

「国際課税連絡協議会 令和4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、2000年に結成したものである。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ことを目的としている。

令和4年度税制改正要望は我が国企業にとって公平・公正な競争環境の整備に向けた75項目を取りまとめた。国際的に議論が進められているOECD国際課税ルールの導入に伴う懸念点の解消や関連する国内制度の見直し等が要望の中心である。本要望は、17団体の連名で、9月30日に政府・与党に提出された。

令和4年度税制改正要望

令和3年 9月

国際課税連絡協議会

(下記17団体連名要望)

京都貿易協会	一般社団法人 日本産業機械工業会
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
石油鉱業連盟	一般社団法人 日本造船工業会
一般社団法人 全国中小貿易業連盟	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
日本機械輸出組合	一般社団法人 日本貿易会
日本鉱業協会	公益社団法人 横浜貿易協会
一般社団法人 日本航空宇宙工業会	

幹事団体：一般社団法人 日本貿易会

目次

はじめに.....	2
1. 国際課税制度	3
(1) 電子経済の課税上の課題への対応.....	3
(2) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制)	3
(3) 子会社からの配当及び子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避への対応	13
(4) 外国子会社配当益金不算入制度.....	14
(5) 移転価格税制.....	14
(6) 外国税額控除.....	16
2. その他法人課税	17
(1) 欠損金使用制限の見直し.....	17
(2) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長・拡充	17
(3) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化	18
(4) 二国間租税条約の締結及び改訂促進.....	18
参考資料1 OECD 加盟国をはじめとした主要国における欠損金繰越期間及び使用制限.....	20

はじめに

我が国経済は新型コロナウイルス感染症(以下、「感染症」)の世界的な拡大により、大きな打撃を受けた。我が国政府は、「経済財政運営と改革の基本方針 2021」(2021年6月18日閣議決定、以下「骨太方針 2021」)において、「経済あつての財政」を掲げ、感染拡大防止に全力を尽くしながら、機動的なマクロ経済運営を行うことにより、経済の下支え・回復に最優先で取り組むとしている。

こうした状況において、我が国企業が早期の業績回復を図ることにより、経済成長を実現させることは喫緊の課題である。厳しい国際競争にさらされている我が国企業が、不確実性が増す事業環境の変化に柔軟に対応しながら、ウイズコロナ、ポストコロナを見据えたグローバルなビジネス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であり、時流に合った制度の整備が必要である。我が国の制度及びその執行は、世界情勢、各国の動き、ならびに企業行動の実態や実務負担を考慮し、「レベル・プレイング・フィールド」(公正な競争条件)を確保しつつ、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。

令和4年度税制改正では、「骨太方針 2021」に触れられている、海外需要の取込み等を通じた、デフレ脱却・経済再生への取組みを推進すべく、グローバル化に対応した制度の見直しが重要である。

特に国際課税については、昨今 OECD/G20 主導により、世界の約 140 の国、地域による 2021 年 10 月の国際合意に向け、経済のデジタル化に伴う課税のあり方について議論が進められている。市場国への新たな課税権の配分(「第 1 の柱」)や最低税率課税(「第 2 の柱」)を中心とした国際課税ルールの見直しにより公平な競争環境の実現が期待される。これについて、「骨太方針 2021」では、「国際的議論等も踏まえ、我が国企業の競争力強化、経済活性化に資する公正な課税の在り方を検討する」とある。新たな国際課税ルールの国内法制化においては公平性や予測可能性、担税力等に十分に配慮しつつ、制度の複雑化を避け、企業に過度な負担が生じないような制度設計が求められる。また、その導入にあたり、局所的な対応にとどめることなく、我が国の国際課税ルール全体、特に「第 2 の柱」と重複部分の大きい外国子会社合算税制(以下、「本邦 CFC 税制」という)をはじめとした国内税制を見直し、課税対象の重複や制度の複雑化を避けることは、この方針に則った取組みと言える。

かかる認識のもと、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我が国企業の国際競争の障害とならないよう、以下の改正を要望する。

以上

1. 国際課税制度

(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、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、及び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。特にレベニュー・ソーシングルールについては、独立販売先業者の所在国を最終販売先国とみなすなど、既存の取引関係に悪影響を及ぼすことがない、現実的で事務負担が少ない方法を要望する。また、第 1 の柱の国際的な議論が各国政府間で合意に至った場合には、その対象企業グループの範囲や条約批准の手続きの完了時期にかかわらず、速やかに一国的な制度の完全廃止に向け対象国に要請して頂きたい。

「第 2 の柱」に関しては、我が国企業における公平性や担税力、予測可能性等の観点より本邦税法を基礎とした制度設計が望ましい。また事務負担の観点からは、「第 2 の柱」の対象となる外国子会社の大宗は既に本邦 CFC 税制の対象であることが想定されるため、「第 2 の柱」は本邦 CFC 税制と一体的な制度として導入することが合理的である。例えば、本邦 CFC 税制に係る経済活動基準を充足するような外国子会社については「第 2 の柱」の範囲として再整理し、米国 GILTI 税制のように一定のカーブアウトや税率調整のための所得控除を考慮の上、トップアップ課税ではなく本邦税法を基礎とした所得合算制度として導入することも考えられる。

一方で、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」の及ぼす効果の観点より、全世界的に統一した計算方式による新たな課税制度として導入することの必要性も理解できる。但し、その場合は企業における事務負担が増大することから、ホワイトリスト国の設定を含めたブループリントにある4つの簡素化オプションを導入することや国・地域毎の実効税率の計算において単純合算を認める等の簡素な計算方法での導入を要望する。加えて、「第 2 の柱」の国内法制化にあわせて本邦 CFC 税制を租税回避防止に限定する形で抜本的に簡素化する等、外国子会社を対象とした課税制度全体を見直すことを強く要望する。また「第 2 の柱」の国内法制化にあたっては、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、適用する会計基準や会計方針の違いにより制度の公平性や合理性が阻害されないよう配慮すること、国際海運業等の代替的な課税制度が定着している場合や現地の優遇税制の適用を受けて進出する地産地消型ビジネスを対象外とする等で趣旨に沿った課税となるような一定の配慮を行い、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制度とすべきである。

「第 2 の柱」の導入時期については他国に先行して導入することにより我が国企業が不利な立場にならないような配慮を要望する。また、「第 2 の柱」は既存の決算プロセスの範囲で対応可能な内容ではなく、情報入手フローや管理体制の新たな構築に加えて、決算とは異なる計算プロセスへの対応のためのシステム改修といった全体的なプロセスの見直しが必要になる可能性があることから、国内法制化から施行までの期間が企業にとって十分な準備期間となるよう強く要望する。

(2) 外国子会社合算税制(本邦CFC税制)

現行の本邦 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が、オーバーインクルージョン、二重課税及び事務負担等の問題が生じているため、引き続き以下の通り要望する。

また、平成 29 年度税制改正以降、事務負担が大幅に増加している状況において「第 2 の柱」導入で見込まれる更なる事務負担増加の影響を緩和することは必須であり、「第 2 の柱」導入にあたっては、本邦 CFC 税制の適用免除基準の大幅な緩和(租税負担割合 30%以上から 20%以上への引下げ)やホワイトリスト国の設定、同一所在国における事業関連性のある企業グループに関して一体判定を導入する等、本邦 CFC 税制の実務プロセスの入り口で租税回避リスクの低い外国子会社を対象外とし、抜本的な簡素化が図れるような見直しを強く要望する。あわせて、海外とのイコール・フッティングの観点より、本邦企業が過度な課税を受けることがないよう、本邦 CFC 税制については租税回避に焦点を絞るとともに、少なくとも外国子会社が本邦法人である場合に課税される金額を上限とした課税制度とするような見直しを行う等、外国子会社に係る課税の適正化が図られることを強く要望する。

① 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、以下を強く要望する。

- 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(租税負担割合30%以上)について、租税回避リスクの低い租税負担割合が20%~30%の外国子会社については事務負担軽減の観点より適用免除基準の対象とすること、または、ホワイトリスト国を設定すること。
- b) 実体基準・管理支配基準の双方を充足する外国関係会社については、キャッシュ・ボックスの適用除外とすること。
- c) 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。
- d) 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こと。
- 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) 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。
- g) 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。
- h) 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。
- i) 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(持株会社等)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。

- j) 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(持株会社等)をペーパー・カンパニーの範囲から除外する規定が適用可能な年度において欠損が生じた場合、当該欠損金額を将来の適用対象金額の計算上控除できなくなるため、当該除外規定の適用は任意とすること。
- k) 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・カンパニーから除外すること。

(理由)

- a) 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ことから、租税回避リスクの低い租税負担割合が20%~30%の外国子会社を適用免除基準の対象とすることや十分なホワイトリスト国の設定により、納税者の事務負担軽減を勘案して頂きたい。
- b) 受動的所得の金額が総資産に占める割合が30%超である等一定の定量要件に抵触する場合、物的・機能的側面からみて独立企業としての活動実体が認められる場合においても、合算課税の対象とされている。しかしながら、独立企業としての実体を物的・機能的に有する場合にまで形式的な判断基準に基づき一律、合算課税の対象とする措置は、我が国企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害するおそれがある。とりわけ、現行制度においては、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国・地域に所在する外国関係会社が、同一国内の投資先から配当を受領する場合においても、当該投資先に対する株式保有割合が25%未満であるときには、当該投資先からの配当が受動的所得の対象とされているところであり、投資先の成長等により受領する受取配当金が増加した場合には、キャッシュ・ボックスに該当し合算課税の対象となるため、海外展開の妨げとなり得る。特に資源投資案件に関しては、投資規模が多額となり、25%以上の出資を行うことが困難な場合もある。従い、実体基準と管理支配基準の双方を充足し得る場合には、租税回避リスクが低い状況であることから、キャッシュ・ボックスの適用を免除して頂きたい。
- c) 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頂きたい。
- d) 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見做される可能性が高く、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留まらず、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場合においても、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無い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り得ることが懸念されることから、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頂きたい。

- 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全て(特に管理支配基準)の充足が困難な場合、合算課税対象となる懸念がある。他方、本邦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かかわらず、合算課税の対象とされるべきではないと考える。現地にお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対象として、単に事後的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本邦CFC税制が適用され、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。そのため、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頂きたい。
- g) 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くなる懸念がある。したがって、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%以上への引き上げを要望する。
- h) 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。
- i) 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 合算所得の範囲の適正化

本邦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、以下を強く要望する。

- 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) 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。
- d) 部分対象外国関係会社が特定外国関係会社また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。

(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本邦CFC税制上課税されることがある。これは本邦CFC税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。
- 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。
- d) 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また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。特定外国関係会社または対象外国関係会社が特定外国関係会社また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。

③ 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

負担割合にかか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、以下を強く要望する。

- 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 6 ④の規定の復活)。
- d) 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。
- e) 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。
- f) 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。
- g) 受動的所得のうち、有価証券の譲渡損益、受取配当金の保有基準(25%未満)の判定は、国内・海外子会社を含むグループベースで行うこと。

(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、斯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。
- d) 現在の読み替え規定に沿うと、デリバティブ取引等の概ね全部が「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。
- f) 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。
- g) 平成 29 年度改正において、本邦 CFC 税制における部分合算課税の規定が見直されたが、その際に受動的所得となる剰余金の配当等の額の要件が厳格化された。外国において事業を行う場合、その国ごとに会社設立の要件が定められているが、国によっては、2 以上の株主が要件となっている場合もあり、一部の少額持分を他の外国関係会社に保有させることで事業活動を行う場合がある。その結果、少数持分を保有した外国関係会社が部分対象外国関係会社に該当した場合、究極の日本親会社が最終的には間接 100%を保有する出資先からの剰余金の配当であったとしても、当該部分対象外国関係会社自身が 25%未満の保有となってしまうことから、その出資先からの剰余金の配当所得が合算対象となりえる。「租税回避リスク」への対応という目的で行われた平成 29 年税制改正の趣旨に鑑みると、上記のような各国会社法の制約による少額持分は日本で合算させるべきではなく、内国法人の間接保有割合を勘案した上での除外基準として頂くことを要望する。

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、以下を強く要望する。

- 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。これは現行の本邦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

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 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、非関係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、非関係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) 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。
- f) 経済実体を伴う IP(著作権等)提供は事業基準を満たすことを明確化すること。

(理由)

- e) 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

見做されてしまう。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。

- f) コンテンツ事業者が行う著作権事業に係る事業基準を見直し(特定事業に関する記載の除去 若しくは 除外規定の新設)、合算対象については、少なくとも、実体が乏しく、純粋に IP(著作権等)の保有・提供のみを行う場合に限定する事が規定上明確になるようお願いしたい。著作権提供事業に関しては進出先国における実需に応えるサービス事業として、現地で根を張り固定的施設や従業員を有し、自己開発したり対価を支払ったりして取得した IP を通じた総合サービス提供事業を能動的に行っている場合がある。IP の保有・提供を行っている事実のみをもって機械的に事業基準を満たさないとの判断がされるような事が無いよう、少なくとも事業基準における除外規定の新設を要望する。経済実体を持って行われる事業で一定の要件を満たす著作権を通じたサービス事業に関する除外規定新設による制度の明確化を図って頂きたい。

⑦ 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)。

⑧ 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) 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。

(3) 子会社からの配当及び子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避への対応

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と理解している。しかしながら、現行法令において、支配した後に獲得した剰余金からの配当にもかかわらず、簿価切り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可能性があることから、以下を要望する。

- a) 法人税法施行令 119 条の 3 第 7 項 2 号の適用除外規定(特定支配日利益剰余金要件)の判定上、配当事業年度の利益を原資とした期中配当(中間配当等)を行った場合には、対象配当後の利益剰余金の額に一定の調整を加えること。
- b) 関係法人及び他の関係法人(外国法人を含む)との間に、設立以降、継続して特定支配関係がある場合には、他の法人が受領した関係法人からの配当について、適用回避防止規定(子会社を経由した配当を用いたスキームへの対応)の対象から除外すること。
- c) 株式帳簿価額減額の適用除外要件の一つである、「設立の時から内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日までの期間を通じて、当該他の法人の発行済株式等の総数等のうちに占める内国株主が有する当該他の法人の株式等の数等の割合が 90%以上であること」を求めている内国株主割合要件について、「設立日から特定支配日までの間」を実務的に追跡可能な年数に限定すること。

(理由)

- a) 本税制の適用除外規定(特定支配日利益剰余金要件)は、「①特定支配日利益剰余金」と「②対象配当等後の利益剰余金」を比較し、②が①を上回る時に適用除外の要件を満たすものとなっている。ここで、②は配当事業年度の前事業年度の貸借対照表の利益剰余金から、配当事業年度に実施した配当の合計額を控除して算定することとなっている。配当事業年度の利益を原資として期中配当(対象配当等)を行う場合には、適用除外規定(特定支配日利益剰余金要件)の判定においては、期中の利益等を考慮せず、配当等事業年度の前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金に基づき判定が行われるため、適用除外とならない可能性がある。当該リスクを回避するために、子会社からの配当を翌期まで遅延させる等の対応を行わざるを得ず、資金回収の遅延や当該遅延に伴う事務負担が生じることから、一定の要件を定めた上で、配当事業年度の前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金に期中配当に係る利益の額を加算する等の調整を加えて頂きたい。

- b) 新規設立時より関係法人(孫法人)及び他の関係法人(曾孫法人以下)と特定支配関係がある場合においても、内国株主割合要件または10年超支配要件を満たす場合を除き、適用回避防止規定(子会社を経由した配当を用いたスキームへの対応)の対象からは除かれていない。一方で、関係法人や他の関係法人がいずれも新規設立した事業体である場合には、設立時の利益剰余金がいずれもゼロであることから、本税制の適用を回避することが目的ではないことが明らかであるため、適用回避防止規定の対象から除外して頂きたい。
- c) 「設立日から特定支配日までの間」について、何十年なかには百年等社歴の長い企業においては、設立日までさかのぼって記録を検証することは事実上不可能な場合があることを考慮し、例えば、「特定支配日から遡って10年までの間において」というように実務的に追跡可能な期間として頂きたい。

(4) 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)の要件を緩和すること。
- 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。
- c) 益金不算入の対象となる外国子会社の範囲は、「内国法人が保有しているその株式等の数または金額がその発行済株式等の総数または総額の 25%以上に相当する数または金額となっていること」が要件とされているが、国内・海外子会社を含むグループベースで判定するよう変更すること。

(理由)

- a) 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」の要件の引下げを要望する。引下げの水準については、今後導入される電子経済の課税上の課題への対応「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。
- 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。

(5) 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」に緩和することを要望する。

- b) 本邦 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。
- d) 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。
- e) 「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。
- f) 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頂く等）を検討すること。
- g) 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) 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、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。
- b) 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頂きたい。
- c) 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。
- d) 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。

(6) 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)(マイナスの場合はゼロ)に基づき算出すること。
- f) 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)

- 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。斯様な状況下において、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、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できない結果となる。斯様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(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。
- f) 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。

2. その他法人課税

(1) 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。令和3年度税制改正により、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配慮した、繰越欠損金の控除上限が緩和される時限措置が講じられたが、対象となる企業も限定的であることから、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。

(2) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長・拡充

資源エネルギー関連の租税特別措置であり、令和3年度末で期限切れとなる減耗控除制度及び海外投資等損失準備金制度について、その延長ならびに拡充を要望する。

(理由)

国際的な資源メジャーの台頭や資源国のナショナリズムの高揚等により、国際的な資源獲得はより一層激しさを増している。こうした中、天然資源の乏しいわが国にとっては、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、減耗控除制度及び海外投資等損失準備金制度を拡充させた上で維持・存続させることは不可欠である。

(3) 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。
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。
- b) 米国の FDII、欧州の Patent Box、イノベーションボックスと同主旨の制度の導入を検討すること。

(理由)

- a) 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。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。
- b) 欧米中韓日の5大特許庁で、出願件数が減少傾向にあるのは日本だけである。こうした中で、日本企業の研究開発拠点、あるいは企業の超過収益力の源泉である無形資産が当該制度の導入国に移転しかねない。また、欧州諸国において導入され定着している Patent Box については、BEPS において一種の有害税制ではないかとの議論もされた経緯はあるものの、自国での研究開発から生んだ発明等に係る特許から得たロイヤルティ収入等に対して一定の範囲で軽減税率を適用することは認められている。米国の FDII もこの流れに沿ったものと言われている。また最近オーストラリア 2021-22 予算において、Patent Box 税制の導入が決定されたことが報道されている。したがって、日本においても、国内の無形資産貢献を認めて、税源が国外から国内に流入する部分について軽減税率を適用する Patent Box 税制の導入に向けた検討を急ぐべきである。また、本制度は第2の柱における所得合算ルール導入と平仄を併せてセットで検討することを要望する。

(4) 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、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。
- 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。
- d) 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
- e) 租税条約の新規締結要望国・地域:
アルジェリア、イラン、カンボジア、ケニア、ナイジェリア(締結交渉開始済)、パナマ、ベネズエラ、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144ヵ国・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75ヵ国・地域(2021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ヵ国以上に及んでいる英国、フランス等に比べると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加盟国をはじめとした主要国における欠損金繰越期間及び使用制限

国名	繰越期間	使用制限
日本	10年	課税所得の50% *カーボンニュートラル、DX、事業再構築・再編に向けた投資を行う企業に対し、コロナ禍で生じた欠損金に限り、繰越欠損金の控除上限を、最長5年間、投資額の範囲で最大100%まで引き上げ
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 (2022年以降は無制限)	無制限 (2022年以降は、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

※シンガポールはOECD加盟国ではない。

EY Worldwide Corporate Tax Guide 2021

[Worldwide Corporate Tax Guide 2021 | EY - Global](#)

PwC Worldwide Tax Summaries

<https://taxsummaries.pwc.com>