

第3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7月15日（金）14:00-17:00

○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、朝倉 雅彦委員、吉田 安宏委員、吉村 政穂委員、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 角田 和雄 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 西方 建一 参事官

国税庁調査査察部調査課

金融庁総合政策局総合政策課 高田 英樹 課長

経済産業省経済産業政策局企業行動課 武田 伸二郎課長

※異動事情により、国税庁は今回に限り、調査査察部調査課として参加した。

・経済産業省

経済産業省貿易経済協力局 戸高 秀史大臣官房審議官（貿易経済協力局担当）

○議事要旨

【研究会委員等による意見交換】

○議論① 「Ⅱ．最低税率課税制度の議論状況と課題」について

・G10BERULEの対象になることで、R&D税制の効果やグリーン化の優遇税制の効果が打ち消されてしまう問題があり、OECDでも議論が継続されている。この点についても検

討した方が良いのではないか。

- ・ G 1 0 B E 情報申告の時期、トップアップ税額の申告納税時期と合わせて、トップアップ税額を会計にどのように反映させるかが大事な論点であるため、国際会計基準等の議論も注視しながら継続して議論していただきたい。
- ・ 日本の会計基準の記載では、当期の所得に対応する税額は当期に計上することになっており、トップアップ税額が当期の所得に対する税額になる場合の引き当てとの整理をする場合には、トップアップ税額を本当に当期に引き当てることが可能か、日本の会計基準の現状の規定と合わせて検討する必要がある。
- ・ 簡素化オプションについて、C b C Rには税効果会計が反映されていないため、最低税率である15%を上回っているかという判定にそのまま使えるかどうかという点に疑問が残る。そのため、例えば、日本のC F C税制の適用免除基準である20%以上であれば良い、というような簡便的な措置も検討されることが有用ではないか。
- ・ C b C Rをはじめとした簡素化オプションについて、一度採用した後は恒久的な措置としていただきたい。
- ・ 制度の簡素化について、Q D M T Tを導入している国はセーフハーバーで除く、とされることが最も制度趣旨とも合致するのではないか。また、日本国内の子会社等の情報をG 1 0 B E情報申告に含める必要があるかどうかを明確にしてほしい。
- ・ P Eの取扱いについて、今後の国内法制化の段階でより詳細な議論が必要である。
- ・ G 1 0 B Eルールの実施時期について、システム導入や社外アドバイザーとの契約など、実施に向けて事前に検討や準備が必要な事項が多いため、日本国内における実施時期を明確化していただきたい。
- ・ U T P Rの国内法化については、我が国の課税ベースが侵食されることを防ぐ観点から非常に大事であるため、I I Rとセットで導入すべきである。
- ・ C F C税制とQ D M T Tが重複して課税される場合の二重課税の排除は非常に重要である。
- ・ 適格I I Rを早期に導入することの趣旨は、他国にU T P Rをかけられないようにするためのものであったと認識。欧州が導入を延期した場合でも、アジア諸国がG 1 0 B Eルールを入れ始めた場合には、日本企業傘下の外国構成事業体が所在する法域においてI I Rが適用、もしくは軽課税構成事業体がU T P Rをかけられるリスクがあるのではないか。
- ・ ピラー1における多国間条約の策定が2023年半ばに延期する旨がO E C Dより公表されたところであるが、ピラー1とピラー2はセットで導入するということがこれまでの議論でも出てきていたところであるので、ピラー1の延期についても報告書（案）に記載した方が良いのではないか。

- ・ピラー２の国内法化のタイミングについては、諸外国の動向を見ながら、法律の制度を作成する時期や施行の時期を戦略的に順次行っていくような方法も考えられる。また、産業界の意見を反映する方法としては、法令、通達、ＱＡ、事務運営指針の選択肢があるかは確認していきたい。

○議論② 「Ⅲ．日本のＣＦＣ税制の現状と見直しの必要性」及び「Ⅳ．ＣＦＣ税制の論点と今後の対応」について

(外国関係会社の絞り込み)

- ・平成２９年度改正を契機として、ＣＦＣ税制の対象になるか否かを判定する外国子会社の数が急増し、そのほとんどが合算対象ではないことの確認に多大な労力を費やしている。具体的には、租税負担割合の計算に必要な数値や裏付けとなる証憑を各外国子会社から入手し、数字を突合させるような確認作業も行っている。また、追加的に、経済活動基準の判定に際して客観的に説明可能な証憑も入手が必要となり、本社でも確認作業が必要となる。税務調査の現場で調査官からも詳細な説明を求められる。そのため、確認が必要な外国子会社の数が増えれば、事務負担はそれに比例して増加している状況があることを理解いただきたい。
- ・適用免除基準の判定について、租税負担割合２０～３０％ゾーンの廃止、すなわち、３０％の基準を廃止し、２０％基準のみとすることを産業界としては強く要望している。
- ・制度の対象となる外国関係会社の絞り込みと経済活動基準の見直しが実現された場合には、事務負担軽減に絶大な効果がある。
- ・平成２９年度改正により、確認をするべき会社数が５０社から１５０社、３倍に増加した。さらに、作業負担は、税務調査で耐えられる記録等が必要であることから、３倍以上に増加している。
- ・対象となる企業の絞りこみについて金額基準を導入する場合には、１億円ぐらいの基準にしてもらわないと絞り込みの効果という意味では有効ではない。しかし、基準を１億円にした場合には中小企業が対象外になってしまうため、１千万ぐらいの基準になる可能性もある。金額基準について、ないよりは導入してもらった方が良いが、基準となる金額が低い場合、大幅に対象企業を絞りこむことにもならない可能性があり、楽観的になることもできないと考えている。
- ・Ｇ１０ＢＥルールが導入されることにより、全世界で１５％までの課税が確保されるようになることが最も重要なＣＦＣ税制の見直しの理由と考えている。租税負担割合の基準を１５％にすることも考え方としてはあるのではないかと。

(経済活動基準の廃止又は大幅な簡素化)

- ・ 経済活動基準の廃止について賛成である。これが実現された場合、事業目的がしっかりしているにも関わらず、形式的な経済活動基準により課税されることを回避することができるようになる。また、国際競争の中で諸外国の同業他社と同等の条件で戦っていくことのベースにもなる。
- ・ 経済活動基準を廃止した場合、どのような効果を得ることができ、現行制度にある課題がどのように解決されるのか、という点についても検討をするべき。効果はいくつか考えられるが、例えば、現状、実体基準や管理支配基準を充たしながら現地で活動しているにも関わらず、事業基準・非関連者基準の判定により合算課税の対象になってしまうことが回避される。また、P M Iにおける再編含めて、企業グループの資本構造を簡素化するためのグループ内再編を行った際に、仮に既存の受動的所得のルールが現流通りとした場合には、25%以上の出資持ち分を保有している場合の株の譲渡や処分により生じる所得も合算対象外としたり、これまで管理支配基準を満たせないとされてきた、清算途上にある子会社の所得に関しても、受動的所得の類型にあたらぬものは対象外としたりするなど等、現行制度で生じているオーバーインクルージョンを解消することができるのではないか。一方で、全部合算がなくなり部分合算だけになった場合には、赤字のために課税を免れていた企業にとってはアンダーインクルージョンの解消となるだろう。
- ・ G 1 0 B E ルールの導入に伴い、C F C 税制の経済活動基準の見直しにより、エンティティ・アプローチを廃止して、インカム・アプローチに統合することは1つの方向性である。しかし、G 1 0 B E ルールではカーブアウトの制度があるため、G 1 0 B E ルールの導入によって全世界15%まで課税ができるとしても、経済活動基準により補足している利益移転についてどこまで防止ができるか、という点については合算対象とする所得の範囲の拡充を含めて検討すべきである。G 1 0 B E ルールにより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とは簡単に言うことはできない。
- ・ 経済活動基準の廃止を検討する中で、受動的所得の考え方の取扱いによってはオーバーインクルージョンが発生する可能性がある。現行制度における受動的所得では、グロス課税をする形であるため、そこが見直された場合には関連するコストを反映することができない懸念がある。
- ・ 経済活動基準の廃止について、産業界の実務の大変さについては、全部合算に当たらないことの確認のために多くの別表を作成しなければならないことの不毛さがある。そのため、それが不要になるということを説明した方が説得的ではないか。また、仮に経済活動基準が廃止された場合、会社としての実体があれば良いということになり、軽課税国に実体を置いて

事業を行う場合に、実体があるから部分合算しなくて良いのか、という点を検討すべき。

- ・経済活動基準の廃止は最優先事項。一部が残る形になると、かえって複雑な制度になってしまう。
- ・B E P S 行動3では、C F C 税制について定性的に、何が、C F C を使った自国の課税ベースを侵食するリスクがあるものなのかという観点から検証が行われた。すなわち、ある意味「ブラック」な類型としてペーパーカンパニー等が整理された「グレー」な類型はスペクトラムであるはず。このような「グレー」な類型の判定方法として各国のベストプラクティスを参考にインカム・アプローチとエンティティ・アプローチが整理された。これらを組み合わせたハイブリッド・アプローチも認められ、平成29年度改正はこれに沿ったもの。
- ・C F C 税制については、租税回避否認の機能とB E P S 対抗措置の機能がある。そして、何がグレーの中で本当に規制しなければいけないのかというものについては、まさにB E P S 対抗措置の機能を担っている事業基準と非関連者基準、所在地国基準という実質的なフィルターにかけて判断しようと制度設計がされていたと思う。
- ・経済活動基準の廃止という抜本的な見直しを行う場合、C F C 税制がこれまで担ってきた定性的な、自国の課税権の侵食に対してどう応えるのかという切り口のアプローチから乖離してしまうおそれがある。
- ・G 1 0 B E ルールが導入されると、確かにB E P S 対抗措置の量的な効果は大幅に縮小するが、定性的な対応機能というのは、それほど改善はされないのではないか。これは、中小企業の問題に絡む可能性がある。
- ・また、アメリカのサブパートFのように合算対象の所得を個別に定義したり、場合によってはペーパーカンパニーやキャッシュボックスの定義を見直すような形で、受動的所得の範囲の見直しも検討する必要性が出てくるのではないか。
- ・C F C 税制を見直しとして経済活動基準を廃止することについて、G 1 0 B E ルールとC F C 税制の両方が対象となる企業の負担が相当重いことは理解できるので、経済活動基準を廃止することに対する一般の理解も得ることができると思う。他方で、G 1 0 B E ルールの適用対象外の企業に対してまで見直しを行うことについてその理解が得られるか正当化根拠があるかという点は疑問であり、踏み込み過ぎではないかと思う。
- ・G 1 0 B E ルールとC F C 税制が併存することで、そこまでの負担を負わせるのであれば経済活動基準を廃止するという大胆な簡素化に踏み込むことも一般の理解を得られると思う。
- ・経済活動基準はエンティティ・アプローチにおける根幹部分であると理解している。適用免除の20%基準との関係性についてこれまでもコメントしてきたが、この研究会で確認できたことは、20%基準は旧トリガー税率とは異なりあくまでも事務負担軽減のための適用免

除基準として導入されたものであるから、経済活動基準が廃止される場合であっても、20%適用免除基準については存続すべきであり、重要な前提条件である。

- ・ C F C 税制は、日本から租税回避的に移動した所得に対して課税するものであるから、買収した海外子会社については、受動的所得の範囲からキャピタルゲインを除外することはあり得る。そのようにすれば、P M I 特例をなくしても抜本的な解決になるため、そのような方策もあるのではないか。経済活動基準を廃止することにより全てが解決する、ということではなくて、受動的所得の範囲をどのように考えるか、という点も検討すべき。
- ・ 経済活動基準について、非関連者基準が残るような形になると現状の事務量がそのまま残るため負担である。
- ・ G 1 0 B E ルールの導入によって15%まで課税されればそれで十分で、新たに捕捉すべき類型をつけ加えないままに経済活動基準を廃止して良いかは改めて考え直す必要がある。この視点が抜けてしまうと、経済活動基準の廃止によって新たに捕捉すべき類型の拡充が必要となる結果、今度は所得をピックアップするのが大変ということになるのではないか。

(最低税率課税制度の実務の利活用)

- ・ C F C 税制においては、租税負担割合の判定が企業の実務においては非常に煩雑。租税負担割合の判定にあたって、諸外国と日本の税制は異なるために補正作業が必要となり、非常に手間がかかっている。そのため、C b C R の実効税率を活用して租税負担割合の計算の簡素化をすることを検討できないか。
- ・ G 1 0 B E ルールの対象となる企業は、G 1 0 B E ルールの E T R 計算に加え、C b C R の作成、C F C 税制の租税負担割合の判定と3種類の作業が発生する。G 1 0 B E ルールの利活用については、G 1 0 B E ルールの E T R 計算は不可避であると思うので、その E T R 計算を C F C 税制の方で活用することも一案ではないかと思う。
- ・ C F C 税制の租税負担割合の判定について、G 1 0 B E ルール E T R 計算を活用することができれば、租税負担割合の計算の簡略化ができる。C b C R を活用する案もあるが、C b C R には税効果が反映されていないため、ずれが生じてしまう。このことを考えても、G 1 0 B E ルールの E T R 計算を活用した方が、数字としても妥当なのではないか。しかし、G 1 0 B E ルールでセーフハーバーが導入され、G 1 0 B E ルールにおける E T R 計算が不要になる可能性もあるため、セーフハーバーの導入も見つつ検討することが必要。

(C F C 税制における合算時期の見直し)

- ・ C F C 税制の合算時期について、現行の合算時期が不都合であるという話であるのか、そう

ではなく、書類を添付要件ではなく保存要件に見直してほしい、ということなのか明確化した方がよい。

(最低税率課税制度が適用されない企業の取り扱い)

- C F C 税制の見直しについて、G 1 o B E ルールの対象者だけに適用とする場合、G 1 o B E ルールは年度によって対象になる場合、ならない場合が出てくるため、C F C 税制もそれに引っ張られる形になり、制度が不安定になる。また、移行措置のような手当も必要になるがそこまで対応するという事か。
- C F C 税制におけるG 1 o B E ルール利活用については、G 1 o B E ルール対象外の企業に求めることは非現実的であるため、オプション制にするというようなことも検討が必要である。
- 中小企業の中には、過激なタックスプランニングを行っている企業もなくはないと思われるため、実態を見て、C F C 税制の見直しの適用についても検討する必要がある。
- C F C 税制について、G 1 o B E ルールの対象となる企業と対象外の企業で異なるC F C 税制が適用されることになると、G 1 o B E ルールの閾値を超えるか超えないかにより、事務がまったく異なることとなってしまうため、検討されるべき。
- G 1 o B E ルール対象企業と対象外の企業でC F C 税制の適用を異なるものとすべきか、という議論については、異なる税制であっても良いのではないかと考えている。G 1 o B E ルールの対象になるかどうか年度によって異なる場合もあるが、例えばG 1 o B E のE T R 計算とC F C 税制の租税負担割合の計算を同じにしたり、前年度の数値を使用するようにしたり、租税負担割合の判定を考慮した税制にすれば大きな問題にはならないのではないかと。
- G 1 o B E ルールが導入され、全世界で1 5 % 課税が実現されるまでにはタイムラグがあると思われる。そのような世界に移行する過渡期においては、G 1 o B E ルールが適用されない企業に対して従来のC F C 税制が適用されることにより、それまでの機能をC F C 税制が果たすことがバランスの取れた考え方なのではないか。
- G 1 o B E ルール対象企業と対象外の企業でC F C 税制の適用を分ける議論について、Q D M T T が導入された場合にはI I R でも実質課税がなくなるのであるから、G 1 o B E ルール対象企業であっても対象外の企業と同様の税負担になり、G 1 o B E 情報申告の有無だけの違いになるため、C F C 税制の見直しは一律適用するという事で良いのではないかと、という声がG 1 o B E 対象外となる中小企業から声があがるのではないかと。ただ、その場合であっても、租税回避を行っている企業をどのように除外するかという検討は重要である。

(その他)

- ・今後の税制改正要望を検討するにあたり、下記3つの重要な要素をカバーした制度設計に基づく要望案であるという補足説明があると、よりこの要望案に対する納得感が高まるように思えるのでご検討頂きたい。1つ目は、G10BEルールが導入されることを前提に、CFC税制がどうあるべきかを考慮した。2つ目は、20%という適用免除基準を維持しつつ、ペーパーカンパニーなどを対象とした会社単位の合算時においても、デミニマスを導入することにより、産業界の事務負担にも配慮した。3つ目は、オーバーインクルージョン/アンダーインクルージョンの問題の改善である。
- ・実体のある事業や能動的所得に課税はしない、ということや、租税負担割合が20%以上の場合であってもペーパーカンパニー及びキャッシュボックスは課税するという、平成29年度改正の際のポリシーは放棄/変更することはしない、ということ合意すべき。
- ・平成29年度改正で大規模に手を入れて、今般の令和5年度改正でまたすぐに制度を変えてしまうことについて国民にどう説明するのも考えるべき。企業の事務が面倒であるというだけでは理由にならない。すなわち、CFC税制によりこれだけ投資立国を阻害されているから廃止をした方がいいという説明がいいのではないか。その際には、あわせて、平成29年度改正の趣旨をどこまで残せるかというそもそも論もしておいた方がよい。
- ・PMI特例については、企業を買収した際に租税回避のために逃れている所得があるわけではないため、CFC税制で課税する理由がない、という説明の方がすんなりと理解が通るのではないか。
- ・債務免除益がCFC税制の対象になることについて、受動的所得から除外した方が良いのか、過去の欠損金とぶつけても良い、ということにするのか、CFC税制の対象にならなかった場合のことも踏まえ検討すべき。
- ・剰余金の配当について、子会社より先の企業（孫会社以上）への投資について25%未満の場合もあるが、グループ全体では25%以上の投資を行っているものであり、これはアクティブインカムであるので、発行済株式等の総数等の割合が25%以上であるか否かの判定は企業グループ全体でその割合を判定すべき。
- ・現行のCFC税制において、G10BEルールが適用されるか否かに関わらず、PMI特例は制度の設計思想がやや問題であると思う。
- ・キャピタルゲインを受動的所得の範囲から除外する場合には、子会社株式簿価減額特例の場合のように、買収前に生じたキャピタルゲインだけを対象外にするような検討が必要になるのではないか。それだと管理がよほど大変になるので、買収後の一定期間はキャピタルゲインを受動的所得から除外するとして、割り切ることも一案ではないかと思っている。

(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