資料２

事務局資料１

2022年６月２７日
経済産業省貿易経済協力局

１．今回御議論いただきたい論点①

２．論点に関する参考資料（第一回資料と同一）

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、ＥＵ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**

－**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**

前回（6/17 第１回研究会）御議論いただいた論点案

- **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**。

（参考）GloBEルールの導入時期に関する諸外国動向

- 報道によれば、2022年6月17日に開催された、EU経済・財務相理事会（Ecofin）においても、EU指令案（妥協案）に対する合意はされなかった。これは、当初EU指令案（妥協案）に対する反対を表明していたポーランドが、反対を撤回したあとに、ハンガリーが反対をしたためであるとされている。また、ハンガリーは、前回のEcofinでは賛成をしていたが今回のEcofinで反対を表明したとされている。ハンガリーの反対は、ピラー２や最低税率課税とは関係がないという見方もあると報道されている。
- 他方、同報道によれば、ハンガリー財務大臣であるVarga Mihály（ミハーイ・ヴァルガ）氏は、ハンガリーの反対は、近時の世界情勢等によりヨーロッパが直面している物価上昇やサプライチェーンなどの経済的課題に対して、ピラー２の導入が深刻な影響を与える可能性があるため正当化される、と述べたとされている。

（出典）Taxnotes, JUN. 21, 2022, ELODIE LAMER ,「Hungarian Veto Not Really About Pillar 2, Says Le Maire」,を基に経産省作成
https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/corporate-taxation/hungarian-veto-not-really-about-pillar-2-says-le-maire/2022/06/21/7dl3g

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

（*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

前回（6/17 第１回研究会）での主な意見

① ピラー２について

- 各国がQDMTTを導入した場合、GloBEルールにおけるセーフハーバーの位置付け如何。
- ピラー２の導入時期に関連して、立法化と施行時期の考え方
- コメンタリーの位置付けの明確化
- 企業実務においてCbCRを追加した際に各子会社から収集すべき情報の明確化
- トップアップ税額の納付方法の明確化
- GloBE情報申告書の現地国での提出が免除されるよう、国家間での合意を進めるべき。
- 制度が複雑なので日本独自の追加ガイダンスや確認制度が欲しい。

② ピラー２とCFC

- CFC税制の見直しに当たり、両者の①課税ベースが異なる、②対象企業が異なる、という相違点について、特にどのような留意が必要か。

③ CFC

- CFC税制で捕まえるべき租税回避のあり方、例えば、海外子会社を買収した場合の対応を議論すべきではないか。
- 配当の持ち株会社の判定をグループ全体で判断すべきではないか。
- 適用免除基準の話は必須とすべきではないか

今回（6/27 第２回研究会）御議論いただきたい論点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ルールの明確化（ETR計算、コメンタリーの位置付け、日本独自の追加ガイダンス等）
  - 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）
  - GloBE情報申告書の提出につき、最終親会社方式の徹底

後半でご説明のうえ、ご議論いただく予定

今回（6/27 第２回研究会）で御議論いただきたい論点②

- **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。
  - ➢ （課税ベース及び）対象企業の違い
    - GloBEルールの適用対象企業が連結総収入750百万ユーロ以上の多国籍企業であることに対し、CFC税制は全企業が対象である。CFC制度の見直しに当たって、この点をどのように考えるべきか。

（参考）ピラー２導入にあたっての課題と対応策

ピラー２導入にあたっての課題	対応策
セーフハーバーを用いたGloBEルールの簡素化	国際的な合意を前提にブループリントにおいて提案されていた4つの簡素化オプションを我が国国内法においても全て採用することが望ましい。
GloBEルールの導入時期	我が国企業の競争力に悪影響を与えないよう諸外国における導入時期を適切に考慮した上で、早期に最低税率課税を国内法化する必要がある。
GloBEルールの明確化	可能な限り明確化を行うべき。 （ETR計算、コメンタリーの位置付け、日本独自の追加ガイダンス等）
GloBEルールの申告納税時期	GloBE情報申告の時期よりもGloBEルールに関するトップアップ税の申告納税時期が後になるよう検討する。
QDMTTの導入	日本企業への実務に配慮しつつ、検討を進める。
UTPRの国内法制化	諸外国の動向を踏まえつつ、検討を進める。
ETR計算に関する各種税額の取扱の明確化	可能な限り明確化を行うべき。（例えば、親会社が欠損法人の場合等のCFC税額等の取扱い等）
GloBE情報申告書の提出につき、最終親会社方式の徹底	適格当局間協定（Qualifying Competent Authority Agreement ）の締結

１．今回御議論いただきたい論点①

２．論点に関する参考資料（第一回資料と同一）

（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月に発表されたピラー２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**

8.3.1. 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）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、②**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**している。

（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）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	EU	ニュージーランド
Green Bookにおいては、同提案に、**他の国・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**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