

「令和6年度税制改正意見書」の公表について

日本公認会計士協会は、2023年6月15日に開催されました常務理事会の承認を受けて「令和6年度税制改正意見書」（以下「意見書」という。）を公表いたしましたのでお知らせいたします。

本意見書は、第一部「税制の在り方に関する提言」と第二部「令和6年度税制改正に関する個別意見」の二部構成となっております。

第一部「税制の在り方に関する提言」は、我が国が抱えている社会的問題への対策について、税制の観点から提言を行うもので、本提言による税制の新設・変更等により社会的問題の解決の一助となり得るものです。

一方、第二部「令和6年度税制改正に関する個別意見」は、主に現行税制の問題等に関する意見と位置づけています。

本年の特に重要な事項は、以下のとおりです。

【第一部 税制の在り方に関する提言】

I 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る。

【第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見】

II 1. (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。

【第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見】

II 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

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つ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。

【第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見】

II 6. (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。

【第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見】

II 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

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。

【第二部 令和6年度税制改正に関する個別意見】
Ⅱ 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

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。

以 上