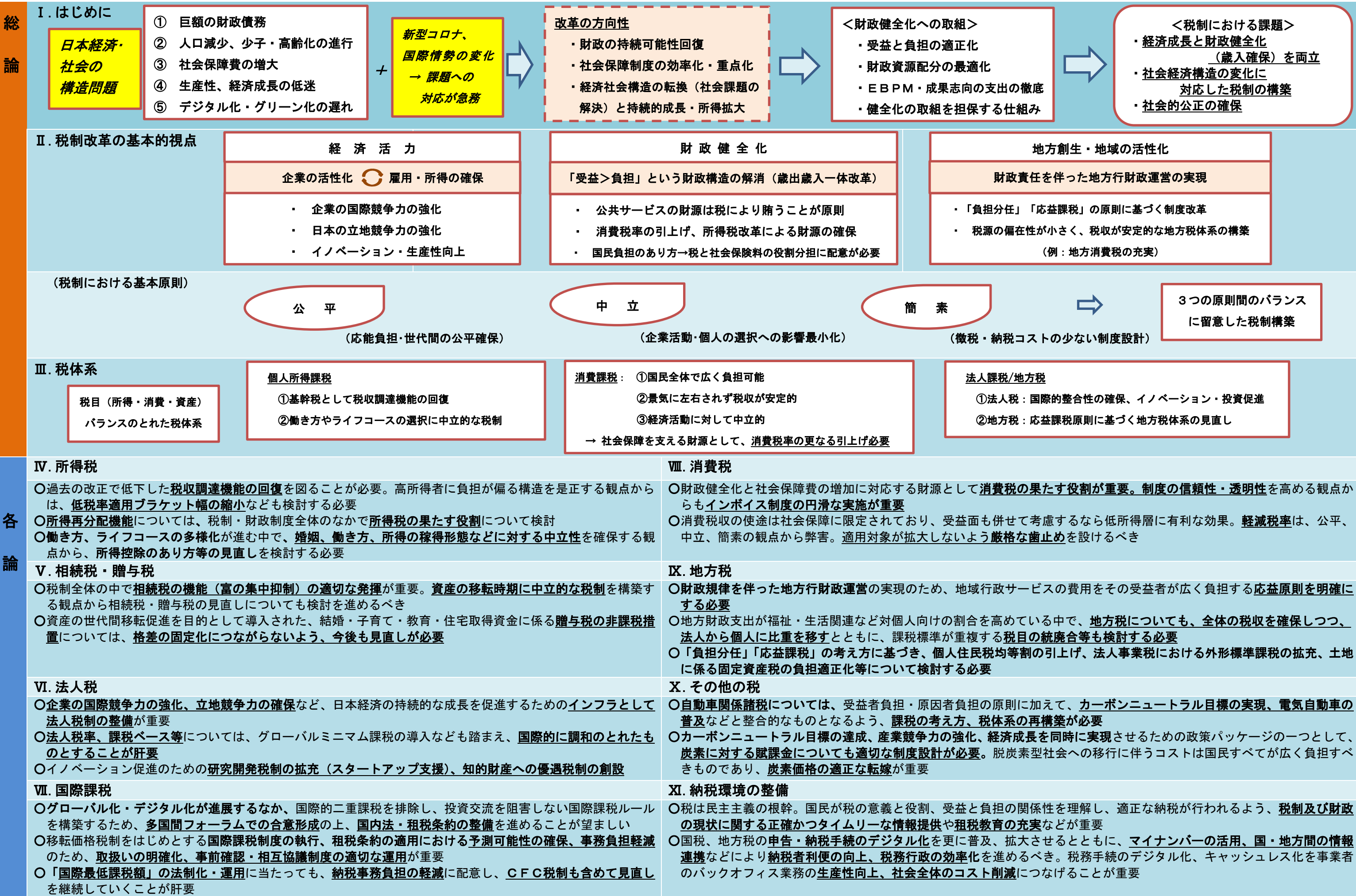


令和 6 年度 税制改正に関する租研意見

令和 5 年 9 月 13 日

公益社団法人 日 本 租 税 研 究 協 会



目 次

<総論>

I. はじめに	1
II. 税制改革の基本的視点	2
III. 税 体 系	4

<各論>

IV. 所 得 税	5
V. 相 続 税 ・ 贈 与 税	7
VI. 法 人 税	7
VII. 国 際 課 税	11
VIII. 消 費 税	15
IX. 地 方 税	16
X. そ の 他 の 税	19
XI. 納税環境の整備	21
参 考 資 料	24
(参考)「国際課税に関する用語の説明」	61

令和 6 年度 税制改正に関する租研意見

令和 5 年 9 月 13 日

公益社団法人 日本租税研究協会

会長 宗岡 正二

<総論>

I.はじめに

現在わが国の経済・社会は様々な構造問題に直面している。中でも、令和 5 年度末に長期政府債務残高（図表 I-1(1)参照）が 1,280 兆円（対 GDP 比 224%）になると見込まれる財政問題は国民経済に大きな影響を与えることになる。わが国の財政状況は、歴史的・国際的にみても最悪の水準となっている（図表 I-1(2)参照）。この状況は、過去の景気の停滞による税収の減少や数次に及ぶ経済対策の実施といった短期的な要因による部分もなくはないが、その背景の中心には、受益と負担のアンバランスを残したままの財政構造、超高齢化（図表 I-2 参照）による社会保障費の増大といった構造上の問題が存在する。

巨額の財政債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大させるだけでなく、財政運営の弾力性を損ない、国民に真に必要な公共サービスが供給できなくなるという事態をもたらすこととなる。これまで長期にわたる金融緩和の下で財政支出の拡大が行われ、政府債務の累増を招いているが、今後、世界的なインフレの影響から、わが国の政策金利・市場金利が上昇した場合、巨額の公債残高にかかる利払い負担の増大により財政状況がさらに悪化することは必至であり、財政に対する信認を維持する観点からも健全化の取組をこれ以上先送りすることは許されない。また、グローバル化時代にあっては、日本の財政の持続可能性の回復は世界経済の安定という点からも依然として重要である。

新型コロナウイルス感染症対策のため、わが国の財政が更に厳しさを増した中、本年 6 月 16 日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2023」（骨太方針）では、プライマリーバランスの黒字化目標は触れられなかった。財政再建に向けた強い姿勢を示すためにも、政府は再建への道筋と計画を明確にし、財政健全化に全力で取り組まなければならない。そのためには、予算規模ありきの政策から脱却して、国、地方ともにエビデンスに基づいた政策立案を促進し、効果的・効率的（Outcome-Oriented）な支出を徹底するとともに、受益と負担の適正化を図ることによって財政資源の最適配分を実現することが必要である。また、諸外国の制度等も参考に、独立財政機関など財政健全化の取組を担保するための仕組みや組織のあり方についても検討を進めるべきである。

その際、政府は、受益者であり納税者でもある国民に対して、極めて厳しい日本の財政の現状や諸外国の状況等について分かりやすく説明し、税財政を通じた受益と負担の関係や各種政策の効率性・効果に関する理解を促すことが重要である。また、政治においても、国民に対して、受益の抑制・負担増という厳しい道が避けられないことを正面から訴え、理解と協力を求める姿勢が不可欠である。国民においても、財源の裏付けのないバラ

マキ的な政策や受益と負担のアンバランスは将来世代への付け回しにほかならないことを認識すべきである。

経済に目を転じると、近年、わが国の経済成長率は先進国の中では低い水準である(図表 I-3 参照)。日本経済を取り巻く環境は国内外ともに大きく変化しているとともに、世界経済の不確実性も増大している。このような中、わが国が抱える多くの課題の解決に向けた取組を経済成長につなげられるように、官民が重点的な投資等を行うことが重要である。

とりわけデジタル化やグリーン化は重要な投資分野である。デジタル基盤整備を加速し、民間部門全体におけるデジタルトランスフォーメーション(DX)の推進やデジタル投資の増大に官民一体で取り組み、経済社会全体の生産性を徹底的に引き上げていくとともに、脱炭素社会の実現に向けて国内投資を拡大し、エネルギー安全保障の確保に万全を期しながら、グリーントランスフォーメーション(GX)を推進することが求められている。

また、イノベーションを生み出すスタートアップへの投資や支援のほか、DXなどを梃子に地方経済の活性化(地方創生)を進めること、経済や産業構造が転換する中、競争市場におけるビジネス・企業の新陳代謝を促進し、労働移動を円滑化するとともに、時代のニーズに合ったリカレント教育を推進するなど「人への投資」も重要な課題である。これらを含め、ポストコロナの時代に相応しい成長戦略の確実な実施に官民を挙げて早急に取り組んでいかなければならない。

上記のような課題を踏まえ、わが国においては、社会全体の仕組みや構造を柔軟に転換することで、経済ダイナミズムの再生を促し、成長と分配の好循環を実現する必要がある。また、社会保障については給付の量的拡大を抑えるためにも、真に必要なところへの給付の重点化や効率化を進めるなど、将来世代まで国民が安心して生活を送ることを可能とするような制度の構築を遅滞なく進めることが強く求められている。

経済活性化、財政健全化への取組において税制の果たす役割は重要であり、公正・公平で安定した社会の実現、世代内・世代間、地域間における格差への対応という観点からも適切な制度設計が求められている。また、世界経済の情勢等を含めて、日本を取り巻く経済・社会環境の変化に迅速かつ的確に対応できる制度の構築を常に追求する必要もある。

以上のような認識の下、経済活力、財政健全化、財政責任を伴った地方財政運営の推進という基本的視点に立って、望ましい税制の構築について検討を行い、ここに令和6年度を含む税制改正についての当協会の意見をまとめた。

Ⅱ.税制改革の基本的視点

1.基本的視点

第一は経済活力の視点である。国民にとって、雇用があり、所得が確保されることが、安心・安定した生活を維持する大前提であり、そのためにも雇用を支える企業の活性化が不可欠である。雇用、配当等を通して消費や貯蓄が活発になり、豊かな国民生活を実現することが、さらなる企業の活力に結びつく。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復・強化する必要がある。特に、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われる中、日本企業の国際競

競争力の強化並びに海外企業の誘致及び対内直接投資の促進など日本の立地競争力の強化という観点が極めて重要である。

加えて、人口減少や少子・高齢化の進行によって潜在成長率が弱まるとも言われているわが国においては、国際的に見ても高いとは言えない生産性(図表Ⅱ-1、Ⅱ-2 参照)の改善こそが経済の持続的成長にとって不可欠であり、そのためにもビジネス・企業の新陳代謝、労働市場の流動化を促進し、革新的技術や新たな基幹産業を生み出すためのイノベーションを実現しなければならない。

税制においても、企業のイノベーション・積極的な投資を促進するとともに、グローバルな事業展開、立地選択を阻害することがないよう国際的な整合性を確保するなど、経済活力という視点が極めて重要である。経済活力の強化は税収増加を実現し、財政健全化にも貢献することになる。

第二は財政健全化の視点である。税率引上げ、物価上昇による消費税収の増加、企業業績の回復、名目賃金の上昇、配当の増加等による法人・所得税収の上振れなどにより、一般会計税収は過去最高を記録しているが、一方で歳出拡大に歯止めがかからず国債発行に依存している状況が続いている。

中長期的にみても財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回り、債務が長期にわたって将来世代に先送りされているという構造は変わらない。少子化対策・こども政策や国際環境変化への対応に必要な経費の増加も見込まれているが、公共サービスの提供のための費用は税により賄われるのが原則であり、財政健全化のため歳出・歳入両面から改革に取り組まなければならない。

今後、超高齢化の進行による社会保障費の増加が避けられず、給付に際しての所得制限の導入や負担能力に応じた自己負担の設定など、歳出の思い切った削減を徹底したとしても、国民負担が増加することは避けられない(図表Ⅱ-3 参照)。

その場合、国民負担のあり方については、税と社会保険料との役割分担が重要であるが、社会保険料は、本来、年金や医療のように、負担と受益(給付)との関係が明確で保険原理が働く分野に適しており、社会の構成員全体に便益が及ぶ公共サービスの財源としては、国民が広く公平に負担する税によるべきである。

第三は財政責任を伴った地方財政運営を推進する税制の構築である。地方財政の規律を強化し、責任を伴った行財政運営を実現するためにも地方税における応益課税の性格を強める必要がある。また、わが国の場合、地方自治体が社会保障など行政サービスを安定的に供給するためにも、地方消費税の充実により、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築するなど、地方税の抜本的な改革に向けて、政府は速やかに道筋を提示し、取り組む必要がある。

2. 税制における基本原則

以上、わが国の社会経済の構造的な課題を踏まえた上で、今後の税制のあり方について、当協会の基本的な視点を示した。ここでは、税制における基本原則を確認したい。どのような状況・時代にあっても、公平・中立・簡素という税制の基本原則が満たされる必

要がある。

公平性の原則は、人々は負担能力に応じて税を分かち合うというものであるが、公平性は、現在世代内のみならず、現在世代と将来世代という世代間においても満たされなくてはならない。中立性の原則は、税収調達手段である租税が個人や企業の活動に対して与える影響を極力小さくするというものである。簡素性の原則は、納税者にとって理解しやすく、徴税・納税双方のコストができるだけかからないような税制の仕組みを構築することである。

以上の三原則は常にすべてが同時に満たされるわけではなく、税制の構築に当たっては、原則間のバランスに十分留意する必要がある。また、時代とともに、重視すべき原則の優先順位が変動することもあり得る。

Ⅲ.税体系

わが国の課税バランス（国税・地方税計）は、令和5年度（予算・見込み）で、個人所得課税が29.8%、法人所得課税が22.0%、消費課税が34.8%、資産課税が13.3%となっている（図表Ⅲ-1(1)参照）。長期的な視野に立ち社会保障制度をはじめ各種の構造改革を積極的に進めた上で、なお避けることのできない人口減少・少子高齢化の進展に伴う費用負担増は、国民がこれを広く薄く負担すべきであり、特定の企業や個人に負担を集中させることは望ましくない。今後、増大するであろう税負担を消費課税に求めることでバランスのとれた税体系を構築し、併せて超高齢社会での安定的な財源の確保に努めるべきである。特に、消費税は国民全体で広く負担でき、景気に左右されにくい安定的な税であり、経済活動に対する中立性を損なわないというメリットも持っている。それゆえ、社会保障費が増加する時代にあっては、消費税はその財源として最も相応しいものである。

消費税込（国・地方、消費税率1%分の地方消費税込を除く。）は、その全てを社会保障財源に充てることとされているが、税率10%への引上げ後においても社会保障4経費（年金、医療、介護、少子化）を賄うことができていないこと、及び10%という税率は国際的には依然として低い水準である（図表Ⅲ-2参照）ことから、超高齢社会の財政を支える基幹税として、更に消費税率を引き上げる必要がある。

消費税とともにわが国の税体系において基幹的な地位を占めている所得税については、過去の税制改正や経済対策等により、税率の引下げや各種控除の拡充による課税最低限の引上げなどが行われてきた結果、税収は大きく減少した。近年、経済が持ち直したことや税制改正によって税収は増加し、令和3年度では24兆3,143億円となっている（図表Ⅲ-3参照）が、今後の日本を支える税体系としては、消費税率の引上げにより、広く全世代が負担することに加えて、景気に左右されにくい財源を確保するとともに、所得税がもつ税収調達機能の回復を視野に入れ、消費税と所得税を両輪とした税体系を構築するべきである。

また、わが国の税体系の特徴の一つは法人所得課税の比率が高いことである（図表Ⅲ-1(2)参照）。地方税、特に道府県税収総額に占める法人所得課税（道府県民税法人分及び法人事業税）の割合は高水準である。地方財政支出が福祉支出を中心に生活関連型にウェートを

移している現在、偏在是正とともに応益原則の観点からも消費課税のウェートを高めるべきである。

＜各論＞

IV.所得税

1.税収調達機能

わが国の所得税は、バブル経済前後の減税、三位一体の改革に伴う国から地方への税源移譲などの結果、1980年度から2009年度までの税率や控除に関する税制改正による累積減収額は約10兆円に達する(図表IV-1(1)参照)。2010年代に入り、控除の改正や最高税率の引上げによって累積減収額は約1兆円回復したものの、長期の視点からみた場合の所得税の税収調達機能は弱まっている(図表IV-1(1)、(2)参照)ことから、税収調達機能の面で所得税が担う役割について検討することが重要である。

2.所得再分配機能

累次の税制改正によって所得税の再分配機能も低下してきたが、最高税率の引上げ、給与所得控除の縮小、配偶者控除及び配偶者特別控除に関する所得制限の導入等の税制改正により、近年になり、再分配機能は回復傾向にある(図表IV-2(1)、(2)参照)。しかしながら、所得格差が拡大しているといわれる現状において、所得再分配はどうあるべきか、その中で所得税はどのような役割を果たすべきかについては、引き続き議論を深めていく必要がある。

3.負担偏在の是正

所得税の納税者のうち10%以下の低税率が適用される者の割合は、わが国の場合、約80%(令和4年度予算ベース)に達しており、アメリカ(21%)、イギリス(2%)、フランス(0%)に比べ極めて高い(図表IV-3(1)参照)。また、ほとんどすべての階層においてわが国の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられている(図表IV-3(2)参照)。

中でも、年収1,000万円超の給与所得者(4.9%)が税額の52.4%を負担しており(図表IV-3(3)参照)、高所得層に負担が偏在する特異な構造は、2000年代に入ってから実施された税制改正によってより顕著になっている(図表IV-3(4)参照)。

2010年代に入ってから最高税率の引上げや諸控除の見直しなどの改正により所得税の税収調達機能について一定の回復が図られてきたが、今後においては、負担構造を是正する観点から低税率適用の所得ブラケット幅の縮小などについて検討する必要がある。

この場合、低所得層、子育て勤労世帯に対する配慮については、税・社会保険料の負担と各種の給付による受益を含めた総合的な観点から検討する必要がある。

4.諸控除の見直し

4-1 所得控除と税額控除

現行所得税においては、所得の種類に応じた負担調整の仕組みを採用しており、婚姻、

育児、老齡等のライフサイクルの局面において、各種の控除が措置されている。これらの控除は個々人の事情に配慮できるという長所を持つが、公平性、中立性、簡索性といった租税原則に照らして不断に見直す必要がある。特に、所得控除には最低限度の生活の維持に要する原資に対する課税を控えるなどの目的があるものの、低所得層よりも高所得層に相対的に大きな税負担減の効果をもたらすものとなっていることから、税収調達機能の回復を中心とした所得税改革の中で、所得控除制度から税額控除制度への転換等を含めて検討されることが望ましい。

いわゆる「年収の壁」を意識することなく働くことができる環境を整備する観点から、税制、社会保障制度、企業の配偶者手当など幅広く総合的な検討が求められている。雇用・就労形態の多様化が進む中で、ライフスタイルに合わせた働き方を柔軟に選択できるよう、婚姻、働き方、所得の稼得形態に対する税制の中立性を確保することが重要であり、「所得の種類に応じた控除」、配偶者控除を含む「人的控除」のあり方全体について見直しを進めるべきである。

4-2 給与所得控除

平成 30 年度改正において、給与所得控除から基礎控除への振替が行われるとともに、控除額が頭打ちとなる給与収入が 850 万円超に引き下げられている。

給与所得控除については、給与所得者の勤務関連支出の概算控除、他の種類の所得との負担調整という趣旨から設けられているものであるが、フリーランスや請負など多様な働き方とのバランスも鑑みつつ、そのあり方について引き続き見直しを行うとともに、特定支出控除制度の対象となる支出の範囲をさらに拡大することによって確定申告の選択の可能性を増やす必要がある。

4-3 高所得層の公的年金等控除の見直し

年金については、拠出時は社会保険料控除、給付時は公的年金等控除によって、拠出・給付の両面で課税が減免される仕組みになっている。

年金課税については、平成 24 年の税制抜本改革法で「年金課税の在り方については、年金の給付水準や負担の在り方など今後の年金制度改革の方向性も踏まえつつ、見直しを行う」とされ、拠出・運用・給付を通じて課税のあり方を総合的に検討することとなっている。

平成 30 年度改正において、公的年金等収入が 1,000 万円を超える場合の控除額に上限が設けられるとともに、年金以外に高額収入がある年金受給者の控除額引下げが行われたが、拠出時非課税・給付時課税の考え方に基づいて適正な税負担が実現されるよう、世代間・世代内の公平確保の観点から引き続き見直しを進める必要がある。

5.金融所得課税の一元化

金融所得課税の一元化については、公社債等の利子及び譲渡損益並びに上場株式等に係る所得等の損益通算が既に可能とされている。今後とも、金融所得に対する課税の中立性

を確保し、制度の簡素化を進めるとともに、金融・資本市場の国際競争力の強化によって、資本の国際流動性を確保し、日本経済の活性化を図っていくことが必要である。

ただし、金融所得について比例税率により分離課税する現行制度に対しては、公平性の観点から総合課税を進めるべきという意見もある。金融所得の分離課税制度は、高所得層の税負担率を低下させ、「1億円の壁」といわれる現象が生じている要因の一つともなっており、こうした状況も踏まえて令和5年度改正において「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化」のための措置が講じられたところである。今後、この改正による効果について注視するとともに、金融所得課税のあり方に関して引き続き検討が行われることが望まれる(図表Ⅳ-5 参照)。

V. 相続税・贈与税

相続税は、平成25年度改正において基礎控除が大幅に引き下げられるとともに、税率の見直しなどが行われたことによって、その機能は一定程度の回復が図られた(図表Ⅴ-1 参照)。今後とも、相続税の改革に当たっては、富の集中抑制という機能を合理的、かつ、適正に果たし得るよう、国民に周知するとともに、富の社会還元という観点も含め納得感、理解を得られるようにすることが重要である。

贈与税は、生前贈与による相続税負担の回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を果たしているが、当事者のニーズに即した財産の移転を可能とするためには、資産の移転時期にかかわらず生前贈与と相続を通じた税負担が一定となることが望ましい。令和5年度改正では、「資産移転の時期の選択に中立的な税制」を目指す観点から、贈与税の暦年課税制度(相続財産への加算期間の延長)、相続時精算課税制度の見直しが行われたところであるが、相続税・贈与税の一体化に向けて引き続き検討が必要である。

また、結婚、子育て、教育、住宅取得資金などの一括贈与に係る非課税措置は、高齢者が保有する資産の早期移転、有効活用を通して経済社会の活性化に資するという政策目的から講じられているものであるが、過度の優遇は格差の固定化につながる等の問題もあるため、令和元年度改正以降、所要の見直しが行われてきた。今後も制度の利用状況等を踏まえて廃止も含めた見直しを行う必要がある。

個人又は法人の事業の円滑な承継は、雇用の維持や地方経済の活性化に資するため、税制上の配慮の必要性は認められるが、かかる配慮が、単に課税を免れた上で富の集中を維持する措置として温存されることがないよう、その必要性と効果は引き続き検証されねばならない。

Ⅵ. 法人税

1. 経済成長を促す法人税制の構築

日本経済の成長を促進するためには、企業の国際競争力を強化し、企業がわが国の経済成長のエンジンとして十分な役割を果たせるように環境整備を行わなければならない。また、世界の経済力上位10か国における対内直接投資を対GDP比(2021年)でみると、イギリス86.2%、カナダ72.1%、フランス32.4%、アメリカ58.3%、EU71.0%、OECD平均

56.5%に対して日本は4.8%と極めて低い水準である(図表VI-1(1)参照)。

国際的に魅力ある市場として日本の立地競争力を高めていくには、「世界で最もビジネスがしやすい国」の実現に向けて、企業の経営環境を改善するための政策を総合的に進めていくことが重要である。企業活動や投資環境に影響を与える要因には人件費等のビジネスコスト、人材確保、行政手続や許認可等の規制、市場の成長性などがあるが、法人税制も日本企業の国際競争力を左右する重要なソフトインフラである。この点は、当協会が会員を対象に実施した調査でも、企業活動に影響するとの回答が多く寄せられている。研究開発税制の見直しや中小企業の投資促進に向けた措置が講じられているが、経済成長のエンジンである技術進歩や資本ストックの増加に資する税制の構築が更に求められている。また、オープンイノベーション促進税制など、経済成長の原動力となるスタートアップを支援するための税制、リカレント教育など「人への投資」を促進するための税制も重要になっている。

わが国の税体系において法人税は大きな比重を占めており、その税収調達機能への期待は大きい。しかし、企業の競争力を高めるとともに、日本の立地競争力を強化することによって日本経済の成長を促すためにも、法人税制は、少なくとも国際的に調和のとれたものでなければならない。

2.国際的に調和する法人税制

わが国の法人課税の実効税率は、平成27年度32.11%(国・地方合計)、平成28年度29.97%(△2.14%)、平成30年度29.74%(△0.23%)に引き下げられ、諸外国と比較すると、ドイツ(29.83%)並みの水準となった(図表VI-1(2)参照)。この方向は成長志向の法人税改革を推進し、経済の好循環の定着に向けた改革と評価できる。

政府は「日本再興戦略2014」で「国が責任をもって、世界のトップクラスの事業環境を整備していく必要がある。」として法人税改革を行ってきたが、実効税率を見直す動きが一部の国で見受けられるほか、最低法人税率を15%にする国際的な合意が得られるなど、わが国をはじめとした各国の法人税制は岐路に立たされている。

法人実効税率の水準については、グローバルミニマムタックス(第二の柱)に関する国際的合意の実施により、税率引下げ競争に歯止めがかかることが期待されており、各国の対応、運用などを見極める必要があるが、日本企業が国内生産活動の成果を保持し、海外の競合企業に対して競争力を確保するとともに、外国企業の国内への投資を呼び込むためには、税率のほか、課税ベース等を含めた他の仕組みについても、国際的に調和のとれた(イコールフットイングな)ものとするのが肝要である。

3.イノベーションと政策税制

科学技術・イノベーションは、わが国や世界が直面する社会課題を解決し、経済成長のエンジンへと転換する原動力となりうるものである。とりわけ、少子化により労働力人口がますます減少していくわが国においては、持続的な経済成長を実現するため、生産性向上が不可欠であり、IoT・AI、これに関連するハードウェア及びソフトウェアなどのデジ

タル化を主導する最先端の技術分野や関連産業等の戦略分野におけるイノベーションの重要性は更に高まっている。また、わが国のイノベーション拠点としての立地競争力を強化する観点から、競争力の源泉となる知的財産の創出等に向けた研究開発投資を促すことも重要となっている。

科学技術・イノベーションがもたらす恩恵は、その担い手である企業や研究機関のみならず、広く国民や社会・地域に還元され、持続的な経済成長、日本の立地競争力の強化に寄与するものであることから、企業の研究開発投資に対する税制面の支援措置についても、基礎研究、人材育成から社会実装までの各フェーズにおいてその効果が発揮されるよう、必要な見直し・拡充を加えていくことが望ましい。

研究開発税制については、オープンイノベーション型の創設、控除率・控除上限の見直し、対象となる試験研究費の範囲拡大などの整備・拡充が図られてきたが、恒久的な制度として位置付けたうえで、今後とも、イノベーション活動をインプット面から推進するものとして、イノベーションの動向、適用状況なども踏まえ、対象範囲の見直しや手続要件の簡素化を行っていくことが必要である。

これに加えて、アウトプット面においても、イノベーションの成果である知的財産権から得られる所得に対する優遇措置であるイノベーションボックス税制を導入することにより、新たな投資によるイノベーションのスパイラルアップが期待できる。その際、対象を国内における実質的活動に基づき生成された知的財産に限定するなど、OECD/BEPS プロジェクトで示された国際的基準に適合した制度とすることに留意する必要がある。

他方で、政策税制については、公平性や中立性を犠牲にしても特定の政策目的の実現のために有効性、必要性が認められることが前提であり、租特透明化法に基づく適用実態調査の結果なども踏まえ、EBPM の観点から不断の検証が行われることが重要である。その際、重要な政策税制であるにもかかわらず、十分に利用されていない実態があるなら、その原因を調査し、利用されやすい制度に変更する必要がある。当協会のアンケートによれば、手続的な要件等の簡素化を求める回答が多い。また、イノベーション等は税制のみで実現するものではなく、他の政策とのパッケージ戦略が不可欠であることを付言しておく。

4. 企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

わが国における企業会計基準の国際財務報告基準(IFRS)へのコンバージェンスが進展している。また、連結財務諸表において IFRS を適用する法人が増加しており、現在、日本基準、米国基準、IFRS、修正国際基準の 4 種類の会計基準が選択適用されている。

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法との関係においては、確定決算主義のあり方が問われることもある。確定決算主義は、確定した決算に表明された法人の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性及び簡便性を担保し、もって、法的安定性と納税コストの節約をもたらすことに意義がある。

「収益認識に関する会計基準」の公表に伴い、法人税法において、資産の販売等に係る収益の計上時期及び計上額を明確化する規定が設けられるなどの所要の整備が行われたと

ころであるが、今後も、企業会計基準のコンバージェンスに伴い個別財務諸表に適用される会計基準の制定・改廃が行われる場合にあっては、経済活動に対する新たなコスト・課税上の負担の増加につながらないよう、また、企業が過大な事務負担を負うことがないよう、法人税制において、確定決算主義の下、企業会計との調和を図りつつ柔軟に対応する必要がある。

5. グループ通算制度

令和 2 年度改正において連結納税制度からグループ通算制度への移行がなされ、令和 4 年度より適用が開始されている。グループ通算制度は、企業グループの一体的経営に資するという連結納税制度の導入目的を変更するものではないが、事務負担軽減を図るための簡素化の観点等から制度の見直しが行われたものである。この制度移行の趣旨を踏まえつつ、適切な制度運用が行われるよう注視していく必要がある。また、地方税における導入をはじめ、改正前より継続して議論されていた課題については、新たな制度の下でも運用実態を踏まえた検討が必要である。

6. その他

6-1 受取配当の益金不算入の見直し

法人が受け取る配当について、持株割合 3 分の 1 超の株式の配当の場合は、その全額が益金不算入、3 分の 1 以下 5% 超の場合にはその 50%、5% 以下の場合にはその 20% が益金不算入である。

法人税が所得税の前取りである限り、法人間の受取配当は、二重課税防止の観点から課税することには問題がある。さらにわが国の税制は、欧米諸国に比較しても厳しいものとなっており、国際的に調和した制度を検討する必要がある。

特に、関連法人株式等（持株割合 3 分の 1 超 100% 未満）の受取配当益金不算入に係る負債利子控除を撤廃することが望ましい。

なお、外国子会社からの受取配当金についても全額益金不算入とするとともに、外国子会社配当益金不算入制度における持株割合 25% については、諸外国の例も参考にこれを引き下げること等が必要である。

6-2 欠損金の繰越控除期間の延長等

法人税における欠損金の繰戻還付・繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度であり、諸外国にも存在する税制である。

大法人を対象とした欠損金の繰越控除制度における控除限度額は段階的に引き下げられた（平成 30 年度以降は所得の 50%）が、欠損金の繰越控除期間（9 年、平成 30 年度から 10 年）は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア（ともに無制限）に比較して短い。より長期間で法人税の負担の平準化を図る観点から、これを延長することが必要である。

さらに、現在、適用が凍結されている大法人に対する欠損金の繰戻還付制度について凍

結措置を解除するとともに、繰戻期間の延長を行う必要がある。

6-3 小規模企業税制

中小法人（資本金 1 億円以下）に対しては、15%の軽減税率（800 万円以下の所得に対して）の適用をはじめとして多くの優遇措置が講じられている。そのため、多額の所得があり、担税力が弱いとは言い難い中小法人も一律に軽減税率が適用されるほか、税負担減少のための減資、中小法人に対する優遇税制（少額減価償却資産の一括償却、経営強化・投資促進税制）を利用した節税などの問題も生じている。平成 29 年税制改正において中小法人の範囲につき一部見直しが行われたが、優遇措置を受ける中小法人の範囲や措置法による軽減税率等について引き続き検討する必要がある。

VII. 国際課税

（本項目については「国際課税に関する用語の説明」（本冊子末尾に記載）を併せてご参照下さい。本文中に*を付している用語につき説明しています。）

1. グローバル化時代の国際課税制度のあり方

経済・社会の国際化とデジタル化が進展する中、各国が異なる税制を立法し執行することにより、同一の経済活動に対して複数回にわたり課税が行われ、或いは全く課税が行われない状況が生じる。このような状況を解消するために、各国は国内法と租税条約*により対処してきた。特に租税条約に関しては、近時、二国間条約の改定が続き、多数国間条約を含む条約の効率的な見直しと情報交換等を通じた執行面の強化が行われてきた。

OECD/G20 では、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転)*最終報告書(2015 年 10 月)で積み残しとなったデジタル化への対応をまとめるべく、Inclusive framework on BEPS (BEPS 包摂的枠組み, IF)*を通じた国・地域間の協調が拡張している。今日の国際課税上の問題は、特定の国や地域のみによる解決は益々困難ないし不十分とならざるをえず、このような多国間のフォーラムでの合意形成を経た上で、国内法または租税条約（二国間または多数国間のもの）を通じて解決を図ることが望ましい。

最近の国際課税上の対応においては、税の抜け穴防止に力点が置かれてきたため、租税回避防止措置が重層的に用意され、デジタル化への対応と相俟って、企業の事務負担が相応に増している。しかしながら、BEPS 最終報告書への対応が一段落した今では、国際課税分野における中心的課題は、国際的二重課税を効果的に排除することであり、また投資交流を阻害しない税制の構築を図ることである。これと併せて、事務負担の軽減に資する配慮や見直しも行っていく必要がある。

2. 租税条約改正の推進

政府において租税条約の改正が積極的に行われている。経済のグローバル化とデジタル化が進展する中、国や地域間の二重課税を排除する租税条約は不可欠なものである。経済環境の変化に即応しつつ、経済交流が一層拡大するよう租税条約の新規締結、改定など環

境整備を図ることが重要であり、日米租税条約（2019年9月改正議定書発効）はもとより、経済関係が強まっているアジア諸国や今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正・締結交渉を推進する必要がある。

個別の議論では、役務提供、親子間の配当、使用料、貸付金の利子に対する源泉税免除や引下げ等の負担軽減措置と、移転価格税制に関する対応的調整義務*の条約への明記は、資本及び投資の交流に大きな役割を果たすことになることから、引き続き促進する必要がある。

既に幾つかの租税条約で、濫用防止規定の導入を終えているが、今後の更なる整備に当たっては、経済合理性のある取引には適用されないこととし、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されるように適用要件を明確にすべきである。

わが国では2018年7月に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」（BEPS防止措置実施条約）が発効している。また2023年中には、グローバル企業が物理的拠点を置かない市場国に一定の税収を確保させる、デジタル経済への対応に関する「第一の柱」（後述）の実現のための多数国間条約（MLC）の公開が見込まれている。このように、多数国間租税条約におけるグローバルな協調の重要性が増しているところ、そのための取組については、わが国の主体的な関与の下での更なる進展を期待したい。

なお、租税条約の締結や改定による条約ネットワークの拡充、国際課税に関する国際協議等の山積する業務への適切な対応は、日本の国益にかかわる重要な課題である。国際課税に関する行政担当部局の体制の一層の充実と人材の育成が望まれる。

3.外国税額控除制度*の見直し

わが国の外国税額控除制度は、外国法人税の額のうち、控除対象外国法人税の額とされるものに関し、所定の控除限度額の範囲で、納税者が同制度を適用し、国際的二重課税を排除するものである。

控除対象外国法人税の額から除かれる項目には、法人税法等において税を課されない金額に対し課された所定の外国法人税が含まれるところ、令和元年度・2年度改正でこうした除外項目への追加が続いた。わが国における制度の首尾一貫性を維持し、課税権を確保するための外国税額控除の制限は正当化されるものの、制度が過度に予防的となり、国際的に事業を展開するわが国の企業の競争力を損なうことがあってはならない。もし国際的に受け容れられ難い外国の税制や未解決の課題があれば、国際的な枠組みの中で見直しを促すことを通じた問題解決を図ることが望ましい。また、納税者が外国税額控除制度の適用対象となるか否かの予測可能性の確保も併せて重要となる。

控除限度額の管理に関しては、わが国は、一括限度額方式*を採用しつつ、控除枠の彼此流用（＝居住地国課税の阻止）を防止する措置を講じている。現行の一括限度額方式は合理的かつ簡素であり、これを維持する必要がある。ただし、国際的な二重課税をよりの確に排除するため、控除限度超過額、控除余裕額の繰越期間（3年）を延長するよう求めたい。

4.移転価格税制*の見直し

移転価格税制とその支柱を成す独立企業原則における主要な困難は、比較対象を見出したい無形資産取引等への適用にある。米国に先導されつつも、OECDでは利益に着目する価格算定方法*を開発するなどして移転価格ガイドラインに取り込み、各国の制度の調和を図ってきた。わが国では、令和元年度改正で、評価困難な無形資産取引に係る独立企業間価格*に関し、予測から乖離する結果を基に課税する場合の根拠規定（所得相応性基準）*のほか、キャッシュフローの割引計算による評価技法（DCF法）なども整備された。令和5年には、金融取引と費用分担契約*を中心に事務運営指針が見直され、最新のOECD移転価格ガイドライン(2022年改訂)に対応した。今後も、企業の実態と事務負担を十分に踏まえ、国際的取引を阻害しない実務指針の公表が期待される。また、従来から課題と目されてきた寄附金課税との線引き、取引単位のあり方、シークレット・コンパラブル*に対する透明性確保、国外関連者の定義などの問題に加え、伝統的な基本三法についても、引き続き取扱いの明確化や改善を図っていくことが望まれる。

執行面では、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」も平成29年に公表されるなど、近時、国税庁により運用の明確化が図られており、納税者・税務当局双方に資するものとして評価することができる。もっとも、予測可能性を確保することができる事前確認制度(APA)*、国別報告書等の文書化制度*、国際的二重課税が生じた場合における紛争解決の仕組みである相互協議制度(MAP)について、手続処理の促進や企業の事務負担に配慮するとともに、仲裁制度を含む税務当局間のネットワークの拡充を推進し、当局間の見解の不一致により企業が犠牲にならないようにする必要がある。

多国籍企業の関連者間取引に対する課税については、過少資本税制や過大支払利子税制を含め、今後とも多くの課題が発生してくることが予想される。国際最低課税額を含むデジタル経済対応の今後の税制との関わりも不明な点が少なくない。制度の合理性を維持し、課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、引き続き企業の実態を踏まえた適正な運用、制度の見直し等に取り組むことを期待したい。

5.外国子会社合算税制の見直し

平成29年度改正で、外国子会社合算税制（タックスヘイブン対策税制）*は、従来の仕組みを活かしつつも、外国子会社の税負担率が20%（いわゆるトリガー税率）未満か否かを中心に把握する制度から、一定の金融所得や実質的活動のない事業から得る所得、いわゆる受動的所得（特定所得）は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とする制度へと大幅な転換が図られた。併せて、ペーパーカンパニー（特定外国関係会社）に対する課税は強化された。その後も、実体のある外国金融持株会社は事業基準を満たすこととするなどの所要の整備がなされ

（平成30年度改正・令和元年度改正）、更に、特定所得とされる受取利子等の金額の精緻化や、特定目的会社等も二重課税の排除措置の対象に含める修正（令和2年度改正）もな

されている。

取引に着目した判定方法は、納税者の外国子会社への所得移転を効果的に防止できるルールとして BEPS 最終報告書で強調されたことを踏まえて、国内法に反映されたものであるが、主体単位の課税と所得種類に基づく課税とが併存し、制度の複雑化と企業の事務負担の増加をもたらすのみならず、合算対象となる法人とその所得の範囲が大幅に増加しているという指摘もある。国際最低課税額（令和 5 年度改正）に係る制度の導入が、制度の複雑化と事務負担の問題を一層増幅させることが懸念される。

本制度により、日本の国際競争力と日本企業の経済活動に支障が生じないようにすることが肝要である。令和 5 年度改正で、特定外国関係会社が合算課税を受けない租税負担割合を 27%以上に引き下げたことは評価できる。今後とも、本制度の影響を把握しつつ、外国子会社を介した経済的合理性のある活動が合算課税を受けることがないように適宜見直しを行うとともに、通達等の公表を含めて納税者へ効果的に情報やガイダンスを提供し、納税コストの最小化を目指すことが重要である。なお、制度上に従来から残る課題である、非課税所得の範囲等の租税負担割合の取扱い、組織再編成（現物分配を含む）及びグループ企業内の資産移転等があった場合の取扱いなどに関しても、引き続き明確化を図っていく必要がある。

6. デジタル経済の進展への適切な対応

進展するデジタル経済に関する課税問題*に関しては、OECD が G20 の支持を受けつつ主導し、2021 年 10 月には、IF の参加国の殆どが新たな制度の骨格に合意した。IF において、(1)課税が行われる国・地域へのネクサス（結びつき）と利益配分に関する原則、及び、(2)無税・軽課税国への利益移転への対抗、という二つの柱が、長期的解決のための課題と目されてきた。こうした二つの柱の下で、具体的な制度の構築に至るための様々な論点に関し、各国の利害や主張が異なる中、わが国は、国際的な枠組みにおける合意形成を促し、また牽引する役割を果たしてきた。

第一の柱では、多国籍企業の利益率 10%超の部分のうち 25%に対する課税権が市場国に認められることになり、2023 年中の多数国間条約(MLC)の公開（署名）、2025 年中の発効を目指している。第二の柱に関しては、全世界的な最低税率を 15%（国別）とする旨の合意が形成され、2022 年に各国国内法を改正し、2023 年（一部は 2024 年）の実施が目標とされている。わが国でも、令和 5 年度改正で、まず第二の柱のうち所得合算ルール(IIR)に関する国内法整備として、所定の総収入金額が 7 億 5000 万ユーロ（円換算額）以上である特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対し、地方法人税額と合わせて国際最低課税額の負担を求める制度が法人税法 82 条以下に導入され、令和 6 年 4 月以降開始事業年度からその適用が始まる。

国際最低課税額に係る新制度は、申告に要する精査で使用するデータは外国子会社合算税制のそれとは異なり、また、そこで要する分析も広範囲かつ高難度のものであるため、納税者の事務負担の著しい増加が懸念される。適用開始後は、国際合意の範囲内で、外国子会社合算税制との整合性に配慮しつつ、制度の簡素化と納税コストの最小化を図ってい

くべきである。

今後、第一の柱に関する国内法整備が行われる場合にも、既存の制度や国際課税上の諸原則との関係の整理を含め、細部の構築には相応の慎重な検討が不可欠となる。また、各国の具体的な制度が、曖昧な要件の下で、各国に多くの裁量を残し、重要な差異を生じることになれば、新たな国際的二重課税や過大な事務負担の発生源となる可能性もある。わが国でも、国際的な調和を優先しつつ、課税要件を明確にして企業の事務負担と理解可能性に十分に配慮する必要がある。既に一部の国や法域で導入されているデジタル課税等の独自措置に対しては、第一の柱における合意の実現をもって確実に撤回されるよう引き続き働きかけていくべきである。

7.その他検討課題

国際課税については、今後検討の余地がある項目がその他にもあることを付言しておく。例えば、暗号資産取引の増大を含むデジタル化への対応、情報交換の更なる進展といった課税上の問題への OECD 等における先端的な取組については、適宜納税者との適切な情報共有や意見交換の機会が維持されることを期待したい。

VIII.消費税

1.公平性・透明性の向上

財政の健全化を進めるとともに、今後の社会保障費の増加にかかる財源を国民が広く負担するものとして消費税の充実強化が不可欠であるが、消費税率引上げは「安心、安定した国民生活」を築くために必要なものであることを国民に十分説明し、理解と納得を深める努力を尽くす必要がある。そのためにも、消費税の公平性と透明性を向上させなければならない。これまでの税制改正によって、事業者免税点の引下げ、簡易課税制度の適用上限の引下げ等が行われ、消費税の公平性・透明性は高まったと考えられる。しかし、消費税制度に対する国民の信頼をさらに高めるためにも、中小事業者の事務負担には配慮しながら、事業者免税点制度や簡易課税制度について見直す必要がある。

令和 5 年 10 月からインボイス制度が実施される。インボイスは、売手が買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段であり、複数税率の下での正確な税額計算、消費税制度の透明性の向上に資するものである。

インボイス発行事業者となるかどうかは各事業者が選択すべきことではあるが、免税事業者の存在は転嫁の透明性など消費税に対する国民の信頼性にもかかわる問題であることから、政府においては小規模零細事業者がインボイス発行事業者への転換について適切に判断・選択できるよう、引き続き、制度の周知、相談・指導などに取り組んでいく必要がある。

インボイス制度の導入後も、インボイス発行事業者以外からの課税仕入れについては 6 年間にわたって控除が段階的に縮小される経過措置が講じられており、さらに、令和 5 年度改正において、インボイス発行事業者となる小規模事業者に対する税負担の軽減措置、中小事業者向けの事務負担の軽減措置が追加された。これらの措置はインボイス制度の円

滑な導入・実施のための時限的な対応としてはやむを得ないものと考えられるが、制度の公平性、信頼性の観点から、それぞれの適用期限をもって解消されるべきである。

2. 低所得層への対応

消費税の軽減税率制度は低所得層への配慮を目的として、税率 10%への引上げ時から導入された。しかしながら、軽減税率（複数税率）の適用については、公平、中立、簡素の観点から様々な弊害があるだけでなく、本来の税収を得るためには標準税率を更に高めなくてはならない(図表Ⅷ-1 参照)など、問題も多い。

現在、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び「定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞」が軽減税率の適用対象とされているが、軽減税率の適用対象が安易に拡大しないように、その基準を明確なものとし、厳格な歯止めを設けるべきである。現行の対象品目についても、軽減税率の適用対象として国民の理解と納得が得られているか否かを含め、常に対象の見直し等を検討していくことが重要である。

なお、消費税の税収は社会保障に用途が限定されており、その受益面を考慮するなら低所得層に極めて有利な効果をもたらしていることを付言しておく(図表Ⅷ-2 参照)。

3. 消費税の適正な転嫁とインボイス制度の円滑な運用のための環境整備

消費税は、取引価格を通じた転嫁により最終的に消費者が負担することが予定されている税であることから、消費税の円滑かつ適正な転嫁のための環境整備を行うことが重要である。

政府においては、国民への広報も含めて、消費税の転嫁拒否行為の防止、価格表示の適正化に取り組むことが必要である。特に、インボイス制度の実施を契機として、免税事業者とその取引先との間で取引条件の見直し等が行われる場合には、独占禁止法（優越的地位の濫用）や下請法に抵触する行為が行われないう、注意喚起・相談を含めて事業環境の整備に取り組む必要がある。

IX. 地方税

1. 地方財政の規律確保と地方税改革

地方公共団体の財政責任を伴った地方分権社会を実現するためには、行政サービスにおける受益と負担の連動を強める必要がある。そのためにも、地方税改革に当たっては、地域行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要がある。

現行の地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、長期的には全体の税収を確保しつつ、課税標準が重複する税目の統合や零細税目の廃止など、抜本的な地方税改革を検討する必要がある。

地方税制では、道府県税を中心に法人課税の比重が大きくなっているだけでなく、法人には多くの税目が課されている。そのため法人課税の複雑化や課税ベースの重複という問題が生じている(図表Ⅸ-1(1)参照)。法人は法人事業税、法人住民税以外にも、多くの税を負担している(図表Ⅸ-1(2)参照)。

特に法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割等は応益負担といえるか疑問であるが、平成 28 年度改正において、大法人については法人事業税の所得割の税率を引き下げるとともに、外形標準課税の拡充等が行われ、応益課税の原則に沿った改革も進められている。

地方税制度におけるもう一つの問題は地域間の税源偏在である(図表IX-1(3)参照)。なかでも偏在度合の大きい地方法人二税については、法人住民税法人税割の一部を地方法人税(国税)として地方交付税の財源とするとともに、法人事業税の一部を特別法人事業税(国税)として人口基準で都道府県に配分するという偏在是正措置がとられている。

なお、近年の電子商取引の拡大やフランチャイズ制度などの経済取引・事業形態の変化は、税収面でも更なる東京一極集中をもたらすこととなるため、地方法人課税における分割基準の見直しや税源偏在の是正措置のあり方についても検討が必要になると考えられる。

こうした中で、地方行政サービスを安定的に提供するための財源確保といった観点にも配慮しつつ、応益課税の原則に沿った地方税制度全体の再構築について検討する必要がある。

2. 住民税

個人住民税は「地域社会の会費」的性格を最もよく表していることから、地方の基幹税として今後さらに拡充を目指す必要がある。「負担分任」の原則を強化するためにも、課税ベースを見直すとともに、個人住民税均等割については税率を引き上げることが望ましい。

法人住民税については、大都市では重要な財源となっているが、均等割が地域における「会費」的な役割を果たしているのか、赤字法人が 6 割を超える現状において法人税割が利益法人にしか課税されていないことが望ましいのか等の点を踏まえ、他税への整理統合や国への移譲を含めた検討を行う必要がある。

少なくとも、現行の法人住民税が存続する間は、欠損金の繰戻し還付制度、外国税額控除の控除未済額の還付制度、グループ通算制度については、法人税法上の取扱いと整合性のある税制とする必要がある。

3. 事業税

応益課税の原則の観点から大法人について所得割を引き下げ、外形標準課税を拡充したことは評価する。しかし、事業税における所得割はそもそも応益課税といえるか疑問である。更には、現行制度は所得割、付加価値割、資本割が併用されるなど、仕組みが複雑であるといった問題がある。応益課税の原則と税制の基本である簡素化に照らして、整理統合などの検討を行う必要がある。

現行の外形標準課税制度は、赤字法人にも課税されるものの、課税法人を資本金 1 億円超としているために、適用対象は大法人に限られている。行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点から、一定の配慮を行った上で、中小法人に

も適用対象を拡大する必要がある。

なお、特定業種に適用されている収入金額基準については、令和2年度改正等において一部見直しが行われたが、公平性、中立性の観点から、そのあり方を引き続き検討していくべきである。

4.固定資産税

固定資産税（土地）については、依然として、地域による税負担に隔たりが存在している(図表IX-4(1)参照)。なかでも、大都市圏に所在する商業地等の税負担が高くなっており、現行70%とされている「負担水準」の上限を引き下げる必要がある。また、住宅用地は課税標準の特例措置により税負担が軽減されていることから、隣接する土地であっても、住宅用地と業務用地とでは税負担に大きな差が生じている(図表IX-4(2)参照)。土地に係る固定資産税については、今後においても、行政サービスや財政の状況等を踏まえた上で、商業地に適用されている据置特例、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、税負担の均衡、適正化措置を講ずる必要がある。

家屋の課税価格は現在、いわゆる再建築価格方式によって算定されているが、この事務を執行するためには多大な事務量が必要である。一方、納税者にとっても算定の仕組みが分かりにくくなっている。事務量の大幅削減による行政の効率化と評価の客観性の観点から、家屋の評価を取得原価に改めるなど、評価方式について検討する必要がある。

償却資産への課税については、応益性を根拠として課税されているものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である(図表IX-4(3)参照)。

償却資産については、近年の税制改正で、中小企業者等に対して、一定の機械及び装置の固定資産税について負担軽減措置が創設・拡充されているが、投資促進を図る観点から大法人を含めて課税対象の段階的縮小、廃止を含めて検討する必要がある。

なお、少なくとも、償却資産の評価（償却方法、残存価額）を法人税法の取扱いに合わせる必要がある。

5.事業所税

事業所税は、人口30万人以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税である。

しかし、人口や企業の大都市集中が続き、それに伴って発生する行政需要への対応が求められた昭和50年の創設時に比べて、現在では大都市の行政課題は大きく変化している。この点を踏まえ、応益原則に基づく地方法人課税の抜本的改革の中で廃止を含めて見直す必要がある。

6.法定外税と超過課税

法定外税は、地方の課税自主権の具体的な行使であるが、その新設又は変更にあたっては、受益と負担のバランスの観点から納税者に対する十分な説明が行われ、理解が得られる必要がある。

標準税率を上回って課税する、いわゆる超過課税については、法人住民税、法人事業税といった法人分が中心であり、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で一部の地方公共団体が実施しているに過ぎない(図表IX-6 参照)。個人にとって負担感のない法人の超過課税に依存することは、安易な行財政運営に結びつくことに留意する必要がある。

また、超過課税や不均一課税については、地方公共団体ごとに統一性がなく、数多くの地方公共団体にまたがって活動している法人にとっては、これらの存在が納税コストの増加につながっている。企業活力を強化するためにも、恒常化している超過課税も含めて、その必要性についてゼロベースからの検討が必要である。

7.申告・納税方法の見直し

地方分権社会においては地方税の役割が大きくなるだけに、納税者の理解を得るためにも、税制及び申告・納税などの税務手続の簡素化、利便性の向上の重要性は増大する。

現行地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、企業等の事業活動が広域化し、かつ、多様化している点を考慮すると、地方公共団体ごとに納税事務を行うことは煩雑であり、事務負担も大きくなる。地方税ポータルシステム(eLTAX)、地方税共通納税システムの稼働により、全国の都道府県、市町村に対して、申告を電子的に送信し、一括納付する環境が整備されているが、今後においても、対象税目・手続、利用可能金融機関の拡大など、更なる利便性の向上が望まれる。

X.その他の税

1.印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書(領収書)などの文書に課税されるが、一方、インターネット上の電子商取引やデータによる電子書類は、印紙税の課税対象とはならない。インターネット販売の拡大など、経済取引のペーパーレス化が進行する中で、こうした課税上のアンバランスはますます大きくなっており、公平性・中立性の観点から問題であることから印紙税自体の廃止について検討する必要がある。

2.自動車関係諸税

自動車に対しては、取得、保有、利用(走行)の各段階でいくつもの税(国税・地方税)が課されており、税体系が複雑で、国際的にみても負担水準が高くなっていたことから、税制の簡素化、税負担の軽減の観点から見直しが行われてきたところである。

その際、道路利用による受益者負担・道路損壊等に対する原因者負担としての性格に加えて、環境性能に優れた自動車の普及を促進する観点から、エコカー減税(自動車従量税)、グリーン化特例及び環境性能割(自動車税・軽自動車税)といった政策税制が導入さ

れている。

今後においても、カーボンニュートラル目標の実現と整合的なものとなるよう、車体課税については、環境性能に応じた課税制度の対象範囲、税率等の見直しを実施するとともに、電気自動車の普及等を見据え、燃料課税も含めて自動車関係諸税の課税の考え方、体系の再構築について検討する必要がある。

3. グリーン社会の実現と税制

わが国は、グリーン社会の実現を目指し、成長戦略の柱に経済と環境の好循環を掲げ、2050年までに温室効果ガスの排出量を実質ゼロにするカーボンニュートラル(CN)を宣言した。GXに向けた取組の成否が企業・国家の競争力に直結する時代に突入しており、カーボンニュートラル目標の達成と産業競争力の強化、経済成長を同時に実現させていく必要がある。

こうした観点から脱炭素型社会経済構造への移行が円滑に行われるよう、官民連携の下、GX関連投資を計画的に行っていく必要があり、政府においても、環境保全に対する効果、経済に与える影響、国際的な動向なども踏まえつつ、適切な規制・支援を実施していくことが求められている。

炭素排出に値付けをする経済的手法については、各主体の行動変容を促すとされる一方、カーボンニュートラルの実現に向けた民間企業の投資・イノベーションの原資が奪われることやエネルギーコストの上昇による国民の負担、産業の国際競争力への影響への懸念等も指摘されていることから、企業、家計等のカーボンニュートラルに対する主体的な取組へのインセンティブとなり、イノベーションや投資を促進し、持続的な経済成長に資するものとなるよう、他の政策手段との組合せも含めて十分な検討が必要である。

本年2月に制定された「GX実現に向けた基本方針」（閣議決定）、6月に成立した「GX移行推進法」では炭素に対する賦課金・排出量取引制度の導入など「成長志向型カーボンプライシング構想」が盛り込まれている。

わが国では、すでに石油石炭税（国税）に上乗せ（炭素価格 289 円/tCO₂）する形で「地球温暖化対策のための税」（温対税）が導入されており、炭素に対する賦課金の導入に当たっては、事業者の予見可能性を確保しつつ、既存の温対税との関係も含めて導入時期や対象範囲、負担水準、使途など、適切な制度設計が行われる必要がある。

なお、温室効果ガス排出のコストは、国民すべてが広く負担すべきものであることから、炭素価格の製品価格への転嫁を確保することが不可欠である。

地球温暖化問題に対しては、国民的規模での主体的な行動変容、経済・産業構造の転換を促進するとともに、わが国の環境技術を活用し、発展させることにより、経済成長と世界的な環境問題解決に貢献することが重要である。このため、地球温暖化対策、環境改善及びその技術革新に係る投資、研究開発を促進する税制措置を拡充し、わが国産業の国際競争力を維持・向上しつつ、更なる省エネ・代替エネルギー利用の推進と省エネ・脱炭素技術の向上を図る必要がある。

XI.納税環境の整備

1.租税教育と税に関する情報提供

租税は、国民生活に不可欠な財政活動を財源面で支える重要なインフラであるだけでなく、民主主義の根幹である。また、憲法で国民の義務として納税が定められているように、社会の構成員が共通の費用を分担し、持続可能な社会を作っていくことは、民主国家の維持・発展にとって欠かせないことである。しかし、わが国においてはこうした意識が十分に浸透しているとは言えない。

租税の意義・役割や納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として税を納め、その使い道に関心を持ち、さらには納税者として納税環境や社会・国のあり方を主体的に考えるという自覚を育てることが重要である。

文部科学省の新学習指導要領に基づき、**2022** 年度から新たな必修科目「公共」が始まり、高校生が財政と社会保障に関連づけて理解を深める機会ができたほか、各地において、国・地方公共団体と教育関係者、さらには税理士・民間団体等により組織される「租税教育推進協議会」を通じて、学校への出前授業や副読本の作成などが行われており、こうした財政・租税教育に対する取組をさらに充実させていく必要がある。教員自らが財政や租税に関する知識・理解を深め、学校の正規授業の中で財政・租税教育が行われることが理想であり、教員向けの研修会の開催、租税教育に関する情報や事例集の提供など、財政・租税教育が確実に実施される環境の整備を図ることが重要である。

財政・租税教育とともに重要なことは、国や地方公共団体の行政運営の中で税に関する情報をわかりやすく提供することである。税務の取扱いや手続に関する情報のみならず、わが国における財政活動の受益と負担の関係性を理解し、国民の納税意識を高めるためにも、様々な媒体を活用して有益な情報を提供することが重要である。

今後とも、国民に対して、財政の現状及び税に関する情報提供や租税教育の機会を増加させ、意識改革に取り組んでいくことが肝要である。

2.税務に関するコーポレートガバナンス

上場企業を中心に、会社法や金融商品取引法等に基づき、コーポレートガバナンスコードやスチュワードシップコードへの取組が進んでいる。その中で、税務に関するコーポレートガバナンス（以下「税務 CG」という。）についても、トップマネジメントの関与・指導の下に、経理・監査部門の管理運営体制の整備・強化、税務・会計手続の整備・運用や、関連する人材育成等に力を注ぐといった、企業ごとの実態に即した取組が進展している。また、ESG 経営、ステークホルダーに対する説明責任の観点から、税務に関するコンプライアンスポリシーやガバナンス体制について開示を行う企業が増加している。多数のグループ企業を擁し、グローバルに事業展開している企業グループにおいては、親会社の適切な関与・指導の下にグループ全体の税務 CG を更に充実させていくことが重要である。

税務当局においては、企業の税務 CG に対する取組を確認・評価し、税務リスクに応じ

た管理・調査を行うなど税務執行に活用する取組を進展させており、一定の評価ができる。引き続き企業の税務 CG への取組の実態を尊重し、企業のトップマネジメントへの働きかけを含め、税務コンプライアンスの一層の充実を図ることにより、税務リスクの縮減及び税務執行の透明性の確保に配慮することが必要である。

3.行政コストの削減と納税者サービスの拡充

3-1 社会保障・税番号制度

マイナンバー制度は行政の効率化、国民の利便性の向上、公平・公正な社会の実現のための社会基盤となることが期待されているものである。平成 28 年 1 月から行政機関や地方公共団体において、税、社会保障、災害対策の 3 分野での利用が開始されたが、税務分野ではマイナポータルを活用した税務手続の利便性の向上が図られているほか、申告・課税資料等の名寄せ、突合がより正確・効率的に行えることで所得把握の正確性が向上し、適正・公平な課税につながっている。

今後、預貯金口座へのマイナンバーの付番（紐付け）の拡大や公金受取口座の登録が進められ、個人の所得や資産等に関する情報が電子化され集積されることで、課税・徴収事務の更なる効率化が期待されるとともに、各種の給付金等を必要な人に迅速に届けることも可能になる。

さらに、給付付き税額控除など、税と社会保障の総合的な制度設計を進めるに当たっても、さまざまなデータの収集と分析が必要であり、そのためにもマイナンバーの普及と活用が不可欠である。

本年のマイナンバー法改正により利用可能な事務の範囲拡大、行政機関間の情報連携の拡大・迅速化などの措置が講じられたが、マイナンバー制度の運用に当たっては、国民の不安を払拭し信頼を確保することが重要であることから、国・地方公共団体は、システムの適正かつ確実な運用体制を構築するとともに、個人情報の厳正な管理、情報セキュリティを徹底することが望まれる。

3-2 申告・納税手続の電子化

国税・地方税の電子申告・納税制度については、納税者の利便性が非常に高く、申告・納税手続の正確化・迅速化にも大きく貢献することが期待されているので、利用者のニーズを積極的に吸い上げ、利用率向上を図っていくことが必要である。

e-Tax について、スマートフォンやタブレット端末からの利用拡大や添付書類のイメージデータによる提出を可能とするなど機能の改善・充実が急速に進展しており、平成 30 年度改正では大法人の電子申告の義務化もなされた。地方税においても、地方税ポータルシステム(eLTAX)に全ての地方公共団体が接続することにより、複数団体への個別の申告・申請等が不要となり、コストの低減や業務の省力化が図られている。

今後とも、法定調書の提出や納税証明書の取得、源泉徴収義務者における年末調整事務などを含めた各種の税務手続のデジタル化を徹底することで、納税者の利便性の向上、納税コストの低減、税務当局における課税・徴収事務の効率化・適正化が実現することを期

待する。

国税の納付についても、インターネットバンキングやダイレクト納付（e-Tax による口座振替）など、納付手段の多様化が進展している。地方税についても「地方税共通納税システム」により全国一括納付が可能となっており、対象税目、利用可能金融機関の拡大などにより、利便性の向上が図られることが期待される。納付手段の多様化・キャッシュレス納付の拡大は、納税者の利便性の向上に加えて、収納機関・金融機関の業務の効率化にも寄与するものであり、国税・地方税をはじめとして公金全体について普及拡大を進めることが重要である。

また、電子帳簿保存制度については、税務署長の事前承認制度の廃止など、適用要件の緩和等が図られてきたが、今後とも、情報セキュリティの確保に万全を期した上で、経理のデジタル化による生産性の向上、記帳水準の向上等に資するものとなるよう、企業の実態に即した見直しを加えていくことが必要である。

さらに、電子帳簿保存制度に加えて、電子インボイスの普及により、税務手続のみならず、事業者間における受発注、請求、決済等の一連のプロセスのデジタル化を進展させることで、企業のバックオフィス業務の効率化、生産性向上につなげていくことも重要である。

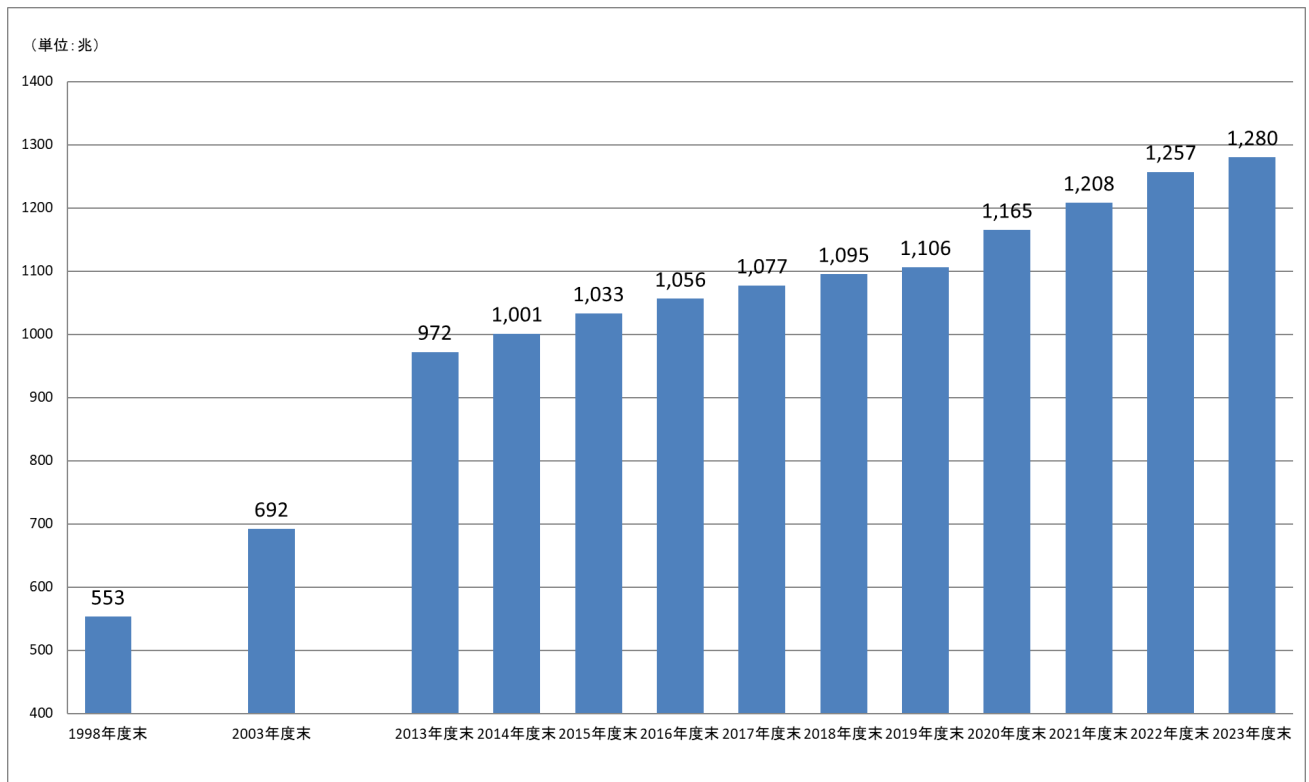
3-3 国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提となる。近年、地方税の滞納繰越分の徴収率は改善傾向にあるが、それでも地方税の滞納繰越分の徴収率は過去に比べると低水準である(図表XI-1 参照)。地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。

国と地方公共団体、あるいは地方公共団体相互間の税務行政上の連携・協力は、適正・公平な課税の実現、徴税体制の効率化のみならず、納税者の利便性の向上、事務負担の軽減の観点からも一層強化されなくてはならない。税務行政のデジタル化を進める中で、国と地方との間のデータ連携、情報共有、提出先の一元化・ワンスオンリー化などを推進すべきである。また、業務の性格やセキュリティに配慮しつつ、徴税業務の民間委託についても前向きな検討が必要である。

参 考 資 料

図表 I－1(1) 国及び地方の長期債務残高

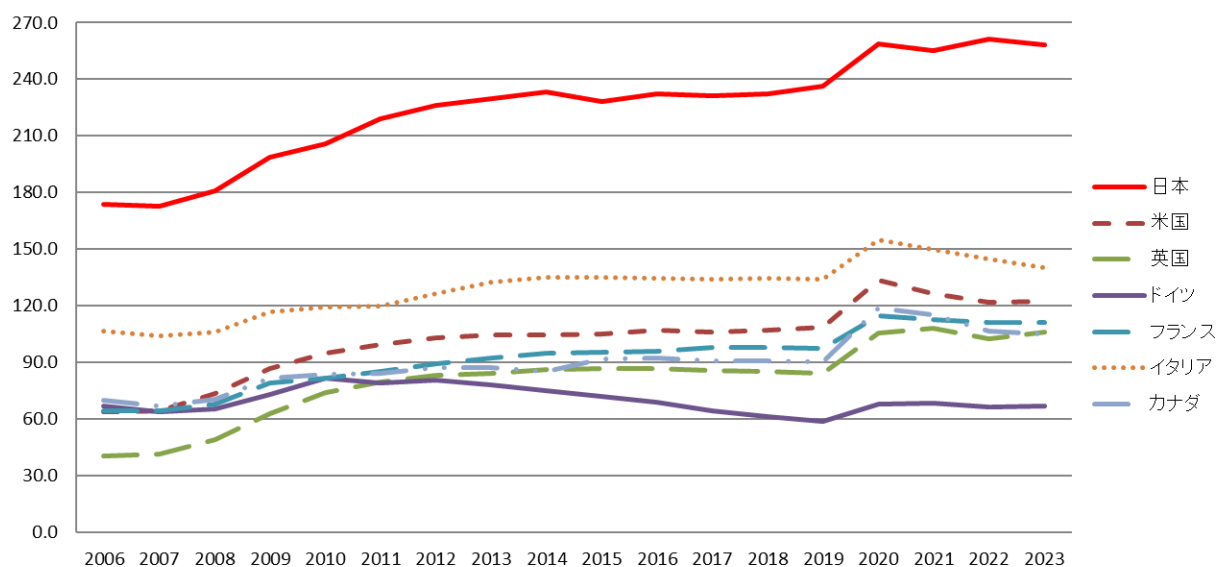


(出典) 財務省資料より日本租税研究協会 作成

(備考) 長期債務は、普通国債、借入金、地方債等の合計額である。

- ・ 国及び地方の長期債務残高は 1998 年度末時点において 553 兆円であったが、2014 年度末には 1,000 兆円を超過し、2023 年度末では 1,280 兆円（対 GDP 比 224％）に達する見込みである。

図表 I - 1 (2) 財政事情の国際比較 ― 債務残高の対 GDP 比の推移



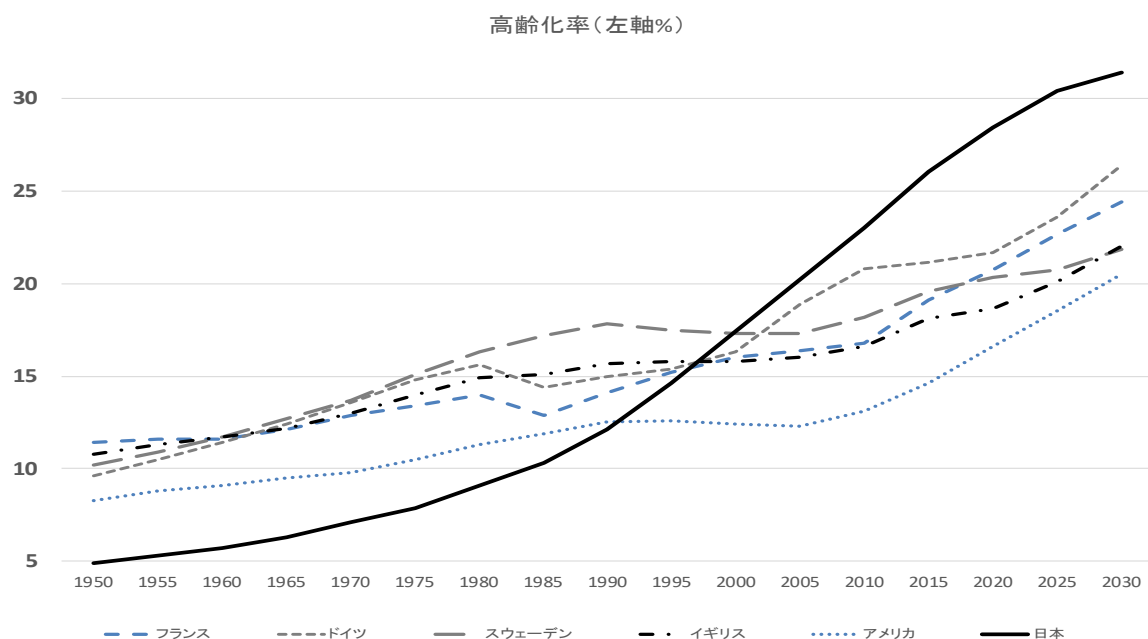
(注) 数値は一般政府ベース

(資料) 財務省「債務残高の国際比較(対 GDP 比)」及び IMF “World Economic Outlook Database” から、日本租税研究協会にて作成。

・ 債務残高の対 GDP 比率を見ると、わが国の財政事情は主要先進国の中で最悪である。

財政赤字は将来世代への負担の先送りであり、受益と負担の関係を断ち切り不公平を生むばかりか、マクロ経済にも重大な影響を及ぼしかねない。

図表 I - 2 高齢化の進行



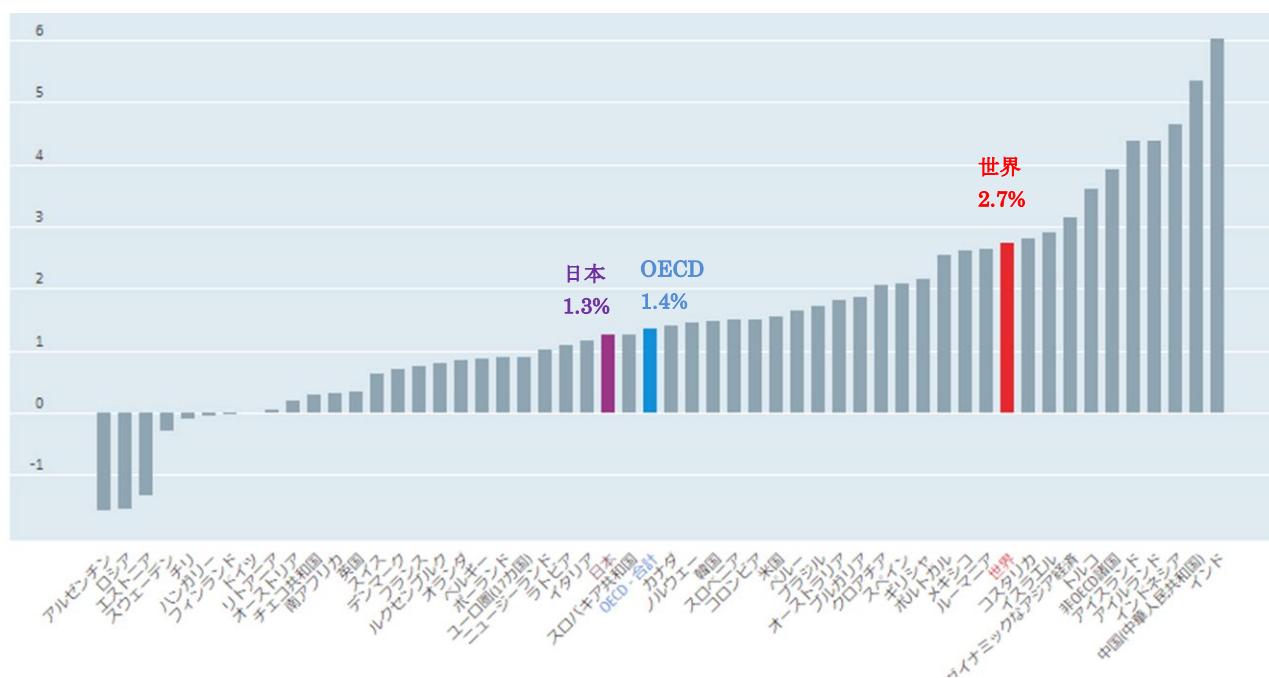
(資料) 国立社会保障・人口問題研究所『日本の将来推計人口(全国)』及び国際連合” United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Population Division (2022). World Population Prospects 2022, Online Edition.” より日本租税研究協会作成。

・ わが国では 65 歳以上人口比率(=高齢化率) は 2020 年には 28.4%となっており、30 年には 31.6%に達すると予測されている。同じ 30 年には、アメリカ 20.5 %、イギリス 22.0 %、ドイツ 26.4 %、フランス 24.4 %、スウェーデン 21.8 %という予想であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

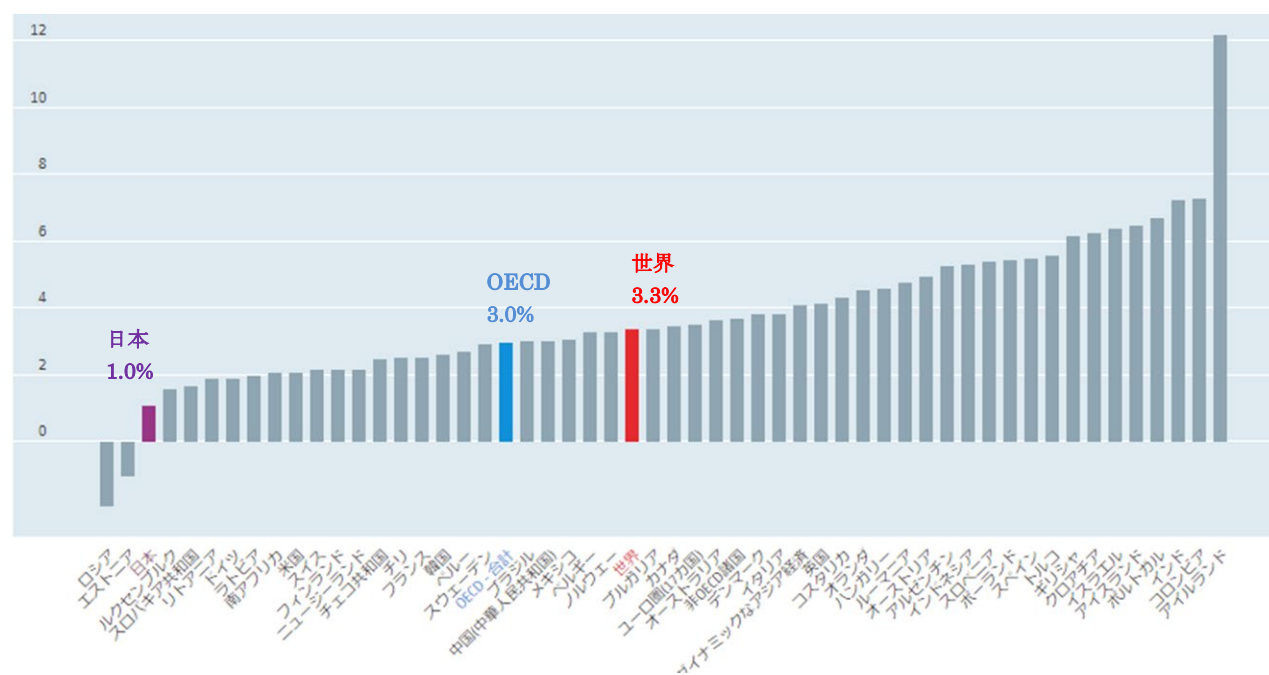
図表 I - 3 経済成長率見通しの国際比較 (2022、2023)

(資料) OECD (2023), Real GDP forecast (indicator). doi: 10.1787/1f84150b-en (Accessed on 04 July 2023)

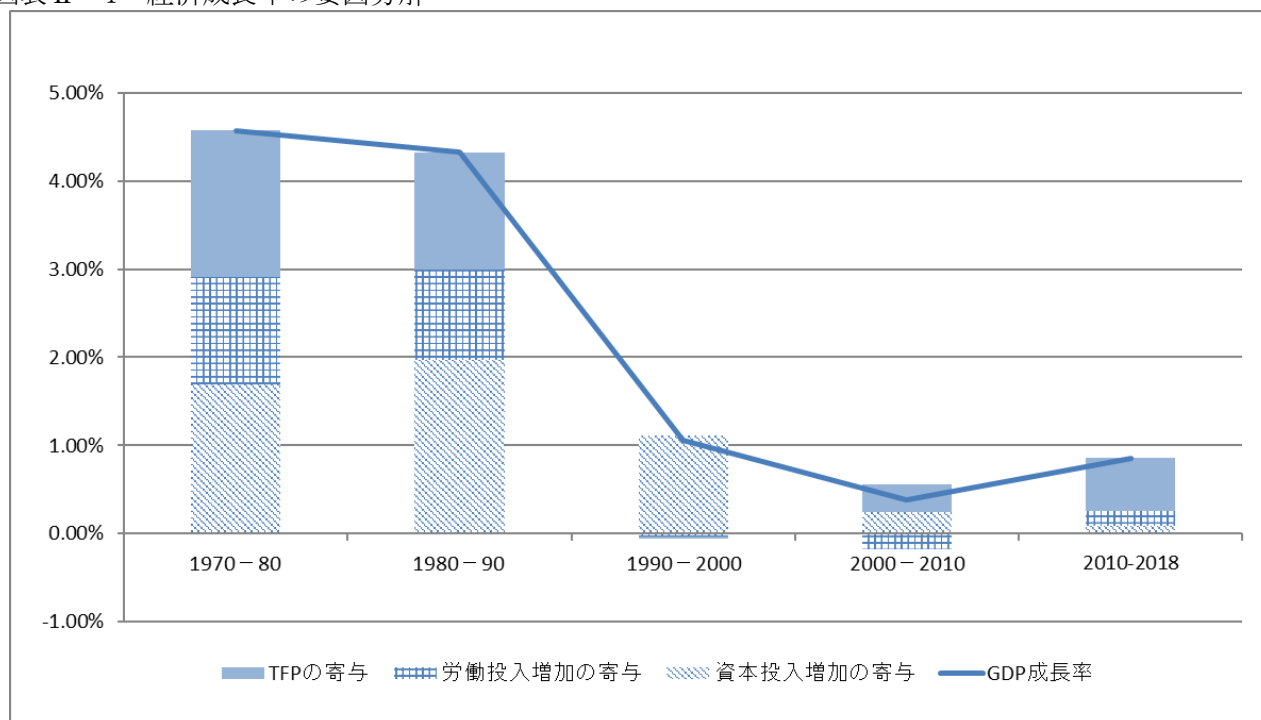
2023 年



2022 年



図表Ⅱ－1 経済成長率の要因分解



(資料) 2000年までのデータはJIPデータベース2015を、2000年以降のデータについてはJIPデータベース2018年を便宜的に参照している。

データ推計方法の差異等については、独立行政法人経済産業研究所 <https://www.rieti.go.jp/jp/database/JIP2018/> を参照されたい。

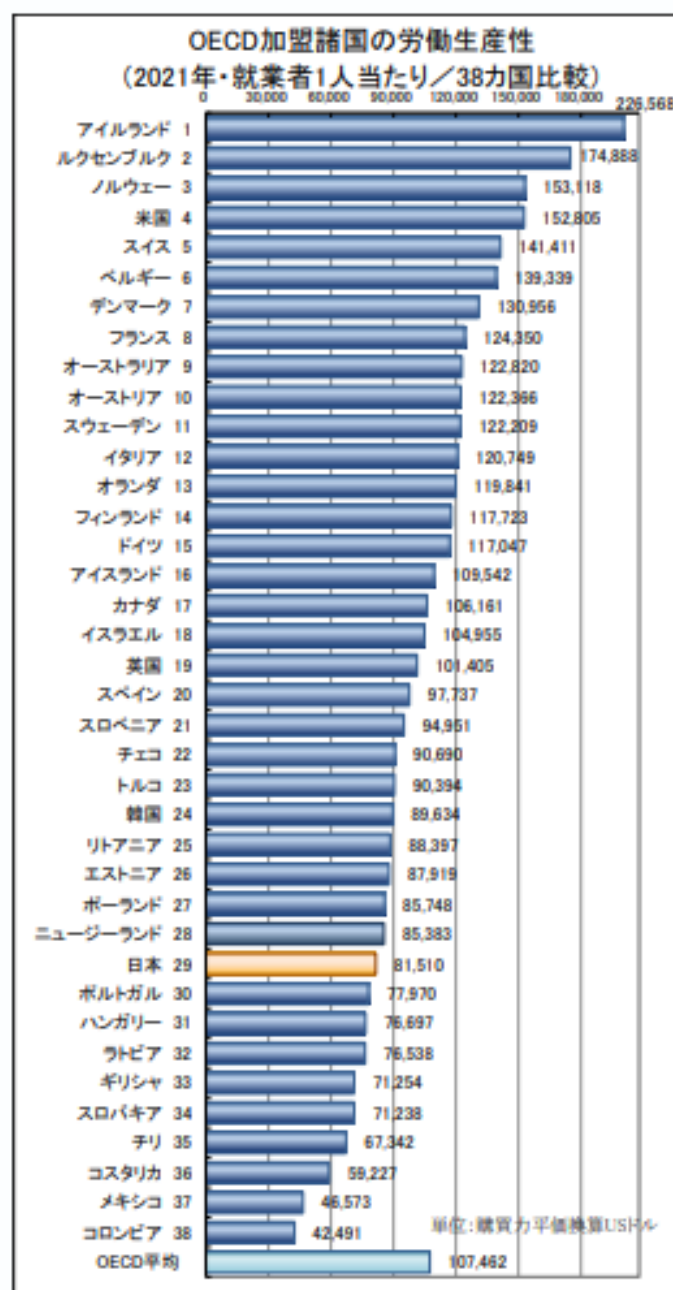
- 日本経済の1970年から2018年までの平均経済成長率（GDP成長率）の要因分解である。1990年までは5%弱のGDP成長率を達成したが、1990年代に入り、経済成長は1%を割込み、構造的に低迷している。

成長率低下の要因は、第一として労働投入の減少であり、1990年代までは労働投入増加の寄与が1%以上であったのに対し、以降は0%近傍で推移している。

第二は、1990年代以降の生産性（TFP寄与度）の急激な低下であり、1990年代までは1%を超えていたが、1990年代以降は大きく落ち込んだ。2010年以降回復が見受けられるものの、生産性向上の重要性は明らかである。

	1970－80	1980－90	1990－2000	2000－2010	2010－2018
GDP成長率	4.57%	4.32%	1.05%	0.38%	0.86%
労働投入増加の寄与	1.22%	1.02%	－0.03%	－0.17%	0.17%
マンパワー増加	0.32%	0.40%	－0.56%	－0.49%	0.16%
労働の質向上	0.90%	0.62%	0.52%	0.31%	0.01%
資本投入増加の寄与	1.69%	1.97%	1.11%	0.25%	0.09%
資本の量の増加	2.19%	1.56%	1.04%	0.12%	0.05%
資本の質向上	－0.50%	0.41%	0.07%	0.13%	0.04%
TFPの寄与	1.66%	1.33%	－0.03%	0.31%	0.60%

図表Ⅱ－２ 労働生産性の国際比較（2021 年）



(注) OECD 加盟国の労働生産性水準を示したもの。

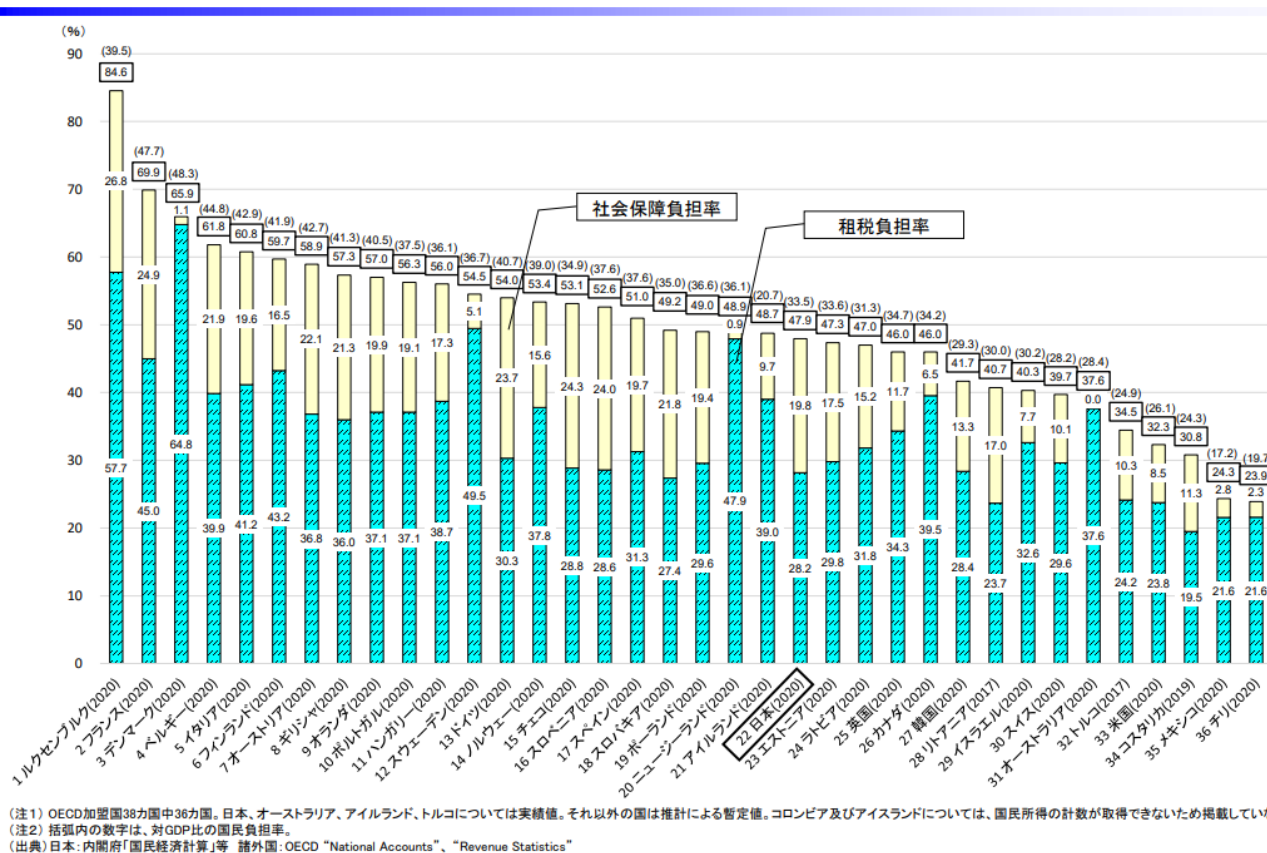
日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

(出所) 公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較」（2022 年版）

- ・労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD 加盟国中でも低位に属している。生産性は国民生活の豊かさを図る指標でもあり、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、民間資本ストックの増加、技術進歩の促進など、企業活動の活発化が不可欠である。

図表Ⅱ－3 国民負担の国際比較

－ OECD 諸国（36 か国）の国民負担率（対国民所得比、租税負担率と社会保障負担率合計）



（注1） OECD 加盟国 37 カ国中 36 カ国の実績値。

（注2） 括弧内の数字は、対 GDP 比の国民負担率。

（出典）日本：内閣府「国民経済計算」等 諸外国：National Accounts（OECD）Revenue Statistics（OECD）

（資料）財務省

・各国 2020 年（度）の数値。（除 リトアニア（2017）、トルコ（2017）、コスタリカ（2019））

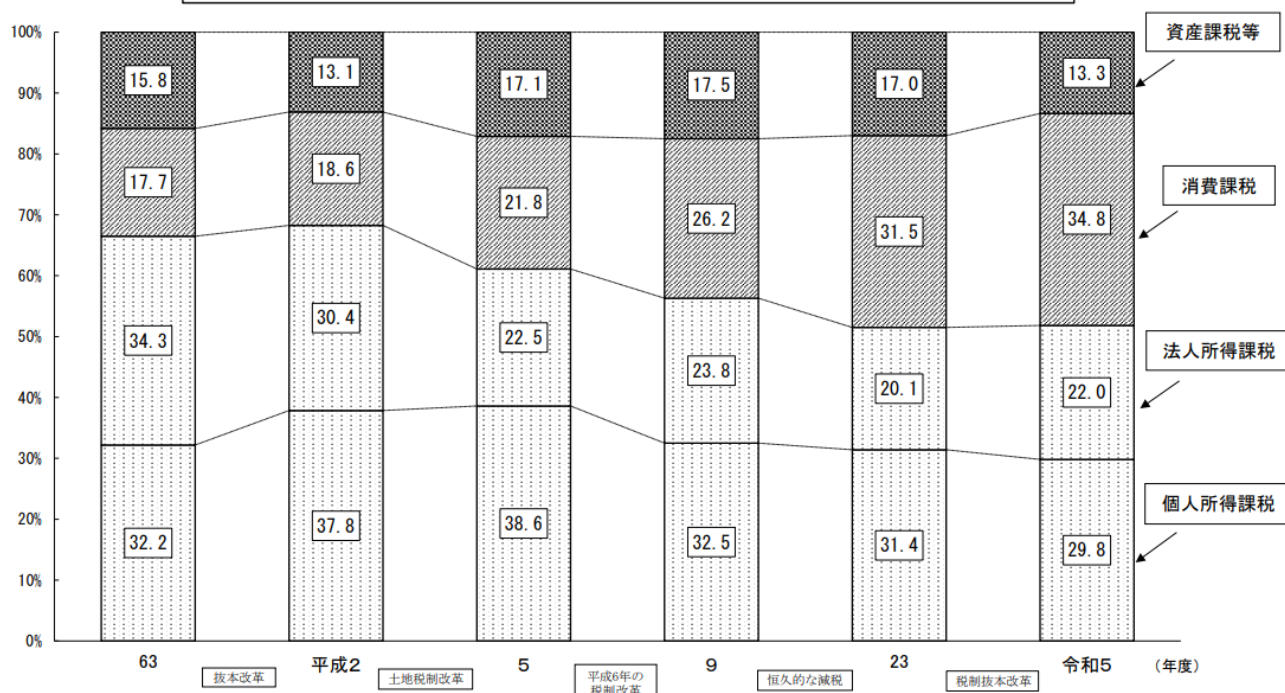
なお、日本の令和 5 年度（2023 年度）見通しでは、日本の国民負担率は 46.8%（租税負担率 28.1%、社会保障負担率 18.7%）である。日本は OECD 加盟国の中で中程度であることが分かる。

負担率を見る際には社会保障等による受益とのバランスを考慮する必要があるが、超高齢社会への移行に伴い負担率は上昇傾向である。

資料Ⅲ－1

(1) 所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税＋地方税）

各税目を個人所得課税、法人所得課税、消費課税、資産課税等に分類した上で、その税収が総税収(国税＋地方税)に占める割合を表しています。



(注) 1. 平成23年度までは決算額、令和5年度については、国税は予算額、地方税は見込額による。
2. 所得課税には資産性所得に対する課税を含む。

(資料) 財務省

(2) 所得・消費・資産等の税収構成比の国際比較

(%)

	個人所得 課税	法人所得 課税	資産課税	消費課税	その他
オーストラリア	42.0	17.1	9.8	26.3	4.7
オーストリア	34.9	7.8	2.2	43.2	11.9
ベルギー	40.6	11.3	11.7	36.4	0.0
カナダ	42.4	14.4	14.1	25.2	4.0
デンマーク	54.3	5.6	4.2	30.8	5.1
フィンランド	41.3	6.9	5.0	46.7	0.1
フランス	31.2	7.6	13.1	40.1	8.0
ドイツ	44.8	7.1	5.5	42.6	0.0
ギリシャ	23.0	7.9	11.5	56.0	1.6
イタリア	39.3	7.2	8.3	39.3	6.0
日本	31.9	20.3	13.9	33.4	0.5
ルクセンブルグ	36.1	17.0	14.2	32.6	0.1
オランダ	34.7	11.9	6.4	46.1	0.9
ニュージーランド	38.2	14.2	5.9	38.7	3.1
ノルウェー	41.0	8.7	4.8	45.2	0.3
ポーランド	23.4	10.2	5.8	54.9	5.7
ポルトガル	28.2	11.2	6.0	53.2	1.4
韓国	26.1	16.8	19.7	33.9	3.3
スペイン	38.0	8.6	10.7	42.7	0.0
スウェーデン	37.1	8.4	2.8	36.4	15.3
スイス	40.9	14.8	10.4	25.1	8.8
トルコ	18.8	12.4	6.3	61.2	1.4
英国	36.5	9.0	14.9	39.1	0.5
アメリカ	54.7	6.8	15.8	22.5	0.1

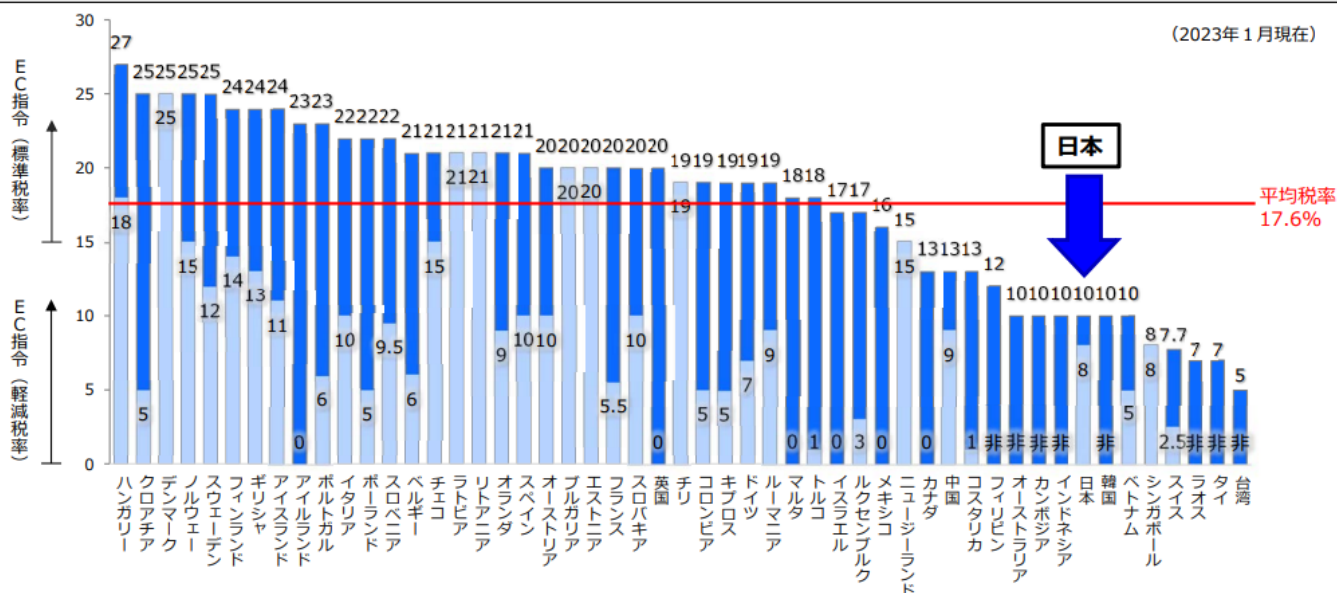
(備考) 各税目を個人所得課税、法人所得課税、消費課税、資産課税、その他に分類した上で、それぞれの税収が税収総額（国税＋地方税）に占める割合。日本、オーストラリアは2019年度、その他は2020年度。

(資料) OECD、“Revenue Statistics - OECD Countries Comparative Tables.”

国税・地方税合計の所得、消費、資産等の税収構成比を見ると、日本は個人所得課税の割合がやや低く、法人所得課税の割合が高くなっている。日本の資産課税の割合が高くなっているのは、地方税に固定資産税があることによる。

図表Ⅲ－２ 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

- 日本の標準税率は51か国（OECD加盟国、EU、ASEAN+3（+台湾））中、41位（下から6番目）。
- 日本の標準税率（10%）は51か国の平均税率17.6%を下回っている。

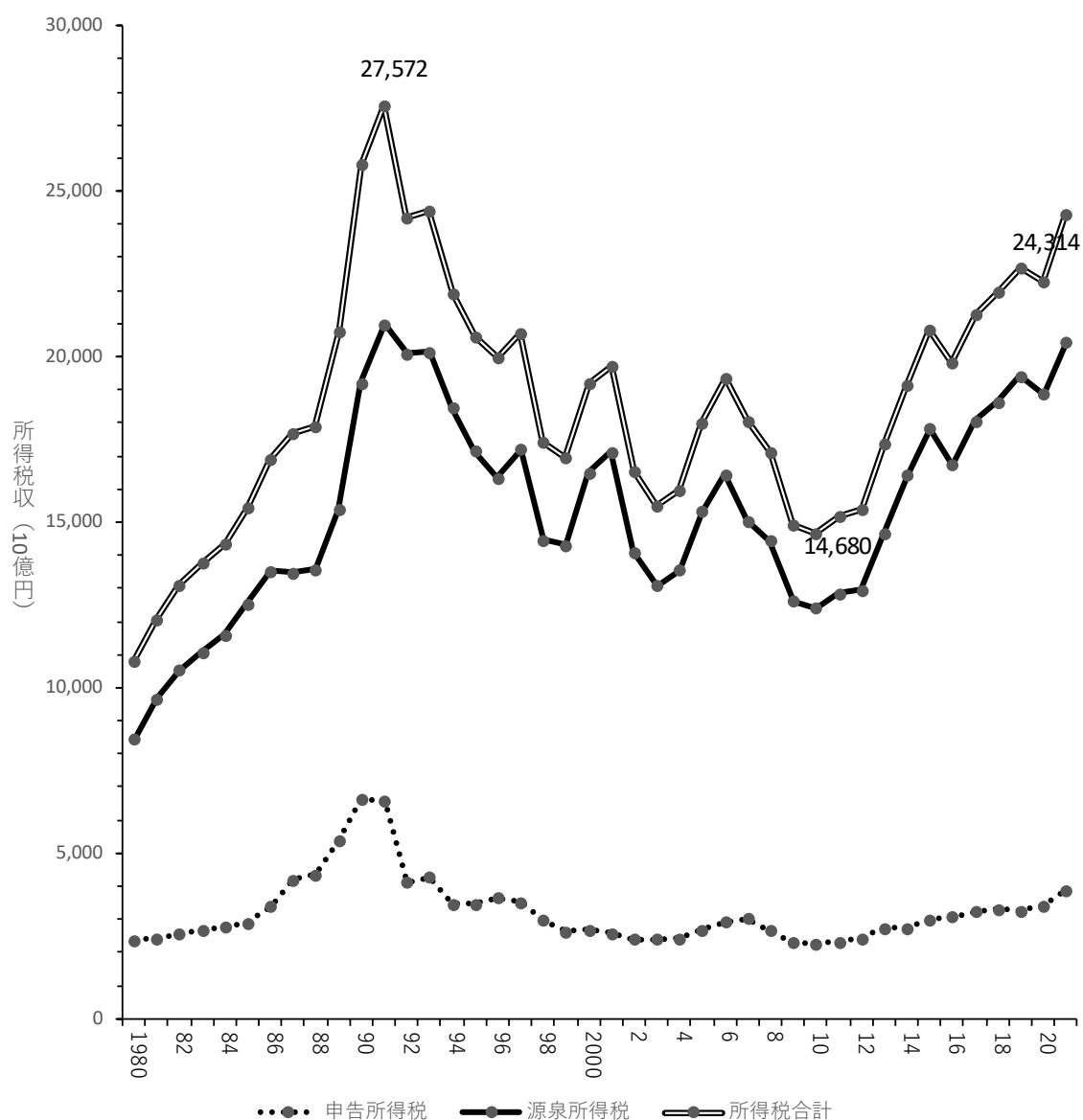


1. 上記は、原則的な取扱いを示したもので、代表的な品目に対する税率のみを記載しており、品目によっては税率が変わることに留意が必要。なお、新型コロナウイルス感染症やウクライナ情勢による物価高騰を伴う措置として、時限的に税率の引下げや軽減税率の対象品目の拡大等を実施している場合がある。
2. 上記中、薄色■が食料品に係る適用税率である。「0」と記載のある国は、食料品についてゼロ税率が適用される国である。「非」と記載のある国は、食料品が非課税対象となる国である。なお、軽減税率・ゼロ税率の適用及び非課税対象とされる食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。
3. 日本については、10%（標準税率）のうち2.2%、8%（軽減税率）のうち1.76%は地方消費税（地方税）である。
4. EC指令においては、従来、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方を採っていたが、令和4年4月の改正により特定の品目についてゼロ税率及び5%未満の軽減税率が認められた。
5. デンマーク、ギリシャ、イタリア、チェコについては2022年7月時点の数字。キプロスについては2022年1月時点の数字
6. カナダについては、①連邦税である財貨・サービス税のみ課されている州、②財貨・サービス税に加えて、州税としての付加価値税も課されている州、③連邦・州共通の税としての付加価値税が課されている州が存在。なお、表中では③の類型であるオンタリオ州の税率を記載（連邦・州共通の付加価値税13%（うち州税8%））。
7. ポーランドにおいては、本則税率は22%、7%、5%の3段階であるが、財政状況に応じて税率を変更する旨の規定があり、現在は特例として23%、8%、5%の税率が適用されている。
8. 米国では、連邦における付加価値税は存在しないが、地方税として、売買取引に対する小売売上税が存在する（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計8.875%）。

（出典）OECD資料、欧州委員会及び各国政府ホームページ、IBFD等。

（資料）財務省

Ⅲ－３ 所得税収の推移



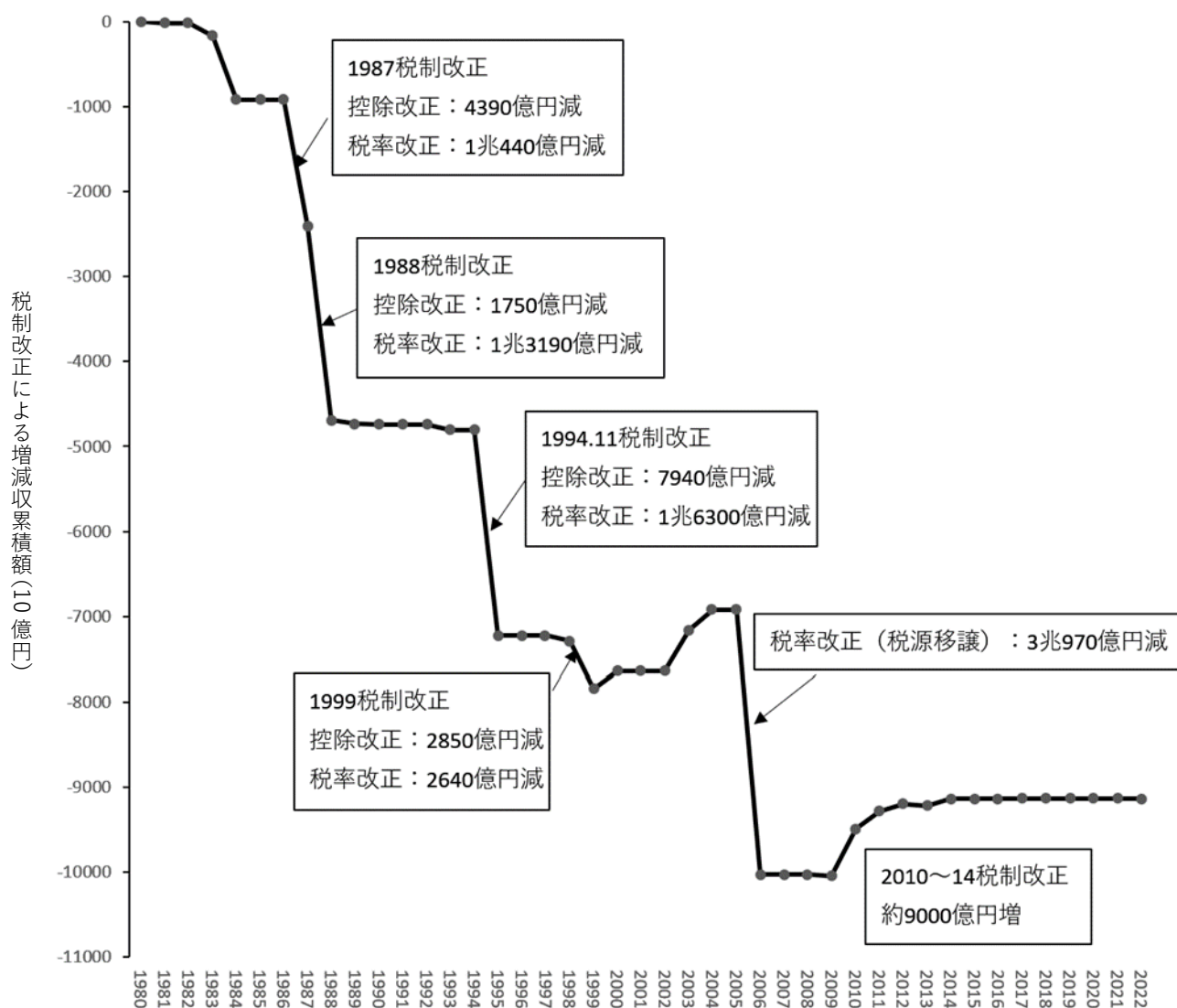
(資料) 国税庁『国税庁統計書』

(備考) 申告所得税については申告・処理による納税額、源泉所得税については徴収決定税額である。

バブル経済の影響もあって1991年度には所得税収は27兆5720億円に達した。その後、経済状況の悪化や税制改正（減税）によって税収は大きく減少し、2010年度には14兆6800億円へと、おおよそ半減した。その後、経済が持ち直したことや税制改正によって税収は増加し、2021年度では24兆3143億円となっている。

図表Ⅳ－1 所得税の税収調達機能

(1) 所得税改正（税率と控除）による増減収額の累積効果（平年度ベース）

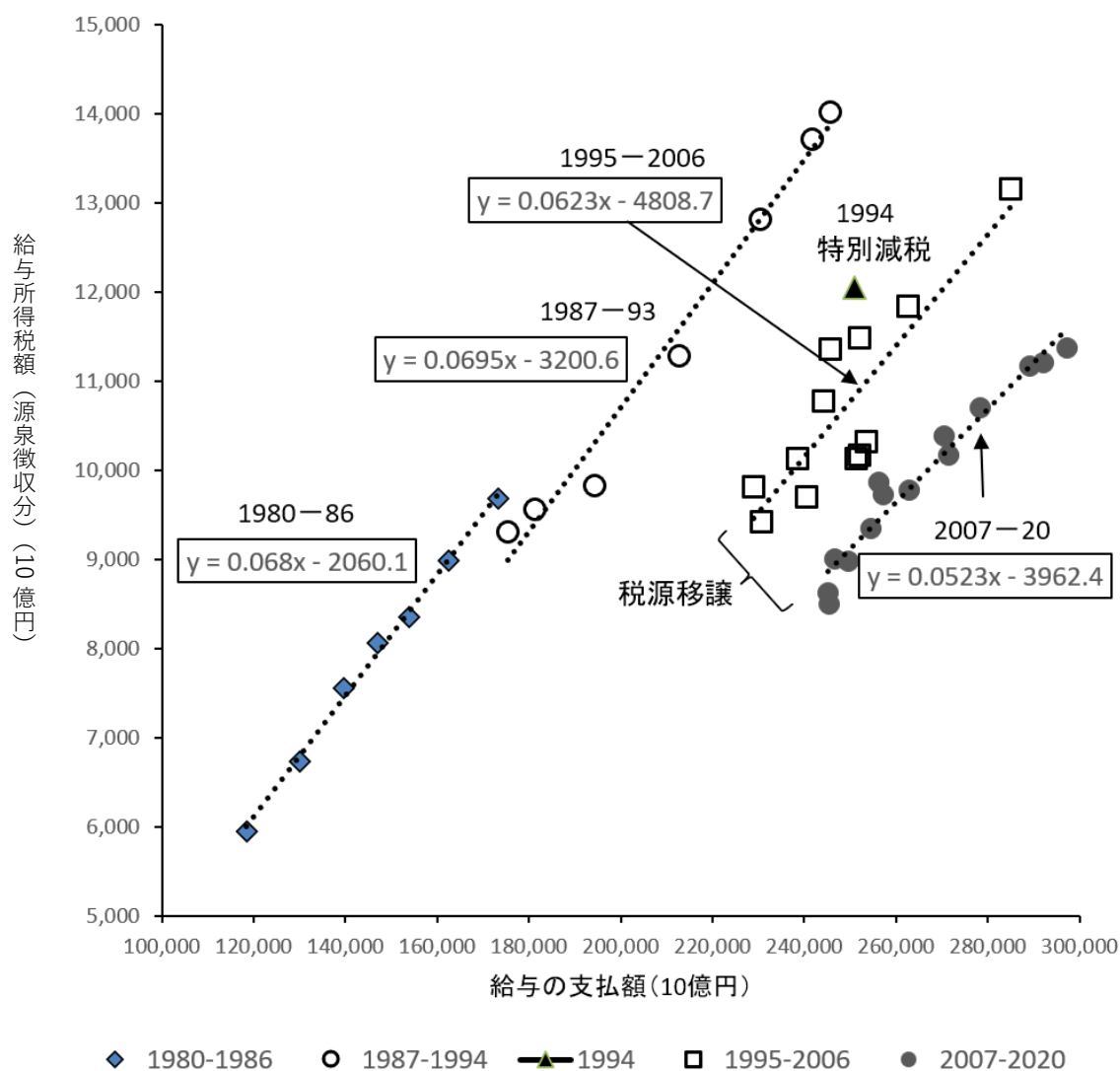


（備考）税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収見込額を累積させることで試算した。累積額は 1980 年度をゼロとしている。

（資料）日本租税研究協会『税制改正参考資料集』、財務省「税制改正による増減収見込額」

バブル経済前後に大幅な減税が実施されており、2005 年度までの累積減収額は約 6 兆 9200 億円に上っている。2006 年度税制改正では三位一体の改革にともなう所得課税の国から地方への税源移譲によって約 3 兆円の減収になっている。税源移譲分を合計すると 1980 年度から 2009 年度までの累積減収額は約 10 兆円に達する。2010 年代に入って控除改正や最高税率の引上げによって累積減収額は約 9000 億円縮小したが、所得税の税収調達機能は弱まっている。

(2) 給与支払額と給与所得税額との関係



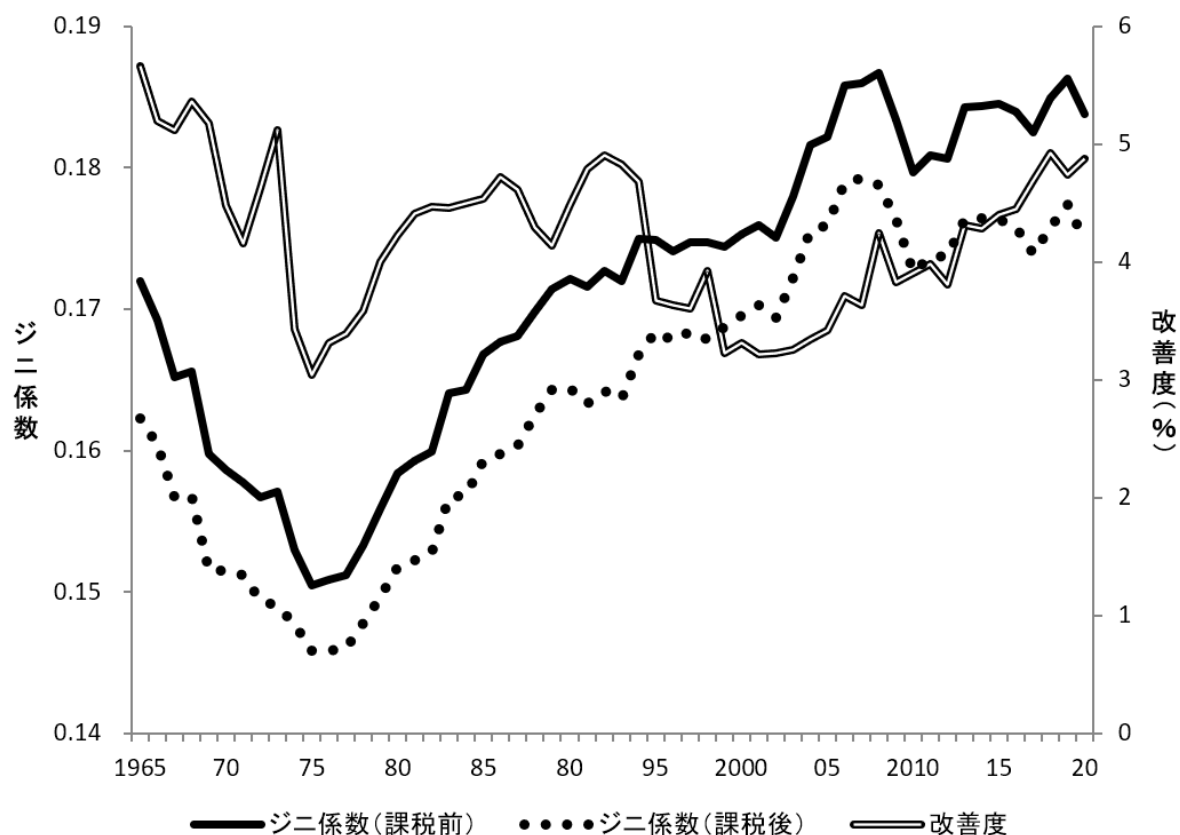
(備考) 官公庁分を含む。

(資料) 国税庁『長期時系列データ：源泉所得税』

1980～93 年度に比べると、減税と税源移譲によって、給与支払額が同じでも税額は小さくなっている。このように、所得税の税收獲得能力は明らかに低下した。2010 年度の扶養控除の見直し、2013 年度の最高税率の引上げ、2014 年度の給与所得控除の見直しが導入されたこと等によって税收調達機能は強化されているものの、1980 年代に比べると税收調達機能は弱い。

図表Ⅳ－２ 所得税の再分配効果

(1) 所得税課税前後のジニ係数および再分配効果の推移（民間給与所得者）



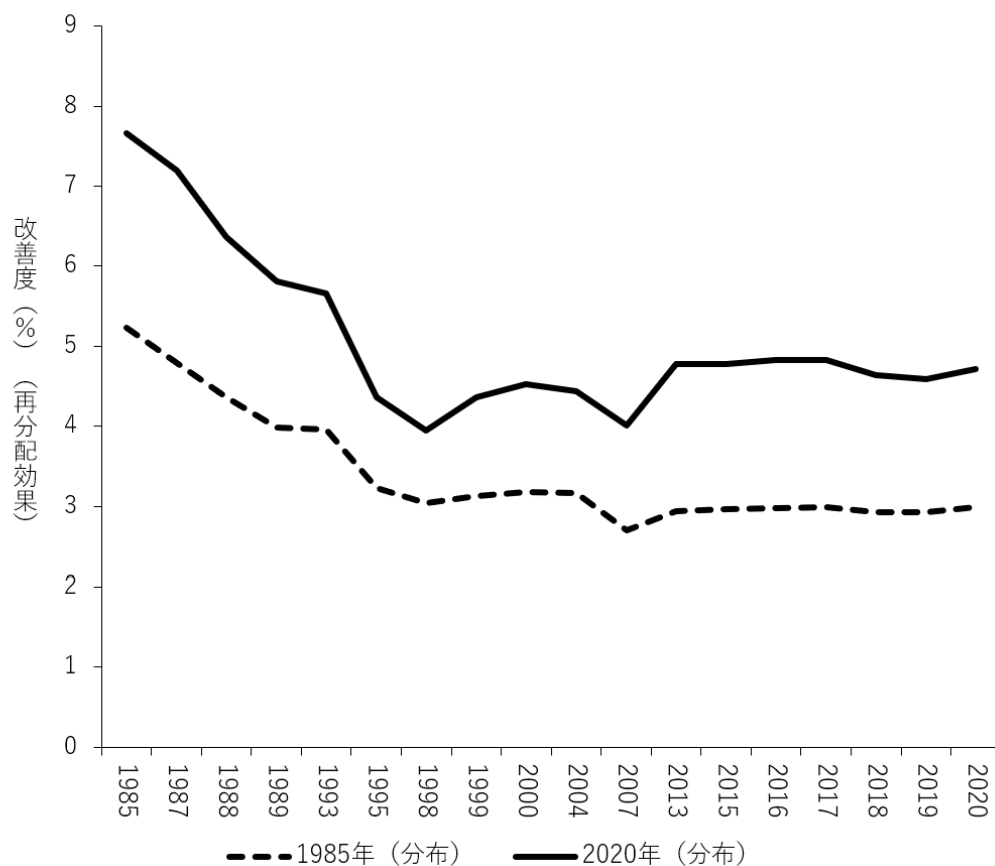
(備考) 1年を通じて勤務した者。

ジニ係数の改善度（改善度（再分配効果））＝（課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／課税前ジニ係数

（資料）国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』

課税前所得格差は高度経済成長期に縮小するが、第一次石油ショック後に安定成長期に入って以降、拡大を続けた。しかし、近年は格差拡大の勢いは弱まっている。給与所得者に限れば、格差の拡大は近年の傾向ではないことがわかる。所得税課税後は課税前に比べて平等化しているが、格差の傾向は、ほぼ課税前の傾向をそのまま残している。ジニ係数の改善度で測った所得税の再分配効果は、1990年代に入って大きく低下したものの、2000年代には持ち直してきている。この再分配効果（改善度）は課税前所得分布の影響を受けるため読み取りには注意を要するが、近年、課税前所得分布がほぼ横ばいであることを考慮するなら、所得税の近年の再分配効果は回復していると言える。

(2) 税制改正と所得税の再分配効果（民間給与所得者）



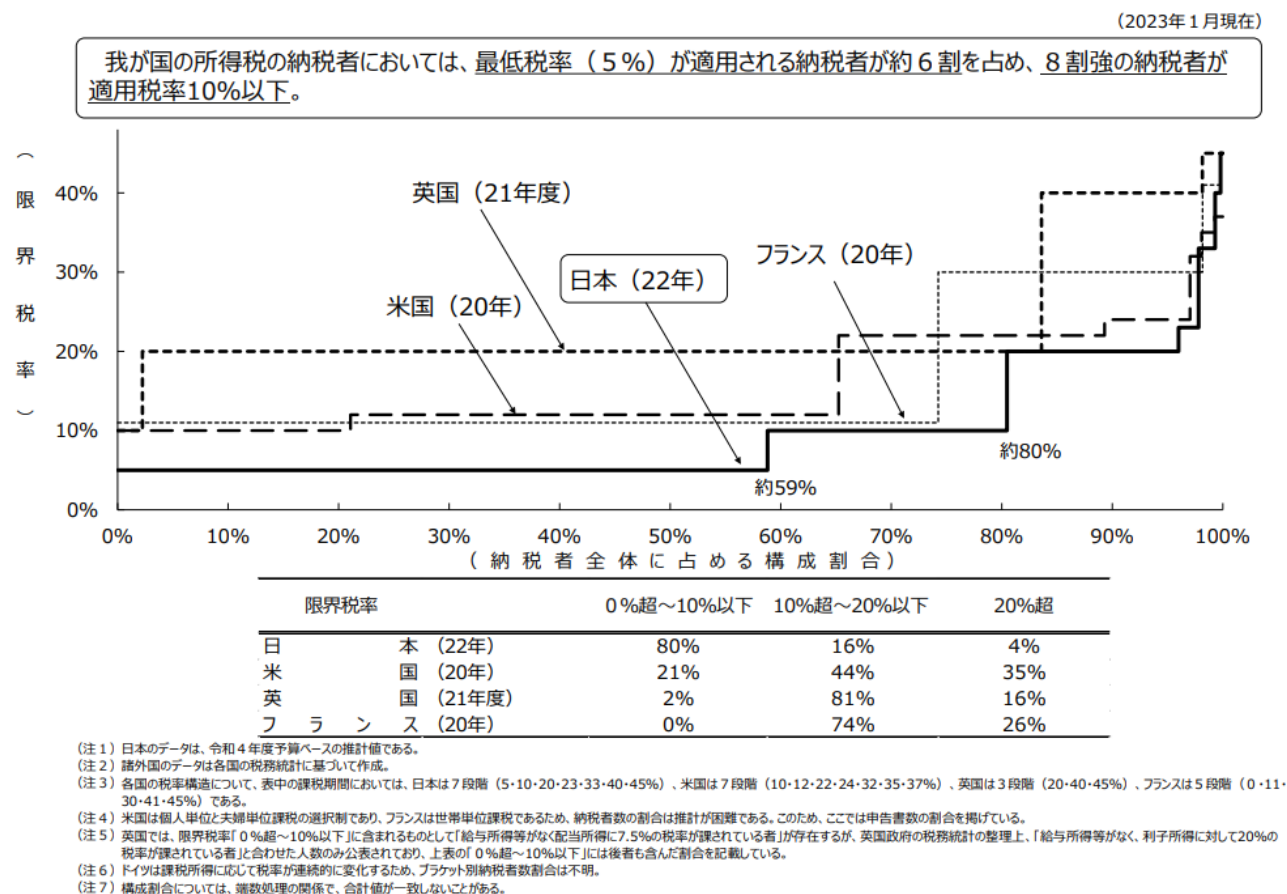
（備考）定率減税、定額減税が無かったと仮定した場合の数値である。

（資料）国税庁『民間給与実態統計調査』より作成。

再分配効果は課税前所得の分配の影響を受ける。そこで、所得分布を1985年に固定したケースと2020年に固定したケースを想定し、各年度の税制を適用して再分配効果を計算した。こうすることによって、税制改正による再分配効果だけを抽出することが可能になる。両年度ともに、1990年代までは再分配効果は小さくなっている。2000年代には再分配効果はほぼ横ばいであり、2013年度に給与所得控除の頭打ちの導入によってやや回復したものの、その後は変化していない。

図表Ⅳ－3 所得税の負担構造

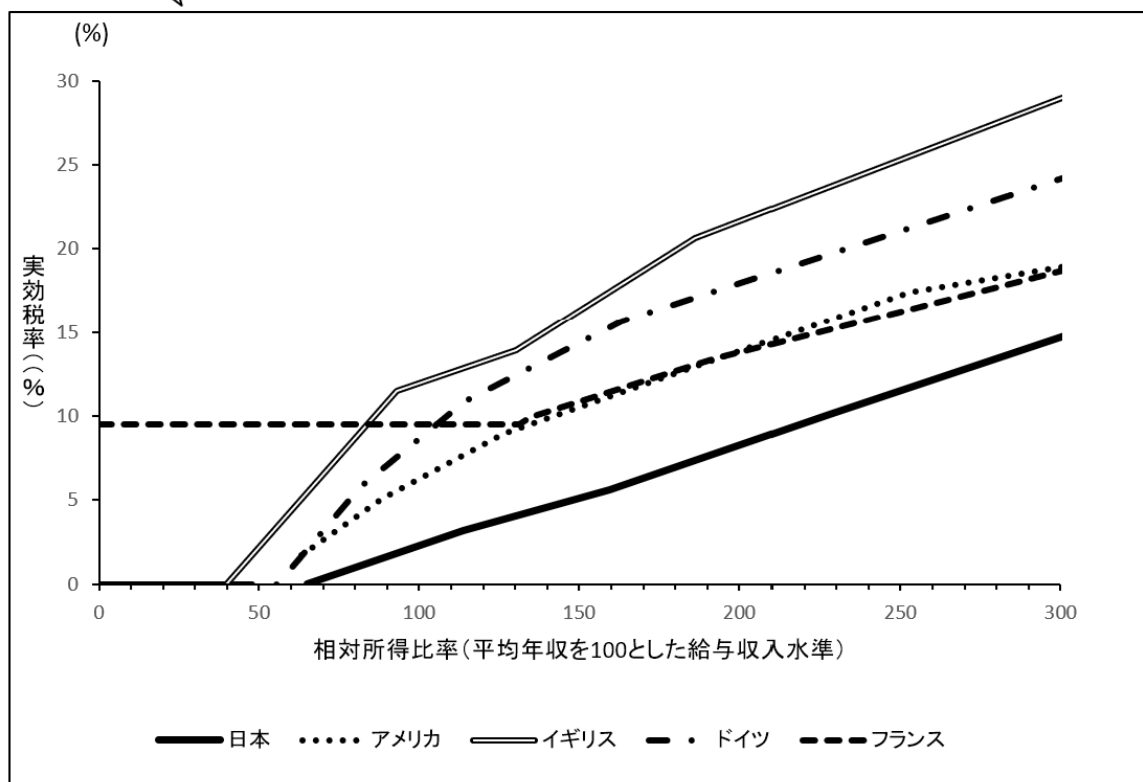
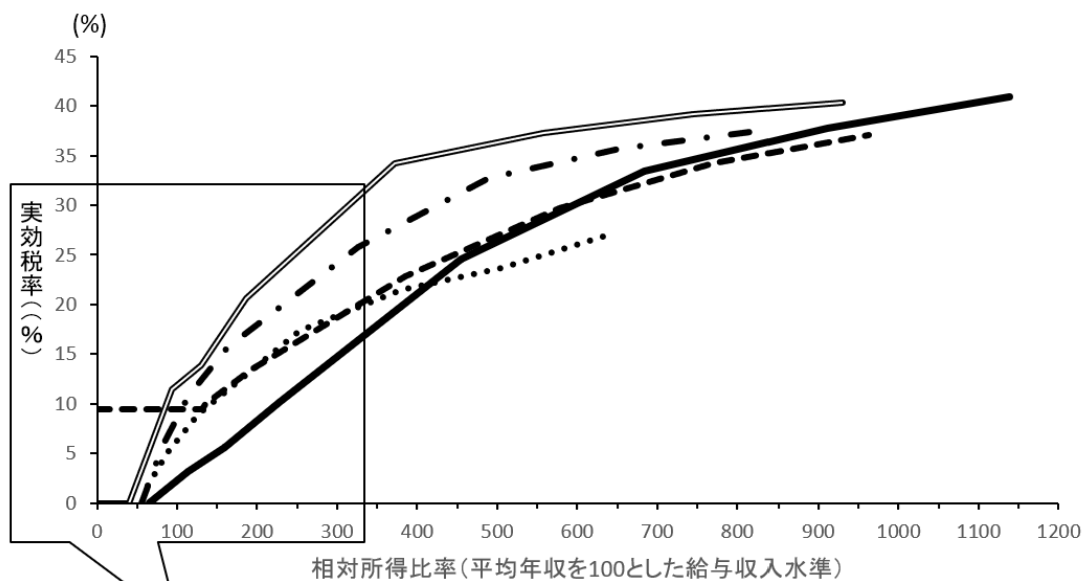
(1) 限界税率ブラケット別納税者割合の国際比較



(資料) 財務省ホームページ ([image16.pdf \(mof.go.jp\)](#))

わが国においては、所得税の納税者のうち最低税率 5%が適用されている者が全体の 60%程度に上り、納税者の約 80%が 5、10%という低い税率が適用されている。他の主要先進国の所得税と比べて、わが国では低い所得階層でのみ適用税率が低くなっているだけでなく、納税者の多くに低税率が適用される構造となっている。

(2) 所得階層別の所得税実効税率の国際比較



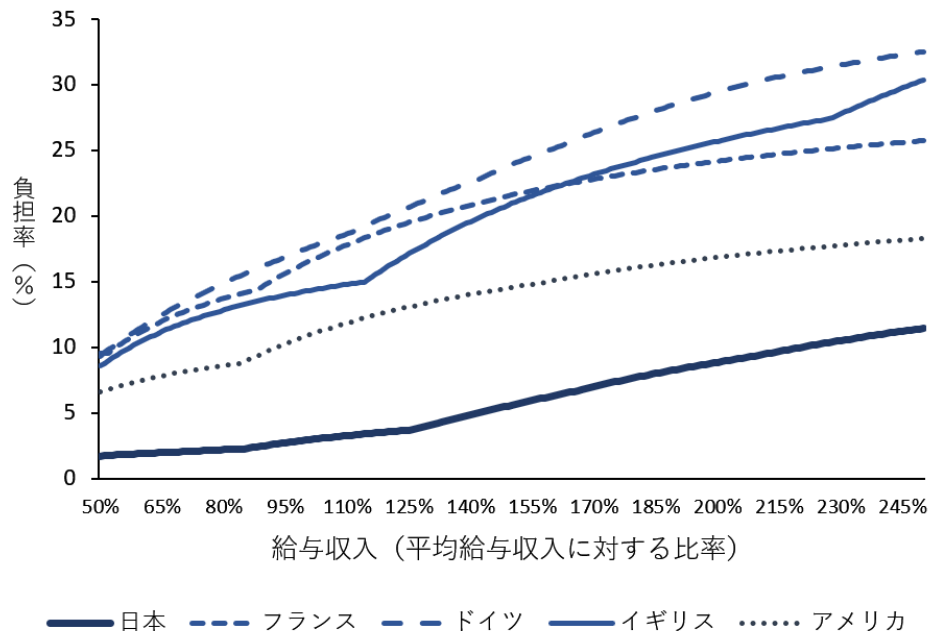
(備考)

- 1) 個人所得課税には、所得税（日本については復興特別所得税を含む。）及び個人住民税等（ドイツについては連帯付加税を含む。フランスについては社会保障関連諸税を含む。）が含まれる。
- 2) 日本の個人住民税は所得割のみである。米国 の個人住民税の例としてはニューヨーク州の個人所得税を採用している。
- 3) 所得階級は国別の給与所得者の平均年間年収を 100 とし、各給与所得水準を指数で表した。これによって、同じ相対所得水準の給与所得者の実効税率を比較できる。

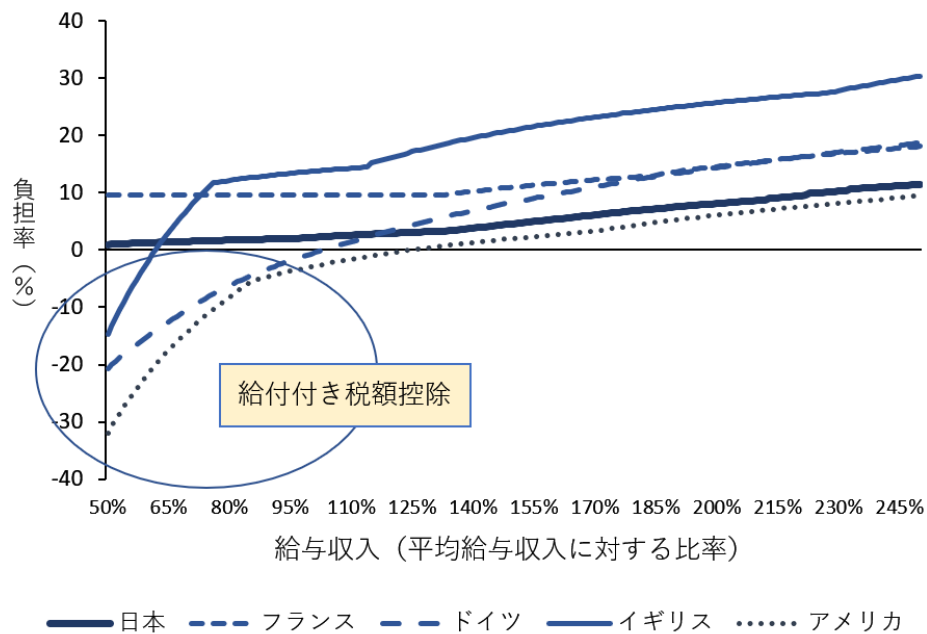
高所得層を含めた図（上）を見ると、日本の実効税率は平均年収の 6 から 7 倍の収入水準のところではフランスを上回り、アメリカを除く 4 カ国の実効税率の差は小さくなっている。しかし、平均年収の 3 倍までの階級を見ると、日本の個人所得課税の実効税率は他の先進国よりも低くなっている。

より詳細な負担構造は下図の通りである。

単身・子どもなし（国税所得税）



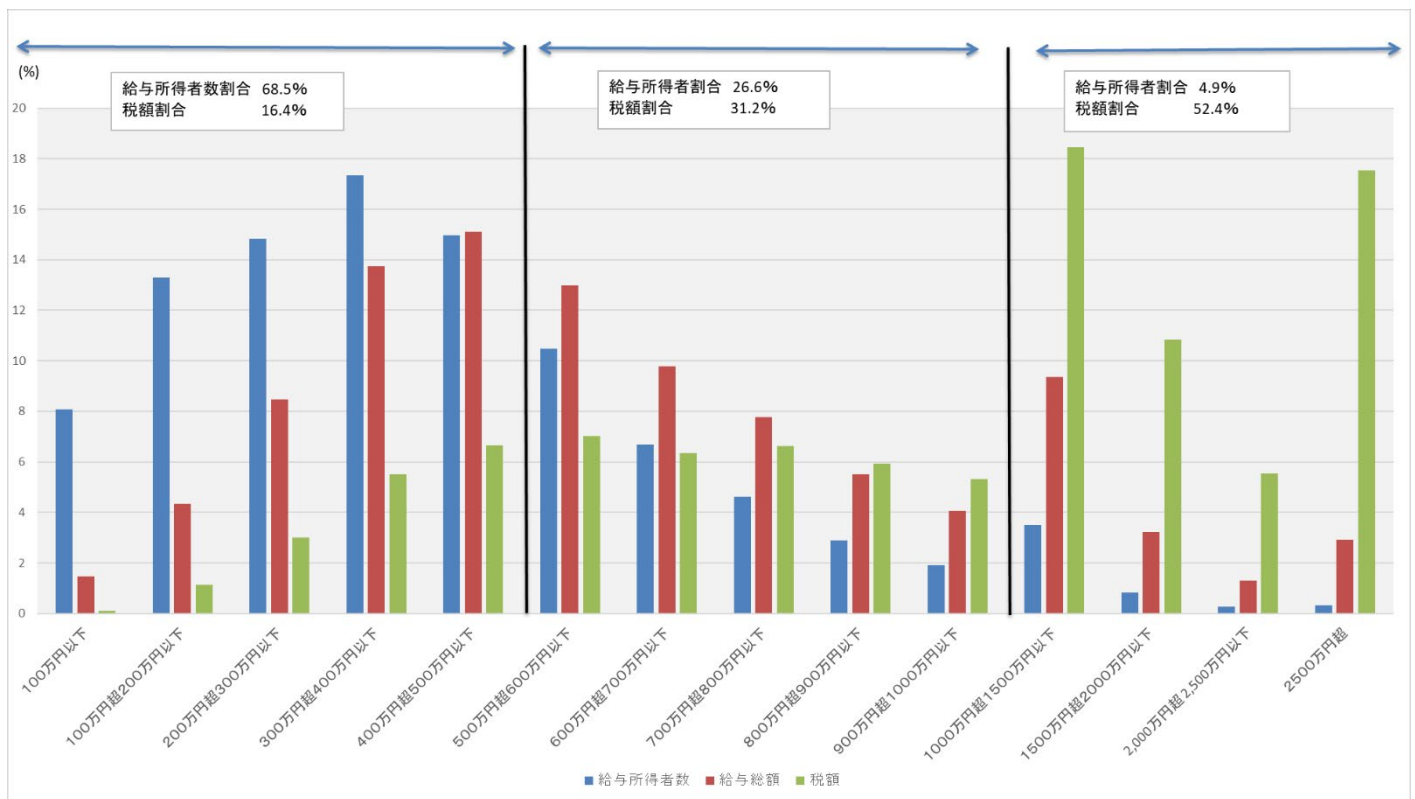
夫婦子ども2人（片働き）（国税所得税）



（備考）給付付き税額控除を考慮していることから、ドイツ、イギリス、アメリカでは、子供がいる場合の低所得層の負担率はマイナスになっている。

（資料）OECD「Dataset: Tax wedge decomposition」

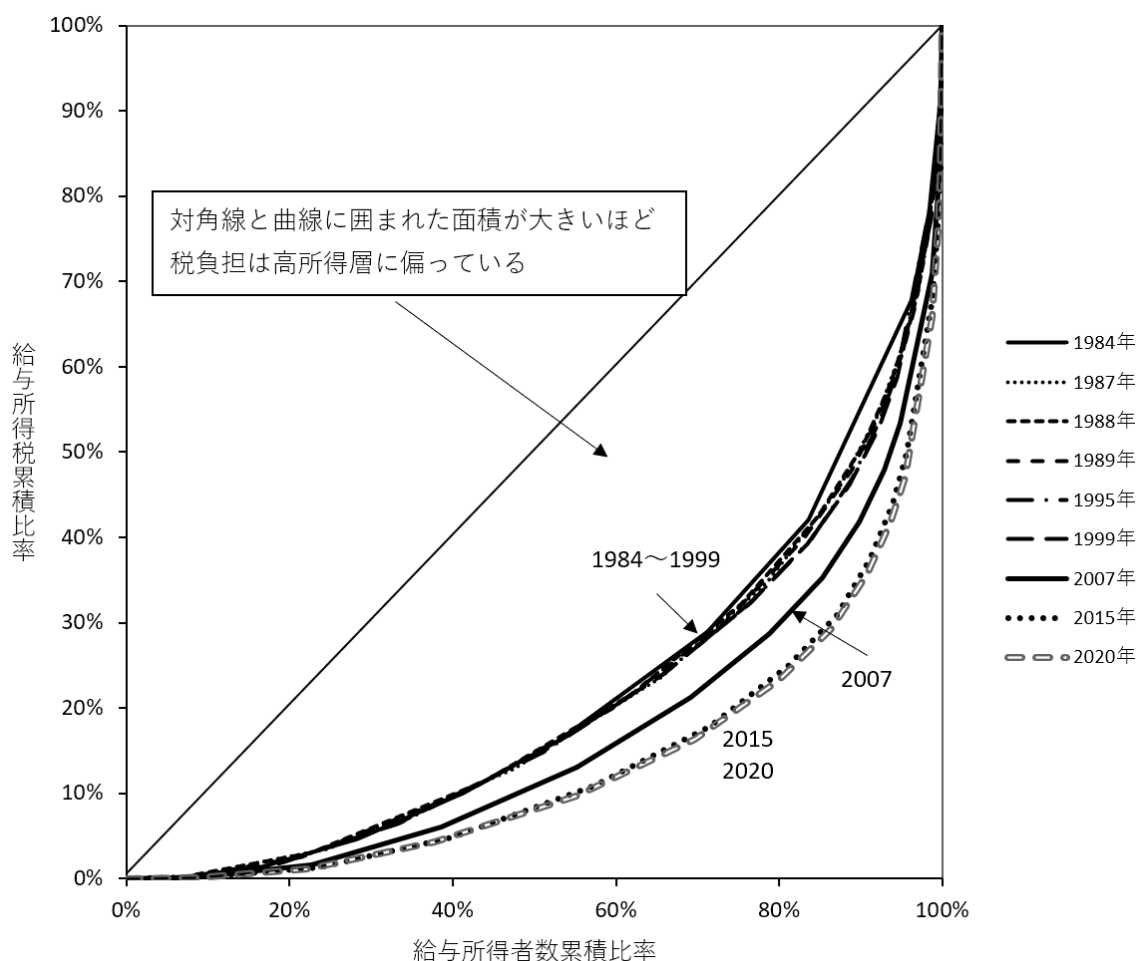
(3) 給与所得者の階層別割合と税収の割合



(資料) 国税庁『民間給与実態統計調査』(2021 年分)より日本租税研究協会作成

- ・年間給与収入が 500 万円以下の階層は、全給与所得者の 68.5%を、給与収入額では 43.1% を占めているが、税額では 16.4%にすぎない。一方、1,000 万円超の階層は納税者数で 4.9% にすぎないが、税額では 52.4%に上っている。このように、現行の所得税は中高所得層に負担が偏った構造になっている。

(4) 所得階層別給与所得者の割合と税収の割合の変化



(備考) 税率改正が行われた年ならびに最新年にあたる2020年のみを抜粋。

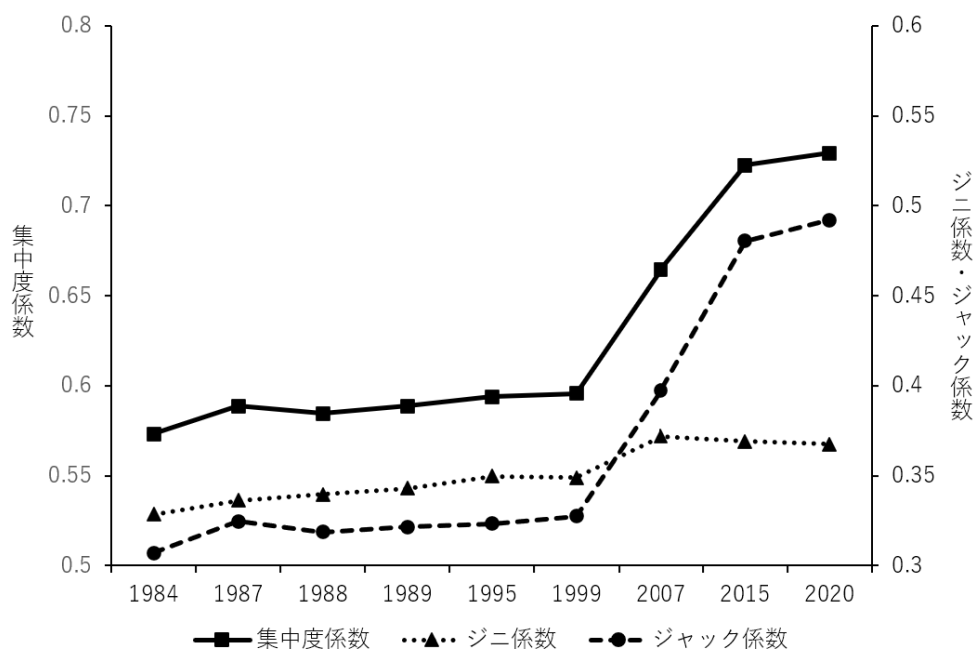
(資料) 国税庁『民間給与実態統計調査』

給与所得者を低い者から順に並べた累積比率と給与所得税額の累積比率の関係は税制改正（税率）が行われた年と最新年（2020年）について図で表した。曲線と対角線とで囲まれた面積が大きいほど、税負担は高所得層に重く偏っていることを表している。1984年から1999年にかけて税率は大きく変更されているが、給与所得者数と所得税負担額の関係はほとんど変化していない。ところが、2007年には面積は大きくなり、税負担の高所得層への偏りは大きくなっている。また、2015年には面積はさらに大きくなっており、所得税負担が高所得層にいつそう大きく偏っていることが分かる。給与所得者間での給与所得税の負担の集中度を表す指標として集中度係数がある。給与所得の大小に関わらずすべての給与所得者が等しい税額を負担している場合、集中度係数はゼロになり、集中度係数が大きいほど高所得層に税負担が集中していることを意味する。下表は集中度係数の変化を示している。1999年まで集中度係数の値に大きな変化は見られなかったが、2007年以降、集中度係数の値が大きくなっていることから、給与所得税負担が高所得層に集中していることがわかる。

	1984	1987	1988	1989	1995	1999	2007	2015	2020
集中度係数	0.573	0.589	0.585	0.589	0.594	0.596	0.665	0.723	0.729

給与所得者数と所得税負担の関係は、所得格差が拡大し低税率適用の人数が増えたり（所得分配要因）、所得分配は変わらなくても、累進度が大きくなって高所得層の負担が重くなったり（税制改正要因）すると変化する。所得分配要因は、給与所得者累積比率と給与所得額累積比率から導出されるジニ係数で表し、税制改正要因は、給与所得累積比率と給与所得税額累積比率の関係から導出される「ジャック係数」で表すことにする。所得水準に対応して所得税収が均等に各所得階層間に配分されている場合、ジャック係数は0となり所得税は比例的であるといえ、ジャック係数が大きいほど所得税は累進的であるといえる。その変化が次の図で示されている。

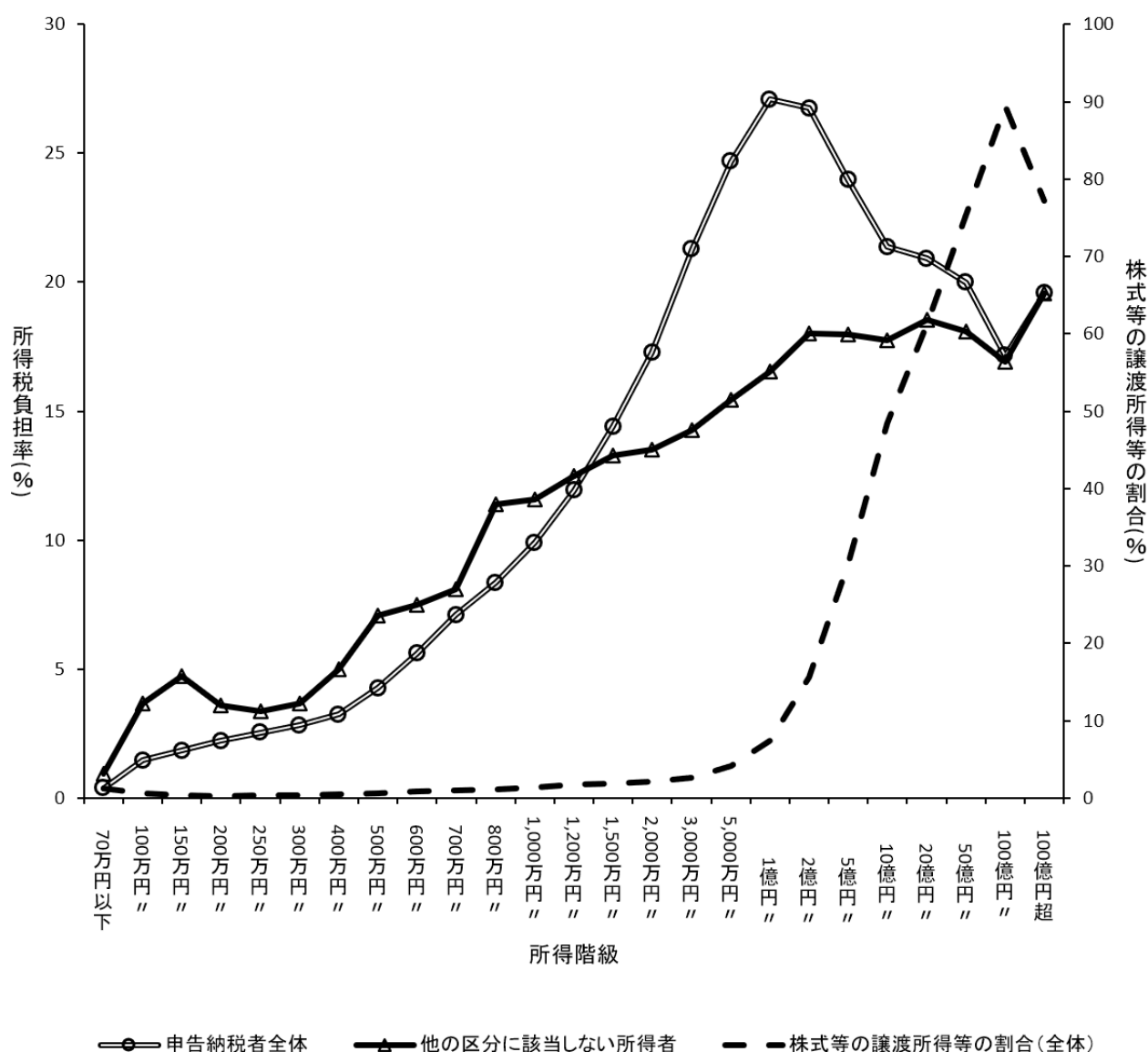
所得税が高所得層に偏ってきた要因



(資料) 国税庁『民間給与実態統計調査』

所得分配要因であるジニ係数の動きを見ると、2007 年以降わずかに値が大きくなっているものの、それほど大きな変化は確認できない。次に、税制改正要因であるジャック係数を見ると、1999 年までは大きな変化は見られなかったが、2007 年、2015 年と値は大きくなっており、所得税制度の変更により累進度が大きくなっていることがわかる。以上のことから、2007 年度以降給与所得税負担が高所得層に集中している背景には、所得分配の変化よりも、所得税制度の累進度が高まったことがあると考えられる。

図表Ⅳ－5 申告納税者の所得税負担



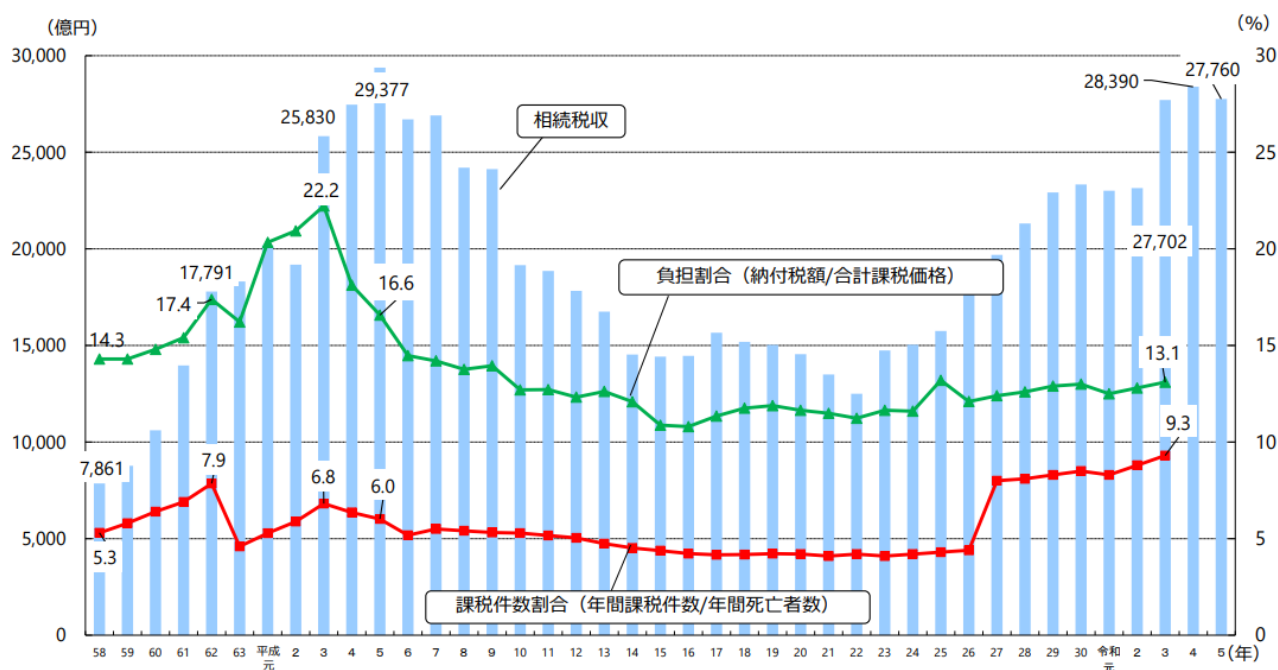
(資料) 国税庁「令和2年分申告所得税標本調査結果」

(備考) 「他の区分に該当しない所得者」とは、事業所得者、不動産所得者、給与所得者、雑所得者以外の所得者である。

申告納税者（全体）の所得税負担率を所得階級別に見ると、負担率は所得水準が上がるにつれて上昇しているが、1億円の階級を境に低下する。これは1億円以上では株式等の譲渡所得の割合が大きくなり、15%の分離課税の影響が大きくなるからである。なお、令和5年度改正において、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化のため、基準所得金額から3億3千万円を控除した金額に22.5%の税率を乗じた金額が、その年分の基準所得税額（通常の方法により計算した税額）を上回る場合に、差額を追加課税する制度が創設された（令和7年分の所得から適用）。

金融所得に対する課税については、各種金融商品に対する課税の均衡化、損益通算の範囲拡大等により中立性を確保するとともに、分離課税・申告不要制度など簡素化を進めることで、金融・資本市場の国際競争力の強化、資本の国際流動性の確保、日本経済の活性化に資することが期待されているが、一方で、公平性の観点から総合課税を進めるべきという意見もあることから、引き続きの検討が望まれる。

図表 V-1 相続税の課税割合等の推移



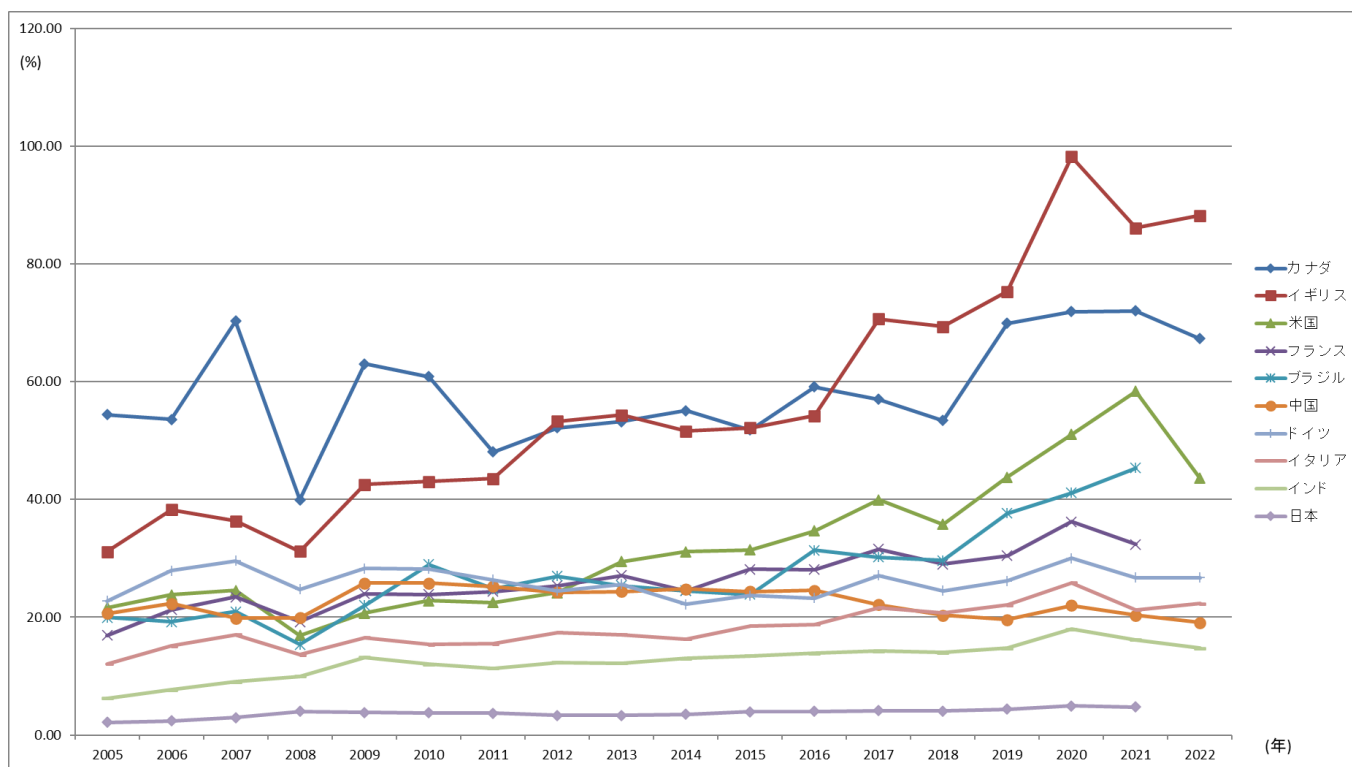
(注 1) 相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む(令和3年度以前は決算額、令和4年度は補正後予算額、令和5年度は予算額)。
 (注 2) 課税件数、納付税額及び合計課税価格は、「国税庁統計年報書」により、死亡者数は、「人口動態統計」(厚生労働省)による。

(資料) 財務省

- 竹下政権下での税制改革では、相続税、贈与税の最高税率が75%から50%に引き下げられるとともに、バブル経済によって地価が上昇したため、相続税の基礎控除が引き上げられた。その後、平成25年度改正において基礎控除が大幅に引き下げられるとともに、税率の見直しなどが行われたことによって、相続税の機能は一定程度の回復が図られている。

図表VI-1

(1) 経済力上位 10 カ国の対内直接投資残高の GDP 比の推移（年次）



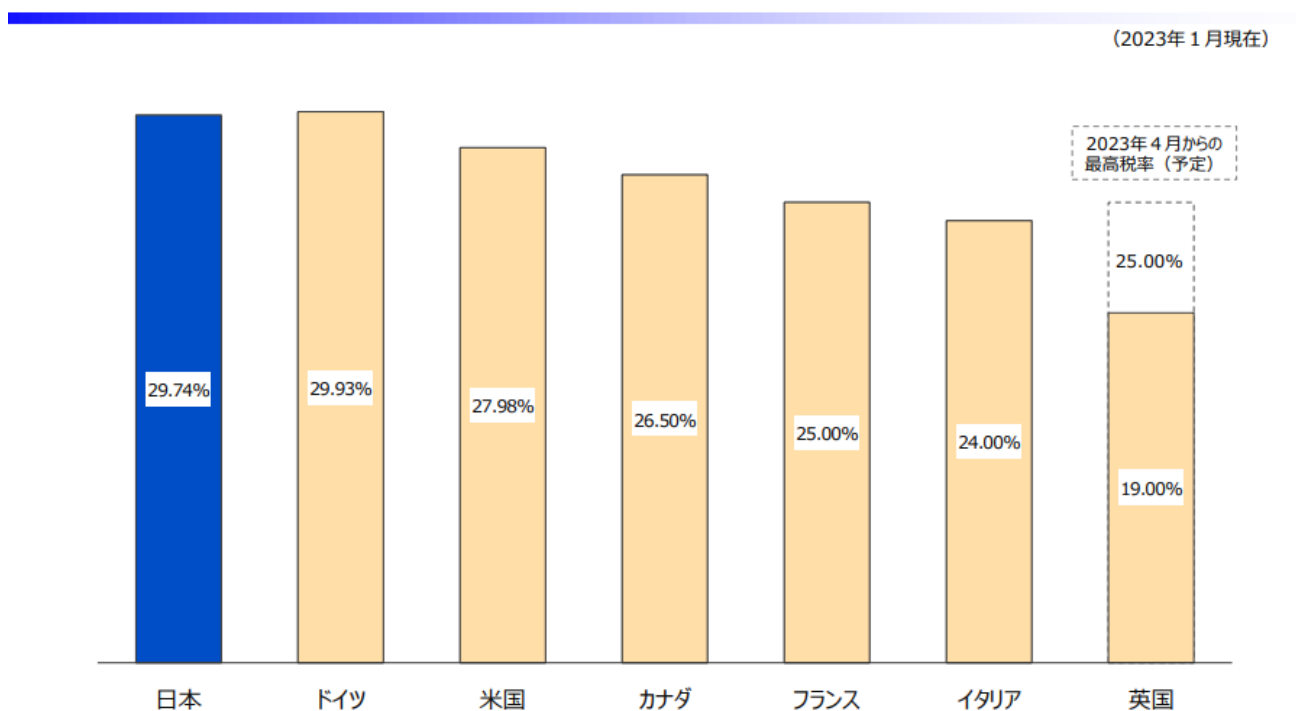
(出所) OCDE (2023), Stocks d'IDE (indicateur). doi: 10.1787/23a89c67-fr (Consulté le 04 juillet 2023)

より日本租税研究協会作成

- ・わが国の 2021 年の対内直接投資残高の GDP 比は、経済力上位 10 か国の中で比較した場合、4.75%と非常に低い水準にある。過去十年ベースでみた場合、リーマンショックが起きた 2008 年では各国とも落ち込んでいるものの、日本と比較した場合、各国ともに高い比率で推移している。

上位 10 か国（一部グラフに未掲載）の平均は約 39%であり、G20 全体で約 38%、OECD 全体では約 57%、EU 全体は約 71%（いずれも 2021 年平均）の水準にあり、日本とは大きな差が生じている。

(2) 法人所得課税の実効税率の国際比較



(注1) 法人所得に対する税率(国税・地方税)。地方税は、日本は標準税率、ドイツは全国平均、アメリカはカリフォルニア州、カナダはオンタリオ州。

なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。

(注2) 日本においては、2015年度・2016年度において、成長志向の法人税改革を実施し、税率を段階的に引き下げ、34.62% (2014年度(改革前)) → 32.11% (2015年度)、29.97% (2016・2017年度) → 29.74% (2018年度～) となっている。

(注3) 英国について、引上げ後の最高税率(25%)は、拡張利益(※) 25万ポンド(4,200万円)超の企業に適用(現行は一律19%)。なお、拡張利益25万ポンド以下では計算式に基づき税率が逡減し、5万ポンド(840万円)以下は19%に据え置き。
 ※拡張利益とは課税対象となる利益に加えて他の会社(子会社等を除く)から受け取った適格な配当を含む額のことを指す。
 (邦貨換算レートは、1ポンド=168円(裁定外国為替相場：令和5年(2023年)1月中適用))

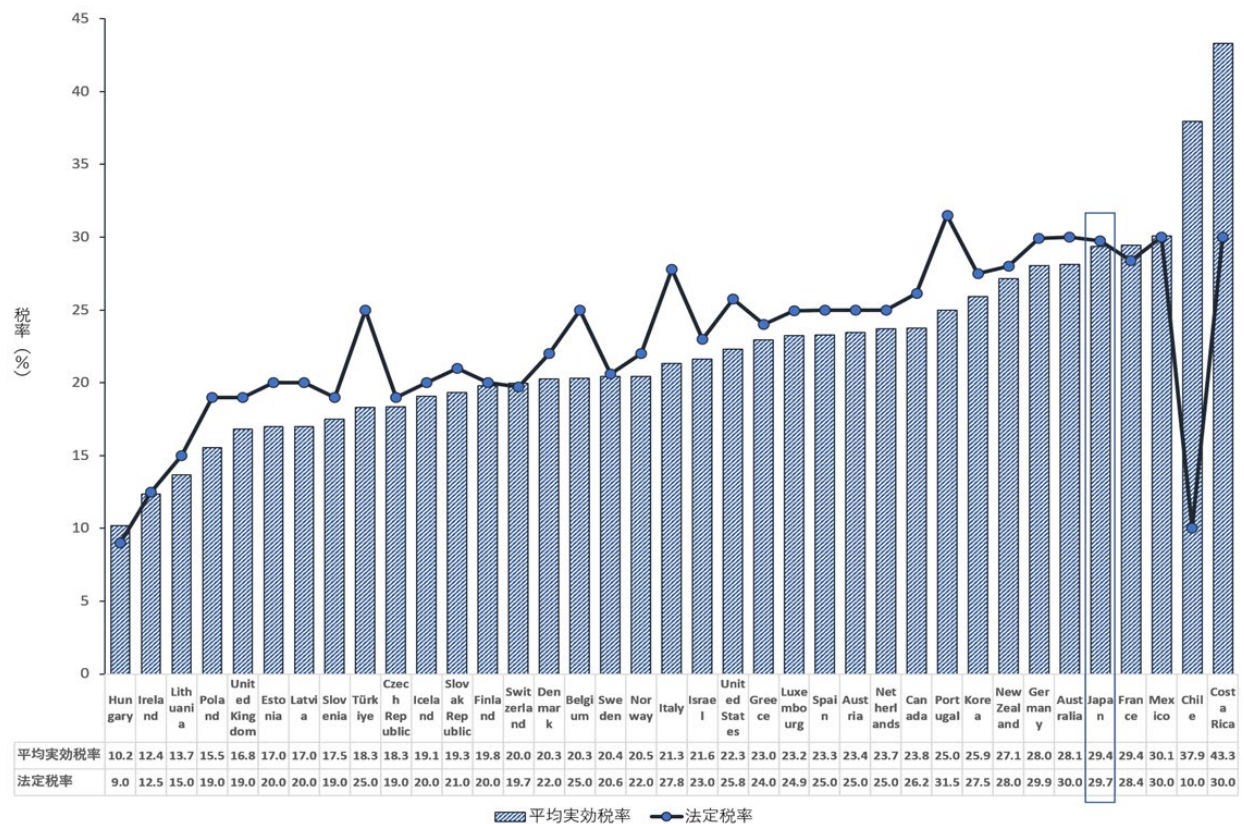
(出典) 各国政府資料等

(備考) 東京都(23区)の法人課税の実効税率(国・地方合計)は、2015年度 33.06%から2016・2017年度 30.86% (△2.20%)、2018年度以降は 30.62% (△2.44%) に引き下げられた。

中国以外のアジア近隣諸国の実効税率は、韓国 27.50%、シンガポール 17.00%である。

<参考：補足資料>

法人税の法定税率と平均実効税率（国＋地方）（2020）



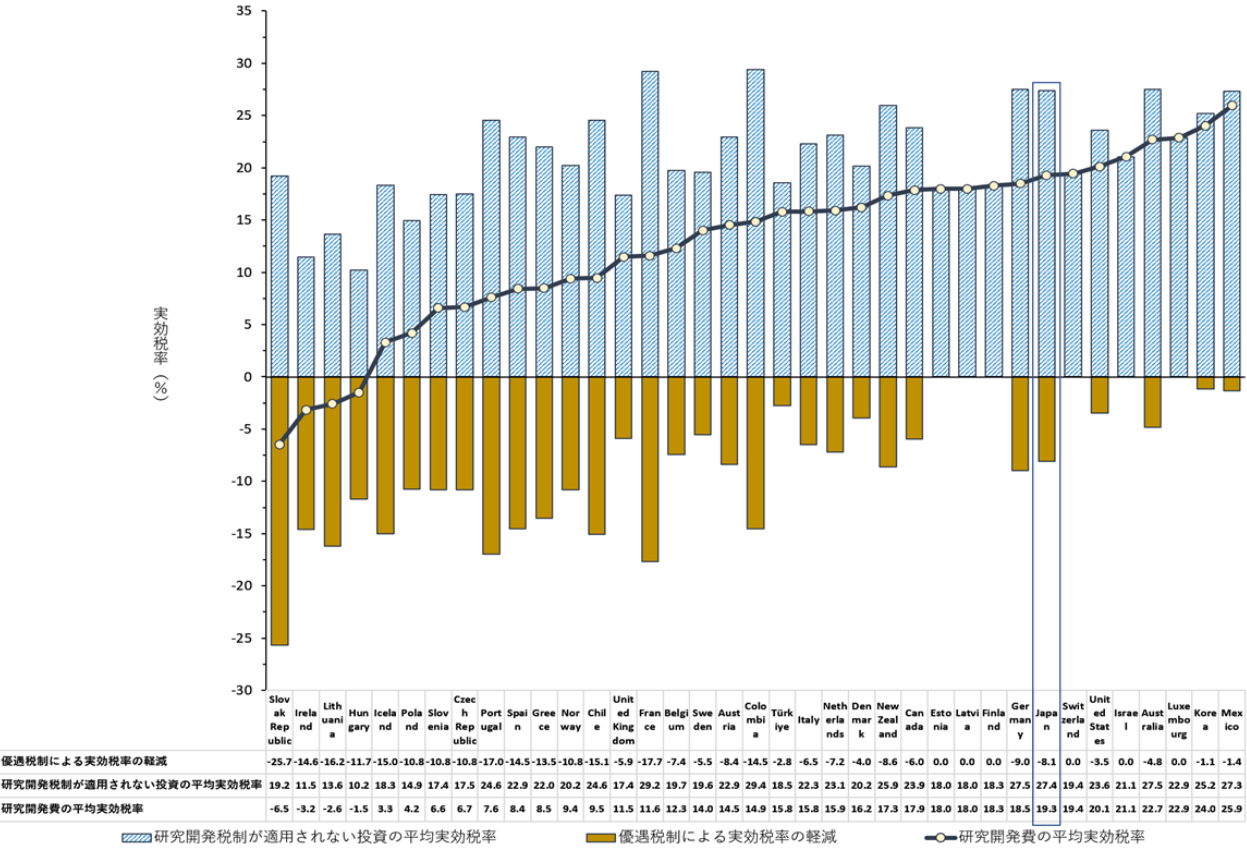
（備考）

- 1) 平均実効税率＝（税引前利益－税引き後利益）÷税引前利益。利益はいずれも現在価値。
- 2) 法人税は国税＋地方税。
- 3) Devereux and Griffith (1999, 2003) が開発した理論モデルを基に OECD が計算（OECD Taxation Working Paper No.38 (Hanappi, 2018) で詳細に説明）。

（資料）OECD—Corporate tax statistics, Effective tax rate

日本は法定税率と平均実効税率の差はほとんどない。これに対して、課税ベースの取り方や税制優遇措置等によって、法定税率よりも実効税率が低くなっている国が多い。

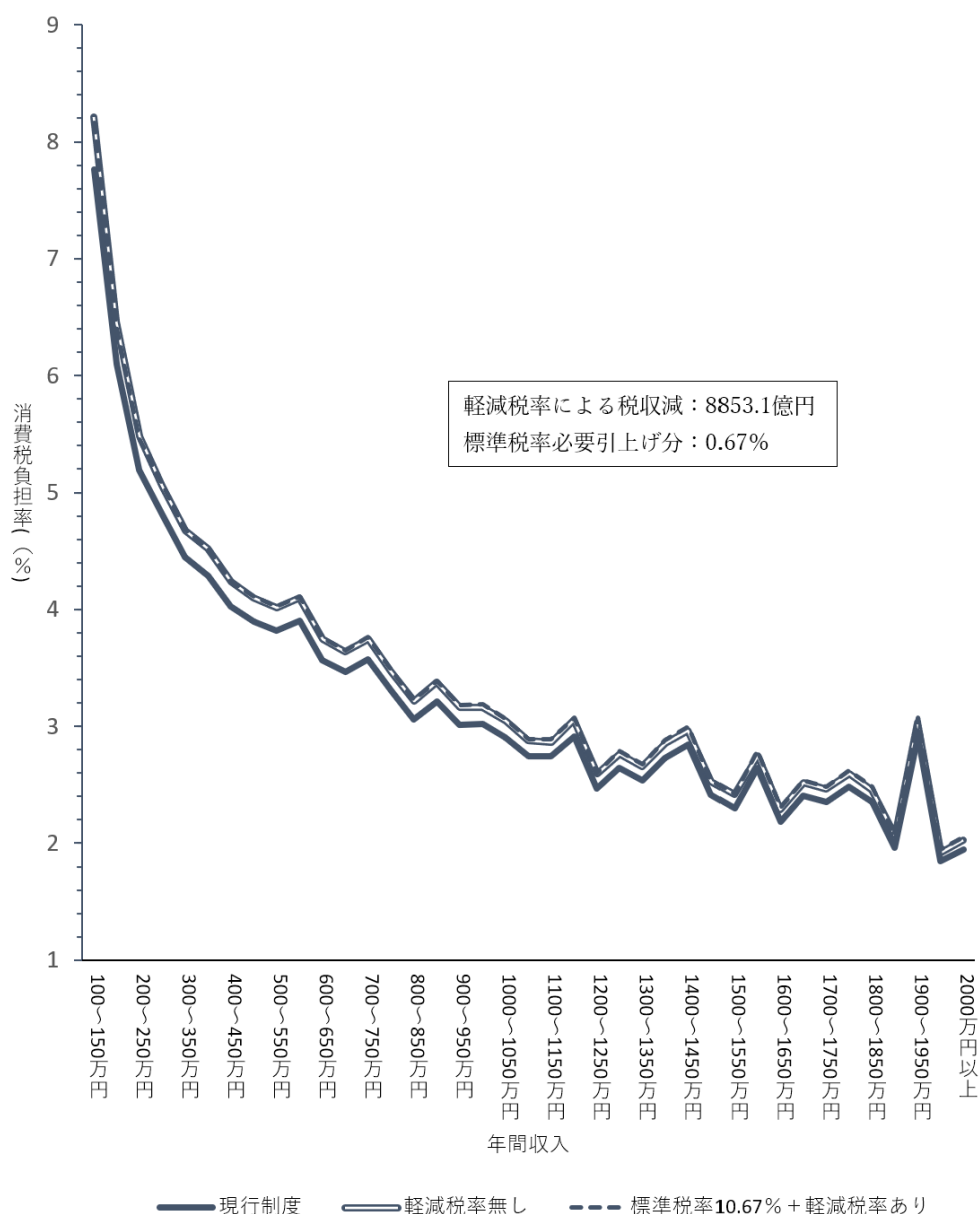
研究開発費の平均実効税率(2020)



(資料) OECD, R&D Tax Incentives Database

日本も研究開発に対する優遇措置を加味した平均実効税率は下がっている。しかし、外国には優遇措置によって研究開発費の実効税率が大きく低下している国が多い。

図表Ⅷ－1 軽減税率をカバーするための標準税率引上げと所得階層別負担率



(備考)

消費税の標準税率は2019年9月30日までが8%、10月1日から10%であることから、消費税抜き消費支出額の算定に当たっては、8.5% (=8%×(9/12) + 10%×(3/12)) とした。なお、軽減税率適用消費支出については年間を通じて8%として計算している。

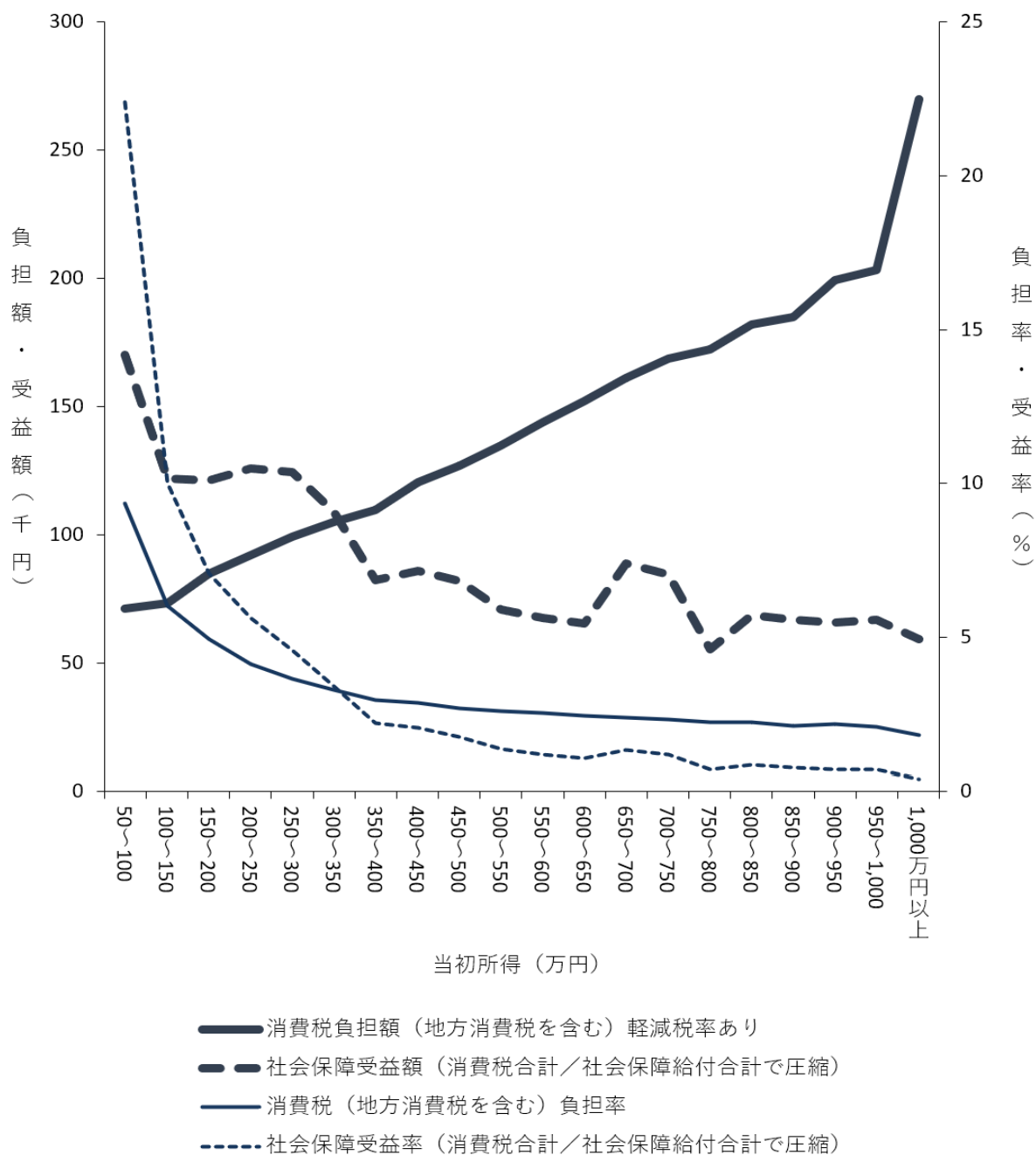
(資料)

軽減税率による税収減については、内閣府『国民経済計算』(2020年度)

所得階層別消費税額については、総務省『全国家計構造調査』(2019年)

『国民経済計算』(2020年度)によると、持ち家の帰属家賃を除いた国内家計最終消費支出は212兆9836億円(消費税抜き)、そのうち、食料品(非アルコール飲料品を含む)の家計消費は46兆5130億円、新聞を加えた軽減税率適用消費支出は47兆8060億円であり、住宅家賃などの非課税分を除いた課税消費(最終需要額)の20.8%を占める。食料品等の軽減税率適用による税収ロス8853億円となる。税収ロス分を標準税率適用消費支出の課税でカバーするなら、標準税率は10.67%となり、所得階層別負担率は食料品等を標準税率の10%で課税した場合とほとんど違いは見られない。

図表Ⅷ－２ 所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）（2017 年）



（備考）

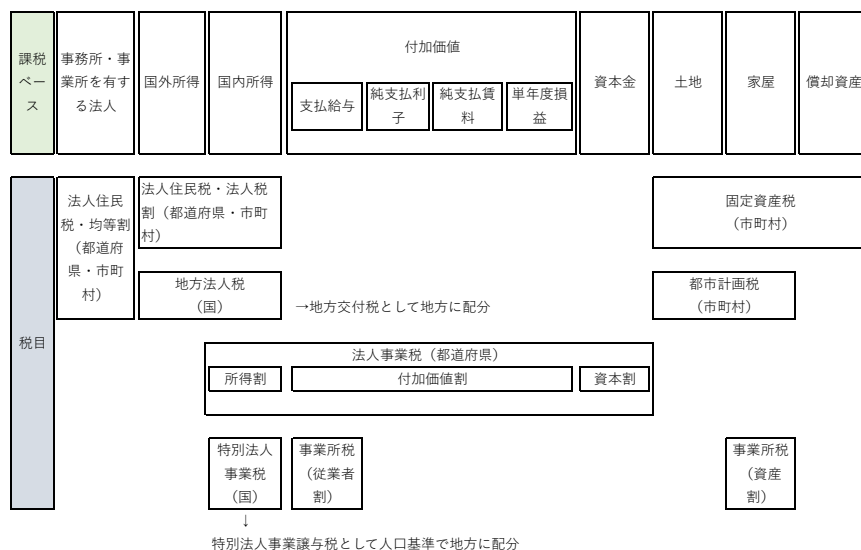
- 1) 社会保障給付は年金、医療、介護、その他である。
- 2) 社会保障には消費税以外の財源が含まれているため、ここでは、分析中の消費税額に一致するように給付額を圧縮した。
- 3) データは所得再分配調査の最終年である 2017 年を用いた。
- 4) 消費税は現行制度の「軽減税率あり」としている。
- 5) 消費税額の算出は、消費税負担額の算出基礎になる消費支出額については「全国家計構造調査」から消費税率に合わせて消費支出ごとに消費関数（対可処分所得）を推定し、「所得再分配調査」の可処分所得に適用して求めた。
- 6) したがって、本分析は、2017 年時点で現行の消費税制度が採用されたとした仮定の負担を推定し、社会保障給付と比較していることになる。

（資料）厚生労働省『所得再分配調査』（2017 年）、総務省『全国家計構造調査』（2019 年）

当初所得が 300～350 万円未満の階級を境にそれ以下では社会保障の受益が消費税負担を上回り、受益超過になっているのに対して、350～400 万円以上の階級では、負担超過になっている。消費税は逆進的な負担構造になるが、受益面を考慮するなら消費税は低所得層に極めて有利な税である。このように、消費税が何に用いられるかによって所得再分配に及ぼす影響は異なり、消費税の使途を社会保障に限定することによって負担と受益の両面を考慮した帰着は大きな再分配効果を発揮している。

図表IX－1

(1) 複雑な地方法人課税



(2) 法人が一次的に負担する税と税収 (2019 年度ベース)

				(単位：100万円、%)			
道府県税				市町村税			
	収入額	個人	法人		収入額	個人	法人
1 普通税				1 普通税			
(1) 法定普通税				(1) 法定普通税			
道府県民税	5,661,125	0	0	市町村民税	10,720,345	0	0
個人分	4,544,233	4,544,233	0	個人均等割	225,147	225,147	0
法人分	821,198	0	821,198	所得割	8,099,988	8,099,988	0
法人均等割	155,237	0	0	法人均等割	445,686	0	445,686
法人税割	665,961	0	0	法人税割	1,949,524	0	1,949,524
利子割	30,295	14,379	15,916	固定資産税	9,286,049	0	0
配当割	167,028	51,662	115,366	純固定資産税	9,198,802	0	0
株式等譲渡所得割	98,371	43,543	54,828	土地	3,485,345	1,969,848	1,515,497
事業税	4,596,553	0	0	家屋	3,957,813	2,336,073	1,621,740
個人分	211,433	211,433	0	償却資産	1,755,643	0	1,755,643
法人分	4,385,121	0	4,385,121	交付金	87,247	0	87,247
地方消費税	4,795,548	4,570,398	225,150	軽自動車税	269,231	187,578	81,653
不動産取得税	404,198	167,233	236,965	市町村たばこ税	853,879	811,754	42,125
道府県たばこ税	139,535	132,651	6,884	鉱産税	1,770	0	1,770
ゴルフ場利用税	43,075	39,373	3,702	特別土地保有税	192	0	192
自動車取得税	103,867	72,366	31,501	(2) 法定外普通税	0	0	0
軽油取引税	944,814	0	944,814	狭小住戸集合住宅税	472	472	0
自動車税	1,588,140	1,245,280	342,860	砂利採取税	6	0	6
鉱区税	327	0	327	別荘等所有税	530	366	164
固定資産税	7,995	0	7,995	歴史と文化の環境税	79	79	0
(2) 法定外普通税	46,385	0	46,385	使用済核燃料税	815	0	815
目的税	12,050	0	0	空港連絡橋利用税	433	433	0
(1) 法定目的税	767	0	0	目的税	1,733,994	0	0
ア口狩猟税	767	767	0	(1) 法定目的税	1,726,954	0	0
(2) 法定外目的税	11,283	0	0	入湯税	22,498	22,498	0
宿泊税	3,945	2,728	1,217	事業所税	386,702	0	386,702
その他法定外目的税	7,338	0	7,338	都市計画税	1,317,728	877,529	440,199
	0	0	0	水利地益税	25	0	25
	0	0	0	(2) 法定外目的税	7,041	0	0
	0	0	0	宿泊税	5,147	3,559	1,588
	0	0	0	その他法定外目的税	1,894	0	1,894
旧法による税	43	43	0	旧法による税	0	0	0
合計	18,343,655	11,096,088	7,247,567	合計	22,867,795	14,535,325	8,332,471
	100.0	60.5	39.5		100	63.5624219	36.4375807
地方法人税	604,190	0	604,190				
地方法人特別税	2,043,581	0	2,043,581				
合計	20,991,426	11,096,088	9,895,338				
	100.0	52.9	47.1				

(備考)

- ここでの個人と法人の配分は、課税の最初のインパクト（一次帰着）を基準に行ったものであり、最終的な帰着は考慮していない。
 - 地方法人特別税は2019年をもって廃止され、特別法人事業税（国税）が導入されている。
- （資料）地方税は総務省『地方財政統計年報』。各税目の配分に用いた資料は「付表」に記している。

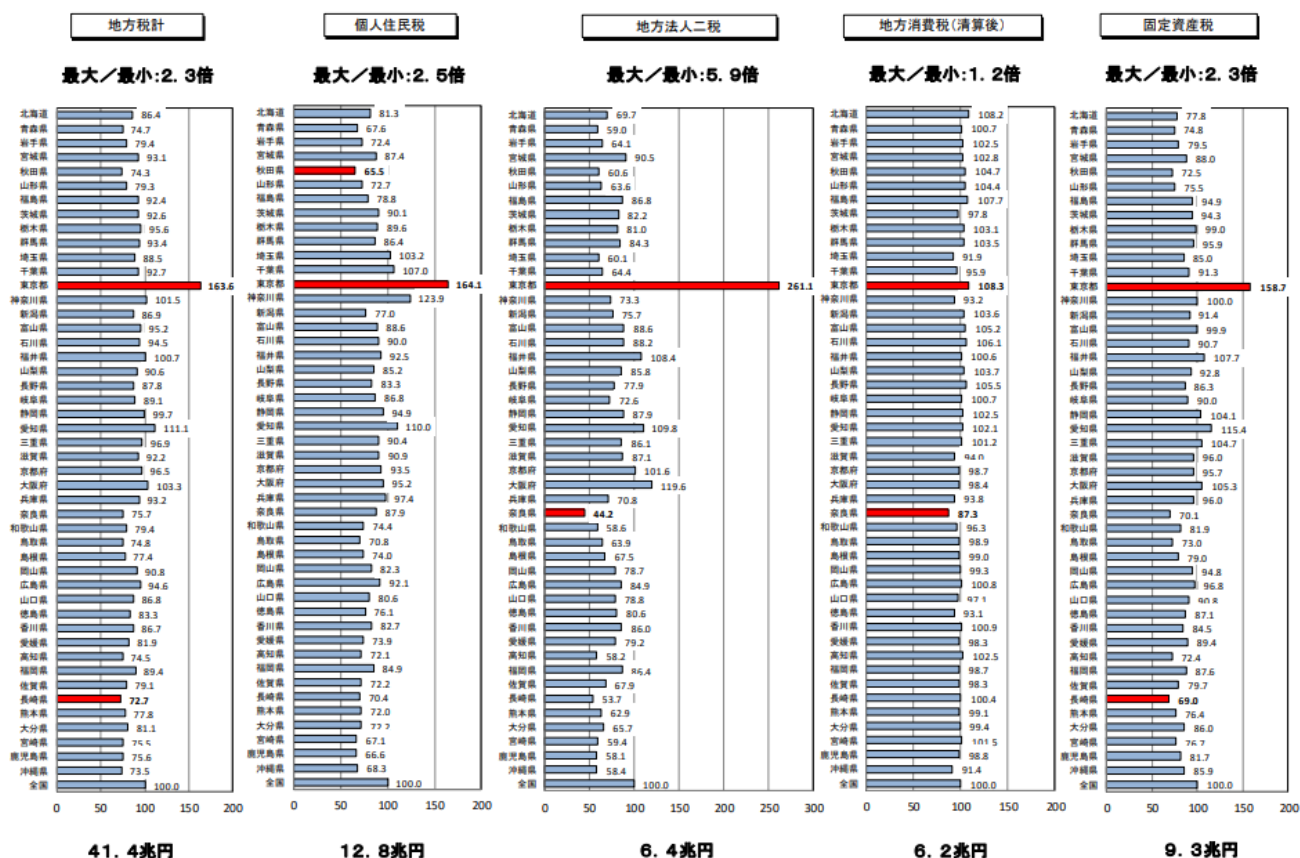
地方法人課税は法人二税（法人住民税、法人事業税）に注目が集まるが、その他にも、固定資産税など法人が納税する税も多い。産業連関表や固定資産税概要調査等を用いて試算したところ、都道府県税（地方法人税、地方法人特別税（2019年9月に廃止。同年10月から特別法人事業税が導入されている）を加えた場合、20兆9914億円の47.1%（9兆8953億円）、市町村税22兆8678億円の36.4%（8兆3325億円）が一次的に法人に帰着する。このように、法人の負担は法人二税以外にも巨額に上っている。

付表 地方税の帰着仮説と個人・法人間配分に用いた資料

道府県民税	利子割	内閣府「国民経済計算」(2019)受取利子の家計と非金融企業で個人と法人に配分。						
道府県民税	配当割	内閣府「国民経済計算」(2019)受取配当の家計と非金融企業で個人と法人に配分。						
道府県民税	株式等譲渡所得割	東京証券取引所他『2019年度株式分布状況調査の調査結果について』の株式保有額で個人と法人に配分。						
不動産取得税		国土交通省『2020 年土地保有・動態調査』(2019 年取引分)で個人と法人に配分						
ゴルフ場利用税		総務省「産業連関表」(2015)の娯楽サービスの家計外消費支出と家計消費支出で法人と個人に配分。						
自動車取得税		総務省「産業連関表」(2015)の乗用車の家計消費支出と民間固定資本形成を用いて個人と法人に配分。						
自動車税		総務省「産業連関表」(2015)の乗用車及びその他の自動車を家計消費と企業(民間固定資本形成)を用いて配分。ただし、営業用自動車は税率1/3と仮定。						
宿泊税		総務省「産業連関表」(2015)の宿泊業の家計消費支出と家計外消費支出で個人と法人に配分。						
固定資産税	土地	総務省「固定資産の価格等の概要調書(土地)」(2019)の課税標準で個人と法人に配分						
	家屋	総務省「固定資産の価格等の概要調書(家屋)」(2019)の課税標準で個人と法人に配分。						
地方消費税		総務省「産業連関表」(2015)内生部門計最終需要の家計消費支出と民間消費支出で個人と法人に配分。						
たばこ税		総務省「産業連関表」2015たばこ最終需要の家計消費支出と家計外消費支出で個人と法人に配分。						
軽自動車税		乗用車とみなし、総務省「産業連関表」(2015)の乗用車の家計消費と民間固定資本形成とで個人と法人に配分。						
都市計画税		総務省「固定資産の価格等の概要調書(土地・家屋)」(2019)の課税標準で個人と法人に配分。ただし、土地分の課税標準については個人分は固定資産税の2倍とする。						
別荘等所有税		旅館と別荘の相関が高いことから、総務省「産業連関表」(2015)の宿泊業の家計消費支出と家計外消費支出で個人と法人に配分。						

(3) 人口1人当たり税収額の指数（令和3年度決算）

地方税収の人口1人当たり税収額の指数（全国平均を100とした場合）

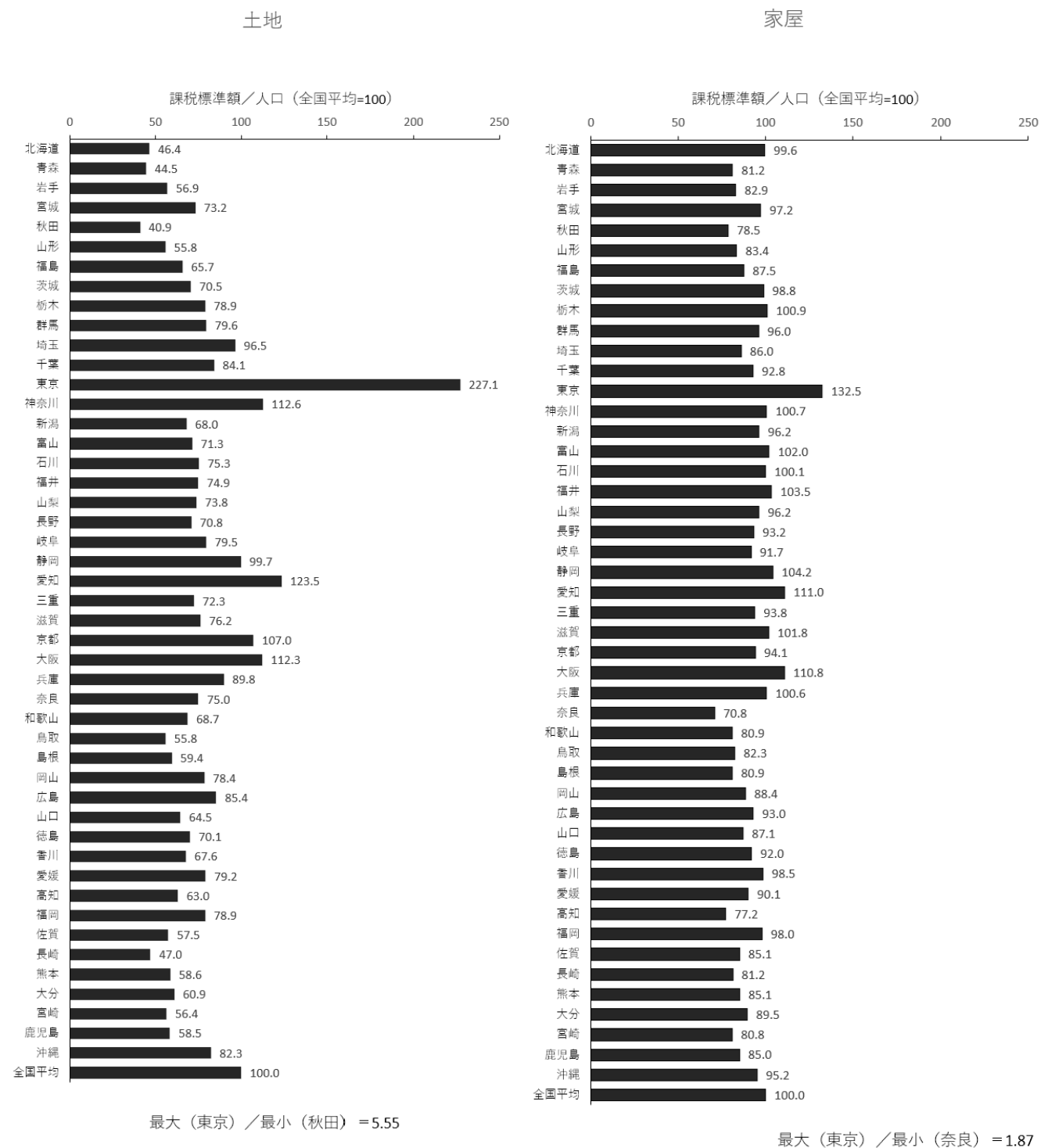


(資料) 総務省

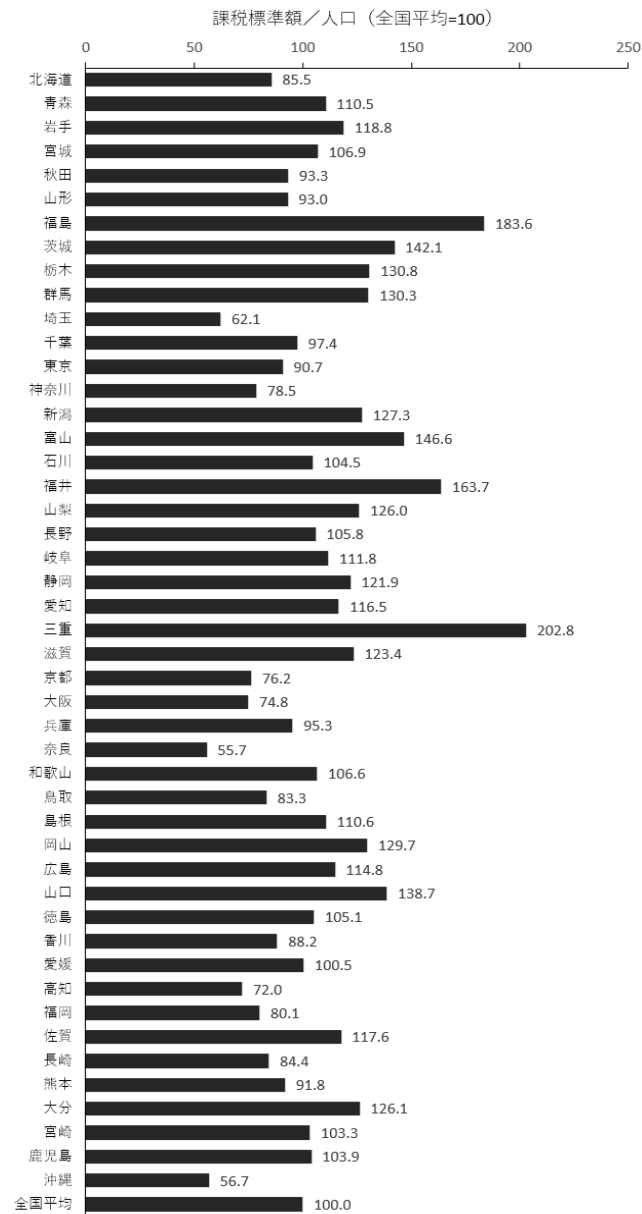
- 都道府県別に人口1人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、最大の東京都は最小の奈良県の5.9倍となっており、しかも、税収は6.4兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の奈良県の1.2倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。
- 固定資産税は、土地、家屋、償却資産の合計であるため、偏在度は小さくなっている。しかし、土地分については地価をベースに課税することから偏在度は大きいことに注意する必要がある。

図表IX-4

(1) 固定資産税の地域間格差



償却資産

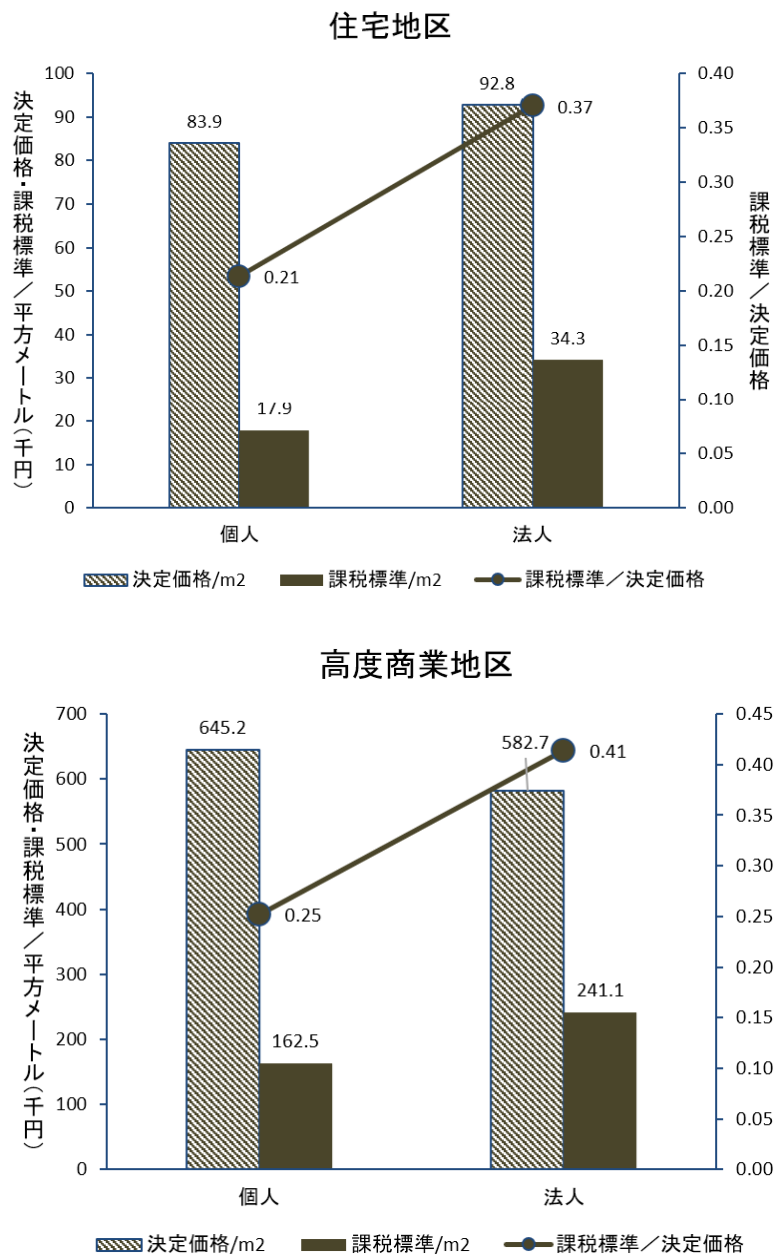


最大（三重）／最小（奈良）＝3.64

（資料）総務省『固定資産税概要調書』

固定資産税(土地分)の課税標準は「適正な時価」とされている。しかし、適正な時価は地価公示価格などを基準に算定されることから、地価の高い東京や大阪では課税標準が高く、税負担も大きい。人口当たりの課税標準額は、最大の東京都は最小の秋田県の5.55倍に上っている。これに対して再建築価格方式をとる家屋は、最大の東京都は最小の奈良県の1.87倍と、土地に比べると地域間格差は小さい。また、償却資産に係る固定資産税については、三重県が最大であり、地方圏において大きくなっている。このように、同じ固定資産税でも土地、家屋、償却資産によって地域間格差は異なっている。

(2) 個人と法人の間の格差



(備考) 住宅地区は神戸市全体の平均。高度商業地区は神戸市中央区三宮 1 丁目の土地。2021 年度。

(資料) 神戸市『固定資産税概要調書』

土地利用規制が比較的緩い日本では、同じエリア内に住宅宅地と事業用宅地とが近接していることが多い。この場合、地価は同じでも、住宅用地の場合には、課税標準を減額する特例があるため、業務用土地に比べて固定資産税の負担が軽くなる。上図に見られるように、住宅地区でも、高度商業地区でも、決定価格には用途による差はないのに対して、課税標準は個人の方が低くなっている。

(3) 償却資産に係る固定資産税の国際比較

諸外国における資産保有に係る課税状況

国名	税目	課税団体	課税客体、課税標準など	償却資産への課税
【北米】				
アメリカ	財産税	州、地方	不動産(土地・建物):全50州で課税 動産:12州で非課税 製造用機械:24州で減免等(免税・非課税15州、減免等9州)	△ (※1)
カナダ	財産税/不動産税	州、地方	不動産(土地・建物):全州(10州・3準州)で課税 動産:5州(4州・1準州)で非課税 機械設備:課税は2州のみ	△ (※2)
【欧州】				
イタリア	地方不動産税	市町村	土地・家屋	×
イギリス	カウンシル税	地方自治体	住宅用不動産	×
	事業用レイト	国(人口比で地方自治体へ分配)	非住宅用不動産(償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。例:クレーンは非課税、クレーン設置台は課税)	×
フランス	既建築地不動産税	州、県、市町村	既建築資産(恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件)橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる	×
	未建築地不動産税	同上	未建築資産(例:鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、塩田)	×
	居住税	県、市町村	事業目的以外の居住用資産(家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所)	×
	地域経済負担金(旧職業税)	州、県、市町村	地方事業税:自由業者の収入、事業用不動産の賃貸価格 補完税:付加価値	×
ドイツ	財産税	州	純資産額(B/S計上額)から基礎控除額を控除した残額(1995年連邦憲法裁判所決定により、部分的に違憲な制度を含むことを理由として、1997年以降徴収停止中)	×
	不動産税	地方	不動産A(農林業事業に供する資産:家畜、収穫物、農林業用機械など) 不動産B(不動産A以外の不動産:土地、家屋のみ)	×
【アジア】				
台湾	地価税	市	土地	×
	家屋税	市	建物/家屋	×
中国	都市土地使用税	地方	土地	×
	都市不動産税	地方	外資に課税(内外企業は対象外)	×
	不動産税	地方	土地、家屋、建物と一体不可分の設備(含償却資産)	×
韓国	財産税	市・郡	土地、建築物(建物、構築物、特殊な附帯設備)、船舶、航空機	×
	都市計画税	市・郡	土地、建物/家屋	×
	共同施設税	市・郡	土地、建物/家屋、船舶	×
	地方教育税	道	財産税に準ずる	×

※1:製造用機械については減免される州が多い

※2:機械設備については減免される州が多い

※3:徴収停止中

※4:農林業用機械のみ課税

(出所)経団連、日本鉄鋼連盟等

・諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

図表IX－6 地方税超過課税の状況(2021 年度)

第15表 超過課税の状況

その1 道府県税

(単位 百万円)

区 分	令 和 3 年 度		令 和 2 年 度		比 較	
	団体数 (A)	収入額 (B)	団体数 (C)	収入額 (D)	団体数 (A)－(C)	増減額 (B)－(D)
道府県民税個人均等割	37	25,083	37	25,118	－	△ 35
道府県民税所得割	1	2,763	1	2,860	－	△ 97
道府県民税法人均等割	35	10,374	35	10,126	－	248
道府県民税法人税割	46	148,737	46	99,781	－	48,956
事業税法人分	8	168,892	8	145,043	－	23,849
自動車税	－	－	－	－	－	－
合 計	－	355,850	－	282,927	－	72,923

その2 市町村税

(単位 百万円)

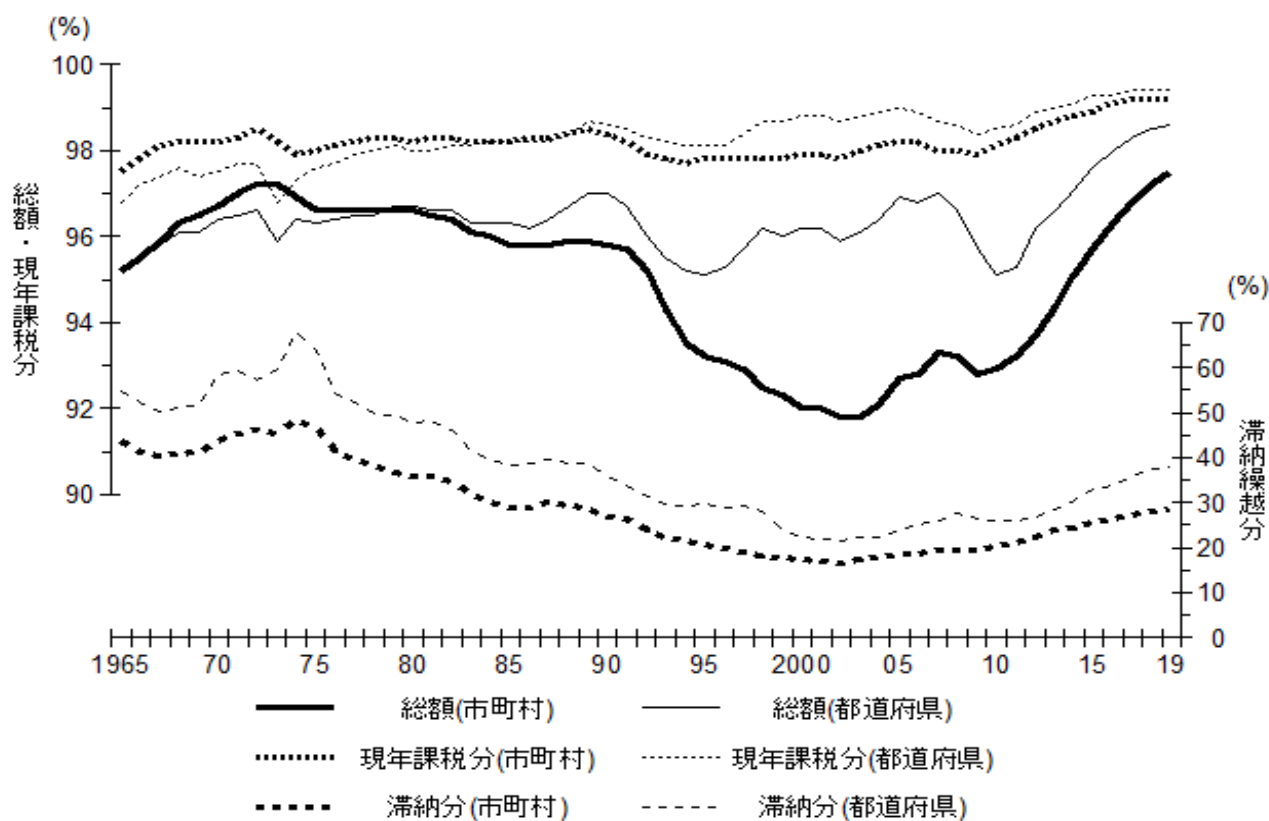
区 分	令 和 3 年 度		令 和 2 年 度		比 較	
	団体数 (A)	収入額 (B)	団体数 (C)	収入額 (D)	団体数 (A)－(C)	増減額 (B)－(D)
市 町 村 民 税	999	379,317	993	275,812	6	103,505
個人均等割	2	2,065	3	2,058	△ 1	7
所得割	1	52	2	52	△ 1	0
法人均等割	379	16,921	377	16,341	2	580
法人税割	990	360,278	985	257,361	5	102,917
固定資産税	151	34,184	154	35,286	△ 3	△ 1,102
土地	151	9,553	153	9,678	△ 2	△ 125
家屋	151	14,687	154	15,739	△ 3	△ 1,052
償却資産	151	9,944	154	9,870	△ 3	74
軽自動車税	14	224	15	276	△ 1	△ 52
鉱産税	9	7	9	7	－	△ 0
入湯税	8	223	7	173	1	50
旧法による税	－	－	－	－	－	－
合 計	－	413,955	－	311,554	－	102,401

(注)「市町村民税法人税割」には、東京都が徴収した市町村税相当額(153,013百万円)を含む。

(資料) 総務省『地方財政白書』より作成。

・超過課税はその大部分が法人に対するものとなっている。道府県民税個人均等割について多くの団体が超過課税を実施しているが、その目的は水源涵養などであり、税収不足への対応ではない。

図表XI-1 地方税の徴収状況



(資料) 総務省『地方財政統計年報』

1972年度に97.2%であった市町村税の徴収率（総額）は2002年度には91.8%に低下している。とくに滞納繰越分の徴収率もともと低い値であるが、1970年代の半ば以降、さらに低下している。近年、徴収率は改善してきているが、滞納繰越分の徴収率は大きな改善は見られない。

(参考)

国際課税に関する用語の説明

税源浸食と利益移転行動計画 (BEPS 行動計画)

企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国・地域の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていた。

税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) プロジェクトは、公正な競争条件 (Level Playing Field) という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないように、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国・地域政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すべく、OECD が立ち上げたプロジェクトで、G20 の支持も得て、15 の各行動計画の項目について、2015 年 10 月に最終報告書が公表された。

BEPS 最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からの B2C 取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

行動 1 電子経済の課税上の課題への対応

(2) 各国・地域制度の国際的一貫性の確立

各国・地域間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国・地域が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

行動 3 外国子会社合算税制の強化

行動 4 利子控除制限

行動 5 有害税制への対抗

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準 (モデル租税条約・移転価格ガイドライン) が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動 6 条約濫用の防止

行動 7 人為的な PE 認定回避

行動 8-10 移転価格税制と価値創造の一致

B. 各国・地域政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕

(4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動 5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換

行動 1 1 BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

行動 1 2 タックス・プランニングの義務的開示

行動 1 3 多国籍企業情報の報告制度（移転価格税制に係る文書化）

C. 企業の不確実性の排除〔予測可能性〕

(5) 法的安定性の向上

BEPS 対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予測可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続をより実効的なものとするを図った。

行動 1 4 より効果的な紛争解決メカニズムの構築

(6) BEPS への迅速な対応

BEPS 行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国・地域の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS 対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を 2016 年末までに策定する。

行動 1 5 多国間協定の開発

BEPS 包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)

BEPS 行動計画の最終報告書の公表後、国際課税原則を今日的なものに改めるために設けられた BEPS プロジェクトの新たなステップであり、2023 年 6 月 9 日現在、OECD/G20 に留まらず、143 か国・地域のメンバーにより構成されている。とりわけ、最終報告書の残された課題につき、BEPS 包摂的枠組みの下で、メンバー国・地域が、対等な立場で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットすることとされている。

デジタル経済に関する課税問題

高度にデジタル化された事業を行うグローバル企業の場合、子会社や恒久的施設を市場国に置くことなく、顧客との取引を通じ多額の利益を得ることができるため、既存の国際課税制度では、当該国において相応の課税を行うことができないという問題がある。BEPS 包摂的枠組み(IF)においてこの問題が扱われ、2021 年 10 月に IF 参加国の殆ど（136 カ国）が新たな制度の骨格に合意した。2018 年の中間報告の公表以降、利益帰属とネクスス（第 1 の柱）、及び、軽課税国への対応（第 2 の柱）という 2 つの柱に問題を分けて、解決策を議論してきた。

第 1 の柱では、①多国籍企業（売上 200 億ユーロ超）の利益率 10%超の部分の 25%（Amount A）を売上などの配分基準を用いて市場国に配分することとされる（2023 年後半に多数国間条約(MLC)を署名のために開放し、2025 年中の発効を目指す）。加えて、②市場国所在の販売会社に適切な比較対象がなくとも独立企業原則に従った利益（Amount B）に課税しうる簡素な制度を導入する

(2024 年 1 月までに OECD 移転価格ガイドラインへの反映を予定)。

第 2 の柱に関しては、軽課税国への対処を念頭に、多国籍企業の所得が最低限の課税に服するよう、全世界的な税源浸食防止(Global Anti-Base Erosion, GLoBE)措置の選択肢を検討してきた。そして、①所得合算ルール (Income Inclusion Rule[IIR]) として、多国籍企業 (総収入金額 7 億 5000 万ユーロ以上) の親会社の所在地国(R 国)に、その国内法 (法人税法 82 条以下参照) に基づき、外国子会社や支店等の所在地国(S 国)における最低税率(15%)に満たない部分への追加の課税を認めることとされた。但し S 国自体が先にこうした追加の課税 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) を行えば、IIR の適用はない。他にも、②R 国で IIR の適用がない場合のバックストップとして S 国側で損金不算入等を通じて課税する軽課税所得ルール (Undertaxed Profit Rule[UTPR]) のほか、関連当事者間での支払に関し租税条約上の S 国 (途上国等) 課税が所定の最低税に満たない場合に追加の課税を S 国が行う条約特典制限ルール (Subject-to-tax rule [STTR])、④二重課税救済としての源泉地免税を否定し、外国税額控除方式 (源泉地課税) に切り替えるルール (switch-over rule[SOR]) についても実現に向けて検討を重ねている。

租税条約

租税に関する国際間の二重課税の回避又は脱税を防止するために締結される条約をいう。各国・地域はその主権に基づき独自に課税権を行使するが、国際間における経済及び貿易等の頻繁化、増大化に伴い、国際的二重課税を排除し、脱税を防止することにより、二国間における健全な投資・経済交流の促進に資するべく条約が締結されている。わが国は、租税情報交換協定、税務行政執行共助条約等を含めて、153 か国・地域との間で適用される 84 条約等を締結している (2023 年 7 月 1 日現在。財務省ウェブサイト参照)。

対応的調整

租税条約の相手国・地域が、移転価格税制等に基づき、国外関連者との間の取引価格を独立企業間価格に引き直し、当該国外関連者の所得の金額又は税額を増額して課税した場合に、これに応じて取引の相手方である自国の企業の所得の金額又は税額を減じる処分を行うことを、対応的調整という。

対応的調整は、租税条約の相互協議条項に基づく権限のある当局間の合意が得られた場合に履行されることとなっている。

外国税額控除制度

内国法人は、その全世界所得を課税標準として法人税が課される。しかし、外国支店等で生じた所得などの国外源泉所得については、通常当該外国においても課税されるため、同一の所得に対してわが国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税が生じる。

そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、所定の控除対象外国法人税の額を、一定の限度額の範囲で、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することができる。これを外国税額控除制度という。

平成 21 年度改正において、外国子会社受取配当益金不算入制度が導入され、従来の間接税額

控除制度は廃止された。他方、平成 26 年度改正により、外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得についても、外国税額控除が適用されることとなった。

一括限度額方式

わが国の外国税額控除制度においては、控除限度額を国別又は所得類型別に設定する方式ではなく、すべての外国の税額を一括して限度額を設定する一括限度方式を採っている。このため、日本より低税率の国と高税率の国でそれぞれ所得が発生した場合、前者の国について生じた控除限度額の余裕枠を用いて、後者の国で日本の税率を超えて課される税額を控除することができる。これを控除余裕枠の彼此(ひし)流用といっている。見方を変えれば、彼此流用は、低税率の国で生じた所得のうち、本来ならわが国で追加的に課税しうる部分にわが国の課税が及ばなくなること(これを shielding という)を意味している。適切な課税権確保の観点から、彼此流用には不完全ながら一定の制限が加えられている。

移転価格税制

移転価格税制とは、移転価格(海外の関連企業との取引価格)を通じた所得の海外移転を防止し、独立企業原則に則してわが国の課税権を確保するため、海外の関連企業との取引が正常な取引価格(独立企業間価格)で行われたものとみなして法人の所得を計算し、課税する制度である。

独立企業原則(独立企業間価格)

独立企業原則とは、移転価格税制等において関連企業間の取引価格を決定するために使用すべき国際的な基準であり、比較可能な独立企業間であれば得られたであろう条件に基づき取引価格(独立企業間価格)を算定すべきであるとする原則をいう。

シークレット・コンパラブル

税務当局が、法人に対して、独立企業間価格に関する所定の書類の提示又は提出を求めた場合に、当該法人がこれに応じなかったときは、税務署長は、同業類似法人の売上総利益率に基づく再販売価格基準法等の所定の方法によって、独立企業間価格を推定して、当該法人の所得等の金額を更正又は決定することができる。

この場合、税務当局が同業類似法人等に対する質問検査等により入手した取引情報は、守秘義務が課されているために、納税者がその資料の開示を求めても開示されない。このような比較対象取引情報をシークレット・コンパラブルという。これに基づく課税処分に対しては、納税者による検証や反論の機会を奪うといった批判もある。

事前確認制度(APA)

移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、納税者の予測可能性を確保し、納税者及び税務当局にとって多大なコストを要する移転価格課税の未然防止等を目的として、納税者の申出を起点とする事前確認制度が導入されている。租税条約上の相互協議を伴う事前確認も可能である。

わが国では、平成 13 年 6 月「移転価格事務運営要領の制定(事務運営指針)」に基づき、原則として 3～5 事業年度分の移転価格算定方法等について確認手続が行われている。事前確認の内容に適合した申告である限り、当該取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われる。

費用分担契約(費用分担取極)

費用分担契約 (Cost Contribution Arrangements (CCAs)) は、契約当事者が、収益の増加、費用の減少等の便益を得るために、資産の開発、生産又は取得、及び役務の開発、提供又は受領を共同で行うことを約して、そこでの貢献を分担する契約を指す (事務運営指針 3-15)。各参加者が得る予測便益の割合に比例して各参加者が貢献している限り、移転価格税制上、各参加者は、使用料等の対価を支払うことなくこのような便益を享受することが可能となる (同 3-16 参照)。

こうした契約を利用し、実際の研究開発は高税率国の法人が担いながら、発生した利益を低税率国の法人に不相応に帰属させる事案も見受けられた。これに対し OECD 移転価格ガイドライン (2022 年最近改訂) では、単純に費用の拠出者にリターンが帰属するのではなく、取極めに参加した者のリスクに対する支配や負担等に応じてリターンを配分することが望ましいとしている (パラ 6.60-6.64 参照)。

所得相応性基準

評価困難な無形資産については、予測便益 (ex-ante) と実際の利益 (ex-post) とが乖離しがちであり、実際の利益が明らかになる前に移転価格評価を実行するのは難しい。このような場合に、税務当局が納税者の取極めを実際の利益に基づいて評価し、独立企業間価格を算定することを可能とするのが所得相応性基準である。これには後知恵課税との批判もあるが、OECD 移転価格ガイドラインも、予測と結果の乖離を、取引時の価格決定の適正性に関する推定上の証拠として考慮した上で課税する余地を認めるに至り、わが国においても、令和元年度改正 (令和 2 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用) で、かかるガイドラインに即した制度 (特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置) が導入された (租特 66 条の 4 第 8 項)。

利益分割法

取引に基づく利益分割法 (Profit Split Method) は、移転価格税制の分野において、関連者間取引から発生する分割すべき合算利益を識別した上で、独立企業間であれば合意において予測し又は反映されたであろう利益の分割をもたらすべく取引価格を算定する方法である。利益分割法は、企業内部の情報から分割基準 (例、合算利益への寄与度) を導くことも可能であることから、比較対象取引を見つけることが困難なケースにおいて、なお独立企業間価格を算定するための方法として用いられることがある。

移転価格制度に係る文書化制度

多国籍企業グループ内の取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税 (移転価格課税) を実現するためには、自国企業の国外関連者との取引 (関連者間取引) に関する情報を要するの

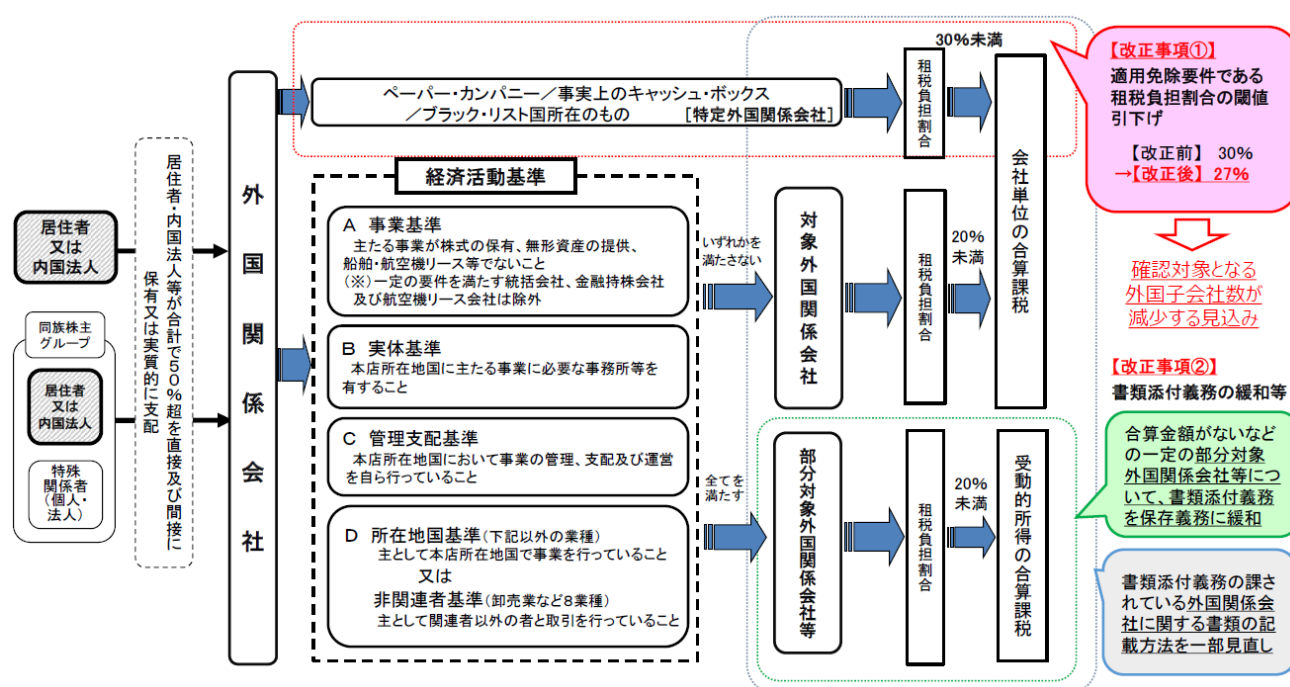
はもちろんのこと、当該グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要がある。このため、企業のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として、共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等に関するルールが整備され、移転価格税制に係る文書化制度が創設された。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル（国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類）、②マスターファイル（事業概況報告事項）、③CbC(Country by Country)レポート（国別報告事項）の三種類の文書を、共通様式に従って税務当局に提供（又は作成・保存）することが義務付けられている。

外国子会社合算税制

外国子会社合算税制とは、軽課税国等に所在する外国子会社を利用した租税回避を防止するために、所定の外国子会社の留保所得等を、株主である日本の親会社等の収益とみなして合算課税する制度である。タックスヘイブン対策税制ともいう。

平成 29 年度改正で、BEPS プロジェクト（行動 3）の最終報告書等を踏まえ、租税回避により効果的に対応するとともに、日本企業の海外展開を阻害しない制度とするべく見直しがなされた。改正前は、租税回避リスクを、第一次的に外国子会社の外形（現地の税負担 20%未満）により把握するものであったが、改正後は、租税回避リスクを、まず外国子会社の活動内容により把握し、次いで、事務負担を考慮して当該子会社の現地税負担率が 20%未満である場合に限り、受動的所得のみ又は会社単位の留保所得を合算課税の対象とする。併せて、所定のペーパーカンパニーやキャッシュボックスとされる子会社の留保所得については課税が強化され、現地税率が 27%未満である限り合算課税の対象とされる。

（参考）実際の外国子会社合算税制の適用の流れ



当協会 令和 5 年 4 月 18 日開催 通達等検討会・会員懇談会「令和 5 年度 法人税関係（含む政省令事項）の改正について 2. 国際課税に関する改正について」資料より抜粋