

## 国際課税連絡協議会 平成24年度税制改正に関する要望

国際課税連絡協議会は、日本貿易会が、わが国の国際課税制度の改善を共同して要望・実現することを目的として、関係団体に呼びかけ平成12年6月に設立したものである。平成24年度税制改正要望は4項目からなり、7月20日、25団体の連名にて経済産業省等へ提出した。

---

### 平成24年度税制改正に関する要望

平成23年7月20日

国際課税連絡協議会

#### (下記25団体連名要望)

京都貿易協会	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	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	社団法人 日本化学品輸出入協会
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	社団法人 日本航空宇宙工業会
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
社団法人 日本船主協会	日本船舶輸出組合
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
社団法人 日本電線工業会	社団法人 日本貿易会
社団法人 横浜貿易協会	

幹事団体 社団法人 日本貿易会

経済活動のグローバル化、ITの活用等による経済活動のスピードアップ化の中で、内外企業の国際競争は激化しており、わが国企業は生き残りをかけて海外事業展開を活発に行っている。人口減少社会への突入というわが国固有の事情のみならず、世界経済の動向からみても、今後の市場拡大が発展途上国・新興国にシフトしていくことは避けられないと思われ、わが国企業にとって海外事業展開の重要性はますます高まっている。

こうした中、平成21年度税制改正における外国子会社配当益金不算入制度の創設、平成22年度税制改正におけるタックス・ヘイブン対策税制の改正など、企業活動の実態を踏まえるかたちで、国際課税制度の整備が図られてきたことを高く評価したい。

国際課税に関する諸制度は、グローバルな経済活動が活発化する中で、国際的二重課税を排除し、内外の企業活動の中立性を確保するために設けられているものである。クロスボーダーで展開される企業活動の増加に伴い、国際的二重課税のリスクがますます高まってきていることから、今後とも、国際的二重課税排除を中心に、企業活動の実態に即した国際課税制度の見直しを行っていただきたい。

我々国際課税問題に関わる団体は、「国際課税連絡協議会」の名の下に一致団結して、下記の改正を要望する。

なお、東日本大震災の復興財源の議論との絡みもあり、12年振りとなる法人税率の引下げが盛り込まれた平成23年度税制改正法案の成立の行方は現時点では見通しが立っていない。しかしながら、本来、法人実効税率の引下げは、内外からの投資促進、わが国企業の国際競争力の確保の観点から採られた施策であることや、震災復興の過程において企業の生産拠点の海外移転の動きも現実のものとなっていることに鑑みると、法人実効税率の引下げを実現し、わが国経済の活性化を図っていく方向性を打ち出すことはむしろ喫緊の課題であると言え、早期の実現を図っていただきたい。

## 1. 国際的二重課税排除の強化

### (1) タックス・ヘイブン対策税制の見直し

#### ① 下記配当について二重課税を排除すること

外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う改正により、下記のようなケースにおける配当について二重課税が発生するため、これを排除していただきたい。

- ・特定外国子会社等である孫会社の特定課税対象金額を子会社経由で配当する際の、子会社所在地国課税との二重課税
- ・合算対象孫会社から子会社を通じて配当を受ける場合の二重課税の調整に関し、年度制限を撤廃すること。また曾孫以下にも適用があることを明確にすること。
- ・特定外国子会社等の所得合算前に内国法人に対する配当があった場合の二重課税  
(例:3月期決算の内国法人が3月期決算の特定外国子会社等から中間配当を受け取る場合)

#### ② 適用対象事業年度以前に発生した欠損金の繰越控除を認めること

合算課税を受ける際には過年度に生じた欠損金の繰越が認められているが、当該欠損金が特定外国子会社等に該当しない事業年度に生じた場合には欠損金の繰越は認められず、二重課税となってしまう。諸外国の法人税率の引下げなど外的要因によって特定外国子会社等に該当してしまう場合には、特定外国子会社等に該当しない事業年度で生じた欠損金の繰越控除を認めていただきたい。

#### ③ 特定外国子会社等からの配当に係る源泉税を「損金算入」から「直接外国税額控除あるいは損金算入の選択」に変更すること

外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う改正により、特定外国子会社等からの配当に係る源泉税については「損金算入」することとなったが、企業にとり不利な改正となっているため「直接外国税額控除」あるいは「損金算入」を選択可能としていただきたい。

#### ④ 特定課税対象金額を有する法人の株式譲渡を行い譲渡益が生じた場合には、当該法人に係わる特定課税対象金額に達するまでの金額については、投資簿価修正による調整等、非課税とすること

特定課税対象金額を有する法人の株式譲渡を行い譲渡益が生じた場合、この譲渡益に対しての課税は二重課税となる。この二重課税を排除するために、投資簿価修正による調整等を行うことによって、特定課税対象金額までの金額は非課税としていただきたい。

⑤ 資産性所得を発生させる持分 10%未満の株式の判定は、グループ全体の持分で行うこと

平成 22 年度税制改正で導入された資産性所得合算課税制度においては、株式保有割合 10%未満の法人（特定法人）の株式等からの配当及び譲渡所得が対象とされているが、この判定はグループ全体の持分で行うこととしていただきたい。

⑥ 外国上場会社が株主となっている会社について外国関係会社の判定（内国法人 50%超）を行う際に、当該外国上場会社の株主に 10%未満の内国法人及び居住者が含まれる場合は、当該内国法人及び居住者の保有割合は、内国法人保有割合に含めないものとする

外国関係会社の判定は、内国法人により 50%超の株式保有がなされているか否かで行われるが、例えば、内国法人の出資比率が 50%以下であっても、残りを出資する外国法人が上場会社で、その株主に内国法人及び居住者が含まれると、間接的に出資比率が 50%超となる場合がある。しかしながら、小規模な出資関係者を把握することは実務的に困難であるとともに、現行判定方法は支配関係の実態にそぐわない。従って、外国上場会社が株主となっている外国関係会社の判定において、当該外国上場会社の株主に 10%未満の内国法人及び居住者が含まれる場合は、その保有割合を除外することとしていただきたい。

⑦ 欠損子会社の合算を認めること

現在、特定外国子会社等の留保所得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も認めていただきたい。

⑧ 適用除外要件の明確化を図ること

タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件（主たる事業）につき、一法人の中で幾つかの異なる業態の事業を展開しているケースについて、収入金額または所得金額、固定施設、使用人数等による検証結果では、主たる事業が明確にならないケースもあるため、明確化を図っていただきたい。

⑨ 特定外国子会社等の判定にあたり、本店所在地国が法人税を課さない国又は地域にあっても、他の国又は地域での法人税の負担により、所得に対する税の負担割合が 20%超となっている場合は特定外国子会社等には該当しないとする

租税回避の意図はなく、会社設立の簡便性や業務遂行の優位性などから法人税を課さない国に本店を設立し、主たるオペレーションを他国の支店で行う場合等は、法人のトータルの租税負担割合がトリガー税率を超えていても特定外国子会社に該当してしまい合算課税が生じてしまう。一方、本店所在地国に極めて低率でも法人税が存在していれば、同様のケースで、トータルの租税負担割合がトリガー税率を超えていれば特定外国子会社に該当しない。特定外国子会社の判定は、当該法人の実際の租税負担割合によって行うこととしていただきたい。

- ⑩ 特定外国子会社等の解散後の債務免除益が合算の対象とならぬよう、課税対象金額の計算上、内国法人の所得計算と同様、法人税法第 59 条第 3 項に規定されている期限切れ欠損金の損金算入を認めること

清算所得課税制度との整合性を図る観点から、租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号により控除される欠損金額に、法人税法第 59 条第 3 項に規定されている期限切れ欠損金を含めていただきたい。

- ⑪ 措令 39 条の 14 における実質租税負担割合の判定において、現地であった組織再編行為等、「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）」の範囲を明確化すること

租税特別措置法施行令第 39 条の 14 で規定されている実質租税負担割合の判定における非課税所得の範囲につき、現地での組織再編に伴う所得は該当しないことなど、その範囲を明確化していただきたい。

- ⑫ タックス・ヘイブン対策税制上の合算対象となる「法人の形態」を明確化すること

現状の法制では、対象となる法人形態が明確でなく判断に迷うケースが多々ある。ケイマンの LLP については、対象外とする（構成員である出資者が課税客体）旨の判例があるが、それ以外の国・地域の特殊な形態の法人形態についても、各国の会社法等の法制に拠るところもあり、一概に法制化することの困難は理解するが、24 年度税制改正にて明確化（対象となる要件等の拡充等）を願いたい。

## (2) 外国税額控除制度の見直し

- ① 国外所得の一括限度方式を堅持するとともに、所得の 90% というシーリングを撤廃すること

近年、わが国企業の海外事業展開はますます加速しており、その形態も多様化、複雑化している。他方、進出先各国においては、当然のことながら、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、わが国企業の海外オペレーションの促進を図りながら、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、国外所得の 90% シーリングは、国外所得比率が 90% を超す企業や国内所得が赤字となる企業に国際的三重課税を強いるものである。本シーリングを撤廃し、わが国の租税負担を上限に控除することを可能とする制度としていただきたい。

- ② 特定外国子会社等の合算所得のうち、本店所在地国が法人税を課さない国又は地域である場合には非課税国外所得とされているが、他の国又は地域で法人税を課されている場合には課税国外所得とすること

会社設立の簡便性や業務遂行の優位性などから法人税を課さない国に本店を設立し、主たるオペレーションを他国の支店で行う場合等は、法人の租税負担全体が非

課税国外所得となる。本店所在国において法人税が非課税であっても、他の国で法人税を課税されている場合は課税国外所得としていただきたい。

- ③ 租税条約がない国等において、相手国等の税法において適正に外国法人税が課され、かつ、本邦でも課税される性質の所得（Capital Gain 等）は国外所得に該当する規定を導入すること

上記のような所得については国外所得とすることが妥当であることから、規定により明確化を図っていただきたい。

- ④ 控除限度超過額及び控除余裕額の繰越期間を3年から7年に延長すること

国外所得の発生と現地での外国法人税の決定とのタイミングのズレが3年を超える例があることに加えて、近年の厳しい企業環境において、国内所得・国外所得を合算した全世界所得が赤字の場合、外国税額に係わる税額控除制度の整備が不十分であることが顕在化している。とりわけ、事業再編等により損失処理が巨額に及ぶ場合、その後の年度においても欠損金控除によりわが国での支払法人税が発生しない状況が継続することから、現行3年の繰越期間では控除しきれない企業が多数出現している。従って、超過額及び余裕額の繰越期間を7年まで延長していただきたい。

- ⑤ 地方税から控除未済となった金額は、法人税と同様に還付すること

地方税の控除未済を還付しないのであれば、繰越期間を3年から7年に延長すること

地方税の控除未済金額については、3年経過後に失効し控除不可となってしまうが、法人税における扱いと同様に還付処理としていただきたい。還付をしないのであれば、控除限度超過額及び控除余裕額の繰越期間を7年に延長していただきたい。

### (3) 外国子会社配当益金不算入制度の見直し

- ① 益金不算入対象に海外支店の所得を含めること

海外進出形態において、子会社形態と支店形態は同じ税務上の取扱いであるべきとの観点から、益金不算入の対象に海外支店の所得を含めていただきたい。

- ② 益金不算入対象となる配当に係る源泉税の書類保存要件を廃止すること

益金不算入の対象となる配当に係る源泉税は、外国税額控除も損金処理もできないにも拘わらず、その書類の保存を義務付けることは不合理である。当該書類保存要件を廃止していただきたい。

## 2. 移転価格税制の見直し

- (1) 無形資産の取扱いは、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こと

また、現在 OECD が進めているさらなるガイドラインの改定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ていただきたい。

平成 19 年 6 月の移転価格事務運営要領改正で、無形資産の取扱いの明確化が図られたが、事務運営要領は移転価格税制に関する事務運営の基本方針、調査時の留意事項等を定めたものに過ぎない。無形資産の定義については、国際的なルールと整合性をとった上で、法令レベルにおいて明確な規定を置いていただきたい。

また、OECD ガイドラインの改定作業に伴う国内制度の改正、執行に当たっては納税者の理解や納得を十分に得ながら進めていただきたい。

- (2) 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」とすること

制度適用の対象となる国外関連者の定義として、発行済株式等の 50%以上の保有が定められているが、持分が 50%ずつの合弁事業等の場合には、必ずしも支配権を有していない。従って、形式判断基準は 50%超の保有と改正していただきたい。

- (3) 租税条約締結国との移転価格課税の場合には相互協議の後でなければ更正できない制度とすること

平成 19 年度税制改正において、相互協議の合意に至るまでの期間、わが国課税（増額分）の納税を猶予するとともに延滞税を免除する措置が講じられたものの、猶予相当額の担保供託が義務付けられている。また、会計上は更正通知を受領すると財務諸表に当該金額を損益計算書上に反映させる必要がある。租税条約締結国との移転価格課税の場合には相互協議合意後でなければ、更正そのものをできない制度としていただきたい。

- (4) 相互協議の結果に基づく所得調整は、合意年度での確定申告において調整することも選択できる制度とすること

相互協議の結果、過年度の所得調整が必要な場合には、法人税・地方税ともに、合意年度での確定申告において調整することも選択できる制度とし、事務負担の軽減を図っていただきたい。

- (5) 「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こと

「特定事実」の存在による、実質的支配基準での国外関連者の判定は、基準が必ずしも明確でなく、税務当局の裁量の範囲が大きい制度となっている。本基準で国外関連者と判定する際は、税務当局に挙証責任があることを法令レベルにおいて明確化していただきたい。

**(6) 国外関連者宛寄附金課税については、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**

国外関連者との取引に係る課税について、寄附金課税を適用するのか、移転価格課税を適用するのかによって、相互協議の可否、更正の期限等が異なってくる。わが国において寄附金課税が行われた場合、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、国外関連者との取引に係る課税は原則として移転価格税制を適用することを明確にしていきたい。

### **3. 二国間租税条約の締結及び改定促進**

**(1) 配当等に係る源泉税課税の撤廃ないしは大幅軽減を盛り込んだ日米租税条約をモデルとして改定を促進すること**

既存の条約についても、その内容が古いものについては、更なる投資交流の活発化に向けて、配当等に係る源泉税課税の撤廃ないしは大幅軽減を盛り込んだ日米租税条約をモデルとして改定を図っていただきたい。

特に、外国子会社配当益金不算入制度が創設され、益金不算入となる配当に係る源泉税が損金不算入となるが、配当に係る源泉税率が高い国からの配当還流が阻害されることが懸念されるため、この面からも源泉税を撤廃する方向で租税条約の改定を促進していただきたい。

**(2) 外国子会社配当益金不算入の対象となる二重課税排除条項における持株割合の引下げを図ること**

外国子会社配当益金不算入制度の対象となる外国子会社等は、持株比率 25%以上とされているが、日米、日豪、日伯（いずれも 10%）、日仏（15%）租税条約においては持株比率要件が緩和されている。新規締結及び既存の条約の改定に際しては、当該持株割合の引下げを促進していただきたい。

**(3) 対応的調整の実施規定、仲裁規定を盛り込むこと**

新規条約の締結、及び既存条約で標記両規定の存在しないものについては改定において、対応的調整の実施規定、仲裁規定を盛り込んでいただきたい。

**(4) 未締結国との締結が急務である**

現在、わが国の租税条約ネットワークは 59 ヶ国・地域（平成 23 年 4 月）を数えるが、100 ヶ国以上に及んでいるイギリス、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、現在、精力的に行われている租税条約の締結交渉をさらに加速し、ネットワークの拡大を進めていただきたい。また、近年、経済活動のグローバル化に伴い移転価格税制に関する国際的二重課税のリスクが高まっているが、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は租税条約の存在が前提となるため、わが国企業の進出数が多い国、投資額が大きい国を中心に、未締結国との締結を促進していただきたい。

**(5) 租税条約の各条項で規定されている持分割合について、連結納税グループ全体での持分割合を基準に判定できる旨を規定すべきである**

グループ経営の実態に鑑みて、租税条約の各条項で規定されている持分割合について、連結納税グループ全体での持分割合を基準に判定できる旨、規定いただきたい。

**(6) 租税条約の適用を受ける際に提出する資料の有効年数規定を撤廃すること**

有効年数の規定により、内容に変更の無い場合も再提出が必要となるなど、企業に余分な負担が掛かっている。事務負担軽減の観点から有効年数規定を撤廃していただきたい。

#### **4. 海外投資等損失準備金制度の期限延長**

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る。一方、資源の探鉱・開発は、地質的、経済的に高いリスクを伴うものであり、また、これらの投資の所要金額は多額に上る。資源開発事業法人等特定法人への特定株式等に対する損失準備金の積み立ては健全な企業経営、今後の投資促進のため、欠かせないものとなっていることから、平成 23 年度末で期限を迎える本税制の延長を要望する。

以 上