

「令和5年度税制改正に関する要望」提出

日本貿易会 令和5年度税制改正要望は、重点要望25項目、一般要望78項目の合計103項目である。これらは、「骨太方針2022」に示されている「グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進める」という考え方に沿ったものであり、我が国が「投資立国」へと移行するにあたって、昨今の国際情勢の変化にも配慮しながら、基礎インフラとして税制を整備し、各国との「レベル・プレイング・フィールド(公平な競争環境)」を確保する上で必要な見直しを求める。中でも OECD で議論が進められている新たな国際課税ルールの国内法制化に向け、関連税制も含めた制度の大胆な見直しを最重要課題に位置付ける。

本要望は、運営委員会／経理委員会／税務コミッティでの承認、9月21日開催の第374回常任理事会での審議、承認を経て、9月30日に政府・与党、関係省庁、その他関係団体に提出された。

令和5年度税制改正要望

令和4年9月

一般社団法人 日本貿易会

目次

I.はじめに	2
II. 重点要望項目	3
1. 国際課税制度	3
(1) 電子経済の課税上の課題への対応	3
(2) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制)	4
(3) 子会社株式簿価減額特例	9
(4) 外国子会社配当益金不算入制度	10
(5) 経済安全保障の観点での税制上の措置	10
2. グループ通算制度	11
(1) 投資簿価修正	11
(2) グループ通算制度からの離脱に伴う時価評価	11
3. その他	12
(1) 欠損金使用制限の見直し	12
III. 一般要望項目	13
1. 国際課税制度	13
(1) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制)	13
(2) 外国税額控除	18
(3) 移転価格税制の見直し	19
(4) 租税条約	20
2. 納税環境整備	20
(1) 申告手続整備	20
(2) 電子帳簿保存法	21
3. その他法人課税	21
(1) 法人実効税率の引下げ及び課税ベースの適正化	21
(2) 国内受取配当金益金不算入制度	22
(3) 所得税額控除	22
(4) みなし配当計算	23
(5) 組織再編成税制	23
(6) グループ通算制度関連(投資簿価修正)	24
(7) グループ通算制度関連(譲渡損益調整)	25
(8) グループ通算制度関連(その他)	25
(9) オープンイノベーション促進税制	26
(10) 役員給与の損金算入要件の緩和	26
(11) パススルー税制の整備	27
(12) 会計基準と税制の関係	27
(13) 当初申告要件等	27
(14) 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
(15) 消費税(適格請求書等保存方式)	29
(16) 消費税(法人税との整合性・事務負担軽減)	30
参考資料1 OECD 加盟国をはじめとした主要国における欠損金繰越期間、及び使用制限	31

I. はじめに

我が国経済は新型コロナウイルス感染症(以下、「感染症」)の世界的な拡大やロシアのウクライナ侵攻等の影響を受け、その構造を刻一刻と変化させている。我が国政府は、「経済財政運営と改革の基本方針 2022」(2022年6月7日閣議決定、以下「骨太方針 2022」)において、課題解決と経済成長を同時に実現しながら、経済社会の構造変化に対してより強靱で持続可能なものに変革する「新しい資本主義」を掲げ、自由で公正な経済体制を一層強化していくこととしている。

また、我が国は、国内を中心に研究開発や製造を行う「貿易立国」から成長著しい海外企業への投資活動や投資収益を基盤とする「投資立国」へと移行しつつある。我が国企業が海外成長市場で利益を獲得することは我が国経済にとって非常に重要であり、厳しい競争環境の中、我が国の「投資立国」化を確実な流れとし、我が国企業のグローバルビジネスを一層推進するための政策支援が肝要である。「骨太方針 2022」では、「経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進める」とあるが、「投資立国」の基礎インフラとして税制を整備し、各国との「レベル・プレイング・フィールド(公平な競争環境)」を確保することは急務である。

令和5年度税制改正では、「骨太方針 2022」にも述べられている、新たな国際課税ルールを導入に向け、関連税制も含めた制度の大胆な見直しを最重要課題に位置付ける。

2021年10月にOECD/G20の主導により合意された、国際的なデジタル課税ルール(以下、「OECDモデルルール」)の導入は公平な競争環境の構築に向けた歓迎すべき動きであるが、現時点で公表されているOECDモデルルールのうち、特に貿易商社業界で関心の高い最低税率課税(以下、「第2の柱」)は、制度が非常に複雑な上、制度の対象外とする基準を定めるセーフハーバー等の簡素化オプションが未だ確定していない等、検討すべき課題が多く残る。今後の制度設計においては、公平性や予測可能性、担税力等に十分配慮し、ビジネスの実態を踏まえた実施フレームワークの構築に向け、我が国が国際議論をリードすることが求められる。また、OECDモデルルールを国内法制化する際には、欧州をはじめとした他国の議論や制度実施の状況を注視しながら、企業の実務負担に配慮した制度設計を行うとともに、制度の適切な適用開始時期を見極める必要がある。

さらに、昨年12月に公表された与党の税制改正大綱では「(OECDモデルルールを本邦で国内法制化する際に)わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、」法制度の検討を進めることが述べられている。これを踏まえ、「第2の柱」と重複部分の大きい本邦外国子会社合算税制(以下、「本邦CFC税制」という)をはじめ、国際課税ルール全体について、制度の見直しが重要である。とりわけ、本邦CFC税制は我が国企業にとって過度に複雑であり、外国子会社を利用した租税回避防止という本来の目的に必ずしも直結しない所得までが制度の対象となっていることから、同税制が我が国企業の積極的な海外事業展開を阻害しかねないとして、産業界は従前より改正を求めてきた。「第2の柱」に係る新制度が導入され、本邦CFC税制と併存することは、過剰合算、並びに事務負担の両面から我が国企業の「過度な負担」であるため、両制度の関係整理や適正化の検討が必要である。

また、昨今の国際環境の変化に鑑み、「骨太方針 2022」においても「エネルギーや食料を含めた経済安全保障の徹底は新しい資本主義の根幹」とされている。エネルギー確保の一翼を担う日本貿易会として経済安全保障への対応という観点から税制上の措置を重点項目として要望したい。

かかる認識のもと、当会は、事業活動・納税実務に深刻な影響があり、早期改正や明確化が必要な事項に関する「重点要望」25項目、その他の「一般要望」78項目の合計103項目からなる令和5年度税制改正要望を取りまとめ、以下に要望する。

以上

II. 重点要望項目

1. 国際課税制度

(1) 電子経済の課税上の課題への対応

国際合意、及びその後の国内法制化においては、以下の点を踏まえた対応が望まれる。

「第1の柱」に関しては、企業の事務負担の観点から過度に複雑な制度としないことに留意し、拙速な議論を避けて我が国企業にとって公平かつ公正な国際合意・制度構築を要望する。

「第2の柱」に関しては、他国企業とのレベル・プレイング・フィールドの確保という「第2の柱」の目的に資するべく国際的な議論の状況や各国での制度導入状況を見極めながら国内法制化を進めることが重要である。

■ 導入時期について

我が国が他国に先行して「第2の柱」を導入する場合、我が国企業が海外企業と比べ不利な立場となる。国際的な議論の状況や各国の導入状況を踏まえて、制度の導入／施行／適用時期を決定することが必要である。

■ 制度設計について

OECDでの実施フレームワークにおいて、以下の点につき我が国が国際議論をリードしていくことを期待する。

- ・ 過度な事務負担が生じることのないよう、効果の高いセーフハーバーを導入すること。
- ・ QDMTT について、各国で大きな差異が生じないように、制度の枠組みを提供すること。
- ・ 情報申告に関して、提出情報を最小限とした標準フォーマットを作成すること。その上で、各構成事業体がある所在地国の税務当局に個別に申告を行うのではなく、最終親会社がその所在地国の税務当局に対して一括して申告を行う環境を整備すべく、GloBE ルールを実施する全ての法域間で適格当局間協定の締結を義務化すること。
- ・ 各国の納税期限の設定や税務調査の執行を統一すること。
- ・ 親会社が欠損である場合でも CFC 税額のプッシュダウンが可能であることを明確化すること。

■ 国内法制化について

- ・ 親会社の欠損金とトップアップ課税の相殺を認めること。
- ・ 納税者の正確な税務処理に資する追加のガイダンス(CFC 税額のプッシュダウン、PE 帰属利益の配賦、移転価格調整 等)を提供すること。
- ・ 税務調査の執行に関するガイダンス(事務運営指針等)を提供すること。
- ・ 納税時期は、情報申告期限以後に設定し、また、見込み納付は不要とすること。
- ・ モデルルールで想定されている以上の事務負担(例えば、追加での情報提出等)を課さないこと。

(2) 外国子会社合算税制(本邦CFC税制)

本邦 CFC 税制は、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、外国子会社の活動実態に基づかない所得を日本親会社の所得とみなして課税する制度である。現行の税制は、外国子会社の活動実態に基づくもの(能動的所得)、あるいは、活動に基づかないもの(受動的所得)のいずれかを判別する上で、所得そのものに注目をする方式ではなく、実務負担への配慮もあり、外国法人を判定の単位として一定のみなし措置を講じている。

このため、租税回避と関連しない所得も合算されるオーバーインクルージョン(過剰合算)が生じているが、「第2の柱」の法制化により、能動的所得に対して最低税率での課税措置が講じられることも踏まえ、本邦 CFC 税制は本来の目的である租税回避行為の防止に特化した税制に立ち返り、かかる過剰合算が是正されることを強く要望する。特に、本邦 CFC 税制における過剰合算、あるいは過剰合算の懸念が残る状態は、本邦企業の海外での健全な事業活動を妨げるのみならず、我が国が「投資立国」を標榜する上でも大きな阻害要因となり得る。

また、平成 29 年度税制改正以降、本邦 CFC 税制対応のための事務負担が大幅に増加している状況において「第2の柱」導入で見込まれる更なる事務負担増加の影響を緩和することは必須であることから、「事務負担の軽減に資する簡素化」を要望する。

過剰合算の適正化と事務負担の簡素化は、我が国企業が海外への投資を積極的に行い、我が国が「投資立国」となる上で必要不可欠な措置であることに加え、我が国企業への過度な負担を軽減し、海外企業とのイコール・フットイングを実現するための両輪であり、いずれも実現されることが重要である。

① 過剰合算の適正化

現行のCFC税制においては、租税回避と関連しない所得も合算される「過剰合算」の問題が生じている。本税制が本邦企業の適正な海外事業活動の阻害要因とならないよう、以下の改正を強く要望する。

A 本邦企業の適正な海外事業活動であるにもかかわらずCFC税制の対象となることの是正

現行税制では、日本からの所得移転の要素がなく、現地において独立的に行われている事業であっても、CFC 税制の対象とされる場合がある。本邦企業の海外での健全な事業活動を妨げることのないよう、CFC 税制は、本来の目的である租税回避行為の定義の明確化を図った上で、当該行為の防止に特化する方向で制度を抜本的に見直すことが必要である。

仮に、制度の抜本的見直しについては継続的な議論が必要であるとしても、現行の制度の枠組みの中でであっても以下の点については速やかに実施すべきである。

- a) 同一国内において複数の会社が一体となって活動している場合には、経済活動基準の判定において、個社ごとに判定するのではなく、一体として判定を行うこと。具体的には、資産保有会社と管理支配会社が同一国で一体となって活動している場合において、資産保有会社については、管理支配会社による管理支配をもって管理支配基準を充足するものと判定すること。

B 本邦から事業を行うよりも、むしろ租税負担が重くなることの是正

- b) 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。

C 受動的所得の過剰合算の是正

- c) 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。
- d) 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。
- e) 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)。
- f) 受動的所得における根拠のない異常所得の範囲から固定施設等の売却益及び残余財産が見込まれない場合の債務免除益を除くこと。

D 単年度主義に起因する過剰合算の是正

- g) 平成29年度税制改正適用開始の前後、特定または対象外国関係会社への該非を問わず、発生した欠損金は繰越控除を可能とすること。また、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については、損金算入を可能とすること。
- h) 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こと。
- i) 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。
- j) 子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社について、資産の最終処分を行う事業年度の資産保有割合等の判定については、従前の資産保有実態を踏まえて判定すること。

(理由)

A 本邦企業の適正な海外事業活動であるにもかかわらず CFC 税制の対象となることの是正

現行税制では、日本からの所得移転の要素がなく、現地において独立的に行われている事業(外国関係会社)を我が国企業が買収した途端、CFC 税制の対象とされる場合がある。CFC 税制は、我が国からの利益移転を防止する目的であるところ、我が国企業が資本参加をすることにより、海外において自立的に営まれている事業の利益に我が国で追加課税の射程に入る構造は、まず制度目的に合致していない。

さらに、かかる構造は、我が国企業が海外成長市場、あるいは先端的な取組みが進んでいる市場に資本参加する動機を減退させる要因となり得ること、海外企業との入札等への参加に際して不利となる要因となり得ることから見直しが必要である。

- a) 海外の発電事業は現地において電力がつけられ(発電)、現地で費消される地場で完結的に行われる典型的な事業と言える。他方、欧米における事業推進上の特徴として、資産単位、あるいは機能単位、さらには契約単位で「法人格」を設置するケースが多く、管理支配を行う法人に加えて、設備の運営や保守・点検を行う法人や資産保有をする法人、資産入替のための中間法人などが多く存在し、法人

を別個に判定すると本邦 CFC 税制の対象となってしまう。この対応として、平成 31 年の税制改正においてペーパー・カンパニーから除外する措置が講じられ、それを受けて国税庁 Q&A においても発電事業体を例として実体基準の判定に関する明確化が行われている。ただし、これは米国を念頭において導入されたことから租税負担割合が 20%を超える場合における措置に限定され、同じ電力事業を行っても、米国では対象とならないものが英国では対象となる場合がある。従来は、一定の割切りとして仕方がない面もあったが、「第 2 の柱」で最低税率を導入する中においては、これらの過剰合算の是正を要望するもの。租税負担割合 20%未満の場合においては、経済活動基準が充足されない場合、合算課税対象となる。上記のようなケースでは、特に、管理支配基準の充足が難しいところ、一定の場合には、管理支配会社による管理支配をもって管理支配基準を充足するものと判定することとしていただきたい。なお、現行のペーパー・カンパニー特例においては、資産割合要件や収入割合要件などで高い閾値が求められているが、管理支配要件に限定することを要望する。

B 本邦から事業を行うよりも、むしろ租税負担が重くなることの是正

本邦 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と同等となるよう本邦での合算課税が要求されている。しかしながら、現行の本邦 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る場合がある。

- b) 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 25%未満まで引き下げられている場合(例えば、日蘭租税条約では 10%)には、その比率以上の子会社からの配当所得については益金不算入となる。一方、本邦企業の外国子会社が同様の出資を行った場合、25%未満の出資先からの配当所得は本邦 CFC 税制上合算課税の対象となり、結果として、現行の本邦 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ってしまう。かかる事態は本邦 CFC 税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。

C 受動的所得の過剰合算の是正

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。

また、今後、「第 2 の柱」の法制化により、能動的所得に対しては最低税率課税を基本とし、受動的所得に対しては本邦 CFC 税制で課税することを基本とする枠組みに移行していくことも想定される。CFC 税制がこのような制度に移行する場合には、受動的所得に対する過剰合算の是正は必須となる点に留意が必要である。

- c) 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。

- d) 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いただきたい。
- e) 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。
- f) 異常所得とはOECDのBEPS行動計画3を受けたもので、個々の外国子会社の経済実態に照らせば通常稼得困難と考えられる所得であるとされている。外国子会社が事業上の理由から不要となった固定施設を譲渡することは通常の商取引の一環であり、売却益は臨時的な所得ではあるものの、経済実態に照らして通常稼得困難な所得ではない。また、残余財産が見込まれない場合の債務免除益についても経済実態に照らして通常稼得困難な所得ではない。これらの所得が異常所得として取り扱われることはCFC税制の趣旨に適合しないため、是正を求める。

D 単年度主義に起因する過剰合算の是正

現行CFC税制は、外国関係会社の判定や合算課税の要否の判定を事業年度ごとに実施する、いわゆる単年度主義を採用していることから、様々な弊害が生じている。平成29年度税制改正により租税回避を意図していない外国関係会社を含め、幅広く合算課税の要否の判定対象となり得る中、特に欠損金の活用の制約に起因して清算時に多額の課税が発生する事例が増加する懸念がある。

- g) 外国関係会社の判定は事業年度ごとで行うこととなっている。換言すると外国関係会社に該当しない事業年度の欠損金は申告書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。これは現行の本邦CFC税制において外国関係会社の判定を事業年度ごとに行うという「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、外国関係会社に該当しない事業年度に発生した欠損金の繰越控除を認めるべきである。また、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わけではなく、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本邦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。
- h) 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。

- i) ペーパー・カンパニーの範囲から除外される一定の外国関係会社について、資産の95%超が子会社の株式等であり、収入の95%超が子会社からの配当や利子であるものが定められているが、保有資産の最終的な処分を行う事業年度では、期末時点で子会社の株式等がないことによりペーパー・カンパニーに該当し、子会社の株式等資産の処分にかかる所得が合算される可能性がある。米国等で一般的に事業を行う際に用いられるスキームであり、租税回避リスクが限定的であると考えられるにもかかわらず、資産の最終的な処分事業年度の所得のみ合算されることは不合理である。

② 事務負担の軽減に向けた簡素化

「第2の柱」の導入による企業への追加負担に鑑み、以下の簡素化を要望する。

- a) 外国関係会社の利益額(例えば、20百万円)による制度免除基準を導入すること。
- b) 事務負担軽減の観点より特定外国関係会社の適用免除基準を20%に引き下げる(現行:30%以上)。
- c) 現地で連結納税制度を適用している場合には、連結納税グループを一体とみなして租税負担割合を計算することを可能とすること(選択適用)。
- d) 租税負担割合の計算方法について、第2の柱の実効税率計算方法(ETR計算方法)と可能な限り共通化を行うことを検討すること(ETR計算方法の実務運用が開始した後に検討を行うこと)。

(理由、補足)

- a) 対象会社を絞り込むことが企業の事務軽減に最も効果がある。会計上の利益が少額の子会社は、所得移転先である蓋然性は低いいため、CFC税制適用免除を要望する。なお、制度免除基準の導入時には、以下の点の取扱いについても留意いただきたい。
 - 利益額は、外国関係会社の会社決算に基づく金額を基礎とし、判定のための調整は不要とすること。
 - 外国関係会社の会計監査において決算数値から修正が入る場合でも、修正申告を行う必要がないように免除基準の判定時点を明確化すること。
 - CFC税制上の繰越欠損金を有することができなくなることはないよう、制度免除基準の適用は会社の任意選択とすること。
 - 制度免除基準を適用する外国関係会社については、別表の作成等を不要とすること。
- b) 平成29年度税制改正により、本邦CFC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いる。納税者の事務負担軽減のために、租税回避リスクの低い租税負担割合が20%~30%の外国子会社を適用免除基準の対象とすることを要望する。
- c) 現行制度では、企業集団等所得課税規定について適用がなかったものとして個社ごとに所得を計算しているが、現地制度上求められない計算を行うことによる事務負担が生じている。2019年度改正で導入されたペーパー・カンパニー除外規定の趣旨(複数法人で一体となって事業を行っている場合は一体で判定)を踏まえ、現地で連結納税制度を適用している場合に、連結納税グループを一体とみなして租税負担割合を計算することも可能としていただきたい(選択適用)。

- d) 第2の柱における実効税率の計算(ETR計算)とCFC税制における租税負担割合の計算とで異なる実務が生じる場合、ダブルスタンダードであり、過度な実務負担が生じることになる。計算方法や調整項目等について、可能な限り共通化を行い、実務負担を軽減させることを検討する必要がある。検討時期については、第2の柱にかかる国内法制化により制度詳細や企業の実務運用が明確となった後とし、真に実務負担軽減に寄与するか否かを検討することが妥当である。

(3) 子会社株式簿価減額特例

本税制の趣旨は、親会社の子会社株式を取得した後に、その取得前に子会社が蓄積した剰余金を配当として非課税で受けるとともに、その配当により時価が下落した子会社株式を譲渡することにより、経済実態を伴わない税務上の損失を創出させることを防止する目的として、一部の子会社からの配当については、その益金不算入相当額を投資簿価から減額させることにある。しかしながら、現行法令において、支配した後に獲得した剰余金からの配当にもかかわらず、簿価切下げの対象となる配当と認識されてしまい、結果、本税制の趣旨に反した形で制度が適用されるケースがある。

孫会社以下からの配当に係る潜脱防止規定に関しては、令和4年度税制改正により孫会社以下のすべての会社が、その設立以降、継続して親会社との間に支配関係がある場合に、同規定から除外されることとなった。しかしながら、孫会社以下に設立以来保有していない会社が1社でもあり、仮にその1社について取得時剰余金が存在しない、すなわち孫会社以下すべてについて取得時剰余金が存在しない場合であっても、潜脱防止規定の要件を満たす際には、孫会社以下の剰余金の全てが取得時剰余金として取り扱われるという制度が維持されているため、法人税法施行令 第119条の3 第14項について、追加の見直しを要望する。

- a) 継続関係法人における特定支配関係の要件について、「当該他の法人による特定支配関係」から「内国法人による特定支配関係」に要件を緩和すること。
- b) 継続関係法人における新規設立の要件について、支配獲得時の剰余金が零を上回らない法人は設立法人と同様に扱うこと。

(理由)

本税制については要望事項の通り、本来の趣旨を超えて簿価減額が生じる場合があることから、令和4年度税制改正で一定の手当てが行われたものの、孫会社の全てが要件を充足する必要があり、1社でも要件を充足していないと、支配後持分からの配当であったとしても、支配前持分として扱われ、簿価減額が発動される構図は維持されている。

この不具合を根本的に是正する上では、それぞれの法人において、利益剰余金について取得時剰余金と取得後剰余金との色分けについて納税者が立証出来る場合には、支配後持分からの受取配当金について簿価減額を適用しないことが必要と考えられるものの、制度導入時の経緯も踏まえ、現行の枠組みを維持することを前提として適用除外の要件を追加的に要望する。

- a) 令和4年度税制改正では曾孫会社等について設立の時から基準時までの期間にわたって、「子会社」、ないしは「孫会社」との間で特定支配関係が継続していることが求められている。企業行動としては、親会社から見た支配関係は変わっていないものの、事業内容や展開国ごとに管理会社を設立する等、事業を効率的に行うために、新規に法人を設置し、孫会社をその傘下に配置する(新規設立された法人が孫会社、元々の孫会社が曾孫会社となる)などの再編を行うことがある。この場合、孫会社

と曾孫会社がともに設立時から保有されていても、曾孫会社の設立時に孫会社は存在せず、要件を充足できない。企業グループ全体の支配関係が継続する場合には、その中における事業体の関係までを固定的にすることまでも求めない形とし、曾孫会社等について親会社との間で特定支配関係が継続している場合には要件を満たせるよう潜脱防止規定の追加の緩和を要望する。

- b) 海外のプロジェクト(電力事業や資源事業等)ではパートナーと合弁事業を組成して取り組むことが多くあるが、合弁事業の推進に際して、その受け皿となる法人(曾孫会社等)をパートナーが用意することも多くある。これは許認可等の関係から現地法制にパートナーが通じている場合や、プロジェクトのなりたちとして、パートナーから参加を求められるような場合に多くあり、設立以降継続して親会社が保有してはならないものの、事業そのもの(施設の建設等を含めて)の開始前に取得することとなるため、設立費用等の経費が発生しているのみで、取得時前剰余金(配当原資)は存在しない。本税制の趣旨である支配獲得後の剰余金からの配当を対象とするという意味では、自社で設立している法人と実質的に同等であるため、設立の時から基準時までの期間にわたる継続支配の要件において、支配獲得時の剰余金が零を上回らない(配当原資となるプラスの剰余金はない)法人は設立法人と同様に取り扱いがいただけるよう潜脱防止規定の追加の緩和を要望する。

(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となる持株割合(現行25%以上)の要件を緩和すること。

(理由)

外国子会社配当益金不算入の対象となる持株割合については、同様の制度を持つ海外主要国(英:持株割合要件無し、仏・蘭:5%、米・ベルギー:10%)とのレベル・プレイング・フィールドを実現する観点からも現行持分保有要件である「25%以上」の要件の引下げを要望する。引下げの水準については、今後導入される電子経済の課税上の課題への対応「第2の柱」で定義されるポートフォリオ投資の閾値と整合が取れた水準とすることを要望する。

(5) 経済安全保障の観点での税制上の措置

- a) 経済安全保障の観点から、外国子会社配当益金不算入制度の持分要件について、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、その持分割合が10%以上の場合に適用対象とすること。
- b) 外国子会社合算税制(本邦CFC 税制)において、10%以上の持分割合で全部合算・部分合算の対象外とされている特定の資源投資について、その特定資源の範囲に「鉱物資源」を追加すること。

(理由、補足)

- a) 資源輸入国である我が国にとって、海外における資源案件への参画・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。天然資源の権益を取得するための投資額は巨額であることに加えて、資源開発は欧米企業が大きく先行している中、持分あるいは権益の25%以上を取得することは大きな困難を伴う。欧米の資源会社をパートナーとし、パートナー所在地から資源案件への参画を行うことが多かったことも踏まえ、外国子会社合算税制においては特定の資源投資については、全部合算・

部分合算の対象外とする持分割合の要件を10%以上に引き下げる措置が講じられている。この措置は、パートナー所在地国から資源案件への参画をする状況においては、外国子会社合算税制についてのみ、かかる措置を講じていれば十分であったことに困っている。

他方、昨今の国際環境の変化に象徴されている通り、エネルギーに代表される資源事業については事業継続の不確実さが大きく増加し、経済安全保障の観点で重要性が高まっている。国際環境が変化する中、我が国への資源の安定供給を果たす上で、従来の参画や投資のあり方を見直す必要性の高まりに応え、我が国から直接参画・投資を行う場合にも備えて外国子会社配当益金不算入制度についても、特定の資源に対する海外投資については、その持分要件について10%以上とすることを要望する。

- b) 重要物資を調達することの困難さや重要性の高まりを踏まえ、外国子会社合算税制における合算の対象外とする特定資源、及び外国子会社配当益金不算入制度において持分割合要件の引下げの対象とする特定資源の範囲として、天然ガス、石油に加えて我が国企業にとって重要な物資である「鉱物資源」を加えることを要望する。

2. グループ通算制度

(1) 投資簿価修正

傘下に孫会社を有する通算子法人を一括買収する場合、孫会社の企業価値に由来するプレミアム部分を譲渡原価に算入できるよう措置を講じること。

(理由)

令和4年の税制改正によって、通算子法人会社を過去買収した際に生じたプレミアム(資産調整勘定等対応金額)を、通算子法人会社株式を譲渡する際の譲渡原価に加算できる措置が講じられた。

ただし、親会社が子会社を2社同時に買収する取引を念頭に置くと、親会社が各々の子会社を個別に買収する場合にはプレミアムを全て譲渡原価に算入できる一方で、親会社が孫会社を保有する子会社を2社同時に一括買収する場合、親会社は孫会社の株式を取得するわけではないので、孫会社に由来するプレミアム部分を譲渡原価に算入できないといった不具合が生じる。買収ファイナンス活用、TOB、ファンドからの持分買収などに与える影響が大きく、追加の見直しを要望する。

(2) グループ通算制度からの離脱に伴う時価評価

グループ通算制度からの離脱に伴って発生する時価評価について、離脱子法人におけるみなし事業年度にて生じた損失を損益通算の対象とすること。

(理由)

グループ通算制度から子法人が離脱する場合、以下の条件に合致する場合、一定の資産について時価評価を行い、その評価損益を離脱法人の所得計算に反映する必要がある。

- a) 離脱法人の離脱直前事業年度終了の時に営む主要事業の継続が見込まれないこと、もしくは、
- b) 通算グループから離脱する法人が、帳簿価額が10億円を超える資産の譲渡等による損失を計上することが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が見込まれている場合

離脱時時価評価は、含み損を有する資産を保有する子法人に関して、株式譲渡と資産処分を組み合わせたことによる損失を重複計上するという租税回避行為を防止する観点で導入されている。その意義を理解できる一方で、当該損失が本来はグループ内の損益通算の対象となるべきところ、子法人のみなし事業年度の損失として扱われるため、損益通算の機会を逸する措置となっている。したがって、離脱子法人のみなし事業年度の所得／損失を損益通算の対象とすることを要望する。

3. その他

(1) 欠損金使用制限の見直し

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、納税者に過度な課税を強いる結果になっている。令和3年度税制改正により、新型コロナウイルスの影響による一時的な企業業績の悪化等に配慮した、繰越欠損金の控除上限が緩和される時限措置が講じられたが、対象となる企業も限定的である。外国企業とのイコール・フットイングの観点から、以下を要望する。

- a) 控除制限を緩和もしくは撤廃すること。
- b) 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。
- c) 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。

III. 一般要望項目

1. 国際課税制度

(1) 外国子会社合算税制(本邦CFC税制)

① 合算課税対象となる外国関係会社の範囲の適正化

- a) 実体基準・管理支配基準の双方を充足する外国関係会社については、キャッシュ・ボックスの適用除外とすること。
- b) ペーパー・カンパニー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。
- c) 主たる事業が事業実体を有さない被管理支配会社の株式の保有であり、かつ本店所在地国が被管理支配会社の本店所在地国と同一である外国関係会社が、被管理支配会社の事業の管理、支配及び運営を行う場合には、経済活動基準における事業基準を充足するものとする。
- d) 平成29年度税制改正により導入された外国関係会社の判定における実質支配関係の考え方において、財産の処分方針のおおむ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全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こと。
- e) 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、本邦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。
- f) 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を総資産の帳簿価額で除した割合が30%未満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。
- g) 子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社(持株会社等)をペーパー・カンパニーの範囲から除外するための要件について、受取配当金がない事業年度は、収入割合要件を免除すること。
- h) 子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社(持株会社等)をペーパー・カンパニーの範囲から除外する規定が適用可能な年度において欠損が生じた場合、当該欠損金額を将来の適用対象金額の計算上控除できなくなるため、当該除外規定の適用は選択制とすること。

(理由)

- a) 受動的所得の金額が総資産に占める割合が30%超である等一定の定量要件に抵触する際、物的・機能的側面からみて独立企業としての活動実体が認められる場合においても、合算課税の対象とされている。しかしながら、独立企業としての実体を物的・機能的に有する場合にまで形式的な判断規準に基づき、一律に合算課税の対象とする措置は、我が国企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害するおそれがある。とりわけ、現行制度においては、租税条約で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国・地域に所在する外国関係会社が、同一国内の投資先から配当を受領する場合においても、当該投資先に対する株式保有割合が25%未満であるときには、当該投資先からの配当が受動的所得の対象とされているところ、投資先の成長等により受領する受取配当金が増加した場合には、キャッシュ・ボックスに該当し、合算課税の対象となるため、海外展開の妨げとなり得る。特に資源投資案件に関しては、投資規模が多額となり、25%以上の出資を行うことが困難な場合もある。したがって、実体基準と管理支配基準の双方を充足し得る場合には、租税回避リスクが低い状況であることから、キャッシュ・ボックスの適用を免除していただきたい。

- b) 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よ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かかわらず、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いただきたい。
- c) 外国関係会社の保有資産の大宗が被管理支配会社の株式の場合、当該外国関係会社の主たる事業は株式保有業とみなされる可能性が高く、主たる事業が株式保有業である場合には、統括会社の特例要件を充足する場合を除き、単なる株主権の行使や株式の運用に関連する業務にとどまらず、他の会社の事業の管理、支配及び運営等の業務による独立企業としての活動実体が現地で認められる場合においても、経済活動基準における事業基準を充足せず、部分対象外国関係会社に該当しないものとされている。とりわけ、資源案件等においては、現地パートナーと同一国に所在する外国関係会社が、事業の遂行上欠くことのできない機能を果たす経済実体のないSPC(被管理支配会社)を設立の上、現地パートナーと共同で、資源案件等の事業方針の策定や業務執行の管理、調整等の業務を実施する場合があるが、この場合、被管理支配会社は事業実体を有さないことから統括会社の特例要件を充足しないため、現地国での事業活動の経済合理性を有するにもかかわらず、当該外国関係会社が部分対象外国関係会社に該当しないものとされている。現地で独立企業としての活動実体が認められるにもかかわらず、単に主たる事業が株式保有業であることのみを理由に、一律会社単位の合算課税の対象とすることは、他国企業との関係において不利な競争条件の下で事業投資を行うこととなり、我が国企業からの投資が望まれない遠因となり得ることが懸念されることから、被管理支配会社と同一国に所在する外国関係会社が、被管理支配会社の事業の管理、支配及び運営を行う場合には、経済活動基準における事業基準を充足するものとしていただきたい。
- e) 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たことにより、申告に係る事務負担が大幅に増加している。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、本邦CFC税制の適用を受ける内国法人の判定について、会計上の連結範囲と平仄を合わせ、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を要望する。
- f) 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。

- g) 持株会社をペーパー・カンパニーから除外できる要件の一つとして、総収入の額の95%超が子会社からの配当等であることとされているが、受取配当金がゼロの場合は総収入の額の95%を超えず、ペーパー・カンパニーに該当することとなる。投資先の業績や配当方針により受取配当金がない事業年度も想定されるため、改正を要望する。

② 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。
- 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。

③ 合算所得の範囲の適正化

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こと。

④ 受動的所得の範囲の適正化

- a) 受動的所得となるデリバティブ損益より除かれる「短期売買商品損失額を減少させるために行った一定のデリバティブ取引に係る損益」について、読み替え規定(租税特別措置法施行規則第22条の11第35項)により除外対象とするのではなく、法令上のデリバティブ取引等に短期売買

商品に係るデリバティブ取引も含めることで、ヘッジ取引として行ったものについては合算所得の範囲から除外すること。

- b) 受動的所得における特定所得の金額の計算は、我が国法令に準じて計算することとされているが、現地法令に基づき我が国と異なる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こと。
- c) グループファイナンスを統括している、経済活動基準を満たす外国関係会社における資産運用益を受動的所得の範囲から除外すること。あるいは、外国金融子会社等の範囲を拡大し、グループファイナンス会社を含めること。

(理由)

- a) 現在の読み替え規定に沿うと、デリバティブ取引等のおおむね全部が「短期売買商品損失額を減少させるために行った」ものである場合には、事業者単位特例を満たせることとなるが、外国関係会社において短期売買商品に係るデリバティブ取引と、その他のデリバティブ取引が混在している場合には事業者単位特例を満たせないこととなり、たとえヘッジ目的で全てのデリバティブ取引を行っていたとしても、デリバティブの構成により事業者単位特例を満たせないという不合理な事態が発生するため。
- c) グループファイナンス会社は事業会社への資金融通を担うために一定の流動資産を保有し、銀行預金以外の流動性のある金融商品を用いて運用することで、社外の金融機関に劣後しない条件でのグループ内貸出を実現する必要がある。したがって、そのための有価証券等を用いた資産運用益については、能動的な所得の性質を持つことから、受動的所得の範囲から除外していただきたい。あるいは、外国金融子会社等の範囲を拡大し、金融機関に限らずグループファイナンス会社も含めることを検討していただきたい。

⑤ 経由法人所在国の CFC 税制との二重課税の排除

本邦CFC税制上において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、経由法人所在地国の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、本邦における二重課税の排除のための措置として以下を要望する。

- a) 外国関係会社の租税負担割合の分子の税額に、経由法人が経由法人所在国のCFC税制により課された税額を含める一方、経由法人の租税負担割合の計算上、分母及び分子から経由法人所在国のCFC税制の影響を除外すること。
- b) 経由法人の基準所得の計算上、経由法人所在国のCFC税制の影響を除外すること。
- c) 経由法人が経由法人所在国のCFC税制により課された税額を外国関係会社の控除対象外国法人税額に含めること。

(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る。同最終報告書においても、同一のCFC所得に対して複数の国のCFCルールが適用される場合の二重課税の排除に関する勧告がなされている。

⑥ 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こと。
- b) 平成21年度税制改正以前は本邦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年度制限を設けたものである。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)以下であっても孫会社同様に間接特定課税対象金額を定義することは可能であるため、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。
- c) 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こと。
- d) 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こと。
- e) 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こと(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)。

⑦ その他

- a) 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(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)。
- b) 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。
- c) 合算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か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になっているが、4か月が経過する日を含むその内国法人の事業年度と変更する。

(理由)

- c) 外国関係会社の合算事務処理に係る資料収集に時間を要すること、並びに申告実務の軽減により要望するもの。

(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。

- a) 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が増加している。また、当該課税に対する裁判結果が出るまでの時間は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。このため、現行の繰越期間(3年)を二重課税の解消に必要な年数まで延長すること。
- b) 当期の外国法人税に対し、過年度の繰越控除余裕額を充当した後に当期に生じた控除限度額を充当する順番とすること。
- c) 外国税額控除制度に係る国際的な二重課税を排除するため、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。
- d) 税額控除方式の部分適用を認め、控除不能額の損金算入を可能にすること。
- e) 国外所得計算上、調整前の国外所得の金額(課税・非課税を含めた全体国外所得)と外国法人税が課されない国外源泉所得(非課税国外所得)の金額がそれぞれマイナスになった場合、それぞれの金額を零として申告数値を作成することになっているが、全体国外所得から非課税国外所得を控除した後の調整国外所得(課税国外所得)の金額がマイナスの場合零とすることにとどめること。もしくは外国税額控除の限度額は全体国外源泉所得から非課税国外所得を控除して求められる調整国外所得金額ではなく、外国法人税が課せられる国外所得(課税国外所得)(マイナスの場合は零)に基づき算出すること。

(理由)

- b) 現行法令で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、繰越限度余裕額の失効に伴う二重課税の発生を防ぐ観点から、繰越限度余裕額を古い順に充当してから当期の控除限度額を充当する順番とすることを要望する。
- c) 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。この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ったことから撤廃を要望する。
- d) 現行制度では税額控除方式を選択した場合には控除対象外国法人税額の全額が控除対象となり、一部の損金算入処理は認められていない。控除限度額が不足する場合でも外国で実際に納税を行っている事実があり、税額控除方式を選択した場合に控除対象外国法人税額の全額について損金不算入処理を強制するのは不合理であることから、税額控除の部分適用を認め控除不能額を損金算入する制度への改正を要望する。
- e) 国外所得の計算は、現行の申告書様式(別表六(二))に基づくこと、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額(11欄)とその他の国外源泉所得に係る所得(12欄)の金額を合算し(13欄:合算額がマイナ

スの場合は0)、当該合計金額から各所得に係る非課税国外所得(外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得)の合算額(14欄:マイナスの場合はゼロ)を控除することで調整国外所得金額(15欄:マイナスの場合はゼロ)を算出している。この場合、国外事業所等帰属所得とその他の国外源泉所得に含まれる非課税国外所得のバランス次第では(例えば、国外事業所等では課税国外所得が生じる一方で、国外資産の譲渡損失等の非課税国外所得が発生する場合等)、本来の調整(=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ない結果となる。このような不具合を解消するため、には、非課税国外所得を控除した後の調整後(課税)国外所得(15欄)のみを「マイナスの場合はゼロ」とするように改めるべきと考える。外国税額控除の限度額には総所得基準のシーリングも定められており、国外所得基準は飽くまでも外国法人税が生じる要因となった「課税」国外所得を基礎とすべきと考える。

(3) 移転価格税制の見直し

- a) 本邦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。
- b) 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。
- 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) 最終親会社等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」に緩和すること。

(理由)

- a) 本邦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いただきたい。
- b) 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いただきたい。

- 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) 最終親会社等届出事項に記載すべき構成事業体は、現行法令で定める提出期限である会計年度終了時に確定することから、実務上、最終親会社等届出事項を会計年度終了日までに提出することは不可能である。現状において、仮の構成事業体を記載した最終親会社等届出事項を一旦会計年度終了日までに提出し、事後で確定版の構成事業体に基づく最終親会社等届出事項に差し替えを行っており、無用な事務負担の削減のために対応可能な期限設定をお願いしたい。

(4) 租税条約

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、国際的課税問題が発生した場合に解決可能とする枠組みを整備すること。

2. 納税環境整備

(1) 申告手続整備

- a) 法人事業税及び法人住民税につき、現在都道府県別・市町村別に異なるタイミングで納付書類が送付され、また納税を求められるため、企業内の確認・申請プロセスに過剰な事務負担が生じている。窓口の一本化等により、納税手続の効率化を図ること(更正による追加納付に対する加算金・延滞金等を含む)。また電子申告を行う場合も、更正の請求に関してはeLTaxが対応しておらず、ペーパーレス、事務負担軽減の両方の観点より、更正の請求手続を電子化すること。
- b) 昨今の働き方改革を踏まえ、申告手続に係る事務負担軽減のため、各種申告手続等の廃止もしくは手続締切・提出期限の緩和について以下要望する。

【所得税】

源泉徴収義務者が源泉徴収をした所得税の納付期限を「源泉徴収の対象となる所得を支払った翌月の10日」から「源泉徴収の対象となる所得を支払った翌月末」等、期日を延期すること。

【支払調書】

報酬、料金、契約金及び賞金の支払調書は税務署による源泉税納付状況把握をあくまで補完する意味合いのものでしかないため、提出を廃止すること。

廃止が認められない場合、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こと。

(2) 電子帳簿保存法

- a) 令和3年度税制改正により、電子帳簿保存法第7条の電子取引の保存方法として、各種要件緩和の一方、紙面出力を認めず、全てデータ保存を強制する定めとなった。令和5年12月31日までは、宥恕規定によって紙面出力が一部認められるものの、新たに日付、金額、相手先につき、タグ付けしたデータを別途準備するストレージ等で保存するなど、事務効率の低下につながり得るとも考えられる。紙保存を一部容認するとともに画一的な主要項目(金額、相手先、日付)ではなく、納税者側の情報管理の態様、実務を踏まえ、主要項目(例えば会社の契約番号や伝票番号等)を任意に設定する等、保存要件を簡素化しさらに、その旨を通達あるいはQ&Aに明記すること。
- b) 電子帳簿保存法第4条第3項(スキャナ保存制度)において、電磁的記録の保管に係る要件として、訂正削除の事実が確認できるあるいは訂正削除ができないシステムを利用する場合、タイムスタンプを省略できる旨の定めが置かれているが、自社開発システムについては、時刻の第三者性が確保できないとして適用対象外とされている。自社開発システムについても、タイムスタンプを省略できるように緩和措置を講じること。また、タイムスタンプについて、総務省の認定タイムスタンプに拘ることなく、幅広くタイムスタンプを認める緩和措置を取ること。

3. その他法人課税

(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。

- a) 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。
- b) 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をしないこと。

(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・フッティングの観点から、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。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は反対する。

(2) 国内受取配当金益金不算入制度

国内法人からの受取配当金に係る益金不算入制度について、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。

- a) 関連法人株式等の株式保有割合を「1/3超」から「1/3以上」に引き下げること。
- b) 現状の保有区分の判定が実務上煩雑であることから、現行の「非支配目的」の区分を廃止し、従来の3区分とした上で、制度を簡素化すること。

(理由)

- a) 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」へ引き上げられている。他方、「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ます。
- b) 配当基準日における株式保有比率判定において、5%保有の確認が必要となる非支配目的株式の保有比率判定に膨大な実務負担が発生している。これに加え、当該会社から5%保有株主といった少数株主に対する情報提供が円滑になされないケースもあることから、保有比率判定は円滑にいかないケースもあるため、非支配目的区分を廃止し、従来の3区分とすることを要望する。

(3) 所得税額控除

法人が負担した配当等に係る源泉所得税について、全額控除可能とする(按分計算不要とする)。現行の所得税法では個人による株式譲渡益についても、配当源泉税と遜色のない税率により課税されることから、配当を受領した法人において、配当等の元本を所有していた期間についてのみ控除を認める所有期間按分方式はその趣旨は喪失している。また、法人においては原則法・簡便法のいずれを採用したとしても、按分計算を行うために相応の事務負担が生じていることから、按分計算は不要とすること。

(理由)

もともと配当等に係る源泉所得税について元本所有期間による按分計算を求めている背景は、個人の株式譲渡益が非課税であった当時、配当直前の株式を、法人を介して譲渡することにより、配当源泉税の負担を回避することを防止するために講じられた措置であると理解する。現行の所得税法では個人による株式譲渡益についても、配当源泉税と遜色のない税率により課税されることから、配当を受領した法人において元本所有期間による按分計算を行う趣旨は喪失している。また法人においては原則法・簡便法のいずれを採用したとしても、按分計算には相応の事務負担が生じていることから、按分計算は不要とすべきと考える。

(4) みなし配当計算

株式数の減少を伴う有償減資を行う際、みなし配当の計算方法は、「資本の払戻し」または「自己株式の取得」のいずれを適用すべきなのか、法人税法第24条の適用関係を明確にすること。

(理由)

平成18年の会社法制定後、減資を行う際「資本金の額を減少させること」と「株式数を減少させること」とは分離されたと考えられているが、現行の法人税法第24条の規定内容は、株式数の減少を伴う有償減資の取扱いが曖昧であると考えられる。また、海外子会社からの(株式数の減少を伴う)有償減資が、日本の旧商法時代における「強制消却(株主の同意なく株式を消却する制度)」に該当する場合があると考えられるが、この場合の取扱いも曖昧であると考えられる。

(5) 組織再編成税制

組織再編成に係る二重課税排除及び公平性確保の観点から、以下を要望する。

- a) 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。
- b) 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%以上とすること。
- c) 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こと。

(理由)

- a) 現行法令で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ため。

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、税法上も十分な手当てがなされている。他方、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。

- c) クロスボーダーの組織再編における内国法人から外国法人への現物出資において、内国法人が外国法人の発行済株式数等の総数の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とおり、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、現状では、上述のとおり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、現状において、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連結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。

(6) グループ通算制度関連(投資簿価修正)

- a) 完全子会社化の一環で、子会社が少数株主持分を自己株式の形で取得する場合に発生するプレミアムを、譲渡原価に算入できるよう措置を講じること。
- b) 増資による株式取得について、プレミアムを譲渡原価に算入できるよう措置を講じること。
- c) 適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換等及び適格株式移転により被合併法人等から移転を受けた資産としての株式等帳簿価額によるもの、並びに、合併、分割型分割、株式分配、株式交換及び株式移転により被合併法人等の株主(旧株主)が旧株の代わりに交付を受ける株式及び現物分配により被現物分配法人が交付を受けた株式についても、プレミアムを譲渡原価に算入できるように措置を講じること。
- d) 通算終了直前事業年度終了の時前に行う主要な事業が引き続き行われることが見込まれておらず、かつ、適用対象資産について時価評価をすることとなる通算法人である場合についても、既負担済みのプレミアムについては、譲渡原価の算入を可能とするよう措置すること。

(理由)

令和4年の税制改正によって、通算子法人会社を過去買収した際に生じたプレミアム(資産調整勘定等対応金額)を、通算子法人会社株式を譲渡する際の譲渡原価に加算できる措置が講じられたが、以下の場合には、原価算入が不能とされているので、追加の見直しを要望する。

- a) 自己株式取得は、買収に伴う株主間の権利、持分調整の一環で実施されることも多いが、買収当事者間の実質的な経済的な効果は株式取得と同義であるところ、令和4年改正後も一律プレミアムの計算対象外とされてしまう点が不合理と考えるもの。
- b) 増資については、例えば特定株主への増資の後、株式併合等によって少数株主をスクイーズアウトする場合と株式を直接取得する場合とで、経済的な観点で差異はないと思料する。あらかじめ一律でプレミアム計算の対象外とするのではなく、増資が不利な結果となる場合につき、納税者側で不利な部分の金額が算定できるケースに限って、プレミアムの譲渡原価算入を容認いただきたいもの。
- c) 当初時価にて取得した株式につき、その後に関連事業が再編された場合を念頭におく。親会社側で再編後の事業持分を買い増し、最終的に通算子法人化する場合、旧持分は当初時価にて対価を支払っているのであるから、旧株式に由来するプレミアム相当額を納税者側で計算できる場合については、譲渡原価算入の措置を講じていただきたいもの。
- d) 通算終了直前事業年度終了の時前に行う主要な事業が引き続き行われることが見込まれておらず、かつ、適用対象資産について時価評価をすることとなる通算法人である場合、グループ内部

で適格合併等を実施し、プレミアム相当額を引き継いだ場合を含めて、プレミアム相当額を譲渡原価に算入できない制度とされている。令和4年改正にて離脱時時価評価に際して、自己創設の営業権部分を含めて、離脱法人の簿価純資産として実現済との見解によるものであるが、買収時に負担したプレミアムと離脱時に新たに認識された営業権との差額を離脱法人の評価損として実現する措置を講じない限り、二重課税を回避出来ず不合理であるため。

(7) グループ通算制度関連(譲渡損益調整)

グループ通算制度への移行前に、連結納税制度内で発生した連結子法人株式の譲渡に由来する譲渡損益調整につき、譲渡損益の戻し入れ措置を停止すること。

(理由)

旧連結納税制度では、資産の含み損を有する子法人株式を連結納税グループ内で2回譲渡し、譲渡損益調整で繰り延べた株式譲渡損を損金として実現させるとともに、子法人側で含み損のある資産を外部に譲渡することにより資産の含み損を実現することで、二重損の実現が可能な制度であった。そのため、グループ通算制度導入とともに、通算子法人株式を通算グループ内で譲渡した際に発生する譲渡損益は、事後的に戻入を行わない制度とされた。しかしながら、旧連結納税制度下で発生したグループ内の子法人株式の譲渡損益については、経過的に再譲渡時に譲渡損益調整の振り戻しを行う措置が講じられている。旧連結納税制度下でグループ内譲渡された子法人株式であっても、当該子法人が通算グループから離脱する際の投資簿価修正はグループ通算制度導入後の法令が適用されるため、子法人株式の当初譲渡時に取得価額を上回る金額にてグループ内で株式譲渡を行っている場合、最終的に外部に売却する際には、株主側で過年度に繰り延べてきた株式売却益につき課税を受けた上で、離脱時の投資簿価修正の結果、株式売却代金と離脱時の簿価純資産との差額に対して、重複して課税を受けることとなり、二重課税の防止の観点で大いに問題がある。また、反対に、子法人株式の当初譲渡時に取得価額を下回る金額にてグループ内で株式譲渡を行っている場合は、株主側で過年度に繰り延べてきた株式売却損失が実現する上、株式売却代金と離脱時の簿価純資産との差額の損失が重複して発生する、ないしは離脱時の時価評価を通じて子法人側で損失が追加で発生することとなり、損失が二重で生じる問題がある。そのため、旧連結納税制度下で、繰り延べた連結子法人株式の株式譲渡損益についても、グループ通算制度の譲渡損益調整と平仄を合わせ、戻し入れ対象外とする措置を講じるよう要望するもの。

(8) グループ通算制度関連(その他)

- a) バランスシート未計上の無形資産(自己創設暖簾の営業権等)について、グループ法人税制下の法人への譲渡時に生じる当該損益は他の譲渡損益同様に繰延処理とすること。(例:令122条の14①三を「その譲渡の直前の帳簿価額(略)が1,000万円に満たない資産(第1号に掲げるもの及び譲渡に際して1,000万円を超える譲渡損益が生じる資産を除く。)」とする等。)
- b) 通算グループを離脱する際の離脱日について「みなし離脱日」を設けること。

(理由)

- a) 現行のグループ法人税制上、譲渡損益調整資産を完全支配関係のある他の内国法人に譲渡した場合には当該譲渡損益を繰り延べることとされているが、簿価1,000万円未満の資産は繰延対象となる譲渡損益調整資産には含まれていない。このため、バランスシート未計上の無形資産(自己創設の営業権等)の譲渡と解された場合、譲渡時に譲渡法人側で譲渡益課税が生じることとなる。グループ法人間での事業譲渡の円滑化や他の組織再編行為(適格分社型分割等)との課税関係の平仄を合わせることを目的とし、要望する。
- b) 月次決算期間の中途での通算グループからの離脱については、グループ通算制度加入時の加入日の特例措置と同様の措置が設けられていないため、通算グループからの離脱法人のみなし事業年度を月次決算期間、または会計年度の末日とする特例措置を要望する。

(9) オープンイノベーション促進税制

スタートアップ企業への出資の加速を期待して導入された税制であるが、グループ通算制度適用企業においては、損益通算及び欠損金利用後の所得が黒字の場合に限って、税制の適用が可能である。制度の普及を図る観点で、出資を行う法人にて所得金額が欠損であっても、所得控除が適用できるよう要件を緩和すること。さらに、スタートアップ企業への出資について、(マイノリティ出資と比較して)より深いシナジーが期待され、よりリスクの高い取組であるスタートアップ企業に対する既発行株式の取得を含むマジョリティ出資(M&A)を行う場合でも所得控除が適用できるよう措置するとともに、現行制度では資本金の増加を伴う出資が対象であるところ、適用対象になっていない既発行株式の取得も税制の対象に含めること。

(10) 役員給与の損金算入要件の緩和

一定の同族会社における業績連動給与の損金算入要件の一つである開示要件について、当該同族会社の利益指標等を用いて同族会社の役員に支給する業績連動給与を算定する場合には、親会社の有価証券報告書等による開示方法に限らず、適用する利益指標等を事前に所轄税務署長に届出を行い、対応する実績値を申告書添付とする方法も損金算入要件の一つとして認めること。

(理由)

同族会社のうち、同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係がある法人(同族会社)が支給する業績連動給与の損金算入要件の一つとして、当該同族会社の利益または売上高等を業績連動給与の算定の基礎とする場合には、親会社の有価証券報告書にその同族会社の利益または売上高等を任意開示することが定められている。しかし、実務慣行上、親会社の有価証券報告書に完全支配関係を有する子会社の役員給与の開示を行うことは浸透しているとは必ずしも言い切れない。また、対象となる子会社の利益指標や実績値を有価証券報告書に開示することは他の連結子会社の開示内容と比較し、平仄が取れないことがある。有価証券報告書等への開示は役員給与の適正性や透明性を担保する趣旨であることから、その趣旨を踏まえ、親会社の有価証券報告書への開示に代わり、事前に所轄税務署長に届出を行う方法を業績連動給与の損金算入要件とすることを要望する。

(11) パススルー税制の整備

- a) 合同会社について一定の要件(持分の譲渡制限、構成員の数程度を要件とし、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こと。パススルー課税とすることへの実現性が難しい場合は、投資法人等と同様のペイスルー(合同会社側での支払配当の損金算入/出資元側での受取配当の益金算入)とすること。
- 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。

(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。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、さら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、現行税制下においては、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。については、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。

(12) 会計基準と税制の関係

法人が採用する会計基準が国際会計基準をはじめとして多様化している状況下において、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かせとなるおそれがあり、損金経理要件を撤廃すべきである。

(13) 当初申告要件等

- a) 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こと。
- b) 税務調査により過年度の申告について更正を受けることとなった場合に、受取配当金額の増加により受取配当金益金不算入額が増加するときは、更正により是正できることとすること。

(理由)

- a) 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撤廃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法人税法同様、当初申告要件の撤廃を要望する。
- b) 現行法令上は更正の請求が必要となっているが、効率化のため税務当局職員の職権による更正を可能とするよう要望する。

(14) 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さらに進めるべく、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／一本化すること(地方の財源は国税からの交付金にて調整)。これに伴い、グループ通算制度及び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こと。
- b) 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。
- c) 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こと。
- d) 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こと。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ます。
- e) 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の額に算入すること。

(理由)

- a) 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グループ通算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。

- b) 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ことを要望する。
- d) 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。
- e) 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。

(15) 消費税(適格請求書等保存方式)

令和5年10月以降に適用される適格請求書等保存方式における消費税端数処理の要件緩和、並びに仕入税額への影響について以下を要望する。

- a) 消費税申告上の消費税額並びに消費税額算定における端数処理については、一般に公正妥当と認められる会計処理に基づいて計上された売上・仕入から算出される税抜価額及び消費税額の金額を適用可能とする。
- b) 仕入税額控除の要件となる納税者に保存を求める適格請求書について、端数処理等の事由により請求書に記載される金額が異なっていた場合でも、本来記載されるべき金額との差額部分を除き、仕入税額控除の要件に影響を与えないことを明確化していただきたい。

(理由)

- a) 現行の会計システムでは、会計計上明細ごとに消費税額の端数処理が行われる設計となっているシステムが多く、結果として税抜価額から会計計上を行う場合には「会計システムで計上された税抜価額及び消費税額の合計額」＝「課税資産の譲渡等の対価の額」として、割戻計算により消費税申告を行うケースが多い。しかし、令和5年10月以後、適格請求書に記載する消費税額は、「一の請求書につき税率ごとに1回の端数処理」となり、「適格請求書に記載した請求金額」＝「課税資産の譲渡等の対価の額」として消費税申告を行うこととされ、消費税額の端数調整機能を付加すべく大規模なシステム改修と膨大な事務負担を要することとなる。この状況を踏まえ、消費税申告にあたり、端数処理については従来同様、納税者の事務処理に依拠し、売上税額及び仕入税額ともに、適切な会計処理に基づく計算方法を認める緩和措置を設け、平成28年度改正附則第171条に基づき円滑な制度導入のためにも納税者に負荷のかからぬ制度とすべく、措置を講じていただきたい。
- b) 令和5年10月以降の仕入税額控除の要件として適格請求書の保存が挙げられるが、仕入企業から見た場合、仕入先(適格請求書発行者)と必ずしも端数処理方法が同じとは言えないケースが想定され、その場合、仕入企業側で金額修正を行うケースも想定される。この場合、端数処理金額方法の相違により算出された消費税額が異なる場合があり、結果として仕入先が発行した適格請求書の消費税額と仕入企業側の認識した消費税額に差異が生じる可能性がある。端数の差額をもって、適格請求書としての適格性を否定し、さらには仕入税額控除の要件を充足しないとして仕入企業全体における仕入税額控除金額が誤りとするのは合理的ではないと考える。インボイス制度を導入する諸外国の

中では、インボイスの形式面の不備により仕入税額控除を否定する国も見受けられるが、我が国における適格請求書が、かかる不合理な結果をもたらすものではないことをあらかじめ担保いただきたい。

(16) 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こと。
- 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こと。
- 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こと。
- 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こと。

(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、株式交換親法人また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。他方、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に鑑み、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に鑑み、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る。事軽減税率の導入により、事業者の事務負担が増加している状況にも鑑み、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。
- d) 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。他方、内国法人の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は、課税取引のままである。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を踏まえると、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。

参考資料1 OECD 加盟国をはじめとした主要国における欠損金繰越期間、及び使用制限

国名	繰越期間	使用制限
日本	10 年	課税所得の 50% *カーボンニュートラル、DX、事業再構築・再編に向けた投資を行う企業に対し、コロナ禍で生じた欠損金に限り、繰越欠損金の控除上限を、最長 5 年間、投資額の範囲で最大 100%まで引き上げ
アメリカ	無期限	課税所得の 80%
カナダ	20 年	無制限
イギリス	無期限	グループ内で 500 万ポンドを超える所得部分については課税所得の 50%まで
ドイツ	無期限	100 万ユーロを超える所得部分については課税所得の 60%まで
フランス	無期限	課税所得が 100 万ユーロを超える場合、その 50%まで
イタリア	無期限	課税所得の 80%
スペイン	無期限	課税所得が 100 万ユーロを超える場合、その 70%まで
オランダ	無期限	課税所得が 100 万ユーロを超える場合、課税所得の 50%まで
オーストラリア	無期限	無制限
シンガポール※	無期限	無制限

※シンガポールは OECD 加盟国ではない。

EY Worldwide Corporate Tax Guide 2022

https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide

PwC Worldwide Tax Summaries

<https://taxsummaries.pwc.com/>