

【日本企業部:中国移転価格税制への対策ナビゲーション】

－ OECDによる「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」の発表

2021年1月

背景

経済協力開発機構(以下、「OECD」)は2020年12月18日、「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」(Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic。以下、「ガイダンス」)を発表しました。「ガイダンス」は、OECD BEPS 包括的枠組に参加する、中国を含む137ヶ国・地域の一致した意見を反映しており、税務機関と多国籍企業が、移転価格の観点から新型コロナウイルス感染症が及ぼした影響をどのように分析するかについて、指針を提供しています。

「ガイダンス」の概要

「ガイダンス」では新型コロナウイルス感染症について、「OECD 多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針(2017版)」(以下、「OECD 移転価格ガイドライン」)第1.72章で触れられている「ハザードリスク」に属し、独立企業原則に基づき当該リスクについて、関連者間取引を通して各関連者間でどのように配分するかを判断しなければならないと明記しています。「ガイダンス」では、「(1)比較可能性分析」、「(2)新型コロナウイルス感染症が多国籍企業に及ぼした営業損失、及び新型コロナウイルス感染症関連費用の配分方法」、「(3)政府補助金及び支援項目」、「(4)事前確認」の4つの重要トピックについて、ウイルス流行期間における独立企業原則を運用した移転価格分析をどのように実施するのかについて、論述されています。

(1) 比較可能性分析

「ガイダンス」では、企業は2020年のウイルス流行期間における移転価格方針が独立企業原則に基づいているかを分析するため、公開情報に基づき、産業、企業及び関連者間取引への新型コロナウイルス感染症の影響を説明してもよいと指摘しています。具体例として、新型コロナウイルス感染症が企業の売上及び稼働率を変化させたか、追加及び特殊な支出が存在しないか、政府補助金及び支援を受けているか、価格に影響を及ぼす政府の関与があったかなどが挙げられています。このほか企業は、上場企業が公開する四半期報告書・半期報告書、マクロ経済データなどの市場情報、回帰分析を含む統計学的手段を運用しての特殊状況下における財務指標の予測、内部予算データとウイルス流行影響下の実際データとの比較(即ち、「But-for分析」)、または過去の経済衰退期における第三者独立企業の利益水準及び行為の分析などを参考できるとしています。

新型コロナウイルス感染症の突発性は、移転価格の比較可能性分析に大きな課題をもたらす恐れがあります。例えば、2020年の関連者間取引を分析する際、納税者と税務当局は2019年以前の年度の公開市場データしか取得できません。信頼できる調整が行えない場合、過年度データの運用は、2020年の比較可能性分析結果を大きく歪ませる恐れがあります。

この点について「ガイダンス」では、当期の情報に基づく合理的な商業判断(reasonable commercial judgement supplemented by contemporaneous information)を用いての、独立企業原則に基づく移転価格方針の確定を

認めるべきと指摘しています。「ガイドンス」は同時に、ウイルス流行はより多くの国際税務紛争をもたらす可能性があり、多国籍企業においては新型コロナウイルス感染症が及ぼす影響に対応するため、当期に取得可能な市場データを十分に記録し、合理的且つ慎重に分析を行い、グループの移転価格方針に対し適切な調整が必要であるかを検証すべきと指摘しています¹。

「ガイドンス」ではこのほか、合理的な期間の選定、既存比較可能性分析のレビュー、ベンチマーキング情報のスクリーニング方針に係る修正要否の検証など、比較可能性分析に関するその他の指針も提起しています。「ガイドンス」では、ウイルス流行期間における機能・リスク状況を正確に検証できる場合、営業赤字の企業を比較対象企業として選定することを認めることは、合理的だとする見解を示しています。

(2) 新型コロナウイルス感染症が多国籍企業に及ぼした営業損失、及び新型コロナウイルス感染症関連費用の配分方法

企業が稼得すべき収益は、企業の果たす機能や負担するリスクに対応するという考え方にに基づき、「機能が単純またはリスクが低い企業は長期にわたり損失を計上することは考えにくい。」とされています²。新型コロナウイルス感染症が多国籍企業に及ぼすマイナスの影響について「ガイドンス」では、特殊な状況において、「限られたリスクを負担」する企業に発生した短期的な赤字が独立企業原則に基づくかを分析する必要があると指摘しています。当該分析には、ウイルス流行期間において、企業がどのようなリスク(現地市場リスク、サプライチェーン関連の運営リスクなど)を負担したかの分析が含まれます。独立企業間取引で企業が負担する損失の程度は、特定関連者間取引の実際の状況及び関連する経済的特徴(economically relevant characteristics)³に左右されます。

新型コロナウイルス感染症について、特殊な費用及びコストを関連者間でどう配分するかを確定する際、独立した第三者間でどのようなビジネスアレンジが合意されるかを考慮する必要があります。「ガイドンス」では、営業利益の水準を利益分析指標として使用する場合は通常、これら特殊費用の関連者間取引との関連性が明確でない限り、特殊費用の影響は除外しなければならないと指摘しています⁴。このほか「ガイドンス」では、ウイルス流行期間に関連する一部の運営コストは、特殊または一時的な支出に当たらない可能性があるとも指摘しています。例えばウイルス流行の影響を受け、リモートワークモデルを採用して従業員の自宅勤務を認める多国籍企業が増えていることから、多国籍企業が従業員のリモートワークを支えるために発生した費用は、経常費用に属する可能性があります。比較可能性分析を行う際には、ウイルス流行関連の特殊支出、並びにその検証対象及び比較対象企業への影響を特に考慮する必要がありますでしょう。

(3) 政府補助金及び支援プログラム

新型コロナウイルス感染症の移転価格方針を検証する際、政府補助金及び政府が提供した各種支援プログラムも考慮する必要があります。「ガイドンス」では実際の状況に基づき、移転価格分析では下記の問題について検討すべきと提案しています。

- 政府補助金及び支援プログラムが分析すべき関連する経済要因に該当するか？
- 「OECD 移転価格ガイドライン」における現地市場の特徴(local market features)の関連ガイドンス(D.4 節)が、ウイルス流行期間における政府補助金及び支援プログラムの移転価格に対する影響の分析に役立つか？
- 政府補助金及び支援プログラムは検証対象取引の価格設定に影響を与えるか？
- 政府補助金及び支援プログラムは検証対象取引におけるリスク配分に影響を与えるか？
- 政府補助金及び支援プログラムは比較可能性分析に影響を与えるか？

(4) 事前確認

¹ 「ガイドンス」第 21 章。

² 「OECD 移転価格ガイドライン」第 3.64 章。

³ 「ガイドンス」第 40 章。

⁴ 「ガイドンス」第 52 章及び「OECD 移転価格ガイドライン」第 2.86 章。

新型コロナウイルス感染症の影響を受け税務機関と企業の双方は、経済状況の変化が合意済み事前確認の、2020年以降の年度における執行に影響するかについて、検証を迫られる可能性があります。「ガイドンス」では、ウイルス流行の影響により事前確認の重要な前提条件が実現できなくなった場合、事前確認に関する既存の条項の外に、税務機関と企業の双方は重要な前提条件が実現できない状況について事前に約定済みか否か、並びに国内法及び関連手続き規定に基づき当該問題を解決できるか否かに関して、検討しなければならないと指摘しています⁵。OECDは税務機関と企業の双方に対し、適時に協力的且つ透明性のある方法を採用して、関連する問題を解決するよう奨励しています。

「ガイドンス」ではこのほか、ウイルス流行により事前確認を修正または終了しなくてはならないのであれば、税務当局と企業の双方は、既存の事前確認を尊重、維持及び支持すべきであると強調しています⁶。

まとめ

「ガイドンス」では、新型コロナウイルス感染症の多国籍企業の移転価格に対する影響を検証する場合、ウイルス流行が各経済圏、産業及び企業にもたらした各影響を区別し、企業は当期にどのような新型コロナウイルス感染症の影響を受けたか、及びその受けた影響度を十分記録する必要があるという見方を示しています。「ガイドンス」は「OECD 移転価格ガイドライン」及び各国税務機関の実務経験に基づいており⁷、税務機関と企業の双方が新型コロナウイルス感染症期間において、どのように移転価格を分析するかについて指針を提供しています。

「ガイドンス」が指摘している通り、新型コロナウイルス感染症は移転価格を含む、より多くの国際税務紛争をもたらす可能性があります。多国籍企業におかれましては、現在の移転価格方針を調整すべきかを確定するため、可能な限り早くウイルス流行に起因する影響を整理し、関連市場の状況及びデータを十分に収集し、合理的な検証方法を採用して移転価格分析を行うことをお奨めします。また国家税務総局においては、「ガイドンス」をベースに、中国特有の状況を加味した新型コロナウイルス感染症に対する移転価格分析の「中国版」解説資料を、可能な限り早く公布することが期待されます。

本欄に対するご意見・お問い合わせは、下記までお寄せください。

連絡先

飯島 健太
移転価格サービスマネージャー
Mail: kenta.i.ijima@cn.pwc.com

(注) 日本語訳文のご利用にあたって

日本語訳文は中国語版を基にした翻訳であり、参考資料としてご提供するものです。翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

⁵ 国家税務総局公告 2016 年第 64 号「国家税務推す局の事前確認制度の管理に係る事項の整備に関する公告」第 10 条規定「事前確認制度の執行期間、所轄税務機関は毎年、企業の事前確認制度の執行状況をモニタリングしなければならない。主なモニタリング内容は、企業が事前確認制度の条件及び要求を遵守しているか、年度報告が企業の実際経営状況を反映しているか、事前確認制度で背悦名されている前提条件が依然有効であるかなど。」

⁶ 「ガイドンス」第 90 章。

⁷ アジア太平洋地区、オーストラリア、ニュージーランド、シンガポールなどの税務機関は既に、新型コロナウイルス感染症に関する移転価格ガイドンスを公布済み。



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特别行政区、マカオ特别行政区、及び台湾はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別的な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスをお求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は2020年8月3日現在の情報にもとづき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国及び香港の **PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービス** により作成されたものです。当チームは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港、シンガポール及び台湾の税制およびその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々々とノウハウを共有いたします。お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

馬龍
+86 (10) 6533 3028
long.ma@cn.pwc.com

既存または新たに発生する問題に対する実務に即した見識とソリューションは、中国のウェブサイト <http://www.pwccn.com> または香港のウェブサイト <http://www.pwchk.com> にてご覧いただけます。

www.pwccn.com

© 2021 年 PwC 著作権所有。PwC の許可無く配布することを禁じます。PwC とは PwC ネットワークの中国メンバファームを指し、場合によっては PwC ネットワークを指します。詳細はこちらの URL をご参照ください：www.pwc.com/structure
各メンバファームは独立した別個の法人であり、その他メンバファームの作為又は不作為について責任を負いません。

【TP 知·道】经合组织发布《关于新冠疫情的转让定价分析指引》

2021 年 1 月

背景

经济合作与发展组织（以下简称：经合组织）于 2020 年 12 月 18 日发布了《关于新冠疫情的转让定价分析指引》（Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic，以下简称：《指引》），《指引》代表了包括中国在内的 137 个经合组织 BEPS 包容性框架成员国/地区的一致意见，为税务机关与跨国企业如何从转让定价角度分析新冠疫情所造成的影响提供指导性建议。

《指引》概要

《指引》明确新冠疫情属于 2017 版《经合组织跨国企业和税务机关转让定价指南》（以下简称《经合组织转让定价指南》）第 1.72 章节讨论的灾害风险（hazard risk），应当根据独立交易原则判断该风险如何通过受控交易在各关联方之间分配。《指引》针对以下四个重点议题，阐述了在新冠疫情期间，如何运用独立交易原则进行转让定价分析：（1）可比性分析；（2）新冠疫情对跨国企业造成的经营损失以及如何分配疫情相关支出；（3）政府补贴与支持项目；（4）预约定价安排。

（1）可比性分析

《指引》指出，企业可以寻求公开信息来说明新冠疫情对行业、企业、和受控交易的影响，以分析企业在 2020 年疫情期间的转让定价安排是否符合独立交易原则，例如：新冠疫情是否造成企业销量和产能利用率的变化；是否存在额外和特殊的支出、是否获得政府补贴与支持、是否存在影响价格的政府干预行为等。此外，企业可以参考上市企业公开季报或半年报、宏观经济数据等市场信息；运用包括回归分析在内的统计学方法预测特殊情况下的财务指标；比较内部预算数据和疫情影响下的实际数据（即假设分析“but-for analysis”）；或分析历史上经济衰退时期第三方独立企业的利润水平和行为等。

如普华永道第 62 期 TP Talks《经济不确定时期如何进行可比分析》中指出的，新冠疫情的突发性可能为转让定价可比数据分析带来重大挑战，例如，在针对 2020 年的受控交易进行分析时，纳税人和税务机关仅能获得 2019 年甚至更早年度的公开市场数据。在无法进行可靠调整的情况下，运用历史年度的数据可能会严重扭曲 2020 年的可比性分析结果。

对此，《指引》指出应当允许使用基于当期信息的合理商业判断（reasonable commercial judgement supplemented by contemporaneous information），来确定符合独立交易原则的转让定价安排。《指引》

同时指出，疫情可能带来更多的国际税收争议，跨国企业应当充分记录当期可以获得的市场数据，进行合理审慎的分析，评估是否需要集团的转让定价安排做出适当调整，以应对新冠疫情所造成的影响⁸。

《指引》也提出了其他关于可比性分析的指导性建议，例如选取合理的期间；审阅现有可比性分析，评估是否需要修改可比信息的搜寻策略；《指引》认为：在可以准确评估疫情期间企业功能风险情况的前提下，允许选择经营亏损的可比企业可能是合理的。

（2）疫情对跨国企业造成的经营损失以及如何分配疫情相关支出

根据功能风险与收益的配比原则，“简单或低风险功能企业不应承担长期亏损”⁹。针对新冠疫情对跨国企业造成的不利影响，《指引》指出需要分析在特殊情况下，“承担有限风险”的企业发生短期亏损是否符合独立交易原则，包括分析在疫情期间，企业承担何种风险（如承担本地市场风险还是与供应链相关的运营风险等）。在独立交易情况下，企业可能承担的亏损程度取决于特定受控交易的实际情况和相关经济特征（economically relevant characteristics）¹⁰。

针对新冠疫情，在确定特殊费用与成本如何在关联方之间进行分配时，需要考虑独立第三方之间会达成何种商业安排。《指引》指出，在使用净利水平作为利润分析指标时，一般应当剔除特殊费用的影响，除非这些特殊费用明确与受控交易相关。¹¹另一方面，《指引》也指出有些与疫情相关的运营成本可能并非特殊或一次性支出。例如受疫情影响，越来越多的跨国企业采用远程工作模式，允许员工在家办公，因此，跨国企业为了支持员工远程工作而发生的费用可能属于经常性费用。在进行可比性分析时，需要特别考虑与疫情相关的特殊支出，以及其对被测试方和可比企业的影响。

（3）政府补贴与支持项目

在评估新冠疫情的转让定价安排时，还需要考虑政府补贴及各类政府提供的支持项目。《指引》建议，根据实际情况，转让定价分析可能需要研究以下问题：

- 政府补贴与支持项目是否属于需要分析的相关经济因素？
- 《经合组织转让定价指南》中关于本地市场特征（local market features）的相关指引（章节 D.4）是否有助于分析疫情期间政府补贴与支持项目对转让定价的影响？
- 政府补贴与支持项目是否影响了受控交易定价？
- 政府补贴与支持项目是否影响了受控交易中的风险分配？
- 政府补贴与支持项目是否影响了可比性分析？

（4）预约定价安排

受新冠疫情影响，税企双方可能需要评估经济情况的变化是否会影响已签订预约定价安排在 2020 年以及未来年度的执行。

《指引》指出，如果疫情影响使得预约定价安排的关键假设条件无法实现，除预约定价安排的现有条款外，税企双方还需考虑双方是否已经对关键假设条件无法实现时的情形做出过事先约定，以及能否根据国内法及相关程序性规定解决该问题¹²。经合组织鼓励税企双方及时采取合作、透明的方法来解决相关问题。

⁸ 《指引》第 21 章节。

⁹ 《经合组织转让定价指南》第 3.64 章节。

¹⁰ 《指引》第 40 章节。

¹¹ 《指引》第 52 章节和《经合组织转让定价指南》第 2.86 章节

¹² 国家税务总局公告 2016 年第 64 号《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》第十条规定：“预约定价安排执行期间，主管税务机关应当每年监控企业执行预约定价安排的情况。监控内容主要包括：企业是否遵守预约定价安排条款及要求；年度报告是否反映企业的实际经营情况；预约定价安排所描述的假设条件是否仍然有效等。”

《指引》还强调，除非疫情导致了预约定价安排需要被修订或终止（如关键假设条件无法实现），否则税企双方应尊重、维持和支持现有预约定价安排¹³。

结语

《指引》认为，在分析新冠疫情对跨国企业转让定价的影响时，需要区别疫情对不同经济体、行业和企业带来的不同影响，企业应在当期充分记录如何受到了新冠疫情的影响，以及受影响的程度。《指引》基于《经合组织转让定价指南》及各国税务机关的实际经验¹⁴，对于税企双方在新冠疫情期间如何进行转让定价分析提供了指导性建议。

正如《指引》所指出的，新冠疫情可能带来更多包括转让定价在内的国际税收争议，我们建议跨国企业尽快对疫情所造成的影响进行梳理，充分记录相关市场情况和数据，并采用合理的评估方法完成转让定价分析，以确定目前的转让定价安排是否需要作出调整。同时，我们也期待国家税务总局在《指引》的基础上，结合中国国情，早日发布针对新冠疫情转让定价分析的“中国版”解读。

联系作者：



原遵华

普华永道亚太区转让定价主管合伙人

电话：+86 (21) 2323 3495

邮件：jeff.yuan@cn.pwc.com

¹³ 《指引》第 90 章节。

¹⁴ 在亚太地区，澳大利亚、新西兰、新加坡等税务机关已经发布了新冠疫情相关的转让定价指引。



唐恩亮
转让定价服务合伙人
电话: +86 (21) 2323 3756
邮件: paul.tang@cn.pwc.com



张玫
转让定价服务高级经理
电话: +86 (21) 2323 1063
邮件: marjorie.ma.zhang@cn.pwc.com

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请扫描下方二维码联系普华永道中国转让定价服务团队：





全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律法规的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2020 年 8 月 3 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙

电话: +86 (10) 6533 3103

long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2021 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。