

令和6年度 租研会員の税制改正意見集

令和5年10月

公益社団法人 日本租税研究協会

は し が き

本冊子は、本年7～8月に、(公社)日本租税研究協会における会員各位から寄せられた令和6年度の税制改正に向けた意見・要望を集約したものです。

これは、租研事務局において各意見・要望を項目別に分類したものであり、同じ項目について異なる意見や相反する意見が含まれておりますが、会員各位の意見・要望を、基本的に全てそのまま掲載してあります。

なお、令和6年度税制改正に向けての(公社)日本租税研究協会としての意見については令和5年9月15日に「税制改正に関する租研意見」を既に表明しております。

令和5年10月

公益社団法人 日本租税研究協会

目 次

国税の部

I 法 人 税

1 法人税法

(1) 実効税率の引下げ等	1
(2) 受取配当等の益金不算入	1
(3) 有価証券の評価	2
(4) 減価償却資産の償却等	3
(5) 資産の評価損	4
(6) 役員の給与等	5
(7) 貸倒損失・引当金	6
(8) 欠損金	6
(9) 租税法規定と会計基準の乖離調整	7
(10) 特別法人税の廃止	8
(11) その他	8

2. グループ通算制度

(1) 制度全般の整備	11
(2) 通算対象法人の範囲の拡大	12
(3) 特定欠損金額の使用制限	12
(4) 制度適用開始時・加入時に伴う資産の時価評価	12
(5) 計算規定の整備	12
(6) 離脱時の益金・損金算入額の算定方法の見直し	14
(7) グループ通算制度からの離脱	14

3. 組織再編税制

(1) 組織再編成に係る適格要件の緩和等	14
(2) 組織再編成に係る計算規定・評価方法等の整備	16

4. 租税特別措置法（法人税関連）

(1) 研究開発税制・生産性向上設備投資促進税制・賃上げ促進税制・DX 投資促進税制・CN 投資促進税制等	16
(2) 交際費等の損金不算入制度の見直し	20
(3) 特定資産の買換に係る特例措置の延長・恒久化等	20
(4) 特定目的会社・投資法人・投資信託に係る課税の特例	21
(5) 海外投資等損失準備金等	22
(6) 地震・災害・公害対策等の特別措置	22
(7) その他	22

5. 国際課税関連

(1) 移転価格税制	23
(2) 外国税額控除制度	24
(3) 外国子会社合算税制	26
(4) 外国子会社配当益金不算入	39
(5) 租税条約等	39
(6) 過大支払利子税制	40
(7) 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応	41
(8) 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対抗に係る措置	45
(9) AOA・その他	47

Ⅱ 所得税

1 所得税法

(1) 譲渡所得関係	49
(2) 所得控除関係	49
(3) 源泉所得税	50
(4) その他	50

2. 租税特別措置法（所得税関連）

(1) 金融所得課税の一体化の推進等	50
(2) 特定口座制度の利便性向上に係る税制措置	52
(3) NISA（少額投資非課税制度）及びつみたてNISAの恒久化、拡充及び簡素化のための税制措置	52
(4) 個人投資者のリスクテイクを支援するための税制措置	53
(5) 外国金融機関等の債券現先取引等（レボ取引）に係る利子の課税の特例	53
(6) 外国金融機関等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る課税の特例	53
(7) その他金融商品への投資について	54
(8) 株式報酬制度に対する税制優遇措置	54

3. 確定拠出年金税制等の見直し

Ⅲ 相続・贈与税等

(1) 相続税評価額等の見直し・手続等	56
(2) 租税回避防止規定（みなし贈与）の適用範囲の明確化	56
(3) 相続により取得した非上場株式を発行会社に譲渡した場合の課税の特例	57

Ⅳ 消費税

(1) 適格請求書等保存方式に関する要望	58
(2) 仕入税額控除	59
(3) 申告・納付期限の延長等	59
(4) その他	59

V その他の国税

(1) 印紙税	62
(2) 登録免許税	62

地方税の部

I 地方税全般

(1) 地方税制度全般の抜本的見直し	63
(2) グループ通算制度の導入等	63
(3) その他	63

II 住民税・事業税

(1) 申告納付先の一元化等	65
(2) 外形標準課税における課税標準の見直し	65
(3) 法人住民税額の計算	66
(4) その他	67

III 事業所税

(1) 事業所税の廃止等	68
(2) 申告期限の延長等	68

IV 固定資産税

(1) 償却資産に対する固定資産税の廃止	69
(2) 償却資産税の評価額算定方法と法人税法上の減価償却制度の統一等	69
(3) 固定資産税の負担の軽減	70
(4) その他	70

V 不動産取得税

(1) 不動産取得税	71
------------	----

その他の部

I 環境・エネルギー税制

(1) 炭素税・カーボンプライシング.....	73
(2) 揮発油税.....	73

II 納税環境の整備

(1) 電子申告関係.....	74
-----------------	----

国税の部

I 法人税

1 法人税法

(1) 実効税率の引下げ等

【理 由】

- ・ 税制改正により法人税の実効税率は段階的に引き下げられる傾向にあるが、依然として我が国の法人税実効税率は諸外国と比較して高水準である。企業の海外流出や国際競争力強化の観点からアジア諸国並みの引き下げを望む。

(2) 受取配当等の益金不算入

1) 完全子会社株式等及び関連法人株式等以外の株式等に係る益金不算入割合の引上げ

【理 由】

- ・ 法人が受け取る株式の配当金等（受取配当等）については、配当元の法人で既に法人税が課されているため、「二重課税の排除」を目的とした「受取配当等の益金不算入制度」の仕組みが設けられております。本制度は確立した税理論に基づくものであり、このような二重課税排除の仕組みは諸外国においても広く導入されております。

しかしながら、平成27年度税制改正において、法人実効税率引下げの代替財源として、持株比率5%以下の株式について、益金不算入割合が50%から20%に引き下げられました。（注）

（注）保険会社は、顧客の資金を運用しており、改革の影響が広く顧客に及ぶおそれがあることから、持株比率5%以下の株式の配当について、益金不算入割合を40%とする特例が創設。

本制度の縮減は、税理論に反した課税強化であり、法人の株式保有意欲を減退させ、株式市場の健全な発展にも少なからずマイナスの影響を与えているものと考えます。

受取配当等の益金不算入制度は「二重課税の排除」を目的とした制度であるという観点から議論を行うことが必要と考えます。

- ・ 同一所得に対する二重課税排除のため、持分割合によらず、すべての配当に関して全額益金不算入としていただきたい。
- ・ 関連法人株式等以外の株式等にかかる配当等の50%・80%は二重課税となっている。二重課税排除の趣旨に沿って、持分割合に係わらず、全額益金不算入とすることを要望する。

また、外国子会社配当についても、国内への利益還流を促すため、100%益金不算入とすることを要望する。

- ・ 受取配当金に対する課税は二重課税であるため、全額益金不算入とすることを要望する。
- ・ その他株式等（保有割合5%超かつ3分の1以下）の益金不算入割合が50%となっているが、関連法人株式等と同様の計算方法にしていきたい。受取配当等の益金不算入制度は、支払法人において課税済の剰余金を法人株主に分配される際、受取法人で配当を益金算入すると二重に課税されるので、これを排除するための制度と理解する。本来は全額益金不算入とすべきであるが、非支配目的株式等は運用目的として割り切るとしても、その他株式等は関連法人株式等と同様の対応とすべきである。
- ・ その他株式や非支配目的株式等にかかる受取配当金について、益金不算入割合を撤廃し全額益金不算入としていただきたい。

2) 負債利子控除の撤廃・簡素化等

【理 由】

- ・ 負債利子控除の廃止を要望する。通常の事業会社は株式取得のために借り入れることはなく、負債利子控除はそぐわない。存続する場合でも、事務効率化のため、負債利子控除を定率計算としてほしい。グループ通算制度導入時に定率計算も導入されるが、従来の計算も必要になるとみられ、効率化にならない。
- ・ 関連法人株式等に係る負債利子控除は撤廃していただきたい。

3) 持分割合による区分の改善

【理 由】

- ・ 関連法人株式等とそれ以外に分ける等、持株割合による区分分けを平成27年税制改正より前のように簡素化していただきたい。特にその他株式と非支配目的株式の区分分けが実務上煩雑である。また、会計上のグループ会社とそうでない会社には影響力に大きな隔たりがある。ここをキーに区分分けすることに合理性はあるが、それ以外の区分分けには合理性が感じられないため。
- ・ 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。
 - 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。
- ・ 事務効率化のため、従来の株式区分に戻すことを要望する。区分の細分化により、出資比率の確認等に相当時間を要し、事務負担が過大である。

4) 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

【理 由】

- ・ 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よう要望する。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。

(3) 有価証券の評価

1) 有価証券の取得価額（デューデリジェンス費用の取扱い）

【理 由】

- ・ M&Aの際に行なわれるデューデリジェンス費用について、有価証券の取得のために要した費用として取得価額に含めるかどうかは、株式購入の意思決定のタイミングとの関係で判断するのが一般的だと理解する

が、条文上は明記されていない。DD費用を企業が一時費用として損金処理した場合、税務調査の場面で議論になることが多いと理解している。否認された際の金銭的な影響が大きいことを考慮して、税務調査で議論となるのを避けるため、保守的に処理する会社もあると聞く。税務調査における現場での混乱を避け、課税の公平性を維持するためにも、DD費用の本来の処理方法を通達等で明確にしていきたい。

2) 上場株式以外の有価証券

【理 由】

- ・ 非上場株式の価額を財産評価基本通達に従って評価する場合には、その株式発行人の規模に応じ、類似業種比準方式又は純資産価額方式で算定することとされている。しかし実務上、企業評価や資産評価の場面等ではDCF法を用いることが多いため、非上場株式の評価においてもこれを認めることとしていただきたい。

(4) 減価償却資産の償却等

1) 損金経理要件の撤廃

【理 由】

- ・ IFRS導入に伴い固定資産の減価償却計算は、税務と会計の乖離が大きくなると予想されるため、減価償却費について損金経理を要件から撤廃していただきたい。
- ・ 会計と税務の乖離が大きくなりつつある昨今の現状を考慮すると、会計処理を税務処理の要件とする必要性は低下しているため、損金経理要件の撤廃を要望する。

2) 少額減価償却資産の損金算入制度の拡充・限度額の引き上げ・一括償却資産の損金算入制度の廃止

【理 由】

- ・ 税制の簡素化及び経済の活力維持を図るため、取得価額30万円未満の少額減価償却資産を即時損金算入とし、併せて、一括償却資産の3年償却制度を廃止することを要望する。
- ・ 少額減価償却資産の取得価額は10万円未満とされるが、これを20万円未満に引き上げ、同時に一括償却資産を廃止いただきたい。多くの企業が会計上は取得価額20万円以上を固定資産としており、税会不一致となっていることで事務が煩雑になっているため。

3) 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例

【理 由】

- ・ ガス事業においては中小企業者が多く、本制度は減価償却資産の管理等の事務負担軽減やパソコン等の少額減価償却資産の取得促進による事務処理効率化を図ることに活用されており、延長を要望する。

4) 電話加入権の損金算入

【理 由】

- ・ 電話加入権については、譲渡が認められており、市場が形成されているという理由から、資産性があるものとして減価償却ができないとされている。しかしながら、昨今、市場における一般電話加入権の売買価格も低下し、資産性が薄れていると言われている。したがって、取得価額10万円未満の少額資産と同様、一時の損金算入を要望する。
- ・ 電話加入権については資産性がなくなっている実態に即し、一時損金算入を認めるよう要望したい。

5) 無形固定資産の税務上の取扱いについて

【理 由】

- ・ 自社利用ソフトウェア、とりわけクラウドを通じてサービスを提供するためのソフトウェアに関する無形固定資産の取得価額について、取得時即時償却（一括損金算入）を認める投資減税を講じることを要望する。令和5年度税制改正により研究開発税制は向こう3年間有効に手当てがなされたことを踏まえ、令和6年度改正においては、我が国のDXを供給サイドから加速することが必要である。

- ・ 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事が求められるため、細かい機能毎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事が求められるが、アジャイル開発手法を採用する場合には、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&Buildを繰り返すことが前提であり、将来の収益獲得又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事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。

- ・ 動画制作を委託し、無形データにより納品を受けた場合の動画制作費用に関する取扱いについて、耐用年数省令において新たな項目を追加する又は、繰延資産において当該処理が明確となるような税制改正を要望する。

昨今、技術の進化に伴い、動画の納品形態はDVD等の有形物から無形データでの引渡しが主流となっている。

動画が有形物で引渡しされていた場合は、耐用年数省令において器具備品「映画フィルム・磁気テープ・レコード（耐用年数2年）」として処理すると判断できるが、無形データでの引渡しの場合有形である器具備品として処理すべきか否か判断が分かれる。更にデータの場合は、有形物と比較して劣化しづらいため、当該耐用年数2年で処理すべきか疑問が残る。

また、そもそも耐用年数省令に記載されていないため、固定資産に該当せず、繰延資産として処理すべきという見解もあり、データの動画制作費用の処理基準が明確に存在しない。

そのような状況を踏まえ、動画の制作費用の取扱いについて、現状に即した見解を提示すべきであると考ええる。

(5) 資産の評価損

1) 固定資産の評価損・減損損失の損金算入要件の緩和

【理 由】

- ・ 固定資産の減損損失について公正妥当な経理処理として会計上容認されたものについて、法人税法上も損金算入を容認してほしい。会計制度との調和を図ることが、事務負担の軽減など企業の競争力確保のために資すると考えられるため。
- ・ 一般に公正妥当と認められる会計基準に従って会計処理した場合の減損損失を法人税法第33条第2項の事由として認めていただきたい。減損損失の計上は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行うものであり、法人税の計算はそれをベースに行うことが前提となっていることを鑑みると、減損損失の計上は認められてしかるべきものと考えられるため、評価損事由として認めていただきたい。

2) 有価証券評価損の損金算入要件の緩和

【理 由】

- ・ 現在の会税差がある状況は実務上煩雑であるため、有価証券評価損の損金算入の要件緩和を要望する。売買目的有価証券以外の株式にも「価額が著しく下落したこと」を評価損損金算入の要件に加えていただきたい。

(6) 役員の給与等

損金算入要件の緩和・明確化

【理 由】

- ・ 以下の点より、役員への給与については損金算入を認めるなど、そのあり方を見直していただきたい。
 - ①法令が実務を反映した内容でないため、国税庁より多くの通達やQ&Aが公表されており、また、経済産業省からも手引が公表されるなど、制度がより複雑なものになっている。特にQ&Aにより、損金算入のための新たな要件が付加されているようにも思われる部分もあることから、法令の抜本的な改正が望まれる。
 - ②実務上、日割りで役員給与が払われることがある（例：6月25日から6月30日まで）が、この場合の定期同額給与の考え方が不明確である。
 - ③使用人兼務役員に関する規定の見直しを望む。たとえば、金融業界においては、個人ごとにボーナスの額が異なることは当然であり、比較使用人を用いて算定する方法には限界がある。
- ・ 役員に対して支給する（退職）給与のうち不相当に高額な部分の算出方法を明確化することを要望する。役員に対して支給する給与が過大であるかどうかは、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給状況等に照らして判定することとされている。しかし、同種同規模の法人であっても地域等の要素により支給額に差が生じることが考えられる。また、地域別、業種別、規模別の役員（退職）給与の支給額を確認することは現実的に困難である。

したがって、不相当に高額な部分の算出について具体的な基準を設けるか、過大であるかどうかの判定に必要となる役員（退職）給与の支給状況等に関する資料を公表していただきたい。
- ・ 外資系日本子会社がその業務執行役員に業績連動給与を支給する場合の規定を整備することを要望する。平成29年税制度改正により、一定の要件のもと、同族会社（非同族会社の100%子会社等）がその業務執行役員に支給する業績連動給与を損金の額に算入することが可能となった。

この一定の要件のなかには、金融商品取引法第24条第1項に規定する「有価証券報告書」への記載や会社法第404条第3項に定められた「報酬委員会」等における決定が含まれている。そのため、外国法人を親会社とする日本の子会社が業績連動給与を支給する場合において、これらの要件を満たすことができるか否かについて、疑義が生じている。

令和3年度税制改正では、投資運用業を主業とする非上場の非同族会社等の役員に対する業績連動給与について、投資家等のステークホルダーの監視下に置かれているという特殊性に鑑み、その算定方式や算定の根拠となる業績等を金融庁ホームページ等に公表すること等を要件として損金算入を可能とする措置が、金融商品取引法の改正を前提に講じられたが、投資運用業を主業とする法人以外の外資系日本子会社についても、その外国の親会社の本店所在地国における法令に基づき、「有価証券報告書」に相当するもの又は「報酬委員会」に相当するものといえるものであれば、上記の要件を満たすことができるように規定を整備していただきたい。
- ・ 業績連動給与の算定方法の要件として、利益や株価又は売上等の業績連動指標を基礎とした客観的なものであることについて、その要件の内容を現在の経営者に求められる指標にマッチさせることを要望する。昨今の経営者に求められる指標は、利益や株価又は売上等に限らず、ESGの観点やカーボンニュートラルに向けた経営努力等、広範囲に渡っている。他方、税務の要件はそういった評価、特に定性面を評価に組み込むと、客観性が失われることから認められていない。そのため、損金算入が可能な業績連動給与の普及が進まず、日本企業の実効税率を引き上げ、国際競争力を弱めていると考える。
- ・ 業績悪化時に賞与を減額するにあたり機動性に欠けるため、役員給与の事前確定届出について、届出額の範囲内であれば損金算入可としていただきたい。
- ・ 100%子会社など、「実質的に自社役員の賞与における支給金額の決定権がない」場合には、事前確定届出書の届出を不要としていただきたい。制度趣旨は「利益操作を目的とする恣意的な役員賞与額の決定」と認識している。100%子会社においては、ガバナンスの観点から親会社にて子会社における役員賞与額を決定しているケースがあり、その場合においては、恣意的な役員賞与額の決定は行われない。
- ・ 事前確定届出制度の廃止を要望する。高額賞与の損金算入による恣意的な課税逃れの防止が目的であれば、

事前確定届出ではなく賞与水準を損金算入要件とすべき。(「事前確定」制度は、賞与が業績に対する報酬であるという一般的な考え方と乖離している)

(7) 貸倒損失・引当金

1) 個別貸倒引当金制度の復活

【理 由】

- ・ 個別貸倒引当金の対象となる債権は、その殆どが回収の見込めない状態のものであり、かかる債権の損金算入を認めなければ企業財務の健全性を損なう恐れがあるため、個別貸倒引当金の復活を要望する。

2) 貸倒損失

【理 由】

- ・ 継続的に行われる取引に限らず、原始取引であっても貸倒が生じる場合があり、経済的合理性を欠いているため、一定期間取引を停止している場合の貸倒について、現実に回収の目途のないものについて損金算入を認めてほしい。
- ・ 現状、貸倒損失は通達や過去の裁判例に基づいて判断しているものとなり、法律としてはまだ規定の策定がなされていない状況である。したがって、処理する際に明確な基準となるものが用意されていないものとなるため、貸倒損失についての規定を用意していただきたい。

3) 貸倒引当金の繰入限度額の計算

【理 由】

- ・ 貸倒引当金の繰入限度額の計算の対象となる金銭債権に、完全支配関係がある他の法人に対して有する金銭債権を含まないこととされているが、「他の法人」ではなく「他の内国法人」に限定することを要望する。グループ通算制度移行前の連結納税制度では、連結法人間の金銭債権を除外していた。また、グループ法人税制・グループ通算制度の趣旨から、外国法人を対象外とすることを要望する。

(8) 欠損金

1) 欠損金の繰越期間の延長・繰戻還付制度の復活及び控除制限の廃止

【理 由】

- ・ 欠損を計上している会社の収益力向上・業績回復のために繰越欠損金の使用制限を撤廃していただきたい。
- ・ 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ことから、企業の国際競争力強化の観点も含め、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。
- ・ 10年の繰越期間の無期限延長、50%控除制限の撤廃をお願いしたい。

諸外国では繰越欠損金の繰越期間を無期限に延長している。また、将来キャッシュフローの改善により長期的視野に立った研究開発投資や設備投資が可能となる点からも、繰越期間延長、控除制限撤廃を要望する。
- ・ 欠損金の繰越期間は平成30年度より10年に延長されたものの、繰越期間が無制限であるEU諸国と比較すると不利な制度となっているため、欠損金の控除上限を撤廃し、繰越控除期間を更に延長されることを要望する。
- ・ 欠損金の控除限度額は、平成30年度に50%まで段階的に縮小されたが、欠損のある企業の早期業績回復

を促すため撤廃を要望する。

- ・ 課税の公平性、国際競争力の強化の観点から、永続的な期間で損益を通算できる制度とすべきである。
研究開発期間が長期にわたり、費用と収益の認識タイミングに大きなズレを生じるケースがあり、欠損金の使用制限もあるなかで、限定期間のみ使用可能とする制度では、欠損に紐づく利益が出ても、相殺ができない。
- ・ 欠損金の期限切れが生じると、通算では利益が出ない企業に課税されることとなる。課税の公平性確保及び国際競争力強化の観点から、繰越期限の延長を要望する。
- ・ 繰越欠損金の損金算入額はその事業年度の所得金額の50%が限度となっていることから、現制度では、多額の繰越欠損金を抱えていても企業は納税を強いられることになる。また、繰越欠損金が使えず流れるケースもあり得る。そのため、50%限度を撤廃し100%控除できるように戻していただく、あるいは、繰越控除可能な期間の制限を撤廃いただきたい。
- ・ 本制度は本来、長期間での税負担の平準化を図るため、また、事業年度の定め方による不公正さを是正するためのものであり、損金算入額が制限されるべきでないと考えられる。損金算入制限が継続されるのであれば、繰越期間の延長を検討していただきたい。

2) 欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用

【理 由】

- ・ 欠損等法人の欠損金に使用制限がかかる事由に該当するかを判定する際に指標となる事業規模について、法令113の3⑩一～三に規定する事業区分のいずれにも該当しない事業に係る事業規模の基準を明確にすることを要望する。
法令113の3⑩一～三では、事業を①資産の譲渡、②資産の貸付け、③役務の提供の3つに区分して事業規模の基準を定めているが、たとえば、投資業などはこの事業区分のいずれにも属さない。
また、投資資産が匿名組合出資の持分などである場合、損失の分配を受けることがあるが、損失分配額が売上金額又は収入金額に含まれるのか否かについても明らかではない。
したがって、たとえば投資業については、投資総額で事業規模を判定するなど、その事業の実態を適切に反映する基準を設けていただきたい。

(9) 租税法規定と会計基準の乖離調整

1) 乖離調整・IFRS等の新しい基準への対応

【理 由】

- ・ 連結決算をIFRSで作成している一方で、主に税金計算の用途にて単体決算を日本基準で作成しているため、IFRSを一般に公正妥当な会計基準に加えていただきたい。

2) 研究開発費用関連の損金算入

【理 由】

- ・ 会計制度との調和を図ることが、事務負担の軽減など企業の競争力確保のために資すると考えられるため、会計上容認される研究開発費について法人税法上も損金算入を容認してほしい。

3) 金融商品会計

【理 由】

- ・ 公正なる会計慣行に従って行われたヘッジであっても、法人税法61の6等が別段の定めとして機能することから、会計と税務が一致せず、不必要と思われる税務調整や会計上はやらなくてもよい有効性判定を行わなければならないなどの事務手間が生じている。ヘッジについては、会計と合わせるべく、別段の定めを削除していただきたい。

(10) 特別法人税の廃止

企業年金等の積立金に係る特別法人税の撤廃

【理 由】

- 人生100年時代において、働き方やライフコースが多様化する中、働き方や給付の種類によって有利・不利が生じない中立的な税制のあり方について、議論が進められている。その中で、退職給付に係る税制については、雇用や退職給付の在り方だけでなく、長期雇用による熟練工の養成等を前提とした製造業における人材活用や個人の生活設計にも大きく影響するため、より慎重に検討する必要がある。

また、少子高齢化が急速に進行し、社会保障負担が財政に与える影響が大きくなる中、公的年金制度を補完するものとして民間の自助努力に基づく企業年金制度の重要性が益々高まっている。年金制度を通じた老後の所得保障の充実を図るため、企業年金制度を普及・促進するための税制面での適正な措置が必要である。

企業年金等の積立金に対する特別法人税は、平成11年度より適用が停止され、その後も適用停止措置が繰り返し延長され、今日に至っている。

企業年金は本税の適用停止を前提に運営されているのが現状であり、仮に停止が解除されれば、企業年金の積立金減少の可能性が高まり、制度の持続性・安定性が著しく損なわれる。拠出時及び運用時非課税、給付時課税という年金税制の基本原則を徹底し、また企業年金制度の普及や適正な運営を図る観点からも、企業年金等の積立金に対する特別法人税を速やかに廃止すべきである。

- 特別法人税は、年金の積立金残高に対して約1.2%（地方税を含む）の税金を課すものですが、当該負担は極めて重く、万一課税された場合には、確定拠出年金制度の普及に対する大きな障害になると考えます。

国民の自助努力を促し、確定拠出年金制度を発展・普及させるためには、年金資産に対する運用時の課税を撤廃することが有効と考えます。現在、個人型年金および企業型年金の積立金に対する特別法人税は、令和7年度末までの経過措置により課税停止とされておりますが、本税は制度として廃止すべきであると考えます。

- 運用口座にある年金資金全体を課税標準とする資産課税であり、運用損益に係わらず課税されるため、年金資産が多いほど納税額が増えることになる。健全な企業年金制度維持のために廃止を要望する。

(11) その他

1) 組合に係る課税の明確化等

【理 由】

- 出資割合と損益分配割合が異なる場合の帰属損益額の計算方法の詳細を明らかにすると共に、この場合の構成員における課税関係を法令上明記することを要望する。

平成17年の有限責任事業組合法の成立により、出資割合と損益分配割合が異なる任意組合等の組成が可能となった。しかし、この場合の組合員の帰属損益額の計算については、法人税基本通達14-1-2（注）2において出資の価額を基礎とした割合を用いて計算する方法が例示的に示されているにとどまっている。したがって、法人税法施行令等でその計算方法の詳細について定められることが望ましい。

また、損益分配割合が出資割合と異なる場合、たとえば受取配当等益金不算入制度など出資比率により課税関係が判断される規定の適用にあたり、構成員の課税関係について実務上判断に迷うことがあるため、この点についても法令で明らかにされることを望む。

- 組合事業に係る外貨建資産等の期末換算方法の選定を組合員の事業所とは別の事業所として選定できることを明らかにすることを要望する。

減価償却資産の償却方法及び棚卸資産の評価方法は、法人税基本通達14-1-2（注）3において、組合事業を組合員の事業所とは別の事業所として選定することができることとされているが、外貨建資産等の期末換算方法の選定については何ら明記されていない。組合事業に係る外貨建資産等の期末換算方法の選定についても減価償却資産の償却方法等と同様に、組合員の事業所とは別の事業所として選定できる旨を明確化していただきたい。

- 会計上純額法を適用した場合でも、受取配当金等の別表調整を認めることを要望する。会計上純額法を適

用した場合でも、課税上弊害がないように明細書を作成する等の要件を課すことを明文化して、受取配当金等の別表調整を認めることを明確にしていきたい。

- ・ 任意組合等の出資者に関して、一定の事由によりその出資持分割合が変動した場合においては、組合財産を譲渡等したものとみなして組合財産の含み損益に対して課税しないこととする旨を明確にすることを要望する。

プライベート・エクイティ・ファンド等による投資では、近年金融機関等から任意組合等の組合員として出資を受ける方法でいわゆるメザニン・ファイナンスを検討する事例や、マネジメント・パイアウトの取引において任意組合等に組合員として機関投資家及びマネジメントが共同して出資・投資する事例などにおいて、その立場の異なる組合員間において、複雑なリターンの配分（一定の金額までは機関投資家への分配を優先するなど）や複雑な分配の順序の設定を検討するケースが徐々に増えてきているように思われる。

こうした投資では、組合出資者間の出資残高の割合や累積の分配請求権の割合が経常的に変動する状況が生じるところ、現行法では通達を含め明確な規定はなく、また、このような出資割合の変動を組合財産の譲渡とみなして課税とする学説等もあるため、ビジネス上の要請に反して採用し難い状況が認められる。

投資が継続しており直ちに課税上の弊害を伴うものでもなく、出資割合と損益分配割合が異なる一定の組合投資については、このような出資割合の変動に起因する法人税・所得税の課税がないことを明確にすることが望ましい。

- ・ 組合損失額の損金算入制限の特例について、法人の申告書作成・税務調査の場面のいずれにおいても、所得計算の確からしさは組合が作成する事業報告・計算書類に基づいて行われるのだから、別表作成に意味がなく、負担軽減のためにも別表作成は不要としてほしい。

2) 構成員（パススルー）課税の導入

【理 由】

- ・ 法令上組合税制の規定がないことから利用が進まない部分があると思われるため、組合税制を法令上規定していただきたい。その際には組合への一定の現物出資・現物分配については課税繰り延べを認め、パススルーの取扱いを認める方向でお願いしたい。また相続税・贈与税の財産評価において会社形態と比較して過度な負担にならないよう配慮していただきたい。
- ・ 事業再編・事業再構築を促すため、合同会社での構成員（パススルー）課税を認めるべきである。

3) 外貨建資産等の換算方法

【理 由】

- ・ 外貨建資産等の法定換算方法を期末時換算法に統一することを要望する。
外貨建債権債務の換算方法を選定する場合には、その取得日の属する事業年度に係る確定申告期限までに届出書を提出する必要があるが、換算方法を選定しない場合には、法定の換算方法（長期外貨建債権等は「発生時換算法」、短期外貨建債権等は「期末時換算法」）で換算することとされている。
しかし、外貨建取引に関する会計基準（外貨建取引等会計処理基準）によれば、外貨建金銭債権債務は決算時に決算時の為替相場により換算することとされていることから、税務上もこれと合わせ、外貨建債権債務が短期であるか長期であるかにかかわらず、法定の換算方法を「期末時換算法」とすることとしてはどうか。そして長期外貨建債権債務について「発生時換算法」を選択した場合のみ、換算方法の届出を行うこととしてはどうか。

4) 特定同族会社の留保金課税制度の撤廃

【理 由】

- ・ 特定同族会社の留保金課税制度の撤廃を要望する。制度の本来の主旨は、個人事業者が法人成りした場合の所得課税と法人課税の不均衡の是正にあり、オーナーへの配当をせず法人に留保することで逃れられる所得課税の補完であったものと考えられる。平成19年税制改正において、本来の射程と考えられる中小企業を資本金1億円基準で除外し、制度は今日に至っている。

資本金1億円超の特定同族会社は、制度本来の主旨に照らして不合理な会社まで留保金課税による追加課

税を余儀なくされており、特に法人形態で海外展開している特定同族会社の場合は、法人税で95%非課税とされる海外子会社からの受取配当金に結果として留保金課税が適用される大変不公平な結果となり、日本への資金還流の妨げとなっている。

昨今、資本金を1億円以下に減資することにより中小企業特例の適用を受ける方法が多用されており、留保金課税もこの手法で回避できるが、本末転倒である。

- ・ 特定同族会社に該当する上場会社を留保金課税の対象から除外することを要望。

特定同族会社の留保金課税制度が設けられた趣旨は、相互に特殊な関係を持つ少数の者が支配する法人が剰余金の分配の時期を遅らせること等により剰余金を留保することを抑止するためであることから、上場会社に対して留保金を課税することは、この趣旨にそぐわないものと考ええる。

5) 控除対象外消費税額の損金経理要件の廃止

【理 由】

- ・ 消費税95%ルール撤廃に伴い、資産に係る控除対象外消費税額を損金算入しなければならないが、課税売上割合算出など数値の確定に時間を要するため、決算時に控除対象外消費税額を確定することは難しく、資産に係る控除対象外消費税の損金算入要件の撤廃を要望する。
- ・ 控除対象外消費税額等は損金算入されるが、資産に係る控除対象外消費税額等を損金に算入するためには、損金経理を要する。

しかし、決算確定日までの短い期間において、控除対象外消費税額等の正確な金額を把握することが極めて困難であり、また、決算確定後、法人税の確定申告期限までの間に、収益計上もれ、費用過大計上などの申告調整が必ず発生するため、控除対象外消費税額等と、損金経理した額が一致することはほぼない。特に、確定額>損金経理額の場合、その差額を60カ月で損金化することは過度な事務負担となることから、資産に係る控除対象外消費税額も損金経理要件を撤廃し、法人税の確定申告書において、所得を減算できるよう要望する。

- ・ 売上高が5億円を超える企業では消費税の95%ルールが適用できなくなり、控除対象外消費税等は損金算入されることとなったが、控除対象外消費税等のうち資産に係るものを損金算入するには損金経理が要件となっている。資産に係る控除対象外消費税等について、資産に係るもの以外の控除対象外消費税等と同様に損金経理要件を無くし、法人税の確定申告書において所得を減算できるよう要望したい。

6) 受取配当に係る所得税額控除

【理 由】

- ・ 元本所有期間に応じた控除可能額を算定する仕組みを廃止いただきたい。受取配当に係る所得税額控除の、元本所有期間等に応じた控除可能額を算定する仕組みについて、実際に納付されている所得税額の一部を税額控除できないことについては合理的ではなく、また、金額的影響が小さいケースが多い割に、計算等の事務負担が大きい。
- ・ 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よう要望する。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。
- ・ 受取配当に係る所得税額控除について、元本所有期間等に応じた控除可能額算定の仕組みを廃止することを要望する。実際に支払った所得税額の一部が控除不能となり、損失処理することに合理性がない。また、金

額の影響が小さい場合が大半であるにも関わらず、計算が複雑で事務負担が非常に大きく、業務の効率性が著しく損なわれている。

7) 消耗品等に係る損金処理

【理 由】

- ・ 消耗品等については、セーフハーバールールを設定し、購入時点で損金処理を認めていただきたい。少子高齢化による労働人口の減少、時短など世の中が変化しており、高度成長時代のように時間をかけて棚卸するということ自体が難しい時代になっている。無条件に損金を認めるのは問題だと思うので、一定条件（当期購入額が前期購入額の125%以下など）を満たせば税務調査で問題にしないなど、実務に配慮したルールを検討いただきたい。

8) 会社事業概況説明書

【理 由】

- ・ 会社事業概況説明書の申告書への添付を廃止いただきたい。毎年 of 申告書に会社事業概況説明書を添付するのは、実務負担が非常に重い。調査時に同様の情報を提出するのは理解できるが、毎年 of 申告書への添付は省略可能ではないか。

9) 暗号資産の期末時価評価課税除外要件

【理 由】

- ・ 令和5年度税制改正により、活発な市場が存在する暗号資産で自己の計算において有するもののうち、一定の要件を満たすものは期末時価評価課税の対象から除外されることとなったが、その要件である「内国法人が発行し、かつ、その発行の時から継続して有する暗号資産で、他の者に移転することができないようにする技術的措置がとられていること」等は、運用が困難であると思われるため、削除していただきたい。

2 グループ通算制度

(1) 制度全般の整備

【理 由】

- ・ 修正申告における遮断措置の簡素化を要望する。現税制の遮断措置は、条件により適用可/不可の場合が存在するが、グループ通算制度の主旨が個社申告&納税のため、確定申告後は全てのケースにおいて個社対応のみ（＝全ての場合で遮断措置を適用）としてほしい。
- ・ 連結納税制度からグループ通算制度への移行がなされ、令和4年度より適用が開始されているが、グループ通算制度は企業グループの一体的経営に資するという連結納税制度の導入目的を変更するものではない。親会社の適切な関与・指導の下にグループ全体の税務コーポレートガバナンスを更に充実させていくことが重要である。

かかる観点から、通算子法人と通算親法人経理部門との連絡のみならず相談体制の整備を認めるべきである。税務調査に関しても、通算グループ単位での調査を原則とすべきである。

- ・ グループ通算制度の適用を受けようとするときは、その適用を開始しようとする事業年度の開始の日の3か月前の日までに申請する必要がある。

新たな親法人の傘下となり、グループ通算制度を開始しようとする、事業年度開始の日の3か月前の日までに申請する必要がある、その日を過ぎるとグループ通算制度の適用を1年待つ必要があるため、申請期限を大幅に短縮していただきたい。

- ・ 新たな親法人の傘下でグループ通算制度を開始しようすると、当該親法人が新設法人でない限り、翌事業年度開始日までグループ通算制度を開始することができない。そのため、グループ通算制度開始時期の緩和を要望する。
- ・ 法人税法第132条の3の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとき」は、その行為

又は計算の否認ができることとなっているが、納税者の税務上の安定性及び予測可能性の観点から、包括的な否認規定ではなく、個別具体的な否認規定としていただくことを希望する。

(2) 通算対象法人の範囲の拡大

【理 由】

- ・ 通算対象子会社の範囲の拡大をお願いしたい。グループ通算制度では、連結納税制度に引き続き国内100%子会社のみが対象となっているが、企業グループとして既存事業の伸長や新事業の開拓を図っていくためには、より広い範囲で所得を通算し、企業グループ内で納税資金負担を軽減していくことが必要である。従って、出資比率要件を大幅に緩和し対象範囲を拡大すべきと考える。

(3) 特定欠損金額の使用制限

【理 由】

- ・ 特定欠損金の使用制限を撤廃し、連結所得から控除できるようにしていただきたい。特定欠損金については、当該子法人の当期の個別所得を控除限度額とする制限があるが、控除にあたっては恣意性が働くものではなく、親法人の欠損金と同等にグループ内で通算するように取り扱うべきと考える。

(4) 制度適用開始時・加入時に伴う資産の時価評価

【理 由】

- ・ 適格合併と残余財産のいずれもグループ内であれば株式譲渡損益は認識されないものであり、株式保有法人の時価評価対象とすべき乱用的な再編には当たらないことから。株式保有法人の評価において、通算グループ内適格合併により通算支配関係が消滅するものと同様に、通算グループ内で株式保有関係が完結しているものの残余財産の確定が見込まれている場合もその時点までの通算支配関係の継続により対象外としてほしい。

(5) 計算規定の整備

1) 外国税額控除制度の見直し

【理 由】

- ・ グループ通算制度について、外国税額控除についても、研究費控除と同様に修正対象法人のみでの過年度申告の修更正としていただきたい。現行の制度では、修正対象年度では他法人の修正による影響が遮断できるものの、進行年度で結局全体再計算による税額控除額変動額の調整が必要であり、事務負担が連結納税制度と同様となっている。

2) 投資簿価修正

【理 由】

- ・ 離脱法人株式に対して調整する調整勘定対応金額の算出において、非適格分割等が行われた場合においては、資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額をゼロとする取り扱いとなっているが、合併以外の組織再編においては、資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定の一部が実現しているだけであり、資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額をゼロとする必要が無いと考えられる。また、分割の場合には分割割合の算定も実施し、その他の再編時にも類似の割合を把握することは可能となるため、非適格再編に関連していない資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額は、離脱法人株式に対して調整するよう希望する。
- ・ 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していただきたい。

令和4年の税制改正によって、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。

ただし、通算法人が会社を2社同時に買収する取引を念頭に置くと、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で、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、かつ子会社を被買収会社が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。

- ・ 子会社を2社同時に個別に買収する場合は、プレミアムを全て譲渡原価に算入できる一方で、孫会社を保有する持株会社を買収する場合は、親会社において孫会社の株式を取得する訳ではないので、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。そのため、傘下に孫会社を有する持株会社を100%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持株会社株式の譲渡原価に算入できるよう措置を講じることを要望する。

3) 試験研究費の税額控除

【理 由】

- ・ 修・更正を行う場合の調整計算等について再考頂きたい。試験研究費の税額控除額が当初申告額で固定されるため、増額修・更正の場合に控除額の増加ができない会社にとって税額に不利な影響がある。
- ・ グループ通算制度では、試験研究減税の控除限度額計算は全体で算定されることになっているが、所得増加の修更正が実施された場合には、当初申告による税額控除限度額に制限されてしまっている。

修更正による算出税額の増加によって税額控除額の金額も連動することが合理的であり、当初申告による税額控除限度額に限定する理由はない。また、申告納税額が減額される場合には、税額控除限度額は連動して減額されることになっており、税額控除額の変動計算は実務的にも可能となっている。そのため、算出税額の増額によって税額控除限度額も増加するよう改善いただきたい。

4) 寄附金の損金算入限度額の計算

【理 由】

- ・ グループ通算制度における寄附金の損金算入限度額の計算はグループ全体の所得を基に行うよう改訂いただきたい。グループ通算制度においては、寄附金の損金算入限度額の計算が単体所得で判断されるため、所得のない法人は枠が大幅に削減されてしまう。(連結納税制度においては、全体の所得を基に配分されるため、所得のない法人でも枠が十分に確保できた。)グループ通算制度の導入の趣旨として、税額計算や申告は各法人にて行うとしたうえで、「企業グループの一体性に着目し、課税所得金額及び法人税額の計算上、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉え、損益通算等の調整を行う仕組み」とされている。同様の趣旨であった連結納税制度で確保できていた枠がなくなるのは本来の趣旨から外れていると考えられるため改正を要望する。

5) グループ通算法人への留保金課税

【理 由】

- ・ グループ通算制度における留保金課税は個別計算のため、通算グループ全体では留保金額がマイナスの場合でも個社単位では留保金額がプラスのケースがありうる。この場合、通算子法人が留保金課税の対象とならないように配当するには、決算確定時の配当では遅く、決算日前に当期の留保金額を見込んで中間配当を実施する必要がある。たとえば、初年度赤字で2年目に大きく黒字が生じた通算子法人においては、決算確定前の当期利益は配当可能利益を構成せず、(仮決算を承認しない限り)中間配当が行えないにも関わらず、決算確定時に配当可能利益の全額の期末配当を行っても留保金課税が生じてしまう。通算グループ内配当についても、期末後の決算確定時の株主総会で決定されるものを留保金額から控除するという単体納税法人と同様の取扱いにしていきたい。

(6) 離脱時の益金・損金算入額の算定方法の見直し

【理 由】

- ・ 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。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。
- ・ グループ通算制度においては、含み損を有する資産を保有する子会社がグループを離脱する際、一定の条件を充足した場合に、当該子会社の離脱直前の事業年度において資産の評価損を計上することが求められる。当該損失は本来的にはグループにおける損益通算の対象となるべきであるところ、離脱子会社における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制度となっていることから、離脱子会社におけるのみなし事業年度の損失を損益通算の対象とすることを要望する。

(7) グループ通算制度からの離脱

1) みなし離脱日の創設

【理 由】

- ・ 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」を設けることを要望する。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ため、加入時と同様に、離脱日を月次決算期間又は会計年度の末日（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又は会計年度の末日）とする「みなし離脱日」を設ける事を要望する。

2) 再加入制限の撤廃

【理 由】

- ・ グループ通算制度の離脱後に同じ通算親法人の通算グループに戻り通算子法人になることはその離脱の日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までは制限されている。

JVパートナーから出資を受け入れた後に事業環境の変化により再度100%子化する場合等、経済合理性がある場合には5年以内の再加入を認めていただきたい。

3 組織再編税制

(1) 組織再編成に係る適格要件の緩和等

1) 欠損等法人の組合による特定支配関係の判定

【理 由】

- ・ 組合による特定支配関係の判定の基準を緩和していただきたい。
内国法人が一の組合契約における組合員による特定支配関係を有することとなった後に、その組合契約に1名でも新たな組合員が参加した場合には、その時点で新たに特定支配関係を有することになってしまう。

2) 先行設立した受皿会社に対する共同吸収分割の適格要件緩和

【理 由】

- ・ 認可事業の場合、受け皿会社を先行設立し許認可を取得させた後に当該会社に共同吸収分割を行う必要がある。このとき規模要件及び事業関連性要件を満たせず非適格再編となる事例が多いが、認可事業でなければ本来は共同新設分割を実施し適格再編となるべきものであり、適格要件の緩和を要望する。

3) 消費税の課税対象となる資産を現物出資した場合の適格要件

【理 由】

- ・ 下記の理由から、消費税の課税対象となる資産を現物出資した場合の適格要件を明確にすることを要望する。

消費税の課税対象となる資産を現物出資した場合には、被現物出資法人から現物出資法人に対し消費税相当額の金銭が交付されることによって、適格要件を満たさなくなるのではないかという疑義が生じる。

東京国税局は適格現物出資に該当するという回答をしているようであるが（租税研究平成25年7月「組織再編税制における実務上の留意点」）、国税庁のウェブサイトなどにおいて公にされている状況ではない。

この点が明らかにされることで、現物出資がより広く活用されることが期待されるので、取扱いを明確にしていきたい。

4) 会社分割

【理 由】

- ・ 組織再編成において、同日に事業財産（資産及び負債）の全部又は一部を事業上の理由により移転できず、段階的に移転する場合も一連の再編成で「主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること」としてみなすことを認めていただきたい。

5) スピノフ税制

【理 由】

- ・ 税制適格となるスピノフの範囲について、他の者による支配関係がある場合についても対象とすることを要望する。「他の者による支配関係」がある場合、税制適格のスピノフの要件を満たさないため、税制適格のスピノフを利用できない。

しかし、他の者による支配関係がある法人においても、事業ポートフォリオの最適化やいわゆるコングロマリットディスカウントの解消により、（構造改革等のための）資金調達を容易にすること等を意図したスピノフの要望は少なくない。スピノフ税制を導入した趣旨に鑑みれば、グループ内再編としての課税繰延要件を求めず、適用範囲を拡大することが望まれる。

- ・ 令和5年度税制改正で創設されたパーシャルスピノフ税制の適用を延長することを要望する。対象期間が、令和6年3月31日までとなっているが、パーシャルスピノフの実行を会計面からも後押しする日本の会計基準の整備も進められており、今後の利用拡大が期待されるため、対象期間のさらなる延長をすべきと考える。

6) 組織再編税制における支配関係及び適格株式交換等の判定

【理 由】

- ・ 支配関係等の判定は、発行済株式総数に基づき行われているが、会社法における種類株式の導入以降、株数と議決権・配当受益権等の権利の持分割合は必ずしも連動せず、現実に即していない面があり、整理されることが望ましい。組織再編税制における支配関係の判定及び適格株式交換等の規定における「2/3」の判定につき、発行済株式総数のみによる判定を見直すことを要望する。

7) 包括的租税回避行為の防止規定の排除

【理 由】

- ・ 法人税法第132条の2の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとき」は、その行為又は計算の否認ができることとなっているが、納税者の税務上の安定性及び予測可能性の観点から、包括的な否認規定ではなく、個別具体的な否認規定としていただくことを希望する。

(2) 組織再編成に係る計算規定・評価方法等の整備

1) 非適格合併・分割の場合の上場株式の評価方法

【理 由】

- ・ 非適格合併・分割の際に合併法人等に移転する資産に上場株式がある場合、いつの株価を用いればよいか明確化することを要望する。

非適格合併・分割が行われた場合において、合併法人等に移転する資産に上場株式が含まれているときは、市場株価により譲渡が行われたものとして所得金額を計算することとなると思われるが、いつの時点の株価を用いるべきか、法令上は明記されていない。

上場株式によっては、非適格合併・分割が行われた前日の終値と当日の終値で株価が大きく変動することがあり、いつの株価を用いるかによって所得金額の計算結果に多大な差異が生じてしまう可能性がある。したがって、上場株式の時価を算定する時点がいつなのか、明らかにされることが望ましい。

2) 非適格合併時の青色欠損金

【理 由】

- ・ 非適格合併の場合の被合併法人の最終事業年度における青色欠損金の利用制限を外して頂きたい。非適格合併の場合、被合併法人の有する資産・負債の含み損益は課税対象となり、青色欠損金を合併法人に引き継ぐことは認められない。この時、資産・負債の含み益を含む被合併法人の最終事業年度の課税所得計算では、青色欠損金を十分に有する場合であっても、その使用は単年度所得の一定割合に制限されている。

資産・負債は時価評価され、青色欠損金の引き継ぎを認めないことは、被合併法人の税務属性を合併法人に引き継がないことを意味し、法人のライフサイクルの最期となるため、非適格合併の場合の被合併法人の最終事業年度については、青色欠損金の利用制限を課さないことが合理的であると考えられる。

4 租税特別措置法（法人税関連）

(1) 研究開発税制・生産性向上設備投資促進税制・賃上げ促進税制・DX投資促進税制・CN投資促進税制等

1) 研究開発投資促進税制等の拡充等

【理 由】

- ・ 試験研究費税額控除制度の総額型（一般型）の維持・簡素化を要望する。現在の制度では、継続雇用者給与等支給額が前年の継続雇用者給与等支給額を上回る、または、国内設備投資額が償却費総額の30%以上、でないと控除制度を受けられない。適用要件の算定に負担が掛かっているため、適用要件を簡素化、または廃止していただきたい。
- ・ 我が国企業の国際競争力の維持・向上には継続的な研究開発投資が必須であり、研究開発を行う企業のインセンティブを高めるためにも一般型に係る税額控除限度額（25%）の拡充を要望する。
- ・ 業績悪化時も試験研究を積極的に実施できるようにするため、所得が発生しない場合でも控除を受けられる仕組みを検討いただきたい。
- ・ 一般型の研究開発税制は企業にとって研究開発活動を継続的に行う上で重要にインセンティブになっているため、要件緩和と控除率引き上げを要望する。
- ・ 総額型の控除限度額の引き上げを望む（30%以上）。オープンイノベーション型の拡充が図られたものの、監査等の適用要件を満たすことが容易でないため、結果として控除枠を5%失う可能性があるため。
- ・ 当初申告後に、当期の試験研究費が過少であったと判明しても、当期の試験研究費を正しく増額することは認められていない（当初申告の別表に記載した金額が限度となっている。措置法42条の4㉒に規定されている）。

一方で過去3年の試験研究費が過少であった場合は正しく増額することが求められている。

これは、当期の試験研究費と過去3年の試験研究費がともに過少だった場合は、修正申告で増加試験研究費割合を低くする方に働き、公平性・中立性という税の原則からは外れている。原則に沿った制度設計への

見直しを求める。

- ・ 試験研究費は、一般的なビジネス費用と異なりリスクを伴う支出であり、かつ、試験研究が成功した場合においてもその効果がビジネス利益として実現するまでに時間を要する支出である。

この税額控除制度の趣旨の真意が、現在の法人の状況に関わらず、未来への成長に向けた攻めの経営を促すことであるならば、制度設計において控除上限額を単年度の法人税額の一定割合とするのではなく、税額控除可能額の一定期間にわたる繰越しを認めるべきである。

- ・ カーボンニュートラルの実現のためには、今までとは次元が全く異なる、非連続的で革新的な技術が必要である。そのため、鉄鋼各社は、製鉄プロセスの抜本的な脱炭素化に向け、現在とは全く異なる製鉄プロセスである水素還元製鉄法を含む様々な研究開発を進めている。しかし、世界の鉄鋼メーカーとの技術開発競争も激化しており、世界に先駆けて脱炭素化を実現し、国際競争を生き抜くためには、研究開発の加速化が急務となっていることから、企業努力に加え、研究開発促進税制の一層の拡充による後押しがますます重要となっている。

令和5年度税制改正において、増加インセンティブ強化の観点から、税額控除率等の見直しが行われたが、長期的に行われるカーボンニュートラルに関する研究開発をより強力にサポートする観点から、平成27年度税制改正において廃止された税額控除限度超過額に係る繰越制度を復活させるとともに、税額控除率や同上限についても引き続き国際的に優位な水準に見直す必要がある。

さらに、カーボンニュートラル対応の重要性・困難性に鑑みると、少なくとも、広く、カーボンニュートラルに資する研究開発に対する支援措置を即時かつ長期に渡る措置として拡充すべきである。

- ・ CN税制、地域未来投資税制等、設備投資に関する優遇税制について、租税特別措置法の適用期限設定の関係から、制度が2年単位で措置されているが、企業の設備投資意思決定期間は大型投資であるほど長くなる傾向がある。

意思決定から事業共用まで2年超をかけて行われる投資事例も多くあり、税制の適用可否が不安定な中で進められている投資が多くあるのではないかと考えられる。

時流により国として投資の方向を誘導する趣旨は理解できるが、誘致、誘導を安定化させるためにはもう少し長い期間で制度設定するのが趣旨に叶うはずである。

また、優遇税制の一角として設けられている税額控除であるが、設備投資直後は償却負担により所得が発生しづらい状況にあり、恩恵を十分に受けることが出来ない企業も一定数あると認識している。

設備投資の回収期間は1年であることは稀であるところ、投資年度にしか優遇恩典が利用できない制度設計となっている現状では利用に限界があると思慮するところである。

優遇恩典は投資回収期間（例えば投資後5年程度）繰り越せる措置を講ずることを期待したい。

2) 特別試験研究（産学官連携・希少疾病用医薬品）に係る税額控除制度の改善

【理 由】

- ・ 経済産業省産業技術環境局作成の「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正」では、共同研究の相手方は「監査」で作成された報告書を基に「確認」とあるが、確認方法をより明確にして欲しい。ガイドライン改訂により、ある程度明確化されているが、「確認」の定義が曖昧で、どの程度の負担が共同研究の相手方にあるのか不明瞭であるため。

- ・ オープンイノベーション型の利用促進のため、監査等の適用要件を満たすことが容易でない要件の更なる緩和を要望する。

- ・ 大学・企業双方の実務簡素化のため、下記の理由から、特別試験研究費控除の控除額を会社からの支出ベースとしていただきたい。（大学での使用額の確認は不要としていただきたい）

- ①大学に対して一定の成果を求めて共同開発をしており、大学にて予算を使い切らず成果物を完成させることもあるが、予算使用有無にかかわらず、会社としては成果物に対しての支払いをしているため
- ②大学・企業双方での確認のための作業量が増え、当税額控除適用の妨げになっていると考えるため
- ③コロナによる決裁システム一時停止や在宅勤務対応の中、事務負荷がかかったため
- ④大学ごとに費用算出方法が異なる（消費税込みor抜き、繰越分含むor含まず、間接経費含むor含まず、等）ので、特別試験研究費控除金額算出に個別対応が必要となり負荷が高いため

- ・ 下記の理由から、実施場所や使用する設備の明細、直接従事する研究者氏名等、直接税額に影響しない項目について、記載要件を廃止・簡素化いただきたい。

①契約相手方の事務的負担（制度を知らない、ひな形がない等）を理由に制度の適用を拒絶されるケースが多い

②記載要件の一部は、研究開始前の段階で特定できない事項も含まれおり、研究特定という目的に合致していない

- ・ 監査人は第三者であり、大学等の費用監査の実効性は限定的であるため、契約相手からの確認を受ける場合について、監査を廃止していただきたい。
- ・ 研究費の支出額と相手方の確認額に差異が生じるケースはなく、事務作業の煩雑さやそれによる費用対効果も乏しいため、事業作業を簡素化し、制度の導入目的に適うように、相手方（大学等）での支出額の確認を適用要件から除外し、支出額での適用としていただきたい。

3) 生産性向上設備投資促進税制

【理 由】

- ・ 平成28年度で廃止された生産性向上設備投資促進税制の再創設を要望する。設備投資を促進することにより、日本の製造業の競争力強化や消費税増税への景気対策として再創設していただきたい。コロナ禍で経済状況が悪化する中、景気対策として導入いただきたい。

4) CN投資促進税制

【理 由】

- ・ 投資が必ずしもグループを跨って行われものではなく、通算制度は納税主体が個社となっており、税額控除の適用も個社判定であるため、通算グループ1回の制限を緩和いただきたい。
- ・ CN投資促進税制について、適用を受けるための手続きが非常に煩雑であり、利用するハードルが高いため、適用を受けられる機会が増えるよう認定申請要件や手続きを簡素化してほしい。
- ・ 2050年カーボンニュートラルの実現には、民間企業による脱炭素化投資の加速が不可欠である。「大きな脱炭素化効果を持つ製品の生産設備導入」や「生産工程等の脱炭素化と付加価値の向上を両立する設備の導入」等、脱炭素に資する投資を促進する観点から延長を要望する。
- ・ 鉄鋼業界においては、カーボンニュートラルに向けて、現行プロセスの入れ替えを伴う巨額かつリスクの高い設備投資を行うことによって、製鉄プロセスの抜本的な脱炭素化を行うことが必要不可欠である。具体的には、既存高炉から電炉への転換投資、水素還元法による新型高炉の建設等が必要であり、これらを実行しなければ、国内における事業が存続しえない。しかし、一方で、民間企業として、経済性を無視した設備投資決定はありえず、その意思決定を促すためには、いわば呼び水としての税制が不可欠である。すでに、カーボンニュートラル投資促進税制が措置されているものの、対象設備が極めて限定されていることや脱炭素化の要件が厳格であること、措置対象となる投資額の上限が低いこと等から、適用事例がない。また、設備投資促進の観点からは措置期間が短く、対象となることが見込まれる長期大規模投資が実行される時点での適用が保証されないことから、企業の意思決定上、予見可能性がなく、実効性に乏しいと言わざるを得ない。2050年カーボンニュートラルに向けた企業のGX投資を確実に推進するためには、対象を政府の「GX推進戦略」に沿ったグリーン化に資する素材・製品の製造設備等に適用できるようにしたうえで、現行の税額控除率や特別償却率のほか、投資額上限を引き上げるとともに、「GX経済移行債」のスケジュール等に照らし、措置期間を大幅に長期化すべきである。

5) DX投資促進税制

【理 由】

- ・ 投資が必ずしもグループを跨って行われものではなく、通算制度は納税主体が個社となっており、税額控除の適用も個社判定であるため、通算グループ1回の制限を緩和いただきたい。
- ・ DX投資促進税制について、適用を受けるための手続きが非常に煩雑であり、利用するハードルが高いため、適用を受けられる機会が増えるよう認定申請要件や手続きを簡素化してほしい。

6) オープンイノベーション促進税制

【理 由】

- ・ 外国企業への出資によるオープンイノベーションの促進も本政策の目的の一つと理解している。そうであるならば、対象となる出資が「資本金の額の増加に伴う払込みにより交付されるものであること」について、米国等のSAFEやJ-KISS等の新株予約権の取得による出資も対象に含める等の制度拡充により、米国等で広く用いられる出資形態についても適用の幅を広げていただきたい。
- ・ 令和6年3月31日までの出資が対象となっているが、期間の延長をしていただきたい。また現行では繰越欠損金残高がある状態では適用できないため、要件を緩和していただきたい。
- ・ 国内の対象法人等がスタートアップ企業へ投資することを促進し、わが国のオープンイノベーション拡大に資する投資を促進する観点から延長を要望する。

7) 賃上げ促進税制

【理 由】

- ・ 税制非適格ストック・オプションの権利行使による経済的利益が雇用者給与等支給額に含まれるか否かを明確化することを要望する。雇用者給与等支給額とは、「法人の適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者（法人の使用人（役員の特殊関係者及び使用人兼務役員を除く）のうち、その法人の国内の事業所に勤務する雇用者として、労働基準法に規定する賃金台帳に記載された者）に対する給与等の支給額」とされており、ここでいう給与等とは所得税法第28条第1項に規定する給与等（原則として給与所得として課税されるもの）とされている。

税制非適格ストック・オプションの権利行使による経済的利益は、個人側では権利行使時の時価と権利行使価格との差額が給与所得として課税される一方で、法人側では権利行使時にその新株予約権の交付された時の価額（確定数給与である場合には、交付決議時価額）が損金の額に算入される（法法54の2）ため、両者の金額は基本的には一致しない。

このような場合、税制非適格ストック・オプションの権利行使による経済的利益は、雇用者給与等支給額に含まれるのか、また、もし含まれるのであれば、どの部分の金額が含まれるのかが明らかではないため、法令等で明確にしていきたい。

- ・ マルチステークホルダーに配慮した経営は、本来、税制とは別の次元で企業自らが積極的に取り組むべきものである。マルチステークホルダー方針の公表等を他の租税特別措置においても要件とすることには、慎重な検討が求められる。
- ・ 増加率の要件達成は厳しく、特に建設業においては時間外労働上限規制により達成の困難さが増すため、給与支給額増加の要件緩和（増加率の撤廃等）を要望する。

また、教育訓練費の上乗せ措置を独立させ、増加率の要件緩和を要望する。

さらに、企業の体力差がある中で、短期的な視点の指標では企業の姿勢までは判断できないため特定税額控除規定の適用停止措置要件の見直しを要望する。

- ・ 本税制の適用の可否は、期末を迎えた後に計算するまで判断できないが、たとえば3月決算法人の場合、4月中旬までに会計上の納税充当金を計算しなければならない中、このタイミングでは3月分の給与を反映した情報の入手ができないことが多く、適用を受けることができると見込んで計算した結果、実際は適用できないこととなった場合には決算において認識した納税充当金が大きくずれることになる。これを避けるため、税額控除の適用の可否の検討へ多くのリソースを割かない（つまり、適用の可否が微妙な場合は適用を諦める）場合が見受けられる。本制度の適用の可否を事業年度末までに判断できる制度にしていきたい。

8) パテントボックス・イノベーションボックス等の導入

【理 由】

- ・ イノベーション促進のため、インプット支援の「研究開発税制」と、アウトプット支援の「パテント・イノベーションボックス税制」をセットで整備する国が増加している中、日本としても何かしらの政策が必要との危機意識を有する。

価値創造の源泉である無形資産を創造し活用することにより得られる国富を増大するために、我が国が企

業にとって魅力的な立地環境として認知されるために、無形資産からの収益に対して税制優遇策を講じることは有効であり、これを要望する。なお、欧州において標準的なパテント・イノベーションボックス税制は対象となる超過利益の認識・測定において当局との事前確認等が必要な複雑で事務負担の重い制度であることから、我が国においては、一定のフォーミュラ計算に基づく定式配分概念を取り入れた、簡素で事務負担にも配慮した仕組みを目指すべきである。

- ・ 日本の技術面での競争力を強化する制度として、イノベーションボックス税制の創設は歓迎するが、複雑な計算方法や解釈を要する制度だと、課税関係が不安定となりかねず、憂慮する。創設の際は、その計算方法、申告書に添付する書類ともに、申告実務が煩雑とならないよう十分に配慮いただきたい。また、解釈に相違が発生しないよう、具体的に明確な法令通達を希望する。
- ・ イノベーションボックス税制を導入いただきたい（IP資産等から生じるロイヤリティ等への軽減税率の適用）。さらに、対象所得の計算は、国外所得の計算を国内にも準用する等、簡易な計算での導入を希望する。

現行の研究開発税制では、企業によっては法人税額を基準とした限度額が低く、研究開発費を増加させるメリットが薄いが、イノベーションボックス税制が導入されれば、ロイヤリティ等の増加推進が進められやすいと考えられる。本件、欧米諸国に比して我が国の対応は遅れており、国際競争力の低下を防止するためにも改正が必要である。

9) PFI事業促進にかかる優遇措置等

【理 由】

- ・ PPP/PFI事業の、より一層の事業拡大、通常の公共事業とのイコールフィッティングのため、公共施設等運営権者の株式購入に対する優遇措置の創設を要望する。
- ・ PPP/PFI事業の、より一層の事業拡大、通常の公共事業とのイコールフィッティングのため、大規模修繕等に備えた修繕積立金制度の創設を要望する。

(2) 交際費等の損金不算入制度の見直し

【理 由】

- ・ 交際費は企業活動には必要なものであるため、企業規模に関わらず業務上の経費として損金算入を認めていただきたい。
- ・ 中小企業のみならず大企業にとっても新規顧客の開拓や技術を持った企業のリサーチ等で事業活動を発展させるため交際費は不可欠なものとするため、大企業にも一定の範囲内で損金算入ができるよう要望する。
- ・ 交際費に係る控除対象外消費税の損金算入を認めて欲しい。控除対象外消費税は回避しきれなかった二重課税部分であり、法人税法上、損金算入することで二重課税の軽減がなされている。にもかかわらず、その交際費に係る控除対象外消費税を損金不算入とするのは、二重課税に対し何ら回避の措置が図られず、課税の公平に反している。
- ・ ガス事業においては中小企業者が多く、大企業と比べて販売促進手段が限られており、交際費は中小法人の事業活動に不可欠な経費であることから、延長を要望する。

(3) 特定資産の買換に係る特例措置の延長・恒久化等

【理 由】

- ・ 良好な市街地環境整備並びに優良な住宅ストック形成のため、適用期限が到来する都市・住宅に関する各種特例制度の延長や恒久化を要望する。

(4) 特定目的会社・投資法人・投資信託に係る課税の特例

1) 投資信託・投資法人にかかる税制上の取扱い

【理 由】

- ・ 投資法人が税会不一致による二重課税の解消手段を行使する際の任意積立金の取扱いに係る改正を行うこと。任意積立金のうち、圧縮積立金および買換特例圧縮積立金を計上している投資法人は、当該積立金を全額取崩さなければ、利益超過分配による二重課税の解消手段を行使することができない。このため、圧縮積立金および買換特例圧縮積立金を取り崩すことなく、税会不一致による二重課税解消手段を行使できるような制度改正（「一時差異等調整引当額」として、税法上配当と取扱われる範囲までは、圧縮積立金および買換特例圧縮積立金を取崩さずに利益超過分配を可能とする措置）を要望する。

- ・ 上場インフラファンドの導管性要件について、再生可能エネルギー発電設備の取得に係る期限を撤廃することを要望する。

上場インフラファンドの導管性要件の例外取扱いが規定されている租税特別措置法施行令39条の32の3第12項においては、上場要件及び貸借要件を満たす者が、令和8年3月31日までの期間に再生可能エネルギー設備を取得した場合には、その取得の日からその取得をした特例特定資産を貸付けの用に供した日以後20年を経過した日までの間に終了する各事業年度においては導管性要件を充足するものとしている。

脱炭素社会実現に向けて、洋上風力発電等の大型再生可能エネルギー設備の整備は必須である一方、令和8年3月31日までの期限に取得できない可能性がある場合、新規参入を検討する事業者の参入障壁となっているため、撤廃を要望する。

- ・ 上場インフラファンドが再生可能エネルギー発電設備を取得した場合における導管性の付与に関し、設備の貸付日から20年間としている期間について延長（例えば30年）又は恒久化すること。上場インフラファンドの導管性要件の例外取扱いが規定されている租税特別措置法施行令39条の32の3第12項において、再生可能エネルギー設備を取得した日からその取得をした特例特定資産を貸付けの用に供した日以後20年を経過した日までの間に終了する各事業年度において導管性要件を充足するものとする規定につき、一般的に再生可能エネルギー設備は、20年を超える耐用年数を有しており、事業者としては事業期間を20年以上とする前提で参入を検討するため、時限的要件の延長又は撤廃を要望する。

- ・ 非上場株式へ投資を行う匿名組合や投資事業有限責任組合等を主として組み入れる私募投資信託（例えば特定投資家私募の投資信託等）について、税法上、集団投資信託とみなすこと。法人税法上、投資信託法に定める「証券投資信託（主として金商法第一項有価証券に投資を行うもの）」に該当しない私募投資信託については「法人課税信託」として取り扱われるため、信託段階と受益者段階で二重に課税が発生することとなる。一般的に非上場株式等への投資は匿名組合や投資事業有限責任組合等のファンドを通じて行われるが、こうしたファンドへ投資を行う私募投資信託については上述のように「法人課税信託」として取り扱われてしまう。匿名組合等へ投資を行う私募投資信託については通常の公募投資信託と同様に「集団投資信託」として取り扱うべき。

- ・ 下記の理由から、投資法人の合併に際し、被合併法人の投資法人に係る投資主に対し利益の分配として交付する金銭の額のうち、合併最終事業年度の直前事業年度の利益分配に相当する金額の当該直前事業年度における損金算入の可否の明確化並びにそれに係る手続規定等の整備を要望する。

一定の導管性要件を満たす投資法人が支払う配当等は、所得の金額の計算上、損金の額に算入されることがされており、投資法人が合併により解散した場合において、当該合併に際し被合併法人の投資法人に係る投資主に対し利益の分配として交付された金銭の額も損金算入の対象となる旨、平成21年度の税制改正により明確化されたが、その損金算入の対象事業年度については、不明瞭な部分がある。

投資法人が合併する場合において、合併最終事業年度の直前事業年度に係る利益の配当等の決議が、合併期日までに行えず、合併期日後に、合併最終事業年度に係る利益と当該直前事業年度に係る利益を一括して合併交付金としてその投資主に支払うこととなった場合における当該合併交付金のうち直前事業年度に係る利益の分配相当額の直前事業年度における損金算入の可否、並びに、損金算入を認める場合の要件及び手続き規定等の明確化が不可欠である。

2) 特定目的会社の支払配当の損金算入要件の緩和

【理 由】

- ・ 特定目的会社の支払配当の損金算入要件に、特定社債の機関投資家による保有見込みに加えて、特定目的借入れの機関投資家に対する貸付けもその選択肢とすることを要望する。現行法上、特定目的会社の支払配当の損金算入要件の一つとして、①1億円以上の特定社債の公募による発行、②特定社債の機関投資家のみによる保有見込、③優先出資の50人以上による引受け、④優先出資の機関投資家のみによる引受けのいずれかが選択肢として認められているが、資産の流動化に関する法律上認められている特定目的会社の資金調達手段の一つである特定目的借入れの機関投資家に対する貸付けもその選択肢に加えることにより、私募又は私売出し市場の活性化を図るとともに、不動産ファイナンス市場へ長期資金を呼び込むことが期待できる。

(5) 海外投資等損失準備金等

海外投資等損失準備金制度の拡充及び恒久化

【理 由】

- ・ 我が国鉄鋼業は、主要原料である鉄鉱石や原料炭を海外からの輸入に全面的に依存しており、安定的に鉄鋼生産を継続し供給責任を果たすためには、調達を強化し、将来にわたって安定的な原料輸入を確保することが必要不可欠である。ところが、海外原料市場は産出国の偏在性に加え、2022年2月からのロシアによるウクライナ軍事侵攻を機に、需給のひっ迫や急激な価格変動、国際的な資源獲得競争の激化等により、極めて不安定な状態にあり、その安定確保が課題となっている。

カーボンニュートラルの推進における原料需給の変動も踏まえ、資源の安定確保を図るため、高いリスクを伴う海外の資源探鉱・開発活動を促進する本制度について拡充・延長すべきである。

- ・ 国際的な資源獲得競争が激化する中、資源・エネルギーの安定供給に向けたわが国の企業による探鉱開発促進の観点から延長を要望する。

(6) 地震・災害・公害対策等の特別措置

異常危険準備金制度の充実

【理 由】

- ・ 火災保険等に係る異常危険準備金の制度は、令和4年度税制改正において、①火災保険、風水害保険、②貨物保険、運送保険、建設工事保険、動産総合保険、③賠償責任保険の3区分に分割され、積立率は、①が10%（うち8%は経過措置）、②が6%（うち4%は経過措置）、③が2%（本則のみ適用）となりました。しかしながら、自然災害の激甚化・頻発化の中において、火災保険事業の安定的な運営は、国民生活と我が国経済の安定の観点から、重要な課題であり、より制度の効果を高める観点から、適用区分や洗替保証率等に関して、適切な見直しを行う事を要望いたします。

火災保険は、自然災害リスクに対する国民と企業の自助取組みの中心に位置しており、我が国の気候変動リスクの対策において必要不可欠なものであります。これら異常危険準備金制度の一層の充実を図ることは、火災保険事業の持続可能性を高め、国民生活と我が国経済の安定に寄与するものと考えます。

(7) その他

租税特別措置法に係る当初申告要件について

【理 由】

- ・ 平成23年12月2日公布の「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」により、法人税法において一部の当初申告要件が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。

5 国際課税関連

(1) 移転価格税制

1) 国外関連者判定の見直し

【理 由】

- ・ 国外関連者の定義において、実質的な支配力の観点から、50%以上の資本関係から50%超へと見直すべきである。
- ・ 50%以上を国外関連者としてしているが、50%では決定権を有しておらず、完全に支配している状態ではないことから、50%超を対象とすべきである。
- ・ 50:50のJV現法は、事実上コントロール出来ないため、出資比率50%以上→50%超へ変更を要望する。

2) 国外関連者寄附金課税の見直し等

【理 由】

- ・ 移転価格税制と国外関連者への寄附の取り扱いが不明確であり、費用負担有無・妥当性の問題は移転税制の範疇であることを明確化すべきであり、要望する。または、寄附は、事業に全く関係のない経済的負担に限定すべきであり、要望する。

3) 相互協議および事前確認制度の強化・迅速化・改善

【理 由】

- ・ 執行の現場と相互協議担当局との事前の連携を強化し、予め二重課税リスクを低減させるなど、企業が国際競争力を失うことのない執行のあり方を要望する。
- ・ 国外関連者への寄附金課税が適用された場合においても、相互協議の対象とすることを明文化して頂きたい。国外関連者寄附で課税された場合、相互協議以外の手段で二重課税を排除することができないため。近年、寄附金課税の場合でも、日本当局が相互協議の対象とするケースがあると理解しているが、明文化をしていただきたい。

4) 文書化関連

【理 由】

- ・ CbCRを提出する際、特殊なコードを用いたデータ作成が求められるが、集計するだけでも多大な事務負担があるにもかかわらず、集計した数値・内容を所定の様式・コードに変換する作業が更なる負担となっている。また、提出したデータの帳票出力ができず、結果を確認できないため、出力されるよう要望する。
- ・ 最終親会社届出事項の提出期限について、現行の「最終親会計年度の終了の日まで」から、「確定申告書提出期限まで」に緩和することを要望。最終親会社届出事項に記載すべき情報は、法令で定める提出期限である各最終親会計年度終了の日（事業年度終了の日）に確定することから、実務上、法令で定める提出期限までに記載すべき情報を収集することは不可能であるため。
- ・ 現行のLF作成基準の場合、数十拠点はその対象となり、作成負荷が極めて高く、日本側LFのベースとなる海外拠点側LFの作成期限が日本より遅い国が多いため、LF作成基準の緩和（例えば、別表17-4における営業利益率が一定以上の拠点到限定）あるいはLF作成期限の見直し（後倒し）を要望する。
- ・ 国外関連者に関する明細書については、TP文書作成と重複していると考えられる。廃止も含めた抜本的な見直しにより企業側の事務負担軽減を図っていただきたい。
- ・ 今後各主権国家がCbCR公開義務化の国内法制化を検討するに際しては、OECD/G20合意の精神に基づき、納税者である多国籍企業に対して過重な事務負担をかけないように配慮頂きたい。各国・地域が各々異なる項目の開示を要求したり、他制度やIFにおける合意内容との整合性がとれない内容等を要求することは慎重、比例的でバランスのとれた世界的に一貫性のある制度設計を行うよう要望する。併せて過剰な情報開示による誤解及び混乱を回避すべく、国・地域別情報の範囲に関しては、何らかの合理的な重要性の閾値を設定すべきである。

5) 移転価格に関する除斥期間

【理 由】

- ・ 移転価格の除斥期間について欧米主要各国と足並みを合わせ、また相互協議を円滑に進めるためにも除斥期間の短縮を希望する。具体的な更正期間としては5年又は原則5年とし、(アメリカのように申告漏れ金額の重要性があると認められる等の場合においては) 現行の7年とすることを提案する。BEPS13対応を通して納税者としては以前にもまして移転価格情報を税務当局に積極的に提供している環境下において、更正期間の短縮は理にかなった対応であると考ええる。

(2) 外国税額控除制度

1) 控除限度額の繰越期間の延長・限度超過額の損金算入制度の創設

【理 由】

- ・ 国際課税はもはや特殊な取引ではなく、多種多様な企業が海外に進出している昨今において、外国税額控除の控除限度額の繰越期間が3年間というのは企業の実態を反映しているとは言えず、日本と海外の納税時期の違いから生じる制度上の事由だけでなく、日本法人の欠損や所得不足により繰越期間の3年以内に海外税額が控除しきれない事態が現実が生じており、その場合、国際的二重課税が永久に排除されないことになる。外国税額控除制度は国際的二重課税回避のために国際的に確立された制度であるにもかかわらず、国内法によってその機会が制限されることは不当と考えられるため、期間の延長を要望する。
- ・ 繰越期間を3年とする期間につき撤廃していただきたい又は限度超過の期限が切れた際に当該超過分の税額控除を認めていただきたい。企業の海外進出の更なる加速化に伴い外国法人税の影響額がさらに大きくなることが想定される。外国税額の二重課税の問題が投資の足かせとなるべきではなく、二重課税を排除するためには繰越期間の撤廃をしていただきたい。また、特に超過となり期限が切れた場合は、外国において税金を払っているものを何ら処理することができないものとなるため、繰越期間の撤廃ができないのであれば、期限が切れるときに税額控除を認めるようにしていただきたい。
- ・ 二重課税回避のため、控除限度超過額の繰越期間を現状の3年から欠損金の繰越期間と平仄を合わせて10年とすることを要望する。
- ・ 二重課税回避のため、切り捨てられることとなった控除限度超過額を損金算入できる制度の創設を要望する。
- ・ 外国税額控除制度については、控除限度超過額・控除余裕額の繰越期間の延長(現行3年→10年)や控除限度超過額で繰越期間内に控除できなかった分について損金算入を認める等の改善を図るべきである。
- ・ 同一所得に対する二重課税排除が主目的であれば、原則現地課税の全額控除(租税条約上の限度税率まで)を認めていただきたい。
- ・ 法人税率の引下げにより、相対的に外国税額の控除機会が低下している。実効税率引き下げが進む中、国外の源泉税率は固定的であることを踏まえると将来的にこの控除機会の低下はより顕著になることが予想される。二重課税を防止する外国税額控除の趣旨に鑑み、控除機会が制限されないよう3年の繰越期間について検討するべきである。
- ・ 租税条約締結国においてはPEが無いにも関わらず、現地国内法に基づいて(事業所得とみなされみなし利益に対して)外国法人税が課税された場合、「租税条約に定める限度税率を超える外国法人税の額の取扱い」適用対象外とし、超過額についても外国税額控除を認める、又は事業所得については左記法令適用対象外とする事を希望する。租税条約・協定締結相手国において、条文に則さない課税が行われるケースが散見され、(損金算入ができたとしても)一部二重課税となる。条約の適切な履行は税務当局の義務・責務であり、それが正しく運用されないのであれば、左記外国法人税については全額税額控除を認めるべきと考える(相互協議での解決は納税者・税務当局双方にとって多大な工数・時間がかかり有効な方法ではない)。
- ・ 現地税率を租税条約上の税率とする(含 還付申請)ためには現地協力を依拠するところが大きいため、租税条約上の税率超過分も控除対象外国法人税として認めていただきたい。
- ・ 期限切れの繰越限度超過額については、期限切れとなった事業年度での損金算入を認めていただきたい。
- ・ 控除余裕額及び控除限度超過額の繰越期間は3年となっているが、現行の3年では短い。少なくとも5年

としていただきたい。外国税額控除は二重課税を排除する制度であるにも関わらず、所得発生年度後に海外で想定外の課税を受けた場合、企業が二重課税を甘受しなければならないのは不合理である。

- ・ 控除限度超過額の繰越期間（現3年）の延長または繰越制限の撤廃を希望する。本制度は本来、二重課税を排除するためのものであり、控除限度超過額の繰越期間に制限を設けるのは本来の趣旨に反している。

2) 納税証明書のデータ保存

【理 由】

- ・ 納税証明書の取得手続きや記載内容が国によって違うため、タイムリーな収集や照合作業に多大な負荷がかかっているため。言語（例：英語）やフォーマットの世界共通化をお願いしたい。

3) 組合名義の納税証明

- ・ 組合員名義で納税証明を入手することができずに外国税額控除をとれない実務があるため、組合名義の納税証明をもって組合員の外国税額控除のための証明書類として取り扱っていただきたい。

4) 国外所得の90%シーリングルール

【理 由】

- ・ 国外所得金額の計算の際の、90%上限を撤廃していただきたい。現在はAOAルールに基づきPE帰属所得に課税を課すというものであり、実際にどの国に帰属するかを判断して税務処理を行っている状況である。したがって、どの国に帰属するのかが分かるものとなっているため、そもそもこの規定の必要性が感じられないため、撤廃していただきたい。

5) 税務調査において更正を受ける場合

【理 由】

- ・ 現状、税務署長においてやむを得ない事情がある場合等を除き、税務調査の更正通知に応じた納税の際は控除対象外国法人税の額を修正することができない状況となっている。この場合だと、税務調査において控除対象外国法人税の額とすることができる金額が増えた状況にもかかわらずその修正ができないので、更正通知に応じた納付→その後の還付請求のための更正の請求書の提出という流れになり、ある種の二度手間のような状況となるため、更正通知に応じた納税の際に控除対象外国法人税の額を修正できるようにしていただきたい。

6) 控除余裕額の国税への集約

【理 由】

- ・ 過年度修正により控除限度枠の増減が発生した場合、余裕額にも影響し、国税、県税、市税での入り繰りを含めると多年度にわたる修正が発生するため、控除限度額（枠）が控除対象外国法人税（みなし含む）の場合、超過分は余裕額として翌年度以降に繰り越されるが、適用は「法人税」としてほしい。

7) 限度額算出方法の改訂

【理 由】

- ・ 同一所得に対する二重課税排除のため、税額控除を加味した差引法人税額ベースではなく、控除前法人税ベースとしていただきたい（日本の税率分までは税額控除を認めていただきたい）。

現行において、マイナスの非課税国外所得金額は、課税国外所得金額を限度なく減少させる仕組みになっている。たとえば、国外支店のビジネスから生じる所得に係る外国税を支払った場合において、本社が管理している25%以上の外国法人株式の譲渡損が生じたときは、その譲渡損が非課税所得であったとしても外国税額控除限度額が減少することとなる。非課税外国所得金額は、外国税額控除限度額とは関連がないと考えべきであることから、外国税額控除額の計算から除外していただきたい。

8) 別表作成事務負担の軽減

【理 由】

- ・ 別表6 (4) について、簡素化or廃止していただきたい。全案件を記載しているにも関わらず調査等で別途データ提出を求められることが多く、別表で確認してもらえないのであれば膨大なページ数（400ページ超）の別表をわざわざ作成する必要がないため。

(3) 外国子会社合算税制

1) 全般的意見

【理 由】

- ・ BEPS 2.0 Pillar 2の制度導入を受け、CFC税制の廃止若しくは簡素化をお願いしたい。会社単位の課税か国単位の課税かの違いはあれど、軽課税国を利用した国際的租税回避の防止を目的としたCFC税制と同種の目的を持つBEPS 2.0 Pillar 2の制度導入が見込まれている。BEPS 2.0 Pillar 2のトップアップ税額の計算上、CFC課税部分についての調整が求められる等、両税制には多くの領域で重複が認められるなか、2つの制度を同時に維持することで納税者に多大な負担を強いることが予想される。制度の導入趣旨に重複が認められる部分について、CFC税制の廃止若しくは簡素化をすることにより税制の複雑性が解消されることを期待する。
- ・ グローバルミニマム課税とCFC税制での税率計算を並行して行う事は極めて事務負担が高く、CFC税制については計算方法を簡素化することを希望する。
- ・ グローバルミニマム課税と外国子会社合算税制、両制度の計算に要する情報を共用・共通化することによって計算自体をグローバルに統一し、企業側の事務負担軽減を図っていただきたい。
- ・ 令和6年4月1日以降に開始する対象事業年度から適用が開始される国際最低課税額に対する法人税は、複雑な税制であり、かつ、法令を遵守するためにグローバルな情報の管理が必要であるため、納税者に多大な事務負担を強いる制度となっている。外国子会社合算税制は、制度の目的を異にするものの、軽課税国で発生する所得が親会社で課税される点で重なる点もあることから、外国関係会社のさらなる絞り込みや経済活動基準の廃止により外国子会社合算税制を簡素化し、納税者の事務負担をさらに軽減すべきと考える。
- ・ 一定の金額基準等により、外国子会社合算税制の適用対象の絞り込みを通じた制度の抜本的な簡素化を実現し、企業側の事務負担軽減を図っていただきたい。
- ・ 租税回避防止規定の趣旨を踏まえ、以下の点の見直し、より合理的な制度への変更を希望する。
 - 日本の租税負担割合を踏まえた、適用免除となる租税負担割合の緩和（トリガー税率の引き下げ等）
 - 合算課税所得の算定の簡便化（事務負担の軽減等）
 - 受動的所得の緩和（持分25%判定の見直し等による対象所得の縮小等）
 - 合算課税時に二重課税が確実に排除される規定の設置（外国税額控除の確実な適用等）
 - 買収前の期間における損益は取り込む必要性はないため、買収した日の属する事業年度に係る合算所得の適正化
 - 事業実態のあった子会社が清算する場合のペーパーカンパニー判定や経済活動基準の判定において、事業実態があったことを鑑みた判定ができるよう適正化
- ・ GloBEルールにおける恒久的セーフハーバーに関する簡素化の議論を確認しつつGloBEルールにおける法域別実効税率の計算と、CFC税制における租税負担割合の計算間で情報を相互に利活用し、合算対象会社の選定につなげることを検討すべきである。また実体を伴う経済活動に配慮した既存のCFC税制における規定は維持しつつ、両制度の枠組みや用語の定義等、可能な部分は標準化し、ダブルスタンダードの縮減を図るべきである。（ポートフォリオ配当の閾値、本店所在地国の定義等）。また、申告期限については、CFC税制と第2の柱の整合性の保持をお願いする。

2) 外国関係会社の判定（租税負担割合等）

【理 由】

- ・ 特定外国関係会社の租税負担率を現行の20%以上30%未満（令和6年4月1日以降開始事業年度は27%未

満)から20%以上25%未満にして頂きたい。

我が国の法定実効税率は約30.6% (外形標準課税の場合) である。また多くの会社が試験研究税額控除等を利用し、実際の税負担率はそれより低いと想定される。特定外国関係会社の租税負担率を30%未満とした場合には、多数の会社において我が国で課税される税率よりも高い税率で特定外国関係会社を判定していることとなり、租税負担が著しく低い国を用いた租税回避に対応するという本来の趣旨に合わず、加えてBEPSの議論をベースに考えても27%へ引き下げたとしても国際的なタックスヘイブンの認識とはまだ乖離があるように考える。また30%未満の場合、25%の場合に比して対象会社が飛躍的に増加し、事務負担が大きい。

- ・ 租税負担割合による制度適用免除基準について、近年の諸外国の法人実効税率の引き下げ状況を踏まえ、租税負担割合を本邦法人実効税率の半分とするようお願いしたい。
- ・ ペーパー・カンパニー等の特定外国関係会社の適用免除基準 (租税負担割合30%以上) について、租税回避リスクの低い20%～30%については事務負担軽減の観点より適用免除基準の対象とすることを要望。平成29年度税制改正により、外国子会社合算税制の実務において確認対象となる会社数が大幅に増加し、過度な事務負担が生じているため、納税者の事務負担軽減を要望するもの。
- ・ 対象外国関係会社の判定基準 (租税負担割合) の引下げを要望する。諸外国の法人税率引下げに伴い、本税制に伴う作業負担が極めて高いため、本来の税制趣旨 (租税回避防止) を踏まえ、緩和方向の見直しを希望するもの。
- ・ 軽課税国に所在する子会社については、「第2の柱」により15%まで課税されることになるため、CFC税制では租税負担割合による判定を廃止し、経済活動基準を満たさない一定の企業の一定の所得のみを対象とすることで、真に租税回避を目的として設立された外国法人のみを捕捉する制度とされることを要望する。
租税負担割合による判定を残す場合には、国際的に合意された最低税率と同じ15%まで引き下げることが要望する。
- ・ グローバルミニマム課税と抑揚を合わせるのが合理的と考えられることから、トリガー税率を15%未満にしたい。
- ・ グローバルミニマム課税導入で企業の実務負担が非常に重くなっている。同制度との関係から言っても税負担率20%以上30%未満の会社を合算対象とする事の意義はなく、適用を廃止していただきたい。
- ・ 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%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。尚、引き下げが行われない場合は、令和6年4月1日以後に開始する内国法人の事業年度から適用される適用免除基準の引き下げ (30%から27%) に伴って期待される事務負担軽減の実効性を確保するべく (※)、州税計算の簡素化について、通達またはQ&Aに示していただきたい。

(※) 各州により課税方式も異なれば、税率も異なる複雑な仕組みにより計算された州税と連邦税を考慮した在米関係会社の租税負担割合は27%前後となるケースが想定され、適用免除基準の判定にあたり厳密な州税計算を行う必要がある。特に、米国において複数の州で事業活動を行っている場合、州毎に各州の法令に従った所得計算を行う必要があることに加え、企業集団等所得課税規定 (ユニタリー・タックスまたは、パススルー課税規定) の適用を受けている場合には、株主等が纏めて計算を行う一方で、本邦CFC税制においては企業集団を構成する各事業体について、単体納税制度と同様の方法で州毎の税額を計算する必要がある、米国の実務でも求められていない多大な事務負担が見込まれる。

- ・ 部分合算対象金額から除外される持分25%以上の子会社からの配当に関し、持分25%判定はグループ全体で行われるよう改正していただきたい。

3) 外国関係会社の判定 (ホワイトリスト方式の導入等)

【理 由】

- ・ トリガー税率を廃止し、ホワイトリスト or ブラックリストに変更してほしい。海外子会社全社の実効税率を毎年確認する必要がある、事務負担が甚大。各国間で税率の引下げ競争もあり、今後更に対象の拡大も想定されることから、対象国の明確化を要請する。

- ・ グローバルミニマム課税とCFC税制での税率計算を並行して行う事は極めて事務負担が高く、CFC税制については計算方法を簡素化するとともに、法定税率による判定・ホワイトリスト導入等の軽減措置を導入していただきたい。
- ・ 近年、働き方改革といわれている一方、税務業務については時代に逆行して増加の一途をたどっている。実質的な租税負担率を基準として判断する必要があるが、海外子会社の決算、税務申告内容等の情報を全て申告期限までに得ることは困難であり、判定するだけでも多大な手間隙を要する。ホワイトリストの導入など、簡素化による事務負担軽減できるようにしてほしい。
- ・ 租税負担割合の計算を廃止し、特定の国に所在する外国関係会社を同税制の対象法人とする（いわゆるブラックリスト方式）、もしくは対象法人としない国を指定する（ホワイトリスト方式）ことを要望する。
租税負担割合の判定が30%まで引き上げられたことに伴い、大多数の国に所在する外国関係会社について、特定外国関係会社・対象外国関係会社の判定を実施し外国子会社合算税制の適用判定を求められている。一方、現行法における租税負担割合の計算は現地の決算書・申告書等の入手及び現地の税制への深い理解が求められることから、情報の収集及び検討に多大な工数を割かざるを得ない状況に直面している。
一方、検討が必要な国・地域のうち一定の国（例：アメリカ）については、現地における租税負担を誘発する有害な税制を有していないことが明らかであり、これらの国についても一律日本の法令にのみ基づくタックスヘイブン対策税制の検討及び適用を受けることが、本制度の趣旨に鑑みて適切とはいえない。
したがって、現行の税制の趣旨を活かしつつ事務負担を軽減するためには、予めタックスヘイブン対策税制の適用を受ける国を指定する（ブラックリスト方式）もしくは予めタックスヘイブン対策税制の適用をされない国を指定する（ホワイトリスト方式）ことが、実務負担の軽減と課税の公平性・安定性を図るものと考えられる。

4) 外国関係会社の判定（その他）

【理 由】

- ・ いわゆるPMI特例に係る特定譲渡の譲渡先要件について、内国法人についての緩和を検討されたい。具体的には措法66の6④四について割合のいずれかが零を超えるものに限るものとしている制限を撤廃してほしい。譲渡前に持ち分が零であっても特定譲渡後については、合算対象となるのであるから、譲渡先から除外するのは適切でないとおもわれること。
- ・ 措置法施行令39の15④五の冒頭括弧書きにおいて、PMI特例の適用範囲として、内国法人が保有する外国関係会社は適用の対象外とされているが、適用できるようにしてほしい。PMI特例において、内国法人の直下の外国子会社については認められない趣旨は、当該PMI特例の適用により譲渡益を合算所得から除いたとしても、その後の清算において、みなし配当と清算損が同時に生じ、みなし配当免税と清算損の損金算入効果が取れてしまうようなケースを想定し、それを防ぐためのものであった。しかし、その後の令和2年改正による子会社簿価減額特例が導入されたことにより、当該除外の意義は既に失われていると考えられ、あえて二重に制限をかける理由もなく、BEPSに基づいた不要な法人の削減という企業目的に反したものとなっていること。
- ・ M&Aにおいて、直接の被買収主体が内国法人で、当該内国法人が特定外国子会社である場合もあり、その子会社を整理するにあたってはPMI特例が使えない。この場合の効果もPMI特例の趣旨と変わらないため、内国法人が保有する外国子会社にも適用できるようにしていただきたい。
- ・ PMI特例の対象外国法人を拡大し、譲渡先法人の制約についても緩和を希望する。
買収により取得してしまったペーパーカンパニーは、日本企業においては、保有するメリットはないため、清算等を進めていきたい。買収する頂点の法人がペーパーカンパニーであるケースや譲渡先を買収したグループ内の法人とすることで事業体制・資本のスリム化が実現でき、日本の法令上も問題が生じることはないと考えられる。
- ・ 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を要望。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場合、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が、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。従い、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することを要望するもの。

- ・ 米国のエネルギー発電事業（再生エネルギー発電事業を含む）や不動産賃貸事業を行うSPCにつき、ペーパーカンパニーから除外することを要望する。不動産賃貸事業や海外のエネルギー発電事業（再生エネルギー発電事業を含む）に投資をする場合、資金調達・リスク管理上の便宜等から、事業を行う国においてSpecial purpose company（SPC）を通じて事業が行われる。このようなSPCにつき、以下の見直しを検討していただきたい。

①令和元年度税制改正により、不動産保有に係る一定の外国関係会社についてはペーパーカンパニーから除外されるよう整備されたが、実際には、管理支配会社を現地に有していないためその除外規定が適用されず、また、不動産保有会社が実体基準や管理支配基準を満たさないため、ペーパーカンパニーに該当するケースが多い。ペーパーカンパニーの判定のうち実体基準（主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している外国関係会社）については、「外国子会社合算税制に関するQ&A（平成29年度改正関係等）」I（1）において、「たとえば、外国関係会社が主たる事業として不動産賃貸業を行っている場合における賃貸不動産は、一般的に借主が居住等の用に供するものであって、外国関係会社が賃貸借契約の締結等といった事業活動を行うものではないため、実体基準における固定施設には該当しないと考えられます。」と説明されており、たとえば不動産の中にリーシングオフィスを有している場合のように賃貸契約の締結等を行う場所を有している場合には実体基準を満たすと考えられる。しかし、こうした賃貸契約の締結等を行う場所に加えて、不動産事業の場合には、ビル管理室や管理人室といった不動産の管理をする場所が不動産の内部にあり、こうした機能が不動産内にある場合においても、単なる物的施設ではなく実体基準を満たすと解せる余地があるのではないかと考えられる。また、タックスヘイブン対策税制のもともとの趣旨として日本から直接投資ができるにもかかわらず、他の国の法人を経由して投資を行い、そしてそこに所得を留保することにより日本における租税回避につながることを懸念しているものと考えられるが、不動産投資のように租税回避の意図がなく十分な商業上の必要性に基づき不動産所有地の国のSPCを通じて投資している場合には、必ずしももともとの制度趣旨に反しているものではない（後述の太陽光発電事業においても同様）。したがって、ビル管理室や管理人室といった場所がある場合においても同様に実体基準を満たすよう解釈の柔軟化並びに明確化をお願いしたい。

②再生エネルギー発電事業についてたとえば太陽光発電事業においては、太陽光のパネルがあるのみではあるものの、O&M（Operation and Maintenance）業者という専門事業者が定期的に発電事業の運用と設備の管理整備を行っており、定期的に設備に赴き発電状況の管理や整備等を行う事業実態は存在している。「外国子会社合算税制に関するQ&A（平成29年度改正関係等）」I（1）において、「たとえば、発電事業を主たる事業として行っている外国関係会社が、その有する発電所の運営をこれを専門とする他の会社に委託している場合のその発電所は、主として委託先である他の会社の役員又は使用人が利用する物的設備になりますが、その発電所は、外国関係会社の発電等といった物的設備とともにそれを動かすための人を一体とした事業活動を伴ったものであるため、実体基準における固定施設に該当すると考えられます。」と説明されている。これは火力・水力発電所のように発電事業を行う家屋を有し、その中に人が常駐して事業を行うものを想定しているようにも推測できるが、太陽光発電事業のような場合においても、その設備の場所において委託先の会社による発電状況の管理や整備等を行う実態があること及び同じ発電事業であることから、太陽光発電事業といった再生エネルギー事業についても同様に、実体基準を満たしうるものと整理していただきたい。

5) 経済活動基準等

【理 由】

- ・ 経済実態基準について、無税国たる本店所在地以外に管理支配地がある法人についても満たせるように対応していただきたい。ペーパー会社の判定も同様である。欧州などでは本店所在地を無税国として法人を設立し、管理支配を欧州にしていることも珍しくなく、日本企業による買収の際にそういった企業が買収対象に含まれることが多い。このような場合に、設立国（本店所在地国）において実態がないことから、経済実態基準が満たせないこととなり、合算が不可避であることから、日本企業が買収入札等において不利に

なっている実態がある。

- ・ 経済実態基準（ペーパー判定も同じ）における管理支配基準・実態基準・非関連者基準・所在地国基準について、同一国内に所在する100%グループ法人のいずれかが満たす場合には残りの法人も満たすものとし、同一国内の100%グループを一体として判定して欲しい。買収対象会社がグループ経営で複数の法人で機能を分担して一体運営をしている場合に、経済実態基準が満たせないこととなり、合算が不可避であることから、日本企業が買収入札等において不利になっている実態がある。租税回避については資産性所得の範囲が相当程度広がった現在ではリスクは相対的に下がっているのではないか。
- ・ 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ことを要望する。ペーパーカンパニー等の範囲から除外される資源開発等プロジェクトに係る特例における管理支配会社の要件として、「部分対象外国関係会社」であることが定められているが、本邦企業が現地パートナーと共同で資源開発等プロジェクトに関与する場合、管理支配会社となり得る外国関係会社が、被管理支配会社の株式のみを保有し、現地パートナーと共同で資源開発等プロジェクトに必要な事業を行うケースが想定される。この場合、管理支配会社となり得る外国関係会社の主たる事業が「株式保有業」とみなされ、管理支配会社となり得ないが、当該要望により、資源開発特例の適用を希望するもの。
- ・ ペーパー・カンパニーの範囲から除外される資源開発等プロジェクトに係る特例における管理支配会社の要件から「部分適用対象外国関係会社」であることを除外することを要望。本邦企業が現地パートナーと共同で資源開発等プロジェクトに関与する場合、経済活動の実体があるものの保有資産の大宗が被管理支配会社の株式である外国関係会社が、管理支配会社となり、現地パートナーと共同で資源開発等プロジェクトに必要な業務を行うケースが想定される。保有資産の大宗が被管理支配会社の株式である外国関係会社の主たる事業は株式保有業と見做される可能性が高いため、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懸念があるため。
- ・ 事業活動停止や事業の売却等により事業実態がなくなった年度のペーパーカンパニーの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断することを要望。事業実体がある会社が清算する際にのみ本邦で合算課税を受けてしまうというのは、本来のCFC課税の趣旨にそぐわないと考えられる。必ずしも外税控除が受けられるわけではなく（同時期に他の案件で国外所得に大きな損失が生じた場合等）、二重課税が生じる可能性があることを踏まえて、救済措置を手当て頂きたい。
- ・ 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。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）に関してはCFC税制の適用対象外としていただきたい。
- ・ 特定外国関係会社であるか否かの判定は、当該事業年度の事業の状況において判定することとなっているが、休眠会社や清算途中の会社においては事業を停止した事業年度に遡って判定することとして頂きたい。事業活動停止後、清算するまでに複数年かかる国も存在する。事業活動に使用していた不動産を処分するのに時間がかかったり、清算前に債務免除を受けるケースもある。特定外国関係会社であるかの判定を事業活動停止後の事業年度（休眠や清算中の事業年度）で判定した場合、事業活動を実施していないことから特定外国関係会社とならざるを得ないが、事業活動に使用されていた不動産の処分益や清算に必要な債務免除益等を合算所得として課税することは、租税負担が著しく低い国を用いた租税回避に対応するという本来の趣旨に合わない、かつ企業の競争力を低下させる恐れがあるため。

- ・ 実態のある外国子会社の事業活動で生じた利益が損益移転契約に基づき純粋持株会社であるその外国子会社の外国親法人に移転された場合には、経済活動基準の判定はその外国親会社単体ベースで実施するのではなく、その移転された利益を獲得した事業を営む外国子会社で実施される取扱いを明確にすることを要望する。

たとえば、ドイツでオルガンシャフトを組成しているドイツ親会社が純粋持株会社でありドイツ子会社が実体を有する場合において、ドイツ損益移転契約に基づき、現地の法務上・会計上、子会社の損益が親会社に帰属するときには、外国子会社合算課税における経済活動基準の判定をドイツ親会社単体ベースで実施すべきと解されるリスクがあり、外国子会社合算課税の趣旨とその適用関係の実態が乖離するため、規定の整備が望まれる。

- ・ ベーパーカンパニー判定の管理支配基準は、本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を「自ら」行っていることとなっている。コロナ禍以降は特に、業務をシェアする行為はビジネスの世界で一般的となっており、事業管理を兄弟会社が行うことも普通に行われている。業務をシェアする行為は日本国内でも日常的に行われているため、本店所在地国の兄弟会社が業務をシェアする場合も管理支配基準を満たすよう改正を要望する。
- ・ 外国子会社合算税制における物流会社の定義を拡大することによって、制度の抜本的な適正化を図り、過剰合算の解消を図っていただきたい。

具体的には、物流・調達業務は主たる事業が卸売業ではなく、サービス提供業であるとして、所在地国基準を適用できるようにQ&Aに反映いただきたい。または、物流統括会社の特例の適用要件である被統括会社の直接保有要件を廃止（物流業務と持株機能は関係性がないため）するとともに、かつ、適用要件である「統括業務」には物流業務をも含むような広い解釈をQ&Aに反映いただきたい。

6) 租税負担割合の計算

【理 由】

- ・ 外国法令方式による基準所得金額の計算上、その本店所在地国の法令の規定により、各事業年度前の事業年度において生じた欠損の金額でその各事業年度の損金の額に算入している金額は加算することとされている。この取扱いは基準所得金額の計算の結果生じた欠損金額を一定期間繰り越す旨の取扱いが別途整備されていることに基因したものであると解される。

しかし、米国をはじめとする一部の国の税制では、所得の金額の計算上、事業所得（Ordinary income）と資本所得（Capital income）を区分し、資本所得の計算の結果生じた欠損金（Capital loss）と事業所得との相殺は認められておらず、資本所得の計算の結果生じた欠損金は翌年度以降に生じた資本所得金額から控除することとされている。

このような所得金額の計算方法が法令上定められている国に本店所在地国のある外国関係会社が、仮に、Year1においては資本所得に係る欠損金が生じたものの事業所得も含めた基準所得金額は欠損とはならない場合、Year2の資本所得金額の計算上、Year2に生じた資本所得からYear1に生じた欠損金を控除することとなり、その控除した欠損金はYear2における基準所得金額の計算上、加算される。一方で、Year1においては事業所得と相殺できないうゑに欠損金額としても繰り越すことができないことから、本店所在地国の法令の規定において事業所得と資本所得が区分されているか否かで欠損金の取扱いに差異が生じ、また、欠損金を一定期間繰り越す旨の取扱いが別途整備されていることとの整合性が取れない可能性がある。

したがって、上記のような場合における外国法令方式による基準所得金額の計算方法を明確化していただきたい。

- ・ 租税負担割合及び外国法令方式に基づく基準所得金額の計算における本店所在地国の法令の規定により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額（非課税所得）について、その計算方法を明確にすることを要望する。

外国関係会社の本店所在地国の法令の規定による所得の金額の計算上、たとえば課税標準に含まれないこと（社外流出項目）とされる株式譲渡益、株式譲渡損、交際費等の損金不算入額がそれぞれ生じている場合において、外国関係会社の本店所在地国の法令の規定による所得の金額には、株式譲渡益のみを加算すべきか、同じ所得の性格を有するものとして株式譲渡益から株式譲渡損を控除した純額のみを加算すべきか、株

式譲渡益から株式譲渡損及び交際費等の損金不算入額を控除した純額を加算すべきか、法令解釈上、必ずしも明確ではなく、この点に関する実務上の判断にも相違がある。

したがって、上記のような場合における租税負担割合及び外国法令方式に基づく基準所得金額の計算方法を明確化していただきたい。

- ・ 在米法人の租税負担割合の計算上、州税計算が複雑※であるため、原則連邦法人税率を用いる他、計算する手段が現状ない状況である。そのため、令和6年4月1日以後に開始する内国法人の事業年度から適用される適用免除基準の引き下げ（30%から27%）に合わせて、在米法人の租税負担割合算定時に州税率を反映し事務負担軽減（合算対象会社の削減）できるよう、本店所在州税率の使用を可能とする等、米国州税の簡易計算を導入することを要望する。
※米国において複数の州で事業活動を行っている場合、州毎に各州の法令に従った所得計算を行う必要があることに加え、企業集団等所得課税規定（ユニタリー・タックスまたは、パススルー課税規定）の適用を受けている場合には、株主等が纏めて計算を行う一方で、本邦CFC税制においては企業集団を構成する各事業体について、単体納税制度と同様の方法で州毎の税額を計算する必要があり、米国の実務でも求められていない多大な事務負担が求められる状況。
- ・ CFC税制上は、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の事務負担が生じているため、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を要望する。
- ・ GloBE ルールのETR計算とCFC税制の租税負担割合の計算には、共通項がほとんどなく、納税者の事務負担軽減のため、租税負担割合の計算をETRの計算に近付けていただくことを要望する。

7) 合算課税

【理 由】

- ・ 受動的所得を発生させる株式持分割合25%未満の判定の緩和を要望する。平成29年度改正により、株式持分割合25%未満の法人の株式等からの配当及び譲渡所得が合算課税の対象とされているが、この判定はグループ全体の持分割合で行うこととする改定を要望する。
- ・ 受動的所得の対象となる受取利子から除外する利子に関して、「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「通常の過程において生じる預金又は貯金」を複数の具体例を用いて明示頂きたい。それが難しい場合、「預金又は貯金」に係る利子は全て除外対象として頂きたい。国によって、外貨不足、海外送金の制約、高インフレなど様々な事情がある。例えば、海外送金が難しい場合、資金は銀行に預け入れなければならず、高インフレ国においてはキャッシュの価値毀損を防ぐため、より高い金利定期預金等も実施するケースがある。かつ金利は我が国と比して高額になるケースも多い。また、銀行に預金するお金に色は無いため、どこから生じたお金を預金しているかの判断も不可能である。加えて、投機的な株式投資やデリバティブなどによる収益は別規定によって課税がなされている。「通常の過程において生ずる預金又は貯金」を担当官による個別判断とした場合においては必ずしも公平な判断がなされるとは限らない。従って、具体例を明示するか、定期預金を含む預貯金の利子については全て除外対象として頂きたい。
- ・ 会計上の税引後当期純利益をベースに異常所得の計算を実施することとなっているが、税引前当期純利益をベースに計算することとして頂きたい。現地課税当局による税務調査等（特に移転価格調査）により多額の追徴課税を示唆され、まだ確定していない税金費用を未払法人税等として会計上、引当計上するケースがある。一方で、当局との交渉の上、少額で決着した場合、過去に引当計上した税金費用は決着した年度において法人税等のマイナスとして計上される。この場合、過去から通算して見れば無いものであり、何らキャッシュとして実現しない税金費用の戻し入れ益が異常所得として課税されてしまい、タックスヘイブン税制の趣旨に合わないため。
- ・ 受動的所得だけを抜き出して、会社単位の合算所得を超える金額に課税が生じる状況は不合理であるため、部分対象外国関係会社の受動的所得の合算課税について、会社単位の合算所得金額を上限とすること（旧措法66の6④の規定の復活）を要望する。
- ・ 部分合算課税の金額は、全部合算の場合の課税対象金額を上限とすること。会社全体で所得が生じていな

いにも関わらず受動的所得が合算課税の対象となるのは不合理であり、課税対象金額を上限としていた旧措置法66条の6第4項の規定の復活を要望する。

- ・ 外国関係会社の解散後の債務免除益が合算の対象とならぬよう、基準所得金額の計算上、内国法人の所得計算と同様に、法人税法第59条第3項に規定されている期限切れ欠損金の損金算入を可能とすること。また、異常所得の範囲から、残余財産が見込まれない場合の債務免除益を除外すること（部分適用対象損失額のみとしか充てられないのは不合理であるため）を要望する。

本邦で課税対象とならないものについて、外国関係会社の合算所得に含めるのは極めて不条理である。特に、債務免除が生じるケースでは株主として投資の回収が見込まれない場合が大半であることからすると、外国関係会社が借入先から免除を受けた金額について株主が本邦で納税義務を課されることは経済的にも不合理であると考えられるため。

- ・ 事業実体のある子会社を清算する場合、事業廃止から清算終了までの数年間は経済活動基準を満たせず、特定外国関係会社として合算しなければならないが、租税回避を意図して設立されたペーパーカンパニーとは区別されるべきと考える。清算手続き中の法人については、事業廃止前の経済活動基準流用を認め、合算の対象外とすることを要望する。
- ・ 実態のある事業を営んでいた外国関係会社について、その解散や清算の期間に生じる所得については、外国子会社合算課税の対象に含まれないことを明確にすることを要望する。

実態のある事業を営んでいた外国関係会社が解散・清算業務を行うだけの会社に移行した場合には、解散・清算手続の全てを現地の法律事務所等に一任するなど、その実態がペーパーカンパニーに該当することになったと認められることも少なくないと思われる。しかしながら、大掛かりな清算業務を伴う清算手続にあっては、かなり膨大なエネルギーと時間を必要とすることが考えられ、その困難な解散・清算業務を自らの責任において行うことが不可避であると考えられ、むしろ解散・清算前の実態のある事業の延長線上にあってその解散・清算業務が行われているものと解することが相当であると考えられるため、解散や清算の期間に生じる所得については、外国子会社合算課税の対象外とされることを明確化していただきたい。

- ・ 当税制の本来の主旨に反するため、実態があった事業会社を清算するにあたり、一時的にペーパーカンパニーとなる場合、当税制の対象外とすることを要望。
- ・ 現行制度では清算中の会社に合算所得が生ずるなど不合理な事例が多発している。このような場合、合算所得を対象子会社の簿価に加算する事で、清算損失計上により調整されるようにしていただきたい。
- ・ 異常所得の対象から、清算プロセスにおける債務免除益を除外すること。債務免除益は、外国子会社における過去の事業において生じた損失の戻り益であり、国外への受動的所得の所得移転ではないため、部分適用対象金額から除外することを要望する。
- ・ 部分対象外国関係会社に対する受動的所得の合算課税における部分課税対象金額の算定について、欠損金を有する部分対象外国関係会社の債務免除益については合算の対象となる異常所得として取り扱わないこと及びこの場合における債務免除益を異常所得として取り扱うのであれば、その異常所得の算定においては、期限切れ欠損金も含めた欠損金の控除の利用を認めることを要望する。

部分対象外国関係会社に対する受動的所得の合算課税における部分課税対象金額の算定について、債務免除益は異常所得として取り扱われることとなると思われる。

しかし、債務免除益が生じるという状況は、ビジネス損失が累積している等、債務免除益が生じるビジネス上の合理的な理由が背景にある場合が多いと考えられるため、そのような場合には債務免除益を異常所得として取り扱うべきではないと考える。

また、もし債務免除益を異常所得として取り扱うのであれば、上記の理由により、その異常所得の算定において期限切れ欠損金も含めた欠損金の控除を認めるべきである。

- ・ 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任意とすることを要望する。ペーパーカンパニー除外規定の適用要件を充足せず、合算所得が生じた場合（例えばキャピタルゲイン等）、過去の欠損金の額を充当することができないことは、経済的に不合理であるため。
- ・ 受動的所得について下記の改正を要望する。

- ①「業務の通常の過程」の定義の明確化→予見可能性を確保するため
- ②受取配当における持分割合（25%以上）はグループ全体の持分割合で判定→直接保有/間接保有に実質的な差は無い
- ③受動的所得の上限を会社単位の合算対象所得までとする→旧税制では認められており、合理的なため
- ④受動的所得に係る間接費用の控除→旧税制では認められており、合理的なため

- ・ 適用対象金額の計算において、25%以上保有の子会社からの配当等は除外されているが、当該持ち分判定について、単体判定ではなくグループ判定としてほしい。令和2年改正において国内配当についてはグループでの判定が導入されており、CFC税制においても単体としての判定に固執する理由もなく、国内配当との整合性を採るべきと考えられること。
- ・ 部分合算課税の対象から除外される、部分対象外国関係会社がグループファイナンス会社より受ける利子について、国内のグループファイナンス会社に対する貸付金に係る利子についても、除外の対象とすることを要望する。

平成29年度税制改正により、経済活動基準を満たす部分対象外国関係会社において部分合算課税の対象となる受動的所得の範囲の見直しが行われた。

この改正により、部分対象外国関係会社が得る受取利子等の額は、原則として部分合算課税の対象となる受動的所得に含まれることとなったが、多数の外国子会社を構えて国際的に事業展開する企業グループにおいては、各事業会社の資金需給を調整し、グループ全体での資金効率の最適化を図るためにグループファイナンス機能を有する外国子会社を設立する場合があることから、本店所在地国において実体のあるグループファイナンス事業を行っている部分対象外国関係会社が関連者等に対して行う金銭の貸付けによって得る利子については、部分合算課税の対象から除外することとされた（措令39の17の3⑩三）。また、同措置と併せて、そのグループファイナンス会社とその関連者等から資金調達を行う場合、すなわち、その関連者等である部分対象外国関係会社がグループファイナンス会社に対して行う金銭の貸付けによって得る利子についても、部分合算課税の対象から除外することとされている（措令39の17の3⑩四）。

しかしながら、部分合算課税の対象から除外されることとなる関連者等である部分対象外国関係会社が金銭の貸付けによって得る利子は、グループファイナンス事業を行う外国法人に対する貸付けに係るものと規定されていることから、グループファイナンス事業を日本法人が行った場合には、部分合算課税の対象から除外されないこととなる。グループファイナンス会社の国内設立の妨げとならないよう、規定の整備が望まれる。

- ・ 100%子会社の株式譲渡益を合算課税の対象から除外することを要望する。平成30年度税制改正により、海外企業グループの買収後に組織再編を行う場合に生ずる一定の株式譲渡益を合算課税の対象から除外する規定（キャピタルゲイン特例）が設けられたが（措令39の15①五、②十八）、この規定につき、以下の見直しを検討していただきたい。
 - ①たとえば、100%子会社の株式譲渡益を特段の要件なく合算課税の対象から除外することができるとしたら、海外のグループ再編をより積極的に推進することが可能となるため、要件の見直しをお願いしたい。
 - ②譲受者は内国法人又は部分対象外国関係会社であることが要件とされているが、事業上・経営上の観点からは地域の持株会社への移管により資本関係を整理するのが最もあり得るケースであるなか、地域の持株会社が部分対象外国関係会社に該当しない場合も多く、せっかくのキャピタルゲイン特例が有効に活用されていない。譲受者の要件の緩和を検討していただきたい。
- ・ 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任意とすることを要望。ペーパーカンパニー除外規定の適用要件を充足せず、合算所得が生じた場合（例えばキャピタルゲイン等）、過去の欠損金の額を充当することができないことは、経済的に不合理であるため。
- ・ M&Aにより子会社化した外国関係会社の少数株主の同意を得るための交渉に2年超を要することも珍しくないことから、現行の原則2年以内基準を全てのケースにおいて5年間まで延長することが望まれる。
- ・ 外国関係会社による持分割合が25%未満であっても、100%グループ内の法人全体の持分割合の合計で「持分割合25%以上かつ保有期間6ヶ月以上の株式に係る受取配当」について、受動的所得として部分合算

課税の対象にならないよう見直し頂きたい。あるいは、「第2の柱」における持分割合要件に揃え、「持分割合10%以上又は保有期間1年以上の株式に係る受取配当」と見直し頂きたい。なお、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。

- ・ 租税特別措置法施行令第39条の15第5項において、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、基準所得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、基準所得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いることからゼロ以下とならないとは言い切れないといった解釈から、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。また、いずれの取り扱いにおいても、還付考慮後の納付法人税額が基準所得金額から控除されていた場合と比べて所得計算結果が異なり、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。
- ・ 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。その為、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、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」とすることによって、基準所得金額と法人所得税額とのより適切な対応関係を実現することが可能となることから、要望するもの。
- ・ 海外での連結納税制度においては、必ずしも連結メンバー毎に課税所得・税額等が配賦されておらず、本税制のためだけに会社単位の税務調整を行う事は非現実であり、大きな事務負担コストとなるため、現地に連結納税制度を適用している法人については、個々の会社単位ではなく、連結納税グループ全体での合算課税判定を希望する。

8) 海外子会社の課税すべきタイミングについて

【理 由】

- ・ 合算のタイミングについて緩和（現行：事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む事業年度）頂きたい。
日本親会社が3月決算、外国子会社が12月決算の場合などでは、外国子会社の年度末から3ヶ月後の親会社の申告で合算計算する事になる。
外国子会社の申告書が完成する前に合算所得の計算をする事になり、情報の入手などに困難を伴い、また実際の申告で数値が変わった場合の修正など、非常に事務負担が大きくなる。
外国子会社の事業年度末の翌日から、例えば7ヶ月を経過する日を含む事業年度の親会社の所得に合算計算するような見直しを希望する。
- ・ 合算対象とする事業年度の後倒しを検討いただきたい。例えば3月決算会社の場合、特に12月決算の子会社については、本邦申告期限までの作業期間が短いことから事務負担が大きいきばかりでなく、現地法人税等が確定しない国もあるため、修正申告が必要になるリスクもあるため。
- ・ 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のため、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していただきたい。

9) 二重課税調整規定の拡充

【理 由】

- ・ 合算課税前の所得からの配当の二重課税の調整規定を法令上設けることを要望する。租税特別措置法第66条の8の規定は、当期及び過去10年間に合算課税された所得からの配当の二重課税を排除するための規定であるが、合算課税前の所得から配当をする場合（たとえば、進行期の所得を原資に期中配当を支払う場合）には適用されない。

平成21年度税制改正前においては、このような配当を「特定剰余金配当等」と定め、この配当に係る二重課税の調整規定が設けられていたが、平成21年度税制改正後にはこのような措置が講じられていない。特定外国子会社等が合算課税前の所得から配当をする場合にも二重課税が生じないように、規定の整備が望まれる。

- ・ 我が国のCFC税制上合算課税が生じている間接保有の外国関係会社について、経由法人所在地国がCFC税制に基づき当該外国関係会社を課税する場合、二重課税が生じるため、我が国において二重課税の排除のための措置を設けることを要望。特に米国がGILTI Taxにより広範なCFC課税を導入したため手当てが必要。孫会社の所得について、経由国の子会社において現地のCFC税制の適用を受け、親会社において本邦CFC税制の適用を受け、さらに孫会社を合算した経由国の子会社の所得について本邦CFC税制の適用を受ける懸念がある。

10) 当初申告要件の撤廃・緩和

【理 由】

- ・ 基準所得金額の計算上外国関係会社が保有する子会社等からの配当については控除することが認められているが、控除にあたって当初申告要件が付されているため、この当初申告要件を緩和して欲しい。外国関係会社において子会社からの配当の認識が漏れていた場合や保有期間要件を満たさないものとして当初申告を行った後に保有期間要件を満たしていたことが判明した場合でも、確定申告書において明細書に控除を記載していないと事後的に子会社配当の控除を認めないというのは不合理である。
- ・ 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、当初申告時に夫々の外国法人税毎に損金算入方式・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、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。
- ・ 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、当初申告時に夫々の外国法人税毎に損金算入方式・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、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を希望する。

11) 子会社等による配当の範囲

【理 由】

- ・ 子会社からの配当所得に係る益金不算入制度について、租税条約の適用による持分条件の緩和が考慮されていないため、直接投資する場合には課税されない配当がCFC税制上課税されることがある。これはCFC税制の趣旨に適合しないため、その是正を求めたい。そのために、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を要望する。

- ・ 化石燃料採取事業については、多額の投資が必要となり、本邦企業はマイナー出資となるケースが多いことや、各種リスクの遮断や投資パートナーの意向反映等の事業上の理由に基づいてSPCを経由しての投資実行とするケースが多いため、条件が緩和されているとの理解だが、鉱物資源採取事業においても、同様のケースが多く存在するため、持分割合10%以上で配当が全部合算/部分合算の対象外となる資源投資の範囲に、(化石燃料採取事業に加えて) 鉱物資源の採取を行う会社を追加することを要望する。
- ・ 「他の法人の発行済株式等のうちに当該外国関係会社が保有しているその株式等の数若しくは金額の占める割合又は当該他の法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式等の数若しくは金額のうちに当該外国関係会社が保有している当該株式等の数若しくは金額の占める割合のいずれかが100分の25（当該他の法人が次に掲げる要件を満たす外国法人である場合には、100分の10）以上」とされていますが、「当該外国関係会社が保有」ではなく「当該外国関係関係会社が属する企業グループ」として頂きたい。特定外国関係会社もしくは対象外国関係会社から他のグループ会社から受け取る配当については、一定の条件をもとに合算所得から除くこととされている。一方で、グループ会社の資本構成は多岐に渡り、例えば、対象外国関係会社が20%を保有し、他のグループ会社が80%を保有することにより、グループとしての保有比率が100%となるケースもある。企業グループとして支配していることには変わりはないため、直接の保有比率だけでなく、間接的な資本関係についても考慮して頂きたい。
- ・ 外国関係会社がREITのように配当の損金算入により法人税が課税されず、その代替として源泉税が課されているものについては、租税負担割合の判定上、源泉税を分子に含めて計算することを認めることを要望する。租税負担割合の判定上、分子の金額には外国関係会社から日本の会社への利益配当に係る源泉税は含まれないが、外国関係会社がREITのように配当の損金算入により法人税が課税されず、その代替として源泉税が課されていると考えられるものについては、その源泉税の金額を分子に含めて計算することを認めていただきたい。

12) 確定申告書への添付書類

【理由】

- ・ 添付対象外国関係会社について、確定申告書への財務諸表等の添付要件を廃止し、保存要件として頂きたい。所定のデータ形式で確定申告書に添付することは事務負担が非常に大きい。また、電子申告義務化に伴い、当該添付書類も電子申告の対象となったものの、添付対象外国関係会社が多数存在する場合、eTAX自体が容量を受信しきれない(追加送信でも受信しきれない)ため、DVD等に記録したものを税務署に提出しており、その面でも事務負担が増加しているため。
- ・ 別表17(3)の記載項目(部分合算時の対象項目含む)をもっと簡略化して欲しい。平成29年度税制改正適用により、別表17(3)関連の別表作成に掛かる時間が大幅に増えた。何種類も表を作成しなければならず、また部分合算に関する異常所得等の計算においては、当該外国子会社の細かいデータが必要であるが、海外子会社の細かいデータを申告書提出までに収集の上、正しく記載した上で資料を添付することは、非常に手間が掛かる。また、別表17(4)と同じ数字を記載する場合はダブルワークになること、外国子会社の決算書等を添付することはe-Tax送信容量制限の問題が大きい。
- ・ 別表17(3)において、資本金の額から利益剰余金について、外貨と円貨を併記する形となっているため、外貨のみにして頂きたい。円貨への換算には相応の事務工数が発生しており、外貨のみにすることによって事務負担を軽減していただきたい。

13) 海外のファンドに日本企業がリミテッドパートナーとして投資している場合における特例制度の新設

【理由】

- ・ 海外のファンドに日本企業がリミテッドパートナーとして投資している場合における特例制度を新設することを要望する。
(前提として、日本の企業がリミテッドパートナーとして海外のファンド(パススルーの事業体を想定)に投資をしており、自身の出資割合が10%以上であり、他にも日本の投資家が投資をしていることにより、ファンド以下のビークルが外国関係会社に該当するケースを想定。)
現在の税実務上は、日本の投資家がファンドを介して投資先ビークルを10%以上保有している場合(か

つ投資先ビークルが外国関係会社に該当する場合)は、その投資先は外国子会社合算税制の検討対象となる。また、一般にファンドにおいては、ファンドビークルの下に何層にもわたって投資先ビークルが介在しているため、検討が必要となる対象が広範囲に及ぶこととなる。

しかしながら、通常ファンドにおいてはリミテッドパートナーに開示する資料は出資契約・パートナーシップ契約上限定されており、第三者である海外のジェネラルパートナーがファンドを運営している場合、日本の外国子会社合算税制の検討に必要な十分な詳細情報の提供を得られない(日本の投資家のために特別に詳細資料を提供してもらうことの理解が得られない)。

従って、ファンドへの投資に関してそうした何層にもわたる投資先ビークルについて外国子会社合算税制の対象となるか否かの検討及び外国子会社合算税制の適用対象となった場合に課税対象金額の算定をすることが実務上非常に困難である。

また、ファンドに対して単なるリミテッドパートナーとして参画している案件において、第三者であるジェネラルパートナーへ何らかの働きかけをし、日本の租税回避を目論むことは現実的には難しい。

これらのことから日本の企業がリミテッドパートナーとしてファンドに投資している場合においては、外国子会社合算税制の特例として、たとえば25%未満のリミテッドパートナー出資持分しか有さず、業務執行に関与しない場合など、一定の要件を満たすものについては、外国子会社合算税制の適用にならないような特例制度を設けていただきたい。

14) 外国に外国子会社合算税制と同等の税制がある場合の適用関係

【理 由】

- ・ 外国に外国子会社合算税制と同等の税制がある場合の適用関係を見直すことを要望する。たとえば、米国などのように外国子会社合算税制と同等の税制がある国の子会社の所得を合算する場合、孫会社の所得を合算した米国子会社の所得を合算することにより、同じ所得が2度合算されることになる。また、この場合において、米国子会社の所得について本邦法令に基づき合算を回避すると、米国において外国子会社合算税制と同等の税制による孫会社の所得の合算によって増えている米国税額を外国税額控除しきれなくなってしまうことがある。

外国に外国子会社合算税制と同等の税制がある場合の租税負担割合の算定方法の明確化、合算金額の考え方や外国税額控除の考え方を見直していただきたい。

15) 制度免除基準の導入

【理 由】

- ・ 企業の事務簡素化の観点から、対象会社の絞りこみを行うこと。例えば、会計上の利益が少額(例えば、現在のデミニマス基準である20百万円)の子会社は、所得移転先である蓋然性は低いため、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、制度複雑化を避けるため、判定利益額を外国関係会社の会社決算に基づく金額とすること、制度免除基準の適用は会社の任意選択とすること、対象となる外国関係会社の別表作成等を不要とすることも併せて要望する。

- ・ 外国関係会社の利益額等による制度免除基準を導入すること。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がないように、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。

(4) 外国子会社配当益金不算入

益金不算入割合の引き上げ

【理 由】

- ・ 剰余金の配当のうち95%を認めることとされているが、100%として頂きたい。もしくは益金として算入すべき額を配当の5%もしくは2,000万円のうち小さい方を上限として頂きたい。5%という比率のみで益金算入額を計算した場合、数百億円の規模の配当を受けた場合、益金算入額は数十億円となる。5%は経費分としての趣旨であるが、配当を受けるための経費として数十億円かかるというのは実態とかけ離れており、実質的に多額の二重課税となり、諸外国からの資金還流意欲の減少に繋がるため。
- ・ 国内投資を促進するための施策として、投資減税（税額控除・特別償却）のみならず、海外子会社から利益・資金を国内に還流し、当該資金を国内回帰や特定重要物資の安定供給のための投資に充当し易くすることが必要である。そのために、海外子会社受取配当金等の益金不算入割合を現行の95%から100%へ引き上げること等有効な税制措置を講ずることを要望する。その場合の要件は、例えば、i) 国内への投資（設備・人等）額が前年度比増加していること、及び、ii) 当該事業年度における国内（設備、ヒト）投資額が同年度中の海外子会社受取配当金額を上回っている等が考えられる。
- ・ 外国子会社から受ける剰余金の配当益金不算入割合95%について、「配当の額の5%相当額は、その配当に係る費用として益金に算入」という趣旨だと理解するが、国内の完全子法人株式会社等や関連法人株式会社等の配当の益金不算入割合は100%であること、「配当に係る費用」とはそれほど掛かるものなのか明示もされていないため、外国子会社から受ける剰余金の配当等の額の95%相当を益金不算入としているが、100%に見直していただきたい。

(5) 租税条約等

1) 二国間租税条約の新規締結・改正の推進

【理 由】

- ・ 一部新興国との間で、現地課税後の相互協議による二重課税解消が困難な事例があるため、新興国との租税条約においても、条約に列挙された協議事由のみならず、二重課税発生の事実があれば協議可能な条項を追加してほしい。
- ・ 2017年の国連モデル租税条約の改定により今後我が国が新興国・途上国と締結する租税条約に「技術上の役務の対価（FTS: Fees for Technical Service）」条項（参考）を盛り込むことを途上国政府から求められる可能性が高まった。従来から既存の我が国のインド及びパキスタンとの租税条約に含まれるFTS条項に反対してきたが、今後、我が国の既存の租税条約の改訂に際してはFTS条項を含めることがないようお願いする。
（参考）「技術上の役務の対価」に対し、その対価の支払い側の国（支払地国）において、支払地国内のPEの有無及び支払地国内での人的活動の有無を問わず、一定の限度税率で支払総額に課税することを認める規定。
- ・ 多くの国との租税条約において、所得の種類としてその他所得条項が規定されているが、その他所得の定義について、租税条約あるいは通達等で明確にしていきたい。調査において、その適用の是非が争われることが多いが、税務当局内でも一貫性のある取扱いがなされていないように見受けられ、課税の公平性および透明性の観点から明確化を要望する。

2) 人的・技術的役務に対する源泉所得税の取扱い

【理 由】

- ・ 技術役務に対して源泉税が賦課される唯一の国であり、他国との取引との整合性やその層別に多くの工数を要しているため、技術役務提供にかかる支払いに対する源泉税を免税とすることを要望（日印租税条約）。
- ・ 2010年に公表された「『中国とシンガポールの租税条約』及び議定書に関する解釈通知」（国税発[2010]75号）において、使用料に関連して提供されるサポートや指導等の役務は、その支払い方法にかかわらず特許

権使用料とみなすと記載があり、本解釈通知は日中租税条約にも適用されている。

一方、人的役務提供への課税は本来、日中租税条約7条のPEなければ課税なしを考慮すべきであるところ、中国側が一方的に使用料を拡大解釈している点は、租税条約の相互主義に悖るものと考えられる。

したがい、人的役務提供にかかる源泉税を日中租税条約にしたがって、免税としていただきたい。

- ・ 投資・経済交流促進の観点から、投資先国における投資所得（配当・利子・使用料）に係る源泉地国課税の軽減又は免除を盛り込んだ租税条約の見直しを期待する。

特に、親子間配当に係る源泉税免除を備えた租税条約の改定や、技術交流促進の観点から、使用料（インド及びパキスタンの「技術上の役務に対する料金」を含む）に係る源泉税免除についての改定を要望する。

3) 租税条約届出書提出義務の見直し（撤廃・期限の延長・緩和）

【理 由】

- ・ 租税条約の届出書の廃止を要望する。相手先の所在国が確認できるものを保管する前提で、租税条約上の限度税率での源泉課税を認めてほしい。租税条約の届出書取得に多大な時間とコストがかかっている。コロナ感染症のように全世界で業務が停滞すると、入手困難となり、契約実行や支払スケジュールに悪影響を及ぼす可能性がある。

(6) 過大支払利子税制

適用免除基準の判定

【理 由】

- ・ 国内法又は租税条約によって課税を免除又は非課税としている利子については、対象外支払利子等の額に加えることを要望する。本来課税される利子について、政策的意図をもって課税を免除し、又は非課税として日本の租税を課さないと国が決めている利子については、同じく対象外としている非課税法人である一定の公共法人に対する利子と同様に過大支払利子税制の対象となる支払利子等から除外すべきである。
例えば、非居住者・外国法人・金融機関等の投資家について非課税とされる民間国外債の利子については、発行体が最終投資家の情報を得るインフラがなく簡便法を採用せざるをえないと思われるが、一般的な統計的データをベースとして利子の75%を過大支払利子税制の対象とすると、民間国外債による資金調達を利用したSPCを使ったビジネスで不測のネガティブなキャッシュフローへの影響が生じて支障があると思われる。
- ・ 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ると事務負担が大きく増加している。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を要望する。
- ・ 過大支払利子税制について、連結納税制度下では連結納税グループ単位で控除限度額を判定する仕組みであったが、グループ通算制度下では、単体で控除限度額を計算する制度に変更され、事業持株会社、純粋持株会社にとって不利な制度となっている。過大支払利子税制の適用免除基準を適用する場合、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ると、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、特定資本関係グループを単位として計算する方法に加えて、通算グループ単位で控除限度額を計算する方法も可能とするよう要望する。
- ・ 適用除外要件として、特定支配関係のある他の内国法人と合算して判定することが認められているが、従来連結納税制度では連結納税グループ全体で判定を行うことが認められていたため、グループ通算制度後も同様の取り扱いを認めていただきたい。

(7) 経済の電子化に伴う課税上の課題への対応

1) 第1の柱・第2の柱共通

【理 由】

- ・ 2021年10月にOECD/G20で合意された、デジタル経済における課税原則の見直しおよび国際最低法人税率については、その具体的な国内法制化にあたり、海外を含む日本企業の事業の実態や将来のビジネス展開などを考慮し、目的外の増税や二重課税とならないよう、また、各国での取扱いを整合的なものとし、制度の複雑化を回避し、納税者にとって過度な事務負担とならないよう、執行時期の見直しを含め、十分な配慮が必要である。
- ・ 簡素で、二重課税に至らない方法を採用すべきである。各法域の制度および法域毎の特殊な個別ルールを設定を極力排除し、グローバルに標準化された制度となるよう、第1の柱及び第2の柱に関する計算・申告・納税及び二重課税の排除の方法や期限を多国間及び二国間条約並びに各国国内法において規定し、遵守すべきである。各法域においては、国際合意に基づくOECDのモデルルール、コメンタリー及び実施ガイダンスにおいて規定されている以上の独自の追加情報の提供を求めたり、事務負担を課さないことを要望する。
- ・ OECDの新国際課税ルール及び関連する国内法の整備にあたっては実務に与える影響に配慮したものとすること。2021年10月にOECDから公表された、二本の柱を中心とする新国際課税ルール及び関連する国内法の整備は、証券会社等の業務に影響を与えるおそれがある。したがって、その影響について十分に配慮したうえでルールの策定、法整備を進めていただきたい。
- ・ 国際的な租税回避（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting 税源浸食と利益移転）を防止する観点から、OECD等において国際課税制度の見直しが検討され、我が国を含む各国・地域で国内法改正が進められてきた。その執行及び見直しにあたっては、日本企業の活動実態や事務負担等に十分に配慮した上で、海外の活力を取込むことで経済成長に資するグローバルな企業活動を阻害しないという視点が重要である。併せて、グローバルに活動する企業間の競争条件の均衡化の観点から、国際的な協調体制の下で進めていくことが必要不可欠であることから、約140ヶ国が参加しているBEPS包括的枠組会合の場を通じ、効果的なモニタリングや適切な情報管理により、不適切な課税や新たな二重課税が発生することを回避し、適正な執行が行われるよう、官民を通じて働きかけていく必要があることには変わりがない。
- ・ 企業間の公平な競争条件を作る等の観点から国際課税ルールを見直していく方向性については、損害保険業界としても異論のないところですが、今後、見直しが行われる場合には、諸外国の制度・運用実態等も踏まえ、日本の損害保険会社の国際競争力が阻害されないことがないよう、十分に留意することが必要と考えます。

2-1) 第1の柱 全般

【理 由】

- ・ 合意内容によると、対象企業は、グローバルで200億ユーロ超の売上高を計上し、かつ、10%超の利益率（会計帳簿上の税引き前利益を売上高で割った数値）を得ている多国籍企業に適用され、全世界で100社程度と想定され、当社のような製造業も含め広範囲に及ぶ可能性を危惧。
したがって、共通ルールにあたっては、GAFAを始めとするプラットフォームビジネスで生じた利益に適正な課税を行うとの主旨に鑑みて、製造業を営む企業は対象外とするなどを検討いただきたい。

2-2) 第1の柱 利益A

【理 由】

- ・ 日本は適用対象となる企業数が少ないと言われている中、利益Aの適用判定テストに関し、複雑な調整計算を除外した上でテストできるような仕組みを導入していただきたい。
- ・ ノックアウトルールの適用は、廃止するか若しくは、禁輸措置対象法域 等極めて例外かつ客観的に明確化可能なケースに限定頂きたい。
内部統制フレームワークにおける検証プロセスについて、既存の財務報告に関わる内部統制制度との共通点または相違点を明確化することが望ましい。

企業グループの事務負担に照らし、既存のERPシステム監査等を最大限活用すべきである。

- ・ 市場法域において源泉税が課せられている場合には、利益Aの再配分対象から減額した上で、二重課税排除を実施すべきである。二重課税を排除する方式は、二重課税が残るリスクが小さく、事務負担の軽減に資する「所得免除方式」を採用すべきである。
- ・ 適用対象法人の判定は、財務諸表数値をそのまま利用するなど調整計算を行う必要がないような制度設計にし、企業の事務負担軽減を図っていただきたい。

2-3) 第1の柱 利益B

【理 由】

- ・ 納税者が十分な比較対象企業が確保できている等ALPに基づくより最適な手法が正当化できる状況にあると考えられるのであれば、税務当局からチャレンジされるリスクは認識した上で、利益Bの採用を行わない事も選択可能とすべきである。また、企業が利益Bの適用が自社の取引実態に適合していないと考える場合にはAPAを申請し得ることをガイドライン等で明記すべきである。
- ・ 利益Bの主目的である簡素化と安定性の確保という観点から、本来利益Bに関して紛争が生じることを一定程度制限する仕組みを設けることが適当である。利益Bを適用する国の間で、販社所在地国がレンジに入れるための調整を行った場合、相手国当局は、原則相互協議等の手続きなしで対応的調整を認めるルールを導入すべきである。
- ・ グループ間での価格設定見直しには相当程度の期間を要するため、導入までの準備期間として1年は準備期間を設けていただきたい。また、価格設定だけでは利益コントロールが難しい場合も想定されるため、価格調整金の損金性を明確にしていきたい。

3-1) 第2の柱 全般

【理 由】

- ・ 申告納税業務の簡素化とCFC税制との過剰合算の抑制のため、グローバルミニマム課税（GloBEルール）への対応における負担の軽減を要望する。
- ・ 移行期（3年間）におけるCbCRセーフハーバーの終了後の恒久的セーフハーバーにおいても国別報告書の継続的・効果的な活用等も含め、実務負担に配慮した簡素な制度設計を要望する。

経過のCbCRセーフハーバーにおける通常利益テストにおいて、実質ベースの所得除外額（SBIE）として、モデルルール5.3条の「5%」が適用されるのか、同9.2条の「経過措置：9.8%／7.8%から段階的に引き下げられる率」が適用されるのか、法解釈上は問題になり得る。2022年12月20日IF公表ガイダンス、パラ34の一文「モデルルールの9.2条に規定する、グループ全体の経過救済期間が、経過のCbCRセーフハーバーテストを適用したことによって、延長されることはない。」に基づけば、通常利益テストにおいても当初3年間は経過措置の率が適用されると解するのが、全体の趣旨からしても妥当であるが、念のため明確化を要望する。

- ・ セーフハーバールールを3年間の時限措置ではなく恒久化する、あるいは別の簡素化措置による恒久ルールを導入し、企業側の事務負担軽減をより一層図っていただきたい。また、外国子会社合算制度との二重課税にならないように措置いただきたい。
- ・ 現在、国別報告事項は国税庁ホームページ『特定多国籍企業グループに係る国別報告事項の提供』における「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表1から表3」中において、国別報告事項の作成に当たっては（1）構成会社等の財務諸表、（2）最終親会社等の連結パッケージ及び（3）内部管理会計のデータのうちいずれかを使用することが認められている。

法附則14条は経過措置規定であり、当該経過措置規定の趣旨としては納税者の事務負担軽減を意図していると理解している。現在法附則14条では、国別報告事項の作成に当たっては上記（2）しか認められていないような記載となっている一方、国別報告事項の作成に当たっては、上記（1）または（3）を基にしている納税者も多く存在する。

即ち、国別報告事項が（2）しか認められないとすると、（1）または（3）にて作成している場合は改めて（2）にて国別報告事項を作成しなおす必要が生じるが、これは非常に事務手間が増え、上記経過措置規定

の趣旨から逸脱している。

また、英国等他国のIIR法令にても国別報告事項は(1)(2)(3)にて作成することが認められているため、本邦のみ(2)に制限することは他国との足並みを乱すことにも繋がる。

上記点から、国別報告事項の作成に当たって、(1)構成会社等の財務諸表、(2)最終親会社等の連結パッケージ及び(3)内部管理会計のデータのうちいずれかを使用できるよう措置を講じることを要望する。

- ・ OECDのセーフハーバーガイダンスにおいて移行期セーフハーバーにおいて使用可能であるのは「適格財務諸表」を使用して作成された適格CbCRという定義になっており、「適格財務諸表」には連結財務諸表作成の基礎となる数値と個別財務諸表の数値のどちらを使用してもよいという規定になっている。

上記ガイダンスと平仄を取る意味でも、事務負担軽減という本来の趣旨を鑑みても、構成会社の個別財務諸表の数値で作成している国別報告事項も移行期セーフハーバーで使用可能としていただきたい。

- ・ BEPS 2.0 Pillar 2の制度導入を受け、CFC税制の廃止若しくは簡素化をお願いしたい。会社単位の課税か国単位の課税かの違いはあれど、軽減税国を利用した国際的租税回避の防止を目的としたCFC税制と同種の目的を持つBEPS 2.0 Pillar 2の制度導入が見込まれている。BEPS 2.0 Pillar 2のトップアップ税額の計算上、CFC課税部分についての調整が求められる等、両税制には多くの領域で重複が認められるなか、2つの制度を同時に維持することで納税者に多大な負担を強いることが予想される。制度の導入趣旨に重複が認められる部分について、CFC税制の廃止若しくは簡素化をすることにより税制の複雑性が解消されることを期待する。
 - ・ 海外子会社合算税制については、最低法人税率の国際合意を踏まえた措置との整合性に配慮しつつ、簡素化を図るべきである。
 - ・ GloBE情報申告書の提出義務者と同様に、納税主体についても最終親会社(UPE)から指定された国内グループ会社とすることを可能にして頂きたい。UPEは株式を保有するのみで傘下会社の経営に関わっておらず、単にトップアップ税額の負担だけが生ずることになる場合、UPEがGloBE情報申告書の提出義務者を指定できるのであれば、納税義務者も同様に指定できることとする方がより経営の実態に即していると考えられる。
 - ・ GloBE情報申告書に含めるべき情報について、構成事業体の情報を記入する必要はないことが示されている経過的セーフハーバーのみならず、恒久セーフハーバーで除外された法域、及びQDMTTが適用される法域においても、各構成事業体の詳細情報の申告を不要として頂きたい。トップアップ課税の発生しない法域に関してまで、GloBE情報申告書提出の段階で構成事業体単位の情報を包括的に要求することは実務上の負担を過大とするものである。
 - ・ 過度に複雑な制度であるため、通達やFAQ等により実務的な解説を充実させることはもちろんのこと、QDMTTセーフハーバーの導入やCFC税制の簡素化等、事務負担軽減の工夫を十分に実施いただきたい。
 - ・ OECDによって公表されたセーフハーバーにより一定の簡素化は望めるが、事業者にとって負担や手間が相当増えることが予想されるため所得合算時の算定方法の明確化や簡素化を図り、企業に過大な事務負担が生じないように考慮してほしい。
 - ・ 移行期におけるセーフハーバーである簡易ETRテストにおいて、簡易対象租税額をCbCRの「納付税額」または「発生税額」とすることを要望する。
- 簡易ETRにおける簡易対象租税額は、連結財務諸表の法人税費用であるが、当該費用は全世界を対象としているため、構成会社等の個別財務諸表に基づいてその基礎となっている法人税費用を抽出する必要があるため、納税者の事務負担が重くなっているため。
- ・ 移行期間CbCRセーフハーバーにおける国別報告事項の作成基礎となる連結等財務諸表は、令和6年新法人税法第82条第一号に規定する連結等財務諸表(特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成されたもの)と規定されている。

この適格財務会計基準は、本号において、「最終親会社等の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と定義されているが、OCED GloBE Model Ruleでは、法人の所在地国において権限ある会計団体により承認された一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と定義されており、齟齬があるため一致させるべきと考える。

- ・ 国外支店を持つ一の外国関係会社が、外国子会社合算税制の対象となった場合、この経過措置の対象にな

るか否か、明確にしていきたい。

- ・ 例えばある国の子会社においてある税額控除制度を適用しているために国別実効税率が15%以下となり、日本の最終親会社国別最低課税額を納付していたとする。その税額控除制度が適用できなくなり過年度まで遡及して控除税額をその国において当年度追加納付する場合、現在の法令ではその追加課税額を当年度のその国の対象租税の額に加算することで国別実効税率を上げ、国際最低課税額を減額するという方法でのみ調整ができるが、それで減額しきれない分は還付請求できるなど何かしらの救済措置を導入していただきたい。

上記の例で、税額控除が適用できなくなったことにより当年からその国の国別実効税率が15%を超えている場合、いくら過年度の追加税額分をその国の当年度の対象租税の額に加算しても、減額する国際最低課税額がそもそもないため、子会社は税額控除の返金をその国の税務当局へ支払い、日本の最終親会社では日本で過去に納付した国際最低課税額も取り戻すことができず、グループとしては2重で税金を負担することになり、時にはそれが何10億という規模で発生する可能性もある。この例に限らず税務調査による指摘などで追徴課税が発生する場合も含め、追加で課税が発生した分の国際最低課税額を取り戻せるように法整備をお願いしたい。

3-2) 第2の柱 IIR

【理 由】

- ・ 法域間で交換された情報自体、GloBE ルールの実施以外の目的で使用されるべきではない点を明確化すべきであり、かつ既存の国別報告書により、実効税率の確認等リスクアセスメントを実施することをまずは検討すべきである。

各法域における税務当局からの照会先は、最終親会社等所在法域の税務当局経由で当該 GIR 提出会社等に一元化すべきである。併せて、照会を行う税務当局は、所得合算ルール（以下 IIR）及び軽減課税所得ルール（以下 UTPR）の下でトップアップ課税権を持つ当局に限定されるべきである。

- ・ トップアップ税額が発生した海外子会社の最終親会社（UPE）と、その海外子会社がタックスヘイブン対策税制において合算対象となった場合の納税義務者（P 社）が異なる場合がある（ただしどちらも内国法人）。UPE に資力がない、株式を保有するのみで傘下会社の経営に関わっていないなど、UPE がトップアップ税額を負担するのが適切でないことにより、P 社が UPE に対してトップアップ税額相当額を補填した場合、その補填額を P 社において損金算入とするか、UPE で益金不算入／P 社で損金不算入として頂きたい。
※両者が完全支配関係にない場合に限る。

現行制度では、このような補填額は一般寄附金とされ、受取側で益金算入の一方、支払側は損金算入に制限が生ずる。グループ内での法人税負担の調整にすぎないため、グループ通算制度における通算税効果額の授受と同様、新たな税負担が生じないようにすべきである。

- ・ 所有持分に係る請求権割合の判定において、利益の配当を受ける権利を各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利に分けているが、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益という考え方は、OCED GloBE Model Rule で使われている「profit」という言葉の概念と同じではないと考えられるので、利益の配当を受ける権利として一つにした方がよいと考える。この規定の存在により、各国の法制度を確認する手間や、利益の金額を確認又は必要に応じて計算する手間が納税者側に生じる点も考慮すべきである。

3-3) 第2の柱 UTPR

【理 由】

- ・ 日系多国籍企業グループにおいて、軽減課税所得ルール（以下 UTPR）の適用を受ける場合として想定し得るのは、
 - i) 日本親会社等に対して IIR が適用されない場合、又は、
 - ii) 日本親会社等の税負担が最低税率 15% を下回る場合のいずれかである。
 - i) については令和 5 年度税制改正により、令和 6 年 4 月以後開始会計年度から IIR が適用されることが法

定されていることから、原則としてUTPR適用の懸念は生じないと考えられるものの、諸外国の動向には引き続き留意が必要である。

- ii) については該当する企業は限定的であるとは見込まれるものの、日系多国籍企業グループに対して外国政府からUTPRが適用されることによる不確実性と事務負担増を回避する意味で、海外法域における導入タイミングとのズレが生じない形で、確実に本邦適格国内ミニマム課税（以下QDMTT）が導入されることを期待する。

3-4) 第2の柱 QDMTT

【理 由】

- ・ QDMTTにおける適格要件は早期に明確化すべきであり、適格の範囲を不必要に拡大することで、法域毎に複数の適格性が生じるような事態は回避すべきである。出来る限りグローバルに標準化・統一された枠組みとしてQDMTTを設定すべきである。
- ・ CFC合算課税の計算上、二重課税にならぬように、各国でのQDMTTは外国税額控除の対象としていただきたい。
- ・ 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ため、事務負担の軽減や二重課税の防止の観点からQDMTT導入国についてはCFC税制の適用対象外としていただきたい。なお、同措置が難しい場合は、二重課税防止の観点からQDMTTにおける納税額を本邦CFC税制において外国税額控除や損金算入の対象とし、二重課税の防止を要望する。

(8) 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対抗に係る措置

- ・ 子会社である配当支払法人が孫会社から特定支配日以後に配当等の額を受けたことにより生じた収益の額を当該子会社の特定支配日の直前に終了した配当支払法人の事業年度末の利益剰余金の額に加算するとされていますが、加算すべき金額は孫会社が特定支配日以後に特定支配関係が生じた曾孫会社から受けた配当に限定して頂きたい。例えば、子会社A（10年超保有）が孫会社B（10年超保有）から配当100億円を受け、かつ孫会社Bが曾孫会社C（10年超保有）から配当90億円、曾孫会社D（10年以下保有）から配当10億円を受けている場合、孫会社Bからの100億円の配当全てが利益剰余金に加算されることとなる。一方で、特定支配日以後に配当された額は曾孫会社Dからの配当は10億円であるにも関わらず、10年超保有関係の曾孫会社C社からの配当額90億円についても利益剰余金に加算されることとなるため、利益剰余金に加算される額を曾孫会社D（10年以下保有）からの配当に限定して頂きたい。
- ・ 簿価減額の実施タイミングは配当等の益金不算入が実施された事業年度となりますが、益金不算入が生じた事業年度に即座に簿価を減額するのではなく、子会社を将来売却する際の子会社株式簿価の修正として頂きたい。子会社株式の簿価減額の趣旨は、当該子会社株式の売却時に発生する譲渡損の損金算入を利用した租税回避防止であるものの、即座に簿価減額を実施した場合、事業税資本割における持株会社の特例計算に影響を与えてしまうため。
- ・ 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すべ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) 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（電力事業や資源事業等）ではパートナーと合併事業を組成して取り組むことが多くあるが、合併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。その結果、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、その内容を以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）。
 - ・ 他の法人を分割承継法人とする適格分割により、他の法人が分割法人からその特定支配関係を持つ子法人株式を取得した場合には、分割法人とその子法人との特定支配日を分割承継法人が引き継げるようにすることを要望する。法人税法施行令第119条の3第13項において、適格分割により分割法人から分割承継法人である内国法人に特定支配日が引き継がれる取扱いが定められているが、これと同様に、特定支配関係を持つ子法人株式が適格分割によって分割法人から他の法人である分割承継法人に引き継がれた場合は、分割法人とその子法人との特定支配日を分割承継法人に引き継がせる取扱いが合理的と考える。
 - ・ 株式等の帳簿価額から減額される金額の特例について、特定支配後増加利益剰余金額超過額の計算における支配後配当等の額の合計額には、100%子会社からのみなし配当の額は含めないようにすることを要望する。
- 100%子会社からのみなし配当については子会社株式簿価減額特例の対象外とする一方で、「配当等」の定義からは外されていないため、特定支配後増加利益剰余金額超過額の計算における支配後配当等の額の合計額には、100%子会社からのみなし配当が含まれることになり不合理な結果が生じる規定になっていると思われる。
- ・ 他の法人が関係法人から配当を受けた場合において、他の法人の特定支配日の利益剰余金の額に加算される配当を、その関係法人が特定支配日に有していた利益剰余金の額を原資とした部分に限定することを要望する。

本特例では、関係法人の特定支配日から10年を超えるまで、その関係法人からの配当を他の法人の特定支配日に有していた利益剰余金の額に加算する適用回避防止規定が設けられている。

令和4年度税制改正において、関係法人（及びその傘下の関係法人全て）の設立時から継続して他の法人による特定支配関係があった場合等については、適用回避防止規定が発動しないこととなるよう手当されたが、設立後に買収した関係法人からの配当は、明らかに買収（特定支配関係発生）後に生じた利益剰余金の額からの配当であっても適用回避防止措置に抵触することになる。

しかし、その関係法人の特定支配日以降に稼得した利益剰余金の額を原資とした配当まで本特例の加算対象とするのは不合理であることから、加算の対象とされる配当を、その関係法人が特定支配日に有していた利益剰余金の額を原資とした部分に限定することとさせていただきたい。具体的には、特定支配日以降に稼得した利益剰余金の額を超える配当があった場合には、その超える部分を特定支配日に有していた利益剰余金の額を原資とした配当として加算の対象とすることが望ましい。

- ・ 他の法人が関係法人から配当を受けた場合において、他の法人の特定支配日の利益剰余金に加算される配当を当該関係法人が特定支配日に有していた利益剰余金を原資とした部分に限定すること。

本特例では、関係法人の特定支配日から10年を超えるまで、当該関係法人からの配当を他の法人の特定支配日に有していた利益剰余金に加算する適用回避防止規定が設けられているが、関係法人の特定支配日以降に稼得した利益剰余金を原資とした配当まで加算対象とするのは不合理であることから、加算される配当を関係法人が特定支配日に有していた利益剰余金を原資とした部分に限定することを要望する。

なお、具体的な計算方法については、特定支配日以降に稼得した利益剰余金を超える配当があった場合に、当該超える部分を特定支配日に有していた利益剰余金を原資とした配当として計算することが考えられる。

- ・ 株式取得後に生じた利益剰余金からの配当であれば、子会社株式簿価の減額がされない、という趣旨を満たせるように、過度な制限の見直しや組織再編が実施された場合の制限の見直しを希望する。

また、株式取得前における株主の状況を、設立時から遡って証明することの煩雑さを解消すること等の免除手続き面における簡素化も希望する。

- ・ 特定支配日から10年経過が株式簿価減額の適用除外となっているところ、期間の短縮を要望する。現在のビジネスのスピード感からすると10年はあまりに長く、短縮しても法令の目的は十分に達せられると考えられるため、実務負担軽減のためにも短縮していただきたい。

(9) AOA・その他

1) 内部取引、共通費用の配賦の区分

【理 由】

- ・ 国外事業所等帰属所得を計算する場合における共通費用のうち、個々の業務・費用ごとに合理的な基準により国外業務に配分することができない場合には、一定の方法により、全ての共通費用を一括して配分すべき金額を計算することができることが法人税基本通達16-3-12に示されている。

その(注)1において、一定の場合には、販売費・一般管理費等のうち国外業務に関連することが明らかな費用のみが共通費用であるものとして配分計算をすることができると規定されているが、この取扱いを適用することができる法人の範囲から金融及び保険業を主として営む法人が除かれている。しかし、この取扱いを適用することができないこれらの法人においては、国外業務との関連性が薄いと考えられる多額の費用が国外事業所に配分され、不合理な結果となってしまう場合もありうる。

したがって、(注)1の取扱いの対象法人の限定をなくす(金融及び保険業を主として営む法人も対象法人とする)等、その取扱いを見直していただきたい。

2) 外国法人の日本支店が閉鎖する場合における事業税の損金算入の時期

【理 由】

- ・ AOA導入前の制度のもとでは、外国法人が支店を閉鎖した場合には、旧法人税基本通達20-3-8(国内業務を廃止した場合の事業税及び地方法人特別税の特例)により、支店閉鎖事業年度において、事業税を損金の額に算入していた。

しかし、AOA導入によりこの通達が廃止されたため、取扱いが不明確となっているので、規定を整備していただきたい。

3) 国際課税関係の英訳の公表

【理 由】

- ・ 国際課税関係全般について英訳を公表することを要望する。国際課税関連通法令及び通達については海外

子会社の取扱いも密接にかかわってくるため、海外子会社の担当者も趣旨の解釈含めて理解することが税の透明性を担保に資することから、英訳版の公表をしていただきたい。

4) 恒久的施設

【理 由】

- ・ 外国組員に対する課税の特例については、5年ごとの特例適用申告書等の提出手続も含め制度が複雑であり、法令遵守についてオペレーショナルエラー等の誤りが生じた場合には、他の投資案件も含めて税務リスクが生じるため、これが投資を控える要因となっていると思われる。したがって、投資事業有限責任組合の外国リミテッドパートナーは、特別な要件を課すことなく恒久的施設を有しないこととしていただきたい。

Ⅱ 所 得 税

1 所得税法

(1) 譲渡所得関係

- 1) 上場廃止日後に効力発生日が到来するコーポレートアクションにより少数株主等に対し交付される金銭について

【理 由】

- ・ 上場廃止日後に効力発生日が到来するコーポレートアクションにより少数株主等に対し交付される金銭について上場株式等の譲渡として取り扱うこと。上場会社が非上場化する過程においては、公開買付け等により過半数を大きく上回る株式等を買集めた後、少数株主等の同意を得ることなく残りの全ての株式等取得するスクイーズアウトと呼ばれる方法が多く採用されている。現在、スクイーズアウトによって少数株主に交付された金銭は、上場株式等を保有し続けていたにも関わらず「一般株式等の譲渡」として取り扱われている。これにより、投資者は、当該金銭について上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除を利用できない不利益が生じているため、適正化を要望する。

- 2) 発行体からの通知遅延や情報の訂正があった場合

【理 由】

- ・ 発行体による交付金銭等情報通知及び投資信託委託会社等による投資信託等に係る二重課税調整必要情報の過誤等が判明したことにより金融商品取引業者等において税務上の是正処理を行った場合に、当該処理に伴って顧客と授受を行う金銭については、金銭授受の時点における譲渡所得又は譲渡損失とみなす取扱いとすること。上場会社において「みなし配当」が発生する場合、発行体は証券会社に対して、その交付金銭等に関する情報を通知することが義務付けられている。また、投資信託の発行会社等が投資家に支払う分配金等から二重課税調整を実施するために必要な情報を証券会社に提供するものとされている。証券会社においては、通知を受けた交付金銭等情報及び二重課税調整必要情報をもとに、源泉徴収事務を適正に履行しているが、発行体からの通知遅延や情報の訂正があった場合には、証券会社において訂正処理を行い、投資者によっては確定申告の修正申告が発生する等、証券会社・投資者の双方に多大な負担が生じている。証券会社・投資者の負担軽減の観点から、適正化を要望する。

- 3) アーンアウト条項により価額調整が行われた場合の取扱い

【理 由】

- ・ M&A 契約にアーンアウト条項が付されている場合において、その条項に基づき価額調整が行われ、売主側に追加の対価が支払われることがある。売主側が個人である場合、その追加で支払われた対価の取扱いにつき以下の点を明らかにしていただきたい。
 - ① 追加で支払われた対価は譲渡所得か否か。（なお、対価の一部返還は株式の売買代金の返還であると認められた裁決事例（平成18年9月8日、裁決事例集No.72 P.325）がある。）
 - ② ①で追加の対価の支払いが譲渡所得であるとされる場合において、たとえば当初売買価額が支払われた年（Year 1）の翌年（Year 2）に追加の対価の支払いが行われるときは、Year 2に係る確定申告で譲渡原価はゼロとして譲渡所得の申告を行うのか、Year 1の修正申告を行うのか。

(2) 所得控除関係

地震保険料控除制度の充実

【理 由】

- ・ 未曾有の被害をもたらした東日本大震災の発生以降、将来の地震動を予測する政府の地震調査研究推進本部において、これまで考慮されていなかった規模の大きな地震も含めた長期評価を行うなど、我が国を取り

巻く地震リスクは、より大きなものに見直されております。これを踏まえ、平成29年1月および平成31年1月、令和3年1月に地震保険料率の引上げが実施されているため、これらの状況に鑑み「地震保険料控除制度」の充実策を検討する必要があるものと考えます。

地震保険料控除制度が充実することで、同制度が「自助努力の促進」の役割を引き続き果たし、国民生活と我が国経済の安定に寄与するものと考えます。

(3) 源泉所得税

- 1) 匿名組合契約に基づく利益の分配に係る源泉所得税納付の時期及び課税の範囲に関する規定を整備すること
 - ・ 匿名組合契約に基づく利益の分配に係る源泉所得税の納付の時期及び課税の範囲に関する規定を整備することを要望する。匿名組合契約の計算期間の途中で余剰資金を組合員に送金することがあるが、その際の源泉徴収税額の計算の基となる所得の金額が法令上明確ではない。その計算期間の利益の分配の前払いと考えて、送金時点で源泉徴収を行うべきという解釈と、計算期間終了後、利益の額が確定した時点で源泉徴収を行うべきという解釈とが存在している。また、源泉徴収の対象となる利益の分配の額を、会計上の額とすべきか、税務上の額（加減算調整後）とすべきかについても明らかにされていない。

2) 源泉所得税の納付期限の延長

- ・ 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下記のとおり要望する。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下記のとおり要望する。

【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。

(4) その他

一時帰国者に支給する給与格差補填金に係る源泉税の免除

【理 由】

- ・ 非居住者である従業員が日本に一時帰国して勤務する期間の較差補填金は、一般的な租税条約が定める短期滞在者免税の要件（報酬を支払う雇用者等は勤務が行われた締約国の居住者でないことの要件）を満たさず、1日であっても当該勤務日数に応じた報酬に対し20.42%の源泉税が課されることになる。較差補填金は、労務の提供場所に関わらず、出向を円滑に行うために不可欠な事業上の経費として認められており、一時帰国の場合に日本で源泉税を課するのは法の趣旨に沿わないのではないかと考える。また実務負担も非常に重い。コロナなど特殊な状況下において従業員が帰国せざるを得ない場合、宥恕規定を設けるべきと考える。

2 租税特別措置法

(1) 金融所得課税の一体化の推進等

【理 由】

- ・ 個人が受け取る株券貸借取引に係る貸借料等について、他の金融所得と同じ取扱い（税率、申告分離課税、他の所得との損益通算、特定口座での取扱い並びに源泉徴収及び申告不要）とすること。現在、株券貸借取

引に係る貸借料等は、雑所得として総合課税の対象となるため、確定申告の手間等から個人投資家の利用が頭打ちとなっている。市場流動性の向上や決済面での市場安定性向上、投資家の資産形成の推進のため、他の金融所得と同様の取扱いとすることを要望する。

- ・ 配当の二重課税排除の徹底を図る観点から、例えば配当所得の課税標準額を受取配当額の2分の1の金額とすること。会社が剰余金の配当を行う場合、支払を受けた者において配当課税や法人税課税が行われることとなるが、そもそも、剰余金の配当の分配原資は企業の税引き後利益であるため、配当金は、潜在的に二重課税の問題を有している。現在の配当控除や益金不算入制度では十分に二重課税の調整が図られているとは言えないことから、二重課税の排除を徹底するための措置を要望するもの。
- ・ デリバティブ取引等を金融商品に係る損益通算の範囲に含めることを要望する。また、実施するに当たっては、投資者及び金融商品取引業者等が対応可能な簡素な仕組みにするとともに、実務面に配慮し準備期間を設けていただきたい。

2016年から公社債等の利子等及び譲渡に係る損益について株式等と通算することが可能となっており、また、かねてより議論されてきた商品の垣根を越えた総合取引所が2020年に実現したことを踏まえると、デリバティブ等の金融商品から生じた決済損益等の所得についても、株式等の譲渡損益との損益通算の対象とするなど、損益通算の範囲を拡大し、投資者がよりリスク資産に投資しやすい環境を整備することが急務であると考えられることから、損益通算の対象を幅広い金融商品に認めることを要望する。

- ・ 非上場株式へ投資を行う私募の株式投資信託について、税法上、上場株式等と同様の取扱いとすること。非上場企業に対する成長資金の円滑な供給を実施していく上で私募投資信託のプラットフォームを活用するため、上場株式等と同様の取扱いをすることを要望する。
- ・ 以下の非上場株式及び私募投資信託等について、上場株式等と同様の取扱い（配当所得等の課税の特例、譲渡所得等の課税の特例、譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用並びに特定口座での取扱い等）を認めることを要望する。

①プロ投資家向けの取引制度において取り扱われるもの

②株主コミュニティ銘柄として指定されている非上場株式のうち、課税の起因となった取引が当該銘柄の株主コミュニティ内で行われているもの

③国内金融商品取引所に上場する企業が発行する非上場銘柄（種類株式等）のうち、その募集が公募により行われているもの

プロ投資家向けの取引制度はプロ投資家の非上場株式等に対する投資機会の拡充及び既存株主等による非上場株式等の売却手段の多様化を図るために創設された制度であり、本制度の整備及び特定投資家の要件の弾力化により、リスク許容度の高いプロ投資家に即した投資機会の提供及びスタートアップへの成長資金の供給を促進すべく、上場株式等と同様の取扱いとすることを要望する。また、上場会社が発行する銘柄であっても、上場基準に適合しない要件が付されている等の理由により上場できない種類株式等は非上場銘柄として取り扱われ、特定口座への受入れや配当所得との損益通算、損失の繰越控除等の適用を受けることができないこととされている。しかしながら、上場会社が発行した銘柄であれば、当該上場会社に係る適時開示は確保されると考えられることから、非上場銘柄であっても、上場会社が発行しており、その発行が公募により行われている等の一定の要件を満たすものについては、上場株式等と同様の取扱いとすることを要望する。株主コミュニティ銘柄についても、上記と同様の理由から上場株式等と同様の取扱いとすることを要望する。

- ・ トークン化有価証券（セキュリティ・トークン）は（1）投資家の管理を効率化することにより発行体の負担を軽減し、（2）低稼働資産を証券化して有効利用し、（3）投資商品を小口化することにより、金融資本市場の拡大と発展に寄与することが期待される。しかし、金融機関等に対する源泉徴収の不適用制度について、当該制度創設時にはなかったトークン化有価証券は対象外となっている。特に、源泉徴収の不適用制度の対象外である点は、振替有価証券を前提に事務・税務のフローが確立されている適格機関投資家等においてトークン化有価証券を購入する際の障害になっていることから、トークン化有価証券から発生する所得について、金融機関等に係る源泉徴収の不適用制度の対象とすることを要望する。
- ・ 税務関連帳票等の電子交付について、顧客本人の事前承認を原則不要とすること。税務関連帳票等の電子交付を行う場合、現行では本人の了解を得る必要があるため、交付前に本人が承認手続きを完了しなかった

場合に、本人が希望していない場合であっても、書面による通知書を発行することが必要になる。書面による帳票が必要な場合に申し出ていただくことで、実務上問題はないと考える。

政府からは「デジタル・ニッポン 2022～デジタルによる新しい資本主義への挑戦～」にて「デジタル化原則」の方針が示されており、金融商品取引法上の顧客交付書面については国会にも法案が提出されているところ、同様のニーズは税務上の顧客交付書面にもあることから、税務関連帳票等の電子交付について、顧客本人の事前承認を原則不要とすることを要望する。

- ・ 税務手続きの更なるデジタル化を推進するため、資本金1億円以上の内国法人の利子等の源泉徴収不適用制度の申請を行う場合は、申請書と資本金が確認できる書類（貸借対照表や登記簿謄本等）の提出が必要となるが、当該確認書類につき金融機関の登記情報提供サービスに規定する指定法人から送信を受けた登記情報等による確認による方法を認め、電子的に申請が行えるようにすることを要望する。

(2) 特定口座制度の利便性向上に係る税制措置

【理 由】

- ・ 特定口座を利用した贈与について、贈与を受ける者が同一銘柄を保有している場合には、当該銘柄の一部移管ができないとする制限を撤廃すること。特定口座において受贈者が同一銘柄を保有している場合の一部贈与が認められていない理由は、一部贈与による取得価額の調整が懸念されるためだと言われている。しかしながら、例えば、親から子へ、保有株式を少しずつ贈与する際であっても、たまたま子が同一銘柄を保有していた場合には、取得価額を調整する意図のない贈与まで制限されてしまっている。投資家の利便性を低下させているとの苦情も寄せられており、過剰な規制となっていることから、改正を要望する。
- ・ 上場株式等（適格外国金融商品市場に上場する外国株式等を含む）の発行体が行うコーポレートアクションのうち、経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税を繰り延べるとともに、当該上場株式等が特定口座で保有されていたものについては、当該コーポレートアクションによって付与される上場株式等の取得時に特定口座への受入れを可能とすること。発行体からのオファーによる債券交換、預託証券等と株式の交換、外国法人同士の組織再編のうち、株主の投資が継続されていることが担保されていることを証することができるものについては、経済実態に実質的な変更がないと考えられる。こうした場合に、課税の繰延や特定口座への受入といったことが可能となるよう要望する。
- ・ 配当金が資本剰余金を原資とするものであった場合、「資本の払戻し」に該当する部分は「みなし譲渡」となる。「みなし譲渡」部分については、措法通達37の10・37の11共－1（6）により、収入すべき時期は「その効力を生ずる日」とされている。この通達を踏まえ、証券会社においては、源泉徴収選択口座で保管する株式について、「資本の払戻し」があった場合、発行体からの純資産減少割合等の情報の通知（交付に係る効力発生日の2週間前までに行うこととされている。）をもとに、効力発生日において取得価額の調整処理を行っている。

しかし、配当に関する株主提案等が行われたことを受け、「配当金支払開始日が配当基準日から起算して3か月を超える場合」については、配当の効力発生日として株主総会の日を設定することとされている。

この場合、純資産減少割合等の情報の通知は効力発生日（株主総会の日）以後に行われることになり、効力発生日（株主総会の日）から通知がされるまでの間で当該銘柄の売買が行われた場合、証券会社では特定口座の取得価額・損益を再計算する必要があり、過大な事務負担となっている。この過大な事務負担を避けるべく、源泉徴収選択口座におけるみなし譲渡収入について収入すべき時期を効力発生日から支払開始日に変更していただきたい。

(3) NISA（少額投資非課税制度）及びつみたてNISAの恒久化、拡充及び簡素化のための税制措置

NISA（少額投資非課税制度）の拡充及び簡素化

【理 由】

- ・ 2024年以降のNISAの円滑な実施のために以下の点を要望する。
非課税口座廃止通知書等の紙媒体でのやり取りや年の途中での金融機関変更の制限が顧客の利便性を阻害

していることから、NISA口座の金融機関変更手続を見直し、顧客の利便性向上を図ることを要望する。

NISA及び特定口座で保有する上場株式等へのコーポレートアクションにより取得した株式の端株、非課税保有限度額を超過してNISA口座で買い付けた上場株式等及び累積投資勘定及び特定累積投資勘定で保有する上場株式等の併合等により要件を満たさなくなった上場株式等について、顧客の利便性向上のために、NISA口座に受け入れられなかったこれらの上場株式等について、特定口座への受け入れを可能とすることを要望する。

現行ではNISA口座内保有上場株式等に割り当てられた有償増資等により取得した上場株式等は年間投資枠を費消せず受け入れることが可能であるが、新しいNISAにおいて現状の取扱いを継続すると非課税保有限度額を超過する可能性があるため、有償増資等により取得した上場株式等をNISA口座に受け入れる際の取扱いを見直すことを要望する。

基準額提供事項を認定クラウド事業者を通じて提供するにあたり、非課税口座年間取引報告書の記載事項についても、基準額提供事項と一体化してクラウドを通じた提出も認め、非課税口座年間取引報告書に係る事務等の簡素化を図ることを要望する。

- ・ 所在地確認に要する事務負担は極めて大きいことから、所在地確認の廃止を要望する。また、廃止しない場合は、NISA口座はすべてマイナンバーと紐づいていることから、税務当局はJ-LISを通じてマイナンバーをキーにNISA口座開設者の所在地を確認し、異動のあった顧客についてのみ金融機関による確認を行うこととすることで、事務を簡素化することを要望する。さらに、顧客ごとに異なる所在地確認を実施することは、税務当局、証券会社等、顧客など全ての関係者において非常に大きい事務負担となることから、口座開設年が同一の顧客ごとに、一律の基準日に一斉に行うこととしていただきたい。

(4) 個人投資者のリスクテイクを支援するための税制措置

【理 由】

- ・ 上場株式等の譲渡損失の繰越控除期間（現行3年間）を延長すること。現行制度上、ある年において上場株式等の譲渡損失が発生した場合、その損失を翌年以後3年に亘って繰越控除することが可能とされているが、リーマンショック時に大きな譲渡損失を被った投資家において、その後3年間で損失のすべてを控除できたケースはほとんどなかったことや、各年の利益についてはすべて課税される（損失のように「控除しきれない」（課税されない）というケースがない）こととの整合性を踏まえると、現行の繰越控除期間では十分ではないと考えられるため、その延長を要望するもの。

(5) 外国金融機関等の債券現先取引等（レポ取引）に係る利子の課税の特例

【理 由】

- ・ 外国金融機関等及び外国ファンドの債券現先取引等（レポ取引）に係る利子の課税の特例について、適用期限の撤廃及び対象債券等の範囲の拡充を図ること。証券会社等が外国法人（外国ファンド）との間で一定の外国国債を対象債券として行うレポ取引について、一定の要件のもと適用期限付きで利子の課税の特例が講じられているが、当該適用期限の撤廃を要望するもの。また、同特例措置の対象債券について、民間国外債を加えるなど拡大を図ることを要望する。

(6) 外国金融機関等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る課税の特例

【理 由】

- ・ 外国金融機関等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る課税の特例について、適用期限の延長又は撤廃及び外国金融機関等の範囲の拡充を図ること。証券会社等が外国金融機関との間で行う店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子について、一定の要件のもと適用期限付きで非課税となる特例措置が講じられているが、当該適用期限の撤廃を要望するもの。また、同特例措置の対象となる外国金融機関等の範囲の拡充を図ることを要望する。

(7) その他金融商品への投資について

【理 由】

- ・ 社会の持続的な発展に貢献する金融商品への投資について税制上の恩典を与えること（例えば、一定の要件を満たす債券への投資に関して、個人投資家については所得税・住民税、法人投資家については法人税において、特別な控除を可能とすること）。SDGs（持続可能な開発目標）は、国連加盟国全体で取り組むべき目標であり、政府においても「SDGsアクションプラン」を定め、目標達成への取り組みを推進しているところである。しかし、達成に必要とされる資金が大幅に不足していることから、国内の民間資金を活用するとともに、投資家にとって安定的なリターンを確保するための施策を求めるもの。
- ・ 地方創生に貢献する企業が発行する株式への投資について税制上の恩典を与えること（例えば、一定の要件を満たす企業が発行する株式への投資について、個人投資家の所得税・住民税から特別な控除を可能とすること）。2019年6月に公表された成長戦略フォローアップにおいて、「地域未来牽引企業等の地域経済を牽引する事業を行う者に対して、地域未来投資促進法をはじめ、予算、税制、金融、規制の特例などの支援策を重点投入する」とされているところ、直接金融を通じて成長に向けたリスクマネーの供給促進を図るための施策を求めるもの。

(8) 株式報酬制度に対する税制優遇措置

【理 由】

- ・ 税制適格ストック・オプションの要件を緩和することを要望する。多くの日本企業が増え続ける内部留保を成長のための投資へ回さず、利益を生まない資本のまま放置したり、株主へ還元したりして所得格差を広げている。このような企業行動を変えるためには、役員のみならず従業員も含めて会社の資本効率に対する感度をあげる必要があると考える。
そのための税務面からの施策として、税制適格ストック・オプション等の株式報酬制度に関連する税務上の要件を質的にも量的にも拡大し（例えば、権利行使可能期間の拡大、年間の権利行使価額の合計額の上限の上方修正等）、役員や従業員の報酬に占める株式報酬の割合をもっと増やしていくインセンティブをつくるべきである。
- ・ 譲渡制限付き株式等については、権利行使時に給与所得として課税がなされているところ、企業の持続的成長を後押しするための従業員向けインセンティブプランとして、一定の要件を満たす譲渡制限付株式については、課税時期を譲渡制限解除時ではなく売却時まで繰り延べるとともに譲渡所得課税とする制度を創設することを要望する。

3 確定拠出年金税制等の見直し

- ・ 改正高年齢者雇用安定法により、70歳までの就業確保措置が努力義務とされるなど、今後、高年齢者層における労働者の増加が見込まれる中での制度的対応として、iDeCoにおいても加入可能年齢の拡大を検討すべきではないかと考える。また、70歳まで加入可能となった場合（企業型DCは既に加入可能）、受給開始までの期間が短いと十分な拠出・運用ができない可能性があることから、掛金拠出と運用を一定期間確保するためにも、企業型DC及びiDeCoの受給開始年齢の引上げが重要であると考ええる。

老後の私的年金水準の実質的な確保のため、企業型DC（マッチング拠出）、DB、iDeCoの制度をトータルに考え拠出限度額を引き上げること、加入者の自助努力による十分な額の老後資金の確保を促すための一定年齢以上の加入者に対し拠出限度額に加えて一定額の追加拠出（キャッチアップ拠出）枠を設けること、所得の変動を前提とした生涯拠出枠と自由度の高い年間拠出枠の導入を検討していただきたい。

また、現行制度では、マッチング拠出についても上限が課されており、利用者の自助努力による資産形成の妨げになっているという指摘があることから、緩和を要望する。

勤労者等の退職後の生活を支える年金資産の維持・安定を実現し、国際的にも見劣りしない水準の制度とするため、2026年3月末まで課税凍結されている積立金の特別法人税について撤廃を要望する。主要先進国で

このような積立金に課税している例はないことから、撤廃が必要である。

- ・ 2018年5月の制度開始以降、中小事業主掛金納付制度（iDeCo+）の実施企業は順調に増加しているが、iDeCo+の対象外であっても退職給付制度がない企業は一定数存在している。そのような企業に勤める従業員の老後の資産確保は喫緊の課題であり、iDeCo+の対象企業に係る従業員規模の要件を緩和するべきであると考ええる。

また、60歳未満での中途引出が極めて厳格に制限されており、困窮時の引出しも認められていないため、企業にとっても個人にとっても利用しづらいとの指摘があることから、緩和を要望する。

さらに、個人型確定拠出年金（iDeCo）は、加入者が拠出する掛金の全額が所得控除の対象となるが、課税所得がない第3号被保険者はそのメリットを享受できないため、配偶者の所得から控除可能にすべきである。

また、主に預金で運用している財形年金貯蓄は、超低金利の状況では、将来に向けた資産形成への寄与は低いものと考えられる。将来に向けた積極的な資産運用ができるようにするため、財形年金貯蓄の残高（解約金）から個人型確定拠出年金（iDeCo）への移換を可能としたい。

そのほか、これまで制度間の年金資産の移換（ポータビリティ）については数回にわたる法改正により改善が行われたところだが、企業年金制度がない企業に勤めていた従業員に関しては制度改善の恩恵を得られていない状況であり、引き続き雇用情勢の改善に伴い中途採用等の増加が見込まれる中、特に企業年金制度がない企業に勤めていた従業員については老後の資産の確保が不十分な可能性が高いため、当該者が受け取る退職一時金については、通常の拠出枠とは別にiDeCoへの移換を認めるべきであると考ええる。

- ・ 人生100年時代において、働き方やライフコースが多様化する中、働き方や給付の種類によって有利・不利が生じない中立的な税制のあり方について、議論が進められている。その中で、退職給付に係る税制については、雇用や退職給付の在り方だけでなく、長期雇用による熟練工の養成等を前提とした製造業における人材活用や個人の生活設計にも大きく影響するため、より慎重に検討する必要がある。

また、少子高齢化が急速に進行し、社会保障負担が財政に与える影響が大きくなる中、公的年金制度を補完するものとして民間の自助努力に基づく企業年金制度の重要性が益々高まっている。年金制度を通じた老後の所得保障の充実を図るため、企業年金制度を普及・促進するための税制面での適正な措置が必要である。

確定拠出型年金の個人型については、拠出限度額および加入可能範囲の拡大といった制度改善が順次図られてきたが、制度の中立性・公平性の確保や制度の更なる普及の観点から、企業型において、確定給付型年金にはない非課税拠出限度額を撤廃すべきである。

Ⅲ 相続・贈与税等

(1) 相続税評価額等の見直し・手続等

1) 非上場株式の評価方法にDCF法を追加すること

- ・ 非上場株式の価額を財産評価基本通達に従って評価する場合には、その株式発行人の規模に応じ、類似業種比準方式又は純資産価額方式で算定することとされている。しかし実務上、企業評価や資産評価の場面等ではDCF法を用いることが多いため、非上場株式の評価においてもこれを認めることとしていただきたい。

2) 株式及び株式投資信託の相続税の評価等

【理 由】

- ・ 上場株式等は価格変動リスクが他の資産に比べて大きいことから、評価の安全性の観点から相続税評価額を見直すべきであり、例えば、「上場株式等の相続税評価額について、評価の安全性に配慮し、現行よりも長い期間の株価まで評価の対象に含めること」、「上場株式等について、相続発生から相続税の申告までの間に著しく価格が下落した場合には、下落後の価格を相続税評価額とする救済措置を講じること」、「上場株式等の相続税評価額を、評価の安全性の概念を踏まえて、相続時から納付期限まで（10ヶ月間）の価格変動リスクを考慮して、一定の割引をしたものとする」となどを認めるべきであると考える。

3) 相続財産を譲渡した場合の相続税の取得費加算の特例

【理 由】

- ・ 相続財産を譲渡した場合の相続税の取得費加算の特例について、相続税の申告期限の翌日以後3年を経過する日までとされている適用要件を撤廃すること。本特例の適用は相続税の申告期限の翌日以後3年以内に売却を行ったものに限られているため、相続人による相続財産の長期保有を阻害し、早期売却を促す要因となっている。相続に伴う株離れの要因を排除することで証券市場のより一層の活性化を図るとともに、相続人が中長期的な視点で自らの投資・資産形成を行えるようにすることができる。

4) 上場株式等による物納

【理 由】

- ・ 上場株式等による物納のためには、延納によっても金銭で納付することが困難であることを「金銭納付を困難とする理由書」によって提示することが求められており、また、「延納によっても金銭で納付することが困難な金額の範囲内であること」の要件が、相続財産以外の相続人固有の資産までも納税資金に含めて判定されるため、物納利用には高いハードルが存在している。相続した株式をすぐに売却してしまう「株離れ」の存在も指摘されており、今後、高齢化の更なる進展によって市場に悪影響を及ぼすことも危惧される。こうした状況を改善するため、物納利用の要件を緩和することを要望する。

(2) 租税回避防止規定（みなし贈与）の適用範囲の明確化

【理 由】

- ・ 相続税法施行令第33条第3項第1号ニの定義にある「法人」「会社役員」の範囲が限定されておらず、あまりにも範囲が広すぎる。納税者の予測可能性を担保するため、範囲の限定を望む。業界団体である公益法人の役員、一般社団・一般財団が100%保有する子会社の役員（親族関係ない）であっても対象となる。
- ・ 相続税法施行令第34条第3項第6号イの定義にある「法人」「会社役員」の範囲が限定されておらず、あまりにも範囲が広すぎる。納税者の予測可能性を担保するため、範囲の限定を望む。業界団体である公益法人の役員、一般社団・一般財団が100%保有する子会社の役員（親族関係ない）であっても対象となる。

(3) 相続により取得した非上場株式を発行会社に譲渡した場合の課税の特例

【理 由】

- ・ 相続時精算課税制度で取得した株式について、相続までの間に株式交換があった場合には別の株式に交換される。所得税法57条の4が適用された交換後の株式を措置法9条の7の適用範囲に含めてほしい。措置法9条の7は相続税納付のための相続財産の譲渡に係る課税の負担軽減を目的している。株式交換は一株主の意思によって行われるものではないことから、所得税法57条の4により譲渡がなかったものとみなされた株式について救済することは措置法9条の7の趣旨に合致するものとする。

Ⅳ 消 費 税

(1) 適格請求書等保存方式に関する要望

【理 由】

- ・ 複数税率を廃止することで、消費税インボイス制度を廃止していただきたい。消費税インボイス制度は中小企業だけでなく、大企業もシステム改修や下請法対応などで事務工数が増加していること、免税業者に対して2割特例や簡易課税への移行推奨もあり、益税防止という目的が希薄化しているのではないかと。
- ・ 免税事業者から適格請求書が交付される場合には、仕入れ側において、相手方が免税事業者か否かの判定が困難であり、正確な情報を把握するには莫大な工数が必要となることから、適格請求書の交付がある場合には、仕入れ税額控除を認めるよう特例を設けるべきである。
- ・ インボイス制度導入後、3万円未満の取引においては、現行制度のような「帳簿のみの保存」による仕入税額控除が認められないこととなった。この制度導入により請求書の保存やインボイス発行等の事務的負担が増加するため、3万円未満の取引は従来通り帳簿保存のみで仕入税額控除ができるようにすることを要望する。
- ・ 3万円未満の取引について、現行と同じく取引内容にかかわらず、一律帳簿のみの保存で仕入税額控除可としてほしい。少額の取引について、1件ずつ適格請求書を入手するのは事業者にとって負担や手間が相当増えるため。
- ・ 国税庁 適格請求書発行事業者公表サイトにて、「登録番号以外（例えば会社名など）から検索可能にして欲しい。

サイトには以下の記載があるが、仕入明細書を発行するためには、取引先の登録番号を事前に把握する必要があるため。

＜サイト内 文言（質問番号：0002）＞

当サイトでは、「登録番号」以外による検索はできません。

当サイトは、取引先から請求書等を受領した方が請求書等に記載されている番号が「登録番号」であるか、また、その記載された「登録番号」が取引時点において有効なものか（適格請求書発行事業者が登録の取消等を受けていないか）を確認することを目的としているため、「登録番号」を基に検索することとしています。

- ・ 今後の電子インボイスへ切り替えを考慮すると、一取引ごとの処理の方が適切と考えるため、取引ごとの端数処理を容認いただきたい。
- ・ 端数処理の取り扱いとして、一取引単位ごとの消費税端数処理を認めていただきたい。実際の取引においては、取引毎に実務処理が進むため、適格請求書毎の端数処理は取引実態と乖離しており、適格請求書毎の端数処理ではまとめて処理を修正する必要性が生じ、実務上の対応に多くの工数とコストをかける必要性が生じてしまうため、一取引ごとの消費税端数処理についても認めべきである。また、引き渡しの都度消費税を計算することの方が、本来の消費税のあり方に適合していると考えられる。
- ・ 売手側負担の振込手数料の税率を銀行の役務提供時の税率で処理することを認めること。銀行がHPなどで手数料を公表している場合、そちらを電子取引による簡易インボイスと認めること。

令和5年税制改正で対価の返還等として取り扱うことが認められた。しかし、銀行の手数料であれば明らかに税率は10%だが、対価の返還の場合はその元となった取引の税率（軽減税率の場合は8%）での処理が必要であり、事務処理が煩雑である。

- ・ 2029年9月30日分までとされている免税事業者からの課税仕入れに係る経過措置の適用期限を延長いただきたい。

今般の経過措置に係る免税事業者をはじめとする各事業者のインボイス制度に対する対応や、免税事業者と取引をする課税事業者の対応を鑑み本経過措置の適用延長を行うことで、売手となる免税事業者・買手となる課税事業者双方にとって人的・制度的メリットと制度の浸透が図れると考える。

- ・ 立替取引について、仕入先のインボイスのコピーを立替事業者から入手し保存が必要となるが、対象が膨大にあり実務上困難であるため、仕入税額控除要件を緩和していただきたい。

- ・ 自販機特例について、帳簿に自販機の住所又は所在地の記載が必要となっているのが、実務負担軽減のため、必須記載事項から除いてほしい。

(2) 仕入税額控除

大企業等に対する95%ルール不適用の見直し

【理 由】

- ・ 課税売上が5億円を超える法人においても95%ルールを復活していただきたい。平成23年の税制改正により課税売上が5億円をこえる法人については95%ルールの対象から除外された影響で、現状は課税売上割合が100%に近いにもかかわらず、課税仕入を課税売上対応分、共通分など分けて把握することが必要となっている。売上規模に関わらず95%ルールが適用されれば、そういった事務処理が効率化されるため。
- ・ インボイス制度導入の影響で、より複雑になった消費税計算を回避するため、仕入税額控除制度における「95%ルール」の復活を要望する。

(3) 申告・納付期限の延長等

【理 由】

- ・ 法人税の申告期限と合わせた申告期限の延長制度の導入を要望する。法人税と消費税は連動する項目が多く、消費税の確定申告後の法人税の申告調整により、修正申告等が発生する場合がある。現在1か月の申告期限延長は認められているが、法人税で2か月の延長を実施しているケースもあるため、消費税もそれに合わせて延長できるようにしていただきたい。
- ・ 法人税・地方税の申告期限を見直す。もしくは延長申請法人については、納期限を延長申請後の期日とし、その期間の利子税・延滞税、延滞金の賦課を廃止する。消費税についても上記と連動するようにすることを要望する。

現行の決算日後2ヶ月での申告・納付は物理的に不可能であり、実務にそぐわない。利子税軽減のための見込納付作業も大きな事務負担となっている。

消費税については法人税側での税務調整に連動する部分が多く、毎期のように法人税申告時の修正申告が必要となり、事務負担が大きい。1ヶ月延長が認められるようになったが、連結納税採用法人は結局一致しないため作業が減らない。

- ・ 法定期限よりも1か月の延長は認められているが、法人税の申告と消費税は並行して進んでいるものであり、法人税の申告内容確定と作業が同タイミングとなるため、グループ通算制度を採用している等で、法人税の申告期限が2か月以上延長されている場合には、法人税と消費税の申告期限を同日とすべき。

マスターファイル、CbCR、ローカルファイルの作成により、事業年度終了後の事務工数が増加する為、消費税についても、法人税申告に合わせた申告期限の延長を認めるべきである。

- ・ 法人税の納期限の延長の適用を受けている場合、消費税の申告後に法人税の修正があった場合に、消費税の修正申告が必要となるため、連結納税適用会社は、連結納税の確定申告・納期限（2か月延長）まで、消費税の申告・納期限を延長していただきたい。
- ・ G通算の離脱や取り止めなどで前年にみなし事業年度がある場合、直前事業年度の事業年度月数が少ないと、年度末に売上が集中するような事業モデルの場合に予定納付が極端に増加する可能性があるため、直前期が3ヶ月未満のときは、直前の複数期（合計4か月以上となる期間）での判定も可能にしていきたい。

(4) その他

1) 電気通信利用役務の提供等

【理 由】

- ・ 電気通信利用役務の提供の範囲を明らかにすることを要望する。電気通信利用役務の提供の範囲が明確でなく、実務上の判断に支障をきたすことが予想される。たとえば、以下の問題がある。

①消費税法基本通達5-8-3（電気通信利用役務の提供）において、「電気通信利用役務の提供」に該当する取引の例として、「電話、電子メールによる継続的なコンサルティング」が挙げられている。

「電話、電子メールによる継続的なコンサルティング」も、顧客からの依頼により何時間もかけて情報収集・調査をして提供されることが多いことを考えると、国税庁のパンフレット（「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等について」）において、「『電気通信利用役務の提供』に該当しない取引の具体例」で示されている「他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているもの」との相違点が見いだせない。

②「電気通信利用役務の提供」の定義規定（消法2①八の三）に例示として「電気通信回線を介して行われる著作物の提供（その著作物の利用の許諾に係る取引を含む）」が示されている。この括弧書きの挿入は、著作物の提供には著作権法第63条（著作物の利用の許諾）に該当する行為が含まれうることに配慮したものだと考えられる。

一方、国税庁の「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等に関するQ&A」問2-1では、「電気通信利用役務の提供」に該当しないものの例として、「著作権の譲渡・貸付け」が挙げられている。「著作権の貸付け」は、消費税法基本通達5-4-2等から「著作物の利用の許諾」に近い概念だと考えられる。

したがって、「著作物の利用の許諾」に係る取引のうち、「電気通信利用役務の提供」に該当するものと該当しないものとの区分が明確でない。

2) 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

【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額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額を対価とした譲渡が行われたものとして取り扱われる。一方、消費税法上現物出資における課税標準額は、当該出資により取得する株式の取得時の価額とされ、また株式交換・移転に係る課税標準額については明確な規定はないものの、法人税法上の規定を準用する規定もなく、対価となる株式の時価となると考えられる。企業の再編を促す目的で適格組織再編税制が導入された背景を鑑み、消費税法上の取扱いを法人税法上の取扱いに合わせる、すなわち課税標準を帳簿価額とすべきである。また、株式交換・株式移転については、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、合併と同様に取り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。
- ・ 株式交換・株式移転が行われた場合の「有価証券の譲渡」を対象外取引とするよう整備することを要望する。

消費税法上、包括承継は「資産の譲渡」に該当せず、消費税の対象外取引となるため、会社法上、資産・負債の承継が包括（部分）承継と整理されている合併又は分割は対象外取引となる。

一方、株式交換・株式移転は包括（部分）承継には該当せず、株式の譲渡と整理されることから、完全子法人の株主が取得する株式交換完全親法人株式又は株式移転完全親法人株式の価額（及び交付金銭等の価額）の合計額が譲渡対価の額となり、消費税法上、非課税取引となる。

株式交換・株式移転も会社法上の組織再編法制であり、合併・分割と並んで用いられるM&Aの手法である以上、株主における消費税の計算に影響を及ぼさないようにする（つまり対象外取引とする）ことが、企業の組織再編成を活発にし、ひいては日本経済の活性化に資することになると考えられる。

3) 非課税取引

【理 由】

- ・ 我が国において、損害保険料は、消費税の導入以来、「課税することになじまないもの」と位置付けられ非課税とされてきました。しかし、このために、一般事業者であれば認められる仕入れに係る消費税負担の控除（仕入税額控除）が、ほとんど認められないこととなり、結果として損害保険料には、代理店手数料や物件費などにかかる消費税相当額が、転嫁せざるを得ない「見えない消費税」として含まれていく構造と

なっております。このことは、国民にとってのわかりにくさとともに以下の「税の累積」・「税の中立性の阻害」という2つの課題を発生させております。

付加価値税制度を導入している諸外国においては、こうした課題を踏まえた制度設計を行い、また影響の緩和策も実施しております。我が国においても、税率の引上げに伴って拡大する上記課題を解消する抜本的な対策の検討を進めていくことが必要であると考えます。

4) 「収益認識に関する会計基準」の適用に伴う消費税の取扱い

【理 由】

- ・ 「収益認識に関する会計基準」の導入に伴い、法人税法上は基本通達の改正が行われたが、消費税法上は通達改正等はなく、原則として資産の譲渡等の時期や対価の考え方は従来通りとなっていることから、法人税法上の「履行義務の充足」という観点での関連契約の結合は認められ、消費税法上は関連契約の結合は認められていない。契約の結合により複数契約を1つの履行義務とした場合、資産の譲渡等の時期について法人税と消費税で異なることになるため、消費税法上も契約の結合を認めていただきたい。

関連法令も多いことから、法的安定性及び納税者の予見可能性を高めるために、消費税法上で工事完成基準を採用している場合における「契約の結合」はどのように取り扱われるものか、「結合」が認められないケースがどのようなものか、法人税法上で契約を結合している場合における消費税法上の取扱いに関する例示を増やし、公表していただきたい。

- ・ 1つの取引で2つの処理を伴うことは現実的に実務上困難であり、大幅な事務負担増が見込まれるため、消費税と法人税・会計で処理が異なる場合が生じることから双方を一致させることを要望する。

5) 軽減税率の税率に対する意見

【理 由】

- ・ 旧税率（8%）適用取引（国税6.3%、地方消費税1.7%）と軽減税率（国税6.24%、地方消費税1.76%）で、国税と地方消費税の税率の内訳が異なることから、一致させることを要望する。

V その他の国税

(1) 印紙税

印紙税の廃止・簡素化等

【理 由】

- ・ 有形の文書の有無により課税の有無が分かれる状況にあるが、インターネット取引の増加等を鑑みると、制度そのものが不合理なものとなりつつあるため、印紙税制度の廃止を要望する。
- ・ 契約書を紙で作成すると課税され、電子で作成すると課税されないという課税の不公平が発生しており、電子取引が益々進展していることから印紙税は経済社会の情勢に合わず、この際印紙税を廃止されたい。
- ・ 経済実態と著しく乖離している印紙税は直ちに廃止すべき。
- ・ 流通課税として、消費税との二重課税としての側面もあり、何らかの抜本的な見直しが必要ではと思慮される。電子取引と紙とで課税の公平性が確保されていない点に鑑みて廃止を検討してほしい。
- ・ 印紙税（法）の廃止を要望する。取引の証左である書類に担税力を認め、課税対象としているが、一方で電子化を推進するために電子帳簿保存法の改正がされるなど、国策として書類の削減・電子化が喫緊の課題である今日、書類に担税力を認めるのは時勢に沿わない。
- ・ 電子商取引が普及拡大しており、電子帳簿保存法の導入による更なるペーパーレス化も見据え、印紙税が課されない電子契約との公平性の観点から印紙税の廃止を要望する。
- ・ 第2号文書（例：修理加工・クリーニング等の承り伝票等）と、第17号文書（レシート・領収書等）は廃止すべきである。
- ・ 紙媒体で作成した文書に対してのみ課税する印紙税は合理性に欠けていると考えられるため廃止してほしい。
- ・ 行政手続のデジタル化への推進、また、建設業を始めとする特定の業種による税負担の不公平感（取引自体と利益、並びに印紙・消費税との二重課税）解消のために、印紙税は廃止していただきたい。

(2) 登録免許税

- ・ PPP/PFI事業の、より一層の事業拡大、通常の公共事業とのイコールフィッティングのために、公共施設等運営権の登録等に係る登録免許税の免除（軽減）措置の拡充を要望する。

地方税の部

I 地方税全般

(1) 地方税制度全般の抜本的見直し

【理 由】

- ・ 企業及び税務当局の事務負荷が高く、また要件/手続きともに複雑な税目が多い為、各種税目の廃止及び簡素化を要望する（地方税に限らず）。

(2) グループ通算制度の導入等

【理 由】

- ・ 地方税（法人住民税・事業税）へのグループ通算制度の導入をお願いしたい。グループ通算制度の適用は法人税に限られているが、その適用範囲を法人税と一体で計算される地方税（法人住民税・事業税）にも対象範囲を広げていただきたい。
- ・ 国税と地方税で制度に差異があることによりグループ通算制度が複雑化しており導入の阻害要因の一つになっているとおもわれるため、グループ通算制度を地方税においても導入していただきたい。
- ・ グループ通算制度の適用範囲を法人住民税・事業税にも広げていただきたい。
 - ・ 法人税については企業グループの一体経営に沿ったグループ通算制度が適用できるが、法人住民税・事業税には適用ができず税負担がアンバランスとなっているため。
 - ・ 法人住民税の外国税額控除や欠損金の控除については一部グループ通算による法人税の影響を受けるため、損益通算等についてもグループ通算を可能とし、法人税と整合を図っていただきたい。

(3) その他

地方税における外国税額控除

【理 由】

- ・ 投資信託等（証券投資信託・ETF・JDR・REIT等）に係る外国税額控除制度を住民税においても適用すること。平成30年度及び平成31年度税制改正により、投資信託等が外国で納付した税額について、公募株式投資信託や、株式数比例配分方式を選択している場合のETFやREIT、JDRの分配金のように投資信託等（外国税額を納付した者）と源泉徴収義務者（支払の取扱者である証券会社等）が異なる場合でも、その国内における収益の分配に係る所得税の源泉徴収税額から控除することが可能となったが、住民税においても当該措置の適用を要望するもの。
- ・ 法人住民税法人税割（以下「法人税割」）の課税標準を計算する場合において、法人税額の計算上適用した租税特別措置法の税額控除規定があるときは、その税額控除額を足し戻した額を法人税割の課税標準とすることとされている。（法人が中小企業者等である場合には、特例あり。）
 - 一方で、法人税割における外国税額控除限度額は、「法人税の外国税額控除限度額×法人税割の税率」と規定されており、この計算で用いる「法人税の外国税額控除限度額」は、租税特別措置法の税額控除規定適用後の法人税額をベースに計算することとされている。

このような計算構造となっている結果、租税特別措置法の税額控除規定の適用により、法人税及び法人税割の合計納付額が、これを適用しない場合と比して増加してしまうケース（税額控除規定の適用により法人税の納付額は減少するものの、法人税割における外国税額控除限度額が租税特別措置法の税額控除額に対応

する分だけ減少してしまい、法人税割の納付額が法人税の納付額の減少分以上に増加してしまうケース）が生じることがある。

各種政策等の観点から創設した租税特別措置法の適用の妨げにならぬよう、地方税法における外国税額控除限度額の計算方法の適切な見直しが必要と考える。

Ⅱ 住民税・事業税

(1) 申告納付先の一元化等

【理 由】

- ・ 地方税共通納税システムで一部改善されるが、申告についても窓口を一本化してほしい。
- ・ 地方分権・自治は十二分に理解するも、自治体ごとに発生する申告・納付、延滞税の納付・還付手続は非常に煩雑なため、国税・地方税の申告・納付、延滞税や還付手続等について、国へ一元化（国への一括納付・還付）していただきたい。
- ・ 事務負担の軽減の観点から、法人事業税・住民税も地方消費税と同様、国（税務署）に一括して納付できるよう改善を要望する。
- ・ 事務負担軽減のため、地方税も国等に一括で申告・納付を行えるようにしていただきたい。現状は各自治体に対して個別に申告書の提出・納付を行うことから、申告に手間がかかったり、各自治体から同じ内容の問い合わせが発生し何度も対応しなければならないことがある。
- ・ 事務負担の軽減の観点から、法人事業税・住民税も地方消費税と同様、国（税務署）に一括して納付できるよう改善を要望したい。
- ・ 地方税の申告・納税がなくなる限り、企業側の負担は解消しないため、国による一括徴収を要望する。

(2) 外形標準課税における課税標準の見直し

1) 保険業に係る法人事業税の現行課税方式の維持

【理 由】

- ・ 損害保険業に係る法人事業税は、昭和30年より収入金額を課税標準とする100%外形標準課税が導入されており、地方公共団体の安定的な税収確保に貢献してきました。損害保険業は保険事故の発生により各年度の収益環境が大きく変化するという特性があるため、所得課税を組み入れて税額が大きく変動する仕組みとするよりも、現行課税方式を維持する方が税収の安定化を目指した外形標準課税導入の趣旨に沿うものと考えます。

また、応益課税という事業税の基本的な性格に鑑みれば、100%外形標準課税である収入金額課税方式が適当と考えます。

2) 電気供給業・ガス供給業に係る法人事業税の現行課税方式の見直し等

【理 由】

- ・ 所得課税事業と収入金課税事業を併営する場合に、区分計算を実施する事務作業量が負担となっているため。また固定買取制度の導入により電気供給への新規参入する者との課税の公平性を確保するため。

経過措置として電力小売事業については、所得割、外形と組み合わせた制度に変わったが、余計手間が増える形になった。

以上の点から、収入金課税について所得課税に一本化してほしい。

- ・ ガス事業で採用されている収入金課税方式は、所得課税方式に比べ税額が大きくなる傾向があり、その他事業と比べ著しく不公平となっている。

平成30年度税制改正や令和4年度税制改正によって、大手事業者以外の非託送事業について見直され、大手事業者も一部改善したものの、引き続き大手事業者の製造・小売部門においては収入金課税方式が継続されることとなっており、見直しは途上である。

小売全面自由競争環境下におけるイコールフットINGの確保や大手事業者を中心としたカーボンニュートラルに向けたメタネーション等の技術開発を進めるため、ガス事業に課される事業税を、その他事業と同様の所得課税方式に統一することを要望する。

- ・ 課税の公平性・担税力の観点から、ガス・電力事業の課税方式について、収入金課税方式から他業種と同様の課税方式とするよう要望したい。令和4年度からは特定ガス供給業についても収入割と外形を組み合わせ

せた制度に変わっており、事務作業量の負担も増している。

- ・ ガス事業で採用されている収入金課税方式は、所得課税方式に比べ税額が大きくなる傾向があり、その他事業と比べ著しく不公平となっている。

平成30年度税制改正や令和4年度税制改正によって、大手事業者以外の非託送事業について見直され、大手事業者も一部改善したものの、引き続き大手事業者の製造・小売部門においては収入金課税方式が継続されることとなっており、見直しは途上である。

小売全面自由競争環境下におけるイコルフットィングの確保や大手事業者を中心としたカーボンニュートラルに向けたメタネーション等の技術開発を進めるため、ガス事業に課される事業税を、その他事業と同様の所得課税方式に統一することを要望する。

3) その他・課税標準の見直し

【理 由】

- ・ 支払賃金や支払賃料・利子等の事業継続・雇用維持努力に対して課税する外形標準課税制度は、社会環境の変化にも合わない制度であり、抜本的に見直して、適正な負担レベルまで下げられたい。
- ・ 欠損填補が行われた場合の資本金等の額の調整規定を合併法人においても適用することを要望する。資本金又は資本準備金を減少し、その他資本剰余金を欠損填補に充てた部分の金額については、資本割の課税標準である資本金等の額から控除することとされている（地法72の21①三）。

しかし、合併前に被合併法人がこの規定の適用を受けていたとしても、合併後の合併法人が同様の調整を行うこととする規定がなく、不合理であると考える。

- ・ 期中に合併が行われた場合の法人事業税の資本割の算定方法を見直すことを要望する。地方税法上、資本割の課税標準は、各事業年度終了の日における資本金等の額とされていることから、たとえば期中に合併が行われた場合には、以下のそれぞれの期間について資本割が課税されることになる。

(A) 被合併法人の期首から適格合併の日の前日までの期間

(B) 合併法人の期首から期末までの期間

しかし、(A)の期間については資本割の課税が重複することとなることから、(B)における同期間について、資本割の課税を免除していただきたい。

- ・ 資本割・均等割の課税標準から通算子法人清算時の譲渡損益相当の額を除外するよう、地方税法を改正頂きたい。

法人税法上、通算子法人清算時には、清算会社からの「残余財産分配額」と親会社が保有する「清算会社株式の税務上簿価」の差額（譲渡損益相当）を、親会社の「資本金等の額」に繰り入れることになっている。

一方、地方税法上、事業税の資本割、及び、住民税の均等割は、「資本金等の額」を課税標準としている。その為、当該譲渡損益相当の額に応じて、資本割及び均等割が増減することになる。

資本割、及び、均等割の課税趣旨は、各会社の事業活動の規模に応じた税負担を求めるものと考えられる。

通算子法人清算は親法人の事業活動規模に影響しないが、通算子法人清算時の譲渡損益相当の額が、結果的に親法人の資本割・均等割の課税標準へ影響することは、本来の課税趣旨にそぐわないと考えられるため、資本割・均等割の課税標準から通算子法人清算時の譲渡損益相当の額を除外していただきたい。

- ・ 現状の計算構造は複雑であり、事務負担軽減のため 計算構造と別表記載内容の簡素化を検討していただきたい。
- ・ 付加価値割の計算において、対象金額の集計に多大な時間を要しており、計算方法の簡素化を希望する。
- ・ 計算に必要なデータが多く、税額計算も複雑で間違いやすく、大きな負担になっているため、外形標準課税の簡素化を要望する。

(3) 法人住民税額の計算

- ・ 法人税で計算した試験研究費税額控除の金額は、法人住民税の課税所得計算上、減算項目となっていない。国と地方の平仄を合わせるべく、法人住民税の課税所得計算上においても、減算項目とするよう要望する。
- ・ 建設業においては、従業者の市町村をまたぐ異動が多く管理が煩雑であるため、住民税均等割の廃止を要

望する。

(4) その他

【理 由】

- ・ 2023年6月から国税還付金については還付通知の電子受領が可能となっているため、法人住民税・事業税の還付通知についても電子受領を選択できるようにしていただきたい。

Ⅲ 事業所税

(1) 事業所税の廃止等

【理 由】

- ・ 事業所税は、固定資産税及び事業税の外形標準課税と類似の課税標準であり、二重課税であるため廃止されたい。
- ・ 特定自治体に限定された偏った課税であり、極めて事務負担が高いため、事業所税の廃止あるいはみなし共同事業体要件の廃止を要望する。
- ・ 計算構造が極めて複雑で負担が多だけでなく、テレワークが一般化しつつある状況において公平な課税が実現しにくくなっていると考えられるため廃止していただきたい。
- ・ 免税点判定における「みなし共同事業判定」について、現行制度は複雑であるため負担が大きい。簡素化を検討していただきたい。
- ・ 賃上げ基調では、従業者割が増え、税負担が増しているため、事業所税の廃止を要望する。
- ・ 建設業においては、現場事務所の開設と廃止が多い中で、手続きの負担が大きいため、事務所・事業所の定義見直しをしていただきたい。
- ・ PPP/PFI事業の、より一層の事業拡大のため、通常の公共事業とのイコールフィッティングのため、PFI事業者に対する事業所税の課税・非課税の整理を要望する。

(2) 申告期限の延長等

【理 由】

- ・ 現状の申告期限（5月末）は法人税の見込納付や消費税の税額計算と時期が重なっており、この時期の企業側の負担が非常に大きい。申告期限の延長を検討していただきたい。

Ⅳ 固定資産税

(1) 償却資産に対する固定資産税の廃止

【理 由】

- ・ 国際的に稀な償却資産税を廃止、もしくは大幅に縮小し、国際競争力強化のためイコールフィッティングの実現をすべき。
- ・ 償却資産税は製造業に負担が重く、また当該資産で稼得した所得に法人税が課せられることから二重課税となっていると考えられる。また、国際的にもあまり例を見ない税制であり、廃止を要望する。
- ・ 行政サービスとの直接的な受益関係が見出しにくく、設備投資促進の妨げとなるため、償却資産税の廃止を要望。
- ・ 償却資産に対する固定資産税の廃止を要望する。償却資産を課税客体とする税制は、一部の国や地域で限定的にみられるものの、国際的に極めて例外的で、我が国製造業にとって国際的なコスト競争力を損なう大きな要因となっており、カーボンニュートラル実現に向けた企業の設備投資意欲にも逆行するものである。現在、中小企業を対象とした極めて限定的な軽減措置が導入されているが、我が国の産業全体の脱炭素化進展への寄与や、国際的なコスト競争力の観点からは不十分と言わざるを得ない。

そもそも、償却資産に対する固定資産税は、設備から生み出される所得に課される税との二重課税の問題、設備型産業に税負担が偏重するという課税の公平性の問題や、地方財政に占める社会保障関係の割合が高まる中での受益と負担のアンバランスな関係の問題等、多くの課題を内包していることから、廃止すべきである。しかしながら、コロナ対応等の影響を受けた地方税財政を取り巻く状況から、すぐには、その実現が困難な場合は、評価額の最低限度額5%を国税における減価償却制度の取扱いに合わせて廃止し、評価額をゼロまで減額できるようにすべきである。

少なくとも、カーボンニュートラル対応の重要性・困難性に鑑み、これらに関連し新規に取得した償却資産に係る固定資産税については、即時に免税とすべきである。

- ・ 償却資産に対する固定資産税は、諸外国でも例外的であり廃止もしくは簡素化することを要望する。企業の国内における設備投資意欲を低下させ、雇用の増加を阻害する要因ともなり得るため。廃止されない場合、圧縮記帳の取扱い、残存価額、償却方法など法人税と相違する部分を統一することにより事務負担の簡素化を進めて欲しい。
- ・ 一物二価であり、自治体の間違いも頻発しているため、償却資産税の廃止を要望する。
- ・ 償却資産税の廃止を要望する。諸外国においても償却資産に対して租税を課す国はほとんどない。申告納付事務が企業の負担となっており、また、投資の意思決定においてはマイナス材料となっているため。
- ・ エレベーターやエスカレーターなどの建物と一体となった電気設備や可動間仕切、保冷・冷蔵設備、陳列什器等は、事業用償却資産として土地・建物とは別に課税されている。

これら事業用償却資産は、バリアフリーや商品の鮮度（安全性）を確保し、消費者の利便性に必要な施設・機械であり、営業収益を生む資産であるから、事業用償却資産への課税は廃止し、収益課税とされたい。

(2) 償却資産税の評価額算定方法と法人税法上の減価償却制度の統一等

【理 由】

- ・ 法人税の考え方と乖離しており、各企業において複数帳簿対応を強いており、事務負担が高いため、課税標準最低額5%の廃止を要望する。
- ・ 建物に係る固定資産税の経過年数（45年）は、法人税の耐用年数（39年）と比較すると長期間であり、固定資産税の残存価額（20%）も法人税の償却限度額（備忘価格）と比べると大きい。

本来、百貨店（店舗）は、時代に合った商業集積としての魅力を維持するため、大規模なリニューアル工事を固定資産税の経過年数や法人税の耐用年数よりも短い期間で実施するところだが、現行の償却方法では減価償却が進まず必要な投資を行えない。

よって、建物（既存も含め）の固定資産税の償却方法を抜本的に見直して、20年間で国税の償却限度額

(備忘価格)まで償却可能とするか、せめて、償却期間・残存価格を国税と同等となるよう見直されたい。

- ・ 取得価額の5%に達した償却資産に対する課税の廃止を希望する。事実上使用済みの資産に対して課税がなされており不合理である。また、法人税においては1円まで償却が認められており、管理面での工数増加の要因となっている。

(3) 固定資産税の負担の軽減

固定資産税の引下げ等

【理 由】

- ・ 我が国企業にとって土地保有に係る税負担は過重なものになっており、企業の国際競争力を阻害し、我が国の立地競争力を低下させている。土地に係る固定資産税については、バブル崩壊後、地価が下落する商業地等の税負担の適正化を図る観点から、負担調整措置における負担水準（前年度の課税標準額／今年度の評価額）の上限の下げ等が図られてきたが、当該上限引下げについては平成14年度を最後（上限70%）に行われていない。また、平成16年度税制改正で導入された、地方自治体が条例により負担水準を60%まで引下げることができる条例減額制度は、減収財源が担保されていないこと等から、実施自治体はごくわずかにとどまっており、ほとんど機能していない。

地価は、コロナ禍からの経済社会活動の正常化が進み、都市部を中心に上昇することで、負担水準が、負担調整措置における据置措置ゾーン（60%～70%）を下回り、固定資産税負担が増加傾向にあることから、あらためて、負担の適正化が求められている状況にある。

上記の状況を踏まえ、国内回帰が進みつつある我が国企業の競争力を確保し、国内立地を更に促進するために税負担の適正化を図る観点から、条例減額制度での限定的な対応でなく、地方税法による全国一律の措置として負担水準の上限を60%へ速やかに引下げるべきである。

- ・ 商業地等に係る固定資産税の負担調整措置（課税標準を評価額の60～70%に調整）の3年間延長を希望する。
- ・ 中心市街地活性化のためのウオーカブル促進政策に係る固定資産税（土地・建物・償却資産）と都市計画税の課税標準の特例措置の2年再延長を希望する。
- ・ 2024年3月末まで、固定資産税及び都市計画税の負担調整措置として、商業地等及び住宅用地について、負担水準（＝前年度の課税標準額÷基準年度の評価額）を基に基準年度の課税標準額を決定し、評価替えによる価格の上昇に伴う税負担の激変を緩和する措置がなされている。また、同月末まで、条例減額制度として、商業地等について、負担調整措置による課税標準額の70%までの一律引き下げ措置を、条例により60%～70%の範囲で引き下げ可能とするほか、商業地等及び住宅用地に係る固定資産税等について、前年度税額に1.1以上で条例で定める割合を乗じた額を超える場合、当該超える額の相当額を減額可能とする措置が講じられている。不動産保有コストの上昇を回避し経済の活性化を図る趣旨から、2024年3月末までの適用期限を延長することを要望する。
- ・ PPP/PFI事業の、より一層の事業拡大、通常の公共事業とのイコールフィッティングのため、BOT方式のPFI事業における固定資産税等の特例措置の拡充を要望する。

(4) その他

納税通知書及び納付書の仕様の統一

【理 由】

- ・ 各自治体から送付される固定資産税と償却資産税の納税通知書及び納付書の仕様を統一してほしい。また、全納納付書は必ず同封してほしい。納税通知書及び納付書の仕様が自治体ごとに統一されておらず、金額、納期限の確認の際の工数増加につながっている。

また、基本的に全納しているため、全納納付書が必ず同封されていれば納付書枚数の削減に繋がり、事務負担軽減が期待できる。

V 不動産取得税

(1) 不動産取得税

【理 由】

- ・ 消費税との二重課税排除のため、不動産取得税の廃止を要望する。
- ・ 2024年3月末までは不動産取得税における土地の課税標準は、本則として当該土地の価格とされているところ、特例として当該土地の価格の1/2の額とすることが認められており、不動産取得税における住宅及び土地に関する税率は4%から3%に軽減される措置が講じられている。依然として低水準にある不動産取引の活性化を図る趣旨から、2024年3月末までの適用期限を延長することを要望する。
- ・ 法人の組織再編成に伴う不動産取得税の非課税要件の緩和を要望する。組織再編成において、同日に事業財産（資産及び負債）の全部又は一部を事業上の理由により移転できず、段階的に移転する場合も一連の再編成で「主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること」としてみなすことを認めていただきたい。

その他の部

I 環境・エネルギー税制

(1) 炭素税・カーボンプライシング

【理 由】

- ・ 脱炭素のための技術的な選択肢がない鉄鋼業では、熾烈な技術開発にかかる国際競争の渦中にある。日本鉄鋼業が他国に先んじて技術を確立し、いち早く実装に向かうことが将来の競争力維持には不可欠であり、これは日本鉄鋼業のみならず、需要産業を含めた我が国産業の競争力に直結する産業政策上の重要課題である。

こうした中、本年2月に閣議決定された「GX実現に向けた基本方針」では、エネルギーの安定供給確保とともに、「成長志向型カーボンプライシング構想」の下、「GX経済移行債」等を活用した政府による大規模かつ長期・複数年度に渡る支援や、導入時期を明らかにし、企業が脱炭素に向かうための技術開発や設備投資に取り組む時間を確保した上で、段階的にカーボンプライシング施策を導入する仕組み等が示された。先の通常国会では、基本方針で示された政策を遂行するための「脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律」と「脱炭素社会の実現に向けた電気供給体制の確立を図るための電気事業法等の一部を改正する法律」が成立した。また、「脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律」に基づき、本年7月に「脱炭素成長型経済構造移行推進戦略」(GX推進戦略)が閣議決定された。

「成長志向型カーボンプライシング構想」は、従来型の導入が目的化したカーボンプライシング論とは一線を画すものであり、特に技術的なハードルが高い分野の支援を集中的に先行させ、これを足掛かりに成長に繋げる仕組みは成長に資する政策パッケージとして評価する。

今後、個々の具体的な施策の遂行に当たり、技術的な選択肢がない産業への支援について、他国に負けない規模、スピード感で進めて頂きたい。また、今後導入される化石燃料賦課金や排出量取引制度については、同一の炭素排出に対する二重の負担防止を回避するとともに、諸外国で巧妙に実施されている産業競争力を確保するための措置（無償排出枠の設定など）は、我が国産業が世界に先駆けてカーボンニュートラルに向かうことを軸とする成長戦略においても必要不可欠な措置であり、確実に実施頂きたい。

なお、技術的な代替手段の有無や技術開発に要する期間を考慮せず、一律にCO2排出に対して負荷をかける従来型の懲罰的なカーボンプライシングについては、技術開発や設備投資の原資を奪うなど、イノベーションを阻害するのみならず、鉄鋼業、ひいては日本製造業全体の国際競争力に甚大な影響を及ぼすことから、議論の後戻りのないよう、成長志向型カーボンプライシング構想を含む、「GX推進戦略」に基づく成長戦略を着実に実行頂きたい。

(2) 揮発油税

【理 由】

- ・ 当社は研究開発目的での使用のため（一般消費者とは用途が異なるため）、その場合は納税義務の対象外としていただきたい。

Ⅱ 納税環境の整備

(1) 電子申告関係

1) 申告関係全般

【理 由】

- ・ 租税条約の届出書等、まだ電子化されていない手続き書類については早期電子化を実現してほしい。他先進諸国と比べても税務関連書類の電子化が進んでおらず、Post-covid時代に即した実務慣行とは言えない。
 - ・ 全ての添付書類についてPDFによる提出を認めて欲しい。PDFでの資料提出を認めない、というのは法人の実務上、ひいては広く全世界での取引における常識から大きく乖離しており、合理性を感じられない。
 - ・ e-Taxにおける電子申告にて、1回で送ることができるファイル容量を大幅に増やして欲しい。また、イメージデータの提出回数の制限を撤廃して欲しい。
- 電子申告義務化が開始されたが、e-Taxで資料を1回で送ることができる容量が8MBしかなく（*令和5年5月から14MBに拡大）、複数回に分けたり、1回で送るファイルの組み合わせを考えたりする必要がある。財務諸表等の電子化により税務当局側の手間は減るかもしれないが、納税者側の手間は余計増えた。回数制限については、制限が設けられていると、万が一の事態に対して対応できなくなる場合が起こりえる。
- ・ 電子申告につき、現状、送信手続きに時間がかかりすぎるため、通信環境の改善を要望する。

2) 電子帳簿保存法（スキャナ保存制度）

【理 由】

- ・ 電子取引の場合における紙での代替保存を認めて欲しい（改正前の状態）。国税庁HP掲載のQ&Aにて「電子データでなくとも代替物にて調査時に内容確認ができる状態であればよい」旨の記載があり、要件と矛盾している。
- ・ 現行法では紙による授受と電子取引とが同一内容で行われた場合、紙取引が優先され、紙の現物保存又はスキャナ保存が必須とされている。国税庁の電子取引QA問13では「紙を正本と取り決めている場合」で同一内容の場合には「電子取引の保存は不要」としており、又問39では「サイトからダウンロードできる領収書データ」を保存した場合には、別途同一内容の書面が郵送されてきた場合に「どちらから一方」の保存で足りることとしているが、法令上明記することでより一般的に、電子取引のみの保存でも認められるようにすべきである。
- ・ IaaS型システムではタイムスタンプ導入が必要となるがコスト・工数の負担が大きく、スキャナ保存の実現が進まない。
例示として、他社が提供するSaaS型クラウドサービスが稼働するサーバとあるが、IaaS型でもNTP連動等の法令要件を充足する場合はタイムスタンプ代替機能があると認めていただきたい。
- ・ 電子取引データ保存に関して、電子保存対象国税関係書類は、法人税法施行規則第59条第1項第三号において、「取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」と記載されているのみで、実務的にどの書類までが該当し、どの書類からは該当しないという線引きができない。事業者にとって負担や手間が相当増えるため、電子保存対象書類の明確化をしてほしい。
- ・ スキャニングに複合機やスマホなどの解像度が規定されているが、実務上1つの文書ごとに解像度を確認することなど不可能。事業者にとって負担や手間が相当増えるため。「視覚的に判別できる程度」等現実的な基準に変更してほしい。