

**平成31年度税制改正要望
-重点要望事項-**

平成30年7月30日

日本機械輸出組合

目 次

はじめに	2
I. 重点要望事項.....	3
(1) 租税条約をはじめとする国際協調の推進 (含 BEPS 行動計画 1、7、14～15)	3
(2) BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処.....	4
(3) BEPS3 改正外国子会社合算税制の見直しについて	6
(4) BEPS8-10 「無形資産取引」に係る「所得相応性基準」導入について....	8
(5) BEPS13 移転価格文書化の見直し実行フェーズにおける環境整備等	9
(6) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示.....	10
(7) 移転価格課税と寄附金課税の適用関係の整理	10
(8) 外国税額控除の見直し.....	10
(9) 我が国における成長指向の法人税改革	11
(10) 研究開発促進税制の総額型の継続と拡充	12
(11) 米国法人税改革への対応	12

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の多国籍企業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22年度までは国際課税連絡協議会を通じて、そして平成23年度からは日本機械輸出組合としても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）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。

本年平成30年度税制改正においては、当組合をはじめ産業界・企業サイドが長年にわたり要望し続けてきた悲願の1つ、外国子会社合算税制における主要な積み残し事項の「海外M&A後の組織再編に係る一定の外国関係会社において生じる株式譲渡益（キャピタル・ゲイン）を合算課税の対象から除外する」措置が認められた。国際租税制度については、OECDによるBEPSプロジェクトなど、多国籍企業による租税回避行為を規制するための課税強化の側面が注目されるが、もう一つの側面である、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の整備・拡充が重要である。

来年平成31年度税制改正に向けては、各会員企業から、平成29年度税制改正大綱【補論】において「中期的に取り組むべき事項」として謳われている、BEPS4（過大利子税制）、BEPS8～10（無形資産取引に係る所得相応性基準）、BEPS12（タックスプランニングの義務的開示）に関し、我が国が他国に先駆けて国内法制への導入を急ぐことが国益に適ったものであるのか、疑問を呈する意見が多く寄せられている。とりわけ、過大利子税制については、その強化が我が国企業の国際事業展開における阻害要因となり、国際競争力を削ぐような要因となることが懸念されることから、海外子会社からの受取配当金益金不算入制度の拡充も併せて検討されるべき等全体としてのバランスに目配りすることの重要性を訴える意見が多い。

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、欠損金繰越控除期間の延長等々、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。

I. 重点要望事項

(1) 租税条約をはじめとする国際協調の推進（含 BEPS 行動計画 1、7、14～15）

①租税条約ネットワークの拡充

日コロンビア租税条約の実質合意、日アルゼンチン及び日ペルー租税条約の締結交渉開始を高く評価する。それら条約の早期締結・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、昨年 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願う。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み現地法人が多く、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いただきたい。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。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（締結交渉開始済）、コロンビア（実質合意済）、パナマ、モンゴル、カンボジア等我が国と 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（締結交渉開始済）、ベネズエラ、ケニア、ナイジェリア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、去る 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いただきたい。OECD 案では 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いただきたい。

③ 電子経済に関する法人課税ルール改革の方向性

BEPS 行動計画 1（電子経済）について、OECD は本年 3 月 16 日に中間報告書を公表した。同 3 月 19-20 日にアルゼンチン・ブエノスアイレスで開催された G20 財務相・中央銀行総裁会議においてもグローバル IT 企業への課税の見直しについてホットな議論が行われており、翌 21 日には EU 委員会から IT 大手企業を主な対象とする「デジタル税」の導入が EU 加盟国に対し提案されている。OECD は 2020 年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す中長期の取り組みとして位置付けていることが窺い知れるが、一方 EU のイタリア、フランスなど 10 カ国程度の国々は、そのような OECD の中長期の取り組みを待ち切れず、中長期的な法人課税ルール改革が実現するまでの暫定措置として「売上高の 3%分を課税する案」の提案に踏み切ったという事情が伝わって来る。これらの動向は、①国際間の二重課税問題、②法人所得税として租税条約が適用されるか否かの問題、③PE 概念の見直し及びその帰属利得の算定方法を巡る問題等多方面に大きな影響を及ぼし我が国企業の国際競争力に負の影響を与えかねない。日本政府におかれては各国政府に対し OECD/G20 など国際社会での合意に基づき協調して事に当たり、独自の新税導入を慎むよう働きかけることを要望する。

(2) BEPS4 過大支払利子税制を踏まえた税制改正動向への対処

① 過大利子税制の見直しは国際課税全般のバランスを考慮

—昨年 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、『「過大支払利子税制」についても、「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた見直しを検討する。』との一文が謳われている。

この点については、既に平成 24 年度税制改正により我が国においては「過大支払利子税制」が導入、翌平成 25 年度から適用されてからまだ 5 年しか経過していないことも踏まえると、平成 31 年度改正で更なる強化を図る前に、現行制度の定着を見守り、正に中期的に取り組むべき事項と位置付けを慎重に検討することを要望する。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だが、本邦においては既存の税制により当該税源浸食が防止できている事実を踏まえ、我が国企業の国際事業展開を阻害しないよう産業界の意見をよく汲み取って欲しい。そもそも今日の我が国企業は成長し続ける世界経済の潮流に乗り、M&A をはじめ海外で稼ぎその利益を配当により国内に還流し再投資に回す好循環を実現するビジネスモデルを構築すべく懸命に努力している。これらグローバル事

業展開の推進に必要な巨額の資金を銀行借入や社債の発行により調達する動きに逆行する支払利子税制強化の動きは我が国の国益にも適わない。

なお、本業の業績が悪化しやむにやまれず必要に迫られて資金の借入をせざるを得ないような状況に陥った際に、この利子の損金算入制限が一層企業経営を窮地に追い込んでしまうことになりはしないかという問題意識に対してどのような配慮がされるのか気になるところである。多くの普通の会社（つまり租税回避を行っていない会社）であっても、肝心の本業が何らかの事態によって大幅減益もしくは赤字転落というようなことになれば、租税回避を意図しているわけではないにもかかわらず、EBITDA（金利・税金・償却前利益）×10%～30%の固定比率を用いた利子損金算入制限に抵触することもあり得る話ではないのかと懸念がある。租税回避を行っていない大多数の企業への影響の最小化、事務負担が過度に増加しないよう配慮をお願いする。さらに、超過がある場合は永久に繰越できるよう要望する。

なお、金融事業を営む会社に関しては、一般の事業会社とは資産・負債の構造やリスクプロファイル、事業モデルが異なること、また、自己資本比率規制等の異なる財務健全性に基づく規制が存在することから、今後検討される新ルールの適用対象外とされることを要望する。

また、国内の非関連者に対する支払利子は、通常必要と認められる取引の範囲と考えられ、租税回避行為と考えられない（※）ことから、過大支払利子税制の対象から外していただきたい。

（※日本経団連が実施した調査によると、内国法人の調達額の98%は国内金融機関からの調達であり、受取利子は金融機関側で課税所得となるため、少なくとも国内第三者を制限対象に含める制度は我が国には馴染まないと考える）

なお、グループ比率の適用がある場合、固定比率に抵触してしまう場合の救済的な意味合いでのバックテストとしてのみ使用されなければならない、間違ってもより厳しい方が適用されるような事があってはならない。

② 海外子会社受取配当益金不算入制度との関係

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年が経過しようとしているが、この間のわ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わ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①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。例えば、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部分については過大利子税制の対象から除外するか、対象とするのであれば益金不算入割合は100%に引き上げることを検討すべきである。EBITDAの算定において受取配当金を含めるか除外するかの検討においても同様に税制のバランスに配慮いただきたい。当組合としては、子会社受取配当金は上記趣旨に照らして能動的所得であることからEBITDAに含めるべきものとする。

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、直接保有25%以上を要件とするのは厳し過ぎることから、間接保有を含めて25%以上とするか、直接保有の場合にはその割合を10%以上と引き下げることがを要望する。

<参考： 海外で稼ぐ日本企業>

我が国の国際収支動向をみると、日系企業の事業のグローバル化の進展により企業が海外で稼いでいることが良くわかる。具体的には、財務省が5月10日に発表した2017年度の国際収支速報によると、日系企業が海外子会社から得る配当金などを示す同年度の第1次所得収支は19兆9105億円と前年度比6%増。従来は貿易が稼ぎ頭だったが、現在は海外の直接投資収益が黒字額の4割を占める。

https://www.mof.go.jp/international_policy/reference/balance_of_payments/bpnet.htm

(3) 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いただきたい。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・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いただきたい。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。

③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. 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(昨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%が 2020 年には 17%へ)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。
- iii. 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(例えば、特定外国子会社による持分割合が 25%未満であっても、グループ合計の持分割合が 25%以上の子会社からの配当は、受動的所得とならないよう見直しをお願いする)。
- iv. BEPS 最終報告書法制化・執行の影響で二重課税の増加や他国での課税問題の増加の可能性が想定される中、本邦 CFC 税制には二重課税を排除する仕組みが措置されていないが、救済措置の拡充を要望したい。例えば、経由法人所在地国が CFC 課税を行う場合、租税負担割合や TH 外税適用金額にその旨を織り込んで欲しい。具体的には、i) 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ことを要望する。ii) 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ことを要望する。また、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。

④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いただきたい。
- 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)の緩和をお願いする。
- iv. 商品売買において代金回収までに一定の期間(例:商品出荷後、90日後決済等)を設け、当該期間にかかる利息(ユーザンス金利)を客先より受領するケースがある。当該ユーザンス金利は、客先与信リスクを取る対価であり、商取引に直接紐づく能動的な性質を持つ所得である。平成30年度税制改正後の租税特別措置法第66条の6第6項2号二(同法関連施行令含む)においては、受取利子等の全般を部分合算課税の対象とする一方、実体ある事業を通じて得た受取利子等については部分合算課税の対象から除くこととされている。しかしながら、当該ユーザンス金利は同法において除外される金額として規定されていないため、税法文理解釈上では部分合算課税対象所得とみなされる可能性がある。先述の通り、ユーザンス金利は実体のある事業から得られる能動的な性質を持つ所得であると考えられることから、部分合算課税対象所得とすべきではないため、関連者間取引において適用されるものを含め、同法においてユーザンス金利を受取利子等から除外するよう法令改正を要望する。なお、本店所在地国において実体のある活動を行っている部分対象外国関係会社が行う割賦販売等から生ずる利子については、部分合算課税の対象から除外されている。

(4) BEPS8-10 「無形資産取引」に係る「所得相応性基準」導入について

一昨年12月8日に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、『今後、「移転価格税制」についても、知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「BEPS プロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討する。』との一文が謳われている。

本年6月21日、OECDから公表された「評価困難な無形資産 (HTVI) に関する実施ガイダンス」では、「課税当局は、更正を行う際、納税者が採用したストラクチャーとは異なる代替の価格ストラクチャー(例えば、価格調整条項)を反映した更正を行うことができる」旨が解説され、無形資産の譲渡及び使用許諾に係る取引対価を遡及的に算定し直すことが規定されているが、多くの企業において、第三者間か関連者間かを問わず、無形資産の譲渡価格やロイヤルティ料率に係る契約において遡及的にこれらを修正する条項を入れる例は原則としてない。例外的に修正条項を入れる場合であってもそれは売上の増加に伴って料率を下げる場合など限定的である。従って、我が国の移転価格税制においていわゆる「所得相応性基準」を導入し、遡及的な価格調整権限を税務当局に付与するに際しては、法令においてその対象範囲を限定することを要望する。また当局においても安易に発動することのないよう慎重な執行をお願いする。

また、その見直しに当たっては、国際間の二重課税排除のための措置も併せて検討さ

れることを要望する。移転価格税制の執行において取引の一方の課税当局が相手国との調整抜きに、実際に取引が行われた年度の後年度（商業化から5年程度たった時点等）において課税額の修正を行うと二重課税が生じることとなるが、はたしてその排除が可能なのか。OECD ガイダンスでは、APA がなされる場合には適用除外とされる点を指摘して、紛争予防のためにはAPA が有用であると述べているが、HTVI はその性質上客観的に正しい価値評価が可能となるまでに期間を要することが多い。また、相手国においてHTVI の考え方が採用されていないケースも多々ある事を想定すると果たして、実務上APA が円滑に機能するのかという懸念がある。更正処分及びAPA に関する租税条約に基づく相互協議の実効性を高めるなど納税環境整備を強く要望する。

大綱には上記のとおり「知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく」とあるが、企業が無形資産をグループ企業に譲渡もしくは実施許諾（ライセンス）する目的の多くは税負担軽減にあるのではなく、グループ内におけるビジネスのグローバル最適化にある。従って租税回避防止の観点からのみならず、企業の健全なグローバル事業展開を推進・後押しする視点からの制度整備をお願いしたい。

あわせて、所得相応性基準の導入検討に際しては、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、事務負担軽減の観点から、実務的な準備対応の負荷等を十分に考慮した上での法制化をお願いしたい。なお法制化に際しては、所得相応性基準の発動基準、適用免除規定及び計算方法を明確にすることはもちろんであるが、納税者が提出する取引時点の事前の予測の詳細等を十分に尊重するとともに、立証責任は引き続き税務当局が持つことも担保して欲しい。申告納税制度において、税務当局が評価した金額が納税者のものと異なる理由について納税者に回答を求める考え方は合理的でない。

(5) BEPS13 移転価格文書化の見直し実行フェーズにおける環境整備等

「国別報告事項（CBCR）」の作成及び提出義務に関し、各国がOECD ルールに準拠した国内法を整備し実施することを求める。

OECD ルールでは、「2016年1月1日以降に開始する事業年度を初回として、当該初回分のCBCRを2017年12月31日までに提出されなければならない。」と定められ、各国国内法においても法制化が図られいよいよ実行フェーズに入った。異なる課税当局から様々な質問が出てくることが予想されるが、企業としては親会社所在地国の税務当局に交通整理を行っていただき、質問は親会社所在地国税務当局が受けとめ、そこから多国籍企業の最終親会社に質問を一元化し、回答についても最終親会社からその所在地国税務当局を窓口として実施したい。異なる課税当局からバラバラに問合せが納税者に行われても企業側のキャパシティの問題もあり対応は相当困難が予想される。また、CA 合意に参加せず、事業年度終了後1年より短い期限を設定し、英語以外のローカル言語に翻訳したCBCRを、子会社が提出を求められるリスクも否定できない。（ベトナムの事例）一企業レベルでは対応困難なため、日本政府（財務省/国税庁）のご支援を仰ぎたい。また、EU のPublic-CBCR の動向に関しても日本政府にバックアップいただきたい。

MFについても、売上高・利益・資産の10%以上の関連者情報やCBCR記載事項を求める事例（インドの事例）、事業年度終了後1年より短い期限を設定し、英語以外のローカル言語への翻訳を求める等、必ずしもOECDの勧告と合致しないルールが各国国内法により法制化されることがあり、実務対応で企業は非常に苦慮している。また、各国がOECDルールに準拠した国内法を整備するよう勧告する等、OECDと連携した日本政府のご支援を仰ぎたい。

(6) BEPS12 タックスプランニングの義務的開示

－昨年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わが国の税法体系との関係等も踏まえ、わ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・働きかけをしていただきたい。

(7) 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で明確化して欲しい。

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いただきたい。

(8) 外国税額控除の見直し

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ったものであり、結果として当初より外国税額控除を選択しなかっ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。

(9) 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ることが決定された。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、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、わが国においても 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、名実ともに成長指向の法人税改革を推進いただきたい。また、法人課税実務の簡素化をはかって欲しい。

②外国 LPS・LLC 等パススルーエンティティに対する日本税法上の取扱いの明確化

現行の租税法では、外国 LLC（リミテッドライアビリティカンパニー）については、国税庁質疑応答事例（米国 LLC に係る税務上の取扱い）により、「我が国の私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当である」と整理されている。そのうえで、この整理を前提としたときに、米国で①法人課税を選択している場合、②パススルー課税を選択している場合とで、我が国 CFC 税制上の取扱いはどう整理されるのかを明確にさせていただくことが必要である。

米国で①法人課税を選択している場合には、日本も米国も双方で法人として取り扱われるため、我が国 CFC 税制上の合算要否判定等の取扱いは子会社（通常の株式会社）同様となるが、米国で②パススルー課税を選択している場合には、当該 LLC 自身がペーパーカンパニーに該当するか否か等合算要否判定を行う必要があることは既に明確だが、我が国 CFC 税制上その LLC を通じて日本親会社で合算課税が必要なケースにおいて、LLC の出資者であるパートナーが米国で納税した法人税を日本側で二重課税排除のため外国税額控除ができるかどうかは明確でない。おそらく現行の日本の税法解釈では冒頭のとおり LLC「我が国の租税法上 法人に該当すること」とされるため、米国で②パススルー課税を選択している場合、LLC 自身は納税主体でないがゆえ控除対象となる外国税額そのものがなく外税控除は認められないと懸念される。従って、米国で②パススルー課税を選択している場合で、その LLC が我が国 CFC 税制上合算課税の対

象となる場合には、LLCの出資者であるパートナーが納税した米国法人税を、日本側で合算課税するに際して日本の法人税から外国税額控除の対象とすることができる旨の通達の発遣または税法改正を要望する。

LPS（リミテッドパートナーシップ）については、平成27年7月17日の最高裁判決により、「組織体が権利義務の帰属主体であると認められる」すなわち「当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができる等我が国の租税法上法人と判断される」ケースにおいては、上記LLCと同様に要望する。

一方、LPSが「法人と判断されず組合（パートナーシップ）と認められる」ケースでは、我が国及び米国の双方にてパススルー課税としての整理がなされる。この場合、日本親会社とLPSとの間にパススルー課税を遮断するためのSPC（法人）を介在させているケースが多いが、LPSの所得はSPCに帰属することになり、そのSPCが実体要件等を満たせずペーパーカンパニーに該当する場合には、SPCに帰属する所得が日本親会社に合算課税されることになる。SPCは米国法人として法人税を納めているので、我が国での合算課税に際して外国税額控除はできる。この点現行の日本の税法でも既に明確であると解されるが、念のため、外税控除が認められることを通達等で明文化してもらいたい。

③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。

④連結納税の対象範囲・対象税目の拡大

連結納税制度の適用対象法人を100%保有の完全子法人から、50%～80%超保有のグループ法人等範囲を一定程度拡大して頂きたい。同対象範囲の拡大により、グループ会社の所有形態が柔軟化し、多様な事業運営手法が選択可能となる。また、税目についても法人税に加えて地方税にも適用範囲を拡大して頂きたい。

（10）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。来年平成31年度税制改正においても、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。

（11）米国法人税改革への対応

米国は昨年末に法人税改革法を成立させ、その結果、同国の法人実効税率は我が国の実効税率（29.74%）よりも低率になった。同国の法人実効税率低下は現地で事業展開を行なっている日系企業にとって有利な側面もある。他方、我が国の改正CFC税制の観点からは、今後、各社の在米の特定外国関係会社（ペーパーカンパニー、事実上

のキャッシュボックス等)が適用免除基準(租税負担割合 30%以上)から外れることになり、その結果、事務負担が増大することを意味する。米国の連邦法人所得税は 21%に引き下げられたものの、州税を加味した実効税率は 27.98%(加州)とわが国の 29.74%と大きな差はなく、一般的に、米国を租税回避行為に利用する誘因性は従来のみならず今後においても低い国として認識し得るものと思われる。従って、日系企業にとっての米国の重要性等に鑑み、米国をホワイトリスト方式等の導入により改正 CFC 税制の対象外とする等の検討をお願いする。また、前述の米国税制改革により本邦改正 CFC 税制上の対象会社の大幅増が見込まれるため上記(9)②のとおり、LLC、LPS 等パススルーエンティティの取扱いを明確にして欲しい。また、米国税制改革では海外子会社配当益金の 100%が益金不算入化されたが、我が国においても国際競争力維持のイコールフットィングの観点から、上記(2)②のとおり、100%益金不算入化を検討いただきたい。

以上のとおり日本機械輸出組合として平成 31 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。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」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

丸紅株式会社

三菱重工業株式会社

三菱電機株式会社