

# 令和6年度税制改正意見書

2023年6月

日本公認会計士協会

## はじめに

我が国経済は、一部に弱さは見られるものの、緩やかに持ち直している。一方、世界的な金融引締め等が続く中、海外景気の減速、さらには物価上昇に伴う影響など引き続き注視する必要がある。

若年層の資産形成の途が細る中、出生数が減少し少子化に一層拍車がかかっている。岸田内閣は「次元の異なる少子化対策の実現」を表明しているが、政府は税制を含むあらゆる政策手段を駆使し、出生率を反転させなければならない。

持続可能な社会の実現も重要な課題である。サステナビリティ情報開示に関するルール形成が前例のないスピードで進められる中、企業においてもサステナビリティ経営を一層推進させている。政府は企業のこうした意欲的な取組を後押しする必要がある。

ウクライナ情勢が緊迫する中、我が国の安全保障環境も転換期を迎えている。政府は外交・防衛に加え、経済安全保障、サイバーなど新たな分野も含め、我が国を取り巻くこれらの課題について向き合う必要がある。

日本公認会計士協会では、こうした現状認識の下、税制に対する意見を取りまとめた。本書は二部構成で、第一部では昨今の社会情勢に対し「税制の在り方に関する提言」を収録した。ここでは、主として急速に進むデジタル経済への対応、働き方の多様化に即した納税環境の整備、経済格差や資産格差の是正の観点から、税制の在り方や方向性を示している。

第二部では「令和6年度税制改正に関する個別意見」を収録した。ここでは、主として我が国経済の構造的問題に関する意見として「政策意見」8項目及び主として税制の個別規定に関する意見である「個別税制に関する意見」79項目、合計87項目を示している。

以 上

# 令和6年度税制改正意見書

2023年6月15日

日本公認会計士協会

## 内容

|  | 頁  |
|--|----|
| 第一部 税制の在り方に関する提言 .....   | 1  |
| I 日本企業の競争力の強化について .....  | 1  |
| 1. デジタル経済に対して実効性に即した税制を構築すること .....  | 1  |
| 2. 起業家を多数輩出するための「人」への投資である教育資金に関する新たな税制の導入及びスタートアップの成長を促す税制を構築すること .....                 | 2  |
| 3. 中小企業の画定に企業成長の視点を取り入れること（☆） .....  | 2  |
| II 経済社会構造の変化、少子高齢化への対応について .....   | 3  |
| 1. 働き方の多様化に応じて誰でも容易に確定申告が可能な環境を整備すること .....  | 3  |
| 2. 働き方の多様化に対応すべく既存の税制を再検討すること .....  | 4  |
| 3. DXによる税務行政の効率化の推進と納税者の権利保護を両立すること .....  | 5  |
| 4. 世帯間の働き方の差異に対する税制の中立性を確保するため及び少子化対策のために所得控除の見直しや世帯単位課税の導入等を検討すること .....                | 5  |
| III 経済格差の是正について .....  | 6  |
| 1. 高齢者世代から若年世代への資産移転と資産格差是正のため相続税及び贈与税の制度の在り方を引き続き検討すること .....                           | 6  |
| 2. 世帯間の資産格差を助長しないために税制を見直すこと .....   | 7  |
| 第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見 .....  | 8  |
| I 政策意見 .....   | 8  |
| 1. 法人税法における課税所得計算と企業会計の調整について .....  | 8  |
| (1) 法人税法の改正に当たっては、企業会計の基準を十分に尊重することを前提に、会計と税務の差異を明確にすること .....                           | 8  |
| (2) IFRS（国際財務報告基準）の任意適用等の適正な財務報告の妨げにならないように債務確定主義の緩和及び損金経理要件を含む企業の意思確認方法を柔軟に許容すること ..... | 9  |
| 2. 事業承継税制の適用状況を把握し、中小企業の円滑な事業承継に資する税制として維持すること .....                                     | 10 |
| 3. スタートアップ・エコシステムに対する税制面での環境整備について一層の充実を図ること .....                                       | 11 |

|      |   |    |
|------|---|----|
| 4.   | DX投資を通じた中小企業の生産性と記帳水準の向上、賃上げ実現に向けて、時限的に全額損金算入されるDX投資に税額控除制度を導入すること              | 13 |
| 5.   | インボイス制度導入時から当面の間は、課税当局による更正処分等について柔軟に対応するとともに、小規模事業者の納税環境の一層の充実を図ること            | 14 |
| 6.   | 納税環境整備等について   | 15 |
| (1)  | 税務手続において使用されている番号を整理し、統合すること  | 15 |
| (2)  | 税制改正に当たっては、国民が公共サービス水準と国の財政状態の比較において税制改正を議論できるよう、改正手続における十分な周知期間を設けること          | 15 |
| II   | 個別税制に関する意見  | 16 |
| 1.   | 法人税について   | 16 |
| (1)  | 減価償却方法の選択適用を維持すること  | 16 |
| (2)  | 製品保証引当金を税務上も認めること   | 16 |
| (3)  | 賞与引当金及び退職給付引当金の損金算入を税務上も認めること   | 16 |
| (4)  | 貸倒引当金を税務上も認めること   | 17 |
| (5)  | 工事契約について工事損失引当金の損金算入を税務上も認めること  | 17 |
| (6)  | 固定資産の減損に係る減損損失については、法人税法上も損金算入を認めること  | 18 |
| (7)  | 償還有価証券の償却原価法については、法人税法上も利息法を認めるとともに、法人税法上の定額法に企業会計の定額法の配分方法を認めること               | 18 |
| (8)  | 法人事業税については、今後も法人税法上の損金とし、かつ、その発生事業年度の損金とすること                                    | 18 |
| (9)  | 資産除去債務に係る減価償却費を損金算入とすること  | 18 |
| (10) | 業績連動給与の算定基礎となる指標に非財務情報を含めるとともに、対象企業の範囲を拡充すること及び定期同額給与の改定要件を見直すこと                | 19 |
| (11) | 交際費の損金算入制限の緩和を検討すること  | 20 |
| (12) | 受取配当金を全額益金不算入とすること  | 20 |
| (13) | 繰延消費税の全額即時償却を認めること  | 20 |
| (14) | 所得税額控除の元本所有期間の制限を廃止すること   | 21 |
| (15) | 繰越控除については繰越控除限度額を撤廃した上で繰越欠損金の控除期間を無制限とし、また、欠損金の繰戻し制度を全面的に復活させ、繰戻し期間を3年程度に延長すること | 21 |
| (16) | 特定同族会社の留保金課税制度を全廃すること   | 22 |
| (17) | 組織再編税制及びグループ通算制度における租税回避行為の規制範囲については個別具体的に規定し、包括的租税回避行為防止規定を廃止すること              | 22 |
| (18) | 中小法人の画定基準を見直すこと   | 22 |
| 2.   | 所得税について   | 24 |
| (1)  | 事業所得等の損失の補填を目的として生じた土地、建物等の譲渡所得と、事業   |    |

|   |    |
|---|----|
| 所得等の損失との損益通算を認めること  | 24 |
| (2) 不動産所得について土地等の取得のための負債利子による損失についての損益通算を認めること   | 24 |
| (3) 源泉所得税の納期特例適用範囲を拡大すること   | 24 |
| (4) 居住者が年の途中で死亡した場合の準確定申告書の提出期限を、相続税の申告書提出期限まで延長すること  | 25 |
| (5) 個人事業者における純損失、雑損失の繰越控除期間についても5年程度に延長すること   | 25 |
| (6) 生計を一にする親族間で授受が行われた報酬についても、それが労務の対価として正当なものである限り、支払った側において必要経費として認めること                             | 25 |
| (7) 株式等に係る譲渡損失の繰越控除制度を拡充すること  | 26 |
| (8) 金融商品間の課税の簡素・中立化のために、金融所得課税の一体化を更に進めること  | 26 |
| (9) 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等における非課税措置の要件を緩和すること   | 27 |
| (10) 信託契約における残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡を、措置法35条3項に規定する被相続人の居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例（いわゆる空き家特例）の適用対象に加えること（☆） | 28 |
| 3. 法人税・所得税共通事項について  | 29 |
| (1) 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の基準金額を10万円未満から30万円未満に引き上げること（☆）  | 29 |
| (2) 特定の事業用資産の買換えの場合の圧縮記帳については、100%圧縮とすること   | 29 |
| (3) 減価償却できない無形固定資産とされている電話加入権については、その市場動向や実態を考慮して、減価償却できる無形固定資産として取り扱うこと                              | 30 |
| (4) 減災に対する取組についての損金処理を認めること   | 30 |
| 4. 相続税・贈与税について  | 31 |
| (1) 贈与契約により取得する居住用等の小規模宅地等について、贈与税の計算上及び相続時精算課税制度を利用した場合の相続税の計算上、小規模宅地等に係る特例の適用を認めること                 | 31 |
| (2) 相続税の延納要件のうち、延納税額に相当する担保提供の要件を緩和すること   | 31 |
| (3) 未分割財産の配偶者税額軽減・小規模宅地等特例等の税額軽減措置を受けられる期間を延長すること   | 31 |
| (4) 災害時における受贈財産の価値低下についての救済措置を拡充すること  | 32 |
| (5) 財産評価基本通達6項の適用に係る納税者の予測可能性確保をすること  | 32 |
| (6) 不動産価値が下落した場合等に路線価等以外の評価を認める旨を明確にすること  | 33 |

|  |    |
|--|----|
| (7) 「営業権」計上による担税力の問題を解消すること  | 33 |
| (8) 相続税の課税価格への加算期間等の7年間への延長に伴い、実務上の負担に配慮した措置を講じること (☆)                                   | 34 |
| 5. 事業承継税制について  | 35 |
| 【法人版事業承継税制 (非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予・免除) について】  |    |
| (1) 制度の適正な運用とともに、納税者の予見可能性を確保するために、具体的な判断基準を示すこと   | 35 |
| (2) 継続届出書提出を失念しないための措置及び各種申請手続の整理を行い、より簡易に申請することができるようにするための措置を講ずること                     | 35 |
| (3) 親族外の後継者に対して株式を低額で譲渡した場合も事業承継税制の対象とし、また、親族外承継に伴う株式の評価額が先代経営者の相続人の相続税額に影響を及ぼさないようにすること | 36 |
| (4) 相続税の納税猶予に関する後継者役員就任要件を緩和すること   | 36 |
| 【個人版事業承継税制 (個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予・免除) について】  |    |
| (5) 小規模宅地等の特例との併用を認めること  | 37 |
| (6) 継続届出書提出を失念しないための措置を講ずること   | 37 |
| (7) 先代事業者要件 (青色申告書提出要件) を緩和すること  | 37 |
| (8) 相続税の納税猶予に関する後継者事業従事要件を緩和すること   | 38 |
| (9) 特定事業用資産の貸借対照表計上要件を見直すこと  | 38 |
| (10) 担保提供対象資産を見直すこと  | 38 |
| 6. 取引相場のない株式等の評価について   | 40 |
| 【純資産価額方式に関する事項】  |    |
| (1) 事業用土地等の評価に関して、一定の評価減を認めること   | 40 |
| (2) 評価会社が課税時期前3年以内を取得した土地等及び家屋等の価額の特例を廃止すること   | 40 |
| (3) 負債性引当金の計上を認めること  | 40 |
| (4) 資産除去債務の計上を認めること  | 41 |
| 【その他の論点】   |    |
| (5) 海外子会社の評価について類似業種比準方式を認めること   | 41 |
| (6) 合併などの組織再編成後における株式等の評価方法として、類似業種比準価額の適用が可能となる要件を明確にすること                               | 42 |
| (7) 類似業種比準方式における比準要素数1の会社に該当した場合であっても、その会社の事業が継続している場合には、一般の評価会社の株式と同じ評価方法とすること          | 42 |
| (8) 種類株式の評価についての考え方及び課税上の取扱いを明確化すること (☆)   | 43 |

|  |    |
|--|----|
| 7. 国際租税について  | 44 |
| 【外国子会社合算税制について】  |    |
| (1) 外国子会社合算税制における経済活動基準を、我が国企業の経済活動の多様化に合わせて見直すこと  | 44 |
| (2) 外国子会社合算税制における買収直後の一定の株式譲渡益を合算対象所得から控除すること  | 44 |
| (3) 法人の外国子会社合算税制における適用対象金額の算定において、配当等の控除にかかる明細書の添付を確定申告書のみ限定しないこと                                | 45 |
| (4) 個人の外国子会社合算税制において、外国関係会社が持分割合25%以上を6か月以上継続保有している会社からの受取配当を、法人の場合と同様に基準所得金額から控除することとする         | 45 |
| (5) 個人の外国子会社合算税制において、合算対象となる外国関係会社が所在地国で課された外国法人税額の外国税額控除制度の適用を認めること                             | 45 |
| (6) 個人の外国子会社合算税制において、合算課税済みの留保金額のその後の配当分の配当所得からの控除可能期間を法人の外国子会社合算税制における控除可能期間と同様の期間に延長すること       | 46 |
| (7) 外国子会社合算税制における外国関係会社の所得の合算時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む事業年度」から、「4か月を経過する日を含む事業年度」とすること（☆） | 46 |
| 【その他について】  |    |
| (8) 外国税額控除について、控除限度超過額等の繰越期間を10年程度に延長すること  | 47 |
| (9) 外国税額控除の対象となる外国税額等の範囲について一定の指針を示すこと   | 47 |
| (10) 人的役務提供事業に該当する「専門的知識又は特別の技能を有する者」について一定の指針を示すこと  | 48 |
| (11) 外国法人から我が国の株主への資産の分配に関する課税関係について一定の指針を示すこと   | 48 |
| (12) 租税条約の濫用防止規定に係る適用において、源泉徴収義務者が知り得ない事由に基づいて不納付となった場合には、不納付加算税を宥恕すること                          | 48 |
| 8. 消費税について   | 50 |
| (1) 消費税簡易課税制度の選択不適用届出書について、提出期日を申告期限の末日まで延長すること  | 50 |
| (2) 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の調整期間を見直すこと  | 50 |
| 9. 地方税について   | 52 |
| (1) 事業税の外形標準課税の適用対象法人は担税力に十分配慮するとともに課税方法を簡素化すること（☆）  | 52 |
| (2) 個人住民税の所得控除及び課税方法について所得税の取扱いに合わせる   | 52 |

|  |    |
|--|----|
| (3) 地方税においても欠損金の繰戻し制度を創設すること.....  | 53 |
| (4) 外国税額控除の地方税の還付制度を創設すること.....  | 53 |
| 10. 納税環境整備等について .....  | 54 |
| <b>【申告手続及び税務調査手続関係】</b>  |    |
| (1) 100%グループ内の関係（完全支配関係）にある法人が、法人の税務調査に他の<br>グループ法人の従業員が立ち会うことを書面で承諾した場合には、原則として、<br>他のグループ法人の従業員の立会いを認めること..... | 54 |
| (2) 租税特別措置法における当初申告要件を緩和させること.....   | 54 |
| <b>【争訟手続関係】</b>  |    |
| (3) 争訟手続等で処分が取り消された納税者が、多額の争訟費用等を負担した場合<br>には、その費用の補償を国に対して請求できる制度を検討すること.....                                   | 54 |
| 令和5年度税制改正等で実現した昨年度の意見事項.....   | 56 |
| 関係法令等一覧表.....  | 57 |

※今年度からの新規意見事項には（☆）



# 第一部

## 税制の在り方に関する提言

日本公認会計士協会

## 第一部 税制の在り方に関する提言

日本公認会計士協会では、昨今の社会情勢の中から問題点を見だし、それに対する税制の在り方や税制改正の方向性に関する意見を提言として取りまとめることとし、次の3項目について提言することとした。

新型コロナウイルス感染症の感染拡大を契機に、社会の在り方は大きく急激に変わり、我が国が従来から抱えていた諸問題を改めてクローズアップしている。本提言では、そのことに税制の見地から対応するべく、今後の税制の在り方や方向性を示している。

### I 日本企業の競争力の強化について

世界の企業活動は大きく変化しつつあり、ICTを中心とした技術革新に伴い、国境を越えた経済活動が行われる、いわゆる「デジタル経済」が急速に発展している。

歴史的に、各国の税制は国際的調和の下、国家間の利害が調整され、徐々に整備されてきた。そして、デジタル経済の急速な発展により発生したデジタル・ビジネスに対し、国際課税ルールをグローバル・ベースで構築し運用していく時代の要請は高まりを見せている。

このような状況において、国際的な調和がとれた税制を整備することは、企業の予見可能性を高め、ひいては国際競争力の強化に資するものと考ええる。

そして、我が国企業の国際競争力を更に高めるためには、新しい技術のみならず、新しいビジネスモデルを世界に先駆けて我が国において開発し、発信する必要がある。そのためには有望なスタートアップを生み育てることが不可欠であり、これを税制面で強力に支援する施策が求められている。さらに既存の中小企業においても真に支援が必要な企業を選別し、雇用及び地域社会の担い手として、これらを成長させてゆく税制が必要であると考ええる。

このような論点に関して、下記の提言を行う。

#### 1. デジタル経済に対して実効性に即した税制を構築すること

昨今のグローバル経営環境の下、デジタル経済が進展する中であって、国際課税の分野において日本企業の健全な海外展開や国際競争力を維持・強化しつつ、日本の適切な課税が確保できるよう絶えず見直していく必要がある。

我が国においては、このような動きに合わせ、国際協調の下、デジタル・ビジネスの日本におけるインバウンド所得に対する課税が適切に行われるとともに、日本企業の国際的な事業活動を後押しする観点から、新たな税制の創設によって企業の事務負担が増えないよう、外国子会社合算税制を始めとする国際課税に係る既存の税制と合理的な調整を行うことにより、簡素で実効性のある税制が実現され、持続可能性が高

い経済社会が構築されていくことを望む。

## 2. 起業家を多数輩出するための「人」への投資である教育資金に関する新たな税制の導入及びスタートアップの成長を促す税制を構築すること

我が国企業の国際競争力を高めるため、若い世代を中心にイノベーションの核となる有望なスタートアップの誕生を税制面で支援することが必要である。

スタートアップに対する投資税制や大企業とのオープンイノベーションを促進する税制措置は一定程度なされているが、起業をする「人」への投資に関する税制上の措置は、高等専門学校等の学校法人設立準備法人への寄附制度が導入されたが、まだ十分に行われているとは言えない。OECDの統計によれば、日本人の海外留学者数は減少の一途をたどっており、国際競争力が低下する一因とも言われている。

スタートアップが生まれるためには、若年世代に対する教育投資は重要な要素と考えられ、若い世代から多くの起業家が輩出され国際的な競争力を高めるための税制の手当てとして、例えば次のような施策を提言する。

海外留学や起業家養成を支援する基金を新たに設立し、当該基金への企業からの資金拠出や起業家養成のための教育プログラムを実施している教育機関に対する企業からの資金拠出に関して、法人税において全額損金算入を認めるとともに、選択的に一定割合の税額控除を認める税制を整える。また、個人においても、所得税において拠出した資金の税額控除を認める制度を制定することで起業家養成に関心のある個人の要請に応える。

次に、スタートアップ及びビジネスパートナーの両者にインセンティブを働かせる税制の設計も必要と考える。

例えば、創業から数年間法人税を減免する措置の創設、スタートアップの出口戦略の一つである大企業への事業売却の加速を志向して起業家向けにキャピタル・ゲイン課税の非課税措置の導入などが考えられる。

さらに、人材マッチングを通じてイノベーションを加速させるという側面から、大企業がスタートアップに人材を出向等させた場合における人件費負担を大企業が行った場合の費用の助成制度を活性化すべく、助成を受けたスタートアップ側で助成金を法人税法上益金不算入にするなどして、人材の交流を促す税制の導入を提言する。

## 3. 中小企業の画定に企業成長の視点を取り入れること（☆）

法人税法上、各種の優遇措置が適用される中小法人の範囲は非中小法人や適用除外事業者の規定はあるものの期末資本金額1億円以下とされている。このように法人税法では従来、資本金額を基準として企業規模を画定する制度が定着してきた。しかしながら、平成18年5月1日に会社法が施行されて以降、減資の手続が簡素化されたことで、資本金額が必ずしも企業規模を画定する指標として適切とは言えない状況であ

るとの指摘がされてきた。さらに調達資本の違いにより税法上の取扱いが異なる結果、資本金1億円以下を維持するため設備投資を借入れで賄うなど、不適切な資本政策が企業成長やM&Aの活性化の妨げになる弊害も懸念される。

中小法人を税法上優遇しようとする理由は、中小法人は担税力が脆弱であることから大法人と中小法人の経済的格差を是正し、経済的弱者である中小法人を保護することにある。一方で減資や過小資本を維持することによって意図的に中小企業にとどまろうとする動きが散見され、真に優遇が必要な企業と必要でない企業が混在する状況となっている。中小企業を脱し中堅企業に成長するまで十分に支援し、雇用や地域社会に貢献する企業育成が必要であるにもかかわらず、現行制度はその視座を欠いていると言わざるを得ない。

各種税法の中小企業の画定に企業成長の視点を取り入れ、その範囲を真に保護が必要な企業に限定すべきである。一方で、企業成長が阻害されることのないよう従来の中小企業の枠組みに捉われず、中小企業から中堅企業に成長してからも一定の間は優遇措置を享受できるようにするなど、企業成長の段階に応じメリハリのある措置が必要であると考えられる。

## Ⅱ 経済社会構造の変化、少子高齢化への対応について

近年のシェアリングエコノミーの発展に加え、新型コロナウイルス感染症の感染拡大がもたらした社会変容により、フリーランスや副業が増加し、テレワークが一般化するなど、企業と国民の経済活動の在り方が不可逆的に大きく変わろうとしている。このような変化に即して税制も変化しなければならない。例えば、フリーランスや副業の増加は年末調整で課税関係が完結しない者を増加させるが、それらの者ができるだけ簡素かつ容易に確定申告を行い得る環境整備が必要であるし、テレワークの一般化は旧来型の勤務形態を前提とした所得税制・法人税制との間で問題を生じさせ得るが、働き方が異なっても公平な課税が実現されるよう制度の見直しが必要である。

また、デジタルトランスフォーメーション（DX）による行政手続のデジタル化は、国と納税者の双方にとって便宜があるため積極的に推進されるべきである一方、これにより納税者の権利が不当に侵害されることのないよう十分配慮されなければならない。

そして、女性の就業促進及び少子化対策の観点からは、所得控除改正の更なる検討を行い、配偶者の収入にかかわらず夫婦二人で受けられる所得控除の合計額を同じとする仕組みの導入や、いわゆる世帯単位（又は夫婦単位）課税への移行を検討すべきである。

これらの論点に関して、下記の提言を行う。

### 1. 働き方の多様化に応じて誰でも容易に確定申告が可能な環境を整備すること

ICTの急速な発展により経済社会構造は大きく変化し、個人の多様な価値観に基づ

いた行動が可能となり、個人等が資産やスキルなどを共有し合うことができるいわゆるシェアリングエコノミーや、単発又は短期の仕事を請け負える働き方（ギグエコノミー）が拡大しつつある。これにより、働き方、サービスの提供の方法などが従来と大きく変化し、具体的には、サービス等の授受を行うプラットフォーム企業が介在することで、多くの個人がサービスの提供者として経済活動に参加することができ、また個人間の取引が容易になっている。

ここでの市場参加者である納税者は、自身で所得税の確定申告をすることが必要であるが、一方で、多くの場合にここでの納税者が得る収入は小さく、一般の事業者と同様の煩雑な申告手続を求められることの負担が大きい。なおかつ、経済的な事情から税務専門家を利用して申告書を作成することが難しい場合も十分想定される。

そこで、プラットフォーム企業の協力の下で申告に必要な情報をマイナポータルに集約する、一定規模以下の納税者に給与所得控除と同水準の概算による必要経費の控除を認めて所得計算を簡素化する、といった方策を導入することにより、このような納税者の事務負担を軽減して適正な申告を促し、申告納税の機会を保障すると同時に、申告漏れを防止して課税の公平を実現することを検討するべきである。

## 2. 働き方の多様化に対応すべく既存の税制を再検討すること

昨今、ICTの急速な発展や少子高齢化の進展に加え、新型コロナウイルス感染症がもたらした社会構造の変化に伴い、個人の働き方の多様化もまた急速に進展している。

まず、フリーランスが増加し、シェアリングエコノミーの活用により複数の収入源から収入を得る者も増えている。このような状況に対しては、所得課税における、従来の終身雇用型の働き方の下で機能してきた現行の所得分類の在り方と必要経費の在り方、所得控除の在り方の再検討が必要である。例えば、会社に雇用される一方で自ら危険を負担して事業も営み収入源が多様化する個人の担税力が適切に評価されるよう従来の事業所得、給与所得及び雑所得の枠組みや必要経費と家事費の区分の在り方を柔軟に見直し、運用することが必要であるし、フリーランスが給与所得者に比べて不利にならないよう所得控除の在り方は継続して見直されるべきである。このような見直しは副業や起業の促進にも資すると考えられる。

また、退職金課税及び年金税制についても終身雇用型の働き方をする個人が減少していくことにより、これらの恩恵を受ける個人と受けられない個人との間で不平等が生じることとなり、課税の影響により老後資金が大きく異なる結果となることも考えられる。このような不平等を生じさせることのないように、一方で、中小企業経営者を中心に現行の退職金課税の在り方を前提に人生設計を組み立ててきた国民に対する単なる課税強化とならないように配慮しつつ、退職所得及び年金に関する雑所得の在り方についても再検討が必要であると考えられる。

さらに、テレワークの一般化により、企業の物的・人的な活動拠点の縮小化・散在化が進むことになる。このような状況に対しては、所得課税と法人課税における従来

の物的・人的な課税要件の抜本的見直しが必要である。例えば、使用者からの空間的・時間的制約という給与所得の要件や法人事業税及び法人住民税における事業所等の要件などは、旧来の、労働者が一箇所に集まって使用者の指揮命令を受けて労働する働き方を前提とするものであり、このままでは現実に即さないものとなる可能性が極めて高い。

社会構造の変化が急速に進む現状において、むしろ働き方や勤務形態の多様化を後押しし、そのような経済環境の変化に即した公平な課税が実現するような制度設計が望まれる。

### 3. DXによる税務行政の効率化の推進と納税者の権利保護を両立すること

近年、書類への押印の廃止や電子帳簿保存制度の大幅な要件緩和が実現し、DXによる税務行政のデジタル化が大きく進展した。しかし、既に諸外国は、標準化された電子インボイスの普及やプラットフォーム企業からの情報収集制度の活用等を通じてデジタル技術による更なる効率化が進展している状況にある。我が国においても、デジタル技術の活用により臨場抑制型・非対面型調査の試行的な取組や、AIを活用したリスク分析が提唱されている。これらは、納税者の負担を低減させるだけでなく、税務行政の効率化にも大いに貢献するものと考えられ、更に推進されるべきである。

ただし、税務行政のデジタル化や近年の目覚ましい各国課税当局間の国際的情報交換の発展により課税当局にとって広範かつ膨大な情報の収集と分析が容易なものとなる一方で、納税者のプライバシー保護の観点からは行政による個人データ収集・利用への厳格な歯止めが必要である。また、税務行政のデジタル化がいわゆるデジタル・デバイドを生む結果となつてはならず、デジタル技術との接点が薄くなり得る高齢者や低所得者に対する配慮が必要である。このような観点から、税務行政のデジタル化が大いに推進されるべきであると同時に、納税者の権利を保護する新たな法制の創設もまた真摯に検討されるべきである。

### 4. 世帯間の働き方の差異に対する税制の中立性を確保するため及び少子化対策のために所得控除の見直しや世帯単位課税の導入等を検討すること

世帯において誰が働き手になるかという問題に対して税制が中立的であるためには、配偶者控除等の所得控除の在り方の更なる検討がなされること、例えば、配偶者の収入にかかわらず夫婦二人で受けられる所得控除の合計額を同じとする仕組みの導入等が検討されるべきである。

あるいは、世帯内ではそれを構成するお互いがそれぞれの所得をプール、シェアしていることから、担税力の測定を個人単位ではなく、世帯単位（又は夫婦単位）で行う世帯単位（又は夫婦単位）課税への移行もまた検討されるべきである。

特に、世帯単位課税ではN分N乗方式（家族全員の所得金額を合計して、その家族の人数で除した金額に累進税率表を適用して得られた税額に、家族の人数を乗じて最終的な納税額とする計算方式。夫婦単位課税では二分二乗方式となる。）によって税額が決まり、家族の人数が多いほど所得税額が減少するため、フランスが第二次世界大戦後、人口政策上の考慮から採用し、一定の効果を上げた歴史を見れば、世帯単位課税は少子化対策の手掛かりにもなると考えられる。

### Ⅲ 経済格差の是正について

近年、高齢者世代ほど資産蓄積が多く、若年世代においては、世帯収入の減少により資産を形成していくという道が細くなっていることなどが指摘されて久しい。また、近年では、累進税率を採用しているにもかかわらず高所得者の実効税率が低減している現象が知られている。これらの事実は、本来税制が有すべき富の再分配機能が脆弱化している可能性を示唆しており、今後、高齢者世代と若年世代の間の資産格差、既に資産蓄積がある世帯とそうではない世帯の資産格差の拡大が懸念される。

このような問題に対応するには、資産再分配機能の回復（資産格差を次世代に引き継がないこと）や、資産移転時期に関して中立な税制の構築（消費機会の多い若年世代に資産移転を進めて経済活性化につなげること）、資産格差を助長しないための税制の見直しを図る必要がある。

これらの論点に関して、ここでは下記の提言を行う。

#### 1. 高齢者世代から若年世代への資産移転と資産格差是正のため相続税及び贈与税の制度の在り方を引き続き検討すること

相続税及び贈与税に関しては、資産格差是正のための措置として、近年の税制改正において、相続税の基礎控除の引下げ、富裕層の負担を強化するための税率構造の見直し等の改正が行われた。また、資産移転の時期の選択に中立的な制度とするため、令和5年度税制改正において相続時精算課税制度及び暦年課税制度の生前贈与の加算期間の見直しがされた。これにより、相続税と贈与税の一体課税がより強化されると同時に若年世代への資産移転も促進されることが期待されるが、具体的な内容は、累積課税制度への移行ではなく、一定期間累積課税方式の強化（現行の3年から7年）となり、また、相続時精算課税制度での新たな基礎控除（110万円）が創設されることとなった。これにより、贈与時に税負担の低い相続時精算課税制度を適用しやすくなり、その意味で、結果として高齢者世代から若年世代への資産移転が促される可能性がある。しかし、相続時精算課税制度における基礎控除の水準が暦年課税制度と同様の110万円では、高齢者世代から若年世代への資産移転を促す効果はなおも限定的であると考えられる。そこで、資産格差の拡大に配慮しつつ、令和5年度税制改正の効果を検証した上で相続時精算課税の基礎控除を一定の非課税限度合計額を設けた上で

増額する方策も考えられるところである。

また、暦年課税制度における相続財産加算の7年という期間については、現実的に納税者自身や税務の専門家が贈与の履歴を管理していくことが可能かどうかという観点から現時点では妥当とも考えられるが、相続時精算課税制度による相続税及び贈与税の一体課税のさらなる強化のため、今後実務の醸成度合いを考慮しつつ更なる生前贈与財産の加算期間延長を検討すべきと考える。

資産移転の時期の選択に中立的な制度とする観点から、登録免許税と不動産取得税についても、贈与と相続で税負担を同じくするよう見直しが図られるべきである。

なお、世帯間の資産格差拡大の温床となりかねない現行の教育資金等の贈与の非課税特例の制度は、廃止することを検討すべきである。

## 2. 世帯間の資産格差を助長しないために税制を見直すこと

我が国の所得税は超過累進税率を採用しており、高所得者により多い税負担を求めているのが原則となっている。このことは、我が国の租税が再分配機能を有しているものの一つの表れである。

しかしながら、特定の所得分類の税負担が軽くなっていることは、この再分配機能が弱体化する一因になっている。例えば、分離課税である株式譲渡所得及び配当所得の税率が所得金額にかかわらず一律20%であったり、一部の株式報酬について実態は労務の対価であるにもかかわらず累進税率ではなくこの税率20%が適用されてしまうこと、そして、同じく分離課税である退職所得や雑所得のうち公的年金について計算上一定の控除が認められていることは、既に資産蓄積がある高齢者世帯等の更なる資産蓄積を促進している側面を否定できない。このような観点からは、一定額以上の所得や資産蓄積がある納税者については、税率の加重や計算上の控除の逡減消失が再分配機能の回復との関係において検討されるべきである。この点、令和5年度税制改正においては、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化を図る措置が講じられているが、その効果は限定的であると考えられる。

また、所得控除についても、再分配機能の観点から制度内容が再検討されるべきである。例えば、医療費控除について、基礎控除が逡減消失することとされる高所得者においてもその限度額を200万円に据え置くことの必然性は再検討されるべきであって、このような所得控除は所得金額に応じて逡減消失させることを通じて高所得者に税負担を求めることが検討されるべきである。

以 上



## 第二部

# 令和6年度税制改正に関する個別意見

日本公認会計士協会

## 第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見

### I 政策意見

#### 1. 法人税法における課税所得計算と企業会計の調整について

##### (1) 法人税法の改正に当たっては、企業会計の基準を十分に尊重することを前提に、会計と税務の差異を明確にすること

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び慣習に従って計算される期間利益は、企業業績の実態を表す指標として最も妥当なものとして受け入れられてきた。法人税法においても、1965年（昭和40年）全文改正における課税所得計算規定の明確化以来、企業会計の基準が尊重されており、このことは理論的にも、また、実務を簡素にするという意味からも、重要な意義を有している。

しかし一方で、1996年（平成8年）11月の税制調査会「法人課税小委員会報告」において、税法と商法・企業会計との目的の違いから、税法が商法・企業会計における会計処理と異なった取扱いをすることが適当なことがあるとの考え方が示されて以降、課税ベースを拡大・適正化しつつ税率を引き下げるという税制改正の方針の下、法人税法では債務確定主義の徹底と保守的な会計処理の抑制及び会計処理の選択性の抑制・統一が進められてきた（梶川幹夫他『改正税法のすべて 平成10年版』大蔵財務協会、266-268頁）。こうした過去の法人税法改正に伴い、企業会計の基準と法人税法との乖離が拡大し、特に課税所得計算では、費用・損失の年度帰属が企業会計よりも遅くなる傾向にある。この結果、課税所得が企業業績の実態を適時には反映しなくなり、期間的な担税力の測定が歪められ、企業の成長力が削がれる事態となってきた。

さらに、2021年に合意されたOECD/G20「BEPS包括枠組み」は、課税権の配分を企業会計上の利益に基づいて行うことを求めている。こうしたルールは、企業所得課税が企業会計を基礎とすることを示唆している。

税法と企業会計の基準とでは目的が異なることから、両者の規定を完全に一致させることは不可能ではあるが、今後の法人税法改正に当たっては、国際課税の方向性にも配慮し、企業会計の基準を十分に尊重し会計と税務がいたずらに乖離することは避けるという姿勢を維持しつつ、目的の相違のために最低限異ならざるを得ない会計処理は、課税要件明確主義の観点から税法において明確化し、申告調整を通じて課税所得計算に反映させるような見直し又は配慮を検討されたい。

なお、会計と税務の乖離の具体的内容について、本税制改正に関する個別意見「II 個別税制に関する意見 1. 法人税について」(1)～(9)で、それぞれ改正意見事項としている。

**(2) IFRS（国際財務報告基準）の任意適用等の適正な財務報告の妨げにならないように債務確定主義の緩和及び損金経理要件を含む企業の意思確認方法を柔軟に許容すること**

IFRSの国際的な普及が進む中で、企業会計原則や企業会計基準のほかIFRS、米国会計基準及び修正国際基準と企業の選択できる会計基準の種類が増加している。政府の『日本再興戦略』改訂2014—未来への挑戦—以降、金融・資本市場の活性化のために講ずべき施策の一つとして、IFRSの任意適用企業の拡大促進が国策として掲げられているところでもある。しかし、法人税法の定める債務確定主義及び損金経理要件のために、確定決算においてどの会計基準を適用したかによって、税負担に格差が生じたり、税務ベネフィットを享受するための配慮を優先した会計処理が行われるという逆基準性が生じ、これがIFRSの採用を妨げるといった税の中立性が損なわれる問題が生じるおそれがある。

これらの問題を解決するためには、確定決算における企業の確定した意思表示としての会計処理及び申告調整等を税務上も幅広く認めることが考えられる。ただしこの場合には、恣意的な利益計算を誘発するおそれがある。しかし、会計監査人の監査を受け税務コンプライアンスが整備されている上場会社等においては、このような恣意性が排除できていると考えられることから、会計監査人による適正意見の付された年度については債務確定主義の緩和及び損金経理要件を含む企業の意思確認方法の柔軟化を許容されたい。

## 2. 事業承継税制の適用状況を把握し、中小企業の円滑な事業承継に資する税制として維持すること

事業承継税制の特例措置は、平成30年から令和9年までの10年間の特例として創設され事業承継税制の適用要件の大幅な緩和により利用件数の増大が図られた。

なお、この特例措置は、中小企業経営者の高齢化が進んでおり、中小企業庁の調査によれば、2025年には、70歳（平均引退年齢）を超える中小企業・小規模事業者の経営者が約245万人に上る一方で、半数以上の経営者が事業承継の準備を終えていないことから、事業承継税制について、その対象を抜本的に拡充することにより、事業承継を強力に後押しすることを目的とされていたところであるが、2022年中小企業庁調査においても後継者不在企業の割合は低下しているものの後継者不在率は61.5%と依然として高い水準にあり、さらに年齢の高い経営者の比率は高まっており、事業承継は引き続き社会的な課題とされている。

そもそも事業承継は、①現状分析、②事業価値源泉の把握、③事業承継のための仕組み作り・環境整備、④後継者の選定・育成、⑤事業承継方法の選択・実行など、後継者が承継するまでに多様なプロセスを必要とするので時間を要するという側面があるが、この特例措置の適用を受けるためには、特例承継計画を令和6年3月31日までに都道府県知事の確認を受けることが要件であり、期限到来後は一般措置の適用のみとなる。

特例措置では対象全株式について事業承継税制の対象となること、一般措置は対象株式が議決権株式総数の3分の2が限度とされている。これは、事業承継の阻害要因の一つである多額の相続税や贈与税を負担しなければならないことについての解決策とはならず、また、中小同族会社の経営者の引退等に伴う円滑な事業承継のためには、経営資源としての株式の分散を防止して安定的な経営の継続を確保することが必要であり、3分の2を限度とする一般措置が特例措置に比較して社会的な課題とされる円滑な事業承継に寄与する制度とは言い難い。

したがって、今後も事業承継税制の特例制度が、中小企業における円滑な事業承継に資するべく、特例措置の延長・恒久化、親族外承継に関する課税上の取扱いの見直しなどを積極的に検討されたい。

また、平成31年度税制改正で創設された「個人版事業承継税制」についても、特例の適用状況や実務上の課題等を踏まえ、必要な見直しを検討されたい。

なお、中小企業における円滑な事業承継に資する税制について、本税制改正に関する個別意見「Ⅱ 個別税制に関する意見 5. 事業承継税制について」(1)～(10)で、具体的な改正意見事項を取り上げている。

### 3. スタートアップ・エコシステムに対する税制面での環境整備について一層の充実を図ること

近年、民間企業によるスタートアップ投資が増えてきており、税制においてもオープンイノベーションに係る税制措置が創設され、時限立法ではあるものの一定のスタートアップ企業の株式を出資の払込みにより取得した場合に、一定金額以上の取得価額の一部を損金算入できることとなった。令和5年度税制改正においては、従来は一定額以上の出資による払込みに限り認められていた所得控除が、既存株式の購入による取得の場合にも認められ、スタートアップの出口戦略としてのM&Aにも活用できることとなり、一層の拡充が図られた。また、いわゆるエンジェル税制についても、従来のエンジェル税制が抜本的に改正され、従来は課税の繰延であったものが、20億円までの株式譲渡益についてはスタートアップ投資に重用した場合非課税となった。これらの創設により、スタートアップ投資の一層の促進やスタートアップ企業の技術開発力を活用するきっかけ作り、さらにはエンジェル資金の呼び込みには資すると考えられるものの、スタートアップ企業自身の資金調達面や税制面でも更なるインセンティブが必要と考える。具体的には、イノベーション創出型のスタートアップ企業にとってメリットをもたらすよう、研究開発費について、給付金付税額控除制度を導入し、資金調達面でスタートアップ企業が研究開発をためらうことのないよう支援することが必要である。また、研究開発税制やソフトウェア税制をデジタル時代に対応させるべく、SaaS型ビジネス等を展開する多くのスタートアップ企業で計上される自社利用ソフトウェアについて、収益獲得ないしは費用削減が確実に限り損金算入を認めるよう損金処理の範囲を検討されたい。

オープンイノベーション税制については、1億円以上の株式の取得（既存発行株式の場合は5億円以上）と比較的規模が大きいスタートアップに限定しているが、シード期やアーリー期の企業が事実上対象外とされており、今後も継続的に対象範囲や所得控除額の拡充についての検討が必要である。また、オープンイノベーションの活性化のためには、大企業とスタートアップとのM&Aが積極的に行われることが期待されるが、M&Aの場面で発生する財務デューデリジェンス等の関連費用の税務上の取扱いについては、規定上明確になっておらず、実務上の混乱が生じないよう取扱いを明確にすることが必要と考えられる。この点に関しては、現行の企業結合会計基準との整合も考慮し、損金算入を認める方向で検討されたい。エンジェル税制についても、手続面での簡素化や投資対象企業の要件の柔軟化といった、より活用しやすい制度とすることを検討されたい。

これらに加えて、スタートアップ企業では、有望な人材を確保すべく、ストック・オプションの活用が進んでいるが、ストック・オプション税制における税制適格ストック・オプションの要件のうち年間行使額の上限に関してより多様な対応ができるよう見直しを検討されたい。また、米国等で広く活用されているストックオプションプールについて、我が国でも導入の検討が進められていることから、税制面での環境整

備を検討されたい。

#### 4. DX投資を通じた中小企業の生産性と記帳水準の向上、賃上げ実現に向けて、時限的に全額損金算入されるDX投資に税額控除制度を導入すること

日本のデジタル社会実現の一環として経理業務の電子化による生産性向上が求められているが、そのためには電子取引の取引情報の保存に限らず、クラウド会計ソフトの普及や電子帳簿等保存制度の普及に向けた企業のDX投資の促進が政策実現の解決策の一つといえる。加えて、令和5年度与党税制改正大綱でも指摘されているとおり、近時、中小・小規模事業者の記帳水準の向上の必要性がクローズアップされ、また、主要7か国（G7）の中での我が国の時間当たり労働生産性の低さは過去からの課題であり、とりわけ中小企業の実産性向上とそれに伴う賃上げは重点的に解決すべき社会課題の一つと言われている。そのような背景の下、中小企業がDX投資を集中的に行うことは、我が国が対応すべき政策課題の解決にとって必要なはずである。

ところで、近年、中小企業が行うDX投資としては、クラウド型の会計ソフトや経費精算ソフトの利用、電子取引保存のためのワークフローシステムやRPAの導入、電子契約の導入等といったものが想定される。これらの投資は、従来型のシステム投資と異なり、一時点で多額の投資を行うものでなく、月々一定額の使用料を半永久的に支払う形で行われる。そこで支払われる使用料は、一般的には、費用として発生年度に損金算入されるものであり、一時に多額に行われる投資を想定する現在の中小企業向けの投資促進税制等の対象とはならない。一方で、DX投資を行うことによる生産性向上という利益はすぐに表れるものではなく、業務プロセス変更の端境期において、中小企業には有形無形の負担が生じる。

このような経緯から、収益増加を伴わない間接業務への投資であって終わりの見えない月々のランニングコスト増になるという現実を踏まえ、投資を躊躇する会社が存在する現状がある。

中小企業の電子化対応促進と記帳水準の向上を図り、また、間接業務を含めた労働生産性を向上させ、その結果としての賃上げや競争力の底上げにつなげるべく、中小企業がDX投資を実施するに際しての環境を整備するため、上記のように発生年度に損金算入されるDX投資に関して、税額控除を適用できる中小企業向けのDX投資促進税制を時限的に導入されたい。

## 5. インボイス制度導入時から当面の間は、課税当局による更正処分等について柔軟に対応するとともに、小規模事業者の納税環境の一層の充実を図ること

2023年（令和5年）10月1日より、前段階控除の仕組みを適正に機能させるために適格請求書等保存方式（インボイス制度）が導入される。これは消費税の転嫁の適正化に資するものと期待されている。

インボイス制度導入に向け、国税庁HPに特集コーナーが設置され、Q&A集の整備が進められているが、企業の多種多様な取引に全て対応しているとは限らず、請求書等の記載事項が適格請求書の記載要件を充足しているか課税当局との間で争いとなることも懸念される。インボイス制度の円滑な導入のため、当面の間、記載要件を充足していない請求書等を仕入税額控除の対象としていたことにつき相当の理由がある場合は、課税当局による更正処分や附帯税の賦課徴収を見合わせるなど柔軟な対応を検討されたい。

また、令和5年度税制改正によりこれまで免税事業者であった者がインボイス発行事業者になった場合の納税額を売上税額の2割に軽減する3年間の負担軽減措置を講じ、納税額の激変緩和が図られ、更に簡易課税制度の適用を受ける場合に比べ事務負担の軽減も期待されている。新たに消費税の課税事業者となる事業者の納税環境を一層充実させるため、国税庁HP内の確定申告書作成コーナーのような小規模事業者を対象とした消費税申告書の作成コーナーを設けることや、申告用アプリの提供、記載事項を簡略化した小規模事業者用の申告書様式の制定などを通じ、小規模事業者がデジタル環境を活用して適切かつ容易に消費税申告書を作成できるよう利便性の向上を図って頂きたい。



## 6. 納税環境整備等について

### (1) 税務手続において使用されている番号を整理し、統合すること

現在、税務手続において使用されている番号として、税務署ごとに納税者に対して付番されている整理番号や地方税申告書における管理番号、電子申告手続に利用される利用者識別番号及び利用者ID、更に個人番号や法人番号に加え、今後、適格請求書発行事業者における登録番号が加わる予定となっている。

このように、税務手続において使用する番号の種類が増加することにより、税務手続等において混乱を来すことが考えられる。行政の効率性と納税者の利便性を向上させるため、どのような番号が必要なのかを整理し、また、可能な限り統合されたい。

### (2) 税制改正に当たっては、国民が公共サービス水準と国の財政状態の比較において税制改正を議論できるよう、改正手続における十分な周知期間を設けること

電子帳簿保存法等の特例法を含む税制は、公共サービスのコストを国民が担税力に応じて公平に負担するシステムである。公共サービスの水準とそのコストたる税金は本来連動するものであり、税制改正においては、単に税制の問題として議論するのは適当でなく、税の徴収によって提供しようとする公共サービスの水準と一体的に議論すべきものである。

このため、政府が毎年の税制改正時に主要な改正論点と趣旨を国民に示し、広く意見募集を行い、国民が提供を受ける公共サービスの水準と国の財政状態を踏まえた税負担について政府と国民が相互に認識する機会を設けることは、上述の趣旨に立ち返る意味で非常に有意義なものとする。

特に、厳しい財政状態の下で少子高齢化時代を迎える我が国においては、公共サービス水準を不変として不足する財源を賄うための税制のみを議論することは、もはや限界にきていると思われる。

よって、税制改正大綱の正式発表前に一定の周知期間を設け、主要な論点について政府が提供する公共サービス水準と国の財政状態との関連から改正趣旨を明確に示した上で、国民から広く意見募集を行われたい。

## Ⅱ 個別税制に関する意見

### 1. 法人税について

#### (1) 減価償却方法の選択適用を維持すること

平成28年度税制改正において、建物附属設備及び構築物並びに鉱業用建物の減価償却方法について、定率法が廃止され、鉱業用を除く建物附属設備及び構築物については定額法、鉱業用建物、建物附属設備及び構築物については定額法又は生産高比例法に限定された。しかし、企業の経済実態を忠実に表現することを重視する企業会計の基準を尊重するという観点から、複数の減価償却方法の選択を固定資産の種類ごとに認められたい。

#### (2) 製品保証引当金を税務上也認めること

「収益認識に関する会計基準」34項並びに同基準の適用指針6項及び35項によると、合意された顧客仕様に従っているという品質保証は、その対象となる財又はサービスとは別個のものとならず一体として顧客に移転されることになり、法人税基本通達2-1-1の3も、品質保証を資産の販売等を含めて収益に計上することとしている。そして、資産の販売等から独立して収益を認識されない品質保証に係る見積額は製品保証引当金として処理される。ところが、その繰入額は、税務上は損金不算入とされ、同通達の趣旨説明においてもその理由は明らかではない。しかし、品質保証は、顧客との契約で約束されており、財又はサービス本体の販売と一体となった一つの履行義務として扱われるものであることから、その費用は事後費用とは言えず、その義務内容も明確である。しかも、製品の製造工程における技術的な限界から販売した製品に一定の割合で不可避免的に不具合が生じる場合には、品質保証に係る費用も製造原価になり、その製品の販売される年度で売上原価等を構成することになる。法人税法22条3項1号の売上原価等の損金算入時期は、債務が確定していなくても、収益と個別の対応関係があり、その金額を適正に見積もることができる年度に損金算入できる（最高裁判所第二小法廷判決平成16年10月29日刑集58巻7号697頁参照）とされていることから、金額を適正に見積もって売上原価等に含まれている製品保証引当金繰入額は、税務上也損金算入を認められたい。

#### (3) 賞与引当金及び退職給付引当金の損金算入を税務上也認めること

平成10年度税制改正により賞与引当金が、また、平成14年度税制改正により退職給与引当金が、それぞれ財源確保を理由に税務上廃止された。しかしながら、企業会計においては、賞与引当金及び退職給付引当金を計上することとされている。一般に、賞与引当金及び退職給付引当金が、企業の財政状態及び損益状態に与える影響は大きいと見られるため、法人税法上の課税所得と会計上の利益が乖離する大きな要因とな

っている。

労働協約や就業規則等によって賞与や退職金の支給が明確に規定されている企業においては、期末に未払の賞与や退職金は法的債務であり、高い確度でこれらの債務は履行されているため、このような賞与引当金や退職給付引当金の繰入を認めることは、企業の適正な担税力測定にとっても不可欠である。さらに、これらの引当金が認められないため、未公開株式の財産評価基本通達上の純資産価額方式による評価が過大になるといった弊害も生じている。よって、税務上も賞与引当金及び退職給付引当金の繰入れについて、損金算入を認められたい。

#### (4) 貸倒引当金を税務上も認めること

金銭債権を回収できなくなった場合の法人税法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、その全額が回収できないことが明らかになった場合に限って、その明らかになった年度に貸倒れとして損金経理できることと解釈されている（法人税基本通達9-6-2）。このように不良債権の全額が回収不能になることが明らかになるまで損金算入を認めないことは、日本企業の財務健全性を損なうことになり、また、債権の全額が回収不能になったかどうかの判定も実務上は困難であり、結果的に不良債権処理を遅らせることになる。このような問題を回避するためには、貸倒引当金の計上による貸倒見積高の損金算入が必要になる。しかしながら、平成24年度税制改正において、中小法人等、金融機関、リース会社等を除き、貸倒引当金の繰入れが認められないこととなった。一方、企業会計の基準では、貸倒引当金を繰り入れることとされている（金融商品会計基準）。貸倒引当金は、金融機関等でなくとも、その金額が重要性を有する場合が多い。一般事業会社も貸倒引当金を設定することは、企業の適正な財政状態を反映することのみならず、適正な担税力を測定する観点からも重要である。新型コロナウイルス感染症の感染拡大以後、事業環境を巡る不確実性がますます大きくなっていることから、貸倒引当金計上を通じた不良債権処理の重要性も高まっている。そこで、一般事業会社においても規模を問わず、恣意性を排除しながら、金融機関等と同様の個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の計上を認められたい。

#### (5) 工事契約について工事損失引当金の損金算入を税務上も認めること

「収益認識に関する会計基準の適用指針」では、工事契約について、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、その超過すると見込まれる額のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上することとされている（収益認識に関する会計基準の適用指針90項）。そこで、適正な担税力測定の観点からも、法人税法上も、工事損失引当金の計上を認められたい。

**(6) 固定資産の減損に係る減損損失については、法人税法上も損金算入を認めること**

「固定資産の減損に係る会計基準」に基づき資産の収益性の低下により計上された減損損失は、現在、資産の評価損を原則として禁じている法人税法では損金に算入されない（法人税法33条1項）。適正な担税力測定の観点からも、法人税法においても損金算入が認められる資産評価損の範囲に、企業会計上適正に算定された減損損失を含める措置を講じられたい。

**(7) 償還有価証券の償却原価法については、法人税法上も利息法を認めるとともに、法人税法上の定額法に企業会計の定額法の配分方法を認めること**

償還有価証券の取得価額と償還金額との差額を各事業年度に配分する方法（償却原価法）について、法人税法は定額法のみを認めている（法人税法施行令139条の2第2項）。しかし、同じく法人税法においては、金銭債権については利息法も適正な期間損益の認識方法として認められているのであるから（法人税基本通達2-1-34）、償還有価証券についても同様に認められたい。

また、企業会計の定額法は取得価額と償還金額との差額を取得日から償還日までの期間で除して各期の純損益に配分する方法であり、期中の取得分を期央に取得したものとみなして計算する法人税法の定額法よりも正確に差額を配分する方法であるから、企業会計の定額法も法人税法の定額法として認められたい。

**(8) 法人事業税については、今後も法人税法上の損金とし、かつ、その発生事業年度の損金とすること**

法人事業税は、企業がその活動を行うに当たって地方自治体より提供を受けている各種の行政サービスに必要な経費を企業が分担すべきであるという考え方に基づく税であり、正に収益と対応する費用であるということが出来るから、今後も法人税法上の損金として取り扱うべきである。また、収入割、資本割及び付加価値割の外形標準課税部分は会計上営業費用として処理されるので、これらについては発生事業年度の損金とすべきである。

また、同様に申告課税方式である事業所税についても発生事業年度の損金とすべきである。

**(9) 資産除去債務に係る減価償却費を損金算入とすること**

「資産除去債務に関する会計基準」では、法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものにより、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した資産除去債務（将来、有形固定資産の除去時点で発生が不可避となった有害物質の除去費用も含む。）に対し、除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり、その割引後の金額（割引価値）を算定し、これを除去債務

として負債認識するとともに、同額を有形固定資産に計上することにより、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり減価償却を行い、各期に費用配分することとされている。一方、法人税法では、将来の有形固定資産の除去費用は、実際の除去行為が行われておらず、その債務が確定していないため、その減価償却費の損金算入は認められない（法人税法22条3項、法人税基本通達2-2-12）。

しかしながら、資産除去債務は、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務に限られていて、合理的な算定が可能であり、また、このような高い確度で履行される債務を資産除去債務に係る減価償却費を通じて、税務上も考慮していくことは、企業の適正な担税力測定にとっても不可欠である。

そこで、法人税法においても企業会計を尊重し、会計上適切に計上された資産除去債務に係る減価償却費について損金算入とされたい。

#### **(10) 業績連動給与の算定基礎となる指標に非財務情報を含めるとともに、対象企業の範囲を拡充すること及び定期同額給与の改定要件を見直すこと**

IFRS財団の国際サステナビリティ基準審議会（International Sustainability Standards Board：ISSB）からサステナビリティ開示基準に係る公開草案が2022年3月に公表され、基準の最終化に向けた審議が行われている。我が国においても財務会計基準機構の下にサステナビリティ基準委員会が設置されるなどサステナビリティ開示基準の開発が急ピッチで進められており、内閣府令の改正によりサステナビリティに対する開示に向けた取組も進みつつある。一方、企業においてもサステナビリティ経営の浸透に伴い、非財務情報をインセンティブ報酬の指標として採用する企業が増加している。具体的には業績連動の役員報酬について従業員エンゲージメントのスコアを評価指標に組み込む事例や環境指標や健康指標等を組み込む事例が見受けられる。

これに対し法人税法上損金算入が認められる業績連動給与は、その対象を利益の状況を示す指標に限定しており、非財務情報をインセンティブ報酬の指標として役員給与を支出しても損金算入は認められない。社会の関心がサステナビリティに向けられる中、非財務情報を指標とする役員給与についてもその対象となるよう対象範囲を拡充されたい。

また、平成28年度以降の数次にわたる税制改正で役員給与に関する制度の見直しがされたものの、損金算入可能な業績連動給与については依然としてその対象が原則として有価証券報告書提出会社に限られ、例外的に一定の要件を満たす特定投資運用業者に期限付で認められているにすぎない。そこで、利益計算に対する信頼性の高い会計監査人設置会社については、有価証券報告書を提出しない会社であっても、業種を限定することなく、中長期インセンティブを役員に付与し高度グローバル人材の獲得に資するために、支給の時期、業績に関する指標及び算定方法を所定の期日までに所轄税務署長に届け出、かつ、これらの事項を記載した事業報告書を

一定の方法によって公表することで、業績連動給与に該当することとする制度を検討されたい。

このほか、定期同額給与の改定要件を緩和し、「業績悪化改定事由（経営状況が著しく悪化したことその他これに類する理由）」（法人税法施行令69条1項1号ハ）から、「著しく」の文言を削除されたい。

#### (11) 交際費の損金算入制限の緩和を検討すること

交際費は、中小法人にあっては定額控除限度額（1事業年度につき800万円）を超える金額、中小法人以外の法人にあっては原則として支出額全額が損金不算入とされている。

企業会計上費用とされる交際費を税務上あえて損金不算入とする趣旨は、冗費や濫費の支出の節減、公正な取引慣行の確立にあるものとされている。しかし、今日において交際費の支出は接待等の目的や回数など事前に吟味してされることが一般的であり、そのような支出はこれらの趣旨に照らして不適切とは言えないものであるのが実情である。加えて、アフターコロナにおいては、テレワークの普及により対面での飲食接待の重要性が一層増しているほか、テレビ会議等の利用による社内や取引先との交流、さらには新規顧客獲得のためのコミュニケーションを図るために交際費を活用することは企業の成長にとってむしろ不可欠な行為と言えるところ、本制度は、それらを萎縮させる原因になり得る。

については、本制度について損金算入制限の緩和を検討されたい。

#### (12) 受取配当金を全額益金不算入とすること

我が国では、シャープ勧告の「法人税は所得税の前取りである。」という考え方の下、法人税と所得税との二重課税を排除するため、法人が所有する株式等に係る受取配当等は法人税において受取配当等の益金不算入、個人が所有する株式等に係る受取配当等は所得税において一定の税額控除がなされている。一方、1988年（昭和63年）12月の税制抜本改革以降の数次にわたる税制改正により、現在、法人税において、持株割合3分の1超の株式等に係る配当等の益金不算入割合は100%であるが、持株割合5%超3分の1以下は50%、持株割合5%以下は20%に制限されている（法人税法23条1項、7項）。

法人が所有する株式等に係る受取配当等については、既に利益の配当等を行う法人において法人税が課税されており、同一所得に対する二重課税となっているので、持株割合によらず益金不算入割合を従来の100%に戻されたい。

#### (13) 繰延消費税の全額即時償却を認めること

控除対象外消費税のうち一の資産に係る金額が20万円以上となるものは、繰延消費税として資産計上し、5年間にわたって償却しなければならないが、事務負担の

軽減のために、即時償却することを認められたい。

#### **(14) 所得税額控除の元本所有期間の制限を廃止すること**

法人が支払を受けた段階で課された所得税については、法人税法68条1項において所得税額控除の規定が設けられているが、一定のものについては、その所得税額の全額を控除することはできず、元本の所有期間に対応する部分のみに制限されている（法人税法施行令140条の2第1項1号）。平成25年度税制改正により、公社債の利子などがこの所得税額控除の制限の対象から除かれることとなったものの、剰余金の配当などは、依然として所得税額控除の制限の対象とされている。

本制度は、法人が株式等を他者から譲り受けた場合に、自己の保有期間以前の期間に対応する配当等に対する所得税の控除を制限するものであるが、制限を受けた部分となる譲受者の元本所有期間に対応しない所得税額は、当該株式等を譲渡した者も控除することができないため、何人も当該所得税額の控除を受けることができず、譲受人において租税公課として損金算入が可能となるのみである（法人税法40条）。このことは、納税者に不利な状況をもたらしており、また、所有期間に対応する税額を原則法（法人税法施行令140条の2第2項）による算定が必要となり、納税者における事務負担も過大となっている。

したがって、法人税法施行令140条の2第1項1号を廃止し、その全額を所得税額控除の対象とすることを認められたい。

#### **(15) 繰越控除については繰越控除限度額を撤廃した上で繰越欠損金の控除期間を無制限とし、また、欠損金の繰戻し制度を全面的に復活させ、繰戻し期間を3年程度に延長すること**

法人税法は、事業年度ごとに課税することを原則として、一定の条件の下に欠損金の繰越しによる控除制度と欠損金の繰戻しによる還付制度を設けている。しかし、繰越控除制度は、平成28年度税制改正により控除期間が10年間に制限されており、繰越控除制度における控除限度額についても、中小法人等を除き、繰越控除をする事業年度の繰越控除前の所得の金額の100分の50相当額とされた。なお、令和3年度税制改正において、コロナ禍による欠損金につき、一定期間に限り、「新たな日常」に向けた事業再構築として、新商品・新サービスの開発、新生産方式の導入、商品又はサービスの新販売方式・新提供方式の導入のいずれかの取組に資する投資に対して、最大100%までの控除を可能とし、制限が一部緩和されたものの、令和5年度税制改正において廃止されている。また、繰戻還付制度は、厳しい財政事情を背景に、平成4年度税制改正で停止され、中小法人等には平成21年度税制改正で復活措置が施されたものの、全面的に復活してはいない。

欠損金の繰越し及び繰戻し制度は、事業年度課税制度の欠陥を是正し、公平な課税を図るための措置であるから、本来制限すべきではない。よって、繰越控除につ

いては恒久的措置として繰越控除限度額を撤廃した上で繰越欠損金の控除期間を無制限とし、また、欠損金の繰戻し制度についても恒久的措置として全面的に復活し、その繰戻し期間を3年程度に延長されたい。

#### (16) 特定同族会社の留保金課税制度を全廃すること

現在、特定同族会社の留保された所得金額のうち、2,000万円の定額控除額など一定の限度額を超過する部分に特別課税がなされている。この特定同族会社の留保金課税は、平成19年度税制改正により、一定の要件を満たす資本金1億円以下の中小企業については適用対象から除外されたが、いまだ全面的に廃止されるには至っていない。

留保金課税は、企業の内部留保を圧迫しており、その上、繰越欠損金を控除し通常の法人税が課されない場合であっても、その控除前の所得に課税される場合があり、負担が過重になっているので廃止されたい。

#### (17) 組織再編税制及びグループ通算制度における租税回避行為の規制範囲については個別具体的に規定し、包括的租税回避行為防止規定を廃止すること

組織再編税制及びグループ通算制度における包括的租税回避行為の防止規定は、「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」（法人税法132条の2、法人税法132条の3）は、その行為又は計算の否認ができることとなっている。

租税法律主義の基本である法的安定性及び予測可能性の観点から、行為又は計算の否認の対象については、明文の規定をもって個別具体的内容を明確にし、包括的な否認規定は廃止されたい。

#### (18) 中小法人の画定基準を見直すこと

法人税法及び租税特別措置法では、中小法人の担税力への配慮及び競争力向上などの産業政策のために、各種の税負担軽減措置が設けられている。特に、交際費の損金算入限度額、貸倒引当金繰入額の損金算入、欠損金の繰越控除制限除外と繰戻し還付、法人税の軽減税率、留保金課税の適用除外などの特典を受けられる中小法人の範囲の画定基準には、資本金額又は出資金額が採用されている。

しかし、会社の最低資本金制度が廃止されて久しい現在においては資本金額の多寡は企業規模を測る唯一の尺度として不十分であるのみならず、資本金額は法人の意思によって経済実態を変えることなく変動させることができることから、このような資本金額を基準とする中小法人の定義では、負担軽減の必要のない大法人としての実態を備えた法人であっても、意図的に資本金額を1億円以下に抑え税制による支援を受けることが可能になる。実際、残高が負になった利益剰余金の補填をしないにもかかわらず、恣意的に資本金額を減少させている企業が散見されるところである。このような状況を放置しては、担税力に応じた課税が損なわれること



になるだけでなく、第一部 I 3において提言したように、企業の不適切な資本政策を誘発し企業成長やM&Aの活性化を妨げる事態をも引き起こしかねない。

そこで、脆弱な担税力を考慮する必要がある本来の中小法人のみが負担軽減措置を受けられるように、例えば資本金額基準に代えて、資本金及び資本剰余金の合計額、資本金等の額、株主資本額、あるいは完全子法人を含めた売上高や従業員数、さらには上場の有無を基準とするなど、恣意的な操作をしにくい中小法人の範囲の画定基準を検討されたい。

## 2. 所得税について

### (1) 事業所得等の損失の補填を目的として生じた土地、建物等の譲渡所得と、事業所得等の損失との損益通算を認めること

分離課税の対象となる土地、建物等の譲渡所得は、一部の居住用の財産の譲渡損失の例外を除いて、他の所得の計算上生じた損失との損益通算ができないこととされている（租税特別措置法31条1項及び3項2号、同法32条1項及び4項、所得税法69条）。

しかしながら、事業不振により生じた損失の補填を目的として、経営者等個人が所有する不動産の処分を行った場合にまで課税が生じることは酷であり、また、今後の事業再生の可能性を奪うきっかけにもなりかねない。そこで、これらの弊害を避けるために、事業所得等の損失の補填を目的として生じた土地、建物等の譲渡所得と、これら損失との損益通算を認める措置を講じられたい。

### (2) 不動産所得について土地等の取得のための負債利子による損失についての損益通算を認めること

所得税における不動産所得の損失金額のうち、土地等を取得するために要した負債利子の額に相当する部分の金額についてはなかったものとされている。これは地価高騰や過度の節税対策への対応として、平成4年度税制改正により設けられたものである。

しかし、この負債利子は不動産収入に対応する費用であるにもかかわらず、損益通算においてこの利子に係る不動産所得の損失対応部分が永久に必要経費として認められないこととなる。また、平成10年度税制改正において、法人税法における類似の制度であった「新規取得土地等に係る負債の利子の課税の特例」は廃止されており、制度間のバランスの観点からも問題がある。

よって、土地等の取得に係る負債利子についての損益通算を認められたい。

### (3) 源泉所得税の納期特例適用範囲を拡大すること

小規模事業者の納税事務負担を軽減する目的から、給与及び退職手当のほか、弁護士、司法書士、土地家屋調査士、公認会計士、税理士、社会保険労務士、弁理士、海事代理士、測量士、建築士、不動産鑑定士、技術士等に支払った所得税法204条1項2号に掲げる報酬又は料金については、所得税法216条により納期の特例の適用対象とされている。

所得税法204条1項1号に掲げる報酬又は料金についても、同条同項2号の報酬又は料金と発生の頻度、内容、金額の多寡等に関して、類似したものであることを勘案すると、取扱いを区分する理由は見当たらない。そのため、更なる事務の簡素化のために、所得税法204条1項1号に掲げる報酬又は料金についても納期の特例の対象所得とすることを認められたい。

**(4) 居住者が年の途中で死亡した場合の準確定申告書の提出期限を、相続税の申告書提出期限まで延長すること**

居住者が年の途中で死亡した場合等の準確定申告は、相続の開始があったことを知った日の翌日から原則4か月以内に提出しなければならないこととされている。

しかし、近時においては被相続人と相続人とが同居している世帯が減少傾向にあり、短期間に相続財産・生前の所得等を把握することは困難となっており、被相続人の生前所得は相続財産を確定させる段階で明らかになることが多い。

したがって、所得税の準確定申告書の提出期限を相続税の申告書提出期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内）まで延長されたい。また、同様に、それに併せて所得税の青色申告承認申請書の提出期限も相続税の申告書提出期限まで延長されたい。

**(5) 個人事業者における純損失、雑損失の繰越控除期間についても5年程度に延長すること**

所得税法70条及び71条は、確定申告書を提出する居住者にその年以前3年間に生じた純損失（青色申告書を提出している年に限る。）又は雑損失がある場合には、当該純損失又は雑損失の金額に相当する金額は、当該確定申告書に係る年分の総所得金額等の計算上控除すると規定している。

しかし、純損失又は雑損失の繰越控除期間が3年では短すぎ、個人事業主が事業努力により利益体質となっても、過去の損失の繰越控除が打ち切れ、納税という事態が生じることは、事業の継続、担税力の面からも負担が大きいため、その期間を少なくとも5年程度に延長されたい。

なお、令和5年度の税制改正において特定非常災害の指定を受けた災害により生じた純損失又は雑損失の繰越控除期間を5年とする措置が講じられることとなったが、個人事業主の繰越控除期間も5年とすべきである。

**(6) 生計を一にする親族間で授受が行われた報酬についても、それが労務の対価として正当なものである限り、支払った側において必要経費として認めること**

所得税法56条は、居住者の不動産所得、事業所得又は山林所得につき、これらの事業に従事した居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（以下「親族等」という。）に対し支払った対価の金額は、当該居住者の不動産所得、事業所得又は山林所得の計算上、必要経費に算入しないこととしている。一方で、所得税法57条において、居住者と生計を一にする親族等が、上記所得を生ずべき事業に専ら従事した場合には専従者給与の特例が認められている。このように現行の所得税法は、居住者とその親族等が独立して事業を営む場合に報酬の授受を行った場合には、支払った側の必要経費性を認めず、専従者として従事する場合に限り必要経費として認めて

おり、同じ労務の対価であるにもかかわらず、不均衡な取扱いとなっている。

他方、国民の高学歴化及び女性の社会進出により、夫婦などの親族等が独立して事業等を行うケースも増えており、今後ますます増加するものと思われる。

よって、生計を一にする親族等が独立して事業を営む場合であっても、実際に労務の提供の事実が存在し、かつ、支払報酬額が妥当なものであれば、それを必要経費に算入するなど実態に沿った措置を講じられたい。

#### **(7) 株式等に係る譲渡損失の繰越控除制度を拡充すること**

上場株式等に係る譲渡損失については、現行3年間の繰越控除が認められているが、投資リスクを軽減し、貯蓄から投資の流れをより確実なものとするため、繰越控除期間を5年程度に延長するとともに、総合課税となる純損失の繰戻し還付制度（所得税法142条）と同様に、申告分離課税となる上場株式等の株式譲渡損失についても繰戻し還付の請求を認められたい。

なお、非上場株式の譲渡によって生じた損失についても、上記趣旨を踏まえ、譲渡損失の繰越し及び繰戻し還付の請求を認められたい。

#### **(8) 金融商品間の課税の簡素・中立化のために、金融所得課税の一体化を更に進めること**

金融所得課税の一体化については、少子高齢化の進展と人口減少社会の到来を踏まえ経済の活力を維持する観点から、家計の金融資産を「貯蓄から投資」へ移行するべく、2004年（平成16年）6月に政府税制調査会金融小委員会から、「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」として、その基本方針が示されたところである。当該方針では、金融商品間の課税の中立性、簡素で分かりやすい税制、個人投資家の投資リスクの軽減を図るために、①金融所得の間で課税方式の均衡化をできる限り図ること、②金融所得の間で損益通算の範囲を拡大すること、の2点が大きな方向性として示されている。

この方向性を踏まえ、平成25年度税制改正において、2016年（平成28年）1月1日から、特定公社債等の譲渡所得等の非課税対象の除外と申告分離課税化、特定公社債等の利子等について申告分離課税化が行われ、これらの所得ないしは損失と、上場株式等の譲渡所得及び配当所得との損益通算が可能となり、また、通算しきれない損失の3年間の繰越控除を可能とする措置がされることとなった。

しかし一方で、商品先物取引（現物先物取引、商品オプション取引など）の決済及び金融商品先物取引等（有価証券先物取引、通貨等先物取引、金融オプション取引など）の決済に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額に対しては、他の所得と区分して、租税特別措置法41条の14により、先物取引に係る雑所得等として所得税15%（ほかに復興特別所得税が基準所得税額の2.1%）と地方税5%の申告分離課税が行われる。これらの所得は、先物取引に係る雑所得等の

間では損益通算が可能であるが、先の上場株式等の譲渡所得等との損益通算はできない。これらの所得は、デリバティブを含む金融所得であり、先に示した金融所得課税の一体化の方針を踏まえれば、これを上場株式等に係る所得の課税方式と区別する理由は見いだしにくい。また、税率の差異もないため、金融所得課税の一体化を更に推進するため、意図的な租税回避行為に十分に留意して、先物取引に係る雑所得等の金額について、上場株式等の譲渡所得等との損益通算を認められたい。

また、外貨預金の為替差損益は一般的には雑所得として取り扱われるが、為替の変動による損益として類似の効果が見込まれる外貨建MMF（マネー・マネジメント・ファンド）等の譲渡損益のうち為替変動部分については雑所得ではなく、譲渡所得（分離課税）となる。このように経済的に類似の効果がある所得について、個人所得の計算上その取扱いが大きく異なることは、金融所得の間での課税方式の均衡を図る観点から望ましくないと考える。したがって、このような経済的に類似の効果がある取引については課税上、同様の取扱いになるような対応を講じられたい。

#### **(9) 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等における非課税措置の要件を緩和すること**

公益法人等に対し財産を贈与又は遺贈した場合、その財産が一定の期間内に公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであることなど一定の要件を満たし、国税庁長官の承認を受けたものについては、租税特別措置法40条により当該財産の贈与又は遺贈がなかったものとみなされ、所得税法59条1項1号に基づく課税は行わないこととされている。このことは、公益法人等への財産の寄附を奨励し、公益法人等の活動を通じて高齢者世帯等が蓄積してきた資産の再配分を促進する観点から非常に有用な措置であると考えられる。

しかしながら、財産そのものが公益目的事業の用に直接供されていない場合には、この非課税措置の適用はないとされているが、公益目的事業の用に間接的に供される場合、例えば、公益法人等が賃貸用不動産の贈与を受けその賃料収入を公益目的事業に充てることも公益法人等において有用であることから、このような場合にも非課税措置が認められるよう要件を緩和されたい。

また、贈与又は遺贈された財産が、その贈与又は遺贈のあった日から2年を経過する日までの期間内に公益目的事業の用に直接供されず、国税庁長官の承認が取り消された場合には、非課税措置も取り消され、所得税法第59条1項1号に基づき、その贈与又は遺贈をした者に所得税が課されることになる。しかしながら、贈与又は遺贈をした者に公益目的事業の用に供されなかった原因のない場合にまで非課税措置を取り消すことは、その担税力の観点からも過度な負担を課すこととなるため、贈与又は遺贈をする者の不安を解消し寄附を奨励し、また、受贈・受遺した財産を早期に有効活用することを促すためにも、租税特別措置法40条3項と同様に公益法人等において所得税を課することとされたい。

**(10) 信託契約における残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡を、措置法35条3項に規定する被相続人の居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例（いわゆる空き家特例）の適用対象に加えること（☆）**

租税特別措置法35条3項は、相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）が、一定の譲渡をした場合、譲渡所得の金額から最高3,000万円を控除できることを内容とする、いわゆる空き家特例について定めている。空き家特例は、相続人が、相続によりその意思のいかんにかかわらず、被相続人居住用家屋等の適正管理の責任を負うこととなることを踏まえ、空き家の発生を防止する趣旨で設けられた制度である。ところで近年、いわゆる民事信託の普及により、親の生前に親が委託者兼受益者となり、その自宅を信託財産とし、子が受託者となる信託契約を締結し、自身の老後に備えるケースが多く見られる。このような信託契約は、言わば成年後見制度の代替又は補完を目的に利用されるもので、その後親が死亡して信託契約が終了し、子が残余財産の帰属として親の自宅を取得したとしても、その適正管理の責任を否応なく負わされるという実態は相続の場合と異なることがない。

それにもかかわらず、措置法35条3項は、信託契約の終了に伴う帰属権利者による財産の取得をその適用対象に含めていない。これは、空き家特例の空き家の発生の防止という本来の趣旨にそぐわないし、信託契約を利用して親の老後に備えようとした子が、正に空き家特例の目指すところである空き家の発生の防止に向けて不動産の譲渡をした際に酷な結果を招いており、不合理である。そこで、空き家特例の対象に、信託契約における残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡を含められたい。

### 3. 法人税・所得税共通事項について

#### (1) 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の基準金額を10万円未満から30万円未満に引き上げること（☆）

法人が減価償却資産を取得した際にその取得価額を損金算入できるか否かを分かち基準となる金額については、現在、10万円未満（法人税法施行令133条）・20万円未満（法人税法施行令133条の2）・30万円未満（租税特別措置法67条の5）の各基準金額が混在する状況にある。

ところで、昨今の物価高により、企業が取得する減価償却資産の単価は上昇している。特に、DX化のために必要な設備投資の中にはスマートフォンやPCといった各種情報端末の取得が多く含まれるところ、それらの価格の上昇傾向は顕著である。このような局面において上記の基準金額が据え置かれていることで、物価上昇前に比べて相対的に各基準金額を下回る価額の資産の取得は減少しているが、この状況を放置しては各制度の趣旨を十分に達しないはずであるから、基準金額は上方に見直されるべきである。

また、近年の税制の複雑化や消費税の適格請求書等保存方式の導入に伴い、企業の経理実務における事務負担が一層増加している中であって、企業における経理事務の効率化は喫緊の課題である。そのような観点からは、減価償却資産の取得価額についての基準が混在している現況はむしろ経理業務の効率化を妨げる原因の一つとなっており、各基準金額が統一されることが望ましい。

したがって、少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の基準金額を10万円未満から30万円未満に引き上げるとともに、一括償却資産の損金算入及び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を廃止し、減価償却資産の取得価額にかかる損金算入の基準金額を30万円未満に統一する改正を検討されたい。

なお、所得税法についても同様の改正を検討されたい。

#### (2) 特定の事業用資産の買換えの場合の圧縮記帳については、100%圧縮とすること

特定の事業用資産の買換えの場合の圧縮記帳は、買換えにより取得した資産の取得価額を、譲渡資産について生じた譲渡益に相当する額だけ減額するとともに、当該金額と同額を損金の額に算入することにより、課税の繰延べを図る制度であるが、現状においては、課税の繰延べが認められるのは最高で差益の90%相当額が限度となっている。

昨今のICTの急速な発展、新型コロナウイルス感染症の感染拡大がもたらした社会変容に伴う働き方の多様化を背景に、長期保有事業用資産の新陳代謝による経済成長を促し、また、本店や主たる事業所の買換えなどの土地政策を推進するとともに、買換え前の事業活動の維持継続を可能にして健全な事業発展に資するため、買換え資産につき生じた差益の100%を圧縮限度とされたい。

### (3) 減価償却できない無形固定資産とされている電話加入権については、その市場動向や実態を考慮して、減価償却できる無形固定資産として取り扱うこと

電話加入権は、時の経過によりその価値が減少しないものであることや、市場において譲渡することにより投下資本を回収し得ることから、法人税法及び所得税法において、減価償却できない無形固定資産として扱われている。

しかしながら、携帯電話やIP電話の普及により電話加入権を必要とする固定電話の加入契約者数は減少する一方であり、電話加入権の取引価額も長期にわたって低い水準にとどまっているため、市場において電話加入権を譲渡できたとしても、投下資本のごく一部しか回収できず、また、新たに加入しようとする者は、廉価な中古電話加入権を購入することで事実上加入料の負担なく契約することができる。このような実態によれば、電話加入権を減価償却できない無形固定資産として取り扱う理由は既に乏しく、市場性がなく減価償却資産として取り扱われている携帯電話等の提供を受ける権利と同様に、電話加入権も減価償却できる無形固定資産とすることを認められたい。

### (4) 減災に対する取組についての損金処理を認めること

我が国では昨今激甚化する自然災害が多発している。このような自然災害が発生した場合、被災した資産への復旧工事については、被災前の状態までに要する支出は修繕費とされる。一方で、このような自然災害に対する備えとしての防災に係る支出については、従前と変わらず、資産の価値を増加させることになるものとして資産計上することとなる。

例えば、豪雨災害で近隣の崖に土砂崩れが生じたことを受けて、自社の敷地の崖下に隣家がある方面に防壁工事を施したとしても、現行制度上は、構築物として資産計上することとなる。一方でこのような対策を納税者自らが行わず、崖崩れ等の自然災害が発生した際には、行政が災害対応に要する支出は、通常、これをはるかに上回るものとなると推測される。

このような意味において、企業が負担する防災費用はその資産価値を増加させるものであっても、一方で社会的損失の発生を予防するという意義が認められるため、防災対策を実施してこれを負担した企業の所得の計算上、一時に控除することを認めて企業の負担の軽減を図るべきである。

この点、令和元年度の税制改正において、中小企業防災・減災投資促進税制が創設され、一定の中小企業者には取得した一定の事業継続力強化設備については20%の特別償却が認められ、令和3年度の税制改正においても対象設備を一部見直した上で延長の措置が取られており、これらの事象に対する一定の手当ては行われているところである。しかしながら、当該制度は中小企業者に限られており、また、このような支出に対して20%の特別償却というだけでは、積極的に防災対策を行う要



因になるかは疑問の残るところである。

このため、現行制度を更に弾力的に取り扱う意味でも、企業がする防災に係る支出を特に一時の損金（必要経費）とすることを認められたい。

#### 4. 相続税・贈与税について

##### (1) 贈与契約により取得する居住用等の小規模宅地等について、贈与税の計算上及び相続時精算課税制度を利用した場合の相続税の計算上、小規模宅地等に係る特例の適用を認めること

小規模宅地等についての相続税の計算上の特例は、相続人等の生活の基盤維持のために不可欠な小規模宅地等に適用されるものであるが、その適用は相続又は遺贈により取得するものに限られる。他方、生前の贈与契約による小規模宅地等の取得については、例え推定相続人が取得するものであっても、贈与税の計算上又は相続時精算課税贈与制度を利用した場合の相続税の計算上、このような特例の適用が認められていない。

小規模宅地等のうち、居住用宅地は推定相続人の生活の基盤維持のために不可欠であり、また事業用宅地の早期の移転は円滑な事業承継につながることから、広く生前の贈与契約により取得する小規模宅地等についても相続税及び贈与税の計算上の特例を認められたい。

##### (2) 相続税の延納要件のうち、延納税額に相当する担保提供の要件を緩和すること

相続税の延納許可を受ける場合、延納税額に相当する担保の提供が必要であるが、先に第三者の債務に対する抵当権が設定されていることなどの理由により、附帯税を含めた必要価額全額を担保提供できない場合がある。この場合、十分な資力を有する適当な保証人が得られないと延納制度が利用できない。

安定した分割納税を促進するため、仮に十分な担保が提供されない場合であっても、延納が許可される所要の措置を講じられたい。

##### (3) 未分割財産の配偶者税額軽減・小規模宅地等特例等の税額軽減措置を受けられる期間を延長すること

相続税申告期限まで遺産分割が未了の場合、配偶者税額軽減や小規模宅地等特例等の措置は受けられず、申告期限から3年以内に遺産分割された場合に更正の請求をすることが可能であるが、3年以内に分割されない場合は「やむを得ない事情がある場合」を除きこれらの措置を受けることができない。

しかし、高齢者や核家族の増加等の社会構造の変化からして、3年という期間は十分な期間とは言えず実務的な不利益が生じる可能性がある。また、国税通則法23条の規定による更正の請求が認められている期間5年とも整合しない。

未分割財産について措置を受けられる期間を「申告期限から3年以内」から「申告期限から5年以内」に延長されたい。

#### (4) 災害時における受贈財産の価値低下についての救済措置を拡充すること

我が国では昨今激甚化する自然災害が多発している。このような自然災害が発生した場合、特定非常災害として指定された非常災害の場合には、相続又は遺贈により取得した一定の財産については、特定非常災害の発生直後の価額により評価することが認められている。

一方で相続時精算課税制度においては、受贈財産について相続税の計算上、相続財産の価額にこの制度を適用した贈与財産の価額（贈与時の時価）を加算して相続税額を計算することになるところ、令和5年度の税制改正において相続までの間に災害により財産が被災し、滅失や財産価値の著しい低下などがあつたとき、一定の土地又は建物については贈与時における価額から当該災害によって被害を受けた部分に相当する額を控除する措置が講じられることとなつたものの、株式については同様の趣旨による措置が講じられていない。災害により土地や建物が滅失や被災した場合、それらを保有する株式会社の株式の評価の低下に大きな影響を与えることもあり、相続税の担税力が大きく失われる可能性がある。そこで、被災した土地又は建物の価額が贈与時の価額を著しく下回つた結果、それらを保有する株式会社の株式の価額が贈与時の価額を著しく下回るなど一定の場合についても、土地又は建物の被災による救済措置と同様の趣旨により、相続税の計算時において一定の救済措置を設けられたい。

また、暦年課税に係る贈与においては、贈与税の申告について特定土地及び特定株式等に係る贈与税の課税価格の計算特例による救済措置がある。しかし、相続開始前に贈与があつた場合の相続税の課税価格への加算における加算額には、贈与税申告期限日後から相続発生日までの加算期間中の災害による財産の滅失や財産価値の著しい低下などがあつても何ら救済措置がない。令和5年度税制改正にて暦年課税の相続税加算期間が7年間に延長されることに伴い、被災による受贈財産の価値低下の影響を受けやすくなることも考えられることから、相続時精算課税と同様に一定の救済措置を設けられたい。

#### (5) 財産評価基本通達6項の適用に係る納税者の予測可能性確保をすること

財産評価基本通達6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」として財産評価の適正化を図ることとしている。

財産評価基本通達により画一的な財産評価を行うことには一定の利益がある反面、その評価と時価の乖離が租税負担の軽減につながり得ることから、通達の形式的適用が「著しく不相当」場面に当たると判断され、財産評価基本通達6項の適用

により否認される事案が多く生じていると言われる。

一方で、財産評価基本通達6項の具体的な適用場面が納税者にとって明確になっているとは言えず、本来、申告納税方式の下では特に配慮されてしかるべき納税者の予測可能性の確保の点で納税者が不利益を被っている。

したがって、財産評価基本通達6項に言う「著しく不適當」な場合の例を明確に示すことや、通達の形式的適用が「実質的な租税負担の公平に反する」場面を生じさせないために、更に詳細な規定を財産評価基本通達に設けることといった施策を講じ、納税者の予測可能性が確保され当初から適正な申告を行うことができるよう努められたい。

#### (6) 不動産価値が下落した場合等に路線価等以外の評価を認める旨を明確にすること

相続税における不動産（土地及び家屋）評価は、財産評価基本通達（以下「通達」という。）上、土地は路線価方式又は固定資産税評価額の倍率方式、家屋は固定資産税評価額の倍率方式によることとされており、通達による評価は時価を上回らないことが前提とされているが、近年のコロナ禍や大規模災害等による影響を受けた場合、不動産の時価が通達による評価を大幅に下回ることも珍しくない。

相続税法22条において、財産の評価は原則として「取得の時における時価」と定められており、本来は通達による評価に限定されないとはいえ、その他の評価が通達上明記されていない。そのため、時価が明らかに通達による評価を下回る場合には通達が定める以外の評価が採用されるべきところ、その可能性が通達に明記されていないことは申告納税制度の下では不確定要素を排除できず、実務上の障害になっている。

したがって、租税法律主義の基本である法的安定性及び納税者の予測可能性の観点から、不動産の時価が現行の通達による評価を明らかに下回る場合において、売買事例や精通者意見等による評価も適用できる旨を通達上明記されたい。

#### (7) 「営業権」計上による担税力の問題を解消すること

財産評価基本通達165項が定める「営業権の評価」は、営業権の評価の根拠を将来の超過収益力に求めている。

この点、多くの中小企業はいまだに後継者不在という問題を抱え、更に昨今のコロナ禍、デジタル経済等によるニューノーマルが求められるビジネス環境の転換期において、既存の事業の将来の存続可能性にこれまでよりも多くの不確実性が生じており、従来どおりの超過収益力の評価方法が妥当性を有するかは疑問である。

また、特に中小企業においては、超過収益力は同族株主兼経営者の「卓越した能力等個人の手腕又は才能等」により生じている否定し難い現実があり、本規定の注書き「医師、弁護士等……、その事業者の死亡と共に消滅するものは、評価しない。」

が想定しているのと同様に、多くの場合、経営者の交代とともに事業自体の超過収益力もまた消滅してしまう。すなわち、中小企業における超過収益力は極めて属人的であり、相続人が相続する財産として課税するのにそもそもそぐわないという側面がある。

以上のように、現状の営業権の評価は現実に即しているとは必ずしも言い難いことから、営業権の評価は、それが相続・贈与時点で実際に事業売買の対象となっていて客観的貨幣価値による評価が可能の場合に限ることとし、それ以外の場合には評価額をゼロとするよう、財産評価基本通達165項を改正されたい。

#### **(8) 相続税の課税価格への加算期間等の7年間への延長に伴い、実務上の負担に配慮した措置を講じること（☆）**

令和5年度の税制改正において、令和6年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税について、相続開始前に贈与があった場合の相続税の課税価格への加算期間を相続開始前3年以内から相続開始前7年以内へ延長する措置を講じている。

相続税の申告書を作成するに際して相続開始前7年以内の贈与を把握するという実務は、これまでの3年以内と比較すると相続税の申告をする納税者に相当程度の事務負担を生じさせることが予測され、また、当該実務を定着させるまでには相当程度の時間を要するとも予測される。そこで、当該措置の導入後は、過去の贈与に関して課税庁が把握している情報を納税者に積極的に共有する、あるいはより簡易な手続でできる情報開示の手続を設けるなどするとともに、実務が定着するまでの当面の間は延長される4年間の部分に予測される納税者の不備について宥恕措置を設けるなどして、加重される実務負担や実務上の混乱に配慮した措置を講じることが検討されたい。

## 5. 事業承継税制について

### 【法人版事業承継税制（非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予・免除）について】

#### (1) 制度の適正な運用とともに、納税者の予見可能性を確保するために、具体的な判断基準を示すこと

平成30年度税制改正で創設された事業承継税制（特例措置）は、それまでの一般措置を抜本的に拡充する内容であり、中小企業の事業承継を後押しすることが期待されている。

一方で、対象会社の要件、先代経営者や後継者の人的要件、個人資産の過度な会社資産への組入れ等、制度の趣旨を逸脱した租税回避行為の発生も想定される。

この点で、事業承継税制には、相続税法64条の行為計算否認が準用されており（租税特別措置法70条の7、租税特別措置法70条の7の5第10項ほか）、仮に形式的要件を満たしても、租税回避と判断された場合に、今後適用を否認される事例も発生することも予想される。

本制度が中小企業の事業承継を促進する目的で適正に運用されるために、租税回避行為への対応は重要であるが、それとともに、本制度の適用に当たっての予見可能性を確保するため、具体的な判断基準を示すこと等も検討されたい。

#### (2) 継続届出書提出を失念しないための措置及び各種申請手続の整理を行い、より簡易に申請することができるようにするための措置を講ずること

本制度の適用を受けた場合、特例承継期間は年に1回、都道府県知事への年次報告書のほか、税務署への継続届出書を提出する必要がある。また、特例承継期間後も3年に1度、税務署への継続届出書の提出が必要であり、仮にこれを期限内に提出しなかった場合、納税猶予認定の取消事由（猶予期限の確定事由）に該当し、猶予税額と利子税を納付しなければならない。

しかしながら、中小企業にとって、継続届出書の提出期限の管理を永続的に行うことは負担が重く、仮に期限内提出を失念してしまった場合のリスクは大きい。また、それを理由に本制度の適用に慎重にならざるを得ないことも少なくないと考えられる。

納税者の意思に反して継続届出書提出を失念してしまうリスクを軽減し、本制度の対象である中小企業の事業承継に資するため、本制度の適用を受けている納税者に対して継続届出書用紙又は案内を事前に送付し、また、相続税の納税猶予の継続届出書の提出期限についても、例えば贈与税の納税猶予と同じ提出期限にする等の措置を検討されたい。

また、承継計画の確認申請、認定申請の手続に関しても手続が煩雑であるため、例えば、確認申請、株式贈与後の認定申請に添付する登記事項証明書については法人番号による確認が可能と思われるので添付省略としたり、オンライン申請を原則

とするなどして申請手続を簡略化し、より多くの申請と実行が可能になるような措置を検討されたい。

### **(3) 親族外の後継者に対して株式を低額で譲渡した場合も事業承継税制の対象とし、また、親族外承継に伴う株式の評価額が先代経営者の相続人の相続税額に影響を及ぼさないようにすること**

近年は中小企業でも親族外承継の割合が増加しており、平成25年度税制改正により、先代経営者の親族以外の後継者に対する贈与も本制度（当時は「一般措置」）の適用対象となった。

しかし本制度は、贈与税の納税猶予を受けた後、先代経営者が死亡した際には、対象株式がみなし相続財産として相続税の課税対象となり、親族外の後継者はその非上場株式等を遺贈により取得したものとみなされることになる。

その際に、親族外の後継者においては、相続人でないにもかかわらず、被相続人の遺産等の全てを把握し得る立場となってしまう。他方、相続人においては、当該非上場株式等が既に贈与済みであり、贈与税が免除されているにもかかわらず、遺贈とみなされることで、課税価額の総額に算入され、相続税の負担が生じることになり、この点で、本制度の適用に関する実務上の課題であるという意見も少なくない。

親族外の後継者の場合、そもそも法定相続人ではない点や、贈与ではなく時価より低い価額での売買が行われることも想定される点などを勘案し、親族外承継における税負担の課題を解決するために、無償贈与以外に低額譲渡の場合も含め、先代経営者と親族外後継者に課税が発生しない仕組みを整備し、また、親族外後継者への贈与又は低額譲渡の場合はみなし相続財産として相続税の課税対象としない等の見直しをされたい。

### **(4) 相続税の納税猶予に関する後継者役員就任要件を緩和すること**

相続税の納税猶予に関する後継者要件は令和3年度改正で緩和され、相続開始の直前において役員でない場合でも、①先代事業者が70歳未満で死亡した場合及び②後継者が特例承継計画に特例後継者として記載されているものである場合には、制度の適用を受けることができるとされた。

しかし、後継者候補が役員に就任する前で、かつ特例承継計画の確認前に急な相続が発生することも想定される。このような場合に、相続発生を機に役員に就任し、事業を承継するケースも考えられるため、相続税の納税猶予に関する後継者の役員就任要件の撤廃又は相続税申告期限を判定基準とする等の緩和を検討されたい。

## 【個人版事業承継税制（個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予・免除）について】

### (5) 小規模宅地等の特例との併用を認めること

本制度の適用を受ける場合、小規模宅地等の特例（租税特別措置法69条の4）のうち特定事業用宅地等の特例の適用を受けることはできず、両者は選択適用とされている（租税特別措置法69条の4第6項）。小規模宅地等の特例のうち特定事業用宅地等の減額割合は80%であるものの、限度面積は個人版事業承継税制と同じ（400㎡）であり、事前の計画策定等が不要である点又は事業継続要件も相続税申告期限までである点等、小規模宅地等の特例制度の方が納税者にとっての負担やリスクが少なく、事業用資産の大半が宅地等である場合、個人版事業承継税制を適用しないケースが想定される。

非上場株式版の事業承継税制では、株式に表象されている限り、事業用の土地を含むあらゆる事業用資産が納税猶予の対象とされていることから、また、個人版事業承継税制の対象となった事業用資産を現物出資することで、結果、非上場株式版の事業承継税制を適用することができることからすれば、個人版事業承継税制が円滑な個人事業の承継に資するべく活用されるため、あるいは、何らかの理由で将来事業廃止等の確定事由に該当した場合の納税リスクの軽減のため、宅地等については小規模宅地等の特例を適用し、その他の事業用資産については個人版事業承継税制を適用するといった併用を認められたい。

### (6) 継続届出書提出を失念しないための措置を講ずること

本制度の適用を受けた場合、申告期限から3年ごとに税務署への継続届出書を提出する必要があり、仮にこれを期限内に提出しなかった場合、納税猶予認定の取消事由（猶予期限の確定事由）に該当し、猶予税額と利子税を納付しなければならない。

しかしながら、中小事業者にとって、継続届出書の提出期限の管理を永続的に行うことは負担が重く、仮に期限内提出を失念してしまった場合の納税リスクは大きい。また、それを理由に本制度の適用に慎重にならざるを得なくなる。

納税者の意思に反して継続届出書提出を失念してしまうリスクを軽減し、本制度の対象である中小事業者の事業承継に資するため、本制度の適用を受けている納税者に対して継続届出書用紙又は案内を事前に送付し、また、相続税の納税猶予の継続届出書の提出期限についても、例えば贈与税の納税猶予と同じ提出期限にする等の措置を検討されたい。

### (7) 先代事業者要件（青色申告書提出要件）を緩和すること

本制度の対象となる先代事業者要件に、「贈与又は相続開始の属する年、その前年及びその前々年の確定申告書を青色申告書により提出していること」があり、この

場合の青色申告書は、租税特別措置法25条の2第3項の適用のあるもの（55万円の青色申告特別控除）とされている。しかし個人事業主が全てこのような青色申告書を提出しているとは限らず、特定事業用資産の該当性の判断に当たっては贈与又は相続開始の属する年の前年分の貸借対照表で確認できるため、租税特別措置法25条の2第3項の適用のある青色申告書提出の期間要件を短縮されたい。

#### **(8) 相続税の納税猶予に関する後継者事業従事要件を緩和すること**

相続税の納税猶予に関する後継者要件に、「相続開始の直前において特定事業用資産に係る事業に従事していたこと（先代事業者が60歳未満で死亡した場合を除く。）」があるが、現在の中小事業者の高齢化に鑑みると、後継者が事業に従事していない60歳以上の事業者は多く、後継者候補が事業に従事する前に急な相続が発生することも想定される。このような場合に、相続発生を機に事業を承継するケースも考えられるため、相続税の納税猶予に関する後継者の事業従事要件の撤廃又は相続税申告期限を判定基準とする等の緩和を検討されたい。

#### **(9) 特定事業用資産の貸借対照表計上要件を見直すこと**

本制度の対象となる「特定事業用資産」は、先代事業者の贈与又は相続等の属する日の前年分の青色申告書の貸借対照表に計上されていたものとされているが、例えば事業用資産について、補助金等の圧縮記帳や特別償却（即時償却）等により、帳簿価額がゼロとなる資産が存在する可能性がある。したがって、これらの特例を適用することにより帳簿価額がゼロとなっている資産で相続税、贈与税の課税対象となるものが存在する場合、貸借対照表に計上されていなくても特定事業用資産に含める等の取扱いを検討されたい。

#### **(10) 担保提供対象資産を見直すこと**

本制度の適用を受ける場合、猶予税額及び利子税に見合う担保を提供する必要がある。この点で、法人版事業承継税制では、対象となる非上場株式等の全てを担保提供すれば、当該株式等の価額が猶予税額に満たない場合でも猶予税額に相当する担保が提供されたものとみなす（租税特別措置法70条の7の2第6項）とされているのに対して、個人版事業承継税制では、相続税の延納の場合と同様に、「不動産、国債・地方債、税務署長が確実と認める有価証券等」の担保提供が必要とされ（国税通則法50条）、担保提供財産の価額は、猶予税額の合計額に見合うことが必要とされる。

しかし実務上、納税猶予税額に見合う事業用資産以外の担保を提供することは容易ではなく、担保提供が困難であることを理由に、本制度の適用を断念せざるを得ないことも想定される。したがって、本制度の納税猶予を受ける場合の担保について、法人版事業承継税制と同様に、対象となる特定事業用資産を対象とする等の措



置を講じられたい。

## 6. 取引相場のない株式等の評価について

### 【純資産価額方式に関する事項】

#### (1) 事業用土地等の評価に関して、一定の評価減を認めること

純資産価額方式の際の土地評価については、財産評価基本通達に定める評価額によって評価することとされている。個人においては、相続又は遺贈により取得した資産のうち、相続開始の直前において被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、建物や構築物の敷地の用に供されているものがある場合には、相続人等が取得したこれらの宅地等のうち一定の面積までの部分について、事業承継、宅地の継続保有などを条件として相続税の課税価格に算入する金額の一定割合の減額が認められている（租税特別措置法69条の4第1項）。

純資産価額の算定上、会社が所有している事業用土地等については、個人のように評価減は認められていない。事業用土地等については、会社の業績と無関係に不動産価格水準によって株式評価が変動することになり、事業を継続する限りにおいては換金することができず、担税力に乏しいことから、個人と同様に評価に際しては一定の減額を認められたい。

#### (2) 評価会社が課税時期前3年以内に取得した土地等及び家屋等の価額の特例を廃止すること

財産評価基本通達上（根拠法令は相続税法22条）、純資産価額方式による取引相場のない株式・出資の評価において、評価会社が有する土地等及び家屋等（附属設備、構築物）のうち、課税時期前3年以内に取得したものについては、課税時期における通常の取引価額で評価することとされている。

しかし、個人が相続等で取得した3年以内取得の土地等及び建物等について、被相続人等の取得価額で評価するとした相続税の特例措置は既に廃止されており、これと不整合な取扱いをする合理性は乏しいと考えられるため、本特例措置は廃止されたい。

また、「取得」には売買による取得のほか、交換、買換え、現物出資、合併等による取得も含まれる。しかし、例えば、被相続人がその株式の全てを保有している会社同士の合併等、実質的に資産の移転も資産価値の変動も生じていないケースについてまで「取得」があったとすることは、経済実態を無視したものであり、また、対価収入のない納税者に酷であるため、少なくとも、このようなケースについての本特例措置の適用は廃止されたい。

#### (3) 負債性引当金の計上を認めること

相続税法22条では、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価」によるものとされている。そして、財産評価基本通達1

(2)には、「財産の価額は、時価によるものとし、(省略) その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」とされている。

この財産評価基本通達に基づく取引相場のない株式等の評価方法の一つである純資産価額方式においては、退職給付引当金、賞与引当金等の負債性引当金の計上が認められていない(財産評価基本通達186)。これは、相続税法14条の「控除すべき債務は、确实と認められるものに限る」との規定に基づき、これらの引当金は確定債務でないという理由によるものと考えられる。

しかし、評価時点における退職金規定に基づく従業員退職金要支給額や既に支給が確定している賞与は确实性が高く、企業の財務への影響も大きい。また、かつて法人税法上退職給与引当金の計上が認められていた時期は、純資産価額方式においても負債としての計上が認められており、その後、法人税法上の退職給与引当金の廃止(法人税率引下げに伴う税源確保措置)とともに、負債計上が認められなくなったものであり、法人税法の改正内容が相続税における株式等評価に影響を与えることは、合理性のない取扱いである。

純資産価額の評価をより実態に合うものにするために、算定方法や要件を定めた上で、これらの負債性引当金を純資産価額の計算上、負債として計上することを認められたい。

#### (4) 資産除去債務の計上を認めること

資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。」(資産除去債務に関する会計基準3.(1))。資産除去債務は、法令又は契約で要求される法律上の義務であることから、履行が确实な債務と言えるが、資産除去債務の履行時期を予測することや、将来の最終的な除去費用を見積もることが困難であることから、法人税法上は否認され、純資産額の算定上も負債認識しない。

相続税法14条により、負債については履行が确实な債務のみ計上できる、とされており、その点では法律上履行が求められている債務であり、負債性があると言える。

したがって、外部の専門家が見積もった土地の土壌汚染費用、原状回復費用などの資産除去債務については、負債認識を認められたい。

### 【その他の論点】

#### (5) 海外子会社の評価について類似業種比準方式を認めること

国外にある財産についても、財産評価基本通達に定める評価方法により評価することとされている(財産評価基本通達5-2)。しかし、海外子会社の評価について、国税庁の質疑応答事例では、「類似業種株価等の計算の基となる標本会社が、我が国

の金融商品取引所に株式を上場している内国法人を対象としており、外国法人とは一般的に類似性を有しているとは認められないことから、原則として、類似業種比準方式に準じて評価することはできません。」とされており、類似業種比準価額での評価を認めておらず、純資産価額での評価に準じて行われているのが現状である。このことにより、国内の会社と評価方法が整合しないという問題が生じており、また、海外進出している中小企業においては、海外子会社を純資産で評価することにより株式保有特定会社に該当し、親会社である国内会社も純資産価額で評価する必要が生じるなどの問題が生じている。そこで、このような問題を解消するために、海外子会社についても類似業種比準価額での評価を認めるように検討されたい。

#### **(6) 合併などの組織再編成後における株式等の評価方法として、類似業種比準価額の適用が可能となる要件を明確にすること**

合併を始めとした組織再編成は、中小企業においてもその件数が増加傾向にあり、また、事業承継や労働生産性の向上の対策として効果的な方法となりつつあるが、財産評価基本通達上、組織再編成後における取引相場のない株式等の評価方法は規定されていない。

このため、そのような株式等の評価において類似業種比準価額を適用できるかどうかは、実務上、会社実態に変化がないと認められる場合以外は類似業種比準価額で評価することは合理性を欠き、純資産価額で評価することが合理的であるとする課税庁職員により雑誌に寄稿された見解に少なからず影響を受けている。

しかしながら、このような公式ではない見解に基づいて実務を行うことは、納税者と課税庁の判断に相違が生じやすいことから予見可能性を欠くこととなり、そのために税務調査での否認をおそれ、組織再編成を避けることになれば、現在の我が国の課題となっている事業承継や労働生産性向上の妨げになりかねない。

したがって、財産評価基本通達において、合併などの組織再編成後における株式等の評価方法として、類似業種比準価額の適用が可能となる要件を明確にされたい。

#### **(7) 類似業種比準方式における比準要素数1の会社に該当した場合であっても、その会社の事業が継続している場合には、一般の評価会社の株式と同じ評価方法とすること**

類似業種比準方式における比準要素1の会社（直前期末を基とした場合の三つの比準要素のうち、いずれか二つが0であり、かつ直前々期末を基とした場合の三つの比準要素についてもいずれか二つ以上が0である会社）の株式については、類似業種比準方式を適用する前提を欠いていると考えられており、特定の評価会社の株式に該当するとして、純資産価額により評価を行うか（財産評価基本通達189(1)、189-2）、又は類似業種比準価額を加味する割合を0.25として評価を行うことになり、類似業種比準価額がほとんど考慮されない評価額となる。

特に中小企業においては、配当を行っていない会社がほとんどであることから、リストラや事業再編等により赤字となった場合には、比準要素数1の会社に該当し、その株式の評価に当たり、類似業種比準価額はほとんど考慮されないことになる。

しかしながら、その赤字が一時的なものであり、また、会社の事業を継続していた場合には、比準要素数1に該当したのは一時的なことと考えられるため、一般の評価会社の株式と同じ評価方法により評価できるようにされたい。

## (8) 種類株式の評価についての考え方及び課税上の取扱いを明確化すること (☆)

現行の会社法においては、株式の内容について普通株式と権利内容の異なる株式を発行することが認められており（会社法108条1項）（以下これらを「種類株式」という。）、これにより会社や株主のニーズに応じた柔軟な資金調達や運営を行うことができるようになっている。

種類株式については、例えば議決権を有するか否か、優先配当権を有するか否かによってその価値が異なるはずであるところ、税務上そのような価値の変動を反映した評価方法に関して財産評価基本通達には直接の定めはなく、配当優先の無議決権株式、社債類似株式及び拒否権付株式について国税庁より「種類株式の評価について（情報）」（資産評価企画官情報第1号）が公表されているのみである。したがって、実務上は財産評価基本通達178から189-7の評価を基礎として、当該取扱いを加味して種類株式の評価を行うこととなる。

一方で、例えば、取得条項付の株式において定款に定める買取価格、すなわち買取りと引き換えに株主に渡す対価の内容・金額・計算方法については必ずしも財産評価基本通達を基礎として行われるものではなく、実務上は別途個別の評価を行った上で決定されていることが多いものと考えられる。このような場合、同族会社ないし同族株主間の取引を中心として税務上採用すべきとされる時価とこれらの買取価格との関係性について、金額の妥当性に関しては、客観的な判断要素が少なく、納税者の予見可能性を確保することが困難になっている。

そこで、種類株式の評価についてその考え方と課税上の取扱いについて明確化するなどして、納税者の予見可能性を確保する措置を講じられたい。

なお、もし、通達等において種類株式の評価の具体的計算方法等を明らかにしないのであれば、これに代えて、専門性を有する第三者により行われた評価計算を課税上也尊重する旨を公表するなどの方法も考えられるところである。

## 7. 国際租税について

### 【外国子会社合算税制について】

#### (1) 外国子会社合算税制における経済活動基準を、我が国企業の経済活動の多様化に合わせて見直すこと

外国子会社合算税制においては、軽課税国に所在することに経済合理性が認められない海外子会社等に対して同税制の適用を行うべく、その活動の経済合理性を判定するための基準が設けられている。

具体的には、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④非関連者基準又は所在地国基準の各基準（経済活動基準）の全てを満たした場合には、当該海外子会社に対しては能動的所得を得るために必要な経済活動の実体を備えていると判定される一方で、②実体基準と、③管理支配基準のいずれにも該当しない場合には、租税回避リスクが高いと考えられるペーパーカンパニーに分類され、会社単位で合算課税の対象となる。

このように、外国子会社合算税制は租税回避リスクを外国子会社の租税負担割合により把握する制度から、所得や事業の内容により把握することに平成29年度税制改正で大きく変更され、その後の税制改正でも実態に合わせたペーパーカンパニーの範囲の調整等の手当てがなされているが、経済活動基準の内容については、改正前の管理支配基準を抜本的に見直して引き継いだものではないため、現在の多様なグループ経営の実態にそぐわない内容が、改正後においてもなお含まれているように考えられる。

したがって、経済活動基準が日本企業の国際進出の障害とならないよう、多様なグループ経営の実態と整合を取る措置を今後も検討すべきである。

#### (2) 外国子会社合算税制における買収直後の一定の株式譲渡益を合算対象所得から控除すること

外国子会社合算税制の適用に当たり、海外企業グループの買収等に伴うその後のグループ内再編において、海外子会社等の株式譲渡益が生じた場合には、平成30年度税制改正により、一定の要件を満たすことを条件に当該譲渡益を合算対象所得から除外することとされた。

しかしながら、海外企業グループの買収等に伴って行われる海外子会社等の株式譲渡には、買収直後のグループ内再編によるものだけではなく、海外子会社所在地国の法令や当局からの命令に基づいて行われることもある。具体例としては、企業グループ買収等を承認する条件として、海外子会社所在地国の独占禁止法に基づき、一定の市場シェアを占める当該グループ内企業株式の譲渡を求められる場合などが考えられる。

このような場合に生じる株式譲渡益にまで、外国子会社合算税制による租税負担が生じることは、日本企業が海外において事業展開を行う際に不利な状況に置かれ

ることになり、また、このような場合における株式譲渡益は、平成30年度税制改正により除外されることとなった買収直後のグループ内再編による株式譲渡益と同様、日本企業と資本関係が生じる前の成果に基づくものと考えられる。このため、海外子会社所在地国の法令や当局からの命令に基づいて生じることとなった株式譲渡益は、合算対象所得から控除することとされたい。

**(3) 法人の外国子会社合算税制における適用対象金額の算定において、配当等の控除にかかる明細書の添付を確定申告書のみ限定しないこと**

外国子会社合算税制における適用対象金額の算定においては、当該外国関係会社が一定の子会社から受ける配当等の額は控除するものとされている。しかしながら、この控除は、当該配当等の額を控除する事業年度の確定申告書において一定の明細書の添付がある場合に限り認められている。

このため、修正申告や更正により合算課税を受けた場合には、当該配当等の額の控除は認められないこととなるが、このことは、例えば外国子会社配当益金不算入制度において修正申告書及び更正請求書への明細添付が認められていることと不均衡である。したがって、配当等の額の控除に関する明細書を確定申告書へ添付した場合に限ることなく、修正申告書や更正請求書に添付した場合にも認められるようにされたい。

**(4) 個人の外国子会社合算税制において、外国関係会社が持分割合25%以上を6か月以上継続保有している会社からの受取配当を、法人の場合と同様に基準所得金額から控除することとする**

法人の外国子会社合算税制では、外国関係会社が持分割合25%以上を6か月以上継続保有している会社からの受取配当を基準所得金額から控除することが認められているが、個人の外国子会社合算税制では認められていない（租税特別措置法施行令25条の20第1項、39条の15第1項）。このため、同一の外国関係会社で生じた所得であるにもかかわらず、個人株主の合算所得が法人株主の合算所得よりも多くなる可能性がある。

このことは個人による海外投資の円滑化を阻害するおそれがあるとともに、海外からの利益の日本国内への還流を阻害する要因にもなり得ると考えられることから、個人の外国子会社合算税制においても法人の外国子会社合算税制と同様の取扱いに改められたい。

**(5) 個人の外国子会社合算税制において、合算対象となる外国関係会社が所在地国で課された外国法人税額の外国税額控除制度の適用を認めること**

法人の外国子会社合算税制では、合算対象となる外国関係会社が所在地国で課された外国法人税について外国税額控除制度の適用が可能であるが（租税特別措置法

66条の7)、個人の場合にはそのような手当てがされていない。このことは個人にのみ二重課税による経済的負担を生じ、個人による海外投資の円滑化を阻害するおそれがある。このため、合算対象となる外国関係会社が所在地国で支払った外国法人税額については、法人税と同様に所得税においても外国税額控除を認められたい。

**(6) 個人の外国子会社合算税制において、合算課税済みの留保金額のその後の配当分の配当所得からの控除可能期間を法人の外国子会社合算税制における控除可能期間と同様の期間に延長すること**

法人の外国子会社合算税制の適用を受けた法人では、合算済みの留保金額からその後配当された金額がある場合、一定の要件の下、過去10年以内に合算課税を受けた金額まで法人税の課税所得の計算上益金不算入とされるが、個人の外国子会社合算税制の適用を受けた個人の所得税の計算上は過去3年分の配当所得からの控除しか認められない(租税特別措置法40条の5、66条の8)。すなわち、法人の場合に比べて個人の場合に外国子会社合算税制の適用を受けた後の二重課税の解消可能期間が短いこととなるが、このこともまた個人にのみ二重課税による経済的負担を生じ、個人による海外投資の円滑化を阻害するおそれがある。このため、個人が受けた配当に係る控除可能期間も法人と同様の10年と改められたい。

**(7) 外国子会社合算税制における外国関係会社の所得の合算時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む事業年度」から、「4か月を経過する日を含む事業年度」とすること(☆)**

外国子会社合算税制では、外国子会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む日本親会社の事業年度の所得の金額に、その外国子会社の所得を合算することとされている(措法40の4、措法66の6)。

日本親会社が3月決算・外国子会社が12月決算という組合せは多くあると考えられるが、この場合、外国子会社の事業年度終了から5か月(申告期限の延長をしている場合は6か月)以内に合算所得の計算を行う必要がある。

しかしながら、法人税の申告期限を決算日後5か月超としている国が少なからず存在し(例えば、オランダ:延長込みで11か月、シンガポール:12月決算の場合11か月程度、英国:1年、米国:延長込みで10か月程度)、この場合、外国関係会社の申告期限前に合算所得の算定をすることとなる。

このことは現地の実務と異なるタイミングでの所得計算等が必要となるということの意味するから、上記は追加的なコストを企業に生じさせているものと考えられる(追加的な税額計算を依頼するコストや、情報確定後に再度申告をするコストなど)。

合算時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から4か月を経過する日を含む事業年度」とすることで、上述の日本親会社が3月決算・外国子会社が12月決算を前



提とした場合、外国子会社の事業年度終了から17か月（延長がある場合は18か月）以内に合算所得の申告を行えばよくなるため、現地の申告期限後に合算所得算定が行えるようになる可能性が高くなり、外国子会社合算税制に関する企業の事務負担軽減に資するものと考えられる。

以上より、諸外国における法人税制等も鑑み、外国関係会社の所得を合算する時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む事業年度」から、「外国関係会社の事業年度終了の日から4か月を経過する日を含む事業年度」とすることとされたい。

## 【その他について】

### (8) 外国税額控除について、控除限度超過額等の繰越期間を10年程度に延長すること

外国税額の控除限度超過額及び控除余裕額の3年間の繰越制度は、国内における国外所得課税の時期と外国における外国税額の納税時期の差異から生じる国際的二重課税を排除することを主たる趣旨とした制度である。

しかし、企業活動の実態を見れば、日本と海外の納税時期の差異といった制度上の事由のみならず、内国法人が欠損ないし国内所得が不十分であることなどを理由として、繰越期限の3年以内に外国税額を控除することができず、控除限度超過額ないし控除余裕額が消滅してしまう事態も生じている。

その場合、外国税額控除の対象となるべき当該外国税額は、内国法人の所得の計算上損金不算入として所得金額に加算されたまま、国際的二重課税が永久に排除されないことになる。

また、外国税額控除制度は国際的な二重課税の排除方式として国際的に確立された制度であり、我が国が締結した各租税条約においてそれが認められているところ、国内法をもってそれを3年に制限することは、我が国企業が国際的二重課税を解消する機会を不当に制限するものと言える。

海外での事業活動が当然のように行われている昨今においては、国際的二重課税が生じる可能性が以前にも増して高く、現行の3年という繰越期間では企業活動の制約となることも十分に考えられる。税法上の帳簿書類の保存期間等を考慮して、繰越期間を10年程度に延長されたい。

### (9) 外国税額控除の対象となる外国税額等の範囲について一定の指針を示すこと

法人税、所得税、相続税及び贈与税において外国税額控除制度があるが、法令で控除対象となる外国税額等の要件等が規定されてはいるものの、外国の税金は多岐にわたるため、どの税金が外国税額控除の対象となるかの判断が困難な場合がある。

納税者の予見可能性を高めるために、外国税額控除の対象となる各国の具体的な

税金の名称等をガイドラインや質疑応答事例などにおいて一定の指針として示されたい。

**(10) 人的役務提供事業に該当する「専門的知識又は特別の技能を有する者」について一定の指針を示すこと**

所得税法161条1項6号の規定により、国内において人的役務事業を行う非居住者・外国法人は、当該人的役務提供事業により受ける報酬について、源泉所得税が課税される。この人的役務提供事業のうち、具体的範囲については所得税法施行令282条に示されているが、その3号で「専門的知識又は特別の技能」を活用して行う役務提供が規定されている。

しかしながら、どの程度のレベルであれば、「専門的知識」、「特別の技能」に該当することになるのか判断に迷うことが多い。特に、ITシステムインテグレーション事業など判断に迷いやすい業種については、予見可能性を高めるため、法令に該当する「専門的知識」、「特別の技能」の具体的内容をガイドラインや質疑応答事例などで一定の指針として示し、源泉徴収義務者の事務負担を軽減する措置を講じることとされたい。

**(11) 外国法人から我が国の株主への資産の分配に関する課税関係について一定の指針を示すこと**

出資先である外国法人から、当該出資に対して現金又は株式等の資産の分配が我が国の株主に行われた場合、当該分配に関してみなし配当又は譲渡損益をいかに認識すべきなのか、課税関係が必ずしも明確でない。我が国と異なる法制度の下で行われる法人から株主への資産の分配に関して、その本邦における課税関係を我が国の株主が自ら判断することは、非常に困難な場合が多い。また、外国法人からの分配による資産の交付が国内における支払の取扱者を通じて行われる場合、当該支払取扱者に対し、配当に関する源泉徴収義務が課せられるが、源泉徴収対象配当金額の算定には実務上困難を伴う場合が多い。

このような課税関係の不明確さが海外への株式投資を阻害することも懸念されるので、予見可能性を高めるため、外国法人から我が国株主への資産の分配に係る課税関係について、一定の指針を示されたい。

**(12) 租税条約の濫用防止規定に係る適用において、源泉徴収義務者が知り得ない事由に基づいて不納付となった場合には、不納付加算税を宥恕すること**

日米租税条約を始めとする複数の租税条約においては、特典制限条項や導管取引防止規定、主要目的テストといった租税条約の濫用防止規定が盛り込まれている。こうした濫用防止規定は、租税条約の特典を受けることができる者又は所得に一定の要件を課すことにより、租税条約の濫用を防止することを目的としているもので

ある。そして、これらの濫用防止規定は、BEPS行動計画に係る最終報告書において、BEPSに対抗する措置（行動計画6）として提言されていることから、新しい租税条約や今後の条約改正において、新たな条項として租税条約に設けられていくことが考えられる。

しかしながら、この濫用防止規定の適用に当たっては、源泉徴収義務者として条約相手国の居住者が一定の要件を満たした適格な居住者かどうかについて厳密に知り得る立場にない場合も十分に想定され、こうした場合には、結果的に、当該居住者が適格な居住者でなかったため源泉徴収義務を全うできなかったとして不納付加算税等が課せられるような事態も起こり得るところである。

こうした事態が起こらないよう、また、投資促進を趣旨とする租税条約の実効性が希薄化することがないよう、濫用防止規定の適用に際しての源泉徴収義務者が知り得なかったことにやむを得ない事情がある場合には、不納付加算税を宥恕することとされたい。

## 8. 消費税について

### (1) 消費税簡易課税制度の選択不適用届出書について、提出期日を申告期限の末日まで延長すること

簡易課税制度は、適用期間の会計処理方法及び書類の保存方法に影響を与えるため、その不適用の届出は当該事業年度開始の前までに行うことが求められている。

一方で、経済環境の大きな変動により想定外の仕入価格の高騰や設備投資等が生じたような場合には、実際の仕入高に基づき計算したとした場合の仕入控除税額が大きくなる場合があるが、このような場合であってもみなし仕入率による計算が強制されることから、本来は必要のない消費税の負担が生じる場合がある。

簡易課税制度の適用対象と想定されている小規模事業者であれば、簡易課税制度を採用していた年度であっても、原則課税において必要とされる仕入れに関する消費税の情報を、事後に会計帳簿に反映することは実務的には可能であると考えられ、また、青色申告の承認を受けている事業者は、仕入税額控除の前提となる請求書等を保存することが求められており、事後的に簡易課税の取りやめを認めることに支障はないものとする<sup>(注)</sup>。さらに、前段階税額控除という消費税の基本構造からも、実際の仕入高に基づく仕入税額控除は本質的にあるべき計算方法であり、可能な限り認められるべきである。

これらの点を考慮して、このような事業者における不測の事態への対応を可能とするべく、消費税簡易課税制度の選択不適用届出書の提出期日をその課税期間に係る申告期限の末日まで延長されたい。

(注)「新型コロナウイルス感染症の影響を受けている事業者に対する消費税の課税選択の変更に係る特例」(令和2年4月20日財務省)においても、一定の条件の下に、その被害を受けた課税期間から簡易課税制度の適用を受ける(又は辞める)ことができるとされている。

### (2) 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の調整期間を見直すこと

令和2年度税制改正において、一定の居住用賃貸建物の取得等に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないこととされた。本制度の適用を受けた居住用賃貸建物について、仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間(以下「調整期間」という。)に、その全部又は一部を課税賃貸用に供した場合や他の者に譲渡した場合には、一定の算式に基づき計算した消費税額を、第三年度の課税期間の仕入控除税額に加算する調整を行うこととされた。

このため、調整期間経過後に譲渡等した場合には、当該建物の譲渡等に係る消費税が課される一方、建物の仕入れに係る消費税の仕入税額控除を行う機会が失われ、前段階税額控除とする消費税の基本構造が棄損される結果となる。このような不利益は、長期安定的に行われることが一般的である不動産賃貸事業について、調整期間内での当該建物の売却を進める誘因となりかねず、税の中立性が損なわれかねない。

居住用賃貸建物に対する投資は、金額も大きく投資期間も長期に及ぶことが一般的であるため、このような事業の実態を考慮し、調整期間をできるだけ長期間とすることが望まれるが、税法上の帳簿書類の保存期間を考慮して、第十年度の課税期間の末日までとされたい。

## 9. 地方税について

### (1) 事業税の外形標準課税の適用対象法人は担税力に十分配慮するとともに課税方法を簡素化すること（☆）

地方税法上、事業税における外形標準課税の適用対象法人の範囲は、期末資本金額1億円超とされている。しかし、会社法制定以後、減資の手続が簡素化されたことで資本金を減少させ外形標準課税の適用対象法人から外れる動きが見られるようになった。

外形標準課税の課税趣旨は、事業税が行政サービスの経費を全員で、広く負担するという応益課税であることから応分の負担を設けることにある。しかし、赤字法人に課税されることや、労働集約型の産業であるサービス業やIT企業の負担が大きく産業間の不公平性も指摘されるなど担税力の面で問題があること、加えて計算方法が複雑なことで決算の早期化が妨げられるなど種々の課題が散見され、これらの課題を解決することなく適用対象法人を拡充することは適切とは言いがたい。

以上より外形標準課税は、適用対象法人をいたずらに拡充することなく、企業の担税力に十分配慮すべきである。また、企業の事務負担に配慮し課税方法を簡略化すべきである。加えてこれらの見直しについては十分な周知期間を設け企業が適切に対応できる納税環境作りに配慮すべきこととされたい。

### (2) 個人住民税の所得控除及び課税方法について所得税の取扱いに合わせる こと

同じ所得を課税標準として課される所得税と個人住民税とでは、基礎控除、配偶者控除などの所得控除額がそれぞれ異なっており、また、個人住民税においては調整控除がなされるなど、税額の計算方法も異なり、分かりにくくなっている。

特に、一箇所からのみ給与を得ている所得者の20万円以下の所得は、所得税では申告不要とされるが、住民税にはその制度がなく、住民税の単独の申告をしなければならない。

また、非上場株式の配当所得に対する課税についても、所得税では少額配当等として確定申告不要制度を選択できるのに対し、個人住民税では申告を必要としており、所得税と個人住民税とで課税方法に違いが見られる。

さらに、住民税が毎年1月1日を賦課期日としていることから、特に不動産や株式の譲渡所得が生じた場合において、賦課期日前に出国した場合には、担税力があるにもかかわらず住民税が課税されないという不公平が生じることになる。

また、我が国の成長戦略にてその活用がうたわれている高度外国人材においても、特に課税通知書の到着前に出国することとなった場合には、普通徴収に切り替えたとしても徴収漏れが生じること懸念される。

したがって、これらの問題に対処するため、個人住民税の所得控除及び課税方法につき、所得税の取扱いについて整合性を取る措置を講じられたい。

### **(3) 地方税においても欠損金の繰戻し制度を創設すること**

地方税法においては、欠損金の繰戻し制度がないが、事業年度課税制度の欠陥を是正するため、法人事業税の所得割及び法人住民税の法人税割については、欠損金の繰戻し制度の創設を検討されたい。

### **(4) 外国税額控除の地方税の還付制度を創設すること**

地方税法上の外国税額控除の規定のうち、1次的な計算により、地方税の控除限度額内で控除対象とされた外国税額である「前3年以内の控除未済外国税額」については、二重課税が生じていることは明白であるから、地方税法を整備することにより、上記「前3年以内の控除未済外国税額」で3年以内に控除ができなかった分は、地方税の還付等の措置を講じるべきである。

## 10. 納税環境整備等について

### 【申告手続及び税務調査手続関係】

- (1) 100%グループ内の関係（完全支配関係）にある法人が、法人の税務調査に他のグループ法人の従業員が立ち会うことを書面で承諾した場合には、原則として、他のグループ法人の従業員の立会いを認めること

税務職員が質問検査権に基づく税務調査に当たって、どのような者を立ち合わせるかは、税務職員の合理的な判断に委ねられているところ、例えば、親会社の従業員が、企業グループのコンプライアンスの観点から、親会社が支配する子会社の税務調査に立ち会おうとしても、税務職員の守秘義務を理由として立会いを認められないことが多い。

しかしながら、経営情報をグループ法人間で共有し、一体的に運営する企業グループでは、調査対象法人の承諾の下、他のグループの従業員が税務調査に立ち会ったとしても、税務職員が調査で知り得た秘密を第三者に開示したことにはならず、また、グループ法人税制など、企業グループを対象にした税制が定着してきた現在においては、グループ全体の事情に詳しい親会社やシェアードサービス会社の従業員が調査対象法人の従業員と合同で税務調査に対応した方が、むしろ円滑な税務調査が期待できる。

したがって、100%グループ内の関係（完全支配関係）にある法人の税務調査においては、調査対象法人が、他のグループ法人の従業員が調査に立ち会うことを書面で承諾した場合には、原則として、他のグループ法人の従業員の立会いを認めるように措置されたい。

- (2) 租税特別措置法における当初申告要件を緩和させること

租税特別措置法の各種特例は、当初提出した確定申告書において適用を受けようとする旨等の記載があり、その申告書に明細書等の添付がある場合にのみ認められることとなっている。しかしながら、本法である各税法上の措置は当初申告要件が課されていないこととのバランス、政策目的の促進等の観点から、一定の場合には租税特別措置法の当初申告要件を緩和するなどの措置を講じられたい。

### 【争訟手続関係】

- (3) 争訟手続等で処分が取り消された納税者が、多額の争訟費用等を負担した場合には、その費用の補償を国に対して請求できる制度を検討すること

租税に係る争訟手続又は相互協議が行われると、結論に至るまで相当程度の期間（例えば3年から5年）を要することもあり、納税者において専門家報酬を始めとする争訟費用が多額になることがある。その一方で、争いの対象となった処分が違法な処分であると結論付けられ、その一部又は全部が取り消されたとしても、納税



者には国税の過納金と還付加算金が返還されるのみである。

また、国家賠償制度は、違法な行政活動に基づいて生じた損害であることだけでなく、公務員の故意又は過失も適用要件とされているため、処分に従事した者に過失がなければ、争訟費用等について国家賠償制度を用いることができない。

そのため、違法な処分が結果的に取り消されたとしても、納税者の経済的負担の実質的救済が図られないこともある。

このような事態に対応していくために、争訟手続で処分が取り消された納税者が多額の争訟費用等を負担したときには、刑事補償法のように公務員の過失の有無にかかわらず、納税者が国に対して違法な処分のために生じた損害の補償を請求することができる制度を設けて、納税者の経済的負担の実質的救済を図られたい。

以 上

## 令和5年度税制改正等で実現した昨年度の意見事項

「令和5年度税制改正意見書」の意見事項のうち、2023年（令和5年）4月1日現在で実現ないし一部実現しているものは、次のとおりである。

### 【令和5年度税制改正意見書】

#### ① 第二部 II 個別税制に関する意見

「2. (10) 個人のリカレント教育に要した費用について、経費としての控除制度を創設すること」

#### ② 第二部 II 個別税制に関する意見

「4. (4) 災害時においては相続時精算課税制度における受贈財産の価値低下についても救済措置を設けること」

## 関係法令等一覧表

以下の表は、各意見事項の関係条文をまとめたものである。

「主な関係条文」欄の略号は次のとおりである。

所法：所得税法                      法法：法人税法                      通法：国税通則法

地法：地方税法                      相法：相続税法                      消法：消費税法

措法：租税特別措置法

令：（特に明記している場合を除き）当該税目に係る法律の施行令

規：（特に明記している場合を除き）当該税目に係る法律の施行規則

基通：（特に明記している場合を除き）当該税目に係る法律の基本通達

1：第1条      ①：第1項      一：第1号

## I 政策意見

| No.                           | 意見事項   | 主な関係条文  |
|-------------------------------|--|---|
| 1. 法人税法における課税所得計算と企業会計の調整について |  |   |
| (1)                           | 法人税法の改正に当たっては、企業会計の基準を十分に尊重することを前提に、会計と税務の差異を明確にすること                           | 法法22②～④、法法74①   |
| (2)                           | IFRS（国際財務報告基準）の任意適用等の適正な財務報告の妨げにならないように債務確定主義の緩和及び損金経理要件を含む企業の意思確認方法を柔軟に許容すること | 法法2二十五、法法22③④、法法74①   |
| 2                             | 事業承継税制の適用状況を把握し、中小企業の円滑な事業承継に資する税制として維持すること                                    | 措法70の7、措法70の7の2、措法70の7の3、措法70の7の4<br>特例（30年度新設）：措法70の7の5、措法70の7の6、措法70の7の7、措法70の7の8<br>個人版<br>措法70の6の8、措法70の6の9、措法70の6の10 |
| 3                             | スタートアップ・エコシステムに対する税制面での環境整備について一層の充実を図ること                                      | 法法13、法法22条③二、措法29の2、措法37の13、措法37の13の2、措法41の19、措法42の4、措法42の13、措法66の13、法令119①一、措令19の3、法基通7-3-15の2～3                         |
| 4                             | DX投資を通じた中小企業の生産性と記帳水準の向上、賃上げ実現に向けて、時限的に全額損金算入されるDX投資に税額控除制度を導入すること             | 措法42の6、措法42の12の4  |
| 5                             | インボイス制度導入時から当面の間は、課税当局による更正処分等について柔軟に対応するとともに、小規模事業者の納税環境の一層の充実を図ること           | 改正消法30、改正消法57の5   |

|                |  |  |
|----------------|--|--|
| 6. 納税環境整備等について |  |  |
| (1)            | 税務手続において使用されている番号を整理し、統合すること   |  |
| (2)            | 税制改正に当たっては、国民が公共サービス水準と国の財政状態の比較において税制改正を議論できるよう、改正手続における十分な周知期間を設けること |  |

## II 個別税制に関する意見

| No.        | 意見事項  | 主な関係条文  |
|------------|---|---|
| 1. 法人税について |   |   |
| (1)        | 減価償却方法の選択適用を維持すること  | 法法31⑥、法令48、法令48の2                               |
| (2)        | 製品保証引当金を税務上も認めること   | 法法22③一、二、法基通2-1-1の3、法基通2-2-1                    |
| (3)        | 賞与引当金及び退職給付引当金の損金算入を税務上も認めること   | 法法22③④、法令72の3                                   |
| (4)        | 貸倒引当金を税務上も認めること   | 法法22④、法法52①②、法基通9-6-2                           |
| (5)        | 工事契約について工事損失引当金の損金算入を税務上も認めること  | 法法64、法基通2-4-19                                  |
| (6)        | 固定資産の減損に係る減損損失については、法人税法上も損金算入を認めること  | 法法33①   |
| (7)        | 償還有価証券の償却原価法については、法人税法上も利息法を認めるとともに、法人税法上の定額法に企業会計の定額法の配分方法を認めること               | 法令139の2、法基通2-1-34                               |
| (8)        | 法人事業税については、今後も法人税法上の損金とし、かつ、その発生事業年度の損金とすること                                    | 通法15②三、法法22③二、地法72の12～地法72の23、地法701の46、法基通9-5-1 |
| (9)        | 資産除去債務に係る減価償却費を損金算入とすること  | 法法22③、法基通2-2-12、法令54                            |
| (10)       | 業績連動給与の算定基礎となる指標に非財務情報を含めるとともに、対象企業の範囲を拡充すること及び定期同額給与の改定要件を見直すこと                | 法法34①、措法66の11の2、措令39の22の2、法令69①一ハ、法基通9-2-19     |
| (11)       | 交際費の損金算入制限の緩和を検討すること  | 措法61の4①②  |
| (12)       | 受取配当金を全額益金不算入とすること  | 法法23①⑦  |
| (13)       | 繰延消費税の全額即時償却を認めること  | 法令139の4②三、③④                                    |
| (14)       | 所得税額控除の元本所有期間の制限を廃止すること   | 法法40、法法68①、法令140の2①②                            |
| (15)       | 繰越控除については繰越控除限度額を撤廃した上で繰越欠損金の控除期間を無制限とし、また、欠損金の繰戻し制度を全面的に復活させ、繰戻し期間を3年程度に延長すること | 法法57、法法80、措法66の12                               |
| (16)       | 特定同族会社の留保金課税制度を全廃すること   | 法法67  |
| (17)       | 組織再編税制及びグループ通算制度における租税回避行為の規制範囲については個別具体的に規定し、包括的租税回避行為防止規定を廃止すること              | 法法132の2、法法132の3                                 |
| (18)       | 中小法人の画定基準を見直すこと   | 法法57⑪一、法法66②、措法42の3の2①、措法42の4④、措法42の6①②、        |

| No.                | 意見事項   | 主な関係条文                                       |
|--------------------|--|--|
|                    |  | 措法42の12の4①②、措法57の9①、措法61の4②、措法66の12①、措法67の5① |
| 2. 所得税について         |  |  |
| (1)                | 事業所得等の損失の補填を目的として生じた土地、建物等の譲渡所得と、事業所得等の損失との損益通算を認めること  | 措法31①③二、措法32①④、所法69                          |
| (2)                | 不動産所得について土地等の取得のための負債利子による損失についての損益通算を認めること  | 措法41の4、措令26の6                                |
| (3)                | 源泉所得税の納期特例適用範囲を拡大すること  | 所法204①、所法216                                 |
| (4)                | 居住者が年の途中で死亡した場合の準確定申告書の提出期限を、相続税の申告書提出期限まで延長すること   | 所法124、所法125、所法144                            |
| (5)                | 個人事業者における純損失、雑損失の繰越控除期間についても5年程度に延長すること  | 所法70、所法70の2、所法71、所法71の2                      |
| (6)                | 生計を一にする親族間で授受が行われた報酬についても、それが労務の対価として正当なものである限り、支払った側において必要経費として認めること                            | 所法56、所法57                                    |
| (7)                | 株式等に係る譲渡損失の繰越控除制度を拡充すること   | 所法140、所法142、措法37の12の2⑤～⑦                     |
| (8)                | 金融商品間の課税の簡素・中立化のために、金融所得課税の一体化を更に進めること   | 措法41の14①                                     |
| (9)                | 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等における非課税措置の要件を緩和すること  | 措法40、所法59①一                                  |
| (10)               | 信託契約における残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡を、措置法35条3項に規定する被相続人の居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例（いわゆる空き家特例）の適用対象に加えること（☆） | 措法35③  |
| 3. 法人税・所得税共通事項について |  |  |
| (1)                | 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の基準金額を10万円未満から30万円未満に引き上げること（☆）   | 法令133、法令133の2、措法67の5                         |
| (2)                | 特定の事業用資産の買換えの場合の圧縮記帳については、100%圧縮とすること  | 措法37、措法65の7                                  |
| (3)                | 減価償却できない無形固定資産とされている電話加入権については、その市場動向や実態を考慮して、減価償却できる無形固定資産として取り扱うこと                             | 法法二十二、法令12、法法二十三、法令13、所法2①十八、所令5、所法2①十九、所令6  |
| (4)                | 減災に対する取組についての損金処理を認めること  | 措法11の3、措法44の2                                |
| 4. 相続税・贈与税について     |  |  |
| (1)                | 贈与契約により取得する居住用等の小規模宅地等について、贈与税の計算上及び相続時精算課税制度を利用した場合の相続税の計算上、小規模宅地等に係る特例の適用を認めること                | 相法21の2、相法21の10、措法69の4                        |
| (2)                | 相続税の延納要件のうち、延納税額に相当する担保提供の要件を緩和すること  | 相法38④  |

| No.   | 意見事項   | 主な関係条文                                       |
|---|--|--|
| (3)   | 未分割財産の配偶者税額軽減・小規模宅地等特例等の税額軽減措置を受けられる期間を延長すること  | 相法19の2②<br>措法69の4④                           |
| (4)   | 災害時における受贈財産の価値低下についての救済措置を拡充すること   | 措法69の6、措法69の7                                |
| (5)   | 財産評価基本通達6項の適用に係る納税者の予測可能性確保をすること   | 財産評価基通6項                                     |
| (6)   | 不動産価値が下落した場合等に路線価等以外の評価を認める旨を明確にすること   | 相法22、財産評価基通11、財産評価基通89                       |
| (7)   | 「営業権」計上による担税力の問題を解消すること  | 財産評価基通165、財産評価基通166                          |
| (8)   | 相続税の課税価格への加算期間等の7年間への延長に伴い、実務上の負担に配慮した措置を講じること（☆）                                    | 相法19   |
| 5. 事業承継税制について                                 |  |  |
| 【法人版事業承継税制（非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予・免除）について】   |  |  |
| (1)   | 制度の適正な運用とともに、納税者の予見可能性を確保するために、具体的な判断基準を示すこと   | 相法64、措法70の7⑭、措法70の7の2⑮、措法70の7の5⑩、措法70の7の6⑪   |
| (2)   | 継続届出書提出を失念しないための措置及び各種申請手続の整理を行い、より簡易に申請することができるようにするための措置を講ずること                     | 措法70の7の5⑥⑧、措法70の7の6⑦⑨                        |
| (3)   | 親族外の後継者に対して株式を低額で譲渡した場合も事業承継税制の対象とし、また、親族外承継に伴う株式の評価額が先代経営者の相続人の相続税額に影響を及ぼさないようにすること | 措法70の7の7①                                    |
| (4)   | 相続税の納税猶予に関する後継者役員就任要件を緩和すること   | 措法70の7の2②三へ、措法70の7の6②七へ、措規23の10⑧、措規23の12の3⑪ニ |
| 【個人版事業承継税制（個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予・免除）について】 |  |  |
| (5)   | 小規模宅地等の特例との併用を認めること  | 措法69の4⑥                                      |
| (6)   | 継続届出書提出を失念しないための措置を講ずること   | 措法70の6の8⑨、措法70の6の10⑩、措令40の7の8⑳、措令40の7の10㉔    |
| (7)   | 先代事業者要件（青色申告書提出要件）を緩和すること  | 措法70の6の8①、措法70の6の10①、措令40の7の8①一〇、措令40の7の10①一 |
| (8)   | 相続税の納税猶予に関する後継者事業従事要件を緩和すること   | 措法70の6の10㉒                                   |
| (9)   | 特定事業用資産の貸借対照表計上要件を見直すこと  | 措法70の6の8⑭、措法70の6の10⑬                         |
| (10)  | 担保提供対象資産を見直すこと   | 措法70の6の8⑩⑪、措法70の6の10⑨⑩                       |

| 6. 取引相場のない株式等の評価について |  |                                       |
|----------------------|--|---------------------------------------|
| 【純資産価額方式に関する事項】      |  |                                       |
| (1)                  | 事業用土地等の評価に関して、一定の評価減を認めること   | 相法22、財産評価基通185                        |
| (2)                  | 評価会社が課税時期前3年以内に取得した土地等及び家屋等の価額の特例を廃止すること   | 相法22、財産評価基通185                        |
| (3)                  | 負債性引当金の計上を認めること  | 相法22、財産評価基通186                        |
| (4)                  | 資産除去債務の計上を認めること  | 相法22、財産評価基通186                        |
| 【その他の論点】             |  |                                       |
| (5)                  | 海外子会社の評価について類似業種比準方式を認めること   | 相法22、財産評価基通5-2                        |
| (6)                  | 合併などの組織再編成後における株式等の評価方法として、類似業種比準価額の適用が可能となる要件を明確にすること                                       | 相法22                                  |
| (7)                  | 類似業種比準方式における比準要素数1の会社に該当した場合であっても、その会社の事業が継続している場合には、一般の評価会社の株式と同じ評価方法とすること                  | 相法22、財産評価基通189-2                      |
| (8)                  | 種類株式の評価についての考え方及び課税上の取扱いを明確化すること（☆）  | 相法22                                  |
| 7. 国際租税について          |  |                                       |
| 【外国子会社合算税制について】      |  |                                       |
| (1)                  | 外国子会社合算税制における経済活動基準を、我が国企業の経済活動の多様化に合わせて見直すこと  | 措法66の6③、措令39の17                       |
| (2)                  | 外国子会社合算税制における買収直後の一定の株式譲渡益を合算対象所得から控除すること  | 措法66の6                                |
| (3)                  | 法人の外国子会社合算税制における適用対象金額の算定において、配当等の控除にかかる明細書の添付を確定申告書のみに限らないこと                                | 措法66の6②四、措令39の15①四、②十七、⑨              |
| (4)                  | 個人の外国子会社合算税制において、外国関係会社が持分割合25%以上を6か月以上継続保有している会社からの受取配当を、法人の場合と同様に基準所得金額から控除することとする         | 措法40の4②四、66の6②四、措令25の20①②、39の15①四、②十七 |
| (5)                  | 個人の外国子会社合算税制において、合算対象となる外国関係会社が所在地で課された外国法人税額の外国税額控除制度の適用を認めること                              | 措法66の7                                |
| (6)                  | 個人の外国子会社合算税制において、合算課税済みの留保金額のその後の配当分の配当所得からの控除可能期間を法人の外国子会社合算税制における控除可能期間と同様の期間に延長すること       | 措法40の5、措法66の8                         |
| (7)                  | 外国子会社合算税制における外国関係会社の所得の合算時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む事業年度」から、「4か月を経過する日を含む事業年度」とすること（☆） | 措法40の4、措法66の6                         |

| 【その他について】        |   |  |
|------------------|---|--|
| (8)              | 外国税額控除について、控除限度超過額等の繰越期間を10年程度に延長すること   | 法法69、法令144、法令145、法令146、法法144の2           |
| (9)              | 外国税額控除の対象となる外国税額等の範囲について一定の指針を示すこと  | 法法69①、法令141                              |
| (10)             | 人的役務提供事業に該当する「専門的知識又は特別の技能を有する者」について一定の指針を示すこと  | 所法161①六、所令282三                           |
| (11)             | 外国法人から我が国の株主への資産の分配に関する課税関係について一定の指針を示すこと   | 法法24①、法法61の2①①⑧、所法25①、措法37の10③           |
| (12)             | 租税条約の濫用防止規定に係る適用において、源泉徴収義務者が知り得ない事由に基づいて不納付となった場合には、不納付加算税を宥恕すること                              | 通法67①                                    |
| 8. 消費税について       |   |  |
| (1)              | 消費税簡易課税制度の選択不適用届出書について、提出期日を申告期限の末日まで延長すること   | 消法37①⑤⑥⑦                                 |
| (2)              | 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の調整期間を見直すこと   | 消法30⑩、消法35の2                             |
| 9. 地方税について       |   |  |
| (1)              | 事業税の外形標準課税の適用対象法人は担税力に十分配慮するとともに課税方法を簡素化すること（☆）   | 地法72の2①一等                                |
| (2)              | 個人住民税の所得控除及び課税方法について所得税の取扱いに合わせること  | 地法34、地法39、地法45の2①、地法314の2、地法317の2①、地法318 |
| (3)              | 地方税においても欠損金の繰戻し制度を創設すること  |  |
| (4)              | 外国税額控除の地方税の還付制度を創設すること  |  |
| 10. 納税環境整備等について  |   |  |
| 【申告手続及び税務調査手続関係】 |   |  |
| (1)              | 100%グループ内の関係（完全支配関係）にある法人が、法人の税務調査に他のグループ法人の従業員が立ち会うことを書面で承諾した場合には、原則として、他のグループ法人の従業員の立会いを認めること |  |
| (2)              | 租税特別措置法における当初申告要件を緩和させること   | 措法42の4⑩等                                 |
| 【争訟手続関係】         |   |  |
| (3)              | 争訟手続等で処分が取り消された納税者が、多額の争訟費用等を負担した場合には、その費用の補償を国に対して請求できる制度を検討すること                               |  |





| 第二部「令和6年度税制改正に関する個別意見」意見項目一覧 |  |     | I. 税目 |     |      |      |     |     |      |     | II. 分野 |    |      |      |       |     | III. 意見の種類 |    |       |       |        |         | IV. 税収 |    |    |    | V. 緊急性 |     | VI. 関連官庁 |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
|------------------------------|--|-----|-------|-----|------|------|-----|-----|------|-----|--------|----|------|------|-------|-----|------------|----|-------|-------|--------|---------|--------|----|----|----|--------|-----|----------|------------|-----|------------|-----|-----|------|--|--|---|---|--|
| 番号                           | 意見事項   | 法人税 | 所得税   | 地方税 | 資産課税 | 国際課税 | 消費税 | 通則法 | 税制全般 | その他 | 会計     | 金融 | 事業承継 | 経済成長 | 予見可能性 | 効率化 | その他        | 政策 | 技術的問題 | 既に陳腐化 | 手続きの改善 | 会計との不整合 | その他    | 増収 | 減収 | 中立 | 不明     | 中長期 | 短期       | 財務省<br>国税庁 | 金融庁 | 経産省<br>中企庁 | 国交省 | 総務省 | 官庁全般 |  |  |   |   |  |
| 2. (4)                       | 居住者が年の途中で死亡した場合の準確定申告書の提出期限を、相続税の申告書提出期限まで延長すること   |     | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       | ●   |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 2. (5)                       | 個人事業者における純損失、雑損失の繰越控除期間についても5年程度に延長すること  |     | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 2. (6)                       | 生計を一にする親族間で授受が行われた報酬についても、それが労務の対価として正当なものである限り、支払った側において必要経費として認めること                            |     | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 2. (7)                       | 株式等に係る譲渡損失の繰越控除制度を拡充すること   |     | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        | ●  |      |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 2. (8)                       | 金融商品間の課税の簡素・中立化のために、金融所得課税の一体化を更に進めること   |     | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        | ●  |      |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 2. (9)                       | 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等における非課税措置の要件を緩和すること  |     | ●     |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  | ● |   |  |
| 2. (10)                      | 信託契約における残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡を、措置法35条3項に規定する被相続人の居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例（いわゆる空き家特例）の適用対象に加えること（☆） |     | ●     |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    | ●     |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  | ● |   |  |
| 3. (1)                       | 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の基準金額を10万円未満から30万円未満に引き上げること（☆）   | ●   | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       | ●   |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 3. (2)                       | 特定の事業用資産の買換えの場合の圧縮記帳については、100%圧縮とすること  | ●   | ●     |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 3. (3)                       | 減価償却できない無形固定資産とされている電話加入権については、その市場動向や実態を考慮して、減価償却できる無形固定資産として取り扱うこと                             | ●   | ●     |     |      |      |     |     |      |     | ●      |    |      |      |       |     |            |    | ●     |       |        | ●       |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   | ● |  |
| 3. (4)                       | 減災に対する取組についての損金処理を認めること  | ●   | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (1)                       | 贈与契約により取得する居住用等の小規模宅地等について、贈与税の計算上及び相続時精算課税制度を利用した場合の相続税の計算上、小規模宅地等に係る特例の適用を認めること                |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    | ●     |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (2)                       | 相続税の延納要件のうち、延納税額に相当する担保提供の要件を緩和すること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    |       |       | ●      |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (3)                       | 未分割財産の配偶者税額軽減・小規模宅地等特例等の税額軽減措置を受けられる期間を延長すること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    | ●     |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (4)                       | 災害時における受贈財産の価値低下についての救済措置を拡充すること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (5)                       | 財産評価基本通達6項の適用に係る納税者の予測可能性確保をすること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      | ●     |     |            |    | ●     |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (6)                       | 不動産価値が下落した場合等に路線価等以外の評価を認める旨を明確にすること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    | ●     |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (7)                       | 「営業権」計上による担税力の問題を解消すること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 4. (8)                       | 相続税の課税価格への加算期間等の7年間への延長に伴い、実務上の負担に配慮した措置を講じること（☆）  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       | ●   |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (1)                       | 制度の適正な運用とともに、納税者の予見可能性を確保するために、具体的な判断基準を示すこと   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      | ●     |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (2)                       | 継続届出書提出を失念しないための措置及び各種申請手続の整理を行い、より簡易に申請することができるようにするための措置を講ずること                                 |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (3)                       | 親族外の後継者に対して株式を低額で譲渡した場合も事業承継税制の対象とし、また、親族外承継に伴う株式の評価額が先代経営者の相続人の相続税額に影響を及ぼさないようにすること             |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (4)                       | 相続税の納税猶予に関する後継者役員就任要件を緩和すること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (5)                       | 小規模宅地等の特例との併用を認めること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (6)                       | 継続届出書提出を失念しないための措置を講ずること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (7)                       | 先代事業者要件（青色申告書提出要件）を緩和すること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (8)                       | 相続税の納税猶予に関する後継者事業従事要件を緩和すること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (9)                       | 特定事業用資産の貸借対照表計上要件を見直すこと  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 5. (10)                      | 担保提供対象資産を見直すこと   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |
| 6. (1)                       | 事業用土地等の評価に関して、一定の評価減を認めること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         |        |    |    |    |        |     |          |            |     |            |     |     |      |  |  |   |   |  |

個別税制に関する意見

| 第二部「令和6年度税制改正に関する個別意見」意見項目一覧 |   |     | I. 税目 |     |      |      |     |     |      |     | II. 分野 |    |      |      |       |     | III. 意見の種類 |    |       |       |        |         | IV. 税収 |    |    |    | V. 緊急性 |     | VI. 関連官庁 |            |     |            |     |     |      |  |  |  |
|------------------------------|---|-----|-------|-----|------|------|-----|-----|------|-----|--------|----|------|------|-------|-----|------------|----|-------|-------|--------|---------|--------|----|----|----|--------|-----|----------|------------|-----|------------|-----|-----|------|--|--|--|
| 番号                           | 意見事項  | 法人税 | 所得税   | 地方税 | 資産課税 | 国際課税 | 消費税 | 通則法 | 税制全般 | その他 | 会計     | 金融 | 事業承継 | 経済成長 | 予見可能性 | 効率化 | その他        | 政策 | 技術的問題 | 既に陳腐化 | 手続きの改善 | 会計との不整合 | その他    | 増収 | 減収 | 中立 | 不明     | 中長期 | 短期       | 財務省<br>国税庁 | 金融庁 | 経産省<br>中企庁 | 国交省 | 総務省 | 官庁全般 |  |  |  |
| 6. (2)                       | 評価会社が課税時期前3年以内に取得した土地等及び家屋等の価額の特例を廃止すること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (3)                       | 負債性引当金の計上を認めること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (4)                       | 資産除去債務の計上を認めること   |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (5)                       | 海外子会社の評価について類似業種比準方式を認めること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (6)                       | 合併などの組織再編成後における株式等の評価方法として、類似業種比準価額の適用が可能となる要件を明確にすること  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (7)                       | 類似業種比準方式における比準要素数1の会社に該当した場合であっても、その会社の事業が継続している場合には、一般の評価会社の株式と同じ評価方法とすること                     |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    | ●    |      |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 6. (8)                       | 種類株式の評価についての考え及び課税上の取扱いを明確化すること（☆）  |     |       |     | ●    |      |     |     |      |     |        |    |      |      | ●     |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 7. (1)                       | 外国子会社合算税制における経済活動基準を、我が国企業の経済活動の多様化に合わせて見直すこと   | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (2)                       | 外国子会社合算税制における買取直後の一定の株式譲渡益を合算対象所得から控除すること   | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (3)                       | 法人の外国子会社合算税制における適用対象金額の算定において、配当等の控除にかかる明細書の添付を確定申告書のみに限定しないこと                                  | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (4)                       | 個人の外国子会社合算税制において、外国関係会社が持分割合25%以上を6か月以上継続保有している会社からの受取配当を、法人の場合と同様に基準所得金額から控除することとすること          |     | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (5)                       | 個人の外国子会社合算税制において、合算対象となる外国関係会社が所在地で課された外国法人税額の外国税額控除制度の適用を認めること                                 |     | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (6)                       | 個人の外国子会社合算税制において、合算課税済みの留保金額のその後の配当分の配当所得からの控除可能期間を法人の外国子会社合算税制における控除可能期間と同様の期間に延長すること          |     | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (7)                       | 外国子会社合算税制における外国関係会社の所得の合算時期を「外国関係会社の事業年度終了の日から2か月を経過する日を含む事業年度」から、「4か月を経過する日を含む事業年度」とすること（☆）    |     |       |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         |        |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (8)                       | 外国税額控除について、控除限度超過額等の繰越期間を10年程度に延長すること   | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            |    |       |       |        |         |        | ●  |    | ●  |        |     | ●        |            |     | ●          |     | ●   |      |  |  |  |
| 7. (9)                       | 外国税額控除の対象となる外国税額等の範囲について一定の指針を示すこと  | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      |     |          | ●          |     |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (10)                      | 人的役務提供事業に該当する「専門的知識又は特別の技能を有する者」について一定の指針を示すこと  |     | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      |     | ●        |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 7. (11)                      | 外国法人から我が国の株主への資産の分配に関する課税関係について一定の指針を示すこと   | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      |     | ●        |            | ●   |            |     |     |      |  |  |  |
| 7. (12)                      | 租税条約の濫用防止規定に係る適用において、源泉徴収義務者が知り得ない事由に基づいて不納付となった場合には、不納付加算税を宥恕すること                              | ●   | ●     |     |      | ●    |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    | ●      | ●   |          | ●          |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 8. (1)                       | 消費税簡易課税制度の選択不適用届出書について、提出期日を申告期限の末日まで延長すること   |     |       |     |      |      | ●   |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    | ●      |     | ●        |            | ●   |            | ●   |     |      |  |  |  |
| 8. (2)                       | 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の調整期間を見直すこと   |     |       |     |      |      | ●   |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            | ●   |            |     |     |      |  |  |  |
| 9. (1)                       | 事業税の外形標準課税の適用対象法人は担税力に十分配慮するとともに課税方法を簡素化すること（☆）   |     |       | ●   |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          | ●  |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     |            |     |     | ●    |  |  |  |
| 9. (2)                       | 個人住民税の所得控除及び課税方法について所得税の取扱いに合わせること  |     |       | ●   |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       | ●   |            |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     |            |     |     | ●    |  |  |  |
| 9. (3)                       | 地方税においても欠損金の繰戻し制度を創設すること  |     |       | ●   |      |      |     |     |      |     |        |    |      | ●    |       |     |            |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     |            |     |     | ●    |  |  |  |
| 9. (4)                       | 外国税額控除の地方税の還付制度を創設すること  |     |       | ●   |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    | ●  |    |        | ●   |          |            |     |            |     |     | ●    |  |  |  |
| 10. (1)                      | 100%グループ内の関係（完全支配関係）にある法人が、法人の税務調査に他のグループ法人の従業員が立ち会うことを書面で承諾した場合には、原則として、他のグループ法人の従業員の立会いを認めること |     |       |     |      |      |     |     | ●    |     |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         |        |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 10. (2)                      | 租税特別措置法における当初申告要件を緩和させること   | ●   | ●     |     |      |      |     |     |      |     |        |    |      |      |       | ●   |            |    |       |       |        | ●       |        |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     | ●          |     |     |      |  |  |  |
| 10. (3)                      | 争訟手続等で処分が取り消された納税者が、多額の争訟費用等を負担した場合には、その費用の補償を国に対して請求できる制度を検討すること                               |     |       |     |      |      |     |     | ●    | ●   |        |    |      |      |       |     | ●          |    |       |       |        |         | ●      |    |    |    | ●      | ●   |          |            |     | ●          |     |     |      |  |  |  |

個別税制に関する意見