

第1回 日本企業の海外展開動向を踏まえた 国際課税制度のあり方に関する研究会 事務局説明資料

令和6年11月20日

経済産業省 経済産業政策局

目次

1. 第1の柱・第2の柱に係る国際的議論の動向等
2. 我が国のCFC税制の概要と課題等
3. 本研究会でご議論いただきたい点

目次

1. 第1の柱・第2の柱に係る国際的議論の動向等
2. 我が国のCFC税制の概要と課題等
3. 本研究会でご議論いただきたい点

国際課税ルールの見直しを巡る国際動向

「第1の柱」・「第2の柱」

- 2021年10月にOECD/G20を中心としたBEPS包摂的枠組み会合（約140カ国）において、①**市場国への新たな課税権の配分**、②**グローバル・ミニマム課税**について、最終合意が実現。

※①市場国への新たな課税権の配分は多数国間条約を締結。②グローバル・ミニマム課税は、各国国内法の改正によって実施。

- ①は、2023年10月に多数国間条約案が公表。早期署名が目標。
- ②は、最終合意後、各国で国内法制化が進展。我が国では、令和5年度及び令和6年度税制改正にて、一部法制化済み。軽減課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）は令和7年度税制改正以降での法制化が検討されている。

①市場国への新たな課税権配分

市場国に支店等の物理的拠点を持たずとも、一定の売上がある場合は、市場国に課税権を配分する

①全世界売上高200億ユーロ（約3.4兆円*）超かつ利益率10%超※

※採掘産業、規制された金融サービス、防衛産業、国内事業中心の企業は除外

②残余利益（利益率10%を超える部分）のうち25%を、市場国に対し、売上に応じて定式的に配分

③英仏等の一部の国で導入済みの独自措置は廃止する方向 等

②グローバル・ミニマム課税

一定の規模以上の多国籍企業を対象に、各国ごとに最低税率（15%）以上の課税を確保する仕組み

①最低税率は15%

②課税対象となるのは、年間総収入金額が7.5億ユーロ（約1,275億円*）以上

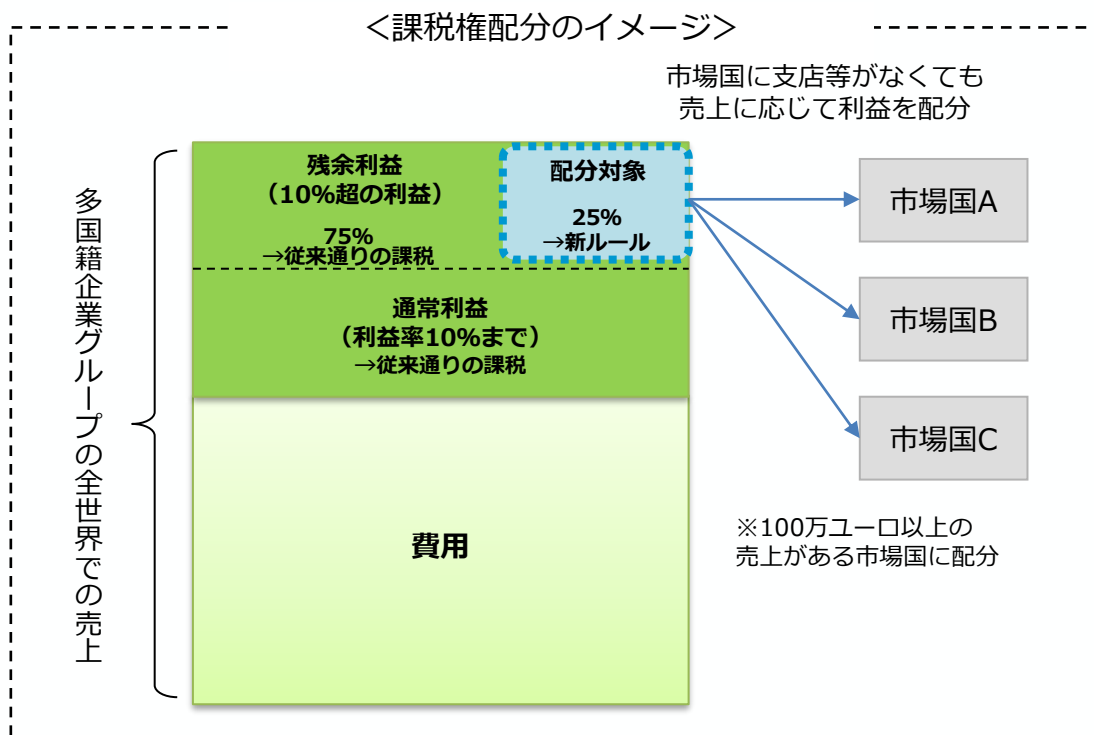
※ 年間総収入金額が1,000億円以上の日本所在の多国籍企業（国別報告事項（CbCR）の提出対象）は866グループ（令和4年7月～令和5年6月実績（令和6年1月国税庁発表））

③対象所得から、有形資産簿価と支払給与の5%を除外（導入当初は経過措置あり）等

* 1ユーロ = 170円で換算

市場国への新たな課税権配分（第1の柱 利益A）

- 課税対象は、**全世界売上が200億ユーロ超かつ利益率10%超**の多国籍企業。
※規制された金融機関、採掘事業、防衛事業、外国事業が僅少で国内メインの企業等は除外。世界で100社程度が対象。
- 売上閾値は、条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として**100億ユーロ**に引下げ。
- 売上の10%を超える残余利益の25%を売上に応じて市場国に配分。
- 多数国間条約に**既存のデジタルサービス税その他類似制度を廃止し、将来の導入をしないようにするための規定を設ける**。
- 実施目標：早期署名、2025年に発効。



＜令和6年度与党税制改正大綱における記載＞

- （3）グローバル化を踏まえた税制の見直し
① 新たな国際課税ルールへの対応

「第1の柱」については、**多数国間条約の早期署名に向けて、引き続き国際的な議論に積極的に貢献することが重要である**。今後策定される多数国間条約等の規定を基に、わが国が市場国として新たに配分される課税権に係る課税のあり方、地方公共団体に対して課税権が認められることとなる場合の課税のあり方、条約上求められる二重課税除去のあり方等について、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。

＜第1の柱に関する最近の国際議論の状況＞

第4回G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（2024年10月24-25日）

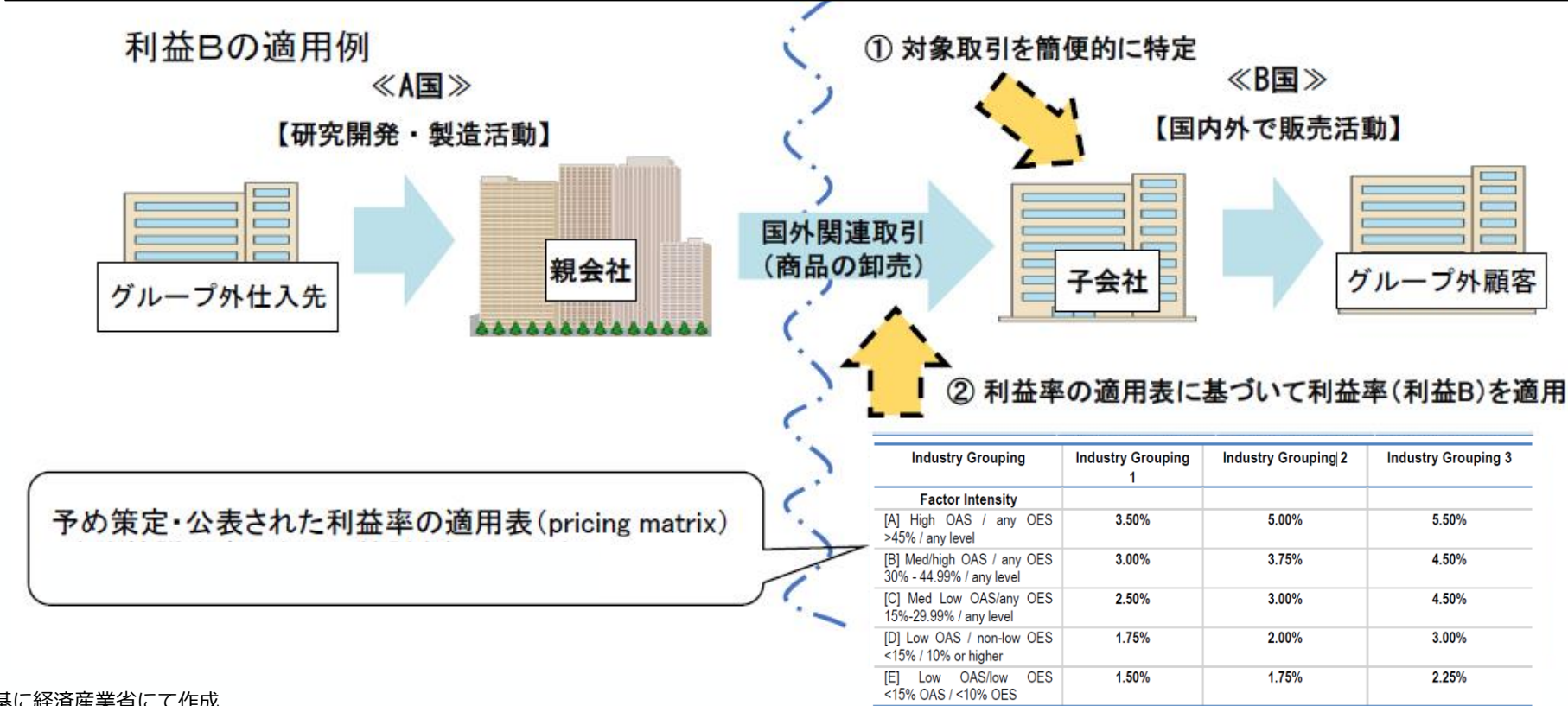
- **可能な限り早期に多数国間条約の最終化と署名開放を可能にするため**、我々は包括的枠組み加盟国・地域に、利益Bの枠組みに関する残る論点を解決することにより、第一の柱に関する最終パッケージの交渉を迅速に妥結することを奨励する。

移転価格税制の執行の簡素化・合理化（第1の柱 利益B）

- 利益Bは、移転価格税制の執行の簡素化・合理化を目的とした制度。OECD移転価格ガイドライン改訂により実施予定。

利益Bによる移転価格税制の適用

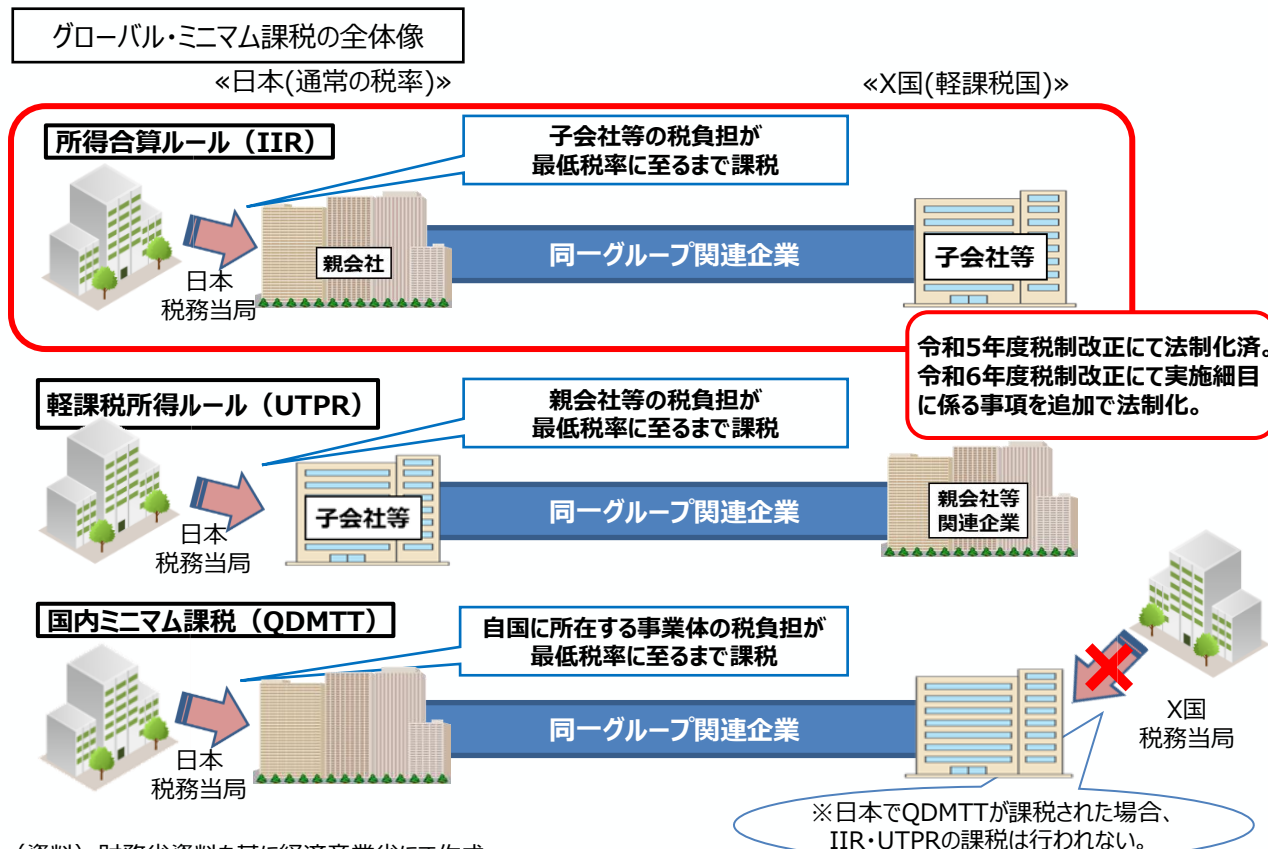
- ① 利益Bの適用となるグループ会社間の国外取引を簡便的に特定
- ② 予め策定・公表された利益率の適用表（pricing matrix）に基づいて、当該取引に該当する利益率（利益B）を適用（※2024年2月19日に報告書公表。一部制度詳細については、国際的な議論が継続中）



（資料）財務省資料を基に経済産業省にて作成

グローバル・ミニмум課税（第2の柱）

- 一定の規模以上の多国籍企業を対象に、各国で最低税率（15%）以上の課税を確保する仕組み
 - ① **最低税率は15%**。課税対象企業は**年間総売上高7.5億ユーロ（約1,275億円）以上**
 - ② 課税対象所得から、有形資産簿価と支払給与の合計の5%を除外（導入当初は経過措置あり）
- 日本では、国際的な合意に沿って、以下の3つのルールを導入する方向で検討している（一部法制化済）。



＜令和6年度与党税制改正大綱における記載＞

（3）グローバル化を踏まえた税制の見直し

① 新たな国際課税ルールへの対応

B E P Sプロジェクトの立上げ時から国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたわが国にとって、令和3年10月にO E C D／G 2 0「B E P S包摂的枠組み」においてまとめられた、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意の実施に向けた取組みを進めることが重要である。市場国への新たな課税権の配分（「第1の柱」）とグローバル・ミニмум課税（「第2の柱」）の2つの柱からなる本国際合意のうち、「第2の柱」については、わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものであり、**令和5年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化を進める。**

令和6年度税制改正において、所得合算ルール（I I R : Income Inclusion Rule）については、O E C Dにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点から、所要の見直しを行う。**国内ミニмум課税（Q D M T T : Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）を含め、O E C Dにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度税制改正以降の法制化を検討する。**

主要国・地域のグローバル・ミニマム課税導入の動き

各国法制化の動向（2024年11月時点）

- 世界各国・地域でグローバル・ミニマム課税の法制化が進展している。

国名	IIR	UTPR	QDMTT/DMTT	法制化の状況
欧州				
フランス	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	法律の発効
ドイツ	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	法律の発効
オランダ	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	法律の発効
スイス	2025/1/1	未定	2024/1/1	法律の発効
イギリス	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	法律の発効
アジア・オセアニア				
日本	2024/4/1	公式発表無し	公式発表無し	法律の発効
韓国	2024/1/1	2025/1/1	公式発表無し	法律の発効
ベトナム	2024/1/1	公式発表無し	2024/1/1	法律の発効
シンガポール	2025/1/1	公式発表無し	2025/1/1	グローバル・ミニマム課税の計画を発表
タイ	2025/1/1	2025/1/1	2025/1/1	公開協議
オーストラリア	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	国内法草案を公表
南北アメリカ				
カナダ	2024/1/1	2025/1/1	2024/1/1	国内法草案を公表

グローバル・ミニマム課税における負担軽減措置

- 制度導入時の事務負担緩和のため、多国籍企業グループが提供を行う国別報告事項（Country by Country Report: CbCR）に記載された情報を活用した簡易な実効税率計算を行うことが認められている（**移行期間CbCRセーフハーバー**）。
- 同措置は**2026年度で適用期間が終了する見込み**。

移行期間CbCRセーフハーバーの概要

- 既存の国別報告事項（※1）を用いた計算により以下の①～③のいずれかを満たす場合には、当該国・地域をグローバル・ミニマム課税の適用対象から除外することが可能。2026年12月31日以前に開始する会計年度を対象とするが、2028年6月30日以降に終了する会計年度は対象外。

要件の種類	内容	基礎となる情報
① デミニマス要件	収入金額が1,000万ユーロ（約17億円）未満かつ、税引前当期利益額が100万ユーロ（約1.7億円）未満（※2）	適格CbCRの収入金額及び税引前当期利益額
② 簡素な実効税率要件	簡易計算による実効税率が15～17%以上（年度による）（※3）	適格CbCRの税引前当期利益額 及び 各構成会社等の連結等財務諸表に係る法人税等の 額及び法人税等調整額
③ 通常利益要件	税引前当期利益額が実質ベースの所得除外額（有形資産簿価と支払給与の合計額）以下	適格CbCRの税引前当期利益額 及び 法人税法82条の2②イ（2）に掲げる金額（実質 ベースの所得除外額）

（※1）前年度の連結総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業は、各国毎の収入金額、税引前当期利益額、納付・発生税額、従業員数、資本金、利益剰余金及び有形資産の額等を、親会社又は子会社が所在する国の税務当局に報告することが求められている。セーフハーバーで用いることのできる国別報告事項は、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限定されている。

（※2）1ユーロ＝170円で換算

（※3）2024年4月1日～12月31日に開始する対象会計年度:15%、2025年中に開始する対象会計年度:16%、2026年中に開始する対象会計年度:17%。

グローバル・ミニマム課税の導入に伴う諸外国の動向

CFC税制の見直し

- グローバル・ミニマム課税の導入に伴い、ドイツではCFC税制のトリガー税率の15%への引き下げ、イタリアではグローバル・ミニマム課税の規定に沿った簡易な税率計算の結果を用いたCFC税制のセーフハーバーの設定などの見直しが行われている。



- 外国子会社が受け取る受動所得に対する課税が低税率の場合、CFC税制の対象。
- 2023年12月、CFC税制を改正。グローバル・ミニマム課税の最低税率(15%)と合わせて、CFC税制の対象となる低税率の基準を25%→15%に引下げ。



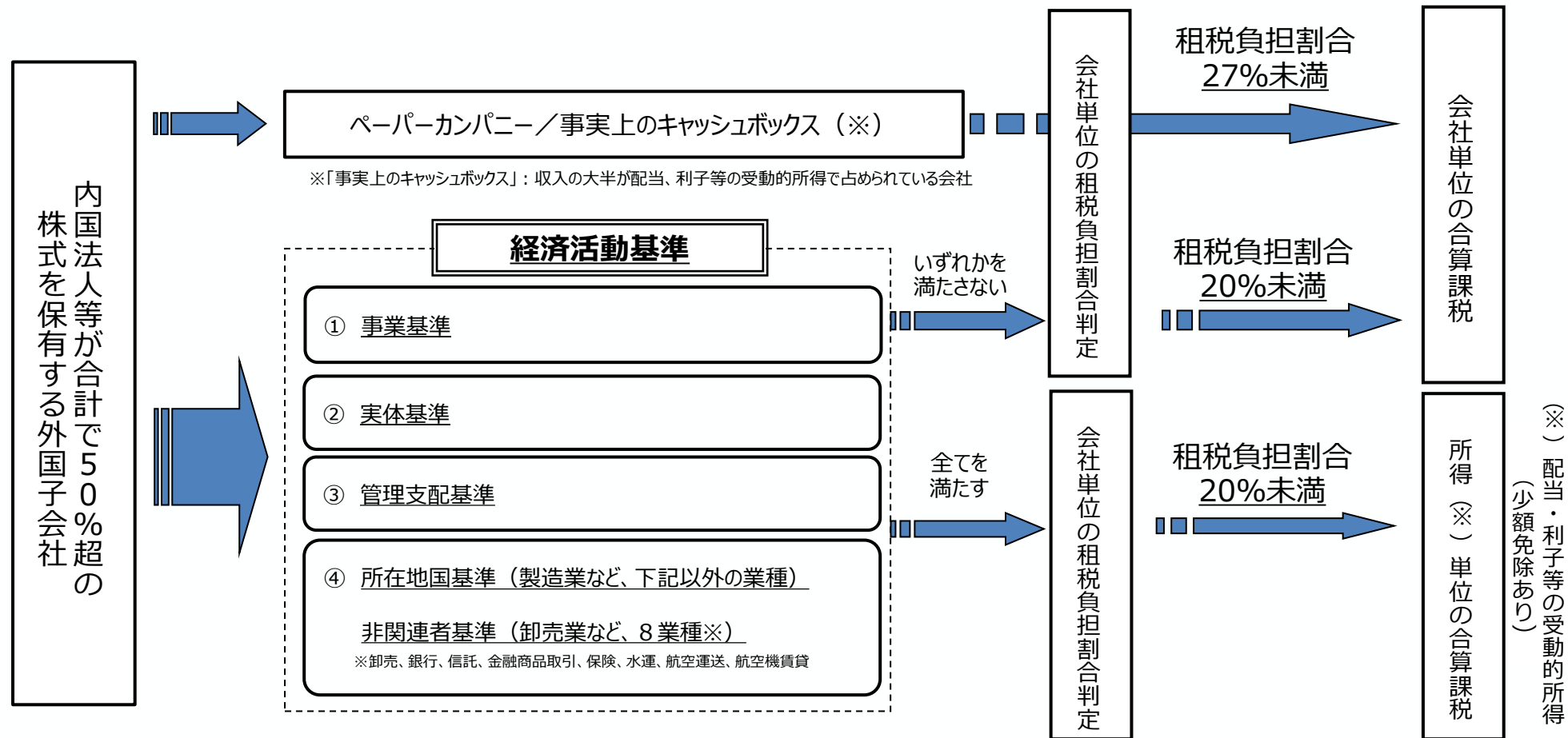
- (1)外国子会社の実効税率とイタリア所在の場合として計算した実効税率を比較し、前者が後者の50%未満であること、(2)外国子会社の所得の1/3超が受動的所得であること、のいずれにも該当する場合にCFC税制の対象。
- 2023年12月、CFC税制を改正。「簡素な実効税率テスト」を導入し、会計数値に基づく実効税率（外国子会社の税引前利益に占める当期税金及び繰延税金等の割合）を用いた判定を可能とした。

目次

1. 第1の柱・第2の柱に係る国際的議論の動向等
2. 我が国のCFC税制の概要と課題等
3. 本研究会でご議論いただきたい点

我が国のCFC税制

- 外国子会社合算税制（CFC税制）とは、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、外国子会社の活動実態に基づかない所得を日本親会社等の所得とみなして課税する制度。



我が国のCFC税制の改正経緯

- 我が国のCFC税制は、昭和53年度の制度創設から累次の改正を積み重ねており、制度が複雑化している。

改正年度	主なCFC税制の改正内容（※は関連する国際課税の動向）
昭和53年度	CFC税制の創設（軽課税国指定制度）
平成4年度	軽課税国指定制度を廃止し、個々の外国子会社の租税負担割合により合算対象を判定
平成21年度	※外国子会社配当益金不算入制度の導入によるテリトリアル課税(源泉地主義)への一部移行
平成22年度	- 合算対象を判定する租税負担割合（以下、「トリガー税率」）を25%以下から20%以下に変更 - 資産性所得の合算課税制度の創設
平成23年度	基準所得金額の計算における適格現物分配の取扱い明確化
平成27年度	トリガー税率を20%以下から20%未満に変更
平成29年度	- 特定外国関係会社（いわゆる<u>ペーパーカンパニー等</u>）に係る所得を会社単位で合算 <u>トリガー税率の廃止及び適用免除基準の創設</u> （例えば特定外国関係会社については租税負担割合が30%以上の場合に適用除外） - 実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し - 適用除外基準から経済活動基準への変更（事業基準・所在地国基準の判定方法の見直し等） - 受動的所得に対する課税の強化 ※BEPSプロジェクト最終報告書公表（2015年10月）-行動3：効果的なCFC税制の構築
平成30年度	PMI特例（一定の株式譲渡益を適用対象金額から控除）の創設
令和元年度	ペーパーカンパニー特例の創設（一定の持株会社等をペーパーカンパニーの範囲から除外）及び企業集団等所得課税規定の取扱い明確化
令和5年度	特定外国関係会社に係る適用免除となる <u>租税負担割合の閾値を30%未満から27%未満に変更</u> ※第2の柱に係るGloBEモデルルール（2021年12月）、コメンタリー（2022年3月）の公表

CFC税制の目的の変遷

<CFC税制導入時（昭和53年度税制改正）>

- 昭和53年度税制改正に関する答申には、「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックスヘイブンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。（中略）我が国においても昭和 53 年度において所要の立法措置を講ずることが適当である。」とあり、**我が国におけるタックスヘイブン対策税制の目的は、いわゆるタックスヘイブンを利用した租税回避を防止することにある**と言及されている。



< 制度導入後>

- 例えば来料加工取引に対する課税事案※など、**租税回避防止では説明困難な課税事案等が生じたことにより、CFC税制の目的は、租税回避防止ではなく、課税繰延防止である**という主張も多く見られるようになっていった。
- ※香港の子会社が中国の会社に原材料を提供し製造委託を行い、中国の会社で製造された製品を香港子会社が引き受けるいわゆる「来料加工」事業について、海外で実体的な経済活動が行われており租税回避は生じていないにもかかわらず、適用除外基準のうちの所在地国基準が厳格に適用されるために、すべての所得が合算対象所得として課税される問題が生じていた。当該問題への対処として、平成29年度税制改正において、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」とのBEPSプロジェクトの基本的な考え方を踏まえ、製造管理等を行う製造子会社に係る所在地国基準の特例が認められ、来料加工事業は原則所在地国基準を満たすこととされた。



< 外国子会社配当益金不算入制度導入（平成21年度税制改正）以降>

- 外国子会社配当益金不算入制度の導入により、CFC税制の目的を課税繰延の防止と捉えることが困難な状況となった。令和5年6月の政府税調答申では、「**外国子会社配当益金不算入制度の導入後は、軽課税国への所得移転を租税回避として、それに対応するという意義を持つようになった**と評価できる」との見解が示されている。
- 一方で、CFC税制により**防止すべき租税回避の概念や範囲が必ずしも明確でないことが課題**との指摘もある。



< グローバル・ミニマム課税導入後（令和5年度税制改正以降）>

- グローバル・ミニマム課税導入後のCFC税制について、令和5年6月の政府税調答申では、「**既存の外国子会社合算税制は、経済的な実体の乏しい子会社等を用いた租税回避に対処することを目的とする**のに対して、「**第2の柱**」は、**各国共通の最低税率の導入により法人税引下げ競争に歯止めをかけることを目的とする**ものであり、両者は目的を異にする別個の仕組み」であり、「国際的なルールにおいても、**CFC税制は「第2の柱」と併存するものと整理されており、対象となる企業の事務負担には一定の配慮を行いつつ、引き続きそれぞれの制度の目的を果たすことが重要**」であると言及されている。

日本企業に生じているCFC税制上の課題

- 合理的な経済活動の実態のある外国子会社の所得が課税対象となるケースが発生しており、日本企業の国際競争力が阻害される可能性がある。
- **CFC税制の目的や租税回避行為の概念の明確化^{*1}による適用対象の見直し、制度趣旨を踏まえた簡素化を進めることで、過剰合算^{*2}の解消及び事業者の事務負担の軽減を図ることが重要。**

^{*1}: 外国子会社配当益金不算入制度の導入後、CFC税制は軽課税国への所得移転による租税回避への対応という意義を持つようになったと言われている一方で、グローバル・ミニマム課税導入により、租税回避か否かにかかわらず、外国子会社の所在地国における課税が15%を下回る軽課税である場合には、親会社居住地国で最低税率15%に至るまでトップアップ課税がなされることとなった。

^{*2}: 租税回避行為によるものと解釈されない所得も合算対象となっている可能性があると言われ、近年の最高裁判例でも租税回避の要素がなくともCFC税制に基づく合算課税をなし得ることが示されている。

＜過剰合算の可能性が指摘されている例＞

- 海外M&A実施に伴う合算課税（買収前の事前再編・買収後の現地再編による株式譲渡益等課税を含む）により、M&A交渉等において日本企業が他国競合企業に比して不利になる可能性がある。
- 現地撤退フェーズにおける合算課税（例：債務免除益）が、機動的な現地再編の阻害要因となっている。
- 経済活動基準の判定がビジネスの実情に即しておらず、経済活動の実体があるにもかかわらず合算対象となっているケースがある。
- グループ単位での活動実態が考慮されず、会社単位で判定されることにより、合理的な経済活動を行っているにもかかわらず合算課税が生じているケースがある。
- 受動的所得の過剰合算が生じている可能性がある（例：グループで25%以上保有する場合の剰余金の配当等、異常所得）。

＜企業の事務負担の例＞

- 平成29年度改正でトリガー税率が廃止され、20%以上30%（令和6年4月1日以後開始事業年度からは27%）未満の外国子会社が判定対象になったことに伴い、税務調査対応を含めた事務負担が増大している。
- 本邦CFC税制のために現地税法上の取扱い（例：非課税所得の有無、連結納税規定等の適用が無いものとした場合の取扱い等）を確認することに非常に手間がかかる。
- 合算所得が生じない場合であっても申告書の別表作成や書類添付等、「無罪証明」のために膨大な作業を強いられている。
- グローバル・ミニマム課税は、CFC税制とは概念、業務プロセス、必要情報等が異なる極めて複雑な制度であるため、両制度の対象企業において、制度理解、情報収集体制の構築等にかかる二重の負担が発生。

目次

1. 第1の柱・第2の柱に係る国際的議論の動向等
2. 我が国のCFC税制の概要と課題等
3. 本研究会でご議論いただきたい点

本研究会の開催趣旨・論点

研究会の開催趣旨

国際課税制度について、

- 国際的租税回避行為の防止を目的とした**CFC税制**において、合理的な経済活動の実体のある外国子会社の所得が課税対象となるケースが発生していること
- **グローバル・ミニマム課税**（一定の多国籍企業を対象に最低税率15%の課税を確保する制度）が国際的に合意され、対象企業は両制度への対応が必要となることから、**コンプライアンスコストが大きく増加すること**

等により、日本企業の海外投資促進を通じた事業拡大による国際競争力の獲得が阻害されることを懸念。日本企業の海外展開動向を踏まえて**CFC税制をはじめとした今後の国際課税制度のあり方について検討**するために、本研究会を設置。



本研究会では、国際課税制度が日本企業の国際競争力や事務負担に与える影響の実態について認識の共有を行ったうえで、主に下記の論点について議論したい。

- （論点①）我が国において、**租税回避行為を防止するための制度としてCFC税制はどのような役割を担うべきか。また、CFC税制の適用対象となる租税回避行為の範囲について明確にするべきか。**
- （論点②）**現行のCFC税制について、国際競争力強化と国際的租税回避防止のバランスの観点から、改正すべき点はあるか。**
また、見直しを行う場合にはどのような点に留意する必要があると考えられるか。
- （論点③）上記を踏まえた**CFC税制の具体的な見直し案としてどのようなものが考えられるか。**
- （論点④）**QRTC等が我が国企業の立地選択にどのように影響すると考えられるか。**

今回ご議論いただきたい点

論点①

- 我が国において、**租税回避行為を防止するための制度としてCFC税制はどのような役割を担うべきか。また、CFC税制の適用対象となる租税回避行為の範囲について明確にするべきか。**
- **租税回避防止という目的に照らして、現行のCFC税制は課税対象として捕捉すべき所得の概念や範囲が必ずしも明確でないと指摘されているところ、如何にして租税回避行為の範囲を明確化すべきか。**
 - ー例えば、日本に帰属すべき所得が、経済活動の実体のない外国子会社に移転された場合には日本の税源が浸食されたとみなして合算対象とする、といった明確化が必要ではないか。
- **グローバル・ミニマム課税の導入により、軽課税国に事業や資産を移転する誘因が今後低下すると見込まれるところ、CFC税制の役割はどのように変化するか。**

論点②

- **現行のCFC税制について、国際競争力の維持と国際的租税回避防止のバランスの観点から、改正すべき点はあるか。また、見直しを行う場合にはどのような点に留意する必要があると考えられるか。**
- **海外事業活動を阻害せず租税回避行為を防止するためには、どのような見直しの方向性が望ましいか。また、見直しの際にはどのような点に留意する必要があるか。**
 - ー例えば、グローバル・ミニマム課税の対象企業について特にコンプライアンスコストが増加していると思われるところ、**当該対象企業についてCFC税制の課税対象範囲を見直すことは妥当か。**
 - ー例えば、**制度適用免除税率の閾値を引き下げてCFC税制の対象を絞り込むことは妥当か。**

次回以降にご議論いただきたい点

今後の議論の動向

- 第2回以降では下記の論点について議論することを予定している。

<第2回>

- 第1回での議論の内容を踏まえた**CFC税制の具体的な見直し案としてどのようなものが考えられるか。**

<第3回>

- 主にアジア諸国において、投資優遇税制などの措置をQRTC（適格給付付き税額控除）に適合させ、自国への企業立地を促進しようとする動きがある。また、欧州各国における既存の研究開発税制や、米国におけるインフレ削減法による税額控除がQRTC等に該当すると考えられている。こうした中、**QRTC等が我が国企業の立地選択にどのように影響すると考えられるか。**

<第4回>

- 最終報告書について