

「国際課税連絡協議会 令和3年度税制改正要望」提出

国際課税連絡協議会は、日本貿易会が、国際取引に関係の深い業界団体に呼びかけ、国際的な税務問題について関係業界が一致団結して税制改正を要望していく目的で、2000年に結成したものである。

令和3年度税制改正要望では、新型コロナウイルス感染拡大の影響下において、経済の電子化に伴う課税上の課題への対応など、経済活動のさらなるグローバル化に向けて、我が国企業の国際競争力強化や我が国の経済成長を促す税制改正の要望、合計57項目を取りまとめた。19団体の連名で、9月30日に政府・与党に提出した。

令和3年度税制改正要望

令和2年 9月

国際課税連絡協議会

(下記19団体連名要望)

京都貿易協会

一般社団法人 神戸貿易協会

石油化学工業協会

石油鉱業連盟

一般社団法人 全国中小貿易業連盟

一般社団法人 日本機械工業連合会

日本機械輸出組合

日本鉱業協会

一般社団法人 日本航空宇宙工業会

一般社団法人 日本産業機械工業会

一般社団法人 日本自動車工業会

日本繊維輸出組合

一般社団法人 日本船主協会

日本船舶輸出組合

一般社団法人 日本造船工業会

一般社団法人 日本鉄鋼連盟

一般社団法人 日本電線工業会

一般社団法人 日本貿易会

公益社団法人 横浜貿易協会

幹事団体： 一般社団法人 日本貿易会

目次

はじめに	2
1. ウィズ・コロナ、ポスト・コロナを見据えた対応	3
(1) 納税環境整備	3
(2) 欠損金使用制限の見直し	3
(3) 外国税額控除制度	4
(4) 印紙税廃止	5
2. 国際課税制度	5
(1) 電子経済の課税上の課題への対応	5
(2) 外国子会社配当益金不算入制度	6
(3) 外国子会社合算税制（CFC 税制）	7
(4) 移転価格税制	13
3. その他法人課税	15
(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化	15
(2) 二国間租税条約の締結及び改訂促進	15
参考資料 1	17
参考資料 2	17
参考資料 3	18

はじめに

我が国経済は、2019 年度に名目 GDP が 550 兆円を超えて過去最大規模に達したものの、消費増税後の 2019 年 10-12 月期以降、四半期 GDP はマイナス成長が続き、景気後退局面を迎えている。特に新型コロナウイルスの世界的な感染拡大は、我が国経済にも大きな打撃を与えている。2020 年 4 月 7 日に新型コロナウイルス対策の特別措置法に基づく非常事態宣言が発令されたことを契機に、経済活動が抑制され、2020 年 4-6 月期の実質 GDP は前期比年率 28.1%減へと急落し、戦後最大の減少率となった。かかる状況下で我が国政府が「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」を定め、国民の生命と生活を守るべく、財政・金融・税制といったあらゆる政策手段を総動員し対応したことは評価に値する。

他方、GDP の 2 割以上に及ぶ緊急経済対策には過去最大の財政出動がなされ、我が国の財政再建への道は一層険しくなることが予想される。将来の負担増を可能な限り短期間で解消するため、ダメージを受けた企業の早期の業績回復、経済成長の実現による税収確保は喫緊の課題である。

また、新型コロナウイルス拡散の影響で、世界経済は景気低迷の極めて厳しい状況にあり、世界各国においても大規模な経済対策が行われた。今後はパンデミック対策強化等を背景に、各国のヒト・モノ・カネの動きに関する規制や自国優先の経済政策、さらに英国の EU 離脱や米中貿易摩擦等、企業活動にとり不確実な環境が長期化する懸念がある。保護主義傾向の高まりや自由貿易停滞の懸念を受け、G20 では、ポスト・コロナの経済回復において、各国が国際貿易の円滑化に向けて協働することが確認されている。我が国は輸出規制の早期解除や「大阪トラック」の下における電子商取引交渉をはじめとした新たなルールづくりの加速化等を提案するとともに、今般明らかになった自由貿易体制の限界や脆弱性をふまえ、より強固な内容への WTO 改革を一層の切迫感をもって進めていく姿勢も示している。

ウィズ・コロナ、ポスト・コロナのニューノーマルの下、BCP（事業継承計画）や安全保障を考慮したグローバルサプライチェーンの再構築、事業再編等の迅速な実施、デジタルトランスフォーメーション（DX）の推進による新たなビジネスの創造等、将来に向けた投資促進の取り組みは、経済再生を支える鍵である。こうした取り組みが進む中で、厳しい国際競争に晒されている我が国企業が、より不確実性が高まる事業環境の変化に柔軟に対応し、グローバル展開を加速できるような政策支援が期待される。とりわけ、税制は政策実現の重要なツールの一つであり、その整備は極めて重要である。我が国の制度及び執行は、世界情勢、各国の動き、ならびに企業の実態や事務負担をふまえ、「レベル・プレイング・フィールド」（公正な競争条件）を実現し、我が国企業の競争力を高めるものであることが望まれる。

具体的には、新型コロナウイルス対策として、申告手続き整備や法人課税の欠損金使用制限の見直し、外国税額控除の期ずれに起因する二重課税の排除等、短期的に企業の負担を軽減する措置が必要である。国際課税の分野では、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について、我が国企業が他国企業に比べて競争上不利な環境に置かれることなく、また過度の事務負担を負うことがないようにすることが求められる。また、企業の海外展開を一層活発化し、海外での成長を取り込むことにより我が国の経済成長を促すため、外国子会社配当益金不算入制度の適用範囲の拡大や外国子会社合算税制のさらなる適正化が望まれる。

以上のような状況を勘案し、国際課税連絡協議会は、企業のグローバル活動を進める上で税制が障害となり足枷とならないよう、以下の改正を要望する。

以上

1. ウィズ・コロナ、ポスト・コロナを見据えた対応

(1) 納税環境整備

- a) 新型コロナウイルス対策に端を発する在宅勤務拡大の観点からも、社内書類の電子化、ペーパーレス化の一層の推進が求められる状況を鑑み、電子帳簿保存法における国税関係書類の電子保存に関する検索機能や見読可能装置等のシステム要件、並びにスキャナ保存を行う際の適正事務処理要件、タイムスタンプ付与期日要件の大幅な緩和を要望する。
- b) 上記a)と同様に在宅勤務を必要な時に可能とする体制に移行する上で、納付書等に代表される行政から受け取る文書、及び届出等に代表される行政に提出する文書について全面的な電子化を実現して頂きたい。
- c) 令和2年度からの大法人の電子申告義務化を見据え、申告事務負担軽減の観点から、一定の書類（決算書、会社概況書等）の添付省略を認めると共に、勘定科目内訳明細やCFC税制における特定外国関係会社・対象外国関係会社の財務諸表等の書類について添付要件と保存要件の区分見直しを要望する。

（理由）

- a) 新型コロナウイルス対策に端を発する在宅勤務拡大やコロナ後の新しい生活様式の観点から、ペーパーレス化が今まで以上に重要度を増している。業務プロセス全体としてペーパーレス化を達成する為には、電子帳簿保存法における国税関係書類の電子保存の要件を充足することが不可避であるところ、現行制度では、検索機能、見読可能装置等のシステム要件や適正事務処理要件など、紙保存に比べて著しく厳格な要件を求められていること、領収書などの受領者がスキャンする際は受領からおおむね3営業日以内にタイムスタンプ付与する必要があることなどが、電子保存導入の足枷となっている。企業は、在宅勤務にも対応べく業務プロセスの見直しを急速に進めており、実質的には業務の大半がペーパーレスで完結できる様になりつつあるが、税法対応のために、改めて書類の印刷を行い、紙文書の保存を行っている状況にて、極めて非効率なオペレーションとなっていることから、これら要件の大幅な緩和を要望する。
- b) 納付書等の期日を設けられた手続きに関する文書が郵送で送付される場合、受領を適時に行う為に毎日出社することが必要となり、在宅勤務の大きな阻害要因となる。届出関係書類についても、社印や役印等が求められる文書が未だに多く、押印・捺印についても在宅勤務の大きな阻害要因となっている。此の点、規制改革推進会議における共同宣言、閣議決定された骨太方針2020でも取り上げられているが、この実現をお願いしたい。
- c) 電子申告の適用は納税者・徴税者双方にとっての事務効率化やコスト削減を目的としている。電子申告の義務化をより実効性のあるものとするため、一定の書類の添付省略や保存要件への変更により、納税処理に係る事務負担を削減することが望まれる。

(2) 欠損金使用制限の見直し

現行法令の繰越欠損金の控除限度及び繰越期間は諸外国に比べ制限が厳しく、失効した欠損金に対応する税率相当分は税負担増となっており、納税者に過度な課税を強いる結果になっている。また、新型コロナウイルスの影響による一時的な企業業績の悪化等により、繰越欠損金活用の重要性が今まで以上に増すこと、及び繰越欠損金活用の要件を大幅に緩和する国もあることから、企業の国際競争力強化の観点も含め、以下を要望する。

- a) 控除制限を緩和もしくは撤廃すること。
- b) 既存の欠損金を含め、欠損金の繰越期間をOECD諸国並みに20年に延長もしくは期限を定めず繰越可能とすること。
- c) 欠損金の繰戻還付について全ての企業を対象とすること。

(3) 外国税額控除制度

改正CFC税制の施行による合算対象範囲の拡大に伴い、控除対象外国法人税額が増加しており、所定の期間内に控除を実現させることが一層難しくなっていることに加え、新型コロナウイルスの影響により課税所得が減少し、控除限度額が払底する可能性がある。このような環境を踏まえ、二重課税の排除を促進するため、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の増加している。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かか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共に、全世界所得の90%というシーリングを撤廃すること。
- d) 地方税から控除未済となった金額の還付制度の創設
 - ① 地方税から控除未済となった金額は、法人税と同様に還付すること
 - ② 還付が認められない場合は、少なくとも損金算入を容認すること

(理由)

- a) 新型コロナウイルスの影響や改正CFC税制の影響により、現在の規定にある3年間の繰越期間では二重課税の解消ができず、繰越控除額が失効するケースの更なる増加が想定されるため、二重課税の解消に必要な年数への延長を求める。
- 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) 本邦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。かような状況下において、本邦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より、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) 控除対象外国法人税額が多いため、地方税の過年度の控除余裕額を利用する場合に、当期の地方税の法人税割の金額を超えることがあるが、現在の制度では、当該控除未済の金額が還付されず、将来3年間控除未済額として繰越される。地方税においても、国税と同様控除未済となった金額については還付制度の導入が是非とも必要である。

(4) 印紙税廃止

印紙税については、課税・非課税の判断が困難なケースがあり、実務上の負荷がかかっていること、経済取引の電子化やペーパーレス化が進む中で、文書のみを課税対象とすることに課税上のアンバランスが拡大していること、また国際的にも印紙税制度を維持している国は減少していることから、印紙税制度の廃止を要望する。

(理由)

印紙税については、商取引形態の多様化の進展に伴い合理性が薄れていること、また新型コロナウイルス対応により企業のペーパーレス化が今まで以上に進むことが見込まれる中、相対的にその重要性は低下していることから、廃止すべきである。

2. 国際課税制度

(1) 電子経済の課税上の課題への対応

2020年1月にOECD/G20のBEPS包括的枠組会合で合意された2つの柱に関するステートメントを踏まえ、国際的な議論が進捗しており、2020年中にはコンセンサスが予定されている。今後の議論については以下の点を踏まえた慎重な対応が望まれる。

「第1の柱」に関しては、過度に市場国またはユーザー所在国へ課税権が偏り過ぎないこと、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への影響が極力少なくなるような国際合意・制度構築を要望する。また、各国が欧州やインドで見られるような独自のデジタルサービス課税を導入・施行することのないよう国際合意をお願いしたい。

「第2の柱」に関しては、本邦CFC税制と重複して課税されることのないよう整合性を取ること、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が他国企業に比べて不利な立場に置かれることのないような国際合意・制度構築を要望する。

各論は以下の通り。

- 開示セグメントを更に詳細に分けるのは困難であり実務上対応可能なセグメンテーションとすること（第1の柱、Amount A）
- セグメント全体に対する対象商売の金額規模が小さい場合はAmount Aの対象から除外すること（第1の柱、Amount A）
- 利益率計算に用いる税引前利益から持分法損益を除外すること（第1の柱、Amount A）
- 申告に用いるAmount A数値のチェックプロセスを事務負担の少ないものとする（第1の柱、Amount A）
- 機能・リスクの観点からサービスプロバイダーに該当する拠点は、売買契約の当事者となっている場合であってもAmount Bの対象から除外すること（第1の柱、Amount B）

- 販社の果たす限定的な機能を踏まえ、Amount B として市場国に配分する利益に上限を設けること。少なくともグループ全体の利益率の 50%を超えて配分することは考えられない（第 1 の柱、Amount B）
- 地域販売統括会社を経由して市場国に販売する場合など、販社が複数介在する場合に、重層的に利益が配分されることを避けること（第 1 の柱、Amount B）
- IFRS においては Revenue の計上方法としてグロスとネットがあり、これにより利益率が大きく異なることから、Revenue に対する利益率を一律に使用するのは避けること（第 1 の柱、Amount A/B）
- Amount A/B/C の重複課税を避ける仕組みとするとともに、二重課税の排除を徹底するための強制的な紛争解決手段を整備すること（第 1 の柱、Amount A/B/C）。
- 国・地域ブレンディングが採用される場合、連結財務諸表の数値を国・地域別に分ける方法は実務上対応可能なものとする（第 2 の柱）
- 一時差異調整として税効果会計方式を採用すること（第 2 の柱）
- 税率計算から持分法損益及びそれに係る税効果を除外すること（第 2 の柱）
- 事業実体のある企業に関するカーブアウト等の課税上の手当を行うこと（第 2 の柱）
- 所得合算ルールは導入するのであればレベル・プレイング・フィールドの実現のためにミニマム・スタンダードとすること（第 2 の柱）

(2) 外国子会社配当益金不算入制度

- a) 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）の要件につき、20%まで引き下げるとともに、間接保有分を含めた計算とすること。また、外国子会社配当益金不算入の対象を現行の 95%から 100%不算入へ拡大することを要望する。
- b) 海外で生み出した利益の国内還流の阻害防止及び我が国企業の国際的競争力をより一層強化すべく、持分割合が 10%以上の特定資源（天然ガス、石油、鉱物資源等）に対する海外投資については外国子会社配当益金不算入制度の適用対象とすること。

（理由）

- a) 投資先の業績を企業の連結業績に適正に反映する観点から、会計上一般に持分法損益の取込みが可能な持株割合である 20%を確保することが、企業の投資戦略上の一つのメルクマールとなっている。外国子会社益金不算入制度においても持株割合 20%を要件とすることにより、20%超の出資が戦略上不要なケースにおいて 25%の出資を検討する必要がなくなることで、投資判断、資金調達、リスクエクスポージャー等の観点で、企業の海外展開を後押しする効果が期待できる。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」を 20%まで引き下げることが要望する。加えて、新グループ法人税制で国内配当等の益金不算入制度について持株割合を合算して 100%グループ全体で判定することに改められたが、外国子会社配当についても間接保有分を含めて判定する制度とすることを要望する。また、外国子会社配当の 5%が益金算入されることによる企業の税コスト負担の増加が配当による海外から国内への資金還流を妨げる一因ともなっていることから、益金不算入割合の 100%への引き上げを要望する。

- b) 資源輸入国である我が国にとって、海外の資源案件への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。一方で、天然資源の権益を取得するための投資金額は巨額であり、持分あるいは権益の25%以上を取得することは困難を伴う。平成21年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度が導入されたのは、我が国経済の活性化の観点から、我が国企業の外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流促進に向けての環境整備がなされたものであるが、昨今の我が国企業による天然資源確保のための投資を含む海外投資拡大の動きを鑑みれば、本制度の意義は年々増していると考えられる。したがって、外国子会社配当益金不算入制度について、我が国企業にとっての同制度の意義に加えて、資源確保のためのより高い競争力の確保、我が国への安定した資源供給という観点から、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持分保有要件を10%に引き下げることを要望する。

(3) 外国子会社合算税制（CFC税制）

令和元年度税制改正において米国税制改正を意識したペーパー・カンパニーの範囲の見直しが行なされたことに加え、令和2年度税制改正においても一定のユーザンス金利が受動的所得の範囲から除外されるなど、毎年一定の改善が行われているものの、従前より改善されていない積み残し事項につき、引き続き対応を要望する。

また、清算プロセスの進行により事業実体がなくなった会社が全部合算されるという問題や、外国関係会社該当前に有していた欠損金が外国関係会社該当後には使用できないという問題など、欠損金と清算プロセスに係る諸問題がある。これは本質的にはCFC税制における外国関係会社の判定及び合算課税の要否の判定を事業年度毎に実施するという「単年度主義」による弊害であり、見直しを要望する。

① 受動的所得の範囲の適正化

平成29年度税制改正では、経済活動の実体のある事業から得られる能動的所得は外国子会社の租税負担割合に関わらず合算対象外とする趣旨であったが、改正後法令では所得の属性（能動的か受動的か）の判定について、会計科目に着目した形式基準に依拠したものとなっている。受動的所得の範囲の適正化の観点から、以下を要望する。

- a) 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。
- b) 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。
- c) 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）。

（理由）

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。

- a) 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。
- b) 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、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頂きたい。
- c) 上述のとおり、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提案する。

② 合算所得の範囲の適正化

CFC税制は本邦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の税負担が要求されている。しかしながら、現行の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可能性があることに加え、本邦企業の競争力維持の観点から、以下を要望する。

- a) 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。
- b) 持分割合 10%以上で配当が全部合算/部分合算の対象外となる資源投資の範囲に、鉱物資源の採取を行う会社を追加すること。
- c) 部分対象外国関係会社が特定外国関係会社又は対象外国関係会社から受ける配当について、部分合算の対象外とすること。
- d) 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。

（理由）

- a) 子会社からの配当所得に係る益金不算入制度について、租税条約の適用による持分条件の緩和が考慮されていないため、直接投資する場合には課税されない配当がCFC税制上課税されることがある。これはCFC税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。

- b) 化石燃料採取事業については、多額の投資が必要となることや、各種リスクの遮断や投資パートナーの意向反映等の事業上の理由に基づいてSPC経由で投資を実行するケースが多いことを踏まえ、条件が緩和されているとの理解だが、鉱物資源採取事業においても、同様のケースが多く存在する。また化石燃料のみならず鉱物資源の確保も我が国にとって重要であり、斯かる政策目的からも持株割合10%で配当非課税となる資源投資の範囲を拡大して頂きたい。
- c) 部分対象外国関係会社が持株割合25%未満の子会社等から配当を受けた場合、部分合算の対象となるため、当該子会社等が特定外国関係会社又は対象外国関係会社である場合には、二重課税が発生する。特定外国関係会社又は対象外国関係会社が特定外国関係会社又は対象外国関係会社から配当を受ける場合に二重課税の排除が手当されているのと同様、部分対象外国関係会社が配当を受ける場合も二重課税の排除が手当されるべきである。
- d) 平成21年度税制改正以前は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り、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。

③ 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化

軽課税国への所得移転を的確に防止する制度への実効性のある見直しに向けて、本邦企業の適正な海外事業活動の阻害要因を排除するため、以下を要望する。

- a) ペーパー・カンパニー等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ィ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。
- b) ペーパー・カンパニー等の特定外国関係会社の適用免除基準（税率30%以上）について、我が国や諸外国の法人実効税率引き下げの動向を踏まえ、適宜見直しを行なうこと。特に、米国の連邦法人税率が35%から21%まで下げられ、州税を含めた法人実効税率が20%後半になったことから、20%前半への引き下げを速やかに実施すること。また、対象外国関係会社の適用免除基準（税率20%以上）についても、諸外国における法人実効税率引下げの動向を踏まえ、適宜見直しのこと。
- c) 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、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。
- d) 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／総資産の帳簿価額＜30%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。
- e) 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（持株会社）をペーパー・カンパニーの範囲から除外するための要件について、受取配当金がない事業年度は、収入割合要件を免除すること。
- f) ABS（信用担保証券）発行のために設立されるSPE（資産を証券化するための事業体である特定目的会社）は倒産隔離による投資家保護のために必要とされている事業体であり、ペーパー

ー・カンパニーから除外すること。

(理由)

- a) 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ィ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拠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拘わらず、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頂きたい。
- b) 米国をはじめとする諸外国の法人実効税率引下げ及び平成29年度税制改正により、外国子会社合算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、令和元年度税制改正を経てもなお過度な事務負担が生じており、納税者の事務負担軽減を勘案して頂きたい。
- c) 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。内国法人の保有率が低い外国関係会社に関しては、影響力を有しておらず、会計上も連結対象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たくなる懸念がある。したがって、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%以上への引き上げを要望する。
- d) 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荷が大きく、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荷を低減することを要望する。
- e) 持株会社をペーパー・カンパニーから除外できる要件の一つとして、総収入の額の95%超が子会社からの配当等であることとされているが、受取配当金がゼロの場合は総収入の額の95%を超えず、ペーパー・カンパニーに該当することとなる。投資先の業績や配当方針により受取配当金がない事業年度も想定されるため、改正を要望する。

④ 欠損金の活用と清算プロセスにおける課税の適正化

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毎に実施する単年度主義に起因し、欠損金の活用が制限されている。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、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ことから、以下を要望する。

- a) 平成 29 年度税制改正適用開始の前後を問わず、また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。

- b) 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の損金算入を可能とすること（なお、当該欠損金は外国関係会社でなかった年度の欠損金も含む）。
- c) 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。
- d) 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。
- e) 受動的所得における根拠の無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。

(理由)

- a) 外国関係会社の判定は事業年度毎で行う事となっており、換言すると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と考えられる。これは現行CFC税制において外国関係会社の判定を事業年度毎に行うという「単年度主義」を起因とするものであり、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。
- b) 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訳ではなく、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。国内外での取扱いが異なるのは不合理であり、その是正を求める。
- d) 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により、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や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、清算事業年度だけ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。
- e) 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上述b)の理由から是正を求める。

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っていることから、非関連者基準又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。
- e) 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、租税負担割合が 20%を下回る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すること。
- f) 経済活動基準の事業基準における非適用事業から「船舶の貸付」を外すこと。

（理由）

- e) 海外の発電事業においては、現地法令により、送配電分離の観点から発電事業会社と送電事業会社を分社化する必要があり、発電事業会社と送電事業会社が自ら管理・支配するのではなく、両社を統括する管理支配会社において管理・支配を行っているケースが存在する。実体基準の判定については、国税庁Q&Aにおいて発電事業体を例として運営を専門会社に委託している場合の明確化が行われているものの、租税負担割合20%未満の発電事業体については、実体基準に加えて経済活動基準の充足を要するため、上記のケースのように現地法令上の制約から経済活動基準のすべて（特に管理支配基準）の充足が困難な場合、合算課税対象となってしまう懸念がある。他方、CFC税制の制度趣旨を踏まえると、所在地国で行う発電事業から生じる収益は日本から移転した所得ではないため、現地で適時適正な申告納税が行われている限りにおいては租税負担割合に拘わらず、合算課税の対象とされるべきではないと考える。現地に於いて事業が独立的に行われ、そもそも日本から所得が逃避している要素が一切ない企業を単に事後に我が国企業が買収したような場合でも、我が国企業が株主となることで我が国CFC税制が発動され、事業価値を棄損する懸念が生じるほか、我が国企業からの投資が望まれない遠因となり得ることも懸念される。
- f) 平成29年度税制改正において一部見直しが行われたが、たとえ実体のある会社でも、「船舶の貸付」を主たる事業とするものであれば、依然として軽課税国に存在するだけで対象外国関

係会社と見なされてしまう。実体のある海外子会社であれば、会社単位の合算課税からは対象外とすべきである。

⑥ 経由法人所在国の 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ルール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。

(4) 移転価格税制

- a) 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。
- b) CFC 税制の適用を受けている国外関連者はローカルファイル作成義務範囲から除外すること。
- c) 国別報告事項 (CbCR) の作成及び提出義務に関し、我が国企業に混乱が生じないために、各国が OECD ルールに準拠し国内法を整備し実施されるよう日本政府による各国への働きかけ、日本企業への支援を行うこと。また、OECD にて実施されている CbCR の 2020 年レビューに当たり、事務負担への配慮に加え、ハイレベルな移転価格リスク評価を行う CbCR の本来の制度趣旨に沿わない記載が要請されることのないよう、日本政府による OECD 及び各国への働きかけを行うこと。
- d) 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。
- e) 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。
- f) 「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

に举证責任があることを明文化すること。

- g) 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。
- h) 令和元年度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。
- i) 移転価格税制上定義されている国外関連者から、CFC 税制が適用される外国関係会社を除外すること。

(理由)

- a) 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がなされることから、実務上、最終親会社等届出事項を会計年度終了日まで提出することは不可能である。現状、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。
- b) 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頂きたい。
- d) 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頂きたい。
- e) 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。
- i) 移転価格税制上、国内の法人と国外関連者（法人）との間の取引価格を通常価格に引き直すため、第三者取引価格の算定が必要とされるが、合算対象となる外国関係会社については、所得の移転に伴う課税上の弊害はない。従って、移転価格税制上定義されている国外関連者の対象範囲から、CFC税制が適用される外国関係会社を除外すべきである。

3. その他法人課税

(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化

我が国企業の国際競争力強化や国内外からの投資促進のため、以下を要望する。

- a) OECD 諸国やアジア各国並みの法人税率を念頭に、法人実効税率のさらなる引下げを進めること。
- b) 但し、繰越欠損金や受取配当金、外形標準課税等に係る課税ベース拡大は、我が国企業の国際競争力や成長を阻害し、我が国の立地競争力の低下を招くことから、これらを財源とする法人実効税率引下げをしないこと。

(理由)

企業活動のグローバル化がますます進んでいく中、我が国の立地競争力及び我が国企業の国際競争力を確保もしくは強化し、我が国経済の中長期的な活性化につなげるためには、欧米やアジア等の海外諸国とのイコール・フッティングの観点から、我が国企業もしくは我が国に進出する外国企業が、我が国において海外主要国と比較してより高い租税負担を課されている租税制度について、海外主要国と同様の制度（同水準の法人実効税率及び課税ベース）とすることで、我が国経済成長の支えとなるような税制改正がなされるべきであると考え（OECD加盟国平均：約23%、アジア地域平均：約21%、ヨーロッパ地域平均：約19%）。但し、繰越欠損金や受取配当金、外形標準課税等に係る課税ベース拡大は、我が国企業の国際競争力や成長を阻害し、我が国の立地競争力の低下を招くことから、これらを財源とする法人実効税率引下げには反対する。

(2) 二国間租税条約の締結及び改訂促進

内国法人が海外にて事業活動を行う際に直面する課税問題（※）に対し、租税条約で当該リスクを回避もしくは軽減できるように既存の租税条約を見直す、また対応的調整の実施規定や仲裁規定が締結されていない条約についてはこれらの規定を締結する等、課税問題解決に取り組むことを要望する。

※ 例 ① 譲渡所得（例：株式譲渡益）に係る源泉地国課税問題

② 恒久的施設に関する諸問題（コンサルPEの範囲、在庫保有引渡代理人、注文取得代理人、出向者PE等）

③ 投資所得（利子、配当等）、IGS徴収に対する源泉徴収課税問題

④ 技術上の役務の対価（FTS）に対する源泉徴収課税問題

- a) 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課税問題が発生した場合に解決できる枠組みも整備する。
- b) 租税条約の締結相手国において顕在化している係争事案、及び顕在化が懸念される事案について、その解決に向けて官民でより積極的な取り組みを推進する。
- c) 我が国が締結済み（あるいは今後締結予定）の二国間租税条約を可能な限り多く多国間協定の対象とすることで、Post BEPSにおける潜在的な国際的二重課税問題への対応体制を早急に整える。

e) 租税条約の改正要望国・地域：

インド、インドネシア、カナダ、韓国、シンガポール、タイ、台湾、中国、
パキスタン、フィリピン、ブラジル、ベトナム、マレーシア

f) 租税条約の新規締結要望国・地域：

アルゼンチン（署名済）、アルジェリア、イラン、カンボジア、ケニア、コロンビア（署名済）、
ナイジェリア（締結交渉開始済）、パナマ、ベネズエラ、ペルー（署名済）、ボリビア、
ミャンマー、モザンビーク、モンゴル、ラオス

(理由)

現在、我が国の租税条約ネットワークは139カ国・地域との間で構成されているが、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を主たる内容とする条約（いわゆる、租税条約）は73カ国・地域（2020年7月1日現在）となっており、近年増加しているものの、100カ国以上に及んでいる英国、フランス等に比べるとなお後れをとっていると言わざるを得ない。

租税条約は国際的な事業活動のインフラであり、近年の経済活動のグローバル化に伴う移転価格税制の適用や、BEPSプロジェクトの推進に伴う国際的二重課税の増加が懸念される中、BEPS行動計画14において採り上げられている通り、二重課税問題の解消を図る重要な手段である相互協議の重要性が増している。当然ながら相互協議の実施は租税条約の存在が前提となるため、このような観点からも未締結国との締結促進が急務である。

既存の条約についても、企業が事業活動を行う上で更なる投資交流、配当還流の活発化のため、要改定項目については積極的に改定して頂くことを要望する。

また、租税条約締結国との間において恒久的施設（PE）や移転価格税制の発動、源泉税の取扱い等で顕在化している係争事案があり、今後は更にその数は増加することが予想される。そのため新規租税条約締結国だけにとどまらず、既存締結国との間においても課税問題解決の枠組みの整備の観点から、対応的調整の実施規定及び仲裁規定を盛り込むことを要望する。

以上

参考資料 1

OECD 主要国における欠損金繰越期間および使用制限 (2020 年 8 月時点)

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	6 年	無制限
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

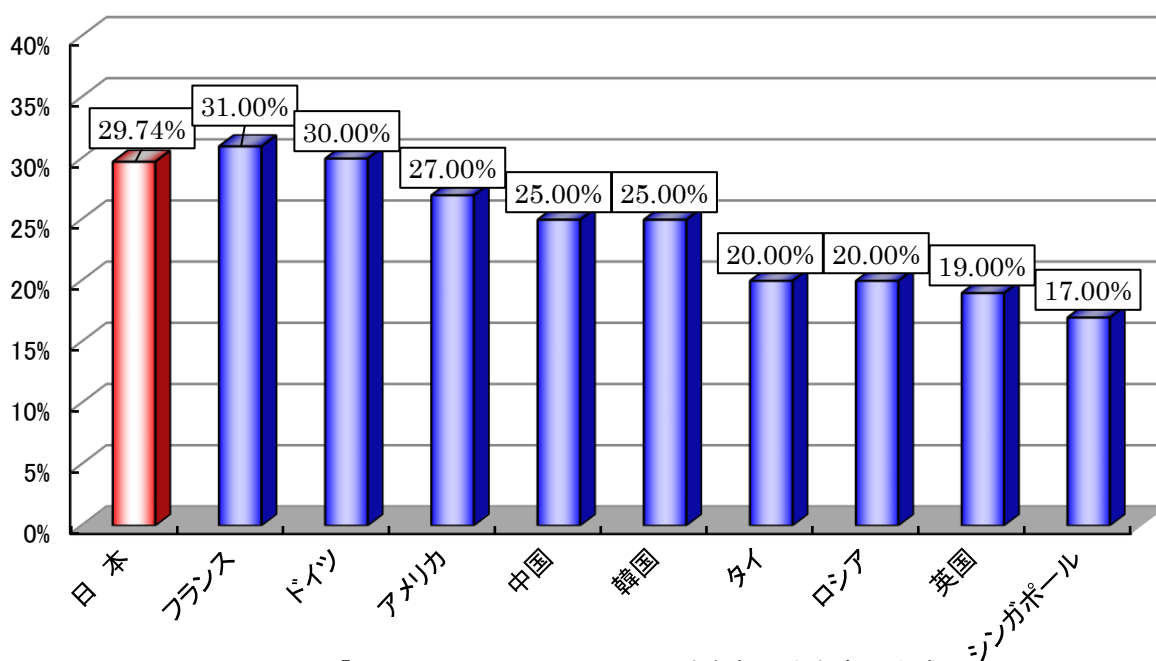
EY「Worldwide Corporate Tax Guide 2019」、PwC「Worldwide Tax Summaries」を参考に作成

※シンガポールは OECD 加盟国ではない。

参考資料 2

主要国における法人実効税率

2020年7月時点



KPMG HP「Corporate tax rates table」、財務省HPを参考に作成

参考資料 3

