

# 平成24年度・税制改正に関する建議書

平成23年6月29日

日本税理士会連合会

## はじめに

税理士法では、日本税理士会連合会及び税理士会は、税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができることと規定されており、わが会では、この規定に基づき、税制改正に関する建議書を毎年取りまとめている。

税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることが税理士の使命であり、税理士会の意見表明は、まさに税理士の使命に基づく税理士会の義務である。したがって、この建議書は、次の「税制に対する基本的な視点」に立った税制の実現を希求するとともに、日常の税理士業務において納税者と接している専門家の立場から税務行政に関しても提言を行っており、公平かつ合理的な税制の確立と申告納税制度の維持・発展を目指すためのものである。

また、個別の税制改正項目のほか、中期的な視点に立って継続して検討すべき項目について基本的な考え方を示している。特にこれらについては、税務当局が将来の税制を企画するに当たり、税理士会が意見を述べる場が持たれることを望むものである。

なお、東日本大震災に関する税制及び取扱いに関する要望は、継続して別途に行っている。

### 税制に対する基本的な視点

税制には、負担の公平はもちろん、わかりやすく簡素な仕組み、経済活動における選択を歪めないための中立性も必要とされる。今後の税制改革の際には、こうした基本的な考え方が特に考慮されるべきである。

日本税理士会連合会の税制改正建議に当たっては、税務に関する専門家として納税者の立場に立ち、次のような5つの視点を基本に置いている。

#### (1) 公平な税負担

公平な税負担は、税制を考える上で最も基本的な視点であり、納税者が負担能力に応じて分かち合うという意味である。また、公平には、水平的公平、垂直的公平とともに世代間の公平の問題があり、それらが相互に補完し合うバランスのとれた税制を構築していく必要がある。

#### (2) 理解と納得のできる税制

わが国の国税のほとんどは申告納税方式によって税が確定し、賦課課税方式による個人住民税なども所得税の確定申告を基礎としている。申告納税制度の下では、納税者自らが課税標準及び税額を計算し申告を行うので、租税制度は納税者が理解できるものであり、また、その目的や内容についても納得できるものである必要がある。

#### (3) 必要最小限の事務負担

租税収入に係る費用は、税務行政庁側の費用だけでなく納税者側の事務費用も併せて認識されるべきであり、過度の負担を納税者に強いることは避けなければならない。

#### (4) 時代に適合する税制

税制には、納税者の経済活動における選択を極力歪めないよう中立であることが求められる

が、一方では財政や経済とも密接な関係を有している。経済社会の構造変化に応じて税制が適切に対応していかなければ、新たな不公平が生じるなどの弊害を招くことになる。したがって、税制を常に時代に適合するものとすべく、その見直しを継続しなければならない。

#### **(5) 透明な税務行政**

透明な税務行政は、公平な税負担の確保と申告納税制度を維持発展させるためには必要不可欠であり、納税者から更なる信頼を得るための施策を行っていく努力が求められる。

## I 税制改正建議項目

### 【所得税】

#### 1. 所得区分を見直すこと。

現行の所得区分は、昭和 25 年のシャープ勧告に基づく改正で採用された 10 区分に基づいているが、その後の税制改正、経済環境の変化及び所得発生形態の多様化等に十分に対応しているとは言えない。したがって、次のように見直すことが必要である。

##### (1) 不動産所得と事業所得を統合すべきである。

事業所得と不動産所得の区分は、資産所得の合算課税が行われていたころの名残であり、不動産所得にも一定の労務の提供及びリスクの負担があり、その実質は事業所得と相違はない。

これに伴い、不動産所得に係る損益通算を制限する特例措置を廃止することが適切である。土地等に係る負債利子によって生じた不動産所得の損失の金額については、平成 4 年分以後は損益通算が認められていない。このような損益通算の制限を行うことは、所得のないところに課税する結果となる。この制度は、地価高騰や過度の節税への対策として設けられたものであるが、平成 10 年度改正によって、法人税では新規取得土地等に係る負債利子の特例が廃止されており、これとの整合性を保つためにもこの制度は廃止すべきである。

##### (2) 公的年金等を雑所得から分離し、独立した所得区分を設けるべきである。

公的年金等についての所得は、現在雑所得に分類されているが、今後高齢化が進むに従い年金受給者の数及び所得税における重要度は増していく。したがって、独立した所得区分とすることが適切である。なお、世代間における税負担の公平の観点から、公的年金控除の縮減を検討すべきである。

#### 2. 所得控除を整理・簡素化すること。

所得控除が累次に拡充されてきた結果、課税ベースが狭められ、所得税の財源調達機能が低下しているとともに、所得控除は、超過累進税率の下で高額所得者に有利に作用しているとの指摘がある。また、税制と社会保障制度の一体化が議論される中、税制における社会保障給付の機能を見直すことが必要である。

人的控除は、世帯としての負担調整を行うものであるが、世帯の類型や就労形態等が大幅に変化・多様化してきており、実態に対応しきれていないので、時代に対応した人的控除制度に組み替える必要がある。また、人的控除以外の所得控除についても、創設当初の意義が乏しくなっているものがあり、整理・簡素化することが必要である。特に、配偶者控除及び配偶者特別控除制度は、社会経済情勢の変化や配偶者の就労促進の観点から、廃止するか、これらの適用要件である合計所得金額の基準を見直すことが必要である。ただし、これらの見直しをする場合には、基礎控除の拡充を併せて検討すべきである。

なお、給付付税額控除の導入については、「社会保障・税に関わる番号制度」の検討を踏まえ、所得控除全般の見直しの中で慎重に検討されるべきである。

### 3. 土地建物等の譲渡損益は、他の所得との損益通算を認めること。

土地建物等の譲渡所得に対する課税は他の所得と分離して行われているが、保有期間中のキャピタルゲイン課税を平準化する必要はあるものの、低率の単一税率によることは所得の再分配の観点からは必ずしも適当とは言えない。また、土地建物等の譲渡損失と他の所得、譲渡益と他の損失について損益通算が認められていないため、担税力のない部分に対しても課税されている。このため、例えば、事業用土地と事業収益は一体のものであるにもかかわらず、事業所得の損失額を事業用土地の売却で補う場合には、損益通算規制のために資金繰りに支障が生じることとなる。したがって、土地建物等の譲渡所得に係る税率の見直しと併せて、譲渡損失の他の所得との損益通算及び控除されなかった譲渡損失の繰越控除を認めるべきである。

あるいは、土地建物等の譲渡損益は、「所有期間を考慮したN分N乗方式」により他の所得及び損失と損益通算をした上で、累進税率を適用する方法も検討されるべきである。この方法によると、累進税率適用所得と比例税率適用所得を単純に損益通算する場合よりも課税上の弊害は少ないと考えられる。

また、居住用財産の譲渡損失については、住宅借入金等の有無を問わず、通常土地建物等の譲渡損失として取り扱うことが適切である。

### 4. 総合課税と分離課税の区分を見直すこと。

現在、総合課税とされる所得の最高税率は、1,800万円超について40%（地方税10%）となっている。国民の勤労意欲等を考慮すると総合課税である勤労所得に対して、これ以上の税率の引き上げは妥当ではない。金融資産の運用及び譲渡に係る所得並びに不動産の譲渡による所得は、高所得者に多く発生しているにもかかわらず、低率分離課税されており、現在の所得格差及び資産格差をもたらしている大きな要因であると考えられる。所得再分配機能をより有効に機能させるために、総合課税と分離課税の区分を見直すことが必要である。

### 5. 生計を一にする親族が事業から対価を受ける場合の必要経費の特例の規定を見直すこと。

生計を一にする親族に対して支払う対価（給料、退職金、地代家賃、支払利息等）であっても、その金額に相当性があり、かつ、支払方法や支払時期が妥当なものについては、所得計算及び会計の本質上、事業等の必要経費として控除することが適切である。ただし、この規定を一律に廃止すれば、恣意的な所得分散による租税回避行為が行われたり、税務執行面において問題が生じたりするとの指摘がある。これらの観点から、記帳が適切に行われている青色申告者で、その支払方法や支払時期が適切なものについては、この特例の適用除外とすることが妥当である。これに伴い、青色事業専従者給与の事前届出制及び従事期間要件は廃止すべきである。

### 6. 青色申告者の純損失の繰越控除期間等を延長すること。

青色申告書を提出した年分の純損失については、現在3年間の繰越控除期間が設けられている。平成23年度税制改正法案によると、青色申告法人の欠損金の繰越控除期間が7年から9年に延長され、増額更正及び減額更正並びに更正の請求に係る期間が5年で統一されることとなっている。これらの期間と比較すると、青色申告者の純損失の繰越控除期間が3年であること

は均衡を失っている。したがって、青色申告者の純損失の繰越控除期間を少なくとも5年に延長すべきである。また、上場株式等の譲渡損失の繰越控除期間及び雑損失の繰越控除期間も併せて延長すべきである。

#### 7. 準確定申告書の提出期限及び相続により事業承継した場合の青色申告承認申請の提出期限を延長すること。

現在、青色申告承認申請は新たに事業を開始した時はその開始した日から2月以内となっており、相続により事業を承継した者が、青色申告の承認申請をする場合の提出期限も2月以内となっている。また、準確定申告書の提出期限は相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内となっている。

しかし、相続開始日から2月以内に事業承継者が確定しない場合もあり、また、納税者にとって準確定申告書は特別な申告であり、相続財産の分割協議は相続税の申告と同時並行して行われるのが実際であり、準確定申告書の提出期限を4月以内とする特段の理由も見当たらない。特に、被相続人に不動産所得や事業所得がある場合は、分割協議に時間を要するのが通例である。

したがって、準確定申告書及び相続により事業を承継した場合の青色申告承認申請書の提出期限については、納税者の事務負担を考慮し、翌年の確定申告期限と相続税の申告期限のいずれか遅い日とすべきである。

### 【法人税】

#### 8. 受取配当等は、全額を益金不算入とすること。

支払法人側で既に課税済みの配当等について受取法人側でも課税することは、二重課税となっているのは明らかであり、益金不算入割合を100%に引き上げるべきである。

#### 9. 役員給与の損金不算入規定のあり方を見直すこと。

定期同額給与及び事前確定届出給与については、法人税基本通達及び質疑応答により運用上の取扱いが明白となっており、実務はそれらに基づいて安定的に行われている。しかし、法人税法及び法人税法施行令の条文との整合性の観点から実務家から広く疑問が呈されている。

平成18年5月に施行された会社法は、利用者の視点に立った規律の見直し、会社経営の機動性・柔軟性の向上、会社経営の健全性の確保等を理念として、会社に関する各種制度の見直しが行われたものである（法務省民事局）。そして、役員報酬及び賞与は役員給与として包括的に規定され、会計上も職務執行の対価として費用性を認めている。これに対して、法人税法では恣意性と利益調整を排除する観点から、役員給与を原則損金不算入とし、損金の額に算入される役員給与を①定期同額給与②事前確定届出給与③利益連動給与に限定している。会社法と法人税法の理念や目的が必ずしも一致するものではないが、両者の規定ぶりには相当の乖離があり、国内企業がより発展するためにも、役員給与のあり方は根本的に見直されるべきである。

その見直しの方向性として、例えば、役員給与については原則として損金の額に算入されるものとし、損金の額に算入されないものを包括的又は限定的に法人税法施行令に規定し、必要

に応じて、法人税基本通達で追加的に示すことが適切である。この場合には、事前確定届出給与を廃止することが可能となる。

また、利益連動給与は、実質的に上場企業等のみが選択可能な制度となっているが、中小企業等などの閉鎖的な法人においては、取締役等の役員の働きにより法人の業績が左右される要因が強いことから、利益連動給与がより妥当するものと考えられる。租税回避防止の観点から、利益に連動することとなる役員報酬の額の計算方法を税務署長に事前に届け出るなどの方法により、中小閉鎖会社における役員給与に関しても利益に連動する部分を損金算入とすることを検討すべきである。

#### 10. 退職給与引当金及び賞与引当金の繰入れについて損金算入を認めること。

労働協約が締結されていたり、就業規則や退職金規程等が定められていたりする場合において、その事業年度において認識される追加的な退職金要支給額は、将来において支出される蓋然性が高いものであり、企業にとっては従業員に対する確定債務的な要素を有している。また、賞与引当金についても負債性が認められるものであり、適正な期間損益計算を課税所得に反映させることは、税負担の平準化にも有効である。さらに、「会社計算規則」や「中小企業の会計に関する指針」においてもこれらの引当金の計上が求められている。したがって、労働協約又は就業規則等により退職給与や賞与の支給が明確に規定されている法人については、退職給与引当金及び賞与引当金の繰入れについて損金算入を認めるべきである。

#### 11. 貸倒引当金の損金算入を制限する措置及び貸倒れの要件を見直すこと。

平成 23 年度税制改正法案では貸倒引当金の損金算入を制限する措置が講じられる予定である。しかし、これは法人税率の引下げに係る財源措置であり、貸倒引当金の損金算入を制限することは適切ではない。また、貸倒損失の計上要件は、実質的に法人税基本通達で示されているが、基本的な要件は法人税法施行令で規定することが適切である。なお、今後税制改正において、貸倒引当金の損金算入について制限を検討する場合には、損金の額に算入される部分貸倒れを検討すべきである。

#### 12. 交際費課税における交際費等の範囲を見直し、社会通念上必要な交際費等の支出は原則として損金算入するとともに、定額控除限度額内の 10%課税制度は即時に廃止すること。

交際費であっても事業活動に必要なものは金額の多寡にかかわらず損金算入されるべきであり、金額基準などにより形式的に交際費等かどうかを判断すべきものではない。交際費等の範囲を見直し、例えば、社会通念上必要とされる慶弔費等は交際費課税の対象外とするなど、本来の交際費課税の趣旨に即したものとすべきである。

### 【所得税・法人税共通】

#### 13. 少額減価償却資産の取得価額基準を引き上げること。

少額減価償却資産の損金算入制度における取得価額基準は 10 万円未満とされ、20 万円未満の減価償却資産については 3 年間にわたって損金算入を行う一括償却資産制度がある。さらに、

中小企業者に対しては、平成 24 年 3 月までの間、年間の損金算入金額の上限を 300 万円として取得価額 30 万円未満の減価償却資産につき取得時に全額損金算入することが認められている。

しかし、税制の簡素化の観点から、これらの制度を統合して少額減価償却資産の取得価額基準を 30 万円未満とすべきである。

#### 14. 社会保険診療報酬の所得計算の特例措置を廃止すること。

必要経費の額及び損金の額に算入する金額は、実額計算によることが原則であり、この制度を存置することは、公平な課税を損なうものである。社会保険診療報酬の所得計算も、記帳に基づいて収支計算をすべきであり、現行法のように経費の計算を省略する制度は、他の所得の計算においては採用されておらず、課税の公平の見地及び応能負担の原則から問題があり、この特例措置は廃止すべきである。

この特例制度は、社会保険医に対する所得水準の維持、所得計算の簡素化、国民皆保険制度の定着等を目的として昭和 29 年に創設されたものであるが、その目的は既に達成されており、現在においては、合理的理由のない税負担軽減であると言える。

### 【相続税・贈与税】

#### 15. 取引相場のない株式等の評価の適正化を図ること。

課税時期前 3 年以内に取得した土地建物等を通常取引価額により評価する取扱いを廃止するとともに、評価会社が退職給付債務を負っている場合は、一定額を負債として認めるべきである。

#### 16. 相続税の連帯納付義務制度を廃止すること。

連帯納付義務には、当初の申告時に納税義務者が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、共同相続人の納税義務の履行状況が分からないという問題がある。また、延納の許可を受けている場合には、行政庁が担保を徴収しているにもかかわらず、共同相続人は長期間にわたって連帯納付義務を負うことになる。

未分割財産がある場合などを除き、相続税の連帯納付義務は廃止すべきであり、少なくとも一定の期間制限を設ける必要がある。また、延納の許可があった場合にはその時点で連帯納付義務を免除すべきである。

#### 17. 非上場株式等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度における諸要件を緩和すること。

非上場株式等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の利用が低調である。まず、経営承継円滑化法で認定された会社となるための事務手続きが煩雑である。次に、80%の雇用確保要件を維持するために、かえって経営の継続が困難となるのではないかと懸念する経営者もいる。さらに、納税猶予が打ち切られ猶予された税額に猶予期間に係る利子税を合わせて納付しなければならないが、万が一の場合の税負担も制度選択を躊躇させる要因となっている。

制度が広範に利用されるためにも、諸要件の見直しが必要である。

## 【所得税・法人税・相続税・贈与税共通】

### 18. 同族関係者・特別関係者の範囲を個別に規定し、実態に即した課税要件を定めること。

法人税法、相続税法等において、同族関係者及び特別関係者の範囲を定める場合は、民法上の親族概念が借用されているが、現在の社会情勢から相当に乖離していると言わざるを得ない。同族会社の判定、特定同族会社の判定、非上場株式の納税猶予制度における納税猶予の取消事由などに、親族概念が用いられているが、制度の趣旨に合致した範囲に限定することが必要である。例えば、取引相場のない株式等の評価に際しての同族関係者の範囲は、配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等姻族程度が適切である。

## 【消費税】

### 19. 消費税の基準期間制度を廃止すること。

前々年又は前々事業年度を基準期間として当該課税期間の納税義務を判定する現行の制度では、その課税期間の課税売上高が多額であっても免税事業者となったり、反対に、その課税期間の課税売上高が1,000万円以下であっても納税義務が生じたりするような不合理な現象が生ずる。また、免税事業者が課税事業者を選択する場合の届出書の効力発生時期は、提出日の属する課税期間の翌課税期間以降であり、常に1年ないし2年先の状況を予測しなければならぬ。この判断をすべての中小事業者に求めるには無理がある。したがって、基準期間制度による弊害を解決するために、その課税期間における課税売上高が1,000万円を超えていれば原則として課税事業者となるようにし、1,000万円以下であれば申告を行うかどうかを選択できる制度とすべきである。

### 20. 簡易課税制度を見直すこと。

簡易課税制度は、簡易課税の適用上限が課税売上高5,000万円となったことにより、いわゆる益税は相当に縮減したものの、依然として益税が生ずる事例が多いものと認められる。消費税の本質上、簡易課税制度は中長期的には廃止することが適当であるが、簡易課税制度が存続することを前提とした当面の措置として、益税が生ずる事例が少なくなるように、適用上限額及びみなし仕入率を見直すことが必要である。

### 21. 仕入税額控除に係る帳簿等への記載要件を緩和すること。

仕入税額控除が認められるためには、記載要件を満たした帳簿及び請求書等を保存することが要件となっているが、記載事項が多く、納税者に過重な事務負担を求めることとなっている。

現在普及している記帳制度の下においては、帳簿と請求書等の突合が容易であり、帳簿への記載要件を緩和しても、要件を満たした請求書等の保存により課税仕入れの事実の検証は可能である。

したがって、課税の公平と事務負担の均衡を考慮して、例えば、取引の内容が検証できる請求書等が保存されており、かつ、その請求書等が税務調査時に提示される場合には、必要な記

載を満たした帳簿が保存されているものとして取り扱われるような規定等が設けられるべきである。

### 【法人税・消費税共通】

#### 22. 各種届出書及び承認申請書の提出期限を見直すこと。

法人税青色申告承認申請書及び棚卸資産の評価方法、有価証券の評価方法、減価償却資産の償却方法の変更届出書等の提出期限は、当該事業年度の開始の日の前日までとされており、また、消費税の各種届出書を提出した場合の効力は、提出日の翌課税期間から生ずることとなっている。

しかし、評価方法等の変更の判断や設備投資等の事業計画は、定時株主総会での審議をはじめ、決算確定前後に行うことが一般的であり、現行の提出期限は企業の合理的な意思決定を行うにあたっての障害となっている。

したがって、各種の承認申請書及び届出書の提出期限は、定時株主総会を経由した後の法人税の確定申告書の提出期限とすることが適切である。

### 【地方税】

#### 23. 個人住民税の所得控除の金額を所得税と同一とすること。

所得税と住民税は、それぞれ課税目的が異なるため、所得控除の額に差異がある。しかし、所得税の申告が、事実上、住民税の申告となっている現行制度において、両者の所得控除額が一致しないために、納税者は住民税の課税標準や税額を容易に把握できない状況になっている。納税者にとって理解しやすく、住民税の納税意識を一層高めるために、両者を一致させることが必要である。

#### 24. 外形標準課税制度は資本金 1 億円以下の中小法人には導入しないこと。

外形標準課税は当面は資本金が 1 億円を超える法人だけが対象とされているが、課税上の問題や執行上の課題など解決すべき事項も多いと考えられる。中小法人は大法人に比べて欠損法人の割合が大きく、欠損法人であっても納税が発生することのある外形標準課税を導入することは適切ではない。したがって、担税力に乏しい中小法人に対しても外形標準課税を導入することに反対である。

#### 25. 事業所税を廃止すること。

事業所税は、企業が大都市に集中することにより、インフラ整備等の財政支出を伴うことから創設された。しかし、大都市には都市機能が整備され、たとえ多くの事業所が集中しても円滑に企業活動ができるようになってきており、また、企業の地方への分散が進み、事業所税の創設目的はおおむね達成されたといえることができる。

事業所税の課税標準は、床面積（資産割）と給与総額（従業者割）であるが、資産割は固定資産税及び都市計画税との、従業者割は法人事業税の外形標準課税との二重課税となっており、

課税の合理性を欠くものである。また、雇用創出や産業育成に貢献する企業誘致等の産業政策上の阻害要因となっているとの指摘もある。さらに、多くの市町村合併の結果、中小企業等に予定外の税負担を課すこととなった事例も多い。

したがって、事業所税は廃止すべきである。

## 26. 個人事業税の対象事業を拡充し、併せて事業主控除の金額を引き上げること。

法人事業との課税のバランスを図る必要があることなどからみて、個人事業者にも広く一定の負担を求めることが適当である。個人事業税の課税客体は、物品販売業など 37 業種を第一種事業（税率 5 %）、畜産業など 3 業種を第二種事業（税率 4 %）、医業など 30 業種を第三種事業（税率 5 %又は 3 %）として課税し、農業、林業及び鉱物の掘採事業には課税されていない。

現行制度では、課税業種を限定列挙しており、法令に定める業種以外のものには課税されないという問題があるとともに、事業の種類に応じた税率の差異に合理的な理由があるかどうかにも疑問がある。非課税事業の範囲や課税標準に関する社会保険診療報酬等の非課税特例（法人においても同様の特例措置がある。）などについて、そのあり方を見直す必要がある。

なお、事業主控除額（現行年 290 万円）は、平成 11 年度の税制改正以後、見直しが行われていない。国税庁の「民間給与の実態調査」によると、平成 21 年分の民間給与平均額は 409 万円であり、法人役員の平均給与額は平均 611 万円であり、現行の事業主控除額との乖離が著しい。中小法人の役員給与の水準を踏まえて、一定程度の引上げを行うべきである。

## 【その他】

## 27. 印紙税の課税文書の範囲を見直すこと。

印紙税収入は年 1 兆円前後もあり重要な財源である。しかし、最近の IT 化の進展などにより、課税文書として作成されない事例もあり、同一内容のものであるにもかかわらず、課税か否かが分かれてしまい、課税の公平の観点からは問題がある。この際、時代に合わせて、課税文書の範囲を縮減する方向での見直しが必要である。

## 28. 地域特性を考慮すること。

- (1) 租税特別措置とは、社会経済政策を達成するために、特定の要件に該当する場合に税負担を軽減又は加重する措置であり、わが国全体を対象としたもののほか、地域の特殊事情を踏まえた措置も合理的なものであれば許容されるべきである。例えば、沖縄振興特別措置法は、沖縄の特殊事情を踏まえて制定された法律であり、情報通信産業特別地区制度による所得控除制度等や同法に基づく租税特別措置が規定されている。これらの措置は引き続き存置されるべきものであるが、制度が実質的に機能するために、適用要件等については、実態を踏まえた見直しが必要である。
- (2) 交通機関が十分に整備されていない地域では、自家用自動車が唯一の通勤手段となっており、非課税となる通勤手当の限度額を超えてガソリン代等を負担している事例もある。したがって、通勤距離による非課税限度額のほかに、使用者が従業員の通勤に係る自動車のガソ

リン代等を合理的な根拠で支給したときは、その支給額に係る源泉所得税については非課税とすべきである。

## 29. 環境税の導入は慎重に行うこと。

地球温暖化対策の税として、石油石炭税に地球温暖化対策のための課税の特例を設け、CO<sub>2</sub>排出量に応じた税率を上乗せする環境税の導入が検討されている。しかし、わが国は、技術開発や省エネ投資により世界最高のエネルギー効率の実現に努めてきた結果、世界最高水準の低炭素社会を実現し、CO<sub>2</sub>の限界削減費用が諸外国に比べて突出していることに留意すべきである。安易な導入は、エネルギー効率が相対的に低い他国への生産移転を助長し、国内産業の空洞化につながる懸念がある。導入に際しては、下記の点について特に配慮し、透明性の高い税制とすべきである。

- (1) 地球温暖化対策のための課税の特例のしくみ、その果たす役割を明確にし、広く国民に周知し、議論を喚起すること。
- (2) 地球温暖化対策のための課税の特例の導入後も環境対策という名の下に安易な増税をしないこと。
- (3) 地球温暖化対策のための課税の特例が環境対策にどの程度寄与したか検証するとともに国民の生活にどのような影響を与えたかを、国民にわかりやすく公表すること。
- (4) 揮発油税のように上流課税とした場合であっても、消費税との二重課税を排除すること。
- (5) 石油石炭税、揮発油税等の石油関連諸税との整理・統合を図り、納税者に過度の負担とならないよう考慮すること。
- (6) 地方公共団体で独自に導入している環境税との整理・統合を図ること。
- (7) 納税者における納税事務負担に配慮した方法とすること。

## II 中期的な視点からの検討課題

日本税理士会連合会は、将来の税制の抜本的な改革に向けての中期的な視点から、以下の項目について検討を行っている。税制改正建議に併せて、これらの項目に関しての現時点における基本的な考え方や問題意識について、意見を表明するものである。

### 1. 確定決算主義の維持

確定決算主義の意義は、会社の会計処理が適正な会計基準に従ったものであり法人税法上も許容できるものである限り、税務計算もそれに拘束され申告調整が認められないことにあり、損金経理要件と密接に関連している。したがって、会計基準と税制とは密接な関係にある。そのため、会計基準の見直しが行われるたびに税法と会計の調整が問題となり、会計基準の改正は直接的に法人税制に影響する。しかし、今後、個々の会計基準が改正されるたびに、必ず税制と会計の調和が図られるという保証はなく、また、会計が法人税法に多大の影響を与えというのも合理的ではない。特に IFRS の場合、各国の税制とは関係なく独自に策定されるので、海外企業の会計が日本の会計基準となり税制に直結してしまうということが最大の問題である。

確定決算基準には、財務諸表を単一化するという「便宜性」、減価償却など法人の内部取引の処理の確認が容易になり、申告調整による課税所得の減額を防止できるという課税の「安定性」及び企業利益と課税所得を有機的に結びつけることによる申告の「真実性」の確保といった機能がある。

確定決算主義を廃止した場合には、企業会計とは別の税務計算上の企業利益を算定する必要が生じ、結果として、帳簿の作成や決算・申告事務の煩雑化を招くことになりかねない。このようなことは、納税者に対して過度な事務負担を求めることになる。また、減価償却費の計上や引当金の繰入れ・取崩し等の企業の内部取引について申告調整を認めると、決算書においては多額の利益を計上しつつも、申告所得は少額となるような事態も発生することが予想される。このような処理が認められると、企業会計の健全さが損なわれる危険性も考えられる。

このような観点から、確定決算主義は維持されることが適当であり、仮に部分的な申告調整を導入するとしても、確定決算主義の維持を前提にして最小限にとどめるべきである。

### 2. 消費税の改正について

#### (1) 税率の見直し

消費税は、その税率水準を1%引き上げるだけで約2.5兆円もの税収を生み出すものであり、高齢社会における財源として注目されている。また、最近の世論調査では、消費税の税率の引き上げを容認する意見が増加しているという事実もある。また、東日本大震災の復興財源として消費税の税率を引き上げることが議論されている。税率を引き上げるに際しては、税体系全体のあり方についての検討が必要であり、同時に歳出の見直しや行政の合理化を図るなど、国民の理解を得ることが重要である。

## (2) 単一税率の維持

税率の引上げは逆進性を増幅させることになるため、特定の品目には軽減税率を適用すべきであるという意見がある。一方、軽減税率導入すなわち複数税率化は、特定の物品やサービスに対する恩典を与えることになり政治的恣意性の介入に繋がり、かつての物品税と同様の不公平が生じるという意見もある。さらに、軽減税率の減収分が標準税率に転嫁されることや、納税義務者の事務負担が増大するなどの問題もある。また、逆進性の排除のために、年収が一定以下の者に生活必需品等に係る消費税相当額を所得税において還付するという案も提唱されている。

このように、税率引上げと逆進性緩和は一体として議論されるが、消費税の税率構造を検討するに当たり、多くの軽減税率を持つEUにおいては税率構造の簡素化のための努力が行われてきたことや、IMF が日本の消費税を最も良くデザインされた付加価値税制と評していることも忘れてはならない。消費税率引上げの際の税率構造と仕入税額控除方式については、さらなる慎重な議論が必要であり、少なくとも当面は単一税率を維持すべきである。

## (3) 帳簿方式の維持

仮に軽減税率が導入された場合の仕入税額控除方式としてインボイス方式が検討されている。しかし、インボイス（税額が記載された請求書等）に記載された税額の合計という事務負担も考慮すべきであり、積上計算を検証するためには消費税の帳簿記載も不可欠となる。インボイス方式だから税額計算が簡単になるという保証はない。さらに、免税事業者が取引から排除されるという問題もある。

## (4) その他の論点

現行法において規定されている非課税取引については、これまでも課税区分の見直しが行われてきたが、今後、その妥当性を幅広く検証し、中長期的には非課税の範囲を縮減することが適切である。

また、課税売上割合による仕入税額控除の計算を不要とすれば、控除対象外消費税額等の処理及び調整対象資産の取得による3年間の通算課税売上割合の計算が不要となる。預かった消費税と預けた消費税との差額が納付すべき消費税額とすること等、納付すべき消費税額の算出過程を大幅に見直すことを検討すべきである。

## 3. 国税・地方税の申告納税の一元化について

わが国の国税、地方税及び社会保険料の納付及び徴収は、国税庁、地方自治体、日本年金機構及び労働局などで個別に行われているが、それらの計算基礎には重複した部分が多数存在する。これらの申告・納付等は各別に行わなければならないので、納税者等にも重複した事務負担が強いられている。

また、徴収機関がそれぞれ独立していることは、行政コストの肥大化にも繋がる。事務の一元化が可能な税や社会保険料について、所管省庁横断的な統一化を検討すべきである。

所得の捕捉を進め、「必要な人に適切な給付」を確実に実現するため、税と社会保障共通の番

号制度を導入するとともに、社会保険庁を廃止し国税庁に統合して「歳入庁」を創設し、税と社会保険料を一体徴収することが検討されている。また、一部の府県では、府県税と市町村税に係る税業務の共同化も検討されている。さらに、国税と地方税の事務一元化についても、十分に検討する必要がある。

課税ベースや計算基礎が共通していることに着目すれば、国税と地方税の事務一元化についても検討が可能であり、国税と社会保険料の一元化よりも、国税と地方税の事務一元化の方が、議論が容易であり、かつ、実効性が高いとも考えられる。地方自治の本旨や地方分権推進を十分考慮しなければならないが、地方税に関する行政事務が削減できる分、地方がすべき福祉や環境に予算と人員を充てることができると考えられる。例えば、京都府における税業務共同化の検討においては、府税と市町村税の共同化により、納税者の利便性向上、納税者対応の向上、徴収力の向上、課税客体の捕捉率の向上、組織の簡素化などの効果があるとしている。国税と地方税の業務共同化を行えば、さらに効果があると考えられる。

上記の観点から、次の2点について提言する。

#### (1) 電子申告・電子納税の環境を一層整備すること。

個人の場合の電子申告は所得税と住民税の申告が同時に完結するが、法人については、国税庁、都道府県、政令指定都市及び一部の市町村に対して、それぞれに申告しなければならない。また、分割法人の場合で、電子申告に対応していない地方公共団体が含まれている場合は、追加的な事務負担が生じることになる。納税者に今後、一層の電子申告の普及を図るには、e-Tax（国税）とeLTAX（地方税）の統一的な運用を行うことが必要である。

また、納税者利便を図るためには、電子納税についても電子申告との一体的運用を行うべきであり、国税のダイレクト方式電子納税に続き、地方税についても同様の措置が講じられることが必要である。

なお、電子申告利用率を一層向上させるための措置として、「電子証明書取得控除」を「電子申告控除」に変更した上で当面の措置として継続することや税理士による代理送信の場合も「電子申告控除」の適用が認められること等が考えられる。

#### (2) すべての地方公共団体にeLTAXの導入が図られること。

地方税における申請書及び届出書等は、地方公共団体により独自の様式を定めているものが多く、提出する自治体ごとに用紙を入手する必要性が生じている。このため、コンピュータによるシステム化が阻害されている事例もある。納税者の利便性の観点から、様式を統一することが必要である。地方税における申請書及び届出書等の地方税ポータルシステム（eLTAX）においては、標準様式による電子申請・届出が可能であり、また、上記(1)を実現するためにも、すべての地方公共団体においてeLTAXの導入が図られるべきである。