

令和5年度税制改正に関する建議書

令和4年6月29日

日本税理士会連合会

目 次

はじめに	1
I 税制に対する基本的な視点	1
II 本建議書における重要建議項目	2
1. 適格請求書等保存方式の見直し	2
2. 消費税における非課税取引の範囲の見直し	3
3. 基礎的な人的控除のあり方と所得計算上の控除から基礎控除へのシフト	3
III 今後の税制改正についての基本的な考え方	5
IV 税制改正建議項目	12
【所得税】	
1. 公的年金等に対する課税の見直し	12
2. 医療費控除の見直しと年少扶養控除の復活	12
3. 業務用不動産の譲渡損失の他の所得との損益通算制度の見直し	12
4. 事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等の対象拡大	13
5. 年末調整実施の時期及び所得税の確定申告期限の後倒し	13
【中小法人税制】	
6. 減価償却における定率法と定額法の選択適用の維持	14
7. 研究開発税制の見直し	14
8. 同族会社の留保金課税制度の廃止	14
【法人税】	
9. 受取配当等の全額益金不算入	15
10. 役員給与に係る損金算入規定等の見直し	15
11. 少額減価償却資産の取得価額基準の引上げ	16
12. 交際費等の損金不算入制度の要件緩和	16
【消費税】	
13. 軽減税率制度の廃止	16
14. 基準期間制度の廃止、小規模事業者の申告免除制度の創設	16
15. 簡易課税制度の見直し	17
16. 仕入税額控除制度における「95%ルール」の適用要件緩和	17
【相続税・贈与税】	
17. 取引相場のない株式等の評価の適正化	18
18. 相続税の更正の請求に関する特則事由の見直し	18
19. 連帯納付義務の廃止	18
20. 法人版事業承継税制（特例措置）に係る対応期限の延長、申告手続等の簡素化	18
【地方税】	
21. 償却資産に係る固定資産税制度の抜本的見直し	19
22. 個人住民税における出国年に係る所得への課税の検討	19
23. 事業税における社会保険診療報酬等の課税除外措置の廃止	19
24. 個人事業税の課税対象事業及び税率の見直し、事業主控除額の引上げ	20
【納税環境整備・その他】	
25. 税務手続の電子化推進のための環境整備	20
26. 個人番号制度の見直しと個人事業者番号の導入	21
【国際税制】	
27. 相続税に関する租税条約の締結	22
28. 外国税額控除における控除限度超過額等の繰越期間の延長	22
29. 非居住者等から国内の土地等を買う場合における源泉徴収義務者の負担軽減	22
【災害対応税制】	
30. 「災害損失控除」創設と災害等による相続時精算課税適用財産の価値下落時の救済措置	22
31. 災害損失特別勘定の損金及び益金算入に関する適用要件緩和	23
32. 東日本大震災復興特別区域法の適用要件の緩和	24

はじめに

日本税理士会連合会は、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と税理士法に規定されており、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。

税理士は、税務に関する専門家として常に納税者と接しており、決算や申告業務を通じて、税制が納税者、特に中小企業者に与える影響を深く認識する立場にある。したがって、税理士が、職業専門家として税制・税務行政の改善のために建議することは、我々の社会的使命である。

さらに、我が国が直面する喫緊の課題に対し、税制がどのように関わるべきか、あるいはどのような対応策を講ずるべきかを検証・検討し、その結果を表明することも、我々税理士の責任であるといえる。

新型コロナウイルス感染症により影響を受ける納税者に対しては、簡素な手続により申告期限を延長する措置などについて、引き続き、柔軟な対応を継続することが必要である。

また、長期化する感染症への対応や国民に対する継続的な支援を行うためには、財政の健全化を図るための検討が不可欠である。必要な財源を確保して適切な資源配分を行うことにより、我が国の経済活動を正常化させて、国民生活の安心を取り戻すことが我が国の最優先課題である。

本建議書は、公平かつ合理的な税制の確立と、申告納税制度の維持・発展を希求して、次の5つの「税制に対する基本的な視点」に基づいて作成した。

I 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。税制改正の際は、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あたっては、税務に関する専門家として、次の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

我が国の国税の多くは申告納税方式によって税額が確定し、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) 適正な事務負担

申告納税制度の下では、納税者には一定の事務負担が求められるが、その事務負担は過度なものであってはならず、必要かつ最小限になるように配慮されるべきである。また、適正な事務負担は、税務行政においても考慮する必要がある。

(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、納税者からさら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。

II 本建議書における重要建議項目

1. 適格請求書等保存方式の導入時期を延期するか、少なくとも中小企業者の実務を踏まえた柔軟な運用を行うこと。

適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）については、下記の問題点に対して必要な措置を検討すべきである。また、新型コロナウイルス感染症の拡大による経済活動の制約が概ね解消され、簡易で安価な電子インボイス制度の整備のほか中小企業者の実務を踏まえた負担軽減措置が講じられるまでの間は、導入を延期するか、少なくとも中小企業者の実務を踏まえた柔軟な運用を行うべきである。

(1) 事務負担に与える影響

適格請求書等保存方式においては、取引の都度、適格請求書等の有無の確認を行う必要があるが、この確認は少額取引（3万円未満）についても一定の取引以外の取引については必要となる。特に、商慣行として取引の相手方が振込料を差し引いて振り込んできたときには、新たに返還インボイスの交付・確認等の事務負担が生じる。これらは、事業者及び税務官公署の事務に過度な負担を生じさせることから、行政手続コスト削減の方向性に逆行することのないように見直すべきである。さらに、基準期間における課税売上高が免税点以下となっても、適格請求書発行事業者の登録を取りやめなければ免税事業者にならない点など、登録制度についても、事務負担軽減の観点から再検討すべきである。

(2) 市場取引に与える影響

免税事業者は適格請求書等を発行できないため、対事業者取引から排除されることや消費税等相当額の値下げを強いられ、廃業を余儀なくされる事業者が増える可能性があることにも留意すべきである。

一方で、対消費者取引を行う免税事業者はあえて課税事業者を選択する必要性は少なく、免税事業者を維持する可能性が高い。このため、取引形態の違いにより、事業者免税点制度の公平性が保たれないという問題も生じる。

事業者の負担と徴税コスト等を考慮し、仕入税額控除方式（インボイス方式を含む）及び免税点制度等の見直しを含めた消費税のあり方について、抜本的に再検討すべきである。

2. 消費税の非課税取引の範囲を見直すこと。

消費税は、消費に広く公平に負担を求める観点から、財貨・サービスによる付加価値に対して均一に課税することが原則であり、非課税取引の範囲は最小限にすべきである。

非課税取引については、売上げに対して取引先から消費税相当額を収受できない一方で、商品調達や設備投資等の仕入税額控除は認められない。特に、社会保険診療等については健康保険法等により公定価格とされているため、仕入れに係る消費税相当額を診療報酬に上乘せするなどの調整ができない。このため、非課税取引となる資産の譲渡等をする者は、最終消費者ではないにもかかわらず、仕入れに係る消費税について実質的に負担する仕組みとなっている。税率引上げに伴い、この負担はさらに大きくなり、非課税取引を主とする事業者の経営を圧迫する要因となり得る。また、居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限のように特定の租税回避行為に対してその都度当該取引を非課税取引とするような対処方法は、税制の簡素化に反する。

非課税取引として消費税法別表第一（第6条関係）に掲げられる取引には、「税の性格から課税対象とすることになじまないもの」と「社会政策的な配慮に基づくもの」があるが、社会政策的な配慮に基づくものや日本郵便株式会社等が行う郵便切手類の譲渡については、課税取引とし、課税標準及び仕入税額控除の計算過程に取り込み、小規模事業者判定における売上高基準にも反映させ、計算をできるだけ平易にすべきである。

3. 基礎的な人的控除のあり方を見直すとともに、所得計算上の控除から基礎控除へのシフトを進めること。

(1) 基礎的な人的控除の見直し

現行法上の基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除及び扶養控除は、憲法第25条が定める健康で文化的な最低限度の生活を保障するための基礎的な人的控除と解され、課税最低限を示すものとして所得控除方式を維持すべきである。また、課税最低限は、財政事情を考慮しつつも、生活保護水準等を参考に決定していくことが望ましく、現行の基礎的な人的控除はその額を引き上げるべきである。

(2) 所得計算上の控除から基礎控除へのシフト

給与所得控除及び公的年金等控除の水準が過大であることや、こうした所得計算上の控除が適用されない事業所得者等とのバランスも踏まえ、所得計算上の控除を縮減した上で、基礎的な人的控除を引き上げるべきである。その際、基礎的な人的控除の中には適用関係が人的事情や所得の多寡に左右されるものがあること等を踏まえ、全ての者に適用されるべき基礎控除に負担調整の比重を移すことが望ましい。

① 給与所得控除額の縮減

給与所得控除は「勤務費用の概算経費」と「他の所得との負担調整」の要素を持つが、現状では給与収入総額の3割程度の控除水準であり、この2分の1とされる「勤務費用の概算経費」の部分に限って比較しても、給与所得者の必要経費の試算額である給与収入の4%を大幅に超えている。また、近年、働き方の多様化により、被用者に近い自営業主（雇用的自営）の割合が高まっており、事業所得等との関係からみれば「他の所得との負担調整」を行う必要性は薄れつつある。したがって、給与所得課税の適正化を図るためには、特定

支出控除制度をより一層拡充し、給与所得控除額については、その構成を明らかにした上で縮減すべきである。

② 公的年金等控除額の縮減

公的年金等への課税は、保険料の拠出時には社会保険料控除として全額控除され、年金の受給時には公的年金等控除が適用されることで、実質的に非課税に近い制度となっている。したがって、公的年金等控除額は可能な限り縮減すべきである。

また、世代内での課税の不均衡を是正するため、公的年金等控除額の年齢による差異をなくすべきである。さらに、公的年金等収入と給与収入の双方がある者については、平成30年度税制改正で若干の見直しが行なわれたものの、担税力のある者に相応の負担を求めるため、それぞれの概算控除額を調整する仕組みをさらに見直す必要がある。

Ⅲ 今後の税制改正についての基本的な考え方

【所得税】

近年、我が国では所得再分配機能の回復や、経済社会の変化による多様な所得の稼得形態や働き方に対応した仕組み等を目指す観点から、所得税の抜本的改革が論じられている。しかし、ここ数年における税制改正において各種控除等の見直しが行われたものの、経済社会の変化に即した抜本的な改正には至っていない。

個人所得課税においては、担税力に応じた課税を行うための負担調整措置として、所得の種類に応じた所得計算段階での控除と、個々の人的な事情を考慮した基礎控除等の各種の所得控除が設けられている。多様化した所得の稼得形態や働き方に対する課税の中立性・公平性を図るためには、所得計算上の控除を縮減し、基礎的な人的控除を中心とした制度を構築すべきである。また、基礎的な人的控除が所得の最低生活費部分を課税対象外とする機能を有していることと、所得控除方式には税額計算を行うまでもなく納税の有無を容易に判断できる簡便性があることを勘案すると、基礎的な人的控除は所得控除方式とすることが適当である。

所得再分配機能を高めるため、高所得者について配偶者控除と基礎控除について遡減・消失する仕組みが導入された。しかし、高所得者といえども最低生活費部分に課税が及ぶことは、生存権を保障する憲法の要請からみても適切ではない。所得再分配機能を高めるためには本来、累進税率構造を再考すべきであるが、人の移動がグローバル化していること、また、勤労意欲や消費の減退を招く可能性も考慮すると、累進税率等の引上げには一定の限界がある。そこで、基礎的な人的控除を所得控除として存置した上で、その他の所得控除項目については、整理合理化を図りつつ、可能な限り税額控除方式等に移行すれば、所得再分配機能を一定程度回復させることができると考える。

また、申告納税者の所得税負担率は、合計所得金額が1億円をピークに、所得金額が増加するほど減少するという遡減現象が見られる。これは、有価証券の譲渡益が分離課税とされ、一律に低い比例税率が適用されるためであり、結果として、金融所得の割合が大きい高所得者の負担率が低くなっている。したがって、有価証券の譲渡益課税については、所得再分配機能を回復させるために、大口株主の譲渡及び多額な譲渡益部分に適用する税率の引上げ等の措置を講ずるべきである。

さらに、税制改正には、税の簡素化という視点も必要であり、基礎控除等が遡減・消失する仕組みが、税制の複雑化と実務の煩雑化を招いていることにも留意しなければならない。特に給与所得に係る源泉徴収制度において、所得控除が複雑化することは、源泉徴収義務者に過度な事務負担を課すことになることを考慮すべきである。

【中小法人税制】

地域経済の中核を担う中小法人は、多様な雇用機会の提供、地場産業の維持・発展、新しい技術や競争の創出、あらゆる経済活動のサプライチェーンの一部として、日本経済だけでなく、国民の生活や文化にも欠くことのできない役割を担っている。これまでも、中小法人に対しては、設備投資等の促進や事業承継に対する支援、生産性向上のための支援などが行われてきた。

令和4年度税制改正においても、ウィズコロナ・アフターコロナを見据えて、中小法人の生産性の向上や経営基盤の強化を支援していく必要があるため、所得拡大促進税制が拡充された。また、地方活性化の中心的役割を担う中小法人の経済活動を支援する観点から、中小法人における交際費課税の特例が延長された。しかしながら、中小法人が近年の深刻な人手不足、ICT化へ向けて必要となる設備投資、新型コロナウイルス感染症による経済への影響といった環境変化に対応していくためには、内部留保の充実をはじめ、事業の存続や新規事業への取組みに対して、今後もさらなる税制による継続的な支援が必要である。

租税特別措置については、特定の政策目的を実現するために有効な政策手法となりうる一方で、税負担の歪みを生じさせる面があることから、真に必要なものに限定していくことが重要であるとして、廃止を含めた見直しが検討されている。しかし、地域経済を支え、我が国の約7割を占める雇用を生み出し、地方創生を担う中核となる中小法人にとっては、積極的な投資に対する特別措置だけでなく、存続のための支援という視点も重要であり、税制による継続的な支援が必要である。

必要などころに必要な支援となる税制であるために、平均所得金額（前3事業年度の所得金額）が年15億円を超える中小法人については、中小法人向けの租税特別措置が不適用とされている。中小法人の範囲について今後の見直しの際には、この平均所得金額の引下げには慎重であるべきであり、企業規模の判定にあたっては、資本金基準や所得金額のほか従業員数など他の指標を組み合わせることが適当である。

【法人税】

我が国の法人税は、税率引下げに伴う税収確保の観点から、課税ベースが拡大傾向にあったところ、国際課税制度の見直しに係る歴史的な合意が実現し、これによって世界各国での過度な法人税の引下げ競争に歯止めがかかることが見込まれる。

今後の法人税制の改正にあたっては、税率の見直しと課税ベースのトレードオフによる財源確保の視点ではなく、適正な課税ベースの構築を基本に据え、公平・中立が維持できる制度となるようにすべきである。この点、一税目の中での税収中立を前提条件とするのではなく、税体系全体での税収確保のあり方を議論することや、場合によっては社会保障制度と税制全体を総合的に勘案して制度設計を行うことを議論する必要もある。

令和4年度税制改正においては、「成長と分配の好循環の実現」の観点から積極的な賃上げ等を促す措置として「賃上げ促進税制」の改組やスタートアップ企業の支援と既存企業の事業革新を促す「オープンイノベーション促進税制」の拡充が図られた。新型コロナウイルス感染症の影響が続く中、こうした改正が機能し「コロナ後の新しい社会の開拓」へ歩み始めることができるよう、企業の実態に即したきめ細かい税制の見直しが必要である。

【消費税】

消費税は我が国の基幹税であり、概ね次のような姿をあるべき消費税制と考える。

- ① 軽減税率制度は逆進性対策として非効率であり、財政への影響が大きいこと、また、事業者及び税務行政庁のコスト削減等の観点からも、単一税率制度とする。

- ② 事務負担が過度とならないよう、適格請求書等保存方式を見直す。
- ③ 課税ベースを狭めることとなる非課税の範囲を縮小する。
- ④ 基準期間における課税売上高による納税義務の判定を廃止し、当年又は当事業年度における課税売上高により課税事業者の判定をし、課税売上高が一定額以下の場合は、納税者の選択によって申告をしなくても納税義務が免除される制度を創設する。
- ⑤ 簡易課税制度については、みなし仕入率を引き下げた上で設備投資に係る仕入税額控除を認め、一定の要件を付した上でその課税期間に係る諸届けの提出時期を申告期限までとする。

【相続税・贈与税】

平成 25 年度税制改正により基礎控除額が引き下げられた結果、富の再分配機能は一定程度の回復が図られたと考えられる。今後の相続税については、とりわけ高額な相続財産に対しては一層の課税強化を行う余地があるとしても、中間層以下の財産取得者に対し、さらに課税を強化することは適当ではない。

令和 3 年度に引き続き、令和 4 年度与党税制改正大綱では、「相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、現行の相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど、格差の固定化防止等の観点も踏まえながら、資産移転時期の選択に中立的な税制の構築に向けて、本格的な検討を進める。」との記載がされた。

暦年課税制度は、相続時精算課税制度と比べてより多くの国民に利用されていることから、暦年課税制度を廃止することは、今後の円滑な生前贈与に混乱をもたらすことが危惧される。そこで、「資産移転時期の選択に中立的な税制」については、相続開始前 3 年以内に贈与を受けた財産の相続財産への加算の制度について現行の 3 年間に延長することなどで対応し、「資産の世代間移転を促進するための税制」については、贈与税の暦年課税の基礎控除や税率構造を見直すことなどで対応することが考えられる。また、教育資金や結婚子育て資金の贈与に係る特例については、贈与税が空洞化し、相続税の補完税としての機能を弱めるとともに、資産格差の固定化につながることから、適用期限の到来を見据えて廃止又は縮小すべきである。

相続時精算課税制度は、相続税と贈与税の一体化措置として資産移転時期の選択に中立性の高い税制である。今後より一層の利用促進を図る観点から、同制度の適用を受けて取得した宅地等について、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例を適用することや、災害により贈与財産価額が下落した場合に贈与時の時価で相続税が課税されるというリスクを軽減するための措置等を講ずるべきである。

暦年課税制度での相続開始前 3 年以内に贈与を受けた財産の相続財産への加算と相続時精算課税制度を選択した後の特定贈与者からの贈与についても、課税上弊害のない少額贈与については、その範囲の適切な水準を検討し、対象から除外するなどの措置を講ずるべきである。

なお、相続税の課税方式については、遺産取得課税方式の導入も視野に入れて、今後検討すべきである。

また、喫緊の課題である中小企業の事業承継問題の解決を早期に税制面から推し進めるためにも、取引相場のない株式等の評価の適正化を図るべきである。

【地方税】

地方税制は、地方行政を安定的に運営するための基盤であり、地方分権及び地方創生を推進する観点からは、安定的で偏在性の少ない地方税制を構築することが必要である。

教育、福祉、警察、消防などの地域住民に密着した行政サービスは、その多くが地方行政により担われており、その行政費用はサービスの提供を受ける地域住民によって負担されるべきことから、地方税には、公平・中立・簡素という原則に加えて、負担の分任性・応益性及び自主課税権の尊重なども重要視される。

所得が低い者に応益課税を行うと、その課税により所得格差が拡大することになるが、これに適切な給付が組み合わさることで、課税と給付が一体となり地方財政による所得再分配機能が果たされると考えることができる。地方自治法において、住民は、地方団体の役務の提供を受ける権利があるとともに、その負担を分任する義務を負うことが規定されており、応益課税は、住民自治の考え方に適合しているといえる。コロナ禍において、住民生活の安全確保や地域社会の維持にとって、地方行政の果たす役割の重要性が改めて明確になったが、これまで以上に行政サービスに対する受益と負担との関係を丁寧に説明して、納税義務を果たす意義への理解を深めることが重要である。

ただし、中小企業者に対する課税については、事業の継続と雇用の確保という観点から、負担能力にも配慮することが必要である。したがって、法人事業税の外形標準課税については、中小法人に適用すべきではなく、一定規模以下の中堅法人については、企業育成の観点から適用除外又は現行の軽減措置の恒久化等を検討すべきである。

個人住民税については、所得税と所得控除額の水準が異なることや確定申告が不要とされている所得の取扱いが所得税と異なるために、所得税で申告が不要とされても、個人住民税の申告は必要となる場合があるなど、納税者には分かりにくいところがある。令和4年度税制改正において、上場株式等に係る特定配当等及び特定株式等譲渡所得金額の課税方式を所得税と一致させる見直しが行われたが、引き続き、所得税と個人住民税の取扱いに差を設けている現行制度については、自主課税権を尊重しつつ、異なる取扱いを可能な限り統一して制度の簡素化を図ることで、申告手続が容易かつ確実にできるよう見直すべきである。

いわゆる「ふるさと納税」については、制度の構想段階から懸念されていた返礼品競争が社会的な問題となったが、これ以外にも制度を利用できる者とできない者との間の公平性の問題や、受益を受けている現居住地の財源を減少させてしまうことなど、地方財政にとって深刻な問題を生じさせていることから、寄附税制としての位置付けを徹底するなど、制度のあり方の見直しを検討する必要がある。

【納税環境整備・その他】

1. 経済社会の環境変化と納税環境の整備

企業がデジタル技術等を活用し、顧客等のニーズを基にビジネスモデルや企業文化・風土等を変革し、競争上の優位性を確立させるデジタルトランスフォーメーション（DX）への対応は、より迅速かつ具体的なものとなることが求められている。これに加えて新型コロナウイルス感

感染症の影響によりウィズコロナ・アフターコロナに向けて社会が変容する中、多様な分野でデジタル化への課題が浮き彫りとなっている。

税務の分野においては、国税・地方税の両分野における電子申告・納税システムの利用割合は、法人税申告等の手続については9割に近づき既に定着した感があるが、所得税申告では6割を、新たに始まった相続税申告では1割を超えたところであり、定着しているとは言い難い。個人の納税者における電子申告をさらに普及するためには、納税者の多様性を理解し、柔軟な制度設計とシステム構築が求められる。また、大企業では電子申告の義務化が令和2年4月から実施されているが、書面での申告書提出が一切認められないなど硬直的な対応となっている。今後、状況に応じて柔軟な措置が講じられるべきである。

税務調査においては、デジタル化の進展により非対面による税務調査の進展が想像される。行政事務効率化の視点からも、この機会にデジタル化を念頭に置いた新しい税務調査の手法について、制度面も含めた見直しが行われるべきである。なお、税務調査において、課税庁が納税者の保有するクラウド上のデータを活用する場合には、納税者に許諾を求めるなど一定の配慮が必要である。

電子申告・納税システムの利用範囲を、各種文書提出や問合せ対応等の事務など、課税庁と納税者の双方向での利活用が可能となるよう見直すべきである。

2. 税務におけるDXの具体的推進

「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像2.0ー」によれば、あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会を目指しての構想及び工程表が示されている。課税庁が有する各種情報について、個人情報等に十分な配慮が求められることは当然であるが、課税庁の事務だけでなく、申告を行う際に参考となる情報が納税者に対しても提供されることは、申告納税の理念からも重要なことである。

今後さらなる検討が始まる税務分野のデジタル化については、システムを保有する課税庁とシステム開発事業者に加えて、ユーザーとも位置づけられる納税者及び税理士からの視点は不可欠である。適正な税務申告の体制を実現するために、制度設計から運用・検証に至る各段階で、納税者・税理士の意見を取り入れる仕組みを構築すべきである。

3. 国税通則法等

複雑で難解な税法及び税務手続を専門家でない納税者が正しく理解することは必ずしも容易ではなく、納税者が誤った理解の下に不利益を被る可能性も高い。そのような状況において、納税者の最低限の権利保護を目的として、諸外国にも例の多い納税者憲章を制定するとともに、国税通則法第1条（目的）に「納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すべきである。

また、実地の調査の事前通知事項について、その通知方法は法令上規定されておらず、原則として電話により口頭で行うとされている。しかし、通知事項の分量や内容によっては、正確に記録することが困難な場合も少なくなく、多くの時間を要することもあり負担が大きい。したがって、納税者又は税務代理人と税務当局が合意した場合には、一定の事項について書面による通知を行うこと、又は、事前通知を電子的に行うことも検討すべきである。

4. 公会計制度

国及び地方公共団体の財政状態や、行政コストの内容等を容易に把握するため、複式簿記や発生主義による「国の財務書類」等がより一層活用されるように取り組むことが必要である。

5. 成年後見制度

成年後見制度の一層の活用に資するため、例えば、所得税法及び相続税法上の障害者の範囲を見直し、被保佐人、被補助人及び任意後見における委任者で任意後見契約が発効した者についても障害者控除の適用対象とするなど、関連する税制及び税務上の取扱い等を見直す必要がある。

6. カーボンプライシング（炭素税等）

政府は、パリ協定やSDGsを踏まえた地球温暖化対策の一環として、税制のグリーン化を推進するとの方針を示し、近年、エネルギー課税や車体課税等を中心に税制改正を加速させるとともに、新たな解決方法としてカーボンプライシングの検討を開始している。カーボンプライシングは、温室効果ガスの削減に資するだけでなく、あらゆる主体に対し脱炭素社会に向けた資金を含む資源の戦略的な配分を促し、新たな経済成長を実現する役割も期待できるものであるが、その導入にあたっては、例えばその税収等を活用して他の税目における減税措置を講ずるなど、事業者、特に中小企業者の経営には十分配慮すべきである。

また、脱炭素社会に向けて、より効率的な税制を構築する観点から、国と地方を通じた環境関連税制の体系を再検討する必要がある。

【国際税制】

「BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト」の勧告を踏まえ、過剰な国際的な節税策への対応として、租税回避を主たる目的とする取引を適正な取引に引き直して課税を行う「一般的租税回避否認規定（GAAR）」を導入すべきとの意見がある。しかし、GAARは、その規定の性格上、表現が抽象的にならざるを得ず、そのため、納税者の予測可能性を害し、課税庁による拡大的、恣意的解釈を招くおそれもある。租税法律主義の観点からは、こうした規定は導入すべきではなく、個別要件規定を必要に応じて立法化していくことで解決すべきである。

また、租税回避スキームの開発・販売者あるいは利用者に税務当局へのスキーム情報の開示を義務付ける「義務的開示制度」については、租税法律主義に基づく我が国の税法体系との整合性を踏まえつつ、その導入の是非を慎重に検討し、仮に導入する場合には納税者に過度な事務負担を与えない制度とすべきである。

2021年10月8日、経済協力開発機構（OECD）は、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための二本の柱からなる解決策に関する声明」及び「詳細な実施計画」を公表した。巨大IT企業などへの国際課税の見直しや軽課税国への利益移転への対抗策として、法人税の最低税率の水準は「15%」と明示された。今後、国際的なルールづくりが具体化していく過程で、我が国の税収確保及び財政再建の視点から積極的な対応が必要であるが、その結果として、国内の企業に意図せざる課税が及ぶことのないように配慮すべきである。

【災害対応税制】

我が国においては、東日本大震災や平成 28 年熊本地震以降も豪雨や台風などの大災害が毎年のように発生し、今後も発生が予測されている。大災害が発生してから災害特例法を立法化し対応するのでは迅速性に欠け、税体系としての整合性に欠くことになりかねないという観点から、日本税理士会連合会は、恒久法として「災害税制に関する基本法」を立法化すべきであると要望してきた。平成 29 年度税制改正により「災害に関する措置の常設化」が行われたことは、制度面において、実質的にこの要望が実現したものといえる。

しかしながら、災害の規模や被災地域の経済状況等によっては損害の回復や復旧に相当の時間を要する。今後は、災害による損失が十分に救済されるよう税制上のさらなる手当が必要である。

また、現場での対応では、地方公共団体の税務上の対応に統一性がない事例が報告されており、手続の簡素化や統一化のための法整備をすべきである。各地方公共団体において、災害税制に関する担当者を育成するなどの措置が必要である。

IV 税制改正建議項目

【所得税】

1. 公的年金等を雑所得から分離し、独立した所得区分とすること。

公的年金等の課税について、公的年金等は雑所得に分類されているが、所得の計算において公的年金等控除額を控除するなど、公的年金等以外の雑所得とは異なった計算が行われており、「その他の雑所得の損失」と「公的年金等に係る所得」を雑所得内で通算することも合理的ではない。今後、年金受給者の数が増加することで、今まで以上に課税の公平や納税手続の簡便化を図ることが要請される。

したがって、公的年金等については、その控除額を縮減した上で、独立した所得区分とすべきである。

2. 医療費控除を見直し、年少扶養控除を復活させること。

(1) 医療費控除

医療費控除は、多額の医療費の支出による担税力の減殺に着目して認められている控除である。しかし、今日では医療保険制度が相当程度充実し、高額療養費制度や保険金などで補填されることも多く、従前と比べてその必要性は小さくなっていることから、医療費控除は廃止を含めた見直しが必要である。

なお、医療費控除を存置させる場合であっても、現行の医療費控除制度は、所得金額にかかわらず一律10万円（その年の総所得金額等が200万円未満の場合は総所得金額等の5%相当額）を超える部分の金額を控除できることとなっているが、担税力の減殺があった場合に限って医療費控除が適用されるように、総所得金額等の5%を超える部分の金額を控除対象とすることが適切である。

(2) 年少扶養控除

子ども手当の創設に伴い、年少扶養控除が廃止されたが、その後、子ども手当が廃止され、児童手当に改組された。年少扶養控除から子ども手当への移行は、課税最低限を規律する機能を所得控除から給付付き税額控除に移行したものと解することができる。しかし、児童手当には所得制限があるため、一定額以上の所得のある者については最低生活費部分に課税が及ぶことになり、憲法の要請からも適切でないと考えられる。したがって、児童手当の所得制限の廃止又は年少扶養控除の復活を検討すべきである。

3. 業務用不動産の譲渡損失について、損益通算及び翌期以降の繰越しを認めること。

法人の不動産の譲渡損失はその法人の他の利益と通算され、繰越控除が認められる。また、個人の所有期間5年超の居住用資産の譲渡損失も損益通算及び繰越控除（以下「損益通算等」という）が一定の要件のもと認められている。一方、個人事業者の業務用不動産に係る譲渡損失については、損益通算等が認められていない。

法人・個人間の所得課税及び居住用財産との中立性の確保並びに譲渡損失が生じた場合の担税力の観点から、取得価額の引継ぎを利用した含み損失の贈与や業務転用等による租税回避を防止するために一定期間の業務継続性の要件等を設けた上で、個人が業務用不動産を譲渡した

ことにより生じた譲渡損失についても、損益通算等を認めるべきである。

4. 「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」の対象を拡大し、事業に係る適正対価の必要経費算入を認めること。

所得税法第 56 条に規定する「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」は、シャープ勧告により世帯単位課税を個人単位課税に変えたとき、「要領のよい納税者」に対する抜け道封じとして必要経費算入を制限すべく創設されたものである。この規定の要件には、その事業者の親族が、独立した事業者として提供した役務の対価の支払を受ける場合も含まれるとされている。

これに対し、所得税法第 57 条では「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」として、一定の要件の下、青色事業専従者給与及び事業専従者控除の必要経費算入を認めているが、この特例の対象は専従者に対する給与に限定されている。

家族全体の協力の下で事業を営むのではなく、個人が独立して働く形態が多くなっている今日の社会情勢を踏まえ、親族間の対価の支払についてはその経費性をより広く認めること、例えば所得税法第 57 条から専従者要件をはずし、親族に対して支払った相当な対価は、その者が専従者であるかどうかにかかわらず必要経費に算入すべきである。

法人税では、同族会社であっても親族に対する相当な対価の支払については損金算入が認められている。法人・個人間の課税の公平・中立の観点からも、親族間における相当な対価の支払については、必要経費として認めるべきである。

ただし、恣意的な所得分散を防止するため、対価の授受を行う親族の双方が正規の簿記の原則に従った帳簿を備え付け、契約によって支払いの事実や適正な対価であることを明確にすること等の要件を付すことも同時に検討すべきである。

5. 年末調整の実施時期及び所得税の確定申告期間を 1 ヶ月後ろにずらすこと。

(1) 年末調整の実施時期等

年末調整は、その年の最後の給与支払時に行うこととされている。しかし、配偶者や扶養親族の所得が確定していないことによる見込み計算の場合や、新規契約をしたことなどにより生命保険料控除証明書の到達が遅れた場合など、一旦年末調整を行ったものの、翌年に年末調整をやり直すケースが生じることがある。このような二度手間をなくすため、年末調整は翌年 1 月末までに行うものとして、給与支払者の負担を軽減すべきである。

さらに、年末調整の実施時期を 1 ヶ月後ろにずらすことと平仄を合わせるため、法定調書及び給与支払報告書の提出期限も 2 月末とすべきである。

(2) 所得税の申告期間等

年末調整の実施時期等を 1 ヶ月後ろにずらす場合には、源泉徴収票や法定調書を必要とする所得税の確定申告に影響が及ぶことから、確定申告期間についても見直しが必要である。

加えて、近年、マイナポータルを活用した所得税確定申告事務のデジタル化の動きが加速している。しかし、年末の医療費情報やふるさと納税に係る寄附金受領証明書などについては、現行の確定申告期限では、その間にマイナポータルに格納されるケースがあり、せつ

かくの情報が活用されない結果となることがある。

したがって、所得税の確定申告期間についても、現行から1ヶ月後ろにずらして、3月16日から4月15日までとすべきである。同時に消費税についても、申告期限を4月15日とすべきである。

【中小法人税制】

6. 中小法人の減価償却方法は定率法と定額法の選択適用を維持すること。

現行では、建物附属設備及び構築物の減価償却方法は定額法に一本化されているが、さらに、全ての固定資産の減価償却方法を定額法に一本化すべきとの議論がある。しかし、事業者が事業の用に供する車両や機械装置などの固定資産は、通常は、使用期間において均等に価値が減少していくのではなく、早期の経済的価値の減少が大きいものと認められる。また、金融機関からの融資期間は法定耐用年数より短い事例が多く、定額法への一本化は、設備投資額の早期の費用化が抑制されることになるため、特に中小法人にとっては設備投資意欲の減退を引き起こす懸念がある。

したがって、中小法人については、引き続き定率法と定額法との選択適用を認めるべきである。

7. 研究開発税制における繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度を復活させるとともに、対象となる人件費の範囲を見直すこと。

企業の研究開発をより促進していくためには、引き続き税制上の特典を拡充することが重要である。研究開発は、一般的に、成果（利益）が実現するまでに多額の投資と膨大な時間を要することとなり、多額の試験研究費の支出が企業収益を圧迫することもある。そこで、平成27年度税制改正により廃止された「繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度」は、少なくとも中小企業技術基盤強化税制については復活させるべきである。なお、その際には、繰越控除期間を3年程度にすることが望ましい。

また、試験研究費として認める「人件費」の範囲についても、中小法人・個人事業者においては専任担当者を置くことが難しいことから、税額控除の対象となる人件費について、専任担当者以外の者でも従事割合が合理的に算出できる場合には、試験研究費の範囲に含めるべきである。

8. 同族会社の留保金課税制度を廃止すること。

内部留保を豊かにして経営の安定を図ることは、企業の維持発展にとって非常に重要であり必要不可欠である。企業のグローバル化に伴い国際的競争がますます激しくなる中、企業の存続を図るためには内部留保は欠くことのできないものであることから、留保金課税制度は廃止すべきである。少なくとも、中小法人に対しては現行の適用除外を維持すべきである。

また、同族会社の配当促進制度として、個人株主における配当控除の拡充や非上場株式等の評価方法などを見直すべきである。

【法人税】

9. 受取配当等はその全額を益金不算入にすること。

株主としての地位に基づいて分配される剰余金については、支払法人側の利益処分であることから損金の額に算入されず、一方、受取法人側で益金の額に算入されてしまうと、同一の経済価値に対して二重に課税されることとなる。受取配当等の益金不算入制度は、この二重課税を排除する趣旨で設けられているものである。

近年、主として法人税率の引下げに伴う代替財源確保の観点から、一定の持株比率の株式等に係る受取配当等の益金不算入割合が引き下げられたことは、企業の配当性向を阻害し、証券市場活性化の観点からも悪影響が危惧される。

したがって、本来の二重課税排除の趣旨に即し、受取配当等は全額を益金不算入とすべきである。

10. 役員給与の損金算入規定等を見直すこと。

(1) 役員給与

会社法制定により役員報酬の利益処分手続が廃止され、企業会計基準の改正により役員給与が職務執行の対価と位置付けられるなど、役員給与の性質は抜本的に見直されてきたが、法人税法第34条（役員給与の損金不算入）の規定は、損金に算入される役員給与を限定列挙する形式になっている。

役員給与は職務執行の対価であり、法人税法第22条により原則として損金の額に算入され、恣意性のあるものなど課税上弊害があるものについてのみ損金に算入されないのが本来の姿であると考えられる。

したがって、経営者のモチベーションを高めるためにも、損金不算入とする役員給与を明示した上で、役員報酬及び賞与について株主総会等の決議によって事前に確定した金額の範囲までの部分については、不相当に高額なものを除き、原則として損金の額に算入すべきである。

(2) 退職給付引当金・賞与引当金

労働協約が締結されている場合や就業規則・退職金規程が定められている場合に、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く、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。会社計算規則や中小法人の会計に関する諸規定においてもこれらの引当金の計上は求められており、この点は就業規則や賃金に関する規程に定められている賞与引当金についても同様である。

したがって、労働協約や就業規則等により退職金や賞与の支給が明確に規定され、かつ、会社の確定した決算においてその金額が掲げられている場合には、退職給付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。

(3) 貸倒引当金

個別評価金銭債権に係る貸倒引当金については、取引先が破産手続開始等の申立てを行うような状況における債権者への配当割合は極めて小さい。また、引当金の形式的な50%の繰入限度額という設定は現実と大きく乖離していると認められる。倒産・破産の実例から平均

的な配当割合等についての情報を収集することは、比較的容易であると考えられるため、実際の配当率等を参考にして繰入率を見直すべきである。

11. 少額減価償却資産の取得価額基準を引き上げること。

減価償却資産の取得時における少額損金算入の価額基準は、平成10年に、基本となる「少額の減価償却資産の損金算入制度」が20万円から10万円に引き下げられた後、その代替措置や中小法人の特例が導入された結果、複数の取得価額基準が混在することとなった。

税制簡素化の観点から、これらの制度を統合して、少額の減価償却資産の取得価額基準を一律30万円未満とすべきである。

12. 交際費等の損金不算入制度について、損金算入要件を緩和すること。

法人が支出した交際費等の額は、その支出に対して社会的な批判があるという理由から、原則としてその全額を損金の額に算入しないこととされている。

しかし、現行法上、規制の対象となる交際費等のうち「得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する金品等の費用」については、社会通念上当然支払うべきものである上、社会的批判を受けるものでもない。

したがって、これらの費用については、通常要する金額の範囲内であること及び帳簿等に一定事項を記載することを要件として、税務上の交際費等から除外すべきである。

また、新型コロナウイルス感染症について抑制の方向性が見られるようになった時期から一定の期間においては、飲食業や観光業の復興支援のため、交際費等の損金算入要件を大幅に緩和すべきである。

【消費税】

13. 消費税における軽減税率制度を廃止し単一税率に戻すこと。

消費税の軽減税率制度は、区分経理等により事業者の事務負担が増加すること、低所得者への逆進性対策としては非効率であること、「社会保障と税の一体改革」という当初の目的から乖離して歳入を毀損し、その補填のため標準税率のさらなる引上げや社会保障給付の抑制が必要となること等の理由から、早期の見直しを図り単一税率制度に戻すべきである。消費税の逆進性の緩和対策としては、必ずしも消費税の枠内で解消する必要はなく、社会保障給付など税制のみならず給付面を含めた、税制・社会保障制度全体の中で解決することが適切である。

14. 基準期間制度を廃止し、新たに小規模事業者に対して選択によって申告をしなくても納税義務が免除される制度を創設すること。

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り、反対に、その課税期間の課税売上高が少額であっても納税義務を負うような不合理な現象が生じる。

平成23年度税制改正をはじめとする数次の改正によってもなお、多額の課税売上高を有しながら納税義務が免除される余地が一定程度残っており、根本的な解決策とはなっていない。一

方で、基準期間による納税義務の判定は複雑で難解なものとなっている。

また、免税事業者が多額の設備投資を行う場合、課税期間開始前に「課税事業者選択届出書」を提出しなければ支出消費税の精算を行うことができないが、この取扱いが全ての免税事業者に周知・理解されているとは言い難く、消費税の還付を受けられなくなった事例は少なくない。

基準期間における課税売上高による納税義務の判定を廃止し、全ての事業者を課税事業者とした上で、当年又は当事業年度の課税売上高が一定額以下の場合、納税者の選択によって申告をしなくても納税義務が免除される制度を創設し、その選択については、申告期限までに申告書を提出しなければ、納税義務の免除を選択すると同時に還付申告をも放棄したとみなす等の措置を講ずるべきである。

なお、簡易課税制度についても同様に、現行の基準期間による判定ではなく当年又は当事業年度の課税売上高が一定額以下の場合には確定申告時に選択できるよう改正すべきである。

15. 簡易課税制度のみなし仕入率を引き下げ、設備投資に対する別枠での控除を認めること。

簡易課税制度は、消費税の創設時に中小企業者の納税事務の負担を軽減する措置として設けられた制度であるが、みなし仕入率が実際の課税仕入率を上回っていることにより、いわゆる益税が発生するという問題が指摘されている。しかし、中小企業者については、本則課税制度による仕入税額控除の要件を満たせない場合が現実にあるため、簡易課税制度は存続させる必要がある。

そのためには、簡易課税制度が納付税額の軽減措置ではなく、納税事務負担の軽減措置であることを明確にすべく、設備投資を考慮しない低いみなし仕入率とすべきである。これにより、益税の問題も一定程度解消することとなる。

ただし、一定額以上の設備投資については、みなし仕入率とは別枠での控除を認めることが適当である。

16. 仕入税額控除制度における、いわゆる「95%ルール」の適用要件を緩和すること。

平成23年度税制改正により、いわゆる「95%ルール」の適用対象者が見直され、当該課税期間の課税売上高が5億円以下の事業者に限定された。これにより、課税売上高が5億円超の事業者については、課税売上割合が95%以上であっても全額控除が認められず、仕入等に係る消費税額が課税売上げに対応するものか否かを厳密に区分した上で、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方法で計算しなければならなくなった。

この改正は、事務処理能力の高い大規模事業者も含めて一律に「95%ルール」の適用を認めることが問題視されたために行われたものである。しかし、中小企業者でも突発的な事業用資産の譲渡が行われる場合もあり、また、業種によっては課税売上高が5億円を超える場合もある。このような場合にまで、非課税売上高が僅少であるにもかかわらず課税仕入を区分して計算させることは、過度な事務負担を強いることになり、事業者の事務負担への配慮という「95%ルール」本来の趣旨を損なうこととなる。

したがって、非課税売上高が一定額以下の場合には「95%ルール」の適用を認めるべきである。

【相続税・贈与税】

17. 取引相場のない株式等の評価の適正化を図ること。

平成 29 年度税制改正における財産評価基本通達の一部改正により、取引相場のない株式等の評価方法が見直された。

さらに、取引相場のない株式等の評価の適正化を図るためには、①相続開始前 3 年以内に取得した土地等と建物等についても通常の評価とすること、②評価会社が確実な退職給付債務を負っている場合は、一定額を負債とすること、③土地保有特定会社等の特殊な評価方法を見直すこと、④議決権制限株式などを活用した事業承継を推進するために、種類株式の評価方法を見直すこと、⑤事業承継の円滑化の観点から、相続及び贈与に係る株式評価額には配当金額を反映させないこと等のさらなる検討をすべきである。

18. 相続税の更正の請求の特則事由に「相続した保証債務の履行が当該相続開始後 5 年以内に行われ、求償権の行使が不能な場合」を加えること。

保証債務は、相続開始時において確実な債務でないことから、債務控除の対象とされていない。例外的に、主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証人がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、主たる債務者に求償権を行使しても弁済を受ける見込みのない場合には、その弁済不能部分の金額については債務控除の対象となるが、相続開始時点でそのような状況にあることが必要であり、必ずしも十分な救済措置となっていない。

したがって、少なくとも相続開始後 5 年以内に発生した保証債務の履行については、更正の請求の特則事由とすべきである。

19. 相続税・贈与税の連帯納付義務を廃止すること。

相続税では、申告期限から 5 年を経過した場合など一定の場合には、連帯納付義務が解除されている。しかし、自らは納税義務を適正に履行した者が、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負う結果となることもある。したがって、連帯納付義務は、その廃止を含めて検討すべきである。

また、贈与税に関しても、相続税と同様の措置を検討すべきである。

20. 法人版事業承継税制（特例措置）に係る対応期限を延長し、各種届出や申告手続を簡素化すること。

新型コロナウイルス感染症拡大の長期化の影響により、特に中小企業者は、その対応に追われている。同時に、事業継続性に関する中小企業経営者の心理的不透明感が高まっているため、事業承継に関する取組みが遅れ、承継時期を先送りする状況が続いている。この特例措置は事業承継を集中的に進めるための時限措置であるが、意思決定のための十分な検討時間が必要であり、特例措置の利用者数を増やして円滑な世代交代を税制面から支えるためにも、特例承継計画の提出期限及び相続・贈与の実行期限を、それぞれ令和 10 年 3 月末日及び令和 14 年 12 月末日まで延長し、各種届出や申告手続の簡素化を行うべきである。

【地方税】

21. 償却資産に係る固定資産税制度について、廃止を検討するなど、制度のあり方を抜本的に見直すこと。

現行の償却資産税制度は、国税における減価償却制度と償却資産の評価方法に相違があることや、賦課期日と法人の決算日との不一致があること、課税対象資産の範囲のうち、とりわけ家屋と償却資産の区分に関しては法令等が明確でなく実務上の混乱が生じている実態があることなど、およそ現行制度は簡素な税制であるとはいえ、事業者には過度な事務負担を強いている。このような問題以外にも、企業の設備投資の阻害要因になっているという指摘や、諸外国には例の少ない課税制度であり、企業の国際競争力の観点から問題があるとする指摘がある。

したがって、現行の償却資産に係る固定資産税については、廃止を検討すべきである。また、市町村財政の現状から同制度の廃止が困難であるとしても、現行制度の問題点を解決するためには、制度の抜本的な見直しが必要であり、償却資産が土地及び家屋とは異質のものであるという課税資産の属性からみて、償却資産に係る固定資産税を現行の固定資産税制度から分離して新しい制度に組み替えることが必要である。

その場合には、国税の減価償却制度と償却資産の評価を統一させて制度の簡素化を図るとともに、税額確定方式としての申告納税方式の採用や免税点及び税率の水準、現行の免税点方式から基礎控除方式への変更など、制度のあり方を検討すべきである。

なお、償却資産に係る固定資産税を現行制度内に存置するとしても、申告期限の見直しについては、「償却資産課税のあり方に関する調査研究—申告制度の簡素化・効率化に向けた制度設計について—」（平成30年3月（一財）資産評価システム研究センター）において、賦課期日は現行制度を維持しつつ、電子申告の場合に限り申告期限を法人税と一致させることを選択できる制度が示されており、これは、申告事務の簡素化に資する等の点で評価できるものであり、早期に実現すべきである。

22. 個人住民税について、出国年に係る所得に課税する方法を検討すること。

前年の所得を課税標準として当年度に課税する現行の前年所得課税では、死亡及び出国した場合、国内で稼得された最後の年の所得に対して、個人住民税は原則として課税されない。

このうち、出国は死亡とは異なり、本人の意思により何度でも、賦課期日に出国した状態を創出することが可能である。

したがって、出国する場合には出国日を賦課期日とする特例を設けるなど、出国年に係る所得にも個人住民税を課税する方法を検討すべきである。

23. 事業税における社会保険診療報酬等の課税除外の措置を廃止すること。

社会保険診療報酬等及びこれに係る経費は、事業税の課税標準の計算から除外されている。この措置は、社会保険診療の安定化を図るため、社会保険診療報酬に係る点数の単価が政策的に決定されることへの対応として設けられたものであるといわれている。しかし、既に施行されて70年近くが経過し、その目的は達成されたと考えられる。また、過去の政府税制調査会の

答申においても、その見直しの必要性が指摘されているものの検討は進められていない。

したがって、事業税における社会保険診療報酬等の課税除外の措置は、特定業種に対する優遇措置とも考えられ、社会的な不公平を生じさせているため、課税の公平の見地から廃止すべきである。

24. 課税対象事業及び税率を見直すとともに、個人事業税の事業主控除額を引き上げること。

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。

また、事業主控除額については、平成 11 年度税制改正において引き上げられて以来据え置かれていることを踏まえると、控除額の水準が低くなっていると考えられる。

個人事業者間の課税の公平と法人事業との課税のバランスを図る観点から、課税対象事業を拡大した上で、税率を見直すとともに、事業主控除額については、物価水準の推移等を勘案して控除額を引き上げるべきである。

【納税環境整備・その他】

25. 税務手続においては電子申告等の活用を基本とし、そのための課題を具体的に分析・検討し、制度及びシステムの両面での積極的な環境整備を行うこと。

経済社会の ICT 化等が進展する中、納税者が簡便かつ正確に税務手続を行うことができるよう利便性を高めるとともに、社会全体のコスト削減や企業の生産性向上を図る観点から、税理士会・税務関係民間団体との連携を図りながら、税務手続の電子化について、次のような点に配慮しながら積極的な対応を図るべきである。

(1) マイナポータルと e-Tax の連携

個人における電子申告推進のためには、マイナポータルの活用は非常に重要である。マイナポータルを活用した年末調整システム及びスマートフォンによる e-Tax 送信の実績を検証し、全ての納税者が e-Tax を利用してストレスなく申告ができるように、利便性の高いシステム構築とそれを支える制度設計が求められる。

なお、マイナポータルの活用にあたっては、申告納税制度の意義が失われないよう制度及びシステム面の対応が考慮されるべきである。さらに、納税者と代理人である税理士が円滑に利用できるような仕組みを検討すべきである。

(2) 接続障害が起こった場合の対応

e-Tax の接続障害は、個別の事情とは考えにくいことから、個別の申請による期限延長として取り扱うのは不適切であり、国税通則法施行令第 3 条第 2 項を適用し、対象者の範囲及び期日の指定を行うべきである。

(3) 支払調書制度の見直し

マイナポータル等を通じて税務に関連する情報を確認可能とする場合、支払調書制度の見

直しが重要となる。現在の支払調書制度では本人交付が義務付けられておらず、慣行上、その写しが本人に交付されているという実態がある。本人が受け取った収入を把握することは正確な税務申告に不可欠であり、また、その情報を申告データに連動させることができれば、申告作業は効率的なものとなる。事業者の事務負担に配慮しつつ、電子的な手続として、支払調書等の情報が本人に提供される仕組みを構築すべきである。

(4) 電子帳簿等保存制度の普及

電子帳簿等保存制度については、令和3年度税制改正で事前承認の廃止などその適用要件が大きく緩和された。その結果、インターネットを經由する電子取引が普及してきた現状を鑑みれば、同制度は多くの事業者に影響が及ぶこととなる。税務調査等の局面では、適正課税を念頭に置きつつ、事業者におけるデジタル化への対応が後退することがないような措置が講じられるべきである。例えば、電磁的に記録された事項に関し、隠蔽又は仮装の事実があった場合に重加算税が10%加算される制度については、書面で保存する場合の実態などを踏まえ、今後の運用面での実績に基づき、納税者の効率性や生産性の立場も考慮に入れて電子取引情報に係る電子保存義務につき、金額基準を設け一定額以下の少額の取引については不要とすること又は書面等による保存を可能とする経過措置を一定期間維持することなど制度の見直しを検討すべきである。

(5) 各税法における電子申告の位置付けの見直し

国税通則法、法人税法等の税法は、現在、書面での申告等をベースとして規定されているものが大半である。これらの制度については電子申告等のデジタル的な作業も念頭に改訂されるべきである。その際、デジタル社会形成基本法の理念である、全ての国民が高度情報通信ネットワークを容易にかつ主体的に利用するとともに、情報通信技術を用いた情報の活用を行うこと等を基に、税法及び税務に特有な点を踏まえた条文化が求められる。

(6) 税理士が代理送信を行う場合の電子署名に関する取扱い

税理士が税務書類の作成及び申告（提出）の委嘱を受けて代理送信を行う場合には、税理士法第33条の規定の趣旨に基づき、税理士の身分と責任の所在を明らかにしなければならない。このため、電子申告に税理士であることを証明できる仕組みを設けるべきである。

26. 個人番号の利便性を向上させた上で、個人事業者番号の導入について検討すること。

個人番号は、社会保障・税制度の効率性・透明性を高め、国民にとって利便性の高い公平・公正な社会を実現するために必要不可欠なインフラである。ただし、安全管理措置に係る事業者の負担が大きいとの指摘もある。

このため、個人番号の活用をさらに推進する観点から、国民の理解を得ることを前提に特定個人情報に関する規制を見直すなど、利便性の向上や管理等に係る社会的コストの低減に資する方策を検討すべきである。

それを実現するためには、マイナンバーカードの普及が前提となるが、その普及率は最近若干の上昇は認められるものの依然4割程度にとどまっており、さらなる普及が求められる。

また、個人事業者に関して、利用制限がない法人番号を保有する法人との間で、経済活動における競争の中立性及び効率性を確保するため、法人番号と同様に運用上の制限が少ない「個

人事業者番号」を導入すべきである。なお、具体的な制度の検討にあたっては、番号を使用する各システムとの連携等の現実的な配慮が行われるべきである。

【国際税制】

27. 国際的な相続税の二重課税及び租税回避の防止の観点から、相続税に係る租税条約の締結を進めること。

平成 29 年度税制改正により、相続税及び贈与税の納税義務の範囲が見直され、国内に住所を有していない期間の基準が 5 年以内から 10 年以内に改正された。これにより国外財産を含めた全ての取得財産に係る相続税及び贈与税の課税範囲が拡大され、その結果、国際的な二重課税が生じるリスクも高くなっている。

したがって、既に相続税に係る租税条約を締結している米国以外の国とも租税条約を締結することによって、当該リスクを解消する必要がある。

28. 外国税額控除について、控除限度超過額等の繰越期間を延長すること。

我が国の所得税法と法人税法は、居住者と内国法人について、その所得の源泉地が国内か国外かを問わず、全ての所得に課税することとしている。国外源泉所得は我が国と外国の双方で課税されることになり、この国際間の二重課税を排除する目的で、外国税額控除制度がある。

しかし、外国税額控除制度における控除限度超過額の繰越期間は、米国が 10 年であるのに対して我が国は 3 年と短いため、国際的な二重課税が排除されないケースが生じる。外国税額控除制度の控除限度超過額等の期間制限が企業の海外活動の制約とならないよう、また、中小法人の国際競争力維持・強化のためにも繰越期間を延長すべきである。

29. 非居住者等から日本国内の土地等を買受ける場合における源泉徴収義務者の負担軽減を図ること。

非居住者又は外国法人から日本国内の土地等を譲り受ける場合、土地等の取得者には代金の支払時に原則として源泉徴収義務が課せられている。しかし、土地等の譲渡者が非居住者であるかどうかの確認は、日本に住民登録を残している場合等もあることから困難であり、このような場合の源泉徴収義務について所要の措置を講ずるべきである。

具体的には、日本国内の土地等の譲渡等を行う場合、その売主が居住者であるか非居住者等であるかを買主に告知するための仕組みを整備した上で、仮に売主が居住者であると告知したにもかかわらず非居住者であった場合には、買主に納税告知処分を行わないなど、源泉徴収義務者の事務負担に配慮した措置を検討すべきである。

【災害対応税制】

30. 「災害損失控除」を創設するとともに、相続時精算課税制度における受贈財産が災害により損失を受けた場合の救済措置を設けること。

(1) 「災害損失控除」の創設

課税所得の計算上、現行の雑損控除制度では、災害による損失と盗難又は横領による損失

を同じ取扱いとしている。しかし、災害による資産に関する損失は、盗難又は横領による損失よりも多額になることが多い。被災した際の経済的損失を回復する手段として保険加入が考えられるが、火災保険への地震保険及び水災補償の付帯率はそれぞれ3分の2程度であり、約3分の1がこれらの保険を付帯していない（2020年度統計、損害保険料率算出機構ホームページより）。また、保険金で損失が全額カバーされる訳ではない。その場合の救済策として、雑損控除から自然災害による損失を独立させて災害損失控除を創設すべきである。

損失額の評価は、時価（再取得価額から減価償却額を控除した額）による評価方法を原則として考えるべきである。建物の再取得価額は、築年数の浅い建物については納税者が保管する領収書等により明らかとなると考えられるが、領収書等を保存していない場合や築年数が比較的古い建物などその再取得価額が明らかではない場合は、①固定資産税評価額、②建物の標準的な建築価額表による算出、③地域別・構造別の工事費用表による算出（（1㎡あたりの工事費用×総床面積－減価償却費）×被災割合）などが考えられる。

災害による損失は生活基盤である資産に生じた偶発的な損失であり、収入を得るための必要経費的なものではない。このため、課税所得の計算上における所得控除等の順序についても考慮する必要がある。災害による担税力の喪失を最大限に勘案する観点から、まず災害の有無にかかわらず適用される災害損失控除以外の他の所得控除を適用し、最後に災害損失控除を適用することとすべきである。

また、個人事業者の純損失について、青色申告の場合は3年間の繰越控除が認められる一方で、白色申告の場合は繰越控除が認められておらず、被災事業用資産の損失の金額に限って3年間の繰越控除が認められているだけである。しかし、白色申告の場合にも記帳義務が課されていることを踏まえ、災害に起因して純損失が生じた場合には、白色申告についても青色申告と同様の繰越控除を認めるべきである。

当年分の所得金額から災害損失控除及び純損失を控除しきれない場合の繰越控除期間は、現在の3年間よりも延長されるべきである。東日本大震災時には5年間の繰越が認められたことや所得税の更正期間との平仄を考えれば、最低でも5年間の繰越が認められるべきである。法人税における災害損失欠損金の繰越控除期間が10年間であることを踏まえれば、損害額に係る一定の書類の保存を要件に控除期間のさらなる延長も検討すべきである。

(2) 相続時精算課税における受贈財産が被災し損失が生じた場合の救済措置

相続までの間に災害による滅失や財産価値の著しい低下などがあっても、相続時精算課税制度により受贈した財産について相続税の課税価格に加算する価額は、贈与時の価額となる。相続税について担税力に応じた課税をするために、災害により相続時の受贈財産の価額が贈与時の価額を著しく下回り、回復の見込みのない場合には、相続時の価額で加算する救済措置を設けるべきである。

31. 災害損失特別勘定の損金算入及び益金算入に関する適用要件を緩和すること。

東日本大震災や平成28年熊本地震のような甚大な災害の場合、被災資産の修繕等を早期に完了させることが困難なため、一定の要件の下に修繕見積額を災害損失特別勘定に繰り入れることにより、被災事業年度の損金算入が可能となった。

現行では、災害のあった日から1年を経過する日までに支出が見込まれる修繕費用等の見積額が繰入れの対象で、かつ災害のあった日から1年を経過する事業年度（1年経過事業年度）において、災害損失特別勘定を取り崩して益金に算入することとなっており、やむを得ない事情により修繕等が完了しない場合には、「延長確認申請書」を提出することで修繕等が完了すると見込まれる日の属する事業年度まで益金算入時期を延長することができる。

しかし、災害の規模や被災地の状況によっては見積額の算定や工事完了まで数年間要することもあり、被災者が申請書を提出することが困難な状況にある場合も想定される。

したがって、災害損失特別勘定の対象となる修繕費等を災害のあった日から2年以内の日の属する事業年度までに支出が見込まれるものとすべきである。また、益金算入時期については1年経過事業年度ではなく、修繕が完了した事業年度とし、「延長確認申請書」の提出も不要とすべきである。

32. 東日本大震災復興特別区域法の適用要件を緩和すること。

現在、東日本大震災の被災県においては「東日本大震災復興特別区域法」が施行されているが、復興の歩みが遅れている。これは、事業者における将来に対する不安感が払拭しきれないことが大きな要因となっているものと想定される。同法は、東日本大震災からの復興の円滑かつ迅速な推進と活力ある日本の再生に資することを目的に掲げていることから、雇用機会の拡大もさることながら、①適用区域の限定及び集積業種の限定を解除すること、②適用対象資産の範囲を拡大することにより、適用しやすい制度に改めるべきである。