

# デジタル課税第 1 の柱 利益 B (移転価格に係る簡素・合理化アプロ ーチ)に関する報告書の公表

February 2024

## In brief

2024 年 2 月 19 日、経済協力開発機構 (OECD) は、第 1 の柱 / 利益 B に関する報告書 (以下、「本報告書」) を公表しました<sup>1</sup>。

第 1 の柱 / 利益 B については、特にキャパシティの低い国 (Low-capacity countries) のニーズに焦点を当てつつ、基礎的なマーケティング・販売活動 (Baseline marketing and distribution activities) について独立企業間原則 (Arm's Length Price: 以下 ALP 原則) の簡素・合理化されたアプローチを提供するものとして、包摂的枠組み (Inclusive Framework: 以下 IF) において議論が進められてきました。

本報告書は、2022 年 12 月及び 2023 年 7 月に公表された利益 B の制度設計に係る公開協議文書に対する利害関係者からの意見を踏まえ、IF のコンセンサスを反映したものとして公表されています<sup>2</sup>。各国が、自国居住者である対象適格取引を行っている販売事業者に対して、利益 B (以後、「簡素・合理化アプローチ」) の適用を選択できるオプションの枠組みとして位置付けられています。

この枠組みにより、移転価格に関する紛争やコンプライアンスコストが削減され、税務当局と納税者双方にとって税の確実性を高めることが期待され、特に限られたリソースとテータ入手の可能性に直面しているキャパシティの低い国・地域は、当該枠組みによって提供される行政の簡素化の恩恵を受けるものとしています。

本報告書における簡素・合理化アプローチは、OECD 移転価格ガイドライン (OECD Transfer Pricing Guidelines: 以下 TPG) に概説されている一般原則から導き出されたものとされており、当該アプローチは TPG 第 4 章の附属書として組み込まれます<sup>3</sup>。

今後の導入スケジュールについて、各国は、2025 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から、自国居住者である販売事業者に係る適用対象取引に対して、簡素・合理化アプローチへの適用を選択できることとされています。

また、今後の継続的作業として、IF において、2024 年 3 月 31 日までに、「キャパシティの低い国・地域」のリストに合意するとしており、また、同日までに、簡素・合理化アプローチの対象判断基準に関する追加的オプションとしての定性的基準に関する作業を完了するとしています。

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/release-of-report-on-amount-b-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules-and-conforming-changes-to-the-commentary-of-the-oecd-model-tax-convention.htm>

<sup>2</sup> 本報告書の Note において、インドは、本報告書には「キャパシティの低い国 (Low-capacity countries)」及び「適格国 (Qualifying jurisdictions)」の定義、並びに利益 B の対象判断基準に関する適切に設計された選択可能な定性的基準 (Optional qualitative scoping criterion) が含まれておらず、本報告書は不完全であるとして留保を付している旨記載。

<sup>3</sup> TPG へのガイダンスの追加は、OECD モデル租税条約第 25 条 (相互協議条項) のコメントリーの改正を伴うものであり、当該改正は、相互協議及び仲裁手続きで検討される問題に関連する事項について、OECD 第 1 作業部会において検討作業が進められる。

本ニュースレターでは、本報告書の概要について解説します。

## In detail

### 1. 概要

簡素・合理化アプローチ(利益 B)は、基礎的なマーケティング・販売活動(Baseline marketing and distribution activities)について、グローバルに標準化された価格設定フレームワークを適用し独立企業間原則(ALP 原則)の適用結果に近似した結果を確保しつつ、ALP 原則の適用の簡素化・合理化を図るとともに、比較対象企業を適切に選定することが相対的に困難な国・地域(Low capacity jurisdiction)の懸念に対応する枠組みとして、各国が適用することを選択できるオプションとされています。

### 2. 簡素・合理化アプローチの位置付け

簡素・合理化アプローチの適用に関する枠組みについては、各国が自国居住者である販売事業者の行う対象適格取引に対して、簡素・合理化アプローチへの適用を選択できるオプションとして位置付けています。

OECD のウェブサイトには簡素・合理化アプローチを採用する国のリストが公表されており、採用国は以下の 2 つのオプションを選択することができることとされています。

- 当該国に所在する納税者が対象判断基準を充足した場合、当該納税者が簡素・合理化アプローチを選択して適用することを認める(選択適用(セーフハーバー))
- 当該国に所在する納税者が対象判断基準を充足した場合、当該納税者に簡素・合理化アプローチの適用を義務付ける(強制適用)

また、簡素・合理化アプローチを採用する国が簡素・合理化アプローチの下で決定した結果は、当該取引に係る国外関連者の所在地(相手国)に対して拘束力を有しないこととされています。しかしながら、簡素・合理化アプローチを採用する国が「キャパシティの低い国・地域」である場合には、IF 加盟国は、当該国の国内法及び行政慣行に従い、当該簡素・合理化アプローチに基づく決定された結果を尊重し、二国間租税条約が有効である場合には、二重課税排除のためにあらゆる合理的措置を講ずることについてコミットしています。

### 3. 簡素・合理化アプローチの対象となる販売活動の範囲(Transactions in scope)

#### 簡素・合理化アプローチの下での適格取引(Qualifying transactions)

以下の関連者間取引が、簡素・合理化されたアプローチに係る「適格取引(Qualifying transactions)」とされます。

- ・ **Buy-sell marketing and distribution transactions**: 販売業者が非関連者への卸売販売のために 1 または複数の関連者から商品を購入する取引
- ・ **Sales agency and commissionaire transactions**: 一または複数の関連者による非関連者への商品の卸売販売に寄与する販売代理取引及びコミッション取引

#### 簡素・合理化アプローチの対象判断基準(Scoping criteria)

上記「適格取引」のうち、簡素・合理化アプローチの対象取引とされるためには以下の 2 つの要件を充足する必要があります。

- ・ 「適格取引」は、販売業者、販売代理取引又はコミッション取引を検証対象者とし、片側検証による移転価格手法を用いて信頼性をもって価格設定が可能となる経済的に有意な特性(Economically relevant characteristics)を示すこと

- ・「適格取引」の検証対象者は、年間純売上高に対する年間販管費の比率が3%以上であり、かつ上限値は20%以上30%以下<sup>4</sup>であること

2023年7月公開協議文書における案A(定量基準により対象取引を判断)が採用されていますが、各国が選択可能な追加的オプションとしての定性的基準(Qualitative scoping criterion)についてIFが検討を行っており、2024年3月31日までに当該作業を完了するとしています。

#### 適用除外

但し、上記要件を充足していても、以下の場合には簡素・合理化されたアプローチの対象外とされます。

- ・ 無形資産の供与及びサービスの提供、並びにコモディティのトレーディング・マーケティング・販売
- ・ 検証対象者が、「適格取引」に加えて非販売活動<sup>5</sup>を行っている場合(但し、OECD移転価格ガイドラインに沿って、「適格取引」が個別に適切に評価でき、非販売活動と切り分け信頼性をもって価格設定可能である場合を除く)

2023年7月公開協議文書では、デジタルコンテンツを対象とする案が示されていましたが、本報告書では対象外となり、コモディティを除く棚卸資産取引が対象となります。

#### 4. 算定方法(Determining the return under the simplified and streamlined approach)

##### Pricing Matrix

簡素・合理化アプローチの対象取引については、取引単位営業利益法(Transaction Net Margin Method:以下TNMM)に基づき利益水準が算定されます。TNMMの適用に際して、関連するベンチマーク選定基準及び追加的スクリーニング・定性的レビューにより、基礎的マーケティング・販売活動に従事する比較対象法人から構成されるGlobal datasetが開発されています。

Global datasetを基礎として、産業グループ(Industry grouping)及び売上高営業資産比率(Net operating asset intensity:以下OAS)と売上高販管費比率(Operating expense intensity:以下OES)を組み合わせたFactor intensityに基づき、下記のPricing matrix<sup>6</sup>が示されています。共通ベンチマーク選定基準により算出された15の売上高営業利益率(Return on Sales:以下ROS)レンジが、産業グループ及びOAS・OESの分類に応じて示され、その中から検証対象企業の産業グループ及びOAS・OESに対応した利益水準が決定されます。なお、検証対象企業のOAS・OESは、直近3年間の加重平均によって算定されます。

<sup>4</sup> 簡素・合理化アプローチの適用を選択した国は、当初実施する際に、上限値について20%から30%の範囲内で特定する。

<sup>5</sup> 非販売活動の例示として、製造、研究開発、調達、金融及び小売とされています。但し、小売については、一定の閾値内(卸売と小売を行う販売業者の3年間の小売に係る売上高の当該期間における総売上高に占める比率が20%以内)である場合には、簡素・合理化されたアプローチの対象取引とされる。

<sup>6</sup> Pricing matrix及び販管費クロスチェックに係る販管費利益率レンジは、原則として5年に一度更新される。

Table 5.1. Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
<b>Factor Intensity</b>			
[A] High OAS / any OES >45% / any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B] Med/high OAS / any OES 30% - 44.99% / any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C] Med Low OAS/any OES 15%-29.99% / any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D] Low OAS / non-low OES <15% / 10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS / <10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

出典：OECD, “Pillar One – Amount B”, p27

各産業グループに含まれる産業は下の通りです。2023年7月公開協議文書の産業グループと比較すると、例えば、アルコール・タバコ (Alcohol and tobacco) やペットフード (Pet foods)、紙および梱包資材 (Paper and packaging) が Group 1 から Group 2 に移り、医薬品 (Pharmaceuticals) や自動車部品・用品 (Vehicle parts and supplies) が Group 3 から Group 2 に移るなど、一部入れ替わりがあります。

- Group 1: 生鮮食品、食料品、家庭用消耗品、建設資材・消耗品、配管用品および金属
- Group 2: IT ハードウェアおよび部品、電気部品および消耗品、家畜飼料、農業用品、アルコール・タバコ、ペットフード、衣類履物およびその他アパレル、プラスチックおよび化学品、潤滑油、染料、医薬品、化粧品、医療・健康製品、家電製品、消費者向け電化製品、家具、家庭およびオフィス用品、印刷物、紙および梱包資材、宝石類、繊維・皮・毛皮製品、国産の新車及び中古車、自動車部品・用品、混合製品および Group 1 または Group 3 に記載されていないその他の製品および部品
- Group 3: 医療機器、産業車両・農業車両を含む産業機械、産業用工具、産業用その他様々な部品

簡素・合理化アプローチの適用を受ける納税者は、対象適格取引の実績値を検証して当該結果が簡素・合理化アプローチに合致していることを事後的に証明し、当該検証は確定申告のプロセスの一環として行われるとしています。

また、税務当局は、簡素・合理化アプローチの適用において、納税者の実績値が Pricing matrix から導き出されるレンジから外れた場合、当該対象取引に係る ROS に調整を行うとしています。

### 販管費によるクロスチェック

また、営業費用集約度に伴う機能的貢献に対して適切な利益水準を付与する観点から、販管費利益率による補完検証を行い、検証対象企業の販管費利益率が一定の上限値及び下限値から構成されるレンジから外れた場合、当該販管費利益率がレンジのエッジになるまで検証対象企業の営業利益を調整することとされています。

### データ利用可能性に関する対処メカニズム

Pricing matrix の基礎となった Global dataset にデータが含まれていない、又は不十分な特定の国・地域(「適格国」(Qualifying jurisdictions))<sup>7</sup>については、「ソブリン信用格付け (Sovereign credit rating)」に基づく調整メカニズムが適用されます。具体的には、検証対象企業の売上高営業利益率に対して、検証対象企業が所在する国の

<sup>7</sup> 「適格国 (Qualifying jurisdictions)」のリストは、OECD のウェブサイトで公表され、定期的にアップデートされる。

「ソブリン信用格付け」に応じた調整率( 'Net risk adjustment')を乗じることにより、算定された数値を用いることとされています。

なお、2023年7月公開協議文書において示された Modified pricing matrix、Local dataset を用いた Pricing matrix は、本報告書では採用されませんでした。

## 5. 文書化(Documentation)

移転価格文書において、ローカルファイルは、納税者の関連者間取引に係る詳細な情報を提供するものとして有用であり、簡素・合理化アプローチに係る文書化は、ローカルファイルに以下の内容が含まれていることを前提としたアプローチであるとしています。

- 対象適格取引に係る説明(納税者及び国外関連者に関する機能分析を含む)及び取引の背景
- 対象適格取引に係る契約書
- 対象適格取引に係る収益・費用・資産の配分・帰属の決定に関する計算資料
- 簡素・合理化アプローチ及び移転価格算定方法の適用において使用された財務データに係る情報

その上で、簡素・合理化アプローチの適用の評価に関する重要な情報が移転価格文書に含まれていない場合、税務当局は要求により、それらの情報提供を納税者に対して求めることができるとしています。また、ローカルファイルの情報に加え、マスターファイルで提供される情報も活用し、価格設定アプローチに関するポジションをサポートすべきとしています。

更に、納税者がこの簡素・合理化されたアプローチを最初に適用しようとする場合には、そのアプローチを少なくとも3年間適用することに同意する旨を、ローカルファイル等の文書に含める必要があるとされています。

## 6. 税の安定性と二重課税の排除(Tax certainty and elimination of double taxation)

二重課税の排除については、簡素・合理化されたアプローチの対象取引に対して第1次移転価格調整が行われ二重課税が発生した場合、相互協議を通じた対応的調整を行うことにより二重課税を排除するとしています。

簡素・合理化されたアプローチの対象取引に対して第1次移転価格調整が行われ、納税者が相互協議を申し立てた場合において、相互協議に関与するいずれかの国が簡素・合理化されたアプローチの適用を選択していない場合、当該相互協議に関与する双方の国の当局は、OECD 移転価格ガイドラインの残りの他の規定(簡素・合理化されたアプローチに関する規定以外の規定)に基づき、自らの立場を立証すべきとの原則が示されています<sup>8</sup>。すなわち、簡素・合理化されたアプローチを適用する国は、相互協議において、二重課税排除のため、簡素・合理化されたアプローチの適用結果を修正することを示唆しています。更に、権限ある当局は、特定の事案において容認できる結果をもたらすと考える場合には、簡素・合理化されたアプローチの結果を反映した対応的調整を事案ごとに提供することが可能ともしています。

また、二国間 APA (Advance Pricing Arrangement: 以下 APA) 及び MAP (Mutual Agreement Procedures: 以下 MAP) との関係について、簡素・合理化されたアプローチの導入前に締結された二国間 APA 及び MAP については、当該合意の枠組みは対象となる適格取引に関して引き続き有効とされています。

<sup>8</sup> OECD 移転価格ガイドラインのセーフハーバーに関する特に以下の paragraph に留意すべきと言及。

para.4.117: 一国が単独でセーフハーバーを導入する場合、セーフハーバーのパラメーターを定めるに当たって、二重課税が生じないように注意しなければならないとともに、当該セーフハーバーを導入する国は、一般的に、二重課税のリスクを緩和する為、個別のケースにおいてセーフハーバーを適用した結果について相互協議により修正する可能性を認めるべきである。(中略)当然、セーフハーバーが選択適用ではなく、かつ、当該セーフハーバーを採用する国が二重課税を排除しようとしないう場合、セーフハーバーにより生ずる二重課税のリスクは受け入れ難いほど高くなり、条約の二重課税排除の規定と矛盾を来すこととなる。

para.4.131: 一国が単独で規定するものか二国間ベースかにかかわらず、セーフハーバーは、当該セーフハーバーを自らが採用していない国をいかなる点においても拘束せず、そのような国に対して先例となるものでもないことは明確に認識される必要がある。

## The takeaway

本報告書による簡素・合理化アプローチは、各国が適用を選択できるオプションとされたため、Low-capacity jurisdiction 以外に適用国が少ない場合、第 1 の柱／利益 B の導入目的であった移転価格税制の簡素化は限定的なものにとどまります。2023 年 7 月公開協議文書で最大の論点であった、対象取引の判断に定性基準を含めるか否かという点も、適用国の選択制となりました。インドの反対意見にも見られるように、第 1 の柱／利益 B 全体として、IF 間でコンセンサスを得ることが難しかったと考えられます。

かつ、簡素・合理化アプローチの適用国・非適用国間、適用国間でも対象取引の判断基準の違いにより、簡素・合理化アプローチ適用取引に対して移転価格課税による二重課税が生じた場合、権限ある当局間の見解の相違も予想され、実効性のある紛争解決が図られるのか、相互協議の枠組みを通じた二重課税の排除について、税の安定性の観点から懸念されます。

今後の導入スケジュールについては、各国は、2025 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から自国所在の販売事業者に係る適用対象取引に対して簡素・合理化アプローチの適用を選択できることとされています。簡素・合理化アプローチについては、利益 A とは異なり収益基準等の閾値はなく、各国の動向によっては、当該アプローチの適用を選択した国にグループ販売会社を有する多国籍企業には広く影響があるものと想定されます。IF は、2024 年 3 月 31 日までに Low-capacity jurisdiction のリストについて合意するとしており、IF での議論の進展も含め、各国における当該アプローチ導入に関する今後の動向について注視していく必要があります。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人 デジタル経済課税対応支援チーム

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

白土 晴久

顧問

岡田 至康

パートナー

浅川 和仁

パートナー

船谷 晃一

パートナー

神保 真人

パートナー

沼尻 雄樹

パートナー

武田 恭世

ディレクター

城地 徳政

## 過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

## ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

## e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。



「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。詳細は以下をご参照ください。

**お申し込み・詳細**

PwC 税理士法人は、企業税務、国際税務、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 151 カ国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2024 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.