

# デジタル課税第1の柱 利益Bに関する公開協議文書 (2023年7月版)の公表

July 2023

## In brief

2023年7月17日、経済協力開発機構(OECD)は、第1の柱/利益Bに係るパブリックコンサルテーション(公開協議)文書を公表しました<sup>1</sup>。

第1の柱/利益Bについては、基礎的なマーケティング・販売活動(Baseline marketing and distribution activities)について独立企業間原則(Arm's Length Price:以下ALP原則)の簡素化及び合理化されたアプローチを提供するものとして、昨年12月8日、利益Bの制度設計に係る公開協議文書が公表され、利害関係者からのインプットが求められました。

今回の公開協議文書は、利益Bの設計要素について、昨年12月公表の公開協議文書に対するパブリックコメントを踏まえ改訂された枠組みが提示され、利害関係者からの更なるインプットが求められています。

また、第1の柱/利益Aに関しては、2023年7月11日にOECD/G20より公表された“Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy”<sup>2</sup>において、利益Aに関する多国間条約(Multilateral Convention:以下MLC)について、2023年後半に署名のために開放、2023年末までに署名式を開催し、2025年にMLCが発効し各国での国内法制及び行政手続きが適用されることを目指すとされています<sup>3</sup>。

利益Bについては、今回の公開協議文書に係るパブリックコンサルテーションを経て、年末までに必要な作業を完了し、包摂的枠組み(Inclusive Framework:IF)での最終承認を得た後、2024年1月までに利益Bに係るガイダンスをOECD移転価格ガイドライン(OECD Transfer Pricing Guidelines:以下TPG)に含めることとしています。

なお、公開協議文書は、OECD事務局の作業文書であり、包摂的枠組みとしてコンセンサスが得られた内容ではありません。

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf>

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm>

<sup>3</sup> DSTについては、2023年末までに対象となる多国籍企業の最終親会社(UPE)の60%以上が所在する30カ国・地域以上がMLCに署名することを条件として、包摂的枠組みのメンバー国は、2024年1月1日から2024年12月31日又はMLC発効の日のいずれか早い日の間、新たに制定されたDST及びその他の関連する類似の措置をいかなる企業にも課さないことに同意するとしています。

公開協議文書に対するコメントの締め切りは、2023年9月1日です。

本ニュースレターでは、本公開協議文書の概要について解説します。

---

## In detail

---

### 1. 概要

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)に整合的な結果を確保しつつ、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議論が進められています。

今回の公開協議文書は、昨年 12 月公表の公開協議文書に対するパブリックコメントを踏まえ改訂された利益 B の設計要素の概要を提示するとともに、対象範囲及び価格算定フレームワークに関する適切性を確保するため、以下の項目を含む各要素についてインプットを求め、更なる作業を継続することとしています。

- ・ 基礎的な販売活動(Baseline distribution activities)を特定するための定量的及び定性的アプローチに関する適切なバランスの確保
- ・ 以下の要素に関する適切性
  - 対象範囲に関する最終合意を考慮した価格算定フレームワーク
  - デジタル商品の卸売販売へのフレームワークの適用
  - 特定の国のローカルデータベースを使用して利益 B を適用する基準

### 2. 利益 B の対象となる販売活動の範囲(Transactions in scope)

#### 利益 B の下での適格取引(Qualifying transactions)

以下の関連者間取引が、利益 B の下での簡素化・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**: 1 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

#### 利益 B の対象判断基準(Scoping criteria)

上記「適格取引」のうち、利益 B の簡素化・合理化された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、販売代理取店又はコミッションアを検証対象者とし、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、年間純売上高の 3%未満、かつ[代替案 B は 50%] [代替案 A は 30%]<sup>4</sup>を超える年間営業費用を負担しないこと

---

<sup>4</sup> 括弧書き[ ]の数値基準は、現在議論中で未定です。

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

- ・ (代替案 B のみ) [検証対象者が、取引において一定の非基礎的な貢献 (non-baseline contributions) を行っている場合]
- ・ サービスの提供、又はコモディティのマーケティング・トレーディング・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)

上記括弧書き [ ] については、利益 B の対象判断基準に係る重要な論点として、「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」を行っている販売業者を特定するための別途の定性的判断基準が必要か否かについて、包摂的枠組加盟国内での議論が継続中で未定であり、以下の2つの代替案 (Alternative) が提示されています。

代替案 A: 「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」を特定・除外する定性的判断基準を必要としない

代替案 B: 「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」を特定・除外する定性的判断基準を必要とする  
代替案 A を支持する国は、「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」に関する定性的判断基準を十分かつ客観的に定義することは困難であり、その結果多くの紛争や不確実性をもたらす可能性があるとの見解を有しており、売上高販管費率等の定量的判断基準により対象範囲は適切に定義されるとしています。

一方、代替案 B を支持する国は、定性的判断基準なしに定量的指標のみの適用では、「適格取引」に係る機能的貢献の程度を適切に評価することはできず、「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」を行う販売業者を信頼性をもって特定・排除することはできないことから、タックスプランニング及び BEPS リスクを増加させる結果となるとの見解を有しています。

この論点について、利益 B の対象範囲と価格設定の枠組みの適切性を確保する観点から、利害関係者からのインプットが求められています。

### 3. 利益 B 算定方法 (Determining the arm's length return under the simplified and streamlined approach)

#### Pricing Matrix

利益 B の対象取引については、TNMM (Transactional Net Margin Method) 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。

公開協議文書では、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と売上高販管費比率を組み合わせた Factor intensity に基づき、下記の Pricing matrix 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、産業グループ及び売上高販管費比率・売上高営業資産比率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売上高販管費比率・売上高営業資産比率に対応した利益水準が決定されます。なお、検証対象企業の売上高販管費比率・売上高営業資産比率は、直近 3 年間の加重平均によって算定されます。

<sup>5</sup> 非販売活動の例示として、一定の閾値を超えて行われる製造、研究開発、調達、金融、小売が含まれています。

Figure 4.1 – Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
<b>[A]</b> High OAS / any OES >45%/any level	3.50% +/- 0.5%	5.25% +/- 0.5%	5.50% +/- 0.5%
<b>[B]</b> Med/high OAS / any OES 30%-44.99%/any level	3.25% +/- 0.5%	3.50% +/- 0.5%	4.50% +/- 0.5%
<b>[C]</b> Med low OAS/any OES 15%-29.99%/any level	2.75% +/- 0.5%	3.25% +/- 0.5%	4.25% +/- 0.5%
<b>[D]</b> Low OAS / non-low OES <15%/10% or higher	2.00% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%	3.00% +/- 0.5%
<b>[E]</b> Low OAS/low OES <15% OAS/<10% OES	1.50% +/- 0.5%	1.75% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%

出典: OECD, "PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount B"  
17 July 2023 – 1 September 2023, p26

### 地理的差異に対処するメカニズム

公開協議文書では、包摂的枠組みにおける計量経済分析に基づき、地理的差異が特定の少数の国に所在する基礎的なマーケティング・販売活動を行う企業の利益率に影響を与えていることが観察されたとしています。この地理的差異に対処する方法として、地理的差異の特定された「適格国 (Qualifying jurisdictions)」<sup>6</sup>に対して、Global dataset に基づく Pricing Matrix に代えて「修正 (Modified) Pricing Matrix」を用いて適用する修正アプローチ・調整メカニズムの 2 つの方法が提案されています。

1 つの方法は、Pricing matrix の売上高営業利益率 (ROS) に対して、基礎的なマーケティング・販売活動を行う企業が所在する国の「ソブリン信用格付け (Sovereign credit rating)」に基づき 'Net risk adjustment' に係る調整を行い、カントリーリスクの高い国での販売活動に付与される高いリターンの近似値として、当該調整を行った数値を適用する方法とされています。

もう 1 つの方法は、Global dataset 生成の基礎となる商用データベースの国のカバレッジ不足により生じ得る重要なデータ有用性ギャップに対処するため、関係税務当局によって作成される「適格 (Qualifying) local dataset」を使用するアプローチが提案されています。「適格 (Qualifying) local dataset」は、Global dataset と同様の方法論により作成され、包摂的枠組みによって検証され公表されることとされています<sup>7</sup>。

### 補完的検証

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、ベリー比による補完検証を行い、検証対象企業のベリー比が下限値 1.05 から上限値 1.50 のレンジを外れた場合、ベリー比がレンジのエッジになるまで営業利益を調整することとされています。

## 4. 利益 B の文書化 (Documentation)

公開協議文書では、ローカルファイルにおける現行の情報には、文書化要件を充足するために必要な関連する情報が概ね含まれているとしており、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。また、納税者がこの簡

<sup>6</sup> 「適格国 (Qualifying jurisdictions)」のリストは、OECD のウェブサイトで公表され、定期的アップデートされるとしています。

<sup>7</sup> Pricing Matrix、Modified pricing matrix 及び Local pricing matrix は原則として 5 年に一度更新されます。

素化・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文書に含める必要があるとされています。

## 5. 利益 B に係る税の安定性 (Tax certainty)

公開協議文書では、利益 B 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。第 1 次移転価格調整が簡素化・合理化されたアプローチの適用を主張する場合、対応的調整を検討する国は、対象取引が簡素化・合理化されたアプローチの適用要件を充足しているか否か、また、第 1 次調整金額の決定に当たり当該アプローチが正しく適用されているか否か検証する立場にあります。また、利益 B の導入前に締結された二国間 APA (Advance Pricing Arrangement: 以下 APA) については、APA の期間中において当該 APA の枠組みは引き続き有効とされます。

## The takeaway

今回の公開協議文書では、昨年 12 月公表の公開協議文書に係るパブリックコンサルテーションを踏まえ、利益 B の対象範囲に係る判断基準及び文書化要件について、一定の簡素化の方向性が示されており、納税者の事務負担軽減及び執行の簡素化に配慮した内容となっています。しかしながら、利益 B の対象範囲に係る論点として、「非基礎的な貢献 (non-baseline contributions)」を特定・除外するための定性的判断基準の必要性に関して、包摂的枠組加盟国間での見解の相違が顕著となっており、パブリックコンサルテーションにおけるインプットを含め、議論の方向性について今後の作業に委ねられています。

利益 B に関する今後のスケジュールについては、年末までに必要な作業を完了し、包摂的枠組みでの最終承認を経て、2024 年 1 月までに利益 B に係るガイダンスを OECD 移転価格ガイドライン (TPG) に含めることとしています。公開協議文書では、利益 B の制度設計に係る信頼性の確保と執行の簡素化とのバランスへの配慮が見られるものの、依然として未解決の課題・論点が多く残されており、また、各国における利益 B の導入・施行方法、導入時期についての言及はなく不明です。ステークホルダーからのインプットを含め、今後の作業の進捗及び動向について引き続き注視していく必要があるものと考えます。

## 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一丁目 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)

デジタル経済課税対応支援 チーム リードパートナー 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	

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(有料)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。

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

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 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 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。

© 2023 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.