

**JMC**

# **令和7年度税制改正要望**

**令和6年7月30日**

**日本機械輸出組合**

## 目 次

はじめに .....	1
I. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応 .....	1
1. BEPS2.0（第1の柱及び第2の柱）に共通の要望 .....	1
2. 第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）に係る要望 .....	2
(1) 利益A（市場国への新たな課税権配分ルール）について .....	2
(2) 利益B（移転価格に係る簡素化・合理化アプローチ）について .....	4
3. 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）に係る要望 .....	6
(1) 所得合算ルール（IIR） .....	6
(2) 軽減課税所得ルール（UTPR） .....	9
(3) 国内ミニマム課税（QDMTT） .....	9
(4) セーフハーバールール（恒久的セーフハーバー、移行期間 CbCR セーフハーバー） .....	10
(5) GloBE 情報申告（GIR） .....	11
(6) その他 .....	12
II. 国別報告書（CbCR）について .....	12
III. 外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて .....	13
1. 第2の柱の導入に伴う CFC 税制の合理化に向けた見直し .....	13
2. 既存制度の改正に関する要望（中期的な要望事項として、主要項目のみ列挙） .....	18
IV. 租税条約による国際協調の推進 .....	19
1. 投資所得（配当・利子・使用料等）に係る源泉地国課税の減免等 .....	19
2. 恒久的施設（PE）認定とその帰属利得の算定における条約遵守に関する要望 .....	19
3. 技術上の役務の対価（FTS）条項 .....	19
4. 租税条約特典否認ルール（STTR） .....	20
5. その他 .....	20
V. 国内投資・イノベーションの促進に資する税制 .....	20
1. イノベーション拠点税制の適用対象拡大等 .....	20
2. 国内投資促進の為に施策の充実等 .....	21
3. 研究開発税制に関する要望 .....	22
VI. その他要望 .....	22

※本税制改正要望は、2024年7月22日現在公布されている日本国法令、及び OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF：Inclusive Framework）等から公表されている文書等に基づく。

## はじめに

日本機械輸出組合は、日本の機械貿易の健全な発展を図る為、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産業団体である。

我が国機械産業の国際競争力の強化を図る視点から、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きた。

税制改正要望については、平成23年（2011年）度から、当組合として独自に要望をとりまとめて公表している。その目的は、我が国機械産業の国際的な事業展開における税制面からの制度改善を通じて、我が国経済の成長・発展を促す事にある。

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）プロジェクトについても、当組合では、2014年初めに BEPS 行動 13（移転価格文書の見直しと国別報告書の提出義務化）及び BEPS 行動 1（デジタルエコノミー）、2017年6月に BEPS 行動 8（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 に提出するなど積極的に関与してきた。

令和7年度税制改正に向けては、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が、日本企業の事業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、企業における事務負担や二重課税リスクの増大につながる事のないよう、慎重に検討すべきとの要望、意見が多く寄せられている。

また、BEPS2.0以外にも、国別報告書（CbCR）を巡る制度のあり方、外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直し、租税条約による国際協調の推進、国内投資・イノベーションの促進に資する税制等、我が国機械産業にとって関心の高い税制上の課題について改善の要望を行うものである。

## I. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

### 1. BEPS2.0（第1の柱及び第2の柱）に共通の要望

#### <グローバルに標準化された制度化の必要性>

- 第1の柱及び第2の柱とも複雑なルールであり、予期せぬ税務紛争の発生を回避する上で標準化された制度に基づく運用や税務執行は必須となる。その為、法域毎の特殊な個別ルールの設定を極力排除し、グローバルに標準化された制度の枠組みを構築して頂きたい。具体的には、計算・申告・納税、二重課税排除の方法や期限について、多国間・二国間条約並びに各法域が定める法律において齟齬のないよう規定する、または親会社等所在法域における法令上の取扱いが尊重されるよう規定し、遵守すべきである。また、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、執行ガイダンス等で規定されている以上の独自の追加情報の提供義務や事務負担を課さない事が求められる。

#### <税務実務に資する参考事例集の提供>

- 法律の条文だけの説明や解釈だけでは、正確な理解に齟齬が生じる可能性が高い。また、第1の柱及び第2の柱とも従来になかった新規の概念を採用しており、かつ制度が複雑難解であることから、

実務運用や税務執行の助けとなる、細部にわたる追加ガイダンスとその定期的な更新が必要である。その為、できる限り詳細な参考事例集を提供し、例えば OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF：Inclusive Framework）や日本の財務省・国税庁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 として公表の上、その内容を定期的に更新する等の対応を検討して頂きたい。

## 2. 第 1 の柱（市場国への新たな課税権の配分）に係る要望

### （1）利益 A（市場国への新たな課税権配分ルール）について

#### <全般>

- 第 1 の柱に先立ち、第 2 の柱が我が国において、2024 年 4 月以後に開始する会計年度から施行されている。税務実務の作業負荷の集中を回避するよう、第 1 の柱・利益 A に関わる制度設計やその導入にあたっては、実務対応面からの十分な配慮をお願いしたい。OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）における準備状況や、主要他法域における正式な決議・批准状況の進捗に照らし、実務対応面からも現実的な導入スケジュールを確定の上、確定後は早期に公表して頂きたい。

#### <適用判定テスト>

- 利益 A の適用判定テストについては、可能な限り実務上の負担なく適用除外となる企業グループに該当する事が確認できるようなステップを導入して頂きたい。利益 A の対象企業グループとなるか否かによって、システムインフラを含め、対応工数やその粒度に大きな相違が生じる事になる。適用判定テストに使用される利益は、市場法域への再配分対象となる調整後の利益となっており、財務諸表上の税引前利益に対して複数の追加データ等による調整計算を伴う事になる。結果的に、利益 A の適用外である事を一定の工数と時間をかけて確認するプロセスとなるケースが生じ得る。適用判定時においては、調整計算を極めて限定する形で簡便な gateway test が適用できるよう、利益 A の導入後においても、継続的に制度の緩和・見直しを要望する。

#### <マーケティング販売利益セーフハーバー>

- 全般的に制度が非常に複雑である為、一層の簡素化が求められる。例えば、法域毎に異なる調整が求められる制度となる場合には、実務対応がより複雑化する点には十分に配慮して頂きたい。また、導入にあたっては、各法域が定める法律での導入時に差異が出ると実務対応が実質的に困難となる為、グローバルに標準化されたルールが導入されるよう制度設計を継続的に見直して頂きたい。

#### <二重課税排除の方式>

- 市場法域において源泉税が課せられている場合は、源泉税と利益 A の二重取りを排除する視点から、利益 A の再配分対象を一律に減額すべきである。そうでなければ租税条約を通じて源泉税率を下げてきた法域と、それ以外の法域間における課税の公平性が保たれないと思われる。また、

制度設計が複雑化し、事務対応工数が増加する事から、法域毎に適用される利益 A 再配分時の減殺率に関する個別調整も避けて頂きたい。利益 A 導入後も、複雑な制度の更なる簡素化に向けて引き続き緩和・見直しをお願いしたい。

- 二重課税を排除する方式は、各法域の法律の規定に委ねられる事となっているが、我が国においては、課税権の再配分に伴う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。たとえ「外国税額控除方式」において控除上限や繰越期間の制限等への配慮が行われたとしても、所得状況の如何によっては、二重課税が完全に排除されないケースが生じ得る。法域間で課税権を再配分した結果として、恒久的な二重課税が残る事には、産業界としての納得感が得られない。

### <執行>

- 2023年10月に公表された多国間条約（MLC：Multilateral Convention）ドラフトにおいて、課税ベースが連結納税単位となっている法域においてまで、各構成事業体単位で個別に救済額を割当・配分する事を求めているのは過剰な要請であると思われる。とりわけ米国においては、構成事業体が数百社に及ぶ企業グループもあり、Waterfall や Pro-rata 方式など極めて複雑なステップを通じて法域単位での利益 A 救済額を計算した上で、さらにそれを個社単位に配分する事は、極めて煩雑な実務になってしまう事から避けて頂きたい。少なくとも連結納税を採用している法域においては、各構成事業体レベルまで救済額の配分を求める事なく、連結納税グループの代表法人を救済対象とする等のセーフハーバー措置を追加で検討して頂きたい。
- 納税送金実施後に安定性レビューを行った結果、異なる利益 A の配分結果となった場合には、資金アレンジメントの組戻しなど極めて煩雑な業務が発生する。その為、利益 A に関する税金の支払い（資金アレンジメント）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は停止されるべきである。また、制度趣旨に照らし、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>

- データの秘匿性は、企業グループにとっては非常に重要な課題となっており、多法域間で標準化された拘束力のある仕組みで規定すべきである。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（MLC）においても明記すべきである。他の企業グループにおける各種安定性レビューの照会内容は、全企業グループにおける不確実性排除にも資する部分があると考えられる事から、その結果は匿名化の上、ガイダンスとして提供して頂きたい。
- 幅広い構成要素をカバーする安定性レビューの仕組みであればあるほど、二重課税の排除や税務紛争の未然防止に寄与する事が考えられる。また、企業は不確実性を排除し、より包括的なシステムを構築すべく、早期安定性レビューを相対的に重視している。こうした企業の事情に配慮して、早期安定性レビューの範囲は、現在の記載にとどまらず、マーケティング販売利益セーフハーバーや源泉税の取扱い、救済法域の特定、セグメンテーション、スコープの適用除外、企業再編の取扱い等、より幅広い項目を対象とすべきである。

### <多国間条約による利益 A に関連する税の安定性>

- 近時、企業グループにおけるバリューチェーンが複雑化し、複数の法域にまたがる取引が増える中、二法域間の相互協議だけでは十分な税の安定性が保証されない。その為、既存の二国間条約の相互協議では対象としていない多法域間の状況においても適用対象を広げるべきである。紛争の防止・解決のプロセスをより確実にする為、多国間条約（MLC）において、多法域間で適用する事を明示すべきである。

### <納付方法の明確化>

- 調整事業体（指定納付事業体）の申告納税手続の完結及び二重課税除却事業体におけるスムーズな償還手続を実現する為、調整事業体が行う各法域への納付方法の明確化が求められる。

## （２）利益 B（移転価格に係る簡素化・合理化アプローチ）について

### <利益 A との相互依存性>

- 2024 年 2 月 19 日に OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）により承認・公表され、OECD 移転価格ガイドライン第 4 章の付属文書として組み込まれた利益 B は、キャパシティの低い法域（LCJs : low-capacity jurisdictions）のニーズと、利益 A の実施に関する多国間条約（MLC）の署名・発効と利益 B の相互依存性との双方に十分な考慮を払いつつ、2025 年 1 月以降に開始する会計年度に自法域内の被テスト当事者に対して適用する事を選択する事ができるものとされている。一方で、利益 A の多国間条約（MLC）への署名及び批准を通じた発効の見通しは不透明である。その一因として、一部の法域が利益 B の内容について疑義を呈している事も伝えられている。かかる状況下で、利益 B を利益 A の国際合意よりも先行適用する事は、これまで国際社会が上記双方の論点を尊重し検討してきた経緯を踏まえれば、厳に慎重であるべきと考えられる。

### <日本の立場の明確化>

- 日本が利益 B を導入するかどうかという点について早期に立場を明確にして頂きたい。

### <二重課税排除等の制度設計>

- 利益 B は移転価格税制の簡素化・合理化を目的とするものであるが、法域単位での選択制とされ、かつ相手国を拘束しないものとされた事で、多国籍企業は、どの法域が利益 B を適用しているのかを都度把握し、それを相手法域が容認しているかどうかについても確認しなければならないという事になると、所期の目的に合致していると言えるか疑問である。利益 B が移転価格管理の簡素化につながるどころか、法域間の税務紛争が頻発し、二重課税が生じる事が懸念される。
- 相手法域が、相互協議において簡素化アプローチが尊重される法域（covered jurisdiction）となる場合（我が国がその国の相手法域となる場合）においては、我が国における移転価格調査が利益 B の合意を踏まえたものとなるよう、調査現場における対応に関しても、国際合意を踏まえた執行となるよう徹底して頂きたい。

- 我が国として相手法域における利益 B の適用を受け入れる場合においては、二重課税回避の観点から、相手法域と我が国との見解を一致させる事が必要であり、利益 B 利益率レンジ内の利益が相手法域側の販売会社において確保されている場合においては、両法域間における税務紛争が確実に排除される事が重要である。従って、我が国において利益 B を国内法制化するに際しては、租税条約の締結相手法域が利益 B を適用する場合、我が国もそれに対応する事により、二重課税が確実に排除される仕組みとする事を要望する。
- 利益 B が強制適用又は選択適用される場合において、納税者と税務当局との間でスコーピング・クライテリア（適用対象判定基準）に関する見解の相違が生じ得る。加えて、税務当局間においても、一方の法域は利益 B の適用を主張し、他方の法域はローカル・マーケット・コンパラブルズを主張して課税を行う事（その逆もまた然り）が懸念される。従って、例えばスコーピング・クライテリアに絞った迅速な事前確認の仕組みを導入するなど、税の安定性をより向上させる枠組みの構築が重要である。
- アントレプレナー（出荷元）所在法域における移転価格更正リスクや企業グループ内の事業部門等への説明が極めて困難になる事から、バリューチェーン全体の利益を超過する形で現地販売会社側に利益計上するインカムクリエーションは適切でないと考えられる。システムロス状況における利益 B の取扱いについて明確化を図って頂きたい。

#### <価格決定マトリクス>

- 2024 年に OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）から公表された利益 B ガイダンスにおいては、リスク調整メカニズムが規定されているが、移転価格運用上、機能リスクが限定的な基礎的販売会社（baseline distributors）が通常ソブリンリスクを負担していない場合には、ソブリン信用格付に基づくリスク調整を行わない事を認めるべきである。価格決定マトリクスレンジにおいて、ソブリン格付に基づく法域単位の調整計算の仕組みは、計算が複雑になるほか、課税当局との見解の相違が発生する可能性について懸念がある。  
利益 B は、移転価格管理・執行の簡素化を目的に導入される制度である事に鑑み、法域別の個別調整を排除したグローバルに標準化された簡素な仕組みへのコンセンサスが得られるよう、制度導入後も継続的に参加法域間での交渉・議論をお願いしたい。
- 各法域における利益 B の導入については、OAS（売上高営業資産比率：Net operating asset intensity）/OES（売上高営業費用比率：Operating expense intensity）に基づく価格決定マトリクスの利益率の変動幅が±0.5%しか許容されておらず、企業側で販売会社の利益水準を狭いレンジ内でコントロールする事は非常に困難である。例えば、価格調整金の運用を柔軟にする等、企業の実務に配慮して頂くと共に事業の実態に合わせる形で、価格決定マトリクスの利益率幅を拡大して頂きたい。

#### <制度の簡素化>

- セグメンテーションに関して、更なる簡素化を図って頂きたい。とりわけ法人の財務諸表における貸借対照表（B/S）項目のセグメンテーションは通常行っておらず、実務対応が極めて困難である。

一定の配賦ロジックに基づく法人 B/S の事業セグメント間分割を許容する等、セグメンテーションに関わる簡素化措置について追加ガイダンス等を期待したい。

#### <法的安定性の確保>

- 利益 B が法域毎の任意適用とされた事から、適用法域と非適用法域、適用法域も強制適用と選択適用とに分かれる等、二重課税等の税の不確実性は従来以上に高まる事が懸念される。従って、利益 B に関する税の安定性は、既存の二国間の事前確認（Bilateral APA）や相互協議だけでなく、多国間の事前確認（Multilateral APA）や相互協議、更には仲裁規定や紛争解決パネル（DRP : Dispute Resolution Panel）といった利益 A 同様の、より強固なセーフティネットが必要であると考えられる。

#### <価格調整金>

- 企業間の競争環境や市況等の急激な変化に対応した機動的な取引価格の見直し等が必要になる事が想定される為、現地販売会社における適正利益率の確保に向け、価格調整金による対応に付き、柔軟な税務上の配慮を要望したい。第三者への販売価格が変化する事により利益率が変動する中において、最終的な利益率を利益 B のレンジ内で確保する為には、価格調整金を通じた一括対応が不可避となる事が予想される。

#### <制度対応への準備期間>

- 企業グループ内において、事業部門への説明や啓発活動を含め、制度対応への体制作りを行う必要がある為、我が国において利益 B を導入する際には、制度導入前の十分な準備期間（少なくとも 1 年以上）を確保して頂きたい。

### 3. 第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に係る要望

#### （1）所得合算ルール（IIR）

#### <税務実務に資する参考事例集の提供>

- 前述の第 1 の柱と同様、第 2 の柱の所得合算ルールに関しても、法律の条文だけの説明や解釈だけでは、正確な理解に齟齬が生じる可能性が高い。新規の概念を採用しており、制度が複雑・煩雑である事から、実務上の運用や税務執行の助けとなる、追加ガイダンスや FAQ の公表と、その定期的な更新は必要である。その為、各国税局における相談窓口が設置された事は、大変ありがたい。早期に審査リソースを充実させて頂き、相談を受けた内容を基に詳細な参考事例集（FAQ、計算例の解説等を含む）の編集につなげて頂きたい。また、グローバルベースの取組みとして、OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（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 として公表の上、その内容を定期的に更新して頂きたい。

#### <英語の法令通達・制度解説の提供>

- 日本に本社がある我々企業グループにとっては、日本国の法令、政省令、通達に基づいた第 2 の

柱の所得合算ルール（IIR）へのコンプライアンス対応が必要となる。企業グループとしての適切なコンプライアンス対応を行う上で海外のグループ子会社を含めて、制度に関する理解を高めてもらう事が必要な状況となっている。海外子会社に対する説明を通じた当制度理解の促進の為、英語による法令通達又は外国関係会社向けの制度解説を提供して頂きたい。例えば、日本の法務省が運営する「日本法令外国語訳データベースシステム」に掲載する事も一案と考えられる。

#### <制度の明確化>

- 恒久的施設（PE）の GloBE 所得計算上の取扱いの明確化をお願いしたい。恒久的施設（PE）を含めた構成事業体の財務諸表が、現地会計基準により作成されている場合であっても、最終親会社適用会計基準に基づき、特段の会計基準の調整なく連結決算数値として取り込む事が許容されている場合がある。そのような状況においては、当該構成事業体等の恒久的施設（PE）に関して、現地会計基準ではなく、最終親会社等財務会計基準で別途、財務諸表の作成を要求する事は困難である。このような場合においては、当該恒久的施設（PE）の財務諸表に関しては、最終親会社等財務会計基準に基づくものとして見なす事が出来る旨、明確にして頂きたい。
- GloBE 所得計算を連結財務諸表の数値に基づいて計算するという趣旨から考えると、法人の一部を構成する恒久的施設（PE）の数値についても連結財務諸表との数値のつながりが求められるものと考えられる。しかし、条文上は、GloBE 所得である個別計算所得等の金額の計算について、恒久的施設（PE）以外の構成事業体等と恒久的施設（PE）を区別して規定している。恒久的施設（PE）以外の構成事業体等については、「特定連結等財務諸表の作成の基礎となる」という文言があり、連結財務諸表との整合性を求められる一方で、恒久的施設（PE）についてはその様な文言が無く、連結財務諸表との整合性を求められていないように解釈する事ができる（法令第 155 条の 16 第 1 項第 1 号、第 2 号、第 11 項）。当該趣旨を考えると、恒久的施設（PE）の GloBE 所得計算は連結財務諸表と整合する数値を利用すべきと考えられるが、そのような法令にはなっていない為、税務上の取扱いを明確にして頂きたい。（※追補：「特定連結等財務諸表の作成の基礎となる」という文言は、恒久的施設（PE）以外の構成事業体に関する規定（法令第 155 条の 16 第 1 項第 1 号）にしかない。）
- 外国子会社合算税制（CFC 税制）に基づく、親会社における合算課税額の GloBE 実効税率計算上における子会社への税額プッシュダウンについては、期ずれが発生する。親会社、CFC 子会社ともに 3 月決算の場合、CFC 課税は子会社における関連所得発生年度の翌年に親会社の所得に含めて課税となる事から、親会社における当期の財務諸表に税額は反映されない。プッシュダウンする税額は、期ずれを前提として当年度の財務諸表に記載している金額（子会社における前年度発生に所得に係る CFC 課税額）にすべきか、あるいは期ずれを前提とせず子会社における第 2 の柱の対象年度に係る CFC 課税金額にすべきか、という点を明確にして頂きたい。

#### <建設 PE の財務諸表>

- 本則計算においては、最終親事業体の会計基準に従って単独で財務諸表を作成した場合に反映されるであろう計算を求められているが、建設 PE については、移行期間 CbCR セーフハーバー

で認められている税務申告や内部管理会計等の為に作成された財務諸表の活用を許容して頂きたい。建設 PE は、租税条約や税法に基づく概念であり、会計の世界では存在しないものである為、最終親事業体の会計基準に従って財務諸表を準備する事は難しい。また、法令第 155 条の 16 第 11 項は、条約・PE 所在国の税法等に基づき PE に帰属すべき所得に関する調整を要求している事に鑑み、条約や税法等を考慮して作成した財務諸表を使用する事が合理的であり、GloBE ルールの趣旨にも合致するものと考えられる。OECD の帰属所得に関する公認アプローチ（AOA アプローチ）によれば、一般的に建設 PE はサービスプロバイダーとして、現地で発生するコストに対する妥当なマージン（コストプラス）を PE に帰属する所得として現地で申告納税する方法等が認められる為、GloBE 所得計算においても、このようなコストプラス等の方法により作成した現地財務諸表の使用を許容して頂きたい。

- ジョイントベンチャー（JV）及びジョイントベンチャー（JV）グループでの GloBE ルール対応においては、特定の企業グループが支配を行っていない事から、ジョイントベンチャー（JV）パートナーから了承を得られず、最終親会社側で情報収集を行う事ができない可能性がある。その為、ジョイントベンチャー（JV）及びジョイントベンチャー（JV）グループについては、そうした実務的な事情を考慮したセーフハーバー措置を導入して頂きたい。

#### <制度対応への準備期間>

- 利益 A と同様に、運用が安定するまでの当初 3 年間はソフトランディング期間として、Safe harbour and penalty relief 文書を踏まえて、企業側が真摯にコンプライアンス対応を図っている限り、税務執行上の配慮・宥恕措置をお願いしたい。

#### <国際ルールとの整合性の確保>

- 原則計算における為替換算方法を明確にして頂きたい。上場企業は四半期ベースで財務諸表を作成し、四半期毎の為替換算レートを使用しているが、GloBE 計算上の必要な情報収集は、基本的に年間の数値を収集する予定である。その場合、GloBE 所得計算上、全ての項目について、OECD 執行ガイダンス（2023 年 7 月版）<sup>1</sup> の Example 2（21-22 頁）に示しているとおり、全ての外貨数値を一律年間平均レートにより換算を行う事を認めて頂きたい。
- 期中に清算・合併等によって消滅した会社等が、GloBE ルールにおける構成会社等に該当するかどうかを明確にして頂きたい。日本のルールでは、その条文の書きぶりが CbCR と同様であり、CbCR の記載要領においては、当該会社等は構成会社等に該当しないとされていた。他方で、OECD モデルルールにおいては、当該会社等は構成事業体等に該当するものとされている。この点について、OECD モデルルールと整合する形で明確化して頂きたい。（※追補：CbCR に関して、本邦法令上、期中離脱した会社等は構成会社等から除かれていた（2024 年 6 月に記載要領が改訂され、当該記載は削除された）。一方で、OECD の CbCR は特に規定がない。日本

---

<sup>1</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023  
<https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>

の GloBE ルールと OECD の GloBE ルールにおいては特に規定はないが、ともに構成会社等に該当する前提の制度が導入されている（法規 38 の 31⑦⑧・888 頁、モデルルール 6.2）。このような OECD ルールと日本の法制度のずれは、他国の GloBE ルールや国内ミニマム課税（QDMTT）における移行期間 CbCR セーフハーバーの適用に影響が出る可能性がある為、ルールの整合化・明確化を図って頂きたい。）

### <CFC 税額の IIR の対象租税額へのプッシュダウン>

- 所得合算ルール（IIR）の適用に際し、CFC 税額は「被配分当期対象租税額」として外国子会社（構成事業体等）に配分される事により、子会社所在国の「国別調整後対象租税額」に加算し、実効税率計算の為の分子に含まれる事とされている。一方、現在の国税庁 Q&A によれば、「親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合に行う子会社に対する配分は対象租税の額に限られているところ、通算税効果額は対象租税の額に該当しないことから、これを配分することはできません。」<sup>2</sup>と明記されている。通算法人間における租税債権債務の決済という形態であったとしても、経済的には税負担をしている事は明らかであり、この取扱いは税制上の公平性を欠くと考えられる事から、通算税効果額も対象租税額として取り扱うよう、所要の改正を行う事を要望する。
- 赤字所得の場合は、所得合算ルール（IIR）の対象租税額へのプッシュダウンが認められない事から、実際に二重課税となる事態が想定されており、我が国の外国子会社合算税制（CFC 税制）側において、手当てを要望したい。

## （2）軽課税所得ルール（UTPR）

### <制度の簡素化>

- 日本法人が最終親会社（UPE）の場合には、我が国企業が軽課税所得ルール（UTPR）の適用対象となる可能性は、極めて限定的であるものの、現状の取扱いは過度に事務負担増となる制度設計になっている事から、早急な国内法制化に拘る事なく、原案の軽課税支払ルールへの回帰等を含め、より簡素なルールに見直す事を要望する。

## （3）国内ミニマム課税（QDMTT）

### <国内法制化の必要性>

- 他法域による軽課税所得ルール（UTPR）の適用を避ける為、令和 7 年度以降の税制改正において、国内ミニマム課税（QDMTT）を国内法制化して頂きたい。

### <税務実務に資する情報提供>

- 各国の適用状況や動向をモニタリングするのは、企業にとっては事務負担の増加やコストを要する。

<sup>2</sup> 『各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に関する Q & A』（令和 5 年 12 月、国税庁）41 頁  
[https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/hojinzei\\_qa/pdf/01.pdf](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/hojinzei_qa/pdf/01.pdf)

そこで、例えば、どの法域が国内ミニマム課税（QDMTT）を導入しているか、またその国内ミニマム課税（QDMTT）の計算構造、QDMTT セーフハーバー該当の有無、それらの適用年度など各法域の動向に関して、OECD や財務省・国税庁からの情報提供をお願いしたい。これにより、我が国の企業各社における所得合算ルール（IIR）の計算の確度が高まる事が期待される。

#### <国際的調和の確保>

- 法域毎の制度の差異を極力限定し、ピアレビュープロセスを通じて、個別法域における独自の制度設計の動きに対して楔（くさび）を打って頂きたい。特に、情報収集項目が GloBE モデルルールを超えたものにならないようにして頂きたい。

#### <事務負担軽減>

- QDMTT セーフハーバーが適用される事で、所得合算ルール（IIR）の計算は不要となる。しかし、国内ミニマム課税（QDMTT）の計算は、各法域の法律で規定される。企業の事務負担軽減の観点から、各法域が導入する DMTT については、QDMTT セーフハーバーが適用される Qualified（適格）な制度とする事を要望する。国内ミニマム課税（QDMTT）においても所得合算ルール（IIR）と同様、移行期間 CbCR セーフハーバーのような移行期の簡素化措置が図られるべきである。全ての国内ミニマム課税（QDMTT）の導入法域において、移行期間 CbCR セーフハーバーが適用されるようにする事も一案である。

#### （４）セーフハーバールール（恒久的セーフハーバー、移行期間 CbCR セーフハーバー）

#### <国内法制化の必要性>

- システム設計や社内の対応準備を進めていく観点から、現在検討中の恒久的セーフハーバーを早期に策定して頂き、速やかに国内法制化して頂きたい。

#### <制度の明確化>

- 移行期間 CbCR セーフハーバーにおける、ハイブリッド・アービトラージ・アレンジメント（OECD 執行ガイダンス（2023 年 12 月版）<sup>3</sup> 18-21 頁）への対応方法について具体化して頂きたい。執行ガイダンスにおいては、当該対応に関する具体的な記載はないが、取引当事者双方の処理を把握しないと、該当取引を特定できないと考えられる。数多い関連者間取引に関して双方法域での税務上の取扱いを逐一確認していく事は現実的で無い事から、どのような確認・対応プロセスを取る事が期待されているのかに付き、明確化を図って頂きたい。
- 移行期間 CbCR セーフハーバーにおける為替換算方法について明確化して頂きたい。移行期間 CbCR セーフハーバーに関しては、主に CbCR の数値（円ベース）を使用するが、CbCR に無い数値は、四半期連結パッケージから取れるものは、原則四半期レートに基づいて換算すべきかどうか

---

<sup>3</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023  
<https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>

か疑問である。尚、四半期連結パッケージの勘定科目から直接収集できないもの（給与、未実現損失等）は、子会社から年間の外貨数値を収集して年間平均レートを用いて計算する事も許容されるのかどうか明確化を図って頂きたい。

#### <国際ルールとの整合性の確保>

- 日本の CbCR ルールと OECD の CbCR ルールには、無国籍事業体（パートナーシップ事業体）等の取扱いに差異があり、その点は移行期間 CbCR セーフハーバーの適用の検討を難しくしていると思われる為、規定の明確化・両者の整合化を図って頂きたい。
  - パススルー事業体である無国籍構成会社については、移行期間 CbCR セーフハーバーの適用除外とされているが、日本法令の CbCR に関する規定は、無国籍事業体の概念がない為、日本法上の CbCR における各国の対象会社及び損益が OECD ルール上の CbCR の範囲と異なる可能性がある。
  - また、移行期間 CbCR セーフハーバーの簡易 ETR（実効税率）計算及び通常利益計算においては、無国籍構成会社について特別な除外規定（附則 14④ニイ、附則 14④三）があり、その趣旨及び解釈が不明である。これらの規定の明確化と共に、OECD ルールと齟齬のないように内容の見直しについて検討をお願いしたい。

#### （5）GloBE 情報申告（GIR）

##### <制度化にあたっての配慮>

- 日本での所得合算ルール（IIR）の導入は、令和 6 年 4 月 1 日以後開始会計年度からとなったが、諸外国においては、令和 5 年 12 月 31 日以後開始会計年度からとなっている為、令和 6 年 1 月 1 日から 3 月 31 日に会計年度が開始する法人については、日本では適用開始前であるものの、諸外国では適用が開始される。日本での適用前に所得合算ルール（IIR）の対象となる多国籍企業グループについては、GloBE 情報申告（GIR）を日本で行う事ができるよう、制度・仕組みの整備を要望する。

##### <制度の簡素化>

- トップアップ税額が生じない法域とトップアップ税額が生じる法域とでは、GloBE 情報申告（GIR）対応の粒度を違えるべきである。具体的には、セーフハーバーによって GloBE ルール計算が免除される場合を含め、GloBE 情報申告（GIR）への記載事項については、各法域が独自の情報を求めない旨、明記して頂きたい。また、移行期間 CbCR セーフハーバー適用年度以降においても、恒久的セーフハーバーが適用可能な法域に対しては、GloBE 情報申告（GIR）実務の簡素化（構成事業体別の情報を不要とする等）を図って頂きたい。

##### <国際的調和の確保>

- GloBE 情報申告（GIR）の提出方法は、実質的には CbCR と同様に、代表国での情報申告・当局間での税情報共有の枠組みによって、各国の税務当局に共有されるものと理解されている。その為、OECD で定義したデータ形式などに基づいて、各国が共通のフォームを使用し、独自の情報申告形式やフォーマットが求められるような事のないようにして頂きたい。

## (6) その他

### <業務委託費用負担の税務上の取扱いに関する追加ガイダンスの提供>

- 第 2 の柱への対応にあたっては、外部アドバイザーに業務を委託し、子会社からの情報収集、所得合算ルール（IIR）・国内ミニマム課税（QDMTT）の原則計算対応、申告等を行うケースが想定される。この場合における業務委託費用負担の税務上の取扱いに付き、企業側で検討を行う上で参考となる考え方等、個別の追加ガイダンスを提供して頂きたい。

### <証憑の保存要件への緩和>

- 第 2 の柱のグローバル・ミニマム課税の申告期限（年度終了後 15 か月後）と、CFC 税制の申告期限（年度終了後 3 か月後。単体申告の 1 月延長のケース）との整合による事務負担軽減について検討頂きたい。CFC 申告に関連する証憑の保存要件は、海外子会社の税務・決算情報の入手にあたって有益である。そこで、グローバル・ミニマム課税の情報申告に係る証憑の要件も申告要件ではなく、保存要件として規定し、税務調査時に各社で証憑の提出（例：税務調査の連絡があってから 90 日以内に提出など）を義務付ける方法について制度設計の検討を頂きたい。令和 5 年度税制改正において、CFC に関する証憑の添付要件が保存要件に変更（令和 6 年 4 月 1 日開始事業年度から適用）された点と整合性を合わせて、当該新制度（グローバル・ミニマム課税に係る GloBE 情報申告（GIR））の導入に伴い、経過的措置として「保存義務」の実施を検討してほしい。本要望は、納税者において、CFC 税制への申告要件に従来通り対応しつつ、限られた人的リソースを用いて、法定期限内に新税制に関する情報申告に適法に対処する為である。

## II. 国別報告書（CbCR）について

### <CbCR の公開に関する国際的調和の遵守>

- EU における公開 CbCR 指令に基づき、加盟国における公開義務化の国内法制化が進められている。オーストラリアにおいても法案が公表され、他にも公開 CbCR の導入に向け検討を始めている法域があると伝えられている。これは、税の透明性の向上を求める声に応えたものであると理解するが、これらの動向が BEPS 行動 13 の基準を逸脱し、各法域間の国際的な税協力を損なう事になってはならない。各法域が独自に一方向的な要件を設ける事のないよう、慎重な検討をお願いしたい。

### <合理的な制度設計>

- CbCR を活用した GloBE 実効税率やトップアップ税額計算、それに基づく GloBE 情報申告（GIR）のファイリング、並びに EU やオーストラリア等で導入予定の CbCR 一般公開の動き等を踏まえ、既存の CbCR の提出義務については、その位置付けやコンプライアンスプロセスの重複性にも配慮の上、あらためてその必要性を再検討して頂きたい。依然として、租税条約に基づく政府間の交換方式でない個別対応が企業グループ側で必要な法域もあり、既存 CbCR の提出に関しては、抜本的に制度の見直しを図るべきものと考えられる。

### Ⅲ. 外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて

#### 1. 第 2 の柱の導入に伴う CFC 税制の合理化に向けた見直し

##### <所見>

- 令和 6 年度与党税制改正大綱においては、『外国子会社合算税制は、国際的なルールにおいても「第 2 の柱」と併存するものとされており、「第 2 の柱」の導入以降も、外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置としてその重要性は変わらない。一方で、「第 2 の柱」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、令和 5 年度税制改正に引き続き、外国子会社合算税制について可能な範囲で追加的な見直しを行うとともに、令和 7 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』旨の言及がされている。

第 2 の柱は、従来にない新規の概念に基づく、極めて複雑な制度である事からも、その適切なコンプライアンス対応に向けて、産業界の負担は極めて大きくなっている。こうした状況を踏まえ、今回当組合では、事務負担の軽減に資する運用ガイダンスの見直しや明確化要望に優先順位を置く事とする。令和 7 年度税制改正においては、「第 2 の柱」と CFC 税制における作業プロセスの一部共通化を通じた制度の簡素化と合わせ、税務調査対応を含めた CFC コンプライアンス実務対応時の負荷軽減を確実に実現させるべく要望の取りまとめを行っている。

一方で、租税回避行為に対する一種の罰則規定という位置付けを持つ CFC 税制本来の制度趣旨とも照らし合わせて、足許の企業グループにおける事業戦略やオペレーション実態との乖離が生じ始めていると考えられる項目に関しては、中期スパンで継続的に見直しを検討頂きたいものとして、当 CFC 税制関連要望の後段において項目を列挙する構成としている。

#### 1) GloBE ルールの実効税率を CFC 税制の租税負担割合に選択適用可能とする要望

##### <要望事項>

- 第 2 の柱の GloBE ルールの導入にあたっては、当該グローバルルールと我が国 CFC 税制の 2 つの制度間のコンプライアンスプロセスの標準化、重複作業排除の視点から、以下の点について強く検討をお願いしたい。

第 2 の柱と CFC 税制の制度趣旨は各々異なる一方、両制度は、外国子会社の現地課税後に追加的な課税が必要な部分に対して、親会社の本国において課税を行うという点で共通する部分がある。CFC 税制に関わる事務負担の中でも、全ての海外子会社を対象とした租税負担割合を計算するところが、海外子会社の数に照らしても極めて過重となっている。

一方で、GloBE ルールにおける移行期間 CbCR セーフハーバーや、今後予定される恒久的セーフハーバーでの法域別実効税率の算定プロセスにおいては、結局、全ての構成事業体を対象として

分母と分子の計算を行う上で必要な情報を収集する必要がある。GloBE 計算を実施する際には、財務諸表に限らず様々なデータソース・ポイントから関連データを収集する必要もあり、各種調整計算も非常に複雑なルールとなっている。構成事業体が多い多国籍企業グループにおいては、データを効率的に管理・収集し、実効税率やトップアップ税額を計算するインフラを構築する等、新しいグローバルルールへのコンプライアンス対応に向けて相当な費用と時間をかけた対応が必要な状況となっている。GloBE ルールの導入を契機として、傘下の子会社からのデータ収集プロセスを再定義し、税務ガバナンス体制の一層の強化を図る動きが、今後加速していくと思われる。

そうした状況下で、CFC 税制における租税負担割合計算をグローバルに新規導入される GloBE ルールにおける実効税率計算で代替することが選択可能となれば、CFC の事務作業が大幅に簡素化されると同時に、今回 GloBE ルールへのコンプライアンス対応として準備したインフラをより効果的に活用する事が可能となる。また、これにより 2 つの制度の共存を前提とした場合における、データポイント、業務対応タイミング、用語の定義等の違いに起因する本社側、海外子会社側の双方における現場の混乱や誤った理解に基づく計算等のリスクも小さくする事が可能になると考えられる。従って、GloBE ルールの対象となる企業グループにおいては、グローバルルールである第 2 の柱の GloBE ルールの実効税率計算を、CFC 税制における租税負担割合の算定において選択適用可能とする（但し、一定期間の継続適用を前提とする）事を、是非とも検討して頂きたい。

この場合、CFC 税制における租税負担割合は、我が国の所得に対する税負担であるところ、移行期間 CbCR セーフハーバーにおける所得は会計ベースであり、両者にずれが生じる事になる。こうしたずれの項目による影響が、仮に実効税率の計算上大きな影響を及ぼす場合においては、一定の閾値を設けた上で、限定的に調整措置を設ける事により、課税ベースの相違に基づく差異を小さくする等の対策も検討に値すると思われる。

また、セーフハーバーが適用される場合の CFC 判定に用いられる租税負担割合の計算については、第 2 の柱の移行期間 CbCR セーフハーバーの簡易 ETR（実効税率）テストと同様の方法とし、今後、恒久的セーフハーバーが導入された場合には、恒久的セーフハーバーの ETR（実効税率）を使用する事を要望する。

#### <事務負担軽減の為の租税負担割合の見直し>

- CFC 税制に関する、より抜本的な制度見直しが今後検討の俎上に挙がる場合においては、トリガー税率の引下げ等、CFC 税制の適用対象となる外国関係会社の範囲を限定する改正が、最も事務負担の軽減に効果があると考えられる。これは同時に軽課税の範囲を国際的な水準と合わせ、今後改正が見込まれるドイツやイタリアなど諸外国とのイコールフットingの確保にも資する。
- 第 2 の柱のグローバル・ミニマム課税では、最低税率（基準税率）が「15%」と設定された事で、CFC 税制の「20%」とのいわばダブルスタンダードになった。こうした状況を踏まえて、CFC 税制についても、グローバル・ミニマム課税と整合性を合わせて 15%に基準変更を行ってはどうかという要望案が出されている。とは言うものの、「15%」というのは、香港（16.5%）及びシンガポール（17%）が CFC 税制の対象から外れる事を意味しており、その実現は容易ではないように思わ

れる。一方、第 2 の柱の対象となる大企業、特に上場し内部統制の徹底が求められている企業においては、税務ポリシーを公開し、株主をはじめ様々なステークホルダーに対して子会社を含めた事業運営の正当性に関する説明責任を果たし、また課税リスクへの対応を含めたコントロール及びレビューも行っており、租税回避の為に香港やシンガポールを活用するような行為は未然に防止されている事から、経済実態・合理性を備えた子会社展開を行っていると考えられる。その為、このような企業については、15%に基準変更を行う事も不合理ではないと思われる。しかしながら、第 2 の柱の対象とならない多くの企業を含めて、香港・シンガポールを対象から外すというのは厳しい事から、令和 7 年度税制改正に向けては、CFC 税制を第 2 の柱の対象法人向けのもの、それ以外の法人向けのものとの 2 つの制度に区分した上で、第 2 の柱の対象法人については、事務負担軽減の為の適用免除基準である租税負担割合を 15%に引下げる事も制度の簡素化を通じて事務負担の軽減に資する事から、将来に向けたより抜本的な改正事項として継続検討に値するものと考えられる。

## 2) 既存の CFC コンプライアンスプロセスの簡素化に関する要望（税務調査時対応を含む）

### <事務負担軽減に資する各種定義やプロセスの明確化に関する要望>

- ポートフォリオ投資や本店所在法域の考え方、キャピタルゲイン・ロスの実効税率の計算上の取扱い、債務免除益の取扱い等、GloBE ルールの導入に合わせて、用語の定義や実効税率の計算プロセスの標準化を 2 制度間で図って頂きたい。（CFC 税制における運用を GloBE ルールにおける運用に可能な限り一致・近づけて頂きたい。）

### <非課税所得の取扱い明確化に関する要望>

- 非課税所得については、租税負担割合の計算における重要な計算要素となっているが、条文等に記載されている範囲が明確でなく、また現地税制を理解し、現地言語で記載された現地申告書から非課税所得を検知するのは、納税者側としての負担が大きい。その為、Q & A 等を通じた非課税所得範囲の明確化を図り、納税者側の実務負担が軽減されるよう要望する。税務調査の現場においては、租税回避の防止という制度趣旨への十分な配慮がなされないまま、現地税制における所得計算上、永久差異として減算されるものは全て非課税所得に含まれ得ると機械的に解釈されるケースも見受けられ、非課税所得の取扱いに関する実務対応上のハードルが高くなっている。

### <外国子会社の事業年度が 12 か月超になる場合の取扱い明確化に関する要望>

- CFC 税制上、外国子会社の事業年度が 12 か月を超える場合、期首から 12 か月間を区切った期間において判定・計算等を行う事とされている。近年、グローバル企業においては、国外における買収を通じ、親会社と決算月が異なる外国会社を取得するケースが多いが、こうしたケースでは、連結決算等を考慮し、取得された子会社の決算月を買収後に親会社と揃える事も多く、その際、現地において当該子会社の事業年度が 12 か月を超える事が多々ある。現地において 12 か月間での決算・申告を実施していないケースも多く、当該 12 か月間に対応する決算書や申告書が存在しない事から、正確な租税負担割合や課税対象金額等の計算が実務上著しく困難で、事業年度を区切る為の追加的な計算等の為、実務負担も非常に大きくなっている。こうした点を考

慮し、事業年度が 12 か月超となる場合であっても 12 か月で区切る事を不要とし、外国子会社の現地における事業年度とその終了の日を基準として、本邦税制上で取扱う事ができるよう改正を要望する。

現地で事業年度を意図的に終了させず課税を繰り延べ続ける事例が生じる事に懸念がある場合、買収後の決算月変更の場合に限り、例外的に事業年度を区切る事を不要とする、あるいは買収後の決算月変更により延長された事業年度は通常 24 か月を超える事はないと考えられる事から、例えば 24 か月を限度とし、それ以上に長い事業年度は区切る事を求める等の手当てをする事で、当該懸念は回避できると考えられる。

#### **<税務調査における過重な資料提出要求の見直しに関する要望>**

- 税務コーポレートガバナンスにおけるリスク・ベース・アプローチ等も参照しつつ、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や、事前の明確化を図る事を要望する。数十カ国に数百社以上の外国子会社の全てについて、租税負担割合が 20%以上か未満か等の証拠資料の提出を求められるケースがある。20%未満の外国子会社については、経済活動基準判定の拠り所となった資料及び受動的所得の有無に関する確認資料について、全て提出する事が求められたケースがある。これらの過剰な資料の提出を求めるまでもなく、リスク・ベース・アプローチ等も参照しつつ、納税者・企業が実施している情報収集プロセス及び事務フローを確認する事で効果的に調査を行う事は可能であると考えられる。

当組合傘下の企業グループにおける事例として、本邦法令方式を選択した特定外国関係会社、対象外国関係会社、部分対象外国関係会社であっても、別表に記載されている租税負担割合の確認等の為に、無税国所在を含む全ての会社に関わる現地申告書の提出を求められるケースがあった。また、外国関係会社の全リストから、特定外国関係会社・対象外国関係会社・部分対象外国関係会社それぞれの外国関係会社の判定に至った経緯を確認され、そこから対象/部分対象外国関係会社の経済活動基準を中心に、さらに確認が進められるというプロセスに沿った対応が恒常的に行われている。直近では、対象外国関係会社として全部合算されている会社について、適用対象金額の適否（算定プロセス）について入念に調査されたケースもあった。税務調査の深度は現場の調査官次第であるが、平成 29 年度税制改正以降の対象年度の調査においては、CFC 税制がメインの税務調査項目となっており、指摘事項が出てくるまで執拗に確認が行われているというのが実態となっている。

#### **<租税負担割合 20%以上 30%未満（令和 6 年度申告以降は 27%未満、以下同）の会社に対する税務調査の執行アプローチに関する要望>**

- 税務調査において、従前は租税負担割合 20%未満の外国子会社を中心に質問・資料依頼等が行われていたが、昨今、租税負担割合 20%以上の外国子会社について膨大な資料（決算書・申告書や実体基準・管理支配基準の根拠等の資料）の提出を求められ、納税者として大きな実務負担が生じている。この点について、以下の理由も踏まえて、租税負担割合 20%以上 30%未満の会社に対する税務調査時の執行アプローチに付き、実務負担の軽減を強く要望する。

そもその制度趣旨として、租税負担割合 20%以上 30%未満の会社については、実体の乏しいペーパーカンパニーに対する適用を前提としており、実体を伴い能動的所得のある会社については、実務負担への配慮から別表添付が不要とされる等、制度適用の対象外となっている。一方で実際の調査実務においては、租税負担割合 20%以上 30%未満の会社に対し、租税負担割合 20%未満の会社と同等のレベルでの詳細な確認が行われているのが実態となっている。租税負担割合が 30%以上になるケースは限定的である事を踏まえると、制度趣旨に反し、事実上、大半の外国子会社に対して一律に非常に詳細な調査・確認が行われている状況であり、納税者と税務当局の双方にとって過剰な負担となっている。相対的に租税回避対象となる可能性が低い法域や子会社がこの租税負担割合ゾーンに該当する事も考慮の上、税務調査時における根拠資料等の提出においても、一定の簡素化等の配慮・宥恕措置を強くお願いしたい。

また、税務調査において決算書・申告書や租税負担割合の計算根拠、実体基準・管理支配基準の根拠等の資料の提出を一度に求められ、膨大な量の資料提出及び質問対応を行う必要がある。結果的に、担当者は多大な工数を調査対応に割く事になり、進行期の申告に向けた実務にも大きな影響が生じている。調査の入り口の段階から、全ての会社に対して、あらゆる資料の提出を求めるのではなく、まずは国・地域等のハイレベルな観点からリスクの高い会社を絞り込み、次に決算書・申告書の提出を求めて、その内容を確認した上で、租税負担割合の計算根拠や実体基準・管理支配基準の根拠等の詳細な資料提出を求める会社を選択する等、確認対象を段階的に絞り込みながら提出を求める資料の詳細化をしていく形で調査を行う事で、双方の調査対応の負担を軽減しつつ効果的に調査を進める事ができると思われる。

以上、租税負担割合 20%以上の外国子会社に対する税務調査時の執行アプローチにおける簡素化と合わせて効率化の観点からも、既存プロセスの見直しを強くお願いしたい。

#### <金額的重要性に照らした適用対象法人の絞り込みに関する要望>

- 財務会計上の利益がゼロ、または現地課税対象所得がゼロの海外子会社に対する適用免除措置を検討して頂きたい。

尚、過去の合算対象年度において発生した繰越欠損金（NOL）がある場合、合算課税を受ける後続年度に過年度発生欠損を遡及的に申告の上、当該年度の所得と損益通算できる事が望ましい。制度改正に基づく繰越欠損金の消滅等、経済的合理性を欠く結果となる場合においては、当該適用免除措置を選択制（継続適用を前提）とする事も一案と考えられる。

#### <合算時期の見直し>

- 現行法上、「その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日」を含むその内国法人の事業年度において合算課税とされているが、「外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から1年を経過する日」等に見直して頂きたい。Globeルールと整合性を合わせる形でリードタイムを適正に見直して頂きたい。

#### <申告書様式の見直し>

- 令和5年度税制改正で導入された規定（所得合算のない部分対象外国関係会社に付き、一

定の書類が申告書添付義務から保存義務に改められた事)により一定程度は緩和されたと思われるが、それでも申告書の作成負担が大きい為、(外国関係会社の)申告書作成拠点であっても、例えば受取利子で通常の過程において生じる利子の場合等はチェックボックスを設けて金額の記入が不要となる様式にする等、入力項目の省力化を検討して頂きたい。

#### <申告時の明細書提出に関する適用要件の緩和>

- 租税特別措置法施行令第 39 条の 15 第 9 項は、平成 21 年度税制改正での外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴って規定されたものであるが、申告時に明細書(別表十七(三の二))の提出が無い場合には、CFC での申告上、子会社から受ける配当等の額を所得金額から控除する事が不可とされている。納税者が部分合算申告を行い、後に税務当局の判断により全部合算が適切であるとされた場合、当初の申告時に明細書が提出されていない為に配当控除が認められない事態が生じ得る。現行規定では、「やむを得ない事情」がある場合に税務署長が柔軟に対応できる余地はある一方で、その適用基準が明確に定められていない為、明細書の提出義務に関する規定の緩和を要望したい。

#### <米国子会社に対する適用>

- 米国州税の簡易計算を早期に法制化又は通達等を通じて明確化して頂きたい。本店所在州の州税率の一律使用を可能とするか、または表面税率が 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して頂きたい。

## 2. 既存制度の改正に関する要望(中期的な要望事項として、主要項目のみ列举)

- 地産地消型等、租税回避が限定的と考えられる業種に係るペーパーカンパニーからの除外
- グループ一体経営下における管理支配基準の緩和
- 清算手続中の子会社に対する清算前状態での実体判定の適用
- ペーパーカンパニーから除かれる子会社に対するキャッシュボックス適用緩和措置
- 「主たる事業」判断基準の更なる明確化
- 事業基準からの除外対象拡大措置
- 物流統括会社特例の緩和措置(例:統括被統括間の契約締結義務等)
- 非関連者基準の緩和(例:実体あるオペレーションに対する過剰合算問題等)
- 受取配当に関わる部分合算課税要件の緩和(持分要件を間接保有も可とする等)
- 受取利子に関わる部分合算課税要件の緩和(工事入札に係るデポジットや保証金・前渡金等)
- 適用対象金額算定における還付法人所得税額の取扱いの明確化
- 外国税額控除計算時において基準所得額から控除する外国法人所得税額の適用緩和
- 合算対象所得から米国における GILTI 所得や諸外国における Subpart F/CFC 所得の除外
- PMI 特例における譲渡期間制限の緩和措置

## IV. 租税条約による国際協調の推進

### 1. 投資所得（配当・利子・使用料等）に係る源泉地国課税の減免等

#### <全般>

- 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は、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・軽減を実現して頂きたい。

#### <中国との租税条約>

- これまでの投資実績や現地法人の着実な利益の積み上げ状況、企業の負担感軽減の観点から、①配当に係る源泉税率を免税又は5%への低減、②株式譲渡所得を免税又は事業譲渡類似株式のみ課税、に変更するよう改定の交渉をして頂きたい。

#### <その他>

- エジプトや台湾等、租税条約の限度税率の適用申請が実務上難しい法域については、税務当局に対する複雑な手続がなくても租税条約の恩典が享受できるように交渉して頂きたい。

### 2. 恒久的施設（PE）認定とその帰属利得の算定における条約遵守に関する要望

#### <全般>

- 租税条約の恒久的施設（PE）条項で定められている取扱いを超えて、みなし恒久的施設（PE）及び過大な帰属所得認定を通じた不条理な課税処分が行われる事のないよう、OECDと我が国当局による監視等を行うよう要望する。

#### <韓国との租税条約>

- OECDモデル租税条約に準拠した形で、恒久的施設（PE）条項を改定して頂きたい。

#### <インドにおける課税執行上の問題>

- 移転価格税制や恒久的施設（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。

### 3. 技術上の役務の対価（FTS）条項

#### <インドの FTS 条項>

- 他国と同様に「債務者主義」から「使用地主義」に変更し、技術上の役務の対価（FTS）条項を撤廃して頂きたい。

## 4. 租税条約特典否認ルール（STTR）

### <所見>

- 我が国においては、租税条約特典否認ルール（STTR）の適用局面が想定されない事から、租税条約特典否認ルール（STTR）の国内法制化や条約改定を予定していないと言われる。ただ、OECD モデル租税条約で源泉地国課税の規定がある所得に限定して適用する事で、従来の租税条約の考え方や運用との整合を図る事ができると考えられる。

## 5. その他

### <みなし外国税額控除に関する証憑の保存要件への緩和>

- 租税条約において規定されている「みなし外国税額控除」に係る添付要件を、保存要件に緩和して頂きたい。

## V. 国内投資・イノベーションの促進に資する税制

### 1. イノベーション拠点税制の適用対象拡大等

#### <要望事項>

- 令和6年度税制改正においては、新制度を創設する事を優先した為、産業界・企業が要望していた特許等が使用されている自社製品の製造・販売から獲得される営業利益が税制優遇の対象外とされる等、産業界が事業実態を踏まえて事前に要請していた内容から大きく乖離した結果となった面がある事は否めない。本税制は小さく産んで大きく育てていくべきものとの趣旨を踏まえ、適用期間の期限切れを待つ事なく、有効で使い勝手のよい税制へと改正していくべきであると思われる。
- 製品等の商流を伴う取引における知財対価の授受は、独立したライセンス料の支払いとしてではなく、対象製品等の価格に含めた形で取引されるケースが多い。製品やサービスの裏付けがあるという点において、当組合傘下の企業グループにおけるイノベーション活動とパテント・コントロールによる活動との差異化要素にもなっていると考えられる。こうした知財が組み込まれた製品・サービス（Embedded IP）からの営業利益を対象取引に含める事で、研究開発活動の維持・拡大とそれによる成果部分への税恩典を通じた資金循環を実現するというイノベーション拠点税制が目指す目的の達成が真に可能となる。他法域における先行導入の事例等も参照しつつ、簡素で実務対応にも配慮した Embedded IP 関連所得の対象化を強く要望する。
- 関連者間のライセンス取引を対象に含めて頂きたい。グローバル企業においては、親会社が第三者と直接取引を行うケースは稀であり、国内外の関連者を介したバリューチェーンとなっている。独立企業間価格に関しては、既存の厳格な移転価格税制を通じて担保されていると考えるべきである。イギリス、フランス、オランダ等、欧州においてイノベーション拠点税制を先行導入した法域に

においては、関連者間収入に関しても、当該税制の対象となっている点にも鑑み、国際競争力強化の視点からも対象化を強く要請したい。

- 国内での研究開発を促進するのみならず、我が国への知財の集約及び移転価格における超過利益の獲得という観点から、開発委託費（特に海外子会社への開発委託）も適格支出に含める事を希望する。
- 新規開発の特許だけでなく、施行以前の特許についても対象とする事で、研究開発のアウトプット部分にあたる知財の有効活用を促進する制度設計になるよう検討して頂きたい。
- イノベーション拠点税制については、国内における知的財産への投資に対するインセンティブとなるよう、恒久的な制度設計として頂きたい。また、明確かつ簡便な計算プロセスに配慮した制度設計をして頂きたい。

## 2. 国内投資促進の為の施策の充実等

### <要望事項>

- 一定の国内子会社からの配当金については、100%益金不算入とされている。その為、国内子会社と同等の条件を満たす海外子会社については、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%とする事を要望する。
  - 完全子法人株式等に適用される制度と同等の条件では不十分と考えられるのであれば、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事、及び、ii) 当該事業年度における国内（設備・人等）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の要件を設けた上で、これに該当する企業グループが要件充足を証明できる関連資料等を申告書に添付する事を要件として、追加5%分の益金不算入措置を選択できる仕組みにする事も考えられる。
  - 現行25%以上となる持株割合要件については、海外主要国の水準等を踏まえて緩和すると共に、判定のあり方についても外国法人経由を含む企業グループ全体で実施すべきである。
  - 剰余金の配当等の額の100分の5に相当する金額は、益金不算入の対象となる剰余金の配当等の額を得るために要した費用（みなし費用）の額として控除するもの、とされている事から、海外からの配当に係る費用がゼロということはなからう、といった反論がありうると思われる。その場合には、配当金額の多寡にかかわらず一定率の費用がかかるという想定は、特に配当額が高額になるにしたがって現実的なものとは言い難い。国内配当における関連法人株式等に適用されている負債利子控除の計算においても、その上限金額に関わる特例措置を納税者が選択適用できる事にも鑑み、5%又は一定額のいずれか小さい方、という形で、選択肢を設けて頂く事も一案になるのではないかと考えられる。
  - こうした税制措置は、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に資する戦略投資に充当する為の原資拡大につながる効果等が一定程度期待できると考えられる。

### 3. 研究開発税制に関する要望

#### <要望事項>

- イノベーション拠点税制と研究開発税制は異なる制度であり、多くの法域が両制度ともに導入しているという事実に照らし、一方の制度の緩和措置がもう片方の制度の強化措置を要件とするようなトレードオフ関係とならないようにして頂きたい。国内におけるイノベーション活動を強化・促進する為には、インプット時点におけるリスク投資に対する税制措置と、その成果物が産み出すアウトプット所得に対する税制措置の双方が必要である。また、こうした強固な税制措置を通じて、日本でのイノベーション活動が促進された場合、日本の経済力向上に伴い、より本質的な為替の円安歯止め効果も合わせて期待できると考えられる。
- 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事を踏まえ、令和 7 年度税制改正においては、我が国の DX を供給サイドから加速する為、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為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じる事を要望する。令和 3 年度税制改正により、クラウド・ソフトウェアについては、販売目的ソフトウェア（複製して販売する為の原本）ではなく、自社利用ソフトウェアに該当するものとして取扱いが追認された形となっているが、顧客にサービスを提供するものという観点からは、販売目的ソフトウェアとして分類するのが合理的である事を踏まえ、政策的にクラウド・ソフトウェアに係る研究開発を支援する為に即時償却を認めて頂きたい。

## VI. その他要望

#### <戦略分野国内生産促進税制の適用対象拡大等>

- 令和 6 年度税制改正において、戦略分野国内生産促進税制が創設されたが、その適用対象となる品目に EV リチウムイオン電池だけでなく、ペロブスカイト太陽電池も含めて頂きたい。ペロブスカイト太陽電池は、今後官民一体となって我が国産業の柱とすべく産業基盤の構築をしていこうとしている分野であり、今後、官民協議会の設立も予定されている。過去に太陽光電池で中国にシェアを取られたような轍は二度と踏まない為にも、国内生産を要件として、税制面からもペロブスカイト太陽電池の導入・普及を後押しし、国内産業の再活性化につながるような措置が必要であると考えられる。

#### <移転価格に関する文書化・申告事務の負担軽減>

- ローカルファイルの作成期限について、国別報告書（CbCR）やマスターファイルと同様に 1 年以内への変更を検討して頂きたい。
- 国別報告書（CbCR）やローカルファイルなど報告事項が多い為、事務負担の軽減をお願いしたい。国外関連者明細書（別表 17（4））と、国別報告事項の内容が重複している為、別表 17（4）を廃止して頂きたい。

### <繰越欠損金制度の見直し・繰越欠損金の活用拡充>

- 繰越欠損金については、税制の国際的な動向<sup>4</sup>に配慮し、税制のイコールフットイングを確保する観点から、使用制限を撤廃し、繰越年限を無期限化して頂きたい。

### <事業年度末が異なる法人に対する改正税法の適用開始時期の見直し>

- OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）等、国際社会が策定する国際課税に係るルールの適用開始時期に関し、例えば「××年 1 月 1 日以後開始する事業年度（会計年度）から適用する」事が合意された場合においては、我が国においても同時期（つまり 1 月 1 日以後開始年度）から適用する事で、国際社会の合意と足並みを揃える事を要望する。我が国が 4 月 1 日以後開始年度から新制度の適用を開始する事により、12 月、1 月、2 月各決算法人の適用開始初年度は、1 月 1 日以後開始年度から適用する諸外国よりも我が国は 1 年遅れる事となり、日本企業でありながら、初年度は当該先行する諸外国において、新制度に基づく申告及び納税を実施しなければならないという不都合が生じている。

（※参考情報）

2022 年 5 月末の東京証券取引所（東証）上場企業約 4,000 社の内、3 月決算法人は約 2,300 社（61.1%）と最多である一方、12 月決算法人は約 500 社（13.4%）と 3 月決算に次いで多数を占めており、これに 1 月決算法人約 60 社（1.6%）、2 月決算法人約 200 社（5.6%）を合計すると、約 800 社（20.5%）にも上っている。5 社に 1 社という無視し得ない多数の法人に対して、上記のような不都合を強いる状況は、国際協調の精神に矛盾するものである事から、是非とも（1 月 1 日以後開始年度から適用する）国際基準に合わせる事を実現して頂きたい。

---

<sup>4</sup> 「主要国の欠損金の繰越期間・使用制限」（24 頁）を参照。

参考資料. 主要国の欠損金の繰越期間・使用制限

国名	繰越期間	使用制限
日本	10年	課税所得の50% (カーボンニュートラル、DX、事業再構築・再編に向けた投資を行う企業に対し、コロナ禍で生じた欠損金に限り、繰越欠損金の控除上限を、最長5年間、投資額の範囲で最大100%まで引上げ)
アメリカ	無期限	課税所得の80%
カナダ	20年	無制限
イギリス	無期限	グループ内で500万ポンドを超える所得部分については課税所得の50%まで
ドイツ	無期限	100万ユーロを超える所得部分については課税所得の60%まで
フランス	無期限	課税所得が100万ユーロを超える場合、その50%まで
イタリア	無期限	課税所得の80%
スペイン	無期限	課税所得が100万ユーロを超える場合、その70%まで
オランダ	無期限	課税所得が100万ユーロを超える場合、課税所得の50%まで
オーストラリア	無期限	無制限
シンガポール	無期限	無制限

国際課税連絡協議会「令和6年度税制改正要望」より引用

PwC Worldwide Tax Summaries

<https://taxsummaries.pwc.com/>

**日本機械輸出組合 国際税務研究会 委員会社**

伊藤忠商事株式会社  
株式会社荏原製作所  
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  
ソニーグループ株式会社  
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