

## Tax

Issue P302/2019 – 2019年11月5日

日本語翻訳版

## Tax Analysis

## OECDによるパブリックコンサルテーション：経済のデジタル化に伴う課税への「統合的アプローチ」の提案

Authors :

## Beijing

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

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

## Candy Sun

Senior Manager

Tel : +86 10 8520 7704

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

## Gloria Li

Manager

Tel : +86 10 8512 5784

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

2019年10月9日、経済協力開発機構（以下、「OECD」）は、OECD事務局より提案されたデジタル経済に伴う課税の「統合的アプローチ（unified approach）」について、パブリックコンサルテーションを行うための文書を公布した。本 Tax Analysis では、パブリックコンサルテーションの背景、「統合的アプローチ」の内容、OECDの今後の作業スケジュール、及び企業にもたらされる潜在的な影響について説明する。

## 1. 背景

「統合的アプローチ」の提案の背景には、この数年、OECD/G20の税源浸食と利益移転（BEPS）包括的枠組みへの取り組みの一部として、経済のデジタル化に伴う課税に関する一連の文書がOECDから公布されていることが挙げられる。そのうち、OECDが2019年に公布した主な文書は、以下の通りである。

- 2019年1月29日、OECDは「ポリシーノート：経済のデジタル化に伴う課税問題への対応」を公布し、経済のデジタル化によって生じる国際課税上の問題への対応策について、2つのテーマ（ポリシーノートにおいて「2つの柱（pillar）」と称されている）に焦点を当てて検討すべきであるとしている。
  - 第一の柱：多国籍企業の所得に係る課税権の各国間への割り当てについて、ネクサスルール<sup>1</sup>と利益配分ルール（特に市場国やユーザー国への利益と課税権の配分）を考慮した上で対処すること。
  - 第二の柱：その他のBEPS問題への取り組みとして、自国の税源を

<sup>1</sup> 「企業がある国と持つつながりをどのように決めるか」に関するルール。

低税率地域への利益移転から保護するルールを構築すること。

- 2019年2月13日、OECDは「経済のデジタル化に伴う課税問題への対応」と題して、パブリックコンサルテーション文書を公布した。当該文書において、第一の柱では、既存のネクススルールと利益配分ルールの改正を目的とする3つの提案、第二の柱では、グローバル税源浸食防止提案（Global Anti-Base Erosion Proposal）がそれぞれ提示されている。
- 2019年5月31日、OECDは「作業プログラム：経済のデジタル化に伴う課税問題の対応に関するコンセンサス解決策の作成」を公布した。

新しいネクススルールと利益配分ルールは、各国の税収に大きな影響を与える可能性がある。そのため、コンセンサス解決策に対する各国政府間の見解の相違が生じ、未だ合意に至っていない状況である。OECD/G20 包摂的枠組みに参加する130余りの加盟国による早期合意を促すため、OECD事務局は、第一の柱に関して、加盟国から提示された3つの提案の共通事項をまとめた。その共通事項は、10月9日に公布されたパブリックコンサルテーション文書において、「統合的アプローチ」として発表された。また、第二の柱に関しては、OECDによる検討が引き続き実施され、2019年11月にパブリックコンサルテーションが行われる予定である。

## 2. 「統合的アプローチ」の内容

「統合的アプローチ」の内容について、3つの面（「適用範囲」「新しいネクススルール」「新しい利益配分ルール」）から解説する。

### 2.1 「統合的アプローチ」の適用範囲

パブリックコンサルテーション文書における「統合的アプローチ」は、「消費者向けの大企業（large consumer-facing businesses）（広義の消費者向け製品の提供または消費者向け要素を備えたデジタルサービスの提供から収益を生み出す企業と定義される）」に適用すべきであるとされている。一方で、「消費者向けの大企業」に関する詳細の説明は限定的である。その要点は以下の4つであると考えられる。

- 「消費者向けの大企業」は、遠隔によるユーザーとの相互交流が遠隔で行われる等の高度にデジタル化された企業や、デジタル技術を駆使して消費者に製品を販売し、消費者基盤を構築する企業が含まれる。なお、伝統的な業界に属する企業であっても、その一部に含まれる可能性がある。
- 「消費者向けの大企業」は、B2C企業に限定されず、B2B企業が含まれるケースも想定される。
- 採掘業界・コモディティ関連企業・金融サービス業界について、適用範囲からの除外が提案された。
- 「連結グループ年間売上高が7億5,000万ユーロ以上（CBCレポートの提出要件に採用されたものと同様）であること」が適用要件として提案されており、「統合的アプローチ」の適用を、大企業に限定するというOECD事務局の意図が窺える。

### 2.2 新しいネクススルール

既存の国際課税ルールでは、非居住者企業は、所在する課税管轄区域において恒久的施設を構成する場合のみ、当該恒久的施設に関連する収益について、当該課税管轄区域における納税義務が生じる。通常、恒久的施設の構成

For more information, please contact:

**Global Business Tax Services**

**National Leader**

**Hongkong**

**Ryan Chang**

Partner

Tel : +852 2852 6768

Email : [ryanchang@DELOITTE.com](mailto:ryanchang@DELOITTE.com)

**International Tax & M&A Tax Services**

**National Leader**

**Shanghai**

**Vicky Wang**

Partner

Tel : +86 21 61411035

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

**Eastern China**

**Shanghai**

**Hong Ye**

Partner

Tel : +86 21 61411171

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

**Transfer Pricing Services**

**National Leader**

**Beijing**

**Lian Tang He**

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

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

**Northern China**

**Beijing**

**Sophie Wei**

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

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

は、当該課税管轄区域における物理的拠点（physical presence）<sup>2</sup>の所有を意味する。

経済のデジタル化に伴い、従来型の経営モデルに囚われず、市場国において物理的拠点を持たずに、消費者やユーザーとの相互交流を遠隔で行う企業の出現が見受けられるようになった。これらの企業は、市場国と「持続的かつ重要なつながり（sustained and significant involvement）」を持ちながらも、当該国において恒久的施設を構成しないため、納税義務が発生しない。

この問題に対応するため、「統合的アプローチ」において、新しいネクサスルールが提案された。新しいネクサスルールにより、企業と市場国との間に「持続的かつ重要なつながり」（例：消費者との相互交流）が存在する場合、市場国は、この企業に対する課税権を有することとされた。この際に、企業が当該国において物理的拠点を有するか否かは考慮されない。企業と市場国との間に、「持続的かつ重要なつながり」が存在するか否かを判断する際に、「最も簡単な方法として、市場国から得た収益に対して閾値（閾値は市場の大きさによって調整される）を設定し、判断基準にする」ことが提案された。

## 2.3 新しい利益配分ルール

新しいネクサスルールに基づき、市場国との「持続的かつ重要なつながり」の確認及び、非居住者企業に対する市場国の課税権の判断が行われた後、市場国への利益配分をどのように算定すべきかという問題点が残される。「統合的アプローチ」では、利益は3つの類型（Amount A・Amount B・Amount C）に分けられ、「三層構造利益配分メカニズム」に基づき市場国に配分される。そのうち、Amount Aは、新しいネクサスルールの下で、市場国が課税権を有する利益であり、Amount B・Cは、従来のネクサスルールの下で、市場国が課税権を有する利益である。詳細は、以下の通りである。

### Amount A—新しい課税権に基づき市場国に配分される利益

新しいネクサスルールでは、市場国に課税権が付与されるため、市場国に配分すべき利益に関する新しい利益配分ルールを定める必要がある。市場国の新しい課税権は、新しいネクサスルールと新しい利益配分ルールから構成される。

OECD事務局の提唱する利益配分方法は、多国籍企業グループの「残余利益」を計算した後、「残余利益」の中の新しい課税権に属する部分を、市場国に配分するというものである。この方法では、企業が市場国において物理的な拠点を有するか否かは考慮されていないため、独立企業原則の枠を超えたものといえる。

Amount Aの計算は、以下の四つのステップにより行われる。

#### ステップ1：多国籍企業グループの「合算利益」を算定する

- 合算利益は、多国籍企業グループが一般に公正妥当と認められる会計基準（GAAP）または国際財務報告基準（IFRS）に準拠して作成した連結財務諸表に基づき、一定の調整を経て算出される。また、合算利益は、事業ライン・区域・市場に基づく細分化が必要となる可能性も想定される。

#### ステップ2：多国籍企業グループの「合算利益」から「ルーティン利益」を控除して「残余利益」を算定する

- ルーティン利益とは、企業が日常的な活動を行う際に、既存の移転価格税制の下で獲得すべきリターンを指す。
- 論争を抑えるため、ルーティン利益の算定について簡素化された方法（例：固定利益率）は、合意の上で、使用することが提案されている。固定利益率は、業界によって変動する可能性がある。
- 残余利益＝合算利益－ルーティン利益

#### ステップ3：「残余利益」の中の市場国に配分すべき部分を算定する

- 残余利益（ノンルーティン利益）は、複数の事業活動から生まれ、それらの中には、新しい課税権の対象ではない部分（例：取引用の無形資産・資本・リスクなど）も存在する可能性がある。そのため、残余利益の配分を行う前に、残余利益から新しい課税権の対象外となる活動に係る部分を除く必要がある。その一例として、ソーシャルメディア企業の場合、消費者データとブランド価値からノンルーティン利益が生まれる可能性があると同時に、革新的なアルゴリズムやアプリケーションから残余利益が生まれる可能性もあることが挙げられる。その場

<sup>2</sup> 中国の国内法では「機構・場所」と称されることが多い。

合の前者は、新しい課税権の対象であり、後者は、新しい課税権の対象外である。

- 新しい課税権の下で各市場国間で配分する残余利益の算定について、簡素化された方法（例：固定比率）について合意し、使用することが提案されている。
- 各市場国に配分される残余利益＝残余利益×各市場国への配分比率（当該比率は要交渉である）
- 異なる業界又は事業ラインについて、異なる配分比率を採用することが考えられる。

#### ステップ 4：各市場国間で「残余利益」を配分する

- ステップ 3 で算定された配分用の「残余利益」を、合意された定式に基づくアプローチ（例：売上高）に基づき各市場国間で配分する。

#### Amount B—マーケティング及び卸売活動などの日常的な活動による固定リターン

市場国は、既存のルール（例：移転価格ルール・恒久的施設への利益帰属に関する規則）に基づき、その課税管轄区域内で行われる一部の日常的な活動（特にマーケティング及び卸売活動）に対して、課税権を有する。

この観点における論争が多く存在することを鑑み、OECD 事務局は、既存の移転価格ルールの簡素化に着目して検討することを提案している。その一例として、基本的又は日常的なマーケティングや卸売活動に対して、固定リターン（業界又は地域によって異なる可能性がある）を各国間で合意し使用することで、国際課税に関する論争を抑えることが挙げられる。それにより、企業と税務当局との双方で、租税の確実性の向上に寄与することが期待される。ただし、固定リターンの適用対象となる「基本的な活動」の定義については、今後の更なる明確化が待たれる。

#### Amount C—超過利益

市場国において、企業が Amount B で規定された「基本的な活動」の範囲を超えて活動する場合、税務当局と企業はいずれも、Amount B における固定リターンに対して超過した利益を当該市場国に配分すべきであると主張することができる。この超過利益の配分は、既存の移転価格ルールに基づき行われる。

市場国に同一の利益が二重に配分される状況を避けるため、Amount A・B・C との間の相互関係についてさらなる検討が必要である。また、OECD 事務局は、二重課税を防止する上で、紛争を回避・解決するためのメカニズムの必要性を指摘している。

### 3. OECD の今後の作業スケジュール

2019 年 11 月 12 日までに第一の柱のパブリックコンサルテーションに関する意見を提出することが求められ、11 月 21 日・22 日にパリで公聴会が開催される予定である。また、第二の柱のパブリックコンサルテーションに関する公聴会は、2019 年 12 月に開催される予定である。

OECD は、最近行われたウェブキャストで、「各国政府が 2020 年に新しいネクサスルール、新しい利益配分ルール及びグローバル税源浸食防止ルールについて合意に達することが望ましい。具体的には、2020 年 6 月に開催予定の BEPS 包摂的枠組運営会合で、その目標を達成する意向である。」と述べている。「統合的アプローチ」はあくまでも、枠組みに関する提案であり、各加盟国間で合意に達した後も、その実施に関する検討など、様々な細部の課題は残される。そのため、「統合的アプローチ」の合意から実施にかけて、長期間に及ぶ可能性がある。

OECD 事務局は「統合的アプローチ」の作成にあたって、「円滑な実施のための簡素化されたルール」を 1 つの目標としている。これは、新しいネクサスルールにおける「収益に基づく閾値の設定」や、新しい利益配分ルールにおける「固定利益率・固定配分比率・固定リターンの運用」など、「統合的アプローチ」の随所に反映されている。実施可能性を高めることで、世界的に認められるルールとなり、企業の租税の確実性の向上へ貢献することが可能となると考えられる。従って、将来における企業の意思決定の際に、OECD 事務局のこの原則は、参考に値するものといえる。

### 4. 企業にもたらされる潜在的な影響

OECD はデジタル経済の課税に関する経済分析を実施している。初歩的な分析結果によると、新しいネクサスルール及び新しい利益配分ルールの適用により、世界全体における租税の金額が僅かに増加する可能性がある。一方で、各国における課税利益の配分方式は著しく変動する。低・中所得国では、より多くの課税利益を獲得し、大規模な市場国では、恩恵を享受する可能性がある。一方、投資センターでは、大きな損失を被る可能性がある。

大規模な市場国である中国で、中国の消費者向けに事業を展開する外資の大企業は、「統合的アプローチ」の適用により、中国で課税される利益が増加する可能性がある。しかしながら、中国は、マーケティング上の無形資産の価値を重視する立場を示しているため、中国で課税される利益について、「統合的アプローチ」に関する詳細が開示され

た後に、より正確かつ具体的な影響を判断する必要がある。

中国で、対外投資を計画している企業や、海外市場をターゲットとしている企業は、数多く存在している<sup>3</sup>。そのように海外へ進出する企業が「統合的アプローチ」を適用した場合、市場国で課税される利益が増加する可能性も想定される。その影響の大きさは、市場国が「統合的アプローチ」を採用するか否かによって異なる。

また、利益に対する課税権が、投資センター（通常、税率の低い地域に配置される）から市場国へ移転される際、適用税率が増加する可能性がある。一方、利益に対する課税権が、税率の高い本社所在国から市場国へ移転される場合の留意点として、市場国での納付済みの税金に係る外国税額控除が本社所在国で適用される際、又は国外源泉所得に係る免税措置の適用を受ける際には、グループ全体の税負担への影響が限定的となる可能性も想定されることが挙げられる。

「統合的アプローチ」が採用された場合、既存の租税条約・OECD 移転価格ガイドライン・恒久的施設への利益帰属に関する規則及び国内法へ与える影響の大きさから、大規模な法改正が引き起こされる可能性がある。そのため、影響を受ける可能性がある企業は、引き続き関連の動向へ注目することが推奨される。

**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. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

---

<sup>3</sup> 国連貿易開発会議（UNCTAD）が公布した「2019 世界投資報告書」によれば、2018 年において、中国は世界第 2 位の対外投資国となっている。詳細は [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2019\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2019_en.pdf) を参照のこと

**Beijing****Andrew Zhu**

Partner

Tel : +86 10 8520 7508

Fax : +86 10 8518 7326

Email : [andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)**Harbin****Jihou Xu**

Partner

Tel : +86 451 8586 0060

Fax : +86 451 8586 0056

Email : [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)**Shenyang****Jihou Xu**

Partner

Tel : +86 24 6785 4068

Fax : +86 24 6785 4067

Email : [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)**Chengdu****Frank Tang / Tony Zhang**

Partner

Tel : +86 28 6789 8188 / 8008

Fax : +86 28 6500 5161

Email : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)**Hongkong****Sarah Chin**

Partner

Tel : +852 2852 6440

Fax : +852 2520 6205

Email : [sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)**Shenzhen****Victor Li**

Partner

Tel : +86 755 3353 8113

Fax : +86 755 8246 3222

Email : [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)**Chongqing****Frank Tang / Tony Zhang**

Partner

Tel : +86 23 8823 1208 / 1216

Fax : +86 23 8859 9188

Email : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)**Jinan****Beth Jiang**

Partner

Tel : +86 531 8518 1058

Fax : +86 531 8518 1068

Email : [betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@deloitte.com.cn)**Suzhou****Kelly Guan**

Partner

Tel : +86 512 6289 1297

Fax : +86 512 6762 3338

Email : [kguan@deloitte.com.cn](mailto:kguan@deloitte.com.cn)**Dalian****Jihou Xu**

Partner

Tel : +86 411 8371 2888

Fax : +86 411 8360 3297

Email : [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)**Macau****Raymond Tang**

Partner

Tel : +853 2871 2998

Fax : +853 2871 3033

Email : [raytang@deloitte.com.hk](mailto:raytang@deloitte.com.hk)**Tianjin****Bill Bai**

Partner

Tel : +86 22 2320 6699

Fax : +86 22 8312 6099

Email : [bilbai@deloitte.com.cn](mailto:bilbai@deloitte.com.cn)**Guangzhou****Victor Li**

Partner

Tel : +86 20 8396 9228

Fax : +86 20 3888 0121

Email : [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)**Nanjing****Frank Xu / Rosemary Hu**

Partner

Tel : +86 25 5791 5208 / 6129

Fax : +86 25 8691 8776

Email : [frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)[roshu@deloitte.com.cn](mailto:roshu@deloitte.com.cn)**Wuhan****Gary Zhong**

Partner

Tel : +86 27 8526 6618

Fax : +86 27 6885 0745

Email : [gzhong@deloitte.com.cn](mailto:gzhong@deloitte.com.cn)**Hangzhou****Qiang Lu / Fei He**

Partner

Tel : +86 571 2811 1901

Fax : +86 571 2811 1904

Email : [qilu@deloitte.com.cn](mailto:qilu@deloitte.com.cn)[fhe@deloitte.com.cn](mailto:fhe@deloitte.com.cn)**Shanghai****Maria Liang**

Partner

Tel : +86 21 6141 1059

Fax : +86 21 6335 0003

Email : [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)**Xiamen****Jim Chung**

Partner

Tel : +86 592 2107 298

Fax : +86 592 2107 259

Email : [jichung@deloitte.com.cn](mailto:jichung@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", "Tax News", 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)**National Leader****Northern China****Julie Zhang**

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@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)**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)**Southern China (Mainland/Macau)****German Cheung**

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)**Southern China (Hongkong)****Doris Chik**

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wendy Luk by either email at [wanyluk@deloitte.com.hk](mailto:wanyluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) for more information.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

The Deloitte brand entered the China market in 1917 with the opening of an office in Shanghai. Today, Deloitte China delivers a comprehensive range of audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. Deloitte China has also made—and continues to make—substantial contributions to the development of China's accounting standards, taxation system and professional expertise. Deloitte China is a locally incorporated professional services organization, owned by its partners in China. To learn more about how Deloitte makes an Impact that Matters in China, please connect with our social media platforms at [www2.deloitte.com/cn/en/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/en/social-media).

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

©2019. For information, contact Deloitte China.