

「国際課税連絡協議会 平成 30 年度税制改正要望」提出

国際課税連絡協議会は、日本貿易会が、国際取引に関係の深い業界団体に呼びかけ、国際的な税務問題について関係業界が一致団結して税制改正を要望していく目的で、2000年に結成したものである。

平成 30 年度税制改正要望は、国際的二重課税の排除の強化をはじめとする国際課税を中心に計 9 項目（大項目）を取り上げ、19 団体の連名で、9 月 22 日、政府・与党に提出した。

# 平成 30 年度税制改正要望

平成 29 年 9 月

## 国際課税連絡協議会

（下記 19 団体連名要望）

|                  |                |
|------------------|----------------|
| 京都貿易協会           | 日本繊維輸出組合       |
| 一般社団法人 神戸貿易協会    | 一般社団法人 日本船主協会  |
| 石油化学工業協会         | 日本船舶輸出組合       |
| 石油鉱業連盟           | 一般社団法人 日本造船工業会 |
| 一般社団法人 全国中小貿易業連盟 | 一般社団法人 日本鉄鋼連盟  |
| 一般社団法人 日本機械工業連合会 | 一般社団法人 日本電機工業会 |
| 日本鉱業協会           | 一般社団法人 日本電線工業会 |
| 一般社団法人 日本航空宇宙工業会 | 一般社団法人 日本貿易会   |
| 一般社団法人 日本産業機械工業会 | 公益社団法人 横浜貿易協会  |
| 一般社団法人 日本自動車工業会  |                |

幹事団体： 一般社団法人 日本貿易会

## 目次

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| はじめに                             | 2  |
| 1. 国際課税制度                        | 3  |
| (1) 外国子会社合算税制                    | 3  |
| 【改正要望（平成 29 年度改正内容に関する要望を含む）】    | 3  |
| ① 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化           | 3  |
| ② 経済活動基準の見直し                     | 4  |
| ③ 合算所得及び納税義務者の範囲の適正化             | 5  |
| ④ 受動的所得の範囲の適正化                   | 6  |
| ⑤ 二重課税の排除                        | 7  |
| 【明確化要望（平成 29 年度税制改正に伴う制度趣旨に関する）】 | 8  |
| (2) 外国税額控除制度                     | 9  |
| (3) 移転価格税制                       | 10 |
| (4) 支払利子税制                       | 12 |
| 2. 法人税における個別項目                   | 13 |
| (1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化        | 13 |
| (2) 海外受取配当金の益金不算入制度              | 13 |
| (3) 二国間租税条約の締結及び改訂促進             | 14 |
| (4) 外国事業体の取扱いの明確化                | 15 |
| (5) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長        | 16 |

## はじめに

近年、我が国企業は、グローバル化の進展、深化によって厳しい国際競争に晒されている。我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。我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、また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。

一方で企業の国際競争力は、税制に強い影響を受ける。企業を取り巻くグローバルな環境が大きく変化するなか、日本企業の健全な海外展開や国際競争力を維持・強化のためには、税制が障害となり足かせとならぬよう、国際課税制度の見直し等が喫緊の課題である。

また、我が国企業活動がクロスボーダーで展開され、我が国企業による国際的 M&A も増加している状況に伴い、我が国企業の海外におけるオペレーションも一段と複雑化している。こうした構造変化に対応し、我が国の国際課税制度が国際的調和のとられた税制となるよう整備されることの必要性は、一段と高まっている。

2015年10月に OECD（経済協力開発機構）より公表された BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクトの最終報告書を受けて、各国で新たな国際課税ルールが具体的に確立しつつある。米国のトランプ政権をはじめとして世界各国の政権交代が行われる中、今後、各国の税制も大きな変化が起きる可能性がある。我が国においても、BEPS プロジェクト最終報告書を踏まえ、平成 28 年度税制改正で「多国籍企業情報の報告書等に係る制度」、平成 29 年度税制改正で「外国子会社合算税制」が総合的に見直された。今後も段階的に国内法の整備が行われていくが、我が国の制度改正及び執行については、各国の動きを注視しつつ、企業の実態・実情や事務負担を踏まえ、納税者の理解・納得を得て進めて頂くことが肝要と考える。

加えて企業の海外進出の増加に伴い、グローバルビジネスが生み出す所得の関係国間での配分問題が一層錯綜してきている。進出先国における不当な課税については、民間だけで解決することは難しく、租税条約締結国との係争事案への解決に向けた官民協力しての積極的な取り組みも引き続き重要である。

以上のような状況を勘案し、国際課税連絡協議会は、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かせとならないよう、以下の改正を要望する。

以 上

## 1. 国際課税制度

### (1) 外国子会社合算税制

我が国の外国子会社合算税制（以下、CFC(Controlled Foreign Company)税制と称す）は、平成29年度税制改正においてBEPS最終報告書の基本的な考え方を踏まえ、外国子会社を通じた租税回避リスクを現行の「会社の外形」によって判断するアプローチから、「所得と事業の内容」に応じて把握するアプローチに改められることとなった。

制度改正にあたり、従来からの要望事項の一部である、事業基準及び所在地国基準からの一定の航空機リース業の除外等、一定の見直しがなされたことは望ましい結果であるものの、今回の見直しに含まれなかった従来要望事項及び、平成29年度税制改正に対する新規の要望事項については、我が国企業の国際競争力や適正な海外事業活動を阻害することなく、軽課税国への所得移転による租税回避を適切に防止する観点で、見直しを要望する。

また、当改正は実務面においても大幅な変更を伴うものであり、導入にあたっては事務負担の軽減についても種々配慮がなされたと受け止めているが、実務を考える上ではまだ不明確な点が多く、納税者側と執行者側の双方において実務上混乱を来たす懸念があることから、改正要望のみでなく改正内容の明確化についても併せ以下の通り要望する。

#### 【改正要望（平成29年度改正内容に関する要望を含む）】

##### ① 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化

軽課税国への所得移転を的確に防止する制度へ見直し、我が国企業の適正な海外事業活動の阻害要因を排除するため、以下を要望する。

- ・ 諸外国における法人実効税率引下げの動向を踏まえ、対象となる外国関係会社の適用免除基準（税率20%以上）を本邦法人実効税率の半分とすること
- ・ ペーパーカンパニー等の特定外国関係会社の適用免除基準（税率30%以上）についても、本邦や諸外国の法人実効税率引下げの動向を踏まえ、適宜見直しを行うこと
- ・ ホワイトリスト制度を導入すること  
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等については当該リストに含まれるよう検討すること

##### (理由)

諸外国における法人実効税率引下げの動向及び平成29年度税制改正を踏まえ、今後実務において確認が必要となる会社数が大幅に増えることが見込まれるため、税制の簡素化及び事務負担軽減の観点から、対象となる外国関係会社の適用免除基準の引下げに加え、米国や英国等の租税回避に利用される可能性が低い国や地域については、一律外国子会社合算税制の対象から除外するホワイトリストを導入すること。

## ② 経済活動基準の見直し

- a) 事業基準を廃止すること。なお、船舶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  
また、事業基準が廃止されない場合、事業基準における主たる事業の判定要素を、短期的な景気変動の影響を受ける収入や所得のみならず、経営資源の投下状況（投下資本、従業員の従事割合、事業活動に係る費用等）に着目した基準とすること
- b) 航空機エンジン等、その使用する範囲が必然的に国際的とならざるを得ない資産の貸付を主な事業とする場合は、結果的に所在地国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、非関連者基準または所在地国基準の適用についてはその国際的活動に照らし、非関連者基準を適用すること

### (理由)

- a) 平成29年度税制改正により、外国関係会社の受動的な所得を広範に捕捉する仕組み（キャッシュボックスの全部合算制度の導入、経済活動基準を満たし、合算課税対象となる外国関係会社の受動的所得（資産性所得）の部分合算制度の範囲拡大）が整備されたことを踏まえると、外国関係会社の主たる事業のみに着目して全部合算の対象とする事業基準の存在意義は減じられている。また、事業基準は、主たる事業の判定という不確実性の高い主観的な要素をはらんでおり、行き過ぎたオーバーインクルージョンを防ぐべく、事業基準の廃止を要望する。

また、仮に事業基準の廃止が難しい場合でも、オーバーインクルージョン防止の観点から、主たる事業の判定について整備することを要望する。具体的には、一過性のキャピタルゲイン、キャピタルロスといった特殊要因や、短期的な景気変動の影響等によって主たる事業の判定が歪むことを防止するため、主たる事業の判定においては外国関係会社の収入や所得のみならず、経営資源の投下状況（投下資本、従業員の従事割合、事業活動に係る費用等）に着目することとして頂きたい。

- b) 平成29年度改正において、事業基準及び所在地国基準より一定の航空機リース業が除外されることとなり、当会の従来要望が取り入れられた形となったが、航空機エンジン等、その使用する範囲が必然的に国際的とならざるを得ない資産の貸付を主たる事業とする外国関係会社についても航空機リース業と同様に、非関連者基準が適用されることが適切であると考えます。

### ③ 合算所得及び納税義務者の範囲の適正化

- a) 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外国関係会社から内国法人への現物分配について、課税繰延への取扱いを認める（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、組織再編に係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、買収を実施した複数年後の合算開始とする
- b) 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
- c) 全部合算の場合における合算所得算定に係る事務負担軽減のため、外国関係会社の税引前利益等に基づくデミニマス基準を設けることを要望する
- d) 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、株式を保有する外国関係会社の単位ではなく、親会社保有分も含めたグループ全体を合計した持分割合で行うこととする
- e) 欠損金会社の合算を認めることを要望する

#### (理由)

- a) 本邦企業の事業戦略上、クロスボーダーでのM&Aによる事業規模の拡大や深化が積極的に実行される中で、海外企業グループを買収した場合、多くの特別目的会社（Special Purpose Company、以下SPCと称す）を介在させた投資スキームが採用されているケースが多い。  
このような場合に、本邦企業として不透明な税務リスクの排除や事業管理上の効率化などの観点から、事業再編を行い、不必要なSPCを清算する強いニーズがあるものの、現行のCFC税制ではSPCの清算時にキャピタルゲイン等が発生した場合、合算課税が生じるため、事業再編の実行における足かせとなっている。  
今後BEPSによる国際課税制度の見直しが各国で進む中、租税回避行為とみられるリスクが残る投資スキームが残ることは、本邦企業の海外における税務リスクを不必要に高めることにもなり、また、本邦企業による新規海外投資の阻害要因にもつながる懸念があり、これらは結果的に日本企業の国際競争力の低下を招くものであることから、政策的

にこのような障害を排除すべきである。それらの障害がなくな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やすくなり、我が国企業の国際競争力強化につながる。また、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願います。なお、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頂きたい。

- b) 平成29年度税制改正において、特定外国関係会社の追加及び部分合算の範囲の大幅な拡大が実施されることにより、申告に係る事務負担が大幅に増加することが見込まれる。内国法人の保有率が低い外国関係会社に関しては、影響力を有しておらず、会計上も連結対象となっていないことから、情報を収集することが困難であり、申告書作成実務の負担が非常に重くなる懸念がある。したがって、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会計上の連結範囲と平仄を合わせ、10%以上から20%以上へ引き上げて頂きたい。
- c) 現在、一定の受動的所得の対象金額については、デミニマス基準により一定水準以下の所得合算を省略することとされているが、会社単位の適用対象金額については金額の多寡によらず所得合算することとなっている。事務負担軽減の観点から、適用対象金額についても外国関係会社の税引前利益等に基づくデミニマス基準を導入頂きたい。
- d) BEPS行動計画3の最終報告書（パラグラフ78）において、親会社が直接配当を受け取った場合に免税となる配当はそもそもBEPSリスクがないことが明記されている。加えて、平成29年度税制改正において合算対象となる剰余金の配当等の範囲が拡大されたことも踏まえ、株式保有割合の判定は外国関係会社の単位ではなく、親会社保有分も含めたグループ全体の持分割合で行うべきである。
- e) 外国関係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、海外における外国関係会社等の利益だけでなく損失の合算を認めるべきである

#### ④ 受動的所得の範囲の適正化

##### a) 受取配当金

持分割合10%以上で配当が全部合算、部分合算の対象外となる資源投資の範囲に、鉱物資源の採取を行う会社を追加すること

b) 受取利子

- ・ 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、当該受取利子を稼得するために要した間接費用の控除も認めることとする
- ・ 出資割合50%以下の関連者にも幅広くグループファイナンスを行っているため、関連者等の定義は内国法人から直接・間接に10%以上出資を行っている外国法人とする

(理由)

a) 化石燃料採取事業については、多額の投資が必要となることや、各種リスクの遮断、投資パートナーの反映等の事業上の理由に基づいて、SPCを経由するケースが多いため、条件が緩和されているとの理解だが、鉱物資源採取事業においても、同様のケースが多く存在する。また化石燃料のみならず鉱物資源の確保も日本にとって重要であり、係る政策目的からも持株割合10%で配当非課税となる資源投資の範囲を拡大して頂きたい。なお、国内から直接投資する場合と差異が生じないように、海外子会社配当益金不算入制度において、上記ニ事業を行っている海外子会社から、内国法人が受ける配当については、非課税条件を緩和すべきと考える。

b) 受取利子や有価証券の譲渡損益には少なからず間接費用（賃料、人件費、システム関連費用等）が伴っており、当該間接費用が控除されない場合に過大な合算課税が生じてしまうため、間接費用も控除されるべきと考える。

また、受動的所得と間接費用は明確な紐付けがないことを勘案し、一定の合理性が担保される方法で間接費用の金額を見積ることができることとして頂きたい。

なお、現行法上、資産性所得として部分合算されるのは、全部合算所得に相当するまでの金額とされており、平成29年度改正によりこの規定が撤廃された。これにより、部分合算対象所得に係る間接費用の控除可否が従前以上に大きく影響することとなる。

平成29年度改正では、一定の要件を満たす外国関係会社による関連者宛の金銭の貸付に伴う利子を受動的所得から除外する規定が設けられている。しかしながら、グループファイナンスにおける実際の貸付先は租税特別措置法に規定される関連者よりも広く、グループファイナンスの実態に平仄を合わせる観点から改正を要望するもの。

⑤ 二重課税の排除

本邦の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、本邦において二重課税の排除のための措置を設けること（以下、a、bにて例示）

a) 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

b) 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

(理由)

BEPS行動計画3を踏まえ、今後各国においてCFC税制の立法、強化が進むことが想定される中、外国関係会社の所得に関して、本邦以外の国でCFC税制の適用を受けた場合に生ずる二重(重複)課税について、国内法上でなんらかの措置を講じる必要があると考える。

**【明確化要望(平成29年度税制改正に伴う制度趣旨に関する)】**

a) 経済活動基準に関する明確化

事業基準について、(航空機リースの判定における)現地の役員、従業員が「通常必要と認められる業務の全てに従事していること」という定性基準について、業務の遂行に際し、外部専門家へ業務委託を活用している場合でも当該基準に抵触することはない旨を明確にすること

b) 特定の外国関係会社(ペーパーカンパニー)に関する明確化

ペーパーカンパニーの定義について、以下を明確化すること

- ・ 「主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設」について、複数の事業者によって事業所等を共有している事実があるとしても、そのことだけで実体基準を満たさないこととはならないこと
- ・ 使用人又は役員が兼務者である事実があるとしても、そのことだけでは管理支配基準を満たさないことにはならないこと

c) 受動的所得における利子に関する例外規定の明確化

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「通常必要と認められる業務のすべてに従事している」ことに関して以下の点を明確にすること

- ・ 一定の業務委託がなされていることが通常の業務である場合、そのような慣行は、通常必要と認められる業務の範囲に含まれること
- ・ 内国法人に承認を求めることや、協議、報告を行うことの実事があるとしても、そのことだけでは通常必要と認められる業務に該当しないことにはならないこと
- ・ 一般的な貸金業と同等の機能がない場合においても、外国に設立する事業上の理由が認められる場合には、合算対象から除外すること
- ・ 親会社がグループ全体の方針の決定や債務保証をしているという事実があるとしても、そのことだけでは通常必要と認められる業務の全てに従事していないとはならないこと

(理由)

- a) 人件費に対する業務委託比率という定量基準が課されていることから、過剰でない範囲で外部専門家への業務委託が認められていることは明らかかと思われる。一方、定性基準には、「全てに従事していること」という文言があり、業務委託が一切認められないようにも解釈できてしまう。よって、定性基準において、現地従業員による業務遂

行に際し、外部専門家への業務委託を活用している場合でも本基準に抵触しないことを明確化頂きたい

- b) ペーパーカンパニーの定義については、幾通りもの解釈が可能であり、国税庁等担当者次第では、過度な税務執行が予想される。よって納税者による予見可能性の確保及び課税当局による恣意的な課税の防止の観点から、明確化を要望するものである。  
また、実体基準の判定に際し、主たる事業を行うために、必ずしも大規模な事務所は必要なく、それぞれの事業特性に見合った事務所や管理・支配・運営の状況が求められることを明確化頂きたい
- c) 企業グループのグループファイナンス会社においては、一般的な貸金業者が有する利子率の決定機能等を必ずしも有しているとは限らない。例えば、グループ内の事業会社の与信リスク等は日本親会社が集中管理し、グループファイナンス会社においては地場金融機関との交渉や域内事業会社への融資を実行するなどの形態が考えられる。こうした場合におけるグループファイナンス会社は、企業グループの資金効率の最適化のために立地・時差・通貨などによる影響を最小化する目的で外国に設立されたものであり、事業上の明確な理由があることから、その利子所得は合算の対象から除外されるべきと考える

## (2) 外国税額控除制度

外国税額控除制度に係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こと
- ・ 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7年に延長すること

(理由)

我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、我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。

また、海外当局による過去3年を超える年度に対しての新興国での課税事例が増加している状況下、現在の規定にある3年間の繰越期間では、当初の「期ずれの措置」に対応できず、今後、二重課税の解消ができないまま控除額が失効するケースの更なる増加が想定

されるため、期限を帳簿保存期間に合わせて7年への延長を求める。

### (3) 移転価格税制

- a) 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
- b) 移転価格税制に係る文書化制度に関し、以下を要望する。
  - ・ 最終親会社等届出事項の提出期限を法人税申告期限日とする
  - ・ いわゆるローカルファイル作成義務範囲から、事前確認制度（片務を含む）を締結している国外関連者、及び、外国子会社合算税制の適用を受けている国外関連者を除外する
  - ・ 国別報告事項（CBCR）の作成及び提出義務に関し、我が国企業に混乱が生じないために、各国がOECDルールに準拠し国内法を整備し実施されるよう日本政府による各国への働きかけ、日本企業への支援を行う
- c) 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すでに規定された第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
- d) 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
- e) 「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

（理由）

- a) 国外関連者判定において、国外関連者の対象となる50%の持分の会社は、原則、会計上持分法適用である会社であり実質的に支配できていないことから、別表17（4）作成でも、出資比率50%で持分適用である会社からの情報収集には相当の作業負荷がかかっている。加えて、平成28年度税制改正における国別報告事項の構成事業体の範囲として、「適用される会計基準において、連結財務諸表に財産及び損益の状況が連結して記載される事業体」と定義されたことも踏まえ、本事項との平仄を合わせて頂きたい。
- b) 平成28年度税制改正により、移転価格税制に係る文書化制度が導入され、各種事務負担が発生している。その中でも、「最終親会社届出事項」については、現在の提出期限で

ある会計年度終了時に構成事業体の確定がなされることから、実務上の観点からも、法人税申告期限日が提出期限であることが適当と考える。また、いわゆるローカルファイルについては、その目的が国外関連者との独立企業間価格を算定するためのものであり、事前確認制度（片務を含む）を締結している国外関連者はその時点で目的を達成しており、また、年次報告書にて取引価格等について報告を行うことから、事務負担も考慮し、ローカルファイルの同時文書化義務範囲から除外して頂きたい。同時に、外国子会社合算税制の適用を受けている国外関連者の所得は本邦で課税されていることから国外関連者との取引について分析の必要性はなく、ローカルファイルの同時文書化義務範囲から除外して頂きたい。

- c) 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、特に昨今の課税は海外で事業を行う多国籍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頂きたく、上記のc)～e)項目について要望する。

具体的には、無形資産の取扱い等に関する予見可能性と国際的なルールとの整合性の確保の重要性が高まっていることから、無形資産の取扱い、特に、無形資産の定義についての法令レベルにおける明確な規定を置いて頂きたい。また、OECDではBEPS行動計画8～10において移転価格税制の見直しが検討されている。BEPSプロジェクト最終報告書を受けて我が国の国内法についても既に過年度において改正が一部実施されており、平成29年度税制改正大綱の補論においても、中期的に取り組むべき事項として、過大支払利子税制・所得相応性基準の導入を含めた移転価格税制の見直しを検討することが述べられている。今後これらの本格的な検討が行われるものと見込まれるが、国内制度改正等を行うに際しては、そのタイムスケジュール等の計画を明示頂くとともに、事前に関係者からの意見を聴取し、更に、改正に際してはドラフトへのパブリックコメントを求める等の形で、納税者の理解や納得を得ながら進めて頂きたい。また、価値評価が容易でない無形資産に係る移転価格取引について納税者から税務当局への事前確認申請については、今後その予見可能性を高めるための有効な手段としての有用性が一層高まってくることから、当局においても事前相談を含め柔軟に受け付けて頂きたい。ただし、新興国を中心に市場固有の特徴（LSA）を無形資産に準じて取り扱うことで新興国側により高い利益の帰属を求める動きがあることを強く懸念する。国際社会が定め合意した共通のルールに協調的に執行することをOECD並びに我が国当局からも働きかけて頂きたい。

- d) 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が、相互協議等による納税者の救済の途を残すためにも安易な寄附金課税の適用は避けるべきであり、移転価格税制を適用することを原則とする、または、適用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、並びに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、寄附金課税の対象は国外関連者に対する贈与の意図が明白なものに限ることを要望する。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。

#### (4) 支払利子税制

BEPS行動計画4（支払利子税制）については、対国内・対第三者を含めた全ての純支払利子を対象に控除制限が適用される可能性があり得るが、本税制の目的は過大な支払利子等を利用したアグレッシブなタックスプランニングによる税源浸食を防止することである。本邦においては、既に過大支払利子税制が存在しており、既存の税制によってアグレッシブなタックスプランニングによる税源浸食は防止できていることから、税制の見直しの必然性につき慎重に検討を行うことが望ましい。仮に、当該税制を見直す必要があるとしても、控除制限の対象とすべき支払利子等は対国外かつ対関連者のみとすべきである。企業の資金調達として通常実施される銀行等からの借入が対象となれば、企業活動に多大な影響を与えるため、慎重な対応をお願いしたい

#### (理由)

BEPSプロジェクトに関する最終報告書を受け、我が国の国内法についても既に過年度においてBEPSプロジェクトに呼応した改正が一部実施されており、平成29年度税制改正大綱の補論においても、中期的に取り組むべき事項として、所得相応性基準の導入を含めた移転価格税制、並びに過大支払利子税制の見直しを検討することが述べられている。したがって、今後これらの本格的な検討が行われるものと見込まれるが、その際には事前に納税者の意見を十分に確認するとともに、その見直しの必然性につき納税者に説明を行った上で、我が国企業の国際競争力や日本の立地競争力を阻害することがないように、事務負担、並びにコンプライアンス・コストとのバランス等を鑑みて、慎重に対応することが望ましい。

## 2. 法人税における個別項目

### (1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化

我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。

- ・ OECD諸国やアジア各国並みの法人税率（25%以下）を念頭に、法人実効税率のさらなる引下げを進めること
- ・ ただし、繰越欠損金や受取配当金、外形標準課税等に係る課税ベース拡大は、我が国企業の国際競争力や成長を阻害し、我が国の立地競争力の低下を招くことから、これらを財源とする法人実効税率引下げに反対する

(理由)

企業活動のグローバル化がますます進んでいく中、我が国の立地競争力及び我が国企業の国際競争力を確保もしくは強化し、我が国経済の中長期的な活性化につなげるためには、欧米やアジア等の海外諸国とのイコールフットイングの観点から、我が国企業もしくは我が国に進出する外国企業が、我が国において海外主要国と比較してより高い租税負担を課されている租税制度について、海外主要国と同様の制度（同水準の法人実効税率及び課税ベース）とすることで、我が国経済成長の支えとなるような税制改正がなされるべきであると考え（OECD加盟国平均：約25%、アジア地域平均：約21%、ヨーロッパ地域平均：約20%）。ただし、繰越欠損金や受取配当金、外形標準課税等に係る課税ベース拡大は、我が国企業の国際競争力や成長を阻害し、我が国の立地競争力の低下を招くことから、これらを財源とする法人実効税率引下げに反対する。

### (2) 海外受取配当金の益金不算入制度

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我が国企業の国際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、鉱物資源等）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こと
- ・ 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

(理由)

資源輸入国である我が国にとって、海外の資源案件への投資を通じて資源の安定供給を図ることは極めて重要である。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、我が国経済の活性化の観点から、我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、昨今の我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、我が国企業にとっての同制度の意義に加えて、資源確保のためのより高い競争力の確保、我が国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、鉱物資源等）に対する海外投資について持分保有要件を廃止し、持分割合にかか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：比率要件なし、仏、蘭：5%、独、ベルギー：10%）とのイコールフットリングの観点から、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。

### (3) 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す、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）に係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

a) 租税条約未締結国との条約締結及び既存の租税条約の改定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

b) 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

c) 我が国が締結済み（あるいは今後締結予定）の二国間租税条約を可能な限り多く多国間協定の対象とすることで、Post BEPSにおける潜在的な国際的二重課税問題への対応体制を早急に整える

d) BEPS行動計画7の勧告後、2017年6月22日の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する

なお、OECD案では、PE概念が従来よりも大幅に拡張しており、企業の国際事業展開の障害にならないように十分に配慮すること

- e) 租税条約の改正要望国・地域：  
インド、インドネシア、カナダ、韓国、シンガポール、タイ、台湾、中国、  
パキスタン、フィリピン、ブラジル、ベトナム、マレーシア
- f) 租税条約の新規締結要望国・地域：  
アルゼンチン、アルジェリア、イラン、カンボジア、ケニア、コロンビア、  
ナイジェリア、パナマ、ベネズエラ、ペルー、ミャンマー、モンゴル

(理由)

現在、我が国の租税ネットワークは110ヵ国・地域との間で構成されているが、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66ヵ国・地域（2017年6月1日現在）にとどまっており、100ヵ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の適用や、BEPSプロジェクトの推進に伴う国際的二重課税の増加が懸念される中、BEPS行動計画14において採り上げられている通り、二重課税問題の解消を図る重要な手段である相互協議の重要性が増している。この点は当然ながら相互協議の実施は租税条約の存在が前提となるため、このような観点からも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頂くことを要望する。

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。

#### (4) 外国事業体の取扱いの明確化

我が国の租税法上における外国事業体の取扱いを明確化する

(理由)

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、どのように取り扱われるかが不明確である。米国デラウェア州LPSに係る最高裁判決により一定の判断基準は示されたものの、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個別に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扱いの指針をガイダンスとして公表しているように、我が国においても外国事業体の租税法上の取扱いを明確にし、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**

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29年度で期限切れとなる海外投資等損失準備金制度について期限を延長する。

(理由)

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を維持・存続することが不可欠である。

以上