

令和元年 9 月

経済社会の構造変化を踏まえた
令和時代の税制のあり方

税 制 調 査 会

税制調査会 委員等名簿

本答申の審議に参加した委員及び特別委員は、次のとおりである。

委員

○	井井伊大岡翁佐神関高	伊伊藤田村藤野根田	重雅元弘忠百主直達	之子重子生合光彦雄創	◎	武田土中沼平増増宮吉	田近居里尾田井田崎川	美栄丈波保良寛	保治朗実子雄啓也緑洋
---	------------	-----------	-----------	------------	---	------------	------------	---------	------------

特別委員

赤秋石梅大小加神神諏	井池井澤竹幡藤津津訪	伸玲隆高文純淳信里貴	郎子一明雄子子一生子	田富新林宮森諸山吉	中山浪永富田川	常和剛正俊博淳萬	雅彦史義一幸徹郎子
------------	------------	------------	------------	-----------	---------	----------	-----------

◎…会長、○…会長代理

目 次

はじめに	1
第一 経済社会の構造変化	2
1. 人口減少・少子高齢化	2
2. 働き方やライフコースの多様化	3
3. グローバル化の進展	4
4. 経済のデジタル化	5
5. 財政の構造的な悪化	6
第二 令和時代の税制のあり方	8
1. 人口減少・少子高齢化への対応	8
2. 働き方やライフコースの多様化等への対応	9
(1) 個人所得課税における諸控除の見直し	9
(2) 企業年金・個人年金等に関する公平な税制の構築	10
(3) 資産再分配機能の適切な確保と資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築	12
3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応	14
(1) グローバル化に対応した法人課税のあり方	14
(2) 国際的な租税回避への対応	15
(3) 経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応	16
(4) 企業経営の実態を踏まえた連結納税制度の見直し	17
(5) 気候変動問題等への対応	18
4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現	19
(1) 基本的な考え方	19
(2) ICTを活用した納税者利便の向上	20
(3) 適正・公平な課税の実現	22
(4) 税に対する理解を深めるための取組	23
5. 持続可能な地方税財政基盤の構築	24
おわりに	26
税制調査会の主な報告書等（平成25年6月24日から令和元年9月30日まで） ..	27

はじめに

平成 25 年 6 月に、安倍内閣総理大臣から当調査会に対して、「税制については、グローバル化・少子高齢化の進展等の経済社会構造の変化に対応して、各税目が果たすべき役割を見据えながら、そのあり方を検討することが求められている。その際には、『公平・中立・簡素』の三原則の下、民需主導の持続的成長と財政健全化を両立させながら、強い日本、強い経済、豊かで安全・安心な生活を実現することを目的として、中長期的視点から、検討を行うことが必要である。以上の基本的な考え方の下、あるべき税制のあり方について審議を求めろ。」という諮問がなされた。

これを受けて、当調査会は、中長期的視点から、経済社会の構造変化を把握し、それに対応するために各税目や税務行政が果たすべき役割を見定めるべく、議論を積み重ねてきた。これまでの間、有識者からのヒアリングや海外調査を実施するなど、検討の充実に努め、平成 27 年 11 月の「論点整理」（「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」平成 27 年 11 月 13 日・税制調査会）をはじめとする報告書等を取りまとめた。

本答申は、こうした成果を踏まえつつ、平成の時代を振り返り経済社会の構造変化を整理するとともに、新たな令和の時代を見据えた税制のあり方についての考え方を提示したものである。

第一 経済社会の構造変化

令和の時代を迎えるに当たり、平成の30年間を振り返れば、我が国の経済社会は、そのあり方の問い直しを迫る、大きな構造変化に直面している。人口減少・少子高齢化の進行が最も深刻な課題であることは論を俟たない。個人の働き方やライフコース、企業経営のあり方など経済社会の様々な側面で多様化がより一層進んでいる。デジタル化の急激な進展も背景に、グローバル化が更なる広がりを見せており、地球規模の課題も顕在化している。こうした経済社会の構造変化は、税制・財政に大きな影響を及ぼすとともに、対応すべき重要な課題を提起している。

1. 人口減少・少子高齢化

我が国の総人口は、2008年の12,808万人をピークに減少に転じた。生産年齢人口（15～64歳）は、総人口のピークに先駆けて1995年にピークを迎えた。生産年齢人口が総人口に占める割合（生産年齢人口割合）は、1990年代前半以降、低下している。高齢者（65歳以上）が総人口に占める割合（老年人口割合）は、一貫して上昇を続けてきており、2015年に25%を超えた。

合計特殊出生率は、1974年に人口置換水準を下回って以降、低下を続け、2005年を底としてやや上昇傾向にあるが、依然として人口置換水準を下回る水準が続いている。出生数は、第2次ベビーブーム（1971～1974年）後は一貫して減少を続けている。その背景には未婚化、晩婚化、晩産化がある。

今後も人口減少・少子高齢化は一層進行し、厳しさを増していく。総人口が減少し続けていく中、約半世紀後には、老年人口割合は約4割まで高まる一方、生産年齢人口割合は約5割にまで低下すると見込まれる。

こうした変化は、生産年齢の世代を主たる支え手として設計されてきた社会保障制度や税制・財政に深刻な課題を投げかけている。生産性の向上に取り組みつつ、年齢が就労の制約とならない社会を構築して支え手を拡大しながら、全世代型社会保障を実現していくことが求められている。同時に、人口減少・少子高齢化社会における社会保障制度をはじめとする諸制度のあり方や、それを支える負担のあり方を見直していく必要がある。

また、福祉、教育など住民生活に身近な行政サービスの多くは、地方公共団体

が支えている。全国的に進行する人口減少・少子高齢化は地域における行政サービスの需要を変動させ、生産年齢人口の減少は行政サービスの供給を支える人材の不足を生じさせ、その持続可能性に影響を与える。各市町村の人口構造の変化や課題の現れ方は、その変化の度合いや地理的条件等により様々である。地方公共団体が地域ごとに異なる課題に取り組み、行政サービスを提供し続けるため、持続可能で安定的な地方税財政基盤の構築が必要となる。

2. 働き方やライフコースの多様化

平成の時代に入り、働き方の多様化が進んだ。雇用者においては、全体数が緩やかな増加を続ける中、そのペースを上回って非正規雇用者が増加した。その背景には、バブル崩壊後の景気の悪化や競争の激化を受けた企業の人件費の抑制、女性や高齢者の就業の拡大が指摘される。非正規雇用者の中には、柔軟な働き方を選ぶ者が存在する一方、正規雇用者として働くことを希望する者も存在している。正規雇用者においても、近年、副業・兼業を解禁する動きや、職務、勤務地、労働時間等が限定された、いわゆる多様な正社員制度を導入する動きが見られる。自営業主等においては、全体数が減少する中、伝統的な自営業の割合が低下する一方、雇用者でないにもかかわらず使用従属性が高い働き方をする者やフリーランスの割合が上昇している。働き方の多様化と並行して、労働市場の流動化も進んでいる。

働き方の多様化に伴い、収入や生計のあり方も多様化した。女性や高齢者の就労の拡大に伴い、共働き世帯や高齢者の就業世帯が増加した。フリーランスなど働き方の多様化や副業・兼業の解禁の動きに伴い、複数の収入を得る者が増加している。非正規雇用者の賃金水準は正規雇用者と比べて抑制されており、年齢や勤続年数に応じて上昇しにくい傾向が見られる。

働き方の多様化と労働市場の流動化が相俟って、ライフコースそのものが多様化している。人生100年時代を迎えて、多くの人々が、子育てや介護、復職や転職、学び直しを含む多様な人生を送るようになっている。女性の就労拡大に伴い、女性の労働力率を示すいわゆるM字カーブは緩やかになっている。高齢化や未婚化等の影響により、一人の世帯や夫婦のみの世帯、ひとり親と子供の世帯が増加するなど世帯類型の多様化が進み、一人の世帯が夫婦と子供の世帯を抜いて最も多い類型となっている。

こうした中、いわゆる就職氷河期世代などには、不本意ながら不安定な仕事に就いている、無業の状態にあるなどの者がいる。ひとり親世帯は、平均所得が他の子供がいる世帯を下回り、子育てと就業の両立などが課題である。最終学歴により平均賃金に差がある中、世帯所得により大学進学率に違いが見られる。高齢化に伴い高齢者世帯に資産の蓄積が偏る傾向が見られることに加えて、高齢者世帯間における資産の偏在も顕著となっているなど、様々な課題が指摘されている。

このような状況の下、一人ひとりの個人がその事情に応じた多様な働き方やライフコースを選択でき、誰もがその能力を思う存分発揮できる社会を実現することが求められている。上記を含む諸課題に対しては、政府において様々な取組が進められてきたところであるが、今後とも、特定の働き方やライフコースを前提とせず、格差の固定化につながらないように、社会の諸制度を見直していく必要がある。

3. グローバル化の進展

平成の時代に、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景として、我が国の経済は貿易立国から投資立国へと構造を転換した。製造業の生産拠点の海外移転もあり、貿易収支の黒字が激減した一方、過去の経常黒字を背景とする対外投資の蓄積により、海外からの利子・配当等の受取である第一次所得収支の黒字が大幅に拡大した。モノやカネの動きに加えて、近年では外国人の会社役員や労働者、観光客が増加するなど、ヒトの動きのグローバル化も一層進んでいる。

近年、インターネットを基盤とするICT（Information and Communication Technology：情報通信技術）が革新的な発展を遂げ、デジタル化が経済や社会のあらゆる局面で進んだことにより、情報、データ、サービスのクロスボーダーの流れが急速に増大し、経済社会のグローバル化を一層加速させる要因となっている。

このような動向の中、企業のビジネスモデルも大きく変化している。生産、雇用、販売、マーケティング等が最適な国・地域に展開されるようになり、活動が複雑化している。電子商取引が急増する中、物理的な拠点を置かない外国での事業展開も可能となっている。知的財産等の可動性の高い無形資産が付加

価値の中核を占める財・サービスが増え、企業経営に大きな影響を与えるようになっていく。

また、経済面にとどまらず、気候変動問題などの地球規模の課題が顕在化している。国際協調を図りつつ、経済社会システムの変革を通じて脱炭素社会の実現を含む環境・エネルギー上の諸課題に対応し、環境と成長の好循環を実現することが重要となっている。

4. 経済のデジタル化

近年、情報通信基盤が一層発達するとともに、スマートフォンやタブレット型端末といった小型で高機能の情報通信機器を多くの人々が利用するようになった。経済や社会のあらゆる場面においてICTやIoT（Internet of Things：モノのインターネット）の活用が進む中、個人や企業の活動も劇的に変化している。

商品の購入や金融等の様々な取引は、今やオンラインで行うことが日常化した。昨今は、個人によるオンラインの中古品売買や、民泊、ライドシェア等のシェアリングエコノミーが活発化し、オンラインのプラットフォームを通じた個人への業務委託の仕組みも広がっている。その中で、個人の働き方や収入のあり方も多様化している。

また、クラウドサービスやAPI（Application Programming Interface）の利用により企業の業務を効率化する取組や、AI（Artificial Intelligence：人工知能）やビッグデータ解析などの先端技術を駆使して、大量のデータを分析・活用する事業活動が広がっている。ICTやデータを活用して第三者に多種多様なサービスの「場」を提供するデジタル・プラットフォーマーは、革新的なビジネスや市場を生み出し続けるイノベーションの担い手となっている。一方、顧客の個人情報等を大量に取得・利用し、顧客の所在する国に物理的な拠点を置かずに事業を展開する等、個人情報保護、競争政策、課税等の面で新たな課題を提起している。また、デジタル経済の下では、他に先んじて新たな付加価値やビジネスモデルを創出した企業が市場を席巻することが容易となっている。我が国の産業の競争力を維持向上させるため、イノベーションの促進や成長産業への経営資源のシフト等を大胆に進めることが求められる。

さらに、CASE（Connectivity, Autonomous, Shared & Service, Electric）

ツナガル・自動化・利活用・電動化)の潮流の中、ビジネスモデルや使用形態等が大きく変革しつつある自動車を例に挙げると、利便性や環境性の向上が期待される一方、制度やインフラ面の環境整備、社会的コストの負担のあり方等が課題となっている。

このように、デジタル経済の進展は、新たな経済活動の機会を提供するとともに、社会制度のあり方に見直しを迫っている。

5. 財政の構造的な悪化

昭和の終わりから平成の初めにかけて、バブル期に税収は大幅に増加し、平成2年度に特例公債からの脱却が一旦は実現されたものの、その後は財政収支が急速に悪化した。平成から令和に至り、失業率が約26年ぶりの低水準で推移し、GDPギャップがプラスに転じてもなお、多額の財政赤字が生じている。このような状況は、主として、歳出・歳入の両面を通じた以下の構造的な変化に起因している。

平成2年度と平成30年度の歳出を比較すると、社会保障関係費以外の政策経費はほぼ同水準である一方、高齢化等の影響により社会保障関係費が約3倍に増加し、総額は約1.4倍に拡大した。今後、高齢化の更なる進行が見込まれる中、これまでより一層の制度改革がなければ、社会保障関係費の更なる大幅な増加は避けられない。

歳入面においては、譲渡益や利子等に係る所得税収を中心に、バブル期に膨張した税収が剥落した。消費税が平成元年度に創設され、税率が引き上げられてきた一方、消費税の創設とあわせた個別間接税の廃止、中低所得者層を中心とした所得減税、累次の法人税率の引下げなど、制度的な減税が重ねられてきた。近年、景気の回復や消費税率の8%（国・地方）への引上げもあり、税収は増加し、平成30年度には平成2年度を超え、過去最高の水準となった。しかしながら、現在の税制は、高齢化等の影響により拡大する歳出を賄うことができず、その基本的な役割である財源調達機能を十分に果たせていない。

地方税財政においても、少子高齢化の影響により社会保障関係費等の歳出が増加している。平成2年度と平成30年度の地方財政計画を比較すると、この間、行財政改革に取り組んできたが、社会保障関係費等の一般行政経費は約3倍に拡大している。歳入面では、近年、景気が回復する中で、地方税収も増加が続き、

特例債である臨時財政対策債については、令和元年度地方財政計画においては既往債の元利償還に係る分のみとなった。しかしながら、依然として一般財源総額の確保のためにその発行が必要な状況となっているなど、引き続き厳しい財政状況にある。地方分権の観点からは、地域における行政サービスの経費を地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うことが基本であり、今後とも地方税の充実確保を図ることが重要である。

政府は、2025年度（令和7年度）の国・地方を合わせた基礎的財政収支の黒字化を目指すとともに、同時に債務残高対GDP比の安定的な引下げを目指すこととしている。こうした目標に向けて、経済成長との両立を図りつつ、歳出・歳入の両面の改革を継続していくことが不可欠である。

第二 令和時代の税制のあり方

当調査会は、上述のような経済社会の構造変化を踏まえて、平成27年11月の「論点整理」等を取りまとめてきた。これらを踏まえて、働き方やライフコースの多様化への対応や所得再分配機能の回復等の観点からの個人所得課税の諸控除の見直しをはじめとする、税制の見直しが進められてきた。令和の時代においても、こうした取組を更に進めていかなければならない。令和の時代の税制は、持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成の両立を目指す経済財政政策を踏まえて、「公平・中立・簡素」を基本としつつ、大きく以下の課題に対応していく必要がある。

1. 人口減少・少子高齢化への対応

人口減少・少子高齢化に対応し、社会保障制度と財政を持続可能なものとするためには、勤労世代が減少していく中であっても十分かつ安定的な税収基盤を確保することが不可欠である。その際、経済のグローバル化の進展にも対応して、経済成長との両立を考慮する必要がある。

高齢化の進行等により、社会保障給付が急速に増加している。一方、少子化の影響により、勤労世代は今後も減少を続けていく。このような状況の下で、社会保障給付を賄うため、専ら勤労世代の所得に負担の増加を求めていくことは、自ずと限界がある。将来世代へ負担を極力先送りすることなく、現在の世代が幅広く負担を分かち合うことが求められる。

また、経済のグローバル化が進展し、企業間や国・地域間の競争が激化する中、企業の負担のあり方については、国際競争力への影響も考慮する必要がある。

消費税は、世代や就労の状況にかかわらず、消費の水準に応じて、国民が幅広く負担を分かち合う。所得に対して逆進的であるとの指摘がある一方、投資や生産、勤労意欲に対する影響や景気による税収の変動が相対的に小さい。国境税調整の仕組みの存在により、内外の税率差による国際競争力への影響を遮断できる。

こうした点を踏まえ、平成元年度に創設された消費税は、社会保障の充実・安定化と財政健全化の同時達成を目指す社会保障・税一体改革の中で、社会保障

目的税化され、本年 10 月には全世代型社会保障の構築に向けて税率が 10%（国・地方）に引き上げられる。人口減少・少子高齢化と経済のグローバル化が進む中、消費税の役割が一層重要になっている。

2. 働き方やライフコースの多様化等への対応

働き方やライフコースの多様化を踏まえて、公平で中立的な税制を構築することが必要である。家計の資産状況の変化を踏まえて、格差の固定化を防止しつつ、資産移転の時期の選択に中立的な税制を構築することが必要である。あわせて、近年の税・社会保障政策等の影響も念頭に置きつつ、再分配のあり方についても検討を続けていくことが重要である。

(1) 個人所得課税における諸控除の見直し

我が国の個人所得課税については、年功賃金・終身雇用を核とする日本型雇用システムの下、給与所得者が増加し納税者の大半を占めるに至る中、これまでその負担軽減を行う際には、給与所得控除等の所得計算上の控除に著しく依存した見直しが行われてきた。この結果、諸外国では、総じて言えば負担調整における人的控除の役割が大きいものに対して、我が国では基礎控除等の人的控除の果たす役割が比較的小さなものに止まっている。

近年、特定の企業に属さずフリーランスとして業務単位で仕事を請け負うなど働き方の多様化が進展している中、所得の種類ごとに様々な負担調整を行うのではなく、人的な事情に応じた負担調整を行う人的控除の重要性が高まっていると考えられる。このような変化を踏まえ、当調査会は平成 27 年 11 月の「論点整理」等において、所得再分配機能の回復を図り、働き方にかかわらず経済力に応じた公平な負担の実現に向け、個人所得課税の諸控除の見直しについての考え方を提示した。平成 29 年度税制改正で女性の就業促進の観点も踏まえ配偶者控除の見直しが行われたほか、平成 30 年度税制改正では、フリーランスや起業など様々な形で働く人を支援するため、給与所得控除や公的年金等控除の一部を基礎控除に振り替える見直しが行われた。あわせて、所得再分配の観点から、所得が一定の額を超える者について基礎控除額及び配偶者控除額等を逡減・消失させるとともに、公的年金等以外に高い所得を得ている者については公的年金等控除の額を引き下げるなど、各種控除の適正化が行われた。

(参考) 平成 27 年 11 月の「論点整理」で提示した人的控除の控除方式

- ① 課税所得の一部にゼロ税率を適用することにより税負担を求めないこととする方式
- ② 一定の所得金額に最低税率を乗じた金額を税額から控除することにより税負担を軽減する方式
- ③ 所得控除方式の下において、控除額に一定の上限を設け、所得の増加に応じて控除額を遡減・消失させる方式

今後も、働き方の多様化や格差を巡る状況の変化を注視しつつ、働き方の違いによって不利に扱われることのない、個人の選択に中立的な税制の実現に向け、所得再分配機能が適切に発揮されているかといった観点も踏まえながら、諸控除の更なる見直しを進めることが重要である。その際、収入のあり方の多様化も踏まえ、事業所得等に対する適正・公平な課税を実現するための環境整備についても検討していく必要がある。

また、個人住民税についても、働き方の多様化等を踏まえ、前述した見直しの方向性に沿った検討を進めていくことが必要である。その際、個人住民税は、地域社会の費用を住民がその能力に応じ広く負担を分任するという性格を有することや、応益課税としての性格を明確化する観点から比例税率により課税されていることなど、その性格等を踏まえる必要がある。

(2) 企業年金・個人年金等に関する公平な税制の構築

人生 100 年時代において、働き方やライフコースが多様化しており、全世代型社会保障の構築と合わせて、一人ひとりの個人が老後の生活に備えるための準備を公平に支援するための税制の構築が求められている。

我が国においては、これまで企業年金や個人型確定拠出年金（iDeCo）等の私的年金に関する税制が段階的に整備・拡充されてきた中、働き方の違い等によって税制の適用関係が異なることや、各制度それぞれで非課税拠出枠の限度額管理が行われていることといった課題がある。

諸外国の例を見ると、企業年金・個人年金等の私的年金が老後の生活の重要な支えになっており、働き方によって税制上の取扱いに大きな違いが生じないよう配慮する仕組みも整備されている。例えばイギリスやカナダにおいては、加入している私的年金等の組み合わせにかかわらず同様の非課税拠出を行える

よう、各種私的年金に共通の非課税拠出限度額を設けており、働き方の違い等によって有利・不利が生じないような仕組みとなっている。また、諸外国では、拠出・運用段階は一定の限度額まで非課税としつつ、給付段階においては、我が国のような年金収入に対する大きな控除はなく、基本的に課税とする例が多くなっている。諸外国の個人所得課税における負担調整では、特定の収入にのみ適用される所得計算上の控除ではなく、人的控除の役割が大きいことは、上述のとおりである。

(参考) 諸外国における企業年金・個人年金の非課税拠出限度額

- ・ イギリス、カナダでは、非課税拠出限度額について共通枠が設けられており、企業年金、個人年金いずれに拠出した場合でも、非課税にできる拠出額の合計額は一定にされている。
- ・ アメリカでは、企業年金加入者について、個人退職勘定（IRA：Individual Retirement Account）の非課税拠出限度額を所得に応じて逡減させるなど、働き方による差が大きくなるように工夫されている。
- ・ フランスでは、企業年金や自営業者用の私的年金など、制度ごとに非課税拠出限度額が設定されているが、各制度に拠出した金額が個人年金である個人年金貯蓄制度（PERP：Plan d'épargne retraite populaire）の非課税拠出限度額から控除されることで調整がなされている。

我が国においても、こうした諸外国の例も参考にしつつ、働き方の違い等によって有利・不利が生じないような企業年金・個人年金等に関する税制上の取扱いについて検討するとともに、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正な税負担のあり方についても検討する必要がある。

退職給付に係る税制についても、給付が一時金払いか年金払いかによって取扱いが大きく異なり、退職給付のあり方に対して中立的ではなく、また、勤続期間が20年を超えると一年あたりの控除額が増加する仕組みが、転職の増加など働き方の多様化を想定していないとの指摘がある。

退職金も含めた賃金形態の多様化や転職機会の増加などが進む中、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスについても、働き方やライフコースの多様化を踏まえた丁寧な検討が必要である。

こうした課題については、諸外国と我が国では雇用慣行等の経済社会環境や

公的年金制度に違いがあることや、企業年金・個人年金等は企業の退職給付のあり方や個人の生活設計にも密接に関係することなどを踏まえ、その検討を丁寧に行い、関係する税制の包括的な見直しを行っていくべきである。

上述の企業年金・個人年金等に関する税制のほか、近年、貯蓄・投資等に関する税制も整備・拡充されてきているが、勤労者財産形成年金貯蓄やNISA（少額投資非課税制度）など様々な制度が並立する中、引出し制限の有無や少額からの積立を促す仕組みの有無など、制度間での差異が存在している。今後は、一人ひとりのライフプランに応じた積立・分散投資など、退職後の生活への計画的な準備を適切に支援していく観点から、関連する税制を整理していく必要がある。その際、利用者の視点に立って、簡素で分かりやすい制度にすることが重要である。

また、金融所得については、これまで一体化の取組が進められてきており、他の所得と分離して比例的な税率で課税されている。今後の課税のあり方については、勤労所得との間での負担の公平感や所得再分配に配慮する観点から、諸外国の税制も参考にしつつ、総合的に検討していくべきである。

(3) 資産再分配機能の適切な確保と資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築

① 資産再分配機能の適切な確保等

相続税については、バブル期の地価の上昇等に対応して、負担軽減の観点から基礎控除の引上げや税率構造の緩和等が行われてきた。その後、地価の下落に伴った見直しが行われず資産再分配機能が低下していたが、その回復を図る観点から、平成25年度税制改正において、相続税の基礎控除の引下げや税率構造の見直しが行われた。

今後、死亡者数の増加により相続発生件数の増加が見込まれる中、出生率低下に伴う相続人数の減少傾向が、相続人一人ひとりが被相続人から引き継ぐ財産を増加させる要因となり得る。高齢世代内における資産蓄積の偏在が、相続を機会に次世代に引き継がれる可能性も増している。こうしたことから、資産課税の有する再分配機能は引き続き重要である。平成25年度税制改正の見直しによる効果も踏まえつつ、資産課税が適切な再分配機能を果たしていくべく、そのあり方を不断に検討していく必要がある。

なお、社会保障制度を通じた「老後扶養の社会化」が進展してきていることを踏まえれば、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付を清算するという観

点からも、資産課税は重要な役割を果たすものである。

②資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築と格差固定化の防止

経済のストック化の進展に伴い、高齢世代における資産蓄積が顕著となっており、例えば金融資産保有残高は60歳代以上に偏在する状況となっている。高齢化が進んだ結果、「老老相続」が増加しており、相続によっては消費意欲の高い若年世代への資産移転が進みにくい状況になっている。

また、贈与税については、相続税負担の回避を防止する観点から高い税率が設定されているため、生前贈与に対して一定の抑制が働いていると考えられる。平成15年度税制改正においては、暦年課税との選択制として、相続税・贈与税の一体化措置である相続時精算課税制度が導入された。この制度を選択した場合、それ以降の税負担は資産移転の時期の選択によらず一定となるため、生前贈与に対する抑制は働かないと考えられるが、必ずしも広く利用されている状況ではない。

諸外国では、相続と生前贈与をより一体的に捉えて課税を行うことで、資産移転の時期の選択に対する税制の中立性を確保している例が見られる。例えばアメリカでは、累積贈与額と遺産額を合わせた生涯の資産移転額に対する累進課税を行うことで、資産移転の時期の選択に中立的な税制となっている。この結果、移転時期を操作することによる累進回避もできず、生涯の税負担は一定である。また、フランスでは15年間、ドイツでは10年間の累積贈与額及び相続財産額について、一体的に累進課税を行う制度となっており、累積期間内では資産移転の時期によらず税負担が一定となる。

我が国においても、こうした諸外国の例を参考にしつつ、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し、格差の固定化を防止しつつ、資産移転の時期の選択に中立的な税制を構築する方向で、検討を進める必要がある。

他方、資産の早期移転による消費拡大を通じた経済の活性化を図るための時限措置として、各種の贈与税非課税措置が設けられているが、限度額の範囲内では家族内における資産の移転に対して何らの税負担も求めない制度となっており、格差の固定化につながりかねない側面がある。機会の平等の確保の観点などを踏まえ、資産移転の時期の選択に中立的な税制を構築していくこととあわせて、これら各種の非課税措置のあり方についても検討していく必要がある。

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

経済のグローバル化の進展に対応して、国際競争力への影響の観点から、新しい産業や事業が興りやすく新規開業が行われやすい環境の整備に資する税制を構築することが必要である。企業間の公正な競争条件を整える観点から、国際的な租税回避に対応することも必要である。あわせて、経済のデジタル化に伴い顕在化した国際課税上の課題について、国際合意に基づく解決策のとりまとめに向けて積極的な役割を果たしていくべきである。企業の経済活動が多様化・複雑化する中、グループ経営の実態を踏まえて連結納税制度を見直すこと等も必要である。

(1) グローバル化に対応した法人課税のあり方

経済のグローバル化の進展に伴い、企業が生産、雇用、販売、マーケティング等を最適な国・地域に展開するようになってきたことを踏まえて、我が国の国際競争力の維持向上及び持続的な経済成長の維持促進に資するよう、租税条約や国内税制の見直しが行われてきた。

租税条約は、課税関係の安定化や二重課税の除去等を通じて、健全な投資・経済交流の促進に資するものであり、情報交換協定等を含めた租税条約ネットワークは現在 132 か国・地域に拡大し、我が国の対外直接投資残高の約 99% をカバーするに至っている。今後、経済情勢の変化に対応すべく既存条約の改正を進めるとともに、アフリカ諸国など我が国との投資関係の発展が見込まれる国との間の新規条約を締結することにより、租税条約ネットワークの質・量の両面での更なる充実に取り組むべきである。

また、我が国の企業の外国子会社が海外で稼得する利益の増大を背景に、平成 21 年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度が導入され、外国子会社からの配当に係る二重課税の排除方法について、間接外国税額控除方式から益金不算入方式に大きく転換した。これは、企業の配当政策に対する税制上の中立性を確保することで、外国子会社の利益の国内還流に向けた環境を整備するものであった。

さらに、法人課税については、当調査会が平成 26 年 6 月にとりまとめた「法人税の改革について」に基づいて、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」

という考え方の下、平成 27 年度及び 28 年度税制改正において成長志向の改革が行われた。この改革により、コーポレートガバナンスの強化や企業の生産性向上のための様々な取組と相俟って、我が国の立地競争力の向上や企業の競争力の強化が図られた。

また、課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保しつつ税率を引き下げることを通じて、法人税の負担構造を改革することにより、利益を上げている企業の再投資余力を増大させるとともに、収益力改善に向けた企業の取組を後押しした。課税ベースの見直しは、法人間での課税の公平のみならず、企業の選択を歪めない中立的な税制の観点からも重要である。

この点に鑑みれば、租税特別措置は、政策効果を損なうことがないように、経済社会環境の変化に応じて、毎年度、期限が到来する措置を中心にゼロベースで廃止を含めた見直しを行うことが重要である。例えば、適用が特定の産業に集中している措置や、広く適用されていたとしても既に政策目的を達成したと考えられる措置、長年にわたり存続して政策インセンティブが機能していないような措置等は、可能な限り廃止・縮減する必要がある。新しい産業や事業が興りやすく新規開業が行われやすい環境を整備するとともに、より成長性の高い事業への経営資源の移動を促し、生産性を高めていくためにも、租税特別措置を真に必要なものに重点化することが重要である。

見直しを行う際には、政府全体で進められている E B P M (Evidence-Based Policy Making: 証拠に基づく政策立案) の取組も踏まえつつ、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律に基づく適用実態調査や客観的なデータによる効果検証などを活用していくべきである。

(2) 国際的な租税回避への対応

従来 of 国際課税に関する議論は、各国の課税権が重複する場合の二重課税の調整が中心であった。これに対して、2012 年 (平成 24 年) に O E C D 租税委員会で立ち上げられた B E P S (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食・利益移転) プロジェクトは、多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避あるいは二重非課税の問題に対する積極的な国際協調へ移行したという点において、極めて画期的な取組であった。

2015 年 (平成 27 年) の最終報告書の公表以後、B E P S プロジェクトは各国による実施段階に入っている。プロジェクトの立上げ時より主導的役割を果た

してきた我が国は、その合意事項を着実に実施し、企業間の公正な競争条件を整えるべく、累次の国内法改正や租税条約への反映を進めてきた。近年、クロスボーダーの組織再編や資本取引など、企業の国際的な経済活動はますます活発となっており、これに伴い国際課税制度の重要性も高まっている。引き続き、税源浸食・利益移転に適切に対処するため、租税回避の態様に応じた個別的な対応策を丁寧かつ迅速に整備していくことが重要である。

また、いわゆるパナマ文書の流出などにより、脱税や租税回避等のための税務・金融情報の秘匿に対する国際的な批判が高まったこともあり、税務当局間の情報交換を通じた「税の透明性」に関する取組が大きく進んでいる。我が国では、2018年（平成30年）から、OECDが策定した共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換及び多国籍企業情報に関する国別報告事項（CbCR：Country-by-Country Report）の自動的情報交換を開始した。今後、このような交換により取得した情報の効果的な活用が求められる。制度面においても、国際的な議論を踏まえながら、適正・公平な課税の実現に向けて必要な見直しを行っていくべきである。

(3) 経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応

経済のデジタル化の進展に伴い、大量のデータや知的財産等の無形財産が新たな付加価値を創出し、生産性を高め、グローバルな経済の成長をもたらす要素となっている。一方、物理的な拠点なく事業を行う外国企業に対して市場国が適切な法人課税を行えないといった、現行の国際課税原則の問題が顕在化している。「恒久的施設（PE：Permanent Establishment）なければ課税なし」との考え方は、国家間の課税権配分を決定するための基本原則であるが、物理的拠点を有さずに市場国で経済活動を行うビジネスモデルに対応しきれていない。また、企業グループ内取引の国際課税上の利益配分を定める独立企業原則においても、多国籍企業が移転の容易な無形資産によって超過利益を得ている場合や、市場国における活動に係る機能・リスクを限定することで課税される利益が抑えられているような場合、課税権の配分が適切になされるよう機能しているのかについて疑義が生じている。

こうした問題に対して各国が協調せずに個別に対応策をとれば、企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ経済活動に負の影響をもたらす。国際的な合意に基づく協調した対応策が採用されることが重要である。こうした観点から、

現在、OECDを中心に、以下の二本の柱に基づく解決策が模索されている。

解決策の「第一の柱」として、多国籍企業の経済活動に関して、市場国において創造される価値を勘案し、新しい課税根拠（いわゆるネクサス）や利益配分ルールを通じて市場国に適切な課税権を与える方向での検討が進められている。我が国としては、デジタル・プラットフォーマーの新たなビジネスモデル等に適切に課税できるようにすると同時に、製造業を中心とする投資輸出国であることを踏まえ、市場国に与えられる新たな課税権の対象を適切に設定することが重要である。

解決策の「第二の柱」として、多国籍企業が経済活動の拠点をいかなる国・地域に置くかにかかわらず、最低限の租税を負担することを確保する方策が検討されている。経済のデジタル化により、無形資産等に関連する利益の軽課税国への移転がますます容易になる中、企業の公平な競争環境を整備するとともに、「底辺への競争」とも言われる法人税の引下げ競争に歯止めをかけるべく、国際協調を進めていくことが重要である。

また、新しいルールの導入に当たっては、企業活動における予見可能性を確保することや、コンプライアンス上の過度な負担を課さないように配慮することが必要である。さらに、二重課税が生じないように、紛争防止・解決メカニズムを強化すべきである。

本年のG20議長国である我が国は、経済のデジタル化に伴う課税上の課題について、国際的な合意に基づく解決策を2020年（令和2年）までにとりまとめるべく、引き続き積極的な役割を果たしていくべきである。また、国内においても、国際的な議論を踏まえながら、適正な課税を確保するための方策について引き続き検討していく必要がある。

(4) 企業経営の実態を踏まえた連結納税制度の見直し

連結納税制度は、企業の組織再編成を促進し、我が国の企業の国際競争力の維持強化と経済の構造改革に資することになるとの考えに基づき、平成14年度に導入されて以降、15年余りが経過した。その間、本制度は企業グループの一体的経営を進展させ、競争力を強化する中で有効に活用されてきた。一方、親法人への情報等の集約化の程度は様々である、本制度の下での税額計算が煩雑である、税務調査後の修正・更正等に時間がかかり過ぎる、といった指摘があり、損益通算のメリットがあるにもかかわらず、本制度を選択していない企業グル

ープも多く存在する。

このため、本制度の適用実態や多様なグループ経営の実態を踏まえた見直しを行うことにより、企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十分に発揮できる環境を整備する必要がある。こうした問題意識を踏まえ、当調査会の下に「連結納税制度に関する専門家会合」を設置して検討を進め、本年8月にとりまとめを行い、見直しに当たっての基本的考え方等を示したところである。

すなわち、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは維持しつつ、制度の簡素化により、企業の事務負担の軽減を図ることで、企業グループの事務処理能力の差が制度の選択に与える影響をできる限り小さくし、課税の中立性・公平性を確保する必要がある。具体的には、企業グループ全体を一つの納税単位とする現行制度に代えて、企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行いつつ、損益通算等の調整を行う仕組みとすることが適当である。また、組織再編税制との整合性や租税回避防止の観点も重要である。

今後、上記を含め専門家会合におけるとりまとめの内容を踏まえながら、具体的な制度設計を進めていくべきである。

(5) 気候変動問題等への対応

気候変動対策を進めることは喫緊の課題となっており、世界全体で取組が加速する中、我が国も、環境と経済成長との好循環を実現し、世界のエネルギー転換・脱炭素化を牽引する決意の下、「パリ協定に基づく成長戦略としての長期戦略」を策定し、エネルギー、産業、運輸等の各分野において幅広い施策を横断的に実施することとしている。

また、デジタル経済が社会のあらゆる場面で進展し、IoT、自動運転といった技術革新で新たなモビリティサービスが拡がりつつあるなど、自動車を取り巻く環境は大きく変わろうとしている。法制面やインフラ面の整備が進められる一方で、自動車の電動化の加速や、保有から利用へのシフトの拡大は、国・地方の重要な財源である車体や燃料に係る税収に対しても更なる影響を及ぼしうるものであり、税制面からの対応も課題となっている。

こうした経済社会の構造変化に対応するため、エネルギー関係諸税や自動車関係諸税等について、関連する政策との関係、国際的な動向、国民生活や産業への影響等を踏まえながら、国・地方の財源を安定的に確保していくことを前提

に、その課税のあり方について、中長期的な視点に立って検討を行う必要がある。

4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現

(1) 基本的な考え方

デジタル経済の進展、働き方の多様化、国境を越えた取引の増大といった経済社会の構造変化に対応し、申告納税制度の下、納税者及び税務当局を含む社会全体のコストを最小限に抑えつつ、納税者の自発的な納税義務の履行が適正かつ円滑に実現できるよう、制度上及び運用上の措置を講じていくことが重要である。

そのためには、まず、ICTの活用により、納税者の利便性の更なる向上やコンプライアンスコストの最小化を図りつつ、同時に取引や申告の段階から正確な手続を行うことができるような仕組みを構築することを目指すべきである。

また、経済取引が複雑化する中、課税逃れの未然防止や早期是正等を図るためには、課税関係の判断に必要となる情報について、納税者による自主的な開示を促すとともに、税務当局も広く参考となる情報を適時に提供するなど、納税者の予見可能性を高めていくことが必要である。税務調査などの事後的な対応については、特に必要性の高い分野や悪質な事案等に重点化した上、それらが効率的かつ効果的に実施されるよう環境を整備していくべきである。

これらの取組を進めていく際には、ICT化の進展や経済におけるデータの集積・利活用の拡大を踏まえ、セキュリティの確保に万全を期すとともに、納税者及び税務当局における税務関係手続の流れを大胆に、かつ、スピード感を持って見直す業務改革の視点が重要である。その際、デジタルファースト（原則として、個々の手続・サービスが一貫してデジタルで完結する）の考え方の下、関連する業務プロセスを抜本的に見直すべきである。このような税務関係手続の思い切った見直しを梃子として、企業経営のICT化を後押しし、生産性の向上を促すことが極めて重要である。

こうした考え方の下、税制や税務行政に対する国民の信頼を維持するとともに、税の意義・役割等に対する理解を深めるための取組を充実させる必要がある。

(2) ICTを活用した納税者利便の向上

① マイナポータルやスマートフォンを活用した電子申告の推進等

暗号資産取引やシェアリングエコノミーなど新たな経済取引の普及や個人の働き方の多様化等に伴い、確定申告が必要となる納税者数も増加しつつある。こうした新たな経済分野の健全な発展を図る観点からも、個々の取引を行う納税者が簡便かつ適正に申告できる環境を整備することが重要である。

具体的には、1) オンライン上のプラットフォーム事業者や関係行政機関等の協力も得つつ、申告に必要な収入や所得控除等に係るデータをマイナポータルに集約するとともに、国税電子申告・納税システム(e-Tax)とも連携し、簡便に電子申告を行うという仕組みが考えられる。また、2) 国税庁ホームページ上で確定申告書を作成できる「確定申告書等作成コーナー」において、現在、簡易な申告を行う納税者向けにスマートフォン専用画面が提供されているが、その対象者を拡大していくことが考えられる。さらに、3) 年末調整についても、マイナポータルに集約された控除関係書類データを各種申告書の作成に活用し、勤務先に電子的に提出することにより、社会全体のコスト削減や、企業の生産性向上等を図ることが考えられる。

このような税務手続の電子化やそれに伴うプロセスの見直しは、利便性の向上や誤りの未然防止のみならず、企業等における業務の簡素化や効率化にもつながることから、具体的な工程を示しつつ、官民が協働して、スピード感を持って推進すべきである。あわせて、マイナポータルに集約された情報の活用や申告書の作成、電子送信を行うシステムの操作性についても、利用者の視点に立ち、諸外国の取組も参考にしつつ、検討する必要がある。

また、納税者利便の向上の観点からは、申告手続等に加え、国税の納付についても、納税者が税務署等の窓口に行くことなく、簡便かつ迅速に完結できることが重要である。こうした観点から、現在、国税庁では、オンラインにより国税を納付できる仕組みを提供しているが、実際には金融機関の窓口で納付を行っている割合が依然として大きい。オンライン上の操作により銀行口座から直接納税を行う仕組みであるダイレクト納付をはじめ、キャッシュレス納付の推進は、納税者利便の向上のみならず、金融機関や税務当局の業務の効率化にもつながると考えられる。そのため、現在、キャッシュレス納付の利用が進んでいない理由を分析するとともに、その結果も踏まえ、利用勧奨や広報・周知、既存の納付手段の改善等の取組を計画的に進めていく必要がある。

税務関係手続のデジタル化を実現するためには、デジタル・ガバメントの実現に向けた取組を政府一体となって推進する必要がある。諸外国においては、我が国のマイナンバー制度に相当する番号制度を活用し、税制・社会保障制度等における手続の利便性と公平性を共に向上させる取組が早くから進められている。我が国においても、マイナンバー制度を社会の情報連携インフラとして最大限活用することが不可欠である。政府全体として、マイナンバーカードの普及とその利便性の向上等を図るとともに、社会保障の公平性の実現や適正・公平な課税、利用者の手続負担の軽減の観点等から、マイナンバーの利活用を進めるべきである。

②電子帳簿等保存制度の見直し

納税者の利便性の更なる向上を図りつつ、同時に取引や申告の段階から正確な手続を行うことができるような仕組みを構築する観点からは、電子的に授受された請求書や領収書等のデータがそのまま帳簿データに反映されることが望ましい。また、事後的な検証も可能となるよう、それらのデータが適正な形式で保存されることは、令和5年10月以降、原則として全ての消費税課税事業者に適用される適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）の円滑な実施にも資すると考えられる。

帳簿や請求書等のデータについては、平成10年に導入された電子帳簿等保存制度により、所定の要件の下、電子的に保存を行うことが認められている。例えば、取引相手から電子的に受信した請求書等のデータは、タイムスタンプを付すなどデータの適正性を確保するための所定の措置をとった上で、データのままで保存することが認められている。しかし、ICTの進展に伴い、現在ではこのほかにも多様な手段によりデータの適正性を確保することが可能となっていると考えられる。また、例えば、従業員によるスマートフォンのアプリを利用したキャッシュレス決済や、アプリ提供者から直接提供されるデータを活用した経費精算など、電子帳簿等保存制度の導入時には想定していなかったデータの授受やその活用方法も見られるようになっている。

このようなICTの活用により、企業等の業務プロセスの簡素化・効率化や誤りの未然防止等を図る観点から、企業等の規模や業種に応じた経理・税務手続の実態を踏まえた上で、データの適正性の確保にも配慮しつつ、電子帳簿等保存制度の見直しを進めるべきである。

③ 地方税務手続の電子化の推進

地方税における I C T の活用等については、納税者の利便性向上、課税当局の業務効率化・省力化はもちろんのこと、国税・地方税間の連携がより一層、円滑になることで、適正・公平な課税の確保にも資することや、地方税務手続の電子化が結果的に地方公共団体ごとに異なる様式の統一化、社会的なコストの低減につながることから、地方公共団体の実情に配慮しつつ、国及び地方公共団体が協力しながら積極的に進めていく必要がある。

地方税の電子申告及び国税連携の基盤となっている地方税のポータルシステム（eLTAX）については、複数の地方公共団体に電子的な申告を行う法人等を中心に、その利用が拡大されてきたところである。また、本年 10 月からは地方税共通納税システムが導入され、主として法人が関係する税目で全ての地方公共団体への電子納税が可能となり、キャッシュレス化が推進されるのはもちろんのこと、納税者、金融機関及び課税当局の事務負担が大きく軽減される。

地方税共通納税システムの利用促進に努めるとともに、今後、当該システムの対象税目拡大等の eLTAX の機能強化や、主として個人向けの収納手段に係る I C T 環境の変化に対応した更なる多様化など、地方税務手続の電子化の推進について、早期に地方公共団体と情報を共有するなど、計画的な対応が重要であることにも留意しながら、引き続き、検討していくべきである。

(3) 適正・公平な課税の実現

I C T の活用等により、納税者が自主的に適正な申告や納税を行うことができるよう環境を整備していくことが重要である一方、こうした自主的な適正申告等を担保するためにも、高額・悪質な脱税や不正還付等の事案に対しては、厳正かつ的確に対処していく必要がある。

経済社会の国際化が進む中、共通報告基準（C R S）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換を整備するとともに、暗号資産取引やインターネットを通じた業務請負など、経済活動の多様化が進む中、事業者等に対する情報照会など、税務当局が高額・悪質な脱税等の端緒を把握するための制度については、これまでも順次整備が進められてきた。引き続き、デジタル・プラットフォームの果たすべき役割を含め、適正・公平な課税を実現するための仕組みについて、検討を進めていくことが重要である。一方、富裕層による海外投資や多国籍企業による事業活動等に対する適正な課税を確保するためには、実際に

税務調査を実施し、複雑な取引の実態を解明することが不可欠である。この点、日本の税務調査は、従来、納税者の理解と協力を得て、その承諾の下に行うことが基本とされており、また、裁判上、課税処分¹の立証責任は一般的に課税庁側にあることとされている。このような枠組みの下で、納税者が自己に不利益な情報を故意に秘匿することにより税負担を免れることがあれば、誠実に納税を行っている国民からの税制への信頼を損ないかねず、放置してはならない。

特に国外において行われた取引等に係る情報については、執行管轄権の制約上、税務当局が直接現地に赴いて事実関係を確認することが困難であることから、納税者に一定の説明責任を求めるなど、適正な情報開示を促すための仕組み等について検討する必要がある。また、富裕層や多国籍企業等による複雑なタックスプランニングについては、B E P S プロジェクトでベストプラクティスとして取り上げられた義務的開示制度(M D R : Mandatory Disclosure Rules)など、諸外国の取組等も参考にしつつ、税務当局が的確に把握できるような仕組みの構築に向けて、検討を行っていくことが重要である。

こうした国外取引やタックスプランニングに限らず、税務当局が課税関係の判断に必要な情報を求めるための制度や、その運用のあり方については、経済社会や税制自体の変化も踏まえつつ、不断の見直しを行っていかなければならない。その際、納税者による情報開示を促すための仕組みや、納税者の予見可能性を高めるための方策についても検討が必要である。さらに、経済取引の複雑化に伴い、税務に関する不正の手口もますます巧妙化していく中、違法・不当な行為を抑止し、その的確な是正を図る観点から、加算税や延滞税、更正の期間制限といった基本的な枠組みについても、総合的に検討を行っていく必要がある。

(4) 税に対する理解を深めるための取組

税は、社会を支える公共サービスの費用を分かち合うものであり、国民が安心して暮らしていくために重要な役割を果たしている。国民一人ひとりが社会を支える税のあり方について主体的に考え、納得感を持つことができるよう、税に対する国民の理解を深めていく必要がある。

人口減少や少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化を踏まえつつ、財政の現状や税の意義・役割等に関する分かりやすい広報を積極的に行い、受益と負担のあり方に関する国民的な論議を深めていくことが重要である。学校教育においても、将来の社会を担う子供たちが早くから税の意義・役割等につ

いて考える機会を持てるよう、租税教育を一層充実させる必要がある。高等教育や社会人のための学びの場等においても、このような取組が幅広く行われることが重要である。

5. 持続可能な地方税財政基盤の構築

地方公共団体は、福祉、教育など住民生活に密着した行政サービスを提供し、経済社会の変化に応じて生じる地域社会での様々な課題に対応している。地方税は、地方公共団体が地域の実情に即した行政サービスを提供するために必要な経費を賄うものであり、地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うものである。このことから、地方税は、応益性を有し、負担を分かち合うものであること、さらに、地域的な偏在性が小さく、税収が安定したものであることが望ましい。

個人住民税は、地域社会の費用について、住民がその能力に応じ広く負担を分任するという性格を有するとともに、税源の偏在性が小さく、税収の安定性を備えた税である。また、応益課税としての性格を明確化する観点から比例税率により課税されており、地方公共団体が提供する福祉等の行政サービスの受益に対する負担として、対応関係が明確に認識できるものである。こうしたことを踏まえ、個人住民税については、地方自治を支える基幹税として、今後とも、適切に確保していくことが必要である。

地方法人課税は、地方の行政サービスを支える基幹税目としての役割を担っている。平成 27 年度及び 28 年度税制改正における成長志向の法人税改革の中で、法人事業税の外形標準課税を拡大しつつ、所得割の税率引下げが行われた。法人事業税の外形標準課税は、応益課税としての性格の明確化や税収の安定化等に資するものであり、今後もそのあり方について検討を行っていく必要がある。

地方消費税は、勤労世代など特定の者へ負担が集中せず、広く社会の構成員が負担を分かち合うことが可能である。また、税収が安定的で、税源の偏在性が小さいなどの特徴を有していることから、地方公共団体による社会保障制度を支える安定的な財源としてふさわしい。こうした観点から、地方消費税は、人口減少・少子高齢化に対応し、持続可能な地方税財政基盤を構築する上で重要である。

固定資産税は、どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体とし、その保有と市町村の行政サービスとの間の受益関係に着目して、毎年経常的に課税される財産税であり、税源の偏在性が小さく税収が安定的な市町村の基幹税である。土地に係る固定資産税については、課税の公平の観点に立って、平成9年度から負担水準の均衡化が進められてきた結果、負担水準の均衡化は相当程度進展してきたが、一部ばらつきが残っており、課税の公平の観点から更に促進することが必要である。あわせて、今後、人口減少・少子高齢化が進行していく中、市町村が住民サービスを提供するために必要となる財源として、その負担の公平を図りつつ安定的に確保していくべきである。

人口減少・少子高齢化に伴い、様々な課題が地域ごとに異なる様相で生じている。地方公共団体が住民生活に密着した行政サービスを安定的に提供していくためには、上述のような地方税の意義や役割等について広く地域住民の理解を得ながら、地方税の充実確保を図るとともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を進め、持続可能で安定的な地方税財政基盤を構築することが必要である。また、経済のグローバル化やデジタル化などが進展している。こうした様々な経済社会の構造変化によって生じる課題に対し、応益課税の原則や各税目の性格等を踏まえつつ、引き続き、地方税についても対応を検討していくことが必要である。

おわりに

経済社会がかつてない構造変化の只中にある現在、税制をはじめとする諸制度の変革が求められている。政府においては、本答申を踏まえて、時代に即した税制を構築していくことを求めたい。その際には、国民的な理解が得られていることが重要である。当調査会としては、本答申を契機に、税制のあり方や、それにとどまらず関連する諸制度のあるべき姿について、国民の間で幅広く建設的な議論が行われることを期待したい。

税制調査会の主な報告書等（平成 25 年 6 月 24 日から令和元年 9 月 30 日まで）

- 国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し [平成 25 年 12 月 2 日]
- 「論点整理」マイナンバー D G [平成 26 年 4 月 8 日]
- 女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理
[平成 26 年 6 月 11 日]
- 法人税の改革について [平成 26 年 6 月 27 日]
- 働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート） [平成 26 年 11 月 7 日]
- 経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理 [平成 27 年 11 月 13 日]
- 経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告 [平成 28 年 11 月 14 日]
- 「B E P S プロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理
[平成 28 年 11 月 14 日]
- 国税犯則調査手続の見直しについて [平成 28 年 11 月 14 日]
- 経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告② [平成 29 年 11 月 20 日]
- 経済社会の I C T 化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）
[平成 30 年 11 月 7 日]
- 納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について [令和元年 8 月 21 日]
- 連結納税制度の見直しについて [令和元年 8 月 27 日]