

「令和 8 年度税制改正要望」提出

経理委員会は、傘下の税務コミッティでの検討を踏まえ、「令和 8 年度税制改正要望」を取りまとめ、2025 年 9 月 17 日開催の第 385 回常任理事会での審議、承認を経て、2025 年 9 月 30 日に政府・与党、関係省庁、その他関係団体に提出した。

本要望は、「企業活動のグローバル化に対応した納税環境の整備」という観点から重点要望 78 項目、一般要望 71 項目の合計 149 項目を取りまとめたものである。中でも、先般、経済産業省において設置された国際課税に係る研究会の最終報告書で示された外国子会社合算税制（本邦 CFC 税制）の各種課題に対する見直しの方向性に関連する要望を最重点項目に位置付けた。厳しい国際競争の中で日本企業が成長し生き残っていくためにも、海外展開する上で足かせとなっている本邦 CFC 税制が抱える課題を早急に解決し、海外企業との公平な競争環境を確保することを目指している。

令和 8 年度税制改正要望

令和 7 年 9 月

一般社団法人 日本貿易会

目 次

I.はじめに	1
II. 重点要望項目	2
1. 国際課税制度	2
(1) 電子経済の課税上の課題への対応	2
(2) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制)	3
(3) 子会社株式簿価減額特例	15
(4) 外国子会社配当益金不算入制度	17
(5) 経済安全保障の観点での税制上の措置	17
2. グループ通算制度	18
(1) 投資簿価修正	18
(2) グループ通算制度からの離脱に伴う時価評価	20
(3) グループ通算制度から離脱する際の離脱日	20
(4) 他の通算法人の利子税等未納期間における納税証明書発行不可状態の解消	20
3. その他	21
(1) 欠損金使用制限の見直し	21
(2) 過大支払利子税制の見直し	21
(3) 消費税(適格請求書等保存方式)の見直し	22
(4) 消費税(法人税との整合性・事務負担軽減)	22
(5) ソフトウェアの取得価額の範囲	23
(6) 申告手続整備	23
(7) 当初申告要件等	24
(8) 所得税額控除	24
(9) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し	25
III. 一般要望項目	26
1. 国際課税制度	26
(1) 外国子会社合算税制(本邦 CFC 税制)	26
(2) 外国税額控除	29
(3) 移転価格税制の見直し	30
(4) 租税条約	31
2. 納税環境整備	31
(1) 申告手続整備	31
(2) 電子帳簿保存法	32
(3) グループ通算におけるダイレクト納付	33
3. その他法人課税	33
(1) 法人実効税率の引き下げ及び課税ベースの適正化	33
(2) 国内受取配当金益金不算入制度	34
(3) みなし配当計算	34
(4) 組織再編成税制	34
(5) グループ通算制度関連(投資簿価修正)	35
(6) グループ通算制度関連(譲渡損益調整)	36
(7) グループ通算制度関連(その他)	37
(8) オープンイノベーション促進税制	37
(9) 役員給与の損金算入要件の緩和	37
(10) パススルー税制の整備	38
(11) 会計基準と税制の関係	39
(12) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し	39
(13) 消費税(適格請求書等保存方式)	40
(14) 消費税(法人税との整合性・事務負担軽減)	41
(15) スピンオフ税制	41
(16) 賃上げ促進税制	41
(17) Virtual-PPA に関する課税関係の明確化	42

I. はじめに

我が国政府は、国民が「今日より明日はよくなる」と実感できる社会の実現を目指し、「経済財政運営と改革の基本方針 2025」(令和7年 6 月 13 日閣議決定、以下「骨太方針 2025」)を策定した。この骨太方針 2025 の中では、「賃上げと投資が牽引する成長型経済」への移行を確実なものとするべく、日本企業の海外展開支援や国際競争力強化等を掲げ、税制面では「デジタル社会にふさわしい税制の構築及び納税環境の整備と適正・公平な課税を実現する観点から、制度及び執行体制の両面からの取組を強化するほか、新たな国際課税ルールへの対応を進める。」とし、あるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進めるとしている。令和 7 年度税制改正における国際的なデジタル課税ルール(令和 3 年 12 月公表。以下「OECD モデルルール」)導入を受けたグローバル・ミニマム課税(多国籍企業を対象に最低税率 15%まで課税する制度。以下、「第 2 の柱」)の国内法制化などは、こうした方向性に則った対応と認識している。

しかしながら、厳しい国際競争の中で我が国が成長型経済へ確実に移行する上では、海外企業との公平な競争環境の確保が重要な前提条件であり、予見可能性や公平性を担保した国際課税ルールの整備が必要不可欠となると、残念ながら我が国の外国子会社合算税制(以下「本邦 CFC 税制」)は依然多くの課題を抱えていると言わざるを得ない。事実、本邦 CFC 税制の下では、事業実態があり租税回避的でない活動から生じた“明らかに日本の課税ベースを浸食していない所得”までもが課税される過剰合算や、過剰合算等に伴う過大な事務負担が生じており、我が国企業のグローバル展開を阻害しかねないとして、産業界は従前より同税制の抜本的な是正を求めてきた。先般、経済産業省においても産業界・実務家・学識経験者による研究会が設置され、本邦 CFC 税制の各種課題に対する見直しの方向性がまとめられたところである。

この点、令和 6 年 12 月に公表された与党の令和 7 年度税制改正大綱では、『第 2 の柱』の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、引き続き見直しを行う」、「令和 8 年度以降の税制改正においては、『第 2 の柱』の実施等に伴う環境の変化を踏まえつつ、国際的な経済活動により生じる課税上の問題に適正に対処する観点等から必要な検討を行う」とされており、引き続き米国をはじめとする他国の動向等も見極めながら適時適切な措置が講じられていくとの期待は強い。

当会会員企業の多くは、かねてより海外市場で積極的に活動しているが、長期的な人口減少により国内市場が縮小し、経済安全保障の重要性も急速に高まる中で、日本企業が今後ますます国際競争力を高め海外事業を拡大していくことが国益にも直結する重要な課題になっており、上述の本邦 CFC 税制が抱える課題を解決し、海外企業との公平な競争環境の確保が急がれる。さらには、国際社会が不安定化し、税制をはじめとする国際合意の行方も不透明な状況にあるこのタイミングで、本邦税制を新たな国際課税ルールに整合し、各国の模範となるような国際社会に誇れるものに発展させることができれば、日本の国際的プレゼンスは向上し、長期的な取り組みである国際税制をリードしていくことも可能になると考えられる。

かかる認識の下、日本貿易会は、現状の税制で特に早期改正や明確化が必要と考える事項に関する「重点要望」78 項目、その他の「一般要望」71 項目の合計 149 項目からなる令和 8 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。

A 国内法制化について

- a) 利益 B について、OECD の利益 B ガイダンスに準じた措置を国内法においても講じること。具体的には、少なくとも国外関連者の所在国・地域が covered jurisdiction に該当し、かつ租税条約が締結されているときは、国外関連者の所在国・地域において適用された簡素化・合理化アプローチを本邦においても尊重する措置を導入することで、二重課税や過度な事務負担が生じないようにすること。

「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を要望する。

A 国際的な制度設計について

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。

- a) 過度な事務負担が生じることのないよう、効果の高い恒久的なセーフハーバーを導入すること。
- b) 情報申告に関して、情報漏洩防止及び事務負担軽減のため、GloBE ルールを実施する全ての法域間で適格当局間協定への参画を義務化し、ローカルファイリングを不要とすること。また、移行期間後も経過措置としての簡素な法域別報告フレームワークを継続すること。
- c) 各国の納税期限(IIR 及び QDMTT)の設定や税務調査の執行を統一すること。
- d) 事務負担軽減の観点より、移行期間 CbCR セーフハーバーの適用にあたり、CbCR には求められない国ごとのデータソースの統一を不要とすること。また、連結パッケージを使用する場合の会計基準差異調整を不要とすること。
- e) GIR について、グループ外株主の直接保有割合や一時差異に係る記載項目等、課税額計算に使用しない情報、もしくは計算プロセスと異なる情報の記載を不要とすること。

B 国内法制化について

- f) 令和 8 年以降に施行予定の本邦 QDMTT について、恒久的なセーフハーバーが確実に導入されること。
- g) 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。(但し、IIR の適格性が損なわれないことを前提とする。)
- h) 二重課税排除の観点から、CFC 保有会社若しくはそのグループ通算法人の所得状況等により、CFC プッシュダウン効果が十分に得られない点を是正すること。

- i) 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。
- j) 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。
- k) 「OECD 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。
- l) OECD が公表している Transitional Penalty Relief の措置を本邦においても法制化、導入すること。

C 米国の動向を踏まえた対応について

- m) 「第 2 の柱」について、G7 で合意された米国制度との共存を実現し、かつ我が国企業の実務負担軽減にも資する形(例えば、IIR の対象から多国籍企業グループの米国法人を除外する等)で OECD モデルルール等の見直しが行われるよう働きかけを行うとともに、本邦における米国企業免除措置等を適時に講じること。

(2) 外国子会社合算税制(本邦CFC税制)

経済産業省が主催し、2024 年 11 月から 2025 年 5 月にかけて開催された「日本企業の海外展開動向を踏まえた国際課税制度のあり方に関する研究会」(以下、研究会)において、現行の本邦 CFC 税制に関する課題や問題点について有識者(産業界に加え、実務家・学識経験者を含む)による議論が行われた。当会は、同研究会の最終報告書の通り、本邦 CFC 税制の趣旨が、制度導入当初の「内国法人に配当せず外国子会社等に利益を留保することによる課税繰延の防止」から、「軽減税国への所得移転による日本の課税ベースの浸食の防止」へと変化していることを踏まえた抜本的見直しを行うことが、将来の我が国企業の国際競争力向上に資すると考える。

現行の本邦 CFC 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、事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、課税ベースの浸食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(過剰課税)が生じているが、本邦 CFC 税制における過剰課税、またはその懸念が残る状態は、我が国企業の海外における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、我が国企業の国際競争力低下により大きな阻害要因となり得る。「第 2 の柱」の法制化を契機に、本邦 CFC 税制は課税ベースの浸食防止に特化した税制と明確化し、かかる過剰課税が是正されることを強く要望する。

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下、「第 2 の柱」の導入に伴うさらなる事務負担増加の影響を緩和することは必須である。「第 2 の柱」と本邦CFC税制の制度趣旨はそれぞれ異なる一方で、外国子会社の現地課税後に追加的な課税が必要な部分に対して親会社の本国にて課税を行うという点では共通することから、「第 2 の柱」の導入が我が国企業への過度な負担とならないよう、両制度の関係整理等を通じた事務負担の軽減に資する簡素化を強く要望する。

これら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、過剰課税の是正と事務負担の軽減のいずれも実現されることが重要である。

① 経済産業省「日本企業の海外展開動向を踏まえた国際課税制度のあり方に関する研究会」の最終報告書で示された本邦 CFC 税制の見直しの方向性に関連する事項

研究会の最終報告書において示された本邦 CFC 税制の見直しの方向性は、当会がかねて要望する事項と整合する内容であり、かつ有識者間でその正当性につき一定の合意が得られた内容であることを踏まえ、当該見直しの方向性に関連する以下の改正が速やかに実施されることを強く要望する。

A 過剰課税の解消 - 現地進出時における取り扱い

- a) 買収等を通じて新たに子会社化した事業については、その時点では租税回避の意図がないことは明らかであるから、一定期間(例えば 5～10 年)は本邦 CFC 税制の対象外とすること。
あるいは、第三者の専門家による AUP(Agreed Upon Procedures: 合意された手続業務。例えば、内部資料の確認等を通じた租税回避意図がない旨の疎明)等を通じて、買収後に可動性の高い収益が新たに移転されていないことを示せる場合には、本邦 CFC 税制の対象外とすること。
- b) 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)。

(理由)

- a) 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、本邦 CFC 税制の対象となることは本邦 CFC 税制の趣旨に合致しないので、買収等により新たに取得した外国関係会社に対する時限的な適用除外規定を要望する。
- b) 買収前に当該外国法人が稼得した所得が適用対象金額に含まれることは不合理であることから、是正を求めるもの。また効力発生日の月初・月末みなしは、申告実務の軽減、並びに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により要望するもの。

B 過剰課税の解消 - 現地撤退時における取り扱い

- c) 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、経済活動基準判定、及び異常所得の計算については、従前の事業実態を踏まえて行うこと。
また、解散決議後(=以後、収益活動を行わない)の清算事業年度(清算事務年度)に関しては本邦CFC税制の適用対象外とすること(従前より特定外国関係会社・対象外国関係会社であった会社を除く)。
- d) 債務超過となっている外国関係会社の債務免除益等が合算対象とならないよう、所要の措置を講じること。
- e) 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債務免除益を除くこと。
- f) 平成29年度税制改正適用開始の前後を問わず、また、特定外国関係会社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。

(理由)

- c) 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、オフィス閉鎖等により、①ペーパー・カンパニーに該当する可能性、②経済活動基準を満たせず清算事業年度のみ全部合算対象会社(対象外国関係会社)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、及び③経済活動基準は満たしていても資産処分等により異常所得が発生する可能性がある。特に、許認可等の関係から事業活動停止後資産処分までに数年を要し、対象事業年度の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。また、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は、資産の 95%超が子会社の株式等であり、収入の 95%超が当該子会社からの配当や利子であることが要件とされる。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、子会社株式の処分等に係る所得が合算される可能性があるが、米国等で事業を行う際に一般的に用いられるスキームで租税回避リスクも限定的である場合に、資産の最終処分を行った事業年度の所得のみ合算されることは不合理である。従い、処分前の資産保有実態を踏まえた判定・計算が行えるよう、是正を要望する。
- 加え、事業活動の停止や事業売却により外国関係会社が合算対象となる場合、事業からの撤退、清算事務の阻害要因となり得ることから、事業活動が行われていた会社については、以後、収益活動が行われないことが見込まれる解散決議後の清算事業年度(清算事務年度)については、本邦 CFC 税制の適用対象外としていただきたい。
- d) 租税回避には該当しない債務免除益や固定資産売却益等が合算され得る過剰課税を是正いただきたい。また、同合算を避けるにあたって、代替スキームの検討等に多大な事務負担が生じていることから、同改正要望が実現された場合は事務負担の軽減にも資することとなる。
- e) 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。売却益は臨時的な所得ではあるものの、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、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本邦 CFC 税制の趣旨に適合しないため、是正を求める。
- f) 外国関係会社に該当しない会社については申告書別表が作成されないため、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、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」に起因するものであり、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り、当該事業撤退に係る税制の取り扱いが国内外で異なるため問題となる場合がある。例えば、投資先に対する貸付の返済を免除する場合において、国内投資であれば投資元で損金算入でき、投資先でも期限切れ欠損金の使用により債務免除益に対する課税が生じないが、国外投資について

は投資先の債務免除益に対して期限切れ欠損金不能使用、本邦 CFC 税制により所得合算される結果、実質的に投資元で損金算入効果が得られないケースがある。国内外での取り扱いが異なるのは不合理であり、その是正を求める。

C 過剰課税の解消 – 経済活動基準等の判定

- g) 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やペーパー・カンパニー／事実上のキャッシュ・ボックスの判定において、実質的に一体として判定を行えるよう措置を講じること。例えば、資産保有会社・持株会社と管理支配会社が一体となって活動している場合において、資産保有会社・持株会社については、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。
- h) 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ペーパー・カンパニー／事実上のキャッシュ・ボックスの判定、合算所得の計算、及び租税負担割合の計算を行えるよう措置を講じること(選択適用)。
- i) 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。
- j) 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。
- k) 租税回避リスクが限定的である事業を行う外国関係会社については、経済活動基準を充足するものとして取り扱う、またはペーパー・カンパニー特例を適用可能とする措置を講じること。
- l) 実体基準・管理支配基準のいずれかを充足する外国関係会社及び平成31年度税制改正においてペーパー・カンパニーの範囲から除外されることとなった外国関係会社については、キャッシュ・ボックスの適用も除外すること。
- m) 税務コンプライアンスまたはそれに準じる評価において租税回避の意図が確認されない企業については、一定の適用免除基準の緩和措置を講じること。例えば、特定外国関係会社についても、対象外国関係会社/部分対象外国関係会社と適用免除税率を統一すること。

(理由)

- g) 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を設置する場合が多く、例えば発電事業においては管理支配を行う法人に加え、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 年度税制改正において一定の外国関係会社をペーパー・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が、管理支配会社と資産保有会社・持株会社が一体となって活動している場合、これらを実質的に一体として判定するよ

う措置を講じていただきたい。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、閾値の水準の引き下げまたは管理支配要件に限定することを要望する。

- h) 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ペーパー・カンパニー/事実上のキャッシュ・ボックスの判定、合算所得の計算を行っているが、現地制度上求められない判定、計算に係る事務負担に加え、SPC(特別目的会社)を用いた事業の実態が十分に考慮されないことによる過剰課税が生じている。平成 31 年度税制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)。
- j) 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い。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ケースにおいても、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ることが懸念されるため、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。
- k) 平成 31 年度税制改正により、海外のビジネス上一般的に用いられる実態があり、かつ租税回避リスクが限定的と考えられる外国関係会社は、一定の要件の下でペーパー・カンパニーに該当しないものとされたが、要件が画一的であり、同じ事業を行っている場合でも、スキームが少し異なるだけで要件を充足せず、過剰課税が生じ得る。そのため、租税回避リスクが限定的な事業を行う外国関係会社については、スキームにかかわらず経済活動基準を充足するものとして取り扱うこと、または租税回避リスクが限定的ながら現行のペーパー・カンパニー特例を適用できない会社においても適用できるよう、一般化した形で特例が規定されることを要望する。
- l) 平成 31 年度税制改正により、現地で実体のあるビジネスに関して用いられているペーパー・カンパニーについては、租税回避リスクが限定的であると考えられるため、一定の要件の下で特定外国関係会社に該当しないものとされた。しかしながら、これらの外国関係会社についてもキャッシュ・ボックスの判定は引き続き求められており、平成 31 年度税制改正による効果が想定通りに発現せずに過剰課税となるケースが想定されることから是正を求める。また、実体基準・管理支配基準のいずれかを充足する

外国関係会社についても同様に租税回避リスクは限定的であるため、キャッシュ・ボックスの判定を求めないこととしていただきたい。

- m) 日本の親会社について、税務コンプライアンスの遵守状況などから租税回避の意図が確認されない企業においては、CFCを用いた租税回避が行われている可能性は低いものとみなし、本邦CFC税制の適用範囲(適用免除税率)を、対象外国関係会社及び部分対象外国関係会社と同様 20%、ないし 15%に統一していただきたい。

D 事務負担の軽減

- n) 対象外国関係会社/部分対象外国関係会社の適用免除税率を15%に引き下げること。
- o) 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)と可能な限り効率化に資する共通化を行うことを含む、GloBEルール下での本邦CFC税制の在り方について検討すること。
- p) 事務負担の公平性を考慮し、「第2の柱」の適用対象企業を対象とした軽減措置を講じること。

(理由)

- n) 「第2の柱」と本邦CFC税制の併存に伴い、企業において過剰な事務負担が生じている。「第2の柱」の基準税率が15%と国際的に合意されたこと、及び当該税率が現在の本邦法人税の実効税率約30%の半分であること(平成4年度税制改正において、当時の本邦法人税負担のおよそ半分を目安としてトリガー税率が導入された考え方と整合)を踏まえ、対象外国関係会社及び部分対象外国関係会社に係る適用免除税率を20%から15%に引き下げ、企業の事務負担を軽減いただきたい。
- o) 「第2の柱」と本邦CFC税制が併存し、追加的な実務負担が生じることになる。「第2の柱」の実効税率(ETR)と本邦CFC税制における租税負担割合の計算方法や調整項目等について、可能な限り共通化を行うことを含むGloBEルール下での本邦CFC税制の在り方について検討し、実務負担軽減を図っていただきたい。共通化に際しては、外国関係会社ごとに、共通化された手法と従来の計算方法のいずれかを選択適用できるようにしていただきたい。なお、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。
- p) 研究会最終報告書にも記載の通り、本邦CFC税制と「第2の柱」の両制度の対象となる企業には、特に重い事務負担が生じるため、「第2の柱」の適用対象企業を対象とした軽減措置を認めることも、結果的に事務負担に関しての公平性に資すると考えられる。

E その他

- q) 合算所得の計算上控除される株式保有割合25%以上の外国子会社等からの配当の判定にあたっては、親会社と100%出資関係のあるグループ全体での保有割合等、日本と配当支払国との間の租税条約において軽減された保有割合等、及び適格組織再編成が行われた場合の保有期間の通算等を考慮すること。

- r) 合算所得の計算における子会社からの受取配当金の控除に関する当初申告要件を撤廃すること。

(理由)

- q) 内国法人における受取配当等の益金不算入制度においては、内国法人との間に完全支配関係がある法人が有する株式等を含めて保有割合の判定が行われるが、本邦 CFC 税制において合算所得の計算上控除される配当等については、保有割合等が 25%以上であるか否かの判定は外国関係会社の直接保有割合のみにより行われ、100%グループ内の他の法人の保有割合等は考慮されない。また、内国法人における外国子会社配当益金不算入制度においては、租税条約の二重課税排除条項で軽減された保有割合や適格組織再編成が行われた場合の保有期間の通算が考慮されるが、本邦 CFC 税制において合算所得の計算上控除される配当等では考慮されず、内国法人と比較して不利な取り扱いになっている。このような本邦から事業を行うよりも税負担が重くなる事態は本邦 CFC 税制の趣旨に適合しないため、その是正を求める。
- r) 合算所得の計算上、子会社からの受取配当等の金額を控除する際には、配当が所得金額から控除される計算の過程を示す明細書として別表十七(三の二)を添付することが必要になると定められている。特定外国関係会社または対象外国関係会社でないと判断した会社が、その後の調査で当該判断を否認され、特定外国関係会社または対象外国関係会社に該当することとなった場合には、当該会社が 25%以上出資する先からの配当につき、「別表十七(三の二)を添付しておらず、当初申告要件を満たさないため合算所得からの控除を認めない」とされるケースが想定されるが、斯かる課税執行は不合理であるため、当該当初申告要件を撤廃いただきたい。

② 過剰課税の解消(研究会以外の論点)

現行の本邦CFC税制においては、前述の研究会で取り上げられた論点以外にも租税回避と関連しない所得が合算される「過剰課税」の問題が生じている。本税制が我が国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 我が国企業の適正な海外事業活動への課税の是正

- a) 平成31年度税制改正で定義された資源開発等プロジェクトを行う外国関係会社など、租税回避リスクが限定的である事業を行う外国関係会社については、業種ごと適用除外とする、または、現状ペーパー・カンパニー特例が適用できていないケースにも適用ができるよう特例を拡充する、あるいは、経済活動基準を充足するものとして取り扱うこと。
- b) 平成31年度税制改正において、一定の要件を充足する場合にペーパー・カンパニーの範囲から除外されることとなった外国関係会社の業種範囲に「(医療分野等の)公的免許が必要な職種への人材派遣業等」を追加すること。
- c) 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。

(理由)

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、本邦 CFC 税制の対象とされる場合がある。本邦 CFC 税制は、軽課税国への所得移転による日本の課税ベースの浸食を防止することが目的であるところ、我が国企業が資本参加することにより、海外において自立的に営まれている事業の所得が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り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) 平成 31 年度税制改正により、資源開発等プロジェクトなどの一定の事業については、地産地消で租税回避リスクが限定的であると考えられるため、事業活動に必要なペーパー・カンパニーについて、一定の要件の下でペーパー・カンパニーに該当しないものとされた。しかしながら、要件が画一的であり、同じ事業を行っている場合でも、スキームが少し異なるだけで要件を充足せず、過剰課税が生じ得ることから是正を求めるもの。具体的には、地産地消で租税回避リスクが限定的である対象事業については、スキームにかかわらず経済活動基準を充足するものとして取り扱うことを要望する。このような業種ごと適用除外とする取り扱いが難しい場合は、租税回避リスクが限定的ながら現行の特例が適用できていない会社に対しても特例が適用できるよう、特例の要件を拡充することを要望する。
- b) 医療分野等の現地で公的免許が必要な職種への人材派遣業は地場で完結的に行われる事業に該当し、租税回避リスクが限定的であるため、これらの業種の外国関係会社についても要件を充足する場合はペーパー・カンパニーの範囲から除外することとしていただきたい。
- c) 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ベロッパー等の外国法人与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。

B 受動的所得の過剰課税の是正

- d) 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。
- e) 受取利子: 外国関係会社が行う事業に係る業務の通常の過程においてデリバティブ取引を実施する際に保証金の差し入れを要する場合において、当該差入保証金に対して収受する利息を受動的所得から除外すること。
- f) 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。

- g) 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(旧租税特別措置法第66条の6第4項の規定の復活)。

(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。

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国際最低課税額に対する法人税等を基本とし、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。本邦 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課税の是正は必須である。

- d) 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り、デリバティブ取引を受動的所得から除外することを要望する。
- e) 外国関係会社が行う事業に係る通常の過程において実施するデリバティブ取引の際に保証金の差し入れを要し、当該差入保証金に対する利息を収受しているケースがある。受動的所得から除外される受取利子の額は「その行う事業に係る業務の通常の過程において生ずる預金又は貯金の利子」とされ、これは預貯金利息に限定されると解釈されるため、当該差入保証金に対する利息は含まれないこととなる。斯かる差入保証金に対する利息もその行う事業に係る業務の通常の過程において生ずるものであるため、受動的所得から除外する改正を要望する。
- f) 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は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、外国税額控除の国外所得計算における共通費用の配賦のように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。
- g) 上述の通り、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要望する。

C 単年度主義に起因する過剰課税の是正

- 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、その範囲内で生じた欠損は内国法人の損金とすること。
- i) 適用対象金額算定における還付法人所得税額の取り扱いについて、還付考慮後納付法人税額（合算課税対象事業年度の還付法人税額と納付法人税額の純額）が負の値となり得るか否かを明確化すること。
- j) 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、外国関係会社の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、「合算課税の適用を受ける内国法人の事業年度までの期間において、外国関係会社が納付することとなる額（過年度に基準所得金額から控除した法人所得税額を除く）」を対象にすること。

（理由）

現行の本邦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。

- h) 特定課税対象金額は合算対象事業年度において合算課税を受ける金額及び前期以前10年間に合算課税を受けた金額（のうち二重課税調整済部分を除く金額）であり、合算課税の対象となった外国法人から受ける剰余金の配当等に係る二重課税を防止するために設けられているものであるが、事業撤退時に欠損が生じる場合、当該事業から生じた所得が過去に合算されているにもかかわらず、撤退時に生じた欠損が合算されないことは不合理であることから、改正を要望する。
- i) 租税特別措置法施行令第39条の15第5項第二号において、基準所得金額から減算調整する「各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額」は「各事業年度において還付を受けることとなる法人所得税の額」がある場合には当該還付を受けることとなる法人所得税の額を控除した金額と規定されており、還付を受けることとなる法人所得税の額の上限額については明確ではないものの、条文の文理解釈（「減算した金額」ではなく「控除した金額」という表現が使用されており、ゼロ以下とならないという解釈）により、当期中に納付する法人所得税額を上限とした実務上の取り扱いを行っている場合が多い。一方で、適用対象金額について定める租税特別措置法施行令第39条の15第5項柱書では「控除した残額」となっていることから、適用対象金額はゼロ以下とならないという解釈であると考えられるものの、第二号では「控除した金額」という記載となっており、同一の条文内で「金額」「残額」と異なる表現が用いられていることから、第二号で定める還付考慮後納付法人税額はゼロ以下とならないとは言いきれないといった解釈があり得、還付を受けることとなる法人所得税額に上限を設けないといった考え方もあり、条文の文理解釈により取り扱いが異なる場合が想定される。取り扱いが異なる場合、適用対象金額の計算結果が異なり、所得計算の均衡を欠くケースが想定されることから、その是正を求める。
- j) 現状、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は、合算対象事業年度において納付をすることとなる法人所得税額（合算対象以前の事業年度所得に基づき計算）となっており、外国関係会社において事業年度後に申告納税を行うことから、基準所得金額と基準所得金額から控除す

る法人所得税の事業年度が一致しない。そのため、合算対象所得と法人税額が適切に対応せず、合算所得の偏りや現地税額を控除しきれないといった不具合が生じる場合がある。仮に、12月決算会社の合算時期の見直しが実現する場合、合算課税対象事業年度までに多くの外国関係会社の法人所得税額は確定することが見込まれるため、基準所得金額と法人所得税額とのより適切な対応関係が実現するよう、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までの期間において納付することとなる額」とすることを要望する。

D その他

- k) 内国法人が外国関係会社からその合算課税前に受領した以下のような配当等について、二重課税を排除するための措置を講じること。
 - ・3月期決算の内国法人が12月期決算の外国関係会社から3月末までに受け取る配当等
 - ・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受け取る中間配当等
- l) 無税国に本店を有する外国関係会社が有税国に支店を有し、当該支店において納税を行う場合、有税国支店の所在国において課税標準とされる金額を考慮した租税負担割合の計算が行えるよう、措置を講じること。
- m) 租税負担割合の計算において分母の金額がゼロ以下となる場合であっても、例えば現地における代替税制度等の存在により、収入金額等、所得以外の課税標準に基づき現地で本邦法令上の外国法人税に相当する税の納付が発生する場合には、租税負担割合が適用免除税率以上であることを擬制する措置を講じること。

(理由)

- k) 令和7年度税制改正により、合算対象となる外国関係会社の課税対象金額を内国法人の課税所得に合算する時期が、当該外国関係会社の事業年度末の翌日から4か月が経過する日を含むその内国法人の事業年度へ変更された。これに伴い、主に12月決算の外国関係会社の所得合算時期が従来より1期後ろ倒しとなり、申告対応は行きやすくなるものの、合算前に受領する配当等が増加し、当該配当等に係る二重課税の発生が見込まれる(3月決算等の外国関係会社が中間配当等を行う際には同様の問題が既に生じている)ため、当該二重課税の排除措置を講じていただきたい。
- l) 平成30年度税制改正において、無税国に本店を有する外国関係会社についての租税負担割合の計算方法が示されたが、かかる無税国に本店を有する外国関係会社が有税国に支店を有し、当該支店において納税を行うケースでは、租税負担割合が「決算に基づく所得(会計上の利益)」を分母とし、「本店所在地国以外の国において課される外国法人税」を分子として算定され、分母と分子が合理的な対応関係となっていない。無税国に本店を有する外国関係会社の租税負担割合の計算においては、有税国支店の課税標準とされる金額を考慮した算定方法としていただきたい。
- m) 租税負担割合の計算において、分母の金額がゼロ以下となる場合の当該割合は、主たる事業に係る収入金額から所得が生じたとした場合にその所得に対して適用される外国法人税の税率に相当する割合と規定されている(租税特別措置法施行令第39条の17の2第2項第5号イ)。現地税率が本邦CFC税制における適用免除税率未満の国において、Minimum tax制度により売上高を課税標準とする税が課される場合等、所得を課税標準とする税とは異なるロジックで現地税額(本邦法令上の外国法人税に相当する税)が課される場合にまで、一律所得を基準とした現地税率を租税負担割合とすると、現地で実際に発生した租税の額(分子の金額)が租税負担割合計算上考慮されず、本来合算課税の

対象外となる会社まで本邦CFC税制の対象となり、過剰課税が生じ得る。従い、分母がゼロ以下となる場合であっても、現地で課税が生じた場合には、租税負担割合が適用免除税率以上であることを擬制する等、過剰課税が生じることのないよう措置を講じていただきたい。

③ 事務負担の軽減(研究会以外の論点)

「第2の柱」の導入による企業への事務負担増加に鑑み、前述の研究会で取り上げられた論点以外に以下の事務負担軽減に向けた簡素化、「第2の柱」との関係整理を要望する。

- a) グループ通算制度下において、過去事業年度に本邦CFC税制上適用した外国税額控除額に誤りがあった場合に、進行年度において行う外国税額控除の適用(進行年度調整)に際して生じる(当該外国税額控除額に係る)益金算入(損金不算入)処理を、誤りがあった当該過去事業年度ではなく、進行年度調整と同時に行えるよう、措置を講じること。
- b) 外国関係会社の利益額または所得額等による制度免除基準を導入すること。
- c) 特定外国関係会社の適用免除税率を20%または15%に引き下げること。
- d) 租税負担割合や合算所得の算定において考慮すべき非課税所得につき、デミニマス基準を導入すること。
- e) 「第2の柱」において、CFC保有会社若しくはそのグループ通算法人が欠損ポジションの場合には税額の全部または一部のプッシュダウンが認められないことから、実際に二重課税となる事態が想定されており、本邦CFC税制において二重課税排除の措置を設けること。
- f) ペーパー・カンパニー及びキャッシュ・ボックスのいずれにも該当しない外国関係会社がQDMTT導入国に所在する場合は、本邦CFC税制の対象外とすること。

(理由、補足)

- a) グループ通算制度下において、過去事業年度の外国税額控除額に誤りがあった場合、その修正は誤りがあった事業年度ではなく、進行年度の外国税額控除額に加減算する形で行う(進行年度調整、法人税法第69条第18項)。

本邦CFC税制において課税対象金額に対して課された外国法人税等に誤りがあった場合の取り扱いも同様となるが、進行年度調整に伴う外国法人税等の益金算入(損金不算入)は、進行年度調整後、誤りがあった事業年度の所得計算に遡って行う必要がある(租税特別措置法第66条の7第2項、租税特別措置法施行令第39条の18第8項)。すなわち、現行制度において、課税対象金額等に対して課された外国法人税等に誤りがあった場合、以下1)～3)の対応が必要となり、多大な事務手間を要するため、3)の益金算入(損金不算入)も進行年度にて行えるよう、改正を要望する。

- 1) 誤りのあった事業年度のあるべき外国税額控除額を算出
 - 2) 1)と誤りがあった事業年度の当初外国税額控除額の差額を進行年度の外国税額控除額に加減算
 - 3) 2)の後、誤りがあった事業年度の所得計算に外国法人税等を益金算入(損金不算入)する修正
- b) 本邦CFC税制に係る事務負担を軽減するには、対象会社を絞り込むことが最も効果がある。会計上の利益や所得額が少額またはゼロ・ゼロ以下の子会社は、所得移転先である蓋然性は低いため、本邦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、以下の点の取り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。
 - 所得額は、現地における法人税申告における所得額を用いること。それが認められない場合には、現地所得に非課税所得を加算した金額を用いること。
 - 免除された事業年度で外国関係会社に欠損が生じていた場合は、本邦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がないよう、免除された後の事業年度における合算所得の申告にあたり、遡及的に繰越欠損金の控除を認めること。または、少なくとも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。
- c) 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%または15%以上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。
- d) 租税負担割合や合算所得の算定において、金額の大小にかかわらず全ての非課税所得について詳細確認の上、計算に織り込んでいるが、事務負担軽減のため、少額の非課税所得については調整を省略できるよう、デミニマス基準を導入いただきたい。
- e) 「第2の柱」の導入以降、CFCを保有する会社若しくはそのグループ通算法人の所得状況等によっては、税額の全部または一部がプッシュダウンできない事業年度の発生が見込まれる。本来であれば「第2の柱」におけるプッシュダウン可能なケースを広げる形が望ましいが、国際合意の下で形成されたOECDルールの改正は実現性を欠くため、本邦CFC税制の改正を通じて二重課税の排除措置を講じていただきたい。
- f) 令和5年2月に公表された「第2の柱」のAdministrative Guidanceにおいて、QDMTTの計算に際してはCFC税額をプッシュダウンできない旨が定められている。その場合、二重課税を防止するためには、QDMTTにおける納税額を、本邦CFC税制において外国税額控除の対象とする必要があると考えるが、QDMTTにおける個社の納税額は各国の税制で規定され、統一的なルールとはならない懸念があり、本邦CFC税制において控除対象となる外国税額の算定が煩雑となる可能性がある。従い、事務負担の軽減や二重課税の防止の観点から、QDMTT導入国に所在するペーパー・カンパニーやキャッシュ・ボックスに該当しない外国関係会社については、本邦CFC税制の適用対象外としていただきたい。

(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利益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利益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適用回避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全ての会社が、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社でもあると、仮にその1社について取得時利益剰余金が存在しない、すなわち孫会社以下全てについて取得時利益剰余金が存在しない場合であっても、適用回避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利益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、支配獲得時の利益剰余金がゼロを上回らない法人は設立法人と同様に取り扱うこと。
- c) 納税者が子会社の取得前後の利益剰余金額を管理しており、納税者が孫会社以下を取得した後に孫会社以下が稼得した利益剰余金からの配当が子会社利益剰余金に含まれることを示すことができる場合、その金額を取得後利益剰余金として扱っての本特例の利益剰余金要件判定も可能とすること(選択適用)。

(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る、1社でも要件を充足していないと、取得後利益剰余金からの配当であったとしても、取得時利益剰余金として扱われ、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できる場合には、取得後利益剰余金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適用回避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(発電事業や資源事業等)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、プロジェクトの成り立ちとして、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いないものの、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、取得時利益剰余金(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利益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、支配獲得時の利益剰余金がゼロを上回らない(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っていただけるよう適用回避防止規定の追加の緩和を要望する。

- c) 制度の趣旨に鑑みれば、子会社が内国法人による特定支配日以後に稼得した利益剰余金額を管理する必要があるところ、納税者の事務負担を軽減する目的で適用回避防止規定は簡便的な制度となっている。そのため、設立後間もなく出資した案件等、取得前利益剰余金が限定的である事が明白な場合であっても、適用回避防止規定の適用により本特例の対象となり多額の簿価減額が生じ、税制の趣旨に反した結果となり得る。従って、納税者が子会社の取得前後の利益剰余金額を管理している場合には、経済実態を伴わない税務上の損失を創出させることを意図していないことが明らかであるため、その内容をもって本特例の利益剰余金要件を判定することも可能とする措置を要望する(選択適用)。

(4) 外国子会社配当益金不算入制度

- a) 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。
- b) 外国子会社の所在国における二重課税の排除を目的に現地で損金算入される内国法人への配当等については、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外となる配当等から除外すること。

(理由)

- a) 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」の要件の引き下げを要望する。引き下げの水準については、「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。
- b) インド国内における企業間配当は益金不算入対象とならず、配当等を受けるインド法人がその株主等に対して支払う配当等について損金算入等を行うことで、インド国内の利益還流に対する二重課税が排除される。当該インド法人が本邦株主に対して配当等を行い損金算入する場合、本邦株主が受け取る配当等は本邦において益金不算入対象となる配当等から除外されるため、結果的にインドと本邦とで二重課税を受けることになる。従い、現地で二重課税の排除を目的に損金算入される内国法人への配当等については、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外となる配当等から除外いただきたい。

(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) 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、パートナー所在地国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、本邦CFC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、本邦CFC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因っている。

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在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、本邦CFC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き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

令和4年度税制改正において、通算子法人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、当該措置について以下の見直しを要望する。

- a) 傘下に子会社を有する会社を一括買収する場合、子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。
- b) 買収会社が認識した資産調整勘定等対応金額が、通算グループ加入前後の買収先の非適格合併等(適格ではない合併・分割・現物出資又は事業譲渡)に伴い零とされる規定について、買収先の事業譲渡等を通じた柔軟な事業の入替えの妨げとなり、またグループ通算適用法人と単体納税法人との間における著しい税負担の不公平を生じさせることから、所要の措置を講じること。
- c) 過去に全部取得条項付種類株式を用いたスクイーズアウトにより100%子会社化した通算子法人の株式を譲渡する場合、現行法令上、過去買収時のプレミアム相当額(資産調整勘定等対応金額)を譲渡原価に加算することができないが、加算することができるよう所要の措置を講じること。

(理由)

- a) 通算法人が 2 社同時に買収する取引において、通算法人が各々の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、通算法人が子会社を保有する会社を 2 社同時に一括買収する場合で、かつ被買収会社の子会社を設立していた場合には、子会社株式は直接買収されていないことから、子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。
- b) 買収会社が被買収会社の通算グループ加入前後に非適格合併等(適格ではない合併・分割・現物出資又は事業譲渡)を実施し、主要な資産・負債を切り出した場合、文理上、その再編の規模にかかわらず、買収会社の資産調整勘定対応金額を一律、零とする規定が置かれている(法人税法施行令第 119 条の 3 第 6 項第 2 号、同条第 7 項第 3 項)。本規定は、事業の全部譲渡によって資産調整勘定を生み出し、後日、株式譲渡によって再度、資産調整勘定対応金額相当額の譲渡損を重複計上する租税回避行為に対応する趣旨と理解している。

一方で、会社買収後、いわゆる PMI の過程で、コア事業/ノンコア事業の内容精査を行い、ノンコア事業の切り離しを検討すること自体は自然な企業行動であり、かつ、かかる切り離し策の一環として事業譲渡等を選択すること自体は、企業の稼ぐ力を向上させ、産業の高度化を図る上で必要不可欠な行為である。特に、買収後のノンコア事業の整理、統合を迅速に進める観点で、赤字、ごく小規模の事業を、事業譲渡の形で、マネジメントでなく、現場レベルの判断で実施することも想定される。

このような場合、事業の全部譲渡と異なり、事業価値の大半が譲受先に移転するわけでないが、現行規定では、資産調整勘定対応金額相当額全体が消失する形となり、著しく不合理な結果となる。

かかる現行規定に鑑み、グループ通算制度適用法人においては、ノンコア事業の切り出しを適格再編(適格分割等)あるいは資産譲渡の形式で実施する必要があるが、前者は事業の完全な切り離しの足かせとなる点、後者は資産/事業のいずれに該当するかは、事実認定の議論であり、課税関係の安定性で問題がある。完全子会社化を断念し、グループ通算制度の利用を躊躇する会社も存在するものと思料する。

当該規定が単体法人とグループ通算法人との間で株式譲渡における税負担の不公平、ひいては競争力の格差を生じさせているため、非適格再編等を実施した場合、資産調整勘定対応金額を一律零とするのではなく、合理的に資産調整勘定対応金額を調整するよう、規定の見直しを要望する。

- c) 通算完全支配関係発生日以前に対象株式の譲渡を実施した場合、譲渡実施時点までに対象株式について計算されたプレミアム相当額から、譲渡した株式の割合分が控除される(法人税法施行令第 119 条の 3 第 6 項第 2 号イ)。また、対象株式は、購入した有価証券など一定の株式に限られる(法人税法施行令第 119 条の 3 第 7 項第 2 号、法人税法施行令第 119 条第 1 項第 1 号及び第 27 号)。被買収会社の通算グループ(連結納税グループ)への加入に際して TOB を実施し、少数株主のスクイーズアウトに全部取得条項付種類株式を利用した場合、買収会社はスクイーズアウト直前に保有するすべての株式を当該被買収会社に譲渡し、対価として当該被買収会社の株式の交付を受ける取引となることから、通算子法人となった当該被買収会社の株式をその後譲渡した際、プレミアム相当額の加算ができない。平成 27 年度会社法改正により株式併合等の手法が登場するまでは上記手法がスクイーズアウトの主流であり、また、平成 29 年度税制改正によりいずれの手法を採用してもスクイーズアウト実行時の課税関係は変わらないこととされた中、採用する手法の違いによりプレミアム相当額の加算ができないことは不合理であるため、全部取得条項の発動による被買収会社への株式譲渡を、

法人税法施行令第119条の3第6項第2号イに定める「譲渡」の範囲から除外するとともに、法人税法施行令第119条の3第7項第2号に定める「対象株式」の範囲を広げるなどの改正を通じ、過去に全部取得条項付種類株式を用いたスクイーズアウトにより100%子会社化した通算子法人の株式を譲渡した場合にもプレミアム相当額の加算ができるよう、改正を要望する。

(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、かつ以下のいずれか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場合
- 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る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。従い、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) グループ通算制度から離脱する際の離脱日

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)

特に通算グループ外に通算子法人株式を譲渡する場合に、離脱日時点の財務諸表を作成することの事務負担が大きい。加入時と同様に、離脱日を月次決算期間または会計年度の末日（例えば完全支配関係が消滅した日の直前の月次決算期間または会計年度の末日）とする「みなし離脱日」を設けることを要望する。

(4) 他の通算法人の利子税等未納期間における納税証明書発行不可状態の解消

納税主体が子法人であるグループ通算制度において、1社でも未納税額のある法人があるとグループ全体で納税証明書が取得できなくなる状況を見直すべく、他の通算法人の利子税納付状況にかかわらず、各法人における自社固有分の未納税額がないことの証明書が発行できるようにすること。

(理由)

他の通算法人の利子税等の未納期間において、未納の税額がないことを証明する納税証明書（その3）の発行が現状認められていないが、通算法人各社の利子税納付を親法人でコントロールすることは実務上

困難、かつ限られた法人のために他の大多数のグループ通算法人で納税証明書が取得できない不都合が生じている。入札案件等における機会損失が発生する恐れがあるため、グループ全法人の本税について納付が完了している場合には、他の通算法人の利子税納付状況にかかわらず、各法人における自社固有分の未納税額がないことの証明書が発行できるよう、国税通則法施行令第41条等で例外措置を講じていただきたい。

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。

(2) 過大支払利子税制の見直し

- a) 特定資本関係グループ単位での純支払利子額の調整所得金額に対する割合による適用免除基準につき、「内国法人」が通算法人である場合、「特定資本関係」を「通算完全支配関係」に読み替え、通算制度を適用している通算グループに関しては特定資本関係グループではなく通算グループ単位で適用免除を判定しても差し支えない旨、規定を追加すること。
- b) 通常の借入に係る支払利子について所得税法その他所得税に関する法令の規定により所得税の徴収が行われる場合等においては、その一部または全部を対象外支払利子等の額とする措置を講じること。
- c) 外債で外貨を調達し、かつ、通貨スワップ取引にてヘッジ会計を適用する場合については、原取引及び通貨スワップ取引を1つの取引とみなし、ヘッジ適用後のネットティング後の支払利息を対象支払利子とし、内外判定を行うよう規定を追加すること。

(理由)

- a) 従来連結納税グループ単位での計算により損金不算入額が発生していなかった法人にとっては、実質的には連結納税グループ単位での計算を行う実務から通算グループよりも範囲の広い特定資本関係グループを単位として計算する必要があり事務負担が大きく増加している。当該事務負担軽減のため通算グループ単位での適用免除判定も可能とすることを要望する。

- b) 租税特別措置法第66条の5の2第2項第3号ホにおいて、法人が発行した債券(社債)については、その特定債券利子等について、所得税法その他所得税に関する法令の規定により所得税の徴収が行われる場合等においては、その一部または全部を対象外支払利子等の額とする措置が講じられていることを踏まえ、社債のみならず通常の借入に係る支払利子に対しても、同様の措置を要望する。
- c) 外債にて国外調達した社債金利は「対象支払利子」となり、通貨スワップで円転換した際の支払利息のマイナスは国内取引であるため、上記の「対象支払利子」から控除できず、結果として、本邦の税源を浸食した以上に過大支払利子税制が適用される結果となることの是正を要望する。

(3) 消費税(適格請求書等保存方式)の見直し

消費税額(適格請求書等保存方式)につき、基準期間及び特定期間における課税売上高にかかわらず、全ての課税事業者が令和5年10月1日以降に国内において行う課税仕入について、当該課税仕入に係る支払対価の額が1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存による仕入税額控除を認めること。

(理由)

従前の区分記載請求書保存方式においては、支払対価の額が税込3万円未満であれば、特例的に一定の事項が記載された帳簿のみの保存による仕入税額控除が認められていたが、適格請求書等保存方式では、中小事業者を除き認められない。振込手数料や従業員立替などの少額の費用は会社の規模が大きくなるほど多くの件数が発生すると考えられ、事務負担が極めて大きいため、課税売上高にかかわらず1万円未満の課税仕入については、一定の事項が記載された帳簿のみの保存による仕入税額控除を可能とすることを要望する。

(4) 消費税(法人税との整合性・事務負担軽減)

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り扱いにつき、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。

(理由)

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、消費税法上の取り扱いを法人税法上の取り扱いに合わせる、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、合併であっても株主側は株式の交換が生じていることからすれば、合併と同様に扱うことが整合的であることから、不課税取引とすることを要望する。

(5) ソフトウェアの取得価額の範囲

サービス型の自社利用ソフトウェアについては、取得価格に含める費用の範囲が定かではないため、サービス提供が確定するまでの費用は発生時に損金に算入可能とすること。

(理由)

DXの加速化に伴い、クラウド環境下でソフトウェアを活用してサービスを利用する形式が普及しており、市場やユーザーのニーズに対してスピード感をもって対応することが求められるため、細かい機能ごとに検証と実行を繰り返し、都度機能開発や改善の方向性を見定める、所謂アジャイル開発と呼ばれる手法が拡大している。サービス型で役務提供する目的でソフトウェアを開発する場合、現行制度上は自社利用ソフトウェアとして処理することが求められるが、アジャイル開発手法を採る場合には、調査段階と開発段階の線引きの基準が曖昧で、取得価格に含める費用の範囲について、課税当局との見解の相違が生じ得る。

また、DX投資について頻繁に採用されるアジャイル開発では、サービスインするまでScrap and Buildを繰り返すことが前提であり、将来の収益獲得または費用削減の可能性が低い全ての費用を取得価格に含めることは適切ではなく、通常の市場販売目的ソフトウェアと同等の取り扱いとすることで、DXへの取り組みを税制からも後押しすることが望ましいと考えられる。

従って、サービス型の自社利用ソフトウェアについては、開発の実態に沿って市場販売目的ソフトウェアに準じた取り扱いに変更し、サービス提供が確定するまでの費用は発生時に損金に算入できるようにすることを要望する。

(6) 申告手続整備

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、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こと。

(理由)

所得税の納付期限については現状、その納付期限が極めてタイトであることから期日延長を要望するもの。また、支払調書については膨大な申告作業負担に比して、実際に確認される帳票、範囲はかなり限定されており、現状の提出期限も極めてタイトであることから大きな負担を強いられており、廃止もしくは期限延長を要望する。

(7) 当初申告要件等

- a) 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。
- b) 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。
特に本邦CFC税制に係る外国法人税に関し、調査更正において新たな本邦CFC税制における合算が生じた場合に、合算所得に対応する外国法人税について控除方式を選択するにあたっては更正の請求ではなく、調査更正により処理できることとすること。

(理由)

- a) 現行法令上は更正の請求が必要となっており、大きな事務負担となっている。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。外国税額控除も受取配当金益金不算入も共に二重課税排除の規定であることから、平成29年度税制改正で外国税額控除制度において手当てされた、税務署長において特別の事情があると認める場合に職権更正できる制度の導入を要望する。
- b) 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。

また、租税特別措置法の当初要件撤廃の要望について、特に本邦CFC税制に係る外国法人税に関しては、CFCに関する調査否認が増加している中で、事務負担の増加を招いている。具体的には、CFCに対して課される外国税額については、当初申告時にそれぞれの外国法人税ごとに損金算入方式・控除方式いずれの方式の適用を受けるか選択する必要があるところ、調査更正において新たなCFC合算が生じた場合に、合算所得に対応する外国法人税について控除方式を選択するにあたっては納税者が更正の請求を行う必要があり、本邦CFC税制に関する更正が行われる都度、追加の事務負担が生じているため、調査更正により処理できることとすること。

(8) 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を喪失している。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。

(9) 地方法人課税の見直し・事業税の外形標準課税の見直し

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。

(理由)

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。

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) 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。
- b) 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こと。
- c) 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。

(理由)

- a) 平成29年度税制改正により、内国法人によって実質支配されている外国関係会社については、株式保有割合等にかかわらず、当該内国法人において当該外国関係会社の課税対象金額の100%を合算することとなった。しかし、内国法人が財産の処分方針を決定できないに過ぎない場合、外国関係会社の利益の全てがその当該内国法人に帰属するわけではなく、このような場合にまで当該内国法人に100%の税負担を課すことは、経済実態を伴わない不合理な課税である。従い、当該外国関係会社の課税対象金額も株式保有割合等に基づいて算定するよう、見直しを要望する。
- b) 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。
- c) 内国法人の保有率20%未満の外国関係会社に関しては、影響力を有しておらず、租税回避リスクは限定的であると考ええる。加えて、会計上も連結範囲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。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ことから、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が要望する。

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。

③ 受動的所得の範囲の適正化

- a) 部分対象外国関係会社が、持株割合25%未満の傘下特定外国関係会社または対象外国関係会社から受ける配当は、受動的所得の範囲から除外すること。
- b) 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。
- c) 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。
- d) 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) 部分対象外国関係会社が、特定外国関係会社または対象外国関係会社に該当する25%未満の出資先から配当を受ける場合、配当原資となる利益が当該出資先で合算課税を受けた上で、さらに部分対象外国関係会社でも当該配当が受動的所得として課税を受けることになり、二重課税が発生するため、是正いただきたい。
- b) 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、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形で是正いただきたい。

- d) 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。従い、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いただきたい。

④ 経由法人所在地国の 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地国の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地国の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、経由法人所在地国の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地国の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税制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。

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。

(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、以下を要望する。

- 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、それぞれの金額をゼロ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ゼロ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)(マイナスの場合はゼロ)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) 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。この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伴い、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)、本来の調整後(=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できない結果となる。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、国外所得基準はあ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との取引は本邦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) 平成31年度税制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。(例:エジプト等)

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)。
- b) 事務効率化の観点から、消費税法上の仕入税額控除の適用に際し、従業員立替時同様、コーポレートカード利用時においても適格請求書を不要とする措置を講じること。

(理由)

- b) 出張旅費に関し、現状従業員立替精算の場合は「適格請求書を(従業員からは)取得できない取引」として適格請求書がなくても仕入税額控除が可能となっているが、会社名義のコーポレートカードで一括精算する場合、企業(カード代金の支払者)対企業(飲食店等)の取引となるため、適格請求書の入手が必須となる。コーポレートカードによる出張旅費の支払いにより、従業員の立替負担の解消、不正防止等の効果が期待されるが、会社名義のコーポレートカードを利用することでエビデンス入手が必須となり、かえって経費精算が煩雑となることで、その導入の妨げとなっていることから、コーポレートカード精算の場合であっても適格請求書なく仕入税額控除を取れるよう、措置を講じていただきたい。

(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。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。
- c) 電子取引に係るデータの電子保存義務化については、令和5年度税制改正によって一定の緩和措置が講じられ、国税調査官の質問検査権に基づく提出依頼に対し、日付及び取引先ごとに整理してデータを提出できる場合には、検索要件を不要とする旨が追加されたが、依然として画一的な項目(取引先・日付)を用いて管理する必要があり、事務負担の緩和効果は限定的と考えられる。調査時にデータの保存媒体を開放することで、紙面保存している文書を提出する際と同様の効果を得られると考えられるため、電子保存における検索要件及びデータの提出要件を廃止し、その旨を通達またはQ&Aに明記すること。
- d) 電子取引に係るデータの電子保存における検索要件を充足するにあたり、帳簿を索引簿として用いる場合、検索要件の記録項目である「取引金額」は帳簿上の金額となるため、複数の請求書の取引につきまとめて計上をする等により請求書などの電子取引データに記載されている金額とは一致しないケースも想定される。検索機能の確保の要件は、税務調査の際に必要なデータを確認することを可能とし、調査の効率性確保に資するために設けられていること、また税務調査では、申告の基礎となる帳簿記載の適正性を検証するため、帳簿に関連する書類や取引情報の確認を行っていることが想定されることから、帳簿と同じ金額で検索できれば問題ない旨を明確化すること。

(3) グループ通算におけるダイレクト納付

- a) グループ通算制度において、親法人からのダイレクト納付を行う場合、旧連結納税制度同様に、親法人にて一括で納付及び還付を行うこと。それが困難である場合は、親法人からダイレクト納付を行う場合、各通算子法人に係る還付金については親法人にてシステム上で確認できるような仕組みを整備すること。
- b) 通算親法人がダイレクト納付を用いて通算子法人の税額を代理納付する場合、当年度加入法人、及び当年度末は通算子法人であったが翌事業年度における納付時までには清算により離脱済の法人については、ダイレクト納付を利用できないため、全ての通算法人について利用できるよう、システムを整備すること。

(理由)

- a) ダイレクト納付を採用している場合、各通算子法人に係る見込納付額が確定納付額より過大であるケースにおいては、納付を行った親法人に過大分が還付されるが、各所轄税務署、及び同税務署内でも子法人ごとに還付されるタイミングが異なり、どのタイミングでどの法人分の入金があるのか親法人側に通知されず、いずれの子法人の還付であるかの確認に事務負担がかかっている。また、確定申告において還付申告となった通算子法人においては、所轄税務署より対象法人に対して還付金が支払われており、上述の通り各通算子法人に係る見込み納付額が確定税額より過大であるケースにおいて親法人に還付されることとの整合性を欠いている。

3. その他法人課税

(1) 法人実効税率の引き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き下げを進めること。
- 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き下げをしないこと。

(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き下げには反対する。

(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社共同出資の合併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える。
- 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進ま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) 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り扱いが曖昧であると考ええる。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、この場合の取り扱いも曖昧であると考ええる。

(4) 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。従って、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。

- b,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、現状では、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り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。

(5) 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年度税制改正によって、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年度税制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年度税制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、二重課税を回避できず不合理であるため。

(6) 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、旧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、事後的に戻し入れ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。

(7) グループ通算制度関連(その他)

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:法人税法施行令 122 条の 14 ①三を「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)。

(理由)

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でとされているが、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が目的とし、要望する。

(8) 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の場合や繰越欠損金を有する場合であっても、投資判断はグループ一体で行っていることから、通算グループ全体での所得が黒字である場合には所得控除が適用できるよう要件を緩和すること。

(9) 役員給与の損金算入要件の緩和

- a) 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。
- b) 損金算入可能が認められる業績連動給与の算定基礎となる指標について、売上高や利益、株式市場価格のみならずキャッシュ・フローや非財務指標についても追加すること。もしくは、企業の事業特性や経営戦略等を踏まえた客観的な業績評価指標並びにその算定根拠を有価証券報告書

等において開示し、当該指標を役員給与の算定基礎として用いている場合には、当該指標を業績連動給与の指標として認めること。

(理由)

- a) 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。
- b) 企業で業績連動型報酬が導入される際には、業種・事業特性等を総合的に勘案して、最も適していると考えられる業績評価指標に紐づくよう設計されている。しかし、現状では限られた財務指標に基づいて算定された業績連動型報酬でなければ、損金算入が認められていないため、キャッシュ・フローなどを財務指標に追加することを要望する。また、サステナビリティが重要な経営課題であるという認識の下、非財務指標に連動する業績連動型報酬の普及が進んでいることから、企業のサステナビリティへの取り組みを後押しするよう、客観性が担保され得るものについては、指標への追加を行うことを要望する。もしくは、有価証券報告書等において開示されている客観的な業績評価指標に基づいて算定される業績連動給与については損金算入を認めることとしていただきたい。

(10) 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、その取り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、外国事業体の取り扱いも含めた本格的パススルー税制の整備等、所要の措置を講じることを要望する。

なお、平成 17 年 8 月より施行された日本版 LLP については、既にパススルーが導入されているものの、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おける 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。

(11) 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、損金経理を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。

(12) 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り扱いの差異を完全に解消すること。
- 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こと。
- 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ることから、控除余裕額の繰越しを認めること。
- 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。
- c) 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。

- d) 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グループ通算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。

(13) 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こと。
- 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すること。
- c) 適格請求書等保存方式における交際費の損金算入要件について、免税事業者への支払いに係る接待交際費の10,000円判定基準の緩和措置を講じること。

(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るため、会計システムで計上された金額からの調整を要することとなるため事務負担を要する。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、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、仕入税額の計算方法として帳簿積上げ計算を採用している場合を除き仕入企業側で金額修正を行う必要があるケースも想定される。この場合、端数処理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。

- c) 免税事業者への接待交際費の支払いに係る損金算入額を判定するにあたって、控除不能額（2割、5割、10割）を反映した複雑な計算を行う必要があり、事務手間が増加したため、損金算入要件を緩和いただきたい。

(14) 消費税（法人税との整合性・事務負担軽減）

- a) 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。
- b) 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。
- c) 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,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。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。
- 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。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。

(15) スピンオフ税制

スピンオフ税制における非支配要件（再編前に支配株主が存在という要件）を撤廃すること。

（理由）

現行のスピンオフ税制は、再編前に支配株主が存在しないことが要件とされていることから、グループ内の再編には活用ができないが、子会社の事業規模の拡大に伴い、企業価値向上を目的としてスピンオフを活用するケースが想定されることから、スピンオフを用いた再編の促進につながるよう非支配要件を撤廃していただきたい。

(16) 賃上げ促進税制

賃上げ促進税制、並びに特定税額控除規定の適用可否の判定において、「継続雇用者に対する給与等の支給額」に含まれる「他の者から支払を受ける金額」について、例えば、雇用者全体の給与等支給額に占める他社負担給与の割合を、「継続雇用者に対する給与等の支給額」に乗じて計算する等、簡便的な手法による計算が可能となるよう所定の措置を講じること。

(理由)

賃上げ促進税制、並びに特定税額控除規定の適用可否の判定において、継続雇用者給与等支給額の計算にあたっては、「継続雇用者に対する給与等の支給額」から、出向者等に関する「他の者から支払を受ける金額」を控除することが求められているが、出向者ごとに継続雇用者への該否を判定し、出向対価を集計することの事務負担が大きい。そのため、簡便的な手法による計算が可能となるよう上記を要望する。

(17) Virtual-PPAに関する課税関係の明確化

再生可能エネルギー電力取引について、バーチャルPPA方式にて環境価値(非化石証書)を需要家に販売する際、非化石証書代に加え、デリバティブ取引のような形で電力の固定価格と変動価格の差分を決済する場合における法人税法上(デリバティブ該当有無)及び消費税法上(課税取引該当有無)の取り扱いを明確化すること。

(理由)

再エネ由来の電力を取引する場合、電力と環境価値(非化石証書)を併せて取引されてきたが、昨今はVirtual-PPAと呼ばれる方式で、電力と非化石証書を切り分けて取引することも行われている。具体的には、電力と非化石証書をセットで調達(固定価格)した上で、電力は市場で売却(変動価格)、非化石証書は需要家に対して個別に販売しており、その対価について、a)非化石証書代に加え、b)デリバティブ取引のような形で電力の固定価格と変動価格の差分を決済しているケースがある。この点、(b)の取引が法人税法上のデリバティブに該当するか、消費税法上の課税資産の譲渡等に該当するかが不明瞭と考えているが、現在 ASBJ において日本会計基準上の取り扱いの明確化が図られているため、併せて税務上の取り扱いの明確化も要望したい。