

## 「令和3年度税制改正に関する要望」提出

日本貿易会 令和3年度税制改正要望は、新型コロナウイルス感染拡大の影響により、戦後最大と言われる経済危機に直面している我が国企業が、不確実性が一層高まりつつある事業環境の変化に柔軟に対応しながら、国際競争力を維持し、グローバル展開を推進するうえで、必要な税制上の措置や見直しを求める項目を取りまとめたものである。9月23日開催の第367回常任理事会にて、経理委員会/税務コミッティで承認された原案（重点要望23項目、一般要望70項目の合計93項目）につき審議、機関決定された。本要望は、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

一般社団法人 日本貿易会

# 目次

I. はじめに.....	2
II. 重点要望項目 .....	3
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) 印紙税廃止 .....	4
2. グループ通算制度 .....	4
(1) 投資簿価修正.....	4
(2) 離脱時時価評価 .....	5
3. 国際課税制度 .....	5
(1) 外国子会社配当益金不算入制度.....	5
(2) 外国子会社合算税制（CFC 税制） .....	6
(3) 電子経済の課税上の課題への対応.....	9
(4) 移転価格税制.....	10
III. 一般要望項目 .....	11
1. 国際課税制度 .....	11
(1) 外国子会社合算税制（CFC 税制） .....	11
(2) 外国税額控除.....	15
(3) 外国子会社配当益金不算入制度.....	16
(4) 移転価格税制の見直し .....	17
(5) 租税条約 .....	18
2. 納税環境整備 .....	18
(1) 申告手続整備.....	18
3. その他法人課税.....	18
(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化.....	18
(2) 国内受取配当金益金不算入制度.....	19
(3) みなし配当計算 .....	19
(4) 組織再編成税制 .....	19
(5) グループ通算制度関連 .....	20
(6) 役員給与の損金算入要件の緩和.....	21
(7) パススルー税制の整備 .....	22
(8) 会計基準と税制の関係 .....	22
(9) 当初申告要件等 .....	22
(10) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し.....	23
(11) 消費税（適格請求書等保存方式） .....	24
(12) 消費税（法人税との整合性・事務負担軽減） .....	25
参考資料 1 .....	26
参考資料 2 .....	26
参考資料 3 .....	27

## I. 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等、短期的に企業の負担を軽減する措置が必要である。また、昨年改正されたグループ通算制度では、企業の連結経営に重大な支障をきたす点が認められるため、早期の是正が必要である。国際課税の分野では、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。経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応においては、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。

かかる認識のもと、一般社団法人日本貿易会は、事業活動・納税実務に影響があり、早期改正・明確化すべき事項に関する「重点要望」23項目、及び改正・明確化する必要性がある事項に関する「一般要望」70項目の合計93項目からなる令和3年度税制改正要望を取りまとめた。以下のとおり要望を行うものである。

以上

## II. 重点要望項目

### 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に鑑み、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) 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. グループ通算制度

平成14年度税制改正において創設された現行の連結納税制度は、制度の適用実態やグループ経営の実態を踏まえ、令和2年度税制改正において、事務負担軽減等の観点から見直しが行われ、損益通算の基本的な枠組みは維持しつつも、各法人が個別に法人税額等の計算及び申告を行うグループ通算制度へ移行（令和4年4月1日以降に開始する事業年度より適用開始）することが法令化された。

現行の連結納税制度は企業の組織再編成を促進し、本邦企業の国際競争力の維持・強化と経済の構造改革に資することを目的としており、斯かる趣旨はグループ通算制度においても引き継がれていると理解するが、グループ通算制度に合わせて導入予定の、グループ内法人宛投資簿価に係る新たな投資簿価修正制度、及びグループを離脱する法人が多額の含み損を有する資産を保有する場合の離脱時の時価評価制度は、現行制度に比べて企業側に著しい負担を求めるもので、グループ経営に不当な制約を加える恐れがあることから、両制度について以下の通り要望する。

### (1) 投資簿価修正

グループ通算制度における投資簿価修正制度では、子会社をプレミアム付きで取得した際のプレミアム相当額を、子会社株式を譲渡する際の譲渡原価に算入できず、現行の連結納税制度における投資簿価修正制度と比べても、グループ通算制度を導入しない会社と比べても、著しく不利益が生じる制度である。課税の公平性、及びグループ通算制度導入促進の観点から、グループ通算制度の投資簿価修正制度において、企業買収時のプレミアム相当分につき、その実現状況を考慮しつつ、譲渡原価に算入する（ディスカウント付き取得の場合はディスカウント相当分を譲渡原価から控除する）措置を講じることを要望する。

(理由)

グループ通算制度における投資簿価修正制度は、通算グループからの離脱法人の株式の離脱直前の帳簿価額を、当該離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額と定めており、現行の連結納税制度においては投資簿価修正で考慮される、当該離脱法人を買収した際の取得価額や取得時以降の利益積立金の異動額等を一切考慮しない制度となっている。従い、この制度が適用された場合、プレミアム付で買収した子法人株式を売却する際に、プレミアム相当分を譲渡原価に算入することが認められず、グループ通算制度を適用しない会社に比べて著しい不利益が生じることとなる。また斯かる不利益を回避すべく、グループ通算制度への移行前に、過去にプレミアム付で取得した子法人株式の一部売却を迫られる、若しくは、子会社を買収する際に、完全子会社化を避ける等、企業の連結経営に重大な支障を来しかねないことから、本制度は是正されるべきと考える。

## (2) 離脱時時価評価

グループ通算制度においては、含み損を有する資産を保有する子会社がグループを離脱する際、一定の条件を充足した場合に、当該子会社の離脱直前の事業年度において資産の評価損を計上することが求められる。当該損失は本来的にはグループにおける損益通算の対象となるべきであるところ、離脱子会社におけるみなし事業年度の損失として扱われるため、損益通算の機会を逸する制度となっていることから、離脱子会社におけるみなし事業年度の損失を損益通算の対象とすることを要望する。

(理由)

グループ通算制度においては、通算グループから離脱する法人が、帳簿価額が10億円を超える資産の譲渡等による損失を計上することが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が計上されることが見込まれている場合には、離脱直前の事業年度において、当該資産に関して時価評価損失の計上を行うことが求められる。斯かる措置が含み損を有する資産を保有する子法人に関して損失の二回控除を防止する観点から導入される趣旨は理解する一方で、当該損失が本来はグループ内の損益通算の対象となるべきところ、子会社のみなし事業年度の損失として扱われるため、損益通算の機会を逸する措置となっていることから、離脱子会社のみなし事業年度の損失を損益通算の対象とすることを要望するもの。

## 3. 国際課税制度

### (1) 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）の要件につき、20%まで引き下げることを要望する。

(理由)

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。また、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を要望する。

## (2) 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われたことに加え、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。

(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。

## 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。

(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。

#### 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。

### (3) 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。

「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）
- 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）
- 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）

- 国・地域ブラ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）
- 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）

#### (4) 移転価格税制

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」に緩和することを要望する。

(理由)

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に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。

### III. 一般要望項目

#### 1. 国際課税制度

##### (1) 外国子会社合算税制（CFC税制）

###### ① 合算課税対象となる外国関係会社の範囲の適正化

- a) 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、本邦実効税率の半分とすること。
- 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、財産の処分方針の概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すべ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) 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。

(理由)

- a) 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勧奨して頂きたい。
- 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。

## ② 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。

(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、合算課税対象に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。

### ③ 合算所得の範囲の適正化

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において納付することとなる額ではなく、合算課税対象事業年度の外国関係会社の所得に対応した納付が見込まれる額とする方法に変更する。もしくは、合算課税対象事業年度の外国関係会社の所得に対応した法人所得税の納付が確定した事業年度に基準所得金額がない場合には繰越欠損金として翌事業年度に引き継ぐことを可能にすること。

### ④ 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において、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。従い、その為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頂きたい。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頂きたい。

## ⑤ 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。

## ⑥ 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、当該法人にかか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 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、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）、当該被合併法人にかか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）。
- f) 利子等配当以外の所得にかかる源泉税については、二重課税の排除として、外国税額控除又

は損金算入が認められているが、一方で外国関係会社からの配当にかかる源泉税は「損金算入」しか認められていないため、同様に「直接外税控除と損金算入の選択」に変更すること。

## ⑦ 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、又は月末で区切ることが望ましい）。
- b) 一定の要件を満たす受取配当金額を基準所得金額から控除するための受取配当金の明細書について、当初申告要件を撤廃すること。
- c) 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。

(理由)

- c) 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、並びに申告実務の軽減により要望するもの。

## (2) 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、下記を要望する。

- 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) 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、それぞれの金額を零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零とすることに留めること。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）（マイナスの場合は零）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) 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) 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（9 欄）とその他の国外源泉所得に係る所得（10 欄）の金額を合算し（11 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（12 欄：マイナスの場合は 0）を控除することで調整国外所得金額（13 欄：マイナスの場合は 0）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（＝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出来ない結果となる。斯様な不具合を解消する為には、非課税国外所得を控除した後の調整後（課税）国外所得（13 欄）のみを「マイナスの場合は 0」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、国外所得基準は飽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。

### (3) 外国子会社配当益金不算入制度

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)

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%に引き下げることがを要望する。

#### (4) 移転価格税制の見直し

- a) 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。
- 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。

(理由)

- a) 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。
- 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頂きたい。

- 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。

## (5) 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共に、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。

## 2. 納税環境整備

### (1) 申告手続整備

a) 法人事業税及び法人住民税につき、現在都道府県別・市町村別に異なるタイミングで納付書類が送付され、また納税を求められる為、企業内の確認・申請プロセスに過剰な事務負担が生じている。窓口の一本化等により、納税手続の効率化を図ること（更正による追加納付に対する加算金・延滞金等を含む）。また電子申告を行う場合も、更正の請求に関してはeLTaxが対応しておらず、ペーパーレス、事務負担軽減の両方の観点より、更正の請求手続の電子化を要望する。

b) 昨今の働き方改革を踏まえ、申告手続に係る事務負担軽減のため、各種申告手続等の手続締切・提出期限の緩和について以下要望する。

#### 【所得税】

源泉徴収義務者が源泉徴収をした所得税の納付期限を「源泉徴収の対象となる所得を支払った翌月の10日」から「源泉徴収の対象となる所得を支払った翌月末」等、期日を延期すること。

#### 【支払調書提出期限】

現行の報告対象年の翌1月31日から3月末日まで延長すること。

## 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・フットイングの観点から、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する（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) 国内受取配当金益金不算入制度

国内法人からの受取配当金に係る益金不算入制度について、税制の簡素化・事務負担の軽減及び国内事業再編の促進を図るため、以下を要望する。

- a) 関連法人株式等の株式保有割合を「1/3超」から「1/3以上」に引き上げること。
- b) 現状の保有区分の判定が実務上煩雑であることから、現行の「非支配目的」の区分を廃止し、従来の3区分とした上で、制度を簡素化すること。

(理由)

- a) 平成27年度税制改正により、法人税減税の財源確保の観点から、関連法人株式の出資比率要件が「25%以上」から「1/3超」に引き上げられている。一方、「1/3超」を要件とする場合、3社共同出資の合弁会社が要件を満たさないこととなり、国内事業会社の再編の阻害要因となっていることから、「1/3以上」への引き下げを要望する。「1/3超」の要件は会社法上の株主総会特別決議に対する拒否権と平仄を合わせたものとされるが、そもそも配当益金不算入の要件を拒否権と厳密に揃える必要性・意義に乏しく（なお、拒否権は持株比率ではなく議決権比率であることから、いずれにせよ厳密には両者は一致しない）、「1/3以上」とすることによる実質的な悪影響は限定的であるとする。
- b) 配当基準日における株式保有比率判定において、5%保有の確認が必要となる非支配目的株式の保有比率判定に膨大な実務負担が発生している。加え、当該会社から5%保有株主といった少数株主に対する情報提供が円滑になされないケースもあることから、保有比率判定は円滑にいかないケースもあるため、非支配目的区分を廃止し、従来の3区分とすべく要望する。

## (3) みなし配当計算

株式数の減少を伴う有償減資を行う際、みなし配当の計算方法は、「資本の払戻し」又は「自己株式の取得」のいずれを適用すべきなのか、法人税法第24条の適用関係を明確にすること。

(理由)

平成18年の会社法制定後、減資を行う際「資本金の額を減少させること」と「株式数を減少させること」とは分離されたと考えられているが、現行の法人税法第24条の規定内容は、株式数の減少を伴う有償減資の取扱いにつき曖昧であるとする。また、海外子会社からの（株式数の減少を伴う）有償減資が、日本の旧商法時代における「強制消却（株主の同意なく株式を消却する制度）」に該当する場合があると考えられるが、この場合の取扱いも曖昧であるとする。

## (4) 組織再編成税制

組織再編成に係る二重課税排除及び公平性確保の観点から、以下を要望する。

- a) 適格株式交換において、完全親法人の取得する完全子法人株式の取得価額を時価とする。
- b) 適格現物出資の移転資産における外国法人の発行済み株式等の総数の 25%以上の基準について、化石燃料投資等の資源投資についてはその保有持分要件を 10%以上とすること。
- c) 適格現物出資の移転資産における保有持分の比率判定は国内・海外子会社を含むグループベースで行うこと。
- d) 会社法における株式交付制度の導入を踏まえつつ、株式交付側・株式譲渡側両社（者）における課税関係の整理を行うと共に、株式譲渡損益の繰延措置を創設すること。

(理由)

- a) 現行法令では適格株式交換により完全親法人の取得する完全子法人の取得価額は旧株主の簿価もしくは簿価純資産とされている。そのため、仮に含み益を有する法人を株式交換により第三者より取得した後に完全親法人が当該完全子法人を第三者に譲渡した場合、株式交換時に存在した含み益相当について譲渡益課税がなされてしまうため。

完全親法人株式を取得する旧株主にとっては完全親法人と完全子法人を一体とみなして当初投資の継続性に着目し簿価引継ぎとすることが適切であり、税法上も充分な手当てがなされている。一方、完全親法人にとって旧株主は第三者であることから、完全子法人株式の時価相当の完全親法人株式を発行することにより旧株主から取得した株式の取得価額は第三者間取引価格となるべきであり、完全親法人の取得する株式の取得価額についても旧株主の取得する株式と同様に旧株主の簿価を引き継ぐことは、含み益を抱えた資産を二重で発生させ、二重課税を招くおそれがある。したがって、適格株式交換において、完全親法人の取得する完全子法人株式の取得価額を時価とすることを要望する。

- b) c) クロスボーダーの組織再編における内国法人から外国法人への現物出資において、内国法人が外国法人の発行済株式総数等の総数の25%以上の株式を有するその外国法人の株式は、非適格となる移転資産から除かれている。受取配当金の項でも述べたとおり、資源輸入国である我が国において、安定的な資源確保は重要なテーマであり、この分野について国際競争力を保つことは重要であると認識している。その中で、現状、上述のとおり25%以上保有する外国法人の株式の移転は適格現物出資との取扱いとなっているが、巨額の資金を必要とする天然資源ビジネスにおいて国際競争力を保ち、機動的にかつ柔軟に遂行していくために、適格現物出資における外国法人株式等の持分割合についても10%以上とする必要があると考える。なお、現状この保有持分比率は現物出資法人単体で判定されることとなるが、グローバル企業のグループ経営の実態に鑑み、保有持分比率の判定は国内外の連結グループ会社の合計保有持分比率とすることを要望する。
- d) 現在会社法改正の検討の過程の中で株式交付制度の導入が議論になっているが、本制度導入の際には税務上の取り扱いが論点になることが想定されるため、新制度の円滑な導入のためにも予め要望するもの。

#### (5) グループ通算制度関連

- a) バランスシート未計上の無形資産（自己創設暖簾の営業権等）について、グループ法人税制下の法人への譲渡時に生じる当該損益は他の譲渡損益同様に繰延処理とすること。（例：令

122条の14①三を「その譲渡の直前の帳簿価額（略）が1,000万円に満たない資産（第1号に掲げるもの及び譲渡に際して1,000万円を超える譲渡損益が生じる資産を除く。）」とする等。）

- b) 既存通算グループの親法人を買収等により他の通算グループの傘下とした場合、当該既存通算グループ各社の他の通算グループへの加入時期について、完全支配関係を有することとなった日の属する月次決算期間、又は会計年度の末日をみなし事業年度終了日とし、その翌日を他の通算グループへの加入のみなし承認日及び効力発生日とする加入時期の特例を認める。
- c) 通算グループを離脱する際の離脱日について「みなし離脱日」を設けること。

(理由)

- a) 現行のグループ法人税制上、譲渡損益調整資産を完全支配関係のある他の内国法人に譲渡した場合には当該譲渡損益を繰り延べることでとされているが、簿価1,000万円未満の資産は繰延対象となる譲渡損益調整資産には含まれていない。このため、バランスシート未計上の無形資産（自己創設の営業権等）の譲渡と解された場合、譲渡時に譲渡法人側で譲渡益課税が生じることとなる。グループ法人間での事業譲渡の円滑化や他の組織再編行為（適格分社型分割等）との課税関係の平仄を合わせることを目的に本件要望する。
- b) グループ通算制度においては、個社が通算グループに月次決算期間の途中で加入する際には、加入月の月次決算期間、又は会計年度の末日までの期間をみなし事業年度とすることができる「加入時期の特例」が定められており、機動的な通算グループ組成が可能となっている。一方、既に通算グループを組成している企業集団が買収等により別の通算グループに加入する場合、加入時期の特例が認められておらず、そのため、月次決算期間の途中で加入となった場合には加入日にて事業年度を区切り、申告を行う必要がある。この場合、月中で決算を締めた上で申告作業を行う必要があり、極めて非効率であることに加え、機動的な通算グループ加入を阻害するものである。事務負担の軽減、及びグループ通算制度の円滑かつ機動的な活用の観点からも、当該加入時期の特例を要望する。
- c) 月次決算期間の中途での通算グループからの離脱については、グループ通算制度加入時の加入日の特例措置と同様の措置が設けられていないため、通算グループからの離脱法人のみなし事業年度を月次決算期間、又は会計年度の末日とする特例措置を要望する。

## (6) 役員給与の損金算入要件の緩和

一定の同族会社における業績連動給与の損金算入要件の一つである開示要件について、当該同族会社の利益指標等を用いて同族会社の役員に支給する業績連動給与を算定する場合には、親会社の有価証券報告書等による開示方法に限らず、適用する利益指標等を事前に所轄税務署長に届出を行い、対応する実績値を申告書添付とする方法も損金算入要件の一つとして認めること。

(理由)

同族会社のうち、同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係がある法人（同族会社）が支給する業績連動給与の損金算入要件の一つとして、当該同族会社の利益又は売上高等を業績連動給与の算定の基礎とする場合には、親会社の有価証券報告書にその同族会社の利

益又は売上高等を任意開示することが定められている。実務慣行上、親会社の有価証券報告書に完全支配関係を有する子会社の役員給与の開示を行うことは浸透しているとは必ずしも言い切れない。また、対象となる子会社の利益指標や実績値を有価証券報告書に開示することは他の連結子会社の開示内容と比較し、平仄が取れないことがある。有価証券報告書等への開示は役員給与の適正性や透明性を担保する趣旨であることから、その趣旨を踏まえ、親会社の有価証券報告書への開示に代わり、事前に所轄税務署長に届出を行う方法を業績連動給与の損金算入要件とすることを要望する。

## (7) パススルー税制の整備

- a) 合同会社について一定の要件（持分の譲渡制限、構成員の数程度を要件とし、LLCの事業内容、資産規模、資本金の額等は問わないとすること）を満たすものについては、パススルー課税とすること。パススルー課税とすることへの実現性が難しい場合は、投資法人等と同様のペイスルー（合同会社側での支払配当の損金算入/出資元側での受取配当の益金算入）とすること。
- b) 外国の事業体について構成員課税か団体課税のいずれかが適用されるか明確化すること。

（理由）

現行法人税法は、法人を納税義務者と定めながら、法人を定義していない。また、現行法人税法は、現存する任意組合、匿名組合についてすら、その取扱いを通達に委ねており、我が国におけるパススルー事業体の普及を妨げる一因となっている。民法組合の特例として日本版LLP（有限責任事業組合）制度が創設され、更に会社法の施行により日本版LLC（合同会社）が創設されたが、現行税制下、法人格を有すれば法人税の対象とするとの原則に則った運用がなされている。新会社形態創設の立法趣旨を考慮し、現行税制における同原則を見直し、外国事業体の取扱いも含めた本格的パススルー税制の整備が望まれる。については、パススルー税制を整備し、所要の措置を講じることを要望する。また、平成17年8月より施行された日本版LLPについても、LLPの設立時及び追加出資時の現物出資に対する課税繰延や、LLPを解散して株式会社を設立する場合に、LLP財産の現物出資の課税繰延が可能な税制の整備を要望する。

## (8) 会計基準と税制の関係

法人が採用する会計基準は国際会計基準を始めとして多様化している状況下、減価償却費や圧縮記帳等の損金経理要件を全て撤廃することを要望する。

（理由）

減価償却費や圧縮記帳など、損金経理が損金算入の要件としている項目がある。現状、法人が採用する会計基準の多様化が進む中で、必ずしも全ての会計基準において税法に定める損金経理が許容されるとは限らない。会計基準によって税務上の有利不利が生じると、会計基準を任意に選択する足枷となる恐れがあり、損金経理要件を撤廃するべきである。

## (9) 当初申告要件等

- a) 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。
- b) 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。

(理由)

- a) 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。
- b) 現行法令上は更正の請求が必要となっているが、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。

#### (10) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し

- a) 地方法人税（国税）の創設により、地方税の一部見直しが行われたが、地域間の税源の遍在性の是正と財政力格差の縮小を更に進めるべく、比重が大きい地方税における法人課税（住民税、事業税及び地方法人特別税）を廃止し、これらを法人税（国税）に統合/一本化すること（地方の財源は国税からの交付金にて調整）。これに伴い、連結納税制度・外国税額控除制度等にかかる国税と地方税の取扱いの差異を完全に解消すること。
- b) 過大な事務負担が生じている事業税・外形標準課税（特に付加価値割）の計算方法を見直すとともに、住民税均等割、事業所税等の他の外形標準課税制度との整理・統合を図り、地方税制度の簡素化を図ること。
- c) 外形標準課税のうち、資本割の課税標準が税務上の「資本金等の額」と会社法上の「資本金と資本準備金の合計額」のいずれか大きい金額に見直されたが、自己株式を消却した法人に関しては、自己株式消却額を「資本金と資本準備金の合計額」から減額することができるよう見直しを行うこと。
- d) 地方法人税（国税）にかかる外国税額控除制度について、法人税と同様に、控除余裕額の繰越しを認めること。なお、平成23年度税制改正で導入された復興特別法人税については、「これが特例的な税であることから、法人税の外国税額控除制度にみられるような控除余裕額の繰越しや前期以前の控除限度超過額の繰越しといった制度は採用されていません」（財務省/税制改正の解説）とされていたが、地方法人税は恒久的な税制であり、控除余裕額の繰越しを認めるべきであると考えます。
- e) 完全支配関係のある会社を清算する際に、残余財産確定の日の属する事業年度（最終事業年度）において生じた欠損金額を、事業税の課税所得計算上、最終事業年度の損金の額に算入すること。

(理由)

- a) 法人の所得に対する課税を国が一元的に管理することにより、今後の国際競争力強化等の成長戦略の視点に沿った税制度の改革（法人税率の引き下げを含む）に迅速に対応することが可能となり、また国からの交付金を地方の財源とすることにより、地域間の税源偏在の是正にも寄与する。また企業にとっては連結納税制度や外国税額控除制度等、法人税とは異なる地方税特有の所得計算・申告作業について大幅な簡素化が期待できる。

- b) 事業税、外形標準課税については、現状、課税標準の計算が企業の財務諸表だけでは対応できないほど複雑となっており、企業に多大な事務負担を強いている。この状況を改善することを要望する。
- d) 平成26年度税制改正で創設された地方法人税においては、外国税額控除制度の控除余裕額の繰越が認められていないが、本税制は恒久的なものであり、これを認めることを要望する。
- e) 完全支配関係のある子法人が清算した場合、その子法人の残余財産確定の日の属する事業年度（最終事業年度）において生じた欠損金は法人税の連結課税所得計算において損金の額に算入されるが、事業税においては、親法人の前事業年度の繰越欠損金として取り扱うことになっている。この点、事業税の所得計算においても法人税と同様に最終事業年度の損金とすることを要望する。

#### (11) 消費税（適格請求書等保存方式）

2023年10月以降に適用される適格請求書等保存方式における消費税端数処理の要件緩和並びに仕入税額への影響について以下を要望する。

- a) 消費税申告上の消費税額並びに消費税額算定における端数処理については、一般に公正妥当と認められる会計処理に基づいて計上された売上・仕入から算出される税抜価額及び消費税額の金額を適用可能とする。
- b) 仕入税額控除の要件となる納税者に保存を求める適格請求書について、端数処理等の事由により請求書に記載される金額が異なっていた場合でも、本来記載されるべき金額との差額部分を除き、仕入税額控除の要件に影響を与えないことを明確化して頂きたい。

(理由)

- a) 現行の会計システムでは、会計計上明細ごとに消費税額の端数処理が行われる設計となっているシステムが多く、結果として税抜価額から会計計上を行う場合には「会計システムで計上された税抜価額及び消費税額の合計額」＝「課税資産の譲渡等の対価の額」として、割戻計算により消費税申告を行うケースが多い。しかし2023年10月以後、適格請求書に記載する消費税額は、「一の請求書につき税率ごとに1回の端数処理」となり、「適格請求書に記載した請求金額」＝「課税資産の譲渡等の対価の額」として消費税申告を行う事となり、消費税額の端数調整機能を付加すべく大規模なシステム改修と膨大な事務負担を要することとなる。この状況を踏まえ、消費税申告にあたっては、端数処理については従来同様、納税者の事務処理に依拠し、売上税額及び仕入税額ともに、適切な会計処理に基づく計算方法を認める緩和措置を設け、平成28年度改正附則第171条に基づき円滑な制度導入のためにも納税者に負荷のかからぬ制度とすべく、措置を講じて頂きたい。
- b) 2023年10月以降の仕入税額控除の要件として適格請求書の保存が挙げられるが、仕入企業から見た場合、仕入先（適格請求書発行者）と必ずしも端数処理方法が同じとは言えないケースが想定され、その場合、仕入企業側で金額修正を行うケースも想定される。この場合、端数処理金額方法の相違により算出された消費税額が異なる場合があり、結果として仕入先が発行した適格請求書の消費税額と仕入企業側の認識した消費税額に差異が生じる可能性がある。端数の差額をもって、適格請求書としての適格性を否定し、更には仕入税額控除の要件を充足しないとして仕入企業全体における仕入税額控除金額が誤りとするのは合理的では

ないと考える。インボイス制度を導入する諸外国の中では、インボイスの形式面の不備により仕入税額控除を否定する国も見受けられるが、我が国に於ける適格請求書が斯かる不合理な結果を齎すものではないことを予め担保頂きたい。

## (12) 消費税（法人税との整合性・事務負担軽減）

- a) 現物出資、株式交換・移転にかかる消費税法上の課税標準額の取扱いにつき、法人税法における譲渡価格と同様もしくは不課税とすること。
- b) 軽減税率の導入による事務負担増を考慮し、課税売上高が5億円を超える法人についても、仕入税額控除の95%ルールを再導入すること。
- c) 資産にかかる控除対象外消費税等の損金算入についての損金経理要件を撤廃すること。
- d) 海外拠点が国外事業者から受ける消費者向け電気通信利用役務の提供を国外取引とすること。

(理由)

- a) 法人税法上は適格現物出資を行った場合、現物出資法人は適格現物出資直前の帳簿価格により現物出資対象資産の譲渡をしたものとして取り扱われる。また、株式交換親法人又は親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産の交付がされない株式交換・移転が行われた場合、株式交換・移転完全子法人の旧株主は、株式交換直前の帳簿価格を対価とした譲渡が行われたものとして取り扱われる。一方、消費税法上現物出資における課税標準額は、当該出資により取得する株式の取得時の価額とされ、また株式交換・移転にかかる課税標準額については明確な規定はないものの、法人税法上の規定を準用する規定もなく、対価となる株式の時価となると考えられる。企業の再編を促す目的で適格組織再編税制が導入された背景を鑑み、消費税法上の取扱いを法人税法上の取扱いに合わせる、すなわち課税標準を帳簿価格とすべきである。また、株式交換・移転については、少数株主の意思にかかわらず発生してしまう組織再編行為であることに鑑み、不課税取引とすることを要望する。
- b) 平成23年度税制改正による課税売上高が5億円を超える法人に対する「95%ルール」撤廃に伴い、仕入税額控除ができない控除対象外消費税等が生じることとなった。資産にかかる控除対象外消費税等の損金算入については損金経理要件が課されていることから、実務上も煩雑な処理が必要となり事務負担が増加している中、軽減税率の導入により、事業者の事務負担の更なる増加が予想されている。こうした対応コストを抑制することは我が国の競争力の維持・強化の観点より重要であり、95%ルールの再導入、又は損金経理要件の撤廃を要望する。
- d) 平成28年度税制改正により、内国法人の海外拠点が国外事業者から受ける事業者向け電気通信利用役務の提供が国外取引に区分されることとなった。一方、内国法人の海外拠点が国外事業者から受ける消費者向け電気通信利用役務の提供は、課税取引のままである。本改正の趣旨が海外で完結する取引を取引の実態に合わせて国外取引に区分するものであることで踏まえると、消費者向け電気通信利用役務の提供についても同様の改正が行われるのが自然である。

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

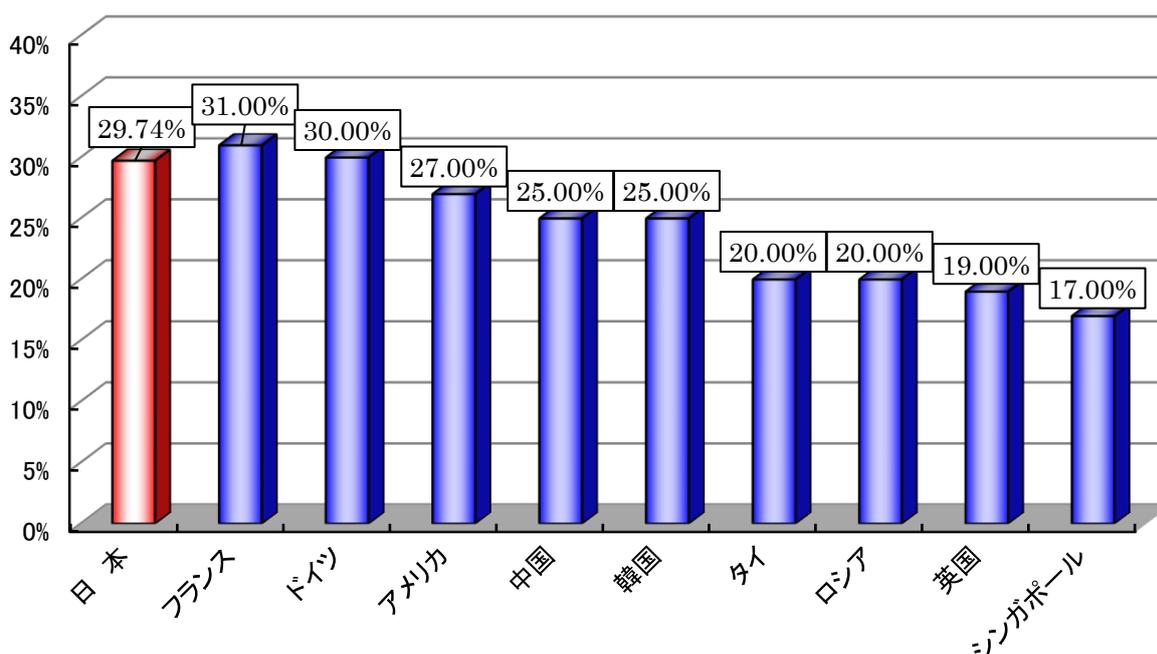
EY「Worldwide Corporate Tax Guide 2019」、PwC「Worldwide Tax Summaries」を参考に作成

※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

