

# 平成31年度税制改正要望

平成30年9月

## 国際課税連絡協議会

(下記20団体連名要望)

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	日本繊維輸出組合
石油化学工業協会	一般社団法人 日本船主協会
石油鉱業連盟	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 日本機械工業連合会	一般社団法人 日本鉄鋼連盟
日本機械輸出組合	一般社団法人 日本電機工業会
日本鉱業協会	一般社団法人 日本電線工業会
一般社団法人 日本航空宇宙工業会	一般社団法人 日本貿易会
一般社団法人 日本産業機械工業会	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. 国際課税制度.....	3
(1) 外国子会社合算税制（CFC 税制）.....	3
① 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化.....	3
② 合算所得の範囲の適正化.....	4
③ 受動的所得の範囲の適正化.....	6
④ 二重課税の排除.....	7
⑤ 経済活動基準の見直し.....	8
(2) 外国税額控除制度.....	9
(3) 我が国の BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）対応.....	10
(4) 外国子会社配当益金不算入制度.....	10
(5) 移転価格税制.....	10
2. 法人課税における個別項目.....	12
(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化.....	12
(2) 海外受取配当金の益金不算入制度.....	12
(3) 二国間租税条約の締結及び改訂促進.....	13
(4) 組織再編税制.....	14
(5) 外国事業体の取扱いの明確化.....	15
(6) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長.....	15

## はじめに

我が国政府は、この5年間、デフレ脱却と経済再生を最重要課題として取り組み、大胆な金融緩和政策、機動的な財政政策、民間投資を喚起する成長戦略の「三本の矢」による諸施策が実施されてきた。以来、名目GDPは約490兆円から約550兆円と60兆円増加、雇用も約250万人増加、企業の経常利益も過去最高を記録している。アベノミクスは、経済の好循環をもたらしており、それを持続可能な経済成長につなげるため、働き方改革や600兆円経済の実現に向けて成長戦略の強力な推進に取り組んでいる。

一方、我が国企業を取り巻く環境には、なお不確定要因がある。世界経済は昨年引き続き拡大基調にあり継続する見通しであるが、保護主義の拡大、長期金利の上昇、原油価格上昇、英国をはじめとするEU離脱の動きといったリスク要素が顕在化する場合、企業活動にダメージを与える可能性が高い。企業は経済成長の原動力であり、雇用の確保に大きく貢献している。経済の好循環を実現するためには、我が国企業の活動を活性化させることが求められている。

近年、我が国企業は、グローバル化の進展、深化によって厳しい国際競争に晒されている。我が国企業が国際競争力に打ち勝ち、海外で獲得した利益を日本に還流し、新たな企業の成長資金とすることは、日本経済の活性化に寄与し、中長期的な安定した持続力のある経済成長への貢献に繋がるものである。企業の競争力は様々な要素の影響を受けるが、税制は極めて重要である。海外企業に比して我が国企業の税負担が著しく重い場合、競争に敗れ撤退に繋がりがねない。企業が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ぬよう制度の見直しが喫緊の課題である。

我が国の法人税率は国際標準並みの水準となってきたが、特に国際課税制度については、CFC税制をはじめ、諸外国と比べて厳しいものが見受けられる。OECDが中心となって進められた「BEPS（税源浸食と利益移転）行動計画」は、税制の国際共通ルールの導入を旨とするものであるが、各国の裁量の余地は尚大きく、企業間で税負担の勝ち負けが解決されない可能性がある。我が国の制度改正及び執行が、いたずらに厳格化のみを目指すのではなく、各国の動きを注視しつつ、企業の実態や事務負担を踏まえたものでなければイコール・フットィングの環境を望めなればかりか、日本企業の競争力を削ぐことになりかねない。

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かせとならないよう、以下の改正を要望する。

以 上

## 1. 国際課税制度

### (1) 外国子会社合算税制（CFC 税制）

我が国の外国子会社合算税制（以下、「CFC 税制」という。）は、平成 29 年度税制改正において BEPS 最終報告書の基本的な考え方を踏まえ、外国子会社を通じた租税回避リスクを「所得の内容」に応じて把握し、我が国親法人でも実施できる取引に係る所得を課税するアプローチが取られた。他方、海外で行うことに十分な理由の認められる取引に係る所得は課税対象外とされていた。日本貿易会は、租税回避に対応する制度改正趣旨を支持する。

しかしながら、米国の税制改正により 2018 年以降法人税率が引下げられたことにより、米国の子会社も CFC 税制の対象となった。米国では、事業上の様々な目的のためにいわゆるペーパーカンパニーを設立することが従来から一般的であり、これらエンティティ（一般的な事業体は必ずしも日本の法人に限られないため、ここでは「エンティティ」と称する。）が合算対象と判定されて我が国で課税されることで、諸外国企業と比べて日本企業米国子会社にのみ過剰な税負担が生じ、国際競争力低下につながる懸念がある。また、米国には LLC やパートナーシップと呼ばれる、自ら法人税を負担しないエンティティ（パススルー・エンティティ）があり、現行の我が国の CFC 税制はこれを想定したものとなっていない。更に、米国子会社は数が膨大であり CFC 税制対応の事務負担が著しく増加することが予測されるが、これら米国子会社は現地での事業上の理由により設立されているにもかかわらず、租税回避リスクの観点からの事務負担増には違和感を禁じ得ない。

また、海外で行う理由のある取引か否かの判定について、十分な活動実態を踏まえることなく、金利・配当といった「所得の種類」に着目する形式的な基準が定められたことは遺憾である。金融機関以外の事業会社がかかる所得を現地で完結した事業の所得として得ることが増えているが、現行の基準では、本来は課税されるべきでない取引の所得までもが課税される可能性がある。

さらに、平成 29 年税制改正では、従来から指摘されていた我が国 CFC 税制の問題点が解決されておらず、二重課税が十分に排除されていない。

以上の理由から、以下の対応を要望する。

#### 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見直し、我が国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し、平成30年4月に遡及して適用願いたい。
- b) 事業上の目的で設立された米国の子会社を対象から外すため、以下のいずれかを平成30年4月に遡及して講ずること。
  - ホワイトリスト制度を導入し、米国を適用対象外とすること。
  - 米国のパススルー・エンティティ（含、LLC）を、我が国CFC税制上の外国関係会社としないこと。

- ペーパーカンパニーの該否・経済活動基準の充足・租税負担割合の判定において、パススルー・エンティティと納税を担うエンティティ（C-Corporation）を一体として扱うこと。さらに、一体で判定した結果CFC税制対応が必要となる場合においても、合算所得計算・外国税額控除計算について、米国事業の実態を踏まえた上で、過大な税負担が生じないように取扱いの明確化を行うこと。

(理由)

米国特有のパススルー・エンティティ形態は、事業エンティティと納税エンティティが一致しない点が特徴であり、複数のエンティティを一括りで考えないと適切な経済実態を把握できない。

また、米国や英国においては、倒産隔離や資産管理といった事業上の目的でペーパーカンパニーを設立し、その他のエンティティ（納税を行うエンティティを含む）と一体として事業活動を行っている。にもかかわらず、これらのペーパーカンパニーが、単に単体では人員が置かれていないというだけの理由でCFC税制の対象となるべきではない。このため、ペーパーカンパニーを含む複数のエンティティを一体としてペーパーカンパニーの該否・経済活動基準の充足・租税負担割合の判定を行うことを要望する。

加えて、米国をはじめとする諸外国の法人実効税率引き下げ及び我が国の平成29年度税制改正により、今後実務において確認が必要となる会社数が大幅に増えることが見込まれる。過度な税負担の回避と税制の簡素化及び事務負担軽減のため、ホワイトリストの導入を要望する。

## ② 合算所得の範囲の適正化

- パススルー・エンティティの所得は、納税を担う法人へ帰属したものととして合算所得を計算すること。外国税額控除の国外所得計算においても同様の取扱いとすること。
- ペーパーカンパニーの所得と（米国の税率が30%以上であったためペーパーに該当しなかった）過年度欠損に対する繰越控除を認めること。
- 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。
- 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。
- 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、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、当該欠損金は特定外国関係会社、乃至対象外国関係会社でなかった年度の欠損金も含む）。また、異常所得の範囲から、残余財産が見込まれない場合の債務免除益を除外すること（部分適用対象損失額のみとしか充てられないのは不合理であるため）。
- 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を要望する。
- 欠損金会社の合算を認めること。

- h) 欠損金繰越期限（7年間）を撤廃すること。
- i) 部分合算課税の対象としている保有割合基準は、保有する部分対象外国関係会社ではなく、内国法人の直接・間接保有割合とすること。

(理由)

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我が国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りかねない可能性があり、また我が国企業の競争力維持の観点から、以下、要望する。

- a) ①の要望（ホワイトリスト方式やペーパーカンパニーの一体判定）が仮に認められなかった場合でも、我が国のCFC税制にはパススルー・エンティティが合算対象となることが想定されておらず、取扱いの明確化や過大な税負担が生じぬよう手当が必要である。すなわち、パススルー・エンティティが我が国のCFC税制上の外国関係会社に該当するのか、該当する場合にパススルーされた所得をどのように合算所得に含めるのかが明らかにされる必要がある。また、パススルー・エンティティは米国では自ら法人税を納付することがないため（出資者が納付）、合算所得に対応する現地の法人税を控除することができず、二重課税が発生する。
- b) 損失先行型ビジネスを米国のペーパーが行っている場合に税負担が不当に高くなり、競争力を失う。
- c) 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、投資パートナーの反映等の事業上の理由に基づいて、SPCを経由するケースが多いため、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日本にとって重要であり、係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。尚、国内から直接投資する場合と差異が生じないよう、海外子会社配当益金不算入制度において、上記2事業を行っている海外子会社から、内国法人が受ける配当については、非課税条件を緩和すべきと考える。
- d) 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。
- e) 商社は国内・海外の事業への投資を積極的に行っているが、事業がうまくいかず撤退する際の税制の取扱いが国内外で異なっている。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。
- f) 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ることにより、申告に係る事務負担が大幅に増加することが見込まれる。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、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会計上の連結範囲と平仄を合わせ、10%以上から20%以上へ引き上げて頂きたい。

- g) 外国関係会社等の特定課税対象金額は親会社である内国法人の所得に合算されているが、欠損の合算は認められていない。内国法人に対して全世界所得主義に基づいて課税を行うのであれば、海外における外国関係会社等の利益だけでなく損失の合算を認めるべきである。
- h) 現在の制度では過去7年間の欠損金に限り、当期の所得計算上当該欠損金を損金算入できるが、長期欠損法人の税制上の救済措置として繰越期間を撤廃すべきである。
- i) 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、株式を保有する部分対象外国関係会社の単位ではなく、内国法人の保有割合で判定すべきである。

### ③ 受動的所得の範囲の適正化

- a) 能動的・受動的峻別基準の再検討：所得の属性（能動的か受動的か）判定について、会計科目に着目した形式的な基準にのみ依拠するのではなく、実質的な内容を考慮すること。
- 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。
  - ・ 出資割合 50%以下の関連者にも幅広くグループファイナンスを行っているため、関連者等の定義は内国法人に直接・間接に 10%以上出資を行っている外国法人とすること。
- c) ユーザンス金利：商品販売に際して客先にユーザンスを供与した際に受取る利息につき、事業活動に直接紐付く所得であることから、受動的所得より除外できるものとする。
- d) 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。また、デリバティブの利用目的テスト（ヘッジ目的か否か）について、現在は日本の会計基準ベースで定められているが、これは一例であって、例えば国際会計基準ベースなど他の合理的な手法によるテストも認められる旨、明確化すること。
- e) 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)

- a) 我が国の CFC 税制では、経済活動実態がある子会社の所有であっても、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、実質的には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、米国で所得の属性のテストが存在することに倣い、我が国でも、事務負担も考慮しつつ、実質的な内容を踏まえて所得の属性を判断することを提案する（例えば、会計科目に基づく判断を一次的な基準として能動的・受動的の振り分けを行った上で、受動的と判定された所得について実質テストを行い最終決定す

ることも一案である)。

- 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を見積ることが出来ることとして頂きたい。尚、現行法上、資産性所得として部分合算されるのは、全部合算所得に相当するまでの金額とされており、平成 29 年度改正によりこの規定が撤廃された。これにより、部分合算対象所得に係る間接費用の控除可否が従前以上に大きく影響することとなる。
- また、平成 29 年度改正では、一定の要件を満たす外国関係会社による関連者宛の金銭の貸付に伴う利子を受動的所得から除外する規定が設けられている。しかしながら、グループファイナンスにおける実際の貸付先は租税特別措置法に規定される関連者よりも広く、グループファイナンスの実態に平仄を合わせる観点から改正を要望するもの。
- c) 商品を販売する際のファイナンスの一つであるユーザンス金利については CFC 税制上の取扱いが明らかでないが、金利所得として認定される可能性がある。しかしながら、客先へのユーザンス供与は現地に実体のある販売活動の一部であって、その対価であるユーザンス金利はその活動に直接紐付く能動的な性質をもつ所得であり、受動的所得には該当しないと考えられるので、除外することの明確化を求める。
- d) 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。
- また、デリバティブの利用目的のテストは、原則法・事業者単位特例いずれについても、我が国会計基準におけるヘッジ要件に基づき定められている。しかしながら、日本基準は判断基準の一例に過ぎず、他のもっと合理的な手法（例えば、海外で用いられている国際会計基準に基づくテスト）も使用できるようにすることを提案する。
- e) 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。

#### ④ 二重課税の排除

- a) 我が国の CFC 税制上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、経由法人所在地国が 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、我が国において二重課税の排除のための措置を設けること（以下、例示）。
- ・ 租税負担割合の分子の税額に、経由法人が CFC 税制により課された税額を含める。
  - ・ 実際に合算所得が生じる場合、経由法人が CFC 税制により課された税額を TH 外税の適用額に含める。



- b) 外国関係会社である孫会社からの配当の二重課税を控除すること。
- c) 部分課税対象金額の益金算入における二重合算を排除すること。

(理由)

- a) BEPS行動計画3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、我が国以外の国でCFC税制の適用を受けた場合に生ずる二重（重複）課税について、国内法上でなんらかの措置を講じる必要があると考える。
- b) 平成22年度税制改正により過去2年までの間接特定課税金額は二重課税排除措置が講じられたが、保有形態が直接/間接に拘らず外国関係会社として課税される仕組みは同じでありながら、配当については措置が異なるのは不合理である。保有形態が直接/間接にかかわらず二重課税が起こらない仕組みとするべきである。
- c) 部分対象外国関係会社が一定の受動所得を有する場合、平成29年度税制改正により、持ち株割合が25%未満の子会社等から受け取る配当は部分課税対象金額として合算課税の対象となるが、当該子会社等が合算対象の外国関係会社である場合には、その配当が益金算入の対象となるために二重課税が発生する。CFC税制の趣旨からみても二重課税は排除すべきであり、部分対象外国関係会社が他の対象外国関係会社から配当を受ける額は、部分合算課税の対象から排除すべきである。

#### ⑤ 経済活動基準の見直し

- a) 事業基準の判定要素を、短期的な景気変動の影響を受ける収入や所得のみならず、経営資源の投下状況（投下資本、従業員の従事割合、事業活動に係る費用等）に着目した基準とすること。また、現地に本店を置くことに経済合理性が認められる中間持株会社については、事業基準の「株式等の保有」には該当しないとすること。
- b) 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。
- c) 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)

- a) 平成29年度税制改正により、外国関係会社の受動的な所得を広範に捕捉する仕組み（キャッシュボックスの全部合算制度の導入、経済活動基準を満たし、合算課税対象となる外国関係会社の受動的所得（資産性所得）の部分合算制度の範囲拡大）が整備されたことを踏まえると、外国関係会社の主たる事業のみに着目して全部合算の対象とする事業基準の存在意義は減じられている。事業基準が存置されるとしても、オーバーインクルージョン防止の観点から、主たる事業の判定について整備することを要望する。具体的には、一過性のキャピタルゲイン/ロスといった特殊要因や、短期的な景気変動の影響等によって主たる事業の判定が歪むことを防止するため、主たる事業の判定においては外国関係会社の収入や所得のみならず、経営資源の投下状況（投下資本、従業員の従事割合、事業活動に係る費用等）に着目することとして頂きたい。
- b) 平成29年度改正において、事業基準及び所在地国基準より一定の航空機リース業が除外されるこ

ととなり、当会の従来要望が取り入れられた形となったが、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たる事業とする外国関係会社についても航空機リース業と同様に、非関連者基準が適用されることが適切であるとする。

- c) 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。

## (2) 外国税額控除制度

外国税額控除制度にかかる二重課税の排除のため、以下を要望する。

- ・ 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。
- ・ 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が想定される。また、当該課税に対する裁判結果が出るまでの時間は10年程度と長期にわたる場合もあり、従来期ずれの年数では対応できない。従い、現行の繰越期間(3年)の延長が必要であり、少なくとも帳簿保存期間に合わせて7年に延長すること。
- ・ 控除限度超過額の損金算入制度の創設
  - ① 控除限度超過となった外国法人税は繰越か損金算入の選択を認めること
  - ② 繰越期間内に控除できず、控除不能が確定した繰越外国法人税は損金算入を認めること
- ・ 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)

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。か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より、90%のシーリングは制度と整合的でなくなることから撤廃を要望する。

また、海外当局による過去3年を超える年度に対しての新興国での課税事例が増加している状況下、現在の規定にある3年間の繰越期間では、当初の「期ずれの措置」に対応できず、今後、二重課税の解消ができないまま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、期限を帳簿保存期間に合わせて7年への延長を求める。

現在の制度では、外国にて支払った税額の控除限度超過額が恒常的に発生しているが、控除限度額を超過のために控除できない外国税額は損金にも算入できないため、海運会社の海外展開に関わるコストの増加、国際競争力の低下を招いている。国際的二重課税の排除の観点から、上記の損金算入制度が必要である。

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。

### (3) 我が国の BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) 対応

BEPS対応を踏まえた国内法制上の対応にあたり、特に以下を要望する。

- a) BEPS行動計画4 (支払利子税制) については、対国内・対第三者を含めた全ての純支払利子を対象に控除制限が適用される可能性があり得るが、本税制の目的は過大な支払利子等を利用した過剰なタックスプランニングによる税源浸食を防止することである。我が国においては、既に過大支払利子税制が存在しており、既存の税制によって過剰なタックスプランニングによる税源浸食は防止できていることから、税制の見直しの必然性につき慎重に検討を行うことが望ましい。仮に、当該税制を見直す必要があるとしても、控除制限の対象とすべき支払利子等は対国外かつ対関連者のみとすべきであり、利子の受手が我が国で課税を受けるものまで対象とすべきでない。また、現行税制で調整所得金額として認められている受取配当金益金不算入部分は継続して、所得を構成することを求める。企業の資金調達として通常実施される銀行等からの借入が対象となれば、企業活動に多大な影響を与えるため、慎重な対応をお願いしたい。
- b) 移転価格税制についても、拙速に所得相応性基準を導入し、結果的に過度な二重課税とならぬよう、関係各国と十分に平仄を合わせた対応を取ること。

(理由)

BEPSプロジェクトに関する最終報告書を受け、我が国の国内法についても既に過年度においてBEPSプロジェクトに呼応した改正が一部実施されており、平成29年度税制改正大綱の補論においても、中期的に取り組むべき事項として、所得相応性基準の導入を含めた移転価格税制、並びに過大支払利子税制の見直しを検討することが述べられている。したがって、今後これらの本格的な検討が行われるものと見込まれるが、その際には事前に納税者の意見を十分に確認すると共に、その見直しの必然性につき納税者に説明を行った上で、我が国企業の国際競争力や日本の立地競争力を阻害することがないように、事務負担、並びにコンプライアンス・コストとのバランス等を鑑みて、慎重に対応することが望ましい。

### (4) 外国子会社配当益金不算入制度

海外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。

(理由)

海外子会社配当益金不算入制度においては、配当の5%相当額を配当に係る費用として差し引いた95%相当額が益金不算入となる。

しかしながら、過大支払利子税制の改正により支払利子の控除制限が厳しくなることが見込まれている。上述のように、同改正の是非は慎重に検討されるべきであるが、仮に改正が行われるのであれば、5%相当額を費用とする理由がなくなることから、100%益金不算入とすることを希望する。

### (5) 移転価格税制

- a) 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。

- b) 移転価格税制に係る文書化制度に関し、以下を要望する
- ・ 最終親会社等届出事項の提出期限を法人税申告期限日とすること。
  - ・ 所謂ローカルファイル作成義務範囲から、事前確認制度（片務を含む）を締結している国外関連者、及び、CFC 税制の適用を受けている国外関連者を除外すること。
  - ・ 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
- c) 無形資産の取扱いについては、予見可能性が確保され、かつ国際的なルールとも整合性をとった上で、法令レベルで規定すること。また、OECD 移転価格ガイドラインの改正にて既に規定された第9章（事業再編）や、今後の更なるガイドライン改訂作業に対応するための国内制度改正、執行についても、納税者の理解や納得を得ながら進めること。
- 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、税務当局側に挙証責任があることを明文化すること。
- f) CbCR 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。
- g) 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。
- h) 租税条約締結国との移転価格課税の場合、更正前には必ず相互協議を経る制度とすること。

(理由)

- a) 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作業負荷がかかっている。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。
- b) 平成28年度税制改正により、移転価格税制に係る文書化制度が導入され、各種事務負担が発生している。中でも、「最終親会社届出事項」については、現在の提出期限である会計年度終了時に構成事業体の確定がなされることから、実務上の観点からも、法人税申告期限日が提出期限であることが適当と考える。また、いわゆるローカルファイルについては、その目的が国外関連者との独立企業間価格を算定するためのものであり、事前確認制度（片務を含む）を締結している国外関連者はその時点で目的を達成しており、また、年次報告書にて取引価格等について報告を行うことから、事務負担も考慮し、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。同時に、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) 移転価格税制は、企業の海外活動への影響が極めて大きい税制であり、特に昨今の課税は商社のように海外で事業を行う企業の海外展開を大きく制約し、今後の活動に支障を来す可能性も否定できない。特に無形資産と役務提供取引の取扱いについては、他国との整合性を欠いており執行機関の裁量範囲が大きい制度となっていることから、企業にとりどのような場合が移転価格税制に該当するののかという予見可能性が確保されていない。
- d) 国外関連者への寄附金課税との線引きを明確にしつつ、移転価格税制の整備を図っていただきたく、上記の項目について要望する。
- g) 移転価格税制上、国内の法人と国外関連者（法人）官と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出が必要とされるが、合算対象となる外国関係会社については、所得の移転とはならず、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除外すべきである。
- h) 現在の制度では一時的にせよ二重課税を強いる制度であるため、租税条約締結国との移転価格課税の場合、相互協議を経た上でないと、更正できない制度にすべきである。

## 2. 法人課税における個別項目

### (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。

- ・ OECD 諸国やアジア各国並みの法人税率（25%以下）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。

(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考え（OECD加盟国平均：約25%、アジア地域平均：約21%、ヨーロッパ地域平均：約20%）。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き下げに反対する。

### (2) 海外受取配当金の益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入制度について、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競争力をより一層強化すべく、以下を要望する。

- ・ 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、持分保有要件を廃止

し、持分割合にかかわらず海外配当益金不算入制度の適用対象とすること。

- ・ 特定資源以外に対する海外投資については、持分保有要件を25%以上から海外主要国水準に引き下げること。
- ・ 内国法人が外国関係会社から受ける配当は、特定課税対象金額の制限期間に関わらず、益金不算入とすること。

(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持分保有要件を廃止し、持分割合にかかわらず同制度の適用対象とすることを要望する。

また、特定資源以外に対する海外投資についても、二重課税の適切な排除という観点及び外国子会社配当益金不算入制度導入の趣旨に加えて、同様の制度を持つ海外主要国の持分保有要件（英：比率要件なし、仏、蘭：5%、独、ベルギー：10%）とのイコール・フットイングの観点から、現行持分保有要件である「25%以上」を海外主要国水準に引き下げることを要望する。

### (3) 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

- 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

- d) BEPS行動計画7の勧告後、2017年6月22日のOECD「PE帰属利得に関する追加ガイダンス公開討議草案」を踏まえた今後の国内法改正及び租税条約改定に向けた方向性を提示する  
なお、OECD案では、PE概念が従来よりも大幅に拡張しており、企業の国際事業展開の障害にならないように十分に配慮すること
- 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、アルジェリア、イラン、カンボジア、ケニア、コロンビア、ナイジェリア、パナマ、ベネズエラ、ペルー、ミャンマー、モンゴル、ボリビア

(理由)

現在、我が国の租税ネットワークは110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66ヵ国・地域（2017年6月1日現在）にとどまっており、100ヵ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。この点は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。

#### (4) 組織再編税制

海外子会社のグループ内組織再編の阻害防止のため、クロスボーダー組織再編成（特にEU域内で認められているクロスボーダー合併）についての我が国税務上の取扱いを明確化すること。

(理由)

企業活動のグローバル化の深化においては、適正な資本関係の構築すなわち外国子会社の所在地国内及び国と国を跨り実施される組織再編が必要不可欠である。外国子会社の所在地国内における組織再編については、かかる組織再編が我が国における組織再編と同一の取引であるかどうかの判断基準や課税関係について、少なくとも実務上は明確化が図られたものの、国と国とを跨り実施される組織再編については依然としてその取扱いが必ずしも明確となっていないことにより、我が国と異なる海外の制度下で行われるクロスボーダー組織再編にかかる我が国税務上の取扱いについて判断に窮することが少なくない。国際競争力の視点からも、クロスボーダー組織再編を円滑に行い、また、課税関係の予見可能性を高めることは急務であり、クロスボーダー組織再編にかかる我が国税務上の取扱い（CFC税制における非課税所得の発生有無及びクロスボーダー組織再編を実施した会

社に出資する内国法人の我が国における所得発生有無) について、既に実務上の取扱いが示されている外国子会社の所在地国内で行われる組織再編と併せて、我が国税務上の取扱いを法令・通達等で明確化していただきたい。

全てのクロスボーダー組織再編についての取扱いの明確化が困難である場合には、EU域内の合併のように、クロスボーダー合併についてEU指令に基づき各国の国内法の規定が存在し、かつ、当該クロスボーダー合併の当事者が所在するいずれかの国に課税権が留保されるケースについて、CFC税制上の非課税所得が発生していないことを明確化していただきたい。

#### (5) 外国事業体の取扱いの明確化

我が国租税法上における外国事業体の取扱いを明確化する

(理由)

外国の法令に準拠して組成された事業体が日本で事業展開する場面や日本の投資家が当該外国事業体を活用して海外で事業展開する場面が増加する中、当該外国事業体が我が国租税法上、どのように取り扱われるかが不明確である。米国デラウェア州LPSに係る最高裁判決により一定の判断基準は示されたものの、日本企業が外国事業体に投資を行うたびに逐一税務上の性質判断を個別に行わなければならない、かつ、予見可能性も働かない現状は、企業の投資活動を萎縮させる要因の一つと考えられる。

したがって、米英等において運営要領レベルで代表的な第三国の事業体ごとにパススルーであるかそうでないかの取扱いの指針をガイダンスとして公表しているように、我が国においても外国事業体の租税法上の取扱いを明確にし、課税関係の予見可能性が高まることを要望する。

#### (6) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長

資源の乏しい我が国にとって、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り、資源エネルギー関連の租税特別措置については、その維持・存続を図る。平成30年度で期限切れとなる減耗控除制度について期限を延長すること。

(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、天然資源に乏しい我が国にとって、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、減耗控除制度を維持・存続することが不可欠である。

以上