

OECD

「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」の概要

KPMG税理士法人 パートナー・税理士 水野 正夫
 パートナー・税理士 藤原 拓哉

1 はじめに

OECDは、2020年12月18日に「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」¹（以下「本ガイダンス」という）を公表した。

今般のコロナ禍における著しい経済状況の変動は企業業績に多大な影響を及ぼしており、多くの企業が減収減益となっている。渦中の業績の変動を移転価格税制上どのように評価すべきかについては、多国籍企業にとって最も関心の高い項目の一つとなっている²。このような中でOECDが一定の見解を示したことは、税務当局、および納税者にとって移転価格分析を行う上での指針として大いに参考になるものと思われる³。

本ガイダンスは、課税の確実性を高めることを目的とし、今回の新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大（以下「パンデミック」という）の特殊な状況に対して、OECDガイドラインに則した独立企業原則の実務的な適用を明確化し説明を行うものであるが、その前提として次の二点が重要である。

第一に、本ガイダンスが「包摂的枠組み (Inclusive Framework)」⁴の137のメンバー国の総意 (consensus view) に基づくものとして公表されたということである⁵。

第二に、パンデミックによってもたらされる特殊な状況下にあっても、移転価格分析を行う際には、OECD 移転価格ガイドライン 2017

1 OECD, *Guidance on The Transfer Pricing Implications of The COVID-19 Pandemic*, 2020. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm> [最終確認日：2021年1月7日]。なお、国税庁の本ガイダンスにおけるプレスリリースは、後日、本ガイダンスの仮訳を掲載する旨記載している。 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/kansensho/a.htm> [最終確認日：2021年1月7日]参照。

2 この点について議論したものとして、さしあたり、中宇根幹夫「コロナ禍に係る移転価格上の対応について」月刊税理2020年9月号142頁（2020年）、井上康一「コロナ禍と移転価格対応—外国子会社に係るTNMM検証の問題点とその対応策」月刊国際税務40巻12月号12頁（2020年）参照。

3 本稿は納税者にとって関心の高い本ガイダンスを要約し、若干のコメントを付すことを目的とする。なお、本ガイダンスは112の段落から構成されているが、本文と対応する段落を「パラ××」と表示する。速報性を重視し、そのエッセンスを記述するに留まっており、本ガイダンスを網羅的に紹介するものとはなっていないことを予めお断りしておく。

4 OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.なお、包摂的枠組みの参加国については、<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [最終確認日：2021年1月7日]参照。

5 本ガイダンス1頁参照。

年版⁶（以下、「OECD TPG」という）に引き続き依拠すべきということである。したがって、このガイダンスは、OECD TPGを拡張、または変更するものではないとされており、パンデミックにおいて生ずる問題に、既存の独立企業原則と OECD TPG がどのように適用されるかを解説するという立場をとっている（パラ5）。

本ガイダンスにおいては、パンデミックがもたらす実務上の課題として最も重要であると考

えられる 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）の4つの優先課題についてまとめられている。本ガイダンスはこれらのトピックを別個に論じているが、相互に関連する場合もあり、移転価格分析を行う際には、これらのトピックは同時に考慮される必要があるとしている（パラ4）。

本稿では、ガイドラインの構成にしたがって4つのトピックの概要を紹介する。

2 比較可能性分析

2.1 序

今回のパンデミックは未曾有の出来事であり、パンデミックが独立企業間における取引の価格設定に影響を及ぼしていると考えられる中、過去情報に基づく比較可能性分析の信頼性に大きな影響が生じている。本ガイダンスは、適切に利用可能な情報が限定される（または入手不可能）とみられる状況において、納税者と税務当局の双方は、納税者の移転価格ポリシーと整合的でより実務的なアプローチを検討する必要が生じるとする（パラ9）。

本ガイダンスは、比較可能性分析の基点としてOECD TPGが基本的指針とする、「（関連者間の商業上又は財務上の関係並びにこれらの関係に付随する条件及び経済的な状況を特定して）関連者間取引を正確に描写すること」と、「正確に描写された関連者間取引に係る条件及び経済的な状況と、独立企業間の比較対象取引に係る条件及び経済的な状況とを比較する」⁷ことを一貫して求めている。その上で、関連者間取引の正確な描写の結果として、パンデミック影響を比較可能性分析上考慮すべき状況と、その必要がない状況とがありうるとする（パラ

10）。

2.2以下では、本ガイダンスにおけるQ&Aに沿って「比較可能性分析」に係る論点を解説する。

2.2 2020年の分析のために使用できる同期間の情報

パンデミックが事業、産業、関連者間取引に与える影響に関して公開されているあらゆる形態の情報が、2020年の取引に適用された企業の移転価格ポリシーの独立企業原則への適合性判断に関連する可能性がある（パラ11）。さらに、本ガイダンスは、パンデミックの関連者間取引への影響を測るために利用可能な情報を複数例示している。

- ・売上の変化、および操業度の変化に係る分析
- ・関連者間取引の当事者、または多国籍企業が負担するCOVID-19による追加費用に関する情報
- ・政府支援の有無、受領した金額、性質、および会計処理

6 OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, 2017.

7 OECD TPG, Para.1.33. なお、OECD TPGに係る和訳は国税庁による仮訳を参考にした（以下、同様）。

解説

- ・ 関連者間取引の価格設定、およびその実績に影響を及ぼした政府介入の詳細
- ・ SECや決算発表でリリースされる四半期ごとの財務情報
- ・ 所在地国におけるマクロ経済指標
- ・ 統計分析（回帰分析、および分散分析等）
- ・ 納税者における売上、費用、利益率等の予実差異
- ・ 過去の不況時、および現時点での収益性、ならびに第三者の行動への影響の分析

2.3 予算目的資料の利用

パンデミックの影響を受けていなかった場合の納税者の予算とパンデミックの影響を受けた実績を比較することを通じて、パンデミックの影響額（売上の減少や販管費の増加など）を測定するアプローチは、関連者間取引の価格への影響を適切に判断するために有用な情報となりうる。具体的には、パンデミックによる影響の分析を踏まえた収益と費用の変化に係る分析、パンデミック影響がなかったとした場合の損益試算、検証対象者の機能、資産、リスクの特徴を踏まえた関連者間取引におけるコストの配分増加や売上減少、ならびに関連者間取引に係る政府支援のエビデンス、効果、および会計処理、などが分析例として挙げられている（パラ12）。

2.4 タイミングの問題が最も顕著になる状況

同時期の情報に基づく比較分析が最も信頼性が高い（パラ14）が、2020年の同時期の情報が入手できるのは通常、早くても2021年半ばになるため、取引単位営業利益法（TNMM）の適用に際してタイミングの問題が最も顕著になる（パラ16）。しかし、パンデミックに関連するリスクから検証対象者を隔離する長期的な取り決めが行われていると認定できるケースな

ど、TNMMの適用に際して2020年の同時期の情報が必要にならない場合もある（パラ17）。

2.5 情報不足に対処するための実務的アプローチ

信頼性の高いベンチマーク結果が得られない納税者が独立企業間価格を決定するために誠意を持って努力している場合の紛争を最小限に抑えるために、税務当局は以下のような実践的なアプローチを考慮することができる（パラ20）。

2.5.1 独立企業間価格を合理的に推定するために、同時期の情報を補足した合理的なビジネス上の判断(reasonable commercial judgement)の使用を認めること

本ガイダンスは、信頼性の高い独立企業間取引の結果を推定するためには、納税者と税務当局の双方において、柔軟性と良識ある判断が求められるとする。そのうえで、税務当局には、移転価格リスクの評価や税務調査において納税者が合理的検討に基づいて提出する資料を検討するにあたり、移転価格問題が税務当局のリソースに深刻な負担をかける相互協議手続の頻発を招く可能性があることを踏まえて行動するように奨励している。

同時に、納税者にはパンデミックの影響を評価するために最善の情報を入手し、また、関連者間取引の価格を適切に変更するために、合理的かつ適切な手続を踏むように求めている（パラ21）。

2.5.2 独立企業間実績検証アプローチを認めること

本ガイダンスは、OECD TPG⁸を参照して、移転価格分析を実施するための情報収集に関する2つのアプローチを紹介している。

その一つは、グループ内取引が行われた時点

8 OECD TPG, Para.3.69-3.71.

において、独立企業原則を遵守するための合理的な努力をしたことを立証する目的上、その時点で合理的に利用可能な情報に基づいて、事前に行う検証（以下、「独立企業間価格設定アプローチ」）である。また、もう一つが、関連者間取引の条件が独立企業原則に沿っていたことを示すため、事後的に、当該取引の実績を検証する方法（以下、「独立企業間実績検証アプローチ」）である（パラ22）。

税務当局は、「独立企業間価格設定アプローチ」を納税者に認める他、可能であれば「独立企業間実績検証アプローチ」として、事業年度の終了後、2020年度の税務申告までに事後的に入手可能な情報を基に移転価格分析を行い、実際に行われた取引価額と異なる独立企業間価格に税務申告で調整（補償調整）する柔軟性などを納税者に与えることも考慮しようとする⁹。また補償調整に伴う二重課税を回避するために、相互協議にアクセスすることを保証すべきとしている（パラ23）。

2.5.3 複数の移転価格算定方法の使用

独立企業間価格を裏付けるために、複数の移転価格算定方法を使用することが有用となりうる（パラ24）。本ガイダンスは、OECD TPG¹⁰が納税者に対して複数の手法の適用を強制していない¹¹ことを確認したうえで、パンデミックの状況においてはそれが有効となる場合がありうるとしている。

2.6 他の危機時のデータの使用

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べきであり、2008年、および2009年の世界的な金融危機時の財務情報のみに基づく比較

可能性分析は、今回のパンデミックの独特で前例のない特徴を考慮すると、重大な懸念を生じさせることになる（パラ25）。

2.7 使用されるデータの期間

本ガイダンスは、複数年分のデータと平均値の使用に関するOECD TPG¹²が引き続き適用可能であるとする（パラ26）。現実的なアプローチとして、いくつかのファクトパターンでは、パンデミックの影響を最も受けた期間について別個に取り扱うことが適切となる可能性がある（パラ27）。用いるデータの期間について、差異の適切な調整という観点からロックダウン期間のデータを除外するなどの期間的差異調整も検討できる。本ガイダンスは、潜在的な差異が比較可能性に重大な影響を与えない場合についてどの程度の差異の調整が必要となるかについて、納税者と税務当局の双方に対し、OECD TPG¹³に基づきケースバイケースで判断するように指示している（パラ28）。その他のファクトパターンでは、複合期間（パンデミックの影響を受けた年と影響を受けていない年の両方を含む）を使用することで、信頼性が向上する可能性もあるとする（パラ29）。

2.8 適切な価格調整方法

国内法で許容される範囲内で、2020年に関連する価格を後の期間に調整することを可能にする価格調整メカニズムは、独立企業原則に適合する結果を維持しながら柔軟性を提供することに寄与する場合がある。これは、具体的に例えば、2020年度の正確な分析が可能になった後（おそらく2021年中）に、2020年の取引価格に必要な調整を2021年において実施するということである。価格設定ポリシーや価格調整

9 OECD TPG, Para.4.38-4.39.

10 OECD TPG, Para.2.2.

11 OECD TPG, Para.2.12.

12 OECD TPG, Para.3.75-3.79.

13 OECD TPG, Para.3.50-3.52.

解 説

金契約を周到に用意し、それを移転価格文書で開示している納税者に対しては、その調整の根拠が独立企業原則に準拠している限り後続年度での価格調整を認めることで、比較可能性分析における適時の情報不足の問題に対処し、納税者、および税務当局の双方に柔軟性を与えることになるものとなろう。ただし、本ガイダンスは、適切な（価格調整の）性質決定、ならびに2021年の比較可能性分析に対する影響、およびVAT/GSTや関税への影響には注意が必要であるとする（パラ30）。

2.9 既存の比較対象の再評価

納税者が既存の比較対象のセットを2020年に対してロールフォワードして検証に用いることができるケースもあれば、更新された検索基準に基づいて比較対象のセットを見直し、修正

する必要があるケースもある（パラ31）。例えば、パンデミックの影響を考慮した場合に「地理的条件」が最も関連性の高い比較可能性要件であると考えられる場合には、地理的条件を厳格にする代わりに他の比較可能性要件を緩和したうえで絞り込みを掛けることが必要になりうる（パラ32）。

2.10 損失を計上する比較対象の使用

本ガイダンスは、OECD TPGにおいて損失を計上する比較対象の採用または除外に関して、他の規則をオーバーライドする規則はなく¹⁴、したがって、比較可能性を満たしているが損失が生じている比較対象は、パンデミックの影響を受けた期間に損失を被っているという理由のみで除外されるべきではないと指摘している（パラ33）。

3 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

3.1 序

本ガイダンスは、COVID-19に関連する損失を関連者間においてどのように配分するかについて、以下の3つの問題を検討すべきとしている。第一に、取引当事者間の取り決めに基づくリスクの配分は、取引から生じる利益や損失が独立企業間であればどのように配分されるかに影響される（パラ35）。第二に、パンデミックの結果として発生した例外的で非経常的な事業コストは、同等の状況下で独立企業がどのように事業を遂行しているかの評価に基づいて配分されるべきである（パラ36）。最後に、関連者間においても、不可抗力条項を適用したり、関連者間の取り決めを撤回したり、その他の方法で改定するためのオプションがあるかどうかを検討する必要があるが、これらが損失、およびパンデミック特有の費用の関連者間での配

分に影響を与える可能性があるため、特別の考慮が必要だとしている（パラ37）。

3.2以下では、本ガイダンスにおけるQ&Aに沿って「損失等の配分」に係る論点を解説する。

3.2 限定リスクの関連者の損失計上可否

本ガイダンスは、いわゆる「限定リスク」と呼ばれる事業体が独立企業間で損失を被る可能性があるかどうかを判断する際には、具体的な事実と状況を考慮する必要があるとする（パラ39）。OECD TPG¹⁵は、「特に、単純な又はリスクの低い機能の事業で、長期間に渡り損失となることは考えにくい」としており、単純または低リスクの機能が短期的に損失を被る可能性があることまでも否定するものではない。限定リスク事業体が損失を被る可能性があるかどうか

14 OECD TPG, Para.3.64.

15 OECD TPG, Para.3.64.

かを判断する際には、その事業体が予め想定するリスクが特に重要となる。限定リスクの関連者であっても一切のリスクから解放されていない以上、取引の正確な描写に基づいて一定の損失を計上する場合があります（パラ40）。

本ガイダンスは、パンデミックの前後で納税者がリスクの負担に関して一貫性のないポジションを取ったかどうか、また、取っている場合には、どちらかのポジションが取引の正確な描写と一致しているかを考慮する必要があるとする（パラ41）。

3.3 パンデミックの影響に対処するために取り決めに修正することができる場合

取り決めに係る再交渉が行われるべきかどうかの判断は、独立当事者の同等の状況下での行動観察に基づくべきである（パラ42）。再交渉が取引の当事者の最善の利益を表すものであるかどうかを判断するには、現実的に利用可能な選択肢と、当事者の潜在的な利益に対する長期的な影響を慎重に検討する必要がある。また、再交渉の結果生じる経済的影響についての補償を要するか否かについても考慮すべきである（パラ45）。

本ガイダンスは、同等の状況にある独立した当事者が既存の契約や商取引関係を変更したという明確な証拠がない場合には、既存の会社間取り決めの変更は慎重に扱われ、その変更がどのように独立企業原則に沿ったものであるかを説明する文書によって十分に裏付けられるべきであることを強調している（パラ46）。

3.4 パンデミックにより生じる事業費用または例外費用の配分

本ガイダンスでは、関連当事者間での事業費

用や例外費用の配分は、リスク負担の想定と、独立企業間であればどのようにそれを処理するかに準拠する必要があるとする（パラ47、および48）。したがって、まず、関連者間取引を正確に描写する必要があり、誰が当該コストに関連する活動を行う責任を持ち、誰が当該活動に関連するリスクを負うのかを示す必要があるとする（パラ48）。

本ガイダンスでは、一定の事業費用は、その費用が事業の運営方法の長期的または恒久的な変化に関連している場合（例えば、恒久的な対応になりうるテレワーク対応のための費用）には、それが例外的または非経常的なものとはみなされない可能性があることを指摘している。なお、事業活動を行うために恒常的に必要となる費用が特定の関連者において一元的に負担されているような場合には、それにかかる費用は当該費用に関連する関連者にも相応に配賦されるべきとも指摘している（パラ49）。

3.5 比較可能性分析における例外費用の考慮

本ガイダンスでは、比較可能性分析を行うにあたって考慮すべき、パンデミックに起因する例外費用に関して3つの検討事項を示している。第一に、例外費用は、正確に描写された関連者間取引に関連性を有する場合を除き、一般に、検証対象と比較対象との双方で一貫して純利益指標から除外されるべきである（パラ52）¹⁶。第二に、除外すべきとされない場合で、例外費用がコストベースに含まれているときは、そのような費用をマークアップ対象外のパススルーコストとして扱うべきかどうかを検討することが重要である（パラ53）¹⁷。第三に、パンデミックから発生した例外費用が、取引別／企業別に営業項目または非営業項目として異なる会計処理がされている場合には、比較可能性を向

16 OECD TPG, Para.2.86.

17 OECD TPG, Para.2.99. (筆者注：なお、本ガイダンスパラ53は主に原価を分母とした取引単位営業利益法を適用する場合を想定していると考えられる。)

解説

上させるために、これらの会計上の整合性を調整する必要があるかもしれない（パラ54）¹⁸。

3.6 不可抗力条項の損失の配分への影響

不可抗力条項は、特定の状況において、企業が責任を負うことなく契約上の義務を中断、延期、または解除するために発動される可能性がある（パラ55）。パンデミックにおいては、政府機関による製造、または販売施設の停止のような状況が挙げられる（パラ56）。本ガイダンスによれば、関連者間の契約に不可抗力条項が含まれている場合、パンデミックによって契約

当事者が不可抗力条項を発動するのに十分であると自動的に仮定することはできず、また同様に、関連者間の契約にそのような条項がない場合であっても、同様の結果になる可能性のある再交渉を行ったことが不適切であると自動的に仮定することもできない（パラ57）。本ガイダンスでは、税務当局が、OECD TPGの1章Dに従い、正確に描写された取引と経済的に関連する取引の状況に照らして、不可抗力や再交渉の主張を慎重に検討することを奨励している（パラ59）。

4 政府支援プログラム

本ガイダンスによれば、パンデミックに関連する政府支援プログラム（助成金、補助金、免除可能な貸付金、税額控除、投資引当金など）が正確に描写された関連者間取引に与える経済的影響を移転価格分析において考慮する必要があるとしている（パラ65）。本ガイダンスでは、政府支援プログラムに関する5つの質問に対応している。

第一に、政府支援の受領それ自体が「経済的に関連する特徴（economically relevant characteristic）」に該当するかどうかはケースバイケースで判断すべきということである。経済的に関連する特徴は関連者間取引の正確な描写において、また、比較対象取引と比較を行う際に評価されるものである（パラ67）¹⁹。政府支援が関連者間取引と比較対象取引に直接影響を与える可能性がある場合、経済的に関連性が高いと考えられる政府支援の例としては、賃金補助金、政府債務保証、短期流動性支援などがある。これらは関連者間取引と比較対象取引において直接的な影響を与えるものである。それに比べて、地域インフラの提供な

どの支援は、経済的な関連性は低いかもしれない（パラ68）。本ガイダンスは、関連者間取引の正確な描写という作業において、政府支援プログラムの有無を反映していく必要があるとする（パラ69）。

第二に、政府介入が比較可能性における市場条件に含まれるか否かである。OECD TPG²⁰によれば、原則として、政府介入は市場条件として取扱われるべきであるとされている（パラ70）。本ガイダンスでは、移転価格分析において、政府支援が受益者に市場の優位性を提供するかどうか、政府支援に起因する収入の増加や費用の減少の額、支援の期間、政府支援の便益が独立の顧客やサプライヤーにどの程度転嫁されるか、同様の状況下で事業を営む独立企業が、当事者間で転嫁されていない利益をどのように配分するか、について考慮すべきであるとする（パラ71）。

第三に、政府支援は関連者間の価格設定に影響を与えるか否かである。政府支援の価格設定への潜在的な影響は、取引の経済的に関連する特徴、関連者間取引の正確な描写、および比較

18 OECD TPG, Para.3.48 and 3.50.

19 OECD TPG, Para.1.33.

20 OECD TPG, Para.1.132.

可能性分析の実施に依存する（パラ73）。政府支援の影響を分析する際に考慮すべき側面としては、政府支援の特徴、経済的に重要なリスクの配分、関連市場内の競争と需要のレベルなどが挙げられる（パラ74）。本ガイダンスはこれらの項目について議論をしている（パラ75～77）。また、独立当事者間において政府支援をどのように配分するかについて信頼できる情報がない場合、政府支援を取引相手とシェアすることが独立当事者間における結果を反映するものかどうかを評価するにあたり注意が必要であることにも言及している（パラ79）。

第四に、政府支援の受領が関連者間取引におけるリスク配分を変更するか否かである。本ガイダンスは、政府支援の受領はリスクの量的なマイナス影響を軽減する可能性があるものの、OECD TPG 第1章D.1.2.1（商業上又は財務上の関係におけるリスク分析）の下での「リスクの配分」には影響せず、政府支援の受領が移転価格分析において「リスクの配分」を変更しないものと明確にした（パラ80）。

第五に、政府支援の受領が比較可能性分析に

影響を与えるか否かである。政府支援の受領によって公開市場における取引や企業の比較可能性に影響が生じるかもしれない。したがって、比較可能性分析を行うにあたり、潜在的な比較対象を精査する際には政府支援の受領を考慮する必要がある（パラ82）。例えば、政府支援とパンデミックの特定の状況は市場によって異なる可能性があるため、市場が異なれば独立当事者間の価格に異なった影響を与える可能性がある（パラ83）²¹。したがって、信頼性のある比較対象を選定する際には、もし可能である場合には、同様、または比較可能な地理的市場における比較対象取引に係るデータを参照することが最も信頼あるアプローチである（パラ84）。

また、本ガイダンスは、RP法、CP法、またはTNMMのような片側検証を行う方法を適用する場合について、特に検証対象取引と比較対象とが異なる会計基準を適用しているときは、検証対象取引、および比較対象の両方における政府支援の会計処理を具体的に特定し、適切な調整を行う必要があるかもしれないとしている（パラ86）。

5 事前確認（APA）

本ガイダンスは、納税者に、パンデミックに関係する問題をタイムリーに関係する税務当局に提起することにより、協調的かつ透明性のあるアプローチを採用することを奨励している。また、納税者はこれらの問題を関係する税務当局に相談することなく、一国間のみでの解決を図るべきではないとしている（パラ88）。本ガイダンスでは、既存の（締結済みの）APA、および交渉中のAPAに関連する問題をそれぞれ検討している。

5.1 既存のAPA

まず、パンデミックによる経済状況の変化を

踏まえたとき、既存のAPAが納税者と税務当局を拘束し続けるのかどうかという問題が生ずる。既存のAPAとその諸条件は、APAの取消や改定につながる条件（例えば、重要な前提条件の違反）が発生していない限り、尊重され、維持され、支持されるべきである（パラ90）。

本ガイダンスは、重要な前提条件に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ると指摘する。税務当局がAPAの重要な前提条件に抵触していないと判断した場合には、合意された既存のAPAは引き続き尊重されなければならない（パラ94）。納税者が

21 OECD TPG, Para.1.112.

解説

既存のAPAの諸条件がもはや適切ではないと考える場合には、懸念事項を議論するために、透明性のある方法で関係する税務当局にアプローチすべきである（パラ94）。

APAの重要な前提条件に抵触した場合には、状況により、「改定」、「取下げ」、または「取消」の措置が取られることがある（パラ96）。改定とは、納税者と権限ある当局間で円満な合意が成立する場合に適切な方法となり、改定の前後で異なる条件が適用されるものの、APAは提案されている期間全体に適用される（パラ97）。取下げの場合、APAは取下げのあった日まで有効とされる。経済状況の変化を受けて現状のAPAの継続が妥当でないと判断されれば、対象期間の短縮という形で実現されることもありうる（パラ100）。取消は、APAの合意の事実そのものがなかったものとされる。納税者に故意、または重過失があったような不誠実な場合に限定されるとみられる（パラ101）。

納税者の経済状況に重大な変化が生じ、1つ以上の重要な前提条件に抵触するような場合には、変化が生じた後、または納税者が変化に気付いた場合に、速やかに関係当局に通知することを推奨している（パラ102）。

本ガイダンスでは、APAの重要な前提条件に抵触した場合に、納税者が収集し、税務当局に提供すべき情報をリストアップしている。これらの情報には、関連する納税者のビジネスセグメントの説明、ビジネスセグメントの利益の予測と実績、既存の契約の変更や新規の関連者間契約の写し、現在の経済状況が合意された移転価格の方法論に与えると予測される影響の説明、詳細な損益計算書、第三者の行動に関する情報などが含まれる（パラ104）。

5.2 交渉中のAPA

本ガイダンスは、現在の経済状況をどのように考慮するかを決定するために、すべての関係者が柔軟かつ協力的なアプローチを採用することを奨励している。例えば、COVID-19の影響を受ける期間は短期間のAPAを検討し、COVID-19後の期間は別個のAPAを検討する、あるいはAPA期間（例えば2020年から2024年）について合意するが、パンデミックの影響に関連する条件については毎年分析、および報告を行い、APAの一定の遡及的修正を検討する方法などを例示している。また、APAの期間を延長したり、APA期間を通して累積テストやタームテストを使用したりすることも併せて例示している（パラ109）。

パンデミックによる国内、海外トラベルの規制、在宅勤務等によって、交渉段階にあるAPAについても税務当局と納税者に実務的な困難性をもたらしている（パラ110）。このような課題が生じているにもかかわらず、APAを通じて高度な確実性と効果的な紛争予防を実現することは、依然として有効である。多くの税務当局、および納税者は、実務上の課題を克服するために様々な働きかたを見出している。税務当局と納税者は、コロナ前の働きかたではAPAに重大な遅延が生じることを認識し、代わりに、交渉中のAPAの締結の遅延を最小化するために、協力的な働きかたで、革新的で柔軟性のあるアプローチをとることが推奨される（パラ111）。また、例えば電話会議やビデオ会議などを使用したバーチャルな方法で行う会議、インタビュー、サイトビジット、ならびに電子的な文書のやりとり等を推奨している（パラ112）。

6 結びに代えて 一本ガイダンスの評価と企業の対応

全体を通じて、実践的かつ柔軟であることを奨励する本ガイダンスは、パンデミックに関連して提起された、移転価格分析に関する最も困難な問題の多くに一定のレスポンスを提供している。本ガイダンスは、独立企業原則への適合性を評価するための一般的な原則を提示しているが、本ガイダンスの一貫した考え方は、パンデミックにおける影響を検討するに当たり、OECD TPGが示す比較可能性分析における「関連者間取引の正確な描写」と「正確に描写された関連者間取引に係る条件及び経済的な状況と、独立企業間の比較対象取引に係る条件及び経済的な状況との比較」(以下、後者を「比較分析」という)という2つの分析に依存すべきということである。以下、この二つの分析の観点から、企業が対応すべき事項について記す。

まず、「関連者間取引の正確な描写」においては、パンデミックが事業、産業、関連者間取引に与える影響に関する定性的・定量的な事実の正確な把握が分析の基点となるように思われる。今回、本ガイダンスが具体的に参照可能な情報例を挙げたことで、納税者の予測可能性に一定程度寄与するものと考えられる。また、これに加えて、パンデミックの影響を予実差異の分析によって測定するアプローチが示されたことは、納税者にとって実務上有用であろう。また、上記の分析と同時に、損失等の配分、および政府支援プログラムの影響についても、「関連者間取引の正確な描写」の一環として定性的・定量的な分析を行うべきこととなる。

次に、「比較分析」においては、2020年度のローカルファイルの対応を含む移転価格分析において比較対象のデータが入手できないという問題が立ちはだかる。本ガイダンスが示す合理的なビジネス上の判断や複数の移転価格算定方法の使用などの、多角的で柔軟な分析アプローチが税務当局と納税者に求められる。実務的に

は、2020年度の分析においては、同時期の情報が利用可能になるまでの間については前年度までの比較対象情報と2020年度の財務影響分析を組み合わせて対応せざるを得ないことが多いのではないかと考えられる。また、本ガイダンスにおいて、比較可能性の要素として地理的条件が重要視される可能性が指摘されている点にも注目すべきであろう。実務的には、同一市場における比較対象を見出すことの困難性との折り合いをどのようにつけるかという点が論点になろう。

納税者の重大な懸念事項の一つは、パンデミックの影響により利益率が低下した子会社が所在地国の税務当局から利益率が低いとして移転価格課税を受けないかというものである。そのリスクに対処するために上記のような分析を行い移転価格調査に備える必要があるが、COVID-19の影響分析や比較可能性分析を行って独立企業原則への適合性を説明することは、納税者にとって負担になることが予想される。

しかし、本ガイダンスは、パンデミックの影響を受けた状況下での独立企業間価格の算定や検証を行う際に考慮すべき様々な要因について有益な議論を提供しているという点で、納税者にとって有用なものと評価できる。さらに、このガイダンスが、137か国もの国が参加する「包摂的枠組み」のコンセンサスとして公表されたことは、OECD非加盟国も含め、各国での移転価格調査の際に、本ガイダンスに依拠して税務当局と議論できることを意味しているということもできよう。

納税者においては、本ガイダンスの趣旨を活かして具体的な分析手法に適切に落とし込み、移転価格課税リスクに対処することが望まれる。