

新型コロナウイルスによる 外国子会社への移転価格課税 リスクについて



EY税理士法人 会長
角田 伸広

1. はじめに

新型コロナウイルスは、企業業績に甚大な損害をもたらした。各企業はキャッシュフローの制約、収益の大幅な変動、サプライチェーンの損壊、生産量や需要の大幅な減少等を経験し、製造活動では稼働率の低下から設備償却費等の固定費負担による損失や、販売活動では売上不振による管理費等の固定費負担による損失が発生し、事業に深刻な影響が及んでいる。

こうした損失は、多国籍企業グループでグローバルに発生しており、グループ企業間で損失をどのように配分していくかは、移転価格税制の問題となる。移転価格税制では、利益をどのように配分するだけでなく、損失の配分についても問題となる。各国の税務当局は、自国に所在する多国籍企業グループの子会社が、損失を過大に配分されたり、損失を付け替えられたりした場合には、自国の税収が減少するため否認する可能性がある。

本稿では、外国子会社における新型コロナウイルスによる損失計上への移転価格課税リスクの概略を説明するとともに、OECDから公表された「新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関する移転価格執行ガイダンス」(以下「OECDガイダンス」という)により、外国子会社の損失計上に対する各国の税務当局による課税リスクをどのように回避していくかについて解説していきたい。

2. 外国子会社の損失への移転価格課税リスク

(1) 新型コロナウイルスによる 企業業績への影響

新型コロナウイルスによる企業業績への影響は、外国に所在する製造子会社および販売子会社を中心にさまざまな面に及んでいるが、図表1のように整理される。

そのため、売上減とコスト増により、各国の税務当局のターゲットとなる利益率（レンジ）を達成できず、

図表1 新型コロナウイルスによる企業業績への影響

外国子会社における損失計上		
	製造子会社の例	販売子会社の例
	親会社 (日本) ↓ 子会社 (米国)	親会社 (日本) ↓ 子会社 (米国)
	製造技術、ノウハウ、部材、パーツ、サポートサービス等	完成品、営業支援サービス等
▶ 大幅な売上減・返品	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
▶ 製造停止による固定費、製造原価の増加	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
▶ 過剰在庫による廃棄損、在庫維持費の増加	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
▶ 治療休暇、家族休暇など政策による費用の増加	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
▶ その他想定外の販売管理費が急増し、短期的にコスト削減ができない	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
▶ 売上減とコスト増により、ターゲット利益率(レンジ)を達成できない、損失に至る可能性がある	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

損失を計上する可能性がある。

収益の大幅な変動要因として、ロックダウン等による販売の大幅減やサプライチェーンの損壊等が考えられるが、こうした異常な損失は、製造会社における設備償却費や販売会社における人件費・営業費等の固定費の負担が要因となっている。

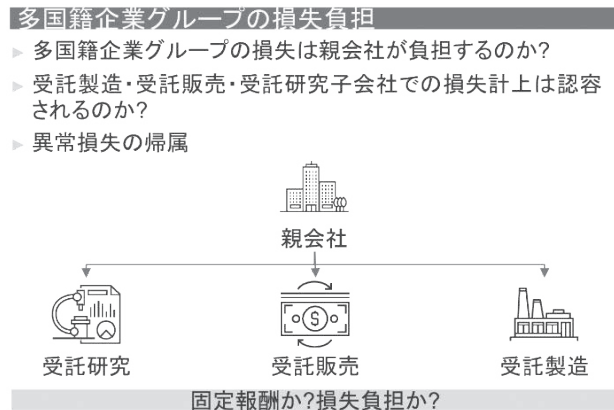
(2) 外国子会社の損失への移転価格リスク

各国の税務当局は、自国に所在する多国籍企業グループの子会社への損失の過大な配分や付け替えを否認する可能性があり、各子会社は、割り振られた損失について、移転価格上、機能、資産およびリスク分析による合理的な説明が必要になる。

他方、親会社にとっては、外国子会社からのロイヤリティ支払いを減額したり、子会社をサポートする費用を親会社が支出したりする場合、寄附金課税によるリスクも考えられる。

外国子会社がリスクのない販売代理店や製造サービス会社の場合には、損失の計上が認められるのか、あるいは限定的なリスクを担っている子会社であれば、どこまで損失の計上が認められるのかなどの課題に応じていく必要がある。

図表2 外国子会社の損失への移転価格リスク



(3) 外国子会社のリスク負担に応じた損失計上の可能性

外国子会社の損失計上認められるのは、外国子会社がどのような機能を有し、リスクをどのように負担しているかにより異なると考えられている。

新型コロナウイルスによる異常損失については、通常の機能・リスクを反映した固定費の負担が要因となっているが、固定費に割り当てられる通常の利益水準に応じて損失の水準も割り当てられることになると、子会社における異常損失の計上が各国で否認される恐れがある。

その結果、各国子会社での損失を日本の親会社が補填することが求められる可能性がある。

リスク限定子会社の場合には、契約上、不測の事態に備える条項が規定される可能性が高いことから、移転価格上、実質的なリスク負担がないと税務当局から主張される場合でも、損失負担の合理性を抗弁する余地はあるが、損失負担の規模については、リスク限定子会社であれば、一定程度にとどまり、新型コロナウイルスの影響が長期化した場合の損失配分については、事業戦略を決定する親会社に負担させるべきであると税務当局から認定される恐れはあ

るものと考えられる。

3. OECD ガイダンスの概要

OECDガイダンスは、「OECD移転価格ガイドライン2017年版」(以下「OECDガイドライン」という)を超える特別なガイダンスではなく、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により生じた、または悪化した問題に対し、独立企業原則およびOECDガイドラインをどのように適用するかという点に焦点を当て、重要性の高い以下の4つの問題についてまとめたものとなっている。

- ① 比較可能性分析
- ② 損失および新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分
- ③ 政府支援プログラム
- ④ 事前確認 (APA)

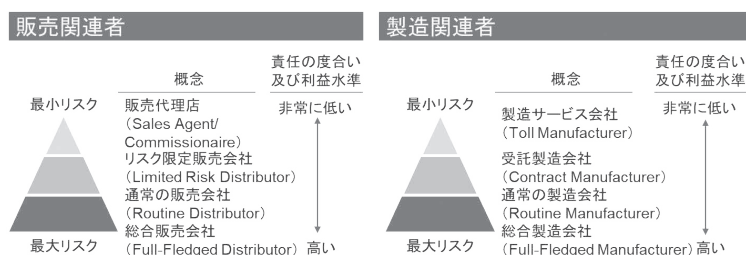
(1) 比較可能性分析

2020年度の比較可能性分析の実施結果をサポートするために使用できる同時情報としては、以下を例示している。

- ・売上高の変動、稼働率の変化、増加または例外的費用に係る情報
- ・政府支援の程度・効果・会計処理、政府による価格・取引規制、SEC四半期報告等の暫定的な財務情報
- ・関連者間取引の理解に有益な各国のGDPデータ、中央銀行、政府機関または業界団体による産業データ等のマクロ経済情報
- ・回帰分析等の統計的手法による情報
- ・売上、原価および収益に係る予算・予測と実績の比較、過去の景気後退期または現在利用可能なデータによる収益性または第三者行動の影響分析等に係る同時情報

図表3 外国子会社のリスク負担の状況

- ▶ 外国子会社に異常損失が発生したからと言って、外国子会社に全て計上して良いとは限らず、外国子会社が果たす機能・リスクを含む取引の特徴に応じて、子会社に損失を計上することが可能か移転価格上の検討が必要。



また、同時期における比較可能な非関連者間取引情報である同時情報が、経済環境も同一または持続的に類似していることから最も信頼できるが、取引単位営業利益法 (TNMM) を適用する場合、納税者および税務当局は、過去のデータに依存する場合が多く、2020年度の情報は、2021年度の中旬まで利用できないことから、過去のデータを参照しながら、当該年度の移転価格をサポートできる情報を利用して検討したり、

2019年度から2022年度までをカバーする長期取り決めとして検討したりすることも認めている。

(2) 損失および新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分

① リスク限定企業における損失計上の可能性

OECDガイドラインのパラグラフ3.64では、単純なまたはリスクの低い機能の事業で、長期間にわたり損失となることは考えにくいとしているが、リスク限定企業について、特定の事実と状況のもとで、取引の正確な描写により十分な比較可能性分析を行うことができれば、独立企業原則のもとで短期的に損失を計上できる可能性がある。

しかし、パラグラフ3.65では、第三者の損失が、納税者が関連者間取引で負担する損失とは比較できない水準のリスクを反映している場合には、損失が生じている取引または会社を比較対象のリストから除外すべきであるとしている。

② 新型コロナウイルスの影響に対応するための契約変更

独立企業であれば、新型コロナウイルスの影響に対応するため、現行の契約の特定の条項を再交渉する可能性があるとしており、関連者間であっても、同様に関連者間の商業上の関係により関連者間契約の改訂を検討する可能性がある。

再交渉により取引当事者にとって最善の利益につながるかについては、現実的に利用可能なオプションや潜在的利益への長期的影響を検討する必要があり、独立企業が比較可能な状況において現行の契約や商業上の関係を変更することを示す明確な証拠が存在しなければ、独立企業原則に合致しないことから、当該変更に係る独立企業原則での検証をする文書化を行う必要がある。

③ 新型コロナウイルスから生じた事業上または例外的費用の関連者間での配分

新型コロナウイルスから生じた事業上または例外的費用として、個人用防護具、物理的距離確保のための業務スペース再配置、ITインフラ、テレワークのためのコストについて、独立企業が比較可能な状況において、どのように費用配賦するかを評価して関連者間での配分を決定することとし、取引の正確な描写、当事者が負担するリスクの分析を行い、当該費用を独立企業間価格へどのように反映するかについて留意すべきである。

④ 新型コロナウイルスから生じた例外的費用の比較可能性分析での考慮

新型コロナウイルスから生じた例外的費用の比較可能性分析において、以下の3点を考慮すべきとしている。

- ・例外的費用は、正確に描写された関連者間取引に関係しない場合、純利益指標から除くべきである。
- ・関連者間取引に関係する例外的費用については、原価ベースに含めるのかどうかについて検討し、原価ベースに含めないパススルー原価とする場合には、利益も帰属させない。
- ・検証対象取引と比較対象取引の間の会計基準の違いは調整することにより比較可能性を向上させることができる。

⑤ 新型コロナウイルスから生じた損失の配分における不可抗力条項の適用

新型コロナウイルスについて、関連会社間取引契約において不可抗力条項があるからといって、自動的に発動される十分な事由にはならないものの、逆に不可抗力条項がないからといって、独立企業原則に則って潜在的に類似の成果を求めて再交渉することが自動的に不適切であると推測されることにもならない。

(3) 政府支援プログラム

政府支援プログラムは、政府又は公的機関が適格納税者に対して、助成金、補助金、返済免除条件付き融資、税額控除、投資税額控除等、直接または間接の経済的利益を供与する金銭的または非金銭的なプログラムを指しており、以下の点を検討すべきであると指摘している。

- ・政府支援プログラムの受領は、経済的に関連する特徴となるのか？
- ・その他現地市場の特徴のガイダンスは政府支援の移転価格上の影響分析と関係するか？
- ・政府支援の受領が関連者間取引の価格設定に与える影響
- ・政府支援の受領が関連者間のリスク配分に与える影響
- ・政府支援の受領の比較可能性分析への影響

(4) 事前確認 (APA)

新型コロナウイルスは、2020年度および影響を潜在的に受ける可能性のある今後の事業年度において、合意された多くのAPAについて、合意時点では想定されなかった経済的条件の重大な変化を引き起こしている。

経済的条件の変化がどれほど既存のAPAの適用に

影響を与えるのかを検討する必要がある、納税者と税務当局はAPAの手続きにおいて建設的・協調的なアプローチを取ることを求めている。

① 新型コロナウイルスによる既存のAPAへの影響

以下の点を検討する必要があると指摘している。

- ・納税者と税務当局は、経済的条件の変化に照らして既存のAPAに依然として拘束されるのか？
- ・経済的条件の変化は、重要な前提条件の抵触となるのか？
- ・重要な前提条件を充足していない場合の税務当局の対応
- ・重要な前提条件を充足してないことの税務当局への通知
- ・既存のAPAに係る非遵守への税務当局の対応

② 新型コロナウイルスの交渉中のAPAへの影響

最近の環境では、納税者はAPAの継続や新規APAの申し出を躊躇する可能性があり、多くの事業において経済的な不確実性が大きく、将来のAPAに合意できないと考えることも理解できるが、APAの役割は納税者と税務当局にとって租税の確実性を担保し、将来の紛争を回避することにあると認識することが重要である。

納税者と税務当局が、2020年度を確認対象とするAPAの交渉を行う場合、すべての関係者が、現行の経済的条件を考慮し、さまざまなオプションが議論されるように、柔軟で協力的なアプローチを取ることが求められている。

4. 日本企業の直面する課題への対応

日本企業の多国籍企業グループにおいても、新型コロナウイルスにより、需要の減少、製品やサービスの取得や供給不能、例外的な非経常費用発生の結果、損失が計上されている場合がある。

損失の頻度や規模が増加する可能性もあり、関連者間における損失の配分は、紛争を発生させる可能性があり、検討が必要となっている（パラグラフ34）。

第1章の比較可能性分析に係る移転価格ガイドラインにおける「10損失を計上する比較対象は使用できるか」では、OECDガイドラインに規定されている損失計上の比較対象を含むか除外するかに係るルールを変更するものではなく、新型コロナウイルスの影響を受けた期間に損失を計上したというだけで、比較対象の抽出条件から除外すべきではないとしている（パラグ

ラフ33）。

また、第2章の損失および新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分に係る移転価格ガイドラインにおける「2リスク限定企業における損失計上の可能性」では、OECDガイドラインのパラグラフ3.64では、単純なまたはリスクの低い機能の事業で、長期間にわたり損失となることは考えにくい、リスク限定企業について、特定の事実と状況のもとで、取引の正確な描写により、強固な比較可能性分析から、独立企業原則のもとで短期的に損失を計上できる可能性があるとしている（パラグラフ39）。

そのため、TNMMの比較対象企業のスクリーニングにおいて、一般的には損失計上企業は除外されていたが、取引の正確な描写により比較可能性に信頼性が示されれば、損失企業を比較対象に含めることが適切な場合があると考えられる。

しかし、OECDガイドライン・パラグラフ3.65では、第三者の損失が、納税者が関連者間取引で負担する損失とは比較できない水準のリスクを反映している場合には、損失が生じている取引または会社を比較対象のリストから除外すべきであるとしており、異常損失については、リスクを反映した比較対象企業の選定が求められることから、異常損失のすべてが認容されることにはならないと考えられる。

取引の正確な描写については、税務当局の事実認定と納税者の認識が異なる恐れがあり、異常損失を認容してもらうためには、文書化の際には十分な証拠を用意しておく必要があると考えられる。

さらに、OECDガイドライン・パラグラフ1.129では、「多国籍企業グループ全体としては利益を計上しているにもかかわらず、関連者が継続的に損失を計上している場合、移転価格算定上、当該関連者は、特に問題かもしれない」とし、パラグラフ1.130では、「関連者間取引で、取引相手方が利益を計上しているにもかかわらず、自身は損失を計上している場合、納税者にとっても税務当局にとっても、当該取引が移転価格調査の対象となるに違いないことがわかる」としており、損失計上企業への移転価格課税リスクとして、関連者間での損失負担のバランスが問題とされる可能性があるものと考えられる。

新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大による損失計上企業についても、移転価格課税リスクがあるものと考えられるが、異常損失を認容させていくためには、親会社においても異常損失を負担していることを証明し、両側検証による解決も検討していく必要があると考えられる。