

「平成 30 年度税制改正に関する要望」提出

日本貿易会 平成 30 年度税制改正要望は、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が必要であることに鑑み、傘下の税務コミッティでの検討を踏まえ経理委員会にて原案（重点要望 26 項目、一般要望 60 項目の合計 86 項目）を取りまとめた後、9 月 20 日開催の第 355 回常任理事会での審議・了承を得て、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

一般社団法人 **日本貿易会**

目次

I. はじめに	3
II. 重点要望項目	4
1. 国際課税制度	4
(1) 外国子会社合算税制	4
【改正要望（平成 29 年度改正内容に関する要望を含む）】	4
① 合算対象となる外国関係会社の範囲の適正化	4
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	7
⑤ 二重課税の排除	8
【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) 我が国の BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）対応	11
2. 連結納税制度	11
3. 法人課税における個別項目	13
(1) 法人実効税率の引き下げ及び課税ベースの適正化	13
(2) 受取配当金の益金不算入制度	14
(3) 組織再編税制	15
(4) 事務負担の軽減・制度の簡素化	17
III. 一般要望項目	19
1. 国際課税制度	19
(1) 外国子会社合算税制	19
【改正要望（平成 29 年度改正内容に関する要望を含む）】	19
① 合算課税対象となる外国関係会社の範囲の適正化	19
② 経済活動基準の見直し	19
③ 合算所得の範囲の適正化	20
④ 受動的所得の範囲の適正化	21
⑤ 合算済所得の配当等に係る二重課税排除規定の整備	21
⑥ その他	22
【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）】	22
(2) 外国税額控除	22
(3) 外国子会社配当益金不算入制度	23
(4) 移転価格税制の見直し	23
(5) 二国間租税条約の締結及び改訂促進	24
2. 納税環境整備	25
(1) 納税者権利憲章の整備・税務調査の効率化について	25
(2) 申告手続等の整備について	25

3. その他法人課税	27
(1) 連結納税制度の見直し及びグループ法人税制の見直し	27
(2) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し	28
(3) 消費税（法人税との整合性・事務負担軽減）	29
(4) パススルー税制の整備	30
(5) 会計基準と税制の関係	31
(6) 役員賞与損金算入要件の撤廃	31
(7) 当初申告要件	32
(8) 自社株を対価とした事業再編に係る株式譲渡益課税繰延	32
(9) 印紙税	32
参考資料 1	33
参考資料 2	33
参考資料 3	34
参考資料 4	34

I. はじめに

アベノミクスが始まってから4年半、これまで大胆な金融緩和政策、機動的な財政政策、構造改革の「三本の矢」による諸施策が実施されてきた。今般、名目GDPは2016年度過去最高の537兆円に達し、雇用は185万人増加、企業の経常利益も過去最高を記録している。アベノミクスは、経済の好循環をもたらしており、それを持続可能な経済成長につなげるため、働き方改革や600兆円経済の実現に向けて成長戦略の強力な推進に取り組んでいる。

本年6月に公表された「経済財政運営の基本方針（骨太の方針）」では、「経済再生なくして財政健全化なし」との基本方針のもと、600兆円経済の実現と財政の健全化目標を示し、また増税ではなく経済成長による税収増の姿勢を見せた。その一方で、税制の構造改革として、経済社会の構造が大きく変化する中、引き続き、税体系全般にわたるオーバーホールを進めるという方針が示されている。国際課税制度については、国際協調を通じた「BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクト」の勧告の着実な実施を通じて、グローバルな経済活動の構造変化及び多国籍企業の活動実態に即した制度の再構築を進めていくとしている。

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。「企業は経済成長の原動力」であり、雇用の確保に大きく寄与している。経済の好循環を実現していくためには、我が国企業の活動が本格化していくことが求められている。また、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中、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。

BEPS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始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。我が国においては、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」を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。

なお、現在、働き方改革の一環で、ICT（情報通信技術）を使った納税手続き簡素化の検討がされている。納税者の実務へ大きな影響を及ぼすものであることから、今後、検討を進める過程において、企業の実態・実情を踏まえ、また納税者の理解納得を得ながら進めて頂きたい。

かかる認識のもと、日本貿易会としては、ビジネス活動・納税実務に影響があり、早期に改正・明確化するべき事項に関する「重点要望」26項目、及び改正・明確化する必要性がある事項に関する「一般要望」60項目の合計86項目からなる平成30年度税制改正要望をとりまとめた。以下の通り要望を行うものである。

以上

II. 重点要望項目

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き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き下げの動向を踏まえ、適宜見直しを行なうこと
- ・ ホワイトリスト制度を導入すること

(理由)

諸外国における法人実効税率引き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き下げに加え、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。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/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ている。

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、課税繰延べの取扱いを認める（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

(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事にもなり、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。
- 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たくなる懸念がある。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。

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、海外子会社配当益金不算入制度において、上記2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務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
 - ・ 使用人また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とはならないこと
- 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とはならないこと
 - ・ 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てい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

(理由)

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。

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。

(4) 我が国のBEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) 対応

BEPS対応を踏まえた国内法制上の対応にあたり、特に以下を要望する

- 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
- BEPS行動計画8～10 (移転価格税制) 等についても、結果的に過度な二重課税とならぬよう、関係各国と十分に平仄を合わせた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共に、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、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. 連結納税制度

- a) M&Aや組織再編等の阻害要因となっているため、以下の通り、連結納税加入に伴う不合理な課税、取扱いを排除し、海外主要国と同様の取扱いとすることを要望する (参考資料3、4)
 - 連結納税グループ開始・加入時の資産の時価評価課税を廃止する
 - 特定連結欠損金の適用範囲を拡大し、連結納税適用開始前・加入前に子法人で発生した欠損金については全て特定連結欠損金として持込みを可能にする
 - 連結納税加入時の加入特例 (翌月初加入) と同様に、連結納税離脱の際の離脱日について「みなし離脱日」を特例として設ける
- b) 連結納税における二重課税・控除の排除という制度趣旨の観点から、以下を要望する。
 - 連結納税離脱法人に係るみなし事業年度の申告所得を連結所得と通算できるよう措

置を講ずること

- ・ 連結子法人離脱時の帳簿価額修正について、連結加入前の剰余金からの配当を修正の対象外とすること

(理由)

- a) 平成29年度税制改正において、連結納税開始・加入時の時価評価の対象から、営業権の時価評価課税が実質解消されたことは高く評価できる改正と捉えている。一方、例えば国内100%子会社の買収案件において、連結納税適用会社の場合は買収対象会社において帳簿簿価が1,000万円以上であれば時価評価課税が生じることとなり、競合他社との競争上不利な状況に置かれている。現在多くの企業はグループでの総合力を発揮すべく事業を推進しており、連結納税制度採用の促進の観点からも、時価評価課税の廃止を要望する。

また、平成22年度税制改正において、一定の子会社欠損金の持込みが可能となったが、対象となる取引は極めて限定されている。国内100%子会社の買収案件において、連結納税適用会社は買収対象会社の繰越欠損金が消滅することとなるため、競合他社との競争上不利な状況となっていることから、通常の株式買収の場合であっても、加入した当該法人の所得とのみ相殺できる特定連結欠損金として持ち込むことが可能となるよう、持込み制限緩和を要望する。連結グループ全体の所得との相殺はできないことから、持込み制限の本来の趣旨が損なわれることはない。

月次決算期間の中途での連結納税からの離脱に際しては、連結納税加入時の加入法人の最初の事業年度の特例のような措置が取られておらず、離脱法人のみなし事業年度の申告を月次にて行うことができない。この点、申告書作成実務そのものの煩雑さのみならず、実際のM&Aの現場における、離脱日の交渉、決定に影響を与えるため、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。

- b) 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納税手続きである単体申告と連結納税における二重課税排除のための手続きである帳簿価額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・控除という制度趣旨や、帳簿価額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。

また、連結子法人株式の売却等により子法人が連結納税グループより離脱する場合、当該子法人株式の帳簿価額を修正することとなるが、当該子法人が連結納税グループ加入前の剰余金を有し、当該剰余金を原資として配当を行った場合には、帳簿価額修正の対象となり、キャピタルゲイン課税を受けるため、子法人株式売却により二重課税が生じてしまう。投資簿価修正は、連結納税グループ内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はいない加入前の剰余金を原資とする配当については簿価修正の対象外とすることを要望する。

3. 法人課税における個別項目

(1) 法人実効税率の引き下げ及び課税ベースの適正化

- a) 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、法人実効税率の更なる引き下げを進めること
 - ・ 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き下げに反対する
- b) 我が国の繰越欠損金の控除限度及び繰越期間は諸外国に比べて制限が厳しく、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となっていることから、法人税収とのバランスにも配慮しつつ、早急な改善を要望する
- ・ 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
 - ・ 欠損金の繰戻還付について全ての企業を対象とする
 - ・ 控除制限を緩和もしくは撤廃する

(理由)

- a) 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ルフットィングの観点から、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%）。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き下げに反対する。

- b) 企業が事業ポートフォリオを入れ替えながら成長していくにあたり、資産の入れ替えに伴う損益の発生は不可避である中で、繰越欠損金に使用期限があることで、資産売却益が過去の売却損と相殺出来ずに課税が発生する等、企業の資産入れ替えを阻害する要因にもなっていると考える。英国、フランス、ドイツ等、欠損金の繰越期間に制限がない国も多くあることから、国際競争力の観点より、繰越期間は永久であることか望ましいものの、一定の期間を設ける場合でも、諸外国並みに20年とすることを要望する。また、欠損金の控除制限についても、平成27年度税制改正において財源確保が優先されたことから控除制限が強化されたが、OECD諸国と比しても厳しい制度となっていることから（米、英、蘭：制限なし、独：60%、仏：50%）、国際的な立地競争の観点から、改めて緩和もしくは撤廃することを要望する。法人税収のバランスにも配慮する必要はあるものの、中長期的には行き過ぎた控除制限規定の是正が不可欠である。

更に、青色欠損金（連結欠損金）の控除限度割合の引き下げにより、青色欠損金（連結欠損金）を有している法人の実質的な税負担が増加しないよう、現在中小企業者等にその規定の適用を限定している欠損金の繰戻しによる還付を全ての法人が適用を受けられるよう要望する。

(2) 受取配当金の益金不算入制度

- | |
|--|
| <p>a) 国内関連法人からの受取配当金について、税制の簡素化・事務負担の軽減及び国内事業再編の促進を図るため、以下を要望する</p> <ul style="list-style-type: none">・ 関連法人株式等に係る国内受取配当金の益金不算入額算定において控除することとされている負債利子の規定を廃止すること・ 関連法人株式等の出資比率要件を「1/3超」から「1/3以上」に引き下げること <p>b) 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</p> <ul style="list-style-type: none">・ 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こと |
|--|

(理由)

- a) 企業は、事業活動の性質上、国内の子会社や関連会社への事業投資により企業集団を構成する一方で、取引先との関係構築目的を含むポートフォリオ投資等を多く有する場合には、恒常的に事業再編や資産入れ替えを行っており、当該負債利子控除計算には多大な事務負担が生じている。同一所得に対する二重課税の排除という制度本来の趣旨、国内配当に係る取扱いの統一により企業活動や業種に対して中立で簡素な税制とすること、及び税務申告及び税務執行上の簡便性を実現することを目的として、その他の株式等/非支配目的株式等と同様に関連法人株式等についても負債利子計算の廃止を要望する。

また、平成27年度税制改正により、法人税減税の財源確保の観点から、関連法人株式の出資比率要件が「25%以上」から「1/3超」に引き上げられている。一方、「1/3超」を要件とする場合、3社共同出資の合弁会社が要件を満たさないこととなり、国内事業会社の再編の阻害要因となっていることから、「1/3以上」への引き下げを要望する。「1/3超」の要件は会社法上の株主総会特別決議に対する拒否権と平仄を合わせたものとされるが、そもそも配当益金不算入の要件を拒否権と厳密に揃える必要性・意義に乏しく（なお、拒否権は持株比率ではなく議決権比率であることから、いずれにせよ厳密には両者は一致しない）、「1/3以上」とすることによる実質的な悪影響は限定的であると考えられる。

- b) 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%）とのイコルフットイングの観点から、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。なお、課税ベースの拡大につながることはないよう、現行制度における益金不算入割合（95%）は維持する。

(3) 組織再編税制

- | |
|---|
| <p>a) 海外子会社のグループ内組織再編の阻害防止のため、以下を要望する</p> <ul style="list-style-type: none">・ クロスボーダー組織再編成（特にEU域内で認められているクロスボーダー合併）についての本邦税務上の取扱いを明確化する・ 適格現物出資の移転資産における外国法人の発行済み株式等の総数の25%以上の基準について、化石燃料投資等の資源投資についてはその保有持分要件を10%以上とする・ 適格現物出資の移転資産における保有持分の比率判定は国内・海外子会社を含むグループベースで行う |
|---|

- b) 組織再編に係る二重課税排除のため、以下を要望する
- ・ 適格株式交換において、完全親法人の取得する完全子法人株式の取得価額を時価とする

(理由)

- a) 企業活動のグローバル化の深化においては、適正な資本関係の構築すなわち外国子会社の所在地国内及び国と国を跨り実施される組織再編が必要不可欠である。外国子会社の所在地国内における組織再編については、係る組織再編が我が国における組織再編と同一の取引であるかどうかの判断基準や課税関係について、少なくとも実務上は明確化が図られたものの、国と国とを跨り実施される組織再編については依然としてその取扱いが必ずしも明確となっていないことにより、我が国と異なる海外の制度下で行われるクロスボーダー組織再編に係る本邦税務上の取扱いについて判断に窮することが少なくない。国際競争力の視点からも、クロスボーダー組織再編を円滑に行い、また、課税関係の予見可能性を高めることは急務であり、クロスボーダー組織再編に係る本邦税務上の取扱い（外国子会社合算税制における非課税所得の発生有無及びクロスボーダー組織再編を実施した会社に出資する内国法人の本邦における所得発生有無）について、既に実務上の取扱いが示されている外国子会社の所在地国内で行われる組織再編と併せて、本邦税務上の取扱いを法令・通達等で明確化して頂きたい。

全てのクロスボーダー組織再編についての取扱いの明確化が困難である場合には、EU域内の合併のように、クロスボーダー合併についてEU指令に基づき各国の国内法の規定が存在し、かつ、当該クロスボーダー合併の当事者が所在するいずれかの国に課税権が留保されるケースについて、外国子会社合算税制上の非課税所得が発生していないことを明確化して頂きたい。

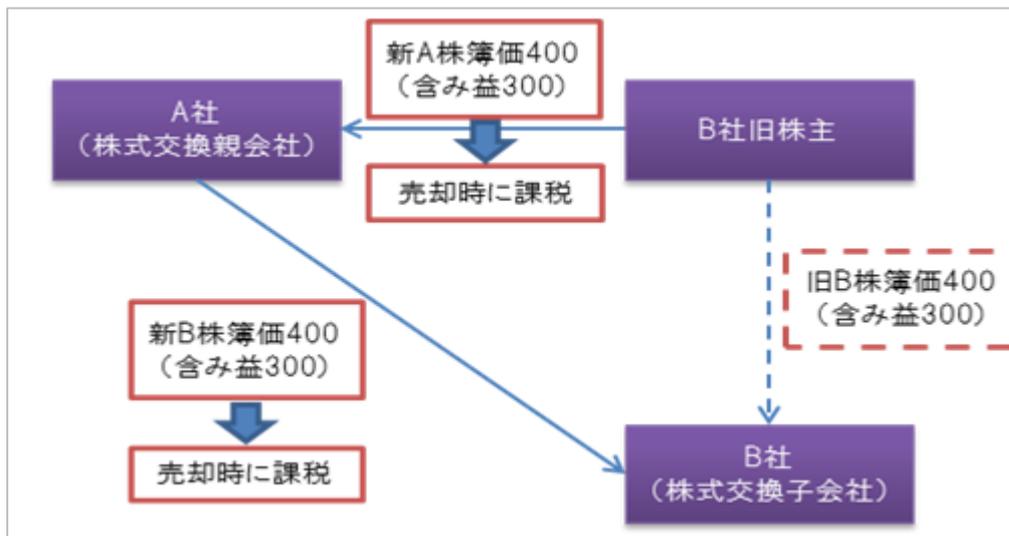
また、クロスボーダーの組織再編においては用いられている、内国法人から外国法人へ現物出資において、内国法人が外国法人の発行済株式総数等の総数の25%以上の株式を有するその外国法人の株式は、非適格となる移転資産から除かれている。受取配当金の項でも述べた通り、資源輸入国である我が国において、安定的な資源確保は重要なテーマであり、この分野について国際競争力を保つことは重要であると認識している。その中で、現状、上述の通り25%以上保有する外国法人の株式の移転は適格現物出資との取扱いとなっているが、巨額の資金を必要とする天然資源ビジネスにおいて国際競争力を保ち、機動的にかつ柔軟に遂行していくために、適格現物出資における外国法人株式等の持分割合についても10%以上とする必要があると考える。なお、現状この保有持分比率は現物出資法人単体で判定されることとなるが、グローバル企業のグループ経営の実態に鑑み、保有持分比率の判定は国内外のグループ会社の合計保有持分比率とすることを要望する。

- b) 現行法令においては、適格株式交換により完全親法人の取得する完全子法人株式の取得価額は、旧株主の簿価もしくは簿価純資産とされている。そのため、仮に、含み益を有する

法人を株式交換により第三者より取得した後に完全親法人が当該完全子法人株式を第三者に譲渡した場合、株式交換時に存在した含み益相当について譲渡益課税がなされてしまう。

完全親法人株式を取得する旧株主にとっては完全親法人と完全子法人を一体とみなして当初投資の継続性に着目し簿価引継ぎとすることが適切であり、税法上も充分な手当てがなされている。一方、完全親法人にとって旧株主は第三者であることから、完全子法人株式の時価相当の完全親法人株式を発行することにより旧株主から取得した株式の取得価額は第三者間取引価格となるべきであり、完全親法人の取得する株式の取得価額についても旧株主の取得する株式と同様に旧株主の簿価を引き継ぐことは、含み益を抱えた資産を二重で発生させ、二重課税を招くおそれがある。したがって、適格株式交換において、完全親法人の取得する完全子法人株式の取得価額を時価とすることを要望する(以下図解参照)。

株式交換により完全子会社化するケース



(4) 事務負担の軽減・制度の簡素化

税務関連業務において企業の事務負担軽減のため特に下記を要望する

- ・ 過大な事務負担が生じている事業税・外形標準課税（特に付加価値割）の計算方法を見直すとともに、住民税均等割、事業所税等の他の外形標準課税制度との整理・統合を図り、地方税制度の簡素化を図ること
- ・ 消費税率の10%への引き上げ後における、経過措置と軽減税率における、国税部分と地方税部分の税率を統一すること

(理由)

いわゆる「働き方改革」による長時間労働の削減や「行政手続の簡素化」による生産性の向上を進めることが、日本経済の再生に向けて重要なテーマとなっている中、企業の税務

関連業務においてもその内容の見直しが必要と認識している。

その意味では、法人税の法定申告期限の延長期間拡大（一般要望項目として要望）といった抜本的な改正検討も必要となるが、まず取り掛かるべき項目として地方税、消費税について要望を行う。

事業税、外形標準課税については、現状、課税標準の計算が企業の財務諸表だけでは対応できないほど複雑となっており、企業に多大な事務負担を強いている。この状況を改善するために上記項目の実現を要望する。

消費税の複数税率について、消費税率の10%への引き上げ後の経過措置による8%と軽減税率による8%について、同様の税率でありながら、国税分の税率と地方税分の税率が異なっている（経過措置：国税6.3%、地方税1.7%、軽減税率：国税6.24%、地方税1.76%）。この点、区分して把握、申告を行う必要があり、実務負担の観点からも税率の内訳の一致が必要である。

Ⅲ. 一般要望項目

1. 国際課税制度

(1) 外国子会社合算税制

本税制は、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ものであるが、未だ、制度的な矛盾、疑問点が残ること、及び、制度変更後の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双方において実務上混乱を来たす懸念があることより、改正内容の明確化と合わせ、以下を要望する。

【改正要望（平成29年度改正内容に関する要望を含む）】

① 合算課税対象となる外国関係会社の範囲の適正化

- a) 平成29年度税制改正により導入される実質支配基準に関して、財産の処分方針の概ね全てを決定できることにより実質支配と判定される場合、適用対象金額の全額が実質支配を行う内国法人の所得に合算されてしまうものの、必ずしもその財産が当該内国法人にすべて帰属するとは限らないため、持分比率に基づいて算出した課税対象金額を合算するものとする
- b) CFC税制において、合算課税対象となる外国関係会社の課税対象金額は、当該外国関係会社の事業年度末時点の翌日から「2ヵ月が経過する日を含むその内国法人の事業年度」において合算されることとされているが、事務負担の軽減の観点から、「4ヵ月が経過する日を含むその内国法人の事業年度」とするものとする

② 経済活動基準の見直し

- a) 統括会社の定義及び外国子会社合算税制の経済活動基準（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とする
- b) 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とする
- c) 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

- d) 主たる事業が卸売業である場合の非関連者基準において、租税特別措置法施行令39条の17第8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非関連者基準の判定における計算に含めないこととする
- e) 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、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。例えば、保険媒介代理業は、日本標準産業分類上、「保険業」に該当するものの、保険業を営む会社における非関連者基準の判定に用いることとされている収入保険料がないことから、そのような場合における事業区分（または非関連者基準）の判定方法を明確化する

③ 合算所得の範囲の適正化

- a) 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、新税制における外国関係会社（租税負担割合に拘わらず）に該当していた事業年度の欠損金であれば繰越控除を可能とする
- b) 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、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
- c) 基準所得金額から控除する外国関係会社の法人所得税額を、合算課税対象事業年度において納付することとなる額ではなく、合算課税事業年度の外国関係会社の所得に対応した納付が見込まれる額とする方法に変更する。もしくは、合算課税対象事業年度の外国関係会社の所得に対応した法人所得税の納付が確定した事業年度に基準所得金額がない場合には繰越欠損金として翌事業年度に引き継ぐことを可能にする
- d) 合算所得の範囲に関する明確化
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、日本と配当支払地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

④ 受動的所得の範囲の適正化

- a) 受動的所得におけるデミニマス基準について、平成29年度改正では「資産性所得額2,000万円以下又は税引前利益の5%以下」として設定されているが、当該基準の引き上げを行う（例：資産性所得額1億円以下もしくは税引前利益の10%など）
- b) デリバティブ取引に係る損益に関し、一定の受動的所得の合算対象となる外国関係会社が現地でデリバティブ取引を行う事業上の理由が認められる場合は、受動的所得から除外する
- c) 受動的所得における特定所得の金額の計算において、本邦法令に準じて計算することとされているが、現地法令に基づき本邦と異なる特殊な会計処理が過年度に行われている可能性がある場合に、一定の仮定や現地法令に即した帳簿価額の使用を容認する

⑤ 合算済所得の配当等に係る二重課税排除規定の整備

- a) 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、当該法人に係る特定課税対象金額に達するまでの金額については、投資簿価を修正することで非課税とし、二重課税を排除する
- b) 平成21年度税制改正以前は外国子会社合算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年度制限を設けたものであり、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、合算課税の対象となる孫会社（外国関係会社）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
- c) 外国関係会社の清算事業年度において、特定課税対象金額の残高がある場合、その範囲内で最終事業年度に生じた欠損は内国法人の損金とする
- d) 特定課税対象金額がある法人が適格合併により他の法人に吸収合併された場合（クロスボーダー合併を含む）、当該被合併法人に係る特定課税対象金額の合併法人への引継ぎを認め、被合併法人の特定課税対象金額に対する二重課税を排除する
- e) 外国関係会社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を排除する
- f) 外国関係会社の合算課税適用前に内国法人に対する配当があった場合、当該配当が二重課税となることから二重課税を排除する（例：3月期決算の内国法人が3月期決算の外国関係会社から中間配当を受け取る場合）

- g) 利子等配当以外の所得に係る源泉税については、二重課税の排除として、外国税額控除又は損金算入が認められているが、一方で外国関係会社からの配当に係る源泉税は「損金算入」しか認められていないため、同様に「直接外税控除と損金算入の選択」に変更する

⑥ その他

- a) 内国法人からの影響力が低く、定期的に財務データを取り付けることが困難な会社などについても、現状書類を取り付ける必要があり、その事務負担は小さくないため、外国関係会社に係る所得の課税の特例に係る添付書類の省略を認めることとする
- b) 外国関係会社の該否判定を行う際、内国資本の合計出資比率の分子から国際協力銀行(JBIC)等の公共法人を除くこととする
- c) 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ることとする(実務負担軽減の観点から、買収の効力発生日ではなく、月初、または月末で区切ることが望ましい)
- d) 一定の要件を満たす受取配当金額を基準所得金額から控除するための受取配当金の明細書について、当初申告要件を撤廃することとする

【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)】

受動的所得における根拠のない異常な所得に関する明確化

- ・ 固定施設等の売却益を根拠のない異常な所得から除くこと

(2) 外国税額控除

国際的な二重課税排除の実効性を確実なものとするため、下記を要望する

- ・ 当期の外国法人税に対し、当期に生じた外国税額控除限度額と過年度の繰越限度余裕額を充当する順番を任意適用とする
- ・ 法人住民税における控除未済外国法人税額の3年繰越控除制度について、帳簿保存期間に合わせて7年に延長する
- ・ 国外所得計算上、非課税の国外所得の金額がマイナスになった場合に、当該非課税所得の金額をゼロとみなす旨の規定の撤廃をする

(理由)

企業のグローバルな活動によって生じた国際的な二重課税は適切に排除されるべきであり、外国税額控除制度における限度超過額と限度余裕額の繰越使用のルールは重要な意味を持っている。

重点要望にて繰越期間延長の要望を行っているが、加えて、当期の外国法人税に対し、当期に生じた外国税額控除限度額と前期以前に発生した繰越限度余裕額を充当する順番を企業の任意に決定することを要望する。現在は当期の外国法人税に対して、最初に当期に生じた外国税額控除限度額まで充当し、限度超過額が生じた時点で前期以前からの繰越限度余裕額を充当することとされているが、企業が年度毎に決定することも可能と考える。

また、法人住民税における控除未済外国税額は3年経過した時点で失効することとなっている。二重課税の排除という観点からも、この点、重点要望項目の国税要望と同様に、帳簿保存期間と合わせ7年間として頂きたい。

国外所得の計算においては、現行は国外所得金額から外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得の金額（以下、非課税国外所得の金額）を控除することで算出される。然しながら、非課税所得の金額がマイナスの値となった場合、非課税国外所得の控除額をゼロとみなすこととされている。この点、例えば、有価証券の譲渡損失が非課税国外所得として発生する場合など、同控除額をゼロとみなすことで、本来の課税国外所得よりも過小に算出され、十分な外国税額控除限度額が確保出来ない恐れがあり、当該規定の撤廃を要望する。

(3) 外国子会社配当益金不算入制度

期末に配当金を未収計上した場合、翌期に納付される源泉税の証憑を保存することはできないため、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（外国税額控除の対象外であり、かつ損金不算入とされているため）、また、配当支払法人の決算書類についても保存要件があるが、決算期が同一の子法人より中間配当を受領した場合、申告期限内に決算書の入手が困難な場合があるため、書類保存要件を廃止あるいは緩和する

(理由)

益金不算入制度下における配当に係る源泉税については外国税額控除対象外かつ損金不算入であることから、事務効率化の観点から書類の保存要件の廃止を要望する。

(4) 移転価格税制の見直し

- a) 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既に規定された第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
- b) 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

- c) 「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)

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。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い、上記の項目について要望する。

(5) 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、租税条約で当該課税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（或いは今後締結予定）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

(理由)

現在、我が国の租税条約ネットワークは110カ国・地域との間で構築されているが、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カ国・地域（2017年6月1日現在）にとどまっており、100カ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。

2. 納税環境整備

(1) 納税者権利憲章の整備・税務調査の効率化について

- | |
|--|
| <p>a) 平成23年度税制改正案に織り込まれていた納税者権利憲章を法制化すること、特に以下項目を要望する。</p> <ul style="list-style-type: none">・ 納税者の権利利益の明確化及び法制化・ 国税庁に求められる役割・行動、国税庁の使命と税務職員の行動規範についての策定と法制化 <p>b) 重加算税が課される仮装隠ぺい行為の課税要件につき、現行の「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」をより明確化するかたちで法令にて規定する</p> |
|--|

(理由)

平成23年度税制改正案において、納税者権利憲章の制定を行うことが織り込まれていたが、実現に至っていない。平成24年度税制改正にて国税通則法が抜本的に改正され、税務調査の事前通知及び調査終了時の手続きについて法令化がなされたが、納税者の権利利益の保護を図る観点から、上記項目の実現を要望する。

(2) 申告手続等の整備について

- | |
|---|
| <p>a) 法人税法74条で規定する確定申告書に添付する、財務省令で定める書類（法人事業概況説明書）については、その作成の費用と効果を勘案して不要と思われる項目を削減する</p> |
|---|

- b) その他確定申告の際の添付要件となっている決算書、会社概況書等の書類について、添付省略を認めるか、一般的に利用されているフォーマットによる電子データ添付を可能とすること等により、別途提出書類なしで申告が完了できるような措置を講ずる
- c) 親法人が連結申告書を電子申告する場合は、連結子法人による個別帰属額の所轄税務署への提出を省略可能とする
- d) 現在、法人税の法定申告期限は各事業年度終了日の翌日から2ヵ月以内と規定されているが、他国との平仄を合わせ、1年以内に変更すること。もしくは申告期限の延長期間を10ヵ月以内に変更する
- e) 支払調書の提出期限を現行の報告対象年の翌1月31日から3月末日まで延長する
- f) 連結納税に係る各種届出書や地方税申告等の重複業務を排除するため、各税務署・県税事務所が法人番号を効率的に利用する

(理由)

- a～c) 国税電子申告・納税システム、電子帳簿保存法の適用は、納税者、徴税者双方にとっての事務効率化、コスト削減につなげることを目的としている。近年、その利用については拡大の方向にあるが、更なる利便性向上のため上記について改善を要望する。
- d) 以下の観点を踏まえ、法定申告期限（申告期限の延長期間）の見直しを要望する。

【諸外国との平仄の観点】

主要国における申告期限・予定納税（中間納付）は以下の通りであり、我が国の法定申告期限及び申告期限の延長期間は他国と比較して極めて短い。他方、予定納税については他国と比較し、年1回と少ない状況を踏まえると、諸外国では早期に税収確保を行うことを優先とし、申告書は納税額の妥当性を補完する位置づけ（納税より劣後）にあることから、我が国の制度と大きく異なっている。

(申告期限)

- ・米国：決算終了後4.5ヵ月+6ヵ月(延長申告)
- ・英国：決算終了後12ヵ月
- ・独逸：決算終了後5ヵ月+7ヵ月延長（税理士法人が申告書を作成する場合）

(予定納税：中間納付)

- ・米国、英国、独逸、四半期毎

【外国法人のPE申告に関する申告期限の延長の観点】

外国法人の日本支店の申告では本店の決算が確定しないため一般的に9ヵ月の申告期限の延長が認められている一方、連結納税を適用している法人は2ヵ月の延長のみしか認められていない。

【外国子会社合算税制の観点】

実務上、外国法人の監査済み財務諸表の作成には事業年度終了後、長期間を要することから、申告期限までに正確な外国法人の決算情報、現地ベースの税務調整に関する情報を入手することが困難である。また、本邦法令方式の適用にあたっては、現地の財務諸表を分析し、本邦ベースでの申告調整を行うことも現実的ではない。

【ローカルファイル導入に伴う納税者の事務負担の観点】

平成28年度税制改正でローカルファイルの同時文書化が義務付けられたが、施行のタイミングが1年先延ばし（平成29年4月1日）となっており、かつ、ローカルファイル作成の前提も入手可能な情報をベースとした、ある程度、納税者に配慮された制度改正とはなっていないものの、現状の申告作業のほか、ローカルファイル作成の準備を同時並行で行うことによる実務的対応が非常に困難である。

- e) 平成28年1月1日よりマイナンバーの利用が開始され、支払調書に支払先の個人番号を記載することとなった。今後、個人番号の収集等、支払調書の作成には追加的に労力・時間を割く必要があり、所得税法第225条に定める支払調書の提出期限を延長して頂きたい。
- f) 事業者や連結納税グループにおける重複業務を排除するため、連結納税の届出書や地方税申告など、各税務署、県税事務所がマイナンバーを効率的に利用できるよう整備して頂きたい。

3. その他法人課税

(1) 連結納税制度の見直し及びグループ法人税制の見直し

- a) 連結納税制度を適用した一定期間経過後、会社の選択により連結納税取止め（=単体申告へ戻る）を可能とする
- b) 連結納税子法人の加入・離脱の届出について、親法人・子法人どちらか一方での提出を省略可能とする、また、他の届出についても、提出義務者を親法人と子法人のどちらかに統一する
- c) 連結納税加入時に生ずる連結子法人が有する資産の時価評価課税に係る除外要件を、「連結親法人による完全支配関係が加入した同一事業年度内に完全支配関係を有しなくなった場合」とする

(理由)

連結納税制度適用にあたっては、その実務運用の柔軟性や利便性も重要であるため、連結納税制度適用中止といった新たな制度導入を要望する連結納税子法人の加入・離脱の届出については、親法人及び子法人の双方でそれぞれの所轄税務署に提出することになってい

るが、実務上、本作業は二重作業になっていることから、連結納税グループ全体での実務負担軽減のためにどちらか一方での提出を省略可能とし、更に他の届出についても、届出内容によっては親法人・子法人のいずれかが提出義務者となるが、これをどちらかに統一することを要望する。

また、現状、連結納税加入日以後2ヵ月以内（連結親法人事業年度終了日以前）に離脱する場合は、連結子法人が保有する資産は時価評価資産には該当しないことになっている。しかしながら、加入から離脱までの各種事務手続きに相応の時間を要する点、また、同一連結事業年度内の離脱であれば連結所得の金額に影響を与えない点を踏まえ、時価評価対象外の要件を連結納税に加入した連結事業年度内とすることが適切である。

(2) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し

- a) 地方法人税（国税）の創設により、地方税の一部見直しが行われたが、地域間の税源の遍在性の是正と財政力格差の縮小を更に進めるべく、比重が大きい地方税における法人課税（住民税、事業税及び地方法人特別税）を廃止し、これらを法人税（国税）に統合/一本化する（地方の財源は国税からの交付金にて調整）。これに伴い、連結納税制度・外国税額控除制度等に係る国税と地方税の取扱いの差異を完全に解消する
- b) 外形標準課税のうち、資本割の課税標準が税務上の「資本金等の額」と会社法上の「資本金と資本準備金の合計額」のいずれか大きい金額に見直されたが、自己株式を消却した法人に関しては、自己株式消却額を「資本金と資本準備金の合計額」から減額することができるよう見直しを行う
- c) 地方法人税（国税）に係る外国税額控除制度について、法人税と同様に、控除余裕額の繰越しを認める。なお、平成23年度税制改正で導入された復興特別法人税については、「これが特例的な税であることから、法人税の外国税額控除制度にみられるような控除余裕額の繰越しや前期以前の控除限度超過額の繰越しといった制度は採用されていません」（財務省/税制改正の解説）とされていたが、地方法人税は恒久的な税制であり、控除余裕額の繰越しを認めるべきであると考え
- d) 完全支配関係のある会社を清算する際に、残余財産確定の日の属する事業年度（最終事業年度）において生じた欠損金額を、事業税の課税所得計算上、最終事業年度の損金額に算入する

(理由)

法人の所得に対する課税を国が一元的に管理することにより、今後の国際競争力強化等の成長戦略の視点に沿った税制度の改革（法人税率の引き下げを含む）に迅速に対応することが可能となり、また国からの交付金を地方の財源とすることにより、地域間の税源偏在

の是正にも寄与する。また企業にとっては連結納税制度や外国税額控除制度等、法人税とは異なる地方税特有の所得計算・申告作業について大幅な簡素化が期待できる。

また、平成26年度税制改正で創設された地方法人税においては、外国税額控除制度の控除余裕額の繰越が認められていないが、本税制は恒久的なものであり、これを認めることを要望する。

完全支配関係のある子法人が清算した場合、その子法人の残余財産確定の日の属する事業年度（最終事業年度）において生じた欠損金は法人税の連結課税所得計算において損金の額に算入されるが、事業税においては、親法人の前事業年度の繰越欠損金として取り扱うことになっている。この点、事業税の所得計算においても法人税と同様に最終事業年度の損金とすることを要望する。

(3) 消費税（法人税との整合性・事務負担軽減）

- a) 現物出資、株式交換・移転に係る消費税法上の課税標準額の取扱いにつき、法人税法における譲渡価格と同様もしくは不課税とする
- b) 軽減税率の導入による事務負担増を考慮し、課税売上高が5億円を超える法人についても、仕入税額控除の95%ルールを再導入する
- c) 資産に係る控除対象外消費税等の損金算入についての損金経理要件を撤廃する
- d) 海外拠点が国外事業者から受ける消費者向け電気通信利用役務の提供を国外取引とする

（理由）

- a) 法人税法上は適格現物出資を行った場合、現物出資法人は適格現物出資直前の帳簿価格により現物出資対象資産の譲渡をしたものとして取り扱われる。また、株式交換親法人又は親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産の交付がされない株式交換・移転が行われた場合、株式交換・移転完全子法人の旧株主は、株式交換直前の帳簿価格を対価とした譲渡が行われたものとして取り扱われる。一方、消費税法上現物出資における課税標準額は、当該出資により取得する株式の取得時の価額とされ、また株式交換・移転に係る課税標準額については明確な規定はないものの、法人税法上の規定を準用する規定もなく、対価となる株式の時価となると考えられる。

企業の再編を促す目的で適格組織再編税制が導入された背景を鑑み、消費税法上の取扱いを法人税法上の取扱いに合わせる、すなわち課税標準を帳簿価格とすべきである。また、株式交換・移転については、少数株主の意思にかかわらず発生してしまう組織再編行為であることを鑑み、不課税取引とすることを要望する。

- b) 平成23年度税制改正による課税売上高が5億円を超える法人に対する「95%ルール」撤廃に伴い、仕入税額控除ができない控除対象外消費税等が生じることとなった。資産に係る控除対象外消費税等の損金算入については損金経理要件が課されていることから、実務上も煩雑な処理が必要となり事務負担が増加している中、軽減税率の導入により、事業者の事務負担の更なる増加が予想されている。こうした対応コストを抑制することは我が国の競争力の維持・強化の観点より重要であり、95%ルールの再導入、または損金経理要件の撤廃を要望する。
- c) 平成28年度税制改正により、内国法人の海外拠点が国外事業者から受ける事業者向け電気通信利用役務の提供が国外取引に区分されることとなった。本改正の趣旨が海外で完結する取引を取引の実態に合わせて国外取引に区分するものであることで踏まえると、消費者向け電気通信利用役務の提供についても同様の改正が行われるのが自然である。

(4) パススルー税制の整備

- a) 合同会社について一定の要件（一定の要件とは、持分の譲渡制限、構成員の数程度とし、LLCの事業内容、資産規模、資本金の額等は問わないとすること）を満たすものについては、パススルー課税とする
- b) 外国の事業体について構成員課税か団体課税のいずれかが適用されるか明確化すること。また海外LLCについて所在地国においてパススルー課税を受けることを条件として、我が国税法上パススルー課税を選択できるようにする

(理由)

現行法人税法は、法人を納税義務者と定めながら、法人を定義していない。故に、米国のリミテッド・ライアビリティー・カンパニー（LLC）等海外の事業体が我が国において納税義務者となるか、法令上明確化されていない。また、現行法人税法は、現存する任意組合、匿名組合についてすら、その取扱いを通達に委ねており、我が国におけるパススルー事業体の普及を妨げる一因となっている。

民法組合の特例として日本版LLP（有限責任事業組合）制度が創設され、更に会社法の施行により日本版LLC（合同会社）が創設されたが、現行税制下、法人格を有すれば法人税の対象とするとの原則に則った運用がなされている。新会社形態創設の立法趣旨を考慮し、現行税制における同原則を見直し、外国事業体の取扱いも含めた本格的パススルー税制の整備が望まれる。ついては、パススルー税制を整備し、所要の措置を講じることを要望する。

また、平成17年8月より施行された日本版LLPについても、LLPの設立時及び追加出資時の現物出資に対する課税繰延や、LLPを解散して株式会社を設立する場合に、LLP財産の現物出

資の課税繰延が可能な税制の整備を要望する。

(5) 会計基準と税制の関係

法人が採用する会計基準は国際会計基準を始めとして多様化している状況下、以下の項目を要望する

- ・ 減価償却費や圧縮記帳等の損金経理要件を全て撤廃する
- ・ 収益認識については日本基準の国際会計基準（IFRS15号）へのコンバージェンスが検討されており、この点が現在の「一般に公正妥当と認められる会計処理」として税務上も認められること

(理由)

減価償却費や圧縮記帳など、損金経理が損金算入の要件としている項目がある。現状、法人が採用する会計基準の多様化が進む中で、必ずしも全ての会計基準において税法に定める損金経理が許容されるとは限らない。会計基準によって税務上の有利不利が生じると、会計基準を任意に選択する足枷となる恐れがあり、損金経理要件を撤廃すべきである。また、現在、企業会計基準委員会では収益認識について新たな収益認識基準を開発しており、この新基準は国際会計基準（IFRS15号）にほぼ沿った内容となっている。また、新基準の早期適用は平成30年度とも想定されている状況となっている。この場合、税務上は、新基準を法人税法22条4項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と認識し、別段の定めがある場合を除き、新基準に基づく税務上の取扱いが認められることが必要である。

(6) 役員賞与損金算入要件の撤廃

役員給与については、役員に対し所得税が課税されていること等に鑑み、過大役員給与及び仮装経理等による給与を除き原則損金算入可能とする、例えば特定同族会社（資本金1億円以上の一定の同族会社）以外については、既存の役員賞与損金算入要件（定期同額、事前確定届出、利益連動）を撤廃する

また、法人の業績や利益指標に連動した役員報酬については近年の税制改正により一定の損金算入制度が導入されているが、近年の社会環境を考慮に入れると、業績や利益指標以外の形で法人に貢献している役員も存在する。この場合も含め、多様な評価を柔軟に役員給与に反映することが望まれる

(理由)

役員給与の一部について損金算入が可能となっているが、損金算入要件が複雑であり、その手続きも煩雑であることから、会社法に基づき適法に職務執行の対価として支給されている限りにおいては、原則損金算入を認めるべきである。

また、近年は法人の社会貢献活動等、業績以外の形で法人は社会的責任を負っている部分も存在する。この点を踏まえると、業績や利益指標以外の多様な評価基準を役員報酬に反映させる必要も存在し、役員報酬の税務上の取扱いについても柔軟に対応することが必要と考える。

(7) 当初申告要件

租税特別措置法の規定について、法人税法と同様に当初申告要件を撤廃する

(理由)

平成23年12月2日公布の「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」により、法人税法において一部の当初申告要件が廃止され納税者の利便性向上が図られたが、租税特別措置法においても当初申告要件を廃止頂きたい。

(8) 自社株を対価とした事業再編に係る株式譲渡益課税繰延

自社株を対価とした株式買収に関し、応募株主（法人・個人）について株式譲渡益・譲渡所得の課税の繰延措置を講ずる

(理由)

事業再編のスキームの一つに自社株を対価とした株式買収があるが、対象会社株主が課税されることを理由に自社株対価子会社化に応じないケースがある。応募株主側の課税の繰延措置を講ずることで、その利用促進を図るとともに事業再編スキームの利便性を図ることを要望する。

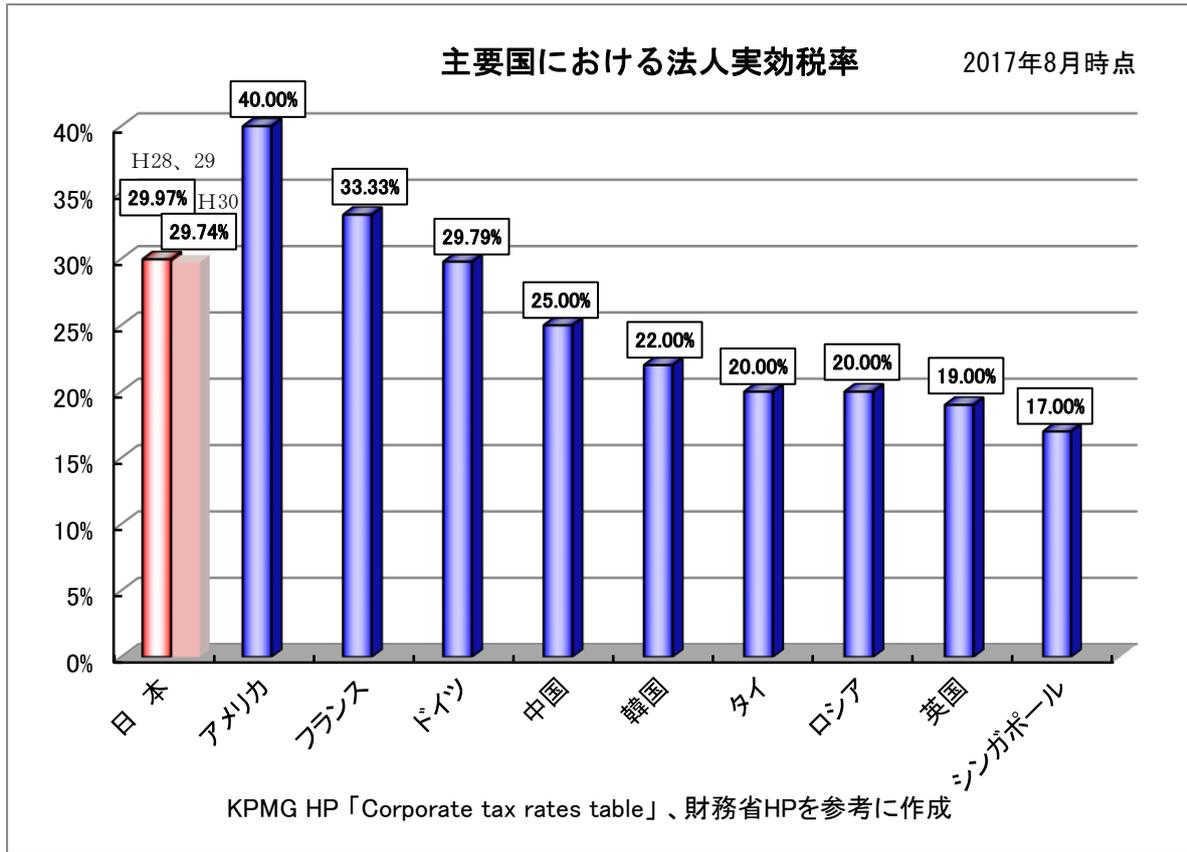
(9) 印紙税

印紙税については、課税・非課税の判断が困難なケースがあり、実務上の負荷がかかっていること、経済取引の電子化やペーパーレス化が進む中で、文書のみを課税対象とすることに、課税上のアンバランスが拡大していること、また国際的にも印紙税制度を維持している国は減少していることから、印紙税制度を廃止する

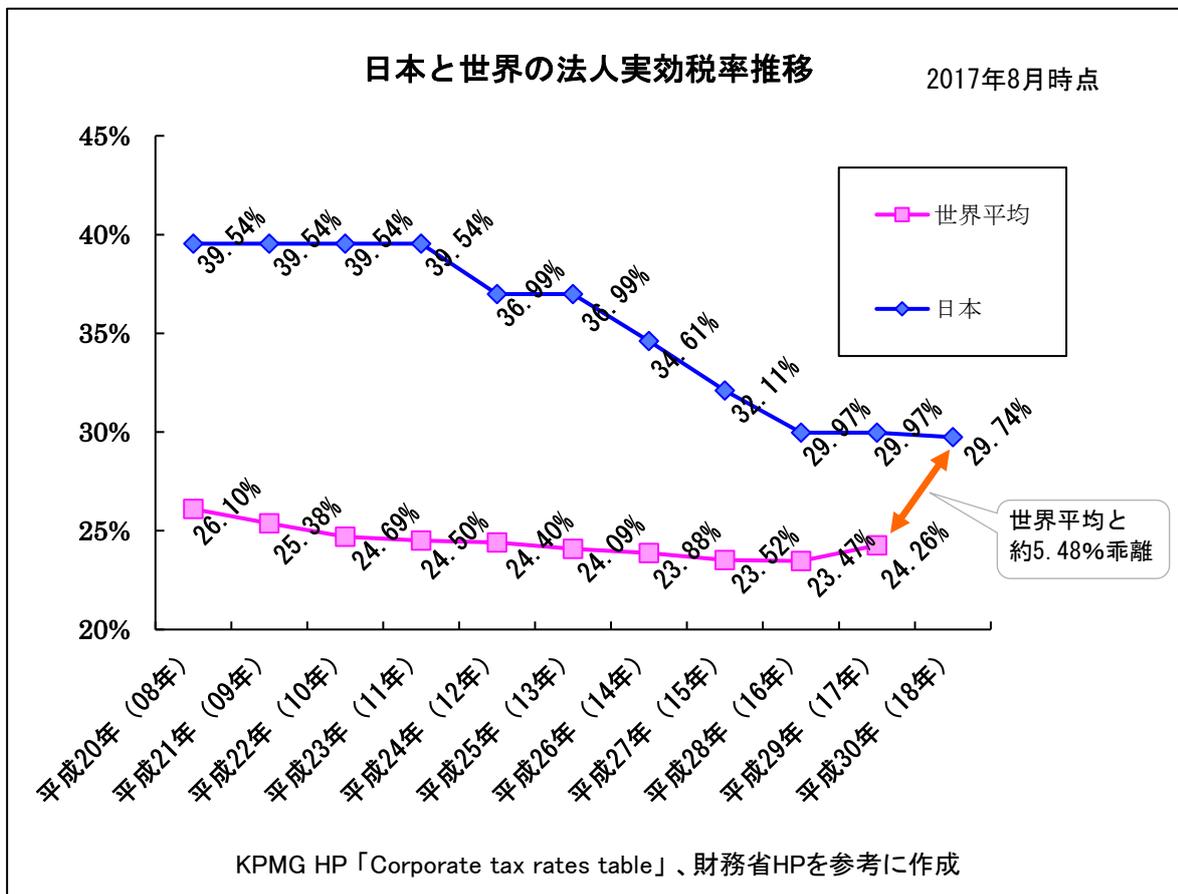
(理由)

印紙税については、商取引形態の多様化の進展に伴い合理性が薄れており、廃止すべきである。

参考資料 1



参考資料 2



参考資料 3

(海外主要国における連結納税グループ加入時の時価評価課税及び欠損金の取扱い)

	米国	英国	フランス	ドイツ	オランダ	豪州
	連結納税	グループリリーフ/ キャピタルゲイングループ	連結納税	オルガンシャフト	連結納税	連結納税
連結納税加入時の時価評価課税						
連結納税加入時の時価評価の有無	なし	なし	なし	なし	なし	あり 但し、ステップアップのみで課税はなし
加入後の規制	加入時に生じている資産の 含み損は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	○グループリリーフ 加入時の含み損について特段の規制 はない ○キャピタルゲイングループ 加入時の含み損について他のグループ 会社のキャピタルゲインと相殺すること はできない	加入時に生じている資産の 含み損は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時の含み損について 特段の規制はない	加入時に生じている資産の 含み損は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時の含み損について特段の規制は ない。なお、MECグループとして連結納税 に加入した場合は時価評価は生じない。
	加入時に生じている資産 の含み益に関して個別に 制限する規定はない	加入時に生じている資産 の含み益に関して個別に 制限する規定はない	加入時に生じている資産 の含み益に関して個別に 制限する規定はない	加入時に生じている資産 の含み益に関して個別に 制限する規定はない	加入時に生じている資産 の含み益に関して個別に 制限する規定はない	加入時に時価にステップアップ されるため、連結納税加入後に 含み益の実現は想定されない
連結納税加入時の欠損金の取扱い						
連結納税加入時の欠損金切捨て	なし	なし	なし	なし	なし	なし
加入後の規制	加入時に有していた 欠損金は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時に有していた 欠損金は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時に有していた 欠損金は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時に有していた 欠損金は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時に有していた 欠損金は当該加入法人 の所得とのみ相殺可能	加入時の連結グループと加入法人の 時価の割合によって、使用が制限される

参考資料 4

(海外主要国における期中連結納税離脱法人の所得の取扱い)

	米国	英国	フランス	ドイツ	オランダ	豪州
	連結納税	グループリリーフ/ キャピタルゲイングループ	連結納税	オルガンシャフト	連結納税	連結納税
連結納税期中離脱時の所得計算						
離脱法人の所得取り込み	連結納税グループに所属していた 期間の所得/欠損は連結納税 グループの所得として取り込む	グループに所属していた期間 に係る所得/欠損はグループの 所得として取り込む	連結納税グループに所属していた 期間の所得/欠損を連結納税 グループに取り込むことはできない	連結納税グループに所属していた 期間の所得/欠損を連結納税 グループに取り込むことはできない	連結納税グループに所属していた 期間の所得/欠損を連結納税 グループに取り込むことはできない	連結納税グループに所属していた 期間の所得/欠損は連結納税 グループの所得として取り込む

以上