

## Tax

Issue P350 – 2022 年 3 月 9 日  
日本語翻訳版

# Tax Analysis

## OECD による「第 1 の柱 – 利益 A : ネクサス及び収益源泉地の判定に関 するモデルルールドラフト」の公布

Authors :

**Sophie Wei**

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

E-mail : [swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

**Rachel Zhao**

Director

Tel : +86 21 6141 1482

E-mail : [razhao@deloitte.com.cn](mailto:razhao@deloitte.com.cn)

2020 年 10 月、OECD/G20 税源浸食と利益移転 (BEPS) 包括的枠組み (以下、「包括的枠組み」) は、経済のデジタル化から生じる税務上の諸課題への対応について第 1 の柱のブループリントに関する報告書 (以下「ブループリント報告書」) を公布し、世界 140 国・地域からなる包括的枠組みの加盟国のうち 136 国・地域が国際課税改革のためのパッケージ (以下、「2 つの柱からなる解決策」) の重要な構成要素について合意したことを伝えた。上述のマイルストーンを経て、OECD 事務局は 2022 年 2 月 4 日に、「第 1 の柱 – 利益 A : ネクサス及び収益源泉地の判定に関するモデルルールドラフト」のパブリックコンサルテーション文書 (以下、「パブリックコンサルテーション文書」又は「ドラフト」) を公布し、利害関係者から意見を募集した (当該パブリックコンサルテーションは 2022 年 2 月 18 日をもって終了)。当該パブリックコンサルテーション文書は、OECD が 2022 年上半期に順次公表する予定である第 1 の柱における利益 A のモデルルールに関する最初の構成要素 (building block) であり、利益 A モデルルールの細部を補完し、導入するための重要な第一歩である。

### 1. ドラフト公布の背景

包括的枠組みの声明において、多国籍グループの残余利益の一部を、グループ (又はセグメント) 単位に適用される定式的な計算方法を用いて、市場国における物理的拠点の有無によらず、市場国に配分する (いわゆる「新たな課税権」) ルールを確立したが、この市場国に配分される利益は「利益 A (Amount A)」と呼ばれる。利益 A を適用するための閾値及び基本ルールとして、巨大多国籍企業 (グローバル連結売上高が 200 億ユーロを超え、かつ利益率が 10% 以上の多国籍企業) は、収益の 10% を超えた部分と定義される「残余利益」の 25% を、一定の条件を満たす「市場課税管轄地 (market jurisdictions)」 (以下、「課税管轄地」又は「市場国」) に再配分する。

どの市場国がどのような基準で利益 A の配分に参加できるかは、ネクサス及び収益源泉ルールに基づき判定する必要があり、以下 2 つの要素について考察する必要がある。(i) 利

益 A ルールの適用対象である多国籍企業グループ（以下、「対象グループ（Covered Groups）」）と、市場国との間に新たな課税権の発生を引き起こすほどのネクサスが存在するか否か、(ii) ネクサステストを充足する市場国にどれほどの利益 A を配分すべきか。ドラフトでは、対象グループの市場国からの収益額が、当該市場国との間のネクサスの有無を判定するための唯一の指標となっている。そのため、収益の源泉地を判定するためのルールは、ネクサスの有無を判定するためのルールとともに提示されている。

## 2. ドラフト内容の効力

OECD は「パブリックコンサルテーション文書は、その内容に対する包括的枠組みの加盟国の最終的な見解を反映するものではないが、パブリックコンサルテーションを実施するための十分な詳細度と安定性を備えている。利害関係者からの意見は、包括的枠組みの加盟国による関連ルールの整備に寄与する」と述べている。

ドラフトの内容は、利益 A のモデルルールのタイトル 4（「Title 4」）に組み込まれる予定である。利益 A のモデルルールは完成後、利益 A の機能に対する包括的枠組みの加盟国の実質的な合意を反映、利益 A を導入するための多国間条約（MLC）に含まれる規定の基礎として機能し、関係国における利益 A に対する新たな課税関係の国内法整備にテンプレートを提供する。

包括的枠組みはパブリックコンサルテーション文書において、新たな課税権に対するこれまでの取り扱いを踏襲しており、「ネクサスルールは、課税管轄地が金額 A の配分に参加できるか否かの判定にのみ適用され、その他の税目（例：関税）に対する課税権の判定に影響を及ぼすものではない。ネクサスルールは、その他の既存の租税ルール又は非租税ルールへの意図しない波及効果を制限するためのスタンドアロン規定として設計されている」と述べている。

## 3. ドラフトの主要内容

パブリックコンサルテーション文書に、モデルルールの条文と別表が含まれており、それらの条文と別表に多くの脚注が含まれている。それらの脚注は、条文と別表における用語を説明する役割を持つと同時に、利益 A のモデルルールのコメントリー（Commentary）において検討する予定である内容を開示する役割も持っている。以下では、条文と別表の主要内容を抜粋して紹介するが、その内容から分かるように、OECD は実務における事業スキームの複雑性を踏まえた上で、収益源泉地判定の正確性、コンプライアンスコスト、実行可能性の間のバランスを追求している。

### 3.1 ネクサス判定に用いられる収益の閾値

納税者と税務当局のコンプライアンスコストを軽減するために、包括的枠組みの声明では、対象グループがある市場国から多額の収益を得ている場合にのみネクサステストを充足するよう、収益の閾値が設定されている。対象市場国の年間国内総生産（「GDP」）が 400 億ユーロ未満である場合、対象グループが対象年度において対象市場国から取得した収益が 25 万ユーロ以上（25 万ユーロ以上を含む）であれば、ネクサステストを充足する。対象市場国の年間 GDP が

400 億ユーロ以上（400 億ユーロを含む）である場合、対象グループが対象年度において対象市場国から取得した収益が 100 万ユーロ以上（100 万ユーロ以上を含む）であれば、ネクサステストを充足する。ドラフトの規定により、上記のネクサス判定に用いられる対象グループの収益は、グループ連結収益であり、且つ第三者から取得する収益に限定され、課税所得は一定の調整が行われる。また、採掘及び規制下の金融サービスからの収益は排除される。

### 3.2 収益源泉地の判定ルール

ドラフトでは、収益源泉地の判定について、下記のルールが明確化されている。

#### A. 取引（「transaction」）単位の判定

If you have any questions, please contact our professionals:

#### Transfer Pricing Tax National Leader

**Liantang He**

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

E-mail : [lhe@deloitte.com.cn](mailto:lhe@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Jerry Wang**

Partner

Tel : +86 512 6289 1308

E-mail : [jerrywang@deloitte.com.cn](mailto:jerrywang@deloitte.com.cn)

#### Northern China

**Sophie Wei**

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

E-mail : [swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

#### Southern China

**Edison Zuo**

Partner

Tel : +86 20 2831 1309

E-mail : [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

#### Western China

**Frank Tang**

Partner

Tel : +86 23 8823 1208

E-mail : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

ドラフトによれば、収益源泉地の判定は、「取引」単位で行わなければならない。ここでいう「取引」は、契約書又はインボイス単位ではなく、収益を生み出す項目（「item」）（例えば、在庫取引とオンライン広告取引は異なる項目となる）単位で区分すべきである。これは、1つの契約書又はインボイスに複数の項目が記載される可能性があり、これらの項目に対応する物品又はサービスは、異なる課税管轄地へ販売される可能性があるためである。

ドラフトの規定により、取引（「transaction」）は、下記の7つのカテゴリ（一部のカテゴリに、サブカテゴリが設けられている）に分類される。

1. 完成品の販売。1) グループが完成品を直接最終顧客に販売することで取得する収益、2) 第三者卸売業者を經由して完成品を最終顧客に販売することで取得する収益、3) グループがデジタル製品を販売することで取得する収益
2. 部品の販売
3. サービスの提供。1) ロケーション固有サービス、2) 広告サービス、3) オンライン仲介サービス、4) 輸送サービス、5) カスタマーリワードプログラム、6) 資金提供、7) B2C サービス、8) B2B サービス
4. 無形資産の使用許諾または譲渡。1) 無形資産の譲渡、使用許諾及びその他移転による収益、2) ユーザーデータの譲渡、使用許諾及びその他移転による収益
5. 不動産の販売、リース及びその他移転による収益
6. 政府補助金。政府及び国際機関から取得する現金及び現物形式の補助金と還付金
7. 非顧客収益。グループの顧客から取得する収益以外の収益を指し、以下を含む：グループが不作為に取得する利息、金融資産収益、外国為替差益、資産再評価益、退職給付債務の変動、保険収益などその他の営業外収入、資産処分益

## B. 信頼性の高い方法（「Reliable Method」）

ドラフトでは、信頼性の高い方法（「Reliable Method」）を以て収益源泉地を判定しなければならないと規定されている。信頼性の高い方法とは、ドラフトの条文及び別表において信頼性のある指標（「Reliable Indicator」）または配分要素（「Allocation Key」）に基づき収益源泉地を判定する方法を指す。信頼性のある指標とは、収益源泉地を判定するための重要な情報を指す。ドラフトの別表において、上述した7つのカテゴリの取引に対して、それぞれの収益源泉地を判定するための信頼性のある指標が列挙されている。

適用できる信頼性のある指標がない場合にのみ、グループは下記の条件を満たした上で、特定カテゴリの取引に対して配分要素を運用できる。(i) 当該カテゴリの取引に適用される収益源泉地判定ルールの運用上、配分要素の運用が認められている。(ii) グループが信頼性のある指標を識別するための適切な措置を講じたが、信頼性のある指標を得られなかった。(iii) グループは、除外ルール（「Knock-out Rule」）に従い、適切な措置を講じて、収益が生み出されていない市場国を識別した。

ドラフトは、複数カテゴリの取引や利用シーンに適用される配分要素を提供している（例：①ロケーション配分要素、②低収益市場国配分要素、③グローバル配分要素、④累計従業員数配分要素、⑤従業員数配分要素、⑥航空貨物配分要素、⑦非航空貨物配分要素、⑧航空旅客配分要素、⑨非航空旅客配分要素）。配分要素の計算に用いられるデータソースは、配分要素の種類によって異なる。ドラフトでは、国際連合貿易開発会議の公表データ、国別報告書の記載データなどが例として挙げられている。

## 4. ブループリント報告書との比較

パブリックコンサルテーション文書は、ブループリント報告書における多くの立場と見解を踏襲している。一方、2021年10月に公布された包括的枠組みの声明における「第1の柱における利益Aルールの適用対象となるか否かを判定する方法」は既に抜本的な変化を遂げており、自動化されたデジタルサービス（ADS: Automated Digital Services）や消費者向けビジネス（CFB: Consumer Facing Businesses）を含めて、業種を識別し区分する必要がなくなり、多国籍企業のグローバル連結売上高と利益率が判定基準となった。また、パブリックコンサルテーション文書は、複数カテゴリの取引における収益に対する収益源泉地の判定ルールを提供している。

パブリックコンサルテーション文書とブループリント報告書は両方とも、特定カテゴリの取引を対象として、収益源泉地の判定ルールを設けると同時に、運用のための指標を列挙している。ただし、ブループリント報告書とは異なり、パブリックコンサルテーション文書は、指標の適用に対して優先順位を指定しておらず、「特定のカテゴリの取引に対して、対象グループがドラフトに列挙されていないその他の信頼性のある指標を使用できる」と規定した。

収益源泉地の判定において、対象取引のカテゴリ（ひいてはサブカテゴリ）を正しく識別することが求められるため、その運用上、困難が伴うことが想定される。この課題を解決するため、パブリックコンサルテーション文書は、対象グループの収益をできる限り正確に区分し、モデルルールを導入しやすくする手段として、ブループリント報告書に言及されていない配分要素の運用を認めている。

## 5. 次の段階の作業

OECD は引き続き、第 1 の柱における利益 A その他のモデルルールに関するドラフトを公布し、パブリックコンサルテーションを実施する予定である。なお、包括的枠組み声明の内容通り、第 1 の柱における利益 A ルールの導入は、MLC の締結を通じて行われる予定である。OECD は、2023 年における大部分の主要市場国での国内立法の完了と発効に向けて、2022 年上半期に MLC 及びその解説文書を作成し、2022 年の半ばに MLC の署名式を行う予定である。利益 B 関係の作業は、2022 年の年末までに完了する予定である。

上述の実施スケジュールは、2021 年 10 月に G20 財務相と中央銀行総裁会議によって決定され、G20 首脳によって承認されたものである。当該スケジュールを予定通りに進めるには、多くのチャレンジに直面している。

## 6. デロイトの考察

OECD はドラフトにおいて、複数のカテゴリの取引に対して、収益源泉地の判定ルールに関する詳しいガイドラインを提供しているが、「規制下の金融サービス」の定義、「信頼性のある指標を識別するための適切な措置を講じた」ことの判定基準など、追って明確化が待たれる事項が少なからず存在する。これらの疑問は、パブリックコンサルテーションにおける業界共通の懸念事項となっており、OECD は今後、モデルルールのコメントリーにおいて、明確化を行うことが期待される。

対象グループは、自身の業務がどのカテゴリの取引に該当するか識別する上で、収益源泉地の判断と収益の区分を行うことで、想定される事業調整の参考とすることが推奨される。また、留意点として、利益 A に関する収益源泉地の判断に用いられる「取引のカテゴリの識別」における収益の定義は、企業会計上の収益認識における定義とは異なるものであり、そのため、一部の収益データは、企業の財務システム上から直接取得することができず、関連業務部署のサポートが必要となる可能性がある。そのため、対象グループ及び関連データが閾値に近いグループは、収益源泉地の判定に必要なデータを事前に収集・整理し、デジタル技術を導入してデータ収集・追跡の効率と精度を向上することが推奨される。

第 1 の柱の導入スケジュールを予定通りに進めるには、数多くのチャレンジに直面する可能性があるが、ここ数か月の OECD の作業進捗から見て、利益 A のモデルルールの各構成要素（building block）に関するパブリックコンサルテーション文書の公布がつつがなく進められている。関係企業は関連動向に留意し、必要がある場合は速やかに行動を起こし、適切な評価を行い、新しい国際税制とグローバル租税徴収監督管理体制の整備に関する要求に積極的に対応し、グローバルバリューチェーンとリスク配分を調整することで、リスクの管理・制御する能力を高めることが推奨される。デロイトは引き続き利益 A のモデルルールに関するその他の構成要素に注目し、関連する分析と考察をご提供する。

デロイトは「Global Tax System Reshaping 2.0 Series」を通じて、グローバル税制の重大な変革に関する最新情報、及び多国籍企業への潜在的な影響に関する分析を提供しております。より詳しい情報をご希望の場合には、お気軽にご連絡ください。

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, please contact the regional leaders:

#### Deloitte China Tax Managing Partner

李旭升  
Partner  
Tel : +86 755 3353 8113  
Fax : +86 755 8246 3222  
E-mail : [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### Northern China

**Xiaoli Huang**  
Partner  
Tel : +86 10 8520 7707  
Fax : +86 10 6508 8781  
E-mail : [xiaolihuang@deloitte.com.cn](mailto:xiaolihuang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Maria Liang**  
Partner  
Tel : +86 21 6141 1059  
Fax : +86 21 6335 0003  
E-mail : [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### Southern China

**Jennifer Zhang**  
Partner  
Tel : +86 20 2885 8608  
Fax : +86 20 3888 0115  
E-mail : [jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### Western China

**Frank Tang**  
Partner  
Tel : +86 23 8823 1208  
Fax : +86 23 8857 0978  
E-mail : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@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", 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:

#### China National Tax Technical Centre

E-mail : [ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### National Leader Partner/ Northern China

**Julie Zhang**  
Partner  
Tel : +86 10 8520 7511  
Fax : +86 10 6508 8781  
E-mail : [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Kevin Zhu**  
Partner  
Tel : +86 21 6141 1262  
Fax : +86 21 6335 0003  
E-mail : [kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

#### Western China

**Tony Zhang**  
Partner  
Tel : +86 28 6789 8008  
Fax : +86 28 6317 3500  
E-mail : [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

#### Southern China (Mainland)

**German Cheung**  
Director  
Tel : +86 20 2831 1369  
Fax : +86 20 3888 0115  
E-mail : [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### Southern China (Hong Kong)

**Chik, Doris Wai Chi**  
Director  
Tel : +852 2852 6608  
Fax : +852 2543 4647  
E-mail : [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

#### JSG Tax team

##### 華北地区

北京  
浦野 卓矢  
パートナー  
Tel : +86 10 8512 5524  
Email : [turano@deloitte.com.cn](mailto:turano@deloitte.com.cn)

##### 華東地区

上海  
板谷 圭一  
パートナー  
Tel : +86 21 6141 1368  
Email : [kitaya@deloitte.com.cn](mailto:kitaya@deloitte.com.cn)

##### 華東地区

上海  
中野 隆正  
シニアマネジャー  
Tel : +86 21 3313 8800  
Email : [tnakano@deloitte.com.cn](mailto:tnakano@deloitte.com.cn)

##### 華南地区

広州  
左 迪  
パートナー  
Tel : +86 20 2831 1309  
Email : [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Deloitte CN, Marketing by email at [cimchina@deloitte.com.hk](mailto:cimchina@deloitte.com.hk)

#### デロイトについて

Deloitte（デロイト）とは、デロイトトウシュートマツリミテッド（「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、自らの作為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為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/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、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リー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域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」）を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80% の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 312,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、[www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/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。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、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リー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア([www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media)) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、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」）のいずれも、これにより専門的な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与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性や完全性に対し、我々はいかなる（明示的或いは暗示的な）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しても責任を負いません。DTTL 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す。

© 2020. For information, contact Deloitte China.