# 事務局資料 2

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②③
- 2. 非公表
- 3. 論点に関する参考資料 (第一回資料と同一)

# 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、E U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。**

# 前回(6/17 第1回研究会)での主な意見(事務局資料①より再掲)

## 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 <u>ピラー2とCFC</u>

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)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。
- > 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。

# 今回(6/27 第2回研究会)で御議論いただきたい論点③

- 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
  - 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
  - GloBEルールにおける計算基準や必要情報等の利活用
  - 外国関係会社の所得の合算時期の見直し
- <u>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</u> 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。

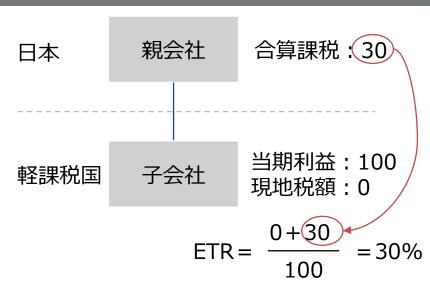
- 1. 今回御議論いただきたい論点23
- 2. 非公表
- 3. 論点に関する参考資料 (第一回資料と同一)

- 1. 今回御議論いただきたい論点23
- 2. 非公表
- 3. 論点に関する参考資料 (第一回資料と同一)

# (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。

<sup>※</sup>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)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 11

## 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。

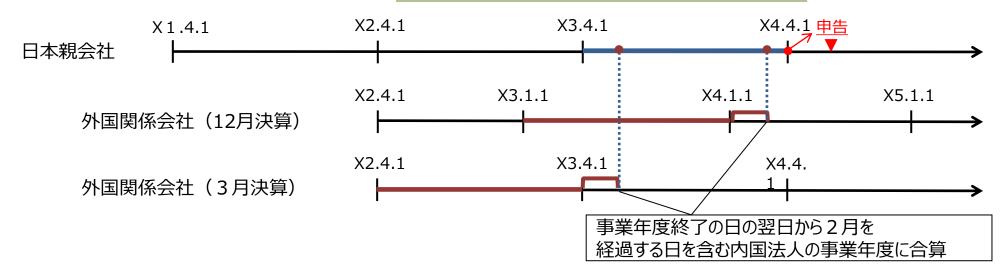
(出所)「令和3年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に 係る調査研究事業)報告書」(P.107及びP.108)より関係部分抜粋。 12

## (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



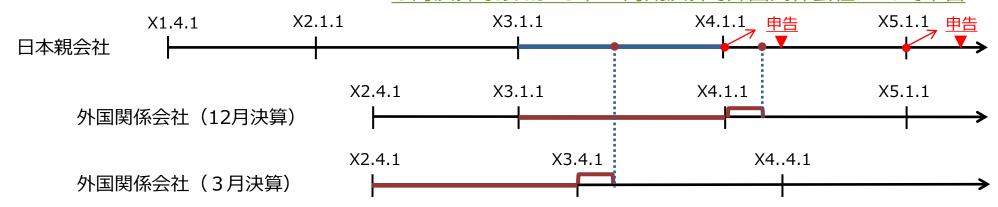
外国関係会社が12月決算、3月決算であれば、 X4年3月期決算で外国関係会社について申告



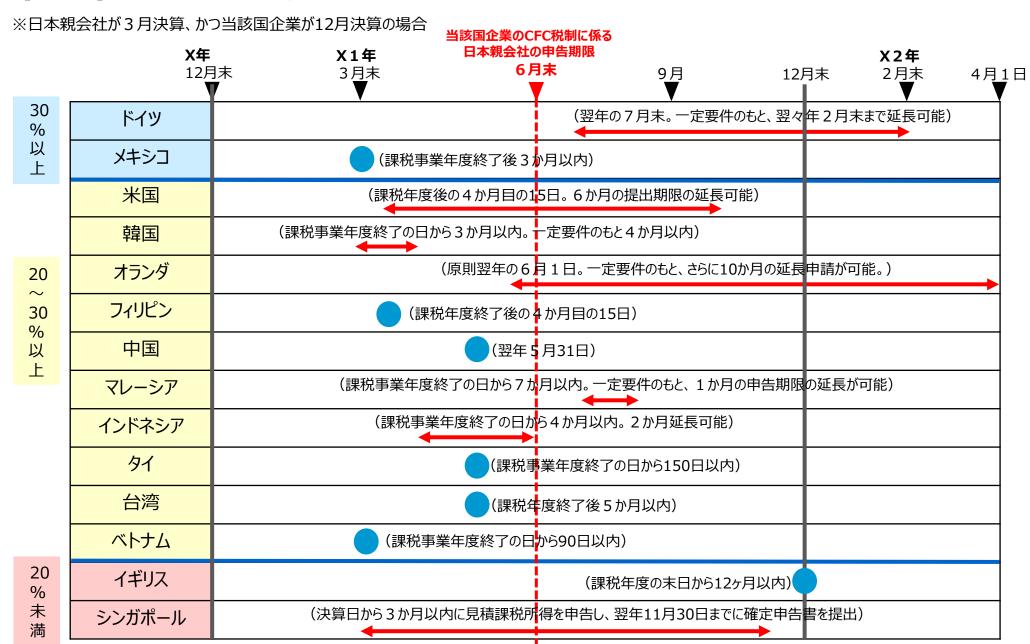
### 日本親会社が12月決算の場合



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)

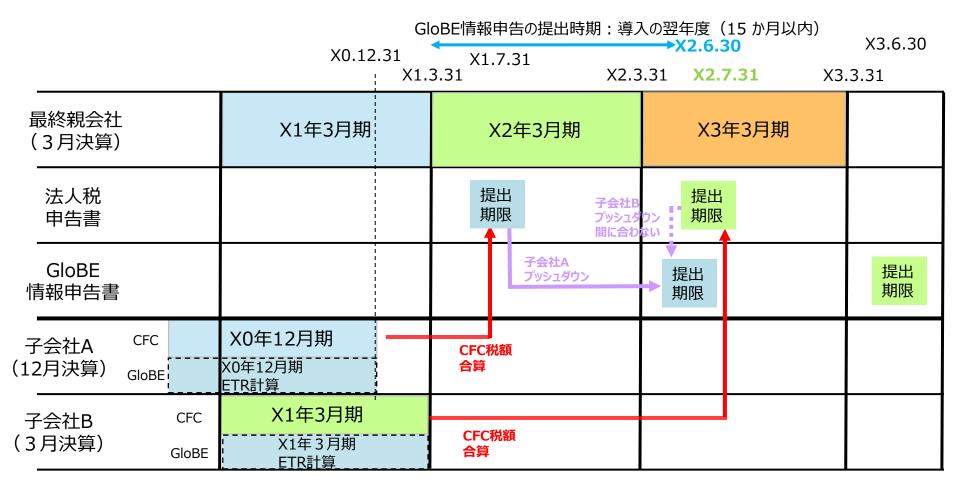
- ✓ 決算時期について、親会社は3月末、子会社A社は12月末、子会社B社は3月末とする。
- ✓ 法人税申告書提出時期は、グループ通算制度を適用した企業を想定し、通常の申告時期より1か月延長を行った7月末とする。
- ✓ GloBE情報申告書の提出時期は、初年度は連結会計年度の終了日の翌日から18か月以内、その翌年度以降は15か月以内とされているが、翌年度以降の原則的な実務対応を見据えて検討をすべく、連結会計年度の終了日の翌日から15ヶ月で提出する場合の実務フローを想定する。
- ✓ GloBE情報申告書に記載予定のETR計算における、プッシュダウンするCFC税額は、本邦法人税の確定申告によ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

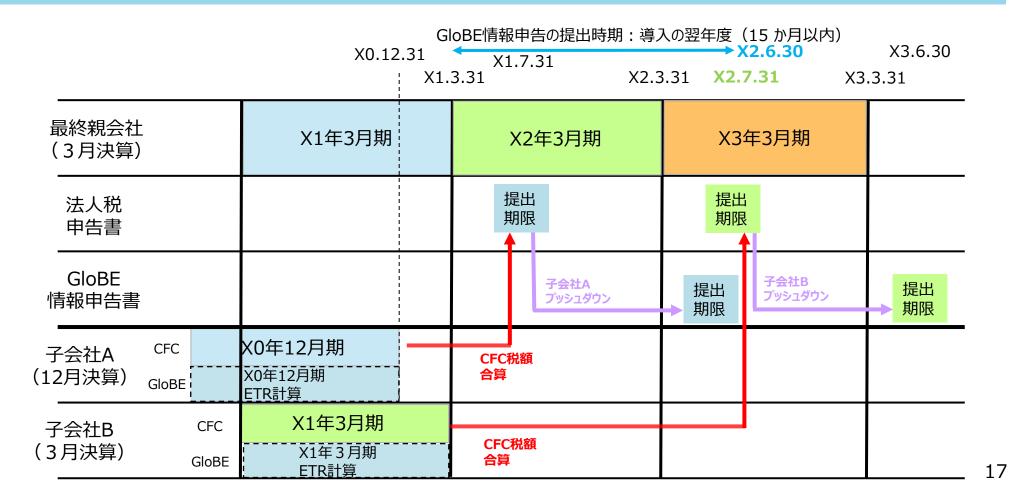
### (参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ パターン①

- 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。



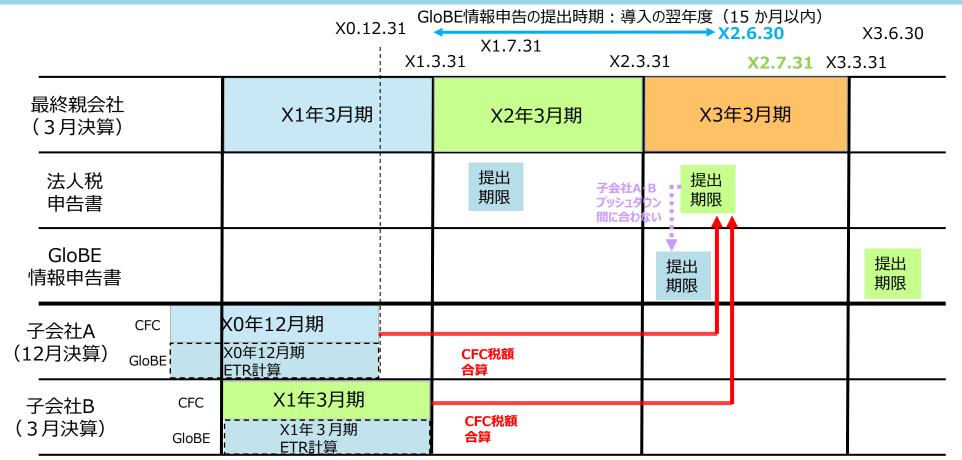
### (参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージ パターン②

- 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。



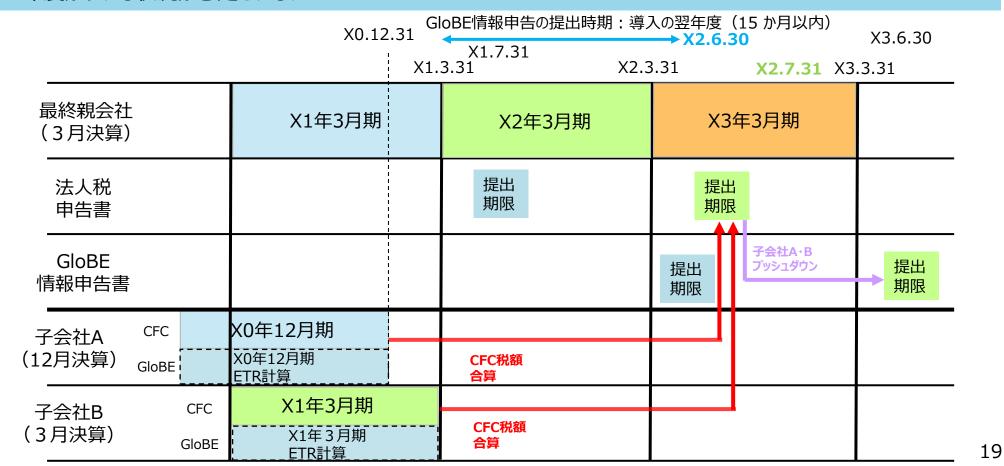
# (参考) CFC合算に係る申告時期とGloBE情報申告時期の対応イメージパターン③

- 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