

第4回「デジタル経済下における国際課税研究会」 議事要旨

○日時：2021年6月2日 13:00-16:00

○場所：オンライン会議（Teams 利用）

○出席者（五十音順、敬称略）

・委員等

青山慶二委員、岩根秀禎委員、太田洋委員、岡村忠生委員、栗原正明委員、清水要委員、鈴木将覚委員、竹中英道委員、田近栄治座長、谷淳一委員、日置圭介委員、溝口史子委員、山岸哲也委員、吉村政穂委員

・講師

鈴木 将覚（専修大学 教授）※兼委員

・オブザーバー

（経済団体）

一般社団法人日本経済団体連合会 小畑良晴経済基盤本部長、一般社団法人日本貿易会 藤井正之政策業務第一グループ長、一般社団法人新経済連盟 佐藤元彦国際部長

（関係省庁）

国税庁調査査察部調査課 井澤伸晃国際調査管理官、経済産業省経済産業政策局企業行動課 大貫繁樹課長

・経済産業省

経済産業省貿易経済協力局 飯田陽一局長、岩永正嗣大臣官房審議官（貿易経済協力局担当）、木尾修文投資促進課長

○議事要旨

【開会】

（木尾課長より簡潔に挨拶及び事務連絡）

【講師紹介】

（田近座長より講師の紹介）

【事務局資料説明】

（木尾課長より事務局資料に沿って説明）

【講師からのご講演及び質疑応答】

(鈴木委員よりご講演、その後、質疑応答)

【研究会委員等による意見交換】

テーマ：中長期的な国際課税のあり方

- ・ D B C F Tはトランプ税制時にV A Tになり切れなかった性質のものと感じている。現在の法人税が抱えているソーシングに関する問題は、恐らくD B C F Tでも同じように生じてくる。また、いろいろなタイプのキャッシュフロー税があり、金融資産性所得を課税しなくて大丈夫かという議論がトランプ税制時にもあった。大きな税制改革であり、国民的合意が必要なので、大企業が得ている金融資産性所得を非課税とすることについてみんなが納得するかという問題があるのではないかと。
- ・ 国境調整税の執行について、基本的に輸出は免税で輸入は課税ということになるが、物理的な物の輸出入であれば、税関を通るので執行できるかと思うが、無形資産やサービスの輸出入に関して、免税のほうはともかくとして、輸入についてどのような形で執行すればいいのかが難点ではないかと。
- ・ 仕向地主義のチャレンジは納税制度であり、E Uで行われているワンストップショップ制度が非常にうまくいっていて、27加盟国の申告が1カ国でできるというような制度ができているので、こうした制度を参考に仕向地課税主義は今後実用化されていくのではないかと。
- ・ 輸入コストが税コストの関係で上がってくることに、最終的には為替の調整でうまくいくという理論だと思うが、為替の調整はそう簡単になされないのではないかと。その場合、輸入産業では大きな影響があると思うので、慎重に検討しなければいけないのではないかと。
- ・ 法人税をディスティネーションベースのキャッシュフロー税で組み直すことによって、デジタル化に伴う問題も解決できるのではないかとするのは1つの示唆だが、B E P Sが追求してきた価値創造地に課税権を配分しようという考えからいくと、所得課税に足つけた議論のほうを受け取りやすかったというのが実態ではないかと。こうした観点から、Pillar 1を評価してみると、Amount A、Bのようなフォーミュラにすることによって、伝統的なA L P原則などでスタックしていた状況を解決できるのではないかと。
- ・ 借入金利の損金性否認は、投資実行時のハードルレート上昇を通じ、投資効率・経済性を悪化させることにつながる事から経営・事業戦略への影響が大きいのではないかと。

テーマ：第2の柱やCFC税制など海外事業に係る税制のあり方

- ・ I I Rについて、既に現地に進出している企業への影響を最小限にするために、カーブアウトや経過措置はぜひ設けていただきたい。既に現地に工場など拠点がある子会社については、最低税率未満になって合算課税の対象とされても、市場及び顧客へのアクセスや労働力の確保等を考慮すると、他国へ移動するということは極めて困難。I I Rによって日本国内への投資が回帰する場合は結構かもしれないが、それ以外の場合は海外の低税率競争に巻き込まれて、事業の安定性が損なわれる。そのため、制度導入後の投資に限定するなどの経過措置が必要。

- Pillar 2 と C F C 税制の関係性を検証していく必要。目的が違うが、低税率国での子会社が対象になってくるという意味では共通部分がある。C F C 税制は企業側の恣意性がある租税回避に絞って捕捉するという点を明確にしていく必要。
- C F C 税制について、受動的所得とされているものの、実際には租税回避の意図がない部分で問題がある。例えば、配当課税について、持分25%未満の出資先からの配当が受動的所得になっているが、25%という閾値が適切なのか。また、日本から直接投資している場合は、米国であれば租税条約が適用されれば10%までが課税されないが、C F C 税制は一律25%が出資比率の閾値になっており、この辺の矛盾点も考える必要。Pillar 2 のブループリントでもポートフォリオ投資の定義が出てきているので、この辺との平仄も合わせて、ポートフォリオ所得が何なのかという定義をいま一度見直していく必要。
- 事業を撤退するときに投資先で債務免除益が上がり、普通は非課税という形で扱われるが、C F C 税制では所得として入ってくる部分も矛盾が起きている。
- グループ内組織再編について、例えば企業の統合を行うに当たって行う現物分配についてもC F C 税制ではキャピタルゲインが生じるという問題もある。
- 現状、20%~30%の税率の国についてもC F C 税制の射程に入ってきているが、こうした国に会社を作って租税回避をする動機は基本的に見出すことはできないので、簡素化を御検討いただきたい。
- Pillar 2 の閾値が上がってくることは、C F C 税制と税率の差異がなくなってくるので、Pillar 2 の中で包含して、予見可能性の高いシンプルで効率的な税制の設計も一案ではないか。
- 実務の観点では、現状、0%-30%までC F C 税制の対象として確認作業をしていかなければいけない。企業側では、合算所得がないという確認作業にほとんどのリソースを費やすという形になっている。ほとんどの国が税率30%未満になっているので、租税回避に限定した制度設計について考えていただきたい。
- I I R の最低税率を15%と仮定すると、例えば、15%未満はI I R 課税に譲り、C F C 税制は15%~30%の間におけるペーパーカンパニーに限る、という形だと非常に分かりやすいし、1つの制度になるので収集すべき情報もかなり限定されるのではないか。
- C F C 税制について、日本の課税ベースが租税回避によって明らかに浸食されている事態に対処するという目的の徹底をお願いしたい。そういう観点から、企業側からすれば租税負担割合30%という基準を大幅に引き下げるべきと考える。すなわち、20%~30%のレンジにある部分で租税回避が果たしてどれだけ起こっているのかという点をしっかり検証していただきたい。また、キャッシュボックスも廃止で良いのではないか。I I R で補足されるのであれば、最低税率を超えるような部分で租税回避的にキャッシュボックスを利用するという局面はほぼないのではないか。また、キャピタルゲイン特例についても見直しが必要。部分合算について、配当・利子・デリバティブ損益等について、機械的に合算し過ぎていないかを検証することが必要。例えば、配当の持ち株割合について、単体ベースではなく、グループ全体で判定する必要もあるのではないという点を問題意識として有している。

- ・事務負担は極めて重要、切実な問題。29年度税制改正を受けて租税負担割合の判定対象が爆発的に増えており、ある会社では確認対象企業数が3倍ぐらいに増加している。また、判定対象法人への確認等に要する対応工数に至っては4倍超となるところもあるが、結局、課税がないということを確認するだけという非常にむなしい作業を毎年行っている。・米国に関しては、LLCや連結納税適用会社をどう判定していくのか、実務上非常に困難。
- ・事務負担の観点では、別表や付表について、整理・統合できるものが多々あるのではないかという意見や、添付要件を保存要件に改めていくことも簡素化の観点から要望が強い。また、合算の時期について、外国関係会社の事業年度終了後2ヵ月を経過する日を含む親会社の事業年度と規定されているが、往々にして外国関係会社からのデータはそんなに簡単に上がってくるものではない。結局親会社が見込計上して、後で修正をするという二度手間となっている現状があるので、IIRを導入する際には、申告フローが円滑にうまく回るような制度を構築していただきたい。なお、CFC税額は、国・地域別ブランディングの当然の帰結として、また簡素な制度とするために、制約なくIIRの実効税率の分子にプッシュ・ダウンされることが必要。
- ・主たる事業の判定も、通達等で「総合的に勘案」することとされているが、毎年実務が安定しておらず、複数年度判定してはどうかという指摘もある。
- ・「租税回避」防止を目的とした制度としてCFC税制が存在するというのであれば、その定義を明確化すべきではないか。それが無い中でCFC課税の運用がされると、過剰合算につながり事業会社における健全な海外展開が阻害されかねない。現地その地にマーケットが存在し、人や設備を抱え、そこでしっかり根を張って事業展開しているものは「租税回避」には該当しない事は明らか。
- ・デジタル化やウィズコロナにおいてリモート化が加速する中で、事業環境やビジネスモデルも大きく変化している。既存のCFC税制の経済活動基準(実体基準や管理支配基準等)がこうした外部の環境変化にマッチしているのかどうか疑問。伝統的なグッズをフィジカルに売買していた時代の基準というのは、抜本的に見直すことも含めて検討すべき。
- ・米国を中心とした合算判定の在り方について、グループ経営が加速している中で、連結納税単位での検証というのが認められるべきであり、それが難しい場合でも、個別の検証をするときにグループ経営という観点で配慮していただくことが必要。また、受動的所得について、法人としての所得が仮にマイナスであっても、受動的所得があればピンポイントで課税されるのは過剰合算の最たるものではないか。
- ・事業基準に関して、現行、管理支配基準や実体基準による除外規定が一切認められておらず、著作権管理や著作権提供が1つの例であり、海外において事業を行う十分な経済合理性があるにもかかわらず、形式的に事業基準に抵触すると解釈されている可能性もあり得る制度設計になっている。現地で事業を行う十分な経済合理性を有しているような場合まで過剰合算されることがないように、除外規定の新設を含めて見直しをお願いしたい。
- ・事務負担は単なる工数問題ではなく、複雑な税制を読み解いて、適合するために金額をはじいて申告まで行うことについて、間違えるとコンプライアンス違反になるので、常々コンプライアンスリスクを抱えている。この点を考慮すると、第2の柱とCFC税制はまず

一本化できないかというところからぜひ議論を出発させていただきたい。仮に併存させるとしても、現行のCFC税制ありきで考えるのではなく、租税を課するという意義から、ゼロベースの見直しというのを行っていただき、抜本的な簡素化を考えていきたい。

- IIRとCFC税制は統合的に1つのルールにさせていただきたい。出資の税制自体が難しいということもあるが、その中でIIRも入ってきて、事業進出のスピード感と税務的にチェックしていくスピード感が合わなくて、これは余りに複雑過ぎて企業として理解不能な領域に行ってしまうのではないかと、ということをおそれている。
- 新しいルールについて、各国によって微妙に違うということになると、各国毎に対応することが難しくなるので、なるべく共通のルールをつくる方向に議論をしていただきたい。
- Pillar 2とCFC税制の併存問題は最低税率次第だと思う。最低税率が20%であれば、完全統合もあり得ると思うが、15%や12.5%になってしまうのであれば、CFC税制と併存していかざるを得ないのではないかと。その場合にはすみ分けが必要であり、加えてPillar 2でカーブアウトが入ることになると、ますますCFC税制とPillar 2と似てくるので、CFC税制については租税回避への対処規定ということで純化すべき。租税回避を我が国において考えるのであれば、いわゆる一般的行為計算否認規定とかで考えられているような租税回避をキャプチャーする、軽税率国に子会社をつくることによってそういうことを行うことについて対処する規定とするのがいいのではないかと。また、現行CFC税制の問題点については、これを機会に全て対処するというのがPillar 2導入の前提になるのではないかと。
- IIRとCFC税制との関係について、IIRに関してまだ分からないことが多いので、まずは併存ということをお前提に考えざるを得ない。特に重要なのは3つであり、1つ目は適用範囲。売上等の基準で閾値が設定されることが予想されるので、そこに引っかかる企業とそうではない小さい企業が出てくる。それを大企業向けのPillar 2、その他のCFC税制だという雑な整理をしない限りは、やはり何らかの形で併存するのだろうと思う。2つ目は、税率に関して、日本の法人税率がおおよそ30%として、そこからどれぐらい下がるかということも重要。3つ目はカーブアウト。これは途上国、振興国含めて合意をするためには、ある程度寛容な水準でカーブアウトを設定することになるかと思うし、また制度を簡素にするためのオプションが検討されているが、その中には行政ガイドラインで国を指定するといったものも可能性としてはあるので、そういった形で除外されるものがどれぐらい出てくるかということを見なければいけない。
- Pillar 2の導入に当たって、改めてCFC税制の考え方を整理したほうがいいのではないかと。その理由は2点あり、1つ目はアメリカのGILTIがグローバルブランディングであるのに比べて、IIRは法域別のブランディングしか認めないので、CFC税制で実現するはずの目的とかなり重複する部分が出てくる。また、計算の基礎がIIRに関しては連結ベースで行われるので、CFC税制のように単体の計算を前提とする制度と何も調整なく併存することになると、企業にかなり事務負担の手間をかけることになる。そのため、併存はやむなしであり、その上でCFC税制については考え方を整理して、基礎的なところから制度を見直すということが必要ではないかと。

- ・ Pillar 2 と C F C は併存せざるを得ない。Pillar 2 はあくまでレース・トゥ・ザ・ボトムの対応策であり、C F C 税制は各国が自国の課税権を守るために備えている制度。しかし、カーブアウトについて、両制度は完全に違う立場に立つ。Pillar 2 はグローバルな協調でやっていくので、外形的なカーブアウトの要件にせざるを得ないが、C F C 税制は今まで実質的なカーブアウトを目指してきた。実質的なカーブアウトを支える法律要件としての事業基準が、特定のものを書き込んでいることが毎年見直しをしなければいけないことになっているのではないのか。法令の中で、例えば合理的な海外活動によるエグゼンプションをもっとダイレクトにサポートするような改正ができないのかということも、検討の材料になるのではないのか。
- ・ 日本において米国の B E A T に相当するものはぜひ入れるべき。主として我が国企業はタックスプランニングでアグレッシブな節税はやっていない中で、外国企業がアグレッシブな節税を行って我が国の税源浸食しているのは非常に問題だと思うので、我が国の国益を守るという意味でも導入すべき。
- ・ U T P R は、Pillar 2 を導入するときにバックストップとして必要と思うので、併せて入れるということかと思う。
- ・ 日本も米国の S H I E L D と同じような制度を取るべきではないか。既に過大支払利子税制などがあるが、カバレッジが全然違う。また、無差別原則違反にならないような制度設計は可能ではないか。

【閉会】

(田近座長、木尾課長より簡潔に挨拶)

○研究会後に委員等から寄せられた追加コメント

- ・ 仕向地主義 CF 課税については、一国で導入した場合に二重課税、二重非課税が生じ得ることから全世界で同時に導入することが大前提であると考え。また、以下のような企業の視点からの懸念点についても併せて検討していく必要があると考え。①輸入原価の損金不算入により増加したコストを輸入業者が全て価格に転嫁していけるかという点について、国内調達企業との競争において難しいと思われる。為替での調整が担保されない状況下、特定の商品を扱う個々の輸入業者にとっては死活問題になる恐れがある。②仕向地主義 CF 課税が消費税とは異なり還付制度でないならば、現行制度のように繰越欠損金に使用制限がある前提において、手前で認識した損金を収益と適切に相殺することが出来ず、企業の負担増に繋がる可能性がある。
- ・ C F C 税制について、卸売業を営む統括会社、いわゆる物流統括会社と被統括会社が兄弟関係にあるものの、直接の資本関係がない場合には、非関連者扱いとはならず、非関連者基準に抵触するケースへの対応を求める声もある。

(以上)

お問合せ先

貿易経済協力局 投資促進課

電話：03-3501-1662

FAX：03-3501-2082