

**平成30年度税制改正要望
-重点要望事項-**

平成29年7月

日本機械輸出組合

目 次

はじめに	2
・ 重点要望事項	3
(1) 租税条約ネットワークの拡充 (含 BEPS 行動計画 7・14～15)	3
(2) BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処	3
(3) BEPS3 改正外国子会社合算税制の積み残し事項について	4
(4) BEPS8-10 「無形資産取引」に係る「所得相応性基準」導入について	6
(5) 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	7
(6) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示	7
(7) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理	8
(8) 外国税額控除の見直し	8
(9) 我が国における成長指向の法人税改革	8
(10) 研究開発促進税制の総額型の継続と拡充	9
・ その他付記事項	9
米国法人税改革 (国境調整税) への対応	9

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年に設立されたわが国の機械メーカー、商社、エンジニアリング企業等の多国籍企業を中心に構成される非営利団体である。わ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、わ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22年度までは国際課税連絡協議会を通じて、そして平成23年度からは日本機械輸出組合としても独自に要望をとりまとめ公表している。その視点は、わ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・低減を通じてわ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）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。

来年平成30年度税制改正に向けては、各会員企業から、昨年同様OECDによるBEPSプロジェクト各行動計画の最終報告書の我が国国内法の改正に関連した要望事項が多数挙がっている。とくに平成29年度改正により抜本的な見直しがされた行動3（外国子会社合算税制）に関しては外国子会社の税負担率が20%（いわゆるトリガー税率）未満か否かを中心に把握する現行制度から、外国子会社の所得や事業の内容によって把握する仕組みに改められるなかで、事務負担軽減の措置として会社単位の租税負担割合による制度適用免除基準が設定されたことについて評価する一方、積み残しとなった事項等に対する要望が多数寄せられている。加えて平成28年度改正で国内法制化された行動13（移転価格文書の見直し）についてもいよいよ実行段階に移行しているなかで主要国との協調等に関し懸念する意見が上がっている。

なお、企業サイドにおいてはこの数年相次いだ大規模な改正への実務対応で精一杯の状況にあるなか、昨年末与党から公表されている平成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、BEPS4（過大利子税制）、BEPS8～10（無形資産取引に係る所得相応性基準）、BEPS12（タックスプランニングの義務的開示）を我が国が他国に先駆けて国内法制への導入を急ぐことが国益に適ったものであるのか、疑問を呈する意見も多い。これらの動きが我が国企業の国際事業展開における阻害要因となり、国際競争力を削ぐような要因とならないよう十分に配慮いただきたい。

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、研究開発税制、欠損金繰越控除期間の延長等々、わ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。

．重点要望事項

(1) 租税条約ネットワークの拡充 (含 BEPS 行動計画 7・14～15)

日台民間租税取決め、日独新租税協定及び日智租税条約の発効を高く評価する。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。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、コロンビア、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、ベネズエラ、ケニア、ナイジェリア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を要望する。

また、BEPS 行動計画 7 の勧告後、去る 6 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 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いただきたい。OECD 案では 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いただきたい。

(2) BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処

昨年 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、『「過大支払利子税制」についても、「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた見直しを検討する。』との一文が謳われている。

この点については、既に平成 24 年度税制改正により我が国においては「過大支払利子税制」が導入、翌平成 25 年度から適用されてからまだ 4 年しか経過していないこ

とも踏まえると、平成30年度改正で更なる強化を図る前に、現行制度の定着を見守り、正に中期的に取り組むべき事項と位置付けを慎重に検討することを要望する。

なお、本業の業績が悪化しやむにやまれず必要に迫られて資金の借入をせざるを得ないような状況に陥った際に、この利子の損金算入制限が一層企業経営を窮地に追い込んでしまうことになりはしないかという問題意識に対してどのような配慮がされるのか気になることである。多くの普通の会社（つまり租税回避を行っていない会社）であっても、肝心の本業が何らかの事態によって大幅減益もしくは赤字転落というようなことになれば、租税回避を意図しているわけではないにもかかわらず、EBITDA（金利・税金・償却前利益）×10%～30%の固定比率を用いた利子損金算入制限に抵触することもあり得る話ではないのかと懸念がある。租税回避を行っていない大多数の企業への影響の最小化、事務負担が過度に増加しないよう配慮をお願いする。

なお、金融事業を営む会社に関しては、一般の事業会社とは資産・負債の構造やリスクリプロファイル、事業モデルが異なること、また、自己資本比率規制等の異なる財務健全性に基づく規制が存在することから、今後検討される新ルールの適用対象外とされることを要望する。

また、国内の非関連者に対する支払利子は、通常必要と認められる取引の範囲と考えられ、租税回避行為と考えられない（ ）ことから、過大支払利子税制の対象から外していただきたい。

（日本経団連が実施した調査によると、内国法人の調達額の98%は国内金融機関からの調達であり、受取利子は金融機関側で課税所得となるため、少なくとも国内第三者を制限対象に含める制度は我が国には馴染まないと考える）

（3） BEPS3 改正外国子会社合算税制の積み残し事項について

買収後の組織再編から生じる子会社株式譲渡益（キャピタルゲイン）の合算対象所得からの課税繰延特例を講じていただきたい。課税の繰延特例が認められればグループとしてのシナジー効果向上のための機能統合等グループ内組織再編が実施し易くなり、我が国企業の国際競争力強化につながる。また、課税の繰り延べの要否は再編によりコスト削減や統合効果が見込まれる等、再編の主たる目的に事業合理性があるかどうかを照らして総合的に判定していただきたい。租税回避に利用されやすい再編を合算の対象とするのであれば、事業合理性がない状況で無形資産の移転を伴うような再編取引への限定適用に留めることをお願いする。なお、合算対象については、実態が乏しく、純粹に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提供事業を行っている場合もある。IPの保有・適用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。

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再度見直しをお願いする。

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。

- ・ 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。
- ・ 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と英国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。
- ・ 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）。
- ・ 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、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、（ ）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。（ ）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。

また、以下の基準等について明確にして欲しい。

- ・ 除外されるグループファイナンスに係る利子等の要件である「金銭の貸付けの事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事している」ことについて内容を明確にして欲しい。

その際、グループファイナンスは、金融機関等グループ外部からの資金借入コストをセーブすることのみならず、企業グループの資金効率の最適化のために立地・時差・通貨・金利等による影響を最小化する目的で、事業が行われている外国・地域において実施することが有効であり経済合理性に適っている。従って、グループファイナンスを通じて獲得される受取利子は事業上の明確な理由を伴う能動的な所得であることから、その利子所得は合算の対象から当然除外されることを確認したい。

また、グループファイナンスは、親会社が策定したグループファイナンスに関するルールに基づいて、グループ各社は余剰資金をその国・地域のグループファイナンス会社に貸出し、不足資金をグループファイナンス会社から借入れるものであり、製品の製造または販売等本業の遂行に伴い必然的に生じる資金の過不足をグループとしての全体最適経営の観点から実施している。グループファイナンス全体としての有効性・経済合理性を尊重いただきたい。

- . 予見可能性の確保及び課税当局による恣意的な課税防止の観点から、ペーパーカンパニー、キャッシュボックスに該当するかどうかの判断基準を明確にして欲しい。
- . (例えばデンソーの事案で争われているような) 事業基準における「主たる事業」の判定基準を明確にして欲しい。
- . 内国法人においては、(一定の制限はあるものの) 利子所得を得るために要した支払利子を損金算入することが認められているため、部分対象外国関係会社においても同様に支払利子の控除が認められることを明確にすべきである。また、過大な合算課税の排除の観点からも重要である。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、貸付原資となる支払利子や当該受取利子を稼得するために要した間接費用の控除をお願いする。
- . 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。
- . 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。
- . 除外される外国為替差損益の要件(法第66条の6第6項第6号関連)のうち、「業務の通常の過程において生ずる利益の額又は損失の額」の内容を明確にしていきたい。

(4) BEPS8-10 「無形資産取引」に係る「所得相応性基準」導入について

昨年12月8日に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、『今後、「移転価格税制」についても、知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「BEPSプロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討する。』との一文が謳われている。

産業界としても、無形資産取引に係る移転価格税制上の取扱いの明確化等必要な見直しが検討されることについては歓迎する。ただし、その見直しに当っては、国際間の二重課税排除のための措置も併せて検討されることを要望する。移転価格税制の執行において取引の一方の課税当局が相手国との調整抜きに、実際に取引が行われた年度の後年度(商業化から5年程度たった時点等)において課税額の修正を行うと二重課税が生じることとなるが、はたしてその排除が可能なのかどうか懸念がある。租税条約に基づく相互協議の実効性を高めるなど納税環境整備を強く要望する。

大綱には上記のとおり「知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく」とあるが、企業が無形資産をグループ企業に譲渡もしくは実施許諾(ライセンス)する目的の多くは税負担軽減にあるのではなく、グル

ープ内におけるビジネスのグローバル最適化にある。従って租税回避防止の観点からのみならず、企業の健全なグローバル事業展開を推進・後押しする視点からの制度整備をお願いしたい。

あわせて、所得相応性基準の導入検討に際しては、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、事務負担軽減の観点から、実務的な準備対応の負荷等を十分に考慮した上での法制化をお願いしたい。また、所得相応性基準の発動基準及び計算方法を明確にして欲しい。

(5) 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いよいよ実行フェーズに入った。異なる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。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、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。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。

(6) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示

昨年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わが国の税法体系との関係等も踏まえ、わ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する観点から、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。

(7) 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。

(8) 外国税額控除の見直し

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。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。

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。

(9) 我が国における成長指向の法人税改革

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ることが決定された。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る。しかしながら、一方では事業税の外形標準課税割合の引き上げを始め各種課税ベースの拡大により法人税全体としての税収中立策が講じられたことから、企業の実質的な法人課税負担は概ね変わっていない。

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、法人税実務の簡素化をはかって欲しい。

外国 LPS（リミテッドパートナーシップ）に対する日本税法上の取扱いの明確化

現行の租税法では、外国 LPS が日本の当該法上の法人に該当するか否かの取扱いが必ずしも明確でなく予見可能性に疑義が生じている。予見可能性を高める観点からも我が国の租税法上の取扱いを明確にしていきたい。

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。

連結納税の対象範囲・対象税目の拡大

連結納税制度の適用対象法人を 100% 保有の完全子法人から、50%～80% 超保有のグループ法人等範囲を一定程度拡大して頂きたい。同対象範囲の拡大により、グループ会社の所有形態が柔軟化し、多様な事業運営手法が選択可能となる。また、税目についても法人税に加えて地方税にも適用範囲を拡大して頂きたい。

（10）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。平成 28 年度税制改正により、恒久措置としての総額型（試験研究費の総額に係る税額控除限度額については法人税額の 25%）が維持されたことは評価している。なお、平成 29 年度税制改正により試験研究費の定義が見直され、第 4 次産業革命型のサービスの開発が支援対象に追加されたが、対象範囲が「情報解析専門家で、専ら試験研究費に従事する者」の人件費等に限られる可能性がある。従来型の職業に限定すると「顧客との協創」といったサービス価値創造活動の実態に合わず活用が難しい。税額控除額の維持・拡大と第 4 次産業革命型のサービス開発を加速する観点から、既存のサービスと新たなサービスの相違、サービスを設計し、再現性を確かめる活動の具体的な事例（インキュベーションや POV/POC もカバーされるのか等）税務・会計処理等を明確にするための政省令、及び通達の整備をお願いしたい。

・その他付記事項

米国法人税改革（国境調整税）への対応

現時点では新政権として「国境調整税」についての言及はなかったものの、米国下院共和党からは既に案が公表されている。本年中の米国法人税改革の動向を注視し、「国境調整税」導入の可能性が高まった場合に備えた検討が必要である。

外国の税制改正の動きに、我が国企業がどこまで関与可能か定かでないが、米国でビジネスを行っている日本企業に及ぼす影響の大きさを考え、出来る範囲内で意見表明を行うことも必要な場面があり得る。

以上のとおり日本機械輸出組合として平成30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「日本再興戦略」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

キヤノン株式会社（座長）

株式会社日立製作所（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

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

ソニー株式会社

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

パナソニック株式会社

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