

# 令和5年度税制改正要望

令和4年7月29日

日本機械輸出組合

## 目 次

はじめに .....	1
要望事項 .....	2
(1) 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応 (OECD/IF における議論を 踏まえた対応：第 1 の柱 (市場国への課税権配分) 及び第 2 の柱 (グローバル最低税率課税への対応)) .....	2
(2) 外国子会社合算税制 (CFC 税制) の見直しについて .....	7
(3) 租税条約をはじめとする国際協調の推進 .....	11
(4) 海外子会社受取配当益金不算入制度の充実等 .....	13
(5) 研究開発促進税制の継続と拡充等 .....	13

## はじめに

日本機械輸出組合（URL：<https://www.jmcti.org/>）は、日本の機械貿易の健全な発展を図るべく1952年に設立された我が国の機械メーカー、商社、エンジニアリング企業等を中心に構成される非営利団体である。我が国機械産業の国際競争力の強化を図る上で、1990年初頭より国際税務研究会を設置し、我が国及び海外の国際課税制度の検討及び改善を促して来た。

税制改正要望については、平成23年（2011年）度から日本機械輸出組合として独自の要望をとりまとめ公表している。その視点は、我が国機械産業による国際事業展開における税制面からの阻害要因の除去・軽減を通じて我が国経済の成長を促すことにある。

2012年7月以来、大きな国際社会政治問題となっている国際課税におけるBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）防止プロジェクトについても、当組合では、2014年初めにBEPS13（移転価格文書の見直しと国別報告書の提出義務化）及びBEPS1（デジタルエコノミー）、2017年6月にBEPS8（評価困難な無形資産に係る実施ガイダンス）に関するコメントをOECDへ提出するなど積極的に関与している。

本年令和4年度税制改正においては、「対象純支払利子等に係る課税の特例（過大支払利子税制）の見直し」、「外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）の見直し」、「子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避を防止するための措置（子会社株式簿価減額特例）の見直し」等が織り込まれた。また、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、「我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。

来年令和5年度税制改正に向けては、各会員企業から、昨年に引き続き、BEPS2.0（第1の柱及び第2の柱）に係る国際合意内容（G20/OECD/IF<sup>(注)</sup>の最終合意内容）が日本企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ健全な企業活動に負の影響をもたらし、過大な事務負担と二重課税のリスクが増すこと等につながることはないよう、慎重に検討すべきとの要望、意見が多く寄せられている。

BEPS2.0以外にも、租税条約ネットワークの拡充、改正外国子会社合算税制の見直し、海外子会社受取配当益金不算入制度の充実、研究開発税制の拡充ならびにイノベーションボックスと同趣旨の制度の我が国への導入検討等、我が国機械産業にとって関連の高い税制の課題について要望を行うものである。

（注）Inclusive Framework（BEPS包摂的枠組み：約140か国・地域が参加）

## 要望事項

### (1) 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応（OECD/IF における議論を踏まえた対応：第1の柱（市場国への課税権配分）及び第2の柱（グローバル最低税率課税への対応））

BEPS2.0（第1の柱及び第2の柱）について、OECD/G20/IF はグローバルベースで各国とのコンセンサスを得ながら 2021 年 10 月の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議において新たなルールの大枠で合意した。具体的には、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した。以降、国際間で協議が行われている。デジタル化の拡がり、事業のグローバル化が進展する中、BEPS2.0 の影響は経済全体に及んでおり、当組合員企業としても、その対応に力を入れてきているところである。特に、第2の柱については、我が国の CFC 税制と類似した制度のため、導入された後の当組合員企業の税務事務負担への影響が予想される。したがって、当組合としては本課題の検討に強い関心をもって参画することが重要と考えている。

#### ① 第1の柱及び第2の柱共通要望

企業の事務負担の観点から過度に複雑な制度としないこと。企業に過度の事務負担を強い、また、実務上、多大なる混乱や不合理な税負担などの問題を生ずるものでなく、合理化・簡素化した制度となるようお願いしたい。

なお、法制化に際しては、詳細の詰め及び内容に関する関係者の理解のためのガイダンス等を充分に行う必要性を考慮し、性急で非現実的なタイムラインを避け、早くとも 2023 年の署名・国内法制化・2024 年以降の発効とすべきである。

#### ② 第1の柱について

導入から 7 年後に第1の柱の売上高閾値が 200 億ユーロから 100 億ユーロに引き下げられる予定に関して、2021 年 7 月合意においてその条件として掲げられているのは、「利益 A が税の安定性を含め実施が成功すること」とされている。当初 7 年間の実施状況について機密保持に抵触しない範囲での情報公開とガイダンスのアップデートが望まれる。

#### <ネクサス及び収入源泉>

重要性基準による対象の絞り込み：源泉地の判定に係る文書化に関しては、「対象グループはすべての項目についてデータを保持することは求められない」「コンプライアンスの手法は個別の取引レベルではなくシステム・レベル」とされている（脚注 3）。我々はこの脚注の記載は非常に重要と考えている。

税務当局による検証はシステム・レベル、すなわち内部統制フレームワークが有効に構築されているか否かの検証とすべきである。個別取引に係るサンプル的な調査は常識的な範囲であれば許容されるが、網羅的なデータの提供義務は課すべきではない。利益 A 目的の内部統制について、重要性基準及び遵守・不遵守の帰結（優遇や罰則の有無を含む）を明確化すべきである。

収入源泉ルールにおける「収入」は、グローバルな会計基準（IFRS、米国基準、日本基準その他）に基づく連結財務諸表に計上された収入「のみ」であるべきである。利益 A は会計数値を出発点とする割り切りの制度である（rough justice）。収入源泉ルールにおいて会計とは異なる取り扱いを求めることで、対象グループの構成事業体が現状把握しておらず連結財務諸表に計上されていない収入を「創出」すべきではない。

コンポーネントや部品取引等は、新ルールの導入フェーズ、安定運用フェーズ問わず、最終顧客の所在地を確定することは困難である。アロケーションキーを使用できるのはあくまでも他の手段が無いことを確認した場合に限定されるが、どのようなプロセスやステップで「ネガティブ・ファクト（他に無いことの証明）」を行うのか不明である。例えば、自ら代替的な手段が無いことに関し、企業側の自己申告・宣言を前提に、直ちにアロケーションキー活用が常に認められるような措置が図られるべきである。経過期間を置けば解決する問題ではないことを強調しておきたい。

テールエンド（末端）収入の閾値基準を 2 年間のフォローアップ対応期間後にも達成できなかった場合にはどうなるのか、罰則規定の有無含めて明確になっていない状況において 5% という低い閾値基準を採用することには懸念が残る。

グローバルアロケーションキーの使用に先立って、ロックアウトルール（取引が無いことの証明）の適用が前提となっている。ネガティブ・ファクト（無いことの証明）は困難、かつ非現実だと考える。契約等で法的に販売対象国・地域が禁じられているような場合を除き、ロックアウトルールは廃止すべきである。

#### <税の安定性>

複雑な第 1 の柱に関して税務当局と納税者、各国税務当局間の紛争（dispute）を減らすために、税の安定性に向けた仕組みは極めて重要と考えている。とりわけ多数国・地域の当局を巻きこんだ課税後の解決は困難であることに鑑み、未然防止の仕組みが早期に確立される必要がある。

また、最終顧客所在地国・地域を基本とする複雑な収益源泉ルール等に対応するため、納税者はシステム構築を含めた適切な税務コンプライアンスのためのインフラを構築する必要があることから、導入に先立って最低 4 年程度の十分な経過期間が設けられるべきであり、経過期間中の対応は、暫定的に極めて簡素なルール（納税者側が既に持ち合わせているデータや資料の活用を優先的に認める等）での運用が必要である。これと併せて延滞税や加算税の適用は同期間留保し、修正内容は進行年度での調整を認める等の宥恕措置が必要と考える。

システム構築は相当な費用と対応準備期間を要することを踏まえ、早期の安定性レビューの仕組みを通した、税務当局と納税者間における合意を踏まえて、初めてこのフェーズに移行できることを再認識すべきである。

各安定性レビューに係る実績は、適切な形で匿名化等を行った上で、企業グループの安定性レビューの申請に際したガイダンスとして提供されることが有用である。

また、早期の安定性レビューの対象は、ソーシングやセグメンテーションに限定されず、税の安定性、二重課税排除、マーケティング・販売利益セーフハーバー（MDSH）

等、第 1 の柱に関わる主要な構成要素 (building block) 全てを対象に適用可能とし、その対象範囲 (scope) を限定すべきではない。

税の安定性レビューの手続きは主務税務当局を介した一元的な仕組みとすべきであり、主務税務当局との窓口立つ納税者側の代表企業 (通常はグローバル本社) がグループの意向を代表し、委任状 (PoA) 等追加的なバックアップドキュメント取得無しに、当該手続きを進められるようにすべきである。

利益 A に関連する税の安定性に関しては、移転価格や PE (恒久的施設) 等利益 A に付随して起きうる税務問題を広範囲にカバーする仕組みとすべきである。

#### <課税ベース>

非支配持分から生じる利益損失は確実に課税ベースから除き、支配持分割合に基づく課税ベース並びに利益率算定が行われるべきである。

### ③ 第 2 の柱について

第 2 の柱の適用開始時期については主要国と足並みを揃えることを要望する。即ち日本が他の主要国に先駆けて適用するようなことのないよう慎重に検討頂きたい。

#### 1) 税務事務コスト削減等に向け、明確化・具体化を期待する部分／簡素化、適用除外、セーフハーバー、宥恕措置

##### i. 情報申告書関連

GloBE (Global Anti-Base Erosion Rule: グローバルミニマム課税) 情報申告書に記載すべき、各構成事業体に係る定量的な情報について、税務申告期限等が各国で異なることを念頭に、どの時点のものが記載されるべきなのかについて明確化を要望する。GloBE 情報申告書の修正に関するルールは、各国国内法に委ねられているものの、統一的な取り扱いが不明瞭なままでは、納税者である多国籍企業グループの実務に係る予見可能性が損なわれ、税の安定性が損なわれることが懸念される。このため、GloBE 情報申告書の修正に関するガイドラインの各国の国内法制化に先立つ提示をお願いする。

GloBE 所得の計算は複雑である。限られた期間に必要な情報の収集及び精査を行った上で、GloBE 情報申告書に必要な情報を取り込むことを可能にするためにも、まず、各国において GloBE 実効税率計算に取り込まれる対象となる税金については、制度適用に係る実務に配慮して、今後 OECD/IF で一覧化を図るべきである。次に、会計原則の変更に基づく調整方法についても、実務の予見可能性の観点から、具体的な調整内容に係る図解を含めて、より詳細なガイダンスの準備を要望する。

更に、多国籍企業グループが認識又は納得していないにもかかわらず、ある法域の当局からみなし PE (恒久的施設) 認定を受ける等、PE の有無自体に争いがある場合や、PE が免税を受けている場合には、PE に係る財務会計レポートを作成すること自体が困難であり、救済策が講じられるべきである。例えば、PE 帰属所得に対するみなし

利益等について個別に財務諸表を作成するのではなく、本社等の財務諸表にどのように反映するのかについてガイダンスの提供を要望する。

GloBE 計算時に CFC 合算額のデータを反映（プッシュダウン）させる必要がある一方で、現状 CFC 合算所得の申告タイミングがタイトであることや、CFC 及び GloBE の 2 つのルールへの対応が追加的に必要になることによる多国籍企業グループの業務負荷にも充分配慮頂き、GloBE 情報申告書の提出期限に関しては少なくとも経過措置における 18 か月と同等かそれ以上を強くお願いしたい。経過期間終了後、対象事業年度終了から 15 か月の提出期限では、現状の CFC 申告期限より早くなってしまい、CFC での申告内容に基づき、二重課税を排除するため、適切に合算金額を GloBE 計算上プッシュダウンすることが実務的に困難になることが想定される。プッシュダウンが会計引当金額に関わらず、確定値に基づき事後的に可能となる仕組みが必要不可欠となる点を考慮頂きたい。

2022 年 3 月 22 日に公表されたコメントリーの中で、更なる明確化、具体化を期待する部分は、例えば、以下の通り。

- 最終親会社（UPE）が欠損の場合におけるトップアップ税額の取り扱い
- GloBE ルール適用に係る閾値の自国通貨での合理的な設定のガイドライン
- 納税者及び税務当局との間で理解の齟齬が生じないための実効税率（ETR）計算のモデル申告書等、税の安定性に向けた仕組み
- 適格所得合算ルール（IIR）の範囲の明確化、並びに適格国内ミニマムトップアップ税（QDMTT）の適格要件や最終親会社国・地域における CFC 税制との適用順序の明確化
- PE に配賦すべき本店所在地国における PE 所得に係る課税額の取り扱いの明確化

（その他）

構成会社間の移転価格調整、グループ内金融の取り決めに起因する費用の除外は、構成会社間の取引に係る収益、費用の会計、税務上の取り扱いが分からない限り、実務上調整は困難である。

CbCR と異なり、政府間租税情報交換協定に基づく情報申告書の提出がデフォルトとなっておらず、機密性担保の視点で懸念が残る。また、原則として多国籍企業グループの各構成会社が GloBE 情報申告を行い、特例として、UPE 所在国と構成会社所在国との間で合意がある場合は UPE が情報申告可能となっているが、各構成会社が情報申告する場合、UPE にて、その申告内容の確認や各構成会社が期限までに情報申告するよう管理する必要が生じ、コンプライアンスコストの増大に繋がる。また、トップアップ税額の妥当性を巡る各構成会社と各国当局との間の係争にも繋がりかねない。

## ii. セーフハーバー関連

ブループリント（BP）で取り上げられていた簡素化オプション・セーフハーバールール（法定実効税率が最低税率を超えることが確実な国や QDMTT の導入国は GloBE

情報申告書の作成・提出を不要とする等)のどれが追加的に採用されるか、また、その採用要件がどうなるか(要件が複雑すぎたりしないか)等の明確化を要望する。

事前の相談窓口の設置、実務エラー起因の増額更正に関し、ペナルティ減免や進行年度での情報(税務)申告書調整などについて一定期間の宥恕措置を考慮して頂きたい。

### iii. QDMTT

QDMTT 採用国・地域は、GloBE 情報申告書の作成対象から除外して頂きたい。また、QDMTT の定義の明確化を要望する。

諸外国で QDMTT が導入された場合における、本邦 CFC 税制との適用順序、並びに QDMTT が先に適用される場合における、日本側での二重課税排除措置は確実に確保頂きたい。

### iv. 全般

導入に向けた詳細スケジュールの確定・更新を要望する。(2023 年度からの導入の旗が下りない中、全体の日程が遅れている感があるため)。システム対応含めた後続処理や準備期間が必要な点、更には諸外国における導入計画状況 等も踏まえた、導入スケジュールを含めた追加のガイダンスを早期に公表して欲しい。スケジュール等が明示されない中でシステム設計等を進めなければならないことは事業者にとって負担である。

GloBE 情報申告やトップアップ税額の納税申告に関する税務調査、罰則、制裁、及びセーフハーバーの適用への異議に関する権利はトップアップ税額の課税国である UPE 所在国及び軽課税支払ルール(UTPR)導入国に限定されるか、明確にして欲しい。

## 2) GloBE 計算をする上での実務上の懸念事項

### i. セーフハーバー関連

「第 2 の柱」の実務負担を大きく軽減させる観点から、複数の簡素化措置を確実に導入することが極めて重要である。最も簡素化に資するのは、税務行政ガイダンス、とりわけホワイトリストと認識している。例えば、法定実効税率が明らかに 15% を大幅に超える法域や、QDMTT を採用する法域については、GloBE 情報申告書の提出を不要とすべきである。また、CbCR 上の租税負担割合を用いたセーフハーバーについても、調整項目を最小限とした上で、事後的な紛争リスクの低い簡素な仕組みとすべきである。

※セーフハーバーを遵守していることに関する納税者側からの説明期間が 6 か月間で区切られているが、改善を期待する。(当局との交渉過程・回答待ちの段階で時間を要する可能性もあり、納税者側だけで管理不可能な部分がある)



## (2) 外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて

### ① デジタル課税「第2の柱」と既存のCFC税制との関係についての基本的考え方

デジタル課税「第2の柱」（以下「GloBEルール」）は令和5年度税制改正において法制化される見通しである。この「第2の柱」は既存のCFC税制と趣旨・目的を異にするものではあるが、外国関係会社の所得について親会社において合算課税を行うという点において類似した制度である。当組合としては、これら類似の両制度への対応が我が国企業にとって過度な負担とならないよう、両制度の関係などにも配慮して可能な限りの簡素化を図ると同時に、以前から要望し続けて来た経済活動基準における諸課題への解決を目指すことを基本的考え方とするものである。

実物資産の販売を通じた取引（physical business）の時代には当然であった、一国に販社や工場を構えて、十分な人材を配置し、そこで意思決定プロセスが完結していた事業モデルはデジタルの世界では変容する。すなわち法人・国といった境界を超え、より柔軟で機動的な経営スタイルに移行していくことが確実視されている。こうしたダイナミックな事業環境の変化に併せ、経済活動基準もそれにふさわしいものとすべきである。

### ② 租税負担割合の計算方法

GloBEルールにおける実効税率の計算が不可避な企業においては、当該GloBE実効税率をCFC税制における租税負担割合に代替することを許容いただきたい。GloBEルールにおける最低税率は15%、CFC税制における適用免除基準は20%と異なっているものの、両者とも税額÷所得金額により算出する構造は共通している。したがって、世界共通のルールであるグローバル課税制度の導入を機に、CFC税制における租税負担割合の計算方法についても最低税率制度の実効税率の計算方法を用いることで作業の重複を避けることが事務負担軽減の観点から望ましい。

なお、GloBEルールの適用対象となる企業は年間売上高7億5千万ユーロ以上の大規模多国籍企業グループに限られるのに対して、CFC税制の適用対象は全ての内国法人であることから、GloBEルールを適用しない企業においては従前のおり既存のCFC税制における租税負担割合の計算を行うこととなる。この場合、同じ国内法でありながら、企業規模によって異なる計算方法を適用することの是非が論点となり得るが、少なくともGloBEルールの適用から逃れることのできない大企業に限れば、GloBEルールにおける実効税率とCFC税制における租税負担割合という類似した二種類の計算を強いることは回避すべきである。そもそもCFC税制における租税負担割合は事務負担軽減のための適用免除基準として設けられた趣旨を踏まえれば、GloBEルールにおける実効税率をCFC税制における租税負担割合として代用することに問題はなく、両制度が適用される企業に対してはGloBEルールにおける実効税率と租税負担割合の計算方法を共通化することはむしろ有益で必要な配慮であると考えられる。

### ③ 合算時期

GloBEルールのGloBE情報申告書の提出期限は、報告連結会計年度の末日から15か月以内（初年度の申告は18か月以内）であるのに対し、CFC税制の親会社への合算時

期は外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から2か月を経過する日の属する事業年度とされている。外国関係会社が12月決算で日本親会社が3月決算の場合、合算申告の期限は12月末から7か月以内とGloBEルールに比べ極めて短いことから、必要な情報の収集及び合算所得及び税額の計算に要する事務負担が過重となっている。したがって、GloBE情報申告書の提出期限と平仄をとり、CFC税制の合算時期を、例えば「外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から12か月を経過する日の属する日本親会社の事業年度」等に遅らせることを要望する。

この場合、CFC税額のGloBEルールにおけるトップアップ税額計算においてプッシュダウンを行うタイミングとその是非が課題となるため、GloBEルールもしくは我が国の国内法制化において所用の措置を講ずることも要望する。

#### ④ 現行のハイブリッド方式を基調とする漸進的な改革と租税負担割合「20%基準」の維持

どの国・地域で事業を行っても最低15%までの税負担を求めるGloBEルール導入を前提とした場合、CFC税制は、純粋税金のセービングだけを目的として、日本から海外に所得を意図的・計画的に逃がす類の租税回避取引のみを最終的な合算対象とする制度に改編していくべきである。

CFC税制の歴史は古く、デジタル化が加速する前の事業環境やビジネスモデルをベースに制度設計されている部分が多い。大幅な簡素化と併せ、今後事業のデジタル化が加速する中で、それにふさわしい税制として見直していくべきと考える。

現在においては、事業内容が多岐に渡り、ビジネスモデルも単品売り切り型から顧客との継続的な関係を維持しながら総合的なサービス・ソリューション提案を行っていく形に変化してきている。こうした中、CFC税制の対象事業を形式的な事業区分に分類して規定することは適切でなく、外国法人における事業実体や事業内容、現地でのプレゼンス（その国でなければ出来ない事業戦略上の理由等）を充分考慮した制度設計や運用が図られるべきである。

現行のハイブリッド方式の下で、エンティティアプローチにおける経済活動基準、とりわけ事業基準については廃止もしくは、現地で事業を行う合理性や事業実体を持ちつつビジネス展開しているような現地で根を張って行う無形資産提供事業に係る要件の適正化に向け、実務的な検討を進めることが必要である。主たる事業基準に関しては、これまで幾度かの税制改正を経てCFC税制が整備されてきた今日においては、その歴史的使命は終えたと言っても過言ではない。当初事業基準が想定していた受動的所得等（本来日本で行えばよい活動から生じる所得を海外に移転させているもの）への対応については部分合算課税制度により手当がなされている。

非関連者基準は、国際的なビジネスをする事業とされる特定の業種に関して適用され、その事業を専ら関連者との取引に頼っているような場合においては、その地に所在していることについての税以外の経済合理性は極めて希薄である、という理由で設定されていると理解している。前述のとおり現在の企業経営においては、必ずしも関連者間取引の有無をもって立地の経済合理性を示すことはできない。また、関連者間

取引に関しては、各国においても移転価格税制の整備が進み、関連者間取引を通じた租税回避の機会は減少していることに留意すべきである。これらを踏まえて、非関連者基準に関しては、廃止も踏まえて検討すべきである。

なお、租税負担割合が 20%未満の会社については、会社単位の合算課税制度と受動的所得の合算制度の併存から、より適切に租税回避リスクに対処できる（過少合算及び過剰合算の双方に適切に対処できる）実行可能なトランザクショナルアプローチへの移行も検討に値する。その際は、事務負担軽減の観点から、制度適用免除基準である「租税負担割合 20%基準」の維持を要望する。

平成 29 年度改正により租税負担割合が 20%以上 30%未満の外国子会社についても CFC 税制の対象とされたこと、並びに米国税制改正により米国子会社がこのゾーンに入ったことによる、CFC 確認対象子会社数の急増により、企業側の CFC 実務負担は極めて重くなっている。（企業によっては確認対象子会社が 4 倍程度に急増したケースもあり）（注）休眠会社等における少額の所得等を除けば、大半が合算の無いことを確認するための膨大なプロセスが必要となっている会社も多い。この租税負担割合のゾーンは廃止を強く希望するが、それが困難な場合であっても、企業側の実務に与える影響や業務負荷には十分な配慮がされるべきである。

ホワイトリスト方式等により、特定国・地域を CFC 税制の対象から外すことが難しい場合であっても、企業における実務負担軽減につながる手段として、例えば GloBE 計算上連結ベースでの実効税率判定を特定国・地域において選択適用する企業においては、CFC 税制においても連結ユニットでの検証を可能とする 等の方法も検討されるべきである。

（注）

- 単体の試算表又は財務諸表を作っている法人が少なく、その場合は、本邦 CFC 税制のためだけに当該書類を作成している。
- 連結納税やパススルー課税がなかったものとして計算する場合の課税所得計算、連邦税・州税の計算が複雑。本邦 CFC 税制のためだけに仮定計算が必要。
- 税務調査において、多数の米国法人の申告書や関連書類の提出を求められ、これまで以上に多くの時間を要している。

なお、過剰合算の懸念があることにより機動的な事業戦略の妨げとなっている一例が企業グループ買収後のグループ内再編（PMI：Post Merger Integration）である。現地税制が、資本参加免税等により株式譲渡益を非課税としている場合において、持株会社を絡めた資本構成簡素化対応が CFC 合算問題を誘発する可能性を抱えている。日本企業が海外で留保していた所得ではなく、海外の企業の合併・買収（M&A）で買収したターゲット企業が留保していた利益が現実化したものを CFC 税制の対象とするのは全くその合理性を欠くものである。現行の CFC 税制における PMI 特例は期間面においても譲渡対象株式面においても企業の事業戦略、M&A 後のグループ内再編を後押しできる制度とはなっておらず、制約を大幅に簡素化し見直しを図って頂きたい。

また、清算過程にある子会社に対する CFC 税制の適用に関しても、過剰合算につながないように慎重な配慮が必要である。

現地国の法制度やタックスクリアランス（税務申告書の確定とそれに対する税務調査、納税等の完了）に必要な期間などを考慮すると、清算手続きを開始してから同事業年度内に清算を完了できるケースは皆無である。清算完了までの事業年度における実体不足を理由として、当該子会社で生じる債務免除益や金利所得、資産譲渡益等を CFC 合算することは過剰合算であると考えられる。

企業が清算手続きに入ったこと、清算までに期間を要すること等を証憑に基づいて説明でき、発生する所得に租税回避の要素を伴わない場合には、清算子会社における所得を合算対象から除外する等の措置が図られるべきである。

#### ⑤ 受動的所得

仮に制度適用免除基準である「租税負担割合 20%基準」を維持しつつ、トランザクショナルアプローチに移行する場合においても、受動的所得に関して現在その適用対象から除外されている取引類型に関しては、引き続き受動的所得合算の対象から除外することが前提である。受動的所得であっても、その所得の種類が事業合理性の観点から正当化でき、租税回避性が無いと判断されるものに限定し、合算対象から除外されていることに鑑み、この点は極めて重要であることを強調したい。

受動的所得類型の最後にある異常所得は、超過利益をキャプチャーするという概念に基づくものであり、実体カーブアウト後の超過利潤をトップアップ課税する GloBE の概念とも類似したものである。両者のスコープは異なるものの、GloBE ルールが国内法に採用されるに際して、それと類似の概念である異常所得は全面的に廃止すべきである。

CFC 税制における受動的所得の範囲は GloBE のそれに比して広く、また、定義も異なることから CFC 合算所得を GloBE 計算時にプッシュダウンする際にも、会社単位の合算額から対象受動的所得を切り出すことが必要になると併せて、受動的所得の対象となる特定の所得であっても、具体的にどの受動的所得がプッシュダウン制限の対象となるのかの把握が必要になってくる。両方でスコープを揃えて頂くことが最善であるが、それが難しい場合においても両者の定義やスコープを明確化して頂き、実務上の混乱が生じないようにして頂きたい。

#### ⑥ 租税回避目的の取引のみを対象とした制度

CFC 税制の制度趣旨は「租税回避への対応」であると理解している。第 2 の柱が国内法で規定されるのにあわせ、CFC 税制が対象とする租税回避の定義を改めて明確にすると共に、制度趣旨に照らし、会社として租税回避の意図がなく、当該取引を行う事業上の目的や理由が明白であるものは、合算対象から外すことも検討すべきであると考えられる。20%未満の租税負担割合の子会社に対する合算判定を既存のハイブリッド方式をベースとする漸進的な改革で進めるにせよ、20%の制度免除基準を確保しつつ

トランザクション方式に移行するにせよ、GloBE ルール導入後の CFC 税制の位置づけは上述の通り「租税回避目的の取引を対象とした制度」とすべきである。

「租税回避目的の取引を対象とした制度」とすることにより機械的なルール適用による過剰合算問題も併せて解消されると考える。

その意味で、CFC 制度を適用した結果合算対象として残ってくる所得に関しても、租税回避性の有無視点で最終的な検証が図られ、税務調査現場において制度の機械的な適用による課税問題が生じないよう配慮がされるべきである。

### (3) 租税条約をはじめとする国際協調の推進

#### ① 租税条約ネットワークの拡充

日ウルグアイ租税条約の発効、日セルビア租税条約の発効、日モロッコ租税条約の発効、日アゼルバイジャン新租税条約の実質合意、日アルジェリア租税条約の実質合意を高く評価する。前述の実質合意済みの租税条約の早期署名・発効をお願いする。また、引き続き、日本企業による取引や投資の実態、要望等を踏まえ、我が国の経済の活性化に資するよう、租税条約ネットワークを迅速に拡充すべくその内容や交渉相手国の選定について具体的な検討を要望する。その際は、OECD モデル租税条約や改正された日米租税条約、日英租税条約に準じた高水準の租税条約を未だ多い未締結国との間で新規に締結するとともに、既締結の租税条約を高水準な内容に改正することを要望する。なお、2017 年の国連モデル租税条約の改定により今後我が国が新興国・途上国と締結する租税条約に「技術上の役務の対価 (FTS: Fees for Technical Service)」条項 (注 1) を盛り込むことを途上国政府から求められる可能性が高まった。当組合は従来から既存の我が国のインド及びパキスタンとの租税条約に含まれる FTS 条項に反対してきた。(下記 1) 参照) 今後、我が国の既存の租税条約の改訂に際しては FTS 条項を含めることがないように願う。優先的な対応を望む国及び内容は以下の通り。

- 1) 日系企業の生産拠点を含む現地法人が多く、我が国との貿易取引額が大きいインド、インドネシア、カナダ、韓国、シンガポール、タイ、中国、ブラジル、ベトナム、フィリピン、マレーシア、台湾、パキスタン等について、租税条約を改正して配当・利子・使用料等の投資所得に係る源泉地国課税の免除又は軽減を確保して頂きたい。特にインド及びパキスタンは技術的役務に源泉税を課す世界的に稀な国々である。上記の両国との租税条約における「使用料及び技術上の役務」に対する源泉課税は当該両国にオフショア開発等を委託する上で経済的阻害要因となっており早期の改定を要望する。なお、インドについては、移転価格税制や PE 課税の執行が租税条約の規定の趣旨に適合しておらず、例えば、独自の非居住者のファイリングの問題 (非居住者であってもインドより源泉税の対象となる所得を得ている場合には申告書の提出が求められる) が存在する、また、間接税においても 2020 年 3 月に可決された税制改正において平衡税 (Equalization Levy) の課税範囲が拡大されるなど、インド独自の特殊なアプローチにより多くの日本企業がその対応に苦慮している実情を踏まえ、国際機関や日本政府からも国際協調を促して頂きたい。また、日系企業が多く

進出しているタイの場合、日タイ租税条約で定められている利子と配当に係る税率が、我が国が締結した他租税条約と比べても高いレベルにある。早期の引下げをお願いしたい。

- 2) ミャンマー、イラン、アルジェリア（実質合意済）、コロンビア（我が国国会承認済）、パナマ、モンゴル、カンボジア、ラオス等我が国と EPA 又は投資協定等を締結又は交渉中の国との租税条約の早期締結を要望する。
- 3) スムーズな投資回収の観点からアルゼンチン（我が国国会承認済み）、ベネズエラ、ケニア、ナイジェリア（締結交渉開始済）等大型のインフラ開発プロジェクトや資源開発プロジェクト等がある中南米・アフリカ諸国との間で租税条約を早期締結・発効を要望する。

（注1）

「技術上の役務の対価」に対し、その対価の支払い側の国（支払地国）において、支払地国内の PE の有無及び支払地国内での人的活動の有無を問わず、一定の限度税率で支払総額に課税することを認める規定。

## ② PE 帰属利得に関する今後の国内法及び租税条約改定に向けた方向性

BEPS 行動計画 7 の勧告後、2018 年 3 月 22 日に出された OECD「PE 帰属利得に関する追加ガイダンス」を踏まえた国内法令通達等改正及び整備が図られている。租税条約改定に関しても BEPS 防止措置実施条約（MLI）の発効により相手国とのマッチングがされた条項については順次取り扱いが改められている。改正後の国内法及び MLI では PE 概念が従来よりも大幅に拡張しているが、企業の国際事業展開の障害にならないよう充分配慮が必要である。とりわけ日本企業が進出している外国において租税条約の PE 条項で定められている取り扱いを超えて、みなし PE 及び過大な帰属所得認定を通じた乱暴な課税処分がされることのないよう、OECD 及び我が国当局による監視等を行うよう要望する。

## ③ BEPS2.0 の第 1 の柱と第 2 の柱との関連

第 2 の柱の GloBE 情報申告書の当局への提出に関し、最終親会社はその所轄税務当局へ単一の申告書を提出し、各構成事業体所在法域に対しては最終親会社所在当局から条約方式に基づいて自動的情報交換を行うことを要望する。それを担保するためにも、第 2 の柱についても第 1 の柱と同様に多国間条約を締結することが有益でありその実現を要望する。

また、米国外軽課税無形資産所得制度（GILTI）が残った場合、日米条約における二重課税排除＝外税控除適用ルールの明確化を要望する。

租税条約の恩典を否認する租税条約の特典否認に関する課税対象ルール（STTR）の制度内容に関し、IIR、UTPR との関係が明確ではなく、過剰な課税とならないか懸念する。

#### (4) 海外子会社受取配当益金不算入制度の充実等

海外子会社受取配当益金不算入制度が平成 21 年度改正により導入されて以来 10 年以上が経過したが、この間の我が国経済のグローバル化の一層の進展とも相まって日本企業が海外子会社から還流を受ける配当金も大幅に増大している。これはまさに政策が意図したとおり、世界経済の成長の果実を我が国に取り込み日本経済の豊かさに結びつける好循環の確立に大きく寄与するものと評価できる。

しかしながら、その益金不算入割合は 95%となっており、5%は益金不算入とされる受取配当金の額から控除されるため実質的には配当金の 5%に相当する金額は課税を受けている。この 5%課税による企業の税コスト負担の増加が受取配当金による海外から国内への資金還流を妨げる一因ともなっていることから、上記政策目的をより効果的に推進させていくためにも、益金不算入割合を 100%へ引き上げることを要望する。

この 5%が実質的に課税対象とされている理由は、配当金を得るために必要な費用に相当するものであり、その多くは子会社株式の取得のために充てられている負債の利子から成るものとして説明がされてきた経緯を踏まえれば、過大利子税制における損金算入限度額の縮小に向けた動向は、いわば経済的二重課税を招くものとも考えられることから、この両者の関係について充分整合性を考慮して検討されることが必要である。

また、益金不算入の対象となる外国子会社の範囲は、「内国法人が保有しているその株式等の数又は金額がその発行済株式等の総数又は総額の 25%以上に相当する数又は金額となっていること」が要件とされているが、グループ通算で持分割合を判断するよう変更することを要望する。また、国内配当益金不算入に関する持分割合判定は令和 2 年度税制改正により海外子会社による持分を含めてグループ合計で判定すると見直されたため、同じ法人税に関する税制内の整合性の観点からも、海外配当に関する持分割合判定を見直すべきと考える。具体的には、第 23 条の 2 の「内国法人」について、「内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係がある他の法人を含む。）」に変更することを要望する。

上記「外国子会社から受ける配当等の益金不算入」に関する要望事項と同様の趣旨で、措置法第 66 条の 6⑥ーイの「当該部分対象外国関係会社」について、「当該部分対象外国関係会社（当該部分対象外国関係会社との間に完全支配関係がある他の法人を含む。）」に変更する。この論点は、前述の外国子会社受取配当益金不算入の対象となる外国子会社等の適用範囲のほか、組織再編税制における適格現物出資の対象となる外国子会社株式等においても同様。

#### (5) 研究開発促進税制の継続と拡充等

##### ① 研究開発税制の拡充

本年 6 月 7 日に閣議決定された経済財政運営と改革の基本方針 2022（骨太方針）では、新しい資本主義に向けて科学技術・イノベーション、スタートアップ、グリーントランスフォーメーション（GX）、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資を計

画的・重点的に投資を行うことの重要性が謳われている。当組合としても、これらの投資を推進していく観点から、研究開発税制を維持しつつ、以下の視点から拡充・見直しを講じるべきであると要望する。

- 1) ビジネスモデルの変革等に即した試験研究費の取り扱いの見直し（クラウドを利用してサービスを提供するためのソフトウェアに係る研究開発費の発生時損金算入を認めること等）
- 2) グループ通算制度において増額修正が生じた場合の試験研究費税額控除上限引上げを認めること
- 3) 企業の成長フェーズに即した、きめ細かなインセンティブ施策の検討（共同研究相手となるスタートアップの要件の見直し等）
- 4) 恒久的措置である一般型（総額型）に係る税額控除の控除上限（法人税額の25%）の維持・拡充とともに控除超過額に係る繰越控除を復活すること
- 5) 税制適用の裾野の拡大（自然科学及び工学と密に連携した人文社会科学に係る活動についても試験研究費の範囲に含めること等）

## ② 米国のFDII、欧州のпатентボックス、イノベーションボックスと同趣旨の制度の我が国への導入検討

- 1) インプット活動（無形資産の創出）に対する研究開発税制の維持・拡充を前提として、アウトプット活動である特許等知的財産を活用した製品売上、使用料、譲渡益等の所得に対しても、形成された知的財産を国内に保持するという観点から税制上の優遇措置（極力シンプルな制度）を講じるべきである。
- 2) 当該税制優遇措置の制度設計に当たっては当局との事前確認等の不要な簡素で明瞭な仕組みとすることが重要である。欧州型патентボックス税制は複雑煩雑であり我が国への導入には馴染まないものとする。導入する場合は、例えば、米国の外国稼得無形資産所得控除（FDII）のようになるべくシンプルな仕組みを構築することが重要。

その際、デジタル課税の第2の柱及びCFD税制との関係性にも考慮しつつ、中長期の視点から十分な制度設計のための時間を確保して検討すべきである。

以 上



日本機械輸出組合 国際税務研究会 委員会社

ソニーグループ株式会社（座長）  
伊藤忠商事株式会社（副座長）  
川崎重工業株式会社（以下委員）  
キヤノン株式会社  
株式会社クボタ  
株式会社小松製作所（コマツ）  
シャープ株式会社  
シンフォニアテクノロジー株式会社  
住友商事株式会社  
セイコーエプソン株式会社  
大同特殊鋼株式会社  
株式会社東芝  
株式会社ニコン  
日本精工株式会社  
日本電気株式会社（NEC）  
パイオニア株式会社  
株式会社日立製作所  
富士通株式会社  
株式会社富士通ゼネラル  
本田技研工業株式会社  
丸紅株式会社  
三菱重工業株式会社  
三菱電機株式会社