

# 令和3年度税制改正要望

令和2年7月31日

日本機械輸出組合

# 目 次

はじめに .....	1
要望事項 .....	2
(1) 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 議論を踏まえた対応） .....	2
(2) 新型コロナウイルス（COVID-19）拡大が各社業績に及ぼす影響への 対応等 .....	4
(3) 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）	5
(4) 海外子会社受取配当益金不算入制度の充実 .....	7
(5) BEPS3 改正外国子会社合算税制の見直しについて .....	7
(6) 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 .....	11
(7) BEPS13 国別報告事項の 2020 年レビュー等 .....	11
(8) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示 .....	12
(9) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理 .....	12
(10) 外国税額控除の改善（見直し） .....	13
(11) 我が国における成長指向の法人税改革 .....	13
(12) 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2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、当組合から要望した部分合算課税制度の対象となる受取利子等の範囲から棚卸資産の販売から生じる利子（いわゆるユーザンス金利）が除外された。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3年度税制改正に向けては、各会員企業から、昨年に引き続き、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（G20/OECD/IFの最終合意内容）が日本企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ健全な企業活動に負の影響をもたらし、過大な事務負担と二重課税のリスクが増すこと等につながることをないよう、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、研究開発税制の維持・拡充並びに新型コロナウイルス（COVID-19）感染拡大による不況が各社業績に及ぼす影響への対応等々、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) 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応）

BEPS 行動計画 1（電子経済）について、OECD は 2020 年末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。

#### ①第 1 の柱について

本年 1 月 29-30 日に行われた BEPS 包摂的枠組み会合でその大枠が合意されたが、第 1 の柱においては新たに「自動化されたデジタルサービス（ADS）」が従来の「消費者向けビジネス（CFB）」に加えて市場国への新たな課税権の配分（Amount A）の対象とされ、対象範囲の明確化が図られたようでもあるが、我われ納税者にとっては何が対象で何が対象外なのか依然として判断に迷う不明確な点が残されている。そのため、Amount A の対象ビジネスの範囲を明確化して頂きたい。

具体的には、消費者向けビジネスでなくても ADS であれば Amount A の対象となるが、複数の国を跨ぐ大規模なユーザー層に対して標準化されて提供される自動化されたデジタルサービスのみ該当すると思えば良いのか、例えばソリューションサービスや、補助的な IoT サービスは対象外で良いのかを明確にして頂きたい。また、インフラサービスでも導入して終わりというのではなく、クラウドを活用してサービスとして課金し続けるような場合、例えばスマートシティ等の電力消費や交通量（渋滞を緩和する運行管理、信号システムの管理）の最適化、予兆保守等で、データを自動で収集・分析し、課題解決するようなソリューションサービスをクラウド等を活用して継続的に提供するような場合はどうなのか等、個別具体的に議論する必要がある。

また、Amount A の計算に際しては、ビジネスライン及び地域ごとのセグメント情報の開示が求められる可能性があるが、各企業の現状の財務会計とは異なるセグメント情報を切り出すことは実務上、困難である。有機一体のセグメントを更に細分化し、売上や費用を切出し、共通費用を配賦することは技術的に困難で、その妥当性をだれが保証するのも問題である。コンプライアンスコストや監査コストの増加等、経済性を損なう制度とならないよう慎重に議論すべきである。仮に、財務会計とは異なる情報を開示する必要がある場合であっても、各企業の判断を尊重し、各国の当局は追加の切り出しを要求する場合はその根拠を明確に説明する責任を負うこととして頂きたい。また、当該セグメント全体に対する対象スコープの売上規模等が小さい場合は対象外として頂きたい。

Amount B については市場国に配分する利益率が過度にならないかを懸念する。Amount A との関係も踏まえれば、市場国における Amount B の水準については、多くとも 1%程度のより低い利益率が妥当ではないか。利益率は必ずしも業種統一とする必要はなく、既存の移転価格税制上の利益水準指標との整合性を踏まえつつ検討すべきである。また、Amount A の場合と同様に、グループ全体で損失が生じる場合には、損失についても Amount B に分配するか、Amount B への配分はゼロとすべきである。また、価値創造における販社の果たす限定的な機能を踏まえれば、Amount B として市場国に配分する利益の総額に一定の上限（例えば、グループ全体の営業利益の固定比率とする）を設けるべきである。少なくとも、通常の経営状況において、この固定比率が 50%を超えることは想定できない。

地域統括販売子会社（RHQ）を経由して市場国に販売している場合など、販売・マーケティング機能を担う会社が複数存在する場合、基礎的販売・マーケティング活動を担うリスク限定卸売販売子会社（LRD）と当該 LRD を統括する RHQ とに重層的に利益が過大に配分されることは避けるべきである。

Amount B は国外関連者（販売会社）が稼得すべき最低限の通常利益と定義されている一方、第 1 の柱において Amount A として計算される部分はバリューチェーンにおける超過利益（見なし残余利益）の市場国への追加配分となっている。これは元々 marketing intangible に基づく考え方となっており、販売会社における通常利益を超える機能に対して付加される Amount C の概念との重層適用リスクが残る。こうした重層適用は結果的に国際的 dispute の原因になりうる事を考慮すれば、Amount C で定義される通常利益を超える利益部分は、いわゆる marketing intangible 以外の無形資産や超過収益力の源泉が存在するような例外的なケースに限定して採用されるべき概念であると考えられる。

あわせて、Amount A、B、C との相互関係性及び二重課税の懸念も解消されていないことも踏まえると、Amount A のみならず、B 及び C 及びこれらが重なる部分に関しての二重課税の排除を徹底するために強制的な紛争解決手段に服すべきである。

## ②第 2 の柱について

第 2 の柱は、外国子会社の事業実体等の有無は考慮せず最低税率を下回る場合に所定の税率で合算課税が行われる制度であり、これは本邦外国子会社合算税制との重複感が強い。そのため、法令化の際には既存外国子会社合算税制との整合性を勘案すると共に、現在生じている多大な事務負担の軽減をも視野に入れ、拙速な結論とならぬ様、配慮頂きたい。

また、課税ベースの算定において各種検討すべき事項があり、その中でも「ブレンディング」や「課税ベースの基礎（会計上の連結財務諸表を適用するか否か）と調整項目」、「カーブアウト」はとりわけ重要であると考えため、十分な議論を行い企業側が納得できるような制度として頂きたい。

「ブレンディング」については、国・地域ブレンディングが広範な国々から支持を集めており、その採用が有力視されているが、現行の我が国 CFC 税制では事業体（エンティティ）単位で実効税率を算定しており、企業においても国・地域を単位として

実効税率を把握する必要性は低く、通常行っていないため、過重事務負担を軽減するため簡素化措置を講じることが不可欠である。たとえば、ファーストスクリーニングに CbCR を使い、CbCR で把握できる国・地域ごとの税負担割合が一定以上である場合にはその国々は対象から除外すること及びデミニマス基準による除外等が検討されるべきである。また、国・地域別ブレンディングにより実効税率を認識する上での現実的・簡便的アプローチとして同一国・地域内の事業体の数値を単純合算により算出する方法も認めて頂きたい。現在の CbCR は、同一国・地域に所在する事業体の数値を単純合算の方法により集計しており、当該方法を維持することが望まれる。国・地域ブレンディングにおいて、同一国・地域内の事業体間取引について内部消去及び未実現利益排除等の連結調整を求められても、そのために必要な情報把握を含め実務対応は極めて困難であり現実的でない。制度の検討に当たっては、企業の実務実態を踏まえて、事務負担に十分に配慮して頂きたい。

「カーブアウト」については、OECD における検討が行われているところだが、事業実体が伴う場合には適用除外を認めて頂きたい。それが難しい場合には、少なくとも、有形資産又は支払給与の一定率を所得から控除する等により、結果として相応の事業用資産及び従業員等を具備しているような事業実体のある外国子会社は合算対象から除外されることを要望する。

昨今税務コンプライアンス対応コストは年々高まっており、かつ制度が複雑化しているため、国際課税原則の見直しを行うことが逆にビジネス推進の阻害となり、かつ各国でのビジネス展開の軋轢にならぬ様、企業のビジネス活動実態を把握した上での制度設計をお願いしたい。経済のデジタル化に対する解決策が、企業間の公平な競争環境を整備し、日本企業の国際競争力の向上につながるものとなるよう要望する。

### ③一国主義的なデジタルサービス税（DST）への懸念

前 G20 議長国の日本政府におかれては欧州諸国、インド等のデジタルサービス税（DST）の導入等各国が一時的な独自主義に走らないよう OECD/G20/IF 等の場で強く働きかけてもらいたい。

## (2) 新型コロナウイルス（COVID-19）拡大が各社業績に及ぼす影響への対応等

①非常時における移転価格税制対応上の措置 — 部品等の供給の中断・遅延等および従業員の出勤率低下等に伴う製品等供給減並びにマーケットにおける需要の縮小等に伴い企業において生じる損失の取扱い —

経済危機から生じる売上高、売上原価、利益、利益率、その他の財務指標の異常値は、移転価格分析の実施に際して除外もしくは無かったものとして取り扱われるべきであり、一方的・乱暴な移転価格課税が実施されるようなことのないよう留意をお願いする。更には COVID-19 の影響額算定に際しても、簡易で、グローバルにコンセンサスが取れた方法の提示をお願いし、移転価格上の取扱いに伴う不確実性を排除頂きたい。

なお、上記（1）電子経済対応第 1 の柱の Amount B との関連において、この利益の保証概念は「事業活動が正常に実施できる通常の社会経済状況を前提として」適

用されるもので、今回の COVID-19 などの異常事態においては当てはまらないことを確認したい。

#### ②過大支払利子税制の非常時緩和

平時では、一般事業会社において大きな影響の及ぶものではないが、今回の COVID-19 のような非常事態にあっては、思わぬ巨額の欠損が生じる可能性もあり得るため、機械的、杓子定規にこの損金不算入措置が発動されることのないよう特別措置を講じて頂きたい。

#### ③自社株対価 M&A に係る株式譲渡益の課税繰り延べ措置本則化

新型コロナウイルス後の新常態社会への移行に伴い産業構造が変化し、それに伴い『遠隔』・『非対面』・『社会との共存』等をキーワードとする経営戦略が従来以上に重視される環境となる事が予想される。そうした中、危機対応として必要な手元資金を確保しながらも、事業ポートフォリオ最適化に向けた組織再編や M&A を促進することを税制面から支えるものとして、より機動的で柔軟性に富む形で自社株対価 M&A に係る株主の株式譲渡益課税の繰り延べ措置本則化が達成されるよう強く要望する。

#### ④申告期限、提出期限、適用期間等の延長

コロナ禍の影響を踏まえ、以下の項目の期日の延長を要望する。

- ・外国子会社合算税制において、外国関係会社側での資料の作成が遅延し、合算所得の精緻な計算が困難となる可能性があるため、申告期限の延長を認めて頂きたい。
- ・独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類（ローカルファイル）の提出期日につきまして、現地における資料の作成が遅延する可能性があるため、ローカルファイルの作成期限の延長と提出期限の延長を認めて頂きたい。
- ・外国税額控除を適用するにあたり、外国法人税の額を課されたことを証する書類（現地税務当局が発行する納税証明書等）を保管する必要があるが、現地情勢によっては現地税務当局からの納税証明書の発行が遅延する、或いは源泉徴収義務者である客先からの入手が遅延するといった事態が生じる虞があるため、代替書類による証憑の緩和や、外国税額控除の適用期間の延長を認めて頂きたい。

### (3) 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

日クアチア租税協定の発効、日米新租税条約の発効、日エクアドル租税条約の発効、日ウルグアイ租税条約の署名、日ペルー租税条約の署名、日ジャマイカ租税条約の署名、日ウズベキスタン新租税条約の署名、日モロッコ租税条約の署名等を高く評価する。それら署名済みの租税条約の早期発効をお願いする。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頂きたい。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。なお、インドについては、移転価格税制や PE 課税の執行が租税条約の規定の趣旨に適合しておらず、例えば、独自の非居住者のファイリングの問題（非居住者であってもインドより源泉税の対象となる所得を得ている場合には申告書の提出が求められる）が存在する、また間接税においても 2020 年 3 月に可決された税制改正において平衡税 (Equalization Levy) の課税範囲が拡大されるなど、インド独自の特殊なアプローチにより多くの日本企業がその対応に苦慮している実情を踏まえ、国際機関や日本政府からも国際協調を促して頂きたい。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（署名済）、コロンビア（我が国国会承認済）、パナマ、モンゴル、カンボジア、ラオス等我が国と 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。

## ②PE 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。

#### (4) 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 年が経過したが、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 (2) ②過大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ことが必要である。

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、新グループ法人税制で国内配当等の益金不算入制度については、持分割合は合算して、100%グループ全体で判定に改められた。外国子会社配当等の益金不算入制度についても、グループで合算して判定する等の見直しが必要。間接保有を含めて 25%以上とすることを要望する。

#### (5) 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頂きたい。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頂きたい。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、十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頂きたい（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、外国関係会社は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（オーバーインクルージョン）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頂きたいと考える。

- ③本邦、米国をはじめとして、世界各国で CFC 税制の導入・強化がなされた結果、外国関係会社に間接出資するケースにおいて、課税のリスクが高まっている。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（例①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、②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 CFC 外税の適用額に含める 等）。

- ④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、租税負担割合、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%）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。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頂きたい。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頂くことを要望する。（令和 2 年度税制改正の新グループ法人税制で国内配当等の益金不算入制度については、持分割合は合算して、100%グループ全体で判定に改められた。外国子会社配当等の益金不算入制度及び CFC 税制の配当に関する部分合算についても、グループで合算して判定する等の見直しが必要。）
- v. 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。

- vii. 外国子会社売却時のキャピタルゲイン課税に関し、現状ではキャピタルロスの取扱いが明確でないが、明確化を要望する。
- viii. 海外事業展開の際に進出国当局から優遇税制による低税率適用を受けることがあるが、同目的はCFC税制の着目する課税逃れではないので、同税率適用については、我が国CFC税制の対象から除外して欲しい。
- ix. 現地進出国において連結納税で申告を行っているケースがあるが、事務負担等の関係から、その場合はエンティティごとではなく、連結納税ベースでの合算を許容して欲しい。
- x. 平成29年度改正を踏まえ、現地監査・申告等が未了の状況において我が国CFC申告を行わざるを得ない現地12月決算外国関係会社が急増している。本邦申告期日後に現地の所得見込みが変動した場合、本邦において修正申告を行わざるを得ない潜在的なリスクが生じているため、事務負担及び本邦申告の正確性を担保する観点から12月決算の外国関係会社についても一年遅れの申告となるようご検討をお願いする。

⑤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頂きたい。
- 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)の緩和をお願いします。

**(6) 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**

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引き続き指針、通達、Q&A 等の充実、明確化を図って頂きたい。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。

**(7) BEPS13 国別報告事項の 2020 年レビュー等**

多国籍企業グループに対して、ハイレベルなリスク評価を行う CbCR 及びマスターファイル、ローカルファイルの 3 種類の文書を税務当局に提出または準備することとされているが、OECD において国別報告事項 (CbCR) 及びマスターファイルについて 2020 年レビューが実施されている。

マスターファイルについては、当初より懸念を伝えた通り、いくつかの国で OECD のテンプレートを大きく逸脱した各国独自の様式が乱立しており、各国毎に対応したマスターファイルを作成する手間が大きくなっている。具体的には、(1) 子会社の名称、住所及び役員の情報、(2) 連結総売上高または総資産、もしくは利益の少なくとも 10% 以上を占めるグループ会社個社に係る機能、資産及びリスク分析、(3) 親会社の大株主の株主名及び持ち分比率、(4) 研究開発以外の重要な役務提供に関する取り決めの詳細、(5) グループファイナンスに係る取引当事者名、元本、金利などの具体的な情報、(6) 全世界の研究開発活動の人員状況等、(7) 非関連の借入先上位 10 社、(8) 二国間 APA に関する情報等の記載を求めているケースなどの各国独自のルールが存在する。少なくともマスターファイルの提出を制度化している国に関しては、ミニマムスタンダード化することも視野に、様式・記載事項を統一し、親会社が作成した一つのマスターファイルを修正することなく提出すれば足りるようにすべきである。ファイル形式の指定や字数制限などを各国が個別に追加することも、統一的な取扱いの妨げとなる。

また、提出期限について会計年度末から数ヶ月での提出を要求する国もあり、企業としては、短い期限に応じて内容を取りまとめて提出せざるをえず、負荷が大きくなっている。提出期限についても最終親会社所在地国の提出期限が各国で尊重されるようにすべきである。

あわせて、翻訳に係る事務負担や内容の齟齬を回避する観点から、各国で英語での提出を許容すべきである。

今回のレビューにあたっては、CbCR、マスターファイル、ローカルファイルという移転価格文書の 3 層の構造を踏まえ、相互の役割分担を前提として、記載の重複を排除し、事務負担を軽減するという視点が重要になる。ハイレベルなリスク評価を行う

CbCR の記載事項が必要以上に求められれば、事務負担が重くなるだけでなく、CbCR の適切な利用という制度の目的に沿わない各国の恣意的な運用・課税につながるおそれがあることを強く懸念する。CbCR は制度の安定化の段階であり、拙速な見直しは避けるべきである。また、仮に見直す場合であっても十分な移行期間を設けるべきである。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と、期間の延長を要望する。他の CbCR やマスターファイルと同様に、1 年以内への変更を検討頂きたい。1 年以内が難しい場合は 6 か月以内への変更をご検討頂きたい。

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 GSV 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) の廃止を検討頂きたい。

#### (8) 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・働きかけをして頂きたい。

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るようにならないよう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。

#### (9) 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

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頂きたい。

## (10) 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国税額控除の適用対象とすることを明確化しよう要望する。

## (11) 我が国における成長指向の法人税改革

### 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、中長期的には OECD 加盟国平均税率（2020 年：23.05%）を目標にし、名実ともに成長指向の法人税改革を推進頂きたい。また、法人課税実務の簡素化をはかって欲しい。

## ②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。

## ③グループ通算制度の見直し

令和 2 年度改正に際しても、簡素化ありき、個別申告ありきではなく、グループ体経営の実態を踏まえて、グループ調整計算の継続を強く訴えた。当組合のみならず多くの産業界・企業からの働きかけが実り、研究開発税制及び外国税額控除とともに、基本的にはグループ調整計算の存続が実現できたことは喜ばしい。

しかしながら、令和 2 年度のグループ通算制度導入においては研究開発税額控除の増額修更は認められなかった。令和 3 年度改正に向けては研究開発税制における税額控除限度額及び控除上限が、修更により当初申告額よりも増額した場合の取扱いに関し、当該増額処理を修更においても認めることを要望する。

## (12) 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。

また、経済の電子化・ネットワーク化が急速に進展している中で、パッケージソフトを客先に売切りで提供するビジネスから、プロバイダー側が用意したクラウド環境を顧客に利用頂くサービスへとビジネスモデルが移行している中で、自社利用ソフトに係る研究開発費の損金算入が認められない状況を放置すると、日本企業は、進展する急速な経済のデジタル化に後れをとる。具体的には、自社利用ソフトを一括りにはせず、①販売目的ソフトに準ずるソフト（サービスプロダクト、製品開発ツール）と②事務能率の改善・改良等のための自社業務用ソフト（経理・人事・総務等のシステム）とに大別し、①については、販売目的ソフトと同様「研究開発費の額」を取得価額に算入しないことができるよう、取扱いを改正頂きたい。なぜならば、販売したパッケージソフトを客先ユーザー側の PC にインストールし利用する場合は販売目的ソフトに該当し研究開発費の損金算入が認められている一方、当該ソフトと同種・類似のソフトをプロバイダー側がクラウド環境に用意し顧客ユーザーに利用頂くサービスの用に供する場合には、現状の取扱いでは自社利用ソフトに該当することとされ研究開発費についても固定資産の取得価額に算入しなければならず矛盾が生じている。

以上のとおり日本機械輸出組合として令和 3 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。また、現下の COVID-19 対応に際しても将来に向けて、我が国の技術的優位性に裏付けされた国際競争力を保持したいという問題意識がある。この問題意識は、本年 7 月 17 日に閣議決定された経済財政運営と改革の基本方針（骨

太方針)に記された「サプライチェーンの多元化を通じた強靱な経済・社会構造の構築」の根底をなすものでもある。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」以降維持されている当該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

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  
本田技研工業株式会社  
丸紅株式会社  
三菱重工業株式会社  
三菱電機株式会社