

地方税制の基本問題、 OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」 「2つの柱」の進捗状況

〔 (公社) 日本租税研究協会
第76回租税研究大会記録 〕

2024

オンライン開催

公益社団法人 日本租税研究協会

地方税制の基本問題、 OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」 「2つの柱」の進捗状況

〔 (公社) 日本租税研究協会
第76回租税研究大会記録 〕

2024

オンライン開催

公益社団法人 日本租税研究協会

地方税制の基本問題、 OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」「2つの柱」の進捗状況

(公社) 日本租税研究協会 第76回租税研究大会記録

令和6年9月17日(火)～18日(水) オンライン開催

会長挨拶

第76回租税研究大会開催にあたり……………宗岡正二

(第1日)

◆報告 課税とコンプライアンスー利益相反を中心に……………中里 実

◇討論会 地方税制の基本問題……………林 宏昭(司会)
……………坂巻綾望／林 亮輔／松村隆則

(第2日)

◇討論会 国際課税を巡る現状と課題……………吉村政穂(司会)
……………小多章裕／青山慶二／山田麻未／合間篤史

◇解説 「令和7年度税制改正に関する租研意見」の解説……………林 宜嗣

◇討論会 税制改革討論会：税制改革を巡る現状と課題……………岩崎政明(司会)
……………青木孝徳／寺崎秀俊／渡辺徹也／宮永俊一

目 次

オンライン開催

会長挨拶 第76回租税研究大会開催にあたり	1
--------------------------	---

公益社団法人日本租税研究協会会長 宗岡 正二
(日本製鉄株 社友)

◇報告 9月17日(火)・午前

課税とコンプライアンスー利益相反を中心に	3
----------------------	---

東京大学名誉教授 中里 実

1. はじめに	4
2. 想像以上に広範に存在する利益相反状況	5
3. 一般的な認識の限界?	7
4. 最近の流れと世の中の意識の乖離	8
5. 租税とコンプライアンス	10
6. 租税とコンフリクト	12
7. 関連問題	15

地方税制の基本問題

17

司 会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

参加者 同志社大学大学院司法研究科教授
甲南大学経済学部教授
大阪市財政局税財政企画担当部長

坂巻 綾望
林 亮輔
松村 隆則

はじめに.....18

I. 財政学のアプローチからの報告.....20

1. 地方税原則と地方税の課題.....20
2. 地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化.....20
3. 地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－.....21
4. 日本型税務行政の生成過程－「徴税協力」から「納税協力」へ－.....21
5. 地方の法人所得税は生き残れるのか？.....21
6. 高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果.....22
7. 子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果.....22

II. 税法のアプローチからの報告.....24

1. 個人住民税.....24
 - (1) 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限.....24
 - (2) 個人住民税における応益原則と住所地課税.....25
 - (3) 米国州所得税の過去、現在、未来.....25
2. 法人事業税.....25
 - (1) 減資と地方税法.....25
 - (2) 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討.....26
3. 消費税.....26
 - (1) アメリカ州売上税における近年の傾向.....26
4. 不動産取得税.....27
 - (1) 土地法制の変化と不動産取得税制.....27
5. 国際課税.....27
 - (1) 国際的に交換された情報の刑事手続利用.....27

III. 財政学の観点から間口を広げた意見交換.....29

1. 受益と負担を連動させることの重要性.....29
2. 地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－.....31

3. 地域の特性に応じた地方税制の確立……	31
4. まとめ……	32
Ⅳ. 税法の観点から間口を広げた議論……	36
1. 全体について……	36
2. わが国の個人住民税について……	36
3. 前年所得課税から現年所得課税へ……	37
(1) 二地域居住の推進……	37
(2) 外国人労働者の増加……	37
まとめ……	38

◆討論会 9月18日(水)・午前

国際課税を巡る現状と課題 87

司 会	一橋大学大学院法学研究科教授	吉村 政穂
参加者	財務省主税局参事官	小多 章裕
	千葉商科大学大学院客員教授	青山 慶二
	九州大学大学院法学研究院准教授	山田 麻未
	日本製鉄株式会社財務部部長代理	合間 篤史

はじめに……	88
I. 第1部 2本の柱に関する総論及び第1の柱 ……	89
1. 総論……	89
2. 第1の柱……	93
(1) 利益Aに関する多数国間条約……	93
(2) 利益B 移転価格税制の執行の簡素化・合理化……	95
Ⅱ. 第1部に関する質問・意見 ……	96
Ⅲ. 第2部 第2の柱, グローバル・ミニマム課税 ……	102
1. 第2の柱……	102
2. 情報交換……	104
Ⅳ. 第2部に関する質問・意見 ……	105
おわりに……	109

「令和7年度税制改正に関する租研意見」の解説 ――― 111

株式会社EBPM研究所 代表取締役 林 宜嗣

＜総論＞	111
1. わが国経済社会の構造的な問題と税制の在り方	111
2. 税制改革の基本的視点	112
3. 税体系	113
＜各論＞	113
4. 所得税	113
5. 相続税・贈与税	114
6. 法人税	114
7. 国際課税	114
8. 消費税	115
9. 地方税	115
10. その他の税	115
11. 納税環境の整備	115

税制改革討論会：税制改革を巡る現状と課題 ――― 119

司 会	明治大学専門職大学院法務研究科教授	岩崎 政明
参加者	財務省主税局長	青木 孝徳
	総務省自治税務局長	寺崎 秀俊

はじめに	120
I. 税制の現状と今後の課題	121
1. 総論	121
2. 所得税	123
(1) 所得税・個人住民税の定額減税	123
(2) こども関係	124
(3) 年金・退職金関係	124
(4) 控除関係	125
3. 消費税	125
(1) インボイス	125
(2) 外国人旅行者向け免税制度の見直し	125
4. 法人税	126
(1) 成長志向の法人税改革の検証	126
(2) EBPM	126
5. 国際課税	127
6. 防衛財源	127
7. 政府税制調査会	127
II. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問	128
III. 地方財政・地方税制の現状と課題	134
1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題	134
2. 各論①：個別地方税制の現状と課題	136
(1) 地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築	136
(2) ふるさと納税	137
(3) 車体課税	139
3. 各論②：地方税務手続の電子化	140
IV. 地方財政・地方税制の現状と課題に対する意見・質問	141
おわりに	146

＜資料編＞

◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）

目次 資料1～32ページ

◎税制関係資料（財務省主税局）

目次 資料33～89ページ

◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）

目次 資料91～117ページ

会長挨拶

第76回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人 日本租税研究協会会長

宗岡 正二

(日本製鉄株式会社社友)

第76回租税研究大会の開催に当たり、一言ご挨拶を申し上げます。

本年も、多くの皆様方にご参加いただき、心からお礼申し上げます。

また、皆様方には、常日頃から、当協会の事業活動に深いご理解と多大なご協力を賜っており、この場をお借りして、重ねてお礼申し上げます。

さて、わが国経済はコロナ禍の3年間を乗り越え、高水準の賃上げや企業の設備投資意欲の高まりなど、今までにない前向きな動きがみられます。

円安・物価上昇によるマイナス効果や、金融・為替市場の動向、海外景気の下振れリスクには今後も注意を払う必要がありますが、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いると考えられます。

6月に決定された「骨太の方針2024」では、社会課題への対応、賃上げの定着と戦略的な投資による所得と生産性の向上を通じた持続的な経済成長の実現と財政健全化の両立が謳われております。

財政につきましては、好調な税収を背景として2025年度における国・地方のプライマリーバランス黒字化の見通しも示されておりますが、その一方で、「金利ある世界」への移行による



利払い費負担の増加も懸念され、中長期的な計画に基づき、経済再生と財政健全化を両立させる歩みを着実に進めていく必要があります。

いうまでもなく、巨額な政府債務は、我が国の経済・財政、国民生活にとっての大きな足かせであり、将来世代に多大な負担を残すこととなります。納税者である国民・企業に対して、極めて厳しい財政の現状を分かりやすく伝え、受益と負担のあるべき関係について理解を促す取組が欠かせないと考えます。

税制面では、令和6年度改正において、デフレマインドを払拭し、物価上昇を上回る構造的な賃上げを実現する観点から、所得税・個人住

民税の定額減税の実施や、賃上げ促進税制の強化が行われました。

また、GX・DX・経済安全保障といった分野における国内投資を促進するための措置として「戦略分野国内生産促進税制」、研究開発拠点としての立地競争力を強化し、無形資産投資を後押しするための措置として「イノベーションボックス税制」が創設されました。そのほか、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化、グローバル化を踏まえたプラットフォーム課税の導入、地域経済や中堅・中小企業の活性化等の観点からの所要の改正が行われたところであります。

当協会におきましては、民間の中立的な立場から税制・財政に関する調査・研究、提言活動を行っており、今般、「令和7年度 税制改正に関する租研意見」を取りまとめたところであります。

私どもの活動が、わが国の税制・財政の現状や課題に対する国民の理解・認識を促進する一助となればと考えており、今後も積極的に提言・情報発信を行ってまいりたいと考えております。

さて、租税研究大会は、当協会における税・

財政に関する調査・研究の成果を発表・発信する場として、毎年開催しているものであり、今回で76回目を迎えます。

本日午前の部においては、前政府税制調査会会長で東京大学名誉教授の中里実（なかざと・みのる）先生からご講演をいただきました。

この後開催する討論会「地方税制の基本問題」では、当協会の税制基本問題研究会での研究成果をもとに、各方面でご活躍の先生方による討論をいただく予定です。

また、明日は「国際課税を巡る現状と課題」、「税制改革を巡る現状と課題」と題した2つの討論会と、「税制改正に関する租研意見」の解説を予定しております。ご登壇いただくのは、いずれも税制、財政に精通された方々ばかりであり、それぞれのプログラムが皆様にとりまして有意義なものとなれば幸いです。

最後になりましたが、ご参加の皆様方のますますのご発展とご健勝を心からお祈りするとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援、ご協力を賜りますようお願い申し上げます。大会開催に当たってのご挨拶とさせていただきます。

課税とコンプライアンスー利益相反を中心に

東京大学名誉教授

中里 実

ご紹介ありがとうございます。金子宏先生が2年前の8月23日にお亡くなりになって、今年は三回忌ということですが、そうしたところへ私の大学入学以来の50年以上に及ぶ親しい友人であった、西村あさひ法律事務所の元代表パートナーの米田隆弁護士が9月の初めに急にお亡くなりになり、出張から急きょ戻ってお通夜に出て、次の日はご葬儀ということがございました。私はまだ70歳になったばかりですが、まさかこの年で友人の弔辞を読むことになることは想像もしておらず、世の中の時間の流れがいかに早いかということを実感しているわけであります。

同様に、われわれが当たり前だと思っていたことが次から次へと急激に変化してしまっていますが、それぞれ全部に目を配っていくことが難しいのですが、大きな流れをつかみ損なうとんでもないことになります。そういうときには、自らの組織をと、友人をと、いろいろなあると思うのですが、とにかく、どうやったら身を守れるかということを考えなければいけませんし、国や社会、企業、その他の発展のためにはどのように制度を変えたら世の中が良くなっていくのかということも考えていかなければいけません。以上を背景として、今日は税金とは直接関



係ないように思われるコンプライアンスや利益相反、コンフリクトチェックの問題についてお話ししたいと思います。

本当ならば、今後アメリカ大統領選挙を控え、年度改正がどうのといろいろなことがありますから、BEPSの話とかをすればよろしいのだろうと思いますけれども、なかなかこれもPillar 1がどうなるとか読めない点がたくさんあります。ジャーナリスティックにそういうことをお話しすることはとても重要なことだと思うのですが、研究者がやっても意味も小さくて、こちらではこうなっているということを例えば参事官室でお話をうかがって、それを講演会で話すという

ことも場合によっては必要なかもしれませんが、今の段階でそれがどこまで意味があるのか何とも言えませんので、今日はこういう話にさせていただきます。

1. はじめに

本日のテーマは、私自身の専門とは相当に距離があるわけですが、私自身もプロフェッショナルのはしくれとして一度整理しておきたい問題ですので、皆さまにこんな問題があるということ、もちろんとうにご存じでしょうけれども、ある程度包括的に扱ってみようということでこのような話をテーマに選びました。

きっかけは、弁護士会の倫理研修でして、弁護士登録をするとさまざまな研修を受けなければいけない制度になっています。

倫理研修というのはその中でも非常に厳しいものがあって、「解説・弁護士職務基本規程」第3版という300ページぐらいある結構厚い本を全部読んで、講義を受けた後、試験を受けるわけです。問題が10問出されて7問正解しないともう一度試験を受けなければいなくて、さらにそこでも落ちるとレポートを提出しなければいけないという、かなり厳しいものです。もちろんクリアカットに、これは利益相反だ、これは非弁だとそう簡単に結論は出ず、場合にもよるし、事実関係にもよるわけですが、一応の流れをつかむことは重要で、それが社会の広範な経済取引に影響を及ぼすのではないかということを考えるようになりました。

それからもう1つは、中古車ディーラーを巡る最近のさまざまな報道などを通じて、利益相反という問題がかなり深刻な問題であるにも拘らず、そういう問題意識を持たずに企業経営がなされることによって、後で大きな反動が来るということを現実に目の前に見ました。これは税務の世界でも同じようなことがあるのかもしれない、あったらいけない、できれば税務のプロフェッショナルである以上、そういう問題に

巻き込まれないようにしよう、そして、われわれプロフェッショナルが巻き込まれないことも重要ですが、クライアントである企業の皆さまがそういう問題に巻き込まれないようにということも極めて重要ですので、そういうことを考えてみたいと思ったわけです。

要約のところをまず簡単に見ていきましょう。現実の経済社会においては、想像以上に利益相反の事例があふれているように見受けられます。その中には、世の中で幅広く行われていて、私たちがそういう取引の不適切さに気が付かないようなものも実は少なくないのかもしれませんが。当然のことだと思ってやっていたのだけれども、実は問題があるというものです。しかし、コンプライアンスや組織のガバナンスが強調される昨今、従来ならば特に問題とされてこなかったような事象が急に糾弾されることも珍しくないわけです。SNS等もありますので、本人たちが意識しないままに厳しいご批判を頂戴することが出てくるのです。従って利益相反について、これはコンプライアンス全体の中での利益相反ということになると思いますが、十分に認識しておくことは、われわれ租税の専門家にとって極めて重要なことであると考えております。

ここで重要なのは、利益相反として糾弾される対象がかなり広がりを見せている点ではないかと思います（この糾弾という言葉は相当怖い言葉ですが）。特に利益相反については民法が適用されるので、たとえ業法等の法律においても利益相反はかなり深刻な法的効果をもたらす可能性があるという点を理解しておかなければならないわけです。しかし、今まで特に問題は起きていなかったということもあるのでしょうけれども、そういう深刻な問題が起こるかもしれないという認識を持っていない方もいらっしゃるわけではないのかもしれませんが。

利益相反状況を回避するためには、何といってもそういう問題があるということをまず認識した上で、日常的な客観性の確保の努力、例え

ばこういう取引を行ったら利益相反状況になってこんな法的効果があるというような事前の慎重な対応、それから取引関係についての記録を正確に保持しておくこと、これが身を守る基本となります。利益相反について大したことはないという感じで感覚的に対応すると、取り返しのつかない事態がもたらされることがあり得るという点を肝に銘じておく必要があると考えています。

2. 想像以上に広範に存在する利益相反状況

考えてみないとなかなかわからないものについて、考えてみるとあれもこれも引っかけうるのです。一般には取締役の善管注意義務や、先ほど私が申し上げたような弁護士倫理、会計士の方もそうかもしれませんが、そういうところで利益相反が注目を浴びているし、一生懸念議論や対応をしているわけですが、これはそうではないもっと広範な広がりを持つテーマなのだと思います。その重要性が最近急速に拡大していることを認識する必要があると思います。

ここでは、さまざまな例として利益相反になるもの、ならないもの、利益相反とは関係なさそうなものなど、コンプライアンスという観点からいろいろなものを並べてみます。例えば、諸外国でいわゆるリボルビング・ドアのことを言います。外国では、今まで役所にいた人が民間に行って活躍したり、そういう自由な移動が行われていることはとても素晴らしいことだということが喧伝されているわけです。確かに素晴らしいのかもしれませんけれども、この背後には実に深刻な利益相反の問題があって、それについてのかかなり熱心な議論が実際に行われているということを見逃すべきではありません。

今まで監督する側にいた方が急に監督される側に移るわけですが、職務を辞めた後も一定程度の縛りがありますから、利益相反は出てくるわけです。例えばある分野の専門家がいたとし

て、急に役所から企業に移ったときに、或いは逆でもいいのですが、なかなか複雑な問題が生じるわけで、リボルビング・ドアという利益相反というふうに頭が動くということが結構重要なことなのではないかと思います。もちろん常に駄目ということはありませんが、注意深く行動することが重要になってくるのではないかと思います。

それから、これはほとんど利益相反にはならないと思いますが、例えば今まで政治を批判する立場にあったジャーナリストが選挙に出馬するとします。考えようによっては、行司がまわしを着けて土俵に乗るという感じなのではないでしょうか。これについては、大丈夫だと思いますけれども、よくよく考えると、今まで政治家にいろいろ取材していた方が急に自らも政治家になってしまうということに関して、そういう方々は十分に注意して行動されていると思いますので問題はないと思いますけれども、場合によっては何が出てくるかわからないというのが今の世の中なのかもしれません。

それから迂回寄付といって、利益相反というのかどうか分かりませんが、最後に自らに返ってくるような寄付がありうるわけです。誰かがどこかに寄付をして、それが結局は自分の利益に返ってくるということも行われえます。また、迂回寄付については幾つかの新聞報道がありましたが、それは、自分に返ってくる問題ではなくて本当の迂回寄付、寄付をしてはいけないところへのトンネル寄付が問題になった事案だったようでしたが、これについても大きな問題があります。

さらに、例えば外国の大学に寄付する際に、いったん第三者に寄付をしてそこから外国の大学に寄付を回していただくことによって寄付金控除が取れることもあるようです。外国の大学に寄付しても通常は寄付金控除は取れませんが、そういう寄付金控除を取れるような形で寄付をするというのは、ある日本の私立大学のホームページでこういうことができると書いてあるの

を見て驚いたことがあるのですが、それは必ずしも悪いことだとは私は思いません。国税の了解を得ていればそれでいいのだと思いますが、よくよく考えるとそういう問題があるということ認識することが重要なことなのではないか、その上で行動することが重要なのではないかと思うわけです。

それからこれは最近の新聞で見たのですが、第三者管理のマンションに管理会社が入ってきて、その管理会社が身内の修繕の業者に発注していて、少し割高の発注になるということが問題として取り上げられていましたけれども、この辺を詳しく考えるといろいろ問題が出てくるのだと思いますが、特に第三者管理をしている方はここだったら信頼できるということでその会社を選んだのでしょうか、実際そうだと思うのです。それでもそれが糾弾を受けることもあり得るわけです。

それからより深刻なのは、これは大学に関係があるのですが、「厚生労働科学研究における利益相反の管理に関する指針」というのが出されていて、こういうふうに書いてあります。「公的研究である厚生労働科学研究の」、主に医学や薬学が多いのだと思いますが、「公正性、信頼性を確保するためには、利害関係が想定される企業等との関わり（利益相反）」、理科系ではこういうふうに関係を捉えているのでしょうか、「について適正に対応する必要がある。本指針は、利益相反について、透明性が確保され、適正に管理されることを目的とする」。こういうものが出されるということは、不透明なものが行われている可能性がないわけではないということの意味しているのかもしれない。

それから日本臨床検査医学会は、学術集会におけるconflict of interest（COI：利益相反）の開示ということで、特に大学と製薬会社等の関係について次のように述べています。「医学における利益相反とは、科学的客観性の確保や患者ないし被験者の利益を保護するという研究者や研究機関の責任に、不当な影響を与え、重大

なリスクを生じうるような利害の対立状況を指します。具体的には、企業等営利団体からの資金提供によって実施された医学研究の結果の判断が、資金提供元にとって有利あるいは不利になる可能性がある場合に、公正であるべき研究結果の判断に影響をもたらしかねないと第三者から見て懸念される状況を意味します」。

あるところからお金を頂いて研究をして、研究結果をねじ曲げるのは研究不正そのものですから、利益相反というような軽いものではないのでしょうか。そんなことでは済まないのだと思いますが、上のような懸念される状況も利益相反ということで注意しなければいけないということを医学の皆様は十分に考えながら行動なさっていることがここからわかるわけです。

それから社外役員の行動、或いは会計監査等もそうなのですが、社外役員については伊藤邦雄先生が中心となって経済産業省から出されたレポートがかなり深刻な影響を及ぼして、世の中に社外役員が広がったり、コンプライアンスの重視がうたわれたりということで、日本の社会が劇的に変化したということが言えるのではないかと思いますけれども、伊藤先生は、一橋を代表する会計学者でいらっしゃいます。安藤先生や伊藤先生など、一橋の商学部には実に優秀な会計学の先生がいらっしゃいますけれども、会計学を専門とするからこそ伊藤先生はコンプライアンスについて深刻に考えてこのようなレポートの作成に携わったのではないかと思います。

これは、コンプライアンスで社外役員を置いたり会計監査を行ったりということは、利益相反よりもっと広がりのあるコンプライアンス全体の問題であり、そういう意味では利益相反とは少し異なるものだと思いますが、考えてみると相手から手数料を取って、その手数料を支払ってくださっている方の監査をするという行為自体の位置付けが問題となり得るのではないかと思います。あなたからお金を頂きます、あな

たの監査をさせていただきますということで、お金を出してくれる方に甘い監査をする可能性は出てこないとは限りません。利益相反状況というのか、そういうのは出てくると思うのです。だからこそ会計士の方々は、そういう利益相反についてかなり深刻に考えていらっしゃるし、会計士協会もそれについてさまざまな意見を出していらっしゃるのだと思います。

当初の枠組み自体が利益相反状況と関係しているので、疑われないように独立して監査するのですが、独立といっても相手からお金をもらって監査するわけですから、そこでどう独立ということを言うのかということに関して会計監査の方々は相当注意なさっていると思うのです。社外取締役もそうでしょう。給料を頂いて第三者的にチェックするわけですから、会計監査と同じような状況になりうるということで、それだけ慎重な行動が要求されると思うのです。

これは経済学でプリンシパル・エージェントのモデルというのか、いわゆる委任契約でエージェンシー・プロBLEMというものが出てきます。例えば代理人がクライアントの仕事を引き受けたときに、クライアントの利益のためではなくて、自分自身の利益のために行動してしまうのをエージェンシー・プロBLEMというわけです。これをモニターするためにモニタリング・コストをかけることがプリンシパル・エージェント・モデルの議論になっています。だから、そういう委任関係にある場合には厳しい規制がどうしても課されるということを私たちは理解しなければいけません。私たちはプロフェSSIONALですから、そういう状況に立たされやすいということです。

それから、コンプライアンスに関するいろいろな活動があった場合に、コンプライアンスの違反を指摘して、「あの人のやっていることはおかしいではないか」と指摘した人に対して糾弾がなされるということでは、本当の意味でコンプライアンスは満たせないということもあるかもしれませんから、そういう通報制度のよう

なものも議論されているということになるのでしょう。難しい問題ですね。いいか悪いかというのはそう簡単にわかるようなものではないわけですから、それについて誰かを単純に糾弾すれば済む話ではないということ、しかも世の中がある程度円滑に動いていかなければいけないので、そういうバランスの取れた考え方が重要になってくるのではないかと思います、バランスばかり取っていると時代に乗り遅れてしまいますので、またこれでとんでもないことになってしまうということを危惧しております。

3. 一般的な認識の限界？

実は利益相反について調べていたときに、ある先生のブログを読んで私は衝撃を受けたわけです。これはその先生を批判するというつもりは全くありません。ただ、こういう認識もあるのかということで、びっくりしたのです。世間一般の認識はこういうものなのかと、認識を新たにいたしました。

これは私が税制調査会の会長だったときに書かれたものなのでしょう。

「中里会長は、税理士は、弁護士同様、利益相反駄目よ。『例えば、税理士でも弁護士でもそうですが、利益相反が最もあってはいけないということです』と述べている」。とあります。

これは税理士会のある講演会で私がこのように発言したのを受けたものです。それに対して、この先生は、

「いや、私も、監査法人時代、利益相反うるさく言われた育ちなので。規範論として、強くそう思います。制度としては、そうならないのが現状ですね。税理士には、弁護士のようない利益相反義務（利益相反回避義務？）は課されていない。…中里会長は、その点が分かって発言されているのでしょうかねえ」。

と、ここに書いていらっしゃいます。全て場合によると思うのですが、この先生の書き込みは、税理士法上、税理士には利益相反回

避義務が課されていない、弁護士とは異なるのだということでしょう。中里はそのことや、或いは現実を良く知らないのではないかというご批判です。学者の青臭い議論だとお考えになったのだと思います。研究者が世の中でそのように見られているというのはしょうがないことで、私もそういうことだと思いますので、この先生のおっしゃることはもっともだと思うのです。

ただ、法律家ですから、証拠なしに物事を語ることはあまりありません。いろいろ自分なりに取材して、調査して、その中でこんな問題があるのかもしれないということを、誰かを批判するということではなくて、こんな問題があり得るということを調査して整理するのが研究者の役割だと思っていますので、「その点が分かって発言されているのでしょうかねえ」というご心配はご無用のように思いました。

この先生の議論の問題点ですが、これは決して批判ではないということをご理解ください。もしご批判に取られてしまうと良くないですから。この先生は、問題を限定的に税理士法の問題として理解されているのではないかという点が少しだけ気になるわけです。税理士法には弁護士法のような利益相反回避義務の定めがないから、それでいいのだとは言いませんけれども、弁護士とは異なるというご理解なのでしょうか。しかし、この先生は民法を無視していらっしゃるのか、ご存じないのかちょっとわかりませんが、そこが少し心配になるわけです。

そこで、大学の1年生のときのように、これは有斐閣の「法律学小辞典」で、なかなかよくできた辞典なのですが、この中で利益相反について触れていて、民法において利益相反行為とは、「当事者の間で利益が相反する内容の行為をいい、この場合は、それぞれの利益を守るため、一方が他方を代理したり、一人が双方を代理することは禁止される。…禁止に違反して行われた利益相反行為は、無権代理行為となる」と書いてあります。

無権代理行為というのは、民法においてはなかなか強烈なものです。もちろんその効果について追認したりいろいろなことがありますから、別に刑事罰を食らうということではないのだろうと思いますが、なかなか法的効果は強烈で、利益相反には税理士法に弁護士法のような定めがあるがなかろうが、民法が適用されるのです。まさか民法の適用が排除されるということはないのではないかと思いますので、そこがかなり心配なのです。つまり、利益相反的な状況が士業や業法で禁止されていなかったとしても、民法の無権代理行為だということで相手方から訴えられた場合にどうなるのかということ、訴える人もそんなにいないと思いますが、深刻な状況がもたらされる可能性はないわけではないというふうに思っているわけです。

4. 最近の流れと世の中の意識の乖離

われわれはあまり意識していないのだけれども、最近の流れは、今言ったような行為や考え方について相当厳しい状況になりつつあり、今後もっと厳しくなることが予想されるということもありえます。先ほどの伊藤レポートもそうですが、ガバナンスやコンプライアンスの強調が相当強く言われています。

法制度以上に強い拘束力というと、それは法制度の方が拘束力は強いだろうと思われるかもしれませんが、法制度は裁判でその制度を使って相手と争えるということなのですから、法制度にまでなっていないものであっても、取り決めというのかソフトローに従わないと、そもそも取引ができなくなってしまうようなことが世の中にはあるわけです。証券取引所のコードに違反していると上場に大きな問題が出てくるといようなことなのではないかと思いますが、それだけではなくて、もっといろいろなことがあって、ガバナンスやコンプライアンスは非常に重要になっています。そこでは客観性の確保がやはり重要なのでしょう。客観性

が確保されていなければ、誰かのために何かを曲げてしまったり、誰かの利益のために中立的であるべき人が行動してしまったりすることがないわけではありません。

新しい税制調査会の中には、EBPM (evidence-based policy making) に関する専門家会合が設けられています。こういうテーマについて政府税調の小委員会が立ち上げられるということは相当のことだろうと思うわけです。データを重視して政策提言を行うということで、では今まではデータを無視して政策提言を行ってきたかということ、そういうわけではないのですけれども、データを重視して政策提言を行うことを全面的に打ち出して、そういう形で行動するという1つの宣言のようなものなのではないかと思います。こういうものがいろいろなところに間接的な影響を及ぼしています。

従来当たり前だったことが批判される時代が現実に来ているということは、こういうことを審議会でおっしゃるようになったということの中にとてもよく表れているのではないかと思います。もっとも、私はからかうわけではないのですが、何か皆さん「エビデンス」と無アクセントでおっしゃるわけです。英語では、平坦なアクセントの「エビデンス」ではなく、エにアクセントを置いた「エビデンス」であり、アクセントがちっと違うのではないかと思います。

それから経済学の方で、evidence-based policy makingというのが比較的新しいのかどうかかわからないけれども強調されるのですが、われわれ法律家は証拠に基づいて事実認定するわけですから、証拠法は民事訴訟法の中でも非常に重要な位置付けとなっています。これは理論上も実務上もそうです。ハーバード・ロー・スクール出身のWigmoreという人が『Wigmore on Evidence』という分厚い本を書いていますけれども、20世紀の初めというか、ずっと昔から証拠に基づいて事実認定を行うことは法律家にとって当たり前のことだったのです。それが、政策形成においてもそういうことを考えるよう

になったのかという感じなのではないでしょうか。経済学の方にお聞きしてみないとこの辺はわからないのですが、民事訴訟法の証拠法のところは、対審構造、原告と被告が争う中で一定のルールに基づいて証拠を提出して行うということで、非常に厳格なルールが定められています。

ですから、evidence-based policy makingというのは、そういう厳格な行動のことを言っているわけではなさそうです。ただ、EBPMという流れがあるのだということをおっしゃっているわけです。まさかそのための裁判所ができるということはないと思いますけれども、そうはいってもこの流れは誰も止めることはできないと思っています。

コンプライアンスと、その一部だと思いますがコンフリクト防止については、課税問題と少し離れた問題ですけれども極めて重要なのです。先ほど弁護士倫理の話をしましたけれども、これは事務所によっても多少違うと思いますが、株式取引が禁止されているところも少なくないと思います。株価指数などは取引できると思いますし、為替のような取引はできるのだろうと思いますけれども、個別株式取引の禁止ということでなかなか厳しい状況です。

それから、常に見ていなければいけないのは、事務所の同僚から多くのコンフリクトチェックのメールが送られてくることです。「今度こういう話を自分は受任したいと思うのだけれども、これについてコンフリクトはありますでしょうか」、つまり相手方の依頼を受けている方はいませんかというところについての問い合わせが、毎日次から次へとやって来ます。これはどこの弁護士事務所でも同じだと思います。

それから先ほど申しましたとおり、弁護士倫理に関する極めて厳しい研修があります。ある程度の年齢になってからこういうのをやるのは、高齢になるとなかなかつらそうです。例えば、裁判官の先生が定年で弁護士登録するときに、登録直後に、場合によっては倫理研修を受けて試験まで受けなければいけないというのは厳し

い状況です。もちろん弁護士にそういう厳しさが要求されるのは当然のことだと思うのですが、コンプライアンスやコンフリクトといっても、業種や分野によって様相が相当異なるのではないかと思います。

それから、コンプライアンスやコンフリクト関連の規制等も分野によってかなり異なると思いますが、一律にこうだとは言えないのですが、底流というのか、全体的な傾向としてはコンプライアンスの問題やコンフリクトの問題がいろいろな分野に、強弱はあるけれども及びつつあるということは指摘できるのではないかと思います。

これについて本当は論文でも書ければいいのですが、さまざまな分野においてあれこれと問題になる事例を全て集めてきれいに整理するのは難しく、とても片手間でできる作業ではありません。これは大変なことです。そこで、ここでは本当に思い付きの大まかな整理だけしたいと思います。

5. 租税とコンプライアンス

まず租税とコンプライアンスの話ですが、当事者の課税に関わるコンプライアンスの確保というのは当然のことで、われわれがコンプライアンスなしに課税問題に携わることはできません。みんな一生懸命やっているということだと思うのです。例えば、納税者が適法・適正な納税を行うことは義務ですから、変なことをしたらそれ相応の制裁があります。

もっとも、純粹経済合理的に考えると、一定の適法・適正でない行動をしても、それが課税庁に見つかるリスクというのは何パーセントぐらいで、そこで見つかったとしても科される制裁はこの程度だから、これは適法・適正に行動しなくていいのだというような行動をする納税者の方もいないわけではないのかもしれませんが、要するに制裁を織り込み済みの経済計算を行っている方もいらっしゃるのかもしれませんが、

そうはいってもレピュテーションリスクはあるので、なかなか厳しいところがあります。

それから、税理士の先生も当然、適法・適正な業務運営が要求されています。それに反すると懲戒処分があります。税理士会による懲戒と、国税審議会等を通じた懲戒とがあります。

それから課税庁も、当然のことですが非常に厳格な、適法・適正な業務の執行を心掛けており、非常に厳しいルールの下で行動されていることはわかっています。非常に厳格な行動が要求される役所ですので、それを日本の役所は極めて真面目に守っているのではないかと思います。

例えば、私は税務大学の顧問をしていますけれども、この前、研究科の方々に講義をしに和光の税務大学校に参りました。来年の年明けには専科や本科でも講義をすることになりますが、われわれのような研究者が税務大学校で講義をする際に注意しなければいけないこととして、非常に慎重な発言が重要だということを山根校長からいろいろ教えていただきました。もちろん、昔もあまり余計なことを言ったら問題でしたけれども、最近はより1つ1つの発言が厳しくなっているということを実感したわけです。

ある税理士会の試みがそこに書いてあります。これは言っているのだろーと思いますけれども、東京税理士会で今度、コンプライアンスに関する研究会を開くということです。この間の税理士会の偉い方々が集まった会合でも、コンプライアンスのお話が議題としてずっと出ていたそうです。税理士の先生は経済の最先端に立っているわけですから、時代の流れを敏感に受け止めて、コンプライアンスについて自分たちもより一層注意しようということを実践していらっしゃるし、そういう動きが出ているということでしょう。東京税理士会でそういう動きが出れば、他の税理士会でも似たような動きが出てくるのではないかと考えておりますけれども、これは世の中の流れを考えた場合にとってもいいこ

とではないかと思います。

もちろんコンプライアンスといっても、何でもかんでもがちがちで身動きが取れなくなってしまうというのでは困る場合もありうるのですが、今の流れは多少身動きが不自由になってもコンプライアンスだというふうになっていますから、そのこと自体に対して反対を唱えることはなかなか難しいのではないかと思います。であるならば、積極的にそれを受け入れて、自分たちの行動を変えていくのは賢い試みなのではないかと思っています。

問題となり得る事例ですけれども、まず納税者について申しますと、これはここで書くことでもないし話すことでもないのですが、節税のためというのか、税理士への相談というのは、節税のための相談は別に構わないと思いますが、単なる節税を超えてしまうとなかなか問題があるのではないかと思います。ところが、これは難しいところがあって、納税者にしてみると、過度の節税をすると課税処分リスクがあるということは当たり前ののですが、だからといって、課税庁が言ったこと全てを、納税者としては納得できないことも含めて全てを唯々諾々として納税してしまうと、場合によっては代表訴訟のリスクを取締役が負うこともないわけではないでしょう。

ですから、少なく払い過ぎたら課税処分、多く払い過ぎたらというもおかしいですが、そうすると代表訴訟ということで、真ん中のしかるべきところに落とし込まないといけないので、企業は大変なのではないかと思っています。ばんばん払えばいいというものではないというところが実はあるのです。過度の節税による課税処分のリスクは租税法の問題ですが、唯々諾々の納税による代表訴訟のリスクは会社法の問題で、会社法と租税法律がせめぎ合っているようなところがないわけではありません。

税理士の問題となり得る事例としては、不確かな節税スキームを販売したようなケースがあります。昔はそういうことがあって、タレコミ

のような分厚い資料が送られてきてびっくりしたことがあります。ある取引について、ある偉い先生の「これは節税になる」という意見書が付いていて、その最後のページに「なお、これは一般論であって、細かい点についてはそれぞれの納税者の皆さんの税理士にご相談の上、お決めください」という一文が書いてあるような節税商品がありましたが、ああいうのを販売するとなかなか厳しい場合もあるということでしょう。

ここで具体的な商品を挙げたり、具体的な企業の名前を挙げるというのも少し品がないですから、その辺にしておきますが、納税者の利益を一生懸命考えた税理士の先生や企業が努力するというのも、それはそれで企業活動としては、或いは事業活動としてはあり得るのだと思いますが、限界を超えると大変なことになってしまうということです。

それから、非弁の怖さです。非弁というのは、弁護士でない者が弁護士業務をすることなのですが、非弁提携というのもあって、弁護士でない方と弁護士の間で一定の協調関係があり、いろいろなことが行われていることを非弁提携というわけです。例えば、企業の方でも税理士の方でもいいのですが、ある方が友人の弁護士からお金を受け取って税務の案件を日常的に当該弁護士に紹介したとします。単発で友人に紹介する分には問題ないと思うのですが、それを経常的というのか、繰り返し報酬を得て行っていたとなると、これは非弁提携ということで、弁護士でない者と弁護士が提携してということになりうるので、これはなかなか厳しい状況です。

私も最近、非弁提携のある事例についてお聞きしたことがありますけれども、ご本人たちは悪気も何もないのだと思います。しかし、あまり経常的にそういうことが行われるとなると、場合によっては弁護士の先生は懲戒処分を食らいます。また、例えば、友人の弁護士に税務の案件を経常的にご紹介なさっていた税理士の先生等も、非弁提携は場合によっては刑事事

件になる可能性もありますので、なかなか危ない場合もあるということなのです。税理士の先生が税理士法に違反しなくても弁護士法27条に違反することはあり得るというのがなかなか面倒なところではないかと思います。

保険代理店について、この辺は難しいところですが、自動車修理業者が保険代理店も一緒にやっているような場合に、コンプライアンス自体もそうですし、利益相反も出てくるというなかなか難しいことになるとは思います。中古車ディーラーの事件等、新聞報道しか知りませんが、難しいところはあります。しかし、同じようなことが全部駄目かといったら必ずしもそうではないのかもしれませんが。これは場合によるということなので、よく考えて行動することが必要になってくるのではないかと思います。

6. 租税とコンフリクト

利益相反はコンプライアンスの中でも特に重要な話ではないかと思いますが、監督する側と監督される側というのは本質的な利害対立があるわけです。それから、依頼する側と依頼される側というのも同様に、非常に本質的な利害対立があるわけです。そうしますと、同一の顧客に対して複数のサービスを提供するということは、場合によっては問題になり得るかもしれません。例えば、税務サービスを提供しつつ別のサービスも提供する、その間に何か利益相反がないとは限らないというところは、先生方もそういうふうにお考えになるようなこともあるのではないかと思います。いろいろ出てくるわけです。

中古車販売会社と保険会社の例については、新聞報道等でまたいろいろご覧になっていただければよろしいと思いますけれども、考えれば考えるほどこの辺は問題の広がりが大きいですから、ケーススタディというのか、できる範囲で事実関係を整理して、同じようなことが税務で起こり得るのか起こり得ないのか、或い

は税理士の先生の事業で起こり得るのか起こり得ないのか、金融機関で起こり得るのか起こり得ないのかということを考えていく必要があるのではないかと思います。

どうしても企業では、積極的な営業活動を展開する部門と、そんなことを言ってもこういう問題もあるという部門の間でせめぎ合いは当然あるのだろーと思いますけれども、そこはコンプライアンスだ、利益相反だと言う方の声も場合によっては一定程度聞いた方がいい場合もあり得るので、程度問題ですね。その判断は経営トップの責任ということになるのではないかと思いますけれども、ちょっとわかりません。

利害が対立する複数当事者への助言というのは、AさんとBさんが対立しているのに両方に助言してしまっただけとはいけないというのは当たり前のことなのでしょうが、場合によってはあり得るのかもしれませんが。双方代理ということですから。ここについてこれ以上いろいろ述べるだけの事例を私は持っていないのでその程度にしておきますけれども、納税者、税理士、課税庁それぞれについて利益相反のさまざまな場合が出てきます。

この中で一番難しいのはやはり、税理士業務です。税務サービスは無償独占ですから税理士の独占業務なのですが、例えば相続関係で、税理士でない方が付随サービスとして税務のようなこともしなければいけないときに、(もちろん税理士の先生がそこにコミットしていらっしゃる場合が多いと思うのですが)相当慎重にならないといけないでしょう。また、例えば、ある販売業者がある商品売るときに、これはお得ですというのがそのまま通るのかどうかということについても、一定程度慎重に事前の検討を行っておく必要があるのではないかと思います。

コンプライアンスの一環としてこのような利益相反の問題が今後どんどん重要になってくるのではないかと思います。伊藤レポートはガバナンスやコンプライアンスの話ですが、その先にそのうちコンフリクトレポートというものが、

これは誰がお書きになるのかわかりませんけれども、どこの役所でやるのかわかりませんけれども、出てくるのではないかとさえ思っていますし、既に検討されているところはあると思います。あるとすれば例えば金融庁とか消費者庁などになるのではないかと、ちょっとわかりませんけれどもそのような気がします。

問題はこのような利益相反がどこまで広がるのかということなのではないかと思います。官公庁と企業は、利益は対立しますけれども、場合によっては実際は何ら悪いことはしていないし、違法なこともしていないのだけれども、例えば新聞等で糾弾を受けてしまうようなことがあります。手続きにのっとってちゃんと適法に行っている行為であっても、けしからんというふうに批判が起こることはあり得るわけです。さすがに官庁と企業ですから直接違法行為というのはあまりないと思いますけれども、「あれはけしからん」と糾弾されることは今の世の中、SNS等を通じてあり得るのではないかと思いますので、この辺はどこまでどうしたらいいのかよくわかりませんが、常に自分の立場をディフェンドできるようにしながら行動していかないといけないということが起こってくるような気がします。

それから金融機関と貸付先は、利益が相反しているのですが、多くの場合は特に問題があるわけではありませんけれども、何かあったときにはとんでもないことになり得ないとも限らないのかもしれないし、私には日本の金融機関はそんなにひどいことをしているとはとても思えませんけれども、場合によって、例えばレピュテーションの問題として何か書かれたりすることもあり得るかもしれないということなのです。これは考え出すと眠れなくなるということでもないかもしれませんが、結構深刻で、世の中で広く行われていることであるが故にどう対応したらいいのかということに関して一定のガイドラインなどを設けておく必要がある場合によってはあるのかもしれない。

それから販売業者と購入者は、難しい問題です。販売する側は、販売の際にどこまで説明すべきかということはなかなか難しいのではないのでしょうか。販売する側としては自分が一番厚い利益の取れるものを販売したがるわけでしょう。それが顧客にとって得かどうかは次の話になりますから利益相反事例になりえないわけではないと思いますけれども、あまりそれを言い過ぎてもものの販売ができなくなってしまう。ここは消費者保護の話になってくるのでしょうか。難しいと思います。

極端な規制は必要かということがここで大きな問題になってくると思います。極端な規制のところで個人情報保護法のことを書くのは適切かどうかかわかりませんけれども、例えばアメリカのインターネットのサイトでRedfin.comというところがあって、ここにアクセスして、例えばそこにアメリカの住所を入れるわけです。昔、私が住んでいた所ですと「5 Fernald Dr, Cambridge, MA」、これはハーバードのアパートですけれども、そういう住所を入れてクリックすると、何と幾らかという値段が出てくるのです（もっとも、ハーバードのアパートについては出てこないと思いますが）。それだけではなくて写真も出てくるし、場合によっては間取りも出てきてしまって、最後は固定資産税評価額、何年に幾らで売られたかというのが出てきます。こういうのは日本だったらどうなのでしょう。「10年前に現在の持ち主が80万ドルで買いました」というのがちゃんと出てくるわけです。だから、個人情報保護について日本はかなり厳格です。厳格だから守られているかどうかはちょっとわかりませんけれども、かなり細かいのではないかと思います。

アメリカに住んだことのある方は、自分の名前を入れると、市役所に登録したときのものが出てきます。別にそれが個人情報保護で禁止されたという話は聞かないので、何かすごい状況になっているわけです。日本の個人情報保護はそれと比べると厳しくて、日本人は何でも徹底

的に真面目に追求するということがあるのだろうと思います。極端な規制と言うと批判しているみたいですが、極端だから悪いということではなくて、極端に規制しなければいけないことも世の中には多々あると思うのですが、利益相反についてどこまでこれは駄目だというふうにするか、利益相反はいけないことだという立場にだけ立てば全部禁止してしまえばいいのかもしれませんが、そうしたら経済社会は成り立たないかもしれません。

そうすると、どの場合にどうなのかということに関しては、業種によって多分違ってくるのではないかと思います。それぞれの業界で、これは禁止すべき利益相反に当たらない、これは別に問題ないのだということに関して、一定程度のガイドラインが必要になるような時期が来るのかもしれないという予想をしています。

単なる予想ですから根拠は何もないのですが、そんなことはあり得ないよということがどんどんどんどんあり得るようになってきているのが現代社会ですよ。今までは、何を言っているのだ、そんなことで仕事ができるかというようなことが、今は全部駄目というのも場合によってはあり得るわけですから、〇〇ハラスメントというのはなかなか難しいものがあります。相手側がどう考えるかということ、感じるかということが大きいですから、これは世の中の流れというか、人間として誰かに対して不愉快なことを言うとか、不利益なことをするというのはいいことではないので、全く同様に、利益相反もない方がいいのですが、かといって何もかも利益相反に引っかけて禁止してしまえば世の中は動かなくなってしまうかもしれませんので、この辺のバランスは難しく、時代によっても変わっていくのではないかと思います。何から何まで禁止すればいいというものではないのかもしれませんが、これは社会情勢とともに変化し、今の社会情勢を考えると拡大していくと言っていいのではないかと思います。

その際に私たちが注意しなければいけないの

は、後から何か言われたときに最低限説明のつくような行動をし、そのことを記録しておくことなのではないかと思います。これは結構重要なことで、説明がつくように行動しようと思うだけで人間は一定程度自分の行動にブレーキがかかるというのか、そういうところがあります。そのことを記録しておけばより安全であり、自分の身を守るためだけでなく相手方の身を守るためにもなるので、これは重要なことだと思います。

ただ、利益相反の問題やコンプライアンスの問題が将来どうなるのかということに対しては、いかにもそれがどんどんどんどん進んでいくという話を今までしてきましたけれども、実を言うと将来のことは実はわからないのです。誰にもわからないし、私にもわかるはずもないということが非常に重要なのではないかと思います。コンプライアンスやコンフリクトの話をしながら「将来はわかりません」と言うのも非常に情けない話なのですが、やはり将来はわからない。

将来がわからないときに人間はどういうふうに行動していったらいいのかというと、私は3つあるのではないかと考えています。第1はミニマックス戦略といって、ご存じだと思いますが、ごく簡単に言ってしまうと小さなミスはあっても構わないけれども、致命的なミスは避ける（不利益の最大値を最小化する）という、それが本当にミニマックスなのかどうかわかりませんが、そういう行動パターンです。ミスが一切ないようにしてしまえば人間は身動きが取れなくなってしまう。そこで、小さなミスは取り返しがつくからいいではないか、でも致命的なミスをしてしまえば立ち直りができなくなるからこれだけはやめようということをするだけで、人間の活動はそれなりのルールの下に、活発な経済活動なり、例えば私だったら研究活動なりができるということなのだと思います。

失敗を恐れて全く何もしないというのはなかなか困るというか、本人にとってあまり益になりません。益になれば何でもいいというもの

はありませんけれども、そういうところがありますので、致命的なミスは避けるが、小さなミスは場合によっては起こり得るということを考えてリスク管理を行っていくということです。

第2がアドホックということです。世の中のこと何かがどちらに転ぶか、何がどう起こるか分かりませんから、何が起ころうと大丈夫なようにその都度対応を考えるということです。あらかじめ原則を決めておいて行動することも必要なだけでも、そうはいってもアドホックに対応していくこともやはり必要なのです。

このアドホックというのは、例えば裁判所の判決はアドホックです。法律に定められている原理・原則はいろいろありますが、それについて判例は場合によって変わってきます。アドホックな判例の積み重ねによって判例法は徐々に一定の方向を向いていって、それが国会での立法に影響を与えるということもあります。アドホックは英米法的な考え方なのでしょうけれども、事例の積み重ねというのは人類の英知が詰まっているわけですから、ばかにしたものではありません。原理・原則を最初に決めてそのとおりというの必要ですが、アドホックに行動すれば世の中のいろいろな変化に対応できるということもありうると思います。

第3は柔軟にということです。柔軟にというのは、見方を変えるといいかげんということになってしまいかねないのですが、別にいいかげんということではなくて、杓子定規でやっても世の中うまくいかないことはいっぱいあります。しかし、守るべきものは守らなければいけません。そうはいってもここはという、大岡裁きではないですが、よくわかりませんが、柔軟さというのは人間にとってとても重要だと思うのです。

ただ、柔軟なだけでポリシーがないというのは困るのですが、この辺のさじ加減というのはそれぞれの人間によって個性が出てくるのではないかと思います。どの程度柔軟に、どの程度原則重視でというバランスの問題は人に

よって違いますから、己の才覚でリスクを取って自分で判断していくしかないわけです。それで失敗する人もいますし成功する人もいますのかもしれない。浮世のことは厳しいものです。

7. 関連問題

これを関連問題と言うのかどうか分かりませんが、守秘義務と説明義務があります。いろいろなことを秘密にしなければいけない、しかし説明は同時に行えるようにしておかなければいけないということで、この辺は私があればこれここで述べるまでもないことだろうと思いますけれども、いろいろ考えなければいけません。それから一定のルール、手続きを踏んだならばしょうがなくて、これだけやったのだから許されるという場合もあるかもしれません。何をやっても駄目だということになってしまったら、断罪されて不幸になる人が増え過ぎてしまうような気もしないわけではありません。だから、手続きを保護し、その法的効果として一定のルールに従って行動した以上、これはあまり糾弾しないようにしましょうということも一定程度必要かもしれません。

「職務を離れたら何を言ってもいいわけではない」と書きましたが、職務上知り得た秘密はあちこちで言うてはいけないということが当然に多いですね。かといって自分の行動を説明する際に、こういうときにはこうだったと言うことが必要な場合も出てくるかもしれませんし、なかなか難しい問題です。

それで、最後に世の中の変化について最近見聞きしたことを述べたいと思います。こういうことがコンプライアンスや利益相反の問題の背後にもしかするとあるのかもしれないと考えているからです。去年の秋とつい最近の2回、ドイツに出かけました。ご承知のとおり、ドイツはメルケル政権の下での移民の大量受け入れがあり、それからドイツ国内では原子力発電は駄目で、その代わりフランスで原子力発電した電

気を買っています。考えれば矛盾なのですから、それでも守らなければならない理念のようなものが何か多分あったのだらうと思います。政策の結果なのかどうかは何とも言えないのですけれども、一部のドイツの経済人の方々は、経済停滞はメルケルさんの責任だということで、いろいろなご批判を展開されているようです。何が原因で何が結果かというのはそう簡単に言えるものではありませんけれども、そういうふうを考えていらっしゃる方がいるということは重要なことではないかと思います。

それで、経済停滞がひどいものですから、価値観の転換が最近また起こりつつあるのではないかと、極右の政党が相当の支持を集めつつあるとか、いろいろなことが起こってきているのではないかと思います。何がいいか悪いかは外国のことなのでわれわれがここであれこれ言えるものではないのですが、深刻な状況ではないかと思います。

その例を申し上げます。去年、チェコからフランクフルト経由でマドリードに飛んだ時に、フランクフルトで乗り換えたわけです。それでマドリードの空港に着いたら、私の荷物が出てこなかったのです。なくなったわけではないのです。少し後から、「2便後の飛行機で送るからそれまで待つように」と言うのですが、空港で待っているわけにもいかないので、「明日でいいから運んでくれ」と言ったら、「わかりました」ということだったので、遅延の証明書だけもらってそうしたのですけれども、次の日に電話がかかってきて、「今日は土曜日で送れないから、帰りにマドリード空港から帰るときにピックアップしてくれ」ということで、とうとう私はスペイン滞在中、荷物を開けることが

できなかったということで困ったのです。

これは皆さんかなりの方がご存じだろうと思いますが、フランクフルト空港は今、コロナ後の旅客数の急増と、いったんレイオフした人を急に補充というわけにもいきませんから従業員が足りないということなのでしょう。混乱しているということなのだろうと思うのです。ところが、それと同じことが先日あって、私は先週の日曜日にミュンヘンから帰国したのですが、飛行機に乗り込んでから1時間以上離陸しないのです。荷物の積み込み等にだいぶ時間がかかっているらしくて、大変な状況でした。

問題は、メルケル政権が進めた経済政策の結果なのかわかりませんが、今のような経済状態になっているときに、それでもいいのだという方もいらっしゃるのかもしれませんが。生産性が多少落ちても、今までのドイツの価値観と違うような方々の登場によって世の中が変わっていく、環境政策もエネルギー不足になっている、ロシアからの輸入もできませんから火力発電がうまくいかないというところもあるのかもしれませんが、それでもいいと思うのか、それとも変えるのか、こういう選択をヨーロッパは迫られているのでしょうか。

アメリカもそうなのではないかと思っています。今のままでいいのだという考えと、もっと変えて、保守的な昔のアメリカに戻さなければいけないのだという方々のせめぎ合いがあるのではないかと思います。そういう中で、政治がどちらに転ぶかによってコンプライアンスや利益相反の問題も影響を受けるかもしれないと、実に無責任な結論ですけれども、そういうふうに思っております。

地方税制の基本問題



林氏 (司会)



坂巻氏



林氏



松村氏

●参加者 (五十音順)

同志社大学大学院司法研究科教授

甲南大学経済学部教授

大阪市財政局税財政企画担当部長

坂巻 綾望
林 亮輔
松村 隆則

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

はじめに

(林(宏)) 関西大学の林と申します。どうぞよろしくお願いいたします。個人的なことを申し上げますと、大学院の時代、ちょうど抜本的税制改革、消費税に向かう議論があったときから租研と関わらせていただいて、非常に長くお世話になっております。そういうこともあってか、2009年から大阪で税制に関する研究会を開催する運びになりました。当初、2009年から2014年まで、東京ではなくて大阪で開催ということで、地方税研究会という名称で研究会を進めてきました。5年間、2014年まで地方税について、当時の委員の皆さんのご発表を順番にお伺いする形で進めてきました。2014年10月からは、今の税制基本問題研究会として開催しております。

この研究会の特徴としては、私は財政を専門としておりますけれども、ほぼ半々の7、8名ずつ、途中での入れ替わりもありますが、財政学、税法の研究者にそれぞれの関心、或いは研究テーマに沿った報告をしていただく形で進めていることです。そして、研究会には会員企業の皆さんにも入っていただいております。それぞれの研究テーマの報告を聴いた後に、企業として、或いは一納税者としていろいろなご意見を頂く形で進めてきました。途中で外部の研究者の方にも外部講師として報告をしていただいております。

今回は、共通テーマを設定する現在の形式の研究会となって4回目です。研究会として大きな統一テーマを設定しようということで、これまでに税制改革、それから租税原則、前回は社会・経済環境の変化と税制の課題といったキーワードを基本的なテーマに設定して、それぞれの研究者にそのキーワードを念頭に置いて報告してもらう形でお願いしています。そしてこの租研大会のときに取りまとめて皆さんにご紹介するという形を取っております。



2022年度からの2年間につきましては、統一的なテーマを「地方税制の基本問題」と設定しました。よくいわれますように国と地方は車の両輪であり、日本は意外と税収全体の中で地方税の割合の高い国であります。同時にいろいろな行政を担っている範囲が非常に多いということのも日本の特徴の1つであるかと思います。ただ、コロナ禍が今はちょっと落ち着いてきましたが、10万円の給付を代表として様々な形で支出が拡大しました。その際、実施に当たっては地方が大きな役割を果たし、財源については国であっても、支援金や補助金の給付は地方が直接当たってきました。それはそれでいいことなのですが、一方でこの数十年いわれてきていた地方分権、地方の自立という話で考えると、国の資金への依存が大きくなるというのもちょっと違うのかなとは思っています。このようなコロナ対策が一段落したところで、改めて地方税の在り方、分権なども含めて研究者の皆さんのご報告を伺ったというのがこの2年間の歩みであります。

今日は、財政学の研究者からは甲南大学の林先生、税法学の分野については同志社大学の坂巻先生にそれぞれ取りまとめていただいて、今日はパネリストとして大阪市の松村部長にも参加いただいております。15の報告がありますので、かなり駆け足のご紹介になると思います。先ほど事務局からお話がありましたように、何か質問がおありであればということで、その



手順もお示しいただきました。時間が取ればご質問にもお答えする形を取りたいと思いますけれども、皆さんそれぞれ関心をお持ちだと思いますので、できるだけ質問をしていただき、有意義な大会にしていきたいと思います。視聴者の皆さん、それから登壇者の皆さん、どうぞよろしくお願いいたします。

それではまず最初に、自己紹介を兼ねてお三方から順番にお話しさせていただきたいと思います。では、林さんからよろしくお願いいたします。

(林 亮) こんにちは。甲南大学経済学部の林亮輔と申します。私は、2019年から税制基本問題研究会に参加させていただいております。私が専門としている財政学という学問を簡単に説明しますと、「政府活動に必要な資金をどのように調達して、調達した資金をどのように支出するかについて考える学問」であるといえます。

この税制基本問題研究会では、政府活動に必要な資金を調達するための最も重要な手段である租税について学ぶ機会を頂いております。税制基本問題研究会では、先ほどご紹介がありましたとおり、財政学からのアプローチによる研究報告と租税法からのアプローチによる研究報告が行われていますが、本日は私から財政学側の研究を中心に報告させていただきます。本日はよろしくお願いいたします。



(林(宏)) それでは坂巻さん、お願いします。

(坂巻) 同志社大学の坂巻綾望と申します。私の専門は税法（租税法）です。普段は、すでに出来上がった法律を見て、それを具体的な事例に当てはめて、結論がどうなるかということを見ております。ですので、未来に向かって税制がどうあるべきかについては、得意な分野とあまりよくわからない分野があります。本日は、税法の視点から意見を述べさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

(林 (宏)) ありがとうございます。では松村さん、お願いします。

(松村) 大阪市財政局の松村と申します。税制基本問題研究会には2019年から参加させていただいており、今年で6年目となります。私の日頃の業務で税制に関わるものとしましては、税制改正要望や課税自主権に関わることを担当しております。この間の税制基本問題研究会では、地方税がテーマということで、まさに日々の仕事に直結する話が多くあり、毎回の研究会では大変興味深く先生方の研究成果を聴かせて



いただいております。本日の討論会も同様に楽しみにしております。よろしくお願いいたします。

(林(宏)) ありがとうございます。それでは早速ですが、中身に入りたいと思います。今もお話がありましたけれども、財政からのアプローチの報告についてまず林亮輔さんから、ご紹介を兼ねて報告をお願いいたします。時間は15分程度ですので、どうぞよろしくお願いいたします。

I. 財政学のアプローチからの報告

(林(亮)) 甲南大学経済学部林亮輔です。それでは私の方から、今回のシリーズのテーマである「地方税制の基本問題」について、財政学の観点からの報告を簡単に紹介させていただきます。

1. 地方税原則と地方税の課題

第1は、本日ご登壇されている関西大学の林宏昭先生によるご報告「地方税原則と地方税の課題」についてです。本シリーズの基本コンセプトである「地方税制の基本問題」について議論するに当たり、抑えておかなければならない地方税原則と地方税に関する現状と課題につい

てご紹介いただきました。

主要な点をお伝えしますと、①地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるものの、地方税の割合を国税に比べて高めても分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではないということ、②個人住民税は個人が行う経済活動の大きさを受益の大きさの代理変数と見なすことで、応能原則よりも応益原則を重視するべきであるということ、③法人に対する地方税については、企業が各地域でさまざまな公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることを課税の根拠として捉え、個人の場合と同じように生産等の経済活動の規模に応じて負担を求めることで、応益原則を実現するべきであるということ、④税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースにバランスよく課税することが望ましいものの、国・都道府県・市町村それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ納税者側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方がよいということ、⑤地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させる必要があるということなどを報告されていきました。

2. 地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化

続きまして、甲南大学の足立先生によるご報告「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」です。「建設地方債及び赤字地方債が許可制度から協議制度を経て届け出制度へと移行したこと」や、「協議必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証がされています。

主な研究結果ですが、①建設地方債の起債は届け出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の歳出には抑制効果が認められたこと、②赤字地方債においては負債が積み上がることで生じる将来の財政悪化が懸念され、各地方公

共同体が歳出を抑えていることなどを明らかにされてきました。

これからの地方税制に対する示唆として、①人口減少が進み財源確保が難しくなる中で、元金の返済に加えて利子の支払いは、地方公共団体の財政状況を悪化させ、過度な将来負担を招く恐れがあること、③今後も地方公共団体の起債においては、一定の国の関与を設けながら自主・自立を促すことが重要であることなどを報告されていました。

3. 地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－

続いては、私自身の報告「地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－」です。個人と法人の間で受益と負担の不一致が生じていないかについて検証し、わが国の地方財政システムが財政錯覚を生じさせやすい構造になっていないかについて検証しました。

主な研究結果ですが、①地方財政支出の個人と法人への配分については、都道府県・市町村の財政支出ともに約3割が社会全体に便益が及ぶもの、約6割が一次的に個人のみに便益が及ぶもの、約1割が一次的に法人のみに便益が及ぶものであるということ、②一方、地方税負担の個人と法人への配分については、都道府県税、市町村税ともに約6割が個人負担であるなどを明らかにしました。

以上の結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①社会全体が受益する行政サービスの財源が法人によって賄われているという結果は、わが国の地方財政システムが財政錯覚を発生させやすいものになっているということ、②応益原則の観点から考えた場合、地方財政規模を適切に保つためには、地方税のウェートを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならないということなどを報告しました。

4. 日本型税務行政の生成過程－「徴税協力」から「納税協力」へ－

続いては、神戸大学大学院経済学研究科博士課程後期課程の正保様と神戸大学の玉岡先生によるご報告「日本型税務行政の生成過程－「徴税協力」から「納税協力」へ－」です。日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが埋め込まれているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴について検証されています。

主な研究結果ですが、①近代には義務的租税観をベースとした上意下達による税務行政が行われるとともに、納税側を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していったこと、②戦後には納税側の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な概念・形態へと帰着していったこと、③この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税観の表出事象であり、また内在的な規定要因でもあるということなどを明らかにされていました。

これらの結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①日本型税務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであるとすれば、納税という行為に埋め込まれている権利の側面への認識を向上させることや、徴税側と納税側が相互信頼関係を構築していく応答的規制理論からの示唆を得ることが重要であること、②日本型税務行政に表れる国税を巡る「徴税側・納税側」の関係と、税務行政上の「国・地方」の関係に共通項が見いだせるか、税務行政を巡る国家との関係性という観点で今後検討が必要であることなどが報告されました。

5. 地方の法人所得税は生き残れるのか？

続きまして、関西学院大学の上村先生によるご報告「地方の法人所得税は生き残れるのか？」です。資本所得税や法人所得税の課税の根拠を

経済学の視点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望を明らかにされています。

主な研究結果ですが、①OECD諸国の中で地方の法人所得税を持つ国は非常に少ないということ、②OECD諸国における法定税率の平均値の推移を見ると、地方の法人所得税を持たない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引き下げを行っていることから、地方の法人所得税の存在が税率引き下げを妨げている可能性があるということ、③地方法人所得税の最大の問題は偏在性であり、デジタル化と東京一極集中により、ビジネス提供エリアと企業の所在エリアの乖離がますます広がる可能性があるということなどを明らかにされていました。

以上の結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①地方の法人所得税の在り方は、全体的に縮小し、ゆがみを軽減して限界実効税率を低下させ、法定税率の引き下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤への課税と地域への税収配分が望ましいということ、②具体的には、法人住民税法人税割は縮小化又は国税化、又は法人事業税付加価値割や地方消費税へ移管する、法人事業税所得割はドイツの営業税改革を参考にして損金算入を廃止しつつ標準税率を引き下げ、又は付加価値割へと移管、さらには外形標準課税の中小企業への適用拡大で税率引き下げを行う、地方法人税及び特別法人事業税は重点化することが望ましいことなどを報告されていました。

6. 高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

続きまして、京都産業大学の八塩先生によるご報告「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」です。高齢化で年金給付額が増えると、国民全体の所得に占める公的年金給付の比率が高まる、「勤労から年金への所得代替」という現象が生じます。2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を与えたかに

ついて検証がされています。

主な研究結果ですが、①2000年代について「勤労から年金への所得代替」が、高齢化が進む地方部の課税ベースを浸食した実態を分析した結果、高齢化による「勤労から年金への所得代替」の実態が見て取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県ほど課税ベースの浸食が進んだこと、③2010年代以降、高齢化がさらに進展したにも拘らず、「勤労から年金への所得代替」は進まず、高齢化が特に進む東北、九州、四国で1人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたこと、④その理由として、高齢者の就労増加により「勤労から年金への所得代替」が進まず、課税ベースの浸食が起きなかった点が挙げられることなどを明らかにしていました。

これらの結果から、これからの地方税制度に対する示唆として、①65歳以上の引退延期などがあったとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性があること、②将来この世代が一斉に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれない、この点で課題は残ったままといえることなどを報告されていました。

7. 子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

最後は、神戸学院大学の金田先生によるご報告「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」です。子どもの教育機会の格差是正への関心が高まっており、世帯の経済格差が教育格差に直結することが指摘されていることから、所得再分配政策としての税制が子育て世代にどのような影響を与えるかを把握する必要があるという問題意識のもと、勤労所得税と個人住民税の所得再分配効果の経年的な変化を比較し、その要因について検証がなされています。また、子育て世代への所得再分配効果は、世帯内の子どもの数や子どもの属する学校種によっても異なる可能性があることから、それぞれの影響についても考察されています。

主な研究結果ですが、①2007・2011・2012年における勤労所得税と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものであること、②子どもの数別の分析では三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なること、③学校種別に見ると、税負担の集中度係数については大きな変化が確認されていないことなどを明らかにされてきました。

これらの結果から、これからの地方税制度に対する示唆として、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては世帯内の子ども数や子どもの属する学校種によって税制改正の影響が異なるなどを報告されてきました。

以上、駆け足になりましたが、財政学の観点からの研究報告について紹介させていただきました。ご清聴ありがとうございました。

(林 (宏)) ありがとうございます。時間が限られている中で、非常に要領よくまとめていただきました。では、税法の分野から参加していただいている坂巻さんと大阪市の松村さんから、今の財政学の報告について一言感想なりお伺いできたらと思います。ではまず坂巻さん、どうぞよろしくお願いします。

(坂巻) 税法の視点からコメントさせていただきます。第1に、税法は、どうしても地方財政のうち収入側に着目せざるを得ない分野であるため、財政学の先生方から、支出側にも着目した研究がなされて、大変ありがたいと感じました。特に、地方税においては、受益と負担の関係が重視されておりますから、支出側を無視して望ましい税制のあり方を議論することはできないと思っております。

第2に、今後の地方税収をどのような税目によりどのくらい賄うべきかという点は、税法においても大きな関心のあるところなのですが、

税法学では答えを出すことの難しい問題であります。その点について、林宏昭報告において、どこに何のために税を負担しているかが納税者にとってわかるようにすることが必要である点が示され、そうした視点から、林亮輔報告において、わが国の地方税制が財政錯覚を生じさせやすい構造になっていないかが検討され、結論として、財政錯覚を生じさせやすいものとなっていることが示され、法人課税から個人課税へのウェートの移行が提案された点が、非常に興味深く思いました。今後も、個人住民税が重要な財源であることを確認することができました。

また、地方における法人課税のあり方については、税法学においても大きな関心が持たれているのですが、財政学においても大きな関心が持たれていると感じました。特に、上村報告では、法人事業税の標準税率を引き下げ、付加価値割の中小企業への適用拡大が提案されてきました。税法学においても、後に紹介しますように、堀報告及び小塚報告において、法人事業税における外形標準課税の見直しが提言されており、同様の方向性が示されております。この点を興味深く思いました。以上です。

(林 (宏)) ありがとうございます。では松村さん、実務家の立場で一言お願いします。

(松村) 今回研究会のテーマが地方税ということで、やはりその特徴として応益性の観点が必要になると思いますが、研究会でも応益性にまつわる課題についてさまざまな研究を聴くことができ、大変勉強になりました。応益性は地方税の基礎的な概念でありますけれども、その内容は抽象的ですので、何ををもって応益性があるのか、また何を基準に応益性を測るのかということを考えることはとても大切なことだと考えております。

先ほどご報告いただいた中では、地方の法人課税について地域的な偏在が大きいということや、受益と負担の相関が低い点など、ご指摘がありました。地域偏在の課題について、地方法人課税の大きい大阪市のような都市部の自治体としては、法人や企業の集積を1つの要因とするインフラ整備など、都市的な財政需要も大きいことから、そのような財政需要を賄うには地方法人課税は適しているのではないかと考えており、今後もその安定的な確保を求めているところ です。

ただ、デジタル技術の進展などもあって、企業の経済活動の変化が大きくなっている現状におきましては、課税標準の分割基準の在り方や均等割課税の在り方なども含めて、地方法人課税の諸課題について、その対応を検討する時期が来ていると認識しております。

他に報告では、地方の財政や実務との関連において、臨時財政対策債など赤字地方債に係る課題、高齢化による税源浸食の課題、教育格差の課題、納税協力の歴史など、私の仕事上身近な課題が取り上げられ、非常に興味深く聴かせていただきました。

国と比べて財政力が小さい地方自治体は、深刻化する少子高齢化への対応などで財源確保がより重要になってきますけれども、地方税だけの対応では困難で、地方交付税や地方債といった財源をどのように有効に組み合わせていくか、国と地方の役割分担や税源配分の課題として考えていかなければならないというふうに思っております。私からは以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。また後でいろいろ取りまとめたり、お互いの議論の中で追加でお話いただける機会があるかと思しますので、よろしくお願いします。

それでは続けて、租税法のアプローチから行われた報告のご紹介を坂巻さんからお願いいたします。では、よろしくお願いします。

Ⅱ. 税法のアプローチからの報告

(坂巻) それでは、税法学の分野における報告を紹介させていただきます。税法学の視点からは、合計8個の報告がなされました。分野としては、個人住民税、法人事業税、消費税、不動産取得税、国際課税と多岐にわたりました。アプローチ方法は、主に、諸外国の動向の紹介と、社会や経済環境の変化に伴って生じている課題の提示でした。順番に、各報告の概要を見ていきたいと思います。

1. 個人住民税

(1) 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

個人住民税については、まず、関西学院大学の一高先生による報告において、国税である所得税において地方税をどのように扱うべきかについて報告がなされました。わが国の国税である所得税の計算においては、地方税である個人住民税を、必要経費に算入することも所得控除することも税額控除することも、できません。これに対して、米国では、連邦所得税の創設時から、連邦所得税の計算において州・地方税額を所得控除する仕組みが採用されてきました。これは、「SALT控除」と呼ばれております。4ページ(租税法資料)にお示ししているのは、連邦所得税の計算方法です。所得から費用や損失を差し引いた後、項目別控除又は標準控除のいずれかを納税者が選択して控除する仕組みとなっています。

項目別控除の内容は5ページ(租税法資料)に掲げておりますが、その1つとして、租税を控除することが認められております。ここに、地方税も含まれています。このような形で、連邦所得税の計算において、地方税が所得控除されます(租税法資料6ページ)。このような仕組みの当初の意図は、必ずしも明らかではありませんが、2017年の税制改正により、この控除

に上限が設けられることになりました。これを「SALT Cap」と呼びます。このSALT Capが設けられことは、州・地方にとっては好ましいことではないため、連邦と州で争いになり、さまざまな議論が生じていることが報告されました。

(2) 個人住民税における応益原則と住所地課税

2つ目の同志社大学の倉見先生による報告においては、個人住民税における応益原則と住所地課税の見直しがなされました。第1に、応益原則はどのような意味で用いられているかが明らかにされました。それは、論者によって異なっており、おおむね3つの意味で用いられているということが整理して示されました。

第2に、受益と負担の乖離が生じる場面が、時間軸と空間軸という2つの視点から整理して示されました。つまり、受益と負担の対応関係が求められる個人住民税において検討すべき課題が示されました。例えば、地方で教育を受けて、成人してから都会で働く場合に、受益を受けた場所で納税をしないという意味で、受益と負担の乖離が生じます。これは、時間軸における乖離といえます(租税法資料8ページ)。また、都会で会社に勤めた後に、地方の故郷で退職後の余生を過ごす場合、同じように、時間軸から見た受益と負担の乖離が生じます。

そして、空間軸から見た受益と負担の乖離としては、例えば、単身赴任をしている方や別荘地を持っている方が、単身赴任地や別荘地において、受益をしながらもその地域に納税をしないという、空間軸から見た受益と負担の乖離が生じます。

こうした受益と負担の乖離が生じる場面については、今後の個人住民税のあり方について検討すべき点です。また、倉見報告では、それらの解決策として、複数の方策が検討されておりますので、報告書をご覧くださいと思います。

(3) 米国州所得税の過去、現在、未来

私の報告では、これからの個人住民税のあり方を広い視野で論じるために、米国における州

所得税をめぐる最近の議論を紹介しました。

第1に、米国では、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる議論が生じています。米国における州所得税は、居住地と源泉地が課税をすることができる仕組みになっているところ、給与については、源泉地は勤務地であると考えられてきました。ところが、リモートワークについては、勤務地は労働者の物理的な所在地(自宅)であるとする見解と、雇用主の物理的な所在地(オフィス)のままであると考える見解とに分かれております。源泉地の判定について、解釈上及び立法上の議論が活発になっています。

第2に、投資所得や退職所得に対する州所得税をめぐる米国の議論を紹介しました。例えば、ニューヨーク州で働いて退職後に、所得税が低税率であったり無税である州に移ってから退職金を受け取る場合、ニューヨーク州で課税がなされず、移転後の州においても低税率の課税又は無税になります。このようにして州所得税の税逃れが可能となっていることが問題視されています。また、受益と負担の乖離が生じているといえます。こうした問題について提案されている解決策を紹介いたしました。

2. 法人事業税

(1) 減資と地方税法

法人に対する課税については、堀報告と小塚報告において、法人事業税について検討がなされました。

東北学院大学の堀先生による報告では、外形標準課税のあり方について検討がなされました。外形標準課税は、資本金1億円以下の中小企業については、その負担を考慮して、適用除外とされてきました。そのような措置のせいか、最近では、法人の減資や組織再編成により、外形標準課税の対象法人が導入時の3分の2まで減少していることが指摘され、令和6年度税制改正により対応がなされました(租税法資料17ページ)。具体的には、資本金基準の見直しがなさ

れました。堀報告では、こうした改正は、いわば小手先の改正であり、もう少し根本的な対応を考えるべきであるとの問題提起がなされました。

そこで、他の法令において中小企業・中小法人がどのように定義されているかについて、検討がなされました。とりわけ中小企業基本法においては、中小企業は相対的に経済的弱者であるとこれまで考えられてきましたが、近年では、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手としてその持続的成長を後押しすべき存在として考えられるようになっていることが示されました。

今後は、法人事業税における外形標準課税のあり方として、資本金以外の適用除外基準を検討することや、中小企業を外形標準課税の適用対象とすることについて、提案がなされました。

(2) 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

岡山大学の小塚先生による報告では、法人事業税における外形標準課税の適用を免れるために資本金を減少させるという行動を法人が本当にとっているのかという問題意識のもと、上場企業の財務データ分析がなされました。

第1に、上場企業についての資本金階級別企業数を見ると（租税法資料20ページ）、資本金1億円及び5,000万円以上1億円未満の法人の数は、減少傾向にあります。そして、1億円超10億円未満の法人の数は、増加傾向にあります。

上場企業について、増資の状況を見ると、外形標準課税の拡大がなされたあたりに、増資を行った企業が多く、項目振替（資本金の増加額を資本剰余金を減少させる行為）を行った企業のはほとんどは、資本金1億円超への増資であったことをうかがうことができます。反対に、減資を行った企業は非常に少ないことが示されました。

第2に、同一の法人について、外形標準課税が適用された場合（原則）の事業税額と、外形標準課税が適用されなかった場合（例外）の事

業税額を計算して比較すると、原則の適用を受けた場合の税負担が小さくなる企業の方が少ないことが示されました。すなわち、上場企業については、増資を行って原則の適用を受けようとする可能性があることが示唆されました。

第3に、人件費率が高くなるほど、例外の適用（外形標準課税の適用除外）を受けた方が税負担が少なくなるという関係がなりたっていることが示されました。つまり、賃金の比率が高くなればなるほど、外形標準課税を免れることが有利であります。

以上により、法人は、資本金を減少させて外形標準課税の適用を免れるだけではなく、反対に、資本金を増加させて外形標準課税の適用をあえて受ける場合があることが示唆されました。そこで、今後は、外形標準課税の適用を納税者の選択により受けたり受けなかったりするという行動に問題がないのかどうかを検討すべきとの提言がなされました。

3. 消費税

(1) アメリカ州売上税における近年の傾向

次に、消費税に関して、大阪公立大学の酒井先生からアメリカの州売上税について報告がなされました。売上税の納税義務者は、小売販売者だけであるという点で、消費税とは若干異なっております。

州売上税においては、州内の消費者に対して州外の事業者から資産の販売や役務の提供などをした場合に、その州が課税をすることができるとのかどうかについて、これまでに連邦憲法上の問題として争われてきました。

Wayfair事件判決において、そのような売上税の課税が連邦憲法に反しないことが示されました。ただし、その州と州外の事業者との間に経済的なつながり（経済ネクサス）があることが前提となります。そのため、各州は、売上の閾値や取引数の閾値を設けて、それを超える州外事業者に対して売上税の納付義務を課しています。したがって、事業者にとって、各州にお

いて売上税の納税義務があるかどうかそれぞれの州の閾値を確認して判断する必要がある、その複雑さが事業者にとって負担になっていることが示されました。

さらに、アメリカ州売上税におけるプラットフォーム課税についても、現状と課題が紹介されました。プラットフォーム課税は、わが国の消費税においても導入されたところです。これは、州外の事業者が州内の消費者に対して資産の販売や役務の提供をする場合には、州外事業者が納税をしてもらうことが容易でない場合があります。アマゾンなどのプラットフォームに徴収義務を課する仕組みです。そのような法律が各州で導入されるにいたった経緯が報告され、またこのようなプラットフォーム課税も州ごとに異なっていることから、州売上税の納税義務を誰が負うかについて、非常に複雑な状況になっているという問題点が報告されました。

4. 不動産取得税

(1) 土地法制の変化と不動産取得税制

不動産取得税については、兵庫県立大学の濱田先生から報告がなされました。不動産取得税は、導入時の昭和29年においては、不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、その反面固定資産税を緩和するという趣旨で、設けられました。そのため、不動産取得税は固定資産の前取りといわれてきました。

しかし、次のような土地政策の変化を踏まえて、そのような不動産取得税の理論的根拠ないし位置づけを見直す必要があることが示されました。土地政策の変化の前提にあるのは、人口減少時代において土地は価値がどんどん上がるものではないということです。所有者が不明である土地が生じるようになっており、それはインフラの整備を阻害し、災害を生じさせる原因になっているという意識があります。

そこで、土地基本法の改正がなされ、それに関連する法令の改正がなされました。土地基本

法では、地方公共団体は、円滑な土地の取引に資するため、必要な措置を講ずることが求められています。そのような地方公共団体の役割を踏まえて、不動産取得税のあり方を見直すべきタイミングにきています。とりわけ、不動産の流通段階においては、印紙税、登録免許税及び不動産取得税の3段階の課税がなされているため、本当にそのような3重の税負担を負わせるままでよいのか検討する必要があります。

5. 国際課税

(1) 国際的に交換された情報の刑事手続利用

最後に、大阪経済大学の漆先生による報告においては、地方税に関わるものではありませんが、情報交換のあり方について検討がなされました。適正・公平な課税・徴収をするために、租税条約に基づいて情報交換が税務当局間で行われています。そのような情報には、不正に入手されたものが含まれることがあります。例えば、パナマ文書やパラダイス文書のように、ある国の金融機関の元従業員がリークして、つまり不正に取得したものがありえます。また、そのような情報をもとに税務当局が手にした情報がありえます。

そのような情報をもとに、情報交換要請ができるのか、また、それにもとづいて課税処分ができるのか、さらには、刑事手続を進めることができるのかどうかの問題となります。これらの問題について、諸外国の動向が紹介されました。諸外国では、そのような情報を課税の基礎とすることができることについては、裁判例で示されつつあります。

そして、租税の犯則事件やマネーロンダリングなど、刑事事件の基礎とすることができるかどうかについて、諸外国の動向と刑事法の分野における議論を参考に、検討がなされました。これは、納税者の人権とりわけプライバシー権を保護する必要性と、公平・適正な課税の必要性との調整の問題です。

租税法分野の報告は以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。先ほどと同じように、税法学からのアプローチの報告のご紹介がありました。今度は財政学のアプローチからの林亮輔さんと、それから実務家の松村さんの方から、少し感想を頂けたらと思います。よろしくお願いします。

(林(亮)) 坂巻先生、ご報告ありがとうございました。租税法に関する研究報告を複数伺いまして最初に抱いた印象は、地方税を取り巻く社会経済構造がここ数年で大きく変化しており、地方税を時代時代の環境に応じたものにするためにも、税制を迅速に改正していく必要があるのではないかということです。さらには、改革の障害をいかに克服していくべきかの検討が不可欠だということです。

倉見先生や坂巻先生の報告は、テレワーク活用による転職なき地方移住、別荘保有などの2拠点生活をはじめとしたライフスタイルの変化を研究の出発点とし、個人住民税の在り方について検討されていました。また、堀先生や小塚先生の報告では、コロナ禍の影響による業績悪化への対応を目的に行われるなど、近年増加している法人の減資を問題意識とされ、法人事業税における外形標準課税の在り方について検討がなされていました。その他にも、アメリカにおける州売上税に関する酒井先生の報告では「デジタル経済の進展による消費税課税問題」、不動産取得税について検討がなされている濱田先生の報告では、「人口減少時代における土地の価値の低下」や「地方部における所有者不明の土地の存在」を研究の原点とされていました。

このように地方税を取り巻く社会経済構造がここ数年で大きく変化しており、現行の地方税制では対処しきれないさまざまな問題が生じていることが、今回の租税法の研究報告では特に浮き彫りになったのではないかなと感じております。諸外国に比べて役割が大きく、国と地方の関係が非常に複雑であり、かつ国への依存が

大きい日本の地方財政において、地方税制を社会経済構造の変化に迅速に対応したものに変えていくためにも、税制自体の検討とともに税制改正に関するガバナンスとマネジメントも検討すべき時代に来ているのではないかということ、を、租税法の研究報告を伺って感じた次第です。私からの感想は以上となります。

(林(宏)) ありがとうございます。では、松村さんからも続けてお願いします。

(松村) 租税法の分野でも地方税の応益性の課題に関して多くの報告がございました。特に個人住民税に関して、住所地課税と勤務地課税の課題や、個人の生涯における転居への対応、金融所得・退職所得の課税といった、長期的な時間軸で見た場合の受益と負担の課題など、海外事例も紹介いただいてとても参考になりました。

勤務地と住所地の問題については、大阪市のよう大都市は昼間流入人口も多いということで、それによる財政需要も大きいことから、従来から大きな課題意識を持っております。個人が受ける行政サービスの大きさで言いますと、やはり福祉や教育分野の割合が大きくなりますので、それらの行政サービスの提供地である住所地で一括して課税されることに合理性はあると思いますが、一方で都市インフラや消防などは住民以外も対象となりますので、応益性を追求するなら個人住民税を複数の地方自治体へ分割するというに理論上はなります。ただ、そうしますと地方自治体、納税者双方の実務の面から、個人住民税での対応は限界があるというふうに思いますので、この点は法人住民税や事業所税、地方消費税といった都市的な税目がカバーしていると考えるのが現実的かなと考えております。

また報告の中では、法人事業税の外形標準課

税の適用に関して、中小企業か否かを判定する資本金の基準についての研究もありました。減資や増資はさまざまな要因で行われることでもありますし、デジタル技術が発達したことで、たとえ大きな元手がなくても大きな利益を生み出せる環境になっていると思います。そのような中で、資本金で事業規模を判定することの合理性が少なくなっているというふうにも思いますし、税負担への対応能力を表す指標についても、もし他のものを考えるならば、実務的には年度ごとの変動の少ないものの方がいいと思いますけれども、実際に何が適しているのか、改めて検討する必要があるところです。私からは以上です。

(林 (宏)) ありがとうございます。以上、駆け足ですけれども、財政学のアプローチからのご報告と税法のアプローチからの報告を簡単に紹介してもらいました。

冒頭申し上げたように、外部の先生方にもご報告いただきました。オンラインで研究会も開催していますので、どこの方でもという形をお願いをしております。今回の研究会の中では、財政学の分野から一橋大学の佐藤主光先生に報告していただきました。地方税を基本的なキーワードにして進めているということで、「デジタル時代の課税の在り方と地方税の課題」ということで報告いただきました。国際化が進む中で当然、デジタルの形のないものがいろいろな取引される中で、そこにどう課税するかというのは大きな問題ですけれども、その中に地方税を絡めてご報告いただきました。

それから、税法のアプローチからは、東京大学の神山先生にご報告をお願いしました。タイトルは「地方公共団体の課税自主権を巡る諸問題」ということで、地方が課税自主権をどこまで意識しながら課税の問題を取り上げていくのかということを中心にお話しいただきました。団体間の租税競争、或いはお互いに奪い合う、

これは私自身もいろいろな方の報告を伺っていて、アメリカなどはいかにして他の州の税収を自分の州に持ってくるかということを理論付けて議論することが非常に活発に行われているということが、私自身はすごく勉強になりました。そのあたりのアメリカのこともご紹介いただきながら、日本の状況を考えるという報告内容で、神山先生からは報告いただきました。

お二人の報告については、「租税研究」の方にそれぞれ掲載があると思いますので、またご興味のある方はご覧ください。

それでは、ここからは登壇者の皆さんにも自由にお話しいただきたいと思っております。間口を広げてといいますか、或いはそれぞれの報告についての深掘りをしていただいてもいいですし、地方税について、ご報告内容ではないけれども日頃こんなことを考えているのだということなど、理由を含めて少し議論いただきたいというふうに思います。

では、これも最初の順番と同じで、財政学のアプローチで参加してもらっている林さんからお願いします。

Ⅲ. 財政学の観点から間口を広げた意見交換

(林 (亮)) 甲南大学経済学部林亮輔です。それでは、シリーズ報告を踏まえつつ、間口を広げた意見交換ということで、「地方税制の基本問題」について財政学の観点から、これまでの報告で出てきた内容も含めて問題提起をさせていただきます。

1. 受益と負担を連動させることの重要性

まず、先ほど坂巻先生のお話にもありましたように、今回のシリーズの対象である地方税は、地方団体が公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段です。これが税の本源的な機能になります。つまり、地方財政における地方税という立ち位置から地方税制を考える

ことができ、その際に重要な視点はやはり「受益と負担」の連動ということになります。

民間企業が供給する民間財・サービスの場合、消費者が民間財・サービスから得られる満足とそれを手に入れるのに必要な費用負担について認識しているのに対して、公共財・公共サービスというのは政治プロセスによって供給され、財源は税で賄われることから、住民は公共財・サービスから得られる満足と費用負担について正確に知覚できないといった問題があります。この問題のことを「財政錯覚」と呼んでおります。この点については、税制基本問題研究会における私自身の報告の中でも述べさせていただいたとおりです。

先ほどより、アメリカを海外の事例として取り上げながら日本の税制との比較がなされておりますが、ここでもアメリカの地方税について取り上げますと、アメリカの主要な地方税はプロパティタックス（財産税）になります。日本の固定資産税は地方税法で税率が1.4%と決められていますが、財産税の税率は歳出額を課税ベースで割ることで決まります。そのため、歳出額が大きいところでは税率が高くなり、歳出額が小さいところでは税率が低くなるというようになっています。つまり、「量出制入（いづるをはかりているをせいす）」の考え方が税負担の大きさを決める仕組みになっており、受益と負担が連動しているわけです。

1978年、アメリカのカリフォルニア州で、「提案13号（Proposition13）」として知られる納税者の反乱が起きました。この事例について少し簡単に紹介しますと、1960年代半ば以降、アメリカでは経済的に恵まれない階層に教育サービスを手厚く配分するという補償教育政策が行われてきました。その一方で、子どもを私立学校に通わせている中高所得層は、高い授業料を支払うとともに地元の公立学校のために税金を納めなければならないという二重の負担を負わされていました。しかも、公立学校の教育は学力の低下が深刻な問題となっていたため、こう

した教育政策に対して中高所得層が不満を募らせました。その結果が反税運動の形で爆発したのです。このようなカリフォルニア州における納税者の反乱は、まさにアメリカの地方税において受益と負担が連動した仕組みが構築されていることによって起こったといえます。

一方、日本の地方財政を簡単に説明しますと、まず標準的な行政水準、いわゆるナショナルミニマムが決まります。そして地方税率も地方税法という国の法律で標準的な税率が決まります。ナショナルミニマムの支出には国の補助金が出ます。そして、歳出額から補助金を差し引いた額に地方税が達しない場合、その不足分は地方交付税で補填される仕組みになっています。現実はまだ少し細かな制度になっているのですが、このように日本の地方財政は、「量入制出（いづるをはかりていづるをせいす）」という構造になっています。つまり、受益と負担の連動が断ち切られているのです。

先ほど問題意識として挙げた財政錯覚が生じないようにするためには、アメリカのように公共財・サービス水準が高ければ税負担も高くなり、税負担が低ければ公共財・サービス水準は低くなるというように、公共財・サービスの受益と負担を連動させることが考えられます。もちろん、国が個別法令で標準的な行政水準を規定している限り、財政移転は不可欠だと考えています。また、歳出の全額を地方税で賄うことにしてしまうと、地方税は個人所得、法人所得、消費、資産といった経済変数を課税ベースとしているため、地方団体間で税率の大きな差が生じてしまい、人口移動が誘発される可能性もあります。従って、財政移転をなくすことはやはり現実的ではありません。

ただその一方で、受益と負担を連動させて財政錯覚を生じさせないようにするために、財政移転を可能な限り縮小し、地方税を充実強化させていくことが重要です。それでは、どのような方法で地方税を充実強化すればよいのでしょうか。ここでは、2つの視点を紹介させていた

できます。

2. 地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

国税はどの地域で集められようとも、全てが国庫という1つの財布に集められて支出されることから、地方団体間で税収が偏在していたとしても問題ありません。しかしながら地方税の場合は、多数の地方団体のそれぞれが公共財・サービスの財源調達のために徴収するものですので、地方税としてできる限り偏在度の小さな税目で税収を拡充し、どのような地方団体も十分な税収を確保できるという方向性を目指さなければなりません。これが、先ほど林宏昭先生のご報告にもありました「普遍性の原則」と呼ばれるものになります。

表1（財政学資料17ページ）には、税収の地域偏在度が示されています。詳しく紹介しますと、都道府県税と市町村税について、主要税目の地域間偏在度を「人口1人当たり税額の変動係数」と「最高団体の額と最低団体の額の倍率」によって見たものです。変動係数の値や倍率が大きいほど地域間格差が大きいことを意味しています。その結果、個人所得課税（市町村民税個人分）よりも法人所得課税（事業税、市町村民税法人分）の変動係数が大きく、地域偏在度が大きくなっていることがわかります。道府県たばこ税、自動車税は地域偏在度が低く、地方消費税については消費税額等を用いて地域間に再配分した清算後の偏在度は極めて小さくなっています。

財政移転への依存を縮小し、公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには、地方税の充実強化が重要になるということは先ほど申し上げたとおりですが、その際にどのような地方税で対応するのかという点を考えますと、まず地方税としてはできる限り偏在度の小さな税目で税収を拡充し、どのような地方団体においても十分な税収が確保できるという「普遍性の原則」を重視することが重要であると考えてお

ります。特に地域偏在度の大きな法人所得課税については、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、事業形態の変化といったものが税収面でもさらなる東京一極集中をもたらすことになるため、上村先生の報告にもございましたように、税源偏在の是正措置の在り方についての検討が必要になると考えられます。

3. 地域の特性に応じた地方税制の確立

地方団体は地形、気候、風土などの自然状況、産業構造や住民の所得水準といった社会経済状況、面積や人口規模などの条件が大きく異なっています。特に人口規模が大きければ大都市特有の行政需要が生まれる可能性があります。こうした地方団体の多様性に対して、現行の地方税制が対応できているのかどうかという点について少し検証していききたいと思います。

この点について手掛かりを得るために、行政需要が異なると考えられる政令指定都市、中核市、その他の市である一般市に市を分類し、行政需要の違いが地方税にどのように反映されているのかについて検証を行ってみます。なお、政令指定都市とは政令で指定する人口が50万人以上の都市、中核市は人口が20万人以上の都市であり、これらの人口規模の大きな都市ほど、交通、環境、防災、インフラ整備などの点において大都市特有の行政需要を抱えていると考えられます。そのため、大都市特有の行政需要に対応できるように、都道府県で行う事務の一部を政令指定都市や中核市は担っているわけですが、政令指定都市と中核市と一般市という行政需要の違いに対して、地方税がどのように反映されているのかという点についてデータを見ていきたいと思います。

図1（財政学資料21ページ）「行政需要に応じた税制の必要性」をご覧ください。横軸は人口1人当たりの地方税収、縦軸は基準財政収入額を基準財政需要額で割ったもの、いわゆる単年度財政力指数であり、それらの関係を2020年

度の決算額で見たものになります。先ほど申し上げた財政力指数とは一体どういった指標かというと、地方団体の財政力を示す指標として用いられる指数で、1.0を下回るほど財源不足が大きくなり、財政力が低いと判断されます。

横軸の人口1人当たり地方税収と縦軸の単年度財政力指数について、政令指定都市、中核市、一般市それぞれの関係性をプロットしたものが図1（財政学資料22ページ）になります。その結果、政令指定都市、中核市、一般市の近似曲線が全て右上がりになっており、人口1人当たりの地方税収入が大きくなるほど単年度財政力指数は大きくなっているという結果が得られています。つまり、人口1人当たり地方税収が大きいほど財政力が強くなることがわかります。

ところが、政令指定都市、中核市、一般市それぞれに近似曲線を引いてみると、政令指定都市と中核市、一般市とでは近似曲線が異なっており、異なったグループを形成していることがわかります。図1（財政学資料23ページ）で、下の赤く囲まれたところが政令指定都市の近似曲線、上の大きな四角で囲まれたところが中核市と一般市の近似曲線になります。このようにグループによって近似曲線が異なるという結果が得られているわけですが、政令指定都市は1人当たり地方税収が大きくても、大都市行政需要を抱えているために財政力が弱くなっており、中核市や一般市といったグループよりも近似曲線が下に位置していると推察されます。

特に、1日約100万人の昼間流入人口がある大阪市は、他の大都市グループと外れた場所に位置しています。これは、大規模な昼間流入人口に伴う行政需要に地方税が対応できていないためだと考えられます。

このように、大都市グループによって行政需要が異なっているわけですが、大都市グループに生じている追加的な行政需要に対して、現行制度ではどのような対応が取られているかということを申し上げますと、例えば政令指定都市の場合は、追加的な行政需要については地方交

付税や地方譲与税などの割増しなどで賄われており、地方税以外の財源で処理されています。

つまり、全国画一的な地方税制が適用されていることによって、人口規模によって生じている行政需要に現行の地方税制が対応できていないことがわかります。公共財・サービスに対する受益と負担の連動性が重要だということを申し上げましたが、人口規模などによって生じる行政需要の違いに応じて弾力的な地方税制が確立できるような制度設計が必要なのではないかということが私の考えです。

4. まとめ

最後になりますが、ここまでの内容を簡単にまとめます。まず、地方税というのは「地方団体が公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段」である、これが地方税の最も大きな機能だと考えています。そのため、地方税制を考える上での重要な視点は、やはり「受益と負担の連動性」であるということです。しかしながら、日本の地方税は受益と負担の連動が断ち切られており、財政錯覚が生じやすい構造になっているということを問題意識としました。

そこで、受益と負担の連動性を高めるために、どのような地方税制を今後構築していく必要があるかということを2つの視点から述べさせていただきましたが、まずは「普遍性の原則を重視した地方税の充実強化」が必要であるということ。さらには「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制の確立」が重要であり、これらが地方税制の課題として残されているということを報告させていただきました。

ここまで駆け足になりましたが、シリーズのテーマである「地方税制の基本問題」について、「地方財政における地方税」という観点から問題提起をさせていただきました。以上で報告を終わらせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

(林 (宏)) ありがとうございます。それでは坂巻さんの方から、少し間口を広げた議論をしていただきたいと思います。よろしくお願いします。

(坂巻) ご報告ありがとうございます。林亮輔先生からのご報告と林宏昭先生からのご報告により、応益原則について理解が深まったように感じます。地方税の応益原則については、税法学においてはかならずしも十分に理解がなされていないように思います。どうしても、応能原則と対比して、税負担の配分基準として捉えられがちですが、必ずしもその点を強調する意味ではないと理解しました。

まず、林亮輔先生の報告によると、受益と負担が連動していることが重要であるということです。受けたサービスに応じてその人が租税を負担すべきという考え方を必ずしも意味するわけではなく、公共サービスが大きいから租税負担も大きい地域に住むことを選ぶのか、それとも、公共サービスは大きくないが租税負担も大きくない地域に住むことを選ぶのか、それを住民が選択することができるように、受益と負担がつながっていることがみえることが求められるという意味に理解いたしました。それでこそ、足による投票ができ、住民の希望にあった地域づくりを進めることができると思います。

1点お伺いしたいのは、大都市の昼間流入人口に見合った地方税制を確立するために、どうすればよいかです。確かに、都市に住んでいるわけではないけれども昼間だけ都市に人が集まるのは、その都市がそのための支出をしたからであって、つまり集積にその都市が支出してきたからであって、だから都市はその部分に課税できることが望ましいということができると思います。個人住民税ではそのような仕組みになっていませんが、具体的に、どのような仕組みがあり得るのか伺いたいと思います。弾力的な設計ができることが望ましいと考えておられ

るのは、自由に大阪市は法人課税を重くするか、あるいは消費課税を標準税率より高い税率にするとか、そういう税制の設計を可能とすることが望ましいのか、お伺いしたいと思います。以上です。

(林 (宏)) ありがとうございます。パネリストの中で、最後に林さんが言われた弾力的な、というか柔軟な都市税制という点について坂巻先生からのご質問があったのですが、何かお答えはありますか。具体的にといってもなかなか難しいと思うのですが、もし何かあれば林亮輔さんの方から一言頂けたらと思います。

(林 (亮)) ご質問ありがとうございます。先ほどおっしゃられていたように、地方団体と申しまして、人口規模はもちろん、地形、気候、風土などの自然条件、産業構造や住民の所得水準といった社会経済条件等を含めて非常に多様です。そうすると、画一的な地方税制で全ての違いをカバーしていくのは困難ですので、地域特性を踏まえながら地域がある程度の自由度をもって弾力的な地方税制を確立できるような視点が必要ではないかという意味での発言となります。

ただ、地域によって100%違う地方税制を確立していくべきだとは考えておりません。まずは、全国画一的な地方税制の中でも受益と負担をできる限り連動させていくこと、その上で地域特有の行政需要に対応できない部分については、地域の独自性に応じた地方税制を確立していく必要があるのではないかと考えています。

(坂巻) ありがとうございます。

(林 (宏)) ありがとうございます。そのあ

たりはいろいろな形で提言できたらいいと思いますが、それを踏まえて全体的に、間口を広げたということも含めて、最後に昼間人口の多い地域の税制という話が出たので、松村さんから一言お願いします。

(松村) 先ほどの坂巻先生からのご質問で、大都市の昼間流入人口に見合った地方税制の確立という点ですけれども、まず市全体の地方税制の中で、法人市民税なり、事業所税がありますので、法人企業が集まっている都市部には当然、法人課税が多いものですから、それが基本的に大都市需要に市全体として対応しているのではないかと考えております。

問題意識としては、最近の東京一極集中の問題や普遍性の問題との整合性はありますけれども、地方法人課税を国税化して全国に配るような制度ができていますので、そうなるとなかなか大都市財政需要に対応できない部分も出てくるのかなと思います。大阪市としても、法人市民税の割合が昔と比べてだいぶ減っているということもありますので、その点は課題かなと考えております。どこかの都市にだけ税源が集中するのもそれはそれで課題ですので、林亮輔先生がおっしゃった、需要に見合った地方税制を、全国画一的ではない地方税制をどうやって作っていくのかということ、これから考えていかなければいけないと考えております。

(林(宏)) ありがとうございます。これから今日の報告、それから研究会の中での報告を含めてお互いに少し議論ができたと思います。特に取り上げてその部分は、先ほど坂巻さんからご質問がありましたけれども、今度は財政の林さんから税法の先生にアプローチ、或いは今後のということでもしお尋ねすべきことがあれば、していただけたらと思います。

(林(亮)) ありがとうございます。私は財政学の研究者ですので、「地方財政の中における地方税」という視点で考えるという意識を強く持っています。そうすると、全体的な地方税制度のあるべき姿というところは考えが及ぶのですが、租税法の先生方の研究で取り上げられているような具体的で細かな制度設計については、私ではなかなか考えが及ばないところがあります。一方で、私が教えていただきたいのは、租税法という分野において「地方税制度のあるべき姿」を大きな視点でどのように捉えていらっしゃるのかについて、もし何かお考えがあれば教えていただければと思います。

(林(宏)) 坂巻さん、もし何かあればお願いします。

(坂巻) どの税目を重視していくべきかという点は、私も非常に難しいと考えております。とりわけ、全国統一の地方税法を枠法とする現状の仕組みのもとでは、なおさらそうです。全体としては法人課税縮小ということでも、松村様のお話を聞くと、昼間人口が多いような都市はその流れとは反対にしてほしいということになると思いますので、難しいと感じました。

個人住民税については、この後、少し報告させていただけてよろしいでしょうか。

(林(宏)) はい、お願いします。では、先ほども言っていたいただいているところはあるのですが、松村さん、今のやりとりを踏まえてお話しください。

(松村) 当初ご報告いただいた内容を含めて全般的な感想になりますけれども、私が普段、税の仕事をしていて、税制を考える際に難しい

と思っているのは、バランスの取り方です。先ほども話がありましたけれども、例えば制度の合理性や整合性と課税の実務との間でバランスをどう取るかということであるとか、税收確保と納税者の負担の間でどのようにバランスを取るかということなど、必ずしも両立しないものの中でどういうふうに落としどころを探っていくかということが難しい点ではないかと思っています。

先ほど来話が出ている応益性を考える際にも、どこまでそれを厳格に求めるのかという課題があると思っています。あまりにそれを重視すると、研究会でも指摘がありましたけれども、租税ではなく負担金や手数料のようになってしまいますし、一方でそれを軽視すれば納税者の理解が得られず、結果として行政運営に支障を来すことになると思います。このような場合、まずは原則論やあるべき論をしっかりと押さえた上で実現性を探っていくことが大切だと思っています。

個人住民税に関して、また坂巻先生からご報告があるかもしれませんが、先ほども少し触れましたが、個人住民税での応益性の観点、もしくは負担分任の観点について、近年では三位一体改革のときの比例税率化といった制度改革はありましたけれども、勤務地課税や源泉地課税、もしくはリモートワークの課題など、地方自治体をまたぐ受益と負担に関する改革というのは、議論はいろいろありましたが、制度化は進んでいない状況となっています。この観点では近年、ふるさと納税によるゆがみも大きくなっているのではないかとと思っています。先ほど申し上げたとおり、課税実務が難しい点もありますけれども、地方自治体間の課税権の配分の問題に関しては、他の税目によるカバーに加えて、地方交付税による調整で一定程度緩和されることから、やむなしと思われている面もあるのかもしれないと思っています。

いずれにしても、地方税制度が前提としている社会の姿も、DXによる働き方改革などによ

って税制の設計時から大きく変わってきておりますので、変革の時期に来ているのではないかと感じています。課税実務で対応できるかという課題については、近い将来、地方税システムの標準化も始まりますし、全国的にマイナンバーの活用などもより進展すれば現在とは違う環境になると思いますので、そうした土台が整った際には、報告で指摘のあった個人住民税の課題についても対応しやすくなるのではないかと考えています。

また法人課税に関して、研究会でも指摘を頂いた内容については、大阪市は法人市民税を重要な税源としておりますので耳の痛い話もありましたけれども、地方法人課税の現状と課題を知る上で大変参考になりました。地方法人課税を巡っては、税制改正に関する租研意見でもさまざまな課題が指摘されております。特に東京一極集中の課題については全国知事会でも議論になっておりますが、近年、税源が東京に偏在しているのを是正するということで、都心部から地方へ税源を広く配分しようとする税制改正が行われています。これらの税制改正は、税源配分の課題への対応ではありますが、受益と負担という応益性の要素も含めて課題を一挙に解決しようとするならば、地方法人課税自体をなくしてしまって、国税として一括して国が課税し、何らかの経済指標で地方自治体に配分するのがよいといえると思います。また、地方法人課税には従来から取りやすいところから取るという批判もあります。

ただ、地方分権の観点から考えますと、地方自治体が課税を通じて納税者と向き合うからこそ責任感を持った行政ができるというふうに思っておりまして、それは法人も例外ではありませんので、その点は重視すべきと考えています。

最後になりますが、総論的な話として、地方税制の在り方について、地方税は課税自主権などを活用して一部独自性を出せるものはあるものの、実質的に全国画一的な制度で運用されています。先ほど林亮輔先生からも、財政力と行

政需要の関係などについてお話しいただき、行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制の確立とご指摘いただきましたけれども、私もそれが重要だと思っております。近年、経済社会の在り方も大きく変わってきており、今後の人口減少社会においては、地方自治体ごとの行政需要の態様もより多様化すると予想されますけれども、現在の地方税制はこれに対応し切れないのではないかと考えています。

今回の報告の中では、アメリカにおける連邦所得税からの州税や地方税の控除、また州売上税の状況についても説明がありました。アメリカの州は地方自治体ではないのは承知しておりますけれども、こうした制度も参考に、先ほども触れましたが国と地方の税財源配分も含めて、地方税や地方交付税、国庫補助金といった地方税財政制度全般について、画一的ではない、できる限り地域ごとの社会経済状況にマッチしたものに変わっていくことが必要ではないかと考えております。私からは以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。それで改めて、坂巻さんからご報告をお願いします。

Ⅳ. 税法の観点から間口を広げた議論

(坂巻) では、私の問題意識は個人住民税にありますので、個人住民税の課題を広く共有していただきたく、報告させていただきます。

1. 全体について

まず、税法における各分野の報告においては、諸外国の動向や社会経済環境の変化を通じて、今日における地方税制の課題を示すというアプローチがとられておりました。税法からは、具体的な提言をするにはなかなか至っておりませんが、検討していくべき課題を示すことができたと思っています。そのような課題につ

いて、財政学分野における研究がさらに進められることを望んでいます。

諸外国の動向については、対象として選ばれた国は圧倒的に米国でした。私が米国を取り上げた理由は、米国における税法の議論の水準が高いことと、州が大きな課税自主権を持っておりますので、そのような自由が認められている状況において、州がどのような理由でどのような税制を設計するかを見たいと考えたからでした。

米国では伝統的に、所得の再分配は国税に任せて、地方は財産税のような税目を基幹税とすべきとされてきました。林亮輔先生のご報告にもあったと思います。なぜなら、高所得者は高い州税を免れて移動することができるからだと思います。そうであるにもかかわらず、実際には、州の個人所得税が重要な税収源となっています。

2. わが国の個人住民税について

46ページ(租税法資料)は、州所得税とわが国の個人住民税を比較したものです。米国の州は、基本的には課税自主権を持っております。ただし、連邦憲法に違反しない範囲内であるということになっております。州所得税の基本的な考え方は、応能負担です。つまり、納税者の所得を包括的に把握して、担税力を把握して、それに累進税率を適用するという考え方です。また、居住地だけでなく、源泉地が課税をします。それによって二重課税が生じますが、居住地が源泉地による税を税額控除することによって、二重課税を排除します。

最近では、ITの発達により、所得の源泉地を判定することが難しくなっており、また、高所得者は、リモートワークによって住まいを移すことが容易になっているため、居住地課税の難しさが出てきていることが指摘されています。

これに対して、わが国の個人住民税は、標準税率が定められており、地域ごとの差異はほとんどありません。そして、基本的な考え方は、

応益負担です。林宏昭先生のご報告にございましたが、住所地は、住民に対して、受益の代理変数と考えられる所得を用いて課税をします。それは、比例税率です。

こうしたわが国の個人住民税の現状について、米国と比較すると、源泉地の判定の難しさはありませんし、税逃れも生じにくい状況という点において、評価することができるように思われます。

3. 前年所得課税から現年所得課税へ

個人住民税の課題を指摘しておきたいと思います。わが国の個人住民税のうち所得割は、前年所得を課税標準としています。例えば、令和6年中の総所得金額等を課税標準として、令和7年分の住民税が計算されます。こうした仕組みには、徴収上のメリットがあったのですが、次に述べるように、二地域居住者や外国人の取り扱いについて課題が生じているため、現年所得課税への移行が提案されています。現年所得課税は、その年の所得を課税標準とする仕組みです。令和6年中の所得金額をもとに、令和6年分の住民税を計算することになります。このような仕組みは、理論的に望ましいのですが、執行の実現可能性について議論されているところ です。

前年所得課税の問題点として、二地域居住の推進と外国人に対する課税を上げることができます。

(1) 二地域居住の推進

まず、二地域居住の推進についてです。二地域居住は、全国二地域居住等推進協議会によれば、主な生活拠点とは別の特定の地域に生活拠点を設ける暮らしをいいます。このような二地域居住者に対して、どのような課税がなされるのでしょうか。

第1に、住所を有する地方自治体において、住民税の均等割と所得割が課せられることになります。そして、他方の地方自治体においても、事務所、事業所又は家屋敷がある場合には、均

等割を課せられることになります。

そして、住所の判定については、第1次的には住民基本台帳に記録されているかどうかによることとされており、第2次的に、真実に住所を有する場合には、住民基本台帳に記録されていなくても記録されているとみなして課税することができることとなっています。そうした場合には、その旨を通知された市町村・道府県は課税することができません。

そこで、真実の住所とはどこかということ、相続税法上の住所が問題となった最高裁判決において、生活の本拠をいうと解されています。そして生活の本拠とはどこかということ、「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心」をいうと解されていますので、さまざまな要素を考慮して決定することになります。「最も」とありますので、基本的には1カ所であると考えられます。したがって、所得割については、いずれか1つの地方自治体のみが課税することができると考えられます。

このような現状に対して、二地域居住者について税収を分け合う方法がないかどうかについて、これまでも検討がなされてきました。このような検討の結果として、税を分割する方式は取り得ないということで、ふるさと納税の仕組みが創設されました。しかし、現年所得課税に移行すれば、税を按分する仕組みを採用するように思います。

(2) 外国人労働者の増加

2つ目の課題は、外国人労働者の増加です。外国人は、3カ月を超えると、中長期在留者という形で住民基本台帳に記録され、住所を有することになります。したがって、住民税の納税義務者になりえます。しかし、転職を繰り返す方や、少ない金額の仕事をかけ持ちしている場合などに、特別徴収の要件を満たさずかつ転出手続きをせずに出国してしまうことによって、徴収を免れる方がおられます。執行のあり方を検討する必要があります。

また、前年中に所得を得ていたけれども、例

えば令和6年に所得を得ていたけれども、令和7年1月1日より前に出国したために、住民税の納税義務が生じないという状況があり得ます。特に、夏季労働者はそのようにして納税義務が生じないのですが、冬季労働者は納税義務が生じることになり、この両者の差について不公平感があると指摘がされています。この問題を根本的に解決しようとする、現年所得課税へ移行した上で、滞在期間に応じて納税義務の按分をするような仕組みが必要であります。

こうした課題が生じているなかで、理論的に望ましい現年所得課税への移行が検討されているわけです。

以上、私から個人住民税の課題をご紹介しますのでいただきました。

まとめ

(林(宏)) 財政学と税法学、それぞれの視点からのお話し、ありがとうございました。まだまだ互いに質問等があると思いますが、時間の関係もありますので最後に総括ということで。

今日の話全体を一言でまとめるのは難しいのですが、私なりのお話を少ししたいと思います。今回の研究会では地方税をテーマにしました。それぞれ提言がありながら、私も含めて若干歯切れの悪い話になっている部分もあるかと思います。1つには、アメリカの例がよく出てくるのですが、日本の地方自治体は幅広く総合行政を担っていて、例えばアメリカでは学校を運営するためのプロパティタックス何パーセント分という形で行政項目と負担の関係が非常に見えやすい土台があると思います。

日本の場合、防衛省以外、国の省庁のほとんど全てが市役所の中にあるのではないかと思います。いろいろなことをやっている中で、税財政の受益と負担というときに、行政サービスと負担の関係がリンクしにくいところがある

うかと思います。そこで、標準的な行政水準を設定した上で、それが実現できるような地方交付税という制度を設ける形になっているということです。そのために、地方の行政支出を全部賄う地方税制を確立する議論だけではなく、どの税をどういうふうに設計すれば、この自治体の行政を自分たちの負担で賄っているのだというふうに思ってもらえるかということを考えないといけないのが難しいところだと思っています。

それからもう1つは、日本の地方税の話ではどうしても偏在の議論が出てきます。先ほども昼間人口と夜間人口の違いの話があって、昼間人口は多いけれども大阪市のように交付税の交付団体になっているというところもあります。昔は大都市に集中することが問題となっていました。今は東京に集中という話になっているのが現状です。ただ、偏在というときに、どうしても人口1人当たり税額がいろいろなところで物差しに出てくるのですが、そもそも地方税の課税ベースは人口1人当たり均一ではありません。どうしても経済活動は偏在するわけです。

税に関して経済力に応じた偏在も認めないのかということになります。夜間人口1人当たりで見た税収を等しくするべきなのかということですが、それを前提とするのであれば全部まとめて集めて1人当たりで割ればいいという話だと思います。都市部の税制を議論するときにも、偏在というのは1人当たり、それも夜間の1人当たりで議論することが多いですから、そもそも偏在の定義のところもきちんと見ていかないとはいけません。事業所税のような都市固有の財政需要があるからという形でできた税金もあると思うのですが、今はなかなかそういう議論が難しい状況にありますから、このような議論は特に必要と考えます。

本日参加していただいている皆さんから、地方に課税権を与えるべきだということや、或いは受益に応じた課税という形、要するにこれだけサービスを受けているのだからということ

明確にすべきといったご意見をいただきました。地方分権や地方自治というときにすごく大事だとは思いますが、一方で、日本の中で経済活動が非常に弱い地域は、ごみの収集を月1回で我慢しろと言うのは難しいと思います。途中でナショナルミニマムという話が出ていましたけれども、それを考えつつ、どの部分の行政をどの地方税収でという議論をしていくことを意識していないと、なかなか受益と負担の議論が結び付いていかないのではないかと思います。

それから、デジタル化というのも何度も出てきた話です。長く地方分権がいわれていて、いろいろなところで話をすると、例えば先ほどの坂巻さんのお話に住民税がありましたけれども、住民税の税額の決定通知の紙が自治体によって違うというご意見が企業の方から出てまいります。1700の自治体があれば1700種類あるのかというわけですが、違う様式を使っていることが地方分権だとは私は思えないのです。そこは、それこそデジタル化でどこまで統一化できるのか、デジタル化して統一化していったからといって、どこかの地域に税金を納めているかという話が結び付かなくなってしまうので、そういうことをこれからどうやって構築していくかというところだと思います。

私自身も30年、40年、地方分権の話をしていて、財政的な地方分権はその間何か進んだかという、実際にはなかなか進んでいない状況だとは思いますが、最近、法定外税、目的税だったというところが出てきています。宿泊税は、私は反対ではないのですが、住民ではなく外から来た人に「負担を押しつける」ようなかたちの税金になるのはあまり良くないと思います。要するに、そこの議会などを決めている人たちではない人たちが払う税金ですよ。これは神山先生の報告の中で租税を外に輸出する形での議論というふうに定義付けられていました。しかしながら、一方で外から来る人は一定の財政需要を引き起こすわけですから何らか負担を求めることは当然必要であり、外から来る人にも

わずかかもしれませんが負担を求めようという議論をしていくのは、アメリカ型という言い過ぎかもしれませんが、受益と負担を結び付けた税制に一步でも二歩でも議論が近づくのかなと思っています。

幾つか申し上げましたけれども、そもそも偏在性とは何というところからもう一度きちんと見直して、消費税のときは、古い話ですけども、元々ない税制を作りました。それまで物品税だったものをがらっと変えて新しい税金を作ったのです。新しいものを作るというのはもしかすると割と議論がしやすいのかもしれませんが、今までこういうふうにあるものを変えたいというのはなかなか大変だということはあると思います。その中で、法定外税のように、この地域はこういう税金という議論が出てきているところだと思いますので、そのあたりの意識の醸成と実際の制度の枠組みの検討がこれからも議論していかないといけないところだと思います。

ご意見を頂いた皆さんにストレートにお答えできているかどうか分かりませんが、私自身は今こういうふうにいるというところであり、頂いた時間があと3分ぐらいになりました。

私もかつて同僚の人に、「所得税は納得できるけど住民税は高いな」と言われたことがありますが、大体皆さん給与明細書をご覧になったら住民税は高いなという印象を持っておられると思うのです。そのときに、では地方は何をもらっているのかという話が出るのです。私たちの同僚となると大体子どもが大きい人が多いですから、小学校に無料で行けたことはみんな忘れてしまいます。だから、これだけ払っているのに市から何をもらっているのかという話になってしまいます。そこを一步乗り越えないと、住民を巻き込んだ議論にならないと思います。

それから1つ追加すると、先ほど坂巻さんから住民税の現年課税化の話が出ていましたが、これは私も10年以上ずっと関わっています。今

のままで特に不便なことはないのに、なぜ現年課税化をあえてしなければいけないのかという話は必ず出ます。ただ、少し長い目を見たときに、そういう仕組みにしておいた方がよかったというふうに私は言ってもらえる見直しになると思っています。これからもっと周知しないといけないという話を担当者ともしているところですので、またそのあたりの議論が出たら関心を持って見ていただけたらと思います。

2時間オンラインですので、参加者の皆さんに参加してよかったと思っていただけたのかち

ょっとわかりませんが、少しでもお役に立てればと思います。このやりとりは租研の方で印刷物になっていくと思いますので、またそこでご覧になって、何かご質問等があれば事務局にご一報いただけたらと思います。

今日は登壇者の皆さんどうもありがとうございました。参加者の皆さん、2時間お付き合いいただいてどうもありがとうございました。では、事務局にお返ししますので、よろしくお願いします。

資料 1

2024年9月17日

第76回植研大会 税制基本問題研究会討論会

「地方税制の基本問題」
研究会での報告内容紹介
(財政学)

甲南大学経済学部 林 亮輔

地方税原則と地方税の課題

(関西大学経済学部 教授 林宏昭)

研究の問題意識・目的

本シリーズの基本コンセプトである「地方税制の基本問題」について議論するにあたり、抑えておかねばならない「地方税原則」と、地方税に関する現状と課題について概観する。

主な研究成果

研究成果① 地方分権と地方税

地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるが、地方税の割合を国税に比べて高めても分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではない。

研究成果② 個別税制の考察

個人住民税：個人が行う経済活動（所得）の大きさを受益の大ききの代理変数とみなすことで、応能原則よりも応益原則を重視する。
法人に対する地方税（法人住民税・法人事業税）：企業が各地域で様々な公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることを課税の根拠として捉え、個人の場合と同じように生産等の経済活動の規模に応じて負担を求めることで、応能原則を実現する。

研究成果③ 税源の独立性

税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースにバランス良く課税することが望ましいが、国・都道府県・市町村それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方が良い。
地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させることが必要である。

地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化

(甲南大学経済学部 教授 足立泰美)

研究の問題意識・目的

「建設地方債及び赤字地方債が許可制度から協議制度を経て届け出制度へと移行したこと」や「協議必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証。

主な研究成果

研究成果① 建設地方債

建設地方債の起債は届出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の届出には抑制効果が認められた。
財政状況に留意が必要な団体は、建設地方債の起債によって確かに届出の増加が生じているものの、その増加幅が抑制されている可能性が高い。

研究成果② 赤字地方債

赤字地方債においては、負債が積みあがることによって将来の財政悪化が懸念され、各地方公共団体が届出を抑えている。
ただし、協議が求められる地方公共団体は、そうでない団体に比べて、元利償還費の全額に対して交付税措置がなされている赤字地方債において、届出が膨らんでいる。

これからの地方税制に対する示唆

人口減少が進み財源確保が難しくなるなかで、元金の返済に加えて利子の支払いは、地方公共団体の財政状況を悪化させ、過度な借入負担を招く恐れがある。
今後、地方公共団体の起債においては、一定の国の関与を設けながら自主・自立性を促すことが重要である。

地方税における応益原則の適用と課題—個人と法人の受益と負担について—

(甲南大学経済学部 教授 林亮輔)

研究の問題意識・目的

わが国では、地方税の法人負担のウェイトが高いという議論があるとともに、行政サービスについては個人向けのものが増加している傾向にある。個人が負担を上回る受益を享受していたとすれば、行政サービスの受益や費用の大きさを誤って知覚する「財政錯覚」が生じ、資源の効率的利用が妨げられる可能性がある。
個人と法人の間で受益と負担の不一致が生じていないかについて検証し、わが国の地方財政システムが「財政錯覚」を生じさせやすい構造になっていないかについて考察する。

主な研究成果

研究成果① 地方財政支出（受益）の個人と法人への配分

都道府県・市町村の財政支出とともに、約3割が社会全体に受益が及ぶもの、約6割が一次的に個人のみに受益が及ぶもの、約1割が一次的に法人のみに受益が及ぶものであるという結果が得られた。

研究成果② 地方税負担（負担）の個人と法人への配分

都道府県税・市町村税ともに、約6割が個人負担であるという結果が得られた。

これからの地方税制に対する示唆

社会全体（個人と法人）が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われているという結果は、わが国の地方財政システムが財政錯覚を生み出しているものとなっているということを示している。
応益原則の観点から考えた場合、地方財政規模を適切に保つためには、地方税のウェイトを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならない。

日本型税務行政の生成過程—「徴税協力」から「納税協力」へ—

(神戸大学大学院経済学研究科博士課程後期課程 立原隆一) (神戸大学大学院経済学研究科教授 玉岡雅之)

研究の問題意識・目的

日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが埋め込まれているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴を明らかにする。

主な研究成果

近代には、義務的租税課税をベースにした上意下達による税務行政が行われるとともに、納税制を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していった。

戦後には、納税側の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な概念・形態へと留意していった。

この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税観の表出事業であり、また、内在的な規定要因でもある。

これからの地方税制に対する示唆

日本型税務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであるとなれば、納税という行為に促されていく権利の側面への認識を向上させることや、徴税側と納税側が相互信頼関係を構築していく応答的税制理論からの示唆を得ることが重要である。
日本型税務行政に表れる国税をめぐる「徴税側と納税側」の関係と、税務行政上の「国々地方」の関係に共通項が見出せるか、税務行政をめぐる国家との関係性という観点で今後検討が必要である。

地方の法人所得税は生き残れるのか？

(関西学院大学経済学部 教授 上村敏之)

研究の問題意識・目的

資本所得税や法人所得税の課税の根拠を経済学の視点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望を明らかにする。

主な研究成果

OECD諸国の中で地方の法人所得税をもつ国は非常に少ない。

OECD諸国における法定税率の平均値の推移を見ると、地方の法人所得税を有しない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引下げを行っていることから、地方の法人所得税の存在が、税率引下げを妨げている可能性がある。

地方法人所得税の最大の課題は偏在性であり、デジタル化と東京一極集中により、ビジネス提供エリアと企業所在エリアの乖離がますます広がる可能性がある。

これからの地方税制に対する示唆

地方の法人所得税のあり方は、全体的に縮小し、歪みを軽減して境界実効税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤（経済的レント）への課税と地域への税収配分が望ましい。
長期的には、①法人住民税法人税額は縮小または国税化、または法人事業税付加価値額と地方消費税へ移行する。②法人事業税所得割はドイツの営業税率改革を参考にして損金算入廃止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値額へ移行。さらには外形標準課税の中小企業への適用拡大で税率引下げを行う。③地方法人税および特別法人事業税は重点化することが望ましい。

高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

(京都産業大学経済学部 教授 八塩裕之)

研究の背景・目的

- 高齢化で年金給付が増えると、国民全体の所得に占める年金給付の比率が高まる「勤労から年金への所得代替」という現象が生じる。
- 2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を与えたかを分析する。

主な研究結果

研究成果① 2000年代の状況

- 「勤労から年金への所得代替」が、高齢化が進む地方部の課税ベースを優化した実態を分析した結果、①高齢化による勤労から年金への所得代替の実態が見て取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県(東北・山陰・北陸など)ほど、課税ベースの浸食が進んだことが明らかになった。

研究成果② 2010年代の状況

- 2010年代以降、高齢化がさらに進展したにもかかわらず、①勤労から年金への所得代替は進まず、②高齢化が特に進む東北・九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことが明らかになった。
- その理由として、高齢者の就労増加により、勤労から年金への所得代替が進まず、課税ベースの浸食が起きなかった点がある。特に、65歳以上の高齢者の引退延期が地方部の課税ベースを下支えしたと考えられる。一方、女性の就労も増えたが、課税ベースへの貢献は小さく、非正規就労等が多いことが影響したと思われる。

これからの地方税制度に対する示唆

- 65歳以上の引退延期などがあつたとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性がある。
- 将来、この世代が一旦に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれない。この点で課題は残ったままといえる。

8

子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

(神戸学院大学経済学部 准教授 金田陸幸)

研究の背景・目的

- 子どもの教育機会の格差是正への関心が高まっており、世帯の経済格差が教育格差に直結することが指摘されていることから、所得再分配政策としての税制が、子育て世代にどのような影響を与えるかを把握する必要がある。
- そこで、勤労所得と個人住民税の所得再分配効果の経年的な変化を比較し、その要因について検証する。
- また、子育て世代への所得再分配効果は「世帯内の子どもの数」や「子どもの属する学校種」によっても異なる可能性があることから、それぞれの影響についても考察する。

主な研究結果

- 2007・2011・2012年における、勤労所得と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものである。
- 子どもの数別の分析では、三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なる。
- 学校種別に見ると、税負担の集中度係数について大きな変化は確認されない。

これからの地方税制度に対する示唆

- 勤労所得と個人住民税のそれぞれの税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては「世帯内の子どもの数」や「子どもの属する学校種」によって、税制改正の影響が異なる。

7

日本租税研究協会 税制基本問題研究会

地方税制の基本問題 (租税法関係)

1

I 個人住民税	
1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限 (SALT Cap)	一高 龍司
2 個人住民税における利益原則と住所別課税	真見 賢亮
3 米国州所得税の課法：居住・失業・リモート・ワーク 2. 課税の課税べ	板谷 綾望
II 法人事業税	
4 減価と地方税法	堀 治彦
5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討	小塚 真弥
III 消費税	
6 アメリカ州売上税における近年の傾向	藤井 貴子
IV 不動産取得税	
7 土地法制の変化と不動産取得税制	渡田 洋
V 国庫課税	
8 国際的に交換された情報の刑事手続利用	康 さき

2

I 個人住民税

3

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

米国 連邦所得税の計算において、州・地方税額が「項目別控除」として控除される(State and Local Tax Deduction, SALT)。

個人の「課税所得」の算出過程

総所得(gross income, IRC § 61) (←事業家なら売上総利益)	+	州・地方税額
→事業費用・損失(trade or business deductions)	-	
調整後総所得(adjusted gross income, AGI, IRC § 62)		
→個人所得控除(個人所得控除 (通称: IRC § 67(a), (d))	-	
→人別課税控除(personal exemption, IRC § 151)	-	
課税所得(taxable income, IRC § 63)		

出典：当日配布資料 (傍聴は仮巻)

4

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

項目別控除(itemized deductions)

- ・内国産品法典161条～199A条に各種控除項目と関連規定を列挙
- ・事業経費、利子、租税 (IRC § 163)、損失、買倒れ、減価償却費、加速的費用回収、大気汚染管理施設の償却費、公益的高層、計画プレミアム償却、事業上の経費、新開業の広告費、研究開発費、土地・水の保護費 (農業等) など、多様な項目が含まれる
- ・IRSのデータによれば、2019年の納税申告のうち、標準控除利用分が138,308,000件、項目別控除利用分が17,548,000件であり、前者の合計に占める項目別控除利用分は15%程度に留まる
- ・IRS, Statistics of Income - 2020 Individual Income Tax Returns, 22 (Figure C), available at <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/191304.pdf#page=20> (2023年4月16日閲覧)

出典：当日配布資料（傍線は仮巻）

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

納付した又は納付すべき租税の所得控除 (IRC § 164)

- ・不動産税 (州・地方、外国)
- ・新産税 (州・地方)
- ・所得税、親類別所得税、超過利益税 (州・地方、外国)
- ・納税者は、所得税に代えて一般税上納税を選択することも可 (IRC § 164(b)(5)(A))
- ・所得分配時の世代跳躍税(GST tax)
- ・その他、事業の遂行上または所得の創出に関連する租税 (州・地方、外国)
- ・ただし、財産の取得に伴う租税は取得費に、処分に伴う租税は実現した収入の減価算入として扱う
- ・株主の租税を会社が支払った場合は、株主に所得控除は認められない (会社が控除可能)

出典：当日配布資料（傍線は仮巻）

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) of 2017, Pub. L. 115-97, TCJA
TCJAによる制限(IRC § 164(b)(6))

- ・制限自体は期限立法による (2018年から2025年末まで)
- ・外国の不動産税を控除対象から除外

- ・州・地方の所得控除の上限額を年1万500ドル (未婚納税者の場合1万500ドル) とする
- ・事業上まじる租税は控除制限の対象外 (つまり控除可能)
- ・2018年以後に課される州・地方税で、2017年以前に納付されたもの、当該年度の課された年度の最終日に納付されたものとして扱う

出典：当日配布資料に追加

2 個人住民税における応益原則と住所地課税

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」

◆時間軸からみた「受益と負担」

- ・「受益と負担」の対応関係→時間軸が適用される
- ・前年度課税は許可範囲か？
- ・「受益と負担」の空間軸対応の必要性？
- ・【1】受益地（過去・教育などの提供地）≠ 納税地（現在・勤務地・住所等）
- 生涯を通じた時間軸での「受益と負担」の対応も認める必要あり？
- ・住所を以ての地方課税に個人住民税の課税権を相称づけることは困難？
- ・手続の受益分を当該の住民から課税により徴収→二重課税・過剰課税？
- ・ふるさと納税制度

出典：当日配布資料

2 個人住民税における応益原則と住所地課税

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」(続)

- ・【2】納税地（現在・勤務地・住所等）≠ 受益地（過去・教育などの提供地）
- 生涯を通じた時間軸での「受益と負担」の対応も認める必要あり？*
- ・一旦納税自治体の財源となった税額の「取返課税」は不可視では？
- ・取返時代に将来の受益地にふるさと納税がされていれば→取返可能
- 将来の受益地が予測できない以上、取返先を制限できない(すべきでない)
- ・取返を引出した受益者本人に対する課税も見込めない(応益原則原則)

問題解決案はあるか？*2-他の住民に負担分を求めることが本来の姿？

*1 受益地を以て「過去に受益者本人が支払った税額を以て将来に受益地へ課税する」という考え方があるが、これは「受益地」に課税するのではなく、受益者本人が支払った税額を以て将来に受益地へ課税するということになる。

出典：当日配布資料

2 個人住民税における応益原則と住所地課税

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」(続)

◆空間軸からみた「受益と負担」

- ・「受益と負担」の対応関係→空間軸が適用される
- ・「受益と負担」の空間軸対応の必要性？
- ・【1】受益地（勤務地・教育などの提供地）≠ 納税地（単独居住者の住所等）
- 受益地自治体は非住民に課税できない(ふるさと納税)
- ・受益地課税の必要性？
- ・【2】受益地（勤務地・教育などの提供地）≠ 納税地（住所等）
- 受益地自治体は非住民に課税できない(ふるさと納税)
- ・問題解決案は？(ふるさと納税)

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

外形標準課税なし v. 外形標準課税あり (全期間対象)

	全企業	全期中小企業のみ	全期大企業のみ
平均税率	12.67%	17.47%	10.49%
平均T値	1.03	0.86	1.09
平均P値	0.53	0.47	0.51

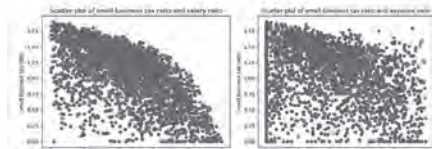
- 全期中小企業をのみの中小/大の平均でウェルチのT検定（両側検定）を実施
- T値：-22.44654
- P値：0
- 1%水準で母集団の平均値は異なる（全期中小企業のみの方が小さい）

出典：当日配布資料

23

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

非外形標準課税比率とその他の比率



出典：当日配布資料

24

III 消費税

25

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 アメリカの州売上税等

項目	内容	補足説明
課税対象	有形動産 (tangible personal property) の販売や賃貸、一部の無形動産	無形動産は一定の手続きを経て課税されるが、税の負担が異なる場合もある。
納税義務者	小売業者（デパート、百貨店）	州課・登録して申告する
税率	州税率（州により、税率異なる）	https://www.comptonsnetusa.com/resources/rates
課税対象品	通常、有形動産への売上、飲食料品、娯楽品、電気ガス、製造物材料や機械装置、農産物、建設材料、新築の建物	製造過程に投入されるものの課税は州によって異なる（必ずしも税が課税されるわけではない）
課税と納付期	年2回（毎月）の申告納付（電子申告）、連延、不足額が申告には関係ない	売上金額による課税、期間が申告の2倍、徴収費用として税額から控除される場合もある。

※課税対象となる「販売」は「所有権の移転又は占有の移転 (transfer of title or possession ... for a consideration)」(NYS州の税制における解釈 = 仕向地税 (destination tax))

出典：当日配布資料

26

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 州間取引への州売上税の課税問題

- 経済の発展と共に、州間取引への州売上税等の課税が問題に
- 当時、州間取引で問題となった例



どのような場合に、N州は、Bに対して
州売上税等の徴収義務を課せるのか？

出典：当日配布資料

27

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 Post-Wayfair

Wayfair事件判決後、各州の州売上税等に係る迅速な法改正
→ オンライン通販業者 (online retail sellers) に州売上税等を徴収する義務を課す立法 (2021年迄で45州導入) ;
サウスダコタ州法を参考に経済ナクセスを採用、多くの州でデジタル商品も対象。
参照 [Economic Nexus State Chart - State by State Economic Nexus Rules | Sales Tax Institute](https://www.economicnexusstatechart.com)

※小規模な販売業者への配慮

- ニューヨーク州では500,000ドルの売上関値および100の取引回数
- カリフォルニア州では500,000ドルの売上関値だけ
- アリゾナ州では売上関値を徐々に引き下げなど

出典：当日配布資料

6 アメリカ州売上税における近年の傾向

州名	課税の範囲	売上税額	課税の範囲	注記
ALABAMA	\$150,000 (gross only)	Not applicable	Oct. 1, 2018	
ALASKA (local governments)	\$100,000	200	Depends on date of adoption of Alaska Remote Seller Sales Tax Code by the local government	
ARIZONA	\$300,000 for 2019 \$450,000 for 2020 \$100,000 for 2021	Not applicable	Oct. 1, 2019	
ARKANSAS	\$100,000	200	July 1, 2019	
CALIFORNIA	\$500,000	Not applicable	Apr. 1, 2019	
COLORADO	\$100,000	Not applicable	June 1, 2019	
CONNECTICUT	\$100,000	200	July 1, 2019	
DISTRICT OF COLUMBIA	\$100,000	200	Jan. 1, 2019	
FLORIDA	\$100,000	Not applicable	July 1, 2021	
GEOORGIA	\$250,000 for 2019 (gross only) \$100,000 for 2020 (gross only)	200 (gross only)	Jan. 1, 2019	
HAWAII	\$100,000	200	July 1, 2018	
ILLINOIS	\$100,000	Not applicable	June 1, 2019	
INDIANA	\$100,000	200	Oct. 1, 2019	
KENTUCKY	\$100,000	200	Oct. 1, 2018	

出典：当日配布資料

29

6 アメリカ州売上税における近年の傾向

マーケットプレイス・プロバイダー法等の立法

- オンライン・マーケットプレイス等を通じた販売の増加
※オンライン・マーケットプレイスとは？
- オンライン・マーケットプレイスに徴収納付義務を課す方向
Wayfair事件判決後、マーケットプレイス・プロバイダー法等の立法（Covid-19が後押し）
経済ネクサス（売上超過）を別途設定、報告や告知の義務はなし（※2州だけ選択制）
マーケットプレイス・プロバイダーの定義は各州で異なり（27州狭い定義、15州広い定義）

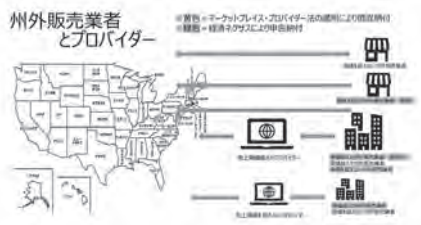


なお、明示的にマーケットプレイス・プロバイダー法を立法する以前では、ルーリング等でオンライン・マーケットプレイスに売上税等を徴収納付義務を課す例（例）アリゾナ（アリゾナ州税務局、2016）、コロラド州（アリゾナ州）（ソフトウェアやデジタルプロダクト）（IRS、2014）、カリフォルニア（WalmartとAmazon）など

出典：当日配布資料

30

アメリカ州売上税における近年の傾向



出典：当日配布資料

31

IV 不動産取得税

7 土地法制の変化と不動産取得税制

不動産取得税	課税の範囲
1. 課税対象	不動産取得
2. 課税主体	地方自治体
3. 課税対象	不動産取得
4. 課税対象	不動産取得
5. 課税対象	不動産取得
6. 課税対象	不動産取得
7. 課税対象	不動産取得
8. 課税対象	不動産取得
9. 課税対象	不動産取得
10. 課税対象	不動産取得
11. 課税対象	不動産取得
12. 課税対象	不動産取得
13. 課税対象	不動産取得
14. 課税対象	不動産取得
15. 課税対象	不動産取得
16. 課税対象	不動産取得
17. 課税対象	不動産取得
18. 課税対象	不動産取得
19. 課税対象	不動産取得
20. 課税対象	不動産取得
21. 課税対象	不動産取得
22. 課税対象	不動産取得
23. 課税対象	不動産取得
24. 課税対象	不動産取得
25. 課税対象	不動産取得
26. 課税対象	不動産取得
27. 課税対象	不動産取得
28. 課税対象	不動産取得
29. 課税対象	不動産取得
30. 課税対象	不動産取得
31. 課税対象	不動産取得
32. 課税対象	不動産取得
33. 課税対象	不動産取得
34. 課税対象	不動産取得
35. 課税対象	不動産取得
36. 課税対象	不動産取得
37. 課税対象	不動産取得
38. 課税対象	不動産取得
39. 課税対象	不動産取得
40. 課税対象	不動産取得
41. 課税対象	不動産取得
42. 課税対象	不動産取得
43. 課税対象	不動産取得
44. 課税対象	不動産取得
45. 課税対象	不動産取得
46. 課税対象	不動産取得
47. 課税対象	不動産取得
48. 課税対象	不動産取得
49. 課税対象	不動産取得
50. 課税対象	不動産取得
51. 課税対象	不動産取得
52. 課税対象	不動産取得
53. 課税対象	不動産取得
54. 課税対象	不動産取得
55. 課税対象	不動産取得
56. 課税対象	不動産取得
57. 課税対象	不動産取得
58. 課税対象	不動産取得
59. 課税対象	不動産取得
60. 課税対象	不動産取得
61. 課税対象	不動産取得
62. 課税対象	不動産取得
63. 課税対象	不動産取得
64. 課税対象	不動産取得
65. 課税対象	不動産取得
66. 課税対象	不動産取得
67. 課税対象	不動産取得
68. 課税対象	不動産取得
69. 課税対象	不動産取得
70. 課税対象	不動産取得
71. 課税対象	不動産取得
72. 課税対象	不動産取得
73. 課税対象	不動産取得
74. 課税対象	不動産取得
75. 課税対象	不動産取得
76. 課税対象	不動産取得
77. 課税対象	不動産取得
78. 課税対象	不動産取得
79. 課税対象	不動産取得
80. 課税対象	不動産取得
81. 課税対象	不動産取得
82. 課税対象	不動産取得
83. 課税対象	不動産取得
84. 課税対象	不動産取得
85. 課税対象	不動産取得
86. 課税対象	不動産取得
87. 課税対象	不動産取得
88. 課税対象	不動産取得
89. 課税対象	不動産取得
90. 課税対象	不動産取得
91. 課税対象	不動産取得
92. 課税対象	不動産取得
93. 課税対象	不動産取得
94. 課税対象	不動産取得
95. 課税対象	不動産取得
96. 課税対象	不動産取得
97. 課税対象	不動産取得
98. 課税対象	不動産取得
99. 課税対象	不動産取得
100. 課税対象	不動産取得

出典：税務省HP (https://www.soumu.go.jp/main_sosho/jijih_zaisei/zaisei/zaisei_zendo/149767_11.htm)

33

7 土地法制の変化と不動産取得税制

課税根拠

- 不動産を取得するとは税法的に権利のある場合と相違の税負担を求め、
な重、当該不動産に対する将来にわたる収益権を相違することにより、
時に、固定資産税の税負担を引き下げることに伴って、税負担の一部に於ける
固定資産税の負担を軽減したいこと」が理由で、昭和55年3月1日、
課税根拠
- 当時の自治体税制が有るに、現在の課税根拠としては、固定資産
税の負担として、

出典：当日配布資料

34

7 土地法制の変化と不動産取得税制

人口減少時代の土地問題

- 人口減少時代に於ける、土地価格の下落、農産物の、管理の衰退、
- 高齢農業者、人口減少時代の土地利用問題、
- 低利用地、人口の減少、所有者不透明土地の発生、拡大
- 権利の放棄（放棄心）と土地権利
- インフラ整備、利便性の改善
- 都市と土地資本の流動性、土地の管理権、所有者責任の明確化、多様な改正を伴う、
- 都市計画の策定と土地利用の規制
- 所有不透明土地の発生、所有不透明土地の発生抑制、解明、（登記制度の改正、土地情報確実性の確保、
- 結果、第三の機会、）

38

7 土地法制の変化と不動産取得税制

土地基本法

- [illegible]

3

IV 國際課稅

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

1. 本研究の背景と目的

1-1. Tax Leaksと盗まれた情報の課税上の扱い

- ① 松紙を必要とする「リーク」(Swissleaks, Paradise paper, LuxLeaks)により、ある国にデータソースとなる金融機関の口座が集中している。また、ある国に入居する人々のデータが年々増加している。証券市場においては、証券取引所は個人投資家の保有する株式の総数と、その国のGDPとの関係が重要である。証券取引所は個人投資家から購入したデータを他国の証券取引所に提供し、証券取引所はそれを他の証券取引所に提供する。
- ② しぼり出し、データを提供しない。米連邦国はデータの入手後にデータの信ぴょう性を検証し、情報を完全に活用するため、データソース国に正式な情報交換協定を結ぶ。
- ③ これらの事実による、多くの問題が発生した。これは、
- データを収集しても正確なデータを受け取れない。/ 情報交換を受け入れないか。
 - データをばらばらにして提供すると保護されるのか。
 - 追加された情報は誤謬や偽造の原因となる基礎となるのか。
- ④ 新たな状況下で、データ取得国、データ受領国で、それぞれ国内のおも

出曲，当日配布资料

10

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

1-1. Tax Leaksと盗まれた情報の課税上の扱い

- 盗まれた情報を情報交換要請の基礎とすること、課税に用いることにつき、多くのLeaksを越え各国で裁判が行われている
- スイスは、2017年にはSwissLeaksで得られた情報に基づく他国からの情報交換要請を拒否していたが、2018年には、他国が行った自発的情報交換により情報を入手したのと同じように、盗まれた情報を要請に取得した場合には、当該情報に基づく情報交換要請が許容されるとした。
- リビエンシュタインは、自国内で盗まれた情報に基づく情報交換要請を拒否していたが、2015年のグローバル・フォーラムによるPeer Reviewでは、盗まれた情報の扱いを言明執行を改めるよう告発された。

出典：当日配布資料

90

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

1-1. Tax Leaksと盗まれた情報の課税上の扱い

- ・データ受領国では、スイスやオランダ、フィンランドなどで、税関や通関手、データ提供会社などの信頼できる第三者を通じて提供されたデータが課税に使用できるという権利がある。
- ・スイスでは、通信行為はスイス国内で行って行われるのではなく、スイスで発生した通信行為の権利はスイス国内で認められていないことが理由付けとして挙げられた。
- ・オランダにおいても、データを使用するオランダが通信行為にかかわっていないことを理由の一つとして、データの課税が認められた。
- ・フィンランドでは、デジタル課税ではなくフィンランド課税が適用され、データの課税は認められなかったと裁定した。

出典：当日配布資料

1

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

1-2.交換された情報の刑事手続利用

- OECDモデル租税条約の下では、情報交換によって得られた情報は以下の用途に使われる可能性がある。
 - 課税
 - 租税控除事件
 - 課税以外の目的（一定の条件のもとに限定）
- 課税以外の目的への使用。とりわけマネーロンダリングやその他の金融犯罪に関する使用が議論されている
- 情報交換を通じて得られた情報の刑事手続利用が増加する可能性がある

出典：当日配布資料

41

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

4. 結論

- 租税法と人権については、二つの相反する視点から見ることができると指摘される。一方では、富裕層や多国籍企業の租税を回避し免れる能力によって侵害される。人々の教育を受ける権利や医療サービスがあり、他方では情報交換のような課税庁に与えられる新しい武器によって納税者のプライバシー等の人権が侵害されるリスクがある。
- 留置の課税事案において、租税の公共性の高さから前者に重きが置かれることには正当性があると考えられる。しかし、刑事事件の場合には後者の個人への人権侵害の程度が高まる可能性がある。

出典：当日配布資料

42

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

4. 結論

- そのため、このような事態を放置せず、情報交換の健全な発展をはかるためには、グローバルフォーラム等の国際的な取組みが必要であると考えられる
- 少なくとも、情報交換を疑っていることを理由に情報の取得過程が審査される機会がなくならないよう、寄附国の税務当局に対し、情報の入手方法と情報源を示すよう勧告する。寄附国の税務当局は、情報の入手方法や情報源が明らかでない情報を証拠として使用しないよう勧告する、といったことが考えられる。

出典：当日配布資料

43

資料3-1

2024年9月17日

第76回税研大会 税制基本問題研究会討論会

「地方税制の基本問題」 間口を広げた意見交換；課題・展望等 （財政学）

甲南大学経済学部 林 亮輔

受益と負担を連動させることの重要性

地方税

Ⅱ

公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段

1

受益と負担を連動させることの重要性

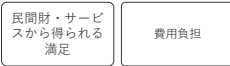
地方税制を考える上で重要な視点は

「受益と負担の連動」

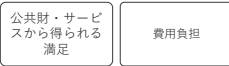
2

受益と負担を連動させることの重要性

民間財・サービスの場合…



公共財・サービスの場合…



財政錯覚

受益と負担を連動させることの重要性

アメリカの地方税
(Property Tax (財産税))

いづるをはかりていづるをせいす

「量出制入」

受益と負担が連動

日本の地方財政

いづるをはかりていづるをせいす

「量入制出」

受益と負担の連動が断ち切られている

受益と負担を連動させることの重要性

財政錯覚が生じないようにするには

受益と負担が連動するよう地方税制の確立

“どのような方法で地方税を充実強化すれば良いのか？”

地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

地方団体間における税収偏在

国税の場合…

税収偏在は問題ではない。

地方税の場合…

税収偏在が
小さいほうが望ましい。

地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

「普遍性の原則」

できるかぎり偏在度の小さな税目で税収を拡充し、
どのような地方団体も十分な税収を確保できるという方向性を目指す。

地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

表1 税収の地域偏在度

変動係数の値が大きいくほど地域間格差が大きい

	変動係数			最高・最低倍率			最高・最低			
	2010年度	2015年度	2022年度	2010年度	2015年度	2022年度	2010年度	2015年度	2022年度	最高
都道府県税総額	0.170	0.162	0.152	2.517	2.430	2.209	東京都	沖縄県	東京都	沖縄県
事業税 (法人)	0.390	0.401	0.404	5.664	6.310	6.191	東京都	奈良県	東京都	奈良県
道府県たばこ税	0.087	0.090	0.094	1.561	1.583	1.581	北海道	奈良県	北海道	奈良県
自動車税	0.172	0.177	0.170	2.054	2.234	2.286	所定額	東京都	所定額	東京都
地方消費税 (消費課)	0.113	0.082	0.046	1.987	1.852	1.267	東京都	沖縄県	東京都	奈良県
市町村税総額	0.215	0.211	0.203	2.794	2.702	2.587	東京都	沖縄県	東京都	秋田県
市町村民税 (個人)	0.234	0.213	0.231	2.886	2.632	2.542	東京都	沖縄県	東京都	秋田県
市町村民税 (法人)	0.419	0.467	0.493	5.839	6.959	7.142	東京都	奈良県	東京都	沖縄県
固定資産税 (土地)	0.284	0.314	0.341	4.115	4.425	4.624	東京都	北海道	東京都	北海道
固定資産税 (家屋)	0.125	0.124	0.111	1.932	1.917	1.917	東京都	奈良県	東京都	奈良県
固定資産税 (課税資産)	0.273	0.295	0.272	4.025	3.605	3.571	三浦市	沖縄県	三浦市	沖縄県

資料：総務省「地方財政報告」より作成。

(注) 各税目に関する都道府県別の総額を都道府県別の人口で割って算出している。

地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「**普遍性の原則**」を重視した地方税の充実強化

9

地域の特性に応じた地方税制の確立

地方団体を取り巻く条件は様々

地形 気候 風土 産業構造 住民の所得水準 面積 人口規模

“地方団体の多様性に、現行の地方税制は対応できているのか？”

10

地域の特性に応じた地方税制の確立

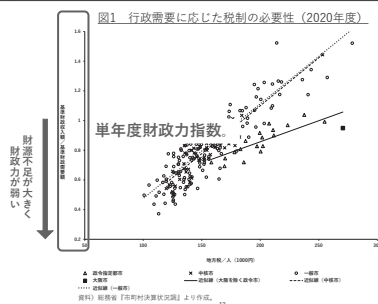
人口規模による行政需要の違いが地方税に反映されているのかを検証



11

地域の特性に応じた地方税制の確立

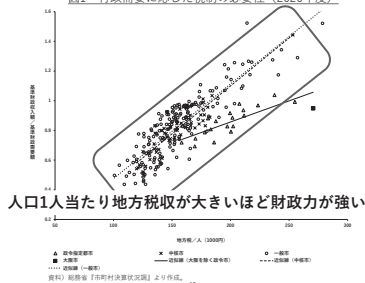
図1 行政需要に応じた税制の必要性（2020年度）



12

地域の特性に応じた地方税制の確立

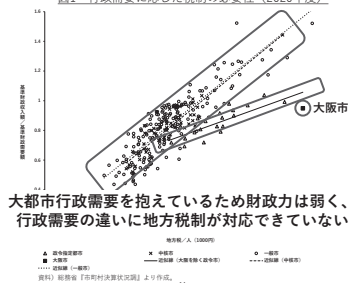
図1 行政需要に応じた税制の必要性（2020年度）



13

地域の特性に応じた地方税制の確立

図1 行政需要に応じた税制の必要性（2020年度）



14

地域の特性に応じた地方税制の確立

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制」の確立

13

まとめ

地方税制を考える上で重要な視点は

「受益と負担の連動」

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「普遍性の原則」を重視した地方税の充実強化

「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制」の確立

14

問口を広げた意見交換

44

I 全体について

- 1、税法学分野におけるアプローチ方法
- 2、諸外国の動向について
- 3、各税目の課題

45

II 個人住民税について

【米国の州所得税】

・各州が連邦憲法に違反しない範囲内で課税権を有する。

・応能原則

居住地が、納税者の所得を包括的に把握して、それに累進税率を適用する。

＋源泉地が、制限的に課税をする

＋居住地が税額控除により二重課税を排除

↓

ITの発達により、

源泉地課税の難しさ

居住地課税の難しさ に直面

【わが国の個人住民税】

・標準税率＋超過課税

・応益原則

住所地が、受益の代理変数として、納税者の所得に対して、比例税率を適用する。

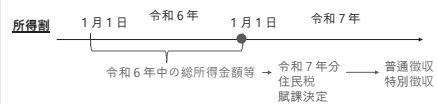
↓

・簡素

・税逃れが生じにくい

46

前年所得課税から現年所得課税へ



47

二地域居住の推進



出典：二地域居住推進協議会 (<https://www.mlit.go.jp/2chiiki/>)

48

道府県民税

第24条道府県民税は、第一号に掲げる者に対しては均等割額及び所得割額の合算額により、第二号…に掲げる者に対しては均等割額により、第五号に掲げる者に対しては利子割額により、第六号に掲げる者に対しては配当割額により、第七号に掲げる者に対しては株式等譲渡所得割額により課する。

一道府県内に住所を有する個人

二道府県内に事務所、事業所又は家屋敷を有する個人で当該事務所、事業所又は家屋敷を有する市町村内に住所を有しない者
(中略)

2 前項第一号、第六号及び第七号の道府県内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その道府県の区域内の市町村の住民基本台帳に登録されている者(第二百九十四条第三項の規定により当該住民基本台帳に登録されているものとみなされる者を含み、同条第四項に規定する者を除く。)をいう。

3～6(略)

7 第一項第二号に掲げる者については、市町村民税を均等割により課する市町村ごとに一の納税義務があるものとして道府県長税を課する。

※ 均等割の二重課税が許容されるとした裁判例(広島地裁平成3年1月30日行裁42巻1号184頁)

49

市町村民税

第294条市町村民税は、第一号の者に対しては均等割額及び所得割額の合算額により、第二号…の者に対しては均等割額により、…課する。

一市町村内に住所を有する個人

二市町村内に事務所、事業所又は家屋敷を有する個人で当該市町村内に住所を有しない者

2 前項第一号の市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該

市町村の住民基本台帳に登録されている者をいう。

3 市町村は、当該市町村の住民基本台帳に登録されていない個人が当該市町村内に住所を有する者である場合には、その者を当該住民基本台帳に登録されている者とみなして、その者に市町村民税を課することができる。この場合において、市町村長は、その者が他の市町村の住民基本台帳に登録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村の長に通知しなければならない。

4 前項の規定により市町村民税を課された者に対しては、その者が登録されている住民基本台帳に係る市町村は、第二項の規定にかかわらず、市町村民税を課することができない。

50

「住所」の判定

「住所を有する者」→住民基本台帳に登録されている者(294条2項、24条2項)。

ただし、住民基本台帳に登録されていない個人であっても、**真実に住所を有する者である場合には、登録されているとみなして課税することができる(294条3項、24条2項)。**

「みなし課税権」を発動する場合に、その者が他の市町村の住民基本台帳に登録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村に通知しなければならない(294条3項後段)。

→**真実の「住所」地の所在する市町村(道府県)が課税管轄を有する。**

その者が住民基本台帳に登録されている市町村(道府県)は、課税することができない。

51

「住所」の判定

複数の団体が、「その者の真実の住所地はその領域内にある」と主張して、住所の判定が競合することは理論的にはありうる。

二地域居住が進めば、その可能性は高まる。

→ただし、行政上二重課税がなされたとしても、司法において解決されたと考えられる。

一相続税法における「住所」の解釈

最高裁判所第二小法廷平成23年2月18日判決(武富士事件)

「ここ[引用者：旧相続税法1条の2]にいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

52

二地域居住の推進

二地域居住が推進されるなかで、税収をわけあう方法がないか検討する必要がある。

雄井光明「要説 地方税のしめと法」[学臨書房(2001) 92頁]

「単身赴任者で週末に帰宅する者とか、数か月のみ他の場所で生活するような者に、例外的に、両方で納税義務者となることを認め、所得割に關し關係市町村の間で課税標準を分割する制度を設けることの検討が必要になるかもしれない」(雄井)。

2008年「ふるさと納税研究会報告書」

「住所地の地方団体に課税される納税者と住所地以外の地方団体との間で受益と負担の關係を説明することが困難である以上、住所地以外の地方団体に個人住民税の課税権を法的に根拠づけることはできない」。「[税]を分割する方式はとり得ないと考えられる」。

一納税者のふるさとに貢献したいという意思を尊重するため、寄附金控除としてふるさと納税を創設。

難波悠「二地域居住における公共サービス負担に関する一考察」[東洋大学PPP(2016)]

「現時点で個人住民税を二地域間で按分する方策を想定するのは現実的でない」として、法定外税により負担を求める方法を模索。

53

外国人労働者の増加

①転職を繰り返すまたは少額の仕事を掛け持ちするなど、特別徴収の要件を満たさないために特別徴収の対象から外れ、転出手続きをせずに出国することによって、徴収を免れる。

↓

- ・納税管理人制度の強化
- ・特別徴収の強化

②前年中所得を得ていたが、賦課期日前に出国している場合には、受益をしているのに個人住民税の納税義務がない。
とりわけ、夏季労働者と冬季労働者の税負担の差異に不公平感がある。

54

ありがとうございました。

地方税制の基本問題

令和6年9月

公益社団法人 日本租税研究協会

(目次)

はじめに	1
第1章 財政学	
〔総論〕	2
〔各論〕	
第1節 地方税原則と地方税の課題	5
第2節 地方税と交付税措置	
～地方公共団体の資金調達と財政健全化～	8
第3節 地方税における応益原則の適用と課題	
～個人と法人の受益と負担について～	12
第4節 日本型税務行政の生成過程	
～「徴税協力」から「納税協力」へ～	15
第5節 地方の法人所得税は生き残れるのか？	18
第6節 高齢化が個人住民税課税ベースに与える影響	22
第7節 子育て世代における個人所得税の所得再分配効果	26
第2章 租税法	
〔総論〕	30
〔各論〕	
第1節 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限 (SALT Cap)	36
第2節 個人住民税における応益原則と住所地税	40
第3節 米国州所得税の過去、現在、未来	
～①リモートワークと②課税の繰延べ～	43
第4節 減資と地方税法	46
第5節 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討	49

第6節	アメリカ州売上税等における近年の動向	52
第7節	土地法制の変化と取得税	55
第8節	国際的に交換された情報の刑事手続利用	58
おわりに		60

はじめに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

日本租税研究協会では 2009 年から大阪で税制に関する研究会を開いています。2014 年 9 月までは地方税研究会、同年 10 月以降は税制基本問題研究会として、財政学と税法の研究者に会員企業のメンバーを加えてほぼ毎月開催しています。研究会では、それぞれの研究者の専門に沿ったトピックの報告に加えて外部の研究者による報告もお願いしています。

近年は、研究会全体を通じた柱となるテーマを設定しています。これまで「税制改革」「租税原則」「社会・経済環境の変化と税制の課題」といったキーワードを念頭においた研究報告を展開してきました。

2022～24 年度は、研究会の統一的なテーマを「地方税制の基本問題」と設定しました。国の財政と地方財政は車の両輪に例えられます。そして、それぞれの歳入の中心が税であることは言うまでもありません。

2020 年からは新型コロナウイルス感染症の拡大によって世界は大きな影響を受け、社会はさまざまな変革を迫られました。新型コロナウイルス感染症の社会活動への影響が弱まり、インパウンドも含めて経済活動が活発になっていきます。新型コロナウイルス対策として巨額の財政支出が講じられ、その多くが地方団体を実施主体として展開されてきましたが、それも一段落つきました。改めて地方の自立や財源の確保がこれからの課題になっていくと思います。その意味で今の時点で、地方税のあり方を再検討しておくことは大きな意義があります。

本研究会ではこのような基本的な問題意識のもとで、地方税制の今日的な課題と方向性について各メンバーが発表してきました。本報告書は、税制基本問題研究会での報告をまとめたものです。財政学分野での報告は林委員、税法分野での報告は坂巻委員に取りまとめをお願いしました。

研究会メンバーと事務局の皆様に深く感謝いたします。

第1章 財政学 【総論】

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

はじめに

2023 年度から 2024 年度における税制基本問題研究会の統一テーマは「地方税制の基本問題」である。

地方税は都道府県や市町村がその行政に要する財源を調達するために、行政区域内の住民や企業から調達するものであり、都道府県や市町村において財政収入の中心となるべきものである。現在の地方税制の基本は、1949 年 9 月に日本税制の全面改革として発表されたシャウヤウ税制で確立され、その後、国と地方の税源分離という観点や、社会経済情勢の変化という条件を踏まえて制度改革が行われ、現在の地方税制に至っている。

これまでにも様々な変更が加えられてきた地方税制であるが、地方行政に対するニーズが多様化・高度化し、少子高齢化がスタンダードとなりつつあるわが国において、地方税制全体が抱える課題から個別税目ごとの課題まで、今もなお解決すべき問題が数多く存在している。地方税制が抱える様々な問題を解決するにはどうすれば良いのだろうか。本報告書の第 1 章は、地方税制が抱える問題について経済学の視点から考察している。

第 1 節「地方税原則と地方税の課題」、第 2 節「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」、第 3 節「地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－」、第 4 節「日本型税務行政の生成過程－「納税協力」から「納税協力の協力」へ－」では、地方税制全体が抱える課題について、第 5 節「地方の法人所得税は生きているのか?」、第 6 節「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」、第 7 節「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」では、個別の税目が抱える課題について考察がなされている。いずれの節も経済学の理論と地方税制に関する最新のデータに基づいており、今後の地方税制のあるべき姿を検討する際の参考になると考えられる。以下は各節の要旨である。

第1節「地方税原則と地方税の課題」

本節は、本シリーズの統一テーマである「地方税制の基本問題」について議論するにあたり抑えておかなければならない「地方税原則」と、地方税に関する現状と課題について概観している。

その結果、①地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるものの、地方税の割合を国税に比べて高めても分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではないということ、②税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースにペナンス良く課税することが望ましいが、国・都道府県・市町村それぞれにペナンスを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方が良いということ、③地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させることが必要であることが述べられている。

2

第2節「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」

本節は、「建設地方債及び赤字地方債が許可制度から協議制度を経て届出制度へと移行したこと」や「協賛必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証している。

その結果、①建設地方債の起債は届出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の届出には抑制効果認められたこと、②財政状況に留意が必要な団体は、建設地方債の起債によって歳出の増加が生じているものの、その増加幅が抑制されている可能性が高いこと、③赤字地方債においては、負債が増えることで生じる将来の財政悪化が懸念され、各地方公共団体が歳出を抑えていること、④ただし、協議が求められる地方公共団体は、そうでない団体に比べて、元利償還費の全額に対して交付税措置がなされている赤字地方債において、歳出が膨らんでいることなどが明らかにされている。

第3節「地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－」

本節は、個人と法人の間で受益と負担の不一致が生じていないかについて検証することで、わが国の地方財政システムが「財政錯覚」を生じさせやすい構造になっていないかについて考察している。

その結果、①都道府県・市町村の財政支出とともに、約 3 割が社会全体に受益が及ぶもの、約 6 割が一次的に個人の人に受益が及ぶもの、約 1 割が一次的に法人のみに受益が及ぶもの、であるという結果が得られたこと、②都道府県税・市町村税ともに、約 6 割が個人負担であるという結果が得られたこと、③社会全体（個人と法人）が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われていることから、わが国の地方財政システムが財政錯覚を生じさせやすいものとなっていることが明らかにされている。

第4節「日本型税務行政の生成過程－「納税協力」から「納税協力」へ－」

本節は、日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが見え隠れしているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴について考察している。

その結果、①近代（明治～第二次大戦）には、義務的租税課税をベースにした上意下達による税務行政が行われたとともに、納税制を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していったこと、②戦後（第二次大戦後～昭和 30 年頃）には、納税制の目的・能動的な形で行われた「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な形態へと帰着していったこと、③この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税課税の表出事象であり、また、内在的な規定要因でもあること、などが明らかにされている。

3

第5節「地方の法人所得税は生き残れるのか？」

本節は、資本所得税や法人所得税の課税の根拠を経済学の視点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望について考察している。

その結果、地方の法人所得税は、全体的に縮小し、至みを軽減して限界有効税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤（経済的レント）への課税と地域への税収配分が望ましいと結論づけられている。具体的には、①法人住民税法人税割は縮小化または国税化、または法人事業税付加価値割や地方消費税へ移管すること、②法人事業税所得割はドイツの営業税改革を参考にして損金算入廃止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値割へ移管、さらには中小企業への適用税率で税率引下げを行うこと、③地方法人税および特別法人事業税は重点化するという提案がなされている。

第6節「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」

本節は、2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を与えたかを分析している。

その結果、2000年代は、①高齢化による勤労から年金への所得代替の実態が見取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県（東北・山陰・北陸など）ほど、課税ベースの浸食が進んだこと、2010年代は、③勤労から年金への所得代替は進まず、④高齢化が特に進む東北・九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことなどが明らかにされている。65歳以上の高齢者の引退延期が地方部の課税ベースを下支えしているとすれば、将来、この世代が一斉に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれない。この点で課題は残ったままといえる」と結論づけられている。

第7節「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」

本節は、世帯の経済格差が子供の教育格差に直結するという指摘に問題意識をもち、所得再分配政策としての税制が、子育て世代にどのような影響を与えるかについて検証している。

その結果、①2007・2011・2012年における、勤労所得税と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものであること、②子どもの数別の分析では、三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なること、③学校種別に見ると、税負担の集中度係数について大きな変化は確認されないことなどが明らかにされており、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては「世帯内の子ども数」や「子どもの属する学校種」によって、税制改正の影響が異なると結論づけられている。

財政学【各論】
第1節 地方税原則と地方税の課題

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

1. 地方分権と地方税

地方分権の議論で必ず課題となるのが国・地方間での税と支出の割合である。国と地方の支出を、補助金等を調整した純計ベースで見ると、2020年度は56対44、傾向的には大体6対4となる。一方、国税と地方税の割合は逆になっていて国税が約6割を占め、そのため「地方分権のために、もっと地方税を増やすべき」と主張される。

OECDの資料によると、日本は他の国と比べて地方税の割合がそれほど低いわけではない（資料1）。

資料1 国税と地方税の対GDP比

	国	地方（市県並心）
日本	11.1	7.4
アメリカ	10.0	8.9
イギリス	24.6(0.2)	1.7
フランス	14.8(0.2)	6.4
ドイツ	11.5(0.2)	12.5
スウェーデン	22.3(0.1)	15.2
出所）OECD、 <i>Revenue Statistics 1995-2020</i> 。 備考）（ ）は、EUへの加盟。		

自治体の歳入のうち地方税収入が占めている割合が低い地域、たとえば5%しかないところでは仮に地方税が2倍になっても10%になるだけ。地方税の割合を国税に比べて高めることで直接分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではないと考える。

2. 地方税と地方交付税

各自治体で精確的な行政水準を確保するために必要な金額と、各自治体の課税ベースの状況から見込まれる税収（標準税収入）を国が一定のルールに基づいて計算して、前者の方が大きければその差額を埋めているのが地方交付税であるが、地方税の抱える問題を吸収している現状がある。

地方交付税の基準財政収入額の算定において、基準財政収入額は、現在約30兆円であるがそのうちの1程度の1程度は地方自治体の地方交付税と置き替わっているということである（資料2）。

資料 2 地方交付税算出と地方税収（基準財政収入額）

- ・所得割住民税に関する試算
2001 年度（2000 年分所得） 13 兆円のうち約 3 兆円が基準率 100%
 - ・地方消費税 1%から、現在は 2.2%
1%で約 2.5 兆円 ⇒ 約 3 兆円が基準率 100%
- 基準財政収入額（2020 年度） 約 35 兆円

3. 地方税原則

税負担配分に関する原則と、税収に関する原則とに区分して、できる限り実際の状況を交えながら考察した（資料 3）。

資料 3 租税原則と地方税原則

租税の3原則 公平	効率	簡素
↓		
地方税固有の租税原則		
負担配分 ・受益性 ・負担能力 ・負担公平		
税収 ・普遍性 ・安定性と伸張性		

4. 個別税制の考察

個人別税制としては個人住民税、固定資産税、地方の企業課税を取り上げる。
個人住民税については、比例税化の議論において、個人が行う経済活動（所得）の大きさを受益の大きさの代理変数とみなすことで応能原則よりも応益原則を重視する考え方がありと述べる。また、総務省に設置されている検討会での議論を踏まえつつ、毎年 1 月 1 日となっている賦課期日・現状は前年所得に対する課税の現年課税化、金融所得の取り扱いについて考察する。また、ふるさと納税については、マクロでの構造的な影響について指摘し、その拡大の抑制を主張する。

固定資産税については、バブル期からバブル崩壊と固定資産税を巡る大きな地価への対応から、土地評価のあり方が問題となり、負担水準の設定というかたちで税収の変動を抑制する仕組みを考察する。土地の固定資産税上の評価額と実際の私有地の地価の割合で見ると評価率が 70%程度となり、本則課税となるケースが増えていることを指摘する。そして、今後のあり方として、固定資産税に関しては、家屋や償却資産との関係で、もっと土地のウェイトを高める可能性について言及する。

法人に対する地方税については、地方歳出に占める商工費の割合を用いて、県内純生産に対する地方法人課税との相関がむしろマイナスであることを示し、行政サービスの大き

さを根拠とした応益課税の困難さを指摘する。そのうえで、応益原則は、企業が各地域で様々な公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることに基づく課税の根拠として捉え、また個人の場合同じように生産等の経済活動の規模に応じた負担を求めることで応益原則の実現と捉える。また、分税基準の方式は、東京都のみに事業者がある場合には偏在性への対応が困難という問題もあり、地方税による企業課税が大きくなりすぎることとは問題が多いとする。

5. 税源の独立論

税制論としては、所得、消費、資産といった課税ベースにバランス良く課税することが望ましい。しかしながら、国、都道府県、市町村、それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかを明確にする方が良くと主張する。新型コロナウイルスへの対応以降、地方はますます国への財源依存の意識が高まっており、改めて、自分たちが払っている税金がこの行政サービスの財源となっている」という植びつきがなければ地方分権の意識の浸透は難しい。その意味で、地方税の、特に都道府県と市町村の税源を独立させることが必要とする。

具体的には、現行の地方税収総額を前提として、都道府県は消費課税と法人課税、市町村は個人の所得課税と固定資産税をそれぞれ別の柱に据え、そのうえで、個々の自治体ごとに生じる財源への影響については調整措置を講じるというものである。

第2節 地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化

甲南大学経済学部 教授 足立泰美

1. 地方税・地方交付税・地方債の動向

総務省「令和4年度地方財政白書」では、各地方公共団体の実収収支は単年で推し、その黒字率は全体で1.8兆円、基金残高は12.4兆円である。報告されている、さらに各地方公共団体への地方交付金は、新型コロナウイルス感染症（以降、Covid-19）と、直前の2019（令和元）年度までは5年連続で増加しており、2022年（令和4年）度には18兆3,611億円が交付された。地方債においては、140兆円に達した高増による金利の膨張リスクに直面している。

地方財政法第5条で、地方公共団体の歳入は、地方債以外の歳入を補源としなければならぬと規定されている。一方で、建設地方債等の5つの事業の町組その他地方公共団体の建設が認められてきた。5つの事業とは、①交通事業、②ガス事業、③下水道事業、④災害緊急事業費、災害復旧事業費及び災害救助事業費、⑤学校その他の文教施設、保育所その他の厚生施設、消防施設、道路、公園、公用に供する土地、又は代替地としての土地の購入とされている。また、③地方債の借換え、④資金及び貸付金、⑤学校その他の文教施設又は公用施設等の建設事業費、及び、香港、その他の土地施設等については土地所有税に係る特別徴収金として、又は代替地としての土地所有税に代る特別徴収金として、個人消費税率又は市町村民税に係る特別徴収金として、特別地方債（これ以降、赤字地方債）が発行された。浅野（2017）は、地方債（負債）の傾向として、1990年代は公共投資基本計画（90年算定）のもとで一般県事業債や一般公共事業債、公営企業債等の建設地方債が、2000年代に入ると赤字地方債への移行が、地方債の発行力が増えてきた。2010年以降は、赤字地方債発行高は速減傾向となっているが、建設地方債の増減を上回る形で増加しており、地方公共団体の財政状況への影響が懸念される。

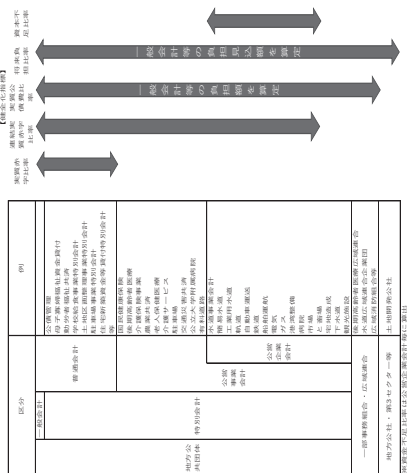
2. 財政健全化法と許可制度・協議制度・届出制度

地方公共団体の財政状況を把握する指標として、財政健全化指標を用いる（図表1）を参照。福祉、教育、まちづくり等の地方公共団体の一般会計の赤字の程度を示す指標として「実質収支比率」があり、地方公共団体の全ての会計の黒字と赤字を合計し、全体としての赤字の程度を示す「実質収支率」を示す。また、地方公共団体の一般会計等の公債費の負担と、一部事務組合や広域連合等の借入金の返済等の借入金の返済額の負担の過去3年間の平均で算定した「実質負担割合」がある。地方公共団体が翌年度に負担することが確定している負債に追加し、負担が見込まれている債務、さらには将来支払うことが可能なある負債額。これら、将来、地方公共団体の財政を圧迫する可能性は、資金不足比率であり、経営状況の深刻度を示す。収入の増減と比較した指標として、実金不足比率がある。公営企業の資金不足を料金収入の増減と比較した指標として、資金不足比率がある。経営状況の深刻度を示す。

地方債の起債は、かつて許可制度や協議制度であった。だが、地方公共団体の自主性・自立性の観点から、2012（平成24）年度以降、一定の要件を満たす地方公共団体が民間等資金債を発行する場合は、原則、協議を不要とし、事前届出で起債できる制度に改正されている。具体的には、実質赤字がゼロ、実質公債比率が18%未満、将来負担比率は都道府

[illegible]

圖表 1 財政健全化法



(出典) 総務省「令和4年度地方財政白書」をもとに筆者作成

9

3、許可制度、協議制度、届出制度及び建設地方債・赤字地方債と財政運営との関係

このように地方債の動向および仕組みを踏まえて、本報告では、建設地方債及び赤字地方債で許可制度から協議制度への移行及び協議必要団体の設定条件が、地方公共団体の財政運営に影響を与えるかを、2007（平成19）～2014（平成26）年度データを用いて検証する。建設地方債については、届出及び地方債に与える影響を検証する。本報告で使用する主なデータは総務省「健全化判断比率・資金不足比率等の算定様式等データ」、「地方財政状況調査：市町村」の32表「資金収支の状況」33表「地方債現在高の状況」34表「地方債借入別の状況」ならびに「市町村決算状況調査：市町村」を用いて検証する。協議期間中は、公債費等負担を示す指標である従来の起債制限比率が見直され、実質公債費比率が導入された2007（平成19）年度から、協議必要条件が見直され、概ねの地方公共団体が協議不要条件に該当することとなった2015（平成27）年度以前とする。被説明変数は、届出対標準財政規模比率を採用する。各地方公共団体は、義務的経費や投資的経費を細分化した場場合に、地方公共団体の財政運営にどのような影響をもたらすかを示す指標として、届出対標準財政規模比率を用いる。説明変数には地方債と許可・協議・届出制度に関する変数を用いる。地方債は、建設地方債現在高対標準財政規模比と赤字地方債現在高対標準財政規模比を採用する。建設地方債現在高とは、地方債前年度末現在高から赤字地方債前年度末現在高を引いた変数である。赤字地方債前年度末現在高とは、減収補填債、減収補填債、臨時財政特別債、臨時財政特別債、臨時税収補填債、公共施設特別債の前年度末現在高の合算を使用する。また許可・協議・届出制度に関する変数として、届出制度、協議必要条件、実質公債費比率の有無・水準・条件、将来負担比率の有無・水準・条件を採用する。このとき協議必要条件とは、実質赤字額、連結実質赤字比率、実質公債費比率、将来負担比率のうち、1つでも協議が求められる条件に該当する団体を1とし、それ以外をゼロとする。実質赤字額及び連結実質赤字比率はゼロを超えた場合、実質公債費比率は16%以上、将来負担比率は、政令指定都市であれば400%以上、それ以外の市町村であれば350%以上を条件として変数を作成する。主眼の変数の推移を図表2で示す。

図表2 記述統計

2007～2014年度				
	標本数	平均	標準偏差	最小値 最大値
歳出対標準財政規模比	13,184	1.691	0.559	0.868 18.764
建設地方債現在高対標準財政規模比	13,184	1.152	0.545	0.004 7.887
赤字地方債現在高対標準財政規模比	13,184	0.571	0.142	0.000 1.272
2007～2011年度				
	標本数	平均	標準偏差	最小値 最大値
歳出対標準財政規模比	8,240	1.640	0.296	0.927 6.351
建設地方債現在高対標準財政規模比	8,240	1.249	0.561	0.022 7.844
赤字地方債現在高対標準財政規模比	8,240	0.529	0.117	0.000 1.176
2012～2014年度				
	標本数	平均	標準偏差	最小値 最大値
歳出対標準財政規模比	4,944	1.776	0.822	0.868 18.764
建設地方債現在高対標準財政規模比	4,944	0.989	0.476	0.004 7.887
赤字地方債現在高対標準財政規模比	4,944	0.641	0.153	0.000 1.272

10

図表3の推計結果から、建設地方債の起債は届出制度に移行したとしても、財政状況に一定留意が必要な団体の歳出においては抑制されていることが明らかとなった。老朽化する公共施設の維持・更新はすべてを得ない歳出であることから、建設地方債を多く発行している団体であるほど歳出が上昇していることが認められた。このとき、財政状況に留意が必要な団体は、建設地方債の起債によって歳出の増加が生じているものの、その増加分が抑制されている可能性が高い。赤字地方債においては、負債が積みあがることによる将来の財政悪化が懸念され、各地方公共団体が歳出を抑えていることが考えられる。但し、協議が認められる地方公共団体は、そうでない団体に比べて、元利償還費の全額に對して交付税措置がなされている赤字地方債において、歳出が膨らんでいる結果が全額に對した。このことから、地方公共団体では一般会計の歳入不足を補うために、赤字地方債で賄っており、それによって歳出が膨らんでいる可能性が示唆される。人口減少が進み財源確保が難しくなるなかで、元金の返済に加え子利子の支払い、地方公共団体の財政状況を悪化させ、適度な将来負担を招く恐れがあるだろう。それ故に、今後も、地方公共団体の起債においては、一定の関与を設けながら自主・自立性を促すことが重要であろう。

図表3 推計結果

届出制度	協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件			協議必要条件					
------	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--------	--	--	--	--	--

第3節 地方税における応益原則の適用と課題 一個人と法人の受益と負担について

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

1. 本報告の問題意識

民間財・サービスの場合、モノやサービスから得られる便益と、それを手に入れるのに必要な費用負担について、消費者が正しく認識していることから、市場メカニズムが上手に機能し効率的な資源配分がもたらされる。しかし、公共財・サービスの場、市場メカニズムが上手に機能しないことから、政治プロセスを経て供給され、財源は税で賄わざるを得ない。そのため、住民はその便益と費用を正確に知覚できないという「財政錯覚」が起こりやすく、その結果、資源の効率的な利用が妨げられることが知られている。この財政錯覚が生じないようには、行政サービス水準が高ければ税負担も高く、税負担が低ければ行政サービス水準は低くなるというように、行政サービス水準と税負担との連動性が重要になる。

総務省ウェブサイトには「地方税は、地方団体が地域の奉衛に即した行政サービスを提供するために必要な経費を賄うものであり、地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うもの」という性格から、地方税には、特に以下のような原則があるとされています。1つ目が「応益性の原則」です。地方団体は行政サービスの提供を主な役割としており、地域に暮らす皆さまはどのような形でその利益を受けています。そのため受けた利益に応じた税負担をするべきであると考えられています」と記されており、行政サービスから受けた利益、つまり受益に応じた税負担をする「応益原則（応益性の原則）」の重要性が記されている。応益性については、①世代間における受益と負担の問題、②高所得者と低所得者の間における受益と負担の問題、③地域間における受益と負担の問題、④個人と法人との間における受益と負担の問題など様々な議論がある。いずれの議論も重要であるが、本報告では「個人と法人との間における受益と負担の問題」に焦点を当てることにする。

近年の地方財政支出の特徴として、生活・福祉などの個人向け支出が増加している傾向にある（2011年度と2021年度を比較すると、児童福祉費は約1.5倍、社会福祉費は約1.7倍、老人福祉費は約1.2倍、生活保護費は約1.0倍となっており、民生費総額は約1.4倍となっている）。この傾向を踏まえ、地方税における法人の負担があまりにも大きすぎるのではないかとこの意見もある。重要なことは、はたして受益を上回る負担を企業が行っているかどうかであり、この点を検証することが本報告の意義である。

2. 地方財政支出からの受益の考え方

地方財政支出の便益は最終的には個人に帰属すると考えることが可能である。ただ、財政錯覚の発生において重要なことは、一次的な負担者と一次的な受益者との対応関係であり、最終的な負担者と受益者との関係ではない。そこで本報告では、地方財政支出のうち、明らかに対個人向けサービスであると考えられるもの、明らかに対法人向けサービスであると考えられるものを抽出し、残りは社会全体が受益すると考え、地方財政支出からの受益を個人と法人に配分する。

12

また、本来、受益というのはベネフィットでなければならない。しかし、個人や法人にどれだけのベネフィットが生じたのかを計測することは非常に困難であることから、本報告では次章報として「受益＝歳出額」とする。

3. 地方税の負担の考え方

地方税負担については、議稿のインパクトが個人なのか法人なのかを問わず、あらゆる税は最終的には必ず個人に帰属すると考えることができる。しかしながら、所得税のような個人課税は最終的に誰に帰着するかが比較的明確なのに対して、事業税や法人住民税といった企業課税は最終的には個人が負担するにしても、その負担はあくまでも間接的であり、最終的な帰着先が不明確な場合がほとんどである。

ただし、決まった通り、財政錯覚の発生において重要なことは一次的な負担者と一次的な受益者との対応関係であり、最終的な負担者と受益者の関係ではない。したがって、負担についても一次的な帰着、すなわち、まず誰がその税を負担するのかに着目して、税負担を個人と法人に配分する。

4. 個人と法人の受益と負担

上述の考え方を踏まえて、地方財政支出を個人と法人に配分した結果が表1に記されている。金額をベースに比率を求めた結果、社会全体（個人と法人）が受益するもの比率については、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も30%程度。個人が一次的に受益するものについては、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も60%程度。企業が一次的に受益するものについては、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も10%程度であるという結果が得られた。

続いて、上述の考え方を踏まえて、地方税負担を個人と法人に配分した結果が表1に記されている。金額をベースに比率を求めた結果、都道府県税については、数値は低下傾向にあるものの、2010年、2015年、2021年ともに個人の負担は60%程度、市町村税については、数値は少しずつ上昇傾向にあるものの、63～64%程度が個人の負担であるという結果が得られた。

これらの結果を照らし合わせると、個人については負担のシェアと受益のシェアが60%程度で釣り合っているということがわかる。一方、法人に目を向けると、法人の負担は40%程度であるのに対して、受益は10%程度であることがわかる。つまり、社会全体（個人と法人）が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われているという結論が導き出される。

このように、現行の地方税が、行政サービスの決定に投票という形で参加することができない法人に大きく依存し、個人は負担を上回る便益を享受しているということは、わが国の地方財政システムが「財政錯覚」を発生させているものとなっていることを意味している。応益原則の観点から考えた場合、地方財政規模を適切に保つためには、地方税のウェイトを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならないといえる。

13

の代表格として納税組合が設立されている。納税組合は各地の字を単位に組織され、組合長に税の徴収を請け負わせるという形で、旧来からの地域社会の慣習を織り込んだ村請制をルーツとする仕組みであった。当時は明治30年代の地方改良運動の流れの中で、政府の誘導による社会規範の刷り込みがなされるという背景のもとで、納税者団体が設立されていたが、その後の第二次大戦中には、任意団体だった納税者団体も法制化され、町内会にも納税事務の援助が求められるなど、戦時体制化が図られた。

大正期以降には、神戸正雄やワグナー等によって、ドイツ財政学の影響の下での租税思想的な背景も確立されていた。

このように、近代においては、義務的租税観をベースにした上意下達による税務行政が行われるとともに、納税徴収を担い込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していった。

4、戦後（第二次大戦後～昭和30年頃）

戦後、1947年（昭和22年）に施行された日本国憲法においては、大日本帝国憲法とはほぼ同様の内容で「納税の義務」が規定されたが、GHQの草案の段階では入っていなかった規定を、後の国会審議の中で各党からの修正案として自発的に導入したものであった。

シャウプ勧告については、全体としては受容しつつ、一部については受容せずとしており、税務行政に関する勧告についても同様であった。後にシャウプ自身が、シャウプ勧告が必ずしも大きな成果を上げられなかったことを認めつつ、その理由については安易に特定できないことを示唆している。

戦後には、戦前までの流れも受けながら、関係民間団体、いわゆる納税者団体が計8団体に再生・拡大している。国税庁自身、1954年（昭和29年）の税務運営方針の中で、税務行政の運営について「民間団体の協力を求める」としているが、納税者団体が日本固有の存在として、自発的意思に基づいて再生・拡大されたという点は、「制度や法理論の観点からは説明が困難」ともされており、まさに「納税協力」の発現であると言える。

「納税協力」は、シャウプ勧告の中の「Compliance」という言葉に「納税協力」という訳が付されたのが最初で、同時期の国会質疑の中でも「納税協力」という表現が使用されており、徐々に生成されてきた事象に対して、新たな言葉を当て込んだものであると言える。

このように、戦後10年間ほどの時期においては、戦後改革の流れの中でも税務行政の核心部分は堅持しつつ、「徴税協力」と呼ぶべき事象が、徐々に納税側の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の税務行政の特徴的・概念的へと帰着していった。

5、地方における税務行政【補論】

税務行政を国と地方の関係において見た時に、近代への移行過渡期であった明治前期は、村請制との事実上の連続性において、村役人や戸長等を通じて国税が徴収されており、1889年（明治22年）の市制・町村制の施行後、本来国の行うべき国税徴収の委任として、国税徴収委任制度が確立された。戦後になって、1947年（昭和22年）に国税徴収委任制度が廃止され、シャウプ勧告も経て、税制上も税務行政上も、国税と地方税が一定の分離を果たしたが、1954年（昭和29年）には、税務行政について国税庁と自治庁が「緊密な連携」

と「共同の歩調」において進めていくこととされている（「税務行政運営上の協力に関する国税庁と自治庁との了解事項」）。

税務行政における地方分権の度合いについては、国税をめぐる「徴税側や納税側」の関係と、税務行政上の「国税と地方税」の関係に共通項が見出せるのか、税務行政をめぐる国家との関係性という観点で、今後検討が必要な論点である。

6、おわりに

以上から見てくるのは、「日本における税務行政は、近代には納税徴収を取り込む『徴税協力』の体制を確立し、戦後にはそれが『納税協力』という概念・形態にまで帰着したこと」、「この『日本型税務行政』と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税観の表出事象であり、また、内在的な規定要因でもあるということ」である。これらは日本の税財政の基底的な部分でもあり、実態、現在でも納税者団体は「様々な取組を通じて……税務行政の円滑な執行に寄与」しており、また、国・自治体・教育関係団体等が協力して租税教育が実施されているが、これらは基本的に金銭的な見返りのない無償性の中で行われている密みであって、納税協力という特徴を移とする日本型税務行政は確立である。

本報告は、このような日本型税務行政の良し悪しを論じることを意図するものではないが、日本型税務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであるとするれば、納税という行為に埋め込まれている権利の側面への認識を向上させることや、徴税側と納税側が相互信頼関係を構築していく応答的税理理論からの示唆を得ることなどは重要であろう。

本報告で考察してきたような点は、「税財政についての国民の選好が、実際の税財政制度の設計に影響を与え、また具体的な制度が国民の選好に影響を与えることを研究の対象とする」とされる、行動財政学としての発展性を志向するものでもある。本報告でもポイントとしてきた税務行政の背後にある社会規範のあり様については、最終的には人間の心において形作られる脳の感情システムの問題でもあり、真に深掘りしていくためには、そのような学際的な視点も必要となるテーマである。

第 5 節 地方の法人所得税は生き残れるのか？

関西学院大学経済学部 教授 上村 敏之

1. はじめに

本稿では、地方の法人所得税は生き残れるのか、という問題について検討する。結論を先取りすれば、法人所得税そのものは生き残れるが、地方の法人所得税は縮小を余儀なくされると考えられる。経済学で所得は、労働所得と資本所得に分けられる。資本所得は財産所得と営業余剰に分けられる。法人所得税は営業余剰に相当する。したがって、地方の法人所得とは、法人所得のうち、地方で発生した所得のことであるが、それを地方の法人所得税で課税すべきかどうか、その点について考えてみたい。

経済循環図によれば、法人所得税は、生産要素市場である資本市場に利潤が分配される段階での直接企業課税に該当する。それ以前に、法人所得税は資本所得税の一種でもある。資本所得税は、法人所得税と留保利潤税といった企業課税に加えて、配当所得税や子所得税といった個人課税も含む概念である。まずは資本所得税に着目し、法人所得税、地方法人所得税について考察する。

2. 資本所得税と法人所得税の課税の根拠

なぜ資本所得に課税するのか、租税原則から考察する。無限期間生存する設計が存在する Ramsey 型モデルや内生的成長理論では、最適資本所得税の税率はゼロ、すなわち課税しないことが望ましいとされる。事前にアナウンスしない 1 回限りの資本所得税の増税は、定額税として機能して効率的ではあるが、中立の原則から資本所得税は望ましくないとされてきた。ただし、この結果は資本所得税以外の課税による歪みが存在しないアファーストベスト、かつ完全競争市場を前提としており、より現実的な経済を想定する場合は資本所得税が効率的になる可能性がある。

たとえば、公害など企業の生産活動が外部性を及ぼす場合や、労働所得税が人的資本蓄積を減らす場合、流動性制約に直面する場合、余剰と貯蓄が補完的である場合は、資本所得税の課税が効率的になる可能性がある。また、投資に対して歪みを与えないキャッシュフロー課税ならば、税率がプラスでも最適になる。政府が超過利潤と正常利潤を区別できない場合、資本所得税はやむを得ないと考えられる。以上のように、資本所得税の課税の根拠は存在する。

続いて、資本所得税の一種である法人所得税の根拠について考察する。法人所得税の課税の根拠として、以下が考えられる。第一に未実現キャピタルゲインの回避のため。第二に海外の株主への課税のため。第三にインカムシフトの抑制のため。第四に政府の徴税能力に限界があるため。第五に法人所得税の労働への転嫁には限界があるため。第六に超過利潤への課税が可能のため。以上のように、法人所得税の課税の根拠は存在する。

3. 法人所得の種類と 4 つの法人実効税率

法人所得はいくつかの方法で分類でき、それによって租税政策を検討できる。第一に、法人所得は正常利潤と超過利潤に分けられる。経済的レントである超過利潤への課税は効

率的ではあるが、超過利潤課税が可能かどうかが論点のひとつになる。第二に、法人所得は「古い資本」(既存株主)の現在所得と「新しい資本」(新規株主)の将来所得に分けられる。既存株主は税率引下げを歓迎するが、新規株主は投資税額控除の拡充を歓迎する。投資促進や税引確保の観点からは、税率引下げよりも投資税額控除の方が望ましい。

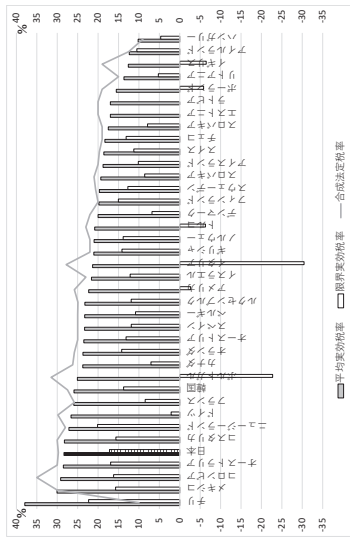
以上の 2 つの分類方法を踏まえれば、4 つの法人実効税率を作成できる。第一に正常利潤と超過利潤への平均実効税率、第二に正常利潤への限界実効税率である。第三に「古い資本」による現在所得への Backward-looking 型実効税率、「新しい資本」による将来所得への Forward-looking 型実効税率である (図表 1)。なお、財務型実効税率は Backward-looking 型実効税率の一種である。

図表 1 4 つの法人実効税率



法人実効税率が、企業の限定的投資選択に与える影響について考える。現地生産から他国生産への直接投資決定は平均実効税率に影響を受ける。どの国かの立地選択は平均実効税率に影響を受ける。国内での投資水準の決定は限界実効税率に影響を受ける。限界実効税率と法定税率を課税後資本コストで加重平均すれば平均実効税率が得られることが知られており、平均実効税率も限界実効税率も重要な概念である。Forward-looking 型実効税率については、OECD が各国の税率を計測している (図表 2)。日本の実効税率は平均も限界も、国際的に高いことがわかる。

図表2 OECD による Forward-looking 型実効税率の国際比較 (2021 年)



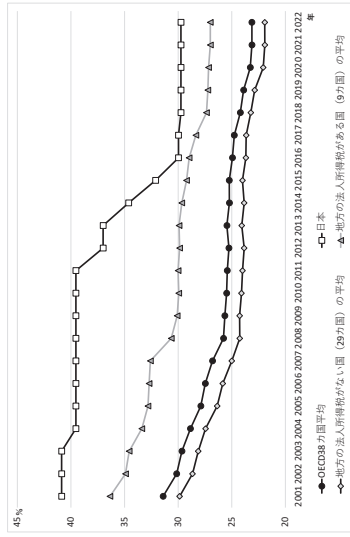
法人所得税がもたらす課税の歪みは、限界実効税率で測定できる。大きく分けて、設備投資への歪みと、資金調達歪みの2つに分けられる。法定税率が一定でも、限界実効税率を下げることであれば、より効率的な法人所得税を構築できる。

4. 地方の法人所得税は生き残れるのか？

法人所得税はかろうじて生き残れそうだが、それでは地方の法人所得税はどうだろうか。そもそも、地方の法人所得税をもつ国が非常に少ない。OECD (2022) Revenue Statistics によれば、OECD38 カ国のうち、地方の法人所得税をもつ国は、カナダ、ドイツ、イタリア、日本、韓国、ルクセンブルグ、ポルトガル、スイス、アメリカの9 カ国しかない。そのうち、イタリア、韓国、ポルトガル、アメリカの総税収に占める地方の法人所得税の税収の割合は2%未満である。

OECD 諸国の平均的法定税率の推移を図示してみると (図表3)、地方の法人所得税をもたない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引下げを行っている。地方自治体の超過税率の存在が、税率引下げを助けている可能性はないだろうか。特に、地方自治体の超過税率は平均実効税率を高め、企業の立地選択に悪影響を与えていると考えられる。

図表3 OECD 諸国の平均的法定税率の推移



そして、地方法人所得の最大の問題は偏在性である。デジタル化と東京一極集中により、ビジネス提供エリアと企業所在エリアの乖離がますます広がる。これからの地方の法人所得税のあり方は、全体的に縮小し、歪みを軽減して限界実効税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤 (経済的レント) への課税と地域への税収配分が望ましい。

より具体的には、法人住民税法人税制は縮小化または国税化、または法人事業税付加価値割や地方消費税へ移行する。法人事業税所得割はドイツの営業税改革を参考にして損金算入廃止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値割へ移行、さらには中小企業への適用拡大で税率引下げを行う。地方法人税および特別法人事業税は重点化することが望ましいだろう。

第 6 節 高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

京都産業大学経済学部 教授 八塩裕之

1. 高齢化が個人住民税課税ベースに及ぼす影響 (2000 年代の状況)

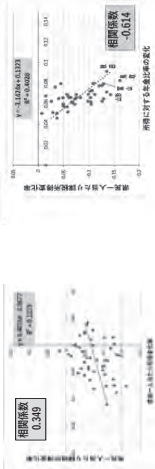
高齢化が進むと、一国全体における公的年金給付額が増加する。公的年金の財源は元々、勤労所得からの年金保険料と考えると、一国全体の「所得」は「年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付」となり、個人住民税の分析であり、利子や株式譲渡益などは考慮しない。そして、高齢化で年金給付額が増えると、国民全体の所得に占める公的年金給付の比率が高まるが、この現象を以下では「勤労から年金への所得代替」と呼ぶ。

勤労から年金への所得代替が進むと、仮に国民全体の所得の大きさが一定でも、次の 2 点の理由で個人住民税の課税ベースが侵食が進むと考えられる。第一に、年金制度を通じて、一般的に所得の高い勤労所得者から所得の低い年金受給者に所得が移転されることである(例えば、給付 500 万円の勤労所得者が払った 50 万円の年金保険料が別の年金受給者に給付として配られた場合、この 50 万円には勤労所得者の社会保険料控除に加えて年金受給者の所得控除も適用され、住民税はからない)。この結果、高齢化で年金給付の総額が増えると、一国全体の所得の大きさは不変でも個人住民税の課税ベースが小さくなる。第二に、公的年金に適用される公的年金等控除が大きいため、これによって、国民全体の所得の大きさは変わらなくても、所得に占める年金の比率が増えるだけで、適用される控除が増え、課税ベースが侵食が進むと考えられる。

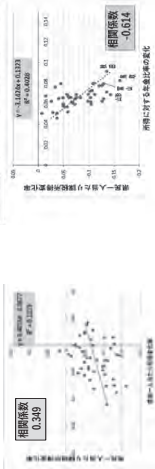
八塩 (2013) では都道府県データを用いて、2000 年代にこうした勤労から年金への所得代替が、高齢化が進む地方部の課税ベースを侵食させた実態を分析した。スライド 4・5 はそれを都道府県の散布図で改めて再現した。まずスライド 4 は、1998 年～2008 年における県民一人当たりの所得 (年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付) の変化率、縦軸が同じ期間における県民一人当たりの個人住民税課税所得の変化率をとった散布図である。景気が厳しかったこの時期は所得の変化率 (縦軸) がマイナスの県が多く、そうした県で課税所得変化率 (縦軸) も大きくマイナスであり、ゆるやかな正の相関関係が観察される。一方次のスライド 5 が、今回のテーマである高齢化による勤労から年金への所得代替による課税ベースの侵食の基盤を示す。この図の横軸は所得 (年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付) に占める公的年金給付の比率の変化 (2008 年の値－1998 年の値)、縦軸はスライド 4 と同じ県民一人当たり課税所得の変化率である。横軸に示した、所得に占める年金の比率の変化は全都道府県で大きく正であり、高齢化による勤労から年金への所得代替の実態がみてとれる。そして散布図は明確に右下がりで、相関係数は -0.61 である。すなわち、年金への所得代替が進む地方部の県 (東北や山陰、北陸など) ほど、課税ベースが侵食が進んだ実態が示されている。八塩 (2013) はこの結果をより精緻な計量分析を用いて分析した。

22

スライド 1 1998～2008年の課税所得変化の要因を散布図で検討 (単位: 県別)



スライド 5 1998～2008年の課税所得変化の要因を散布図で検討 (単位: 県別)



2. 2010 年代における個人住民税課税ベースの状況

一方、日本では 2010 年代以降、高齢化が更に進んだ。スライド 5 で示した勤労から年金による所得代替と課税ベースの関係がその後、どうなったかを次に確認する。

そこで 2010 年代について都道府県データを用いて、再び同じ分析を行った。分析期間にしているのは、2010 年ごろのリーマン・ショック、2020 年代の新型コロナウイルスの時期を避け、また利用可能なデータの年も考慮した結果、2013 年～2018 年の 5 年間とした。まずスライド 4 と同じ散布図 (県民一人当たり所得の変化率 (縦軸) と県民一人当たり課税所得の変化率 (縦軸)) の散布図は、スライド 8 と 9 となった。2010 年代中盤は (少なくとも 2000 年代に比べると) 景気が良かったため、所得の変化率、課税所得の変化率ともに全都道府県でプラスである。そして相関係数は 0.3 と、スライド 4 と同様緩やかな正の相関を示した。一方、次のスライド 9 はスライド 5 と同じ散布図 (横軸に所得に占める公的年金給付の比率の変化 (2018 年の値－2013 年の値)、縦軸に県民一人当たり課税所得の変化率をとった散布図) であり、勤労から年金への所得代替と住民税課税ベースの関係を示す。そしてスライド 5 とは対照的に、スライド 9 はほぼ相関なしとなった。

このスライド 9 では 2 点注目される。第一に横軸の値 (所得に占める年金比率の変化) が多くの県でマイナスで、勤労から年金への所得代替は進まなかったことである。第二に高齢化がとくに進む東北、九州・四国で、一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことである。このように 2010 年代は高齢化が進んだにもかかわらず、スライド 9 はスライド 5 と大きく異なる結果となった。

スライド 8 2013～2018年の課税所得変化の要因を散布図で検討 (単位: 県別)



スライド 9 2013～2018年の課税所得変化の要因を散布図で検討 (単位: 県別)



23

3. なぜ 2010 年代に個人住民税の課税ベース侵食がすすまなかったのか
 そこで次に、2010 年代に勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食が進まず、とくに高齢化が進んだ東北や九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えた理由を、少し検討した。高齢者や女性の就労増加が理由として考えられ、この点を引き続き散布図で分析した。

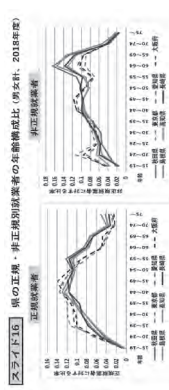
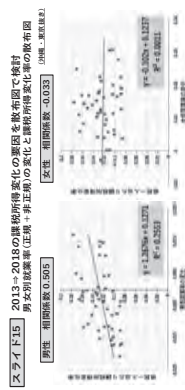
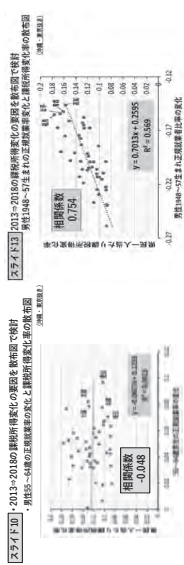
まず 2013 年～2018 年の時期は、「高年齢者雇用安定法」が施行され、ちょうど 60 歳から 65 歳への雇用継続が広まった時期である。そこで 2013 年～2018 年について、横軸に男性 65～65 歳の正規就業率の変化（2018 年の正規就業率－2013 年の正規就業率）、縦軸に県民一人当たり課税所得変化率をとった散布図を描いたが、相関は見られなかった（スライド 10）。図を見ると正規就業率が大きく増えたのは都市部であり、都会の大企業が草生し雇用継続に貢献したことが示唆されるが、課税所得が大きく増えた東北や九州では大きなプラスは観察されず、課税所得との正の相関もみられなかった。ただ、高年齢者の雇用継続はこの時期、勤労から年金への所得代替が緩和された要因の一つは考えられる。

一方、当時、東日本大震災の復興で景気が良かった東北について、山本（2018）は若年雇用不足を補うために 65 歳以上の高齢者の正社員による雇用延長がみられたことを述べている。ちょうど、人口が多い団塊世代が 65 歳に差し掛かり、その引退延期が地域で不足する雇用を支えたという構図は、地方部の勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食がこの時期に緩和された理由の一つとも考えられた。そこで次に「1948～57 年生まれの男性」について、2013 年～2018 年における正規就業率の変化を横軸にとり、同じ期間の県民一人当たり課税所得変化率を縦軸にとった散布図を作成した（スライド 13）。「1948～57 年生まれ」は 2013 年に 66～75 歳、2018 年に 71～80 歳でちょうど団塊世代を含み、この時期に高齢による正規就業からの引退が進む世代である。スライド 13 によると横軸の値は全都道府県でマイナスで、加齢による引退の実態が示されるが、東北や四国はそのマイナスが最も小さく引退が遅れている。そうした県は県民一人当たり課税所得が大きく増えている。こうした高齢者の引退延期は、この時期、地方部において勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食が進まなかった大きな理由の一つといえるかもしれない。

もう一点、2013 年～2018 年は女性就業率が増加した時期であり、スライド 14 ではこれが課税ベースに及ぼした影響を分析した。女性就業率の増加は日本の就業者数減少に歯止めをかけたが、これが地方部の課税ベースを下支えた可能性が考えられる。そこでスライド 18 では、男性就業率と比較する形で女性就業率の 2013 年～2018 年における変化（増減）と県民一人当たり課税所得変化率の散布図を取った。しかし左側に示した男性就業率と課税所得変化率の正の相関はかなり明確（相関係数 0.51）だが、女性就業率と課税所得変化率との相関はほとんど観察されなかった。女性の就業は非正規就業が多く、また、税・社会保障制度による事実上の就労制限（130 万円の壁など）の影響があり、その就業増加は課税ベースに結び付いていない可能性がある。今後、女性の就業促進を課税ベースの拡大につなげる面でも、制度改革は重要なポイントであると考えられる。

このように、勤労から年金への所得代替による個人住民税課税ベース侵食は 2010 年代は起きなかった。ただし、この背後にスライド 13 で示した 65 歳以上の引退延期などがあ

ったとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性がある。すなわちスライド 16 で示すように、引退延期などで地方部の就業者の年齢構成は都市部と比べて相当高齢化が進んでいる。将来、この世代が一斉に引退すると、課税ベース侵食が一気に顕在化するかもしれない。この点で問題は残ったままといえる。



第7節 子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

神戸学院大学経済学部 准教授 金田陸幸

1. はじめに

近年、子どもを取り巻く経済・社会的状況の変化とともに、子どもの教育機会の格差は正への関心が高まっており、複数の研究で世帯の経済格差と教育格差との相関関係が指摘されている¹。特に、学校教育支出は私的消費であるが、その支出額は親の嗜好が大きく反映され、子どもの意思が介在する余地は小さい。子育て世代において、学校外教育支出の原資となる所得に格差が存在すると、特に低所得世帯において経済的な理由で支出を減らす場合も考えられる。以上のように、子育て世代内の経済格差の存在が教育格差につながっていると、所得再分配政策が教育格差の是正にも寄与すると考えられる。特に日本では、所得再分配政策として税制、特に所得税や個人住民税といった個人所得課税制度が重要な役割を果たしているため、これらの制度が子育て世代に与える影響を把握する必要がある。

そこで本稿では、総務省統計局『家計調査』の2000年1月から2019年12月までの月次の個票データを使用し、子育て世代を対象に均等度を評価する指標を用いて、勤労所得税と個人住民税の所得再分配効果の経年的な変化を比較し、その要因について検証する。また、子育て世代への所得再分配効果は世帯内の子ども数や子どもの属する学校種によって異なる可能性があるため、それぞれの世帯への影響についても考察する。

2. 分析手法

本研究では、所得再分配効果を計測する指標として、レイノルズシモレンススキー係数(以下、RS係数と表記する)とカクワニ係数を使用する。RS係数は当初所得のジニ係数 G_0 と課税後所得のジニ係数 G_{1-T} の差と定義でき、RS係数が大きければ対象の制度の所得再分配効果が大きいことを意味する。次にカクワニ係数 πR^d は再分配政策の果実度を表す指標であり、租税などの負担面の制度の再分配政策の果実度を測る場合、税負担の集中度係数 C_d^T とジニ係数 G_d の差として定義される。

$\pi R^d > 0$ であれば、対象の制度が所得格差を縮小させ、 $\pi R^d < 0$ であれば、対象の制度が所得格差を拡大させる。また、以上の定義を用いるとRS係数は $RS = \frac{d}{1-g} \pi R^d + R_T$ と書き換えることができる。ここで、 g は税負担の総額を当初所得の総額で除した税負担率、 πR^d は租税負担のカクワニ係数、 R_T は当初所得と課税後所得の順位が異なることによる順位移動項($R_T = C_d^T - g - G_{1-T}$)である¹。

¹ 本稿では R_T はほぼゼロであるため、 $\frac{d}{1-g} \pi R^d$ に着目する。

3. 分析結果

図1はRS係数とその構成要素である $\frac{d}{1-g}$ と πR^d の推移を示したものである。RS係数の値自体は小さいものの、経年的に変動が見られ、その変動は租税負担のカクワニ係数 πR^d と連動している。

また、図2は税負担のカクワニ係数 πR^d の変動に着目し、 πR^d の前年同期比の変化率と構成要素である C_d^T と G_d の寄与度を示したものである。図2より租税負担のカクワニ係数は租税負担の集中度係数の変動に大きな影響を受けているため、以降は各租税の集中度係数の変化に焦点を当てる。

図1 RS係数と構成要素の推移

図2 πR^d の変化率(前年同期比)と寄与度

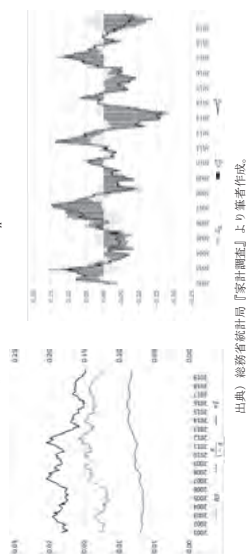


図3 各租税の集中度係数の推移

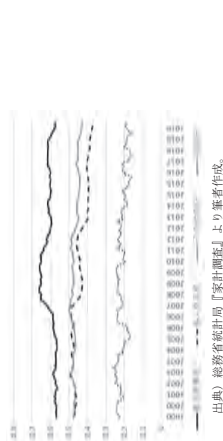


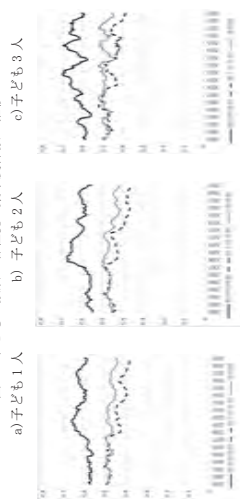
図3は、勤労所得税、個人住民税、その他の税のそれぞれの集中度係数の推移を示したものである。図3より勤労所得税と個人住民税の集中度係数の値が大きく、2007年、2011年、2012年に大きな変動が見られる。2007年の勤労所得税の集中度係数の上昇と個

² 図1の第1欄はRS係数、第2欄は $\frac{d}{1-g}$ と πR^d の数値を示したものである。

人住民税の集中度係数の低下は三位一体改革の税源移譲による税率の変更によるもの、2011 年以降の勤労所得税と 2012 年以降の個人住民税の集中度係数の低下は 15 歳以下の年少扶養親族への扶養控除および 16・18 歳の者に係る特定扶養控除の上乗せ部分の廃止によるものであると考えられる。

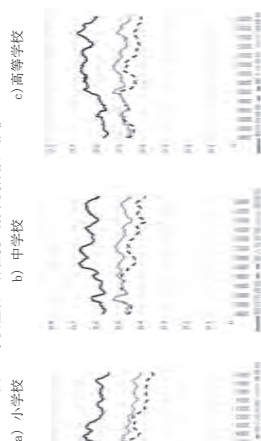
次に、世帯の属性による影響の違いについて考察する。図 4 は子ども数別に世帯を分類した場合の各租税の集中度係数を示したものである。子ども 1 人世帯と子ども 2 人世帯では勤労所得税、個人住民税ともにトレンドに大きな違いはないことが確認される。ただし、2011 年の勤労所得税、2012 年の個人住民税については、子ども 2 人、子ども 3 人世帯といった多子世帯において、扶養控除の縮小による集中度係数の低下が顕著である。

図 4 子ども数別の各租税の集中度係数の推移



(資料) 総務省統計局『家計調査』を用いて筆者作成。

図 5 学校種別の各租税の集中度係数の推移



(資料) 総務省統計局『家計調査』を用いて筆者作成。

図 5 は子どもの学校種別に世帯を分類した場合の各租税の集中度係数の推移を示した

ものである。高校生の属する世帯に関しては、2011 年の所得税の扶養控除の縮小に関して、集中度係数の顕著な低下は見られない。高校生の場合、年少扶養控除の廃止の影響がない事に加え、特定扶養控除の上乗せ部分の廃止の影響が相対的に小さいためと考えられる。さらに、小中学生の属する世帯よりも高校生の属する世帯の所得水準が高く、控除廃止に伴って限界税率が増加する中低所得者が少ないことも要因として考えられる。

本稿では子育て世代を対象に、2000 年以降の税制改正や所得の変動を踏まえ、個人所得課税制度の所得再分配効果について分析を行った。分析の結果、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては世帯内の子ども数や子どもの属する学校種によって、税制改正の影響も異なることが示された。

第2章 税法 (総論)

同志社大学大学院司法研究科 教授 坂巻峻望

2023・2024年の税制基本問題研究会では、統一テーマ「地方税制の基本問題」のもと、税法上の観点から8つの報告がなされた。各報告は、地方税制の現状と課題を明らかにし、地方税制のこれからのあり方を提示している。分野としては、1 個人住民税（一高報告、倉見報告及び坂巻報告）、IT法人事業税（小坂報告及び堀報告）、III 消費税（酒井報告、IV 不動産取得税（瀬田報告）、V 国庫課税（淡野報告）に大別できる。多岐におわたる分野について、諸外国の理論や動向を参考にして、今後の地方税制においてどのような課題が生じるのか、そのような課題にどのようにして対応していくべきかが議論された。

以下、各分野の課題と各報告の概要である。

I 個人住民税

個人住民税は、都道府県及び市町村にとっての基幹税たる税目であり、身辺行政サービスの税源としてふさわしいといえる。わが国における個人住民税の特徴は、比例税率、前年所得課税、住所地税である。

第1節一高報告「米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る制度簡便化（SALT CAP）」では、米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除をめぐる最近の動向と議論が紹介された。

米国においては、連邦所得税の創設時から、連邦所得税の計算において州・地方税額（State and Local Tax、SALT）を所得控除する仕組みがとられてきたが、2017年の税制改正により、このSALT控除に上限が設けられた。これはSALT Capと呼ばれ、その是非が議論的となった。一高報告では、SALT控除の趣旨・内容、SALT Capの背景・内容・影響、SALT Capに関する州と連邦の攻防・法的問題などについて紹介がなされ、わが国への示唆が示された。

SALT控除導入時の意図は、(1) 州に対する連邦の影響を抑制すること、(2) 連邦と州との課税の重複を排除するためであるといわれている。現在では、SALT控除が所得所得者により大きな利益をもたらすこと（逆進的効果）、国が1000億ドル規模の歳入を失うことなどから、SALT Capの廃止は、理論的にも政策的にも難しい状況である。ニューヨーク州など4州は、SALT Capが憲法違反であるとして訴訟を提起したが、その主張は認められていない。

これに対して、わが国の所得税の計算においては、事業税や固定資産税を必要経費に算入することができる（所得税法37条、46条1項1号）ものの、個人住民税を必要経費に算入することは、明文により否定されている（所得税法46条1項2号・4号）。地方分権化時代において、地方自治体の課税自主権を増重するために、個人住民税を必要経費に算入するまたは何らかの形で控除することを認める方向性はありうるだろうか。一高報告では、米国での議論を参考とすれば、そのような方向性は難しいことが示された。

第2節倉見報告「個人住民税における応益原則と住所地税」では、個人住民税における

30

る応益原則及び住所地税の見直しが検討された。

第1に、応益原則は、「行政サービスを享受した者が税負担を負うべき」という考えであるが、これは、課税の根拠、税負担配分基準、課税主体の決定基準の3つの意味で用いられ、かなり同一の意味で用いられているわけではないことが示された。

第2に、受益と負担の乖離が生じる場合は、時間軸と空間軸という2つの観点から整理することが示された。たとえば、都会で会社に勤めたのちに地方で退職後の余生を過ごす場合に、地方自治体は医療などのサービスを提供するにもかかわらず、十分な税金を求めるといえないといった問題は、時間軸からみた「受益と負担」の乖離といえる。また、住所地上は異なる地域に勤務地や別荘地がある場合に、勤務地や別荘地の自治体インフラの整備などにコストを投下しながらも、住民ではない勤労者や別荘保有者に対して税負担を求めることができないといった問題は、空間軸からみた「受益と負担」の乖離といえる。

第3に、そうした受益と負担の乖離を解消するための方策について、複数の方策が紹介され、それらのメリット・デメリットが検討された。具体的には、①源泉地税の採用、②個人住民税と所得税の「共同税化」（一定の基準により配分する）、③住所地自治体、個人住民税所得税の超過課税を実施し、その超過課税相当分を勤務地に配分する方法、④勤務地での低率での個人住民税所得割＋住所における税額控除などがある。また、こうした住民税における改革案のほか、非住民を納税義務者とする法定外税の導入もありうる（応益原則に基づく制度設計と原因者負担原則に基づく制度設計がありうる）。

第3節坂巻報告「米国州所得税の過去、現在、未来」では、わが国における個人住民税のあり方を提示するために、米国の州所得税をめぐる議論が紹介された。

第1に、米国では、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる解釈上及び立法上の議論が活発である。源泉地税において、労働所得の源泉地は勤務地であると考えられているが、リモートワーカーの勤務地については、(1) 労働者の物理的な所在地（＝住所地）とする見解と(2) 雇用主の所在地とする見解に分かれている。また、リモートワークの増大によって、居住地課税においても、累進税率を維持することが難しくなる可能性が指摘されている。

第2に、米国では、投資所得や退職所得に対する州所得税の課税のあり方をめぐって議論がなされている。例えば、高税率のニューヨーク州でキャリアを積みつつ株式を購入して保有し、無税のフロリダ州に移住してから株式売却することによって、州所得税の軽減を図ることが可能となる。また、ニューヨーク州で働いて、退職前にフロリダ州に移転してから退職金を受け取ることによって、退職金に対する租税回避又は軽減させることが可能である。このように、課税の繰延べは、税逃れを可能にし、また、納税者の移動に関する意図決定を非効率性のゆがめ、さらに、州の税制設計をもゆがめる。

わが国においては、第1の点については、個人住民税は居住地課税のみの仕組みであるため、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる解釈上の問題は生じない。第2の点について、個人住民税は比例税率であり、かつ、各自体間の税率差はほとんどないため、課税の繰延べを利用した税逃れが生じる懸念はほとんどない。そういった意味において、わが国の個人住民税の現状の仕組みを評価することができる。

31

III 法人事業税

わが国では、法人に対する地方税として、法人住民税（市町村民税と道府県民税）と法人事業税が設けられている。それらの課税根拠として、法人も地域の構成員として公共サービスにより受益していることを挙げることができる。

第4節通告「減資と地方税法」では、法人事業税の解釈上及び立法上のあり方について検討がなされた。

第1に、法人事業税は、原則として、所得割に加えて付加価値割及び資本割（外形標準課税）を課税標準としている。外形標準課税が導入された平成16年には、①応益課税としての税の性格の明確化、及び応税負担の公平性の確保がその根拠として挙げられていた。しかし、例外として、中小企業（資本金1億円以下）については、その負担を配慮して、外形標準課税の適用が除外されたこととなった。近年は、法人の減資や組織再編により、外形標準課税の対象法人が導入時の3分の2まで減少していることが指摘され、令和6年度税制改正により見直しが見直しがなされた。通告では、このような改正は項目振替による外形標準課税速決に対応するものであるが、外形標準課税における課題を根本的に解決するものではないと評価されている。

第2に、中小企業基本法は、中小企業が相対的に経済的弱者であることに鑑みて制定されたが、近年では、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手として、その持続的成長を後押しすべき存在とされていることから、こうした理念の変化を踏まえて、中小法人ないし中小企業に対する課税のあり方を議論すべきことが指摘された。

第3に、法令が外形標準課税を免れるために資本金を減少させた場合に、地方税法72条の43（同族会社の行為計算否認の規定）により、当該法人を外形標準課税の対象とすることができるとどこかについて検討がなされ、消極的な答えが示された。今後の外形標準課税のあり方として、応益課税を徹底するならば、資本金1億円以下の法人をも適用対象に含める選択肢がありうるが、適用除外基準として資本金以外の基準を検討するなど、総合的な検討がなされるべきことが指摘された。

第5節小塚報告「法人税が地方法人課税に及ぼす影響―資本金の操作と法人事業税の問題に関する検討―」では、外形標準課税の適用を免れるために資本金を減少させるという行動が本当にとられているのかどうかについて、分析がなされた。

法人事業税の課税標準は、原則として、所得割に付加価値割と資本金割りという外形標準課税を組み合わせたものであるが、例外として、資本金の額が1億円以下の法人は、一定の事業を行う場合を除き、所得割のみが課税標準とされている。この例外の適用数は、増加傾向にある。しかし、原則の外形標準課税を伴う課税方法は、例外の所得割のみの課税方法よりも常に不利というわけではない。それにもかかわらず、例外の適用が増加しているのは、法人事業税の有利不利ではなく、法人税の中小企業優待が原因となっているかもしれない。こうした問題意識のもと、小塚報告では、上場企業の財務データを用いた分析がなされた。

第1に、上場企業の場合、外形標準課税の拡大がなされた頃に、むしろ増資を行なった

企業が多く、項目振替（資本金の増加額だけ資本金を減少させる）による増資を行なった企業はほとんどが資本金1億円超への移行であったことが示された。

第2に、同一の法人について、原則の適用を受けた場合の事業税額（外形標準課税あり）と例外の適用を受けた場合の事業税額（外形標準課税なし）を計算して比較すると、前者の場合の方が税負担が小さくなる企業の方が少ないことが示された。すなわち、上場企業については、増資を行って原則の適用を受けようとする場合があることが示唆される。

第3に、入件費率が高くなるほど、例外の適用（外形標準課税なし）を受けた方が税負担が低くなる関係が示された。

以上により、法人は、資本金を減少させて外形標準課税の適用を免れるだけではなく、資本金を増加させて外形標準課税の適用をあえて受けるという行動をとっている可能性があることが示唆される。外形標準課税の適用を受ける又は免れるという行動に問題がないのかを考えるべきことが指摘された。

IV 地方消費税

地方消費税は、消費税額を課税標準とする都道府県税であり、国税としての消費税と合わせて事業額により納められる。現在、消費税率10%のうち2.3%（軽減税率については8%のうち1.76%）が地方消費税である。都道府県は、国に徴収を委託し、国から払い込まれた徴収を最終消費地に帰属させるため、都道府県間において、その地域の販売額と人口をもとにした基準により清算が行われる。

第6節通告「アメリカ州売上税等における近年の動向」では、デジタル化社会における消費税の課題が示され、今後の消費税のあり方を模索するために、米国州売上税（state sales tax）の動向と議論が紹介された。

米国州売上税については、州外事業者が州内消費者に資産の販売や役務提供を行った場合に、州内に物理的存在がないにもかかわらず課税することは連邦憲法に違反するとの判例がつつて存在した。2018年のWayfair事件判決により、これが覆され、経済ネグサスにもとづく州売上税の課税が許容されることが示された。その後、各州の立法により、小売事業者は、ある州に向けた販売について、取引価値や売上価値を超えると、同州での州売上税の徴収納付を行わねばならなくなった。

さらに、各州は、マーケットプレイス・プロバイダー法またはマーケットプレイス・フィシリテーター法という名称で、プラットフォーム課税を導入している。例えば、フロリダ州は、州内において、マーケットプレイスを通じて10万ドル以上のリモート販売を行うマーケットプレイス・プロバイダーは、州外小売販売者にかわって、そのリモート販売に係る州売上税等を徴収納付することを求めている。この徴収納付義務は、プラットフォームの売上規模により免除される場合がある。こうしたプラットフォーム課税は州ごとに異なっており、かなり複雑である。プラットフォーム課税の統一化・簡素化が課題となっている。米国州売上税は、プラットフォーム課税の売上価値が（日本と比べてかなり）低く、海外事業者だけでなく国内事業者も対象とされており、また、デジタルサービスだけでなく一般的なお小売販売にも及ぶ。

これに対して、わが国において令和6年度税制改正により導入されたプラットフォーム課税は、対象とされる事業者の売上価値が高く、国外事業者からのプラットフォーム利用

に依る消費者向け電気通信利用役務の提供に限られているため、限定的なものであると評価された。

V 不動産取得税

不動産取得税は、「不動産の取得」に対して課せられる道府県民税である。地方税収における割合は高くないものの、県域に左右されにくく（安定性がある）、地域間格差が小さい（普遍性がある）という長所を有する重要な財源である。

第7節課税報告「土地法制的変化と取得税」では、不動産取得税の現状、人口減少時代の土地問題、それに対応するための土地法制的改正が紹介され、不動産取得税の意義ないし理論的根拠を見直すことの必要性が示された。

人口が減少する社会においては、時の経過に伴って価格が上昇していくという土地の前期は変容し、むしろマイナスの不動産といわれるようになり、地方部においては所有者不明の土地が多数存在という状況にいたっている。そのような状況は、とりわけ地方部において顕著であり、防災の観点から問題視されている。そこで、令和元年に、土地基本法が改正された。同法は、土地の適正な「利用」「取引」とともに適正な「管理」を確保することを理念として定めるとともに（1条）、土地所有者等の責務を明確化して、（6条）、国及び地方公共団体に対して、土地所有者等による適正な土地の利用及び管理を確保するため必要な措置を講ずるよう努めること等を定めている。こうした理念をもとに関連法が改正され、土地所有者等に相続登記が義務づけられるとともに、共有者が所在等不明共有者の不動産の処分を取得することを可能とする仕組みが整えられた。

課税報告では、第1に、不動産の適正な利用を促進するという土地法制的理念を踏まえ、不動産取得税のあり方が検討されるべきことが指摘された。とりわけ、不動産取得税は、昭和29年の導入時から、固定資産税の前取りとして位置付けられてきたが、今日においてもそのように考えるべきかどうかについて見直しが必要とされるべきである。

第2に、不動産の流通段階においては印紙税・登録免許税・不動産取得税の3段階の課税がなされているところ、土地政策の理念を踏まえれば、印紙税や登録免許税の減免のみならず、流通税に属する不動産取得税のあり方についても見直しが必要とされるべきことが指摘された。第3に、国内外者による不動産の取得が近年増加しているところ、その取得を把握することが困難である場合がありうると考えられるため、そうした場合の執行が課題となることが示された。なお、世界的には、不動産の流通段階での課税が縮減方向にあることが示された。

VI 国際課税

第8節課税報告「国際的に交換された情報の刑事手続利用」では、情報交換によって得られた情報の刑事手続での利用について検討がなされた。

国境を越える取引が恒常的に行われる今日においては、適正・公平な課税・徴収の実現のため、租税条約等にもとづく情報交換が税務当局間で行われている。そのような情報には、不正に入手されたものが含まれることがある。例えば、パナマ文書やパラダイス文書に象徴されるように、ある国の金融機関の元従業員等により不正に取得された情報が、直接又は間接に、別の国の税務当局の手に渡る可能性がある。そのような盗まれた情報をもと

に、情報交換要請ができるのか、また課税手続や刑事手続を進めることができるのかが問題となる。

課税報告では、第1に、各国の裁判例においては、盗まれた情報をもとに情報交換要請をすることができていることやそれらを課税手続の基礎とすることができていることがおおむね認められていることが示された。第2に、盗まれた情報を情報交換により取得した場合に、それを刑事手続（マネーロンダリング、テロ資金供与、汚職、金融犯罪）の基礎とすることができるといふ点について、国際刑事共助における議論、オランダの裁判例及び当該裁判例に対する批判が紹介され、検討がなされた。結論として、法廷地法のもとで、保障されている権利が侵害されたかどうかを判断し、もし侵害があるならば、侵害された権利の内容容及び侵害の程度と、そのような違法な証拠の能力を認めることによる利益（真実の解明や真実に基づく処罰の必要性）とを比較衡量して判断すべきことが示された。第3に、情報交換の健全な発展を図るために、国際的な統制がなされるべきことが示された。具体的には、彼等諸国が情報の情報源および取得方法を明示すること及び要請国はそれらが不明な情報の証拠としての利用を控えることを推奨するガイドラインが設置されるべきことが指摘されている。

税法 【各論】

第1節 米国連邦所得税における州・地方税額の

所得控除に係る限度額設定 (SALT CAP)

関西学院大学 教授 一高龍司

1. はじめに

トランプ政権下でなされた 2017 年の税制改正 (TCJA) において、個人所得税に関しては、とりわけ州・地方税額 (State and Local Tax, SALT) の所得控除に係る上限 (1 万ドル、夫婦個別申告の場合は 5,000 ドル) 設定 (IRC § 164(b) (6)) が論争的となった (以下、地方税額は考慮しない)。本稿は、SALT Cap の内容と、これに関連する州と連邦の攻防、その中で得た納税者の対応や法的な問題について説明し、我が国への含意を考える。なお、出典注については拙稿³⁾を参照されたい。

2. TCJA と SALT Cap

TCJA では、法人税率が 35% から 21% に引き下げられ (IRC § 11 (b))、国際課税でも、外国子会社受取配当金の 100% 非課税措置 (IRC § 254) の導入や、米国無形資産由来の製品の国外売上に優遇を与える措置 (FDII, IRC § 965) の導入がなされる一方で、米国の課税ベースの国外流出を阻止する制度 (GILTI and BEAT, IRC § § 951A, 59A) も新設された。個人の課税所得の計算上、所得控除としての標準控除 (IRC § 63 (c)) と項目別控除 (IRC § 63 (d)) のいずれかが選択できる。SALT 控除は、この項目別控除 (所得控除) の一つである。TCJA で標準控除は 24,000 ドル (夫婦共同申告の場合、インフレ調整有り) まで増加され、個人の納税者 (2019 年) の約 9 割が標準控除で済ませている⁴⁾。

<表 課税所得算出過程>

課税所得 (Taxable Income, IRC § 61) (←事業所得、利息・配当・退職金)	→ Gross Income
→ 標準控除 (Standard Deduction, IRC § 63 (c)) → 項目別控除 (Itemized Deductions, IRC § 63 (d))	→ Deductions
課税所得 (Taxable Income) = 課税所得 (Gross Income) - 標準控除 (Standard Deduction) - 項目別控除 (Itemized Deductions)	
→ 個人課税除外 (personal exemptions, IRC § 151)	→ Exemptions
課税所得 (Taxable Income, IRC § 63)	

SALT 控除の対象となる租税には不動産税、動産税、所得税が含まれ、これらに上記の上限が置かれたわけだが、事業上の租税には上限の適用はない⁵⁾。

3 一高龍司「米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る限度額設定 (SALT Cap)」租税研究 885 号 155 頁 (2023 年)。
4 IRS, Statistics of Income - 2023 Individual Income Tax Returns, 22 (Figure C) available at <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1304.pdf#page=20> (2023 年 4 月 16 日確認)
5 Bankman et al., Federal Income Taxation, 624 (6th ed. 2017).

3. SALT Cap と代替ミニマム税 (AMT)

個人に対する AMT の課税標準の計算上は、SALT 控除を含む減免措置が加算され、これに AMT の税率 (28% と 28% の二段階) を乗じて計算した税額が通常の税額を超過する部分を、納税者は追加で納付する必要がある (IRC § 55 (a))。TCJA (SALT Cap の導入等) によって、批判の多い AMT の納税者数は、510 万人 (2017 年) から 20 万人 (2018 年) に減少すると試算がある。

4. 州・地方の所得税と連邦所得税

SALT Cap は、都心の高所得者 (民主党支持層の多い東西の主要な州の住民) への影響が特に大きい。多くの州が、個人所得税の課税ベースについては、連邦所得税のそれに基本的に一致させた上で課税を加えている。TCJA は、法人税率の引き下げと同時に課税標準を拡大しているため、間接的に州法人所得税に増税効果をもたらしている。

5. SALT Cap の合憲性

SALT Cap により、特に州税負担の重い州は、税負担の見直しや政策変更を強いられるため不満を抱いている。現にニューヨーク州を含む 4 州は、SALT Cap が州の政策選択を制限し、あるいは政策変更を迫るため、合衆国憲法の修正第 10 条 (州と国民に留保された権限) などに違反するとして、米国政府を被告として SALT Cap の違憲を主張した裁判がある。連邦第二巡回控訴裁判所は、連邦憲法上、連邦からの圧力が強制に及んではならないが、SALT 控除を要求し又はその廃止を禁じる明文はなく、憲法違反となる連邦による州の主権の侵害は立証されていないとして、原判決を維持した⁶⁾。

TCJA の改正項目の多くは、SALT Cap を含め、2025 年 12 月末日までの時限措置である。高所得者の多い州の議員を中心に SALT Cap の廃止を求める声が根強くあるが、今や標準控除の利用者が 9 割近くを占め、Cap の廃止や上限引上げは金持ち優遇という批判を招く。Cap の廃止による歳入減 (例、2020 年で 1000 億ドル減という試算) も考えると、2026 年分から無制限の SALT 控除が単純に復活するという見通しは立てにくい⁷⁾。

6. SALT Cap 回避策

各州は、SALT Cap が、(1) 個人所得税にのみ適用があることと、(2) 州・地方の「租税」でなければ適用がないことに着目して、SALT Cap 回避策を考案している。

第 1 は、慈善寄附に係る州の税額控除である (ニューヨーク州等)。納税者は州が設定する基金への寄附金を州税額の計算上税額控除の対象としつつ、連邦所得税上は寄附金控除

6 Tax Policy Ctr., What is the AMT?, in Briefing Book (2020), <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-amt> (2023 年 5 月 27 日確認)

7 New York v. Yellen, 15 F.4th 569 (2nd Cir. 2021), cert. denied, 142 S. Ct. 1669 (2022).

8 Steve Wamhoff, Carl Davis and Matthew Gardner, Options to Reduce the Revenue Loss from Adjusting the SALT Cap (2021) (available at: <https://tbp.org/options-to-reduce-the-revenue-loss-from-adjusting-the-salt-cap/>).

9 回避策に関する以下の記述は、Jeffrey H. Kahn, Miles A. Romner, and John S. Teau, Too Much SALT? The Staggered Impact of the State and Local Tax Deduction Cap on Pass-Through Business Taxpayers, 25 Fla. Tax. Rev. 339 (2021) に依る。

(項目別控除)を受ける仕組みである。これには連邦の財務省規則が既に対処しており、寄附金控除額からは、寄附の見返りとなる州の税額控除分が差し引かれる (Treas. Reg. § 1.170A-1(h)(3)(i))。

第2は、ニューヨーク州の資金税 (Employer's Compensation Expense Tax) である。これは、給与支払者に少額の租税 (支払額の 5%) を課し、当該税額に係る税額控除を給与受給者に与えるものである。使用者が選択可能な制度だが、制度の複雑さもあって実際の利用例は非常に少ない。

第3は、パススルー・エンティティ課税である (コネチカット州はじめ 22 州)。連邦所得税はパススルー課税を受ける団体につき、州所得税上は団体課税とした上で、その税額の全部又は一部は、個人の構成員が州所得税上の税額控除を受けられるとする仕組みである。内国歳入庁も、ノーティスでこの回避策を許容している¹⁰⁾。構成員は、団体課税額のうち自らに帰属する部分を SALT Cap の対象外としつつ、なお連邦所得税上はその分配可能額 (当該構成員の課税標準) から控除することができる。有望な SALT Cap 回避策だが、その細部には州ごとに違いがある。

7. SALT 控除の根拠と Cap の今後

SALT 控除は連邦所得税の立法当初から導入されており、導入時の意図は、(1)州に対する連邦の影響を抑制し、(2)課税の重複 (二重課税) を避けることである。(1)は連邦主義の下での配慮だが、SALT 控除の恩恵は高額納税者の多い有力州ほど大きいので、州に対する間接的な補助という説明は当てはまりにくい。また(2)二重課税論は、所得税以外の州税目も SALT 控除の対象とされる点などを説明しにくい。

他方、SALT Cap には州の財政規律を促す効果はありそうである。SALT 控除は連邦憲法上の義務ではなく、今や項目別控除の利用者は 10%程度である。州のパススルーエンティティ課税などで SALT Cap の回避可能性もあり、悪評の立つ AMT の適用を劇的に減少させている中で、1000 億ドル近い連邦の歳入減 (予測) を引き受けてまで、TCJA 前の単純な SALT 控除を復活させるべき説得的な理由を挙げるのは難しいように思われる。

8. 日本の状況との比較と示唆

所得税法に地方税額に係る所得控除はない。事業上の経費であれば、例えば事業税や固定資産税は家賃と区別できる限り基本的に必要経費に算入可能である (所得税 37 条・46 条 1 項 1 号) 点は、米国法と同様である。もともと、所得税と住民税は明文で必要経費不算入とされる (所得税 45 条 1 項 2 号・4 号)。事業上のものでも住民税を必要経費不算入とする根拠の一つとして、人的事情を加味して税額が決まり、必要性や業務関連性が明確でないことが挙げられる。もし政策的に所得控除 (国の課税) がなされれば、地方自治体による超過課税 (税率についての課税自主権の拡大) の余地を広げる効果はありうるが、米国での議論を参考にすれば、住民税の公益性の性格が収入面で反映されていないという点のほか、逆進の効果や国の税収ロス、地方に対する間接的補助金としての説明の弱さに直面する。

10 IRS, Notice 2020-75, 2020-49 I.R.B. 2453.

9. おわりに

SALT 控除は、連邦制の下で、連邦と州との課税の重複を排除しようとするものだが、その上根拠定に対し、理論的ないし政策的な観点から徹底的に反論を行うのは容易ではない。米国の議論から、連邦制でない我が国で、地方税額の所得控除化を支持する示唆は見出し難い。

ただ、事業に係る住民税 (所得税) の必要経費不算入 (所得税 45 条 1 項 4 号) は、再検討の余地があるかもしれない。人的事情は所得控除等 (地税 34 条・37 条等) を通じて住民税額を減じる方向にのみ働く限り、住民税額が必要経費とされても、過剰な必要経費算入をたらすわけではないからである。

第2節 個人住民税における応益原則と住所地課税

同志社大学法学部法学研究科 教授 倉見 智亮

1. 近年、人口動態の変化、働き方の多様化、ライフスタイルの変化といった経済社会構造の変化によって、伝統的に個人住民税の課税原則とされてきた応益原則や、個人住民税の課税方法として採用されている住所地課税が機能不全に陥る場面が生じている、との問題が指摘されている。こうした場面のうち、本報告においては、とりわけ住所地自治体とは異なる自治体内で所得の稼得活動（越境通勤や単身赴任など）が行われた場合に焦点を当てて、住所地課税が採用されているがゆえに勤務地自治体による課税が阻まれるという問題に対していかなる対応が可能であるかをめぐる国内法の議論を整理し、今後検討すべき論点や分析の視座を抽出した。

2. 勤務地自治体による課税が住所と課税によって阻まれるという問題意識の背景には、行政サービスの受益に対して何らかの税負担を負うべきである、という応益原則を基礎とした「受益と負担」論が根ざしており、この応益原則については三つの位置づけがあることを示した。一つが課税の根拠としての応益原則であり、住民がその所属する自治体から行政サービスによる利益を享受していることを根拠として、住民に税負担を求める考え方である。今一つが税負担配分基準としての応益原則であり、納税者に対する課税額の決定を行政からの受益額に比例させることを意味する。本報告との関係において、この位置付けにおける応益原則が非住民の受益に対する課税を正当化する根拠としてしばしば用いられることを確認した。別の位置づけとして課税主体の決定基準としての応益原則があり、拒絶力を生ずるのに役立つ行政サービスを提供した自治体に課税権が認められるべきことを説くものである。本報告との関係において、課税主体の決定基準としての応益原則が、住所を有する個人が属する自治体に課税権を認める住所地課税によって制度上具体化されていることを確認した。

3. 住所地課税をめぐり近隣取り上げられている問題は、時間軸からみた「受益と負担」と空間軸からみた「受益と負担」という二つの観点から整理できることを確認した。時間軸の観点からは、行政サービスからの受益とそれに対する税負担は本来的には時間的に近接していることが求められるものの、自治体が採下した行政コストを短期的に回収できない事態が生じることが問題視され、「受益と負担」の長期的対応による税収確保の必要性が説かれてきた。他方で、都会に暮らすに会社に通勤、退職後に地方の故郷に帰って余生を過ごす場合、地方の自治体は医療など多額の行政サービスを提供するにもかかわらず、現役を引退し、所得の少ない高齢者から十分な負担を求めることができないため、ここでも生涯を通じた時間軸での「受益と負担」の対応を図る必要性が生じてくる。

これに対して、空間軸の観点からは、行政サービスからの受益があつたとしても、住所地課税の下では住民でない者に対して税負担を求めることはできないことから、個人住民税における「受益と負担」の対応関係は住所を基軸とした空間的制約を受けているといえる。こうした空間的制約は、いくつかつ課税上の問題を生じさせる。例えば、住所地とは異

なる地域に勤務地や別荘地がある場合、勤務地や別荘地の自治体は、インフラの整備などに多額の行政コストを投下しながらも、住民ではない勤労者や別荘保有者に対して税負担を求めることができない。こうして自治体が採下した行政コストを回収するためには、「受益と負担」の空間的制約を緩和させるか、現行の課税の仕組みは維持しつつも別の問題解決策を模索する必要がある。

4. 受益地課税の実現に向けて学説において提案されている改革案は、個人住民税所得割の改革案と他の税目による代替課税案とに大別される。

このうち個人住民税所得割の改革案としては、住所地自治体における住所地課税と勤務地自治体における源泉地課税を併用した上で、両自治体で生じる二重課税を住所地自治体において超過控除を通知して排除する方法が検討されている。源泉地の判定に伴う制度複雑化の問題他、超過課税又は独自減税を実施している自治体との間の二重課税の排除方法や前年度所得課税制度の下での二重課税排除方法のあり方、またより本質的な問題として、住所地が従業者に対して多額の基礎的公共サービスを提供しているにもかかわらず、なぜ住所地の課税権が制限され、税収の侵食を甘受しなければならないかなど、さらなる検討の必要性を説いた。

こうした改革案の他に、個人住民税と所得税の課税最低限及び税率表を共通にし、その共通の累進税率表の下で個人住民税と所得税を合わせた額を計算して一括徴収し、徴収後は総税収を国と地方で配分し、地方分についてはさらに一定の基準（県民総生産といった各自自治体の経済力や、人口・面積など）で自治体間に配分することで、受益地課税の実現を志向する提案（個人住民税と所得税の「共同税化」）があることを紹介した。ここの税収配分の基準としては、住所地からの受益と勤務地からの受益の割合を配分基準とすることが適当であるといえるが、地方間での受益額に応じた税収配分に対しては税負担配分基準として応益原則が用いられることにつき批判があり得るものの、応益原則に基づき税額の総額が確定する以上、受益額の測定が実際に困難であるという点を除き、行政サービスからの受益の程度を税収配分基準として用いることについて上記批判は妥当しないのではないかと、という一応の見解を示した。

これらの提案に加えて、より簡素な制度設計として、住所地自治体で個人住民税所得割の超過課税を実施し、その超過課税相当分勤務地に配分する方法や、勤務地での低率での個人住民税所得割を課した上で、その税額を住所地で納めた個人住民税額を控除する方法についても紹介した。

5. 代替課税による受益地課税を実現するための主要な代替的手法となりうるものとして、非住民を納税義務者とするとする法外税の導入がある。制度設計のあり方うの方法の一つとして、宿泊税のように、「受益と負担」の観点から、すなわち応益原則に基づく制度設計がある。他方で、宿泊税問題のように、原因者負担原則に基づく制度設計もありうる。課税の根拠としての応益原則が「行政サービスから利益を享受したこと」を理由に税負担を求めるものであるのに対して、原因者負担原則は、「行政コストを増大させたこと」を理由に税負担を求めるものである。このうち応益の考慮が許されるのは、①自治体に定住する住民達が行政サービスを必ず受け受けていると想定することができ、かつ②ここについて行政サービスが

生活する上で必ず必要となる基礎的必需サービスであり、住民全員が共同で消費するものである場合のみであるとされており、こうした議論を前提とするならば、勤務地自治体が非住民たる従業員に提供する行政サービスは生活上の基礎的必需サービスであるとはいえないことから、勤務地自治体が当該従業員に何らかの税負担を求めようとする場合、原因者負担原則に基づく制度設計の方が妥当性を有するのではないかと、という方向性を示した。

第3節 米国州所得税の過去、現在、未来
—①リモートワークと②課税の繰延べ—

同志社大学大学院司法研究科 教授 坂巻綾望

個人住民税については、働き方の多様化、二地域居住の推進、外国人労働者の増加といった社会の変化に対応した税制のあり方が議論されるようになってきている。本報告では、前年所得税課税及び住所地税とといったわが国の個人住民税の仕組みを見直すにあたって、広い視野による検討がなされるように、米国州所得税をめぐる最近の議論を整理・紹介した。

1 リモートワークの増大と州所得税

米国州所得税の基本的な仕組みは、居住地税課税、源泉地税課税、及び居住地による税額控除の付与の組み合わせである。源泉地税課税においては、労働所得の源泉地は勤務地であるとされているが、リモートワークの増大により、雇用主の所在地と労働者の物理的な所在地とが分離され、リモートワーカーの勤務地をどのように考えるべきかについて議論が活発になってきている。大きく分けて、(1)労働者が物理的に所在する場所すなわち自宅を源泉地とすべきという見解と、(2)雇用主の所在地を源泉地とすべきという見解とがある。両見解の論拠を、公平性・効率性・簡素性の観点に分けて整理すると、以下のとおりである。

(1) 労働者が物理的に所在する場所（＝住所地）が源泉地であるとする見解

① 個人間の公平性（とりわけ応益負担）：労働者が物理的に所在する州（住所地）は、リモートワーカーに対してさまざまな利益を提供している。自然人は、法人とは異なり、物理的な存在であるから、依然としてその物理的な場所が重要である。

② 州間の公平性：労働者の物理的な所在地（住所地）を源泉地とすることは、都市から地方に税収を移転させる効果を有するから、州間の税収格差の是正にとって望ましい。

③ 効率性：地方間の税収競争は効率性を高めるといふ見解を前提とすれば、リモートワーカーの所得の源泉地をその物理的な所在地つまり住所地とすることによって、納税者の選好を尊重することができるとため、望ましい。

④ 簡素：納税者が自らの選好を決定することができればコンプライアンスが向上することが示されているから、納税者が自ら選択をすることができ場所すなわち自宅を源泉地とすることによって、コンプライアンスの向上につながる。

(2) 雇用主の所在地が源泉地であるとする見解

① 個人間の公平性（とりわけ応益負担）：仕事を行う物理的な所在地は、個人が生み出す価値が存在する場所を正確に反映してはいない。むしろ、（とりわけ集積経済の理

論によれば）雇用主の所在地は、リモートワーカーに利益を提供している。
② 効率性：労働所中立性（雇用をめぐる労働者間の競争について、租税は中立的である）及び労働居住中立性（居住地の選択について、租税は中立的である）の点からは、リモートワークによる所得については、雇用主の所在地を源泉地とすることが望ましい。

③ 簡素：労働所得の源泉地を雇用主の所在地とすることによって、源泉徴収を行うことができるという執行上のメリットがある。また、税逃れのコストについても、労働

所得の源泉地を雇用者の所在地とすることによって、税逃れの調整コストがかかるので、望ましい(労働所得の源泉地を雇用主の所在地とするルールのもとでは、租税を最小化するために、労働者と雇用主の両方が行動を起こさなければならないのに対して、労働所得の源泉地を労働者の物理的な所在地とするルールのもとでは、労働者のみが行動を起こせばよいからである)。

また、居住地課税についても、リモートワークの増大により異通課税が難しくなる可能性が指摘されている。納税者は低税率の州へ転居することが容易になるからである。

2 課税の繰延べ

米国州所得税(居住地課税)においては、米国連邦所得税と同様に、投資資産から生じる値上がり益は、その資産が保有者の手を離れる時点まで、課税が繰延べられる。そうすると、例えば、高税率のニューヨーク州でキャリアを積みつつ株式を購入して保有し、退職後、無税のフロリダ州に移住してから、保有していた株式を売却して売却益を生じさせることによって、州所得税の軽減を図ることが可能となる。そして、その後、社会保障や天候などが恵まれた州へ再び住まいを変えて、受益をすることが可能である。したがって、州所得税における課税の繰延べは、単なる課税の繰延べにとどまず、税逃れを可能にし、また、納税者の移動に関する意思決定を非効率的にゆがめ、さらに、州の税制設計をもゆがめるといえる問題がある。退職所得についても、同様のことがいえる。例えば、ニューヨーク州で働いて、退職前にフロリダ州に移転してから退職金を受け取ることによって、退職金に対する租税を回避又は軽減させることが可能である。こうした課税の繰延べの問題点を解決する方法としては、以下の方策が提案されている。

- ① 出国税に相当するものを州所得税についても採用する。
- ② 実現主義の適用範囲を排除又は縮小する。
- ③ 源泉地課税を拡大する。具体的には、株式の譲渡益については、当該株式の発行人の所在地である州が発行人に源泉徴収義務を課す。
- ④ 居住地課税を低率の比例税率にする。居住地課税において、所得を定式配分して、滞在期間に応じて複数の州において課税する。
- ⑤ 退職所得の課税の繰延べについては、役務提供時の居住州は、退職年金への拠出金の控除を廃止することによって、退職金の原資である給与から租税を得ることができる。

3 わが国への示唆

以上のように、リモートワークは、源泉地課税にも居住地課税にも課題を生じさせている。しかし、わが国における地方住民税は、源泉地課税を採用していないから、源泉地をめぐる解釈上の問題が生じない。また、累進税率ではなく比例税率かつ地方自治体間の税率差が小さい現状の仕組みのもとでは、税逃れの懸念はあまり生じない。同様に、投資所得や退職所得に対する課税の繰延べに関しても、それを利用した税逃れを懸念する必要はない。ただ、受益と負担の乖離という問題は、米国と同様に生じうる。受益と負担の対応関係について、米国における議論を参考として、議論を深めていくことが望ましい。例えば、退職所得については、役務提供時に住んでいた管轄地域が受益地であるとする見解と、退職後に医療の給付を受ける地域が受益地であるとする見解がありうる。前者の見解とでは、個人住民税の計算においては社会保障料控除を与えないことによって、役務提供時の住所地の租税収入を増やすことができ、解決策となりうるが、地方間格差の是正の観点

点からは、地方から都市に租税を移転させることとなるため、望ましくないと考えられる。

第4節 減資と地方税制

東北学院大学経営学部 准教授 堀 治彦

1. 問題の所在

本報告の目的は、法人が行う減資を題材に、法人事業税に関して検討を加えることにあ
る。近年、コロナウイルス感染症の影響から業績が悪化した法人が資本金を1億円以下ま
で減らす事例が散見される。この場合において、中小法人として法人事業税の税負担が軽
くなると思われる。

かつては、減資に対する批判により法人が減資自体を断念したケースもあるが、租税法
上、法人の減資を認容しない姿勢はとられていなかった。ところが、近年の税制改正にお
いて立法上の手当が行われ、減資をめぐる状況は一つの転換点を迎えた。これらの背景を
踏まえ、法人事業税の概要及び変遷、減資の意義、中小企業という区分の問題、地方税法
における法解釈などについて検討を加え、若干の展望を導出する。

2. 法人事業税の概観

わが国租税法上、事業税は、個人及び法人の事業に対し、所得または取入金額を課税
標準として、都道府県が課予取益税として説明される。法人事業税は、法人の行う事業に
対して、事務所または事業所の所在する都道府県によって課される租税として、地方税法
72条の2第1項に規定されている。法人事業税の課税標準は、法人税と同様に、所得を
基準とするものであったが、平成16年に外形標準課税が導入され、所得以外の課税要件
として付加価値割及び資本割が加えられた。外形標準課税は、資本金額等が1億円を超え
る法人に限定して、所得の金額を課税標準とする事業税の代わりにより、所得課税と外形標準
課税を組み合わせた事業税を課するものである(地方税法72条以下)。

外形標準課税が導入された背景には、①応益課税としての税の性格の明確化、②税負担
の公平性の確保、などが挙げられるが、資本金等が1億円を超えるか否かで法人の事業税
の負担が変わることを説明できない(？)。前述のように、法人による減資が相次ぎ、外
形標準課税の対象法人数が導入時に比べ3分の2まで減少していること、持株会社化・分
社化の際に外形標準課税の対象法人数が事実的に縮小する事例も生じていることなどが、自
由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」内において言及され、本来の制度趣旨の観
点から制度的見直しを行うこととされた。

令和6年度税制改正においては、外形標準課税の適用対象法人の見直しが行われ、現行
の資本金1億円超という適用対象法人基準は維持しつつも、経過措置や例外等を設けた上
で、①資本金が1億円以下でも、資本金と資本剰余金が10億円を超える法人と、②資本
金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の100%子法人のうち、資本金1億円
以下で、資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超える法人は、外形標準課税の対象とな
ることとされた。

3. 減資の意義

減資は、会社法上、資本金という計数を減少させる行為(会社法447条)であり、原
則、株主総会の特別決議(会社法309条2項9号)が必要となる。債権者保護手続である
官報公告および催告(会社法449条)を行う必要もあるが、あくまで資本金を減少させる
行為に過ぎない。減資は概ね、①資本金の減少のみを行う場合、②資本金の減少によつて
発生したその他資本剰余金を減資として剰余金の配当を行う場合、③資本金の減少によつて
発生したその他資本剰余金による欠損填補を行う場合が想定される。会社法上の手続不
備がない限りは、法人の減資という行為は正当なものであると理解するのが妥当であるた
め、資本の繰引きを変更することで対応を図った令和6年度税制改正は、租税法の観点
から、できる限りの引き直しとあつたことと対応できると理解できる。いずれにせよ外形標準課税
における資本金の問題が根本から解決したと評価することは難しい。

4. 中小企業という区分の問題について

法人における資本金の問題を検討する際には、中小企業という区分に着目して議論が行
われる。租税法上は、例えば、法人税法において、資本金の額が1億円以下の法人が中小
法人として軽減税率の対象(法人税法66条2項)とされており、租税特別措置法におい
ても、交際費の規定において資本金の額が1億円以下の法人が区分されている(租税特別
措置法61条の4第2項)。中小法人とは別に、中小事業者という区分もあるが、資本金1
億円がある種の境界として設定されている。他方で、会社法上は、厳密な用語の設定はさ
れていないものの、株式会社に限って大会社区分があり(会社法2条6号)、資本金とし
て計上した額が5億円未満であつて、負債として計上した額の合計額が200億円未満の会
社が、「大会社ではない会社」とされている。中小企業基本法では、資本金等又は従業員
数が一定基準以下の企業が中小企業とされており(同法2条)、資本金だけでみると、製
造業3億円以下、卸売業1億円以下、サービス業5,000万円以下、小売業5,000万円以下
がその対象とされている。

とりわけ中小企業基本法は、中小法人に対する税制上の配慮のあり方を検討する際に、
その基本理念が参照されることが多い。同法は、中小企業の規模の通小性に着目し、中小
企業が相対的経済的弱者であることに鑑みて制定されたが、近年では、一律に経済的弱者
と位置付けず、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手として、
その持続的成長を後押しする方向に変遷しつつあり、租税の観点からどこまで中小法人や
中小企業に配慮をすべきかについて、この変遷を考慮して検討すべきであるといえよう。

5. 地方税法における法解釈

法人の減資という行為に關して、租税法上の解釈としてこれを否認することはできない
だろうか。その手がかりとして、地方税法72条の43がある。同条1項では、「道府県知
事は、……租税標準額又は事業税額の更正又は決定をする場合において、同族会社の行為
又は計算でこれらを容認した場合には事業税の負担を不当に減少させる結果となる」と認めら
れるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、道府県知事の認めるところによ
り、当該同族会社の租税標準額又は事業税額を計算することができる」とされ、法人税法
132条の同族会社の行為又は計算の否認と同様の規定が置かれている。同規定は、法人税
法132条の適用により法人の課税所得に変更があつた際に、法人事業税にも影響があるこ

とから、同趣旨の内容が地方税法にも定められていると理解することができ、外形標準課税の部分にも文理解釈上は適用の余地があるのではないだろうか。ただし、実例には、道府県知事が主体となり行為計算否認することの難しさや、国税の文脈と同様に、税負担を不当に減少させるという要件についての解釈を考慮すれば、減資について同規定の適用ができるということはできない。

6. 展望

以上、減資について、租税法の解釈上及び立法上の問題を示した。法解釈上の困難性はもちろん、資本金という基準自体の設定の難しさがある。とりわけ後者の点においては、例えば中小企業基本法における中小企業の定義やその配座を税制上どこまで考慮すべきかという問題と連続性がある。他方で、外形標準課税の導入以降、応益課税の側面が強調しつつある事業税の領域においては、応益課税を徹底する観点から、資本金1億円以下の法人にも外形標準課税を適用することも一つの手段として可能であるが、適用除外基準として資本金以外の基準を検討するなど、総合的な検討が望まれる。

第5節 法人税が地方法人課税に及ぼす影響 ～資本金の操作と法人事業税の関係に関する検討～

岡山大学法学部 教授 小塚真吾

地方法人課税の一つとして、法人事業税がある。法人事業税の課税標準は、地方税法の規定ぶりからすると、所得割に付加価値課税と資本金割という外形標準課税を組み合わせたものが原則であるが、大多数の法人は所得割のみで課税されている。なぜなら、資本金の額が1億円以下の法人は一定の事業を行う場合を除き、所得割のみで課税するという例外規定が存在し、ほとんどの法人はこの例外規定の基準に当てはまるからである。この例外は、法人税における中小法人の軽減税率を適用する基準を参考に定められたと説明されるが、資本金1億円以下という基準は昭和41年度の税制改正で導入された。税制調査会での議論によると、この基準が採用された理由としては、従業員100人以上の会社数と資本金1億円以上の会社数は約27,000社でほぼ一致していること、および、従業員数は基準として採用するには不都合があることがあったようである。

この例外の適用数の推移を見ると、資本金が1億円超10億円未満の法人の数が減少し、その一方において、資本金がちょうど1億円の法人と資本金が5000万円以上1億円未満の法人が増加していることから、例外の適用数が増加傾向にあることがわかる。しかし、原則の外形標準課税を伴う課税方法は例外の所得割のみの課税方法よりも常に不利というわけではない。原則の課税方法では所得割の税率が低めに設定されているため、利益の獲得状況によっては原則の課税方法の方が法人事業税の額が少なくなることがありうる。しかも、この基準の判定時期が各事業年度の終了時点であることも加味すれば、事業年度ごとに資本金を増減させて例外の適用の有無を切り替えるような行動が観察されてもおかしくない。それにもかかわらず、一貫して例外の適用が増加しているのは、法人事業税の有利不利ではなく、同じ基準を用いている有利な法人税の諸制度（次損金の100%損金算入など）の適用の有無が理由となっているのかもしれない。この点について知見を得るために、上場企業の財務データを参照して分析してみることとした。

分析するデータは、EDINETに2015年から2023年の間に提出された有価証券報告書である。そのうち、9事業年度のデータが揃っているもの3428社を分析の対象とした。なお、この分析は上場企業のみを対象としていることに留意が必要である。

まず、増資の状況を確認すると、前7年と前6年の事業年度において、増資を行なった企業が多いことがわかる。当期は概ね2022年であるから、2015年（平成27年）と2016年（平成28年）に顕著に増資が多かったということになる。外形標準課税の拡大が実施されたのが2015年（2/8→3/8）と2016年（→5/8）であったことを踏まえると、外形標準課税を受けた方が減税になる企業が一定数存在したことが示唆される。また、資本金の増加額だけ資本剰余金が減少する増資である項目振替を行なっている企業も見られるが、そのほとんどが資本金1億円超への移行であったことは興味深い。資本金の操作は、減資を行なって例外の適用を受けようとする場合だけでなく、増資を行なって原則の適用を受けようとする場合にも行われることを示しているからである。

他方、減資は多くの企業が実施しているが、1億円以下への減資は少ない。もっとも、

ほとんどが2022年と思われる当期は1億円以下への減資が他の年度と比べれば多い。これは税制改正を予測して駆け込みでの減資が行われたことを示唆するものかもしれない。これに対し、外形標準課税が拡大された2015年、2016年がメインと思われる前7年、前6年は例年通りの件数であった。また、項目振替による資本金1億円以下への移行がほとんどないことも興味深い。非上場企業を含む全企業を対象とした先行研究では、項目振替だけの減資が多かったと報告されていたからである。項目振替だけをターゲットとした税制改正の影響は上場企業についてはほとんど生じないと予想される。

資本金別の上場企業数の推移を見ると、資本金1億円の非上場企業はむしろ減少しており、1億円未満の上場企業数の増加傾向にある。その一方で1億円超10億円未満の上場企業は増加しており、先ほど確認した企業全体とは真逆の傾向がみられる。

大企業と中小企業のどちらに区分されるのかについて上場企業の状態を見ると、9事業年度にわたって大企業だったもの（資本金1億円超）が3111社で大多数であった。以下、9事業年度にわたって中小企業であった73社、前8年度（2014年度）だけ中小企業だった43社（2015年度に増資）、前8年度と前7年度（2015年度）だけ中小企業だった60社（2016年度に増資）と続く。大企業から中小企業になったのは当期（2022年度）に減資した9社と前2年（2020年）に減資した2社のみであった。

ここからは中小企業であることを選ぶ理由として、法人事業税で外形標準課税を受けないことがあると推測できるときを検証していく。この分析のため、中小企業であった場合の事業税の額と、大企業であった場合の事業税の額を、それぞれ、所得割のみ（税率9.6%）と、所得割（税率3.2%）、付加価値割（税率1.2%）、資本割（税率0.5%）の合計で計算した。後者の外形標準課税がある場合の税額は、雇用安定除却や1000億円を超える場合の資本金の圧縮を適用して計算している。

同一の企業について、中小企業だった場合の事業税の額が大企業であった場合の事業税（外形標準課税あり）の額に占める比率を平均すると、その額は1を超えており、中小企業の事業税の方が小さいという企業の割合が50%を切っているのと整合的である。全期中中小企業であった企業のみを対象に分析を行った場合には、中小企業であった場合の課税額の方が平均的に税負担が小さくなり、そういった企業の割合は80%弱である。なお、全期大企業については、圧倒的多数派であることから全体の傾向に近い。

次に9事業年度分を1つにまとめて全期間を対象として分析する。全期中小企業であった企業のみでみると、中小企業の事業税の方が小さい企業の割合は80%弱で大企業のみであった場合の40%強と比べて顕著に高い。また、中小企業の事業税の額が大企業の事業税の額に占める比率の平均も大企業のみの場合が1.05であるのに対して0.56であって顕著に低く、ウェルチのT検定を行ってみても、1%水準で低いという結果となった。

中小企業の事業税額が有利になる要因としては、人件費が収益配分額（付加価値割の課税ベースのうち利益以外のもの）に占める比率がある。人件費率が高くなるほど、所得割のみで課税を受けられる場合に課税が軽くなる関係がはつきりと見られた。このような関係は、収益配分額が付加価値割の課税ベースに占める比率や、純支払利子が収益配分額に占める比率、純賃料が収益配分額に占める比率では見られなかった。

人件費比率について全体の平均を取ると極端に高い年度がある（前6年度や前8年

50

度）が、標準偏差も極端に高いため、外れ値の企業が存在したのだろうと推測される。全事業年度を通じて大企業のみについても同様である（前8年度に90%というのがあるが、標準偏差も極端に高い）。これに対して、全事業年度を通じて中小企業であった企業では人件費比率が高めである。また、全期間対象でみると、中小企業と大企業では人件費比率に差がしており、ウェルチのT検定でも5%水準で有意差が認められる。

以上の分析をまとめると、以下の5点になる。①上場企業の場合、1億円以下に資本金を設定している企業は多くない。②しかし、資本金を操作しにくいという訳ではなく、1億円以下だった企業が1億円超に転換するという例は数多く見られた。③④については上場した後の企業が次第に増資していったというストーリーも考えられるため、上場してから期間の情報を含めて分析する必要がある。⑤また、このような企業は取って外形標準課税を選択した可能性があり、その検証と共に、外形標準課税を選ぶという行動には問題がないのかを考える必要がある。⑥資本金1億円以下の企業でも、常に所得割の方が有利というわけではなく、これは法人事業税を軽減することだけが資本金を1億円以下に設定する動機でないことを示唆するが、それを検証するためには常に所得割の方が不利というような企業も存在するのかどうか、入れ替わっているのかを調べる必要がある。これも今後の課題といえる。

51

第6節 アメリカ州売上税等における近年の動向

大阪公立大学法学研究科 教授 酒井 真子

1. はじめに

本報告の目的は、アメリカ州売上税 (state sales tax) 等の概要を紹介することを通じて、デジタル化社会における州レベルでの消費課税問題を探らうとすることにある。比較検討として日本の背景をみると、平成27年度税制改正において、事業者向け電気通信利用役務の提供についてはリバーズチャージ方式、消費者向け電気通信利用役務の提供については国外事業者申告納税方式を採用し、仕向地主義を貫徹することで、国内外事業者の競争条件の平準化に向けた制度作りを行った。

しかし、アマゾンなどのブラットフォーム事業者を通じて国外事業者の消費者向け電気通信利用役務の提供 (特にゲームアプリ) については、国外事業者が申告をせず課税漏れが指摘されてきた。これへの制度的対応として、世界ではブラットフォーム課税が採用され、国外事業者が行うデジタルサービスについて、ブラットフォーム事業者自身が提供したものとみなされ、そのデジタルサービスに係る消費税について、国外事業者に代わりブラットフォーム事業者に納税義務が課せられる制度である。上記は対消費者段階の話であり、小売売上税たるアメリカ州売上税等についても消費者向けで同様な制度が採用されてきており、日本でも令和6年度税制改正で導入されている。本報告では、アメリカでの州売上税等に係る制度の背景とブラットフォーム課税の概要を中心に紹介する。

2. 州売上税等の概要と経緯

アメリカの州売上税は、小売売上税に分類され、小売販売業者から最終消費者への販売時におけるその販売に対して、小売販売業者が有形動産や一定の役務提供の対価に税率をかけた税額を、州政府に納付する。この役務提供にデジタルサービスを含む傾向がある。仕向地課税の採用という点では付加価値税と変わらない。課税対象となる販売には事業者向けのものが含まれることがあり、税の累割が十分排除できていないという欠点がある。各州が、課税対象、税率などについてそれぞれ個別に定めているため地域ごとに税率が異なるなど、相当複雑化している。

州売上税は、他の州への移転に対しては課されないが、その場合は使用税が課される。使用税は州売上税の補完税であるため以下区別して述べないが、州際取引で問題となるのは使用税である。州際取引の場合、州内の物理的存在をみて、その小売事業者に徴収納付の負担を課している。ネット販売が発達するなか、消費者への販売を行ってもその州内に競争条件の不均衡も生じてきたことから、経済ネクサスをみて課税すべきとの動きが生じた。実際、カタログの送付や一定の経済行為を判定要素として、州外小売事業者が州売上の徴収納付義務を課す州が出てきたが、通商条項やデュープロセス条項の違反が問われ、Wayfair事件判決が出る2018年まではいわゆる経済ネクサスは是認されなかった。

Quill事件の欠点を指摘したうえでこれを覆し、経済ネクサスを是認した Wayfair 事件判

決後、各州は経済ネクサスを採用し始めた。これによると、小売販売業者は、ある州へ向けた販売について取引価値や売上関値を超えると、同州での州売上税の徴収納付を行わねばならなくなる。ここでも各州バラバラな対応はさらに制度を複雑なものにし、制度の統一化単一化に向けた取組みとして SSITA があつたが、参加州は限定的であった。なお、Wayfair 事件判決において、経済ネクサスを通じ小売販売業者に徴収事務負担を課すことについて、消費者のいる州での受益が考慮された点は興味深い。

3. ブラットフォームへの州売上税等課税の動向と課題

経済ネクサスが導入されて以降、コロナ感染拡大の中での税収減もあった、各州はマーケティング・プロバイダー法またはマーケティングプレイス・ファシリティ法という名称で、ブラットフォーム課税も導入した。採用された経済ネクサスだけでなく、ブラットフォーム課税もばらつきがあるが、NCTA やWTC がモデル法案を発表し、またガイダンスの公表も行っている。

制度説明のため、フロリダ州の例をあげると、フロリダ州内にマーケットプレイスを通じて10万ドル以上のリモート販売を行うマーケットプレイス・プロバイダーは、その州外小売販売者にかわって、そのリモート販売に係る州売上税等を徴収納付することが要求される。この徴収納付義務が免除される場合が明確にされており、プロバイダーが売上税の徴収義務を免れ、小売販売者 (セラー) が納付申告しなければならない場合は、プロバイダーがセラーから必要な正確な情報を得ようと合理的に努力しており、かつ、セラーがプロバイダーに対して不正で不完全な情報を提供したことを、税務官庁の納税のいくよ

うに説明できるときと定められている。

州外の小売販売者がブラットフォームを通じて販売を行うとき、ブラットフォームの売上規模により、徴収納付を行う必要がある場合とない場合があるなど、報告ではパターン化して検討してみた。ブラットフォーム事業者とセラーとの間でどちらが州売上税を納付するかについての合意が可能である場合もみられた。ブラットフォーム課税が導入されてきたから、州売上税を巡る制度とその下での実務が複雑であることは変わりなく、特に法令の質は州ごとに濃淡があることも混乱の原因と分かった。統一化に向けた動きの中では、連邦レベルでの対応や、欧州付加価値税を模範とした制度の構築を求めるものがあつた。

4. むすびにかえて

アメリカの州売上税では各州が個別の税制を持つことから、国際課税の場面と同様に、ブラットフォーム課税導入を通じて、税収確保がなされている現状がある。各州の自主的参入制の構築による複雑化があつて、統一化に向けての SSITA などの組織的活動もあるが、参加州は限られ、小売事業者の事務負担は重いままである。Wayfair 連邦最高裁判決後において経済ネクサスが合意とされたのちは、各州では経済的ネクサスだけでなく、ブラットフォーム課税も導入してきた。海外事業者だけでなく、国内小売事業者にも影響がまた、デジタルサービスだけでなく一般的な小売販売にも及ることから日本より範囲の広い、ブラットフォーム課税を展開していることが分かる。また、その売上関値も (日本と比べてかなり) 低く、各州制度がばらばらであることから、より一層複雑化したともい

るが、小売事業者はプラットフォームを通じた事業活動を行うことで、プラットフォーム事業者に徴税事務の負担をさせることができるといえる、プラットフォームを通じたネット販売がより一層活発化するのではないかと予想する。

翻って日本は、令和6年税制改正で同制度の対象となるプラットフォーム事業者の売上関値も高く、国外事業者からのプラットフォーム利用に係る消費者向け電気通信利用役務の提供についてのみ及ぶので、限定的な範囲で導入しているといえる。今回の報告は、比較検討により有意義な論点を提出するなどというよりは、制度バリエーションの紹介にとどまった。更なる考察は今後の課題としたい。

※ 本要約版では、章立てを簡略化した。

第7節 土地法制の変化と取得税

兵庫県立大学国際商経学部 准教授 濱田 洋

1. はじめに

本稿では、近年の土地法制の変化、特に土地政策の基盤となる土地基本法の改正等を踏まえ、我が国の地方税制度の中で比較的、流通税として古くから制定され、紛争事例が増加傾向にある不動産取得税に関して、解釈論、立法論の背景としてその意義などを検討することを目的としている。

2. 不動産取得税の概観・近年の議論、判例における基本的理解

対象となる不動産取得税は、課税主体が都道府県、納税義務者が、不動産の取得者とされ、課税客体として「不動産の取得」をもって賦課する租税である。固定資産税と同様に固定資産課税台帳に登録された価格をもつて課税標準としており、近年概ね4000億円の税収となる地方税、都道府県税であり、税収源として割合は高くないものの、安定的な財源たる位置づけと捉えられる。

現行の不動産取得税は、大正15年から存在していた租税が一旦シャウブ勧告にて廃止されたものの、昭和29年に再度創設されたものであり、制度導入時の議論としては、「不動産を取得する」という比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税を緩和することにより、特に、固定資産税の税率を引き下げることによって、償却資産一般における固定資産税の負担を軽減したいこと」(国会議事録、昭和29年3月5日、提案理由)として、課税根拠を固定資産税の前取りとして位置づけている。

かかる点から、「不動産の取得」の意義が重要とされ、学説及びリーディングケースである最判48年11月16日民集27巻10号1333頁は『不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないこと』に照らすと、地方税法七三条の二第一項にいう「不動産の取得」とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解するのが相当、として流通税としての性格に着目し、非課税と明確に法定化されたものを除き、移転のタイミングを包括的に意味するものと解されている。

このように昭和29年の復活以来、不動産取得税の基本的な前提として形式的な不動産の取得という、認識が容易なタイミングで課税するといような体制が、評価額などにおいて固定資産税とリンクして驚えられつつも、多種多様な非課税措置が制定され、或いは形式的な課税除外を如何に定めるのかといったようなことが、さらに非課税措置の適用対象であるかどうかという点を中心に制度改正、紛争処理が数多く行われているということが現在の不動産取得税の現状と捉えられる。

第 8 節 国際的に交換された情報の刑事手続利用

大阪経済大学法学部 准教授 漆 さき

本報告では、租税に関する国際的情報交換によって得られた情報の刑事手続での利用について検討し、このテーマを選択した背景として、OECD が「租税目的以外の利用」、特にマネーロンダリングやテロ資金供与、汚職といった問題のために、情報交換で得られた情報の利用を促進するための報告書を公表したことが挙げられる。

本報告では、租税に関する国際的情報交換において、被要請国が情報の情報照および取得方法を明示すること、要請国はそれらが不明な情報の証拠としての利用を控えることを拒否するガイダンスが設置されるべきであると主張した。そして、この主張をするにあたって、問題状況の似ている国際刑事手続に関する議論を参照した。

情報交換には、被要請国が情報交換のために新たに調査を行う場合と、被要請国がすでに所持している情報を交換する場合がある。前者の場合には、要請国は自国にとって望ましい形で情報の入手をリクエストする等の手段によって、一定程度、自国法との摩擦が少ない状態で証拠を入手できるものと考えられる。他方、後者の場合には、すでに被要請国によっていづれかの手続を経て情報は入手されており、その取得の態様、要請国と被要請国の手続法の違いによっては、要請国においてその情報の証拠能力をどの程度認めるかという問題が発生しうる。さらに、交換された情報は情報交換によって第三国へと渡される可能性もある。

複数国間にもたがって刑事手続が行われるとき、手続が一国内で完結する場合には保障される権利が保障されないことがあり得る。しかし、刑事手続・租税における情報交換は国家間の権限調整の仕組みとして形成されてきており、その仕組みに基づいて域外にある証拠の取得や情報の収集を行ふ際、私人が捜査に関する異議を申し立てる契機は限られている。

共助を要請した国の法が他国当局の下で取得された情報についてどういったスタンスを取るのかについて、不問主義、実行地主義、法廷地主義、折衷主義がある。不問主義は、法廷地の管轄外で行われた違法行為の効果の問題にしないという立場である。実行地主義は、証拠収集が法執行の実行地他国法に照らして適法であれば、法廷も証拠能力を認めなくてはならないとする原則である。法廷地主義は、法廷地の法に照らして証拠能力の有無を決定するべきだという見解である。このほか、二つの折衷説もあり、折衷説の代表的なものに言及すると、権利性質説がある。これは、侵害される私人の権利の性質に鑑みて、法廷における効力を決するべきだという見解である。

国外調査によって得られた証拠は法廷他国においてどのように評価されるべきかについては、国外の調査で行われた適法や手続違反によって、法廷地の法の下で実質的に侵害されたものがあるかに焦点があてられるべきだと考えられる。法廷他国の法のもとで権利が侵害されたかどうかを確認し、もしあれば、侵害された被害者の権利の内容、侵害の程度と、真実の発明や真実に基づく処罰の必要性といった対立利益を検討する利益衡量テストに服するべきである。実際に、多くの国はこのようなアプローチを選択している。

次に、相手国が行った捜査の詳細がわからず、自国民の権利が侵害された可能性がある

59

にもかかわらず、条約相手国に対する信頼を理由に、交換を通じて得た情報の証拠価値を認めた例として、オランダのケースを取り上げた。オランダの裁判所は、情報交換で取得した他国で監禁されたものである可能性の高いデータは、犯罪事件において証拠として利用できるとの理由として、その理由として、①他国での文書の窃盗や不正流用によるオランダ政府関係者が直接的又は間接的に関与した、或いはその他の方法で、盗難被害にあった銀行の元従業員による不正行為を主導したという証拠はない、②本件で問題となっている文書が犯罪に由来するものであると想定できること自体は、それを無視するのに十分ではない、③さらに、調査における法的欠陥はこれらの文書の信ぴょう性に影響を与えない、④被告人はこれら文書の信ぴょう性を疑うべき理由を持ち出していない、ベルギーの裁判所が同様の証拠を却下したことも、これを変えるものではない、と述べた。

このオランダの裁判所は、法廷他国での出発点として、不問主義を採用したことについて刑事法分野の研究からも批判されている。一方で、実際には、関係の濃いヨーロッパの国同士は特に不問主義を基礎とする場合が多いことも指摘される。また、情報交換要請が司法権に通常限らず、情報交換の被要請国が要請国によって提供された事実関係等を信頼し特に審査をしない場合、その法廷他国の法廷が証拠の取得方法に責任を持たないということになる、誰もそれを持たないことになるのではないかと指摘される。刑事手続において不問主義を要請することについては、以下のような批判がある。各国はその捜査権とそれを行うときに保障されるべき市民の権利保護についてのバランスについて国内手続で合意したパラメータを有し、捜査権を他国に委譲する場合にも、その国内法によって合意されている捜査権と市民の権利保護のバランスを保つ必要がある。そうでなければ、他国に捜査権限の委譲をすることによって、国内法上、国家と市民の間で合意された権利保障のバランスというものが損なわれてしまう。これは必ずしも通説的な批判ではないが、これを前提とすると、条約相手国への信頼を口実に自国民に対する侵害を精査しないことも、このバランスに反する可能性がある。政府は、不明確な違反に対して十分な保護を保障することはできないからである。税務調査における権利保護と刑事捜査における権利保護は、通常、その求められべき程度が異なるが、国際的情報交換においては、交換された情報の取得過程を考慮するかどうかというのも各国に委ねられており、国際的な取り組みが行われていない。

自発的情報交換を通じて自動的に他者の不適切な行為に準じる、又は情報交換を通じて自国よりも保護の程度の低い他国の制度に準じることが可能となっていることは、情報交換と交換された情報の利用が拡大するほど問題になり得ると考えられる。また、そういった不適切な行為を抑止する仕組みが欠けていることは、望ましい状態とはいえない。そのような構造的な問題は、確保の場合と刑事手続の両方に共通している。個別の事案ではそれが正当化されうるとしても、そのような状態を抑止する仕組みがないことは問題がある。情報交換の減少は免罪を図るためには、グローバルフォーラム等の国際的な取り組みによって、もう少し統制を要することが必要なのではないか。具体的には、情報交換を経ていることを理由に情報の取得過程が審査される機会が全くなくなるということがないよう、要請国の税務当局に対して情報の入手方法と情報源を必ず示すように勧告する、要請国それから法廷他国の税務当局が情報の入手方法や情報源が明らかでない情報を証拠として使用しないように勧告するといったことが考えられる。

59

おわりに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

本報告書では、税制基本問題研究会で行われた各メンバーが行った研究報告で示された、今日の社会・経済環境のなかでの地方税制の問題をまとめました。それぞれの研究では、経済指標や経済分析を用いた財政学からのアプローチ、法律の意義や国際比較を通じた税法に基づくアプローチで、基幹的な地方税を中心に考察しています。

税制基本問題研究会での各報告が、現在の、そしてこれからの税制を巡る議論の材料にしていたければ、研究会としても大きな成果と言えると思います。

2024年度現在、デフレからの脱却はその兆しが見えますが、それはインフレへの対応や賃金水準の引上げと裏表の関係にあります。その中で、地方税を含めたその時々に対応しい税制のあり方を検討し続けることは我々研究者に与えられた役割であり、それを発表する機会を与えていただいている日本租税研究協会に深く感謝いたします。

本報告書で概要を示した各報告は、『租税研究』に掲載されています。税制基本問題研究会において取り上げるべきテーマ等がありましたら、事務局にご一報願いたく、よろしくお願ひ申し上げます。

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



小多 氏



青山 氏



山田 氏



合間 氏

●参加者

財務省主税局参事官
千葉商科大学大学院客員教授
九州大学大学院法学研究院准教授
日本製鉄株式会社財務部部長代理

小多 章裕
青山 慶二
山田 麻未
合間 篤史

司会 一橋大学大学院法学研究科教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～32 頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それでは、パネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」、副題としまして「OECD/G20『BEPS包摂的枠組み』『2つの柱』の進捗状況」のウェビナーを始めさせていただきます。本日、司会を務めます吉村でございます。よろしくお願いいたします。パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4人の方でございます。

この4人の方は、所属する組織のメンバーとしての資格というよりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また、個人としてのご意見を言っていただくようお願いしております。従って、ご発言は個人のものとして皆さまも受け止めていただければと存じます。従いまして、ここではパネリストの方々のお名前を肩書なしで「〇〇さん」と呼ばせていただきたいと思います。その点もご了解いただきたいと思います。

本日のパネルディスカッションのテーマは、ここ数年続いておりますが、包摂的枠組みにおける国際課税ルールの見直しについて取り上げます。国際課税ルール見直しの「2つの柱」の進捗状況について、それぞれ関連する項目について、第1部、第2部に分けて議論していきたいと思っております。

第1部は、いわゆる第1の柱、Pillar 1と呼ばれている取り組みについて取り上げます。併せて、この2つの柱の背景となる総論的な議論についても取り上げたいと思っております。第1の柱については、市場国に対して新たな課税権を配分する利益Aと、移転価格税制の執行に係る簡素化、合理化を目指す利益Bとがそれぞれ議論されておりますので、これらを取り上げたいと思っております。利益Aについては、2023年10月に多数国間条約の案文が公表され、2024年6月末までの署名開放が予定されておりましたが、現時点で最終合意を見るには至っていない状況にあ



ります。

第2部においては、いわゆる第2の柱について取り上げます。グローバルな最低税率15%に合意した上で、各国が対抗措置であるGloBEルールを導入することを認める内容になっています。また、租税条約上の最低課税ルール(STTR)を実施する多数国間条約が準備され、署名式も近く迫っているところです。GloBEルールについては、各国の国内法による対応がメインでありますので、既に多くの国々において法制化が進行しています。

日本においては、所得合算ルール(IIR)が法制化されているほか、軽減税所得ルール(UTPR)及び国内ミニマム課税(QDMTT)についても今後法制化が予定されているところであります。こうしたGloBEルールについては、既に企業の方々もご対応が進んでいるかと思いますが、非常に複雑なルールに苦勞もされていると思います。また、優遇税制との関係で、国際的な議論、異論も出ているところです。途上国・新興国では優遇税制の再編も進められておりますし、米国では自国が提供する優遇税制が他国によって浸食されることへの反対論もくすぶっております。こういった動きも、今後注目に値するところです。

本日の進め方としましては、第1部、第2部それぞれについて最初に小多さんからご説明を頂きます。その後、青山さん、山田さん、合間さんの順番でご意見、ご質問を頂戴し、さらに

小多さんからお三方のご意見、ご質問に対してお答えいただくことにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部の「2つの柱に関する総論及び第1の柱」に入らせていただきます。最初に小多さん、ご説明をよろしく願います。

I. 第1部 2本の柱に関する総論及び第1の柱

(小多) 皆さま、おはようございます。ただ今ご紹介いただきました財務省主税局参事官の小多章裕でございます。本年7月に参事官に着任しまして、このように人前でお話をさせていただくのは初めての機会ということで若干緊張しております。また、あまり滑舌がいい方ではございませんので、お聞き苦しいところもあると思いますが、ご容赦いただければと思っております。

まずは司会の吉村さん、それからパネリストの青山さん、合間さん、そして山田さんと一緒にさせていただく機会を頂きましたことを非常に光栄に存じます。そして、租研の事務局に対して、ご招待いただきましたこと、そしてこのような機会に皆さまに我々が取り組んでいる政策についてご紹介する機会を与えていただきましたことについて、私個人としても、また財務省参事官室としても感謝を申し上げたいと思います。

今申し上げましたように、私はこの7月に参事官に着任したわけですが、実は約15年前にも同じ参事官室の課長補佐を務めておりました。15年ぶりに戻ってきたわけですが、15年前といえば、まだBEPSという言葉すらなかった時代です。この間の国際課税を巡る変化は非常に大きく、見える景色が全く違うわけです。全く様変わりした景色を見ているというのが、着任してこの2か月の感想です。

さらに、着任してすぐにリオであったG20財務大臣会合への対応・調整を経験する中で、今



現在も非常に急速な変化のさなかにいることを実感しております。この急激な変化に対応し、むしろ変化をリードして、国際課税の新たな姿をつくっていくことが私どもに求められているのだなということで、身の引き締まる思いであるところであります。

本日のプレゼンですが、先ほど吉村さんからお話がありましたように、いわゆる2本の柱のアプローチに基づく国際課税の見直しの動きについて、私がまだ新米ということもありますが、今日は基本的なところからお話しし、最新状況についても可能な限りフォローアップさせていただければと思っております。

1. 総論

まず第1部では、元々の起源としてのBEPSプロジェクトから2本の柱の解決策に至る経緯を振り返った上で、2本の柱の解決策について概観し、直近のG20等での国際課税に係る議論の動向についてご紹介します。その後、第1の柱に特にフォーカスを当て、利益Aの多数国間条約や、利益Bと呼ばれる移転価格税制の執行の簡素化を目指す交渉の状況をご紹介します。後半の第2部では、第2の柱のグローバル・ミニマム課税に関して、令和6年度税制改正の概要、今後の法制化の方向性、また、皆さんご承知と思いますが、ガイダンスがOECDで順次出ておりますので、最新のガイダンスの概要などについて触れた後、少し方向が変わりますが、

令和6年度税制改正で措置して今後適用が予定されている暗号資産に関する報告枠組みなど、情報交換の動きについても最後にご紹介したいと思います。

〔「BEPSプロジェクト」について〕財務省（2～3ページ）

早速ですが、まずBEPSの話から始めます。わが国が議長を務めて2012年にOECDで立ち上げられたBEPSプロジェクトについて振り返るところから始めたいと思います。BEPSプロジェクトとは、公平な競争条件の確保のため、多国籍企業のグローバル展開に伴う二重非課税を防止するため、国際課税ルールを全体的に見直し、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指して始まったプロジェクトでした。

2012年、当時の浅川財務官が議長をされて、OECD租税委員会でBEPSプロジェクトが立ち上げられました。2015年の最終報告書を受けて、合意事項を実施へ移していくために、2016年にはBEPS包摂的枠組み（インクルーシブ・フレームワーク）が京都において立ち上げられ、参加国がその時点で大幅に拡大し、その後も拡大してきている状況です。現在はBEPSプロジェクトの実施フェーズということで、日本としてはこれまでBEPSプロジェクトをリードしてきたという自負を持って取り組んできているところであります。

〔「BEPSプロジェクトの三本柱」〕財務省（4ページ）

4ページでは、元々のプロジェクトの3本の柱をご紹介します。1つ目に、グローバル企業は価値が創造される場所で税金を払うべきということで、これを「実質性」と呼んでいます。2つ目に、各国政府・グローバル企業の活動に関する「透明性」を向上する必要があるということ、3つ目に、企業にとっての「予見可能性」を向上していくこと、不確実性を排除していくことが、BEPSプロジェクトの2012年

以来の3本の柱として進んできました。

〔「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要〕財務省（5ページ）

具体的な報告書の中身が、15の行動として示されています。全部紹介する時間がないので、例えばということで申しますと、(2)に外国子会社合算税制の見直しがありますが、これを平成29年度の税制改正で、また、(4)の移転価格税制に係る文書化も平成28年度の税制改正で対応してきました。また、租税条約の改定、或いは多数国間条約の参加という形でも、わが国は対応してきました。

〔BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域〕財務省（6ページ）

こちらは先ほど申し上げたBEPS包摂的枠組みのメンバーです。元々のOECD加盟国は、左側にある38か国なのですが、包摂的枠組みということになりますと、現在は147か国・地域となります。

〔政府税制調査会「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制の在り方—」（抜粋）〕財務省（7～9ページ）

政府税制調査会の答申の抜粋を掲げております。令和5年度に政府税制調査会の答申が出ているのですが、抜粋部分に限らず第1の柱、第2の柱の背景・経緯などが非常に詳しく記載されておりますので、ご一読されることをお勧めしたいと思います。

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について〕財務省（10ページ）

資料10ページからが、まさに経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応ということで、少し具体的に話をさせていただこうと思います。

国際課税の従来の原則としてご承知のとおり、「PEなくして課税なし」というものがあります。外国法人の事業所得に課税できるのは、そ

の外国法人の支店や工場などの物理的な拠点、いわゆるPEがある場合に限るとされてきました。逆に言えば、PEがないと外国法人の事業利得には課税ができませんでした。

ところが、昨今の経済のデジタル化に伴い、市場国に物理的な拠点がなくてもネットを介して様々なサービスを売ることができるようになりました。10ページの絵でご覧いただくと、「売上（パターン①）」と下の方にありますが、A国が巨大な消費者を擁する国で、B国が多国籍企業のある国と仮定すると、A国にはPEがないということで、A国当局はB国のIT企業に対して課税することができないことになります。こうした問題は昔から論点としてあったのですが、デジタル経済が盛んになるにつれて、問題がより先鋭化し、今まさに議論が進んでいる状況であります。

また、もう1つのパターンが、この絵の左下から真ん中の上に伸びている「売上（パターン②）」になります。右側にあるB国の大企業が、例えば法人税が非常に低い軽課税国C国に子会社を設置し、ここから電子的なサービスをA国の市場に売ることになると、法人所得はC国での非常に低い税率でしか課税されないため、法人税はC国でのみ課税されて、多国籍企業グループの親会社であるB国政府でさえも十分に課税できないというケースが起きています。このような低い法人税率で外国企業を誘致するのが経済的に得だということになると、各国は法人税の引下げ競争に陥ります。この状況を脱するべきではないかというのが今回の見直しの議論の背景であります。

若干繰り返しになりますが、パターン①のようなケースを背景にして、販売活動によって得た利益について、市場国A国側で課税権を持つべきではないか、再配分すべきではないかという発想が第1の柱、利益Aに関する多数国間条約につながってきたということです。

また、パターン②のように低税率国に多国籍企業が子会社を置いて利益移転をすることで租

税回避を図ると、各国の課税基盤が浸食される、或いは企業の立場にしてみても国際的な競争条件がゆがめられてしまうといった問題があります。こうしたことを防ぐために、第2の柱のグローバル・ミニマム課税を制度化しようという動きにつながってきたというふうにご理解いただければと思います。

〔国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」2本の柱について〕財務省（11ページ）

11ページは、2本の柱の解決策の全体像をまとめたものになります。上の半分に書いていることは先ほど申し上げたことの繰り返しになります。

こうした問題意識を踏まえて、BEPS包摂的枠組みにおいて議論が進められ、2021年10月に2本の柱の解決策についての合意がなされました。そして2023年7月にアウトカム・ステートメントという形で、これらの交渉成果が公表されました。その後、昨年10月に第1の柱についての多数国間条約の案文が公表されているというのが今の状況であります。

次は署名する段階になるわけですが、早期の署名開放を目指して、後ほどご紹介する利益Bの枠組みを含む、第1の柱全体でのパッケージの大詰め交渉が今まさに継続中という状況です。今後交渉が妥結して利益Aに関する多数国間条約の条文が採択された後、各国において条約の承認、必要な国内法の立法措置を行うというのが、第1の柱についての今後の見通しとなります。

第2の柱については、条約ではなく、各国の国内法によって実施することになっており、各国において法制化が進んでいます。先ほど吉村さんからお話がありましたが、わが国においては令和5年度税制改正においてIIR（所得合算ルール）を法制化して、後で紹介しますが、令和6年度税制改正においてもIIRについての改正を行っています。残されたUTPR、

QDMTTについては令和7年度以降に法制化の見込みということで準備を進めているところがあります。

〔「2本の柱」の全体像〕財務省（12ページ）

全体像を絵にしてみたものです。第1の柱の中には、利益Aと利益Bという2つのコンポーネントがあります。また、右の第2の柱についても、グローバル・ミニマム課税、この中にIIR, UTPR, QDMTTという制度が入っているわけですが、これらを総称してのグローバル・ミニマム課税制度と、これは主に途上国向けに用意されたものになります。STTRという租税条約上の最低課税ルールが入っています。このように、大きく分ければ2本の柱、サブカテゴリまで行くと4つぐらいの施策が組み込まれているというのが、2本の柱の解決策の全体像です。

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2024年7月25－26日）〕財務省（13ページ）

最新状況がどうなっているかということについて少しフォローアップすると、本年7月にブラジルのリオデジャネイロで開催されたG20の財務大臣・中央銀行総裁会議のいわゆるコミュニケの抜粋となっております。国際課税が1つの主要課題として位置付けられて議論されました。

2本の柱のアプローチについては、可能な限り早期に交渉を迅速に妥結することを奨励するというので、これまでの第1の柱に対するコミットメントをG20で再確認したと受け止めています。繰り返しになりますが、現在は利益Aに関する多数国間条約と利益Bの枠組みをパッケージで交渉しているという状況であり、利益Bの枠組みについて残された課題を迅速に解決して、第1の柱に関する最終パッケージの交渉を妥結し、利益Aに関する多数国間条約を早期に採択することが重要だという認識が示されて

いるものと捉えています。

〔「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要〕財務省（14ページ）

リオデジャネイロでのG20において、国際租税協力に関するG20閣僚宣言、閣僚とは財務大臣という意味ですが、これが採択されました。G20で税に特化した閣僚宣言が出されるのは初めてのことだったということで、少し中身を紹介させていただきます。

この宣言においても、2本の柱の解決策の最終化、また、迅速な実施へのコミットメントを再確認するというを中心的なイシューとして掲げています。それとともに国連枠組条約の策定に向けた議論、また、SDGs達成に向けた様々な方策についても言及されています。

国連については次のページがありますので一旦置いておいて、最下段にSDGs達成に向けての方策があります。超富裕層への効果的な課税のために協力し、議論を継続していくという記載があります。そして下の注に、超富裕層に対するグローバル・ミニマム課税があります。法人税に関するグローバル・ミニマム課税は第2の柱で議論しているわけですが、それに類似した超富裕層に対するグローバル・ミニマム課税を導入するという提案も、これは学者からですが、なされたということが議論の中でありました。しかしながら、この提案には執行面で様々な課題があると指摘する国も多く、直ちに本格的な議論がなされるとは考えていないというのが我々の認識です。

〔国連における国際租税協力に係る議論について〕財務省（15ページ）

15ページに、国連の国際租税協力に関する議論についての資料を1枚入れました。2022年以降、国連において、国際租税協力に関する事務総長のレポートが出され、昨年末の国連総会において、国際租税協力に関する枠組条約の策定を要請する決議が可決されました。本年に入り、

枠組条約の交渉に向けた基本的指針（ToR）の議論が開始され、ToR案が先月策定されたという状況です。ToR案においては、枠組条約は多国籍企業への公平な課税を含めた課税権の公平な配分等へのコミットメントを検討すべきと記載されています。また、枠組条約の交渉と並行して、2つの早期議定書が議論されるということが規定されています。ToR案については、本年末にかけての国連総会で決議される予定であり、その後、枠組条約と2つの早期議定書を策定するために、2027年までかけて交渉会合が開催されることが予定されています。

わが国の国連における枠組条約策定に対する考え方としては、わが国だけではなくG20の閣僚宣言でも基本的に同じように述べているわけですが、他の国際機関、具体的に言いますとBEPS包摂的枠組み（インクルーシブ・フレームワーク）を含めたOECDにおける既存の成果との重複を避けるように努めるべきではないかということ、広範なコンセンサスを得ながら議論していくべきではないかということ、また、国内資金動員の向上と能力開発に焦点を当てることの重要性を強調しながら、この交渉に参加しているという状況であります。

2. 第1の柱

(1) 利益Aに関する多数国間条約

〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）〕

財務省（17ページ）

ここまでが総論で、ここからようやく第1の柱になるわけです。第1の柱については、既にご承知の方も多くいらっしゃると思いますが復習させていただくと、対象となる企業は売上高が200億ユーロ超ということで、非常に大きな企業です。利益率が10%超ということで、超大規模で高利益水準のグローバル企業グループが対象になります。一方で、金融や採掘、防衛産業などは対象から外れ、対象企業は全世界で大体100社ぐらいと現時点で見込まれています。

内容は、巨大なグローバル企業の残余利益を

規定して、この残余利益のさらに一部に対して市場国側に課税権を認めるという考え方に基づいています。この考え方は、先ほど申し上げた「PEなくして課税なし」という原則を大きく変えるものであると評価できると思います。

この絵にあるとおりですが、残余利益部分を概念的に切り出して、その25%を配分利益として市場国に課税ベースとして割り振る仕組みであります。具体的には、グローバル企業グループの世界全体の収入（売上）から費用等を差し引いた利益のうち、売上の10%分については通常利益と見なして、その通常利益を差し引いたものを残余利益と呼びます。残余利益のさらに4分の1を市場国に割り振るのが配分利益ということで、これを複数の市場国がある場合にはさらに配分していくことになります。この配分利益の部分を「利益A」と呼んでいるので、第1の柱の課税権の配分の議論を利益Aと呼んでいるわけです。

〔「第1の柱」の多数国間条約案の適用イメージ〕 財務省（18ページ）

もう少し詳細なスキームを書いております。利益Aは、既存の法人税の下で既に課税されているであろう利益をベースに課税を行うことから、何ら措置を講じなければ概念上、既存の法人税との間で二重課税が生じることとなります。そのため利益Aでは、市場国において新たに課税される利益が元々ある国において二重課税を除去する仕組みを設けています。

具体的には、まず企業グループ全体の収入から市場国であるY国に配分され得る利益Aの額を算定します。企業グループが有する市場国Y国における利益には、Y国において既に計上されて課税対象となっているであろう利益Aが含まれます。そのため、この金額をY国に割り当てられる配分利益額から減額するというプロセスを踏みます。これを二重計上調整と呼んでいます。

その上で、Y国に配分される利益Aは、Z国

において既に課税対象となっている利益であるため、Z国において二重課税の除去を行うことが必要になりますので、これを二重課税除去と呼んでいます。同じ国が同じ課税ベースに課税しないように調整することを二重計上調整と呼んで、YとZのように異なる国が同じ課税ベースに課税しないように調整することを二重課税除去と呼んでいます。

利益Aは、グループレベルで算定される概念上の金額であるため、国別の利益のうちどの程度利益Aに相当する利益が含まれているかということについても概念的に決定することが必要となってきます。ここでは、二重計上部分を多くみなせば、市場国Y国側の利益Aの取り分は減少するという構図になります。利益Aによる取り分の多さを期待している国というのは当然たくさんあるわけですが、利益Aでどれぐらい取れるのかというところが非常にポイントになりますので、非常に厳しいといえますが、微妙な交渉が行われてきたということになります。

二重課税の除去についても、利益Aの額が大きくなればなるほど二重課税を除去すべき額が当然増えて、この絵で言えばZ国側の負担が増えることになります。それぞれ自国が市場国なのか、二重課税の除去国側なのかということを踏まえて、各国交渉に取り組んできて、非常に繊細な制度設計が行われてきました。

〔「第1の柱」の多数国間条約案の概要（2023年10月公表）〕 財務省（19ページ）

昨年10月に公表された多数国間条約の条文案の本当に大事なポイントだけ載せています。ここに挙がっている内容で申し上げますと、これまで公表されてきた情報から大枠において変わるわけではありません。条文案はほぼ決着しておりますが、確定に向けた交渉が引き続き行われています。

次に、このページの下から2番目に、一方的措置について載せておりますが、草案においては、全てのデジタル・サービス・タックス及び

その他関連する類似の措置を廃止すること、また将来にわたり導入しないことについてここで規定しております。この点について次に紹介したいと思います。

〔利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯等〕 財務省（20ページ）

そもそも第1の柱の多数国間条約について、これまで時間をかけて複雑な交渉を行ってきている背景として、デジタル・サービス・タックスを巡る過去の経緯があります。2010年代のBEPSプロジェクトの中でも、巨大なデジタル多国籍企業に対する課税問題は論点としては挙がっていましたが、この対応はなかなか難しく、いわば業を煮やした欧州諸国などが2020年に相次いで各国独自の一方的な課税としてデジタル・サービス・タックスを導入しました。

これに対し、アメリカが報復関税を課すような流れが生じていました。デジタル・サービス・タックスについては、こうした報復措置を招く恐れもあり、また各国が独自に課税すれば企業の納税コストが増加してしまうといったことなど、問題が少なくないというふうに我々としては認識しているところであります。

今回の第1の柱の多数国間条約は、こうしたデジタル・サービス・タックスがはびこることを防止して、国際課税システムの安定化を促進することが目的になっています。逆に、多数国間条約が成立しないと、デジタル・サービス・タックスの導入が拡大して国際課税システムが不安定化するのではないかという懸念もあります。

〔（参考）「第1の柱」の多数国間条約案における廃止対象の既存措置の概要〕 財務省（21ページ）

各国におけるデジタル・サービス・タックス等の状況をまとめてあります。右下にカナダを示していますが、足元でカナダがデジタル・サ

ービス・タックスを本年6月に施行したという動きも見られ、今後の動きに注意が必要です。各国がこうした形で独自に課税するのを防ぐためにも、多数国間条約の迅速な合意が極めて重要であろうと認識しております。

〔(参考)「第1の柱」の多数国間条約の発効のために各国・地域が持つポイントの割合〕
財務省 (22ページ)

この表にある「ポイントの割合」は、発効要件になります。具体的には、このポイントが60%以上を占める30以上の国が条約を承認した後、これらの国々が条約発効日を決定するというふうに今の条文案では規定されています。米国のポイントが非常に高く、発効には米国による条約承認が不可欠ということでもあります。

〔利益Aの適用プロセス〕 財務省 (23ページ)

利益Aの適用プロセスの概要を紹介しております。詳細については、後ろの方に参考資料の形で付けておりますので、今日は時間の都合上、説明は割愛しますが、ご関心がある方はご参照いただければと思います。

(2) 利益B 移転価格税制の執行の簡素化・合理化

〔移転価格税制の執行に係る簡素化・合理化の適用イメージ〕 財務省 (25ページ)

25ページ以降は、利益Bの資料として付けています。利益Bは、国境をまたいだサービスの提供が急速に拡大し、移転価格税制に係る紛争が増加したので、これに対応し、税の安定性を高めることを狙いとするものであります。移転価格税制の執行上、基礎的マーケティング、販売活動として特定された取引について、簡素化・合理化された独立企業原則を適用する枠組みであります。

具体的には、一定の簡易な基準により取引対象を特定し、産業分類や財務指標に応じてあらかじめ策定・公表された利益率の適用表に基づ

いて利益率を適用することで、適正な取引価格を算出することになります。対象取引は、多国籍企業グループの中の企業から商品を購入して第三者に販売するような卸売取引などが想定されています。これによって、企業にとっては従来の複雑な移転価格分析が簡素化・合理化されることになりますので、コンプライアンスコストの低減に資するとともに、利益Bが安定的に運用されることで、進出先における移転価格税制の適用の不確実性が払拭されることが期待されると思います。

なお、利益Bについては、利益Aやこの後の第2の柱とは異なって、対象取引となる基準に売上高や利益率といった制限はありませんので、幅広い企業において利益Bの恩恵を受けることが期待されると思います。

日本における利益Bの適用については、法制化の可否も含めまさに検討しているところであります。ただ、諸外国には2025年にも適用を開始するところもあり得ますので、わが国における検討も加速させたいと考えているところです。

〔執行方法〕 財務省 (26ページ)

利益Bの執行方法について、簡潔ですが、資料を入れております。適用開始は、2025年1月1日以降に開始する事業年度から、各国が任意で適用することになっております。以降、適用の方法、執行方法についてこのページで紹介しています。

〔Pricing matrixの産業分類〕 財務省 (27ページ)

産業分類を記載しております。この産業分類に売上高、売上高営業資産比率、それから売上高営業費用比率に応じて、あらかじめ利益水準が適用表として定められるということになります。

それから、利益Bに関してご関心が高いということもありましたので、資料にはないのですが少し紹介させていただきますと、operating expense cross-checkと呼ばれるものが規定されています。これはマトリックスの機械的な当て

はめによって、過大或いは過小な利益率が適用されることを防ぐための措置であります。このマトリックスによる利益率を適用した結果、営業費用営業利益率が一定のレンジから外れてしまう場合には、このレンジのエッジになるまで営業利益を調整するということが予定されています。

利益Bの枠組みに関する論点を解決することが今の交渉の1つの焦点となっています。これを解決することを通じて利益Aに関する多数国間条約及び利益Bの枠組みを含む第1の柱全体で各国の合意が得られるかというのが、まさに焦点になっています。

最後はだいぶ駆け足になってしまいましたが、第1部についての私からの説明は以上とさせていただきます。ありがとうございました。

Ⅱ. 第1部に関する質問・意見

(吉村) 小多さん、利益A及び利益Bともに大変野心的な仕組みでありますけれども、わかりやすくおまとめいただきまして本当にありがとうございます。それではここでパネリストの皆さんから順次ご質問、ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、次いで合間さん、山田さんをお願いしていききたいと思います。それでは青山さん、お願いいたします。

(青山) 千葉商科大学で客員教授をしております青山です。今日はよろしく願いいたします。ただ今の小多参事官からの詳しいご説明で、まず第1の柱、第2の柱を通した進捗状況の概要が分かり、さらに第1の柱についての現状の詳しいご説明を頂戴しました。また、この大変な交渉の期間、財務省参事官室が国際的な場で大変ご活躍されていることについても敬意を表したいと思います。

私からのコメントは、総括的なところで2点



申し上げます。まず、デジタル経済下での市場国への課税権配分が従来の法制下で不十分であったという先ほどのご説明、そしてそのことを認識した上で、それに対する利益Aと利益Bの処方箋を提示する第1の柱、それから低税率国を利用したBEPSに対してグローバル・ミニマム税の導入を提案する、これはBEPSに対する最後の切り札ともいわれておりますが、この第2の柱の基本設計合意、これらは国際法人税制の基本ルールが持つこれまでの欠陥を埋める新たな国際協調の成果として大変称賛すべきものだと思います。

ただし、その後の詳細設計の段階で、先ほどのご説明にもありましたが、昨年7月のOECD包摂的枠組みによるアウトカム・ステートメントから今年7月のG20財務大臣会合コミュニケに至る過程で、特に第1の柱に関して、数次にわたるリスケジュールングを余儀なくされてきた背景には、技術的に困難な意見調整の背景があったのではないかと推測できました。ただ、報道等では今後の実施に向けた進捗について、国家間の政治折衝面での課題もあって、なかなか樂觀できないのではないかという指摘もあります。この辺のところは、政治折衝の課題の中身も含めて可能な範囲で追加的なコメントを頂けるとありがたいと思います。

第1の柱については、個別に4点ほど追加に質問させていただきます。

最初の質問は、利益Aの多国間条約において、

アウトカム・ステートメントの中では一部の国が示す特定の懸念事項というふうに言及されていますけれども、この中身についてです。いろいろ報道もされていますけれども、もし差し支えなければ教えていただきたいと思います。例えば、マスコミ報道もされた利益Aに係るDST（デジタル・サービス・タックス）のモラトリウムに関するカナダのポジションに対して、IFではどのように議論されてきたのか、対処されてきたのかということです。

2つ目は、7月のG20コミュニケが言及する利益Bの枠組みに関する残る議論についてです。対象取引の判定に定性的な基準を追加すべしとするインドの主張への対処と思われますけれども、簡索性や予見可能性の要請とうまく合うのかどうか気になっているところです。また利益Bのpricing matrixへの対応については、確かに利益率に幅はあるわけですが、利益率が一般的にグローバルな企業に比べて低いとされているわが国多国籍企業の実情をうまく反映できるのかどうか、これについても懸念が残っておりますので、お答えいただければと思います。

3つ目は、第1の柱の利益Aと利益Bに関するパッケージ交渉というご説明を承りましたが、この焦点はどこにあるのかということです。また、G20コミュニケが最後に触れている国連枠組条約の動きについても、2つの柱の合意実施にどのような影響を及ぼすのか。普通に考えると、2つのフォーラムが重複する結果、両者間の考え方の調整が気になるところです。

重複を避ける方策はどのようなものなのか。この点については、15ページに国連の動向に関する詳細なご説明があり、8月に採択された早期議定書トピックスを含むToRの案の中身が明らかになりました。国連文書の内容を見ると、デジタル経済における税がIFの2つの柱議論と重複するとともに、他の課題も従来はOECD中心で議論されてきたテーマであることから、ルール作りフォーラムの新たな攪乱要因となるの

ではないかと懸念されるわけです。当面は本年中のToR案の総会決議、さらには2027年までの国連での政治折衝のスケジュールが明らかになりましたけれども、IFやわが国政府はこれにどういうふうに対応されるつもりなのかということをお教えいただければありがたいと思います。

最後は、利益Aに関する多国間条約について、その発効要件から見て、実施のキャスティングボードを、48%のポイントがあるというアメリカが握っていることは間違いありません。そのアメリカでの多国間条約への取り組みを、大統領選などの不確定要因がある中で、IFではどのように見込んで議論されているのかというのを教えていただけたらと思います。私からは以上です。

（吉村） 青山さん、ありがとうございます。それでは、続きまして合間さん、お願いいたします。

（合間） 日本製鉄（にっぽんせいてつ）の合間でございます。本日はよろしく願いいたします。小多さん、丁寧に包摂的なご説明をありがとうございます。まず、私からは、お恥ずかしながら弊社の対応状況をご紹介して、その程度なのかと、視聴されている企業の皆さんに安心していただくところから始めたいと思います。

弊社の状況ですが、第1の柱については、ご説明いただいたような国際的な動向をフォローしつつも、弊社が対象の企業グループとなるか、トップ100企業に入るかどうかということが不明確というなかで、まだ準備に着手できていない状況です。

一方、第2の柱については、既にIIRについては対象会計年度に入っておりますので、遅ればせながら社内関係者及びグループ会社への具体的な説明を始めつつあるところです。社内関



係者へは、デジタル経済への対応というそもそもの制度趣旨から説明を始めているのですが、弊社のような、鉄鋼という実物の事業にも影響があることについては、感覚的に納得が得られないということもあります。また、税務担当者においても、今回のIIRは、従来の制度と異なり、なじみのない事項も多く、例えば、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」という用語一つをとっても違和感を覚えるという段階です。これは「各事業年度の所得に対する法人税」という、従来の法人税に並列的に措置されたものと説明されていますけれども、私自身まだ慣れていない状況です。

いずれにしても、セーフハーバールール等の措置があるものの、GloBEルールによる計算はかなりの実務負担とならざるを得ません。CbCR対応でもかなり苦労しましたけれども、それを超える負担とならざるを得ないということでもあります。残念ながら社内のリソースでは足りず、システム対応も含めてかなりの部分をアウトソースせざるを得ない状況です。小多さんの御説明の中にもありましたけれども、公平な競争条件を整備するlevel playing fieldという思想はよくわかりますが、企業というプレーヤーが自らフィールドを平らにするという状況であり、いわばプロ野球選手が自らグラウンドを整備するような負担感は否めないところです。

では、質問を1つ、それから懸念を1点申し上げます。質問は、利益Aの準備期

間についてです。これについては多数国間条約の交渉が継続しているところですが、発効してから実際に施行するまでどのくらいの準備期間が設けられることになるのでしょうか。利益Aの対応のためには、特にレベニューソーシングについては税務以外のデータが必要になり、社内の関係部門及び商流に関わるグループ外の企業の皆さまの協力も必要になります。適用となった場合には、かなりの準備が必要と考えており、お伺いする次第です。

懸念として申し上げるのは、利益Bの多様性に関するものです。いろいろご説明いただいたとおり、利益Bの枠組みが明確になってきました。検討の過程で強制なのか任意なのかという議論もありましたが、結果的に国ごとに異なる対応になると理解しています。元々キャパシティの低い国に簡素・合理化されたアプローチを提供するという観点からは致し方ないのかもしれませんが、複数の国で活動する企業にとっては、各国ごとに取り扱いが異なり、考慮すべき選択肢が増えたという点でかえって複雑化した面もあると考えています。

また、まったく異なるレベルの話ですが、実務の問題として、現在一部の国において非常にアグレッシブな税務調査が増えており、移転価格に関する、或いは移転価格にかこつけてと言った方がいいような場合もあるのですが、例えば赤字を認めないというスタンスでの否認を受ける場合があります。その際の必要最低限として求められる利益として、本来は関係のない利益Bの数値基準、pricing matrixが流用されるのではないかと懸念をしています。私からは以上です。よろしくお願いいたします。

(吉村) 合間さん、ありがとうございました。それでは、山田さん、お願いいたします。

(山田) 本日は非常にわかりやすいご説明を



ありがとうございました。私から大きく4点質問をさせていただきます。

まず1点目ですが、ご説明にもありましたように、スライド13ページのブラジル・リオデジャネイロG20財務大臣会合の声明で、2本の柱の解決策の最終化、及び迅速な実施に向けたコミットメントが確認されていました。ここで述べられている「利益Bの枠組みに関する残る論点」の解決について、現在の議論の状況や今後の見通し等について追加的に承れるとありがたい存じます。

2点目が、スライド26ページの利益Bについてです。二重課税排除の方法として、二国間租税条約に基づく相互協議で対応的調整を行うということが書かれておりました。利益Bの導入国と非導入国との間の取引の場合には、移転価格対応が複雑化する可能性も指摘されていますが、簡素化・合理化アプローチの対象取引に対して移転価格税制が行われて二重課税が発生した場合、通常の独立当事者間原則と簡素化・合理化アプローチのどちらが優先されることになるかなど、対応的調整に関する現在の議論状況を、差し支えない範囲で教えていただけますと幸いです。

3点目に、スライド14～15ページにおいて国際租税協力に関してご説明いただきました。国際課税の場面では「2つの柱」以外にもさまざまな事柄が議論されていることがよくわかりました。スライド15ページに関連して、G20/

OECDのBEPSに関する包摂的枠組みにおいて、既に国際交渉が行われていますが、G20/OECDにおけるこれまでの議論と、ご紹介いただいた国連における国際租税協力に係る議論はどのような関係にあるのでしょうか。追加的に承ることができれば幸いです。

最後に、本年8月、日本はUN国際租税協力枠組条約ToR案に反対票を投じたことが、その理由とともにWebサイトで公開されております。この点、日本は国連における国際租税協力を推進することの重要性を否定する意図はないということも明らかにしておりますが、包括的かつ効果的な国際租税協力の実現のための課題や今後の展望について、差し支えない範囲で承れますと幸いです。以上、どうぞよろしくお願い致します。

(吉村) 山田さん、ありがとうございます。それでは、お三方からご質問、ご意見を頂きましたので、小多さんの方からご回答を頂ければと思います。小多さん、よろしくお願いいたします。

(小多) まずは皆さま方から、示唆に富むコメント、ご質問を頂きましたことについて、感謝を申し上げます。特に合間さんからは、ビジネスの最前線におられる立場でのご意見を頂きました。このような形で直にご意見をお伺いする機会は非常に貴重であり、頂いたコメントも踏まえて、今後の交渉も含め政策検討に活かしてまいりたいと考えております。

さて、ご質問を色々頂きましたので、回答を時間の許す限りさせていただこうと思います。まず、第1の柱に関する交渉状況に関する質問を色々頂きました。具体的には利益Aと利益Bのパッケージ交渉の焦点であるとか、米国の動向、カナダのデジタル・サービス・タックス(DST)に関連したご質問なども頂きました。

或いは国連の枠組条約との関係についても、山田さんを含めてご発言いただいたと思いますので、できるだけ答えていこうと思います。皆さまからこうしてご質問が出るというところに関心の高さを感じるというのがまずは感想です。

しかし、具体的な交渉内容について、特に政治動向と言われますと、私から個人的にとってもお話しできることは限られてしまうということで、そこはご理解いただければと思います。交渉の焦点について申し上げますと、利益Bの枠組みが残された課題になろうかと思っています。7月のリオでのG20のコミュニケの中でも、早急に多数国間条約の最終化と署名開放を可能にするために、利益Bの枠組みに関する残る論点を解決することを通じ、第1の柱に関する最終パッケージの交渉を迅速に妥結することが重要との認識が示されています。

現在進行中の交渉について、予断を持ったコメントをすることは差し控えますが、米国について申し上げますと、イエレン財務長官が「大統領選挙の結果に拘わらず、多数国間条約を批准する合理的な理由がある」と述べており、多数国間条約の早期実施にはコミットしていることがうかがえる一方、やはりイエレン長官が、「義務的な利益Bが必須である」ということも対外的に述べています。このような米国の主張を見るに、やはり利益Bが焦点になってきています。一方で、利益Bの範囲を限定的にするという主張もありまして、これをどのようにバランスを取るかということが今の交渉の状況であるところとご理解いただければと思います。わが国としては、移転価格税制の適用の簡素化、予見可能性といった観点にも留意して、早く多数国間条約が署名できるように引き続き交渉に取り組んでいく方針であります。

カナダのDSTについても、先ほども少し紹介しましたが、具体的にアメリカとカナダがどのような交渉しているかということについて言及するのは難しいのですが、一般論として申し上げますと、まず現在交渉している多数国間条

約というのは、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対して、DSTのような一方的な措置ではなく多数国家間の枠組みによる解決を図るものだということで、カナダも含めてこの点についてはコミットしています。アメリカの通商代表部がカナダのデジタル・サービス・タックスに紛争解決の協議を申し入れたことに対して、カナダのステートメントが出されておりますが、カナダの当該DSTは暫定的なものであり、受け入れ可能な多数国間の措置の発効をもって撤回されるであろうということも述べられているので、カナダも引き続き多数国間条約にコミットしていると認識していただいて結構かと思っています。

さらに申し上げますと、カナダとアメリカは紛争解決協議において対話を重ねているという状況であり、パイでの解決策を探っている様子です。現状、IF（インクルーシブ・フレームワーク）の場において、カナダのDSTが議論されるものではないという認識でおります。

また、国連の枠組条約の件については、先ほども少しご紹介しましたが、他の国際機関における既存の成果或いはプロセスと、他の国際機関が現在進めている作業を基礎として、不必要な努力の重複を避けるように努める旨がリオのときの税宣言においても述べられています。日本としても、国連における条約交渉によって多数国間条約の交渉のモメンタムがそがれることを懸念しています。大詰めを迎えている多数国間条約の議論と重複しないように、国連の条約交渉が行われるべきだということを引き続き主張していきたいと考えています。

また、包括的・効果的な国際租税協力の実現に向けてということで申し上げますと、リオでのG20の税宣言で重要な要素であると合意した、広範なコンセンサスに達するということ、各国のコンセンサスが得られる可能性の高い課題を優先すべきであるということ、国内資金動員と能力開発の強化に焦点を当てるべきということについて、今回のToR案の中に十分に反映され

ていなかったというふうに我々としては認識しており、こうした要素について引き続き主張をしながら、国連の枠組条約策定に向けた議論に建設的に参画していきたいと考えています。以上が、多数国間条約の交渉状況に関する回答です。

続いて、利益Aに関して合間さんから、施行までどのぐらいの準備期間が予定されているのかというご質問を頂きました。実務としては非常に切実な問題意識なのだろうと理解いたします。多数国間条約の発効要件については先ほど紹介したところではありますが、条約の条文案に記載されているところによると、対象となるグローバル企業の数を経済親事業体の所在地国別に指数化したポイントを先ほど表でご覧いただきましたが、あのポイントで60%以上を占める30か国以上の国が条約を承認した後、3か月以内にこれらの国が会合を行い、発効日を実際に決定します。こうして決められた発効日から6か月経過した日以降に開始する年の1月1日以降に開始する対象グループの計算期間について、適用が開始されるという規定になっています。このように、発効の条件が満たされた後に条約が実際に適用されるまで、少なくとも6か月の期間が設けられるとご理解いただければと思います。ただ、具体的な適用開始時期については、当然ながら他国の状況にもよりますので、現時点において予断をもって申し上げることはできません。いずれにしても、対象となる企業の皆さま、どこまでの企業が対象になるかというのがあるのですが、皆さまの予見可能性を高められるように引き続きしっかりと情報提供を行っていきたいと考えています。

さらに、利益B関連について青山先生と山田先生からご質問を頂いておりました。まず青山先生から、わが国企業の実情を踏まえた対応についてということで具体的なコメントを頂きました。この点に関して、まずこの機会にということになりますが、昨年9月の市中協議等において、ご質問のpricing matrixを含めて、利益

Bに関してビジネス界の皆さまから実務に基づくコメントを頂いたことに感謝申し上げます。その上で、pricing matrixについては、市中協議に加えて専門技術的な議論を行う作業部会等の国際的な場での議論や検討を経て策定され、OECDの移転価格ガイドラインに組み込まれたものであります。

具体的に申し上げますと、世界各国で利用されている公開データベースを利用しつつ、移転価格分析で広く活用されている財務指標や統計的手法を通じて、pricing matrixを構築しています。また、マトリックス上の各利益率には0.5%の幅が許容されているほか、営業費用営業利益率を用いたクロスチェックなどのような補完的な措置も導入されています。以上により、pricing matrixについては、移転価格税制の適用の簡素化・合理化という利益Bの目的や各国の議論を踏まえつつ、グローバルな利用可能性を考慮したもの、実務にも配慮したものになっていると考えております。

また、山田先生からは利益Bに関する対応的調整の点についてご質問を頂きました。ご質問の趣旨については、簡素化・合理化アプローチの対象取引に対しての通常の独立企業原則が適用されて二重課税が発生した場合の簡素化・合理化アプローチと通常の独立企業原則との優先関係についてであると認識しましたが、現段階ではわが国におけるこのアプローチの導入の有無も含めて検討中であるため、確定的なことを申し上げることはできません。それを前提で申し上げますと、本年2月に公表された利益Bガイダンスによると、利益Bを適用した国における利益Bの適用結果は、原則として相手国を拘束しないとされています。他方、利益Bを適用した国が一定の要件に該当する、いわゆるcovered jurisdictionである場合には、政治的なコミットメントとしてその相手国は利益Bの適用結果を尊重することとされているというのが回答となるかと思います。私からの回答は以上となります。

(吉村) 小多さん、どうもありがとうございます。まだ政治的な議論も多くあるところで、現時点で答えるのは難しい質問もあったかと思いますが、率直でわかりやすいご回答をありがとうございます。

それでは、以上で第1部について終わらせていただきます。引き続き第2部として、第2の柱、グローバル・ミニマム課税に入らせていただきます。それでは最初に小多さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. 第2部 第2の柱、グローバル・ミニマム課税

1. 第2の柱

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）〕財務省（29ページ）

(小多) 引き続き、私から第2部、第2の柱についてご説明申し上げます。まず、こちらの絵は何度までご覧いただいた方もあるかと思いますが、第2の柱の概要全体像を示したものです。第2の柱のグローバル・ミニマム課税は、年間総収入が7.5億ユーロ以上の多国籍企業を対象に、一定の適用除外を除く所得について、各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組みであります。

まず、所得合算ルール（IIR）についてご紹介します。IIRは、軽課税国にある子会社等の税負担が最低税率15%に至るまで、親会社等の所在する国で課税する仕組みです。わが国では令和5年度税制改正において法制化を済ませ、令和6年4月1日以降に開始する事業年度から適用開始しています。日本国内に最終親会社等を有する多国籍企業グループが、軽課税国に子会社等を配置して所得を蓄積することでグループ全体の税負担を圧縮しているというケースを想定した場合、国内の最終親会社に対して、当該子会社等の15%相当の税負担に至らない部分を課税することで、最低税率での税負担を実現するということになります。これがIIRです。

次に、真ん中の軽課税所得ルール（UTPR）についてです。IIRを導入するのみでは最終親会社と子会社との所在地国を入れ替えるという租税回避行為、いわゆるインバージョンに対処することはできません。そこで、こうした場合においても最低税率による税負担を実現するという観点から、子会社等の所在地国において最終親会社等の軽課税部分を課税する仕組みとして設けられるものがUTPRであります。

一番下の国内ミニマム課税（QDMTT）は、自国に所在する多国籍企業グループ内の会社等について、最低税率までの税負担を求める仕組みであります。仮にわが国がIIR、UTPRを導入した場合であっても、日本企業グループの最終親会社等の税負担が最低税率による金額を下回る場合には他国からUTPR課税を受ける可能性があります。また、外資系企業グループの場合についても、わが国に所在するグループ内の子会社等の税負担が最低税率による金額を下回ることになると、最終親会社等の所在地国においてその分の金額がIIRによって課税される可能性があります。わが国がQDMTTを導入している場合になると、自国内の税負担を最低税率相当まで引き上げることが可能になり、日本国内に所在する多国籍企業グループに属する会社等について、他国からIIR或いはUTPRの課税を防止することが可能になります。

日本の話とは違う話になりますが、軽課税国がQDMTTを導入すると、外国子会社は会社を畳んで親会社が所在する国に戻ってくるのか、それとも軽課税国が新たな税以外の優遇策、引き留め策に出るのか、どういう動きに出ていくのかということは今後注目される点だと思います。こちらが第2の柱の全体像になります。

〔所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ〕財務省（30ページ）

これは既にご覧いただいた資料かもしれませんが、IIRのイメージを示した資料になります。改めて簡単に復習しておきます。

IIRによるミニマム課税のイメージは、まず課税ベースには、調整された財務諸表の税引前利益を使用します。15%と子会社が所在する国での実効税率の差をトップアップ税率と呼びますが、これを算出します。次に、右側の適用除外の部分は、有形資産（簿価）と支払給与の合計、ここには一定割合と書いてありますが、将来的には5%です。これを課税ベースから除去した上で、斜線部分のトップアップ税額を出します。この適用除外がある考え方というのは、事業実態がある企業、及び既に存在する政策税制なりに一定の配慮を行う観点から導入されているものであります。これを親会社が所在する日本側で、親会社に対して課税するのがIIRの考え方になります。

**〔国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ〕
財務省（31ページ）**

QDMTTは、自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国においてIIR、UTPRの上乗せ課税を防ぐために、15%に至るまで課税する制度であります。他国ではヨーロッパを中心にIIR及びQDMTTが2024年1月以降開始する事業年度から適用されることから、日本企業の一部は既に海外での法令対応の検討が始まっていると承知しています。日本の話をしますと、日本の法人税率は国と地方で約30%なので、基本的にはQDMTT不要という考え方もあると思いますが、各企業グループの実効税率が15%を下回る場合もあり得ると認識しており、この場合にはQDMTTにより15%まで引き戻されることになります。

資料に記載はないのですが、ここでQDMTTセーフハーバーについても少しお話しします。国際的に合意された一定の要件を満たしたQDMTTを日本が導入する場合には、わが国に最終親会社等がある日本企業にとっては、その外国子会社等の所在地国におけるUTPRの課税の計算上、わが国のトップアップ税額はゼロと

見なされるとされています。これがQDMTTセーフハーバーと呼ばれるものです。このため、国際的に合意された一定の要件を満たしたQDMTTを日本が制度として導入することにより、日本企業にとっては事務負担の軽減というメリットが期待されると認識しています。

〔令和6年度与党税制改正大綱（抜粋①）〕財務省（32ページ）

IIRはご承知のとおり、令和5年度税制改正において創設したわけですが、令和6年度税制改正で制度の明確化の観点から見直しを行っております。具体的な改正事項はこのページに記載のとおりであり、さらに詳細を33～37ページに記載しておりますが、紹介は割愛します。

今申し上げたように、IIRについては、それから将来的にはQDMTTにしてもUTPRにしても、創設して終わりというわけではなく、後で紹介するガイダンスという形で順次出てきますが、OECDの議論を踏まえて、運用する中で必要な改正が、国内的な事情からも、或いは国際的な要請としても出てくる可能性があり、今後も年度の税制改正の中で改正していくことが必要になることが想定されます。

〔外国税額控除（QDMTTが外国法人税の額に含まれることの明確化）〕財務省（38ページ）

こちらはQDMTTとCFC税制の適用関係についての資料になります。2023年2月に公表された執行ガイダンスにおいて、QDMTTとCFC税制の適用順序に関して、QDMTTが優先適用されるということが明確化されました。これを受けて、右下にある設例②のように、QDMTTの導入国に所在する子会社等に対して、QDMTTの導入国（Y国）が第一次課税権を行使できることになり、Y国において課税されたQDMTTの額は、X国所在の親会社で外国税額控除の対象とすることが明らかになっています。

〔グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance〕 財務省（39～40ページ）

こちらは、昨年の租研大会以降に公表されたグローバル・ミニマム課税に関する執行ガイダンスの内容を紹介している資料となります。まず39ページですが、昨年12月に公表された執行ガイダンスの第3弾の内容を紹介しているものです。

まず1ポツですが、移行期間CbCRセーフハーバー自体は令和5年度の税制改正で既に導入されているものですが、移行期間CbCRセーフハーバーの要件の計算方法についての明確化が記載されています。

2ポツの方はその他、閾値の判定に行われる収入の範囲の明確化であるとか、会計年度のミスマッチがある場合の適用方法といったルールの詳細についての記載がなされています。おおむね法令への反映は既に済んでいるところではありますが、一部については未反映であるため、今後検討を進めていきたいと思っています。

それから40ページは、本年6月に公表された第4弾のガイダンスの概要です。基本的には計算方法の明確化といったテクニカルな論点になりますが、今後必要に応じて法令等に反映していくことを予定しております。引き続き議論が続いておりますので、今後もガイダンスの第5弾といった形での公表が予定されているというふうにご理解いただければと思います。

〔令和6年度与党税制改正大綱（抜粋②）〕 財務省（41ページ）

続いて、CFC税制の関係についても少しお話させていただこうと思います。本年度の与党税制改正大綱の抜粋を載せています。CFC税制に関して、第2の柱の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、さらなる第2の柱の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討するとされております。

〔外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し〕 財務省（42ページ）

令和5年度税制改正、令和6年度税制改正におけるCFC税制の見直しの具体的な内容載せています。具体的なところで、吹き出しの形で改正事項について書いてありますが、全部合算課税の対象となるペーパーカンパニー等から除かれる外国関係会社の範囲（ペーパーカンパニー特例）を拡充します。ペーパーカンパニーに該当しないと取り扱われる外国関係企業の範囲が拡大することで、一定のペーパーカンパニーに係る租税負担割合の計算等の作業が不要となり、企業の事務負担軽減につながるものと理解しています。

〔租税条約上の最低課税ルール（STTR：Subject to Tax Rule）のイメージ〕 財務省（43ページ）

こちらがSTTRのイメージを資料として入れたものになります。これも第2の柱の1つのコンポーネントとして含まれるものであり、租税条約上の最低課税ルールというものであります。基本的には途上国が軽課税国との間で租税条約を結んでいる場合の、租税条約における源泉地国課税を確保するための制度であります。STTRを既存の租税条約に広く導入するためのツールとして、STTRのマルチ条約の署名式が近く予定されているのですが、これ自体は途上国向けであるということのでわが国が署名する予定はありません。とはいっても、STTRを含むこのコンセンサスを歓迎しているというのがわが国の立場であると紹介しておきます。

2. 情報交換

〔非居住者に係る暗号資産取引情報の自動交換のための報告制度の整備等〕 財務省（45ページ）

最後に、情報交換の話を幾つか資料として入れさせていただいています。

暗号資産を利用した脱税リスクが顕在化して

いることを受けて、OECDにおいて、非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約等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が策定されました。2023年のG20首脳宣言において、2027年までにこれによる各国間の情報交換の開始というタイムラインが示されたところです。わが国においては、暗号資産交換業者による非居住者の暗号資産等取引情報の報告制度を整備するための法改正を令和6年度の税制改正において行いました。2027年に初回の情報交換を実施することを見据えて、2026年1月から報告制度の適用を開始する予定です。

説明としては以上になります。最後になりますが、特に第2の柱のグローバル・ミニマム課税については、実施に当たっても企業の皆さまに色々とお面倒をおかけしていると思います。こうした制度は、法人税の引き下げ競争に歯止めをかけるとともに、企業間の国際的な競争条件を確保することを目的としていること、これまで過度にアグレッシブと言ってもいいと思いますが、タックスプランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなり、ひいてはわが国の企業のためにもなると考えているところでありますので、どうかご理解、ご協力をお願いしたいと考えております。私からは以上であります。

Ⅳ. 第2部に関する質問・意見

(吉村) 小多さん、丁寧にご説明いただき、どうもありがとうございます。グローバル・ミニマム課税については、言及ありましたとおり、既に制度が動き出している中で、企業の事務負担がクローズアップされることが増えていると思います。執行ガイダンスによるさらなるルールの具体化及びに負担の軽減に向けた動きが注目されているところです。

それでは先ほどと同様、パネリストのお三方

から、今頂いたご説明に対する質問、ご意見を頂戴したいと思います。先ほどと同様、最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

(青山) では、青山から始めさせていただきます。第2の柱についての詳しいご説明、ありがとうございます。まず私からはコメントを3点、そしてお尋ねしたいこと3点を申し上げます。

まずコメントの1番目は、先ほどのご説明にありました第2の柱については、わが国には低税率国の事業体をアグレッシブに利用する企業グループが少ないといわれており、それら企業をターゲットとして合意されたGloBE税制のうち、中心となるIIRの国内法制化を既に令和5年度改正で完成させ、その後発表されたOECDの追加ガイダンス、先ほど詳しくご説明いただきましたけれども、これらについても令和6年度改正で対応した積極的な立法は、日本の企業グループから見るとlevel playing fieldの要請にも応えるものと評価されると考えます。

2番目は、2021年合意以降、QDMTTやUTPRの内容明確化を通じて、各制度間の適用順序の在り方やUTPRの租税条約適合性などの論点も出てきており、わが国もIIR以外の国内法制化については、ガイダンスを含めた検討状況を踏まえて対応するとしていますけれども、米国のUTPR導入国に対する議会での制裁関税提案などの動向を踏まえると、これは適切な対応と思われます。

3点目は、第2の柱と併存するものと位置付けられた外国子会社合算税制との関係についてです。与党税制改正大綱でも、令和5年度改正のみならず今後も必要な見直しを検討するとの弾力性を表明していますけれども、これも諸外国の動向を踏まえると望ましいスタンスだと思います。

質問が3点ありますが、1点目は、OECDでは第2の柱の税収効果についてインパクトアセ

スメントを数次にわたって実施していますけれども、財務省では最近のIIR, QDMTT, UTPRの3制度の効果をどのように見積もっておられるのでしょうか。

次に2点目は、CFC税制との関係ですけれども、制度の趣旨がそれぞれ違うということを理解しつつも、各国によってコンプライアンスのレベルに違いがあることを踏まえると、先ほど説明があったコンプライアンスコストが過大にならない方向の仕組みとして、将来的には今後のこの2つの制度を一本化するという方向、これは閾値の実効税率のパーセントをどこにするかを含むと思いますけれども、そういう形で統一化案を我が国も検討されるのかどうか感触を伺えればと思います。この点は、あくまで各国が主権の下で決められる問題だと思います。

そして最後の1点は、これは先ほどわが国にとってはSTTRを合意する多国間条約については必要ないのだというご説明を承ったわけですが、国際動向を含めて何か追加的な情報がございましたら教えていただければと思います。以上です。

(吉村) 青山さん、ありがとうございます。それでは、続いて合間さん、お願いいたします。

(合間) どうもありがとうございます。私から4点ご質問させていただきたいと思います。

第1点目は、今後の情報発信の予定についてです。IIRに関しては通達或いはQ&A等、先週もQ&Aの改定がありましたけれども、丁寧に情報発信していただいております。ご担当が異なるのかもしれませんが、今後の情報発信について、これからはガイダンスの対応等があると思っておりませんが、企業が実務を進める上で留意しておいた方がよい予定があればご教示いただければと思います。

2点目は、税務調査のイメージです。IIRに

関しては、扱うデータの性格もタイミングも既存の法人税とはかけ離れたものとなると思っています。税務ご当局の執行、いわゆる税務調査はどのように行われることになるのでしょうか。これも執行レベルの話ということでご担当とは異なるのかもしれませんが、企業としては非常に気になる点であり、制度設計の観点から持たれているイメージなど、可能であればお伺いしておきたいと思います。

3点目は、Pillar 2の将来の方向性という少し長いレンジの質問です。Pillar 2が既にスタートしておりますが、セーフハーバールール等が整備されて、或いは各国でQDMTTの導入が進んでいくということになると、ミニマム課税を維持・確保するという趣旨からは、将来、この第2の柱について見直しの余地が出てくるのではないかと考えているのですが、いかがでしょうか。

現在のGloBEルールは、QDMTTを考慮しないでETR（実効税率）を判定して、トップアップ税額を出して、QDMTTを控除する仕組みで、非常に複雑なものとなっています。一方でQDMTTのセーフハーバーが設けられることを考えると、ETRの判定の段階でいろいろな制度を組み込むことも可能でしょうし、そもそもQDMTTが広く導入されることになれば、実はIIRが不要となる世界も描けるのではないかと、いわばPillar 2の2.0のような世界も理想形としてあるのではないかと考えています。この点についてご意見を頂ければと思います。

最後の4点目は、CFC税制の見直しの余地についてお伺いしたいと思います。CFC税制における実務負担の軽減については、企業として強く要望してきており、既に幾つかの改正を行っていただいております。今後さらなる改正もうたわれているわけですが、実際にはどのような形でそれが実現するのか、その可能性をお伺いしたいと思います。企業としては大変関心の高い事項になります。

青山さんからは負担税率の観点からのご提案

があったと理解しておりますけれども、私は連結納税グループ単位での判定について関心・興味があり、例えば、グループの一体性に着目した米国のような連結納税制度であれば、単体ではなくてグループ単位での判定の余地もあるのではないかと考えており、これも繰り返しになるかもしれませんが、これも繰り返したいと思えます。以上です。よろしくお願いいたします。

(吉村) 合間さん、ありがとうございました。それでは山田さん、よろしくお願いいたします。

(山田) ご説明いただきありがとうございました。私からは大きく3点質問させていただきます。

まず1点目ですが、スライド39～40ページにおいて、2023年12月に第3弾の執行ガイダンス、2024年6月に第4弾の執行ガイダンスが公表されたとのこと説明がありました。OECDレベルでの合意形成と執行ガイダンスの公表というダイナミックな動きに対応しながら、執行ガイダンスの重要なアップデートを国内法に反映する必要がある一方で、執行ガイダンスの公表は日本の税制改正プロセスとは一致していないという課題が指摘されています。これに関連して、執行ガイダンスを国内法に適時に取り込む際の工夫や考えについて追加的に承れますと幸いです。

2点目は、スライド32ページの令和6年度税制改正大綱でも触れられていますが、令和7年度税制改正以降に見込まれるさらなる「第2の柱」の法制化のスケジュールについて、現時点で見通し等があればご教示いただけますと幸いです。

3点目は、冒頭でもご説明いただきましたが、スライド10ページのあたりで、第2の柱のアプローチについて、これは税率格差を制限し、軽課税国への利益移転の誘引を制限することで法

人税引き下げ競争に歯止めをかけ、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度というご説明がありました。こちらの中長期的な観点からの質問ですが、第2の柱のアプローチが今後成功して、法人税引き下げ競争に歯止めがかかった場合に、企業間の公平な競争条件の確保という観点から、例えば第2の柱における最低税率を引き上げていく方向性も考えられるのでしょうか。第2の柱における最低税率は比較的低率の15%であり、日本の法定税率よりも低くなっています。多国籍企業が国内企業より低い税率で課税される理由がないとすると、最低税率の引き上げも選択肢としてあり得るように思えるのですが、この点についてご教示いただけますと幸いです。どうぞよろしくお願いいたします。

(吉村) 山田さん、ありがとうございました。CFC簡素化の可能性といったことも含めて、お三方からさまざまな質問があったところです。それでは、今のご質問、ご意見を受けまして、小多さんの方からご回答いただければと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(小多) ご質問ありがとうございます。たくさん質問を頂いておりましたが、少しまとめてご回答させていただこうと思います。

まず、第2の柱の今後の法制化のスケジュールについてご質問を頂きました。この点は恐らく多くの方々にとって非常に関心が高いのではないかと思います。申し訳ございませんが、この9月の段階において答えられることはなかなか限られており、現時点では令和6年度の税制改正大綱で示したことにとどまざるを得ません。そこでこの記載ということと言いますと、QDMTTを含め、残された制度や論点について、国際的な議論を踏まえて令和7年度税制改正以降に引き続き検討すると記載しております。現

時点においてはそれにとどまらざるを得ないところではあります。

国際的な議論という点に関して申しますと、先ほど申しましたように累次出ているガイダンスを反映させていくということで継続的に議論しておりますので、それらについてできるものはやっていくということで順次入れていきます。そういう意味では、IIRについても、また令和7年度税制改正において追加的な改正を行う可能性ももちろんあります。

また、QDMTT、UTPRについてはまだ法制化できておりませんので、これも準備ができたものから、海外の導入状況を踏まえながら検討して行っていく予定です。わが国としては、これまで旗を振ってきたという立場ですので、大きな方向性としては法制化を進めていくという方向性には何ら変わりはないということは申し上げておこうと思います。

今の話の流れの続きで申し上げますと、山田さんから執行ガイダンスの国内法への取り込み方についてご質問を頂いておりましたので少し解説的に申し上げますと、GloBEルールはご承知のとおり、コモンアプローチという形で規定されており、条約ではなくて、各国がそれぞれ導入していくものであります。このコモンアプローチの内容としては、新たに公表されたガイダンスの法制化も可能な限り早期に対応することが望ましいと考えられているところです。ですから、わが国においても、内容が十分に明確になったと判断された段階で可能な限り早期に法制化対応をしていきます。

皆さまへの情報提供についてもしっかりと進めていきたいと思っておりますし、合間さんから話があった、何に気を付けておけばいいのかというところについては、日本語版で財務省或いは国税庁から示したものととも、OECDからどういうガイダンスが出ているのかも見ていただけるとよろしいのではないかと思います。

また、青山さんから税収についてご質問を頂

きました。これはなかなか難しく、外にお示しできるものは現時点においては無いというのが正直な回答です。ただ、我々として第2の柱については、直接的な税収効果以上に、先ほど来申し上げておりますとおり、法人税の引下げ競争に歯止めをかけたり、国際的な企業間の競争条件の公平性を確保するといった観点からのメリットが大きいと思っています。日本にとって、或いは日本企業にとってそういう観点からのメリットが大きい取り組みであるご理解いただければと思います。

順不同で申し訳ないのですが、第2の柱の将来という点について、山田さん、合間さんからお話を頂きました。第2の柱に関する各国の法整備が進んで一定の調和が図られた場合にはIIRが不要となるのではないかと発言も合間さんからありましたが、極めて正しい理解だと思います。それがまさに望ましい世界と思われるところです。一方で山田さんからは、例えば将来的に現在15%の最低税率を引き上げるようなことも選択肢として考えられるのではないかと、非常に野心的なと言っているかわかりませんが、スケールの大きなご質問も頂いたところです。第2の柱については、各国における導入は任意である一方で、導入する場合にはモデルルールであるとか、或いはガイダンスに沿った内容であることが求められるところですが、今後は導入された制度について相互審査を見ていくようなプロセスも予定されています。まずはグローバル・ミニマム課税の制度について、現状はモデルルール等に沿った仕組みの導入を進めていくことがまだ重要だというステージにありまして、税率に関してもまずは現在合意されている15%という最低税率の確保に向けて、その実現を最優先していくことが今の状況だと認識しており、我々としてもそれに全力を尽くしたいと考えています。

将来の見通し、或いは見直しとなりますと、なかなかまだ何とも言えないというのが正直なところではありますが、国際的な議論の中にし

っかりと入って、今後の動向をしっかりと見て、そして対応していくことが大切だと思います。そのプロセスにおいては、民間の事業者の方々のご意見もまた聞かせていただきながら考えていきたいと思っております。

また、税務調査のご質問を頂きました。確かに実務的には非常に関心が高いところだと思います。ただ、合間さんもお認識のとおり、私も財務省の立場と国税庁の立場は若干違いますので、私から答えるのはなかなか難しいところではありますので、今日の時点では答えられる範囲だけ答えさせていただきます。

例えば3月決算の法人を前提とすると、今の予定では令和8年9月末までに初回の申告書の提出が予定されています。第2の柱の執行については、新しい制度ということもあって今もまさに追加的な執行ガイダンスが議論されて、策定されているところであります。当局としては、制度が円滑に開始されて実施されていくために、まずは納税者の皆さまに対してしっかりと周知広報をして、情報提供もして、制度の説明もして、適切な申告を行っていただけるように準備を進めていきたいとしか今の時点では申し上げられないところです。今日、オンラインでは国税庁の方々も聞いていらっしゃるようでし、問題意識は伝わっているかと思っておりますので、私どもからもまた後日伝えておきたいと思うところであります。

続けて、本当に順不同で全く申し訳ないのですが、CFC税制（外国子会社合算税制）についても、青山さん、合間さんからご発言を頂きました。CFC税制については、令和5年度税制改正、令和6年度税制改正においても追加的な見直しを行ってきたところです。今後の見直しについてはなかなか確たることは申し上げられませんが、今後もさらなる第2の柱の法制化を踏まえて必要な見直しを検討することになっておりますので、これに沿って検討を進めていく予定にしているところです。

合間さんからお話があったグループ単位の具

体的な話については、なかなか今回回答し難いところではあるのですが、そういった問題意識、ご要望があったということについてこの場で留意したいと思っております。

最後に情報発信について少し言及しておきたいと思えます。令和5年度の税制改正におけるIIRの創設以降、第2の柱について、これまでパンフレットや通達の解説、Q&Aといった形で縷々作成・公表するとともに、経済団体等に対する説明会も実施して、制度の周知・広報を進めてきたところであります。直近で申し上げると、この9月に令和6年度の税制改正を踏まえたQ&Aの改定版を国税庁から公表しました。また現在も、本年8月に公表した通達の解説の公表に向けての作業が進められています。引き続き、OECDから発出される執行ガイダンスの追加、或いは税制改正も踏まえて、積極的な制度の周知・広報を進めていきたいと考えています。引き続き、税務行政へのご理解とご協力を頂ければと思います。よろしく願いいたします。私からは以上です。どうもありがとうございました。

おわりに

（吉村） 小多さん、どうもありがとうございます。円滑な進行に皆さまご協力いただいた関係で、予定時間内に終了できそうです。こちらで第2部を終了したいと存じます。本日は2つの柱の進捗状況について最新の情報をご披露いただきました。今後の動向については不確実な要素が残りますので、まだまだ注視が必要な一方、実施に向けた準備を進めていかなければならない状況かと存じます。その基礎となる見通し、或いは考え方を本日のディスカッションから得られたのではないかと思います。私自身、本日の皆さまの議論を拝聴してかなり深い理解を得ることができました。パネリストの皆さまに改めて感謝申し上げたいと思います。

それでは、これで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。

ご協力どうもありがとうございました。

「令和7年度税制改正に関する租研意見」*の解説

株式会社 EBPM 研究所 代表取締役

林 宜嗣

<総論>

1. わが国経済社会の構造的な問題と税制の在り方

(林) それでは私から、令和7年度の税制改正に関する意見の報告をさせていただきたいと思います。

本意見書はいろいろなプロセスを経て作成しております。学者が中心となっている政策検討会、それから各種の研究会、企業の方々をメンバーとする政策委員会、企画・運営小委員会、正副会長会議、そして租研会員に対するアンケートなども踏まえて作成しております。従って、租研の意見書は他の税制改正要望とは少し異なった特徴を持っていることをまず申し上げなければならぬと思います。

第1は、日本が抱えている構造問題を踏まえた提言だということです。意見書は令和7年度の税制改正に関する租研意見となっておりますが、中長期的な構造改革における税制面での取り組みも重視しています。また、構造問題はイメージベースではなく、しっかりしたデータの裏付けがなされています。



第2は、提言のよりどころを租税理論に求めながら企業活動や税制の現状に関する租研意見の考えを融合させた意見書になっていることです。これは政策検討会や研究会での議論、そして企業のメンバーとの議論を経て作成されているからこそ実現できるものです。つまり、理論と実践の両面を考慮した意見書になっているということをまず申し上げたいと思います。

それから第3は、税の議論ではどちらかというと軽視されがちな簡素という租税原則を重視している点です。税が社会経済活動のインフラ

* 「令和7年度税制改正に関する租研意見」は（公益社団法人）日本租税研究協会のホームページ上に掲載

としての役割を果たすためには、税が適正に設計されていることが必要であることは申すまでもありません。しかしながら、税の仕組みが複雑であったり、或いは納税事務手続きの負担が大きかったりしたのでは、企業活動にむしろマイナスになってしまいます。

それでは、概要に沿ってご説明を申し上げます。

〔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、経済活力の停滞です。バブル崩壊後、失われた10年といわれていたものが、現在では失われた30年といわれている状況です。経済成長率は先進国の中では低い水準となっていますが、その背景には投資や消費の低迷、企業活動における新陳代謝の遅れ等があります。また、労働生産性が低いことも日本の構造問題です。

第2は、人口減少、少子高齢化の進行です。人口減少は国内市場の縮小、労働力不足によって日本の経済成長率を低下させると同時に、高齢化による社会保障費だけでなく少子化対策をはじめとする全世代型社会保障によって財政支出の膨張につながります。

第3の構造問題は、格差の拡大です。相対的貧困の増大と世代を超えた格差の拡大或いは固定化という個人間の格差だけでなく、経済活動の地域間格差の拡大によって税収格差が大きくなり、行政水準の格差にもつながっていきます。

第4は、財政問題です。日本の財政はご案内のように、歴史的、国際的に見ても最悪の状況となっています。巨額の財政債務は将来世代へ負担を先送りし、世代間の不公平を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ってしまうような事態をもたらしかねません。

〔「構造問題」への対応〕

こういった構造問題への対応が必要です。

第1は、経済活力の強化です。経済ダイナミ

ズムを強化し、成長と分配の好循環を生み出さなくてはなりません。そのためにも日本のビジネス環境を良くし、企業の国際競争力や立地競争力を高める必要があります。それには成長分野への重点的な投資、イノベーションや投資による生産性の向上、スタートアップの促進により、事業の新陳代謝を促すことが重要です。

第2は人口減少、少子化への対応です。人口減少は労働力不足にもつながりますが、職種や分野によっては、労働力不足問題も出ています。従って、労働生産性を高めると同時に人口減少対策として労働移動の円滑化を進めることも重要ではないかと考えています。

第3は、格差問題への対応です。財政による事後的な再分配である、いわゆる社会保障や累進税といったものの役割が期待されておりますけれども、やはり再分配に関しては、給付・負担の水準についての国民的な議論が必要です。その際、税・保険料による負担と各種給付による受益を総合的に見ることが重要であり、税と社会保障を一体化した制度、つまり給付付き税額控除等の導入についても検討すべきであると考えています。

第4は、財政の健全化への対応です。そのためにも歳出・歳入両面からの改革が必要であり、特に歳出に関しては科学的根拠に基づいた政策立案（EBPM）の推進が不可欠です。また、国民負担の在り方を含めて受益と負担の適正化も重要だと考えております。

こうした構造問題への対応に対して税はどうあるべきなのかということを、税制改革の基本的視点のところで提案しています。

2. 税制改革の基本的視点

〔経済活力に資する税制の構築〕

構造問題への対応は、歳出も含めた総合的な取り組みが必要ですが、やはり税は非常に重要な役割を示しています。経済活力に関しては、わが国企業の国際競争力を強化し、日本全体の

立地競争力を向上させる観点から、特に法人税の税率、課税ベースの在り方が重要です。

また法人税に関しては、イノベーション、スタートアップ、デジタル化、脱炭素などへの重点投資の促進と、生産性を向上させるために政策税制の活用も重要です。

また個人税に移って所得税についても、女性・高齢者等の活躍の促進、成長分野への人材移動を促すためにも、働き方に中立的な税制の構築が必要です。

〔財源調達機能の強化〕

財源調達機能の強化に関しては、社会全体に利益が及ぶ公共サービスの財源は、保険料よりはむしろ税によって賄うこと、社会保障財源としては消費税で受け止めるべきことを提案しています。日本は地方財政の規模が国際的に見て大きく、従って財政責任を伴った地方行財政運営の実現が特に重要であります。地方税の改革に関しては、応益原則に基づく制度改革を行うこと、そして地域偏在が小さく安定的な税収が見込める地方税体系の構築が求められています。

〔租税原則を重視した税制の構築〕

税制改革には、今申し上げたような基本的視点が必要ですが、税は財政支出の財源調達手段です。そのためにも、税が備えるべき原則があり、それが公平・中立・簡素という3つの原則です。

公平は、人々が負担能力に応じて税を分かち合うという応能原則を意味するのですが、現在世代と将来世代という世代間においてもこの原則が満たされる必要があります。

中立は、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てしまう影響、ゆがみを極力小さくするという視点で税収調達を行っていかなければいけないという原則です。

簡素は、納税者にとって理解しやすく、そして徴税者にとっても徴税コストのかからない税の仕組みを構築するということです。納税事務負担の軽減や税負担に関する予見可能性を高めるためにも税は簡素でわかりやすいものでなけ

ればなりません。

3. 税体系

公平・中立という原則はしばしばトレードオフの関係にあることがあります。また、単一の税で全ての租税原則を同時に満たすことはできません。従って、どうしても複数の税目が必要になります。これが租税体系ということになります。

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広く全世代が負担すること、そして景気に左右されにくい財源を確保することが重要であり、そのためにも所得税が持つ税収調達機能の回復も視野に入れ、消費税と所得税を両輪とした税体系を構築するべきだと提言しています。

<各論>

4. 所得税

続いて、各論に移りたいと思います。まず所得税です。過去の改正で、累積で約10兆円に上る税収が減少しました。現在、税制改正等によって税収は回復しつつありますが、長期的には財源調達機能はやはり弱まっています。この機能の回復を視野に入れ、低税率適用ブラケット幅の縮小など、税負担構造についても検討を加える必要があるという提言をしています。

所得税の再分配機能という観点からは、所得控除から税額控除への転換、その際に給付付き税額控除の導入も検討すること、それから資産所得、とりわけ金融所得課税の在り方についても検討を加えていくべきだという提案をしています。

所得税は、働き方やライフコースに影響を与える可能性があります。従って、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に所得区分、課税方式或いは各種控除等についても検討を加える必要があります。

給与所得者とフリーランスとのバランス、退職給付、それから各種年金の拠出、運用、給付段階における課税の在り方についても中立性の確保、適正な税負担の実現という観点からの検討が必要です。所得税については、再分配機能或いは税負担構造をどうすべきかといったことについてまだ議論を加えていかなければならないということもあり、「検討を加える」という提案でとどまっているものもあります。

5. 相続税・贈与税

贈与税には、富の集中抑制や格差の固定化防止といった機能が期待されています。平成25年度税制改正において基礎控除の引き下げ、最高税率の引き上げなどが行われたために、富の集中抑制という機能は一定程度回復しました。今後とも税制全体を通じた所得再分配が適正に果たされるように、相続税の在り方について検討することが必要であります。

資産の世代間移転を促進することを目的として、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が導入されました。しかしながらこれについても、格差の固定化につながるように今後も見直しが必要だという提案をさせていただきました。

事業承継税制については、第三者への事業引き継ぎ、それから統合等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です。

6. 法人税

当協会が会員を対象にした調査でも、法人税制が企業活動に与える影響が大きいという回答が寄せられています。従って、日本経済を活性

化するという観点から経済成長を促す法人税制を構築する必要があります。

これまで成長志向の法人税改革としては税率の引き下げと課税ベースの拡大が行われてきましたが、今後においては法人税率、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て国際的に調和の取れたものとしつつ、投資や賃上げに積極的に取り組む企業を後押しするようなメリハリのある税制が望ましいと提案しています。

具体的にはイノベーション促進或いはスタートアップ支援のため、今後も研究開発税制、イノベーションボックス税制の改善・拡充が必要です。

グループ通算制度については、事務負担軽減の観点からの制度改正を行っていく必要があると提案しました。その他、法人税については、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を拡大して行われた制限の見直しが必要だと提案しています。

7. 国際課税

国際課税については、以下の点を提案しました。第1は、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。第2は、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、取り扱いの明確化、事前確認・相互協議制度の適切な運用が重要であるということを示しています。第3は、デジタル経済に対応するため、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に、制度の明確化、納税コストの最小化を図ること。そして第4は、国際最低課税額制度の法制化と運用に関しては納税事務負担の軽減、外国子会社合算税制については事務の重複排除の観点から抜本的な見直しが行われること。以上の点を提案させ

ていただきました。

8. 消費税

消費税については、既に税体系のところでも指摘しているように、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だと考えております。

その他にも、以下の点を提言しました。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ば、低所得者には有利な制度となっているということを十分に説明し、国民の理解と納得を得ていく必要があるということ、制度の信頼性・透明性を高める観点からインボイス制度の円滑な実施が重要であり、中小事業者向けの特例についても課税の公平性・信頼性の観点からの見直しが必要であること、軽減税率制度は公平・中立・簡素の観点から弊害があるということ、そして今後適用対象が拡大しないよう、厳格な歯止めを設けるべきであるということ、そして逆進性の問題或いは低所得者対策については給付方式によって対応することが望ましいというのは、従来からの提案を引き続き行っています。

9. 地方税

地方税については、以下の点を提案しております。財政規律を伴った地方行財政運営の実現のため、地方行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益課税原則を、地方税については明確にする必要があるということ、地方財政支出が現在、福祉或いは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があるという提案をしました。それから負担分担、応益課税の考え方に基づき、個人住民税均等割の引き上げ、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も検討することを提案しています。

10. 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になるように、課税の考え方、税体系の再構築が必要であるとししました。

それから、カーボンニュートラルの目標は産業競争力の強化と経済成長を実現しながら達成していくことが重要であること、そのためにも政策はパッケージとして進めるべきであって、炭素に対する賦課金も政策パッケージの1つとして適切な制度設計が必要であるという提案をしました。そして、脱炭素型社会への移行に伴うコストは国民全てが広く負担すべきものであって、炭素価格の適正な転嫁が重要だという提案をしています。

11. 納税環境の整備

納税環境については以下の点を提言しました。言うまでもなく税は民主主義の根幹であります。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に、税制及び財政の現状に関する情報を正確かつタイムリーに提供するとともに租税教育の充実などが重要であること、それから国税、地方税の申告・納税手続きのデジタル化・キャッシュレス化を進め、納税者の利便性の向上、事業者のバックオフィス業務の生産性の向上、税務行政の効率化を進めることによって、社会全体のコスト削減につなげることが重要であること、そして徴税・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今後実現していくための基盤としてマイナンバーを活用し、

所得・資産の正確な把握を行うことが重要であるという納税環境の提案をしました。

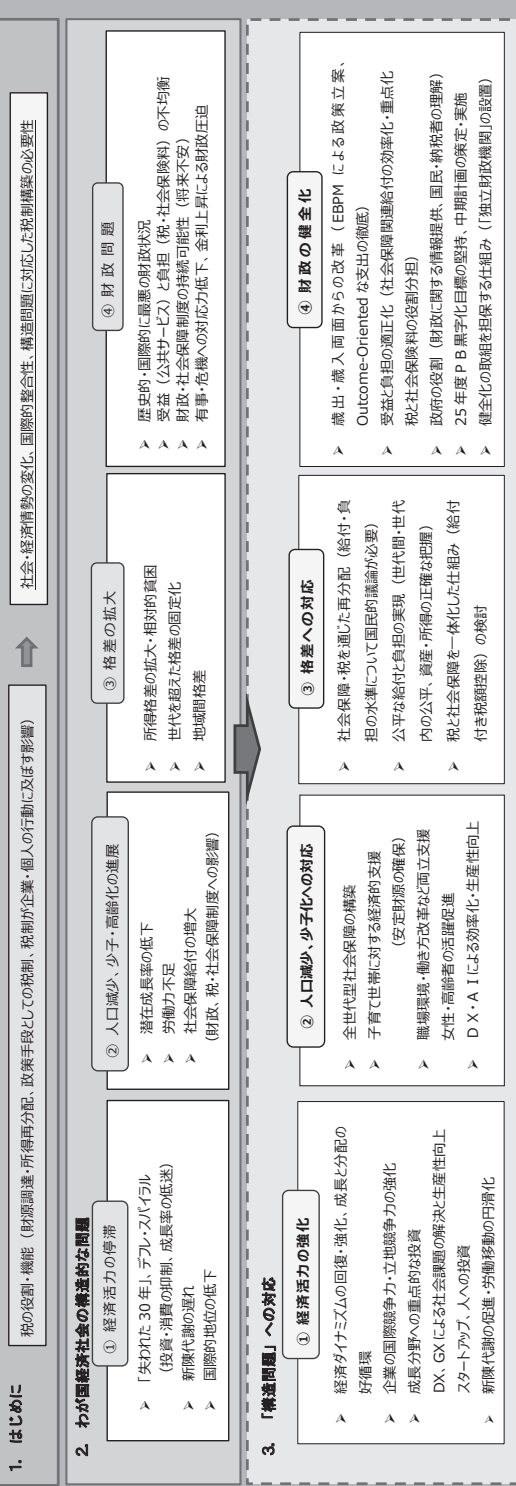
以上、租研の意見のポイントを説明させていただきました。詳細は本編をお読みいただくと

ともに、意見書にはバックデータとして資料編を付けておりますので参照していただければと思います。

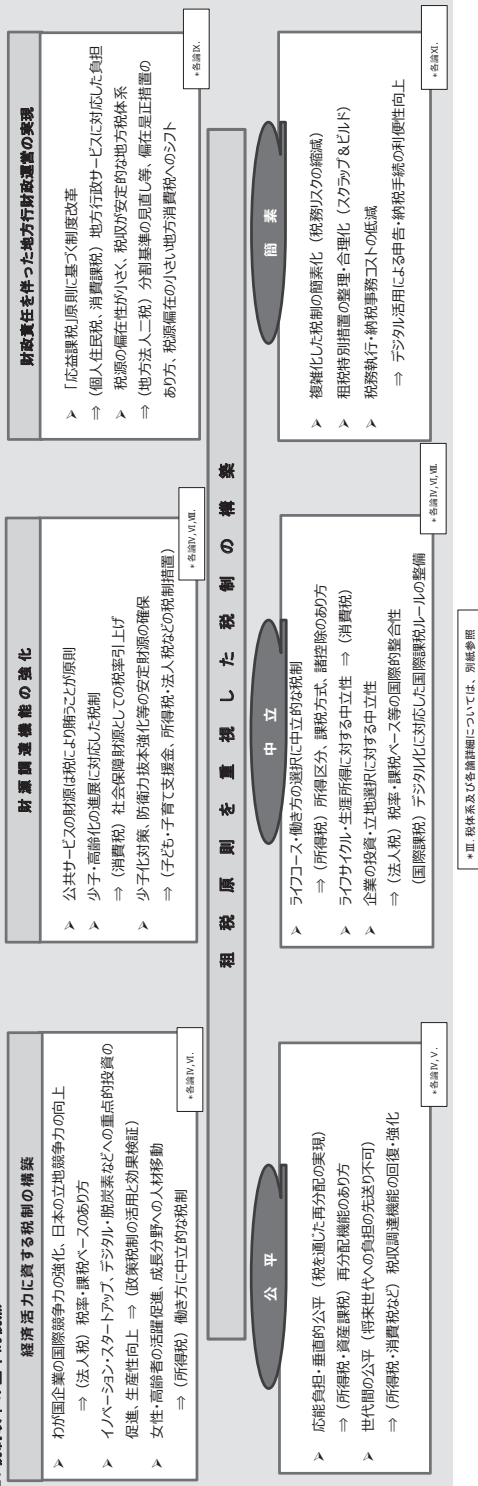
令和7年度 税制改正に関する租研意見（概要）

総論

I. わが国経済社会の構造的な問題と税制のあり方



II. 税制改革の基本的視点



各論	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、現収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、全世代型の社会保険・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。
	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、低所得層向けに税負担の縮小などについても検討する必要 ○ 所得税の累進配課税の整理という観点から、所得控除から税額控除への転換（給付き税額控除の導入）、資産所得（金融所得）、職務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、増額、働き方などに関する個人の選択への中立性を確保し、税負担を阻害しないよう、所得区分、課税方式、各種控除等について検討する必要がある ○ 給与所得者とフリーランスとのバランス、連給給付（一時金・年金）、各種年金の拠出、運用、給付額面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
各論	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、今後とも見直しが必要 ○ 重要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、投資意欲の向上に資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 ○ グループ還算制度について事務負担軽減の観点からの検証、受取配当益金不課税制度、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
各論	Ⅶ. 国際課税 ○ グローバル化、デジタル化が進むるなか、国際的な二重課税を排除し、投資意欲を阻害しない国際課税ルールを構築するため、多國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 ○ 移転価格税制を是とする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、事業投資促進のため、取扱いの明確化、事前確認・相互協議制度の運用においても、新たな二重課税、企業の事務負担の増加につながるような、制度の明確化、納税コストの最小化を図るべき ○ デジタル経済対応における多國間条約、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るような、制度の明確化、納税コストの最小化を図るべき ○ 「国際最低課税規則」の法制化・運用に当たっても、納税義務負担の軽減に配慮し、外国子会社等税制についても「所得含み率」との併存による事務の重複軽減の観点から抜本的な見直しを期待
	Ⅷ. 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、納税と負担の関係を理解し、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税務教育の充実などが重要 ○ 国税、地方税の申告・納税手続きのデジタル化により納税利便の向上、納税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を重要 ○ 納税・給付事務の迅速・正確な実施に加えて、社会保険制度において、社会保険料、給付付老齢給付金制度など、公平な給付と負担を確保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（預貯金口座への附帯納付等）が必要
各論	Ⅸ. 消費税 ○ 財政健全化と社会保障財源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 ○ 消費税の徴収が社会保障に固定され、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 ○ 制度の透明性・説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、簡素の観点から評価。適用対象が拡大しないよう厳格な中止めを設けるべき（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）
	Ⅹ. 地方税 ○ 財政健全化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、課税権が重複する税目の整理等も検討する必要 ○ 「負担公平性」「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均等化、ふるさと納税制度の見直し等について検討する必要がある
各論	Ⅺ. その他の税 ○ 自動車取得税制については、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、電気自動車等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、脱炭素社会の形成、経済成長と両立を実現させるための政策パッケージの一つとして、炭素に対する課税制度についても適切な制度設計が必要。炭素税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、炭素価格の適正な算定が重要
	Ⅻ. 国際課税 ○ グローバル化、デジタル化が進むるなか、国際的な二重課税を排除し、投資意欲を阻害しない国際課税ルールを構築するため、多國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 ○ 移転価格税制を是とする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、事業投資促進のため、取扱いの明確化、事前確認・相互協議制度の運用においても、新たな二重課税、企業の事務負担の増加につながるような、制度の明確化、納税コストの最小化を図るべき ○ デジタル経済対応における多國間条約、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るような、制度の明確化、納税コストの最小化を図るべき ○ 「国際最低課税規則」の法制化・運用に当たっても、納税義務負担の軽減に配慮し、外国子会社等税制についても「所得含み率」との併存による事務の重複軽減の観点から抜本的な見直しを期待

税制改革討論会： 税制改革を巡る現状と課題



岩崎 氏 (司会)



青木 氏



寺崎 氏



渡辺 氏



宮永 氏

●参加者

財務省主税局長

総務省自治税務局長

早稲田大学法学部・法学学術院教授

三菱重工業株式会社取締役会長（租研副会長）

青木 孝徳
寺崎 秀俊
渡辺 徹也
宮永 俊一

司会 明治大学専門職大学院法務研究科教授

岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 33 頁～117 頁」に掲載されています。

はじめに

(岩崎) 皆さん、こんにちは。ご紹介いただきました岩崎政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しております。本年度の討論会でも司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて、令和6年度税制改正においては、デフレから脱却し新たな経済成長のステージへと移行するため、物価上昇による企業業績の底上げと構造的な賃上げを実現するという観点から、所得税、個人住民税の改革や法人税の改革が行われました。また、物価上昇と賃上げとのタイムラグを補填するための時限的な定額減税措置も導入されました。そして、子ども・子育て支援措置として、所得税に係る各種所得控除制度の見直しや固定資産税に係る減税措置も取られました。

これらの措置は政策減税措置ではありますが、別の観点から見れば将来の日本の社会基盤や国家基盤を支えるための投資であると捉えることもできると思います。加えて、日本の産業基盤を確かなものとし国際競争力を高める観点から、グリーントランスフォーメーションやデジタルトランスフォーメーション、そして経済安全保障などの分野における国内投資を促進するための措置として戦略分野国内生産促進税制が導入され、また日本の研究開発拠点としての立地競争力を強化し、無形資産の開発投資を促進するための措置としてイノベーションボックス税制も創設されました。

国際課税の分野においても、BEPS包摂的枠組みに基づく市場国への課税権の配分措置とグローバルミニマム課税措置の国内法化が進められております。ただし、これらの国際課税の制度改革はアメリカやEUにおける税制改正と連動させていく必要があるため、特にアメリカの動向、より具体的にはアメリカ大統領選挙の動向が気掛かりなところであります。

納税環境の整備については、国税、地方税ともに、e-TaxやeLTAXをはじめとして納税と執行に関する電子化・法律化を進める施策が行われました。

最後に地方税固有の問題として、人口の偏在化が止まらないという状況において、地方の安定財源をどのように確保するかに焦点を当てた改革も始められています。

こうした改革の流れを加速するために、令和7年度税制改正についても既に各関係省庁や財界から要望が出されているところであります。租研の要望も先ほど林先生からご説明があったところであります。

令和7年度の税制改正に当たっては、これらさまざまな要望のうち、どのようなビジョンの下に何から着手して、いかに発展させていくかということが重要な問題になると思います。ところが現在、自由民主党の総裁選挙期間中で、候補者の方々の主張される政策には税制改革にも関連することがいろいろ含まれています。また、野党第1党の立憲民主党の代表選挙もまだ決着しておらず、どなたが代表になるかによって税制にも影響が及ぶことがありそうです。

現下の不安定な政治状況の下では、令和7年度の税制改革の概要についてご説明いただくのはなかなか難しいところがあると思いますが、本日は国及び地方に関する税制について現在進められている取り組み状況について、青木孝徳財務省主税局長及び寺崎秀俊総務省自治税務局長をお迎えして解説していただいた上で、これに対して租税法の専門的立場からは渡辺徹也早稲田大学教授に、また経済実務の観点からは宮永俊一三菱重工業株式会社取締役会長（租研副会長）にそれぞれご意見を開陳していただきながら討論をさせていただこうと思います。

進行に当たっては前半と後半の2つに分けて、前半においては国の税財政について青木主税局長からご説明いただいた上でこれに基づいて討論し、後半においては寺崎自治税務局長に地方の税財政についてご説明いただき、討論するこ

とにさせていただきたいと思います。

それでは早速ですが、国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方向について、青木主税局長からご説明をお願いいたします。

I. 税制の現状と今後の課題

(青木) 青木でございます。ご紹介いただきまして、ありがとうございます。昨年に引き続き2度目の講演ということで今日は大変楽しみにしてまいりました。ありがとうございます。

事前に資料をお配りして、渡辺先生と宮永副会長から結構ポイントを突いた質問を頂いていますので、どちらかというところのご質問にお答えする時間を割とたっぷり取りまして、資料は簡単にご説明させていただきたいと思います。

1. 総論

〔最近の動き〕財務省（4ページ）

最近の動きということで今年の年末に向けてなのですが、2022年12月に決めた防衛力強化のための税制措置については、方針は決まっていますが、実際に最終決定をし、法案化する作業が残っています。昨年2023年10月から始まったインボイス制度、これは後で触れます。それから昨年12月にまとめた令和6年度改正の中で、扶養控除の見直しが宿題になっておりますので、そういったことを中心に今年の年末には何らかの議論をし、結論を得るということになると思っています。

〔令和6年度税制改正の全体像〕財務省（5ページ）

これをご紹介いただいたように、デフレからの完全脱却に向けて令和6年度改正においては「成長と分配の好循環」ということで、定額減税や賃上げ促進税制、それから戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制といったことをやらせていただいているところです。

〔令和6年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額〕財務省（6ページ）

規模としては定額減税が所得税で▲2兆3,000億円程度です。これは地方税などが加わると▲3兆3,000億円程度になるでしょうか。プラス給付金もセットでやっていますので、全部合わせると大体5兆円規模の、国民の所得を増やす政策を行う一方で、法人税制の中では賃上げ促進税制の強化を行います。改正増減収としては▲3,460億円なのですが、根っこから元々ある部分も含めると恐らく▲1兆円を超えるような減税になると思っています。併せて戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制ももろもろやって、トータルすると平年度ベースで▲2兆9,000億円程度の減税規模になっています。

令和7年度改正に入る前に、税収の話をさせていただきたいと思います。

〔一般会計税収の推移〕財務省（7ページ）

これは令和6年度の予算まで見込んでおり、決算の数字としては令和5年度の数字が直近の実績であります。72.1兆円ということで、コロナが明けて税収としては順調に増えてきている状況だと思います。

〔雇用者報酬・給与税収の推移〕財務省（8ページ）

中身を見ていくと、まずこれは所得税の中の給与税収に係る部分であります。雇用者報酬、総報酬も順調に増えていることもあって、給与税収についても令和5年度決算は13.6兆円になっております。

〔配当金総額・配当税収の推移〕財務省（9ページ）

配当は、令和5年度は少し落ちているように見えるのですが、これは税制改正で親子間配当の源泉徴収の取りやめというのを令和5年10月からスタートしていて、その影響があって所得

税の配当税収としては下がっていますが、配当自体は好調な企業収益を反映して伸びているという状況であります。

〔株価・株式売買金額・株式譲渡税収の推移〕 財務省（11ページ）

株価が令和5年は順調に推移しております。その結果、11ページの折れ線グラフにあるように、株式の譲渡益の税収についても、令和4年から5年にかけては1.5倍に増えています。

〔法人の所得金額・法人税収の推移〕財務省 （12ページ）

法人税も順調に増えているのですが、特に3月期の決算法人、下の方の棒グラフにありますけれども、上場企業の実績で経常利益が2割増という状況を反映して法人税収も非常に伸びています。ただ、業種別で中身を見ますと、やはり円安の影響が結構出ており、円安の影響を受けた製造業の利益の増加や、株価の上昇を受けた金融業の増収といったところの影響を強く受けていると認識しています。

〔民間最終消費支出及び輸入・消費税収の推移〕財務省（13ページ）

消費税収は令和4年から5年にかけてほぼ横ばいです。

〔相続税の税収、課税件数割合及び負担割合の推移〕財務省（14ページ）

実は高齢化が進んで毎年亡くなられる方も増えています。それに加えて資産価格、特に最近では地価や株価といった資産価格の上昇の影響が非常に強く出ていることもあり、税収としては令和4年度から5年度にかけて大体3兆円から3.6兆円程度に増えている状況です。

ざっと各税目を見ましたが、総括するとやはり円安の影響が企業収益に出ています。それから資産価格、株、土地の影響が所得税や相続税などに出ています。そういった資産価格の上昇

と円安の影響を受けて、足元の税収が非常に好調だったということなのですが、今後ほとんどん拍子で税収が増えていくかどうかというのはよく注意していかなければいけないと思っています。

〔一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移〕財務省（15ページ）

税収は増えていますが、一方で歳出の方も当然お金はかかるわけで、物価の上昇なども踏まえ、コロナで一気に補正予算を何十兆円と増やした時期から、実は足元まだまだ平常状態に戻っているとはいえない状況です。令和5年度の数字で見ても72.1兆円の税収に対して130兆円近い歳出が出ています。そのうち補正予算で結構な金額を追加している状況であります。

〔財政の中長期的な展望〕財務省（16ページ）

少し前に内閣府が出した「財政の中長期的な展望」の中で、プライマリーバランスが来年度黒字化するという試算が出されています。これを受けて、割と税収も伸びているし、プライマリーバランスもどうやら黒字化するのではないかと、財政はだいぶ良くなってきているから余裕が出ているということを結構いろいろなところで言われたのです。ただ、その試算について簡単にご説明すると、去年は補正予算で大体10兆円近く公債発行して追加していますが、今年の補正予算は当然まだ出ていけませんので、それがまず盛り込まれていません。

つまり、今年の補正予算は全くやらない前提でプライマリーバランス2025がプラス化します。それから、税収ももちろん足元の伸びを反映するのですが、例えば後でご説明しますが防衛財源もきちんと確保するという前提ですので、歳出面においても歳入面においても前提をしっかり実行していくのはそんなに容易な話ではないので、プライマリーバランスがなかなか良くなってきていること自体は確かですけれども、まだまだ楽観できない状況であるということを簡

単にご説明させていただきました。

〔経済財政運営と改革の基本方針2024（抄）〕
財務省（17ページ）

続いて、税制改正の中身に入ります。骨太方針2024で示された税制の大きな改革の考え方です。アンダーラインをしていますけれども、こういった観点を踏まえて税制全体の見直しをしっかりとやっていきたいということです。

〔経済社会の構造変化〕財務省（18ページ）

その前提になる経済社会の構造変化ということで、例えば所得税の世界でいえば働き方やライフコースの多様化といったことにきちんと対応していかなければなりませんし、格差を巡る論点なども最近をよく出てきています。

〔個別税目の現状と課題〕財務省（19ページ）

個別税目ごとの課題が列挙されています。短期的なものから中長期的なものまでしっかり対応していくことが宿題としてあると感じているところであります。

2. 所得税

（1）所得税・個人住民税の定額減税

〔給付金・定額減税一体措置について〕財務省
（23ページ）

ここからはまず所得税の話に入っていきます。定額減税を今回行っています。所得税、住民税の減税に加え、そもそも税金を払っていない方には低所得世帯向けのさまざまな給付、それから所得税、住民税を減税額に満たない金額を払っていただいている方にはその差額、そういったものの給付を併せて、国民全ての階層に所得の増加をきちんと認識していただいてデフレから完全に脱却していただくという考え方の下に、減税と給付を組み合わせた措置を行っています。

〔源泉徴収・定額減税事務の流れ：給与所得者の例（イメージ）〕財務省（25ページ）

実際に6月からスタートしているのですが、実務の面で結構大変だったという声を非常に多く頂いております。下の方の「定額減税事務」に列挙しているようなことを現場でしていただいたということで大変ご迷惑をおかけしましたし、対応いただいた方々には本当にお礼を申し上げます。

〔岸田総理記者会見（令和5年11月2日）〕財務省（26～27ページ）

元々の減税の趣旨が書かれている岸田総理の記者会見です。

〔（参考）物価上昇率と所得増加率の関係〕財務省（28ページ）

それを絵にしたものです。2023年度について言いますと、物価上昇が大体3%に対して、所得の増加率の実績値として2.4%で、なかなか物価上昇に所得の増加が追いついていない状況です。これを2024年、今年度については、賃上げと定額減税などによって逆転させていく、物価上昇を上回る所得の上昇を実現していくことが狙いであります。

中身を分解すると、1人当たりの雇用者報酬は、グラフの右下ですけれどもプラス2.5%と見込んで、これとあわせて減税等々の効果で3.8%の所得増加を目指しています。

〔春闘による賃上げ引き上げ率の推移（連合）〕財務省（29ページ）

足元の賃上げですが、ご承知のとおり春闘の結果は全体で5%を超え、中小企業についても4.69%ということで、非常にご努力を頂いていると考えています。

〔賃金指数の推移〕財務省（30ページ）

実質賃金もようやく足元プラスに転じているところであります。こういった状況をちゃんと

見極めながら、今回のワンショットの定額減税のようなことをしなくてもいい姿に経済を持っていくことが必要だと考えています。

(2) こども関係

先ほど少しご紹介しましたけれども、こども関係で扶養控除の見直しが今年の年末の宿題事項になっております。

〔「こども未来戦略」(抄)〕財務省 (32ページ)

おさらいですが、元々扶養控除の見直しの前提として児童手当が高校生年代まで所得制限なしで配られることになっており、それとの関係で高校生年代の扶養控除の見直しが議論のテーブルに乗りました。

34ページの真ん中の図ですけれども、高校生年代の扶養控除について、現在は38万円ですが、この38万円を廃止し、教育費等の支出が多いことに配慮して従来大学生等の扶養控除に上乗せされている25万円を高校生年代の扶養控除とする改正案となっております。

〔児童手当の拡充と扶養控除見直しによる受益のイメージ〕財務省 (37ページ)

結果として、あらゆる所得層に児童手当の拡充と扶養控除の見直しを合わせて今よりも手取りが増えることになっています。所得が高い人になればなるほどプラスの受益がだんだん落ちていくという絵になっています。

これと併せて38～42ページに、例えばひとり親控除や住宅ローン控除等、それから生命保険料の控除について、子育て世帯向けに特にスポットライトを当てて減税を行うものもセットで今回行うということが方針としては決まっています。

〔令和6年度税制改正の大綱(令和5年12月22日閣議決定)(抄)〕財務省 (43ページ)

最後に、宿題になっているのは、実際今年の年末に決めて実施していくに当たっては、扶養

控除を見直すと当然課税総所得金額などが変わってきて、それに応じて例えば保育料などいろいろな行政サービスの利用料が影響を受けるものですから、この影響を受けないようにすることも国の施策、地方の施策と併せてきちんとケアしなさいということがこのページの中ほどに書いてあります。こちらもしっかり対応したいというふうに思っています。

〔所得税額・住民税額等を活用している各府県所管制度(主なもの)〕財務省 (44ページ)

これは、具体的に影響を受ける項目をならべたものです。

(3) 年金・退職金関係

〔転職者の動向〕財務省 (47ページ)

これは、ずっと同じ会社に勤め続けるよりは、いろいろ転職をしていく世の中に変わっているという資料です。

〔令和6年度税制改正大綱(令和5年12月14日)(抄)〕財務省 (48ページ)

それを受けて、退職金課税や、私的年金制度の老後の備えみたいなものに係る税制をパッケージでしっかり見直していくということが今年の宿題としてあります。

〔退職所得の課税方式〕財務省 (49ページ)

退職金課税については、皆さんご承知だと思いますけれども2分の1課税をするという制度と、1年当たりの控除の金額が20年までは40万円、20年を超えると70万円という制度についてどう考えるかという問題であります。

〔年金課税の概要〕財務省 (51ページ)

これは年金課税の現状の制度です。

〔確定給付企業年金と確定拠出年金の受給の形態〕財務省 (52ページ)

実際、私的年金の給付のされ方は、一時金、

つまり退職金のような形でもらった方が制度として有利であるとか、それから個々の皆さん、例えば住宅ローンを退職金などで完済するとか繰上返済するというニーズもあって、一時金で受け取っている方が非常に多いというのが現状であります。

〔主な年金課税〕財務省（53ページ）

年金課税は拠出時、給付時それぞれ、税制としてはこういう形になっているという表です。

〔企業年金・個人年金の拠出限度額〕財務省（54ページ）

これは税制改正要望に出てきていますけれども、iDeCo（個人型確定拠出年金）の拠出限度額をどう考えるのか等の厚生労働省の審議会での議論の結果を踏まえて税制上の措置を講じてほしいという要望が出てきていますので、これを今年の年末に議論するというところであります。

〔各国の私的年金税制等について（原則的な取り扱いを示したもの）〕財務省（55ページ）

これはすごく大きな見直しではあるのですが、働き方や会社といったものに拘わらず、あらゆる人が同じような税制を適用されるという意味で個人勘定のようなものを設けて、生涯全体で受ける税制のメリットのようなものを同じにするという仕組みがあり、イギリスやカナダの制度をここで挙げていますが、こういったことも中長期的には念頭に置きながら今年の年末にどう議論するのかということだと考えています。

（4）控除関係

控除の関係はこれまで、基礎控除に給与所得控除等を振り替える見直しや、配偶者控除、配偶者特別控除についての見直しといったものをしてきていますが、これについても共働き世帯が非常に主流になる中、どういうふうに見直ししていくのかというのをしっかり考えていかなければいけないと思っています。

3. 消費税

（1）インボイス

〔インボイス登録件数の推移〕財務省（65ページ）

インボイスについては登録状況だけを簡単にご覧ください。インボイスの登録件数は445万件で、うち元々課税事業者だった方が288万件、元々免税事業者だった方が157万件で、総じて非常に順調に登録していただいていると思っています。

〔インボイス制度に関して生じ得る懸念と対応〕財務省（70ページ）

あとは、資料に記載している懸念に丁寧に対応しながら実務についてももしっかり定着していくということを引き続き我々としては後押ししていきたいと考えています。

（2）外国人旅行者向け免税制度の見直し

〔外国人旅行者向け免税制度の概要〕財務省（74～75ページ）

それから最近また報道などもされていますけれども、74ページに外国人旅行者向けの消費税の免税制度の概要を付けています。これは今年の年末に見直しの中身をしっかりと固めていきたいと考えています。端的に言いますと、今は一定の登録をすると買い物した時点から免税で買い物ができる制度になっていますが、75ページにあるように、実際には多額の買い物をして、実際にその物品を持ち出していないケースが非常に多いという問題があります。

〔外国人旅行者向け免税制度の抜本的見直しの方向性〕財務省（77ページ）

これを受けて、諸外国でも基本的にはこういう制度になっているのですが、いったんは課税で販売して、国外に持ち出したことを確認できた場合に後から税金分をリファンド（返金）するという形に持っていきたいと考えています。

〔出国時における旅行者の空港での手続き
(案)〕財務省 (78ページ)

一方で、79ページに諸外国の制度がありますけれども、空港で行列を作るようなことにならないように諸外国ではいろいろな工夫をされていますので、そういったこともしっかり勉強しながら、最後の成案を得たいと考えています。

4. 法人税

(1) 成長志向の法人税改革の検証

〔法人税収の推移〕財務省 (82ページ)

続いて、法人課税です。法人税収と法人税率の推移をプロットしたものです。

〔諸外国における法人実効税率の比較〕財務省
(84ページ)

法人の実効税率については累年の見直しによって足元は国際的に見ると非常に遜色のない水準、主要諸外国と比べると大体同じようなレベルまで下がってきています。

〔成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）〕財務省 (83ページ)

その狙いとしては、下線を引いたところにあるように、企業に国内でしっかり投資、若しくは賃上げ、又は取引先企業への支払単価の適正化・改善などに取り組んでいただきたいという思いでこの制度の見直しをやってきたところではありますが、85ページにあるように、まず手元の資金、利益剰余金が非常に増えているという状況であります。

〔資本金規模別の利益剰余金と現預金の推移〕
財務省 (86ページ)

それを資本金の規模別に見て、大企業も中小企業も同じような傾向を示しています。

〔海外・国内別に見た投資の動向及び平均賃金の国際比較〕財務省 (87ページ)

他方で、国内の投資はそれほど大きく伸びているわけではありません。むしろ海外に積極的に投資をしています。一方で、賃金は諸外国と比べるとなかなか差がついている状況であります。

〔内閣府「日本経済レポート（2023年度）」（抜粋）〕財務省 (89ページ)

そういったものをまとめたレポートが89ページです。最後のポツで、「海外投資と現金・預金を拡大させる一方で、国内向けの設備投資は抑制されてきたのではないか」というふうに内閣府はまとめておられます。

〔令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）〕財務省 (90ページ)

昨年 of 年末にまとめた与党の税制改正大綱でも、こういったものを適切に検証していかなければならないということがまず言われていますし、その下にも書いてありますが、「賃上げや投資に消極的な企業に大胆な改革を促し、減税措置の実効性を高める観点からも、レベニュー・ニュートラルの観点からも、法人税率の引き上げも視野に入れた検討が必要である」ということで、検証をまずしっかりやっていかなければいけないというふうに思っています。

(2) EBPM

〔令和4年度租税特別措置の適用実態調査報告書（令和6年通常国会提出）のポイント〕
財務省 (92ページ)

EBPMの関係ですが、租税特別措置、政策税制、様々なことを実施しておりますけれども、それを並べたものです。

〔賃上げ促進税制の適用実績等〕財務省 (93ページ)

その中で賃上げ促進税制、先ほどうし申し

上げましたけれども、元々ある制度、さらに今回の改正を合わせて大体1.3兆円の減収規模になると予測しています。従って、本当にこれは効果があるのか検証することはなかなか限界があるのですけれども、いろいろな手段でやっていかなければいけないと思っています。

〔給与総額の伸び率についてのヒストグラム分析・計量分析〕財務省（94ページ）

その例が、去年の税制改正プロセスの中で、それまでの制度の賃上げ促進税制でどれくらい効果があったかという検証をヒストグラム分析や計量分析という形で行いました。

〔令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）〕財務省（95ページ）

ここには、今申し上げたようにちゃんと検証していこうということが書かれています。

5. 国際課税

〔国際課税に関するOECD/G20「BEPS包括的枠組み」2本の柱について〕財務省（98ページ）

国際課税はご承知のとおり、第1の柱、第2の柱、BEPSの取り組みをしっかりとやってきているところであります。第1の柱の条約の案文のセットが、少し延び延びになっているというところがやや心配です。

〔「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要〕財務省（100ページ）

これは7月に行われたG20の宣言の中身をまとめたものですが、この中で2本の柱、左側の「基本的な考え方」の2つ目のボツ、「第1の柱の交渉は」と書いてあるところを見ると、多数国間条約の署名開放を可能とするために移転価格税制の執行の簡素化・合理化、この利益Bというものなのですが、これとセットでしっかり妥結することが大事なので、迅速な妥結を奨励するというので、引き続き鋭意各国と交渉

を進めているところであります。第2の柱については、法制化をこれからしっかり進めていくということだと思っています。

6. 防衛財源

〔新たな防衛力整備計画に関する財源確保について〕財務省（102ページ）

最後に防衛財源についてです。令和9年（2027年）には、端的に言うと5.2兆円の防衛費が8.9兆円まで約4兆円上がります。ここの部分をそれぞれ歳出改革、決算剰余金、それから税外収入といったもので賄う一方、4分の1の1兆円強は税制措置で恒久的な財源をしっかりと確保していく方針を2022年12月に決めました。

〔令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抜粋）〕財務省（103ページ）

それを去年の年末にさらにもう少し具体化しています。このページの下の方の（参考）にあります。法人税、所得税、たばこ税の3つでやるということは決まっていますが、特にたばこ税の上げ方について去年の年末にこういう形で、まず加熱式たばこ紙巻きたばこで現状生じている税負担の不公平を解消した上で全体のたばこ税を引き上げるということが書かれています。

併せて令和5年度の大綱、その上にある太い字の令和6年度の大綱で決めたこと、この方針に基づいてやるということを、今年の税制改正法案の附則で記述しておりますので、最終決断がどうなるのかはこれからですけれども、そこはしっかり今年の税制改正で議論し結論を得たいと考えています。

7. 政府税制調査会

〔政府税制調査会 委員・特別委員〕財務省（107ページ）

新しい政府税制調査会が資料記載のメンバーで令和6年1月からスタートしています。翁会長にご就任いただいております。

〔政府税制調会における専門家会合〕財務省
(108ページ)

当面はEBPMとか、長寿社会に向けたライフコースに中立的な税制とか、デジタル化への対応、納税環境整備について、専門家会合を設けて少し専門的な議論を深めていった上で税制全体をしっかりと見直していきたいという考え方でこれから精力的にご議論いただきたいと思います。

ちょっと駆け足になりましたけれども、私からの説明は以上で終わらせていただきます。どうもありがとうございました。

Ⅱ. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問

(岩崎) ご説明ありがとうございました。非常に幅広い論点について短い時間で要領よくご説明くださいました。ありがとうございました。

それでは、ここで討論に移りたいと思います。まず、渡辺教授からご意見をお願いいたします。

(渡辺) ありがとうございます。早稲田大学の渡辺です。よろしくお願いたします。

それではまず、所得税の定額減税について伺います。定額減税を行うための事務負担は相当程度重たいということが、当初からいわれておりました。これは制度の複雑さとも関係します。この制度が租税システムを使った実質的な補助金であるなら、コンプライアンス・コストの増大あるいはプライベートセクターにおける事務負担増は避けるべきであったと思われるのですが、この点に関するコメントを頂けるでしょうか。

続いて、消費税です。外国旅行者向け免税制度の見直しについてお尋ねします。78ページにある、「出国時における旅行者の空港での手続」では「諸外国での手続も参考にしながら」とあるので、外国の制度について、現段階でどれく

らい詳細な調査が進んでいるのか、導入可能な具体例とともにお示し頂けるでしょうか。

引き続き、法人税に入ります。まず、M&A税制についてです。89ページに「企業部門は、国内での設備投資を抑制する一方で、より市場の拡大が見込まれる海外において、現地法人の設立やM&A等による生産・販売拠点の拡大に積極的に取り組んできた」とありますが、その通りだと思います。そこで、税制面でも、海外のM&Aで稼ぐ行為をより後押しするような改正は考えられているのでしょうか。それとも、投資を国内に向けるような税制上の手当が先でしょうか。もっとも、国内が魅力的な市場でなければ、税制面だけで投資を促進することは難しいかもしれません。いかがお考えでしょうか。

次は、法人税のEBPMについてです。賃上げ促進税制の強化についてお尋ねします。第1に、給与等を多く支払ったら法人税を減額するという制度は、法人税の負担者は誰なのか、例えば株主なのか、消費者なのか、それとも労働者なのかという観点からは非常に興味深いものがあります。賃上げ促進税制において、法人税の負担者は誰だと考えられているのでしょうか。労働者と考えているのでしょうか。あるいは、この制度は賃上げを目的として法人減税を利用する「政策税制」であって、特に誰が負担者ということ想定していないということでしょうか。

第2に制度の効果についてお尋ねします。94ページには「賃上げ税制の適用要件を満たす企業について、労働分配率が増加する傾向が見られたが、因果関係の特定には課題」「賃上げ税制の制度創設前後の期間で賃金上昇率に違いが見られるかを簡易に測定。統計的に有意な差は確認できなかった」との記載がありますが、実際、この制度は賃上げにどれくらい貢献したのでしょうか。93ページに示されたとおり税収は確実に減っているのですから、具体的な効果がどれだけあるのか気になります。全体としてのマクロの数字を別にしても、個別の企業ごとに賃上げと減税額の関係を示した資料（いくら賃

上げして、その結果としていくら減税を受けたかということに関する企業ごとのデータ）はないのでしょうか。

第3に制度改正の可能性についてお伺いします。95ページでは「取組みを加速化させていく」とありますが、もし制度を変えたとしたら、どんなものが考えられるのでしょうか。それとも、この段階では特に変更点は考えていないということでしょうか。

国際課税に入ります。第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）について、条約交渉の行き詰まりの一つに、新興国や途上国と先進国との意見の相違があると思われませんが、この点についてどうお考えでしょうか。グローバルサウスの台頭の影響で、交渉の舞台がOECD・G20から国連に移りつつあるという見方もありますが、いかがでしょうか。

多国間条約が発効しなかった場合、日本政府としてDSTの導入の可否についてどのように考えておられますか。

もし導入するとした場合、DSTの実質的な負担者は導入国の消費者であるという意見がありますが、どう思われますか。

第2の柱（グローバル・ミニマム課税）について、98ページでは「順次法制化を予定」とあるので、日本もQDMTTの導入を予定していることがわかりました。法制化の順番は、IIRに続き、UTPR、QDMTTということになるのでしょうか。それともIIRの次はできるところから入れていくということなのでしょうか。また、QDMTTが実際に導入された場合の税収見通しについて何かコメントを頂けるのでしょうか。具体的なQDMTTの内容にもよりますが、あまり税収は上がらないような印象を持つのですがいかがでしょうか。

私から質問は以上です。どうかよろしくお願いいたします。

（岩崎） ありがとうございます。大変幅広

いご質問だったのですがけれども、お答えいただく前に宮永様からのご質問も伺いたいと思います。宮永会長、よろしくお願いいたします。

（宮永） 青木局長、ご説明ありがとうございます。私からは主に4つの観点からご質問させていただきたいと思います。

まず第1は財政健全化とその阻害要因の増加です。足元では物価の上昇、企業業績の回復、名目賃金の上昇による税収の上振れにより、一般会計税収は70兆円前後の高水準で推移しておりますが、新型コロナウイルス感染症対策や物価高対策などで歳出規模が膨張した状態が続いており、長期債務残高が増大している状況にあると思っています。

また、これまでの長期にわたる金融緩和に終止符が打たれ、日本銀行がそれまでのマイナス金利政策やイールドカーブ・コントロールを変更し、金融政策は新しい段階に入ったと思っています。金利のある世界に移行することにより、巨額の公債残高に係る利払い負担が増大し、財政状況のさらなる悪化が懸念されるのではないかと考えています。財政再建に当たっては、不断にEBPMやPDCAを推進してワイズスペンディングの徹底により財政規律を維持する一方、安定的な税収が見込まれる消費税を基幹税として、所得税で補完しながら健全化を行う必要があるのではないかと考えています。

一方で、国家安全保障の観点では、国際情勢の不安定化を踏まえると防衛費の拡大が避け難い状況にあります。また、気候変動に伴い頻発化する風水害や巨大地震といった激甚化する自然災害等への耐性を強化する上では、老朽化した社会インフラの改修のための財源確保も必要になってきます。

このように財政再建が急務であるにも拘らず、やむを得ない阻害要因が増加していく状況下であり、長期にわたる経済成長を確かなものとしながら財政の健全化を進めるかじ取りは従来以

上に難しくなっていくのではないかと考えています。

以上に加えて、国民の受益と負担の構造上の問題や、当面の課題であるデフレからの完全脱却による経済活力の再生といった論点を併せて、わが国の中長期的な税制の在り方についてお考えをお聞かせいただければと思います。

2番目は社会の安定性に資する税制についてであります。つまり、社会保障との関連でありますが、税制には健全な財政維持のための制度という側面とともに、社会の安定に資する公平で国民が納得する制度という役割があり、そのバランスが極めて重要ではないかと考えています。わが国の社会構造において最大の問題である超高齢化社会の進行、少子化対策による負担増は国民が広く分かち合うべきものであり、特定の企業や個人に負担を集中させることは公平性の観点から望ましくないのではないかと考えています。

今後、全世代型の社会保障を構築していく上では、若年層が高齢者を支えるというこれまでの社会通念から一歩踏み出して、若年層から高齢層まで社会全体での応能負担という概念を国民全体のコンセンサスとして共有していくべき時期に差しかかっていると思います。その意味で、国民が広く消費活動の結果で公平に負担し、景気に左右されにくく経済活動や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消費税は、社会保障財源として最もふさわしいものと考えています。

なお、少子化対策の財源としては、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確保されることになりました。しかし、社会保険料は本来、年金や医療のように負担と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、国民全体で支えていくべき子ども対策のような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のではないかと考えています。

また、機会の平等や結果の平等をどれ位考慮

すべきか等、時代に合った公平性などを考え、分配機能によってどこまで社会的に弱い立場の方々を助けることができるかも測ってみる必要があるのではないのでしょうか。このような観点も含めて、今後の税と社会保険料の関係や役割分担についてのお考えをお伺いしたいと思います。

第3番目は法人課税改革の方向性であります。本日ご説明いただいたようにOECD、G20の主導によって合意されたBEPS包摂的枠組みの第2の柱による国際最低税率15%の導入を受けて各国国内法における法制化が進んでおり、日本でも所得合算ルール（IIR）が法制化されるなど、法人税実効税率の国際的な引き下げ競争は一定の歯止めがかかったものとされています。

今後の法人税の改革の方向性として、与党の令和6年度税制改正大綱においては今後の法人税率引き上げの検討も示唆されているところではありますが、経済活力の再生という観点では、イノベーションや社会の変革を促すデジタルトランスフォーメーション、社会的要請に貢献し得るグリーントランスフォーメーションや人材育成など、経済成長、好循環につながる企業活動や投資に対してインセンティブを与える措置に重点を置いて税制面からサポートすることが肝要であると考えています。

この点、令和6年度の税制改正においても戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制などが措置されたことについては、企業の立場としても大変心強く感じております。今後これらの制度が多くの企業にとって広く利用しやすい形で発展・改良されていくことを期待したいと思っています。

他方で、租税特別措置を通じた政策税制については硬直化することなく、有効性が明確に認められるものに限定すること、EBPMを推進し効果検証を踏まえて制度の在り方を不断に見直すことによって簡素化を図っていくという原則について本日お話を頂きましたが、これについては企業としても当然異論のないところです。

しかしながら、これらのスクラップ・アンド・ビルドに当たっては短期的な費用対効果だけで判断するのではなく、わが国が維持・強化すべき産業と育てていくべき産業の在り方はどうのようなものなのかという視点にも留意した上で慎重な議論がなされるべきではないかと考えますが、いかがでしょうか。

最後に4番目ですが、労働参加拡大に向けて税制が果たす役割であります。少子高齢化により労働人口が縮小する中で、経済活力の活性化を図るためにはデジタルトランスフォーメーション（DX）を通じた労働生産性の向上は大前提としてありますが、高齢者の労働参加率の上昇や女性の正規雇用促進、リカレント教育など勤労意欲のある人が年齢や性別に拘わらず活躍できる人への投資が不可欠と考えています。人的資本投資の拡大に対する支援については、例えば法人税では賃上げ促進税制を通じて継続雇用の給与等の増分に着目した支援が既に講じられているところでありますが、今後の人的資本投資の進化を含めて、労働参加の拡大に対して法人税や所得税など税制の果たす役割についてお考えをお聞かせいただければありがたいと思っております。よろしく願いいたします。

（岩崎） 宮永会長、ありがとうございました。それでは、青木局長に非常に幅広い質問ですので、できる範囲で結構ですのでお答えいただければありがたいと思います。

（青木） 承知しました。まず、ありがとうございます。それぞれ税制についてすごくよくご理解を頂いている上で、なかなかポイントを突いてお答えするのも大変なところも多いのですが、できるだけしっかりお答えします。このような双方向のやりとりは大事だと思います。今回もここに時間を取って、事前に主税局の中で担当者ともいろいろ話をしながらどうい

えをすべきかと考えてきました。

まず、渡辺先生のご質問です。定額減税について事務負担が大きかったというお声を非常に強く受けております。定額減税の趣旨は、先ほどご説明したとおりデフレマインドの払拭に向けて所得の上昇を国民の皆さんにより強く実感していただくことが重要だという観点から、減税という税を使った制度を取らせていただいています。従って、あくまで税制度の中で実施をしていくということで、源泉徴収義務者を含めた納税者の皆さまに例年の税制改正と同じようにご対応をお願いしているところであります。

その上で実は今回、定額減税を久しぶりに実施するということでしたので、例えばこのご時世ですので、いろいろなところで給与計算ソフトなどを入れてご対応いただいていますので、まずソフトの改修がきちんとできるのかどうか。ソフトの改修を、6月までに余裕を持って対応していただくように、改正の中身もそれに合わせて決めていかなければいけないということで、去年の秋、物事をちゃんと決める前から実際にベンダーさんたちと随分やりとりをさせていただきながら制度設計をして参りました。

従って、できるだけ事務負担、コンプライアンスのコストをかけないようにということで配慮して進めているのですが、やはり一定程度いろいろなご指摘があったということで、そういった点はこれからの制度の企画立案にしっかり活かしていきたいと思っているところでございます。

それから、外国人旅行者向けの免税制度について、例えばフランスや韓国でやられているのは、旅行者が空港に設置された専用の端末にパスポートを読み込ませて免税の承認を受ける方法が採用されているというふうに承知しております。実際に私ども税制2課の担当者を韓国などに派遣しまして、空港の実務の手続き的な調査を詳細に実施しているところです。

そういった国々で行われているのは、まさに先ほど申し上げたように旅行者が空港に設置さ

れた専用端末に旅券をかざして読み込ませているのですが、こんな言い方はあれですけども、この人はたくさん買い物をして少し怪しいよねという方もいらっしゃる、普通の買い物の金額であればそのような人までわざわざ税関で止めて見なければいけないということもないものですから、適切なリスク判定をした上で不正の疑いの高い旅行者には個別に税関検査を求めるような形で対応していると聞いております。インバウンドがこれだけ盛り上がっていますので、そういったものに水を差さないように我々としても制度設計を考えていかなければいけないということで引き続き勉強していきたいと思っています。

それから、M&Aや国内投資を促進する税制についてであります。財務省としてまず、海外のM&Aで稼ぐ行為をより後押しするような改正は検討を行っていません。一方で、近年の税制改正では、国内での投資に取り組んでいただくことが大事だということで、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制といった制度を行っているところであります。

いずれにしても、先生のご指摘にもありましたように税制だけでなく、まさに日本のマーケットが企業にとって魅力があるかどうかということも大事なのですけれども、そういったことも含めて税制はどの程度効果が生じているのかといったことはしっかり検証しながら、今後の見直しも図ってまいりたいと考えています。

それから、賃上げ促進税制について大変難しいご質問を頂きました。まず、法人税の負担者についてです。法人税の性格をどう考えるのかというのは結構いろいろな考え方があると認識しておりまして、法人というのは株主の集合体だということで所得税の前取りであるという考え方もあるとは思いますが、一方で独立した存在として見て、法人を課税主体とした固有の税を取るものだという考え方もあります。その上で、負担が消費者に転嫁されているのか、又は労働者に転嫁されているのか、いろいろな考え

方があるのですが、いずれにしても一面的に割り切ってこれはこうだというふうに見なすことはなかなか難しいのではないかと考えているところです。

その上で、今回の賃上げ促進税制の効果をどういうふうに見ているかということなのですが、これも申し訳ありませんが、税制の効果だけを取り出してどれだけ定量的に効果があるかということを見るのはなかなか難しいと考えているところですが、一方で今年の春闘で非常に高い賃上げが行われているところでありまして、昨年も相当程度の賃上げが行われていますので、令和4年度の税制改正で抜本的に拡充された賃上げ促進税制が一定程度は寄与しているのだろうとは考えているところであります。

また、個別企業ごとの賃上げと減税額の関係を示した資料ですけども、これは当然国税当局ではそれぞれ把握しているところなのですが、守秘義務に関わるものですので、主税局として個社ベースでの納税情報がわかる形の情報提供は受けていません。

今後の改正についてもご質問を頂きました。EBPMの取り組みを加速させながら、また期限が来ればしっかり見直すべきは見直すということになるかと思いますが、まずは本税制の適用状況や政策効果をしっかり確認して、政府税調でEBPMの専門家会合を設けているということ为先ほど申し上げましたが、そういったところで学者の先生方の知見などもぜひ頂戴しながらしっかり勉強していきたいと考えているところであります。

それから国際課税についてのご質問を幾つか頂いております。まず2本の柱について、ビジネス界、実務界から様々なコメントを頂いておりますが、こういったことは本当にありがたいと思っていますので、引き続き広くご協力をお願いしたいと考えています。その上で、2本の柱の解決策については、OECD/G20のBEPS包括的枠組みに147カ国・地域が参加して早期実施にコミットをし続けておりますので、今は最

終局面を迎えておりますが引き続き頑張りたいと考えています。

それから、国連において国際租税協力の促進に向けた枠組み条約に関する議論が始まっているところなのですが、これについては来年以降、実際の条約等の交渉がスタートされる予定ですので、我々としてはよく注視しながらどういうふうに対応していくのかということを考えていかなければいけないと考えています。

それから、多数国間条約についてDSTとの関係についてご質問を頂いております。我々としては、多数国間条約に早期に署名するというコミットしておりますので、そういう方向でしっかり検討していきたいと考えています。

また、DSTの負担者が誰なのかというご質問も頂いたのですが、DSTを取引にどう転嫁するのかというのは個々のビジネスの対応状況にもよるものですから、一概にはなかなかお答えすることは難しいと考えています。

それから、第2の柱の法制化についてもご質問を頂いているところです。まずIIRについてはまず法制化をして、色々な実務界からのご意見も頂戴しながら、さらなる明確化を順次図っていきたくと考えています。

残されたUTPRとQDMTTについては、様々な論点があり、法制上の論点もあるものですが、国際的な議論も踏まえながら令和7年度税制改正以降の法制化をしっかり検討していきたいと思っておりますが、法制化の順番の具体的な内容については現在検討中ということですので、なかなかどちらが先にというのは現段階でお答えするのは難しい状況です。

それから、QDMTTの税収についてもご質問を頂きました。これも制度設計次第でもありますが、グローバルミニマム課税というものは直接的な税収効果以上に法人税引き下げ競争への歯止めや公平な競争条件の確保といった観点から、日本や日本企業にとってメリットが大きい取り組みであるとは考えているのですが、税収そのものをどう見積もるのかというのはこれから

から制度化する中でよく考えていきたいと考えています。渡辺先生からのご質問については以上でございます。

それから、宮永副会長からのご質問は全部で4点頂いていたと思います。まず、受益と負担、中長期的な税制についてのご質問です。デフレから完全脱却して国民所得を増大させることはまず大事な課題としてありますし、一方で社会保障制度の改革をしっかりと進めながら負担と受益のバランスを適切に取っていくことが大事だという認識であります。

その上で、税制の中身について申し上げますと、ご指摘いただいたように、公平・中立・簡素にかなう多くの人々から納得感が得られるようなものとするのが大事だと思っていて、社会のさまざまな問題・課題をしっかりと把握し、また今後生じるであろう変化を見据えながらしっかり対応していく必要があると思っています。それをまとめたものが、先ほど講演でご説明した骨太の方針2024であり、これを進めていきたいと考えています。

それから、社会保障との関係についてもご質問を頂いたところです。急速な高齢化が進むこの国で社会保障費は当然大きく増大していくことが予想されるのですが、これをどういうふうにしていくのかというのは大事な問題だと考えていますし、ご指摘がありましたように消費税の役割は重要なものではないかというふうに考えています。その上で、全体的な話として申し上げますと、そのときそのときの政策と財源の枠組みについては、その時々社会経済状況も踏まえながら適切に判断していきます。

そういう意味で、今般創設された子ども・子育て支援金制度については、考え方としてはこれは税ではないのですが、社会連帯の理念を基盤として子どもや子育て世帯を、少子化対策で受益がある全ての世代、全ての経済主体で支える枠組みが大事だということで作られたものだと承知しております。

また、社会保障給付の分配機能の在り方につ

いても検討すべきではないかという趣旨のご質問を頂いたと受け止めています。我々は全世代型の社会保障の構築に取り組んでいるところなのですが、将来にわたって社会保障制度をきちんと維持していくためには、社会保障給付の不断の見直しは図りながら、一方で給付は高齢者、負担は現役世代というようなこれまでの社会保障の構造をきちんと見直していくことが大事だということで、この全世代型社会保障制度の構築を進めているところであります。そうした観点も踏まえて、税制を検討するに当たっては税と並んで公的サービスの提供に係る国民の負担の在り方を左右する社会保険料との関係も念頭に置く必要があると考えており、両方をにらみながら丁寧な検討を進めていきたいと考えています。

それから、法人税制、法人税改革についてのご質問を頂いたところです。租税特別措置は、これもご指摘いただいたとおり、特定の政策目的を実現するためには有効な政策手段と考えておりますので、そういう意味で今回の令和6年度改正でやっていたような戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制といったところで新しい措置を設けているところですが、あくまでこれは租税原則の例外であります。税負担のゆがみを生じさせる面もありますので、効果検証もしっかりやっていく必要があると思います。そういう意味で、EBPMとかPDCAのサイクルをしっかり回しながら、政策効果、財源をよく見極めた上で今後の検討を進めていきたいというふうに考えています。

それから、労働参加の拡大に向けた税制について最後にご質問を頂いていたと思います。まず労働参加の拡大に向けては、税制が阻害要因とならないことが大原則、基本なのだろうと思っています。その上で、これは政策税制的な話ですが、人的資本の拡大に向けて、賃上げ促進税制の中で教育訓練費を増やす企業への上乗せ措置や、子育てとの両立支援、女性活躍支援に積極的な企業への上乗せ措置と

いったことを今回も行っているところです。また、働く人々が研修や資格取得に要した費用について所得税法上の取り扱いとして、特定支出控除として計上することも可能ですので、こういったことをまずご活用いただき、その活用状況をよく見ていく必要があるのかなと思っています。るところであります。

以上、なかなかちゃんとお答えできていない面もあるかと思いますが、そこはご容赦いただけますとありがたいです。どうもありがとうございました。

(岩崎) ありがとうございます。青木局長から簡潔、明解なお答えを頂きましたが、討論者の方で今のお答えに対して何かご意見、ご質問は追加でありますでしょうか。よろしいですか。ありがとうございます。

それでは、国の税財政に関するお話は取りあえずいったんこれで切り上げさせていただいて、続いて地方の税財政の現状と課題について寺崎局長からご説明いただければありがたいと思います。よろしく願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(寺崎) ご紹介いただきました自治税務局長の寺崎でございます。本年の7月から自治税務局長に就任しております。どうぞよろしくお願いいたします。

私の方からは、「地方財政・地方税制の現状と課題」ということで、資料に基づいて簡潔にご説明申し上げます。

1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題 〔令和7年度の地方財政の課題〕総務省（2ページ）

税の話に入る前に、まず地方財政の現下の課題ということで載せております。これは令和7

年度、来年に向けて地方財政の課題にはどうい
うものがあるかということを地方団体向けにお
示するとともに、財務省に対して概算要求を
する際の資料となっております。

1に書いてありますように、地域経済の好循
環、持続可能な地域社会の実現等に関して、例
えばDX、GX、人への投資、地方への人の流れ
の強化、能登半島地震の教訓を踏まえた防災・
減災の取組、子ども・子育て支援などについて
しっかり取り組んでいくということでもあります。
ご案内のとおり、国と地方は、言うなれば車の
両輪としてこういった課題に対応していく必要
があるということでもあります。

2つ目に、地方の一般財源総額という言い方
をしておりますが、これは言うなれば地方が自
分の判断で使えるお金です。具体的には地方税
や地方交付税がこれに該当するわけですが、特
に今回は社会保障関係費や人件費が大きく伸び
るという中で、様々な課題に対応できるように、
地方の一般財源総額をしっかり確保していくこ
とが必要です。

〔令和7年度地方財政収支の仮試算【概算要 求時】〕総務省（3ページ）

これは地方財政全体のフレームの仮試算と呼
んでおります。令和7年度の仮試算Bという欄
をご覧くださいと、地方税等が47.1兆円という
ことで令和6年度の計画額よりも増えています。
これは地方税収等が好調であることを背景にし
ているものです。

右の方は歳出ですが、給与関係経費、特に退
職手当以外の欄が19.2兆円から19.7兆円と6,000
億円増えるということでもあります。これは人事
院勧告等を背景に給与関係経費の伸びが想定さ
れています。地方は人的サービスへの歳出が多
く、地方公務員の人件費が地方財政においても
相当なウエートを占めることから、このような
状況になっているところです。

〔令和7年度地方交付税の姿（概算要求）〕総 務省（4ページ）

これは地方交付税の全体の姿であります。わ
れわれはよく入口と出口と呼んでおりますけれ
ども、入口というのは国の一般会計から地方に
配るお金として頂戴する、例えば交付税の法定
率分、国税の4税とリンクしたものを頂戴する
ということ、さらには交付税特会に入って、交
付税法定率分のところにも地方法人税というの
が出てきます。

これは今日のテーマにもなりますけれども、
税源の偏在是正という観点から、法人住民税と
いう税が地方税の1つにあるわけですが、これ
が消費税の引上げの際に、地域間の財政力
格差が広がらないよう法人税割を縮減して、地
方法人税という国税を創設しています。こちら
の税は国税ではありますが交付税特会に
直入されるものとして書かれています。そして
実際に地方に配られる出口ベースのものが19兆
円という要求を今回させていただいているとい
うことでもあります。

〔国税・地方税の税収内訳（令和6年度地方 財政計画額）〕総務省（5ページ）

5ページは国・地方の税収内訳ですが、割愛
します。

〔令和5年度地方税収決算見込額（地方財政 計画ベース）〕総務省（6ページ）

これは地方税収全体の足元の姿です。国税同
様、地方税も法人関係、個人住民税関係を中心
に好調で、令和5年度決算見込額は、地方税計
45.7兆円となっています。これは特別法人事業
譲与税も含んでいますけれども、過去最大の額
になっているということでもあります。

さらに付言しますと、法人関係税は国税と地
方税で収納の時期が地方税の方が若干遅れると
いうことがありますので、国税の足元の好調さ
は来年の税収にも反映されるのではないかとい
うふうに私どもは見込んでいます。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕総務省（7ページ）

これまでの地方税収の推移のところで申しましたように、地方税収は過去最大の額となっています。それぞれの税目ごとに見ていただくと、個人住民税は平成18～19年あたりに増えているのは税源移譲に伴うものですし、法人関係税については、実線の部分が事業税だけではなくて特別法人事業譲与税なども含んだものです。点線が実際の税額となっておりますので、これも偏在是正に関わるものがこの差額とご認識いただければと思います。

それでは以下、個別のテーマについてかいつまんでご説明いたします。

2. 各論①：個別地方税制の現状と課題

（1）地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕総務省（10ページ）

まず1つ目のテーマは、偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築であります。地方団体は1,700を超えています。われわれは地方税制をお預かりしておりますが、地方税を充実していくことによって対住民との関係で責任ある財政運営をしていただくということで、地方税の充実は大変大事であります。けれども、地方税を充実すると、一方で偏在性がある税目においては財政力格差が拡大するという問題があります。ですから、地方税の充実確保と偏在性の縮小、そしてもちろん地方財政は安定的な財源が必要ですので安定性、この3つの要素を過去20年の改革において常に念頭に置いて様々な取り組みがされてきたところです。

詳細は割愛しますが、地方消費税率の引上げ等に伴い、特に東京都との財政力の格差に対応するために、累次に渡って法人関係税の偏在是正措置、先ほど触れたように交付税原資にするパターンと、いったん国税で集めてこれを譲与税として配分するという2つのパターンがあり

ますが、この2つのパターンを活用しながら偏在是正にも取り組んできたところであります。

〔地方税制の基本的考え方〕総務省（11ページ）

これは政府税調の答申「わが国税制の現状と課題」の記載ですが、こちらにも普遍的に存在する必要があるということ、税源の偏在が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を進めるべきということが書かれています。こういった観点とともに、地方税の場合は応益性の観点が極めて重要であります。そのため、国税とは若干違って、政策税制については慎重に対応させていただいているというのが地方税の特徴となっています。

〔地方団体の財政状況〕総務省（12ページ）

これは地方団体の足元の財政状況全体であります。地方税収は先ほど申し上げたように、右肩上がりなのですが、こうなると不交付団体、いわゆる交付税をもらわずに運営できる東京都といったような団体の財源超過額、要するに交付税で大体の財源調整をするわけですが、財源超過した団体に対しては超過部分の財源について調整する制度がない以上、財源超過団体が使えるお金になっているわけです。そういったものが基金の残高の推移にも反映されているということでご覧いただけたと思います。上がったりがったりではありますが、足元で若干財源超過額が増えてきています。

〔人口1人当たりの税収額の指数（令和4年度決算額）〕総務省（13ページ）

これはわれわれもよく使わせていただきますけれども、それぞれの税がどのような偏在の状況になっているか、1人当たり税額で比べてみます。これが正しいかどうかご議論はあろうかと思いますが、やはり地方法人二税については、平均との差で東京都が2.6倍、最大／最小で5.9倍になっています。これを譲与税などの制度でならしておりますので、現在最大と平均の倍率

は2倍程度というのが実際の偏在の状況であるというふうにお考えいただければと思います。

一方、固定資産税も、昨日発表になったように、東京圏を中心に地価の動向は非常に上がっております。これは固定資産税全体ですと1.6倍なのですが、土地だけに着目すると実に全国平均の2.2倍が東京都の税額であるということで、こういった点においても東京における税源集中の状況がわかると思います。

〔経済社会構造の変化〕総務省（14～15ページ）

14ページは人口動態です。説明は割愛しますが、東京への一極集中がまた進んでいます。コロナのときに1回緩和したのですが、また足元で戻ってきているということでもあります。

15ページは経済情勢ということで、BtoC、eコマースのような市場規模がどんどん増えています。言うなれば、店舗を必要としないわけですから。地方法人課税も当然PEが存在することが課税権の原点となっているわけですが、そういったものを超えたビジネスが非常に増えてきているということ。さらに大法人は右のグラフですが、これは大都市と書いてありますが東京都のことで、県内法人の割合が増えています。言うなれば、県内法人は東京都のみにPEがあるわけですから、他の道府県は課税することが不可能なわけであり、東京都の法人の数がどんどん増え、一方でその他の道府県の法人の数が減っています。分割法人が減っているということもありますが、このようなトレンドにあるということをご理解いただければと思います。

〔与党税制改正大綱・骨太の方針における地方税体系に係る記述〕総務省（16ページ）

これが現在の与党税制改正大綱、さらには骨太の方針に記載されていることですが、こういった状況を踏まえて行政サービスの地域間格差が過度に生じないように、地方公共団体間の税収の偏在状況や財政力格差の調整状況等を踏まえて、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地

方税体系の構築に向けてに取り組んでいくということが明記されています。

（2）ふるさと納税

2つ目は、がらりと話が変わって、これは地方経済の活性化につながる話かもしれませんが、最近話題になっているふるさと納税です。

〔ふるさと納税制度とは〕総務省（18ページ）

まず、制度の趣旨はご案内のとおりですが、元々は「ふるさとやお世話になった地方団体に感謝し、若しくは応援する気持ちを伝え、又は税の使い途を自らの意思で決めることを可能とする」制度として、国税にもお付き合いいただいて設けているところであります。

〔ふるさと納税制度の見直し（指定制度の導入）について【令和元年6月～】〕総務省（19ページ）

実は、ご案内のとおり返礼品の競争がどんどん過熱化しまして、総務大臣通知において良識ある対応を要請したわけですが、令和元年に法律を改正し、私どもが一定の要件を満たした地方団体を指定するということでルールを厳格化したところであります。

この指定の基準ですが、間もなく今年10月から「ふるさと納税の新しい年度が始まる」とわれわれは言っておりますが、10月から新しい指定対象期間が始まるわけですが、まずは募集適正基準として、経費の総額は5割以下にしてください、言うなれば10億円寄附を頂いたらそのうち5億円はちゃんとその団体に残るようにしてください、いろいろな返礼品や募集経費については5割以下にしてくださいということ。さらには基準②として、返礼品の割合は3割以下にしてください、要するに10万円寄附をもらったら3万円相当の返礼品までにしてくださいという基準です。その他、地場産品の基準などについても定めておりまして、これらの基準を満たさなければ指定しない、さらにはその

後適合しないことがわかったら指定を取り消すという制度も設けております。

〔ふるさと納税の受入金額及び受入件数の推移（全国計）〕総務省（20ページ）

最新の受入額の状態です。新聞等でもご案内のとおり約1兆1,000億円ということで、初めて1兆円を超えました。

〔ふるさと納税の受入額及び受入件数（都道府県別）〕総務省（21ページ）

ふるさと納税の受入額はご覧のとおりですが、今回特徴的なのは石川県です。やはり能登半島の地震がありましたので、こちらに対して非常に寄附が集まるようなこともあり、令和5年度と令和4年度を比べると石川県の受入額が倍くらいになっています。こういったものの多くは、返礼品は要らないという形の寄附が多くなっております。われわれとしては、こういう使い方は非常にありがたいな、本来の趣旨に沿っているのかなと思っておりますが、一方で官製ショッピングサイトになっているのではないかと、うご批判も根強いところでもあります。

〔ふるさと納税を募集する際の用途の選択〕総務省（22ページ）

22ページの真ん中にあるように、ふるさと納税をするときに具体的な分野を選択することができるよう団体も増えています。特に最近増えているのがクラウドファンディング型です。例えば、子ども食堂を運営するとか、有害鳥獣を駆除するとか、それぞれの地域に課題がさまざまあります。こういった課題に対して目標金額、募集期間を定めてクラウドファンディング型で募集していく、こういったものも返礼品なしで公募しているケースがあります。

さらには、ここには書いてありませんけれども、物品を送るのではなくて、いわゆる体験型・経験型というか、地方団体に来ていただいて例えばお城の中で泊まっていたり、空

港があるところでは空港のバックヤードを見学いただいたり、実際に来ていただいて交流が生まれるような、二地域居住の促進にもなろうかと思えますけれども、交流人口の増大につながるような、ふるさと納税の返礼品を出しているところも最近増えてきたところです。

〔ふるさと納税に係る住民税控除金額及び控除適用者数の推移（全国計）〕総務省（24ページ）

これが住民税の控除適用者数でありますけれども、1,000万人を超えたということで、制度の利用実態を表しています。

〔ふるさと納税に係る住民税控除の適用状況〕総務省（25ページ）

これが控除されている側、いわゆる税が出ていっている側ですが、東京都などの額が大きく、結果として東京などにお住まいの方が地方に対してふるさと納税を多くされているので、その分が地方に対して移転しているという見方もできるのではないかと考えています。

〔（参考）令和5年度におけるふるさと納税受入額の多い20団体〕総務省（26ページ）

受入額の上位20団体です。実はこの20団体で受入額全体の20%程度を占めており、偏りが起きているのではないかとのご指摘を受けることもありますけれども、今年度の特徴として、上位の白糠町や別海町では、主な返礼品にホタテが挙げられ、原発処理水の影響がありました。中国の禁輸措置があったので、ホタテを応援しようという機運の中で、ホタテ関係の返礼品が多く提供されたということで、やはり社会情勢やトレンドによって、こういった返礼品の状況も変わるようです。

〔（参考）令和6年度課税における市町村民税控除額の多い20団体〕総務省（27ページ）

これは控除額が大きいところで、大体人口の大きい指定都市、さらに特別区が並んでいます。

26ページと比べると、実は名古屋市や京都市は両方にランクインしておりまして、抜けていくだけではなく、自らふるさと納税を集めていこうという大都市も徐々に増えてきたというのが最近の傾向です。

〔ふるさと納税の指定基準の見直し（令和6年6月28日付告示第203号）〕 総務省（28ページ）

これは最近行った告示改正です。われわれは指定基準の見直しを細かく行いまして、先般から報道でも出ていますけれども、一番上にあるように、ふるさと納税をしてポータルサイト等を使うとポイントがたまるといいます。言うなれば返礼品をもらった上で、ポイントには、地域的特色がなく金銭に等しいようなものもありますので、こういったポイントの付与率に係る競争が過熱化するのはいかがなものかということで、本来の趣旨に鑑みて、来年の10月からポイント付与については禁止するという改正をしております。これに限らず、ふるさと納税の本来の趣旨にのっとって運用されるように、私どもは随時こういった見直しを今後も進めていきたいと考えています。

（3）車体課税

29ページ以降は、車体課税です。

〔自動車に関する課税関係〕 総務省（30ページ）

国税にも自動車課税はありますが、地方譲与税として地方に譲与されるものがあるので、全体の2.7兆円のうち2.3兆円は地方の財源となっており、非常に重要な地方のインフラ等の整備に係る財源となっています。

〔車体課税（地方税）の税收推移〕 総務省（32ページ）

税收の推移です。全体の税收のピークが平成8年で、2.4兆円ありました。この地方税分については足元で1.9兆円ほどになっており、減

少傾向にあることがわかると思います。

〔地方財源における車体課税〕 総務省（33ページ）

自動車税は偏在性の観点から言うと実は逆偏在の税であり、地方部に税が集中していて、東京が一番少ないという税です。これは自動車税と軽自動車税で同様の傾向が見られます。

〔令和6年度与党税制改正大綱（抄）（自動車関係諸税分）〕 総務省（34ページ）

これは昨年の与党税制改正大綱です。中身は割愛しますが、自動車税の在り方について今後しっかりと検討していくこととされております。

〔自動車に関する行政サービスと自動車関係諸税（車体課税＋燃料課税）の状況〕 総務省（35ページ）

こちらは自動車に係る行政サービスに関して、歳入が3.4兆円、歳出（道路関係や交通安全対策など）が5.8兆円となっております。さらに右上の方にある道路、橋、トンネルといった社会資本インフラは、建設後50年以上経過しており、地方においても、これからますますメンテナンスにお金がかかってきます。自動車だけが受益者ではないのではという批判もありますけれども、自動車をお使いの方々から一定のご負担を頂くことが、やはり受益と負担の関係からも重要ではないかと考えているところであります。

〔電気自動車等の普及等を踏まえた自動車税の課税の在り方〕 総務省（36ページ）

与党の税制改正大綱と自動車税の自家用の乗用車の税率を記載しております。総排気量が大きくなればなるほど財産的価値も大きいだろう、比較的大きな車になるだろうという理由から、総排気量をベースにした税率区分としております。

一方で電気自動車は、ブルーの吹き出しにあ

るように、車両の価格や重量に拘らず、すべからく一番低い2万5,000円という税率が適用されております。例えば、1.4トン程度の大衆向けの自動車で申しますと、ハイブリッド車と2.3トン程度の高級なテスラのモデルXの電気自動車プリウスの場合は、それぞれ3万6,000円と2万5,000円という税額となります。こうした課題について、カーボンニュートラルに向けた動き等を考慮しながら税負担の公平性を早期に確保するために、課税趣旨を適切に踏まえた課税の在り方について関係者に意見を聴取しつつ検討します。これは必ずしも今年度の課題ではありませんが、こういったことについても私どもはしっかりと取り組んでいきたいと考えております。

3. 各論②：地方税務手続の電子化

2つ目の各論が税務手続の電子化です。

〔地方税における税務手続のデジタル化〕総務省（38ページ）

これは多くの皆さまにご協力いただいて足元すごく進んできました。38ページに書いてあるように、大きく分けて3つあって、申請や申告をデジタル化しようというもの、納付をデジタル化しようというもの、さらに地方税関係はさまざまな通知があって、地方税は賦課課税が主ですので、納税者の皆さまにあなたの税額はいくらですよという納税通知書を送るのですが、こういったものもデジタル化していこうということでもあります。

〔地方税務手続のデジタル化の歩み〕総務省（39ページ）

39ページはそれらの歩みを記したものです。大きなエポックとしては平成22年度に1,700団体全てeLTAXに接続していただきました。さらに令和元年度には地方税共同機構という形で、法律に基づく法人が出来上がったということで一気に電子化の動きが加速したところです。

〔eLTAX（エルタックス）について〕総務省（40ページ）

eLTAXの全容です。今申したとおり、電子申告、電子納税、さらには国税からさまざまな情報を頂いているのですが、これも今まではコピーを持ち込んで税務職員が税務署の中でコピーをしていたということもありましたけれども、こういったものも専用回線で連携することで、よりスムーズかつシームレスに課税事務が進んでいくということでもあります。

〔地方税等の申告等に係るeLTAX利用率の推移〕総務省（41ページ）

eLTAXは年々利用が進んでおり、特に法人の皆さまにおかれましては、今までは47都道府県1,700の団体にばらばらに申告書をお送りいただいておりますけれども、一括で送ることが可能となっておりますので、法人の皆さま方にとってはかなり利便性が上がったのではないかと考えています。

〔地方税共通納税システムについて〕総務省（43ページ）

さらに43ページをご覧くださいと、いわゆる税を払う側からも同じように、法人の皆さまがそれぞれの団体ごとに払わなければいけなかったものを、1つのeLTAX、1つの財布に放り込むと、それぞれの地方団体に払い込まれる形で、非常に便利なシステムが利用可能となっています。

〔地方統一QRコード（eL-QR）の活用による地方税の電子納付について〕総務省（44ページ）

さらにQRコードを活用して、地方税全体で統一のQRコードを作りました。eL-QRと呼んでおりますけれども、これを令和5年度から始めました。これにより、令和5年度、初年度に11.95兆円ものお金がeLTAX経由で納付されています。先ほど40数兆円が地方税と申しました

が、4分の1が既にこのeLTAX経由となっているということで、これは個人の方が使われることもあるのですが、金融機関の窓口で、紙で受けた場合であっても、この紙を金融機関の職員がQRコードを読み込むことで非常に処理が迅速になったということで、大いに歓迎されていると伺っています。

〔地方公金に係るeLTAX経由での納付（令和6年度税制改正）〕 総務省（45ページ）

これは地方税ではないのですが、同じような仕組みを地方公金に使えるのではないかということです。例えば道路占用料です。これは電力会社の電柱などが一番わかりやすいのですが、全国津々浦々に存在する電柱はそれぞれ道路占用料を払っていただいておりますけれども、こういったものも同じような仕組みを使うことによって納付しやすくなるという形に法律改正をしました。もうしばらくお時間を頂きますけれども法律は改正済みですので、間もなくこういったことがeLTAXを活用して可能となるということでもあります。

〔地方税務手続の「デジタル完結」に向けて〕 総務省（46ページ）

46ページは地方税務手続のデジタル完結ということで、最後に残っています通知です。先ほど申しました自動車税や、皆さまにお支払いいただく固定資産税、これらは紙の通知が届いておりますけれども、マイナポータルを活用すれば非常に迅速に電子的送付もできるということを考えています。

〔納税通知書の電子的送付について〕 総務省（47ページ）

47ページが電子的送付のイメージです。まず納税通知書を郵送した上で、電子的送付を納税者に申し出ただくとデータがアップロードされて、eLTAXからダウンロードすることができ、画面上で納付や送金も簡単にできるようになる

ということで、デジタル完結が可能となります。

〔源泉徴収票の提出方法等の見直し〕 総務省（48ページ）

48ページは源泉徴収票の提出方法の見直しということで、これは国税とリンクをしますけれども、源泉徴収票の提出範囲を給与支払報告書の範囲に拡大することでこれを一元化する、データ連携も一元化するというのを改正済みですので、間もなくこういったことが実現していくということでもあります。

電子化においては徐々にいろいろと取組みが進んでおり、現場にもご負担をかけていることはありますが、すべからく地方の手間も納税者の手間もどんどん少なくなっていく方向で一生懸命取り組んでいきたいと考えておりますので、よろしくお願い申し上げます。私からの説明は以上です。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題に対する意見・質問

（岩崎） 寺崎局長、明快なご説明ありがとうございます。それでは討論に移らせていただきます。まず、渡辺教授からご意見、ご質問を頂ければと思います。よろしくお願いします。

（渡辺） ご説明どうもありがとうございます。地方税においても改革が進んでいるという印象を受けております。

それでは、スライド13ページの「人口1人当たりの税収額の指数」についてまずお尋ねします。最大／最小の倍率が最も大きいのが地方法人二税であり、反対に最も小さいのが地方消費税です。この図を示している意図はどこにあるのでしょうか。例えば、偏在性縮小の観点から、将来的には地方法人二税を縮小する代わりに、地方消費税を拡大するというような改正は、そんなに簡単ではないと思いますが、ありえるで

しょうか。これが1つ目です。

それから、スライド15ページの「経済社会構造の変化 ②経済情勢」についてお尋ねします。「大都市外に支店を持たず当該団体のみに納税する法人（県内法人）が増加」という傾向に有効に対処する方法はあるでしょうか。これはOECD/G20のBEPSプロジェクトにおける第1の柱において指摘されてきた問題と類似性があると考えます。すなわち、デジタル経済の発展に伴って課税管轄権内で実体を持たずに事業を行う企業が増えたことにどう対処するかという問題です。参考として米国メリーランド州のDSTがあります。最終的には自治体の決定に依拠することになりますが、日本でも同じような地方デジタル税の導入があり得ると思われませんか。

続いて、スライド20及び24ページのふるさと納税に関するワンストップ特例制度についてお尋ねします。もしワンストップ特例制度を廃止すれば、寄附者（納税者）は税額控除等を受けるために確定申告をしなければなりません。しかし、見方を変えれば納税者に確定申告を促すという効果が見込めることになりませんが、どのようにお考えでしょうか。寄附額の減少が懸念されるでしょうか。実際には、申告するための事務負担が納税者に発生するので実現可能性は低いかもしれませんが、しかし、特に給与所得者についていえることですが、確定申告をせずに源泉徴収と年末調整だけで課税関係が終了することは例外的な扱いであり、控除をうけるために、つまり利益を受けるために確定申告をすることは特別な不利益と位置づけるべきではないと思います。ただし、これは確定申告するのが本来の姿という前提があるからこそいえることではあります。

スライド26ページの「令和5年度におけるふるさと納税受入額の多い20団体」についてお尋ねします。現行のふるさと納税制度は自治体にも企業に類似する営業努力や経営努力のようなものを要求することにならないでしょうか。自

治体が生き残りをかけて努力すること自体は悪いことではないと思います。しかし、制度趣旨との関係でいえば、ふるさと納税制度によってそのような努力が要求されることは好ましいことなのでしょうか。それとも制度の予期せぬ効果・副作用に過ぎないと捉えるべきなのでしょうか。

スライド27ページ、引き続きふるさと納税についてですが、「令和6年度課税における市町村民税控除額の多い20団体」についてお尋ねします。自治体は、ふるさと納税制度を通して受入額（増加する税収）と控除額（失う税収）の両方を気にしなければなりません。換言すれば、他の自治体の税収を奪う部分と他から奪われる部分の差し引き純額が重要になります。交付団体には交付金による手当があるとはいえ純額が重要であることに変わりありません。つまり奪わなければ奪われるだけという構図です。このようにふるさと納税が自治体間の競争を煽る制度になってしまったことについてどのようにお考えですか。

28ページ、「ふるさと納税の指定基準の見直し」についてお尋ねします。見直し自体はよいことだと思います。しかし、そもそも地場産品基準は魅力的な返礼品を用意できる自治体とそうでない自治体の差を作り出すものであり、批判も多いと認識しています。また自治体間で返礼品の取り合いが起こる可能性もあります。滋賀県の近江牛に関する自治紛争委員会の例もありますが、魅力的な返礼品の有無や取り合いについてどのように考えますか。自治体間の競争に委ねておくしかないのでしょうか。

続いてスライド33ページ、「地方財源における車体課税」についてお尋ねします。「『偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築』を目指していく中で、重要な税となっている」という説明の趣旨は、車体課税を維持する、廃止しないということであって、強化するという意味ではないと考えてよいでしょうか。

偏在性が小さく税収安定しているのなら、制

度を拡大することも考えられますが、地方において自動車は必需品であり、さらに軽自動車を保有する人たちの所得が相対的に低いことを考えると、車体課税を強化することは政治的に難しいように思えますが、この点についてはどうでしょうか。

それから、スライド39ページにある地方税務手続のデジタル化等と現年課税の関係についてお尋ねします。左下の令和6年度以降部分に「個人住民税の電子申告[R7年末]」とあり、さらにスライド41ページの下から2行目には「令和9年1月以降、個人住民税における給与支払報告書の電子的提出義務化の対象法人を源泉徴収票等30枚以上に要件引下げ予定」とありますが、これらによって、地方税(住民税)の現年課税化が進むとか、前年課税から現年課税に移行できるようになるような可能性が生まれるのでしょうか。

また、スライド46ページに「地方税関係通知(納税通知書等)」についてeLTAXやマイナポータルを活用した電子的送付を実現し、地方税務手続の「デジタル完結」を目指す」とありますが、現年課税を前提にした記述ではないのでしょうか。

最後は、スライド40ページ、「eLTAX」についてですが、このシステムは大変有益だと思いますが、実際にどれだけのコストが削減されているかということについて、金額ベースでのデータはあるのでしょうか。以上です。よろしくお願いします。

(岩崎) 渡辺先生、ありがとうございました。引き続きまして、宮永会長からご意見、ご質問を頂いて、その後に寺崎局長にご回答をお願いしたいと思います。宮永会長、よろしくお願いします。

(宮永) ありがとうございます。寺崎局長、

ご説明ありがとうございました。私からは大きく2点、2つの考え方からご質問させていただきたいと思います。

まず1点目は、地方分権社会における税制の在り方ということで、特に地方分権においては地域の自立性・持続性を高めるための大前提として各自治体の財源基盤の安定化がまず大事だと考えております。しかし、産業構造がかなり大きく変化したことに加えて、情報技術の進化に伴って基本的には大都市、特に東京への人口集中がますます増しているため、財源の偏在性が高まっている状況であることも認識しています。このような偏在性を解消すべく、地域間の偏在是正措置として地方法人二税の一部の国税化による恒久化がなされましたが、法人所得課税の事後的調整というか、これが応益の原則に本当になじんでいるのか(なじまないのではないか)という課題が残っているようにも感じています。

また、今後の少子高齢化社会においては、地方行政の効率化をさらに促進する思い切った取り組みが必要ではないかと思います。そして、そのようなことを促進するインセンティブとしての税制も必要なのではないかということを考えた上で、財源と支出の両面でバランスの取れた地方分権社会を志向していくことが望ましいのではないかと思います。そのため、やはり制度と、それによりもたらす効率化を併せて考えることに関してお考えを聞かせていただければと思います。

2点目に、地方法人課税の在り方に関係することで、これは我々ビジネスの方からも若干感じていることがございます。即ち、地方財政の充実化に当たっては、行政サービスと負担の応益原則に関して企業や住民から十分な理解を得ながら、わかりやすい税体系の下で効率的に納税実務ができるようにしていくということが必要なのではないかと思っています。しかし、現実を見ますと、現状の地方法人課税は税目が少し多いのではないかと思います。例えば、外

形標準課税の付加価値割の複数の課税ベースなどに見られるように、仕組みが極めて複雑であるだけでなく、自治体・納税者双方の事務負担という面から私どもは改善の余地があるのではないかと考えておりますが、この点についてお考えをお伺いしたいと思います。

また、例えば事業税について、課税標準の算定が複雑であるとともに分割基準による課税標準の各地方自治体への按分計算が必要になってくる場合があります。この分割基準による分割を廃止して、法人の主たる事業所、例えば本店所在地が所在する道府県や市町村に納付させていただき、それに伴って起きるであろう税の偏在性については、地方法人税や地方法人税を財源とする地方交付税で補うという方法も考えられるのではないのかというところも、我々と致しましては、お伺いしたいと思っております。

さらに、事業所税についても、従業者割の部分は法人事業税に統合してはいかがか、尚、資産割部分については固定資産税や都市計画税に統合する等の工夫をしていただければ大変ありがたいと感じています。以上、今後の地方法人の課税の改革に向けたご検討の方向性についてお伺いしたいと思います。

(岩崎) ありがとうございます。大変幅広い質問になりましたので、可能な範囲で結構ですが、寺崎局長からご回答いただければありがたいと思います。よろしくお願いいたします。

(寺崎) 渡辺先生、宮永副会長、ありがとうございます。大変鋭いご質問を頂いてたじろいしてしまうのですが、まず偏在性の話をお二人から頂きました。グラフで示しております地方法人二税と地方消費税、地方消費税がこれだけ偏在性が少ない税であることは言うまでもありませんが、われわれは地方消費税が優れた税であるということを示したいと思っているわけで、

先ほどご指摘いただいたように地方法人二税をなくしてしまえとか、これを地方消費税に置き換えてしまえという趣旨でお示ししているものではありません。

消費税に関しては、国、地方のそれぞれの社会保障の財源とされている経緯もありますので、これは理屈の範囲でしっかりと確保していきたいと考えておりますし、法人についても先ほど宮永副会長からもございましたように、いろいろな課題はあるわけですが、やはり法人が立地している自治体との関係を構築する、そこから一定の応益的なご負担を頂くことは必要であろうとわれわれは思っています。他の税もちろん従業員が住民税を払ったり固定資産税もご負担いただいているわけですが、特に事業税というのは法人の事業活動の規模に応じてご負担いただいております、外形標準課税を導入したときの経緯もありますけれども、非常に重要な税であると考えておりますので、ここはしっかりとご理解を賜りたいと思います。

一方で、渡辺先生の方からございましたメリーランドのDSTのような制度は、われわれも非常に関心を持って見ているわけですが、なかなかPEがないところに地方団体が課税すると大混乱が起きるのではないのかということもあります。例えば、法定外税でこういったものがある県がやったら、われわれはどういうふうに判定するのかという、考えると講学上非常に悩ましい問題が出てこようかと思っておりますけれども、現時点では先ほど申しましたように、向かい合って応益課税をしていただくという地方法人課税とは別に、特別法人事業税を譲与税の形でいわゆる国税化した上で別の基準で配らせていただく。これは、言うなれば先ほどちょっと触れたようなデジタル経済の進展によるようなものであるとか、持株会社が増えているとか、フランチャイズが増えているといったことを背景にこういった措置が講じられたところもありますので、今はその2つの制度、すなわち地方団体が自ら課税するものと、法人の事業活動に

応じた税を国税化して譲与税で配る、この2つの制度で成り立たせていただいています。どれがベストミックスかというのはあるのですが、地方団体が法人から直接事業税や住民税を頂戴する制度は重要ではないかと考えているところでもあります。

ふるさと納税についても渡辺先生からご指摘いただきました。かいつまんで申しますと、冒頭申しましたように、ふるさと納税の本来の趣旨というのを、われわれはこの1兆円を超えたからこそ改めて強調したいと思っております。これは返礼品をもらうための制度ではなく、結果が返礼品ということで、地方の魅力を発信していただくことは良いと思っておりますけれども、先ほども触れたように、やはりご指摘のような偏りが生まれています。ただ、その中でも新たな特産品を発掘しPRしていこうとか、地域に来ていただいて二地域居住を推進していこうとか、先ほど申しましたクラウドファンディングで集めていこうとか、こういった新たな動きも出ています。

われわれはできる限りそういった本来の趣旨に沿った活動をご支援し、行き過ぎたやり方、疑義があるようなやり方については、告示改正等を繰り返すことによって、適正化という言葉がいいかどうか分かりませんが、本来の趣旨が生かされるような形でこの制度が発展・継続できればと考えています。

その上で、ワンストップ特例についても、非常に大きな役割を果たす制度ではありますが、最近e-Taxの方が非常に便利になって、確定申告の中でもマイナポータル経由で控除証明書データを一括取得できるような手段もあります。実は、ワンストップ特例では5団体までしか寄附ができませんので、それ以上多くのところに応援したいという場合には、当然確定申告を選んでいただきます。言うなれば、われわれは2つの制度について、いずれも利便性が高まっていく中で納税者の選択に委ねられる制度としてあっていいのではないかと考えているところであ

ります。

車体課税についても、先ほど例示しましたように電気自動車の例を1つ取っても、かなり高額なものもあり、かつ重い車ですので、財産税的性格と道路損傷負担金的性格を自動車税が持っていることを考えると、課税趣旨を適切に踏まえた課税の在り方を検討していかなければならないだろうと思います。車体課税を強化というよりも税負担の公平性の観点と、さらに自動車産業の今後の在り方なども十分踏まえた見直しも必要ではないかと考えています。

渡辺先生から現年課税についてご質問がありました。これは古くて新しいテーマであり、われわれもずっと検討しているわけですが、働き方が多様化しています。毎年の所得の変動が大きい方も増えてきましたので、現年課税を求める声があるとわれわれは認識しています。

一方で、現年課税を行った場合、企業等の事務負担がもっと増えるのではないかとということをお大変ご懸念いただいています。いろいろな実務がどう回っていくかということもしっかりと検討しないといけませんし、何より実は大きいのが現年課税に切り替えたとき2年分の所得に課税していいのかどうかという問題もあります。ただ、デジタル化という流れがこういったものを後押ししていくことは事実ですが、私が今日説明したものが現年課税を念頭に置いたものかということそうではなくて、別のものとしてご理解を賜りつつ、われわれの地方税務手続のデジタル化は、紙でやりとりすることなくこういったものが完結するように目指していきたいということでもあります。

そして、大変良い質問を頂いたのですが、どれくらいのコストが削減されているかというデータはありません。これは何か取ってみたいと思っていて、やはりデジタル化に関してもコストをかけていますので、実際にどれだけ低減したか、特にわれわれのコストというよりも民間企業や金融機関のコストが恐らく下がっているのではないかと思いますので、別にそれをわれ

われが取り戻そうというわけではありませんけれども、日本国全体でどれだけのコスト削減があるかというのはわれわれがお示すべきだと思いますので、どういうやり方があるかは考えたいと思いますけれども、いずれにしてもこういったことも説明責任を果たしていきたいと考えています。

宮永会長から2つ目の地方法人課税の在り方ということで、いわゆる簡素化という観点からもご質問を頂きました。われわれが外形標準課税を創設した平成15年のときも、新たな課税標準を作ったものですから、なるべくこれが法人税の所得の計算のいろいろなデータから転用できるようにしようということで、おそらく相当程度わかりやすい制度になったとは思っております。しかし、依然としていろいろなお声を頂きますので、不断の見直しの努力はしていきたいとは考えておりますけれども、ご指摘のように全部交付税にしまえとか、配ればいだろうということではなくて、先ほどの説明のとおり、会長のところもそうだと思いますが、立地しているところの企業と自治体との関係、これはさまざまなところでありますので、事業税なり住民税という形でご負担いただく関係は大事ではないかと考えています。

事業所税についてもご意見を賜りました。事業所税の大きな問題が人口30万以上の都市に限っていますので、なかなか地方法人課税や固定資産税などとは統合し難いのですが、事業所税についても以前、新增設分を廃止するという改正もしました。ただ一方で、事業所の集中立地に伴って増加する都市環境の整備のための財源ということでもありますので、これはご理解を賜ればなとは考えております。

ただ、今賜りましたさまざまなご意見、こういったご意見をこういった場を含めて頂戴することは大変重要であります。われわれはそれぞれの税の性格を活かしつつ、先ほどから申しましたように偏在性の小さく安定的な税体系をどう作っていくか。それは、納税者の皆さまの事

務負担の観点も十分踏まえて不断の見直しの努力をしてまいりたいと考えております。ご意見を賜りましてありがとうございました。

(岩崎) 寺崎局長、ありがとうございました。ただ今の局長のご回答について、何か討論者の方から追加でご意見やご質問はございますか。あれば頂戴いたしますが、いかがでしょうか。では、渡辺先生、どうぞ。

(渡辺) 現年課税について、最大の問題点は局長がおっしゃるとおり、導入したときの2年分をどうするかということであることは認識しています。ここは超えられない問題というより2年分の税金を取れないということは明らかですから、両方を計算してどちらか多い方を取るとか、何らかの割り切りをししないと、これを理由に導入にストップをかけるのはあまり現実的ではないという気がしています。一番大きな問題であることはわかっておりますが、超えられないものではない、割り切りの問題かなという印象を持ちました。ご回答どうもありがとうございました。

おわりに

(岩崎) それでは、そろそろ予定されている終了の時間が近くなっておりますので、取りまとめに入らせていただきたいと思います。本日は、国の税財政の状況については青木主税局長から、また地方の税財政の現状については寺崎自治税務局長から、大変わかりやすい丁寧なご説明とご回答を頂きました。ありがとうございました。感謝申し上げます。また、討論者の方々から大変鋭いご質問を頂き、また新しいアイデアも頂戴することができました。とても有益な討論になったと思っています。討論者の方々に

も感謝申し上げたいと思います。ありがとうございました。

それでは、時間が経過してまいりましたので、

本日の討論会はこれでお開きにさせていただきますと思います。ありがとうございました。

國際課税關係資料

財務省主税局参事官室

目 次

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」「2つの柱」の進捗状況

(1 ページ)	OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」「2つの柱」の進捗状況	3
(2 ページ)	「BEPSプロジェクト」について①	3
(3 ページ)	「BEPSプロジェクト」について②	4
(4 ページ)	「BEPSプロジェクト」の三本柱	4
(5 ページ)	「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要	5
(6 ページ)	BEPS包摂的枠組み (Inclusive framework on BEPS) 参加国・地域	5
(7 ページ)	政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抜粋①)	6
(8 ページ)	政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抜粋②)	6
(9 ページ)	政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抜粋③)	7
(10ページ)	経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について	7
(11ページ)	国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」2本の柱について	8
(12ページ)	「2本の柱」の全体像	8
(13ページ)	G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2024年7月25－26日於：ブラジ ル・リオデジャネイロ）	9
(14ページ)	「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要	9
(15ページ)	国連における国際租税協力に係る議論について	10
(16ページ)	第1の柱 利益Aに関する多数国間条約	10
(17ページ)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）	11
(18ページ)	「第1の柱」の多数国間条約案の適用イメージ	11
(19ページ)	「第1の柱」の多数国間条約案の概要	12
(20ページ)	利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯 等	12
(21ページ)	（参考）「第1の柱」の多数国間条約案における廃止対象の既存措置の概要	13
(22ページ)	（参考）「第1の柱」の多数国間条約の発効のために各国・地域が持つポイントの割 合	13
(23ページ)	利益Aの適用プロセス	14
(24ページ)	第1の柱 利益B 移転価格税制の執行の簡素化・合理化	14
(25ページ)	利益B：移転価格税制の適用に係る簡素化・合理化のイメージ	15
(26ページ)	執行方法	15
(27ページ)	Pricing matrixの産業分類	16
(28ページ)	第2の柱	16
(29ページ)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）	17
(30ページ)	所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ	17

(31ページ)	国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ	18
(32ページ)	令和6年度与党税制改正大綱（抜粋①）	18
(33ページ)	各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直し	19
(34ページ)	自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設①（概要）	19
(35ページ)	自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設②（QDMTT会計基準・整合性基準）	20
(36ページ)	自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設③（スイッチオフ・ルール）	20
(37ページ)	収入金額等に関する適用免除基準	21
(38ページ)	外国税額控除（QDMTTが外国法人税の額に含まれることの明確化）	21
(39ページ)	グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第3弾）	22
(40ページ)	グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第4弾）	22
(41ページ)	令和6年度与党税制改正大綱（抜粋②）	23
(42ページ)	外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し	23
(43ページ)	租税条約上の最低課税ルール（STTR：Subject to Tax Rule）のイメージ	24
(44ページ)	情報交換	24
(45ページ)	非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等	25
(46ページ)	参考資料	25
(47ページ)	スコープ：利益Aの対象グループの判定	26
(48ページ)	平均メカニズムの概要	26
(49ページ)	レベニューソーシングの概要①	27
(50ページ)	レベニューソーシングの概要②	27
(51ページ)	レベニューソーシングの概要③	28
(52ページ)	ネクサスルールの概要	28
(53ページ)	利益Aの配分式	29
(54ページ)	利益Aの配分－MDSHの仕組み（適用イメージ）	29
(55ページ)	二重課税除去国の特定	30
(56ページ)	二重課税除去事業体の特定・二重課税除去の方法	30
(57ページ)	二重課税除去国・二重課税除去事業体の特定－利益Aの振分けのイメージ	31
(58ページ)	利益Aに係る課税（申告・納付）及び二重課税除去のイメージ	31
(59ページ)	税の安定性（Tax Certainty）	32

OECD/G20「B E P S 包摂的枠組み」 「2つの柱」の進捗状況

財務省主税局参事官室

2024年9月18日

(2 ページ)

「BEPSプロジェクト」について①

○ BEPSプロジェクトとは(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)

- ・ BEPSプロジェクトは、公平な競争条件(Level Playing Field)の確保という考え方の下、多国籍企業が課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと(BEPS)がないよう、国際課税ルール全体を見直し、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、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指すプロジェクト。

○ 背景

- ・ グローバルな経済活動、ローカルな課税: 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なずれが生じていた(二重非課税という課題の重要化)。
- ・ 負担の公平性: 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まった。

2

「BEPSプロジェクト」について②

○ 経緯

- 2012年6月 OECD租税委員会(当時の議長:浅川元財務官)が本プロジェクトを立ち上げ。
- 2013年7月 G20財務大臣からの要請も受け、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8カ国(中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア)も議論に参加。
- 2014年9月 「第一弾報告書」公表。
- 2015年10月 「最終報告書」を公表。
- 同年11月 G20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- 2016年6月 京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。(現在147か国・地域)

○ 現在の取組(BEPS実施フェーズ)

- ・ BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
 - ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会におけるモニタリングを実施中。
 - ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。
 - ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み(技術支援等を含む)の構築 ⇒ IMF、OECD、国連、世銀等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- ・ 上記の取組みはG7・G20等で主要議題として取り上げられてきており、日本としても、2016年のG7議長国や2019年のG20議長国として、各国との協調をリード。

3

「BEPSプロジェクト」の三本柱

〔実質性〕

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

(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、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定)

〔透明性〕

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上

(グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築 等)

〔予見可能性〕

C. 企業の不確実性の排除

(租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保)

4

「BEPSプロジェクト」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B2B取引及び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それぞれ策定した。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し（27年度改正）

（2）各国制度の国際的一貫性の確立

各国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、各国が協議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・ミスマッチの無効化 → 27年度改正で対応済
租税条約の拡充（含行動⑤）の中で対応

行動3 外国子会社合算課税の強化 → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し（29年度改正）

行動4 利子控除制限 → 24年度に導入した過大支払利子税制について見直し（令和元年度改正）

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑤）の中で対応

行動7 人道的なPE認定回避 → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し（30年度改正）
租税条約の拡充（含行動⑤）の中で対応

行動8～10 移転価格税制と価値創造の一致 → 特に無形資産の取扱いについて見直し（令和元年度改正）

B. 各国政府・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・プランニングの職務的開示 → 法改正の要否を含め検討

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） → 28年度改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除（予見可能性）

（5）法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予想せぬ重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見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きをより実効的なものとするを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 租税条約の拡充（含行動⑤）の中で対応

（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正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 多数国間協定の開発 → 参加（31年1月に発効）

5

BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域

(2024年9月現在)

メンバー国・地域				147カ国・地域			
OECD加盟国		OECD非加盟国 = BEPS Associate					
		京都条約及び合意後に参加した国・地域					
		従前から参加していた国		【京都条約で参加】			
オーストラリア	カナダ	アルゼンチン	パナマ	ブルネイ	ブルキナファソ	カメルーン	
フランス	ドイツ	ブラジル	コロン	クロアチア	DRコンゴ	エジプト	
イタリア	日本	★中国	カボネ	ジョージア	ガーナ	ハイチ	
英国	米国	インドネシア	マルタ	ジャマカ	ケニア	リベリア	
韓国	メキシコ	（ロシア）	パラグアイ	モナコ	★ナイジェリア	パキスタン	
トルコ		サウジアラビア	シンガポール	ルーマニア	サンマリノ	バングラデシュ	
		南アフリカ		スリランカ	ウルグアイ	シエラレオネ	
【2017年以降】							
ニュージーランド	チリ	アンゴラ	アンゴラ	ベリーズ	バミューダ諸島	ボツワナ	
ノルウェー	アイスランド	BVI	ケイマン諸島	バルバドス	コートジボワール	ジブチ	
イスラエル	オランダ	マカオ	◎ジャマイカ	タックス・カイコス	カザフスタン	マレーシア	
ベルギー	ルクセンブルク	モリシャス	モンセラト	パナマ	パル	セーシェル	
フィンランド	スウェーデン	タイ	ウクライナ	バトナム	オマーン	モルディブ	
オーストラリア	デンマーク	セントクリストファー・ネイビス	カタール	カタール	チュニジア	トリニダード・トバゴ	
スウェーデン	ポルトガル	グレナダ	ザンビア	ザンビア	モンゴル	セルビア	
ギリシャ	アイルランド	アンギラ	セントルシア	バーレーン	アラブ首長国連邦	北マケドニア	
チェコ	ハンガリー	アルバ	ドミニカ共和国	ドミニカ	カーボベルデ	クック諸島	
ポーランド	スロバキア	アンティグア・バーブーダ	アンティグア・バーブーダ	セントビンセント及びグレナディーン諸島	セントビンセント及びグレナディーン諸島	モロッコ	
エストニア	スロベニア	フェロー諸島	グリーンランド	アルメニア	ジブラルタル	エスワティニ	
スイス	ラトビア	ボスニア・ヘルツェゴビナ	ボスニア・ヘルツェゴビナ	アルバニア	ナミビア	ヨルダン	
リトアニア	コロンビア	モンテネグロ	モンテネグロ	サモア	（ペラルーシ）	トーゴ	
コスタリカ		モリタニア	アゼルバイジャン	ウズベキスタン	フィリピン	クウェート	
		フィジー	モルドバ				
計36カ国		計8カ国		計101カ国・地域			

注1：メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。

ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。

注2：下線はBEPS包摂的枠組み運営委員会メンバー（2024年）の出身国を、◎は議長出身国、★は議長代理出身国をそれぞれ指す。

6

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 一令和時代の構造変化と税制のあり方一」(抜粋①)

(令和5年6月30日)[抄]

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

V. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(1) 新たな国際課税ルールの背景

BEPSプロジェクトの行動1(デジタル経済の発展への対応)については、経済のデジタル化に伴う課税上の課題として、消費課税上の課題(BEPS最終報告書において見直しを提言)とともに、法人課税上の課題も議論されてきましたが、平成27(2015)年のBEPS最終報告書においては、後者については合意に至らず、引き続き議論を継続することとされました。平成28(2016)年に立ち上げられたOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において途上国やオフショアセンターとされる国・地域を含めた議論が行われ、令和3(2021)年10月に、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する「2本の柱」の解決策に関する合意が実現しました。新型コロナウイルスへの対応で各国の財政状況が更に悪化したことが、合意に対する後押しの一つとなったと考えられます。約140カ国・地域が本合意に賛成を表明し、制度のグローバルな実施に向けた取組みが続けられています。国際課税ルールの見直しの背景として議論されてきた課題は、「国際課税を取り巻く経済環境の変化」の節において既に述べた課題のうち、大きく以下の2点であり、それぞれが「第1の柱」「第2の柱」に対応しています。

- ・ 経済のデジタル化に伴い、市場国に恒久的施設(PE)を置かずビジネスを行う企業の増加がみられます。典型的には、オンラインでの動画・音楽配信や、オンライン書籍の販売等は、店舗などのPEがなくとも市場国の消費者にサービスを提供することができます。現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得への課税が可能のため、こうしたビジネスから得られた所得に対しては、市場国で適切に課税が行えない問題が顕在化してきました。

- ・ 低い法人税率や税制上の優遇措置によって外国企業を国内に誘致する動きがみられる中で、1980年代以降、各国の法人税が継続的に引き下げられ、各国の法人税収基盤が弱体化してきています。また、こうした軽減課税国を利用する企業とそれ以外の企業との間で、税制面において企業間の公平な競争条件が阻害される事態が生じてきました。

7

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 一令和時代の構造変化と税制のあり方一」(抜粋②)

(令和5年6月30日)[抄]

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

V. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(4) 新たな国際課税ルールの意義

(国際的に共通の課税ルールの導入)

これまでの国際課税のルールにおいては、各国における課税の制度設計(課税ベースの設定、申告・納税などの執行のあり方)については、各国の課税権のもと各国が自由に設定することができる一方、二国間の租税条約において個別に、源泉地国において配当・利子・使用料に課される税率の制限等が規定されてきました。

こうした中、BEPSプロジェクトにおいて15の行動計画が提言されましたが、その多くは、国際的なベスト・プラクティスの提示や、OECD移転価格ガイドラインなどの既存の国際基準の改正により対応するものであり、課税ルールの設定における各国の裁量は広く認められていました。他方、租税条約の濫用防止や移転価格税制に係る文書化制度の整備など、一部の行動はミニマム・スタンダードとして各国が遵守すべきものとされるとともに、多数国間条約であるBEPS防止措置実施条約が策定されました。

経済のデジタル化に伴う課題に対する2本の柱からなる解決策においては、こうした流れを更に進めて、国際的に統一されたルール(課税ベース、申告・納税などの執行のあり方)に基づいて、新たな課税制度を構築するものです。「第1の柱」においては、多数国間条約や国内法において、新たな課税に必要なルールが詳細に規定され、各国は、多数国間条約への参加及び国内法制の制定を通じて、共通の課税ルールを実施することとなります。「第2の柱」においては、先述のとおり、各国の国内法で導入可能であるものの、各国が制度を導入する場合は国際的に合意されたルールに沿った形での制度の導入が必要となります(コモン・アプローチ)。課税ベースや税率の設定、申告・納税などの制度の執行に至るまで、税制全体の制度設計に国際的に合意し、実施するという点で、画期的な取り組みであると考えられます。このため、制度の実施に際して、国家間の紛争防止・解決プロセスを含め、各国税務当局間の今まで以上の緊密な協力が求められます。また、今後、各国における制度の実施状況をモニターしつつ、国際的に協調された制度の実施に向けて我が国としても貢献していくべきと考えられます。

8

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

Ⅴ. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(4) 新たな国際課税ルールの意義

(「第1の柱」の考え方)

(略) デジタル・サービス税等については、各国において柔軟な制度設計が可能である一方、OECD/G20「BEPS包括的枠組み」における議論では、事業者から見るとデジタル・サービス税と法人所得課税との間で実質的な二重課税が生じているのではないかとの指摘や、外国企業をターゲットとする場合には上述のような報復措置を誘発するおそれがあるといった指摘がされており、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対しては、「第1の柱」による多国間で協調した解決策により対応する方が望ましいとされてきました。

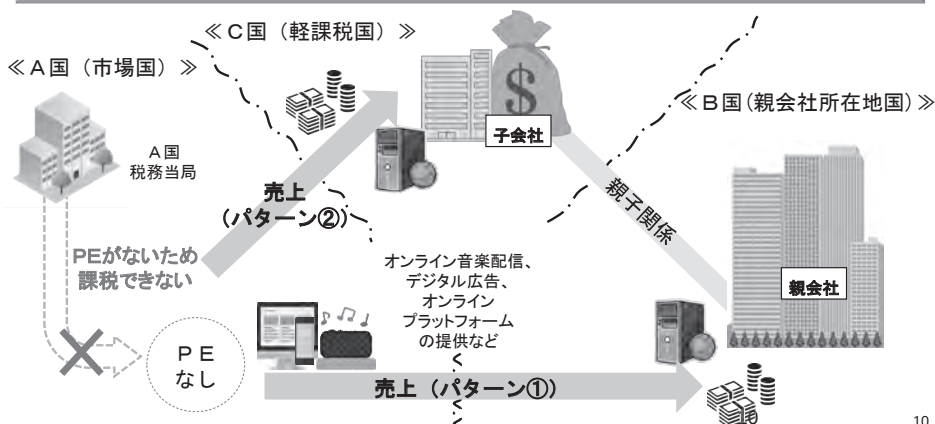
(「第2の柱」の考え方)

「第2の柱」は、経済のデジタル化・グローバル化やビジネスにおける無形資産の重要性の増大に伴って生じた「法人税引下げ競争」に歯止めをかけるとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度です。多国籍企業グループの拠点が存在する国・地域の多くで本制度が導入されれば、実質的に世界全体において最低税率（15%）以上の課税が確保されることになります。これまでアグレッシブにタックス・プランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなることにより、ひいては、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつなげるものと評価できます。(略)

9

経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について

- 国内に外国法人の支店や工場などの物理的拠点(=PE)がある場合に限り、そのPEに紐づく事業所得に課税することができる。
※ PE: Permanent Establishment (恒久的施設)
- しかし、経済の電子化により市場国で課税が行えない事例が顕在化(パターン①)。また、軽課税国から事業を行うことで最低限の課税が行えない事例も発生(パターン②)。



10

国際課税に関するOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」 2本の柱について

- 市場国に物理的拠点（PE：Permanent Establishment）を置かずしてビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則「PEなくして課税なし」の下で、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。

- OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」（現在は147か国・地域が参加）において議論が進められ、2021年10月、2本の柱による解決策に合意。
- 2023年7月、交渉成果をアウトカム・ステートメントとして公表（142か国・地域が合意）。

現在の状況

- 「第1の柱」（市場国への新たな課税権の配分）
 - 2023年10月、「第1の柱」の多数国間条約の案文を公表。
 - 早期署名開放を目指し、交渉が継続中。
- 「第2の柱」（グローバル・ミニマム課税）
 - 国内法での対応が求められており、各国において法制化が進行中。
 - 日本においては、所得合算ルール（IIR）を法制化済。軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）についても順次法制化を予定。

11

「2本の柱」の全体像

「第1の柱」

「利益A」(Amount A)

- 市場国への新たな課税権の配分
- 多数国間条約により実施

「利益B」(Amount B)

- 基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の執行に係る簡素化・合理化
- 移転価格ガイドライン改定により実施

「第2の柱」

グローバル・ミニマム課税

- GloBEルール（IIR・UTPR）とQDMTTによる15%の最低実効税率の導入
- 各国国内法により実施

租税条約上の最低課税ルール (Subject to Tax Rule : STTR)

- 軽減税国の関連者に対する支払について源泉地国（途上国が対象）に一定の課税権を認めるもの
- 多数国間条約又はバイ条約により実施

12

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明(仮訳抜粋)
(2024年7月25-26日 於:ブラジル・リオデジャネイロ)

国際租税協力

32. 我々は、OECD/G20「BEPS包括的枠組み」における2本の柱の解決策に関する進展を歓迎し、包括的枠組みの2021年10月の声明と、すべての関心を持つ法域による2本の柱の解決策の迅速な実施に対する我々のコミットメントを改めて表明する。我々はまた、第2の柱の実施に向け、引き続き大幅な進展があることを歓迎し、共通アプローチとしてGloBEルールを実施する国同士の協調を確保するための現在進行中の作業を引き続き支援する。これは、国際租税協力のめざましい成功とみなされるべきである。可能な限り早期に多数国間条約(MLC)の最終化と署名開放を可能にするため、我々は包括的枠組み加盟国・地域に、利益Bの枠組みに関する残る論点を解決することを通じ、第1の柱に関する最終パッケージの交渉を迅速に妥結することを奨励する。

33. 我々は、21世紀にふさわしい、より公正で安定的かつ効率的な国際課税制度を目指し、引き続き協力する。この文脈において、我々は、「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」を発表し、税の透明性への我々のコミットメントを再確認し、超富裕層の個人を対象に含む公正かつ累進的な課税その他の課題に関する対話を促進する。我々の国際租税協力は、既存の国際フォーラム間の相乗効果を最大化すべきである。我々は、G20議長国ブラジルにより委託された以下の文書:「歳入動員のための代替策」に関するIMFによるG20ノート、「超富裕層に対する協調した効果的な最低課税基準」のためのブループリント、及びG20財務大臣・中央銀行総裁に向けた「租税と格差」に関するOECDの報告書に留意する。我々は、国際租税協力に関する国連枠組条約のための基本的事項を策定するための国連臨時委員会において、建設的な議論を奨励する。

13

「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要

- 2024年7月25・26日開催のG20財務大臣・中央銀行総裁会議(議長国:ブラジル)において、「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」が採択された。宣言の主な内容は以下の通り。
 1. 「2本の柱」の解決策の最終化及び迅速な実施へのコミットメントを確認。
 2. 国際租税協力に関する国連枠組条約の交渉に向けた指針の議論にあたっての留意点として、**広範なコンセンサスの重要性**等を指摘。
 3. 不平等等は正を含む持続可能な開発目標(SDGs)達成のための方策として、**国内資金動員(DRM)の向上、累進課税の強化、超富裕層への効果的な課税の促進^(注)**等を提案。

	基本的な考え方	今後の対応の方向性
2本の柱	「2本の柱」の解決策の最終化及び迅速な実施に向けたコミットメントを確認。 第1の柱の交渉は、多数国間条約の署名開放を可能とするため、移転価格税制の執行の簡素化・合理化(利益B)の枠組みの残る論点の解決により、迅速な妥結を奨励。 第2の柱の実施は、利益移転と法人税率引下げ競争の可能性を限定し、国際課税を取り巻く状況を安定化させる。	- 可能な限り早期に多数国間条約に署名するため、第1の柱の迅速な最終化に引き続きコミット。 - 第2の柱のグローバル・ミニマム課税(GloBE)ルールの実施を支援。
国連枠組条約交渉に向けた議論	他の国際機関における既存の成果、プロセス、進行中の作業を基礎とし、不必要な努力の重複を避けるよう努める。	①広範なコンセンサスに達することによる包括的で効果的な国際租税協力の促進、②合意に達しやすい課題を優先、③DRMの向上と能力開発に焦点を当てることの重要性を強調。
SDGs達成のための方策	- 累進課税は、国内の格差を是正し、SDGsの達成を促進するための重要な手段。国内税制改革と国際租税協力は、効果的で公平かつ累進的な税政策を推進するために重要。 - 租税回避や脱税は依然として課題であり、暗号資産や不動産に関連する情報を含め、税の透明性を高めることが重要。 - 各国は、税の能力開発の促進等による、税執行の有効性の向上のために取り組む。	- 各国の課税主権を尊重しつつ、超富裕層への効果的な課税^(注)のために協力し、G20等で議論を継続。 暗号資産の報告制度等の迅速な実施及び税目的の不動産関連の情報を自主的に交換する可能性をOECDで検討。 - 技術支援の強化はDRMの促進に不可欠であり、税の能力開発の枠組強化を求める。

(注) 仏経済学者ズクマン氏は、超富裕層に対するグローバル・ミニマム課税(世界総資産10億ドル超を保有する個人を対象とし、対資産額最低2%を課税)の導入を提案。¹⁴

国連における国際租税協力に係る議論について

【経緯と現状】

- 2022年国際租税協力に関する国連総会決議。新たな政府間議論の開始、国際租税協力促進のための法的ツールの検討を行う事務総長レポートの作成等を要請。
- 2023年 8 月事務総長レポート。法的ツールの選択肢として、①税のマルチ条約、②国際租税協力の枠組条約、③法的拘束力のない国際租税協力の枠組み、を提言。
- 2023年国際租税協力に関する決議。当該枠組条約の交渉に向けた基本的指針（ToR）案の策定を要請。
- 本年 2 月以降、ToR案の交渉が行われ、同年 8 月、早期議定書のトピック等を含むToR案が採択された。
- 今後、本年年末にかけ、当該ToR案が国連総会で決議予定。

【ToR案の主な内容】

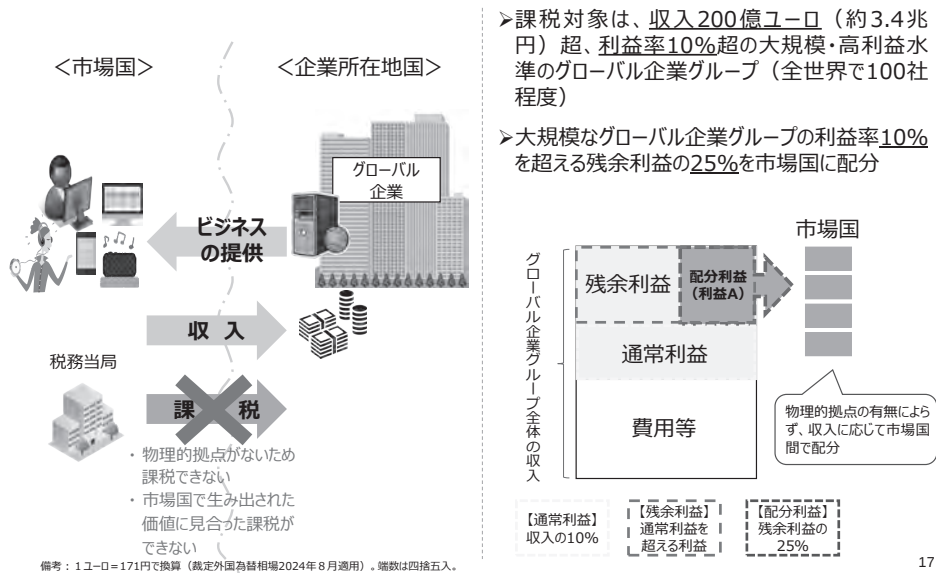
- （注）下記は、現状のToR案に基づくものであり、国連総会の決議によって変更されうる。
- 枠組条約の目的を達成するためのコミットメントとして、多国籍企業への公平な課税を含めた課税権の公平な配分等へのコミットメントを検討すべき。
 - 枠組条約と並行して議論される 2 つの早期議定書のトピックを、下記のように規定。
 - 1 つ目のトピックは、デジタル化及びグローバル化する経済における、国境を越えたサービスの提供に由来する所得への課税。
 - 2 つ目のトピックは、枠組条約の交渉会議体の手続的事項を決める会合において、①デジタル経済における税、②税に関連する不法な資金な流れへの対応策、③紛争予防・解決、④富裕層による脱税や課税逃れへの対応、及び関連する加盟国における富裕層への効果的な税制、の 4 つの中から決定される。
 - 2025年～2027年に、少なくとも毎年 3 回の政府間交渉委員会を開催し、枠組条約と 2 つの早期議定書を策定、国連総会の第82回会合第 1 四半期（2027年 9 月～12月）に提出する。
 - なお、コンセンサス方式等の、枠組条約の交渉における意思決定については、ToR案に盛り込まれなかった。

15

第 1 の柱

利益Aに関する多数国間条約

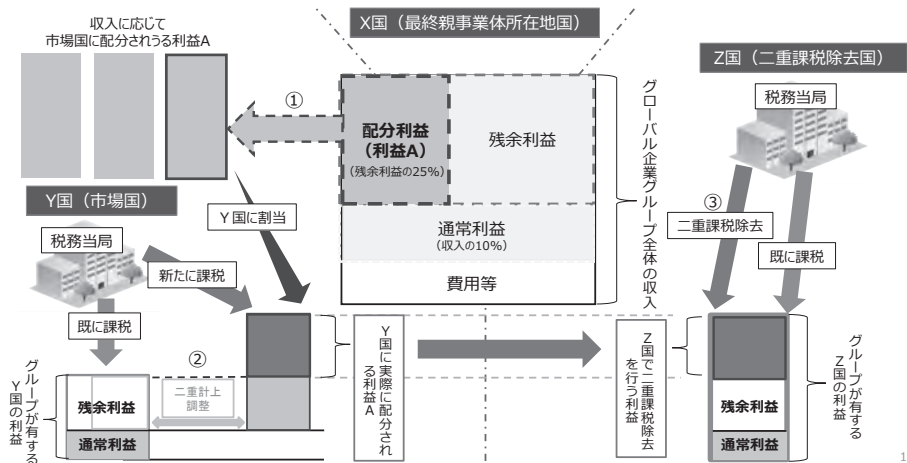
第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）



17

「第1の柱」の多数国間条約案の適用イメージ

- ① グローバル企業グループ全体の収入から、市場国（Y国）に配分される利益Aの金額を算定。
- ② 市場国（Y国）におけるグループの利益には、市場国（Y国）において既に計上され、課税対象となっている利益Aが含まれることから、その金額を①の金額から減額（二重計上調整）。
- ③ 一方、新たに市場国（Y国）に配分される利益Aについては、他国（Z国）において既に課税対象となっている利益であるため、Z国において二重課税除去を実施。



18

「第1の柱」の多数国間条約案の概要（2023年10月公表）

- 市場国への新たな課税権配分ルール（利益A）
- 【課税対象】
- 全世界収入が200億ユーロ（約3.4兆円）超、かつ、利益率が10%超のグローバル企業グループ。
※ 規制された金融機関、採掘事業、防衛事業、外国事業が僅少で国内メインの企業等は除外。
 - 収入閾値について条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ（約1.7兆円）に引下げ。
- 【配分割合】
- 収入の10%を超える残余利益の25%を、ネクス（課税上のつながり）を有する市場国に配分。
- 【ネクス（課税上のつながり）】
- 市場国での100万ユーロ（約1.7億円）以上の収入。
※ GDPが400億ユーロ（約6.8兆円）未満の国は25万ユーロ（4,275万円）以上の収入。
- 【税の安定性】
- グローバル企業グループに対して、利益Aの適用について安定性（税務当局がその課税関係について変更を加えることがない状態）を付与し、多数国間の紛争を未然に防止するメカニズム等を提供。
- 【一方的措置】
- 多数国間条約の締約国は、全ての企業に対する既存のデジタル・サービス税及びその他の関連する類似の措置を廃止し、また、将来にわたり導入しないよう所要の措置を定める。
- 【発効要件】
- Critical Massを満たす国の承認が必要→利益Aの対象となるグローバル企業グループの数を最終親事業体の所在地国別に指数化したポイント数で60%以上を占める30以上の国が条約を承認した後、これらの国が所要の手続により条約発効日を決定。

備考：1ユーロ＝171円で換算（裁定外国為替相場2024年8月適用）。端数は四捨五入。19

利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯等

年	利益A関連の動き	DST関連の動き
2015	OECD/G20が、「BEPS最終報告書」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題（法人課税）について、作業を進めることに合意。	
2016		インド：平衡税源泉徴収開始
2017		EU：欧州委員会のレポートにおいて、デジタルビジネスの実効税率が伝統的なビジネスと比べて著しく低いことを指摘。
2018	Inclusive Framework（IF）が「デジタル化から生じる税務諸課題－中間報告」を公表。	EU：「Fair Taxation of the Digital Economy」においてEU統一のDST導入を提案。
2019	IFから「2本の柱」が提案され、「第1の柱」において、課税権の再配分に関する多数国間条約をとりまとめる方針を決定。	
2020		英仏伊西澳印土：DSTを課する法律を成立・施行。 EU：EU統一のDST導入を再提案（2020）→実施せず 米国：1974年通商法301条に基づく調査を開始。 → 米国企業を不当に差別していると認定（一部国に25%の報復関税を課す旨発表）。 → USTRは二国間協議やOECDでの議論による解決を奨励。
2021	IFにおいて、経済のデジタル化に伴う課税上の課題について利益Aの大枠を合意(2021.10)。	米国：英仏伊西澳印土との間で、第1の柱の制度発効までのDST等の税額を第1の柱の実施による税額と実質的に同水準に留める枠組みの導入を条件として、7か国のDST等に対する制裁関税の発動を取りやめることに合意。
2022		
2023	IFの作業部会が多数国間条約の条文案を公表(2023.10)。	

(参考)「第1の柱」の多数国間条約案における廃止対象の既存措置の概要

○「第1の柱」の多数国間条約の発効日から6か月の期間が満了した時以後に開始する最初の年の初日からデジタル・サービス税等を適用することができない。



デジタル・サービス税

- 域内のオンライン広告売上に5%を課税。
- 2019年10月法案が可決。2020年1月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2019年1月施行。同措置に反対する米国に配慮し、2020年1月に徴税を2020年末まで延期することを決定。その後徴税を再開。



平衡税（オンライン広告サービス） (Equalisation Levy)

- 外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収。
- 2016年4月施行。

平衡税（電子商取引） (Equalisation Levy)

- 2020年4月からeコマースの提供等を行う外国法人の売上に2%を課税していたが、2024年8月1日以降の取引に対しては適用しない。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2020年1月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2020年10月法案が可決。2021年1月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2020年1月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に7.5%を課税。
- 2019年12月公布。2020年3月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に2%を課税。
- 2020年4月施行。



デジタル・サービス税

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2024年6月施行（2022年に遡って適用）。

21

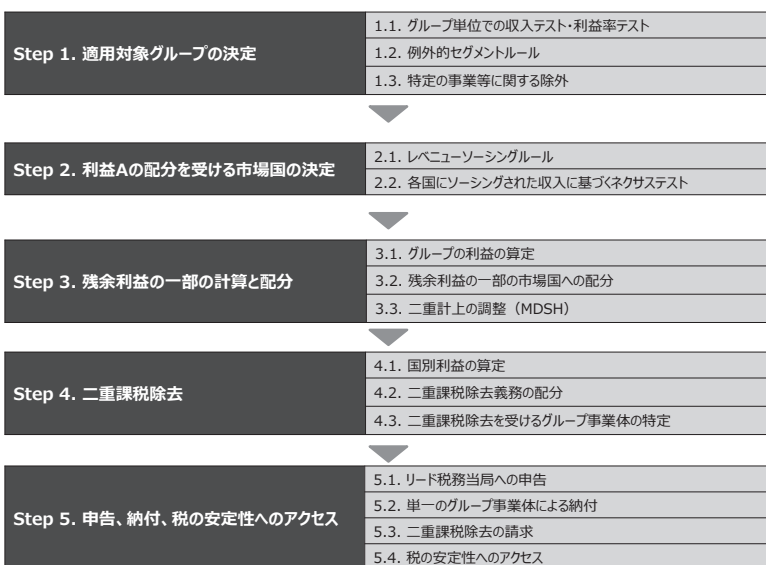
(参考)「第1の柱」の多数国間条約の発効のために各国・地域が持つポイントの割合

国・地域	ポイントの割合 (注)
米国	48.6%
中国	9.4%
香港	8.8%
フランス	5.6%
英国	4.9%
日本	4.7%
ドイツ	4.5%
スイス	3.4%
アイルランド	2.1%
インド	1.5%
オランダ	1.5%
スペイン	1.5%
韓国	1.1%
ベルギー	0.9%
カナダ	0.6%
デンマーク	0.4%
サウジアラビア	0.2%
メキシコ	0.2%
その他	0.0%
合計	100.0%

(注) 四捨五入の関係上、計数の和が合計値と一致していない。

22

利益Aの適用プロセス（詳細は参考資料）



23

第1の柱

利益B 移転価格税制の執行の 簡素化・合理化

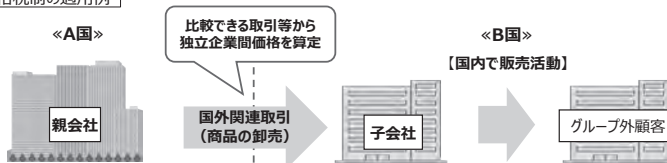
利益B:移転価格税制の適用に係る簡素化・合理化のイメージ

2024年2月公表
ガイドンス文書参照

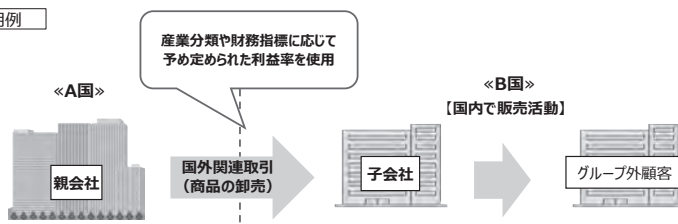
- 利益Bは、グローバル化に伴う移転価格税制に係る紛争の増加等に対応し、税の安定性を高めるため、販売会社による卸売販売等の単純な取引について、産業分類や財務指標に応じて予め定められた共通の利益率を用いることにより、移転価格税制の適用の簡素化・合理化を図るもの。

※ 移転価格税制とは、クロスボーダー取引について、海外の関連企業との間の取引（国外関連取引）を通じた所得の海外移転を防止するための措置。関連者間における価格を、第三者と取引した場合の価格（独立企業間価格）と同水準の価格に引き直すことで、取引価格を是正する。

従来の移転価格税制の適用例



利益Bの適用例



25

執行方法

2024年2月公表
ガイドンス文書参照

適用開始時期	2025年1月1日以降に開始する事業年度から各国が選択適用
適用国	簡素化・合理化アプローチの適用を選択した国 (例：当局のリソースや比較対象企業の情報が不足する国等)
執行方法	適用国が、いずれかの方法を選択可能 ①納税者による任意適用 ②原則適用
適用国の相手国における効果	適用国における簡素化・合理化アプローチの結果に相手国は拘束されない
二重課税排除の方法	原則として、二国間租税条約に基づく相互協議にて、対応的調整を行う

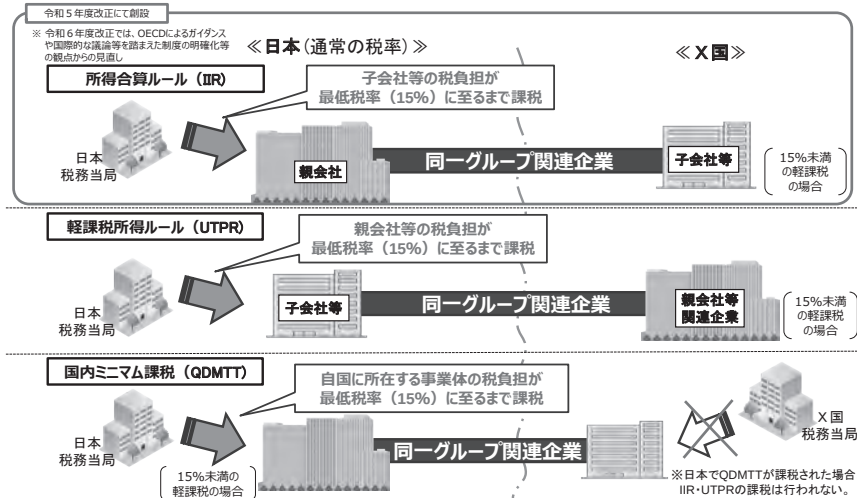
26

Pricing matrixの産業分類			2024年2月公表 ガイドンス文書参照
Industry Group 1	Industry Group 2	Industry Group 3	
● 生鮮食料品 ● 食料雑貨品 ● 家庭用消耗品 ● 建設用資材 ● 配管用資材 ● 金属	● ITハードウェア・部品 ● 電子部品・消耗品 ● 動物用飼料 ● 農業用品 ● 酒類・タバコ ● ペットフード ● 履物・その他アパレル用品 ● プラスチック・化学製品 ● 潤滑剤 ● 染料 ● 医薬品 ● 化粧品 ● ヘルスケア・福祉製品 ● 家庭用品、家電製品 ● 家具 ● 家庭用・オフィス用消耗品 ● 印刷物 ● 製紙・梱包材 ● 宝飾品 ● 繊維製品、皮革、毛皮 ● 新車及び中古車 ● 自動車部品 ● 混合製品 ● Industry Group 1、3 のリストにないもの	● 医療用機器 ● 産業機械（産業用、農業用車両含む） ● 産業用工具・部品	27

第 2 の柱

第2の柱（グローバル・ミニマム課税）

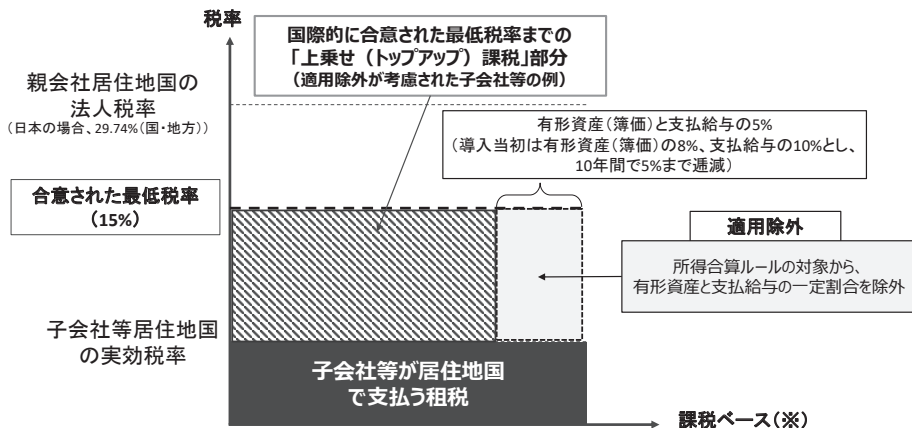
- 年間総収入金額が7.5億ユーロ（約1,179億円）以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。



29

所得合算ルール（IIR: Income Inclusion Rule）のイメージ

- 軽減税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率(15%)に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度

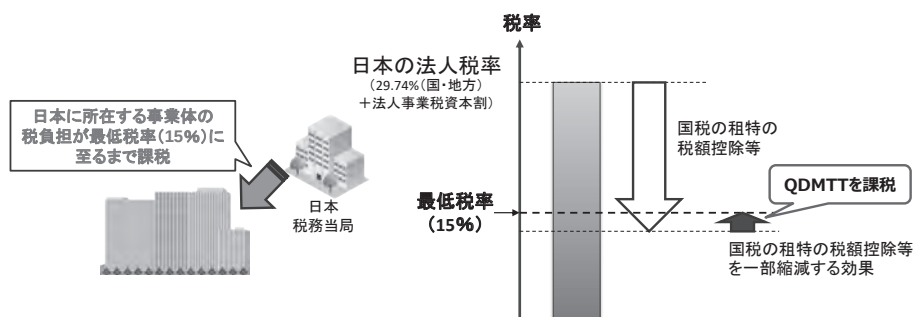


(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

30

国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ

- 自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度。
- 日本においては、国税の租税特別措置の税額控除等の適用により各企業グループの実効税率が15%を下回った場合に、QDMTTにより実効税率を15%まで引き戻す効果がある。



※ QDMTTの税額の計算においては、課税ベースとなる所得から、有形資産（簿価）と支払給与のそれぞれ5%に相当する額が控除される。（適用除外）

31

令和6年度与党税制改正大綱（抜粋①）

第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(3) グローバル化を踏まえた税制の見直し

① 新たな国際課税ルールへの対応

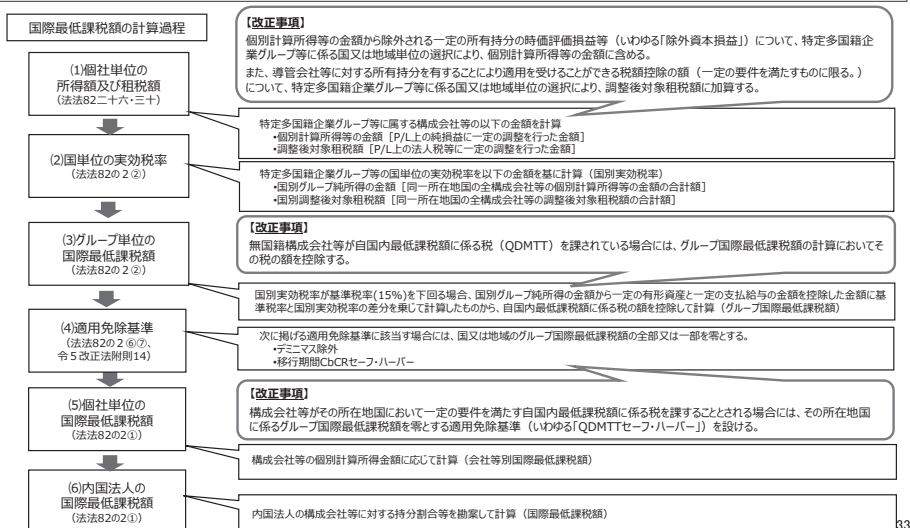
B E P Sプロジェクトの立上げ時から国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたわが国にとって、令和3年10月にO E C D／G 2 0「B E P S包摂的枠組み」においてまとめられた、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意の実施に向けた取組みを進めることが重要である。市場国への新たな課税権の配分（「第1の柱」）とグローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）の2つの柱からなる本国際合意のうち、「第2の柱」については、わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものであり、令和5年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化を進める。

令和6年度税制改正において、所得合算ルール（I I R : Income Inclusion Rule）については、O E C Dにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点から、所要の見直しを行う。国内ミニマム課税（Q D M T T : Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）を含め、O E C Dにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度税制改正以降の法制化を検討する。

32

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直し

- 令和5年度税制改正において、グローバル・ミニム課税を構成する制度の1つである所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）を「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」として法制化。
- 令和6年度税制改正においては、OECDにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点から、この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税について、所要の見直しを行った。



33

自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設①（概要）

【制度の概要】

- ✓ 本税制におけるその国のグループ国際最低課税額の計算に当たっては、その国で課せられる自国内最低課税額に係る税（QDMTT）を控除することとされている（法第82条の2②一ニ等）。
 - ✓ 他方、本税制とQDMTTとの両方において類似の計算を行うことから、その事務負担の増大が懸念された。
 - ✓ 本税制とQDMTTとの類似の計算の回避のため、令和5年7月に公表された執行ガイダンスにおいて、その国において一定の要件を満たすQDMTTを課することとされている場合には、選択により、その国のグループ国際最低課税額を零とする制度（QDMTTセーフ・ハーバー）が導入され、本ガイダンスに沿った改正が行われた。
 - ✓ 具体的には、構成会社等が以下の要件の全てを満たすQDMTTを課することとされている場合には、選択により、その構成会社等の所在地に係るグループ国際最低課税額又は無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額を零とすることができる（法第82条の2⑥）。
- ① QDMTTに関する法令が、本税制における当期純損益金額の計算に関する規定と同様であると認められる規定が設けられている法令であること【QDMTT会計基準】（法第82条の2⑥一、法令155の54①②）
 - ② QDMTTに関する法令が、最終親会社等又は被部分保有親会社等がその国・地域を所在地とする全ての構成会社等に係る持分の全てを有する場合にのみQDMTTを課することとされているものでないことその他の一定の要件を満たすものであること【整合性基準】（法第82条の2⑥二、法令155の54③）

34

自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設②（QDMTT会計基準・整合性基準）

【QDMTT会計基準の趣旨・概要】

- ✓ QDMTTでは、本税制と異なり、その国で一般に公正妥当と認められる財務会計基準（所在地等財務会計基準）に基づき当期純損益金額を計算することも許容されている。しかし、制限なく所在地等財務会計基準を用いることを認めしまうと本税制との乖離のリスクが生じることから、QDMTTセーフ・ハーバーの適用に当たっては、財務会計基準に係る一定の要件（QDMTT会計基準）を満たす必要がある。
- ✓ 具体的には、次に掲げる要件のいずれかを満たすQDMTTに関する法令は、QDMTT会計基準を満たすことになる。
 - ① 本税制と同様に当期純損益金額を計算することとされていること（法令155の54④一、法規38の43④）
 - ② 次に掲げる要件の全てを満たすこと（法令155の54④二）
 - イ その国・地域においてQDMTTを課することとされている全ての構成会社等の所在地等財務諸表（所在地等財務会計基準に従って構成会社等の財産及び損益の状況を記載した一定の計算書類）が作成されている場合には、その所在地等財務諸表に係る所在地等財務会計基準に従って当期純損益金額に相当する金額を計算することとされ、かつ、いずれかの構成会社等の所在地等財務諸表が作成されていない場合には、本税制と同様に当期純損益金額を計算することとされていること。
 - ロ その国・地域においてQDMTTを課することとされている共同支配会社等グループについても同様に当期純損益金額を計算することとされていること。

【整合性基準の趣旨・概要】

- ✓ QDMTTでは、若干の本税制と異なる適用範囲又は計算規定とすることも許容されている。しかし、制限なくこれらの相違を認めしまうと本税制との乖離のリスクが生じることから、QDMTTセーフ・ハーバーの適用に当たっては、適用範囲や計算規定に係る一定の要件（整合性基準）を満たす必要がある。
- ✓ 具体的には、次に掲げる要件の全てを満たすQDMTTに関する法令は、整合性基準を満たすことになる。
 - ① 最終親会社等又は被部分保有親会社等が対象会計年度開始の日からその終了の日までの期間においてその国・地域を所在地とする全ての構成会社等に係る持分の全てを有する場合にのみQDMTTを課することとされているものでないこと（法令155の54③一）
 - ② その国・地域を所在地とする共同支配会社等に対してQDMTTを課することとされているもの（同一の所在地に構成会社等がある場合に、その構成会社等に対してその共同支配会社等の所在地に係るQDMTTを課することとされているものを含む。）であること（法令155の54③二）
 - ③ 個別計算所得等の金額の計算に関する規定に相当する規定が設けられているものであること（法令155の54③三）
 - ④ その他、グループ国際最低課税額の計算に関する規定が設けられていないことにより、そのグループ国際最低課税額の全額を控除するに至らないと認められる場合におけるQDMTTに関する法令でないこと（法令155の54③四、法規38の43④）

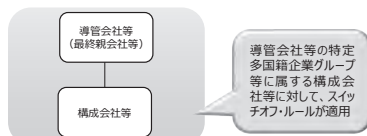
35

自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設③（スイッチオフ・ルール）

【制度の概要】

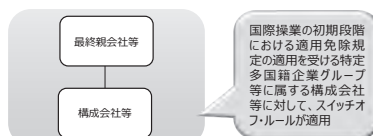
- ✓ QDMTTセーフ・ハーバーに該当するかどうかは、国別に判定されるものであり、特定多国籍企業グループ等ごとに判定されるものではない。
- ✓ しかし、一定の場合には、その国の法制上の制限等から、特定の形態の会社等（例：導管会社等）に関して、QDMTTが課されない場合があり得る。
- ✓ このような乖離がある場合であっても、依然として整合性基準を満たすが、QDMTTが課されない特定多国籍企業グループ等又は会社等についてはQDMTTセーフ・ハーバーが適用されない（スイッチオフ・ルール）（法規38の43④、38の45①）。

- ① 最終親会社等である導管会社等に対してQDMTTを課さないこととされている場合（法規38の43④一）



※ 導管会社等は、その所在地の税法上納税義務者とされており、QDMTTにおいても納税義務者となることが認められている。

- ② 国際操業の初期段階における免除規定の適用によりQDMTTが等となる場合（法規38の43④二）



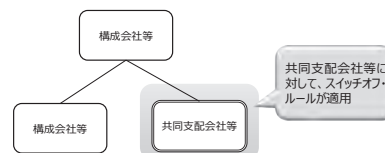
※ 国際操業の初期段階にある特定多国籍企業グループ等への配慮の観点から、QDMTTを免除することが認められている。

- ③ 各種投資会社等に代えて、同一グループの構成会社等における各種投資会社等に係るQDMTTを課することとされている場合（法規38の43④三）



※ 各種投資会社等に係るQDMTTを同一グループで、かつ、同一の所在地の構成会社等に配分することが認められている。

- ④ 共同支配会社等に代えて、構成会社等における共同支配会社等に係るQDMTTを課することとされている場合（法規38の45①において準用する法規38の43④三）



※ 共同支配会社等に係るQDMTTを同一の所在地の構成会社等に配分することが認められている。

36

収入金額等に関する適用免除基準

【制度の概要】

以下の要件のいずれをも満たす場合、当期国別国際最低課税額を等とする。（法82の2⑦）

※ 各種投資会社等や無国籍会社等については、適用免除基準の適用が無い。

【改正事項】

連結除外構成会社等について、国別報告事項（CbCR）に記載された収入金額を用いた簡便計算が措置された（法令155の55③）。

【要件①】 国別の一定の収入金額の平均額（下記算式により計算した金額）が、1,000万ユーロ未満であること

「算式」

$$\frac{\left(\begin{array}{l} \text{構成会社等の所在地を所在地とする全ての構成会社等の} \\ \text{当該適用対象会計年度に係る収入金額に} \\ \text{一定の調整を加えた金額の合計額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{構成会社等の所在地を所在地とする全ての構成会社等の} \\ \text{直前の2対象会計年度に係る収入金額に} \\ \text{一定の調整を加えた金額の合計額} \end{array} \right)}{\text{適用対象会計年度及びその直前の2対象会計年度の数}}$$

【改正事項】

連結除外構成会社等については、国別報告事項（CbCR）に記載されたその所在地に係る収入金額（その連結除外構成会社等に係る部分に限る。）を用いることができる。

（※） 個社単位による選択

【要件②】 国別の一定の利益・損失の額の平均額（下記算式により計算した金額）が、100万ユーロ未満であること

「算式」

$$\frac{\left(\begin{array}{l} \text{適用対象会計年度に係る} \\ \text{所在地所得等の金額（※）} \end{array} + \begin{array}{l} \text{直前の2対象会計年度に係る} \\ \text{所在地所得等の金額（※）の合計額} \end{array} \right)}{\text{適用対象会計年度及びその直前の2対象会計年度の数}}$$

$$\begin{aligned} (\text{※}) \text{ 所在地所得等の金額} &= \begin{array}{l} \text{構成会社等の所在地を所在地とする全ての構成会社等の} \\ \text{各対象会計年度に係る} \\ \text{個別計算所得金額の合計額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{構成会社等の所在地を所在地とする全ての構成会社等の} \\ \text{各対象会計年度に係る} \\ \text{個別計算損失金額の合計額} \end{array} \end{aligned}$$

【改正事項】

連結除外構成会社等については、国別報告事項（CbCR）に記載されたその所在地に係る収入金額（その連結除外構成会社等に係る部分に限る。）を用いることができる。

（注） 個社単位による選択

37

外国税額控除（QDMTTが外国法人税の額に含まれることの明確化）

【概要】

○ 自国内最低課税額に係る税（QDMTT）と外国子会社合算税制等（CFC税制）の適用順序に関して、執行ガイダンスにおいて、QDMTTが優先適用されることを明確化。

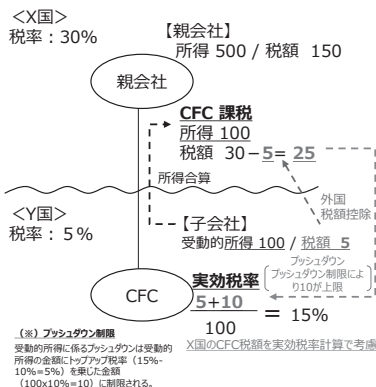
→親会社に対して、その所在地のCFC税制によって課された租税であって、本税制（GloBEルール）では法人税法施行令第155条の35第1項4号に基づいて構成会社等（CFC）の調整後対象租税額とされる（プッシュダウンされる）ものについて、QDMTTの計算上は除外することとされた。

（注）支店（PE）にプッシュダウンされることとなるもの等、一定の被配分当期対象租税額（法令155の35③一・五・六）による調整についても同様の取扱い。

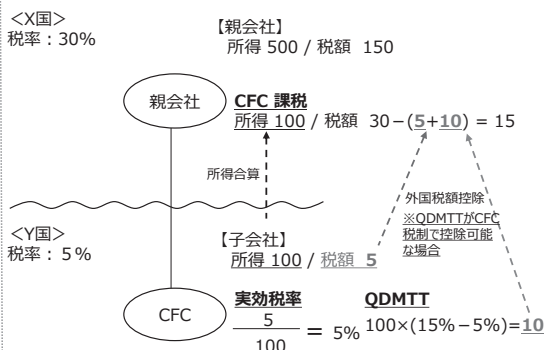
○ QDMTT導入国に所在する構成会社等に関して、そのQDMTT導入国が第一次課税権を行使できることとなる。

○ 本執行ガイダンスに沿って、QDMTTの額を外税控除の対象とすることとする。

設例①（Y国がQDMTTを導入していない場合）



設例②（Y国がQDMTTを導入している場合）



38

グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第3弾）

2023年12月18日、OECD事務局は、Inclusive Frameworkの承認を経て、ピラー2（グローバル・ミニマム課税制度）に関して、Administrative Guidanceの第3弾を公表。主な内容は以下のとおり。

1. 移行期間CbCRセーフハーバー関連

- (1) パーチェス会計調整（※）を含めている構成事業体の財務勘定（連結パッケージ等）を、一定の条件及び調整の下で、適格財務諸表として取り扱うこととする。

（※）連結グループが企業結合により他の企業の支配を獲得した場合に、被取得企業の資産・負債の簿価を取得日の時価で評価する会計処理。モデルルールでは、構成事業体のGloBE所得の計算に当たってパーチェス会計調整の影響を除去することを求めている。

- (2) 2022年12月15日以後にハイブリッド・アービトラージ・アレンジメント（※）が締結されている場合、対象法域のセーフハーバーの計算上、一定の調整を行う必要があることを明確化。

（※）セーフハーバーの適用を受けるために、財務情報のデータソースの違い（例：連結会計基準/現地会計基準）や、税務と会計の差異を濫用して、税引前利益の圧縮や税金費用の重複計上などを創出する取決め

2. その他のGloBERルール関連

- (1) 7.5億ユーロの収入閾値の判定における収入とは、連結損益計算書のトップライン（売上高）をいい、投資活動による純利得や特別・非経常項目として個別に表示される収益・利得を含むことを明確化。

- (2) 最終親事業体と構成事業体の会計年度のミスマッチや、構成事業体の会計年度と課税年度とのミスマッチがある場合のGloBERルールの適用方法を明確化。

- (3) Blended CFC税制（GILTI等）に係る租税の配分（2023年2月執行ガイダンスで規定）の計算上必要な実効税率（ETR）に関して、デミニマス除外等の適用によりETR計算が行われない場合に、代替として使用するETRの計算方法等を明確化。

- (4) 12か月よりも短い移行年度（Transition Year）を有する多国籍企業グループについても、2026年6月30日（2024年12月31日から18か月後）より前にGloBE情報申告書の提出を求められないこととする。

- (5) 恒久的セーフハーバーである「簡易計算セーフハーバー」の一部として、重要性のない構成事業体（NMCE: Non-Material Constituent Entity）（※）に係る簡易計算（簡易的な所得・収入・税額の計算方法）を提供。

（※）規模・重要性を理由に連結の範囲から除かれるが、GloBERルールでは構成事業体として取り扱われる事業体

39

グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第4弾）

2024年6月17日、OECD事務局は、Inclusive Frameworkの承認を経て、ピラー2（グローバル・ミニマム課税）に関するAdministrative Guidanceの第4弾を公表。主な内容は以下のとおり。

繰延税金負債のリキャブチャ

- ✓ 繰延税金負債（DTL: Deferred Tax Liability）リキャブチャルール（注）の適用に関して、DTLカテゴリーの意義やDTLが5年以内に取り崩されたかどうかのトラッキング方法などを明確化。

（注）モデルルール第4.4.4条では、対象会計年度の調整後対象租税に含められたDTLが後続の5年以内に取り崩されなかった場合には当該DTLを除外して対象会計年度の実効税率を再計算するDTLリキャブチャルールを定めており、これはDTLカテゴリーに基づいて適用される。

GloBE上の帳簿価額と会計上の帳簿価額との差異

- ✓ 資産・負債のGloBE上の帳簿価額と会計上の帳簿価額とに差異がある場合、構成事業体の調整後対象租税の計算に当たっては、GloBE上の帳簿価額に基づいて算定された繰延税金資産（DTA: Deferred Tax Asset）及びDTLを使用する必要があること等を明確化。

国境を超える当期税金及び繰延税金の配分

- ✓ Cross-crediting（いわゆる彼此流用）を許容する外国税額控除制度の下における構成事業体間での当期税金費用の配分メカニズムを定める。
- ✓ また、親事業体の財務勘定においてCFC税制に基づいてCFC構成事業体に関して計上された繰延税金費用をCFC構成事業体に配分する方法等を定める。

フロースルー事業体を含む構造における利益及び税金の配分

- ✓ フロースルー事業体が他のフロースルー事業体に所有される構造におけるその利益及び税金の配分方法等を明確化。

証券化ビークルの取扱い

- ✓ QDMTTの適用上、証券化ビークルをその適用範囲から除外し、また、証券化ビークルに納税義務を課さないことができること等を明確化。

40

令和6年度与党税制改正大綱（抜粋②）

第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

① 新たな国際課税ルールへの対応
(前略)

「第2の柱」の導入における国・地方の対応については、令和5年度税制改正の際の整理に従って次のとおりとする。

イ IIR・輕課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）は、外国に所在する法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、課税対象と地方公共団体の行政サービスとの応益性が観念できないため、地方税である法人住民税・法人事業税（特別法人事業税を含む。以下同じ。）の課税は行わないこととし、現行の税率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が907：93の比率となるよう制度を措置する。

ロ QDMTTは、内国法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、応益性が観念できること等を踏まえ、国・地方の法人課税の税率（法人実効税率29.74%の内訳）の比率を前提とした仕組みとする。簡素な制度とする観点から、QDMTTにおける法人住民税・法人事業税相当分については、地方法人税に含めて国で一括して課税・徴収することとし、地方交付税により地方に配分する。これらを踏まえ、法人税による税額と地方法人税による税額が753：247の比率となるよう制度を措置する。

外国子会社合算課税については、国際的なルールにおいても「第2の柱」と併存するものとされており、「第2の柱」の導入以降も、外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置としてその重要性は変わらない。他方、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和5年度税制改正に引き続き、外国子会社合算課税について可能な範囲で追加的な見直しを行うとともに、令和7年度税制改正以降に見込まれる更なる「第2の柱」の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討する。

「第1の柱」については、多数国間条約の早期署名に向けて、引き続き国際的な議論に積極的に貢献することが重要である。今後策定される多数国間条約等の規定を基に、わが国が市場国として新たに配分される課税権に係る課税のあり方、地方公共団体に対して課税権が認められることとなる場合の課税のあり方、条約上求められる二重課税除去のあり方等について、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。

コロナ後の国境を越えたビジネスや人の往來の再拡大なども踏まえて、非居住者の給与課税のあり方について、今後検討を行っていく。あわせて、国際課税制度が大きな変革を迎える中、国内法制・租税条約の整備及び着実な執行など適時に十全な対応ができるよう、国税当局の体制強化を行うものとする。

41

外国子会社合算課税（CFC税制）の見直し

■ グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）のうち所得合算ルール（IIR）について、制度の明確化等の観点から見直しを行うことに伴い、企業の事務負担軽減等の観点から、令和5年度税制改正に引き続きCFC税制の簡素化を行った。

→CFC税制による全部合算課税の対象となるペーパーカンパニー等から除かれる外国関係会社の範囲（ペーパーカンパニー特例）を拡充（※）。

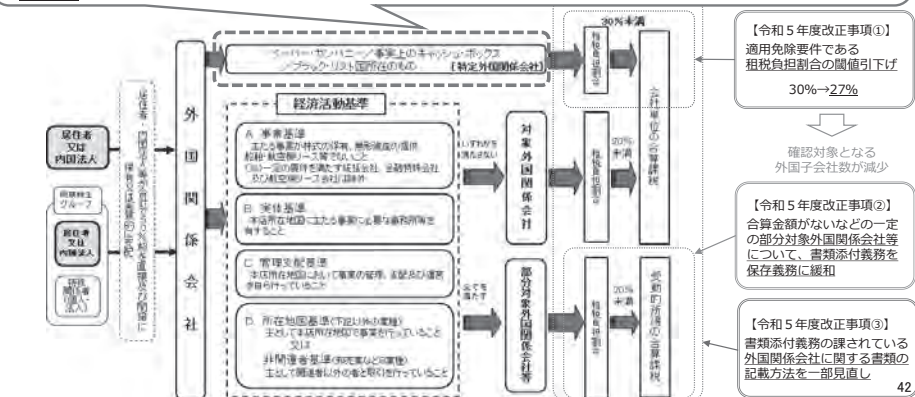
（※）ペーパーカンパニー特例の認められる外国関係会社として、①持株会社、②不動産保有及び③資源開発等プロジェクトに係る3類型が認められている（令和元年度改正により創設）。

【令和6年度改正事項（ペーパーカンパニー特例に係る「収入割合要件」の見直し）】

ペーパーカンパニー特例の要件のうち「収入割合要件」について、外国関係会社の収入がゼロの場合には満たすことができなかった点を改正により見直し。

→CFC税制に該当しないものとして取り扱われる外国関係会社の範囲が拡大することで、ペーパーカンパニーに係る租税負担割合の計算と、これに伴う情報収集等の作業がなくなり、企業の事務負担が軽減。

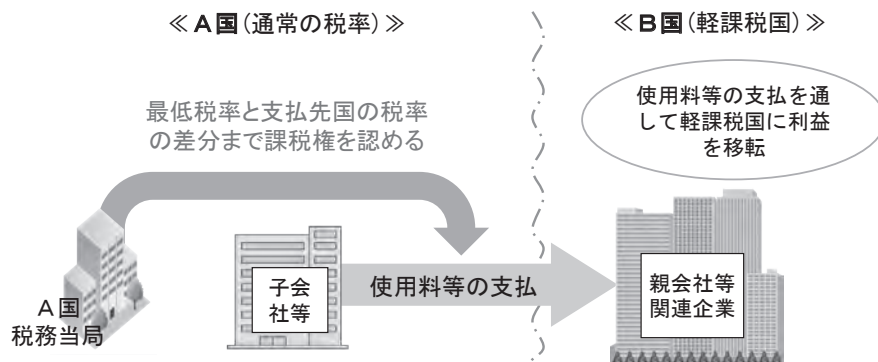
（※）収入が等でも特例を満たすことになる外国関係会社について、租税回避リスクが疑われる事案が把握された場合は、当該リスク解消の観点から、将来の改正において必要な措置を講じる。



42

租税条約上の最低課税ルール（STTR: Subject to Tax Rule）のイメージ

- 軽課税国の関連者に対する支払について、「最低税率（9%）」と「対象となる支払に対して支払先の国で適用される税率」の差分まで、源泉地国に課税権を認める。
- 対象となる支払は、利子・使用料・その他一定の支払。
- STTRは二国間条約に導入され、他の規定が定める租税条約上の特典（免税・限度税率）にかかわらず、適用される。



43

情報交換

非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等

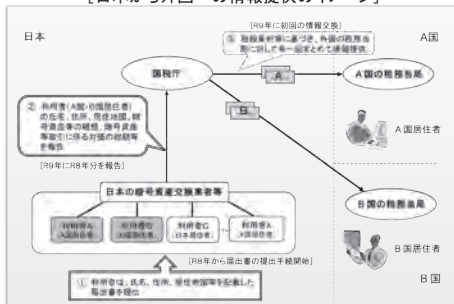
《OECD、G20での議論》

- 暗号資産等を利用した脱税等のリスクが顕在化したことを受け、2022年、OECDは、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等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（Crypto-Asset Reporting Framework:「CARF」）を策定し、承認・公表。
- 2023年、G20首脳宣言が、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム（「GF」）171か国が参加するOECDの関連組織」に対し、2027年の情報交換開始を原則とするCARF実施スケジュールの検討を要請。

《上記議論を受けた日本の対応》

- 暗号資産交換業者等による、非居住者の暗号資産等取引情報の報告制度を整備。
- 暗号資産交換業者等の準備期間を考慮し、2024年立法→2026年施行→2027年初回情報交換（2026年分の取引情報）のスケジュールとする。

【日本から外国への情報提供のイメージ】



【報告制度】

1. 暗号資産等取引実施者は、その者の居住地国等の情報を記載した届出書を暗号資産交換業者等に提出
 2. 暗号資産交換業者等は、一定の条約相手国を居住地国とする暗号資産等取引実施者の取引情報を国税庁に報告
 3. 報告制度の実効性を確保するため、以下の事項を整備
 - (1) 暗号資産等取引実施者の居住地国の特定に関する記録の作成・保存義務
 - (2) 暗号資産交換業者等の報告に関する調査のための質問検査権
 - (3) 報告事項の提供回避を主たる目的とする行為等に対する特例
 - (4) 罰則（届出書の不提出、暗号資産交換業者等の不報告、調査に係る検査忌避等）
 4. 令和8年（2026年）1月1日から適用
- (注) 暗号資産交換業者等から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。

45

参考資料

スコープ：利益Aの対象グループの判定

Step 1：収入テスト (Revenue Test)

- 当期の調整収入が200億ユーロ超。
➤ Step2の利益率テストと異なり、収入テストは「当期」のみの数値で判定する点に留意。

Step 2：利益率テスト (Profitability Test)

- 当期の税引前利益率が10%超。
➤ ただし、過去の直前2期に利益Aの対象グループではなかった場合（これまで一度も利益Aの対象グループになったことがない場合を含む。）は、「平均メカニズム（過去期テスト・平均テスト）」が適用される。

特例①：開示セグメント単位で利益Aの適用対象となるか否かの判定

- グループ単位では上記のスコープの閾値を満たさないが、グループの連結財務諸表において開示されているセグメント単体でこの閾値を満たす場合は、当該開示セグメントが単体で利益Aの適用対象となる。

特例②：特定の事業等に関する特別な取扱い

- 金融、採掘に関連する事業を行う場合は、スコープの閾値の判定及び利益Aの計算上、その収入・損益が除外される。
- 防衛に関連する事業を行う場合、主として国内で事業を行う場合は、スコープの閾値の判定はその収入・損益を除外せずにグループ全体で行うが、利益Aの計算上その収入・損益が除外される。

47

平均メカニズムの概要

- 原則として、当期の調整収入が200億ユーロを超え、かつ、税引前利益率も10%を超えるグループが、利益Aの適用対象となるグループ（対象グループ）に該当する。【当期テスト】
- ただし、「初めて利益Aが適用されるグループ」及び「一度利益Aが適用されてから2期連続で利益Aの適用対象外となったグループ」については、税引前利益率の判定上、当期テストに加えて、次の両方のテストを満たさない限り、対象グループに該当しない。【平均メカニズム】

- 過去期テスト：
直前4期のうち2期以上の税引前利益率が10%超
- 平均テスト：
当期＋直前4期（計5期）通算の税引前利益率が10%超

「過去期テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€
利益	1.89bn€	1.89bn€	1.89bn€	3.2bn€	3.5bn€
利益率	9%	9%	9%	12.8%	14%

過去期テスト
直前4期のうち2期以上で税引前利益率が10%を超えるか否か
3期超えない ⇒ 適用対象外

「平均テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€	25bn€
利益	1.68bn€	0.84bn€	2.75bn€	2.6bn€	2.7bn€
利益率	8%	4%	11%	10.4%	10.8%

平均テスト
当期＋直前4期の通算の税引前利益率が10%を超えるか否か
超えない（9%） ⇒ 適用対象外

48

レベニューソーシングの概要①

レベニューソーシングの意義

- レベニューソーシングとは、対象グループの調整収入が生じたとされる地域（源泉地）を特定することをいう。

源泉地の特定

- 対象グループは、信頼できる方法（reliable method）（①信頼できる指標（reliable indicator）、一定の場合は、②配分キー（allocation key））を用いて、全ての調整収入の源泉地を特定することが求められる。

①信頼できる指標

- 次のいずれかの指標をいう。
- ✓ 列挙された信頼できる指標：条約中で信頼できる指標として列挙されている指標
 - ✓ 別の信頼できる指標：信頼性テスト（reliability test）を満たすもの
 - ✓ 代替的な信頼できる指標：事前安定性審査で個別に認められた指標

②配分キー

- 信頼できる指標によって源泉地を特定できない場合には、次の要件を満たせば、信頼できる指標に代えて配分キーを使用して源泉地を特定する方法も、信頼できる方法として認められる。
- ✓ その配分キーの使用が条約中で明示的に認められている
 - ✓ 信頼できる指標を特定する合理的な段階を踏んでも当該指標が入手できないことを対象グループが示す
 - ✓ 調整収入が生じないと合理的に予期できる地域を特定し、配分キーの適用対象から除外する

- 取引は、その性質に応じて9つの類型に分類され、取引類型ごとに、その取引に係る調整収入の源泉地を特定するためのルール（ソースルール）が定められている。
- ✓ 複数のカテゴリに該当する収入は、支配的な性質（predominant character）で源泉地を決定。
 - ✓ 9つの類型のどのカテゴリにも当てはまらない収入は、最も類似した収入のカテゴリに従って源泉地を特定。
 - ✓ 補助的収入（supplementary revenues）の源泉地を主たる収入に適用されるソースルールに従って判定することも、主たる収入との合計額に占める割合が15%を超えない等の一定の条件を満たせば、信頼できる方法として認められる。
- 信頼できる方法によって源泉地を決定できなかった場合は、信頼できる方法の例外として、配分キーを使用するための要件（上記②）を満たさなくても、バックアップルールとしての配分キーによる源泉地の特定が認められる。

49

レベニューソーシングの概要②

取引類型	源泉地	列挙された信頼できる指標	配分キー
最終製品 ①直接販売	最終顧客への引渡地域	配達先住所、小売販売店の所在地	—
②独立販売経由	最終顧客への引渡地域	独立販売が報告した配達先住所・小売販売店の所在地、独立販売の所在地	地域的配分キー、 低所得地域配分キー、 超過末端収入配分キー、 グローバル配分キー
デジタルコンテンツ ①一般顧客向け	使用地域	顧客が報告した利用場所、契約で特定された地域、請求先住所、利用者プロフィール、国際電話コード	総人数配分キー
②再販売業者向け	使用地域	最終顧客が報告した最終顧客の所在地、再販売業者が報告したサービスの使用地、再販売業者の所在地	サービス配分キー
部品	部品が含まれる最終製品の最終顧客への引渡地域	配達先住所、小売販売店の所在地、独立販売の所在地	部品配分キー
サービス ①特定の場所におけるサービス ➤有形資産に関連するもの	有形資産の所在地域	有形資産の所在地域	—
➤その他	サービスの提供地域	顧客又はその代理人の所在地域	—
②広告サービス ➤オンライン広告サービス	閲覧者の所在地域	利用者プロフィール、ジオロケーション、IPアドレス	—
➤その他	掲載地域又は受信地域	看板等の所在地、新聞等の流通地域、テレビ番組等の受信地域、契約等で特定された地域	—
③オンライン仲介サービス ➤特定の場所におけるサービス 以外の販売促進	購入者の所在地域と販売者の所在地域で50%ずつ	＜購入者の所在地域＞ 配達先住所、請求先住所、利用者プロフィール、ジオロケーション、IPアドレス ＜販売者の所在地域＞ 請求先住所、利用者プロフィール	—

50

レベニューソーシングの概要③

取引類型	源泉地	列挙された信頼できる指標	配分キー
③ オンライン仲介サービス ➢ 特定の場所におけるサービスの販売促進	購入者の所在地と特定の場所におけるサービスの提供地域で50%ずつ	＜購入者の所在地＞ 請求先住所、利用者プロフィール、ジオロケーション、IPアドレス ＜特定の場所におけるサービスの提供地域＞ 有形資産が存在すると予期される地域、顧客又はその代理人が存在すると予期される地域	—
④ 輸送サービス ➢ 旅客運送サービス	上陸（下船）地域	—	旅客空輸配分キー、旅客非空輸配分キー
➢ 貨物運送サービス	荷上げをした地域と荷下ろしをした地域で50%ずつ	—	貨物空輸配分キー、貨物非空輸配分キー
⑤ 顧客ポイントプログラム	各地域に所在する会員数の割合に応じて按分	利用者プロフィール、請求先住所、国際電話コード	—
⑥ その他のサービス ➢ 一般顧客向け	使用地域	顧客が報告した利用場所、契約で特定された地域、請求先住所、利用者プロフィール、国際電話コード	総人数配分キー
➢ 再販売業者向け	使用地域	最終顧客が報告した最終顧客の所在地、再販売業者が報告したサービスの使用地、再販売業者の所在地	サービス配分キー
無形資産 ① 最終製品又は部品に関連するもの	最終製品の最終顧客への引渡地域	ライセンス等が報告した最終製品の引渡地域、小売販売店の所在地	地域的配分キー、グローバル配分キー
② サービス又はデジタルコンテンツをサポートするもの	サービス又はデジタルコンテンツの使用地域	関連するサービス又はデジタルコンテンツに適用される指標	地域的配分キー、グローバル配分キー
③ その他	使用地域	契約等で特定された地域、ライセンス等の所在地、請求書住所	総人数配分キー
利用者データ	利用者の所在地	利用者プロフィール、ジオロケーション、IPアドレス	—
不動産	不動産の所在地	不動産の住所、開発を許可した地域	—
政府補助金	補助金の提出地域	—	—
非顧客収入	他の全ての収入で各地域に按分	—	—

51

ネクサスルールの概要

- **ネクサスルール**とは、利益Aの配分対象となる市場国を特定するためのルール。
- 具体的には、グローバル企業グループが市場国から**100万ユーロ以上**の収入を得ている場合に、その市場国はネクサスを満たすこととされ、その市場国に対し、収入の額に応じて、利益Aが配分される。
- なお、**GDPが400億ユーロ未満の国**には、この閾値は**25万ユーロ**に設定される。
- グローバル企業グループがどの市場国から収入を得ているかは、ソースルールによって特定。

ネクサスルールの適用イメージ

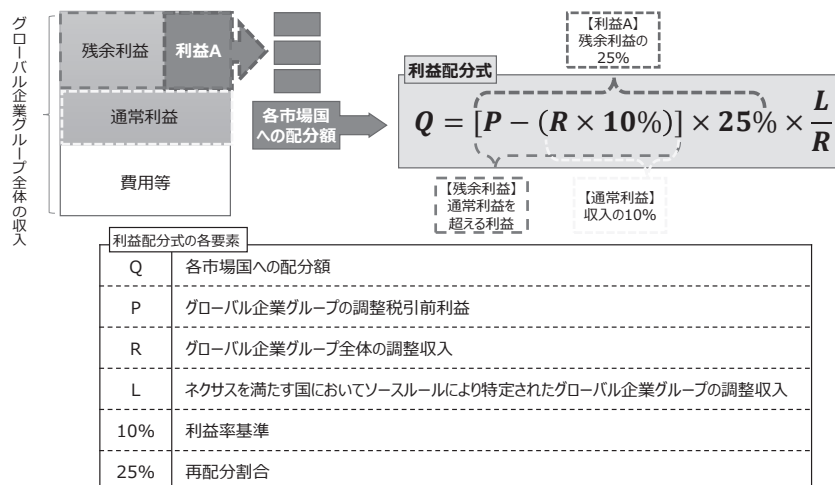
グローバル企業グループ全体の収入 = R

	市場国	ソースルールで 特定された収入	ネクサス を満たすか	利益Aの配分を 受けられるか	利益Aの配分を 受けられる割合
GDP 400億€ 以上の国 と仮定	A国	€ 2 million	満たす	受けられる	$\frac{€ 2 \text{ million}}{R}$
	B国	€ 0.75 million	満たさない	受けられない	—
GDP 400億€ 未満の国 と仮定	C国	€ 0.75 million	満たす	受けられる	$\frac{€ 0.75 \text{ million}}{R}$
	D国	€ 0.15 million	満たさない	受けられない	—

52

利益Aの配分式

- グローバル企業グループの収入の10%を超える利益として定義される残余利益のうち25%を、ネクサスを満たす各市場国へ配分する際の金額は、下記の**利益配分式**によって算定される。
※最終的に配分される金額は、マーケティング販売利益セーフハーバーにより、Qから減額される場合がある



53

利益Aの配分 - MDSHの仕組み（適用イメージ）

- MDSH調整（マーケティング販売利益セーフハーバー調整）は、既存の法人課税によって市場国が既に利益Aに相当する利益に課税しているとみなされる部分を、その市場国に配分される利益Aから減額するもの。
- 利益が5,000万ユーロ未満である市場国は、MDSH調整の対象から除外される（デミニスルール）。

各市場国の利益A配分額 = 調整前配分利益 - MDSH調整額

◆ 調整前配分利益 = $(\text{グループ利益} - \text{グループ収入} \times 10\%) \times 25\% \times \frac{\text{各市場国の収入}}{\text{グループ収入}}$

◆ MDSH調整額 = 国別超過利益 × 相殺割合

● 国別超過利益 = (国別利益 + 源泉税増額調整) - 通常利益相当

● 相殺割合：90%（低DP国）、25%（低所得国）、35%（その他の国）

✓「源泉税増額調整」：源泉税 ÷ 法人税率 × (1 - 減額率)

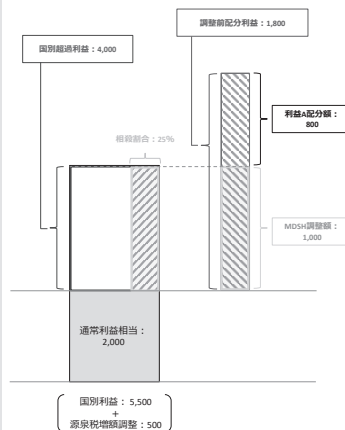
✓「通常利益相当」：①「除去対象基準RoDPの利益」と②「RoR3%の利益」の大きい方
①：国別のDP × (グループ収入 × 10% ÷ グループのDP)
②：国別の収入 × 3%

※ DP (Depreciation and Payroll)：減価償却費給与

✓「低DP国」：「国別のDP/収入 < グループのDP/収入 × 75%」の国
→ 収入に対してDPが比較的小さく、市場国由来の利益が大きいと考えられる国
(超過利益により多くの利益Aが含まれると考えられるため、高い相殺割合を適用)

〈各国に適用される減額率の表〉

	当初2年	間引き下前	間引き下後	
			低所得国	その他
DP < 5万ユーロの国	100%	75%	70%	60%
低DP国	100%	75%	40%	30%
その他の国	100%	50%	15%	15%



54

二重課税除去国の特定

二重課税除去国の特定

ステップ1：Identification（デミニスルール）

- 次のいずれかの基準を満たす国を、二重課税除去国の候補国として特定する（⇒利益が僅少である国を除外する）。
 - 積算基準：利益額が大きい国から積算してグループ全体の利益額の95%以上となる最も少ない数の国を構成する国
 - 個別基準①：5,000万ユーロ以上の利益額を有する国
 - 個別基準②：1,000万ユーロ以上の利益額を有する国（一定の利益率及び税率の要件を満たす国に限る）

ステップ2：Allocation（利益Aの振分け）

- 二重課税除去国は、ステップ1で特定された候補国の利益率（減価償却費給与利益率）を算定した上で、その利益率を次の4つの階層に分類し、より利益率の高い階層に分類される国から、その高い階層に属する利益を優先的に利益Aとして特定する方法により特定される。
→収益性の高い国がより多くの二重課税除去義務を負う。

階層	対象	配分方法
Tier 1	国別のRoDPがグループ全体のRoDPの1.5倍を超える部分	Waterfall
Tier 2	国別のRoDPがグループ全体のRoDPの1.5倍を超える部分	プロラタ
Tier 3A	国別のRoDPがグループの除去対象基準RoDPを超え、かつ、40%を超える部分	プロラタ
Tier 3B	国別のRoDPがグループの除去対象基準RoDPを超え、かつ、40%以下の部分	プロラタ

- ✓「減価償却費給与利益率（RoDP：Return on Depreciation and Payroll）」：利益を減価償却費・給与で除した利益率。国別とグループ全体の双方で用いられる。なお、「除去対象基準RoDP」とは、グループの収入の10%に相当する利益（通常利益）をグループの減価償却費・給与で除したRoDPの水準。国別利益のうち国別のRoDPが除去対象基準RoDPの水準以下の部分は、通常利益として二重課税の除去の対象外となる。
- ✓「Waterfall」：同一の階層に複数の国が存在する場合、RoDPの高い国から優先的に利益Aを振り分ける方法。まず、最もRoDPの高い国の利益のうち2番目にRoDPが高い国のRoDPを上回る部分の利益を優先的に利益Aとして特定する（以下、繰り返し）。
- ✓「プロラタ」：同一の階層に複数の国が存在する場合、各国のその階層の利益額に比例して利益Aを振り分ける方法。

55

二重課税除去事業体の特定・二重課税除去の方法

二重課税除去国における二重課税除去事業体の特定方法

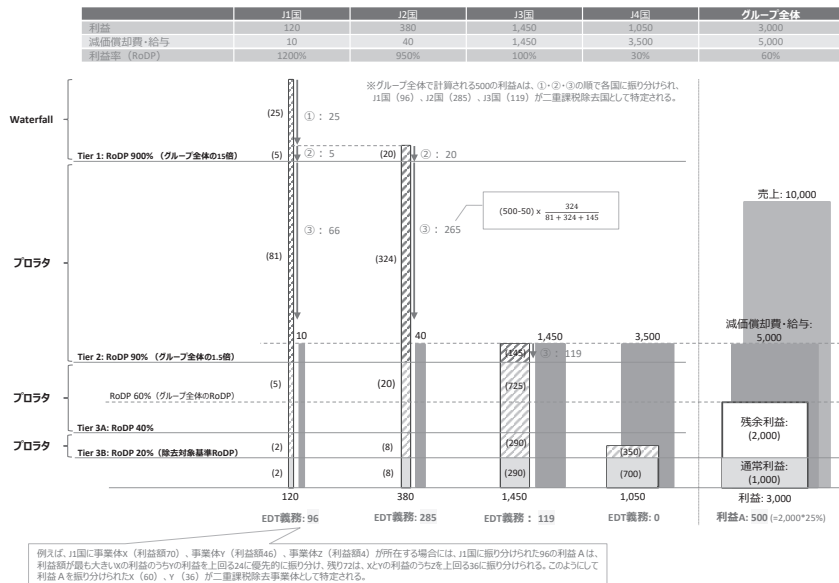
- 二重課税除去国として特定された締約国は、国内に複数の事業体が存在する場合、**利益額に基づくWaterfall方式**により、二重課税除去を行う事業体又は課税上の存在（二重課税除去事業体：relief entity）を特定し、その締約国に配分された二重課税除去義務の金額を配分する。
 - ✓利益額は、超過利益、課税対象利益、会計上の利益のいずれかを使用する。
 - ✓利益額に基づくWaterfall方式とは、利益額の大い事業体から優先的に配分する方法であり、二重課税除去国を特定するために用いられるRoDPに基づくWaterfall方式とは異なる。
- 二重課税除去国は、国内法に定める他の方法により二重課税除去を行うことも認められる（ただし、上記の原則的な方法により二重課税除去事業体となる事業体及び当該他の方法により二重課税除去事業体となる事業体が同意する場合に限る。）。

締約国が採用可能な二重課税除去の方法等

- 締約国は、以下のいずれかの方法により、二重課税除去を行う。
 - ① **直接支払方式**
指定納付事業体が納付した租税の金額に、二重課税除去事業体に配分される利益A除去額のグループ全体の利益A除去額に占める割合を乗じたもの（二重課税除去事業体関連納付税額）について、二重課税除去事業体に支払を行う方式
 - ② **還付有税額控除方式**
二重課税除去事業体関連納付税額を、二重課税除去事業体の租税債務の金額から控除し、控除しきれない金額を還付する方式
 - ③ **還付無税額控除方式**
二重課税除去事業体関連納付税額を、二重課税除去事業体の租税債務の金額から控除し、控除しきれない金額について少なくとも3年間の繰越を認める方式
 - ④ **所得控除方式**
二重課税除去事業体に配分される利益A除去額を、二重課税除去事業体の所得の金額から控除し、控除しきれない金額について少なくとも3年間の繰越を認める方式

56

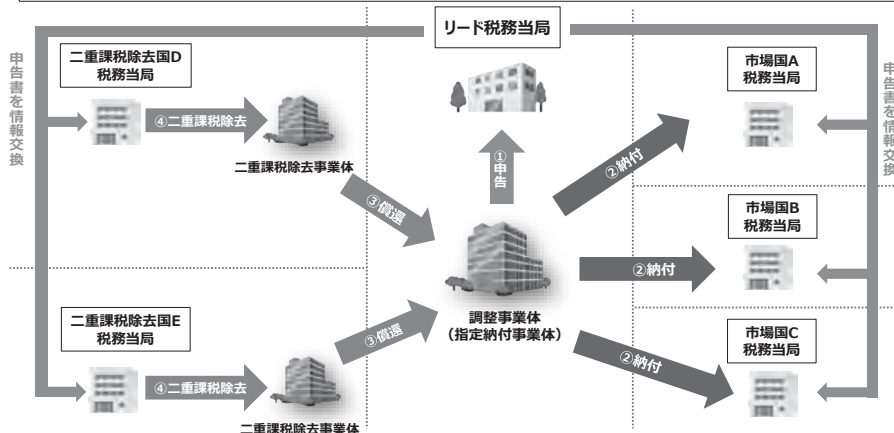
二重課税除去国・二重課税除去事業体の特定 - 利益Aの振分けのイメージ



57

利益Aに係る課税 (申告・納付) 及び二重課税除去のイメージ

- ① 調整事業体 (通常は最終親事業体) が居住地国の税務当局 (リード税務当局) に申告し、リード税務当局が関連各国の税務当局に申告書を回付。
- ② 指定納付事業体 (通常は最終親事業体) が、納税義務が生じた市場国の税務当局に対し納税。
- ③ 二重課税除去を受ける事業体 (二重課税除去事業体) は、指定納付事業体に納付額の一部を償還。
- ④ 二重課税除去義務を負う国 (二重課税除去国) は、同国に所在する二重課税除去事業体に対し、税額控除等で二重課税除去。



58

税の安定性 (Tax Certainty)

- **利益Aの適用と利益Aに関連する事項**について、安定性（税務当局が納税者の課税関係について変更を加えることがない状態）を付与する仕組み

利益Aに係る税の安定性

- 多国間で利益を再配分する利益Aは、関係国が多く、納税者のコンプライアンスコストも大きいことから、紛争を未然に防止するため、多国間で**利益A納税申告書の内容の適正性**、**利益Aの対象グループとしての該当性**等を確認し、安定性を付与する仕組みを用意。
- グループの要請に基づいて**審査パネル**又はリード税務当局（原則として最終親事業体の居住地国の税務当局）による審査が行われ、グループが審査結果を受け入れた場合には、審査結果が全ての関係国を拘束する。
- 審査パネルが合意に達しない場合等には、**決定パネル**が設置され、異なる意見のうちの一つを最終的な結果として決定し、その決定が全ての関係国を拘束する。

審査パネル

- ✓ リード税務当局及び一定の要件を満たす6の締約国の税務当局（計7人）で構成される。
- ✓ 審査パネルが特定の結論に合意し、関係国から異議が出されなければ、その結論が審査結果となる。

決定パネル

- ✓ 3人の独立専門家、3人の政府職員及び議長（独立専門家又は政府職員）の計7人で構成される。
- ✓ コンセンサス方式により合意するよう努めるが、コンセンサスに至らない場合には単純多数決等の一定の方式により決定を行う。

利益Aに関連する事項に係る税の安定性

- 利益Aの対象グループの事業体に対する**移転価格課税**や**恒久的施設帰属利得への課税**は、利益Aの適用に影響しうることから、これらの課税のうち一定のものを利益Aに関連する事項として定め、未解決の関連する事項を解決するための義務的・拘束的な紛争解決パネルの仕組みを用意。
- 対象グループの構成企業が関連する事項に関して二国間租税条約の規定に適合しない課税を受けると認められる場合には、権限のある当局は、構成企業からの申立てに基づき、合意によって事案を解決するよう努める（**相互協議**）。
- 相互協議において権限のある当局間の合意が2年以内に成立しない場合、構成企業の要請により、未解決の関連する事項が**紛争解決パネル**に付託され、その決定が二国間租税条約の両締約国を拘束する。

紛争解決パネル

- ✓ 議長を含む3人の独立専門家と2人の権限のある当局の職員（計5人）で構成される。
- ✓ 紛争解決パネルの決定は、パネル構成員の単純多数決により行う。
- ✓ 双方の締約国が別の方式に合意する場合を除き、Last Best Offer方式（双方の権限のある当局から提出された解決案のいずれか一つを選択してパネルの決定とする方式）が適用される。

税制関係資料

財務省主税局

目 次

税制の現状と今後の課題

(1 ページ)	税制の現状と今後の課題	36
(2 ページ)	目次	36
(3 ページ)	1. 総論	37
(4 ページ)	最近の動き	37
(5 ページ)	令和6年度税制改正の全体像	38
(6 ページ)	令和6年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額	38
(7 ページ)	一般会計税収の推移	39
(8 ページ)	雇用者報酬・給与税収の推移	39
(9 ページ)	配当金総額・配当税収の推移	40
(10 ページ)	親子間配当の源泉徴収の取りやめ	40
(11 ページ)	株価・株式売買金額・株式譲渡税収の推移	41
(12 ページ)	法人の所得金額・法人税収の推移	41
(13 ページ)	民間最終消費支出及び輸入・消費税収の推移	42
(14 ページ)	相続税の税収、課税件数割合及び負担割合の推移	42
(15 ページ)	一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移	43
(16 ページ)	財政の中長期的な展望	43
(17 ページ)	経済財政運営と改革の基本方針2024（抄）	44
(18 ページ)	経済社会の構造変化	44
(19 ページ)	個別税目の現状と課題	45
(20 ページ)	米英仏における政権交代の税制への影響	45
(21 ページ)	2. 各税目の課題（1）所得税	46
(22 ページ)	（1）所得税・個人住民税の定額減税	46
(23 ページ)	給付金・定額減税一体措置について	47
(24 ページ)	所得税の定額減税	47
(25 ページ)	源泉徴収・定額減税事務の流れ：給与所得者の例（イメージ）	48
(26 ページ)	岸田総理記者会見（令和5年11月2日）	48
(27 ページ)	岸田総理記者会見（令和5年11月2日）	49
(28 ページ)	（参考）物価上昇率と所得増加率の関係	49
(29 ページ)	春闘による賃金引上げ率の推移（連合）	50
(30 ページ)	賃金指数の推移	50
(31 ページ)	（2）こども関係	51
(32 ページ)	「こども未来戦略」（抄）	51
(33 ページ)	令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抄）	52
(34 ページ)	「扶養控除」の見直しのイメージ	52
(35 ページ)	子どもの年齢別の世帯の支出構造	53
(36 ページ)	子育て世帯における教育費の世帯年収ごとの状況	53

(37ページ)	児童手当の拡充と扶養控除見直しによる受益のイメージ	54
(38ページ)	「ひとり親控除」の拡充（案）	54
(39ページ)	子育て支援に関する政策税制について	55
(40ページ)	子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充	55
(41ページ)	子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充	56
(42ページ)	子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充（案）	56
(43ページ)	令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抄）	57
(44ページ)	所得税額・住民税額等を活用している各府省所管制度（主なもの）	57
(45ページ)	(3) 年金・退職金関係	58
(46ページ)	高齢者の就業率推移	58
(47ページ)	転職者の動向	59
(48ページ)	令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抄）	59
(49ページ)	退職所得の課税方式	60
(50ページ)	モデル退職金の支給状況と退職所得控除額	60
(51ページ)	年金課税の概要	61
(52ページ)	確定給付企業年金と確定拠出年金の受給の形態	61
(53ページ)	主な年金課税	62
(54ページ)	企業年金・個人年金の拠出限度額	62
(55ページ)	各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）	63
(56ページ)	(4) 控除関係	63
(57ページ)	令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抄）	64
(58ページ)	人的控除の種類及び概要	64
(59ページ)	基礎控除への振替（平成30年度改正）	65
(60ページ)	配偶者控除・配偶者特別控除の概要	65
(61ページ)	いわゆる「103万円の壁」について	66
(62ページ)	共働き世帯等の推移	66
(63ページ)	2. (2) 消費税	67
(64ページ)	(1) インボイス	67
(65ページ)	インボイス登録件数の推移	68
(66ページ)	インボイス発行事業者になった個人事業者による消費税の申告状況	68
(67ページ)	インボイス制度への対応状況に関する民間アンケート①	69
(68ページ)	インボイス制度への対応状況に関する民間アンケート②	69
(69ページ)	インボイス対応におけるシステム活用について	70
(70ページ)	インボイス制度に関して生じうる懸念と対応	70
(71ページ)	インボイス制度の円滑な実施と定着に向けた支援策	71
(72ページ)	公正取引委員会による対応	71
(73ページ)	(2) 外国人旅行者向け免税制度の見直し	72
(74ページ)	外国人旅行者向け免税制度の概要〔現行制度〕	72
(75ページ)	外国人旅行者向け免税制度の不正状況について	73
(76ページ)	免税店における税務リスクへの対応と外国人旅行者への影響について	73

(77ページ)	外国人旅行者向け免税制度の抜本的見直しの方向性	74
(78ページ)	出国時における旅行者の空港での手続（案）	74
(79ページ)	諸外国の免税手続の概要	75
(80ページ)	2. (3) 法人税	75
(81ページ)	(1) 成長志向の法人税改革の検証	76
(82ページ)	法人税収の推移	76
(83ページ)	成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）	77
(84ページ)	諸外国における法人実効税率の比較	77
(85ページ)	利益剰余金及び現金・預金等の推移	78
(86ページ)	資本金規模別の利益剰余金と現預金の推移	78
(87ページ)	海外・国内別にみた投資の動向及び平均賃金の国際比較	79
(88ページ)	法人税率と製造業の海外生産比率、対外・対内直接投資残高の推移	79
(89ページ)	内閣府「日本経済レポート（2023年度）」（抜粋）	80
(90ページ)	令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）	80
(91ページ)	(2) EBPM	81
(92ページ)	令和4年度租税特別措置の適用実態調査報告書（令和6年通常国会提出）のポイント	81
(93ページ)	賃上げ促進税制の適用実績等	82
(94ページ)	給与総額の伸び率についてのヒストグラム分析・計量分析	82
(95ページ)	令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）	83
(96ページ)	令和6年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置	83
(97ページ)	2. (4) 国際課税	84
(98ページ)	国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」2本の柱について	84
(99ページ)	「2本の柱」の全体像	85
(100ページ)	「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要	85
(101ページ)	2. (5) 防衛財源	86
(102ページ)	新たな防衛力整備計画に関する財源確保について	86
(103ページ)	令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抜粋）	87
(104ページ)	加熱式たばこの税負担割合等	87
(105ページ)	3. 政府税制調査会	88
(106ページ)	政府税制調査会への諮問（令和6年1月25日）	88
(107ページ)	政府税制調査会 委員・特別委員	89
(108ページ)	政府税制調査会における専門家会合	89

税制の現状と今後の課題

2024年9月18日

青木孝徳

(2 ページ)

目次

1. 総論	P. 3
2. 各税目の課題	
(1) 所得税	P. 21
(2) 消費税	P. 63
(3) 法人税	P. 80
(4) 国際課税	P. 97
(5) 防衛財源	P. 101
3. 政府税制調査会	P. 105

(3 ページ)

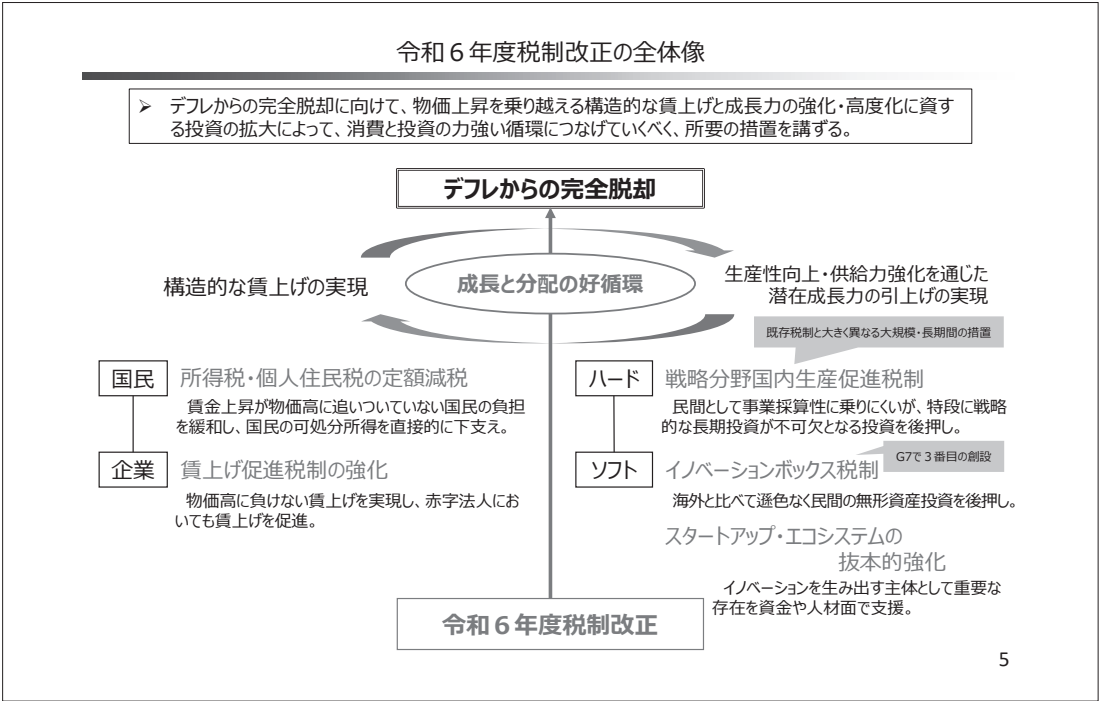
1. 総論

(4 ページ)

最近の動き

2022年12月	令和5年度税制改正大綱（防衛力強化のための税制措置）
2023年 1月	異次元の少子化対策を総理表明
6月	こども未来戦略方針 政府税制調査会・中期答申
10月	インボイス制度開始 定額減税について総理指示
12月	令和6年度税制改正大綱 （定額減税、賃上げ促進税制、扶養控除、防衛財源等）
2024年 1月	能登半島地震 発生
2月	能登半島地震災害の被災者に係る所得税等の特別措置
3月	令和6年度税制改正法 成立
6月	定額減税開始

4



令和6年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

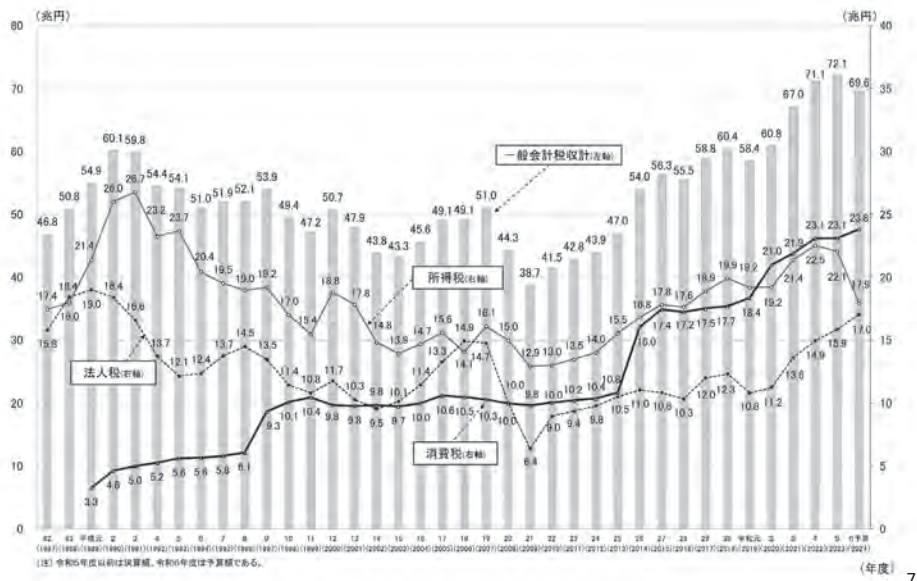
(単位：億円)

改 正 事 項	平年度	初年度
1. 個人所得課税		
(1) 定額減税	▲ 23,020	▲ 23,020
(2) エンジェル税制の拡充	▲ 20	▲ 10
(3) 住宅ローン控除の拡充	▲ 290	▲ 20
個人所得課税 計	▲ 23,330	▲ 23,050
2. 法人課税		
(1) 賃上げ促進税制の強化	▲ 3,460	▲ 480
(2) 中小企業事業再編投資損失準備金制度の見直し	▲ 30	▲ 20
(3) 戦略分野国内生産促進税制の創設	▲ 2,190	-
(4) イノベーションボックス税制の創設	▲ 230	-
(5) 研究開発税制の見直し	230	-
(6) 交際費等の損金不算入制度の見直し	▲ 170	▲ 130
(7) カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の見直し	170	150
法人課税 計	▲ 5,680	▲ 480
合 計	▲ 29,010	▲ 23,530

(注 1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。
(注 2) 定額減税による減収見込額は、個人住民税等の減収見込額と合わせて▲32,840億円程度。
(注 3) 住宅ローン控除の拡充による平年度減収見込額は、令和6年の居住分について、改正後の制度を適用した場合の減収見込額と改正前の制度を適用した場合の減収見込額との差額を計上している。
(注 4) 戦略分野国内生産促進税制のうちGX分野の物産に係る減収については、GX経済移行債の発行収入により補填。
(注 5) 消費税のプラットフォーム課税の導入によって、国外事業者に代わってプラットフォーム事業者から適正に納められることが見込まれる消費税額は、平年度180億円。
(注 6) 特例輸入者による特例申告の納期限延長に係る担保要件の見直しによって、令和6年度に帰属する予定であった消費税額の一部（70億円）が、納付時期のずれにより、令和7年度収収に帰属することとなる。

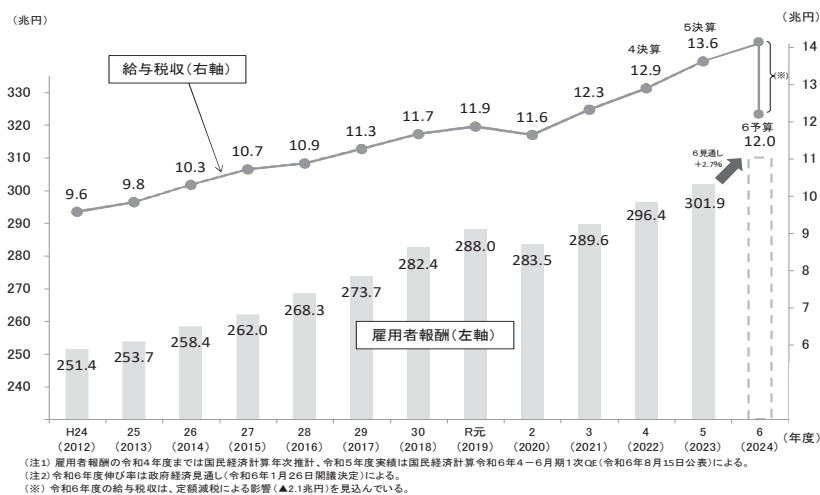
6

一般会計税収の推移



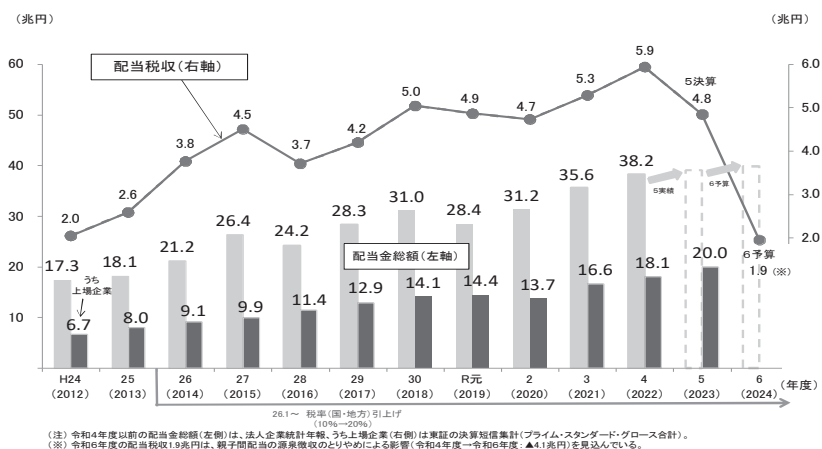
7

雇用者報酬・給与税収の推移

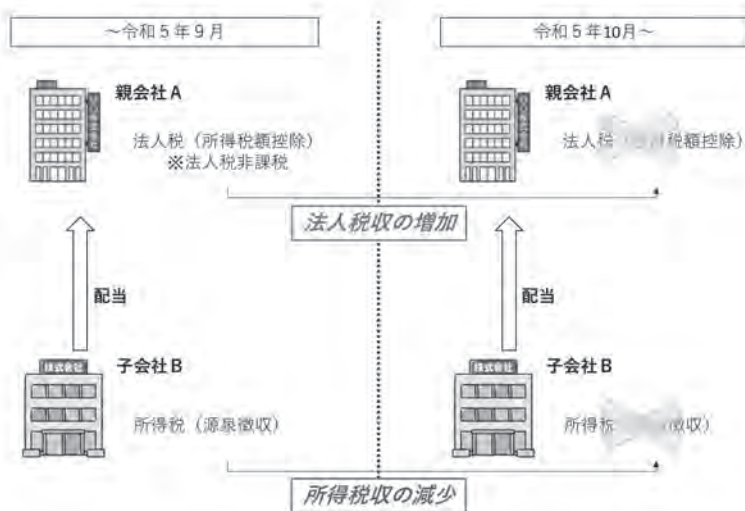


8

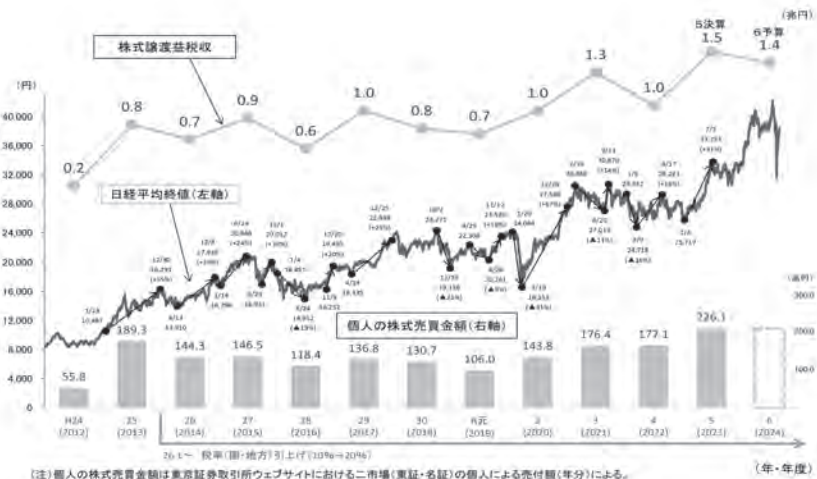
配当金総額・配当税収の推移



親子間配当の源泉徴収の取りやめ

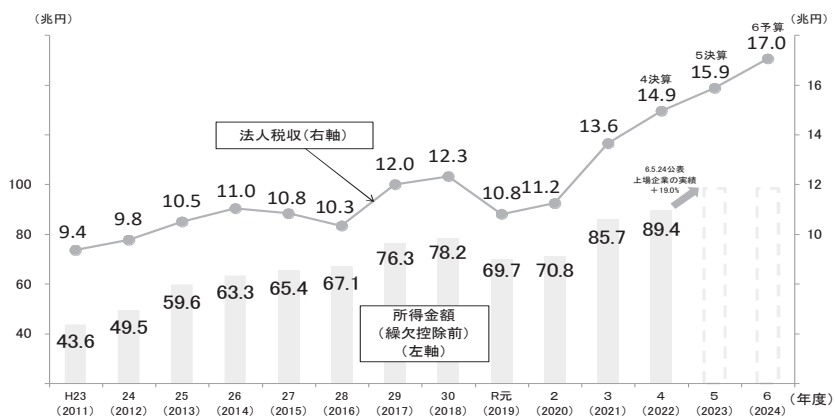


株価・株式売買金額・株式譲渡税収の推移



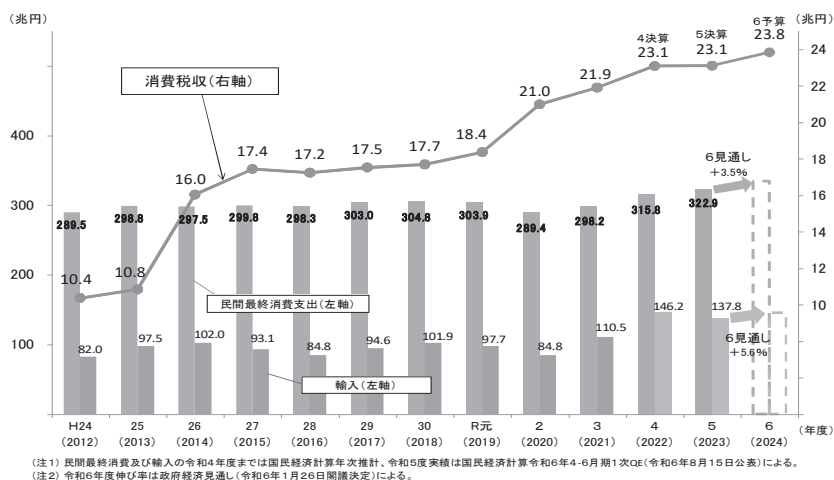
11

法人の所得金額・法人税収の推移



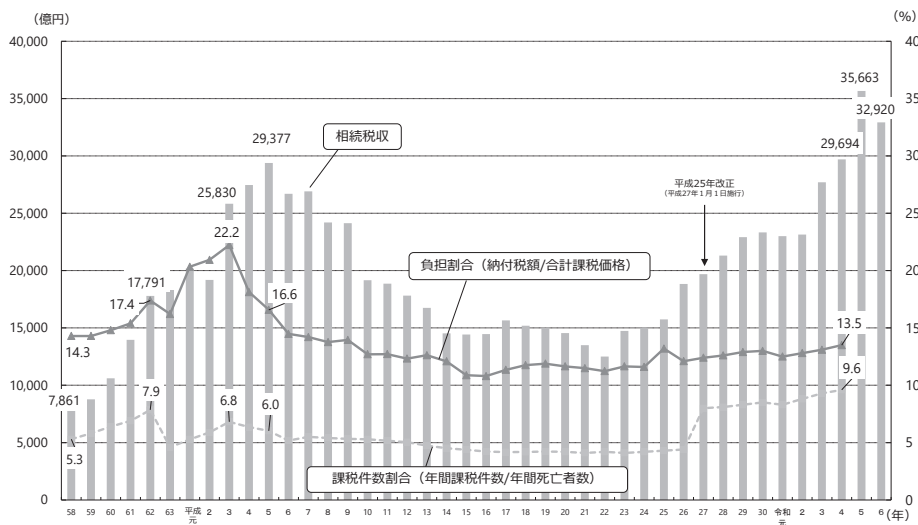
12

民間最終消費支出及び輸入・消費税収の推移



13

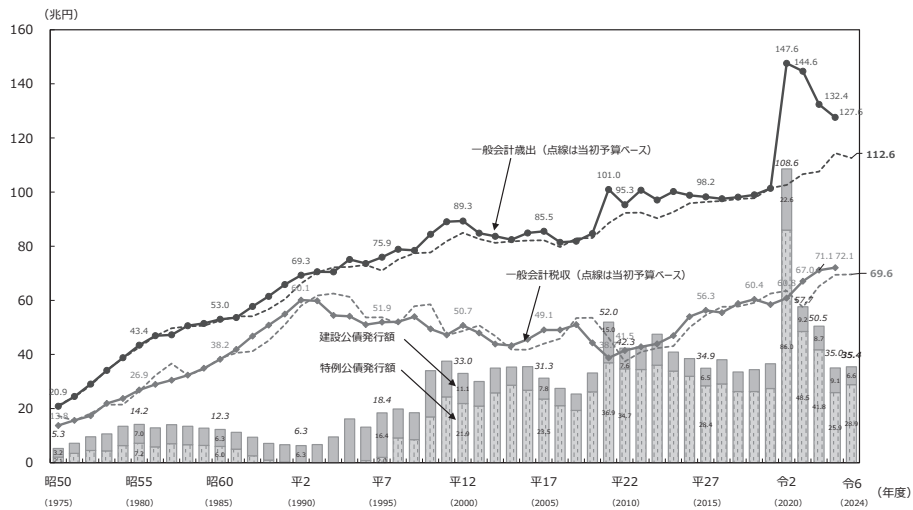
相続税の税収、課税件数割合及び負担割合の推移



(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5年度以前は決算額、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。

14

一般会計収、歳出総額及び公債発行額の推移



(注1) 令和5年度までは決算、令和6年度は予算による。

(注2) 公債発行額は、平成2年度は沿岸地域における平和回廊活動を支えるための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を補うための減税特別公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特別公債を計上している。

(注3) 令和5年度の歳出については、令和6年度以降の防衛力整備計画対象経費の財源として活用する防衛力強化資金繰入4.4兆円が含まれている。

15

財政の中長期的な展望

(出典) 内閣府公表資料
(2024年7月 中長期試算ポイント資料)

【国・地方のPB対GDP比】

- 2023年度決算概要における不用、繰越、収増等を反映。
- 累次の経済対策にかかる歳出の大宗は2024年度までに執行されるため、2024～25年度にかけてPBが大幅に改善。
- 民需主導の堅調な成長が続く中、一定の前提(※)の下で、2025年度のPBは黒字化する姿となる。その後、成長移行ケースでは黒字幅が拡大する一方、過去投影ケースでは次第に縮小する。

(※) 1. 5000人減税、国土強靱化のための5か年国庫化対策(～2025年度)及び防衛力整備計画、7と10に実施計画)に反映している。

2. 2024年秋に策定を目指す経済対策は試算に盛り込まれていない。

3. 2025年度のPB対GDP比には、歳出効率化努力の効果について平均程度(0.7兆円程度)を織り込んでおり(これまでに歳出効率化努力を積み重ねる経路への影響を加味した場合のPB改善効果(1.3兆円程度)については、経済財政諮問会議(4月2日)新財政・移転等推進委員会(資料参照)。

【国・地方の公債等残高対GDP比】

- 成長移行ケースではPBが黒字化する中で徐々に低下するが、過去投影ケースでは試算期間後半に上昇に転じる。



16

経済財政運営と改革の基本方針2024（抄）

令和6年6月21日
閣議決定

第3章 中長期的に持続可能な経済社会の実現～「経済・財政新生計画」～

2. 中期的な経済財政の枠組み

（税制改革）

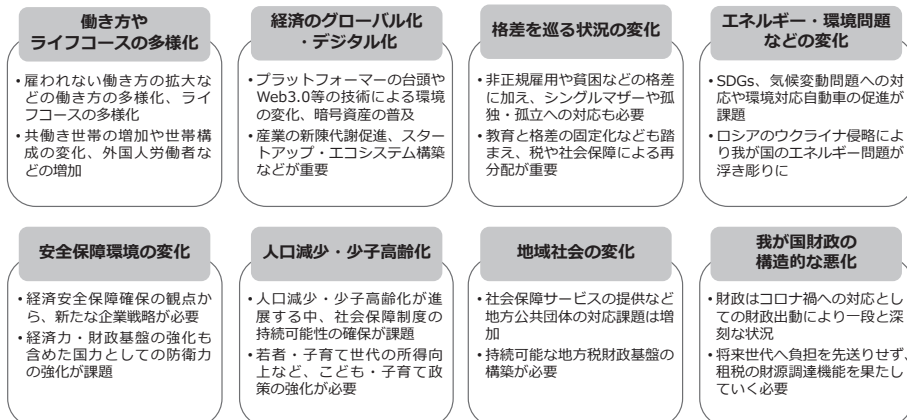
デフレからの完全脱却と経済の新たなステージへの移行を実現するとの基本的考え方の下、経済成長と財政健全化の両立を図るとともに、少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進める。

骨太方針2023等も踏まえ、応能負担を通じた再分配機能の向上・格差の固定化防止を図りつつ、公平かつ多様な働き方等に中立的で、デジタル社会にふさわしい税制を構築し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため、E B P Mの取組を着実に強化しながら、税体系全般の見直しを推進する。納税環境の整備と適正・公平な課税の実現の観点から制度及び執行体制の両面からの取組を強化するとともに、新たな国際課税ルールへの対応を進める。

17

経済社会の構造変化

○ 税とは「社会共通の費用を賄うための会費」です。公的サービスを提供するために必要で「十分」な財源を確保した上で、「公平・中立・簡素」に適う、多くの人から納得感を得られるような税制を構築するため、社会の様々な問題・課題をしっかりと把握し、将来生じ得る変化を見据え、目配りをしていくことが重要です。



（出所）政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」（令和5年6月）

18

個別税目の現状と課題				
個人所得課税	(1)働き方などの選択に中立的な税制の構築	資産課税等	(1)相続税・贈与税	(2)固定資産税等
	・30年度改正（特定の収入に対応する控除から人的控除に重点をシフト）に続き、公平かつ働き方に中立的な税制を検討		・経済社会の構造変化や税制の負担構造のフラット化の中で、再分配機能を有する相続税は引き続き重要な役割	
	・企業年金・個人年金等に関する税制について、提出・運用・給付の各段階を通じた適正な負担の観点も踏まえて検討		・課税方式のあり方については、相続のあり方に関する国民の考えなども踏まえ、幅広い観点から議論する必要	
消費課税	(2)所得再分配機能の適切な発揮の観点からの検討	法人課税	(2)相続税・贈与税分野の各種特例措置について、政策目的の今日的妥当性、政策目的との整合性、適用実態等を踏まえて検討	(3)地方法人課税
	・給与・退職一時金・年金給付間の税負担のバランスに留意		・市町村が住民サービスを提供するために必要な基幹税として、引き続きその安定的な確保が必要	
	・個人住民税については、引き続き充実確保を図るとともに、地域社会を取り巻く経済社会情勢等の変化にも留意		・税負担の公平性等の観点から、土地に係る負担水準の均衡化の促進等を図ることが必要	
国際課税	(3)税制の信頼を高めるための取組み	納税環境整備	(1)法人税	(2)租税特別措置
	・総合課税と分離課税を統合した税負担率の分布状況を分析し、データに基づき必要な検討		・所得税、消費税とともに基幹税として、安定的な財源としての役割を果たす必要	
	・29年度及び30年度改正の見直しの影響も見極めつつ、引き続き、所得控除のあり方を検討		・「成長志向の法人税改革」は、客観的・実証的な検証が必要	
国際課税	(1)消費税	納税環境整備	(2)租税特別措置	(3)地方法人課税
	・更なる増加が見込まれる社会保障給付を安定的に支える観点からも、消費税が果たす役割は今後とも重要		・必要性・有効性があるものに限り、期限を区切るのが原則	
	・国境を越えた役務提供への課税（プラットフォーム事業者を通じた課税の実現）		・適切なデータを用いた効果検証を踏まえ、不断に見直す必要（EBPM）	
国際課税	(2)酒税・たばこ税	納税環境整備	(3)地方法人課税	(3)地方法人課税
	・地方における社会保障の安定財源の確保等の上で、地方消費税は重要		・社会経済状況の変化等に対応し、外形標準課税のあり方を検討	
	(3)自動車・エネルギー関係諸税		・分割基準のあり方、偏在性の小さい地方税体系の構築についても不断に検討	
国際課税	・自動車関係諸税は、電気自動車等の普及を念頭に置いて、受益者・原因者負担の原則を踏まえ見直し	納税環境整備	・「2本の柱」からなる解決策（市場国への新たな課税枠の配分（「第1の柱」）、グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」））の実施に向けた取組みが最重要	(3)地方法人課税
	・石油石炭税は、その収収を燃料の安定供給や省エネ対策等に活用するという目的・財政需要等に留意しつつ、あり方を検討		・国際課税ルールや経済構造の変化に対応した、租税条約ネットワークの質・量の更なる拡充	
	・個人・法人の租税回避等への対処、税に関する情報交換の促進も図っていく必要		・個人・法人の租税回避等への対処、税に関する情報交換の促進も図っていく必要	

米英仏における政権交代の税制への影響				
(2024年9月現在)				
国	政治情勢	候補者政党	基本的な考え方	具体的内容
米国	【大統領選挙】 2024年11月5日	トランプ 前大統領 (共和党)	✓ 2017年に実施したトランプ減税の恒久化・深掘り	✓ 法人税率（現行21%）の15%への引下げ ✓ 所得税の標準控除額の引上げ、児童税額控除額の倍増等のトランプ減税恒久化
	【就任日】 2025年1月20日	ハリス 副大統領 (民主党)	✓ 中低所得者への増税は行わない（トランプ減税の一部延長） ✓ 大企業・高所得者に相応の負担を求める	✓ 法人税率の28%への引上げ ✓ 自社株買いに対する課税の税率（現行1%）を4%に引上げ ✓ 超高所得者に対する25%の最低所得税の賦課 ✓ 初回住宅購入者・売却者に対する1万ドルの税額控除を導入 ✓ 勤労所得税額控除及び児童税額控除の拡充
英国	7月の下院総選挙により、保守党政権に代わり労働党政権が府足済	労働党	✓ 所得税・付加価値税・法人税・国民保険料の引上げを行わない ✓ 一部の高所得者・外国人・石油ガス会社等が対象となる増税措置を行う	✓ 非居住者税制を廃止し、制度を刷新 ✓ キャリートインテレスト税制の抜け穴に対処 ✓ エネルギー利益税の期限延長、税率引上げ等 ✓ 私立学校の付加価値税非課税措置を撤廃
フランス	7月の下院総選挙にて与党連合は敗れ、左派連合が第一党になるも過半数に届かず	左派連合	✓ 富裕層への課税強化のため多くの税の導入・強化	✓ 所得税の累進強化 ✓ 金融所得課税の総合課税化 ✓ 相続税の抜本的見直し・強化 ✓ 金融取引税の課税強化 ✓ 脱税対策の強化 ✓ 気候変動対策の要素を加えた富裕税の復活 ✓ 一般社会税（CSG）の累進化
	【政権発足】 少数政党の中道右派・共和党/リニエ氏が首相に任命されたが、政権枠組みは不透明	与党連合	✓ 増税はしない方針で、所得税や相続税等の非課税枠を拡大	✓ 所得控除額等の拡大 ✓ 相続・贈与において、非課税額の拡大

(21ページ)

2. 各税目の課題

(1) 所得税

(22ページ)

(1) 所得税・個人住民税の定額減税

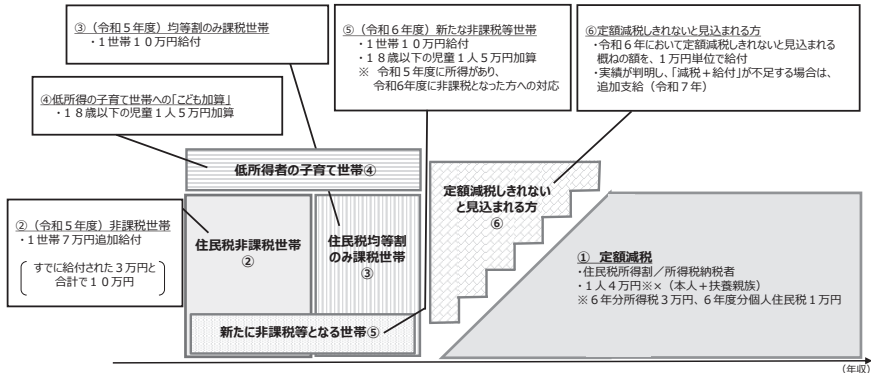
22

令和6年6月12日
内閣官房給付金室

給付金・定額減税一体措置について

○ 昨年11月に策定された経済対策に基づき、所得水準や世帯構成等に応じた定額減税及び各種給付金を実施。

※ 給付金は、地域の実情に応じた柔軟な取り扱いが可能な交付金により、市区町村において実施。



23

所得税の定額減税

- デフレ完全脱却のための一時的な措置として、令和6年分所得税の減税を実施
- 減税額は、納税者及び配偶者を含めた扶養家族1人につき3万円(住民税は1万円)
- 合計所得金額1,805万円(給与収入2,000万円相当)超の高額所得者は、減税の対象外

給与所得者に対する実施

- ・ 6月以降の源泉徴収税額から減税
- ・ 6月に減税しきれなかった場合には、翌月以降の税額から順次減税

公的年金受給者に対する実施

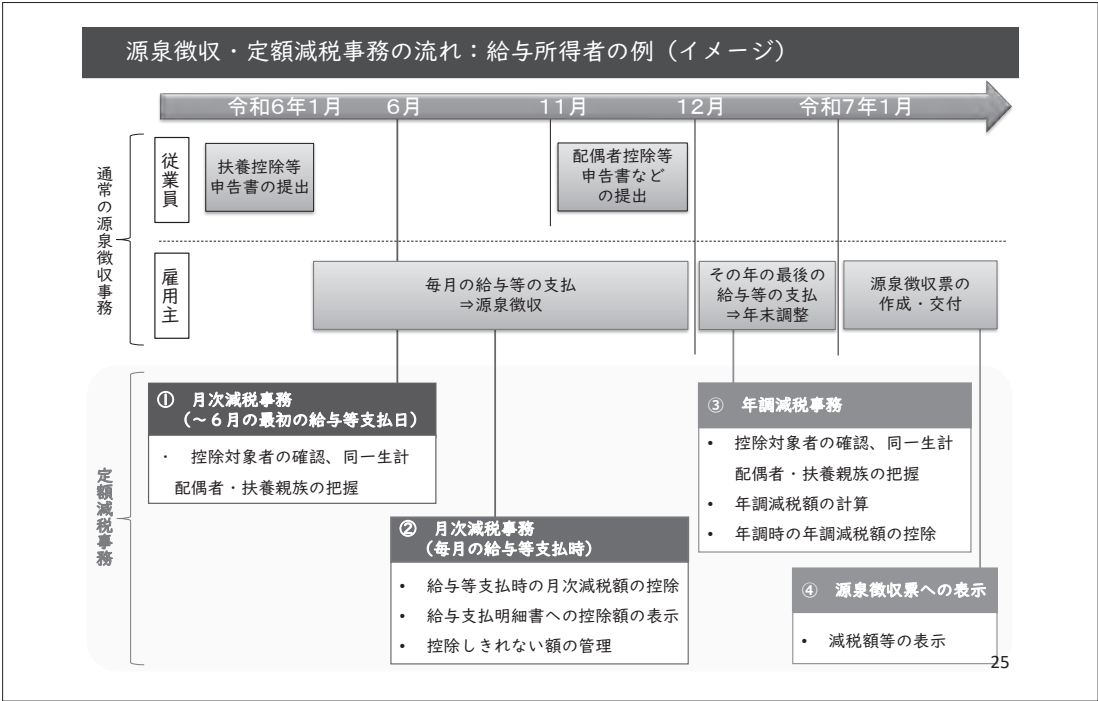
- ・ 年金機構等の公的年金(老齢年金)は、6月以降の源泉徴収税額から減税
- ・ 6月に減税しきれなかった場合には、翌々月以降の税額から順次減税

不動産所得・事業所得者等に対する実施

- ・ 納税の機会に減税
 - ・ 予定納税対象者については、6月の第1回予定納税の通知の機会に減税
 - ・ それ以外の納税者は、確定申告で減税

- ✓ 住宅ローン控除等の税額控除後の所得税額から減税を実施。
- ✓ 給与所得者については、減税開始前に、実務上利用可能な扶養親族等の情報に基づき、源泉徴収税額から控除する税額を決定。年末までに扶養親族等の情報に異動があった場合には、年末調整又は確定申告で調整。

24



岸田総理記者会見（令和5年11月2日）

（岸田総理冒頭発言）

今回の経済対策では、2段階の施策を用意いたしました。

第1段階の施策は、年内から年明けに直ちに取り組む、緊急的な生活支援対策です。具体的には、生活に苦しんでいる世帯に対し、既に取り組んでいる1世帯3万円に加え、1世帯7万円をできる限り迅速に追加支給することで、1世帯当たり10万円の給付を行います。このことにより生活を支えてまいります。

第2段階の施策は、来春から来夏にかけて取り組む、本格的な所得向上対策です。まず、来年の春闘に向けて、経済界に対して、私が先頭に立って、今年を上回る水準の賃上げを働きかけます。同時に、労働者の7割は中小企業で働いています。このため、年末の税制改正で、赤字法人が多い中小企業や医療法人なども活用できるよう、賃上げ税制を拡充するとともに、価格転嫁対策の強化など取引適正化をより一層進めるなどにより、中小企業の賃上げを全力で応援します。

このように、政府として全力で賃上げを進める環境を整備する予定ですが、それでもなお、来年に国民の賃金が物価を超えて伸びていく状況となるのは確実ではありません。しかし、今回のチャンスを逃せば、デフレ脱却が難しくなります。確実に可処分所得を伸ばし、消費拡大につなげ、好循環を実現する。

そのため、私は、**来年の6月のボーナスのタイミングで、本人・扶養家族を問わず、1人当たり計4万円、約9,000万人を対象に、総計3兆円半ばの規模で所得税・住民税の定額減税を行いたいと考えています。本人・扶養家族を問わず、お一人ずつ減税を行うことで、過去に例のない子育て支援型の減税ともなります。**例えば子供二人の子育て世帯では16万円の減税となります。

このように、**来年夏の段階で、賃上げと所得減税を合わせることで、国民所得の伸びが物価上昇を上回る、そういった状態を確実につくりたいと思っています。**そうすれば、デフレ脱却が見えてきます。

さて、「減税ではなく、給付金を支給すれば、もっと早い時期にお渡しできるのではないか」という意見があることは承知しています。先ほど申し上げたように、給付金は第1段階の緊急的な生活支援を行うものです。その上で、**今回の所得減税は、第2段階の本格的な所得向上、そして好循環実現のために行うものです。幅広い国民の所得を下支えする観点からは、来年夏のボーナスの時点で、賃上げと所得減税の双方の効果が給与明細に目に見えて反映される、そうした環境をつくり出すことが必要だ**と考えています。

岸田総理記者会見（令和5年11月2日）

（記者）

北海道新聞の藤本です。よろしくお願いたします。

経済対策で発表された減税について質問します。総理は、税収増の還元策として、所得税・住民税の減税実施を表明しました。ただ、実施は来年6月の予定で、国会審議でも「物価高にあえぐ国民への支援としては遅い。より早い支援につながる給付金支給にすべきだ」との声が相次ぎました。なぜ給付では駄目なのか。なぜ減税にこだわるのか。先ほど総理も御説明されましたが、低所得世帯以外の世帯でも、今、生活に困窮している方々は多くいるはずです。こうした状況だと、総理の御説明というものが多くの国民の腑（ふ）に落ちていないのではないかというふうに感じております。より分かりやすいメッセージで、改めてその理由をお聞きたいと思います。

（岸田総理）

まず、所得減税のタイミングについては、今も申し上げましたが、今年7月に公表された内閣府の年次試算においても、来年度中には名目賃金の伸びが消費者物価に追いつくという試算が示されています。また、民間のエコノミストの意見をいろいろとお伺いする中で、実質賃金がプラスに転じるタイミング、2024年度あるいは2025年度と指摘されるエコノミストの方が多くと認識しています。

こういったことを考えますと、やはり来年度、これは賃金が物価に追いつく上で、デフレ脱却ができるかどうかということにおいて、これは正念場であると認識しています。ここに的を絞って、**デフレに後戻りさせないための一時的な措置として、所得税・住民税の定額減税を行うことを考えました。**

来年度の賃上げが大変重要であるという中において、減税のスタートの時期については、賃上げとの相乗効果を発揮できるタイミングを考えるべきだということで、**来年、ボーナス月である6月であれば、賃上げと定額減税、双方の効果を給与明細において目に見る形で実感することができ、幅広い国民が所得の下支えを実感することができ、このように考えました。**

そして、御指摘のように、低所得者層の方々に対しては給付に対応するというで、重点支援交付金を約1.6兆円追加する、さらには額だけではなく、よりきめ細かい支援を用意するというで、推奨事業メニュー0.5兆円で地域の実情に応じて生活者、事業者に対してきめ細かい支援を用意する、こういった工夫も行った。こういったことであります。これらは年内の実施開始を目指して努力することです。そして、それ以外にも、エネルギーの激変緩和措置など、国民生活と幅広い関わりのあるエネルギー分野における激変緩和措置は来年春まで延長する。こういった対策も引き続き続けてまいります。

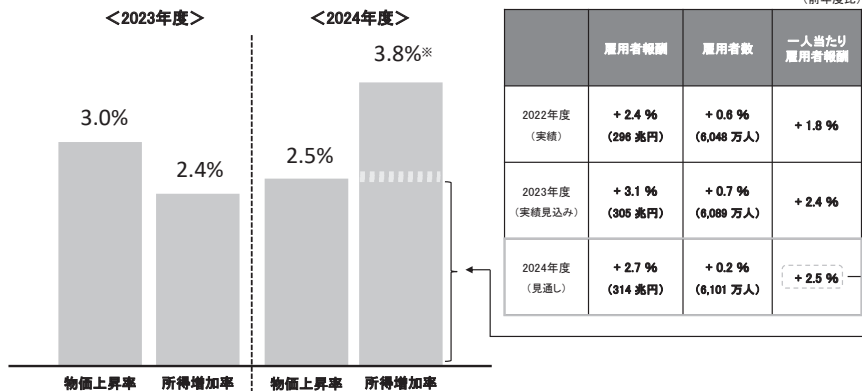
27

（参考）物価上昇率と所得増加率の関係

- ・ 成長の継続、労働需給の引き締め等を背景に、2024年度の賃金上昇率は、2023年度を上回ると見込む。
- ・ 賃金上昇に定額減税等の効果が加わり、物価上昇を上回る所得の増加が見込まれる。
- ・ ただし、資源価格の動向など、物価の先行きには不確実性があることに留意。

<経済財政諮問会議（2023年12月21日）提出資料>

物価上昇率及び所得増加率（試算）



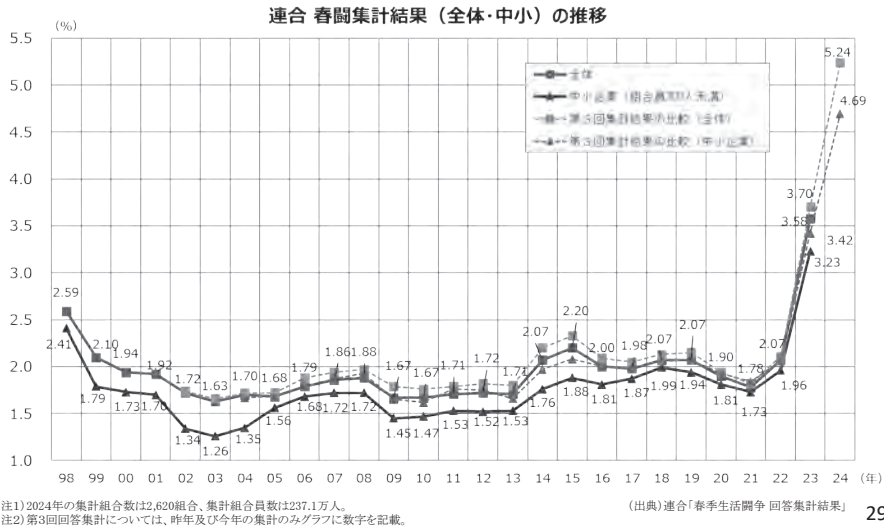
※定額減税等（4兆円程度と想定）による増加分を含む（寄与度1.3%程度）。

（備考）「物価上昇率」は消費者物価（総合）、「所得増加率」は一人当たり雇用者報酬の増加率。

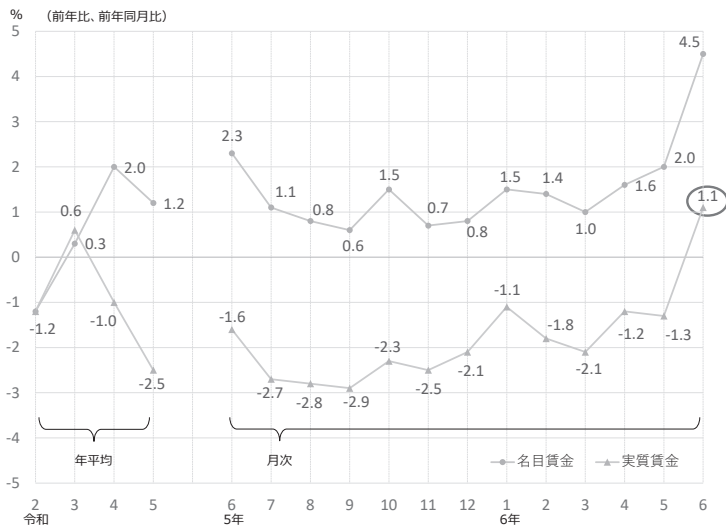
28

春闘による賃金引上げ率の推移（連合）

○ 連合の調査によれば、2024年の春闘における第3回集計の賃金引上げ率は（全体）5.24%（中小企業）4.69%
（昨年第3回集計：（全体）3.70%（中小企業）3.42%）



賃金指数の推移



(2) こども関係

31

「こども未来戦略」(抄)

令和5年12月22日
閣議決定

Ⅲ－１．「加速化プラン」において実施する具体的な施策

１．ライフステージを通じた子育てに係る経済的支援の強化や若い世代の所得向上に向けた取組

(１) 児童手当の抜本的拡充 ～全てのこどもの育ちを支える制度へ～

- 児童手当については、次代を担う全てのこどもの育ちを支える基礎的な経済支援としての位置付けを明確化する。このため、所得制限を撤廃し、全員を本則給付とするともに、支給期間について高校生年代まで延長する(注)。

児童手当の多子加算については、こども３人以上の世帯数の割合が特に減少していることや、こども３人以上の世帯はより経済的支援の必要性が高いと考えられること等を踏まえ、第３子以降３万円とする。

これら、児童手当の抜本的拡充のための所要の法案を次期通常国会に提出し、2024年10月から実施する。その際、児童手当の支払月を年３回から、隔月(偶数月)の年６回とする児童手当法(昭和46年法律第73号)の改正を併せて行い、拡充後の初回の支給を2024年12月とする。

(注) 中学生までの取扱いとのバランス等を踏まえた高校生の扶養控除との関係の整理については、「令和6年度税制改正の大綱」(令和5年12月22日閣議決定)による。

Ⅲ－２．「加速化プラン」を支える安定的な財源の確保

(財源の基本骨格)

- ① 財源については、国民的な理解が重要である。既定予算の最大限の活用等を行うほか、2028年度までに徹底した歳出改革等を行い、それによって得られる公費節減の効果及び社会保険負担軽減の効果を活用する。歳出改革と質上げによって実質的な社会保険負担軽減の効果を生じさせ、その範囲内で支援金制度を構築することにより、実質的な負担が生じないこととする。

「加速化プランの実施が完了する2028年度までに、②の既定予算の最大限の活用等、③の歳出改革による公費節減及び支援金制度の構築により、3.6兆円程度の安定財源を確保する。

なお、消費税などこども・子育て関連予算充実のための財源確保を目的とした増税は行わない。

32

令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抄）

Ⅱ 扶養控除等の見直し

児童手当については、所得制限が撤廃されるとともに、支給期間について高校生年代まで延長されることとなる。

これを踏まえ、16歳から18歳までの扶養控除について、15歳以下の取扱いとのバランスを踏まえつつ、高校生年代は子育て世帯において教育費等の支出がかさむ時期であることに鑑み、現行の一般部分（国税38万円、地方税33万円）に代えて、かつて高校実質無償化に伴い廃止された特定扶養親族に対する控除の上乗せ部分（国税25万円、地方税12万円）を復元し、高校生年代に支給される児童手当と合わせ、全ての子育て世帯に対する実質的な支援を拡充しつつ、所得階層間の支援の平準化を図ることを目指す。

さらに、扶養控除の見直しにより、課税総所得金額や税額等が変化することで、所得税又は個人住民税におけるこれらの金額等を活用している社会保障制度や教育等の給付や負担の水準に関して不利益が生じないよう、当該制度等の所管府省において適切な措置を講じるとともに、独自に事業を実施している地方公共団体においても適切な措置が講じられるようにする必要がある。

具体的には、各府省庁において、今回の扶養控除の見直しにより影響を受ける所管制度等を網羅的に把握し、課税総所得金額や税額等が変化することによる各制度上の不利益が生じないよう適切な対応を行うとともに、各地方公共団体において独自に実施している事業についても同様に適切な対応を行うよう周知するなど所要の対応を行う必要がある。

扶養控除の見直しについては、令和7年度税制改正において、これらの状況等を確認することを前提に、令和6年10月からの児童手当の支給期間の延長が満年度化した後の令和8年分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について結論を得る。

ひとり親控除について、とりわけ困難な境遇に置かれているひとり親の自立支援を進める観点から、対象となるひとり親の所得要件について、現行の合計所得金額500万円以下を1,000万円以下に引き上げる。

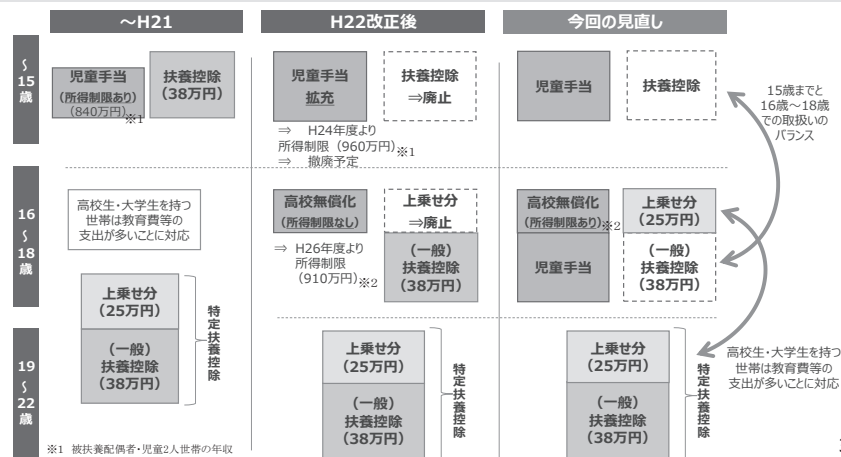
また、ひとり親の子育てにかかる負担の状況を踏まえ、ひとり親控除の所得税の控除額について、現行の35万円を38万円に引き上げる。合わせて、個人住民税の控除額について、現行の30万円を33万円に引き上げる。

こうした見直しについて、令和8年分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について扶養控除の見直しと合わせて結論を得る。

33

「扶養控除」の見直しのイメージ【令和7年度税制改正において結論を得る】

- 16歳から18歳までの扶養控除について、15歳以下の取扱いとのバランスを踏まえつつ、高校生年代は子育て世帯において教育費等の支出がかさむ時期であることに鑑み、現行の一般部分（国税38万円、地方税33万円）に代えて、かつて高校実質無償化に伴い廃止された特定扶養親族に対する控除の上乗せ部分（国税25万円、地方税12万円）を復元する。
- 高校生年代に支給される児童手当と合わせ、全ての子育て世帯に対する実質的な支援を拡充しつつ、所得階層間の支援の平準化を図る。（令和8年から適用開始）



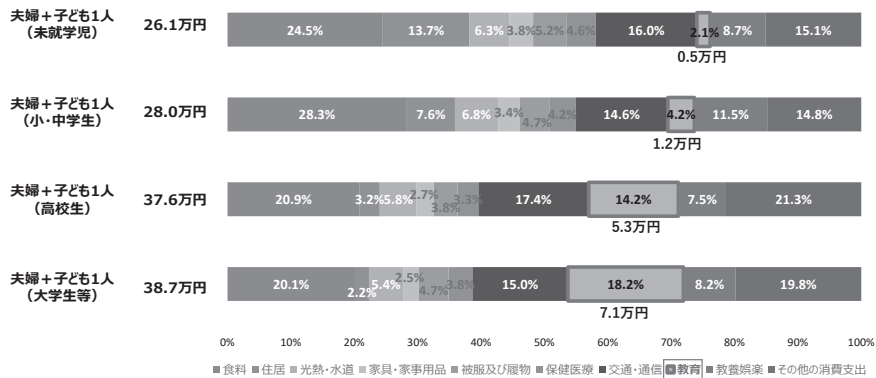
34

子どもの年齢別の世帯の支出構造

子どもの年齢別の世帯の支出構造を見ると、高校生・大学生をもつ世帯においては、中学生までの子どもをもつ世帯と比べて、教育費の支出が大きい。

世帯類型別消費支出の費目構成 <子ども1人の勤労者世帯の場合>

【世帯構成】【平均支出/月】



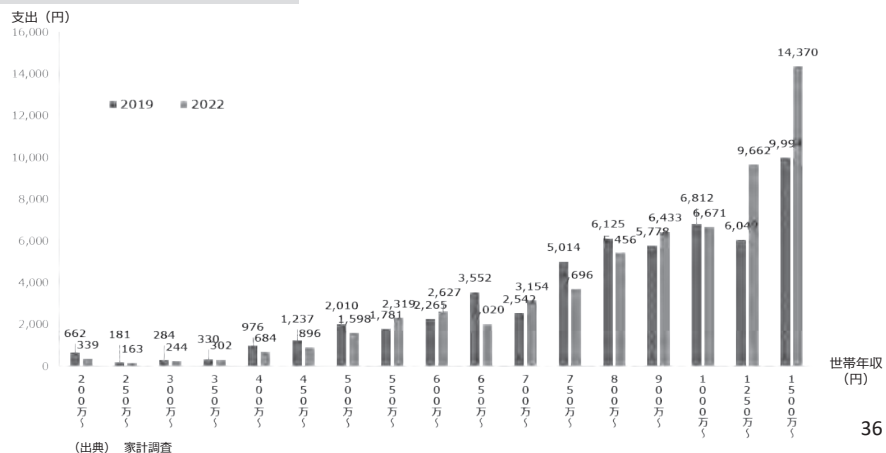
(出典) 2019年 全国家計構造調査

35

子育て世帯における教育費の世帯年収ごとの状況

- 義務教育等に加えて行われる補習教育（習い事、塾等）についての支出は、世帯年収で大きな差がある。
- 直近では、低・中所得者層では、補習教育に対する支出を減らしているが、高所得者層では支出を大きく増やしている。

補習教育の平均月額（世帯収入別）

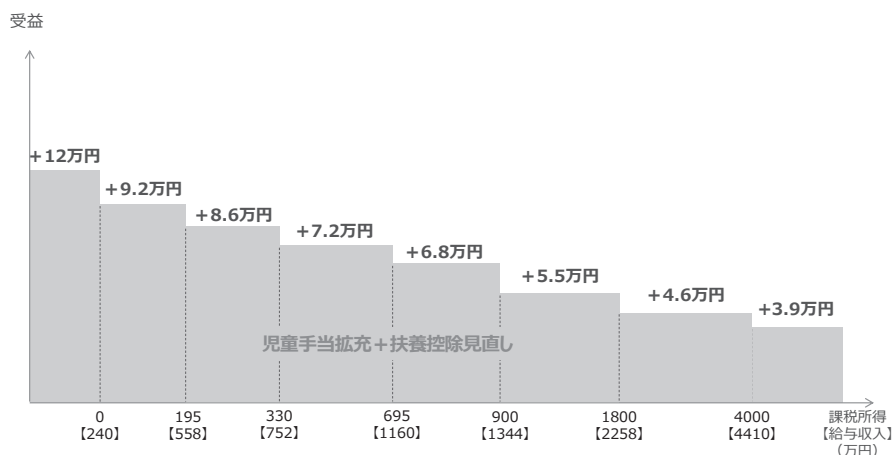


(出典) 家計調査

36

児童手当の拡充と扶養控除見直しによる受益のイメージ

〔令和7年度税制改正において結論を得る〕



37

「ひとり親控除」の拡充（案）

〔令和7年度税制改正において結論を得る〕

- ひとり親の子育てにかかる負担の状況を踏まえ、配偶者控除と同様の負担軽減を図る観点から、ひとり親控除の所得税の控除額について、現行の35万円を38万円に引き上げる。
- 同時に、ひとり親の就労や収入増加に対する税制の中立性を確保する観点から、ひとり親控除の所得要件について、現行の合計所得金額500万円以下を1,000万円以下に引き上げる。
〔令和8年分から適用開始〕

【制度の概要】

納税者が「ひとり親」に該当する場合には、「ひとり親控除」として所得控除ができる。

【控除額】

（現行）35万円 ⇒ （拡充案）38万円

【「ひとり親」の要件】

- ① 次のいずれかに該当すること
 - ・現に婚姻をしていない者
 - ・配偶者の生死の明らかでない者
- ② 生計を一にする子^{（注1）}を有すること
- ③ （現行）合計所得金額500万円以下 ⇒ （拡充案）合計所得金額1,000万円以下
- ④ 事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者^{（注2）}がないこと

（注1） 総所得金額等が48万円以下であり、他の者の扶養親族又は同一生計配偶者とされていない子

（注2） 住民票の続柄の「夫（未届）」「妻（未届）」の記載で判別

38

子育て支援に関する政策税制について

- 子育て世帯は、安全・快適な住宅の確保や、子どもを扶養する者に万が一のことがあった際のリスクへの備えなど、様々なニーズを抱えており、子育て支援を進めるためには、税制においてこうしたニーズを踏まえた措置を講じていく必要がある。そうした観点から、以下の①から③について、扶養控除等の見直しと併せて行う子育て支援税制として、令和7年度税制改正において以下の方向性で検討し、結論を得る。
- ただし、①及び②については、現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、令和6年限りの措置として先行的に対応する。

① 子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充

子育て世帯及び若者夫婦世帯における借入限度額について、子育て支援の観点からの上乗せを行う。具体的には、新築等の認定住宅については500万円、新築等のZEH水準省エネ住宅・省エネ基準適合住宅については1,000万円の借入限度額の上乗せ措置を講ずる。

また、子育て世帯においては、住宅取得において駅近等の利便性がより重視されること等を踏まえ、新築住宅の床面積要件について合計所得金額1,000万円以下の者に限り40㎡に緩和する。

東日本大震災の被災者向け措置についても、同様に、子育て世帯及び若者夫婦世帯における借入限度額の上乗せ措置を講ずる。また、新築住宅の床面積要件を緩和する。

なお、所得税額から控除しきれない額については、現行制度と同じ控除限度額の範囲内で個人住民税額から控除する。この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補填する。

② 子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充

既存住宅のリフォームに係る特例措置について、子育て世帯の居住環境の改善の観点から、子育て世帯及び若者夫婦世帯が行う一定の子育て対応改修工事を対象に加える。

③ 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充

所得税において、生命保険料控除における新生命保険料に係る一般枠（遺族保障）について、23歳未満の扶養親族を有する場合には、現行の4万円の適用限度額に対して2万円の上乗せ措置を講ずることとする。

なお、一般生命保険料控除、介護医療保険料控除及び個人年金保険料控除の合計適用限度額については、実際の適用控除額の平均が限度額を大きく下回っている実態を踏まえ、現行の12万円から変更しない。

また、一時払生命保険については、既に資産を一定程度保有している者が利用していると考えられ、万が一のリスクへの備えに対する自助努力への支援という本制度の趣旨と合致しないことから、これを控除の適用対象から除外する。

39

子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充

〔令和6年限りの措置として先行的に対応〕

- 現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、子育て世帯及び若者夫婦世帯における借入限度額について、子育て支援の観点からの上乗せを行う。
- 新築住宅の床面積要件について合計所得金額1,000万円以下の者に限り40㎡に緩和する。

〔改正前（令和6年・7年入居）〕

新築・買取再販住宅	認定	ZEH	省エネ
借入限度額	4,500万円	3,500万円	3,000万円



〔改正後（令和6年入居に限る）〕

新築・買取再販住宅	認定	ZEH	省エネ
借入限度額	子育て世帯等	5,000万円	4,500万円
	それ以外	4,500万円	3,500万円
			4,000万円

（注） 子育て世帯等：18歳以下の扶養親族を有する者又は自身もしくは配偶者のいずれかが39歳以下の者

床面積要件について、合計所得金額1,000万円以下の者に限り40㎡に緩和する。

※ 被災地向けの措置についても、上記同様に借入限度額の子育て世帯等への上乗せを行うほか、床面積要件の緩和を継続する。

※ 所得税額から控除しきれない額については、改正前と同じ控除限度額の範囲内で個人住民税額から控除する。この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補填する。

40

子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充

〔令和6年限りの措置として先行的に対応〕

- 既存住宅のリフォームに係る特例措置（工事費用の相当額の10%を税額控除）について、子育て世帯の居住環境の改善の観点から、子育て世帯等について、一定の子育て対応改修工事を対象に加える。

対象工事	対象工事限度額	最大控除額(対象工事)	
耐震	250万円	25万円	
バリアフリー	200万円	20万円	
省エネ	250万円(350万円)	25万円(35万円)	
三世同居	250万円	25万円	
長期優良住宅化	耐震+省エネ+耐久性	500万円(600万円)	50万円(60万円)
	耐震or省エネ+耐久性	250万円(350万円)	25万円(35万円)
	子育て(拡充)	250万円	25万円

※ カッコ内の金額は、太陽光発電設備を設置する場合
※ 対象工事の単価超過分及びその他増改築等工事についても一定の範囲まで5%の税額控除



〔子育て対応改修工事〕

- ① 住宅内における子どもの事故を防止するための工事

② 対面式キッチンへの交換工事

③ 開口部の防犯性を高める工事
- ④ 収納設備を増設する工事

⑤ 開口部・界壁・床の防音性を高める工事

⑥ 間取り変更工事（一定のものに限る。）

- ※ 子育て世帯等：18歳以下の扶養親族を有する者又は自身もしくは配偶者のいずれかが39歳以下の者
※ その年分の合計所得金額が2,000万円を超える場合には、本特例は適用しない。

子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充（案）

〔令和7年度税制改正において検討・結論〕

- 所得税において、生命保険料控除における新生命保険料に係る一般枠について、23歳未満の扶養親族を有する場合に、現行の4万円の適用限度額に対して2万円の上乗せを行う。
○ 一時払保険料について適用から除外する適正化を実施する。

〔現行〕

新生命保険料	一般	介護医療	個人年金	合計
適用限度額	4万円	4万円	4万円	12万円



〔拡充案〕

新生命保険料		一般	介護医療	個人年金	合計
適用限度額	子育て世帯	6万円	4万円	4万円	12万円
	それ以外	4万円	4万円	4万円	12万円

（注） 子育て世帯：23歳未満の扶養親族を有する者

令和6年度税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）（抄）

Ⅱ 扶養控除等の見直し

児童手当については、所得制限が撤廃されるとともに、支給期間について高校生年代まで延長されることとなる。

これを踏まえ、16歳から18歳までの扶養控除について、15歳以下の取扱いとのバランスを踏まえつつ、高校生年代は子育て世帯において教育費等の支出がかさむ時期であることに鑑み、現行の一般部分（国税38万円、地方税33万円）に代えて、かつて高校実質無償化に伴い廃止された特定扶養親族に対する控除の上乗せ部分（国税25万円、地方税12万円）を復元し、高校生年代に支給される児童手当と合わせ、全ての子育て世帯に対する実質的な支援を拡充しつつ、所得階層間の支援の平準化を図ることを目指す。

さらに、扶養控除の見直しにより、課税総所得金額や税額等が変化することで、所得税又は個人住民税におけるこれらの金額等を活用している社会保障制度や教育等の給付や負担の水準に関して不利益が生じないよう、当該制度等の所管府省において適切な措置を講じるとともに、独自に事業を実施している地方公共団体においても適切な措置が講じられるようにする必要がある。

具体的には、各府省庁において、今回の扶養控除の見直しにより影響を受ける所管制度等を網羅的に把握し、課税総所得金額や税額等が変化することによる各制度上の不利益が生じないよう適切な対応を行うとともに、各地方公共団体において独自に実施している事業についても同様に適切な対応を行うよう周知するなど所要の対応を行う必要がある。

扶養控除の見直しについては、令和7年度税制改正において、これらの状況等を確認することを前提に、令和6年10月からの児童手当の支給期間の延長が満年度化した後の令和8年分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について結論を得る。

ひとり親控除について、とりわけ困難な境遇に置かれているひとり親の自立支援を進める観点から、対象となるひとり親の所得要件について、現行の合計所得金額500万円以下を1,000万円以下に引き上げる。

また、ひとり親の子育てにかかる負担の状況を踏まえ、ひとり親控除の所得税の控除額について、現行の35万円を38万円に引き上げる。合わせて、個人住民税の控除額について、現行の30万円を33万円に引き上げる。

こうした見直しについて、令和8年分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について扶養控除の見直しと合わせて結論を得る。

43

所得税額・住民税額等を活用している各府省所管制度（主なもの）

Ⅰ 税額を基準に料金等を決定しているもの

- ・ 0～2歳児の保育所・認定こども園等の保育料（全8段階を設定）
- ・ 幼稚園・保育所等における保育料の多子軽減の特例（同時入所・年齢制限）
- ・ 幼稚園・保育所等における副食費の免除対象（副食費徴収免除加算）
- ・ 障害福祉サービス等における利用の自己負担
- ・ 養護老人ホームの扶養義務者負担

等

Ⅱ 課税所得金額を基準に料金等を決定しているもの

- ・ 国民健康保険制度における医療費等の自己負担
- ・ 後期高齢者医療制度における医療費等の自己負担
- ・ 介護保険制度における介護サービス費の自己負担
- ・ 高等学校等就学支援金制度
- ・ 高等教育の修学支援新制度

等

Ⅲ 所得税・住民税所得割の非課税を制度の適用要件としているもの

- ・ 0～2歳児の保育所・認定こども園等の保育料の無償化
- ・ 病児保育事業における低所得者減免加算
- ・ 一時預かり事業における利用料の低所得者減免
- ・ 原爆被爆者に対する訪問介護利用時の自己負担分に対する助成事業の利用要件
- ・ 養護老人ホームへの入所要件

等

44

(3) 年金・退職金関係

高齢者の就業率推移

- 高齢者の就業率は上昇傾向。就業率の推移を見ると、60～64歳、65～69歳、70～74歳、75歳以上では、2010年の就業率と比較して、2023年の就業率はそれぞれ16.9ポイント、15.6ポイント、12.0ポイント、3.1ポイント伸びている。



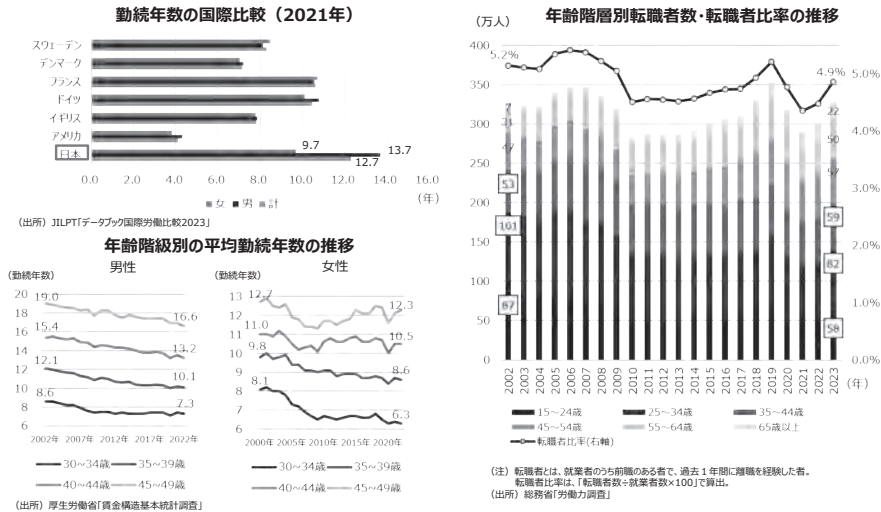
(出所) 総務省「労働力調査」

(注1) 年平均の値

(注2) 「就業率」とは、15歳以上人口に占める就業者の割合をいう。

転職者の動向

○ 日本の勤続年数は、他国と比較して長い、特に男性は近年低下傾向にある。また、転職者数及び転職者比率はコロナ禍で落ち込みを見せたものの、再び増加傾向にある。



47

令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抄）

自由民主党
公明党

第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

(2) 今後の個人所得課税のあり方

① 私的年金等に関する公平な税制のあり方

働き方やライフコースが多様化する中で、雇用の流動性及び経済成長との整合性なども踏まえ、税制が老後の生活や資産形成を左右しない仕組みとしていくことが、豊かな老後生活に向けた安定的な資産形成の助けとなると考えられる。

例えば、退職金や私的年金の給付に係る課税について、給付が一時金払いか年金払いかによって税制上の取扱いが異なり、給付のあり方に中立的ではないといった指摘がある。

また、多様で柔軟な働き方が一層拡大する中、働き方に中立的な税制を構築していくことが重要であるが、退職所得課税については、勤続年数が20年を超えると一年あたりの控除額が増加する仕組みが転職などの増加に対応していないといった指摘もある。

こうした観点から、令和3年度税制改正大綱では、私的年金等の拠出・給付段階の課税について、諸外国の例も参考に給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスを踏まえた姿とする必要性について指摘した。

私的年金や退職給付のあり方は、個人の生活設計にも密接に関係することなどを十分に踏まえながら、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正かつ公平な税負担を確保できる包括的な見直しが求められる。個人型確定拠出年金（iDeCo）の加入可能年齢の70歳への引上げや拠出限度額の引上げについて、令和6年の公的年金の財政検証にあわせて、所要の法制上の措置を講ずることと結論を得るとされていることも踏まえつつ、老後に係る税制について、例えば各種私的年金の共通の非課税拠出枠や従業員それぞれに私的年金等を管理する個人退職年金勘定を設けるといった議論も参考にしながら、あるべき方向性や全体像の共有を深めながら、具体的な案の検討を進めていく。

第三 検討事項

1 年金課税については、少子高齢化が進展し、年金受給者が増大する中で、世代間及び世代内の公平性の確保や、老後を保障する公的年金、公的年金を補完する企業年金を始めとした各種年金制度間のバランス、貯蓄・投資商品に対する課税との関連、給与課税等とのバランス等に留意するとともに、平成30年度税制改正の公的年金等控除の見直しの考え方や年金制度改革の方向性、諸外国の例も踏まえつつ、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。

48

退職所得の課税方式

○他の所得と区分して次により分離課税

- ・ (収入金額－退職所得控除額) × 1/2 (注) = 退職所得の金額

勤続年数20年まで	1年につき40万円
勤続年数20年超	1年につき70万円

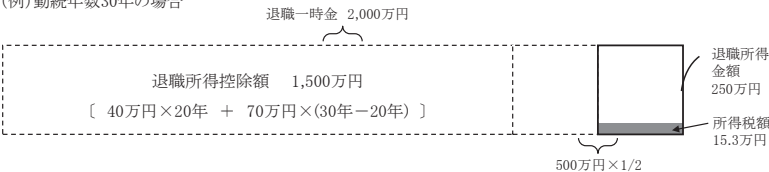
(注) 勤続年数5年以下の法人役員等の退職金については、2分の1課税を適用しない。(平成24年度税制改正)
勤続年数5年以下の法人役員等以外の退職金についても、退職所得控除額を控除した残額のうち300万円を超える部分については、2分の1課税を適用しない。(令和3年度税制改正)

- ・ 退職所得の金額 × 税率 = 所得税額

課税所得金額	税率
195万円以下	5%
330万円以下	10%
695万円以下	20%
900万円以下	23%
1,800万円以下	33%
4,000万円以下	40%
4,000万円超	45%

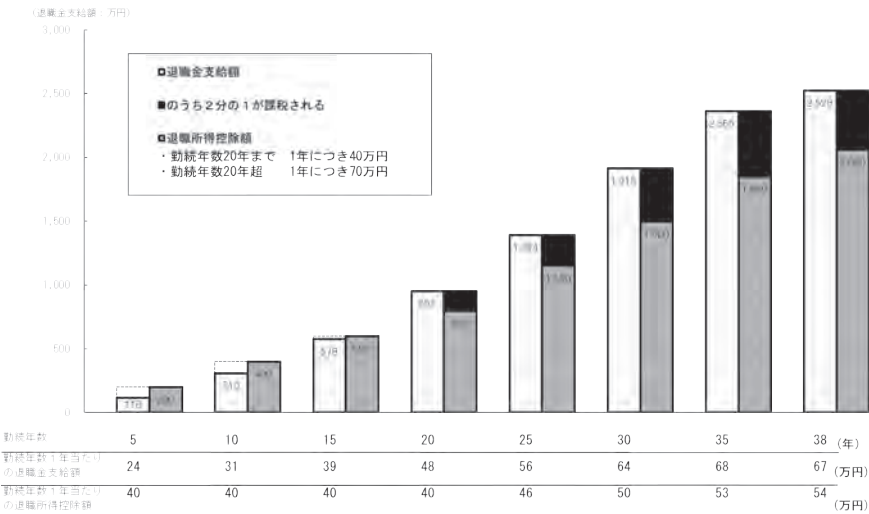
(備考) このほか、個人住民税が一律10%課される。

(例) 勤続年数30年の場合



(注) 確定給付企業年金制度、確定拠出年金制度等に基づき支払われる退職一時金等は、退職手当等とみなし、退職所得として課税することとされている。

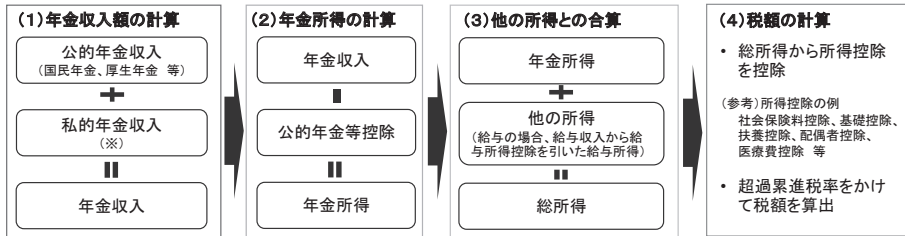
モデル退職金の支給状況と退職所得控除額



(出所) 中央労働委員会「令和3年「退職金」制度及び年金制度調査結果」
(注) 上記のモデル退職金は、大学卒・事務・技術労働者・総合職待遇・会社都合による退職を前提としたものである。

年金課税の概要

年金収入にかかる所得税の計算方法

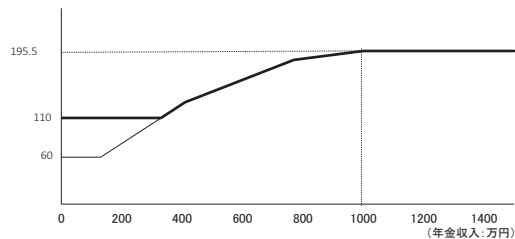


(※) 厚生年金保険、国民年金基金、確定給付企業年金、確定拠出年金 等

公的年金等控除

〔①+②〕又は③の大きい額	
①定額控除	40万円
②定率控除	
(50万円控除後の年金収入)	
360万円までの部分	25%
720万円までの部分	15%
950万円までの部分	5%
③最低保障額	
65歳以上の者	110万円
65歳未満の者	60万円
(注) 年金以外の所得が1,000万円超の者は10万円、2,000万円超の者は20万円、控除額を引き下げる。	

(控除額: 万円)



51

確定給付企業年金と確定拠出年金の受給の形態

厚生労働省資料

- 確定給付企業年金・確定拠出年金ともに、相当数が一時金受給を選択している。特に確定拠出年金では、企業型・個人型ともに9割程度と、この傾向が顕著である。
- これは、我が国では退職一時金制度が先行して普及・慣行化した経緯があること、受給者にとっても退職時に多額の一時金を必要とするニーズがあること、年金と一時金に対する社会保障制度や税制の違いがあること、確定拠出年金は個人の資産額が少額のケースが多いこと等、様々な要因があると指摘されている。

<新規受給者数ベースでみた老齢給付金における年金・一時金の選択状況>

	確定給付企業年金	確定拠出年金	
		企業型	個人型
年金	24 %	5 %	10 %
年金と一時金 (併給)	8 %	1 %	1 %
一時金	68 %	94 %	89 %

(出所) 確定給付企業年金は、厚生労働省「平成30年就業条件総合調査」の特別集計により作成
確定拠出年金は、記録関連運営管理機関による調査(平成30年度)を基に作成

52

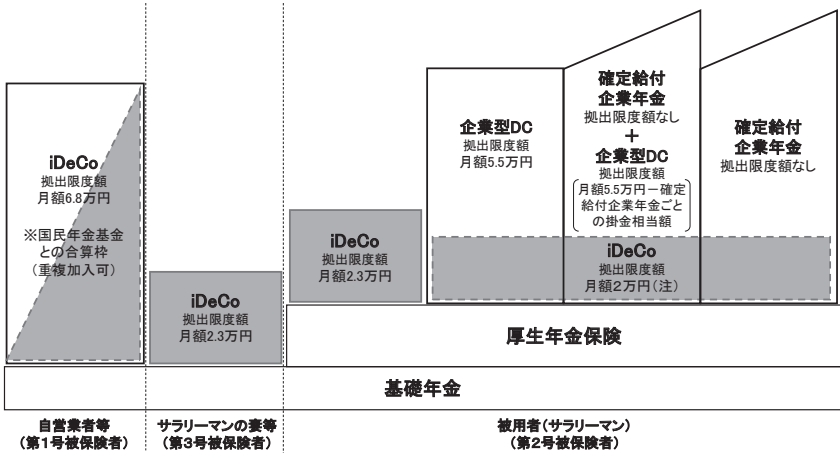
主な年金課税

	公的年金	企業年金・個人年金		
		確定給付年金	企業型確定拠出年金	個人型確定拠出年金
拠出時 (本人負担分)	全額所得控除	所得控除 控除限度額あり ※限度額を超えた拠出は課税	所得控除 拠出限度額あり ※限度額を超えた拠出は不可	所得控除 拠出限度額あり ※限度額を超えた拠出は不可
給付時の課税	公的年金等控除	(一時金受取の場合) みなし退職所得として退職所得課税		
		(年金受取の場合) 公的年金等控除		

53

企業年金・個人年金の拠出限度額

※個人型確定拠出年金 (iDeCo) の拠出限度額は (令和6年12月～)



(注) 事業主掛金(企業型DCの事業主掛金額と確定給付企業年金ごとの掛金相当額)が月額3.5万円を超えると、iDeCoの拠出限度額が通減。

54

各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）

	日本	英国	カナダ	米国
拠出	DB型企業年金（原則事業主拠出） [EET] DC型企業年金（原則事業主・本人拠出） [EET] DC型個人年金等（原則本人拠出） [EET] 企業年金の加入状況等によってiDeCoの限度額が異なる	企業従業員 個人事業主・フリーランス 非課税拠出に共通の特あり <共通型> ※未使用の非課税枠は3年間繰越可能	企業従業員 個人事業主・フリーランス 非課税拠出に共通の特（コントリビューション・ルーム）あり <共通型> ※未使用の非課税枠は無期限に繰越可能	企業従業員 個人事業主・フリーランス 個人退職助定（IRA） <調整型> 企業年金に加入している場合、所得額に応じてIRAの限度額が通減・消失
給付	一部課税（公的年金等控除） <NISA> 投資等上限額あり	課税（給付額の25%までは非課税） <ISA>（注4） 投資等上限額あり	課税（一定の控除あり） <非課税貯蓄口座（TFSA）> 投資等上限額あり	課税

(注1) 上記における私的年金とは、拠出時に所得控除の対象となる等、税制適格の仕組みを指し、個人退職助定（IRA）等も含む。

(注2) EはExempt（非課税）、TはTaxed（課税）を表す。年金等の拠出・運用・給付のどの段階で課税が行われるかに応じた制度類型の表記方法。ただし、E、Tの具体的意味については控除等の存在も考慮しつつ、個別具体的に精査が必要。

(注3) 米国では、DC型企業年金及びIRAの一種類として、TEEのRIS（Roth）型も存在。

(注4) 中途引出し制限等付きのライフタイムISAあり。

(注5) 2019年政府税制調海外出地調査時の現地とアングを元に作成。

55

(4) 控除関係	
----------	--

令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抄）

第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(2) 今後の個人所得課税のあり方

② 人的控除をはじめとする各種控除の見直し

個人所得課税については、わが国の経済社会の構造変化を踏まえ、配偶者控除等の見直し、給与所得控除・公的年金等控除・基礎控除の一体的な見直しなどの取組みを進めてきている。引き続き、格差の是正及び所得再分配機能の適切な発揮、働き方に対する中立性の確保、子育て世帯の負担への配慮といった観点から、歳出面を含めた政策全体での対応も踏まえつつ、個人所得課税における人的控除をはじめとする各種控除のあり方について検討を行う。

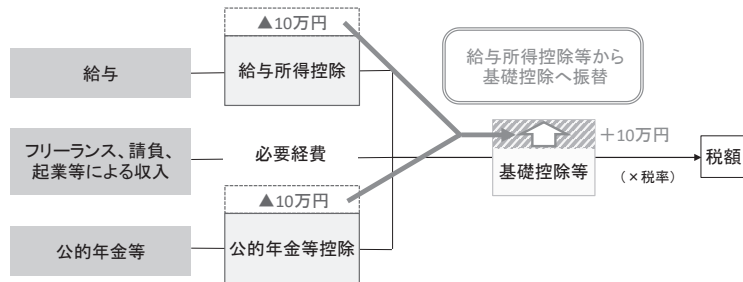
人的控除の種類及び概要

		改正年度 (所得税)	対 象 者	控 除 額		本人の所得要件
				所 得 税	住 民 税	
基 礎 的 な 人 的 控 除	基礎控除	令和22年 (1947年)	本人	最高48万円	最高42万円	合計所得金額2,500万円以下 (2,480万円超から控除額が適用)
	配偶者控除	令和36年 (1880年)	・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である配偶者 (控除対象配偶者)を有する者	最高36万円	最高33万円	合計所得金額1,000万円以下 (985万円超から控除額が適用)
	一般の控除対象配偶者	令和36年 (1880年)	・生計が70歳未満の控除対象配偶者を有する者	最高36万円	最高33万円	合計所得金額1,000万円以下 (985万円超から控除額が適用)
	老人控除対象配偶者	令和22年 (1947年)	・生計が70歳以上の控除対象配偶者を有する者	最高48万円	最高39万円	合計所得金額1,000万円以下 (980万円超から控除額が適用)
	配偶者特別控除	令和22年 (1947年)	・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円を超え733万円以下である配偶者を有する者	最高36万円	最高33万円	合計所得金額1,000万円以下 (980万円超から控除額が適用)
	扶養控除	令和25年 (1950年)	・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である親属 (扶養親属)を有する者	36万円	33万円	—
	一般の扶養親属	令和25年 (1950年)	・生計が16歳以上19歳未満又は23歳以上70歳未満の扶養親属を有する者	36万円	33万円	—
	特定扶養親属	令和25年 (1950年)	・生計が19歳以上23歳未満の扶養親属を有する者	63万円	45万円	—
	老人扶養親属	令和27年 (1972年)	・生計が70歳以上の扶養親属を有する者	48万円	39万円	—
		(同居老親等加算)	令和24年 (1949年)	・直系尊属である老人扶養親属と同居を常況としている者	+10万円	+7万円
特 別 な 人 的 控 除	障害者控除	令和25年 (1950年)	・障害者である者 ・障害者である同一生計配偶者又は扶養親属を有する者	27万円	26万円	—
	(特別障害者控除)	令和43年 (1998年)	・特別障害者である者 ・特別障害者である同一生計配偶者又は扶養親属を有する者	40万円	30万円	—
	(同居特別障害者控除)	令和27年 (1972年)	・特別障害者である同一生計配偶者又は扶養親属と同居を常況としている者	75万円	53万円	—
	寡婦控除	令和26年 (1951年)	・正室と離婚したもので、かつ、扶養親属を有する者 ・遺棄者である者 ・遺棄者である同一生計配偶者又は扶養親属を有する者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者	27万円	26万円	合計所得金額500万円以下
基 礎 的 な 人 的 控 除	ひとり親控除	令和22年 (1947年)	・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者 ・生計を一にし、かつ、合計所得金額が48万円以下である者	35万円	30万円	合計所得金額300万円以下
	勤労学生控除	令和26年 (1951年)	・本人が学校教育法に規定する学校の学生、生徒等である者	27万円	26万円	合計所得金額75万円以下かつ 合計所得金額が10万円以下

基礎控除への振替（平成30年度改正）

- 我が国の個人所得課税は、多様な働き方の拡大を想定しているとは言い難く、働き方や収入の稼得方法により所得計算が大きく異なる仕組みとなっている。
- 給与所得控除・公的年金等控除の一部を基礎控除に振り替えることにより、フリーランスや起業、在宅で仕事を請け負う子育て中の女性など、様々な形で働く人を応援することができ、働き方改革の後押しになる。

[令和2年(2020年)分以後の所得税について適用]

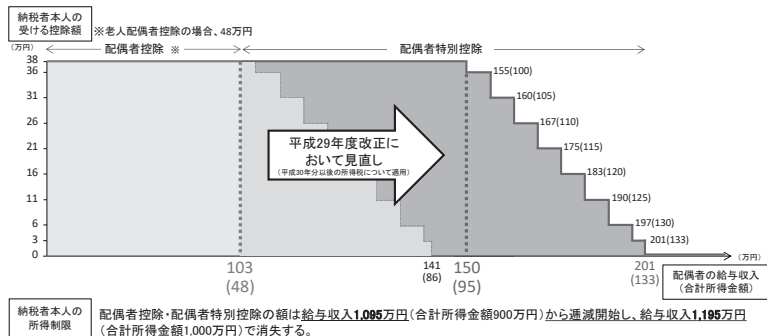


※ 給与所得と年金所得の双方を有する者については、片方に係る控除のみが減額される。

59

配偶者控除・配偶者特別控除の概要

- ・ 平成29年度改正において、「103万円」が企業の配偶者手当制度等の支給基準に援用されていることや、「103万円の壁」が心理的な壁として作用しているとの指摘があったことから、控除が満額適用される配偶者の給与収入を150万円に引き上げる見直しを実施。
- ・ また、納税者本人の所得制限を設けることにより、高所得者には控除が適用されない仕組みとしている。



納税者本人の所得制限 配偶者控除・配偶者特別控除の額は給与収入1,095万円(合計所得金額900万円)から遡減開始し、給与収入1,195万円(合計所得金額1,000万円)で消失する。

(平成29年度改正以前は配偶者控除に所得制限はなく、配偶者特別控除は給与収入1,195万円(合計所得金額1,000万円)で消失)

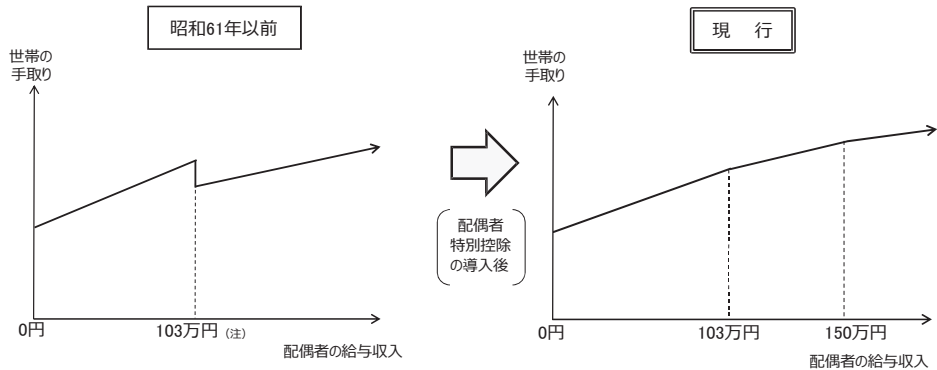
(注1) 納税者本人の総収入(合計所得金額)が1,095万円(900万円)以下の場合は「控除額」も、納税者本人の総収入(合計所得金額)が1,109万5千円(1,000万円)を超える場合には消失。(控除額は1万円未満切り上げ)

(注2) 上記の給与収入及び総収入の金額は、平成30年度改正による給与所得控除への振替及び控除額の上乗せの引下げ(令和2年(2020年)分以後の所得税について適用)の適用後の数字である。なお、納税者本人の給与収入の計算にあたっては、所得金額調整控除(給与収入が450万円超で、20歳未満の扶養親族又は特別障害者である扶養親族等を有する者等について適用)の適用がないものとしている。

60

いわゆる「103万円の壁」について

配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘がある（いわゆる103万円の壁）。これについては、配偶者の所得の大きさに応じて控除額を段階的に減少させる配偶者特別控除の導入により、配偶者の収入が103万円を超えても世帯の手取りが逆転しない仕組みとなっており、税制上の103万円の壁は解消している。

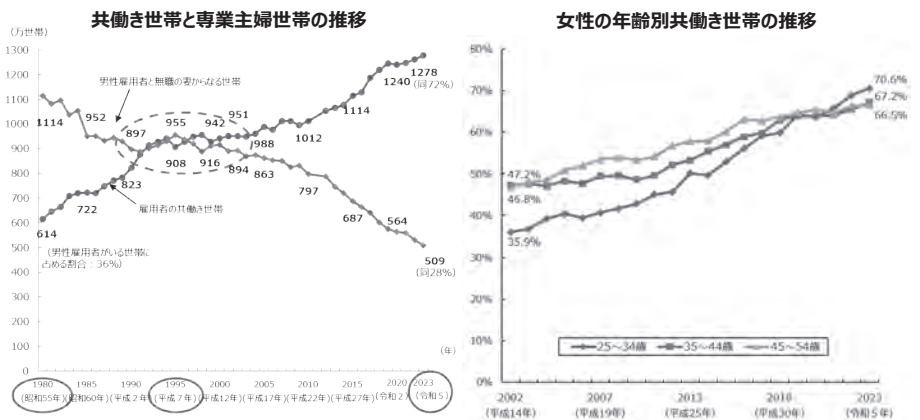


(注) 納税者本人が配偶者控除を受けることのできる配偶者の給与収入の限度額。ここでは「現行」のグラフとの比較の観点から103万円としているが、昭和61年当時は90万円。

61

共働き世帯等の推移

○ 共働き世帯は年々増加。男性雇用者がいる世帯に占める共働き世帯の割合は、1980年には36%であったが、1990年代に入ると、専業主婦世帯数と共働き世帯数が拮抗し、1997年以降は専業主婦世帯数を逆転した。2000年代に入ると、この傾向は更に鮮明となり、2023年には72%にまで上昇している。



(出所) 総務省「労働力調査特別調査」、「労働力調査（詳細集計）」

(注1) 「雇用者の共働き世帯」とは、夫婦ともに雇用者の世帯。

(注2) 「男性雇用者と無職の妻がなる世帯」とは、夫が雇用者で、妻が非就業者（非労働力人口及び完全失業者）の世帯。

(注3) 就業率から無職率と非就業者率を算出している。

(注4) 2011年は東日本大震災の影響により集計していない期間があるため、年次結果は公表されていない。

(備考) 1. 総務省「労働力調査（詳細結果）」により作成。

2. 「労働力調査（詳細結果）」は年平均値である。

3. 「共働き世帯の割合（雇用世帯）」とは、「夫婦のいずれ世帯に占める夫婦ともに非農業従業者の世帯」の割合である。

4. 2011年（平成23年）は東日本大震災の影響により集計していない期間があり、年次結果は公表されていない。

62

(63ページ)

2. (2) 消費税

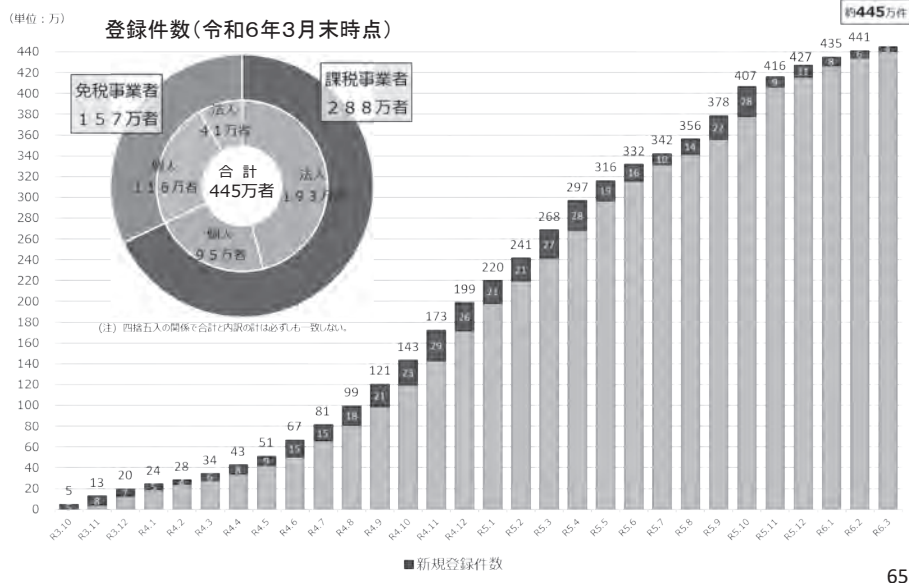
(64ページ)

(1) インボイス

64

インボイス登録件数の推移

令和6年3月末時点



65

インボイス発行事業者になった個人事業者による消費税の申告状況

R6.5.31
国税庁HP掲載資料より抜粋

- 令和5年中にインボイス発行事業者になった者は197万6千人であり、そのうち期限内の申告者数は174万4千人(約9割)^(注1)でした。
- また、免税事業者からインボイス発行事業者になった者は104万8千人であり、そのうち期限内の申告者数は87万5千人^(注2)でした。

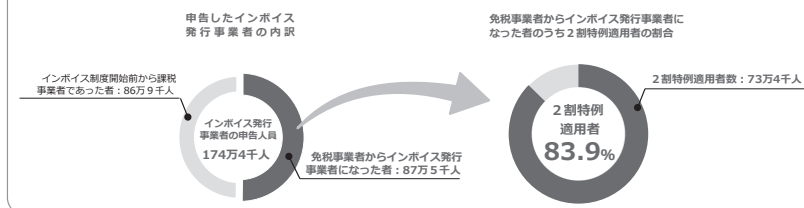
(注1) インボイス発行事業者の登録をしている者の中には、令和5年中に申告すべき取引(課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れ)等がないため、消費税の申告義務がない者も含まれていますので、インボイス発行事業者のうち消費税の申告義務が基本的にあると考えられる者[※]の申告状況を見てみると、その約94%の方が期限内に消費税の申告を行っています。なお、課税事業者のうち消費税の申告義務が基本的にあると考えられる者の例年における申告状況は約85～90%となっています。

※ 同年分の所得税等の申告において、事業所得、不動産所得、(業務に係る)雑所得又は山林所得に係る収入金額を有する者をいいます。

(注2) 免税事業者からインボイス発行事業者になった者のうち、2割特例[※]を適用した申告者数は73万4千人でした。

※ 2割特例とは、インボイス制度を機に免税事業者からインボイス発行事業者(課税事業者)になった方を対象に、納付税額を売上げに係る消費税額の2割とすることができる特例です。

《申告したインボイス発行事業者の内訳、2割特例適用者の割合》

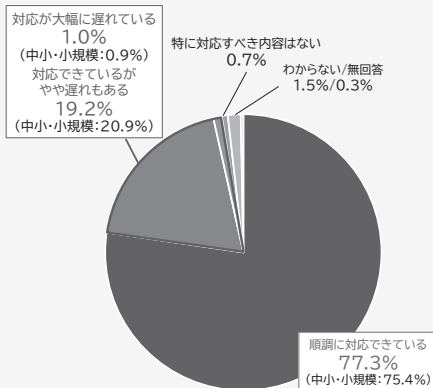


66

インボイス制度への対応状況に関する民間アンケート①

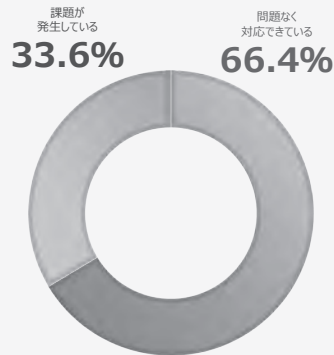
横浜市経済局による調査（2024.3公表）

■ 調査概要
 調査企画：横浜市経済局
 調査対象：横浜市内企業 745社回答
 （従業員数5人以下の小規模事業者から資本金10億円以上の大企業まで様々な事業規模の事業者が対象）
 調査期間：2024年1月30日～2月20日



Sansan(株)による調査（2024.1公表）

■ 調査概要
 調査企画：Sansan株式会社※
 ※ 主にインボイス管理サービスといったDXサービスに係るシステム提供
 調査対象：請求書を取り扱う業務を担当するビジネスパーソン1000名
 （経理部門700名、経理以外の部門300名）
 調査期間：2024年1月17日～18日



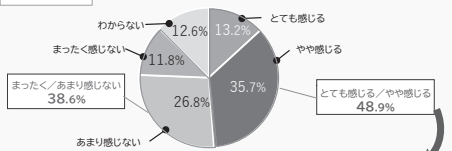
67

インボイス制度への対応状況に関する民間アンケート②

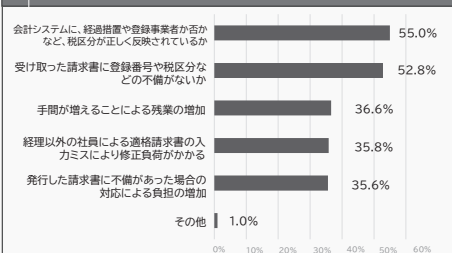
(株)TOKIUMによる調査（2024.3実施）

■ 調査概要
 調査企画：株式会社TOKIUM（経費精算や請求書処理などの支出管理プラットフォームを提供）
 調査対象：経理部門1,046名、経理以外の部門1,052名
 調査期間：2024年3月8日～14日（令和6年3月22日結果公表）

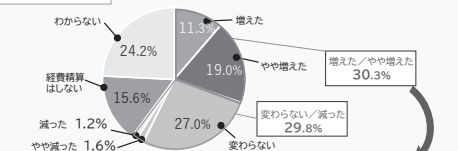
経理担当者 インボイス制度開始後の最初の決算への不安について 回答数1,046



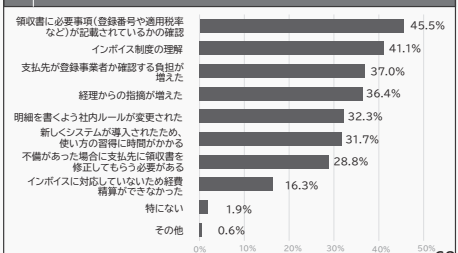
Q どのようなことに不安を感じていますか？ 回答数511



経理担当者以外 インボイス制度開始後の経費精算における負担について 回答数1,052



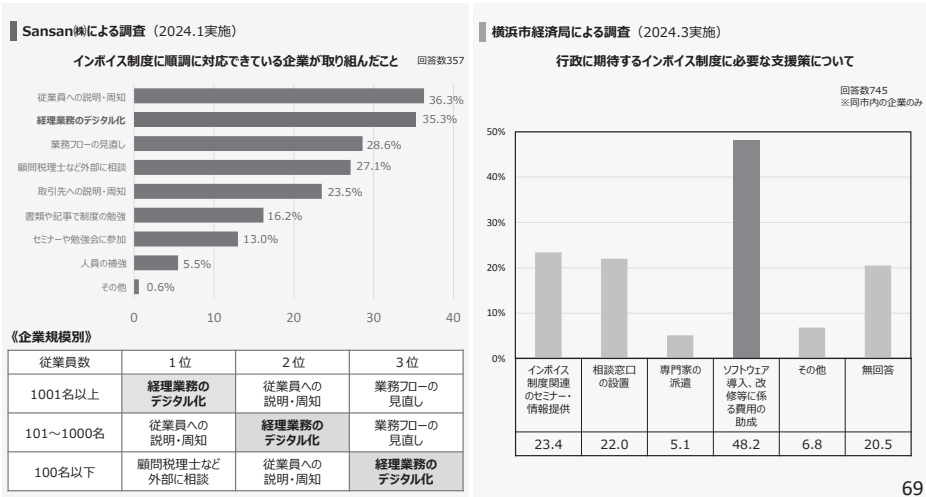
Q 経費精算業務において、増えた負担はどのようなものですか？ 回答数319



68

インボイス対応におけるシステム活用について

○ インボイス制度への効果的な対応には、**経理業務のデジタル化が有効**。アンケート調査においても、企業が行政に期待する必要な支援策としても、「システム導入・改修に係る費用の助成」が最も期待されていることが示されている。



インボイス制度に関して生じる懸念と対応

生じる懸念	対 応
○ 免税事業者側（主に受注側） 課税転換すると新たに税負担が生じる。	- 新たに生じる税負担は、適正な価格転嫁を検討していただくべきもの。他方で、課税転換した場合における税負担・事務負担の激変緩和を行うとともに、交渉を通じた価格転嫁を容易にする観点から、納税額を売上税額の2割に軽減する3年間の特例を手当て（令5改正）。 ※ 終了後も簡易課税を利用すれば納税額は軽減される。
免税事業者のままでいると、一方的な取引停止・価格引下げがされる。	課税転換するか否かは各事業者の判断であり、課税転換しない事業者が不当な取扱いを受けないよう、公正取引委員会等による監視・対応を実施。 ※ 課税転換を求める場合、明示的な価格交渉が必要。一方的な価格の据え置きは独禁法等に違反。
○ 課税事業者側（主に発注側） 免税事業者がインボイスの登録に応じなければ、仕入税額控除ができず負担が生じる。	免税事業者からの仕入れであっても、6年間は一定割合※を控除できる経過措置を講じており、これによって発注側事業者への影響は軽減。 ※ 制度開始から3年間は8割、その後の3年間は5割
インボイスを受領する都度、登録番号が適正か確認する等の事務負担が生じる。	簡易課税・2割特例を適用することで、インボイスの保存なしで仕入税額控除が可能（買手として対応不要）。 - それ以外の事業者についても、必ずしもインボイスを受領する都度、適正性の確認はしなくてもよいとするなどの柔軟な対応を可能とする方針を公表。 - 制度定着までの更なる事務負担軽減のため、一定規模以下の事業者（現在の課税事業者の4分の3程度）は、1万円未満の仕入についてインボイスの保存を6年間は不要とする特例を手当て（令5改正）。
○ 登録手続関係 登録申請をしたものの、指定した登録希望日になっても登録番号が通知されず、インボイスを発行できない。	登録希望日になっても登録番号が通知されていない場合の柔軟な対応方法（例：登録番号のみ事後的にメール等で知らせる）を国税庁から公表済。

インボイス制度の円滑な実施と定着に向けた支援策

令和6年1月6日
第2回インボイス制度円滑
実施推進に関する関係閣僚会議

- 10月1日に導入されたインボイス制度については、大きな混乱は把握されていないが、引き続き事業者に安心して事業に従事していただくための環境整備に取り組むことが重要。
- 事業者の不安を解消するとともに、取引環境の改善や取引のデジタル化・自動処理推進につなげるよう、**各種支援策を今般の総合経済対策に盛り込む等、あらゆる政策ツールを総動員して必要な支援を実施していく。**
- あわせて、関係関係会議の枠組み等も活用して制度の施行状況等を引き続きフォローアップし、事業者の立場に立って一つ一つの課題にしっかりと対応していく。

1. インボイス制度に関連した事業者の不安解消

- ・ コールセンターの体制強化、初めて消費税申告する事業者からの相談にも丁寧に対応できるよう**確定申告期の相談体制を拡充**
- ・ 中小・小規模事業者によるインボイス対応の円滑化に向けて**税理士による無料オンライン相談等**を継続
- ・ インボイス制度等の外部環境の変化に伴う経営課題に対応するため、**支援機関における経営相談体制を強化**
- ・ 「文化芸術活動に関する法律相談窓口」によるインボイス制度・フリーランス法等に関する相談対応・情報発信を強化等

2. 取引環境の改善

- ・ 優越的地位の濫用の未然防止のための調査やインボイス導入に係る取引実態把握等のための調査を実施
- ・ インボイス制度等に関する取引環境整備の広報を強化、フリーランスに係る取引の適正化推進の周知広報を実施
- ・ 賃上げ促進税制に関して、免税事業者を含むマルチスデークホルダーとの適切な関係構築に向けた方策を実施等

3. 取引のデジタル化・自動処理の推進支援

- ・ インボイス制度に対応したITツールの導入を補助する「IT導入補助金」による支援を強化
- ・ 取引全体のデジタル化基盤の整備や海外市場の取り込みを通じたデジタルインボイス対応ツールの利便性の向上

4. 各業界における事業基盤の強化等

- ・ 「物流革新緊急パッケージ」に基づくトラック6メーンと法執行機関等の連携強化により荷主・元請事業者への監視体制を強化
- ・ 生活衛生関係営業者に対して、税理士による税制等の相談支援も含めた伴走型支援を実施
- ・ 農業経営上の課題解決に向けて税理士等の専門家支援チームがアドバイス等を行うための都道府県による体制整備を支援
- ・ フリーランス法・インボイス制度への対応が必要なシルバー人材センターの事務処理体制を強化等

71

公正取引委員会による対応

公正取引委員会による
公表資料等を基に作成

公正取引委員会は、インボイス制度の実施に関連して、以下の取組を実施。

- ・ **独占禁止法違反につながるおそれのある事例**に対し、違反行為の未然防止の観点から、下記の事例を含む**41件の注意を実施**（令和6年6月末時点）。
- ・ **独占禁止法・下請法に関する各種書面調査**において、問題となり得る行為の積極的な情報収集を行う観点から、**インボイス制度の実施に関連した設問を追加**。

注意した主な事業者及びその取引の相手方

注意した事業者	取引の相手方
イラスト制作者	イラストレーター
農産物加工品製造販売業者	農家
ハンドメイドショップ運営事業者	ハンドメイド作家
人材派遣業者	翻訳者・通訳者
電子漫画配信取次サービス業者	漫画作家
カルチャー教室運営事業者	カルチャー教室講師
造園工事業者	植木師・庭師
キャストینگ業者	司会者
社会保険労務士会	社会保険労務士
家庭教師派遣業者	家庭教師
芸能事務所	ナレーター
フードデリバリー業者	配達員
出版業者	執筆者
中小企業診断士協会	中小企業診断士
声優プロダクション	声優
イベント企画業者	イベントスタッフ

(注意事例の概要)

経過措置により一定の範囲で仕入税額控除が認められているにもかかわらず、取引先の免税事業者に対し、インボイス制度の実施後も課税事業者に転換せず、免税事業者を選択する場合には、消費税相当額を取引価格から引き下げると文書で伝えるなど一方的に通告を行った。

インボイス関連の設問が追加された書面調査

I 独占禁止法上の「優越的地位の濫用」に係るコスト上昇分の価格転嫁円滑化の取組に関する特別調査

- ・ 令和5年5月、**11万名の発注者・受注者**に対し、調査票を発送。さらに同8月には、上記受注者からの回答結果を踏まえ、**調査すべき発注者(追加)**に対して調査票を発送。
- ⇒ 回答結果に基づいて**注意喚起文書の送付を実施**。
- ※ 令和6年6月、11万名の発注者・受注者に対し、調査票を発送。

II 下請法の定期書面調査（公取委の実施分）

- ・ **親事業者向けの調査**
令和5年6月に**8万名の親事業者**、同11月に**33万名の下請事業者**に対し、調査票を発送。
⇒ 回答結果に基づいて**指導を実施**。
- ※ 令和6年6月、9万名の親事業者に対し、調査票を発送。

III 荷主と物流事業者との取引に関する調査

- ・ **荷主向けの調査**
令和5年9月、**3万名の荷主**に対し、調査票を発送。
- ・ **物流事業者向けの調査**
令和6年1月、**4万名の物流事業者**に対し、調査票を発送。

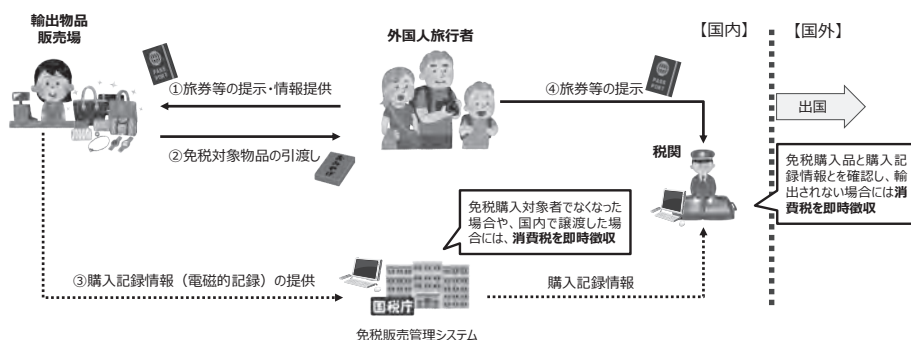
72

(2) 外国人旅行者向け免税制度の見直し

73

外国人旅行者向け免税制度の概要〔現行制度〕

- 外国人旅行者向け免税制度は、税務署長の許可を受けた輸出物品販売場（いわゆる免税店）を営営する事業者が、免税購入対象者に対し、免税対象物品を一定の方法で販売する場合には、消費税が免除される制度。
- ※ 免税対象物品は、輸出するため購入される物品のうち通常生活の用に供する物品（金又は白金の地金や事業用又は販売用として購入されることが明らかな物品は対象外）であり、以下の金額基準がある（同一の販売場 1 日あたりの基準）。
- ・ 一般物品（家電、バッグ、衣料品等《消耗品以外のもの》） 5 千円以上
 - ・ 消耗品（食料品、医薬品、化粧品その他の消耗品） 5 千円以上 50 万円以下



74

外国人旅行者向け免税制度の不正状況について

令和4年4月～令和5年3月における免税購入額について

購入金額層 (1人当たりの免税購入金額層)	免税購入出国者数	免税購入金額	構成比
100万円未満	3,664,494人	2,758億円	45.65%
100万円以上1,000万円未満	51,726人	1,105億円	18.28%
1,000万円以上1億円未満	1,838人	475億円	7.86%
1億円以上	374人	1,704億円	28.21%
合計	3,718,432人	6,042億円	-

1億円以上の購入者(374人)の 税関での賦課決定状況(R4年度)

- 税関で捕捉し、検査を行った件数: 57件 (15.2%)



※ 賦課決定額: 約18.7億円 うち、滞納額: 約18.5億円

(注) 計表等は、対象期間に出国した者(又は出国と判定した者)に係る国税庁の免税販売管理システムに送信された購入記録情報を機械的に集計したもの。(人数は、延べ人数となる。)

【不正が疑われる者の出国時等における捕捉の課題】

- 免税購入者は、出国時に税関へ旅券を提示しなければならないが、多額の不正を行おうとする者は、**旅券提示を回避するなどにより、多くの者が税関検査を逃れているのが実態。**
- そのため、税関においては、高額購入者を中心に航空会社との連携等により、免税購入者の捕捉に努めているところ。
 - ※ 仮に捕捉できても、税関検査は任意であり、検査を受けないことを理由に出国を止めることができない。
- 特に、**1億円以上の高額購入者は、全てが不正を行っているとは言えないが、税関や国税当局で捕捉し、検査を行ったほぼ全ての者について、適正に国外へ持ち出している事実が確認されず、消費税が賦課決定されている。**
- また、これらの者の大宗は、納税資金を持ち合わせておらず、**ほぼ全てが滞納**となったまま、海外へ出国されている状況。

(イメージ)



75

免税店における税務リスクへの対応と外国人旅行者への影響について

- 免税店においては、疑わしい者への免税販売を避けるために、自主基準(※)を設ける業界や、やむを得ず免税販売自体を停止する事業者も出てきている。
 - (※) 購入商品の個数や、購入頻度等から、免税店が免税販売の可否の判断を行う基準を自主的に設定
- ⇒ **販売機会の逸失や現場トラブルに繋がっており、善良な旅行者にとっても利便性が損なわれる状況となっている。**
- 免税店の側からは、「免税店が不正利用防止の一義的な責任を負っているため、常に否認リスクを意識せざるを得ない。」「店頭での手続業務負担や心理的負担から、訪日客に対する販売サービスに専念できない。」といった声も寄せられている。

《疑わしい者への対応》

- ・ 毎日同じものを買っていて、転売目的?
- ・ 旅券の名義とお金を支払う者が違うから怪しい?



- 販売を断れば、トラブルに発展
- 販売した場合にも、税務署に否認されるリスク

- 税務リスク低減のため、窓口マニュアルを作成し、従業員教育を徹底
 - ⇒ 現場のトラブルは増加、従業員教育にも限界あり
- 自主基準により、免税販売を抑制
 - ⇒ 善良な旅行者の免税販売を断らざるを得ない一方で、基準を下回る水準で分割購入するなど、不正手口も巧妙化
- ⇒ やむを得ず免税販売を停止する免税店も存在

免税店の対応

《善良な旅行者への影響》

- ・ お土産として買いたのに免税で買えない?
- ・ 免税でなかったため、買わなかった。
- ・ あっちの免税店では売ってくれたのに...



- 店舗によって免税購入の基準が異なりわかりづらく、トラブルにつながる
- 免税購入できず、買い物を楽しみに訪日した旅客の印象を損ねる
- ⇒ 旅行者の満足度の低下

旅行者の反応

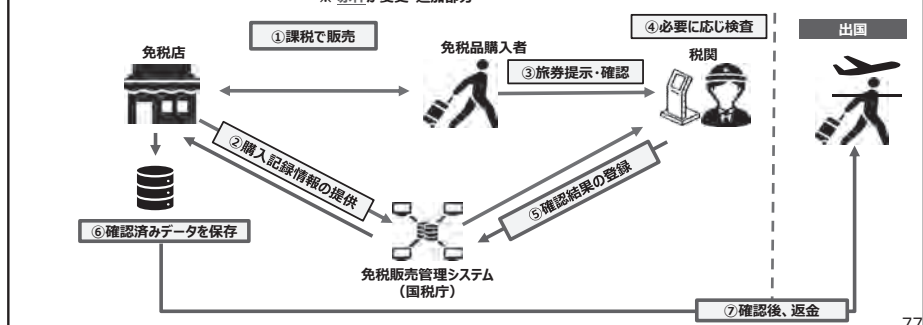
76

外国人旅行者向け免税制度の抜本的見直しの方向性

- 外国人旅行者向け免税制度は、免税店の拡大と外国人旅行者の利便性の向上を図ることによって、インバウンド消費拡大の重要な政策ツールとなってきた。
- 他方で、免税品の横流し等の不正事例は後を絶たず、出国時に捕捉して即時徴収を行ってもその多くは滞納となっており、制度の不正利用は看過できない状況。また、免税店にとっても税務リスクを抱えながら免税販売を行うことが業務負荷となっている。
- こうした実態を踏まえ、早急に制度の抜本的見直しを行う必要がある。具体的には、出国時に購入品の持ち出しが確認できた場合に免税販売が成立し、免税店が確認後に消費税相当額を返金する制度（下図）に見直す。
- 検討にあたっては、旅行者の利便性向上や免税店の事務負担軽減、空港での混雑防止等にも十分留意することとし、令和7年度税制改正プロセスにおいて結論を得る。

持ち出し確認方式 具体的フロー（案）

※ 赤枠が変更・追加部分



出国時における旅行者の空港での手続（案）

イメージ

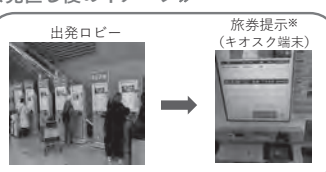
- 現行制度では空港の制限エリア内（税関出国検査場）において旅券提示※を受けた際に税関検査の要否を判定するが、「持ち出し確認方式」においては、諸外国での手続も参考にしながら、一般エリアにキオスク端末等を設置して手続を行うことを想定。
- 空港での手続による混雑緩和等の観点も含め、キオスク端末の台数の確保等について検討を進める。

※ 免税購入者は出国する際、税関長に旅券を提示しなければならない（消令18⑤）。

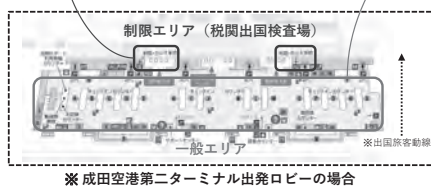
《現行》制限エリアのみ



《見直し後のイメージ》



※ 日本では免税購入記録が完全電子化されているため、欧州のようにレシート等を端末に読み込ませる手続は不要



※ 成田空港第二ターミナル出発ロビーの場合



諸外国の免税手続の概要

						
	フランス	ドイツ	オランダ	オーストラリア	UAE	韓国
税率	20%	19%	21%	10%	5%	10%
下限額	100.01ユーロ (約14,670円)	50.01ユーロ (約7,340円)	50ユーロ (約7,340円)	300ドル (約28,200円)	250ディルハム (約10,050円)	3万ウォン (約3,160円)
還付方法	現金 クレジットカード	現金 クレジットカード 銀行振込 電子決済アプリ	現金 クレジットカード 小切手	クレジットカード 銀行振込 小切手	現金 クレジットカード 電子決済アプリ	現金 クレジットカード
出国時の手続	キオスク端末で免税書類を読み取り、承認を受ける	税関に免税書類を提示し、承認を受ける ※非電子	税関に免税書類を提示し、承認を受ける ※アプリによる承認 手続を試験運用	税関に免税書類を提示し、承認を受ける ※Webやアプリで 事前申請可	キオスク端末で免税書類を読み取り、承認を受ける ※完全電子化	キオスク端末で免税書類を読み取り、承認を受ける
免税代行業者	Global Blue Detax SAS Euro Free Shopping Simply Tax Free Innova Tax Free を含め16社	Global Blue Planet Tax Free Germany Innova Tax Free のほか多数あり	Global Blue Planet Innova Tax Free が主	Global Blue ※クレジットカードの還付手続きのみ代行 Duty-Free Security Company ※特殊包装手続きを運営	Planetのみ ※免税手続きの一切（免税書類作成、税関における承認、購入物品の確認）を代行	Global Blue Global Tax Free Easy Tax Refund Cube Refund が主

出典：「新型コロナウイルス感染症収束を見据えた旅行者を対象とした消費免税制度及び手続に関する海外動向調査業務」
 （令和5年3月/PwCコンサルティング合同会社）より作成
 備考：1ユーロ＝146.7円、1豪ドル＝94.01円、1ディルハム＝40.2円、100ウォン＝10.53円で換算

79

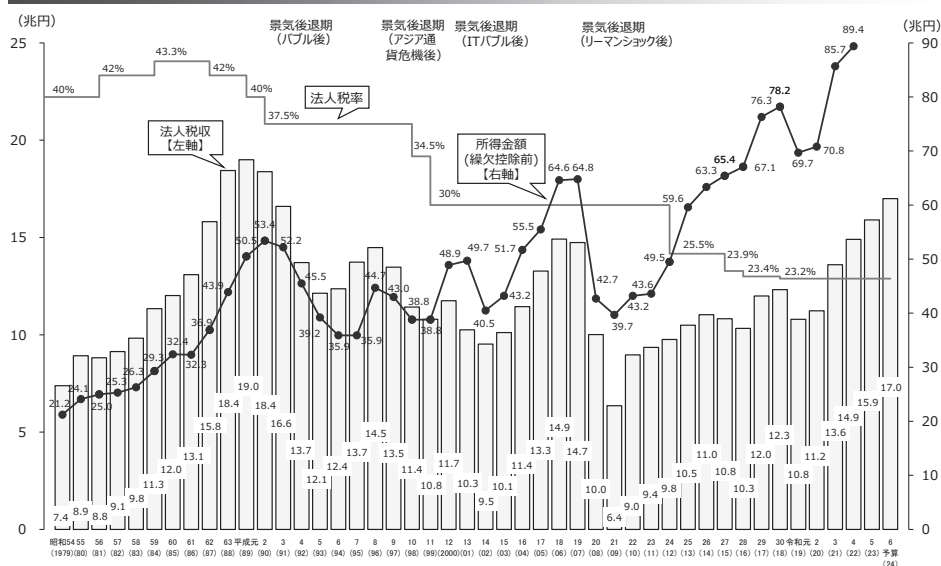
2. (3) 法人税

80

(1) 成長志向の法人税改革の検証

81

法人税収の推移



成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現 (与党税制改正大綱(27年12月16日)) (抄)

28改正

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成27年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進する。法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「稼ぐ力」のある企業等の税負担を軽減することにより、企業に対して、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す。

特に、生産性向上設備投資促進税制については、予定どおりの縮減を行うとともに、企業の投資判断の前倒しを促すよう、平成28年度末の適用期限をもって廃止するものとする。

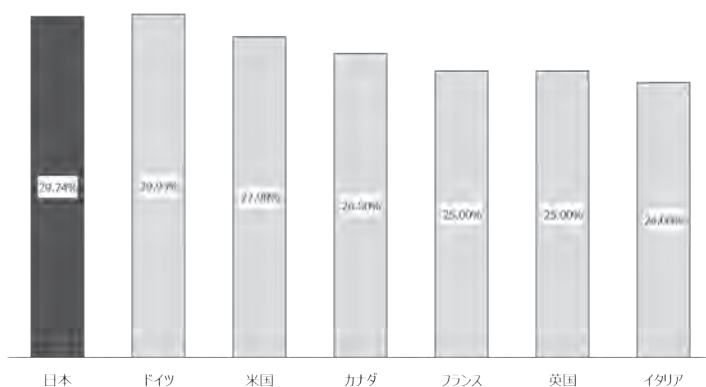
… 国・地方を通じた法人実効税率は平成28年度に29.97%となり、目標としていた「20%台」を改革2年目にして実現する。さらに平成30年度には、29.74%となる。なお、企業部門に対していわゆる先行減税を含む「財源なき減税」を重ねることは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保（手元資金）の状況等に鑑みて、国民の理解を得られない。このため、税率引下げに当たっては、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保することとした。

経済界には、法人実効税率「20%台」の実現を受けて、改革の趣旨を踏まえ、経済の「好循環」の定着に向けて一層貢献するよう、強く求める。現在、企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金も増えている一方で、大企業の設備投資は伸び悩んでいる。足下では賃上げに向けた動きも見えてきているものの、労働分配率は低下している。企業経営者がマインドを変え、内部留保（手元資金）を活用して、投資拡大や賃上げ、さらには取引先企業への支払単価の改善などに積極的に取り組むことが、何よりも重要な局面となっている。今後、こうした経済界の取組状況等を見極めつつ、企業の意識や行動を変革していくための方策等についても検討を行う。

83

諸外国における法人実効税率の比較

(2024年1月現在)



(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、法人所得に対する総合税率の一部が税金控除される場合は、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変動し、5万ポンド（930万円）以下は19%。

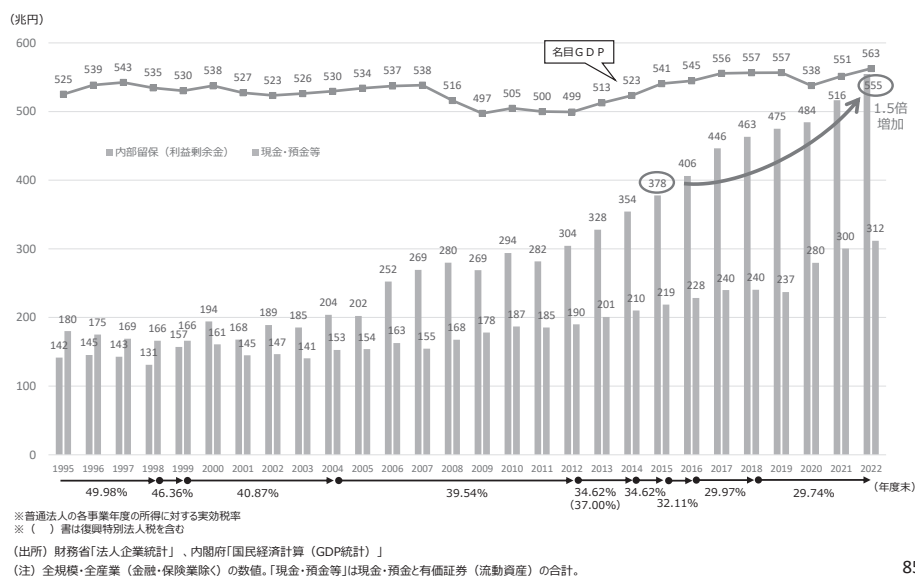
※拡張利益とは、課税対象となる利益に加えて他の会社（子会社等を除く）から受け取った適格な配当を含む額のことを指す。

(備考) 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

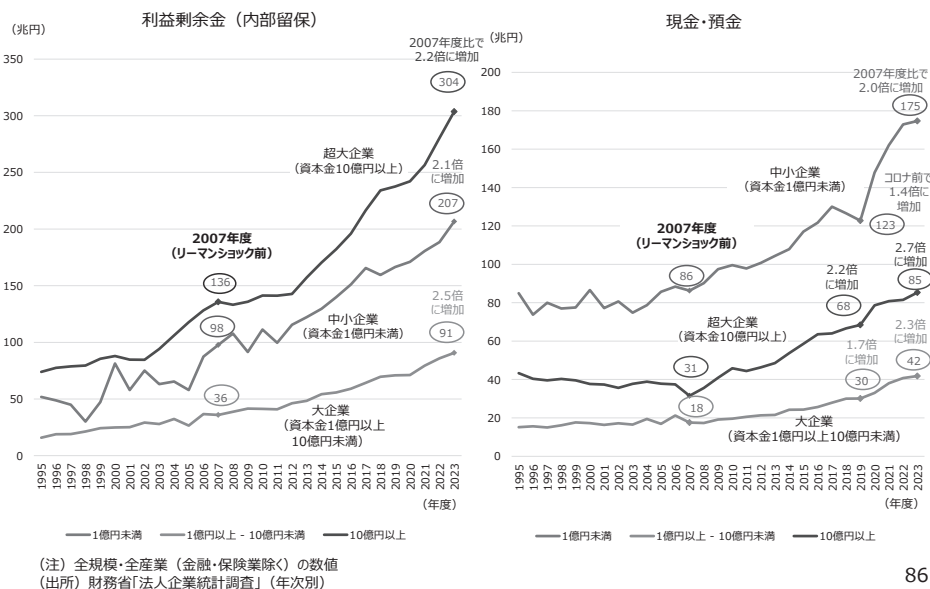
84

利益剰余金及び現金・預金等の推移



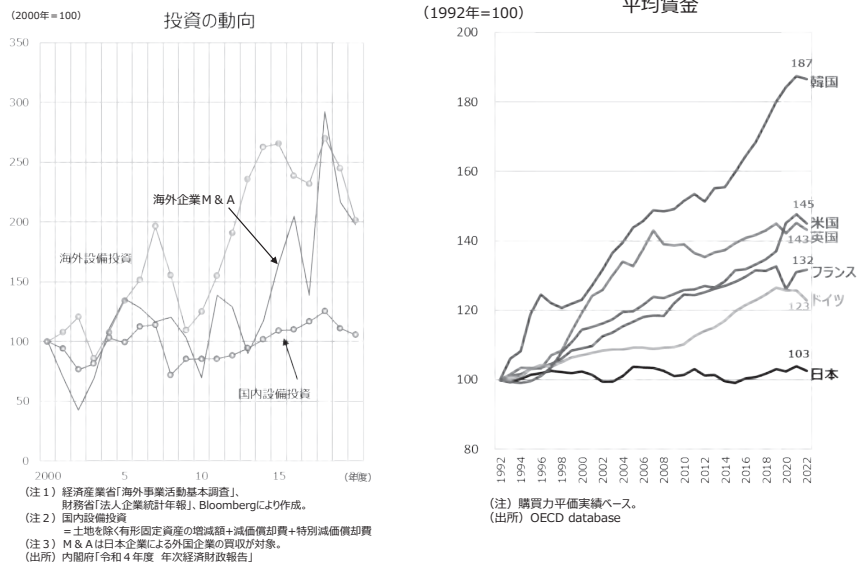
85

資本金規模別の利益剰余金と現預金の推移



86

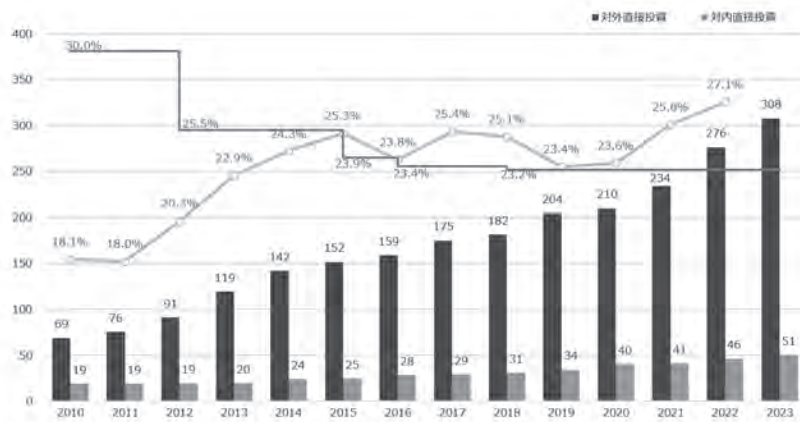
海外・国内別にみた投資の動向及び平均賃金の国際比較



87

法人税率と製造業の海外生産比率、対外・対内直接投資残高の推移

○ 法人税改革後も、製造業の海外生産比率は増加傾向にあり、対内直接投資残高よりも対外直接投資残高が圧倒的に増加している状況。



88

内閣府「日本経済レポート（2023年度）」（抜粋）

- 1990年代後半以降、有形固定資産の比率が低下するのとほぼ時期を同じくして投資有価証券の比率が上昇傾向で推移しており、2010年代後半には両者の比率が逆転するに至っている。このことは、過去四半世紀ほどの期間において、**企業部門は、国内での設備投資を抑制する一方で、より市場の拡大が見込まれる海外において、現地法人の設立やM&A等による生産・販売拠点の拡大に積極的に取り組んできたことを示している。**企業規模別にみると、こうした動きは主として大・中堅企業において顕著であり、**海外向け投資の拡大が、配当金を通じた営業外収益の増加という形で、経常利益を支えてきた面がある。**
- また、総資産に対する現金・預金の比率についても、2000年代半ばから上昇に転じている。企業規模別にみると、大・中堅企業においても緩やかに増加しているが、特に、1990年代後半以降の中小企業における現金・預金の蓄積が著しいことがわかる。規模が小さく経営資源に制約がある中小企業では、一般的に、大・中堅企業に比べて海外展開が難しく、したがって、投資有価証券よりは現金・預金での蓄積が進んだものと考えられる。こうした現金・預金の蓄積により、企業の短期的な支払能力を計る尺度である手元流動性も2000年代半ば以降上昇している。収益の増加に比して貸金や国内向け投資を抑制してきた結果であるほか、リーマンショックやコロナ禍によって売上が急減するなど経済的な危機を経験する中で、手元流動性を多く確保しておくといった企業行動も表れていると考えられる。
- このように、企業は**自己資本の増加を通じて財務基盤を強化**する中で、資金の運用面では、**海外投資（投資有価証券の増加）と現金・預金を拡大**させる一方、**国内向け設備投資（土地を除く有形固定資産）は総じて抑制**してきた。

89

令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）

自由民主党
公明党**2. 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進****（4）税制措置の実効性を高める「メリハリ付け」**

わが国の法人税率は、これまで約40年間にわたって段階的に引き下げられ、現在の法人税率は、最高時より20%ポイント程度低い23.2%（実効税率ベースでは29.74%）となっている。こうした中で、わが国の法人税収は、足下の企業収益の伸びに比して緩やかな伸びとなっており、法人税の税収力が低下している状況にある。

平成28年度税制改正では、稼ぐ力のある企業の税負担を軽減し、前向きな投資や継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す観点から、法人税率20%台の実現を目指し、平成27年度から平成30年度にかけて実効税率ベースで4.88%の税率引下げが行われることとなった。これにより、企業経営者がマインドを変え、内部留保を活用して投資拡大や賃上げに取り組むことが期待された。

しかしながら、わが国においては、長引くデフレの中での「コストカット型経済」の下で、賃金や国内投資は低迷してきた。賃金水準は実質的に見て30年間横ばいとの先進国と比べて低迷し、国内設備投資も海外設備投資と比べて大きく伸び悩んできた。その結果、労働の価値、モノの価値、企業の価値で見ても、いわゆる「安いコッポン」が指摘されるような事態に陥っている。その一方で、大企業を中心に企業収益が高水準にあったことや、中小企業においても守りの経営が定着していたことなどを背景に、足下、企業の内部留保は555兆円と名目GDPに匹敵する水準まで増加しており、企業が抱える現預金等も300兆円を超える水準に達している。

こうした状況に鑑みれば、**令和4年度税制改正大綱において指摘した通り、近年の累次の法人税改革は意図した成果を上げてこなかったと言わざるを得ない。**わが国が、「コストカット型経済」から転換しデフレを完全に脱却するには、企業が収益を現預金等として保有し続けるのではなく、賃金の引上げや前向きな投資、人への投資に積極的に振り回けるなど、供給サイドの構造改革を進め、企業のチャレンジと改革を大胆に後押ししていく必要がある。（中略）

OECD／G20「BEPs包摂的枠組み」においてまとめられた「第2の柱」の取組みが進み、**世界の法人税の引下げに係る、いわゆる「底辺への競争」（Race to the bottom）に一定の歯止めがかかるようになった中、賃上げや投資に消極的な企業に大胆な改革を促し、減税措置の実効性を高める観点からも、レバニー・ニュートラルの観点からも、今後、法人税率の引上げも視野に入れた検討が必要である。**

90

(2) EBPM

令和4年度 租税特別措置の適用実態調査報告書（令和6年通常国会提出）のポイント

対象措置数：81措置（令和3年度81措置）、適用法人数：146.2万法人（令和3年度142.4万法人）

措置の種類 (措置数)	適用件数 (前年度比)	適用額 (前年度比)	(参考) 増減要因となる 主な措置	適用額 (前年度比)	減収額試算	制度改正の状況
法人税率の特例 (2措置)	106.8万件 (+3.3万件)	4兆4,357億円 (+1,420億円)	中小法人等の軽減税率	4兆4,020億円 (+1,487億円)	1,761億円	—
税額控除 (17措置)	27.1万件 (+8.3万件)	1兆3,289億円 (+3,852億円)	賃上げ促進税制 (人材確保等促進税制等を含む)	5,150億円 (+2,720億円)	5,150億円	令和3年度改正：改組・縮減 令和4年度改正：改組・拡充
			研究開発税制	7,636億円 (+1,109億円)	7,636億円	令和3年度改正：縮減・拡充 令和4年度改正：縮減
			D X・C N投資促進税制 (一部)	78億円 (+74億円)	78億円	令和3年度改正：創設 令和4年度改正：縮減
			中小企業経営強化税制 (一部)	120億円 (+5億円)	120億円	令和3年度改正：縮減・拡充
			中小企業投資促進税制 (一部)	189億円 (+4億円)	189億円	令和3年度改正：縮減・拡充
特別償却 (27措置)	3.9万件 (▲0.4万件)	8,369億円 (+70億円)	中小企業経営強化税制 (一部)	5,005億円 (+120億円)	772億円	令和3年度改正：縮減・拡充
			特定船舶の特別償却	755億円 (+102億円)	44億円	令和3年度改正：縮減
			D X・C N投資促進税制 (一部)	12億円 (+12億円)	3億円	令和3年度改正：創設 令和4年度改正：縮減
			中小企業投資促進税制 (一部)	1,814億円 (▲120億円)	274億円	令和3年度改正：縮減・拡充
準備金 (11措置)	0.4万件 (+0.02件)	6,575億円 (+1,069億円)	保険会社等の異常危険準備金	2,541億円 (+462億円)	521億円	令和4年度改正：縮減・拡充

(注1) 対象措置数81措置は、上記の合計57措置に上記の種類に該当しない措置（土地税制等）35措置を加え、税額控除と特別償却の選択制の11措置を除いたもの。
(注2) 本報告書における法人税関係特別措置の適用実態調査結果を基に、一定の前提を置いて試算した**全体の減収額は、2兆3,015億円程度**。

賃上げ促進税制の適用実績等

<適用額実績>

	令和3年度 (実績)	令和4年度 (実績)
全体	▲2,430億円	▲5,150億円
大企業 (見直し前)	▲711億円	▲2,494億円
中小企業	▲1,719億円	▲2,656億円

<令和6年度改正後(平年度)>

	改正後 (見込み)	改正増減収
全体	▲1.3兆円 程度	▲3,460億円 程度
大企業 (見直し後)	▲310億円 程度	▲0億円 程度
中堅企業	▲5,150億円 程度	▲250億円 程度
中小企業	▲7,290億円 程度	▲3,210億円 程度

*上記の中小企業には個人事業主分を含む。

(注) 令和6年度改正では、見直し前の大企業(資本金1億円超)のうち、従業員数2,000人超を見直し後の大企業、従業員数2,000人以下を中堅企業と区分。

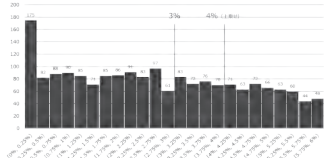
93

給与総額の伸び率についてのヒストグラム分析・計量分析

公的統計

- 有識者の助言を得ながら、賃上げのインセンティブ効果を確認するために、給与総額の伸び率について法人数の分布(ヒストグラム)を作成。適用要件をぎりぎり満たすための給与総額の引上げ等を示唆する法人数の偏り(パンチング)が見られないかを確認。
- 法人企業統計(H30～R4)を用いたヒストグラムでは、一部、適用要件を超える位置でのパンチング(≒企業行動の変化)の可能性が見受けられた。
- 賃上げのインセンティブ効果確認のため、有識者の意見を踏まえ、利用可能な統計データを用いた計量分析を試行。
- 先行研究等を参考に、一定の仮定を置き、法人企業統計の個社データを用いた分析を実施。賃上げ税制の適用要件を満たす企業について、労働分配率が増加する傾向が見られたが、因果関係の特定には課題。
- マクロデータを用いた賃金の決定要因の分析において、賃上げ税制の制度創設前後の期間で賃金上昇率に違いが見られるかを簡易に測定。統計的に有意な差は確認できなかった。

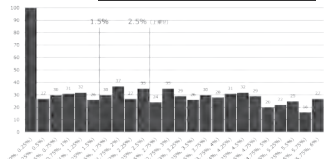
【令和4年度・大法人・黒字企業】



(注) 法人企業統計上、取得可能な資本金1億円超の黒字法人(5,499法人)のデータのうち、従業員給与と賞与の対前年度増加率が0%～6%の法人のヒストグラム ※データの制約上、全従業員の給与と賞与の伸び率で代替。

継続雇用者の給与総額：
(基本要件)
対前年度増加率 3%以上
(上乗せ要件)
対前年度増加率 4%以上

【令和4年度・中小法人・黒字企業】



(注) 法人企業統計上、取得可能な資本金1億円以下の黒字法人(3,142法人)のデータのうち、従業員給与と賞与の対前年度増加率が0%～6%の法人のヒストグラム

(出所) 財務省「法人企業統計調査(年報)」(金融・保険業を除く)を基に作成

全雇用者の給与総額：
(基本要件)
対前年度増加率 1.5%以上
(上乗せ要件)
対前年度増加率 2.5%以上

マクロデータによる賃金の決定要因分析

景気循環のほか、労働市場の変化等の
構造的要因が大きく影響

賃金上昇率 = $\alpha + \beta_n \text{各説明変数}_n + \varepsilon$

説明変数	係数	t値
賃上げ税制の措置期間	0.23	0.35
物価上昇率(1期前)	0.19**	2.25
失業率(ギャップ)	-0.71***	-3.44
失業率の変化	-0.33	-1.60
労働生産性成長率	0.51**	2.50
パートタイム比率	-0.00	-0.23
パートタイム変化	-0.73***	-5.86

(注1) サンプル期間は1995Q1-2022Q2。
(注2) **,***はそれぞれ有意水準率10%,5%,1%を示す。
(注3) 賃上げ税制の措置期間はダミー変数による制度導入(2013年)前後の比較。
(注4) 上記変数の加えて消費増税、世界金融危機、コロナ危機のダミー変数を用いている。

94

令和6年度税制改正大綱（令和5年12月14日）（抜粋）

自由民主党
公明党

第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

1. 構造的な賃上げの実現

（4）その他考慮すべき課題

租税特別措置については、特定の政策目的を実現するために有効な政策手法となりうる一方で、税負担の歪みを生じさせる面があることから、税制の「公平・中立・簡素」の基本原則に鑑み、真に必要なものに限定していくことが極めて重要である。このため、新たな租税特別措置の創設や拡充を行う場合は、財源を確保することに加え、いたずらに全体の項目数を増加させないことに配慮すべきである。具体的には、毎年度、期限が到来するものを中心に、各措置の適用実態を検証し、政策効果や必要性を見極めた上で、廃止を含めてゼロベースで見直しを行うこととする。また、存置するものについては、各措置の政策意義、効果、性質等に応じ適切な適用期限を設定することとする。

こうした取組みの実効性を高めるためには、政策効果の検証の質的向上が不可欠であり、税制改正要望を行う省庁のみならず、税制当局においてもE B P Mの徹底に不断に取り組んでいくことが重要である。

とりわけ、対象者に特定の行動変容を促す、いわゆる「インセンティブ措置」については、従来にも増して厳格にその効果を立証することが求められる。政策税制が単なる事後的なメリットとして存置されている事態を回避し、真にインセンティブ措置として機能することを目指す観点から、客観的なデータに基づく分析・検証が行われるべきである。令和6年度税制改正においては、これまでの賃上げ促進税制の政策効果について統計的・計量的な分析がなされ、それに基づく改正の議論が行われ、改正内容にも反映されたところであるが、今後もこの取組みをさらに発展させ、データの充実を含めたE B P Mの取組みを着実に強化・進展させていく必要がある。税制調査会においては、その状況を毎年確認し、取組みを加速化させていくこととする。

95

令和6年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置

- ・ 中小企業者等の法人税率の特例
- ・ 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（中小企業投資促進税制）
- ・ 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の税額控除
- ・ 認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除（企業版ふるさと納税制度）
- ・ 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の税額控除（中小企業経営強化税制）
- ・ 認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（5G導入促進税制）
- ・ 事業適応設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除【D X投資促進税制】
- ・ 関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却
- ・ 特定事業継続力強化設備等の特別償却（計画の認定期限）
- ・ 共同利用施設の特別償却
- ・ 特定地域における産業振興機械等の特別償却【半島振興対策実施地域、離島振興対策実施地域に係る措置】
- ・ 医療用機器等の特別償却
- ・ 保険会社等の異常危険準備金【積立率の特例】
- ・ 探鉱準備金又は海外探鉱準備金
- ・ 農業経営基盤強化準備金
- ・ 農業協同組合等の合併に係る課税の特例
- ・ 沖縄関係税制：9項目
- 【①観光地形成促進地域（税額控除）、②情報通信産業振興地域（税額控除）、③情報通信産業特別地区（所得控除）、④産業イノベーション促進地域（税額控除・特別償却）、⑤国際物流拠点産業集積地域（税額控除・特別償却）、⑥国際物流拠点産業集積地域（所得控除）、⑦経済金融活性化特別地区（税額控除・特別償却）、⑧経済金融活性化特別地区（所得控除）、⑨沖縄の離島地域（特別償却）】

計 25項目

96

2. (4) 国際課税

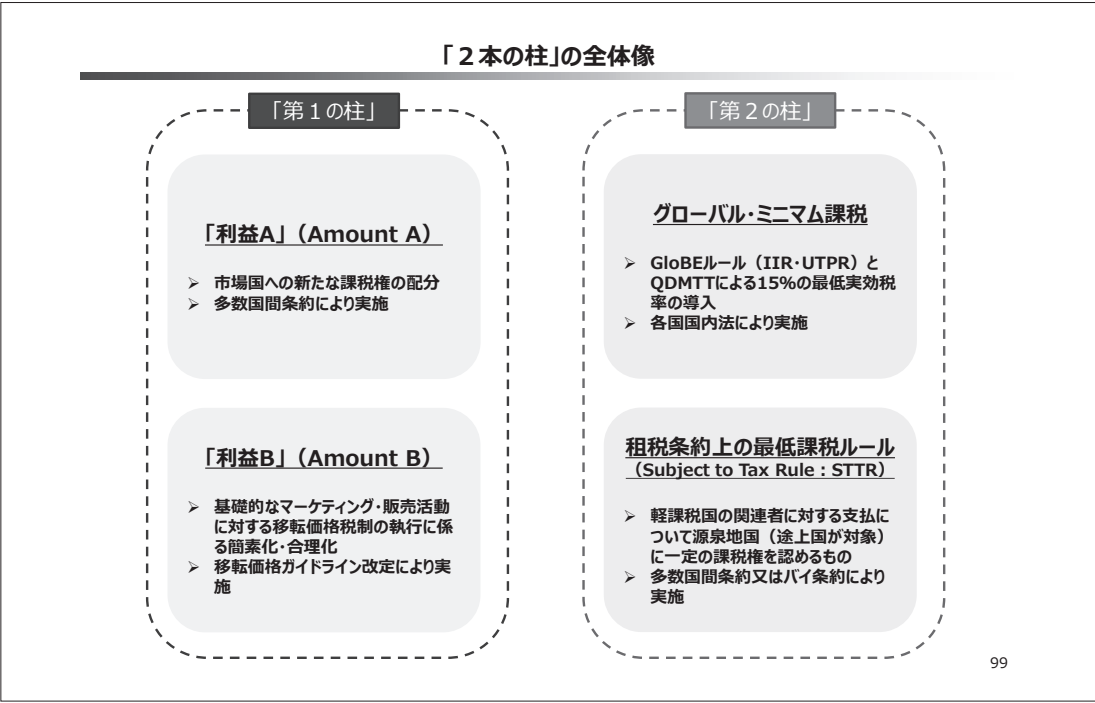
国際課税に関するOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」2本の柱について

- 市場国に物理的拠点（PE：Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則「PEなくして課税なし」の下で、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。

- OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」（現在は147か国・地域が参加）において議論が進められ、2021年10月、2本の柱による解決策に合意。
- 2023年7月、交渉成果をアウトカム・ステートメントとして公表（142か国・地域が合意）。

現在の状況

- 「第1の柱」（市場国への新たな課税権の配分）
 - 2023年10月、「第1の柱」の多数国間条約の案文を公表。
 - 早期署名開放を目指し、交渉が継続中。
- 「第2の柱」（グローバル・ミニマム課税）
 - 国内法での対応が求められており、各国において法制化が進行中。
 - 日本においては、所得合算ルール（IIR）を法制化済。軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）についても順次法制化を予定。

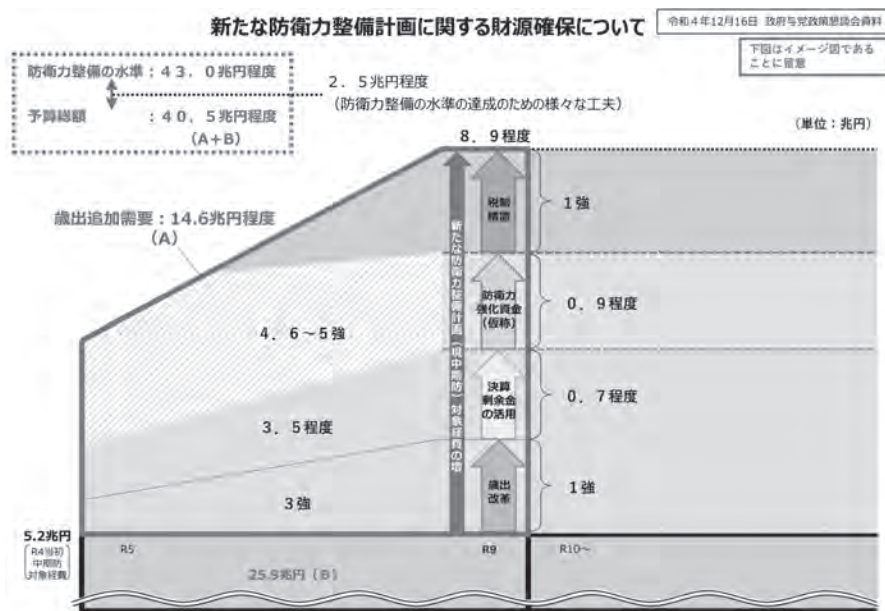


「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」の概要		
● 2024年7月25・26日開催のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（議長国：ブラジル）において、「国際租税協力に関するG20閣僚リオデジャネイロ宣言」が採択された。宣言の主な内容は以下の通り。 1. 「2本の柱」の解決策の最終化及び迅速な実施へのコミットメントを確認。 2. 国際租税協力に関する国連枠組条約の交渉に向けた指針の議論にあたっての留意点として、広範なコンセンサスの重要性等を指摘。 3. 不平等を正を含む持続可能な開発目標（SDGs）達成のための方策として、国内資金動員（DRM）の向上、累進課税の強化、超富裕層への効果的な課税の促進^(注)等を提案。		
	基本的な考え方	今後の対応の方向性
2本の柱	・ 「2本の柱」の解決策の最終化及び迅速な実施に向けたコミットメントを確認。 ・ 第1の柱の交渉は、多数国間条約の署名開放を可能とするため、移転価格税制の執行の簡素化・合理化（利益B）の枠組みの残る論点の解決により、迅速な妥結を奨励。 ・ 第2の柱の実施は、利益移転と法人税率引下げ競争の可能性を限定し、国際課税を取り巻く状況を安定化させる。	・ 可能な限り早期に多数国間条約に署名するため、第1の柱の迅速な最終化に引き続きコミット。 ・ 第2の柱のグローバル・ミニマム課税（GloBE）ルールの実施を支援。
国連枠組条約交渉に向けた議論	・ 他の国際機関における既存の成果、プロセス、進行中の作業を基礎とし、不必要な努力の重複を避けるよう努める。	・ ①広範なコンセンサスに達することによる包括的で効果的な国際租税協力の促進、②合意に達しやすい課題を優先、③DRMの向上と能力開発に焦点を当てることの重要性を強調。
SDGs達成のための方策	・ 累進課税は、国内の格差を是正し、SDGsの達成を促進するための重要な手段。国内税制改革と国際租税協力は、効果的で公平かつ累進的な税政策を推進するために重要。 ・ 租税回避や脱税は依然として課題であり、暗号資産や不動産に関連する情報を含め、税の透明性を高めることが重要。 ・ 各国は、税の能力開発の促進等による、税執行の有効性の向上のために取り組む。	・ 各国の課税主権を尊重しつつ、超富裕層への効果的な課税^(注)のために協力し、G20等で議論を継続。 ・ 暗号資産の報告制度等の迅速な実施及び税目的の不動産関連の情報を自主的に交換する可能性をOECDで検討。 ・ 技術支援の強化はDRMの促進に不可欠であり、税の能力開発の枠組強化を求める。

(注) 仏経済学者ズクマン氏は、超富裕層に対するグローバル・ミニマム課税（世界総資産10億ドル超を保有する個人を対象とし、対資産額最低2%を課税）の導入を提案。

100

2. (5) 防衛財源



令和 6 年度税制改正の大綱（令和 5 年12月22日閣議決定）（抜粋）

Ⅲ 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置については、令和 5 年度税制改正大綱に則って取り組む。なお、**たばこ税については、加熱式たばこと紙巻たばこの間で税負担の不公平が生じている。同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って税負担差を解消することとし**、この課税の適正化による増収を防衛財源に活用する。**その上で、国税のたばこ税率を引き上げることし**、課税の適正化による増収と合わせ、3 円／1 本相当の財源を確保することとする。

あわせて、令和 5 年度税制改正大綱及び上記の基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨を**令和 6 年度の税制改正に関する法律の附則において明らかにするものとする。**

（参考）令和 5 年度税制改正の大綱（令和 4 年12月23日閣議決定）（抜粋）

Ⅱ 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

我が国の防衛力の抜本的な強化を行うに当たり、歳出・歳入両面から安定的な財源を確保する。税制部分については、令和 9 年度に向けて複数年かけて段階的に実施することとし、令和 9 年度において、1 兆円強を確保する。具体的には、法人税、所得税及びたばこ税について、以下の措置を講ずる。

① 法人税

法人税額に対し、税率 4～4.5%の新たな付加税を課す。中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から500万円を控除することとする。

② 所得税

所得税額に対し、当分の間、税率 1%の新たな付加税を課す。現下の家計を取り巻く状況に配慮し、復興特別所得税の税率を 1%引き下げるとともに、課税期間を延長する。延長期間は、復興事業の着実な実施に影響を与えないよう、復興財源の総額を確保するために必要な長さとする。

廃炉、特定復興再生拠点区域の整備、特定復興再生拠点区域外への帰還・居住に向けた具体的な取組みや福島国際研究教育機構の構築など息の長い取組みをしっかりと支援できるよう、東日本大震災からの復旧・復興に要する財源については、引き続き、責任を持って確実に確保することとする。

③ たばこ税

3 円／1 本相当の引上げを、国産葉たばこ農家への影響に十分配慮しつつ、予見可能性を確保した上で、段階的に実施する。以上の措置の施行時期は、令和 6 年以降の適切な時期とする。

103

加熱式たばこの税負担割合等

商品例	小売定価	換算本数 (1000本換算)	たばこ税額	割合 (紙巻たばこ比)	消費税額	合計税額
商品A	580円	17.1本 (5.4g)	261.1円	86%	52.7円	313.8円
商品B	430円	15.1本 (5.9g)	229.7円	75%	39.1円	268.8円
商品C	500円	15.2本 (5.0g)	231.7円	76%	45.5円	277.1円
商品D	580円	14.3本 (3.1g)	217.3円	71%	52.7円	270.0円
【参考】 紙巻たばこ (メックス)	580円	1箱20本	304.9円	100%	52.7円	357.6円

（注）たばこ税額は、令和 6 年 4 月現在の税率による国たばこ税（たばこ税・たばこ特別税）と地方たばこ税の合計（国と地方のたばこ税の割合は 1：1）である。

3. 政府税制調査会

105

政府税制調査会への諮問（令和6年1月25日）

デフレからの完全脱却と経済の新たなステージへの移行を実現するとの基本的考え方の下、経済成長と財政健全化の両立を図るとともに、少子高齢化、グローバル化、デジタル化等の経済社会の構造変化に対応したこれからの税制のあり方について審議を求める。



出典：首相官邸ホームページ

106

政府税制調査会 委員・特別委員

(令和6年4月1日現在)

【委員】

足立 泰美 甲南大学経済学部教授
 飯島 淳子 慶應義塾大学大学院法務研究科教授
 翁 百合（会長） ㈱日本総合研究所理事長
 奥平 寛子 同志社大学大学院ビジネス研究科准教授
 笠木 映里 東京大学大学院法学政治学研究科教授
 梶川 融 太陽有限責任監査法人会長
 國頭 英夫 日本赤十字社医療センター化学療法科部長
 熊谷 亮丸 ㈱大和総研副理事長
 權丈 善一 慶應義塾大学商学部教授
 清家 篤（会長代理） 日本赤十字社社長／慶應義塾学事顧問
 辻 琢也 一橋大学大学院法学研究科教授
 刀祢館久雄 公益社団法人日本経済研究センター研究主幹
 中 空 麻奈 BNPパリバ証券㈱グローバルマーケット統括本部副会長
 矢田 俊彦 ㈱読売新聞グループ本社社長室総務
 吉村 政穂 一橋大学大学院法学研究科教授

【特別委員】

赤井 伸郎 大阪大学大学院国際公共政策研究科教授
 秋池 玲子 ボストン・コンサルティング・グループ日本共同代表
 阿部 貴明 丸源飲料工業㈱代表取締役社長
 井伊 雅子 一橋大学国際・公共政策大学院教授
 石山 志保 大野市長
 伊集守 直 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授
 太田 直樹 税理士
 岡村 忠生 京都大学名誉教授
 河野 俊嗣 宮崎県知事
 櫻井 彩乃 一般社団法人GENCOURAGE代表
 佐藤 英明 慶應義塾大学大学院法務研究科教授
 佐藤 主光 一橋大学大学院経済学研究科教授
 武田 洋子 ㈱三菱総合研究所執行役員 兼 研究理事 シンクタンク部門長
 寺井 公子 慶應義塾大学経済学部教授
 土居 丈朗 慶應義塾大学経済学部教授
 仲田 泰祐 東京大学大学院経済学研究科、公共政策大学院准教授
 増井 良啓 東京大学大学院法学政治学研究科教授
 増田 悦子 公益社団法人全国消費生活相談員協会理事長
 宮永 俊一 三菱重工業㈱取締役会長
 諸富 徹 京都大学大学院経済学研究科教授
 山口 利恵 東京大学大学院情報理工学系研究科准教授
 芳野 友子 日本労働組合総連合会会長

107

政府税制調査会における専門家会合

政府税制調査会で挙げられた意見等を踏まえ、今後の総会で扱うとされるテーマについて、総会における議論を効率的に行う観点等から、その議論の素材を整理するため、以下の専門家会合の設置・開催が6月4日に行われた第3回税制調査会において、提案され、了承された。

○『税制のEBPMに関する専門家会合』

(想定されるテーマ)

税制における客観的データに基づく有効性等の検証に関する議論

○『活力ある長寿社会に向けたライフコースに中立な税制に関する専門家会合』

(想定されるテーマ)

活力ある長寿社会に向けたライフコースに中立な税制の構築を目指す観点からの関連制度に関する議論

○『経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合』

(想定されるテーマ)

税務手続や適正・公平な課税・徴収のあり方や、経済社会のデジタル化を踏まえた税務・税制のあり方についての議論

108

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目 次

地方財政・地方税制の現状と課題	93
目次	93
（1ページ）総論：地方財政・地方税制の現状と課題	94
（2ページ）令和7年度の地方財政の課題	94
（3ページ）令和7年度地方財政収支の仮試算【概算要求時】	95
（4ページ）令和7年度地方交付税の姿（概算要求）	95
（5ページ）国税・地方税の税収内訳（令和6年度地方財政計画額）	96
（6ページ）令和5年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）	96
（7ページ）地方税収（地方財政計画ベース）の推移	97
（8ページ）各論①：個別地方税制の現状と課題	97
（9ページ）1. 地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築	98
（10ページ）地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築	98
（11ページ）地方税制の基本的考え方	99
（12ページ）地方団体の財政状況	99
（13ページ）人口一人当たりの税収額の指数（令和4年度決算額）	100
（14ページ）経済社会構造の変化①人口動態	100
（15ページ）経済社会構造の変化②経済情勢	101
（16ページ）与党税制改正大綱・骨太の方針における地方税体系に係る記述	101
（17ページ）2. ふるさと納税	102
（18ページ）ふるさと納税制度とは	102
（19ページ）ふるさと納税制度の見直し（指定制度の導入）について【令和元年6月～】	103
（20ページ）ふるさと納税の受入額及び受入件数の推移（全国計）	103
（21ページ）ふるさと納税の受入額及び受入件数（都道府県別）	104
（22ページ）ふるさと納税を募集する際の用途の選択	104
（23ページ）ふるさと納税の募集に要した費用（全団体合計額）	105
（24ページ）ふるさと納税に係る住民税控除額及び控除適用者数の推移（全国計）	105
（25ページ）ふるさと納税に係る住民税控除の適用状況	106
（26ページ）（参考）令和5年度におけるふるさと納税受入額の多い20団体	106
（27ページ）（参考）令和6年度課税における市町村民税控除額の多い20団体	107
（28ページ）ふるさと納税の指定基準の見直し【令和6年6月28日付け告示第203号】	107
（29ページ）3. 車体課税	108
（30ページ）自動車に対する課税関係	108
（31ページ）車体課税の課税イメージ	109
（32ページ）車体課税（地方税）の税収推移	109
（33ページ）地方財源における車体課税	110
（34ページ）令和6年度与党税制改正大綱（抄）（自動車関係諸税部分）	110
（35ページ）自動車に関する行政サービスと自動車関係諸税（車体課税＋燃料課税）の状況	111

(36ページ)	電気自動車等の普及等を踏まえた自動車税の課税のあり方	111
(37ページ)	各論②：地方税務手続の電子化	112
(38ページ)	地方税における税務手続のデジタル化	112
(39ページ)	地方税務手続のデジタル化のあゆみ	113
(40ページ)	eLTAX（エルタックス）について	113
(41ページ)	地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移	114
(42ページ)	eLTAXを通じた申告・申請等に係る対象手続の拡大	114
(43ページ)	地方税共通納税システムについて	115
(44ページ)	地方税統一QRコード（eL-QR）の活用による地方税の電子納付について	115
(45ページ)	地方公金に係るeLTAX経由での納付（令和6年度税制改正）	116
(46ページ)	地方税務手続の「デジタル完結」に向けて	116
(47ページ)	納税通知書等の電子的送付について	117
(48ページ)	源泉徴収票の提出方法等の見直し	117

地方財政・地方税制の現状と課題



第76回 租税研究大会

令和6年9月18日

総務省 自治税務局長 寺崎 秀俊

<目次>

総論：地方財政・地方税制の現状と課題・・・・・・・・・・ 1

各論①：個別地方税制の現状と課題

1. 地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築・・・・・・ 9

2. ふるさと納税・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 17

3. 車体課税・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 29

各論②：地方税務手続の電子化・・・・・・・・・・・・・・・・ 37



総論：地方財政・地方税制の現状と課題

1

令和 7 年度の地方財政の課題

【通常収支分】

1. 地域経済の好循環・持続可能な地域社会の実現等に向けた重要課題への対応

「経済財政運営と改革の基本方針2024」等を踏まえ、地方団体が、DX・GXの推進、人への投資、地方への人の流れの強化、能登半島地震の教訓を踏まえた防災・減災の取組の強化、こども・子育て支援や地域医療の確保など、地域経済の好循環や持続可能な地域社会の実現等に取り組むことができるよう、安定的な税財政基盤を確保。

2. 地方の一般財源総額の確保等

- (1) 社会保障関係費や人件費等の増加が見込まれる中、地方団体が、上記1に掲げた重要課題に対応しつつ、行政サービスを安定的に提供できるよう、「経済・財政新生計画」等を踏まえ、経済・物価動向等に配慮しながら、交付団体を始め地方の安定的な財政運営に必要な一般財源の総額について、令和6年度地方財政計画の水準を下回らないよう実質的に同水準を確保。
- (2) こども・子育て政策については、国と地方が車の両輪となって取り組むことができるよう、「こども未来戦略」等を踏まえ、引き続き地方財源を適切に確保。
- (3) 地方交付税については、極めて厳しい地方財政の現状等を踏まえ、本来の役割である財源調整機能と財源保障機能が適切に発揮されるよう、総額を適切に確保するとともに、臨時財政対策債の発行を抑制。
- (4) 地方分権推進の基盤となる地方税の充実確保とともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けた取組。

3. 地域DXの推進と財政マネジメントの強化

- (1) フロントヤード改革やマイナンバーカードの利活用拡大等による住民の利便性向上、自治体情報システムの標準化・共通化、情報セキュリティの強化、デジタル人材の確保、デジタル実装の全国展開などにより、地域DXを更に推進。
- (2) 複数団体での取組を含めた公共施設等の適正配置や老朽化対策等の推進、財政状況の「見える化」、水道・下水道の広域化・耐震化、公営企業の経営改革など、地方団体の財政マネジメントを強化。

【東日本大震災分】

東日本大震災に係る地方の復旧・復興事業等の事業費及び財源の確実な確保

東日本大震災の復旧・復興事業等について、通常収支とは別枠で整理し、所要の事業費及び財源を確実に確保。

2

令和 7 年度 地方財政収支の仮試算【概算要求時】

通算収支分)						(単位:億円)					
区分	R6計画 A	R7仮試算 B	増減額 B-A	増減率 (%)	仮試算の考え方	区分	R6計画 A	R7仮試算 B	増減額 B-A	増減率 (%)	仮試算の考え方
歳入	地方税等	45.5	47.1	1.6	3.5	歳出	給与関係経費	20.2	20.8	0.6	2.9
	地方税	42.7	44.2	1.5	3.5		退職手当以外	19.2	19.7	0.6	3.1
	地方譲与税	2.7	2.9	0.1	4.5		退職手当	1.1	1.1	0.0	0.0
	地方特例交付金等	1.1	0.2	△0.9	△83.0		一般行政経費	43.7	45.3	1.6	3.7
	地方交付税	18.7	19.0	0.3	1.7		補助	25.1	26.4	1.3	5.1
	国庫支出金	15.8	16.8	1.0	6.6		単独	15.4	15.7	0.3	2.0
	地方債	6.3	6.6	0.3	5.1		国民健康保険・後期高齢者 医療制度関係事業費	1.5	1.5	0.0	1.9
	うち臨時財政対策債	0.5	0.8	0.3	70.4		デジタル田園都市国家構想事 業費	1.3	1.3	0.0	0.0
	その他	6.3	6.3	0.0	0.0		地方創生推進費	1.0	1.0	0.0	0.0
	計	93.6	96.0	2.3	2.5		地域デジタル社会推進費	0.3	0.3	0.0	0.0
うち一般財源	65.7	67.0	1.3	2.0	注)3参照	地域社会再生事業費	0.4	0.4	0.0	0.0	
うち(水準超経費除き)	62.7	63.9	1.2	1.9	(交付税控除ベース)	投資的経費	12.0	12.0	0.0	0.0	
一般財源						直轄・補助	5.6	5.6	0.0	0.0	
						単独	6.4	6.4	0.0	0.0	
						維持補修費	1.5	1.5	0.0	0.0	
						公営企業繰出金	2.3	2.3	△0.0	△0.1	
						公債費	10.9	10.9	0.0	0.4	
						水準超経費	3.0	3.1	0.1	2.3	
						計	93.6	96.0	2.3	2.5	
						うち一般歳出	78.5	80.7	2.2	2.8	

注) 1 地方財政対策等に関し、仮試算の過程において見込まれた財源不足の補填についての考え方については「令和7年度 地方交付税の概算要求の概要」とのとおりである。

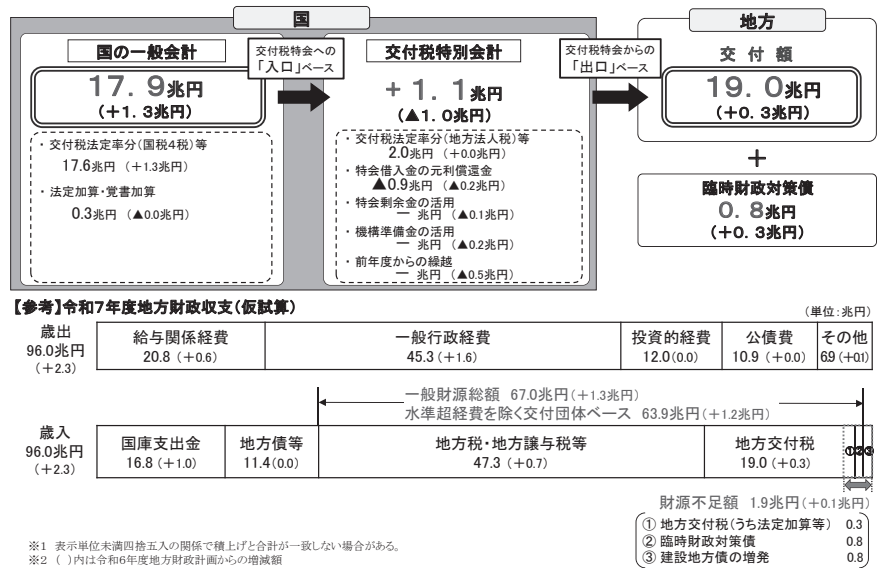
2 「一般財源」は、地方税等、地方特例交付金等、地方交付税及び臨時財政対策債の合計額である。

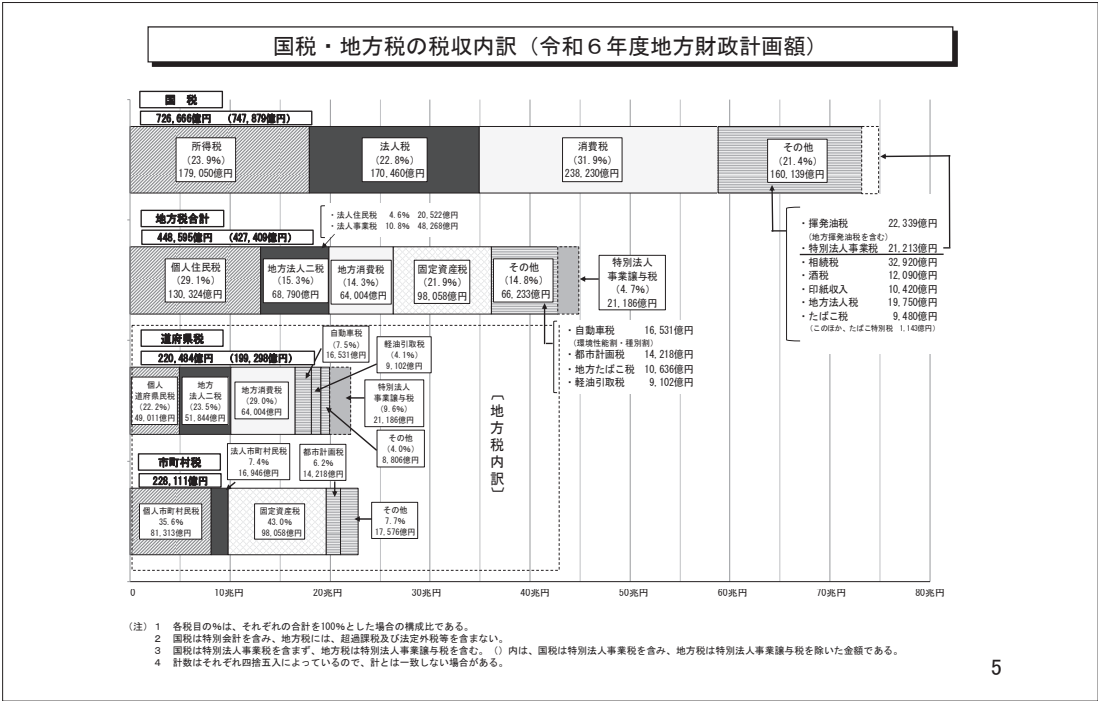
3 仮試算の歳出は、人件費や社会保障関係費等を除き前年度同額を計上するなど仮置きの数値であり、地域デジタル社会推進費(マイナンバーカード利用特別分)及び緊急夜速推進事業費の取扱いも含め、「令和7年度の地方財政の課題」、経済・物価動向、国の予算編成の動向等を踏まえ、予算編成過程において必要な検討を行う。

4 東日本大震災に係る地方の復旧・復興事業等に係る財源の確保については、事項要求とする。

5 表示単位未満四捨五入の関係で、積上げと合計、増減率が一致しない場合がある。

令和 7 年度 地方交付税の姿 (概算要求)

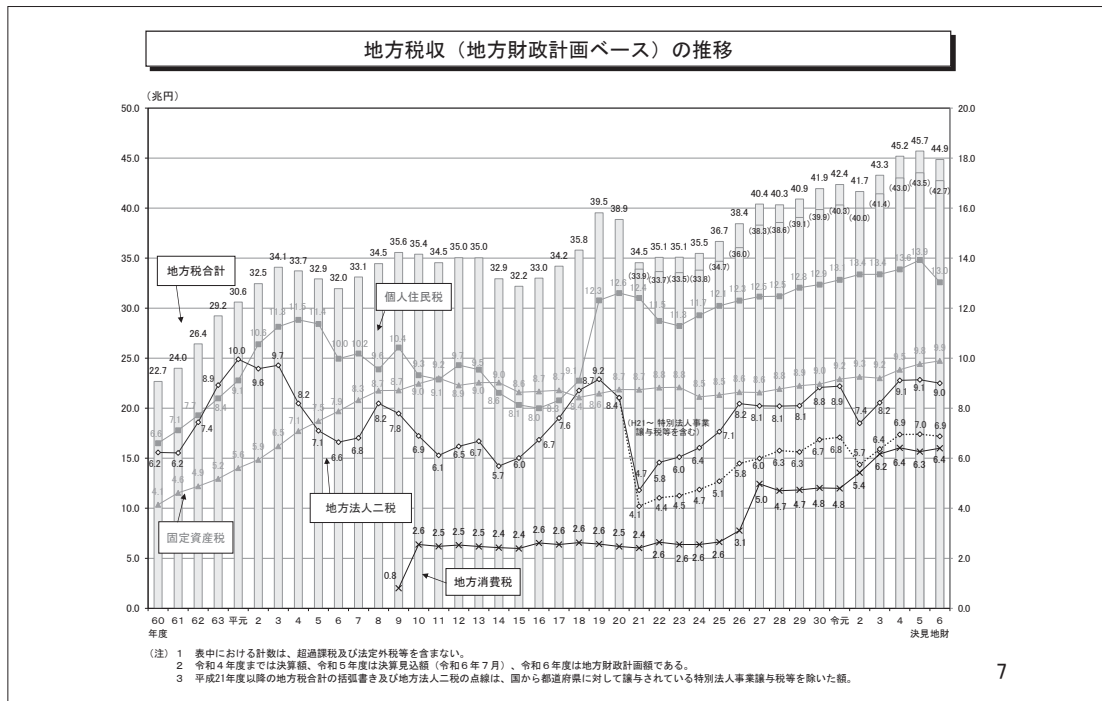




令和5年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）

	令和4年度 決算額	令和5年度 地財計画額	令和5年度 決算見込額 (令和5年7月)			令和6年度 地財計画額
			③	対R4決算 (③-①)	対R5地財 (③-②)	
個人住民税	13.6	13.6	13.9	+0.4	+0.4	13.0
地方法人二税 (特別法人事業譲与税を含む)	9.1	8.7	9.1	+0.0	+0.5	9.0
うち特別法人 事業譲与税	2.2	2.0	2.2	+0.0	+0.2	2.1
地方消費税	6.4	6.6	6.3	▲0.2	▲0.3	6.4
固定資産税	9.5	9.7	9.8	+0.2	+0.1	9.8
その他	6.6	6.5	6.6	+0.0	+0.1	6.6
地方税計 (特別法人事業譲与税を含む)	45.2	45.0	45.7	+0.5	+0.8	44.9
地方税計 (特別法人事業譲与税を除く)	43.0	42.9	43.5	+0.5	+0.6	42.7

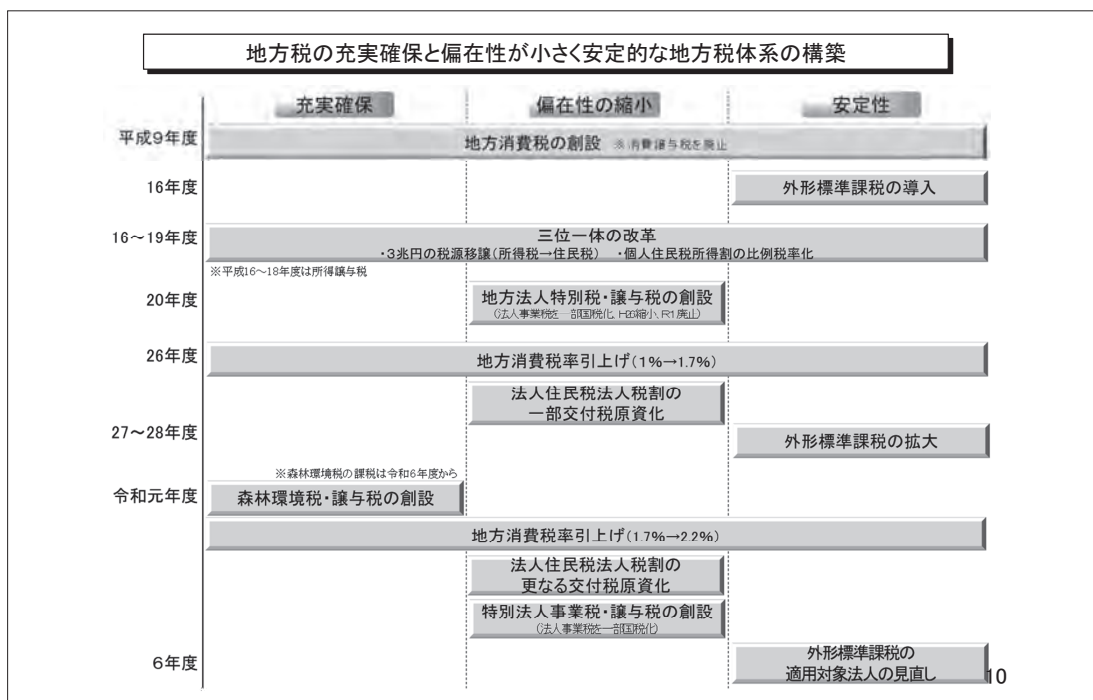
（注）1 令和5年度決算見込額(令和6年7月)は、地方公共団体からの速報値を集計したものである(最終的な決算額とは異同が生じることがある)。
2 表中の計数は、超過課税分、法定外税等を含んでいない。
3 計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。



各論①：個別地方税制の現状と課題

1. 地方税の充実確保と偏在性が小さく 安定的な地方税体系の構築

9



地方税制の基本的考え方

○政府税制調査会答申『わが国税制の現状と課題』(抄)(令和5年6月30日)

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

I. 租税の役割と基本的考え方

4. 租税制度の基本原則 (地方税原則)

(前略) 地方公共団体は、地域の事情が様々に異なる中で、住民の生活に身近で基礎的な行政サービスを広く担う必要があることから、そうした経費を賄う**地方税は、税収が景気変動に左右されず、毎年度の税収が安定しており、また、税源が地域的に偏在することなく、普遍的に存在する方が望ましい**と言えます。(中略)

地方公共団体が地域の実情に応じた行政サービスを提供するためには、安定的な財政運営に必要となる一般財源を確保する必要があります。その際、できるだけ自らの財源である地方税によって必要となる財源を賄うことが理想であり、地方税の意義や役割等について広く地域住民の理解を得る必要があります。厳しい地方財政の状況を踏まれば、**引き続き、地方税の充実確保が求められます。一方、地域的に税源の偏在があれば、地方税の充実を図ると財政力格差が拡大することには留意が必要**です。したがって、これまでも当調査会の累次の答申で提言してきたとおり、**地方税の充実確保を図るとともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を進め、持続可能な地方税財政基盤を構築することが必要**です。

11

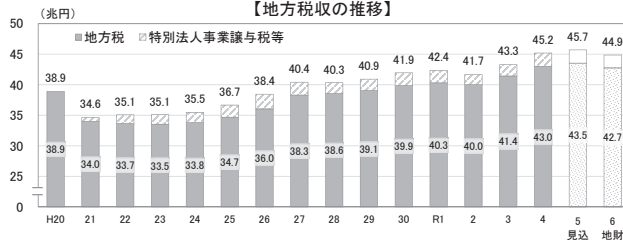
地方団体の財政状況

○リーマンショック以降、地方税収は増加基調で推移。

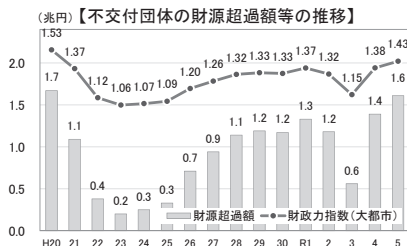
○地方税収の増加に伴い、不交付団体(都道府県)の財源超過額[※]及び基金残高も高い水準で推移。

[※] 普通交付税の算定において、基準財政収入額が基準財政需要額を上回る額

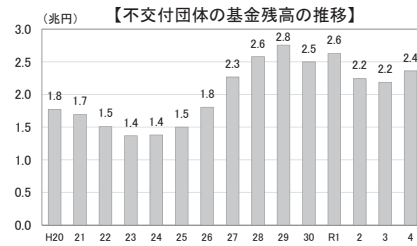
【地方税収の推移】



【不交付団体の財源超過額の推移】

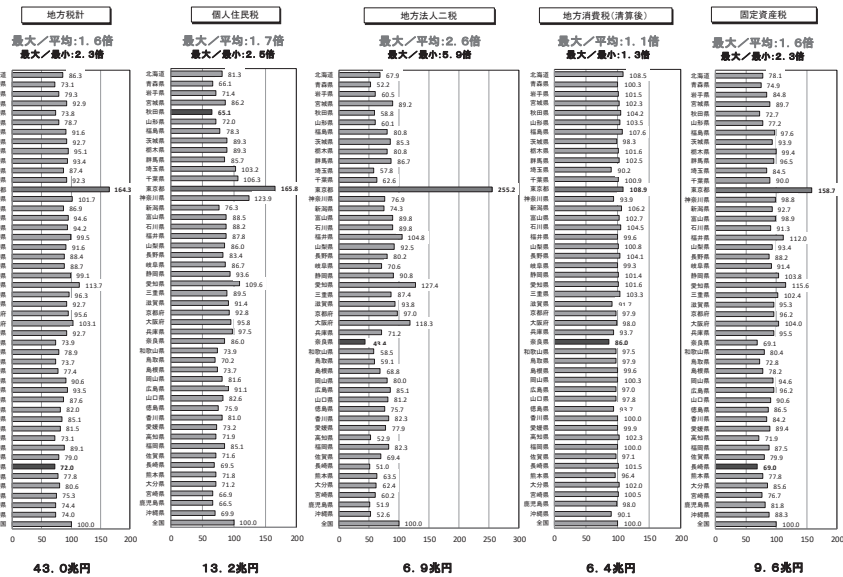


【不交付団体の基金残高の推移】



12

人口一人当たりの税収額の指数（令和4年度決算額）

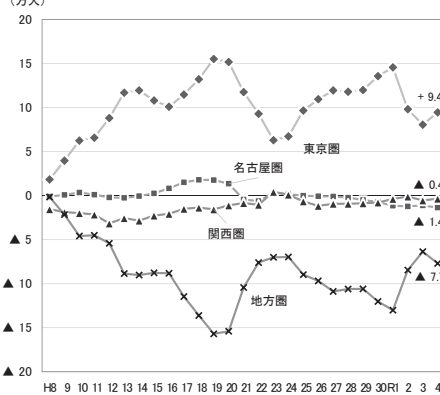


13

経済社会構造の変化 ①人口動態

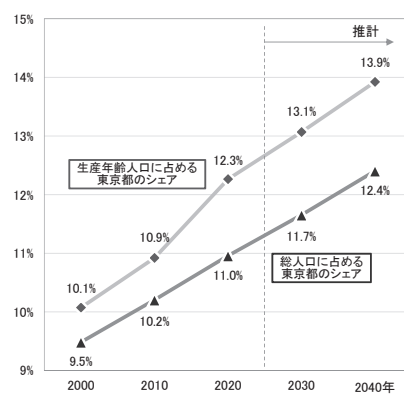
- 都市圏別の転入・転出超過数をみると、東京圏への転入超過は継続。他都市圏は全て転出超過。
- わが国の総人口が減少していく中で、総人口・生産年齢人口に占める東京都シェアは増加していく見込み。

【人口の転入超過数(日本人移動者)】



(出所) 総務省「住民基本台帳人口移動報告」より作成

【東京都の人口シェアの推移】

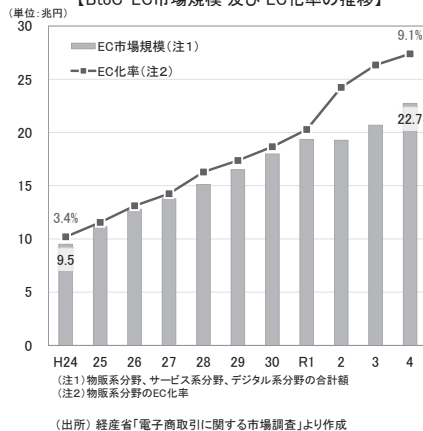
(出所) 国立社会保障・人口問題研究所
「人口統計資料集(2023年改訂版)」より作成

14

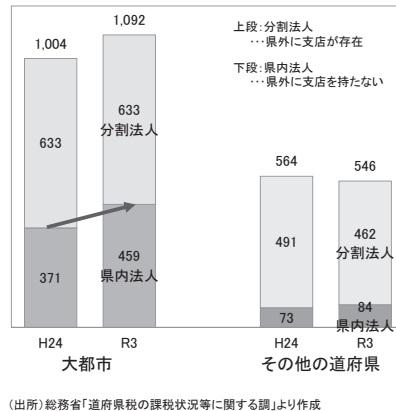
経済社会構造の変化 ②経済情勢

- インターネット取引等、店舗を必要としない事業形態が拡大。
- 大都市において、資本金100億円以上の大法人の本店等が増加。
その中でも、大都市外に支店を持たず当該団体のみに納税する法人（県内法人）が増加。

【BtoC-EC市場規模 及び EC化率の推移】



【大法人の本店等所在数の推移（資本金100億円以上）】



15

与党税制改正大綱・骨太の方針における地方税体系に係る記述

○ 令和6年度与党税制改正大綱(令和5年12月14日、自由民主党・公明党)

第一 令和6年度の税制改正の基本的考え方等

過疎化や高齢化といった地方の課題の解決及び地方活性化に向けた基盤づくりとして、地方税の充実確保を図る。また、東京一極集中が続く中、行政サービスの地域間格差が過度に生じないよう、地方公共団体間の税収の偏在状況や財政力格差の調整状況等を踏まえつつ、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けて取り組む。

○ 経済財政運営と改革の基本方針2024(令和6年6月21日閣議決定)

東京一極集中が続く中、行政サービスの地域間格差が過度に生じないよう、地方公共団体間の税収の偏在状況や財政力格差の調整状況等を踏まえつつ、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けて取り組む。

16

2. ふるさと納税

ふるさと納税制度とは

制度の趣旨

ふるさとやお世話になった地方団体に感謝し、若しくは応援する気持ちを伝え、又は税の使い途を自らの意思で決めることを可能とするもの。

制度の基本的な仕組み

税制上の寄附金控除の仕組みを活用し、個人が地方団体に対して寄附金を支出した場合に、「寄附額－2,000円」(一定の上限あり)を、個人住民税(地方税)及び所得税(国税)から軽減することによって、実質2,000円の負担で、納税先を選択可能とする仕組み。

【ふるさと納税の流れ(イメージ)】



ふるさと納税制度の見直し(指定制度の導入)について【令和元年6月～】

法律改正前

- 地方団体への寄附は、
全てふるさと納税の対象
- ・「寄附額－2,000円」(一定の上限あり)を、
住民税及び所得税から軽減
 - ・実質2,000円の負担で、納税先を
選択可能

返礼品競争
の過熱

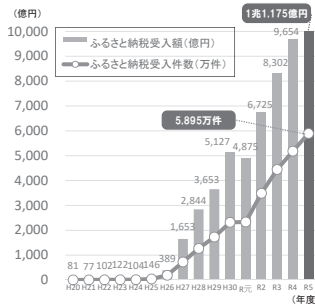
H29、H30の2度にわたる
総務大臣通知において
良識ある対応を要請

制度の
健全な発展を図る必要

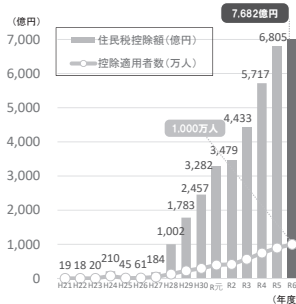
法律改正後(令和元年6月1日施行)

- ふるさと納税の対象となる地方団体を
総務大臣が指定
- 指定を受けない地方団体への寄附金は、
ふるさと納税の対象外

○受入額及び受入件数の推移



○住民税控除額及び控除適用者の推移



○総務大臣による指定の基準

基準① 募集適正基準

- ① 制度趣旨に沿った募集の方法
- ② 経費総額5割以下
- ③ 食品の産地名の適正な表示確保

基準② 返礼割合3割以下基準

基準③ 地場産品基準

基準④ 指定日前1年

基準⑤ 基準適合等基準

※各地方団体は、指定を受けている期間を
通じて各基準に適合した募集を行う必要

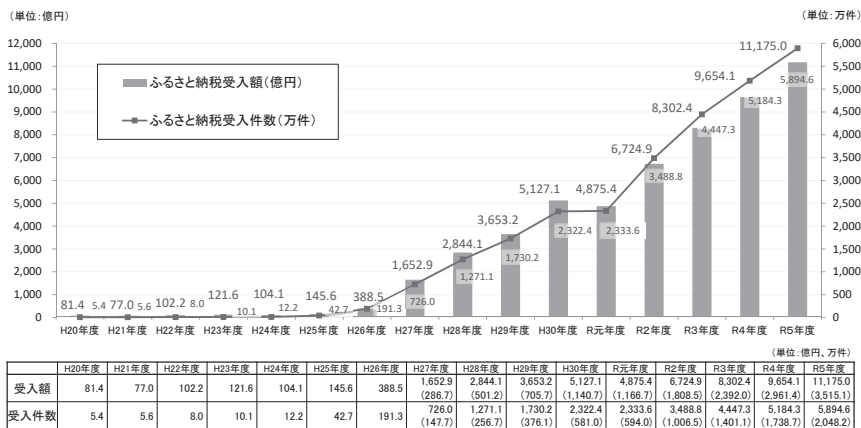
⇒ 基準のいずれかに適合しなくなった
又は適合していなかったと認めるとき
には、指定を取消し

19



ふるさと納税の受入額及び受入件数の推移(全国計)

- ふるさと納税の受入額及び受入件数(全国計)の推移は、下記のとおり。
- 令和5年度の実績は、約1兆1,175億円(対前年度比:約1.1倍)、約5,895万件(同:約1.1倍)。



※ 受入額及び受入件数については、地方団体が個人から受領した寄附金を計上している。
 ※ 平成23年東北地方太平洋沖地震に係る義援金等については、含まれないものもある。
 ※ 表中()内の数値は、ふるさと納税ワンストップ特例制度の利用実績である。

20



ふるさと納税の受入額及び受入件数(都道府県別) ※都道府県分と市区町村分の合計

都道府県名	令和5年度		令和4年度		都道府県名	令和5年度		令和4年度	
	受入額	受入件数	受入額	受入件数		受入額	受入件数	受入額	受入件数
北海道	165,496	9,738,882	145,290	8,616,681	京都府	19,732	576,058	17,511	480,589
青森県	7,419	482,026	6,346	453,193	大阪府	37,019	1,736,388	32,378	1,427,176
岩手県	23,327	1,366,247	17,696	1,081,430	兵庫県	29,553	1,278,606	26,867	1,105,069
宮城県	26,361	1,469,097	18,660	951,306	奈良県	3,557	162,813	3,238	145,247
秋田県	9,974	425,035	8,672	424,210	和歌山県	21,998	1,604,590	20,753	1,721,544
山形県	42,633	2,571,764	40,463	2,462,816	鳥取県	7,247	406,858	6,504	341,832
福島県	9,029	333,199	6,207	232,721	島根県	6,015	212,437	5,149	198,288
茨城県	37,419	2,070,723	25,784	1,346,792	岡山県	10,283	490,115	8,000	379,054
栃木県	14,344	788,239	9,604	579,223	広島県	6,355	245,270	4,935	174,561
群馬県	11,148	476,134	10,140	379,134	山口県	4,521	202,701	3,198	152,018
埼玉県	8,814	313,681	7,298	241,307	徳島県	3,635	191,470	2,891	151,091
千葉県	21,471	1,044,798	16,028	921,134	香川県	9,537	539,025	8,260	474,087
東京都	7,863	124,250	5,257	95,645	愛媛県	12,740	881,176	8,810	615,117
神奈川県	16,959	459,648	16,311	475,619	高知県	16,034	1,190,502	14,796	1,097,857
新潟県	34,082	1,233,635	31,268	1,153,177	福岡県	61,504	4,187,459	55,089	3,905,364
富山県	3,872	152,801	2,874	105,374	佐賀県	40,508	2,454,584	41,643	2,715,845
石川県	11,316	646,437	5,190	144,954	長崎県	16,711	838,106	16,029	874,863
福井県	16,124	817,931	15,204	786,078	熊本県	29,888	2,014,579	28,773	2,111,557
山梨県	35,884	1,753,816	32,185	1,628,878	大分県	11,433	559,828	10,722	552,298
長野県	26,360	1,473,067	25,215	1,303,800	宮崎県	52,012	2,803,099	46,644	2,507,947
岐阜県	24,072	1,294,856	22,285	1,089,162	鹿児島県	44,329	2,434,499	42,464	2,389,695
静岡県	45,751	2,568,195	32,885	1,799,654	沖縄県	14,875	473,581	12,331	420,114
愛知県	32,983	1,039,687	25,097	867,633	合 計	1,117,500	58,945,616	965,406	51,842,914
三重県	10,864	426,907	9,775	410,216					
滋賀県	14,449	390,817	12,688	351,584					

21



ふるさと納税を募集する際の使途の選択

(%は全指定団体に占める割合を示す。)

○ ふるさと納税を募集する際の使途(ふるさと納税を財源として実施する事業等)の選択

・選択できる	1,745団体(97.7%)	＜昨年度の状況＞
・選択できない	41団体(2.3%)	1,745団体
		41団体

○ 上記で「選択できる」と回答した団体における選択できる範囲

・分野を選択できる	1,681団体(94.1%)	1,677団体
・具体的な事業を選択できる	479団体(26.8%)	431団体
うち、クラウドファンディング型の実施※	369団体(20.7%)	337団体

※「クラウドファンディング型」のふるさと納税とは、目標金額、募集期間等を定め、特定の事業にふるさと納税を募るもの
(プロジェクト総数:946事業、寄附金受入総額:16,712百万円)

○ 使途として選択可能な分野ごとの受入額、受入件数及び団体数

選択可能分野	受入額	受入件数	該当団体	選択可能分野	受入額	受入件数	該当団体
子ども・子育て	151,169百万円	8,191,673件	952団体	健康・医療・福祉	52,775百万円	2,875,034件	1,187団体
教育・人づくり	80,448百万円	4,223,340件	988団体	観光・交流・定住促進	31,438百万円	1,594,975件	730団体
地域・産業振興	78,676百万円	4,334,560件	1,097団体	スポーツ・文化振興	25,339百万円	1,053,168件	783団体
まちづくり・市民活動	57,813百万円	2,984,416件	866団体	安心・安全・防災	20,066百万円	988,965件	634団体
環境・衛生	55,768百万円	3,018,683件	1,029団体	災害支援・復興	9,237百万円	660,029件	343団体

※ その他、上記の複数分野に跨がるものや、寄附先団体に一任するもの等がある。

22



ふるさと納税の募集に要した費用(全団体合計額)

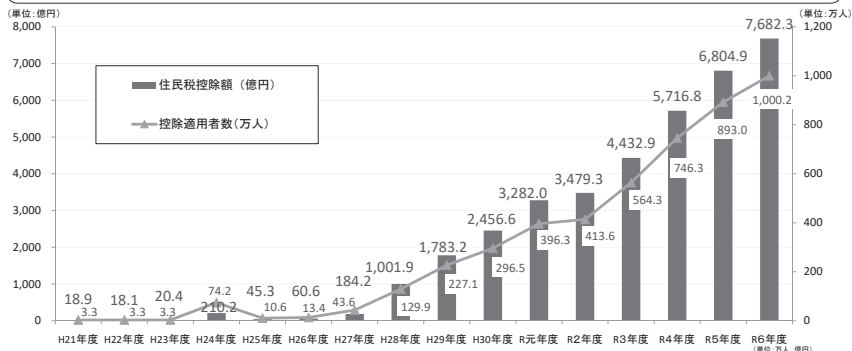
(単位:百万円)

区 分	金 額	受入額に占める割合	昨年度結果
返礼品の調達に係る費用	302,869	27.1%	27.8%
返礼品の送付に係る費用	80,138	7.2%	7.6%
広報に係る費用	6,801	0.6%	0.7%
決済等に係る費用	20,790	1.9%	2.0%
事務に係る費用等	132,315	11.8%	8.6%
合計	542,913	48.6%	46.8%



ふるさと納税に係る住民税控除額及び控除適用者数の推移(全国計)

- ふるさと納税に係る住民税控除額及び控除適用者数(全国計)の推移は、下記のとおり。
- 令和6年度課税における控除額の実績は約7,682億円(対前年度比:約1.1倍)、控除適用者数は約1,000万人(同:約1.1倍)



課税年度	H21年度	H22年度	H23年度	H24年度	H25年度	H26年度	H27年度	H28年度	H29年度	H30年度	R元年度	R2年度	R3年度	R4年度	R5年度	R6年度
住民税控除額	18.9	18.1	20.4	210.2	45.3	60.6	184.2	1,001.9	1,783.2	2,456.6	3,282.0	3,479.3	4,432.9	5,716.8	6,804.9	7,682.3
控除適用者数	3.3	3.3	3.3	74.2	10.6	13.4	43.6	129.9	227.1	296.5	396.3	413.6	564.3	746.3	893.0	1,000.2

※ 各年度の計数は、前年中(例えば、令和6年度については、令和5年1月1日～令和5年12月31日の間)のふるさと納税に係るその翌年度の控除の適用状況である。

※ 表中()内の数値は、ふるさと納税ワンストップ特例制度の適用実績である。

※ 令和5年度までの計数は、各年度の「市町村税課税状況等の調」をもとに、令和6年度の計数は、現況調査の結果をもとに算出している。



ふるさと納税に係る住民税控除の適用状況 ※都道府県分と市区町村分の合計

(単位: 百万円、人)

都道府県名	令和6年度課税	
	住民税控除額	控除適用者数
北海道	20,395	318,769
青森県	2,493	42,533
岩手県	2,521	43,006
宮城県	8,682	131,770
秋田県	1,848	32,536
山形県	2,603	43,983
福島県	4,671	71,364
茨城県	11,759	171,315
栃木県	7,521	106,327
群馬県	7,358	108,271
埼玉県	44,544	625,845
千葉県	42,624	557,193
東京都	189,933	1,861,141
神奈川県	79,625	971,082
新潟県	6,119	99,020
富山県	3,556	59,914
石川県	4,639	75,271
福井県	2,705	46,970
山梨県	3,362	47,701
長野県	6,780	105,103
岐阜県	9,220	140,850
静岡県	16,846	244,783
愛知県	54,764	720,563
三重県	8,460	127,546
滋賀県	8,126	122,373

都道府県名	令和6年度課税	
	住民税控除額	控除適用者数
京都府	15,923	214,017
大阪府	61,400	840,028
兵庫県	36,575	490,545
奈良県	7,534	104,407
和歌山県	3,586	55,350
鳥取県	1,446	25,735
島根県	1,622	28,436
岡山県	7,796	123,544
広島県	12,852	188,674
山口県	4,532	72,006
徳島県	2,594	38,825
香川県	3,861	60,853
愛媛県	4,283	65,062
高知県	1,806	29,729
福岡県	25,488	369,392
佐賀県	2,276	42,434
長崎県	3,763	59,855
熊本県	5,217	82,956
大分県	3,338	52,392
宮崎県	2,929	48,184
鹿児島県	4,391	70,880
沖縄県	3,866	63,191
合計	768,231	10,001,724

25



(参考) 令和5年度におけるふるさと納税受入額の多い20団体

(単位: 百万円、件)

団体名		受入額	受入件数
宮崎県	都城市	19,384	1,012,796
北海道	紋別市	19,213	1,243,201
大阪府	泉佐野市	17,514	1,174,877
北海道	白糠町	16,778	1,074,349
北海道	別海町	13,903	923,046
北海道	根室市	12,554	532,138
愛知県	名古屋市	11,710	206,175
静岡県	焼津市	10,687	698,210
福岡県	飯塚市	10,513	872,784
京都府	京都市	10,006	217,224
茨城県	境町	9,938	659,070
宮城県	気仙沼市	9,489	670,375
岩手県	花巻市	9,060	610,680
山梨県	富士吉田市	8,809	389,913
宮崎県	宮崎市	8,192	432,387
福井県	敦賀市	7,986	455,106
佐賀県	上峰町	7,543	594,929
北海道	弟子屈町	7,045	363,152
茨城県	守谷市	6,905	328,590
鹿児島県	志布志市	6,765	313,224

26



(参考) 令和6年度課税における市町村民税控除額の多い20団体

(単位: 百万円、人)

団体名	市町村民税控除額	控除適用者数
神奈川県 横浜市	30,467	439,267
愛知県 名古屋市	17,654	255,163
大阪府 大阪市	16,655	279,922
神奈川県 川崎市	13,578	207,616
東京都 世田谷区	11,028	146,812
埼玉県 さいたま市	10,069	155,694
福岡県 福岡市	9,651	157,450
兵庫県 神戸市	9,264	149,692
北海道 札幌市	8,974	164,329
京都府 京都市	8,243	129,062
東京都 港区	8,186	55,717
千葉県 千葉市	6,653	93,789
広島県 広島市	5,750	98,944
東京都 大田区	5,631	105,718
東京都 江東区	5,402	89,474
東京都 杉並区	5,329	87,616
東京都 品川区	5,095	76,830
東京都 練馬区	4,987	98,669
宮城県 仙台市	4,923	86,071
東京都 渋谷区	4,921	43,061

27

ふるさと納税の指定基準の見直し【令和6年6月28日付け告示第203号】

○ ふるさと納税の適正な運用を確保する観点から、指定基準となる告示・Q&Aを改正。

募集適正基準【平成31年告示第179号第2条第2号】

- 地方団体による第一号寄附金[ふるさと納税]の募集として次に掲げる取組を行わないこと。
- ロ 寄附者から返礼品等の譲渡を受け、当該寄附者にその対価として金銭の支払をすることを業として行う者を通じた募集
- ハ 返礼品等を強調した寄附者を誘引するための宣伝広告

ふるさと納税の返礼品として提供される食品について、産地名の表示を偽る事案が複数発生していることを踏まえ、令和5年12月に、消費者庁、農林水産省及び国税庁と連名で、地方団体に対し、ふるさと納税制度と食品表示法の適正な運用を行うよう通知を発出

地場産品基準【平成31年告示第179号第5条】

- 三 当該地方団体の区域内において返礼品等の製造、加工その他の工程のうち主要な部分を行うことにより相応の付加価値が生じているものであること。(略)
- 七 当該地方団体の区域内において提供される役務その他これに準ずるものであって、当該役務の主要な部分が当該地方団体に相当程度関連性のあるものであること。

基準への適合性に疑義が生じている事例等

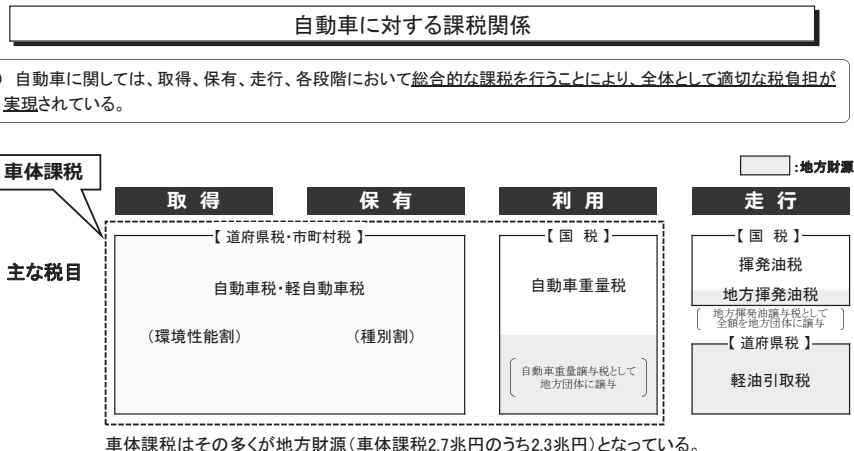
- ・ ポータルサイト等による寄附に伴うポイント付与に係る競争が過熱
- ・ ポータルサイトや返礼品取扱事業者等が返礼品等を強調した宣伝広告を実施
- ・ 区域内での工程が製品の企画立案等であり、実際の製造地は区域外であるもの
- ・ 全国展開している宿泊施設や飲食店の利用券等、当該地方団体との関連性が希薄なもの

見直し内容【R6.10～(一部R7.10～)】

- ・ 寄附者に対しポイント等を付与するポータルサイト等を通じた寄附募集を禁止【告示改正。R7.10～】
- ・ 民間事業者等が行う返礼品等を強調した宣伝広告も禁止事項である旨を明確化【告示改正】
- ・ 食品返礼品の産地名の適正な表示を確保するため、必要な措置を講ずる旨、募集適正基準に明示【告示改正】
- ・ 製造者から、当該製品の価値の過半が当該区域内で生じていることについての証明がなされた場合に限定【告示改正】
- ・ 宿泊は、同一県内展開の宿泊施設に限る(以下は限定の対象外)
 - ・ >1人1泊5万円以下の宿泊
 - ・ >最大の災害の被災地での宿泊(発災の次の指定期間)【告示改正】
- ・ 地域との関連性が希薄な役務は対象外である旨の明確化【Q&A改正】

28

3. 車体課税



今後の税制のあり方についての答申 (H5.11、税制調査会) (抄)

(前略)現行の自動車関係諸税は、税目が多くかつ複雑であることから、これを簡素化すべきであるという指摘がある。この問題は、納税者の理解と協力を求める上で確かに重要であるが、現行の税体系は、自動車の取得、保有、燃料の消費に着目して各種の税を課すこととしており、これによって全体として適正な税負担が実現されること等から現行税制には理由があるものと考えられる。

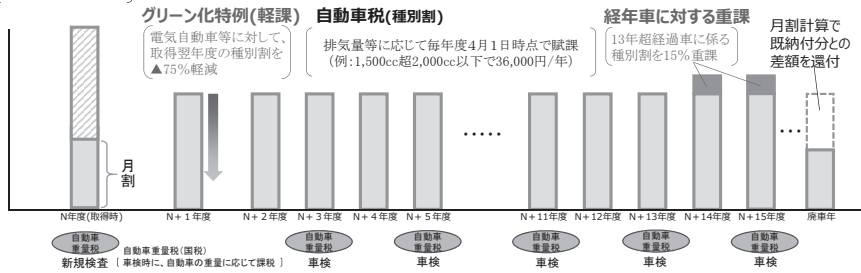
車体課税の課税イメージ

(例) 自家用乗用車に対する課税のイメージ

自動車税(環境性能割)

燃費性能等に応じて、
0～3%の税率を決定

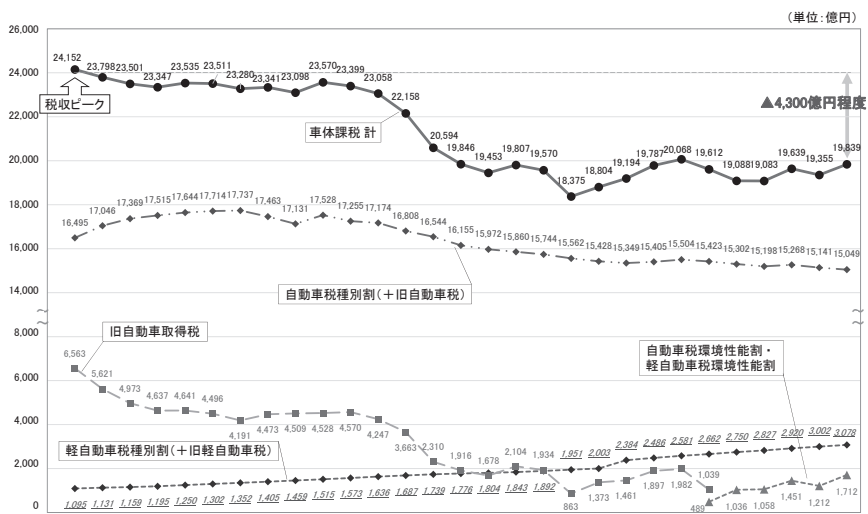
…環境性能割 …種別割



31

車体課税(地方税)の税收推移

○ 令和6年度においては1兆9,839億円、ピーク時の平成8年度と比較すると▲4,300億円程度の減と見込まれている。



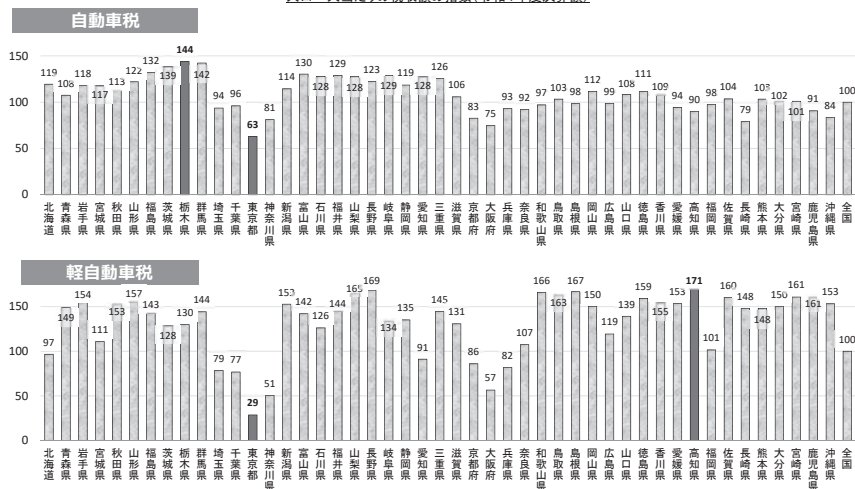
(注) 表中における計数は、令和4年度までは決算額、令和5年度以降は地財計画額による。

32

地方財源における車体課税

- 地方の車体課税は、収収が安定的で、また、地方部の方が都市部よりも人口一人当たり収収額が大きいことから、「偏在性が小さく収収が安定的な地方税体系の構築」を目指していく中で、重要な税となっている。

人口一人当たりの収収額の指数(令和4年度決算額)



33

令和6年度与党税制改正大綱(抄)(自動車関係諸税部分)

(令和5年12月14日)
自由民主党・公明党

第三 検討事項

- 5 自動車関係諸税の見直しについては、日本の自動車戦略やインフラ整備の長期展望を踏まえるとともに、「**2050年カーボンニュートラル**」目標の実現に積極的に貢献するものでなければならない。その上で、自動車の枠を超えたモビリティ産業の発展に伴う経済的・社会的な受益者の広がりや保有から利用への移行、地域公共交通へのニーズの高まり、CASEに代表される環境変化にも対応するための**インフラの維持管理・機能強化の必要性等を踏まえつつ、国・地方を通じた財源を安定的に確保していくことを前提に、受益と負担の関係も含め、公平・中立・簡素な課税のあり方について、中長期的な視点に立って検討を行う。**その際、電気自動車等の普及や市場の活性化等の観点から、原因者負担・受益者負担の原則を踏まえ、また、その負担分でモビリティ分野を支え、産業の成長と財政健全化の好循環の形成につなげるため、利用に応じた負担の適正化等に向けた具体的な制度の枠組みについて次のエコカー減税の期限到来時までには検討を進める。また、**自動車税については、電気自動車等の普及等のカーボンニュートラルに向けた動きを考慮し、税負担の公平性を早期に確保するため、その課税趣旨を適切に踏まえた課税のあり方について、イノベーションへの影響等の多面的な観点も含め、関係者の意見を聴取しつつ検討する。**

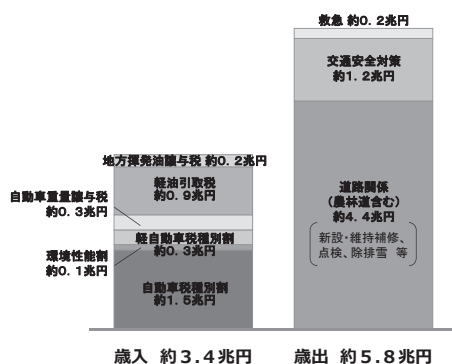
※ 令和5年度与党税制改正大綱においても同一の記載。

34

自動車に関する行政サービスと自動車関係諸税(車体課税+燃料課税)の状況

- 自動車に関する行政サービスに要する費用は、自動車関係諸税(車体課税+燃料課税)の税収を上回っている。
- 今後見込まれる道路や橋梁、トンネルなどの更新・老朽化対策や、防災・減災事業が確実に実施できるよう、社会インフラ財源の確保は地方団体にとって極めて重要。

地方団体における自動車関係諸税の税収と
自動車に関する行政サービスに要する費用



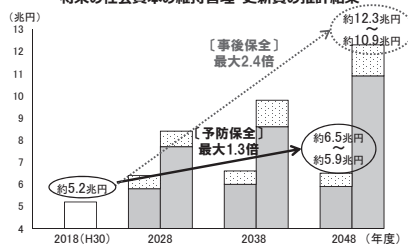
※歳入及び歳出については令和3年度決算額。
※端数処理の関係で合計が一致しない。

建設後50年以上経過する社会資本の割合

	H30年3月	R5年3月	R15年3月
道路橋 (橋長2m以上)	約25%	約39%	約63%
トンネル	約20%	約27%	約42%

※ 国土交通省HP「インフラメンテナンス情報」を基に作成。

将来の社会資本の維持管理・更新費の推計結果



予防保全: 施設の機能等に不具合が発生する前に修繕等の対策を講じること。
事後保全: 施設の機能等に不具合が生じてから修繕等の対策を講じること。

※平成30年11月30日「経済・財政一体改革推進委員会 国と地方のシステムワーキング・グループ」(国交省提出資料等)を基に作成。

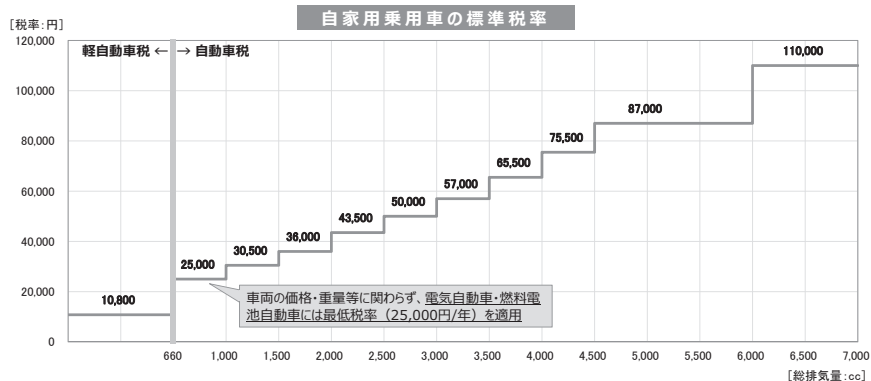
35

電気自動車等の普及等を踏まえた自動車税の課税のあり方

令和6年度与党税制改正大綱 (令和5年12月14日、自由民主党・公明党)

第三 検討事項

- 5 (略) 自動車税については、電気自動車等の普及等のカーボンニュートラルに向けた動きを考慮し、税負担の公平性を早期に確保するため、その課税趣旨を適切に踏まえた課税のあり方について、イノベーションへの影響等の多面的な観点も含め、関係者の意見を聴取しつつ検討する。



[総排気量:cc]

36



各論②：地方税務手続の電子化

地方税における税務手続のデジタル化

- デジタル技術の進展等を踏まえ、納税者の利便性の向上、課税当局の業務効率化・省力化、適正・公正な課税の実現等のため、eLTAX(地方税のオンライン手続のためのシステム)等を活用した全国統一的な地方税務手続のデジタル化を推進。

申告・申請等のデジタル化

- eLTAXにより、全ての地方団体に対し電子申告等が可能(H17.1 運用開始、H22 全地方団体が接続)
- 令和4年度税制改正において、地方税法令上、電子申告等の対象を全ての申告・申請等の手続に拡大し、実務的な準備が整ったものから順次eLTAXでの対応を拡大
- eLTAX利用率は、年々増加(令和5年度実績:法人道府県民税・法人事業税 85.3% 等)

納付のデジタル化

- 令和元年10月より地方税共通納税システムの運用を開始、全ての地方団体に対し電子納付が可能に
- 令和4年度税制改正において、地方税法令上、電子納付の対象を全ての税目に拡大
- 令和5年4月から、地方税統一QRコード(eL-QR)を活用した電子納付の仕組みを導入
- 納付に係るeLTAXの利用件数は、eL-QRの導入により大きく増加(令和5年度実績:前年度比約6.7倍)

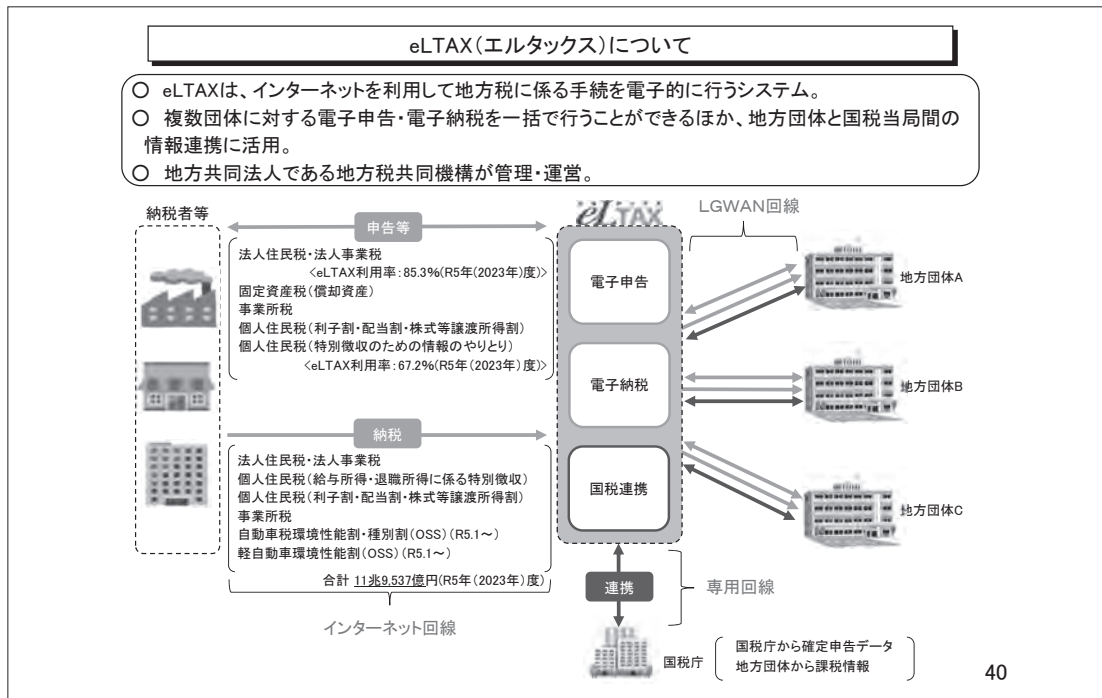
地方税関係通知のデジタル化

- 地方団体から納税者等に送付する「地方税関係通知」のうち、固定資産税、自動車税種別割等の納税通知書等について、納税者等からの求めに応じて、eLTAX及びマイナポータルを活用して電子的に送付する仕組みの導入に向けた取組みを進める

※ 個人住民税の特別徴収税額通知(特別徴収義務者用、納税義務者用)については、既に電子的な送受信が可能。

地方税務手続のデジタル化のあゆみ				
	電子申告・申請等	電子納付	通知の電子化	国税との情報連携・その他
平成16年度	法人住民税・法人事業税、固定資産税(償却資産)の申告開始 [H17.1] ※事業所税も追加 [H20.1]			
17～21年度	給与支払報告書、公的年金等支払報告書の電子的提出開始 [H20.1、H21.1]			OSSIによる自動車税等の申告開始 [H17.12] ※新車新規のみ。中古車新規・移転等登録、継続検査は、H29.4追加
22年度	全地方団体がeLTAXに接続			所得税確定申告書の連携開始 [H23.1]
23～30年度	一定規模以上の事業者に対し給与支払報告書等の電子的提出を義務化 [H26.1] ※電子的提出基準の引下げ [R3.1]		特別徴収税額通知(特別徴収義務者用)の電子化開始 [H28.1]	法定調書・扶養正情報の連携開始 [H25.5、H25.6] JNKS(自動車税納付確認システム)の運用開始 [H27.4] 源泉徴収票・給与支払報告書の電子的提出の一元化 [H29.1]
令和元年度	地方税共同機構の設立 [H31.4]			
2年度	大法人に係る電子申告義務化 [R2.4.1以降の事業年度に係る申告]	地方税共通納税システムの運用開始 [R元.10] ※対象は主として法人向けの税目		固定資産税等に係る登記所との情報連携開始 [R2.1] 法人の開廃業等に係る申請手続の一元化、共通入力事務の重複排除 [R2.3] 財務諸表提出の一元化 [R2.4]
3年度	個人住民税(利子割・配当割・株式等譲渡所得割)の申告・納入手続の電子化 [R3.10]			
4年度	法制上、全ての申告・申請等の手続へ対象拡大 [R4改正] ※実務的な準備が整ったものから順次、eLTAX利用を開始			軽自動車OSS、軽JNKSの運用開始 [R5.1]
5年度	地方たばこ税等の電子申告開始 [R5.10]	地方税統一QRコードを用いた納付開始 [R5.4] ※固定資産税等全税目へ対象拡大 ※納付手段も拡大(クレジットカード、スマホ決済アプリ等)	特別徴収税額通知(納税義務者用)の電子化開始 [R6.1]	
6年度以降	軽油引取税の電子申告 [R6.10]、個人住民税の電子申告 [R7年末] ※全ての税目の申告手続を令和7年末までに順次、電子化対応			基幹税務システムの標準化 [R7年度までの移行を目指す]

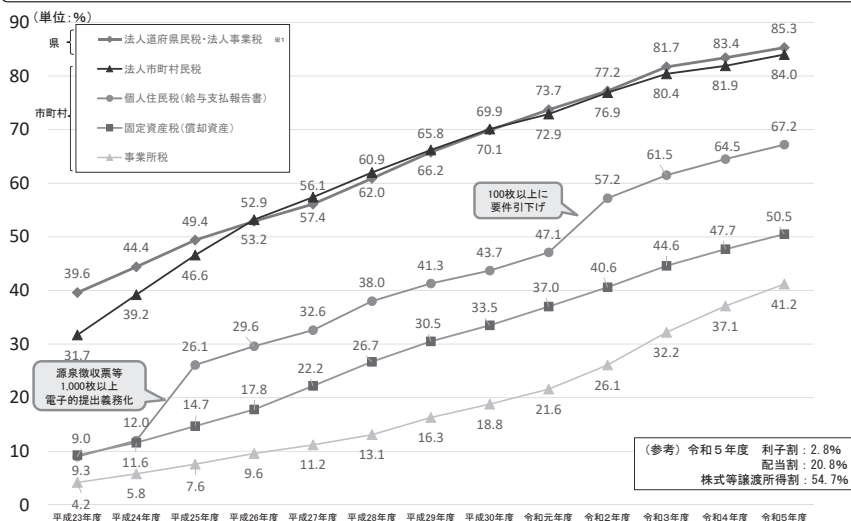
39



40

地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移

○ eLTAXを通じた電子申告利用率は、年々、上昇している。

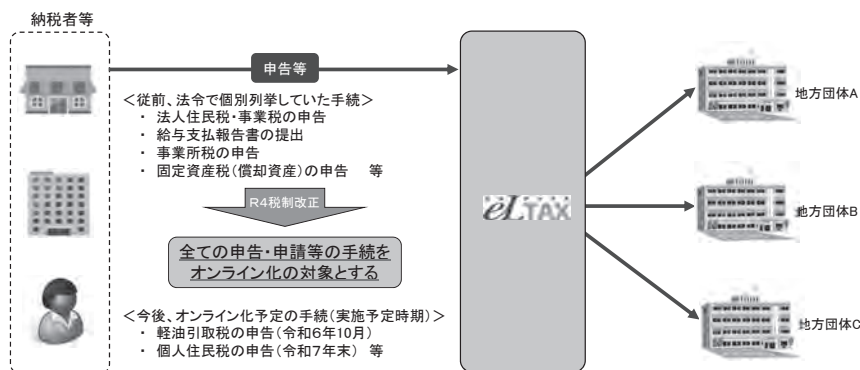


41

eLTAXを通じた申告・申請等に係る対象手続の拡大

○ eLTAX（地方税のオンライン手続のためのシステム）を通じた申告・申請等は、オンライン化のニーズに応じて、法人を対象とする手続を中心として拡大。従前、地方税法令上、対象手続を個別に規定していたが、令和4年度税制改正において、全ての申告・申請等の手続について、eLTAXを利用して行うことができるよう所要の措置を講じた。

○ 実務的な準備が整ったものから順次eLTAXでの対応を拡大し、納税者の利便性等を向上。



42

地方税共通納税システムについて

- 令和元年10月から「地方税共通納税システム」が導入され、従来可能であった電子申告に加え、eLTAXを通じた電子納税が可能。
- 令和5年4月から、対象税目を全税目に制度拡大。あわせて納付手段についても従来の金融機関経由のインターネットバンキング及びダイレクト納付(口座引落し)に加え、クレジットカードや地方税統一QRコード(eL-QR)を活用したスマートフォン決済アプリ等による納付も可能となった。

<主なメリット>

納税者

- 対象税目について、全ての地方団体に対して、様々な納付手段による電子納税が可能
- 合計税額をeLTAXに送金することで、複数地方団体への「まとめて納付」が可能

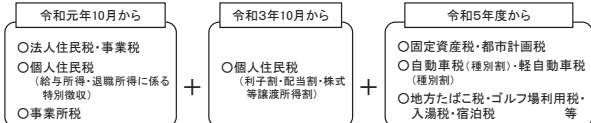
金融機関

- 窓口来訪者の減少による窓口業務の負担軽減
- 領収済通知書の処理に係る負担軽減
- eL-QR対応金融機関であれば、全地方団体のeL-QR付納付書の取扱が可能

地方団体

- 納付・入金情報がeLTAX経由で電子的に送付されるため消込作業の効率が向上
- 個別に金融機関・決済事業者と契約等を行うことなく電子収納可能

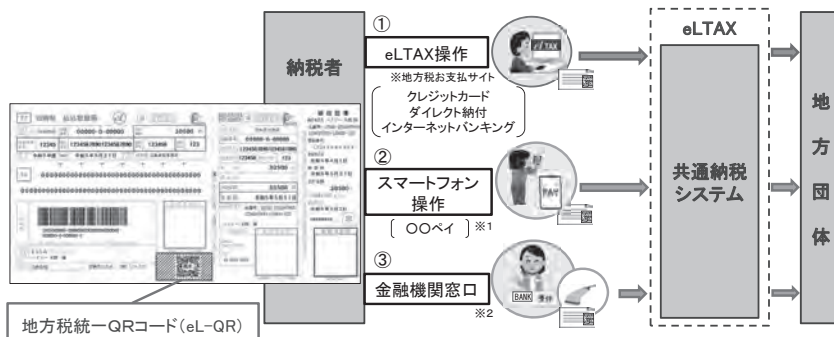
■ 対象税目



43

地方税統一QRコード(eL-QR)の活用による地方税の電子納付について

- 令和5年4月から、個人の納税者に馴染みの深い賦課課税税目(固定資産税、都市計画税、自動車税種別割及び軽自動車税種別割[※])の納付に「地方税統一QRコード(eL-QR)」を用いた仕組みを導入。
※ 不動産取得税、個人事業税、個人住民税(普通徴収)など他の税目についても、可能な限り活用
- 納付手段についても、金融機関経由のダイレクト納付(口座引き落とし)やインターネットバンキングに加え、「クレジットカード」や「スマートフォン決済アプリ」による納付が可能。
- 金融機関窓口における納付受付後の事務処理においても、eL-QRによる処理ができるようになり、事務が簡素化・効率化。



※1: 利用可能なスマートフォン決済アプリ: R5.12月時点で、23のアプリが対応
 ※2: eL-QR対応可能金融機関: 都市銀行・地方銀行・ゆうちょ銀行・信用金庫等485機関(R6.4月時点)
 ※3: eL-QR活用地方団体: 1,779団体(47都道府県、1,732市区町村)(R6.1.1時点)

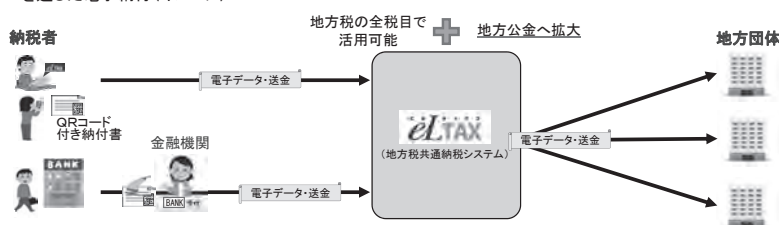
44

地方公金に係るeLTAX経由での納付(令和6年度税制改正)

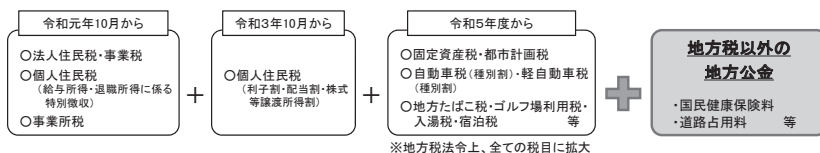
- eLTAX(地方税のオンライン手続のためのシステム)を通じた電子納付の対象に地方税以外の地方公金を追加することとし、地方自治法の改正に併せて、地方税共同機構の業務に公金収納事務を追加する措置を講ずる。

※ 地方自治法の一部を改正する法律の施行の日から適用。

■ eLTAXを通じた電子納付(イメージ)

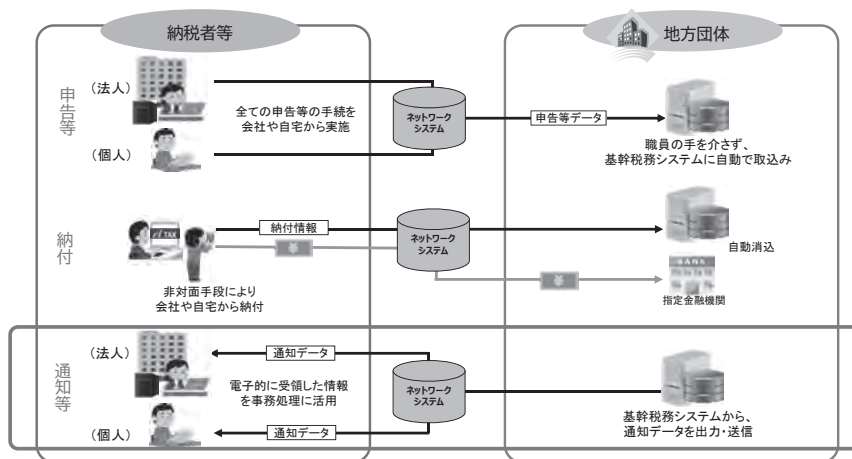


■ eLTAXを通じた電子納付の対象税目



地方税務手続の「デジタル完結」に向けて

- 納税者等の利便性向上のため、全ての申告等・納付の手続を対象として、実務的な準備が整ったものから順次、eLTAXでの対応を拡大しており、デジタル化が進展している。
- 今後、地方税関係通知(納税通知書等)についてeLTAXやマイナポータルを活用した電子の送付を実現し、地方税務手続の「デジタル完結」を目指す。

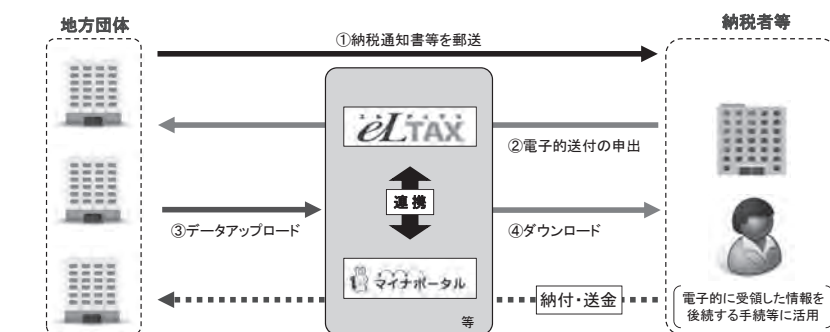


納税通知書等の電子的送付について

【令和6年度与党税制改正大綱(令和5年12月14日自由民主党・公明党)〔抄〕】

- 地方税関係通知のうち、固定資産税、自動車税種別割等の納税通知書等について、eLTAX及びマイナポータルの変更・改修スケジュール等を考慮しつつ、納税者等からの求めに応じて、eLTAX及びマイナポータルを活用して電子的に送付する仕組みの導入に向けた取組みを進める。

■納税通知書等の電子的送付(イメージ)

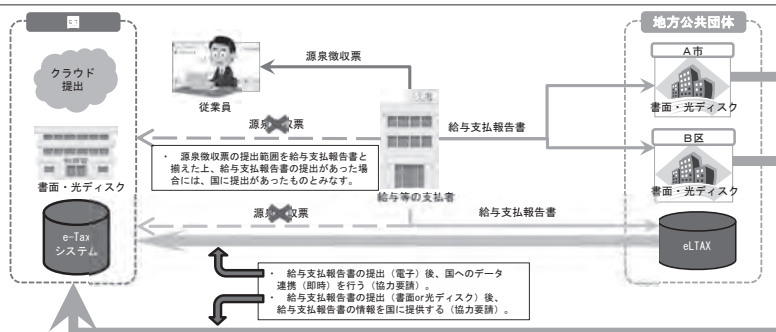


※ 「納税通知書等」は、納税通知書(課税明細書を含む)及びそれに付随する納付書

47

源泉徴収票の提出方法等の見直し

- 給与等の支払者は次の書類をそれぞれ次の者に提出しなければならないこととされている。
- ① 給与所得の源泉徴収票：国(具体的には、給与等の支払者を所轄する税務署)及び従業員
 - ② 給与支払報告書：従業員の居住地の地方公共団体
- 給与所得の源泉徴収票の提出範囲を給与支払報告書に揃えて拡大した上で、地方公共団体に給与支払報告書の提出があった場合には、その従業員について、国への給与所得の源泉徴収票の提出があったものとみなすこととし、地方公共団体は、提出された給与支払報告書データ(書面又は光ディスクに係るもの)を、国へデータ連携する(協力要請)。(eLTAX提出分は国税へ即時連携を行う。)[令和5年度税制改正]
- ※ 公的年金等についても同様とする。
- ※ 上記の見直しは、令和9年1月1日以後に提出すべき給与所得及び公的年金等の源泉徴収票について適用する。



48