

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

「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」は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大を背景として発生あるいは深刻化する可能性のある問題に対する移転価格原則及び OECD 移転価格ガイドラインの適用に関して BEPS 包括枠組み（Inclusive Framework）137か国の一致した見解を示すものである。本ガイダンスは、納税者にとっては世界的感染拡大によって影響を受けた会計期間の報告において、税務当局にとっては納税者の移転価格ポリシー導入の評価において、双方にとって役立つものである。本ガイダンスは、OECD 経済産業諮問委員会との協議において特定された4つの優先課題について独立企業間原則の実務的な適用についてコメントの明確化及び例示を提供する。

概要

新型コロナウイルス感染症によって生じた特殊な経済状況及び世界的感染拡大への各国政府の対応により、独立企業原則をどのように適用すべきかという実務的な課題が生じている。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響を受ける会計年度に移転価格ルールを適用する納税者及びその適用を審査する税務当局にとって、これらの実務上の疑問に対処することが急務となっている。

OECD 移転価格ガイドライン 2017 年版（OECD ガイドライン）は、税務当局と多国籍企業が移転価格事案に対して相互に満足する解決を見出すのを支援することを意図しており、世界的感染拡大がもたらした特殊な状況も含めて、移転価格分析を行う際には、引き続き依拠されるべきものである。

それゆえ、本ガイダンスは、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により発生し、深刻化する恐れのある問題に対し、現行の OECD ガイドラインを超える特別な指針を新たに策定するのではなく、独立企業原則及び OECD ガイドラインをどのように適用するかということに焦点を当てたものである。本ガイダンスは次の 4 つの優先的課題に焦点を当てている。(i) 比較可能性分析、(ii) 損失及び新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分、(iii) 政府支援プログラム、(iv) 事前確認（APA : Advance Pricing Arrangement）。これらは、新型コロナウイルス感染症がもたらす新たな実務的課題のうち最も重大と認識されるものである。

原文は以下の標題で OECD により公表されたものである：

Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), © OECD 2020,

<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/>

この翻訳は OECD の合意の下で公表されたものであり、OECD の公式の翻訳ではない。当訳の質と原文との整合性については、当訳の翻訳者のみの責任に帰する。原文と翻訳に齟齬がある場合には、原文の記載が有効とされる。

© 2021 国税庁（当訳）

1. はじめに

1. 新型コロナウイルス感染症の影響は深刻である。ウイルス感染の急速な拡大により、地域の医療インフラは逼迫し、移動や接触の制限が課される事態となった。そして、世界経済には前例のない混乱が生じた。
2. 世界的感染拡大の期間中、多くの企業はキャッシュフローの大幅な制約に直面した。あるいは現在も継続してその制約に直面している。そのため、キャッシュを保持し、捻出するための戦略の策定と実行が必要となった。上振れ及び下振れ、いずれの場合もあるが、企業の収益性は大幅に変動した。様々な産業分野の企業で、業務の縮小とそれに伴う生産量の減少を含むサプライチェーンの混乱に直面し、さらに事業運営の見直し（在宅勤務など）を余儀なくされた。多くの国又は地域では、工場、鉱山、商店、飲食店が、少なくとも一時的に、閉鎖を強いられた。需要が皆無となった業種もあれば、影響が流通経路を変えただけの業種、あるいは需要が増加した業種もある（オンラインビデオ会議サービスの市場など）。財務上大きな苦境に立たされている企業の中には、第三者の取引先との契約条件を見直して、契約条件に拘束されたままの状態にあるか確認したり、値引きや支払期限の延長を含む主要条件の再交渉を試みたりしている企業もある。各国政府は、ウイルスの経済的影響の大きさと影響拡大の速さに対応し、経済を支え、人々の雇用と所得を守るために包括的な政策対応を実施した。
3. 独立企業原則は、大半の事例で有効に機能することが認められており¹、この原則に基づいて関連者間の取引価格を評価するアプローチは、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に直面している状況下での関連者間取引を評価する際にも同様に有効である。OECD ガイドラインは、税務当局と多国籍企業が移転価格事案に対して相互に満足する解決を見出すのを支援することを意図しており²、世界的感染拡大がもたらした特殊な状況下において移転価格分析を行う際に依拠されるべきものである。
4. しかしながら、新型コロナウイルス感染症による特殊でほとんど前例のない経済状況及び各国政府の対応により、独立企業原則をどのように適用すべきかという実務的な課題が生じている。例えば、世界的感染拡大は、新しい問題を発生させ、あるいは特定の移転価格問題（例えば、政府支援の効果や信頼性のある比較データの入手可能性）の複雑性や重大性を深刻化させるかもしれない。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響を受ける会計年度について移転価格ルールを適用する納税者及び当該適用を審査する税務当局にとって、これらの実務上の疑問に対処することが必要である。本ガイドラインは、BEPS 包括的枠組み（IF：Inclusive Framework）への参加国及び産業界に対して送付された質問票への回答を踏まえるとともに、実務的で時宜にかなった指針を提供する必要性を認識し、次の 4 つの優先的課題を取り上げている。すなわち、(i) 比較可能性分析、(ii) 損失及び新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分、(iii) 政府支援プログラム、(iv) APA である。記載の都合上、これらの課題は、別個の項目として記載されているが、移転価格の分析を行う際には、次の点を強調しておくことが重要である。すなわち、各項目が相互に関連していることがあり、それゆえに、関連する項目は一体として、OECD ガイドラインの分析的枠組みの中で検討すべきという点である。例えば独立

¹ OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.9。

² OECD ガイドライン前文パラグラフ 15。

企業間の条件下で、世界的感染拡大で被った損失を企業に配分するかどうかの決定については、本ガイダンスの第2章が関係しているが、第1章（比較可能性分析の結果に関連するため）及び第3章（政府支援を受けている場合）のガイダンスも関係している。

5. 重要なのは、独立企業間の実績を合理的に推定するという目的から逸脱しないことであり、そのためには、納税者と税務当局の立場に立った判断を行うことが必要である。³それゆえ、本ガイダンスは、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により発生し、深刻化する恐れのある問題に対し、独立企業原則及び OECD ガイドラインをどのように適用するかということに焦点を当てている。つまり、本ガイダンスは、世界的感染拡大に関連して一般的に生じる事実のパターンに対する OECD ガイドラインの既存の指針の適用と見るべきであり、世界的感染拡大に関連する事実のパターンに関しても、又はより一般的にも、OECD ガイドラインを拡大し、あるいは改訂するものとみるべきではない。
6. 本ガイダンスは、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の経済的影響の度合いが国別、産業別、事業者別に大きく異なり、その影響度の大小が本ガイダンスの内容を検討し、解釈する上で鍵となる要因であると認識している。そのため、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響に係るあらゆる移転価格分析においては、企業は、自社がどのように、そしてどの程度世界的感染拡大により影響を受けたかについて、同時期に文書化するよう努めなければならない。
7. 現下の経済情勢に鑑みると、本ガイダンスで論じた4つの課題にとっては、リスクの重大さは、特に関連性の高い項目である。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大は、ハザードリスクであるところ、一部の納税者に、以下に挙げるような、その他のリスクの異常な結果をもたらした。(i) 市場リスク（製品やサービスへの需要が激減した）、(ii) オペレーショナルリスク（世界的感染拡大でサプライチェーンが混乱し、生産が停止した）、(iii) ファイナンシャルリスク（いくつかの業種の借入コストが急増し、顧客の支払遅延や債務不履行が生じた）⁴など。
8. こうした背景の下、納税者及び税務当局は、経済的に重要なリスクを特定するとともに、関連者間取引の各当事者が引き受ける個別の経済的に重要なリスクを特定するため、OECD ガイドラインの第1章に記載された、関連者間取引に係る正確な描写に関する指針に注意深く従わなければならない。⁵それゆえ、特定の関連者間取引におけるリスクの引受けを検討する際は、新型コロナウイルス感染症によるハザードリスク及びその他の経済的に重要なリスクの相互作用を評価しなければならない。この分析を行う際には、関連者間取引の当事者は、世界的感染拡大に関連するハザードリスクに影響を及ぼすことはできないが、それにもかかわらず、新型コロナウイルス感染症により現実化したその他のリスクを引き受けていると判断される可能性がある。また、関連企業及び企業グループが全体として、ハザードリスクの顕在化及びその結果発生した、関連者間取引において特定されたその他の経済的に重要なリスクに対する影響に対して、どのように対応するのかを決定するには、注意を払わなければならない。（OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.34、パラグラフ 1.35 を参照のこと）。特に注意すべきは、ある業種又はある多国籍企業グループにおいて新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響が広範に認められるという理由のみでは、多国籍企業グループのメンバーが引き受けた経済的に重要なリスクの結果が新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大によって

³ OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.13。

⁴ OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.72。

⁵ OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.59、及びパラグラフ 1.60。

どのように影響を受けたかについて分析を行うことなく、当該メンバーが、世界的感染拡大により現実化したリスクの結果を負担することの根拠としては不十分であるという点である。

第1章 比較可能性分析における移転価格についてのガイダンス

1. はじめに

9. 新型コロナウイルス感染症の発生後の前例のない経済環境の変化により、比較可能性分析の実施において特殊な問題が生じている。世界的感染拡大は、独立企業間取引での価格設定に大きな影響を及ぼす可能性があり、また、比較可能性分析を行う際に用いる過去のデータに対する信頼性を低下させる可能性がある。そのため、納税者及び税務当局には、差異調整など、情報不足に対処するために採用可能な実務的アプローチの検討が必要となることがある。そのような比較可能性分析の実施に関する実務的アプローチは、納税者の過去の移転価格ポリシーと整合性のあるものでなければならない。
10. 比較可能性分析の実施に関連する課題は、正確に描写された取引内容の経済的に関連する特徴に対する新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響の度合いにより異なることがある。例えば、ある関連者間取引が既存の会社間契約で規定されている場合（例えば、2018年に、独立企業間において、一方の当事者が5年間にわたり合意された固定収入を受け取るべきであり、双方の当事者が当該契約に拘束されたままであると判断された場合）、その正確に描写された関連者間取引の事実及び状況に変化がない限り、2020年度に関して比較可能性分析を実施する必要はない場合がある。この結論に至る過程においては、契約条件の変更及び独立企業間で非関連の当事者が契約条件の再交渉を試みたかどうかなど、経済的に関連する特徴に関するいかなる変化も検討することが重要である。⁶対照的に、関連者間取引の独立企業間価格が毎年決定される場合には、2020年度について、比較可能性分析を実施する必要があるだろう。

2. 2020年度の比較可能性分析を裏付ける同時期の情報源には、どのようなものがあるか？

11. 原則として、事業、産業及び関連者間取引に対する新型コロナウイルス感染症の影響に関する公開情報は、いかなる形態であっても、2020年度に企業が用いる移転価格ポリシーについて独立企業間の性質を確認するために役立つ可能性がある。以下の情報源は、一般的に、検討対象の関連者間取引に対する新型コロナウイルス感染症の世界的感

⁶ この点については、パラグラフ 42 からパラグラフ 46 の論点も参照のこと。

染拡大の影響を推定することにより、比較可能性分析によるそうした判断の裏付けとなる可能性がある。

- 新型コロナウイルス感染症の影響下における売上高の変化の状況（変化が他の販売チャネルの使用によるものか否かを含む）、特に新型コロナウイルス感染拡大前の年度の売上高との比較の分析
- 多国籍企業グループと関連者間取引⁷、及び／又は独立企業間取引に関連する設備稼働率の変化についての分析
- 関連者間取引の当事者（関連会社と非関連会社を含む）又は多国籍企業グループ全体が負担した追加的又は例外的な費用に関する詳細な情報
- 政府支援の受領の度合い。受領した場合は、支援の効果の定量化、支援の種類及び会計処理の特定
- 関連者間取引の実施及び価格設定に影響した政府の介入の詳細
- 証券取引委員会（SEC）への四半期報告書又は決算報告などの中間財務諸表からの情報
- 国別の GDP データ等のマクロ経済指標又は中央銀行、政府機関、産業界、業界団体が発表する産業指標のうち、関連者間取引についての理解に役立つもの⁸
- 特定の条件下で一つの変数が他の変数に対応して変化する度合い（例えば、特定の産業における GDP の変動に対する企業収益の変化）を予測するために用いられる、回帰分析や分散分析などの統計的手法
- 売上高、費用、収益性に関する内部予算／予想データと実績値との比較
- 前回の不況期に観察された、又は今年度に部分的であっても入手可能なデータを用いた、収益性又は取引先の行動に対する影響の分析

3. 独立企業間価格の設定根拠として、予算計上した財務情報を用いることができるか？

12. 移転価格の設定に利用できる可能性のあるもう一つのアプローチとして、収益、費用、利益に対する新型コロナウイルス感染症による影響の近似値を求めるため、予算計上した又は予測した財務数値を実績値と比較することが挙げられる。関連者間取引の当事者である納税者が、新型コロナウイルス感染症の影響がなければ達成し得た財務実績は、特に財務面での新型コロナウイルス感染症の影響（例えば、売上高の減少又は営業費用の増加）を評価し、関連者間の取引価格に対する適切な影響を契約条件及び当事者間の

⁷ OECD ガイドラインの第 2 章パラグラフ 2.76 及び第 2 章の附属書 1 の図 3。

⁸ OECD ガイドラインの第 3 章パラグラフ 3.7。

リスクの引受けの観点から判断する際に、有益な情報になる可能性がある。この分析には以下が含まれることがある。

- 新型コロナウイルス感染症に起因する差異の説明を記載した、収益と費用の変化を示す詳細な損益分析を作成すること。これには予算（新型コロナウイルス感染症発生前）と実績値との差異分析を含めてもよい。
 - 新型コロナウイルス感染症の影響がなければ達成し得た実績に合わせて調整した収益性の詳細。これには、関連者間取引の当事者である納税者の利益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、証拠によって裏付けられる必要がある。
 - 関連者間取引における検証対象当事者の機能、資産及びリスク・プロファイルを考慮に入れた、当該検証対象当事者に対する費用配分の増加又は売上高の減少（及びその結果生じた営業利益の変化）についての根拠及び証拠。
 - 関連者間取引において提供された、あるいは検証対象当事者に影響を与える政府支援の証拠、その効果、及び会計処理
13. このような検討は、独立企業間の価格に影響する状況と要因の評価に用いるより一般的なアプローチの一部として行われることがある。

4. どのような状況においてタイミングの問題が顕著になるか？

14. 比較可能性分析に用いられる情報のうち最も信頼性が高いのは、関連者間取引と同時期に行われた比較対象非関連者間取引（同時期非関連者間取引）の条件に関する情報である。そのような情報は、独立の取引当事者が、関連者間取引が行われた経済状況と同一又はほとんど同じ経済状況において、どのように行動するのかを反映している。⁹
15. 場合によっては、同時期（又はほぼ同時期）の非関連者間取引を用いて比較可能性分析を行うことが可能である。例えば、公開の商業データベースは、通常、現在又は直近の非関連者間の金融取引の情報を有しており、それは、現在の経済状況における比較可能性分析の基礎となる信頼性のある情報を提供する可能性がある。同様に、関連者間取引の価格設定に用いることが可能な場合には、納税者は潜在的な内部比較対象候補についての最新情報を保有している可能性が高い。
16. 他の例として、比較可能性分析の一部として同時期非関連者間取引を用いることが難しい場合がある。特に取引単位営業利益法（TNMM: Transactional Net Margin Method）を適用する場合である。TNMM の適用においては、納税者及び税務当局は、通常、商業データベースから過去のデータを用いて価格の設定及び検証を行う。商業データベースは財務諸表の公開情報を用いており、これらの財務諸表は当該企業の会計年度終了の数か月後まで確定しないため、通常、2020 年度の情報は、最短でも 2021 年度半ばまでは入手できない。これは、この状況においては、納税者は入手可能な前年度の財務情報に

⁹ OECD ガイドラインの第 2 章第 B 節。

基づいて比較可能性分析を行わなくてはならず、事案の事実及び状況によっては、自らの移転価格を裏付けるために利用可能な現行年度の情報は何であれ活用しなくてはならないことを示唆している。

17. しかし、TNMM の適用事例の全てにおいて、2020 年度の同時期の情報が原則として必要とされるわけではない。例えば、2019 年度から 2022 年度までの長期契約が存在し、契約交渉と同時期の比較対象候補に基づいた独立企業間価格を含んでいる場合は、世界的感染拡大期に発生したリスクのように、想定していなかったリスクから検証対象当事者を遮断するかもしれない。パラグラフ 10 も参照のこと。

5. 情報不足に対応する実務的アプローチには、どのようなものがあるか？

18. 世界的感染拡大に起因する経済状況は今後も継続し、時とともに変貌しているため、納税者は、関連者間取引の発生時点と同時期非関連者間取引に関する情報を入手する時点にずれがあることにより、独立企業間の条件を判断する際に困難に直面する可能性がある。
19. 別の会計年度の独立企業間の比較可能な取引データ（過去の平均収益など）は、審査対象の関連者間取引に対する世界的感染拡大の影響を具体的に検討していない限り、今年度のベンチマークとして十分な信頼性を提供するとは言えないことがある。
20. 以下の議論で、この問題に対する現実的なアプローチをいくつか提供する。税務当局は、納税者が新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に伴う情報不足の状況下で独立企業間価格を決定するために誠実に努力している場合は、紛争を最小限にするため、これらの現実的なアプローチを考慮することがあり得る。しかし、これらのアプローチは、納税者が新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に伴う状況を利用して独立企業原則に合致しない価格戦略を操作しようとしている場合には適切ではないであろう。

5.1. 独立企業間価格を合理的に推定するため、同時期情報を補助的に用いた合理的なビジネス判断を用いることを考慮すること。

21. 比較可能な企業又は取引に関する同時期のデータの入手が遅れることに起因する困難は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により深刻化している可能性がある。納税者及び税務当局は、信頼性のある独立企業間の実績の判断をするには柔軟性と適切な判断を要することに留意すべきである。¹⁰新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の結果から生じた困難な移転価格の問題は、多数の相互協議手続（MAP：Mutual Agreement Procedure）に係る紛争を招く可能性があり、そうなれば多くの税務当局のリソースを厳しく圧迫する可能性がある。それゆえ、税務当局においては、リスク評価を実施し、調査において移転価格のポジションを評価し、さらに、納税者が提供する、独立企業原則を遵守するための合理的な努力と配慮を示す可能性がある根拠と文書を検討

¹⁰ OECD ガイドラインの第 1 章パラグラフ 1.13、第 2 章パラグラフ 2.74。

する際には、これらの複雑な問題を考慮することが推奨される。納税者は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により起こり得る影響を評価する場合、及び移転価格に適切な調整を加える場合は、合理的かつ適切なデュー・デリジェンスを実施すべきである。多国籍企業グループは、現在入手可能な最善の市場情報の証拠を文書化するべきである。情報の形態には、内部コンパラブル、外部コンパラブル、又は新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大による経済的影響についてのその他の関連する証拠（パラグラフ 11 を参照のこと）などがあり、特定の経済分野における製品やサービスの需要水準への影響、及び生産及びサプライチェーンへの影響を含んでいる。

5.2. 可能な場合は、独立企業間の実績検証アプローチを考慮すること。

22. OECD ガイドラインは、移転価格分析を行うために必要なデータを特定し、収集するための 2 つのアプローチについて記述している。一つ目は、「価格設定」すなわち事前アプローチである。これは、過去のデータに、契約時点以降の経済状況の変化を反映させ、更新したものをを用いる。二つ目は、「実績検証」アプローチである。このアプローチでは、独立企業間の条件を決定し、申告書において結果を報告するため、課税年度終了後に利用可能となる情報が組み込まれる可能性がある。OECD ガイドラインによれば、両アプローチ又は両アプローチの組み合わせは、OECD 加盟国間で見られる。¹¹
23. 可能であるならば、世界的感染拡大期において臨時的に、本来であれば価格設定アプローチを使用する税務当局は、世界的感染拡大の影響を受けた当該関連者間取引を対象に、（法的に許容され、かつ、文書化において適切に記載された場合）納税者が自身の申告を行う際に課税年度終了後に利用可能となる情報を考慮に入れることを検討することができる。税務当局は、移転価格が独立企業間ベースで、利用可能な情報を使用して設定されるよう、2020 年度の税務申告書の修正を認める柔軟性を発揮することができる。また、ユニラテラルな調整の結果生じうる二重課税の可能性を考慮し、税務当局は、以下の検討を行う可能性もある。
 - 独立企業間価格が信頼性をもって確立されるよう、利用可能な同時期の情報を納税者及び税務当局がより適切に評価できるようにするため、法的に許容される場合は、税務申告書の提出前に行われる「補償調整」の認容に関して柔軟性を発揮する。¹²
 - 二重課税を回避するため、各税務当局間で問題に対処し、かつ、早期の安定性を得ることが可能な場合には、MAP へのアクセス又は、MAP の代替手続へのアクセスを確保する。その際には、税務当局は MAP 又は代替手続を通じて全ての当事者の利害について、交渉による解決を実現できることの多い非対立的な手続において問題へ対処できる点に留意する。

5.3. 2 つ以上の移転価格算定方法の使用

24. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大という特定の状況においては、2 つ以上の移転価格算定方法を適用することが、関連者間取引の独立企業間価格を裏付ける際に有用となり得る。これに関連して、独立企業原則では 2 つ以上の方法の適用が要求されてい

¹¹ OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.71。

¹² OECD ガイドライン第 4 章パラグラフ 4.38 及びパラグラフ 4.39。

るわけではないこと、及び 2 つ以上の方法を適用する場合は OECD ガイドラインパラグラフ 2.2 及びパラグラフ 2.12 のガイダンスに従う必要がある点に留意することが重要である。

6. 他の危機に関係するデータを価格設定を裏付ける目的で使用できるか？

25. 世界金融危機（2008／2009）に関係する財務情報のみに基づき比較可能性分析を行うことは、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の特有かつ前例のない性質及びそれが経済状況に与える影響並びに金融危機（2008／2009）の企業セクター別影響のばらつきを考慮すると、（金融危機と現在の世界的感染拡大との間に表面上明らかな類似性があるとはいえ）重大な懸念を生じさせる恐れがある。いずれにしても、比較可能性分析は、実際の経済状況を含む関連者間取引の具体的な描写を参照して実施される必要がある。

7. 比較可能性分析を裏付けるため、独立企業間価格を評価する際に使用されるデータ期間はどのように確立されるか？

26. 複数年度データ及び平均値の使用に関して、OECD ガイドライン第 3 章第 B.5 節で概説された原則は引き続き適用可能である。通常の下では、比較可能性分析のために複数年度データ及び複数年度の平均値を使用することは、一定の利点を有しているかもしれない。例えば、この使用は、会計上の差異の影響を軽減し、事業及び製品のライフ・サイクルに基づく検証対象の収益性に対する影響を適切に測定し、さらに、比較の信頼性が向上するよう比較対象候補についても同様の評価を実施するための方法として用いることができる。¹³
27. 世界的感染拡大の前後の期間で相違する経済状況に対処するための実用的な方法として、かつ、世界的感染拡大が進行し、経済状況に対する影響が重大である期間については、世界的感染拡大の期間中又は世界的感染拡大の特定の重大な影響が最も明白である期間においては別個の検証期間（及び価格設定のために考慮される期間）を設けるのが適切であると考えられる。これは、独立した比較対象候補のデータが類似期間にわたり一貫して測定可能である限り、適切となりうる。世界的感染拡大の影響を受けた年度の

¹³ OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.77。

財務データが世界的感染拡大の前後の期間の結果を不当に歪めることがないように注意すべきである。また、政府による市場への介入は、業績に重大な影響を及ぼす可能性がある。例えば、一定の状況下では、世界的感染拡大がなければ通常行われていたであろう活動は、政府による介入が実施されている期間中は、同じようには行われない（又は全く行われない）可能性がある。また、一部のケースでは、政府による介入のおかげで、世界的感染拡大により通常であれば縮小又は停止されたであろう活動を継続することができる可能性もある。関連者間取引の正確な描写により、当該活動に関連する関連者間取引の価格又は形態に対し当該介入が及ぼす影響（もしあれば）が決定される。

28. この側面も、比較可能性分析を実施する際に関係する。例えば、政府による介入により、納税者が3カ月間にわたり自身の流通施設の閉鎖を余儀なくされると仮定する。ベンチマーク分析を実施する際、比較対象候補企業が類似の制限又は状況に直面していることの確認に注意すべきである。それ以外にも、比較が実施される期間を調整する必要があるかもしれない（例えば、納税者が操業できない3カ月間に対応する経済データを除外する）。納税者及び税務当局は、潜在的な相違が比較可能性に重大な影響を及ぼさないと考えられる状況においては、どの程度の調整が必要となるかをケース・バイ・ケースで決定すべきである。これに関しては、OECD ガイドラインパラグラフ 3.50～3.52 のガイダンスが関連している。
29. OECD ガイドラインに基づくその他の分析と同様、考え得る移転価格算定方法と比較対象候補の利用可能性及び選択、それらの間の相互関係、検証期間のパラメーター（例えば、取引に基づく方法は利益に基づく方法とは異なる時間枠を有している可能性がある）を含め、様々な検討がなされる可能性がある。一部の事例において個別の検証期間又はより慎重に制限された検証期間（又は価格設定期間）を使用することで信頼性が向上する可能性がある（パラグラフ 27 を参照）が、これと同様に、その他の事例でも、（世界的感染拡大の影響を受ける年度と影響を受けない年度の両方を含む）合計期間を使用することで信頼性が向上する可能性がある。¹⁴このアプローチでは、2020 年度に適用される移転価格ポリシーの独立企業間の性質を検証するため、例外的と考えられる2020 年度の財務実績と過年度のより標準的な実績とが合算される。

8. 価格調整メカニズムは適切か？

30. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に起因する不確実性に対する一つの考え得る解決策は、関連者間取引に価格調整メカニズムを取り込むことを認めることであろう。これにより、独立企業間の結果を維持しつつ、柔軟性を与えることができる。特に、このアプローチでは、国内法で許容される範囲において、独立企業間価格を確立するためのより正確な情報が利用可能となる後の期間（おそらく2021年度）に実施されるインボイス作成の調整又は価格調整金の支払を通じて、2020年度に関する価格調整が認められるであろう。実績検証アプローチ（上記の質問5.2を参照）を使用する国・地域では、独立企業間価格の決定に関連する最新データを反映させるための価格調整メカニズムが使用されることが多い。実績検証アプローチ（上記の質問5.2を参照）の使用を一時

¹⁴ OECD ガイドライン第3章パラグラフ 3.75 及びパラグラフ 3.79。

的に認める国・地域も、当該目的上、価格調整メカニズムの使用を一時的に認める可能性があり、納税者は文書化において価格調整メカニズムの適用を記載することが期待される。当該価格調整メカニズム（特定の事実及び状況において独立企業原則と整合していることを条件とする）では、比較対象候補に関する同時期に存する情報又は世界的感染拡大に対する独立企業間の行動であることのその他の直接的証拠が欠如しているという問題に対処する。これにより、最終的に独立企業原則の遵守も確保されつつ、納税者と税務当局へ柔軟性が与えられるであろう。しかし、考え得る調整の範囲を考慮すると、調整の適切な特徴付け、支払が 2021 年度の比較可能性分析に及ぼし得る影響、及び調整の結果として生じ得る付加価値税／物品サービス税や関税の影響（本章又はガイダンスの対象外）に注意を払う必要があるだろう。

9. 使用される比較対象候補企業又は比較対象取引一式を評価するためにどのような措置が講じられるか？

31. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大は、多くの場合、過年度とは異なる経済状況を引き起こした。こうした状況下で、納税者が既存の比較対象候補一式を 2020 年度をカバーするようロールフォワードする場合、当該既存の比較対象候補の適切性を見直す必要があり、さらに一部のケースではおそらく、最新の検索基準に基づき当該比較対象候補を修正することが有用となりうる。
32. 例えば、ある特定の市場における新型コロナウイルス感染症の影響の性質を考慮し、地理的な比較可能性が最も適切な比較可能性の要素であるとみなされると仮定する。こうした状況下では、当該特定の市場から信頼できるデータを得るため、場合によっては、他の比較可能性基準を緩和し、その後、そのサンプルを絞り込む必要があるかもしれない。

10. 損失が生じている比較対象候補を使用することができるか？

33. 一般的に、OECD ガイドラインには、損失が生じている比較対象候補の採用又は除外に関して決定的なルールは存在しない。¹⁵故に、特定のケースにおいて比較可能性基準を満たす損失が生じている比較対象候補は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の影響を受けた期間に損失が生じているという理由のみで除外されるべきではない。¹⁶した

¹⁵ OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.64。

¹⁶ OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.65。

がって、2020 年度の比較可能性分析を実施する際、取引の正確な描写において当該比較対象候補が信頼できることが示されている場合（例えば、比較対象候補は、類似するレベルのリスクを引き受けており、かつ、世界的感染拡大により同様の影響を受けてきた）は、損失が生じている比較対象候補の採用が適切となりうる。

第2章 損失及び新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分に関する移転価格ガイダンス

1. はじめに

34. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の期間中、多くの多国籍企業グループでは、需要が減少したことや製品／サービスの取得・供給ができなくなったことに起因し、又は例外的かつ非経常的な営業費用の発生に伴い、損失が発生した。現在の経済状況下では損失の発生頻度と規模が増大する可能性があることを踏まえると、¹⁷関連企業間の損失の配分は、紛争を生じさせる可能性があり、検討を要する問題である。損失及び新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分に関する問題を検討する際、以下の3つの問題により特定の考察が必要となる。
35. 第一に、取決めの当事者間でのリスクの配分は、取引の結果生じる利益又は損失が取引の価格設定を通じて独立企業間でどのように配分されるかに影響を及ぼすという点を強調することが重要である。¹⁸故に、商業上又は財務上のリスクの分析に関する既存のガイダンスは、関連者間で損失がどのように配分されるかを決定する際に特に関係する。
36. 第二に、新型コロナウイルス感染症に伴い生じた例外的かつ非経常的な営業費用が関連者間でどのように配分されるべきかを検討する必要がある。¹⁹これらの費用は、比較可能な状況において独立企業がどのように操業しているかの評価に基づき配分される必要がある。それとは別に、特殊費用が営業項目又は非営業項目のいずれかに計上される場合があるため、比較可能性分析の信頼性を向上させるために差異調整が必要となる可能性がある。世界的感染拡大の結果発生した「例外的」、「非経常的」又は「特殊」費用の移転価格分析上の取扱いは、当該費用に適用される名称ではなく、取引の正確な描写、企業間取引当事者が引き受けたリスクの分析、独立企業が当該費用を独立企業間価格にどのように織り込むか、さらには最終的に当該費用が関連企業間取引において請求される価格にどのような影響を及ぼすか（例えば、OECD ガイドラインパラグラフ 2.86 を参照）についての理解に左右される点に留意する必要がある。財務会計基準には費用の性質を特定する上で関連し役立ち得る概念が含まれるため、比較可能性調査では財務会計基準の考察がなされる必要がある。しかしながら、こうした財務会計の概念に基づいた場合でさえ、特定の費用が例外的又は特殊費用として適切に特徴づけられるか否かに関して不確実性が存在し得るという点にも留意する必要がある。

¹⁷ 例えば、これには、個人用保護具（PPE）、「検証及び追跡」システムを実施するために必要な IT インフラ、物理的距離の要求を実施するために事務所スペースを再構成する措置、又はその他の健康上の安全用具に係る支出が含まれる。

¹⁸ OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.58。

¹⁹ 新型コロナウイルス感染症の持続期間及び世界的感染拡大のより広範な影響次第では、「例外的かつ非経常的」な営業費用の構成内容及び当該費用をもちや「例外的」又は「非経常的」とみなすべきではない時期に関する問題が提起される可能性がある。世界的感染拡大の影響は産業、事業モデル又は市場ごとに異なるため、この問題は、考察対象の特有の費用に関する慎重な分析を通じてのみ回答することが可能であろう。

37. 最後に、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により、関連者が不可抗力条項を適用し、企業間合意を取り消し又は修正するオプションを有するかを考察するかもしれない状況が生じている。これは、関連者間での損失及び新型コロナウイルス感染症特有の費用の配分に影響を及ぼし得るため、現在の経済状況下では特別な考察も必要となる。

2. リスクが限定的な取決めに基づき操業する事業体は損失を負担できるか？

38. 移転価格分析を実施する際、事業体の行う活動が原因で、「リスクが限定的な」（すなわち、事業体が比較的低いレベルの機能とリスクを有している）事業体であると特徴づけられる可能性がある。²⁰「リスクが限定的な」という用語は一般的に使用されるが、この用語は OECD ガイドラインで定義されていないため、「リスクが限定的な」事業体が果たす機能、使用する資産及び引き受けるリスクは様々であり、それゆえ、リスクが限定的であると説明された事業体が損失を負担すべきか負担すべきでないかについて、その一般的なルールを確立することは不可能である。「リスクが限定的な」活動であると単にラベリングすることも事業体が固定対価を受領しているという事実も、それ自体、事業体が関連者間取引において限定的なリスク・ベースで操業していることを意味するのではない点にも留意する必要がある。²¹さらに、いかなる一連の状況においても、まずは取引の完全かつ正確な描写（この描写は、その後、適切な比較可能性分析を実施する際に方法を選択する判断材料となる）を実施することなしに、適用すべき最も適切な移転価格算定方法に関していかなる仮定も行うべきではない。
39. いかなる状況下でも、いわゆる「リスクが限定的な」事業体が独立企業間で損失を負担する可能性があるか否かを決定する際には、特定の事実及び状況を考察することが必要となる。これは、「単純な又は低いリスクの機能の事業において長期間にわたり損失が発生するとは考えにくい」旨を記載した OECD ガイドラインに反映されており、²²したがって、単純な又は低いリスクの機能が短期的に損失を負担する可能性を留保している。とりわけ、特定の事実及び状況を調査する際には、取引の正確な描写及び確実な比較可能性分析の実施により情報を得て分析が行われる必要がある。例えば、第三者が負担した損失において関連者間取引で納税者が引き受けたリスクとは比較できないレベルのリスクが反映されている場合、当該比較対象候補は比較対象候補のリストから除外する必要がある（OECD ガイドラインパラグラフ 3.65 を参照）。
40. 「リスクが限定的な」事業体が損失を負担し得るか否かを決定する際、事業体の引き受けたリスクが特に重要となる。これは、独立企業間では取決めの当事者間のリスク配分が取引の結果生じる利益又は損失の配分方法に影響を及ぼすという事実を反映してい

²⁰ OECD ガイドライン第 9 章パラグラフ 9.2。

²¹ OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.81。

²² OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.64。

る。²³例えば、新型コロナウイルス感染症に起因して需要が大幅に減少した場合、（取引の正確な描写に基づき）一部の市場リスクを引き受ける「リスクが限定的な」販売会社（例えば、（「瞬間的な所有権」及びドロップシッピング形態の利用などにより）在庫所有権が限定的で、それゆえに在庫の陳腐化リスクも限定的であるということに基づきそのように分類される）は、独立企業間において当該リスクの発現に関連する損失を負担する可能性がある。独立企業間で生じ得る損失の程度は、最も適切な移転価格算定方法の適用や、本ガイダンス第 2 章並びに OECD ガイドライン第 2 章及び第 3 章のガイダンスに従うことを含め、比較可能な非関連者間取引の特徴と比較した場合の、正確に描写された取引の条件及び経済的に重要な特徴により決定される。本パラグラフで提示された事例では、より詳細な事実及び状況に応じて TNMM 又は場合によっては再販売価格基準法が、利益について独立企業間の性質を検証するために最も適切な方法として使用される可能性があり、第三者の比較可能な販売会社が、このような状況において、例えば、需要の減少により販売価格が現地の固定費用をカバーするのに十分ではない場合に生じ得る損失を負担する可能性がある。選定される比較対象候補は取引の正確な描写に照らして、特に、各取引相手が引き受けたリスクを考慮した上で適切でなければならない点に留意すべきである。しかしながら、市場リスクやそれ以外の特有のリスクを何ら引き受けない「リスクが限定的な」販売会社が当該リスクの展開に関連する損失の一部を負担することは適切ではない。例えば、信用リスクを引き受けない「リスクが限定的な」販売会社は、信用リスクの発現に起因する損失を負担すべきではない。この理由から、リスクが限定的な取決めに基づき操業している事業者が損失を負担できるか否かを決定する際、特に商業又は財務上のリスク分析に関係している OECD ガイドライン第 1 章のガイダンス²⁴が特に関連する。

41. 関連者間取引の当事者が引き受けたリスクを考察する際、税務当局は、新型コロナウイルス感染症の発生前後で当事者が引き受けたリスクに変動が生じたとの主張について、その商業的な根拠を慎重に考察する（そして、このように主張された変動の正確な描写を考慮に入れる）べきである。特に、ある納税者が、新型コロナウイルス感染症の発生前には、「リスクが限定的な」販売会社が新型コロナウイルス感染症の発生前には市場リスクを何ら引き受けておらず、低い利益を得る資格しか有していなかったと主張していたにもかかわらず、新型コロナウイルス感染症の発生後には、例えばリスク管理機能の変化に起因して、当該販売会社が一部の市場リスクを引き受けており、損失を配分される必要があるということを主張する場合、懸念が生じる可能性がある。このシナリオでは、「リスクが限定的な」販売会社が新型コロナウイルス感染症の発生前に市場リスクを本当に一切引き受けなかったか、「リスクが限定的な」販売会社が新型コロナウイルス感染症の発生後に実際に市場リスクを何ら引き受けなかったか、及び／又は新型コロナウイルス感染症の発生後の当該リスクの引受けが事業再編の結果であるのかについて再調査することを検討すべきである。従前のリスク配分が正確な描写に基づき認識されている場合、当該リスクの再配分をその後の最新の正確な描写に基づき認識するには、そのような新たなリスク配分があらゆる事実及び状況の分析に裏付けられ、さらに、当該ポジションを裏付けるための関連証拠が取得・文書化されなければならない。これに関して、OECD ガイドライン第 9 章のガイダンスが関係し得る。一般的に、納税

²³ OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.58。

²⁴ OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.56～パラグラフ 1.106。

者が世界的感染拡大の前後で一貫しないポジションを取っているか、そしてその場合は、どちらのポジションが取引の正確な描写と整合しているかを考察すべきである。

3. どのような状況において、新型コロナウイルス感染症の影響に対処するために取決めに修正できるか？

42. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に対応して、独立当事者は、自身の既存の取決めに於ける特定の条件を再交渉しようとする可能性がある。²⁵ 関連者もまた、自身の企業間合意及び／又は自身の商業関係上の行動を見直すことを検討する可能性もある。したがって、税務当局は、そのような再交渉が OECD ガイドラインにおいて尊重されるべきかを確認するため、OECD ガイドライン第 1 章第 D 節のガイダンスに照らし（独立当事者の関連行動の観察及び本ガイダンスとも合わせて）、関連企業の合意及び／又は行動を検討する必要がある。関連者間取引の正確な描写により、企業間合意の見直しが比較対象状況に基づき操業している非関連者の行動と合致しているか否かが決定される。
43. 現在の経済状況を踏まえ、独立当事者が他の当事者を契約義務に厳格に拘束しない場合も考えられる。このことは、契約を再交渉すること又は行動の特定の側面を修正することが両当事者の利益になる場合に特に当てはまる。例えば、非関連企業は、契約義務を履行することで生じる潜在的な費用若しくは事業の混乱を考慮し、又は相手方との将来の取引の増加を見越して、取引の相手方の財務面での存続を支援する契約を再交渉する選択を行う可能性がある。この行動は、関連者が新型コロナウイルス感染症に対応して企業間合意を見直すことに合意するか否かを決定する際に考慮されるべきである。
44. 例えば、販売会社 X は関連者企業 Y から製品を購入（すなわち、関連者間取引に該当）し、第三者顧客へ当該製品を販売していると仮定する。さらに、販売会社 X の主要顧客は購入した製品に対し標準的な 30 日の期間内に支払を行っておらず、このことにより、正確に描写された取引に基づき信用リスクを負担する販売会社 X においてキャッシュフロー上の問題が生じるとさらに仮定する。こうした状況では、販売会社 X は、企業 Y との間で臨時的に支払期間の再交渉を試みる可能性がある。この再交渉が独立企業間でも行われるか否かについては、独立当事者が比較可能な状況において何を行うかに基づき判断される必要があり、また、契約条件が履行されていない又は修正されている状況が独立企業間で存在している場合、これは、状況が比較可能であれば、グループ間合意における条件の見直しを納税者が正当化するための合理的な証拠となり得る。
45. 商業上の取決めの再交渉（将来の取決めに基づく価格設定、及び再交渉それ自体の潜在的な対価を含む）が取引当事者の最善の利益を表すか否かを決定するには、現実を利用

²⁵ OECD ガイドライン第 9 章第 1 部第 F 節。

可能な選択肢²⁶及び当該当事者の潜在的利益に対する長期的な影響²⁷を慎重に検討する必要がある。例えば、代替的な選択肢では主要な顧客又は供給者が失われるところ、事業体が、取引を再構築すれば長期的に利益が最大化されると考える場合には、取引を再構築することに合意する可能性がある。再交渉の結果生じる経済的影響により損害を受ける当事者の補償（OECD ガイドラインパラグラフ 9.75 で定義）が必要となるかについても検討しなければならない。²⁸

46. 上記の分析では、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大を受け、関連者が独立企業間で自身の企業間合意及び／又は自身の商業関係上の行為を見直すことを検討する可否かを決定する際に考慮すべき要素について概説している。しかしながら、比較可能な状況における独立当事者が自身の既存の合意又は商業上の関係を見直したという明確な証拠がない場合、関連者の既存の企業間取決め及び／又は商業関係の修正は独立企業原則に合致しないということを強調することが重要である。したがって、こうした修正は、慎重に取り扱われ、かつ、当該修正がどのように独立企業原則に則しているかを説明する文書により十分裏付けられる必要がある。

4. 新型コロナウイルス感染症に伴い生じる営業費用又は例外的な費用は関連者間でどのように配分されるべきか？

47. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の結果、多くの企業は、この世界的感染拡大期の異なる営業状況に関連して例外的かつ非経常的な営業費用を負担してきた。これらには、個人用保護具（PPE）に係る支出、物理的な距離を確保するための作業スペースの再構成に係る支出、検証、探知及び追跡義務並びにテレワークの実施に関する IT インフラ費用が含まれる。これらの費用が関連者間でどのように配分されるべきかを決定する際、当該費用が比較可能な状況で操業する独立当事者間でどのように配分されるかを考察することが重要となる。
48. 営業費用又は例外的な費用の配分は、リスクの引受け、及び第三者当事者による当該費用の取扱いに従う。したがって、どの関連企業が例外的な費用を負担すべきかを決定するには、まず、関連者間取引を正確に描写する必要がある。これにより、当該費用に関連する活動を実施する責任者及び当該活動に関連するリスクを引き受ける者が明らかになる。例えば、費用が特定のリスクに直接関連している場合、当該リスクを引き受ける当事者は通常、当該リスクに関連する費用を負担する。さらに、例外的な費用を当初負担している当事者が、独立企業間においても当該費用に関連するリスクを引き受ける当

²⁶ 非関連者間取引では、一方の当事者は、既存の合意の司法的執行を求める価値がないと他方の当事者が判断すると考え、既存の合意条件へ違反していることをちらつかせることで再交渉を迫ろうとする可能性がある一方で、この一連の行動は関連者間取引に関して現実的に利用できるとは限らない点に留意する必要がある。

²⁷ OECD ガイドライン第 9 章パラグラフ 9.78～9.97。

²⁸ OECD ガイドライン第 9 章パラグラフ 9.78～9.97。

事者であるとは限らないため、当該費用は当該リスクを実際に引き受ける当事者へ転嫁される必要がある可能性がある。したがって、営業費用又は例外的な費用の全部又は一部が関連者間で配分されるべきかについて結論を下す前に、徹底した分析を実施する必要がある。

49. さらに、特定の営業費用については、当該費用が事業を営む方法の長期的又は永久的な変化に関連する状況において例外的又は非経常的な費用とみることができない可能性がある点に留意する必要がある。例えば、テレワークに関する特定の費用は、世界的感染拡大の結果として在宅勤務がより一般的となった場合、恒常的な費用となる可能性がある。したがって、当該費用については、例外的な費用としても非経常的な費用としてもみることができず、より一般的な事業活動の方法を反映している場合、当該費用が関係する取引を描写する際や比較可能性分析を実施する際に恒常的な費用として取り扱う必要がある。さらに、特定の事業にとっては、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の結果、この感染拡大の前に一般的に発生していた特定の費用の削減又は消滅になった点にも留意する必要がある。これらは、基礎となる事実及び状況によって異なるが、とりわけ、賃借料、物理的な事務所の日々の運営費、及び出張関連費を含むかもしれない。事業活動の遂行手段の代替に関する費用は、基礎となる事実及び状況に応じて営業費用として処理される可能性が高い。テレワーク費用又はリモートワーク施設に関するその他の費用が多国籍企業グループのある事業体により集中的に負担されている場合、当該費用が関連する基礎となる製品又はサービスから利益を得ている当事者に当該費用を負担させることが適切となりうる。
50. 独立企業間では、例外的な費用は、当該費用を負担する責任者及び（当該責任が明示的に規定されていないケースなどでは）関連者間取引の正確な描写（リスクの引受けを含む）や比較可能性分析の結果に応じて、顧客又は供給者へ（その全部又は一部が）転嫁される場合と転嫁されない場合がある。例えば、どの当事者が当該費用を最終的に負担するかは、活動が行われる産業の競争力、及び価格変動に需要がどのように反応するかに影響を受ける可能性がある。例えば、競争が熾烈な市場において差別化されていない製品を扱う製造業者は、（競合他社が類似費用を転嫁していない限り）自身のサービスに対する需要の減少を経験することなしに、例外的な費用を顧客へ転嫁することは不可能であると考えられる。しかしながら、さほど競争が激しくない産業で差別化された製品を製造する類似の製造業者は、需要の減少を経験することなしに、当該費用を少なくとも部分的に顧客へ転嫁できると考えられる。

5. 新型コロナウイルス感染症に伴い生じる例外的な費用は比較可能性分析においてどのように考慮されるべきか？

51. 比較可能性分析を実施する際、特に、新型コロナウイルス感染症に伴い生じる例外的な費用をどのように考慮すべきかを検討する必要があると考えられる。
52. 第一に、例外的な費用は、当該費用が正確に描写された関連者間取引に関係する場合を除き、通常、純利益指標から除外される必要がある。²⁹例外的な費用の除外は、信頼できる結果を確保するため、検証対象及び比較対象候補のレベルで統合的に実施されなければならないが、この情報の利用可能性が限定される可能性がある点に留意する。³⁰当該費用が可能な範囲で適切に測定され、統合的に処理されるよう徹底するため注意を払う必要がある。
53. 第二に、原価ベースを決定する際、関連者間取引に関係するとみなされる例外的な費用を原価ベースに算入すべきか又は除外すべきか（上述の判断）、また、原価ベースに算入される場合、当該費用が、利益要素を帰属させるべきではないパススルー費用として処理されるべきか（OECD ガイドラインパラグラフ 2.99 を参照）を検討することが重要となる。例外的な費用を原価ベースに算入することで当該費用は取引相手方へ転嫁され、一方、当該費用を除外することで当該費用は検証対象へ配分される効果を持つ。したがって、どのアプローチが最も適切かを決定する際、独立企業間であれば関連者間取引のどの当事者が当該追加費用を負担したと考えられるかを検討することが重要であり、そのためには、今度は取引の正確な描写を通じて情報を得るべきである。³¹
54. 第三に、比較可能性を向上させるため、会計上の一貫性の調整が必要となる可能性がある。会計上の一貫性の調整は、関連者間取引と非関連者間取引との間の異なる会計慣行の影響を除外するよう設計されており、調整により比較可能性分析の結果の信頼性が向上すると期待される場合のみ検討されるべきである。³²一部のケースでは、新型コロナウイルス感染症に伴い生じた例外的な費用が、異なる取引における異なる納税者により営業項目又は営業外項目のいずれかの項目として処理される場合、差異調整が必要となる可能性がある。他のケースでは、新型コロナウイルス感染症に関連する費用が粗利益ラインの上に計上されるか、下に計上されるかという差異が生じる可能性がある。例えば、検証対象は個人保護具（PPE）の購入を営業費用として計上し、比較対象候補は売上原価として計上している場合、この差異により、粗利益に基づく利益水準指標を計算する際に重大な影響が生じるため、差異調整が必要となる可能性がある。

²⁹ OECD ガイドライン第 2 章パラグラフ 2.86。

³⁰ OECD ガイドライン第 2 章パラグラフ 2.74。

³¹ OECD ガイドライン第 2 章パラグラフ 2.51 及びパラグラフ 2.98。

³² OECD ガイドライン第 3 章パラグラフ 3.48 及びパラグラフ 3.50。

6. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に起因して生じた損失の配分に不可抗力がどのような影響を及ぼすか？

55. 特定の状況では、企業が責任を負うことなく契約上の義務を一時中断、延期又は解除できる不可抗力条項が発動する可能性がある。³³この結果、顧客、供給者又は通常は利益の出る契約の喪失に起因して企業に損失が生じ、業務廃止及び関連する事業再編に係る費用につながる可能性がある。
56. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大により、当事者は、極端な状況下では契約の不履行が正当化されるとの主張を試みる可能性があり、この主張は、不可抗力条項の発動を通じて達成されるかもしれない。不可抗力条項では、契約の履行を妨げ又は不可能にする可能性がある、取引当事者には制御できない状況が定義されている。例えば、新型コロナウイルス感染症に関連して生じる不可抗力事由として、政府機関による活動の禁止（例：製造設備又は小売施設の強制閉鎖）が考えられる。
57. ある関連者間取引当事者が不可抗力を発動しようとする場合、不可抗力が発動される合意及び基礎となる法的枠組みは移転価格分析の出発点を形成する必要がある。関連する企業間契約に不可抗力条項が盛り込まれているとしても、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大が当該契約当事者による不可抗力の発動理由として十分であると自動的にみなすことができるわけではなく、また、企業間契約に不可抗力条項が盛り込まれていない場合、独立企業間と同様の結果となりうる再交渉は不適切であると自動的にみなすことができるわけでもない（以下の第 59 段落を参照）。特定のケースにおいて新型コロナウイルス感染症が不可抗力を構成するか否かは、不可抗力規定の明白な文言（場合によっては、当該条項がその他の条項（関連者間取引それ自体の特定の条項など）とどのような相互作用を示すかにも）に左右される。また、既存の不可抗力規定をレビューする際又は特定の条項がない場合に当該規定を行使できるか否かを確認する際、当事者の行動を分析することが必要となる。法的な合意を参照するだけでなく当事者の行動を参照することも含め、関連者間取引の正確な描写は、不可抗力の発動が許容されるか否かを決定する。関連者の特定の状況において新型コロナウイルス感染症が引き起こした混

³³ これらのガイドラインでは、「不可抗力」などの概念を法的に定義しようとしておらず、また不可抗力が法的にいつ発動されるかに関するコメントも提供していないが、代わりに、不可抗力の概念及び不可抗力の発動の有無が移転価格へ及ぼす影響に焦点を当てている。「不可抗力」の概念は大陸法制度に由来する。この原則は大陸法系のすべての国で自動的に適用されるわけではないが、大陸法系の一定の欧州諸国は自国の民法典において不可抗力の原則を少なくとも暗黙裡に認めている（すなわち、不可抗力の法定規定が当該国・地域内のすべての契約へ自動的に適用されるため、契約に不可抗力を盛り込む必要はないと考えられる）。英米法系の国・地域では不可抗力の適用は契約に含意されないため、契約当事者が自身の契約義務の履行を中断又は停止できる特定の状況を詳細に記載し、不可抗力条項を明示的に契約に盛り込む必要がある。英米法系の国・地域では、「不可抗力」条項が契約に盛り込まれていない場合、当事者は、自身の契約義務を終了させ当該義務から解放されようとして一定の英米法の原則を発動させるかもしれない。

乱の大きさが不可抗力事由に該当するか否かを評価し、かつ、全体的な関係性と契約上の合意の関連において不可抗力条項を検討するには注意を要する。商業取決めにに関する経済状況の分析は、独立企業間で当事者が不可抗力条項を発動する可能性があるか否かの決定に関係している。

58. 例えば、G 国に所在する企業 G が、不可抗力条項を盛り込んだ長期の製造サービス契約に基づき、企業 H へ製造サービスを提供していると仮定する。G 国の政府は、一定の短い期間を指定して製造施設の閉鎖を命じる（この期間は世界的感染拡大の持続期間次第では延期される可能性がある）。混乱の程度に関する明確性が欠如していることを考慮し、混乱が不可抗力事由に該当するかを確認し、さらに独立企業間で企業 G 又は企業 H が不可抗力条項を発動しようとする可能性があるかを判断するため、契約を分析することが重要である。関連する法的枠組みに基づき不可抗力条項を法的に発動できると仮定したとしても、関係性の長期的性質及び混乱の短期的性質を考慮し、混乱が不可抗力事由に確実に該当する場合でさえどちらの企業も同条項を発動しないケースがあるかもしれない。混乱がより長期間に及ぶ場合、状況は異なってくる可能性があり、不可抗力が発動される可能性はより高くなる。
59. 新型コロナウイルス感染症に対応して、一部の納税者は、関連する企業間合意に不可抗力条項が盛り込まれていない状況でも不可抗力を主張しようとし（ここでは、契約の準拠法が、国・地域において不可抗力が自動的に適用される大陸法ではないと仮定）、不可抗力条項を書き加えるために既存の企業間合意を変更しようとし、又は再交渉すれば独立企業間と同様の経済的結果を生み出すと主張しようとする可能性がある。こうした状況下では、税務当局は、正確に描写された取引（当事者の行為（過去と現在の両方）の検討を含む）及び当該取引に係る経済的に関連する状況を踏まえ、それらの主張を慎重に検討すべきである。したがって、税務当局は、それらの主張、見直し又は再交渉が OECD ガイドラインの下尊重されるべきか、そして、移転価格の結果が取引の正確な描写を踏まえ適切であるかを確認するため、独立当事者の関連行為の観察及び本ガイダンスとともに、OECD ガイドライン第 1 章第 D 節のガイダンスに照らし、関連企業の合意及び／又は行為を検討すべきである。

第3章 政府支援プログラムに関する移転価格ガイドダンス

1. はじめに

60. 政府支援とは、政府又はその他の公的機関が適格納税者に対して、交付金、補助金、返済免除条件融資、税控除又は投資控除のような直接的又は間接的な経済的利益を提供する金銭的又は非金銭的なプログラムを言う。例えば、政府は、特定の活動を実施することで発生した人件費を直接的に補助し、又はビジネスパークなどの現地インフラの提供を通じて事業を間接的に支援する場合がある。
61. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大が進行する中、政府の最優先事項は、公衆衛生であり、ウイルスの拡散を抑え込むことであったが、同時に、企業が事業活動縮小の影響に対処するのを支援し、雇用機会と所得の減少に直面している労働者を支援しようとしてきた。
62. 雇用維持プログラムは、事業活動の一時的な縮小に直面している企業において雇用を維持させることを目的としており、多くの国・地域で採用されてきた。³⁴これらのプログラムの事例には、労働していない時間に対し補助金を直接支給する短期的な労働プログラム³⁵、及び労働した時間に対し補助金を支給し又は減少した労働時間分の労働者の所得を上乗せする賃金補助プログラム³⁶が含まれる。
63. 政府はまた、企業が事業活動縮小の間中も事業を継続できるよう、広範な資金支援や流動性支援を提供してきた。これらには、(i) 融資保証、(ii) 優遇条件での企業への直接融資、(iii) 借入金の返済猶予、(iv) 特定補助金、及び (v) 税制措置が含まれる。
64. 政府支援が、多国籍企業グループのメンバーに直接提供されるにしろ、又は多国籍企業グループが活動する市場内の独立企業に提供されるにしろ、これらのプログラムの利用可能性、内容、期間及び利用率は、移転価格に影響する可能性がある（このため、潜在的な比較対象取引に従事する企業の行動に影響する）。³⁷
65. 関連者間取引に対する政府支援プログラムの影響を算定する際、及び今回のプログラムの影響を以前から存在するプログラムの影響と比較する際、新型コロナウイルス感染症に関連する政府支援プログラムの利用条件を考慮する必要がある。例えば、多くの新型コロナウイルス感染症関連の支援プログラムは、継続企業として事業を維持するための、一時的な支援として設計されており、移転価格分析に対するその影響は、（新型コ

³⁴ 全ての雇用維持制度の重要な側面は、仕事が一時凍結となっても、従業員は雇用者との契約を維持することにある。

³⁵ 例えば、ドイツの *Kurzarbeit*（時間短縮労働）、又はフランスの *Activité partielle*（一時的失業）措置。

³⁶ 例えば、オランダの緊急つなぎ措置（*Noodmatregel Overbrugging Werkgelegenheid* 又は "NOW"）又はオーストラリアのジョブ・キーパー支払制度（*the Job Keeper Payment*）。

³⁷ 本章では政府支援プログラムを扱う。本章では、既存の企業間契約に関する当事者の履行能力を抑制又は制限する介入を含む、その他の政府介入の影響は議論しない。

コロナウイルス感染症支援に関連するか否かにかかわらず) 期間が数年にわたる可能性がある継続中の支援プログラムの影響とは異なる可能性がある。

66. さらに、新型コロナウイルス感染症に関する様々な政府支援プログラムの存在、詳細で信頼できる情報の入手に関する実務上の困難、及びデータ入手の遅れを考慮すると、比較対象候補が受け取った政府支援の性質を確定することは容易ではない。このような背景から、政府支援の具体的な特徴に関して必要な分析では、正確に描写された取引に対する支援の経済的影響を考慮に入れるべきである。したがって、政府支援の受取が、正確に描写された関連者間取引に対して重大な影響を及ぼす可能性が小さい状況では、政府支援の具体的な特徴の詳細な分析は必要とされないであろう。(OECD ガイドラインの第3章第C節を参照)。

2. 政府支援の受取は経済的な特徴か？

67. 関連者間取引に関係する、経済的な特徴は、(i) 関連者間取引を正確に描写する際に、(ii) 関連者間取引の価格を設定するために、正確に描写された関連者間取引と比較対象非関連者間取引との比較を円滑に進めることを目的として、評価される必要がある。³⁸
68. 政府支援の受取がどの程度経済的に関連する特徴なのかは様々かもしれない。政府支援が経済的により深く関連している例としては、賃金補助金、政府の債務保証、又は短期的流動性支援が挙げられる。このような状況では、政府支援の受取は、関連者間取引及び独立企業間の比較対象取引に対して、価格を含め直接的に影響する。その他の状況では、政府支援の受取の経済的な関連性は相対的に低い可能性がある。例えば、政府による地方インフラの提供は、関連者間取引及びその対価に間接的に関連する可能性があるにすぎない。さらに、関連者間取引の当事者が政府支援を受けていないが、もう一方の当事者が受けている場合もあり、これは、取引の経済的な特徴に影響する可能性がある。
69. 政府支援の経済的な関連性の決定は、関連者間取引の正確な描写及び比較可能性分析の実施に対する影響を示す。政府支援が経済的な特徴を有する場合、この情報は移転価格分析を裏付ける文書の一部として含まなければならない。

³⁸ OECD ガイドライン第1章パラグラフ 1.33。

3. 政府支援の移転価格に対する影響を分析する際に、その他の現地市場の特性に関するガイダンスは関係するか？

70. OECD ガイドライン第1章第D.4節は、政府の政策の影響を詳述しており、一般的なルールとして、政府の介入は特定国の市場の条件として扱うべきと指摘している。したがって、政府支援の受取は、当事者の経済状況及び当事者が活動する市場の特性の一部である。この点について、他の現地市場の特性に関する OECD ガイドライン第1章第D.6.2節の条項は、政府支援の移転価格に対する影響に関連する、直接的又は類推によるガイダンスとなり得る。
71. 特に、OECD ガイドライン第1章第D.6.2節の類推から、政府支援の受取の影響を分析するには、以下の要因を検討することが必要となる（信頼できる市場の比較対象が存在する場合にそれを特定するため、また、そのような比較対象が特定できない場合も同様）。
- 政府支援の受取は受領者に市場における優位性をもたらしているか。
 - 信頼できる比較対象の収入及び費用と比較し、受け取った政府支援に起因する、収入の増加額及び費用の減少額並びに支援の期間。
 - 独立企業間において、政府支援の利益が独立顧客又は供給者に移転される程度（パラグラフ76を参照）、及び
 - 政府支援に起因する利益が存在し、独立顧客又は供給者に完全に移転されていない場合、同様の状況下で活動している独立企業が独立企業間で利益を配分する方法。
72. 現地市場の特性として、政府支援の受取を分析することによって、その受取が関連者間取引の価格に影響するかどうかの分析に係る情報収集に役立つ可能性がある（下記の質問4でさらに議論される）。また、比較可能性分析を行う際にこれも関係する可能性がある（下記の質問6でさらに議論される）。しかし、政府支援の具体的な性質は、移転価格分析において常に検討されるべきで、その理由は、特定の状況では、それが市場の一般的な特性ではなく、かつ／あるいはいずれの当事者にも恩恵をもたらさないことがあるためである。

4. 政府支援の受取は関連者間取引の価格に影響するか？

73. 関連者間取引の価格設定に対する政府支援の受取の影響は、関連者間取引の正確な描写及び比較可能性分析の実施に従って、取引の経済的な特徴に依存する。したがって、注

意深い比較可能性分析（政府支援の受取が、非関連者間取引の価格及び取引に対する当事者双方の観点にどう影響するかについての分析を含む）を実施しないで、政府支援の単なる受取が、正確に描写された関連者間取引の価格に影響すると想定することは、独立企業原則に反するであろう。

74. 正確に描写された関連者間取引の経済的な特徴は、政府支援の受取が関連者間取引の価格設定に与える影響の算定に役立つ。例えば、関連者間取引の価格に対する、政府支援の受取の影響を分析する際に検討すべき側面には、利用可能性、目的、期間その他の支援の認可にあたって政府が課す条件、経済的に重大なリスクの配分、関連市場での競争及び需要の水準が含まれる。さらに、OECD ガイドラインパラグラフ 1.34 に示されているように、これら経済的な特徴の特定には、多国籍企業グループが政府支援の受取にどう対応したかを幅広く評価することが必要となる。
75. 政府支援プログラムは、多くの法的条件に従わなければならない場合があり、この条件は、支援を受ける当事者が、バリューチェーンを通じて他の当事者との取引で価格設定を修正する能力を制限する又は妨げる可能性があり、さらに比較可能性分析の実施にあたって、パラグラフ 74 に記載されているその他の比較可能性要因とともに考慮する必要がある。同様に、政府支援プログラムは、例えば、受給者に顕著な収入の低下の証明を求めるという適格性基準を満たすことが条件とされていたり、又は世界的感染拡大の期間に事業の生存の維持が意図されていたりする可能性がある。さらに、政府支援プログラムの一部には、関係する金額がはっきりしないものもある。これらの側面は、支援を受ける事業体が提供する商品又はサービスの価格に、政府支援が与える影響を制限する可能性があり、比較可能性分析の一部と捉える必要がある。
76. 政府支援を受ける当事者が活動する市場の経済状況も、正確に描写された関連者間取引の価格設定に影響する可能性がある。個別の事実及び状況にもよるが、競争の水準、需要の弾力性又は市場の競争相手に対する恩恵の利用可能性などの側面は、知られていない、又は開示されていない可能性があるが、政府支援の受取が事業体の価格設定戦略に反映されているかどうか判断する際の関連要因となり得る。さらに、多国籍企業グループが自身の製品を第三者顧客に販売している市場の経済状況も、例えば、政府支援を受け取ることによって、支援を多国籍企業グループ内に留保するか、あるいは第三者に移転するために、多国籍企業グループが非関連顧客に対する価格設定戦略の変更に至ったかどうかの判断に関係する。
77. 関連者間取引の価格に対する政府支援の影響の分析では、正確に描写された関連者間取引に基づく、経済的に重大なリスクの配分、経済的に重大なリスクの結果に対する世界的感染拡大の影響、及び政府支援の種類とこれらのリスクとの関連を考慮する。事実及び状況に基づき、関連者間取引の価格に対する政府支援の影響は、正確に描写された関連者間取引の分析に照らして、特に、どちらの当事者が、世界的感染拡大によって影響を受けた、経済的に重大なリスクを引き受けたかによる。結論を出すためには、パラグラフ 74 に記載されたその他全ての比較可能性の要素を検討しなければならない。
78. OECD ガイドライン第 2 章のガイダンスに基づくと、片側検証手法を使用して独立企業間価格を算定する場合、詳細な分析を行わずに、特定の機械的なアプローチ（例えば、政府支援によって達成した費用削減を、取引の関連費用に対して相殺する、政府支援を収入として認識する、又は政府支援を特別利益として認識するなど）を採用することを

回避するため、特に注意を払わなければならない。このようなアプローチでは、関連者間取引において独立企業間価格ではない価格を導く可能性があるからである。

79. 独立当事者がどのように政府支援を配分したかに関する、信頼できる比較対象及びその他の信頼できる情報（例えば、パラグラフ 74 に記載されている、経済的な特徴の堅固な分析）が存在しない場合、意図された政府支援の共有が独立企業間の結果を示すかどうか評価する際には注意を払うべきである。

5. 政府支援の受取によって関連者間取引におけるリスク配分は変化するか？

80. 政府支援の受取は、リスクの負の影響を量的に減少させる可能性がある。例えば、信用リスクを引き受ける当事者は、相手方の資金難によって取引から損失を被る可能性を予期している可能性がある。しかし、相手方は、実際には、政府支援の利益によってこの義務を果たすことができる可能性がある。この側面（つまり、リスクの負の影響の減少）は、OECD ガイドライン第 1 章第 D.1.2.1 節のガイダンスに基づくリスク配分から区別されなければならない。
81. OECD ガイドライン第 1 章のガイダンスに基づくと、関連者に対する政府支援の提供は、移転価格の目的では、関連者間取引におけるリスク配分を変えない。例えば、関連者である製造業者から商品を購入し、居住している W 国において第三者の顧客にこれらの商品を販売する、販売会社 W 社を想定する。取引の正確な描写に基づくと、市場リスクは、W 社が引き受けている。これは、景気循環を含めた通常の経済状況では、W 社は市場リスク実現の結果（例えば、新規の競争相手の市場参入による需要の減少）を負担していることを意味する。さらに、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に対応するために W 国の政府が採用した措置によって、W 社の製品に対する需要が大きく減少すると仮定する。政府の措置が継続している期間は、事業体の固定費用及び営業費用を支援するために、現金助成金の形で W 社は政府支援を受けている。OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.66 及びパラグラフ 1.67 のガイダンスに基づくと、政府支援の受取は、W 社の契約上の取決めを変更せず、W 社の市場リスクに関する意思決定機能の能力及び実際の遂行を変更するものでもない。政府の介入にもかかわらず、W 社は市場リスクに関する能力及び経験を維持し、事業における市場リスクに関係する意思決定の影響を引き続き理解している。したがって、現在の事実及び状況の下では、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大による資金難への対応において、W 社を支援する政府支援は、W 社に対する市場リスク配分を修正するものではない。同様の結論は、例えば在庫リスク又は信用リスクなど、販売会社に等しく配分されたその他のリスクにもあてはまるだろう。

6. 政府支援の受取は、比較可能性分析に影響するか？

82. 開かれた市場での取引又は企業の比較可能性は、政府支援の受取によって影響を受ける可能性があり、当事者が、商業上又は財務上の関係をどのように確立するか、及びどのように取引の価格設定を行うかの双方に影響する。したがって、比較可能性分析を行う場合、比較対象候補を検討する際には、政府支援の受取を考慮する必要がある。
83. 例えば、政府支援及び新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の具体的な状況は、市場によって異なるため、政府支援は、様々な形で、比較対象及び非関連者取引の独立企業間価格に影響を与える可能性がある。³⁹例えば、多国籍企業グループの一員である D 社は、製造サービスを提供し、D 国政府が提供する雇用維持プログラムに基づき、国内賃金補助金を受け取っていると仮定する。さらに、第三者の製造業者である E 国の E 社は、従業員が働かなかった時間に対し直接補助金を提供する、国内短縮労働プログラムを受けていると仮定する。D 社及び E 社が提供するサービスは似ているが、D 社及び E 社に対する政府支援の一般的な利用可能性及び受取は、短縮労働プログラムが実施されている期間における、取引の独立企業間の条件に重大な差異を生み、信頼できる比較を確保するには十分ではない可能性がある。この場合には、本事例に関連する全ての事実及び状況の分析に基づき、このような差異を考慮する差異調整が高い信頼性で実施できなければ、E 社のサービスは、OECD ガイドライン第 2 章及び第 3 章の原則に基づく、D 社のサービスに対する独立企業間価格の評価及び算定の目的では、比較可能ではないであろう。比較可能性に影響する可能性がある政府支援のその他の特徴は、状況にもよるが、例えば、支援プログラムの期間及び提供された支援と世界的感染拡大に関連する費用又は喪失した収入との関係が含まれる。
84. 信頼できる比較対象を特定する、最も信頼性が高いアプローチは、可能な場合は、同一又は比較可能な地理的市場における、同様の機能を果たし、同様のリスクを引き受け、同様の資産を使用する独立企業間の比較可能な非関連者間取引に関するデータを参照することであろう。
85. 市場で利用可能な政府支援の影響によって発生する経済的に関連する状況の変化の重大性は、比較可能性分析に対し新たな課題を課すことになるだろう。例えば、比較可能性の差異は、比較対象間又は国・地域間での政府支援の多様性によって増幅されているとの前提に基づく、特定の移転価格算定方法の使用及び／又は適用を通じて、比較可能性分析を適用し、比較対象取引を探し出すことをより困難にしている可能性がある。⁴⁰例えば、政府支援がなければ、特定の関連者間取引に対して比較対象と考えられてきた、非関連者間取引は、取引の一つが政府支援の対象である一方、他の取引は対象ではないという事実のために比較対象とは考えられないかもしれない。このような事案には、比

³⁹ 市場間の差異の関連性に関する OECD ガイドライン第 1 章パラグラフ 1.112。

⁴⁰ OECD ガイドラインパラグラフ 2.143 のガイダンスが示すように、比較対象の欠如だけでは取引単位利益分割法を使用する正当な理由には不十分である。

較可能性の差異を考慮するために、修正した戦略及び裏付けとなる移転価格算定方法⁴¹を適用する必要がある。本ガイダンスの第2章を参照のこと。

86. 最後に、再販売価格基準法、原価基準法又は取引単位営業利益法といった片側検証手法を適用する場合、特に検証対象及び比較対象が異なる会計基準を適用する場合に、検証対象及び比較対象の両方における政府支援の会計処理は具体的に特定する必要がある。例えば、政府支援は、関連する会計基準に基づき、費用から控除されているかもしれないし、又は個別に表示される場合もある。さらに、異なる会計基準に基づく政府補助金の会計処理は、収益性の様々なレベルで影響する可能性がある（例えば、売上総利益、営業利益、純利益など）、又は当該事業体の「その他包括利益」計算書に計上され、将来的に「損益計算書」に再利用される可能性さえある。同じ種類の支援の会計処理が、検証対象と比較対象の間で異なる場合、差異調整が必要になる可能性がある。さらに、政府支援の会計処理が異なることは、提供された政府支援の種類自体の差異を示唆している可能性があり、例えば、条件付き融資の会計処理は、無条件の補助金の会計処理とは異なっている。このような差異は、比較可能性に影響し、単純な会計基準の差異と比べ、調整がより困難になる可能性がある。

⁴¹ 複数の方法の使用を検討する際には、全ての事案において OECD ガイドラインパラグラフ 2.12 にあるガイダンスに基づくべきである。

第4章 APA

1. はじめに

87. 新型コロナウイルス感染症は、2020 年度及び新型コロナウイルス感染症によって影響を受ける可能性がある、将来の年度を対象とする多くの APA が合意された時には予想されなかった経済状況の重大な変化をもたらした。こういった状況を考慮すると、経済状況の変化が既存の APA の適用にどの程度影響するかを算定することは重要である。2020 年度に適用される APA を交渉している納税者及び税務当局も、新型コロナウイルス感染症から発生した経済状況をどのように考慮すべきかという疑問に直面している。このため、本ガイダンスでは、既存のユニラテラル、二国間及び多国間の APA、並びに交渉中の APA に対して与える可能性がある新型コロナウイルス感染症の影響を説明する。
88. APA の主要な利点の一つは、国際取引の税務上の取扱いにおける予見可能性を確保することによって、納税者及び税務当局に税の安定性を提供することである。しかし、APA の手続において、納税者及び税務当局は、建設的で協調的なアプローチをとることを推奨されていることを明確にすることが重要であり、このことが APA プログラムの長期的な成功につながる。
89. 一部の納税者は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大による経済的状況のもとで既存の APA を適用することの難しさに直面している可能性がある。このような場合、関連税務当局に適時にこれらの問題を提起することで、協力的で透明なアプローチを採用することが納税者には推奨される。納税者は関連税務当局と相談することなくユニラテラルに解決しようとするべきではない。

2. 新型コロナウイルス感染症が既存の APA にどのような影響を及ぼすのか？⁴²

2.1. 経済的状況の変化に照らして、納税者と税務当局は既存の APA になお拘束されるか？

90. 拘束される。APA の取消し又は修正につながる状況（重要な前提条件への抵触など）が発生しない限り、既存の APA 及びその条件は尊重、維持、支持されるべきである。納税

⁴² 既存の APA に新型コロナウイルス感染症が及ぼす影響に対処する方法について検討するにあたっては、OECD ガイドライン第 4 章附属書 2『相互協議を前提とした事前確認実施のための指針』で示されたガイダンスが関連性を有する。

者と税務当局は、経済状況の変化を理由として既存の APA の条件を自動的に無視したり、変更したりすることはできない。

91. 一般的に言えば、重要な前提条件の不遵守又は不履行にあたる状況とは何か、及びそういった状況によってどのような結果が生じるかについては、APA 自体において明確に定められるであろう。また、国内法又は手続規定によって、納税者及び影響を受ける税務当局は生じた結果を負わされたり義務を課されたりするかもしれない。納税者及び税務当局は、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大が既存の APA に及ぼす影響を決定するにあたって、これら全てを考慮するべきである。

2.2. 経済状況の変化は重要な前提条件の抵触にあたるか？

92. 大半の APA は、APA の対象である取引に影響を及ぼす事業上及び経済的状況に関する重要な前提条件を含んでいる。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大と政府による対応は、経済や市場の状況に著しい影響を与えており、重要な前提条件への抵触にあたる可能性が高い（OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 第 44b)及び c)項）。しかしながら、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大によって影響を受ける期間中の単なる企業業績の変化は、重要な前提条件への抵触にはならない（個別の APA において企業業績の変化に関する重要な前提条件を定めている場合を除く）。
93. 重要な前提条件への抵触があったかどうかは、ケース・バイ・ケースで分析されるべきであり、その際、納税者や取引環境に関する個々の状況が考慮されるべきである。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大は、どの企業にも同じ影響を与えているわけではない。多くの産業や企業が強制的なロックダウン（都市封鎖）のために需要と売上高の落ち込みを経験する一方で、顧客基盤を拡大したり、新たなビジネス機会によって恩恵を受けている産業や企業もある。また抵触が発生したかどうかは、混乱が続く期間によっても変わり得る。抵触が発生した場合、適切な対応を決定するにあたって、税務当局は、APA で合意された限度（parameters）と新型コロナウイルス感染症の経済状況のもとでの新たな限度（parameters）との乖離の程度⁴³、及び合意された移転価格算定方法が新たな状況下での関連者間取引の独立企業間価格を反映したものであるとの信頼⁴⁴について慎重に検討すべきである。
94. 税務当局が APA の重要な前提条件の抵触していなかったことを証明する場合、既存の APA は合意されたとおりに尊重、維持、支持されなければならない。納税者は APA の条件がもはや適切でないと考えられる場合でも、ユニラテラルに、重要な前提条件に故意に抵触しようとしたり、APA の条件に従わないようにしようとしたりすべきでなく、また、信頼性を欠く価格調整をしたり、適切でないと考えられる APA の条件に合致しない（又は遵守しない）その他の行動をとったりすることを避けるべきである。その代わりに、納税者は懸念を有する場合、その懸念について協議するため関連税務当局に透明性のある方法で接触すべきである。

⁴³ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 45。

⁴⁴ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 43。

2.3. 税務当局は重要な前提条件の不遵守にどのように対応すべきか？

95. 重要な前提条件の不遵守から生じる結果について検討する場合、税務当局と納税者は、(i) APA の条件、(ii) 不遵守をどのように扱うかについての関連税務当局間の合意、(iii) 適用可能な国内法又は手続規定について検討すべきである。⁴⁵本節は、OECD ガイドライン第 4 章第 F 節及び第 4 章附属書 2 のガイダンスに従う。
96. 一部の場合には、APA や国内法、手続規定が、重要な前提条件の不遵守がある状況において従うべき手続を定めていたり、そのような状況から生じる結果について記載したりしていることがある。こういった場合には、税務当局は定められた手続に従うべきである。⁴⁶それ以外の場合には、税務当局はその対応について一定の裁量権を持ち得る。⁴⁷また、重要な前提条件の抵触の影響が重要なものでない場合（OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 75）、納税者と税務当局は APA の適用を継続するとの合意を行うことが可能である。二国間又は多国間の APA の場合、税務当局にとって共通の有用な手法は、ユニラテラルな変更を課すのに先立ち相談をすることであり、⁴⁸かかる相談は一部の APA では義務的である。⁴⁹国内法で定められた他のルールや手続きがなく、OECD ガイドライン第 4 章のガイダンスが適用される時には、APA の重要な前提条件の抵触から生じる可能性のある結果は、OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 第 E.3 節の定めに従い、3 つ考えられる。⁵⁰
- **改定**：納税者と税務当局は改定の前後で異なる条件が適用されるが、提案された期間の全体において、APA の便益を享受することが可能である。
 - **取消**：APA は提案された期間の全体ではなく取消の日まで有効なものとして取り扱われる。
 - **撤回**：納税者が、APA は締結されなかったかのように取り扱われるという効果が生じる。

2.3.1. どのような場合に、改定が適切な対応となるか？

97. 改定が適切な対応となるのは、APA の重要な前提条件で示された状況に重要な変化があり、税務当局と納税者が APA の改定方法について合意する場合である。⁵¹既存の APA の改定により、過去に合意された APA の条件を変更する効果が生じる。このアプローチでは、当初の APA の条件は 2020 年度より前の期間で有効であり続け、2020 年度及び新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大による経済的影響次第でそれ以降の年度に改定後の条件が適用される。

⁴⁵ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 74。

⁴⁶ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 74。

⁴⁷ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 66、項目 e)（重要な前提条件の抵触は「合意の再交渉の引き金」となる）。

⁴⁸ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 75（「税務当局が決定する」事項について検討している）。

⁴⁹ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 66、項目 e)（重要な前提条件の抵触は「合意の再交渉の引き金」となる）。

⁵⁰ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 76。

⁵¹ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 83 及びパラグラフ 85。

98. 場合によっては、APA で定めた条件の一部を維持し、重要な前提条件の抵触と関連する特定の規定を修正するという事も可能である。例えば、APA は一連の関連者間取引を対象とするが、この取引のうち、ただ一つの取引に関する合意された方法のみが改定を必要とする場合である。
99. 他にも、その事案の具体的な事実と状況に応じて、国内法が認める範囲でより広範な改定が求められることがある。例えば、税務当局が、APA の定める移転価格算定方法の結果を年次ではなく、APA の期間全体で評価することを検討する可能性がある（つまり「期間検証」）。このアプローチは、例外的となり得る 2020 年度の財務実績をそれより前及びそれより後の年度のより正常な実績と合算することになる。これと組み合わせ、税務当局は APA が対象とする期間を延長することも検討することができる。税務当局は新型コロナウイルス感染症により影響を受けた会計年度と影響を受けなかった会計年度とで APA の期間を分割することを検討することができる。また、2020 年度に関して既存の APA を取り消し、その後の年度で、場合によっては改定された条件で APA を更新することを検討することもできる。代替的に、税務当局は APA で別々にカバーされている一連の対象取引の財務実績を合計し、合計した場合に APA の条件に合致する結果となるかどうかを評価することもできる。

2.3.2. どのような場合に、取消しが適切な対応となるか？

100. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関連して、APA の取消しにつながり得る状況は 2 つあり、それは、2020 年度に(i) 経済状況の変化の結果として APA の重要な前提条件に重大な抵触があること、又は(ii) 納税者が APA の条件のいずれかを実質的に遵守していないこと、が確定した時である。ただし、取消しは自動的になされるものではなく、税務当局は一定の状況下で取消し権を放棄することができる。⁵²取消しは、合意された日付で、あるいは特定の課税期間若しくは会計期間から（例えば、2019 年度以後）APA を終了させるという効果を有する。

2.3.3. どのような場合に、撤回が適切な対応となるか？

101. 撤回は次の場合に検討することができる、すなわち、(i) APA の申立、年次報告書又はその他の補足資料の提出、又は関連情報の提出において、納税者の怠慢、不注意又は意図的な不履行に帰せられるところの説明ミス、間違い又は欠落が存在すること、又は(ii) 参加納税者（等）が APA の定める基本的な条件を実質的に遵守していないこと、である。世界的感染拡大はこの基準を変更するものではない。従って、その期間が新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大期間にまたがっている APA の撤回は、（他のいかなる状況下で生じる場合と全く同様に）上記⁵³で規定される撤回の基準を満たす行為が、世界的感染拡大を理由とするかどうかに関わらず、行われた場合に限定されるべきである。

2.4. 納税者は重要な前提条件の不遵守について、いつ税務当局に通知するべきか？

102. 新型コロナウイルス感染症によって影響を受けた APA の条件に対処する時期は重要である。経済状況の重大な変化が重要な前提条件の一つ以上の抵触をもたらす場合、当該変化の発生後又は納税者が変化に気づいた後、実行可能な限り速やかに、納税者は関連税

⁵² OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 81。

⁵³ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 77。

務当局に通知するべきである。影響を受けた当事者が APA の改定に関する合意に達するために費やすことができる時間を増やして取消しの可能性を少なくするため、早い段階での通知が推奨される。

103. 経済状況は少なくとも 2020 年末まで不透明なままであるので、納税者が税務当局に重要な前提条件の不遵守を通知した場合、税務当局は、新型コロナウイルス感染症の経済的影響の規模と期間に関するデータや情報が利用可能になるまで合理的な期間を置いてから、重要な前提条件の抵触に対する対応方法を決定したいと考えることもあろう。利用可能なデータと情報が増えるまで対応を遅らせることによって、APA を取り消すよりも改定する方が容易であると税務当局が判断することもあり得る。

2.5. 納税者は、重要な前提条件の不遵守をどのように文書化すべきか？

104. APA の重要な前提条件に抵触があった場合、納税者が関連する証拠資料を収集し税務当局に対して提供することが重要である。特定の重要な前提条件並びにその他の事実及び状況に応じて、この証拠資料は以下のものを含みうるが、これらに限定されない可能性もある。
1. マネジメント上追跡されている事業セグメントのうち、APAに関連した事業体及び対象取引を網羅した最小の関連事業セグメントに関する記述。
 2. 新型コロナウイルス感染症の影響を会計年度中に受けたか、又は会計年度末時点で受けている当該会計年度に関する事業セグメントに係る利益の予想及び実績。
 3. 関連当事者間の既存契約の修正若しくは修正案、又は関連当事者間で新たに締結した企業間の契約書であって、対象取引に影響を与えるものを示すコピー。
 4. 新型コロナウイルス感染症によって影響を受けた会計年度で新型コロナウイルス感染症のために事業の再編及び／又はリスクと責任の変化が生じたどうかを含め、合意された移転価格算定方法に対して現在の経済状況が及ぼすと予想される影響について、また、現在の経済状況が検証対象に及ぼす影響に対して政府の政策又は事業中断保険など他のメカニズムが与える緩和作用について、説明する文書。この説明は、受けた影響が新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の間の経済状況に起因していることを証明するのに足りるものでなければならない。企業業績の単なる変化は納税者の事業の他の要因によって引き起こされた可能性があり、そのため重要な前提条件の抵触に該当しないかもしれないからである。
 5. 新型コロナウイルス感染症によって影響を受けた会計年度に関する、APA の対象になっている取引を含んだ、売上原価（「COGS」）、販売費及び一般管理費（「SG&A」）及びその他の非利息費用の内訳を伴う詳細な損益計算書（「P&L」）。詳細な P&L は、新型コロナウイルス感染症によって生じた特別な営業費用、あるいは政府支援プログラムによる特別な収入、及びそのような費用や収入の会計上の処理に関する説明を含む可能性がある。
 6. 第三者の行動に関する情報。

105. 税務当局と関わる場合、納税者は透明性を保ち、関連情報を適時に開示することが重要である。そうすることで、納税者は APA の交渉の成功に不可欠な非対立的な精神と環境を保つことに貢献する。

2.6. 税務当局は既存の APA に対する不遵守にどう対応すべきか。

106. 既存の APA の条件に対する不遵守がもたらす結果について検討する際に、税務当局は、重要な前提条件の不遵守の場合と同様のアプローチを採用すべきである。例えば、対応を決定する場合に、税務当局は以下の事項を検討すべきである。

(i) APA の条件、(ii) 不遵守をどのように扱うかについての関連税務当局間の合意、(iii) 適用可能な国内法又は手続規定。⁵⁴

107. しかしながら、税務当局は既存の APA の条件に対する不遵守に関して、重要な前提条件の充足の失敗の場合と異なる対応をする可能性が高い。⁵⁵これは、APA 合意、国内法、手続規定によって定められる手続が異なっていることを反映しているのかもしれない。例えば、重要な前提条件の抵触がある場合、APA の条件は、他の合意がない限り APA は取り消される旨定める一方で、不遵守の結果に関しては税務当局が APA の取消、撤回、改定、又は実施を選択することができるとしている場合がある。

3. 新型コロナウイルス感染症は交渉中の APA にどのような影響を及ぼすか？

108. 現在の環境の下では、納税者は新たに APA の適用を継続したり、新たな APA の申請を開始したりするのを躊躇する可能性がある。多くの企業が直面している顕著なレベルの経済的不確実性に鑑みれば、これは理解しうる。一部の納税者にとっては、今後の APA に関して現時点で合意に達することは不可能であるかもしれない。だが、納税者と税務当局にとって税の安定性を確保し、将来の税務紛争を防止する上で、APA の果たす役割を認識することは重要である。

109. 納税者と税務当局が 2020 年度を対象とする APA を交渉している場合、現在の経済状況を考慮に入れる方法を決定する上で、柔軟で協調的なアプローチを採用することが、全ての当事者に対し推奨される。そして、既存の APA の改定に関して上述した様々な選択肢が関係してくるであろう。例えば、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大によって影響を受ける期間を対象とする短期の APA とともに、新型コロナウイルス感染症後の期間を対象とする別個の APA を合意することについて検討しうる。別の解決策としては、全期間（2020～2024 年の APA 期間など）にわたって APA を締結し、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大関連の影響について判明次第、年次で分析、報告し、それに従って適切な場合には遡及的に APA を改定するという条件を付ける、ということもありうる。さらに別の解決策として、世界的感染拡大の短期的な影響を緩和するため

⁵⁴ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 パラグラフ 74。

⁵⁵ OECD ガイドライン第 4 章附属書 2 第 E.3 節。

に、かかる影響の規模と期間に応じて APA の期間を延長するということもありうる。さらに、APA 期間を通じた累積的検証、又は期間検証の使用が検討しうる。この場合、納税者は透明性を保ち、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大が対象取引に及ぼした影響について、全ての関連情報を適時に開示することが重要である。本ガイダンスの paragraph 104 で述べた補足資料は、この点に関して参照資料として役立つであろう。

110. 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大はまた、現在 APA を交渉中の税務当局及び納税者に対し、実務的な課題を生じさせる。これらの課題は多くの原因によって生じる可能性がある。具体的には、国内外の移動に対する制限、強制的又は自発的な在宅勤務、新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大への対応を管理しようと取り組む結果として生じるリソースの更なる圧迫が挙げられる。
111. これらの課題が生じ得るとしても、APA を通じて高い安定性を達成し、紛争を効果的に防止することの価値は依然として説得的である。多くの税務当局と納税者は、実務的な APA に対する実務的な障害を克服するために、実務慣行を適応させる様々な方法を特定してきた。税務当局と納税者は、新型コロナウイルス感染症より前の実務慣行に固執することが不当に APA の交渉を著しく遅延させる可能性があることを認識すべきである。そうではなく、協議中の APA を締結する上で遅延を最小限に抑えるために、協調的な作業に向けた革新的で柔軟なアプローチをとることが推奨される。
112. 直接顔を合わせた会議や物理的な書面の交換などの従来型のコミュニケーション手段を置き換え、及び／又は補完し、一方で機密性や安全性の要件を維持する様々な技術的解決策が利用可能である。柔軟なアプローチが直ちに特定できないか、適切でないといった場合があるかもしれないが、過去の実務手法や画一的な解決策に留まるのではなく、ケース・バイ・ケースで APA の協議を進め続けるための代替的アプローチを検討することを、税務当局と納税者に推奨する。新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大の間、税務当局と納税者のリソースの有効活用は不可欠であり、実務的な経験としては、以下の手法を活用した成功事例がいくつかある。
 - 物理的な会議に代わる、税務当局と納税者のバーチャル会議（電話会議やビデオ会議など）
 - 納税者の従業員との機能に関するバーチャルなインタビュー
 - 納税者に対する物理的な訪問に代わるバーチャルな実地訪問（適切なデュー・デリジェンスの遂行が損なわれていない場合に限り）
 - 電子的な文書の共有（暗号化された電子メール又は電子的共有プラットフォームを通じて実施）

本文書において表明された意見及び行われた議論は、必ずしも OECD 加盟国の公式見解を表したものであるのではない。

本文書並びにこれに含まれるいかなるデータ及び地図も、いかなる領域の地位又は主権、国境線の境界及びいかなる領域、都市又は地域の名称に影響を与えるものではない。

OECD 加盟国である全ての欧州連合加盟国及び欧州連合による注記

キプロス共和国はトルコを除く全ての国際連合加盟国によって承認されている。本文書内の情報はキプロス共和国政府の実質的管理下にある地域に関連する。