



K P M G N e w s l e t t e r

# KPMG Insight

Vol.

45

November  
2020

会計・監査／税務 Topic ③

コロナ禍に係る移転価格上の対応について

[home.kpmg/jp/kpmg-insight](https://home.kpmg/jp/kpmg-insight)



# コロナ禍に係る移転価格上の対応について

KPMG税理士法人  
国際事業アドバイザー  
パートナー 中宇根 幹夫

今年の年明けには予想もできなかった新型コロナウイルス感染症（COVID-19）拡大は、短期間のうちに世界のあらゆる地域を巻き込んで、世界経済に甚大な影響を及ぼしています。これらがもたらす業績の悪化は、国外関連取引の実績にも当然反映されてきますが、残念ながら、このような非常事態発生による業績減退の際の移転価格ルールは我が国のみならず、国際的にも確立されていないため、企業としては現行ルールの趣旨にしたがって、できる限りの予備的対応を進め、不測の課税に備えなければなりません。本稿は、コロナ禍の影響の移転価格上の位置づけや、影響額の見積り、発生後の時期による対応方法の違い、実務の各場面での対応など、種々の論点について、企業側で取るべき対応をまとめたものです。各企業グループの状況に応じて参考にしていただきたいと思います。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



中宇根 幹夫  
なかうね みさお

## 【ポイント】

- コロナ禍は非定常的事象であり、国外関連取引に与える影響は移転価格上の問題ではない。
- このため企業はできるだけ正確に影響額の見積りを行い、コロナ禍の影響がなかった場合の業績は独立企業原則を充足していることを当局に疎明する必要がある。
- コロナ禍発生から近い時期、しばらく後と、時期により疎明方法に工夫が必要になる。
- コロナ禍で発生した損失等については、受託製造現法等も含め、影響を受けたグループ企業全体でいかに負担を分け合うか検討が必要である。
- 今後の状況が見通せない中、事前確認では期間の短縮や最終年度調整への変更、再協議要請等の検討、調査対応では文書化作業を通じて自社の被った影響の詳細を整理しておく必要がある。

## I. コロナ禍の影響の移転価格上の位置づけ

対応を始めるにあたって、まずは新型コロナウイルス感染症の影響が移転価格上どう位置づけられるか正しい認識を持つことが肝要です。

独立企業間価格算定の基本は、「比較可能な状況下」での「比較可能な取引」について、独立企業間であれば得られたであろう条件に従って所得を調整する、ということですが、今般のコロナ禍の発生は、その前後で、比較可能性分析の主要要素の1つである「市場の経済状況」を一変させたことから、検証のベースである比較可能な状況が成立していません。また比較可能な取引に関しても、コロナ禍の影響を含まない過去複数年度のコンパラブル（比較対象会社）のデータは、コロナ禍の影響を受けた年度の業績の検証のためには使えません。

したがって、コロナ禍発生の影響で落ち込んだ利益水準が、コロナ禍発生以前のデータをもとにした独立企業間価格レンジから外れていたとしてもそれは独立企業原則に違背しているとはいえないこととなります。言い換えれば、コロナ禍の影響は移転価格上の問題ではありません。

このような正しい認識の下、自社の適切な対応策を策定する必要があります。

## II. 対応のフロー

企業における対応作業のフローは、概ね次のようなものになるでしょう。

- ① 企業グループ全体としてのコロナ禍の影響の有無の判定
- ② その影響のうち国外関連取引に係るものの仕分け
- ③ 影響の範囲、および影響額に係る具体的な見積り（見積り方針の策定）
- ④ コロナ禍の影響により現在の自社移転価格ポリシーを見直す必要があるかの検討
- ⑤ コロナ禍の影響に係るデータ・ファクトの収集・整理
- ⑥ 既存および今後のAPAへの対応
- ⑦ 今後の調査への対応（文書化）
- ⑧ 時間経過後の遡及的な調整の検討

### 1. 見積りに当たっての指針

フローの中で中心となるのは、コロナ禍影響額の見積り作業です。各社は影響額の見積りの方針を立て、それに沿って作業し、自社グループ内の関連データを収集・分析することになりますが、コロナ禍の拡大は過去例のない特殊な事象であるため、影響額の算

定作業は、極めて困難なものになると思われます。税務法令等には具体的な指針はないため、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することになりますが、企業会計基準委員会が「議事概要」として公表した「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」（令和2年4月10日付公表、5月11日追補）等が参考になると思います。

### 2. 企業グループ内方針の作成

今次のコロナ禍の影響は全世界に及ぶため、影響額の取りまとめ作業も大規模なものになります。統一性のある見積りを行うため、まずは、本社内で取りまとめのルールについて策定し、その作業を担う内外のグループ企業に徹底させることが必要です。

### 3. コロナ禍影響額の例

見積りの際に含める項目としては、たとえば、外出制限や販売店の閉鎖などに伴う売上の減少、棚卸資産の廃棄損、在宅勤務のための機器等の費用増加、感染防止等のため衛生関連費用の増加、倉庫保管費用増加、資金調達に係る利子費用増加、商流変更に伴う経費など種々ありますが、これらの項目は業種や自社グループの事業内容によっても異なってくるものなので、適宜関係当局とも相談の機会を持つなどして、自社にとっての適切な項目を積算する必要があります。

1つの見方として、コロナ禍が特定の国外関連取引の損益に及ぼした影響の程度が、自社グループ全体に及ぼしたそれと概ね同水準であれば、見積り結果は一定の合理性を持っていることの1つの証左になるものと思われます。

## III. コロナ禍発生後の時期に応じた対応

### 1. コロナ禍発生直後の年度

コロナ禍に係る移転価格対応を行うにあたっては、時期によって、対応の仕方も変わってくることに留意する必要があります。

まず、コロナ禍が発生・本格化した2020～2021年を含む年度あたりについては、コロナ禍を巡る事態も刻々と変化し、コンパラブルとなるべき他社の情報はもとより、自社の影響額の見積りも容易ではないと考えられます。このため、定常時の第三者との比較に基づく独立企業間価格検証は実際上難しいため、仮定や予測値なども援用した柔軟性のあるアプローチで、可能な限り自社業績の適正性を主張するための準備をすることが大切です。

## 2. 事態が落ち着き定常的活動に戻り始めた後の期間

一方、2022年以降の年度ぐらになると、コロナ禍の影響が含まれた年度に係る自社データのほか、コンパラブル候補や業種全体のデータも入手できるようになってくるでしょうから、より通常の移転価格実務に近い形、すなわちコンパラブルの事績との比較により、自社取引結果の適正性、独立企業原則に違背していないことを証明できるようになると考えられます。

## IV. コロナ禍発生直後の年度における対応

コロナ禍影響見積り額を除いた業績の結果が、コロナ禍発生前のレンジに入っていることが示せれば、話は簡単です。

ただ仮にそうならなくとも、今回のような事象が起きた場合には、以前の独立企業間価格レンジ自体が変わってしまったと理解し、それを前提に種々の手法でコンパラブルを組み直したうえで、新たなレンジに照らして、自社の実績値が独立企業原則を充足していることを示すというアプローチもあるものと考えます。

### 1. コロナ禍を反映した比較可能性分析の試み

コロナ禍の下にある年度の独立企業間価格の検証では、コロナ禍で同様の影響を受けた企業を選定し直し、改めて独立企業間価格レンジを設定して、それに照らして、自社の実績値が独立企業原則を充足しているか、検証しなくてはなりません。

同じような影響を表すコンパラブルを選び出す方法として、売上減少率やコストの構成割合などが自社と同様か否かでスクリーニングをかけ、それに適合した企業でコンパラブル・セットを作るといった方法が考えられます。

突発事象発生に対する企業の反応には一定のタイムラグが生じますが、固定費割合が高い場合は一層その影響が大きく出る傾向があるので、コンパラブルの選定の際もこの点には留意する必要があります。

コンパラブルの再選定では、検証対象企業と同水準の固定費割合を持つ企業をピックアップするか、あるいは、コンパラブルの固定費割合を検証対象企業の水準に調整して、コンパラブル・レンジを作り、自社の実績と比べるといった調整が考えられます。

### 2. 予測値データ等の活用

コンパラブル候補の実績値の入手に時間がかかる場合は、各社が定期的に公表している業績予測値を使って、仮レンジを作り、そ

れと自社の実績を比べるという手法も考えられます。

なお、通常、コンパラブル・レンジは複数年度データの平均で算定されることが多くありますが、発生前の複数年度レンジはもはや意味をなさないで、発生年度以降のデータを使用すべきです。

### 3. 移動平均レンジの適用

レンジの適用に関しては、コロナ禍による影響が刻々と変わっていく状況を踏まえて、同じレンジを毎年度使うのではなく、各年度で洗替えたレンジ、あるいは移動平均のレンジを当てていくのが、経済実態に即していると思います。

## V. コロナ禍で発生した損失等の配分

今回のコロナ禍は、一部のオペレーションや一部の地域だけではなく、大部分のオペレーション、世界のほとんどの国に影響が及んでいる事象であり、多くの企業にとってはこれで生じた業績悪化や損失の分担をいかにするかが大きな関心事であると考えられます。

とりわけ現代はグローバルでの分業が進む中、新興国中心に設置したLRD (limited risk distributor)、CM (contract manufacturer)などにこのマイナスの影響を負担させるべきか、もしそうならどのように負担させるべきかは悩ましいところでしょう。

単純に考えれば、移転価格は機能・リスクに応じて損益を分けるのが基本ですから、親会社の事業計画・指示に従って、請け負った業務を遂行し、対価としてコミッション等を受領するLRDなどは、コロナ禍による損失の分担者から除かれる、あるいはLRDなどの現地業績にコロナ禍発生によるマイナスの影響を主張することは受け入れられないという結論も有り得ると思われれます。確かに、これらの関連者に過大な損失分担を強いたりするのは正しいこととは思えません。

しかしながら、コロナ禍がもたらす影響は、企業グループ全体に及ぶもので、誰もコントロールできない事象です。また、現地LRDであっても、コロナ禍が広がりを見せた後は、移動制限や在宅勤務命令、一時帰休の実施などで定常時のような業務遂行はできていなかったはずで、これを無視して定常時と同様の利益水準を杓子定規に主張することは理論的には無理があるでしょう。

さらに、企業グループ全体が損失を計上した場合、当該企業と取引する非関連企業も減収や利益水準の低下に見舞われることは例外的ではないと考えられることや、コロナ禍の影響がそもそも移転価格の枠外のものと考えられることを踏まえれば、コロナ禍関連の損失等は、本社だけが負うというのではなく、グループ企業も一部負担を引き受けるというのが妥当な処理であると考えられます。

したがって、LRDやCMなどもコロナ禍に係る応分の損失負担を



することはおかしいことではないでしょう。むろん負担の配賦は一律ではなく、個々の契約内容を精査して、それぞれの企業が何を保証されているかを確認したうえで、丁寧に決定する必要があります。

また、LRD等のみには限りませんが、今次のコロナ禍を契機として、現行契約の見直しを図り、「不可抗力条項 (Force Majeure)」など、不測の事態発生時の対応規定についても取り入れることなども有益と考えられます。

## VI. 実務の場面ごとの対応

### 1. APAに係る対応

#### (1) 合意済みAPAへの対応

既存のAPAについては、コロナ禍発生により合意の前提となった経済環境などが一変し、「重要な前提条件」に抵触するとみなされるケースも少なくないと考えられます。このような事態への対応として、税務当局に対し自社が受けたコロナ禍の業績への影響額を報告したうえで、実施中のAPAを見直す必要があるかについて相談し、必要に応じて、① 再協議の要請や② APA期間の短縮、③ 最終年度調整への変更などを関係当局に対し要請することが考えられます。

#### (2) これから結ぶAPAへの対応

審査中またはこれから申請を行う案件については、コロナ禍の影響を所与として、申請内容の見直し（多くの場合、申請レンジの引下げ）を検討するほか、既存のAPA同様、APA期間の短縮や最終年度調整の採用の検討などを行うことになると思います。

### 2. 移転価格課税に係る対応

#### (1) ローカルファイルの準備等

3月決算の場合、コロナ禍の影響が本格的に業績に反映されてくるのは2021年3月期からとなるので、企業として当面注力すべきなのは、次回提出する「ローカルファイル」およびそのバックアップ資料の準備となります。この場合、事態の推移と自社への影響をカテゴリー別、地域別、時系列等で整理しておく必要があります。特にコロナ禍前後でのオペレーションの変化や市場ごとの状況などについてはきめ細かくまとめておくことが重要であり、これが後日の紛争回避のベースとなります。

#### (2) 外国課税への備え

既に述べたとおりコロナ禍による業績の落込みは移転価格の射程外と考えられますが、諸外国、特に新興国の中には、この点を無

視して、現地国外関連者の実績からコロナ禍の影響分を区分けせずに、平常時の独立企業間レンジを適用して課税してくる国もあると想定されます。

あり得るのは、“世界のオペレーションはすべて日本の親会社が意思決定しているので、コロナ禍で発生した損失等もすべて日本側で負うべきだ”との主張です。

これに対しては、これまで現地当局が現法の機能と貢献を強く主張し、現法が同業者を上回るような利益水準を享受することを当然としながら、コロナ禍による損失等が生じた場合は引き受けないというのは、主張に一貫性が欠けているという点を指摘して反論していく必要があります。なお、現法がLRDやCMであった場合でも一定の損失負担をすべき点については上に述べたとおりです。

## VII. 終わりに

いずれにせよ、今般のコロナ禍のような特別な事象が発生し、それが国外関連取引に影響を与えた場合に、どのような処理をするのが正しいのか示す国際的なルールは現時点ではありません。

したがって企業側でもある程度、通常とは異なる創意工夫をして、自社の取引が独立企業原則上、問題がないことを示していかなければなりません。検討にあたっては、自社内の検討や専門家との意見交換のほか、適宜当局にも相談するなどして、思わぬ税務リスクに直面することのないよう、前広に準備を進めることが大切であると思います。

※この記事は、「税理」2020年9月号に掲載したものを一部、加筆・修正して転載したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG税理士法人

パートナー 中宇根 幹夫

TEL:03-6229-8000 (代表電話)

mikio.nakaune@jp.kpmg.com

## KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2020 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.