

## Tax

Issue P368 – 2022 年 12 月 30 日  
日本語翻訳版

# Tax Analysis

## OECD による「第 1 の柱-利益 B に関するパブリックコンサルテーション」の公布

Author :

**Wei, Sophie Lu**

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

E-mail : [swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

**Zhao, Rachel Ying**

Director

Tel : +86 21 6141 1482

E-mail : [razhao@deloitte.com.cn](mailto:razhao@deloitte.com.cn)

**Fo, Lu**

Manager

Tel : +86 10 8512 5401

E-mail : [flood@deloitte.com.cn](mailto:flo@deloitte.com.cn)

2022 年 12 月 8 日、G20/OECD の税源浸食と利益移転 (BEPS) 包括的枠組み (以下、「包括的枠組み」) の作業の一環として、OECD は「第 1 の柱-利益 B に関するパブリックコンサルテーション」(以下、「パブリックコンサルテーション文書」) を公表した。意見募集は 2023 年 1 月 25 日に締め切られる予定である。2022 年 2 月~10 月の間に公表されたモデルルールドラフトに関する 9 つのパブリックコンサルテーション文書/進捗報告書は、いずれも第 1 の柱-利益 A とそれに対応する租税の確実性に関わるものであるが、今回公表されたパブリックコンサルテーション文書は、第 1 の柱-利益 B に関するものである。利益 A のルールとは異なり、利益 B ルールの適用対象に該当するか否かの判定基準に、売上高と利益率に関する閾値は設けられていない。

包括的枠組みが経済のデジタル化から生じる税務上の諸課題への対応について 2020 年 10 月に発表した「第 1 の柱のブループリントに関する報告書」(以下、「ブループリント報告書」) において、利益 B のルールについて検討されたが、今回公表されたパブリックコンサルテーション文書では、利益 B の適用対象に該当するか否かを判定する際の「ポジティブリスト」と「ネガティブリスト」の廃止、適用対象範囲の絞り込み、価格算定方法のさらなる明確化(固定リターンへの設定に関する提言が削除された)、および文書化要件、租税の確実性ルールなど、ブループリント報告書と比べて大幅な変更やルールの具体化が見られる。

本 Tax Analysis では、理解の一助として、利益 B のパブリックコンサルテーション文書の重要な内容を Q&A 方式で概説する。

### 1. 利益 B は主にどのような課題に対処するためのものであるか

多国籍企業グループの運営上、卸売は非常に重要な機能の一つであり、多岐にわたるその形式と実態は、関連者間取引に関する税務紛争が起きる重要な要因の一つとなっている。卸売に関する多くの税務紛争では、「対象取引が“基本的なマーケティング及び卸売活動”に該当するか否か、それ以外のより複雑な機能を含むか否か」が議論の焦点となっている。

For more information, please contact:

**Tax & Business Advisory**  
**Transfer Pricing Tax**  
**National Tax Leader**

**He, Lian Tang**

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

E-mail : [lhe@deloitte.com.cn](mailto:lhe@deloitte.com.cn)

**Northern China**

**Wei, Sophie Lu**

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

E-mail : [swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

**Eastern China**

**Jerry Wang**

Partner

Tel : +86 512 6289 1308

E-mail : [jerrywang@deloitte.com.cn](mailto:jerrywang@deloitte.com.cn)

**Southern China**

**Edison Zuo**

Partner

Tel : +86 20 2831 1309

E-mail : [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

**Western China**

**Frank Tang**

Partner

Tel : +86 23 8823 1208

E-mail : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

前述のように、今回公表されたパブリックコンサルテーション文書は、ブループリント報告書と比べて大幅な変更やルール具体化が見られるが、利益 B の主旨は変わらない。即ち、とりわけ徴税執行能力の低い課税管轄地（Low-Capacity Jurisdictions, LCJ）のニーズを踏まえ、基本的なマーケティング及び卸売活動（in-country baseline marketing and distribution activities）の範囲を明確にし、独立企業原則（Arm's Length Principle, ALP）に合致する簡素化された価格算定方法を提供することで、租税の確実性を向上させ、移転価格管理の簡素化・最適化に寄与する。

## 2. 利益 B はどんなグループ内取引に適用されるか

パブリックコンサルテーション文書によれば、利益 B ルールは、下記のグループ内取引に適用される（パブリックコンサルテーション文書では、検証対象は「卸売業者（Distributor）」と総称される）。

- a) 購入再販売取引（Buy-sell arrangements）。検証対象が所在地国外の 1 つ又は複数の関連者から商品を購入し、主に所在地国の非関連者向けに卸売りする取引。
- b) 販売代理及びコミッションネア取引（Sales agency and commissionaire arrangements）。検証対象が関連者の卸売販売活動に貢献し、かつ検証対象が利益 B の適用対象判定基準に類似する経済的特徴を示す販売代理及びコミッションネア取引。

検証対象取引が上記 2 つのいずれかに該当する場合、利益 B の適用対象判定基準（Scoping criteria）に基づき、検証対象取引が利益 B の適用対象に該当するか否かを判断する必要がある。

## 3. 利益 B の適用対象判定基準（Scoping criteria）とは？

利益 B の適用対象判定基準は、適格取引（Qualifying transactions）を定義する詳細かつ包括的なリストという形ではなく、簡素化のため、「卸売業者（Distributor）が基本的なマーケティング及び卸売活動に従事しているか否か」を判断する際に考察する 12 の基準という形で提供される。

利益 B の適用対象判定基準では、関連者間取引の経済的特徴に対する定性的評価、及び卸売業者の財務諸表から得られる定量的指標を考察する。その際、卸売業者の所在地国における純売上高、卸売以外の活動による収益又は関費用、卸売業者として従事できる補助的活動によって発生するマーケティング費用、梱包・組立費用、製品保証・アフターサービス費用などについて設定される閾値を超えているか否かを判定し、閾値を超えない場合、利益 B の適用対象判定基準に合致する適格取引に類似する経済的特徴を有するとみなされる。閾値の具体的な数値はまだ検討中であり、パブリックコンサルテーション文書では未定（X%）と記載されている。

また、パブリックコンサルテーション文書では、上述の「経済的特徴」について、5 つの比較可能性分析要因（契約条項、機能リスク分析、資産の特徴、経済環境、経営戦略）の視点から詳しく説明されている。

## 4. 利益 B は大口商品取引と無形商品取引に適用されるか

パブリックコンサルテーション文書では、大口商品取引と無形商品取引は利益 B の適用対象範囲から除外されている。実務上、大口商品取引で取引される特定の材料・貨物・製品は通常、利益 B の価格算定方法として採用される取引単位営業利益法（「TNMM」）ではなく、独立価格比準法を用いてその独立企業間価格を算定される

ため、大口商品取引を利益 B の適用対象範囲から除外する必要がある。また、ソフトウェアやデジタル商品等の無形商品の卸売の置かれている経済環境は、有形商品卸売のそれとは実質的に異なり、無形商品卸売は利益 B の適用対象範囲から逸脱するか、基礎的なマーケティング・卸売活動に該当しない可能性があるため、無形商品取引利益 B の適用対象範囲から除外する必要がある。

## 5. 利益 B の算定に採用される移転価格算定方法は？

利益 B の算定に、取引単位営業利益法（「TNMM」）をベースとする価格算定方法が採用される。ただし、下記 2 つの例外的状況も検討されている。

- a) 所在地国市場における比較対象取引を検証対象取引の価格設定に利用できる場合
- b) 特定の状況において、TNMM 以外の方法が最適な移転価格算定方法（most appropriate method, MAM）である場合

## 6. 利益 B の算定に採用される利益水準指標は？

TNMM を用いて卸売取引を分析する際、営業利益率（operating margin）或いは売上高利益率（return on sales）はよく採用される純利益水準指標であり、利益 B の適用対象範囲に含まれるほとんどのケースに適用される。ただし、包括的枠組みの一部加盟国は、その他の利益水準指標（例えば、ベリー比率、総資産利益率、純利益水準指標の組み合わせ等）の運用も検討するよう提言している。従って、将来の実務において、最適な利益水準指標を選択する際に、関連者間取引の具体的な状況、各潜在的な利益水準指標のメリット・デメリット、情報の信頼性などを総合的に考慮する必要がある。

## 7. 利益 B はどんな形で実施されるか

パブリックコンサルテーション文書では、当初想定された固定リターンの設定は廃止されている。最終的な結論には至っていないが、2 つの潜在的な方法、即ちプライシングマトリックス（pricing matrix）とメカニカルプライシングツール（mechanical pricing tool）が検討されている。

- a) プライシングマトリックス：一般的なベンチマーク検索基準を通じて独立企業間価格を取得し、マトリックスの形で表示する。比較可能なマーケティング・卸売事業体は、経済的特徴によって、各サブセットにグループ化される。
- b) メカニカルプライシングツール：一般的なベンチマーク検索基準を通じて取得する基礎的なデータを、計算式や一連の定量的調整などのメカニカルプライシングツールに「変換」して、検証対象の経済的特徴に適合する独立企業間取引によるリターンを確実に導き出すことができる。

## 8. 利益 B の適用対象企業は納税者レベルでベンチマーク分析を実施する必要があるか

包括的枠組みによる利益 B 関係のテクニカル面の作業は進行中であるが、利益 B の目的の一つは、税務当局と納税者レベルの両方で、利益 B の適用対象事業のベンチマーク分析を実施するためのリソース負担を軽減することである。この目的が達成されれば、納税者レベルでベンチマーク分析を実施する必要がなくなり、代わりにプライシングマトリックス又はメカニカルプライシングツールを通じて、検証対象の利益 B を算定することができるようになる。

## 9. 利益 B 関連の文書化要件（Documentation requirements）は？

利益 B の文書化は、税務当局が十分かつ信頼できるデータをもって、納税者の関連者間取引が利益 B の適用対象範囲に含まれるか否か、また、定められた移転価格算定方法に従って価格設定を行っているか否かを評価することを確保するという重要な役割を果たしている。納税者は、利益 B の適用対象範囲に含まれる関連者間取引の概要に関する定性的な説明（例：納税者及び関連者の機能・リスク分析、利益 B の適用対象判定基準に基づく判定結果など）、及び関連者間取引における利益 B の価格算定方法の適用可能性や算定結果等の定量的分析を含む 12 項目の具体的情報をローカル文書に開示する必要がある。納税者と税務当局は、ローカル文書における記載情報のほか、マスターファイル及び国別報告書の記載情報を用いて、利益 B に適用される価格算定方法の合理性をサポートすることができる。

## 10. 事前確認協議（APA）及び相互協議手続（MAP）と利益 B との関係は？

利益 B は、基本的なマーケティング及び卸売活動の独立企業間価格に関する税務紛争を効果的に解決することで、二重課税の回避に寄与することを目的としており、これは、事前確認協議（「APA」）の目標でもある。企業が所在地国の税務当局と二国間或は多国間 APA を締結しており、かつ基本的なマーケティング及び卸売活動の関連者間取引を当該 APA の対象取引に含めている場合、利益 B は適用されない。この場合、関連者間取引が利益 B の適用対象判定基準を充足しても、二国間或は多国間 APA の関連条項は、利益 B の価格算定方法に優先して適用される。

「異なる課税管轄地の税務当局の間の解決済み紛争が再検討・再評価の対象となることで不確実性が生じる」という事態を回避し、納税者の予測可能性を高めるために、基本的なマーケティング及び卸売活動の関連者間取引について、利益 B の適用前に達した MAP に基づく合意は優先して適用される。ただし、進行中及び実施予定の MAP 案件については、利益 B の関連ガイダンスを考慮に入れる必要がある。

利益 B のパブリックコンサルテーション文書の重要内容に関する概説は以上です。パブリックコンサルテーション文書で記載されたように、利益 B は利益 A と同様の実施スケジュールが予定されており、利益 B に関するテクニカル面の作業は 2023 年半ばまでに完了し、その際、利益 B に関する最終ルールが公表される予定です。

利益 B は、多国籍企業グループにおけるマーケティング及び卸売モデルと関連活動の見直しや構築に重大かつ広範囲な影響を及ぼすため、関連企業は利益 B の動向に留意し、必要がある場合は速やかに行動を起こし、適切な評価を行い、関連するバリューチェーンとリスク配分を調整し、リスクの識別と管理・制御する能力を高めることが推奨されます。デロイトは引き続き利益 B の動向に注目し、関連する分析と考察をご提供いたします。

デロイトは「Global Tax System Reshaping 2.0 Series」を通じて、グローバル税制の重大な変革に関する最新情報、及び多国籍企業への潜在的な影響に関する分析を提供しております。より詳しい情報をご希望の場合には、お気軽にご連絡ください。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact:

#### Deloitte China Tax Managing Partner

**Victor Li**  
Partner  
Tel: +86 755 3353 8113  
Fax: +86 755 8246 3222  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### Northern China

**Xiao Li Huang**  
Partner  
Tel: +86 10 8520 7707  
Fax: +86 10 6508 8781  
Email: [xiaoli Huang@deloitte.com.cn](mailto:xiaoli Huang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Maria Liang**  
Partner  
Tel: +86 21 6141 1059  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### Southern China

**Jennifer Zhang**  
Partner  
Tel: +86 20 2885 8608  
Fax: +86 20 3888 0115  
Email: [jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### Western China

**Frank Tang**  
Partner  
Tel: +86 23 8823 1208  
Fax: +86 23 8857 0978  
Email: [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: [ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### Managing Partner/Northern China

**Julie Zhang**  
Partner  
Tel: +86 10 8520 7511  
Fax: +86 10 6508 8781  
Email: [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Kevin Zhu**  
Partner  
Tel: +86 21 6141 1262  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

#### Western China

**Tony Zhang**  
Partner  
Tel: +86 28 6789 8008  
Fax: +86 28 6317 3500  
Email: [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

#### Southern China (Chinese Mainland)

**German Cheung**  
Director  
Tel: +86 20 2831 1369  
Fax: +86 20 3888 0115  
Email: [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### Southern China (Hong Kong)

**Doris Chik**  
Director  
Tel: +852 2852 6608  
Fax: +852 2543 4647  
Email: [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

#### JSG Tax team

**華北地区**  
北京  
**浦野 卓矢**  
Partner  
Tel: +86 10 8512 5524  
Email: [turano@deloitte.com.cn](mailto:turano@deloitte.com.cn)

**華東地区**  
上海  
**板谷 圭一**  
Partner  
Tel: +86 21 6141 1368  
Email: [kitaya@deloitte.com.cn](mailto:kitaya@deloitte.com.cn)

#### 華東地区

上海  
**中野 隆正**  
Senior Manager  
Tel: +86 21 3313 8800  
Email: [tnakano@deloitte.com.cn](mailto:tnakano@deloitte.com.cn)

#### 華南地区

廣州  
**左 迪**  
Partner  
Tel: +86 20 2831 1309  
Email: [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify national marketing team of Deloitte China by email at [cimchina@deloitte.com.hk](mailto:cimchina@deloitte.com.hk).

## デロイトについて

Deloitte China (デロイト中国) は、中国の改革開放と経済発展に貢献するリーディングカンパニーとなることを長期的なコミットメントとし、統合的なプロフェッショナルサービスを提供しています。デロイト中国は、中国のパートナーによって所有され、グローバルにつながりながら、ローカルに深く根ざした現地会社です。中国の 30 都市において 2 万人以上のプロフェッショナルを擁し、世界トップレベルの監査・保証、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、ビジネスアドバイザー、税務サービスをワンストップでお客様に提供しています。

デロイト中国は、誠実さをもってサービスを提供し、品質を維持し、革新に努めています。プロフェッショナルとしての卓越性、業界を超えた洞察力、インテリジェントなテクノロジーソリューションにより、様々な分野のクライアントやパートナーが機会を捉え、課題に取り組み、世界レベルの高品質な開発目標達成を支援します。

Deloitte (デロイト) ブランドは 1845 年に誕生し、1978 年から使用する中国語名「德勤」は誠実さ、勤勉さ、卓越性を表しています。デロイトのメンバーファームのプロフェッショナルネットワークは、現在 150 以上の国や地域に広がっています。Deloitte (デロイト) は、「To make an impact that matters」という企業ミッションのもと、資本市場に対する社会の信頼を高め、顧客の変革と成功を支援し、人材を受け入れるために未来を迎える力を生かし、より強い経済、より公平な社会、持続可能な世界の実現に向けた道を切り拓いていきます。

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ァ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指します。DTTL (または「Deloitte Global」) ならびに各メンバーファ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 の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為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。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、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 を超える都市にてサービスを提供しています。

詳細は、<http://www.deloitte.com/cn/about> をご覧ください。

本記事及びその添付は社内共有にのみ供するものであり、かつ DTTL、そのグローバルネットワーク、及びそれを構成するメンバーファームとそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) の従業員しか利用できません。本記事には機密情報が含まれており、受信する個人または組織のみが利用できます。指定された受信者でないにも関わらず、本記事を受信した場合、即時にお知らせください。また、本記事及びその他のすべての添付をシステムから削除してください。本記事をいかなる形でご利用いただくことはご遠慮ください。

いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理人は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しては責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファ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す。

© 2022. For information, contact Deloitte China.