

令和4年度税制改正要望

令和3年7月30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	6
(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）	7
(4) 海外子会社受取配当益金不算入制度の充実等	8
(5) BEPS3 改正外国子会社合算税制の見直しについて	9
(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	13
(7) BEPS13 国別報告事項の 2020 年レビュー等	13
(8) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示	15
(9) 子会社からの配当及び子会社株式譲渡を組み合わせた国際的租税 回避対応税制（子会社株式簿価減額特例の簡素化）	15
(10) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理	16
(11) 外国税額控除の改善（見直し）	17
(12) 我が国における成長指向の法人税改革	17
(13) 研究開発促進税制の総額型の継続と拡充	18
(14) 米国新政権による税制改正動向への日本企業の動向	18
(15) 炭素税導入等への対応	19

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改善を促して来た。

税制改正要望については、平成23年（2011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・軽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3年度税制改正においては、租税条約に関する届出書に係る電子提出、外国子会社配当に係る外国源泉税の損金算入及び外税控除の見直し、株式対価M&Aを促進するための措置の創設、研究開発税制における自社利用ソフトウェアの取得価額を構成する試験研究費に要した費用の本税制対象化等が織り込まれた。

来年令和4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ものがないよう、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、改正外国子会社合算税制の見直し、海外子会社受取配当益金不算入制度の充実、グループ通算制度の見直し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/G20/IF はグローバルベースで各国とのコンセンサスを得ながら 2021 年 7 月 10 日の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議において新たなルールの大枠を合意し、10 月に最終決定することを確認した。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なり得る。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／第 2 の柱共通要望

企業の事務負担の観点から過度に複雑な制度としないこと。昨秋のブループリントは過度に複雑で実行困難な提案が多く含まれておりこのまま制度化されたならば、企業に過度の負担を強い、また実務上、多大なる混乱や不合理な税負担などの問題を生ずるものとなっていた。本年 7 月 1 日に OECD から公表された声明では売上高規模と利益率による簡素な線引きで世界の 100 社程度を第 1 の柱の課税対象とする新提案が提示され一定程度分かり易いものとなった。しかしながら、10 月の最終決着までに詰めるべき課題（例えば、レベニュー・ソーシングルール、セグメンテーション、二重課税の排除方法等）は残されており、相当の合理化・簡素化が必要と考える。

なお、この 7 月 1 日 OECD 声明によると、実施時期については、第 1 の柱は 2022 年に署名・2023 年発効、第 2 の柱は 2022 年に各国で国内法制化・2023 年に発効と、極めて野心的な早期導入を目指しているが、実施のための詳細の詰め及び内容に関する関係者の理解のためのガイダンス等を十分に行う必要性を考慮すれば、余りに性急で非現実的なタイムラインであると指摘せざるを得ない。早くとも 2023 年の署名・国内法制化・2024 年以降の発効とすべきである。

② 第 1 の柱について

第 1 の柱に関しては、企業実務における実施可能性及び当局における執行可能性を念頭に、スコープの絞り込みと更なる簡素化が望まれる。

1) スコープ：

売上高規模と利益率との組み合わせにより、導入当初世界の 100 社程度を課税対象とする絞り込みがされたが、7 年後には売上高の閾値を 100 億ユーロまで引き下げることも展望されており、その時には適用対象企業の数は相当多数に上ることが予想される。

2) レベニュー・ソーシングルール：

独立企業が所在する法域をレベニュー・ソーシングに係る指標として認めるべ

きである。少なくとも、委託元が一つの国・地域でのみ販売権を与えるかたちで契約を行っている場合、情報収集は不要であり、販売委託先の独立販売社への収入を指標として認めるべきである。また独立第三者を通じた販売・ディストリビューションが複数国に渡って行われているようなケースにおいて、当該第三者に最終顧客所在国情報の提供を交渉し依頼する事は必ずしも事業戦略上容易でない事を認識すべきである。そうしたケースにおいては、当該クロスボーダー取引の規模感(デミニマス)も踏まえながら、販売契約における記載事項他、納税者側が最適と考えて採用する配分方法を尊重する事も考慮されるべきである。また、事業内容によるグルーピング・差異化を行わない案が最終的に採用された場合において、デバイス・コンポーネント販売のような B2B2C 取引に関しては、上述第三者を介した完成品の販売取引以上に最終消費者所在国の把握は困難を極める実態に鑑み、その取り扱いには充分慎重な配慮がなされるべきである。

3) セグメンテーション :

セグメント化は、財務会計で開示されたセグメントに基づき、あるセグメントがスコープ・ルールを満たす例外的な状況においてのみ行われるとあるが、共通費の配賦およびセグメント間取引の取扱い等詰めるべき課題は残されている。

4) 国内-国内事業の免除 :

現時点において一ヶ国でしか事業を行っていないことが明白な状況においては、当該ビジネスについて国内-国内の事業の免除が適用されることが適当である。

5) 二重課税の排除 :

外国税額控除方式では限度額により控除しきれない可能性があることや、対象となる法域が多岐にわたる場合の事務負担が大きいため、各国が統一的に国外所得免除方式を採用することを強く推奨する。

6) 紛争解決手段と税務コンプライアンスの透明性確保

強力で拘束力のあるマルチの紛争解決手段が採用される事は勿論の事、事案解決までのリードタイムに鑑み、税務申告前における当局との事前確認・照会プロセス(ルールの解釈や税務処理方法の妥当性確認を含む)の選択肢も確保されるべきである。

また、紛争解決パネルは一義的には利益 A を対象としたものとして想定されているが、利益 B 並びに第 2 の柱においても制度の枠組み次第では二重課税やディスピュート(紛争)を引き起こす可能性も充分ある事から、その対象を限定すべきでないと考ええる。

7) 利益 B :

現状、リスク限定販売を含む国外関連取引において、取引単位営業利益法(TNMM)等の片側検証による移転価格算定方法が基本的には機能しており、より簡素化に資するものでなければ、従来のアプローチを大きく変更する理由は乏しい。利益 B に適用される売上高利益率の水準は、リスクが限定されていることを踏まえ、極めて低位に抑制した上で、市場国への配分利益に上限を設定すべきである。その際、実績値を固定率に一致させることは実務上困難な事を踏まえ、利益率は一定のレンジで設定されることが望まれる。加えて、COVID-19 や大きな自然災害の

ような特殊状況の下では、利益 B の考え方を前提とするべきでなく、損失については市場国も負担することとすべきである。

③-1 第 2 の柱について

第 2 の柱の導入時期については主要国と足並みを揃えることを要望する。即ち日本が他の主要国に先駆けて国内法化するようなことのないよう慎重に検討頂きたい。また、日本が第 2 の柱を国内法化するに際しては、日本企業の外国子会社が当該所在国において適用を受けている税制優遇の適用期限が満了もしくは一定年数が経過するまでの間、今後の国際合意内容をよく見極めつつ、激変緩和のための経過措置を講ずることを要望する。また米国が第 2 の柱類似規定(例えば GILTI 課税)を引き続き採用するケースにおいては、所得合算ルールが GILTI 合算に優先して適用される事を日米租税条約上においても明確化すべきである。最終親会社国における所得合算分を GILTI 計算における外国税額控除対象として勘案できたとしても、GILTI 税率とグローバルな最低税率水準如何、GILTI 計算における外国税額控除制限割合如何では、追加的な税コストが発生する事を強く懸念する。

③-2 第 2 の柱と CFC 税制との関係性の整理

- 1) 目的が異なるとはいえ、合算税制という観点からは類似の制度であることから、企業の立場としては、「第2の柱とCFC税制との関係」については、重複適用となることのないよう簡素な形で役割分担を図ることが望ましい。つまり、事務負担への適切な配慮を行うこと(事務負担を過小評価しないこと)が重要である。
 - i. CFC税制の制度趣旨は「租税回避への対応」であると理解している。第2の柱が国内法で規定されるのにあわせ、CFC税制が対象とする租税回避の定義を改めて明確にすると共に、制度趣旨に照らし、会社として租税回避の意図がなく、当該取引を行う事業上の目的や理由が明白であるものは、合算対象から外す事も検討すべきであると考える。
 - ii. 過剰合算が懸念される一例が企業グループ買収後のグループ内再編である。現地税制が株式譲渡益を非課税としている場合等において持株会社を絡めた資本構成簡素化対応がCFC合算問題を誘発する可能性を抱えており、機動的なグループ再編の妨げとなっている。
 - iii. CFC税制の歴史は古く、デジタル化が加速する前の事業環境やビジネスモデルをベースに制度設計されている部分が多い。大幅な簡素化と併せ、今後事業のデジタル化が加速する中で、それにふさわしい税制として見直していくべき。

実物資産の販売を通じたphysical businessの時代には当然であった、一國に販社や工場を構えて、十分な人材を配置し、そこで意思決定プロセスが完結していた事業モデルはデジタルの世界では変容する。すなわち法人・国といった境界を超え、より柔軟で機動的な経営スタイルに移行していく事が確実視されている。こうしたダイナミックな事業環境の変化に併せ、経済活動基準もそれにふさわしいものとすべきである。

- iv. 事業内容が多岐に渡り、ビジネスモデルも単品売り切り型から顧客との継続的な関係を維持しながら総合的なサービス・ソリューション提案を行っていく形に変化してきている。こうした中、CFC税制の対象事業を限定列举して規定することは適切でなく、外国法人における事業実体や事業内容、現地でのプレゼンス（その国でなければ出来ない事業戦略上の理由 等）を充分考慮した制度設計や運用が図られるべきである。
- 2) CFC税制はエンティティ単位、IIRは国・地域単位とブレンディングが異なることに関し、多くの企業実務において国・地域を単位とする連結決算（国・地域単位の法人税等÷税引前当期純利益）を行うプラクティスは従来行っていない。これは経営管理・事業管理の単位が国・地域ではなく事業セグメント・ビジネスライン単位で行われているからであり、事業横断的にある特定の国・地域における経営責任を負っているマネジメントはいない。経営・事業戦略上のニーズがない為、連結財務数値のパッケージも国・地域で閉じたデータ編纂は行っておらず、当然ながら実務を支えるシステムインフラも存在していない。どの会社も複数の事業セグメントを抱えており、同一国・地域でのクロスセグメントあるいはセグメント内取引は複数存在しており、事業間のシナジー効果を高める上でも、今後ますます対象取引が増加する事が見込まれる。システムインフラが無い中、同一国内のグループ内取引高の消去・未実現利益排除が必須となれば対応が極めて困難となることが予想されるため、簡素化の観点から現状のCbCR同様にエンティティ単位の数値を国・地域ごとに単純合算する方法での集計等が認められるよう要望する。現在存在しない概念である同一国・地域内取引の消去・未実現利益の排除を追加的に連結財務会計システムに反映する事は容易ではなく、多大な追加費用と時間（リードタイム）を要する事を念頭に置くべきである。また、多くの企業において、経営・事業管理上のニーズが無い中、そうした追加投資のeconomics判定を社内で正当化させる事には困難を伴う。
- 3) 役割分担としては、第2の柱は経済活動基準を充足している場合であっても一定の最低税率に満たない外国子会社の所得についてトップアップ課税を行う制度であり、片やCFC税制は一定のトリガー税率（正確には事務負担軽減のための適用免除基準であるがここでは便宜的にトリガー税率と呼ばせて頂く）未満で経済活動基準を満たさない外国子会社の所得及び経済活動基準を満たしていても受動的所得に対して日本の税率で合算課税する制度である点において、合算課税範囲及び手法が異なっている。従って、税率基準は「第2の柱に適用される一定の最低税率」と「CFC税制に適用されるトリガー税率」が併存し得、かつ合算所得の範囲と適用される税率も異なることになる。
- 4) 適用の優先順位は、先ず、租税回避防止規定として単純化・簡素化されたCFC合算税制が適用され、次にCFC合算の対象とならない経済活動基準を充足する「一定の最低税率」未満の所得について第2の柱がトップアップ課税されることで、両者の二重課税は回避されるものと推測される。

④ 一国主義的なデジタルサービス税（DST）への懸念

BEPS プロジェクト以降、国際的な議論をリードしてきた日本政府におかれては欧州諸国、インド、トルコ、ブラジル、インドネシア、カナダ等のデジタルサービス税（DST）の導入等各国が一方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。また、第1の柱の国際的な議論が各国政府間で合意に至った場合には、その対象企業グループの範囲や条約批准の手続きの完了時期に拘わらず、速やかに一国主義的な制度の完全廃止に向け対象国に要請して頂きたい。

（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

2020年12月、OECDから公表された「新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関する移転価格執行ガイダンス」の下記内容を支持する。

- ① COVID-19 期間中の販売数量の変化の分析、特に COVID-19 以前の年における販売実績との比較は、一般的には、COVID-19 の世界的流行が取引に及ぼす影響を推定することにより、比較可能性分析を通じてその判断を裏付けることができる。
- ② もう一つのアプローチは、予算または予測を比較することである。収益および費用の変化を示す詳細な損益分析と、COVID-19 による差異の説明。これには予算（COVID-19 発生前）と実績との差異分析が含まれる。
- ③ 一般的に、OECD TPG には、損失を被る比較可能性を含めるか除外するかについての重要なルールは存在しない。したがって、2020 年度の比較可能性分析を実施する際に、取引の正確な描写により信頼性があることが示される場合には、損失をもたらす比較可能性のある比較対象を含めることが適切であろう（例えば、類似品は同様のレベルのリスクを想定しており、パンデミックの影響を同様に受けている）。
- ④ OECD TPG では、「単純なリスク機能や低リスク機能では長期的な損失は発生しないと予想される」と述べられている。したがって、単純なあるいは低リスク・機能が短期的には損失を被る可能性を有している。
- ⑤ 一定の市場リスクを独立企業間で負う可能性がある販売業者は、このリスクの顕在化により損失を被る可能性がある。TNMM または RPM が最も独立企業間価格算定における適切な方法として使用され、第三者の比較可能な販売業者はこのような状況において損失を被る可能性があり、例えば、需要の減少によって販売価値が現地の固定コストをカバーするには不十分である場合がある。
- ⑥ 通常のオペレーションコストまたは異常コストの配分は、リスクの想定および第三者がかかるコストをどのように扱うかに従う。したがって、どの関連企業が異常なコストを負担すべきかを決定するためには、まず、関連するコストに関連する活動を実施する責任を誰が有し、これらの活動に関連するリスクを誰が負うかを正確に記述する必要がある。例えば、コストが特定のリスクに直接関連している場合、リスクを想定している当事者は、通常、そのリスクに関連するコストを負担する。
- ⑦ 比較可能性の分析を実施する際には、COVID-19 から生じる異常なコストをどのように考慮すべきかを具体的に検討する必要があるが、第一に、異常なコストは、一般的に純利益の指標から除外されるべきである。

(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

日ジャマイカ租税条約の発効、日ウズベキスタン新租税条約の発効、日ペルー租税条約の発効、日スペイン新租税条約の発効、日セルビア租税条約の署名、日ジョージア新租税条約の発効、日スイス租税条約改正議定書に係る署名を高く評価する。前述の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にお願いする。優先的な対応を望む国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、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（我が国国会承認済み）、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、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いが改められている。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等

① 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 年以上が経過したが、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、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、グループ通算（海外子法人が保有する持ち分を含む）で判断するよう変更することを要望する。具体的には、第 23 条の

2の「内国法人」について、「内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係がある他の法人を含む。）」に変更することを要望する。

上記「外国子会社から受ける配当等の益金不算入」に関する要望事項と同様の趣旨で、措置法第66条の6⑥一イの「当該部分対象外国関係会社」について、「当該部分対象外国関係会社（当該部分対象外国関係会社との間に完全支配関係がある他の法人を含む。）」に変更する。この論点は、前述の外国子会社受取配当金益金不算入の対象となる外国子会社等の適用範囲のほか、組織再編税制における適格現物出資の対象となる外国子会社株式等においても同様。

② 米国のFDII、欧州のпатентボックス、イノベーションボックスと同趣旨の制度の我が国への導入検討

- 1) 欧米中韓日の5大特許庁で、出願件数が減少傾向にあるのは日本だけである。こうした中で、我が国が現状を放置するならば、日本企業の研究開発拠点、あるいは企業の超過収益力の源泉である無形資産が当該制度の導入国に移転しかねない。

欧州諸国において導入され定着しているパテントボックスについては、BEPSにおいて一種の有害税制ではないかとの議論もされた経緯はあるものの、自国内での研究開発から生んだ発明等に係る特許から得たロイヤルティ収入等に対して一定の範囲で軽減税率を適用することは認められている。

米国のFDIIもこの流れに沿ったものと言われている。また最近オーストラリア2021-22予算において、パテントボックス税制の導入が決定されたことが報道されている。

日本においても、国内の無形資産貢献を認めて、税源が国外から国内に流入する部分について軽減税率を適用するパテントボックス税制の導入に向けた検討を急ぐべきである。これは第2の柱における所得合算ルール導入と平仄を併せてセットで検討されるべき要望項目となる。

- 2) また、以前からの懸案である外国子会社受取配当金益金不算入制度における、益金不算入割合を100%に引き上げることも、税源流入とは異なる話ではあるかもしれないが、成長資金の国外から国内への還流促進の観点からは有効と要望する。

(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（特定事業に関する記載の除去若しくは除外規定の新設）をお願いしたい。合算対象については、少なくとも、実体が乏しく、純粋にIP（著作権等）の保有・提供のみを行う場合に限定する事が規定上明確になるようお願いしたい。著作権提供事業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、現地で根を張り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を通じた総合サービス提供事業を能動的に行っている場合がある。IPの保有・提供を行っている事実のみをもって機械的に事業基準を満たさないとの判断がされるような

事が無いよう、少なくとも事業基準における除外規定の新設を要望する。経済実体を持って行われる事業で一定の要件を満たす著作権を通じたサービス事業に関する除外規定新設による制度の明確化を図って頂きたい。

- 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。（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。）

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 6④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 6⑥において削除された。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 併せて、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。）第

2の柱の国内法制化を前提とするとCFC税制の負担が従来にも増して過重となることを考慮し、事務負担軽減と本来の租税回避行為に的を絞るため、「20%以上～30%未満のペーパーカンパニー等」の規定は廃止することを要望する。

- 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及び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。
- 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）を国内外法人の直接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。
- 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は租税負担割合の算定上分母の所得金額から減算することは認められていない。同一年度内のキャピタルゲインとキャピタルロスとを相殺することは認められているが、ネットのロスはマイナスすることはできないという不公平な取扱いとなっている。平成 29 年度 CFC 税制改正により先ず経済活動基準の判定がされたうえで租税負担割合のチェックが行われるように CFC 税制の考え方が大きく変わった際に、このキャピタルロスについても租税負担割合の計算上分母の所得金額から減算することを認めるよう取扱いを改めておくべきであったと考えるが、遅まきながら改正を要望する。
- 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 か月が経過する日を含むから 4 か月を経過する日を含む) の緩和をお願いする。
- iv. 事業活動の停止や事業売却により事業実態が存在しなくなった年度のペーパーカンパニー判定及び経済活動基準判定については、従前の事業実態を踏まえて判定することを明確にして頂きたい。
- v. 一定の場合 (実体基準及び管理支配基準を充足する等) には、事実上のキャッシュ・ボックスの適用の免除をお願いしたい。(独立企業としての実態を物的・機能的な側面から見て有すると判断できる場合にも一律に合算課税を課すとすれば、正常な海外での経済活動を阻害するおそれがある。)
- vi. 現地国での優遇税制に拠る低税率適用に関しては、CFC 税制の対象から除外して欲しい。
- vii. 現地にて連結納税で申告を行っている場合には、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。
- viii. 日本親会社から見た米国 1 次子会社が仮に全部合算課税対象会社となっていて、その米国 1 次子会社の海外子会社における所得を既に GILTI 課税で取り込んでいるようなケースでは、同一所得に対して複数国で課税される事態が起り得る。このようなケースにおける救済措置をお願いしたい。(例：外税控除に準ずる取扱い等)
- ix. 受動的所得となる株式譲渡益が発生し、それを譲渡損失のある他の同国内子会社にグループリーフ間で所得移転した場合、移転先子会社が全合算対象の場合、同じ譲渡所得に対して移転元会社の受動的所得合算と移転先会社の全合算が生じるケースが制度上は起り得る。こうしたケースにおける救済措置を講じて頂きたい。(例：受動的所得合算の免除等)

(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 (例：技術上の無形資産以外及び無形資産以外の要因による超過利益の生じる取引に係る残余利益分割法等を適用した移転価格課税の発動) 等引き続き事務運営指針、参考事例集等の充実、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。仮に、ミニマムスタンダード化できない場合でも、様式・記載事項、提出期限、言語等は統一して欲しい。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か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と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。

併せて、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 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) の廃止を検討頂きたい。

日本・ルーマニア MCAA（国別報告書（CbCR）の自動的情報交換に係る合意）では、当該情報について日本発ルーマニア向けの情報提供は自動交換対象になっていないので、対象にして欲しい。

なお、2021年6月1日、欧州連合（EU）の機関である、EU理事会、欧州議会、欧州委員会の代表は、国別報告書の開示に関する指令の提案について合意に達した旨報道がされている。この指令は、2016年に欧州委員会が提案したもので、対象となるのはEU多国籍企業および、EU内の支店や子会社を通じてEUにおいて事業を行う非EU多国籍企業である。これらの企業のうち、直近の連続する2事業年度において、連結売上高の合計が7億5,000万ユーロを超える場合、各加盟国での納税額や、国ごとの利益、売上高、従業員の内訳など、その他の税務関連情報を開示することを求めるものである。このEU Public-CbCRに関しては、従来からの一貫性、機密保護、適切な利用の三原則に照らし、産業界・企業の立場からは受け入れ難い。今後とも注意が必要である。

（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。

（9） 子会社からの配当及び子会社株式譲渡を組み合わせた国際的租税回避対応税制（子会社株式簿価減額特例の簡素化）

① 新規設立外国法人についても適用回避防止規定の対象から除外する事

関係法人及び他の関係法人（外国法人を含む）との間に、新規設立以降、継続して特定支配関係がある場合には、適用回避防止規定（子会社を経由した配当を用いたスキームへの対応）の適用を免除することを要望するもの。

現行制度では、関係法人及び他の関係法人が外国法人の場合、設立以降継続して100%保有している場合であっても、適用回避防止規定は適用除外とされていない。一方で、関係法人及び他の関係法人を新規設立し事業を開始する場合には、設立時の利

益剰余金がゼロであることから、本税制が意図する譲渡損を創出することができないため、適用回避防止規定の適用除外とすべきである。

従って、適用回避防止規定の適用除外の範囲に、新規設立以降、継続して特定支配関係がある法人は含まれないことを追加して頂きたい。

具体的には、法令 119 条の 3①二において、内国株主割合要件と 10 年超支配要件の 2 つの適用回避防止規定に係る適用除外要件を示しているが、これに加えて、たとえば外国法人であったとしても、「関係法人及び他の関係法人の全てにおいて、その設立の時から、継続して特定支配関係がある場合」も適用除外要件として追加頂きたい。

② 内国株主割合要件の一部を緩和する事

株式帳簿価額減額の適用除外要件の一つである、「設立の時から内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日までの期間を通じて、当該他の法人の発行済株式等の総数等のうちに占める内国株主が有する当該他の法人の株式等の数等の割合が 90%以上であること」を求めている内国株主割合要件について下記の緩和を要望する。

- 1) 「設立日から特定支配日までの間」について、何十年なかには百年等社歴の長い企業においては、設立日までさかのぼって記録を検証することは事実上不可能な場合があることを考慮し、例えば、「特定支配日から遡って 10 年までの間において」というように期間を実務的に追跡可能な年数に限定してもらいたい。
- 2) 「株式等の 90%以上を内国普通法人等が保有」に関しては、日本の証券取引所に上場されている内国法人は無条件に除くことを要望する。さもないと、日本で上場している内国法人であることが明らかであるにもかかわらず、外国人株主が 10%超を保有している場合には本税制により株式帳簿価額減額の対象となることになり違和感が否めない。

(10) 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、「国税庁事務運営要領 3-21 価格調整金等がある場合の留意事項」との関係も含め明確化して欲しい。

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。

(1 1) 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 がい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するよう要望する。

(1 2) 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る。しかしながら、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、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。グループ通算制度における研究開発税制のグループ調整計算の見直しとして、増額修更に対応した控除額の拡大を可能とすべきである。現行では、期間差異による増額修更がなされた場合には翌期に損金に算入されることで、翌期の控除上限も減額されることとなり、納税者不利の取り扱いとなっている。

同じくグループ通算制度において、買収した通算子法人を将来グループ外に売却し通算法人から離脱させることとなる場合において、簿価純資産価額への投資簿価修正を行うことに伴い、当該通算子法人買収時のプレミアム相当が譲渡原価を構成しなくなりその分株式売却益が増額(もしくは売却損が減額)されて課税がされる取扱いは、我が国企業のM&Aおよび組織再編による国際競争力強化の流れに逆行するものである。プレミアム相当額の譲渡原価算入を認めるよう改正すべきである。

(13) 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。

なお、令和3年度税制において、「研究開発税制におけるクラウドを通じてユーザーに利用させる自社利用ソフトウェアの取扱い」が見直されたが、当該自社利用ソフトウェアの製作のための研究開発費については、従前の通り、原則として無形固定資産計上を要することが踏襲された。しかしながら、クラウドを通じてユーザーに利用させるソフトウェアは自社利用ソフトウェアに分類されているものの、「ユーザーに利用させる」目的を有するという観点からは販売用ソフトウェアと同等もしくは準ずるものとして、研究開発費を取得価額に算入しないことができるものとして取扱った方が、世の中の実態や厳しい国際競争の中にあつて我が国の経済成長・発展を促進するうえで好ましいと考えられることから、改めて発生時損金算入を認めることを要望したい。

(14) 米国新政権による税制改正動向への日本企業の動向

2021年3月31日に公表された米国財務省「メイドイン・アメリカ・タックス・プラン("The Made In America Tax Plan")」によれば、連邦法人税率の21%から28%への引上げとともに、以下の点が重要な改正点と言われている。

- 米国外から得る所得に対して最低限度税率での税を課す制度(ミニマム・タックス)に関し、米国国内法(GILTI)による親会社(株主)レベルでの合算課税の税率を10.5%から21%に引き上げる。

- それとともに、ミニマム・タックスが課されているか否かを国別に判定するものとし、低税率の所得を高税率国の所得と合算（ブレンド）することを防ぐ。
- それと同時に、税源浸食的支払に関し、従前の最大 10%の追加課税（BEAT）を廃止し、税率 21%を下回る国に所在する米国外の関連法人への支払の損金不算入に置き換える。

これらの改正事項のうち税率以外の論点について、今後の米国の情勢等にもよるが、日本企業の立場から要望すべき事項として以下を指摘したい。

- 日本法人 A の子会社である米国法人 B が、低税率国甲の法人 C に借入金利息、ロイヤルティその他の支払いを行った場合、その支払は原則として米国で損金不算入となるが、C の所得について日本で合算課税（IIR）の対象となる場合には、それにリンクさせて米国側で日本の IIR との二重課税を調整するなどの制度設計が望まれる。
- また、米国国内法の特有の問題であるが、現行の BEAT は、追加課税の対象が「税源浸食的支払」と称されているにもかかわらず広汎であり、租税回避と何ら関係がない支払についても追加課税が生じる場合が少なくなかった（リース用固定資産の購入のための支払など）。今回の改正においては対象範囲が適切に限定されることが期待される。
- 第 2 の柱について、OECD 案のブループリントにおいては所得合算ルール（“Income Inclusion Rule”）が優先するものとされていたが、米国提案において合算課税（GILTI）と税源浸食的支払の損金不算入（SHIELD）の関係は必ずしも明らかではなく、二重課税が生じないか制度の細部に注意をする必要がある。
- SHIELD 税制とも絡んでくるが、増税案の一つとして挙げられている支払利息の損金算入制限は、米国法人全体とグローバルな連結法人全体の EBITDA 割合で超過部分の支払い利息の損金性を否認する制度である。対象取引が非関連会社借入も射程に入れている事、地域的な重要性等に鑑み、米国における大型戦略投資案件は各社とも起こりうる事、米国に対するグループ資本・配当戦略を縛りかねない制度になりうる事等から、在米国金融機関や投資家からの調達等は対象外とする等、過剰な制度設計とならないよう日本政府からも働きかけて頂きたい。
- 日本企業にとっては、①両制度の関係に加え、②我が国の最終親会社が適用する IIR 及び我が国国内法の CFC 税制との関係、③能動的な事業活動がある場合もミニマム・タックスの対象になるのか、カーブアウトは認められるのか、セーフハーバーが設けられるのかについても関心事である。
- また、トランプ政権の置き土産である、2022 年からの研究開発費用の税務上資産計上・5 年償却化措置については、新政権における税制改革プロセスにおいて廃止されることも確認したい。

（15）炭素税導入等への対応

日本企業の国際競争力を損なわないよう慎重な議論が必要と考える。その観点から地球温暖化対策税等の既存の税制と併せての議論をお願いしたい。また、輸出入に関

わる国境調整の検討、法人税率の見直し、償却資産税や印紙税の廃止等、包括的な議論が必要と考える。

以上のとおり日本機械輸出組合として令和4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、昨令和2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）
ソニーグループ株式会社（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