

デジタル課税第1の柱 利益Bに関する公開協議文書の公表

December 2022

In brief

2022年12月8日、経済協力開発機構(OECD)は、第1の柱の利益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¹。公開協議文書は、基礎的な販売活動(Baseline marketing and distribution activities)に関連者間で従事する販売会社に配分する対価(利益)を標準化する利益Bの主な設計要素を定めています。公開協議文書は、何が(販売会社所在地国における)基礎的な販売活動であり、実務上どのように特定されるか、基礎的な販売活動の範囲内とされた取引が独立企業原則(Arm's Length Price: ALP)に従ってどのように価格設定されるべきかについて、現在の進捗状況を概説しています。また、いくつかの具体的な論点について、さらなる検討が進行中であり、利害関係者からの見解を求めています。

利益Bの検討作業は現時点においても、第1の柱の利益Aの検討作業の完了予定である2023年半ばに合わせて完了予定とされています。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(Inclusive Framework: IF)としてまだ合意に達した内容ではありません。そのため、公開協議の過程とは関係なく、公開協議文書で示された内容は変更される可能性があります。

公開協議文書に対するコメントの締め切りは、2023年1月25日です。

In detail

1. 概要

公開協議文書は利益Bの目的を、OECD移転価格ガイドライン(TPG)に基づくALP適用を簡素化し効率化する措置であると共に、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(Low capacity jurisdiction)の懸念への対応としています。

公開協議文書は、利益Bにかかる下の4つの主要な設計要素についてコメントを求めています(各要素の詳細は後述)。

- ・ 対象範囲(Scope)
- ・ 価格算定方法(Pricing methodology)
- ・ 文書化要件(Documentation requirements)
- ・ 安定性(Tax certainty)

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>

利益 B の設計作業が完了した後、IF は利益 B の適用対象となる基礎的な販売活動を定義するためのパラメーターを示す適用指針(Implementation Framework)の策定に取りかかるとしています。

利益 B の導入方法について、公開協議文書は、TPG に利益 B のガイダンスを含めることが理想的であるとしていますが、現時点では具体的な適用方法については見解が一致しておらず、利益 B を強制適用とするか選択適用とするか(Mandatory or elective nature of Amount B)、利益 B を TPG 第 4 章に定める Safe Harbour として設計するか、利益 B を基礎的な販売活動に対する ALP 適用として解釈するかを含め、様々な選択肢が検討されています。

2. 利益 B の対象となる販売活動の範囲(Scope of Amount B)

下のいずれかの取引に従事する検証対象者(いずれのケースも総括して Distributor と呼称される)は、利益 B の対象となる可能性があります(paragraph 14)。

- ・ 検証対象者が所在地国外の一また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に卸売販売する取引(Buy-sell arrangements)
- ・ 検証対象者が関連者の卸売販売に寄与し、かつ、検証対象者の経済的特徴が公開協議文書に定める利益 B 対象判断基準を一定の範囲で満たすような販売代理取引及びコミッションア取引(Sales agency and commissionaire arrangements)

上のいずれかの取引に検証対象者が従事している場合、納税者又は税務当局は、利益 B の適用要否を判断するため、公開協議文書は、利益 B 対象判断基準(Scoping criteria for Amount B)として、下のような基準を検討しています(paragraph 18)²。

- 利益 B 対象判断基準に整合した役割分担、権利義務、販売活動に係る経済的に重要なリスクの負担を記載した契約を書面で締結していること(ただし、他の判断基準と不整合な事項が含まれていないことが前提)
- 販売会社の所在地国外に販売する比率が年間売上高の X%を超えないこと
- 別途 ALP に基づく利益を配分されるべき経済的に重要な活動(製造、研究開発、調達、金融)に従事していないこと³
- ユニークで価値のある無形資産の開発・改良・維持・保護・使用につながる経済的に重要なリスクを管理する活動を行わないこと
- 市場での販売に権利取得等が必要でありこれ自体に ALP の対価を支払う価値がある場合に当該権利取得等に係る活動(例:販売規制がある商品にかかる許認可取得活動(regulatory activities)、顧客関係維持のために必要かつ重要な技術的・専門的サービス)を行わないこと
- ユニークで価値のある無形資産を形成する戦略的マーケティング活動を行わないこと
- 特定の顧客に販売する比率が売上高の X%を超えないこと
- 基礎的な販売活動以外の活動が一定水準以下であること、具体的には、以下のとおり
 - 実店舗やオンラインストアを通じた最終消費者に小売販売する比率が年間売上高の X%を超えないこと
 - 年間売上高マーケティング・広告費比率が X%を超えないこと

² 数値基準は、公開協議文書では未定(X%)とされています。

³ これらの活動に従事しているか否かを判断する指標が設けられています。仕掛品や工場設備資産の存在(製造活動)、研究開発費の存在(研究開発活動)、手数料収入の存在(調達活動)、貸付金資産の存在(金融活動)。

- iii. 総費用に占める梱包費・組立費比率が X%を超えないこと
- iv. 年間売上高又は総費用に占める製品保証を含むアフターセールスサポート等の費用比率が X%を超えないこと
- i. 年間売上高販管費比率が一定の範囲内であること
- j. 経済的に重要なリスクを負担していないこと、すなわち、市場リスク・信用リスク・在庫リスク・製品保証リスク・為替リスク等についてリスク限定的であること
- k. ユニークで価値ある無形資産を所有しないこと、市場参入障壁となる販売権や許認可を所有しないこと(所有していても限定的な価値に留まること)

関連者間取引を契約書において正確に描写することの重要性が高まっていることは公開協議文書においても明らかですが、同案では契約書の内容が取引の経済実体や実際の行動と異なる場合に税務当局が利益 B の適用を否認することが可能としています。逆に、契約書において規定されない取引であっても他の利益 B の対象基準を満たしている場合には税務当局が利益 B の対象と主張することを妨げないとされています。

一方で、公開協議文書は、利益 B の適用除外についても、下の 4 つを検討しています。

- ・ 対象取引が二国間又は多国間事前確認の確認対象取引の場合 (Section 3.2、paragraph 19、20)
- ・ TNMM 以外の移転価格算定方法が最適な移転価格算定方法の場合 (Section 3.4.2、Box 3.2、paragraph 6 から 9)
- ・ 現地市場において比較対象企業 (Local market comparables) が存在する場合 (Section 3.4.2、Box 3.2、paragraph 10 から 16)
- ・ コモディティ及び無形資産 (ソフトウェアなど) の売買取引 (Section 3.4.2、Box 3.2、paragraph 17 から 32)

利益 B の適用除外に関し、現地市場における比較対象企業が存在する場合の利益 B の適用除外は、潜在的なメリットとして市場ごとの利益の差を説明することができると考えられるものの、現地市場における比較対象企業の定義や、それらが実際に比較可能性を有するのか、どのようなアプローチで比較対象として選定されたのかといった事項には主観が入ることから、簡素化・効率化という利益 B のメリットを減じることにつながるため、税務紛争を防ぐことが可能なように設計していくことが必要とされています。

3. 利益 B 算定方法 (Amount B pricing methodology)

利益 B は、取引単位営業利益法 (TNMM) に基づき、その価格 (利益) が算定されます。利益 B 算定のために用いるデータは、BvD 社の Orbis データベース⁴から、卸売業を主な事業とする企業を母集団とする選定基準により抽出されています (paragraph 52)。公開協議文書は、最終的には、利益 B 対象判断基準を反映した共通ベンチマーク選定基準 (Common benchmarking search criteria)⁵により選定した基礎的な販売活動に従事する独立第三者の比較対象企業の分析結果により、利益 B 算定方法を定めるとしています。

⁴ 公開協議文書において、BvD 社の Orbis データベースを用いることが明記されています。

⁵ パブコメ文書案の Annex A に共通ベンチマーク選定基準の検討案が示されており、NACE コード 45 番台 (二輪車・四輪車の卸売・小売・修理業) 及び 46 番台 (二輪車・四輪車以外の卸売業) に属する企業について、50%以上を所有する一の株主が存在せず、データベース内に 2017 年から 2019 年までの財務データ及び事業概要が存在し、研究開発費比率が 3%未満などの一定の定量基準を適用し、データベース内の事業概要に「design and manufactur」「financ」「insurance」「manufacture」「research」「software d」「system integrat」を含む企業を除外するといった定性基準を適用して比較対象企業を選定することが示されています。

公開協議文書は、さらに、収益性と相関関係があると考えられる経済的特徴(Section 4.2.2)も踏まえたうえで、検証対象企業の利益 B を算定する具体的な方法として、「Pricing matrix」(paragraph 61 から paragraph 64) 又は「Mechanical pricing tool」(paragraph 65、66)の方法が検討されています(Section 4.2.3)。

公開協議文書 paragraph 62 は、下のような売上高販管費比率及び売上高営業資産比率による Pricing matrix を例示しています。共通ベンチマーク選定基準により選定した比較対象企業の利益 B (例えば、売上高営業利益率、ROS⁶) が、売上高販管費比率・売上高営業資産比率に応じて 9 つ示され⁷、その中から検証対象企業の売上高販管費比率・売上高営業資産比率に対応した利益 B (ROS) を算定(選択)するものと想定されます。

Figure 4.1. Illustration of a stylised pricing matrix

		Asset Intensity		
		X < [%]	[%] < X < [%]	X > [%]
OPEX to Sales ratio	X > [%]			
	[%] < X < [%]			
	X < [%]			

出典: OECD, “PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount B”
8 December 2022 – 25 January 2023, pp33

この Pricing matrix の縦軸・横軸となる「収益性と相関関係があると考えられる経済的特徴」について、公開協議文書は、計量経済学的な分析(Econometric analysis)を用いた特定を検討しています。公開協議文書公表の段階では、計量経済学的な分析の結果、収益性との間に統計学的有意性のある要素・指標として、下の 4 つが示されています(paragraph 57)。

- ・ 地理的要素(Geographic relevance)
- ・ 産業的要素(Industry relevance)
- ・ 売上高営業資産比率(Asset intensity)
- ・ 売上高販管費比率(Operating expense intensity)

公開協議文書では上記の計量経済学的分析が示されていますが、当該分析が、利益 B の対象となる基礎的な販売活動に係る利益指標に対して影響を与えるマクロの要素および個別企業レベルの要素を特定するために十分な信頼性のある分析であるかどうかをステークホルダーが評価するに足る十分な情報が開示されておらず、少なくとも使用された手法の詳細に係る基本的な情報や、診断統計が示されるべきであると考えられます。

⁶ 公開協議文書は、利益水準指標としては ROS を想定していますが、ペリー比、ROS でもペリー比に上限及び下限を設ける方法、営業資産利益率、これらの組み合わせも検討されています(paragraph 70)。

⁷ 利益率は特定の点で示す、又は四分位レンジより狭いレンジで示す、いずれかを検討中とされています(a specific arm's length result or some very narrow range of results (e.g., smaller than interquartile range) under both the pricing matrix or the mechanical pricing tool, paragraph 73)

4. 利益 B の文書化要件(Documentation requirements)

公開協議文書は、TPG 第 5 章に基づく利益 B に係る文書化要件を検討しています。利益 B の対象となる取引について、ローカルファイルに幾つかの追加記載事項が検討され、具体的には、利益 B のコンプライアンスに係る宣誓書、利益 B の対象取引の概要と利益 B 対象判断基準の充足性を判断するために必要な情報、利益 B 算定方法の実績への当てはめなどが挙げられています(paragraph 87)。

5. 利益 B の安定性(Tax certainty)

公開協議文書は、利益 B の対象となる基礎的な販売活動の判断基準及び利益 B の算定方法について共通の指針を示すことで、納税者と税務当局間の紛争の減少を期待しています(paragraph 98)。

一方で、他の移転価格問題と同様、利益 B の適用にも、納税者と税務当局双方の立場から判断が必要(requires the exercise of judgement)としており、特に、納税者と税務当局間で利益 B 対象判断基準に沿った事実認定に相違が生じ、ある取引が利益 B の対象となるか否かについて見解が分かれる可能性があります(paragraph 99)。

しかし、公開協議文書は、利益 B にかかる紛争の防止・解決策として、事前確認や相互協議のような伝統的な手法を示したうえで(paragraph 101 から 108)、簡素化した APA 類似の仕組み(Streamlined APA-type process)のような、調査前に確実性を担保する制度の必要性について、コメントを募集するにとどまっています(Section 6.3)。

The takeaway

公開協議文書で示された利益 B の対象範囲には売買取引だけでなく、販売代理取引及びコミッションア取引についても対象に含まれています。また、利益 B の適用除外について現地市場における比較対象企業が存在する場合等が検討されていますが、適用対象が極めて限定的な利益 A とは異なり、国・地域を跨いで基礎的な販売活動を行う多国籍企業グループにおいては広く実務的な影響があると想定されます。

利益 B の対象範囲及び算定方法はいずれも技術的側面に係る作業が続きますが、ステークホルダーからのコメントを受けた作業結果によって利益 B が当初の目的通り、簡素化と税務の安定性を高めるものとして設計されることが望まれます。

公開協議文書では IF が依然として利益 B の設計における信頼性と管理面の簡素化との最適なバランスを取ることに苦慮していることを明らかにしていますが、利益 B の算定に関して設計上の枠組みが提示されたことは注目すべき進展であると言えます。

しかしながら、取り組むべき困難な技術的課題が多数残っており、公開協議文書で示された課題及び十分に分析されていない課題を含む様々な課題は相互に関連することもあり、実際の進捗を判断することは困難な状況です。

OECD は 2023 年半ばの完了予定に向けてプロジェクトを前進させることを強く望んでいますが、残された時間に鑑みると極めて野心的な目標と言えます。

納税者としてはこれらのルールによる影響を検討し、より簡素で管理しやすい利益 B を達成することができるよう各国政府や業界団体に働きかけていくべきと考えます。

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

www.pwc.com/jp/tax

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

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 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。

© 2022 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 for further details.