



タックス・インサイト

COVID-19 による移転価格への影響

※本ニュースレターは、英文ニュースレターの翻訳版です。
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

スナップショット

2020年6月19日にオーストラリア税務局(以下「ATO」)は、COVID-19が移転価格税制に与える影響に関する2つのガイダンスを公表した。

- i. COVID-19が移転価格に及ぼす経済的影響を納税者がどのように考慮すべきか
([“COVID-19 economic impacts on transfer pricing arrangements”](#))
- ii. COVID-19の状況下で行われる関連者間取引の変更に関しATOが有する懸念点
([“Changing related party agreements”](#))

ATOによるガイダンスは時宜にかなったものであり、移転価格税制の観点からCOVID-19による負の影響をどのように分析し文書として整備すべきかについて、ATOが納税者に要請する事項を理解する上で参考になる。本ガイダンスは文書化及び契約に関する論点のみを対象としており、COVID-19の発生を原因として関連者間取引の再編や終了が行われる場合の独立企業原則に関わるより広範な論点については言及されていない。

本稿では、ATO公表のこれら2つのガイダンスの重要な点について以下で解説する。

COVID-19は移転価格文書にどのような影響を与えるか？

納税者が移転価格文書を作成する際に評価すべき重要な点の一つは、COVID-19が事業に及ぼす経済的影響である。ATOはCOVID-19発生の結果として、多くの事業が多大な負の影響を被ることを理解している。しかし、本ガイダンスにおいてATOは、納税者が移転価格文書を作成する際に、以下の点に焦点を当てより詳細な方法を用いてCOVID-19の影響を分析し移転価格文書を作成することを要請している。

i. 事業上の変化

納税者は、COVID-19の発生を原因とする事業上の変化又は影響を裏付けるために、以下のような証憑を収集すべきである。

- COVID-19発生前後におけるオーストラリアの事業体の機能、リスク及び資産の変化に係る情報
- 経済状況、即ち、属する業界自体への影響の分析を含め、COVID-19がオーストラリアの事業に与える実際の経済的影響
- オーストラリアの事業体とその関連者との間の契約上の取決め、並びに、契約上の義務又は重要な契約条件が変更、修正又は終了となる場合にはその内容
- オーストラリアの事業体による特定の製品やサービスの提供に及ぼしたCOVID-19の影響(もしあれば)、並びに、財務上の実際の影響を説明する証憑
- COVID-19発生の結果としての事業上の戦略変更に係る証憑、例えば戦略を実行に移す上で行われた意思決定及び行動等

ii. 移転価格税制上の独立企業原則を満たす結果(引き続きベンチマーク分析の実施は妥当か？)

ATOは、従来の比較対象取引・企業を用いたベンチマーク分析が、現状の移転価格の結果が独立企業原則を満たすことを示す確かな根拠とはならない可能性があることを理解している。COVID-19が多種多様な業界の多くの企業の財務結果に影響を与えている可能性があることを考えると、これは特に短期的に当てはまることになる。

そのためATOは、COVID-19が企業の移転価格及び財務結果に及ぼした影響を理解するために、COVID-19が発生しなかったならばどうであったかを確認するアプローチ("but for COVID-19" approach)を採用することを提案している。これは、収益及び費用の両方のレベルでの予算と実績の比較、より広範な業界自体の動向の理解、並びに、COVID-19発生を受けた企業の事業上の戦略変更に関する説明に重点を置く。そのため納税者は、移転価格の結果が独立企業原則を満たすことを示すために、以下の資料の収集を検討する必要がある。

- COVID-19の影響により生じた差異の説明と共に、収益及び費用の増減を示す損益の詳細な分析。これには、COVID-19発生以前の予算と実績の差異の要因分析も含まれる
- COVID-19が発生しなかった場合に想定される収益性。これには、収益性にプラス又はマイナスの影響を与える全ての要因を考慮し、また証憑により裏付ける必要がある
- オーストラリアの事業体へ配賦される費用の増額又は売上の減少(並びに営業利益への影響)がある場合に、機能、リスク及び資産を勘案した上での合理的な説明及びその証憑
- オーストラリアの事業に対し供与される又は影響を及ぼす政府の支援に係る証憑

ATO 公表のコンプライアンス実務指針(PCG)2019/1 は引き続き適用されるか？

ATO はコンプライアンス実務指針(PCG: Practical Compliance Guideline)2019/1 で示した豪州での輸入販売企業に対する利益指標について、COVID-19 発生を考慮した見直しは行わないことを決定した。産業界から問題視されているにも関わらず決定された。しかし、納税者のコンプライアンス上の負担を軽減するために短期間一時的に PCG 2019/1 の適用を保留する可能性はある。

このことは、COVID-19 により負の影響を受けた納税者は、COVID-19 の現状を反映していない ATO の従前の利益指標に照らして財務結果を自己評価する必要が生じることを意味する。そのような納税者は、要請される自己評価を行った結果、例えば納税者の税務ポジションに係る申告書付表(Reportable Tax Position Schedule)において、ATO が従前から示すリスク中(橙色)又はリスク高(赤色)のリスクゾーンに該当する結果となってしまう可能性がある。

事前確認(APA)に及ぼす影響は？

現在 ATO は、事前確認(APA: Advance Pricing Arrangement)の重要な前提条件を含む合意内容に COVID-19 が及ぼす影響についてディスカッションするために、APA を既に合意締結している、又は交渉中である納税者に連絡を取っている。

ATO は、APA の重要な前提条件に既に抵触した、又は抵触する可能性が高いと思われる納税者は、積極的に ATO と協議することを推奨している。重要な前提条件に抵触する場合には、以下の結末が考えられる。

- ATO との協議後に APA を継続
- APA の合意内容について再交渉又は修正
- APA の中断又は終了

現在 APA を交渉中である納税者については、ATO は通常の APA のプロセスや分析に基づき、APA 申請において納税者が特別な配慮を行うことを保証している。基本的に ATO は(納税者の)事業に応じた議論にオープンである。COVID-19 により事業に著しい影響が生じる場合に、その影響について客観的な証憑がない場合、又は潜在的に生じ得る結果について高い不確実性がある場合には、APA の審査を進めることが困難となる可能性があるとして ATO は述べている。

APA を既に合意締結している納税者については、我々は、重要な前提条件への抵触が生じたか否かを含め、COVID-19 がどのように APA に影響を与えたかを入念に検討し、ATO と協議することを推奨する。

COVID-19 発生を受けて関連者間契約を変更すべきか？

COVID-19 がもたらす危機は多くの業界に深刻な影響を与えており、企業はその影響に対処するため、商業上の利益を守るために、マーケットの他の取引先との法的契約を含め、事業上の取決めを変更することを検討している。移転価格税制の観点からは、関連者間での取決めや契約を変更することは独立企業原則に則った適切な行動であると考えられるかもしれないが、ATO 公表の下記のコメントを踏まえると、我々は納税者が実際に変更を行う前に慎重に検討を行い商業上の証憑を収集しておくことを推奨する。

ATO のガイダンスには考えられる関連者間での取決めの変更例がいくつか掲載されており、それらは ATO の見解では、税務上の便益又は源泉税上の便益をもたらすもの、又はリスクやグローバルでの損失等の契約上の移転を伴う可能性があるものも含まれている。

ATOはCOVID-19の状況の下で行われる関連者間での取決めの変更について、以下の事項の有無を精査するためのレビューを行うと述べている。

- 比較可能な状況の下で、完全に独立して取引を行う独立当事者が、関連者間の既存の契約や取決めと同様の契約等を変更することに互いに合意するか
- 比較可能な状況の下で、完全に独立して取引を行う独立当事者は関連者間での新たな契約や取決めにおける条項や条件と同様の合意締結をするか。例えば、新たな契約や取決めが納税者にとって不利益又は限定的な便益のみをもたらす場合等
- 取引又は取引関係の実態と関連者間の契約・取決めに対し行われた変更との間で不一致があるか
- 契約又は取決めの変更の目的の一つが、1936年所得税査定法(Income Tax Assessment Act 1936)のPart IVA又はその他の租税回避否認規定の適用検討に関わる、オーストラリアにおける税務上の便益の享受であったか
- 関連者間での契約又は取決めの変更、並びに、商業上の合理性の説明は、税務アドバイザーと相談した上で開始され、ATOによりレビューが行われることを見越して準備されたものか

実務上は、関連者間取引が変更された場合、関連者が役務を提供しなくなった場合、及び、商業上の事実関係や状況が変更された場合には、関連者間契約の修正は保証されているものである。具体的な例としては、IBOR(銀行間調達金利指標)ベースのレートに基づくローン契約については、2020年末までに行われるIBOR改革に対応するために、新たに代替として参照するレートについての取決めを追加するように修正する必要がある。

重要なポイント

多くの納税者の移転価格ポリシーは、COVID-19の経済的影響を考慮したものとはなっていないであろう。しかし、このような経済的影響により多国籍企業は、グローバルなサプライチェーンを再検討し、従来の移転価格ポリシーが引き続き適切であるかを再検討することを余儀なくされている。COVID-19が特定の業界や納税者に及ぼす甚大な影響に鑑みるに、何らかの変更が行われると思われるが、変更を行う場合には上記のATO公表のガイダンスに照らし入念に検討する必要がある。また、貴社の移転価格ポリシーや関連者間契約を含むグループ間の取決めにCOVID-19が及ぼした影響を評価する際には、ATO公表のガイダンスを考慮する必要がある。

ATOは今後12か月から24か月の間に、COVID-19の生じた期間中に影響を受けた多国籍企業の財務結果をリスク評価し、レビューし、調査する可能性が高い。したがって、2020年中に何らかの行為や意思決定が行われるであろうから、同時並行で、COVID-19が財務上及び事業上貴社に与える影響を説明し記述する上で有用な情報、マーケットに関する証憑、商業上の文書を収集しておくことを我々は推奨する。

2020年6月23日

お問合せ先

デロイト豪州 日系サービスグループ



Shin Takenaka
JSG National Lead
Partner, Sydney office
stakenaka@deloitte.com.au



Shinji Tsutsui
JSG VIC Lead
Partner, Melbourne office
stsutsui@deloitte.com.au



Daisuke Nagata
Transfer Pricing | Tax
Senior Manager, Sydney office
danagata@deloitte.com.au

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte organisation") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organisation"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

About Deloitte Australia

The Australian partnership of Deloitte Touche Tohmatsu is a member of Deloitte Asia Pacific Limited and the Deloitte organisation. As one of Australia's leading professional services firms, Deloitte Touche Tohmatsu and its affiliates provide audit, tax, consulting, risk advisory, and financial advisory services through approximately 8000 people across the country. Focused on the creation of value and growth, and known as an employer of choice for innovative human resources programs, we are dedicated to helping our clients and our people excel. For more information, please visit our web site at <https://www2.deloitte.com/au/en.html>.

© 2020 Deloitte Touche Tohmatsu.