

JMC

令和8年度税制改正要望

令和7年7月28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	7
(1) 所得合算ルール（IIR）	7
(2) 国内ミニマム課税（QDMTT）	11
(3) 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）	11
(4) GloBE 情報申告（GIR）	12
(5) その他	13
II. 国別報告書（CbCR）について	14
III. 外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて.....	15
1. 既存制度の改正に関する要望	15
2. 第 2 の柱の導入に伴う CFC 税制の合理化に向けた見直し	21
IV. 租税条約による国際協調の推進	26
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	26
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	26
3. 技術上の役務の対価（FTS）条項	27
4. 租税条約特典否認ルール（STTR）	27
5. その他	27
V. 国内投資・イノベーションの促進に資する税制	27
1. イノベーション拠点税制の適用対象拡大等	27
2. 国内投資促進の為の施策の充実等	29
3. 研究開発税制に関する要望	29
VI. その他要望	31

※本税制改正要望は、2025 年 7 月 15 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取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ルールにおける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8年度税制改正に向けては、当組合の会員企業から引き続き、国際課税ルールの制度設計に関する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繋がる事の無いよう、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無いよう規定する、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の柱とも従来に無い新規の概念を採用しており、かつ制度が複雑難解である事が

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

<所見>

- 第 1 の柱・利益 A の目的を達成する為には、現状所得が帰属している国と利益 A において新たに所得の帰属する市場国の双方が制度を導入する事が必要なほか、各国の一方的な措置を廃止する事が必要である。その為、第 2 の柱より一層、国際的に協調した制度の導入が必要である。このような議論が進展し、将来的に安定的な税環境・通商環境が構築される事が望ましい。他方で、国際的な協調を欠く状況のまま、又は、主要国において議会等の制約により政府間合意が実際に履行される見込みが無いまま、一部の国が先行して制度を導入する事は、第 1 の柱・利益 A の目的が達成されないばかりか、制度の複雑化や二重課税リスク、通商環境の悪化等を招きかねず、かえって有害である。従って、我が国が国際的な議論に参加する際や我が国における国際課税の制度設計の際には、この点をより一層念頭に置いた上で熟慮をお願いしたい。
- 利益 A については、クリティカルマス条項に照らして、現在、米国議会がキャスティングボートを握っているという理解であるが、今後仮に導入に向けて議論が進展する場合には、対象となる企業グループにおけるシステム対応を含めた準備期間に対し充分配慮の上、制度の施行時期を定めて頂きたい。また、国際的な議論の進展状況については、産業界との対話を定期的に持って頂きたい。デジタル・サービス税（DST）のように、各国毎に異なる制度が乱立する事は望ましくなく、国際的に調和の取れた形で二重課税が生じない仕組みが確保されるべきである。

<制度の更なる簡素化>

- 現状の制度は、スコープやレバニューソーシング、利益の配分や二重課税排除における源泉税調整、マーケティング販売利益セーフハーバー等、制度が非常に複雑であり、納税者における実務対応は困難である事が想定される。その為、執行も困難である事が予想される事から、制度のより一層の簡素化が求められる。また、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。

<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。

<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。
- 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月に公表された多数国間条約（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、構成事業体が数百家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、多数国間条約（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。

<多数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、多数国間条約（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

<所見>

- 令和 7 年度税制改正大綱において、利益 B については、「今後、国際的な議論及び各国の動向を踏まえて対応を検討することとし、当面は実施しない。他国が本簡素化・合理化を実施する場合については、現行法令及び租税条約の下、国際合意に沿って対応する。」とされた。今後、我が国が本制度を実施するかしないかに関わらず、本制度が国際合意に従って着実に実施されるよう、今後も移転価格の簡素化・合理化や税の安定性の向上に向けた議論が求められる。
- 利益 B は、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。但し、その場合においても、相手国が一定の国（covered jurisdiction）の時には、相互協議において、相手国の利益 B の適用を尊重する旨の国際合意が行われており、我が国税制改正大綱においても、その合意に沿う事が明らかとされている。この点に関して、相互協議のみならず、我が国の執行段階から可能な限り尊重する事に加えて、国際的な議論を通じて、各国の執行局面においても確実に運用されるよう働きかけて頂きたい。

<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繋がるどころか、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。すなわち、仮に本邦において利益 B を導入する場合には、±0.5%のレンジに収める事を求める強制適用を採用する事は、納税者の管理コストを増加させるものである事から受け入れ難く、セーフハーバー形式での選択適用を採用する事で、納税者の移転価格管理の簡素化や税の安定性の向上が期待される。
- 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にして頂きたい。
- 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 を国内法制化する際には、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。

- 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。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>

- 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。
- 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つき、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変動する中においては、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・煩雑であることから、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）の編集に繋げて頂きたい。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できる旨、明確にして頂きたい。尚、本邦での実施にあたり、OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）での国際合意に基づく国際課税ルールの制定が必要である場合には、日本政府よりIFに対し所要の働きかけを行って頂きたい。
- 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繋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。）

<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。尚、本邦での実施にあたり、OECD での国際合意に基づく国際課税ルールの制定が必要である場合には、日本政府より OECD に対し所要の働きかけを行って頂きたい。

<共同支配会社等及び共同支配会社等グループに配慮したセーフハーバー措置の導入>

- 共同支配会社等（JV）及び共同支配会社等（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、共同支配会社等（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、共同支配会社等（JV）及び共同支配会社等（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。

<為替換算方法の明確化>

- 法人税通達 18-1-31 においては、「税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を、最終親会社の財務会計基準に基づき、連結財務諸表に表示される通貨に換算する」と定められているが、調整項目の換算方法に関しては明確にされていない。しかしながら、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 計算に必要な情報の多くは連結財務諸表に含まれておらず、四半期ベースの数値が存在せず、年間の外貨ベースの数値しかない為、四半期の為替レートで換算する事は不可能である。従って、GloBE 所得の計算においては、OECD 執行ガイダンス（2023 年 7 月版）¹ の Example 2（21-22 頁）に示されているとおり、全ての外貨ベースの数値を一律に年間平均レートで換算する事を認めて頂きたい。仮に、連結財務諸表に含まれる数値については四半期の為替レートで換算し、連結財務諸表に含まれない数値については年間平均レートで換算する場合、単純に外貨ベースで計算される ETR（実効税率）と比較して異常値となる可能性があり、不合理である。また、企業が国内ミニマム課税（QDMTT）及び所得合算ルール（IIR）に同時に対応する業務プロセスにおいては、海外子会社に対して両制度に共通の基準でまず外貨ベースの年間数値を収集し、所得合算ルール（IIR）についてのみ最終的に年間平均レートで換算する方法が、業務効率の観点からも合理的である。

<期中離脱会社等の取扱いに関する制度の明確化>

- 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国別報告書（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 は特に規定が無い。日本の GloBE ルールと OECD の GloBE ルールにおいては特に規定は無いが、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。）

<最終親会社が支払った CFC 税額の外国子会社へのプッシュダウン>

- 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 of 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。

¹ 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>

- 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。」²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。尚、本邦での実施にあたり、OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）での国際合意に基づく国際課税ルールの制定が必要である場合には、日本政府より IF に対し所要の働きかけを行って頂きたい。
- 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、とりわけ親会社単体所得がマイナスである一方、通算グループ全体では所得ポジションである場合には二重課税が現実には生じていると言える。OECD/G20 BEPS 包摂的枠組（IF）に対し、日本政府から制度見直しに向けて所要の働きかけをお願いしたいが、再協議が困難である場合には、少なくとも我が国の外国子会社合算税制（CFC 税制）側において手当を要望したい。

<恒久的施設に係る税効果計算>

- 構成会社等の恒久的施設につき、構成会社本店の決算とは切り離して独自の税効果計算を行っているケースは少ない。その為、恒久的施設について移行期間 CbCR セーフハーバーの簡素な実効税率要件の分子となる法人税等調整額に過不足が発生し得る。従い、恒久的施設に係る移行期間 CbCR セーフハーバーの計算については、構成会社において恒久的施設に係る税効果計算があったものとして、プッシュダウン又はアロケーションを容認して頂きたい。

<米国ミニマム課税ルールとグローバル・ミニマム課税ルールの共存の実現>

- 2025 年 6 月 28 日に公表された「グローバル・ミニマム課税に関する G7 声明」³において、「共存システムでは、米国親会社グループの米国内利益と米国外利益の双方について、軽課税所得ルール（UTPR）及び所得合算ルール（IIR）から完全に免除する。」とあるが、本邦法令への影響及び改正内容を早期に明確化して頂きたい。また、「第 2 の柱全般に係る執行とコンプライアンスの枠組みの大幅な簡素化の実現と並行して行われる。」という点についても、併せて早期の明確化を希望する。尚、共存システムの実現においては、国際課税システムの更なる安定性と確実性を提供し得るという理解の下、国際合意の形成が必要となる為、今後も OECD や関係各国政府等とも密接に連携を図りながら、制度化を進めて頂きたい。

² 『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

³ 「グローバル・ミニマム課税に関する G7 声明」（令和 7 年 6 月 28 日）[仮訳](#)/[英文](#)

(2) 国内ミニマム課税 (QDMTT)

<税務実務に資する情報提供>

- OECD の公開情報では、導入国における制度の詳細までは不明な為、各国の適用状況についてモニタリングする必要がある。制度の詳細までは難しくても、各国の事前届出や申告期限等の大まかな情報だけでも追加の公開を期待したい。

<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、特に国内ミニマム課税 (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全ての国内ミニマム課税 (QDMTT) の導入法域において確実に適用されるよう、引き続き、働きかけて頂きたい。

(3) 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)

<恒久的セーフハーバーの早期制度化の必要性>

- 恒久的セーフハーバールールの全容が公表されておらず、2027 年度以降に向けた対応準備を進められない状況となっている。システム設計や社内の対応準備を進めていく必要があり、構成会社等からのデータ収集フォーマットや実効税率及びトップアップ税額計算ツールの修正、更には各構成会社等の経理担当者への追加的な説明・ガイダンス等の期間を考慮した場合、2025 年度の早いタイミングでの最終化、公表をお願いしたい。

<恒久的セーフハーバーの導入又は移行期間 CbCR セーフハーバーの適用期間延長>

- 各国の国内ミニマム課税 (QDMTT) の法制化状況を見ると、多くの国で現地会計基準による QDMTT 申告を求めるような制度となっているように見受けられ、所得合算ルール (IIR) で想定していたよりも各法域で個別の対応を求められる状況となってきている。一方、各法域における国内ミニマム課税 (QDMTT) の制度の詳細は、いまだ明らかになっていない部分も多い為、各法域に共通して適用し得るような恒久的セーフハーバーの早期導入を要望したい。それが難しい場合は、移行期間 CbCR セーフハーバーの適用期間の延長を検討して頂きたい。

<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）⁴ 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無いが、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ついて明確化を図って頂きたい。

<為替換算方法の明確化>

- 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 セーフハーバーにおいて、売上高や税引前純利益の額に関しては、CbCRの数値（円ベース）を使用するものと理解している。他方で、税額やそれらに対する調整項目等、CbCRに無い数値は、連結等財務諸表の数値から集計する事になると理解している。この連結等財務諸表から集計する数値に関して、連結等財務諸表の表示通貨の数値が無い場合（サブ連結単位で換算している場合等）、どのように為替換算をすべきかを明らかにして頂きたい（CbCRの為替換算方法と一致させる必要があるのか等）。また、連結等財務諸表の勘定科目から直接収集できない調整項目（給与、未実現損失等）についての換算方法も明らかにして頂きたい（3.1.2のコメントリ-5.1-5.6の考え方や Example 3.1.2-2の考え方に基づいて、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換算するのか、CbCRの換算方法に合わせるのか等）。

（4）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。
- 法域毎の所得合算ルール（IIR）、国内ミニマム課税（QDMTT）制度、セーフハーバールールの適格性を納税者が最終判断した上で GloBE 情報申告書（GIR）を作成する事は、納税者に必要以上の対応負荷を強いるものである。仮に暫定的な評価判定であったとしても、OECD が公表する Central Record の情報を正とした納税者側のコンプライアンス対応が否定されるべきではない。

⁴ 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>

<制度の簡素化>

- 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している。その為、OECD が公表した XLM スキーマに各国が準拠するものとし、各国が独自の情報申告形式やフォーマットを求めるような事の無いように OECD を通じた各国への働きかけをお願いしたい。
- OECD より 2025 年 1 月に発行された執行ガイダンス（AG）によれば、たとえ GloBE 情報申告（GIR）に係る適格情報交換条約があったとしても、各国当局は追加申告義務を課す事ができるとされているが、多くの国で異なる追加申告義務が生じた場合、企業にとって対応が非常に困難になる事が予想される。各国がグローバル共通の情報申告制度から逸脱しないよう働きかけをお願いしたい。

<適格当局間合意のある法域に関する情報公開>

- 構成会社等の所在する法域において、Notification（最終親会社等が GloBE 情報申告（GIR）をした場合、当該通知により、その国の構成会社等による GIR の提出が免除される制度）の提出が求められるケースが多い。Notification の提出義務が無い法域においても、日本と適格当局間合意がある場合には、GloBE 情報申告（GIR）の提出が不要となるよう、日本政府より OECD に働きかけて頂きたい。また、企業グループにおけるコンプライアンスコスト・工数を減らすべく、適格当局間合意を結ぶ法域を広げて頂きたい。加えて、GloBE 情報申告（GIR）の提出の可否を確認する為、適格当局間合意のある法域の情報を随時公開して頂きたい。

(5) 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つき、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内、最終親会社等に係る連結等財務諸表に係る勘定科目内訳明細書と共同支配親会社等の連

結等財務諸表に係る勘定科目内訳明細書については申告用件ではなく、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つてから 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。

<寄附金の額に該当しないことの明確化>

- 法人税基本通達 9-4-9 において、例えば最終親会社等（UPE）と被部分保有親会社等（POPE）との間で国際最低課税額（IIR）の負担額のやり取りを行う場合、寄附金の額に該当しない事が明確化された。ここで、現地 QDMTT 法令において、同一法域内の法人間のトップアップ税の調整が認められず、少数株主保護の観点から止む無く UPE-POPE 間で国内最低課税額（QDMTT）の負担額のやり取りを行う事を検討せざるを得ないケースも想定し得る。その場合においても、合理的な計算に基づく限りにおいて、寄附金の額に該当しないような措置を検討して頂きたい。

<納税者に配慮した税務調査の実施>

- 国税通則法第 74 条の 9 から第 74 条の 11（事前通知及び調査の終了の際の手續）関係通達 4-1（2）ロにおいて、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とこれ以外の法人税の納税義務はそれぞれ別個に成立するものであるから、それぞれ別の調査として、法第 74 条の 9 から法第 74 条の 11 までの各条の規定が適用されることに留意する。」とあり、通常調査と異なるタイミングで行われる事になるが、通常調査の無い年度に行う等、納税者の税務調査対応コスト・工数を考慮して調査のタイミングや期間を設定して頂きたい。

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的な要件を設ける事の無いよう、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. 既存制度の改正に関する要望

<所見>

- 令和 7 年度税制改正大綱においては、「外国子会社合算税制については、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。他方、『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 7 年度税制改正においても引き続き見直しを行う。令和 8 年度以降の税制改正においては、『第 2 の柱』の実施等に伴う環境の変化を踏まえつつ、国際的な経済活動により生じる課税上の問題に適正に対処する観点等から必要な検討を行う。」旨の言及がされている。

現行の外国子会社合算税制（CFC 税制）は、ペーパーカンパニー等の判定基準、経済活動基準の要件、海外 M & A や外国子会社の清算における取扱い等の様々な場面において過剰課税の問題があり、その結果、企業が通常の事業活動を行っている場合や、事業上の必要性に基づき外国子会社を通じて事業活動を行っている場合においても CFC 税制が適用されてしまい、企業の国際的な経済活動の阻害要因となってしまっているケースが多数存在している。令和 8 年度税制改正においては、そのような過剰課税の問題を解消すべく既存制度の改正に関して要望の取りまとめを行っている。

尚、経済産業省で開催された「日本企業の海外展開動向を踏まえた国際課税制度のあり方に関する研究会」の報告書⁵においては、現行 CFC 税制の主な課題として、①制度趣旨が不明確、②合理的な経済活動の実体がある外国子会社への過剰課税の発生、③グローバル・ミニマム課税と CFC 税制の併存による事務負担の増大等について指摘がされている。当組合の傘下企業においても、同様の問題意識を持っていることから、令和 8 年度税制改正においては、本報告書で指摘されている現行 CFC 税制の課題への対処について、以下のとおり要望を行いたい。

<租税回避リスクが限定的と考えられる事業に係るペーパーカンパニーからの除外>

- 同一国内において複数の会社が一体となって活動している場合は、経済活動基準の判定において、個社毎に判定するのではなく一体として判定を行い、租税回避リスクが限定的である事業を行う外国関係会社については、経済活動基準を充足するものとして取り扱ってほしい。具体的に

⁵ 経済産業省『日本企業の海外展開動向を踏まえた国際課税制度のあり方に関する研究会 最終報告書』
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozzei/kokusaikazei_saisyuhoukokusyo.pdf

は、資産保有会社と管理支配会社が同一国で一体となって活動している場合において、資産保有会社については、管理支配会社による管理支配をもって管理支配基準を充足するものと判定して頂きたい。例えば、発電事業等で資産保有会社と管理支配会社が同一グループで協力して行う地産地消型のビジネスでは、発電事業体と O & M（オペレーション&メンテナンス）会社を分ける必要がある場合や各パートナーとの出資比率が異なる場合がビジネス運営上で発生する為、資産単位、機能単位、契約単位で「法人格」を設置するケースが多く、法人毎に別個に判定すると合算対象となるケースが発生している。租税負担割合が 20%未満の国に所在している場合、ペーパーカンパニー特例を適用できるものの経済活動基準（管理支配基準）を満たせない法人が存在する為、本件の要望を行いたい。

<ペーパーカンパニーから除かれる外国関係会社に対するキャッシュ・ボックス適用緩和措置>

- 令和元年度税制改正においてペーパーカンパニーの範囲から除外される事となった外国関係会社については、キャッシュ・ボックスの適用も除外する事を認めてほしい。（キャッシュ・ボックスに該当するケースとして、一時的に本業とは別に保有している株式売却や留保されていた配当の受領等から発生するケースがある。）
- 租税負担割合 20%以上の外国関係会社について、ペーパーカンパニーに該当せず、キャッシュ・ボックスにより合算されている外国関係会社は企業グループ内において少ない為、事務負担軽減の観点からも、租税負担割合が 20%以上の外国関係会社については、キャッシュ・ボックス適用の除外を認めてほしい。

<「主たる事業」判断基準の更なる明確化>

- 主たる事業に関する判定基準が明確ではなく、通達上、収入、所得、使用人数、固定施設の状況を総合勘案するとされているとおり、実務上、判断が困難なケースがある為、主たる事業に関する判断基準の明確化を検討して頂きたい。例えば、持株会社で主たる収入、所得は配当であるが、使用人の大半はグループ会社に対するシェアードサービス事業に従事し、固定施設も当該サービス事業に利用されている場合、主たる事業がサービス事業と判断してよいか明確にして頂きたい（仮に株式保有業と判断する場合、株式保有業に係る配当所得が合算対象外であるが、能動的所得であるサービス事業の所得が合算対象になるという結果になり、CFC 税制の趣旨にも反すると考えられる）。

<経済活動基準に関する見直し>

- 経済活動基準において、事業計画策定等の戦略方針事項まで含めて個別子会社単位で管理支配が完結している事を要請する既存の制度は、事業戦略の実態から乖離している部分がある。戦略的な事項や事業の方向性につき、グローバル本社や事業本社が指示をしない事は経営戦略上あり得ない状況であり、日々のオペレーションが、同法域内のグループ会社による経営管理を含めて回っている場合には合算対象から除外すべきである。いわゆるサブ連結対象子会社内でのグループ経営管理やグループの専門機能会社によるシェアードサービスを通じた管理等に限定する形での制度緩和をお願いしたい。

＜事業基準からの除外対象拡大措置＞

- 主たる事業が、「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用权を含む。）若しくは著作権（出版権及び著作権隣接権その他これに準ずるものを含む。）の提供」の場合、事業基準を満たさないとされている。しかし、外国関係会社が自ら研究開発を行い、創出した無形資産に係る工業所有権、著作権の提供によりロイヤリティを収受するビジネスの場合は、受動的所得から除外されている。その為、事業基準についても同様の除外基準を導入して頂きたい。

＜実体基準に関する見直し＞

- 実体基準とは、外国関係会社に独立した企業としての実体が存在するか否かを、主たる事業を遂行する為に必要な固定施設という物的側面から判断する基準である。しかしながら、近年の事業環境の変化、特にコロナ禍以降におけるリモートワークの浸透等が、当該基準に十分に反映されていない可能性がある。ここでいう「固定施設」とは、単なる物理的設備を指すのではなく、人が実際に活動する事を前提とした概念である。ところが、数人程度の小規模な外国子会社（現地における販売やサービス等）において、経費削減の為に、原則としてリモート勤務を行い、必要に応じてレンタルオフィスを活用しつつ事業運営が可能な場合には、人が活動している事が明白であるにも関わらず、固定施設の有無に関する判断が必ずしも明確ではない。固定施設の概念は、恒久的施設（PE）の概念と類似するものと考えられる。PEに関しては、「自宅 PE」という考え方も存在する事から、CFC 税制においても、かかる事例については実体基準を満たすものと判断できるよう、関連規定の見直しをお願いしたい。

＜管理支配基準に関しグループ単位による判定基準の容認＞

- 海外で買収したグループ企業に関し、当該企業の経営管理等が現地で完結して行われている場合には、日本の税源を浸食したとは言えない為、このような合理的にグループ経営が行われている場合には会社単位ではなく、グループ単位で管理支配基準を満たせるか判定する基準に見直しを頂きたい。合理的にグループ経営が行われている例としては、海外企業グループが一つのサブ連結グループとして、日本親会社に財務情報や業績管理等を報告する場合や財務情報の対外開示において用いられている事業セグメント単位をベースにする事等が考えられる。
- 管理支配基準について、現在は事業の管理・支配・運営を外国子会社が「自ら」行う事が要件として付されている。しかし現在は、例えば事業計画は親会社や統括会社が行い、日常のオペレーションを各々の機能に応じて個社が担うという、各社が個々に全ての機能を保有するのではなく、グループ単位で事業を行う事が一般的な類型としてよく見受けられる。こうした実情を踏まえ、経済活動基準の判定をグループ単位で判定を認めるよう見直しを図って頂きたい。
- 外国関係会社が事業の管理・支配・運営を自ら行う事が求められるが、企業グループにおいて地域統括会社や事業グループ単位で経営を行う事がむしろ主となっている現状においては、個々の会社に経営管理機能を保有させる事は、管理コストの重複に繋がり非効率である。従い、国税庁 Q&A にあるような、個々の会社に役員報酬の負担や事業計画の策定を求めるのではなく、地域単位・事業グループ単位で経営管理が行われ、所在地国において業務のオペレーションが行わ

れている事をもって基準を満たしている旨、取扱い頂きたい。

＜物流統括会社特例の要件緩和措置（統括・被統括間の契約締結義務等）＞

- 経済活動基準における「統括会社特例」の要件緩和については、令和 6 年度改正では見送られたが、令和 8 年度改正に向けて引き続き要望したい。例えば、現状の統括会社特例を適用する要件の一つに統括会社とその傘下のグループ会社との間で統括・被統括契約を締結する事が求められているが、日本の税法への対応の為に外国グループ会社間で契約書を結ぶというのは、実務上容易な事ではない。事業の実態として、統括会社機能を果たしている事は明白であり、それを証明する資料として、移転価格文書のローカルファイル等をもって示す事は十分に可能である事から、契約書締結要件は不要にして頂きたい。契約書を締結する為のグループ各社間の交渉や手続に要するリソースを節約する事ができれば、事務負担軽減という目的にも合致する事となる。

＜過剰合算の適正化＞

- 事業実体を有しており、合理的経済活動を行っている子会社に対する全部合算課税（オーバーインクルージョン）の解消を図ってほしい。当組合会員企業の事例においては、香港やシンガポールにある主たる事業が卸売業にあたる会社が存在する。タックスヘイブン対策税制創設時の立案担当者は、卸売業について所在地国基準ではなく、非関連者基準を用いる理由について、「地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用することには無理があり、…（中略）…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的合理性は極めて希薄であると考えられる。」とある。香港やシンガポールにこのような会社を設立した理由は、税以外の各種規制や立地的条件等にあり、税以外の経済合理性がある為に設立した経緯があつて、現在においても継続しているのは、地場経済に密着しているからである。このような税以外の経済的合理性を理由として設立・運営されている会社に対して、全部合算する合理的根拠は無いものと考えられる（全部合算する必要性に欠けると言える）。
- 日本の課税ベースを実質的に侵食していないにも関わらず、外国子会社合算税制の適用により、合算課税の対象となるケースがある。例えば、海外企業を M&A により買収した後、その傘下に入った外国関係会社が計上した所得の中に、買収前に発生していたものが含まれる場合がある。こうした所得は、日本の課税ベースを侵食していない事が明らかである為、合算課税の対象から除外する制度の見直しを検討して頂きたい。
- 現地で日本と類似の税優遇制度に基づき追加的損金算入を取っている場合に、これを「非課税所得」として取扱い、合算対象を広く捉えるのは明らかに過剰合算である。従い、CFC の所在国の法令上、会計上の費用を上回る税務上の損金算入（以下、追加的損金算入）が認められ、かつそれが永久差異に該当する場合、当該 CFC の租税負担割合計算上分母に加算調整を行う非課税所得の範囲から、当該追加的損金算入項目を除外して頂きたい。

＜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＞

- 清算手続中の会社が止むを得ない形で合算対象となる事がある。そこで、清算手続中の会社の経済活動基準の判定については、清算手続開始前の事業実体を基準に判定する事を容認して

ほしい。海外現地法人の清算を行う場合、登記抹消手続の完了までに相当な時間を要する事があり、その間に事業活動の停止や従業員がいなくなる事で経済活動基準を満たさなくなる。過去の事例においては、工場の不動産や傘下の合併会社の処分に時間がかかり、実体の無い状態で譲渡益が合算となった事があった。ちなみに、清算に時間を要した国として、米国、英国等あるが、シンガポールの子会社清算時に、子会社が保有していた共同支配会社（JV）の持分の譲渡の交渉に時間を要した為、譲渡益課税が課題となった事があった。清算手続中の会社については、合算子会社の合算金額を子会社簿価に加算し清算所得（損失）と相殺したり、清算途上で止む無く発生する債務免除益、資産売却益、預金利息等が合算課税の対象とならないような手当が必要ではないかと考えられる。

＜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）＞

- 部分合算の対象から除外される配当等の持分割合（25%以上）については、グループ全体で判定する。例えば、外国子会社 A が 20%保有、日本親会社が 80%保有する傘下の外国子会社 B から子会社 A が受取る配当金については能動的所得と考えるのが相当である事から、部分合算の対象から除外すべきである。また、企業側として、外国子会社による 25%未満の他の海外子会社株式を保有するストラクチャーを維持する必要性も無いが、株式を移転する場合、現地（中国等）におけるキャピタルゲイン課税及び日本の CFC 課税の対象となる為、再編を行う事が難しい。しかしながら、今後、当該部分合算課税を受け続ける場合、企業側の対策として、①配当を行わない事、②少数持分を日本親会社に譲渡する事しか考えられない。①の場合、日本への資金還流の影響があり、②の場合、日本企業の税金が海外に流出する事になる。本来、グループ全体の持分割合が変わらなければ、グループ運営には何の変化も無いはずであるが、当該税制により、ビジネス上の影響を受ける可能性もある為、税制の見直しを検討して頂きたい。

＜受取利子に関わる部分合算課税要件の緩和＞

- 受取利子等の合算で事業から生ずるものについては、預貯金以外でも除外する。除外したい利子については、工事の入札に係るデポジットや保証金・前渡金等に付される利子が該当する。

＜適用対象金額算定における還付法人所得税額の取扱いの明確化＞

- 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、加算対象となる還付法人所得税額は還付考慮後納付法人税額（合算課税対象事業年度の還付法人税額と過年度の納付法人税額の純額）を超えて過年度の基準所得金額から控除された金額を上限とする事を認めて頂きたい。

＜外国税額控除計算時において基準所得金額から控除する外国法人所得税額の適用緩和＞

- 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事となる額ではなく、「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事となる額（過年度に基準所得金額から控除した法人所得税額を除く）」を対象にする事を認めて頂きたい。

<合算対象所得から米国における GILTI⁶所得や諸外国における Subpart F/CFC 所得の除外>

- 一定の所得の合算により二重課税が発生する為、合算対象となる所得の範囲を見直してほしい。具体的には、米国の持株会社でペーパーカンパニーに該当する場合、所得の全額が合算対象となるが、その所得の内、米国外の子会社に係る GILTI 所得又は CFC 所得が含まれる場合がある。これらの米国外の子会社については別途、日本の CFC ルールに基づき合算課税の有無を判断する為、当該米国持株会社の合算課税において、このような GILTI 所得又は CFC 所得を日本の CFC 所得に算入するのは合理的では無いと考えられる。その為、このような所得を除外する措置を検討して頂きたい。

<PMI 特例における譲渡期間制限等要件の緩和措置>

- CFC 税制の PMI 特例（買収後の企業統合における企業グループ内株式譲渡益を CFC 税制の合算対象から控除する制度）については、企業買収後 2 年以内に実施した組織再編から生じるキャピタルゲインに関して、合算課税の対象から除外する事とされているが、2 年は実態からしても短い。特例の 5 年間は、現行法では現地の法令等の制約による場合のみが認められているが、実際には買収した側とされた側、買収された側の少数株主との合意形成・交渉・調整等に要する時間を考えれば、5 年間特例を本則化し、様々な事情に関わらず 5 年以内の組織再編を認める事を要望する。
- 既存の PMI 特例は、これまで活用実績が殆ど無く、実質的に特例措置としての役割を果たしていない状況となっている。期間要件を始め、譲渡対象子会社や譲渡先のグループ会社に係る要件が、機動的なグループ内再編の足枷になっていると思われる。統合計画書要件を残すのであれば、租税回避目的で実施する PMI 再編は特例措置の例外として排除できると考えられる事から、PMI 特例における制度要件の緩和をお願いしたい。

<機動的なグループ内再編を可能とする為のクロスボーダー現物分配の取扱いに関する見直し>

- 一定の現物分配（100%外国子会社を現物分配法人、日本親会社を被現物分配法人とする現物分配）より外国関係会社において生じる株式譲渡益を、租税負担割合の分母及び合算所得の計算から除外するよう見直して頂きたい。日本親会社が 100%外国子会社における株式（現物分配資産）の簿価を引き継ぐ事で、株式譲渡益に対する課税は外国子会社から日本親会社に繰り延べられる為、課税逃れの問題は無いと思われる。尚、含み損のある株式が日本親会社に移転される場合、一定期間の損失認識制限規定を導入する事で租税回避の防止は可能と考えられる。

⁶ 米国の大型税制改正・歳出法案（[One Big Beautiful Bill Act](#)）は、2025 年 7 月 4 日に大統領署名により成立した。この法律において、「Global Intangible Low-Taxed Income（GILTI）」は、「Net CFC Tested Income（NCTI）」と名称が変更され、恒久化された。本制度は、2026 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度から適用される。

2. 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>

- 上記の通り、令和7年度税制改正大綱においては、「令和8年度以降の税制改正においては、『第2の柱』の実施等に伴う環境の変化を踏まえつつ、国際的な経済活動により生じる課税上の問題に適正に対処する観点等から必要な検討を行う。」旨の言及がされている。

第2の柱は、従来に無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、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を要望したい。令和8年度税制改正においても、「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。

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計算を実施するに際しては、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事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。

恒久的セーフハーバーが公表・施行され、GloBE ルールのコンプライアンス対応が軌道に乗り始めるタイミングからの選択導入が望ましく、双方のルールにおける税率計算時の差異調整の有無や、その際の閾値設定等の議論等も踏まえ、事務工数削減に寄与する事が見通せる事が前提となる。

<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無いように思われる。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無いと思われる。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、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。）
- 2 制度間で異なる対象会社の範囲の統一やポートフォリオ投資等、使用される用語（terminology）における定義の標準化等は、データの利活用に先立って可能なものから見直して頂きたい。

<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 か月を超える事は無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%以上か未滿か等の証拠資料の提出を求められるケースがある。20%未滿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 27%未滿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%未滿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 27%未滿の会社に対する税務調査時の執行アプローチにつき、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 27%未滿の会社については、実体の乏しいペーパーカンパニーに対しての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 27%未滿の会社に対し、租税負担割合 20%未滿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 27%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。

<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（所得合算の無い部分対象外国関係会社につき、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。

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。先進国であるカナダとの租税条約では、親子間配当の源泉税率が 5%となっているが、免税となる事が望まれる。

＜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無くと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合理的な課税処分が行われる事の無いよう、OECD と我が国当局による監視等を行うよう要望する。

＜韓国等との租税条約＞

- 韓国との租税条約については、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。また、建設 PE の期間要件については、韓国以外にもタイ、インド等について OECD モデル租税条約に準拠した形で改定して頂きたい。OECD モデル租税条約においては、

建設 PE の認定に係る期間を 12 か月以上と規定している。他方、韓国との租税条約においては、6 か月を超える期間存続する場合には、恒久的施設（PE）とする旨の記載がある（インドは 6 か月超、タイは 3 か月超と規定）。OECD モデル租税条約と比較して、非常に厳しい条件となっている為、改定を図って頂きたい。

<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。尚、立証責任の帰属に関する議論が、この問題解決に際してのボトルネックとなる事が無いよう、関連所得の特定に際しては、一定の定型フォーミュラに基づく簡便的な計算を用いる等、主観要素を極力排除する形で、税務当局側と納税者側で疑義が生じづらい制度設計とする事が必要である。
- 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。
- 費用対効果の観点から割に合わない企業が判断した場合、折角新設された制度が活用されないままになってしまう。想定される税制上の便益（ベネフィット）の規模に比し、研究開発、知財、所得間のトラッキングやネクサス比率、費用控除の計算が極めて複雑であり、税務調査対応まで見据えた場合、導入の検討を断念する企業が多数に及ぶ可能性が高いと思われる。対象所得の拡大と合わせて、制度の簡素化を検討して頂きたい。

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為に要した費用（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ろう、といった反論があり得ると思われる。その場合には、配当金額の多寡に関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繋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

<イノベーション拠点税制と研究開発税制の制度的両立の実現>

- 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。

<クラウド・ソフトウェアの取得時即時償却>

- 令和5年度税制改正により研究開発税制は向こう3年間有効に手当がなされた事を踏まえ、

令和 8 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（複写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。

<研究開発投資の効果発現に繋がる EBPM の具体化・明確化>

- 企業の長期的な成長戦略を支える研究開発投資には、投資収益率（ROI）のような指標はなじまないと考えられる為、政府が想定する「証拠に基づく政策立案（EBPM）」の考え方や想定する指標等を早期に具体化・明確化して頂きたい。

<研究開発投資に係る税額控除枠の拡大>

- 日本政府として今後の経済成長に寄与する戦略領域と位置付けられる研究開発投資とみなせる場合には、既存の税額控除枠（上限）を更に拡大する等、より一層メリハリのある措置を導入して頂きたい。
- 研究開発税制の改正年度となっているが、現行一般型に係る税額控除の控除上限を維持しつつ、企業の新たな分野への開発投資を後押しするよう、特定の研究開発活動に対する税額控除枠を拡充して頂きたい。なお、現行一般型の控除上限を維持する事が難しい場合には、税額控除枠を拡充する特定の研究開発活動の範囲を広く、かつ簡便な手続で認定等が受けられる制度にして頂きたい。また、多くの企業がリソースを投入している生成 AI の社内利用に関する開発活動は、将来的に社外向けサービスとして収益を生み出す可能性がある事から、現在の一般型の研究開発活動の範囲ではなく、税額控除枠が拡充される特定の研究開発活動の認定範囲に含める事が望ましい。これにより、日本企業の研究開発活動を一層後押しする事にも繋がると考えられる。

<現行一般型・オープンイノベーション型の控除率の維持・延長>

- (1) 現行一般型・オープンイノベーション型の控除率を維持・延長して頂きたい。現行制度は、「税額控除額 = 一般試験研究費 × 控除率（1～14%：試験研究費の増減割合で変動）」となっている。

(2) (1)が難しい場合は、基礎研究（フロンティア領域）の試験研究費に係る控除率の上乗せを要望したい。すなわち、要望としては、「税額控除額 = 一般試験研究費 × 控除率（1～14%：試験研究費の増減割合で変動） + フロンティア領域（基礎研究）に係る試験研究費 × 控除率（+α）」となる。

既存の制度により、研究開発税制によって生み出されたキャッシュは、研究開発の予算に回っている。また、経済産業省のイノベーション小委員会で「日本の次の飯のタネになりうる『フロンティア領域』を探索し、集中的に育成を進めていくことが重要」という提言がある為、このような「フロンティア

領域」(基礎研究部分)に係る税額控除の控除率を上乗せする要望を行いたい。

<高度研究人財の件費に係る税額控除の見直し・拡充>

- 現行制度は、以下の(ア)(イ)を満たす場合、「税額控除額 = 新規高度研究人財の件費の額 × 控除率 (20%)」となっている。

(ア) (a)試験研究費のうち新規高度研究人財^(注)の件費の額 ÷ (b)試験研究費のうち件費の額が前年比で 3%以上増加

(注) 新規高度研究人財：博士号を授与されて 5 年を経過しない者、又は他の事業者で 10 年以上研究業務に従事し雇用されてから 5 年を経過しない者

(イ) 研究テーマの社内外への公募、又は高度研究人財からの提案、又は高度研究人財が応募のいずれかを満たす試験研究

現行制度について、以下のとおり要望したい。

① 控除率を 20%から 30%に拡大

② 上記 (b) について、「試験研究費のうち件費の額」から「試験研究費の額」に変更
(理由：全社の試験研究費のうち、件費の額の算出が相当に大変な為)

③ 上記 (ア) の新規高度研究人財の確認作業の省力化 (理由：博士号取得者の学位証明書類の入手保存、学位と試験研究との関連性に関する書類の保存が煩雑な為)

④ 上記 (イ) の要件を廃止 (理由：研究テーマの公募や提案の確認書類の保存が煩雑な為)
要望の背景としては、フロンティア領域の開拓競争を勝ち抜く為には、「外部からの知識」(産学官連携等)の獲得と、それを効果的に取り込む為に「博士人財の積極活用」が重要となるが、高度研究人財の不足や企業/大学・国研の間の人財の流動性が低い事が課題となっている。現行制度の使い勝手をよりよくする為には、高度研究人財の件費に係る税額控除の見直し・拡充や対象者の確認方法の簡素化等を通じて、高度研究人財への産業界の関与を強化し、博士人財の積極活用に繋げていきたい。

VI. その他要望

<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⁷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。

⁷ 「主要国の欠損金の繰越期間・使用制限」(33 頁)を参照。

<機動的なグループ内再編を可能とする為の適格現物分配税制の拡充>

- 上記、外国子会社合算税制（CFC 税制）の要望事項に合わせて、適格現物分配税制を拡充し、一定のクロスボーダーの現物分配（100%外国子会社を現物分配法人、日本親会社を被現物分配法人とする現物分配）も対象とする事で、日本親会社が100%外国子会社における株式（現物分配資産）の簿価を引き継ぎ、株式譲渡損益及びみなし配当を認識しない措置を検討して頂きたい。

<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、国際協定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。

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%
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

出所：[EY Worldwide Corporate Tax Guide 2024](#)

[PwC Worldwide Tax Summaries Online](#)

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