

# 令和2年度税制改正要望

令和元年7月31日

日本機械輸出組合

## 目 次

はじめに .....	2
要望事項 .....	3
(1) BEPS1 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応 (OECD、諸外国に おける議論を踏まえた対処) .....	3
(2) 租税条約をはじめとする国際協調の推進 (含 BEPS 行動計画 7、14~15) .....	4
(3) BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処.....	5
(4) BEPS3 改正外国子会社合算税制の見直しについて .....	6
(5) BEPS8-10 移転価格税制における評価困難な無形資産取引に係る DCF 法の追加及び価格調整措置の創設について.....	9
(6) BEPS13 移転価格文書化の見直し実行フェーズにおける環境整備等 .....	10
(7) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示.....	11
(8) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理 .....	11
(9) 外国税額控除の改善 (見直し) .....	11
(10) 我が国における成長志向の法人税改革 .....	12
(11) 研究開発促進税制の総額型の継続と拡充 .....	14

## はじめに

日本機械輸出組合（URL：<http://www.jmcti.org/>）は、日本の機械貿易の健全な発展を図るべく1952年に設立された我が国の機械メーカー、商社、エンジニアリング企業等を中心に構成される非営利団体である。我が国機械産業の国際競争力の強化を図る上で、1990年初頭より国際税務研究会を設置し、我が国及び海外の国際課税制度の検討及び整備拡充を促して来た。

税制改正要望については、平成23年度から日本機械輸出組合として独自に要望をとりまとめ公表している。その視点は、我が国機械産業による国際事業展開における税制面からの阻害要因の除去・低減を通じて我が国経済の成長を促すことにある。

2012年7月以来、大きな国際社会政治問題となっている国際課税におけるBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）防止プロジェクトについても、当組合では、2014年初めにBEPS13（移転価格文書の見直しと国別報告書の提出義務化）及びBEPS1（デジタルエコノミー）、2017年6月にBEPS8（評価困難な無形資産に係る実施ガイダンス）に関するコメントをOECDへ提出するなど積極的に関与している。

本年令和元年度税制改正においては、平成29年度税制改正において改正された外国子会社合算税制に関し、2017年末の米国税制改正による同国実効税率引下げ（我が国の実効税率より低率になった）に対応すべく、①持株会社、②資源開発等のプロジェクト、③不動産所有に係る一定の外国関係会社がペーパーカンパニーの範囲から除外された。また、平成29年度税制改正大綱【補論】において「中期的に取り組むべき事項」として謳われた、BEPS4（過大支払利子税制）及び、BEPS8～10（評価困難な無形資産取引に係るDCF法の追加及び価格調整措置の創設）が導入された。他方、日本企業が成長する海外市場の需要を取り込み、海外で稼ぐ力を向上していくことを通じて、海外で獲得した富を日本に還流し再び成長のための投資活動に回していく好循環を実現することを後押しする戦略的政策としての税制、例えば、海外子会社受取配当金益金不算入制度の更なる拡充（益金不算入割合の100%への引き上げ）については持ち越しとなった。アベノミクスの実行主体である日本企業の国際競争力確保の観点から今後の前向きな検討をお願いしたい。

来年令和2年度税制改正に向けては、各会員企業から、昨今進展が顕著な経済の電子化に伴う課税上の課題への対応に関する国際課税原則の抜本的見直し、及び平成29年度税制改正大綱【補論】において「中期的に取り組むべき事項」として謳われているBEPS12（タックスプランニングの義務的開示）等に関し、国益の確保、すなわち、我が国産業界の国際競争力の低下につながることはないよう慎重に検討すべきとの要望、意見が多く寄せられている。

BEPSプロジェクト以外にも、租税条約ネットワークの拡充、外国税額控除制度、国際競争力の強化に資する観点からの連結納税制度の見直し等々、我が国機械産業にとって関連の高い税制の課題について要望を行うものである。

## 要望事項

### (1) BEPS1 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応 (OECD、諸外国における議論を踏まえた対処)

BEPS 行動計画 1 (電子経済) について、OECD は 2020 年に向けてグローバルベースで各国とのコンセンサスを得ながらフルセットの最終勧告を目指している。デジタル化の影響は経済全体に及んでおり、当組合員企業としても、その対応に力を入れてきているところである。他方、デジタル化に対応した国際所得課税のドラスティックな見直しは、独立企業原則 (ALP) を根拠とする現行の課税制度からの大幅な乖離をまねく結果ともなりかねない。その場合、GAFA 等 IT 企業だけでなく、機械製造業をはじめとする当組合員企業を含め広範囲に大きな影響が及ぶことになる。したがって、当組合としては本課題の検討に強い関心をもって参画することが重要と考えている。

本 2019 年 2 月-3 月に行われた電子経済課税に関する OECD の意見募集並びに公聴会では大きく二つの柱(第 1 の柱(ネクスアス及び利益配分に係る国際課税原則の見直し)及び第 2 の柱(所得合算ルール及び税源浸食的支払いへの課税提案))に関する議論が行われた。

第 1 の柱では、市場国又はユーザ所在国に対して課税権を配分する観点から、ネクスアス原則及び利益配分原則の見直しの議論が進んでいるが、従来の移転価格算定方法が機能するビジネスにおいては、独立企業原則の見直しは、その目的と必要性を明らかにした上で、極めて慎重に行うべきである。二重課税リスク及び実務負担の増大により、企業の円滑な国際事業展開に支障が生じるようなことはあってはならない。

一定の必要な場面ではマーケティング無形資産に着目した残余利益分割法を適用することで課題を解決する方向でのとりまとめが有力視されているが、この提案は適用対象となる企業の範囲が広すぎるため、一律に伝統的な消費者向け製品事業も対象とするのではなく、価値創造におけるマーケティング無形資産への依存度が相応に高い企業や軽課税国に無形資産関連所得を集中させる事業者に限定する等、何らかの形で一定の絞り込みが必要である。具体的には、この“一定の必要な場面”というのは、マルチサイド・プラットフォームを活用するビジネスモデルが典型例として掲げられ、直線的な一方向サプライチェーンを前提とした伝統的なビジネスモデルにおいては多くの場合既存の ALP (独立企業間価格) でほとんど足り、従来通り片側検証の TPM (TNMM 等) を適用することが認められるべきであり、また、無形資産に起因する価値創造において研究開発等に係る意思決定やリスク管理及びこれらに伴う投資コスト負担等が果たす機能が重要であることの再確認を要望する。

なお、本件に関する一連の議論は重要な無形資産がもたらす超過収益の市場国への配分が主題となっていることを踏まえると、全ての産業及び企業に広く投網を掛ける必要はなく、例えば定量的に連結損益計算書における売上高営業利益率が一定水準を超える高収益企業に絞り込むアプローチも検討に値するものと考えられる。

いずれの方法により対象範囲を絞り込むにせよ、仮に残余利益分割法を適用する一定の必要な場面が認められる場面があり得るとして、提案されている方法は「全世界残余利益分割法」とも呼ぶべきものであり、分割ファクターの選定におけるマーケティ

ング上の無形資産と研究開発等営業上の無形資産との寄与度比較等、現実的には合意困難、且つ、余りに複雑で事務負担の増加につながる事が懸念される。日常のトランザクションベースにおける移転価格設定を離れて別途税務申告目的のために特別な計算等の義務を多国籍企業に負わされても多くの企業にその義務を履行し得るだけのリソースやコンプライアンスコストを抱えることは非現実的であることから、その導入は厳に慎重な検討がなされるべきである。

第2の柱については、その必要性および目的が不明瞭である。特に、平成29年度税制改正により外国子会社合算税制を改正した我が国においては、制度の重複感が強い。とりわけ「所得合算ルール案」においては、外国子会社の税負担が最低税率未満である場合、当該外国子会社の実体等の有無にかかわらず、当該外国子会社の所得を親会社の所得と合算して課税する内容となっており、我が国において長年に亘って議論を重ねて来た「経済活動基準（旧適用除外要件）」の存在意義を喪失しかねない余りに乱暴な提案であり、不当な租税回避行為を防止するためのCFC税制の趣旨・目的を超えている。6月8日のG20福岡財務大臣級シンポジウムにおいて、麻生大臣から、『第2の柱に関し、「底辺への競争」に以前から強い問題意識を有し、日本は、2つの柱からなる解決策を支持する』旨、従来のCFC税制とは異なる新たな所得合算ルールの導入を示唆する発言があった。しかしながら、当組合としては第1の柱に基づく長期的解決策の合意が先決であるべきと考えており、第2の柱の導入検討については慎重な対応をお願いしたい。

本2019年11月末まで、G20の議長国を務める日本政府には各国が独自の課税を行わないよう、各国に共通の利益を訴え、国際協調に引き戻す役割を引き続き担っていただきたい。

## (2) 租税条約をはじめとする国際協調の推進（含 BEPS 行動計画 7、14～15）

### ①租税条約ネットワークの拡充

日アルゼンチン租税条約の署名、日コロンビア租税条約の署名、及び日スペイン新租税条約の署名等を高く評価する。それら条約の早期締結・発効をお願いする。また、引き続き、日本企業による取引や投資の実態、要望等を踏まえ、我が国の経済の活性化に資するよう、租税条約ネットワークを迅速に拡充すべくその内容や交渉相手国の選定について具体的な検討を要望する。その際は、OECDモデル租税条約や改正された日米租税条約、日英租税条約に準じた高水準の租税条約を未だ多い未締結国との間で新規に締結するとともに、既締結の租税条約を高水準な内容に改正することを要望する。なお、2017年の国連モデル租税条約の改定により今後我が国が新興国・途上国と締結する租税条約に「技術上の役務の対価（FTS: Fees for Technical Service）」条項（注1）を盛り込むことを途上国政府から求められる可能性が高まった。当組合は従来より既存の我が国のインド及びパキスタンとの租税条約に含まれるFTS条項に反対してきた。（下記1）参照）今後、我が国の既存の租税条約の改訂に際してはFTS条項を含めることがないようお願いする。優先的な対応を望む及び内容は以下の通り。

- 1) 日系企業の生産拠点を含む現地法人が多く、我が国との貿易取引額が大きいインド、インドネシア、カナダ、韓国、シンガポール、タイ、中国、ブラジル、ベト

ナム、フィリピン、マレーシア、台湾、パキスタン等について、租税条約を改正して配当・利子・使用料等の投資所得に係る源泉地国課税の免除または軽減を確保していただきたい。特にインド及びパキスタンは技術的役務に源泉税を課す世界的に稀な国々である。上記の両国との租税条約における「使用料及び技術上の役務」に対する源泉課税は当該両国にオフショア開発等を委託する上での経済的阻害要因となっており早期の改定を要望する。また、日系企業が多く進出しているタイの場合、日タイ租税条約で定められている利子と配当に係る税率が我が国が締結した他租税条約と比べても高いレベルにある。早期の引下げをお願いしたい。

- 2) ミャンマー、イラン、アルジェリア、ペルー（締結交渉開始済）、コロンビア（署名済）、パナマ、モンゴル、カンボジア等我が国と EPA または投資協定等を締結又は交渉中の国との租税条約の早期締結を要望する。
- 3) スムーズな投資回収の観点からアルゼンチン（署名済）、ベネズエラ、ケニア、ナイジェリア（締結交渉開始済）等大型のインフラ開発プロジェクトや資源開発プロジェクト等がある中南米・アフリカ諸国との間で租税条約を早期締結・発効を要望する。

（注1）

「技術上の役務の対価」に対し、その対価の支払い側の国（支払地国）において、支払地国内の PE（恒久的施設）の有無及び支払地国内での人的活動の有無を問わず、一定の限度税率で支払総額に課税することを認める規定。

## ② PE 帰属利得に関する今後の国内法及び租税条約改定に向けた方向性

BEPS 行動計画 7 の勧告後、去る 2018 年 3 月 22 日に出された OECD 「PE 帰属利得に関する追加ガイダンス」を踏まえた国内法令通達等改正及び整備が図られている。租税条約改定に関しても BEPS 防止措置実施条約（MLI）の発効により相手国とのマッチングがされた条項については順次取扱が改められている。改正後の国内法及び MLI では PE 概念が従来よりも大幅に拡張しているが、企業の国際事業展開の障害にならないよう十分配慮が必要である。とりわけ日本企業が進出している外国において租税条約の PE 条項で定められている取扱いを超えて、みなし PE 及び過大な帰属所得認定を通じた乱暴な課税処分がされることのないよう、OECD 及び我が国当局による監視等を行うよう要望する。

## （3） BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処

### ① 過大支払利子税制内容の明確化

過大支払利子税制に関し、令和元年度税制改正で「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた見直しが行われた。当該改正の詳細については、7 月 3 日、財務省「令和元年度税制改正の解説」のなかで触れられているものの、利子等の定義等解説等が不十分な点も残されており、納税者が確実に税務実務を執行するためにも、引き続き、通達、Q&A 等でさらなる詳細な取扱い等の明確化をお願いしたい。

なお、国内の非関連者（金融機関等）に対する支払利子について、当組合等の納税

者の要望を受け、本過大支払利子税制改正の対象から外していただいたことについては感謝する。

## ② 海外子会社受取配当益金不算入制度の充実

海外子会社受取配当益金不算入制度が平成 21 年度改正により導入されて以来 10 年が経過しようとしているが、この間の我が国経済のグローバル化の一層の進展とも相まって日本企業が海外子会社から還流を受ける配当金も大幅に増大している。これはまさに政策が意図したとおり、世界経済の成長の果実を我が国に取り込み日本経済の豊かさに結びつける好循環の確立に大きく寄与するものと評価できる。

しかしながら、その益金不算入割合は 95%となっており、5%は益金不算入とされる受取配当金の額から控除されるため実質的には配当金の 5%に相当する金額は課税を受けている。この 5%課税による企業の税コスト負担の増加が受取配当金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、上記政策目的をより効果的に推進させていくためにも、益金不算入割合を 100%へ引き上げることを要望する。

この 5%が実質的に課税対象とされている理由は、配当金を得るために必要な費用に相当するものであり、その多くは子会社株式の取得のために充てられている負債の利子から成るものとして説明がされてきた経緯を踏まえれば、上記①過大支払利子税制における損金算入限度額の縮小に向けた動向は、いわば経済的二重課税を招くものとも考えられることから、この両者の関係について十分整合性を考慮して検討される必要がある。

また、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又は金額がその発行済株式等の総数又は総額の 25%以上に相当する数又は金額となっていること」が要件とされているが、直接保有 25%以上を要件とするのは厳し過ぎることから、間接保有を含めて 25%以上とするか、直接保有の場合にはその割合を 10%以上と引き下げることが要望する。

## (4) BEPS3 改正外国子会社合算税制の見直しについて

- ①コンテンツ事業者が行う著作権事業に係る事業基準の見直しをお願いしたい。合算対象については、実態が乏しく、純粋に IP（著作権等）の保有・提供のみを行う場合に限定していただきたい。IP 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、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 提供事業を能動的に行っている場合もある。IP の保有・提供を行っている事実のみをもって事業基準を満たさないとの判断は避けていただきたい。経済実体を持って行われる事業で一定の要件を満たすコンテンツに関する著作権事業については事業基準に抵触しないことを明確化すべきである。
- ②平成 29 年度改正によってオーバーインクルージョン（過大な合算課税）が発生する可能性として、例えば、株式を 25%以上保有する会社からの受取配当は一定の受動的所得の合算課税対象外となるが、主たる事業が株式保有業と判定された場合には、受動的所得以外の能動的所得も含めて会社単位で全部合算されてしまう懸念が積み

残し事項となっております。再度見直しをお願いする。

尚、別のオーバーインクルージョン事例として、20%未満の税率国において、充分な事業実体があり事業ニーズに基づきオペレーションを行う buy/sell 仲介・サービス提供会社までが経済活動基準（関連・非関連）を充たせないとして、全事業所得が合算対象となってしまう懸念があり、併せて見直しをお願いしたい。

更に、部分課税対象金額の上限を会社単位での合算課税額としていただきたい（旧規定、所謂、法人単位の合算キャップの復活）。平成 29 年度改正において、外国子会社合算税制における部分合算課税の規定が見直され、旧措法 66 の 6 ④において設定された会社単位の合算課税額を上限とする規定が、新措法 66 の 6 ⑥において削除された。財務省の解説によれば、同改正は「租税回避リスクを外国関係会社の所得や活動の内容により把握するという方向性に沿って部分合算課税の対象となる所得の範囲及び合算対象所得の計算方法等の見直しが行われ」とのこと。この改正の目的は「租税回避リスクを所得や活動の内容により把握する」ことにあるが、部分合算課税の規定が機械的に受動的所得を上限なしに定義した結果、外国関係会社とその主たる事業のために得た対価であって、その所得が租税回避を目的としたものではなく、かつ海外でその所得に対して課税を受けている場合（※CFC 課税ではなく、事業所得としての課税）でも日本で合算されるケースが生じうると考える。これは改正の趣旨を超えて課税する、もしくは所得を認定する結果を生んでいる (over-inclusion) と考えられる。そのため、明らかに税源浸食につながると見なしうる取引でない限りにおいて、会社単位での合算課税額を上限とする規定を復活していただきたいと考える。

③あわせて、再度外国子会社合算税制を見直すに際しては、制度の簡素化及び事務負担軽減措置に関するご検討をお願いしたい。

- i. 制度適用免除基準（会社単位の租税負担割合 20%未満）の水準については諸外国の法人実効税率引下げの動向、または、本邦実効税率引下げの動向に合わせた見直しをお願いする。
- ii. ペーパーカンパニーの設立趣旨は様々で必ずしも租税回避目的ではない。（租税回避目的ではない国まで調査を広げる事務負担が大きくなっている。）事務負担軽減と本来の租税回避行為に的を絞るため、租税負担率、30%の基準値引き下げをお願いする。
- iii. ホワイトリストの導入をお願いする。特に、制度の簡素化や事務負担軽減の観点から、日系企業の欧米における主要な事業拠点が立地する米国（2017 年末の税制改革により我が国よりも法人実効税率が低率に）と英国（現行の法人実効税率 19%が 2020 年には 17%へ）については当該リストに含まれるようご検討をお願いする。
- iv. 受動的所得であるか否かについてより経済実態に即した判断がなされるよう受動的所得の一つとされる配当に係る持分割合基準の見直しをお願いする（例えば、特定外国子会社による持分割合が 25%未満であっても、グループ合計の持分割合が 25%以上の子会社からの配当は、受動的所得とならないよう見直しをお願いする）。また、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）を内国法人の直間接持分合計で判断するよう改正いただきたい

い。平成 29 年度改正において、外国子会社合算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。措法 66 の 6⑥ーイにおいて、受動的所得から除外できる受取配当金の要件は、「当該部分対象外国関係会社の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が 100 分の 25 以上であることその他の政令で定める要件に該当する場合における当該他の法人」とされている。つまり、出資先が上場、非上場にかかわらず、当該部分対象外国関係会社が「直接」保有する持分割合（25%以上か未満か）で判定することとされている。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 年税制改正の趣旨を鑑みると、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いただくことを要望する。

- v. BEPS 最終報告書法制化・執行の影響で二重課税の増加や他国での課税問題の増加の可能性が想定される中、本邦 CFC 税制には二重課税を排除する仕組みが措置されていないが、救済措置の拡充を要望したい。例えば、経由法人所在地国が CFC 課税を行う場合、租税負担割合や TH 外税適用金額にその旨を織り込んで欲しい。具体的には、i) 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ことを要望する。ii) 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ことを要望する。また、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て欲しい。
- vi. 平成 30 年度改正で新たに認められた「外国企業を買収した場合に、その傘下に存在するペーパーカンパニー等の整理に当たって生ずる一定の株式譲渡益の免除特例」に関し、特定関係発生日から原則として 2 年以内に譲渡を行うことが要件とされていることに関し、特例として現地の法令等により 2 年以内の譲渡が困難な場合には 5 年以内までの延長が認められているものの、「現地の法令等」の範囲は現地法令等に基づく許認可等極めて限定的に取り扱われており、少数株主との交渉が長引くことは考慮されていない。本件に係る平成 30 年度改正は長年に亘り産業界が強く要望してきたことが叶った画期的なものであり、その意義・効果を確かなものとするため、上記の他、解散要件等を含め所用の規制緩和を要望する。

④また、以下の基準等について明確にして欲しい。

- i. 事業基準における「主たる事業」の判定については、租税特別措置法通達 66 の 6-5（主たる事業の判定）で、「措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号イ若しくは同項第 3 号又は措置法令 第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 4 号の規定を適用する場合において、外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する。」と規定されているが、この記述のみでは、判断に迷うこともあり、Q&A でわかりやすい、あるいは見解の相違が生じ易い設例を示していただきたい。
- ii. すべての部分対象外国関係会社に対して部分合算対象受動的所得の認識及び計算作業を行うのは多大な事務負担である。異常所得の部分合算については、一定の無形資産を有する部分対象外国関係会社のみを対象とするようお願いする。また、一定の無形資産の有無の判定については、過度な判定基準を設けないこととして欲しい。
- iii. 監査報告書（Audit Report）や現地申告書の早期入手は実務上非常に困難である。期ズレ決算会社の取り込み時期（2 ヶ月が経過する日を含むから 4 ヶ月を経過する日を含む）の緩和をお願いする。
- iv. 商品売買において代金回収までに一定の期間（例：商品出荷後、90 日後決済等）を設け、当該期間にかかる利息（ユーザンス金利）を客先より受領するケースがある。当該ユーザンス金利は、客先与信リスクを取る対価であり、商取引に直接紐づく能動的な性質を持つ所得である。平成 30 年度税制改正後の租税特別措置法第 66 条の 6 第 6 項 2 号二（同法関連施行令含む）においては、受取利子等の全般を部分合算課税の対象とする一方、実体ある事業を通じて得た受取利子等については部分合算課税の対象から除くこととされている。しかしながら、当該ユーザンス金利は同法において除外される金額として規定されていないため、税法文理解釈上では部分合算課税対象所得とみなされる可能性がある。先述の通り、ユーザンス金利は実体のある事業から得られる能動的な性質を持つ所得であると考えられることから、部分合算課税対象所得とすべきではないため、関連者間取引において適用されるものを含め、同法においてユーザンス金利を受取利子等から除外するよう法令改正を要望する。なお、本店所在地国において実体のある活動を行っている部分対象外国関係会社が行う割賦販売等から生ずる利子については、部分合算課税の対象から除外されている。

**(5) BEPS8-10 移転価格税制における評価困難な無形資産取引に係る DCF 法の追加及び価格調整措置の創設について**

本移転価格税制に関し、令和元年度税制改正で「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた見直しが行われた。当該改正の詳細については、7 月 3 日国税庁から通達及び移転価格事務運営要領が公表されたが、納税者が確実に税務実務を執行するためにも引き続き通達、Q&A、別表等でさらなる明確化を図っていただきたい。

令和元年度改正により、独立企業間価格の算定方法として、DCF 法が追加され評価困難な無形資産（HTVI）取引について、独立企業間価格の算定の基礎となる予測と結

果が相違した場合には、一定の要件のもとで、税務当局が当初の移転価格を評価することを認める「特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置」が導入されたが、具体的にどのような場合に発動が行われるか等指針を示して欲しい。また、実際に発動される上でも我が国企業の実態を踏まえた上で慎重な発動をお願いしたい。

また、適用免除要件として「災害その他これに類するものであるために特定無形資産国外関連取引の時にその発生を予測することが困難であったこと、又は相違事由の発生可能性を適切に勘案して対価の額を算定していたことを証する書類の作成・提出」が定められているが、具体的にこれらがどういうことを指しているのか実務への落とし込みを想定すると理解が難しい。具体的な想定事例を例示いただきたい。

なお、既存の独立企業間価格算定方法により適切に独立企業間価格を算定しているランニング・ロイヤルティ形式の使用許諾取引については引き続き TNMM その他の算定方法が最も適切な方法と認められる旨を明瞭に書き込んでいただくことを要請する。

#### (6) BEPS13 移転価格文書化の見直し実行フェーズにおける環境整備等

「国別報告事項 (CBCR)」の作成及び提出義務に関し、各国が OECD ルールに準拠した国内法を整備し実施することを求める。

OECD ルールでは、「2016 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度を初回として、当該初回分の CBCR を 2017 年 12 月 31 日までに提出されなければならない。」と定められ、各国国内法においても法制化が図られ実行フェーズも 3 年目に入った。2020 年には OECD において CBCR 等の再検討が予定されている。

また 2016 年度及び 2017 年度分について提出済みの CBCR の内容に関し、今後各国課税当局から様々な質問が出てくることが予想されるが、企業としては親会社所在地国の税務当局に交通整理を行っていただき、質問は親会社所在地国税務当局が受けとめ、そこから多国籍企業の最終親会社に質問を一元化し、回答についても最終親会社からその所在地国税務当局を窓口として実施したい。異なる課税当局からバラバラに問合せが納税者に行われても企業側のキャパシティの問題もあり対応は相当困難が予想される。また、CA 合意に参加せず、事業年度終了後 1 年より短い期限を設定し、英語以外のローカル言語に翻訳した CBCR を、子会社が提出を求められるリスクも否定できない。(ベトナムの事例)一企業レベルでは対応困難なため、日本政府(財務省/国税庁)のご支援を仰ぎたい。また、EU の Public-CBCR の動向に関しても日本政府にバックアップいただきたい。

MF についても、売上高・利益・資産の 10%以上の関連者情報や CBCR 記載事項を求める事例(インドの事例)、事業年度終了後 1 年より短い期限を設定し、英語以外のローカル言語への翻訳を求める等、必ずしも OECD の勧告と合致しないルールが各国国内法により法制化されることがあり、実務対応で企業は非常に苦慮している。また、各国が OECD ルールに準拠した国内法を整備するよう勧告する等、OECD と連携した日本政府のご支援を仰ぎたい。

現在ローカルファイルの作成期限が、確定申告書の提出期限までとなっているが、準備期間が短く実務負担も大きいため、期間の延長を要望する。他の CbC レポートやマスターファイルと同様に、1 年以内への変更を検討いただきたい。1 年以内が難しい

場合は6カ月以内への変更をご検討いただきたい。

電子申告で国別報告書等の提出を行う際に、データをコード化したり、ファイルをCSV化したりと手間がかかる。また、使用可能文字以外が含まれるとエラーが出る等システムが使いづらいため改善頂きたい。

BEPS関連文書化の導入により、国別報告書等の提出が新たに義務付けられたが、別表17(4)でも類似の情報の記載が求められている。非効率であるため、別表17(4)の廃止を検討いただきたい。

#### (7) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示

2016年12月8日与党がとりまとめ公表した平成29年度税制改正大綱(<https://www.jimin.jp/news/policy/133810.html>)【補論】国際課税のあり方についての基本的考え方のなかで、「中期的に取り組むべき事項」として、『「義務的開示制度」について、「BEPSプロジェクト」の最終報告書、諸外国の制度や運用実態及び租税法律主義に基づく我が国の税法体系との関係等も踏まえ、我が国での制度導入の可否を検討する。』との一文が謳われている。租税回避を行っていない大多数の企業への影響を最小化し、事務負担の増加を軽減し、我が国企業の国際事業展開を阻害しない観点から、開示範囲が最小限になるように各国とのディスカッション・働きかけをしていただきたい。

一方、我が国企業が税務アドバイス等を求める場合、その多くは法解釈が不明確であるときにその明確化を求める目的でなされている。このようなものについても開示制限が付されている場合には、義務的開示の対象とされている国もあり、義務的開示が企業及び当局にとって税務処理の効率性の低下につながらないように注意しなければならないと考える。従って、義務的開示制度を法制化するのであれば、税務環境の効率性の確保に努めるべきである。

#### (8) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理

国外関連者に対する寄附金か、移転価格税制かで課税当局と納税者と見解が一致しないケースが多々見られる。寄附金課税された場合、相互協議の対象とならず二重課税が排除されない蓋然性が高いことから、この区分について明確な基準を設けることを要望する。具体的には、国外関連者との広告宣伝費の負担及び国外関連者に対する役務提供に係る対価が棚卸資産の売買価格と関連性を有する場合、及び期末等に事後的に国外関連取引の対価の額を変更することが必要になった場合の価格調整については、移転価格税制の問題として取り扱い、寄附金課税の対象とはしないことを条文中で明確化して欲しい。

なお、移転価格課税ではなく寄附金課税を行うものについては、国内寄附金と同様に一定の限度額計算の上、損金算入を認めることを検討いただきたい。

#### (9) 外国税額控除の改善（見直し）

##### ①繰越期間の延長

控除余裕額及び控除限度超過額の繰越期間は現行法令上3年とされているが、外国

税額控除限度額の計算の基礎となる国外所得の発生時期と現地における課税時期にタイムラグが生じることがあり、現行の3年間では税額控除を十分に行えないケースがある。具体的には、昨今の本邦企業の新興国における課税状況を検証した場合、課税問題解決までに長期間を有しており、国際的二重課税排除の実効性を確保するためには、控除余裕額及び控除限度超過額の3年の繰越期間は不十分であるため、少なくとも5年程度までに延長することを要望する。

## ②繰越期間経過後における控除限度超過額の損金算入

繰越期間経過後における控除限度超過額については、現行法令上は切捨てられ、外国税額控除又は損金算入のいずれも認められていないが、当該金額は外国税額発生事業年度において、外国税額控除の適用を予定して損金不算入として取扱っていたにも関わらず、外国税額控除を適用することができなかつたものであり、結果として当初より外国税額控除を選択しなかつた場合と同様であることから、繰越期間経過後において損金算入を認めることを要望する。これにより、過去分の所得に対して二重課税が発生した場合、一定の二重課税調整が可能となる。

また、ベトナムやマレーシア等は、条約の規定に係らず、PEがない場合であっても国内法によって役務提供に対して課税されているため、二重課税排除の観点から、日本の国内法上このような課税について外税控除の適用対象とすることを明確化するよう要望する。

## (10) 我が国における成長志向の法人税改革

### ①成長志向の法人税改革の継続実施

平成28年度税制改正により、我が国の法人実効税率(標準)は、平成26年度の34.62%、平成27年度32.11%から、平成28年度29.97%、平成30年度29.74%と段階的に引き下げられた。アベノミクスにより法人税率の20%台への引下げを実現したことについては敬意を表す。しかしながら、米国税制改革にみられるように世界主要国の法人税率は引き続き引下げの動向が続いており、我が国においても29.74%をもって打ち止めとすることなく、更なる引下げに向けての道筋をつけることは重要である。今後の税制改正においては課税ベースの拡大により企業活力が減退することなく国内投資の拡大がなされるよう、名実ともに成長指向の法人税改革を推進いただきたい。また、法人課税実務の簡素化をはかって欲しい。

### ②外国LPS・LLC等パススルーエンティティに係る税制改正内容の明確化

現行の租税法では、外国LLC(リミテッドライアビリティカンパニー)については、国税庁質疑応答事例(米国LLCに係る税務上の取扱い)により、「我が国の私法上(租税法上)の法人に該当すると解するのが相当である」と整理されている。そのうえで、この整理を前提としたときに、米国で①法人課税を選択している場合、②パススルー課税を選択している場合とで、我が国CFC税制上の取扱いはどう整理されるのかを明確にさせていただくことが必要である。

また、連結納税、パススルー事業体の場合の取扱いに関連して、英国のグループリ

リーフ、ドイツのオルガンシャフト、スウェーデンのグループコントリビューションなど、連結納税に類似する制度の取扱について、7月1日付で国税庁から「連結納税規定等が適用される外国関係会社の適用対象金額等の計算方法等の改正に関するQ&A（情報）」が公表されたが、英国のグループリーフが企業集団税制に該当しないことの理由としては、当該グループリーフの対象となる個々の法人がそれぞれの所得にかかる法人税についてそれぞれ申告書を提出することとされていることのみが記述されており、またドイツのオルガンシャフトについても、これと同様と考えられるとしか解説がされておらず、本質的な理由等が理解できない。また英国グループリーフの適用法人について我が国 CFC 税制上合算課税が必要な場合の合算対象所得金額の計算方法等に関する解説も含まれていない。さらなる明確化及び十分な解説等を要望する。

令和元年度改正により、パススルー課税を行っている外国関係会社の合算対象所得、租税負担割合及び外国税額控除について、現地の法令の規定のうちパススルーとして取り扱われる規定を適用しないものとして各社別に計算される金額を用いて計算するものとして整備が図られたが、さらなる詳細について通達・Q&A 等で取扱いの明確化が図られることを期待する。

#### ③法人税繰越欠損金の繰越期限の延長

欠損金の使用制限がある中で 10 年の繰越期限では国際的な比較で見劣りがする。イコールフットイングによる国際競争力の向上の観点から 20 年程度への延長を要望する。

#### ④連結納税制度の見直し

簡素化ありき、個別申告ありきではなく、グループ経営の実態に見合い、且つ、国際競争力の強化に資する制度であるべき。具体的には、事業ポートフォリオの組み換え等は機動的に行う必要があり、グループ一体で行う研究開発は国際競争力の根幹であるので、それらを制度に後押しして貰いたい。

まず、納税者等の事務負担軽減のために簡素化の方向で見直すことは望ましいものの、「個別申告方式とすること」がその目的に合っているかどうかについては慎重な検討をお願いしたい。

グループ一体経営の実態に着目すれば、研究開発税制、外国税額控除などのグループ調整計算は、連結納税全体として実施すべきものであり、個別計算への変更は制度の後退であり反対である。事務負担の増大および事務の煩雑さから制度の簡素化を理由にグループ一体計算を個別計算へと見直すことは同義でない。

また、研究開発税制及び外国税額控除制度等連結納税における調整計算については、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えることで、税額控除等を一体として計算でき、当組合に参加している多くの企業においても税負担の適正化の観点から大変重要で有益な効果が認められているものであることから、連結納税制度の見直しの方向性にかかわらず維持することを要望する。

とりわけ持ち株会社（ホールディングカンパニー）形態を通じてグループ経営を推進している企業において、トレード（商取引）は子法人が行い、出資やファイナンス、

コンプライアンス統括機能等は親法人が担っているような例では、キャッシュ及び収益のインプットとアウトプットとが一社では完結しないことも多く、グループ体で限度額計算を行わないと不整合が生じる。製造業においては長期間に亘ってリスクの高い巨額の研究開発及び設備投資を親法人等一定のグループ会社に集中させて実施していることから、個社毎の計算では実態を反映せずグループ体での調整計算が必要である。

これらの意見は、企業のエゴでもなければ我がままでもなく至極当然のことであり、2002年にわが国に連結納税制度が導入されて以来「グループ一体計算」を前提としてグループ内組織再編成等を推進してきた経緯等も踏まえるべきことである。グループ一体経営の実態に即したそもそもの連結納税制度導入時の基本的理念・目的に対して、制度的な後退（時代の流れに逆行するもの）とのメッセージをトップマネジメントに対して送ることになりはしないか強い懸念を感じる場所である。

なお、連結納税グループの加入から一定期間後に離脱する場合について、加入しないとする範囲、時価評価課税等の対象外とする範囲の拡大を要望する事例がある。現行制度においては、完全支配関係が生じた後、その月の月末に完全支配関係が解消する場合には、連結納税グループに加入しないことが認められており、加入する場合でも、完全支配関係が生じた日から2ヶ月以内に離脱する場合には時価評価課税等を対象外とすることが認められている。しかしながら、合併企業等を他社に売却する際に、一旦100%化した上で実施するケースがあり、この場合、諸事情により売却までに2ヶ月以上要することがあるため、一旦連結納税グループに入ると、加入・離脱時にみなし事業年度に伴う各種手続が生じる。また、時価評価課税等の対象となる場合には課税負担も生じる。これらの問題意識を踏まえ、月をまたぐ場合でも一定期間内に離脱する場合には連結納税グループへ加入しないことを認め、一旦加入するときでも、連結納税グループ各社の申告期限までに離脱する場合などには時価評価課税や欠損金等の制限の対象外とすることを認める改正を行うことを要望する。あわせて月中に行う離脱についても加入時と同様に離脱時期の特例等の制度を設け、月末にみなし事業年度が生じることを可能とすることを要望する。また、グループ内の適格再編による離脱に関し投資簿価修正を不要とすることで、円滑な組織再編の実施を後押しいただきたい。

中立・公平の観点を突き詰めて制度を厳格にし過ぎたり、例外に対処するために全てを認めないような制度とならないようにして貰いたい。法人税法132条には行為計算の否認規定もあるので、開始、加入、離脱時の時価評価、欠損金、含み損益の制限は、個別具体的に法人ごとに判定し、要件を満たさない法人のみを対象とするよう要望する。

#### (11) 研究開発促進税制の総額型の継続と拡充

科学技術イノベーション推進はアベノミクスの成長戦略の要である。そのためには、研究開発税制を充実させ、民間における研究開発投資の促進を図る必要がある。今後とも、恒久措置としての総額型（試験研究費の総額に係る控除上限については法人税額の25%）の維持・拡充を要望する。

以上のとおり日本機械輸出組合として令和2年度税制改正に係る主要要望事項を整理したが、その根底には、日本企業が成長する海外市場の需要を取り込み、海外で稼ぐ力を向上していくことが重要であるとの共通認識がある。日本企業の海外事業の成功は海外子会社からの配当金や知的財産使用料の受取増大を通じて我が国経済の成長に寄与する観点からも望ましい。その実現を支援するため、国際課税制度の改正に当っては「未来投資戦略2017」の趣旨と整合性を保つ視点が必要であることを強調し、当組合要望のまとめとする。

以 上

日本機械輸出組合 国際税務研究会 委員会社

株式会社日立製作所（座長）  
ソニー株式会社（副座長）  
伊藤忠商事株式会社（以下委員）  
川崎重工業株式会社  
キヤノン株式会社  
株式会社クボタ  
株式会社小松製作所（コマツ）  
シャープ株式会社  
シンフォニアテクノロジー株式会社  
住友商事株式会社  
セイコーエプソン株式会社  
大同特殊鋼株式会社  
株式会社東芝  
株式会社ニコン  
日本精工株式会社  
日本電気株式会社（NEC）  
パイオニア株式会社  
富士通株式会社  
株式会社富士通ゼネラル  
丸紅株式会社  
三菱重工業株式会社  
三菱電機株式会社