

OECD パブリックコンサルテーション文書「第 1 の柱 利益 B」への意見

経済の電子化に伴い、従来の国際課税の枠組みの下では対処できない電子化されたビジネスに対応するための国際課税ルール構築が進められている。2021 年 10 月 8 日に OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (BEPS 包摂的枠組み)において、136 カ国・地域により新国際課税ルールの大枠が合意され、2021 年 12 月 14 日には新国際課税ルールについて、第 1 の柱 (利益配分ルール等)、第 2 の柱 (国際的最低税率の導入) の青写真が示された。このうち、第 1 の柱 利益 B は、基礎的な販売活動 (Baseline marketing and distribution activities) による利益を関連者間で配分するためのルールであり、新興国等の徴税執行能力の低い国 (low capacity countries) のニーズを踏まえ、利益の配分方法自体を簡素化及び合理化し、企業と課税当局間の紛争を回避することを狙ったものである。

今回のコンサルテーション文書では、第 1 の柱 利益 B のルールの課税対象や計算方法に係る考え方が示されているが、現行の OECD 移転価格ガイドラインや企業の取引実態から乖離した課税が行われる懸念がある。そのため、経理委員会では今後、更なる議論が必要と考える課題について意見を取りまとめ、9 月 1 日、OECD 宛提出した。

政一発 第 69 号
2023 年 9 月 1 日

Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
経済協力開発機構 (OECD)
Centre for Tax Policy and Administration

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

OECD「Public Consultation on Pillar One – Amount B」 に対するコメント

第 1 の柱の利益 B に対して、新たにパブリックコンサルテーションの機会を頂戴したことに感謝の意を表す。基礎的なマーケティング・販売活動に係る移転価格の簡素化および合理化を通じて、紛争の削減、二重課税回避、税務当局と納税者のコンプライアンスコスト最小化するという利益 B の目的に賛同する。一方で、多国籍企業の経済活動の発展を阻害しないためにも、現行の OECD 移転価格ガイドラインと一貫性のあるルールを制定し、事業実態に即した課税となるような取決め、企業の取引価格への直接的な影響に配慮した導入までの猶予期間及び移行措置、二重課税防止や紛争解決の手段を、確実に構築することが必要である。日本貿易会は、この文書において、対処が必要な課題について意見を表明する。

※一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、そのなかで経理委員会は、各種税制に関する意見発信を、主な活動内容の一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

1. 総論

利益 B は、基礎的マーケティング・販売活動の移転価格の簡素化および合理化を企図しているが、利益 B がその目的及び OECD 移転価格ガイドラインと整合するためには、次の点につき明確化あるいは修正が必要と考える。

- 新しいルールである利益 B は、新たな紛争の頻発防止のためにも、既存の移転価格税制のセーフハーバーとして位置づけ、強制適用ではなく任意適用とすべき。
強制適用を目指すのであれば、まずは任意適用での利益 B 導入による目的達成効果を検証した後、必要なルール変更などの手当を講じた上で移行とするといったプロセスを経るべき。

(以下の意見は、強制適用となり得ることを前提に示すものである。)

- 暗黙の BR (implied Berry ratio) による裏付けメカニズム (corroborative mechanism) が導入されたことを評価する。一方で、今回公表されたルールは ROS (Return on Sales)、OAS (Net Operating asset intensity)、OES (Operating expense intensity) など Gross Sales の財務数値の存在を前提としたものになっているが、Gross Sales が把握困難な取引はルールに準拠できないためスコープ外とすべき。

例えば、Sales agency/Commissionaire 取引において従量ベースや梱包数量ベースで手数料を決定している場合は Gross Sales の把握は困難である。また、自社の財務諸表に Gross Sales の数値がない場合、他者の売上高の数値を使用して ROS を計算する方法も示唆されているが (脚注 11)、自社の財務諸表外 (会計監査対象外) の数値についてはその正確性が争点になり得ること、また関連者とはいえ他者に取引毎の Gross Sales 金額を確認することは実務上、極めて困難である。

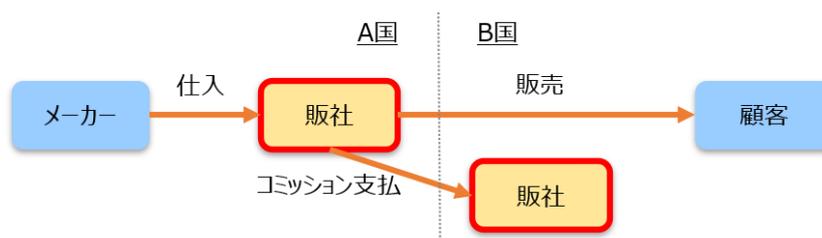
仮にスコープに含まれる場合は、ROS 判定が適切に行うことができないことを考慮し、裏付けメカニズムの Cap and Collar レンジを用いた BR 実績値による直接検証を可能とすべき。

- 利益 B の対象可否を判断する際、Non-baseline contributions の定性基準の導入を支持する (パラ 9.a. 及び Section 2.3.3.)。但し、Non-baseline contributions の例示については、利益 B が想定する機能・リスクを上回る取引 (Above-the baseline) のみならず、機能・リスクがより限定的な取引 (Below-the baseline) も同様にスコープ外とすべきであり、Below-the baseline の検討及びルールへの反映を要望する。これは、実際の機能・リスクに不相応な過大な利益を創出することが無いように利益 B は適用されるべきであり (インカムクリエーションの防止)、OECD 移転価格ガイドラインの機能・リスクと収益の概念と整合する。
- プライミングマトリクスの利益率にレンジが採用されたことを支持する。但し、レンジの幅については、原案の幅より広くすべき。その理由としては、現状のマトリクスでは依然 Cliff effect が発生し得ること、レンジ幅±0.5% の根拠が不明であり OECD 移転価格ガイドラインとの整合するよう四分位など統計手法により算出すべきであることが挙げられる。
- 今回のパブリックコンサルテーションドキュメントでは、スコーピングや価格算定方法、セグメンテーション、紛争解決の手段などについて、依然として未確定・不透明な部分が多いため、2023 年内の合意という目標スケジュールを所与のものとして、再度のパブリックコンサルテーション実施を含め、十分な時間を確保して検討を行うべき。

2. 対象取引について

Gross Sales が把握困難な取引

- 今回公表されたルールは財務諸表上、Gross Sales の存在を前提としたものになっているが、次のような Gross Sales が把握困難な取引はルールに準拠できないためスコープ外とすべき。
 - ✓ Sales agency/Commissionaire 取引において、従量ベース（トン数）や梱包数量ベース（コンテナ、パレット数）で手数料を決定している場合は Gross Sales の把握は困難である。
 - ✓ 自社の財務諸表に Gross Sales の数値がない場合、他者の売上高の数値を使用して ROS を計算する方法（脚注 11）は、自社の財務諸表外(会計監査対象外)の数値から算出した ROS の正確性が争点になり得ること、関連者とはいえ他者に取引毎の Gross Sales 金額を確認・算出することは実務上、極めて困難であることから、利益 B の目的として掲げる“Simplified and Streamlined Approach”に反する。
 - ✓ なお、実務上、極めて困難な状況とは、例えば以下のようなケースが想定される。
 - Sales agency/Commissionaire 取引において、売上高の数値がなく、販売価格に手数料率を掛けた結果のみが、自社の財務諸表及び会計システムに反映されている場合、全ての取引について取引相手と確認を行わなければならない、Gross sales の確認に膨大なリソースが必要となる。



- 国によって関連者の定義は異なり、グループ外のパートナー企業との関係性から関連者の情報の入手が制限されることがあり得る。
- 子会社が上場している場合、親会社とはいえ情報の入手は制限されることがあり得る。
- 仮にこのような取引がスコープに含まれる場合は、ROS 判定が適切に行うことができないことを考慮し、裏付けメカニズムの Cap and Collar レンジを用いた BR 実績値による直接検証を可能とすべき。

セグメンテーション

- 利益 B の適格取引は、Buy-sell 取引及び Sales agency/Commissionaire 取引とされており、役務提供や Commodity といった特定の取引や、非流通取引が一体となった取引は除外されるとしている（パラ 9.b.及び 9.c.）。

企業のビジネスは必ずしも一定の分野に限定されておらず、資源から加工原料、最終製品などに至るまで川上から川下に至るまで幅広い（パラ 9.b.及び 9.c.に記載された取引を含む）モノ・サービスを取り扱っている企業も存在する。総合商社を始めとするそのような業態では、様々な機能を駆使してビジネスを展開しており、一つのセグメント内でも果たす機能はトレーディング、事業開発、事業投資、事業経営に係る役務提供、金融等、多岐に亘ることから、既存の移転価格実務においても、販管費の配賦計算は特に議論の対象であり、

適切な販管費の配賦計算が行えないことを理由に一体検証としているケースも一定数存在する。さらに、一つの検証対象企業の中で、仕入または販売に関して関連者と非関連者が混在し、一体不可分な事業を行っているケースも存在する。そのため、合理的なセグメンテーションが困難な取引についても利益 B の対象外とすべき。

- 仮に上記のような企業が利益 B の対象となり、セグメンテーションを行わなければならない場合は、その方法の是非が係争に繋がり、移転価格税制の簡素化という利益 B の目的に資さない結果も想定されるため、セグメンテーションに係るルールの変更を明確化を要望する。

代替案 A および代替案 B

- 代替案 A および代替案 B 双方において、機能・リスクがより限定的な取引（Below-the baseline）を対象外とするため、OES の下限値が設定されたことを支持する。この度の公開草案では下限値が 3%と設定されているが、機能・リスクがより限定的な取引（Below-the baseline）を除外する意味では、これ以上、下限値は低くするべきではない。むしろ、下限値は 10%など大きくする方が望ましい。
- OECD 移転価格ガイドラインの機能・リスク分析の概念との整合及び多様なビジネスへの対応の必要性を踏まえ、利益 B が想定する“Baseline”すら満たさない、機能・リスクがより限定的な取引（Below-the baseline）を除外する定性基準を non-baseline contribution に追加する前提で、代替案 B を適用できることが望ましい。
- 運用の安定や効果検証を経て代替案 A による更なる簡素化も、将来的には選択肢としてあり得るが、その場合も、機能・リスクがより限定的な取引（Below-the baseline）を除外する定性基準の反映を要望する。
- 機能・リスクがより限定的な取引（Below-the baseline）の例としては以下が挙げられる。
 - ✓ 現地法制度上の都合等により、形式的に海外販社が仲介を行っている。
 - ✓ 当初の市場開拓段階における仲介役として取引を組成した経緯から、販社が仕入先と客先との間のコミュニケーションチャネルとして継続的に商流に介在している。
 - ✓ メーカー側で直接輸出するためのノウハウがない（やり取りや契約を現地語で行う必要がある、輸出手続き、現地の商慣習等）ために、販社が便宜的に商流に入っている代行取引（brokerage）。
 - ✓ Buy-sell 取引であっても IFRS（International Financial Reporting Standards）15 の適用により収益をネット計上しているケース。

閾値の導入

- 利益 B の対象取引について金額閾値を設け、一般的にローカルファイルの作成を要する水準以上の取引規模の企業を対象を限定すべき。
- Amount B の主な対象は、“in-country baseline marketing and distribution activities”が対象とされていたように、販売子会社が所在する国内販売に焦点が当てられていたことから、検証対象企業の売上高の内、所在国外への売上高の割合（Sales agency／Commissionaire 取引において Gross Sales の把握が困難な場合は販管費の割合）が一定率以上である場合は、適格取引の対象外とする閾値を設けるべき。

3. 利益 B による移転価格の算定について

プライシングマトリクス

- プライシングマトリクスが固定値ではなくレンジで設定されたことは歓迎する。然しながら、 $ROS \pm 0.5\%$ というレンジは、APA やローカルファイル等の OECD 移転価格ガイドラインに沿った ALP と比較して狭いこと、依然 Cliff effect が発生する懸念があること等から、レンジの幅については、原案の幅より広くすべき。ALP のレンジが狭いことにより、税制によって販売価格が決まってしまう可能性を内包するため、四分位レンジなど統計学的にこの幅を広げるべき。
- Sales agency/Commissionaire 取引における対価である売上総利益は、売上に連動せず、活動原価である販管費に関するコストドリブンな活動であるため、取扱商品の差異による影響は限定的で、利益 B が想定する Baseline Marketing and Distribution とはその収益構造に重大な差異がある。そのため、コストドリブンである Sales agency/Commissionaire 取引を商品別にグルーピングし ROS に差をつけることには違和感がある。特に、一連の取引の中で得られるグループ全体の利益率が利益 B の利益率を下回る場合、インカムクリエーションにつながる恐れがあることから、インカムクリエーション防止策も合わせて設けるべき。
- グループ 2 については、グループ 1 および 3 よりも構成企業の種別が多岐に渡ると考えられることから、ROS のレンジをより広く設定すべき。
- Buy-sell 取引に絡めてファイナンス機能を提供する場合、売掛金や在庫が相対的に増加し OAS が高くなる傾向にあるが、斯様な流動資産は高い営業利益率を出すことに直接的に寄与しないため、プライシングマトリクス上の OAS 算出に使用される “Net Operating Asset” から除外されるべき。

修正プライシングマトリクス

- 特定の法域につき、global dataset ではデータが不十分で目つカントリーリスクがあるという理由で、Figure 4.2 と 4.3 の組み合わせが提唱されているが、カントリーリスクを踏まえた ROS の上方のみの修正は根拠が不明瞭であるため、賛同できない。
- また、カントリーリスクのある国で利益 B の対象となる取引が存在しても、必ずしもソブリン国債を基にしたリスク調整と、その国で取り組むビジネスのリスク調整は一致しないため、万が一に修正プライシングマトリクスが採用される場合には、実態に応じた合理的なリスク調整がなされるべき。
- 『global dataset のデータ欠如により適正な利益率の算定が難しい場合は、その法域の関連する税務当局が global dataset の作成方法に基づき local dataset を作成し、その内容が承認されれば、その法域については当該 local dataset に基づいたマトリクスで判定を行う』旨の記載がある（パラ 68. 69.）。しかしながら、local dataset に基づいたマトリクスは、その法域固有の比較対象企業のデータを使用しているため、透明性を欠いていることから、local dataset は使用すべきではない。もし仮に local dataset に基づいたマトリクスで判定を行う場合には、IF（Inclusive Framework）によって検証されるとあるが、何をもちて「データ欠如」とみなすか等、どういった基準で local dataset を承認したか事前に明示すべき。

暗黙の BR による裏付けメカニズム

- 暗黙の BR（implied Berry ratio）による裏付けメカニズム（corroborative mechanism）が導入されたことは、低機能の Sales agency/Commissionaire 取引に過大な利益が帰属することを防ぐプロセス

として評価する。また、現在提示されている 1.05～1.50 のレンジについては少なくとも現在のレンジは維持し、幅を縮小すべきではない。

- 一方で、Sales agency/Commissionaire 取引については、取引数量に応じて手数料が発生する場合の他、必ずしも売上額を基準として利益を獲得する前提となっていない場合があるため、OAS および OES を用いた ROS 単一指標への単純化は多くの販売代理店・コミッションエアにおいて取引実態に即さない課税につながる懸念される。

さらに、現在の一般的な会計基準では、販売代理店・コミッションエア取引は利益部分のみが財務諸表の売上として扱われており、グロス売上高を把握することが困難であることから、販売代理店・コミッションエア取引のような限定された機能・リスクの取引については、裏付けメカニズムの Cap and Collar レンジを用いた BR 実績値による直接検証を可能とすべき。

ベンチマークの更新頻度と適用時期

- プライシングマトリクスの更新は既存の移転価格ガイドラインとの整合性も考慮し、3 年毎とすべきと考える。5 年毎とする場合、5 年毎でも独立企業間価格レンジに大きな変化は無いことの実証は必要である。また、プライシングマトリクス及び BR レンジにつき、年度途中で適用数値が変動する場合は納税者の予見可能性に大きな影響を及ぼすため、各企業の検証対象となる課税年度の前年度の末日時点で公表されているレンジと、課税年度の末日時点で公表されているレンジのいずれかを選択的に使用できる（市場国と相手国で課税期間が異なる場合は市場国の期間を優先する）旨を明記すべき。

4. 文書化について

- 取引の事前に適格取引の契約書を税務当局が提出要請できるとする規定（パラ 89.）は、非常に厳しく且つ運用の現実性に乏しいものであることに加え、「simplified and streamlined」という利益 B の趣旨にも沿わない為、削除すべき。

5. 税の安定性について

- 利益 B の適用を巡り、二国間で紛争が生じた際の対策として、既存の APA や相互協議手続が挙げられているが、既存の紛争解決の仕組みの範囲を超えず不十分である。

現状案では、利益 B の対象となる全ての企業において、定められた利益率レンジから乖離すると、厳格に調整の対象となり、相当数の企業において調整が入ると考えられ、当該調整による二重課税の排除のために政府間の相互協議が必要となる場合は相当な労力や年数が必要となる。また、仮に複数国の関連者と取引を行っている場合、各国での調整は更に困難となる。

そのため、以下のような、利益 B に特化した追加的な安定性確保の枠組みの導入が望まれる。

- ✓ 既存の移転価格実務においてもレンジから乖離する要因が移転価格に起因しないことを合理的に説明できる限りにおいては、調整の対象とはならないことから、利益 B の適用においても同様である旨を明確にすべき。これにより相互協議件数を減少させることができ、制度全体の趣旨にも沿う。
- ✓ 利益 B によって所得調整がなされる場合に、相互協議を経ずに相手国側でも調整可能となるメカニズ

ムを追加すべき。特に租税条約が締結されていない国との取引では、紛争が生じた際の救済手段が不明確であるため、その点の明確化が必要であると考え。例えば、一方の国の企業で加算調整が入る場合、他方の国での減算調整額も併せて相互協議を経ずに税務申告に織り込めるルールを規定し、これを受け入れない国との間の取引は適格取引の対象から外す旨を併せて規定すべき。

- 複数の関連者との取引が混在している検証対象企業において、関連者が複数の異なる国・地域に所在する場合、二重課税を排除するために、それぞれの国・地域に帰属する利益の配分方法を明確化すべき。

6. その他

利益 B ルール確定から事業へ適用するまでの猶予期間

- 利益 B 適用のためには、企業内の関係部署との協議及び説明、ROS と BR に係る検討及び取引価格の変更、文書(Section 5. Documentation)の整備、ルール導入後の管理体制の準備等を要する。特に取引価格の変更については、事業計画策定や仕入先・顧客への説明にも影響する。そのため、ルール公表から最低でも 3 年以上の猶予期間が必要。

パブリックコンサルテーションの再実施

- 今回のルール案は、実績利益率を必ず固定されたレンジ内に収める必要がある等、企業の取引実務への影響が非常に大きく、時間をかけて慎重に検討すべきである。2022 年 12 月のパブリックコンサルテーションから急ピッチで検討作業が進められているが、のパブリックコンサルテーションにおいても多くのコメントが寄せられ、重要な積み残し事項が多いと考える。従い、2023 年内合意という目標スケジュールを所与のものとして、再度のパブリックコンサルテーション実施を含め、十分な時間を確保して検討を行うべき。

定義の明確化や更なる解説が必要なもの

- Section 2.1. Qualifying transactions として Sales agency や commissionaire は利益 B の対象とされている中で、注釈 6 に「i.e. without either it or the sales agent or commissionaire engaging other related parties as intermediaries between it and the unrelated party customers」の記載の意図及び想定しているケースについて解説頂きたい。
- パラ 8.b. の OES が 3% から 30%/50% の範囲内の取引とされているが、「3% から 30%/50%」の数値の根拠を明らかにして頂きたい。
- BR の cap and collar のレンジとして示されている 1.05 倍～1.5 倍の算定根拠を明らかにして頂きたい。
- パラ 75.a. の暗黙の BR の算出に当たって使用する ROS について、プライシングマトリクスにて ROS は±0.5% のレンジで示されていることから、当該レンジ内の任意の数値を使用して暗黙の BR が算出可能である旨を明確化すべき。
- パラ 75.a.～c. の一連の計算について、複数事例を用いて解説及びルールを明確化すべき。
- パラ 40. の調達手数料収入の存在 (the existence of procurement commission income) の定義及び想定しているケースについて明確化すべき。
- パラ 42. の「total cost」の定義を明確化すべき。この際、流通事業の場合は、売上原価の金額が販管費に比して大きくなるケースが考えられ、合理的な判定が行われないと考えられるため、「total costs」は販管費に

限定すべき。

- 利益と相関関係のある Working Capital は、日々の業務から経常的に発生する売掛金、在庫、買掛金のみであることを明確化すべき。例えば、その他債権/債務は本業ではなく、付随的/一時的に発生したのも含まれる場合があり、これらは OAS の計算には含まれないことを明確化すべき。

以上

一般社団法人日本貿易会
〒100-0013
東京都千代田区霞が関 3-2-1
霞が関コモンゲート西館 20 階

<経理委員会委員会社>

伊藤忠商事(株)
稲畑産業(株)
岩谷産業(株)
兼松(株)
興和(株)
CBC(株)
JFE 商事(株)
神栄(株)
住友商事(株)
双日(株)
蝶理(株)
豊田通商(株)
長瀬産業(株)
日鉄物産(株)
野村貿易(株)
阪和興業(株)
(株)ホンダトレーディング
丸紅(株)
三井物産(株)
三菱商事(株)
ユアサ商事(株)