

Japan Tax Newsletter

2023 年 1 月 13 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（2022 年 12 月 8 日）

Executive Summary

- 2022 年 12 月 8 日、OECD は「第 1 の柱・利益 B」の主要な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「基礎的販売活動（baseline distribution activities）」に対する価格算定に係る新たなプロセスを概説している
- 2021 年 10 月に BEPS に関する OECD/G20 包括的枠組み（Inclusive Framework：以下「OECD 包括的枠組み」）の 135 以上の加盟国によって合意された世界的な税制改革に関する声明に続くものである。2017 年以降、OECD 包括的枠組みの加盟国は「二本の柱」からなるアプローチを進め、利益 B は利益配分に関する「第一の柱」の対象とされる。利益 B は「ルーティン」な販売活動を行う全ての多国籍企業に適用されるもので、利益 A と異なり、巨大多国籍企業のみ適用対象が限定されていない
- 現在検討されている統一的な TNMM アプローチを用いた算定方法によって、企業は利益 B 対象の販売会社について独自にベンチマーク分析を行う必要性がなくなるが、一方で利益 B 適用に係る判定や文書化などについて対応が新たに求められるであろう
- 利益 B に関する技術的作業の完了と最終成果物の公表は 2023 年半ばとされている

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 が適用される関連者間取引は、以下とされている。

- パイセル方式（Buy-sell arrangements）：販売会社が主に所在地国で第三者に対する卸売販売を行うために、所在地国外の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エア方式（Sales agency and commissionaire arrangements）：ある拠点が他の関連者の卸売販売活動に貢献する取引

利益 B の適用対象範囲に係る基準（Scoping Criteria：以下「適用対象基準」）は、販売取引の正確な描写の一部として考慮すべきものとして検討されており、該当する活動を網羅的に定めるのではなく、以下のような定性的・定量的評価を含む経済的な特徴が挙げられている。

- 取引に係る責任、権利義務、販売活動における経済的に重要なリスクの引受け等に関して書面で契約を締結しており、そこに当該適用対象基準と不整合な規定が含まれていないこと
- 販売会社は主に所在する国の市場で販売活動を行っていること（他国の顧客から生じる売上高に上限の設定有）

- 販売会社が、製造、研究開発、調達及び資金調達活動等、別途独立企業間原則に基づき対価を得る（又は得るべき）その他の経済活動を一切行っていないこと
- 販売会社が、マーケティング無形資産の開発・改良・維持・保護・使用（Development、Enhancement、Maintenance、Protection、Exploitation：DEMPE）に関して経済的に重大なリスクの引受けに繋がるようなリスク管理機能を一切負っていないこと
- 販売会社が、独立企業間原則に基づき対価を得るような販売権の創出・取得に関係する活動を行っていないこと、また、顧客関係の維持に重要な役割を果たすような重要で価値のある専門的サービスも行っていないこと（例：規制対応活動や年間保守契約等）
- 販売会社が、市場で販売される製品の利用に関し無形資産を創出するような戦略的な販売・マーケティング活動を行っていないこと
- 単一の顧客に対する売上高が総売上高の一定の割合※を超えないこと
- 実店舗やオンラインストアを介した最終消費者へ販売、マーケティング・広告費や梱包・組立費等の支出、アフターセールス製品サポートや返品処理等のサポートサービスなど、特定の付随的な活動は一定程度※許容される
- 対総売上高営業費用比率が一定の範囲内※であること
- 販売会社が、市場リスク、信用リスク、在庫リスク、製造物責任リスク及び為替リスクにつき、一定レベル※を超えた経済的に重要なリスクを負っていないこと
- 販売会社が、マーケティング無形資産を含む無形資産を一切所有していないこと、また、参入障壁となるマーケットアクセス権や規制ライセンスの所有権を有していないこと
- 利益 B は、二国間/多国間事前確認（Advanced Pricing Agreement：以下「APA」）の対象となる取引には適当されない

なお、上記において完成品、及び、部品・中間財等を含む未完成品の双方が適用対象となるとされている。

一方で一定の場合における利益 B の適用対象からの免除も想定されている。その対象として以下が挙げられている。

- 最適な移転価格算定方法が取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method：TNMM）以外の場合（例：独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method：CUP 法））
- 現地市場における比較対象企業が存在し取引価格設定に利用可能な場合
- コモディティ（市場価格のある商品）の販売を伴う取引の場合
- 非有形財（無形資産）の販売を伴う取引の場合

※引き続き検討が行われている

2. 算定方法

利益 B の算定方法として共通のベンチマーク選定基準が用いられるが、これは適用対象基準に合致するような基礎的販売活動に従事する比較対象企業を特定するための標準化されたアプローチである。

当該選定基準は、入手可能な卸売販売を主要な事業とする企業の母集団（グローバルデータセット）形成のために使用され、当該データセットを用いて収益性の水準と相関する経済的な特性を特定するよう分析が行われる。当該分析においては、卸売販売・コミッション形式双方に関して、収益性は地理的要素（地域・国）によって変化するか否か、また、どの程度変化するかを検討されることになる。暫定的な分析結果ではあるが、地理、産業、資本集約度や営業費用の多寡が収益性の水準に影響を与える潜在的要因となっている。

この方法は、基礎的販売活動に従事する比較対象企業群を形成するために使用され、検討対象となる販売会社向けの独立企業間原則に基づく価格を算定することができる。その結果は次のいずれかになるとされている。

- 経済的特性ごとにグループ化された比較対象販売会社群に関する独立企業間原則に基づく価格算定結果のマトリックス
- 販売会社の経済的特性に応じた独立企業間収益性を導き出すための計算式や一連の定量的調整などの算定ツール

なお、この内容に関しては、例えば、TNMM 適用時における利益指標の選定（例：対売上高純利益率、その他の基準として総資産利益率やペリー比）、独立企業間算定結果のレンジにおける最適なポイント（点）の選択、比較可能性の調整、複数の関連者から調達するケースについてなど、多くの技術的な検討事項に関する作業が進行中となっている。

3. 文書化義務

利益 B 適用取引を行う企業は、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対する追加情報の提供が求められることとされている。検討されている追加情報は、以下のとおりである。

- 情報が正確かつ完全である旨の声明
- 機能分析を含む適用対象取引の描写、取引当事者等の説明、及び、適用対象基準の充足に関する説明
- 取引の正確な描写に影響を与え得る他の要因の特定及び説明（例：販売会社と他の関連者との間での無形資産使用に係るライセンス等）
- 販売会社の当期及びそれ以前 3～5 年分（※検討中）の財務情報
- 適用対象基準に関連して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
- 対象取引に係る利益 B 算定方法の適用及び結果の説明
- 一切の移行に係る論点に関する説明（例：事業再編や無形資産譲渡等）
- 対象取引に係る契約書
- 対象取引に関連する既存の一国間/二国間/多国間 APA やその他税務ルーリング

4. 税の確実性

利益 B 適用に関連し（特に適用対象に係る判断に関して）企業と税務当局の間で紛争が生じた場合には、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。

進行中及び将来の MAP 案件では利益 B に関する本ガイダンスが考慮されるべきだが、基礎的販売活動に関して利益 B 導入前の MAP における合意は優先されるべきである。

5. 実施フレームワーク

OECD 包括的枠組みでは、利益 B 実施の選択肢について評価を行っており、本ガイダンスも「多国籍企業と税務当局のための OECD 移転価格ガイドライン」（OECD 移転価格ガイドライン）に含まれる可能性が高いと思われる。その他の検討事項としては、利益 B をセーフハーバーとすべきか、あるいは基礎的販売活動に独立企業間原則を適用する方法として利益 B を規定すべきか等が挙げられる。

6. 次のステップ

本協議文書に対するコメントは 2023 年 1 月 25 日まで募集されている。OECD 包括的枠組みは 2023 年半ばまでに技術的作業を完了させ利益 B に係る最終成果物を公表することを目標としている。その場合、利益 B に関する規則は 2024 年初頭より施行されることが見込まれる。

7. デロイト トーマツの見解

利益 B は「ルーティン」な販売活動を行う全ての多国籍企業に適用されるもので、利益 A と異なり、巨大多国籍企業のみ適用対象が限定されていない。本協議文書では、サービスやソフトウェア、その他のデジタル商品への拡大の可能性について議論が続いているものの、利益 B の適用対象範囲は棚卸資産の販売（バイセル方式、販売代理店及びコミッション方式含む）としている。

本協議文書では OECD 包括的枠組みが利益 B に関する新しい枠組みに関連して企業やアドバイザーからの意見を求めている多くの分野を提示している。これは比較的初期段階の文書であって、最終的な決定がなされる前に更なる議論の余地がある複数の選択肢がまだ含まれているといえる。

本協議文書では、販売活動に係る移転価格アプローチの簡素化と理論的正確性との間の緊張関係や企業や地域に応じた商業上の差異の考慮について強調されている。また、とりわけ経験の浅い国を含む一部の国では移転価格執行の簡素化に対するニーズも認識されている。そして、ビジネスサイドもまた、現在直面しているコンプライアンスと移転価格調査の負担を軽減するために可能な限りの簡素化を求めている。

本文書において利益 B が適用されるべきか否かの判断に際しては引き続き機能分析と取引の描写が鍵となること、また、独立企業原則が適用されることが明確にされている。現在検討されている統一した TNMM アプローチを用いた算定方法は、企業が利益 B 対象の販売会社について独自にベンチマーク分析を行う必要性を取り去ることを目的とするものである。その代わりとして、企業は、(i)販売会社が利益 B の適用対象基準に該当するか否かの評価、(ii)価格設定のための財務結果に基づく必要な調整・計算の実施、(iii)ローカルファイルでの利益 B 算定結果の文書化といった点に焦点を合わせるようになる。

企業が懸念するのは、年度ごとに定量基準に該当するか否か次第で販売会社が利益 B の適用範囲に入ったり外れたりすることであろう。この点に関しては、当該事態に対処するために複数年度分の結果の平均化も検討されている。

OECD は利益 B について、利益 A やいわゆるデジタルサービス税や一方的措置の撤廃などの第一の柱の他の側面と整合させるため、2024 年初頭の発効を見込んでいる。2023 年半ばまでに利益 B の技術的作業を終えることも加えた意欲的なタイムテーブルといえよう。

詳細は 2022 年 12 月 9 日付 tax@hand 「[OECD Pillar One: Consultation on Amount B transfer pricing distribution return](#)」(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、山田 真毅、田中 奈名子)

< Webinar のご案内 >

■ 国際課税制度の大転換への対応 「BEPS2.0」の最新アップデート及び実務対応 (ライブ配信)

OECD より 12 月に公表された「BEPS2.0 第 2 の柱」の「セーフハーバーに関するガイダンス」等の最新アップデートの概要を解説いたします。また「BEPS2.0 第 1 の柱 Amount B」が移転価格税制の実務に与える影響についても解説いたします。

配信日：2023 年 2 月 3 日 (金) 14:00~15:00

申込期間：2023 年 2 月 1 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

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、日本で最大級のビジネス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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に 1 万 7 千名を超える専門家を擁し、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（オークランド、バンコク、北京、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、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ー、リスクアドバイザー、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な信頼を高め、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”をパーパス（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式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かつ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