

# 実務研究

日本税務会計学会  
令和元年9月 月次研究会



別所徹弥(麹町)

## 統計的手法を用いた差異調整とその問題点

### はじめに

本稿は、日本税務会計学会9月月次研究会における弊職の発表「近時の移転価格税制の改正とその問題点」に基づいている。発表では、①移転価格税制に無形資産の定義を規定、②特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置、③D C F法を租税特別措置法施行令39条の12第8項に追加、④移転価格税制に係る更正期間制限を7年に改正等について述べたところであるが、紙幅の関係で、本稿では、統計的手法(いわゆる、四分位レンジ)を用いた差異調整についての問題点を述べることにする。

引の利益率を参照する価格算定方法に係る差異調整について、定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができない場合には、いわゆる四分位法に基づく方法により差異調整を行うことができる」と規定され、この規定の趣旨は差異調整に係る納税者・税務当局双方の負担を緩和し、移転価格税制全体に対する法的安定性の向上を図るものであると説明されている。そこで、まず、移転価格税制における幅(レンジ)のコンセプトを概観したうえで、次いで当該規定の問題点を述べる。

であって、統計的手法によってその幅を更に絞り込むもの(四分位レンジ等)ではない、と解している。つまり、移転価格課税の局面では、フルレンジが用いられてきたのであるところ、今回の税制改正により、移転価格課税の場合でも、四分位レンジを用いることができるようになったのである。

一方で、移転価格税制上の問題の有無を判断するため、又は事前確認において、四分位レンジが用いられることがある(移転価格事務運営要領別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」【事例1】5、又は【事例27】3)。つまり、これらの移転価格課税以外の場合は、四分位レンジを用いることができるのである。

なお、これらの場合においても、措置法通達66の4(3)~4の課税当局による次の解説は引き続き妥当であるので、留意する必要がある。「類似性の程度が十分ではない非関連者取引により形成された数値に対して統計的手法を適用した結果として生み出された数値の幅は独立企業間価格の幅とは認められないことに留意する必要がある。」

OECD移転価格ガイドライン3・57によれば、「比較可能性の程度が劣るポイントを除くため、あるいは努力を行ったとしても、それによって得られるものは、比較対象の選定に使用されたプロセス及び比較対象につき利用可能な情報の制約の下で、特定又は定量化できずそれゆえ調整することもできない一定の比較対象性の欠陥が残っていると考えられる数値の幅」という場合もあるかもしれない。そのような場合、数値の幅の内かなりの数値が含まれているのであれば、統計的手法を用いて、中心的傾向に沿って幅を狭めると(例えば、四分位幅やその他の百分位値)、分析の信頼性の向上に役立つかもしれない」と規定しており、この規定を根拠に今回の改正が行われたものと考えられる。

ローカルファイルは税務調査の際に提出を求められ、調査官により精査されるものと想定されるころ、フルレンジを用いてサポートされているものについて、その比較対象取引の比較可能性が十全なものでなく、よってフルレンジでなく四分位レンジを用いるべしとの主張も十分に予測されることである。外部のデータベースから持ってきた比較対象取引については、容易にその比較可能性の欠缺を言うことは可能だと想定され、納税者が行う文書化において、フルレンジの使用を維持することはかなり困難なものと考えられる。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

「類性」の程度が十分ではない非関連者取引により形成された数値に対して統計的手法を適用した結果として生み出された数値の幅は独立企業間価格の幅とは認められないことに留意する必要がある。」

OECD移転価格ガイドライン3・57によれば、「比較可能性の程度が劣るポイントを除くため、あるいは努力を行ったとしても、それによって得られるものは、比較対象の選定に使用されたプロセス及び比較対象につき利用可能な情報の制約の下で、特定又は定量化できずそれゆえ調整することもできない一定の比較対象性の欠陥が残っていると考えられる数値の幅」という場合もあるかもしれない。そのような場合、数値の幅の内かなりの数値が含まれているのであれば、統計的手法を用いて、中心的傾向に沿って幅を狭めると(例えば、四分位幅やその他の百分位値)、分析の信頼性の向上に役立つかもしれない」と規定しており、この規定を根拠に今回の改正が行われたものと考えられる。

ローカルファイルは税務調査の際に提出を求められ、調査官により精査されるものと想定されるころ、フルレンジを用いてサポートされているものについて、その比較対象取引の比較可能性が十全なものでなく、よってフルレンジでなく四分位レンジを用いるべしとの主張も十分に予測されることである。外部のデータベースから持ってきた比較対象取引については、容易にその比較可能性の欠缺を言うことは可能だと想定され、納税者が行う文書化において、フルレンジの使用を維持することはかなり困難なものと考えられる。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

### 1. 幅のコンセプト

(1) これまでのわが国における考え方  
平成23年度の税制改正で独立企業間価格幅の取扱いが明確化されている。すなわち、措置法通達66の4(3)~4(比較対象取引が複数ある場合の取扱い)において「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅

を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法第66の4第1項の規定の適用はないことに留意する」としている。この幅について、国税庁はすべての比較対象取引に係る価格等によって形成されるもの(フルレンジ)

「類似性の程度が十分ではない非関連者取引により形成された数値に対して統計的手法を適用した結果として生み出された数値の幅は独立企業間価格の幅とは認められないことに留意する必要がある。」

OECD移転価格ガイドライン3・57によれば、「比較可能性の程度が劣るポイントを除くため、あるいは努力を行ったとしても、それによって得られるものは、比較対象の選定に使用されたプロセス及び比較対象につき利用可能な情報の制約の下で、特定又は定量化できずそれゆえ調整することもできない一定の比較対象性の欠陥が残っていると考えられる数値の幅」という場合もあるかもしれない。そのような場合、数値の幅の内かなりの数値が含まれているのであれば、統計的手法を用いて、中心的傾向に沿って幅を狭めると(例えば、四分位幅やその他の百分位値)、分析の信頼性の向上に役立つかもしれない」と規定しており、この規定を根拠に今回の改正が行われたものと考えられる。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

(1) 文書化でフルレンジを用いている場合  
我が国でも、OECDのBEPISプロジェクトでの勧告を踏まえ、平成28年度税制改正により移転価格税制に係る文書化制度が整備され、いわゆるローカルファイルに係る同時文書化義務は平成29年4月1日以降

このローカルファイルにおいて、国外関連取引の実績値は様々な形で独立企業間価格である旨サポートされているが、その中にはフルレンジを用いてサポートされているものも散見される。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

フルレンジでなく、四分位レンジを用いることとなった場合において、実績値がレンジの外にあることとなったときは、中央値まで調整が行われることとなる(左の図表1参照)。

この言わば機械的に行える課税を避けるためには、次の方策が考えられる  
① 強固なフルレンジを使用する  
課税当局より比較可能性の欠缺を指摘されないような比較対象取引を使用することとするのであるが、外部データをを用いる限り現実的には難しいものと考えられる。

② フルレンジの使用をやめる  
実績値が四分位レンジに入らない場合は、特殊要因分析等を行って、実績値をレンジに入るようにする。特殊要因等がない場合には、そもそも当初の四分位レンジが機能、リスク等に見合ったものであったかを検討し、その答えが是のときには価格設定を見直し、否のときにはレンジの設定をやり直す。

③ 四分位レンジの多義性と課税ポイントの特定  
四分位レンジにはIRS方式とExcel方式があり、レンジはどちらの方式を探るかで異なる(図表1参照)。よって、税制改正を行うに当たっては、四分位レンジにつき具体的な方式が明示される必要があるところ、事例集では「い

〔図表1〕国際税務2018年7月号 中島麻美稿「独立企業間価格レンジ及びレンジの中の適切なポイントの選択について」の表1(筆者加工)  
IRSレンジとExcelレンジの比較 (サンプル)

データ数	IRSレンジ	Excelレンジ
8	8.0%	8.0%
7.8%		
5.0%	6.4%	5.7%
4.3%		
3.5%	3.9%	3.9%
2.7%		
1.9%	2.3%	2.5%
1.5%	1.5%	1.5%

IRSの四分位レンジ表

データ数	四分位下限値	四分位上限値
1	1	1
2	1	2
3	1	3
4	1と2の平均	3と4の平均
5	2	4
6	2	5
7	2	6
8	2と3の平均	6と7の平均
9	3	7
10	3	8
11	3	9
12	3と4の平均	9と10の平均

### KEY POINT

我が国の移転価格税制の導入の趣旨は、所得の海外移転の問題に対処し、諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現することと説明される。これを受け、企業が行う主たる海外取引につき移転価格課税を行うに当たっては、所得移転の蓋然性の有無を、長らく課税の判断基準としてきた。このことは巷間に膾炙される「移転価格はartificeではない」との説明とも整合的であった。一方で、移転価格調査に長時間を要する問題を指摘し、納税者による文書化を有効に活用して、短期間での移転価格調査の実施を望む向きもあるようである。一部の新興国のように、納税者が行った経済分析(いわゆる、コンパラルサーチ)のうち課税当局に有利な比較対象取引を選んで課税処分を行うようなことが我が国においても行われていくことになれば、上述の移転価格導入の趣旨は看過されていることになる。今回の四分位レンジの採用により、今後どのような様子が行われていくのか、注視していきたい所以である。