

## 「国際課税連絡協議会 令和2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。

令和2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、経済活動のさらなるグローバル化に対応し、我が国企業の国際競争力の強化や我が国経済成長の支えとなる税制改正の必要性から計15項目（大項目）を取り上げ、19団体の連名で、9月30日、政府・与党に提出した。

# 令和2年度税制改正要望

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

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（CFC 税制） .....	3
① 受動的所得の範囲の適正化 .....	3
② 合算所得の範囲の適正化 .....	5
③ CFC 税制の単年度主義の是正 .....	6
④ 二重課税の排除.....	6
⑤ 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化 .....	7
⑥ 経済活動基準の見直し.....	8
(2) 我が国の BEPS プロジェクトの最終報告書（電子経済の課税上の課題への対応） .....	9
(3) 外国税額控除制度.....	10
(4) 外国子会社配当益金不算入制度 .....	10
(5) 移転価格税制 .....	11
2. 連結納税制度.....	12
(1) グループ調整計算 .....	13
(2) 欠損金関連.....	14
(3) 現行制度見直しに伴う新制度移行に関する要望.....	15
(4) 加入・離脱関連.....	15
(5) 連結納税における二重課税・二重控除関連 .....	15
(6) 時価評価課税 .....	16
3. 法人課税における個別項目 .....	17
(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化.....	17
(2) 海外受取配当金の益金不算入制度 .....	17
(3) 二国間租税条約の締結及び改訂促進.....	18
(4) 資源エネルギー関連の租税特別措置の期限延長.....	19

## はじめに

我が国政府は、本年 G20 の議長国として、世界経済の課題に取り組み成長促進に向け協働すべく議論を主導し首脳宣言を取りまとめた。世界経済は、安定化の兆しを示し、本年後半から 2020 年に向けて緩やかに上向き見通しであるものの、貿易と地政をめぐるリスクに継続的に対処する必要性が合意されている。国内では、デフレ脱却と経済再生を最重要課題として 6 年間取り組み、大胆な金融緩和政策、機動的な財政政策、民間投資を喚起する成長戦略の実施により名目 GDP は、約 550 兆円と過去最大規模に達した。アベノミクスがもたらした経済好循環をさらに、持続・拡大させ 2020 年頃の名目 GDP600 兆円経済を目指している。一方、国内外の様々な政治的・経済的要因によって、生産・輸出の低下など、企業経営者の間では、景況感が後退し始めている。

G20 では、自由貿易の推進やイノベーションを通じた世界の経済成長を牽引する意思が発信され、我が国はデジタル化を原動力とした経済社会の構造改革を目指し Society5.0 により生産性の飛躍的向上、潜在成長率の引き上げにより成長力を強化、少子高齢化・人口減少による労働力人口の伸びの鈍化に、対応しようとしている。そのために、国際的なルール作り等グローバルな課題解決への積極的貢献を行っていく姿勢が示されている。

国内外の事業環境の不確実性の高まりの中で、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。環境変化に伴うフレキシブルな事業活動の再編や国内外企業との連携等、外国企業が享受している制度に劣後しない、制度的インフラを整備することは、我が国企業が日本経済の活性化に寄与し、中長期的な安定した持続力のある経済成長への貢献する上で欠くことのできない前提である。とりわけ、税制は事業投資等の企業経営の戦略的判断にも関わる極めて重要な制度的インフラである。外国企業に比して我が国企業の税負担が著しく重い場合、競争上の足枷となる可能性もあり、「レベル・プレイング・フィールド」（公正な競争条件）を醸成する観点からも税制を整備することが重要である。

国際課税制度については、平成 29 年度税制改正で特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入制度（外国子会社合算税制）の見直しが行われたものの、その後の米国の税制改革による法人税率の大幅な引下げにより、同国で活動する事業体にまで同税制の射程が及ぶ懸念が生じた。令和元年度改正で同税制の更なる見直しにより、斯かる懸念は大幅に解消されたと評価出来るものの、海外に於ける事業運営の在り方と本邦に於ける事業運営の在り方の違いなどにより、グローバルに事業を展開する我が国企業が予期せぬ課税に晒される懸念の全てが解消したと言える状態にまで至ってはいない。我が国企業の国際的な展開を加速する上でも、引続き同税制については改善される余地が残る。

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枷とならないよう、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（CFC 税制）

我が国の外国子会社合算税制（以下「CFC 税制」という）は、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との BEPS プロジェクト最終報告書（行動計画 3「外国子会社合算税制の強化」）における基本的な考え方（外国子会社の経済実態に即して課税すべし）を踏まえ、我が国企業の健全な海外発展を阻害することなく、より効率的に国際的な租税回避行為に対応するため、平成 29 年度税制改正においては、租税回避リスクを、改正前の外国子会社の租税負担割合により把握する制度から、所得や事業の内容によって把握する制度に変更された。

「所得」の部分については、本改正により経済実態の無い、いわゆる受動的所得の対象範囲が大幅に拡大し、かつ金利・配当と言った「所得の類型」に着目する形式的基準が導入され、租税回避の意図が含まれない所得においても課税がなされる事となり、租税回避への対応という本税制の趣旨を逸脱しており、企業の国際競争力を削ぐ税制となっていると言わざるを得ない。加え、「事業」の部分についても米国の税制改正により 2018 年度以降法人税率が引下げられたことにより、米国で事業を営む子会社も CFC 税制対象となり、本邦企業に過剰な税負担かつ事務負担を強いる税制となった。「事業」の側面においては、平成 31 年度税制改正において米国税制改正を意識した特定外国関係会社におけるペーパー・カンパニーの範囲並びに適用免除基準における租税負担割合の見直し等といった一定の改正がなされたことに加え、その後の国税庁による通達・Q&A での指針は開示されたものの、ビジネスの多様化が進み日本の事業慣習とは異なる会社を本邦の事業分類を当てはめて事業基準を判定する現行の基準では、十分な実態と経済合理性を兼ね備えた会社に対しても課税が行われる懸念があるため、本税制の趣旨を鑑み、事業基準の判定の一層の明確化を要望する。

一方、CFC 税制における外国関係会社の判定は事業年度毎に実施することになっており、英国もしくは米国のように他国の税率引下げにより突如外国関係会社となってしまいうケースがある。この場合、現行制度では外国関係会社該当前に有していた欠損金が外国関係会社該当後には使用できないという CFC 税制の「単年度主義」による弊害も実在する。CFC 税制の単年度主義の改善等も含め、従前より改善されていない項目につき、以下の対応を要望する。

#### ① 受動的所得の範囲の適正化

平成 29 年度税制改正では、経済活動の実体のある事業から得られる能動的所得は外国子会社の租税負担割合に関わらず合算対象外とする趣旨であったが、改正後法令では所得の属性（能動的か受動的か）の判定について、会計科目に着目した形式基準に依拠したものとなっている。受動的所得の範囲の適正化の観点から、以下要望する。

- a) デリバティブ損益：現地で能動的な事業を行う外国関係会社（商品先物取引業者には該当せず）が当該事業活動の一環としてデリバティブ取引を行う場合、デリバティブ取引の損益を受動的所得から除外すること。
- b) ユーザンス金利：商品販売に際して客先にユーザンスを供与した際に受取る利息につき、事業活動に直接紐付く所得であることから、受動的所得より除外できるものとする。
- c) 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。

- ・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に直接・間接に 10%以上出資を行っている外国法人とすること。

- d) 上限額の復活：部分合算課税の金額は、会社単位の合算課税額を上限とすること（旧措法 66 の 6④の規定の復活）。

(理由)

本邦 CFC 税制では、経済実態がある子会社の所得であっても、いわゆる受動的所得については合算対象とする方式（インカム・アプローチ）がとられている。インカム・アプローチでは、能動的所得（経済実態のある事業からの所得）と受動的所得（経済実態を伴わない所得）の峻別が重要となるため、単に会計科目という極めて形式的な基準のみに基づいて判定するのではなく、実質的に能動的な所得は合算対象から除外すべきである。下記の事項はいずれもその所得を得るだけの実質を備えたものであり、合算から除外すべきである。

- a) 先物取引業者に限らず、トレーディングを行う会社にとってデリバティブ取引は商品の価格変動その他のリスクヘッジのために不可欠であり、能動的な事業活動の一部である。デリバティブが受動的所得獲得のために利用される可能性は確かに否定できないが、かかる活動の租税回避防止のために、能動的な事業会社が行うデリバティブまでも原則合算対象とするのは、デリバティブの利用目的の誤解に基づく過剰な対応であると言わざるを得ない。
- b) 商品を販売する際のファイナンスの一つであるユーザンス金利については CFC 税制上の取扱いが明らかでないが、金利所得として認定される可能性がある。しかしながら、客先へのユーザンス供与は現地に実体のある販売活動の一部であって、その対価であるユーザンス金利はその活動に直接紐付く能動的な性質をもつ所得であり、受動的所得には該当しないため、除外対象であることの明確化を要望する。
- c) 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見積りを可能として頂きたい。また、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。
- d) 上述のとおり、所得の属性判断は実質内容に基づき行われるべきであるが、それが認められない場合、行き過ぎた合算対象の拡大（オーバーインクルージョン）を防止するための次善の策として、平成 29 年度税制改正で廃止された、資産性所得の上限を CFC の会社単位での所得金額とする措置の復活を提案する。

## ② 合算所得の範囲の適正化

CFC税制は本邦企業が自ら行う事業を海外へ移転することで本邦での課税を免れることを防止することを目的としており、自ら事業を行った場合の税負担が要求されている。しかしながら、現行のCFC税制では自ら事業を行うよりも、むしろ税負担が重くなりかねない可能性があることに加え、本邦企業の競争力維持の観点から、以下を要望する。

- a) 外国関係会社の解散後の債務免除益が合算の対象とならぬよう、基準所得金額の計算上、内国法人の所得計算と同様に、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の損金算入を可能とすること（なお、当該欠損金は特定外国関係会社、ないし対象外国関係会社でなかった年度の欠損金も含む）。また、異常所得の範囲から残余財産が見込まれない場合の債務免除益を除外すること（部分適用対象損失額のみとしか充てられないのは不合理であるため）。
- b) 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。
- c) 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。また、この判定は保有する部分対象外国関係会社ではなく、内国法人の保有割合とするとともに、部分対象外国関係会社が他の対象外国関係会社から配当を受ける場合には、その額を部分合算課税の対象から除外すること。
- d) 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、CFC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%以上へ引き上げること。
- e) 合算課税の対象となる子会社（外国関係会社）からの配当、並びに孫会社（外国関係会社）から子会社を通じた配当受領時の二重課税の調整に関し、配当益金不算入に関する年度制限を撤廃すること、また曾孫会社（外国関係会社）以下を区別する理由もないため、曾孫会社（外国関係会社）以下にも適用があることを明確にすること。

(理由)

- a) 我が国企業は国内・海外の事業への投資を積極的に行っているが、必ずしも全ての投資が成功する訳ではなく、中には不本意ながら事業撤退を行うケースがある。当該事業撤退に係る税制の取扱いが国内外で異なっているケースがあるため、問題となる場合がある。例えば、国内投資であれば出資・貸付の両方について分配された残余財産との差額について損失計上が可能だが、国外投資については貸付金の免除を行った際の債務免除益がCFC税制上の合算所得として課税対象となり、損失計上が実質的にできない。国内外での取扱いが異なるのは不合理であり、その是正を求める。
- b) 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、各種リスクの遮断や投資パートナーの意向反映等の事業上の理由に基づいてSPCを経由しての投資実行と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我が国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、外国子会社配当益金不算入制度において、化石燃料採取及び鉱物資源採取事業を行っている海外子会社から内国法人が受領する配当金については非課税条件を緩和すべきと考える。

- c) 子会社からの配当所得に係る益金不算入制度について、租税条約の適用による持分条件の緩和が考慮されていないため、直接投資する場合には課税されない配当がCFC税制上課税されることがある。これはCFC税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。また、株式保有割合25%の判定は内国法人による直接・間接の保有割合にて行うとともに、当該割合未満の子会社が合算対象の外国関係会社である場合には配当が益金算入の対象となることから、二重課税の排除を目的として、部分対象外国関係会社が他の対象外国関係会社からの配当を受ける場合は、その額を対象から除外して頂きたい。
- d) 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、CFC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。
- e) 平成21年度税制改正以前はCFC税制が留保所得課税の性格であったため、配当促進の観点から配当益金不算入に関する年度制限を設けたものであるが、現在の発生所得課税の性格上、年度制限を設ける必要はないため。

### ③ CFC税制の単年度主義の是正

平成29年度税制改正適用開始後の外国関係会社の適用対象金額の計算上、新税制適用開始前の各事業年度において生じていた欠損金についても租税負担割合に関わらず新税制下において外国関係会社に該当した事業年度の欠損金であれば繰越控除を可能とすること。

(理由)

外国関係会社の判定は事業年度毎で行う事となっており、換言すると外国関係会社に該当する直前の事業年度における欠損金は外国関係会社において発生したものでは無いとして申告別表に記載することができず、結果として欠損金の繰越控除ができないと考えられる。これは現行CFC税制において外国関係会社の判定を事業年度毎に行うという「単年度主義」を起因とするものであり、この単年度主義を改め、外国関係会社該当前の欠損金の繰越控除を認めるべきである。

### ④ 二重課税の排除

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（以下、例示）。

- ・ 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。
- ・ 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プロジェクトの最終報告書行動計画3「外国子会社合算税制の強化」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課税について、国内法上の措置を講じる必要があると考えらる。

#### ⑤ 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の実効性のある見直しに向けて、本邦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。

- 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、我が国や諸外国の法人実効税率引き下げの動向を踏まえ、適宜見直しを行なうこと。特に、米国の連邦法人税率が35%から21%まで下げられ、州税を含めた法人実効税率が20%後半になったことから、20%前半への引き下げを速やかに実施すること。また、対象外国関係会社の適用免除基準（税率20%以上）についても、諸外国における法人実効税率引き下げの動向を踏まえ、適宜見直しのこと。
- ペーパー・カンパニー等の範囲から除外される不動産保有に係る一定の外国関係会社について、他の外国関係会社が現地ディベロッパー等の同一国に所在する他の外国法人と共同で管理支配している会社も除外すること。
- 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。
- キャッシュ・ボックスの判定において会計上の税前利益の金額／総資産の帳簿価額<30%となる場合にはキャッシュ・ボックスに該当しないこととする。
- ABS(信用担保証券) 発行のために設立されるSPE(資産を証券化するための事業体である特定目的会社)は倒産隔離による投資家保護のために必要とされている事業体であり、ペーパー・カンパニーから除外すること。

(理由)

- 米国をはじめとする諸外国の法人実効税率引き下げ及び平成29年度税制改正により、外国子会社合算税制の実務において確認対象となる会社数が大幅に増加し、過度な事務負担が生じており、納税者の事務負担軽減を勘案して頂きたい。
- 海外の不動産事業において、社会資本に該当しない不動産（オフィスビル、アパート等）の開発を行うにあたり、地域情報に精通した現地ディベロッパー等の外国法人と共同して不動産保有会社を設立する場合がある。このような場合において、不動産保有会社の意思決定が資本構成に拠らず全会一致となっている際に、管理支配会社が不動産保有会社の株式の過半を保有しながら、現地で事業企画、市場・業界調査、法務、財務、事業全体のモニタリング等の活動を実施しているにも拘わらず、単独で管理支配運営を行っていないとして、合算課税を受けるの

は不合理であるため、資源開発等プロジェクトと同様に共同での管理支配も認めて頂きたい。

- c) 資産買収形態でのM&Aが活発な米国・英国が本邦CFC税制の対象となったことにより、事業実態があり本来合算課税対象となるべきではない会社が事業を売却した年度のみ合算課税の対象となる懸念が高まっている。また、従前は現地に事業実態があったものの、清算にあたり事業活動停止や従業員解雇やオフィス閉鎖により、ペーパー・カンパニーに該当するか、または経済活動基準を満たせず、清算事業年度だけ全部合算対象会社に該当し、債権放棄や資産処分等による所得が合算される可能性がある。特に許認可等の関係から、事業活動停止から資産処分まで数年かかり、対象事業年度全期間を通じて従業員・オフィスが存在しないケースがあるが、従前の事業活動に使用した資産にもかかわらず、その売却益が合算されるのは不合理である。
- d) キャッシュ・ボックスの判定のために、有価証券等の資産を一定割合で保有する全ての外国関係会社について一定の受動的所得の金額を算出するのは実務上の負荷が大きく、会計上の税前利益と総資産の帳簿価格を用いた追加のセーフハーバールールを設けることで負荷を低減することを要望する。

#### ⑥ 経済活動基準の見直し

- a) 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、非関係者基準又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、非関係者基準を適用すること。
- b) 統括会社の定義及び経済活動基準（管理支配基準の充足）より必ずしも統括会社として、外国関係会社と内国法人の間に 100%保有関係を求めているものではないことから、統括会社について、要件を緩和し、2 以上の内国法人（パートナーとの共同出資）による 100%保有の統括会社を認めること。
- c) 被統括会社の保有割合要件に関して、統括会社による発行済株式等の 25%以上を直接保有し、かつ、議決権の 25%以上を直接保有するとの要件を撤廃し、統括会社を含むグループ全体で被統括会社に対する 50%超の支配権を有するかどうかで判定すること。
- d) 所在地国基準及び管理支配基準について、中東地域等現地の外資規制等のやむを得ない事情により、事業を行う国に本店を置くことができない場合がある。そのため、その隣国等に外国関係会社の本店を置き、特定の国の支店において事業を行っている場合においても当該特定の支店において主として事業を行い、事業の管理・支配・運営を自ら行っていると認められるときには同基準を満たすものとする。
- e) 主たる事業が卸売業である場合の非関係者基準において、租税特別措置法施行令 39 条の 14 の 3 第 28 項にて「売買の代理又は媒介に関し受け取る手数料がある場合には、その手数料を受け取る起因となった売買の取引金額を含む」と規定されているが、代行売上・代行仕入の金額は会計上計上されていないため、当該取引金額を集計するのは困難かつ非常に手間であることから、これを非関係者基準の判定における計算に含めないこと。

- f) 経済活動基準の充足判定に用いる事業の判定は、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定することとされているが、日本標準産業分類の事業区分がその事業実態に即さない場合における判定方法を明確化すること。
- g) 経済活動基準の事業基準における非適用事業から「船舶の貸付」を外すこと。

(理由)

- a) 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。
- f) 日本における一般的な事業形態もしくは事業慣行を有する会社の判定に日本標準産業分類（総務省）を用いるのは一定の合理性があると考えられるが、昨今のビジネスの多様化や外国子会社合算税制の適用範囲の拡大に伴い、日本標準産業分類では区分しきれない事業形態が存在する。そのような事業形態の会社を日本標準産業分類に当てはめて事業区分の判定を行うと、事業実態とはかけ離れた判定結果になる可能性があり、結果として合算課税対象となる可能性がある。必ずしも日本標準産業分類で全ての事業を区分しきれるとは言い難いため、実態に即した事業区分の方法の明確化を要望する。
- g) 平成29年度税制改正において一部見直しが行われたが、たとえ実体のある会社でも、「船舶の貸付」を主たる事業とするものであれば、依然として軽課税国に存在するだけで対象外国関係会社と見なされてしまう。実体のある海外子会社であれば、会社単位の合算課税からは対象外とすべきである。

## (2) 我が国の BEPS プロジェクトの最終報告書（電子経済の課税上の課題への対応）

2019 年 6 月開催の G20 財務大臣会合において合意された「デジタル課税に関する包摂的枠組の作業計画」に基づき、今後は「第 1 の柱」と「第 2 の柱」について議論が進むと想定される。今後の議論については以下の点に配慮し、慎重な対応をお願いしたい。

- a) 従来の国際課税原則の枠組みにおいては、非居住者企業に対する課税原則は PE 帰属所得に対する課税を中心とし、関連者間取引は独立企業間価格に基づく対価設定が基本的なフレームワークであったが、「第 1 の柱」の議論では、市場国またはユーザー所在国へ課税権を配分する観点から、非居住者企業に対する課税原則を再構築する動きが見受けられる。経済の電子化への対応は重要であると考えられるも、必ずしも全ての取引が電子経済に該当する訳ではなく、国際課税原則の拙速な見直しは多国籍企業への影響が大きいと想定される。そのため、従来の国際課税原則を尊重し、各国と国際協調を取りつつ過度に市場国またはユーザー所在国へ課税権が偏り過ぎぬよう、我が国企業への影響が極力少なくなるような国際合意・制度構築をお願いしたい。合わせて非居住者企業に二重課税や過度な税負担がかからぬよう、強制的な仲裁制度の導入や、外国税額控除制度の整備・拡充（現行連結納税制度における控除枠算定の堅持、総所得基準の 90%シーリング撤廃・繰越期限の延長等）の措置を講じて頂きたい。
- b) グローバルな税源浸食防止措置としての「第 2 の柱」については本邦 CFC 税制との重複感

が否めない。また、「所得合算ルール案」では外国子会社の経済実態の有無に関わらず最低税率を下回る場合に当該税率で合算課税が行われる制度となっており、本邦 CFC 税制の趣旨を超えたものになっているとも考えられ、「第2の柱」については慎重な検討を期待すると共に本邦での法制化に際しては CFC 税制と重複して課税されることの無いように統合、あるいは明確な線引きを要望する。

### (3) 外国税額控除制度

外国税額控除制度にかかる国際的な二重課税を排除するため、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、BEPSの議論等を通じて、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の増加が想定される。また、当該課税に対する裁判結果が出るまでの時間は10年程度と長期にわたる場合もあり、従来の期ずれの年数では対応できない。従い、現行の繰越期間(3年)の延長が必要であり、少なくとも帳簿保存期間に合わせて7年に延長すること。
- ・ 地方税から控除未済となった金額の還付制度の創設
  - ① 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
  - ② 還付が認められない場合は、少なくとも損金算入を容認すること

(理由)

本邦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、本邦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。控除対象外国法人税額が多いため、地方税の過年度の控除余裕額を利用する場合に、当期の地方税の法人税割の金額を超えることがあるが、現在の制度では、当該控除未済の金額が還付されず、将来3年間控除未済額として繰越される。地方税においても、国税と同様控除未済となった金額については還付制度の導入が是非とも必要である。

### (4) 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入の対象を現行の95%から100%不算入へ拡大すること。また、持株割合(現行25%以上)の要件につき、米国等諸外国の現状を勘案し、少なくとも20%まで引き下げることを。

(理由)

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%、米、独、ベルギー:10%)とのイコール・フットィングの観点から、現行持分保有要件である「25%以上」を少なくとも20%

まで引き下げを要望する。

## (5) 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」とすること。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」とすること。
- 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
- ・ 最終親会社届出事項の提出期限について、現行の「最終親会計年度の終了の日まで」から、「確定申告書提出期限まで」「最終親会計年度の終了の日の翌日から1年以内」に緩和すること。
  - ・ 事前確認制度を締結している国外関連者及びCFC税制の適用を受けている国外関連者はローカルファイル作成義務範囲から除外すること。
  - ・ 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) 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。
- d) 「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、税務当局側に举证責任があることを明文化すること。
- e) 国別報告書は、e-tax経由で提出する必要があるが、所定のフォームに基づいたCSVファイル（もしくはXMLファイル）が必要であり、Excelで単純にファイル形式を変換保存するだけでは対応できない状況下にある。そのため、所定のファイルを作成するにあたり、納税者の事務負担が増加していることから、より簡便的な手法での提出方法（単にExcelをCSVに変換することや、変換用のフォーマットをご用意いただく等）を検討すること。
- f) 令和元年度改正において移転価格に関する差異調整法の整備として、四分位法に基づく差異調整が可能となったが、当該差異調整が可能な場合として「定量的に把握することが困難な差異があるために必要な調整を加えることができない場合」とあるが、具体的にどのような場合が当該事項に該当するのか明確にすること。
- g) 特定無形資産取引に係る価格調整措置について、OECD移転価格ガイドライン等の国際的なルールと整合性を取ることはもとより、国内の執行においては特定無形資産の定義や適用除外要件・更正方法・プロセスについて、通達やQ&A等で明文化する等、納税者の予見可能性を十分に確保する措置を講ずること。
- h) 移転価格税制上定義されている国外関連者から、CFC税制が適用される外国関係会社を除外すること。

(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事務負担がかかっている。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) 最終親会社届出事項に記載すべき構成事業体については、現行法令で定める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、理論的には最終親会社届出事項は会計年度終了後以降に提出期限が到来すべきと考える。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、事務負担並びに係る支出費用も考慮し、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、CFC税制の適用を受けている国外関連者の所得は我が国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) 国外関連者への寄附金課税と移転価格税制における課税に関する線引きは必ずしも明確でないことから、移転価格税制の整備も踏まえ、上記の項目について要望する。
- g) 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、特に昨今の課税は商社のように海外で事業を行う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かという予見可能性が確保されていない。
- h) 移転価格税制上、国内の法人と国外関連者（法人）官との取引価格を通常価格に引き直すため、第三者取引価格の算出が必要とされるが、合算対象となる外国関係会社については、所得の移転とはならず、課税上の弊害はない。従って、移転価格税制上定義されている国外関連者の対象範囲から、CFC税制が適用される外国関係会社除外すべきである。

## 2. 連結納税制度

現行の連結納税制度は企業の組織再編成を促進し、本邦企業の国際競争力の維持・強化と経済の構造改革に資することを目的に平成14年度税制改正において創設された。また、企業の事業部門等が100%子会社として分社化し、当該会社群を一体的に経営する場合にはグループ全体を一つの納税単位として考える方が実態に即しており、適正な課税が実現されるというものであった。連結納税制度創設以降、当該制度趣旨に則りかつ当該税制の後押しを受け、事業効率向上のための分社化等を進め、一層の効率化を図り、競争力を高めるためのグループ企業経営を推進してきた歴史がある。

昨今の我が国企業を取り巻く環境並びに世界情勢は急激な変化を見せており、本邦企業においてはより一層の競争力の維持・強化が必要な状況である。その際、企業グループが業界や機能面で専門性や効率性を更に追求する傍らで、統合された機能や戦略の中で一体性をもってグループ経営を行う事はますます重要になってきている。このような状況下、当局側の修更の事務の簡素化に主眼を置くあまり、企業経営の実態や制度本来の趣旨・目的に反するような税制改正は行われるべきではない。仮にそのよ

うな税制改正により企業の競争力強化が阻害されることになれば、連結納税制度創設の当初意義を逸脱したものとなり、制度そのものの根幹を揺るがしかねない。

本邦企業の効率的なグループ経営を推進し、企業グループ間の課税の中立性・公平性を確保し、国際競争力を十分発揮できる環境整備に資する連結納税制度の見直しの観点から、グループ経営の実態に照らして以下項目を要望する。

### (1) グループ調整計算

グループ全体を一体と捉えて課税を行う現行連結納税制度の意義を踏まえ、親法人が企業グループ全体の事業運営に果たす役割や他の子法人と比較した際の特異性を鑑み、以下に関するグループ調整計算では連結納税制度導入済企業が不利益を被ることが無いよう、現行の制度を維持もしくは一定の措置を講ずること。

- a) 外国税額控除
- b) 研究開発税制
- c) 受取配当金益金不算入制度における保有区分（保有割合）
- d) 寄附金損金不算入限度額

(理由)

- a) 企業グループ内での分業・機能分化が進む中で、親法人はリスクの高い投融資の実行・管理・運営や、海外展開等を担っている。この場合、海外関連ビジネスを推進する法人で生じた外国税額は当該法人のみで税額控除を受けるべきという制度に改正された場合には、グループ一体経営のビジネス実態と外国税額控除制度がかけ離れたものとなってしまう、連結納税制度の意義の一つである「本邦企業の国際競争力の維持・強化と経済の構造改革に資する」という考え方から逸脱することとなる。外国税額と本邦税額との二重課税が発生した場合には、税の基本的な考え方の一つである「二重課税排除」の観点からも、連結納税制度が想定する連結グループにおいて二重課税を回避すべきであり、グループベースで税額控除を受けることは妥当であると考えられる。斯様な企業グループの実態に即して、外国税額控除については連結グループ全体の所得を基礎として、税額控除を可能とする制度設計がなされるべきである。
- b) 企業グループ内において、先進的な研究開発への費用投下や将来的な事業のシーズ発掘といった活動は主として親法人が担うことが多く、具体的な事業化の目途が付けば個別の子法人などの事業会社を通じて事業推進することが想定される。現行の連結納税制度における控除額の算定方法は、斯様な企業グループとしての実態に即しており、かつ加えて新規事業開発の推進を政策的観点からも後押しすることに繋がっており、現行のグループ全体での調整計算が維持されることが望ましいと考える。
- c) 企業の資本関係はビジネス実態において非常に重要であり、ビジネスの発展・継続・円滑推進等において、親法人と業態が異なる子法人が株式を保有する意義は大きい。グループ経営をサポート・競争力を強化する連結納税制度趣旨に鑑みて、保有割合計算は現行の連結グループを一体として計算とすることが望ましいと考える。
- d) 寄附金の支出に当たっては、親法人単体の所得水準に関わらず企業グループ全体を代表したCSR活動の一環として支出する事例も多く、グループとしての事業運営や寄附支出の趣旨に鑑

みて連結グループ全体で寄附金の損金算入限度額を算定することは自然と考える。また、仮に個別申告方式に移行して法人毎の資本金等の額に基づき損金算入限度額を計算する方法が認められれば、分社化等で定額控除枠を増殖させることが可能となるため、他の定額控除限度額に関する検討と平仄を合わせる観点に鑑みて、連結グループ全体での調整計算が為されるべきである。

## (2) 欠損金関連

連結納税制度改正における欠損金の個別帰属額の取り扱いについて、現行連結納税制度適用企業にとって不利益が生じないように、以下に関する措置を講じること。

- a) 現行連結納税制度適用企業の親法人が保有する既存の連結欠損金は新制度移行後も連結グループ全体で繰越控除されること。
- b) 連結欠損金額の個別帰属額については、連結グループでの繰越控除を堅持し、個社単位での繰越しとしないこと。
- c) 連結グループ加入時の個別繰越欠損金については、現行制度同様に特定連結欠損金として改正後の連結納税制度の下でも繰越控除を可能とすること。

(理由)

- a) 政府税制調査会専門家会合において「開始前・加入前の繰越欠損金については、持ち込み可能な子法人に限らず、親法人も含め、自己の所得の範囲内でのみ控除することが考えられる」と議論されている。仮に、現行連結納税制度適用企業が新制度を「新規に」適用するという取扱いになった場合、新制度の下で欠損金額の繰越控除に制限を受けることも想定され、現行制度に比して不利な影響を受けることがと懸念される。したがって、企業グループ間の課税の中立性・公平性の観点から連結納税制度の見直しの趣旨にも反する結果となりかねない。
- b) 連結納税制度の当初射程範囲であった企業の成長のための事業多角化や、それぞれの事業の競争力を高めるための事業の分社化に伴い、グループ一体経営並びにグループ経営の効率性追求の観点から、新規投資リスク負担やコーポレート機能はグループ本体である親法人に集中させ、子法人がトレード等の実業を行うというビジネスモデルを構築してきた。そのような状況下、投資等の損失は親法人に計上される。諸外国と比べて欠損金への制約が大きいこともあり、タイミングや案件規模によっては親法人の課税所得だけでは賄いきれない損失となることがある。また、親法人がいわゆる持株会社として恒常的に欠損金が生じる企業の場合、新制度下では欠損金は繰越控除が実質的に不可能となるため、現行制度に比して不利な影響を受けることが懸念される。グループ一体経営の観点からみると、現行連結納税制度における親法人の繰越欠損を子法人所得と相殺することは、極めて合理的なものと言える。以上より、欠損金を個社に分配させ、当該個社の後続年度の所得とのみ通算可能とするような改正は、連結納税制度創設意義にも反することとなり、連結納税制度適用企業にとって不利益となるため、連結納税下で生じる連結欠損金個別帰属額については欠損金発生事業年度のみならず、翌事業年度以降も連結グループでの繰り越しを堅持すべきである。

### (3) 現行制度見直しに伴う新制度移行に関する要望

現行制度が見直しとなった場合の新制度への移行については、企業側への負担を鑑み、円滑な新制度への移行が担保される仕組みを講じると共に、十分な移行期間と新制度に関する法令解釈並びに通達等を準備頂きたい。

(理由)

政府税制調査会専門家会合において議論されている内容では、新制度移行においては旧制度を一旦終了させた後、新制度の適用を行うかのように解される。この場合、既に生じた各課税関係の整理（例：欠損金、譲渡損益調整額、投資簿価修正額、外国税額控除の繰越等々）が必要となってくると考えられるため、これらの問題への対応が必要となってくる。制度改正が行われる際には、システム改修に加え、現行の各種事務手続きのプロセスの見直しや子法人を含めたグループ全体での再整備が必要となるため、十分な移行期間と共に、事務処理等の円滑な推進のためにも関係法令解釈や通達等の公表をして頂きたい。

### (4) 加入・離脱関連

- a) 既存連結納税グループの連結親法人を買収等により他の連結納税グループの傘下とした場合、当該既存連結納税グループ各社の他の連結納税グループへの加入時期について、完全支配関係を有することとなった日の属する月次決算期間の末日をみなし事業年度終了日とし、その翌日を連結納税のみなし承認日及び効力発生日とする加入時期の特例を認める。
- b) 連結納税離脱の際の離脱日について「みなし離脱日」を設けること。

(理由)

- a) 現行税制下では個社が連結納税グループに月次決算期間の途中で加入する際には、加入月の月次決算期間の末日までの期間をみなし事業年度とすることができる「加入時期の特例」が定められており、機動的な連結納税グループ組成が可能となっている。一方、既に連結納税グループを組成している企業集団が買収等により別の連結納税グループに加入する場合、加入時期の特例が認められておらず、そのため、月次決算期間の途中で加入となった場合には加入日にて事業年度を区切り、申告を行う必要がある。この場合、月中で決算を締めた上で申告作業を行う必要があり、極めて非効率であることに加え、機動的な連結納税加入を阻害するものである。事務負担の軽減を図り、円滑かつ機動的な連結納税制度を活用する観点からも、当該加入時期の特例を要望する。
- b) 月次決算期間の途中で連結納税からの離脱については、連結納税加入時の加入法人の最初事業年度の特例措置と同様の措置が設けられていないため、連結納税からの離脱法人のみなし事業年度を月次決算期間の末日とする特例措置を要望する。

### (5) 連結納税における二重課税・二重控除関連

- a) 連結納税離脱法人に係るみなし事業年度の申告所得について、連結所得と通算可能とすべく措置を講ずること。もしくは、現行税制通り連結所得との通算を不可とする場合には、投資簿価修正の対象外とすること。
- b) 連結子法人離脱時の投資簿価額修正について、連結加入前の剰余金の配当を修正の対象外と

すること。

- c) 時価評価課税される場合に当該課税により異動する利益積立金について、投資簿価修正の調整対象金額とすること。

(理由)

- a) 期中に連結子法人同士が合併を行う場合、離脱法人となる被合併法人は、みなし事業年度を設けて単体申告を行うこととされており、当該みなし事業年度で課税所得が生じる場合には、他の連結法人の所得と通算して申告を行うことができない。また同様に、期中の株式譲渡により連結納税を離脱した子法人についても、離脱前の連結納税対象最終事業年度の末日以降に子法人にて発生した損益は通算できない一方、単体にて当期に認識する譲渡損益の計算の元となる税務上の簿価については、投資簿価修正により当該損益額も取り込んだベースの価額となり、みなし事業年度における単体申告と連結納税における二重課税排除のための投資簿価修正との間に不整合が生じている。したがって、連結納税における二重課税・二重控除という制度趣旨や、投資簿価修正の方法及び会計基準との平仄を鑑み、離脱法人の申告を単体申告ではなく連結申告に含めることを要望する。なお、上記の見直しが困難である場合には、単体での譲渡損益計算における税務上の投資簿価のベースを前事業年度末と合わせる等の調整制度の導入を要望する。
- b) 投資簿価修正は連結グループで既に課税済みである利益及び損失の二重課税・二重控除を排除することを目的とするものであり、連結納税グループ内で取り込まれていない加入前の剰余金を原資とする配当については投資簿価修正の対象外とすることを要望する。
- c) 現行では時価評価課税後の利益積立金額を投資簿価修正の基礎金額としているが、時価評価課税前の利益積立金を投資簿価修正の基礎金額とし、時価評価課税により異動する利益積立金を投資簿価修正の調整対象とすることで、連結親法人が保有する連結子法人株式の税務簿価に時価評価課税を反映して頂きたい。

## (6) 時価評価課税

- a) 連結納税グループ加入時の時価評価課税の廃止
- b) 連結納税グループ加入時の時価評価対象外とする資産について、連結納税グループ加入後2ヶ月以内に離脱する場合を、同一事業年度中に離脱する場合に改正する（ただし、加入/離脱年度において連結申告となる場合を除く）。

(理由)

- a) 連結納税加入時（開始時）の時価評価課税は未だ企業成長の手段となるM&Aを行う際の阻害要因となっていると考えられるため。
- b) M&A等の一連の取引の中で一時的に完全支配関係が生じる場合において、2ヶ月以内に譲渡等を完了させ完全支配関係を喪失させることが困難な場合がある。この場合、連結納税への含み損の持込等の課税上の弊害がない場合には、当該資産は時価評価課税の対象外として頂きたい。

### 3. 法人課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を念頭に、法人実効税率のさらなる引下げを進めること。
- ・ 但し、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をしないこと。

また現行法令の繰越欠損金の控除限度及び繰越期間は諸外国に比べ制限が厳しく、失効した欠損金に対応する税率相当分は税負担増となっており、納税者に過度な二重課税を強いる結果になっている。企業の国際競争力強化の観点も含め、以下を要望する。

- ・ 既存の欠損金を含め、欠損金の繰越期間を OECD 諸国並みに 20 年に延長もしくは期限を定めず繰越可能とすること。
- ・ 欠損金の繰戻還付について全ての企業を対象とすること。
- ・ 控除制限を緩和もしくは撤廃すること。

(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21%、アジア地域平均：約21%、ヨーロッパ地域平均：約20%）。但し、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。

- ・ 持分割合が 10%以上の特定資源（天然ガス、石油、鉱物資源等）に対する海外投資については外国子会社配当益金不算入制度の適用対象とすること。

(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は持分保有要件を10%に引き下げることがを要望する。

### (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、ボリビア

(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、対应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) 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、国内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。令和元年度末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)

世界の資源投資では、国際的な資源メジャーはもとより、中国やインドでは旺盛な国内需要を背景に国営企業による資源獲得の動きが顕著となっている。また、関係国の資源ナショナリズムも依然として衰えをみせていない。このように国際的な資源獲得競争が厳しさを増す中、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