

# 平成28年度税制改正要望

平成27年9月

## 国際課税連絡協議会

(下記24団体連名要望)

京都貿易協会

一般社団法人 神戸貿易協会

石油化学工業協会

石油鉱業連盟

石油連盟

一般社団法人 全国中小貿易業連盟

一般社団法人 電子情報技術産業協会

一般社団法人 日本機械工業連合会

日本機械輸出組合

日本鉱業協会

一般社団法人 日本航空宇宙工業会

一般社団法人 日本産業機械工業会

一般社団法人 日本自動車工業会

一般社団法人 日本自動車タイヤ協会

日本繊維輸出組合

一般社団法人 日本船主協会

日本船舶輸出組合

一般社団法人 日本造船工業会

一般社団法人 日本鉄鋼連盟

日本鉄道車両輸出組合

一般社団法人 日本電機工業会

一般社団法人 日本電線工業会

一般社団法人 日本貿易会

公益社団法人 横浜貿易協会

幹事団体 一般社団法人 日本貿易会

## 平成28年度税制改正に関する要望

平成27年9月17日

国際課税連絡協議会

近年、企業の経済活動は、著しい経済のグローバル化の進展、深化によってクロスボーダーで展開されており、厳しい国際競争に晒されている。一方、わが国は人口減少社会に突入し、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化しており、国内外の新たな市場を開拓し、新たな需要を獲得していくことが不可欠とされている。かかる状況において、今後の市場拡大が見込まれる発展途上国及び新興国に企業活動の場をシフトし、グローバル市場を開拓していくことが、企業はもとよりわが国の経済成長にとっても重要となってきた。

わが国企業が国際競争に打ち勝ち、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つながるものである。この「海外で稼ぐ」という形態は、本年6月に公表された『日本再興戦略』改訂2015において取り上げられ、注目されており、更に活発になっていくと考えられている。こうしたわが国企業の海外におけるオペレーションの実態に合わせ、国際課税制度が構造変化に対応することの必要性は一段と高まっている。

また、わが国国際課税制度は企業活動の実態を踏まえるかたちで改正されてきていることを、われわれ「国際課税連絡協議会」メンバーは高く評価しているところであるが、クロスボーダーの企業活動に係る所得に関する各国の課税権の主張の高まりに伴い、国際的  
二重課税のリスクがますます高まっていることに加え、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）への対応の議論がOECD諸国のみならず、OECD非加盟国のG20メンバーも加わって行われ、国際課税の枠組みの見直しの機運が高まっていることなどから二重課税の排除は喫緊の課題となっている。

以上の観点より、われわれ国際課税問題に関わる団体である「国際課税連絡協議会」は一致団結して、企業のグローバル活動を進める上で税制が障害となり足枷とならないよう、以下の改正を要望する。

なお、『日本再興戦略』改訂2015では、「法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する」「平成28年度における税率引き下げ幅の更なる上乘せを図り」「数年で法人実効税率を20%台まで引き下げる」と明記されたことを高く評価する。

企業は経済成長の原動力であり、雇用の大半を担っており、わが国企業が国際競争力を失えば、経済成長はおろか国民生活基盤の安定もおぼつかなくなる。近年、わが国企業は、著しいグローバル化の下での熾烈な、国際競争に晒されており、世界的に見ても高い法人税負担の是正が図られることは時宜を得た政策である。今後は、「数年で」「20%台」とされている法人実効税率引き下げについて、時期を逃さず、早急に実行に移していただきたい。

## 1. 法人実効税率の更なる引き下げ

①わ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。

- 法人実効税率の更なる引き下げ（平成28年度における税率引き下げ幅の更なる上乘せ）
- わが国企業の国際競争力強化や成長を阻害するおそれのある課税ベースの拡大を抑制

平成27年度税制改正により2015年度及び2016年度において法人税率の引き下げが行われるものの、地方税を含めたわが国の法人実効税率は、欧州主要国や、アジア諸国あるいは世界の平均実効税率に比べて依然として高い水準に位置しているといえる。

したがって、わが国企業の国際競争力強化、国内外からの投資促進による国内雇用の維持・増加につなげるため、引き続き明確な目標（欧州主要国やアジア諸国並み、全世界平均約24%等）を掲げて法人実効税率の更なる引き下げを実行していただきたい。

また、引き下げに当たっては、その効果を減殺せぬよう本来の趣旨に鑑み、実質的な負担軽減となることが必要である。更に、国際的イコルフットィングの視点が重要であり、受取配当金の益金不算入制度の見直し等による課税ベースの更なる拡大については、わが国及びわが国企業の国際競争力の確保もしくは強化を阻害するおそれがあることから、その抑制を要望する。

## 2. 国際課税制度

### (1) 外国子会社合算税制の見直し

①内国法人が実質的に支配していない外国関係会社に対する課税を排除するため、以下を要望する。

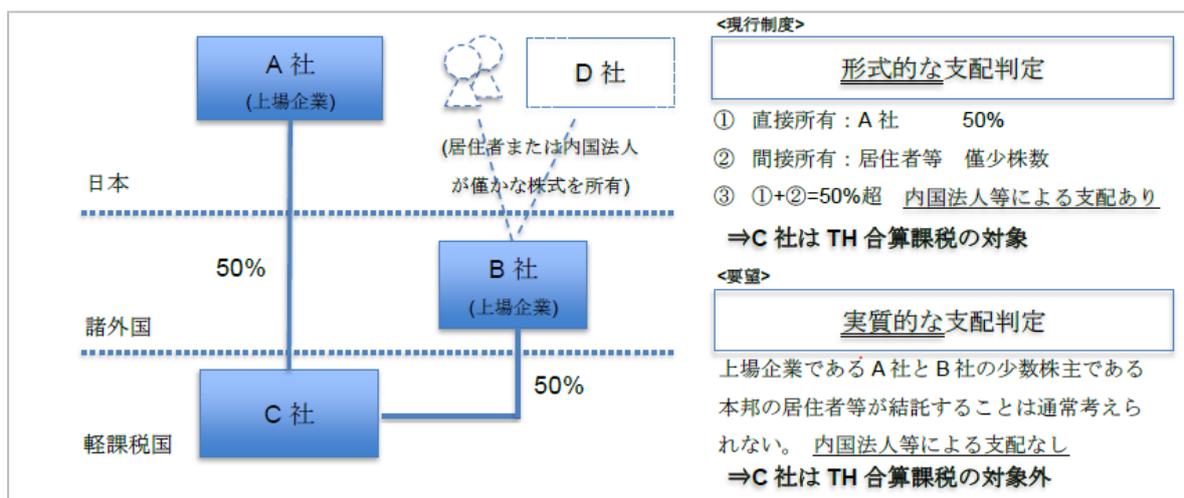
- 外国関係会社の外国株主による法定開示資料によっても当該外国株主に、内国法人及び居住者が出資していることを確認できない場合には、当該内国法人及び居住者の保有割合は、外国関係会社としての判定を行う際の内国法人の保有割合に含めないものとする
- また、外国関係会社の株主が外国上場会社の場合、たとえ当該外国上場会社の株主に内国法人及び居住者が出資しているとしても、その出資比率が10%以下である場合には、外国関係会社の判定を行なうに当たって当該内国法人及び居住者の保有割合はないものとする（図解参照）

外国関係会社の判定を行う際、当該外国関係会社の外国株主に少額出資の居住者あるいは内国法人が存在することがあるが、その有無、出資比率を確認することは極めて困難である。また、少額出資の居住者あるいは内国法人が外国関係会社に対する支配の有無に影響を及ぼすことはないと考えられる。しかしながら、これらの株主を外国関係会社の判定において考慮した場合、実質的には内国法人が支配していないにもかかわらず形式的には支配しているものとみなされることにより外国関係会社として課税を受けることになる。したがって、外国子会社合算税制の制度趣旨を鑑み、特定同族会社以外の会社については、

当該外国関係会社の法定開示資料から当該情報が把握できない場合は、保有比率に含めないようにしていただきたい。

また、当該外国関係会社の株主が外国上場会社であり、その外国上場会社の株主に居住者あるいは内国法人が出資しているとしても、その比率が10%以下である場合は、外国上場会社に影響力を及ぼすことは明らかに困難であることから、保有率の判定の対象外としていただきたい（図解参照）。

### 海外上場企業と50:50のJoint Venture形態で事業を行うケース



②事業実態を有するとともに所在地国において当該事業を行うことに経済合理性が認められる外国関係会社に対する課税を排除するため、以下を要望する。

#### 【船舶又は航空機の貸付を主たる事業とする場合】

- 船舶又は航空機の貸付を主たる事業とする外国関係会社であっても、所在地国において事業実体を有し、かつ、所在地国に当該産業に取り組むための事業環境が整っており、当該国で事業運営を行うことに経済合理性が認められる場合には、事業基準の判定上、特定事業に該当しないものとする
- 本要件を満たす事業を主たる事業とする特定外国子会社等については、非関係者基準又は所在地国基準の適用について、その国際的事業活動に照らし非関係者基準を適用する
- 更に「事業（特定事業を除く）の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたもの」である場合、資産性所得課税の対象外とする

#### 【航空機エンジン等、その使用する範囲が必然的に国際的たらざるを得ない資産の貸付を主たる事業とする場合】

- 物品賃貸業を主たる事業とする外国関係会社の適用除外基準（所在地国基準）の充足性は、「主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付を行っているかどうか」により判定することとされているが、航空機エンジン等の物品を賃貸資産とする場合、

その使用する範囲は必然的に国際的たらざるを得ず、結果的に適用除外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、その国際的事業活動に照らし非関連者基準を適用する

現行制度上、船舶又は航空機の貸付を主たる事業としている特定外国子会社等はその事業の実態等にかかわらず、適用除外を受けることができない。しかしながら、例えば、所在地国において事務所等の固定施設及び専ら本事業の主たる活動に従事する従業員が存在し、所在地国における実態ある事業活動の結果としてリース収益を稼得している等、所在地国において事業実体を有し、かつ、①産業が特定の地域に集積している、②特定の産業（グローバル事業）にかかるサービスを提供する企業が特定の地域に集約されており、特定の産業にかかる情報収集が容易であるため当該産業に取り組むための事業環境が整っている等、所在地国において当該事業を行うことに経済合理性がある場合は、あえて船舶又は航空機の貸付事業を例外扱いする理由に乏しく、適用除外が認められるべきである（平成22年度改正における「統括会社」の導入と同趣旨。なお、OECDより公表されたBEPS行動計画3（CFC[Controlled Foreign Company]税制の強化）のディスカッション・ドラフトにおける考え方とも整合）。

また、欧米主要国のCFC税制では、船舶や航空機の貸付であっても能動的な事業活動がある場合は適用除外が認められている。現状、日本企業のみが競争上不利な状況に置かれており、競争環境でのイコールフットイングの観点からも改正を要望する。

同様の趣旨より、航空機エンジンリースを主たる事業とする特定外国子会社等についても、所在地国において事業実体を有し、かつ、所在地国において当該事業を行うことに経済合理性が認められる場合には適用除外要件を充足するものとして取り扱われるべきであるが、現行法令における当該事業についての適用除外基準（所在地国基準：物品賃貸業）はその事業実態（国際的な事業活動）を反映したものとなっていない。したがって、船舶又は航空機の貸付と同様に、航空機エンジンリース事業についても非関連者基準により適用除外要件の充足有無を判定するのが適切であると考えられる。

③わが国企業の適正な海外事業活動の阻害防止や国際競争力強化のため、以下を要望する。

➤ 諸外国における法人実効税率引き下げの動向を踏まえ、軽課税国のトリガー税率を更に引き下げる（最低でも18%未満）

外国子会社合算税制は、内国法人が税負担の著しく低い国・地域に子会社等を設立し、その外国子会社が本邦法人課税に比して税負担を不当に軽減・回避することを防止することを目的とした制度であり、適用除外要件を充足する場合を除き、租税負担割合が判定基準（トリガー税率）を下回る外国関係会社の所得を内国法人の所得と合算することで内国法人と同様の税負担を課すものである。昨今、わが国企業の主な進出先国（英国、タイ、ベトナムなど）においては、海外企業の誘致や国内企業の国際競争力強化等の政策目的に基づく法人実効税率引き下げがなされており、当該諸国においてこれらの動きが更に活発化した場合、わが国企業の意図とは無関係に当該諸国の実効税率が現行のトリガー税率（20%未満）を下回ることとなり、いわゆる軽課税国ではない国において実体のある事業活

動を行っているわが国企業にとって、外国子会社合算税制にかかる当初の制度趣旨と異なり、適用除外判定作業等において、過度の事務負担が発生するおそれがある。したがって、わが国企業の国際競争力の観点から、特定外国子会社等にかかる適用除外基準の判定等にかかる事務負担を含め、わが国企業の適正な海外事業活動に影響を及ぼすことのないよう、OECDのBEPSプロジェクトにおける考え方も踏まえて、トリガー税率の引き下げ（少なくとも18%未満）が行われることを要望する。

#### ④欠損金会社の合算を認めることを要望する。

- ▶ 特定外国子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、海外における特定外国子会社等の利益だけでなく損失の合算をする

#### ⑤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、以下を要望する。

- ▶ 外国子会社合算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

外国子会社合算税制においては、外国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の内に、内国法人又は内国法人の属する同族グループが有する直接及び間接保有の株式等の数の占める割合が10%以上である場合、当該内国法人は特定外国子会社等の適用対象金額のうち株式等保有割合相当分について合算を行う必要がある。しかしながら、内国法人が少数株主として10%以上20%未満の出資を行うにとどまる場合、当該内国法人は外国関係会社に対して影響力を行使することができないことが多く、結果として、租税負担割合の計算を含め課税対象金額にかかる資料収集について困難を極めることとなる。したがって、内国法人の外国関係会社に対する影響力の有無を判定するに際しては、会計基準との平仄をあわせて、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%以上へと見直していただきたい。

#### ⑥海外事業投資スキームの簡素化を促進するため、以下を要望する。

- ▶ 完全支配関係を有する特定外国子会社等から内国法人へ現物分配について、適格現物分配の取扱いを認める（租税負担割合及び課税対象金額の計算上、非課税所得として足しこむべき所得から現物分配に伴う譲渡益を除外する）
- ▶ 海外での買収案件では事業スキーム整理のため組織再編を行う場合が想定されるため、株式取得後に予定される組織再編等が終了するまで合算課税の猶予を認める、もしくは買収後の一定期間の間、組織再編にかかるキャピタルゲイン等について合算課税の対象外とする。これが実現されない場合は、買収を実施した翌事業年度からの合算開始とする

海外事業においては、過去に採用した投資スキームや外国法人からの企業グループの買

収の結果として、複数の海外持株会社を経由したストラクチャーとなっているケースが多く存在している。そこで、投資スキームの簡素化やBEPSのような税務コンプライアンスに対応すべく、1) 海外持株会社から内国法人に対する海外事業会社株式の現物分配を通じて本邦直接出資に切り替えることや、2) 複数の海外持株会社の会社清算等を通じた整理により一社に集約することが考えられる。

ここで、1) 現物分配に際して現物分配法人において譲渡益が発生する場合、例え海外持株会社所在国において当該譲渡益が非課税となる場合であったとしても、本邦において外国子会社合算税制の適用を受けることにより、本邦直接出資への切り替え等の投資スキーム簡素化が阻害されているのが事実である。したがって、このような場合における投資スキーム簡素化等の阻害要因とならないよう、完全支配関係を有する特定外国子会社等から内国法人に対して行った現物分配により生じた現地法令上非課税となる譲渡益については、租税特別措置法施行令39条の14における租税負担割合の計算上、「本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額（非課税所得）」の範囲から除外することを要望する。また、併せて、本邦法令方式による課税対象金額の計算上、現物分配に伴う譲渡益を課税対象金額から除外することを要望する。なお、含み損資産が本邦に持ち込まれることによる課税上の弊害を取り除くべく、必要な対策を講じた上で実施することが望ましい。

また、2) 複数の海外持株会社について会社清算等を通じた整理により一社に集約する場合も同様に、清算対象となる海外持株会社等において譲渡益や債務免除益が発生する場合、例え海外持株会社所在国において当該利益が非課税となる場合であったとしても、本邦において外国子会社合算税制の適用を受けることにより、不要な海外持株会社の清算等の事業スキーム整理が阻害されているのが事実である。したがって、このような場合における事業スキーム整理等の阻害要因とならないよう、海外事業買収後に予定される海外子会社の組織再編等が終了するまで、合算課税の猶予を認める、もしくは買収後の一定期間の間、組織再編にかかるキャピタルゲイン等について合算課税の対象外とすることを要望する。これが実現されない場合は、買収を実施した翌事業年度からの合算開始とすることを要望する。

一般に、買収後は何らかの合理的な事業理由に基づき組織再編や事業再編が検討されることが多いが、当該再編には通常一定の期間を有するため、合算課税の適用に当たっては一定の猶予期間が設けられるべきである。なお、例えば英国 CFC 税制においては、ある外国法人が英国法人の子会社となり同制度の対象になった場合、適用除外期間としての一定の猶予期間が設けられており、当該猶予期間は、原則として適用対象になった時から 12 ヶ月であるものの英国課税当局の裁量により延長することも認められている。

#### ⑦特定外国子会社の範囲の適正化及び二重課税の排除のため、以下を要望する。

- 特定外国子会社等の判定に当たり、本店又は主たる事務所の所在地国が法人税の存在しない国又は地域であったとしても、他の国又は地域における租税の負担により所得に対する租税負担割合がトリガー税率を超える場合には、特定外国子会社等に該当しないものとする

企業活動のグローバル化に伴いクロスボーダー事業展開が活発に行われていることに起因して、例え無税国に所在する会社であったとしても、本店又は主たる事務所の所在地国以外において事業実態に基づき課税を受けることがある。しかしながら、外国子会社合算税制においては、無税国に所在する会社は、法人としての租税負担割合を考慮することなく特定外国子会社等に該当するもの(租税特別措置法施行令第39条の14①)とされており、その結果、本店又は主たる事務所の所在地国以外において課税されている場合には、わが国においても特定外国子会社等として課税されることにより二重課税が発生している。

無税国に所在する特定外国子会社等の所得金額の計算上、益金の額に算入された金額は、他国で課税されているものがあれば当該益金算入額の全てを国外所得とすることとされていることから、このような二重課税に対しては外国税額控除の適用により一定の手当てがなされているといえる。しかしながら、外国税額控除は外国税額控除を受ける法人の所得や国外所得を用いて控除限度額が算出されるが、法人の所得金額等によっては、結果として必ずしも外国税額控除を全額受けることができるとは言い難い。また、1)法令において二重課税を誘発している状況は直ちに改正されるべきであること、2)法人としての租税負担割合がトリガー税率を上回るのであれば外国子会社合算税制の適用はなされるべきではないこと、更に3)無税国に所在する会社を必ず特定外国子会社等に分類する現行規定は、外国子会社合算税制創設当初における軽課税国指定制度の名残であり懲罰的な意味合いが強く現行制度には馴染まないと考えられることから、無税国に所在する会社についても、本店又は主たる事務所の所在地国以外において課税を受けている場合には、租税負担割合の計算に基づき特定外国子会社等の該当有無を判定することを要望する。

## (2) 外国税額控除制度の見直し

### ①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

わ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、わ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。

### ②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、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えていることから、従来の期ずれの年数では対応できず延長が必要であり、帳簿保存期間に合わせて9年に延長する。

控除限度超過額及び控除余裕額の繰越は内外における課税時期のズレを調整するものであるため、本来期限を付す必要はないが、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えていることから、従来の繰越期間では対応できず延長が必要である。税法上の帳簿保存期間が9年であることから、少なくともこれと合わせ9年とするのが妥当であるため、繰越期間の延長を要望する。

### (3) 移転価格税制の見直し

- ① 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 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
- ② 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 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とする
- ③ 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とする
- ④ 「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

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っている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かという予見可能性が確保されていない。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。

### (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、租税条約で当該課税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し、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）にかか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

- ① 租税条約未締結国との条約締結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
- ② 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

現在、わが国の租税条約ネットワークは90カ国・地域との間で構築されているが、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64カ国・地域（2015年9月1日現在）にとどまっており、100カ国以上に及んでいる英国、フランス等に比べるとなお後れをとっていると言わざるを得ない。

租税条約は国際的な事業活動のインフラであり、近年の経済活動のグローバル化に伴う移転価格税制適用による国際的二重課税の解消を図る重要な手段である相互協議も租税条約の存在が前提となるため、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いただくことを要望する。

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、源泉税の取り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。

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

①BEPS対応を踏まえた国内法制上の対応に当たり、特に以下を要望する。

- BEPS行動計画13（移転価格関連の文書化の再検討）については、過大な事務負担が懸念されることから、納税者の意見を十分に踏まえるものとする。
- BEPS 行動計画 3（CFC[Controlled Foreign Company]税制の強化）については、既にわが国においても導入されており、今後、当該行動計画を踏まえた国内法を見直す場合には、慎重な制度設計を行うものとする

BEPS行動計画13（移転価格関連の文書化の再検討）に関して、2014年9月に最終報告が公表されて以後、2015年2月に「移転価格文書と国別報告書（Country-by-Country Reporting、以下「CbCR」）の実施ガイダンス」、2015年6月には「CbCR実施パッケージ」と題した成果物がOECDから順次公表されており、わが国において国内法制化が検討されることになるものと考えられる。しかしながら、当該成果物では大枠が示されたにすぎず、詳細については示されていないため、納税者にとって過大な事務負担が懸念される。今後の国内法制化に当たっては、納税者に過大な事務負担が生じないように、納税者からの意見を聴取する場を設け、当該意見を十分に考慮した上で、慎重な制度設計を強く要望する。

BEPS行動計画3（CFC税制）に関して、2015年4月に公表された行動計画3のディスカッションドラフトでは基本的な枠組みのみが示され、詳細については明らかとなっていない。また、その中でも特に課税対象所得の捕捉方法として、同税制の適用対象法人の全ての所得を課税対象とする方法（以下、事業体アプローチ）と特定の所得に限定して課税対象とする方法（以下、取引アプローチ）が示されているが、わが国においては事業体アプローチをベースとしながらも、部分的な取引アプローチである資産性所得も課税対象としたハイブリットなアプローチである外国子会社合算税制（租税特別措置法第66条の6）が既に安

定的に導入されているため、今後、当該行動計画を踏まえて同税制を見直す場合には、既存制度のメリット・デメリットとの比較、納税者の事務負担、既存投資ストラクチャーへの影響を十分に考慮した上で、慎重な制度設計を強く要望する。

### 3. 外国子会社配当益金不算入制度の見直し

①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わが国企業の国際的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
- ▶ 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

資源の乏しいわが国にとって国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、天然資源確保のための投資は必要不可欠なものである。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、わが国経済の活性化の観点から、わ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、昨今のわ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、わが国企業にとっての同制度の意義に加えて、本邦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、持分割合に関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、独：比率要件なし、仏、蘭：5%、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。なお、課税ベースの拡大につながることのないよう、現行制度における益金不算入割合（95%）は維持する。

### 4. 外国事業体の取扱いの明確化

①わが国の租税法上における外国事業体の取り扱いを明確化する

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、当該外国事業体が日本の租税法上、どのように取扱われるかが不明確であり、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

一であるかそうでないかの取り扱いの指針をガイダンスとして公表しているように、わが国においても外国事業体の租税法上の取り扱いを明確にし、課税関係の予見可能性が高まることを要望する。

## 5. 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長

①資源の乏しいわが国にとって、国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 27 年度で期限切れとなる海外投資等損失準備金制度、減耗控除制度について期限を延長する

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、天然資源に乏しいわが国にとって、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、海外投資等損失準備金制度、減耗控除制度を維持・存続することが不可欠である。

あわせて、わが国として資源獲得をより一層促進すべく、減耗控除制度については、探鉱準備金・海外探鉱準備金制度の据置期間の延長、海外自主開発法人における役員派遣要件の緩和について要望する。

以 上