

## 「国際課税連絡協議会 令和7年度税制改正要望」提出

国際課税連絡協議会は、国際課税制度の改善を共同して要望し、実現することを目的として、日本貿易会が、グローバルなビジネス展開を行う企業を会員に持つ関係業界に呼び掛けて 2000 年 6 月に設立した。

OECD(経済協力開発機構)は電子経済の拡大に対応し国際的なデジタル課税ルールを導入したが、うちグローバル・ミニマム課税(第2の柱)については未だ制度詳細に関する議論が収束していない。令和 7 年度税制改正要望では、国際課税ルールを見直した。このような中で、第2の柱の制度設計および国内法制化と、第2の柱導入に伴う外国子会社合算税制(本邦CFC税制)への対応の適正化・簡素化に関する要望を中心にとりまとめ、国際課税連絡協議会の 18 団体による連名で、9 月 30 日、政府・与党、関係省庁、その他関係団体に提出した。

# 令和 7 年度税制改正要望

令和 6 年 9 月

## 国際課税連絡協議会

(以下 18 団体連名要望)

エネルギー資源開発連盟	一般社団法人日本産業機械工業会
京都貿易協会	一般社団法人日本自動車工業会
一般社団法人神戸貿易協会	一般社団法人日本船主協会
石油化学工業協会	日本船舶輸出組合
一般社団法人全国中小貿易業連盟	一般社団法人日本造船工業会
一般社団法人日本化学品輸出入協会	一般社団法人日本鉄鋼連盟
一般社団法人日本機械工業連合会	一般社団法人日本電線工業会
日本鋁業協会	一般社団法人日本貿易会 [幹事団体]
一般社団法人日本航空宇宙工業会	公益社団法人横浜貿易協会

## 目次

はじめに .....	1
(1) 電子経済の課税上の課題への対応 .....	2
(2) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制) .....	3
(3) 子会社株式簿価減額特例 .....	17
(4) 外国子会社配当益金不算入制度 .....	18
(5) 経済安全保障の観点での税制上の措置 .....	18
(6) 当初申告要件等 .....	19
(7) 外国税額控除 .....	20
(8) 移転価格税制の見直し .....	21
(9) 租税条約 .....	22
(10) 減耗控除 .....	22

## はじめに

我が国経済は、経済成長と財政健全化の両立を図るとともに、デフレからの完全脱却と経済の新たなステージへの移行を目指している。こうした状況を踏まえ、我が国政府は、「経済財政運営と改革の基本方針 2024」(令和 6 年 6 月 21 日閣議決定。以下、「骨太方針 2024」)において、「デジタル社会にふさわしい税制を構築し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため、EBPM (Evidence-Based Policy Making/証拠に基づく政策立案)の取組を着実に強化しながら、税体系全般の見直しを推進する。」とし、持続可能な成長の実現に向けた経済構造の強化を進めるとしている。

人口減少に直面し資源に恵まれない我が国が、持続的な経済社会を実現するには、グローバル化等の経済社会の構造変化に対応した、あるべき税制の具体化が急務である。「骨太方針 2024」では、「納税環境の整備と適正・公平な課税の実現の観点から制度及び執行体制の両面からの取組を強化するとともに、新たな国際課税ルールへの対応を進める」とあり、レベル・プレイング・フィールド(公平な競争環境)が確保されることは、「日本経済の新たなステージ」への移行に資するものである。

また、「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画 2024 年改訂版」(令和 6 年 6 月 21 日閣議決定)では、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関して国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税(多国籍企業を対象に最低税率 15%まで課税する制度。以下、「第 2 の柱」)の今後の更なる国内法制化に伴う追加的な事務負担等を踏まえて、外国子会社合算税制(以下、本邦 CFC 税制)について必要な見直しを検討する。」とされている。これは国際課税連絡協議会の求める点と合致しており、令和 7 年度税制改正要望でも引き続き、本邦 CFC 税制の合理化・簡素化を最重要課題に位置付けた。

令和 3 年 12 月に公表された国際的なデジタル課税ルール(「OECD モデルルール」)の導入は公平な競争環境の構築に向けた歓迎すべき動きであるものの、「第 2 の柱」については未だ制度詳細に関する議論が収束していない。今後の国内法制化と並行して、我が国がより積極的に国際議論をリードすることが求められる。また、企業の実務負担に配慮した制度設計やガイダンス等による必要な指針の周知徹底を図るとともに、制度の適切な適用開始時期を見極めることが重要である。

さらに、令和 5 年 12 月に公表された与党の令和 6 年度税制改正大綱では『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、本邦 CFC 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」としている。本邦 CFC 税制は企業にとって過度に複雑である。また、外国子会社を利用した租税回避防止という本来の目的に、必ずしも直結しない所得までが合算課税される「過剰合算」が生じていることから、本邦 CFC 税制が我が国企業の積極的なグローバル事業の展開を阻害しかねないとして、産業界は従前より是正を求めてきた。「第 2 の柱」が導入され、既に我が国企業は、本邦 CFC 税制との二重の事務負担を負っている。そのため、「第 2 の柱」導入に見合う本邦 CFC 税制の大幅簡素化が必要である。

かかる認識の下、国際課税連絡協議会は、制度趣旨と必ずしも合致しない課税実態や過大な実務負担が生じている等、事業活動・納税実務に深刻な影響があり、早期改正や明確化が必要な事項等につき、以下の改正を要望する。

以上

## (1) 電子経済の課税上の課題への対応

国際合意、及びその後の国内法制化においては、以下の点を踏まえた対応が望まれる。

「第1の柱」に関しては、企業の事務負担の観点から過度に複雑な制度としないことに留意し、拙速な議論を避けて我が国企業にとって公平かつ公正な国際合意・制度構築を要望する。

「第2の柱」に関しては、他国企業とのレベル・プレイング・フィールドの確保という「第2の柱」の目的に資するべく国際的な議論の状況や各国での制度導入状況を見極めながら国内法制化を進めることが重要である。

### ■制度設計について

OECD での実施フレームワークにおいて、以下の点につき我が国が国際議論をリードしていくことを期待する。

- ・ 過度な事務負担が生じることのないよう、効果の高い恒久的なセーフハーバーを導入すること。
- ・ 情報申告に関して、情報漏洩防止及び実務負担軽減のため、GloBE ルールを実施する全ての法域間で適格当局間協定への参画を義務化し、ローカルファイリングの必要性をなくすこと。  
また、経過措置としての簡素な法域別報告フレームワークについて、移行期間後も実務負担を踏まえ継続すること。
- ・ 各国の納税期限(IIR 及び QDMTT)の設定や税務調査の執行を統一すること。
- ・ 事務負担軽減の観点より、暫定的 CbCR セーフハーバーの適用にあたり、CbCR には求められない国ごとのデータソースの統一、及び、連結パッケージを使用する場合の会計基準差異調整を不要とすること。
- ・ GIR について、グループ外株主の直接保有割合や一時差異に係る記載項目等、課税額計算に使用しない、もしくは計算プロセスと異なる情報の記載が求められている点の見直しを行うこと。

### ■国内法制化について

- ・ 令和7年以降に導入が予定されている本邦における QDMTT について、恒久的なセーフハーバーが確実に導入されること。
- ・ (IIR の適格性が損なわれないことが最優先であり、それとの兼ね合い次第ではあるが)特に親会社の欠損金とトップアップ課税の相殺を認めること。
- ・ 通算税効果の取り扱いについて、欠損の通算法人が存在することにより CFC プッシュダウン効果が十分に得られない点に関して二重課税排除の観点から見直しを行うこと。
- ・ 納税者の正確な税務処理に資する追加のガイダンス(CFC 税額のプッシュダウン、PE 帰属利益の配賦、移転価格調整等)を提供すること。
- ・ 税務調査の執行に関するガイダンス(事務運営指針等)を提供すること。
- ・ 情報申告に先立った見込み納付は不要とすること。
- ・ 「OECD モデルルール」で想定されている以上の事務負担(例えば、追加での情報提出等)を課さないこと。
- ・ OECD が公表している Transitional Penalty Relief の措置を本邦においても法制化、導入すること。

## (2) 外国子会社合算税制(本邦CFC税制)

本邦 CFC 税制は、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、外国子会社の活動実態に基づかない所得を日本親会社の所得とみなして課税する制度である。現行の税制は、外国子会社の活動実態に基づくもの(能動的所得)、あるいは、活動に基づかないもの(受動的所得)のいずれかを判別する上で、所得そのものに注目をする方式ではなく、実務負担への配慮もあり、外国法人を判定の単位として一定のみなし措置を講じている。このため、租税回避と関連しない所得も合算されるオーバーインクルージョン(過剰合算)が生じているが、「第 2 の柱」の法制化により、能動的所得に対して最低税率での課税措置が講じられることも踏まえ、本邦 CFC 税制は本来の目的である租税回避行為の防止に特化した税制に立ち返り、かかる過剰合算が是正されることを強く要望する。特に、本邦 CFC 税制における過剰合算、あるいは過剰合算の懸念が残る状態は、我が国企業の海外での健全な事業活動を妨げるのみならず、我が国が「投資立国」を標榜する上でも大きな阻害要因となり得る。

また、平成 29 年度税制改正以降、本邦 CFC 税制対応のための事務負担が大幅に増加している状況下、「第 2 の柱」導入で見込まれるさらなる事務負担増加の影響を緩和することは必須であることから、「事務負担の軽減に資する簡素化」を要望する。

加えて、「第 2 の柱」と本邦 CFC 税制の制度趣旨はそれぞれ異なる一方で、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、親会社の本国にて課税を行うという点で共通する部分がある。このような前提の下、「第 2 の柱」の導入が我が国企業への過度な負担とならないよう、両制度の関係整理を行う必要があることから「第 2 の柱」との関係整理を要望する。

これらは我が国企業が海外への投資を積極的に行い、我が国が「投資立国」となる上で必要不可欠な措置であることに加え、我が国企業への過度な負担を軽減し、海外企業とのイコール・フットイングを実現するための両輪であり、いずれも実現されることが重要である。

### ① 過剰合算の適正化

現行の本邦CFC税制においては、租税回避と関連しない所得も合算される「過剰合算」の問題が生じている。本税制が我が国企業の適正な海外事業活動の阻害要因とならないよう、以下の改正を強く要望する。

#### A 我が国企業の適正な海外事業活動であるにもかかわらず本邦CFC税制の対象となることの是正

現行税制では、日本からの所得移転の要素がなく、現地において独立的に行われている事業であっても、本邦 CFC 税制の対象とされる場合がある。我が国企業の海外での健全な事業活動を妨げることのないよう、本邦 CFC 税制は、本来の目的である租税回避行為の定義の明確化を図った上で、当該行為の防止に特化する方向で制度を抜本的に見直すことが必要である。

仮に、制度の抜本的見直しについては継続的な議論が必要であるとしても、現行の制度の枠組みの中であっても以下の点については速やかに実施すべきである。

- a) 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には、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うこと。また、ペーパー・カンパニー／事実上のキャッシュ・ボックス判定についても一体として判定を行うこと。具体的には、資産保有会社・持株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・持

株会社については、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すること。

- b) 平成 31 年度税制改正で定義された資源開発等プロジェクトを行う外国関係会社など、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、業種ごと適用除外とする、または、現状ペーパー・カンパニー特例が適用できていないケースにも適用ができるよう特例を拡充する、あるいは、経済活動基準を充足するものとして取り扱うこと。
- c) 実体基準・管理支配基準のいずれかを充足する外国関係会社及び平成 31 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。
- d) 平成 31 年度税制改正において、一定の要件を充足する場合にペーパー・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の業種範囲に「(医療分野等の)公的免許が必要な職種への人材派遣業等」を追加すること。
- e) 税務コンプライアンスまたはそれに準じる評価において租税回避の意図が確認されない企業については、20～27%の租税負担割合に該当する場合、本邦 CFC 税制の対象外とすること。
- f) 買収等を通じて新たに子会社化した事業については、その時点では租税回避の意図がないことは明らかであるから、一定期間(例えば 5～10 年)は本邦 CFC 税制の対象外とすること。あるいは、第三者の専門家による AUP 等を通じて買収後に可動性の高い収益が新たに移転されていないことを示せる場合には、本邦 CFC 税制の対象外とすること。
- g) ペーパー・カンパニーの範囲から除外される不動産保有に係る一定の外国関係会社について、他の外国関係会社が現地デベロッパー等の同一国に所在する他の外国法人と共同で管理支配している会社も除外すること。
- h) 債務超過となっている外国関係会社の債務免除益が合算対象とならないよう、所定の措置を講じること。
- i) 通常の事業活動を行うケースには十分な経済合理性があり、また、ペーパー・カンパニーを設けている場合でも倒産隔離や資産売却時の機動性確保等の事業上の理由があるケースもあることを念頭に、本邦 CFC 税制が防止を意図する「租税回避行為」の定義を明文化すること。また、定義の明文化にあたっては定性的な要件だけでなく、定量的な要件の追加や租税回避行為に該当しない例示を追加すること。

#### **B 本邦から事業を行うよりも、むしろ租税負担が重くなることの是正**

- j) 合算所得から控除される株式保有割合25%以上の子会社等からの配当の判定にあたっては、日本と配当支払国との間の租税条約において外国子会社配当益金不算入制度の出資比率要件が引き下げられている場合には、これを考慮すること。
- k) 合算所得から控除される株式保有割合25%以上の子会社等からの配当の判定にあたっては、部分対象外国関係会社による株式保有割合ではなく、内国法人の直接株式保有割合も含めた直接・間接合計の保有割合を考慮すること。

### C 受動的所得の過剰合算の是正

- l) デリバティブ損益:現地で能動的な事業を行う外国関係会社(商品先物取引業者には該当せず)が当該事業活動の一環としてデリバティブ取引を行う場合、デリバティブ取引の損益を受動的所得から除外すること。
- m) 受取利子:受動的所得として受取利子や有価証券譲渡損益が部分合算される場合、当該受取利子を稼得するために要した間接費用の控除も認めること。
- n) 上限額の復活:部分合算課税の金額は、会社単位の合算課税額を上限とすること(旧措法66の6④の規定の復活)。
- o) 受動的所得における根拠のない異常所得の範囲から固定施設等の売却益及び残余財産が見込まれない場合の債務免除益を除くこと。
- p) 部分対象外国関係会社が、持株割合25%未満の傘下対象外国関係会社から受ける配当は、受動的所得の範囲から除外すること。

### D 単年度主義に起因する過剰合算の是正

- q) 平成29年度税制改正適用開始の前後、特定または対象外国関係会社への該非を問わず、発生した欠損金は繰越控除を可能とすること。また、外国関係会社の解散後の債務免除益が合算の対象とならぬよう、基準所得金額の計算上、内国法人の所得計算と同様に、法人税法第59条第3項に規定されている期限切れ欠損金については、損金算入を可能とすること。
- r) 事業活動の停止や事業売却により事業実態が存在しなくなった年度のペーパー・カンパニー判定、及び経済活動基準判定については、従前の事業実態を踏まえて判定すること。また、解散決議後(=以後、収益活動を行わない)の清算事業年度(清算事務年度)に関しては本邦CFC税制の適用対象外とすること(従前より特定外国関係会社・対象外国関係会社であった会社を除く)。
- s) 外国関係会社の清算事業年度において、特定課税対象金額の残高がある場合、その範囲内で最終事業年度に生じた欠損は内国法人の損金とすること。
- t) 子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社について、資産の最終処分を行う事業年度の資産保有割合等の判定については、従前の資産保有実態を踏まえて判定すること。
- u) 適用対象金額算定における還付法人所得税額の取り扱いについて、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納付法人税額の純額)が負の値となり得るか否かを明確化すること。
- v) 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。

### E その他

- w) 無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合をさらに明確化すること。

x) 合算所得の計算における子会社からの受取配当金の控除に関する当初申告要件を撤廃すること。

(理由)

**A 我が国企業の適正な海外事業活動であるにもかかわらず本邦 CFC 税制の対象となることの是正**

現行税制では、日本からの所得移転の要素がなく、現地において独立的に行われている事業(外国関係会社)を我が国企業が買収した途端、本邦 CFC 税制の対象とされる場合がある。本邦 CFC 税制は、我が国からの利益移転を防止する目的であるところ、我が国企業が資本参加をすることにより、海外において自立的に営まれている事業の利益が我が国で追加課税の射程に入る構造は、まず制度目的に合致していない。

さらに、かかる構造は、我が国企業が海外成長市場、あるいは先端的な取り組みが進んでいる市場に資本参加する動機を減退させる要因となり得ること、海外企業との入札等への参加に際して不利となる要因となり得ることから見直しが必要である。

- a) 海外の発電事業は現地において電力がつけられ(発電)、現地で消費される地場で完結的に行われる典型的な事業と言える。他方、欧米における事業推進上の特徴として、資産単位、あるいは機能単位、さらには契約単位で「法人格」を設置するケースが多く、管理支配を行う法人に加えて、設備の運営や保守・点検を行う法人や資産保有をする法人、資産入替のための中間法人などが多く存在し、法人を別個に判定すると本邦 CFC 税制の対象となってしまう。この対応として、平成 31 年度の税制改正において一定の外国関係会社をペーパー・カンパニーから除外する措置が講じられ、それを受けて国税庁 Q&A においても発電事業体を例として実体基準の判定に関する明確化が行われている。ただし、これは米国を念頭において導入されたことから租税負担割合が 20%を超える場合における措置に限定され、同じ発電事業を行っても、米国では合算課税対象とならないものが他国では対象となる場合がある。従来は、一定の割切りとしてやむを得ない面もあったが、「第 2 の柱」で最低税率を導入するにあたり、これらの過剰合算の是正を要望する。租税負担割合 20%未満の場合においては、経済活動基準が充足されない場合、合算課税対象となる上記のようなケースでは、特に、管理支配基準の充足が難しいところ、一定の場合には、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することとしていただきたい。また、前述のような同一事業に係る複数の法人を別個に判定することの弊害は、ペーパー・カンパニー／事実上のキャッシュ・ボックスの判定においても起こり得るため、管理支配会社と資産保有会社・持株会社を一体として判定することとしていただきたい。なお、現行のペーパー・カンパニー特例においては、資産割合要件や収入割合要件などで高い閾値が求められているが、閾値の水準の引き下げまたは管理支配要件に限定することを要望する。
- b) 平成 31 年度の税制改正により、資源開発等プロジェクトなどの一定の事業については、地産地消で租税回避リスクが限定的であると考えられるため、事業活動に必要なペーパー・カンパニーについて、一定の要件の下でペーパー・カンパニーに該当しないものとされた。しかしながら、要件が画一的であり、同じ事業を行っている場合でも、スキームが少し異なるだけで要件を充足せず、過剰合算が生じ得ることから是正を求めるもの。具体的には、地産地消で租税回避リスクが限定的である対象事業については、スキームにかかわらず経済活動基準を充足するものとして取り扱うことを要望する。このような業種ごと適用除外とする取り扱いが難しい場合は、租税回避リスクが限定的ながら現行の特例が適用できていない会社に対しても特例が適用できるよう、特例の要件を拡充することを要望する。



- c) 平成 31 年度の税制改正により、現地で実体のあるビジネスに関して用いられているペーパー・カンパニーについては、租税回避リスクが限定的であると考えられるため、一定の要件の下でペーパー・カンパニーに該当しないものとされた。しかしながら、これらの会社についてもキャッシュ・ボックスの判定は引き続き求められており、平成 31 年度の税制改正による効果が想定通りに発現せずに過剰合算となるケースが想定されることから是正を求める。また、実体基準・管理支配基準のいずれかを充足する外国関係会社についても同様に租税回避リスクは限定的であるため、キャッシュ・ボックスの判定を求めないこととしていただきたい。
- d) 海外の発電事業等以外に、医療分野等の現地での公的免許が必要な職種への人材派遣業なども地場で完結的に行われる事業に該当し、租税回避リスクが限定的であるため、これらの業種の外国関係会社についても要件を充足する場合はペーパー・カンパニーの範囲から除外することとしていただきたい。
- e) 日本の親会社について、税務コンプライアンスの遵守状況などから租税回避の意図が確認されない企業においては、CFC を用いた租税回避が行われている可能性は低いものとみなし、本邦 CFC 税制の適用範囲を 20%未満の低税率国に絞っていただきたい。
- f) 現地において独立的に行われている事業(外国関係会社)を我が国企業が買収した途端、本邦 CFC 税制の対象となることは本邦 CFC 税制の趣旨に合致しないので、買収等により新たに取得した外国関係会社に対する時限的な適用除外規定を要望する。
- g) 海外の不動産事業において、社会資本に該当しない不動産(オフィスビル、アパート等)の開発を行うにあたり、地域情報に精通した現地デベロッパー等の外国法人と共同して不動産保有会社を設立する場合がある。このような場合において、不動産保有会社の意思決定が資本構成によらず全会一致となっている際に、管理支配会社が不動産保有会社の株式の過半を保有しながら、現地で事業企画、市場・業界調査、法務、財務、事業全体のモニタリング等の活動を実施しているにもかかわらず、単独で管理支配運営を行っていないとして、合算課税を受けるのは不合理であるため、資源開発等プロジェクトと同様に共同での管理支配も認めていただきたい。
- h) 租税回避には該当しない債務免除益が合算され得る過剰合算を是正いただきたい。また、同合算を避けるにあたって、代替スキームの検討等に多大な事務負担が生じていることから、同改正要望が実現された場合は事務負担の軽減にも資することとなる。
- i) 本邦 CFC 税制は、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、外国子会社の活動実態に基づかない所得を日本親会社の所得とみなして課税する制度である。換言すれば、軽課税国の外国子会社であっても、独立した企業としての実体を備え、かつ、その業態により現地で事業活動を行うことに十分な経済合理性がある場合には、租税回避に該当しないことは明白である。また、仮に軽課税国に設立された外国子会社がペーパー・カンパニーであっても、倒産隔離や資産売却時の機動性確保等の事業上の理由に基づき設立されている場合があるが、現行 CFC 税制においては、そのような外国子会社が CFC 課税の対象とされている実態がある。いずれも、経済活動基準やペーパー・カンパニー特例による適用除外の措置が講じられているとはいえ、全てのケースが手当てされている状況にはなく、依然として過剰合算が生じている。納税者の CFC 課税の予見可能性を高めるためにも、本邦 CFC 税制が防止しようとしている「租税回避」の定義を法令上明確にした上で、「租税回避」に当たらない事例は本邦 CFC 税制の対象としないよう改正していただきたい。また、明確化にあたっては、納

税者の租税回避該否判断の事務負担を軽減するため、定量的要件の追加や租税回避行為に該当しない例の提示等を検討いただきたい。

## B 本邦から事業を行うよりも、むしろ租税負担が重くなることの是正

本邦 CFC 税制は我が国企業が自ら行う事業を海外へ移転することで本邦での課税を免れることを防止することを目的としており、自ら事業を行った場合と同等となるよう本邦での合算課税が要求されている。しかしながら、現行の本邦 CFC 税制では自ら事業を行うよりも、むしろ税負担が重くなる場合がある。

- j) 日本と配当支払国との間の租税条約において外国子会社配当益金不算入制度の出資比率要件が25%未満まで引き下げられている場合(例えば、日蘭租税条約では10%)には、その比率以上の子会社からの配当所得については益金不算入となる。他方、我が国企業の外国子会社が同様の出資を行った場合、25%未満の出資先からの配当所得は本邦 CFC 税制上合算課税の対象となり、結果として、現行の本邦 CFC 税制では自ら事業を行うよりも、むしろ税負担が重くなってしまう。かかる事態は本邦 CFC 税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。
- k) 内国法人と部分対象外国関係会社が持ち合いで外国子会社に出資している場合、当該外国子会社から受ける配当について部分対象外国関係会社の受動的所得に該当するか判断する際に、部分対象外国関係会社が直接保有する持分だけでなく、内国法人が当該外国子会社を直接・間接に25%以上保有するか否かを考慮することとしていただきたい。

## C 受動的所得の過剰合算の是正

本邦 CFC 税制では、経済実態がある子会社の所得であっても、いわゆる受動的所得については合算対象とする方式(インカム・アプローチ)がとられている。インカム・アプローチでは、能動的所得(経済実態のある事業からの所得)と受動的所得(経済実態を伴わない所得)の峻別が重要となるため、単に会計科目という極めて形式的な基準のみに基づいて判定するのではなく、実質的に能動的な所得は合算対象から除外すべきである。下記の事項はいずれもその所得を得るだけの実質を備えたものであり、合算から除外すべきである。

また、今後、「第2の柱」の法制化により、能動的所得に対しては国際最低課税額に対する法人税等を基本とし、受動的所得に対しては本邦 CFC 税制で課税することを基本とする枠組みに移行していくことも想定される。CFC 税制がこのような制度に移行する場合には、受動的所得に対する過剰合算の是正は必須となる点に留意が必要である。

- l) 先物取引業者に限らず、トレーディングを行う会社にとってデリバティブ取引は商品の価格変動その他のリスクヘッジのために不可欠であり、能動的な事業活動の一部である。デリバティブが受動的所得獲得のために利用される可能性は確かに否定できないが、かかる活動の租税回避防止のために、能動的な事業会社が行うデリバティブまでも原則合算対象とするのは、デリバティブの利用目的の誤解に基づく過剰な対応であると言わざるを得ない。
- m) 受取利子や有価証券の譲渡損益には少なからず間接費用(賃料、人件費、システム関連費用等)が伴っており、当該間接費用が控除されない場合に過大な合算課税が生じてしまうため、間接費用も控除されるべきと考える。また、受動的所得と間接費用は明確な紐付けがないことを勘案し、外国税額控除の国外所得計算における共通費用の配賦のように一定の合理性が担保される方法で間接費用の金額見積りを可能としていただきたい。

- n) 上述の通り、所得の属性判断は実質内容に基づき行われるべきであるが、それが認められない場合、行き過ぎた合算対象の拡大(オーバーインクルージョン)を防止するための次善の策として、平成29年度税制改正で廃止された、資産性所得の上限をCFCの会社単位での所得金額とする措置の復活を要望する。
- o) 異常所得とはOECDのBEPS行動計画3を受けたもので、個々の外国子会社の経済実態に照らせば通常稼得困難と考えられる所得であるとされている。外国子会社が事業上の理由から不要となった固定施設を譲渡することは通常の商取引の一環であり、売却益は臨時的な所得ではあるものの、経済実態に照らして通常稼得困難な所得ではない。また、残余財産が見込まれない場合の債務免除益についても経済実態に照らして通常稼得困難な所得ではない。これらの所得が異常所得として取り扱われることはCFC税制の趣旨に適合しないため、是正を求める。
- p) 部分対象外国関係会社が、他の対象外国関係会社に25%未満の出資を行い、配当を受ける場合、配当原資となる利益が当該他の対象外国関係会社で合算課税を受けた上で、さらに部分対象外国関係会社でも当該配当が受動的所得として課税を受けることになり、二重課税が発生するため、是正を求める。

#### D 単年度主義に起因する過剰合算の是正

現行CFC税制は、外国関係会社の判定や合算課税の要否の判定を事業年度ごとに実施する、いわゆる単年度主義を採用していることから、様々な弊害が生じている。平成29年度税制改正により租税回避を意図していない外国関係会社を含め、幅広く合算課税の要否の判定対象となり得る中、特に欠損金の活用の制約に起因して清算時に多額の課税が発生する事例が増加する懸念がある。

- q) 外国関係会社に該当しない会社については申告書別表が作成されないため、外国関係会社に該当しない事業年度の欠損金は申告書別表に記載することができず、結果として欠損金の繰越控除ができない。これは現行の本邦CFC税制において外国関係会社の判定を事業年度ごとに行うという「単年度主義」に起因するものであり、この単年度主義を改め、外国関係会社に該当しない事業年度に発生した欠損金の繰越控除を認めるべきである。また、我が国企業は国内・海外の事業への投資を積極的に行っているが、必ずしも全ての投資が成功するわけではなく、中には不本意ながら事業撤退を行うケースがある。当該事業撤退に係る税制の取り扱いが国内外で異なっているケースがあるため、問題となる場合がある。例えば、国内投資であれば出資・貸付の両方について分配された残余財産との差額について損失計上が可能だが、国外投資については貸付金の免除を行った際の債務免除益が本邦CFC税制上の合算所得として課税対象となり、損失計上が実質的にできない。国内外での取り扱いが異なるのは不合理であり、その是正を求める。
- r) 平成29年度税制改正により資産買収形態でのM&Aが活発な米国・英国が本邦CFC税制の対象となったことから、事業実態があり、本来合算課税対象となるべきではない会社が、事業を売却した年度のみ合算課税の対象となる懸念が高まっている。また、従前は現地に事業実態があったものの、清算にあたり事業活動停止や従業員解雇、オフィス閉鎖により、ペーパー・カンパニーに該当するか、または経済活動基準を満たせず、清算事業年度のみ全部合算対象会社に該当し、債権放棄や資産処分等による所得が合算される可能性がある。特に許認可等の関係から、事業活動停止から資産処分まで数年かかり、対象事業年度全期間を通じて従業員・オフィスが存在しないケースがあるが、従前の事業活動に使用した資産にもかかわらず、その売却益が合算されるのは不合理である。事業活動の停止や事業売却により外国関係会社が合算対象となる場合、事業からの撤退、清算事務の阻害要因

となり得ることから、事業活動が行われていた会社については、以後、収益活動が行われないことが見込まれる解散決議後の清算事業年度(清算事務年度)に関しては CFC 税制の適用対象外としていただきたい。

- s) 特定課税対象金額は合算対象事業年度において合算課税を受ける金額及び前期以前10年間に合算課税を受けた金額(のうち二重課税調整済部分を除く金額)であり、合算課税の対象となった外国法人から受ける剰余金の配当等に係る二重課税を防止するために設けられているものであるが、事業撤退時に欠損が生じる場合、当該事業から生じた所得が過去に合算されているにもかかわらず、撤退時に生じた欠損が合算されないことは不合理であることから改正を要望する。
- t) ペーパー・カンパニーの範囲から除外される一定の外国関係会社について、資産の 95%超が子会社の株式等であり、収入の 95%超が子会社からの配当や利子であることが定められているが、保有資産の最終的な処分を行う事業年度では、期末時点で子会社の株式等がないことによりペーパー・カンパニーに該当し、子会社の株式等資産の処分にかかる所得が合算される可能性がある。米国等で一般的に事業を行う際に用いられるスキームであり、租税回避リスクが限定的であると考えられるにもかかわらず、資産の最終的な処分事業年度の所得のみ合算されることは不合理である。
- u) 租税特別措置法施行令第 39 条の 15 第 5 項第二号において、基準所得金額から減算調整する「各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額」は「各事業年度において還付を受けることとなる法人所得税の額」がある場合には当該還付を受けることとなる法人所得税の額を控除した金額と規定されており、還付を受けることとなる法人所得税の額の上限額については明確ではないものの、条文の文理解釈(「減算した金額」ではなく「控除した金額」という表現が使用されており、ゼロ以下としないという解釈)により、当期中に納付する法人所得税額を上限とした実務上の取り扱いを行っている場合が多い。一方で、適用対象金額について定める租税特別措置法施行令第 39 条の 15 第 5 項柱書では「控除した残額」となっていることから、適用対象金額はゼロ以下としないという解釈であると考えられるものの、第二号では「控除した金額」という記載となっており、同一の条文中で「金額」「残額」と異なる表現が用いられていることから、第二号で定める還付考慮後納付法人税額はゼロ以下としないとは言いきれないといった解釈があり得、還付を受けることとなる法人所得税額に上限を設けないといった考え方もあり、条文の文理解釈により取り扱いが異なる場合が想定される。取り扱いが異なる場合、適用対象金額の所得計算結果が異なり、所得計算の均衡を欠くケースが想定されることから、その是正を求める。
- v) 現状、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は、合算対象事業年度において納付をすることとなる法人所得税額(合算対象以前の事業年度所得に基づき計算)となっており、外国関係会社において事業年度後に申告納税を行うことから、基準所得金額と基準所得金額から控除する法人所得税の事業年度が一致しない。そのため、合算対象所得と法人税額が適切に対応せず、合算所得の偏りや現地税額を控除しきれないといった不具合が生じる場合がある。仮に、12月決算会社の合算時期の見直しが実現する場合、合算課税対象事業年度までに多くの外国関係会社の法人所得税額は確定することが見込まれ、基準所得金額から控除する外国関係会社の法人所得税額を「合算課税対象事業年度までの期間において納付することとなる額」とすることによって、基準所得金額と法人所得税額とのより適切な対応関係を実現することが可能となる。

## E その他

- w) 平成30年度税制改正において、無税国に本店を有する外国関係会社についての租税負担割合の計算方法が示されたが、かかる無税国に本店を有する外国関係会社が有税国に支店を有し、当該支店において納税を行うケースでは、租税負担割合が「決算に基づく所得(会計上の利益)」を分母とし、「本店所在地国以外の国において課される外国法人税」を分子として算定され、分母と分子が合理的な対応関係となっていない。無税国に本店を有する外国関係会社の租税負担割合の計算においては、有税国支店の課税標準とされる金額を考慮した算定方法としていただきたい。
- x) 合算所得の計算上、子会社からの受取配当等の金額を控除する際には、配当が所得金額から控除される計算の過程を示す明細書として別表十七(三の二)を添付することが必要になると定められている。特定外国関係会社または対象外国関係会社でないと判断した会社が、その後の調査で当該判断を否認され、特定外国関係会社または対象外国関係会社に該当することとなった場合には、当該会社が25%以上出資する先からの配当につき、「別表十七(三の二)を添付しておらず、当初申告要件を満たさないため合算所得からの控除を認めない」とされるケースが想定されるため、当該当初申告要件を撤廃いただきたい。

### ② 事務負担の軽減に向けた簡素化

「第2の柱」の導入による企業への追加負担に鑑み、以下の簡素化を要望する。

- a) 外国関係会社の利益額または所得額等による制度免除基準を導入すること。
- b) 「第2の柱」の適用対象となる企業については、事務負担軽減の観点から、特定外国関係会社の適用免除基準を租税負担割合20%または15%に引き下げること。
- c) 現地で連結納税制度を適用している場合には、連結納税グループを一体とみなして租税負担割合を計算することを可能とすること(選択適用)。
- d) 租税負担割合や合算所得の算定において考慮すべき非課税所得につき、デミニマス基準を導入すること。
- e) 所得計算に関連性の低い事項等、別表の記載事項を削減すること。また、添付資料につき、削減や保存要件への変更等の簡素化を行うこと。

(理由、補足)

- a) 対象会社を絞り込むことが企業の事務軽減に最も効果がある。会計上の利益や所得額が少額またはゼロ・ゼロ以下の子会社は、所得移転先である蓋然性は低いいため、CFC税制適用免除を要望する。なお、制度免除基準の導入時には、以下の点の取り扱いについても留意いただきたい。
- 利益額は、外国関係会社の会社決算に基づく金額を基礎とし、判定のための調整は不要とすること。
  - 外国関係会社の会計監査において決算数値から修正が入る場合でも、修正申告を行う必要がないように免除基準の判定時点を明確化すること。
  - 所得額は、現地における法人税申告における所得額を用いること。それが認められない場合には、現地所得に非課税所得を加算した金額を用いること。

- 免除された事業年度で外国関係会社に欠損が生じていた場合は、CFC税制上の繰越欠損金を有することができなくなることはないよう、免除された後の事業年度における合算所得の申告にあたり、遡及的に繰越欠損金の控除を認めること。または、少なくとも制度免除基準の適用は会社の任意選択とすること。
  - 制度免除基準を適用する外国関係会社については、別表の作成等を不要とすること。
- b) 平成29年度税制改正により、本邦CFC税制の実務において確認対象となる会社数が大幅に増加し、過度な事務負担が生じている。納税者の事務負担軽減のために、「第2の柱」の適用対象となる企業については、租税回避リスクの低い租税負担割合が20%または15%以上の外国子会社を適用免除基準の対象とすることを要望する。
- c) 現行制度では、企業集団等所得課税規定について適用がなかったものとして個社ごとに所得を計算しているが、現地制度上求められない計算を行うことによる事務負担が生じている。令和元年度税制改正で導入されたペーパー・カンパニー除外規定の趣旨（複数法人で一体となって事業を行っている場合は一体で判定）を踏まえ、現地で連結納税制度を適用している場合に、連結納税グループを一体とみなして租税負担割合を計算することも可能としていただきたい（選択適用）。
- d) 租税負担割合や合算所得の算定において、金額の大小にかかわらず全ての非課税所得について詳細確認の上、計算に織り込んでいるが、事務負担軽減のため、少額の非課税所得については調整を省略できるよう、デミニマス基準を導入いただきたい。
- e) 別表の作成や添付資料の準備に係る事務負担軽減の観点から要望するもの。

### ③ 「第2の柱」との関係整理

「第2の柱」と本邦CFC税制の制度趣旨はそれぞれ異なる一方で、両制度は、外国子会社の課税後に追加的な課税が必要な部分に対して、親会社の本国にて課税を行うという点で共通する部分がある。このような前提の下、「第2の柱」の導入が我が国企業への過度な負担とならないよう、両制度の関係整理を行う必要があることから以下を要望する。

- a) 租税負担割合の計算方法について、「第2の柱」の実効税率計算方法（ETR計算方法）と可能な限り効率化に資する共通化を行うことを含むGloBEルール下でのCFC税制の在り方について検討すること。
- b) ペーパー・カンパニー及びキャッシュ・ボックスのいずれにも該当しない外国関係会社がQDMTT導入国に所在する場合はCFC税制の対象外とすること。
- c) 「第2の柱」において赤字所得の場合には税額のプッシュダウンが認められないことから、実際に二重課税となる事態が想定されており、CFC税制において二重課税排除の措置を設けること。
- d) 本邦CFC税制の課税対象金額の計算過程で加味した期ずれ要因の調整項目について、税効果会計を適用した場合には、当該法人税等調整額のプッシュダウンを認めること。

（理由、補足）

- a) 「第2の柱」と本邦CFC税制が併存し、追加的な実務負担が生じることになる。「第2の柱」の実効税率（ETR）とCFC税制における租税負担割合の計算方法や調整項目等について、可能な限り共通化を

行うことを含むGloBEルール下での本邦CFC税制の在り方について検討し、実務負担軽減を図っていただきたい。共通化に際しては、外国関係会社ごとに、共通化された手法と従来の計算方法のいずれかを選択適用できるようにしていただきたい。なお、検討時期については、「第2の柱」にかかる国内法制化により制度詳細や企業の実務運用が明確となった後とし、真に実務負担軽減に寄与するか否かを検討することが妥当である。

- b) 令和5年2月に公表された「第2の柱」のAdministrative Guidanceにおいて、QDMTTの計算に際してはCFC税額をプッシュダウンできない旨が定められている。その場合、二重課税を防止するためには、QDMTTにおける納税額を、本邦CFC税制において外国税額控除の対象とする必要があると考えるが、QDMTTにおける個社の納税額は各国の税制で規定され、統一的なルールとはならない懸念があり、本邦CFC税制において控除対象となる外国税額の算定が煩雑となる可能性がある。したがって、事務負担の軽減や二重課税の防止の観点から、QDMTT導入国に所在するペーパー・カンパニーやキャッシュ・ボックスに該当しない外国関係会社については、CFC税制の適用対象外としていただきたい。
- d) 本邦CFC税制の課税対象金額の計算過程において、外国関係会社の税引後当期損益に対する法人税法等の規定に基づく一定の調整や、繰越欠損金の控除等を行う場合がある。かかる調整項目について税効果会計を適用する場合には、当該法人税等調整額についてもプッシュダウンを認めていただきたい。

#### ④ 合算課税対象となる外国関係会社の範囲の適正化

- a) 主たる事業が事業実体を有さない被管理支配会社の株式の保有であり、かつ本店所在地国が被管理支配会社の本店所在地国と同一である外国関係会社が、被管理支配会社の事業の管理、支配及び運営を行う場合には、経済活動基準における事業基準を充足するものとする。
- b) 平成29年度税制改正により導入された外国関係会社の判定における実質支配関係の考え方において、財産の処分方針のおおむね全てを決定できることにより実質支配と判定される場合、適用対象金額の全額が実質支配を行う内国法人の所得に合算されてしまうものの、必ずしもその財産が当該内国法人に全て帰属するとは限らないため、持分比率に基づいて算出した課税対象金額を合算すること。
- c) キャッシュ・ボックスの判定において、会計上の税前利益の金額を総資産の帳簿価額で除した割合が30%未満となる場合にはキャッシュ・ボックスに該当しないこととする。
- d) 内国法人が影響力を有しない外国関係会社に対する課税を排除するため、本邦CFC税制の適用を受ける内国法人の判定について、内国法人による外国関係会社の株式等保有割合の要件を10%以上から20%以上へ引き上げること。

(理由)

- a) 外国関係会社の保有資産の大宗が被管理支配会社の株式の場合、当該外国関係会社の主たる事業は株式保有業とみなされる可能性が高い。主たる事業が株式保有業である場合には、統括会社の特例要件を充足する場合を除き、単なる株主権の行使や株式の運用に関連する業務にとどまらず、他の会社の事業の管理、支配及び運営等の業務による独立企業としての活動実体が現地で認めら

れるケースにおいても、経済活動基準における事業基準を充足せず、部分対象外国関係会社に該当しないものとされている。とりわけ、資源案件等においては、現地パートナーと同一国に所在する外国関係会社が、事業の遂行上欠くことのできない機能を果たす経済実体のないSPC（被管理支配会社）を設立の上、現地パートナーと共同で、資源案件等の事業方針の策定や業務執行の管理、調整等の業務を実施する場合があるが、この場合、被管理支配会社は事業実体を有さないことから統括会社の特例要件を充足しないため、現地国での事業活動の経済合理性を有するにもかかわらず、当該外国関係会社が部分対象外国関係会社に該当しないものとされている。現地で独立企業としての活動実体が認められるにもかかわらず、単に主たる事業が株式保有業であることのみを理由に、一律会社単位の合算課税の対象とすることは、他国企業との関係において不利な競争条件の下で事業投資を行うこととなり、我が国企業からの投資が望まれない遠因となることが懸念されるため、被管理支配会社と同一国に所在する外国関係会社が、被管理支配会社の事業の管理、支配及び運営を行う場合には、経済活動基準における事業基準を充足するものとしていただきたい。

- c) キャッシュ・ボックスの判定のために、有価証券等の資産を一定割合で保有する全ての外国関係会社について一定の受動的所得の金額を算出するのは実務上の負担が大きく、会計上の税前利益と総資産の帳簿価格を用いた追加のセーフハーバールールを設けることで負担を低減することを要望する。
- d) 内国法人の保有率20%未満の外国関係会社に関しては、影響力を有しておらず、租税回避リスクは限定的であると考えられる。加えて、会計上も連結範囲となっていないことから、情報を収集することが困難であり、申告書作成実務の負担が非常に重くなる懸念がある。平成29年度税制改正において、特定外国関係会社の追加及び部分合算の範囲の大幅な拡大が実施されたことにより、申告に係る事務負担が大幅に増加していることから、本邦CFC税制の適用を受ける内国法人の判定について、会計上の連結範囲と平仄を合わせ、内国法人による外国関係会社の株式等保有割合の要件を10%以上から20%以上へ引き上げることを要望する。

## ⑤ 経済活動基準の見直し

- a) 航空機エンジン等、その使用する範囲が必然的に国際的とならざるを得ない資産の貸付を主な事業とする場合は、結果的に所在地国基準の要件を充足することが事実上不可能になることから、非関連者基準または所在地国基準の適用についてはその国際的活動に照らし、非関連者基準を適用すること。
- b) 統括会社の定義及び経済活動基準（管理支配基準の充足）より必ずしも統括会社として、外国関係会社と内国法人の間に100%保有関係を求めているものではないことから、統括会社について、要件を緩和し、2以上の内国法人（パートナーとの共同出資）による100%保有の統括会社を認めること。
- c) 被統括会社の保有割合要件に関して、統括会社による発行済株式等の25%以上を直接保有し、かつ、議決権の25%以上を直接保有するとの要件を撤廃し、統括会社を含むグループ全体で被統括会社に対する50%超の支配権を有するかどうかで判定すること。
- d) 所在地国基準及び管理支配基準について、中東地域等現地の外資規制等のやむを得ない事情により、事業を行う国に本店を置くことができない場合がある。そのため、その隣国等に外国



関係会社の本店を置き、特定の国の支店において事業を行っている場合においても当該特定の支店において主として事業を行い、事業の管理・支配・運営を自ら行っていると認められるときには同基準を満たすものとする。

## ⑥ 受動的所得の範囲の適正化

- a) 受動的所得となるデリバティブ損益より除かれる「短期売買商品損失額を減少させるために行った一定のデリバティブ取引に係る損益」について、読み替え規定（租税特別措置法施行規則第22条の11第35項）により除外対象とするのではなく、法令上のデリバティブ取引等に短期売買商品に係るデリバティブ取引も含めることで、ヘッジ取引として行ったものについては合算所得の範囲から除外すること。
- b) 受動的所得における特定所得の金額の計算は、我が国法令に準じて計算することとされているが、現地法令に基づき我が国と異なる会計処理が過年度に行われている可能性がある場合に、一定の仮定や現地法令に即した帳簿価額の使用を容認すること。
- c) グループファイナンスを統括している、経済活動基準を満たす外国関係会社における資産運用益を受動的所得の範囲から除外すること。あるいは、外国金融子会社等の範囲を拡大し、グループファイナンス会社を含めること。

(理由)

- a) 現在の読み替え規定に沿うと、デリバティブ取引等のおおむね全部が「短期売買商品損失額を減少させるために行った」ものである場合には、事業者単位特例を満たせることとなるが、外国関係会社において短期売買商品に係るデリバティブ取引と、その他のデリバティブ取引が混在している場合には事業者単位特例を満たせないこととなり、たとえヘッジ目的で全てのデリバティブ取引を行っていたとしても、デリバティブの構成により事業者単位特例を満たせないという不合理な事態が発生するため。
- c) グループファイナンス会社は事業会社への資金融通を担うために一定の流動資産を保有し、銀行預金以外の流動性のある金融商品を用いて運用することで、社外の金融機関に劣後しない条件でのグループ内貸出を実現する必要がある。したがって、そのための有価証券等を用いた資産運用益については、能動的な所得の性質を持つことから、受動的所得の範囲から除外していただきたい。あるいは、外国金融子会社等の範囲を拡大し、金融機関に限らずグループファイナンス会社も含めることを検討していただきたい。

## ⑦ 経由法人所在地国の CFC 税制との二重課税の排除

本邦CFC税制上において合算課税が生じている間接保有の外国関係会社について、経由法人所在地国のCFC税制に基づき当該外国関係会社を課税する場合、二重課税が生じるため、本邦における二重課税の排除のための措置として以下を要望する。

- a) 外国関係会社の租税負担割合の分子の税額に、経由法人が経由法人所在地国のCFC税制により課された税額を含める一方、経由法人の租税負担割合の計算上、分母及び分子から経由法人所在地国のCFC税制の影響を除外すること。
- b) 経由法人の基準所得の計算上、経由法人所在地国のCFC税制の影響を除外すること。

- c) 経由法人が経由法人所在地国のCFC税制により課された税額を外国関係会社の控除対象外国法人税額に含めること。

(理由)

BEPSプロジェクトの最終報告書行動計画3「外国子会社合算税制の強化」を踏まえ、今後各国においてCFC税制の立法／強化が進むことが想定される中、外国関係会社の所得に関して、本邦以外の国でCFC税制の適用を受けた場合に生ずる二重課税について、国内法上の措置を講じる必要があると考える。同最終報告書においても、同一のCFC所得に対して複数の国のCFC税制が適用される場合の二重課税の排除に関する勧告がなされている。

#### ⑧ 合算済所得の配当等に係る二重課税排除規定の整備

- a) 特定課税対象金額を有する法人の株式譲渡を行い譲渡益が生じた場合、当該法人に係る特定課税対象金額に達するまでの金額については、投資簿価を修正することで非課税とし、二重課税を排除すること。
- b) 平成21年度税制改正以前は本邦CFC税制が留保所得課税の性格であったため、配当促進の観点から年度制限を設けたものである。現在の発生所得課税の性格上、年度制限を設ける必要はないため、合算課税の対象となる子会社(外国関係会社)からの配当、並びに孫会社(外国関係会社)から子会社を通じた配当受領時の二重課税の調整に関し、配当益金不算入に関する年度制限を撤廃すること。また曾孫会社(外国関係会社)以下であっても孫会社同様に間接特定課税対象金額を定義することは可能であるため、曾孫会社(外国関係会社)以下にも適用があることを明確にすること。
- c) 特定課税対象金額がある法人が適格合併により他の法人に吸収合併された場合(クロスボーダー合併を含む)、当該被合併法人に係る特定課税対象金額の合併法人への引継ぎを認め、被合併法人の特定課税対象金額に対する二重課税を排除すること。
- d) 外国関係会社である孫会社の特定課税対象金額を子会社経由で配当する際の子会社所在地国課税との二重課税を排除すること。
- e) 外国関係会社の合算課税適用前に内国法人に対する配当があった場合、当該配当が二重課税となることから二重課税を排除すること(例:3月期決算の内国法人が3月期決算の外国関係会社から中間配当を受け取る場合)。

#### ⑨ その他

- a) 外国法人を当該外国法人の事業年度途中で買収した場合、適用対象金額の算出においては、買収前後で事業年度を区切ることを認めること(実務負担軽減の観点から、買収の効力発生日ではなく、月初、または月末で区切ることが望ましい)。
- b) 合算対象となる外国関係会社の課税対象金額は、当該外国関係会社の事業年度末時点の翌日から2か月が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されることになっているが、4か月が経過する日を含むその内国法人の事業年度と変更すること。

(理由)

申告実務の軽減、並びに外国関係会社の合算事務処理に係る資料収集に時間を要することにより要望するもの。

### (3) 子会社株式簿価減額特例

本税制の趣旨は、親会社の子会社株式を取得した後に、その取得前に子会社が蓄積した利益剰余金を配当として非課税で受けるとともに、その配当により時価が下落した子会社株式を譲渡することにより、経済実態を伴わない税務上の損失を創出させることを防止する目的として、一部の子会社からの配当については、その益金不算入相当額を投資簿価から減額させることにある。しかしながら、現行法令において、支配した後に獲得した利益剰余金からの配当にもかかわらず、簿価切下げの対象となる配当と認識されてしまい、結果、本税制の趣旨に反した形で制度が適用されるケースがある。

孫会社以下からの配当に係る適用回避防止規定に関しては、令和4年度税制改正により孫会社以下の全ての会社が、その設立以降、継続して親会社との間に支配関係がある場合に、同規定から除外されることとなった。しかしながら、孫会社以下に設立以来保有していない会社が1社でもあると、仮にその1社について取得時利益剰余金が存在しない、すなわち孫会社以下全てについて取得時利益剰余金が存在しない場合であっても、適用回避防止規定の要件を満たす際には、孫会社以下の剰余金の全てが取得時利益剰余金として取り扱われるという制度が維持されているため、法人税法施行令 第119条の3 第14項について、追加の見直しを要望する。

- a) 継続関係法人における特定支配関係の要件について、「当該他の法人による特定支配関係」から「内国法人による特定支配関係」に要件を緩和すること。
- b) 継続関係法人における新規設立の要件について、支配獲得時の利益剰余金がゼロを上回らない法人は設立法人と同様に扱うこと。
- c) 納税者が子会社の取得前後の利益剰余金額を管理しており、納税者が孫会社以下を取得した後に孫会社以下が稼得した利益剰余金からの配当が子会社利益剰余金に含まれることを示すことができる場合、その金額を取得後利益剰余金として扱っての本特例の利益剰余金要件判定も可能とすること(選択適用)。

(理由)

本税制については要望事項の通り、本来の趣旨を超えて簿価減額が生じる場合があることから、令和4年度税制改正で一定の手当てが行われたものの、孫会社の全てが要件を充足する必要があり、1社でも要件を充足していないと、取得後利益剰余金からの配当であったとしても、取得時利益剰余金として扱われ、簿価減額が発動される構図は維持されている。

この不具合を根本的に是正する上では、それぞれの法人において、利益剰余金について取得時剰余金と取得後剰余金との色分けについて納税者が立証できる場合には、取得後利益剰余金からの受取配当金について簿価減額を適用しないことが必要と考えられるものの、制度導入時の経緯も踏まえ、現行の枠組みを維持することを前提として適用除外の要件を追加的に要望する。

- a) 令和4年度税制改正では曾孫会社等について設立の時から基準時までの期間にわたって、「子会社」、ないしは「孫会社」との間で特定支配関係が継続していることが求められている。企業行動としては、

親会社から見た支配関係は変わっていないものの、事業内容や展開国ごとに管理会社を設立する等、事業を効率的に行うために、新規に法人を設置し、孫会社をその傘下に配置する(新規設立された法人が孫会社、元々の孫会社が曾孫会社となる)などの再編を行うことがある。この場合、孫会社と曾孫会社がともに設立時から保有されていても、曾孫会社の設立時に孫会社は存在せず、要件を充足できない。企業グループ全体の支配関係が継続する場合には、その中における事業体の関係までを固定的にすることまでも求めない形とし、曾孫会社等について親会社との間で特定支配関係が継続している場合には要件を満たせるよう適用回避防止規定の追加の緩和を要望する。

- b) 海外のプロジェクト(発電事業や資源事業等)ではパートナーと合弁事業を組成して取り組むことが多くあるが、合弁事業の推進に際して、その受け皿となる法人(曾孫会社等)をパートナーが用意することも多くある。これは許認可等の関係から現地法制にパートナーが通じている場合や、プロジェクトの成り立ちとして、パートナーから参加を求められるような場合に多くあり、設立以降継続して親会社が保有してはならないものの、事業そのもの(施設の建設等を含めて)の開始前に取得することとなるため、設立費用等の経費が発生しているのみで、取得時利益剰余金(配当原資)は存在しない。本税制の趣旨である支配獲得後の利益剰余金からの配当を対象とするという意味では、自社で設立している法人と実質的に同等であるため、設立の時から基準時までの期間にわたる継続支配の要件において、支配獲得時の利益剰余金がゼロを上回らない(配当原資となるプラスの剰余金はない)法人は設立法人と同様に取り扱いいただけるよう適用回避防止規定の追加の緩和を要望する。
- c) 制度の趣旨に鑑みれば、子会社が内国法人による特定支配日以後に稼得した利益剰余金額を管理する必要があるところ、納税者の事務負担を軽減する目的で適用回避防止規定は簡便的な制度となっている。そのため、設立後間もなく出資した案件等、取得前利益剰余金が限定的であることが明白な場合であっても、適用回避防止規定の適用により本特例の対象となり多額の簿価減額が生じ、税制の趣旨に反した結果となり得る。したがって、納税者が子会社の取得前後の利益剰余金額を管理している場合には、経済実態を伴わない税務上の損失を創出させることを意図していないことが明らかであるため、その内容をもって本特例の利益剰余金要件を判定することも可能とする措置を要望する(選択適用)。

#### (4) 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入の対象となる持株割合(現行25%以上)の要件を緩和すること。

(理由)

外国子会社配当益金不算入の対象となる持株割合については、同様の制度を持つ海外主要国(英:持株割合要件無し、仏・蘭:5%、米・ベルギー:10%)とのレベル・プレイング・フィールドを実現する観点からも現行持分保有要件である「25%以上」の要件の引き下げを要望する。引き下げの水準については、「第2の柱」で定義されるポートフォリオ投資の閾値と整合が取れた水準とすることを要望する。

#### (5) 経済安全保障の観点での税制上の措置

- a) 経済安全保障の観点から、外国子会社配当益金不算入制度の持分要件について、特定資源(天然ガス、石油、鉱物資源等)に対する海外投資については、その持分割合が10%以上の場合に適用対象とすること。

b) 本邦CFC税制において、10%以上の持分割合で全部合算・部分合算の対象外とされている特定の資源投資について、その特定資源の範囲に「鉱物資源」を追加すること。

(理由、補足)

- a) 資源輸入国である我が国にとって、海外における資源案件への参画・投資を通じて資源の安定供給を図ることは極めて重要である。天然資源の権益を取得するための投資額は巨額であることに加えて、資源開発は欧米企業が大きく先行している中、持分あるいは権益の25%以上を取得することは大きな困難を伴う。欧米の資源会社をパートナーとし、パートナー所在地国から資源案件への参画を行うことが多かったことも踏まえ、本邦CFC税制においては特定の資源投資については、全部合算・部分合算の対象外とする持分割合の要件を10%以上に引き下げる措置が講じられている。この措置は、パートナー所在地国から資源案件への参画をする状況においては、本邦CFC税制についてのみ、かかる措置を講じていれば十分であったことに困っている。

他方、昨今の国際環境の変化に象徴されている通り、エネルギーに代表される資源事業については事業継続の不確かさが大きく増加し、経済安全保障の観点で重要性が高まっている。国際環境が変化中、我が国への資源の安定供給を果たす上で、従来の参画や投資の在り方を見直す必要性の高まりに応え、我が国から直接参画・投資を行う場合にも備えて外国子会社配当益金不算入制度についても、特定の資源に対する海外投資については、その持分要件について10%以上とすることを要望する。

- b) 重要物資を調達することの困難さや重要性の高まりを踏まえ、本邦CFC税制における合算の対象とする特定資源、及び外国子会社配当益金不算入制度において持分割合要件の引き下げの対象とする特定資源の範囲として、天然ガス、石油に加えて我が国企業にとって重要な物資である「鉱物資源」を加えることを要望する。

## (6) 当初申告要件等

- a) 税務調査により過年度の申告について更正を受けることとなった場合に、受取配当金額の増加により受取配当金益金不算入額が増加するときは、更正により是正できることとすること。
- b) 租税特別措置法の規定について、法人税法と同様に当初申告要件を撤廃すること。  
特にCFC税制に係る外国法人税に関し、調査更正において新たなCFC税制における合算が生じた場合に、合算所得に対応する外国法人税について控除方式を選択するにあたっては更正の請求ではなく、調査更正により処理できることとすること。

(理由)

- a) 現行法令上は更正の請求が必要となっており、大きな事務負担となっている。効率化のため税務当局職員の職権による更正を可能とするよう要望する。外国税額控除も受取配当金益金不算入も共に二重課税排除の規定であることから、平成29年度税制改正で外国税額控除制度において手当てされた、税務署長において特別の事情があると認める場合に職権更正できる制度の導入を要望する。
- b) 平成23年12月2日公布の「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」により、法人税法において一部の当初申告要件が撤廃され納税者の利便性向上が図られたが、租税特別措置法においても法人税法同様、当初申告要件の撤廃を要望する。

また、租税特別措置法の当初要件撤廃の要望について、特にCFC税制に係る外国法人税に関しては、CFCに関する調査否認が増加している中で、事務負担の増加を招いている。具体的には、CFCに対して課される外国税額については、当初申告時にそれぞれの外国法人税ごとに損金算入方式・控除方式いずれの方式の適用を受けるか選択する必要があるところ、調査更正において新たなCFC合算が生じた場合に、合算所得に対応する外国法人税について控除方式を選択するにあたっては納税者が更正の請求を行う必要があり、CFC税制に関する更正が行われる都度、追加の事務負担が生じているため、調査更正により処理できることとすること。

## (7) 外国税額控除

国際的な二重課税排除の実効性を確実なものとするため、以下を要望する。

- a) 控除限度超過額及び控除余裕額の繰越期間3年は「期ずれの措置」の趣旨であるが、BEPSの議論等を通じて、新興国等において所得の発生事業年度以後の事業年度に追加的に課税が行われる事例が増加している。また、当該課税に対する裁判結果が出るまでの時間は長期にわたる場合もあり、従来の期ずれの年数では対応できない。このため、現行の繰越期間(3年)を二重課税の解消に必要な年数まで延長すること。
- b) 当期の外国法人税に対し、過年度の繰越控除余裕額を充当した後に当期に生じた控除限度額を充当する順番とすること。
- c) 外国税額控除制度に係る国際的な二重課税を排除するため、国外所得の一括限度方式を堅持するとともに、全世界所得の90%というシーリングを撤廃すること。
- d) 税額控除方式の部分適用を認め、控除不能額の損金算入を可能にすること。
- e) 国外所得計算上、調整前の国外所得の金額(課税・非課税を含めた全体国外所得)と外国法人税が課されない国外源泉所得(非課税国外所得)の金額がそれぞれマイナスになった場合、それぞれの金額をゼロとして申告数値を作成することになっているが、全体国外所得から非課税国外所得を控除した後の調整国外所得(課税国外所得)の金額がマイナスの場合ゼロとすることにとどめること。もしくは外国税額控除の限度額は全体国外源泉所得から非課税国外所得を控除して求められる調整国外所得金額ではなく、外国法人税が課せられる国外所得(課税国外所得)(マイナスの場合はゼロ)に基づき算出すること。

(理由)

- b) 現行法令では当期の外国法人税に対して、最初に当期に生じた外国税額控除限度額まで充当し、限度超過額が生じた時点で前期以前からの繰越限度余裕額を充当することとされているが、繰越限度余裕額の失効に伴う二重課税の発生を防ぐ観点から、繰越限度余裕額を古い順に充当してから当期の控除限度額を充当する順番とすることを要望する。
- c) 我が国企業の海外事業展開が加速化し、その形態も多様化・複雑化する一方、進出先各国において租税制度の相違が存在している。このような状況下において、我が国企業の海外展開を支援し、同時に、諸外国における租税制度とのミスマッチを緩和するためには、事務手続きも簡便である一括限度方式の維持が不可欠である。また、帰属主義の導入により国外 PE に帰属する所得が明確に規定されたことに伴い、90%のシーリングは制度と整合的でなくなったことから撤廃を要望する。

- d) 現行制度では税額控除方式を選択した場合には控除対象外国法人税額の全額が控除対象となり、一部の損金算入処理は認められていない。控除限度額が不足する場合でも外国で実際に納税を行っている事実があり、税額控除方式を選択した場合に控除対象外国法人税額の全額について損金不算入処理を強制するのは不合理であることから、税額控除の部分適用を認め控除不能額を損金算入する制度への改正を要望する。
- e) 国外所得の計算は、現行の申告書様式(別表六(二))に基づくと、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額(11欄)とその他の国外源泉所得に係る所得(12欄)の金額を合算し(13欄:合算額がマイナスの場合は0)、当該合計金額から各所得に係る非課税国外所得(外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得)の合算額(14欄:マイナスの場合はゼロ)を控除することで調整国外所得金額(15欄:マイナスの場合はゼロ)を算出している。この場合、国外事業所等帰属所得とその他の国外源泉所得に含まれる非課税国外所得のバランス次第では(例えば、国外事業所等では課税国外所得が生じる一方で、国外資産の譲渡損失等の非課税国外所得が発生する場合等)、本来の調整後(=課税)国外所得よりも過小に算出され、十分な外国税額控除限度額が確保できない結果となる。このような不具合を解消するためには、非課税国外所得を控除した後の調整後(課税)国外所得(15欄)のみを「マイナスの場合はゼロ」とするように改めるべきと考える。外国税額控除の限度額には総所得基準のシーリングも定められており、国外所得基準はあくまでも外国法人税が生じる要因となった「課税」国外所得を基礎とすべきと考える。

## (8) 移転価格税制の見直し

- a) 本邦CFC税制の適用を受けている国外関連者との取引は本邦ローカルファイル作成義務範囲から除外すること。
- b) 国外関連者から、企業が事実上コントロールできない50%出資先を除外し、「50%以上」を「50%超」とすること。また、企業が事実上コントロールできない実質支配基準における法人役員数による支配判定につき、「2分の1以上」を「2分の1超」とすること。
- c) 国外関連者への寄附金に対する課税については、贈与の意図が契約上明白なものに限定し、原則は移転価格税制を適用すること。
- d) 「特定事実」が存在することによる実質支配基準で国外関連者と判定する際は、税務当局側に挙証責任があることを明文化すること。
- e) 国別報告書は、e-Tax経由で提出する必要があるが、所定のフォームに基づいたCSVファイル(もしくはXMLファイル)が必要であり、Excelで単純にファイル形式を変換保存するだけでは対応できない状況下にある。そのため、所定のファイルを作成するにあたり、納税者の事務負担が増加していることから、より簡便的な手法での提出方法(単にExcelをCSVに変換することや、変換用のフォーマットをご用意いただく等)を検討すること。
- f) 令和元年度税制改正において移転価格に関する差異調整法の整備として、四分位法に基づく差異調整が可能となったが、当該差異調整が可能な場合として「定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができない場合」とあるが、具体的にどのような場合が当該事項に該当するのか明確にすること。

g) 最終親会社等届出事項の提出期限について、現行の「最終親会計年度の終了の日まで」から、「確定申告書提出期限まで」に緩和すること。

(理由)

- a) 本邦CFC税制の適用を受けている国外関連者の所得は我が国で課税されていることから国外関連者との取引について分析の必要性はなく、ローカルファイルの同時文書化義務範囲から除外していただきたい。
- b) 国外関連者判定において、国外関連者の対象となる50%の持分の会社は、原則、会計上持分法適用である会社であり実質的に支配できていないことから、別表17(4)作成でも、出資比率50%で持分適用である会社からの情報収集には相当の事務負担がかかっている。加えて、平成28年度税制改正における国別報告事項の構成事業体の範囲として、「適用される会計基準において、連結財務諸表に財産及び損益の状況が連結して記載される事業体」と定義されたことも踏まえ、本事項との平仄を合わせていただきたい。
- c) 国外関連者への寄附金課税と移転価格税制における課税に関する線引きは必ずしも明確でないことから、移転価格税制の整備も踏まえ、上記の項目について要望する。
- g) 最終親会社等届出事項に記載すべき構成事業体は、現行法令で定める提出期限である会計年度終了時に確定することから、実務上、最終親会社等届出事項を会計年度終了日までに提出することは不可能である。現状において、仮の構成事業体を記載した最終親会社等届出事項を一旦会計年度終了日までに提出し、事後で確定版の構成事業体に基づく最終親会社等届出事項に差し替えを行っており、無用な事務負担の削減のために対応可能な期限設定をお願いしたい。

## (9) 租税条約

租税条約未締結国との条約締結及び既存の租税条約の改定を強く推進するとともに、対応的調整の実施規定や仲裁規定を盛り込むことにより、国際的課税問題が発生した場合に解決可能とする枠組みを整備すること。

## (10) 減耗控除

令和7年3月31日で適用期限の到来する減耗控除制度について、エネルギー安全保障の観点から、適用期限を延長するとともに、内容を拡充すること。

(理由)

世界的な地政学リスクの拡大や資源ナショナリズムの高まり等により、資源・エネルギーの供給懸念、経済安全保障への対応が必要不可欠となっている。こうした中、天然資源の乏しい我が国にとっては、国内外での資源の安定的な供給先の確保は極めて重要である。探鉱開発を促進し、資源・エネルギーの安定供給を図る観点から、減耗控除制度を延長ならびに拡充させることは不可欠である。