

第2回「最低税率課税制度及び外国子会社合算税制のあり方に関する研究会」  
議事要旨

○日時：2022年6月27日（月）15:00-18:00

○場所：対面+オンライン（Teams）ハイブリッド開催

○出席者（五十音順、敬称略）

・委員

田近 栄治座長、青山 慶二委員、菖蒲 静夫委員、太田 洋委員、岡村 忠生委員、栗原 正明委員、曾我部 彩委員、竹中 英道委員、竹本 陽一委員、山岸 哲也委員、吉田 安宏委員、吉村 政穂委員（欠席）、梁 文馨委員

・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

（関係省庁）

財務省主税局参事官室 木原 大策 参事官

国税庁調査査察部調査課 磯見 竜太 国際調査管理官

金融庁総合政策局総合政策課 岸本 学 総合政策監理官

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（欠席）

岩永 正嗣 大臣官房審議官（貿易経済協力局担当）（欠席）

○議事要旨

【研究会委員等による意見交換】

○論点1

（セーフハーバーを用いたG10BEルールの特化）

- ・G10BEルールの特化という観点から、セーフハーバーを導入すべき。
- ・セーフハーバーについては、4つの特化オプションを全て認めていただくのが最も望ましいが、中でもCbCRのオプションは既存の情報を有効活用できる点で有用である。
- ・セーフハーバーについて、モデルルールやコメントリーで想定されている枠組みが非常に複雑なこともあり、G10BEルールの税率、トップアップ税額の計算、G10BE情報申告書のコンプライアンスはある程度一定の割り切りの発想で、いかに特化するかということが重要ではないか。OECDの公聴会でもセーフハーバーの議論がされていたが、セーフハーバーと言いつつも、実務がより複雑になるような議論もされている。セーフハーバーを通じた更なる特化を図った上で、国内法化を行うという順番なのではないか。

- ・簡素化オプションが簡素なものであるためには、ホワイトリストが最も良いのではないか。C b C Rを活用することも良いが、簡素な手段により入口で多くの企業を対象外かどうかの判定を行えることが重要。
- ・執行の観点からも簡素化と明確化は極めて重要。
- ・企業実務の観点からすると、事業年度開始前にセーフハーバーの適用有無が分かるよう予見可能性にも配慮すべき。
- ・QDMTT導入済みの国については、なるべく国別ETR計算の適用除外になるよう議論していただきたい。

#### (G10BEルール of 導入時期について)

- ・G10BEルールの導入時期は、例えばEUや英国が2023年12月末以降の開始事業年度から検討していることを踏まえて、日本においても2024年1月1日以降の開始事業年度からということになるのではないか。この場合、12月決算法人は3月決算法人よりも先駆けて運用開始となるが、国際ルールに合わせざるを得ない。
- ・納税者となる国内の多国籍企業グループの実務対応に向けた準備作業もあるため、諸外国の動向もよく見極めた上で、日本だけが突出した対応にならないよう細心の注意を払う必要がある。
- ・企業の対応としてはシステム導入等の判断を行う必要があるところ、導入時期を早く明確にしていきたい。
- ・EUなどOECD加盟国の大半が導入する場合には、全体的にG10BEルールは広い意味で日本の国益にかなうものであるため、国際協調を牽引する日本の立場からも早期に国内法化した方が良いのではないか。

#### (G10BE情報申告時期及び申告納税時期について)

- ・G10BE情報申告時期について、初年度は18ヶ月後、2年度以降は15ヶ月となっているが、多くの日本企業における申告期限は、グループ通算制度が適用される場合、事業年度終了の日の翌日から4ヶ月となっているため、15ヶ月になると間に合わなくなる。そのため、初年度の18ヶ月を2年度以降も継続していただくことが望ましい。
- ・申告納税時期について、基本的にはG10BE情報申告時期と同時又はその後としていただきたい。
- ・申告納税時期と並行して、会計・決算、すなわち、国際会計基準など各会計基準の簡素化も必要なのではないか。G10BEルールでの実効税率について、実績値を基にその年の決算を行うようにされると対応できない。前年や前々年の実績数値を当年度の最後に入れることが現実的な対応ではないか。

#### (QDMTTについて)

- ・QDMTTの国内法化については、日本の大企業が実効税率15%未満になることはほとんど想定できないことから積極的に導入を求めるという考えはないが、諸外国からのUTPRの適用を回避したいという点から、日本においても導入する必要があるのではないか。

- ・ QDMTTの国内法化については、諸外国からUTPRが適用されることを回避するためにも行った方が良い。
- ・ QDMTTの導入の目的が、日本企業に対して、諸外国でUTPR課税が発生しないようにすることにあることを前提とすれば、UTPR課税される可能性は非常に低いため、IIRと同じように導入する必要はないのではないか。
- ・ 諸外国におけるQDMTTの導入について、日本のCFC税制とどちらが優先適用されるか注視している。諸外国におけるQDMTTが優先的に適用された場合、これまでCFC税制で課税できていた分のうち、少なくとも税率15%までの課税権が海外に移ることを意味する。今明らかとなっているルールの中では、CFC税制はG10BE、IIRより優先適用される。また、QDMTTはIIRより優先適用される。残ったCFC税制と諸外国におけるQDMTTの適用順位については必ずしもクリアになっていないのではないか。
- ・ 最終的には諸外国におけるQDMTTで課税された分をCFC税制の外税控除対象としていたいただきたいが、少なくとも15%までは日本での課税権がなくなる可能性がある点に留意すべき。
- ・ モデルルール4.3.2条(C)がCFC税制による税額を構成事業体における税額に含めているため、CFC税制がQDMTTに優先すると理解するのが素直であるが、逆の考え方もある。どちらが優先するのか早期に明らかにすべき。
- ・ 実務への影響については、外資系企業の意見も拾いながら検討すべき。

#### (その他)

- ・ 最低税率課税は大枠合意において共通アプローチとされており、導入は各国で任意であるものの、国内法化する場合にはOECDから公表されるモデルルールやコメンタリー、ガイダンスと整合的な方法で設計及び実施を検討した方が良い。
- ・ ETR計算において、日本の事業税の外形標準課税における付加価値割や住民税の均等割等、日本独自の税の取り扱いについて、日本独自のガイダンスなどの中で明確化する必要がある。
- ・ 親会社が欠損の場合でも所得を合算しているため、日本国内の実効税率に相当するCFC税制の合算所得に対応する課税相当金額はプッシュダウンできるようにしていただきたい。
- ・ PEについて、PE所得を決定した上でPE所得に係る日本の法人税から、外税控除を適用した後の金額をPEの課税額としてプッシュダウンする。PE所得を含む全体所得を申告書に記載し外税控除することになるが、当期の所得に含まれるPE所得に対応する税額は翌年の外税控除となり当期の税額控除に対応しておらず、このズレをどう考えるべきか。加えて、親会社が欠損により課税額が発生しない場合や、控除対象税額が外税控除限度額を超えてしまう場合、どのように税額をPEに配賦するかコメンタリーでは不明瞭。PEやCFCに係る課税額の配賦について、モデルルールでは財務諸表に記載する金額について記載があるが、財務諸表に内訳もない状況で、PEやCFC税制に該当する税額をどう考えるべきか。日本側でガイダンスを出すか、G10BERule全体として追加ガイダンスの必要性を検討すべきではないか。
- ・ G10BE情報申告書については、機密保持の観点から条約方式を原則としていただきたい。また、これは源泉地国が自国の都合で租税回避防止に向けた法令を独自に導入する動きに対する牽制効果がある。

- ・UTPRの国内法化の方式は2つあるが、基本的には理解しやすい損金算入否認方式で対応するのが良いのではないか。
- ・UTPRについて、IIRの対象にならなかったトップアップ税額も配賦を受けるためにしつかりと導入を考えていくべき。

## ○論点2、3について

### (①制度の対象となる外国関係会社の絞り込み)

- ・20%と30%の間のレンジにおいて、CFC税制の対象かどうか確認する作業を撤廃することが最も簡素化に資すると考える。それが難しい場合、例えば税引前利益額等の計数をデミニマスとすることが重要だと考える。
- ・外国関係会社の絞り込みについて、例えば一定金額以下の所得金額の場合はCFC税制の対象外にするという話があるが、その場合、仮に欠損である法人が対象外となり、その後新たに所得が出て合算課税の対象となった場合には、NOLの繰越控除ができるように一定のルールを作るべき。
- ・M&Aで買収した海外子会社の所得は、国内から海外に移転した所得ではないため、合算対象から外す必要があるのではないか。
- ・制度の対象となる外国関係会社の絞り込みが最も効果がある。会計上の利益が少額の子会社は、所得移転先である蓋然性は低いため、CFC税制の適用を免除してはどうか。
- ・受動的所得の見直しについて議論する場合、受動的所得とは何か、租税回避とは何かという定義がないと議論をすることは困難であるので、その定義を明確化すべき。
- ・事務負担軽減の観点から、CFCの対象となる外国関係会社の絞り込みのためには、現行の租税負担割合20%未満の、いわゆる適用免除基準の存続は必須。

### (②簡素化された経済活動基準による外国関係会社の判定)

- ・部分合算の範囲についても引き続き検討いただきたい。例えば、異常所得の対応やPMI特例の譲渡期間に関する要件の見直しなど。
- ・配当について、グループ合計で25%以上を保有している場合と、CFC単体で25%以上保有している場合で、前者についてだけ合算対象とすることは不合理（過剰合算）。
- ・日本企業が海外で留保していた所得ではなく、海外のM&Aで買収した企業が留保していた利益が現実化したものがCFC税制の対象となるのはオーバertaxスではないか。また、現行のPMI特例は見直しを検討すべき。
- ・非関連者基準について、決算後でないでCFC税制の対象となるかわからないという問題があり、この点が解消されるのであれば、予見可能性という意味で非常に重要。
- ・事業基準、所在地国基準/非関連者基準について、簡素化に加えて、経済合理性がある事業活動に対する合算課税ということに対する適正化という観点で見直しても良いのではないか。
- ・事業基準について、既に部分合算の制度ができたため、株式保有や著作権提供事業等に関する条項の存在意義がなくなっているのではないか。株式保有業については、統括会社特例や、主たる事業の解釈に関するQ&Aで整備された部分があるが、依然として解釈次第で納税者の予見

可能性が確保されないことや、能動的所得についてまで合算課税となる可能性があることに関する問題は残っている。

- ・非関連者基準については、現地で事業活動を行い、その機能・リスクに応じて所得配分すれば、その所得は租税回避ではないと整理し、CFC税制による合算課税の必要性はないのではないか。仮に、租税回避のために、ほとんど機能がない会社を設立して、機能・リスク以上の所得をCFCに配分する場合、移転価格税制を用いて規制しても良いのではないか。
- ・所在地国基準に関しても、機能リスクがありながら現地で事業活動をしている場合には、その機能に応じた所得配分がされるし、移転価格税制で規制もされれば、その所得も租税回避ではないと整理できるのではないか。
- ・所在地国基準/非関連者基準が廃止された場合であっても、実体基準について、主たる事業の決定・判定に係る実務的な不安定さは残り続けるので、何かしらの配慮があってもよいのではないか。
- ・経済活動基準の簡素化を行い、租税負担割合20%未満の場合はすべからく所得単位の合算課税とする考えもあるが、事務負担は経済活動基準よりも受動的所得の確認の方が重いため、制度の対象となる外国関係会社の絞り込みとセットで行わないとむしろ実務負担は増加する。
- ・20%未満に対してトランザクションアプローチを適用するとした場合において、税率基準に基づく制度適用免除の考え方となじむのかという点には考慮が必要なのではないか。
- ・現行制度では、受動的所得における過剰合算が生じている。すべからく所得単位の合算課税とする場合は、受動的所得の範囲の見直しや平成29年改正で廃止された上限額の規定を復活させることで、過剰合算問題の是正を併せて行う必要がある。
- ・海外で十分な事業実体をもって活動する企業活動を促進させる観点から見直しを検討することも必要ではないか。

### (③G10BEルールにおける計算基準や必要情報等の利活用)

- ・G10BEルールにおける計算基準について、CFC税制の合算課税の計算上、G10BEルールのETRを使用する場合、現状のCFC税制合算時期を遅らせる必要があるのではないか。なお、プッシュダウンの遅れによる問題も考慮して、合算時期を検討する必要がある。
- ・第一回研究会にて、CFC税制はG10BEルールが適用される大企業とそうでない中小企業で制度を分けても良いのではないかという発言があったが、そのとおりだと思う。一方で、G10BEルールが適用される企業と適用されない企業で異なる制度にするというのはなかなか成立しにくいのではないかという意見も理解している。これはどちらかが正しいということではなく、決めの問題ではないか。G10BEルールが適用される企業の立場からすると、事務手続きの重複を防ぐためにも、G10BEルールでの実効税率判定をCFC税制における租税負担割合の判定にも共用できれば良いと考える。
- ・例えばG10BEルールではセーフハーバーで除外されたものについて、またG10BEルールでCFC税制を算出する必要が生じることから、今のCFC税制ルール以上に難しいものを除外したものでもやらねばならない。G10BEルールとCFC税制の必要情報などを統一したから良いということでもなく、企業にとって負担になる可能性もある事に留意して慎重に対応すべきである。

- ・慎重に対応せねばならないところはあると思うものの、基本的には定義や用語を含めて、できる限り共通化した方が実務の混乱は回避でき、効率的な税務コンプライアンス対応につながると思う。例えば、G10BEルールにおいて納税者が関係会社間の取引を相殺消去する選択をした上で、国・地域の連結ベースで実効税率検証を行う。米国が典型的な例だが、企業がこうした選択をG10BEルールで行った場合、CFC税制においても例えば、G10BEルールに合わせて連結ベースを1納税ユニットとして合算計算するような形で、2つの制度間で共通化を図っていけないのではないか。これは米国子会社に関するコンプライアンス対応上、極めて重要。
- ・定義や概念をグローバル標準に揃えるという意味では、例えばCFC税制は経済活動基準において本店所在地での実体が問われる際に、その本店は日本の設立準拠法主義に基づいて、形式的に会社が設立されて登記されている場所・国・地域という概念になっている。他方で諸外国においては、実質的な管理・支配を行う場所を意味するEffective Place of Managementにて税務上のヘッドオフィス又は税務上の居住地の判定を行うことが一般的となっている。コメンタリーの中でもこうした取扱いが触れられているが、日本でこれまで採用されてきた固有の概念や定義についても、G10BEルール導入を契機としてグローバルスタンダードに合わせていくという考え方があるのではないか。・例えば、G10BEルールとの平仄を合わせる観点から、配当に係る持株割合要件については、G10BEルールのポートフォリオ配当の定義から、グループ全体での持株割合の判定も認めるべき。

#### (④外国関係会社の所得の合算時期の見直し)

- ・CFC税制の合算時期についても見直すことが重要。
- ・CFC税制の合算時期が遅れた場合、CFC税制のプッシュダウンができず二重課税が発生する可能性がある。それを回避するための国内法の規定を設ける必要があるのではないか。
- ・合算時期については、第一回研究会で示されたパターンのうち、パターン3が現実的ではないか。

#### (その他 (制度の対象範囲となる企業の規模について))

- ・仮に諸外国が国内法でQDMTTを導入した場合、税制の適用対象範囲は企業の規模に関わらず全ての納税者になることが想定される。その場合、日本の中小法人や個人がどこで事業を展開したとしても、諸外国のQDMTTで15%までは現地での税負担が発生することになるため、実質的にはG10BEルール適用の大規模企業とも平仄が合ってくると考えられる。一方で、QDMTTを導入しない国や地域が出る、あるいはQDMTTが大企業のみを対象とするような制度設計になる場合、平仄を揃えるという観点でいえば、G10BEルール自体は日本の法令において閾値750百万ユーロ以外を適用することを否定していないと理解。日本の法令において、中小法人に対してもG10BEルールの適用を求めるといえるのはあるかもしれない。中小法人には対応が難しいということであれば、簡便的な方法で、軽課税国所在の外国子会社の課税所得に対して、最低15%までの一次課税を行うという形で選択制にすれば、不公平感の問題も解決するのではないか。
- ・最終的には、制度的にもG10BEルールの適用がある会社とない会社で、CFC税制を分けざるを得ないと考える。しかし、CFC税制自体もこの際、ある種の合理化が必要であり、基

本的には租税回避に対する対抗措置であることに立ち返り、全体的な合理化を図るべき。その意味では、まずCFC税の対象となる外国関係会社の絞り込みについてはデミニマスルールが必要である。また、利益を軽課税国に移転することが租税回避行為であるならば、赤字企業はそのような租税回避性がないため、対象外としても良いのではないか。同じ観点から、一国に多数の子会社を所有するグローバル企業の活動を行うことを踏まえれば、連結判定も必要なのではないか。

- G10BEルールの対象企業とそうでない企業でCFC税制の適用環境を分けるのは、簡素化という観点からはあり得る選択肢だと理解しているが、現行のCFC税制上では、日本居住者等が50%超を保有している外国関係会社と、直接・間接の保有割合が10%以上等である内国法人（納税義務者）が所有する外国関係会社に対して合算課税が起きることになっているので、適用するCFC税制が分かれることとなる。その場合、例えばジョイントベンチャー等で持っているケースにおいては、同一の外国関係会社に対して異なるCFC税制が適用されるということも起き得ると考えられるため、この辺りはしっかり議論すべきである。

(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