

# デジタル経済課税／第1の柱に係る最新動向

## 第1回

### 利益B：販売会社に係る移転価格の簡素化・合理化 —複雑化する可能性もある移転価格対応

PwC税理士法人 国際税務サービスグループ（移転価格） パートナー 船谷 晃一  
ディレクター 城地 徳政

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「最終報告書」）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々（Low-capacity jurisdictions）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 Principle：以下「ALP」）の簡素化・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。最終報告書は、IFのコンセンサスを反映したものとして公表され<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会社に対して、利益B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。

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会社に係る対象適格取引に対して、簡素化・合理化アプローチの導入を選択できます。利益Bが各国の適用選択として位置付けられたため、各国においてどの程度導入が広がるかは不明ですが、利益Bは、利益A（市場国への新たな課税権の配分）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、当該アプローチの導入国にグループ販売会社を有する多国籍企業においては、かえって移転価格対応が複雑化する可能性があります。

本シリーズでは、デジタル経済課税／第1の柱に係る議論の動向として、第1の柱／利益B（移転価格に係る簡素化・合理化アプローチ）最終報告書、及び利益Aを実施するための多国間条約（MLC）の概要について解説します（全3回の掲載予定は以下のとおり）。

第1回：利益B（移転価格に係る簡素化・合理化アプローチ）最終報告書の概要解説

第2回及び第3回：利益Aを実施するための多国間条約（MLC）の概要解説

1 <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>

2 最終報告書の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。

今回の第1回目においては、以下で第1の柱／利益B（簡素化・合理化アプローチ）の目的及び議論の経緯とともに、簡素化・合理化アプローチの枠組み及び適用に係る考慮、簡素化・合理化アプローチの対象取引、簡素化・合理化アプローチによる利益率の決定、文書化、税の安定性及び二重課税の排除に係る各論点について、最終報告書の内容を概説します。

## 1. 利益B（簡素化・合理化アプローチ）の目的及び議論の経緯

2021年10月、OECD/G20による声明において、デジタル経済課税／第1の柱における利益Bについて、特にキャパシティの低い国々のニーズに焦点を当てつつ、基礎的なマーケティング・販売活動に対するALP原則の適用を簡素化・合理化することが合意されました。これを受け、IFにおいて利益Bの制度設計に関する議論が進められ、これまでの議論の過程において、2022年12月及び2023年7月の2回にわたり、パブリックコンサルテーションのための利益Bの制度設計に係る公開協議文書が公表されました<sup>3</sup>。

利益Bの目的は、ALP適用のための適切な比較対象企業を選定することが相対的に困難な国・地域（キャパシティの低い国々）の懸念に対応するものとして、基礎的なマーケティング・販売活動について、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、ALP適用結果に近似した結果を確保しつつ、ALP適用の簡素化・合理化を図ることを目的としています。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るとともに、税務当局と納税者双方にとって税の確定性を高めることが期待され、特に限られたりソースとデ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々は、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。

最終報告書における利益B（以下「簡素化・合理化アプローチ」）の枠組みについては、各國が、自国居住者である対象適格取引を行っている販売会社に対して、簡素化・合理化アプローチの適用を選択できるオプションとして位置付けられています。簡素化・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ています<sup>4</sup>。

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会社に係る適用対象取引に対して、簡素化・合理化アプローチの導入を選択できるとされています。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々」のリストに合意するとしており、また、同日までに、簡素化・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（編注：なお、本解説は3月中旬頃までの情報にて執筆されています。）。

3 <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-design-elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm> (2022年12月公表分)

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm> (2023年7月公表分)

4 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。

## 2. 簡素化・合理化アプローチの枠組み及び適用に係る考慮

### ● 簡素化・合理化アプローチの適用に

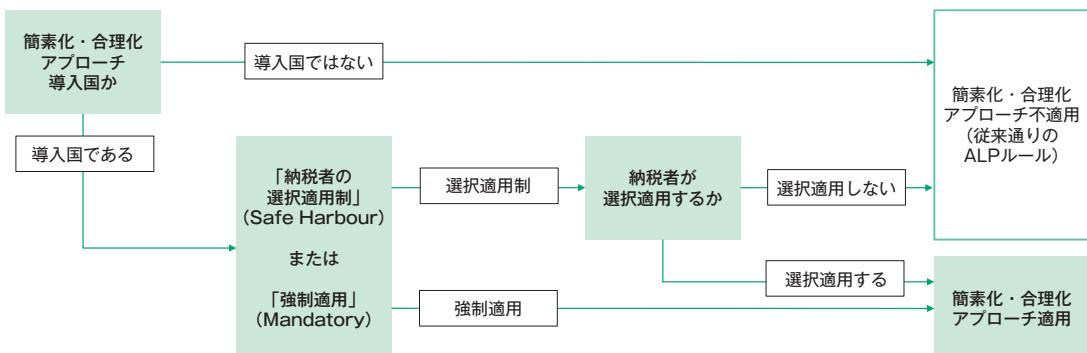
#### 関する枠組み

簡素化・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会社の行う対象適格取引に対して、簡素化・合理化アプローチの導入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化・合理化アプローチを導入する国のリストが公表され、導入国は以下の2つのオプションを選択するこ

とができるとされています。

- 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、当該納税者が簡素化・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、当該納税者に簡素化・合理化アプローチの適用を義務付ける（強制適用）



簡素化・合理化アプローチは、当該アプローチ導入国が、自国居住者である販売会社に対してインバウンドの対象適格取引に適用する枠組みとなります。簡素化・合理化アプローチの適用によって、ALPに近似した結果を確保しつつ、ALPの適用の簡素化・合理化を図り、簡素化・合理化アプローチ導入国においては、当該アプローチは独立企業間価格を提供するものとして取り扱われます。

### ● 簡素化・合理化アプローチ非導入国における取扱い

簡素化・合理化アプローチは、適用対象取引の価格設定についてTPGの他の部分 (Remainder of these Guidelines) に基づく一般原則 (通常のALPルール) の簡素化措置と位置付けられており、上述のとおり、簡素化・合理化ア

プローチ導入国においては、当該アプローチは独立企業間価格を提供するものとして取り扱われますが、一方で、簡素化・合理化アプローチを導入しない国においては、当該アプローチは独立企業間価格を提供するものとして取り扱われず、簡素化・合理化アプローチに基づく結果は、当該取引に係る国外関連者の所在地国（相手国）に対して拘束力を有しないこととされています。

この点に関して、納税者は、簡素化・合理化アプローチ非導入国において、移転価格を正当化するために簡素化・合理化アプローチに依拠すべきではないとされています。また、販売会社の所在地国が簡素化・合理化アプローチ導入国であっても、当該取引に係る国外関連者の所在地国（相手国）が簡素化・合理化アプローチ非導入国である場合、納税者は、取引相手国に

おいては移転価格を正当化するために簡素化・合理化アプローチに依拠すべきではないとしています。

従って、簡素化・合理化アプローチ導入後の移転価格ポリシー やローカルファイルの作成においては、簡素化・合理化アプローチ導入国と非導入国において移転価格を正当化するために依拠すべき原則が異なることになります。例えば、販売会社所在地国が簡素化・合理化アプローチ導入国で、適格対象取引に係る国外関連者の所在地国（相手国）が簡素化・合理化アプローチ非導入国の場合において、販売会社が簡素化・合理化アプローチに基づいて作成したローカルファイルは、取引相手国側において文書化要件を充足しなくなる可能性があることに留意が必要です<sup>5</sup>。

#### ◎ キャパシティの低い国々についての取扱い

簡素化・合理化アプローチを導入する国がキャパシティの低い国々である場合には、IF加盟国は、当該国の国内法及び行政慣行に従い、当該簡素化・合理化アプローチに基づいて決定

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。

IFは、2024年3月末までに、その枠組みの設計要素及びキャパシティの低い国々のリストに合意し、2024年中に二国間租税条約の解釈として用いられる権限ある当局間合意の策定を通じて、このコミットメントの実施に取り組むとしています。

#### ◎ 簡素化・合理化アプローチ適用対象外取引についての取扱い

また、簡素化・合理化アプローチ適用対象外取引については、当該活動が簡素化・合理化アプローチの下で許容される利益水準より低い又は高い利益を計上すべきことを意味するものと解釈すべきではないとしています。さらに、簡素化・合理化アプローチの下で対象取引に適用される利益水準について、一般的な販売活動に係る利益水準の下限 (Floor) 又は上限 (Ceiling) と解釈すべきではないとしています。

### 3. 簡素化・合理化アプローチの対象取引

#### ◎ 簡素化・合理化アプローチの下での適格取引

以下の関連者間取引が、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一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**：販売代理店又はコミッショネアが、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ネア取引

#### ◎ 簡素化・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、簡素化・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。

- 適格取引が、販売会社、販売代理店又はコミッショネアを検証対象企業として片側検証が可能な移転価格算定手法により、信頼性ある価格が算定できる経済的な特徴(Eco-

5 簡素化・合理化アプローチ非導入国において簡素化・合理化アプローチに基づき税務申告を行う場合、非導入国における文書化要件を含む報告義務を充足しない可能性がある（最終報告書脚注12）。

## 解 説

- nomically relevant characteristics) を持つこと
- ・ 検証対象企業の売上高販管費比率<sup>6</sup>が3%を下回らないこと、かつ20%から30%の上限値<sup>7</sup>を上回らないこと

上記の要件は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。

簡素化・合理化アプローチの対象判断基準においては、当該アプローチの適用対象を、販売会社及び販売代理店等を検証対象者として片側検証を用いて信頼性をもった価格設定が可能な取引に限定しており、簡素化・合理化アプローチの下で対象取引の価格を決定する最も適切な方法として、取引単位営業利益法（Transnational Net Margin Method：以下「TNMM」）が選択されることを定めています。ただし、内部比較対象取引を用いたCUP法が信頼性をもって適用することができて、必要な情報を税務当局及び納税者が容易に入手可能な場合は、当該CUP法が適用されるとしています。

また、TPGに基づき、適格取引について片側検証による移転価格手法を適用することが適切でない可能性を示す経済的に有意な特性（Economically relevant characteristics）として、以下の3つの主要な特性を挙げています。

- ・ 適格取引に対する各当事者の貢献が、ユニークで価値のある（ユニークで価値のある無形資産の貢献を含む）ものである場合

- ・ 販売会社とその取引相手が、適格取引に係る互いの貢献について、別個に信頼性をもって評価できない程度に統合されている場合
- ・ 販売会社とその取引相手が、適格取引に関連する一つ以上の経済的に重要なリスクの引受を共有している場合、又は経済的に重要なリスクは別個に引き受けられるが、相互に密接に関連し信頼性をもって分離できない場合

### ●適用除外

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

- ・ 適格取引が、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・販売に関連している場合
- ・ 検証対象者が、適格取引に加え、非販売活動を行っている場合（ただし、TPGに従って、適格取引が個別に適切に評価でき、非販売活動との切り分け及び信頼性ある価格設定が可能である場合を除く）

非販売活動の例示として、製造、研究開発、調達、金融及び小売が挙げられています。ただし、小売については、一定の閾値内（小売販売比率が直近過去3年加重平均で20%以内）である場合には、簡素化・合理化アプローチの対象取引とされます。

なお、2023年7月公開協議文書では、デジタルコンテンツを適用対象とする案が示されていましたが、最終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されています。

6 売上高販管費比率は直近過去3年間の加重平均で算定。また、販売代理店・コミッショネアは、販売代理店・コミッショネアのサービス提供相手である関連者の非関連者向け売上高を用いて算定。

7 簡素化・合理化アプローチの導入国が、当初実施する際に、上限値について20%から30%の範囲内で決定。

## 4. 簡素化・合理化アプローチによる利益率の決定

### Pricing Matrix

簡素化・合理化アプローチの対象取引については、TNMMに基づき利益水準を決定します。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)<sup>8</sup>、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(機能集約度)に基づき、下記のPricing Matrix<sup>9</sup>が示されています。

下記Pricing Matrixにおいて、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)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<sup>10</sup>に対応した利益水準が決定されます。

Table 5.1. Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset  
(グローバルデータセットから算出された価格マトリックス(売上高営業利益率の%))

機能集約度	売上高営業資産比率(OAS)	売上高販管費比率(OES)	産業グループ1	産業グループ2	産業グループ3
[A]	45%以上	どの水準でも(any level)	3.50%	5.00%	5.50%
[B]	30%以上45%未満	どの水準でも(any level)	3.00%	3.75%	4.50%
[C]	15%以上30%未満	どの水準でも(any level)	2.50%	3.00%	4.50%
[D]	15%未満	10%以上	1.75%	2.00%	3.00%
[E]	15%未満	10%未満	1.50%	1.75%	2.25%

出典：OECD, “Pillar One – Amount B”, p27

検証対象企業の実績ROSが、上記Pricing Matrixにおける該当するセルのROS±0.5%のレンジ内であれば、簡素化・合理化アプローチに基づく利益水準に合致しているとして調整は

不要となります。しかしながら、検証対象企業の実績ROSが該当するセルのROS±0.5%のレンジから外れた場合、税務当局は、簡素化・合理化アプローチの適用において、当該対象取引

#### 8 各産業グループに含まれる産業は以下のとおり。

Group 1: 生鮮食品、食料品、家庭用消耗品、建設資材・消耗品、配管用品及び金属

Group 2: ITハードウェア及び部品、電気部品及び消耗品、家畜飼料、農業用品、アルコール・タバコ、ペットフード、衣類履物及びその他アパレル、プラスチック及び化学品、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、家庭及びオフィス用品、印刷物、紙及び梱包資材、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、混合製品及びGroup 1又はGroup 3に記載されていないその他の製品及び部品

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

9 Pricing MatrixのROSレンジ(±0.5%)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。ただし、市場環境に大きな変化があった場合は随時更新。

10 検証対象企業のOAS・OESは、直近過去3年間の加重平均によって算定される。

## 解 説

に係るROSを(±0.5%のレンジの端ではなく)該当するセルの中央値のROSまで調整すべきとされています。

## ●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 (Return on operating expense) に

よる補完検証を行います。具体的には、下記に掲げた “Table 5.2. Operating expense cap-and-collar range” に基づき、検証対象企業の販管費利益率が、Table 5.2.に示されたOASに応じた販管費利益率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(端)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。

Table 5.2. Operating expense cap-and-collar range (営業費用による上限・下限のレンジ)

機能集約度	標準上限値	5.2の適格国向け 代替上限値	下限値
[A]	70%	80%	10%
[B] または [C]	60%	70%	
[D] または [E]	40%	45%	

出典：OECD, “Pillar One - Amount B”, p29

## ●データ利用可能性に対処するメカニズム

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 (Table 5.3の適用対象となる「適格国」(Qualifying jurisdictions))<sup>11</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資産比率に対して、検証対象企業が所在する国の「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Pricing MatrixによるROSに加えるとされています。

Table 5.3. Net risk adjustment percentage to be applied to the OAS of a Tested Party in qualifying jurisdictions  
(適格国内の検証対象企業のOASに適用されるリスク調整率)

ソブリン格付け		調整率
投資適格	BBB+	0.0%
	BBB	0.0%
	BBB-	0.3%
投資不適格	BB+	0.7%
	BB	1.2%
	BB-	1.8%
	B+	2.8%
	B	3.8%
	B-	4.9%
	CCC+	5.9%
	CCC	7.5%
CCC- (or lower)		8.6%

出典：OECD, “Pillar One - Amount B”, p31

11 適格国の判断基準は今後公表される。また、適格国のリストは、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。

## 5. 文書化

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、簡素化・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。

- 簡素化・合理化アプローチ対象取引に係る納税者及び関連者の機能分析
- 簡素化・合理化アプローチ対象取引に係る契約書、簡素化・合理化アプローチ対象取引となる機能分析を裏付ける資料
- 簡素化・合理化アプローチ対象取引に係る収益、費用、資産の計算資料
- 簡素化・合理化アプローチの適用可能性を検討するために用いた財務データと年度財務諸表間の調整表

上記の上で、簡素化・合理化アプローチの適

用の審査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、納税者に対してそれらの情報の提供を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。

また、適用初年度の取扱いとして、納税者が簡素化・合理化アプローチを最初に適用しようとする場合には、当該アプローチを最低3年間は継続適用する旨を、ローカルファイル又は別途定める文書に記載する必要があるとしています。また、税務当局は、簡素化・合理化アプローチ適用前に、ローカルファイル必須項目の全部又は一部、及び適格取引開始前に締結された契約書面の提出を求めるることもできるとしています。

## 6. 税の安定性と二重課税の排除

### ● 簡素化・合理化アプローチに係る二重課税排除の枠組み

二重課税の排除については、簡素化・合理化アプローチの対象取引に対して移転価格課税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。

簡素化・合理化アプローチの対象取引に対する移転価格課税について、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化・合理化アプローチを導入していない場合、当該相互協議に関与する双方の国の権限ある当局は、TPGの他の部分（通常のALPルール）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>12</sup>。すなわち、簡素化・合理化アプローチ導入国は、相互協議において、二重課税排除のため、簡素化・合理化アプローチの適用結果を修正することを

12 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。

para4.117：一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ている場合、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ろう。

para4.131：一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。

## 解 説

示唆しています。また、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、簡素化・合理化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。

### ●二重課税の発生が想定されるケース

最終報告書では二重課税が発生することが想定される場合として、以下の2つのケースについて記載しています

- ・ 取引相手国によるTPGの他の部分（通常のALPルール）に基づく移転価格課税
- ・ 販売会社（検証対象法人）の所在地国による簡素化・合理化アプローチに基づく移転価格課税

簡素化・合理化アプローチは、簡素化・合理化アプローチ導入国がインバウンド取引に対して適用する枠組みであり、二重課税が発生する要因として、一つは、簡素化・合理化アプローチ導入国による簡素化・合理化アプローチに基づく移転価格課税が想定されます。もう一つのケースとしては、適用対象取引の相手国が簡素化・合理化アプローチ非導入国である場合に、通常のALPルールに基づく移転価格課税が典型的なケースとして想定されます。

上記の二重課税の発生が想定されるケースに見られるように、簡素化・合理化アプローチが各国の選択適用となったことに伴い、対象取引の関連者所在地国である取引相手国が簡素化・合理化アプローチ非導入国である場合、二重課税の発生が懸念され、特にベンチマーク分析による利益水準とPricing Matrixから算出される利益水準に乖離がある場合に、移転価格課税の発生が想定されます。

上述のとおり、二重課税排除のための相互協

議における簡素化・合理化アプローチ導入国と非導入国との間での議論においては、当該相互協議に関与する双方の国の権限ある当局は、原則としてTPGの他の部分（通常のALPルール）に基づいて自らの立場を立証すべきとされており、TPGに基づく原則ルールである通常のALPルールが簡素化・合理化アプローチに対して優位性を有しています。一方で、容認できる結果をもたらすと考える場合には、事案ごとに簡素化・合理化されたアプローチの結果を反映した二重課税排除を提供することも可能とされており、相互協議における権限ある当局間の見解の相違も懸念され、紛争解決に向けた当局間の柔軟な交渉・議論が強く期待されます。

### ●簡素化・合理化アプローチ導入国がキャパシティの低い国々である場合

また、簡素化・合理化アプローチ導入国がキャパシティの低い国々である場合には、IF加盟国は、当該国の国内法及び行政慣行に従い、当該簡素化・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することについては、上述のとおりです。

### ●二国間APA及びMAPとの関係

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、簡素化・合理化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、当該二国間合意の枠組みは対象取引に関して引き続き有効とされています。

## 7. 簡素化・合理化アプローチへの対応： 簡素化できる面と複雑化する面の見極めが重要

各国が2025年1月1日以降に開始する事業年度から導入可能な簡素化・合理化アプローチは、利益Aとは異なり、収益基準等の閾値はありません。そのため、OECDのWebsiteで公表されるリスト等により、各国の導入状況を踏まえ、簡素化・合理化アプローチの導入を選択した国に所在するグループ販売会社については、現行の移転価格ポリシーとPricing Matrixから算出される利益率水準とを照らし合わせて、必要に応じて移転価格ポリシーや目標利益率設定の修正、また、価格調整金の導入等を含めた価格設定方針の変更等の検討作業を進めていく必要があります。また、移転価格ポリシーの変更等に伴う関係会社間契約の見直しの検討や、文書化における簡素化・合理化アプローチの適用の評価に関する必要情報についてローカルファイル等への記載等、文書化整備に係る対応も必要となってきます。

このように、販売会社については、従来のTPGに基づく統一的なルールによる移転価格対応ではなく、非導入国と導入国で対応を分ける必要があり、またセーフハーバーとして導入国の販売会社が選択適用すると、移転価格ポリシーの見直しや取引相手国でのローカルファイルの別途作成等、かえって対応が複雑となり、コンプライアンスコストも増えるため、想定される対応の複雑化をも考慮の上、適用の可否を判断する必要があるものと考えます。

簡素化・合理化アプローチが各国の適用選択として位置付けられたことにより、キャパシティの低い国々以外でどの程度、当該アプローチの導入が広がっていくのかについては現在のところ不明ですが、簡素化・合理化される場合と複雑化する場合を見極めて、事前の準備検討を進めることができます。