

China Tax Monthly (KPMG中国税務月報)

2021 年 4 月

OECDの「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」が中国の移転価格分析及び実務対応にもガイダンスを提供

背景

2020 年 12 月 18 日、OECD は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ガイダンス（以下「ガイダンス」）を公表し、新型コロナウイルス感染症が独立企業間原則の適用にもたらす実務上の挑戦における分析と意見を提供した。

当該ガイダンスは既存の OECD 移転価格ガイドライン（2017 年版）の枠組みを超えるものではなく、1.比較可能性分析、2.損失と新型コロナウイルス感染症による特別費用の配分、3.政府支援プログラムによる移転価格分析への影響、4.事前確認（APA）の 4 つの課題の解決に重点を置いている。以下にてこの 4 つの課題について具体的に紹介する。

ガイダンスの概要

比較可能性分析に関して公開された情報ソースは、2020 年度の比較可能性分析の根拠材料として使用できる。2020 年度の実績データを予算データと比較することにより、新型コロナウイルス感染症が損益計算書に与える影響を推計することが可能だとガイダンスで述べている。比較可能性分析に基づき、合理的なビジネス判断、事後データや情報の運用、各種移転価格方法の採用も補足として活用できる。

一方、詳細な分析を行わずに、2008/2009 年の経済危機時のデータを比較可能性分析に直接引用することは適切とはいえないとしている。また、同じロケーションに位置する市場は、新型コロナウイルス感染症から受けた影響も類似する可能性があるため、地理的な所在地が 2020 年度の比較可能性分析で最も重要な比較基準となり得る。そのため、2020 年度に選定される比較対象企業が大幅に更新される可能性がある。比較可能性分析のその他の重要な条件に合致していれば、赤字企業も比較対象企業として選定される場合もある。

損失と新型コロナウイルス感染症による特別費用の配分については、既存の OECD 移転価格ガイドラインに提示されているリスク分析の枠組みを用いて分析できる。なお、「限定的リスク」を担う企業が損失を負担できるか否かに関しては、既存の OECD 移転価格ガイドラインにて「限定的リスク」を明確に定義していないため、それらを判断できる統一した基準はない。

新型コロナウイルス感染症による運営又は特別費用をいかに関係者間で配分すべきかについては、依然として具体的に機能・リスク分析を行う必要がある。また、ガイダンスでは比較可能性分析において新型コロナウイルス感染症により生じた特別費用をいかに考慮すべきか、不可抗力がどのように新型コロナウイルス感染症による損失の配分に影響するかなどについても分析している。

移転価格の観点から政府支援プログラムを見ると、支援プログラムの種類と性質が多岐にわたるため、関連者取引に重大な経済的影響を与える項目のみを詳細に分析する必要がある。通常、政府による支援は、特定の国の市場環境要因として扱われ、現地市場の特徴の 1 つとして既存の OECD 移転価格ガイドラインの関連規則を適用できる。政府支援は、企業がリスクから被るマイナスな影響を軽減するものの、関連者取引における既存のリスク配分状況を変えることはない。しかし、政府支援は確実に比較可能性分析に影響する。国・地域によって政府支援プログラムが異なる（又は会計処理において相違点がある）可能性があるため、検証対象企業と異なる国・地域から選定された比較対象企業は、比較可能性を有していないおそれがある。

事前確認（APA）に関して、締結済みの事前確認に対して、納税者は協力的かつオープンに税務当局と適時協議すべきである。経済状況の変化の下で納税者と税務当局が依然として既存の事前確認による制約を受けているかという問いに対しては、重要な仮設に反し、事前確認の取消や修正

に至る事情がない限り答えは「イエス」で、既存の制約を受けている。経済状況の変化が重要な仮設に反しているかは、ケースバイケースで分析する必要がある。

仮に重要な仮設条件を満たせなくなった場合、現行の移転価格ガイドラインでは、修正、取消（取消日以降から無効）、撤回（最初から無効）の3つの結果を記載しており、それぞれに適用状況を分析している。新型コロナウイルス感染症がいかに協議中の事前確認に影響するかについて、ガイダンスでは、事前確認における税収確実性の確保及び将来の税務紛争の回避における価値を強調するとともに、事前確認の協議プロセスを加速させるため、新型コロナウイルス感染症の拡大においてリモートやビデオなどのよりフレキシブルな方法で、協議合意を促進すべきであると指摘している。

著者の所見

2020年を通して見ると、プラス面かマイナス面かにかかわらず、新型コロナウイルス感染症の拡大は、既に多くの企業の事業展開及び関連取引に重大な影響を与えている。企業は、まもなく2020年度の所得税確定申告及び関連取引の申告業務に取り組むこととなる中、これは、新型コロナウイルス感染症拡大後の最初の年度税務コンプライアンス業務であり、企業の財務・税務担当者に新たな課題と挑戦をもたらすだろう。

今後の国際情勢及びマクロ環境から見て、新型コロナウイルス感染症による国際経済システムへのマイナスな影響は持続され、貿易と投資の自由は依然としてさまざまな外的要因からもたらされる深刻な問題に直面していくだろう。このようなマクロ環境において、国際的な税源争奪が激化し、多国籍企業の税務及び移転価格管理により厳しい要件が課されるであろう。

このような外的環境に対応するため、企業が今後の税務及び移転価格管理において以下の課題に取り組み、短期的及び中長期的な措置を実施し、企業の税務／移転価格管理の枠組みをコントロールする能力及び企業課税の予測能力を全面的に向上することが重要である。

●新型コロナウイルス感染症流行期間中の移転価格税制及び業務状況について明確に整理し、記録する

間近に控えた確定申告及び移転価格申告において、2020年度の移転価格申告のタイミングでは公開チャネルから2020年度の比較対象企業の財務データを大量に取得できない。そのため、自社の利益率を同じく新型コロナウイルス感染症の影響を受けた比較対象企業の2020年度データと直接比較できない、というジレンマがある。このような期間的差異が存在するため、多くの企業はローカルファイルで特殊要因分析を実施する必要がある。

今回OECDが公表したガイダンスでは、企業が新型コロナウイルス感染症による影響を受けて、業務量の減少、生産能力の遊休、余分なコストの発生など、2020年の移転価格比較可能性分析において考慮すべきことを特に強調している。十分かつ詳細な証拠材料がある場合、企業は新型コロナウイルス感染症拡大前の市場及び業務に基づき推計した財務予算データを、移転価格分析の根拠資料として使用できる。これらの情報を企業が、新型コロナウイルス感染症によるマイナス影響を除外した場合に、実現すべき営業利益水準の試算に用いることで、企業の2020年度の移転価格の執行結果が独立企業間原則に合致するか否かを評価できる。

上述のすべての分析において、企業の財務・税務部門及び業務部門は、信頼性の高い正確かつ詳細な業務と財務関連の基本情報（財務データ、業務予算、費用支出、通常状態における市場業務記録など）を準備しなければならない。企業の財務・税務部門は、2021年初頭から2020年度のあらゆる財務データの準備に早めに取り掛かり、かつ業務部門と緊密に連絡を取り合い、税務申告作業を開始するまでに必要となる基本的な定量及び定性的な情報を可能な限り準備するよう推奨する。

回復が早く、新型コロナウイルス感染症による影響が比較的短期間である企業の財務・税務部門は、2020年において企業が新型コロナウイルス感染症の影響を受けた期間の財務データと2020年の中・後期以降に通常営業に戻った期間の財務データを正確に区分するよう推奨する。企業が通常営業に戻った後の財務データが、合理的かつ独立企業間原則に合致する移転価格ポリシーの執行の結果であることを反映できる場合、当該分析結果は、その年度の全体的な移転価格分析にとって強力な証拠材料となる。

●通常の移転価格システム内で特別リスク対応体制を確立する

2018年以降、多くの中国企業は海外事業でさまざまな外的要因によるマイナス影響を経験してきている。これには、米中貿易関税摩擦、米国政府による中国のハイテク企業への制裁、及び2020年初頭から拡大している新型コロナウイルス感染症などが含まれる。

一方、中国の工業生産能力及び消費市場の急速な回復から、世界経済において中国の果たす役割は益々重要になってきたといえる。一部の多国籍企業は、より安定した生産能力の配置及び予測可能な投資収益を確保するために、より多くの投資及び事業を中国で展開している。これらの投資をより適切に管理し、今後の国際政治経済環境において円滑な運営を展開するために、多国籍企業はこれらの外的要因に対してより効果的で包括的な管理を実施する必要がある。このような管理システムを確立するにあたり、全面的に企業の業務及び経営の詳細に触れる必要があるとともに、各国の市場の特殊性、マクロ経済及び租税政策などの要因も併せて考慮にいれるべきである。

多国籍企業の関連者取引の観点から見ると、まず、企業はこれらの関連取引がさまざまな外的要因に直面した際に発生し得る税務リスクを考慮しなければならない。次に、グループ内の関連者取引が、グループ全体のグローバル業務リスクコントロールに貢献している価値を包括的なリスク対応体制を通じて管理・運営すべきである。

移転価格税制の原則から見ると、多国籍企業の利益配分の核心は、主要な機能の実行及び重要なリスクの負担を基としているため、包括的なリスク対応体制の確立にあたり、多国籍企業はまず特別リスクの負担及びこれらのリスクに関連する利益配分の状況を明確にしなければならない。

実務対応の観点から見ると、企業は、包括的なバリューチェーンの機能リスクアセスメントに取り掛かり、グループの全体的なバリューチェーンにおいて、クロスボーダー生産能力の配置決定、新型コロナウイルス感染症拡大中の生産停止、業務停滞に係るさまざまな業務リスクを負担する企業に重点を置き

て整理する必要がある。この整理作業において、多国籍企業は、全体的なバリューチェーンの利益及びこれらの利益を主導する機能上の意思決定とリスクの負担を総合的に考慮しなければならない。企業の生産・代理販売活動の停滞は、当該業務の所在地における経営損失を招く。だが、バリューチェーン全体から見ると、無形資産開発やグループ全体の生産能力配置決定を担当する本社又は本店が、同等若しくはそれ以上の損失を被る場合もある。

グループ内の重要な特別リスクの配分を明確にした後、グループは適切なポリシーを構築することにより、各国のメンバー企業間で、有形資産取引の価格設定の調整、非貿易項目の役務取引や無形資産の譲受、ひいては移転価格調整用取引を通じて、各企業が負担する重要な特別リスクに対して補填または調整を検討できる。

また、本ガイダンスでは、OECD は各税収規制当局に対し、多国籍企業グループは「限定的なリスクを担う企業」でありながら一時的なリスクを負担できることを主張し、重要なリスクに直面したときはリスクを負担し、一方では、業務がマイナスな影響を受けていない期間には「限定的なリスクを担う企業」として、低水準に利益率を維持するようなタックスプランニングを目的に乱用してはならないと提唱している。これに関して、企業は合理的かつコンプライアンス遵守の前提で健全な移転価格リスク対応体制を確立し、今後の税務実務の参考として、より全面的な移転価格執行マニュアルを完備することを推奨する。

●よりフレキシブルな移転価格調整メカニズムを確立する

OECD は本ガイダンスにて、2021 年又はそれ以降の年度に関連者取引の価格を調整することで、2020 年の関連者取引の実行時価格を修正し、独立企業間原則に合致する移転価格の執行結果を生み出すことも提案している。

中国の一般的な移転価格関連法規及び財務・税務の実務処理プロセスを鑑みると、過去の取引の価格に対する事後調整には多くの制限が設けられている。例えば、企業は関連者間有形資産売買取引、関連者間無形資産取引又は関連者間役務取引などの取引において、過去の取引価格の調整に対するさまざまな規制があり、実務処理プロセスにおいても、外貨管理機関より追加の規制条例が定められ、企業の対外支払を制限している。新型コロナウイルス感染症の拡大による影響を受けて、国際経済情勢にさまざまな不確実性が残る可能性を考慮し、中国で事業を展開する多国籍企業は、適時かつ系統的に移転価格調整を行い、中国における移転価格リスクをコントロールするとともに、税務コストを削減されるよう推奨する。

●事前確認を通じて確実性を向上させる可能性を検討する

ガイダンスでは、新型コロナウイルス感染症による影響を受けて、事前確認の有効性及びその他の多くの問題について検討している。その趣旨は、既に発効済みの事前確認の効果的な実行のための保証及び細部にわたるガイダンスの提供である。また、本ガイダンスでは、事前確認を締結した企業が2020 年に事前確認を実行できない場合、当年度に実際に発生した関連者取引及び財務状況の記録と申告方法に関するガイダンスも提供している。ガイダンスでは、企業は税務当局とのコミュニケーションにおいて、透明かつ協力的な態度を取ることが肝要であると記述している。

このようなコミュニケーションが必要となる企業は、当年度の事前確認の遂行に係るさまざまな客観的な市場及び業務状況を具体的かつ詳細に記録し、公開市場におけるその他の独立第三者の事業展開状況を記録し、コミュニケーションのクオリティを確保できるよう推奨する。

さらに、本ガイダンスでは、新型コロナウイルス感染症の拡大により、客観的には事前確認の締結にも影響を及ぼしているものの、税務当局の間ではオンライン会議やさまざまな電子通信方法を通じて連絡を取り合い、事前確認の締結を促進できると指摘している。

ガイダンス全体を通して見ると、OECD は、新型コロナウイルス感染症による影響を受けている国際的経済環境において、依然として国際税収の確実性を高める事前確認のポジティブな役割を重要視している。また、企業は可能な限り事前確認を活用することで、グループ内関連者取引ポリシー及び結果を事前管理できる体制を構築するよう推奨する。とりわけ、現在の多国間の国際的政治経済環境において、事前確認は依然として企業の国際税務管理の実施にあたり極めて効果的な手段の1つであるといえる。

(MUFG BK 中国月報 2021 年 4 月号に掲載)

Contact us お問い合わせ先

KPMG 中国

税務パートナー

平澤尚子

中国上海市静安区南京西路 1266 号恒隆広場第二期 26F

Tel : +86-21-2212-3098

E-mail : naoko.hirasawa@kpmg.com