令和7年度　税制改正に関する租研意見

令和６年９月 17 日

公益社団法人　日 本 租 税 研 究 協 会



公益社団法人日本租税研究協会は、昭和 24 年に来日されたシャウプ税制使節団団長シャウプ博士の示唆を受けて、学界・産業界の有志、主として経済団体連合会があっせん役になって民間の立場から財政・税制問題を調査・研究するために創立された団体であり、財政・税制をめぐる諸問題について、調査・研究を行うとともに広く情報発信を行っております。

こうした調査・研究に基づいて、当協会は、財政健全化、経済成長戦略、社会保障制度の改革等を一体的に推進する立場から、「税制改正に関する租研意見」を取りまとめてまいりました。

わが国経済は、デフレからの完全脱却と新たなステージへの移行に向けたチャンスを迎えており、こうした転換点にあって、持続的な成長、経済の好循環を実現するためには、人口減少、少子高齢化などの構造的な問題に対処しつつ、官民が連携して未来につながる取組にチャレンジしていかなければなりません。

その一方で、我が国の財政は、社会保障関連支出の増大という構造的要因に加え、コロナ・物価高騰対策によって膨らんだ歳出により、極めて深刻な状況にあり、税制・社会保障制度のあり方をはじめとして、歳入・歳出の全体像を見渡した改革、財政健全化の取組が喫緊の課題となっております。

この意見書は、こうした社会経済情勢の変化も踏まえつつ、税制改革の方向性について提言を行うものです。本提言があるべき税制構築の一助になれば幸甚に存じます。

公益社団法人　日本租税研究協会　会長　宗岡　正二

目　　次

＜総論＞

Ⅰ.わが国経済・社会の構造的な問題と税制のあり方…… 1

Ⅱ.税制改革の基本的視点 …… 5

Ⅲ.税　体　系 …… 7

＜各論＞

Ⅳ.所　得　税 …… 8

Ⅴ.相　続　税　・　贈　与　税 …… 10

Ⅵ.法　人　税 …… 11

Ⅶ.国　際　課　税 …… 14

Ⅷ.消　費　税 …… 18

Ⅸ.地　方　税 …… 19

Ⅹ.そ　の　他　の　税 …… 22

Ⅺ.納税環境の整備 …… 23

参　考　資　料 …… 27

(参考)「国際課税に関する用語の説明」 …… 65

コラム …… 72

令和７年度　税制改正に関する租研意見（概要）

総論

Ⅰ. わが国経済社会の構造的な問題と税制のあり方

1. はじめに

税の役割・機能（財源調達・所得再分配、政策手段としての税制、税制が企業・個人の行動に及ぼす影響）　⇒　社会・経済情勢の変化、国際的整合性、構造問題に対応した税制構築の必要性

2. わが国経済社会の構造的な問題

① 経済活力の停滞

- 「失われた 30 年」、デフレ・スパイラル（投資・消費の抑制、成長率の低迷）
- 新陳代謝の遅れ
- 国際的地位の低下

② 人口減少、少子・高齢化の進展

- 潜在成長率の低下
- 労働力不足
- 社会保障給付の増大

（財政、税・社会保障制度への影響）

③ 格差の拡大

- 所得格差の拡大・相対的貧困
- 世代を超えた格差の固定化
- 地域間格差

④ 財政問題

- 歴史的・国際的に最悪の財政状況
- 受益（公共サービス）と負担（税・社会保険料）の不均衡
- 財政・社会保障制度の持続可能性（将来不安）
- 有事・危機への対応力低下、金利上昇による財政圧迫

3. 「構造問題」への対応

① 経済活力の強化

- 経済ダイナミズムの回復・強化、成長と分配の好循環
- 企業の国際競争力・立地競争力の強化
- 成長分野への重点的な投資
  DX、GX による社会課題の解決と生産性向上
  スタートアップ、人への投資
- 新陳代謝の促進・労働移動の円滑化

② 人口減少、少子化への対応

- 全世代型社会保障の構築
- 子育て世帯に対する経済的支援
  （安定財源の確保）
- 職場環境・働き方改革など両立支援
  女性・高齢者の活躍促進
- ＤＸ・ＡＩによる効率化・生産性向上

③ 格差への対応

- 社会保障・税を通じた再分配（給付・負担の水準について国民的議論が必要）
- 公平な給付と負担の実現（世代間・世代内の公平、資産・所得の正確な把握）
- 税と社会保障を一体化した仕組み（給付付き税額控除）の検討

④ 財政の健全化

- 歳出・歳入両面からの改革（EBPM による政策立案、Outcome-Oriented な支出の徹底）
- 受益と負担の適正化（社会保障関連給付の効率化・重点化
  税と社会保険料の役割分担）
- 政府の役割（財政に関する情報提供、国民・納税者の理解）
- 25 年度ＰＢ黒字化目標の堅持、中期計画の策定・実施
- 健全化の取組を担保する仕組み（「独立財政機関」の設置）

Ⅱ. 税制改革の基本的視点

経済活力に資する税制の構築

- わが国企業の国際競争力の強化、日本の立地競争力の向上
  ⇒（法人税）税率・課税ベースのあり方
- イノベーション・スタートアップ、デジタル・脱炭素などへの重点的投資の促進、生産性向上　⇒（政策税制の活用と効果検証）
- 女性・高齢者の活躍促進、成長分野への人材移動
  ⇒（所得税）働き方に中立的な税制

＊各論Ⅳ,Ⅵ.

財源調達機能の強化

- 公共サービスの財源は税により賄うことが原則
- 少子・高齢化の進展に対応した税制
  ⇒（消費税）社会保障財源としての税率引上げ
- 少子化対策、防衛力抜本強化等の安定財源の確保
  ⇒（子ども・子育て支援金、所得税・法人税などの税制措置）

＊各論Ⅳ,Ⅵ,Ⅷ.

財政責任を伴った地方行財政運営の実現

- 「応益課税」原則に基づく制度改革
  ⇒（個人住民税、消費課税）地方行政サービスに対応した負担
- 税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系
  ⇒（地方法人二税）分割基準の見直し等、偏在是正措置のあり方、税源偏在の小さい地方消費税へのシフト

＊各論Ⅸ.

租税原則を重視した税制の構築

公平

- 応能負担・垂直的公平（税を通じた再分配の実現）
  ⇒（所得税・資産課税）再分配機能のあり方
- 世代間の公平（将来世代への負担の先送り不可）
  ⇒（所得税・消費税など）税収調達機能の回復・強化

＊各論Ⅳ,Ⅴ.

中立

- ライフコース・働き方の選択に中立的な税制
  ⇒（所得税）所得区分、課税方式、諸控除のあり方
- ライフサイクル・生涯所得に対する中立性　⇒（消費税）
- 企業の投資・立地選択に対する中立性
  ⇒（法人税）税率・課税ベース等の国際的整合性
  （国際課税）デジタル化に対応した国際課税ルールの整備

＊各論Ⅳ,Ⅵ,Ⅷ.

簡素

- 複雑化した税制の簡素化（税務リスクの縮減）
- 租税特別措置の整理・合理化（スクラップ＆ビルド）
- 税務執行・納税事務コストの低減
  ⇒ デジタル活用による申告・納税手続の利便性向上

＊各論Ⅺ.

＊Ⅲ. 税体系及び各論詳細については、別紙参照

Ⅲ. 税体系

○　税目・課税ベース（個人所得課税、法人所得課税、消費課税・資産課税）のバランスの取れた税体系の構築

消費税は、現役世代に負担が集中せず、全世代で負担を分かち合うことができるため、全世代型の社会保障を支える基幹税として相応しい。

消費税率の引上げにより安定的な財源を確保するとともに、所得税の税収調達能力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べき。

各論

Ⅳ. 所得税

○　過去の改正で低下した**税収調達機能の回復**が必要。その際、所得税の負担構造について、**低税率適用ブラケット幅の縮小**などについても検討する必要

○　所得税の**再分配機能の発揮**という観点から、**所得控除から税額控除への転換（給付付き税額控除の導入）、資産所得（金融所得）課税のあり方**について検討

○　ライフコース、雇用・就業形態、所得の稼得形態の多様化が進む中で、**婚姻、働き方などに関する個人の選択への中立性を確保**し、就労を阻害しないよう、所得区分、課税方式、各種控除等について検討する必要

○　**給与所得者とフリーランスとのバランス、退職給付（一時金・年金）、各種年金の拠出、運用、給付段階における課税のあり方**について**中立性の確保、適正な税負担の実現**という観点から検討が必要

Ⅴ. 相続税・贈与税

○　税制全体の中で**相続税の機能（富の集中抑制・格差の固定防止）の適切な発揮**が重要。**資産の移転時期に中立的な税制**を構築する観点からの相続税・贈与税の見直しについても検討を進めるべき

○　資産の世代間移転促進を目的として導入された、結婚・子育て・教育・住宅取得資金に係る**贈与税の非課税措置**については、**格差の固定化につながらないよう、今後も見直しが必要**

○　**事業承継税制**については、**第三者への事業引継・統合等とのバランスも考慮**しつつ、適用状況・効果検証を踏まえた検討が必要

Ⅵ. 法人税

○　**企業の国際競争力の強化、立地競争力の確保**など、日本経済の持続的な成長を促進するための**インフラとして法人税制の整備**が重要

○　**法人税率、課税ベース等**については、グローバルミニマム課税の導入なども踏まえ、**国際的に調和のとれたもの**としつつ、**投資や賃上げに積極的に取り組む企業を後押しする**メリハリのある税制が望ましい

○　イノベーション促進・スタートアップ支援のため、今後においても**研究開発税制、イノベーションボックス税制の改善・拡充**が必要

○　**グループ通算制度**について事務負担軽減の観点からの検証、**受取配当益金不算入制度、欠損金の繰越控除制度**について課税ベース拡大として行われた制限の見直しが必要

Ⅶ. 国際課税

○　グローバル化・デジタル化が進展するなか、**国際的二重課税を排除し、投資交流を阻害しない国際課税ルールを構築**するため、**多国間フォーラムでの合意形成**の上、**国内法・租税条約の整備**を進めることが望ましい

○　移転価格税制をはじめとする**国際課税制度の執行、租税条約の適用における予測可能性の確保、事務負担軽減**のため、**取扱いの明確化、事前確認・相互協議制度の適切な運用**が重要

○　**デジタル経済対応における多数国間条約、国内法の整備**においても、新たな二重課税、企業の事務負担の増加につながらないよう、**制度の明確化、納税コストの最小化**を図るべき

○　**「国際最低課税額制度」の法制化・運用**に当たっても、**納税事務負担の軽減**に配意し、**外国子会社合算税制についても「所得合算ルール」との併存による事務の重複排除の観点から抜本的な見直し**を期待

Ⅷ. 消費税

○　**財政健全化と社会保障関係費の増加**に対応する財源として**消費税の果たす役割が重要**

○　**消費税の使途が社会保障に限定され、受益面も考慮するなら低所得者に有利な制度**となっていること等を十分に説明し、**国民の理解と納得を得る**ことが重要

○　**制度の信頼性・透明性**を高める観点からも**インボイス制度の円滑な実施が重要。**中小事業者向けの特例についても課税の公平性・信頼性の観点から見直しが必要

○　**軽減税率制度**は、公平、中立、簡素の観点から弊害。**適用対象が拡大しないよう厳格な歯止め**を設けるべき（逆進性の問題には**給付方式**により対応することが望ましい）

Ⅸ. 地方税

○　**財政規律を伴った地方行財政運営**の実現のため、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**

○　地方財政支出が福祉・生活関連など対個人向けの割合を高めている中で、**地方税についても、全体の税収を確保しつつ、法人から個人に比重を移す**とともに、課税標準が重複する**税目の統廃合等も検討する必要**

○　「負担分任」「応益課税」の考え方に基づき、**個人住民税均等割の引上げ、法人事業税における外形標準課税の拡充、土地に係る固定資産税の負担適正化、ふるさと納税制度の見直し等**について検討する必要

Ⅹ. その他の税

○　**自動車関係諸税**については、受益者負担・原因者負担の原則に加えて、**カーボンニュートラル目標の実現、電気自動車の普及**などと整合的なものとなるよう、**課税の考え方、税体系の再構築が必要**

○　**カーボンニュートラル目標の達成、産業競争力の強化、経済成長を同時に実現**させるための政策パッケージの一つとして、**炭素に対する賦課金についても適切な制度設計が必要。**脱炭素型社会への移行に伴うコストは国民すべてが広く負担すべきものであり、**炭素価格の適正な転嫁**が重要

Ⅺ. 納税環境の整備

○　税は民主主義の根幹。国民が税の意義と役割、受益と負担の関係性を理解し、適正な納税が行われるよう、**税制及び財政の現状に関する正確かつタイムリーな情報提供**や**租税教育の充実**などが重要

○　国税、地方税の**申告・納税手続のデジタル化**により**納税者利便の向上、税務行政の効率化**を進めるべき。税務手続のデジタル化、キャッシュレス化を事業者のバックオフィス業務の**生産性向上、社会全体のコスト削減**につなげることが重要

○　**徴税・給付事務の迅速・正確な実施**に加えて、**社会保険制度における資産勘案、給付付き税額控除制度など、公平な給付と負担を実現**するための基盤として**マイナンバーを活用した所得・資産の正確な把握（預貯金口座への附番義務化等）**が必要

令和７年度　税制改正に関する租研意見

令和６年９月 17 日

公益社団法人　日本租税研究協会

会長　宗岡　正二

＜総論＞

Ⅰ.わが国経済・社会の構造的な問題と税制のあり方

１.はじめに

税は公共サービスの財源を調達する最も基本的な手段であるとともに、社会保障給付等の歳出とあいまって所得・資産の再分配を実現する役割を果たしており、公正･公平で活力ある社会を支える基盤をなすものである。

また、税は個人・企業が行う活動・経済取引に影響を与えるものであり、政策目的達成のための手段としても用いられていることから、経済・社会環境の変化に的確に対応し、経済政策、社会政策との整合性や国際的な調和に配意した制度を構築する必要がある。

現在わが国の経済･社会は様々な構造問題に直面しており、その解決には官民を通じた取組、さらには国民の意識・行動の変容も求められるが、税制のあり方を考える場合にもこれらの構造問題への対応を視野に入れる必要がある。

以上のような認識の下、経済活力の強化、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の下、「公平・中立・簡素」という租税原則に立脚した「あるべき税制」の構築について検討を行い、ここに令和７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。

２.わが国経済・社会の構造的な問題

わが国の経済･社会が直面している構造問題の第１は経済活力の停滞である。わが国はバブル経済の崩壊後「失われた 30 年」といわれる長期の経済停滞から抜け出すことができず、経済成長率は先進国の中では低い水準となっている(図表Ⅰ-2(1)参照)。また、人口１人当たり GDP は、円安とも相まって G7 諸国で最下位に低迷し、労働生産性も国際的にみて高いとは言えない(図表Ⅰ-2(2)、Ⅰ-2(3)、Ⅰ-2(4)参照)。

デフレ経済下で企業の設備投資・研究開発投資、人への投資が抑制され、賃金などのコストカットが常態化したことで、消費と投資が停滞するという悪循環を招いてきた。また、異次元の金融緩和政策が継続するなかで、企業の新陳代謝、資金の効率的な配分が進んでこなかったことも指摘できる。足元では 33 年ぶりともいわれる高水準の賃上げやバブル期以来の企業の設備投資意欲の高まりなど前向きな動きがみられ、わが国の経済はデフレからの完全脱却に向けたチャンスを迎えている。こうした流れを確実なものとし、持続的な成長、経済の好循環を実現していくため、イノベーションや事業変革による生産性の向上を起点とした構造的な賃上げ、脱炭素やデジタル、人への投資などに積極的に取り組む必要がある。

第 2 は人口減少、少子・高齢化の進行である（図表Ⅰ-2(5)参照）。少子化による人口減少は、国内市場の縮小、労働力の減少により、日本経済のポテンシャルを損ない、経済成長を鈍化させることにもなる。生産年齢人口の減少によりすでに業種や職種によっては労働力不足が深刻な問題となりつつある。

さらに、少子化対策や高齢化による社会保障関係費の増加は財政状況のさらなる悪化につながりかねない。

また、医療・介護・年金等の社会保障給付の増大、少子・高齢化、現役世代の減少に対応した給付・負担構造の見直し、税制・社会保障制度の一体的な改革が必要となっている。

第 3 は格差の拡大である。かつて日本は「一億総中流」と言われ、先進国でも類を見ないほどに格差の小さな国であった。しかし、近年、経済が停滞する下での非正規雇用の拡大やひとり親世帯の増加などを背景として、所得格差の拡大、相対的貧困の問題が指摘されており、こうした問題は生活水準だけでなく、教育や子育てなど、さまざまな方面で影響を及ぼし、世代を超えた「格差の固定化」にもつながっていくことになる。

格差の拡大は地域間にも及んでいる。新型コロナウイルス感染症によって東京一極集中に一時的に歯止めがかかったかのようであったが、ポストコロナにおいて、東京一極集中が再燃している。その結果、地方では、子育て・教育、医療・介護・福祉、移動・購買といった生活に不可欠なインフラやサービスの維持が困難となり、地域社会の持続可能性が危ぶまれている。

第 4 は財政問題である。受益と負担のアンバランスの拡大、財政赤字の膨張が進み、我が国の財政は歴史的･国際的にみても最悪の状況となっている(図表Ⅰ-2(6)参照)。

物価上昇、企業業績の回復、名目賃金の上昇による税収の上振れなどにより、一般会計税収は高水準で推移しているが、新型コロナ・物価高対策等で膨張した歳出規模の抑制、財政収支の改善は進んでおらず、令和 6 年度末にわが国の長期政府債務残高は 1,315 兆円に達する見込みであり、政府総債務残高の対 GDP 比（251.9%）も主要先進国の中で突出した状況となっている(図表Ⅰ-2(6)(7)参照)。

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。財政・社会保障制度の持続可能性に対する危惧は、国民の将来不安を招来し、経済の停滞・社会の閉塞感にもつながっている。

経済の活力を回復し、将来の有事や危機に備えるとともに、公正で希望の持てる社会を実現するためには、政府が適切な役割を発揮することが必要であり、財政の健全化は先送りの許されない喫緊の課題である。

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、政策金利の引上げ、金利ある世界への移行に伴い巨額の公債残高にかかる利払い負担が増大し、財政状況がさらに悪化するおそれがある。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重要である。

３.構造問題への対応

３-1.経済活力の強化

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。所得の増加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。

その際、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、日本企業の国際競争力の強化に加えて、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。

経済社会のデジタル化や脱炭素社会の実現に対応した制度・基盤の整備を加速し、官民連携の下、これらの分野の国内投資を積極的に拡大することで、グリーントランスフォーメーション(GX) 、デジタルトランスフォーメーション(DX)を推進し、社会課題の解決と生産性の向上、地方経済の活性化(地方創生)を実現していくことが求められている。

また、経済や産業構造が転換する中、イノベーションを生み出すスタートアップへの投資・支援、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」により、競争市場におけるビジネス･企業の新陳代謝、労働移動の円滑化を進めていくことも重要な課題である。

３-2. 人口減少・少子化への対応

1990 年代以降、子育て支援を中心に対策が講じられてきたが、出生率の低下は続き、少子化の進行に歯止めをかけることができていない。未婚率の上昇や既婚者の出生数の低下には経済的要因、価値観の変化など様々な要因が複合的に組み合わさっている。

各種手当・給付金の拡充や出産・子育て、教育に係る経済的負担の軽減策が講じられているが、こうした子育て支援策の拡充に当たっては安定的な財源の確保が重要である。さらには、職場の環境整備や働き方の改革により両立支援を進めるなど、多様な価値観・考え方を尊重しつつ、社会全体でこども・子育てを支えていく意識を醸成することも求められている。

労働力不足に対応するためには、女性・高齢者の就労を一層促進するための労働市場・働き方の改革、働くことに対する障害となっている要因の除去を進めるとともに、リスキリングをはじめとした人への投資、DX・AI による業務の効率化・生産性の向上、外国人労働者の受入れ拡大の検討等の総合的な対応が必要である。

３-3. 格差への対応

教育・訓練の機会保障など当初所得の格差是正策とともに、税・社会保障制度を通じた所得の再分配が重要な役割を果たすことが期待されている。

再分配政策による格差の是正効果は、近年では所得税の最高税率の引上げ等の改正により回復がみられるが、税・社会保障制度を通じた再分配のあり方、給付と負担の水準については国民的な議論が必要である。

その際、税・保険料による負担と各種の給付による受益とを総合的にみることが重要であり、税と社会保障を一体化した制度（給付付き税額控除）の導入についても検討が進められるべきである。

また、勤労所得に対する課税、社会保険料負担が相対的に現役世代に重いものとなっている一方、年金・医療・介護を中心に社会保障給付が高齢者に偏っていること、社会保険

料は高所得者ほど負担割合が低くなる構造となっていることなども踏まえ、世代内、世代間における公平性にも配慮していく必要がある。

３-4. 財政健全化の取組

（健全化の緊要性）

財政赤字、政府債務の累増の主たる要因は、国民に対して提供されている公共サービスの「受益」が税や社会保険料等の「負担」を大きく上回り、その不均衡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的な問題であり、歳出・歳入両面から財政健全化のための改革が必要である。

わが国の財政に対する信認を確保し、持続的な経済成長を実現するためにも、政府は財政健全化の道筋と計画を明確にし、全力で取り組む必要がある。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喫緊の課題である。

（社会保障制度改革）

社会保障については、制度の担い手の拡大とともに、医療・介護等のサービス提供体制の効率化の徹底、給付水準の適正化、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等により、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が可能となるよう、持続可能な制度の構築が強く求められている。

（国民負担のあり方・税と社会保険料の役割分担）

今後、歳出の重点化・効率化を徹底したとしても、高齢化の進行による社会保障関係費の増加、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るなか、その負担について、これ以上の先送りは許されず、責任ある議論が必要である(図表Ⅰ-3-4 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ことが望ましい。

（政府の役割・独立財政機関）

財政健全化の取組を進めるに当たっては、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。

「経済財政運営と改革の基本方針 2024」では、2025 年度の国・地方を合わせたプライマリーバランス（PB）の黒字化を目指すとともに、人口減少が本格化する 2030 年度までを対象期間とする「経済・財政新生計画」を策定し、計画期間を通じ、債務残高対 GDP 比の安定的な引下げを目指し、経済再生と財政健全化を両立させる歩みを更に前進させることとしている。

PB 黒字化の達成は健全化に向けた決意を示すためにも重要ではあるが、財政再建に向けた取組の一里塚に過ぎず、成長戦略と財政構造の改革を中期的な計画に基づき進めていく必要がある。こうした取組を客観的に点検・評価し、着実に進捗させるため、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。

Ⅱ. 税制改革の基本的視点

１. 基本的視点

わが国の経済･社会が直面している構造問題を踏まえ、あるべき税制の検討に当たっての基本的視点を述べる。

第 1 の視点は経済活力に資する税制の構築である。わが国の企業の国際競争力を強化するとともに、日本の立地競争力を高め、外国企業の国内への投資を呼び込むためには、税制がグローバルな事業展開、企業の立地選択を阻害することがないよう、法人税の税率、課税ベースをはじめとして国際的に調和のとれた （イコールフッティングな）制度を構築することが肝要である。

また、イノベーション、GX 、DX などの重点分野への前向きな投資を促進することにより企業の収益力の強化、生産性の向上を後押しし、その分配としての構造的な賃上げを実現するほか、企業・ビジネスの新陳代謝、スタートアップへの投資など経済活力を生み出す企業行動を誘導する手法の一つとして、政策税制を効果的に活用することが求められる。

さらに脱炭素社会の実現に向けてカーボンプライシングの仕組みの導入についても国際的な動向を踏まえた検討が進められるべきである。

個人課税においても、女性や高齢者の活躍を推進するとともに、雇用の流動化、リカレントなど、成長分野への人材移動を円滑化する観点からも、働き方に中立的な税制を構築することが重要な課題となっている。

なお、経済活力の強化のための政策税制の活用に当たっては、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ものであるかを十分に吟味し、他の政策手段との優先度、組合せなどについても検討することが必要である。各種の租税特別措置については、EBPM の観点から客観的なデータに基づく効果検証を行い、効果の乏しい措置については廃止するなど、スクラップ＆ビルドを徹底する必要がある。その際、十分な活用実績が見られない政策税制については、手続面等での障害がないかどうかを検証し、利用されやすい制度とすることも重要である。

第 2 の視点は財源調達機能の強化である。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る。今後、高齢化の進行による社会保障関係費の増加が避けられず、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るなか、バランスの取れた税体系を構築し、超高齢社会における安定的な財源の確保に努めるべきである。

少子化対策、高齢化の進行による負担増は、現役世代や企業だけでなく、広く国民が分かち合うべきものである。消費税は国民が広く負担し、景気に左右されにくい安定的な税であり、経済活動・国際取引に対する中立性を損なわないという利点を有していることから、社会保障財源として最も相応しいものである。また、消費税とともにわが国の税制

において基幹的な地位を占めている所得税についても税収調達機能の回復という観点から検討することが重要である。

少子化対策の財源として、「子ども・子育て支援金制度」が創設され、2026 年度から公的医療保険の枠組みを通じて徴収されることとなったが、人口減少、少子・高齢化時代における全世代型社会保障制度を支える財源としては消費税によることが望ましい。

防衛力の抜本的な強化等のために必要となる経費についても、わが国の財政状況を更に悪化させ、財政の持続可能性に対する信認を損なうことにならないよう、歳出改革等の努力に加えて、税制措置により財源を確保すべきであるが、その実施に当たっては、企業の賃上げや投資意欲に水を差さないよう配慮が必要である。

第 3 の視点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。

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、受益に応じた負担という観点から、法人に対する課税から個人に対する課税のウェートを高めていくべきである。地方税制における法人課税の比重が高いことは税源の偏在にもつながっており、税源の偏在是正措置、地方法人二税の分割基準のあり方などについても検討する必要がある。

また、地方自治体が社会保障などの公共サービスを安定的に供給するためにも、地方消費税の充実など、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観点からも、地方税の抜本的な改革に取り組む必要がある。

２.租税原則を重視した税制の構築

あるべき税制の検討に当たっては、上記のような構造問題への対応という視点に加えて、公平・中立・簡素という税制の基本原則に立ち返り、中長期的な方向性を検討する必要がある。

税負担のあり方に関しては、負担能力に応じて税を分かち合うことが公平であるという「応能原則」と公的サービスの受益に応じて負担すべきという「応益原則」という 2 つの考え方がある。また、担税力に応じた負担の公平については、経済力が同等の人々は等しく負担すべきであるという「水平的公平」、大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきであるという「垂直的公平」の二つの概念がある。

税制を通じた所得の再分配（垂直的公平の実現）は、主として所得税の累進課税制度が担っているが、税財政を通じた再分配政策、格差への対応において所得税はどのような役割を果たすべきかについて、また、富の集中抑制という機能を担っている相続税・贈与税など、資産課税の位置づけについても検討が必要である。

さらに、受益と負担のバランスの観点からは、現在世代と将来世代との間で「世代間の公平」が確保されることが重要であり、負担の先送りが行われることがないようにするためにも財源調達機能が十分に発揮されるような税制の構築が必要である

中立の原則は、税が個人や企業の選択・活動に対して与える影響を極力小さくすべきとするものである。所得税については、雇用・就労形態の多様化が進む中で、ライフコースや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中立性を確保し、税制が個人の行動選択にゆがみを与えないようにすることが重要となっている。

消費税は、所得の稼得形態、ライフサイクルに伴う所得の変動にかかわらず、消費活動に対する負担を求める税であることから、経済活動に中立的で高齢者にも相応の負担を求めることができるという利点を有している。

また、法人税についても、企業の投資、事業形態、立地選択等に対する中立性を確保することが重要であり、国際的に調和のとれた税制を構築することでイコールフッティングを実現する必要がある。

簡素の原則は、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小さくなるような仕組みが望ましいというものである。

わが国の現行税制は国・地方を通じて多数の税目から構成され、特定の政策目的を達成するための租税特別措置の存在、社会政策的な配慮や租税回避防止の観点からの改正などにより複雑なものとなっているが、経済社会情勢の変化に伴い意義の低下した制度、機能が重複する税目・制度の廃止、租税特別措置の整理・合理化など、税制の簡素化に向けた見直しを不断に行うとともに、デジタルを活用した申告・納税手続の利便性向上により、税務執行・納税事務コストの低減を図ることが重要である。

Ⅲ. 税体系

わが国の課税バランス（所得・消費・資産等の税収構成比：国税・地方税計）は、令和6年度（予算・見込み）で、個人所得課税が26.7%、法人所得課税が24.4%、消費課税が34.9%、資産課税が14.0%となっている（図表Ⅲ-1参照）。

消費税の税収（国・地方）は30兆円を超え過去最高となっている。その税収は年金・医療・介護の社会保障給付及び少子化に対処するための施策に充てるための経費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これらの社会保障4経費を賄うことができておらず、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)。消費税は現役世代に負担が集中せず、高齢者も含めた全世代で負担を分かち合うことができるため、超高齢社会の財政を支える基幹税として相応しいものであり、更なる税率の引上げを検討する必要がある。

消費税とともに我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の税収は、最高税率の引上げ、諸控除の改正等の税制改正、賃金・配当等の伸びもあって増加傾向にあり、令和5年度では22兆530億円となっている（図表Ⅲ-3参照)。しかしながら、バブル期以降の累次の改正や経済対策等による減税の結果、所得税の税収調達能力は低下しており、ピーク時の水準を回復するには至っていない。

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-4参照)。国税における法人税収は、令和5年度では15兆8606億円と、好調な企業業績等を反映してバブル期の水準に近付いている。また、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。

今後の日本を支える税体系としては、所得に対する課税、消費に対する課税、資産に対する課税のバランスを図りつつ、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。

＜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 兆円を回復したものの、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

消費税導入に伴う抜本税制改革以降の税率構造のフラット化、分離課税の対象となる所得のウェートの増加により、所得税の再分配機能も低下してきたが、2010 年代に入ってからの最高税率の引上げ、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改正によって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.所得税の負担構造

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)。

一方で、給与所得者についてみると、年収 1,000 万円超の者(5.4%)が税額の 54.5%を負担しているなど(図表Ⅳ-3 (3) 参照)、2000 年代に入ってから実施された税源移譲と最高税率の引上げ等により高所得層に負担が偏在する構造が顕著になっている(図表Ⅳ-3(4)参照)。

今後、所得の増加を実現するための政策や環境整備を進めるとともに、所得税制においては、こうした負担の偏在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。

所得税法は、納税者の担税力に応じた課税を実現するため、所得をその性質に応じて区分したうえで所得金額を計算するとともに、各種の控除により個々の事情に配慮するという仕組みを採用しており、所得税の負担構造は、税率やブラケットのみならず、各種控除の設定、総合課税・分離課税といった課税方式などの要因によっても影響を受ける。

所得税の負担構造を検討するに当たっては、金融所得をはじめとする資産性所得に対する課税のあり方（総合課税・分離課税、適用税率）についても考慮する必要がある。

また、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ことから、税収調達機能・所得再分配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。

なお、こども・子育て世帯に対する支援策として児童手当が拡充されることを踏まえ、税制面では扶養控除等の見直しが検討されているが、低所得層、子育て勤労世帯に対する配慮については、税・社会保険料による負担と各種の給付による受益とを総合的にみることが重要であり、Ⅰ．3-3.で述べたとおり、税と社会保障を一体化した制度（給付付き税額控除）の導入についても検討が進められるべきである。

４.働き方・ライフコースに中立的な税制

４-1.働き方の多様化と所得税の課題

所得税法上、労務の対価は、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得等に区分され、所得の種類に応じた控除、課税方式が適用されることとなるが、近年、正社員中心の雇用体系から派遣・契約社員、フリーランスや個人業務請負、副業・兼業の増加、テレワーク・リモート勤務の普及など就労形態の多様化が進み、長期雇用・年功賃金といった慣行にも変化がみられるなど、雇用・就労形態、給与・報酬等の支払い方法が多様化し、その区分も流動化している。

また、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。税制面では、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しにより、「103 万円の壁」は解消されているが、今後においても、雇用・就労形態の多様化が進む中で、ライフコースに合わせた働き方を柔軟に選択できるよう、働き方、婚姻、所得の稼得形態に対する中立性を確保する観点から、課税単位や課税方式のあり方も含めて検討を進めることが重要である。

４-2.給与所得控除

給与所得控除は、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、労務の提供において従属的な立場にあり、空間的・時間的な拘束を受けるという伝統的な給与所得者像は変容しており、事業所得・雑所得等として課税されているフリーランスや請負などとの区分も流動的なものとなっている。

近年、給与所得控除から基礎控除への振替、控除上限額の設定・引下げ、特定支出控除制度の拡充などの改正が行われているが、引き続き、給与所得控除の水準、特定支出控除制度の対象となる支出の拡大など、必要経費控除のあり方をはじめとして、働き方に対する中立性確保の観点から検討する必要がある。

４-3.退職金課税

退職一時金については、長年にわたる勤労の対価の後払いという性格、退職後の生活の保障という機能を有していることから、所得税の課税上、退職所得として、特別な控除、2 分の 1 分離課税という優遇措置が講じられている。長期継続雇用という慣行が崩れつつあり、退職に伴う給付の受取方法（前払い・年金・一時金）も多様化しているなか、こうした雇用慣行の変化や支給形態の多様化に対して課税の中立性を確保する観点から、退職金課税のあり方についても見直す必要がある。

４-4. 年金課税

年金（公的年金・私的年金）については、拠出時は所得控除（社会保険料控除、小規模企業共済掛金等控除）の適用、運用益は非課税、給付時は雑所得として公的年金等控除が適用され、拠出･運用・給付の各段階で課税が減免される仕組みになっている。

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、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、年金以外に高額の収入がある年金受給者の控除額引下げが行われた。世代間・世代内の公平性、退職時給付に対する課税の中立性の観点から、共通の非課税拠出枠や個人退職勘定制度を設けるなど諸外国の制度も参考としつつ、各種年金の拠出・運用・給付を通じて適正な税負担が実現されるよう課税のあり方を検討する必要がある。

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、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、公平性の観点から課税方式・適用税率を見直す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の引下げ、最高税率の引上げ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、税制全体を通じた再分配機能の発揮、格差の固定防止という観点から、富の集中抑制という機能が合理的、かつ、適正に果たされるよう、相続税の在り方について検討するとともに、富の社会還元という観点も含め国民の納得感、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、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ものであり税制上の配慮の必要性は認められるが、同族承継に対する過度の優遇は、非効率な経営の温存、新陳代謝の阻害につながる面もあることから、M&A による第三者への事業引継ぎ、統合等とのバランスも考慮しつつ、事業承継税制のあり方について、その適用状況及び政策効果の検証を踏まえた検討が必要である。

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、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が、わが国の対内直接投資の対 GDP 比は極めて低い水準で推移している(図表Ⅵ-1 参照)。

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、法人税制が企業活動に与える影響は大きいとの回答が多く寄せられている。

これまで「成長志向の法人税改革」として税率の引下げと課税ベースの拡大が行われてきたが、今後においては、前向きな投資や賃上げに積極的に取り組む企業を後押しするようなメリハリのある税制を志向すべきである。

これまでも研究開発税制の拡充や中小企業の投資促進に向けた措置が講じられてきたが、経済成長の原動力となるイノベーション、知的財産権の形成等に資する税制の構築が更に求められている。また、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。

２. 国際的に調和する法人税制

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。

わが国の法人課税（国・地方）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(29.93％)並みの水準となった(図表Ⅵ-2 参照)。

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 2 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（イコールフッティングな）ものとすることが肝要である。

３.イノベーション・スタートアップの支援

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エア及びソフトウエ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ける措置として、令和６年度改正において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が導入された。同制度の導入により、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が、導入当初の制度設計ではその適用対象・範囲が極めて限定的なものとされている。今後の制度改正に当たっては、これらの知的財産権を活用した製品の販売による所得も対象に加えるなど、適用範囲の拡大を検討すべきである。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。

日本の開業率・廃業率は欧米先進国と比べて低く、このことは、事業の新陳代謝が低いことを意味している。わが国でも、より多くの企業や個人が創業できるよう、令和５年度改正によりスタートアップ関連の税制が整備され、スタートアップ企業に対する資金供給や共同研究を支援するための措置が盛り込まれたが、今後も、新たな産業を創出するための政策展開において税制も重要な役割を果たすことが期待される。新しく生まれた企業が発展していくためにも、スタートアップ（プレシード・シード期）や出口戦略だけでなく、企業の成長フェーズに合った支援を行うことも必要である。

近年、地域経済の活性化において、地元の既存企業を育成するという「エコノミックガーデニング」を推進することの重要性が指摘されているが、マーケティング、経営組織改善、人材の育成など、政策税制の対象を拡大することも検討すべきである。

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。

企業会計のルールと法人税の課税所得の関係については、課税所得の計算の信頼性、客観性及び簡便性を担保する観点から、会社法上の確定決算に基づき課税所得の計算を行う、いわゆる確定決算主義がとられている。

確定決算主義は法的安定性・納税コストの節約をもたらすことに意義があるとされてきたが、近年、法人税法における課税ベースの拡大、企業会計基準のコンバージェンスなどにより、会計基準と課税所得計算の乖離が拡大し、その調整のための企業の事務負担も増大している。

令和5年度改正で導入された「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」制度においても、適用対象となる構成事業体の判定、国・地域別の実効税率の計算等において財務諸表上の数値を基礎とすることとされている。また、同制度は、「コモン・アプローチ」と位置付けられ、OECDモデルルール、コメンタリー、ガイダンス等に整合する形で実施・運用することが求められているが、国内法の制度とOECDモデルルール等との間で内容、タイミングが一致しないことによるリスクも生じうる。

今後も、企業会計基準のコンバージェンスに伴う会計基準の制定・改廃、国際的課税ルールの受容が行われる場合において、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ることがないよう、また、企業が過大な事務負担を負うことがないよう、確定決算主義の枠組みは維持しつつ、法人税制において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維持しつつ、制度の簡素化により事務負担の軽減を図る観点から見直しが行われたものであるが、従前に比して事務負担は軽減されていないという意見もある。制度移行の趣旨を踏まえた適切な運用が行われるよう注視しつつ、更なる簡素化の観点から制度改正を検討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、課税ベースの拡大の一環として益金不算入割合の引下げが行われ、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、海外に留保されていた資金を国内に還流させ、設備投資・研究開発、賃上げ等への活用を促進する観点から、全額益金不算入とするとともに、対象となる外国子会社の要件とされている持株割合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として、企業規模にかかわらず認められるべきものであり、諸外国にも存在する税制である。

大法人を対象とした繰越欠損金の控除限度額は、税率引下げの見合いで行われた課税ベースの拡大として段階的に引き下げられた（平成 30 年度以降は所得金額の 50%）が、欠損金の繰越控除期間（平成 30 年度以降は 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。

欠損金の繰戻還付制度についても、平成 4 年に財源不足への対応として不適用措置が講じられ、その後、中小企業については解除されたが、大法人については凍結が継続している。大法人についても不適用措置を解除するとともに、繰戻期間（1 年）の延長を行う必要がある。

６-3. 中小・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 年度税制改正において、多額の所得がある中小法人について一定の優遇措置の適用対象から除外する等の見直しが行われ、令和 6 年度改正では中堅中小グループ化税制（事業再編投資損失準備金）の拡充、常時使用業員数 2000 人以下の企業を「中堅企業」として優遇措置の対象とする措置が講じられた。

今後においても、一律に資本金基準により中小企業の税負担を軽減するのでなく、中小企業の生産性向上・経営資源の集約による成長を後押しし、新たな産業の創出、地域経済の活性化にも資するものとなるよう税制優遇の対象、要件等について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、二国間条約の改定や多数国間条約を含む条約の効率的な見直し、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・地域間の協調が進

展している。とりわけ、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不十分とならざるをえず、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、企業の事務負担が非常に大きくなっている。

しかしながら、国際課税分野における第一の課題は、国際的二重課税の効果的な排除を通じて、自国企業の海外展開を支えつつ、投資交流を阻害しない税制を構築することである。課税の重複や過重な事務負担が企業の足かせとならぬよう、これまで以上の配慮や見直しを望みたい。

２.租税条約改正の推進

政府において租税条約の新たな締結や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や改定、対応する国内法の改正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･締結交渉をより推進する必要がある。

租税条約個別の議論では、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、資本及び投資の国際的な交流を支える重要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、経済的合理性のある取引には適用されない定めとしつつ、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。

近時は、多数国間条約を通じた世界規模の協調の重要性が増している。税務行政執行共助条約（2013 年に国内発効）の枠組みが、納税者の海外への資産隠しと「逃げ得」を許さない執行協力の土台を提供している。また、BEPS 防止措置実施条約（2019 年に国内発効）は、租税条約の濫用への対処などの効率的な実施を可能にした。最近では、OECD/IF において、居住地国側での税率が 9%に満たない場合に途上国（源泉地国）が 9%まで課税できるとする準則(STTR*)を既存の条約に反映させるための多数国間条約が署名のために開放されている（2023 年 9 月）。また、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措置（第 1 の柱・利益 A）の実現のための多数国間条約の文案（2023 年 10 月）は、その署名のための開放に向けた調整が続いている。こうした調整は決して容易ではないが、我が国の主体的な関与の下での更なる進展を期待したい。

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、近年の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。国際的に受け容れられ難い外国の税制や租税条約の趣旨・目的に反する一方的な課税により二重課税が生じている場合には、国際的な枠組みの中での見直し、相互協議による問題解決を図る努力が払われるべきである。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的確に排除するため、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近年の主要な課題は、比較対象を見出しがたい無形資産取引等への適用にある。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。直近では、基礎的な販売活動による所得（第 1 の柱・利益 B）に対する簡素化・合理化アプローチへの対応が求められる。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」の公表など、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手続(MAP)について、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。

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。加えて、こうした改正の積み重ねにより、外国子会社に利益を留保することによる租税回避防止立法という立法当初の趣旨が不明確となり、過剰な所得合算（オーバーインクルージョン）などの問題を解釈論で制御することが困難になっている可能性がある。

また、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。

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、法令の改正に際しその趣旨を明確にしつつ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。

令和5年度改正により導入された国際最低課税額に係る所得合算ルール（IIR）の制度適用が始まり、類似の制度が併存することによる納税者の事務負担は非常に大きくなっている。例えば、IIRの適用を受ける企業グループにおいてはIIRの計算・判定結果を外国子会社合算税制における対象会社の判定にも活用することを認めるなど、抜本的な事務負担軽減策について検討がなされることを期待したい。

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２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２つの柱の下で、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１の柱では、連結財務諸表上の売上200億ユーロ超の多国籍企業の利益率10%超の部分のうちの25%（利益A）に対する課税権が市場国に認められることになり、これを実現する多数国間条約(MLC)の原案が公表され、その署名のための開放に向けた調整が続いている。第２の柱では、最低税率を15%（国別）とする国際最低課税額の制度(IIR)が、我が国を含む幾つかの国で国内法（法人税法82条以下参照）に基づく適用が始まったところである。連結財務諸表上の総収入金額が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が生じることになる。

第１の柱（利益A）は、発効スケジュールの延期が目立つところ、元来その実現のためのMLCの発効のハードルが高く、個別的なデジタル・サービス・タックス(DST)の導入（予定）国との利害対立などもあり、合意に向けた調整が難航しているようである。今後、利益A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。こうした状況を招くことがないよう、MLCの定めはできる限り一義的なものとすべきである。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。DST による各国の独自措置に対しては、第１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。

他方で、既に適用が始まっている IIR 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、納税者の事務負担は著しく増加している。新たに公表される執行ガイダンス等を適時かつ的確に反映し、国際合意の枠内で、制度の明確化と納税コストの最小化を図っていくべきである。

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、経済のデジタル化の議論に関連し、暗号資産取引等の増大を受けた税制上の対応が挙げられる。暗号資産の分野では、CARF（暗号資産報告枠組み）*が整備され、情報交換の更なる進展が見受けられる。かかる議論については OECD 等における先端的な取組によってリードされていることから、適宜納税者との適切な情報共有や意見交換の機会が確保され、安定性のある税制として確立することを期待したい。

また、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。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。

なお、これまで述べたような、経済のデジタル化に対応した新たな国際課税ルールに係る国際協議、国内法の整備をはじめ、租税条約のタイムリーな締結・改定、事前確認・相互協議手続の処理促進、国際課税制度の適正な執行など、国際課税分野における課題への適切な対応は、わが国企業のグローバルな事業展開や国際的投資交流を促進するために不可欠であり、日本の国益にかかわる重要な課題といっても過言ではない。こうした業務を担う行政当局の体制について、近時、拡充が図られつつあることは評価できるが、今後においても国際課税に関する制度・執行部局の体制の一層の充実と人材の育成について適切な対応が行われることが望まれる。

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、今後の社会保障関係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が不可欠である。

そのためにも、消費税が「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について国民の理解と納得を得ることが重要であり、消費税の使途が社会保障に限定されており、その受益面も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（図表Ⅷ-1 参照）ことなどについて国民に十分説明する必要がある。

また、消費税に対する国民の信頼をさらに高めるためにも、制度の公平性と透明性を確保することが重要である。これまでに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の制度改正が行われてきたが、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引き続き検討する必要がある。

令和5年10月からインボイス制度が実施されている。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）制度については、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-2参照)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、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、国民の理解と納得が得られているか否かを含め、常に見直しを検討していくことが重要である。

なお、いわゆる逆進性への対応については、消費税制度だけではなく、税制全体さらには社会保障制度を通じた給付（受益）面も含めて総合的に考慮すべき問題であり、低所得者に係る消費税負担の軽減についても、中長期的には給付方式により対応していくことが望ましい。

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。

また、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)。

大法人における法人事業税所得割の税率引下げ、外形標準課税の拡充など、応益課税の原則に沿った改革も進められているが、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。地方公共団体において生活関連型の行政サービスのウェートが高まっている中で、安定的な財源確保といった観点にも配意しつつ、法人に対する課税から個人に対する課税へのシフトなど、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。

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。

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ことが必要である。「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。

「ふるさと納税」制度は、税制を通じて「ふるさと」やお世話になった自治体に感謝・応援の気持ちを伝えること等を可能とする仕組みとして検討されたものであるが、納税者が任意に寄附先を選択でき、応益原則の観点から説明することは困難なものとなっている。制度導入後、自治体による過度な返礼品競争の防止、寄附の有効活用のための見直しが行われ、大都市から地方への税収移転、地域経済への貢献などの効果も認められるところであるが、高額所得者ほど控除限度額が大きくなり返礼品による利得も大きくなるという問題もあり、加えて地方財政に与える負の影響も無視できない規模となっていることから、制度のあり方について再検討する時期に来ていると考えられる。

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簡素化の観点から整理統合などの検討を行う必要がある。

外形標準課税制度は、資本金等の額が１億円超の大法人が対象とされ、適用法人数が減少してきていたが、令和６年度改正で減資等への対応が行われた。今後においても、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、中小法人に対する一定の配慮を行った上で、適用対象の見直しを行っていく必要がある。

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)。都市部を中心に地価の上昇傾向が見られるなか、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、地価動向、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、応益性を根拠とするものと説明されてはいるものの、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一定税率で課される目的税である。

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、多様化している。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当たっては、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、制度の趣旨に沿ったものとなっているか見直しが必要である。

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。経済取引のデジタル化・ペーパーレス化、キャッシュレス決済が進行・普及する中で、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。

令和5年に制定された「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税財政や社会・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。

2022 年度から高等学校の必履修科目として「公共」が開始され、高校生が財政と社会保障を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意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、その後、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ている。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。

マイナンバーの普及・活用により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。

今後、社会保険に係る負担・給付における金融資産・所得の勘案、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、公平な負担と給付を実現するためにも、預貯金口座へのマイナンバーの付番（紐付け）や公金受取口座の登録の義務化を検討する必要がある。

その際、マイナンバー制度に対する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、所得税の確定申告については、スマートフォンからの申告の利便性向上やマイナポータル連携による情報の自動入力など機能の改善・充実が急速に進展しており、法人税申告についても、大法人電子申告が義務化され、添付書類も含めた e-Tax 送信が一般化している。

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、地方税納税通知書の電子的送付など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・適正化に寄与することが期待される。

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

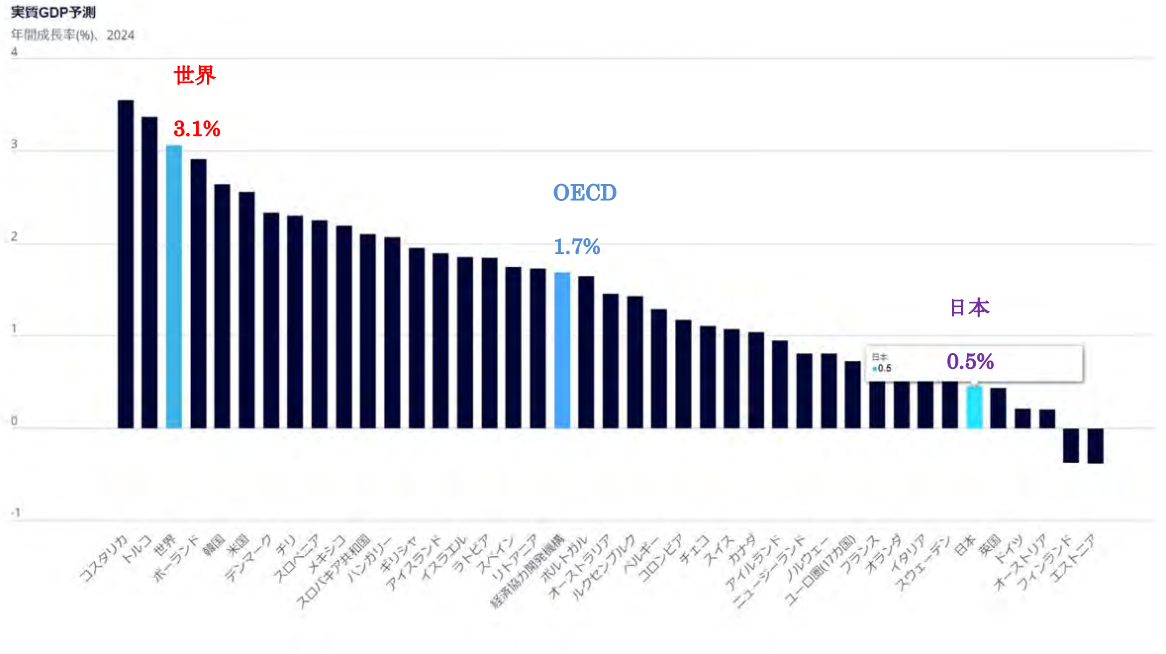
税制がその機能を十分に発揮し、納税者の理解と信頼を得るためには、税の執行が適正かつ公平に行われることが前提となる。国税・地方税の滞納残高はバブル崩壊後のピーク時からは大幅に圧縮されており、滞納の発生率も低位で推移しているが、地方税の滞納繰越分の徴収率は依然として低水準であり、自治体による格差も存在していることから、徴収事務の広域・共同処理などの取組を進めていく必要がある(図表XI-3-3 参照)。

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・徴収の実現、事務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意しつつ、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。

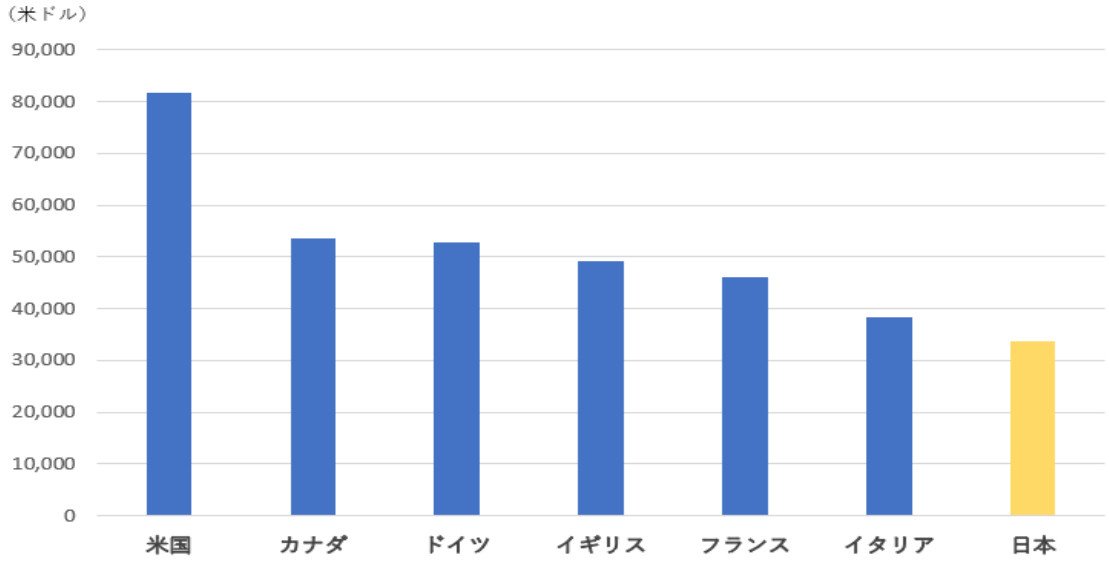
参　考　資　料

図表Ⅰ－2（1）　経済成長率見通しの国際比較（2024 年）



（資料）OECD（2024），Real GDP forecast（indicator）.
https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart（Accessed on 03 July 2024）

図表Ⅰ－2（2）G7 諸国の人口 1 人当たり名目 GDP（2023 年）

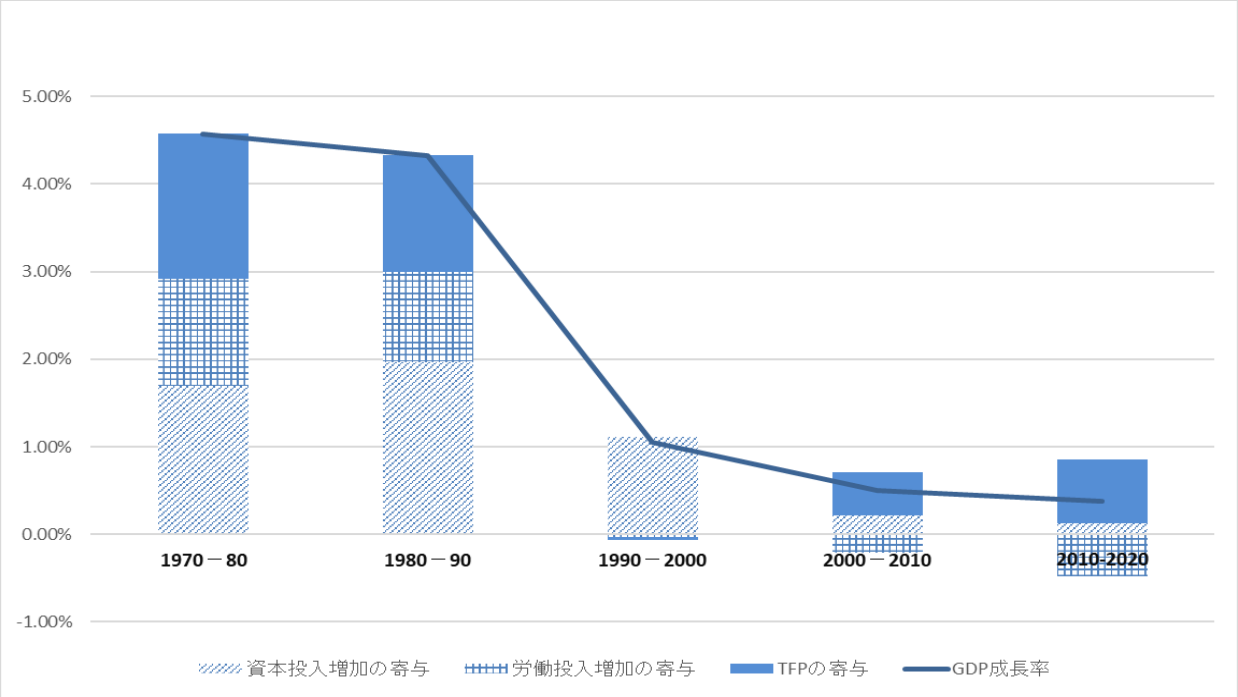


（注）2023 年の G7 諸国の人口 1 人当たり名目 GDP を比較したもの。

単位は米ドル。なお、カナダ、イギリス、フランスは IMF 推定値。

（出所）GLOBAL NOTE（https://www.globalnote.jp/post-1339.html）より IMF 統計データを取得し、日本租税研究協会が作成。

図表Ⅰ－2（3） 経済成長率の要因分解

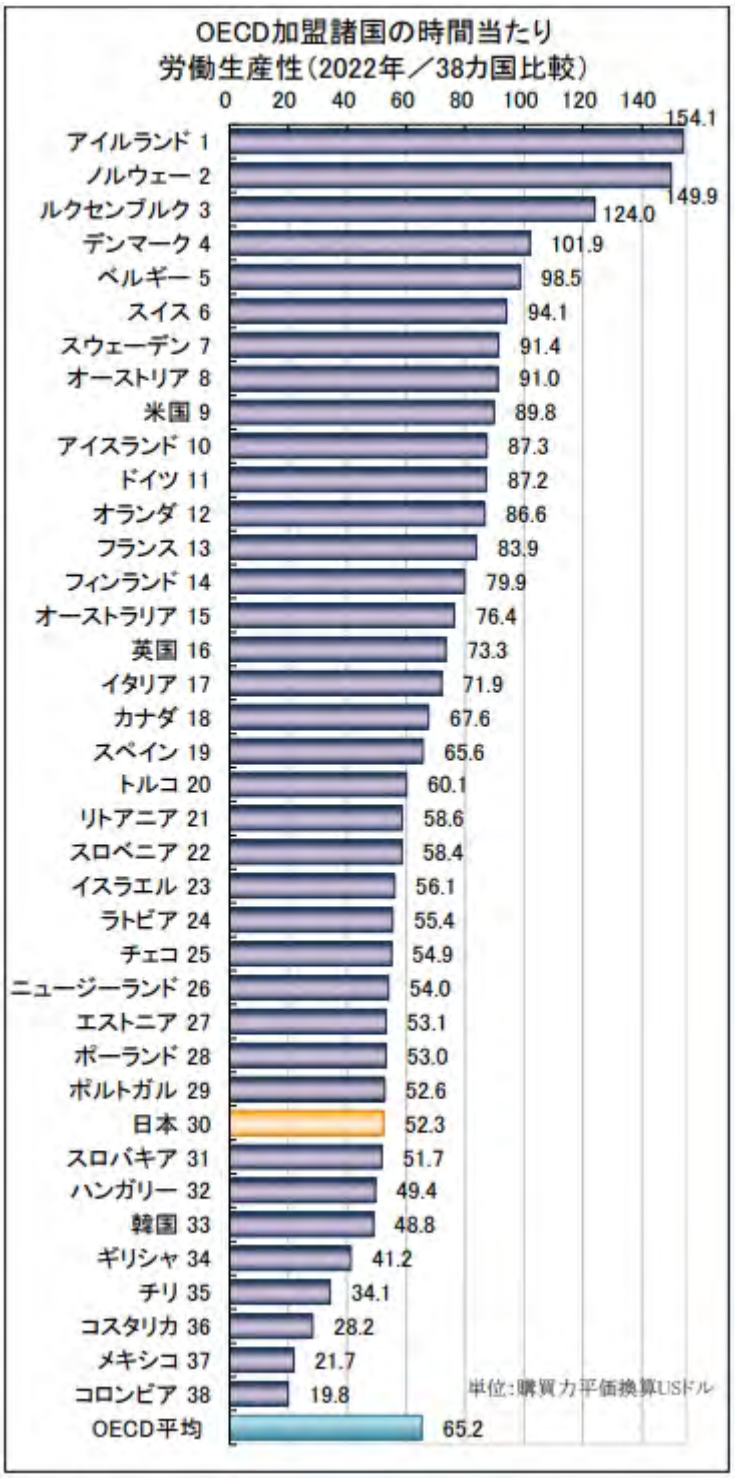


（資料）2000 年までのデータは JIP データベース 2015 を、2000 年以降のデータについては JIP データベース 2018 年を便宜的に参照している。
データ推計方法の差異等については、
独立行政法人経済産業研究所 https://www.rieti.go.jp/jp/database/JIP2023/index.html を参照されたい。

・日本経済の 1970 年から 2020 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	2010-2020
GDP成長率	4.57%	4.32%	1.05%	0.50%	0.38%
労働投入増加の寄与	1.22%	1.02%	−0.03%	−0.21%	−0.48%
マンアワー増加	0.32%	0.40%	−0.56%	−0.49%	−0.37%
労働の質向上	0.90%	0.62%	0.52%	0.29%	−0.10%
資本投入増加の寄与	1.69%	1.97%	1.11%	0.22%	0.12%
資本の量の増加	2.19%	1.56%	1.04%	0.15%	0.03%
資本の質向上	−0.50%	0.41%	0.07%	0.07%	0.09%
TFPの寄与	1.66%	1.33%	−0.03%	0.49%	0.73%

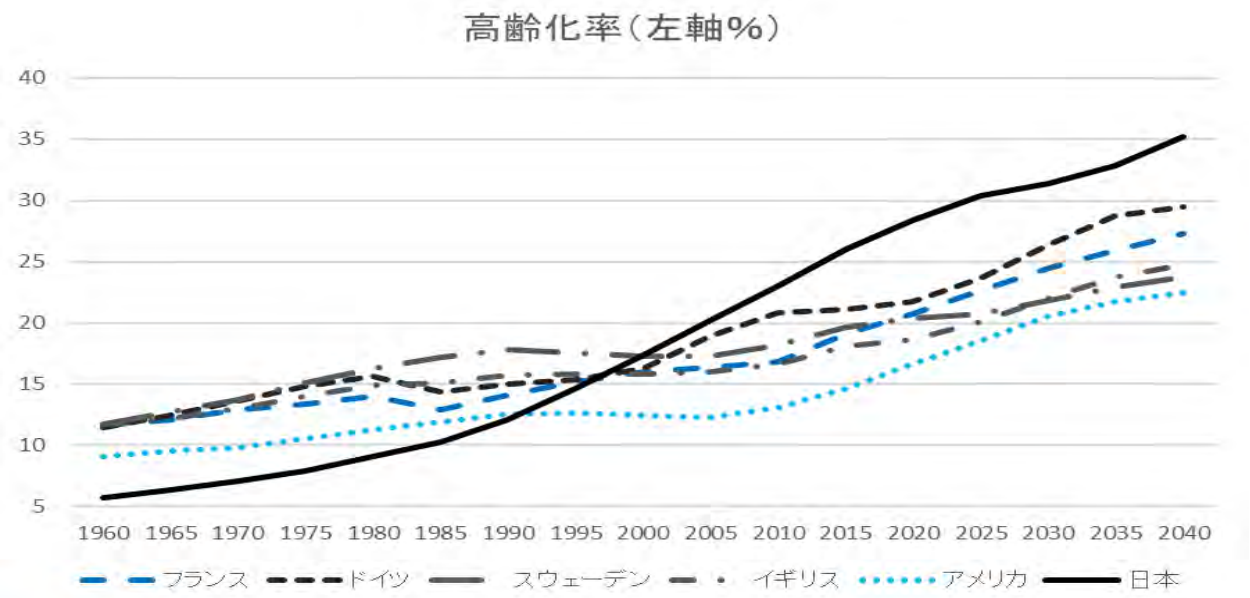
図表Ⅰ－2（4）　労働生産性の国際比較(2022 年)



（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。

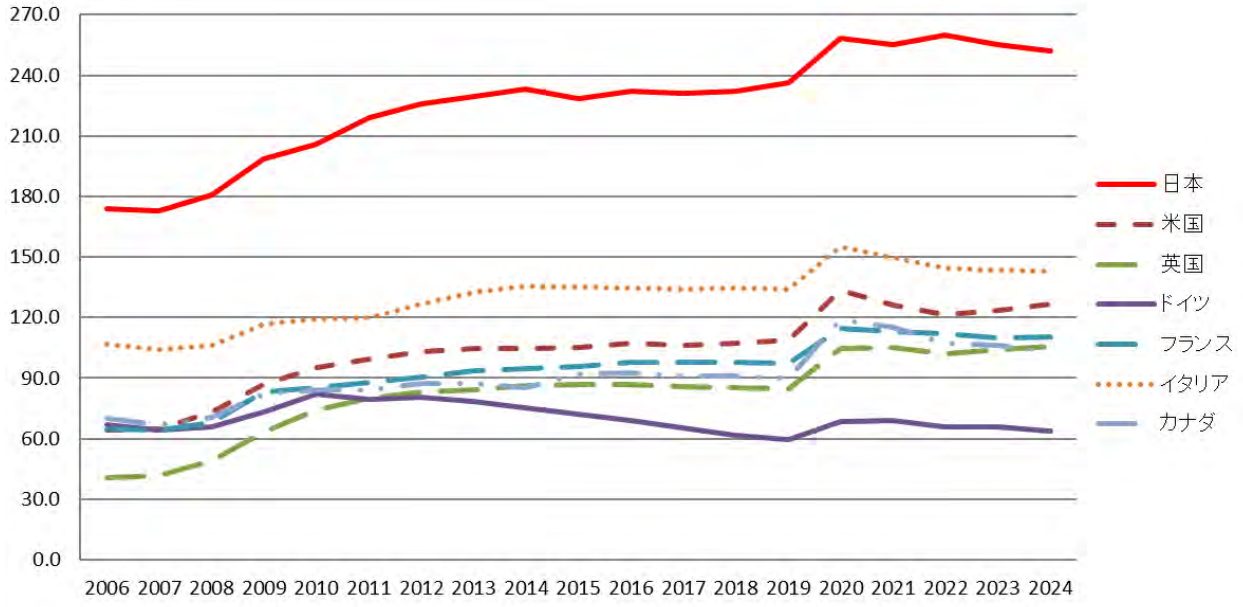
図表Ⅰ－2（5）　高齢化の進行



（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2030年には31.4 %、40年には35.2%に達すると予測されている。同じ40年には、アメリカ 22.4 %、イギリス24.8 %、ドイツ29.5 %、フランス27.3 %、スウェーデン23.7 %という予想であることから、我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。

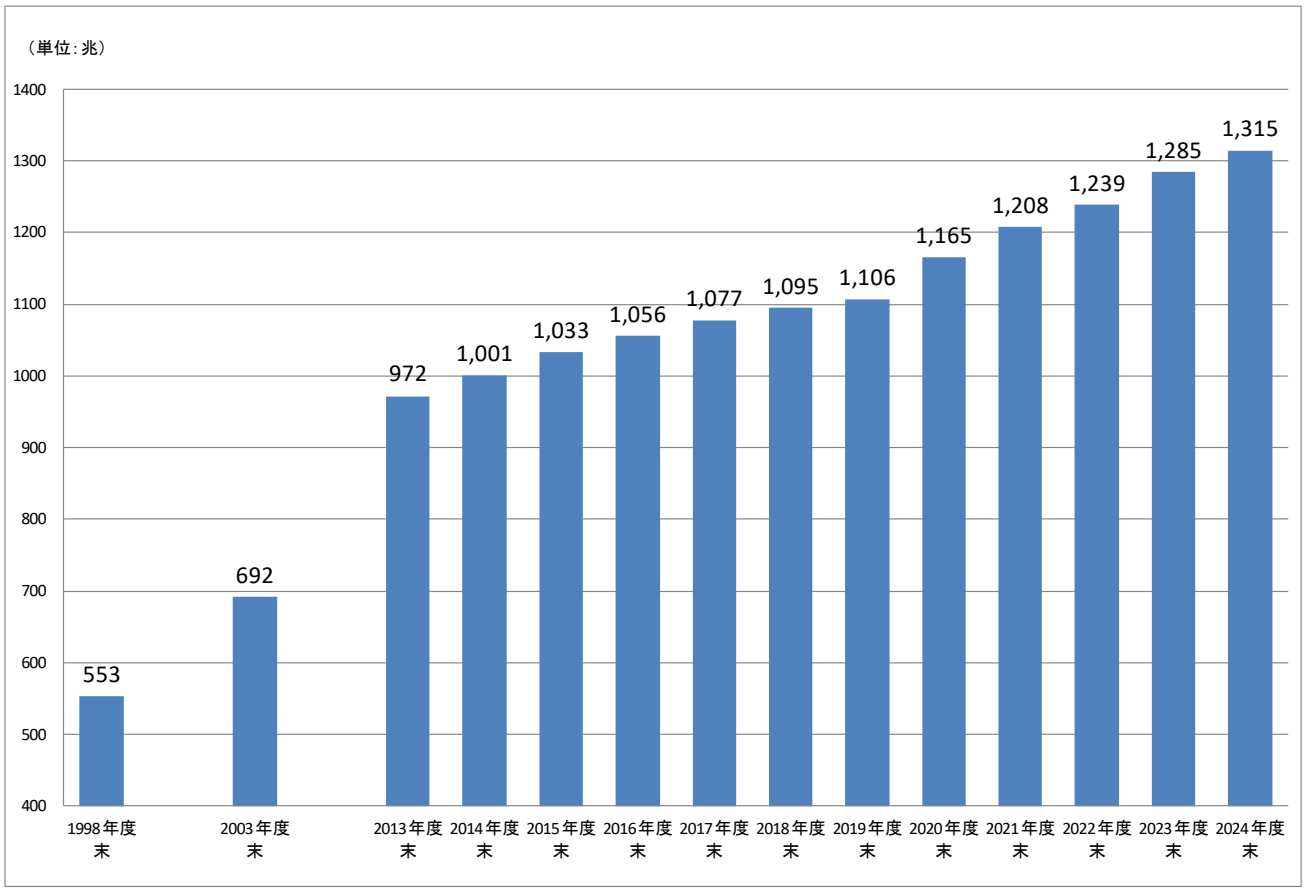
図表Ⅰ－2（6） 財政事情の国際比較 － 債務残高の対 GDP 比の推移



（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（7）　国及び地方の長期債務残高

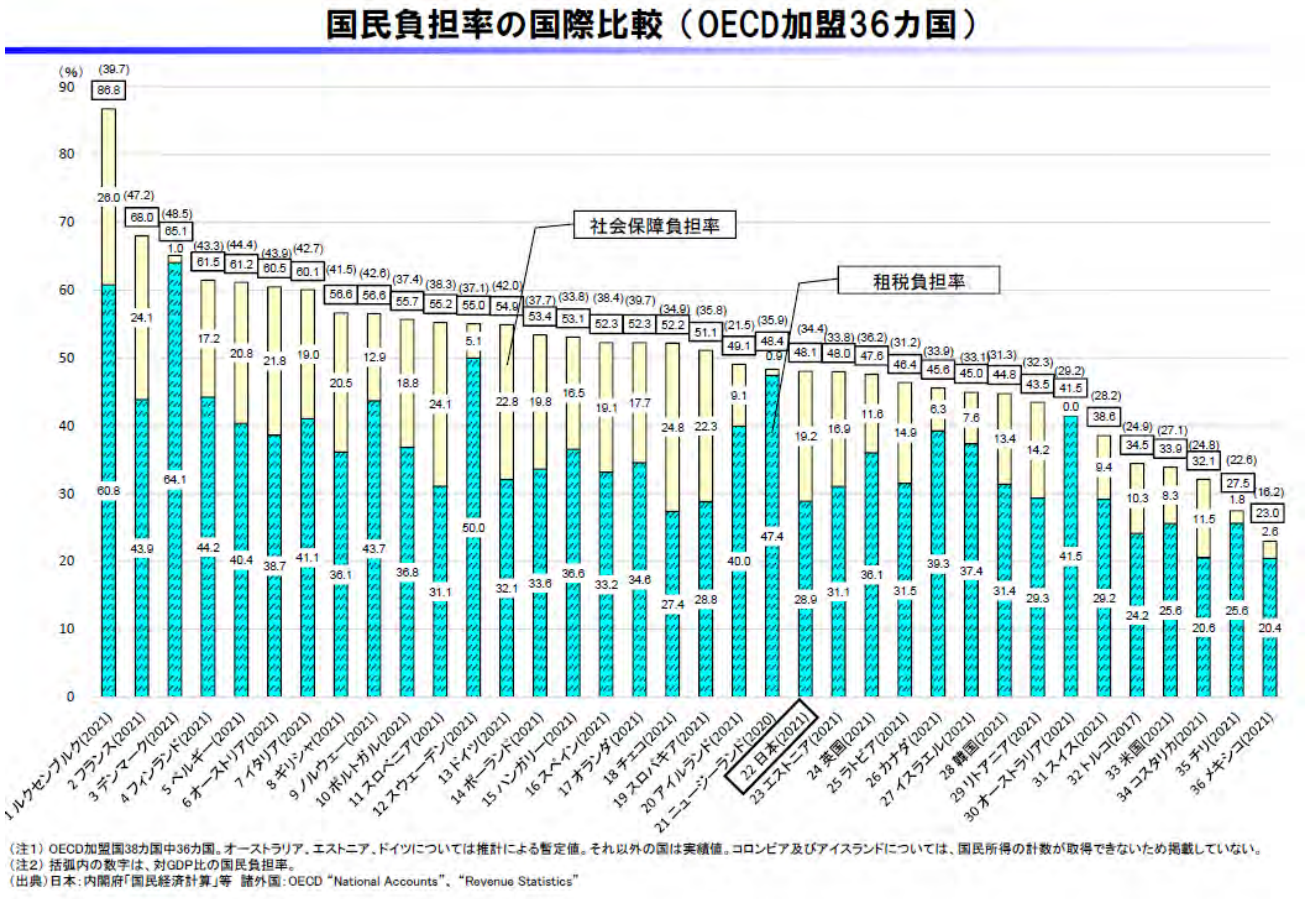


（出典）財務省資料より日本租税研究協会　作成
（備考）長期債務は、普通国債、借入金、地方債等の合計額である。

・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、2024 年度末では 1,315 兆円（対 GDP 比 214%）に達する見込みである。

図表Ⅰ－3-4　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 38 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

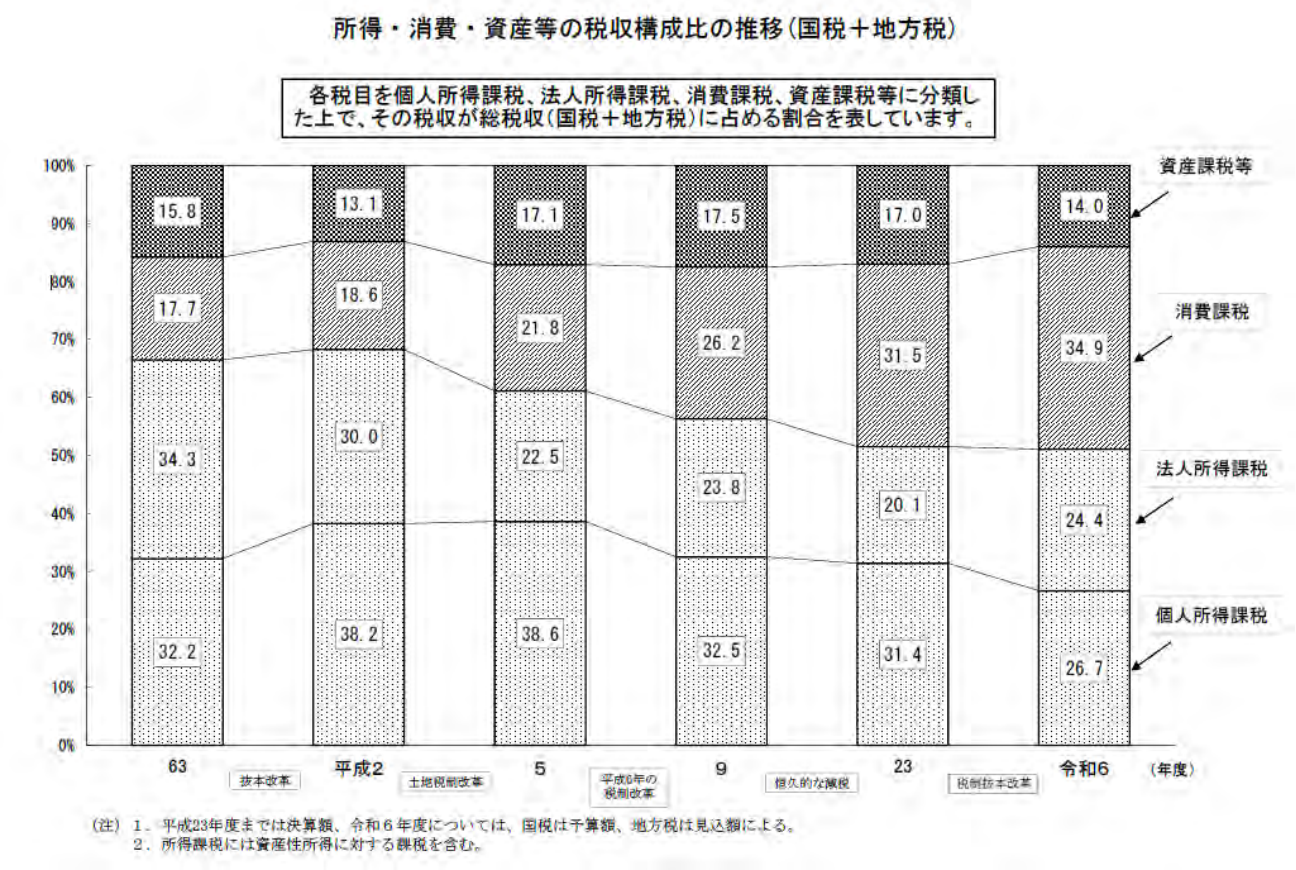
・各国 2021 年(度)の数値。(除 ﾆｭｰｼﾞｰﾗﾝﾄﾞ(2020)、ﾄﾙｺ(2017))

なお、日本の令和 6 年度（2024 年度）見通しでは、日本の国民負担率は 45.1%(租税負担率 26.7%、社会保障負担率 18.4%)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。

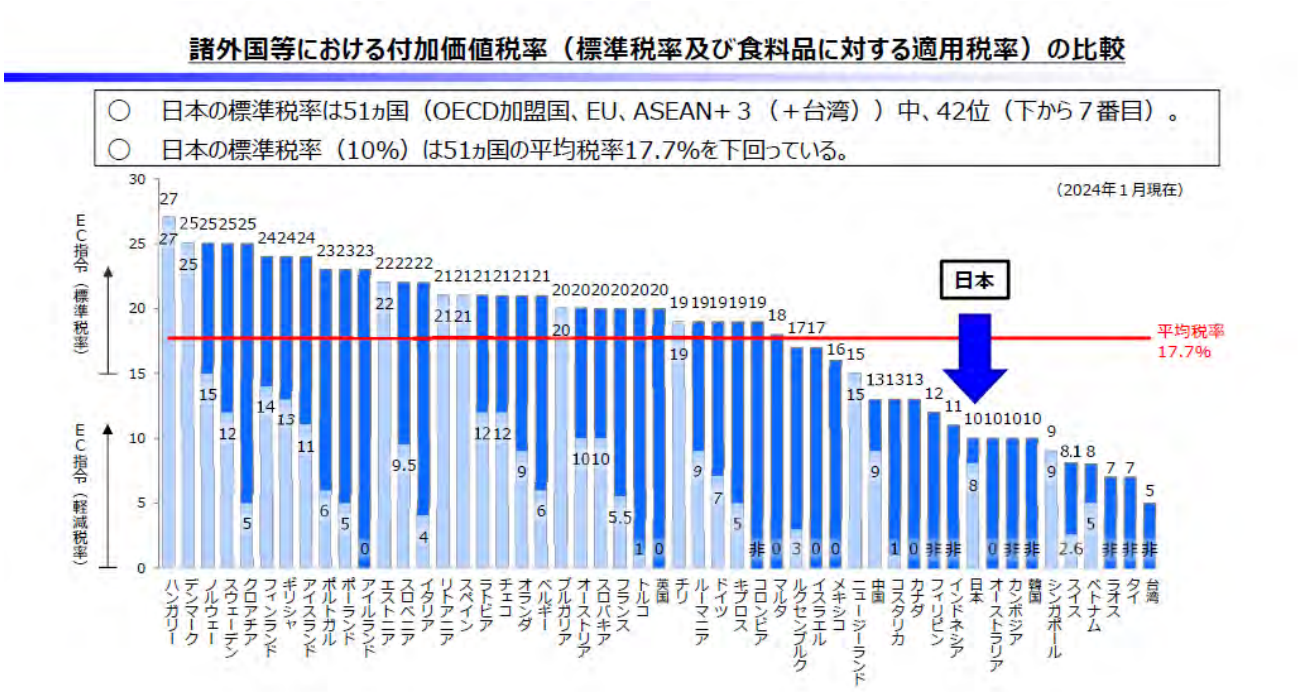
図表Ⅲ－1

所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税＋地方税）



（資料）財務省

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



（注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。

（注２）上記中、■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、食料品の種類によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。

（注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。

（注４）EC指令においては、従来、ゼロ税率及び５%未満の軽減税率を否定する考え方が採られていたが、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。

（注５）カンボジアについては2023年12月時点、デンマーク、ギリシャ、イタリア、スペインについては2023年７月時点、キプロスについては2022年７月時点の数字。

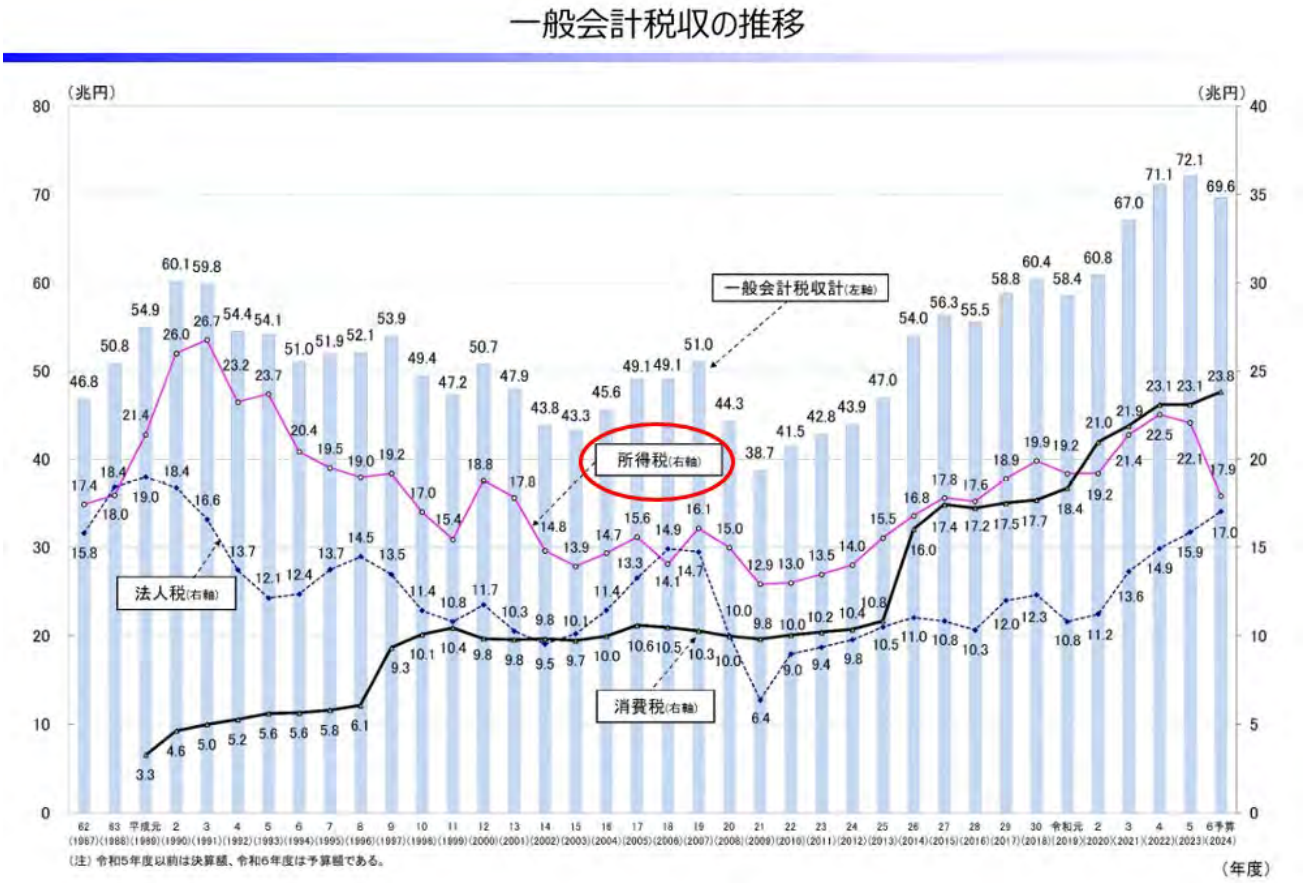
（注６）カナダについては、①連邦税である財貨・サービス税のみ課されている州、②財貨・サービス税に加えて、州税としての付加価値税も課されている州、③連邦・州共通の税としての付加価値税が課されている州が存在。
なお、表中では③の類型であるオンタリオ州の税率を記載（連邦・州共通の付加価値税13%（うち州税８%））。

（注７）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

図表Ⅲ－3 一般会計税収の推移



（注）令和５年度以前は決算額、令和６年度は予算額である。

なお、所得税を囲った赤丸は日本租税研究協会が追記。

（資料）財務省

バブル経済の影響もあって 1991 年度には所得税収は 26.7 兆円に達した。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 13 兆円へと、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、2023 年度では 22.1 兆円となっている。

図表Ⅲ－4 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	39%	23%	11%	23%	4%
オーストリア	35%	10%	2%	41%	12%
ベルギー	38%	13%	12%	36%	0%
カナダ	42%	16%	13%	25%	4%
デンマーク	53%	8%	4%	29%	6%
フィンランド	41%	9%	5%	45%	0%
フランス	31%	8%	13%	40%	7%
ドイツ	43%	10%	5%	43%	0%
ギリシャ	23%	7%	11%	58%	1%
イタリア	38%	6%	8%	41%	7%
日本	**31%**	**22%**	**13%**	**34%**	**0%**
ルクセンブルク	36%	16%	14%	33%	0%
オランダ	33%	15%	6%	46%	0%
ニュージーランド	41%	16%	6%	36%	2%
ノルウェー	33%	30%	4%	33%	0%
ポーランド	23%	11%	5%	58%	2%
ポルトガル	28%	10%	6%	55%	1%
韓国	28%	17%	20%	31%	3%
スペイン	35%	11%	11%	43%	0%
スウェーデン	37%	10%	3%	35%	15%
スイス	40%	14%	11%	26%	9%
トルコ	19%	15%	6%	59%	1%
英国	36%	11%	14%	38%	0%
アメリカ	56%	8%	15%	22%	0%

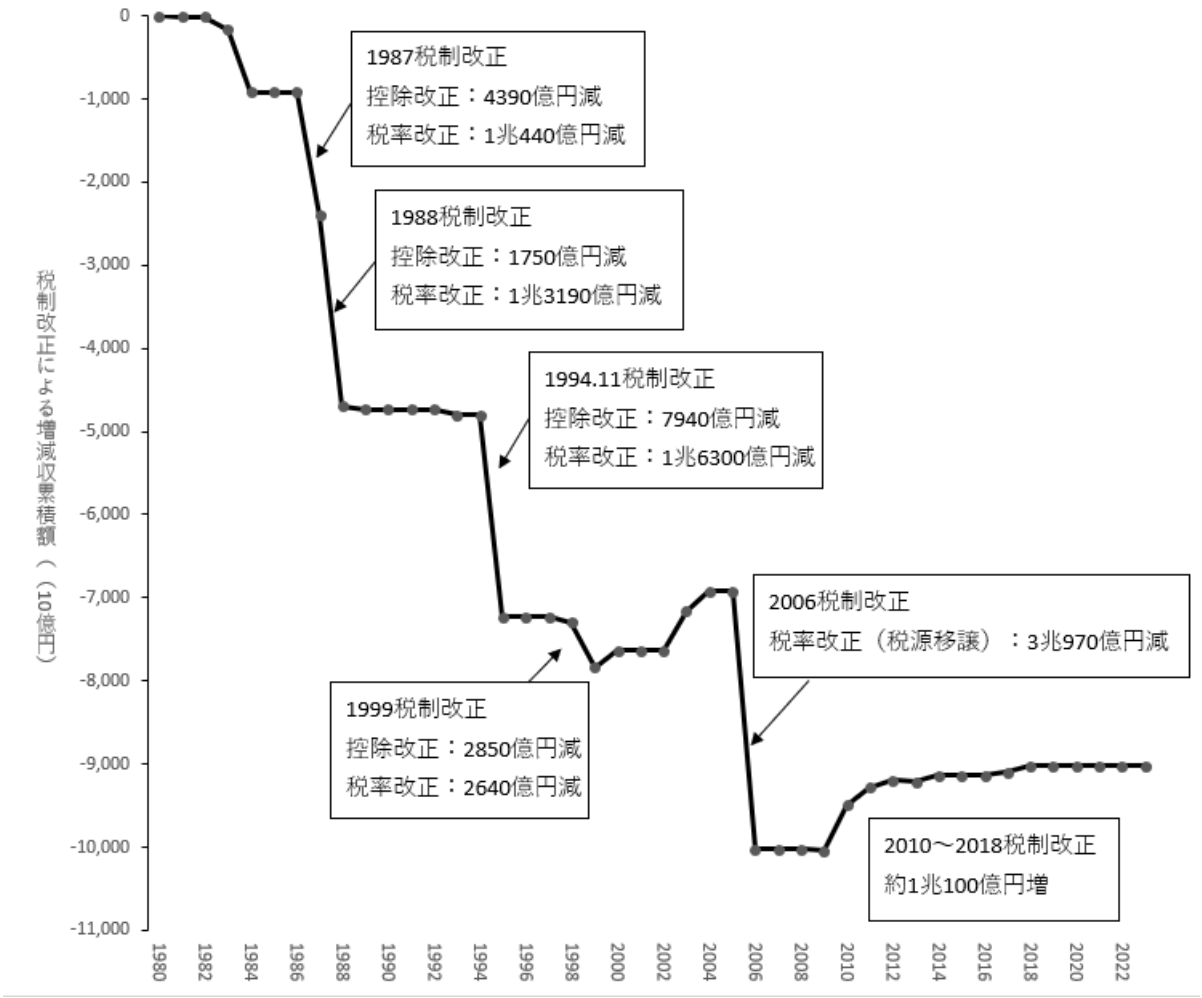
（備考）各税目を個人所得課税、法人所得課税、消費課税、資産課税、その他に分類した上で、それぞれの税収が税収総額（国税＋地方税）に占める割合。2021 年の数値を使用。

（資料）OECD、“Revenue Statistics - OECD Countries Comparative Tables.”より、日本租税研究協会が作成

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）

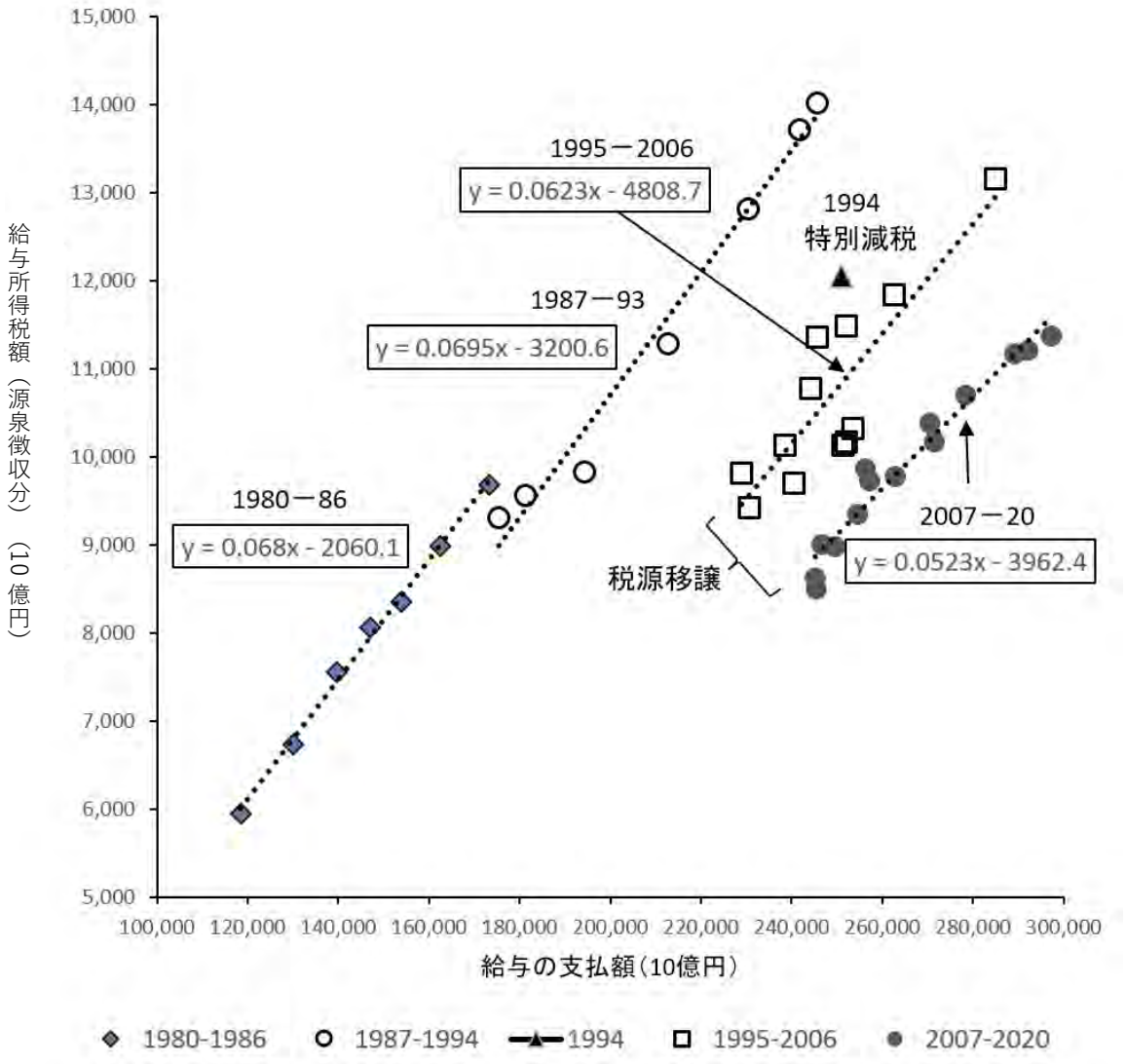


（備考）税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収見込額（所得税の税率と控除に係る改正によるもの）を累積させることで試算した。累積額は 1980 年度をゼロとしている。

（資料）2012 年までのデータは、日本租税研究協会『税制改正参考資料集』、
2013 年以降のデータは、財務省「税制改正による増減収見込額」より取得。

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 1 兆円縮小したが、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



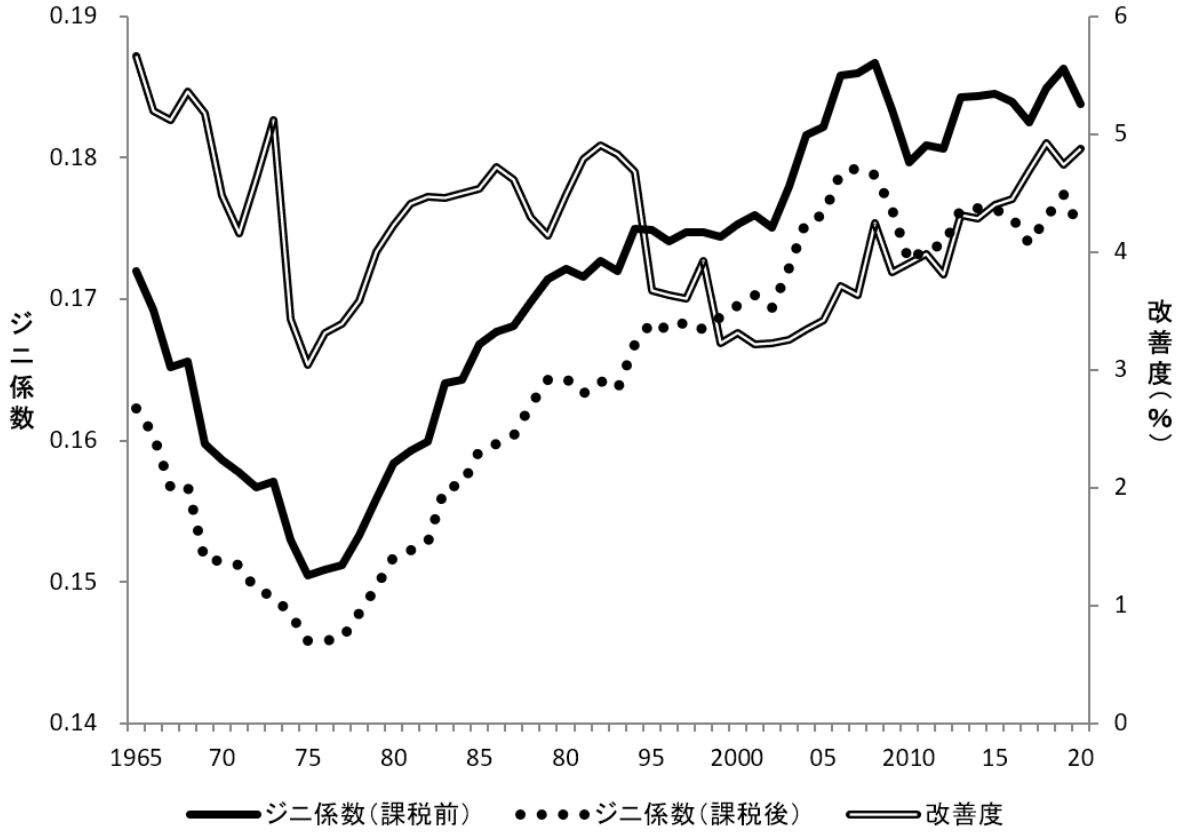
（備考）官公庁分を含む。

（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、所得税の税収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収調達機能は強化されているものの、1980 年代に比べると税収調達機能は弱い。

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）



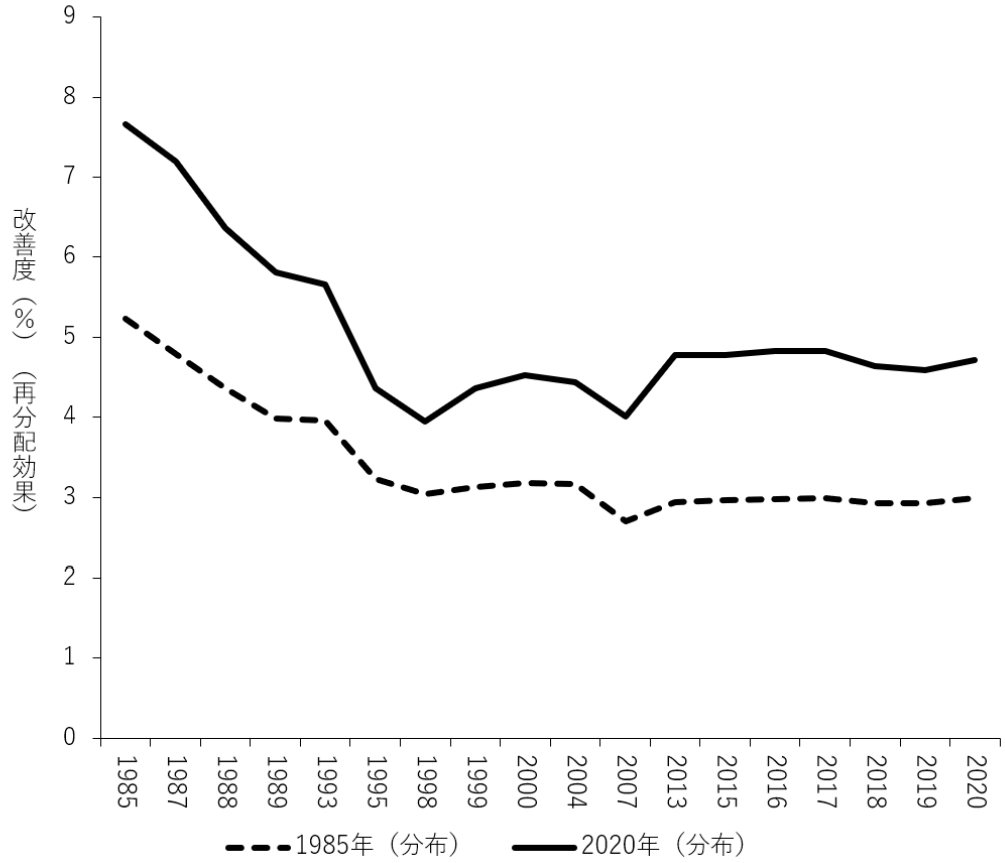
（備考）1 年を通じて勤務した者。

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）



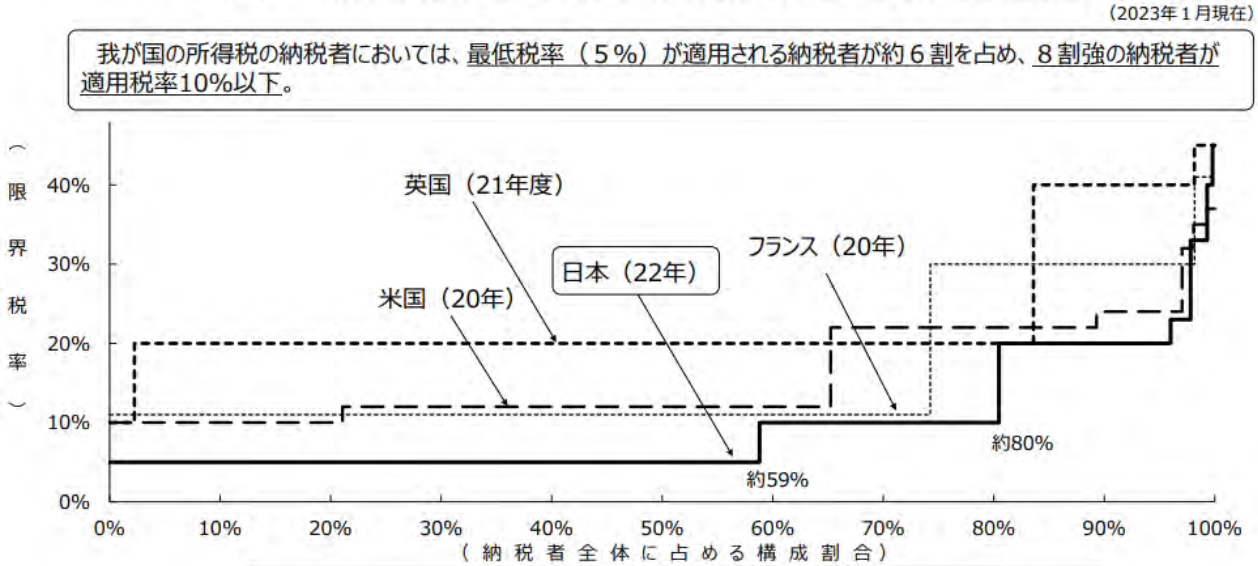
（備考）定率減税、定額減税が無かったと仮定した場合の数値である。

（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



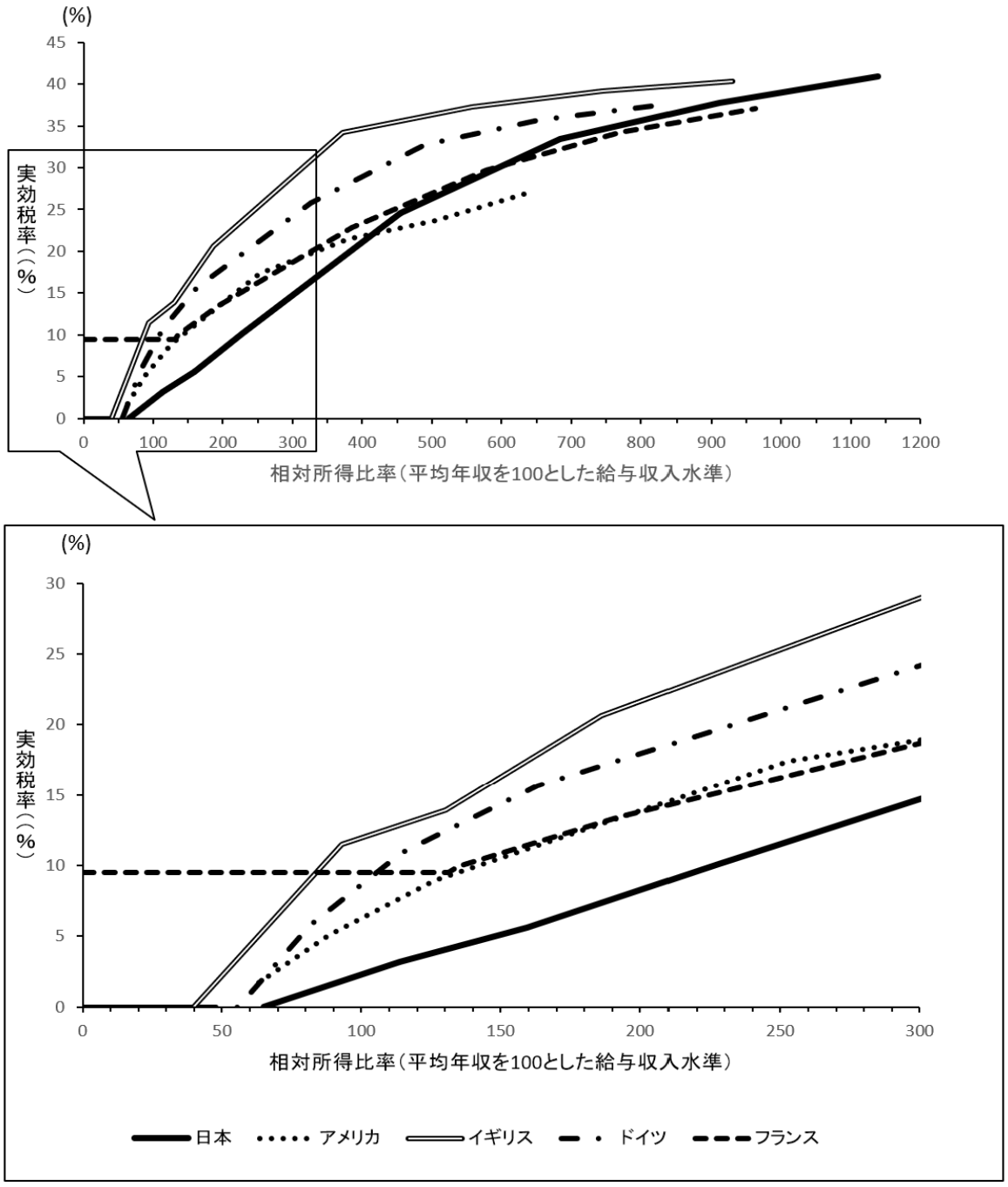
限界税率	0%超～10%以下	10%超～20%以下	20%超
日本（22年）	80%	16%	4%
米国（20年）	21%	44%	35%
英国（21年度）	2%	81%	16%
フランス（20年）	0%	74%	26%

（注１）日本のデータは、令和４年度予算ベースの推計値である。
（注２）諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成。
（注３）各国の税率構造について、表中の課税期間においては、日本は７段階（5･10･20･23･33･40･45%）、米国は７段階（10･12･22･24･32･35･37%）、英国は３段階（20･40･45%）、フランスは５段階（0･11･30･41･45%）である。
（注４）米国は個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告書数の割合を掲げている。
（注５）英国では、限界税率「０%超～10%以下」に含まれるものとして「給与所得等がなく配当所得に7.5%の税率が課されている者」が存在するが、英国政府の税務統計の整理上、「給与所得等がなく、利子所得に対して20%の税率が課されている者」と合わせた人数のみ公表されており、上表の「０%超～10%以下」には後者も含んだ割合を記載している。
（注６）ドイツは課税所得に応じて税率が連続的に変化するため、ブラケット別納税者数割合は不明。
（注７）構成割合については、端数処理の関係で、合計値が一致しないことがある。

（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）

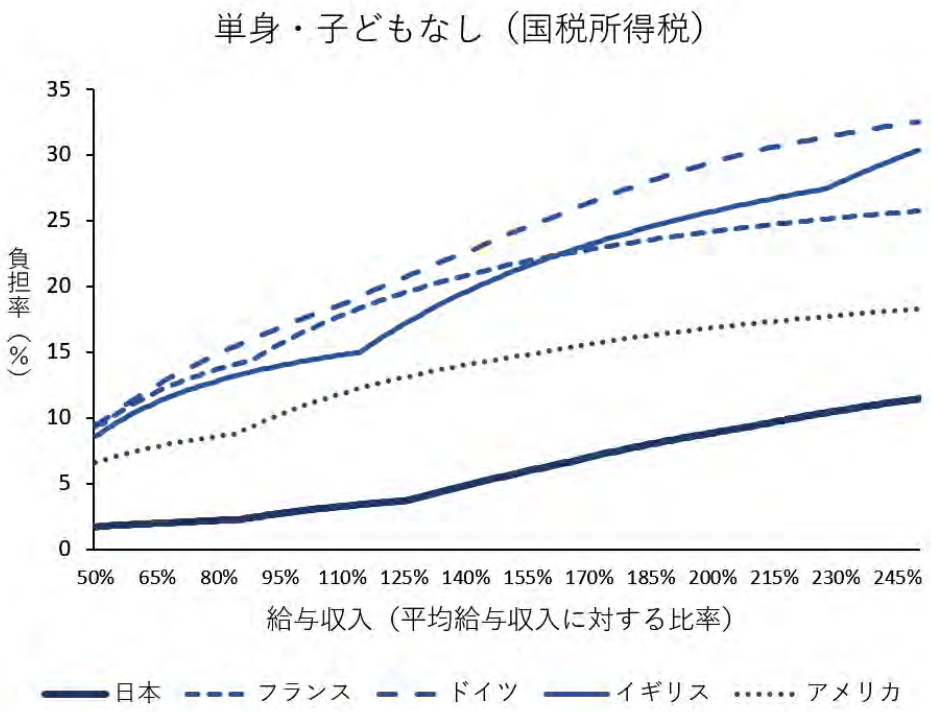
1)個人所得課税には、所得税（日本については復興特別所得税を含む。）及び個人住民税等（ドイツについては連帯付加税を含む。フランス については社会保障関連諸税を含む。）が含まれる。

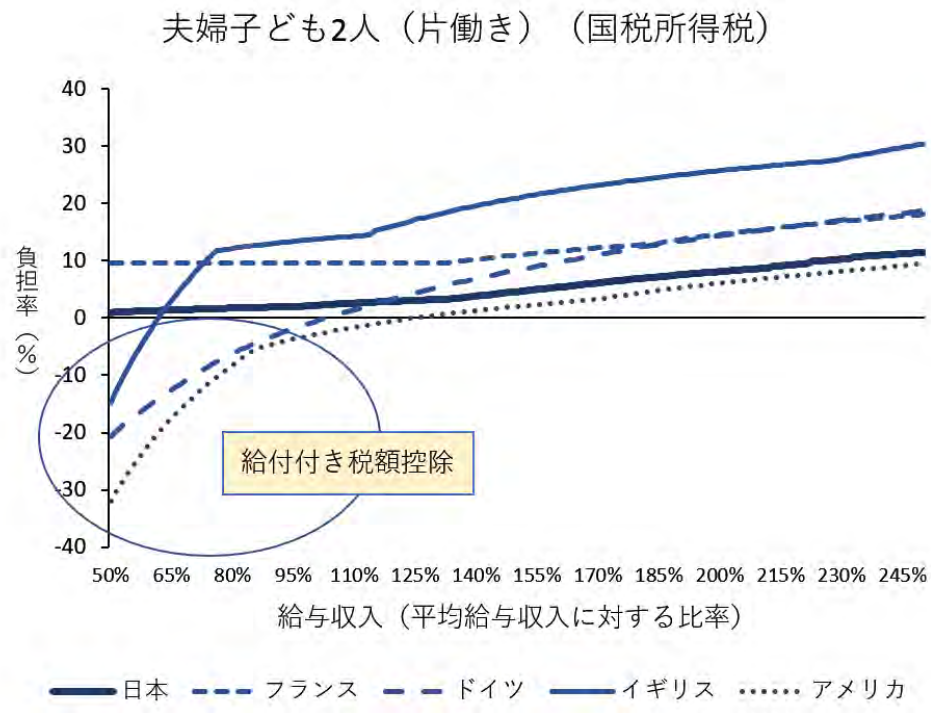
2) 日本の個人住民税は所得割のみである。米国 の個人住民税の例としてはニューヨーク州の個人所得税を採用している。

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。

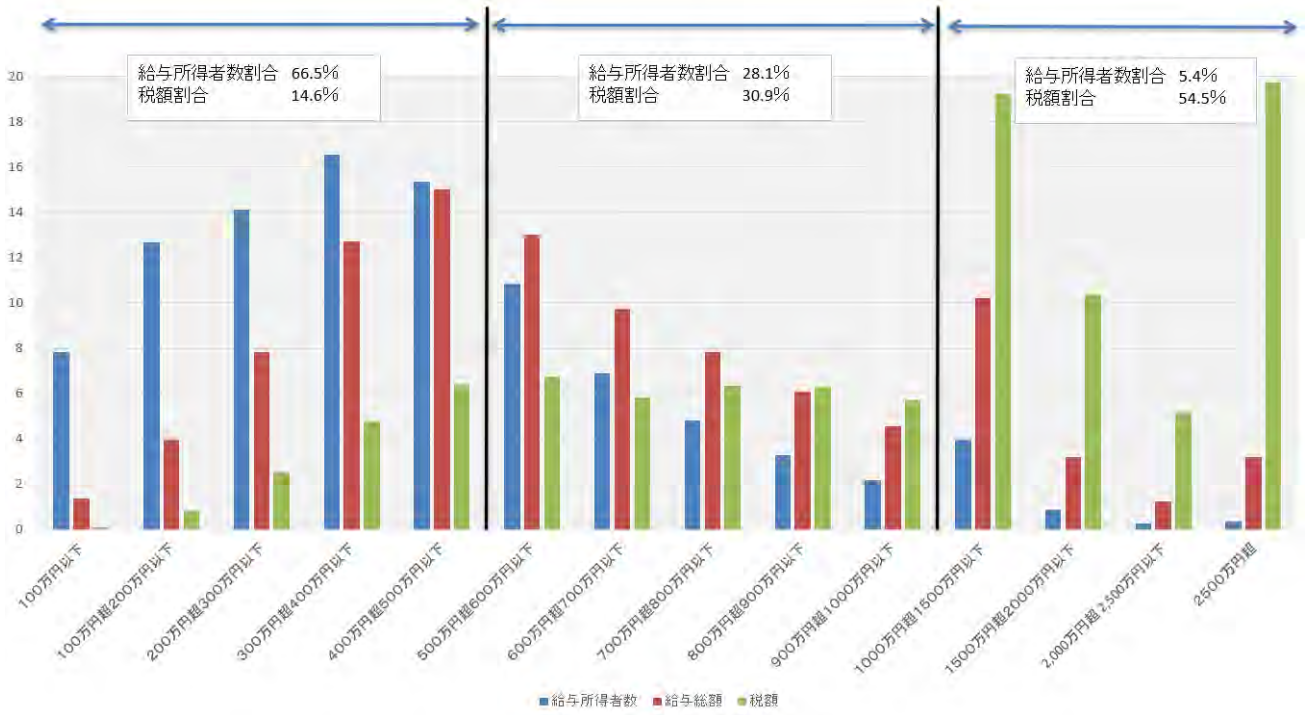




（備考）給付付き税額控除を考慮していることから、ドイツ、イギリス、アメリカでは、子供がいる場合の低所得層の負担率はマイナスになっている。

（資料）OECD「Dataset: Tax wedge decomposition」

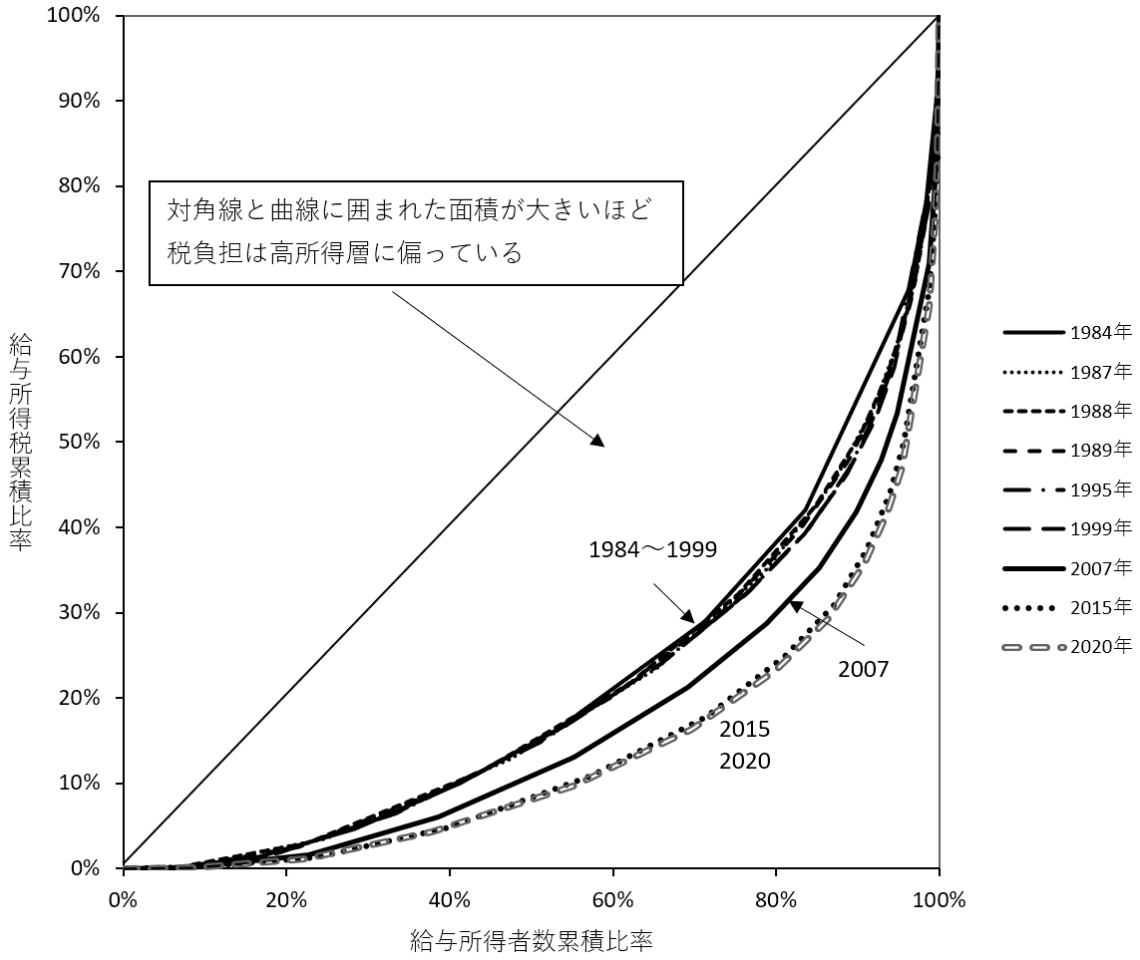
(3)給与所得者の階層別割合と税収の割合



(資料) 国税庁『民間給与実態統計調査結果』 (2022 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 66.5%を、給与収入額では 40.9% を占めているが、税額では 14.6%にすぎない。一方、1,000 万円超の階層は納税者数で 5.4% にすぎないが、税額では 54.5%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



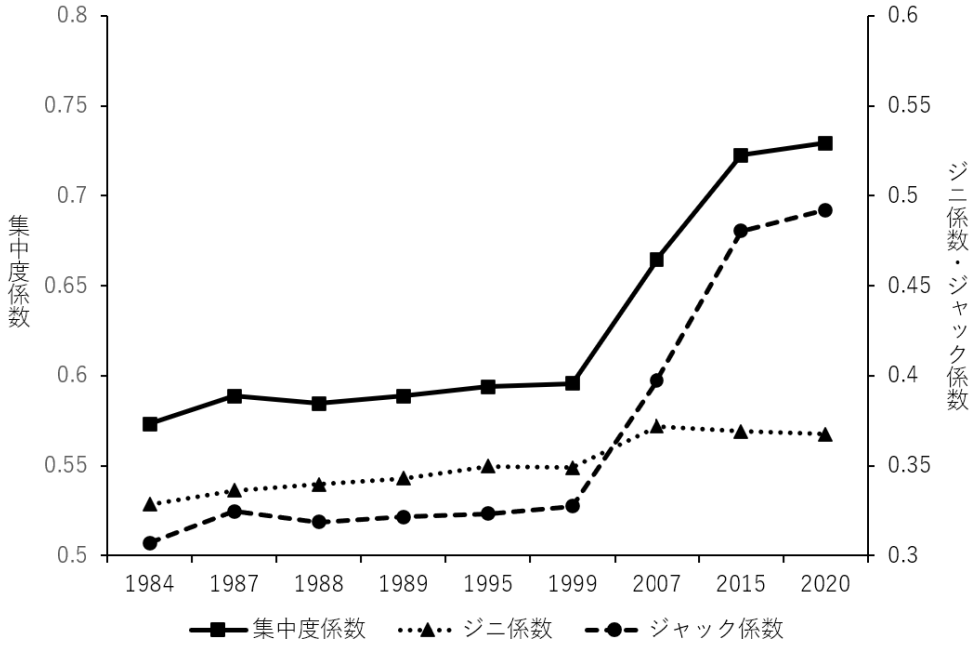
（備考）税率改正が行われた年ならびに最新年にあたる 2020 年のみを抜粋。
（資料）国税庁『民間給与実態統計調査』

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を税制改正（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っ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。

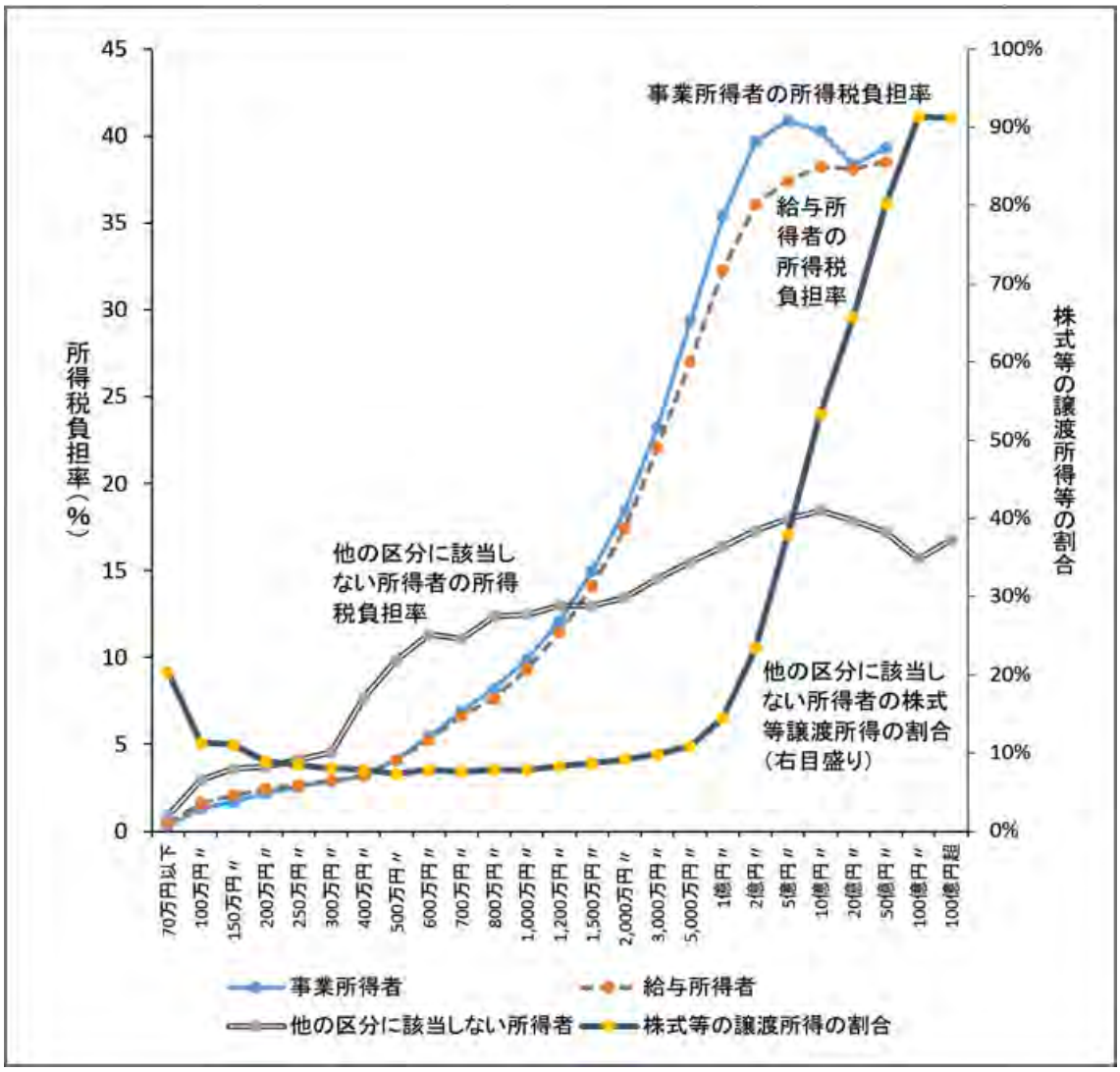
所得税が高所得層に偏ってきた要因



（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

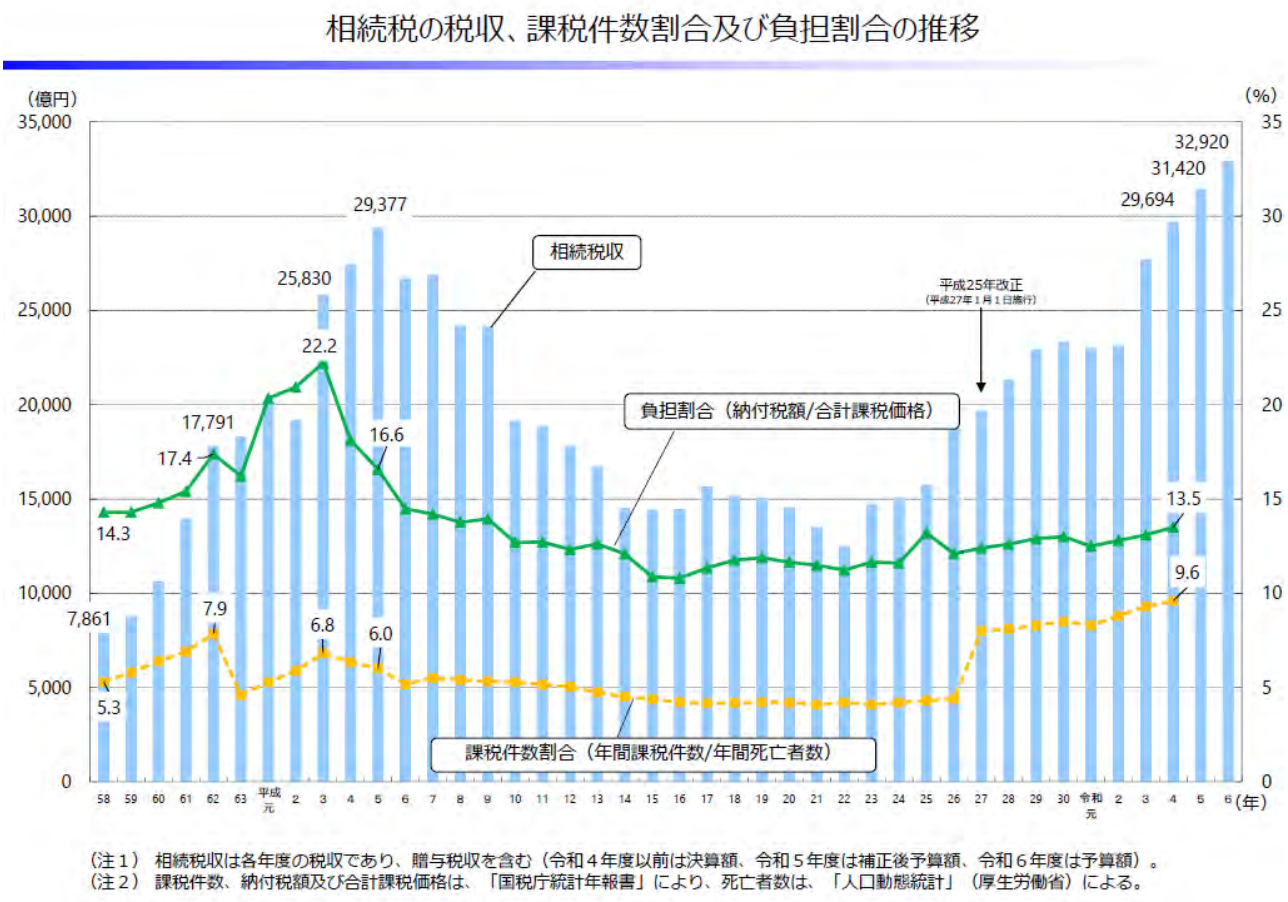


（資料）国税庁「令和４年分申告所得税標本調査結果」

（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。

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）。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ついては検討が必要である。

図表Ｖ－1　相続税の課税割合等の推移

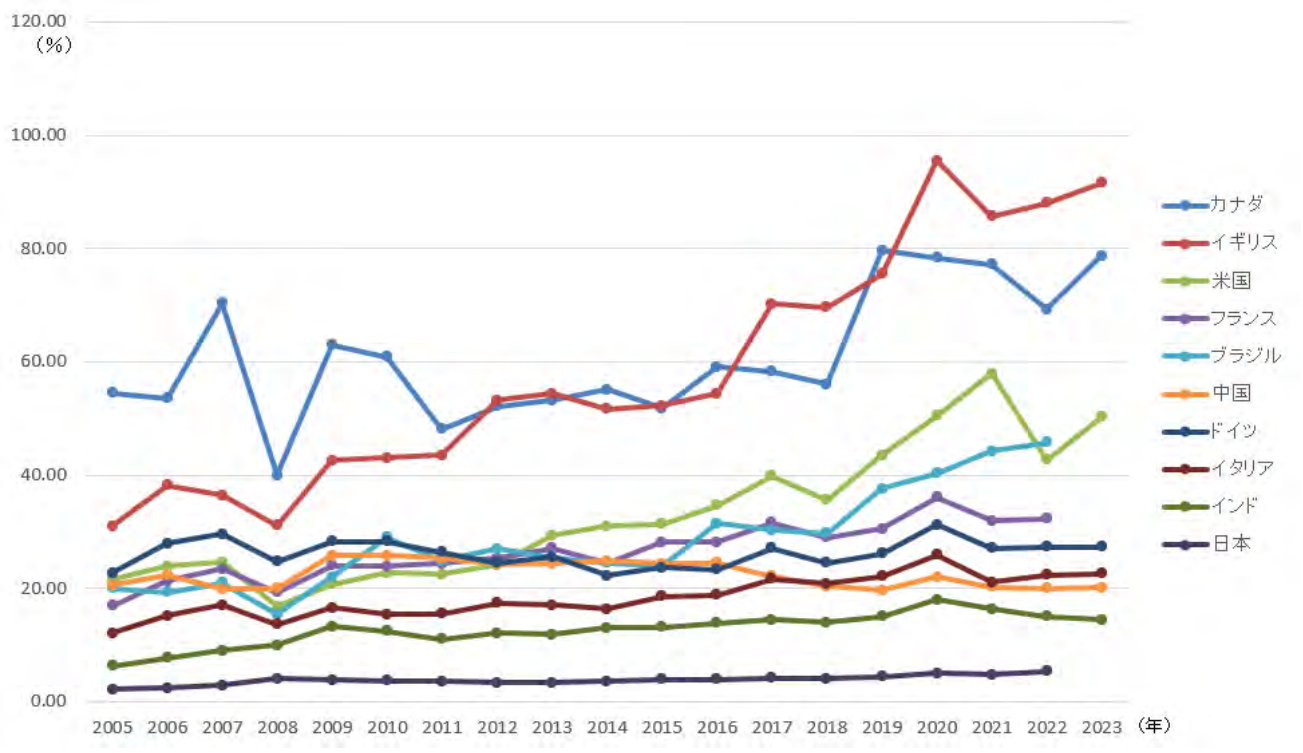


（注１）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（令和４年度以前は決算額、令和５年度は補正後予算額、令和６年度は予算額）。
（注２）課税件数、納付税額及び合計課税価格は、「国税庁統計年報書」により、死亡者数は、「人口動態統計」（厚生労働省）による。

（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。

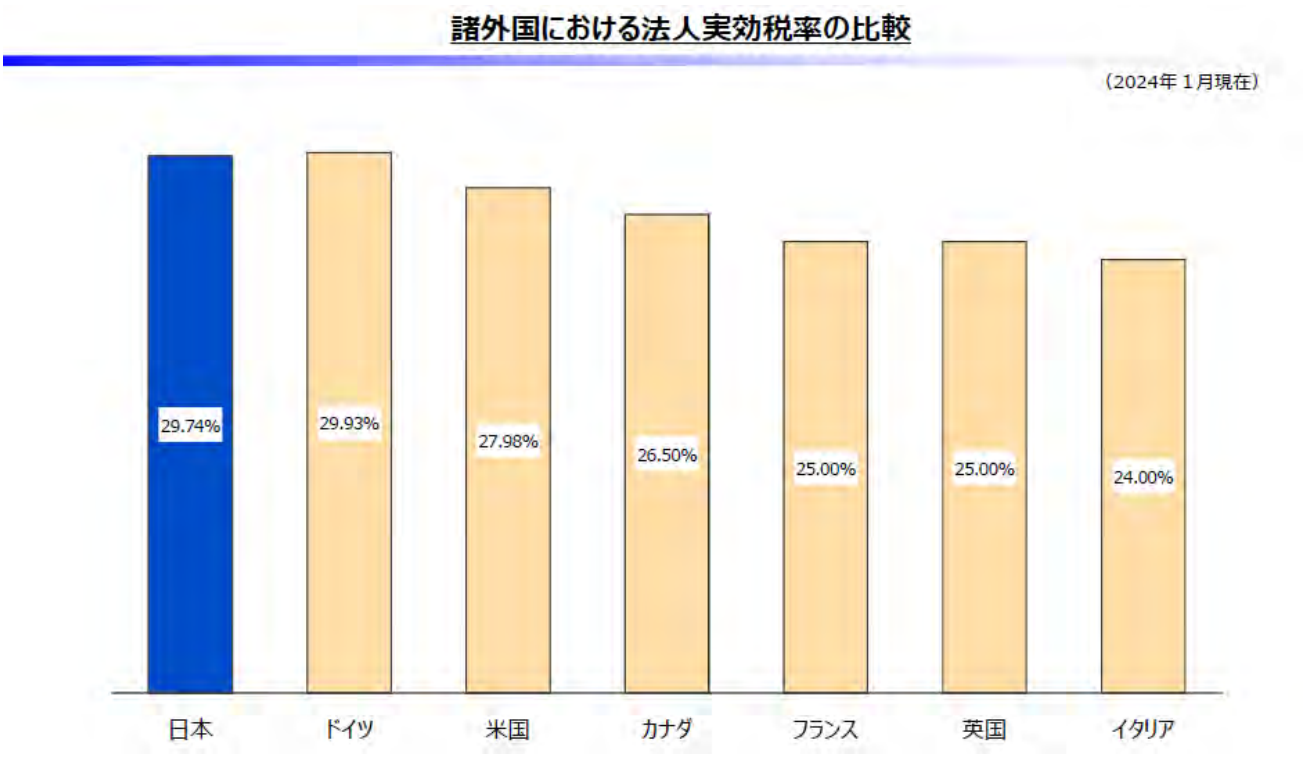
図表Ⅵ－1　経済力上位 10 カ国の対内直接投資残高の GDP 比の推移（年次）



（出所）OCDE（2023）Foreign direct investment（FDI）stocks.
https://www.oecd.org/en/data/indicators/fdi-stocks.html?oecdcontrol-3122613a85-var3=2023
(Accessed on 03 July 2024))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。

図表Ⅵ－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、米国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）英国については、最高税率（拡張利益（※）25 万ポンド（4,650 万円）超の企業に適用）を記載。拡張利益 25 万ポンド以下では計算式に基づき税率が逓減し、５万ポンド（930 万円）以下は 19％。
※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＝186 円（裁定外国為替相場：令和６年（2024 年）１月中適用）

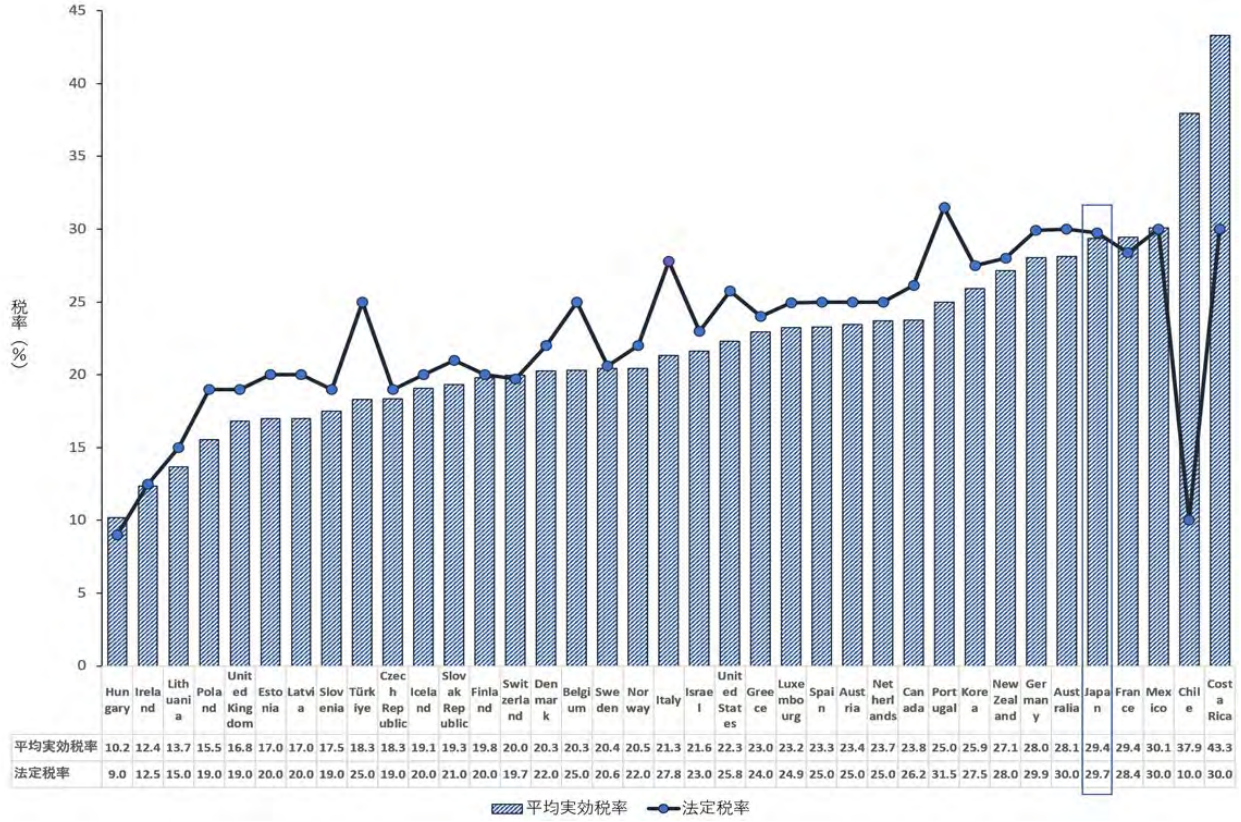
（出典）各国政府資料

（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）

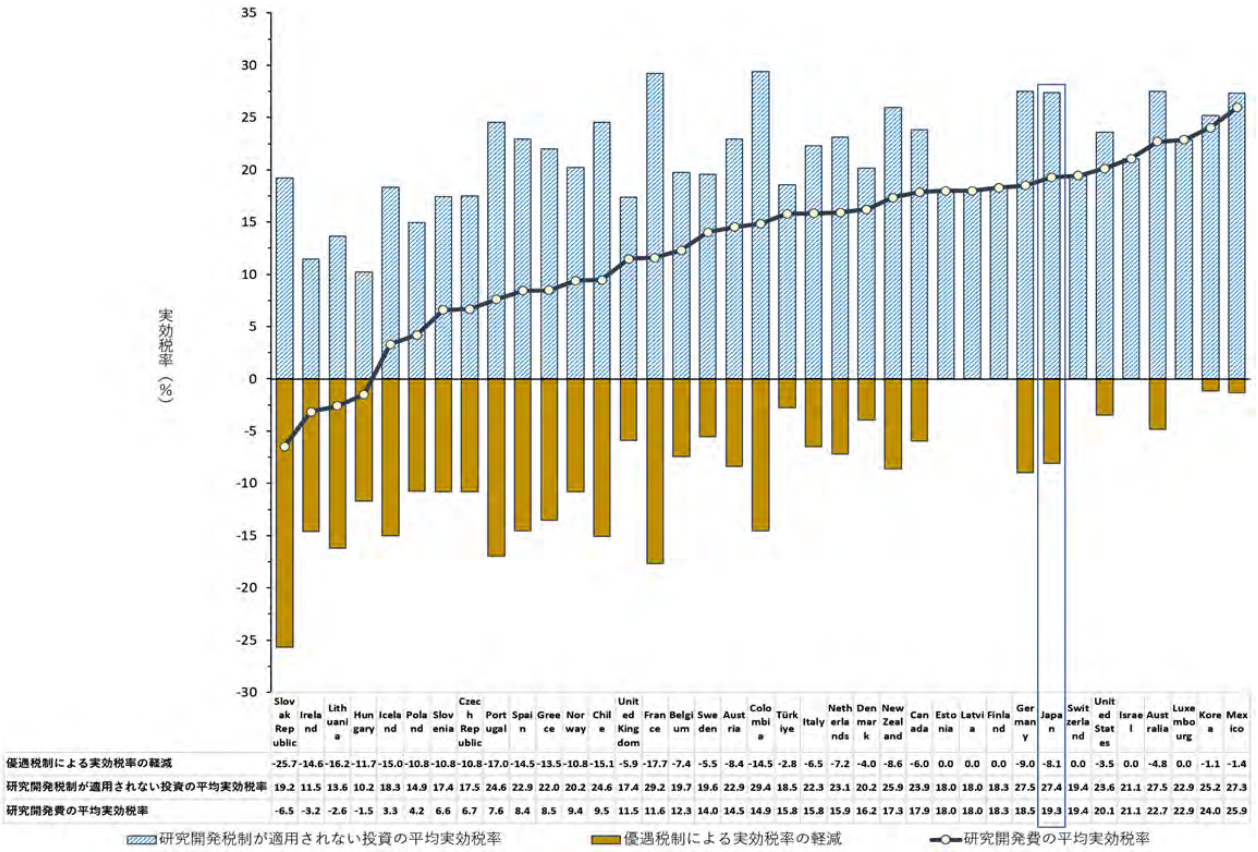


	Hungary	Ireland	Lithuania	Poland	United Kingdom	Estonia	Latvia	Slovenia	Türkiye	Czech Republic	Iceland	Slovak Republic	Finland	Switzerland	Denmark	Belgium	Sweden	Norway	Italy	Israel	United States	Greece	Luxembourg	Spain	Austria	Netherlands	Canada	Portugal	Korea	New Zealand	Germany	Australia	Japan	France	Mexico	Chile	Costa Rica
平均実効税率	10.2	12.4	13.7	15.5	16.8	17.0	17.0	17.5	18.3	18.3	19.1	19.3	19.8	20.0	20.3	20.3	20.4	20.5	21.3	21.6	22.3	23.0	23.2	23.3	23.4	23.7	23.8	25.0	25.9	27.1	28.0	28.1	29.4	29.4	30.1	37.9	43.3
法定税率	9.0	12.5	15.0	19.0	19.0	20.0	20.0	19.0	25.0	19.0	20.0	21.0	20.0	19.7	22.0	25.0	20.6	22.0	27.8	23.0	25.8	24.0	24.9	25.0	25.0	25.0	26.2	31.5	27.5	28.0	29.9	30.0	29.7	28.4	30.0	10.0	30.0

（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)

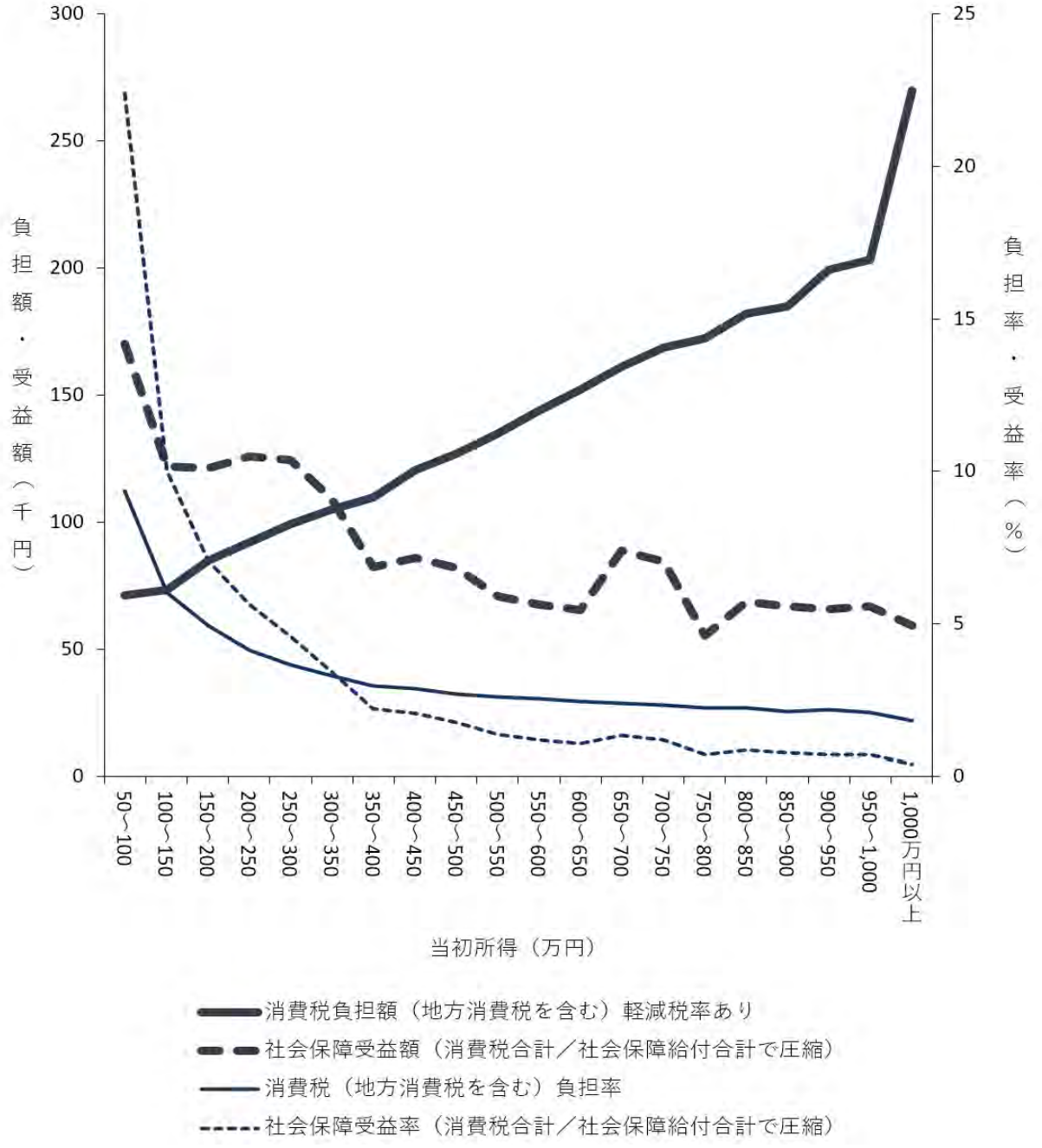


	Slovak Republic	Ireland	Lithuania	Hungary	Iceland	Poland	Slovenia	Czech Republic	Portugal	Spain	Greece	Norway	Chile	United Kingdom	France	Belgium	Sweden	Austria	Colombia	Türkiye	Italy	Netherlands	Denmark	New Zealand	Canada	Estonia	Latvia	Finland	Germany	Japan	Switzerland	United States	Israel	Australia	Luxembourg	Korea	Mexico
優遇税制による実効税率の軽減	-25.7	-14.6	-16.2	-11.7	-15.0	-10.8	-10.8	-10.8	-17.0	-14.5	-13.5	-10.8	-15.1	-5.9	-17.7	-7.4	-5.5	-8.4	-14.5	-2.8	-6.5	-7.2	-4.0	-8.6	-6.0	0.0	0.0	0.0	-9.0	-8.1	0.0	-3.5	0.0	-4.8	0.0	-1.1	-1.4
研究開発税制が適用されない投資の平均実効税率	19.2	11.5	13.6	10.2	18.3	14.9	17.4	17.5	24.6	22.9	22.0	20.2	24.6	17.4	29.2	19.7	19.6	22.9	29.4	18.5	22.3	23.1	20.2	25.9	23.9	18.0	18.0	18.3	27.5	27.4	19.4	23.6	21.1	27.5	22.9	25.2	27.3
研究開発費の平均実効税率	-6.5	-3.2	-2.6	-1.5	3.3	4.2	6.6	6.7	7.6	8.4	8.5	9.4	9.5	11.5	11.6	12.3	14.0	14.5	14.9	15.8	15.8	15.9	16.2	17.3	17.9	18.0	18.0	18.3	18.5	19.3	19.4	20.1	21.1	22.7	22.9	24.0	25.9

（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。

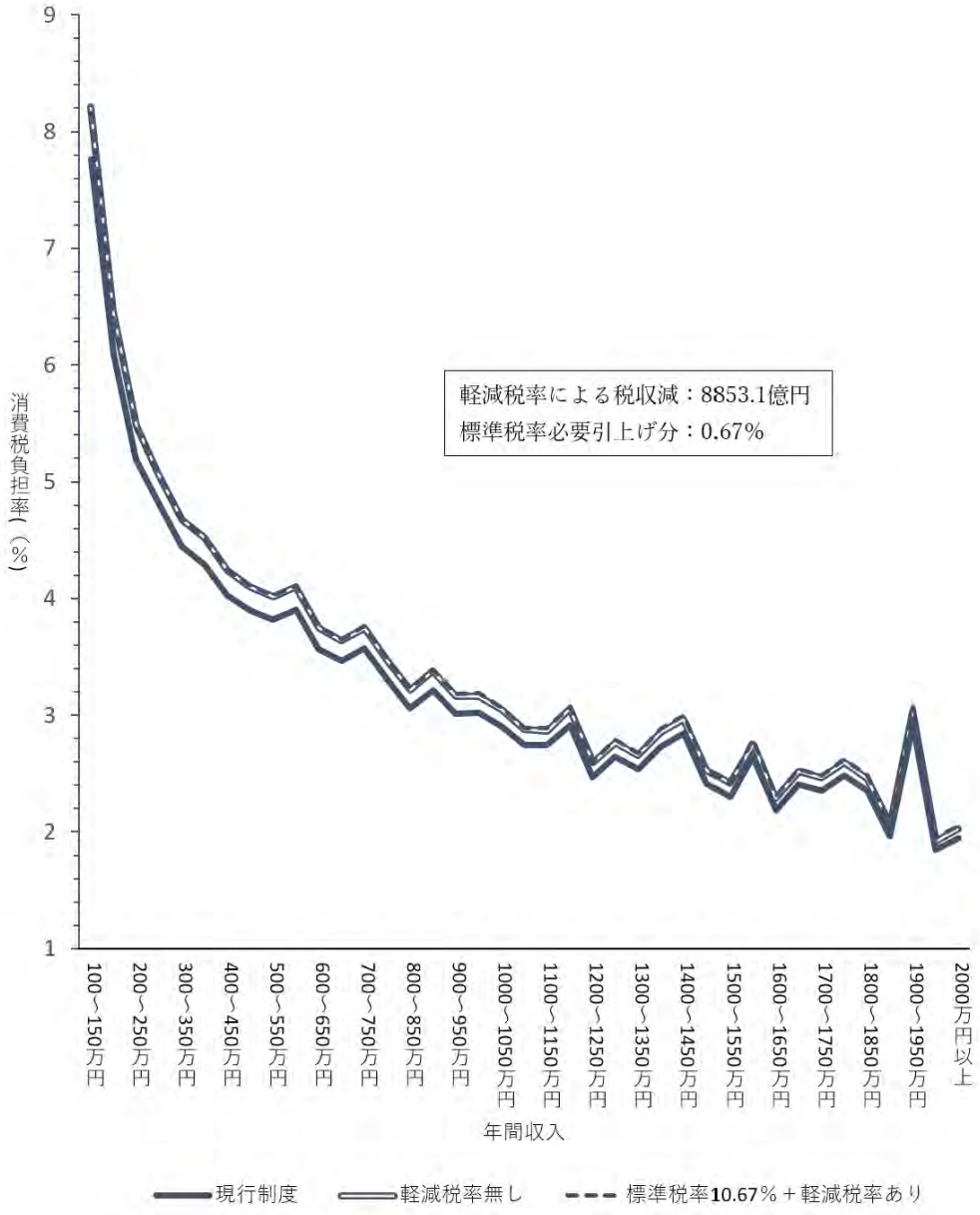
図表Ⅷ－1　所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）（2017 年）



（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想の負担を推定し、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Ⅷ－2　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

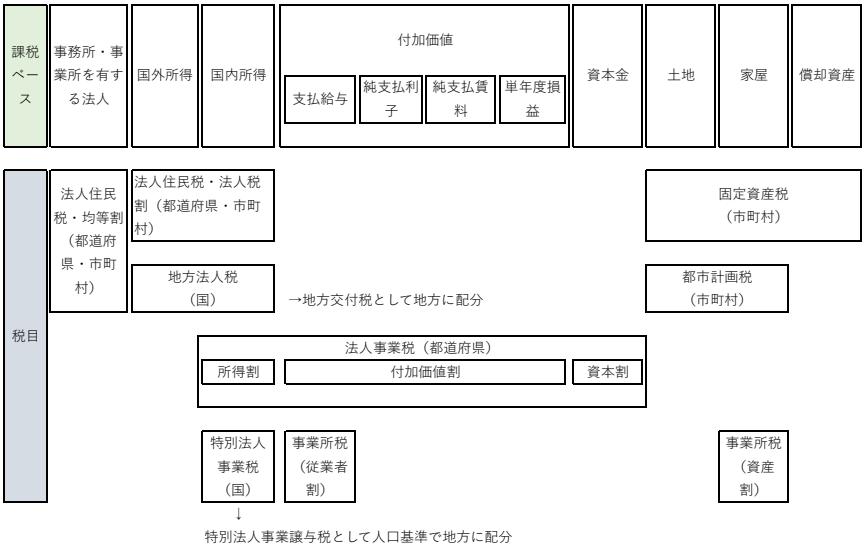


（備考）
消費税の標準税率は 2019 年 9 月 30 日までが 8%、10 月 1 日から 10%であることから、消費税抜き消費支出額の算定に当たっては、8.5%（＝8%×（9／12）＋10%×（3／12））とした。なお、軽減税率適用消費支出については年間を通じて 8%として計算している。
（資料）
軽減税率による税収減については、内閣府『国民経済計算』（2020 年度）
所得階層別消費税額については、総務省『全国家計構造調査』(2019 年)

『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は 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
2　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	2　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	18,343,655 100.0	11,096,088 60.5	7,247,567 39.5	合計	22,867,795 100	14,535,325 63.5624219	8,332,471 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	20,991,426 100.0	11,096,088 52.9	9,895,338 47.1				

（備考）

1）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。

2）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。

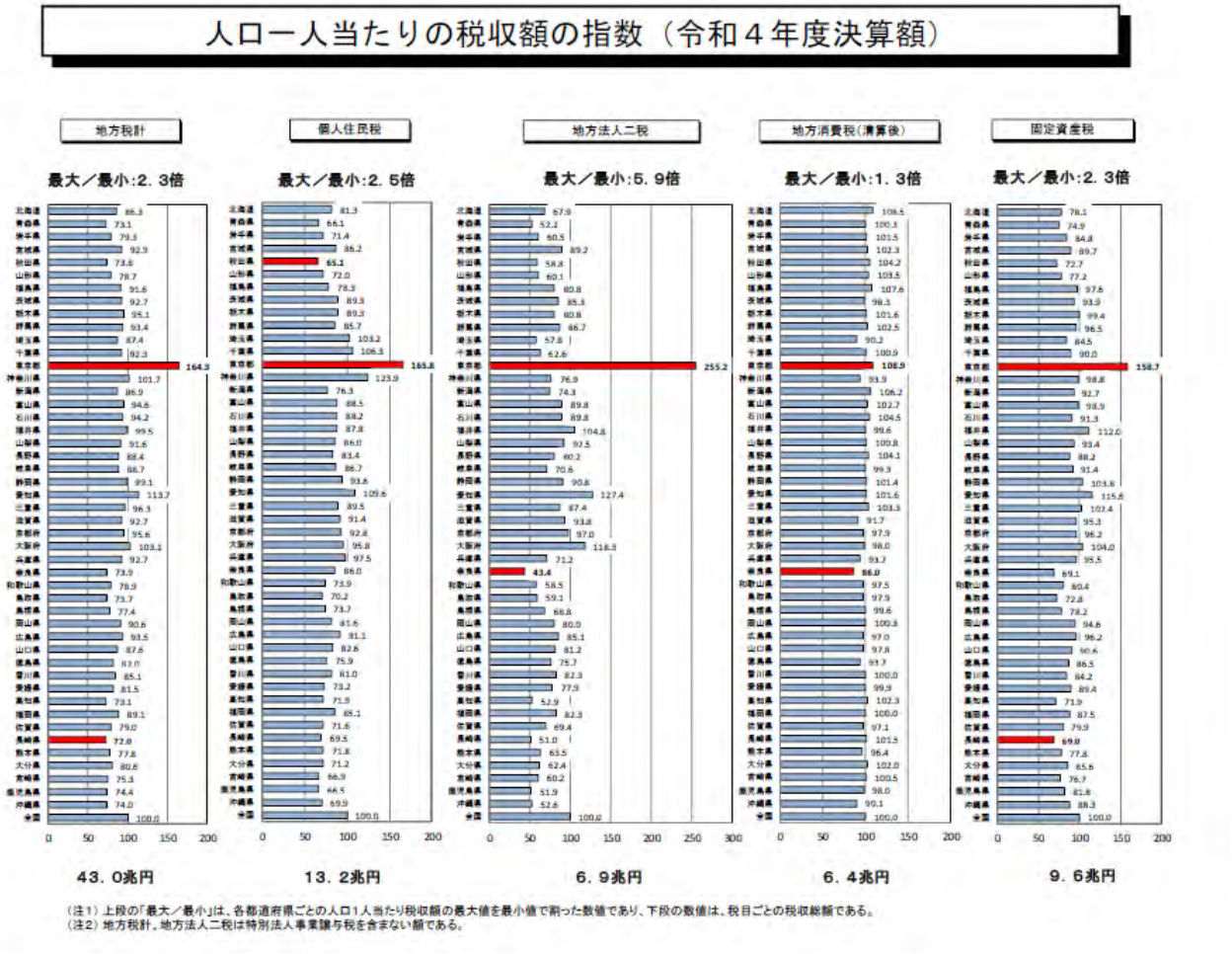
地方法人課税は法人二税（法人住民税、法人事業税）に注目が集まるが、その他にも、固定資産税など法人が納税する税も多い。産業連関表や固定資産税概要調書等を用いて試算したところ、都道府県税（地方法人税、地方法人特別税（2019 年 9 月に廃止。同年 10 月から特別法人事業税が導入されている）を加えた場合、20 兆 9914 億円の 47.1%（9 兆 8953 億円）、市町村税 22 兆 8678 億円の 36.4%（8 兆 3325 億円）が一次的に法人に帰着する。このように、法人の負担は法人二税以外にも巨額に上っている。

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４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）



（注1）上段の「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。
（注2）地方税計、地方法人二税は特別法人事業譲与税を含まない額である。

（資料）総務省

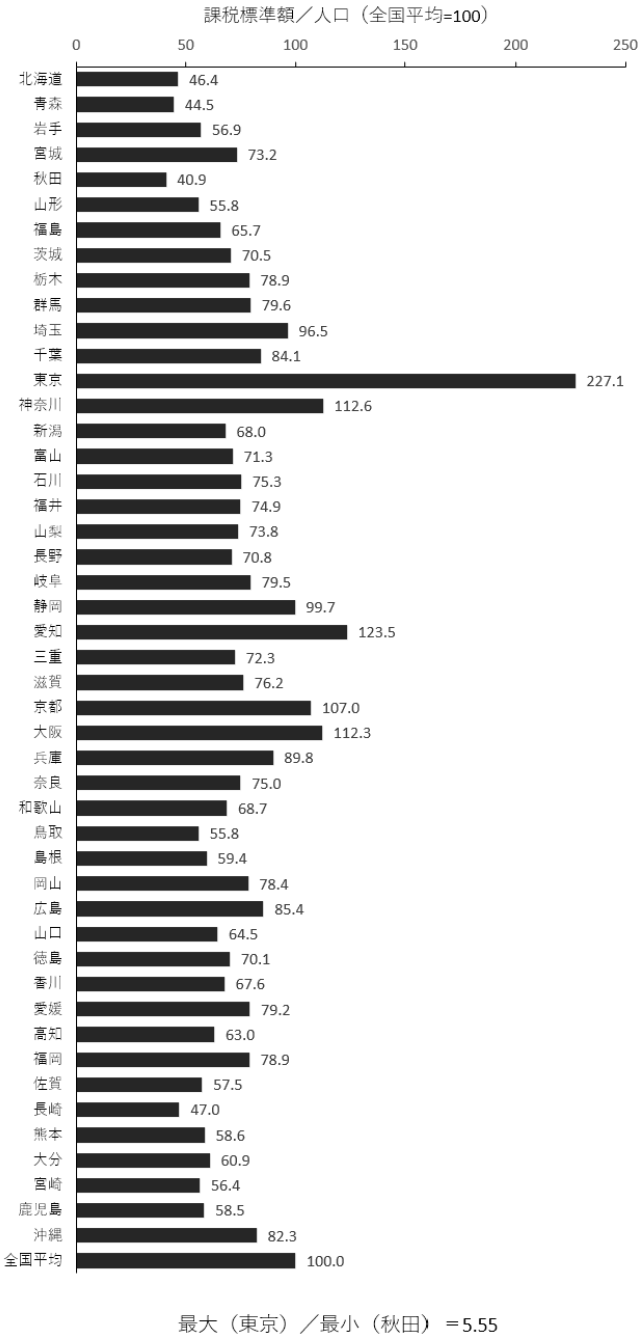
・都道府県別に人口１人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、最大の東京都は最小の奈良県の5.9倍となっており、しかも、税収は6.9兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の奈良県の1.3倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。

・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

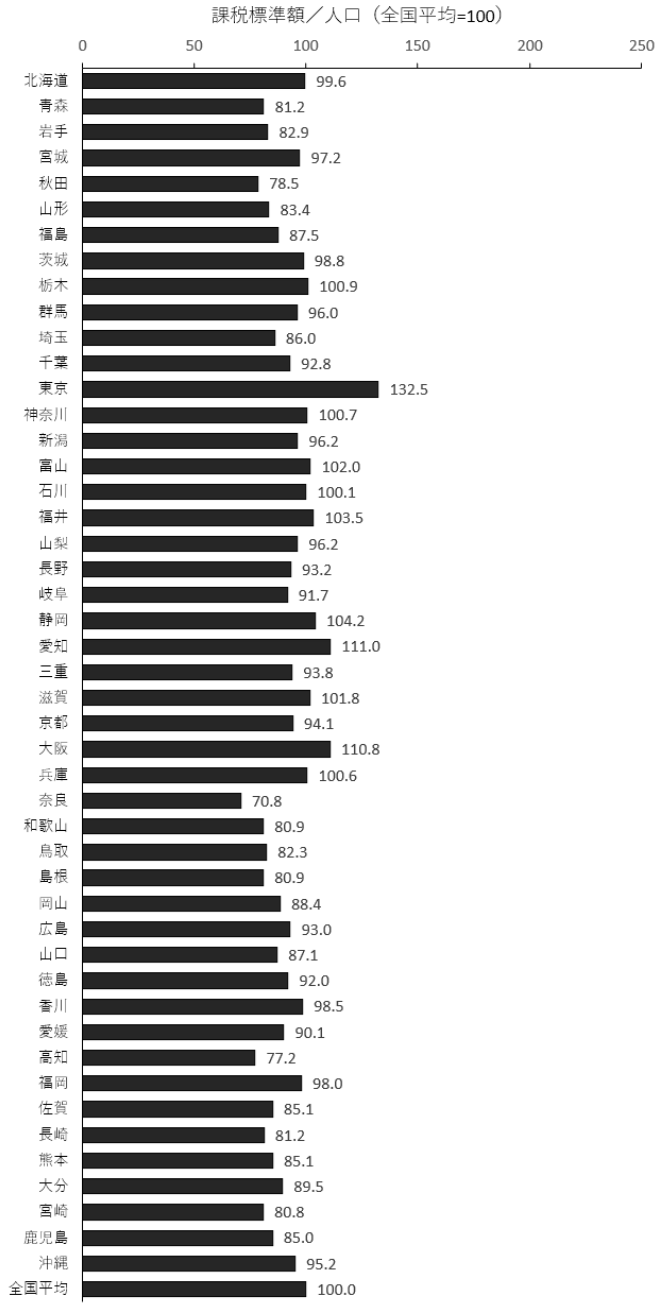
(1) 固定資産税の地域間格差

土地



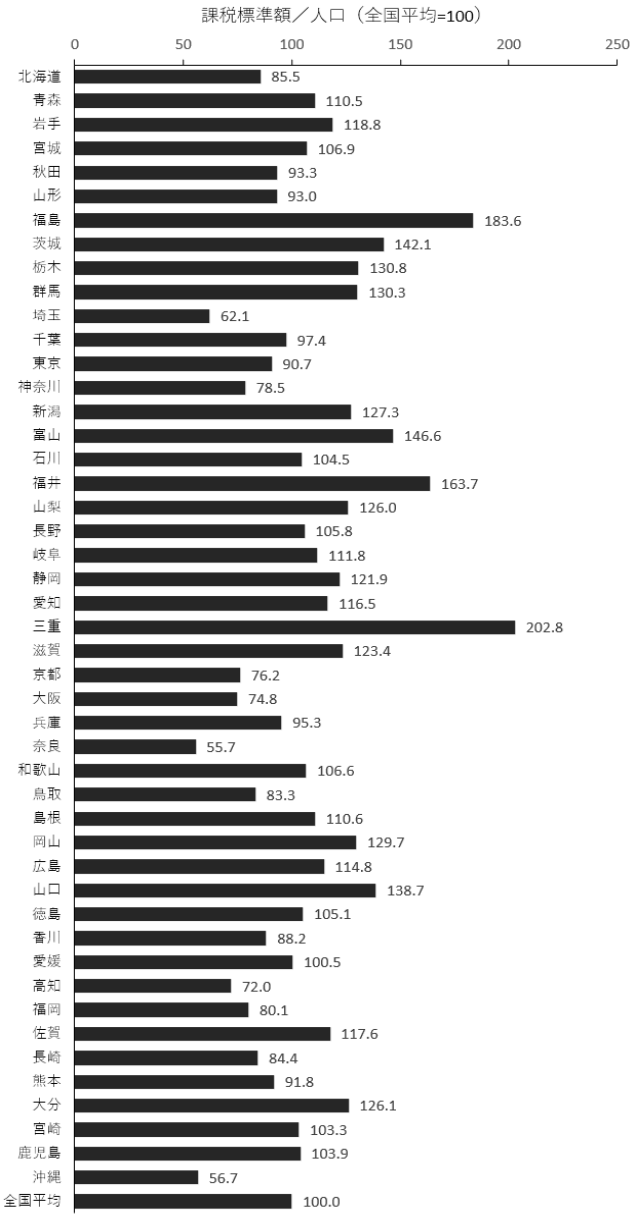
最大（東京）／最小（秋田）＝5.55

家屋



最大（東京）／最小（奈良）＝1.87

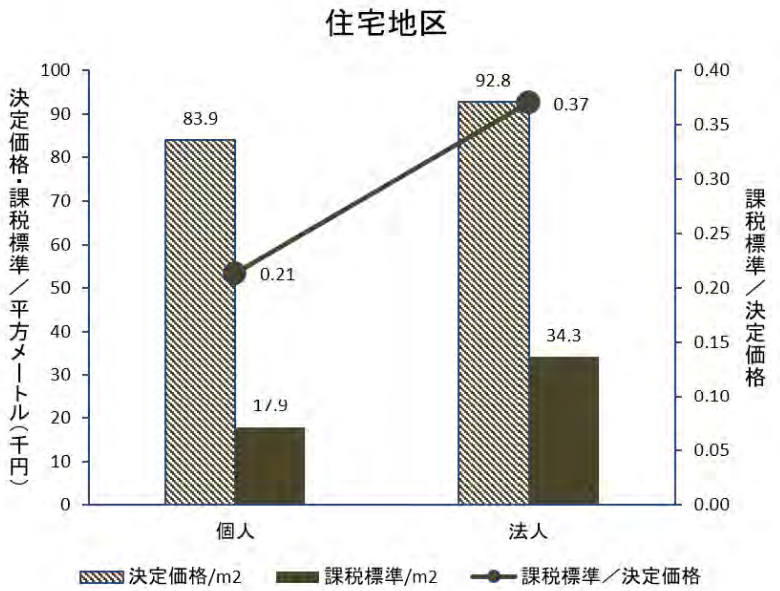
償却資産

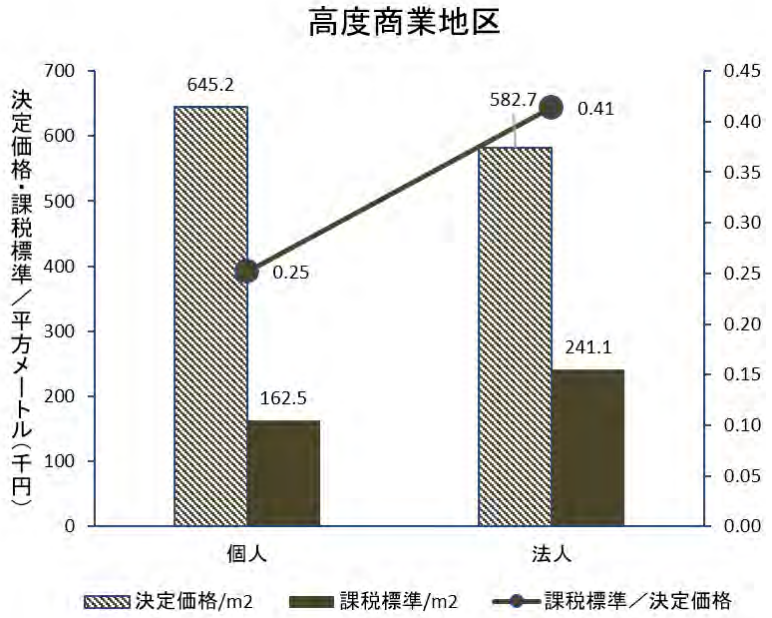


（資料)総務省『固定資産税概要調書』

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)	× (※3)
	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)	× (※4)
【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（2022 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4年度		令和3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	25,089	37	25,083	－	6
道府県民税所得割	1	2,935	1	2,763	－	172
道府県民税法人均等割	35	10,530	35	10,374	－	156
道府県民税法人税割	46	156,650	46	148,737	－	7,913
事業税法人分	8	192,360	8	168,892	－	23,468
自動車税	－	－	－	－	－	－
合計	－	**387,564**	－	**355,850**	－	**31,714**

その2　市町村税

（単位　百万円）

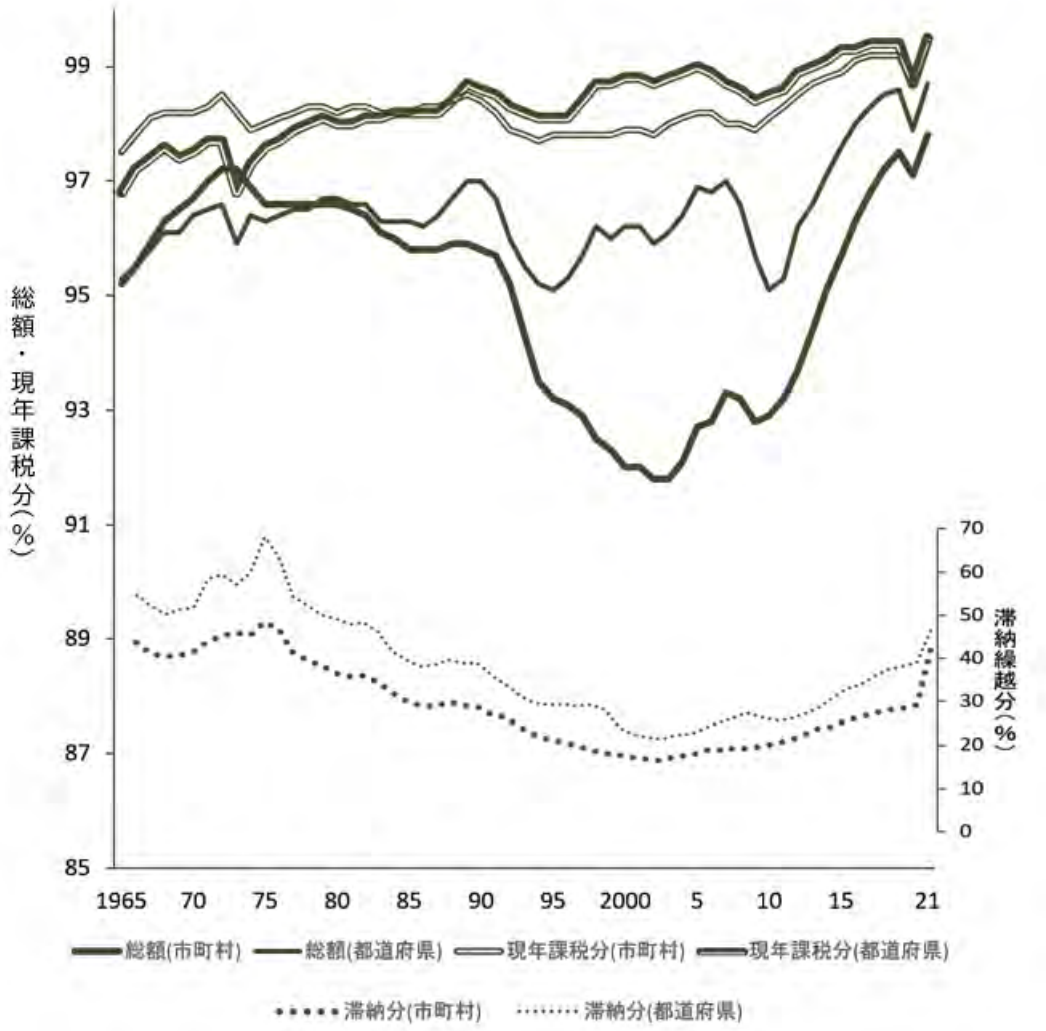
区分	令和4年度		令和3年度		比較	
	団体数 (A)	収入額 (B)	団体数 (C)	収入額 (D)	団体数 (A)－(C)	増減額 (B)－(D)
市町村民税	999	399,198	999	379,317	－	19,881
個人均等割	2	2,083	2	2,065	－	18
所得割	2	57	1	52	1	5
法人均等割	375	17,205	379	16,921	△4	284
法人税割	992	379,852	990	360,278	2	19,574
固定資産税	152	35,914	151	34,184	1	1,730
土地	152	9,616	151	9,553	1	63
家屋	152	15,899	151	14,687	1	1,212
償却資産	151	10,398	151	9,944	－	454
軽自動車税	14	311	14	224	－	87
鉱産税	9	6	9	7	－	△1
入湯税	6	340	8	223	△2	117
旧法による税	－	－	－	－	－	－
合計	－	**435,770**	－	**413,955**	－	**21,815**

（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（令和4年度 155,927百万円、令和3年度 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－3-3　地方税の徴収状況



（資料）総務省『地方財政統計年報』より作成。

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%に低下した。現年課税分は一貫して上昇しているのに対して滞納繰越分が低下したからである。しかし、その後は滞納繰越分の徴収率も改善しており、総額ベースでは市町村 97.8%、都道府県 98.7%となった。

（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、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１１ BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

行動１２ タックス・プランニングの義務的開示

行動１３ 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ことを図った。

行動１４ 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１５ 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、従来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、利益帰属とネクサス（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、現在 IF では、多数国間条約(MLC)を署名のために開放すべく交渉が続いている。加えて、②市場国所在の販売会社に比較対

象に基づかず産業分類ごとに予め決められた利益率を使って独立企業間価格を算出する「簡素化・合理化アプローチ」（かつての Amount B）は、既に移転価格ガイドラインに取り込まれ、2025 年からの適用が見込まれている。

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、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、既に我が国でも適用が始まっている（法人税法 82 条以下）。他方で、他国からこうした課税を受ける前に S 国自体が追加の課税を行うとする制度（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）と、R 国で IIR の適用がない場合のバックストップとして、企業グループ内の子会社や関連会社にその居住地国が追加の課税を行いうるとする軽課税所得ルール（Undertaxed Profit Rule[UTPR]）は、令和 6 年度改正での導入は見送られた。なお、STTR については後述参照。

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、155 か国・地域との間で適用される 86 条約等を締結している（2024 年 7 月 1 日現在。財務省ウェブサイト参照)。

暗号資産報告枠組み（ＣＡＲＦ：Crypto-Asset Reporting Framework）

暗号資産等の取引の拡大に伴い脱税等のリスクが顕在化したことを受け、OECD が 2022 年に公表・承認した、各国の税務当局が自国の暗号資産交換業者等から報告される非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準を指す。わが国においても令和 8 年 1 月 1 日から適用され、報告を受けた情報は、租税条約等の情報交換に係る規定及び租税条約等実施特例法の規定に基づき、条約相手国に提供される。

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。

租税条約濫用防止規定

租税条約上の特典が、条約が予定していない態様で利用されることを租税条約の濫用という。典型例は、投資性収益に対する源泉地課税の租税条約上の減免措置を、条約当事国でない第三国の居住者が、経済的意義の薄い取決めや主体（いわゆる導管会社、飛び石会社等）を介して享受する「条約漁り」である。「一方の締約国の居住者」、「受益者」といった用語の解釈のほか、既存の条約や国内法の定めによる個別的な対処の可能性はあるが、租税条約の濫用はBEPSの対処事項の１つ（行動計画6）とされ、最終報告で示された対処の選択肢は、IFの参加国に最も高いコミットメントを要求する「最低限の基準」に位置づけられ、BEPS防止措置実施条約の内容に取り込まれた。同条約では、条約前文の修正（6条1項）に加え，主要目的テスト(PPT)の適用を要求しており（7条1項)、これに条約特典制限(LOB)条項（簡素版）を追加する選択肢を用意した。我が国はPPTのみの適用を選択し、これと同趣旨の既存条約の定めはこれにとって代わられたが、既存条約におけるLOB条項には影響はない。

STTR(Subject to Tax Rule)

STTRは、所定の所得に係る支払金に対し、受領者（個人や非関連者等を除く。）の居住地国での法定税率が9%に満たない場合に、租税条約に基づき課税権が制限される源泉地国（途上国のみである。）が、当該税率9%に達するまでの課税を追加して行いうるとする仕組みである。その導入は２国間の交渉あるいは多数国間条約（現在署名のため開放されている）を通じてなされうる。

STTRは第２の柱の１つであり、租税条約に基づく途上国用の最低課税制度であるが、居住地国での法定税率には優遇措置に基づく調整可能性があり、幾つかの適用除外要件があるなど執行が容易でない面があり、実際上どの程度途上国の支援に繋がるかは不透明である。

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 6.59-6.64 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)。

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。

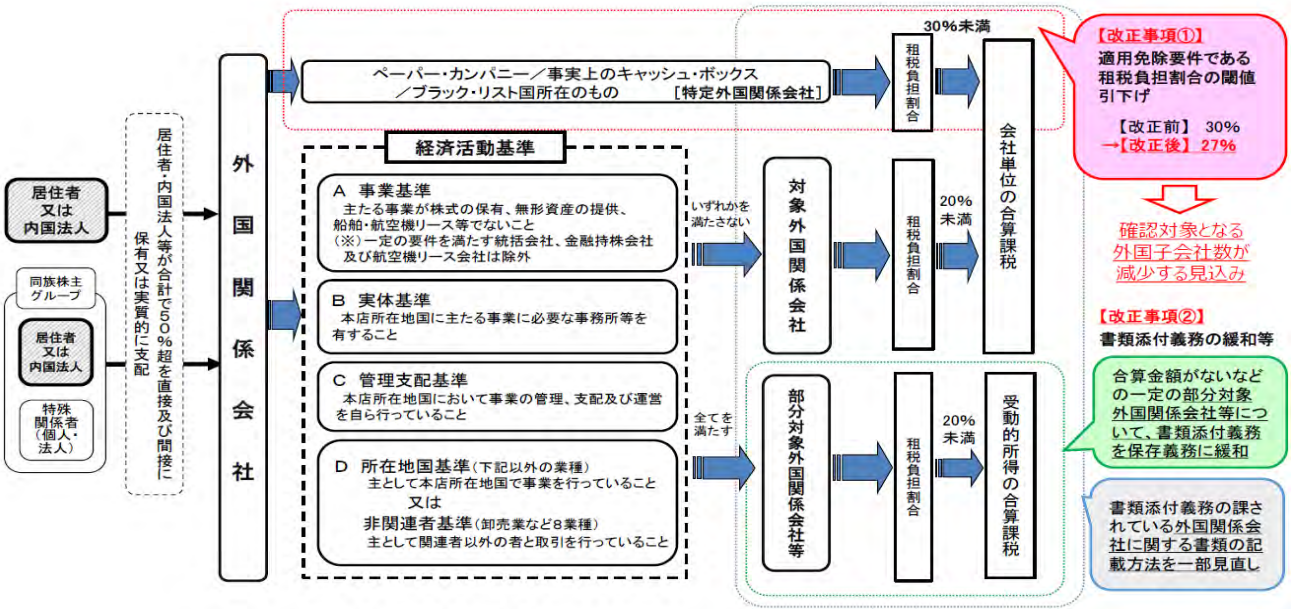
外国子会社合算税制

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

コ ラ ム

（公社）日本租税研究協会では、研究者・実務家等により構成される研究会を設置して税制・財政等に関する調査研究活動を行っております。

その一つである「財政経済研究会」（座長：慶應義塾大学経済学部教授　土居丈朗氏）では、現在、「税と社会保障のグランドデザイン」というテーマで各メンバーが報告を行っているところですが、ここでは、「令和7年度　税制改正に関する租研意見」に関連する研究報告の内容を抜粋・要約し、コラム形式で紹介します。なお、研究会における報告については当協会月刊誌「租税研究」に掲載しております。

○子ども・子育て支援金について

上智大学経済学部　准教授
中里 透

＜「租税研究」8月号 「『異次元』の少子化対策　少子化傾向は『反転』するか」より＞

○女性活躍と税・社会保障制度

一橋大学大学院経済学研究科　教授
山重 慎二

＜「租税研究」5月号 「男女格差と税・社会保障制度」より＞

○いわゆる「年収の壁」について

東京大学大学院経済学研究科　教授
林 正義

＜租税研究9月号「いわゆる『年収の壁』について ―配偶者控除を中心に― 」より＞

子ども・子育て支援金について

中里　透（上智大学）

岸田内閣が進めている「異次元の少子化対策」では、今年度から 3 年間の集中的な取り組みとして「加速化プラン」が示され、年間 6 兆円規模の新たな対策が講じられることとなっている（図表）。その財源については、1.5 兆円を既定予算の組み替えなどにより、2.1 兆円を歳出改革の徹底などにより確保することとされ、後者については 1.1 兆円相当が公費負担によるもの、1.0 兆円相当が社会保険料の負担によるものとされている。

社会保険料によることとされた 1.0 兆円は子ども・子育て支援金という名目で徴収され、具体的には健康保険料（国民健康保険料などを含む）の保険料率引き上げを通じて負担が求められることとなっているが、この負担増は新聞やテレビでも繰り返し取り上げられ、批判の声が数多くみられた。「健康保険料への上乗せには当たらない」「実質的な負担増とはならない」という政府の説明が、残念ながら広範な理解の得られるものとはなっていなかったからだ。

この問題について考える際には、税と社会保険料の違いはどこにあるのかという基本に戻ることが役に立つ。たとえば一定の加入期間がないと公的年金の受給資格が得られないことからもわかるように、社会保険の場合には負担と給付の間に一定の牽連性（関連性）がある。子ども・子育て支援金をめぐって議論の対象となった健康保険（公的医療保険）については、健康保険法第 1 条に「疾病、負傷若しくは死亡又は出産に関して保険給付を行い」とあり、これらの保険給付に対応するものとして保険料の負担がある。

この条文に即して常識的に考えれば、児童手当の所得制限撤廃などのために要する経費に健康保険料を充てるというのは、明らかに目的外使用ということになる。子ども・子育て支援金は健康保険制度の枠組みを借りているだけで健康保険とは別のものであるという不思議な説明もみられたが、医療保険に対応する保険料と一体のものとして徴収されることになる「支援金」についてこのような説明をすることは、さすがに無理がある。このことは改正前と改正後の健康保険法第 156 条の条文をみればすぐにわかる。

一方、税については基本的には対価性は求められず、税収の使途は特定されない。使途の特定された目的税も一部にはあるが、それらは例外的なものだ。したがって、税については給付と負担の牽連性は特に意識する必要がなく、税収はそれぞれの分野の施策に自由に充てることができる。一部の例外を除けば、目的外使用と言われるおそれはない。

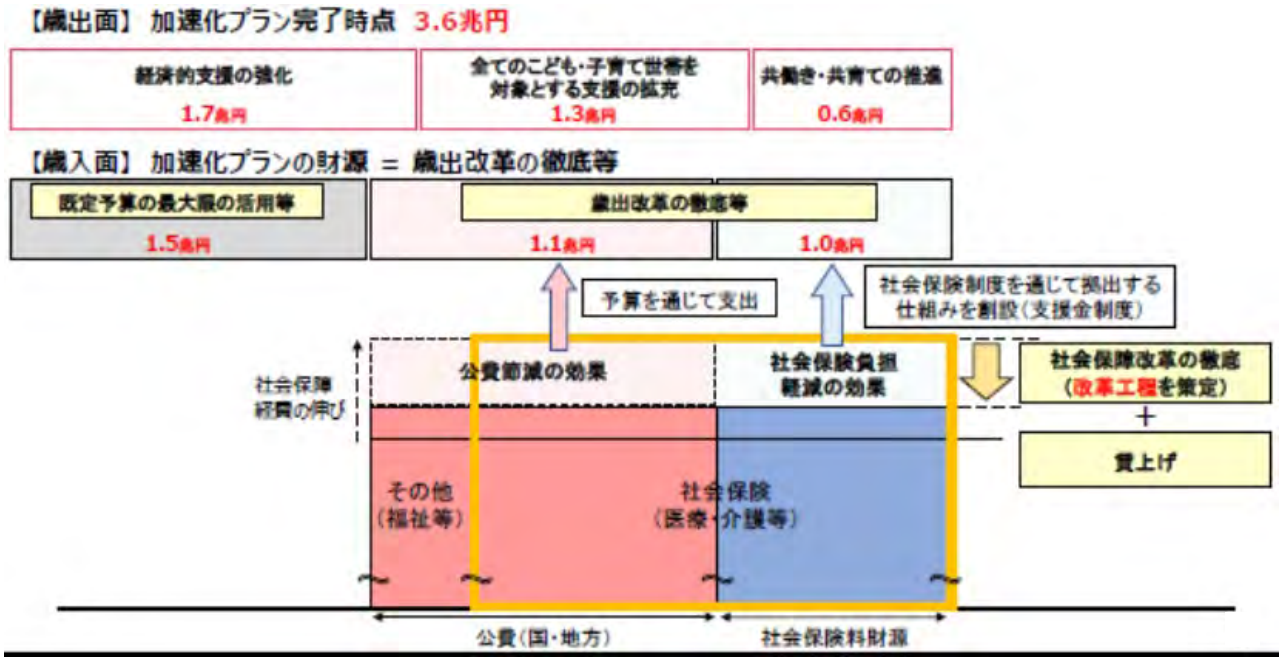
もっとも、税については租税法律主義という憲法上の規定にそった取り扱いが求められる（憲法第 84 条）。一般に、社会保険料についてはその対価性を考慮して、料率の決定などについて裁量の範囲がより広く認められるものと解されるが、子ども・子育て支援金

については給付と負担の間に明確な牽連性がないため、裁量の余地についてはより限定的に解されるべきものということになる。この点からすると、子ども・子育て支援金の賦課徴収はこの基本原則から逸脱するものと言われかねないものとなっている（支援金の徴収については法律に根拠があるが、その料率については具体的な数値が示されていない）。

このように、税とも社会保険料ともいえない曖昧な性格の公租公課のもとで、納得感の得られない負担増が生じることは、税制や社会保険制度に対する信頼感を損ないかねないものとなっている。子ども・子育て支援金の賦課徴収が行われても実質的な負担は生じないとの説明も聞かれたが、新たな保険料負担が生じるにもかかわらず、負担増は生じないと説明することには無理がある。

子ども子育て支援金の賦課徴収は 2026 年４月に開始され、徴収された支援金は子ども・子育て支援納付金という名目で健康保険組合などから国に上納されることとなるが、その意義や使途については引き続き丁寧な説明を行っていくことが求められる。併せて、子ども子育て支援制度のもとで実施されるそれぞれの施策についても、政策評価を通じ、その実施の是非を継続的に点検していくことが必要となる。

子ども・子育て政策の強化（加速化プラン）のための財源の基本骨格（イメージ）



（資料出所）こども家庭庁

女性活躍と税・社会保障制度

山重 慎二（一橋大学）

世界経済フォーラムが毎年公表するジェンダー・ギャップ指数は、各国の男女格差の指標として近年注目されている。そのランキングで日本は、2023 年には、対象となる 146 カ国中 125 位で、過去最低であった。2024 年には 118 位と少し改善したが、極めて低い順位にとどまっている。

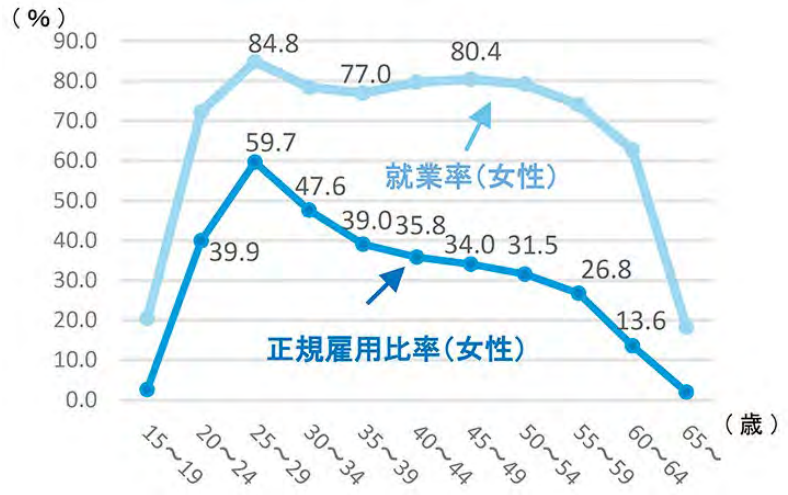
日本政府は、1986 年の男女雇用機会均等法の施行以降、育児休業や時短勤務を取得しやすくする制度改正などを行い、仕事と家庭生活の「両立支援」に取り組んできた。女性の労働参加は徐々に進んできた。しかし、世界の男女格差の改善スピードに追いつけていない状況が続いている。

2016 年、政府は「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」（以下「女性活躍推進法」）を公布し、労働者数 301 人以上の事業主に、女性が活躍できる行動計画の策定・公表を義務づけた。法律は 2022 年に改正され、労働者数 101～300 人以下の事業主にも行動計画の策定・公表が義務化された。日本も女性労働者の「両立支援」から「活躍支援」に大きく踏み出した。

「女性がその個性と能力を十分に発揮して職業生活において活躍すること」と定義される「女性活躍」の推進は、実は租研意見で「わが国経済・社会の構造的な問題」として取り上げられている「経済活力の停滞」、「人口減少、少子・高齢化の進行」、「格差の拡大」、「財政問題」という４つの問題を改善するための重要な鍵になる。

近年、女性の就業率は高まったが、図が示すように、正規雇用で働く女性の割合は、今なお出産期以降大きく低下している。

女性の就業率と正規雇用比率



（資料出所）内閣府男女共同参画局『共同参画』2023 年 7 月号

多くの女性が非正規で働く経済では、女性の能力が活かされず、経営層の多様性も高まらず、「経済活力の停滞」が起こりやすい。女性が低所得に留まることで「格差問題」が生じるとともに、税収や社会保険料収入が伸び悩み「財政問題」の一因にもなる。女性が結婚して低所得となる場合、子育ての金銭的余裕がなくなったり、そのような状況に追い込まれる結婚を女性が望まなくなったりすることで、「少子化・人口減少」が深刻化する。

男女格差が大きいという問題は、国際的なランキングの問題ではなく、わが国が直面する諸課題に関わる深刻な問題なのである。そして、女性活躍の支援・推進は、日本の未来にとって大きな意味を持つ取り組みであり、着実に進めていくことが重要となる。

女性活躍が進まない主な要因は、女性活躍推進法が示唆するように「性別による固定的な役割分担等を反映した職場における慣行」にある。しかし固定的な性別役割分担の社会規範は、税・社会保障制度にも反映される。実際、わが国の税・社会保障制度が、女性活躍がこれまで進まなかった一因、つまり「わが国経済・社会の構造的な問題」を引き起こす一因になってきたと考えられる。

例えば、配偶者控除や第 3 号被保険者制度の存在が、女性の労働参加の意欲を抑制してきたとの指摘は多い。寡婦控除という女性だけが恩恵を受けられる「男女平等とは言い難い制度」が、日本の税制には今なお存在する。金銭的に大きな「壁」があるわけではない。しかし、職業生活で活躍しなくても税・社会保障制度が保護してくれる「専業主婦の母」が女性のロールモデルとなり、性別役割分担の社会規範が存続してきた。制度は国民の行動そして意識に大きな影響を与える。若い学生の間でも、性別役割分担意識は男女ともに根深い。

性別役割分担の規範に従う女性の保護を意図した税・社会保障制度が、「わが国経済・社会の構造的な問題」の背後にある「女性の経済力の弱さ」の一因となっている。経営者からは、女性社員の昇進意欲が低いため、活躍を促すことが難しいという話をよく聞く。職場での慣行の見直しや男性の意識改革は重要だが、女性の活躍意欲を低下させるような税制や社会保障制度を政府が見直すことも重要である。

人口減少で、今後活躍できる男性の絶対数は減少し続ける。政府は、企業に変革を求めるだけでなく、女性の経済力の向上そして活躍を促すような税・社会保障制度を、少子化への影響も考慮しながら、再構築していく必要がある。今後の議論に期待したい。

いわゆる「年収の壁」について

林 正義（東京大学）

現在の税制や社会保険料制度では、配偶者を含む被扶養者の年収が一定の金額を超えると、扶養者の人的控除が無くなったり、被扶養者が新たに税や社会保険料を支払ったりすることになる。このことから、そのような負担が発生しないように被扶養者は就労時間を抑えて年収を調整している、つまり、税・社会保険料制度が就業調整を誘発する「年収の壁」を作り出していると頻繁に主張されている。

ここ数年は社会保険料の被扶養者認定基準による「130 万円の壁」が注目されてきているが、それ以前から配偶者控除による「103 万円の壁」も長い間批判の対象になってきた（時代により控除額が異なるため「103 万円」に相当する金額も異なる）。この批判に応えるため 1980 年代後半に配偶者特別控除が導入されたが、この後も 103 万円で特別控除が離散的に減額されていたという意味で 103 万円での壁は存在していた。しかし、2004 年から特別控除の上乗せ部分が廃止されることにより、特別控除が配偶者控除と同額の金額から減額を開始する年収が 105 万円となった。さらに、この 105 万円の閾値は 2018 年からは 150 万円へと増額されている。

このように配偶者控除による 103 万円の壁がなくなったにもかかわらず、有配偶女性の年間給与収入の分布を検証すると、未だ年収 103 万円付近で大きな就業調整が行われていることが確認できる。これには、個人住民税の非課税基準（均等割 93 万円・96.5 万円・100 万円のいずれか；所得割 100 万円）や所得税の課税最低限（103 万円）が影響を与えていると考えられるかもしれないが、不可解なことに、この就業調整の規模は、大きく世帯所得が逆転する被扶養認定基準（130 万円）での就業調整の規模よりも大きい。この原因として、しばしば企業の配偶者手当が指摘されるが、説得力はない。というのも、同手当の適用上限を 103 万円とする企業シェアは 2015 年の 4 割強から 2023 年の 2 割にまで大きく減少している（図）からである。

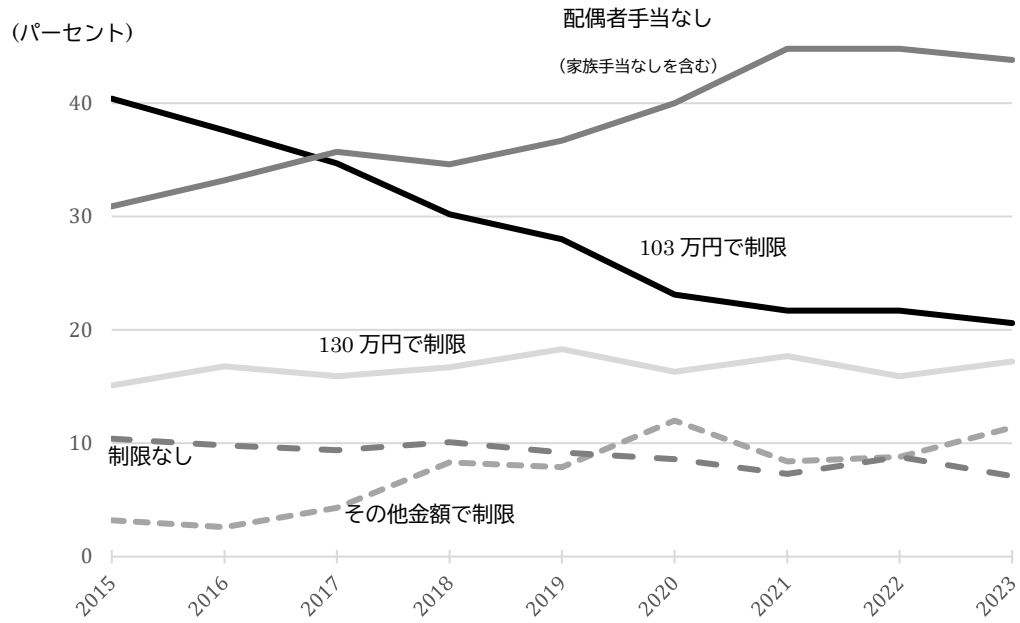
また、パートタイム労働者が年末に就業調整することによって、非正規労働の比率が高い企業が繁忙期（＝年末）の人材確保に苦慮していると喧伝されている。しかし、これについても諸制度との兼ね合いで腑に落ちない点がある。確かに、税額は暦年の間に受け取った所得によって確定するので、給与が当月締め当月払いならば、パートタイム労働者が年末に就業調整することは理解できる。しかし、当月締め翌月払いならば、12 月勤務による給与は翌年 1 月に支払われるから、年末に就業調整を行う意味はない。また、当月払いの企業でも年末の就業調整の悪影響が甚大ならば、翌月払いに変更すれば繁忙期の就業調整は解消するのではないだろうか。

社会保険料についても年末の就業調整は意味を持たないかもしれない。被保険者保険適用基準による「106 万円の壁」は、雇用契約時の月額基本給 88,000 円（×12 か月＝105.6 万円/年）に基づくものであるが、この金額には時間外手当、賞与、他の仕事からの

収入は含まれない。したがって、年末に労働時間が臨時的に増えたからといって「壁」が形成される訳ではなかろう。また、被扶養認定基準による「130 万円の壁」についても必ずしも暦年で区切られた年収が用いられる訳ではない。例えば筆者の勤務先では 8 月から翌年 7 月までの年収が用いられ、この場合も、年末（12 月）に就業調整する必要はない。

このように考えると、多くの人々は税制や社会保険料制度を正しく認識していないと考えざるを得ない。「パートタイム・有期雇用労働者総合実態調査」等の就業調整に関するアンケート調査をみると、実際の制度と整合的な回答が得られているとは考えにくい。また、専門家や識者と呼ばれる人々であっても諸制度を正しく理解していないのではないかと心配になる発言が多々ある。そして、そのように不正確な言説は、マスコミ等によって拡散・伝播されてきた。その結果、多くの就労者が誤った情報に従って行動しているのではなかろうか。制度を見直しても、対象となる人々が理解していないと意味がない。人々に対する正確な制度の徹底的な周知が何よりも求められる。

図 企業等による配偶者手当の推移



注：事業所の全従業員数を用いたシェアである。

出所：人事院「職種別民間給与実態調査」各年。

参考：林正義,2024.『税制と経済学: その言説に根拠はあるのか』中央経済社。

「令和7年度　税制改正に関する租研意見」は、（公社）日本租税研究協会の税制・財政に関する提言活動の一環として、調査・研究活動の成果、会員の意見等も踏まえて作成し、協会内における審議・検討を経て決定したものです。本意見の作成に当たりましては、当協会に設置された政策検討会において、下記の方々にご指導・ご助言をいただきました。

座長	（株）ＥＢＰＭ研究所	代表取締役	林 宜嗣
	関西学院大学法学部	教授	一高 龍司
	関西学院大学経済学部	教授	上村 敏之
	青山学院大学経済学部	教授	西川 雅史