事務局資料

2022年6月17日 経済産業省貿易経済協力局

1. 日本企業の海外事業活動の現状

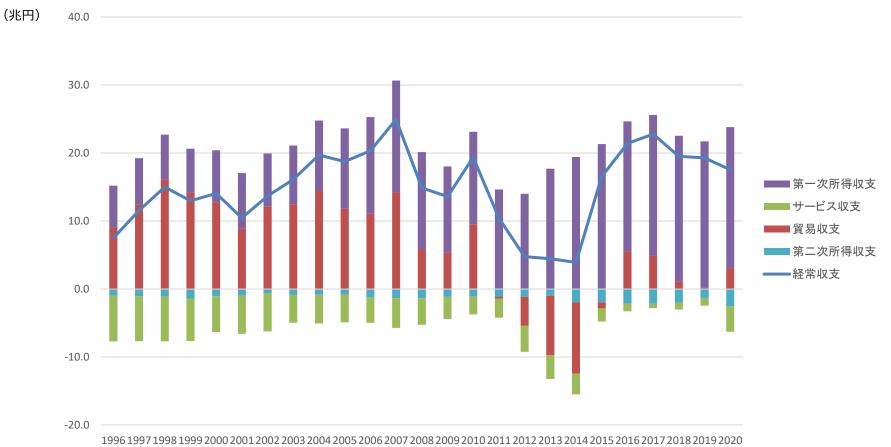
- 2. 最低税率課税(ピラー2)に係る国際的議論の動向等
- 3. 本研究会で御議論いただきたい論点案

参考資料 (これまでの検討の経緯等)

「貿易立国」から「投資立国」へ

近年は、第一次所得収支(証券投資収益、配当等)が日本の経常黒字を支えている。

日本の経常収支の内訳



(資料)資料:財務省「国際収支統計」から作成。

(参考) 知的財産権等使用料の推移

知的財産権等使用料に係る受取額は、2010年代に増加。サービス収支全体の受取額に占める割合は23%前後で推移しているが、直近では上昇傾向。



(資料) 日銀「国際収支統計」から作成。なお、過去のデータであっても、毎年の年次改訂の結果、変更があり得る点に留意。

2. 対外直接投資収益と配当金の推移

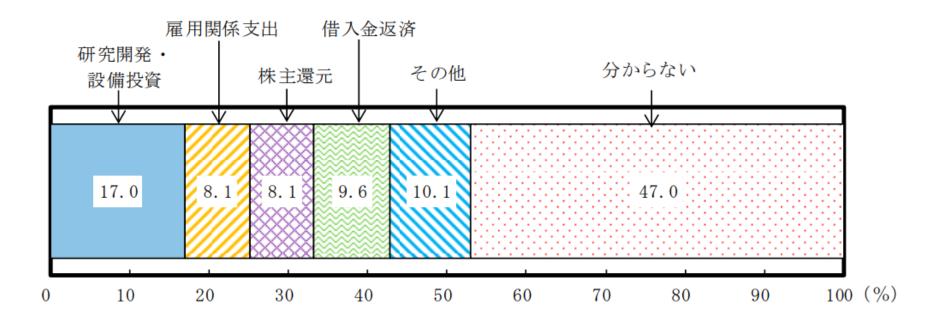
● 「投資立国」を支える一つの仕組みとして、税制面では、外国子会社配当益金不算入制度の導入 (2009年度)を通して、成長する海外市場で稼いだ利益を国内に還流させてきている。



(参考) 現地法人から還流させた配当金の使途

配当として国内に還元された資金の使途は、(「分からない」、「その他」の回答を除いて、)「研究 開発・設備投資」、「借入金返済」、「雇用関係支出」、「株主還元」といった項目への回答がある。

く現地法人から還流させた配当金の使途>



(出所) グラフは、内閣府「日本経済2021-2022」(令和4年2月) P.61より抜粋。

(備考) 経済産業省「海外事業活動基本調査」により作成。「短期」及び「中長期」の合計値。2017年度実績。

3. 日本企業の海外展開の状況

● 日本企業は世界各地に約33,000社もの子会社を展開。

法人税率	国・地域名	
34%	ブラジル(461社)	
30%	インド(962社)、ドイツ(956社)、フィリピン(664社)、オーストラリア(632社)、 メキシコ(621社)	日本の法人税率 (29.97%)
27%	アメリカ(4,198社)	
26.5%	フランス(433社)	
25%	中国(6,913社)、韓国(966社)、オランダ(512社)、スペイン(223社)	- 約21,400社
24%	マレーシア(1,051社)、イタリア(271社)	F #121, #00/11
22%	インドネシア(1,407社)	
20%	タイ(2,766社)、ベトナム(1,411社)、台湾(1,202社)	
19%	イギリス(972社)、	
17%	シンガポール(1,560社)	├ 約3,800社
16.5%	香港(1,252社)	

(資料)法人税率は「Corporate tax rates for 2011-2021」(KPMG International)、進出企業数は「海外進出企業総覧 2022(国別編)」(週刊東洋経済)より経産省作成。日本企業の出資比率が合計で10%以上の日系現地法人について、進出企業数の多い主な国名を記載。

- 1. 日本企業の海外事業活動の現状
- 2. 最低税率課税(ピラー2)に係る国際的議論の動向等
- 3. 本研究会で御議論いただきたい論点案

参考資料(これまでの検討の経緯等)

1. 国際的議論の動向

 昨年10月、OECD/G20を中心に、①市場国への課税権の配分・②グローバル最低 税率課税(15%)について最終合意が実現。今後、2022年に多国間条約策定や 国内法化を行い、2023年の適用開始を目指すとされている。

Pillar1(市場国への課税権配分)

市場国に支店等の物理的拠点(PE)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

- ①全世界売上高200億ユーロ(約2.6兆円)超かつ利益率10%超※ ※採掘産業及び規制された金融サービスは除外
- ②超過利益(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

本研究会の検討項目

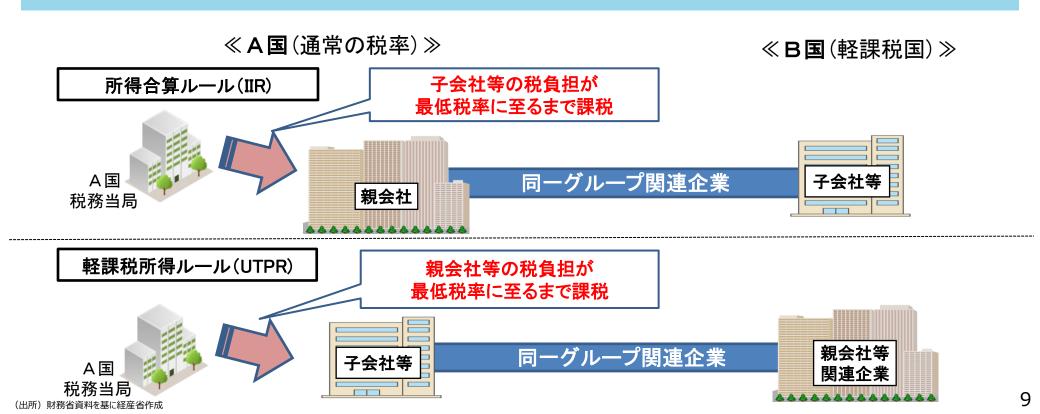
Pillar2(グローバル最低税率課税)

法人税の最低税率(15%)を設定し、海外子 会社の不足分を本国で合算課税

- ①最低税率については、15%。
- ②課税対象となるのは、年間総収入金額7.5億ユーロ(約1,000億円)以上。
- ③対象所得から、有形資産簿価と支払給与の5%を除外(当初10年は特例あり)等

2. 第2の柱の主要なルール(IIRとUTPRルール)

- 全ての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、以下のルール等を導入。これらのルールを合わせてGloBE (Global Anti-Base Erosion) ルールという。
- 年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,000億円)以上の多国籍企業(国別報告事項の対象となる企業と同水準)が対象。
- 所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule):軽課税国にある子会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで親会社の国で課税
- 軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed Profit Rule):軽課税国にある親会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで子会社等の国で課税
- (注) 海外進出の初期段階にある多国籍企業は、GloBEルールの適用開始後5年間、UTPRの適用から除外される。



(参考)GloBEルールの概要

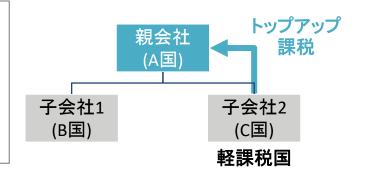
● GloBEルールは、大きく分けると、①トップアップ税額の計算と、②トップアップ税額の配賦方法である、IIRとUTPRから構成される。GloBEルールはOECD /G20 Inclusive Framework on BEPSによって合意されたモデルルールを基に、各国国内法において導入を行うこととされている。

①トップアップ税額の計算

内容

(トップアップ税率 × 超過利益) + 追加トップアップ税額

15%-国別ETR 国別GloBE所得 - SBIE
- SBIE



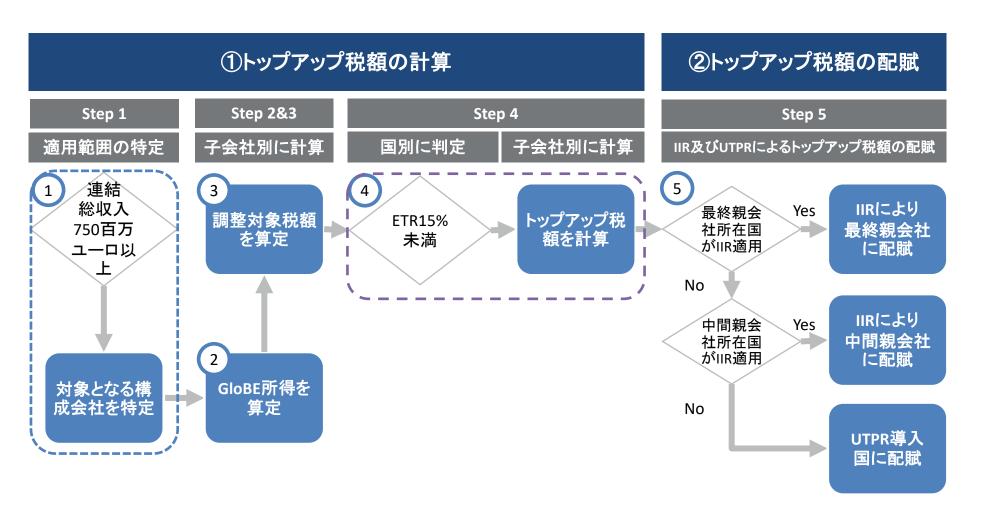
②トップアップ税額の配賦(IIR,UTPR)

内容

- 所得合算ルール(IIR: Income inclusion rule)
 - ▶ 子会社の所在地国の実効税率(ETR)が最低税率を 下回る場合に、その子会社の所得を親会社の所在地 国で最低税率まで上乗せ(トップアップ)課税
- 軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed profit rule)
 - ▶ IIRのバックストップ(*1)として、UTPR導入国でトップ アップ課税

(*1)最終親会社所在地国でIIRを導入している場合においても、UTPRの適用において、最終親会社所在地国に所在する子会社についてもETR等の計算を行う必要性がある可能性がある点に留意。

(参考) GloBEルールの原則的な適用方法のフロー図



3. 最近の主な動向と今後の想定スケジュール

OECD/G20 BEPS包摂的枠組み会合(IF)において2つの柱による解決策に合意 2021年10月 ピラー1 ピラー2 (Amount A) (GloBEルール) 2021年12月 モデルルール公表 →各国等での検討 制度詳細の議論 2022年2月 - EU: 指令案の提示 →コンサルテーションの実施 - 英国: パブコンの開始 等 $-2/4\sim2/18$ Revenue Sourcing & Nexus 2022年3月 $-2/18\sim3/4$ Tax Base モデルルールに係るコメンタリー等公表 $-4/4 \sim 4/20$ Scope →コンサルテーションの実施 -4/15~4/29 Extractives Exclusion −5/6~5/20 Regulated Financial Services (~4/11まで意見募集、4/25に会合) Exclusion 2022年6月 $-5/27\sim6/10$ Tax Certainty (現在) 多国間条約の策定 2022年中頃 ピラー1実施に係るモデル国内法の策定 多国間条約の署名

→いずれも、我が国は令和5年度税制改正以降の税制改正を予定。

GloBEルールに係る実施枠組み

ピラー1, 2 (IIR) の実施

ピラー2 (UTPR) の実施

2024年以降

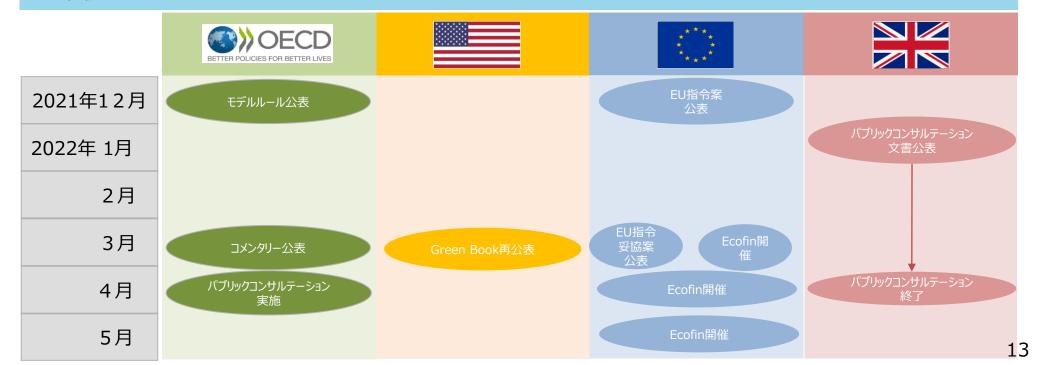
2022年末

2023年以降

12

(参考) 諸外国の議論動向

- 米国では、GILTI改正案を含むビルド・バック・ベター法案について、2021年11月に下院を通過したものの、 2022年5月末時点において上院を通過していない。また、2022年3月末には、ホワイトハウスからGreen Book が再度公表され、GILTI改正案等に加えて、QDMTTの導入案も示されている。
- EUは、2021年12月にGloBEルール導入に係るEU指令案を提示。EU経済・財務相理事会(Ecofin)にて 議論を継続し、2022年3月にEU指令妥協案が提案されたが、2022年5月末時点では、当該妥協案の合意には至っていない。次回は6月17日に開催予定。
 - ※なお、報道によれば、5月のEcofinで合意について議論予定だったが、ポーランドが合意を支持することを躊躇していることにより 進展が遅れており、議題から外されたとされている。ポーランドは、ピラー 2 をピラー 1 の実施と分離されないようにすべきと主張して いると報じられている。
- 英国は、2022年1月にGloBEルール導入に向けたパブリックコンサルテーション文書を公表。4月まで意見公募を 実施。



(参考)米国GILTI税制の改正案

● 米国では、現状のGILTI制度について①国別判定、②QBAI控除割合を変更する、③法人税 率及び所得控除割合の調整、等の変更を行うことを検討している。

	GILTI現行法	グリーンブック (2021年5月28 日)	上院案 (2021年8月25日)	下院案 (2021年9月13日)	直近案 (2021年11月19 日下院通過)	グリーンブック (2022年3月28 日)
適用税率	実効税率10.5% (法人税率21%× (1-所得控除 50%))	実効税率 21% (法人税率28%×(1- 所得控除25%))	税率自体の記載はないが、 引き上げられる方向	実効税率 16.5625% (法人税率26.5%×所 得控除37.5%)	実効税率15.015% (法人税率21%× (1-所得控除 28.5%))	実効税率20% (法人税率28%×(1- 所得控除28.5%?) *所得控除割合について は、BBBA base lineか
適用単位	全世界ベース	国別	国別	国別	国別	国別
外国税額控 除制限割合	20%制限	未定	0-20%の間で検討中	5%制限	5%制限	記載なし ※BBBA base lineか
租税負担基 準による適 用除外	実効税率18.9%を 超えるCFC等を除外	高税率適用除外規定は 廃止	高税率適用除外規定あり	記載無し	記載無し	記載なし ※BBBA base lineか
カーブアウト (QBAI控 除)	「適格事業資産投資額(QBAI) ×10%」を課税対象 所得から控除	10%控除は廃止	10%控除は廃止	5%控除	5%控除	記載なし ※BBBA base lineか
IIRとの関 係	記載無し	米国外最終親会社に IIRが適用される場合は 外国税額控除にIIR税 額を加味	米国外最終親会社にIIRが 適用される場合はGILTIに 優先してIIRの適用が認めら れる	記載無し	記載無し	記載なし

(上記表に関する出典)グリーンブック(2021年5月28日):米国財務省、"General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2022 Revenue Proposals"

上院案: 米国上院財政委員会、"Modifications Of Rules Relating To The Taxation Of Global Income"

下院案:米国下院歳入委員会、"Subtitle I - Responsibly Funding Our Priorities Section-by-Section"

直近案:米国下院予算委員会、"Build Back Better Act"

グリーンブック(2022年3月28日):米国財務省、"General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2023 Revenue Proposals"

⁽資料)「令和3年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に 係る調査研究事業)報告書 |P43を基に経産省作成

GloBEルールに関する2021年12月時点におけるEU指令案の概要

▶ GloBEルールに関するEU指令案は概ねOECDモデルルールに沿った内容であると考えられるが、いくつか相違点等も見られる。主な相違点等は以下の表の通り。

項目名	EU指令案の内容	OECDモデルルール等の内容
適用範囲	 ・大規模国内グループに対してもIIRが適用される。 ・大規模国内グループとは、すべての事業体が同一のEU加盟国に所在する連結売上750百万ユーロ以上のグループをいう。 ・なお、大規模国内グループは、IIR課税対象になってから最初の5年間は課税が免除される。 	・OECDモデルルールでは、多国籍企業グループにIIRが 適用される。
適用対象	EU加盟国にある最終親会社が軽課税構成会社である場合、同じ国に所在する軽課税構成会社に対してもIIRを適用する。	・OECDモデルルールでは、親会社は、親会社と同じ国に所在しない軽課税構成会社に対してIIRを適用する。なお、コメンタリーにおいては、親会社所在地国に所在する軽課税構成会社に対してもIIRを適用することが認められている。
QDMTT	・EU加盟国はQDMTTの適用を選択できる。 ・QDMTTの適用を選択した加盟国は、4ヶ月以内にその旨を欧州委員会へ通知しなければならない。	・OECDモデルルールには、QDMTTの要件概要の記載 はあるが、選択適用の記載はない。
GloBE所得から除外される項 目に関するDTAの取り扱い及 びCE間取引の資産取得価格	・(DTAの取り扱い) 2021年12月15日より後の取引に係るものは対象外 ・(資産取得価格) 2021年12月15日より後の取引については簿価引継ぎ	・ (DTAの取り扱い) 2021年11月30日より後の取引に係るものは適用除外 ・ (資産取得価格) 2021年11月30日より後の取引 については簿価引継ぎ
GloBE情報申告に関する罰則	GloBE情報申告の申告期限から6ヶ月以内に督促状を送付しても、GloBE情報申告書の提出がなかった等の場合、構成会社の売上の5%の罰則金が課される。	・OECDモデルルールでは、GloBE情報申告に関する罰 則規定は各国国内を適用
適格IIRとして認められる基準	EU指令では以下の通りの記載。 ・MNEグループの親会社が軽課税構成会社に係るトップアップ税額の配分額を計算・納税するための規則が施行されていること。 ・最低実効税率が少なくとも15%に設定されること。 ・ETRが国別に計算されること。 ・IIRの適用によりEU加盟国で支払われたトップアップ税額に対する免除(relief)があること。	・OECDモデルルールでは、以下の通りの記載。 その国の法令に導入された規定が、GloBEルールの2.1 条から2.3条その他の関連規定と同等であると認められるものであり、かつ、GloBEルール(コメンタリーを含む) と同等の方法により施行されるものをいう。

(資料)「令和3年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に係る調査研究事業) 報告書JP47~P49を基に経産省作成

GloBEルールに関するEU指令妥協案の概要

2022年3月12日に公表された、GloBEルールに関するEU指令の新たな案(以下、「EU指令妥協案」)では、2021年12月に公表されたGloBEルールに関するEU指令案から主に以下の点が見直されている。

項目名	概要
対象税額に対するOECDの 追加ガイダンスの参照	全ての第三国とEU加盟国の全てが統一的に「対象税額」を認識するために、OECDの追加ガイダンスに照らして、EU指令案の該当規定を解釈する必要がある。
IIR及びUTPR導入国の制限	EU加盟国の内、ごく少数のグループ本社しかなく、また、少数の構成事業体しか存在しない国(以下、「当該加盟国」)の税務当局にIIR及びUTPRの適用を直ちに要求することは、均衡を欠く。また、GloBEルールが共通アプローチ(common approach)であることも考えると、当該加盟国が一定期間IIR及びUTPRを適用しないことを選択できるようにすることが適切である。この選択をする場合、EU指令案における移行日(transposition date)より前に、欧州委員会に通知をする必要がある。
EU指令妥協案の施行及び EU加盟国の移行期限について	EU指令妥協案は、2022年に施行する。EU加盟国の移行期限(the time limit for transposition)は、2023年12月31日である。 EU加盟国は、IIRについては、2023年12月31日までに施行、UTPRについては、2024年12月31日までに施行する。

GloBEルールに関する英国協議文書

- GloBEルールに関する英国協議文書では、各項目について考え方が示された上で、いずれの考え方が良いと思われるか、意見公募を行った。
- 主な項目等は以下の通りである。

項目	概要	補足
UTPRの課税方法	①損金算入否認と②新たな課税の2つの方式が提案されている。	①においては、否認の対象となる支払の種類を限定しない。英国に構成会社が複数ある場合、最も収益性の高い構成会社から順に税務調整を行う方法が考えられている。 ②においては、英国に配分されたトップアップ税額に基づいて英国の構成会社へ新たな課税を行う。英国政府は、この方法により事務がより簡素なものとなると考えており、損金算入否認の方法により直面する問題*1を避けることも可能となると考えている。
GloBE税額の申告・納税につい て	・GloBE税額の申告については、①既存の 法人税申告書に記載して申告する方法と、 ②GloBE情報申告書に直接記載して申告 する方法が考えられる。 ・GloBE税額の納税については、事業年度 末に年額の納付をすることが提案されている。	・納税については、四半期ごとの法人税の予定納税制度において求められる年間納税額の予測は難しいと考えらえることから、事業年度末の年額納付が提案されている。なお、英国における法人税の納付期限は、事業年度末から9ヶ月後である。 ・但し、このような運用は、IIRが法人税申告の枠組外の支払いとして整理される場合にのみ可能と付言されている。
QDMTTCOUT	QDMTTを英国において導入するのは、簡素 化及び財源確保の観点から合理性がある。	・簡素化の観点からは、QDMTTの導入により企業のコンプライアンスや管理上の負担が軽減される。英国に本社を置く多国籍企業で、英国で生じた利益がUTPRの対象となるような場合、複数の国・地域において納税義務を負うことになるため、税務紛争のリスクが増大し、また複数の税務当局による税務調査に対応しなければならない可能性がある。・財源確保の観点からは、英国で生じた軽課税利益が国外において課税される可能性が高いことから、QDMTTを導入すれば、英国で事業を行う企業の税負担を増やすことなく、英国の財源を確保できる。

(資料)「令和3年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に 係る調査研究事業)報告書JP51、P52を基に経産省作成

- 1. 日本企業の海外事業活動の現状
- 2. 最低税率課税(ピラー2)に係る国際的議論の動向等
- 3. 本研究会で御議論いただきたい論点案

参考資料(これまでの検討の経緯等)

本研究会で目指したい方向性(研究会設置趣旨より)

- 人口や国内市場が縮小する中で、成長著しい海外市場を獲得するための海外直接投資 (現地法人の新設、海外企業の買収)からの収益に立脚する我が国の「投資立国」化が 急速に進行。我が国企業が海外成長市場で獲得した収益は我が国経済全体にとって非常 に重要である。他方、経済のデジタル化が加速する中、我が国企業は諸外国企業との激 化する競争に直面しており、価格競争力や商品開発力に課題があると指摘される。課題 の克服に向けて、現地企業との協業・M&A等による海外事業形態の多様化や、買収後 のPMI等に伴う海外子会社の売却や清算など機動的なポートフォリオ転換を実施して きている。こうした状況を踏まえて、税制面からも、我が国企業と外国企業との公正な 競争条件を確保し、円滑な海外事業活動を支えていくことが必要。
- 2021年10月に国際的に合意された最低税率課税制度(ピラー2)について、米国、英国、EU等での検討が行われている状況も踏まえつつ、我が国における円滑な制度導入に向けた今後の論点を確認するとともに、海外展開する我が国企業に過度な負担がないよう、既存の外国子会社合算税制(CFC税制)との関係整理及び簡素化のあり方を検討するため、研究会を設置。

本研究会では、最低税率課税制度(ピラー2 GloBEルール)について、米国、英国、E U等での検討が行われている状況も踏まえつつ、例えば、以下の事項について御議論いただきたい。

- 我が国における円滑な最低税率課税制度導入に向けた今後の論点の確認
- <u>最低税率課税制度とCFC税制との関係整理、CFC税制の簡素化のあり方</u>

今回(6/17 第1回研究会)で御議論いただきたい論点案

- **論点1**:国際課税のあり方を議論する前提として、**日本企業の海外直接投資(現地法人の新設、海外企業の買収)の現状や課題としてどのようなことが挙げられるか**。また、**海外子会社で獲得した収益の使途や、親会社への還流の方法(配当等)、配当により還流した資金を何に活用しているか**。
- **論点2**: GloBEルールについて、米国、英国、EU等での検討が行われている状況も 踏まえつつ、我が国における円滑な制度導入に向けた今後の論点として、どのような ものがあるか。次頁(次回の論点案1)に掲げた論点例の他にも今後検討すべきと考 えられる論点があるか。
- **論点3**:海外展開する我が国企業に過度な負担がないよう、**既存のCFC税制との関係をどのように整理し、CFC税制をどのように見直すべきか。次頁以降(次回の論点案2,3)に掲げた論点例について御意見をいただきたい。**

次回(6/27 第2回研究会)で御議論いただきたい論点案①

- **論点1**: GloBEルールについて、米国、英国、EU等での検討が行われている状況も踏まえつつ、 我が国における円滑な制度導入に向けた今後の論点として、例えば、以下のような論点が挙げられるのではないか。各論点について、今後のOECDでの議論の状況を注視しつつ、どのような点に留意が必要と考えられるか。
 - セーフハーバーを用いたGloBEルールの簡素化
 - GloBEルールの導入時期
 - GloBEルールの申告納税時期
 - QDMTTの導入
 - UTPRの国内制度化
 - ETR計算に関する各種税額の取扱いの明確化(親会社が欠損法人の場合等のCFC税額等の取扱い等)
- 論点2 : GloBEルールと既存のCFC税制との関係をどのように整理することが考えられるか。例えば、これまでの研究会等での意見も踏まえて、以下のように考えることができるか。
 - GloBEモデルルールに記載のとおり、IIRとCFC税制は、政策目的が異なるため、両制度は併存する。併存の在り方について、過度な負担がないように以下の点に配慮することが必要ではないか。
 - 実務負担の軽減に向けた簡素化
 - 両制度は併存するが、GloBEルールの導入に伴い、親会社に対する実務負担の増加が見込まれることから、過度な負担とならないよう、CFC税制を抜本的に簡素化し、実務負担を軽減すべきではないか。
 - 現行CFC税制の課題解決に向けた適正化
 - 現行のCFC税制に関する課題について、GloBEルールの導入により外国子会社の超過収益に対して 15%までの税負担が確保され軽課税国への利益移転を防止する新たな環境が整備されることや、 GloBEルールの導入により外国子会社に対する新たな実務対応が必要となることを踏まえて、見直しを検討すべきではないか。

次回(6/27 第2回研究会)で御議論いただきたい論点案②

- 論点3:海外展開する我が国企業に過度な負担がないよう、CFC税制をどのように見直すべきか。 これまでの研究会等での意見も踏まえて、例えば、以下の項目について優先的に見直しを検討していくべきではないか。それぞれの項目に関して具体的にどのような見直しが考えられるか。
 - 制度の対象となる外国関係会社の絞り込み
 - 外国関係会社の所得の合算時期の見直し
 - GloBEルールにおける計算基準や必要情報等の利活用
 - 事業基準及び所在地国基準/非関連者基準の見直しを通じた経済活動基準の簡素化
- 上記各項目について、現行CFC税制においてどのような問題(事例、要因)が生じており、上記項目を見直すことにより、どのようにその問題の解決につながると考えられるか。
 - ― 例えば、合算課税がないことの確認に膨大な作業が発生しているという意見があるが、具体的にどこで 無駄と考えられる作業が発生しているのか。
 - 親会社と外国関係会社の決算期の組み合わせによっては(例えば、親会社3月決算、子会社12月決算)、 合算までの期間が短く負担になっているとの意見があるが、なぜ負担になっているのか、また、子会社 の申告時期が遅く情報が入手できないなどの場合にはどのように実務対応をしているのか。
 - GloBEルールとCFC税制の実務は大きく異なる(ダブルスタンダード)ことが負担であり、グローバルで統一されたGloBEルールの実務をCFC税制に係る実務においても利活用すべきとの意見があるが、具体的にどのような作業(例えば、ETR計算等)について検討可能性があると考えられるか。その際の留意点(例えば、GloBEルールとCFC税制とで対象親会社や対象子会社の範囲が異なること等)は何か。
 - 経済活動基準のうち、特に事業基準や所在地国基準/非関連者基準に対して判定が困難である等の実務負担が重いといった意見があるが、具体的にどのような事例があり、その要因は何か。

論点案に関する参考資料

(参考) 令和4年度与党税制改正大綱における記載(関連部分)

● 令和4年度与党税制改正大綱において、今後国際合意に則った法制度の整備を進めるに当たって、**わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などに も配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する**という点が明記された。

3. 国際課税制度の見直し

経済のグローバル化が進展し、デジタル技術が経済活動の隅々まで浸透する中、モノを中心とした時代に形成された国際課税原則(「恒久的施設(PE:Permanent Establishment)なければ課税なし」等)が適切に機能せず、市場国で公平な課税を行えないといった問題が顕在化している。また、過度な法人税の引下げ競争により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、企業間の公平な競争条件が阻害されるといった状況が生じている。

こうした国際課税上の課題への対応は喫緊の課題であるとの認識のもと、本年10月、OECD/G20「BEPS(注)包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。本国際合意は、税制の不確実性をもたらす一国主義的な課税措置の拡散を防止する観点から、100年来続いてきた国際課税原則を見直し、市場国に新たな課税権を配分するものである。加えて、グローバル・ミニマム課税の導入は、法人税の引下げ競争に歯止めをかけるとともに、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る。わが国は、BEPS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ところであり、本国際合意を強く歓迎する。

(注) Base Erosion and Profit Shifting:税源浸食と利益移転

今後、本国際合意の実施に向け、多国間条約の策定・批准や、国内法の改正が必要となる。制度の詳細化に向けた国際的な議論に引き続き積極的に貢献するとともに、国際合意に則った法制度の整備を進める。その際、わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。(以下略)

(参考) 青写真で提示された簡素化オプション

- 2020年10月に発表された第2の柱に関する青写真における簡素化オプションは、以下の4つがあげられていた。他方で、どの簡素化オプションが最終的なGloBEルールに組み込まれるかは、青写真公表時点においては、決定していないとされていた。
 - ①CbCRの実効税率を用いたセーフハーバー
 - ②デミニマス利益の除外
 - ③複数年度を対象とする国又は地域別の実効税率の計算
 - ④事務運営ガイダンス(ホワイトリスト)

①CbCRセーフハーバー

CbCRセーフハーバーは、 一定の要件で作成された CbCRに基づき計算された 国・地域別の実効税率が 一定の閾値を超えている 場合に、その国・地域にお けるETR計算を不要とする ものである。

②デミニマス利益除外

デミニマス利益除外は、多国籍企業グループの税引前当期純利益の一定割合を下回るような国・地域を、GloBEルールにおけるETR計算を不要とするものである。

③複数年度計算

複数年度計算は、基準年度において全ての国・地域に対して、国・地域の実効税率の計算を多国籍企業グループに求めるものであり、その計算で実効税率が一定の閾値を超えた国・地域に関しては、以後3~5年間、実効税率の計算を求めないというものである。

④事務運営ガイダンス

事務運営ガイダンスは、 GloBEの課税ベースと重要な乖離がなく、税率が十分に高い国を特定し、これをガイダンスとして公表。その上で、多国籍企業グループは、この国・地域については税務当局からの求めがない限りETR計算が求められないというものである。

(参考) モデルルールにおける簡素化オプションに関連する規定

- モデルルールにおいては、8.2にセーフハーバーの項目があるが、具体的な内容については 言及がされておらず、GloBE Implementation Frameworkでの議論に委ねられている。
- また、8.3に執行ガイダンスの規定があるが、「Agreed Administrative Guidance」 の定義を見ても、これが青写真における事務運営ガイダンス(ホワイトリスト)と同様の ものを指すかは明確ではないと思われる。

Article 8.2. Safe Harbours

8.2.1. At the election of the Filing Constituent Entity, and notwithstanding Chapter 5, the Top-up Tax for a jurisdiction (the safe harbour jurisdiction) shall be deemed to be zero for a Fiscal Year when the Constituent Entities located in this jurisdiction are eligible for a GloBE Safe Harbour, pursuant to the conditions provided under the GloBE Implementation Framework and applicable for that Fiscal Year.

Article 8.3. Administrative Guidance

§.3.1. The tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] shall, subject to any requirements of domestic law, apply the GloBE rules in accordance with any Agreed Administrative Guidance.

(参考)GloBEルールの導入時期に関する議論

● GloBEルールの導入時期について、現状明らかになっているところは以下の通りである。

米国	英国	EU
2022年3月末に公表されたGreen	2022年1月に公表された英国協議	EU指令妥協案では、移行期限は
Book (以下、「Green Book」) に おいては、「REFORM BUSINESS	文章においては、IIRについては、 「Finance Bill 2022- 23」に含め	2023年12月31日まで とされている。その上で、 IIRについては、
AND INTERNATIONAL	ることで、 2023年4月1日の施行 を	2023年までに、UTPRについては
TAXATION 」の項目における、法人 税率とともに GILTI税率を上げる提	予定していると述べている。	2024年までに施行 するとされている。
案につき、2022年12月31日施行	また、2022年6月14日に発出され	
とされている。	た英国財務省による文章によれば、	
また、「ADOPT THE	(*1)、ピラー 2 について2023年12 月31日以後に開始する会計事業年	
UNDERTAXED PROFITS	度において最初に適用することをこの	
RULE」の項目におおける、BEAT税 制を廃止し、GloBEルールにおける	夏に確認すると述べている。	
UTPRと整合的な制度とする提案	また、 UTPR(含むQDMTT)につ	
は、2023年12月31日施行 とされ	いては、早くとも、2024年4月1日	
ている。	の導入(introduced)を検討 して いると述べている。	

 $^{(*1) \} https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1082639/202210613_FST_P2_Letter_PO_version_.pdf$

⁽米国) https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2023.pdf

⁽英国) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1045663/11Jan_2022_Pillar_2_Consultation_.pdf
(EU) https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF

(参考)IIR及びUTPRの申告納税時期

- OECDモデルルール及びコメンタリーにおいて、GloBE情報申告時期(※)は明示されているものの、IIRと UTPRの申告納税時期については、明確な記載はない。
 - ※IIRやUTPR等の適用に必要な情報を記載するGloBE情報申告書の提出時期については、初年度は最終親会社の連結会計事業年度の末日から18ヶ月以内、次年度以降は15ヶ月以内に提出する必要がある。
- 各国のコンサルテーションドキュメント等における申告納税時期等に関する議論状況は以下の通り。

米国	英国	EU	ニュージーランド
2022年3月末に公表されたGreen Book (以下、「Green Book」) には 特に言及なし。	【申告手続きについて】 ①IIR又はUTPRに基づく納税額に関する情報を既存の法人税申告書に記載する方法と、②GloBE情報申告書に直接記載して申告する方法のいずれが望ましい方法であるか見解が求められている。 【納税手続きについて】四半期ごとの法人税の予定納税制度において求められる年間納税額の予測が難しいため、年間ベースで、法人税の通常の納税期限(事業年度末から9ヶ月)に合わせることが提案されている。これは、IIRが法人税申告書の埒外で適用されることにより可能となる。	GloBE情報申告書に関する提出義務以外に、 申告手続き及び納税時期に 関する記載なし。	【申告・納税手続きについて】 GloBEによって生じる納税義務は、法 人所得税とは別の税とすることを提案 している。これと同様に、UTPRについて も、UTPR納税義務がある法人の特定 や、損金算入否認の新しいルール構築 のための複雑さがある法人税による損 金算入否認の方法よりも、別税として 取り扱う方が好ましいとしている。 また、例として、GloBE情報申告書の 提出後、2ヶ月後に、GloBE税申告 書を提出する方法を提案

(米国) https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2023.pdf

pdf.pdf?modified=20220505013401&modified=20220505013401

⁽英国) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1045663/11Jan_2022_Pillar_2_Consultation_.pdf
(EU) https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF
(ニュージーランド) <a href="https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tp/publications/2022/2022-ip-oecd-pillar-two/2022-ip-oe

(参考)適格国内ミニマム税(QDMTT)の制度概要

- 適格国内ミニマム税(QDMTT)とは、その国内法令により課されるミニマム税額で、(a)GloBEルールと同様の方法により構成会社の国内超過利益が決定され、(b)その国内超過利益に対して15%まで国内トップアップ税額が計算され、(c)GloBEルール(コメンタリー含む)と同等の方法により施行され、かつ、当該ルールに関していかなる便益も提供されないものをいう。モデルルールにおいては定義・要件の記載はあるが、選択適用等、適用方法についての記載はない。
- 各国のコンサルテーションドキュメント等における適格国内ミニマム税に関する議論状況は以下の表の通りである。

米国 英国 英国 EU ニュージーランド

Green Bookにおいては、同提案に、<u>他の</u> 国・地域がUTPRを導入した場合に適用 される、国内ミニマム税制度を含む</u>としてい る。

また、この国内ミニマム税制度は、 (a)UTPRと同様の方法で決定される会計上の利益に対して15%で適用されること、 (b)米国の利益に対して全てのグループの支払済み又は未払い計上された税(連邦及び州税等)が対象となること、が記載されている。 以下の2点から合理性を有するとされている。

(a)財源確保

国内ミニマム税がない場合、英国で生じた 軽課税利益が国外において課税される可 能性が高く、国内ミニマム税を導入すれば英 国で事業を行う企業の税負担を増やすこと なく英国の財源を確保できる、としている。

(b)簡素化

国内ミニマム税の導入により、企業のコンプライアンスや管理上の負担が軽減される。英国本社の多国籍企業が、英国で生じた利益がUTPRの対象となるような場合、複数の国・地域で納税義務を負うことになるため、税務紛争のリスクが増大し、また、複数の税務当局による税務調査に対応しなければならない可能性がある。

EU加盟国はその加盟国にある構成会社 に対して適格国内トップアップ税の適用を 選択できる。これにより、最終親会社の所 在地国でトップアップ税額を全て徴収するの ではなく、軽課税構成会社の所在する加盟 国でトップアップ税額を徴収することができる。

加盟国のこの選択により、EU加盟国が自 国の軽課税構成会社に係るトップアップ税 額を徴収することにより、税収確保を可能に する。

国内トップアップ税の適用を選択したEU加盟国は、EU指令を導入するための国内法令採用後、その適用を選択した事実を4ヶ月以内に欧州委員会へ通知しなければならない(GloBEに係るEU指令案P29)。

国内ミニマム税の導入により、課税対象となる企業にとっては、どの国に納付するかの納付先が変わるだけで追加の税負担はない一方で、ニュージーランドにとっては税収が確保できる。

さらに、他国の多国籍企業に対しても適用することで、ニュージーランドで発生した所得につきニュージーランドおいて課税ができる。他方で、ニュージーランドの規模、高い税率、優遇税制(キャピタルゲインを除く)がないことを考えると、国内ミニマム税の導入のメリットは十分でない可能性もある。また、15%を下回り国内ミニマム税で課税される場合、キャピタルゲイン税制がないにも関わらず、これにより課税されてしまう。また、他国のIIRやUTPRが課せられない期間は国内ミニマム税の適用をしないことも提案されている。

(米国) https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2023.pdf

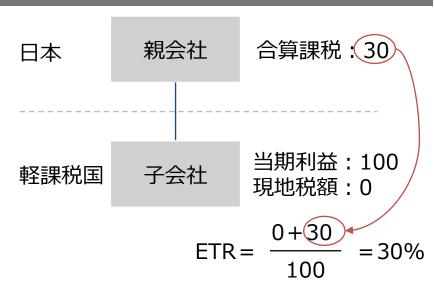
(英国) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment data/file/1045663/11Jan 2022 Pillar 2 Consultation .pdf (EU) https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0001.02/DOC 1&format=PDF

(ニュージーランド) https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tp/publications/2022/2022-ip-oecd-pillar-two/2022-ip-oecd-pillar-two-pdf.pdf?modified=20220505013401&modified=20220505013401

(参考)GloBEルールにおけるCFC税額の取扱い

● CFC税額に関するモデルルール上の記載については、プッシュダウンについて規定する 4.3.2(c)と、プッシュダウンの額を制限する4.3.3の規定がある。

(例)CFC税額のプッシュダウン



プッシュダウンの制限

プッシュダウンする税額の内、受動的所得(Passive Income) に係るものは、次のうちいずれか少ない金額が対象となる。

- (a)受動的所得 (Passive Income) に対応する税額
- (b)受動的所得 (Passive Income) に対応する対象税額を考慮せずに計算された構成会社の所在地国に係るトップアップ税率を CFC 税制等に基づき合算される受動的所得に乗じた金額

受動的所得(Passive Income)の定義

受動的所得(Passive Income)とは、GloBE所得(GloBE Income)のうち次の所得をいう。

- (a)配当または配当に等しいもの
- (b)利息または利息に等しいもの
- (c)賃貸料
- (d)ロイヤルティ
- (e)年金、または
- (f)(a) から (e) に掲げる所得を創出する資産から生じる純利益

ただし、構成会社所有者(Constituent Entity-owner)が、CFC税制(Controlled Foreign Company Tax Regime)に基づきまたはハイブリッド事業体(Hybrid Entity)に係る所有持分(Ownership Interest)の結果として、これらの所得につき課税を受ける場合に限る。

※これらの規定から、本邦CFC税制で企業単位の合算課税をしている場合においても、GloBEにおいては、当該所得の中に受動的所得がないか、受動的所得がある場合には、プッシュダウンの制限を受けないか確認作業が生じるものと推察される。

※プッシュダウンの制限を日本において考えると、(a)は日本の法人税率×受動的所得(Passive Income)となり、(b)は(最低税率15%-現地ETR)×受動的所得となる。 (a)と(b)のいずれか少ない金額がプッシュダウンの対象となり、受動的所得としてCFC合算された税額すべてがプッシュダウンの対象とならない可能性がある。

(参考)コメンタリーにおけるCFC税制の取扱い

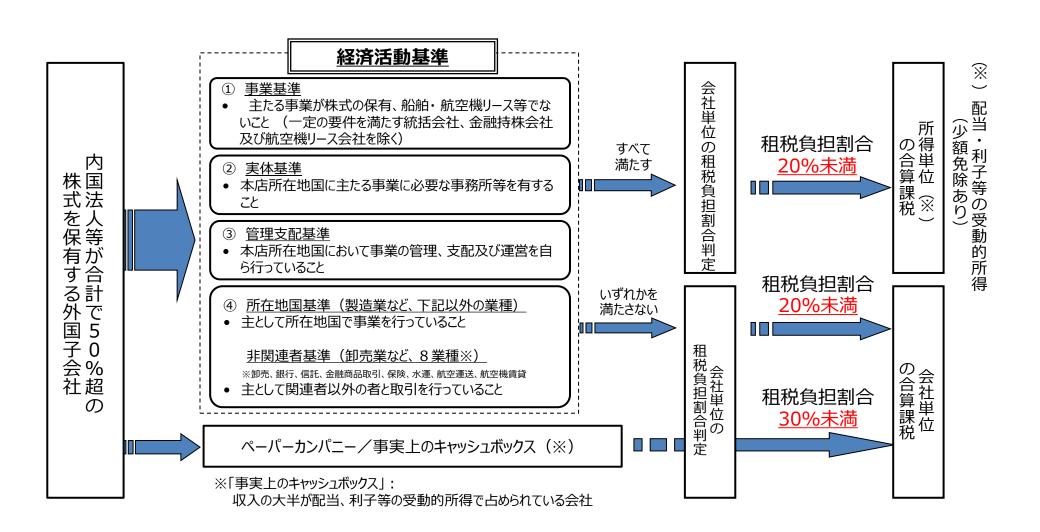
● ピラー2コメンタリーにおいて、CFCは下記の通り記載されている。

CFC Tax Regime

8. An IIR is not included in the definition of a CFC Tax Regime. Although CFC Tax Regimes impose tax on the owners of a foreign subsidiary, they are distinguishable from an IIR in that, the Top-up Tax under the IIR is initially computed on a jurisdictional basis so as to bring the tax paid on excess profits in that jurisdiction up to an agreed minimum tax rate. Those taxes are then allocated to each LTCE in proportion to that Entity's GloBE Income before being brought into charge by a Parent Entity. Given the policy and mechanical differences between the two, a jurisdiction is not required to replace an existing CFC Tax Regime by introducing an IIR and, therefore, is not prevented from employing both an IIR and a CFC Tax Regime in its domestic tax laws.

(参考)現行のCFC税制の概要

● CFC税制(外国子会社合算税制)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の所得とみなして課税する制度。



(参考)近年のCFC税制に関する改正(経産省要望関係等)

● 近年におけるCFC税制に関する改正(経産省要望関係等)は以下の通り。

平成29年度改正

海外展開を行う日本企業への過度な負担を回避するため、旧トリガー税率と同水準(20%)以上の一定の外国子会社は適用免除とする税率基準を導入する等、合理的で簡素な制度に改正。

(参考)「平成29年度 税制改正の解説」より関係部分抜粋

- 平成29年度税制改正においては、BEPS プロジェクトの最終報告書(行動3「外国子会社合算税制の強化 (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)」)に関して、「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に基づき、日本企業の健全な海外展開を阻害する ことなく、より効果的に国際的な租税回避に対応するため、外国子会社合算税制の改正を行っています。
- ・ 具体的には、租税回避リスクを、改正前の外国子会社の租税負担割合により把握する制度から、所得や事業の内容によって把握する制度に改めています。これにより、従来は制度の対象外であった租税負担割合20%以上の外国子会社について、一見して明らかに、利子・配当・使用料等のいわゆる「受動的所得」しか得ておらず、租税回避リスクが高いと考えられるペーパー・カンパニー等である場合には、原則として、その外国子会社の全所得を親会社の所得とみなして合算できるようになり、他方で、経済活動の実体のある事業から得られた、いわゆる「能動的所得」は、外国子会社の租税負担割合にかかわらず合算対象外となります。また、企業の事務負担を軽減する観点から、改正前の制度との継続性を踏まえつつ、租税負担割合20%以上の外国子会社は、租税回避リスクの高いペーパー・カンパニー等を除き、合算課税を免除して申告不要とする制度適用免除等の措置を講じています。

平成30年度改正

海外M&A後の買収企業傘下のペーパーカンパニー等の整理は、企業の経営効率を高め競争力の向上につながり、租税回避防止にも資するものの、その整理に伴い発生する株式譲渡益は課税されることから、これを見直し一定の場合に非課税とするよう改正(海外M&Aに伴う海外子会社等再編円滑化措置)。

平成31年度改正

• 米国等におけるビジネス実態を考慮し、資源・インフラ事業等の実体のある事業のために必要な一定の外国関係会社については、ペーパーカンパニーの範囲から除外し、課税対象から除くよう改正。

令和2年度改正

• 日本企業の海外での健全な事業活動における課税リスクや事務コストを低減し、海外展開の推進及び国際競争力の向上を図るため、部分合算の対象となる受取利子等の額の範囲から一定のユーザンス金利を除外するよう改正。

(参考)BEPS行動 3 (2015年10月)の概要

■ BEPS行動3 (効果的なCFCルールの構築)の概要は以下の通り。

趣旨•目的

• 税務上の理由から軽課税国に子会社が設立されることがあるが、現状、CFCルールを有しない国があること、また、有する国も必ずしもBEPSに包括的に対処できる制度になっていない国もある。行動3の目的は、税源浸食と利益移転に対処するための効果的なCFCルールを構築するための提言を策定することである。

報告書の概要

- CFCルールの全ての構成要素を検討するとともに、効果的なCFCルール構築のために必要な6つのビルディング・ブロック(①CFCの定義、②CFC除外および閾値要件、③所得の定義、④所得の計算、⑤所得の帰属、⑥二重課税の防止および除去)を提示。
- これらのビルディング・ブロックは、CFCルールがない国では、提示されたルールをそのまま導入することが可能となり、既存のCFCルールがある国では提示に沿った形で自国のルールを改正するためのものとなる。
- 最終報告書は、CFCルールのミニマムスタンダードを示すものではなく、各国が異なる政策目的と国際的な法的義務に沿った形でBEPSに対処するためのCFCルールの設計についての柔軟性を提供。

(参考) ビルディング・ブロックのうち「③所得の定義」に関する概要

- BEPSの懸念を生じさせる所得を支配株主に正確に帰属させるための所得の定義を明確に規定すべき。
- 各国・地域が国内の政策枠組みと整合性のあるCFCルールを確実に策定できるよう柔軟性を認める。
- 各国・地域は直面するBEPSリスクの程度によりCFC所得の定義を、下記より選択する事を含めて自由に選択できる。

カテゴリー分析

・ 法的形式等に基づいて分類された 所得

例(法的形式による分類):配当、利子、保険所得、販売・サービス、使用料・その他のIP所得

実質分析

実質的な経済活動を伴わなかった所得(カテゴリーアプローチとの複合適用が一般的)

例:所得の取得に実際に必要となった 事業施設やスキルのある従業員の有無 により判定

超過利得分析

軽課税国にある外国子会社の所得のうち、通常所得を超える部分 (超過利潤)

例:IP所得、一定の関連者間取引

(資料) BEPS行動 3 を基に経産省作成 34

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見

(3) CFC税制の簡素化に関する勉強会での意見

- CFC税制は、適用の判定が必要な外国関係会社が非常に多く、合算課税がないことの確認に多大な実務負担を要しているため、事務負担を軽減する観点から、判定を要する外国関係会社を 絞り込むことが重要との意見があった。
- また、GloBEルールとCFC税制における異なる実務(ダブルスタンダード)による過度な事務負担を 回避する観点から、CFC税制の実務について、GloBEルールの実務に合わせて、計算方法や必要と なる情報等を可能な限り共通化すべきとの意見があった。
- あわせて、CFC税制の合算時期について、現状では外国関係会社の現地税務申告が完了していない状況で合算せざるを得ない状況となっている場合があるため、GloBEルールの申告フローが円滑なものとなることも見据えて、CFC税制に係る合算時期を見直すべきとの意見があった。
- さらに、経済活動基準について、判定に係る実務負担が重いことや時代に即していないため、簡素 化等の観点から見直しを検討すべきとの意見があった。
- なお、全部合算課税と部分合算課税の在り方について、事務負担が減ることを前提に、経済活動 基準をなくすことができるのであれば、受動的所得に絞るという部分合算課税の仕組みを基本とす ることは検討に値するとの意見があった一方、BEPS行動3では、所得を類型に分類する「カテゴリカ ルアプローチ」と、取引ごとに経済実体を判定する「実質分析」を組み合わせる議論があったことから、 単純に全部合算課税をなくして良いのか、よく議論していく必要があるとの意見もあった。

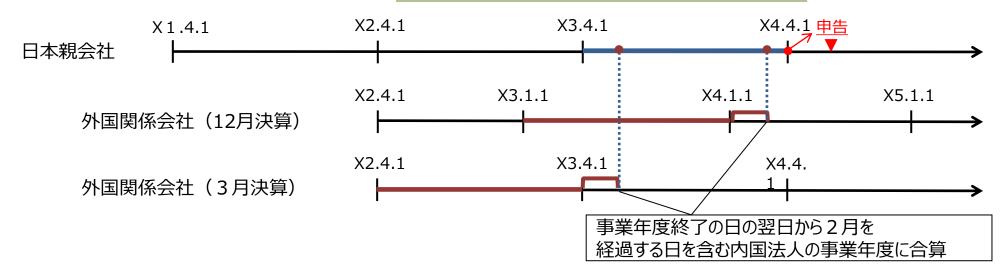
35

(参考)現行制度におけるCFC合算時期

日本親会社が3月決算の場合



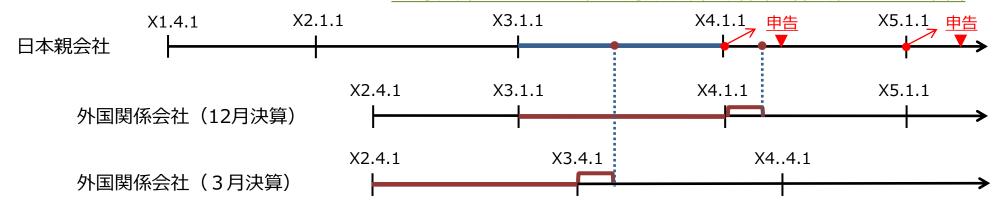
外国関係会社が12月決算、3月決算であれば、 X4年3月期決算で外国関係会社について申告



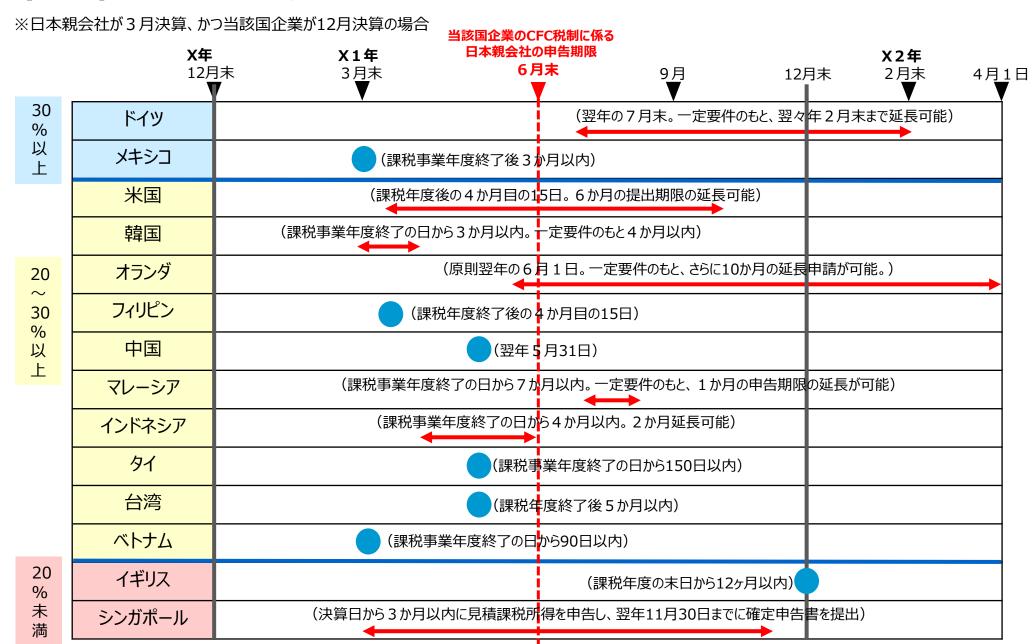
日本親会社が12月決算の場合



外国関係会社が12月決算であればX4年12月期決算で、 3月決算であればX3年12月期決算で外国関係会社について申告



(参考) 諸外国における申告期限の比較



(参考)CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ

- GloBEモデルルールにおいては、ETR計算に当たってCFC税額をプッシュダウンする旨の規定があるが、CFC税額が子会社法域のどの事業年度にプッシュダウンされるかは明確になっていない。
- CFC税制の合算時期の見直しを検討する場合には、GloBE情報申告が円滑になることもあわせて検討する必要があるため、下記の前提および一定の仮定の下、以下の4つに場合分けをしてCFC合算に係る申告時期と GloBE情報申告時期の対応イメージを次ページ以降に参考で提示する。

(前提)

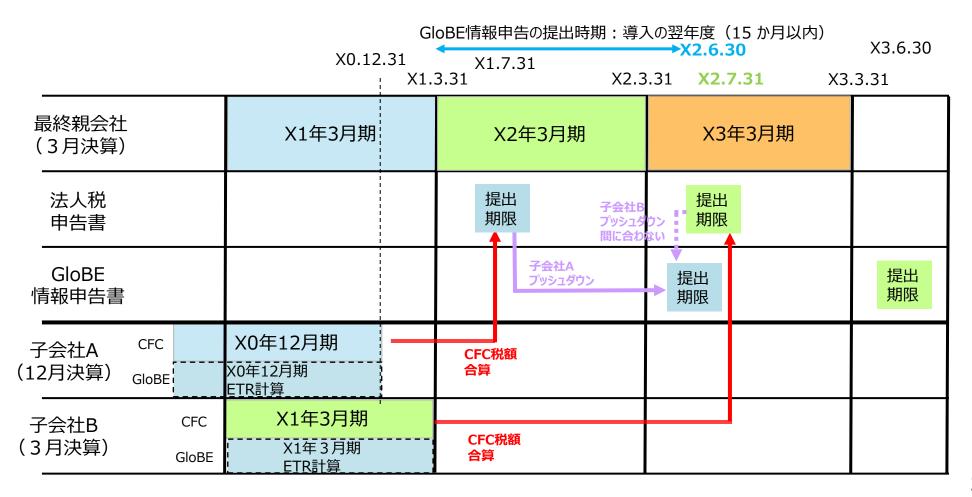
- ✓ 決算時期について、親会社は3月末、子会社A社は12月末、子会社B社は3月末とする。
- ✓ 法人税申告書提出時期は、グループ通算制度を適用した企業を想定し、通常の申告時期より1か月延長を行った7月末とする。
- ✓ GloBE情報申告書の提出時期は、初年度は連結会計年度の終了日の翌日から18か月以内、その翌年度以降は15か月以内とされているが、翌年度以降の原則的な実務対応を見据えて検討をすべく、連結会計年度の終了日の翌日から15ヶ月で提出する場合の実務フローを想定する。
- ✓ GloBE情報申告書に記載予定のETR計算における、プッシュダウンするCFC税額は、本邦法人税の確定申告により確定した外国税額控除後のCFC税額を想定する。

(一定の仮定)

- ✓ CFC税制の合算時期につき、現行制度(→①、②)、見直し案(→③、④)の2通りを想定。
- ✓ GloBEにおけるCFC税額のプッシュダウン時期につき、 子会社におけるCFC所得の発生事業年度に係るGloBE情報申告(→①、③)、 親会社においてCFC税額を合算した法人税の申告事業年度に係るGloBE情報申告(→②、④)の2通りを想定。

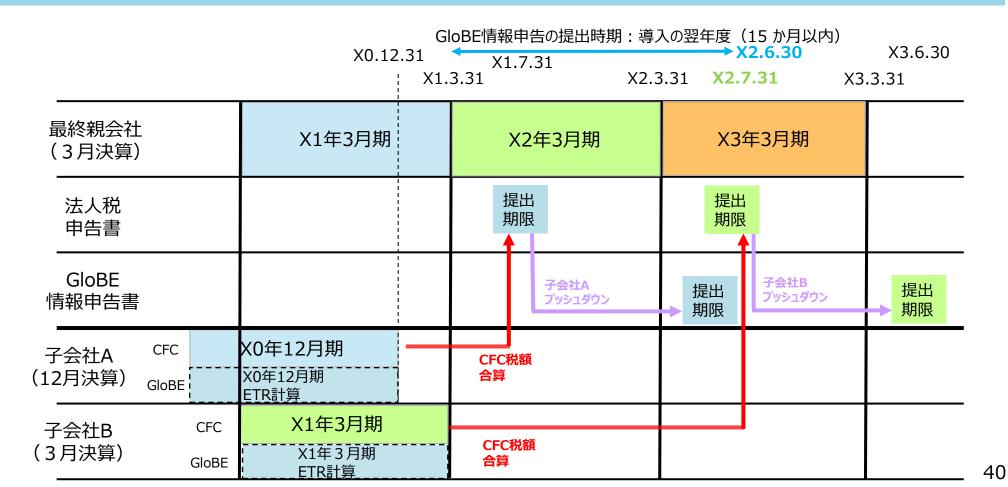
(参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ パターン①

- 前提は、(i)CFC税制の合算時期は現行制度とし、(ii)CFC税額のプッシュダウン時期は子会社におけるCFC所得の発生事業年度に係るGloBE情報申告とする。
- 親会社のX1年3月期のGloBE情報申告について、X2年6/30までの提出が必要だが、子会社BのCFC税額の合算はX2年7/31までに提出する親会社の法人税申告で行われるため、子会社Bのプッシュダウン計算がGloBE情報申告に間に合わない可能性。



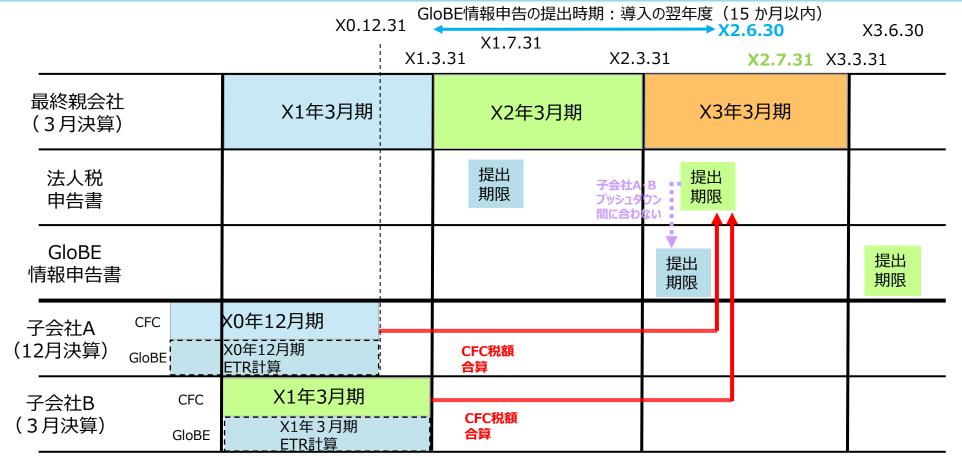
(参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ パターン②

- 前提は、(i)CFC税制の合算時期は現行制度とし、(ii)CFC税額のプッシュダウン時期は親会社においてCFC税額を合算した法人税の申告事業年度に係るGloBE情報申告とする。
- 法人税申告時期、プッシュダウン時期、及びGloBE情報申告時期に実務上の問題はないと考えられる。他方、子会社BのETR計算上の分母(≓CFC合算対象所得)と分子(≓プッシュダウン対象となるCFC税額)の計上年度がずれる状況が想定される。例えば、子会社BのETR計算において、CFC合算対象の所得はX1年3月期の分母に含まれるが、CFC税額はX2年3月期の分子に含まれることになる。



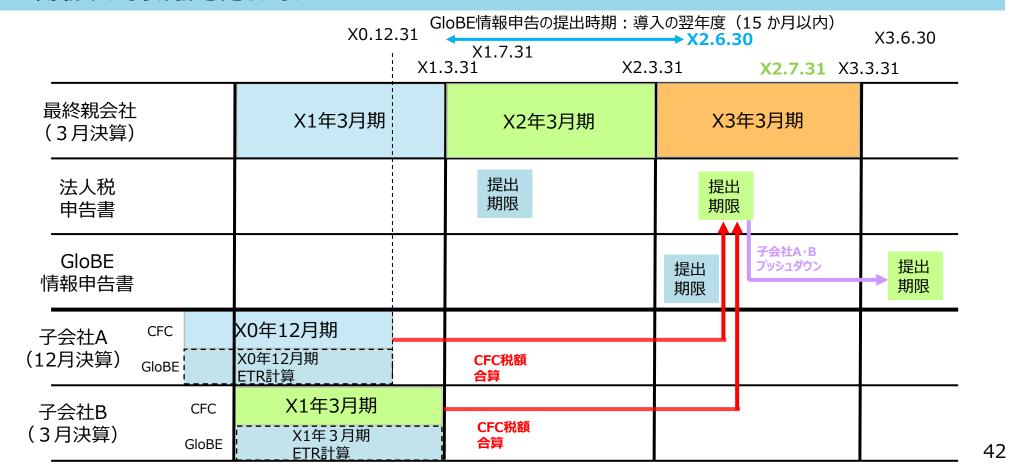
(参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ パターン③

- 前提は、(i)親会社3月決算・外国子会社12月決算の場合のみCFC税制の合算時期を見直し、例えば、「外国関係会社の各事業年度終了の日(X0年12/31)の翌日(X1年1/1)が属する内国法人の事業年度終了の日(X1年3/31)の翌日(X1年4/1)が属する事業年度」等とした場合を想定、(ii) CFC税額のプッシュダウン時期は子会社におけるCFC所得の発生事業年度に係るGloBE情報申告とする。
- 親会社のX1年3月期のGloBE情報申告について、X2年6/30までの提出が必要だが、子会社A・BのCFC税額の合算はX2年7/31までに提出する親会社の法人税申告で行われるため、子会社A・Bのプッシュダウン計算がGloBE情報申告に間に合わない可能性。



(参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージパターン4)

- 前提は、(i)親会社3月決算・外国子会社12月決算の場合のみCFC税制の合算時期を見直し、例えば、「外国関係会社の各事業年度終了の日(X0年12/31)の翌日(X1年1/1)が属する内国法人の事業年度終了の日(X1年3/31)の翌日(X1年4/1)が属する事業年度の法人税申告」等とした場合を想定、(ii) CFC税額のプッシュダウン時期は親会社においてCFC税額を合算した法人税の申告事業年度に係るGloBE情報申告とする。
- 法人税申告時期、プッシュダウン時期、及びGloBE情報申告時期に実務上の問題はないと考えられる。他方、子会社A・BともにETR計算上の分母(≓CFC合算対象所得)と分子(≓プッシュダウン対象となるCFC税額)の計上年度がずれる状況が想定される。



(参考) 事業基準と所在地国基準/非関連者基準の概要

経済活動基準における事業基準及び所在地国基準/非関連者基準の概要は下記の通り。

事業基準

所在地国基準/非関連者基準

【要件】

主たる事業が以下に<u>該当しない</u>こと

- ① 株式または債券の保有(一定の統括会社を除く)
- ②工業所有権その他の技術に関する権利、特別の 技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの(これらの権利に関する使用権を含む。)又は著作権 (出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを 含む。以上を総称して「無形資産等」)の提供 ③ 船舶もしくは航空機の貸し付け
- ※被統括会社に係る株式の保有を行う一定の統括会社(事業持株会社)は、事業基準を満たすこととされる。
- ※一定の要件を満たす航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社は事業基準を満たすこととされる。
- ※一定の要件を満たす金融持株会社を主たる事業とする外国 関係会社は事業基準を満たすこととされる。

【主たる事業の判定方法】

外国関係会社が2以上の事業を営んでいるとき、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する。(措通66の6-5)

○所在地国基準

【適用業種】

卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業(うち、航空機の貸付けを主たる事業とするもの)以外の業種

【要件】

その事業を、主としてその本店所在地国において行っていること。

【判定方法】(措令39条の14の3第32項) 主たる事業の種類に応じ、次の各ケースに該当す ることが求められる。

不動産業:主として本店所在地国にある不動産の売買、貸付け、当該不動産の売買又は貸付けの代理又は媒介及び当該不動産の管理を行っている場合

物品賃貸業:主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行っている場合製造業:主として本店所在地国において製品の製造を行っている場合(製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与していると認められる場合を含む。)

その他の事業:主として本店所在地国において行っている場合

○非関連者基準

【適用業種】

主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業(うち、航空機の貸付けを主たる事業とするもの)である場合

【要件】

その事業を、主としてその外国関係会社の関連者以外の者との間で行っていること。

【判定方法】(措令39条の14の3第28項) 主たる事業の種類に応じ、次の主要取引項 目に関して、非関連者取引が取引全体の 50%を超えている

卸売業:棚卸資産の販売又は棚卸資産の

什入れ

銀行業:受取利息、支払利息

信託業:信託報酬

金融商品取引業:受入手数料

保険業: 収入保険料

水運又は航空運送業:船舶の運航及び貸付け又は航空機の運航及び貸付けによる収

入金額

航空機リース業が主たる事業:航空機の貸

付けによる収入金額

- 1. 日本企業の海外事業活動の現状
- 2. 最低税率課税(ピラー2)に係る国際的議論の動向等
- 3. 本研究会で御議論いただきたい論点案

参考資料(これまでの検討の経緯等)

デジタル経済下における国際課税研究会 中間報告書(概要)

我が国が「投資立国」※として持続的に成長を続けるため、日本企業が外国企業と内外で公平に競争できる 税制を構築する観点から、OECD/G20等での国際合意(最低税率課税等)の国内法化や残された課題(国内 デジタル市場における外国企業等に対する課税等)について検討(座長:田近栄治一橋大学名誉教授)。

※海外子会社から親会社への配当等の所得収支(約20.1兆円)は、経常収支黒字(約20兆円)に寄与。

日本企業の競争状況と基本的な考え方

- 内外市場で、外国企業と比べて価格競争力・商品開発力に課題。国内デジタル市場では、外国企業の独占・寡占が進行。
- 市場国に支店等がない/租税回避のため無形資産を軽課税国に移転するデジタル企業等と大きな税負担格差あり。
- ・ <u>国際課税制度の変革を通じて、内外市場における日本企業と外国企業との公平な競争環境を実現する</u>。これによって、 日本企業が投資原資となるキャッシュフローを確保し、リスク投資の促進を通じて、国際競争力の強化につなげる。

国際的議論の背景・方向性

市場国への課税権配分(ピラー1)

【現状】市場国では支店など物理的拠点がないため課税できない。

【対応】大規模かつ高利益の多国籍企業の利益の一部を市場国に配分。 デジタル売上税(DST)等の廃止を調整。

グローバル最低税率課税(ピラー2)

【現状】収益源の無形資産は軽課税国の 子会社に移転され、本国でも課税できない。法人税率引下げ競争にもつながる。

【対応】最低税率(15%以上)を設定し、 海外子会社の不足分を本国で追加課税。

・ 国際合意内容(ピラー1) の早期発効に期待。

• 残された課題として以下を検討。

- 外国企業による越境取引(オンラインゲーム等)に対する消費税の適正化。
- **外国企業の日本子会社等による租税回避対策**を必要に応じて強化。

今後の対応の方向性

- − **万が一、ピラー1の発効が遅れた場合の備えも検討**が必要との指摘。
- ・最低税率課税を主要国が導入すればグローバルに公平な競争に寄与。
- 今後の最終合意や国内法化に当たって以下を検討。
 - **導入時期**は主な**競争相手国(欧米、中韓等)との関係を考**慮。
 - 現地に実体ある事業(製造業等)の税負担への配慮。
 - 既存のCFC税制(外国子会社合算税制)との関係整理及びその簡素化。
 - 海外M&A等の海外事業活動の円滑化。
 - 国内における無形資産の形成及び利用を促進する税制のあり方。 45

(参考) デジタル経済下における国際課税研究会 委員等名簿

<委員(五十音順、敬称略)> ◎座長

•青山 慶二 (千葉商科大学大学院客員教授、21世紀政策研究所 国際租税研究主幹)

•岩根 秀禎 (丸紅株式会社 執行役員 経理部長) ·太田 洋

(西村あさひ法律事務所 パートナー弁護士)

・岡村 忠生 (京都大学大学院法学研究科教授)

・栗原 正明 (東レ株式会社 理事(税務)税務室長)

·鈴木 浩之 (トヨタ自動車株式会社 経理部部長)(※第4回までは清水 要 トヨタ自動車株式会社 前経理部部長)

·鈴木 将覚 (専修大学経済学部教授)

•竹中 英道 (ソニー株式会社 グローバル経理センターコーポレート税務企画部 統括部長)

◎田近 栄治 (一橋大学名誉教授)

(楽天株式会社 グループ経理部 部長 税務部 部長) ·谷 淳一

・日置 圭介 (ボストンコンサルティンググループ パートナー&アソシエイトディレクター)

溝口 史子 (デロイト トーマツ税理士法人 間接税サービス部門長、パートナー)

·山岸 哲也 (PwC税理士法人 国際税務/ディールズタックスグループ パートナー 公認会計士・税理士) 吉村 政穂 (一橋大学大学院法学研究科教授)

<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 経済基盤本部長)

・藤井 正之(一般社団法人日本貿易会 政策業務第一グループ長)

•佐藤 元彦 (一般社団法人新経済連盟 国際部長)

○関係省庁 ・財務省 主税局参事官室

・国税庁 調査査察部調査課

・経済産業省 経済産業政策局企業行動課

46

(参考)中間報告書における最低税率課税と既存のCFC税制との関係についての記載①

(1) 最低税率課税とCFC税制の関係整理の必要性(考え方)

● 最低税率課税とCFC税制それぞれの制度趣旨は異なる一方で、外国子会社の外国での低税率による課税後の収益に対して追加的な課税を親会社に対して行うというその手段・効果には共通する部分もあるため、両制度の重複を回避し、実務負担を軽減することが望ましい。その際、最低税率課税の導入により、世界のどこにどのような形態で事業を展開したとしても、最低限、一定水準までの税負担が確保され、軽課税国への事業及び資産の移転に係る誘因が相当程度低下する結果、CFC税制における租税回避の防止という目的も一定程度達せられると考えられ、この点にCFC税制を簡素化する余地があると考えられる。なお、最低税率の水準は、大枠合意では「少なくとも15%(今後国際的に合意)」とされており、より高い水準になるほどCFC税制の適用免除基準である20%に近づき、両制度の重複が大きくなる点に留意する必要がある。

<u>(2)最低税率課税の導入を見据えたCFC税制の簡素化の方向性</u>

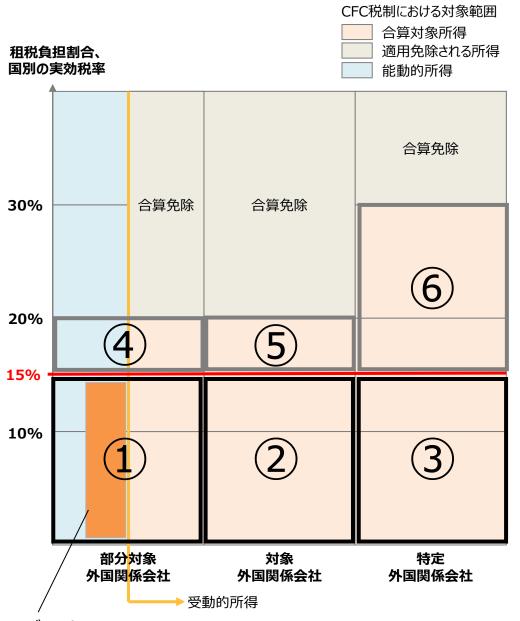
● 外国子会社の収益について、原則として、最低税率課税により一定の税負担を確保した上で、 CFC税制については、租税回避目的以外には事業活動上の経済合理性が乏しい行為に限定して 例外的に適用する方向で、最低税率課税とCFC税制の役割分担を明確化することが考えられる。 このような考え方の下、両制度の関係の整理を含めた具体的な制度のあり方については、今後の最終合意内容を踏まえて、検討をさらに深めていく必要がある。

(参考)中間報告書における最低税率課税と既存のCFC税制との関係についての記載②

- 最低税率課税導入後のCFC税制について、過剰合算を回避するともに、現行では過重との指摘がある実務負担を緩和することが特に重要であるという理解の下、次の諸点に留意する必要があるとの意見があった。
- 外国子会社が行う取引のそれぞれについて租税回避該当性を我が国企業が判断することは 過重な実務負担を招来するものであるため、子会社単位で合算の必要性を判断するエンティ ティアプローチを引き続き、最大限に活用すること。
- その際、対象となる子会社を絞り込む基準として、金額的重要性とともに、当該子会社が現実に租税回避に利用される、あるいは利用されている可能性等を考慮すること。
- 合算対象所得について、事業合理性のない租税回避目的の所得に限定すること。具体的には、M&A後の再編に伴うキャピタルゲインや清算時の債務免除益等は対象外とすること。
- また、租税回避性の判断は必ずしも容易ではないため、我が国企業に対して租税回避を理由とする課税を行うにあたっては、書類の具備といった形式面のみではなく、あくまで行為の実質で判断される機会の付与が司法手続を含めて重要であるとの意見があった。

(参考) CFC税制と最低税率課税(IIR)の適用対象範囲(イメージ※)

※CFC税制と最低税率課税では、実効税率計算の方法や、対象となる親会社、外国子会社等の範囲が異なることに要留意。



最低税率課税の対象範囲

- ①:15%未満 かつ 経済活動基準を満たす
 - →受動的所得はCFC税制で約30%で合算課税
 - →能動的所得は最低税率課税
- ②:15%未満 かつ 経済活動基準を満たない
 - →CFC税制で約30%で合算課税
- ③:15%未満 かつ ペーパーカンパニー等 → CFC 税制で約30%で合算課税

最低税率課税の対象範囲外

- ④:15%~20% かつ 経済活動基準を満たす→受動的所得はCFC税制で約30%で合算課税
- ⑤:15%~20% かつ 経済活動基準を満たない→CFC税制で約30%で合算課税
- ⑥:15%~30% かつ ペーパーカンパニー等→CFC税制で約30%で合算課税

(参考) 最低税率課税制度及び無形資産に係る国際課税勉強会の開催概要

令和3年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に係る調査)において、2021年12月~2022年3月にかけて、勉強会を実施(受託者:デロイトトーマツ税理士法人)。

【検討項目】

- ① 国内外市場において日本企業と海外企業との公平な競争環境を構築するとともに、日本企業による海外事業活動の円滑化に資する税制のあり方 (OECDモデルルールの内容精査及び企業への影響把握(CFC税制含む)、国内法制化における論点整理等)
- ② 国内からの無形資産や関連事業の流出を防止するとともに、国内における無形資産の形成及び利用の促進に資する税制のあり方(諸外国における無形資産関連税制の効果(国内の拠点や人材への寄与等)の把握、それに対する評価等)

(参考) 最低税率課税制度及び無形資産に係る国際課税勉強会 参加者名簿

【メンバー構成】(敬称略)

```
<参加者> ◎座長
・青山
   慶二
         千葉商科大学大学院客員教授、21世紀政策研究所 国際租税研究主幹
• 今泉 成利
         武田薬品工業株式会社 ジャパンタックス 税務担当部長(渉外)
・岡村
   忠生
         京都大学大学院法学研究科教授
         東レ株式会社 理事(税務)税務室長
・栗原
   正明
・鈴木
   浩之
         トヨタ自動車株式会社 経理部部長
・竹中
   英道
         ソニーグループ株式会社グローバル経理センター 税務政策専任部長
◎田近
    栄治
         一橋大学名誉教授
・鶴巻
   一雄
         テルモ株式会社 税務部長
・吉田
   安宏
         住友商事株式会社 執行役員 主計部長
         一橋大学大学院法学研究科教授
・吉村
    政穂
<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 経済基盤本部長
小畑 良晴
藤井 下之
         一般社団法人日本貿易会 政策業務第一グループ長
```

GloBEルールの国内法制化に向けた留意点に関する主な意見①

(1) 基本的な考え方に関する意見

 基本的に、GloBEルールは国際的に合意されたグローバルスタンダードであり、 国内法制化に当たって独自に設計できる部分は限定的と考えられるとの意見 があった。国内法制化に関する論点については、今後公表が予定されている コメンタリーや実施枠組みに係る国際議論を踏まえて、検討をさらに深めて いく必要があると考えられる。

(2) 国内法制化に関係しうる主な論点例に関する意見

- OECDによるモデルルールの公表後、欧州委員会によるEU指令案や、英国におけるピラー2最低税率課税の実施に関する新たな協議文書の公表といった各国等の検討が進められている。こうした議論において、今後、各国における国内法制化に関係しうる主な論点例として、以下を議論した。
- 1 納税申告時期
- ② 適格国内ミニマム課税(QDMTT: Qualified <u>D</u>omestic <u>M</u>inimum <u>T</u>op-up <u>T</u>ax)
- ③ その他

GloBEルールの国内法制化に向けた留意点に関する主な意見②

① 納税申告時期

<モデルルールにおける規定>

● モデルルールでは、GloBE 情報申告書の提出期限(適用初年度は対象事業年度終了日の翌日から18か月以内、次年度以降は15か月以内)に関する規定がある一方、GloBEルールに基づく税額の納税申告時期は不明確と考えられる。

<EU及び英国における案>

- EU指令案では、GloBEルールに基づく税額の納税申告時期は不明確と考えられる。
- 英国の協議文書では、IIRまたはUTPRに基づく納税額に関する情報を既存の法人税申告書に記載して申告する方法と、GloBE情報申告書に直接記載して申告する方法のいずれが望ましいかなどの見解が求められている。

<勉強会での意見>

● GloBEルールに基づく税額の納税申告時期について、モデルルール上、不明確と考えられるなかで、英国の協議文書によれば、既存の法人税申告書に記載して申告する方法と、GloBE情報申告書に記載して申告する方法が考えられるが、日本の法人税申告のタイミングは諸外国に比べても早い点などを踏まえれば、最終親会社の事業年度に対応した法人税申告期限で対応するのは現実的ではなく、GloBE情報申告書の提出以降で対応する方法が実務対応としては考えられるとの意見があった。

GloBEルールの国内法制化に向けた留意点に関する主な意見③

適格国内ミニマム課税(QDMTT)

くモデルルールにおける規定>

● GloBEルールを導入する国は、自国の居住者に対する国内ミニマム課税制度を導入すること は義務付けられていないが、導入を選択することができる。

<EU及び英国における案>

- EU指令案では、EU加盟国の主権を保障するために、各EU加盟国が自国内の構成会社に対す るトップアップ課税の適用を選択することが出来る。
- 英国の協議文書では、国内ミニマム税の導入は、財源確保と簡素化の2つの観点から合理性 を有するとされている。

<勉強会での意見>

- QDMTTが各国で導入される場合、日本で導入しないと、他国の税収になるため、日本でも 導入を検討すべきではないかとの意見があった。日本の実効税率が15%下回ることは極め て稀だと考えられるが、日本子会社数も多いことから、日本子会社で実効税率計算する場合、 実務負担が大きくなるため、計算方法を考える必要があるとの意見があった。
- また、各国で導入されるQDMTTを理解することが必要となり、また、各国QDMTTに基づ く納税額を親会社におけるGloBEルール上のトップアップ税額の計算に反映する必要がある ため、親会社としての調整の負荷は増大すると考えられるとの意見があった。

GloBEルールの国内法制化に向けた留意点に関する主な意見④

③ その他

<勉強会での意見>

 各国がQDMTTを導入すると、各国のQDMTTの全貌がつかめないなかで、企業は対応 を進めることになるため、2023年から施行することは野心的であるとの意見があった。 2023年度から導入する場合、事前の相談窓口設置、実務エラー起因のペナルティ減免 等の宥恕措置が一定期間考慮されるべきと考えられるとの意見もあった。

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見①

(1) 基本的な考え方に関する意見

- GloBEルールとCFC税制はそれぞれ制度趣旨が異なるが、両制度の手段や効果には共通する部分があり、GloBEルールの導入に伴って租税回避リスクは一定程度減少すると考えられることから、国際的に合意されたモデルルールに沿ってGloBEルールが導入される場合には、既存のCFC税制との関係を整理し、簡素化を検討すべきとの意見があった。
- GloBEルールの導入により、海外子会社に対して、事業実体の有無に関わらず最低税率15%まで課税が確保されるため、CFC税制において税負担が15%を超える部分への課税については、実質的な経済活動を伴わないで単純に税負担の軽減だけを目的としているようなものだけに対象を限定することで、両制度を整理できるのではないかという意見があった。
- GloBEルールとCFC税制とで同様の数値や書類等を使用した類似の計算でありながら、 それぞれ異なる作業を二重に行うことによって、実務負担が増大することが懸念される。GloBEルールは国際的に合意されたモデルルールに沿って導入されることが想定されるため、基本的には、CFC税制における実務をGloBEルールにおいて対応が必要となる実務を踏まえて見直しを検討していくことが事務負担の軽減の観点から重要ではないかという意見があった。

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見②

(2) CFC税制の簡素化に関する意見

- 対象子会社の絞り込み

CFC税制は、判定対象会社が非常に多く、合算課税がないことの確認に多大な実務負担を要していることから、対象子会社を絞り込むべきとの意見があった。具体的な簡素化案として以下のような意見があった。

- ▶ 適用免除基準について、現行30%以上の部分を見直して、20%以上又は(GloBE ルールの最低税率にあわせて)15%以上に一本化する。
- ▶ 一定の利益率又は利益額を超える外国関係会社に対象を限定する。
- ▶ 部分合算課税だけでなく、全部合算課税についても少額基準(デミニマス)を導入する。
- ▶ 合算課税の対象となる内国法人等を判定する基準である持株割合について、現行 10%以上の部分を見直して、例えばGloBEルールとあわせて50%超とする。

- 計算基準や収集する情報の共通化

GloBEルールとCFC税制における異なる実務(ダブルスタンダード)による過度な実務負担を回避する観点から、CFC税制の実務について、GloBEルールの実務に合わせて、計算方法や必要となる情報等を可能な限り共通化すべきとの意見があった。例えば、CFC税制の租税負担割合や所得計算について、GloBEルールの計算(会計ベース)に寄せることや、CbCRに基づいて両制度の実務対応を行うことができるようにする等の意見があった。

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見③

(2)CFC税制の簡素化に関する意見

合算時期の見直し

CFC税制の合算時期について、GloBEルールの申告フローが円滑なものとなることも 見据えて見直すべきとの意見があった。例えば、親会社が3月決算かつ外国関係会社 が12月決算の場合には、外国関係会社の現地税務申告が完了していない状況で合算せ ざるを得ない状況となっているため、CFC税制に係る合算時期(現状は外国関係会社 の「各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年 度1)を遅らせることが考えられるとの意見があった。

経済活動基準の見直し

CFC税制における経済活動基準は、判定に係る実務負担が重いことや時代に即してい ないことから、廃止を含めた見直しを検討すべきとの意見があった。例えば、特に事 業基準及び所在地国基準/非関連者基準について、硬直的な取扱いとなっていることや 判定に係る事務負担が多いことから、これらの基準を廃止して、実体基準及び管理支 配基準で判定することで簡素化すべきという意見があった。

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見4

(2) CFC税制の簡素化に関する意見

全部合算課税と部分合算課税のあり方

CFC税制は、外国関係会社の租税回避リスクに応じて、外国関係会社の全所得を合算課税する全部合算課税と、外国関係会社の一定の受動的所得を合算課税する部分合算課税が併存する仕組みを採用している。全部合算課税と部分合算課税の在り方に関して、以下のような意見があった。

- ▶ 全部合算課税は、コンプライアンスコスト削減の観点から、一定の役割を果たしてきたのではないかと思われるとの意見があった。
- 全部合算課税は、実体ある事業が合算課税されるようなオーバーインクルージョンが生じてしまうため、部分合算課税が制度的には合理的と考えられるとの意見があった。
- ▶ 事務負担が減ることを前提に、経済活動基準をなくすことができるのであれば、受動的所得に絞るという部分合算課税の仕組みを基本とすることは検討に値するとの意見があった。
- ➤ CFC税制の独自性は所得移転の防止であり、日本からでも海外からでもどちらでも事業を行えるような所得をあえて日本ではなく海外に移転しているものについてCFC税制で補捉していくというところがあるべき姿だとするならば、部分合算課税で所得を補捉しにいくのが制度的にはよいとの意見があった。
- ▶ ピラー2の導入により低税率国を利用した租税回避行為に一定の制限がかかる中で、CFC税制については、日本で課税しなければいけない真の租税回避行為とは何かを類型化した上で、シンプルな形で部分合算課税を考えるのがよいとの意見があった。
- ▶ 合算対象の所得について、租税回避の対策という部分に特化をして、受動的所得だけを対象にして、全部合算課税は廃止するのがよいとの意見があった。
- ▶ 全部合算課税を基本として、一部、部分合算課税を取り入れている現行のハイブリッドをベースとしながら、合算判定において GloBEとの整合性を確保し、共通化を図るべく制度変更を進めていくべきではないか。何よりCFC税制における外国関係会社の 判定では入口の時点で制度の対象となる会社を絞り込むことが重要という意見があった。
- ➤ BEPS行動3では、所得を類型に分類する「カテゴリカルアプローチ」と、取引ごとに経済実体を判定する「実質分析」を組み合わせる議論があったことから、単純に全部合算課税をなくしていいのか、よく議論していく必要があるとの意見があった。

59

GloBEルールと既存のCFC税制との関係に関する主な意見⑤

(3) CFC税制の簡素化に関する勉強会での意見

- CFC税制は、適用の判定が必要な外国関係会社が非常に多く、合算課税がないことの確認に多大な実務負担を要しているため、事務負担を軽減する観点から、判定を要する外国関係会社を絞り込むことが重要との意見があった。
- また、GloBEルールとCFC税制における異なる実務(ダブルスタンダード)による過度な事務負担を回避する観点から、CFC税制の実務について、GloBEルールの実務に合わせて、計算方法や必要となる情報等を可能な限り共通化すべきとの意見があった。
- あわせて、CFC税制の合算時期について、現状では外国関係会社の現地税務申告が完了していない状況で合算せざるを得ない状況となっている場合があるため、GloBE ルールの申告フローが円滑なものとなることも見据えて、CFC税制に係る合算時期を見直すべきとの意見があった。
- さらに、経済活動基準について、判定に係る実務負担が重いことや時代に即していないため、簡素化等の観点から見直しを検討すべきとの意見があった。
- なお、全部合算課税と部分合算課税の在り方について、事務負担が減ることを前提に、 経済活動基準をなくすことができるのであれば、受動的所得に絞るという部分合算課 税の仕組みを基本とすることは検討に値するとの意見があった一方、BEPS行動3では、 所得を類型に分類する「カテゴリカルアプローチ」と、取引ごとに経済実体を判定す る「実質分析」を組み合わせる議論があったことから、単純に全部合算課税をなくし て良いのか、よく議論していく必要があるとの意見もあった。