

# 令和6年度税制改正要望

令和5年7月31日

日本機械輸出組合

## 目 次

はじめに .....	1
（１）経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応 .....	2
（２）外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて .....	8
（３）国内投資及びイノベーションの促進に資する税制について .....	11
（４）CbCR（国別報告書）の公開義務化の動向への対応 .....	13
（５）租税条約をはじめとする国際協調の推進 .....	14

## 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に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5年度税制改正においては、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することが必要との共通認識に基づき、令和5年度与党税制大綱において、第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の適用開始時期については、諸外国の動向を踏まえることが重要と明記された。また、CFC税制について見直しを行うとともに、令和6年度税制改正以降に見込まれる更なる第2の柱の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討することと明記された。

来年令和6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を防ぐことのないよう、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、国内投資及びイノベーションの促進に資する税制の我が国への導入検討、CbGRの公開義務化の動向への対応等、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。

※ 尚、当要望に関しては、7月17日のOECD文書公表前の状況に基づき取りまとめを行っている。その為、それ以降にOECDや日本政府等から公表される追加文書等により、一部の要望事項に関して解決若しくは明確化が図られている可能性、および更なる疑問点や新たな要望事項が生じ得る旨、予め付記させて頂きたい。

## (1) 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

まずは、100年に一度とも言われる国際税制の大改革プロジェクトに対し、関係各国・地域間で意見を調整しつつ、複雑で困難な議論を進めて頂いている OECD や政府関係者のご努力、ご尽力に感謝したい。

第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)、第2の柱(グローバル・ミニマム課税)、各々現在の進捗状況に差異が生じているものの、共にこれまでにない新規の概念を取り入れた複雑な制度設計となっていることに鑑み、今後予期せぬ形で税務紛争等が発生することも想定される。

こうした事態が発生する可能性を回避、極小化する上で、グローバルに標準化された形での、簡素な制度に基づく運用や税務執行は必須となると考える。

制度を正しく理解し税務コンプライアンス対応を図る上で、条文だけの説明・解釈では理解に齟齬が生じる可能性が高いことから、実務運用や税務執行を助ける、細部の追加ガイドランスの発行、並びにその定期的な更新を強く要請したい。

第1の柱に関しては、多国間条約(MLC)への批准の可否に付、現在流動的な部分が生じており依然として全体像が見えづらいこともあり、対応準備を本格化出来ない状況。

実際の導入に際しては、利益A(超過利益の25%)、利益B(基礎的な販売活動に対する一定の利益保証)共に十分な事前の準備対応期間が産業界で必要となることを改めて強調しておきたい。

また、仮に利益Aが2023年12月末までにMLCを署名の上、MLCに関する懸案事項を解決することができず発効が遅れた場合、デジタルサービス税等の一国主義的な制度が復活し、事業オペレーションに悪影響(注)が出る可能性があることも強く懸念しているところ。

これらを踏まえ、早期に今後のスケジュールや方向性に付き、状況の共有・アップデートをお願いしたい。

(注) 一国主義的なデジタルサービス税(unilateral DST)の問題は、欧州、インド、カナダ等で潜在的に存在し、BEPS2.0の第1の柱の利益Aに係る国際合意(多国間協定)がなされないと復活しかねない問題。「事業オペレーションへの悪影響」の問題だが、各企業は、(一国主義的なデジタルサービス税を有する)各国ごとに似て非なる個別DSTに各々対応しなければならない点。各企業の実務負担は多大なものになる。また、グロス課税で条約の手当てもなく、後続の通商問題等に飛び火しかねないといったビジネスリスクの問題も挙げられる。

尚、各々の柱に関する個別要望事項は以下の通り。

### ①第1の柱及び第2の柱共通要望

簡素で、二重課税に至らない方法を採用すべきである。各法域の制度および法域毎の特殊な個別ルールを設定を極力排除し、グローバルに標準化された制度となるよう、第1の柱及び第2の柱に関する計算・申告・納税及び二重課税の排除の方法や期限を多国間及び二国間条約並びに各国国内法において規定し、遵守すべきである。

各法域においては、国際合意に基づくOECDのモデルルール、コメンタリー及び実施ガイドランスにおいて規定されている以上の独自の追加情報の提供を求めたり、事務負担を課さない

こと。

また、BEPS 包摂的枠組み（以後、IF）が企業グループから受けた照会事項に関しては、匿名化の上で FAQ として公表するとともに、出来る限り詳細な参考事例集を準備頂きたい。

## ②第1の柱について

### －1 利益Aについて

#### <全般>

IF 側での準備状況や、主要法域における正式な決議状況の進捗に照らし、企業の実務負担を十分に考慮した税制のルールや導入時期を再考すべきである。

（日本は適用対象となる企業数が少ないと言われている中）、利益 A の適用判定テストに関し、複雑な調整計算を除外した上でテストできるような仕組みを導入して欲しい。

#### <対象範囲（以下 scope）>

同一法域内で閉じた活動を源泉とする収入金額が、90%以上を占めるような事業（対外開示時における事業セグメント）の場合には、利益 A の対象から除外頂きたい。

#### <ネクサス・収入源泉ルール>

部品（コンポーネント・デバイス等）取引や B to B、独立販社経由取引等、第3者を巻き込んでバリューチェーンが多層化している取引に関しては、信頼できる代替情報が存在しない旨の企業側の自己宣言（申告）をもって「合理的なステップ」が取られたとみなし、最初から配分キーの適用が許容されるべきである。

ノックアウトルールの適用は、廃止するか若しくは、禁輸措置対象法域 等極めて例外かつ客観的に明確化可能なケースに限定頂きたい。

内部統制フレームワークにおける検証プロセスについて、既存の財務報告に関わる内部統制制度との共通点または相違点を明確化することが望ましい。

企業グループの事務負担に照らし、既存の ERP システム監査等を最大限活用すべきである。

#### <課税ベース>

調整後税引前利益は課税ベースのみならず、10%閾値の利益率判定としても使用される想定となっている。閾値の判定は、会計数値からの詳細な調整を要する計算ではなく、より簡素な仕組みも検討すべきである。

また、財務会計数値からの調整方法は GloBE 所得計算における調整計算との整合性も考慮頂きたい。

#### <マーケティング販売利益セーフハーバー（以下 MDSH）>

適格資産、適格給与、適格従業員の定義および解釈については、各法域で齟齬のないよう、明確化すべきである。

#### <二重課税排除の方式>

二重課税を排除する方式は、二重課税が残るリスクが小さく、事務負担の軽減に資する「所

得免除方式」を採用すべきである。

市場法域において源泉税が課せられている場合には、利益 A の再配分対象から減額した上で、二重課税排除を実施すべきである。

#### <執行>

実務負担の軽減の観点からは、2021 年 10 月の国際的合意にもある通り、一つの会社等を通じて、申告手続を完結できるかたちが望ましい。納税・申告の際には、事務負担の軽減のため、One Stop Shop 方式で行うことを要望する。関係するすべての法域で、申告・納税および二重課税の排除も含め、一括の手続きを実現するかたちが望ましい。

執行フレームワークについて、グローバル企業においては市場法域、救済法域共に複数の対象会社等が存在することを踏まえ、納税執行に際し実務が煩雑化しない仕組み、並びに、企業グループ内での資金決済が生じる場合において、送金に伴う税務 이슈を誘発することが無いような制度設計を強く要望したい。今後、更なる議論の進展や詳細な制度設計の提示を期待する。

連結納税グループには、各構成会社等レベルまで救済の割り当てを要求すべきではない。連結納税グループの代表法人を救済対象とすべきである。

利益 A に関する税金の支払いは早期安定性レビュー及び包括的安定性レビューの期間中停止されるべきである。早期安定性レビューの段階では、全ての罰金と利息を免除すべきである。

#### <利益 A の為の税の安定性>

取り扱うデータの秘匿性を確保することが重要。秘匿性に係る違反や不適切な使用時の罰則も含め、多国間条約（以下 MLC）にも明記すべきである。各種安定性レビューの結果は、匿名化の上、ガイダンスとして提供することが有用と考える。

早期安定性レビューの範囲は、現在の記載に留まらず、MDSH や源泉税の取り扱い、救済法域の特定、セグメンテーション、scope の適用除外、企業再編の取り扱い等、より幅広い項目を対象とすべきである。

既存の二国間条約の相互協議で対象としていない多国間の状況にも適用対象を広げるべき。紛争の防止・解決のプロセスをより確実にすべく、MLC において、多国間で適用することを明示すべきである。

## ー 2 利益 B について

利益 B の適用はセーフハーバーとして企業の選択に委ねるべき。その上で、移転価格対応の簡素化を目的とした利益 B の制度趣旨にも配慮しつつ、対象取引範囲の適正化を図るべきである。

利益 B の導入方法として、OECD 移転価格ガイドラインに利益 B のガイダンスを含めることで対応することが検討されている（2022 年 12 月 8 日付公開協議文書並びに 2023 年 7 月 11 日付 Outcome Statement）が利益 B に関する法域間の見解の相違及び二重課税を防止等するために、多国間もしくは二国間の条約により取決めが締結されることが必要であり発効の条件とすべきである。もしくは、利益 B に関する企業の紛争解決の負担軽減及び紛争を制限する仕組み等（利益 A における紛争解決パネルのようなプロセス等）の構築を求める。

利益 B の文書化要件が既存のローカルファイルを上回るものもあり、事務負担の増加を懸念している。利益 B の目的が移転価格税制の簡素化であることから、同文書化に際しては、納税者の負担に配慮し、なるべく簡素化を図るとともに、追加的な文書化の負担を課すべきではない。また、日本のローカルファイルの代用として使用できるように検討して頂きたい。

特定の法域に販売市場が限定されたローカル・コンパラブルがある場合における利益 B の適用除外について、税の安定性の観点から納税者が選択適用できる形式とすべきである。納税者が利益 B に基づいて税務申告した場合、ローカル・コンパラブル適用事由による利益 B の適用除外を課税当局が求めるべきでない。

利益 B 適用の際に比較されるべき価格は、固定値（ポイント）ではなく幅（レンジ）であるべきである。

異なる法域に所在する製造会社－販売会社間の期末の価格調整には時間がかかり、価格調整金の送金が必要なケースも発生する。送金法域における損金性が確保されること、関税等の付随的な問題が生じないことを明確にして欲しい。

各法域の税務当局が利益 B の利益率を利用して課税を行うリスクを危惧する。自国の販売会社の利益率が高い時は容認し、利益率が低い時は利益 B を使って課税するというような恣意的な運用が出来ない制度の構築を求める。

利益 B は機能・リスク限定的な販売子会社における移転価格対応を簡素化・合理化する目的があることに鑑み、共通ベンチマークや利益水準指標等の設定方法含め、より簡素な制度設計として頂きたい。

### ③第 2 の柱について

#### － 1 IIR（所得合算ルール）

GloBE 情報申告書（以下「GIR」という。）とは別に、税務申告書の提出も必要と理解しているが、二つの申告書の内容の重複を避けるとともに、記載内容を簡素化すべきである。

企業グループが提出した GIR は、適格当局間協定が GloBE ルールを導入する全ての法域間で締結されることを必須とした上で、適切な機密保護に係る要件の下、GIR に包含される情報を分類化し、関係法域での執行に必要な情報のみを交換すべきである。（トップアップ課税が生じない法域への情報交換自体不要とすべきである。）

法域間で交換された情報自体、GloBE ルールの実施以外の目的で使用されるべきではない点を明確化すべきであり、かつ既存の国別報告書により、実効税率の確認等リスクアセスメントを実施することをまずは検討すべきである。

各法域における税務当局からの照会先は、最終親会社等所在法域の税務当局経由で当該 GIR 提出会社等一元化すべきである。併せて、照会を行う税務当局は、所得合算ルール（以下 IIR）及び軽課税所得ルール（以下 UTPR）の下でトップアップ課税権を持つ当局に限定されるべきである。

また、同一法域内の内部取引を消去の上連結納税ベースでの法域別実効税率計算を企業が選択した場合には、事務負担軽減の観点から、連結納税単位でのデータを情報申告・納税申告時に使用することが適切である。連結納税を構成する個々構成会社等別の内訳情報等、必要以上のデータが要求されるべきではない。

### <税の安定性>

最終親会社所在法域におけるルールの解釈や、IIR の運用に起因する紛争も含めて、税の安定性でカバーされる紛争の対象を広く確保した上で、強力かつ拘束的な紛争解決手段が提供されることが必要不可欠である。

多国間条約（以下 MLC）による紛争解決メカニズム が措置されることを強く支持する。

情報申告及び納税申告後に行われる税務調査について、各構成会社等所在法域の当局の求めがあった場合でも、申告主体（最終親会社又は指定申告会社等）所在法域の税務当局が一元的な窓口となって対応すべきである。また、申告内容に修正が必要となった場合でも、進行年度における調整とすべきである。

### <国内法制化におけるお願い>

2023 年 2 月 2 日公表の運営指針（Administrative Guidance）を確認すると、ルールが益々複雑になっているように感じる。国内法制化の際には、グローバル標準から逸脱しない範囲でより簡素で実務に即した細則に落とし込んで頂きたい。そのため、以下の事項につき、さらなるガイダンスの提供、明確化を要望する。なお、以下の事項に係る情報提供は 2024 年（令和 6 年）事業年度国内適用が開始された場合に税務実務遂行の上で不可欠な情報のため、仮に本 2023 年内に公布される政省令に記されない場合、FAQ 等での明確化をお願いする。

納税者の正確な税務処理に資する追加のガイダンス（CFC 税額のプッシュダウン、PE 帰属利益の配賦、移転価格調整 等）を提供すること。CFC 税額のプッシュダウンについては、以下を明確化頂きたい。

モデルルール 4.3.2(c)「構成会社の直接/間接の所有者の財務諸表に含まれる」CFC 合算税額は構成会社に配分されるとあるが、何時の事業年度のどの財務諸表で計上された CFC 税額をプッシュダウンするのか。GloBE ルール適用対象事業年度に CFC 合算税額を連結財務諸表で繰延税金として認識する必要があるのか、あるいは合算事業年度（GloBE ルール適用対象事業年度の翌年度）に親会社の単体財務諸表でカレント税金として計上した CFC 合算税額をプッシュダウンできるのか明確化頂きたい。

CFC や PE の所得について、日本において課された税額から、外国税額控除の金額を控除した金額を、構成会社等へ配賦できることとなっているが、日本において外国税額の一部のみ控除できる場合はどのように各 CFC や PE へ配分すべきか明確にして頂きたい。

モデルルール 3.2.3 では、異なる法域に所在する構成会社等間の取引に関し、独立企業原則に合致しないものは独立企業原則に合致するよう調整することを求めている。この点、2023 年 2 月公表の運営指針 2.1.1 において、取引価格を市場価格より低く設定することによりある法域から他の法域へ所得を移転することができてしまうことを防止するために必要な調整であると趣旨が説明されているが、第 2 の柱の実務において具体的にどのような場合に適用すべきことを想定しているのか等更なる明確化を要望する。

カーブアウトの給与について「俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の財務省令で定める費用をいう」とされているが、海外子会社からデータを入手することになるため、FRINGE BENEFIT がどこまで含まれるのか等、通達・Q&A により更なる対象範囲の明確化を要望する。

上記、各章個別項目に関する明確化要望と併せて、全章を通した移行措置と位置付けられ



ているモデルルール 9 章 (9.1.3) にあるグループ間で行われる資産・負債の譲渡を対象とする移行措置の取扱いに関しては、その対象が組織再編に伴う資産譲渡に限定されていないことと併せて、2021 年 11 月 30 日以降の全ての資産譲渡について把握をし、調整要否を検討するものであり多大な事務工数を伴うものである。対象期間の後ろ倒しや、De minimis・例外基準を設ける等、実務に照らして実現可能な追加ガイダンスをお願いしたい。

## － 2 UTPR (軽課税所得ルール)

日系多国籍企業グループにおいて、軽課税所得ルール (以下 UTPR) の適用を受ける場合として想定し得るのは、i) 日本親会社等に対して IIR が適用されない場合、又は、ii) 日本親会社等の税負担が最低税率 15% を下回る場合のいずれかである。

i) については令和 5 年度税制改正により、令和 6 年 4 月以後開始会計年度から IIR が適用されることが法定されていることから、原則として UTPR 適用の懸念は生じないと考えられるものの、諸外国の動向には引き続き留意が必要である。

ii) については該当する企業は限定的であるとは見込まれるものの、日系多国籍企業グループに対して外国政府から UTPR が適用されることによる不確実性と事務負担増を回避する意味で、海外法域における導入タイミングとのズレが生じない形で、確実に本邦適格国内ミニマム課税 (以下 QDMTT) が導入されることを期待する。

## － 3 QDMTT (適格国内ミニマム課税)

海外法域の UTPR の導入時期の動向を踏まえつつ、日本企業の実務負担も考慮し、日本における導入のタイミングを検討すべきである。

QDMTT における適格要件は早期に明確化すべきであり、適格の範囲を不必要に拡大することで、法域毎に複数の適格性が生じるような事態は回避すべきである。出来る限りグローバルに標準化・統一された枠組みとして QDMTT を設定すべきである。

QDMTT の適格要件を充たす法域に対してどのような簡素化措置が図られるのか、とりわけ IF で具体的に検討が詰められている QDMTT セーフハーバーの内容を早期に明確化すべきである。なお、QDMTT 採用法域においては、少なくとも GIR への構成会社等別情報の記載は要請されるべきでない。

各法域の QDMTT の適用状況や動向をモニタリングするには、企業にとって事務負担の増加やコストがかかることになる。国税庁による情報アップデートをお願いしたい。

IIR と QDMTT の申告期限については整合性を保つことが重要である。

## － 4 簡素化オプション (デミニマステスト/簡易 ETR テスト/通常利益要件テスト/恒久的セーフハーバー)

移行期 (3 年間) における CbCR セーフハーバーの終了後の恒久的セーフハーバーにおいても国別報告書の継続的・効果的な活用等も含め、実務負担に配慮した簡素な制度設計を要望する。

恒久的施設 (PE) について、連結決算基準に従った個別財務諸表を作成していない場合において、具体的にどのようにすれば「最終親会社の連結財務諸表に用いられている基準に従って作成された個別財務諸表に反映されたであろう純損益」と認められるのか、租税条約の

有無に応じた事例を用いて明確に示して欲しい。

なお、経過的 CbCR セーフハーバーにおける通常利益テストにおいて、実質ベースの所得除外額（SBIE）として、モデルルール 5.3 条の「5%」が適用されるのか、同 9.2 条の「経過措置：9.8%/7.8%から段階的に引き下げられる率」が適用されるのか、法解釈上は問題になり得る。2022 年 12 月 20 日 IF 公表ガイダンス、パラ 34 の一文「モデルルールの 9.2 条に規定する、グループ全体の経過救済期間が、経過的 CbCR セーフハーバーテストを適用したことによって、延長されることはない。」に基づけば、通常利益テストにおいても当初 3 年間は経過措置の率が適用されると解するのが、全体の趣旨からしても妥当であるが、念のため明確化を要望する。

事務負担軽減の観点から、IF で策定中の恒久的セーフハーバーにおいても、移行期間セーフハーバーで認められた簡素な ETR 計算の継続適用もしくは必要最小限の改定により何らかの形で CbCR の活用による簡易計算を引続き許容することを要望する。

簡素化オプションが適用される場合には、GIR の記載も省略又は簡素化できるようにして欲しい。

## －5 その他

第 2 の柱 GloBE の我が国日本における適用開始初年度の取扱いに係る OECD/IF 国際合意との関係の整理を要望する。具体的には、GloBE の適用開始時期について、各法域に所在する多国籍企業グループの会計年度のズレにも配慮する形で国際的な調和を確保すべきである。例えば、日本においては 2023 年 3 月末には IIR の国内法制化がなされており、2024 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度から適用される。2024 年 1 月以降に IIR 及び UTPR の適用を開始する法域においては、日本に最終親会社の所在する多国籍企業グループ（2024 年 12 月～2025 年 2 月決算法人）に対して IIR 及び UTPR の適用を行わないことを要請する。

IIR および QDMTT の国内申告書は、日本独自の煩雑なものせず、GIR と整合したものとしつつ、GIR に記載する情報は極力省くなど、事務負担を考慮した必要最低限のものとなることを期待する。

## （2）外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて

令和 5 年度税制改正においては、グローバルミニマム課税の導入により、対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、外国子会社の所得を本邦で課税するという点で類似する CFC 税制の見直しが図られた。

具体的には、合算課税の対象となる外国子会社の絞込みの観点から、特定外国関係会社の適用免除要件である租税負担割合の閾値引下げ、更には確定申告時における書類の添付義務の緩和措置が図られている。

これらと併せて、「令和 6 年度税制改正以降に見込まれる更なる 第 2 の柱 の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討する。」旨の言及がされており、令和 6 年度改正以降においても継続的な CFC 税制見直しの検討が謳われているところである。

日本機械輸出組合では、我が国 CFC 税制に係る事務負担の大幅な軽減、及び過剰合算問題の適正化を予てより要請してきており、過剰合算の問題に関しては、租税回避行為の定義の

明確化を図った上で、当該行為を防止する制度として見直されるべきであると要望してきている。

ここでは、租税回避を目的とし、合理的な経済活動の実態を伴わない国外関係会社に対して日本から所得移転するような行為に網をかける制度として既存の CFC 税制を改編していくことが必要である。それは過剰合算問題の解消につながるだけでなく、事務負担の大幅な軽減にも資するものである。

一方、昨年来の CFC 税制見直しに関する議論を踏まえ、「第 2 の柱」導入が企業に追加的な事務工数増をもたらす中、足許における喫緊の見直しをお願いしたい項目として、二制度間におけるデータの利活用や標準化できる要素の検討、令和 5 年度改正内容を踏まえた追加・補足的な要望事項等に、より優先度を置いた形で改正要望として取りまとめることとする。結果的に、過剰合算適正化に向けた既存 CFC 税制の個別改正要望に関しては、その対象を昨年度の当組合要望から大きく絞りこむこととする。

これは、従来の過剰合算に関する個別要望を今回取り下げた訳ではなく、足許の状況や令和 5 年度税制改正大綱における記載内容等に照らし、実務負担軽減視点から慎重に優先順位付けを行った上で、それらの項目に関しては以後確実に改正に繋げて頂きたいという趣旨である点を強調しておきたい。

以上を踏まえた、CFC 税制に関する個別要望事項は下記の通りである。

#### ①令和 5 年度税制改正を踏まえた要望事項（米国州税計算等）

米国州税の簡易計算や連結納税グループによる ETR 計算を導入して頂きたい。本店所在州の州税率の一律使用を可能とするか、若しくは表面税率が 27%以上の米国本店所在州に属する米国子会社に対する適用免除基準を導入すべきである。それにより、ペーパーカンパニー等の適用免除基準の閾値の 30%から 27%への引き下げに伴い期待される事務負担軽減の実効性を確保すると考える。

#### ②第 2 の柱導入に伴う CFC 税制の簡素化・制度趣旨に即した見直し

「第 2 の柱」の実効税率計算に関する経過措置としての CbCR セーフハーバールールにおける簡易 ETR テスト、あるいは、恒久措置としてのセーフハーバールールにおける簡易 ETR テストを活用し、税率計算の内容や調整項目等を共通化することを検討頂きたい。

GloBE ルールにおける恒久的セーフハーバーに関する簡素化の議論を確認しつつ GloBE ルールにおける法域別実効税率の計算と、CFC 税制における租税負担割合の計算間で情報を相互に利活用し、合算対象会社の選定につなげることを検討すべきである。また実体を伴う経済活動に配慮した既存の CFC 税制における規定は維持しつつ、両制度の枠組みや用語の定義等、可能な部分は標準化し、ダブルスタンダードの縮減を図るべきである。（ポートフォリオ配当の閾値、本店所在地国の定義等）。また、申告期限については、CFC 税制と第 2 の柱の整合性の保持をお願いする。

GloBE ルールにおいて内部取引消去による連結判定を企業グループが選択した場合は、事務負担軽減のため、CFC 連結納税検証（法人単位でなく、連結納税ユニットで CFC 合算の有無をテスト）を認めて頂きたい。

第 2 の柱及び本邦 CFC 税制双方の対象となる外国関係会社の租税負担割合の計算方法につ

いて、第2の柱の実効税率計算方法（ETR 計算方法）と可能な限りの共通化を要望する。

令和5年度税制改正において、一部書類に関して、いわゆる「添付要件」から「保存要件」への緩和措置が図られているが、合算された受取配当金に関する明細書は依然添付要件が残されている。また、海外 PE 等に関する外国税額控除に関しては保存要件とされた一方で、CFC 課税に関する外国税額控除に関しては依然添付要件が残っている状況。これらに関して、事務負担への軽減を図るため保存要件への緩和を要請したい。

### ③制度設計そのものの改正要望

CFC 税制の制度設計自体に関連する要望に関しては、CFC コンプライアンス対応プロセスにおける事務負担の軽減にも資すると考えられる項目に絞り込んだ上で、以下の要望を行う。

QDMTT は IIR と異なり、CFC 税制に優先適用される為、ETR 計算上、CFC 合算税の分子へのプッシュダウンが不可であるが、CFC 合算税の計算上、各国 QDMTT を外国税額控除の対象にするなど、本邦税制上での二重課税の回避措置を構築頂きたい。

外国関係会社による持分割合が25%未満であっても、100%グループ内の法人全体の持分割合の合計で「持分割合 25%以上かつ保有期間 6 ヶ月以上の株式に係る受取配当」について、受動的所得として部分合算課税の対象にならないよう見直し頂きたい。あるいは、「第2の柱」における持分割合要件に揃え、「持分割合 10%以上又は保有期間 1 年以上の株式に係る受取配当」と見直し頂きたい。なお（別の視点から）、合算所得から控除される株式保有割合 25%以上の子会社等からの配当の判定にあたっては、日本と配当支払国との間の租税条約において外国子会社配当益金不算入制度の出資比率要件が引き下げられている場合には、これを考慮すること。

外国関係会社の会計上の利益、売上高が一定金額未満であれば制度の適用対象外とするよう要望する。例えば、外国関係会社の会計上の売上高及び税前利益が「0 円丁度」の場合は制度の適用免除とすること（外国関係会社・年度毎の選択適用）等。

企業グループ買収後の企業内再編（以下 PMI）特例享受要件の見直し（非課税所得が生じる取引に対するより柔軟な宥恕規定の採用）を行うべきである。

企業グループ買収直後の事業年度末判定で、機械的な CFC 合算判定がされることが無いようにすべきである。

買収のクローリング前において、買収先企業グループに対し自らの資産等を事前に譲渡した上で PMI 特例を享受するようなループホールへの懸念があると聞くと、第3者との M&A においてビジネス上成立しえない取引である。

仮にこのような人為的な取引を規制することが目的であるならば買収法人と買収対象グループとの一定の取引（租税回避を目的とした株式譲渡等）がある場合 PMI 特例措置の適用対象外とする等の代案が考えられる。

買収前の期間に相当する所得も合算課税対象となってしまうことや、申告期限までに十分な内容確認の時間を確保できない場合もあるため、少なくとも買収初年度における CFC 対象免除等の事務負担軽減を検討頂きたい。

PMI 特例に関しては、買収事業の適用除外要件の緩和を併せて要望する。例えば、現行例外として認められている5年以内基準は、現地の法令等により2年以内の譲渡が困難な場合

に限定されており、使い勝手が悪い。M&Aにより子会社化した外国関係会社の少数株主の同意を得るための交渉に2年超を要することも珍しくないことから、現行の原則2年以内基準を全てのケースにおいて5年間まで延長することが望まれる。

現行法上、「外国子会社の事業年度終了後2ヶ月を経過する日」を含む内国法人の事業年度において合算課税とされているが、日本の申告期限内に合算課税及び外国税額控除を適正に申告できるように、「外国子会社の事業年度終了後1年（12カ月）を経過する日の属する日本の親会社の事業年度」に見直し頂きたい。

非関連者基準の物流統括会社特例を見直し、子会社間で直接の出資関係にはないもののグループ内で物流統括機能を果たしている兄弟会社についても合算課税免除の特例を認めるべきである。

令和5年度税制改正にて一部書類の添付要件から保存要件への緩和措置が図られているが、事務負担軽減に資するより本質的な解決策として、税務調査時において追加提出が要請される対象書類の絞り込み及び事前の明確化を要望したい。

事業活動の停止や事業売却により事業実態が存在しなくなった年度（例えば解散決議年度等）、及びそれ以降の年度におけるペーパーカンパニー判定、及び経済活動基準判定については、従前の事業実態状況を総合的に踏まえての明確化を要望する。また、解散決議後（＝以後、収益活動を行わない）の清算事業年度（清算事務年度）に関してはCFC税制の適用対象外とすること。

（令和6年度税制改正において、12月決算会社の合算時期の見直しを実現することを前提として）基準所得金額から控除する外国関係会社の法人所得税額を、外国関係会社の合算課税対象事業年度において納付することとなる額ではなく、「合算課税の適用を受ける内国法人の事業年度までの期間において外国関係会社が納付することとなる額」を対象にすること。その理由は、12月決算会社の合算時期の見直しを実現すれば、合算課税対象事業年度までに多くの外国関係会社の法人所得税額は確定することが見込まれる。その場合、基準所得金額から控除する外国関係会社の法人所得税額を「合算課税対象事業年度までの期間において納付することとなる額」とすることが実務上可能となり、基準所得金額と法人所得税額とのより適切な対応関係を実現することができるからである。

適用対象金額算定における還付法人所得税額の取扱いについて、対象となる還付法人所得税額は過年度の基準所得金額から減算された法人所得税額を上限として加算調整することを明確化すること。

### （3）国内投資及びイノベーションの促進に資する税制について

グローバルな経済環境の変化の中、我が国は国内での生産活動と輸出を基軸とする「貿易立国」から海外への投資活動と投資収益を基盤とする「投資立国」へ急速に変貌しつつある。これは昨今、輸入物価の高騰や円安の状況下、貿易収支の赤字が拡大する中、第一次所得収支（配当、証券投資収益等）のプラスが経常収支の黒字化を支えている状況からも窺い知れるものである。

我が国企業が、海外成長市場で獲得した投資収益を適切に日本に還流できる仕組みを構築することが極めて重要になってきており、デジタル化が加速しているグローバル経済の変化

に対応し、日本の現在の姿に適した税制を構築していく必要があると考える。

また、地政学的リスク等を踏まえた経済安全保障の重要性やサプライチェーンの強靱化が声高に叫ばれる中、そのような観点からも日本本国における設備・人への投資を拡大し、安定的な経済基盤を作ることが近年ますます重要になってきている。

諸外国・地域の状況を見ると、欧米・アジアを中心に、戦略的な物資や事業に対する各種補助金や優遇税制拡大の動きが顕著に伺える。例えば、米国ではインフレ抑制法案のパッケージの一つとして、ランニングでの生産比例型投資控除の仕組み等が新たに導入され、競争力あるインフラ提供を通じた産業誘致や米国内投資の維持に向けた対応が図られている。

以上のような足許の事業環境下、我が国においても、日本国内への物的・人的投資につながる税制の仕組みを早期に確立する必要性が高まっているところ。

海外成長市場で獲得した利益の国内還元をより機動的に実施し、また、それを原資として日本への投資を拡大する企業グループに対しては相応のインセンティブ措置が図られるよう、国内投資拡大をその要件とする形での、各種 税優遇措置の導入を要望する。

また、上記に関連して、本邦企業が科学技術、イノベーション、スタートアップ投資を推進していくことの重要性が高まっている観点からも、リスクをとって実施する開発投資を後押しする既存の研究開発税制は、極めて重要な税制として事業に組み込まれていることは言うまでもない。一方で、諸外国・地域を見た場合、インプット支援としての「研究開発税制」と、アウトプット支援としての「パテント・イノベーションボックス税制」双方を整備する国・地域が近年増加してきている。

相対的に見た日本の無形資産への投資水準の低さ、あるいは技術開発の段階では新技術を生み出している一方、その実装化、事業化を通じた利益・キャッシュフロー創出部分で遅れが見られる点の一部存在する事等にも照らし、異なる事業フェーズ・段階において2つの制度がバランスよく存在し、それらを通じて研究開発機能の国内誘致を支援する枠組みが最良である。

それによりイノベーション促進といった、高付加価値機能の国外流出を防止するとともに日本国内での企業立地を維持向上することにも寄与するものと考えている。

ここで極めて重要なのは、研究開発税制とパテント・イノベーションボックスは目的を異にする税制であり決して二者択一の制度ではないこと、並びに、実務上も対応可能な簡素な仕組みでないと、制度として実際に活用される効果が期待できないという点である。

既存の研究開発税制が、企業のイノベーション創出活動に重要な効果を生み出している理由の一つには、事前の認定要件もなく、研究開発対象も一定の枠組みの中で企業側において機動的に選定できる等の「使い勝手の良さ」があることは、ここで明記しておきたい。

これらの視点が担保されない限り、企業のイノベーション活動を真に支援する制度とはならないことを充分考慮した上で、制度設計を検討頂きたい。

尚、当税制に関する同組合の個別論点、要望は以下の通りである。

#### ①知的財産由来の収益に適用するイノベーションボックスなどの制度の我が国への導入

イノベーション促進のため、インプット支援の「研究開発税制」と、アウトプット支援の「パテント・イノベーションボックス税制」をセットで整備する国が増加している中、日本としても何かしらの政策が必要との危機意識を有する。価値創造の源泉である無形資産を創

造し活用することにより得られる国富を増大するために、我が国が企業にとって魅力的な立地環境として認知されるために、無形資産からの収益に対して税制優遇策を講じることは有効であり、これを要望する。なお、欧州において標準的なパテント・イノベーションボックス税制は対象となる超過利益の認識・測定において当局との事前確認等が必要な複雑で事務負担の重い制度であることから、我が国においては、一定のフォーミュラ計算に基づく定式配分の概念を取り入れた、簡素で事務負担にも配慮した仕組みを目指すべきである。

当制度に基づく税額算定にあたっては、企業におけるグループ一体経営の実態に照らし、通算グループ全体で計算（グループ調整計算）を行うべきである。

なお、パテント・イノベーションボックス制度導入時における軽減税率に関しては、IIR/UTPR による 15%までのトップアップ課税と併せて、法域によっては租税条約恩典否認規定（STTR）により最低 9%までの追加課税を伴うことを考慮に入れた上で、国際的にみて競争力のある水準設定を検討すべきである。

## ②国内投資促進のための施策の充実等

国内投資を促進するための施策として、投資減税（税額控除・特別償却）のみならず、海外子会社から利益・資金を国内に還流し、当該資金を国内回帰や特定重要物資の安定供給のための投資に充当し易くするため、海外子会社受取配当金等の益金不算入割合を現行の 95%から 100%へ引き上げること等有効な税制措置を講ずることを要望する。その場合の要件は、例えば、i) 国内への投資（設備・人等）額が前年度比増加していること、及び、ii) 当該事業年度における国内（設備、ヒト）投資額が同年度中の海外子会社受取配当金額を上回っている等が考えられる。

## ③研究開発促進税制の促進

令和 5 年度税制改正により研究開発税制は向こう 3 年間有効に手当てがなされたことを踏まえ、令和 6 年度改正においては、我が国の DX を供給サイドから加速するため、自社利用ソフトウェアとりわけクラウドを通じてサービスを提供するためのソフトウェアに関する無形固定資産の取得価額について、取得時即時償却（一括損金算入）を認める投資減税を講ずることを要望する。

## （４）CbCR（国別報告書）の公開義務化の動向への対応

2021 年 12 月 21 日、CbCR の公開に関する EU 指令が発効し、EU 加盟国は 2023 年 6 月 22 日までに本指令を国内法に導入し、2024 年 6 月 22 日以降に開始する事業年度を初年度として、当該事業年度終了後 12 ヶ月以内に多国籍企業のウェブサイト等において CbCR を公開することが決定されている。（ただし、EU 加盟国は早期適用を選択でき、ルーマニアでは本年 2023 年 1 月 1 日以降開始事業年度分から適用開始する国内法を導入済である。）

また、オーストラリアでも 2024 年 7 月 1 日以降開始する事業年度から CbCR の公開制度が適用される見通しとなっている。

（注）当初オーストラリア政府は 2023 年 4 月 6 日に CbCR の公開制度法案を公表し、同国議会での法案成立を経た後、2023 年 7 月 1 日以降開始する事業年度からの適用を目論んでい

た。しかしながら、欧米日等産業界の意見を踏まえ、同適用開始を当初案よりも12カ月延期し2024年7月1日以降開始する事業年度とした。

当組合としては、2015年にOECD/G20において正式に国際合意されたBEPS行動計画13最終報告書及びCbCR実施ガイダンスで確認された「守秘、一貫性、適切な使用」の三原則に基づき、CbCRを政府間で情報共有する条約方式の採用を支持している。一方で、CbCR公開義務化の動きが今後各国・地域における独自・固有の制度設計のまま拡大していくことを懸念している。OECD/G20のBEPS包摂的枠組（IF）並びに我が国日本政府におかれては、これまでの国際合意を尊重しつつ、グローバルに標準化された形での法制化対応を各国政府に働きかけて頂きたい。

今後各主権国家がCbCR公開義務化の国内法制化を検討するに際しては、上記OECD/G20合意の精神に基づき、納税者である多国籍企業に対して過重な事務負担をかけないように配慮頂きたい。各国・地域が各々異なる項目の開示を要求したり、他制度やIFにおける合意内容との整合性がとれない内容等を要求することは慎み、比例的でバランスのとれた世界的に一貫性のある制度設計を行うよう要望する。併せて過剰な情報開示による誤解及び混乱を回避すべく、国・地域別情報の範囲に関しては、何らかの合理的な重要性の閾値を設定すべきである。

## （5）租税条約をはじめとする国際協調の推進

日コロンビア租税条約の発効、日スイス租税条約を改正する議定書の発効、日アゼルバイジャン新租税条約の我が国の国会承認、日アルジェリア租税条約の我が国の国会承認、日ギリシ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・我が国の国会承認済みの租税条約の早期発効をお願いする。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お願いする。

（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。

なお、当組合が優先的な対応を望む国及び内容は以下の通りである。

### ①租税条約ネットワークの拡充

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。

中国との租税条約について、①配当に係る源泉税率を免税あるいは 5%、②株式譲渡所得を免税あるいは事業譲渡類似株式のみ課税、に変更交渉して頂きたい。特に、他の主要国との条約上、配当免税がほとんどであり、中国法人からの配当に関する 10%課税は企業にとって大きな負担となっている。

インドの FTS（技術上の役務の対価）条項について、他国同様、債務者主義から使用地主義への変更を要望する。換言すれば、当該 FTS 条項の撤廃を要望する。

日韓関係が改善する兆しが見える中、同国との租税条約の早期改定を希望する。日韓ともに国内法人税法では、従属代理人の範囲を拡大し、PE 課税の適用範囲を縮小する一方で、締結から 25 年も経つ日韓租税条約は、BEPS2.0（AP7）対応を反映していない。税務当局による課税の予見可能性を高めることを目的に改定交渉を希望する。

### ②PE 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

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。具体例を挙げると、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ない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。

### ③BEPS2.0 の第 2 の柱との関連

Subject to Tax Rule（STTR：租税条約特典否認ルール）に関しては、対象取引の範囲を利子・使用料取引等に限定し、株式譲渡益や配当等は同ルールの適用対象外である旨明確化を図るべきである。

## 結語

以上の通り、日本機械輸出組合として令和6年度税制改正に係る主要要望事項を整理したが、その根底には、第一に、100年ぶりの国際課税制度の大改革が国際的な課税の公平性・中立性を確保することで、国際的な厳しい競争に直面する日本企業の活動に資する公正な競争条件を整えることが重要であるとの共通認識がある。第二に、日本企業が国内投資及びイノベーションを促進していくことが必要であることから、日本国内における投資資金として各企業が海外で獲得し留保している利益を海外拠点から受取配当金として還流し易くするとともに、知的財産由来の所得を我が国の国際競争力（技術開発力、製造力等）の保持・向上に向け積極的に活用するために、税制上の措置を講じるべきであるという問題意識がある。この問題意識は、本令和5年6月16日に閣議決定された『経済財政運営と改革の基本方針（骨太方針）2023』の「官民連携による国内投資拡大とサプライチェーンの強靱化」とも整合している。国際課税を含む法人課税制度の改正に当たっては、『骨太方針2023』においても強調されている我が国の成長戦略の趣旨と整合性を保つ視点が必要であることを強調し、当組合要望のまとめとしたい。

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)  
株式会社荏原製作所 (以下、委員会社)  
川崎重工業株式会社  
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  
住友商事株式会社  
セイコーエプソン株式会社  
ダイキン工業株式会社  
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  
パナソニック ホールディングス株式会社  
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