



令和 9 年度税制改正要望

令和 8 年 7 月 27 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	3
3. 第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に係る要望	5
（１）所得合算ルール（IIR）	5
（２）国内ミニマム課税（QDMTT）	9
（３）Side-by-Side パッケージに係るセーフハーバールール	9
（４）GloBE 情報申告（GIR）	11
（５）その他	13
II. 国別報告書（CbCR）について	15
III. 外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直しについて.....	16
1. 既存制度の改正に関する要望	16
2. グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）の導入に伴う CFC 税制の合理化に向けた見直し	24
IV. 租税条約の整備・改善	30
1. 新たな租税条約の締結を要望する国	30
2. 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	30
3. 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	30
4. 技術上の役務の対価（FTS）条項	31
5. 租税条約特典否認ルール（STTR）	31
6. その他	31
V. その他要望	32

※本税制改正要望は、2026 年 7 月 10 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、輸出秩序を確立し、機械輸出貿易の健全な発展を図るため、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。

当組合では、我が国機械産業の国際競争力の強化を図る視点から、1990 年代初頭より国際税務研究会を設置し、本邦及び海外の国際課税制度について検討を行うとともに制度改善を促してきた。

当組合の税制改正要望については、平成 23 年（2011 年）度より、機械輸出業界の立場から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対し国際税制における制度改善を通じて、機械輸出貿易と我が国経済の成長・発展を促すことにある。

また、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。

当組合の令和 9 年度税制改正要望においては、国際課税制度に関し、国際課税ルールにおける BEPS2.0（第 1 の柱、第 2 の柱）に基づく制度設計と法制化のあり方、外国子会社合算税制（CFC 税制）に関する見直し、租税条約の整備・改善を中心に要望を行うこととした。

現在、本邦及び各国において、グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）の国内法制化が進んでいるが、企業の税務実務の観点から問題点や課題が指摘されており、制度の簡素化・適正化等を要望する声が上がっている。また、外国子会社合算税制（CFC 税制）については、既存制度の改正に関する要望、及びグローバル・ミニマム課税の導入に伴う CFC 税制の合理化に向けた見直しを望む声が上がっている。そして、租税条約の整備・改善については、新規の租税条約の締結、及び既存条約の改正等について要望が出されている。

これら我が国機械輸出業界にとって関心の高い、国際課税制度を巡る諸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。そのため、法域ごと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こと、各国が OECD 等での国際的な議論の結果に沿った取扱いを速やかに導入すること、各法域において国際合意に基づく 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ことが求められる。

<納税者が国家間での解釈の不一致に直面した場合の解決枠組みの導入>

- 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ことから、実務運用や税務執行にあたり、納税者が国家間での解釈の不一致に直面した場合には、それを速やかに、かつ低コストで解決する枠組みを導入すべきである。

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

現在のところ、利益 A については、国際的な議論が停滞しており、今後における制度導入の見通しは立っていないが、以下の点について触れておきたい。

<所見>

- 第 1 の柱・利益 A の目的を達成するためには、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ことが必要なほか、各国の一方的な措置を廃止することが必要である。そのため、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ことが望ましい。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ないまま、一部の国が先行して制度を導入することは、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。したがって、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おいては、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、各国ごとに異なる制度が乱立することは望ましくなく、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。

<制度のさらなる簡素化>

- 現状の制度は、スコープやレベニューソーシング、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ことが想定される。そのため、執行も困難であることが予想されることから、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。

(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。また、令和 8 年度税制改正大綱においても、利益 B について、同様の旨が記載されている。今後、我が国が本制度を実施するかしないかにかかわらず、本制度が国際合意にしたが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。ただし、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、その合意に沿うこと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ことに加えて、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ことで、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ことになると、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、二重課税が生じることが懸念される。
- 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、二重課税排除の観点から、相手法域と我が国との見解を一致させることが必要であり、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ことが重要である。したがって、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 を適用する場合に、我が国もそれに対応することにより、二重課税が確実に排除される仕組みが導入されることを要望する。
- 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、他方の法域は通常の移転価格制度の適用を主張して課税を行うことが懸念される。したがって、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ことから、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＞

- 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ことは非常に困難である。企業の実務に配慮して頂くととも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ことに鑑み、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、さら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 が法域ごとの任意適用とされたことから、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ことが懸念される。したがって、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、さら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の導入をお願いしたい。

＜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ことが想定されるため、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ことにより利益率変動する中であっては、最終的な利益率を利益 B のレンジ内で確保するためには、価格調整金を通じた一括対応が不可避となることが予想される。

＜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ため、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）

<納税者が国家間での解釈の不一致に直面した場合の解決枠組みの導入>

- 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ことから、実務運用や税務執行にあたり、納税者が国家間での解釈の不一致に直面した場合には、それを速やかに、かつ低コストで解決する枠組みを導入すべきである。

<英語の法令通達・制度解説の提供>

- 日本に本社がある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こと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ため、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」に掲載することも一案と考えられる。

<恒久的施設（建設 PE を含む）に係る GloBE 所得計算の明確化・簡素化>

- 恒久的施設（建設 PE を含む）は、租税条約や税法に基づく概念であり、特に建設 PE 等では財務会計上存在しないことも多く、税務上の所得の計算も会計とは関係なく計算されていることが多い。こうした事情から、恒久的施設（PE）に係る GloBE 所得計算においては、最終親会社等財務会計基準で別途、財務諸表を作成することとされているが、その実施は特に支店が多い状況においては膨大な負担がかかり、困難となっている。そのため、現地で監査を受けた財務諸表、若しくは現地の納税額の算定に用いた財務諸表等に基づいて GloBE 所得計算を行うことについて許容して頂きたい。また、財務会計上存在しないことの多い建設 PE 等については、移行期間 CbCR セーフハーバーでも認められているように、税務申告や内部管理会計等のために作成された財務諸表の活用を許容するなど簡素化措置を導入して頂きたい。なお、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。

（※）追補

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」（法令第 155 条の 16 第 1 項第 1 号）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）についてはそのような文言がなく、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ことができる（法令第 155 条の 16 第 1 項第 1 号、第 2 号、第 11 項）。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ことから、条約や税法等を考慮して作成した財務諸表を使用することが合理

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。このほか、PE 帰属所得に関する OECD 承認アプローチ（AOA）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ため、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について許容されるべきものと考えられる。

＜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ことから、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ことができない可能性がある。そのため、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又は簡素化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。

＜本邦制度が OECD ルールと整合していることの明確化＞

- 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ているため、四半期ごとの為替換算レートを使用していることが多いが、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ため、四半期の為替レートで換算することは不可能である。したがって、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）に示されている調整項目のみならず、すべ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ことを認めて頂きたい。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）

¹ [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), July 2023](#)

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 31⑩⑪、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ため、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>

- 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）に配分されることにより、子会社所在国の「国別調整後対象租税額」に加算し、実効税率計算のための分子に含まれることとされている。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と記載されている。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ことは明らかであり、この取扱いが税制上の公平性を欠くと考えられることから、通算税効果額も対象租税額として取り扱うよう、所要の改正を行うことを要望する。なお、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ことから、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。具体的な手当としては、内国法人が欠損の場合又は繰越欠損金を有する場合に CFC 所得を合算することによって減少した欠損又は繰越欠損金の額に法定実効税率を乗じた税額をみなしプッシュダウンすることを検討して頂きたい。なお、IF との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（PE）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。そのため、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。簡易実効税率

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

セーフハーバーについて、OECD より公表された Side-by-Side パッケージでは、恒久的施設の所得及び税額配分について、GloBE モデルルール Articles 3.4, 3.5, 4.3.2(b)に準拠することが明示されている。さらに、Five-Year Election (Articles 4.3.2(a),(c),(d),(e)) により、Main Entity の税額を恒久的施設に配分（いわゆるプッシュダウン）することが可能である旨が記されていることから、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も、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。

<恒久的施設（海外支店）への適用ルールに関する見直し>

- グローバル・ミニマム課税の恒久的施設（海外支店）への適用ルールを見直し、内国法人が赤字等により海外支店にプッシュダウンする対象租税がない、もしくは少ない場合において、当該支店で所得が生じており、結果として当該支店の実効税率（ETR）が基準税率（15%）に満たない場合、当該支店の所得は既に内国法人の課税所得に含まれており、経済的な二重課税が生じていると考えられることから、当該支店の所得（支店所得）に係るトップアップ税額を実質的にゼロとする特例措置を導入して頂きたい。具体的には、以下のいずれかを実現することを要望する。

- ① 内国法人が欠損の場合又は繰越欠損金を持つ場合に支店所得を合算することにより減少した欠損又は繰越欠損金の額に、法定実効税率を乗じた税額をみなしプッシュダウンできること。
- ②（例えば ODA により）現地政府から免税/減税を受けた場合、現地で法定税率による税金を負担したものとみなして（みなし外国税額控除（Tax Sparing Credit）のような形で）実効税率（ETR）の計算を行えること。
- ③ 上記②が認められない場合、当該免税/減税措置を、適格税制優遇措置（QTI）として、国別特別税額控除等相当額を国別調整後対象租税額（分子）に含めて実効税率（ETR）の計算を行えること。

（要望の理由・背景）

グローバル・ミニマム課税の所得合算ルール（IIR）においては、海外支店の所得に係るトップアップ税額の計算上、当該支店を有する内国法人の対象租税の一部を当該海外支店に配分（プッシュダウン）することになっている（法人税法施行規則 第 38 条の 29 第 1 項）。当該内国法人が黒字の場合には、プッシュダウンにより当該海外支店の所得に係るトップアップ税額は課されないが、たまたま 1 課税年度の課税所得がなく欠損となれば、プッシュダウンすべき対象租税がないことで軽課税国に所在する支店の所得に係るトップアップ税額が発生する可能性があり、以下の問題があることから改正を要望する。

- ① 支店も含めた全世界所得がマイナスにもかかわらず、支店所得に係るトップアップ税額という担税力を超える税が課されることになり、課税の公平原則に反すること。
- ② 国家プロジェクトで現地法人税の減免措置を受けるプロジェクトでは、基準税率に満たない状況が想定されるが、プッシュダウンというトップアップ税額が課されない仕組みを整備しているにもかかわらず、ある 1 課税年度の損益状況によっては多額のトップアップ税額が発生することになり、課税の予測可能性を著しく阻害するものであること。
- ③ 特に政府開発援助（ODA）等、円借款融資を活用する国家プロジェクト等について、上

記のような状況を放置することは、経営に不確実性をもたらす案件として事業者の参画意欲を削ぐことになり、ODA 促進の阻害要因にもなりえること。

（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ため、各国の適用状況についてモニタリングする必要がある。各国の事前届出や予納申告、ゼロ申告等の有無、申告期限等を含めた国ごとの最低限の情報公開を、本邦国税局ホームページにおいて、日本語で公開することを期待したい。
- OECD や各国の公開情報においても、導入国の制度の詳細は不明なため、都度アドバイザーに照会しており、費用が膨大になっている。また、最終親会社が 3 月決算の場合の情報も OECD において公開して頂きたい。

<国際的調和の確保>

- 法域ごと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ことで、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）な制度とすること、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すべ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。
- 各国の QDMTT 制度における Notification や予納申告、ゼロ申告の有無など届出・申告要件・申告内容が異なっており、その確認や対応等に要する負担が大きい。フォーマットを統一する、ゼロ申告を不要とするなど企業の事務負担を軽減する措置を講じるよう、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。

（３）Side-by-Side パッケージ³に係るセーフハーバールール

<税務実務に配慮した恒久的な簡易実効税率セーフハーバー措置の簡素化>

³ [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), Side-by-Side Package](#)

- 新たに恒久的な簡易実効税率セーフハーバー（簡易 ETR テスト）が公表されたことは、グローバル・ミニマム課税における実務負担軽減の観点から一定の前進として評価されるものである。一方で、現行の簡易 ETR テストは「簡易」と称されているにもかかわらず、多数の調整項目を前提としており、その実務負担は本則計算と比較して、必ずしも十分に軽減されているとは言い難い状況にあると考えられる。

本来、セーフハーバー制度は、トップアップ税額が発生しない蓋然性が高い法域について本則計算を免除することにより、納税者及び税務当局双方の負担軽減を図ることを目的とするものである。しかし、現行の制度設計は、追加的な情報収集・計算・内部管理体制の整備を一定程度前提とするものとなっており、その結果として、制度趣旨との関係で課題が残されているのではないかと考えられる。

特に、サブ連結単位で情報管理が行われている拠点においては、決算上、税率差異や税効果の詳細情報（適用税率、評価性引当金、税率変更等）を一時差異の類型ごとに収集していないのが一般的である。それにもかかわらず、簡易 ETR テストにおいては、これらの情報（繰延税金資産（DTA）/繰延税金負債（DTL）の一時差異額、期首・期末税率、評価性引当金等）の把握・入力・検証が求められることから、現地法人及び最終親会社の双方に相応の実務負担が生じている。このような、上記に挙げた税効果に関する調整等の追加的調整を可能な限り不要としない限り、実務負担は本則計算と大きくは変わらない可能性がある。

また、現行の移行期間 CbCR セーフハーバーは暫定措置ではあるものの、既存の国別報告書（CbCR）データを活用することで追加的な作業を最小限に抑えつつ判定が可能であり、実務上一定の簡素化効果を有している。これに対し、恒久的な簡易 ETR テストは、CbCR と異なる定義に基づく所得・税額の算定や GloBE ルールに基づく調整を要することから、新たなデータ整備やプロセス構築が必要となり、移行期間 CbCR セーフハーバーと比較した場合の負担軽減効果は限定的となる側面があると考えられる。

以上を踏まえ、簡易 ETR テストについては、セーフハーバー制度本来の趣旨に照らし、実務においてより実効的な簡素化が図られるよう、調整項目を真に必要な最小限に限定すること、既存の連結財務諸表データや CbCR プロセスを最大限活用可能な制度設計とすることについて、今後の制度見直しにおいて十分に検討されることを強く要望する。

<移行期間 CbCR セーフハーバーの不明箇所の明確化>

- 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地域での税務上の取扱いを逐一確認していくことは現実的でないことから、どのような確認・対応プロセスを取ること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。

⁴ [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), December 2023](#)

- 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 にない数値は、連結等財務諸表の数値から集計すること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ない場合（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）。

＜税務実務に資する関連ガイダンスの提供＞

- OECD より公表された Side-by-Side パッケージ（簡易実効税率セーフハーバー、移行期間 CbCR セーフハーバー、SBTI セーフハーバー、Side-by-Side システム）に即した制度対応、および関連ガイダンスの公表をお願いしたい。
- SBTI（Substance-based Tax Incentive：実質基準に基づく税制優遇措置）セーフハーバーの適用範囲に関し、具体的にどの法域のどの税制が対象となるのか判断ができるような明確なガイダンスの提供を要望したい。

なお、上記に記載した、簡易実効税率セーフハーバー措置の簡素化、移行期間 CbCR セーフハーバーの不明箇所の明確化等に関し、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。

（４）GloBE 情報申告（GIR）

＜制度化にあたっての配慮＞

- 法域ごとの所得合算ルール（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）を作成することは、納税者に必要以上の対応負担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。

＜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、恒久的な簡易実効税率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。そのため、OECD が公表した XML 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ことのないように 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ことができるかとされているが、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ことが予想される。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 の提出義務がない法域においても、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）の提出の要否を確認するため、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。

なお、OECD のホームページにおいて公表されている、2026 年 7 月 3 日時点の GloBE 情報交換に係る多国間の権限ある当局間協定（GIR-MCAA）の署名国⁵を参照すると、グローバル・ミニマム課税制度が既に適用開始となっている国・地域であっても、当該協定への署名が行われていない例が確認されている。また、2026 年 5 月時点において、EU 域内諸国についても、DAC9（税務における執行協力に関する EU 指令）に基づく GloBE 情報の交換を有効とするための国内法への組み込みが、なお完了していない国が存在すると理解している。初回の GloBE 情報申告期限が間近に迫る中、このように情報交換の有効性が国・地域ごとに確定していない状況においては、企業としては、情報交換の成立を前提とした対応を取ることができず、各国・地域に対して個別に申告を行うことを想定した準備を進めざるを得ない。その結果、情報収集、申告判断、スケジュール管理等に係る実務負担が著しく増大している。については、グローバル・ミニマム課税制度の円滑かつ実効的な運用を確保する観点から、関係当局において、可能な限り速やかに GloBE 情報交換に関する合意の成立及び必要な国内法の整備が有効となるよう対応を進めて頂くとともに、情報交換が有効となるまでの間、申告期限の猶予等、実務上の負担に配慮した手当についても合わせて検討して頂くことを強く要望する。

<GloBE 情報申告（GIR）の提出期限>

- GloBE 情報申告（GIR）の提出期限については、初年度同様に事業年度終了から 1 年 6 か

⁵ [Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information](#)

月後を提出期限として頂きたい。

QDMTT セーフハーバーについては、GloBE 情報申告（GIR）において、各国の QDMTT 納付額を記載する必要があると理解している。他方で、各国における QDMTT 又は IIR の申告・納税期限と、GIR の提出期限との関係によっては、GIR の提出時点で必要な納税額に関する情報を十分に把握・反映することが実務上、困難となる場合がある。例えば、アラブ首長国連邦（UAE）は法人税率が 9%であるため、経常的にトップアップ税額が発生する可能性があるが、UAE の QDMTT に係るトップアップ税額の申告期限は、最終親会社（UPE）における GIR の申告期限と同様に、事業年度終了後 15 か月と理解している。そのため、GIR に QDMTT の申告情報を適切に記載するためには、QDMTT の申告期限前に申告を完了し、その情報を UPE につなぐ必要があるため、その実務対応期間として 3 か月の猶予期間を頂きたいという趣旨で初年度と同様の事業年度終了から 18 か月（1 年 6 か月）として頂きたい。

（５）その他

＜業務委託費用の負担に関する取扱い＞

- グローバル・ミニマム課税（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。

これらの業務に係る委託費用の負担については、最終親会社（本社）が企業グループ全体のガバナンス対応の一環として負担する場合や、各法域における申告対応として現地法人が負担する場合など、企業グループの管理体制や実務実態に応じて多様な取扱いが存在し得るものと考えられる。このことから、当該費用の負担のあり方について、画一的・拘束的な取扱いを定めることは硬直的な運用となりかねず、実務上の対応を困難にする可能性があると思われる。

もっとも、当面の間は、グローバル・ヘッドクォーターである最終親会社が、企業グループ全体として、グローバル・ミニマム課税制度に適切に対応するための体制整備を主導して進めるべき段階であると思慮している企業も多いものと思われる。また、現時点で公表されている GloBE 情報申告書（GIR）のフォーマットを見る限り、QDMTT セーフハーバーが適用される法域であっても、QDMTT に関して一定の情報の提出が求められている。すなわち、QDMTT セーフハーバーの適用により所得合算ルール（IIR）上のトップアップ税額がゼロとなる場合であっても、最終親会社において QDMTT 関連の情報がまったく不要となるわけではなく、IIR の枠組みの下でも QDMTT に係る情報申告義務は一定程度残るものと理解される。こうした点を踏まえると、グローバル・ミニマム課税制度に適切に対応するための管理体制の構築に要する費用について、最終親会社が一括して負担することは一定程度許容されるべきではないかと考えられ、その上でグループ内における当該対応コストの費用分担については、グループ各社の実態や導入段階の特性を踏まえつつ、柔軟な取扱いが認められることが望ましいのではないかと考えられる。

以上のような現状を踏まえ、日本の最終親会社（本社）において、QDMTT 関連の情報申告の作成についても GloBE 情報申告（GIR）への記載の一環として費用分担に係る損金算入を認めるなど、最終親会社において費用負担を行うことについて容認して頂きたい。

＜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して頂きたい。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ためである。

＜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 においては、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）の負担額について精算・調整を行う場合であっても、当該精算・調整が合理的な計算に基づいて行われる限り、寄附金の額に該当しないことが明確化されている。一方、国内最低課税額（QDMTT）に関しては、同一法域内に複数の構成会社が存在する場合において、個社ベースでは GloBE 実効税率（ETR）が 15%以上である構成会社を含め、法域全体の GloBE ETR が 15%を下回ることにより、QDMTT が発生するケースが想定される。特に、当該法域の QDMTT 法制において、トップアップ税の配賦方法が GloBE 所得比等の一定の基準に基づき厳格に定められている場合には、少数株主を有する POPE 傘下の構成会社について、経済的実態に照らして必ずしも負担すべきでない QDMTT 負担が生じることがあり得る。このような場合には、少数株主保護の観点から実質的な税負担の帰属を適切に調整する必要があることから、UPE と POPE との間で QDMTT に係る負担額の精算・調整を行わざるを得ないケースも想定される。そこで、これら QDMTT に係る負担額の精算・調整についても、IIR に関して整理された法人税基本通達 9-4-9 の考え方と同様に、合理的な計算方法及び客観的な基準に基づく限り、寄附金の額に該当しないものとして取り扱われるよう、必要な措置又は考え方の明確化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続）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ことになるが、通常調査のない年度に行う等、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ことになってはならない。国別報告書（CbCR）以上の情報の追加提出を求めることや、標準的な提出期限よりも早い期限を一方的に設定することなど内容及び期限の双方において、各法域が独自の要件を設けることがないよう、制度運用の統一性・予見可能性を確保して頂きたい。
- とりわけ、スペイン及びハンガリーにおける公開 CbCR 制度においては、EU 指令上は報告期限として 12 か月が認められているにもかかわらず、両国の国内法において、これを前倒しする短期での公表が求められている。このような期限の前倒しは、EU 域内における制度の不均衡を生じさせ、企業に過度な事務負担を課すとともに、国ごとの対応差による競争条件の歪みや単一市場の分断を招くおそれがあると指摘されている。ついては、公開 CbCR の報告期限について、EU 指令の標準的枠組みに沿い、いずれの国においても報告期限を 12 か月とするよう制度の整合的な運用が確保されるよう、日本政府より必要な働きかけをお願いしたい。
- EU やオーストラリアで始まる公開 CbCR については、公表項目を既存の CbCR と合わせ、企業が追加的な情報収集をしなくても済むよう、日本政府より OECD、EU、オーストラリアの各政府に対し所要の働きかけを行って頂きたい。

＜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。
- 企業グループに関する情報の提出を求める税務関連書類について、対象会社の範囲及び定義の統一又は整理を検討して頂きたい。現行制度では、企業グループに関する情報提出を求める書類として、最終親会社等届出事項（CbCR 関連届出）、法人税確定申告書に添付する出資関係図、会社概況書の子会社の状況等があるが、いずれも企業グループの構成に関する情報の提出を求めるものであるものの、書類ごとに対象会社の範囲（子会社・関連会社の範囲、持株比率基準、国内外の区分等）が異なるため、企業実務においては、同様の情報を基礎としながらも、提出書類ごとに対象範囲を調整した資料を作成する必要がある。対象会社の範囲や定義の統一又は可能な範囲での制度間の整理を図ることにより、企業における事務負担の軽減を

検討して頂きたい。

＜事業概況報告事項（マスターファイル）及び国別報告書（CbCR）に記載する特定多国籍企業グループの構成会社等の範囲の明確化＞

- 事業概況報告事項（マスターファイル）に記載する特定多国籍企業グループの構成会社等、および国別報告書（CbCR）に記載する多国籍企業グループの構成会社等の範囲を明確にして頂きたい。

国別報告書（CbCR）については、租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 4 号において「構成会社等企業グループの連結財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等（会社、組合その他これらに準ずる事業体をいう）」と規定されているものの、恒久的施設がこれに含まれるか明示的ではなく、租税特別措置法施行規則第 22 条の 10 の 4 第 1 条第 1 項において、「構成会社等の居住地国（居住地国以外の国又は地域に所在する当該構成会社等に係る恒久的施設又はこれに相当するものを通じて事業が行われる場合には、当該国又は地域を含む。）ごとの収入金額、」として、国外の恒久的施設については本店と区分して表記することとなっている。

他方、事業概況報告事項（マスターファイル）については、構成会社等に関し記載要領の中で「特定多国籍企業グループの構成会社等（租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 4 項第 4 号に規定する構成会社等をいいます）」と述べているのみである。そのため、納税者において、特にマスターファイルの構成会社等は法人のみで支店を含めるべきかどうかについて理解や取り扱いにバラつきが生じていることから、国外の恒久的施設の取扱いを明確にして頂きたい。

また、グローバル・ミニム課税の導入に合わせて、期中離脱構成会社等についても、国別報告書（CbCR）および事業概況報告事項（マスターファイル）に関して、記載の要否を明確にして頂きたい。

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⁶＞

- 令和 8 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』の実施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 8 年度税制改正においても引き続き見直しを行うとともに、令和 9 年度以降の税制改正においても必要な見直しの検討を行う。」旨の言及がされている。

⁶ 参考情報として、現在、欧州連合（EU）においては、グローバル・ミニム課税（第 2 の柱）を踏まえた CFC の簡素化の議論が進行しており、今後の動向が注目される。

[European Commission proposes landmark tax simplification package to streamline compliance and boost competitiveness](#)

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、M&A で取得した会社群のみならず設立した会社群に係る海外子会社の組織再編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うケースが多数存在している。令和 9 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。

なお、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⁷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 9 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。

＜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こと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ことを認めてほしい。（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ため、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」に関する判断基準の明確化＞

- 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ため、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ことを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（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

⁷ 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](#)』

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受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。そのため、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。

＜経済活動基準（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ため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こと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、経費削減のために、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、人が活動していること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。このような場合でも独立企業としての外観が認められないとすれば実体基準に反していると推認されることから、このような場合においても実体基準を満たすことを明確にしてほしい。

＜経済活動基準（管理支配基準）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こと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こと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。例えば、小規模会社に関して、事業計画の策定はグループ親会社において行い、日々のオペレーションは現地子会社で行う場合がある。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。

（※追補）

外国子会社の事業運営において、経営戦略の立案・意思決定は地域親会社において行われ、販売等のオペレーションは現地マネージャー以下の組織によって行われている場合、経済活動基準（管理支配基準）を満たさない可能性があるが、これを事業実体がない会社と判定して CFC 合算するのは効率的な経営を疎外し、競争力を弱めることになりかねない。

- 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ため、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て頂きたい。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こと等が考えられる。

- 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」行うこと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、各社が個々にすべ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こと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・運営を自ら行うことが求められるが、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こと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ことは、管理コストの重複につながり非効率である。したがって、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ことをもって基準を満たしている旨、取扱い頂きたい。
- 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、個社ごと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ため、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、法人ごと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ため、本件の要望を行いたい。具体例として、石油等の天然資源の探鉱・開発・採掘など資源開発プロジェクトに関する事業を行う会社であれば、ペーパーカンパニー特例を適用することにより、特定外国関係会社には該当しないものの、租税負担割合が 20%未満であるため、外国関係会社として経済活動基準を充足しなければ、会社単位の合算課税を受けることとなる。ここで資産単位、機能単位、契約単位で設立された法人は、管理支配基準や実体基準等の経済活動基準を満たすことができないことから、会社単位の合算課税を受けることとなる。

＜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要望したい。現行制度では、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ことが要件の一つとされている。一方で、事業の実態として統括会社機能を果たしていることが明らかな場合には、その状況は移転価格文書のローカルファイル等を通じて一定程度、客観的かつ合理的に説明・確認することが可能であると考えられる。こうした資料により、実体が十分に把握できる場合においても、加えて形式的な契約書の締結までを求めることについては、やや要件が重いのではないかと印象を受けるため、契約書締結要件は不要にして頂きたい。統括会社機能の有無を、実態や実質的な活動内容に基づいて判断できる仕組みとすることで、グループ各社間での契約締結に伴う調整や手

続に係るリソースの削減にもつながり、事務負担軽減という観点からも望ましい対応ではないかと考えられる。

＜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。歴史的経緯として、タックスヘイブン対策税制が創設される前に設立されていた法人であって、地域の経営管理・物流に関する統括機能を担ってきたが、本税制の主たる事業の判定において、形式的に卸売業と判定されて課税されている。

なお、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（マーケットや製造拠点が近く市場動向を把握しやすいこと、言語も英語で対応が可能であること）にあり、税以外の経済合理性があるため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な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）。

- 卸売業に対して非関連者基準を設定した目的は、事業の性質上、取引相手や経済活動が国境をまたぎやすく、単純に所在地国での活動割合だけでは、経済合理性を判断しにくいという点にある。したがって、当該国で卸売業を営むことについて個別に経済合理性を証明した場合は、プライベートルーリングにより合算の対象外とする措置を設けて頂きたい。
- 外国子会社合算税制（CFC 税制）の趣旨・目的は、我が国企業の健全な海外事業展開を阻害することなく、国際的な租税回避に対応するという制度であるため、海外子会社の経済実態に即して課税すべきという BEPS プロジェクトの基本的な考え方に基づいて、通常の健全な事業活動を行っている海外子会社への形式判定による課税を解消し、本来あるべき税制に立ち返った見直しをして頂きたい。
- 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ことが明らかであるため、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。

＜清算手続中の外国子会社に対する措置の拡充＞

- 令和 8 年度税制改正においては、解散前 2 年間継続して経済活動基準を満たしていた外国関

係会社について、解散により当該基準を満たさなくなった場合であっても、その後一定期間は受動的所得のみを合算課税対象とする特例や、経済活動基準を充足しなくなった場合であっても部分対象外国関係会社として取扱う措置が創設され、清算手続中の外国子会社に一定の配慮がなされている。

もっとも、現行制度のいわゆる「特例清算事業年度」は、原則として「該当しないこととなった事業年度終了の日から 3 年以内」とされており、例外的に本店所在地国の法令又は慣行その他やむを得ない理由がある場合であっても、「当該日から 5 年を経過した日まで」に限定されている。

しかしながら、実務上は、各国の法制度や清算手続の運用の相違等により、解散から残余財産確定（清算終了）までに長期間を要するケースも少なくなく、現に 5 年を超える期間を要する事例も確認されている。このような実態に照らすと、現行の期間制限は、必ずしも十分とはいえない。このため、清算手続が長期化していることについて、本店所在地国の法令又は慣行等に基づく合理的な理由が説明できる場合や、企業の適切な意思決定プロセス（例えば社内の正式な会議体による清算決議等）が確認できる場合には、現行の期間制限にかかわらず、引き続き受動的所得のみを合算課税対象とする取扱い又は部分対象外国関係会社としての取扱いを柔軟に継続できる制度設計とすることを要望する。

- 令和 8 年度税制改正により一定の手当はなされたが、清算手続中に生じた「債務免除益」や、清算終了までの予備資金をグループファイナンスで貸し出した際に生じる「受取利息」が部分合算対象となる可能性があることから、これらに対する何らかの手当を施して頂くよう要望したい。

＜事業撤退局面における部分合算課税（異常所得）の単年度損益計算の見直し＞

（現行制度における実務上の課題）

事業撤退の局面においては、現地子会社の清算を実行するため、財務諸表上の債務超過を解消する目的で、親会社等からの債務免除が行われることが一般的である。しかしながら、当該債務免除益については、現行の部分合算課税（異常所得）の計算上、過年度に累積した現地の会計上及び税務上の繰越欠損金を考慮することなく、単年度損益計算による会計上の税引後当期純利益を基礎として算定されている。これは、事業撤退までの期間に実現した損失の累積という経済的実態が、課税計算上考慮されない取扱いとなっている。その結果、経済実態としては累積損失の解消にすぎないにもかかわらず、形式的に債務免除益が計上されることで異常所得に該当し、外国子会社合算税制による課税が生じ得る構造となっている。

（DES 等の手法が実務上「事実上必須」となっている問題）

このような課税を回避するため、実務においては、会計上の税引後当期純利益を発生させない手法として、DES（Debt Equity Swap）又は疑似 DES を選択せざるを得ない状況が生じている。しかしながら、DES を選択した場合には、現地における DES に伴う所得が外国子会社合算税制上の「非課税所得」に該当するか否かについて明確な取扱いが示されていないという問題がある。この不明確さを回避するため、想定外の合算課税リスクを回避する観点から、結果として実務上は疑似 DES を選択するケースが多くなっているが、これは本来、事業撤退における最適な手法選択が、外国子会社合算税制上の制約によって不必要に限定されている状況であると言える。

(令和 8 年度税制改正の評価と依然として残る課題)

令和 8 年度税制改正においては、解散した部分対象外国関係会社等に係る異常所得の金額の計算方法について見直しが行われ、異常所得の金額の計算における「所得控除の金額」の算定上、総資産の額、人件費の額、減価償却累計額については、その解散により部分対象外国関係会社に最初に該当しないこととなった事業年度の直前事業年度の金額を用いるという整理がなされた点は、一定の前進として評価できる。当該改正は、解散時における異常所得の算定基礎の安定化という点では一定の効果が認められるものの、事業撤退の局面においては、清算を成立させるため、財務諸表上の債務超過を解消する必要から債務超過を解消するために必要な金額まで、債務免除益を計上せざるを得ないケースが依然として多く存在する。この場合、改正後においても、債務免除益が異常所得として認定され、部分合算課税の影響を受ける可能性が残されており、実務上の問題は十分に解消されていない。

(改正要望の内容)

事業撤退という局面は、事業の継続を前提とした通常局面とは異なり、過去に生じた損失を整理し、経済関係を解消するための不可避なプロセスである。このような局面において、債務免除の手法や清算手続が、形式的な単年度損益計算に基づく異常所得課税によって阻害されることは、企業の円滑な事業再編・撤退を不当に制約する結果となる。ついては、事業撤退の局面における債務免除益については、単年度の会計上の税引後当期純利益のみを基礎とするのではなく、過年度の会計上の繰越欠損金額も適切に考慮した上で、部分合算課税における異常所得の金額を計算する仕組みへ見直して頂きたい。これにより、経済実態に即した課税、DES・疑似DES への過度な依存の解消、事業撤退手法の選択肢の確保が可能となり、企業の円滑かつ合理的な事業撤退・再編を後押しする制度となるものと思われる。

＜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 が受け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ことから、部分合算の対象から除外すべきである。また、企業側として現在は、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ないが（以前は持分の一部を保有することによって、関係者間取引に多少なりとも発言権を有する必要があった）、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 課税の対象となるため、再編を行うことが難しい。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配当を行わないこと、②少数持分を日本親会社に譲渡することしか考えられない。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ことになる。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ないはずであるが、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ため、税制の見直しを検討して頂きたい。

(※追補)

現地の出資規制上、やむを得ず株式保有を分けて少数を名義株主やグループ会社に保有させるケース・ストラクチャーがある。このようなケースまで受動的所得と捉えるのは趣旨を逸脱していると思

われることから、グループ全体の保有割合で判定するのは有効と考えられる。また、少数保有分に係る受取配当の部分合算を避けるためにストラクチャーを変更するとしても、本邦での課税が生じなくても所在地国においてキャピタルゲイン課税が生じるため、変更の税コストが多額になり、選択肢になりえない場合もある。

＜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ことを認めて頂きたい。

＜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（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）」を対象にすることを認めて頂きたい。

（※追補）

合算対象年度に係る合算所得の計算上、前期の現地税金を所得に加算することになるため、恒常的にズレが生じる。そのため、例えば欠損年度にもかかわらず前期税金を加算したために合算所得が発生する等の問題が生じる可能性がある。

＜合算対象所得から米国における GILTI⁸ 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ため、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ため、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ないと考えられる。そのため、このような所得を除外する措置を検討して頂きたい。

（※追補）

基準所得金額の計算方法については、外国法令方式ではなく、本邦法令方式を選択することで

⁸ 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。

回避することは可能であるが、事業実態が複雑な会社の場合、本邦法令方式を選択することによる実務上の負担増が想定されるため、法令改正により根本的な解決を期待したい。

＜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こととされているが、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ことを要望する。
- 既存の PMI 特例は、これまで活用実績がほとんどなく、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。期間要件をはじめ、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ことから、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ため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）の簿価を引き継ぐことで、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ため、課税逃れの問題はないと思われる。なお、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ことで租税回避の防止は可能と考えられる。

2. グローバル・ミニマム課税（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＞

- 上記のとおり、令和 8 年度税制改正大綱においては、「『第 2 の柱』の実施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 8 年度税制改正においても引き続き見直しを行うとともに、令和 9 年度以降の税制改正においても必要な見直しの検討を行う。」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ことから、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 9 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、すべ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、恒久的な簡易実効税率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、すべ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、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ことが可能となる。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ことが可能になると考えられる。したがって、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（ただし、一定期間の継続適用を前提とする）ことを、ぜひ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ことになる。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ことにより、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、移行期間 CbCR セーフハーバー又は簡易実効税率セーフハーバーの簡易実効税率（ETR）テストと同様の方法とし、移行期間 CbCR セーフハーバー終了後は、簡易実効税率セーフハーバーの実効税率（ETR）を使用することを要望する。

恒久的な簡易実効税率セーフハーバーが制度化され、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ことが見通せることが前提となる。

＜事務負担軽減のため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%」と設定されたことで、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ことを意味しており、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、租税回避のため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ことから、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。そのため、このような企業については、15%に基準変更を行うこと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ことから、CFC 税制を第 2 の柱の対象法人向けのものと、それ以外の法人向けのものの 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、事務負担軽減のための適用免除基準である租税負担割合を 15%に引下げることも制度の簡素化を通じて事務負担の軽減に資することから、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。そのため、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すべ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。
- 上記に加えて、租税負担割合の計算における外国法人税の額についても、その課税標準は現地の税制によって様々であり、その判断に窮する場面が少なくないため、非課税所得と同様に Q&A 等を通じて、その範囲の明確化を要望したい。

＜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・計算等を行うこととされている。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ことも多く、その際、現地において当該子会社の事業年度が 12 か月を超えることが多々ある。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ことから、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、事業年度を区切るための追加的な計算等のため、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 か月で区切ることを不要とし、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こと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ことに懸念がある場合、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ことを不要とする、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 か月を超えることはないと考えられることから、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ことを求める等の手当をすることで、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ことを要望する。数十カ国に数百社以上の外国子会社のすべてについて、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、すべて提出すること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ことで効果的に調査を行うこと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ために、無税国所在を含むすべ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行われている。このほか、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%未満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 27%未満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。

そもそもの制度趣旨として、租税負担割合 20%以上 27%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27%以上になるケースは限定的であることを踏まえると、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ことも考慮の上、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・有恩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ことになり、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、すべての会社に対して、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ことで、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こと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。なお、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 of 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ことが望ましい。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）とすること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（所得合算のな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こと）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と、（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））の提出がない場合には、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こと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ため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ため、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. 租税条約の整備・改善

1. 新たな租税条約の締結を要望する国

- モザンビークとの締結を要望したい。要望の理由として、モザンビークに恒久的施設（PE）を持たない非居住者によるサービス対価に対し 20%の源泉税率が適用されており、二重課税による税負担が大きくなっている。また、配当についても、国内法により 20%の源泉税率が適用されている。

2. 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、免税となることが望まれる。

<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。

3. 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ことのないよう、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

ているため、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。

＜リモートワークに係る恒久的施設（PE）認定の明確化＞

- 2025 年 11 月に OECD は、モデル租税条約及びコメンタリーのアップデートを公表した⁹。これに基づき、2026 年に改訂後の OECD モデル租税条約及びコメンタリーが公表される見通しであり、アップデートではリモートワークに係る恒久的施設（PE）認定に関して指針が示された。OECD モデル租税条約及びコメンタリーを受け、リモートワークに係る PE 認定について、本邦法令においても明確化すべきである。

4. 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。

5. 租税条約特典否認ルール（STTR）

＜STTR の所得範囲に関する所見＞

- 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ことから、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ことで、従来の租税条約の考え方や運用との整合を図ることができると考えられる。

利子や配当、使用料等の 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限りは源泉税の追加払いで完結するのに対し、租税条約では事業所得に区分される役務提供所得についてまで STTR を適用すると、これまで恒久的施設（PE）がなかったために支払う必要のなかった所得に対する源泉課税が生じることとなり、これまでの租税条約の考え方や運用から大きく変更され、実務上混乱が予想される。

6. 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

⁹ [The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention](#)

して頂きたい。

V. 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ため、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ため、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¹⁰については、米国、イギリス、ドイツ、フランス等では使用制限はあるものの、繰越期間は無期限である。他方、日本では繰越欠損金について使用制限があり、かつ 10 年間の繰越期間の制限が付されているが、国際的な税制のイコールフットINGを確保する観点から、諸外国並みの制度にして頂きたい。

<機動的なグループ内再編を可能とするため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）も対象とすることで、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 包括的枠組（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」こと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）から適用することで、国際社会の合意と足並みを揃えることを要望する。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ことにより、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 年遅れることとなり、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。

（※追補）

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

¹⁰ 「主要国の欠損金の繰越期間・使用制限」（34 頁）を参照。

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ことから、ぜひとも（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こと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 2025](#)

[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）
株式会社島津製作所
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
日揮ホールディングス株式会社
日本精工株式会社
日本電気株式会社（NEC）
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