

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 8 月 1 日

OECD による第 1 の柱・利益 B：基礎的販売活動に対する移転価格設定に係る市中協議文書の公表について（2023 年 7 月 17 日）

Executive Summary

- 2023 年 7 月 17 日、OECD/G20 包摂的枠組み（OECD/G20 Inclusive framework：以下「OECD 包摂的枠組み」）は「第 1 の柱・利益 B」の最新の設計要素に関する市中協議文書を公表し、独立企業間原則に基づく「基礎的マーケティング・販売活動（Baseline marketing and distribution activities）」に対する価格設定に係る新たなプロセスを概説している
- これは 2022 年 12 月に公表された利益 B の主要な設計要素に関する市中協議文書を更新したものである。2017 年以降、OECD 包摂的枠組みの加盟国は「2 本の柱」からなるアプローチを開発し、利益 B は利益配分に関する「第 1 の柱」の対象とされている
- 利益 B は、基礎的マーケティング・販売活動への独立企業間原則の適用を簡素化・合理化する（Simplify and streamline）ことを目的とし OECD 包摂的枠組みにより開発されたものである
- 本市中協議文書では、利益 B の適用範囲、最適な算定方法、文書化義務、税の確実性に関する考慮事項が定められている
- 利益 B に関する規則は、2024 年 1 月までに OECD の移転価格ガイドラインに組み込まれる見込みである

本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。
日本語訳と原文（英文）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

1. 適用範囲

利益 B が適用される取引は、以下とされている。

- バイセルマーケティング・販売取引（Buy-sell marketing and distribution transactions）：販売会社が第三者に対する卸売販売を行うために、関連者から商品を購入する取引
- 販売代理店及びコミッションア取引（Sales agency and commissionaire transactions）：ある拠点が他の関連者の第三者への卸売販売活動に貢献する取引

卸売販売には、最終消費者を除く全ての顧客への販売が含まれる。卸売及び小売を行う企業においては（最終消費者に対する）小売に関する年間売上高が総売上高の 20% を超えない場合に卸売販売を行うものとみなされる。

なお、デジタル商品の卸売販売にまで適用対象範囲を拡大すべきかについては、未だ検討されている。

企業は、適用対象取引を OECD 移転価格ガイドライン第 1 章に従って正確に描写し、その後、利益 B の適用基準に基づき、「基礎的」な活動が行われているか判断する必要がある。本枠組みでは、該当する活動を網羅的に定めるのではなく、適用対象取引に関して販売会社が行うべき一連の中核的な機能を識別している。

- 適格取引においては、販売会社、販売代理店又はコミッションアの一方（One-sided）、すなわち移転価格規則の下で検証されるより単純な当事者を検証対象企業とする一般的な移転価格算定方法を用いて、信頼性のある価格設定が可能であることを意味する経済的特性を有しなければならない。ただし、取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method：以下「TNMM」）のみが適用されるとは限らない。
- 定量的フィルタとして、対売上高営業費用比率（3年加重平均値）が、3%より高く30%-50%より低い範囲内（今後精緻化される）が適用される。
- 「基礎的（ベースライン）」水準を超える貢献（非基礎的貢献）を行う企業を利益Bの適用範囲から除外するために、個別の定性基準を設けるべきかどうか意見が求められている（「代替B」）。非基礎的貢献の例として、販売された製品のカスタマイズや改良を含む技術的又は専門的な支援活動、及び高度な規制のある産業に特有の貢献が含まれている。一方、「代替A」の下では、その他の適用基準・適用除外基準をベースとした広範な定量アプローチで十分であると考えられ、追加的な定性基準は含まれない。

利益Bの適用対象外となるのは、次の取引である。

- 役務の提供、コモディティ（市場価格のある商品）のマーケティング・トレーディング・販売
- 企業が販売活動に加えて非販売活動（例えば、製造又は研究開発）を実施している場合。ただし、非販売活動とは別に、販売活動を適切に評価し価格を設定することができる場合を除く。なお、販売活動と非販売活動の切り分けにおいて間接費の配賦基準への依存度が高く、それぞれの利益水準に重大な影響を及ぼす可能性がある場合に、適用対象から除外すべきかどうか検討されている。

2. 適用対象取引への最適な移転価格算定方法の適用

TNMMは、適用対象取引に対する移転価格算定方法に最も適した方法と考えられている。ただし、適用対象取引の価格を確実に設定する「内部」比較対象取引（Internal comparable uncontrolled transactions）が利用可能な場合、企業及び税務当局は、独立価格比準法（Comparable uncontrolled price method：CUP法）を使用することが認められている。

3. 算定方法

OECD 包摂的枠組みでは、一般的なベンチマークに関する選定基準を用いて、追加的なスクリーニング、定性レビューを行い、基礎的マーケティング・販売活動を行う企業の母集団（グローバルデータセット）を選定している。そして、当該データセットの財務情報を用いて、対売上高純利益率（Return on sales：以下「ROS」）を利益水準指標とした、適用対象取引に関する独立企業間価格算定結果のマトリックスが作成された。

企業は、当該価格決定マトリックスの関連セグメントの中から自身に対応するものを特定することにより、適用対象取引の独立企業間利益が決定される。

- 産業グループ：産業における収益レベルとの重要な関係性に基づき Group 1~Group 3 の3つから特定
- 要素集約度分類（Factor intensity classification）：企業の直近3年加重平均値から算出された対売上高営業資産比率（Net operating asset intensity：OAS）及び対売上高営業費用比率（Operating expense intensity：OES）に基づき[A]~[E]の5つから特定

グローバルデータセットから算出された OECD 価格決定マトリックス（ROS の水準が示されている）

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

出所: [Public consultation document: Pillar One – Amount B \(July 2023\)](#)
 (OECD ウェブサイト P26 より抜粋 (英語、PDF))

加えて、潜在的な地域特有の差異に対処するために、多くのメカニズムが検討されている。いずれの場合も、関係国のリストは OECD によって公表され、定期的に更新される。

- 地理的な差異が基礎的マーケティング・販売活動の利益水準に影響を及ぼす国に所在する事業体には、修正された価格決定マトリックスが適用される可能性がある。
- グローバルデータセットに十分なデータがないものの、独立企業間利益に影響を及ぼす可能性のあるカントリーリスクの証拠が存在する国に所在する事業体には、データ入手可能性メカニズムが適用される可能性がある。本メカニズムにおいては、企業の資本集約度（上限 85%）に同国のソプリング格付け区分に基づく特定の割合を乗ずる形で（標準的な価格決定マトリックスから取得された）独立企業間利益が引き上がる。例えば、BBB+以上の格付けの国には調整がない一方、CCC-以下の格付けの国には、企業の資本集約度に 8.6%を乗じた上方調整が適用される。
- 関連する税務当局が、ローカル価格決定マトリックスを作成する可能性がある。これらは OECD 包摂的枠組みによって検証され、将来的に公表される。このアプローチが使用できる限られた状況を決定する作業が続けられている。

また、営業費用が少ない事業体への過剰報酬と、営業費用が多い事業体への過少報酬を防止するため、バリー比の「キャップ・アンド・カラー（Cap-and-collar）」ガードレールが適用される。価格決定マトリックスの下で決定された ROS を売上総利益対営業費用の比率（バリー比）に換算し、その結果が 1.05 から 1.50 のキャップ・アンド・カラーレンジ外である場合、その ROS は当該レンジの最も近接する端まで調整される。なお、これはすべての適用対象取引に適用される。

価格決定マトリックスの基礎となる分析は（その間に市場環境に重大な変化がない限り）5年ごとに更新される。その他の財務データ（データ入手可能性メカニズムの下でのカントリーリスク調整率、バリー比のキャップ・アンド・カラーレンジを含む）は、毎年更新される。

4. 文書化義務

利益 B の適用対象取引を行う企業は、移転価格文書（ローカルファイル）の一部として税務当局に情報を提供する必要がある。これには、以下の情報が含まれる予定である。

- 機能分析、取引の当事者、取引の背景（例：取引の正確な描写に影響を及ぼす可能性のあるその他の商業上又は財務上の要因）を含む、適用対象取引に関する概要の説明
- 適用対象取引に係る書面による契約書（ある場合）又は合意書
- 適用対象取引に関連する売上高、費用及び資産の計算
- 適用基準及び移転価格算定方法の適用に使用された財務データを財務諸表に紐付ける情報及び配賦に係る一覧表

なお、税務当局は、利益 B 適用に関する評価に際して更なる情報を要求することができる。

加えて、適用初年度に、企業は最低 3 年間、利益 B を適用する旨に同意することを文書に記載する必要がある。ただし、当該期間中对象取引が利益 B 適用条件の対象外となる、もしくは事業に重大な変化が生じた場合はこの限りではない。

各国の税務当局は、適用対象取引となる前に署名された書面による契約書の提出を企業に要求することができる（ただし当該書面による契約書に関する一般的な要件はない）。

5. 税の確実性

利益 B 適用に関連して企業と税務当局の間で紛争が生じた場合には、事前確認（Advanced Pricing Agreement：以下「APA」）や相互協議（Mutual Agreement Procedure：以下「MAP」）といった既存の税務紛争防止・解決メカニズムが適用される。また、利益 B の適用対象取引については、適用前に締結された MAP 又は二国間 APA が優先される。

6. 実施フレームワーク

価格決定の枠組みに対するコメントは 2023 年 9 月 1 日まで募集されている。

利益 B に関する規則は、2024 年 1 月までに OECD の移転価格ガイドラインに組み込まれる。利益 B を「セーフハーバー」とすべきかを含め、OECD 包摂的枠組みにより実施に関する更なる作業が行われており、導入までのスケジュールには、企業側の準備に必要な時間が考慮されることが見込まれる。

7. デロイトトーマツの見解

OECD 包摂的枠組みは、利益 B に関する商品販売のための基礎的なマーケティング・販売利益の枠組みを更新しており、新しい協議文書ではより合理化された提案がなされている。一方で、適用対象範囲、各国固有の要素に対する価格設定の調整要否など、ビジネス・コミュニティからの意見が求められている項目や検討すべき要素は依然として数多くある。

企業としては、簡素化の目的を達成するために利益 B をできるだけ単純に適用したいと考えるだろう。基本的な価格決定マトリックスにおいて ROS（1.5%~5.5%）を使用し、また（ペリー比に基づく）キャップ・アンド・カラーにより販売量などによる報酬の過不足を制限する。これは比較的単純に適用でき、企業は個別のベンチマークを実施する必要はない。OECD 包摂的枠組みは、移転価格に関する経験に基づき合理的と考える収益の主なドライバーとして資本集約度に焦点を当て、3つの広範なグループ分けを適用することによって産業の差異に対処してきたが、企業においては、各地域の情報やソプリンリスク調整に基づくかどうかにかかわらず、各国固有のマトリックスにより収益が変化する可能性に対する懸念が増し、さらに複雑さも加わっている。ソプリンリスク調整の経済合理性や、その結果の信頼性は明らかではなく、また OECD は価格決定マトリックスがどのようにして作成されたかを示す基礎的な経済分析や、個々の国の差異が経済的に著しいことを示す経済分析を公表していない。

利益 B の適用対象範囲は拡大され、バイセル方式、コミッションア方式及び販売代理店だけでなく、卸売業の一部として小売販売を行う場合も含まれることとなった。サービスはコモディティと同様に適用対象外のままであるが、デジタル商品の販売に関しては更なる作業が行われるだろう。適用対象範囲については、企業が好むであろう過去数年間の平均に基づいた広範な定量アプローチとともに、定性要因と定量アプローチの組合せという選択肢がある。

文書化義務のルールが大幅に緩和され、OECD 移転価格ガイドラインに基づく既存のローカルファイル情報に関する一般的なガイダンスに沿ったものになったことは、企業にとって喜ばしいことであるだろう。一方で、利益 B のポジションを規定する「契約」の普遍的要件は削除されたが、個々の国はそれを要求することができる。

詳細は 2023 年 7 月 19 日付 tax@hand「[OECD Pillar One: Amount B report and public consultation](#)」（Deloitte ウェブサイト（英語））をご覧ください。

（東京事務所 山川 博樹、高木 美緒）

< Webinar のご案内（ライブ配信） >

国際課税制度の大転換への対応 2023 年 7 月の最新情報：「BEPS2.0」アップデート及び今後に向けて

OECD より 2023 年 7 月に大きな動きのあった「BEPS2.0 第 1 の柱 / 第 2 の柱」に関する最新アップデートの概要を解説いたします。

「BEPS2.0 第 1 の柱」に関しては、OECD より 2023 年 7 月 12 日に公表された成果報告書（Outcome statement）の内容、特に今後多くの多国籍企業の移転価格実務に影響が生じる「Amount B」に関する市中協議文書（パブリックコンサルテーションドキュメント）の概要を解説いたします。

「BEPS2.0 第 2 の柱」に関しては、2023 年 7 月に公表された OECD からの追加ガイダンスを中心に直近の制度動向、概要を解説するとともに、今後ますます複雑化していく情報収集に対応するためのシステムイメージのデモも実施いたします。

配信日：2023 年 8 月 22 日（火）14:00~15:00

申込期間：2023 年 8 月 18 日（水）17:00 まで

[お申込みはこちら](#)



デジタル課税トピックス

今後の動向が注目されるデジタル課税について、OECD・G20 を含む最新情報を掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax-digital-topics



過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3

丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1

淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1

JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 5 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 1 万 7 千名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム およびそれらの関係法人 (総称して "デロイト ネットワーク") のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または "Deloitte Global") ならびに各メンバー フォーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー フォーム ならびに関係法人は、自らの作爲 および 不作為 についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または関係法人の作爲 および 不作為 について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー フォーム であり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー およびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters" をバース (存在理由) として標榜するデロイトの約 415,000 名の人材の活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301