

日本貿易会 令和6年度税制改正要望の提出について

一般社団法人日本貿易会 経理委員会委員長
双日株式会社
主計部長

なかざわ みずえ
中澤 瑞枝



1. はじめに

日本貿易会経理委員会は傘下の税務コミッティでの検討を踏まえ「令和6年度税制改正要望」の原案をとりまとめ、第377回常任理事会（9月20日開催）での審議、承認を経て、9月29日、政府・与党、関係省庁、その他関係団体に提出した（<https://www.jftc.or.jp/proposals/index.html> 参照）。

政府は2023年6月16日に閣議決定した「経済財政運営と改革の基本方針2023」（以下、骨太方針2023）において「経済成長と財政健全化の両立を図ると共に、少子高齢化、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に向け、包括的な検討を進める」という方向性を示しており、当会の要望は、この方針に沿ってとりまとめた。わが国企業のグローバルな事業展開における基礎インフラとして税制を整備し、制度趣旨と必ずしも合致しない課税実態や企業の過大な実務負担を見直すことは、各国との公平な競争の実現につながり、『新しい資本主義』に向けた改革の一助ともなり得る。

このような考えの下、当会は「企業活動のグローバル化に対応した納税環境の整備」の観点から、令和6年度税制改正要望114項目をとりまとめた。このうち、重点要望項目は40項目あり、2023年度はOECDで議論が進んでいるグローバル・ミニマム課税の国内法制化と、これに伴う本邦CFC税制の適正化・簡素化に関する要望を最重要項目に位置付けた。

ここでは、この最重要項目の2点について説明する。

2. 令和6年度税制改正要望の重点要望項目

(1) グローバル・ミニマム課税の国内法制化

◆グローバル・ミニマム課税の背景

OECDでは、デジタル経済の拡大に伴う税制上の問題への対応について、国際課税ルールの見直しが進んでいる。

これまでの国際課税ルールの原則は、工場や事務所などの物理的拠点がある国で課税される

というものである（いわゆる、PEなければ課税なし）。例えば、工場で生産した製品を海外へ輸出する場合、課税権は工場の所在地国にある。

しかし、昨今のデジタル経済の発展により、Googleの検索エンジンサービスの広告収入やAppleの音楽配信サービスの収入など、GAFA（Google、Apple、Facebook、Amazon）をはじめとした巨大IT企業はタックスヘイブン（租税回避地）など法人税率の低い軽課税国に拠点を置き、サービスの源泉となる無形資産の権利を軽課税国に移転することで、グループ全体での税負担を軽くすることが容易になった。

他方、自国でインターネット等を通じたデジタルサービスが消費されているにもかかわらず、当該国に物理的な拠点がないため従来の課税原則では課税できない、つまり、消費者やユーザーがいる「市場国」で実質的な経済活動を行っているにもかかわらず、課税の機会を逸するという問題が顕在化することとなった。

このような国際課税上の課題に対処するため、OECDは、「市場国への新たな課税権の配分（第1の柱）」と「グローバル・ミニマム課税（第2の柱）」の二つの解決策を打ち出し、2021年10月にOECD / G20の主導により国際合意がなされた。

◆市場国への課税権の配分（第1の柱）

支店や工場などの物理的拠点がないう国でも、
インターネットなどを通じてサービスが消費されれば課税可能に

利益A：超過利益（企業の利益率10%を超える部分）のうち25%の課税権を市場国に配分するルール

⇒ 2023年末までに多国間条約署名（予定）

利益B：基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格*の簡素化ルール
新興国等の執行能力の低い国（low capacity jurisdictions）における移転価格の議論を平易にし、利益配分自体を簡素化することが目的

⇒ 2024年1月に最終報告書公表（予定）

*移転価格：国をまたがるグループ内企業間の取引価格のこと。

例えば、親会社－子会社間の移転価格の設定次第で各国の納税額が変わるため、これによる利益移転を防止するためのルールがある

◆グローバル・ミニマム課税（第2の柱）

国際的な最低税率が15%に

所在国ごとの子会社の実効税率が最低税率（15%）を下回る場合、最低税率までの金額を連結グループの親会社に上乗せ課税するルール

⇒ 2021年－2022年にモデルルールおよびコメンタリー（ルールの解説）が公表済。各国にて法制化中

市場国への課税権の配分（第1の柱）は、インターネットなどを通じた売上に対し、市場国に拠点がなくても課税を認めるというものである。具体的には、グループの連結財務諸表における利益率が10%以上の場合、10%を超える部分を超過利益とし、その超過利益の25%の課税権を売上に応じて市場国に配分する利益Aと、アフリカ諸国等の移転価格税制に対する経験が浅い国への配慮として、基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格ルールを簡素化する利益Bによって構成される。

グローバル・ミニマム課税（第2の柱）は、国際的な最低税率を定める制度である。デジタル企業が容易に軽課税国に拠点や無形資産を移せるようになったことを受け、巨大グローバル企業の誘致を狙い、各国での法人税率の引下げ競争が激化した。この税率引下げ競争に終止符を打つための措置として、国際的な最低税率を15%に定めたものである。グローバル・ミニマム課税では、子会社が所在する各国での実効税率*が、最低税率15%を下回る場合、連結グループの親会社に対し、親会社本国において最低税率まで上乘せして課税される。2021－2022年にかけ、モデルルールおよびコメンタリー（ルールの解説）がOECDより公表され、これらに基づき各国にて法制化が進んでいる。

*実効税率：企業が所得に対して実質的に負担する税率

◆「グローバル・ミニマム課税」導入に関する当会要望事項

上記の二つの柱のうち、「グローバル・ミニマム課税」については、子会社の軽課税所得を親会社本国で合算するという「所得合算ルール」が令和5年度税制改正にて法制化された。「所得合算ルール」はグローバル・ミニマム課税の一部であり、本来は税額計算の簡素化措置や関連ルールやガイダンスとセットで導入されるべきものであるが、いまだOECDにおいて議論中の論点もあり、それらは逐次公表され次第、令和6年度以降の税制改正で反映されることになっている。

このような状況を踏まえ、当会では主に2点の要望をとりまとめた。

①企業の負担軽減に向けたわが国による国際議論のリード

企業の負担軽減に向け、わが国がOECDの議論をリードすること。例えば、恒久的な制度除外ルールの設定や各国での納税手続きの統一、二重課税防止策について十分な検討がなされるよう、わが国が企業の負担軽減に向けて国際議論に働き掛けていくことを要望する。

②日本での法制化における企業の負担への配慮

OECDが公表しているモデルルールは、制度の骨子は示されたものの、国内での法制化に当たっては、納税者である企業の実務負担に配慮するとともに、課税の予見可能性を高める取り組みを行うことが不可欠である。そのため、例えばモデルルール以上の事務負担を課さないよう制度を構築すること、企業向けの実務ガイダンスを提供すること等を要望する。

(2) 本邦CFC税制の適正化・簡素化

本邦CFC税制は外国子会社を利用した租税回避の防止を目的とし、軽課税国へ所得移転を行っていると思なされた外国子会社の所得を親会社の所得と合算して、日本で課税するものである。

現在、本邦CFC税制について企業が認識している主な問題点は、以下の3点である。

【本邦CFC税制の問題点】

①過剰合算

本邦CFC税制の対象が他国のCFC税制に比べて広いため、租税回避といえない所得までが幅広く合算対象になっていること。

②事務負担

実際に本邦CFC税制の課税対象となる外国子会社は、ごく少数であるにもかかわらず、実務の面では、「課税の対象とならないことを確認するため」に膨大な時間と労力を要していること。

③グローバル・ミニマム課税の導入に伴う負担増

グローバル・ミニマム課税が導入されることにより、企業は重複する範囲の外国子会社についてそれぞれの制度で求められる異なる情報を収集し、異なる方法で税率計算を行う等、二重の手間が強いられること。

これらの3点について以下の通り改正を要望する。

①過剰合算の是正

本邦CFC税制の趣旨は「外国子会社を利用した租税回避の防止」であるが、現行の税制では、実務負担への配慮もあり、合算対象の該非において画一的な判定基準が設定された結果、制度下において所得の本質を見極めることができず、本邦からの所得移転ではないと考えられる事例1や事例2のようなケースにおいても課税が生じている。

【事例1】 A国内で電力がつくられ、A国内で消費されるような現地完結型の事業を行う会社が本邦CFC税制の課税対象となるケース

【事例2】 事業実態があった子会社の清算過程で生じた債務免除益*が、本邦CFC税制の課税対象となるケース

*債務免除益：破綻にひんした企業が債務等の弁済を免除された金額

➡ いずれも日本からの所得移転ではない。

このように税制の趣旨に照らして過剰とも言える合算が生じ、課税されるケースがあることは、日本企業の負担を増大させるとともに、適正な海外進出を図る上での障壁となり得るため、見直しを求める。

②事務負担の軽減

本邦CFC税制は、OECDのBEPSプロジェクト*を受けて、平成29年度に大型の改正が行われた。この平成29年改正以降、制度の対象となる子会社が増え、日本企業の事務負担が急増している。先述の通り、当会税務コミッティでの議論においても実際に課税の対象となるのは数%程度と限定的であるにもかかわらず、各社が課税対象とならないことを確認する

ために膨大なコンプライアンス・コストをかけていることが明らかになった。

* BEPSプロジェクト：BEPSとはBase Erosion and Profit Shiftingの略。税源浸食と利益移転と訳す。一部の多国籍企業が行っていた過度な租税回避行為を防止すべく、国際課税ルールを見直し、各国税務当局が協調して対処することを目的とするものであり、OECD／G20の各国税務当局が国際課税上の諸問題について議論を行っている。上述の「第1の柱」「第2の柱」もその一環

当該制度については、企業の事務負担が過大であるとしてこれまでも改正を要望してきた。令和5年度税制改正では、グローバル・ミニマム課税の導入による実務負担軽減のため、適用免除基準が「30%以上」から「27%以上」に引下げられた。

しかし、これまで適用免除基準30%に明らかに満たないために厳密な租税負担割合の計算を行う必要がなかった子会社について、基準が27%に変更されると制度の該非判定のためにより精緻な計算が必要となるケースが想定されることから、事務負担の軽減効果は限定的であると考えられる。特に在米子会社では、各州により課税方式や税率が異なる非常に複雑な仕組みがあり、計算された州税と、連邦税を考慮した租税負担割合が27%前後となるケースが想定され、適用免除基準の判定に当たり、より厳密な州税計算を行う必要が生じる。

CFC税制は、本来は課税逃れを捕捉する税制であり、その課税逃れの動機は「移転する利益は相応に高額」であり、かつ「移転先の税率が低い」と考えられる。こうした前提の下、利益額等が一定額以下の子会社、あるいは租税負担割合が20%以上の子会社を適用対象外とするといった課税対象の絞り込みを要望する。

なお、租税負担割合が20%以上の子会社を適用対象外とする適用免除基準の引下げが難しい場合には、令和5年度税制改正による適用免除基準の引下げによる実務負担軽減効果を確かなものにするために米国州税計算の簡素化を求めたい。

③本邦CFC税制とグローバル・ミニマム課税との関係整理

グローバル・ミニマム課税は各国の法人税率の引下げ競争に歯止めをかけることを目的に導入された制度であるが、これに対し、本邦CFC税制は外国子会社を利用した租税回避行為の防止を目的としたものである。制度趣旨は異なるとされるものの、実効税率を算定し、同税率が低い場合に親会社側で追加課税される点は共通している。

しかし、グローバル・ミニマム課税の実効税率と、本邦CFC税制における租税負担割合は、計算方法や調整項目が異なることから事務負担の増加が懸念されるため、両制度で扱う情報を共通化する等、事務負担軽減を図ること、さらに、グローバル・ミニマム課税下で最低税率15%での課税が担保される国については、CFC税制の対象外とし、二重課税排除を確かなものにする事等を要望している。

3. 最後に

本稿では、令和6年度税制改正要望のうち、特に重要なポイントに絞って説明した。

当会の要望は、わが国企業がグローバル展開を行うに当たって、税制面での「レベル・プレイング・フィールド（公正な競争条件）」を確保することを目指している。問題意識を共有する他の業界団体などとも連携しながら、政府、与党、関係省庁に対し、継続して働き掛けを行っていく。