

(公社) 日本租税研究協会

第77回租税研究大会記録

2025

講 演 大企業の税務コンプライアンスを考える

討論会1 國際課税討論会「國際課税を巡る現状と
課題」

討論会2 財政経済研究会報告「税と社会保障のグ
ランドデザイン」

討論会3 税制改革討論会「税制改革を巡る現状と
課題」

公益社団法人 日本租税研究協会

(公社) 日本租税研究協会

第77回租税研究大会記録

2025

講 演 大企業の税務コンプライアンスを考える

討論会1 國際課税討論会「國際課税を巡る現状と
課題」

討論会2 財政経済研究会報告「税と社会保障のグ
ランドデザイン」

討論会3 税制改革討論会「税制改革を巡る現状と
課題」

公益社団法人 日本租税研究協会

目 次

会長挨拶
第77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 宮永 俊一

◇討論会 9月17日(水)・午前

国際課税を巡る現状と課題 ━━━━━━ 3

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	宇多村哲也
	千葉商科大学大学院客員教授	青山 慶二
	慶應義塾大学法学部准教授	漆 さき
	東レ株式会社シニアフェロー	栗原 正明

はじめに..... 4

I. 第1部 国際課税を巡る最近の動向 5

1. 全体の概観「2本の柱」の解決策..... 5
2. 第1の柱（利益A、利益B）..... 7
3. 国連..... 8

II. 第1部に関する質問・意見 8

III. 第2部 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）情報交換等 15

1. 第2の柱..... 15
2. 外国子会社合算（CFC）税制..... 17
3. 情報交換..... 18

IV. 第2部に関する質問・意見	18
------------------	----

おわりに	25
------	----

◆講演 9月17日(水)・午後

大企業の税務コンプライアンスを考える ——————26

東京大学教授 増井 良啓

1. はじめに	26
(1) AI時代のリサーチ	26
(2) 実務と理論	26
(3) 5つの問い合わせ	27
(4) 補足	27
2. 大企業の税務コンプライアンスの重要性	27
3. 協力的コンプライアンスに関する内外の研究	28
(1) BEPSプロジェクトと並行する展開	28
(2) 日本の研究	30
(3) 海外の研究－博士論文	31
(4) 海外の研究－組織的研究	33
4. 応答的規制の理論的基礎を洗う	35
(1) 執行ピラミッドを支える事実認識	35
(2) 大企業の納税協力分布は卵型か？	36
(3) 協力的納税者と非協力的納税者の判別	36
5. 日本の取組みについて考える	38
(1) 日本企業は協力的か？	38
(2) 国税庁の税務CGの取組み	39
(3) J-CAP制度	42
6. 「租税の確実性」をめぐって	43
(1) 租税の確実性	43
(2) 「役立たずの神話」だというエッセイ	43
(3) 増井のコメント	44
(4) 既存ツールの展開	45

5. おわりに	46
(1) まとめ.....	46
(2) AI時代の人材育成.....	46
 資料.....	47

◆討論会 9月18日(木)・午前

財政経済研究会報告：税と社会保障のグランドデザイン ——49

司 会	慶應義塾大学経済学部教授	土居 丈朗
参加者	嘉悦大学経営経済学部教授	和泉 徹彦
	中央大学法学部教授	國枝 繁樹
	慶應義塾大学経済学部教授	駒村 康平
	東京大学大学院経済学研究科教授	林 正義

はじめに.....	50
-----------	----

I. 研究会報告.....51

1. 財政再建とわが国の税制.....51	
(1) 財政の持続可能性.....51	
(2) 考え得る財源.....54	
(3) 結論.....57	
(4) 各論文の紹介.....57	
2. 2025年年金改革と社会保障制度横断的な改革について.....58	
(1) 各論文の紹介.....58	
(2) 評価：年金制度改革の評価軸.....58	
(3) 課題：基礎年金の給付水準の動向.....59	
(4) 基礎年金の底上げを巡る政策の選択肢.....61	
(5) 基礎年金の底上げ政策を巡る「3つの壁」と解決方法.....61	
3. 個人所得課税における控除について.....62	
(1) 所得控除.....62	
(2) 所得控除から税額控除へ.....63	
(3) 税額控除と所得階級.....63	
(4) 所得控除と所得階級.....64	
(5) 所得控除と税額控除はどう整理すべきか.....64	
(6) 低所得者対策としてのいわゆる「給付付き税額控除」について.....65	
4. 移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題.....66	
(1) 報告概要.....66	

(2) 日本の外国人労働者受け入れの現状と課題	66
(3) 人口減少と移民の経済効果	68
(4) 移民と社会保障制度の関係	69
(5) 今後の移民政策と社会保障改革の方向性	70
II. 討論	70
III. 質疑応答	76
まとめ	81
財政経済研究会報告書：税と社会保障のグランドデザイン	82

◆解説 9月18日(木)・午後

税制改革討論会：税制改革を巡る現状と課題 ————— 136

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
	一橋大学大学院・経済学研究科教授	佐藤 主光
	株式会社三菱UFJ銀行特別顧問（租研副会長）	平野 信行

はじめに	137
I. 税制の現状と今後の課題	138
1. はじめに	138
2. 所得税の基礎控除等（103万円の壁）	138
3. ガソリン減税	140
4. 消費税の議論	142
5. 今後の展開	144
6. その他の課題	145
II. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問	145
III. 地方財政・地方税制の現状と課題	151
1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題総論	151
2. 各論：個別地方税制の現状と課題論	152
(1) 車体課税・燃料課税	152

(2) 地方消費税	154
(3) いわゆる「103万円の壁」	154
(4) 地方団体間の収支の偏在や財政力格差の状況の原因・課題の分析	155
(5) ふるさと納税	157
IV. 地方財政・地方税制の現状と今後の課題に対する意見・質問	158
まとめ	162

<資料編>

◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）	1
◎税制関係資料（財務省主税局）	29
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）	85

会長挨拶

第77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

宮永 俊一

(三菱重工業株式会社名誉顧問)

第77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。

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す。

昭和24年の協会設立直後に第1回を開催し、今回で77回目を迎えます。

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り、この場をお借りして、心より感謝申し上げます。

さて、昨今の世界情勢は、米国トランプ政権による関税措置等に伴う各国の様々な対応や、継続するウクライナやガザ地区の問題等、政治・経済ともに、極めて混沌とした状況にあり、先行きの不透明感が強まっています。

こうした中、わが国の経済は、雇用や所得環境の改善、高い企業収益などを背景に、緩やかな回復基調にありますが、エネルギー・食料価格の高騰、円安などによる物価上昇の継続、米国の関税措置による輸出や生産の下振れなどの不確実要因も引き続き存在しております。

わが国の財政は、好調な企業業績、賃金・配当の伸び、さらに、物価上昇分の消費の伸びなどを反映して、税収が5年連続で過去最高を記



録しております。

今の賃上げのモメンタムが、大企業のみならず、中小企業も含めて、さらに広がっていくことを期待しています。

その一方で、「税収増の還元」、「物価高対策」などの名目で実施された減税・給付、大型補正予算の編成により、2025年度における国・地方のプライマリーバランス黒字化が見通せなくなるなど、財政規律の緩みが懸念されるところであります。

わが国の長期債務残高は、令和7年度末には1,300兆円を超えると見込まれており、政府債務残高の対GDP比が2倍を超えるなど、財政

が依然として深刻な状況にあることに変わりはありません。

大災害や有事に対応する財政余力を確保し、将来の経済・財政・社会保障の持続可能性を確保するためにも、まずは経済の再生と成長を促しつつ、しっかりと財政健全化に向けた取組みを着実に進めていくことが必要です。

なお、納税者である国民・企業の理解を得ることが非常に重要であり、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も理解が深まるような取組みが欠かせないと思います。

令和7年度税制改正においては、「物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応」として、所得税の基礎控除及び給与所得控除の最低保障額の引上げ、特定親族特別控除の創設が行われたほか、防衛力強化に係る財源確保、新たな国際課税ルールへの対応などの観点からの措置が講じられました。

税制につきましても、昨年来の「年収の壁」を巡る議論や参議院選挙で争点とされた物価高対策としての消費税減税論など、ややもすると短期的な視点からの議論に目が行きがちであります。わが国の将来を左右する人口減少・少子高齢化、変容する国際関係、デジタル化とAIの進化など、様々な経済・社会の構造変化に対応した「税と社会保障の一体改革」を進めることができます。大変難しいことですが、肝要です。

税は、公共サービスの財源を調達する手段であるとともに、社会保障制度とあいまって社会の安定に不可欠な基盤的制度となっています。

したがいまして、社会の構成員がそれぞれの負担能力に応じて支え合い、若者世代が将来に希望を抱けるような制度を構築するため、中長期的な視点から、公平・中立・簡素という税制の基本原則をこれから社会に適合させていく

努力がますます必要になると考えます。

当協会は、民間の中立的な立場から税制・財政に関する調査・研究、提言活動を行い、毎年、るべき税制の実現に向けた「税制改正に関する意見」を取りまとめております。

私どもといたしましては、こうした活動が、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ます。今後も積極的に提言・情報発信を行ってまいります。

本年の研修大会は、今日明日の2日間にわたり開催いたします。

この後は、東京大学の増井良啓教授から「大企業の税務コンプライアンスを考える」と題して講演を行っていただきます。

コロナ禍を経て、この研修大会も主にオンラインでの対応とさせて頂いてきましたが、今回は6年ぶりに会場でもご聴講いただける環境を整えております。

明日午前には、当協会の財政経済研究会のメンバーによる「税と社会保障のグランドデザイン」についての報告、午後には、財務省の青木主税局長と総務省の寺崎自治税務局長をお招きして、「税制改革を巡る現状と課題」と題した討論会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ございます。

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致しますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともなお一層のご支援、ご協力を賜りますようお願い申し上げ、大会開催に当たっての私のご挨拶とさせて頂きます。

ご清聴ありがとうございました。

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



宇多村 氏



青山 氏



漆 氏



栗原 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
慶應義塾大学法学部准教授
東レ株式会社シニアフェロー

宇多村 哲也
青山 慶二
漆 さき
栗原 正明

司会 一橋大学大学院法学院研究科教授

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～25 頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それでは、国際課税に関するパネルディスカッションとして、「国際課税を巡る現状と課題」と題するWebinarを始めさせていただきます。本日司会を務める吉村です。パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4の方々でございます。この4人の方々はそれぞれ組織に属していらっしゃいますが、本日は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、意見も個人として言っていただくようにお願いしております。従って、皆さんもご発言は個人のものとして受け止めていただければと存じます。ここでは、パネリストの方々のお名前を肩書きなしで「○○さん」と呼ばせていただきます。その点もご了解いただきたいと思います。

昨年まではパネルディスカッションのテーマとして、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を取り上げてきました。包摂的枠組みにおける国際課税ルールの見直しが進められてきていたところですが、最近の米国の動向を受けてさまざまな動きが生じています。

本日は第1部、第2部と分け、第1部においては国際課税を巡る最近の動向と「第1の柱」についてお話しeidakuことになっております。2025年1月にトランプ大統領が就任し、第2次トランプ政権が成立しました。その後に、国際課税プロジェクトに関する大統領覚書が公表されて、非常に強い態度でプロジェクトの合意からの離脱が宣言されました。またその後、税制改正を巡る法案には、米国企業に対するデジタルサービス税（DST）や軽課税所得課税ルール（UTPR）の適用に対して報復税を課すことを内容とした条項が盛り込まれました。2025年6月には、こうした動きを受けて、G7における合意を背景とした宣言が出されています。



すなわち、米国企業をPillar 2の対象外にするためのアプローチ（Side by Sideアプローチ）を進めていくことで合意がなされたわけです。こうした動きを受けて、今後OECD・包摂的枠組みでのルール化が進められていくかと思いますが、第1部ではそういった動向についてご紹介いただければと思っております。

第2部においては、「第2の柱（Pillar 2）」の具体的論点について議論できればと考えております。多国籍企業が無税・軽課税国に利益移転することによって生じる税源侵食のリスクに対応することを目的としたグローバル・ミニマム課税ルールですが、日本においても令和7年度税制改正によって、IIRだけではなくUTPR、QDMTTも法制化がなされたところです。これについても、今後、米国との関係での見直しも予想されますが、まずは既に立法化されているミニマム課税に関する具体的な議論、また併せてCFC税制の見直しも進められると思いますので、そういう論点を含めて議論できればと考えております。また、国際的な取組みとして情報交換が進められていますので、こちらで扱います。

進め方としては、第1部、第2部それぞれについて、最初に宇多村さんからご説明いただきます。その後、青山さん、栗原さん、漆さんの順番でご意見、ご質問を頂戴し、さらに宇多村さんからお三方のご意見、ご質問に対してお答えいただることにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部について、最初に宇多村さんからご説明をよろしくお願ひいたします。

I. 第1部 国際課税を巡る最近の動向

(宇多村) 皆さま、お早うございます。ただ今ご紹介いただきました財務省主税局参事官の宇多村哲也と申します。本年7月に着任いたしました。国際課税は、主税企画官以来の3年ぶりとなります。まずは司会の吉村さん、パネリストの青山さん、漆さん、栗原さんとご一緒させていただけたこと、山寺専務理事をはじめ租研事務局の皆さまよりご招待いただき、私どもの取組みを紹介させていただく機会を頂戴しましたことに感謝申し上げます。

主税企画官をしていた折には、100年に1度の歴史的な合意といわれた2021年10月の合意に立ち会わせていただきました。その後、「第1の柱」の多数国間条約の条文が固まり公表され、「第2の柱」は世界規模での実装・実施の段階に入っていることを、ある種の感慨を持って見ています。

ただ一方で、吉村さんからご紹介がありましたとおり、国際関係のダイナミズムと申しますか、米の政権交代によるポリシーチェンジやグローバル・サウスの台頭といった大きな動きがあり、やはり一筋縄ではいかないという思いも新たにしているところです。この間、関係者のご尽力によって米国は引き続き議論に協力的に参加している状況ですし、力を付けていく途上国との関係も、場合によっては日本が橋渡し役をすることで協力していく流れになっておりますが、レジームチェンジの中に身を置く者としては、国際課税システムの安定に向けプロフェッショナルな解決策を粘り強く模索していくと思っております。皆さまからのご指導、ご鞭撻を引き続きいただければ幸甚です。

さて早速ですが、説明の方に入らせていただ



きます。本日は、現在進行中のいわゆる「2本の柱」の解決策に基づく国際課税の見直しの動きについての現状、今後の見通しを中心にお話しさせていただければと思います。

まず前半は、BEPSプロジェクトから「2本の柱」の解決策に至る全体の流れを振り返った上で足元の状況として、直近のG7、G20等での国際課税の議論、そしてPillar 1の現状や国連の動きなどをご紹介させていただければと思います。後半は、Pillar 2のグローバル・ミニマム課税及び外国子会社合算税制（CFC）税制に関して、令和7年度税制改正の概要や今後の見通しなどに触れて、最後に令和6年度に法改正を行った暗号資産等に係る報告枠組みの動きについてご説明させていただきます。

1. 全体の概観「2本の柱」の解決策

〔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〕（5ページ）

まず、「2本の柱」全体を概観させていただきます。1つ目として、経済がグローバル化し、電子化することによって、従来頼っていた物理的拠点（PE）概念がなくてもビジネスができることとなり、PE概念だけでは公平な課税配分ができないといった問題があります。2つ目に、経済の無形資産化も相まって軽課税国への利益移転がいよいよ容易になったという状況もあり、より根本的な対処の必要性も認識されたということで、これら2つの問題に対応する解

決策が模索されておりました。

〔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〕（6ページ）

1つ目の問題は、プラットフォームビジネスに対して市場国が十分に課税できないといった問題意識があったわけですが、これに対してデジタルサービスタックス（DST）と呼ばれる「一方的な措置」を導入する国が出てきました。それに対し、第1次トランプ政権のときには報復関税の動きがあり、国際課税システムの不安定化が起きました。もう2つ目の問題は、国レベルでの法人税の引き下げ競争が相変わらず続いておりました。Inclusive Framework（IF）の場において、こうした問題意識から「2本の柱」と呼ばれる解決策が提案され、2021年にグローバルな合意に至ったという流れになります。

1つ目の課題に対しては、「第1の柱」として、多数国間条約によって市場国に新たな課税権を創設する一方、DSTについては導入国に取下げてもらう、2つ目の問題に対しては「第2の柱」として、グローバル企業には営業場所によらず最低限15%の実効税率の負担を頂くようミニマム税率の導入で合意がなされました。「第1の柱」は、これは利益Aと利益Bからなりますが、利益Aに関する多数国間条約の条文草案が2023年10月に既に公表されており、残された論点である利益Bに係る交渉が行われております。「第2の柱」のグローバル・ミニマム課税については、条約ではなく各国の国内法により実施することとされており、既に欧州、日本をはじめとする多くの国でモデルルールに沿って法制化が進行中です。日本では、所得合算ルール（IIR）を2023年に法制化した後に、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）を2025年に法制化しました。

〔米国の動向等〕（7－8ページ）

さて、ご承知のとおり、本年1月、トランプ政権発足直後に大統領覚書が公表されました。

内容は、「Global Tax Dealに係る前政権によるいかなるコミットメントも米議会による立法措置なしに米国において効力を有しないことをOECDに通知する。域外適用又は米国企業に不均衡な影響を与える外国の税制措置について調査する」といった内容になります。関係者の努力により、その後、4月のIF総会においては、米国を含むIF参加国は「第2の柱」の実施と進行中の「第1の柱」の交渉に関し、議論の継続に合意した旨を公表され、一旦収まったかのように見えました。

ところが、5月に米国下院で可決された財政調整法案に、米国が「不公平」と考える税制を持つ外国の政府・企業等に対して、追加課税等の「対抗措置」を課する規定が含まれていました。いわゆる899条の問題です。具体的には、米国が「不公平」と考える軽課税所得ルール（UTPR）等を持つ国の居住者等が、米国で稼得する所得について、法定税率に加えて、その源泉徴収税率を毎年5%ずつ最大20%まで引き上げるといった内容でした。日本政府としては、この899条は日本企業に不利益が生じるものであり、米国への投資にも悪影響を及ぼしかねないということで、米国に対して抗議の意思を伝達する努力を続けました。幸い、6月末に通過した上院の法案からは899条が削除され、合わせてグローバル・ミニマム課税と米国税制の「共存」に関するG7声明が公表されたところです。

〔グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）〕（9ページ）

G7声明においては、1つ目の○で共存システムの背景として、OBBC法により米国の国際課税はおおむね強化されたとの認識に加え、上院で899条の削除がなされたこと、各国でQDMTT実施が進んでいることについて明記されています。

2つ目の○では、共存システムの制度設計の原則が書かれています。米国親会社の国内・国

外の利益双方についてUTPR, IIRの適用を免除すること、しかし、競争上の公平性やBEPSリスクへの対処も合わせてなされねばならないこと、そして「第2の柱」全体の課題としての簡素化、最後に税額控除の還付有り・無しに係る扱いをより整合的にするといった内容が盛り込まれています。

3つ目の○では、「共存システムの実現は、デジタル課税に係る建設的な対話等の進展を促進する」と記載されており、「第1の柱」も引き続き重要であることが確認されています。

こうしたG7声明を踏まえ、現在IFにおいて共存システムについてグローバルに合意すべく議論が行われています。実は、2021年10月の合意の時点で、既存の米国のミニマム課税と新たなグローバル・ミニマム課税との関係をどのように整理すべきかという課題は認識されていたわけですが、グローバル・ミニマム課税と米国の制度とはBEPSへの対処という共通の政策目標を有しているところでもあり、両制度の共存の具体的なあり方を、競争上の公平性やBEPSリスクにも留意しつつ議論を行っていくことになります。

[G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）] (10ページ)

幸い7月のG20においても、G7声明が理解された流れになっておりまして、これを更に147か国いるIFでどう合意に漕ぎ着けていくかが目下の課題ということです。

2. 第1の柱（利益A、利益B）

次に、「第1の柱」の状況について説明させていただきます。「第1の柱」の中には、利益A、利益Bという2つのコンポーネントがあります。利益Aは、市場国への新たな課税権の創設と配分を行うもので、多数国間条約により実施されるものです。利益Bは、基礎的なマーケティング・販売活動を対象として、移転価格税制の適用を簡素化・合理化しようというものです。

[第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）] (12ページ)

利益Aについては、2023年10月に公表された多数国間条約（MLC）の条文案には、もう1点、課税権配分の安定化措置として、紛争の予防・解決に係る規定も含まれています。新しい課税権の創設・配分は、既存ルールの配分にも影響しますので、そうした規定が含まれているわけです。

利益Aは、収入（売上高）200億ユーロ超の大企業が対象になり、利益率の10%超部分を残余利益と認識し、その4分の1が市場国に売上高に応じて配分されます。MLCの今後ですが、本年6月のG7声明においても、グローバル・ミニマム課税と米国の制度の共存を実現することは、デジタル経済への課税に係る建設的な議論を含めた国際課税システムの更なる安定化を促すものと書かれており、引き続き重要との認識です。

[（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] (13ページ)

DSTの方は、英国、フランス、イタリア、スペイン等が既に導入済みです。各国がばらばらに課税するDSTが世界に広まると、納税者側からすれば、それぞれのDSTに対応する必要が生じてしましますし、負担が増えることになり、報復の応酬という事態も当然リスクとして想定されてしまうわけです。現状、899条は撤回されましたが、米国には依然として内国歳入法891条が存在しています。この条項は、外国が米国企業を差別的、域外的税制の対象としていると大統領が認める場合、大統領令によって当該外国の企業に対する税率を2倍にするという規定です。そういう条項の適用も潜在的にあり得るので、第1の柱による解決策も忘れてはなりません。DSTやそれに対する対抗措置の応酬は、当然ながら企業にとって予見可能性を損ない、世界経済に悪影響を及ぼすものですので、国際課税システムの安定性を実現する

ため、多数国間条約（MLC）による早期の解決を図るべきというのが、変わらぬ日本の立場です。なお、カナダやインドがDSTを自ら廃止する動きが見られたという点は注目すべき動きかと思います。

〔OECD/G20「BEPS包括的枠組み」共同議長声明 概要〕（14ページ）

本年1月中旬には、「第1の柱」の状況を示すIFの共同議長声明が公表されています。声明では、「利益Aの条文案については議論が収束した状況であり、利益Bの枠組みの残存論点解消に向けた交渉が焦点」とあります。MLC参加国による義務的利息Bが残存論点になります。

〔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ページ）

では利益B、すなわち移転価格税制の適用の簡素化の概略について紹介させていただきます。第一の柱で市場国での適切な課税を考える際には、移転価格税制に係る紛争が増加していることや執行体制が弱い途上国との声を念頭に、税の安定性を高めることも一緒に考えていくべきという問題意識がありました。そのため利益Bは、多国籍企業グループ内の企業から商品を仕入れて第三者に販売する卸売取引のような単純な取引については、産業分類や財務指標に応じてIFが作成した共通の利益率を用いることで、独立企業間価格の算定結果に近似する解決策を提供しようとするものです。

OECDの利益Bガイダンスでは、低キャパシティの国のニーズに特に焦点を当てることとされており、国外関連者が所在する進出先国・地域において簡素化・合理化アプローチが適用された場合、当該進出先国・地域がcovered jurisdictionに該当し、かつ租税条約が締結されているときは、簡素化・合理化アプローチを適用した国外関連者との取引を行った法人所在地国・地域内の法令や執行上の慣行の範囲内に

おいて、当該進出先国・地域の簡素化・合理化アプローチの適用結果を尊重（リスペクト）する旨、記載されています。日本としても、利益Bガイダンスの政治的コミットメントを踏まえて適切に対応していくこととなっています。

3. 国連

〔国連における国際租税協力に係る議論について〕（17ページ）

OECDを中心とした国際租税協力が進む中、途上国を中心に、国連においても国際租税協力の議論を進めるべきとの声が高まり、2023年末の国連総会で、国際租税協力に関する枠組み条約の策定を求める決議が可決されました。これを受け、条約交渉の基本的指針が臨時委員会において途上国の賛成多数で可決され、2027年にかけて条約交渉が行われる見込みです。

枠組み条約と並行して議論される早期議定書のトピックとしては、「デジタル化・グローバル化経済における国境を越えた役務の提供から生じる所得の課税」、「租税に関する紛争の予防・解決」の2つとされており、これまでのIFでの議論と重複する部分もあります。日本としては、より包摂的で効果的な国際課税協力を求める観点から、参加国による広範なコンセンサスに基づく意思決定の必要性を主張していましたが、実際の議論ではこれまで途上国を中心に単純多数決で決められてきたのが現状です。日本としては、よりコンセンサスを重視する立場から、国連の交渉には積極にとはいきませんが引き続き関与しつつ、推移を注視することとしています。

前半の私からの説明は以上です。

II. 第1部に関する質問・意見

（吉村） 政治的に動きが速い分野ですが、限られた時間で簡潔にまとめていただきました。宇多村さん、どうも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、どうぞよろしくお願ひいたします。

(青山) 千葉商科大学の青山です。よろしくお願ひいたします。ただ今、国際課税の最大のテーマである「2つの柱」の改革の進捗状況について、OECD IFの中心メンバーとして活躍されている宇多村さんから詳しく述べていただけたことに、まず感謝を申し上げたいと思います。

私からは、3つの切り口でコメントと質問をさせていただきます。1つ目は、全体像についてのコメントです。先ほどのご説明にもありましたが、今年初めのアメリカ大統領の覚書発表は、10年かけてつくり上げてきたOECD/G20での国際課税ルール改革路線に不安な影を投げかけたわけですが、その後のIF総会やG7の声明、さらには米国議会での税制改正決着を通じて「2つの柱」の改革が米国国内税制と共存する方向が政治的に確認され、不安な状況はひとまず回避されたように見えます。元々、BEPSプロジェクトでのデジタル経済下での税ルールを巡る議論は、米国で先行していたGILTIなどのミニマム課税制度を参照したもので、米国との共存の理念はOECD IFにおいても当初から前提とされていたものであったと思います。ただし、これからは先行していたグローバル・サウスとの協議の課題に加えて、米国との今後の共存の在り方いかんが新しい国際課税ルールの成否を左右することになると考えられます。そこで、上記の諸課題について次に具体的な質問をさせていただきます。

2つ目は、米国との共存に関する質問です。アメリカのOBBAの中では国際課税ルールも今回、改革されているわけですが、特に新しくNCTIという名前に変わるGILTIを中心とした改正は、「2つの柱」構想との共存を担保できるに足るものと評価できるのかどうか。今回の



アメリカの税制改正では、ミニマム課税の税率も変わりました。しかし、グローバル・ブレンディングについての規定は残っているし、また具体的な投資の控除について廃止が決まったということで、今までOECDで検討してきたものと違う方向が見えてきているので、まさに共存を担保できるような評価ができるのかどうかということを確認したいというのが1点目です。

2点目、IFにおいても「2つの柱」の改革については、全ての関係者にとって受け入れ可能な解決を目指す方向性が7月のG20声明で再確認されました。中身を拝見すると取組み課題の列記にとどまっており、各論の方向性まではまだ明らかにされていません。G7提起の共存体制については、今後、IF参加国に広げたコンセンサスの確保に向けた議論も行われると思われますが、具体的な議論展開をどのように予測されているのか、もし差し支えなければ教えていただければと思います。特に、最近の報道によると、検討のたたき台ペーパーが既にIFで発出されていると報道されていますので、可能であればその検討、進捗状況などについてご説明を頂戴できればと思います。

3点目、共存体制を許容する前提に立つと、各国での税制改正においても、アメリカ企業とそれ以外の企業との間にダブルスタンダードともいいうべき二重の扱いを許容することになり、複雑化することが懸念されます。IFでは、これらの議論を踏まえた新たなガイダンスも検討

されることになるのか、そして既に立法化を終えているわが国での対応はどのようになるのか、この辺について可能なコメントを頂戴できればと思います。

3つ目は、グローバル・サウスの対応についての質問です。先ほど国連での動きの説明がありました。グローバル・サウスの国々との協調に関して、まずデジタル経済の果実からの税収を源泉徴収の形で確保したいとするグローバル・サウスの国々の意欲は、国連モデル条約で言うと12B、そして12AA条などの形で具現化させる動きが明らかになっていて、加えて「2つの柱」も含めた国際課税のテーマを念頭に置いた枠組み条約での議論も始動しようとしています。途上国も参画しているIFでの「2つの柱」の各論の議論では、国連等での動向はどのような影響を及ぼしているのか、可能な範囲で教えていただければと思います。

そして、グローバル・サウスとの関係の2点目、不要な努力の重複を避けるとの方針はIF合意の成果を毀損しないために重要であって、G20でも繰り返し確認されていますが、BEPSに加えDomestic Resource Mobilization (DRM)や情報交換など、税制、税務行政全般のプロジェクトに広げたG20のアプローチは、逆に「2つの柱」における残された各論に関する意見統一の困難さを暗示しているのではないかとも感じられます。重複を避けるための他のマルチの国際機関との連携などは大変と思われますが、国連枠組み条約交渉の見通しや、今後わが国がDRMでのイニシアティブをとることを発表されていますが、これらの狙いなどについて、もし追加的なご説明があれば承りたいと思います。私からは以上です。

(吉村) 青山さん、どうもありがとうございます。それでは、続きまして栗原さん、お願いいたします。



(栗原) 東レの栗原でございます。宇多村さん、わかりやすいご解説をどうもありがとうございました。コメントする機会を与えていただき、お礼申し上げます。また、BEPSプロジェクトが始まってからもう十数年もたちまして、ご対応いただいている皆さまに心より感謝申し上げます。私の方からは、利益BとDSTについて質問、コメントをさせていただきます。

まず、利益Bです。利益Bは2025年1月以降、導入が可能な状況ですが、どこの国が導入したのか、私は存じません。導入国に関し、最新の情報があればご教示ください。

また、日本は「当面導入せず」との方針が明らかにされています。現地国が利益Bを導入するかどうかに拘らず、従来の独立企業間価格とすることとされています。それが現地国の利益Bによる課税と異なる場合、二重課税が発生します。相互協議で整理することとされていますが、相互協議案件が大幅に増加する恐れがあります。どのような対応をされるご予定なのかご教示ください。件数が膨大となって対応不能となり、企業が泣き寝入りせざるを得ないような状況は避けたいところです。また、従来の相互協議では税理士法人を起用して対応していますが、今回の場合は非常にコスト高になってしまいますため、利益Bについては簡易的な協議が必要と考えております。あと、先ほど少しご説明がありましたが、OECDの利益Bガイドラインに、covered jurisdictionの地域が利益Bを導入

した場合、尊重されること、また相互協議でもこれを踏まえ対応すると、わが国のFAQに書いてあります。「これを踏まえ」の意味合いが少々わかりにくいのですが、covered jurisdictionの地域が利益Bを導入した場合に限り、そのまま認めていただきたいと思います。日本が利益Bを導入せずにcovered jurisdictionの扱いを認めるというのは、法対応として難しいということでしょうか。

また、利益Aと利益Bはセットで導入されるべきと、以前からいわれております。利益Aとの関連性がなくなれば利益Bの導入が促進されるといわれておりますが、どのように見ていたらよいのでしょうか。二重課税の懸念があるまま利益Bの導入が進んでも、企業としては困ります。その点では、利益Aが消えないことが良いことなのかもしれません。元々、APAや相互協議をしないで済ませる簡易的な移転価格管理を目指して導入されたはずですので、導入に際してはトラブルの元は消し去っておくことが良いと思います。利益Bの価格マトリクスで示された利益率は、私個人では高いと感じております。社内で事業部を説得して進めるには、少々ハードルが高いと思います。利益Bを導入しようとしまいと1つの利益率が示されたので、多くの国が活用すると思いますが、非導入国がこの利益率に機能とリスクに応じた利益を加算して移転価格税制を執行すると、移転価格管理そのものが混乱しかねません。利益Bを導入しない国については価格マトリクスを乱用しないように、BEPS包摂的枠組み（IF）で合意するなどしておくことが肝心だと思います。

次に、DSTです。利益Aが合意に達しなかった場合は各国がDSTを適用せざるを得ないといわれてから、かなり時間がたちました。その割にDSTの話題が出ません。先ほど少し解説もありましたが、各国の対応状況について追加すべきことがありますたらぜひご教示ください。DSTは導入当初より悪者扱いをされていて、税額控除ができないことから企業は反対してお

ります。しかし、それを除けばそれほど悪い制度ではないように感じております。特定のビッグ・テック狙いというイメージで導入されたため悪い印象が先行しましたが、デジタル経済に適切な課税を行うという点では、間違いではないように感じております。時間がたち、少しづつ評価が変わってきているようにも思います。アメリカは当初、UTPRとDSTを狙い撃ちすべく899条をちらつかせましたが、G7合意を受け、撤回しました。合意内容を十分に理解しておりませんが、UTPRの対象としないことがメインで、DSTはそれほど意識していないように感じています。日本は導入しない方針と伺っておりますが、今後も検討しないのか、各国の導入状況を見ながら検討は継続していくのか、どちらのお立場でしょうか。以上です。

(吉村) 栗原さん、ありがとうございます。
それでは、漆さん、お願いいたします。

(漆) 貴重なお話をどうもありがとうございました。青山先生、栗原さんに比べると抽象的な質問が多くて恐縮なのですが、DSTについて主に伺いたいと思っております。

DSTの性格については、いまだに学問的にもどのようなものなのか合意には至っていないと考えておりますが、DSTの性格を物品税的なものとして捉えると、その最終的な負担者は消費者、特に米国外の消費者で、Pillar 1よりもDSTの方が結果的に米国に有利な可能性があると指摘されています。また、DSTが物品税的なものではなくレント課税で、米国の株主に帰着するならば、この場合はアメリカにとって不利ですが、どちらの要素が強いか、転嫁の有無は企業とケースによると指摘されています。具体的には、Facebookは転嫁していないけれども、Amazon、Apple等は転嫁しているといわれています。Shapiro先生の25年8月20日の



Tax Noteの記事でそのように拝見しました。

そうすると今、各国はDSTを導入・施行していますが、今後、恒久的に各国に導入されていくことになるのか。その場合、DSTを対象とした租税条約等、DSTの二重課税に対する対策がとられる可能性があるのか。先ほど栗原さんが、税額控除ができないから反対されているけれども、デジタルサービスに対するある程度の課税を確保するという意味ではそこまで悪く捉えることもないのではないかとおっしゃっていましたが、二重課税に対する対策がとられた上で恒久化していく可能性はあるのでしょうか。

或いは、先ほど物品税的な性格であれば、最終的な負担者が米国外の消費者になるという話をしましたが、DSTが自国の消費者に転嫁されることが実証的に示されれば、デジタルサービスに対する課税と言いつつも、実態的には国内の消費者が負担しているということで自然と人気がなくなってしまうのか。もしくは、891条なりアメリカの報復を恐れてDSTも下火になっていくこともあり得るのか。この点について伺いたいと思います。

その他の点はPillar 2との関係がありますので、また後ほどお伺いさせていただければと思います。ありがとうございました。

(吉村) 漆さん、ありがとうございます。それでは、お三方から頂いたご意見、ご質問について、宇多村さんからご回答いただければと思います。宇多村さん、よろしくお願ひいたします。

(宇多村) まずは皆様方からの示唆に富むコメントとご質問を賜りまして、感謝申し上げます。このような形で直接ご意見、ご見識に接する機会は私としても大変貴重で、感謝する次第です。今日うまく答えられない点が仮にあったとしても、今後の政策検討に十分に活かしてまいる所存です。

青山さんからは、共存システムに関してご質問を賜りました。まず、OBBA法の中身で、NCTI（旧GILTI）、FDDEI（旧FDII）やBEATなどを指しているかと思いますが、米国の税制改正が「共存」するに足り得るのかという点だと思います。私の認識としても、OBBA法におけるこの度の税制改革はかなり適正化の方向だったのだろうと思います。単にNCTI等の実効税率が13.125%から14%に上がったということだけでなく、ご指摘のとおり課税ベースでもQBAI廃止がございました。

ただ、米国の制度とOECDの「第2の柱」の比較をどのような視点で見るかについては、恐らく様々な観点があるのだと思います。アメリカの税制の根本には、強い意味での全世界所得課税があると考えています。この強い意味での全世界所得課税と私が申し上げるのは、国外の支店はもちろん子会社についても配当前の能動所得まで把握し、それらを米国の株主レベルで課税する点です。そういう視点で見ると、例えばNCTI（旧GILTI）だけ見ればグローバル・ブレンディングでは勿論あるものの、米国税制全体としての国外所得の捕捉の射程は恐らくIIRよりも広い面もあると思います。なので、Apple-to-Appleの比較がともと困難な面があります。

先行する米国のミニマム課税制度との関係性については、OECDがPillar 2 の議論をし始めた当初から論点として認識されており、この度の共存メカニズムのG7合意で生まれた問題ではないという点は、青山さんのご認識の通りです。そもそも、Pillar 2 (GloBEルール) はコモンアプローチをとっており、グローバルの合意されたスタンダードがありつつ、その採否は先ず主権国家の判断に委ねられ、スタンダードを採用した国については、その遵守状況をお互いにピアレビューで実施を担保していきましょうというものです。

ただアメリカという国の独自性、世界経済に占める類まれなる存在規模は無視し得ない現実としてあり、その制度との「共存」の在り方については、まさに国際交渉していくことになります。レベル・ブレイング・フィールド（競争上の公平性）やBEPSリスクの観点、そして簡素かつ予見可能性が高まるような技術面での調整が非常に大事な論点になってくると思います。

こうした次第で、ダブルスタンダードなのかという点については、コモンアプローチの下では、190か国が税制をそれぞれ持つことを前提とすれば、本来的にダブルと言わずマルチスタンダードな世界で、それらができるだけ一貫性のあるスタンダードで、経済取引に障害がないようにしていこうという地道な取組みが国際課税であり、共存システムの議論はあくまでその一環であるという見方を私としてはしております。

それから、グローバル・サウスの論点も頂きました。確かに途上国は、デジタルやサービスといった所得について、源泉徴収で課税を先取りしておきたいという動機が強いわけです。OECDだけでなく、国連の方でも課税権の配分の議論があり、どういった影響を双方の交渉に及ぼしているのかということですが、私の経験上、途上国の議論への関わり方は、非常に積極的かつ協力的ですらあると思います。途上国と先進国という区切りの妥当性はさておき、これ

までの取組みの結果、途上国はかなり論客としても、執行主体としても実力を付けてきてていると思います。それは本来喜ばしいことですが、交渉の相手として見ればとても手ごわい相手ということになっている状況だと思います。彼らは双方のフロントでそれぞれの国益を最大化すべく一生懸命議論しているということになります。そこにポリシーの一貫性はあるのか問われれば、ある国もあれば、ない国もあり、グローバル・サウスのリーダーであるインドは全く違ったビジョンを持っているとは思いますが、大宗の途上国の正直な動機は、双方の議論で都合の良い結果に乗りたいというところではないかと思います。

何れにせよ、日本はOECD/IFに軸足を置いて議論しているわけですが、そちらで議論の差し障りになっているようなところはまだ感じておりません。

そして、双方で議論の重複をなるべく避けるとしても、共通のテーマがあるとすれば、それは論点の困難さを逆に示しているのではないか、とのご指摘は、仰るとおりとしか言いようがないのですが、例えばDomestic Resource Mobilization（国内資金动员）や情報交換といった課題は、日本としても双方の橋渡しの論点として重視しており、積極的に推進しているものです。DRMというのは、要するに国家運営に必要な財政資源は自国内で調達できるようにしましょうという、極めて真っ当な、誰も否定できないテーマです。開発途上国向けの「開発」といった大きなテーマがあるとすれば、Domestic Resource Mobilization、繰り返しになりますが、自国で必要な財政資金は自分の国で貯って国家運営ができるようにするというのが、恐らく「開発」の究極の目標なのだと思います。そのような普遍的な命題こそが、恐らくOECDと国連の議論の橋渡しとなるだろうという思いで、日本として推進しているものであり、来年3月に東京でDRMのイベントを開催する予定です。情報交換については、OECD/GFの方で取組み

が先行しており、システムも全世界的に展開している自動的情報交換といったものがあるので、情報交換については視界不明瞭なことは恐らくないのだろうと思っております。

栗原さんからは、利益Bについて多々ご指導いただきまして有難うございます。導入国のリストは、OECDはかねがね発表すると言っているのですが、現状のところ明確な形で発表されていないようです。利益Bは簡素化を志向しつつも、二重課税の排除に係る相互協議が大幅に増えてしまい、適切に二重課税が排除されず、かえって企業の負担の増加につながるのではないかということですが、そうならないようにしていくべく、具体的には、相互協議は必要に応じて電話やWeb会議などを活用しながら効率的な事案の解決に努めていくといった地道な努力ももちろん、相手国にマトリクス原理主義にならないように相互協議で働きかけ、お互いの国の法令や規則は尊重した上で、独立企業間価格を見い出し、二重課税の解消を図る努力をすべきものだと考えています。何れにしても利益Bというのは移転価格ガイドラインに取り込まれた内容で、独立企業間価格の算定結果に近似する解決策を提供する一手段と私は理解しておりますので、その精神さえ忘れなければ、大きく外れたり相手国が乱用してきたりすることはないのではないか。そういう根本的な位置付けを当局間できちんと意思疎通していくことが大事なのではないかと思っております。

次に、利益Aと利益Bの関係についてもご質問いただきました。利益Aがなくなれば利益Bの採用が促進されるのではないかというのは、別物と言えば別物なのでしょうが、一体と言えば一体。利益Aが大きな、グループワイドな、ある意味で取引ベースではない課税権の配分の論理だとすると、恐らく利益Bは従来ベースの、取引ベースに着目した課税権の配分の在り方で、独立企業間価格を模索していくという原理は変わっていない一方で、とにかく合意に至るツールとして有用なものを、という発想で作られた

のだろうと思います。大きく輪切りにしてしまえば、利益Aは課税権の配分を変更する、利益Bは効率性を促進するというコンセプトで、そういう意味では少なくとも利益Aがなくなったところで利益Bが進むという関係でもないのかなと思います。とはいっても、取引単位であれ、グループ単位であれ、課税権の配分の側面があるという面では、利益A・利益Bと一緒に議論していくことはじむのではないかな、という見方を、私自身はしております。

最後に、栗原さんと漆さんからDSTの話がありました。デジタル産業への課税の在り方として、実は二重課税除去の措置があればそんなに悪くないのではないか、何もないよりは良いのではないかというご見識でした。更に、価格転嫁で、最終的な負担の帰着点は消費者にいつているとすれば、例えばアメリカ産業サイドからするとDSTを打たれてもあまり影響がないのではないか、逆に負担が株主サイドに來ているとすれば、アメリカは再度DSTを問題視することになるのか、といった論点をいただいたと理解しています。

何れも極めて重要な論点と認識しています。まず、DSTはグロス課税なので表面税率が2%，3%と一見低く見えますが、利益率が例えれば10%の企業で考えてみると、法人税の負担と所得の関係にならすと20%，30%といった水準になってしまい、かなり大きな負担になります。そうしたことから二重課税除去の方策にご関心を持たれるのも当然のことかと思います。ただ、DSTは所得課税ではない以上、今のところは「ない」という話に尽きてしまうのですが、より根本的には、無形資産やデジタル由来の収益を所得概念でどこまで把握できるのかというところまで立ち返って議論しなければならない、とても大きな問題と認識しています。

1つ忘れてはならないのは、BEPS1.0のデジタル課税の報告書でなされた整理です。それは消費税（VAT）を仕向地主義で課税するというもので、日本もその整理に従って対応してい

るわけです。アメリカがDSTを問題視している点が「差別的」であることだとすると、一般的な間接税での方策を強化し、きちんと捕捉していくことが、真っ当な、しかも少なくとも過去の大きいなる遺産である国際合意に沿った対応なのだろうと思うところです。

何れにしても、各国個別にそれぞれの定義でDSTを措置する、しかも何となく欧州に偏重しているので、グローバルな米欧対立のように見えつつ、米国は報復関税を行う、というような負のダイナミクスにより世界経済が不安定化するのは、DSTそのもの以上に望ましくないことであり、日本はやはり利益Aによる国際合意によって秩序を見い出していこうという立場になるわけです。DSTについては、最近トランプ大統領が「DSTをやる人たちは許せない」とSNSで投稿し、欧州委員会も「デジタル課税は大事だからちゃんと議論を巻いていきなさい」とコメントを寄せていると報道ベースでは承知していますので、デジタル・グローバル経済下の課税のあり方の議論はまだ終わっていないと認識しています。

(吉村) 宇多村さん、どうもありがとうございます。具体的なルールからは離れた質問もあり、答えにくかったかと思いますが、率直かつわかりやすいご回答を頂きました。どうもありがとうございました。

III. 第2部 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）情報交換等

(吉村) それでは、第1部の「最近の動向」及び「第1の柱」については、以上で終わらせていただきます。引き続き、第2部の「第2の柱」、また情報交換その他の最近の動きに入らせさせていただきます。それでは、最初に宇多村さんからご説明をお願いいたします。

1. 第2の柱

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）〕(20ページ)

(宇多村) では、第2部で「第2の柱」と情報交換に移ります。グローバル・ミニマム課税は、グローバル化する企業活動に対してどのように最低限の負担をしていただくかという観点とともに、そういった秩序をもってどのように主権国家の税率引き下げ競争に歯止めをかけていくか、という論点になります。具体的には、グローバルに活動する年間総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループに対し、各国に国際的に合意された最低税率である15%の税を国ごとに確保する仕組みです。

3つのルールがあります、1つ目が所得合算ルール（IIR）で、子会社や支店等の税負担が15%に満たない場合に、その満たない部分を親会社の方でトップアップ課税する仕組みです。2つ目が軽課税所得ルール（UTPR）で、IIRだけでは、親会社がIIRを持たない軽課税国に移ってしまうようなケース（インバージョン）に対応できませんので、子会社の方でトップアップ課税する仕組みです。IIRのバックストップとしての役割を果たすものです。3つ目が国内ミニマム課税（QDMTT）で、自国に所在する多国籍企業グループの税負担を15%になるよう課税できる仕組みです。こちらが導入されると、他国のIIRやUTPRによってトップアップ課税を受けることがなくなるという効果が生まれます。この3つのシステムによって、各において法人実効税率15%のフロアが敷かれる動きが見られています。日本においては、IIRは令和5年度税制改正、UTPRとQDMTTについては令和7年度税制改正において法制化されました。

〔所得合算ルール（IIR : Income Inclusion Rule）のイメージ〕(21ページ)

ある国における日本企業の海外子会社について、財務諸表の税引前利益をベースに必要な調

整を行い、その子会社が所在する国の実効税率を計算します。実効税率を計算し、それと最低税率15%との差分のパーセンテージポイント（トップアップ税率）を算出します。それを課税ベースに掛け合わせるわけですが、課税ベースについては有形資産と支払給与の一部について差し引くことが決められております。この課税ベースにトップアップ税率を掛け合わせたものがトップアップ税額になります。最終親会社サイド、つまりこのケースで言うと日本において、各国のそのトップアップ税額を課税するのがIIRです。実効税率の計算は子会社が所在する国の単位で行われます。

〔軽課税所得ルールの概要〕(22ページ)

UTPRは、先ほど申し上げたとおりIIRを補完するもので、トップアップ税額を子会社側からも計算できるようにすることを担保する制度です。これによってIIRを持たない国でのミニマム課税に穴がなくなります。

〔国内ミニマム課税の概要〕(23ページ)

QDMTTは、自国内でトップアップ税額が発生する場合、当該国の課税当局がまず課税する仕組みです。3つの適用順は、QDMTT、IIR、UTPRで優先されますので、何らかの事情で企業グループの実効税率が15%を割ってしまう場合には、QDMTTを自国の中でまず適用して15%を確保することを通じて、他国の当局からIIRやUTPRが課税されることを防ぎます。OECDから適格の認定を得ることができればQDMTTセーフハーバーにより、IIRやUTPRの計算でトップアップ税額がゼロとみなされる効果を生みます。ちなみに日本は、既にQDMTTセーフハーバーの適格認定を受けていますので、日本でのビジネスは他国からIRRやUTPRを打たれる心配はありません。

〔グローバル・ミニマム課税に関するOECDのルール等(IFで承認されたもの)〕(25ページ)

グローバル・ミニマム課税に関するルールは、各国の産業界の意見なども踏まえてIFの下でモデルルールが策定され、その後モデルルールに沿って各国で法制化することによってグローバルに統一的な制度を導入するということです。各国の制度がモデルルールに沿っているか否かはIFによるレビューにより、その一貫性を担保する仕組みになっています。2021年、2022年にモデルルールとそのコメントリーという基本的な枠組みを示す文章が公表され、その後、執行ガイドラインが順次公表されています。ルールの明確化は非常に大事で、執行ガイドラインについては今後とも必要に応じて継続的に追加されていくと見込んでおります。

〔IIR・QDMTTの適格国リスト(2025年8月時点)〕(26ページ)

相互レビューにおいては適格性のステータスを認定します（ピアレビュープロセス）。適格性が得られない場合にはトップアップ税額に対する課税権を失い、適格性のある他国に課税権が移ることになります。本年1月からIIRとQDMTTの適格国リストがOECDから公表されていますが、UTPRについても今後レビューが開始されるということで、公表が待たれます。日本は、IIRもQDMTTも双方適格となっています。

適格国リストのIIR適格国の中で下線が引かれているのはIIRだけ導入している国、QDMTT適格国の中で下線が引かれているのはQDMTTだけ導入している国です。QDMTTだけ導入してミニマム実効税率まで自国の課税権を守る判断をしたものであり、興味深いのは、有名な投資ハブであるバルバドスは、恐らくUTPRにより他国からミニマム課税を受けることを防ぐため、無税・低税率国というステータスを遂にやめて自国に15%フロアを敷く決断をしております。アラブ首長国連邦のQDMTT導

入も同様の判断と思われますが、こういった形で全世界に法人実効税率15%フロアがどんどん敷かれていくと、政策効果がより一層深まることになるのだろうと思っています。

[グローバル・ミニマム課税に関する周知・広報活動] (27ページ)

グローバル・ミニマム課税は全く新しい制度ということで、その導入には実務担当者の多大なる苦労があることは想像に難くなく、企業の皆さまのご協力には感謝する次第です。関連する情報は、国税庁のホームページにまとめて掲載している他、情報提供や説明会等々、継続的に努力していきたいと思っています。円滑な実施のため、皆さまのご協力を引き続きいただければ幸甚です。

[UTPRセーフハーバー] (28ページ)

UTPRは、子会社側から他の領域にあるグループ会社の所得を把握する必要があるため、その執行には情報の共有化のインフラが十全に働いている必要があります。導入当初、多くの場合情報システムを司る最終親会社の事務的な負担が非常に大きかろうということで、UTPRセーフハーバーが導入されています。現状、本年末までに開始する会計年度との期限付きで設けられているものです。最終親会社の所在地国の法人税の名目税率が20%以上のとき、UTPRトップアップ税額には当該最終親会社の所在地国に係る部分の金額を含まないという制度です。名目税率20%は地方税も勘案されます。現状、米国に所在する最終親会社に係る米国利益については、UTPRトップアップ税額は発生しません。

[移行期間CbCRセーフハーバーと恒久的セーフハーバー] (29ページ)

企業の事務負担への配慮については、他にも移行期間CbCRセーフハーバーがあります。2026年12月31日以前に開始し、2028年6月30日

以前に終了する会計年度に適用可能で、CbCRをETR計算の一部で使用するものです。移行期間CbCRセーフハーバーの制度終了後の本則計算の適用の際の事務負担軽減も課題として認識されていて、計算を簡略化する別途の方策（恒久的セーフハーバー）について現在議論が行われているところです。

2. 外国子会社合算（CFC）税制

[外国子会社合算税制について] (31ページ)

外国子会社合算（CFC）税制は、日本企業が実質的活動を伴わない外国子会社等を利用することによる税負担の軽減・回避行為に対処するため、一定の場合に外国子会社の所得に相当する金額について、内国法人の所得とみなして合算して課税するという制度です。

[外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し（令和7年度改正)] (33ページ)

グローバル・ミニマム課税の導入によって追加的に事務負担が生じる企業が、GloBEルールの対象企業と一定程度重なり、追加的な事務負担があるという事情を踏まえて、令和5年度、令和6年度税制改正に引き続き令和7年度税制改正において、外国子会社合算税制（CFC税制）の見直しを行いました。具体的には、所得合算から申告までの間に十分な期間を確保するため所得の合算時期の見直しを行った他、書類添付の保存義務の緩和を行いました。

今後に関しては、CFC税制とグローバル・ミニマム課税の関係に影響を与える得る国際交渉が、米国との共存システムも含め進行中ですので、短期的にCFC税制の抜本的見直しを行うことは、手戻りが生じる恐れもあるため困難ではないかと認識しております。しかしながら、こうした国際状況の帰趨を踏まえ、中長期的にはグローバル・ミニマム課税との併存を前提とした検討が必要だと認識しているところです。

3. 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〕（36ページ）

「税の透明性」としての税情報の当局間での交換については、OECDでは非居住者の金融口座情報等の情報交換に取り組んでいるところです。最近では、暗号資産による脱税リスクの議論がなされており、非居住者の保有する暗号資産等の取引情報の報告制度についても合意という成果が上がっています。

OECDの合意に沿って、各国は原則2027年から取引情報の交換開始を目指して制度整備を進めているところです。日本でも、暗号資産交換業者等に対して非居住者の取引情報の報告をお願いする制度を令和6年度税制改正で整備したところで、2027年に当局間で情報交換を開始できるように2026年1月から報告制度の適用を開始予定です。この辺も関係事業者のご協力を頂ければ幸いです。以上で私の発表を終わらせていただきます。

IV. 第2部に関する質問・意見

（吉村） 宇多村さん、どうもありがとうございます。最近、日本でもUTPR、QDMTTが創設されていますが、各国で実施が進むグローバル・ミニマム課税の動向、また、わが国での実施状況及びCFC税制の見直しの状況、そして国際的な情報交換の取組みとしてCARFが実施されていることについてご紹介いただきました。

それでは、先ほどと同様、パネリストのお三方から、今頂いたご説明に関するご質問、ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしくお願ひいたします。

（青山） ありがとうございました。今のご説明で「第2の柱」の詳細についてよくわかりました。

令和7年度改正でQDMTTとUTPRの立法化が行われて3点セットが成立したわけですが、私からこの国内法制化の完成において確認したい点として、まずUTPRについて今もアメリカはクレームをつけています。その関係でアメリカの反UTPR論の根拠である領域外課税という議論については、わが国でも立法化に当たって何らかの検討がされたと思います。これについて、もし差し障りなければどのような検討がされたのか、教えていただければと思います。

それから、アメリカとの共存の関係で、移行期間UTPRセーフハーバーが継続する期間は問題は生じないのですが、先ほどのご説明にもありましたとおり、今年でその期限が切れるということです。そうすると、この状況を踏まえてGloBEルール全体でのセーフハーバーの在り方について、先ほどCbCRセーフハーバーの展開もご説明いただいたわけですが、セーフハーバーを巡るIFでの議論の行方、及びそれを今後受けると思われる国内法対応の見込みについて、コメントいただけるようでしたらお願いしたいと思います。

それからグローバル・ミニマム課税の制度で、IFが現在も引き続き、非常に長期にわたって産業界からのフィードバックを反映しながらガイダンスを繰り返し更新されているというご説明が先ほどありましたが、今後どのようなものが残っているのか。そして基本的なものはもう出来上がっていると思うのですが、どのような項目が今後想定されるのかということについて、共存条件との関係で議論すべき項目も含めて教えていただければと思います。

また、先ほど外国子会社合算税制の改正についてコメントを頂戴しました。わが国では、産業界から外国子会社合算税制と新しいミニマム課税との二重の事務負担について、長年にわたっていろいろな要望を出してきましたと聞いております。その要求を徐々に消化して税制改正に反映されているということが、先ほどのご説明でもわかりました。そうしますと令和8年度以降、

事務手続きの配慮については、今回、申告期限の延長まで来たということですが、その点でもうかなり行き着いているのか、まだ情報申告面での事務手続きの負担について何か課題が残っているのかを確認させていただくとともに、より基本的なところで、将来的には両制度間の調整の在り方について何か議論が残っているのか。令和7年度与党大綱の中では、令和8年度以降の改正について「第2の柱の環境変化に伴う検討の余地」という表現を使っておられますが、この検討の余地というのは両制度の課税要件規定面での統合或いは調整の可能性まで見通したものなのかどうか。例えば、国際的な税制改正の動向がどのようになるかも念頭にあると思うので少し抽象的な質問になって、宇多村さんからはなかなかお答えが頂きにくいと思いますが、そういったものも必ずしも排除しない、現時点ではそういったことも将来的な視野に入っているのかどうかについて、教えていただければと思います。私から以上です。

(吉村) 青山さん、ありがとうございます。それでは、続きまして栗原さん、お願ひいたします。

(栗原) ご説明どうもありがとうございます。私の方からは、グローバル・ミニマム課税とCFC税制について質問及びコメントをさせていただきます。

最初に、UTPRの行方です。グローバル・ミニマム課税はIFで合意され、多くの国が導入して今に至っております。以前、アメリカが利益Aの原案を提案してきたので税金の再配分に同意していると思っていましたが、昨年のUTPRに対する不満ということで風向きが変わってきたのかなと感じました。UTPRの行方は非常に気になっています。UTPRはIIRのバックストップですから、現在のグローバル・ミニ

マム課税の根幹を成しています。従って、いろいろアメリカのご主張もありますが、UTPRをやめてしまうと制度として根本的に見直す必要が出てくると思います。一方で、アメリカを特別扱いすると他の国が納得しないと思います。既に多くの国がグローバル・ミニマム課税を導入しました。UTPRをまだ導入していない国もあると思います。今回のアメリカの899条騒ぎで導入をためらう国もあると思います。制度として欠陥があるかもしれません、UTPRがなくとも大きな問題にならないかもしれません。いっそのことUTPRをやめてしまうというのも1つの考え方だと思います。一度入れたIIRを取りやめるということは、15%以下にして企業を誘致すると宣言することに等しいので、世界合意に反することになり、その点では目立つと思います。いっそのこと、IIRは情報申告制度に移行するという考え方もあるのかもしれません。UTPRの見通しについてご教示いただければと思います。

ご解説にもありましたが、アメリカのGILTIをグローバル・ミニマム課税として認めることになると、GILTIがグローバル・ブレンディングであることから、IIRの国別ブレンディングもグローバル・ブレンディングに変更になるのではないかという期待が生まれます。先ほどのコメントは課税という点ではちょっと微妙な問題があるということだったと思うのですが、一方、事務に関しては楽になるのではないかと期待してしまいますが、いかがでしょうか。

あと、CbCRセーフハーバーの延長についてです。2024年度からIIRが適用され、来年2026年9月末の申告に向け、各社、CbCRセーフハーバーを軸に申告体制を構築してきました。初めてということもあり、監査法人対応も非常に大変です。来年9月の申告が終わり、ほっとしていたら、2026年度は最終年度で、来年からは本則計算で頑張りましょうと言われても対応しきれません。ぜひCbCRセーフハーバーを今のまま延長していただけるようお願いいたします

す。ご紹介にもありましたが、改良された上で恒久的セーフハーバーに格上げされるという話もあります。本当に必要な改良なのかどうか吟味いただき、なるべく変更せずに導入いただけますと助かります。

あと「Once out, always out」は、ある年にたまたまCbCRセーフハーバーの基準を満たせなかった国・地域は、それ以降CbCRセーフハーバーを適用できないというルールですが、あまりよろしくない不要な制度と考えております。本来ならばすぐに撤廃すべきですが、CbCRセーフハーバーが恒久的セーフハーバーの1つに格上げされるなら、そのときで良いのかもしれません。

UTPRとQDMTTの事務についてです。UTPRもQDMTTもGloBE情報申告書（GIR）で集めた情報で申告するので、事務は別に発生しないと理解しておりますが、全くなしとも思えません。追加の事務がどの程度発生するのでしょうか。海外子会社のQDMTTは各地の申告です。本社で計算して海外子会社に申告させる企業、各子会社が計算して申告するものの本社としてフォローアップする企業など、さまざまです。本社の関与は企業によって違いますが、本社が全く関与しないケースはないようです。QDMTTは各国の制度となっていますが、各国におけるQDMTTの申告計算の把握が大変で、かつ各国で独自の上乗せ要件が課されないように、ぜひOECDとしてモニタリングしていただければと思います。

あと、ご解説にもありました、恒久的セーフハーバーについて、そのうち出るといわれながら今に至っています。状況は先ほどご解説がありました、QDMTTを入れている多くの国を拝見すると、例えばアメリカや中国に子会社を多く持つ企業にとっては、この2国が採用しないことから事務の軽減効果は小さくなると考えます。

最後にCFC税制です。グローバル・ミニマム課税の導入により、事務が増加する見通しで

す。各社鋭意頑張っていますが、対応し切れるかどうか、不安の声をよく聞きます。企業によって事情は違いますので、「この点だけはお願ひします」と発言すると、登壇者特権になってしまいますから控えます。ただ、ご解説にありましたように、令和7年度改正で12月決算子会社の申告を翌年度にずらしていただきました。年度末から2カ月を4カ月に変えただけと言えそうですが、単なる数字の変更、非常にわかりやすい改正で事務の変更もしやすいと思います。先ほど、個別の要望はしないと申し上げましたが、例えば租税負担割合20%未満を15%未満に変更すると、15%がグローバル・ミニマム課税の最低ラインですので、20~15%の範囲に入ってくる国が多くなってくると思います。弊社でも20%を切るあたりの国が多く、事務が大変です。20%を切ったかどうかを判定する作業を極力減らせば、事務量は相当減るのでないかと期待しております。企業にとっては改正直後の切り替えコストも馬鹿になりません。簡単でわかりやすい改正をお願いいたします。

最後に感想です。各社から出されている改正要望は多岐にわたっております。それだけ複雑になってしまっているということだと思います。課税とのバランスを取っていく必要はありますが、コメントにもありましたけれども数年先の見直しが必要と考えます。1つには、データの利活用がテーマとなっております。二度手間を回避するのなら、先ほど青山さんからもコメントがありました、IIRと統合し同じデータを使い、実体のある低税率国はIIR、実体のないペーパーカンパニーはCFCの役割とするのが良いのではないかと思います。以上です。

(吉村) 栗原さん、ありがとうございます。
それでは、漆さん、お願ひいたします。

(漆) 貴重なお話をありがとうございました。

先ほどの「第1の柱」に対する青山先生のコメント、それから今お聞きした栗原さんのコメントとかなり被るところもあるのですけれども、先ほどDSTについてPillar 1よりかなりアメリカ企業に有利なのではないかと申し上げたのですが、Pillar 2についてもアメリカに対してSide by Sideアプローチを取ることについて、先月の時点でも28カ国が懸念を示しているという報道を拝見しました。その懸念の中には、栗原さんがおっしゃっていたように、IIRが国別ブレンディングであるのに対してNCTIがグローバル・ブレンディングであることからNCTIが有利であって、これによって競争条件がゆがめられる可能性があるのではないかという指摘も含まれています。また、アメリカが提案するSide by Sideアプローチの下で、任意の選択肢とはいえ、アメリカの親会社が支払うNCTIが子会社の所在する各国に割り当てられて、外国子会社の所在国で支払う税から税額控除されるという提案がされているので、このプッシュダウンアプローチについて、外国子会社の所在国の課税主権が脅かされるのではないかという指摘がされていました。

先ほどの質問と合わせて、Pillar 1の先行きがちょっとわからなくなつて、各国がDSTを施行して、現在提案されている形でのSide by Sideアプローチになるとすると、やはりDSTの部分についてもPillar 2の部分についても、アメリカの方が有利なのではないかという気がしてしまいます。そうだとすると、先ほどDSTについて、報復の連鎖になつてしまつという意味では望ましくはないのではないかという話があって、本当にそのとおりだと思うのですが、アメリカがどちらについてもやや有利という状況だと、アメリカとそれ以外、特に欧州の間での分断をより深める可能性があるのではないかと感じました。その辺はどうなのでしょうか。

それから、先ほど栗原さんが、IIRもグローバル・ブレンディングにならないかとおっしゃっていたと思います。もしかしたら先ほど質問

すべきことだったのかもしれません、Pillar 1の方の9ページで競争条件をそろえるという話があって、その意味でPillar 2の方をNCTIに寄せていくことはあるのかなと私も気になりました。税額控除の還付の有無が既に議論に上がっているとお伺いしましたが、グローバル・ブレンディングにすると、カーブアウトも実質的に2つの制度を近づけていくとか、そんな感じで2つの制度が実質的により近づいていく可能性はあるのでしょうか。先ほど、アメリカの制度の方が発想としては射程が広くて根本的に違いがあるとおっしゃっていたので、もしかしたら難しいのかもしれません、競争条件をよりそろえて分断を少しでも生じないようにしていくという意味では、表面的な制度にせよ、2つを近づけていく可能性はあるのかなと感じました。

それから、これも先ほどのパートでの青山先生のご質問と被るかと思いますし、それに対するお答えも拝聴して、日本の国内法をPillar 2とアメリカ対応の二重構造にするとダブルスタンダードになるのかといった話をていらっしゃったかと思いますが、Qualified IIRとして認められることがアメリカ以外の国でもあり得るのかということです。私の質問は以上です。ありがとうございました。

(吉村) 漆さん、どうもありがとうございます。実施面における課題等も含めて、お三方から幅広く質問が出ております。それでは、今のご意見、ご質問を受けまして、宇多村さんの方からご回答を頂ければと思います。どうぞよろしくお願ひいたします。

(宇多村) 有難うございます。では、私の力の及ぶ限りにはなりますが、基本的には頂いた順番にお答えいたします。

青山さんからは、軽課税所得ルールについて

アメリカから領域外課税という批判があったところを、わが国法制ではどのようにその論点をクリアしたのかというご質問を頂いたかと思います。この辺は、理論的に明確というよりは、趣旨を理解していただいたと思っております。軽課税所得ルールについては、所得合算ルールの潜脱を防止しつつ、これを補完するものであるという制度的な趣旨に正当性が認められるという点、すなわち所得合算ルールは日本にある親会社に軽課税国の子会社に係る上乗せ分を課税する仕組みですが、これだけではわが国に所在する親会社が軽課税国に移転して潜脱を図った場合に最低課税ルールを課すことができないという趣旨をご理解いただいたと考えております。

次に、「共存」のためのUTPRセーフハーバーの恒久化の見込み、あとは執行ガイダンスの今後の見込みに関するご質問だったかと思います。これについては、共存の具体的な制度設計はまさに交渉中であるところ、6月の合意の後、秋の国際会議シーズンがまさに始まっている段階でして、見通しについては正直何とも申し上げられないのですが、セーフハーバーの重要性はそれとして理解しております。しかし、セーフハーバーの一方の性格として、長期化すれば政策目的が減殺されるリスクもあるということを、政策担当者としては念頭に置かざるを得ません。何れにしても競争条件の公平性やBEPSリスクの低減、そして簡素化の観点を念頭に置きつつ、丁寧に議論を積み重ねていくべきものと思っております。説明の際にも申し上げましたが、Administrative Guidanceの残された論点という点で言えば、恐らく1丁目1番地であるETR計算の恒久的なセーフハーバーや、目下進行中の共存システムの具体化、あとはG7声明にもあった税額控除の取扱いなどがあるかと思います。

外国子会社合算税制の改正における今後の見通しについて、情報申告的な内容にとどまるのか、要件面に踏み込んだ「第2の柱」との統合

調整まであり得るのかという点につきましては、議論のスタート地点は、外国子会社合算税制（CFC税制）は、国際協調というよりもわが国独自の租税回避防止措置だろうということで、その趣旨からわが国の所得だとみなせる部分について、わが国が必要と考える法人税率で課税する措置として極めて重要な制度だということです。先々の改正なのですが、既に立法化されているIIRやUTPRの実施状況だけでなく、今までに議論中の共存システムの制度設計や、そこで検討される簡素化の考え方など、国際的な議論の帰趨も踏まえる必要があり、丁寧に検討していくべき論点だと思っております。

東レの栗原さんのご質問は、UTPRの行方や、NCTI（旧GILTI）をグローバル・ミニマム課税として認めるという観点、こちらは漆さんも挙げておられた論点だと思いますがIIRをグローバル・ブレンディング化する動きはあるのか、そしてグローバル・ブレンディングの方が事務的には楽なのではないかという論点をいただいたかと思います。

ご指摘のとおりUTPRはIIRのバックストップで、双方合わせてGloBEルールと申しまして、これにQDMTTを加えたものがPillar 2全体のパッケージ（グローバル・ミニマム課税）となります。GloBEルールはIIRとUTPRからなるということの私なりの解釈は、IIRとUTPRはコインの裏表で、機能的にも理論的にも2つ組み合わさって穴がないからこそ各国でQDMTTの導入が進んでいて、この仕組みこそが主権国家による法人税の引き下げ競争への歯止めという政策効果を生んでいるものであると思っております。この意義は、今般の共存システムの議論を受けても恐らく変わらないのだろうと思っています。

繰り返しになりますが、Pillar 2は採用しない国の存在がある意味で所与とされるコモンアプローチの位置付けですが、その中でも、採用国からいつIIRやUTPRを打たれるのかわからないという各国の自覚がこれらの国の投資戦略

に影響を与え、各国の自発的なQDMTTの導入を促している面があります。先ほども申し上げましたが、バルバドス、ブラジル、アラブ首長国連邦、スロバキアといった国は、恐らく自国の課税防衛のために導入していると私は見ています。こういった動きの根幹には国ごとに実効税率を計算していく仕組み（国別ブレンディング）があるわけで、これが現在の軽課税国に対して法人税率を15%以上に引き上げるインセンティブを与えているものになっていると思っています。この意義については変わらないと思っています。

そう考えてみると、IIRがGILTIのようなグローバル・ブレンディングになると、少なくとも各国ごとに実効税率を計算させることで成り立っていたインセンティブが、恐らく弱まっていくことになるでしょう。先ほど少しだけ申し上げましたが、そもそもアメリカとの税の成り立ちの違い、子会社を広範にカバーして、所得の分類も変えてまで株主レベルで課税していくということで、かの国は想像するに、世界のどの国よりも租税回避に悩んできた国で、プレーヤーも規制する側も相当な能力の持ち主たちが日々やりとりしている中で生まれた制度であることが想像に難くないのですが、こういった根っここの強靭さを度外視して、IIRだけを表面的に捉えてグローバル・ブレンディングに変更したときにどうなってしまうのか、率直に申し上げて私は懸念せざるを得ません。

そして、軽税率国へのモニタリングの勞など色々ある中で、グローバル・ブレンディングで事務負担軽減されるのではないかという点ですが、これも実務経験者でもない者が甚だ僭越なのですが、私の理解では、グローバル・ブレンディングであろうが国別ブレンディングであろうが、恐らく世界に散らばっている数あるentityの所得と税額を計算、把握する勞は変わらないのだろうと思います。大きく言えば、それを国別でまとめ上げて実効税率を計算するのか、全世界でまとめ上げて計算するのかといっ

た違いになるわけですが、ここで私が想像するのは、親子間の取引が、子会社－子会社間の取引に比べ圧倒的に多いのだろうということです。親会社のシステムが集約的にデータを把握する世界だとするならば、取引の量とデータの集約量は親子間の方が強かろうと思います。この親子間の膨大な取引をネットアウトし各種の調整をしてグローバル・ブレンディングをしなければなりません。これが、子会社－子会社の間のデータの集約というのは、同じ国の中であれば当局なりルールなり規則が同じなのでまだいいけると思うのですが、国を越えてブレンドが始まると一体どうなのだろう、少なくとも親会社でデータを集約すると思いますが、各国の税会計制度が区々ななかその労苦は少なくとも国別ブレンディングに勝るとも劣らないのではないかと想像します。この辺は、現にアメリカに進出されている企業の方々がGILTI課税でどのような経験をされているのかというところに、私としては興味があるところです。

次に、CbCRセーフハーバーの延長のご要望と、もう1つ「Once out, always out」は一体どのような意義があるのかということですが、ご要望の趣旨はよく理解できるところで、少なくともまさに本丸の恒久的セーフハーバーの議論にとにかく全力を尽くすことが先決かと思いますし、BIACや産業界の方からも色々と要望がOECDの方に届いているように聞いておりますのでそちらにも十分関心を払いつつ、引き続き主体的に議論に参加していきたいと思っております。

「Once out, always out」というのは、セーフハーバーはあくまで暫定的な取り扱いであって、本来は全て本則ルールで計算してくださいという政策・交渉担当者の考えの反映なのだと思います。こちらも制度の効果やプレーヤーの実態などを踏まえて恒久的セーフハーバーの議論の中で論点になるのだろうと思います。

また、GIRの事務負担の追加はどの程度かという話だったかと思います。わが国では、

UTPRとQDMTTの申告書の様式はまだ公表されていませんが、実効税率の計算は基本的にIIRと共に通るので、大きな事務の違いは発生しないと思っております。ただし、UTPRについては、わが国で課税される金額及び各構成会社等で課税される金額を配分するので、経済活動実態を表す配分ファクター（従業員の数や有形資産の額）に基づいた金額が必要となるため、その点の追加はあるかと思います。またQDMTTですが、各構成会社等で課税される金額を配分するため、個社単位の実効税率の計算に用いた数字を利用することになります。何れの計算もGIRに記載されている数字か個社単位のバックデータを用いるものですので、新たな情報収集が必要となるものではないと考えております。なお、各国制度のQDMTTはIIRと同様にIFで制度やセーフハーバーの適格性について審査することとなるので、ある程度一貫性は維持される方向ですが、各国の課税主権に基づく部分もあります。すなわち、コメントリーではSBIEとデミニマス基準を採用する・しない、その範囲の限定、そして15%を超えるミニマム課税の設定については、モデルルールとの乖離を認めております。

さらに恒久的セーフハーバーの見通しと、関連してアメリカや中国はQDMTTの非導入国なのでQDMTTセーフハーバーが効かないのではないかという点をいただいたかと思います。恒久的セーフハーバーについては、一生懸命議論しておりますが、現状、公表時期などについて確約できない状況であり、当方としては鋭意努力を積み重ね、働きかけているところです。

CFC税制については、租税負担割合20%未満という閾値の基準を15%に合わせてはどうかという点と、もう1つ、データの統合利活用や、ペーパーカンパニーはCFC、それ以外はIIRで対応するといった整理も可能ではないか、そういったことを踏まえてCFC税制の在り方を見直してはどうかといった点をいただいたかと思います。CFC税制は、対象企業にグローバル・

ミニマム課税による追加的な事務負担が生じることを踏まえ、令和5年、6年、7年で税制改正を行ったところです。令和8年度税制改正においても同様に必要な措置の検討を行っていく所存です。ご質問の中で計算が必要な子会社が20~15%の間に多くいるという点をご紹介いただきましたが、そうした情報をシェアいただきまして有難うございます。閾値の設定の仕方によっては、計算の必要がなくなる子会社が増えるため事務負担が軽くなるといった事情も分かりますが、他方で、当該数値（15~20%）の範囲には有名な投資ハブ国が沢山落ちるところです。そして経済合理性の有無を問わず国単位で計算するグローバル・ミニマム課税の15%と、個社単位で経済合理性の有無を問うCFC税制における20%とは、その政策的な機能なり意義が自ずと異なるものなので、実務の観点のみで議論せずに、じっくり丁寧に議論、検討していくべきと思っております。

最後に、データの共通化と数年先の見通しについてです。「第2の柱」については、米国制度との共存や簡素化など、制度設計に関する重要な議論がなされているなか、データの収集・利用については見通しづらいですが、両制度で用いるデータの共通化というご提案に対しては、今後の議論の進展を踏まえつつ検討する必要があると思っております。合理的なやり方でGIRの細かな作り込みの中で共通化できる要素があるのかないのかといった点は、重要な論点として認識させていただければと思います。何れにしても、事務負担やわが国の競争力の観点などには十分留意していきたいと思っております。

漆さんのご意見ですが、非常に的を射たとうか、あり得るご批判と認識しています。アメリカが結局有利になるのではないか、放置すれば逆に分断が進んでしまうのではないかということですが、先ほど申し上げたとおり、OBBC法ではそれなりに課税強化を行ったと認識しております。現段階でなかなか比較が困難というところもあり、一方が確定的に有利かというと

正直まだわからないというか、研究しても恐らく難しい論点が残されるでしょう。むしろその後、何が重要になるかというと、恐らく国際社会の関係者の納得感をどれくらい得られるかだと思います。少なくとも納得が得られ、分断が起こらないような結論を何とか導き出したいということで、粘り強くやっていくしかないと思っています。

そして、分断は進むのかというのは、まさに私の能力を超える大きな論点なわけですが、国のガバナンスは常にそれそれで、アメリカは連邦レベルでは政府と議会、そして州との関係もユニークでしょうし、何れにしても国際社会では多様性を認め合わないと何も進まないことだけは事実だと思います。意見の違いはありますも、米国、イギリス、フランス、ドイツ、EU等、各国の財務省の担当者レベルでは率直に意見交換できる関係ではありますので、少なくとも実務担当者レベルでの分断を生まないよう、とにかく政治レベルが納得できるような結論を導き出したいと思っています。

また、GloBEルールをNCTIに近づけるのかという点は、先ほどのグローバル・ブレンディングに近づけることが現実的にどの程度実務負担の軽減に繋がるのかという話と、政策目的を毀損せずにできるものなのだろうかという点でご回答差し上げましたので、そちらに代えさせていただければと思います。

アメリカとの二重構造については、青山さんの質問でも軽く触れさせていただいたと思いますが、国際課税の世界は先ず各国の課税主権が前提となっていますので、そもそも多重構造であることがスタートラインかと思います。その中で、企業の活動のグローバル化でゆがみが生じている部分となるべくfit for purposeというか、完全主義を目指さないにしてもスタンダー

ド化して企業の投資活動に税由来のゆがみが生じないようにしていこうという地道な世界なのだと、私は思っています。現実的にアメリカは大きなプレーヤーですので、少なくともそこの取引上のゆがみが生じないように、企業が投資を選択する際に税の違いが投資判断の違いを生まないような仕組みについていくのが、大事なことなのだろうと思っています。そして、技術的な作り込みでどのように解消していくのかを考えるのが、今後の課題なのだろうと思っています。以上です。ありがとうございました。

おわりに

(吉村) 宇多村さん、どうもありがとうございました。残念ながらここで時間となりましたので、第2部を終了したいと思います。

2025年1月に米国でトランプ政権が誕生して以降、税に限らず国際秩序に大きな動搖が走っています。皆さんも、朝、テレビをつけて新しいニュースに驚くという日々を送られているかと思います。国際的に大きな動きが生じている一方で、内に目を転じると、国内では新しくできたルールに基づいた対応を淡々と進めているということで、税に携わる皆さまは大きなギャップを感じているのではないかと思います。今後を見通していくのは難しいですが、本日の議論が将来或いは現在の課題を整理するのに役立っていくのではないかと、われわれは考えております。パネリストの皆さまに改めて感謝を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。

大企業の税務コンプライアンスを考える

東京大学教授

増井 良啓

1. はじめに

(1) AI時代のリサーチ

本日の論題は、「大企業の税務コンプライアンスを考える」です。

生成AIを使ってリサーチができる時代になりました。みなさまも、お好みのAIで「大企業の税務コンプライアンスを考える」と打ち込んでみてください。たちどころに、関連項目とそれらをサポートするウェブサイトのリンク先が表示されます。

もちろん私もやってみました。ChatGPTやPerplexity, Copilot, Geminiなど複数のAIが、かなりの水準のものを即座に出てきます。大企業の税務コンプライアンスは世の中で話題になり、インターネット上の公開情報が豊富です。それらをAIが学習しており、情報集約していくのでしょうか。

もっとも、AIの回答は、私が一番論じたいこととはちょっと違っていました。そういうわけで、本日は、ある人間研究者が面白いと思っているところをお話しします。



(2) 実務と理論

この分野はとりわけ第一線の企業実務が大事です。しかし、私の能力の限界ゆえに、税務調査の現場でこう対応すべきだ、といった生々しいお話はできません。やや理屈っぽい話になります。

私はここ数年、自発的納税行動のメカニズムに関心をもち、「人はなぜ納税するか」という問い合わせにとりこんでいます¹。

人の納税行動は、単純な損得勘定だけでは説明できません。脱税が摘発され制裁を受けるから納税するといった単純な話ではない。代わりの説明として、社会規範を守る、損失を回避し

たい性向がある、外的環境が遵守行動を促す、といった具合に、さまざまな説明が試みられています。社会実験やラボ実験も盛んで、日々文献が量産されています。

本年度前半は、「人はなぜ納税するか」というテーマで大学のゼミを開きました。ある本²を会読して、国によって納税協力の度合いが異なるのはなぜか、学生のみなさんとあれこれ議論しました。

本日の報告は、このような研究プロジェクトの一環です。これまで主に個人の納税行動に関する研究をサーベイしており、企業の納税行動は検討できませんでした。そのようなとき、山寺尚雄専務理事から租税研究大会の講演依頼を頂戴しました。そこでよい機会だと思い、特に大企業に着目して、大企業の税務コンプライアンスを考えることとした次第です。

(3) 5つの問い合わせ

今日の報告では、5つの問い合わせをたてて、考えてみます。

- 大企業の税務コンプライアンスがなぜ重要なか
- 協力的コンプライアンスの研究状況はどうなっているか
- 応答的規制の理論的基礎はどこまで強靭か
- 日本の取組みはどうなっているか

●租税の確実性は神話なのか

(4) 補足

本論に入る前に、2点補足します。

- 以下の報告で「大企業」というとき、おまかに、移転価格税制の国別報告書を提出するような企業をイメージします。日本では、大法人と中小法人を区別するときに資本金1億円超といった基準をよく用いますが、そのような特定の基準は意識していません。上場・非上場を問わず、かなり売上の大きい会社で、企業グループを形成して国際的に展開している、というイメージです。

- 2012年9月の第64回租税研究大会で、私は「租税手続法の新たな潮流」という報告をしました³。また、2014年11月と2017年7月の国際課税研究会で、関連のOECD報告書を紹介しました^{4,5}。本日の報告は、これらをアップデートするものです。

2. 大企業の税務コンプライアンスの重要性

大企業の税務コンプライアンスを考えることには、重要な意義があります。なぜなら、法人企業が情報の結節点として、課税システム⁶の要になっているからです。この点につき、

¹ これまでの成果として、増井良啓「納税協力と納税非協力－税務長官会議の報告書を中心として」フィナンシャル・レビュー156号（2024）145頁、増井良啓「準自発的コンプライアンスについて」増井良啓・渕圭吾・浅妻章如・吉村政穂・藤谷武史・神山弘行編『市場・国家と法－中里実先生古稀祝賀論文集』（有斐閣2024）87頁、増井良啓「納税協力のシグナル行動モデル」トラスト未来フォーラム『金融取引と課税（7）』（2025）121頁、増井良啓「タックス・ギャップ推計の有用性」斎藤誠・山本隆司編『行政法の理論と実務 宇賀克也先生古希記念』（有斐閣2025）1011頁。

² Sven Steinmo and John D'Attoma (2022), Willing to Pay? A Reasonable Choice Approach, Oxford University Press. この書物は、スウェーデンで脱税が少なくイタリアで脱税が多いという点について、その違いは文化によるのではなく制度による、と主張する。歴史的制度論（Historical Institutionalism）の知見を、行動科学に基づくラボ実験で補おうとする試みである。

³ 増井良啓「租税手続法の新たな潮流」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流（公社）日本租税研究協会第64回租税研究大会記録』（2012）98頁。

⁴ 増井良啓「OECD, Co-operative Compliance : A Framework : From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)」租税研究783号（2015）334頁。

⁵ 増井良啓「『租税の確実性』報告書を読む」租税研究815号（2017）156頁。

⁶ 課税システムとは、渡辺智之『インターネットと課税システム』（東洋経済新報社2001）2頁の用語であり、課税制度と税務執行の総称である。

Richard Bird教授は、「効果的な課税の鍵は情報であり、現代経済における情報への鍵は法人である」と述べています⁷。

法人企業は情報の結節点ですので、課税ポイントが法人企業に集中します。このことは税目を問いません。企業は法人所得税を納付するだけでなく、社会保険料や付加価値税、源泉徴収税を納付し、税制全体において大きな役割を果たしています。

中でも、大企業の納税は特に重要な位置を占めています。

●OECDが58か国にアンケートをとった結果、次のことわざっています。課税当局の中で大企業を対象にする部門は、法人納税者数の1.7%をカバーするだけで、全ネット税収の44%を徴収していました⁸。

●日本のデータとしては、令和5年度の数字で⁹、資本金階級100億円超の法人数は1018社にすぎませんが、申告所得金額に所定の税率を乗じた法人税の算出税額は全体の16%に相当します。

以上から、企業は課税システムの要であり、中でも大企業の果たす役割が大きいといえます¹⁰。超大企業に連年調査が入る理由はここにあります。また、税務調査が入らなくても企業の自主点検で適正納税になることが重視される理由もここにあります。

3. 協力的コンプライアンスに関する内外の研究

(1) BEPSプロジェクトと並行する展開

協力的コンプライアンスに関する研究状況をレビューする前に、前提知識として、OECDの動きをおさらいしておきます。これまでの動きを通覧すると、協力的コンプライアンスの展開がBEPSプロジェクトの進行と並行していたことがわかります。

日本で「税務に関するコーポレートガバナンス」と呼ばれる取組みは、国際的には「協力的コンプライアンス（Cooperative Compliance）」といいます。協力的コンプライアンスの実施例は国によってさまざまですが、共通項をまとめると、課税当局と納税者の間の透明性を高めて信頼関係を構築し、納税者の法令遵守を促す取組みといえます。

この取組みが注目を浴びた背景には、多国籍企業のアグレッシブなタックス・プランニングがありました。2008年にOECDが税務仲介者の役割に関する報告書¹¹を出し、タックス・プランニングの需要側（=企業）に働きかける余地があるとして、納税者と課税当局の間の「より高められた関係（Enhanced Relationship）」の構築を提言しました。これに先立つ2007年の租税研究には、当時の谷口和繁審議官が「コーポレートガバナンスと税務リスク」という講演を

⁷ Richard Bird (2002), Why Tax Corporations?, Bulletin for International Fiscal Documentation 56, 194. これを引用しつつ、Jonathan Shaw, Joel Slemrod and John Whiting (2010), Administration and Compliance, in Institute for Fiscal Studies, Dimensions of Tax Design : The Mirrlees Review 1100, 1124 は、英国税収の約90%が企業によって納付されていると述べる。

⁸ OECD (2024), Tax Administration 2024, 94. これは各国の平均値で、従業員賃金の源泉徴収税を含めた数字である。

⁹ 国税庁『令和5年度分会社標本調査』(2025) 28頁、第1表総括表。

¹⁰ ただし、租税を「負担」するのは生身の人間であり、法人ではない。シャウプ勧告が述べたように、法人は擬人(impersonal entities)である。シャウプ使節団日本税制報告書(1949)第6章A(日本税理士会連合会出版局による復元版(1979)74頁を参照した)。擬人という表現を現代的に言い換えると、法人は各種ステークホルダーの利害を調整するためのアレンジメントである、ということである。したがって、法人には自然人のような担税力を観念できない。増井良啓『租税法入門第3版』(有斐閣2023)182頁を参照。念のため付言しておけば、このことは大企業であるか中小企業であるかを問わない。

¹¹ OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

掲載されており¹²、議論が進んでいたことがわかります。

2012年にBEPSプロジェクトが始まります。この時期に出たのがOECDの2013年報告書¹³で、協力的コンプライアンスに関する基本的な文書です。

2013年報告書は、透明性と開示を支えるコーポレートガバナンスが重要であるとともに、課税当局もそれに応えて行政組織の良き統治を達成すべきだ、としました。より具体的には、協力的コンプライアンスが機能するためには、企業の「税務統制枠組み (Tax Control Framework, TCF)」が重要であるとしています。TCFは、コーポレートガバナンスの内部統制に税務を組み込むものです。税務戦略を企業の上級管理者のレベルで文書化し、そこに盛り込んだ方針と過程を遵守しているかを定期的に監視する。TCFを効果的に実施している企業は、内部統制を効かせているから、非違を行いうリスクが小さい。だから、これを課税当局によるリスク評価に反映できる、という考え方です。このようにして、納税申告書の信用度に関して客観的に正当化できる保証を課税当局が与えることになります。

2013年報告書について注目されるのは、協力的コンプライアンスに関する2つの懸念に応答したことです¹⁴。一方で、大企業優遇ではないかという懸念、他方で、大企業に法律以上の遵守義務を負わせるのではないかという懸念が、当時語られていたからです。これら2つの懸念に対し、報告書は次のように応答しています。すなわち、協力的コンプライアンスであってもなくとも法律の定める以上の課税はすべきではない。法律の定める以下の課税もすべきではない。協力的コンプライアンスに入る企業に対しても、

そうでない企業と同様に、あくまで法律の定めるラインの納税を求める。この点について裁判所の審査が保障されていれば、平等原則や合法性原則の関係で問題がない。こういう応答でした。

2015年にはBEPSプロジェクトの15の行動につき最終報告書が公表され、ルーリングの見直しや、義務的開示ルール、移転価格の文書化・国別報告、紛争処理メカニズムなどが盛り込まれました。

2016年に、OECDはTCFに関する報告書を出します¹⁵。

さらに2018年1月、ICAP (International Compliance Assurance Program) を試行します。ICAPは、リスク評価と保証のプログラムです。そのポイントは、多国籍企業が自発的に参加すること、透明かつ協力的な関与であること、複数の課税当局が関与する多国間プログラムであることです。具体的には、企業が文書パッケージをリード課税当局 (lead tax administration) に提出する。そこに含まれる移転価格国別報告やTCF詳細などを判断材料にして複数課税当局がリスク評価を行う。対象項目につき低リスクだと判断すれば保証 (assurance) を与え、一定期間は当該リスクについて追加的審査を行わない旨の結果レター (outcome letter) を発出する、というものです。ICAPで低リスクと判定されれば、企業会計上の開示目的でも有利に働きます。

2019年3月に19か国が参加してICAPの第二次試行を行いました。試行に対する多国籍企業からのコメントとしては、好意的評価と並んで、各国課税当局すべての合意が困難だ、予想以上に時間と労力がかかる、ICAPで検討中の論点につき移転価格調査がはじまるなど課税当局内

¹² 谷口和繁「コーポレートガバナンスと税務リスク」租税研究694号(2007)110頁。

¹³ OECD (2013), Co-operative Compliance : A Framework : From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

¹⁴ 増井・前掲注4・341頁。

¹⁵ OECD (2016), Co-operative Tax Compliance : Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.

で統一がとれていなかった、などの問題点も指摘されていました¹⁶。

このような試行経験をもとに、OECDは2021年にICAPハンドブックを出し¹⁷、プログラムを恒久化しました。

2021年秋にはBEPS2.0の2つの柱が合意されます。グローバル最低課税の実施には詳細な情報申告が必要です。その対応がたいへんだという点については、今年6月末に米国第二次トランプ政権とG7の間で合意された共存アプローチ（side-by-side approach）の下でも、変わりがありません。

このように、協力的コンプライアンスの取組みは、BEPSプロジェクトと相前後して進んできました。OECDの税務行政年次報告書の最新版（Tax Administration 2024）によると、実施国が増加しています。2022年の段階で、調査対象58か国のうち74%の課税当局が大企業に対するプログラムを用意していた、と報告されて

います¹⁸。

（2）日本の研究

それでは、協力的コンプライアンスに関する内外の研究状況は、どうなっているのでしょうか。まず日本の研究をみてみましょう。日本で協力的コンプライアンスの比較的研究が盛んになったのは、10年ほど前のことです。

2014年から2015年にかけて、同志社大学の坂巻綾望教授は、当時の日本の取組み¹⁹や、オーストラリアの応答的規制理論²⁰、OECDの報告書²¹について、論文を公表しました。

ほぼ同じ時期から、明治大学の岩崎政明教授は、英米の取組みを研究した成果を複数の論文で公表し²²、日本租税研究協会でも2016年5月に講演しました²³。岩崎教授はその後、コロナ禍で海外出張が困難であった時期にも税務コーポレートガバナンスの研究を続けています²⁴。

2017年の論文²⁵で、当時アジア開発銀行で働

¹⁶ Martini and Russo (2021), *infra note 28*, 181.

¹⁷ OECD (2021), International Compliance Assurance Programme : Handbook for tax administrations and MNE groups, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a44d51e2-en>.

¹⁸ OECD, *supra note 8*, 136. 日本の参加につき参照、中村稔「税の執行当局間協力について」租税研究908号（2025）33頁、39頁。なお、注目すべき動きとして、富裕層（HNWI）を対象にした協力的コンプライアンスの取組みを行う課税当局が増えていることを、この年次報告書は報告している。この動きは日本の税務行政にとっても示唆的である。

¹⁹ 宮崎綾望「『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組』の背景と今後のあり方」税研177号（2014）110頁。

²⁰ 宮崎綾望「現代税務行政の課題と理論：オーストラリアにおける応答的規制理論を中心に」同志社法學67卷2号（2015）920頁。

²¹ 宮崎綾望「租税行政の国際的動向：協力的コンプライアンス（Co-operative Compliance）の意義と課題」一橋法學14卷2号（2015）495頁。

²² 岩崎政明・川島いづみ「コーポレートガバナンスとタックスコンプライアンス」日税研論集67号（2016）219頁、岩崎政明「英国における租税回避スキームの義務的開示・プロモーター規制」論究ジュリスト23号（2016）190頁、岩崎政明「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策：その目的、内容、期待される効果について」税大ジャーナル27号（2017）1頁、岩崎政明「税務コーポレートガバナンスの現状と動向」税務弘報66卷4号（2018）2頁、岩崎政明「税務コーポレートガバナンスに関する民間の認証評価：英国における大企業の税務戦略の開示義務と外部評価の意義」論究ジュリスト31号（2019）208頁、岩崎政明「英国における税務コーポレートガバナンスの開示規制」税研217号（2021）15頁。

²³ 岩崎政明「税務コーポレートガバナンス導入の現状と課題」租税研究801号（2016）317頁。

²⁴ 岩崎政明「科学研究費助成事業 研究成果報告書」（2024）<https://kaken.nii.ac.jp/ja/file/KAKENHI-PROJECT-20K01275/20K01275seika.pdf>。

²⁵ Satoru Araki (2017), Co-operative Tax Compliance : An Asia-Pacific Perspective, Asia-Pacific Tax Bulletin, Vol.23, No. 2 (オーストラリア・日本・韓国・ニュージーランドが大企業を対象にプログラムを実施)。

いていた産業能率大学の荒木知教授は、アジア太平洋地域の協力的コンプライアンスの実施例をサーベイしました。

最近のものとしては、2024年に、名古屋商科大学の中村信行教授の海外論文紹介があります²⁶。

国税庁の税務コーポレートガバナンスの取組みについては、租税研究に多くの論説が掲載されており、あとでまとめて触れます。

なお、協力的コンプライアンスに限らず大企

業の税務コンプライアンス一般に視野を広げると、当然のことながら、さらに多くの研究があります²⁷。

(3) 海外の研究－博士論文

海外でも調査研究が継続しています。協力的コンプライアンスは欧州で好まれる論題で、単発の雑誌論文は枚挙に暇がありません²⁸。ここではそれらには触れず、まとまった書物をいく

²⁶ 中村信行「税務に関するコーポレートガバナンスの展開」租税研究 895 号 (2024) 253 頁。これに先立って、中村信行・荒木知「効果的な税務コンプライアンスの確保に関する国際的な議論の動向」租税研究 789 号 (2015) 401 頁は、van der Enden and Bronzewska (2014), infra note 28などを紹介していた。

²⁷ 吉村政穂「『税の透明性』は企業に何を求めるのか？－税務戦略に対する市場の評価」民商法雑誌 153 卷 5 号 (2017) 632 頁、中里実「アグレッシブな租税回避と租税法－Tax compliance の視点からの研究ノート－」法学新報 123 卷 11 = 12 号 (2017) 221 頁、片山直子「イギリス歳入関税庁 (HMRC) の租税紛争解決におけるガバナンス－大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に－」税法学 580 号 (2018) 3 頁、金山知明「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究－公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察－」公益社団法人租税資料館『第 30 回租税資料館賞入賞論文』(2021) <https://www.sozeishiryokan.or.jp/030-005/>、伊藤公哉「持続可能性のための多国籍企業の税務情報開示のあり方－税務コーポレートガバナンスの取組みの次段階としての税の透明性の検討－」成蹊大学経済経営論集 53 卷 2 号 (2022) 79 頁、稻葉知恵子「タックスガバナンスとその開示に係るアプローチの日英比較」経営経理研究 123 号 (2023) 13 頁。

²⁸ たとえば、次のものがある。

- Eelco van der Enden and Katarzyna Bronzewska (2014), The Concept of Cooperative Compliance, Bulletin for International Taxation, Vol.68, No.10, 567.
- Katarzyna Bronzewska and Eelco van der Enden (2014), Tax Control Framework-A Conceptual Approach : The Six Nuances of Good Tax Governance, Bulletin for International Taxation, Vol.68, No.11, 635.
- Jose Manuel Calderón Carrero and Alberto Quintas Seara (2016), The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era : Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, Intertax, Vol. 44, Issue 3, 206.
- Maarten Siglé and E.C.J.M. van der Heijden Dijk (2016), Cooperative Compliance : Tax Risk Management and Monitoring, Intertax, Vol. 44, Issue 8/9, 642.
- Alicja Majdańska and Pedro Guilherme Lindenberg Schoueri (2017), Tax Compliance in the Spotlight-The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers, Bulletin for International Taxation, Vol. 71, No. 11, 630.
- Anna-Maria Hambre (2019), Cooperative Compliance in Sweden : A Question of Legality, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 6.
- Lotta Björklund Larsen (2019), What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative, Journal of Tax Administration, Vol.5 No. 1, 26.
- Sjoerd Goslinga, Maarten Siglé & Robbert Veldhuizen (2019), Cooperative Compliance, Tax Control Frameworks and Perceived Certainty About the Tax Position in Large Organisations, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 41.
- Esther Huiskers-Stoop (2019), Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, Journal of Tax Administration, Vol. 5, No.1, 66.
- Alicja Majdanska & Jonathan Leigh Pemberton (2019), Different Treatment, Same Outcome : Reconciling Co-operative Compliance with the Principle of Legal Equality, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 111.
- Dennis de Widt, Emer Mulligan & Lynne Oats (2019), The US Compliance Assurance Process : A Relational Signalling Perspective, Journal of Tax Administration, Vol. 5 No. 1, 145.
- Katarzyna Bronzewska and Alicja Majdańska (2019), The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology, European Taxation, Vol. 59, No. 2=3, 99.

つかみでおきます。

まず、個人研究者による博士論文です。2つあります。

その1として、2014年に、ポーランドのウツチ（Łódź）大学でBronżewska氏が博士論文を書きました。これが書物として2016年に公刊されました。²⁹この論文のリサーチ・クエスチョ

ンは、協力的コンプライアンスについて、法の支配の観点から正統性があるか、また、費用分析の観点から効率的であるか、というものです。Bronżewska氏は、協力的コンプライアンスをアドバンス・ルーリングよりも一歩先のものと位置付けて、オーストラリア・オランダ・英國・米国における実施例を検討します。協力的

-Florian Fiala and Lisa Ramharter (2019), Cooperative Compliance in Austria, European Taxation, Vol. 59, No. 8, 385.

-Francesco Cannas and Kristof Wauters (2019), The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law : A Comparison between Belgium and Italy, European Taxation, Vol. 59, No. 12, 561.

-Jose M. Calderón (2020), Corporate Tax Governance 2.0 : The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Bulletin for International Taxation, Vol. 74, No. 3, 110.

-Mário H. Martini, Ronald Russo and Yevhenii Pankov (2020), An Analysis of the Russian Tax Monitoring Programme in Light of the OECD Concept of Cooperative Tax Compliance and the Experience of Other Countries, European Taxation, Vol. 61, No. 1, 29.

-Sjoerd Goslinga, Janneke de Jonge, Maarten Siglé & Lisette van der Hel-Van Dijk (2021). Cooperative Compliance Programmes : Who Participates and Why?, Journal of Tax Administration, Vol. 6 No. 2, 95.

-Mário H. Martini and Ronald Russo (2021), The International Compliance Assurance Programme Revisited : Review of the Full Programme, Bulletin for International Taxation, Vol. 76, No. 4, 174.

-Eva Eberhartinger and Maximilian Zieser (2021), The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs, Schmalenbach Journal Business Research, Vol. 73, 125.

-Ronald Russo, J.J. Engelmoer and Mário H. Martini (2022) Cooperative Compliance in the European Union : An Introduction to the European Trust and Cooperation Approach, Bulletin for International Taxation, Vol. 76, No. 2, 83.

-Mário H. Martini (2022), A Review of China Approach to Cooperative Compliance in light of the International Tax Practice and the OECD Framework, Journal of Chinese Tax & Policy, Vol. 12, No. 1, 45.

-Mário H. Martini (2022), A Review of Brazil Approach to Cooperative Compliance in light of International Tax Practice and the OECD Concept, Intertax Vol. 50, No. 2, 177.

-José Manuel Calderón and Alberto Quintas (2022), The EU Cooperative Compliance Programme for Large Multinational Enterprises : A Promising Mechanism for Tax Certainty in the Uncertain Tax World Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?, Bulletin for International Taxation, Vol. 76, No. 12, 578.

-Mário H. Martini and Tandon (2023), A Review of India Approach to Cooperative Compliance in light of the International Tax Practice and the OECD Framework, Intertax Vol. 51, No. 10, 1.

-Luigi Quaratino (2023), Italy's Cooperative Compliance Regime Broadened in Scope under 2023 Tax Reform Law, European Taxation, Vol. 63, No. 11, 500.

-Marco Allena (2024), The New Italian Cooperative Compliance Regime, European Taxation, Vol. 64, No. 10, 479.

-Cornelia Andree and Christian Heider (2024), New Legal Basis for International Risk Assessment Procedures in Germany : ICAP, ETACA, International Transfer Pricing Journal, Vol. 31, No. 4, 233,

-Maria Kalitsi (2025), The New Greek Voluntary Compliance Regime, European Taxation, Vol. 65, No. 1, 42.

-Marco Allena and Alessandro Turina (2025), Cooperative Compliance Programmes Across Europe-Two Decades of Experience and Possible Future Trajectories, European Taxation, Vol. 65, No. 6, 237.

-Gribnau, Hans and J. M. van der Hel, Lisette E. C. and Sigle, Maarten, Tax Assurance Unveiled : A Stakeholder Model and Its Relationship with Cooperative Compliance (April 04, 2025). Tilburg Law School Research Paper, Available at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=5205547> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5205547>.

²⁹ Katarzyna Bronżewska (2016), Cooperative Compliance : A New Approach to Managing Taxpayer Relations, IBFD Doctoral Series Vol. 38.

コンプライアンスが効率的かについては、いわゆるSWOT分析により、強み・弱み・機会・脅威をみています。正統性があるかについては、協力の任意性・書面による合意・課税当局の裁量統制・平等原則・紛争処理・協力終了・秘密保持・専門家特権といった点をみています。その上で、ポーランドへの協力的コンプライアンスの導入可能性を論じ、BEPSプロジェクト以後の協力的コンプライアンスのあり方を展望しました。

この論文の意義は、比較的早い時期に協力的コンプライアンスの輪郭を描き、その得失をまとめたことがあります。この論文が出た後、ポーランドは協力的コンプライアンスのプログラムを2020年7月から実施しています³⁰。

博士論文その2として、2018年に、オーストリアのウィーン経済大学で、Majdańska氏が博士論文を書きました。2021年に出版しています³¹。この論文は、協力的コンプライアンスプログラム実施のための法的・制度的条件を検討し、途上国にとっての意義を検討します。協力的コンプライアンスの概念を定義するために、オランダ・イタリア・英国の実例を比較分析し、協力的コンプライアンスに関連する他の4つの手法と対比します。その4つとは、早期税務調査・開示ルール・ルーリング・大企業フォーラムです。米国の法令順守確認手続(CAP)³²についても、協力的コンプライアンスとは区別して早期税務調査の一類型として検討しています。協力的コンプライアンスにどのような法的制約があるかという問い合わせについては、合法性原則・平等原則・法的安定性・専門家特権などの論点を検討し、欧州特有の問題として企業への協力的

コンプライアンスプログラムの供与が国家補助に当たるかという論点に及びます。また、統制と監視のための制度的メカニズムを論じ、規制の虜(regulatory capture)の防止を検討します。これらを踏まえて、途上国への適用可能性を論じています。

この論文の長所は、合法性原則・平等原則などの法的制約や、課税当局の組織整備などの制度的論点を詳しく論じた点にあります。他方で、途上国への適用としてこの論文が念頭に置いているのはサブサハラのアフリカ諸国ですが、これが法の移植(legal transplant)の試みとしてどこまで成功しているかには議論の余地があります。

(4) 海外の研究－組織的研究

次に、組織的な研究成果をまとめた書物を3つみておきます。

その1として、2019年11月にオランダTilburg大学で開かれた国際研究集会が、2020年に成果物として書物になっています³³。編者はTilburg大学のHein氏とRusso教授です。この研究プロジェクトの課題は、各国の協力的コンプライアンスの具体的な仕組みがどうなっているか、また、協力的コンプライアンスとICAPの相違点は何か、を明らかにすることでした。12カ国からの国別報告書を集めています。日本からは明治学院大学の川端康之教授が寄稿しています³⁴。

組織的研究その2として、2018年から、ウィーン経済大学のOwens教授らのグループは、25カ国の利害関係者を巻き込んで、協力的コンプライアンスのベスト・プラクティスをまとめまし

³⁰ Malgarzata Sek, Co-operation Programme : A Novelty in the Polish Tax System, in Hein and Russo, infra note 33, 177.

³¹ Alicja Majdańska (2021), An Analysis of Cooperative Compliance Programmes, IBFD Doctoral Series Vol. 58.

³² 米国CAPのこの訳語は、岩崎・川島・前掲注22による。

³³ Ronald Hein and Ronald Russo ed. (2020), Co-operative compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme, Eucotax Series on European Taxation, Vol.68, Wolters Kluwer.

³⁴ Yasuyuki Kawabata, Japanese International Compliance Assurance in Practice, in Hein and Russo, supra note 33, 137.

た。その成果が2021年に書物として公刊されています³⁵。Owens教授は英国出身で、BEPSプロジェクトの開始直前までOECD租税委員会で事務局を率いていました。彼は退官後、ウィーン経済大学のグローバル租税政策センターで教授をつとめています。

彼らは、5つの作業部会を設けて、企業・当局・会計事務所・大学といった複数のステークホルダーを集めて意見交換しています。各作業部会の担当は、①協力的コンプライアンスへのアクセス基準、②モデル立法の要否、③TCFのための監査保証基準、④協力的コンプライアンスの費用便益分析、⑤市場や社会への発信です。とくに重要なのが③の監査保証基準で、トップマネジメントがステートメントを出し、その適正さを外部監査でもって保証することを想定しています。これらの内容については、先に述べた中村教授の記事が、Owens教授らの2023年Tax Notes International論文³⁶を参照しつつ、TCFの保証基準・成熟度モデル・デジタル化について研究を続けていることを紹介しています³⁷。

Owens教授らは、協力的コンプライアンスへの取組みが画一的な「One size fits all」では

ありえないとして、各国はベスト・プラクティスを自国の社会・文化・政治・制度の状況に適合させ、プログラムの設計と実施に柔軟に取り組むべきだとしています³⁸。これは常識的な態度です。日本で協力的コンプライアンスを実施する場合にも、日本の企業風土と行政慣行に合ったやり方を工夫すればよいわけです。

なお、Owens教授のグループは、この書物を出したのち、2024年に、協力的コンプライアンスを利用して越境VAT紛争を減らそう、という提案を行いました³⁹。さらに、2025年に、国別の協力的コンプライアンスから、事業プロジェクトごとの多国間協力的コンプライアンスに進むべきだと提言しています⁴⁰。

組織的研究その3として、先に言及したTilburg大学のRusso教授とHein氏が、2022年にTax Assuranceという概説書を編集しました⁴¹。これは2015年の初版を全面改訂したもので、オランダの官民から多くの著者が寄稿しています。

この本の題名のTax Assuranceは、直訳すると税務保証です。これは、狭い意味では、財務諸表における税務ポジションの正確性に対する保証を意味します。この書物は、それよりも広い意味でTax Assuranceをとらえ、会社の税務

³⁵ Jeffrey Owens and Jonathan Leigh-Pemberton ed. (2021), Cooperative Compliance : A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation, Eucotax Series on European Taxation, Vol.69, Wolters Kluwer. この書物の概要を紹介する記事として、Jeffrey Owens, Jonathan Leigh-Pemberton, and Angelina Papulova (2021), Cooperative Compliance : A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation, Tax Notes International, Vol. 103, No.10, 1351. この記事の抄訳として、中村・前掲注26・267頁以下。

³⁶ Jeffrey Owens, Daniel Simon Dallhammer, Jonathan Leigh-Pemberton, and Timoleon Angelos Christodoulopoulos (2023), The Role and Evolution of Tax Control Frameworks, Tax Notes International, 111, 1059.

³⁷ 中村・前掲注26・258頁。

³⁸ Owens and Leigh-Pemberton, supra note 35, 5.

³⁹ Jeffrey Owens, Anastasiya Piakarskaya, Timoleon Angelos Christodoulopoulos, and Olena Sushkova (2024), The Use of Cooperative Compliance for Minimizing Cross-Border VAT/GST Disputes. World Tax Journal, 16 (3), 561.

⁴⁰ Timoleon Angelos Christodoulopoulos, Jeffrey Owens, Jonathan Leigh-Pemberton, Daniel Dallhammer, Richard Stern (2025), From National Cooperative Compliance to Project-related Multilateral Cooperative Compliance. World Tax Journal, 17 (2), 329. この提言は、既存のAPAと相互協議が限界に達したという認識に基づいている。各国の協力的コンプライアンス取組みを概観し、クロス・ボーダーの取組みとしてOECDのICAPやEUのプログラムを参照して、企業の事業プロジェクトに関する税務を協力的コンプライアンスの多国間枠組みに取り込むことを提言する。

⁴¹ Ronald Russo and Ronald Hein ed. (2022), Tax Assurance : Latest developments on tax control frameworks, technology and governance, Wolters Kluwer.

全般を対象にします。5編構成で、①ガバナンスと内部統制一般、②TCF、③協力的コンプライアンス、④税務申告、⑤個別税、を扱います。中でも、③では、手続法とICAPを論じます。⑤では、法人税だけでなく賃金税と間接税をカバーし、移転価格について独立の章を設けています。

この書物は研究書というよりは概説書であり、オランダの税務専門家層の積極的な活動を反映しています。オランダの税務行政は、2006年から「水平的監督 (horizontal monitoring)」モデルを実施してきました⁴²。「水平的」という意味は、当局と企業が垂直的な命令支配 (command and control) 関係にあるのではなく、対等に相互対話するというイメージです。こういうネーミングで自国の税務行政を売り出すのは、いかにも通商の国オランダという感じがします。日本の専門家も、日本法の良いところをもっと積極的に国際的に発信すべきかもしれません⁴³。

4. 応答的規制の理論的基礎を洗う

(1) 執行ピラミッドを支える事実認識

協力的コンプライアンスの先行実施例としてオランダや英国と並んでよく知られているのが、オーストラリアです。1997年に納税者憲章をつくり⁴⁴、1998年に現金経済タスクフォースがコンプライアンス・モデルを提示しました。オー

ストラリア国税庁が採用したモデルは、応答的規制 (responsive regulation) の考え方を応用しています。

応答的規制は規制理論の一種で、規制対象者の態度 (motivational posture) に応じて規制のやり方を変化させます。これを税務執行についていえば、自発的納税を促すサービスを提供し、これに非協力の納税者に対して現況調査や査察調査を行う。つまり納税者の態度に応じて執行を強めていきます。

応答的規制の執行戦略を直感的に示すのが、三角形の「執行ピラミッド」です。これについては坂巻教授が詳しく紹介しています⁴⁵。簡単に説明すると、政府に対する信頼があつい民主主義国家では、納税者の大部分は納税に協力的だから、これを三角形に図式化するとピラミッド型になる。下部に協力的なボリュームゾーンがあり、上にいくにつれ人が減っていって、上部に少数の非協力的な人たちが位置する、というものです。上部に書いてあるから望ましいというのではなく、上部の納税者は非協力的なので強化された執行手段を講ずる、という意味です。

私が指摘したいのは、これがもともと心理学の実証研究のための仮説だったということです。Valerie Braithwaite教授は、2000年にオーストラリアで7754名の質問調査を行い、人々の態度がどう分布しているかを調べ、協力的態度が優勢であるという結果を得ました⁴⁶。こういった

⁴² Lisette van der Hel-van Dijk and Theo Poolen (2013), Horizontal Monitoring in the Netherlands : At the Crossroads, Bulletin for International Taxation, Vol. 67, No. 12.

⁴³ なお、ポーランドからの発信として、Piotr Karwar, Katarzyna Kimla-Walenda and Aleksander Werner ed. (2024), Tax Compliance and Risk Management : Perspectives from Central and Eastern Europe, Routledge.

⁴⁴ ダンカン・ペントレー（中村芳昭監訳）『納税者の権利：理論・実務・モデル』（勁草書房 2023）。

⁴⁵ 宮崎・前掲注 20・150 頁以下。また、早い時期に応答的規制に着目していた研究として、高野幸大「イギリスにおけるネゴシエーション」日税研論集 65 号 (2014) 157 頁、180 頁。いずれも、Judith Freedman (2012), Responsive Regulation, Risk, and Rule : Applying the Theory to Tax Practice, 44 (3) UBC Law Review 627 を参照する。

⁴⁶ Valerie Braithwaite (2003), Dancing with Tax Authorities, in Valerie Braithwaite ed. Taxing Democracy : Understanding Tax Avoidance and Evasion, Ashgate, 13, 19. また、Valerie Braithwaite (2009), Defiance in Taxation and Governance : Resisting and Dismissing Authority in a Democracy, Edward Elgar は、広義の租税反抗 (defiance) に抵抗型 (resistant) と無視型 (dismissive) の二種があることを主張する書物であるが、その第 3 章において、人々の態度 (motivational posture) に関する理論枠組みを詳しく説明する。

実証研究に依拠して、人々の態度の分布を推定し、執行ピラミッドをモデル化しています。

彼女が注意深く断っていることとして、ひとりの納税者が複数の態度を同時に有することがあります。また、納税者の態度は変化します。さらに、態度と行動は必ずしも一致せず、協力的納税者が申告を怠ることもありますし、非協力的納税者が適正納付することもあります。要するに、「執行ピラミッド」は時代と地域を超えて普遍的にあてはまるモデルではない。「もし人々の態度の分布がこうだったとしたら」という事実認識に依存するモデルです。

(2) 大企業の納税協力分布は卵型か？

そうなりますと、知りたいのは、大企業について協力的納税者と非協力的納税者の分布がどうなっているかです。

John Braithwaite教授は、大企業にもオーストラリア国税庁のコンプライアンス・モデルが基本的にはあてはまると主張しました⁴⁷。その議論の中で、興味深いことを述べています。彼は、個人の法遵守のパタンがピラミッド型に分布しているのと異なり、法人のパタンは卵型であるといいます。つまり、協力的な納税者と非協力的な納税者の間にグレーゾーンの納税者が沢山いて、それをイメージ図にすると卵型になるというのです。

卵型だと応答的規制のアプローチがうまくいきません。応答的規制は、大多数の納税者が協力的だから納税サービスをいきわたらせ、それに協力しない納税者に執行レベルを強化していく、というやり方です。グレーゾーンの納税者が沢山いれば、当局側にとっては執行コストがかかりすぎますし、納税者側でも「他の人もルールを守っていないから自分も守らない」ということになってしまい、うまくいかないのです。そこで、彼は、グレーゾーンの企業を協力的な

ほうにもっていき、卵型をピラミッド型にすべきだと述べています⁴⁸。

これは興味深い指摘で、執行ピラミッドがいろいろな形をとりうることをよく示しています。また、グレーゾーンの納税者が沢山いたら応答的規制のアプローチがうまくいかない、というのも大事なポイントです。

しかし、オーストラリア企業の納税態度分布が卵型だ、というBraithwaite教授の想定は論証不十分だと私は思います。彼が論拠として挙げるのは、オーストラリアの半分以上の企業が複数年にわたって納税していないという事実にとどまります。この事実だけでは、多くの企業が法律の趣旨を遵守していない、という彼の想定を支えることはできません。ましてや、日本の大企業についてどうなっているか、についてはそもそも認識が及んでいない、というべきでしょう。

仮にオーストラリア企業の納税協力分布が卵型だという想定が正しかったとしても、卵型をピラミッド型に変えることは容易ではないでしょう。納税者の態度を変えるためにBraithwaite教授が提示する対策は、法改正・民主的討議・国際協力というものです。これだけでは具体性に欠けており、どこまで効果的かがわかりません。

こういうわけで、「執行ピラミッド」は示唆に富む考え方であるけれども、納税者の協力具合がどのような分布になっているかが実はよくわからない、という弱点があります。

(3) 協力的納税者と非協力的納税者の判別

(3-1) 問題の所在

根本の問題は、納税者と課税当局の間で情報が非対称であるため、課税当局からすると、どの納税者が協力的でどの納税者が非協力的であるかがわからない点にあります。課税当局としては、協力的納税者と非協力的納税者をいかに

⁴⁷ John Braithwaite (2003), Large Business and the Compliance Model, in Valerie Braithwaite ed., *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, 177.

⁴⁸ Braithwaite, *supra* note 47, 179.

判別するか、という課題があるわけです⁴⁹。

そこでこの点について手がかりを得るために、応答的規制を出発点とし、それ以外にも視野を広げます。3つの素材を対比してみます。

(3-2) 応答的規制における判別

第1に、応答的規制では、大多数の納税者が協力的であるという想定から、まずは納税者全体に納税サービスを及ぼして自発的納税を促します。これに協力しない場合には徐々に説得の強度を上げていき、記帳指導とか実地調査とかの段階を経て、それでも協力しない場合に刑事罰や営業停止といった強い制裁を発動します。つまり、執行を徐々に強めていく過程で、非協力者があぶりだされます。作業手順の中に、非協力者の判別が埋め込まれています。

このやり方の長所は、納税サービスを出発点とすることで納税者の自由を尊重している点です。非協力の度合いに応じて執行強度をエスカレートさせるやり方は、比例原則にかなっています。また、説得を重視する点で民主的です。短所は、先に述べたように、大多数の納税者が協力的であるという想定が成り立たなければうまくいかないという点です。

(3-3) Raskolnikov論文における判別

これとは異なり、第2の素材は、納税者に選択させることで協力者と非協力者を分離します。これを理論化したのが米国コロンビア大学のRaskolnikov教授です。彼は2009年の論文⁵⁰で、納税者に自らの選好を顯示させる仕組みを論じました。①抑止レジーム (deterrence regime) と②遵守レジーム (compliance regime) を用意して、そのいずれかを納税者に選ばせるというものです。こうすることで納税者を納税動機によって区別し、それぞれに見合った執行方法をとることができる、というのです。

そのメカニズムは、おおむね次のようなもの

です。

①抑止レジームとしては、米国の現行税制をベースにして、制裁を強化したものを想定しています。これに対し、②遵守レジームとしては、制裁を弱くする代わりに、内国歳入庁との紛争において政府の立場に適法性の推定を働きかせる、拘束力ある仲裁を設ける、申告代理人特権を廃止する、などの措置を組み合わせつつ、補償措置を講じます。そして、この2つのレジームの間で、納税者がいずれかを選択できます。すると納税者はどういう選択をするか。

これは、納税者がgamerであるか否かによる、と彼はいいます。ここにgamerとは、非協力のコストがその便益を上回る場合にのみ納税する者のことです。

一方で、納税者がgamerであれば、遵守レジームは選択しません。遵守レジームだとアグレッシブなプランニングが摘発される可能性が高まりますので、「合理的」に損得勘定をするタイプのgamerにとっては不利だからです。

他方で、社会規範や互酬性原理などにより法を遵守するタイプの納税者 (non-gamer) は、遵守レジームを選択します。もともと協力的な納税者は、訴訟が制約されたり情報開示が強化されたりしていても、痛いことはないからです。

こうして納税者が自らの選好を明らかにし、当局と納税者の間の情報非対称性が解消される。こうして納税者層は大きく二分されますから、当局としては、抑止レジームに属するgamerを標的にして、より効果的な執行をかけていく。

以上がRaskolnikov論文の骨子です。

これは興味深い思考実験ですが、もちろん問題があります。納税者の権利が切り下げられてしまします。これに対しては、遵守レジームがいやならそれを選択せず、抑止レジームにとどまれば現行法と（より重い制裁の点を除けば）

⁴⁹ 2024年10月の租税法学会シンポジウムでも、協力的な納税者と非協力的な納税者をどう区分するかという問題が議論された。租税法研究53号（2025）114頁（駒宮史博・佐藤英明）。

⁵⁰ Alex Raskolnikov (2009), Revealing Choices : Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement, 109 Columbia Law Review 689.

ほぼ同じレベルの権利が保障される、という反論も可能ではあり、評価が分かれるところでしょう。昨年、大学のゼミでこの論文を会読したときには、遵守レジームの中身として提案されている内容に現代日本法の実態に近いところがある、という指摘もありました。

もうすこし内在的な問題もあります。この論文は、発見確率と処分確率を変数とみて、その変数に影響を与えるために制度をいじって遵守レジームを構想しています。しかしその過程で考慮しているのは納税者の動機だけであり、税務職員の動機を無視しているように私には思えます。

このように、Raskolnikov論文は思考実験と位置付けるべきもので、現実の制度改革に至るには埋めるべき穴がある、というのが私の評価です。

(3-4) 青色申告制度における判別

第3の素材は日本の青色申告制度です。青色申告制度は、記帳慣行を育てるために特典を付与します。これを別の角度からみると、青色申告の承認を受けることで、きちんと記帳する協力的な納税者であることが明らかになります。第1の応答的規制の出発点が万人への納税者サービスであるのと異なり、青色申告の承認を与えた納税者だけに特典を与えます。第2のRaskolnikov論文と似ているのは納税者の選択による点ですが、青色申告の場合には記帳義務が生ずるのであって、抑止レジームの制裁強化と遵守レジームの権利制約とは異なります。

さて、ここで、青色申告が協力的納税者の証になるのであったならば、その情報をを利用して課税当局が執行手段を使い分けなければよいはずです。ところが、青色法人割合は、平成年間に入ってから100%近くで推移しています⁵¹。大企業にとって青色であることはあまりに当然で、青色であるというだけでは協力的納税者である

ことのシグナルになりません。それゆえ、現状の青色申告制度では、大企業の内部で協力的か非協力的かを判別する機能を果たすことができません。

ではこの点につき、何か改善策を考えることはできるものでしょうか。2つのやり方があるのではないか。

●ひとつは、申告状況が良好な企業について特典を深堀りするなど、現行の青色申告制度に上乗せして、いわば強化版青色申告の各種誘因措置（「スーパー青色申告」とでも呼ぶべきもの）を設けることです。この可能性については、すぐあとで、国税庁の税務コーポレートガバナンスの取組みについて述べる際に、再度触れます。

●いまひとつは、税務戦略の開示義務を設け、外部評価によって格付けを行うことです。英國に例があり、Fair Tax Markが認証を行っていることを岩崎政明教授が紹介しています⁵²。これら2つは相互背反的ではなく併存可能です。また、これら2つ以外の改善策も考えられるでしょう。

5. 日本の取組みについて考える

(1) 日本企業は協力的か？

ここまでところで、協力的コンプライアンスに関する内外の研究をレビューし、応答的規制の理論的基礎を洗いました。これを一歩進めて日本の現実に近づけていくとき、避けて通れない問い合わせがあります。それは、「日本企業は納税協力的か」という問い合わせです。というのも、多数の日本企業の中で協力的企業と非協力的企業がどう分布しているかによって、先ほどのピラミッド型か卵型かのような議論がでてくるからです。ここで日本企業というときには、長期にわたってグループ親会社が日本を拠点としてき

⁵¹ 税制調査会第5回納税環境整備に関する専門家会合（2021）資料1-6。参照、日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢60号（2009）35頁。

⁵² 岩崎（2019）・前掲注22。

た、いわゆる伝統的日本企業（Traditional Japanese Company）をイメージします。

日本企業は欧米企業と違ってアグレッシブなタックス・プランニングをしない、というお話をよく聞きます。租税回避に精を出すというよりは、適正納税した上で二重課税の排除に注力する、というイメージです。すこし前の文献になりますが、税務リスク管理の国際比較をした2010年の書物で、伝統的日本企業について、タックス・プランニングが概して否定的にみられてきたこと、その当時まで税務統制枠組みがほとんど存在しなかったこと、専属の租税専門家を雇用せず経理部門から数年単位で担当が交替してきたこと、リスク回避的な社会環境の中で腰掛けの担当者がタックス・プランニングで波風をたてたくないこと、が指摘されています⁵³。みなさまの中にも、同様の感触を抱いている方がいらっしゃることでしょう⁵⁴。

しかし、科学的態度としては、このイメージがどの程度現実を反映しているかは、データを用いて検証しなければなりません。ひとつ参考になる定性的データが、上場企業が公表する税務方針です。明治大学の鈴木孝直教授は、上場会社の税務方針をレビューして、大手日本企業が税負担の最適化について、「事業目的や実態を伴わない人為的な租税回避行為は行いません」とか、「意図的な租税回避行為のためにタックスヘイブンを利用しません」と記載していることを示しています⁵⁵。これは、日本企業が自ら公表している税務方針ですから、自己認識の宣明として受け取ることができます。もっとも、実際の企業行動は別かもしれません。また、

サンプルを増やしたとき、日本の大企業の分布が正確にどうなっているかも知りたいところです。

さらに、日本企業が納税協力的であるとした場合、どのようなメカニズムによってそうなっているのか。いつからそうなったのか。これらは挑戦的な知的課題で、きちんと解明できればすばらしいのですが、今の私にはその準備がありません。とりわけ、2000年代以降は日本企業に対する外国投資家の比率が高まっていますので⁵⁶、それなのに外国企業と行動が異なるとすればそれはなぜなのか、という点がパズルです。

このように肝心なところが私にはよくわからないのですが、傍証になりそうな点もあります。日本でBEPSプロジェクトの各種行動を国内実施する際には、海外企業のアグレッシブなタックス・プランニングを抑制することで日本企業にとっての競争条件を回復する、という説明がされてきました。まさに、日本企業は納税協力的であって、アグレッシブなタックス・プランニングをしない、という見立てです。

なお、念のために申し上げておくと、私は、日本企業は協力的で外国企業は非協力的だ、と主張しているではありません。納税協力的企业が内外でどう分布しているかは、あくまでデータで検証すべきことがらです。この点、誤解を避けるために付言しておきます。

(2) 国税庁の税務CGの取組み

「税務に関するコーポレートガバナンス（税務CG）」の取組みの内容については、みなさまよくご案内と思いますので、ごく簡単に申します⁵⁷。

●税務CGは、税務についてトップマネジメン

⁵³ Hitoshi Takano, Kanji Ariyasu and Ryan Angell, Chapter 10 Japan, in Anushka Bakker and Sander Kloosterhof ed., Tax Risk Management : From risk to opportunity (2010 IBFD) 289, 291.

⁵⁴ 研究大会当日の質疑応答において、日本企業におけるタックス・プランニングとタックス・コンプライアンスの相対的比重が欧米企業のそれとどう違うか、望ましい比重があるとすればどのようなものか、という点に関する問題提起があった。

⁵⁵ 鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの更なる充実に向けてー企業と税務当局の協働の視点からー」租税研究 888 号（2023）322 頁、325 頁。また、稻葉千恵子「日本企業の税務ガバナンスの開示」会計 203 卷 6 号（2023）629 頁も、日本企業の開示内容がタックス・プランニングよりもタックス・コンプライアンスを強調していると指摘する。

⁵⁶ 河野太志「経済産業政策を巡る情勢と課題」租税研究 908 号（2025）4 頁、31 頁。

- トが自ら適正申告の確保に積極的に関与し、必要な内部体制を構築することを指す。
- 対象法人は、実地調査を実施する国税局特別調査官所掌法人。
 - 担当特官（調査を担当する国税局特別国税調査官）は、調査着手後の早い段階で、税務CGの取組みの趣旨を調査対象法人に説明し、税務CG確認表の作成・提出を依頼する。
 - 担当特官は、税務CGの確認項目の評価ポイントに基づき、評価・判定を行い、その内容・結果を評価書に記載する。
 - 担当特官は、調査対象法人の担当者に対して、評価書の税務CG評価結果をその評価に至った根拠とともに説明し、意見交換を行う。
 - しかるのち、調査査察部長または次長は、調査対象法人のトップマネジメントとの面談を行い、評価書の税務CG評価結果をその評価に至った根拠とともに説明し、意見交換を行う。
 - 税務CGの判定結果は、税務リスク判定の重要な判断材料のひとつとして活用する。
- これを要するに、課税当局が、税務調査の着手時に行政指導として確認表の作成を依頼し、法人がこれに応じる。そこから得られる情報をもとに、課税当局が評価書を作成し、結果を法人の税務担当およびトップマネジメントに伝達する。このプロセスによって、大企業の税務コンプライアンスの維持・向上を図ろうとする取組みです。
- 税務CGの取組みは、国際的に協力的コンプライアンスと呼ばれている取組みの、日本版ということができます。したがいまして、先に協

力的コンプライアンスについて述べた点、すなわち、法律に従った適正な執行がモニターされ、裁判所による審査が保障されていることが必要だ、という点⁵⁸が、税務CGの取組みに対してもそのままあてはまります。

さて、先にすこし触れましたように、「租税研究」誌には、税務CGの取組みに関する記事が多数掲載されてきました。その時々の講演を簡単に振り返ると、次の通りです。

- 2011年5月に当時の藤田利彦国税庁調査査察部長が講演しています⁵⁹。これは、2010年11月から2011年2月にかけて日本租税研究協会で企業と国税当局の勉強会を開催し、意見交換した成果を取組みとして示したものです。川北力国税庁長官の時代です。

- 2015年2月に、小山浩弁護士が、会社法の角度から、取締役の税務上の善管注意義務について講演しました^{59A}。内部統制システム構築義務の内容として、タックス・コンプライアンス体制とタックス・リスクマネジメント体制に触れています。
- 2016年5月には先に触れた岩崎政明教授の講演があります⁶⁰。
- 2016年9月には当時の鈴木孝直調査査察部調査課長が講演しています⁶¹。
- 2019年8月の古川勇人調査査察部調査課長らの講演は、その前年の見直し内容を解説しており、対象法人が約500社ある中で、調査時期の延長等の対象となったのが平成30事業年度末で97法人だったと報告しています⁶²。

⁵⁷ 国税庁のウェブサイト <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/cg.htm> を参照。中田悟「国税庁の『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組み』に関する考察」税大ジャーナル35号(2023) 59頁は、この取組みの概要を示し、会社法の内部統制システム整備、金商法の内部統制報告制度、コーポレートガバナンスコードとの関係に触れる。

⁵⁸ 増井・前掲注4・341頁。

⁵⁹ 藤田利彦「税務コンプライアンスの維持・向上に向けたコーポレートガバナンスの充実について」租税研究741号(2011) 31頁。

^{59A} 小山浩「会社法から見た税務上のコーポレートガバナンス・コンプライアンス」租税研究789号(2015) 232頁。

⁶⁰ 岩崎(2016)・前掲注23。

⁶¹ 鈴木孝直「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組みについて」租税研究805号(2016) 36頁。

⁶² 古川勇人・小澤聰司・川口真聰「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組等について～取組概要、最近の取組状況・改訂事項等～」租税研究841号(2019) 4頁、10頁。

この間、租税研究には「税務CG通信」が連載され、租税研究協会の会員意見調査の項目を紹介したり、取組み内容のアップデートを解説したりしています。

注目すべきは、2023年に税務CG通信番外編が組まれたことです。これは、2011年の取組開始から10年以上が経過した時期のことです。取組みを推進してきた国税庁調査課長経験者3名が、将来展望を寄稿しています。それぞれに味のある論説です。

中でもとくに参考になる指摘は、以下です。

- 鈴木孝直教授⁶³は、企業における事業計画の策定プロセスにおいて「税務部門が事業計画の早期の段階から関与」することが重要であると指摘します。また、企業が課税当局に事前相談する場面を念頭に「実効性ある相談枠組みが必要となる」ことを指摘します。
- 池田義典教授⁶⁴は、税務CGの対象法人を特官所掌法人以外に順次拡大するという課題を指摘します。また、2021年6月の見直しにより調査間隔の延長からリスク評価に切り換えたことは妥当であったとしたうえで、企業側のインセンティブをどうするかという課題があると指摘します。

- 古川勇人氏⁶⁵も、2021年6月の見直しが適切であったとします。今後の課題としては、取組対象法人の拡大と、評価結果3区分の明確化を指摘します。税務項目には基礎的なものと特別なものの2タイプがあるとしたうえで、特別な税務項目に相当の非違があっても「良好」評価がありうること、施策実効性の向上

⁶³ 鈴木・前掲注55・328頁。

⁶⁴ 池田義典「税務CGについて－経緯及び環境変化（サステイナビリティ／ESG、情報開示の要請等）も踏まえて－」租税研究889号（2023）118頁、122頁。

⁶⁵ 古川勇人「税務CGに係る取組みの今後の見直しの考察」租税研究890号（2023）197頁、204頁。

⁶⁶ 本文3(1)を参照。

⁶⁷ 本文4(3-4)を参照。

⁶⁸ 研究大会当日、このような誘因措置を講ずる場合の具体的イメージについて質問を頂戴した。現行法の下でも、青色申告の承認が各種租税特別措置の適用要件に組み込まれている例が多数存在する。これらを参考にして、税務CG高評価の法人について特典の上乗せを考える、といったイメージである。逆の方向の措置として、納税非協力を対象にする既存制度の適用対象からの除外措置も、設計のやり方によっては効果的なインセンティブとして機能しうる。

⁶⁹ 研究大会終了後、特典の深堀りに関連して、日本の税務行政において、以前から「優良申告法人の表敬制度」が存在

により特別な税務項目のウェイトが上昇すること、を指摘しています。

これらの指摘を踏まえ、3点コメントします。

第1は、対象法人の拡大です。これは池田教授と古川氏と共に通する指摘です。先に論じたように⁶⁶、協力的コンプライアンスの基礎はTCFの実装にあります。企業が効果的なガバナンスを効かせていることが課税当局のリスク評価に反映するわけです。このロジックからすると、プログラムの対象としては、税務について内部統制体制ができている中堅企業にも門戸を開いていくことが望ましいと考えます。そうしていくことは、法の下の平等の要請にも適合します。

第2は、企業のインセンティブです。一方で、企業が自発的に参加するメリットが小さいと、取組みは定着しません。他方で、特定の大企業だけに優遇扱いをしている、などという誤解が世の中に広まると、取り返しのつかないことになってしまいます。つまり、執行面でのインセンティブ付与には限界があります。あくまで合法性原則と平等原則に適合する形で、低リスクだからリスク評価に反映する、そのことを明確に伝達する、といったレベルにとどまらざるを得ません。そこで、発想を広げて、制度面の手当てを考えてもよいのではないかでしょうか。先に述べたように⁶⁷、青色申告制度の成功体験を参考にして、効果的なTCFを実施する企業に対して特典の上乗せ措置を制度的に講ずることが、検討に値します^{68,69}。

第3は、複雑な項目に対応することです。古川氏は、特別な税務項目を基礎的な税務項目か

ら区別しています。この区別は、2024年12月に実施された剣持敏幸調査課長へのインタビューにも引き継がれています⁷⁰。すなわち、剣持氏も、組織の第一線現場における不適切処理と、法適用が複雑な取引に係る税務処理で見解の相違が生ずるものと、質的に異なるリスクがあるとしています。後者についてはトップマネジメントが税務処理の適否の検討に関与する体制を整備し、それでも判断が難しい場合は各種個別照会を活用してほしい、と述べています⁷¹。この発想が、新規性の高い形態の取引に関する個別確認プログラムにつながっています。

(3) J-CAP制度

2023年10月から、東京国税局で「J-CAP制度(Compliance Assurance Program of Japan, 新規性の高い形態の取引等に関する個別確認プログラム)」が試行的に開始されました。東京国税局調査部のパンフレットによりますと⁷²、調査第一部特別国税調査官が所掌する法人を対象として、新規性の高い形態の取引であって個別性の高いものを対象とし、原則として申出から45日以内に回答するもので、利用した企業の税務コーポレートガバナンスの評価に反映します。

この取組みについて、2024年7月の講演で、平川雄士弁護士は、「全体的にかなり良い制度ではないか」と評価したうえで、企業側としては、

当局を法的に説得する主張を展開することに加え、そもそも照会すべき疑義があることをあわせて説得的に示す必要があると述べています⁷³。

先ほどの剣持インタビューは、J-CAP制度は税務コーポレートガバナンスの充実に向けた取組みの一環としての行政指導と位置付けています⁷⁴。この点で、事前照会が納税者サービスの一環であるのとは区別されます。また、事前照会に対しては文書回答がなされますが、J-CAP制度の場合は書面ではなく口頭で回答します。また、回答は非公開です。

J-CAP制度については、今後の展開を見守りたいところです。本日は、一般的角度から3点のみコメントします。

第1に、行政指導については行政手続法の規律が及びますが、国税通則法74条の14で書面交付の規定が適用除外されています。そのため、調査官は口頭のみで回答して差し支えないことになります。

第2に、信義則の適用要件との関係は必ずしも明らかではありません。教室設例になりますが、行政指導を信じて納税者が申告したところ、税務署長が更正した、というような局面で、信義則の適用が問題になります。信義則適用にあたり最高裁⁷⁵が示した最低限の考慮要素のうち、「公の見解の表示」があるといえるかどうかが微妙です。信義則については最近の研究で読み

することについて、山寺尚雄専務理事からご教示を頂いた。参照、国税庁長官「優良申告法人に対する表敬について(事務運営指針) 課法 4-31 平成 26 年 6 月 30 日」。これは、税務署所管法人を対象とするもので、国税局の特官所掌法人を対象とする税務 CG 取組みとは対象法人が異なる。また、既往の調査・申告事績に基づき表敬が行われるものであり、リスク判定や TCF の整備状況の確認に基づく総合的な評価によるものではない。しかし、税務 CG の進化・対象拡大を構想する際にも、この表敬制度は参考になる。とりわけ上場会社の場合、投資家に対する開示において優良評価を活かすことで、企業にとってのメリットを創出できるであろう。

⁷⁰ 剣持敏幸「大法人を巡る税務執行の現状(国税庁の取組)について～国税庁剣持調査課長インタビュー～」租税研究 904号(2025)5頁(聞き手、山寺尚雄)。

⁷¹ 剣持・前掲注 70・11-12 頁。

⁷² 令和6年7月東京国税局 調査部「J-CAP制度について」<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/j-cap/leaflet.pdf>。

⁷³ 平川雄士「事前照会にどう臨むべきか：アイルランド法人のPEの有無に係る照会回答を得た実務経験を踏まえて」租税研究 900号(2024)154頁、171頁。

⁷⁴ 剑持・前掲注 70・14 頁。

⁷⁵ 最判昭和62年10月30日訟務月報34巻4号853頁。

直しが進められています⁷⁶。本税についてではなく加算税賦課との関係で「正当な理由」ありと解する方向の議論は、検討のしがいがあります⁷⁷。

第3に、国際展開の可能性です。J-CAP制度は日本の国税庁限りです。この点、OECDの進めるICAPは複数国の課税当局の関与があります。Owens教授らのように、事業プロジェクトに対して複数国の課税当局が保証を与える構想もあります。ではJ-CAP制度をすぐに国際展開できるかというと、すこしハードルが高い。新規性のある取引の扱いについて、短期間で相手国課税当局と足並みをそろえるというのはなかなか難しそうです。とはいっても、既存のMAPやAPAで移転価格事案の協力実績のある国との間では、連携のあり方について前向きに検討すべきでしょう。

6. 「租税の確実性」をめぐって

(1) 租税の確実性

税務長官会議(Forum on Tax Administration)は、「租税の確実性(Tax Certainty)」を課題として掲げ、2022年から毎年、「租税の確実性の日(Tax Certainty Day)」という催しを開催しています⁷⁸。そこでは、相互協議や事前確認の統計を公表したり、クロス・ボーダー

紛争について情報共有したりすることと並んで、APAやICAPについても議論しています。

Tax Certaintyは「税の安定性」と訳されることが多く、この訳語は、課税関係において法的安定性を確保するという点をとらえています。他方で、certainという言葉は、アダム・スマスの租税原則にいう「明確の原則」につらなり、自由主義の伝統を受け継ぐ用語です⁷⁹。課税ルールとその適用が明確である、確実性がある、という意味です。そのため私自身はちょっと訳語にこだわって、かねてより「租税の確実性」と訳しております⁸⁰。

(2) 「役立たずの神話」だというエッセイ

Tax certaintyという概念はそのコアがはっきりしません。その結果、厳密にそれを達成することは困難です。多義的で、論者が希望することを何でも盛り込むことができるくらいがあります。

この点を鋭く指摘したのが、米国のPeter Barnes教授です。彼は国際課税に関する官民の経験が豊富で、デューク大学とニューヨーク大学でも教えていました。国際租税協会の前会長です。

彼は2023年に、「租税の確実性という役立たずの神話」というエッセイを公表しています⁸¹。

⁷⁶ 藤谷武史「金子租税法学における信義則」日税研論集86号(2025)157頁。

⁷⁷ 研究大会の当日、フロアから、加算税における「正当な理由」の範囲についてコメントを頂戴した。J-CAP制度は信頼関係を前提に行政指導を行うものであるため、課税当局が回答を覆すといった事態はあまり想定されていないのが実態であるかもしれない。もっとも、対象取引の微妙な評価について事後的に見解の相違が生ずる可能性は、机上で考えてみるだけでもすぐに想定できる。法律論としては、加算税の賦課が問題になる場面を想定した検討が必要である。なお、加算税制度のあり方については、佐藤英明「租税法上の行政制裁の現状と課題」『市場・国家と法 中里実先生古希祝賀論文集』331頁(2024)をはじめとして、改革論が唱えられている。各種制裁が納税者行動に及ぼす影響の実証研究の評価を含め、私自身の宿題としたい。参照、横山直子『徴税と納税制度の経済分析』(中央経済社2016)、村上裕太郎「税務法令遵守研究と制度設計」鈴木一水ほか編『税務会計研究ハンドブック—EBPMのための理論・実証分析序説—』(同文館2024)257頁。

⁷⁸ <https://www.oecd.org/en/events/2024/11/oecd-tax-certainty-day-2024.html>.

⁷⁹ 確実性の強調は、予測可能性と法的安定性を重視した金子宏教授の学説と響き合う。参照、金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』(2010、初出1966)3頁、14頁。

⁸⁰ 増井・前掲注5・156頁。安定性という訳語がぴったりする英単語はstabilityである。Certaintyとstabilityは、似てはいるが、別の言葉である。

⁸¹ Peter Barnes, The Unhelpful Myth of Tax Certainty, 29 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

「役立たずの神話（unhelpful myth）」というタイトルがいかにも挑発的で、考えさせる内容を含んでいます。

Barnes教授の主張は、租税の確実性はもともと達成不能であり、捉えどころのない確実性の追求は現実的目標を見失わせてしまう、というもの。すなわち、企業は租税以外にもさまざまな不確実性に直面している。労働力供給や原材料価格は常に変動するが、その不確実性に文句をいう企業経営者はいない。税制も例外ではない、と彼は主張します。彼によると、課税ルールに事実をあてはめる際の不確実性はシステムのバグではない。むしろシステムそのものだ、というわけです⁸²。

この認識にたって、Barnes教授は、より現実的な目標を追求すべきであるといいます。具体的には3点です。第1は、長大で詳細な租税法令を改めること。第2は、APAやICAPよりも、争訟やMAPに資源を振り向けること。第3は、過度ではなく適度なコンプライアンス（“good enough” tax compliance）でよしとすることです。

このエッセイが書かれた時期、OECDがPillar Oneの利点としてtax certaintyを挙げていました。Barnes教授はこれに異論を唱えたわけです。その後、2024年のTax Certainty Dayでも同様に、グローバル最低税の執行についてcertaintyが語られていますから⁸³、彼の批判の射程は現在の取組みにも及びます。

（3）増井のコメント

私は、Barnes教授のこの主張について、是々非々で考えたいと思います。

一方で、彼は、事実認定が不確実性の主要な

発生源であり、事実の認定に関する意見の食い違いを完全に除去することは不可能だと指摘します。これはもっともです。また、彼はそこから、過度にわたらず、あくまで適度なコンプライアンス（“good enough” compliance）を求めるべきだと主張しています。これももっともなことだと思います⁸⁴。彼が具体例として出しているのは米国の外国税額控除のルールで、この分野の米国法の異様な細かさを少しでも知っている方は、私と同様に、彼が適度さを求めることに共感してくださるでしょう。日本の公法学説でも、合法性原則を再構成して、課税庁が調査義務を尽くしたうえでそれ以上の調査検討を取りやめることは禁じられていない、と論ずるものが登場しています⁸⁵。

他方で、APAやICAPに対する彼の懐疑的なスタンスには、議論の余地があります。彼がAPAを低く評価する理由は、それが潜在的な移転価格事件のごく一部しかカバーしないこと、税務当局の資源をやたらに食うこと、にあります。政府はむしろ、税務調査と大規模事件解決に資源を振り向けるべきだ、というのです。これは、米国の実務を知り尽くした彼の発言ですから、重みがあります。しかし私は、APAが未然に紛争を防止するという利点との間で、もうすこしバランスのとれた立論が可能だと思います。

ICAPに対する彼の低い評価も同じ理由によります。彼は、早期税務調査によって潜在的課税に対応することが、限られた政府資源の良い使い方とはおそらくいえないだろう、と述べています。ここでも、早めに紛争を防止することの価値は、低く見積もられてしまっています。

たしかに、APAやICAPを動かすための労力

⁸² “The uncertainty caused by imprecise and incomplete tax rules and pesky facts that are not true (or are interpreted differently by taxpayers and tax auditors) are not a bug in the system : they *are* the system.”

⁸³ <https://www.oecd.org/en/events/2024/11/oecd-tax-certainty-day-2024.html#agenda>.

⁸⁴ やや文脈が異なるが、藤岡祐治「徵収の制度設計についての理論的検討」租税法研究53号（2024）84頁、99頁は、BETRという最適課税論の枠組みを紹介し、コンプライアンス・ギャップの最小化は政策の目的とはならないと論じている。

⁸⁵ 異智彦「租税手続法の規範的意義－合法性原則の再構成－」フィナンシャル・レビュー156号（2024）4頁。

が大きいという彼の事実認識には留意が必要です。企業側の情報提供の負担や課税当局側の審査の負担を小さくするための工夫は当然必要でしょう。

しかし、私としては、APAやICAPの便益をもっと重視すべきだと考えます。見解の食い違いを早期解決することで、企業の経済活動が円滑になり、課税当局の資源が有効活用できます⁸⁶。

なるほど、企業は租税以外にもさまざまな不確実性に直面しています。しかしだからといって、租税の不確実性を放置してよいということにはならない。政治経済情勢が流動的になればなるほど、せめて租税立法と執行の上で不確実性のコストを減らすことが、ますます重要になると考えます。

(4) 既存ツールの展開

実際、確実性という概念を使うかどうかにかかわらず、企業の納税協力コストを軽減する必要のある項目は多数あります⁸⁷。最近の「租税研究」誌から例を挙げておきましょう。

角田伸広氏の講演は、トランプ関税が日本親会社に後方転嫁すると移転価格課税の問題が生

ずることを指摘します⁸⁸。ハイレベルの国際政治経済がからんで、企業側だけではなかなか対応が難しいところでしょう。日米の課税当局間で協議して方針を示すことが望れます。具体的には、米国側のコンパラブルを関税賦課後のものに見直すことや、価格調整金の支払いにつき日本側で寄附金課税が生ずるか否かをめぐって「合理的な理由⁸⁹」につき個別ルーリングを出せる体制を構築することなども、検討してかかるべきかと思います。

比田勝隆博氏の講演は、MAP/APAの協議が困難な相手国の存在を指摘しています⁹⁰。相手方のある話なので、地道に相手国との対話を継続し、能力開発に助力していくしかなさそうです。アジア開発銀行やJICAのプログラムは、その意味で重要です。また、2026年5月には東京で、IFA日本支部主催のアジア太平洋地域会合が開かれます。近隣国から専門家が集う機会ですので、この地域の納税環境向上のためにもご参加いただければありがたく存じます。

鍋谷彰男氏の講演は、租税条約について、毎年の税制改正プロセスと異なり、関係省庁が民間の要望をとりまとめて財務省主税局に提出し、

⁸⁶ インドのボーダフォン事件の例をひくまでもなく、何年も訴訟が決着せず、ようやく最高裁判決が出ても立法でそれが遅延的に覆されるようなことでは、あまりに法的安定性を欠く。参照、居波邦泰「インドのボーダフォン判決に係る考察（上）ボンベイ高裁判決の分析」税大ジャーナル18号（2012）119頁、居波邦泰「インドのボーダフォン判決に係る考察（下）インド最高裁判決の分析」税大ジャーナル19号（2012）119頁。

⁸⁷ 研究大会当日の質疑応答において、Pillar Two の GloBE ルールの遵守が至難の業であること、執行ガイドンスが制裁について謙抑的な態度を求めていることの指摘があった。OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Consolidated Commentary to the Global Anti-BASE Erosion Model Rules (2025) : Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a551b351-en> の Article 8.1.8, Para. 28. には、次のように、比例原則を求める一文がある。“New penalties and sanctions in respect of the GloBE Information Return should be commensurate with penalties or sanctions in respect of other information returns and other information return filing obligations in the jurisdiction.” さらに参照、南繁樹・伊藤昌夫・松岡亮伍「グローバル・ミニマム課税に関する情報申告（GIR）の概要～ミニマム課税の構造に沿った情報申告の要点と記載事項～」国際税務43巻10号（2023）12頁、南繁樹・伊藤昌夫「グローバル・ミニマム課税に関する執行ガイドンスの要点～OECD ガイダンス（2月・7月公表）で示された重要ポイントについて～」国際税務43巻11号（2023）30頁。

⁸⁸ 角田伸広「トランプ関税の移転価格への後方転嫁について」租税研究910号（2025）68頁。

⁸⁹ 移転価格事務運営指針3-21。参照、井上康一・大沢拓・高名祐治「トランプ関税と日本企業による移転価格対応（下）」国際税務45巻8号（2025）14頁、20頁。

⁹⁰ 比田勝隆博「最近の相互協議の状況について」租税研究907号（2025）206頁。なお、これは ICAP についてもボトルネックになる。

議論するといった枠組みが存在しないことを指摘します⁹¹。そのうえで、租税条約の実務的な課題を取りまとめて官民で情報を共有する場を設けることを示唆しています。全面的に賛同します。

5. おわりに

(1)まとめ

本日は、大企業の税務コンプライアンスについて考えました。冒頭に示した5つの問い合わせに対する検討結果をまとめると、次のようになります。

- 大企業の税務コンプライアンスが重要なのは、企業が情報の結節点であり、課税システムの要であるからだ。
- 協力的コンプライアンスは、OECDの2013年報告書を基本文書として、内外で意欲的に研究されてきた。
- 応答的規制の理論的基礎は、協力的納税者と非協力的納税者の分布に依存しており、そのため両者をどう判別するかという課題がある。
- 日本の取組みとしては、2011年から税務CGの働きかけがはじまり、対象拡大やインセンティブ付与をめぐって議論が続いている。
- 租税の確実性については、適度なコンプライ

アンスを求めるべきである。

(2) AI時代の人材育成

本日の報告は、これまでの社会構造の継続を前提としています。最後に、この前提を相対化しておきます。

いま私たちは、議論の前提ががらりと変わってしまう時代の分かれ目に立っているのかもしれません。というのも、AIの急速な発展とともに、官民を問わず情報処理や意思決定のやり方が大きく変わりつつあるからです。OECDの「税務行政3.0」が描く将来像に、AIが加わります⁹²。納税者の用いる自然システムと課税プロセスが融合する中で、AIエージェントが企業と課税当局の業務の中核に食い込みます。税務コンプライアンスのあり方が根本的に塗り変わっても、決しておかしくありません。

しかし、仮にそうなったとしても、最後に決め手になるのは人ではないでしょうか。組織は人で動くからです。菖蒲静夫氏の『税務担当奮闘記』⁹³を読むと、税務担当者が果たす役割の大きさと、そのことを企業組織内の人々に訴え続けることの重要性がよくわかります。AI時代にこそ、対応できる人材育成が重要であること⁹⁴を強調して、報告を終わります。

⁹¹ 鍋谷彰男「日本の租税条約の“常識”の変化：日米租税条約全面改定以後20年の動向等を踏まえて」租税研究906号（2025）296頁。

⁹² OECD (2025), Governing with Artificial Intelligence : The State of Play and Way Forward in Core Government Functions, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/795de142-en>. 同169頁以下は、税務行政におけるAIの現状、リスクと課題、潜在力と将来、を論じている。

⁹³ 菖蒲静夫『税務担当奮闘記－企業税務の心得と体制強化』（中央経済社2024）。

⁹⁴ AI推進法14条。さらに参照、山本隆司「情報秩序としての行政過程の法問題」太田匡彦・山本隆司『行政法の基礎理論 複眼的考察』（日本評論社2023）159頁、164-165頁。

大企業の税務コンプライアンスを考える

2025年9月17日 増刊自駭

- 1.はじめに

 - (1) AI時代のリサーチ
 - (2) 実務と理論
 - (3) この報告と使う問い合わせ
 - 大企業の税務コンプライアンスがなぜ重要なか
 - 協力的コンプライアンスはどう研究されてきたか
 - 応答的規制の理論的基礎はどうなっているか
 - 日本の取組みはどうなっているか
 - 税制の実質性は神话なのか

(1) 税理

2. 大企業の税務コンプライアンスの重要性
Richard Bird (2002) 「効果的な課税の鍵は情報で

第三章 中国の政治と社会

¹¹ 本邦における「税理士」の訳語は、税理士法（昭和25年法律第14号）第2条第1項第1号に規定する「税理士」の訳語である。英語では、税理士を「tax accountant」、「tax advisor」、「tax consultant」、「tax agent」、「tax specialist」、「tax expert」等と訳す場合がある。

<https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.
OECD (2016), *Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/978926453384-en>.
OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD Publishing, Paris,

(2) 日本の研究
「税行政の国際的動向：協力のコンプライアンス（Co-operative Compliance）」¹⁾（税行政と課題）－橋本洋一著、14巻1号（2015年1月）、『租税研究』801号。

(2016) 317 頁
 Satoru Araki (2017), Co-operative Tax Compliance: An Asia-Pacific Perspective, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 23, No. 2.
 中村信行 「税務に関するコードガバナンスの展開」 税税研究 895 号
 (2024) 253 頁

(3) 海外の研究——博士論文

Katarzyna Broniewska (2016), Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations, IBFD Doctoral Series Vol. 38.

Alicja Majdańska (2021), An Analysis of Cooperative Compliance Programmes, IBFD Doctoral Series Vol. 58.

(4) 海外の研究——組織的研究

Ronald Hein and Ronald Russo ed. (2020), Co-operative Compliance and the OECDs International Compliance Assurance Programme.

Jeffrey Owens and Jonathan Leigh-Pemberton ed. (2021), Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation.

Ronald Russo and Ronald Hein ed. (2022), Tax Assurance: Latest developments on tax control frameworks, technology and governance.

4. 応答的規制の理論的基礎を洗う

- (1) 執行ピラミッドを支える事実認識
三角形の「執行ピラミッド」
Valerie Braithwaite (2003), Dancing with Tax Authorities, in Valerie Braithwaite ed.
- (2) 大企業の納税協力分布は弱型か? ?
Taking Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion 13.
John Braithwaite (2003), Large Business and the Compliance Model, in Valerie

(3) 協力的納税者と非協力的納税者の判別
応答的制限→執行の強度を上げていく過程で判別
抑制レジームと遵守レジームのいずれかを納税者が選択—Alex Raskinikov (2009), *Reveiling Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, 109 *Columbia Law Review* 689.

日本の青色申告制度—改善策として、申告状況が良好な企業について特典を深

5. 日本の取組みについて考える

- (1) 日本企業は協力的か？

Hirofumi Takano, Kanji Ariyoshi and Ryan Angell (2010), Chapter 10 Japan, in Anushka Bakker and Sander Kloosterhof ed., Tax Risk Management: From risk to opportunity 201 200 201



鈴木孝直「税務に関するコードポーレートガバナンスの異なる光景に向けた—企業と税務当局の協働の視点から—」租税研究 888 号 (2023) 322 頁、325 頁。

→日本で BEPS プロジェクトを国内実施する際の説明

(2) 国税庁の税務 CG の取組み

藤田利彦「税務コンプライアンスの維持、向上に向けたコードポーレートガバナンスの充実について」租税研究 741 号 (2011) 31 頁
小山浩「会社法からみた税務上のコードポーレートガバナンス・コンプライアンス」租税研究 789 号 (2015) 232 頁

鈴木孝直「税務に関するコードポーレートガバナンスの充実に向けた取組みについて」租税研究 805 号 (2016) 36 頁
古川勇人・小澤豊司・川口真総「税務に関するコードポーレートガバナンスの充実に向けた取組等について～取組概要、最近の取組状況・改訂事項等～」租税研究 841 号 (2019) 4 頁

「税務 CG 通信」の連載と「番外編」

鈴木孝直 (2023)
池田義典「税務 CG について—経緯及び環境変化（サステナビリティ/ESG、情報開示の要請等）も踏まえてー」租税研究 889 号 (2023) 118 頁
古川勇人「税務 CG に係る取組みの今後の見直しの考察」租税研究 890 号 (2023) 197 頁

(3) J-CAP 制度

平川雄士「事前照会にどう臨むべきか：アイルランド法人の PE の有無に係る照会回答を得た実務経験を踏まえて」租税研究 900 号 (2024) 154 頁
角持敏幸「大法入を巡る税務執行の現状（国税庁の取組）について～国税庁頑持調査課長インタビュー～」租税研究 904 号 (2025) 5 頁

6. 「租税の確実性」をめぐって

(1) 租税の確実性

Tax Certainty Day

(2) 「役立たずの神話」だといふエッセイ

Peter Barnes, The Unhelpful Myth of Tax Certainty, 29 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces (BFD).

(3) 増井のコメント

適度なコンプライアンス（“good enough” compliance）

企業にとって不確実性のコストが減ることは安心材料

(4) 既存ツールの展開

角田伸広「トランプ関税の移転価格への後方転嫁について」租税研究 910 号 (2025) 68 頁

比田勝隆博「最近の相互協議の状況について」租税研究 907 号 (2025) 206 頁

鍋谷彰男「日本の租税条約の“常識”の変化：日米租税条約全面改定以後 20 年の動向等を踏まえて」租税研究 906 号 (2025) 296 頁

5. おわりに

- (1) まとめ
 - 大企業の税務コンプライアンスが重要なのは、企業が情報の結節点である、課税システムの要であるからだ。
 - 協力的コンプライアンスは、OECD の 2013 年報告書を基本文書として、内外で意欲的に研究されてきた。
 - 応答的規制の理論的基礎は、協力的纳税者と非協力的纳税者の分布に依存しており、そのため両者をどう判別するかという課題がある。
 - 日本の取組みとしては、2011 年から税務 CG の働きかけがはじまり、対象拡大やインセンティブ付与をめぐつて議論が繰り返している。
 - 稽核の確実性についてでは、適度なコンプライアンスを求めるべきである。
- (2) A1 時代の人材育成
 - 菅蒲静夫氏の『税務担当監修講記—企業税務の心得と体制強化』 (2024)

財政経済研究会報告： 税と社会保障のグランドデザイン



土居 氏 (司会)



和泉 氏



國枝 氏



駒村 氏



林 氏

●参加者

嘉悦大学経営経済学部教授

中央大学法学部教授

慶應義塾大学経済学部教授

東京大学大学院経済学研究科教授

和泉 徹彦
國枝 繁樹
駒村 康平
林 正義

司会 慶應義塾大学経済学部教授

土居 文朗

はじめに

(土居) 皆さま、おはようございます。本日は租研大会の討論会にご参加いただきまして誠にありがとうございます。私は日本租税研究協会の財政経済研究会の座長をさせていただいております、慶應義塾大学の土居でございます。本日はこの討論会の司会をさせていただきます。

まず、会を始める前にこの財政経済研究会について簡単にご紹介したいと思います。日本租税研究協会の事務局にサポートしていただき、経済学者が財政・税制・社会保障についてほぼ毎月研究会を開催して、それぞれに研究発表をしていただくという形で開催しております。この研究会に対してご支援を頂いていることについて心から感謝を申し上げたいと思います。

本日は研究会のメンバーのうち、私を含めて5人が代表してこの討論会に参加させていただいております。この研究会では特にわが国の財政・税制・社会保障に関する研究を発表、討論しているということですけれども、皆さんもご承知のようにわが国の財政に関する議論の状況はこれまでに類を見ないほど厳しい状況に置かれていると思います。必ずしも自由な言論が保障されていないということすら巷間ではあったりもするように思いますけれども、幸い日本租税研究協会の皆さんに支えられて、この研究会の中では自由闊達に議論を進めさせていただいております。もちろんわが国の財政・税制・社会保障においてはさまざまな課題があって、それをいろいろな形で克服していくかなければならないという状況にあろうかと思います。特に、これまでずっとデフレが続いておりましたけれども、物価上昇に転じる経済局面に入り、これをどういう形で財政・税制・社会保障で受け止めるかということもまだ議論は半ばというところではないかと思います。

そうでありながら、改革すべきことについては着々と改革が進んでいる分野も中にはあった



ります。例えば公的年金に関して申しますと、5年に1度の財政検証が昨年行われ、それを踏まえた年金制度改革法案が国会で成立し、そして年収の壁に関する問題など課題とされていた公的年金制度のさまざまな問題について、幾つかは解決の方向に向かうものになったと思います。

ただ、必ずしも全てが十分に議論され尽くしているというわけではないと思います。例えば税制がそうでありまして、確かに国民の関心は高まっているように思いますけれども、「103万円の壁」といいながら、税制と関係がないにもかかわらず所得税制の控除が見直されるような議論が進んでいたりいたします。さらには外国人労働者の問題も別の形で議論されておりますけれども、社会保障制度と極めて密接に関係しているところであったりもします。そうしたところについてこれから4名の研究会メンバーの

先生方に順次お話しitただくことにしたいと思
います。

それではまず財政税制部門に関する研究を代
表しまして、中央大学の國枝先生にご報告をよ
ろしくお願ひいたします。

I. 研究会報告

1. 財政再建とわが国の税制

(國枝) 中央大学の國枝でございます。私か
らは財政と税制について、財政再建の必要性を
踏まえた上でわが国の税制がどうあるべきかと
いう話をさせていただきます。

(1) 財政の持続可能性

[プライマリーバランスと財政の持続可能性]

I. 財政の持続可能性

1. プライマリーバランスと財政の持続可能性

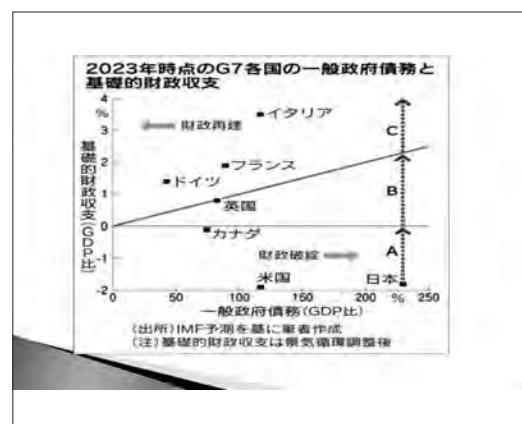
最低限必要なプライマリーブラック(GDP比)
= (名目利子率 - 名目GDP成長率) × 公債比率

- これを下回るプライマリーブラックしかない場合は、公債
比率は増加を続け、いずれ財政破綻。

- プライマリーバランスが均衡したのみでは、財政の持続
可能性は確保できないことに留意。



必要なプライマリーブラックの幅が出てきます。こ
れを下回るプライマリーブラックしか確保できな
いときには公債比率が増加を続けて、その国の財
政はいずれ破綻するという関係にあります。



まず堅い話で恐縮ですけれども、財政再建が
必要ということは、逆に言いますと今のままで
と財政が持続可能でないということになります。
なので、まずは財政の持続可能性とはどういう
ことなのかということについてご理解いただ
く必要があります。

スライド2の数式はそう難しい式ではないと
思いますけれども、財政の持続可能性確保のた
めに最低限必要なプライマリーブラックのGDP比の
黒字の数字です。これは名目利子と名目GDP成
長率の差に、公債比率 - 日本の場合はGDP比
で250%という世界でも一番悪い状況にありま
すけれども - を掛けたものという単純な式から、

ここでご認識いただければと思うのは、例え
ばプライマリーバランスがゼロになりました、或
いは若干黒字が出ましたというだけではこの条件
は満たされないということです。従って財政の
持続可能性が確保できないということになります。

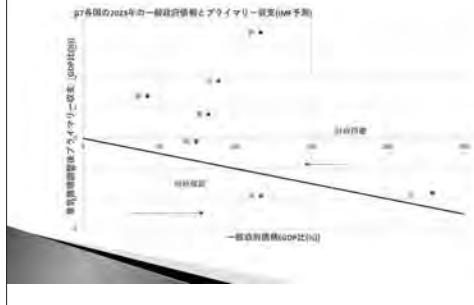
これをグラフで表したのがスライド3の図に
なります。横軸に取っているのが公債比率であ
り、縦軸が基礎的財政収支、プライマリーバラン
スで、黒字・赤字を示しています。この図
の中で、薄い線で書かれている斜めの線があ
りますが、仮に利子率と成長率の差が1%のとき
に、この線の上であれば公債比率は減っていき、
この線の下であれば公債比率が増えていくって財

政破綻に至ってしまう関係を示しています。先ほどの式の関係からしますと、公債比率が大きいと当然ながら大きな額のプライマリーの黒字がないといけないということになります。

ちょっと古い数字で恐縮ですけれども、2023年の時点で、例えばイギリスはちょうど線の上にありました。だからこの状況だと、財政の持続可能性をちょうど維持できる最低限のところにいるということになります。それから、ドイツやフランス、イタリアといった国は斜めの線よりも上にいますので、財政再建に至り、公債比率が小さくなっていくということになります。

さて、この時点ではわが日本はどこにいるかというと、後でご説明しますように最近はプライマリー赤字がもう少し小さくなってきていますけれども、図の右下で、斜めの線を大きく下回っています。この状況の下では普通であれば全く財政再建はできずに財政破綻に確実に近づいていくことになります。この状況を抜け出すには何が必要かというのを示したのがこの図の右側にあるA, B, Cと書いてあるところで、まずは当然ながらプライマリーの財政赤字をゼロにする。これがAという矢印で示している財政再建の努力というところです。さらにそれだけでは足りず、次にBというのが必要で、日本のように公債比率が非常に高い国においてはそれだけ高い幅が必要になってきます。さらには、250%のままだと例えば災害があったときに十分対応できないことになってしまうので、公債比率を下げる必要があります。そうなると、さらに一番上にあるCぐらいのプライマリー財政黒字が必要になってくるということで、相当大変な努力が必要になることがおわかりになるとと思います。逆に言うと、この図を見ますとAぐらいまでの財政再建をして、プライマリー財政収支がゼロになったとしても財政は破綻してしまうということになります。

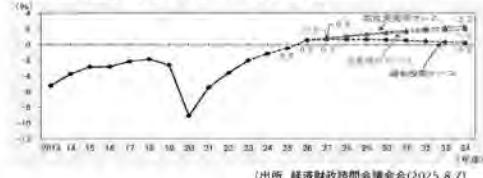
- 最近まで、日銀の金融政策により、「一時的に」マイナス金利。
- このため、「一時的に」金利 < 経済成長率の状態にあり、PB黒字でなくとも、公債比率が低下してきた。



ただ、日本ではこうした財政の危機的状況があまり認識されてこなかった理由がありまして、それをスライド4で示しています。実際には日本の場合、いわゆるマイナス金利が日銀の政策もあって行われていましたので、一時的に先ほどの斜め上にあった線が右下がりの線になっていました。この状況下だと、公債比率の非常に大きい日本でもかうじて右下がりの線よりも上にないので、財政再建しているように見えています。ただ、この状況がずっと続くわけはありませんので、正常化されれば先ほどのA, B, Cという3つの財政再建が必要になるということになります。

[わが国の財政状況：国・地方のプライマリーバランス (PB)]

2. 我が国の財政状況 (1) 国・地方のプライマリーバランス (PB)



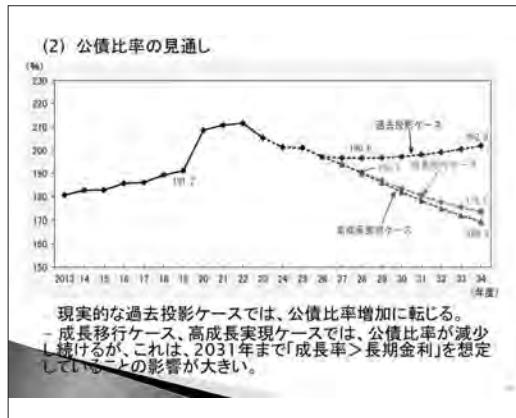
- 2025年度はPB赤字。2026年度はPB黒字。ただし、今後の経済政策に左右される。
- 2026年度以降も、国はPB赤字を継続。地方は既に黒字。
(⇒国単独でのPB黒字の確保も必要(國枝(2025))

では日本の現状はどうかというと、これは8月7日に経済財政諮問会議に提出された中期試

算ですけれども、2025年度は既にプライマリーバランス（PB）が赤字になっています。2026年度はこのグラフにおいては一応黒字になっています。ただし、今後の経済政策で、例えば補正予算が今後組まれることになると、その影響を受けてこれが恐らく下がってくることになりますので、2026年度もプライマリーバランスが黒字になるかどうかということだと思います。

加えて、このグラフは国と地方の両方を合わせたものですけれども、国と地方を別々に見ますと、地方は全体で見ると財政が非常に裕福な状況にありますし、プライマリーバランスが黒字の状況なのですが、国はプライマリーバランスが赤字です。国単独のプライマリーバランスの黒字を確保していかないといけないということですけれども、2026年以降も国のプライマリーバランス赤字が継続することになっています。

〔わが国の財政状況：公債比率の見通し〕



公債比率の見通しとしては、この試算の中では3つのケースが想定されていまして、過去投影ケースというものが過去と同様の状況が続くケースで、恐らくこれが一番現実的と思われます。成長移行ケース、高成長実現ケースというかなり楽観的な見方の場合には公債比率が減るということになっていますが、現実的な過去投影ケースでは公債比率が途中から増加に転じるということになっています。

楽観的な方が公債比率が下がっている理由と

しては、2031年までのこの試算の前提として、成長率の方が長期金利よりも高いという仮定が置かれているからということになります。果たしてそううまくいくかというところも疑問があるということになります。

〔わが国の財政状況：財政の持続可能性回復のために必要な増税幅〕

(3) 財政の持続可能性回復のために必要な増税幅

- ① 適切なプライマリーフィンансの確保
歳出削減：高齢化に伴う社会保障支出拡大抑制
が限界
歳入増加：増税による財源確保の必要性

② 怪しい議論を否定する必要性

- a. MMT（現代貨幣理論）
- 問題点は、国際「MMT（現代貨幣理論）はどこが間違っているのか？」、「租税研究」2021.7 を参照されたい。

b. 国のバランスシートは、資産超過

- IMFのレポートの誤訳（厚生年金の資産のみ計上し、年金負債は計上されていない。）

* 本来であれば、経済財政諮問会議で否定する見解を出すべき。

今言いましたように、適切なプライマリーフィンансを確保しないと日本の財政は確実に破綻してしまうという状況にあります。これを何とかするために歳出削減がまず考えられますが、後でお話があると思いますけれども少子高齢化ということで、どうしても社会保障の支出は拡大せざるを得ないので、そのスピードを遅くするというのがぎりぎりのところであろうと考えられます。だとすると歳入増加が必要になるわけで、増税が必要になってきます。ちまたではむしろ減税をどうするかという議論が政治家の間ではなされているわけですけれども、日本の現実は全く違う状況にあるということになります。

それから減税を主張される方たちの間では、他に財源があるぞということを言う方もいらっしゃいます。1つはMMT（現代貨幣理論）と呼ばれるものです。ここで詳しくお話しするのは難しいのですが、「租税研究」の雑誌のバックナンバーを会員の方々は見られると思いますので、MMTの問題点を批判した私の論文（「租

税研究」2021年7月)を見ていただければと思います。

それからもう1つ、国のバランスシートは実は資産超過だから問題はないのだということを言っている人がいます。これは、IMFが出したレポートを誤って読まれているのでこういった間違った主張をしているものです。

このレポートなのですが、厚生年金の積立金がGPIFで運用されていて、確かに巨額の資産があるわけですが、これが国のバランスシートに計上されていることで一見、資産超過に見えます。ところが、このバランスシートには年金負債が計上されていません。もちろん積立金は年金を支払うために使われるですから、借金は載せずに、それに充てるための積立金だけを計上しているので、資産超過に見えているだけで、重大な負債が欠落したバランスシートで国の財政状況が厳しくないとする主張は、誤りでございます。

MMT等の誤った主張について本当は経済財政諮問会議で誤った主張だということを指摘しなければいけないのですが、残念ながら自民党の中にもこういう間違ったことをおっしゃっている方がいるので、これまで政府として否定する見解が出ていないという状況であります。

(2) 考え得る財源

II. 考えうる財源

財源として考えうる税源

欧洲諸国との経験等から考えらえる税源としては、次の3つがある。

- 消費税(付加価値税)の増税
- 環境税(炭素税)
- 金融所得課税の強化

さて増税と言いましたが、どういったことが考えられるかということですけれども、ヨーロ

ッパ等の経験から考えると次の3つが有力ではないかと考えられます。まずは消費税です。ヨーロッパの場合は付加価値税と呼ばれていますが、我が国よりずっと高い税率が設定されており、我が国でも消費税増税が自然な選択肢になります。それからもう1つがいわゆる環境税、特にCO₂にかかる炭素税ということになります。それから金融所得課税の強化ということになります。

[消費税の増税]

1. 消費税の増税

(1) 消費税は、効率性の観点から望ましい。また、世代間の公平にも貢献する。

- 各世代の受益・負担を算出する世代会計では、高齢者が受益超過、若者および将来世代が負担超過
- 不公平は正には、高齢者も支払う消費税が必要。

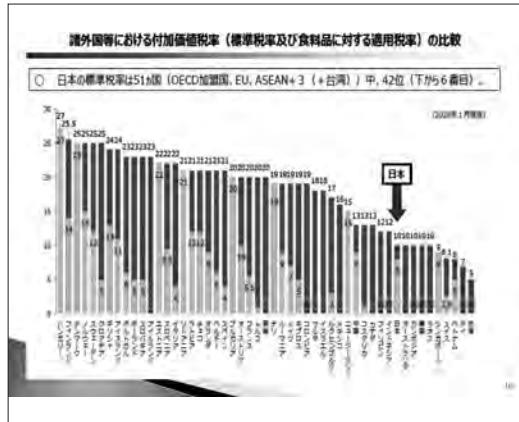
(2) 消費税収は景気変動に対し、安定的であり、社会保障の財源としても優れている。

(3) 先進国の中では、日本の消費税(付加価値税)の税率は低い。(次スライド)

まず消費税は、効率性の観点から望ましいといわれていて、また世代間の公平にも貢献します。世代間とはどういうことかといいますと、各世代で見ると高齢者の方が社会保障の利益を享受している一方、それに見合うだけの負担をしていないという状況があるので、受益超過になっていて、若者や将来世代が負担超過になっています。世代間のこういう不公平を是正するために高齢者も支払っていただくという税になるのですが、高齢者、退職者の方は既に給与等はもらっていないので、そうすると消費税という形で負担していただくことが必要になってきます。

また消費税収は景気変動に対して安定的であり、社会保障の財源としては安定した財源が望まれているので、そういう面でも優れているということになります。それから、日本の消費税率は日本国民からすると重いと思われる方も

いらっしゃるかもしれません、実は世界で見ますと決して重くなくて、むしろまだまだ軽い方になります。スライド10の図で見ますと、例えば北欧諸国等では25%といった税率が支払われています。



国際機関や専門家も財政再建のためには、例えばIMFですと15%，OECDですと20%という消費税率が中期的には必要になってくるであろうと言っていますし、さらには公債比率60%といったEUの基準と同じようなところまで財政再建を進めようとすると、東大にいらっしゃったBrown先生たちの研究では消費税率30%以上が必要だということがいわれています。

- (3) 國際機関や専門家の提案
必要な消費税率(軽減税率なしの場合)
(中期) IMF 15%
OECD 20%
(適切な公債比率回復) Brownら 30%超

(4) 消費税への国民の反発
-しかし、我が国では、消費税に対する反感が非常に強い。
-先の参議院選挙では、野党が消費税率の引下げ等を主張。
-財政破綻回避のための消費税増税は、現在、政治的に困難。

なので、日本では消費税減税を話し合っているような状況では実際は全くないということになるのですが、ご存じのとおり残念ながら消費税に対する反感が非常に強く、野党を中心に消費税率引き下げという話が出てきているので、

消費税増税は必ず必要になってきますが、今すぐこれを行うことは政治的に難しいところなのかもしれません。

[環境税（炭素税）（又は有償の排出取引権）]

2. 環境税(炭素税)(または有償の排出取引権)

(1) 二重の配当
炭素税 → CO₂の排出量削減
→ 税収
⇒ 税収を財政再建に回すことで、二重の利益が享受できる。

(2) 我が国のGX推進の財源
とりあえずは、GX経済移行債を発行して、20兆円規模のGX投資を支援
同債の償還財源として、次の2つを予定
- 化石燃料賦課金(=炭素税に対応)
- 特定事業者負担金(=排出権の有償での割当に対応)
エネルギー対策特別会計内の勘定で区分して経理
⇒ 炭素税、排出権取引とも、GX投資支援のみに使われ、財政再建には貢献しない。

もう1つの有力な財源が環境税（炭素税）になります。同様の効果を持つ排出取引権制度というのがあります。炭素税は二重の配当があるといわれています、どういうことかといいますとCO₂排出量を抑制する効果があるとともに、税収が上がってくるということです。この税収を財政再建に回すことで、炭素税という1つの税によって2つの利益があるということになっています。

なので、有力な財政再建の財源なのですが、実は日本においてはいわゆるGX推進のための財源ということで位置付けられてしまっており、既にGX経済移行債を発行して20兆円規模のGX投資を支援することになっています。GX経済移行債の償還財源として、名前は化石燃料賦課金、それから特定事業者負担金という形ですけれども、実はこれは炭素税や排出権の有償での割り当てに対応しますので、それで使ってしまうということになっています。財政が大変な中、GXにのみこの財源を使うのは非常に問題だと思いますけれども、日本ではそうなってしまっているということになります。

[金融所得課税]

3. 金融所得課税

(1) 所得格差と金融所得

- 従来の所得格差の研究では、我が国の所得格差は、貧困層増大が問題で、超高額所得者への所得集中はない見方が多かった(Kitao and Yamada (2025))
- しかし、そうした分析は、超高額所得者を含まないサンプル、またはキャピタルゲインを除外した所得を用いたものであった。
- Kunieda (2025)は、国税庁の所得税データを用い、先行研究と異なり、我が国でも、超高所得者層への所得集中が進んでいること、その要因は、株式譲渡益のような金融所得であることを明らかにした。



最後に金融所得課税です。これまで日本でも所得格差が広がっていて、その際に経済学者の中でも日本の場合にはスーパー・リッチみたいな人への所得集中は問題でなく、貧困層の拡大だけが問題なのだという主張が実は多かったということになります。ところがその主張は、そもそも超高額所得者を含まないサンプルで、或いはキャピタルゲインを除外した所得で分析をしていました。

私自身の研究ですが、国税庁の所得税データへのアクセスが認められまして、所得税データの中にはもちろん超高額所得者も入っておりますので、彼らのデータを使った研究を行っておられます。

(2) 超高額所得者への所得集中

- 高額所得者の所得分布はパレート分布で近似可能。
- 同分布のパレート係数が小さければ、所得集中。

國枝(2012) パレート係数 2003年に $\alpha = 2.1$

Kunieda (2025) (2020年のデータに基づく)

合計所得 $\alpha = 1.45$

資本所得 $\alpha = 1.35$

労働所得 $\alpha = 1.95$



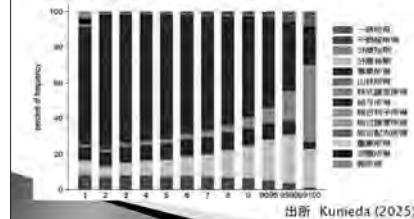
この所得集中を示す基準としてパレート係数というものがあります。これが小さければ小さいほど所得が集中しているということなのです

が、2003年のデータで私が昔行った研究ですと2.1ぐらいだったのが、2020年には合計所得で1.45、資本所得だけを見ると1.35、労働所得で1.95という数字になってきて、小さくなっているので所得集中が進んでいるわけです。

(3) 株式譲渡益の超高額所得者にとっての重要性

① 高額所得者(合計所得2,000万円超の所得の種類

- 高額所得者全体では、給与所得が大半を占めるが、高額所得者のトップ1%においては、株式譲渡益、不動産譲渡益(長期)が最大の所得源

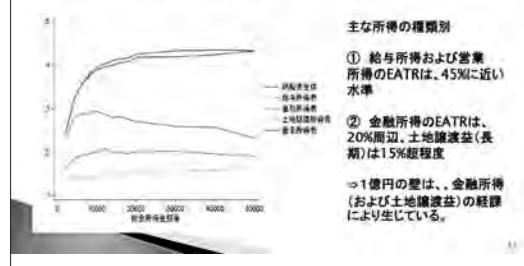


高額所得者の方たちの主な所得ということになるのですが、スライド16の茶色で見えるのが給与所得です。高額所得者といっても給与所得を主にもらっている方が多いのですが、所得が2,000万円を超える方のうちのトップの1%，一番右側を見ていただくと、水色が一番大きくなっています。これが株式譲渡益になります。なので、こういった方にとっては株式譲渡益と不動産譲渡益が最大の所得源ということになります。

(4) 高額所得者の税負担

実効平均税率(EATR)

- 一合計所得では、1億円を超えたあたりから、実効平均税率が低下(1億円の壁)



ところが税負担を見てみると、給与所得あるいは営業所得、自営の方については45%程度の税負担をしているということなのですが、スラ

イド17の図の緑色が金融所得ですけれども、これについては20%を下回るような負担しかしていないということになります。なぜそういうことが起きるかというと、金融所得に元々国税で原則15%しかかっていないからということになります。

(3) 結論

(5) 所得格差は正のための所得税改革

- 我が国の所得格差は正には、金融所得課税の強化が有効。具体的には、現行の税率(国税15%+地方税5%-20%)の引上げ(例えば、国・地方合計で30%)が考えられる。

- 老後の備えの支援のためには、退職金課税改革の中で対応(具体案については、國枝の税研近刊を参照されたい。)

- しかし、現実には、岸田政権・石破政権も当初は金融所得課税強化を示唆しながら、むしろ金融所得課税軽減に注力(問題点は、コラムを参照されたい。)

III 結論

1. 我が国の財政の持続可能性を維持するためには、増税が必要。

2. 財源としては、消費税増税、炭素税および金融所得課税強化が考えられるが、我が国では、炭素税が既に別の使途に回され、消費税増税は、現時点では、政治的に難しい。

3. 我が国においては、株式譲渡益を中心に超高額所得者への所得集中が起こっている。所得格差は正のためにも金融課税強化が望まれる。

これを是正するためにはどうすべきかということで、国税・地方税で今20%が利子配当、キャピタルゲインにかかっていますけれども、これを引き上げることになってくるのだろうと思います。現実においても、岸田政権・石破政権で、当初は金融所得課税強化をおっしゃっていたのですが、途中からむしろ減税の話になってしまったので、今後の新しい政権においては金融所得課税強化を考えもらいたいというのが私の発表でございます。

(4) 各論文の紹介

税財政においては、私とこの後ご発表になる林先生のほか何人かの先生も研究されております。今日は出席なさっておりませんので私からごく簡単にご紹介しますと、中野先生は相続税制における小規模宅地等の特例制度の課題についての議論をしておられます。ちょっとテクニカルになりますけれども、小規模宅地の特例制度における限度面積の拡大というのがあったのですけれども、貸付事業用の宅地について特例対象を拡大させているのではないか、その結果住宅価格等の上昇に結び付いたということを指摘されています。

それから別所先生の論文では、税制においては執行も重要なわけですが、わが国税務行政の電子化の効果についての分析をされています。これも国税庁のデータを使われていて、修正申告が減少したということで納税コストの減少に貢献したわけですけれども、税収や租税回避への効果は小さかったということが紹介されています。

それから広田先生の論文においては、法人住民税均等割の超過課税制度の導入が事業所の流動を引き起こしているのではないかということが指摘されております。

西川先生の論文においては、歳出の方の効率化ですけれども、愛媛県での落札比率のデータを用いて、その中で談合の可能性を指摘なさいています。

最後になりますけれども、中里先生の論文においては、急激な少子化の進展につきまして異次元の少子化対策がなされているわけですけれども、その問題点を論じています。少し時間を超過してしまいましたが、私からは以上でございます。

(土居) ありがとうございました。それでは、続きまして慶應義塾大学の駒村先生から社会保障分野につきましてご発表をよろしくお願いい

たします。

2. 2025年年金改革と社会保障制度横断的な改革について

(駒村) 慶應義塾の駒村でございます。よろしくお願ひいたします。社会保障グループは、私以外に一橋大学の山重先生、お茶の水女子大学の大森先生、それから今日参加いただいている嘉悦大学の和泉先生の4人で構成しております。



(1) 各論文の紹介

最初に社会保障の各論文についてご紹介したいと思います。社会保障制度はやはり人口問題が極めて重要ということで、出生率の低下、少子化がなかなか止まらないということで、昨年度は出生数が70万人を切っている状況です。今年もかなり厳しい状態が続いている、低位推計を下回るピッチで下がっているのではないかという予測も出ています。社会保障は世代送りの仕組みを取っていますので、支える側を増やすなければいけないということで、高齢者、それから女性、外国人といったところが重要な支え手として期待されているということになります。

山重先生の論考は「男女格差と税社会保障制度」というタイトルで、まさにジェンダー・ギャップ、女性の可能性を生かし切れていないというところにフォーカスした論文となっております。次に和泉先生の方は、後ほどお話があると思いますけれども、外国人をどういうふうに戦力化していくのかというのも大事な議論だと思っております。

それからテーマ別に考えると、私は今日年金をお話しする予定ですけれども、高齢化インパクトは医療・介護にも影響を与えていくとともに、医療の方は特に新しい医療技術の発展によって高額化しています。この辺の医療保障制度の持続可能性をどう高めていくのかという点について、大森先生の方から医療サービスの費用負担の在り方について、諸外国において民間医療保険をどのように活用しているのか、これは

最近もドイツなど大陸の国でさまざま類似の問題を抱えていますので、その中で、日本ではあまり注目されませんけれども民間医療保険をどう使っていくのかということが議論しています。

年金については今日私がこれからお話ししたいと思っております。年金は5年間隔で、年金財政検証に基づいて、6月に参議院選挙の前に法改正が成立しています。今回の法改正は非常に複雑な経緯がありましたので、少しその辺も踏まえたいと思っております。

お話しする内容は、改革の評価についてと、特に評価が分かれた基礎年金の給付水準の問題を巡るさまざまな課題といったものを簡単にご紹介できればと思っております。

(2) 評価：年金制度改革の評価軸 〔年金制度改革の評価軸〕

年金制度改革の評価軸

- 1:持続可能性の確保(マクロ経済スライド)
- 2:給付の十分性(早期停止)
- 3:社会経済の対応力(就業構造、家族形態の変化(適用拡大、遺族年金、在職老齢年金)
→1と2のバランスは厳しいが、3の状況次第では、過度に悲観する状態までではない。
→3は不断の改革が必要(ゴールはない)

まず年金制度の評価軸については、1つは財政的な持続可能性があるかということです。現在は、マクロ経済スライド、わかりやすくいえば高齢化率に連動して1人頭の年金給付水準を実質的に下げていくことで持続可能性を高めていくということになっています。

一方で、持続可能性は高まったけれども年金制度として機能しないほどのレベルまで下げてしまうとどうなのかという議論がありますので、同時に給付の十分性も確保しなければなりません。ただ、高齢化が非常に厳しくなっていますので、持続可能性と給付の十分性のバランスは現在極めて厳しい状態になっています。この中で基礎年金の給付水準が急速に低下する問題にどう対応するのかというのが今回の年金改革の主要なポイントがありました。

3番目のポイントは、年金制度は不斷に改革を行う必要があるわけです。就業構造や家族形態の変化に対して年金制度は対応する必要があります。特に今回は短時間労働者に対する適用拡大、それから遺族厚生年金の改革が一部行われていて、子どもがいない配偶者に対する遺族厚生年金を有期にするという改革が行われました。このほか在職老齢年金においては、65歳以上の高齢者が働きながら年金をもらうと年金が削られるという制度がありますが、これを一部改正したということで、高齢者の就業率を後押しする政策が採用されているということで、おおむね適切な方向の改革が行われていると思われますが、基礎年金の給付水準引き下げに対する措置は5年後にさらに再検討するということになっております。

(3) 課題：基礎年金の給付水準の動向

[課題：基礎年金の代替率の低下と同時停止による底上げについて]



今回の年金改革で、大きな議論になったのは、基礎年金の給付水準の低下への対応です。基礎年金を含めて厚生年金に対するマクロ経済スライドは、2004年の年金改革で導入されています。そのときの見通しは、賃金・物価が上昇し、19年間マクロ経済スライドが順調に適用できれば、モデル年金の所得代替率が当時の59.3%から50.2%になります。この際に、厚生年金と基礎年金（2人分）のバランスが4対6、厚生年金が4、基礎年金が6というバランスでそのまま相似形で小さくなるはずでした。つまり、マクロ経済スライドを基礎年金にも厚生年金にも同じ期間、同じベースで適用するというのが前提だったということになります。

しかしながら、この図の中段にありますけれども、年金財政検証を行ったところ、マクロ経済スライドがデフレで適用が遅れた弊害が大きくなっていることが確認されました。特にデフレ対応能力が低い、国民年金制度の財政調整の欠陥があるのですけれども、基礎年金に対してマクロ経済スライドが長期化してしまって、逆に厚生年金は短期化するという問題が起きました。その結果、所得代替率は50.4%という政府目標を維持できているものの、基礎年金と厚生年金のバランスが5対5までいびつな下がってしまったということが起きてい

ることが確認されました。

基礎年金の給付水準が大幅に下がるということは、所得保障政策上どういう問題が出てくるかというと、単純に言うと生活保護受給者が増える、年金制度における再分配機能が低下してしまうことがあります。さらに困ったことに、基礎年金に対するマクロ経済スライドは2057年まで適用されますが、その前の2040年に氷河期世代が退職を開始すると、氷河期世代が退職した後もマクロ経済スライドは影響を受けることになります。この氷河期世代の年金は低いのですが、もっと低くなります。

今回の年金改革では、将来の年金額の分布推計というのが行われています。分布推計を見ると、氷河期世代の年金はそれほど低くないというふうに見えるのですが、よくよく分布推計の前提を見ると、それ以前の世代は40年加入で計算しているのですけれども、氷河期世代は44年加入で計算していますので、加入期間を延ばしているのです。だから年金額が減少しないわけです。しかし、これが本当にそうなるかどうかわからないわけです。

基礎年金へのマクロ経済スライドの長期化は、氷河期世代を直撃することになりますので、氷河期世代が退職する前に基礎年金のマクロ経済スライドを終わらせておかないと、貧困高齢者が急増します。

なおこの推計は、先ほど國枝先生からPBのところで何通りかの経済成長モデルが紹介されましたけれども、こちらの方も過去30年投影ケースです。正確に言うと、過去30年で日本経済はさまざまひどい目に遭いましたが、そのことがもう一回起きても大丈夫と言っているのではなくて、過去30年の全要素生産性の上昇レベルだという前提で計算しており、手堅いケースだということです。ただ、一部の識者の中にはこの手堅いケースをホラーストーリーだといって、こんなにひどいことが起きるわけがないという紹介をしている人もいます。これは手堅い推計で議論しているということです。この辺は

後ほどもしかしたら國枝先生とも経済前提をどう考えるかということが議論になるかもしれません、いずれにしても2036年までに基礎年金へのマクロ経済スライドを終わらせておこうという議論が出てきたということです。

〔基礎年金の給付水準が下がるとはどういうことなのか〕

基礎年金の給付水準が下がるとはどういうことなのか

- ・1. 基礎年金制度は、最低生活保障を担う「要石」である生活保護制度の上にあり。年金を前提に、普遍的に国民の生活一定水準に保つ所得保障の「心柱」である。
- ・2. 基礎年金の給付水準の低下とは、老齢基礎年金のみならず、障害基礎年金、遺族基礎年金も同様に低下する。所得保障制度全般への不安が発生する。

〔障害基礎年金受給者数218万人(約2兆円)うち20歳前障害110万人(約1兆円)、20歳前障害は義務増額傾向にある。〕

- ・3. 基本の給付水準を下げると高齢者の貧困率は上昇する。

〔Ramse-Herrera, M. d. C., & Sosvinsky-Rivero, S. (2025). Pension expenditures and old-age poverty in OECD countries. National Accounting Review, 7(1), 29–58.
<https://doi.org/10.5934/NAR.2025021>〕

- ・貧困率上昇により生活保護給付費が増加することが十分考慮されていない。

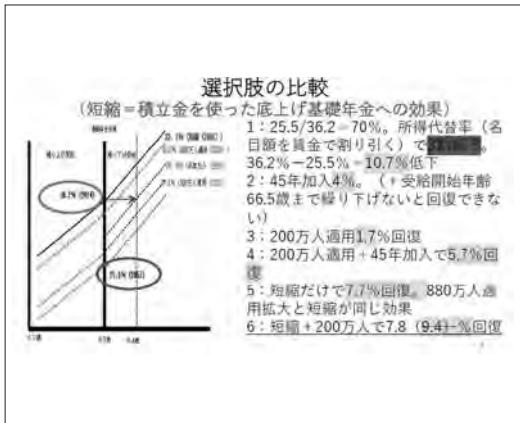
- ・基礎年金の給付水準の低下は、1)基礎年金のみの受給者のみならず、2)報酬比率部分が低い厚生年金受給者にも影響が大きい。

- ・4. 年金給付水準の引き下げは、高齢化率が高い方ほど経済に大きな影響を与える。

基礎年金の給付水準が低下することのイメージが一体どこまで人々の中で共有されているかということなのですが、基礎年金というのは障害年金、遺族年金、老齢年金があり、これらの年金がすべて所得代替率ベースだと3割下がりますので、生活保護受給者が急激に増えるでしょう。例を挙げると、障害基礎年金をもらっている方が218万人いて、20歳前障害が120万人近くいますので、この人たちが現在生活保護を受けなくてもいいレベルにいても、基礎年金の低下を放置すれば将来生活保護を受けるようになるでしょう。

生活保護の話はもう少し本当は踏み込まないといけない話になってくると思いますが、いずれにしても生活保護の場合は生活を全部保障することになり、このまま放置するとかなりの財政負担が将来的にかかることが予測されますので、基礎年金の低下をどう食い止めるのかということが大事になってきます。

(4) 基礎年金の底上げを巡る政策の選択肢 〔選択肢の比較〕



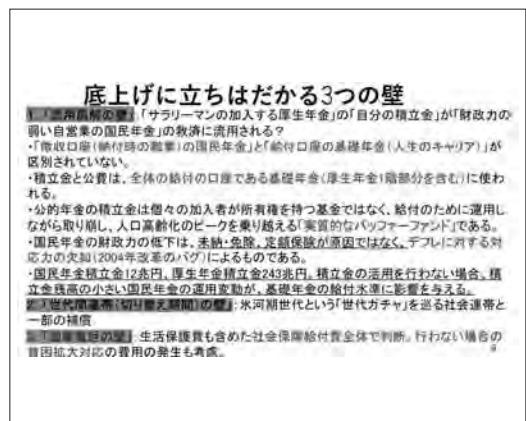
基礎年金の低下を食い止めるためには、いろいろな対応方法があります。例えば現在基礎年金の加入期間が40年、国民年金加入は20歳から60歳未満となっていますけれども、これを5年延長して45年加入にするというのも選択肢であったわけですけれども、今回この選択肢のカードを切ると、自営業の方は5年余計に保険料を払うことになると考えられますし、基礎年金を上げると、国庫負担が増えますので、国庫負担をどうやって確保するのかということもありましたので、2025年の改革からは落とされています。

なお、2025年度から年金支給開始年齢が男性は65歳になっていますから、多くの方が実は65歳まで働くということで、45年加入の条件をサラリーマングループは満たしつつある中でこれを見送ったということは、政治が過大に自営業者等の声を引き受けてしまった部分もあると思っています。

その他適用拡大を徹底的に行う、仮に900万人近くまで短時間労働者の適用拡大を行うと、基礎年金の低下を構造上食い止めることができるという効果もありますが、いきなり今回の適用拡大でも200万人レベルですから、900万人近くまで適用するのは大変難しくなります。では、基礎年金の給付水準の低下を食い止めるためには、結局どういう方法が使われたかというと、

厚生年金の積立金が活用されました。厚生年金の積立金が250兆円あって、国民年金の20倍以上の非常に大きな積立金があります。国民年金の積立金は非常に小さくなっていますので、しかもデフレで安定性も損なわれています。そこで、国民全員がもらう基礎年金の給付の財源に厚生年金の積立金を部分的に使っていくことで、基礎年金の低下を厚生年金の積立金で下支える改革案が提案されました。しかし、参議院選挙を前に、これは「厚生年金の流用」であるというSNSで見当違いの意見が非常に広まって、与党からその案が一度削除され、再び立憲・公明・自民党の合意によって回復して、5年後にもう一度再検証しようという結論になりました。まさに多党化、少数与党の中で年金改革を選挙前に行うのは一体どれだけ政治的コストがかかるのかということがわかった事例だと思います。

(5) 基礎年金の底上げ政策を巡る「3つの壁」と解決方法 〔底上げに立ちはだかる3つの壁〕



この問題は、私自身が2019年の日経の「経済教室」で指摘して、対応策を考えた政策案です。しかし、国民年金と基礎年金と厚生年金の関係がわかっていない方が非常に多くて、国民年金イコール基礎年金、国民年金イコール自営業年金、自営業者がもらう年金が基礎年金であるとかいう誤解がありました。

厚労省も、「国民年金1号 = 基礎年金」とい

う誤解を招く表記を今後改める必要があります。説明が非常に悪くて、年金加入の制度と年金給付の制度をごっちゃにして説明していますので、国民の理解が広まらなかったということもあります。

今回の年金改革で、基礎年金の低下を厚生年金の積立金を使って止めていくというのは、恐らく過去の年金改革の中でも一番難しいパターンだと思いますので、説明力も大変必要だったのだろうと思います。

〔長期的・論理的・横断的な改革を担う「会議体」の必要性〕

3. 国庫負担の壁

長期的・論理的・横断的な改革を担う
「会議体」の必要性

- ・1: 手堅い前提で、タイミングを逃しない改革が必要（先憂後楽）。
- ・政治的理由で、改革が延期される。世代間の負担と給付が調整ができないことが賦課方式の年金の最大のリスク（信頼感の喪失、不透明感の増大）。
- ・2: 少子高齢化に対応する。「魔法の杖」は存在しない。
- ・3: 少数与党、適度の高い選舉の恒常化のなかで、「短期的、感覚的な議論」ではなく、「長期的、論理的な議論」が必要。
- ・4: 与野党議員、学識者、担当省庁責任者、労使等が「根拠に基づいて、長期、論理的、制度横断的（年金・医療・介護・労働・居住・福祉・生活保護・税制）について改革を推進ができる会議体（社会保障制度審議会）」復活が必要。（透明で持続性があり公正な制度）（「信」ある制度）

このような多党化・少数与党の中で今後も持続可能な社会保障制度を作っていくとなると、やはりさまざま工夫をしていく必要があるのではないかと思います。今日は医療・介護の話はできませんでしたけれども、年金・医療・介護・労働・居住・福祉・生活保護・税制、こういったものを横断的に議論していく必要があるのではないかと思います。

そのためには、かつて総理府に社会保障制度審議会というものがありました。ここは非常にユニークな審議会でして、与野党の議員、それから学識者、担当省庁責任者、労使関係者が同じ立場で審議会に入っていました。これは21世紀の冒頭に廃止されました。私は、社会保障制度の横断的な改革のためにこの制度審議会を復活させるべきと提言しています。私の報告は以

上とさせていただきたいと思います。ありがとうございました。

(土居) ありがとうございました。それでは、続きまして東京大学の林先生、ご発表よろしくお願ひいたします。

3. 個人所得課税における控除について

(林) 個人所得課税における控除ということで簡単にお話ししたいと思います。

(1) 所得控除

〔所得控除の問題点？〕

所得控除の問題点？

・低所得者対策の観点

- ✓ 所得控除額以下の収入（ここで給与所得者を前提とし、給与所得控除を通常の所得控除に含める）では収入減にどらない比例的に軽減額が減少
- ✓ 超過累進課税のもとでは限界税率の違いに応じて高収入者の税額軽減額が増大

・税制簡素化の観点

- ✓ 所得控除の種類が多くすぎて仕組みも複雑（基礎控除や配偶者控除の削除控除化、配偶者特別控除の閾値の変更、特定扶養親族控除の導入）
- ✓ しくみが難しく、税の軽減額もわかり難い

所得控除をなくして税額控除に変えようという議論があります。それは次の2つの観点から主張されているようです。1つは低所得者対策の観点で、超過累進課税を前提にすると、高い所得プラケットほど限界税率が増加しますから、低い所得では所得控除による税の軽減額が小さくなるという仕組みにもとづきます。

もう1つは、去年からのいわゆる〇〇の壁にかかる議論の混乱からわかるように、一般の人には、所得控除の種類が多く過ぎて、それらの仕組みがわかりにくくなっている点です。今回の改定でさらに複雑になってしまっています。一方の税額控除の場合、いったん計算した税額から一定金額を引くだけですので、所得控除に比べて非常にわかりやすいと思われます。



(2) 所得控除から税額控除へ 〔税額控除の利点（？）と所得控除からの転換 の提言〕

税額控除の利点（？） と所得控除からの転換の提言

- ・低所得者対策の観点
 - ✓還付型（いわゆる「給付付き」）の税額控除では低所得者にも恩恵
 - ✓税の軽減額は超過累進課税のもとでも一定
- ・税制簡素化の観点
 - ✓軽減額がそのまま明示
 - ✓わかり易いしくみ（=ひくだけ）と軽減額
- ・所得控除から税額控除へ
 - ✓上記を理由に、所得控除から税額控除への転換がしばしば提言
 - ✓その提言は正しいのか？

所得控除から税額控除への転換をもとめている人達は、税額控除のほうが低所得者に恩恵があると考えているようです。海外を見れば、所得に応じて変化する税額控除の制度はあるのですが、多くの人達は税額控除を定額と考え、その場合は低所得者でも高所得者でも税の軽減額は同じになるので、低所得者対策としては優れていると考えるのでしょうか。また、先ほど触れたように、定額の場合、税額控除自体が分かり易い制度になっています。

(3) 税額控除と所得階級 〔税額控除は低所得者に対して優しい？〕

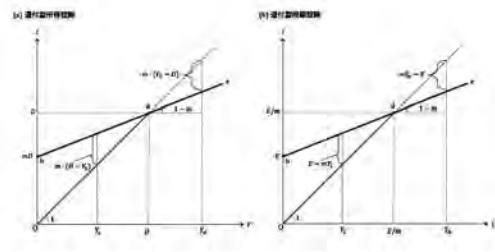
税額控除は低所得者に対して優しい？

- ・所得控除/税額控除ではなく、還付型/非還付型の問題
 - ✓非還付型なら税額控除でも軽減額はゼロ
 - ✓還付型なら所得控除でも差額を給付（負の所得税）
- ・還付型なら所得控除と税額控除は本質的には等価
 - ✓所得控除額（税額控除額）を調整すれば税額控除（所得控除）と同一のしくみを再現できる。
 - ✓フリードマンの「負の所得税」の例（次の図）

税額控除は低所得者に対して優しいかという点については、所得控除か税額控除かという区別ではなく、還付型か非還付型かという区別が重要です。控除の場合、所得控除であろうが税額控除であろうが、所得が低いと、控除する前の金額よりも控除額が大きくなり、税額はゼロとなります。この問題は、控除の際にマイナスになった部分に応じて給付すれば緩和します。そのような対応をするのが還付型の所得控除や税額控除です。

〔負の所得税（negative income tax）〕

負の所得税（negative income tax）



いわゆる「給付付き税額控除」という言葉を皆さんも聞いたことがあると思います。それは、ここでいう還付型の税額控除を指します。ただ、ゼロブラケットにおいては、還付型である限り、

所得控除であろうが税額控除であろうが同一の効果をもち得ます。

この2つのグラフは、縦軸に可処分所得を、横軸に稼得所得を図って、限界税率 m を用いた負の所得税の効果を描いています。左側のグラフは所得控除 D を用いた所得控除方式の負の所得税、右側のグラフは税額控除 E を用いた税額控除方式の負の所得税による予算線の変化です。これらの図から分かるように、 $mD = E$ とすれば、全く同じ予算線になりますので、所得控除と税額控除の違いは本質的な違いではありません。

(4) 所得控除と所得階級

[所得控除は高所得者に有利?]

所得控除は高所得者に有利?

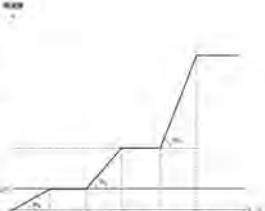
- ・ 軽減を金額で測るのは適当なのか

- ✓ 累進度や逆進度は金額ではなく対所得・収入比率で計測
- ✓ 軽減額が収入や所得に占める対所得・収入比率でみるべき

- ・ 収入や所得に対する比率

- ✓ 所得・収入が増加すると減少する場合も

- ・ 定額の税額控除の場合、常に収入や所得に応じて減少



もちろん、超過累進課税では、所得が増加するほど上位のブラケットに移動し、限界税率が大きくなりますから、所得控除額に限界税率を掛けた金額で表される税の軽減額も大きくなります。しかし、税負担が累進的か逆進的かと考える場合、私たちは金額そのものではなく、所得に対する税額の比率を用いて考えています。ですから、税の軽減額だけを用いて税負担を考えることは、本来の作法からは逸脱しているように見えます。

図には、超過累進課税下における、所得控除および税額控除による税の軽減額（縦軸）が描かれています。ここで所得控除による軽減額は、所得（横軸）に応じて段階的に増加しています。一方の税額控除は、所得に応じて変化しない定

額 $E = mD$ の金額として描かれています。これら2つの「控除」による税の軽減度を、所得に対する軽減額の比率を用いて表すと、その比率は、原点とグラフの任意の点を結ぶ直線の角度で表されます。税額控除の場合、この比率は所得が増えるほど減少し、所得が増えるほど税の軽減度が小さくなることがわかります。一方の所得控除による、当該比率は、必ずしも所得が増えると増加するわけではありません。この図の場合、所得がかなり大きくならない限り、ゼロブラケットでの比率 m より小さくなることはありません。実際の制度でもそうですが、このように比率で考えると、必ずしも所得控除は高所得者に有利な制度とは言い切れません。

(5) 所得控除と税額控除はどう整理すべきか

[そもそも所得控除と税額控除の機能は異なる]

そもそも所得控除と税額控除の機能は異なる

- ・ 所得控除 (income deduction, personal exemption) ⇒ 水平的公平性の達成

- ✓ 同じ担税力をもつ個人が同じ税額を支払う（水平的公平性）ためのしくみ：再分配（垂直的公平性）は目的としていない
- ✓ 異なった状況にある個人の収入・所得から、その異なった状況に応じて特定の金額を差し引く（deduct）
- ✓ 税率表は所得控除後の所得（課税所得）に関する規定・税率表の段階で再分配（垂直的公平性）を考慮

- ・ 税額控除 (tax credit) ⇒ 何らかの目的のための税負担軽減

- ✓ 債務としての税を支払う際に現金の代わりに利用できる政府発行の権利（government-issued rights that can be used in place of cash to pay an existing tax liability）
- ✓ 課税当局が認めた価値を帳簿の貸方に計上（credit）=税負担の軽減

日本語としての所得控除と税額控除は同じ「控除」という言葉を使っていますが、この2つの機能は異なります。所得控除の機能は、異なった状況にある個人間での担税力の調整であり、それによって同じ担税力の者は同じ税額を負担するという水平的公平性の達成がめざされます。例えば、同じ所得を稼得しているが、家族を扶養しなければならない人と、扶養家族がない独身者・単身者の担税力は異なるでしょう。同様に、所得を含む他の条件が等しくとも、病気にかかる治療費が嵩む人とそうでない人も担税力は違うでしょう。もちろん、所得控除

の中には水平的公平性とは関係のない控除もありますし、水平的公平性に関係があっても実際の控除額が適切かどうかは不確かです。しかし、担税力の減殺要因がある場合に、そのような要因を調整する必要があるのは明らかでしょう。

つまり、所得控除は水平的公平性を達成するための仕組みと言えます。そして、いまひとつの垂直的公平性は、所得控除を行った後の課税所得に対して累進的な税率を適用することで担保されます。

一方の税額控除は、英語でtax creditと呼称されるように、教科書的には、債務としての税を支払う際に現金の代わりに利用できる政府発行の権利と定義されています。つまり、クレジットですから、何らかの目的の為に税額の軽減を「認める」ことを意味しているわけです。例えば、低所得者救済を含む、特定の施策の推進のためにそうされることもあります。このように、所得控除と税額控除は全く違った役割が与えられています。

[所得控除と税額控除はどう整理すべきか]

所得控除と税額控除はどう整理すべきか

- ・所得控除は水平的公平性の維持を目的としたものに限定
 - ✓ シャンツィハイギュサイモンズの所得概念を基準に、個人単位課税を前提にした場合の費用性/移転性の支出を控除対象
- ・所得控除のうち政策的意図・誘導目的があるものは税額控除へ
 - ✓ 税額控除：誘導のインセンティブ（負担の減額）が分かり易い
 - ✓ 低所得者対策にかかるものは税額控除へ
- ・無造作に税額控除へ転換することは避ける
 - ✓ 水平的公平性毀損の懲然性
 - ✓ ステルス増税の可能性
 - ✓ 所得者の「優遇」が気に食わないなら、グラケットや限界税率の調整で対応すべき（ただし、それは収入ではなく担税力調整後の所得によるべき）

このように考えると、所得控除は担税者の水平的公平性の維持を目的としたものに限定すべきでしょう。実際の所得控除の中には、特定の政策的意図や誘導的目的をもつものが複数あります。そのような所得控除はできるだけ税額控除に転換する必要があると思います。

(6) 低所得者対策としてのいわゆる「給付付き税額控除」について

低所得者対策としての いわゆる「給付付き税額控除」について

- ・アメリカの勤労所得税額控除（EITC）
 - ✓ 低収入者に対する賃金補助（働いた時間当たりに定率で給付）
 - ✓ 収入に応じて補助率（給付額）が変化
- ・カナダの消費税クレジット（GST/HST-C）
 - ✓ 所得制限をつけた定額給付（収入と世帯状況に応じて定額が変化）
 - ✓ もちろんGST/HSTの納税額から税額控除する訳ではない
- ・還付型税額控除として税制を利用した理由
 - ・連邦税（個人所得課税）を通じて実施→必要な情報が課税当局に存在？
 - ・連邦税であるので福祉給付にかかる権限は州に集中（連邦が直接行うには連邦税を利用するしかない）？

最後は、いわゆる「給付付き税額控除」についてです。時間をオーバーしているので簡単にしか触れられませんが、これに関しては税額控除の仕組みに泥濘する必要はないということが重要な点です。例えば、アメリカの還付型税額控除のうちEITCと呼ばれているものの実態は賃金補助です。また、カナダの給付付き税額控除といわれている消費税クレジットは、カナダが消費型付加価値税を導入したときに、低・中所得者対策として導入した所得制限つきの定額給付です。

[日本における低所得者対策について]

日本における低所得者対策について

- ・国税における税額控除方式に拘る必要は無い
 - ✓ 勤労所得税額控除→賃金補助であれば良い
 - ✓ 消費税クレジット→所得制限がついた定額給付であれば良い
- ・現状では国に実施に必要な情報は無い
 - ✓ 所得税データ→納税者単位の名寄せ不可？源泉徴収部分（含む資本所得部分）+確定申告部分
- ・現状では企業（源泉徴収義務者）や地方公共団体がより適任
 - ✓ 事務負担が増えるので事務にかかる財源の調整（負担の補助）が必要

賃金補助や定額給付ということであれば、特に課税当局による税額控除の仕組みに拘る必要はありません。賃金補助であれ定額給付であれ、

そのような給付を執行できるところがそれをやれば良いということです。アメリカやカナダの場合、たまたま連邦政府の課税当局が、その実施に必要な情報を持っていたということです。また、連邦国家であるアメリカやカナダでは、福祉の権限は州政府にあるので、連邦が率先して低所得者対策を行う場合は、連邦税の仕組みを利用するほうが手っ取り早かったのかもしれません。一方、日本の場合、国税が必要な全ての情報を持っているという訳ではありません。また、日本は単一国家なので、必要な手続きを踏めば、地方公共団体に様々な仕事を国が作ったルール通りに実施させることもできます。したがって、日本の場合、地方公共団体や源泉徴収義務者を含め、どの主体がそういった「給付付き税額控除」をやりやすいかということを加味して、制度設計を進める必要があると思います。

(土居) ありがとうございました。それでは続きまして嘉悦大学の和泉先生にご発表をよろしくお願ひいたします。

4. 移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題

(和泉) 嘉悦大学の和泉です。本日は、昨年の「租税研究」の6月号に掲載させていただいた論文を基にご報告したいと思っております。「移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題」「移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題」というテーマで、外国人の受け入れを巡っては最近さまざま政治的議論が起こっています。そこで、社会保障制度の観点で見たときに、移民や外国人労働者の受入れがどのような影響をもたらすかについて考えてみたいと思います。

(1) 報告概要

今日ご報告する内容は大きく三つあります。

まず、日本には体系的な移民政策、つまり長期的な戦略がまだ存在していないという点です。現状では、各業界の人手不足を補うために、いわばなし崩し的に受け入れが進んでいるという状況にあります。

次に、経済学の議論として、移民をどう受け入れるかについては日本に限らず多くの研究があります。その中でも、とくに高スキルの移民を受け入れることが経済成長に貢献するという考え方方が一般的です。では日本の場合はどうなのか。その体系や実態を見ていきたいと思います。

そして三つ目に、社会保障制度の問題です。移民が日本人と同じ制度に加入できるのか、それとも独立した別制度を設けるべきなのかという議論もあります。これについても検討した上で、最後に、日本の持続的な経済成長と共生社会の構築という観点から、移民の受け入れが不可欠ではないかという点をまとめとしてお話ししたいと思います。

(2) 日本の外国人労働者受け入れの現状と課題

まず現状と課題について、ご存じの方も多いかもしれません、現状の数字も含めて見てていきたいと思います。

[わが国の移民政策]

我が国の移民政策

第196回国会（平成30年3月9日）奥野純一郎衆議院議員提出外国人労働者と移民に関する質問への答弁
「国民の人口に比して、一定程度の規模の外国人を家族ごと期限を設げることなく受け入れることによって国家を維持していくとする政策については、専門的、技術的分野の外国人を積極的に受け入れることとする現在の外国人の受け入れの在り方とは相容れないため、これを採ることは考えていません」

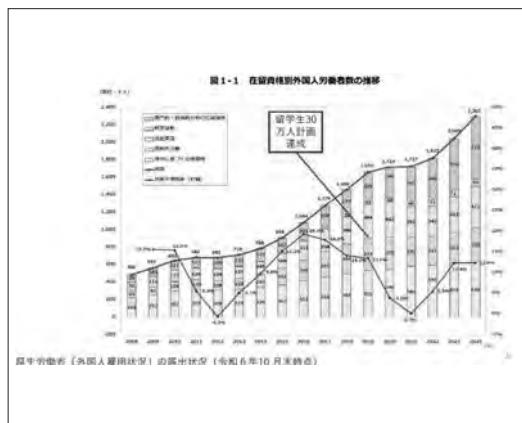
つまり、日本には移民政策がない

まずわが国の移民政策を見ますと、先ほどもお話ししたように、これは全く移民政策ではない」という国会での政府答弁が繰り返されてい



ます。これは現在も維持されたままです。長期的な受け入れの方向性が示されず、実際には出入国について管理するのみとなってしまっています。

〔在留資格別外国人労働者数の推移〕



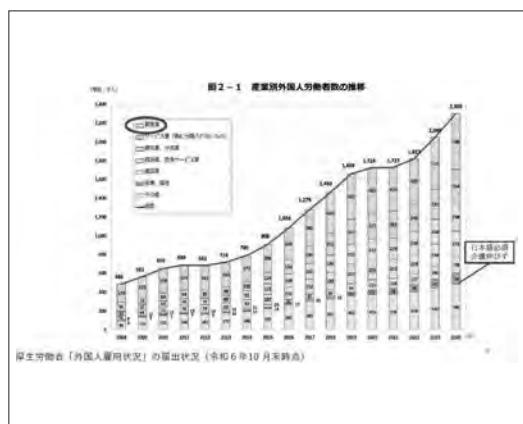
厚生労働省が毎年10月末時点で公表している調査によると、外国人労働者の数は年々増加しています。特に注目すべきは、2019年に政府が掲げた『留学生30万人計画』が達成された点です。留学生30万人計画は、文部科学省を中心に大学などが協力して進めたもので、コロナ前に目標を達成し、その後一時的に減少したものの、再び回復傾向にあります。

では、実際にどのような外国人が、どのような在留資格で働いているのか。都市部ではコンビニで働く留学生をよく見かけますし、地方に行くと農業や製造業などで多くの外国人が働いています。留学生として日本語学校や大学・専

門学校を卒業した人が日本に定着し、『専門的・技術的分野の在留資格』で就労するケースが近年増えています。たとえば中国からの留学生の場合、以前は帰国を希望する人が多かったのですが、最近は中国経済の低迷もあって、日本企業に就職するケースが増えています。こうした層は後で触れる高スキル移民に分類され、多くが大卒以上です。一方で、高卒程度で来日する『技能実習生』も増えています。グラフ中央の部分にあたります。彼らは主に農業や製造業で働いており、日本人の扱い手が少ない職種を支えています。たとえば都市近郊の農業で言えば、私たちが日常的に食べているレタスやキャベツは、こうした実習生が畑で働いてくれているおかげともいえます。

また、在留資格の中でも『身分に基づく在留資格』を持つ方々、つまり元日本人や日系の方々も長年日本社会を支えてきました。静岡県や群馬県などでは、製造業で働く日系人が多く見られます。最近では、こうした伝統的な層以外の在留資格を持つ外国人も増加しており、日本の労働市場における多様化が進んでいるのが現状です。

〔産業別外国人労働者数の推移〕



産業別に見ますとやはり製造業が一番伸びています。サービス業も増えていますが、私の専門分野である社会保障の観点から特に注目したいのは、介護や医療・福祉の分野です。とくに

老人ホームなどでは外国人の受け入れが進んでいますが、同じ高卒程度の人材であっても、日本語能力を必須とするなど条件が厳しく、この分野の伸びはなかなか見られません。こうした人材不足を放置すれば、家族が介護を担わざるをえなくなり、結果的に離職を招くおそれがあります。そうした意味で、私はこの状況を非常に懸念しています。

[在留外国人と労働者]

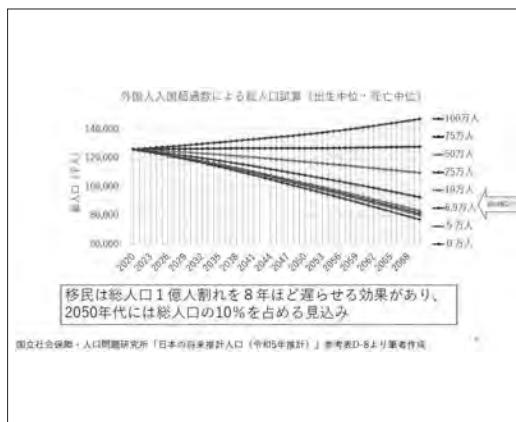


さて、現在日本に在留している外国人は300万人台、そのうち実際に働いているのはその中の200万人台で、3分の2程度になっています。この差は、家族として定住されている方々が含まれているためです。国籍別に見ると、在留外国人で最も多いのが中国籍の方ですが、労働者に限るとベトナムの方が中国より多くなっています。労働者でいえばベトナム・中国・フィリピン・ネパール・インドネシアの順に日本では多く働いていることになります。

(3) 人口減少と移民の経済効果

人口減少と移民の経済効果について、経済学の議論から少し紹介してみたいと思います。

[外国人入国超過数による総人口試算（出生中位・死亡中位）]



まず社会保障は人口と切っても切れない関係にあります。日本の人口は2050年代には1億人を下回る見込みになっています。これは国立社会保障・人口問題研究所の日本の将来推計人口にある数字です。

今お見せしているグラフは私の方で作成したもので、定住する外国人（移民）がどれくらい純増していくか、どれ程度の人口減少で済むのかを示したものです。極端なケースとして毎年100万人ずつ入ってくれれば人口は増加に転じます。日本は少子化が進行していますが、外国籍、外国ルーツの方が入ってくることによって日本の人口全体は増えます。ただ一方で、年間の純増が6.9万人は、かなり人口の落ち込みが早いということもわかっています。試算では、純増10万人ではまだ足りず、やはり10万人から25万人の間ぐらいまでのところに置かないとなかなか人口の急激な落ち込みは避けられない状況になっております。

そもそも外国人を入れるな、上限を設けるといった議論が政治の世界ではありますが、そういったことをやってしまうと日本の人口が急激に減少して、しかもまだらに都市部以外の所から大幅な減少が起きてしまうということも懸念されます。2050年代、1億人になった頃に、恐らく外国人の定住者が総人口の10%を占めるとということです。

[是川 (2023) : 在留外国人女性の出生力]

是川 (2023) : 在留外国人女性の出生力

- ・(日本移民女性の出生率は低く)むしろ、他の先進国と異なり、移民受け入れにより出生率は低下する可能性がある。
- ・是川 (2013) では在留期間が短いことで定住するようになるとTFR改善する仮説を立てていたが、現状では高学歴中国出身女性が多くてTFR0.87が効いている。
- ・今後、出身国構成が変化すればアメリカ、フランスのように移民が出生率を押し上げるか?

Table 2. TFRs Estimated by the One-Child Policy Method (2010) TFR in Japan: TFRs by Country of Origin		
China	0.87	1.7
Philippines	1.0	3.2
Han	1.61	3.8
Non-Han	1.27	3.9
Average	1.41	

是川 (2023) 「日本における外国人女性の出生率: 関税法による個別収容データを用いた分析」案
在社府保研・人口問題研究所 Working Paper No.65

留学生のケースで見たときに、日本では中国人の高学歴の留学生が多かった歴史があります。アメリカ、フランスでは移民が出生率を押し上げていて子どもが多いという話があったのですが、日本には当てはまりません。ただ、これから移民の人口が増えていくことによって変わってくる可能性はあります。

[Boubtane他 (2016) : 移民とGDP]

Boubtane他(2016) : 移民とGDP

- ・1985年から2006年にかけてのOECD加盟22カ国における移民が経済成長に与える影響について分析
- ・移民のスキルレベルは一人当たりGDPと正の相関がある
- ・移民率の持続的な上昇は所得に対して正の影響を与える
- ・非選別的な移民政策を実施する国々でも、移民が総所得増加に与える影響は重要

Boubtane, E., Dumont, J. and Flautz, C. (2016). Immigration and economic growth in the OECD countries 1985–2006. Oxford Economic Papers, 2016, vol.58(2), 348–360.

移民のスキルレベルについては、やはり高いスキルを持っていると、1人当たりGDPと正の相関があるということになっております。

[移民の経済効果]

移民の経済効果

- ・高度人材ポイント制を導入して高スキル移民を優遇する一方、技能実習や特定技能といった中低スキル労働者の受け入れも拡大している
- ・中低スキル労働者は、人手不足解消に貢献する反面、生産性の低い産業を延命させる
- ・移民が国内で生活することによる消費拡大効果も無視できない

高スキルの移民を優遇する一方で、技能実習や特定技能といった中低スキルの労働者の受け入れも拡大しています。この人たちは人手不足解消に貢献する反面、生産性の低い産業を延命させているのではないかとみられますが、一方で移民が国内で生活することによる消費拡大効果がありますので、これも無視できません。

(4) 移民と社会保障制度の関係

さまざまな研究がありますが、このあたりは「租税研究」をご覧いただければと思います。

[社会保障協定締結国 (抜粋)]

社会保障協定締結国 (抜粋)

相手国	協定発行年月	期間適用	日本	相手国
フランス	2012年3月	□	公的年金制度	公的年金制度
フィリピン	2013年8月	□	公的年金制度	公的年金制度
米国	2010年9月	—	公的年金制度	公的年金制度 (被用 支基本老健保)

・移民を送り出す主要な未締結国

・ベトナム、ネパール、インドネシア

・いずれも国民皆年金となっていない

・定住者は別として5年内に帰国する場合、協定による適用除外または厚生年金脱退一時金（約66～110万円）の対象となる

・適用除外となれば、厚生年金雇用主負担から逃れることができる

・厚生年金脱退一時金は、技能実習生や特定技能労働者の帰国圧力になる

次に、社会保障協定について触れておきたいと思います。これは、日本と一部の国との間で、社会保険料の二重払いを防ぐために、お互いの制度を調整する仕組みです。具体的には、一定

期間内に帰国する場合には保険料が免除されたり、適用除外になったりします。ただし、多くの場合、5年以内に帰国するという条件が付いており、日本で直接雇用されているケースには適用されない場合もあります。また、相手国側の社会保障制度が十分に整備されていないことも多く、制度の運用には限界があります。私が特に問題だと考えているのは、厚生年金の「脱退一時金」の仕組みです。これは、外国人労働者が5年以内に帰国する場合に支給されるものですが、結果的に“5年で帰らせてしまう制度”になっている面があります。事実上、退職金のような扱いになっており、長期的な定着を阻む要因にもなっているのです。

[議論：国民と移民労働者向けの社会保障を分離すべきか？]

- 議論：国民と移民労働者向けの社会保障を分離すべきか？
- ・シンガポールのケース
 - ・国民と永住者は、中央積立基金（CPF）や医療保険対象
 - ・移民労働者は労災保険と移民医療保険のみ
 - ・アメリカのケース
 - ・就労資格を持ち社会保険番号SSNを取得すれば移民労働者も年金加入
 - ・ドイツのケース
 - ・EU／非EUを問わず居住者は皆保険の対象
 - ・移民労働者のみを対象とするのは定着プログラム
 - ・日本／台湾／韓国のケース
 - ・国民と移民労働者を区別せずに皆保険の対象

移民のために独立した社会保障制度を設けるべきかどうかという点に関しては、基本的に多くの国では、定住資格を持つ移民労働者を国民と同じ制度に含めています。例外的に、シンガポールのように国民と移民を分けている国もありますが、一般的には同一制度のもとで運用されています。日本も同じです。

(5) 今後の移民政策と社会保障改革の方向性

現在、世界的に人材獲得競争が激化していますが、その中で日本は、いわゆる日本型の雇用慣行や、最近の円安の影響もあって不利な立場

に置かれています。たとえば、外国人労働者が母国に送金しようとしても、円の価値が低いと実質的な報酬水準が下がってしまうのです。結果として、日本で働く魅力が相対的に小さくなっている面があります。その一方で、日本の社会保障制度は一定の充実度を持っています。もしこの制度の安定性や生活の安心感が、移民にとって“暮らしやすい国”という魅力につながれば、それが新しい強みになり得ます。ですから、今後は社会保障制度と経済成長戦略と整合的位置づけていくことが重要だと考えます。長期的な視点で、移民政策をどのように設計していくかが問われているのではないでしょうか。

II. 討論

(土居) ありがとうございました。4人の先生からご発表いただきました。簡単に総括しますと、この4人の先生方にご発表をお願いしたのですけれども、図らずも極めて時宜を得た内容だったかなと思います。國枝先生の財政再建の話は、まさに2025年度はプライマリーバランスの黒字化目標の年次であったということで、その達成は困難な感じではありますけれども今後どうやって達成するのかということ、それから駒村先生のご議論はまさに今年の通常国会で議論のあった年金改革、そして林先生のご議論も通常国会で成立した所得税制改正の関連するところ、さらには参議院選挙で若干話題になっておりますけれども給付付き税額控除に関するところ、そして和泉先生のご議論はまさに参議院選挙で話題になった外国人政策と社会保障に関するところでした。

早速ですけれども、このご発表を踏まえて討論に移りたいと思います。発表順にまずは質問を投げかけていただくような形を取らせていただきたいと思います。最初は國枝先生のご発表に対する意見・質問ということで、駒村先生と和泉先生にまずお話しitただきたいのですが、

手短によろしくお願ひしたいと思います。それでは駒村先生、よろしくお願ひいたします。

(駒村) 國枝先生に関して、ご報告について2つです。もし先ほどの成長率の話の前提があればコメントを頂きたいと思います。

まず炭素税については、GXに使われてしまっているという部分をもう少し見直すというご趣旨かなと思います。一方で逆進的な性格がある、それに対する手当が必要だという点から何か別に使われてしまうというか、社会保障の分野でも活用可能な税の性格だと思います。

それから先ほど時間がなかったのでしょうか、退職金課税に関しては別稿で論考されるということなのですが、高齢者に関する税制、特に65歳以降の在職老齢年金が完全廃止された場合には税制優遇が大き過ぎるのではないかという議論もあります。この辺についてコメントを頂きたいと思いました。

(土居) それでは和泉先生、よろしくお願ひいたします。

(和泉) 資本所得課税強化の政策的インプリケーションについてお尋ねしたいと思います。國枝先生の推計から、超高額所得者の所得が資本所得に大きく依存していることが明らかになったわけです。一般的に税制は所得課税、消費課税、そして資本課税に区分されるわけですから、資本所得課税の在り方にどのような見直しを促すものであると考えられるでしょうか。再分配機能強化の観点から何か具体的な政策対応がありそうなのか、興味がありますのでよろしくお願ひいたします。

(土居) それでは國枝先生、よろしくお願ひ

いたします。

(國枝) ご質問どうもありがとうございます。まず駒村先生への回答になりますが、炭素税は確かに逆進的な側面があるのですが、とはいえる影響は限定的なかなという気がします。もちろん影響が深刻ということであれば、本来であれば炭素税収入の一部を給付に回すということになると思うのですが、先ほども言いましたように実質上の炭素税を日本でも予定しているわけですけれども、これをGX投資関連の支出に限定してしまうということになってしまったので、給付で手当をするのが難しくなっています。そこがGX投資関連に支出を限定することの問題点だろうと思います。

それから年金税制の関係ですけれども、まさにご指摘のとおり、在職老齢年金の部分も含めて年金所得控除の対象になるわけですが、現在でも年金所得控除については寛大過ぎるのではないかと指摘されており、ますます年金所得控除について縮小していく必要性が増していくと思います。

それから時間の関係で触れられなかった退職金課税改革の話なのですが、今議論になっているのが退職一時金課税の在り方の問題です。退職金を一度にもらうので、累進課税をそのまま当てはめると過重な税負担になってしまうので、現行で例えば2分の1に課税するということなのですが、これが逆に労働市場の流動性を阻害しているという話があって、退職一時金課税の平準化をどうすべきかという話があります。

私の提案自体は、年金数理を用いてちゃんと給与年金・退職一時金について中立的な税制とすべきという提案であります。この詳細は他のところの雑誌になって申し訳ないのですが、日本税務研究センターが出されている「税研」に近く掲載予定ですので参考にしていただければと思います。

成長率の関係で、財政・社会保障の見通しと

いう関係でいいますと、特に安倍政権以降、楽観的な見通しに基づいて大丈夫だということが続いてきたわけで、過去投影ケースの方が恐らく現実的だろうと思います。日本での試算につき議論したときに、例えば1%の成長率というと低いのではないかと言い出す人たちがいて、昔の高度成長期のイメージがあつてそういうイメージを持たれていると思うのですが、今後はそもそも労働人口自体が減っていくので、1人当たりの生産性が多少伸びたところでなかなか日本全体のGDPはプラスになっていかないという部分はあります。そこまで考えるとなかなか樂観的なことはいえないだろうと思います。

それから和泉先生からのご質問にありました資本所得課税の部分ですけれども、先ほども指摘しましたように、資本所得を中心にスーパー・リッチの方々に所得が集中しているのですが、日本の税制では金融所得税制についてむしろ軽い税金になってしまっている部分がありますので、まずは国税・地方税を合わせて20%のところを例えば30%に引き上げるところから始めるのかなと思っています。

(土居) ありがとうございました。それでは2番目のご報告であった駒村先生のご発表に関連しまして、國枝先生と林先生から意見・ご質問を頂戴したいと思います。それではまず國枝先生、よろしくお願ひいたします。

(國枝) 駒村先生のご発表は基本的に私も同意見でありまして、特に氷河期世代のうち、貧困に苦しむ高齢者が出てきてしまうと思いますので、基礎年金の底上げは必要だと思います。ただ、必ずしも強調されなかった点として、基礎年金の底上げのためにはまさに国庫負担の増加も不可欠であり、国庫負担が増えるだけではなくて、そうすると当然ながら財源確保のための増税も必要になってきます。今後底上げの話

をする際に、国庫負担を増やせというだけでなく、そのための具体的な増税の手段まで踏み込んだ正直な議論が必要かなと思います。逆に言うと、積立金の流用と呼ぶかどうかはわかりませんけれども、制度間調整を行わなければ基礎年金底上げのために必要な増税幅が大きくなるけれども、それでいいのかということでもあると思います。基礎年金底上げのための国庫負担の財源確保の議論の必要性について、駒村先生はどうお考えかということを聞きたいと思います。

(土居) それでは林先生、よろしくお願ひいたします。

(林) どうもありがとうございます。年金財政については、若い人の数が減っているなかで収支バランスをいかに達成するかという問題ですから、単に蕭々とやっていくしかないと思います。

基礎年金の底上げをするにしても、生活保護で面倒を見るにしても、結局は誰かのお金を使うわけですから、重要なことは、いかに効率的な方法をみつけるという一点しかないでしょう。

質問です。年金財政としての収支をバランスさせることは当然必要なのですが、例えば、基礎年金を上げることで、個人ではなく世帯単位での年金受給額の分布がどうなるかというのがわからないところです。それをやつたら大騒ぎになるのでやらないということもあるのかもしれませんのが、本来はそのような情報も堂々と出していくべきでしょう。これは駒村先生というよりも政策当局に対する意見です。

(土居) ありがとうございました。それでは駒村先生、ご回答をよろしくお願ひいたします。

(駒村) 國枝先生のご質問は、一部恐らく林先生からのご質問に重なる部分があると思います。これは要するに基礎年金の底上げを行う意義なのですけれども、放置して生活保護に委ねてしまう場合、生活保護の財源の確保が可能なのか、何の財源で確保するのかということで、これはかなり難しい話だと思います。

それに対して基礎年金を底上げして生活保護に負荷をかけない場合は、基礎年金の底上げであれば消費税で確保することは社会的にコンセンサスが得ることは相対的には理解され易いだろうと思います。消費税は現在は高齢者3経費プラス少子化対策ということなので、財源の調達しやすさというか、政治的な負担と考えれば、総体的には基礎年金を底上げして消費税などで財源を確保した方がよろしいのではないか、これは政治的なプロセスも考慮してそういう判断をしているということです。まずお二人の共通部分についてです。

それから積立金も使えなかった場合どうなるかというと、基礎年金の方に公費をもっと入れなければいけなくなり、現行の基礎年金国庫負担2分の1をもう一回り上げないと間に合わなくなっていますので、積立金の活用はそういう面でも必要ではないかと思います。

それから林先生のお話はおっしゃるとおりで、今回の年金財政検証においては年金分布推計というものをシミュレーションで出して、年金記録の5分の1抽出で、これは実際にコロナの期間の年金の種別間の移動の遷移確率を使ってシミュレーションをつくっています。ただ、年金記録は個人単位になっているので、世帯単位ではできません。世帯単位で年金の加入状況を見るためには別途の統計を使って、かなり強い前提でシミュレーションしなければいけないということで、適用拡大をどんどんやっている文脈でいうと、モデル年金のイメージが世帯単位になっていますけれども、あれは給付率の変化を見るだけの道具になっていますので、適用拡大の流れを考えると個人単位でのシミュレー

ションが重きを持っていると思います。ただ、世帯単位の情報も必要なのかなというのはご指摘のとおりで、これは研究者側でも考えていかなければいけないテーマだと思います。

(土居) ありがとうございました。それでは3番目のご報告で、林先生のご発表に関連して駒村先生と和泉先生からご意見・ご質問を頂きたいと思います。よろしくお願ひいたします。駒村先生、どうぞ。

(駒村) 2つの控除の違いで、tax creditというのは本当はこういう意味なのだということが非常によくわかりました。林先生の研究会の報告のときにも私は質問させていただいたのですが、社会保障の分野では先ほどもお話ししたようにマクロ経済スライドのような形でスライド率が大変に重要になってきます。給付の方はインフレに対応していますが、課税、負担の方について物価の変動や賃金の変動がどういうふうに考慮されているのか。これはかつてボスキンレポートの中で議論されていますけれども、林先生のご報告の中でも2つほど教えていただきたい点があります。

1つは、インフレは賃金上昇率のスピードによって逆進性があります。こういうインフレによる低所得者の可処分所得の低下に対して、林先生が考えられる適切な税制での対応は何かあるのでしょうか。2つ目はもう少し大きい話になるのですけれども、インフレ局面では、所得は実質的に変わらないけれども、隠れ増税のような形で税負担が増えてくるというところがあると思います。インフレに対して税制が全般としてどう対応すべきなのかという動態的な視点を頂ければと思いました。

(土居) それでは和泉先生、よろしくお願ひ

いたします。

(和泉) 林先生に所得を巡るさまざまな控除を整理していただいたことで、改めて所得をどのように捉えたらよいのかという迷いを感じております。私自身は社会保障が専門なので、所得税、個人住民税と社会保険料を合わせた負担感が気にかかる一方で、一般の方々が再分配所得というものについて意識していない、認知していないというのが気がかりです。2010年に廃止された16歳未満の年少扶養控除の復活を望む声がいまだにあるということもその1つです。公的年金や医療保険といった目に入りやすい再分配だけではなくて、最近では教育の無償化が3歳から大学卒業まで範囲を広げていて、さまざまな再分配の対象が全世代に拡大している状況があります。

林先生の議論の中で、還付型税額控除というのが本質的に低所得者への給付であり、各国の行政インフラに応じて設計されるべきだというご意見もありました。低所得者への給付という観点でどのような税制が望ましいのか、またさらに社会保障の選択と集中だとすれば最優先課題に何を据えるべきなのか、お考えを教えてください。

(土居) それでは林先生、ご回答をよろしくお願ひいたします。

(林) どうもありがとうございます。初めの駒村先生のご質問に関する答えは簡単で、単に税制のパラメータをインフレにインデックス化すればいいだけの話です。そうすれば、所得控除の水準やブラケットの閾値はインフレの影響を相殺するように変化しますから、ご質問の1番目も2番目もそれで対処できます。実際、私の記憶違いがなければ、米国やイギリスはその

ような制度を採用していますので、これらの国の制度を真似すれば良いだけです。ただ、財政当局としては、税収を確保したいときにインデックス化はしたくないでしょうね。なぜかというと、控除額や所得ブラケットが名目値に固定されている状況でインフレがおこれば、それは実質的な増税ですからね。

和泉先生のご質問における所得の意味については、シャンツ=ハイグ=サイモンズ的な包括的所得概念を用いると整理ができます。ここで所得か否かの判断は、懐に入ってきたお金のインフローを全部考慮して、それが消費と純資産の増加につながるか否かで判断しようという話です。したがって、社会保障給付として懐に入ってきたお金は、それが消費もしくは純資産の増加につながるならば、所得としてみなされます。その一方で、納税者個人の消費者や純資産の増加につながらない支出は所得から除かれるべきで、所得課税において、それらは所得控除を通じて課税標準から排除されることになります。

どういった税制が望ましいかというご質問については、課税を給付とは別に考えるのではなく、課税と給付の制度を合わせて低所得者の予算制約がどう変化するかを検討することが重要です。したがって、税制だけ取り上げて、議論することは難しいと思います。例えば、いわゆる「給付付き税額控除」の議論は、税制を用いて低所得者対策を行うという議論になると思いますが、それと同じ効果は給付制度を用いても達成できることもあります。

(土居) ありがとうございました。それでは最後のご発表を頂きました和泉先生のご発表につきまして國枝先生と林先生からそれぞれご意見と質問を頂きたいと思います。それではまず國枝先生、よろしくお願ひいたします。

(國枝) 和泉先生のご報告、どうもありがとうございました。わが国に整合的な移民政策が存在しない点についてはまさに同意いたします。それから高スキル移民がわが国の経済成長に貢献する可能性も十分あると思います。ただ、問題はいわゆる低スキルの移民の方たちで、ライフサイクルを通じて考えると、まさに先ほどの氷河期の日本人と同じように、若いうちに低い給与しかもらっていない中でずっと定住するとなると、むしろわが国の社会保障制度の負担を増加させる恐れが強いのではないかと思います。

また高スキル移民で、特に高い報酬を得ている人にとっては、わが国の社会保障のメリットというのは恐らく限定的ではなかろうかと思います。他方、低スキル移民の中にわが国の社会保障制度にかかるいわゆるモラルハザード的な行動を取る者が存在する可能性があります。これが難しいのは、ネットなどだと恐らく事実に即していない過剰な批判がなされている部分があるので、反面モラルハザード的な行動は全くないということでもないだろうと思われます。

そう考えると、社会保障の充実を特に高スキルの移民をわが国に招くインセンティブとするのは、よほどうまくやらないとリスキーではなかろうかという気がします。いろいろ意見はあるところですが、世界でいうとシンガポールのような高スキルの移民と低スキルの移民をかなり厳格に分ける、セレクティブな移民政策が必要になってくるのではないかと思うのですが、いかがお考えでしょうかかというのが私の質問です。

(土居) それでは林先生、よろしくお願ひいたします。

(林) どうもありがとうございます。ここでおっしゃっている、高スキル・中スキル・低ス

キルのイメージについてです。高スキル者をどういう人たちと見なすのかはよくわからないのですが、例えばわれわれの学術の分野だと、日本の大学は、特にパフォーマンスが高い研究者に対しては海外の大学とくらべて給与がかなり低いです。したがって、海外で高いパフォーマンスを上げている日本人研究者はなかなか日本に戻ってくることはありません。他の業界でも同様であるのならば、既に日本は、高スキルの労働者を獲得するために、競争ができる段階ではなくなっているのではないかでしょうか。つまり、高スキル人材の獲得について政策的な議論をしてもあまり意味がないという気がします。

中スキルのイメージもよくわかりません。日本に留学して大学学部を卒業し、日本の企業に就職するような感じでしょうか。そういう人々は、今後どれぐらいのウエートになるのかというのもよくわかりません。また、そういう人々は既存の日本人と労働市場で競争することになるわけですが、そこから起こる緊張関係に關しても、心配すべきことかどうかかも含め、どのように考えるべきなのかというのもよくわかりません。

結局、プラクティカルには、日本人がやりたがらないような人手不足のところの人手をどうするかという問題になりそうです。また、今後日本で現実的に増やすことができるのも、そういう部分の人材しかいないのではないかと思います。しかし、先ほど仕送りの話が出ましたが、日本円がこのままならば、十分な仕送りもできなくなる可能性もあります。その場合、低スキルの人々の中でもさらにクオリティが低い人々が来日することになるのでしょうか。そのような人々を大量に受け入れて、労働力としては働いてもらっている間はそれで良いのかもしれませんのが、その後はどうなるかというのがまず見えません。このように、私は悲観的な見方をしているのですが、低スキルの人々に対する公共サービス提供や公的なフォロー、そして、彼らの子どもに対する教育を継続的にしっかりと

行わないと、どちらかというと将来の負債の方が大きくなるのかなという気はしています。

(土居) それでは和泉先生、ご回答をよろしくお願ひいたします。

(和泉) 両先生のご質問ありがとうございます。國枝先生からはシンガポールのように高スキルの移民と低スキルの移民を選別すべきだというご意見を頂いたところで、高スキルの移民というのはどう定義するのかという林先生のご質問にも重なる部分があると思います。やはり大卒或いは大学院卒レベルを基本線で考えています。例えばアメリカであればいわゆるテック・ジャイアントといわれるようなITのエンジニアの人たちが高スキルと位置付けられてきました。そのテック・ジャイアントみたいな産業や企業だけしか成長していなかったのではないかという議論もあります。そこが経済成長の原動力になったという事実があります。高スキル移民の受け入れについては、日本企業の皆さんのがどのようにそういった高報酬の専門職、エンジニアといった人たちを受け入れるかどうかにかかっていると思います。

ただ現状として見たときに、日本の大学を卒業した留学生が日本企業に就職して、ある程度日本に同化した形で入ってきてくれているところは評価できるのではないかと思うのです。そこが他の英語圏の国々とは違う部分かなと考えています。

低スキルの移民が定住してもらっては困るという考え方もちろんわかるのですが、技能実習生などは今のところ3年、5年で帰ってくれています。ただ帰ったきり新規で入ってこないということが今後問題になるのではないかと懸念されている部分があります。そもそも定住してくれるなというよりは、今はなし崩し的に定住させる方向に在留資格が緩和されつつあります。

す。その意味でも、移民政策を長期的な視点がないままなし崩し的にやっているのはまずいのではないかという考え方を持っています。

林先生は先ほど、高スキル移民はなかなか日本に入ってこないという悲観的な見方をされていましたことには同意します。日本の大学に留学してから日本で就職するという経緯で、日本社会に同化してくれる外国人労働者を増やすというイメージがいいと思います。

農業や製造業の人手不足をどう解決していくのかという問題があります。これらの分野では、そもそも日本人が集まらない、あるいは働きたいがらないという現実があります。

さらに背景として、日本の教育も変化しています。小・中・高の学習指導要領の方向性を見ても、かつてのように“定型的な労働”に向く人材を育てるのではなく、“非定型的な労働”，つまり創造的・柔軟な働き方ができる人材の育成へと移りつつあります。

そうした中で、これまで日本人が担ってきた現場の労働分野で人材不足が生じています。したがって、そうした領域を外国人の移民労働者がどのように補っていくのか、その方針を明確に定めることが今後の移民政策の大きな課題だと考えています。

(土居) ありがとうございました。

III. 質疑応答

(事務局) 國枝先生宛てです。金融所得、一時所得の増税については岸田政権下などでマーケットが過敏な反応をしました。そのような問題にどのように対処する方法が考えられ、増税に結び付きますかというご質問です。

(國枝) ご指摘のとおり、金融所得の増税に

ついてマーケットが過敏に反応したということがあつて、それによって岸田政権等が増税に慎重になるということが確かにあったと思います。

ただ、1つには株式市場で株価が下がるということがあったとしても、応分な税負担をした分だけ下がるということにすぎない。とにかく常に株価がどんどん上がっていかなければいけないということになると、いつまでたっても税負担を求めることができないことになってしまいます。税負担については投資家にも受け入れてもらう必要があります。

他方、急激な株価変動となると影響も大きくなります。

財政学では、特に資産市場で過敏なショックがないようにするために比較的早めにアナウンスをして、時間を置いて税制改正を行うことが望ましいということがいわれています。そういう意味では、早めに「金融増税をします」と毅然とした形で表明し、急激な株価変動を避けるとともに、多少の株価等の変動については、これまで税負担が軽かった金融所得者について応分の税負担をしてもらうということをきちんと説明していくプロセスが必要になってくるのだろうと思います。

(土居) ありがとうございました。私から林先生に簡単な質問をいたします。日本の所得税制はおっしゃるように所得控除が相当手厚く、課税対象となっている所得の半分以上は、所得計算上の控除も含めて広義の所得控除で既に控除されていて課税所得が小さくなっているという問題を指摘する声もあるわけですけれども、それに対してどういうご見解かというのをお伺いできればと思います。

(林) どういった控除でどれぐらい課税所得が減っているかということなので、本来あるべき控除で減っているのだったらそういう制度で

すからしょうがないとしか言いようがありません。やはり所得控除、特に人的控除のところはしっかりとそれを裏付けする議論がありますし、他のところにさまざまな控除がありますので、そこら辺の整理はもちろんしかるべきやり方で行つていって、税額控除に転換できるところは税額控除に転換すべきでしょう。所得控除の機能としては、やはり担税力を横でならすのが基本だと思いますので、その点はしっかりと保持して、他のところはしっかりと考えて整理するというのがまず必要なではないかと思います。

(土居) ご回答ありがとうございました。次は和泉先生に質問させていただきたいと思います。最後のスライド（和泉（18ページ））で、日本の充実した社会保障制度は定住を希望する移民にとって魅力的になり得ると書いてあって、そのご指摘はそのとおりだと思います。むしろそれを悪く評価する方も一部にはいて、日本人にもっと手厚く社会保障してほしいのに、在留しているだけで外国人にも随分寛容に社会保障制度が適用されているではないかという声も日本人の中に一部あったりするのですが、その見解に対して和泉先生はどのようにご覧になっておられるかというところについて、何かご見解があればいかがでしょうか。

(和泉) 最後のスライドだけ共有させていただきましたけれども、全世代型の社会保障ということで、高齢者だけではなくて子どもから働いている世代の子育て支援も含めたさまざまな社会保障が充実してきております。もちろん金額的、財源的にいえば高齢者の年金や医療が一番大きいわけですけれども、例えば教育の無償化を取つてみても、幼稚園或いは保育園から、3歳の時点から、所得制限はあっても大学卒業まで教育の無償化が一貫したものとして出てきております。

家族を連れて定住するような人たちというのは、日本で生まれ育った子どもたちが日本の教育を受けると、やはりそこに同化した形で、分断されないような形でコミュニティを形成できる、共生社会をつくれるといった意味合いで、社会保障制度というものが社会をつくっていくための1つの材料になっていくのではないかと思っていますし、また若い人たちが労働者として入ってきますので、基本的に医療などがまだ必要ではなく、年金にたどり着くまでに時間がかかるという中でいうと、今は少子化、人口減少が進んでいる中でこの人たちが社会保険料の負担、税の負担も含めて社会保障の財源を支えてくれる形になるのではないかと考えております。

(土居) ありがとうございました。続きまして駒村先生に質問させていただきたいと思います。先ほどご説明があった基礎年金の底上げに関して、5年後見直しという格好で法律が通っています。確かに必ずしも積立金を使って底上げしなければいけないというわけではなくて、もし経済成長率なり賃金上昇率が高ければそこまで必要はないというシナリオも財政検証では示されています。けれども、やはり積立金を使った底上げというのは5年後結局実施せざるを得ないのかどうなのかという見通しについて簡単にご回答いただければと思います。

(駒村) ありがとうございます。3党で法改正をするときに加わった附則では、マクロ経済スライドのギャップが5年後もどのくらい続くのかを見て判断しましょうというのが1項として入っていて、第2項には基礎年金の底上げをすると、厚生年金の積立金を使うと、一時的に報酬比例部分が落ちる層があるので、その落ち方がひどい場合はそこの手当てもしましょうという2つの附則がセットで入っています。

今お話がありましたように、5年後の財政検証での程度になるかを見ましょうというふうに、ちょっと時間稼ぎ的な部分が入っています。これは先ほど國枝先生のところでも少し議論に触れたのですが、成長モデルと過去30年モデルの2つがあって、さらに代替率を左右する、或いはマクロ経済スライドを左右する要素としては、出生率、寿命の伸長、外国人の状況、この辺を全部加味して5年後やるわけですけれども、出生数はむしろ厳しくなっているということだと思います。成長の方もまだ不確実性が強くて運用もどうなるかわかりませんけれども、改善するということはあまり期待できないと思います。附則に書いてあるマクロ経済スライドによるギャップは引き続き発生するので、5年後は積立金の活用がほぼ不可避ではないかと思っています。

ただ、基礎年金の底上げだけで、つまりマクロ経済スライドの影響を除外して基礎年金の底上げだけでやればという話があって、それは60歳から65歳の加入期間を基礎年金の加入期間にカウントする、国民年金1号の方にはそこに入っていたらしくということが必要になるのですが、もう1つややこしい課題は、それを成立させて2030年からそれができるというと、45年加入による計算はそこから先の未来世代だけに適用されるのか、遡及するか公費がもう1段かかります。ただ遡及しないと、国庫負担が同時に発生したら遡及しない世代はなぜその費用を何で払うのか、基礎年金上増し分を消費税で払うのかという不満も出ますので、実は45年加入も今回見送ったことでもう1つ難しい問題を抱えているということも考えなければいけないと思います。さらに5年後が楽かというと、かなり負荷がかかる改革になると思います。

(土居) ありがとうございました。それではオンラインでご参加の方から2つご質問を頂いておりますので、この2つをお受けしたいと思

います。私から読ませていただきます。

これは恐らく國枝先生に対する2つのご質問と思いますけれども、金融所得課税の増税は超富裕層のキャピタルフライ特を招く可能性がありますが、対策が必要になるでしょうかというご質問です。

それからもう1つは、最近MMTを主張する議員がかなり多くなってきました。自民党でさえもそのような主張をする方がおられるぐらいです。MMTを否定しないとプライマリーバランスなどの議論も全て無価値になり、あらゆる負担について納得を得られないと思います。國枝先生以外の方からももしコメントがあれば頂ければと思います。

それから、BEPS後のグローバルルールなどが行われている国際課税ですけれども、財政上海外取引やデジタル課税にかかる捕捉などについてどのようにお考えか、もし國枝先生にお答えいただけるならばお答えいただければと思います。

そしてもう1つ最後に参りましたけれども、考え方の財源3つに入っていますが、資産への課税についてのご見解をお願いしたいと思います。ではまず國枝先生、いかがでしょうか。

(國枝) 1つは金融所得課税強化に伴うキャピタルフライ特の可能性ということで、1つにはどのくらいの増税幅かということにもなるのだと思います。今ちょうどイギリスでキャピタルゲイン課税の強化の話があって、キャピタルフライ特の話が確かに出ていたりはするわけですが、1つの対応策としては海外とも協力していくということで、タックスヘイブンやそれに近いような世界であれば各国の税務当局で協力して租税回避を防ぐということだと思いますし、これはなかなか実現が難しいかもしれませんけれどもズックマン教授などは世界で協調して資産課税を導入するということを言って

います。

ただ他方で、先ほど私が申し上げたのは国税・地方税合計で今20%の税率を30%まで引き上げたらどうかという話です。例えば総合課税にして国税45%および住民税10%で、合計55%まで上げるとことになるとキャピタルフライ特の心配を確かにしないといけないと思うのですが、20%を30%ということでどれぐらいのキャピタルフライ特が出てくるのか、そこはそれほど深刻に考えなくても、先ほど言ったような所得把握の強化策と併せて考えれば大丈夫ではなかろうかとは思っております。

それからBEPS等の話についてもご質問を頂きました。これはOECDで議論しているわけで、それについてはこの会の会員様は他のセッションなどでも話があったので内容についてはご存じだろうと思いますけれども、基本的にはせっかくOECDで合意したものについてぜひ推進していくべきというふうに思っております。

ただ問題は、これも皆さまご存じのとおり、トランプ政権がこれを全面否定のような形になってしまって、全面否定すると今度はヨーロッパのデジタル課税が復活するわけですけれども、デジタル課税をするような国に対してまた関税を引き上げるぞという話になっております。ここについてはやはりトランプ政権、或いはその後の政権になってしまうのかもしれませんけれども、国際協調に早く復活してもらいたいということになります。

(土居) 3番目のご質問はいかがでしょうか。

(國枝) それも私の方からお答えした方がいいですね。資産課税の話なのですが、例えばアメリカ等で資産課税、英語ではwealth taxで、日本では富裕税と呼ばれることが多いのですが、富裕税を導入したらどうかということになるとと思うのですが、資産価値に課税しようとすると、

どうしても資産評価を適正に行えるのかということが問題になってきます。上場の株式等であれば時価がありますので大丈夫なのですが、非上場の株式、或いは土地につきましてもどれだけ適正な評価が可能になるかということがあります。

実は世界で見ますと資産課税、日本でいう富裕税に当たるようなものを適用している国は減ってきています。もちろんフランスのように復活させたらどうかという議論もあったりするのですが、アメリカのスレムロッド教授なども言っておりまして、私も同意するところではありますけれども、そういう資産評価の難しさを念頭に置くと、資産を持っていればそこから所得が上がってくるわけですから、資本所得課税の強化ということでは適用していくことが優先されるのではないかと思います。もちろん資産課税のうち相続税などについては、経済格差の世代を超えた継承は望ましくないことなので、そこはそこでもちろんしっかり拡充していくべきと考えております。

(土居) ありがとうございました。MMTについてどなたか、他のパネリストの方でお答えになられる方はいらっしゃいますか。いかがですか。林先生、もしよろしければ。

(林) 僕もMMTはよく勉強していないのですが、要するにあの議論の要は、インフレの場合には、ちゃんと税金を上げて対策をとれば良いという議論だったと思います。したがって、インフレがあるかどうかが重要で、現状はインフレが続いている訳ですから、仮に彼らの議論が正しいとしても、既にMMTが成立する環境ではないという気はしています。

(土居) では國枝先生、何か付け加えたいこ

とは。

(國枝) 私の方からも一言付け加えますと、MMT自体問題が多々あるということで、そもそもMMTの理論が実ははっきりしたものがないものですから、MMTの論者の人たちはいろいろなレベルで間違っているのです。その批判は難しいところがあるのでちょっと詳しくお話しできませんけれども、「租税研究」に問題点を書いていますので見ていただければと思います。

それからもう1つ、先の報告でも申し上げましたけれども、まさにご質問で頂いたようにMMTを否定しないと、財源確保をどうするか、或いは減税は難しいという話にならないことがあります。これまででは確かに自民党の中にもMMT的なことをおっしゃる方がいたので難しいところはあったかもしれませんけれども、政府としてMMTを否定してこなかったわけですけれども、実際自民党なり政府なりということでMMTを否定するということをしないと、これからは野党が消費税減税を言ったときに財源がないという話がきちんとできなくなる。恐らくMMTは誤りとの指摘をする場としては経済財政諮問会議などが考えられると思いますけれども、政府として正式にMMTは間違っているということをそろそろ言うべきではないかと思っています。

(土居) ありがとうございました。確かにMMTがここまで話題になった最初のきっかけと私が認識しているのは、「ワシントンポスト」にハーバード大学のサマーズ教授、財務長官も務められましたけれども、彼がMMTは間違っていると言って大きく取り上げたことによって、そういう理論があったのかということが世の中に知れ渡ったという皮肉的なところもあるわけです。

まとめ

(土居) 皆さまのご協力を頂きまして充実した討論ができたと思います。ご協力いただきありがとうございました。無事に時間内に収める形で議論ができました。最後に一言だけ申し上げますと、これまで財政経済研究会で議論させていただいたことの一端を、今日は会員の皆さ

まにオンラインを通じてご紹介させていただいたというところであります。われわれとしてもこういう自由闊達に財政・税制・社会保障について議論できる場というのは非常に貴重な機会だと思っておりまして、今後とも引き続きご支援のほど何とぞよろしくお願い申し上げます。

それではこの討論会「税と社会保障のグランドデザイン」につきましてはここまでとさせていただきたいと思います。

[財政経済研究会報告書]

税と社会保障のグランドデザイン

令和7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・税制	
[総論]	• • • 4
[各論]	
第1節 相続税制における小規模宅地等の特例制度の課題と その見直しの方向性	• • • 9
第2節 「異次元の少子化対策」について	• • • 13
第3節 電子申告と納税コスト	• • • 17
第4節 超過課税制度と課税ベースの移動	• • • 21
第5節 行政の効率化：談合と裁量	• • • 25
第6節 我が国における税務データに基づく分析の意義について	• • • 29
第7節 いわゆる「年収の壁」と所得課税における控除について	• • • 33
第2章 社会保障	
[総論]	• • • 37
[各論]	
第1節 男女格差と税・社会保障制度	• • • 40
第2節 移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題	• • • 43
第3節 医療サービスの費用負担のあり方について	• • • 46
第4節 2025年年金制度改革と残された課題	• • • 49
おわりに	• • • 51

はじめに

慶應義塾大学経済学部教授 土居 文朗

団塊世代が全員 75 歳以上となる 2025 年を迎えた。2025 年は、そうした人口動態の節目となる年として位置づけられ、わが国ではこれまで「社会保障・税一体改革」が取り組まれてきた。2025 年までに税制や社会保障制度を改革して、洋の東西でも稀にみる高い高齢化率の社会でも持続可能にしてゆきたいという思いが政策を動かしてきた。

「社会保障・税一体改革」が、2012 年に法制化されて以降、累次の社会保障改革が実施されるとともに、2014 年 4 月に消費税率を 5% から 8% に引き上げ、その間 2 度の消費税率引上げの延期があったものの、2019 年 10 月に標準税率が 10% に引き上げられて今日に至っている。

しかし、2020 年代に入り、税制改革論議は鳴りを潜めてしまった。社会保障改革については、「全世代型社会保障の構築」という新たなキャッチフレーズの下で、改革を継続しているが、これには税制改革が伴っていない。税制改革が行われなければ、社会保障のための追加的な税財源を確保することは難しい。すると、追加で必要となる社会保障財源は何かと社会保険料で賄わざるを得なくなる。

現に、2023 年 12 月に閣議決定された「こども未来戦略」の実行にあたり、2028 年度までに追加で必要とされる 3.6 兆円のうち 1 兆円は「子ども子育て支援金」という名で社会保険料として賄うこととした。追加財源には増税を一切含めなかった。これに対して、現役世代の社会保険料負担が増えるとして強い批判が出た。社会保険料の引上げならば、増税よりも反対が少ないから通しやすいというのは過去の話となったことが顕在化した。

このように俯瞰すると、2025 年以降の経済財政のあり方を考えるには、税制抜きでは議論が成り立たないと言わざるを得ない。そこで、財政経済研究会では、新たなテーマを「税と社会保障のグランドデザイン」として、2025 年以降の税・財政と社会保障のあり方を虚心坦懐に議論することとした。2023 年の 11 月より夏や年末年始の時期を除いて、月に 1 回のペースで研究会を開催し、財政経済研究会のメンバー一間で研究発表や討論を重ねてきた。そして、こうした研究会で得られた学問的成果をまとめたものが本報告書である。

財政経済研究会では、メンバーのほかに外部講師の方をお招きして全体テーマに資する内容の講演を頂いている。2025 年 2 月 13 日の会合では、同志社大学大学院ビジネス研究科の奥平寛子准教授にご講演頂いたが、その内容は本報告書に含めていないため、ここで簡単に触れておこう。この講演は、一橋大学大学院経済学研究科の森悠子准教授との共同研究をもとに、最低賃金の上昇が日本の女性労働者に与える影響、とくに就業調整と収入格差の観点から分析したものである。厚生労働省「賃金構造基本統計調

査」の個票データを用いて、時給・年収・労働時間の変化を詳細に検証している。主な発見は、最低賃金の上昇が女性の短時間労働へのシフトを促し、結果として年収 100 万円前後に収入が集中する傾向が強まったことである。これは賃金格差の縮小という最低賃金制度の目的に反して、収入格差の縮小効果を弱める可能性があると示唆される。特に既存の女性従業員において、週 25 時間以上の仕事が減少し、週 25 時間未満の仕事が増加する傾向が確認された。

分布頻度アプローチと UQPE (Unconditional Quantile Partial Effect) 推定という分析手法を用い、最低賃金の上昇が賃金率には強い影響を与える一方で、年間収入への影響は限定的であることが示された。背景には、社会保障制度による「年収の壁」が就業調整を誘発している可能性があり、労働供給と需要の双方に影響を及ぼしていることがうかがえる。

この講演は、最低賃金政策の効果を評価する際に、労働時間の調整や制度的要因を考慮する必要性を示した点で、大変興味深いものであった。特に、政府が現在、2020 年代後半までに全国加重平均の最低賃金を 1,500 円にすることを目標としているから、この施策がどのような効果をもたらすか、慎重に見極める必要があると痛感させられる。

以上が、外部講師による講演内容の概略であるが、詳しくは、『租税研究』の 2025 年 5 月号に掲載されている論稿をご覧頂きたい。

次に、財政経済研究会メンバーの論稿からなる本報告書の構成を紹介したい。報告書は、第 1 章「財政・税制」、第 2 章「社会保障」の 2 つの章から成る。第 1 章は冒頭の総論に統いて 7 つの各論、第 2 章は総論に統いて 4 つの各論から構成されている。各論についての概要は、総論を執筆されている國枝、駒村両主査が総論の中でより詳しく書かれておられるので、以下では各章の内容を整理してごく簡単に触れるに止めた。

第 1 章の各論は、第 1 節「相続税制における小規模宅地等の特例制度の課題とその見直しの方向性」、第 3 節「電子申告と納税コスト」、第 4 節「超過課税制度と課税ベースの移動」、第 6 節「我が国における税務データに基づく分析の意義について」、第 7 節「いわゆる『年収の壁』と所得課税における控除について」が税制に関する論稿で、第 2 節「『異次元の少子化対策』について」と第 5 節「行政の効率化：談合と裁量」が財政支出に関する論稿である。さらに、税制に関する論稿のうち、第 1 節は相続税、第 3 節と第 4 節が地方法人課税、第 6 節と第 7 節が所得税に関する論稿となっている。また、第 3 節と第 6 節は、税務申告書を使って分析した論稿である。税務申告書を用いた分析は、近年わが国でも盛んになってきている。

第 2 章の総論に統く各論は、社会保障制度の現状と課題について、4 つの論稿がそれぞれの重要な視点を提供している。第 1 節「男女格差と税・社会保障制度」は男女格差の背景にある性別役割分担の社会規範について、第 2 節「移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題」は外国人労働者と社会保障制度の関

わり、そして外国人労働者のわが国の社会保障制度に対する貢献について、第3節「医療サービスの費用負担のあり方について」はわが国の医療提供体制やその費用負担について、第4節「2025年年金改革制度改廃と残された課題」は2024年に行われた年金の財政検証を踏まえた改革課題について、有意義な示唆を導いている。

いずれの論考も、それぞれのテーマについて読み応えのある内容となっている。本文に目を通して頂ければ幸いである。

第1章 財政・税制 [総論]

中央大学法学部教授 國枝 繁樹

1. 政治に左右された税財政を巡る議論

2024年夏の衆議院選挙で、衆議院で与党が過半数を失ったことから、予算成立のためには、野党の一部の要求を呑む必要が生じ、我が国の税財政は、政治動向に大きく左右されることとなった。まず、自民党・公明党は、「手取りを増やす」をスローガンとして「103万円の壁」の廃止を訴えて、同衆議院選挙で躍進した国民民主党と協議を行い、2024年12月11日に、三党は、「一、いわゆる『103万円の壁』は、国民民主党の主張する178万円を目指して、来年から引き上げる。二、いわゆる『ガソリンの暫定税率』は、廃止する。上記の各項目の具体的な実施方法等については、引き続き関係者間で誠実に協議を進めること」との合意文書をまとめ、国民民主党は、補正予算に賛成することになった。年末の政府・与党の税制改正案においては、① 基礎控除が48万円から物価上昇を勘案し、58万円に、② 給与所得控除の最低保障額が、55万円から65万円に引き上げられた。

しかし、国民民主党は、政府・与党の税制改正案には納得せず、2025年度の当初予算について、2025年2月28日に、自民党・公明党・日本維新の会が、教育無償化や社会保険料軽減の検討を盛り込んだ合意文書に調印し、三党による賛成多数で、衆議院を通過することとなった。また、税制改正についても、異例の与党修正案が提出され、基礎控除の上乗せ特例として、低所得者層の税負担への配慮として、課税最低限が160万円に恒久的に引き上げられた。政府原案および与党修正案に含まれる措置は、所得税の大幅な改正であり、国税だけで、平年度1.2兆円を超す巨額の減収が見込まれている。

図1 基礎控除等の引上げと基礎控除の上乗せ特例の創設



(出所 財務省)

一方、当初予算に含まれていた高額治療費の負担限度額引上げ措置につき、がんや難病の患者団体の反発を受け、世論の反対が高まり、引上げを見送ることが決まった。このため、きわめて異例だが、参議院で予算が修正され、修正後の予算を衆議院で再可決するという形で、予算が成立することになった。

その後、与野党は、2025年夏の参議院選に向け、それぞれ公約を提示した（図2）。

図2 各党の参議院選挙公約（財政関連）

自 民	公 明
全国民に2万円給付。子どもや住民税非課税世帯の大人は2万円加算。2040年に平均所得5割以上増	「生活応援給付」として国民1人2万円を一律給付。子ども、住民税非課税世帯の大人は1人4万円給付
立 民	維 新
食料品に限り原則1年間消費税をゼロに。「食卓おうえん給付金」として1人あたり一律2万円を給付	食料品にかかる消費税を2年間0%に。現役世代を対象とした勤労所得控除や低所得者向けの給付付き税額控除を導入
共 産	國民民主
消費税は5%に減税し、廃止をめざす。財源を大企業の法人税率の引き上げや富裕層への課税強化で確保	所得税・住民税の非課税枠「年収の壁」を178万円に引き上げ。消費税は実質負担が持続的にプラスになるまで一律5%に
れいわ	社 民
消費税廃止、現金10万円を一律給付。季節ごとのインフレ対策給付金	食料品の消費税率をゼロに。全国一律で最低賃金1500円に
参 政	保 守
消費税の段階的な廃止を推進。社会保険料を見直して手取りを増やす	酒類を含む食料品の消費税率を恒久的に0%に。地方税や所得税などを減税

（出所 日本経済新聞 2025.7.4）

野党の公約は、物価高対策として、消費税の税率引下げや廃止が中心なのに對し、与党側は、貨上げによる対応を基本としつつも、実現まで時間のかかる消費税減税ではなく、給付の方が迅速な対応が可能だとして、給付策を中心として公約を提示した。

参議院選挙の結果は、新興政党が急伸する一方、与党が参議院でも過半数を失う結果に終わった。本稿の執筆時点では、石破政権の去就も明らかでないが、今後の我が国の税財政政策も、当分の間、政治動向に左右されるのは間違ひなさそうである。

2. 深刻さを増す財政状況と事実と経済学に基づく政策提言の必要性

不確実性を増す政治状況に対し、我が国の財政の中長期的な状況は深刻さを増している。世界では、2025年1月に2期目に就任したトランプ大統領の政策により、世界経済の大きな枠組みが動搖している。財政政策に絞っても、米国では、巨額の減税を含むいわゆる「1つの大きく美しい法案」の成立により、巨額の財政赤字が懸念されている。欧州では、米国からの要求もあり、各国とも防衛費の増加を図っており、財政状況は悪化している。世界の債務残高の増加を懸念して、世界的に長期金利は上昇してきている。

我が国においても、日本銀行の異次元の金融政策終了に伴う金利の引上げに加え、参議院選での野党の勝利により財政規律が一段と緩むのではないかとの懸念から、長期国債金利が、7月には、一時、17年ぶりの約1.6%に上昇する場面もあった。金利の上昇は、国債費を増加させ、持続可能な財政のために必要なプライマリー黒字を増加させる。公債のGDP比率が世界でも最悪の我が国にとっては、国債金利の上昇は、英国のトラス危機のような財政危機を招く可能性も小さくない。

こうした状況にもかかわらず、我が国の選挙においては、残念ながら、財源を無視した所得税減税や消費税減税の議論のみなされている、代替財源を提示しないばかりか、日本銀行が通貨を発行すれば問題がないとする現代貨幣理論(MMT)を主張し、財源の必要性すら認めない政党も存在する。(現代貨幣理論(MMT)の根本的な問題点については、國枝(2021)を参考にされたい。)我が国の今後の政治に関し、ポピュリズムの悪影響を憂う声も聞かれるが、我が国の財政政策を巡る環境も同様である。

こうした中、現在の我が国の財政政策に必要なのは、税制や財政に関する経済学の理論や実証研究に基づく確かな議論である。後述するように、本研究会では、税財政につき、「103万円の壁」を巡る議論の当否、所得格差是正の方策等の課題につき、専門家の研究に基づく議論を続けてきた。以下の論文は、こうした議論をまとめたものである。

林論文では、まさに国会の論議で問題になった「年収の壁」および所得課税の控除について論じている。専門家の間ではよく知られていたが、そもそも昨年時点の所得税制においては、配偶者が103万円以上の所得を得ても、手取りの所得が大幅に減少するという「103万円の壁」は存在していなかった。限界税率の変化により就労が抑制される可能性を考慮した実証分析でも、配偶者控除をした場合の効果は限定的である。また、同論文は、所得控除の意義の観点からも、配偶者控除を巡る議論について論じている。

國枝論文は、国税庁の税務データを用い、我が国の所得格差の実態につき解明している。高額所得者の所得分布は、パレート分布で近似でき、パレート係数が小さいほど、高額所得者中で、超高額所得者に所得が集中していることになる。税務データを利用して推計された我が国の2020年の合計所得のパレート係数は、1.45で過去の推計より大幅に低くなってしまっており、我が国でも超高額所得者の所得集中が生じたこ

とがわかった。その中心は、株式譲渡益等の資本所得であり、所得格差解消のためには、資本所得課税の強化が不可欠である。

中野論文は、相続税制における小規模宅地等の特例制度の課題について検討している。1999 年度税制改正以降の小規模宅地の特例制度における限度面積の拡大が、法的には見直しされていない貸付事業用の宅地についてもその特例の対象を拡大させる結果をもたらした。中野論文は、その結果、間接的に節税対策としての貸付事業用地（駐車場や貸家用のマンション購入）の需要が高まり、住宅価格の上昇をもたらす要因の一つとなっていると指摘している。現在、都心部等でのマンション価格の上昇が著しく、その抑制のための政策の議論がなされているが、中野論文は、相続税制がその一因となっていることを指摘している点で、非常に有用である。

租税政策においては、税制のみならず、執行も重要である。別所論文においては、我が国の税務行政の電子化の効果についての分析を紹介する。2020 年より資本金 1 億円超の大企業の電子申告が義務化されたのに対し、資本金 1 億円以下の企業では義務化なされなかつた事実を活用し、電子申告の効果を推計している。その結果、電子申告により修正申告が減少したことが確認され、納税コストの減少に貢献したことが明らかになった。ただし、途上国との研究で指摘される税収や租税回避への効果はなかった。

税制においては、国税だけではなく、地方税も重要な役割を果たしている。広田論文は、法人住民税均等割の超過課税制度の導入が、事業所の移動を引き起こすのかを検討している。1996～2014 年の事業所データを利用し、法人住民税均等割における超過課税制度の導入が、課税ベースである事業所数、特に小規模事業所や県境付近を中心に負の影響を与えることを確認している。

財政の健全化のためには、歳入だけでなく、歳出の効率化も重要である。西川論文は、我が国の公共調達の効率性につき、愛媛県での落札率のデータを用い、分析を行っている。分析の対象となるのは、落札率の「95%ルール」と呼ばれるルールの存否である。民間団体の調査により、落札率が 95%を超えており、と、談合の可能性があると予測されるようになったのに対し、談合を図る業者は、事前調整で、落札予定者のみが 95%を下回る価格で入札し、他の者は 95%以上で入札することで対抗するようになったとの指摘がある。これが、「95%ルール」である。西川論文は、愛媛県発注工事のうち、指名競争入札の場合、一般入札にはない、不自然な落札率のジャンプが 95%であることを発見し、談合の可能性を指摘している。

我が国の税財政が厳しい状況となっている根底には、急激な少子化の進展がある。中里論文は、少子化傾向を反転させることを目的とした「異次元の少子化対策」につき問題点を論じている。同論文は、少子化対策予算は、2010 年代にほぼ倍増したが、出生率は 2010 年代半ばから低下しており、少子化対策を充実させれば出生率が上がるという簡単な関係ではないことを指摘する。仮に出生率が上がったとしても、出産可能年齢の女性の数は既に大幅に減少しており、出生数が増加に転じることは困難である。そうした認識の下、中里論文は、異次元の少子化対策に過大な期待を寄せるることは避け、人口減少を前提とし

て社会の仕組みを変えていくことに重点を置くべきと結論づけている。

本報告書で示した真摯な分析が、今後の財政を巡る議論に反映されることを強く希望するものである。

(参考文献)

國枝繁樹(2021), 「MMT（現代貨幣理論）はどこが間違っているのか？」、『租税研究』 861巻 108 - 124
頁 2021年7月

財政・税制　〔各論〕

第1節 相続税制における小規模宅地等の特例制度の課題とその見直しの方向性

専修大学経済学部教授 中野 英夫

1. 小規模宅地等の特例制度を利用した節税行為の問題

我が国の相続税では、被相続人等の居住や事業などの用に供されていた宅地の相続について、小規模宅地等の特例と呼ばれる、その課税価格を減額する措置がある(措置法第69条の4)。その特例の趣旨は、事業または居住の用に供されていた宅地のうち最小限必要な部分については、相続人などの生活の基盤の維持のために欠くことのできないものであること、また、その処分について売却なども相当の制約を受けることに配慮したものとされている。

しかし、近年、この特例の趣旨に反し、節税を目的として本特例を利用する相続の実態が指摘されている。平成29年度の会計検査院の報告書(租税特別措置(相続税関係)の適用状況等について)によれば、小規模宅地等の特例が事業用又は居住用宅地等の相続税の課税価格を軽減することで相続人の事業又は居住の継続等に配慮することを目的として創設された制度であるのに、相続人が、小規模宅地等の特例を適用した土地等を、特に貸付事業用宅地等について短期間しか所有していないものが見受けられ、事業又は居住の継続への配慮という小規模宅地等の特例の政策目的に沿ったものとなっていないと思料される状況となっている。

近年、日本経済の低迷が長期化するなかで、小規模宅地等の特例制度は数次にわたって緩和の方向に見直しが進む一方で、それにつれて上述のような特例の趣旨に反する相続の横行が後を絶たない。以下では、本特例を利用した小規模宅地等の特例を利用した節税行為の背景とその見直しの方向性について考えてみたい。

2. 小規模宅地等の特例制度の変遷とその見直しの方向性

はじめに、小規模宅地等の特例制度の概要について説明する。相続時に本制度で課税価格の軽減の対象となる宅地は、事業用と居住用の宅地である。前者の事業用の宅地は、不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業などの貸付事業用の宅地とそれ以外の宅地である。それぞれの宅地には特例の適用面積の上限である限度面積と減額割合が定められている。

現在、貸付事業を除く事業用宅地の限度面積は400m²、減額割合は80%である。また、貸付事業用宅地の限度面積は200m²、減額割合は50%となっている。そして、居住用宅地の限度面積は330m²、減額

割合は 80% である。このほか、貸付事業用宅地を含む 2 つ以上の用途の宅地の相続については、特例の対象となる面積それぞれの合計を一定に抑える要件が別に定められている。

この小規模宅地等の特例における宅地の限度面積は、1973 年度(昭和 48 年度) 税制改正の創設時に事業用、宅地用宅地共に 200 m²に定められて以降、長年にわたりともに同水準に据え置かれていた。しかし、1999 年度(平成 11 年度)の税制改正を契機に、円滑な相続に配慮するとして、事業用宅地の限度面積が 200 m²から 330 m²に引き上げられた。さらに 2001 年度(平成 13 年度)や 2015 年度(平成 27 年度)の各年度の改正においても、特例の限度面積を段階的に引き上げる措置が講じられ、相続税の負担軽減が図られている。その一方で、不動産の貸付事業用の宅地については、創設から限度面積は 200 m²に据え置かれ、減額割合も見直しがされていない。

貸付事業用の宅地がこれまで見直しの対象とならなかった理由は、不動産の貸付事業用地は、借地権割合などによりその評価額が低く抑えられているほか、生活の基盤の維持のために欠くことのできないものとは言えないこと、また、貸家などの処分や売却もそう制約を受けないことによって、その限度面積を低い水準にとどめていると思われるが、最も大きな理由は、賃貸アパート経営やマンション建設は、相続税対策において非常に有用な手段として広く活用されており、安易な貸付事業用宅地の限度面積の拡大は、こうした節税行為を助長することになるからである。

しかし、特例の適用可能な貸付事業用宅地の面積は、近年続く小規模宅地等の特例の見直しによって実質的に拡大している。それは、貸付事業用宅地を含む 2 つ以上の宅地に対しての適用要件を通じて、居住用宅地等の限度面積の拡大が間接的に貸付事業用宅地の限度面積も拡大させているためである。このことを直近で相続税の重要な改正が行われた 2013 年度(平成 25 年度)税制改正で確認する。

2013 年度(平成 25 年度)税制改正では、相続税の基礎控除の引き下げや税率構造の引き上げなどの相続税の増税が行われ、その負担増に配慮するとして居住用宅地の限度面積が 240 m²から 330 m²に引き上げられた。また、事業用と居住用の宅地などの 2 つの宅地について特例を受ける場合には、その宅地の面積の合計額を一定の面積に制限する限度面積の要件が設けられていたが、本改正ではこれを撤廃し、居住用宅地、事業用宅地を同時に限度面積の上限まで適用する完全併用化が可能となった。

一方で、貸付事業用宅地を含む 2 つ以上の用途の宅地の特例の適用についての要件(限度面積要件)は撤廃されなかった。しかし、居住用宅地の限度面積の 240 m²から 330 m²への引き上げは、貸付事業用宅地の特例の対象となる限度面積の実質的な拡大をもたらしている。この 2 つ以上の用途の宅地に課せられる限度面積の要件の式は下記の通りである。

平成 25 年度税制改正前

貸付事業用宅地等の限度面積 = 200-(A × 200/400+B × 200/240) (1)

ただし、A:特定事業用宅地等、特定同族会社事業用宅地等の面積の合計、B:特定居住用宅地等の面積の合計

これは、限度面積で加重した各用途の適用面積の合計値が 1 を超えないことを表している。平成 25 年度の税制改正では、居住用宅地等の限度面積 240 m²が 330 m²に引き上げた。これによって、新たな限度面積の上限は(2)式に改められている。

平成 25 年度税制改正後

$$\text{貸付事業用宅地等の限度面積} = 200 - (A \times 200/400 + B \times 200/330) \quad (2)$$

図 1 は、限度面積上限の要件を満たす特定居住用宅地の面積と貸付事業用宅地の面積の組み合わせを平成 25 年度の税制改正前と後で比較したものである。単純化のため特定事業用宅地等の面積はゼロと考える。

縦軸は貸付事業用宅地の限度面積、横軸は居住用宅地の限度面積である。右下がりの直線は、適用の対象となるそれぞれの面積の組み合わせを表している。(1)の破線は改正前、(2)の実線は改正後であり、切片の値は変わらないまま、傾きが緩やかになり、居住用宅地等の限度面積 240 m²を 330 m²に引き上げた本改正によって適用可能な面積は拡大していることが分かる。

このように貸付事業用宅地が居住用宅地と同時に相続が行われるときには、税制改正による居住用宅地の適用面積が拡大したことで、貸付事業用宅地に特例の適用が可能な面積もまた拡大し、相続税対策のための駐車場経営やマンションへの投資を増やす余地が生じている。

例として、特例の適用を受ける居住用宅地の面積が 240 m²の場合、改正前であれば特例の対象となる貸付事業用の宅地の面積はゼロであるが、改正後は、約 54 m²の面積が特例の対象となる。

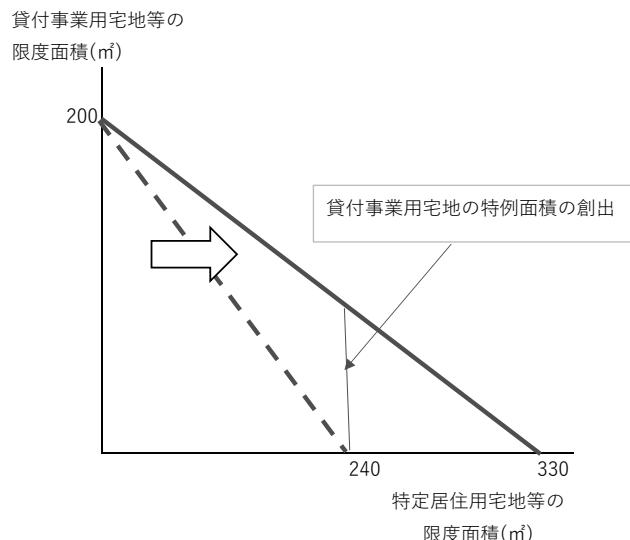
近年は、相続税対策として、アパート経営よりも地価の高い地域のマンションを購入し、貸家として運用する事例が多いと言われている。特に、都心の高層マンションは、時価と相続税評価額との乖離が大きいだけでなく、取引価格が 1 億円を超える物件であっても、その敷地利用権の面積は小さく、適用を受ける貸付事業用宅地も小さい面積で済むことから、複数戸の取得も可能であり、特例の対象となる面積が 54 m²増えるだけでも節税を行うのに十分な規模である。

以上のように、2000 年頃から数次にわたって行われてきた小規模宅地の特例制度の見直しは、法的には見直しされていない貸付事業用の宅地についてもその特例の対象の限度面積を拡大させる結果をもたらした。

1999(平成 11)年度税制改正以降の小規模宅地の特例制度における限度面積の拡大のねらいは、相続時に

における円滑な事業の承継にあったが、行き過ぎた限度面積の拡充は、間接的に節税対策としての貸付事業用地の需要を高め、住宅価格の上昇をもたらす要因の一つとなっている。

図1：2つ以上の用途の宅地を対象とする小規模宅地の特例制度の限度面積の要件



3. おわりに

1990年代からの長期にわたる経済の低迷を通じて、特例制度の居住用や事業用の宅地の減額割合や限度面積は、相続人等の生活の基盤維持のために欠くことができない最低限の水準を超えて拡大している。これによって、間接的に貸付事業用宅地の特例対象となる限度面積も拡大し、相続税対策としての節税行為に走るインセンティブを与えていている。

従来の相続税対策は、賃貸アパート経営やマンション建設が主なものだった。現在、最も節税効果を發揮するのは、立地性の高い都市部に立地する高層マンションである。その相続税評価額の低さと小規模宅地等の特例の活用によって、高所得者層の節税対策の手段としてその有用性を高め、相続税対策としての高層マンションへの需要を高め、その価格の高騰を招いている可能性も否定できない。

過度な節税対策を招く税制は、課税の公平性を自ら損なうものである。現行の小規模宅地等の特例制度は、その本来の趣旨に立ち返り、限度面積などの要件を改めて検討する時期にある。

第2節 「異次元の少子化対策」について

上智大学経済学部准教授 中里 透

「異次元の少子化対策」が始まった。少子化と人口減少への対応は喫緊の課題であり、出生率の引き上げを通じて「少子化傾向を反転させる」ことが期待されている。

はたしてこの取り組みはうまくいくのだろうか。少子化と人口減少への対応についてはどのようなことに留意すればよいのだろうか。以下ではこれらのことについて考えてみたい。

1. 出生率のこれまでの推移

議論の出発点として、まずは戦後の出生率の推移を振り返ってみることにしよう。

終戦直後には4を上回って推移していた出生率（合計特殊出生率）は 1950 年代に入ると急速に低下し、1952 年以降は3を下回って推移するようになった。もっとも、1970 年代前半までは出生率は基調的に人口置換水準（2.06～2.07）を上回る水準で推移し、1960 年代までは人口減少よりもむしろ過剰人口が人口問題を考えるうえでの大きな課題とされていた。

1970 年代に入り、オイルショック（第一次石油危機）で高度経済成長が終焉を迎えたのと同じ頃、出生率は2を下回って推移するようになり、長い目で見ると人口減少が生じる社会が出現することが予想された。もっとも、当時は第二次ベビーブーム（1971～74 年）の直後だったため、このことはあまり強く意識されることはない。

その後も出生率の低下はさらに続き、1990 年の「1.57 ショック」を迎える。同年6月に公表された人口動態統計（速報値）で、1989 年の合計特殊出生率が「ひのえうま」で出生率が下がった 1966 年の 1.58 を下回ったことが報じられると、出生率の低下が現実の問題として広く認識されるようになった。

少子化の問題への関心の高まりと少子化対策の取り組みにもかかわらず、出生率はその後も基調的に低下が続いている。2000 年代半ばから出生率は上昇に転じたが、2010 年代半ばには再び低下に転じ、2023 年の合計特殊出生率は既往最低の 1.20 となっている（2024 年の計数については本年 6 月に公表される見込み）。

2. これまでの少子化対策の経緯

こうしたもとで、1990 年代以降、累次にわたり少子化対策が進められてきた。伝統的な少子化対策は、待機児童対策をはじめとする「家庭と仕事の両立支援」を中心とするものであったが、2010 年代には地方創生との関連で少子化対策をとらえる取り組みがそれに加わった。

ここからわかるのは、少子化対策がそれぞれの時代の社会的要請を反映する形で進められてきたということである。少子化対策の当初の取り組みが家庭と仕事の両立支援を中心とするものであったのは、1986年に男女雇用機会均等法が施行され、それをうけて男女共同参画の取り組みが進められていた1990年代初頭の社会の状況と無縁ではないだろう。もっとも、そのことはバブル崩壊後の経済停滞の中で不安定な就業を強いられ、苦境のもとにあった若年層への経済的な支援が相対的に手薄になって、団塊ジュニア世代の家族形成にマイナスの影響をもたらした可能性がある。

2010年代に少子化対策が地方創生と結びつけて論じられてきたのは、日本創成会議の報告書（いわゆる「増田レポート」）と、それをうけて政府において実施されてきた「まち・ひと・しごと創生」の取り組みにおいて、少子化の克服と人口減少への対応が重要な政策目標として掲げられてきたためである。まち・ひと・しごと創生法に基づいて各自治体には「地方人口ビジョン」と、そのビジョンを実現するための方策を示した「まち・ひと・しごと創生総合戦略」の策定が求められた。2015年には「希望出生率1.8」の実現が政府目標として掲げられ、この目標は2020年に閣議決定された少子化社会対策大綱においても少子化対策の基本的な目標とされているが、「希望出生率1.8」は残念ながら未達のままとなっている。

3. 少子化への対応をめぐる論点

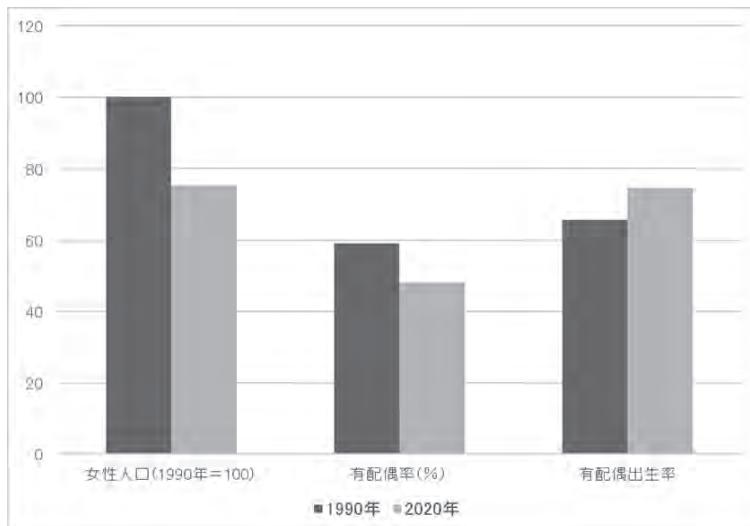
出生率の推移は結婚をしている女性の割合（有配偶率）と、ひとりの女性が生む子供の数（有配偶出生率）に分けて考えることができる（日本では非嫡出子の割合がとても少ないと留意）。

「1.57ショック」のあった年（1990年）と最近時点での国勢調査が行われた年（2020年）のデータをもとにそれぞれの要因について確認すると、有配偶率は2020年のほうが低い一方、有配偶出生率については2020年のほうがむしろ高くなっている。別のデータ（国立社会保障・人口問題研究所「出生動向基本調査」）で夫婦が最終的に持つ子どもの数（完結出生児数）をながめると、最近時点についてはやや低下がみられ、そのことには一定の留意が必要となるが、総じてみると未婚率の上昇が出生率低下の大きな要因になっていることがわかる。

少子化というと出生率の低下のことに注目が集まりがちになるが、出生数は子どもを産むことができる年齢の女性の数から大きな影響を受ける。この観点から出産可能年齢（15～49歳）の女性の数を確認すると、この年齢層の女性が2020年には30年前に比べて2割以上減ってしまっている。少子化をめぐる議論では出生数の基礎となる出産可能年齢の女性の数の推移についても十分な留意が必要となる。

これらのこと踏まえると、少子化への対応について考えるうえでは子育て支援だけでなく結婚をしやすい環境づくりをしていくことが重要ということになる。少子化対策というとどうしても子育て支援策の充実に関心が向かいがちになるが、出生率の引き上げのために必要な対策と、すでに子どものいる世帯に対する家計支援の話は、ひとまず分けて考えるほうがよいかかもしれない。

図1 少子化をめぐる状況（1990年と2020年の比較）



(資料出所) 総務省「国勢調査」、厚生労働省「人口動態統計」

4. 「異次元の少子化対策」について

「異次元の少子化対策」では「2030年代に入るまでのこれから約6～7年が、少子化傾向を反転できるかどうかのラストチャンス」ということが強調されてきたが、このことについてはいくつか留意すべきことがある。

「2030年代に入るまでのこれから約6～7年」が「ラストチャンス」であるという説明については、2030年代に入ると若年人口が急減することが論拠とされているが、将来推計人口（厚生労働省）のデータを確認すればすぐにわかるように、出産可能年齢の女性人口について2030年代に入ると不連続な変化が生じるということはない（これまでと同様に緩やかな漸減傾向が続いていることになる）。

少子化傾向の「反転」が意味することについては明確な説明がなされているとはいえない状況にあるが、出生数に関してはその基礎となる出産可能年齢の女性人口が大きく減ってしまっていることに留意する必要がある（少子化対策が奏功して35年前の水準まで戻ったとしても、出生数において少子化傾向の「反転」は見込めない）。

「異次元の少子化対策」においては少子化対策予算を「倍増」させることが強調されてきたが、2010年代に少子化対策予算の規模はほぼ2倍になった。安倍内閣（当時）のもとで少子化対策の予算は大幅な増額が実現し、最近では待機児童の問題もほぼ解消に向かいつつある（ただし、保育の質的な充実について

はさらなる改善が求められる)。こうしたもとでも 2010 年代半ばから出生率が低下してきたことを踏まえると、出生率はさまざまな社会的・経済的要因から影響を受けるものであり、少子化対策を充実させれば出生率が上がるというほど話は簡単ではないことがわかる。

5. 人口減少を前提とした社会の仕組みづくりを

少子化と人口減少の進展は大きな懸念材料であり、少子化傾向の「反転」は強く望まれることであるが、ここまで確認してきたことを踏まえると、少子化対策によって出生率を大幅に引き上げることには困難が伴う。仮に少子化対策が奏功したとしても人口減少は続いていくことになる。

こうしたもとで現実的な対応を考えると、「異次元の少子化対策」に過大な期待を寄せるることは避け、人口減少を前提として社会の仕組みを変えていくことに重点をおいて、適切な対応がなされていくことが望まれる。

第3節 電子申告と納税コスト

早稲田大学政治経済学術院教授 別所 俊一郎

1. 行政の電子化

DX（デジタルトランスフォーメーション）はさまざまなところで進められており、日本政府もDXを推進している。2020年には「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」を策定し、2021年にはデジタル庁を発足させた。

税務行政もDXの例外でない。国際的には、OECDのForum on Tax Administrationが2020年に「Tax Administration 3.0」を公表し、税務行政のDXの推進を求めている。この報告書では、例えば「build-in compliance」、すなわち取引がデジタル化され情報が半自動的に税務当局に送られるような仕組みを実装することによる納税費用の節約が議論されている。日本の国税庁も「税務行政の将来像 2023」を発表し、税務行政のDXによる手続きや業務の在り方の根本的な見直しを目指している。大きな柱として、納税者の利便性の向上、課税・徴収事務の効率化・高度化、事業者のデジタル化が挙げられている。

税務行政の電子化のひとつに、申告書類や必要書類を電子的に提出する電子申告がある。電子申告は3つの段階でメリットがあるとされている。第1がidentification、すなわち納税義務者の確定である。とりわけ途上国ではインフォーマルセクターで働く人が多いため、特定の機械やアプリケーションの利用によって納税者の確定がより容易になる。第2はdetection、すなわち納税額の確定であり、ここには第三者の情報利用も含まれる。第三者とは納税者と国税庁以外の人を指し、たとえば所得税の源泉徴収や付加価値税のインボイスも第三者情報の利用に当たる。第3がcollection、すなわち徴税である。電子化により、計算・入力間違いを減少させるといったわかりやすい効果から、対面での徴税がなくなつて汚職や結託、恐喝が減るという効果まで期待される。もちろん、電子申告にもデメリットはある。たとえば、電子申告には機械やアプリケーションが必要であり、導入費用がかかるため、その費用が納税者の負担になつたり、負担しない納税者になんらかの不利益があつたりする可能性がある。

税務行政のDXはとりわけ途上国で注目を集め、2010年ごろからこれに関する実験がいくつか行われ、その結果が論文としてまとめられてきている。例えばタジキスタンの例では、納税者を電子申告を案内したグループとしないグループに分け、それぞれの納税額の変化などを分析している。これらの論文では、徴税が対面でなくなることによって汚職が減る、国庫に納められるべき税収を税務職員が取ることがなくなる、税務職員が納税者を脅すことが減る、といった結果が得られている。また、汚職が減ると同時に税収が増えるという現象も広く検出されている。

日本においても、2000年代前半から電子申告が導入されている。以下では、日本での電子申告の効果

についての分析結果を説明する。

2. 大法人の電子申告の義務化

日本の電子申告である e-Tax, eL-Tax はそれぞれ 2004 年, 2005 年に導入されている。しかし 2017 年の政府税調の中間報告はこれらが十分に使われていないことを指摘している。実際、OECD 各国と比べてみると、いずれの国でも電子申告の導入は 2000 年代前半であり、日本と大きくは異ならない。ところが、アメリカを除く多くの国で 2010 年代後半になると利用率は 90% を超えている一方で、日本では 2020 年時点でも 90% に達していない。

これは、企業活動では情報処理技術が広く普及しているにも拘らず、申告・申請のデータが電子的には提出されず、書面で提出されたものが税務当局において再び電子化されていることが少なくなかったことを意味している。以下で分析する地方税については、事業所が立地するすべての自治体に申告書を送付する必要があるため、会計システムのデータをスプレッドシートに抜き出して、紙ベースで申告書を作るには、費用がかかる上に誤申告のリスクもつきまとっていた。このような費用とリスクにもかかわらず電子申告の利用が十全に進まなかつた理由については必ずしも明らかではないが、e-Tax や eL-Tax がファイル形式を指定していたためそもそも使いにくいものであり、会計システムに実装されていないケースが多かつたことが考えられる。

このような状況下で、政府税調は 2017 年に電子申告 100%を目指すべきであると提言した。これをうけ、2018 年度税制改正で大法人の電子申告が義務化された。ここでいう大法人とは資本金 1 億円を超える企業とされ、申告書・必要書類の全てが対象となった。大法人のみが義務化の対象となった理由は、電子申告にはシステム投資が必要であるため、財務基盤が安定した法人に限定するためとされた。また、期限は 2020 年 4 月 1 日以降に始まる事業年度からとされた。これと同時に、申告書類のフォーマットとして CSV ファイルや PDF ファイルも認められた。書類の提出は国税・地方税を通じて 1 回でよいとされ、国税当局と地方税担当部署で情報共有が進められることとされた。

この改正では資本金 1 億円以下の企業では電子申告が義務化されなかった。そこで、資本金が 1 億円の近辺にある企業の状況を比較すれば、電子申告の義務化の影響を検証できると考えられる。以下では、このような見方に従っておこなった研究の結果を紹介する。

3. 電子申告の義務化の効果

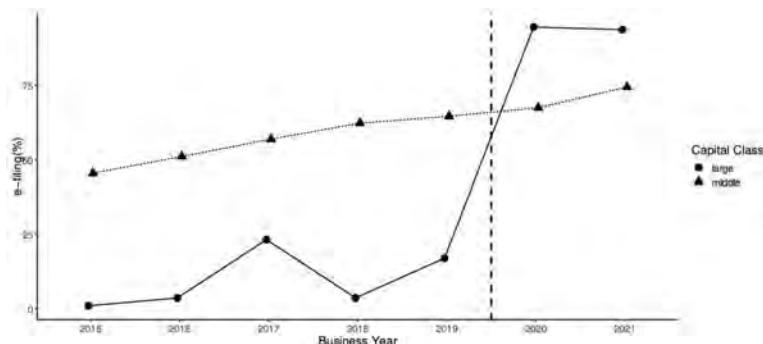
ここで紹介する研究では、東京大学政策評価研究教育センターで収集している、ある県の法人事業税の 2016~2022 年度のデータを用いた。資本金 1 億円で電子申告の義務化の対象になるところとならない法人が分かれるから、分析対象は普通法人で資本金 1,000 万円から 4 億円の企業とした。県外本店分割法

人、つまりこの県以外の所に本店があつて事業所がこの県の中にあつて県に事業税を払っている法人は分析から除外している。この県に本店がない企業は全国展開していて東京に本店があるような企業である確率が高く、電子申告システムの導入という点において行動パターンが特に違うのではないかと思われるからである。2016~2022年度のデータがそろっている法人に限定すると、資本金1億円以上の大法人が112、中小法人が9,217が分析対象となった。

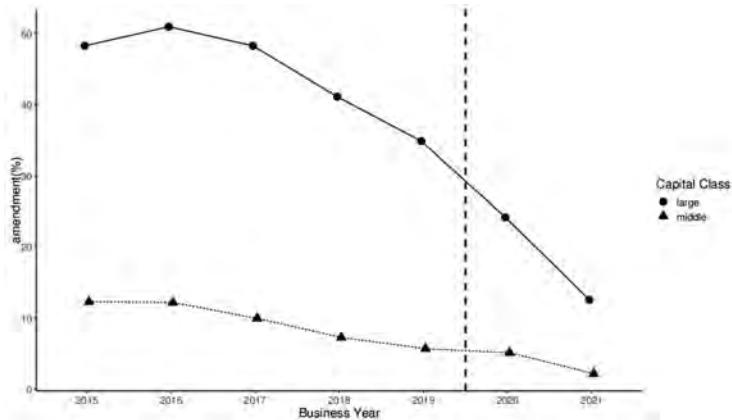
分析対象となった法人の電子申告の利用率は下図のとおりである。黒い丸と実線が大法人の利用率、三角の印と破線が中法人、すなわち資本金が1,000万円から1億円までの法人を表している。電子申告が義務化された2020年度に大法人についてのみ利用率のジャンプが見られ、中法人についてはあまり変化がないことから、電子申告の義務化が利用率に影響を与えたことがわかる。

次に、修正申告をした法人の割合に注目する。電子化により計算・入力間違いが減少することが期待されるから、その効果は修正申告の減少という形で検出されると思われるからである。さきほどと同様に、大法人と中法人について比率を描いたのが図2である。この図を見ると、両方とも減少傾向にあり、2019年から2020年にかけて大企業では大きく減っており、期待に沿った結果となっている。

<図1：電子申告の利用率>



<図2：修正申告の比率>



この修正申告の減少を統計的に処理をして推定すると、12%ポイントほどである。大法人の修正申告の比率は制度改正前で30%後半だから、比率にして3分の1も減っていることとなる。同様の分析を加算金の有無や納税額について行ってみたところ、効果はほとんど検出されない。これは、日本では電子申告は租税回避には影響せず、他方で、修正申告の減少にみられるように納税コストの減少のみに寄与したことを示唆している。

前述した途上国の先行研究と比較すると、途上国での研究ではしばしば検出される税収や租税回避にたいする効果は、電子化そのものの効果というよりは、電子化がもたらす税務行政の変化に起因していることがわかる。言い換えると、日本のように納税意識が高く、税務職員の質が比較的高い環境においては、電子化は納税コストの減少のみをもたらすと考えられる。ただし、ここでは電子化にかかる費用は考慮していない。これは将来の課題である。

第4節 超過課税制度と課税ベースの移動

武藏大学経済学部教授 広田 啓朗

本研究は、都道府県の超過課税制度、特に法人住民税均等割の超過課税制度の導入が、課税ベースである事業所の移動を引き起こすのかを実証的に明らかにすることを目的としている。本研究の結果は、Hirot a et al. (2024)に基づいている。地方政府の政策決定における相互依存性を検証するための租税競争分析の補助的証拠としつつ、超過課税制度を導入した都道府県と標準税率の都道府県における事業所数の違いを分析し、地域間の税率差が課税ベースに与える影響や、租税競争に代表される政策の相互依存性を識別することを目指している。

2000 年の地方分権一括法を契機に、地方分権改革への関心が高まった。財政学の分野では、Oates (1972) の理論が示すように、地方のニーズに応じた分権的な公共サービス供給は資源配分の効率性を高める可能性がある。しかし、一方で、租税競争や財政外部性といった地方政府間の戦略的相互依存関係は、資源配分の非効率性を招く可能性も指摘されている。理論研究では様々な結果が示されているが、その具体的な影響に関する実証研究は十分ではない。

日本の地方自治体は、大都市から小規模自治体まで多様な地域性を有しており、地方分権のあり方やその効果については更なる実証研究が求められている。日本の地方税財政は、標準税率制度が存在する一方で税源がほぼ共通しており、地方政府間の制度的・時点的な違いを疑似実験的に活用できるという実証分析上の利点がある。本研究では、この点を活かし、2001 年度の大坂府を嘴矢とする都道府県の法人住民税均等割における超過課税制度の導入に着目し、税率引き上げが事業所数に与える影響を検証する。

2000 年代の地方税の特徴として、都道府県の法人課税への依存度の高さがあげられる。2006 年度には地方税収の約 40%を法人 2 税（法人住民税・法人事業税）が占めており、その水準は国際的にも高いとされていた。また、法人税収の地域格差も顕著であり、このような状況下で導入された法人住民税均等割の超過課税制度は、税率変更に対する事業所の反応を引き起こしやすい可能性がある。

地方法人 2 税は、法人事業税と法人住民税から構成される。法人事業税は事業活動そのものに課税される一方、法人住民税は地域社会の費用を広く負担させる税であり、法人税割と均等割の 2 種類がある。本研究が焦点を当てるのは、法人所得に関わらず課税される均等割であり、標準税率が存在するものの制限税率がないため、都道府県の裁量によって超過課税制度の導入と税率決定が可能となっている。

2001 年の大坂府を皮切りに法人住民税均等割の超過課税制度は全国に広がり、2023 年 4 月時点では 35 都道府県が導入している。他の税目における超過課税制度の導入団体数が減少傾向にあるのに対し、法人住民税均等割における超過課税制度は地方分権一括法を契機として急速に拡大した。

地方政府の政策選択に関する実証研究は、Agrawal et al. (2022) によって包括的にレビューされている。理論的枠組みとしては、財政競争、ヤードスティック競争、支出のスピルオーバーの 3 つのモデルが考えられている。本研究は、この中でも財政競争、すなわち課税ベースの移動に起因する競争圧力に着目する。地方政府の政策選択に関する実証研究は、戦略的相互依存関係の有無、その要因の特定、そして政策の相互依存性に関する因果メカニズムの識別の 3 つを主な目標としてきた。最終的な目標は、分権的な政策決定における地方政府の競争が社会厚生にとって「良い競争」か「悪い競争」かを明らかにすることである。

空間計量経済学の手法は広く用いられてきたが、Revelli (2005) や Gibbons and Overman (2012) は、理論的識別問題や因果メカニズムの実証的識別問題を指摘している。Revelli (2005) は、租税競争の存在には課税ベースの移動と税率差に対する課税ベースの反応という補助的証拠が必要であると主張している。Gibbons and Overman (2012) は、空間計量モデルを用いた推定が政策の相互依存関係を示すに過ぎず、そのメカニズムを特定できないと批判がある。

本研究は、日本の地方分権改革の初期の効果を検証し、法人住民税均等割における超過課税制度の導入を契機とした地方税率の変化が引き起こす影響、特に事業所に与える影響に焦点を当てる。さらに、超過課税制度の導入が地価に与える影響も分析し、社会厚生への影響を考察する。本研究では、自然災害の影響を受けた地域を除く 1705 市町村を対象に、『事業所・企業統計調査』および『経済センサス』の 1996 年から 2014 年までの 8 期間の事業所数データを使用する。経営形態別、経営組織別、産業別、従業者規模別のデータも用いている。共変量として、市町村別の人口、年齢構成、失業率、所得、産業構造、土地利用に関するデータを使用している。

本研究では、Difference in Differences (DID) 分析と Event Study Design と呼ばれる疑似実験的な計量手法を用いている。アウトカム変数は事業所数である。介入群は超過課税制度を導入した都道府県に属する市町村、対照群は標準税率のままの市町村とする。

ベースラインモデルの分析結果では、超過課税の導入により事業所数が約 2.7% 減少することが示された。また、Event study と呼ばれる手法を用いた分析より、超過課税制度導入以降、当該都道府県では事業所数が減少傾向にあることが示されている。

カテゴリー別の分析では、会社形態、個人・共同経営、単独事業所、建設業、サービス業、製造業、運輸・通信業、そして小規模な事業所（従業者数 1-19 人）において、超過課税導入後の事業所数の減少が確認された。特に、小規模な事業所ほど減少幅が大きい傾向が見られる。分析結果は、超過課税を導入した都道府県では事業所数が減少し、標準税率のままの隣接都道府県では事業所数が増加することを示唆しており、事業所の移転の可能性を示唆している。特に小規模な事業所ほどこの傾向が顕著である。

県境に近い事業所ほど移転コストが低いと考えられるため、県境に近いかどうかという視点を導入した異質効果を検証した。分析結果は、すべてのカテゴリーにおいて、県境付近の事業所が他県へ移転しやすい傾向を支持している。

さらに、分析結果の頑健性を確認するため、従業者数と昼間人口をアウトカムとした追加分析を実施した。従業者数をアウトカムとした分析では、事業所数と同様に統計的に有意な負の影響が確認された。一人当たり昼間人口をアウトカムとした分析では、超過課税を導入した都道府県において昼間人口の減少が確認され、県境付近の事業所の移転が示唆された。

地域経済に与える影響として、地価への影響を分析した結果、住宅地地価には正の効果（公共サービス向上によるスピルオーバー効果の可能性）、商業地地価には負の効果と近隣地域への正の効果（事業所移転の影響の可能性）が確認された。工業地地価には統計的に有意な効果は確認されなかった。

本研究は、法人住民税均等割における超過課税制度の導入が、課税ベースである事業所数に負の影響を与える可能性を実証的に示したものである。特に小規模事業所や県境付近において事業所数が減少しており、これらの影響は事業所の移転を含む可能性もある。その移転先として隣接都道府県が選択される傾向が示唆された。また、地価分析からは公共サービス効果と移転効果が存在する可能性がある。長い間、都道府県の収支において法人税に依存する割合が高かったことを考慮すると、2000年代初頭の超過課税制度の導入は、課税ベースである事業所に対して負の影響を与えたと考えられる。

表：事業所数の推定結果

	事業所数		
	[1]	[2]	[3]
超過課税	-0.027*** [0.004]	-0.029*** [0.004]	-0.027*** [0.004]
観測値	13,640	13,640	13,640
市町村固定効果	Yes	Yes	Yes
年度固定効果	Yes	Yes	Yes
共変量	No	Yes	Yes
社会環境共変量	No	No	Yes

注：共変量は、人口、15歳未満人口割合、65以上人口割合、納稅義務者あたり課税対象所得、失業率、社会環境共変量は、第1次産業比率、第2次産業比率、第3次産業比率、住宅地面積割合、商業地面積割合、工業地面積割合、湖沼面積割合を利用している。また、カッコ内は市町村ごとにクラスタリングした標準誤差を用いている。***、**、*は、それぞれ、1%，5%，10%での統計的な有意水準を示している。

参考文献

- 1 . Agrawal, D. R., W. H. Hoyt, and J. D. Wilson. 2022. “Local policy choice: Theory and empirics.” Journal of Economic Literature 60 (4): 1378–1455. <https://doi.org/10.1257/jel.20201490>.
- 2 . de Chaisemartin, C., and X. D'Haultfoeuille. 2020. “Two-way fixed effects estimators with heterogeneous treatment effects.” American Economic Review 110 (9): 2964–96. <https://doi.org/10.1257/aer.20181169>.
- 3 . Gibbons, S., and H. G. Overman. 2012. “Mostly pointless spatial econometrics?” Journal of Regional Science 52 (2): 172–191. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9787.2012.00760.x>.
- 4 . Hirota, H., H. Saito, and H. Yunoue. 2024. “Do local corporate tax rate hikes trigger establishment relocation? Evidence from the decentralization reform in Japan.” Presentation paper at the University of Tokyo, Graduate School of Economics, Public Finance Workshop, October 4, 2024.
- 5 . Revelli, F. 2005. “On spatial public finance empirics.” International Tax and Public Finance 12 (4): 475–492. <https://doi.org/10.1007/s10797-005-4199-9>.

第5節 行政の効率化：談合と裁量

青山学院大学経済学部教授 西川 雅史

1. 考察の動機

本稿は、日本の公共調達の効率性に関する考察であり、特に地方自治体が発注する舗装工事に着目し、入札における「落札率」（落札価格/予定価格）の動向とその背景を明らかにすることを目的としている。公共工事の必要性は、老朽化対策や防災・減災をめぐる政策的背景から極めて高まっている。公共投資全体の年間規模は20兆円代半ばに達しており、仮に調達制度を改革し、落札率を5%程度引き下げることができれば、歳出削減効果は1兆円規模となる算段である。不相応に価格が高止まりしているようなことがあれば、限られた予算の中でより多くの社会的必要を満たすために、それは是正されるべきであろう。

2. 落札率の現状

実際の落札率がどのような水準で推移してきたのかを示したものが図1であり、落札率は全国的に緩やかな上昇傾向にあることがわかる。関東地方整備局の発注工事においては、2008年に0.88程度であった落札率が、2020年には0.93程度まで上昇している。小規模な市町村の落札率は、0.93～0.95で高止まりしているように見える。次に、図2では地域差を見るために、山梨・富山・大阪・高知の4府県における県下の市町村の落札率の分布をカーネル密度で表している。それぞれ太実線が2008年、細線が2015年、太点線が2020年の分布を示している。図1で確認したように、落札率の平均値は全国的に上昇傾向なのであるから、山梨県、大阪府、愛媛県のように、落札率が過去から現代に近づくにつれて分布が右側へ動いていくのは自然である、ところが、高知県下の市町村では、落札率の分布が時間とともに左側へ動いている。これは、2012年9月に国土交通省が高知県内に発注した工事で不公正な入札（いわゆる談合）があったとして、公正取引委員会により改善要求がなされたことが影響しているよう。つまり、その後の制度改革や意識改革によって、入札参加者の行動に変化が生じたものと考えられる。逆に言えば、行動が変化する前には、事業者間の協調関係などによって、価格が引き上げられていたとも解釈できる。

こうした事業者間の協調関係を事前に探知することはできないのであろうか。筆者は、落札率が高止まりしているものの、談合事件が露顕したことのない愛媛県が久万高原町地域で行った入札に着目し、探索を試みた¹。そこでは、事業者間の協調関係の兆候を見つけることができず、久万高原町の落札率の高さは、過疎的な山間地という市場特性に基づくものであると判断した。その後、同地域で官製談合が摘発されることになるが、それは、最低制限価格に関する情報漏洩であった。この種の官製談合は、事業者間の協力関係が築けない時に、価格競争で勝つために、非公表である最低制限価格付近で落札することを企図して発生する。つまり、事業者間の協力関係は不在だったとする筆者の観察そのものが間違えていたわけではない。

¹ 西川雅史（2024）「地方自治体の公共調達の一断面」『青山経済論集』76, pp.171-216.

図 1：落札率の推移

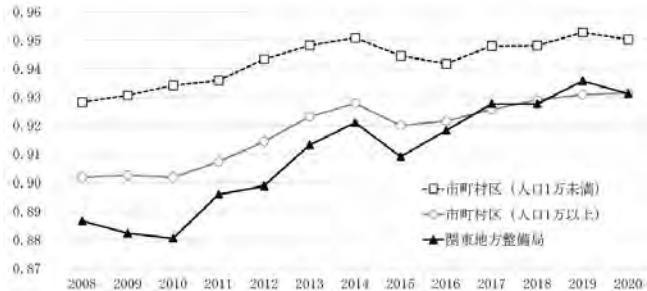
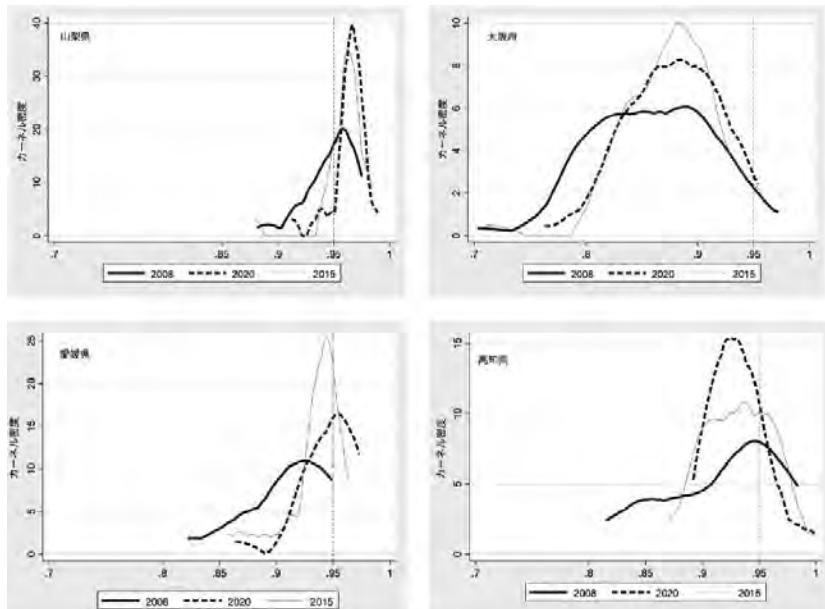


図 2：市町村の落札率のカーネル分布（2008 年、2015 年、2020 年）



3. 「95%ルール」

2001 年、日本弁護士連合会は『入札制度改革に関する提言と入札実態調査報告書』をとりまとめ、1990 年代以降に談合事件が多発する中にあって、落札率の平均値が 95% を超えている自治体が多いことなどを指摘し、建設業界に談合が蔓延していると推断した。これを受け、全国市民オンブズマン連絡会議では、2002 年度から都道府県、政令指定都市、県庁所在地などの落札率データを収集し、これを『落札率・談合疑惑度調査』として取りまとめて公開はじめた。そこでは、落札率が 95% を超えている場合は、

談合の疑いが極めて強いものとして扱っている。こうした民間団体の動きが一般市民にも認知されるようになり、公共調達において落札率が0.95を越えていれば、談合の可能性があると予測されるようになつた。こうした状況の下にあって、協調関係を保全したいと考える入札参加者の間では、落札率を0.95未満に抑えようとする動機が生じた。そこで、業者間の事前調整によって落札予定者とされた者のみが予定価格の95%未満の価格で入札し、他の者が95%以上で入札するという共謀様式が考え出された。これにより、落札率を0.95未満に抑えつつ、狙い通りの落札者に落札させることができる。これが「95%ルール」である。

図3は、愛媛県が伊方町・松野町の地域へ発注した工事を対象として、入札価格率の分布を示したものである。ここで入札価格率とは、入札価格を予定価格で除した値である。入札価格率は、落札した者だけではなく、落札できなかつた者の入札価格についても考慮できる。図3で、黒破線が落札した者の入札価格率の分布であり、グレーの実線が落札できなかつた者の入札価格率の分布である。図3を見ると、落札者の入札価格率（すなわち落札率）の分布を示す黒破線が、0.95の直下に集中していることがわかる。これに対して、落札できなかつたものの入札価格率は、0.95より上に分布している。「0.95」という特定の値を境に、勝者と敗者とが明瞭に配置されるという現象は、競争的な市場で発生するとは思えないものである。換言すれば、事業者間になんらかの協調関係が存在すると考えるほうが自然である。しかも、この協力関係は維持するのが容易である。予定価格さえ知つていれば（愛媛県では事前公表）、詳細な金額を打ち合わせせずとも、負けるべき者が負け、勝つべきものが勝てる。

もし、95%ルールが実在するならば、入札価格率が0.95を下回れば勝率は100%に近づき、入札価格率が0.95を上回れば勝率は0%に近づくはずなので、0.95を境として勝率（落札できる確率）に不自然なジャンプが現れるはずである。この仮説を統計的に検証するため、2014年から2022年までの愛媛県が発注する舗装工事のデータを用いて、回帰不連続デザイン（RDD）による分析を試みた。その分析結果を示したものが図4である。愛媛県発注工事のうち指名競争入札においては、0.454という勝率の不連続なジャンプが、統計的な有意性を持って確認され、事業者間に協調行動が存在している可能性が高いことが示された。対照的に、一般競争入札ではこのようなジャンプは確認されなかつた。

こうした分析から得られる含意は明確である。すなわち、調達制度の選択が競争性と効率性に与える影響は大きく、指名競争入札を見直すことが、財政的な節減と公正な契約手続きの実現に資するというものである。具体的な政策対応としては、一般競争入札の拡大が考えられるが、さらに愛媛県発注工事であれば、地域ごとの落札率の違いを利用して「参照価格」を得ることができるので、これを基にした随意契約の活用も考えられる。たとえば、受注可能な事業者が実質的に1者であるような地域の入札では、随意契約を用いるものの、その予定価格の設定では、愛媛県が松山市域で発注した工事の落札価格情報を用いる、といった形である。

図3:「95%ルール」の存在可能性を示す入札価格率分布

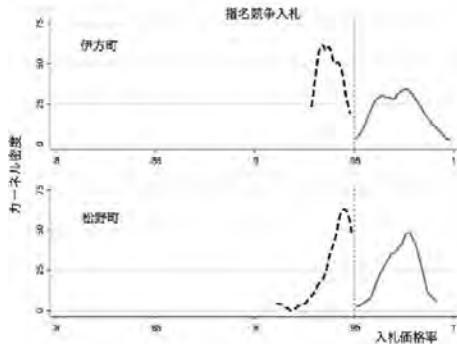
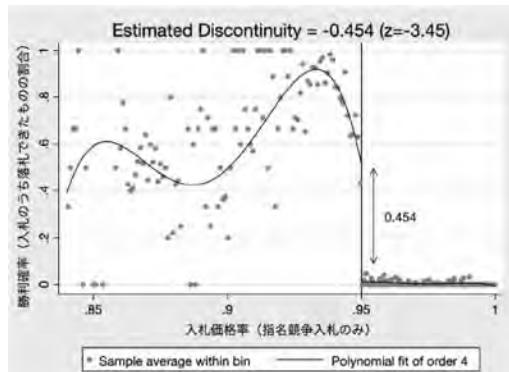


図4:回帰不連続モデルによる検証結果



4. 残された課題

本稿の分析は特定地域の特定工種（舗装工事）に限定されているが、今後は他地域や他工種への応用と比較を進めることで、より普遍的な知見が得られるであろう。また、95%ルールを用いた官製談合の検出困難性については注意が必要である。官製談合によってフロア価格の事前漏洩があっても、落札率が低いため、それを不正（競争性の欠如）としては検知できない。また、競争性の判断は参加者数の多寡だけでは必ずしも測れない。落札意欲のない者によって参加者数が嵩増しされる事例も多いからである。反対に、同一業者が繰り返し落札する市場であっても、潜在的なライバルが存在しており、落札価格が低位に抑えられているようなコンテストブル・マーケットも存在していた。

公共調達の効率化は、限られた財源の中でより多くの必要な事業を実施するための基盤である。その意味で、調達制度の設計と運用を不斷に見直す努力が、今後の行政運営においてますます重要なことは間違いない。ただし、建設業の保護育成と、公共調達の効率化との間には常に緊張関係が存在することを忘れてはならない。

第6節 我が国における税務データに基づく分析の意義について

中央大学法学部教授 國枝 繁樹

1. 学術目的での税務データ利用の重要性

ビッグデータの利用可能性の拡大により、経済学においても、集計データではなく、個別の主体のデータであるマイクロデータに基づく実証分析が一般的となってきた。特に、最近では、従来のサーベイデータに加え、行政データ（administrative data）に基づく実証研究が重視されてきている。財政学においても、多くの国において、個別の納税者の匿名データ（氏名、詳細な住所等は除いたデータ）が学術目的で利用可能となっており、そうしたデータに基づく実証分析が必須になってきている。

残念ながら、これまで、我が国においては、個票を含む税務データの利用がほとんど許されていなかつたが、国税庁は、2021年6月に、我が国の税・財政政策の改善・充実等に資する統計的研究を実施する研究者を公募することを公表した。この研究においては、税務大学校職員との共同研究を前提に、国税庁の保有する行政記録情報（税務データ）を利用した分析等を行うことができる。筆者（國枝）の属する研究グループは、幸い、「我が国の所得税制に関する税務データに基づく分析」の共同研究のパートナーに選ばれ、2022年3月より共同研究を進めているところである。本稿においては、国税庁の提供する税務データの利用の成果の一例として、最近の高額所得者の所得分布の分析について、その一端を紹介する。

2. 国税庁の提供する所得税データ

国税庁は、2021年6月に、我が国の税・財政政策の改善・充実等に資する統計的研究を実施する研究者を公募することを公表した。この研究においては、税務大学校職員との共同研究を前提に、国税庁の保有する行政記録情報を利用した分析等を行うことができる。提供される税務データのうち、申告所得税データについては、「所得税および復興特別所得税の確定申告書」（以下、「確定申告書」）第一表および第三表に記載されている各項目のデータが利用可能である。（ただし、納税者氏名等は、プライバシー保護の観点からアクセス不可。）今回の国税庁との共同研究で提供される税務データは、申告所得税の各所得につき、税額計算を行うための詳細な項目が含まれている。また、サンプル調査ではなく、ある一年間を通して税務データが利用できることから、一年に2千万人を超える膨大な数の納税者をカバーすることができる。の中には、サーベイデータではおそらくあまり含まれていない超高額所得者も含まれている。また、申告内容についても、サーベイデータと異なり、真実でない申告を行った場合には、加算税や悪質な場合には罰則が科されるため、一定の正確性が担保されており、信頼性の高いデータとなっている。

ただし、申告所得税の税務データには、いくつかの限界があることにも留意する必要がある。一つは、対象が確定申告書の提出を伴う申告所得税のデータに限られる点である。我が国の課税形態には、申告書の提出が必要になる申告総合課税や申告分離課税の他、源泉徴収により納税手続が完結する源泉分離課税が存在し、利子所得や配当所得等に広く適用されている。このため、利子課税のほとんどについては、申告不要であり、今回の税務データには含まれない。また、我が国には、給与所得の精巧な年末調整制度が導入されているため、給与以外の所得のない多くの給与所得者は、源泉徴収のみで納税手続きが完結しており、確定申告を行っていない。ただし、現在、給与収入が2000万円を超える給与所得者については、申告が義務付けられているため、給与収入2000万円を超える給与所得者の税務データは、今回提供されるデータに含まれており、高額所得者の所得分布の分析等を行う場合には問題がない。

もう一つの留意点としては、今回のデータが、税務行政のための行政記録のため、税務行政上、必要なデータが含まれていない点がある。例えば、確定申告書第一表・第三表には、家族構成に関するデータは含まれておらず、要因分析等を行う場合に、一定の制約が存在する。税務データの利用に当たっては、これらの点に留意する必要がある。

3. 我が国における高所得者の所得分布のパレート係数の推計

一般に、高額所得者の所得分布は、パレート分布で近似できるが広く知られている。連続型のパレート分布の確率密度関数は、(1)式で示される。

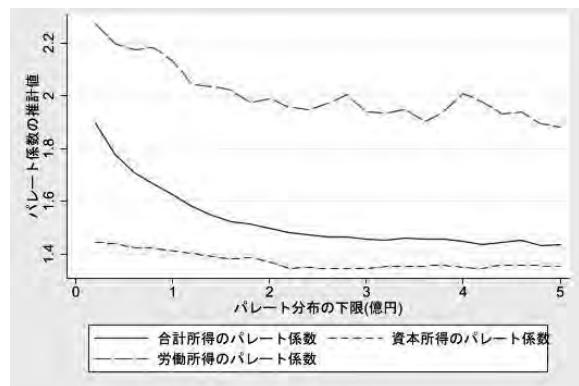
$$f(x) = \frac{\alpha x_{\min}^{\alpha}}{x^{\alpha+1}} \quad (1)$$

(ここで、 α はパレート係数、 x_{\min} は分布の下限。)

パレート係数 α が小さいことは、所得分布の中で特に高額な所得のスーパーリッチ層に所得が集中していることを意味する。このため、各国において、高額所得者のパレート係数の推計が試みられてきた。我が国の過去の推計では、戦前には、国税庁統計年報の集計データを用いた汐見他(1941)の推計が存在し、戦後には、高額所得者・納税者公示制度のデータ等が用いられた。例えば、國枝(2012)は、2003 年の高額納税者公示制度のデータを用いて、パレート係数を約 2.1 と推計した。しかし、高額納税者公示制度は 2005 年に廃止され、最近まで研究者が利用できる所得税の個票データは存在しなかった。

今回の研究においては、高額所得者全体の標本が利用できることに鑑み、最尤法に基づく推計を行った²。まず、分布の下限を 5000 万円から 10 億円の間で、5000 万円単位で設定して、2020 年度の合計所得、資本所得および労働所得について、パレート係数の最尤推定量の推計を行った³。推計結果は、第 1 図である。

第 1 図 2020 年の各種所得のパレート係数の推計値



(出所 筆者作成)

まず合計所得のパレート係数は、2 億円を超えたあたりから、1.45 程度で安定している。これに対し、

² Hill estimator とも呼ばれる。(Hill (1975))

³ このような図は、"Hill plot"とも呼ばれ、パレート分布の下限値を求める際に用いられる。

資本所得のパレート係数は、2億円を超えたあたりから、1.35程度となる。他方、労働所得のパレート係数は、2億円を超えたあたりから、1.95程度で変動している。合計所得のパレート係数が、資本所得のパレート係数に近いのは、高額所得者の所得の大半が、資本所得だからである。

今回の合計所得のパレート係数の推計値(1.5)は、高額納税者公示制度中止直前の2003年の高額納税者公示データに基づく國枝(2012)のパレート係数の推計値2.1と比較すると大幅に低くなっている。先行研究とは対象データや推計手法が異なるため、単純な比較ではできないものの、パレート係数の推計値の推移からは、我が国において、2000年代前半以降、高額所得者への所得集中が大幅に進んだと考えることができる。

国際的な観点からは、本研究のこれらの我が国の推計値は、米国のSaez and Stantcheva(2018)の推計値(合計所得約1.4、資本所得約1.38及び労働所得約1.6)と比較すると、資本所得のパレート係数は、我が国の方が小さく、合計所得のパレート係数は、我が国の方が若干大きい。他方、労働所得のパレート係数は、日米で明確な差があり、我が国のパレート係数の方が、米国のパレート係数よりもかなり大きい。これは、米国企業の経営者等の報酬が一般社員よりも非常に高いのに対し、日本企業の経営者等の報酬がある程度抑制されていることが背景にあると思われる。日米の給与体系の違い等から、我が国の所得格差は小さいとの指摘がなされることも少なくないが、実際には、我が国の超高額所得層の所得の大半は、資本所得であり、資本所得まで勘案して、所得格差を考える必要がある。

なお、今回のパレート係数の推計は、株式譲渡益や土地譲渡益を含む「合計所得」を中心に行っているが、高額所得者への所得集中の分析において、株式譲渡益や土地譲渡益を含むべきかについては、議論がある。しかし、最近では、経営者の報酬は、未公開株式の上場やストックオプションの利用等、株式譲渡益の形で支払われることも多い。また、過去においては、株式会社の自社株式取得は事实上制限されていたが、現在では、自己株式取得により株式譲渡益の形で利益還元を行うことは、配当と並び、株式会社の主要な利益還元の方法であり、株式譲渡益を除外し、配当のみを勘案して、資本所得を捉えることには問題が多い。こうした点に鑑み、本研究では、株式譲渡益・土地譲渡益を含んだ合同所得および資本所得のパレート係数につき推計している。

以上の点も含め、Kunieda(2025)は、所得税データを用いて、より詳細な我が国の高額所得者の分析を行っており、様々な興味深い点を指摘している。

4.まとめ

今回、国税庁の提供する申告所得税の個票データを利用し、合計所得のみならず、資本所得および労働所得についてもパレート係数を推計した。2020年の合計所得のパレート係数は1.45程度、資本所得のパレート係数は1.35程度および労働所得の1.95程度となっている。合計所得のパレート係数は、高額所得者・高額納税者公示制度に基づく過去の推計値と比較して大幅に低下している。これは、高額所得者の所得の大半が、資本所得であるため、資本所得の超高額所得者への所得集中を反映したものである。このように、高額所得者のデータを十分含まないサーベイデータでの分析と異なり、税務データを利用することで、我が国においても、超高額所得者への所得集中が進んでおり、我が国における所得格差の是正には、資本所得課税の強化が不可欠なことが明らかになった。このように、税務データに基づく分析は、学術面・政策面で非常に有意義であり、さらなる分析を進めてまいりたい。

参考文献

- 國枝繁樹(2012)「新しい最適所得税理論と日本の所得税制」、『日本経済研究』 第67号、21-38頁
- 國枝繁樹(2025)、「我が国における税務データに基づく分析の意義」、『フィナンシャル・レビュー』、
汐見三郎・宗藤圭三・毛利英於菟・武田長太郎(1941)、『改訂 國民所得の分配』、有斐閣
- Hill, B. (1975), "A Simple General Approach to Inference about the Tail of Distribution," *Annals of Statistics*, Vol.3, No.5, pp. 1163-1174
- Kunieda, S. (2025), "A Tax-data based Analysis of Japanese High-income Earners," Discussion paper, National Tax College of Japan
- Saez, E., and S. Stantcheva (2018), "A Simple Theory of Optimal Capital Taxation," *Journal of Public Economics*, Vol. 162, pp. 120-142

第7節 いわゆる「年収の壁」と所得課税における控除について

東京大学大学院経済学研究科教授 林 正義

現在の税制や社会保険料制度では、配偶者を含む扶養家族の年収が一定の金額を超えると、納税者の人の控除が無くなったり、扶養家族が新たに社会保険料を支払ったりすることで、世帯の可処分所得が減少する。このことから、そのような負担を回避するために扶養家族は就労時間を調整していると主張される。つまり、税・社会保障料制度が人々の就業を抑制する「年収の壁」を生み出しているらしい。最近は社会保険料の被扶養認定基準による「130万円の壁」が重視されているが、以前は配偶者控除による「103万円の壁」に対する批判が激しかった。時代により「103万円」に相当する金額は異なるが、そのような批判は八代（1983）まで遡れよう。そこでは、パートなどで働く有配偶女性が年収100万円付近で就業調整をしている点が指摘される。確かに、既婚女性パート就労者による給与収入（年収）の分布を見ると、100万円付近で不自然な塊が存在する。

しかし、配偶者控除ほど誤解の多い制度はない。以前は、納税者の配偶者からの給与収入が年間103万円を超えると、納税者の配偶者控除が無くなり、配偶者による追加収入により世帯の手取り収入が減少していた。しかし、配偶者特別控除が1987年に導入され、1988年から拡大されたことで、この問題は大きく緩和された。ただし、現在と同様、当時の配偶者特別控除も階段状に減少していたため、階段が変わる収入の閾値（103万円を含む）では、少額ではあるが手取りの逆転は起こっていた。そして2004年に配偶者特別控除の上乗せ部分が廃止された後は、103万円で配偶者控除が無くなってしまっても、配偶者特別控除が適用され、105万円までは配偶者控除と同額であった。つまり、103万円は意味のある閾値ではなくなった。当時の配偶者特別控除は105万円から減額を始めていたので閾値を強調したいならば「105万円の壁」とすべきであった。そして、2018年に配偶者控除適用の閾値（103万円）はそのままに、配偶者特別控除額が減額を始める閾値が105万円から150万円へと大幅に増額され、2025年の改正に至る。それにもかかわらず、2018年の改定後のパートと配偶女性の所得分布を見ると、未だ100万円付近での就業調整が確認されている（近藤・深井2023）。

つまり、2004年以降の配偶者控除・特別控除は、制度上、103万円で壁をつくってはいなかった。しかし、それが世帯の予算制約を拡大していたことは事実であるため、当該控除が所得効果を通じて配偶者の就業を抑制していることは否定できないであろう。2017年までの制度を前提としたものではあるが、この点を探るために、幾つかの研究は配偶者控除制度全廃の効果を探り、女性労働が増加することを示している。しかし、その程度は小さい。「パートタイム労働者総合実態調査」を用いたAkabayashi（2006）では1.91～5.53%、「消費生活に関するパネル調査（JPSC）」を用いた高橋（2010）では0.7%となっている。これらは労働時間の調整（内縁調整）のみを考慮する分析であるが、就労の開始・停止という外縁調整についても考慮した研究では、更に小さい効果となっている。「全国消費実態調査」の2人以上の世帯（60歳以上の世帯および配偶者が存在しない世帯は除外）を用いた足立・金田（2016）では0.64%、「就業構造基本調査」の25～55歳の既婚男性（被雇用者）が世帯主である世帯を用いたBessho and Hayashi（2014）では0.19%である。つまり、これらを総合すると、配偶者控除を全廃しても女性配偶者の労働供給の増加率は1%にも満たないことが分かる。

上記の諸研究は比較的短時間における意思決定を対象とした静学的な分析である。配偶者の対応が長期にわたるならば、異なった結果が得られるかもしれない。例えば、配偶者控除・特別控除の存在によつ

て、結婚や出産した女性が家庭内に留まることを選択すると、家庭外の仕事や人的投資を通じて達成される家庭外の仕事に資する能力の向上は見込めなくなる。そもそも、そのような女性は、家庭に入ることを読み込んで、生徒・学生時代から家庭外の仕事に資する人的投資を行わないかもしれない。この議論が正しければ、配偶者控除の存在は人的資本蓄積を鈍らせ、日本経済の生産能力を損なうことに通じる。

Kitao and Mikoshiba (2024) は、このような長期的観点から、第3号被保険者制度や遺族年金制度とともに配偶者控除・特別控除の効果を数値的に検証している。ここでは、女性による人的資本の蓄積を明示的に扱いながら、日本経済をカリブレートし、配偶者控除・特別控除の全廃が女性（25～60歳）の行動に与える効果をシミュレートしている。その結果は、控除廃止により就労率が平均8.1%ポイント増加（64.1%→72.2%）するというものである。これを正規と非正規に分けると、正規は0.9%ポイントのみの増加で（26.7%→27.6%）、大部分は非正規が吸収する（37.4%→44.6%）というものである。収入でみると平均10.3%の増加となり、増加率は壮年層（50～64歳：7.7%）より若年層（25～49歳：12.1%）、独身者（6.1%）より既婚者（11.9%）、そして、大卒以上（6.9%）より高卒以下（11.2%）のほうが高い（なお、100万円の収入が130万円に増えただけでも増加率は30%となる点に注意）。

収入増加は労働時間の増加（他の条件が等しければ苦痛の増加）を意味するので、それと同時に消費が増加したとしても、収入増加がそのままプラスの効果を意味するとは限らない。そこで、収入ではなく厚生の変化を見る必要がある。同研究において厚生の変化は消費等価変分として（=消費額を単位にして）計測されている。控除の撤廃は増税を意味するから、当然、一次的な効果として厚生は減少する。しかし、長期的な人的資本形成の影響も考慮すると、生産性の増加を通じた賃金率の増加が見込めるため、増税（配偶者控除・特別控除の撤廃）の効果を相殺する厚生の増加が期待できるかもしれない。しかし、この期待に反して厚生は平均して1%減少することが示されている。そして、学歴別にみると大卒以上（-0.8%）より高卒以下（-1.0%）のほうが減少が大きい。一方で、増税分が定額還付される場合、厚生の変化は増加に転じる。税・給付制度は何らかの歪みをもつため、この結果は特筆すべきことではない。ただ、この厚生増は消費単位で測られているにもかかわらず平均0.3%しかない。特に高卒以下（0.2%）は大卒以上（0.4%）の半分となっており、殆ど変化がないと言って良い水準である。

上記の研究から分かるように、配偶者控除・特別控除が大きな影響を経済に与えているとは言い難い。そこで、異なる角度から批判が行われるようになっている。例えば、ある会合の議事録には「個人所得課税の配偶者控除、特別扶養控除が本当に所得再分配の機能を果たしているのか、本当に困った人たちを助けているのか、別にいい制度があるのではないか」との記録がある。このような議論に対しては、所得控除は垂直的公平性（再分配）ではなく水平的公平性の為にある点を強調したい。所得課税では担税力に応じて課税が行われる。同一の「所得」（=収入-経費）を稼得する個人でも担税力が異なる場合がある。例えば、同一の「所得」であっても、扶養家族をもつ個人は、扶養家族がない個人よりも担税力は弱い。また、より多くの医療費を必要とする傷病者は、同一「所得」の健常者よりも担税力は小さいと見做せる。このような「所得」に現れない担税力の違いを調整するのが所得控除の役目である。つまりそれは、同じ担税力の者は同じ税負担をすべきという水平的公平性のための仕組みである。

担税力を適切に表す所得概念として、しばしば Haig-Simons の所得概念が引き合いに出される。ここで所得は消費と資産純増の合計値として定義される。日本の所得課税は個人単位課税であるから、これら所得・消費・純貯蓄は個人（=納税者）単位で把握される。したがって、納税者個人の消費に資さない、配偶者を含む扶養家族への世帯内移転（扶養にかかる費用）は課税所得からは控除される（これが配偶者控除や扶養控除の根拠のひとつ）。その一方で、例えば、利他性に基づく世帯内移転や、納税者へ対して

扶養家族が世帯内で生産するサービスの対価として解釈できる世帯内移転など、納税者個人の消費に資する移転は控除されない。このような納税者の消費に資する世帯内移転の規模を検証することは、適正な配偶者控除や扶養控除の金額を算定するためにも重要である。

この所得控除の根拠は、しばしば耳にする「専業主婦の比率が少なくなったから配偶者控除を見直すべき」という議論とは全く関係ない。そもそもこの議論は「少数派専門の制度は必要ない」もしくは「少数派を配慮する必要はない」という常軌を逸した主張である。配偶者控除の見直しは否定すべきではないが、その根拠として「少数派だから」という理屈を利用することは憚られるべきであろう。

また、所得控除については、超過累進課税下の税の軽減額は、税額控除では所得にかかわらず一定であるが、所得控除では高所得者ほど大きくなる、と批判される。これは税軽減の度合いを「額」で測るか「率」で測るかという根源的な基準が欠けた議論である。また、Haig-Simons の所得概念に基づく限り、控除前の所得を税額の算定に用いることは適切ではない。なお、第 1 ブラケットにおける税の軽減額に合わせて所得控除から税額控除に転換すると、控除額の分だけブラケットクリープが発生する。高額所得者の負担を増やしたいならば、このようなサイレント増税的な方法ではなく、正面から正々堂々と（控除はそのままに）税率表を改訂すべきであろう。

加えて、貧困対策として還付型税額控除が注目され、所得控除から税額控除への転換が主張される場合がある。しかし、例えば、フリードマンによる「負の所得税」が還付型ならば税額控除と所得控除のいずれとしても再現できるように、税額控除と所得控除には、低所得者層への給付という観点からは本質的な違いはない。また、「税の還付」に拘る必要も無い。例えば、消費税の逆進性対策として言及されるカナダのGST/HST クレジットの実質は低所得者に対する給付である。加えて、米国の勤労所得税額控除(ETC)も還付型の税額控除の典型例とされる場合が多いが、その本質は低所得者に対する賃金率補助である。したがって、公的資金を用いて低所得者に対する市場の賃金率に上乗せができるれば、必ずしも還付型の税額控除として実施する必要は無い。多くの国では課税当局に個人所得の情報が集まるため、これらの給付や補助が「還付」として実施されている訳ではあるが、上記の「給付」や「賃金補助」は各国の行政インフラに応じて設計されるべきであろう。

参考文献

- 足立泰美, 金田陸幸, 2016. 「配偶者控除制度と有配偶女性の労働供給の変化」『生活経済学研究』43, 13-29.
- 近藤絢子, 深井太陽, 2023. 「市町村税務データを用いた既婚女性の就労調整の分析」 RIETI Discussion Paper Series 23-J-049, 産業経済研究所.
- 高橋新吾, 2010. 「配偶者控除及び社会保障制度が日本の既婚女性に及ぼす労働抑制効果の測定」『日本労働研究雑誌』(605), 28-43.
- 八代尚宏, 1983. 『女性労働の経済分析: もう一つの見えざる革命』日本経済新聞社.
- Akabayashi, H., 2006. The labor supply of married women and spousal tax deductions in Japan. Review of Economics of the Household 4, 349-378.
- Bessho, S., Hayashi, M. 2014. Intensive margins, extensive margins, and spousal allowances in the Japanese system of personal income taxes: A discrete analysis, Journal of the Japanese and International Economies 34, 162-178.
- Kitao, S., Mikoshiba, M., 2024. Why women work the way they do in Japan: Roles of fiscal policies.

<https://sagirikitao.github.io/mywebsite/FLFP.pdf> (accessed July 11, 2025)

第2章 社会保障 [総論]

慶應義塾大学経済学部教授 駒村 康平

1. はじめに

日本の社会保障制度は、人口動態、就業構造、家族形態、そしてグローバル化の進展に伴い大きな変革期を迎えており、とりわけ2040年にかけての「団塊の世代」が85歳に到達する一方で、「団塊ジュニア世代」が退職年齢に到達し、労働人口は急減する。このあたりで高齢者数はピークを迎える。労働人口、財政面でも極めて深刻な状況になる。こうしたなか年金、医療、介護、税制、労働市場の制度改革をそれぞれ個別に行っても、持続可能な社会保障制度を構想できない。本稿では、駒村康平、大森正博、山重慎二、和泉徹彦の4名の研究成果を踏まえ、社会保障制度改革の方向性を論じる。

2. 2040年を乗り越えるために

日本の社会保障制度における最大の危機は2040年に訪れる。2040年には、人口の多い団塊の世代が85歳を超える、要介護リスク、認知症リスクは急激に上昇する。同時に団塊ジュニア世代が65歳を迎え、退職を開始する。人口の多い二つの世代が高齢期になることで、高齢者人口が4,000万人に迫る。

厳しい高齢化を乗り越えるためには、社会保障横断的な改革を行うとともに、労働面では高齢者、女性の就業率の引き上げ、外国人労働者の比重を上げる必要がある。

3. 団塊ジュニアの老後問題と年金改革

2040年には団塊ジュニア世代が退職を開始する。この世代は、就職氷河期世代と重なるため、現役時代に非正規雇用の期間が長く、年金納付履歴が脆弱、持ち家率も低く、資産形成も不十分である。また未婚率高いため老後の貧困リスクが高い。加えて、マクロ経済スライドによる基礎年金給付水準の低下はこの世代を直撃する。

2025年に実施された年金改革では、短時間労働者への厚生年金の適用拡大、在職老齢年金制度の支給停止基準の緩和、遺族年金のジェンダー格差是正などが実施された。しかし、基礎年金水準の低下への措置は5年後に対応するとされ、ほかマルチワーカーへの厚生年金の適用、高所得者への年金給付適正化、国民年金第三号被保険者制度の是非など多くの課題が残された。厚生年金の積立金を活用した基礎年金給付水準の底上げは、団塊ジュニア世代の老後の貧困問題への対応、生活保護受給者増加への対応の準備として不可欠であるが、必ずしも多くの国民にその意義が理解されているわけではない。次の年金財政検証が行われる2029年までに、基礎年金の給付水準の低下を抑制するための厚生年金の積立金の活用の意義について社会的コンセンサスを得る必要がある。

4. 医療制度の財政持続性と国際比較

年金はマクロ経済スライドにより、持続可能性の確保が行われているが、医療と介護にはこうした仕組みはない。医療、介護で共通する問題は、都市と地方間の人口偏在である。都市部では人口が増加しているが、地方では高齢者も含めて減少しており、地方における医療、介護サービスの維持が課題となる。この問題は、医療・介護人材不足にもかかわる。介護については、厚労省から全国を大都市、地方都市、地方部を3分類し、それぞれにあった介護体制に再構築することが模索されている。地方部では、高齢者人

口も減少していることから、配置基準の見直しなどが不可欠である。医療も地域間の医療機関の偏在が問題になっているが、政府は必ずしも医療資源の偏在の克服に成功しているわけではない。

医療、介護のいずれも、高齢化により給付費が増加することは共通である。他方、技術変化は医療と介護では異なる影響を与える。AI、デジタル化は介護の生産性を引き上げ、介護人材不足に貢献する可能性がある。他方、医療における技術進歩は、価値の高い医療サービスの提供につながるが、高額化にもつながる。このように年金、介護とは異なる課題を医療保険制度は抱えている。

大森論文は、医療保険制度の持続性を高める観点から、医療の財源政策、医療における公私保険の役割分担を議論している。欧州諸国における医療制度の国際比較は、日本の制度設計への示唆を与える。とりわけ、リスク調整型人頭払い方式、所得比例課税・保険料、多元的財源確保、公的保険と私的保険の機能的役割分担は注目に値する。

医療制度の持続性確保には、国全体で医療費総額の上限を設定し、リスクに応じた財源配分を行う設計が不可欠である。また、一次医療への自己負担免除、慢性疾患や低所得者への負担軽減措置など、医療アクセスと公平性を高める措置も各国で導入されている点も重要である。

地域医療の再編と医療資源の適正配分も重要である。医療サービスの提供体制の地域格差は健康格差を生み、結果として医療費の地域偏在を招く。財政的・医療人的資源の集中と分配を両立させる制度設計が必要である。

5. ジェンダー平等と制度設計

近年、女性の就業率は上昇しているが、多くが非正規労働者であり、女性の可能性が十分に生かされているとはいがたい。

山重論文では、日本における「女性活躍」が進まない主因として「性別役割分業の社会規範」と、それを助長する税・社会保障制度を挙げる。配偶者控除や第3号被保険者制度は、女性が非正規労働を選択する経済的誘因となっており、結果として女性の就業継続を阻害している。

これらの制度により女性の所得は抑制され、結果として納税能力および社会保険料拠出能力が低下し、制度財政にも負の影響を及ぼす。さらに、女性の貧困化は世帯全体、特に子ども世代の貧困リスクを高めるため、最終的には社会保障支出の増加要因となる。ジェンダー格差の是正は公平性のみならず、効率性・持続可能性の観点からも不可避である。

政策的には、配偶者控除の見直しや第3号被保険者制度の廃止、年金分割制度の拡充、育児・介護に関する男女共同責任の徹底が求められる。こうした制度改革は、女性の経済的自立を促進し、長期的には出生率の底上げや経済活力の維持に資する。

5. 移民と社会保障：制度的整合性の構築

近年の出生率の低下、出生数の減少は中位推計の予測を上回っており、2024年の出生数は70万人を下回った。これは中位推計の2039年の数字であり、少子化が15年早まっている。20年後に親になる人数が減少している以上、日本の人口減少、労働人口は急速に減少することを所与にして社会保障制度を設計する必要がある。そこで期待されるのが外国人労働者である。

和泉論文は、日本が事実上の移民社会に移行しつつある現実を指摘しつつ、社会保障制度との整合的設計の必要性を論じている。特に中長期的には、高スキル移民の受け入れが経済成長と年金財政の双方に資することが示されており、政策的誘導が必要である。

現状の技能実習制度や特定技能ビザでは、制度設計が一貫しておらず、受け入れた外国労働者を生活者としてどう処遇するのかが不明確である。特に社会保険の適用範囲や年金一時金制度も方針が明確ではない。例えば、厚生年金脱退一時金制度は、短期的には財政貢献するものの、長期的な定住を前提とする設計とは整合しない。これは外国人労働者を長期的に移民として受け入れるのか方針が曖昧であることに原因がある。移民（生活者）として長期定住を求めていくならば、それを踏まえた社会保障制度にすべきである。社会保障協定の活用、公的年金適用の透明化、地域単位での教育・医療・保育の受け皿整備も含め、移民の定住化に対応する包括的制度再編が必要である。

6. 制度横断的な再設計の必要性

駒村論文は、社会保障制度横断的な改革の重要性を論じている。社会保障制度の改革は部分最適ではなく、制度横断的な整合性が求められる。税制、労働市場政策、年金、医療、介護を包括した政策パッケージが不可欠である。

特に、本報告書で各論が述べているように、高齢期の就労促進策を連携させた政策設計、女性活躍促進と年金制度改革の接続、移民政策と地方自治体の福祉政策との連携など、制度間の齟齬を最小化し、政策効果の最大化を目指す必要がある。

国民に対する制度説明責任・透明性、予測可能性の高い改革スケジュール提示も、制度信頼の確保が不可欠である。このため与野党議員・有識者・関係省庁担当者がフラットな立場で、長期ビジョンを議論する会議体、例えば2001年まで存在した「社会保障制度審議会」のような会議体が不可欠である。

社会保障　〔各論〕

第1節 男女格差と税・社会保障制度

一橋大学経済学研究科／国際・公共政策大学院教授 山重 慎二

1. 男女格差と男女差別

男女格差に関する世界経済フォーラムの国際比較調査は、日本の男女格差が極めて大きいことを示している（2023年は146カ国中125位）。今後とも人口減少が急速に進むと考えられる日本経済において、「女性がその個性と能力を十分に発揮して職業生活において活躍すること」と定義される「女性活躍」は、極めて重要な政策課題になっている。日本の女性の活躍は、日本の成長率や財政の持続可能性を高めるための重要な鍵になる。男女格差を生み出し温存している男女の役割分担の社会規範を見直し、女性だけを優遇する差別的な税制や社会保障制度を見直していくことで、持続可能な経済そして財政を創っていくことが重要である。

2. 男女格差の原因：社会規範

日本で男女格差が残る最も根源的な要因は、「夫は外で、妻は家で働くことが望ましい」という「性別役割分担の社会規範」にあると考えられる。「社会規範」の定義として、ここでは「自分がそれに従うことを他者が期待し、違反したら罰せられるだろうと考え、行為者たちがそれに従うことを望む行動規則」という Bicchieri (2005) の定義を用いる。

たとえば女性の場合、「結婚し子どもが生まれたら母親が家で育児・家事をすることが望ましいと周りから期待され、子どもが生まれても働き続けると周りからペナルティ（陰口や評価など）を課せられるだろうと予想し、子どもが生まれたら家で子育てや家事をすることを望む」ようになる社会の空気（雰囲気）があることが、「性別役割分担の社会規範」だ。

この社会規範（社会の空気）は弱まってきたが、今なお育児や家事は女性が行うのが望ましいと考える男性は多く、女性もそのような空気に抵抗することなく、家事・育児に男性よりもはるかに多くの時間を割いている（図1）。このような状況が今後とも続くなら、「女性がその個性と能力を十分に発揮して職業生活において活躍すること」は難しい。

さらに、そのような社会規範が残ることで、職業生活で役立つ能力を習得するための若年期の投資が低い水準にとどまり、女性が経済的に自立することが難しくなる。そして夫との死別や離別を機に、女性自身やシングルマザーの子どもたちが貧困に陥るリスクが高まる。

3. 男女格差と税・社会保障制度

そのような社会規範が生み出す問題に対応するために、政府は、「女性のみ」を対象とする控除や給付の制度を創設してきた。性別役割分担の社会規範を受け入れる国民は、上記のようなリスクへの対応として制度に賛成し、女性だけが恩恵を得られる税制や社会保障制度が創設・維持されてきた。そして、性別役割分担の社会規範の問題を緩和する差別的な税制や社会保障制度が創設されると、今度はそれが性別役割分担の社会規範の持続に貢献することになる。

こうして、日本では、女性のみが特別な恩恵を受けられる「寡婦控除」という税制の仕組みや、「遺族

年金」という社会保障制度の仕組みが生まれ存続している。さらに、「配偶者控除」や「第3号被保険者」といった制度は、法律上は女性のみを対象とする制度ではないので、法律上は男女差別とは言えないが、性別役割分担の社会規範の下で、恩恵を得る者のほとんどが女性であるという意味で、社会規範そして男女格差の持続に貢献してきたと考えられる。

4. 男女格差がもたらす問題

日本で今なお存在する男女格差は、公平性、効率性、持続可能性という3つの観点から大きな問題を抱える。第1に、性別役割分担の社会規範のために、経済的自立が難しい選択を女性が強いられることは、女性や子どもが貧困に陥るリスクを高めるため、不公平と考えられる。また、キャリア選択の機会が男女で異なることは、女性だけでなく、男性にとっても不公平と考えられる。そして、能力に応じた経済参加ではなく、性別による経済参加は、経済に非効率性をもたらす。特に、女性の能力の開発・活用が低くとどまることは、日本経済にとって大きな損失だ。さらに、そのような非効率性の結果、国内での付加価値生産が低水準にとどまり、税収や社会保険料収入が伸び悩むとともに、低所得の女性や子どもを支援するための支出が高止まりすることになる。経済や財政の持続可能性にも、負の影響を与えることが懸念される。

このような問題を考えると、日本でも女性が結婚・出産後も正規労働者として仕事を続けられる経済環境の整備が重要となる。根源的な問題の一つが、性別役割分担に関する社会規範にあることを考えると、政策としては、「結婚し子どもが生まれたら母親が育児・家事をすることが望ましい」という社会の雰囲気がなくなるような取り組みを行うことが効果的と考えられる。そのような政策として、男性の育休取得推進は良い取り組みの一つと考えられるが、社会規範を持続させる一因となっている税制や社会保障制度（配偶者控除制度や第3号被保険者制度なども含む）の見直しも必要と考えられる。制度の見直しは、社会規範の変化をもたらす重要な要因になるからだ。

5. おわりに：女性活躍の推進

女性が育児休業や時短勤務を取得しやすくなる法律の制定を通じて「両立支援」に取り組んできた政府は、2016年、「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」（以下「女性活躍推進法」）を公布し、労働者数301人以上の事業主に、女性が活躍できる行動計画の策定・公表を義務づけた。法律は2022年に改正され、労働者数101～300人以下の事業主にも行動計画の策定・公表が義務化された。

「女性活躍」の推進は、「経済活力の停滞」、「人口減少、少子・高齢化の進行」、「格差の拡大」、「財政問題」といった日本の構造的問題を改善するための重要な鍵になる。

近年、女性の就業率は高まったが、正規雇用で働く女性の割合は出産期以降大きく低下する現状がある。女性が非正規で働く職場では、女性の能力が生かされず、経営層の多様性も高まらず、「経済活力の停滞」が起こりやすい。女性が低所得に留まることで「格差問題」が生じるとともに、税収や社会保険料収入が伸び悩み「財政問題」の一因にもなる。女性が結婚して低所得となる場合、子育ての金銭的余裕がなくなったり、そのような状況に追い込まれる結婚を女性が望まなくなったりすることで、「少子化・人口減少」が深刻化する。

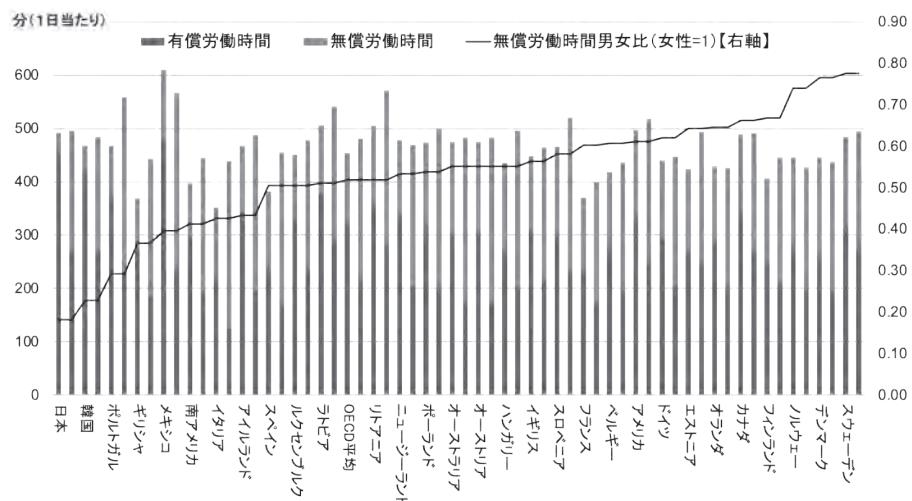
女性活躍推進法が示唆するように、女性活躍が進まない主な要因は「性別による固定的な役割分担等を反映した職場における慣行」にある。しかし固定的な性別役割分担の考えは、税・社会保障制度にも反映され、全国の女性の活躍意欲を低下させていると考えられる。女性社員の昇進意欲が低いため、活躍を促

すことが難しいという話はよく聞く。

職場慣行の見直しも重要だが、女性の活躍意欲を低下させる政策を、政府はまず見直すべきだろう。例えば、配偶者控除や第3号被保険者制度の存在が、女性の労働参加の意欲を抑制してきたとの指摘が多い。大きな「壁」があったわけではない。しかし、職業生活で活躍しなくても税・社会保障制度が保護してくれる「専業主婦の母」がロールモデルとなり、性別役割分担の社会規範が存続してきた。若い学生の間でも、性別役割分担意識は根深い。

性別役割分担の規範に従う女性の保護を意図した税・社会保障制度が、日本経済の構造的問題の背後にある「女性の経済力の弱さ」の一因となっている。人口減少によって、これまで経済で活躍してきた男性の絶対数は減少し続ける。政府は、企業に変革を求めるだけでなく、女性の経済力の向上そして活躍を促すような税・社会保障制度を再構築していく必要がある。

Bicchieri, C. (2005) *The Grammar of Society: The Nature and Dynamics of Social Norms*. Cambridge University Press.



(注) 各国、左が男性、右が女性 (15歳~64歳)

(出所) OECD stat (Time Use Data, Latest)

図1：男女別の有償労働時間と無償労働時間

第2節 移民受け入れに伴う社会保障制度改革の課題

嘉悦大学経営経済学部教授 和泉 徹彦

日本には体系的な移民政策が存在せず、各業界の人手不足対応としてなし崩し的に外国人労働者受け入れが拡大している。社会保障制度の持続可能性の観点からは、経済成長に貢献する高スキル移民の受け入れを積極的に進める一方で、移民と国民の社会保障制度を統合した形で運用することが望ましい。移民政策を経済成長戦略と整合的に決定し、社会保障制度を移民と国民の共生と統合の象徴とすることが、日本の持続的な経済成長と共生社会の構築につながる。

1. 日本の外国人労働者受け入れの現状と課題

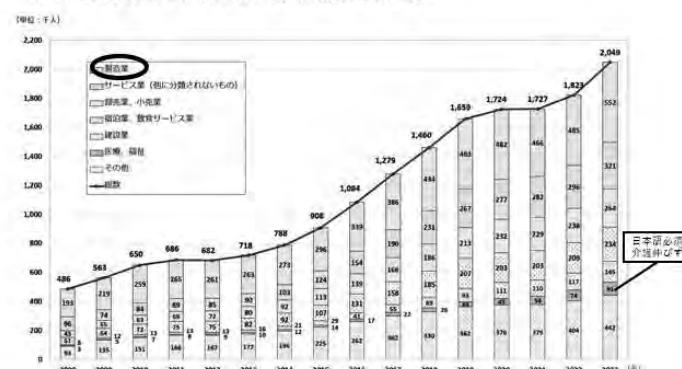
日本政府は「国民の人口に比して、一定程度の規模の外国人を家族ごと期限を設けることなく受け入れることによって国家を維持していく」とする政策については、専門的、技術的分野の外国人を積極的に受け入れることとする現在の外国人の受け入れの在り方とは相容れないため、これを採ることは考えていません」と公式に表明している。つまり、日本には移民政策がない。

しかし実態としては、技能実習制度から育成労働制度への移行や特定技能ビザの対象職種拡大など、外国人労働者の受け入れは着実に拡大している。2023年 の外国人労働者数は過去最高の 204 万 9 千人に達し、在留外国人は 322 万 4 千人となっている。

外国人労働者の在留資格は多様化しており、専門的・技術的分野の在留資格（主に大卒者）、技能実習、資格外活動（留学生や家族同居者の週28時間までの就労）、特定技能ビザなどがある。産業別では製造業が最多で、サービス業、卸売業、小売業、宿泊業、飲食サービス業が続く。国籍別ではベトナム、中国、フィリピン、ネパール、ブラジルの順となっている。

外国人人口比率が20%を超える群馬県大泉町や10%を超える東京都新宿区・埼玉県蕨市など、外国人との共生が急務となっている地域も出現している。外国人労働者に帯同する家族には未成年の子どもも含まれ、教育や言語習得の課題も生じている。外国にルーツを持つ日本在住者が多様化する中、地方自治体任せではない明確な国家方針の策定が求められている。

図 産業別外国人労働者数の推移



¹⁰ 厚生労働省「外国人雇用状況」の届出状況（令和5年10月末時点）に筆者加筆。

2. 人口減少と移民の経済効果

国立社会保障・人口問題研究所の将来推計人口によれば、日本の人口は 2020 年の 1 億 2615 万人から 2070 年には 8700 万人に減少する見込みである。外国人入国超過数が毎年 25 万人に達したとしても人口減少を止めることはできず、総人口 1 億人割れを 8 年ほど遅らせる効果に留まる。ただし、2050 年代には外国人人口割合は 10% を超えると予測されている。

経済効果については、複数の研究から移民受け入れ、特に高スキル移民が経済成長に正の影響を与えることが示されている。米国の研究では理数系移民が全要素生産性の向上に貢献し、OECD 諸国の分析では移民のスキルレベルと一人当たり GDP の間に正の相関が確認されている。カナダの研究でも、中スキル・高スキル移民が長期的な経済成長に貢献することが示されている。

日本は高度人材ポイント制を導入して高スキル移民を優遇する一方、技能実習や特定技能といった中低スキル労働者の受け入れも拡大している。これらの労働者は人手不足解消に貢献する反面、生産性の低い産業を延命させる懸念もある。他方、日本での生活による国内消費拡大効果も無視できない。

3. 移民と社会保障制度の関係

日本の社会保障制度（公的年金、医療保障、社会福祉）は国籍要件を設けておらず、日本に生活の本拠がある外国人も適用対象となる。若くて健康な移民の受け入れは医療保障への短期的影響は限定的だが、定住化した場合の公的年金への長期的影響は無視できない。

外国人介護労働者の受け入れが厚生年金財政に与える影響を分析した研究では、厚生年金の所得代替率が基本ケースより 7.9～10.5% ポイント上昇するとの結果が示されている。保険料を負担する現役世代を増やす効果がある一方、長期的には定住した移民も年金受給者となることを見据えた制度設計が必要である。

日本は 23 か国と社会保障協定を締結し、二重加入防止などの措置を講じている。技能実習生は最長 5 年で帰国する仕組みであり、帰国後に厚生年金脱退一時金（約 50～110 万円）を受け取ることができる。特定技能ビザでは家族帯同・定住を可能にする一方で、脱退一時金による帰国インセンティブも残しており、制度間に整合性を欠く面がある。厚生年金脱退一時金は移民労働者が納付した厚生年金保険料相当額となっており、雇用主負担分はそのまま厚生年金財政に貢献する格好になっている。

移民向け社会保障制度については、シンガポールのように移民と国民の制度を分離する国もあるが、アメリカ、ドイツ、日本・台湾・韓国など多くの国では国民と共に通の制度を適用している。移民労働者は景気変動で急激な増減があり得るため、移民のみの社会保障制度設計は給付と負担の予測が困難になるおそれがある。

4. 今後の移民政策と社会保障改革の方向性

日本の現状では高スキル移民と中低スキル移民がほぼ同じ増加率で増えており、産業界の要請により特定技能ビザの対象職種も拡大している。先行研究が示す通り高スキル移民の受け入れは経済成長に貢献するが、国際的な人材獲得競争の中で日本型雇用慣行（終身雇用・年功序列）は不利に作用している。

また、円安の進行により日本円で稼いで母国に送金する移民労働者にとっては厳しい環境となっており、ベトナム人労働者獲得を巡って台湾などと競争が生じている状況である。

社会保障制度の持続可能性には日本の経済成長が前提となるが、逆に日本の充実した社会保障制度（公的年金、医療保障、子育て支援、教育無償化）は定住を希望する移民にとっての魅力となり得る。出産育児一時金 50 万円、育児休業給付金、3 歳以上から大学卒業までの保育料・授業料無償化（所得制限あり）

など、欧州諸国に引けを取らない制度が整備されている。

移民政策を経済成長戦略と整合的に決定し、社会保障制度を移民と国民の共生と統合の象徴として、日本の持続的な経済成長と共生社会の構築が可能となる。現在のように明確なビジョンなくなり崩壊的に移民を受け入れるのではなく、体系的な移民政策の確立と社会保障制度改革の一体的推進が求められている。

第3節 医療サービスの費用負担のあり方について……国際比較の視点

お茶の水女子大学基幹研究院人間科学系教授 大森 正博

1. はじめに

本稿では、医療財政において「公的医療保険」を採用している事例として、ドイツ、オランダ、フランス、「税方式」を採用している事例として英国、イタリア、スウェーデンを取りあげて、医療財政のあり方を見てきた。8つの論点について、理論的に各国の医療財政の比較を行った。

2. 医療財政の国際比較

(1) 公的医療制度の財政運営

「公的医療保険」、「税方式」のいずれも、国が予想される医療費を推計し、医療財源の確保等、医療財政運営に責任を持ち、関わっていることは共通している。

また、「公的医療保険」、「税方式」のいずれも、保険料、税、自己負担の設定など医療財源の設定、公的医療制度でカバーする医療サービスの設定など、国が基本的な制度設計を行っている。ただし、スウェーデンについては、サービスの自己負担を州に決定させているところが特徴的である。

その一方で、財政運営については、「税方式」を採用しているスウェーデン、イタリアは、州の裁量で医療財源の税率を決定できるようにする等、地方分権を推進していることが注目に値する。

(2) 公的医療制度による居住者のカバー

「公的医療保険」を採用しているドイツ、オランダ、フランスは、居住者全てを「公的医療保険」に加入させる国民皆保険を採用しており、「税方式」の英国、イタリア、スウェーデンも、言うまでも無く居住者全てを公的医療制度でカバーしている。ドイツ、オランダは、一定所得以上の者は加入が任意だった時期もあるが、それぞれ2009年、2006年に国民皆保険に移行した。医療サービスが、人が社会生活を営んでいく上で不可欠な健康を実現することを重視する考え方が定着している方向性から考えて、「公的医療保険」、「税方式」にかかわらず、居住者全てが公的医療制度でカバーされる方向性があると考えてかまわないだろう。

その中で問題になるのは、特に、「公的医療保険」を採用している国々における無保険者の存在である。無保険者を防ぐために、保険料の減免を行っているのが、ドイツ、オランダである。ドイツでは、収入が1178ユーロ/月（2024年）未満の人の保険料は減免される。オランダも、18歳未満の定額保険料を無料にしているほか、居住者の資産、所得が一定の基準以下である場合に医療手当（Zorgtoeslagen, Healthcare Allowance）を支給することにより、「公的医療保険」への加入を促している。一方、フランスは、無保険になる可能性のある属性を持った人々に対して、きめ細かな「公的医療保険」を準備している。学生、年金受給者、など「公的医療保険」でカバーされにくい人々にはPUMA、低所得者にはC2S、不法移民にはAMEを整備している。

(3) 保険料、税について

「公的医療保険」における保険料、「税方式」における租税ともに所得比例の形態を探っている点が共通している。「公的医療保険」のドイツ、オランダ、フランスは、所得比例保険料を採用し、「税方式」の

英国、イタリア、スウェーデンは、英國は国民保険税、イタリアは、州が国税に上乗せする所得税、スウェーデンは州と地方自治体の所得比例税を課している。

その一方で、各国共に、財源が、所得比例保険料・税のみならず多様化していることは注目に値する。

「公的医療保険」を採用しているドイツ、オランダは、医療費の大きな部分を所得比例保険料に依存している一方で、それぞれ追加保険料、定額保険料を課している、フランスは、アルコール・たばこ税、製薬会社の売上税、付加価値税に加え、金融資産所得、投資所得、年金所得、失業・障害給付、ギャンブルなど幅広い所得を対象とした一般社会税（CSG）を導入している。「税方式」を採用している国々も、英國は、付加価値税、イタリアは、法人賦課価値税のIRAPを導入している。医療費の財源としての理論的な正当性の検討は必要であるが、医療費を安定的に賄う財源を各国が模索している様子を見て取れる。

(4) 「財政規律」について

医療サービスの需要とそれに伴い発生する医療費は患者の受診のあり方に依存しているが、それを賄う医療財源とのバランスは重要である。今回取りあげた6カ国共に「公的医療保険」、「税方式」を問わず、いずれも国が主要な役割を果たしている。

ドイツ、オランダは、「規制された競争」を導入することによって、財政規律を実現しようとしている。国が、所得比例保険料と国の補助金から成るマクロ医療予算を設定し、国が準備する医療費のパイを設定した上で、リスク調整型人頭払い方式で保険者に予算を与え、各保険者は、実際の医療費からの不足分をそれぞれ、人頭払いの追加保険料、定額保険料を被保険者から徴収することで財政規律を働かせようとしている。

一方、フランスは、国会の財政責任を明確化し、強制医療保険の支出目標としてのONDAMを設定し、医療費の調節を試みている。

英國は、イングランドを例に取ると、保健・社会サービス省が、マクロ医療予算をリスク調整型人頭払い方式のバーネット公式を用いてNHS Englandに配分し、その予算内で医療サービスの需給を行わせるようにしている。

イタリアは、国が推計して設定した医療サービスの予算をリスク調整型人頭払い方式で州、地方自治体に配分し、州、地方自治体に、その予算内で医療サービスの需給を行わせようとしている。

スウェーデンは、州が独立した医療財源としての比例所得税の財源を持ち、医療財政の責任が明確化されている。

(5) 公的医療制度の財政調整

「公的医療保険」、「税方式」いずれにおいても、医療サービス需要による費用とその負担のアンバランスが、サービス利用者の年齢等のリスク指標、所得等の属性によって、発生することから、財政調整が必要になることを本稿の冒頭の理論的枠組みの説明において示した。

今回取りあげた国々の中では、「公的医療保険」のドイツ、オランダ、「税方式」の英國、イタリアで、リスク調整型人頭払い方式を財政調整の手段として用いていることが特徴的である。リスク調整型人頭払い方式は、保険料、租税などで徴収した医療財源を居住者の健康リスク等に応じて分配を行うことによって、徒に高齢者と若年者、低所得者と高額所得者の対立と分断を招くことなく財政調整を行うことができる財政調整の方法である。

(6) 保険料の減免措置、無保険者対策

「公的医療保険」を採用しているドイツ、オランダ、フランスでは、国民皆保険を実現するために保険料の減免措置を実施している。ドイツは、月額の収入 1178 ユーロ（2024 年）未満の人は保険料を減免される。また、オランダは、子ども（18 歳未満）は定額保険料は無料にし、低所得者に対する配慮を行っている。フランスは、PUMA、AME（不法移民など）、C2S（低所得者）を準備して対応している。

（7）自己負担

「公的医療保険」のドイツ、オランダ、フランス、「税方式」の英国、イタリア、スウェーデンいずれの国々も自己負担を導入している。

いずれの国にも共通する傾向があるのは、一次医療、出産看護には自己負担を求めないことである。日常的な体調の不良に対処できる一次医療、出産については、自己負担を無くして、医療サービスを需要しやすくする、各国の配慮が見て取れる。スウェーデンのみ一次医療に自己負担がある。

専門医の外来サービスについては、6カ国の中で英国以外の国々は自己負担を求めており、入院サービスについては、「税方式」の国々では、英国、イタリアが自己負担を 0 にし、スウェーデンも低額に抑えている。

また、ドイツ 18 歳未満、オランダ 18 歳未満、英国は、16 歳未満、就学中の 16～18 歳、イタリア 14 歳以下、スウェーデン 20 歳未満と対象年齢に差はあるが、子どもの自己負担を無料としている国々が多い。

また、慢性疾患患者に対しては、「公的医療保険」のドイツ、オランダ、フランス、「税方式」の英国、イタリア、スウェーデンのいずれも自己負担軽減措置を探っている。

失業者、低所得者に対して明示的に自己負担の軽減措置を探っているのは、英国、イタリア、スウェーデンといった「税方式」採用の国々であることが特徴的である。

医薬品費、大人の歯科医療、眼鏡などは、「公的医療保険」、「税方式」を問わず概ね全ての国々が自己負担を求めている。

（8）私的医療保険

「公的医療保険」、「税方式」の公的医療制度に対して、私的医療保険の役割について考察を行いたい。6カ国共に、私的医療保険は、公的医療制度でカバーされていないサービスをカバーする補完的役割を担っている。フランスの私的医療保険は、公的医療制度の自己負担をカバーする役割的重要性が高い。そして、各国共に、国が私的医療保険の保険料設定等、規制を行っており、国が政策的に私的医療保険に一定の役割を担わせていることが分かる。その一方で、私的医療保険への加入者は、オランダ、フランスのように居住者の 90%以上が加入している国がある一方で、他の国々の居住者の加入割合は必ずしも高くなない。

以上、8つの論点について、医療財政の国際比較を行ってきたが、我が国の医療制度改革、医療財政改革を考えるにあたって、示唆するところは大きいように思われる。

第4節 2025年年金制度改革と残された課題

慶應義塾大学経済学部教授 駒村 康平

1. 概要

日本の公的年金制度は、1961年の国民皆年金の実現以降、5年ごとのパラメーター調整と概ね20年ごとの大改革を組み合わせて現在の姿となっている。過去の大改革とは、1961年の国民年金制度導入、1985年の基礎年金制度導入、2004年の保険料固定方式とマクロ経済スライド導入であった。

こうした大改革にもかかわらず、近年の少子高齢化、就業構造の多様化、世帯構成の変化により、制度の持続可能性と公平性への懸念が高まっている。こうした中で、2025年の年金改革は厚生年金の適用範囲拡大、在職老齢年金の調整、報酬上限の引き上げ、遺族年金制度の見直し、基礎年金の給付水準低下への対応が行われた。

2. 2025年改革の概要

短時間労働者に対する厚生年金の適用拡大では、賃金要件（月8.8万円）を廃止し、週20時間以上働く者すべてを対象とした。既存の短時間労働者への厚生年金適用の従業員規模要件も段階的に縮小され、2035年には完全撤廃される見込みであるが、5人未満の個人事業所やマルチワーカーへの対応は先送りされた点で問題は残っている。

適用拡大により労働市場の中立性が高まり、老後の所得保障が強化された。ただし、事業主負担軽減のための財源投入が年金財政からなされた点には課題も残る。

在職老齢年金制度では、賃金と年金の合算が一定額を超えると年金の支給が停止される仕組みが、高齢者の就業意欲を損ねているとの批判があった。今回の改革では、支給停止の基準額を50万円から62万円に引き上げたが、制度の完全廃止は見送られた。在職支給停止部分が線下げ受給増額の対象外である点も未解消である。

報酬月額の上限も段階的に75万円へ引き上げられるが、賞与との調整による保険料逃れへの対処はなされず、今後の課題として残る。

遺族厚生年金制度では、性別による受給要件の差を是正する改革が行われた。60歳未満の男性配偶者も新たに対象としつつ、子のいない若年配偶者については5年の有期給付とする措置を導入し、段階的に将来、その対象を60歳未満に拡大する。中高齢寡婦加算も25年かけて廃止される。また、子の遺族基礎年金の支給停止要件の撤廃、老齢基礎年金への子の加算の新設、第3子以降の加算充実などが盛り込まれた。

改革で見送られた課題の一つが、国民年金の加入期間の延長である。現行は20~59歳の40年だが、就業期間の延長に合わせて45年とする案があった。しかし、第1号被保険者の新たな保険料負担や国庫負担の増加が懸念され、厚労省により取り下げられた。厚生年金加入者は60~69歳も保険料を支払っており、実質的な不公平が生じている。このギャップの解消には、国民・基礎年金加入期間の見直しが不可欠である。

2004年導入のマクロ経済スライドの影響で、基礎年金の給付水準が長期にわたり低下する可能性がある。特にデフレ下ではスライドが機能せず、調整が先送りされた結果、報酬比例部分と定額給付（基礎年金）部分の間でマクロ経済スライドの適用期間の乖離が生じた。2024年の財政検証では、厚生年金のスライド終了は2026年度だが、国民年金は2057年度まで続くとされており、所得再分配機能の低下が懸

念される。これに対応するため、厚生年金の積立金を活用して、基礎年金への拠出金を増やし、調整期間の短縮と給付水準の底上げを図る案が検討された。この案は一度与党によって削除されたが、3党合意により 2029 年の財政検証で必要性が確認されれば法制化するという附則が加えられた。附則には、基礎年金給付水準が大幅に低下する見込みがある場合には、調整期間を統一し、影響緩和措置を講じる旨が明記されている。この制度間の調整には、国民への丁寧な説明が不可欠である。さらに、基礎年金の財政をめぐっては、給付水準を維持するための国庫負担の確保が論点となる。

日本の障害年金や遺族年金も基礎年金に依存しており、その低下は社会全体の貧困率を上昇させ、生活保護受給者の増加を招く。特に就職氷河期世代の高齢化に伴い、低年金・低資産・健康不安を抱える層が大量に退職を迎える。彼らが生活保護に流入すれば住宅・医療・介護扶助が追加的に発生し、財政負担が大きくなる。選別的制度である生活保護の財源を増税で賄うのは社会的合意が得にくい。基礎年金に必要な公費を消費税などで賄う方が政治的コストが低い。また、高所得者への基礎年金給付が非効率という批判については、年金課税や医療・介護保険料の調整といった制度横断的対応では正可能である。実際に、衆議院の付帯決議でも、高所得層に対する老齢基礎年金の支給停止の検討が示されている。

3. 制度横断的な議論の必要性

今後の課題は、制度設計だけでなく、改革の進め方そのものである。部分制度ごとの改革では国民の将来不安が払拭できず、社会保障全体を見通す枠組みが求められている。

そこで必要になるのが、「社会保障制度審議会」の復活である。かつて 2001 年まで存在したこの会議体は、与野党代表、政府関係者、有識者がフラットな立場で継続的に議論することで、制度改革が政争化することを防ぎ、国民への透明性を確保していた。現在のように制度ごとの個別の改革ではなく、税制や労働・居住政策も含めた包括的議論が可能となる。具体的には、①厚生年金適用のさらなる拡大と国民年金の役割の限定化、②年金生活者支援給付金の拡充、③第 3 号被保険者制度の段階的廃止と年金分割制度の導入、④マクロ経済スライドによる給付水準低下を回避するための支給開始年齢引上げとの同時実施が必要とされる。これらを実現するには、改革の指向性と国民の中長期的なビジョン提示が欠かせない。

今回の 2025 年改革は一定の成果を上げたが、持続可能で公平な年金制度、社会保障制度の実現には、制度横断的かつ連続的な議論の枠組みの整備が急務である。

おわりに

慶應義塾大学経済学部教授 土居 文朗

本報告書に盛り込まれる論稿の基となる研究発表が終わったのが 2025 年 7 月 10 日だった。本報告書が刊行されるのはその後だが、2025 年 7 月 20 日には参議院選挙が行われた。今般の参議院選挙での主要な争点の 1 つが、一律給付か消費税減税かだった。

確かに、30 年ほど経験していない物価上昇が日本経済を襲った。物価上昇に賃金上昇が追いついていないこともあり、物価上昇下で購買力が奪われる消費者も多い。そのような状況下で、「増税」を想起させることさえ口にすると叩かれるという世相となった。もしかすると、このような世相は、戦前にわが国が軍国主義に走った時代でも似たようなところがあったのかもしれないと思ふ。

政策について好き嫌いがあるのはわかる。しかし、気に入らない政策を客觀性もなく議論の俎上に載せることさえ許さないという風潮は、放置してよいとは思わない。財政健全化は、財政や社会保障を将来にわたり持続可能にするために欠かせないことである。財政健全化は、「増税」だけを意味するものではないにもかかわらず、財政健全化は「増税」と同一視して、議論の俎上に乗せることさえ許さないという風潮があるので、2025 年の日本である。

わが国は、国と地方の基礎的財政収支（プライマリーバランス）を黒字化するという財政健全化目標を、2011 年度に達成することを 2006 年に閣議決定した。しかし、リーマンショックに端を発する世界金融危機の影響もあって、実現には至らなかった。その後、2020 年度に達成することを 2013 年に閣議決定した。しかし、消費税率を 10% に引き上げる際に増税分の使途を変更することに伴って実現が困難となつた。そして、2018 年に目標年次を 2025 年度とすることを閣議決定して今日に至っている。

2025 年度の目標達成は、本報告書刊行時点では、困難であるとの見通しとなっている。それは、2024 年度に大型の補正予算を組み、その一部の予算執行が 2025 年度に後ろ倒しされたことから、財政収支を悪化させるからである。

いつまでも、基礎的財政収支の黒字化が実現できないままなのか。財政破綻しなければ、わが国の財政は何をやってもよいというわけではない。多くの国民は、納めた税金を無駄遣いしないでほしいと考えている。無駄遣いを防ぐためには、野放図に歳出予算を出さないようにする財政規律が必要である。本報告書の中でも、わが国の財政運営では、財政規律、財政健全化の重要性が示唆されている。この報告書の内容が、國民に広く浸透することを願う。

最後に、財政経済研究会のメンバーに学問的な議論を行う貴重な機会を提供して頂いている、日本租税研究協会の関係者の皆様方に深く謝意を表したい。

財政経済研究会／委員名簿

令和7年9月時点

座長	慶應義塾大学 経済学部	教授	土居 丈朗
	嘉悦大学 経営経済学部	教授	和泉 徹彦
	お茶の水女子大学 基幹研究院人間科学系	教授	大森 正博
主査	中央大学 法学部 (財政・税制)	教授	國枝 繁樹
主査	慶應義塾大学 経済学部 (社会保障)	教授	駒村 康平
	上智大学 経済学部	准教授	中里 透
	専修大学 経済学部	教授	中野 英夫
	青山学院大学 経済学部	教授	西川 雅史
	東京大学大学院経済学研究科	教授	林 正義
	武藏大学経済学部	教授	広田 啓朗
	早稲田大学政治経済学術院	教授	別所俊一郎
	一橋大学経済学研究科／国際・公共政策大学院	教授	山重 慎二

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



佐藤 氏



平野 氏

●参加者

財務省主税局長

総務省自治税務局長

一橋大学大学院・経済学研究科教授

株式会社三菱 UFJ 銀行特別顧問（租研副会長）

青木 孝徳
寺崎 秀俊
佐藤 主光
平野 信行

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 29 頁～128 頁」に掲載されています。

はじめに

(岩崎) 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。本年度も討論会で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ひいたします。

さて、昨年度末ぎりぎりの今年3月31日に令和7年度税制改正法が国会において可決、成立いたしました。この改正は政府原案がいったん衆議院に上程された後に与党が修正案を再提出し、その修正を反映する形でようやく可決されるという極めて異例な展開を経て成立し、その改正内容も完了形ではなく、近い将来において抜本的改正を予定しているものとなっております。

まず令和7年度税制改正法の附則において、「所得税の抜本的な改革に係る措置」という見出しの下、第81条に次の検討課題が定められております。第1項で「政府は、我が国の経済社会の構造変化を踏まえ、各種所得の課税の在り方及び人的控除をはじめとする各種控除の在り方の見直しを含む所得税の抜本的な改革について検討を加え、その結果に基づき、必要な法制上の措置を講ずるものとする」、第2項で「前項の検討に当たっては、基礎控除等の額が定額であることにより物価が上昇した場合に実質的な所得税の負担が増加するという課題への対応について、所得税の源泉徴収をする義務がある者の事務負担への影響も勘案しつつ、物価の上昇等を踏まえて基礎控除等の額を適時に引き上げるという基本的方向性により、具体的な方策を検討するものとする」とされております。現在、政府税制調査会においてこの方針に沿って議論が行われつつありますが、本日の討論会においてもこの問題について取り上げられる予定でございます。

こうした所得税の改革の課題に加えて、人口減少・少子高齢化が進む中、自立的老後に向け

た資産形成を支援するための税制改正や子育て支援に係る政策税制の拡充が検討されなければなりません。

また経済産業の発展のためには、地域経済を支える中小企業関連税制の見直しや新規事業の創出のためのスタートアップ促進税制、資産運用立国を目指した投資関連税制の検討も継続されなければならないと思います。

さらに、政治的論点の1つとなった自動車関係諸税の見直し、これは国税も地方税も関係する話ですが、本年中に結論を得ることになろうと思います。

加えて地方財政については、人口の偏在化と地方の高齢化が解消されない現状を踏まえて、地方行政を支える安定的財源と地方税制の在り方も検討されています。

他方、目を世界に向けると、近時の不安定な国際情勢に備えるための防衛力強化に係る財源措置の検討や国際取引の公平公正を図るためのBEPS包摂的枠組みの発展的継続を図るための諸政策も検討されるべきことでございます。

このように、検討されるべき税制の諸課題は山積しております。こうした検討課題について近年、政治的には情緒的主張が声高になされていることが気がかりです。こうした傾向は日本だけではなく諸外国でも同じです。そうした結果、社会情勢の不安定化を引き起こしています。こうした感情論に対抗するためには客観的なデータと事実認定に基づく実証的検討、すなわちEBPMの取り組みが不可欠であると思います。政策の立案者や経済実務の執行を担当される方におかれでは、こうした確実な方策の検討を願っております。

本日は、こうした社会経済の不安定さがある中、国及び地方に関する税制について進められている取り組み状況につきまして、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ご説明いただいた上で、これに対して財政学・公共経済学の専門的立場から佐藤主光一橋大学大学院教授に、また経済実務の觀

点から平野信行三菱UFJ銀行特別顧問、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き討論をし、後半において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て討論するよう執り行わせていただきます。

それでは早速、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策につきまして、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

1. はじめに

(青木) ただ今ご紹介いただきました主税局長の青木でございます。租税研究協会の皆さま方には日頃から大変お世話になっております。この場をお借りしましてまず御礼申し上げます。また今日はこのような機会を与えていただきまして大変光栄に思います。

それでは、30分ほどお時間を頂戴しておりますので、税制の現状それから今後の課題につきましてざっとご説明させていただきたいと思います。

租税研究協会で、私は多分年明け、ちょうど1月だったと思いますが、令和7年度の税制改正の政府案をまとめて、これから法案を国会に提出し、ご議論いただくというところで中身についてご説明させていただきました。実はそのときもそうですし今もそうですけれども、少数与党の下でいろいろ与野党協議を重ねて、国会で修正もあり得るということを申し上げました。実際そういう展開になって2月、3月と国会で税法の修正という形になってきましたので、そのあたりから今に至るまでのいろいろな経緯、現状をご説明させていただきたいと思います。

資料は、全般的に7年度改正、それから103

万円の壁、ガソリン、消費税の減税問題といったものについてざっと関係する資料、それから経緯も含めてずっとクロノロジーもわかるよう取りそろえておりますが、時間の関係もございますのでいろいろかいつまみながらご説明させていただきます。

2. 所得税の基礎控除等（103万円の壁）

〔国民民主党案〕財務省（15ページ）

まず、103万円の壁についてです。これは国民民主党の玉木代表のXを抜粋したのですが、手取りを増やす、それから最低生計費には課税しないという考え方で基礎控除を48万円から123万円へと75万円引き上げるという案です。その根拠は、1.73倍、この間95年から今に至るまで最低賃金の金額がこれぐらい伸びているからというものです。財源としては7～8兆円程度と私どもからすると大変大きな金額ですが、最近の税収増分を還元すればできるのではないかという意見でした。

16ページをご覧ください。実際にこの国民民主党案を実施しますと、これは国税、地方税両方を合わせた金額ですけれども、こういった減税になるというものです。この先も2,400万円ぐらいまで実はこの基礎控除の引き上げの影響はありますので、例えば2,000万円を超えるような一般的には高額の所得者の方になりますと減税規模が大体75万円の半分ぐらい、36万円とか37万円とかぐらいになるという、それぐらいの減税規模で、与党の方からはこれだけの財源を使って高所得者に優遇になるような減税が本当に適切なのかどうかというようなご議論の中で展開をされていったところです。

〔主要国の基礎控除等の物価調整〕財務省（17ページ）

他方で基礎控除に該当するような控除について諸外国では毎年、物価水準に応じて調整をしているということが一般的です。

〔消費者物価指数（総合、基礎的支出）の推移〕

財務省（18ページ）

1995年から足元までの間、日本の場合はCPIの総合で1割ぐらい伸びているのですけれども、こういったことも踏まえながら政府案というのができているところです。

〔物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整の対応〕財務省（22ページ）

基礎控除10万円、給与所得控除の最低保障額も10万円、大学生については扶養控除を配偶者特別控除と同じような形で階段方式にすることによって、年収の逆転現象が起きないように対応するといった見直しが政府案として出されたところです。政府案は、あくまで諸外国と同じように物価の状況を踏まえた調節だということです。それを国会に提出いたしまして与野党協議になってまいります。

〔自公国税制協議〕

26ページをご覧ください。ここからが実際の協議の中身ですが、まず2月18日に自民党からこのような案が提案されております。給与収入で200万円以下相当の方にはさらに37万円控除の金額を上乗せするということ。これは恒久的な措置で、さらに給与収入500万円までの方なら10万円上乗せする。これは令和7、8年の時限措置として物価高に給与の上昇が追い付いていないような状況を踏まえた対応ということです。

これによりまして、課税最低限は160万円になります。この160万円の水準なのですが、その根拠としては東京都の全国の中でも一番高い地域の生活扶助の基準が大体これぐらいの金額だからという考え方でした。

これが高所得層に及びますと大きな規模になるものですから財源のこととも考えますし、かつ高所得者優遇にならないようにという自民党案です。これでもなかなか与野党協議が進まず2月21日に公明党から27ページにあるようなさら

に上乗せの金額と上乗せの対象者をもう少し広げる又は上げるというような調整案が出されております。

〔基礎控除等の引き上げと基礎控除の上乗せ特例の創設〕

それを絵にしたものが28ページです。複雑ではないかというご批判もありますけれども、こういう形にすることによって、29ページにありますように、政府案と公明党が出された与党の上乗せ案で大体、2.4万円とか2万円と減税額の水準が書いてありますが、あらゆる給与収入階層で同じぐらいの減税規模になるようにしたものです。

さらに30ページをご覧いただくと、これが終わりではなくて、所得税の諸控除の部分については物価の上昇を踏まえて適時に引き上げるという基本的な方向性で具体的な方策を検討するとか、さらに各種控除の在り方、各種所得の課税の在り方、人的控除をはじめとする各種控除の在り方の見直しを含む抜本的な改革にも取り組むということが附則に書かれています。

〔自公維 幹事長合意〕財務省（31ページ）

それでも国民民主党との間で合意するにはなかなか至らず、どうなるかというタイミングだったのですが、自公維の3党の間で教育の無償化について合意がなされたところです。維新と合意に至ったことを踏まえて、その1週間の間に維新に税法の方にも賛成していただくというやりとりをさせていただいて、3月3日に自公維で税法についてもご賛成いただくことになり、幹事長合意をさせていただいたというところです。結局、公明党が出された案を与党修正案として出されて、今回見直しに至っています。政府案で大体6,000億円、さらに与党修正で6,000億円、合わせて1兆2,000億円程度の所得税減税を行っているところです。

私どもとしては令和8年度税制改正に向けて、先ほど附則に書かれていた所得税の抜本的改革

の1つとして、物価に合わせて適時に見直していく仕組みのようなものをしっかり議論し、成案を得ていくことが課題だと思っています。

3. ガソリン減税

続いてガソリンの関係です。最初に、全般的に自動車関係諸税全体の構成などを説明したいと思います。

〔自動車関係諸税収（国・地方）の内訳〕財務省（33ページ）

税収としては全体で5兆8,000億円です。車体と燃料に分かれていますが、そのうち燃料については薄く網掛けしているところが当分の間税率で上乗せされている部分であり、根っここの部分に本則の税率の部分がそれぞれあります。当分の間税率の部分は、下の赤いところにあるように全体で揮発油税と軽油引取税でそれぞれ1兆円と5,000億円程度、合わせて1.5兆円ぐらいの金額になっています。

〔揮発油等の当分の間税率〕財務省（34ページ）

当分の間税率というのは実は平成22年度改正において、それまでの暫定税率の時代には10年とか5年の期限を付した特例として上乗せ税率を張っていたのですが、このときに当分の間税率ということで期限を付さない形で見直されています。

このときは民主党政権です。当時、民主党政権は暫定税率を廃止するというマニフェストを出して政権を取ってからいろいろ検討されたのですが、財源の問題もありますし、地球温暖化対策との関係でガソリン、軽油に係る税率を低くすることがどうなのかというさまざまな議論があって、財政事情と地球温暖化対策の観点も踏まえて税率水準を維持するという決定を当時の民主党政権ではされました。

〔自公国 幹事長合意（令和6年12月11日）〕

財務省（35ページ）

昨年秋の総選挙の際に、国民民主党は暫定税率の廃止も訴えておられました。選挙が明けて自公国の幹事長間で12月11日に、こういった103万円の壁と暫定税率の廃止について合意をしました。103万円の壁については178万円を目指して来年、つまり令和7年から引き上げ、ガソリンの暫定税率については廃止する、具体的な実施方法などについては引き続き誠実に協議を進めることになっていました。

昨年末、103万円の協議を自公国で毎週のようにしていましたが、その際には実はガソリンについてはそれほど突っ込んだ議論は行われていませんでした。103万円の壁の方に議論は集中していたわけですが、それでもこの話は引き続き幹事長合意を踏まえながらどういうふうに検討していくか、また協議していくかというのは課題としてはあったわけです。

〔立憲・国民提出 税法修正案（要綱）（令和7年3月3日）〕財務省（36ページ）

先ほど申し上げた103万円の壁について税法を出してからも2～3月に協議して最終的に通るのでですが、その間、3月3日に立憲と国民が共同して税法の修正案を出されています。3月3日というのは、先ほど維新と3党で合意したという31ページの記述があったと思いますが、あれと全く同じ日です。つまり、税法が自公維の合意でまとまるというタイミングで、立憲と国民が共同して税法の修正案を出されています。これが3月3日の時点で4月1日から揮発油税と地方揮発油税、ここでは軽油は入っていませんが、廃止するという法案を出されました。

〔維新提出 挥発油及び地方揮発油税の税率の特例の廃止に関する法律案（要綱）（令和7年3月3日）〕財務省（37ページ）

同時に、維新も3月3日には暫定税率について法律案を出されています。これは令和8年3

月31日、つまり1年かけて議論して中身を詰めていこうという法案を出されていました。立憲・国民の修正案については、自公維で反対して通りませんでした。一方で先ほどの3月3日の自公維幹事長合意に基づいて、3月末から6月通常国会いっぱいにかけて自公維の税制協議が計6～7回ぐらい行われていました。

〔自公維 税制協議〕財務省（39ページ）

自公維協議の中で暫定税率を廃止するために乗り越えるべき課題として整理されたものです。地方財政との関係、温暖化対策、インフラの維持管理の財源等々です。その中身について簡単に論点をご説明したいと思います。

〔地方団体の意見〕財務省（40ページ）

地方団体からの意見を付しております。6団体、それから知事会の意見です。代替となる恒久財源をきちんと用意してもらわないと地方財政に多大な影響が及ぶということです。本当は国の財政についても全く同じことがいえるわけですが、地方団体は当然ながらそういう意見を出していただいております。これが地方との関係の資料です。

〔温暖化との関係〕財務省（41ページ）

続いて、温暖化との関係です。私はいろいろなところでお会いする皆さんにお聞きしているのですが、「日本のガソリンの値段は世界中でどれくらい高いと思いますか」と質問すると、ほとんどの方は「日本は石油を輸入している国だから相当高いのですよね。G7でいえば上から2番目とか3番目ですか」とおっしゃるのでですが、実際にはそんなことはなくて、これは2024年第4四半期ですけれども、日本はOECD35カ国の中でアメリカに次いで値段としては安い国だということです。税金ももちろんなのですが、値段としてもこういう水準にあるということです。

〔当分の間税率を廃止した場合のCO₂排出量への影響（2025）〕財務省（42ページ）

最近になって環境省が試算を出されたのですが、仮に暫定税率を廃止しますと、元々日本が目標にしている温暖化対策、CO₂削減目標に多大な影響が生じます。従って、同等以上の環境保全効果を確保するための所要の措置をぜひ検討してくださいということを環境省は言っています。ここが温暖化対策との関係であり、これも非常に大きな問題だと思います。

〔原因者負担・受益者負担〕財務省（43ページ）

これは、いわゆる道路の維持管理に要するコストを一体誰から頂いてやっていくかという話です。自動車関係の税金については元々、道路利用による受益者の負担、道路損壊などに対する原因者負担の性格を有してこういう税金が課されています。もちろん平成21年に一般財源化されておりまますので、歳出と税収の直接的な関係はありませんが、一方で道路若しくは自動車の関係で税金を頂いているのはそういう趣旨です。

一般財源化以降、道路の歳出の方がどんどん増える一方で、税収の方は減っています。この差額というのは一時的には借入れで道路の維持管理や整備にお金を使っているわけなのですが、最終的にはそれは税金で賄うことになりますので、道路の利用者以外の方からの税金も頂きながらこういう道路関係の予算を使っているのが現状です。

〔今後の社会资本の維持管理等について〕財務省（44ページ）

社会资本の維持管理・更新費がこれからどんどん増えていくという試算を国土交通省が出されたものを取り上げておりますが、昨今道路に大変大きな穴が開いたというケースが全国で生じているわけです。道路そのものもそうですし、道路の下にある上下水道の管が、古くから整備されたものは建設から50年以上たつようなものも

特に都市部では結構あるのですけれども、そういったものはしっかりと点検して維持補修をしっかりしていかないと、人の命に関わるような話です。これが今までかかっていた道路関係の予算に加えて非常にお金がかかるわけです。もちろん新しい道路をこれからもどんどん整備していく時代ではないので、歳出の効率化もやっていく必要はあるかと思いますが、それでも維持補修にかかるお金は相当な額に上ります。そういう状況の中で、ガソリンや軽油の税金を本当に下げるとはどうなのかというの一度きちんとご議論いただければというのが私どものスタンスではあります。

それから45ページは、流通や販売の現場に与える影響です。これは短期的な話なので割愛させていただきます。

〔与野党国対委員長合意（令和7年7月30日）〕 財務省（46ページ）

先ほど、3月から自公維の3党ずっと税制協議をしてきたという話がありましたが、最終的にはなかなか合意には至りませんでした。特に恒久的な財源の部分をどうするのかというのが一番大きな課題としてあったのですが、維新とも5月の末ぐらいに至ってもなかなかまとまらず、通常国会の会期末を迎える段階で維新も他の野党と一緒に暫定税率の廃止法案を提出しました。

会期末の最終日の土曜日まで国会を開けてその法案を議論し、最終的には参議院で、与党が多数だったものですから否決されました。

通常国会が終了して、参議院選挙も与党にとっては厳しい状況だったわけですけれども、それを見て、8月の頭に臨時国会を開会する直前の7月30日に与野党の国対委員長間で合意されたものがこちらです。財源、流通、地方財政といった課題を含め、速やかに与野党合意の上で法案を成立させ、今年中のできるだけ早い時期に実施するということが合意されています。

〔野党7党提出 ガソリン暫定税率廃止法案（令和7年8月1日）〕 財務省（47ページ）

8月1日、臨時国会の冒頭に野党7党が11月1日からガソリンの暫定税率を廃止する法案を提出しております。46ページにあるようなさまざまな課題についてできるだけ合意の上でやりましょうという合意を与野党でしています。

8月1日にこの法案が出て以降、5回協議が行われております。今の協議の状況を簡単にご説明しますと、野党の中にも財源について相当スタンスに幅があります。「恒久的な財源は必要ない。プライマリーバランスの黒字を使えばいいのではないか。税収の上振れで可能だ」という党から、恒久的な税財源で賄うべきだと言って、例えば租税特別措置の見直しなどで恒久財源を確保すべきだという党までいろいろ幅があり、与野党全てが一致する方向がなかなか見えていないという状況です。

これから自民党の総裁選があって、新しい総裁が選ばれて、首班指名の国会が開会されますので、最終合意なのか、ある一定の方向性なのかわかりませんが、何らかの方向性をこの臨時国会までにまとめないといけないという状況です。

4. 消費税の議論

続いて、消費税についてご説明させていただきたいと思います。

〔各党の主張（立憲、国民、維新、参政）〕 財務省（49ページ）

通常国会では物価高対策として消費税をという声も、幾つかの党からの国会での総理への質問でいろいろ議論が行われていました。また、4月に入ってトランプのいわゆる相互関税の発表があり、どういう影響がこの国にあるのかわからないから冷静に状況を見極めてというのが政府のスタンスであったのですが、これは大変だということで参議院選挙を前に各党消費税についてもかなり踏み込んだ提案をされています。

それをまとめたのが49ページです。

立憲は食料品を1年間ゼロにするとしています。ただ、食料品を1年間ゼロにするといつても消費税の改正にはそれなりに期間がかかるので、それまでの間は歳出の一括給付みたいなもので対応し、その後、食料品を1年間ゼロにし、最終的には消費税の逆進性対策としては給付付き税額控除に移行するという、3段方式を言っておられます。公約にもそう書かれています。

維新は食料品を2年間ゼロにするとしています。これも期限付きでゼロにするという案です。国民民主党は食料品だけでなく一律全ての消費税について5%にするという案です。参政党は段階的に廃止するという案です。

自民党内も、有志の先生方が食料品をゼロにすべきだという提言を党の執行部に出したり、参議院の先生方がこれをやるべきか否かというアンケートを取られて、その結果なども執行部に提出されたり、党内でもさまざまな議論がありました。各野党さまざまな議論が行われてることを受けて、自民党の税制調査会が5月に勉強会という形で消費税減税の課題や問題点をまとめた資料を提出して議論をされたということがありました。その関係の資料の中から幾つかピックアップして50ページ目以降に付けさせていただいています。

[課題⑤税率変更に伴う実務上の課題] 財務省 (50ページ)

税率を引き下げる場合には、事業者の方々は当然ながらまず価格改定をしなくてはいけません。そのための準備が相当かかります。それから、経済的には買い控え、駆け込み、そしてその反動ということが、下げるときと上げるときの両方起こります。

[課題③価格転嫁] 財務省 (52ページ)

次に価格転嫁の問題です。例えば食料品8%がゼロになるから食料品の値段がそれだけ下がると世の中の方はイメージされて、消費税が下

がった日を境にしてスーパーなどに行って、8%下がったよね、当然下げているよねというふうにお店に言われると思います。しかし赤いところに書いてあるように、昨今は原材料費や人件費が非常にアップする中で、各事業者はそれをそのままコストに上乗せして値上げするかどうかというのは非常に悩まれて、値上げを我慢されている経営者の方もたくさんいらっしゃると思いますが、そういう状況の中で税率が引き下げられたからといって小売価格が本当に8%分だけ下がるかどうかというのは事業者の方々の判断によると思います。期待しているような物価高対策になるかどうかというのはわからないところもあるということです。

[課題⑤税率変更に伴うレジ・システムの改修工程] 財務省 (53ページ)

これは特に大手のコンビニやスーパーといったところですが、当然ながらレジやPOSシステムも改修が必要になってきます。レジを作っている会社の方にヒアリングをしたのですが、相当高度なものを作られているところは「それなりに時間がかかるのです」という話を聞きしました。従って、今まででは税率引き上げということだけでしたが、1年以上、準備期間を設けているわけなのですが、そうなると機動的な物価対策になるかどうかという問題があろうかと思います。

[課題⑥税率差が大きくなることによる影響]

[課題④税率変更が免税事業者に与える影響] 財務省 (54-55ページ)

それから食料品の軽減税率のみを下げたときに、外食産業は引き続き10%ですけれども、外食産業といわゆるテイクアウトやお弁当を売ったりする事業者間で相当混乱が生じ得る可能性があります。また、食料品だと小規模な農家、免税事業者としてやっておられる方にとって手取りが減ってしまう可能性もあります。手取りを減らさないようにするには、課税転換して

ちゃんと確定申告して還付を受けることが必要になります。零細だから免税事業者という制度があるわけですが、そういう方に課税転換せよと求めるような改正になるということです。

今まで申し上げてきたのは実務の話で、これから先はいわゆる財政の話です。

〔社会保障 4 経費と消費税収の関係（令和 7 年度予算）〕 財務省（56 ページ）

消費税収は全体 10% 分で 31.4 兆円あります。これは国と地方でそれぞれ分かれて、国税の部分は、交付税で地方に配分されるものを除いて全体で 20.1 兆円で、全額社会保障の 4 経費に使われています。貴重な全世代型社会保障の財源であるということを申し上げている絵です。

全体の 4 割ぐらいは地方の財源にもなって、地方自治体の大事な財源ということですので、これを仮に減税するとなると、大変大きな影響が国と地方の財政にそれぞれ及び得るということです。

〔消費税率の引き下げによる減収等〕 財務省（57 ページ）

これは、もう少し減税したときの減収額のイメージを持っていただくための資料です。消費税 1 %当たりの消費税収は、標準税率の部分で 2.7 兆円、軽減税率の部分で 0.6 兆円 × 8 で大体 5 兆円ぐらいですけれども、この 5 兆円を仮にゼロにすると財源としてなくなるということです。

従って、立憲や維新が食料品を 1 年若しくは 2 年ゼロにすると言っているところの必要となる財源というのは 1 年間で大体 5 兆円です。それから国民民主党が言っておられる全体を 5 % にするには、15 兆円ぐらいかかるという計算になるわけです。これが国や地方の財政に与える影響というか、社会保障の財源に与える影響です。

〔収入階級別の消費税の負担状況〕 財務省（58 ページ）

消費税を減税すると、それぞれの収入階層ごとで各世帯にどれくらい減税の効果が及ぶのかというのをわかっていただくために、各収入階級別の消費税の負担状況を付けさせていただいている。食料品など軽減税率分は薄いオレンジ、濃いオレンジに比べると高所得者と低所得者の間での差は小さくはありますが、それでも一番上と一番下ぐらいで倍ぐらいの差がある、消費税の減税効果は高収入でたくさん消費をされている方に手厚くなるという資料です。ここまでが自民党税調の勉強会で使用された資料です。

〔消費税に係る各紙の主張〕 財務省（59-60 ページ）

最後は、全国紙の新聞社が消費税減税の議論が盛り上がっていたときにどういう社説を書いておられたのかをまとめたものです。東京新聞が「时限的なものはやむを得ない。ただし、代替財源をきちんと確保して、与野党合意に基づいて元に戻す責任をきちんと取るべきだ」と言っています。元に戻すのが大変だというのはわかった上で書かれていると思います。それ以外の新聞社は全て、いろいろ問題があると言っています。

5. 今後の展開

今後 103 万円、それからガソリン、消費税の問題についてどういう展開になっていくかなのですが、まだなかなか見えないというのが現状ではありますが、今までご説明したように、税制の観点でいろいろ問題点、財源、財政的な面でもいろいろ課題があります。そういったことをきちんとやって、将来に禍根が残らないようにしていくことが大事なのかなというのが私たちのスタンスです。

6. その他の課題

最後の最後に、大変恐縮ですが、61ページ以下はその他の課題として、実はその他の課題だけを取り上げると例年であればもうこれだけで30分きちんと話ができるような内容なのですが、それぞれ宿題になっている事項であったり、税制改正要望が多分出てくるであろう事項であったりといったものを踏まえて簡単に付けさせていただいた資料です。こちらについては適宜ご覧いただければと思います。大体お時間となりましたので私のご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) ありがとうございました。大変錯綜する政治状況も踏まえて現在の税財政の改革の方向についてご説明をわかりやすくしていただきました。ありがとうございました。

それでは、ただ今のご説明に対しましてまず佐藤教授からご質問・ご意見を開陳していただければと思います。よろしくお願ひします。

(佐藤) 包括的なご説明ありがとうございました。私の方から5～7分程度、コメントになるかと思いますけれども幾つかさせていただければと思います。

まず、所得税の基礎控除の見直しに関して申し上げますと、これまでの所得税改革が不完全だったということも原因としてあるのかなと思っております。今から10年ぐらい前だったと思いますが、政府税制調査会において、当時配偶者控除の見直しに絡んで所得控除の税額控除化の議論があったのです。加えて、税額控除を個人の間で、例えば家族の間で移転可能にしようといった議論もありました。

今回ご指摘のあったとおり、単純に基礎控除、今の所得控除である基礎控除をそのまま上げれ

ば、当然のことながら所得の高い方々が大きく減税になってしまうわけです。でも、これが税額控除だったら初めから減税額は全ての所得階層において一定だったはずです。今回まさに上乗せ特例のところはそうなるように階段を設けたということになります。これは制度を複雑にして何とか減税額をそろえようとしたということです。元々税額控除の仕組みになっていればこんなことはしなくともよかったはずということになります。

それから今日はあまりご説明がありませんでしたけれども、扶養控除のところでも特定扶養控除制度を新たに創設して激変緩和措置を講じているということになります。これは配偶者特別控除と同じ仕組みになっているわけです。しかし、これも元々控除が移転可能な仕組みであれば、例えば子ども或いは所得のない配偶者に基礎控除を与えておいて、でも税金で引けないので、それを家計の主たる世帯主の所得から引き、子どもや配偶者の所得が増えていって課税対象になれば、順次その控除を配偶者なり子どもに移していくという仕組みになるわけですが、こういう移転可能な控除があれば激変緩和措置というのもいちいち議論しなくともよかったはずなのです。

その意味においては、言葉は過ぎるかもしれませんけれども、税制改革の不作為が今回ある意味露呈したのかなという気がしています。今からでも遅くないという言い方はこの状況においてできるのかわかりませんが、特に政府税制調査会においても所得税の抜本改革として改めて税額控除化の議論はしていく必要があるのかなと思います。

そもそも、若い方々にとって重いのは、所得税ではなくて実は社会保険料の方であり、恐らく政治の世界においてはわかりやすいということ、それから税法の見直しだけで減税ができることから所得税がターゲットになっているのかと思います。しかし、本来の負担が重いのは社会保険料の方であるとすれば、特に勤労者の社

会保険料をどうやって軽減していくかということを考えていく必要があると思います。

その意味においては、本当は所得税と社会保険料の一体改革が本来あるべき姿だったはずです。政府税制調査会で議論できるのは税制だけですので、なかなか議論する場がなくて話が進んでいませんでした。もっとも、オランダなどでは、1990年代に税と社会保険料を一体的に改革して課税ベースをそろえるといったこともあります。また、これを給付付き税額控除といってもいいかもしれませんけれども、所得税から差し引けなかった控除分は社会保険料から控除してあげるという仕組みもつくりしているわけです。その意味においては、これからは単に所得税だけでなく社会保険料を併せた議論をしなければならないのではないかと考えているところであります。

確かに物価高対策として基礎控除を引き上げるのは理にかなっているように見えますが、逆にデフレのときにどうするのだろうと思っています。インフレのときには控除を上げるということであれば、デフレのときには下げるのでしょうかけれども、過去10年間そんな議論はしませんでした。なので、もしこれを今後所得税制の中でビルトインしていくのであれば、デフレのときにどうするのかという議論も併せてやらないとあまり対称性がないという気がしています。

私は基礎控除のところにある程度物価調整が入るのは別に構わないと思うのですが、忘れてはいけないのは所得税にはわれわれの言葉を使うとビルトインスタビライザーの効果があることです。つまり、景気が過熱して所得が増えたときに、インフレの影響などでも所得が増えたときに、あえて税金を上げることによって経済の変動を抑える役割があるはずなので、物価調整を完全に入れてしまうとビルトインスタビライザーの効果を損なうことになります。特に累進構造のところ、税率10%或いは5%のところはそういう物価調整をしてもいいと思うのですが、それを超えた累進課税のところについては

ある程度残しておかないと、つまりプラケット調整をあまりしないようにしておかないと、ビルトインスタビライザー効果を損なうことになるのではないかと。

次にガソリン税の暫定税率ですけれども、これについては経済学者の間でも廃止はあまり評判が良くなくて、もちろん1兆円の税収を失うというものもあるのですが、やはり地球温暖化対策にかなわないのではないかという指摘があります。既にガソリン税は一般財源になっているわけですから、必ずしも道路のための財源ではありません。ではそれは今、経済学的にはどう位置付けられるかというと環境税の1つのだと思うのです。

そう考えると、まさに環境省の試算にありますようにして、ガソリン税の暫定税率の廃止というのは、これから脱炭素と言っている流れに逆行するのではないかということになります。だから新税をというのは違うではないかという議論もあるかもしれませんけれども、もしガソリン税の暫定税率を廃止するのであれば、それに代わる形で何らかの形での環境税の創設或いは強化が必要だと思います。具体的には、今であれば地球温暖化対策税もありますし、或いは石油石炭税というのもあるわけで、このあたりをある程度強化していくないと脱炭素という政府の方針に適わないかと存じます。

それから物価高対策になっているかといわれると、これは当たり前なのですけれどもガソリン税の減税で恩恵を被るのは車を持っている方々です。しかも燃費があまり良くないガソリン車を持っている方々になりますので、果たしてこの減税は本当にフェアなのかということも問われてくると思います。当然のことながら、せっかくEV車を買った方々は全くこの恩恵は受けられないことになります。

もちろん車というのは地方の足ですので、地方圏の人にとってみればこれは助けになるのではないかというご意見もあるかもしれません。しかし、地方圏で進んでいるのは高齢化です。

高齢者にはむしろ免許返納もお願いしているわけです。むしろ、これからやらなければいけないのは公共交通の充実或いは再建であります。先ほどインフラ更新のためのお金がなくなるのではないかというご指摘がありましたが、もう一方で新たな財政ニーズとして出てきているのが公共交通の再整備なのです。こちらの財源を確保していくということも新たな課題としてあるわけですので、そういう観点から見ても日本の置かれた現状に必ずしもそぐわない対応ではないかなという気がしています。

結局、地方の言葉を使えば代替財源という言葉になりますし、われわれの言葉を使えば新たな税金ということになるかもしれませんけれども、やはり地球環境問題、地球温暖化対策、それからもちろん地方の公共交通の充実、インフラ投資、インフラ更新といったものに充てるための財源確保は進めていく必要性があるというふうには思います。

最後に、時間も限られていますので消費税についてです。これも経済学者の間で非常に評判が悪くて、「エコノミクスパネル」というのを日本経済新聞がやっているのですが、そちらのアンケート調査でも大多数の経済学者は消費税減税に反対です。物価高対策になっているかというと、既にご指摘のあったとおり税率を変えるのに時間がかかるということ、それから価格転嫁がどうなるかわからないことがあります。これも諸外国の実証研究などを見ても、確かにリーマンショックのとき或いはコロナ禍において減税を行った国があります。例えばイギリスやドイツなどです。ただ、それが物価の引き下げになったかといわれると必ずしもそうでもなかったという実証研究もあります。これは、ある意味で当たり前で、ご指摘のとおり人件費も上がってきており、原材料費が上がってきてる中において、減税したからといってそのまま価格を下げるということは事業者の方々もなかなかやりにくいことがあるわけです。税金が戻ったときにまたお金を上げられる

のかということも現場では不安なところもありますので、そういう意味においては物価高対策にもなりにくい面があるかなという気がしています。

それから私も個人的に気になっているのは食料品に対するゼロ税率です。食料品に対する軽減税率の廃止ですけれども、これは2つの意味で問題があって、1つは既にご指摘のとおり、現場が多分混乱すると思います。外食産業は困るし、それからコンビニのイトインコーナーはどうするのかという話がまた出てくるし、おもちゃ付きの駄菓子などはうちの子も買いますけれども、これは一体どちらなのかという話になってくるわけです。まさにこの線引きの問題が、あの軽減税率のときに散々出てきた線引きの問題がまた改めて顕在化すると思います。今は、言葉は悪いけれども2%の差なので事業者の方々もあまり負担なく対応できていると思うのですが、さて税率差が10%になつたらどうかということがあります。

トランプ関税に対する対策としてもこれは全く意味がありません。というのは、対米輸出のうち食料品の占める割合は1%しかないので、食料品に支援して国内需要でそれを支援するというのではありません。ご案内のとおり、対米輸出の3割は自動車関係なので、もし支援をしろと言われたら、これは自動車産業に対する支援でしょうということになると思いますので、その意味においてはトランプ関税対策にもなりません。そういう意味では政治的にアピールするためのものであって、経済効果ということで言わせてもらえば物価高対策にもならないし、トランプ関税対策にならないという気がしています。その意味においてちょっと気になるのは、政治的に税制が決められていくことです。もちろん税は政治そのものではあるのですが、その経済効果は問われなければならないという気がしています。

(岩崎) 佐藤教授、ありがとうございました。時間がかなり経過しているので、続いて平野租研副会長からご意見を頂いた後、併せてお答えいただければと思います。では、平野副会長、よろしくお願ひします。

(平野) ありがとうございます。平野でございます。先ほど青木局長からは、今年の秋の臨時国会で最もホットな話題になりそうな3つの点に絞って非常にわかりやすくお話しいただきました。ありがとうございました。

私ども日本租税研究協会では、例年政府が次の年度の税制改正を検討しておられるこの時期に、その時点時点でわが国が抱えている社会、経済、財政上の構造的な問題とその解決に向けた方向感を踏まえた上で、租研意見として、るべき税制を提言してまいりました。今回も、昨日、租研意見をとりまとめ公表したところです。

今回の租研意見では、現状のさまざまな課題に対応するためには歳出も含めた財政全体、そして歳入のサイドも税だけではなくて、先ほど佐藤さんからもお話がありましたけれども、社会保障料も含めて一体的に捉える必要があるという観点から、総論で4つの課題、第1に日本経済の活力強化、第2に人口減少及び少子化への対応、第3に経済格差への対応、第4に財政の健全化を設定した上で、各論では税目ごとに税制改革の在るべき方向性を提言しております。

詳しくは租研意見をお読みいただきたいのですが、私からはその構成に従って6つの点について意見を申し述べます。

まず1点目、財政健全化です。長年の財政赤字によって債務残高が拡大してGDPに対する公的債務残高の比率が先進国中最悪の水準であります。これは周知のとおりでありますが、一方でここ数年は、わが国も長いデフレから脱却して経済は回復の兆しを見せており、税収も大きく改善しているわけです。だから、国民に還

元するという議論に走るのではなくて、今こそ財政運営を正常な状態に戻すというまたとない好機と捉えるべきだと思っています。すなわち、いつ起こるかわからない大規模自然災害、それから地政学的なリスクに備えて財政余力を持つためにも、政府は財政健全化の具体的な目標、例えば公的債務残高対GDP比率の目標水準を設定した上で、その実現に向けた工程表を策定し、国民の理解を得て達成に取り組むべきだと考えています。

2点目、拡大かつ固定化しつつある経済格差への対応です。1点目として述べた財政健全化への取り組みに当たっては、国民の不満や不安の根底にある経済格差或いは不公平感への対処を同時に進める必要があります。現役世代に重くのしかかる社会保険料負担が特に若い働く世代の不満を生む一方で、いざというときのセーフティネットである社会保障制度の持続可能性に対する信頼の低下が将来不安を招き、積極的なチャレンジをためらわせる原因ともなっているのではないかと考えるからです。

以上、財政健全化と経済格差への対応の2点から、租研意見では次の3つのことを持提しました。

1つ目の提言は、税と社会保障の一体改革であります。財政と社会保障、税と社会保険料の全体像を国民に対してわかりやすく説明することによって理解を求め、制度全体の再構築を行うべきです。逆に、負担の議論を先送りにしかねない、いわゆるステルス増税的な安易なアプローチは慎まなければいけないと思います。

2つ目の提言は、応能負担です。社会的な公平を実現するために税、社会保障ともに給付と負担の両面において所得、資産の双方を考慮した応能原理を強化する必要があると思います。

3つ目の提言は、そのため必要な国民の所得資産の把握であります。つまりデータです。税と社会保障の一体改革と応能負担の強化を実現するための制度として、給付付き税額控除的な制度の導入とガバメント・データ・ハブの整

備を提言しています。前者についての説明は割愛しますが、後者に関しては、いわゆる関係する国・地方の行政機関、さらには必要な情報を有する金融機関などの民間団体を含め、国民の所得、資産、世帯構成など税・社会保険料の適切な制度設計や賦課・徵収、そして給付の実施などの行政事務の遂行に必要なデータを取得利用することができる共通の情報基盤をガバメント・データ・ハブと呼び、早期に構築し活用することを提言しています。マイナンバーの利用をベースにしてこれを構築することができれば、ばらまきではなくて真に必要とされる人々に的を絞ったターゲット型の迅速な給付も可能となるはずです。給付付き税額控除的な制度とガバメント・データ・ハブの導入についてどうお考えか伺えればと思います。

それから、本日述べたい6つの点の3つ目が消費税です。膨張する社会保障或いは公共サービス、社会インフラの維持の費用を貯め、安定した財政運営を継続する上で、消費税収の強化は不可欠だとわかっているわけですが、一方で逆進性を問題視する声が強いのも事実です。その使途は社会保障に限定されているわけなので、一方で社会保障給付は低所得者に対して一律、或いは所得との対比で見ればより手厚くなられるので、トータルで見れば必ずしも逆進的とはいえないという見方もあります。基幹税である消費税の拡充を議論する上では、この逆進性の問題をわかりやすく説明する必要があると思うのですが、財務省はこれについてどうお考えか伺えればと思います。

それから、逆進性への対応として各国で軽減税率が導入されていますが、先ほどからも議論されているとおりで制度の複雑性が懸念されるところです。租研としては、先ほど申し上げた給付付き税額控除的な制度を活用すれば消費税の逆進性への対応にもつながるのではないかと考えておりますが、ご見解を伺えればと思います。

次に4点目、法人税率です。これもガソリン

暫定税率の廃止などの関係で財源論として法人増税が浮上しているようですけれども、私ども租研としては、法人税の税率或いは課税ベースは各国とイコールフッティングな水準にすべきとかねて申し上げてまいりました。わが国の法人実効税率は主要先進国比で高い水準にあり、少なくとも実効税率は現行水準にとどめるべきだと考えております。

一方で、財源は必要です。従って、所要の財源については政策の全体最適化と財政健全化の観点から、いわゆるアウトカム・オリエンティドな志向でスクラップ・アンド・ビルトを断行すべきだと思いますし、税においても、既存と新規のすべての租税特別措置について、エビデンスを重視した客観的な効果測定に基づいて優先順位を付け、優先度の低い租税特別措置を廃止していくことも必要ではないかと考えています。資料の中でも適用枠と税収の減少額の比較がなされていますけれども、各措置によって期待された経済の活性化は具体的にどの程度達成されたかを測定する評価基準を明確化、可視化して判断することが重要だと思っております。このあたりについてもお考えをお聞かせいただきたいと思います。

5点目、研究開発税制です。わが国における長期にわたる経済低迷の一因が投資の欠如にあったとすれば、企業のR&D（研究開発）を支援する研究開発税制の改善強化は最も有効な成長戦略の1つだと思います。税額控除の金額規模或いは対象範囲の拡大も重要ですけれども、企業がリスクとコストをかけて中長期的にR&Dを継続することを促す上では、制度を透明化しつつ恒久化して税による安定的な支援が得られる環境を整備することが重要だと考えています。

最後6点目にグローバル・ミニマム課税です。グローバル・ミニマム課税が導入されて、企業はこのルールの複雑さ、或いは申告及び付随する決算、開示などに関する事務負担の増加に直面しております。足元でもわかりやすいガイダンス

ンスなどの整備が進んでいますけれども、国内法が国外ルールであるOECDモデルルールに依拠していることもあって、通常の法人税よりもさらに条文解釈が難しくなっています。従って、企業にとっての予見可能性と簡素さの点で課題が多いように感じております。税務署におかれましては、国税庁など課税当局とともに企業の求めに応じてOECDモデルルールを敷衍し、詳細かつ迅速に解説していただけるよう体制の整備をご検討いただきたいと思います。

(岩崎) ありがとうございました。大変鋭いご意見だったのですが、今お答えいただける範囲で結構ですので、青木局長からご回答いただければと思います。

(青木) ご意見の部分とご質問の部分の両方があったと思うのですが、主にご質問の部分にお答えするということにしたいと思います。佐藤先生から幾つか、例えば個人所得課税について今までもう少しちゃんとしておくべきだったことをしていなかったので、今回のようなことになっているということでございます。所得控除方式、税額控除方式、さまざま控除の仕方はあると思いますが、先ほどご説明した税制改正の附則にありますように抜本的な改革に取り組んでいくということですので、その中で専門的な知見も幅広く伺いながらしっかり対応してまいりたいと思います。ぜひともよろしくお願ひいたします。デフレのときにまたどうするのかということもその際に併せてのご議論になるかと思います。

ガソリン税の暫定税率の廃止につきましては、大変鋭い貴重なご意見を頂いて、参考になります。しっかりと訴えていきたいと思いますが、おっしゃるように地球温暖化対策との関係であるとか、そもそも物価対策として本当にどうなのかといったことをしっかりと考えてまいりたいと

思います。

引き続きご支援よろしくお願ひいたします。

消費税についてご指摘いただいた点も含めて議論になるように努めてまいりたいと思いますのでよろしくお願ひいたします。

それから平野副会長から頂きましたご意見で、まず質問の部分で幾つかご説明させていただきます。給付付き税額控除のいろいろな課題についてはよくご承知のことだと思いますが、社会保障と税を一体で考えて本当に負担が重い、メリットを受けられていない層があるのだとすれば、本当に必要な改革としてどういうことができるのかというのを考えてまいりたいと思います。それから共通の情報基盤の部分についてですが、これも個人情報保護の観点からさまざま論点があろうかと思います。そういうことも踏まえてわれわれも参加してまいりたいと思います。

それから、消費税の逆進性について受益も含めた面で見ればというお話がございました。まさにそのとおりだとわれわれとしては思っております。消費税だけ捉えれば確かに逆進性という批判はあろうかと思いますが、一方で消費税が財源として充当されている社会保障給付も含めれば受益の部分はまさに低所得者ほど手厚いので、そういうことも併せて評価すべきものだというふうにわれわれとしても考えております。

それから軽減税率制度も、例えば給付付き税額控除を入れられれば逆進性対策になるというのも1つのご意見だともちろん思います。そういう意味で、先の一体改革のときには幾つかメニューの中で給付付き税額控除的なものもメニューとしてあったわけです。今後、自公立の、若しくは他の野党も入ってくるかもしれませんけれども、そういう中でご議論賜ればと思います。

それから法人税についても幾つか、税率又は租税特別措置についてご意見、ご質問がございました。これは与党税調の今の取りまとめをご紹介するだけで、それを踏まえてこれからご議

論ということに尽きるわけですが、これまでの法人税改革の効果の検証を与党の方でもされて、投資や雇用、賃上げに結び付いてきたのかという厳しいご意見があったと思います。これを踏まえて今後の法人税の在り方については、法人税率を引き上げつつターゲットを絞った政策対応を実施するなどメリハリのある法人税体系が構築されていくというふうにされているところであります。こうした与党税制改正大綱の考え方であるとか、経済情勢、国際的な動向などを踏まえてしっかり議論していく必要があろうかと思います。

それから、租税特別措置については、本当に必要性や政策効果などをきちんとEBPMの観点で計量的に検証した上で、不断の見直しをしていくということに尽きようかと思います。例えば暫定税率などの財源をどうするのかといったときに候補に挙がるわけなのですが、そういうきちんとした検証を踏まえた見直しがまずは大事だというふうに考えております。

研究開発税制について、恒久制度としてというご意見もございましたが、租税特別措置で租税原則の例外的に設けられている措置なめですから、必要性や効果を見極めながら適時に見直していくことが必要ではないかと考えます。

最後にグローバル・ミニマム課税についてご意見を賜りました。ルールの簡素化というのは大変大きな課題だと思っております。これは今、IF（BEPS包摂的枠組み）におきまして議論が行われているところですので、わが国の立場としても日本企業にとって事務負担、競争力の観点に十分留意してこの議論に参加してまいりたいと思っております。一方で、まさに税制改正で対応した部分について、税制改正の解説や国税庁公表のQ&Aといった取り組み、それから経済団体等への説明会にしっかり取り組むとともに、企業ごとに色々な対応、ご質問がございますので、国税局において個別照会の窓口を設置し、しっかり対応してまいりたいと考えております。何とぞご協力をよろしくお願ひいたします。

ます。

(岩崎) ありがとうございました。提起された問題点というのは非常に重要なのですが、議論すべきことがたくさんあって時間に限りがあるものですから、今日のところはこれでいったん国税に関する論点については切り上げさせていただきたいと思います。青木局長、ありがとうございました。

それでは、引き続きまして、地方の税財政に関する現状と課題につきまして、寺崎自治税務局長からご説明いただいて、その後議論させていただきたいと思います。では、寺崎局長、よろしくお願ひいたします。

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。租研の皆さま方には日頃から大変お世話になっております。本日は、このような貴重な機会を頂きましたので、地方財政、特に地方税制に関してお話し申し上げます。

1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題 総論

【令和8年度地方財政収支の仮試算【概算要求時】】総務省（5ページ）

まず、地方財政につきまして、これは令和8年度に向けた地方財政の仮試算と言っていますが、いわばマクロの地方財政の見通しです。先ほどの青木局長のお話にもありました、最近のさまざまな政党間の議論の中で、減税の財源として税収の上振れといったことが指摘されるわけですが、税収の上振れとともに歳出の方も増えているのだということについてご理解賜りたいと思います。

5ページの上の方ですが、地方財政は基本的に学校教育や警察、消防、福祉といった人的な

サービスが大きくあります。当然これら的人件費は民間企業と同様に上げていかなければいけないということではありますし、さらには委託費といったものも地域経済に非常に大きく影響するわけですが、こういったものが今後増えてくることについても十分ご留意いただく必要があるのではないかと思っております。

[令和6年度地方税収入決算見込額] 総務省 (8ページ)

さらに、これは直近の地方税収全体です。国税ほどではないのですが地方税収も確実に上がってきているのですが、この中で東京都など都市部に税収が集中しているので、地方がみんな潤っているわけではなくて、そこにはかなり税収の駆け出し性が出てきているということも留意すべきポイントであります。

2. 各論：個別地方税制の現状と課題論

(1) 車体課税・燃料課税

[ガソリン、軽油等に関する税の概要] 総務省 (12ページ)

それでは、地方税制の話です。これ以下は青木局長からの国税の課題とある意味表裏一体といいましょうか、今回はさまざまな議論になっていることがほぼほぼ国税、地方税両方にまたがっているということについて、私の方から地方税に特化した話をしたいと思っています。

油に関しては、最も揮発の高いものがガソリンでありますが、実は軽油というのはガソリンより重たく、軽油というので普通軽く見えるのですが、実はこれは灯油と重油を混ぜても軽油ができます。このために、藏出し課税であるガソリンとは違って末端のガソリンスタンドでかけなければいけないという特徴があります。そのため、都道府県が税金をガソリンスタンド単位で取るということが軽油引取税の特徴であります。

もう1つは、元々農林漁業は道路特定財源の頃から道路を走らないということで軽油を使う、

いわゆるディーゼルエンジンを使うものについては免税という扱いしております。現在は道路特定税源ではありませんけれども、引き続き免税ということをやっておりまして、ガソリンスタンドに免税証を持っていくと、これらの事業の方々、例えば農業のトラクターや漁船に使う軽油は免税で売っているということです。

何を申し上げたいかといいますと、最近の議論は補助金ではなく、いわゆる原油に対する補助ではなくて、暫定税率の廃止で対応せよということなのですが、実は軽油引取税に関しては暫定税率を廃止すると、いわゆる税金がかかっている分は確かに下がるのですが、同時に補助金がなくなるため、結果としてほとんど価格が変わらないことになります。一方で、農林漁業などがお使いの軽油は今より高くなるという現象が起きるということも、軽油に関する状況について留意すべきポイントであります。

下の方の箱にありますように、ガソリン税の一部が地方揮発油税ということで地方の財源になっておりまして、このうちいわゆる上乗せ分が325億円、軽油引取税の上乗せ分が4,793億円、合わせて約5,000億円です。ですから、ざっと申しまして暫定税率の議論というのは、国が1兆円、地方が5,000億円ということで議論のターゲットとなっているわけです。

[地方団体の意見] 総務省 (14-15ページ)

先ほどもありましたが、地方団体からは、暫定税率を廃止するのであればしっかりと恒久財源を措置すべきであるということです。一時的な補填では駄目だということを強く地方団体が申し上げているということであります。

[自動車関係諸税（車体課税+燃料課税）の概要] 総務省 (18ページ)

話を飛ばしまして、自動車関係諸税全体の姿をご覧いただきますと、実は燃料課税と車体課税を合わせたものですけれども、地方の財源が非常に多くなっています。色を塗った部分が地

方税です。

[車体課税（地方税）の税収推移] 総務省（19ページ）

一方、これらの中でも特に車体課税については、税収自体はずっと減少傾向にあるというのが特徴です。ピーク時は平成8年度に2.4兆円ありましたけれども、現在は合わせて1.9兆円になっています。いうなれば、さまざまな物価が上がっている中でこれらの税はほぼ定額のものが多く、さらには減税等も行った結果、税収自体は下がってきてているということにもご留意いただきたいと思います。

[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（20ページ）

自動車関係諸税はもちろん道路特定財源ではないのですが、地方は道路に関して非常に大きな役割を担っております。歳出全体が5.7兆円ありますが、今申しました自動車関係諸税は燃料課税も合わせて歳入が3.4兆円です。これだけ既に歳出と歳入に差が出ている、歳入が不足している状況です。

[地方の道路インフラにおける維持管理の現状] 総務省（21ページ）

これもあまりご存じない方が多いのですが、日本の道路の97%は地方が管理しています。国道といえば国が管理しているように思われるのですが、国が管理しているのはわずか3%の高速自動車国道・直轄国道であり、補助国道は地方の管理となりますから、地方にとって道路の財源確保は非常に大きな問題であるということがいえます。

[環境性能割に関する論点] 総務省（23ページ）

続いて環境性能割は、自動車の取得に係る際に環境性能に応じて環境性能の悪い車からは税を取り、そうでない車は非課税とするという制

度です。この環境性能割が取得時にかかるものですから、現在車体課税の見直しの中で1つのターゲットになっています。

[パワートレイン別の自動車税環境性能割の税率適用状況] 総務省（24ページ）

これが一番わかりやすいのですが、それぞれどのような税負担になっているかというものです。EVやPHEVなどは100%非課税です。ハイブリッド車もほとんどが非課税となっています。一方、税金が課税されているのはいわゆるガソリン車です。今後全ての新車を電動車にしていくことですから、ガソリン車からある程度の税を取得時に頂くというのは非常に理にかなっているのではないかとわれわれは考えております。

[環境性能割を廃止した場合のCO₂排出量への影響（環境省試算）] 総務省（26ページ）

環境省も先般、もしこの環境性能割を廃止してしまって他の措置を講じない場合には、CO₂排出量が100万～130万t増加するという試算も発表していただいています。

[電気自動車等の税負担の状況] 総務省（29ページ）

毎年お支払いいただいている、いわゆる自動車税といわれている種別割なのですから、電気自動車が最近非常に話題になっております。実は電気自動車は、この表でわかりますように電池を積んでいるために重く、重い車というのはその分だけ道路の損傷の割合が高くなります。一方、電気自動車というのは、従前より一律で、最も安い2万5,000円の税率区分で課税されています。一方、ガソリン車やハイブリッド車は排気量が大きくなればなるほど税額が増えます。

[電気自動車（EV）に対する自動車税種別割の現状と課題] 総務省（30ページ）

最近1,000万円以上の高級EVがかなり増えて

きまして、物によっては2,000万円、3,000万円もするようなEVもあります。しかし、これらは全て2万5,000円という税額になっており、これらの税負担の在り方についてどのように考えるかという論点があります。

[地方財政審議会「自動車関係税制のあり方に関する検討会】 総務省（31ページ）

そこで自動車関係税制のあり方に関する検討会を開いて、今年の年末に向けて私どもは省内で議論を深めており、この年末には車体課税の全体を見直します。これは税収中立の下で行うということが与党の税制改正大綱にありますので、その中でどういった議論になるか、われわれも十分議論に備えてまいりたいと思っております。

(2) 地方消費税

32ページ以降は地方消費税です。

[地方消費税について] 総務省（33ページ）

これについては先ほどの青木局長の話とほぼ同じです。申し上げたいのは、消費税収の約4割は地方分であるということです。

[都道府県ごとの地方消費税収等（試算）] 総務省（37ページ）

各都道府県の地方消費税の税収を載せておりますけれども、地方消費税の半分は都道府県から市町村へ交付されます。いうなれば、都道府県も市町村も地方消費税に大きく財政的に依存しているということです。

[地方団体の意見（消費税減税）] 総務省（38ページ）

この減税議論に関しては、地方への影響を十分に考慮し、将来世代の負担に十分配慮した丁寧な議論が必要だということで地方団体からも強い意見が出ています。

(3) いわゆる「103万円の壁」

駆け足ですが、次に「103万円の壁」についてです。

[物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応] 総務省（42ページ）

これが今回の結論ですが、国税については政府案から、さらにいわゆる与党の修正が行われているわけですけれども、個人住民税に関しては所得税とは異なり、今回変わったのは①の給与所得控除のところと③のいわゆる特定扶養控除関係、そして④の所得要件の引き上げ、これは所得税と同じですが、一番大きな論点になった基礎控除については改正をしませんでした。これは地域社会の会費的性格ということについて、また基礎控除を見直した場合、地方財政に大きな影響があるということから、今回このような判断になったものと考えております。

[個人住民税の概要等] 総務省（43ページ）

ここには全体のブラケットが書いてあります。実はご案内のとおり、日本人の6,000万人のいわゆる納税者に住民税をご負担いただいているわけですが、約8割は所得税よりも住民税の方が多くなっています。これは10%フラットですので、そのような統計になりますけれども、これの一番下の課税最低限が所得税は160万円に引き上がるわけですが、住民税は給与所得者の場合、100万円から110万円への引き上げです。ということで、110万円から160万円ということでかなり差が開いたというのが現時点での姿であります。

これをどう評価するかいろいろご議論があるかと思います。45ページに基礎控除だけを書いたものがありますけれども、元々基礎控除も所得税と住民税は一緒でした。しかし、所得税が累次の減税を行なう際に地方財政への影響を遮断しようということで、ちょっと古い話ですが昭和35年、地方税独自の金額をつくったというのが経緯であり、それ以降は所得税と違う道を

歩んでおります。上げるときには一緒に上げたり、若干遅れて付いていったり、分割して上げたりということをしていましたが、今回はただ今申し上げましたようにかなりの額の差が出ましたので、これをどのように考えるかというのは論点ですが、同じように引き上げますと地方財政に大変大きな影響が出るものですからなかなか難しい問題だろうと考えています。

(4) 地方団体間の税収の偏在や財政力格差の状況の原因・課題の分析

さてここからは地方税オリジナルの話ということで、いわゆる税源の偏在問題ということであります。

[令和7年度税制改正大綱（抜粋）] 総務省（49ページ）

まず昨年の大綱を載せておりますけれども、偏在問題というのは、ざっくり申しますと税収が偏在しているから偏在を是正しなければいけないという話が前段の部分であります。以下、「特に」と書いているところは、偏在是正ではなく税収の帰属の適正化です。本来入るべきところに税収が入っていないのではないか、それを適正化しようという話であります。

[個人住民税（割毎）に係る東京都シェアの推移] 総務省（51ページ）

実は個人住民税の中に利子割という税がありますけれども、利子所得から上がってくる税は現在口座所在地で納めることになっております。本来であれば住所地なのですけれども、残りの株式等譲渡所得割や配当割、所得割は住所地課税が実現しておりますが、利子割については口座の中で100%まだ住所が確定していない、実態を反映していない、把握できていない等々の理由から、金融機関の口座所在地で納めていただくことになっています。このためであろうかと思うのですが、東京都のシェアが昨今異常なほど拡大しており、どう考えても株式等譲渡所

得割と利子割がこんなに差が開くことはあり得ないと思うのですが、この背景としていわゆるインターネット銀行が考えられます。

[利子割における税収帰属の適正化に係る対応] 総務省（54ページ）

例えばA県（鹿児島県）にお住まいの方がインターネット銀行に口座を開きます。しかし、そのインターネット銀行は東京都（B県）にしかないので、ネット銀行の口座で上がった利息は全て東京都（B県）に納められることになります。

[るべき税収帰属地と課税団体] 総務省（52ページ）

こういった食い違いが起きているものですから、本来は住所地課税を実現すればいいのですが、こういったずれについて、実は地方消費税の制度も本来在るべき最終消費地の都道府県に入るべきなのですが、課税団体が本店等所在地の都道府県となっており、この差を埋めるために清算という制度を入れています。今回、個人住民税利子割についても清算制度を導入することで私ども省内における検討会での報告書が出ておりまして、現在具体的な制度設計に向けて議論しているところであります。

あくまでも住所地課税が本来の原則であろうかと思いますが、われわれは全銀協等いろいろヒアリングをさせていただいて、今すぐそのようにすることはできないと私どもは伺っております。それまでの間、先ほど申したような乖離を放置するわけにいきませんので、清算制度を導入したいと考えております。今年の暮れにそういう議論を行いたいと思っております。

[令和7年度与党税制改正大綱（令和6年12月20日）（抄）] 総務省（55ページ）

そうした税収帰属の適正化とは別の、いわゆる偏在是正の部分であります。

〔全国に占める東京都の税収シェアの推移〕 総務省（57ページ）

これは現在の東京都の税収シェアです。一番上の折れ線グラフが2つに分かれております。点線の部分が本来の法人二税の東京都のシェアなのですが、これまでにさまざま行ってきました偏在是正の取り組み、いわゆる法人関係諸税を国税化して譲与税、交付税で地方に配分するということをしておりますが、この偏在是正の取り組みによってこのように下がっているということです。

一方、下にある個人住民税、固定資産税はずっと右肩上がりになっています。地方消費税については清算基準の見直し等を行いました結果、現在このようにほぼほぼ偏在が感じられるような数字になっておりませんけれども、残りの税収シェアはそのような状況であります。

〔東京都の税収の推移〕 総務省（58ページ）

一方、東京都の税収は非常に伸びを示しております、1年間で5,000億円を超える増収です。いわゆる増加分だけで5,000億円であります。

〔全国に占める東京都の地方税（法人二税、固定資産税）の税収シェアの推移〕 総務省（59-60ページ）

これは、それぞれのシェアの推移を示しております。

〔東京都・特別区の財源超過額等の推移〕 総務省（61ページ）

これは、東京都と特別区の財源超過額です。特別区は普通の市町村とは異なり、東京都とセットでこういった財源超過をカウントする、交付税を計算することになっておりますけれども、私どもの交付税の算定では東京都の財源超過額がご覧のとおりどんどん増えており、単年度で1.9兆円以上あるという姿になっています。

〔地方団体の一般財源（地方税等と地方交付税）の構造〕 総務省（63ページ）

これは一般財源、地方税と交付税の関係を示したものです。通常の団体でも地方税の一定割合は留保財源ということで基準財政収入額に算定しないわけですけれども、一番右の不交付団体を見ていただきますと、留保財源もかなり大きくなる上に、先ほど申しましたような財源超過額があるということで、これらが非常に行政サービスの格差を生んでいます。最近では子ども1人当たり月5,000円を配ったり、水道の基本料金部分を無料にしたり、さらにはクーラー、冷房機器の購入に補助を受けたりということで、住民に対する給付サービスを東京都がかなり積極的にやっておられますので、特に近隣の神奈川、埼玉、千葉あたりから、東京都との行政サービス格差、多摩川格差という議論もあるかと思いますけれども、こういったことについて非常にご指摘が多いということです。

〔各指標で見る東京都への経済活動の集中〕 総務省（64ページ）

各指標でざっと見ていただきますと、ここでは東京都における経済活動の集中状況をお示しております。

〔企業の本社等の大都市への集中〕 総務省（65ページ）

各企業の大法人の本社、例えば大法人は1.8万社ありますが、東京都に半分集中しております。さらに所得金額では6割を占めているということですので、この集中度合いは誰が見ても明らかだと思っております。

〔電子商取引の拡大、企業の組織形態の多様化（フランチャイズチェーン）〕 総務省（66-67ページ）

さらに、指摘されているように電子商取引の拡大やフランチャイズチェーンの話があります。

〔地価の状況〕 総務省（68-69ページ）

別の角度で申しますと、地価の状況もお見せしております。東京の平均価格の突出ぶりがご覧いただけると思いますが、69ページで見ていただきますと、100万円以上の地価公示価格のうち約60%の地点を東京都が占めています。

〔商業地等の状況〕 総務省（71ページ）

面積ベースで見ると東京のシェアは2.3%に過ぎませんが、評価額で見ると32.2%になっております。これは皆さまの実感と一緒に思うのですが、果たして東京の地価が高くなっているのは東京都の行政サービスが良いからなのだろうか、すなわちそこに受益と負担の関係が本当にあるのだろうか、全国の何らかの経済活動の結果として東京の地価が上がっているのではないかといったことも今後、私どもは原因・課題の分析と呼んでおりますけれども、しっかりと深めてまいりたいと考えています。

(5) ふるさと納税

さて72ページ以下は、話題ありますふるさと納税についてです。仕組みについては割愛させていただきます。

〔ふるさと納税受入額及び住民税控除額の上位20団体（市区町村別）〕 総務省（75ページ）

足元で1兆2,000億円の規模にまで寄附が拡大したということで、恐らく日本人が最もお使いになっている税制の措置ではないかと思っております。利用者の数も1,000万人を超えております。

〔ふるさと納税受入額及び住民税控除額の上位20団体（市区町村別）〕 総務省（77ページ）

一方、この寄附もかなり一部の団体に集中していることが指摘されており、ページの左側にある上位20団体で全体の寄附額の大体2割を占めています。1,700団体ありますので、その集中度合いがわかると思うのですが、この

ように集中しています。一方、右側の大都市部を中心に出でているということで、かなり税収の奪い合いになっているのではないか、さらには返礼品合戦によって官製ショッピングサイトになっているのではないかというご批判を多く頂いているところであります。

〔ふるさと納税の募集に要した費用（全団体合計額）〕 総務省（80ページ）

全体の1兆2,000億円の中身がどうなっているかということなのですが、実は自治体の財源になっているのは53%にとどまっています。返礼品が25.2%で、残りは事務費です。これは、地方税法で縷々裁判などもあって、私どもは現在、法律や総務大臣の告示に適合するところのみを指定させていただき、そうでないところは指定取り消しや不指定にするというルールになっておりますが、大きなルールとしては返礼品が上限3割、募集経費、事務費とのトータルで上限5割となっています。

これをご覧いただくと、募集経費の中で、ポータルサイトがいろいろありますけれども、ポータルサイトの事業者に払っている割合が全体の28%です。ですから、返礼品に配られるよりもポータルサイトや中間事業者などの事業者に払っているコストがどんどん上がっています。本来寄附金の額がどんどん増えるとそういったコストは下がってしかるべきではないかと思うのですが、むしろ返礼品よりも食い込んできているということになっております。

そのため、私どもはこの10月から、いわゆるポイントを付すような募集をするのを禁止するということで、ポイント規制を行うのが10月1日からののですが、ある特定の社からは私どもに訴訟を起こしている状況ですし、最近テレビやインターネットをご覧いただきますと、駆け込みで非常にあおるような、「100%還元しますよ」「今だけポイントが付きますよ」というようなサイトが非常に乱立しています。私どもはこれは非常にゆゆしきことだと思っておりまし

て、本来ふるさと納税というのはお世話になつた自治体、又は思いを寄せる自治体に対して応援しようという気持ち、さらには使途をある程度納税者が選択するという気持ちを表すためにつくった制度なのですが、明らかにちょっと違った形になっているのではないかと私どもも強く実感しているところであります。

一方、これだけ大きな規模になっておりますので、急激な方向転換が難しくなりつつあるのも事実なのですが、特に事務費の増嵩について私どもは大きな問題意識を持っており、何らかの対応が必要ではないかと考えているところであります。大変雑ばくでございますが、私からの最初のプレゼンは以上でございます。

IV. 地方財政・地方税制の現状と今後の課題に対する意見・質問

(岩崎) 寺崎局長、ありがとうございました。地方税財政に関する重大な問題点をビジュアルというか、目で見てすぐわかるような資料を作っていただきて大変わかりやすくご説明いただきました。

それでは、ただ今の説明に関する討議に入りたいと思います。最初に佐藤教授からご意見・ご質問をお願いいたします。

(佐藤) ご説明ありがとうございました。時間も限られていますので、できるだけ端的にコメントさせていただければと思います。

現在の地方税制の全体に関していうと、極めて昭和という印象です。これをもっと令和の時代にアップデートする必要性があるのではないかというのが私のコメントです。

例えば、車体課税です。今の車体課税というのは基本的には排気量といいますか、要するにエンジンの大きさに応じて課税する仕組みになっています。この制度ができたのが昭和15年(1940年)であり、当時は恐らく徵税能力が限

られていたので、ボンネットを開ければわかるようなエンジンに応じて課税したという仕組みだと思います。中世ヨーロッパには窓に税金をかけたということがありますので、これは外的な基準に基づく課税だったのだろうと思います。

しかし今は令和の時代になっております。先ほど高級EV車についてのご指摘がありましたけれども、本来であれば経済価値に基づいて課税をします。もし自動車を資産だと思うのであれば、それは家屋と同じ考え方であります。要するに経済価値に基づいて課税するのが本来妥当であろうと思います。或いは、車というものは一般庶民にとってみればただの消費財の一つだということであれば、受益との関係、つまり道路を利用したことに対して何らかの応分の負担をしてもらうという視点もあってしかるべきです。

であれば、最近は走行税などという言葉を使いますが、道路の利用に対して課税するというのもあってよいだろうと思います。例えばご案内のとおりロンドンやストックホルムなどでは、路上のカメラを使って走行の有無を確認して税を課す仕組みもありますし、今ならプライバシーの問題がありますけれどもGPSを使えばどこを走っているかわかるわけですから、ドイツなどではアウトバーンでGPSを使って、特にトラックなどを対象に課税を行う例もありますので、今のこういうデジタル技術を使えばそういう走行に応じた課税も可能になってくると思います。なので、そういう意味では経済価値に応じるか、走行距離に応じるかという形で、車体課税の在り方というのは抜本的に見直す時期に来ているのではないかと思います。

もう1つ、昭和な基準であるが故に偏在性の問題になっていると思っているのが法人二税の分割基準です。つまり、東京に本社があるけれども地方でもいろいろな経済活動をしているところはあるわけです。今は事業所の数、或いは従業員の数に応じて課税所得が分割されるわけですけれども、これもやはり物なのです。しか

し、今はビジネスモデルも相当変わって、従業員がいない、工場がないところでも経済活動が行われるということは当然あり得ます。フランチャイズもそうですし、それから物販、電子商取引なども典型的にそうだと思います。

そこを考えると、やはり物に着目した分割基準もいいかげん見直すべき時期が来ています。例えばご案内のとおりアメリカやカナダでは基本的には売り上げと人件費と資産価値に応じて分割するというのが既に定着しているわけあります。特に、今は売り上げに比重を上げているところが多いのです。売り上げに応じた分割基準というとOECDの国際課税のフレームワークの中にあるPillar 1がそうあります。市場国課税という言い方をしますけれども、要するに課税権を市場国、簡単に言うと売り上げのあった国で認めるというのは1つの考え方だと思います。もちろん企業の中で地域別に売り上げを把握できているかというのも若干問題はあるのですが、従業員の数などではなく売り上げや経済活動の価値に応じた形での分割基準をすることが税源配分の適正化につながると思います。

ただ、それを踏まえても、なおかつ東京には富が集まり過ぎているというのはいかんともし難く、恐らくこれは偏在問題ではなく東京都問題というふうに置き換えてもいいのだと思います。これはもはや税制の枠の中だけで議論できることではなく、交付税の中にマイナスの交付税を入れて東京都から拠出金を求めるのか、或いは東京都に関しては例えば国庫負担金のような仕組みがありますけれども、これを廃止して「東京の中における教育や医療や介護は全額自己負担で、自前の財源でやってくださいね」というやり方にするか、税制以外のところでの対応が求められてくると思います。確かに東京に富が集まり過ぎているというのは、恐らく東京の経済活動の実績を表すというよりは経済のビジネスモデルの変化というのも大きいですし、そのあたりがあると考えるとすれば、ちょっと本腰を入れて議論をしていく必要があると思います。

ました。

最後に一言だけ言いますと、ふるさと納税は返礼品の問題に何らかの決着をつけた方がいいと思います。返礼品というのは本来、名前のとおり通販と同じで買い物ですから、返礼品に当たる部分は本来税額控除を認めるべきではないわけです。地方自治だからというのは多分言い訳で、各自治体もある意味防衛的に返礼品を充実させているわけです。東京の自治体などもそうではないですか。財源の流出を避けるためにあえて返礼品競争に参加しているわけなので、自治体からしても強いられた競争になってしまっているわけです。であれば、地方自治だから放っておいていいというわけではない問題で、これは国として、総務省として、大変だと思いますけれども根本的な見直しが求められている時期ではないかと思いました。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、続きまして平野租研副会長からご意見・質問をお願いいたします。

(平野) 寺崎局長、大変わかりやすくご説明いただきましてありがとうございました。時間もないで私からは2点だけ、今の話題にも一部重複しますけれどもお話しします。

まず1点目は、今日触れられなかった話題で、地方財政と国の財政の在り方という点です。先ほども申し上げましたけれども、わが国の一般政府債務残高の対GDP比率は、IMFの推計値でありますけれども令和7年度が235%で、皆さんご存じのとおり先進国の中でも突出して高く、かつPBの黒字化も先送りが続いてきたわけです。

ところが内訳を見ると、これは資料の総論でも幾つかの図表をお示しいただいていますけれども、地方財政はいわゆる一般財源総額実質同水準ルール、或いはコロナの交付金に代表され

るような危機時の財政移転によって健全化が進んでいるということで、PBはコロナ期も含めて黒字を続けているわけです。結果として臨時財政対策債（赤字地方債）の発行も抑制されて、債務残高も国が増え続けているのに地方は減り続けています。

それ自体はもちろん大変結構なことではあるのだけれども、地方もその一部であるわが国の公的セクター全体のことを考えれば、手放しで喜んでいるわけにはいかないのではないかと思います。現実に地方の人口が減少する中で地方財政のさらなる改善、特に支出の最適化を図る必要があるのではないかでしょうか。具体的に申し上げれば、仮に現行の一般財源総額実質同水準ルールを維持するとしても、自治体の効率化を促す仕組みを地方財政の制度に何らかの形で盛り込むべきではないかと考えています。

これは2点目に述べる税収の地域格差の問題にも関連しますけれども、東京都は不交付団体であるために一般財源総額実質同水準ルールの適用対象外となっています。その結果もあって、大盤振る舞い的な施策がこのところ横行していて、多摩川格差の問題も生じています。これに対して何らかの規律付けが必要ではないかと考えます。若干乱暴な議論かもしれないけれども、法人事業税を地方税から国税にすることで東京都も交付団体にしてはどうかと言っている方もおられますけれども、そうしたことも含めて総務省の地域格差問題、東京都の問題に対する認識と検討しておられる対策があればお聞かせいただきたいと思います。

2つ目は今の問題にも絡みますが、eコマース或いはネット銀行の増加によって、サービス利用者の住所地ではなくてサービス提供側の企業の事業所数や従業員数で按分されている法人住民税、法人事業税の問題、それから銀行に関して言えば個人向けの預金利子などの利子割稅収入が東京に集中しているという問題です。これは先ほどもご説明があったとおりで、早急に解決すべきだと思います。特にこれから金利が

上昇してくるとこの金額がかなり大きくなってくるので、明らかに早急な対応が求められる課題だと思っています。

取りあえず、先ほど53～54ページで清算制度を考えておられるということでした。先ほども申し上げたようにガバメント・データ・ハブなどによってデータの整備が進めば直接の課税も可能になると思います。銀行にも、現状では住所地の把握などが難しいなどの課題はあるかと思いますので、一定のステップを踏む必要はあるかと思いますが、やはり着地点を見極めた上でそれに向けて制度の整備を進めていくことが必要だと思います。そのあたりについてのご意見も伺えればと思います。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、ただ今の質問・ご意見について、現在お答えできる範囲で結構ですので寺崎局長からご回答をお願いします。

(寺崎) それぞれ大変鋭いご質問をありがとうございます。まず順番に車体課税の話は、おっしゃるとおり古い課税体系をどうするのか、では何に対して税負担を求めるのかということなのですけれども、地方の立場からすると、車を使っている方は道路を使っておられるわけですから、道路をどのように使っておられるのかということに本来リンクすべきだろうということだと思います。おっしゃいますように自動車税は昔は軸距といって、排気量の前は長さで測っていた時代もあったのですが、今日的に電気自動車が入ってきた中で排気量に重きを置くのは変だろうということで、佐藤先生からも走行量や経済価値などいろいろな議論がありました。

そういう議論も含めて、われわれはタブーはないと思っております。ただ、税収中立をわれわれは求めたいと思っておりますので、自動車工業会などからは重量に特化してシンプルな

税体系にして、その中で環境性能に応じて税負担を増減することをご提案頂いており、1つ非常に傾聴に値する議論だなと思っています。いずれにしてもさまざまな論点がありますので、トータルを見据えながら車体課税、さらには燃料課税の在り方を今後議論してまいりたいと思っております。

偏在の関係については、分割基準等いろいろご示唆を頂きましてありがとうございました。私も過去、分割基準の見直しをずっとやってきた人間の1人なのですが、結局問題は、企業の皆さんにそれぞれの事務所があるところに応じて分割基準を適用して申告していただきますので、企業の方が申告できるかに懸かっているわけであります。それも全ての企業が可能な制度にしなければいけないということが、われわれが制度をつくる際に非常に難しくて、例えばわかりやすいのは、鉄道軌道などは軌道の延長キロメートルで分けています。これは非常にわかりやすいです。多分そういうふうに受益もあるのだろうと見なせるのですけれども、本当は輸送密度ではないかということを考え出すと、輸送密度ごとに市町村を切れるのかという問題があり、結局法人課税が都道府県だけではなくて市町村にもあるというところが1つの大きなミソであります。

ただ一方で、できないということではありませんので、絶えず分割基準の見直しも念頭に置きたいと思っているのですが、売り上げに応じて分割基準を適用するご苦労を企業の方にお願いするというのは正直申し上げてなかなか現実的ではないということですので、先ほどから申しましたように、今まで法人事業税、法人住民税の一部を国税化して交付税化し譲与税化するということでやっております。先ほど平野先生からもご指摘がございましたようにそれをさらに拡大すべきなのか、例えばすけれども固定資産税は非常に市町村の基幹税でありますけれども、東京都は固定資産税を徴収している唯一の都道府県であり、特別区分の固定資産税は

東京都が取っておりますので、そういう在り方もどう考えるのか、さまざまな議論があり得ると思います。

現在総務省では、まず東京一極集中の原因・課題が何かということと、それに対するソリューションが何かということが次の段階で議論すべきだと思っていますけれども、先ほどから申しますように、この格差がなかなか看過できない状態にまでなっているということをわれわれは強く認識しておりますので、さらに議論を深めてまいりたいと思っております。またご示唆を賜ればと思っています。

一方、平野先生から先ほどと関連して地方財政の話もありました。地方の行革努力も大変必要なのですが、先ほど申しましたように結局大盤振る舞いしているのは、ふるさと納税でかなり稼いでおられる自治体なのですけれども、残りのいわゆる小さな町村は、人口がどんどん減っていきますから行政コストが非常にかかります。そこは潤っているかというと決してそんなことはありません。では、地方財政の在り方としてどこをターゲットにするのかというときに、地方財政全体を行革努力がもっと反映されるようにという指摘はあるのですが、それをやればやるほど小さな過疎地の地方部の自治体が傷んでしまいます。一方、都市部は傷みませんから人口がどんどん流れています。

では、日本の在るべき体系として、国家の体制としてどういう姿がいいのかというのも併せて考えなければいけないと思っています。最近税収が増えたり、今回臨時財政対策債もなくなりましたので地方財政が改善しているのは事実ですけれども、国と地方は財政の両輪ですから、国が赤字でいいということは全くないわけなのですが、地方財政の中でも都市と地方がどのような役割分担をして、どういった体系で税財政をつくっていくのかということをわれわれもしっかりとと考えていきたいと考えております。

あと、先ほどマイナス交付税という話が佐藤先生から出ました。実は最近、韓国の内政関係

者の方々と議論する際に、韓国ではソウル、仁川、あと京畿道といった、東京都に存在するような首都圏が地域相生発展基金というものを拠出して、地方消費税の一定割合を拠出してそれを地方のために使う、いうなれば水平調整的なことをやっておられるという話を伺いました。ソウルも日本と同様に一極集中が進んでいるところであり、さらに少子化も進んでいるということで、少子化と一極集中はかなりリンクもあるのではないかということできまざまな意見交換をしているのですけれども、いろいろなアイデアを含めて本来税財政の在り方としてどのような体系がいいのかということについて、われわれも海外の事例も含めてしっかりと勉強していきたいと思っているところであります。

あちこち行きました、すみません。先ほどふるさと納税の話も出ました。返礼品についてはわれわれもすごく深い問題意識を持っております。一方で、返礼品を送ることによって地域産業が活性化したりという面があるのも事実であります。ただ、それを官製ショッピングサイトのような現行の状況が本当にいいのかという問題意識は持っています。急激にハンドルを切るわけにいかないのですが、適正化に向けて一歩一歩われわれも作業を進めていきたいと考えています。

平野先生から、さらに先ほど預金の話もありました。結局利子に関しましても本来は住所地課税をするのが本筋ですので、私どもはその道行きを絶対に諦めたくないと思うわけですが、現時点においてはなかなかすぐにできないとい

うことと、やはり利子がある世界になりましたので、どんどん利子割の税収が増えていく中で、体制の整備を待っていると東京への集中がどんどん放置されることになりますので、早急な対策として清算制度を導入しなければいけないとという思いでいるところです。全体に対してお答えできたかどうか、漏れがあるかもしれません以上でございます。ありがとうございました。

まとめ

(岩崎) ありがとうございます。本日は青木局長、寺崎局長から国税、地方税に関する税財政の改革の状況について大変わかりやすいご説明を頂きました。これに対して佐藤教授と平野租研副会長から大変ダイナミックな改革のご意見を頂きました。ダイナミック過ぎてすぐに回答はできないということもありますが、近い将来やらなければいけないという方向性として非常に有益かつ重要な論点を示していただいたと思います。政策当局の両局長におかれましては、少しでもこれを活かしていただき、より良い改革を進めていただければありがたいと思っております。

皆さまのご協力のおかげで、本日も終了時間内に終わることができました。両局長のご説明と、お二人の討論者の方々のご協力に感謝申し上げます。では、本日の討論会はこれにて終了とさせていただきます。どうもありがとうございます。

國際課稅關係資料

財務省主税局参事官室

目 次

国際課税を巡る最近の状況

(1ページ)	国際課税を巡る最近の状況	3
(2ページ)	目次	3
(3ページ)	I 国際課税を巡る最近の動向	4
(4ページ)	全体の概観「2本の柱」の解決策	4
(5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	5
(6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	5
(7ページ)	米国の動向等	6
(8ページ)	OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」声明（仮訳）（2025年4月11日公表）	6
(9ページ)	グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）（2025年6月28日（米国時間）公表）	7
(10ページ)	G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2025年7月17-18日於：南アフリカ・ダーバン）	7
(11ページ)	第1の柱（利益A、利益B）	8
(12ページ)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）	8
(13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	9
(14ページ)	OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」共同議長声明 概要（2025年1月13日公表）	9
(15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	10
(16ページ)	国連	10
(17ページ)	国連における国際租税協力に係る議論について	11
(18ページ)	II 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）情報交換 等	11
(19ページ)	第2の柱	12
(20ページ)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）	12
(21ページ)	所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ	13
(22ページ)	軽課税所得ルールの概要	13
(23ページ)	国内ミニマム課税の概要	14
(24ページ)	令和7年度与党税制改正大綱（抜粋）	14
(25ページ)	グローバル・ミニマム課税に関するOECDのルール等（IFで承認されたもの）	15
(26ページ)	IIR・QDMTTの適格国リスト（2025年8月時点）	15
(27ページ)	グローバル・ミニマム課税に関する周知・広報活動	16
(28ページ)	UTPR セーフハーバー	16
(29ページ)	移行期間CbCRセーフハーバーと恒久的セーフハーバー	17
(30ページ)	外国子会社合算（CFC）税制	17
(31ページ)	外国子会社合算税制について	18
(32ページ)	令和7年度与党税制改正大綱（抜粋）	18
(33ページ)	外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し（令和7年度改正）	19
(34ページ)	外国子会社合算税制に係る所得の合算時期の見直し	19

(35ページ) 情報交換	20
(36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	20
(37ページ) 参考資料	21
(38ページ) BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域	21
(39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	22
(40ページ) 「第1の柱」の多数国間条約案の適用イメージ	22
(41ページ) 「第1の柱」の多数国間条約案の概要（2023年10月公表）	23
(42ページ) MLC発効のために各国・地域が持つポイントの割合	23
(43ページ) 利益B：執行方法	24
(44ページ) 利益Bの価格適用表	24
(45ページ) 利益B：Pricing matrixの産業分類	25
(46ページ) GloBE（ <i>Global Anti-Base Erosion</i> ）ルール（グローバル・ミニマム課税）の概要	25

(1 ページ)

国際課税を巡る最近の状況

財務省主税局参事官室

2025年9月17日

(2 ページ)

目 次

I.	国際課税を巡る最近の動向	.....	P 3
・	全体の概観 「2本の柱」 の解決策	.....	P 4
・	第1の柱（利益A、利益B）	.....	P11
・	国連	.....	P16
II.	第2の柱（グローバル・ミニマム課税） 情報交換 等	..	P18
・	第2の柱	.....	P19
・	外国子会社合算（CFC）税制	.....	P30
・	情報交換	.....	P35

(3ページ)

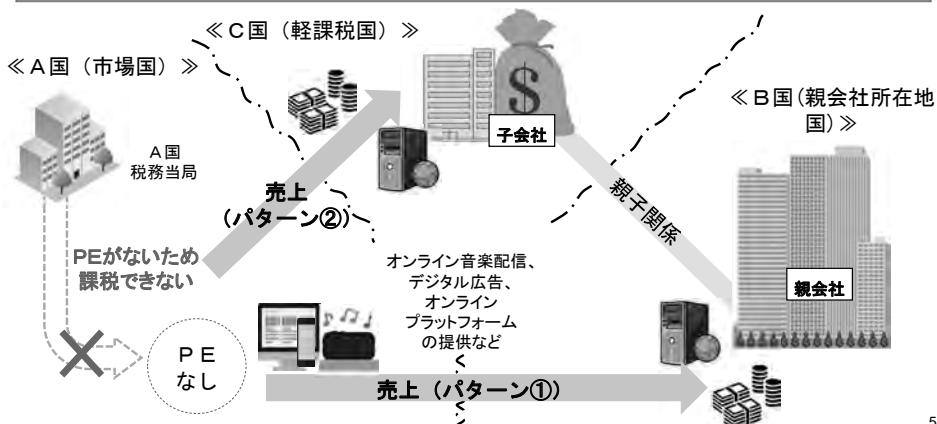
I 国際課税を巡る最近の動向

(4ページ)

全体の概観
「2本の柱」の解決策

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)。



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。

経緯

- OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み(IF)」(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本の柱の解決策^(※)に合意。
(※)「第1の柱」(市場国への新たな課税権の配分)及び
「第2の柱」(グローバル・ミニマム課税)により構成。
- 2021年12月、グローバル・ミニマム課税のモデルルールを公表。国内法での対応が求められており、各國において法制化が進行中。
(※)日本においては、2023年に所得合算ルール(IIR)を法制化。2025年に軽課税所得ルール(UTPR)及び国内ミニマム課税(QDMTT)を法制化。
- 2023年10月、「第1の柱」の多数国間条約の案文を公表。
- 2025年1月、国際課税に係る米国大統領覚書の公表。4月、IF声明を公表、議論の継続に合意。
- 2025年6月、「グローバル・ミニマム課税に関するG7声明」の公表。IFにおいて具体的な解決策を議論中。

米国の動向等

- 本年 1月、米国は国際課税に係る大統領覚書を公表。
 - 本年 4月の「BEPS包摂的枠組み（IF）」総会において、米国を含むIF参加国は、特に「第 2 の柱」の実施と進行中の「第 1 の柱」の交渉に関し、国際課税システムにおける確実性と安定性の確保のため、議論の継続に合意した旨、公表。
 - 米国議会の動きとして、本年 5月に下院で可決された財政調整法案（一つの大きく美しい予算法案、One Big Beautiful Bill Act : OBBBA）には、米国が「不公平」と考える税制をもつ外国の政府・企業等に対し、追加課税等の「対抗措置」を課する規定が含まれていた（通称「899 条」）。
- <「899条」（下院案）の主な内容>
- 米国が「不公平」と考える税制をもつ外国の居住者等が米国において稼得する所得に対する課税について、その税率を適用日から毎年5%ずつ引き上げ、法定税率に加えて最大20%まで引き上げる。
- 不公平な税制
①グローバル・ミニマム課税の一部である軽課税所得ルール（UTPR）、②デジタル・サービス税（DST）等
 - 適用対象者
「不公平な税制」をもつ外国の政府、居住者（個人・企業）、これらに保有されている外国企業 等
- **6月28日、上院案（※）から899 条が削除され、並行して29日、G7 声明が公表。**
- （※）財政調整法案は、7月1日に上院にて可決、7月3日に下院にて再可決、7月4日大統領署名を経て成立。

7

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」声明（仮訳）（2025年4月11日公表）

1. OECD/G20 BEPS包摂的枠組みは、4月 7日から10日に、南アフリカ ケープタウンにて第17回総会を開催した。会合には135の国・地域を代表する449名、及び11の国際機関からオブザーバーが参加した。
2. BEPSパッケージの10周年を記念して、会合は、4日間にわたり、BEPSの実施、経済のデジタル化から生じる課税上の課題に対処するための「2つの柱」の解決策、及び将来の検討課題について、メンバーの積極的な関与と建設的な議論とともに行われた。
3. メンバーは、特に第 2 の柱の実施と進行中の第 1 の柱の交渉に関し、国際課税システムにおける確実性と安定性の確保が決定的に重要なことを認識し、この目的の推進のために議論を継続することに合意した。
4. また、メンバーは、グローバル・モビリティや、税と不平等と成長の関係性を含む、共通の関心のある新たな分野への取組について、段階的な根拠に基づくアプローチを用いて探求するための協働と機会のためのプラットフォームとしての、包摂的枠組みの継続的な価値を認識した。有効性及び包摂性を高めるための、包摂的枠組みの運営プロセスとガバナンスの改善が歓迎された。
5. メンバーは、現在までのBEPSの作業の進捗状況を確認することに合意し、2025年後半にG20 へ共有予定の報告書を構成する、初期の考察及びアイデアを提供した。ビジネス、シビルソサイエティ、アカデミア、国際機関を含む、独立したステークホルダーによる洞察も共有された。
6. 会合は、「税に関する協働のためのプラットフォーム（PCT : IMF、OECD、国連、世銀による共同イニシアチブ）」が有益な貢献を行っている、国内資金動員および成長支援に関する一連の議論を終えて、終了した。

8

グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）（2025年6月28日（米国時間）公表）

- 「一つの大きく美しい予算法案（One Big Beautiful Bill Act : OBBBA）」の上院修正案（2025年6月16日提出）において最近提案されている米国の国際課税システムへの変更の考慮、OBBBAの上院版における899条の削除、及び、国内ミニマム課税（QDMTT）の実施の成功とその影響の考慮を含めた、両ミニマム課税制度の分析に基づいて行われたこの問題に関する議論を踏まえ、共存システムは、将来にわたり、税源浸食と利益移転に対処する中で「包摂的枠組み（IF）」の法域が得た重要な成果を維持し、国際課税システムにおけるより大きな安定性と確実性を提供しうるという理解が共有されている。
- この理解は、潜在的な税源浸食及び利益移転のリスクに対処するために、「包摂的枠組み」を通じて共に協働することへの我々の継続的なコミットメントを基盤とするものであり、以下の受け入れられた原則に基づく：
 - 共存システムでは、米国親会社グループの、米国内利益および米国外利益の双方について、UTPRおよびIIRから完全に免除する。
 - 共存システムでは、その共通の政策目的を保持するため、公平な競争環境の観点から特定される重大なリスク、または税源浸食と利益移転のリスクが対処されることへのコミットメントを含む。
 - 共存システムの実現に向けた作業は、「第2の柱」全般に係る執行とコンプライアンスの枠組みの大幅な簡素化の実現と並行して行われる。
 - 共存システムの実現に向けた作業は、「第2の柱」における実質ベースの還付無税額控除の取扱いが、還付付税額控除の取扱いとより整合的になることを確保する変更を検討することと、並行して進められる。
- 共存システムの実現は、デジタル経済の課税に関する建設的な対話及びすべての国の課税主権の保持を含む、国際課税システムの安定化のさらなる進展を促進する。
- 我々は、これらの問題がより広範な法域グループにとって関連性を持つことを認識しており、「包摂的枠組み」において、すべての当事者が受入れ可能かつ実施可能な解決策に迅速に達する観点から、この理解及びそれが基づく原則について議論し、発展させることを期待する。

9

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋） (2025年7月17-18日 於:南アフリカ・ダーバン)

国際課税

我々は、全ての関係者にとって受け入れ可能な、均衡ある、かつ実用的な解決策を見出すという共有された目標をもって、「第2の柱」のグローバル・ミニマム課税に関する懸念に対処することに建設的に関与することを継続する。解決策の実現は、実質ベースの税制上の優遇措置の公平な取扱いに関する議論を含む、公平な競争環境の観点から特定される重大なリスク、及び、税源浸食と利益移転のリスクが対処されることを確保することへのコミットメントを含む必要があるとともに、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に関する建設的な対話を含む、国際課税システムを安定させるための更なる進展を促す。これらの取組みは、全ての国の課税主権を保持しつつ、OECD/G20「包摂的枠組み」(IF) のメンバー間の緊密な協力によって進められる。我々は、税の透明性に関する実績評価に係るOECD及びグローバル・フォーラムによるレポート、BEPSに関する実績評価に係るIFによるレポート、脱税や租税回避と闘うための不動産に関する自主的な情報交換に係るOECDによるレポート、技術支援を強化するための能力開発の枠組みの強化に関する進展に係る「税に関する協働のためのプラットフォーム（PCT）」によるレポート、国内資金動員（DRM）の向上のための歳入行政の強化に関するIMFによるレポートを期待する。我々は、PCTが、DRMに焦点を当てた「税と開発カンファレンス」を、来年、東京で開催することを発表したことを歓迎する。

我々は、「国際租税協力に関するG20リオデジャネイロ閣僚宣言」を想起しつつ、グローバルな移動について研究し、税制、格差、及び成長の相互作用を理解するために、段階的かつ証拠に基づいたアプローチを採用するというIFの決定を歓迎する。また、IFの有効性及び包摂性を高めるための議論についても歓迎する。我々は、国際租税協力に関する国連枠組条約を策定するための進行中の交渉に留意するとともに、参加しているG20メンバーは、不要な努力の重複を避けるよう努めつつ、幅広いコンセンサスを得る、及び、既存の成果、プロセス、及び他の国際機関において現在進行中の作業を基礎とするという目的を再確認する。

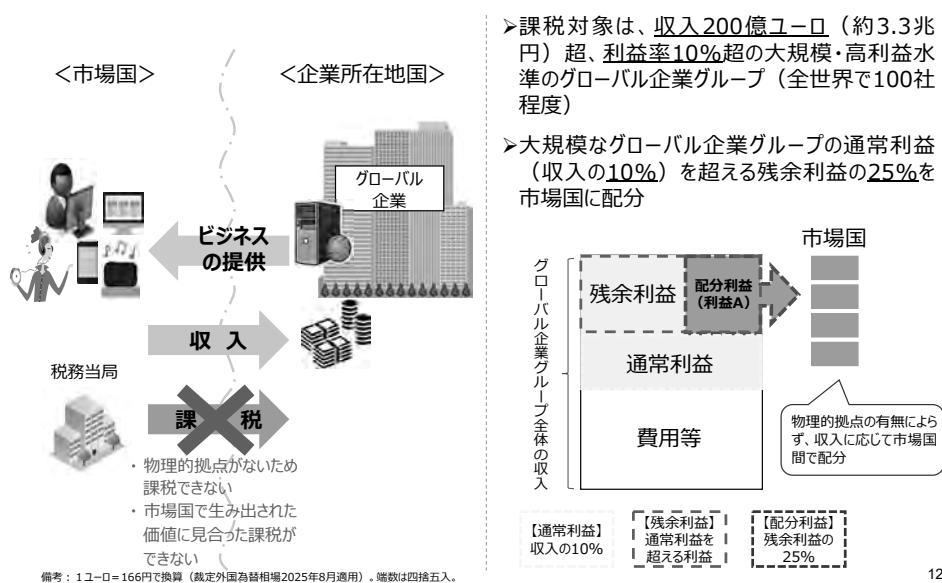
10

(11ページ)

第1の柱（利益A、利益B）

(12ページ)

第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）



(13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

- 「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 <ul style="list-style-type: none">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 <ul style="list-style-type: none">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 <ul style="list-style-type: none">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月に徵稅を2020年末まで延期することを決定。その後徵稅を再開。	 デジタル・サービス税 <ul style="list-style-type: none">対象ビジネスの域内売上に3%を課税。2020年1月施行。
 平衡税（オンライン広告サービス） (Equalisation Levy) <ul style="list-style-type: none">2016年4月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収していたが、2025年4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 <ul style="list-style-type: none">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 <ul style="list-style-type: none">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 <ul style="list-style-type: none">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 <ul style="list-style-type: none">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）。2025年6月29日、同月30日納付期限の初回徴収を停止し、DST法を廃止することを表明。

13

(14ページ)

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」共同議長声明 概要 (2025年1月13日公表)

「第1の柱」最終パッケージの進展について、「BEPS包摂的枠組み(IF)」による進捗状況を報告する。

利益A

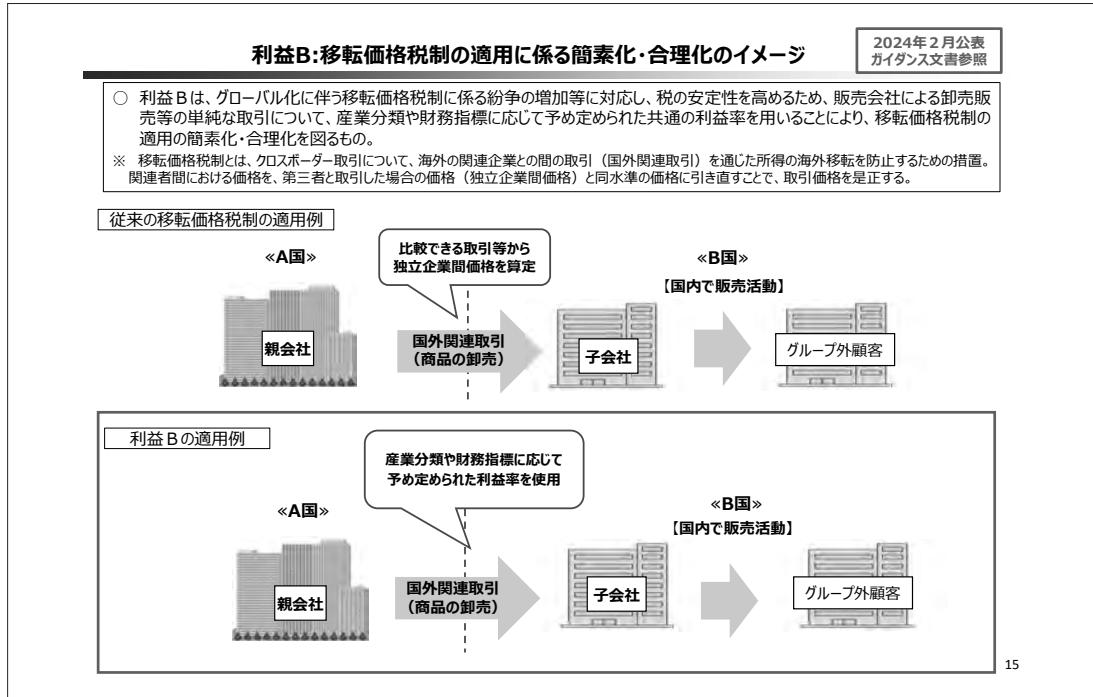
- 経済のデジタル化から生じる課税上の課題に対応し、納税者のために安定性と確実性を強化し、デジタル・サービス税(DST)等を撤廃・停止する、持続可能で協調的な国際課税改革となるよう設計。
- 2023年10月に多数国間条約(MLC)の条文案等が公表され、2024年6月には、各国内におけるコンサルテーションからのフィードバックを踏まえて修正された条文案が、IFに回付された。条文案の主な修正点は以下のとおり。
 - DST等の定義の明確化
 - 非国家地域とその国際関係に責任を負う国（本国）を一体的に取り扱う選択的規定の導入
 - 二重計上調整（所得水準の低い市場国における超過利益の計算方法）の修正
- 条文案については議論が収束した状況であり、利益Bの枠組みの残存論点解消に向けた交渉が焦点。

利益B

- 基礎的マーケティング・販売活動に対する移転価格税制における独立企業原則の適用に係る簡素化・合理化アプローチ。
- 2024年2月にOECD移転価格ガイドラインに組み込まれた、各国選択制の利益Bを基に、MLC参加国による義務的な利益B（「利益B枠組み」）に関する議論が継続中。残存論点は、以下のとおり。
 - MLCと利益Bの関係性の反映方法
 - 利益Bに係る紛争のリスクが低い国を（利益Bの対象から）除外する基準
 - 既存の（定量的）基準に加えて選択的に適用される、定性的基準の詳細
 - 現在の利益率表の適用が不適当な結果に繋がると考える少数国の懸念への対応

※上記に加え、「『第1の柱』パッケージの早期妥結のため、利益Bの枠組みにおける、残り少ない論点を解消すべく交渉を続けるとともに、交渉妥結後に、MLCの速やかな実施を支援する準備ができるようコミットし続ける。」旨の記載有。

14



15

国連

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】

- 2023年、国連総会において、国際租税協力に関する決議。枠組条約の交渉に向けた基本的事項（ToR）案の策定等を要請。
- 2024年12月、国連総会において、早期議定書の1つめのトピック等を含むToR案を含む決議案が採択（※1）。（※1）国連総会の採択に対する投票の内訳
賛成：119票（アフリカ諸国、BRICS等）反対：9票（米・英・加・豪・N Z・韓・イスラエル・亜・日）棄権：43票（EU諸国、スイス、土、UAE等）
- 2025年2月、枠組条約交渉の準備会合において、早期議定書の2つめのトピック及び交渉の意思決定手続が決定（※2、3）。
（※2）意思決定手続を単純多数決等に基づくものとする議長提案に対し、コンセンサスのみに基づくものとする修正提案を英・仏等が提出したが、否決され（賛成42票（日本を含む先進国等）、反対98票、棄権10票）、議長提案通り可決。
（※3）米国は、準備会合初日に今後の交渉から離脱する旨表明。
- 2025年8月、国連政府間交渉委員会において、枠組条約及び早期議定書の正式交渉を開始。

【準備会合における決定事項】

早期議定書のトピック

- 2つめの早期議定書のトピックは「租税に関する紛争の予防・解決」とする。
※ 1つめのトピックは「デジタル化・グローバル化経済における国境を越えた役務の提供から生じる所得の課税」。

今後の交渉の意思決定手続

- 交渉委員会は、コンセンサスに至る努力を尽くすものとする。
- 議定書にかかる決定については、コンセンサスに至る努力を尽くしたとビュロ（各地域の代表国による会議体）が勧奨した場合のみ投票へ進むこととし、2／3の多数決により決する。
- 枠組条約本体など、その他の決定については単純多数決とする。

【今後の日程】

- 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。

17

II 第2の柱（グローバル・ミニマム課税） 情報交換 等

(19ページ)

第2の柱

(20ページ)

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1,208億円）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。

«日本(通常の税率)»

«X国»

所得合算ルール（IIR）

- ※ 令和7年度改正にて創設。
※ 令和6、7年度改正でも制度の明確化等の観点から見直し。
※ 2024年4月より施行（注）。

日本
税務当局

子会社等の税負担が
最低税率（15%）に至るまで課税

同一グループ関連企業

子会社等

15%未満
の軽課税
の場合

軽課税所得ルール（UTPR）

- ※ 令和7年度改正にて創設。
※ 2026年4月より施行（注）。

日本
税務当局

子会社等の税負担が
最低税率（15%）に至るまで課税

同一グループ関連企業

親会社等
関連企業

15%未満
の軽課税
の場合

国内ミニマム課税（QDMTT）

- ※ 令和7年度改正にて創設。
※ 2026年4月より施行（注）。

日本
税務当局

自国内に所在する事業体の税負担が
最低税率（15%）に至るまで課税

同一グループ関連企業

X国
税務当局

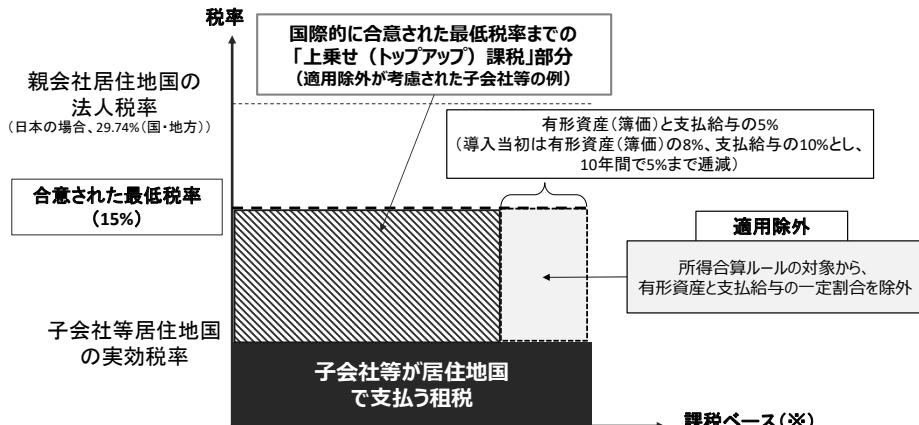
※日本でQDMTTが課税された場合、
IIR・UTPRの課税は行われない。

（注）申告期限は対象会計年度の終了から1年3ヶ月後（ただし、初回に限り1年6ヶ月後）。

20

所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule) のイメージ

- 軽課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

21

軽課税所得ルールの概要

- 軽課税所得ルールは、多国籍企業グループについて最低税率15%以上の課税を確保するため、親会社等に課税する所得合算ルールを補完して、自国に所在する子会社等に課税する仕組み。
- 所得合算ルールの導入国にある親会社等と軽課税国にある子会社等を入れ替えることによる課税の潜脱を防ぐもの。

【軽課税所得ルール (UTPR: Undertaxed Profits Rule)】

- ・ 子会社等の所在地国で当該会社等に対して、グループ内の親会社等の実効税率が最低税率15%に至るまで課税。
- ・ 所得合算ルール/軽課税所得ルールのいずれも、税額の計算方法は同様（右図参照）。



（参考）所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule)

- ・ 親会社等の所在地国で当該会社等に対して、グループ内の子会社等の実効税率が最低税率15%に至るまで課税。
- ・ 所得合算ルール (IIR) は、日本では「軽課税所得ルール (UTPR)」と呼ばれています。

（参考）所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule)

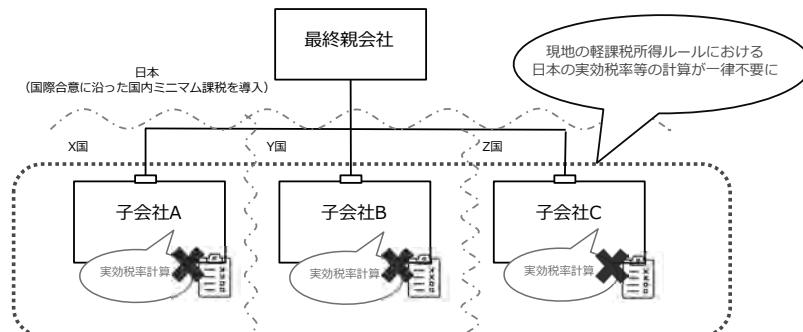
- ・ 親会社等の所在地国で当該会社等に対して、グループ内の子会社等の実効税率が最低税率15%に至るまで課税。
- ・ 所得合算ルール (IIR) は、日本では「軽課税所得ルール (UTPR)」と呼ばれています。

22

国内ミニマム課税の概要

- 国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）は、多国籍企業グループに属する自国内の会社等について、他国の所得合算ルール/軽課税所得ルールに優先し、国内の実効税率が最低税率15%に至るまで課税する仕組み。
- 国際合意に沿った国内ミニマム課税を導入していれば、他国から見た自国内の会社等に係る15%に満たない部分の金額（上乗せ税額）はゼロとみなされる。
- 他国において軽課税所得ルールに係る税務申告が必要になる場合でも、現地法令に基づいて求められる自国の実効税率や上乗せ税額の計算は一律に不要になる。

(日本に最終親会社等がある多国籍企業グループのイメージ)



23

令和7年度与党税制改正大綱（抜粋）

第一 令和7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) 経済のグローバル化・デジタル化への対応
 - ① 新たな国際課税ルールへの対応

(前略)

このうち、グローバル・ミニマム課税（「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つながるものであり、令和7年度税制改正においても国際合意に則り、軽課税所得ルール（UTPR: Undertaxed Profits Rule）及び国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の法制化を行う。適用開始時期は、対象企業の準備期間を確保する観点等から、いずれも令和8年4月以後に開始する対象会計年度とする。あわせて、OECDにより発出されたガイダンスの内容を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しを行う。引き続き令和8年度以降の税制改正において、今後発出されるガイダンスの内容等を踏まえた見直しを検討するとともに、「第2の柱」との関係を踏まえて適正な課税を確保する観点から既存の税制について必要な検討を行う。

外国子会社合算税制については、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7年度税制改正においても引き続き見直しを行う。令和8年度以降の税制改正においては、「第2の柱」の実施等に伴う環境の変化を踏まえつつ、国際的な経済活動により生じる課税上の問題に適正に対処する観点等から必要な検討を行う。

「2本の柱」の解決策のうち「第1の柱」については、市場国への新たな課税権の配分等に関する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。移転価格税制の適用に係る簡素化・合理化については、今後、国際的な議論及び各国の動向を踏まえて対応を検討することとし、当面は実施しない。他国が本簡素化・合理化を実施する場合については、現行法令及び租税条約の下、国際合意に沿って対応する。

(後略)

24

(25ページ)

グローバル・ミニマム課税に関するOECDのルール等（IFで承認されたもの）

- 2021年12月 GloBEモデルルール
- 2022年3月 コメンタリー
- 2022年12月 セーフハーバー、GloBE情報申告書・税の安定性パブコン
- 2023年2月 執行ガイダンス①
- 2023年7月 執行ガイダンス②、GloBE情報申告書
- 2023年12月 執行ガイダンス③
- 2024年6月 執行ガイダンス④
- 2025年1月 執行ガイダンス⑤、GloBE情報報告書、適格国リスト（IIR、QDMTT）
- 引き続き、継続的に議論

25

(26ページ)

IIR・QDMTTの適格国リスト（2025年8月時点）

- IFは、各国内法のモデルルール等への整合性（コモンアプローチ）を確保する観点から、IIR・QDMTTについて、暫定適格レビューを実施。2025年1月、適格国リストが公表され、日本のIIRの適格性が認定。同年8月、適格国リストが更新され、日本のQDMTT及びQDMTT SHの適格性が認定。

<IIR適格国>

欧州	オーストリア、ベルギー、ブルガリア、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ジブラルタル、ギリシャ、ガーナー、ハンガリー、アイルランド、マン島、イタリア、ジャージー、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、北マケドニア、ノルウェー、ボーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、イギリス
アジア	インドネシア、日本、韓国、マレーシア、シンガポール、タイ、ベトナム
オセアニア	オーストラリア、ニュージーランド
北米・中南米	カナダ
アフリカ	南アフリカ

<QDMTT/QDMTT SH適格国>

欧州	オーストリア、ベルギー、ブルガリア、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ジブラルタル、ギリシャ、ガーナー、ハンガリー、アイルランド、マン島、イタリア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、北マケドニア、ノルウェー、ボーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロバキア、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、イギリス
アジア	インドネシア、日本、マレーシア、シンガポール、タイ、アラブ首長国連邦、ベトナム
オセアニア	オーストラリア
北米・中南米	パラバドス、ブラジル、カナダ
アフリカ	南アフリカ

(注) 下線は、IIRかQDMTTいづれかのリストにのみ掲載された国。

26

グローバル・ミニマム課税に関する周知・広報活動

□ 執行関連公表物の作成

- パンフレット(改正のあらまし)【2023年4月】
- 令5法令解釈通達【2023年9月】、Q&A【2023年12月】
- 令5法令解釈通達趣旨説明【2024年4月】
- 課税申告書様式【2024年5月】
- GIR記載要領【2024年6月】
- 令6法令解釈通達【2024年8月】、Q&A(改訂)【2025年1月】
- 令6法令解釈通達趣旨説明【2024年11月】
- パンフレット(2)(改正のあらまし)【2025年4月】
- GIR記載要領(改訂)【2025年6月】
- GIR記録要領、記録手順【2025年9月】

□ 潜在的な納税者に対する周知

- 経済団体等に対する説明会



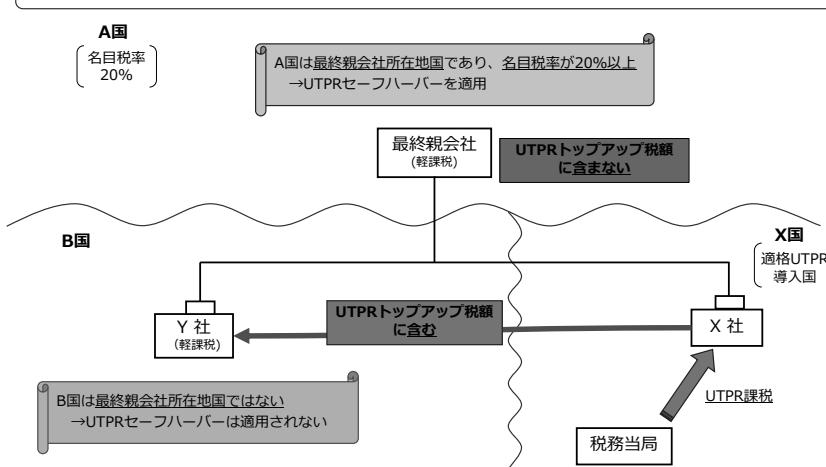
国税庁ホームページ「グローバル・ミニマム課税関係」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/global-minimum/index.htm>

27

UTPR セーフハーバー

2023年7月公表
ガイダンス文書参照

➢ 令和7年12月31日までに開始する対象会計年度において、多国籍企業グループの最終親会社の所在地国の法人所得税の名目税率が20%以上（地方税も勘案可）であるときは、UTPRトップアップ税額には、当該最終親会社の所在地国に係る部分の金額を含まない。



28

移行期間CbCRセーフハーバーと恒久的セーフハーバー

2022年12月公表
ガイドンス文書参照

➢ グローバル・ミニマム課税制度には、制度導入当初における多国籍企業グループのコンプライアンスコスト軽減の観点から、一定期間のみ暫定的に適用できる移行期間CbCRセーフハーバーが存在。国別報告事項に係る情報（CbCR:多国籍企業グループの国別の所得・納税額の配分等、多国籍企業グループの国別の活動状況に関する情報）を計算の一部で使用するもの。

➢ 2026年12月31日以前に開始し、2028年6月30日以前に終了する会計年度のみ適用可。わが国においては令和5年度改正において措置済み。

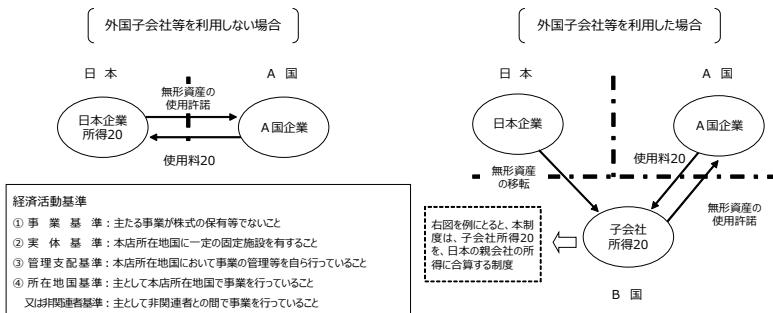
➢ 移行期間CbCRセーフハーバーの制度終了後にGloBEルールの本則計算の適用によるコンプライアンスコストの大幅な増加を避けるため、GloBEルールによる計算を基礎として、信頼性を損なわずに複雑な計算を簡略化する恒久的セーフハーバーについて、議論が行われている。

<p>令和5年度 改正で措置済み</p> <p>移行期間(暫定的)CbCRセーフハーバー</p> <p>次の要件のいずれかを満たした国又は地域のトップアップ税額を零とみなす。</p> <p>デニマス要件</p> <p>次の要件の全てを満たすこと。 ➤ CbCRにおける国別の総収入金額が1,000万ユーロ未満 ➤ CbCRにおける国別の税引前当期利益の額が100万ユーロ未満</p> <p>簡素な実効税率要件</p> <p>次の式で計算される簡素な実効税率が15%以上であること。</p> $\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額}}{\text{CbCRにおける国別の税引前当期利益の額}}$ <p>通常利益要件</p> <p>CbCRにおける国別の税引前当期利益の額が、実質ベースの所得除外額以下であること。</p>	<p>恒久的セーフハーバー</p> <p>次の要件のいずれかを満たした国又は地域のトップアップ税額を零とみなす。</p> <p>デニマス要件</p> <p>次の要件の全てを満たすこと。 ➤ 「簡素な計算」に基づく国別平均収入が1,000万ユーロ未満 ➤ 「簡素な計算」に基づく国別の平均所得・損失額が100万ユーロ未満</p> <p>簡素な実効税率要件</p> <p>次の式で計算される簡素な実効税率が15%以上であること。</p> $\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{「簡素な計算」に基づく国別調整後対象粗税額}}{\text{「簡素な計算」に基づく国別グループ純所得の額}}$ <p>通常利益要件</p> <p>「簡素な計算」に基づく国別グループ純所得の額が実質ベースの所得除外額以下であること</p>	<p>※1 上記は2022年12月公表ガイドンス文書に記載の枠組み。 ※2 「簡素な計算」については、将来的執行ガイドンスで提示予定。</p> <p style="text-align: right;">29</p>
--	---	---

外国子会社合算（CFC）税制

外国子会社合算税制について

- 我が国の内国法人等が、実質的活動を伴わない外国子会社等を利用する等により、我が国の税負担を軽減・回避する行為に対処するため、外国子会社等がペーパーカンパニー等である場合又は経済活動基準のいずれかを満たさない場合には、その外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）。
- また、外国子会社等が経済活動基準を全て満たす場合であっても、実質的活動のない事業から得られる所得（いわゆる受動的所得）については、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（受動的所得の合算課税）。
- ※ ただし、事務負担に配慮し、外国子会社等の租税負担割合が一定（ペーパーカンパニー等は27%、それ以外の外国子会社等は20%）以上の場合には合算課税の適用を免除。



令和7年度与党税制改正大綱（抜粋）

第一 令和7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) 経済のグローバル化・デジタル化への対応

① 新たな国際課税ルールへの対応

(前略)

このうち、グローバル・ミニマム課税（「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つながるものであります。令和7年度税制改正においても国際合意に則り、軽課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）及び国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の法制化を行います。適用開始時期は、対象企業の準備期間を確保する観点等から、いずれも令和8年4月以後に開始する対象会計年度とする。あわせて、OECDにより発出されたガイドラインの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しを行う。引き続き令和8年度以降の税制改正において、今後発出されるガイドラインの内容等を踏まえた見直しを検討するとともに、「第2の柱」との関係を踏まえて適正な課税を確保する観点から既存の税制について必要な検討を行う。

外国子会社合算税制については、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7年度税制改正においても引き続き見直しを行う。令和8年度以降の税制改正においては、「第2の柱」の実施等に伴う環境の変化を踏まえつつ、国際的な経済活動により生じる課税上の問題に適正に対処する観点等から必要な検討を行う。

「2つの柱」の解決策のうち、「第1の柱」については、市場国への新たな課税権の配分等に関する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。移転価格税制の適用に係る簡素化・合理化については、今後、国際的な議論及び各国の動向を踏まえて対応を検討することとし、当面は実施しない。他国が本筋化・合理化を実施する場合については、現行法令及び租税条約の下、国際合意に沿って対応する。

(後略)

外国子会社合算税制(CFC税制)の見直し(令和7年度改正)

- グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）について、軽課税所得ルール（UTPR）/国内ミニマム課税（QDMTT）の導入等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年度及び令和6年度に引き続き、令和7年度税制改正においても見直しを行った。

【令和6年度改正事項】

ペーパーカードにて特例の要件のうち「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つた点を改正により見直し。

収入がゼロの場合に必要だった租税負担割合の計算と、そのための情報収集等の作業に係る事務負担が軽減

【令和7年度改正事項】

- ① 外国関係会社に係る所得の合算時期の見直し
外国関係会社の事業年度終了日の翌日から「2月を経過する日」→「4月を経過する日」。
- ② 書類添付・保存義務の緩和：一定の書類を添付・保存義務の対象から除外

→12月決算の外国子会社を持つ3月決算親会社において、所得合算から申告までの間に十分な期間が確保され、申告準備に係る事務負担が分散・軽減される（①）とともに、添付書類作成に係る情報収集等の作業に係る事務負担が軽減（②）。



33

外国子会社合算税制に係る所得の合算時期の見直し

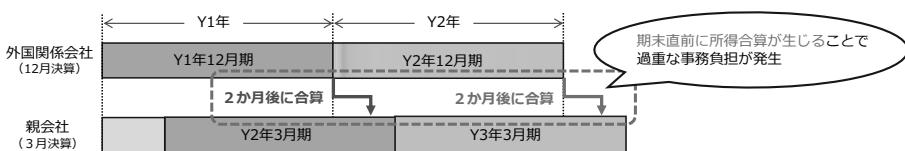
【改正事項】

- 外国子会社合算税制（CFC税制）における外国関係会社に係る課税対象金額等の合算時期について、その外国関係会社の事業年度終了日の翌日から4月（現行：2月）を経過する日を含む内国法人（親会社）の事業年度とする改正を行った。

（注）内国法人の令和7年4月1日前に開始した事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等（外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度に係るものに限る。）について、その外国関係会社の事業年度終了日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の同年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社合算税制の適用を受けることができる経過措置を講じている。

《改正前》現行のCFC税制では、外国関係会社の所得は、その事業年度終了の2か月後に内国法人（親会社）に合算して課税される。

→12月決算の外国関係会社を持つ3月決算の親会社にとって、期末直前に外国関係会社の所得が合算される。



《改正後》外国関係会社の所得が親会社に合算して課税される時期を、外国関係会社の事業年度終了の4か月後に伸長する。



34

(35ページ)

情報交換

(36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

＜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（「GFI」：172か国・地域が参加する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税務庁に報告
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。

(37ページ)

参考資料

(38ページ)

BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域

(2024年10月現在)

OECD加盟国	メンバーパー国・地域 147カ国・地域									
	近年から 参加していた国		OECD非加盟国 = BEPS Associate							
【京都会合で参加】										
オーストラリア	カナダ	アルゼンチン	ペナン	ブルネイ	ブルガリア	ブルキナファソ	カメルーン			
フランス	ドイツ	ブラジル	クロアチア	キュラソー	D.R.コンゴ	エジプト				
イタリア	日本	インド	ガボン	ジョージア	ガーナ	ハイチ	香港			
◎英國	米国	★中国	マン島	ジャージー	ケニア	リベリア	リヒテンシュタイン			
韓国		インドネシア	マルタ	モナコ	★ナイジェリア	ハキスタン	パラオ	パラグアイ	パラニ	パラグアイ
トルコ		(ロシア)	サウジアラビア	パラグアイ	ルーマニア	サンマリノ	セネガル	シエラレオネ		
		重アフリカ	シンガポール	スリランカ	ウルグアイ					
【京都会合後で参加】										
ニュージーランド	チリ	アンドラ	アンゴラ	ベニス	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	④ジャマイカ	ターカス・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	モーリシャス	モントセラト	バナマ	ベル	セーシェル				
フィンランド	スウェーデン	タイ	ウクライナ	ベトナム	オマーン	モルディブ				
オーストリア	デンマーク	セントクリストファー・ネイビス	カタール	チュニジア	トリニダード・トバコ					
スペイン	ホルガル	グレナダ	パバマ	ダンビア	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				
チエコ	ハンガリー	アルバ	ドミニカ共和国	ドミニカ共和国	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	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				
イス	ラトビア	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	モント内格ロ	オランジュラス	サモア	(ペラルーシ)	トーゴ				
コスタリカ		モーリタニア	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38カ国		計8カ国		計101カ国・地域						

注1: メンバーパー国・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おいては、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包摂的枠組運営会合メンバー（2024年）の出身国を、◎は議長代理出身国をそれぞれ指す。

(39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

- 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. 不平等は正を含む持続可能な開発目標（SDGs）達成の方策として、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。

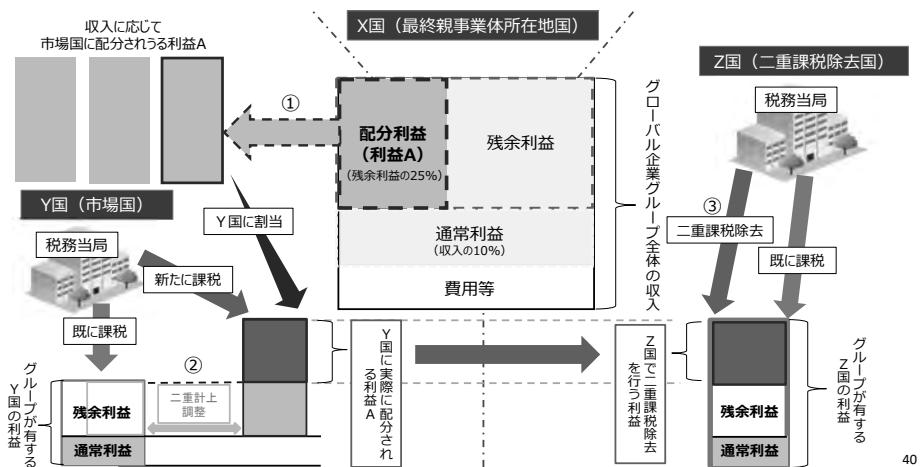
基本的な考え方		今後の対応の方向性
2本の柱	<ul style="list-style-type: none"> 「2本の柱」の解決策の最終化及び迅速な実施に向けたコミットメントを確認。 第1の柱の交渉は、多数国間条約の署名開放を可能とするため、移転価格税制の執行の簡素化・合理化（利益B）の枠組みの残る論点の解決により、迅速な妥結を要望。 第2の柱の実施は、利益移転や法人税率引下げ競争の可能性を限定し、国際課税を取り巻く状況を安定化させる。 	<ul style="list-style-type: none"> 可能な限り早期に多数国間条約に署名するため、第1の柱の迅速な最終化に引き続きコスト。 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、不必要的努力の重複を避けるよう努める。	<ul style="list-style-type: none"> ①広範なコンセンサスに達することによる包摂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	<ul style="list-style-type: none"> 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・国際租税協力は、効果的に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する情報を含め、税の透明性を高めることが重要。 各団体は、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。 	<ul style="list-style-type: none"> 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な不動産関連の情報を自動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) 仏経済学者ズックマン氏は、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。39

(40ページ)

「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。



「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3.3兆円）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、ネクサス（課税上のつながり）を有する市場国に配分。

【ネクサス（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6.6兆円）未満の国は25万ユーロ（4,150万円）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=166円で換算（裁定外國為替相場2025年8月適用）。端数は四捨五入。

41

MLC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。

42

(43ページ)

利益B：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

43

(44ページ)

利益Bの価格適用表

2024年2月公表
ガイドンス文書参照

- 産業分類(横軸)や財務指標(縦軸)に応じて予め定められた利益率を使用

Table 5.1. Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset

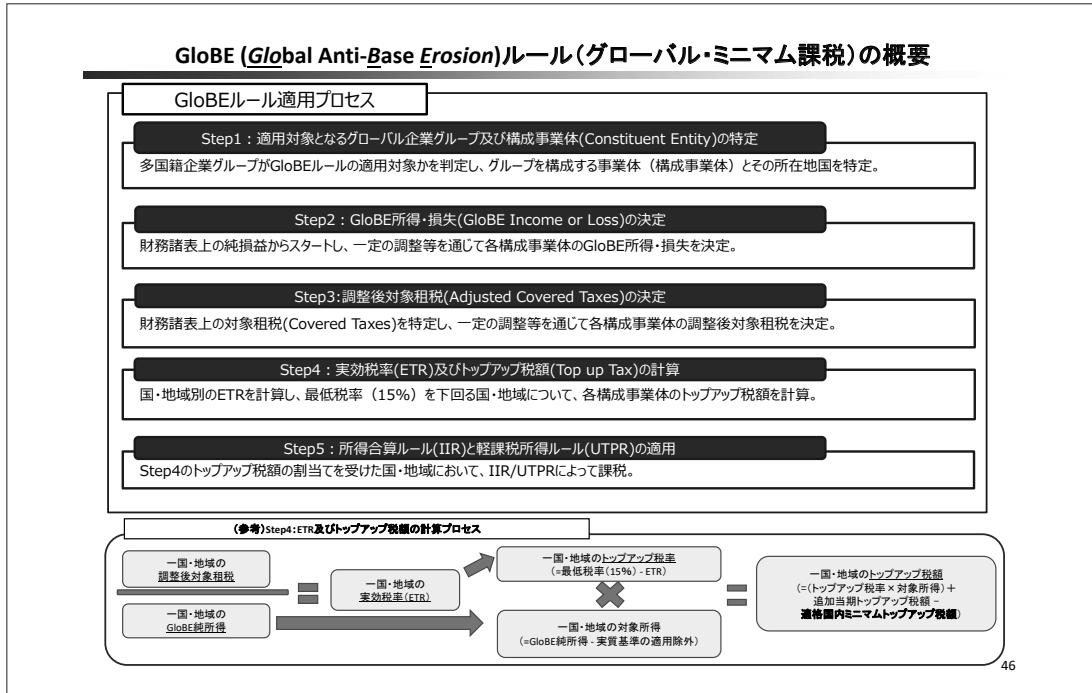
Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
Factor Intensity			
[A] High OAS / any OES >45% / any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B] Med/high OAS / any OES 30% - 44.99% / any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C] Med Low OAS/any OES 15%-29.99% / any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D] Low OAS / non-low OES <15% / 10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS / <10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

44

(45ページ)

利益B : 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	
<ul style="list-style-type: none">● 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	<ul style="list-style-type: none">● 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● ベットフード● 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	<ul style="list-style-type: none">● 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	45

(46ページ)



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	32
(2ページ)	総論（税財政の状況、令和7年度税制改正の概要）	32
(3ページ)	一般会計税収の推移	33
(4ページ)	一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移	33
(5ページ)	令和7年度税制改正の概要	34
(6ページ)	令和7年度税制改正の概要	34
(7ページ)	令和7年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額①	35
(8ページ)	令和7年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額②	35
(9ページ)	所得税の基礎控除等（「103万円の壁」）	36
(10ページ)	いわゆる「年収の壁」のポイントと見直し	36
(11ページ)	所得税の税額計算	37
(12ページ)	課税最低限	37
(13ページ)	103万円の「壁」	38
(14ページ)	配偶者控除と特定扶養控除	38
(15ページ)	玉木代表X（ツイッター）抜粋	39
(17ページ)	主要国との基礎控除等の物価調整	40
(18ページ)	消費者物価指数（総合、基礎的支出）の推移	40
(19ページ)	主要国における基礎控除等の金額の変化	41
(20ページ)	主要国における所得税の納税者数について	41
(21ページ)	諸外国における国民負担率（対国民所得比）の内訳の比較	42
(22ページ)	物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応	42
(23ページ)	所得税の基礎控除の引上げ	43
(24ページ)	給与所得控除の最低保障額の引上げ	43
(25ページ)	特定扶養控除の見直し・特定親族特別控除の創設等（令和7年度改正）	44
(26ページ)	2月18日 自公国税制協議⑦自民党案（抜粋）	44
(27ページ)	2月21日 自公国税制協議⑨公明党案	45
(28ページ)	基礎控除等の引上げと基礎控除の上乗せ特例の創設	45
(29ページ)	収入階層ごとの単身給与所得者一人当たり減税額（所得税）	46
(30ページ)	所得税法等の一部を改正する法律（令和7年法律第13号）	46
(31ページ)	自公維幹事長合意（令和7年3月3日）	47
(32ページ)	「ガソリン減税」	47
(33ページ)	自動車関係諸税収（国・地方）の内訳	48
(34ページ)	揮発油税等の当分の間税率	48
(35ページ)	自公国幹事長合意（令和6年12月11日）	49
(36ページ)	立憲・国民提出 税法修正案（要綱）（令和7年3月3日）	49
(37ページ)	維新提出 挥発油税及び地方揮発油税の税率の特例の廃止に関する法律案（要綱）（令	

和7年3月3日).....	50
(38ページ) 自公維幹事長合意(令和7年3月3日)	50
(39ページ) 令和7年4月11日 自公維税制協議③与党提出資料	51
(40ページ) 地方団体の意見	51
(41ページ) OECD加盟国(35カ国)におけるガソリン1ℓ当たりの価格と税の比較(2024年第4四半期).....	52
(42ページ) 当分の間税率を廃止した場合のCO ₂ 排出量への影響(2025)	52
(43ページ) 原因者負担・受益者負担	53
(44ページ) 今後の社会資本の維持管理等について	53
(45ページ) 流通や販売の現場に与える影響(2008年4月～暫定税率失効時).....	54
(46ページ) 与野党国対委員長合意(令和7年7月30日).....	53
(47ページ) 野党7党提出 ガソリン暫定税率廃止法案(令和7年8月1日)	55
(48ページ) 消費税の議論	55
(49ページ) 各党の主張(立憲、国民、維新、参政)	56
(50ページ) 税率変更に伴う実務上の課題	56
(51ページ) 課題② 税率変更に伴う買い控え・駆け込みと反動	57
(52ページ) 課題③ 価格転嫁	57
(53ページ) 大手システム事業者からの聴取内容(課題⑤ 税率変更に伴うレジ・システムの改修工程).....	58
(54ページ) 課題⑥ 税率差が大きくなることによる影響	58
(55ページ) 課題④ 税率変更が免税事業者に与える影響	59
(56ページ) 社会保障4経費と消費税収の関係(令和7年度予算)	59
(57ページ) 消費税率の引下げによる減収等	60
(58ページ) 収入階級別の消費税の負担状況	60
(59ページ) 消費税に係る各紙の主張①	61
(60ページ) 消費税に係る各紙の主張②	61
(61ページ) その他の課題	62
(62ページ) 扶養控除の見直しについて(平成22年度改正)	62
(63ページ) 「扶養控除」の見直しのイメージ(案)	63
(64ページ) 年金・給与双方の収入がある場合と給与収入のみの場合の概算控除額の違い	63
(65ページ) 給与収入が高い年金受給者の合計控除額の調整(案)	64
(66ページ) 退職所得の課税方式	64
(67ページ) 令和7年度税制改正大綱(令和6年12月20日)(抄)	65
(68ページ) 申告納税者の所得税負担率	65
(69ページ) 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化	66
(70ページ) NISA制度(少額投資非課税制度)の拡充・恒久化(令和5年度改正)	66
(71ページ) 住宅ローン控除の拡充(令和7年度改正)	67
(72ページ) 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予(法人版 事業承継税制)	67
(73ページ) 事業承継税制の適用件数	68
(74ページ) 住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置	68

(75ページ)	住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の適用状況	69
(76ページ)	教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置	69
(77ページ)	教育資金贈与信託の受託状況	70
(78ページ)	インボイス発行事業者（個人事業者）による令和6年分消費税の確定申告状況	70
(79ページ)	免税事業者からの仕入れに係る経過措置について	71
(80ページ)	小規模事業者に対する納税額に係る負担軽減措置	71
(81ページ)	外国人旅行者向け免税制度の見直し	72
(82ページ)	国境を越えたEC取引の拡大について	72
(83ページ)	国境を越えたEC取引の課税関係と適正な課税に向けた課題	73
(84ページ)	令和7年度税制改正大綱（抄）	73
(85ページ)	令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日決定）（抜粋）	74
(86ページ)	令和5年度租税特別措置の適用実態調査報告書（令和7年通常国会提出）のポイント	74
(87ページ)	所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議	75
(88ページ)	試験研究費の額と研究開発税制の適用額の推移	75
(89ページ)	研究開発税制の適用実態	76
(90ページ)	（参考）賃上げ促進税制の概要イメージ	76
(91ページ)	賃上げ促進税制の適用実態	77
(92ページ)	令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日決定）（抜粋）	77
(93ページ)	自動車重量税のイメージ	78
(94ページ)	自動車重量税のエコカー減税（乗用車）	78
(95ページ)	動力源（パワートレイン）ごとの課税関係	79
(96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	79
(97ページ)	トランプ大統領覚書（国際課税関連概要）	80
(98ページ)	米国の動向等	80
(99ページ)	グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）（2025年6月28日（米国時間）公表）	81

(1ページ)

税制の現状と今後の課題

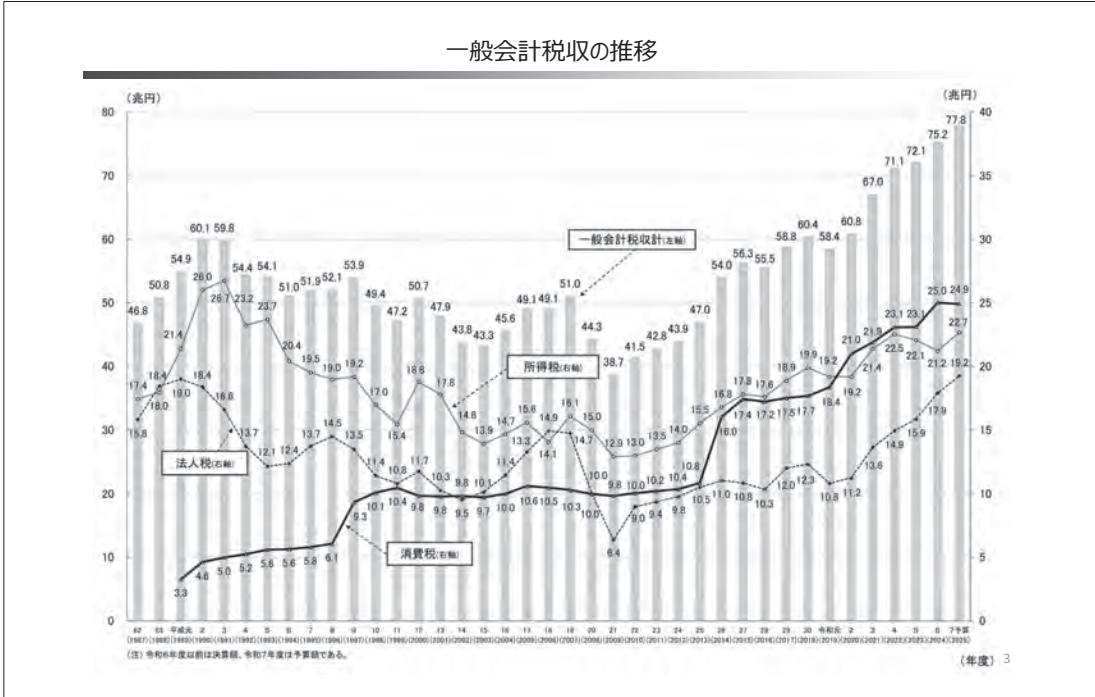
2025年9月18日

青木孝徳

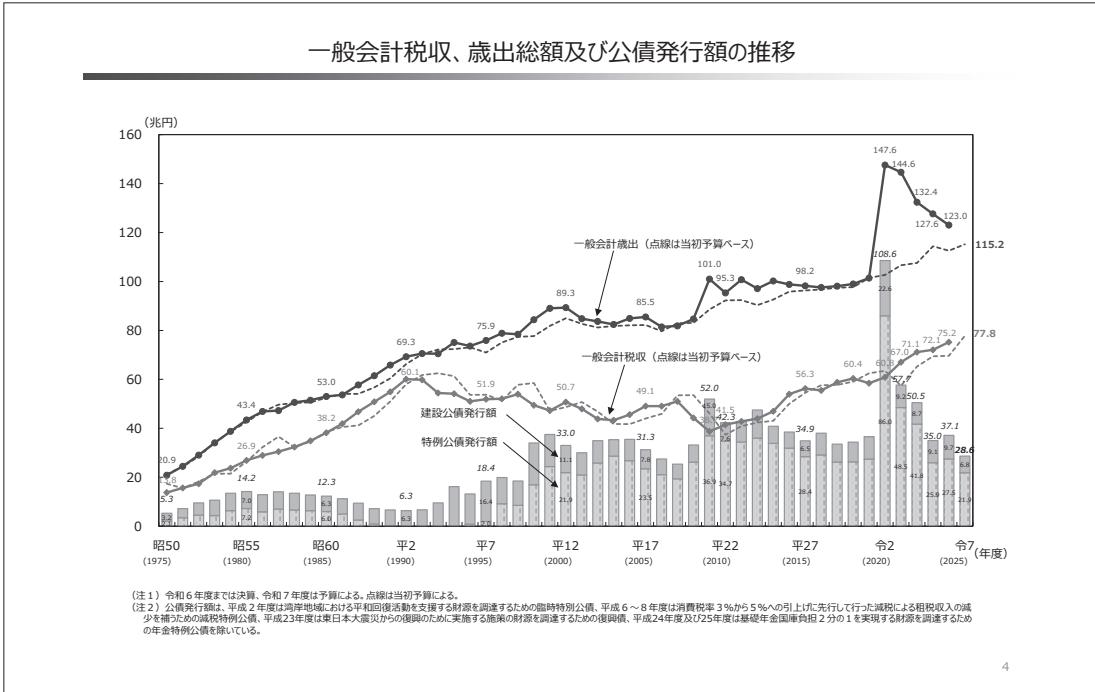
(2ページ)

総論（税財政の状況、令和7年度税制改正の概要）

(3 ページ)



(4 ページ)



令和7年度税制改正の概要

- 物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応
 - 物価動向を踏まえ、所得税の基礎控除を最大48万円から最大58万円に10万円引上げ。
 - 物価上昇や就業調整への対応として、給与所得控除の最低保障額を55万円から65万円に10万円引上げ。
 - 学生アルバイトの就業調整への対応として、19歳～22歳の子の給与収入が150万円までは親が所得控除（63万円）を受けられる特別控除を創設。給与収入が150万円を超えた場合の控除額は段階的に遞減。
 - 令和7年末の年末調整から適用。
→ 衆議院修正により基礎控除の特例を創設。（課税最低限を160万円に引上げ、納税者の8割強を対象に税負担軽減）
- 老後に向けた資産形成の支援
 - 確定拠出年金（企業型DC及びiDeCo（個人型確定拠出年金））について、企業年金の有無等によるiDeCoの拠出限度額の差異を解消。
 - 賃金上昇の伸びを踏まえ、会社員（2号被保険者）の共通拠出限度額（企業型DC+iDeCo）を7000円引上げ（月額5.5万円→6.2万円）。この結果、企業年金のない会社員のiDeCoの拠出限度額が2.7倍に（月額2.3万円→6.2万円）。
 - 個人事業主（1号被保険者）についても会社員と同額の引上げ（月額6.8万円→7.5万円）。
- 子育て支援に関する政策税制
 - 住宅ローン控除・住宅リフォーム税制（7年限りの時限措置）、生命保険料控除の拡充（8年限りの時限措置）。
 - 高校生年代の扶養控除等の見直しは、引き続き検討。
- 地域経済を支える中小企業の取組みを後押しする税制
 - 地域経済に好循環を生み出していくため、売上高100億円超を目指す中小企業を対象に、中小企業経営強化税制を拡充（対象資産に建物追加）。
 - 軽減税率の特例（15%）を2年延長。同時に、極めて所得が高い企業には一定の見直し（所得10億円超の企業は17%等）。
 - 法人版事業承継税制の特例措置における役員就任要件の見直し（個人版事業承継税制も同様の見直し）。

J5

令和7年度税制改正の概要

- スタートアップへの投資促進や「資産運用立国」の実現に向けた環境整備
 - エンジニア税制について、再投資期間を最大で2年間に延長（繰戻し還付制度の創設）。
 - NISAについて、つみたて投資枠のETFの最低取引単位の見直し等により、利便性を向上。
- 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置
 - 安全保障環境が厳しさを増す中、わが国の防衛力の抜本的な強化を行うために安定的な財源を確保するという観点から、防衛力強化に係る財源確保のための税制措置を講ずる。
 - 法人税は、8年4月1日以後に開始する事業年度について、法人税額から500万円を控除した上で、税率4%（法人税率換算1%程度）の新たに付加税。
 - 所得税は、5年度大綱等を踏まえつつ、引き続き検討。
 - 加算式たばこの課税については、紙巻たばこの間の税負担差を解消するため、2段階で適正化（8年4月、8年10月）。
国のたばこ税率は3段階で引上げ（9年4月、10年4月及び11年4月に0.5円／1本ずつ）。
- 新たな国際課税ルールへの対応
 - 「法人税引下げ競争」に歯止めをかける観点から、国際合意に則り、グローバル・ミニマム課税（最低税率15%）の導入を完了（軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）を法制化）。
- 外国人旅行者向け免税制度の見直し
 - 制度の不正利用に対応するため、リファンド方式に見直し（課税で販売、事後に消費税相当額返金）。
 - 免税店の事務負担軽減や外国人旅行者の利便性向上の観点から、免税販売要件の見直し。

6

令和7年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額①

改 正 事 項	平年度	初年度
1. 個人所得課税		
(1) 物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応	▲ 5,830	▲ 6,750
(2) 生命保険料控除の拡充	▲ 250	-
(3) 住宅ローン控除の拡充	▲ 290	▲ 20
(4) 企業年金・個人年金制度等の見直し	▲ 200	-
個人所得課税 計	▲ 6,570	▲ 6,770
2. 法人課税		
中小企業経営強化税制の拡充等	▲ 40	▲ 30
合 計	▲ 6,610	▲ 6,800

(注1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

(注2) 「(1) 物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応」は、基礎控除の上上げ（平年度▲5,450億円、初年度▲6,310億円）、給与所得控除の引上げ等（平年度▲280億円、初年度▲300億円）及び特種控除特別控除の削除（平年度▲100億円、初年度▲120億円）である。

(注3) 住宅ローン控除が拡充される平年度収見込額は、令和7年の居住分について、改正後の制度を適用した場合の収見込額と改正前の制度を適用した場合の収見込額との差額を計算している。

(注4) 外国子会社合算税制における外国子会社所得の合算時期の後ろ倒しによって、法人税について、令和6年度に▲620億円の減収が生じることとなる。

(参考) 衆議院における所得税法等の一部を改正する法律案に対する修正（所得税の基礎控除の特例の創設）

本修正による減収見込額は、令和7年度約6,210億円である。

令和7年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額②

【別掲】防衛力強化に係る財源確保のための税制措置による增收見込額

改 正 事 項	令和8年度	令和9年度	平年度
1. 防衛特別法人税の創設（令和8年4月施行）	5,280	8,210	7,710
2. たばこ税の見直し（令和8年4月施行）	440	1,170	2,150
合 計	5,720	9,380	9,860

(注1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

(注2) 令和7年度税制改正による現時点の增收見込額を記載したもの。計数は今後変動がある。

(注3) 所得税については、令和5年度税制改正大綱等の基本的方向性を踏まえつつ、いわゆる「103万円の壁」の引上げ等の影響も勘案しながら、引き続き検討することされている。

所得税の基礎控除等（「103万円の壁」）

いわゆる「年収の壁」のポイントと見直し

概要（見直し前）

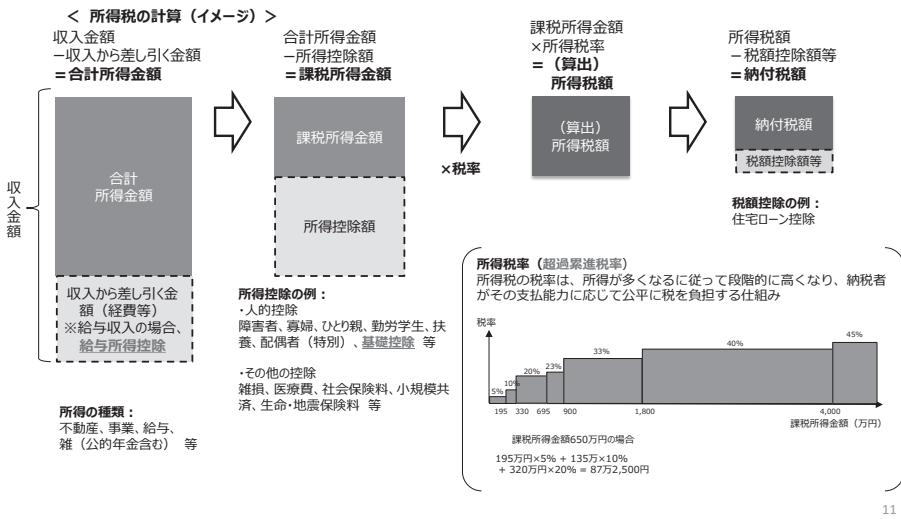
ポイントと見直し内容

103万 (税) ↓ 対応	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 本人の年間の給与収入が103万円を超えた場合、本人に所得税が段階的に賦課される ➢ 扶養される側（例 学生）の年間給与収入が103万円を超えた場合、扶養する側（例 学生の親）が（特定）扶養控除を受けられなくなる ※扶養される側が配偶者の場合、控除はなくならない 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 本人の手取り収入は減少しない（「壁」ではない） <ul style="list-style-type: none"> ⇒ 令和7年度税制改正（160万円への引き上げ）により、いわゆる「103万円の壁」を名実ともに解消 ➢ 扶養する側と扶養される側（配偶者を除く）を合わせた世帯の手取り収入は減少する ※扶養される側が配偶者の場合、手取り収入は減少しない <ul style="list-style-type: none"> ⇒ 令和7年度税制改正により、扶養される側が大学生時代の場合にも、手取り収入が減少しない仕組みを創設
106万 (社保) ↓ 撤廃	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 扶養される側（被扶養配偶者（第3号被保険者））が、以下の全ての要件を満たす場合、厚生年金・健康保険に加入（保険料を負担）し、扶養から外れる <ul style="list-style-type: none"> ・雇用契約時の所定内賃金（注1）が月8.8万円（年106万円）以上 ・週の所定労働時間が20時間以上 ・従業員50人超の企業に勤務 ・学生ではない 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 厚生年金・健康保険の保険料負担（労使折半）が生じるため、壁を超える前後で手取り収入が減少する ➢ 厚生年金・健康保険の傷病手当金等の給付が上乗せされる <ul style="list-style-type: none"> ⇒ 令和7年度年金制度改正法により、雇用契約時の所定内賃金が月8.8万円（年106万円）以上という、いわゆる「106万円の壁」と呼ばれる賃金要件を撤廃（注2） <ul style="list-style-type: none"> ⇒ 企業の規模に関する要件も段階的に撤廃
130万 (社保)	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 扶養される側（被扶養配偶者（第3号被保険者）（注3））の年間収入見込み額（給与所得以外の収入も含む）が130万円以上（注4・5）となる場合、国民年金・国民健康保険に加入（保険料を負担）し、扶養から外れる 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 国民年金・国民健康保険の保険料負担が生じるため、壁を超える前後で手取り収入が減少する ➢ 被扶養配偶者（第3号被保険者）であったときと給付面は変わらない
150万 (税) ↓ 160万	<p>扶養される側の配偶者の年間給与収入が150万円を超えた場合、扶養する側に適用される配偶者特別控除が段階的に減少する</p>	<p style="text-align: center;">世帯の手取り収入は減少しない（「壁」ではない）</p> <p style="text-align: right;">⇒ 令和7年度税制改正により、基準が160万円に</p>

(注1) 毎月支払われる基本的な賃金を目指し、時間外手当や家族手当、通勤手当、賞与などは除く。
 (注2) 最低賃金の状況を踏まえ、令和7年6月から3年内に撤廃（最低賃金が時給1,016円以上となると週20時間以上働く方の賃金が月8.8万円以上となり、賃金要件の意味が実質的になくなる。）。
 (注3) 繰削減年金、高齢者年金、介護保険料には適用されない。
 (注4) 今後、年間給与収入を見込み額に上回れば、認定期（両回の認定期）には適用されないが、一時的に見込み額を増加し、直近3ヶ月の収入を年収に換算すると130万円以上となる場合であっても、直ちに被扶養者認定を取り消すのではなく、過去の課税証明書、給与明細書、雇用契約書等と照らして、総合的に将来収入の見込みを判断することとしている。
 (注5) 人手不足による労働時間短縮等に伴い一時的に収入が130万円を超えても、事業主の説明があれば、連続2年までは引き続き扶養にどまることが可能（年収の壁・支援強化パッケージ）

所得税の税額計算

- 所得税は、原則として、個人の1年間の全ての所得から所得控除を差し引いた残りの課税所得に税率を適用して税額を計算している。



11

課税最低限

R 7 改正以前

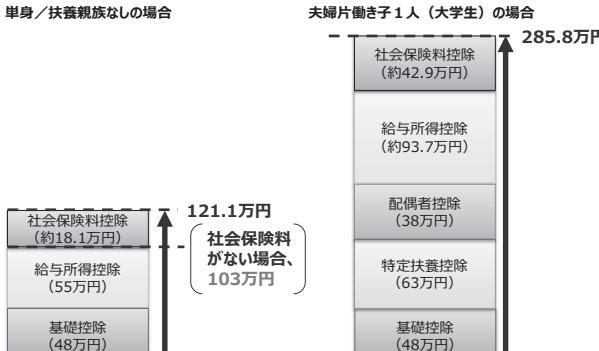
納税者の大半を占める給与所得者について、その水準以下では課税されず、その水準を超えると課税が始まる給与収入の水準を示す指標を課税最低限と呼んでいる。具体的には、様々な控除のうち、一般的に適用されるもの、すなわち、給与所得控除、基礎的な人控除（納税者の世帯構成などの事情に応じて適用される基礎控除、配偶者控除及び配偶者特別控除、扶養控除の各控除を言います。）、社会保険料控除の各控除額を合計した額が課税最低限となる。なお、課税最低限は、控除額の積重ねとして決まるため、世帯構成などに応じてそれぞれ異なる金額となる。

所得税の課税最低限のイメージ

単身／扶養親族なしの場合

社会保険料控除 (約18.1万円)
給与所得控除 (55万円)
基礎控除 (48万円)

夫婦片働き子1人（大学生）の場合



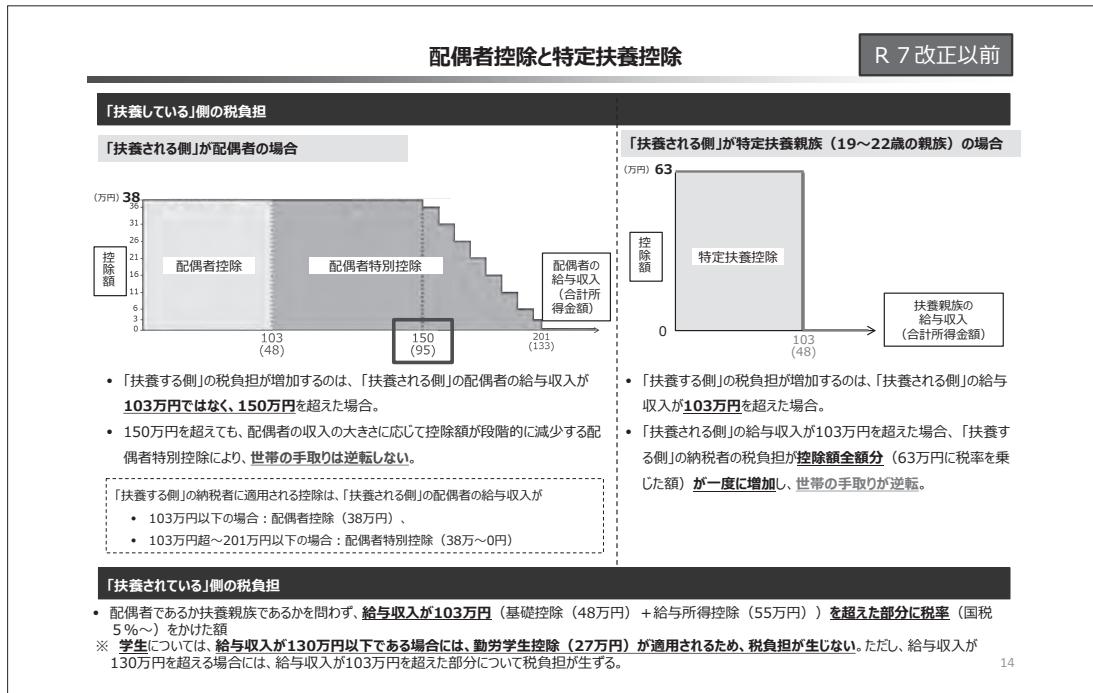
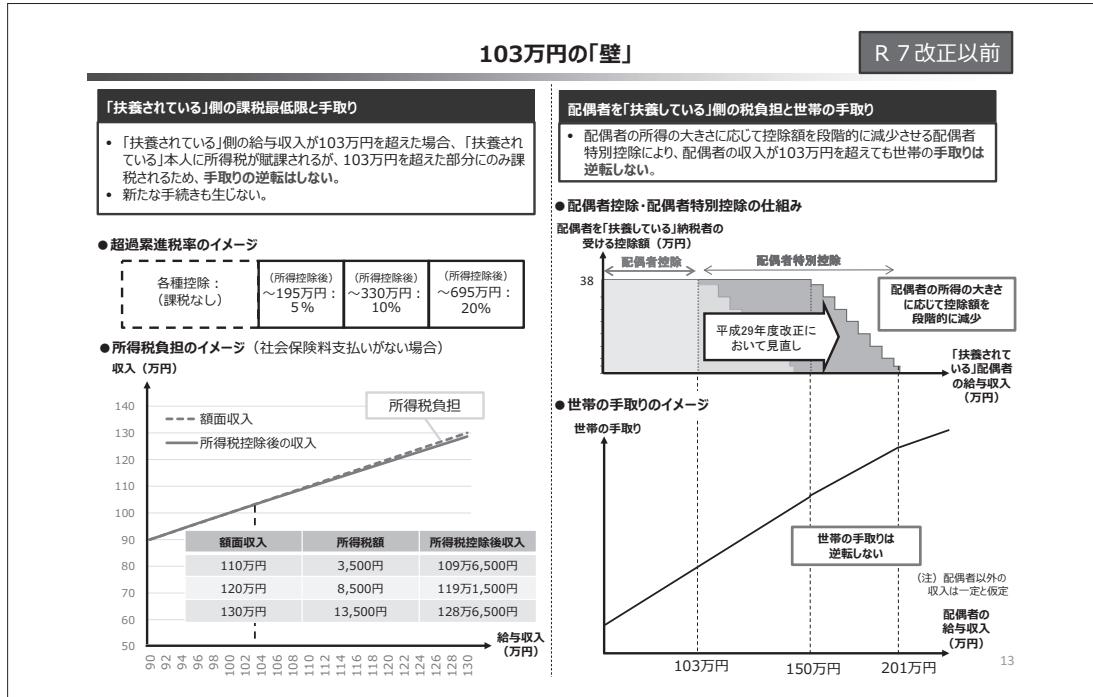
課税最低限の趣旨

かつてわが国の国民の生活水準が国際的に低かった時期には生計費からの観点が重視される傾向にありました。その後、高度成長期から安定成長を経て、国民の所得水準は大幅に上昇するとともに、国民の保有資産も相当程度増加してきています。このような経済社会の構造変化などに鑑みると、課税最低限については、生計費の観点からのみではなく、個人所得課税を通じて公的サービスを買うための費用を国民が広く分かち合う必要性などを踏まえて総合的に検討していく必要があります。

「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（政府税制調査会 平成12年7月）

（注）標準的な社会保険料を仮定。

12



(15ページ)

玉木代表 X (ツイッター) 抜粋

■ 2024年1月17日（手取りを増やす、最低生計費には課税しない）

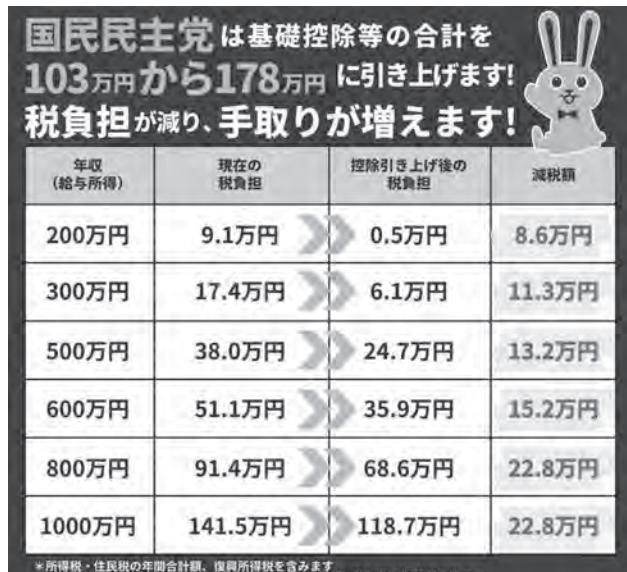
- ・103万円→178万円は、基礎控除を48万円→123万円にする話なので、学生アルバイトやパートさんだけでなく、すべての働く人の課税対象所得が減って減税の恩恵が広く及びます。
- ・178万円の水準は高過ぎるとの声も聞きますが、これは、今日の最低賃金の水準を1995年と比較した場合、1.73倍になっていることから導かれた数字です。

■ 2024年12月25日（税収増を返す）

- ・「103万円の壁」を178万円に引き上げるにあたっては7.6兆円の減収が見込まれると言いますが、5年間で17.6兆円増えた税収のうち7.6兆円を納税者に還元すればいいだけの話です。

15

(16ページ)



#比例は略さず国民民主党



16

主要国基礎控除等の物価調整

(2025年1月現在)

	米国	英国（凍結中） ^(注2)	ドイツ	フランス
基礎的な控除	標準控除	基礎控除	ゼロ税率	ゼロ税率
調整の法的根拠	物価調整制度は法定 結果は当局が公表し適用	物価調整制度は法定 結果は財務省令 ^(注3) により 反映	物価調整は慣行 結果は法改正により反映	物価調整は慣行 結果は法改正により反映
調整頻度	毎年	毎年	毎年 ^(注4)	毎年
参照する指標	物価 ①前年8月までの12ヵ月間における連鎖消費者物価指数（C-CPI-U）の平均と、②基準年（注1）における同平均値で除した数（①が②を上回る場合のみ）	物価 ①前年9月の消費者物価指数（CPI）を、②さらにその前年9月のCPIで除した数（①が②を上回る場合のみ）	低所得者の支出見込み額 5年に一度の家計調査等に基づく低所得者世帯の実際の消費支出額に基づく基準需要 調査のない年は物価等の変動率に基づく見込み額 ^(注4)	物価 前年のたばこを除く消費者物価指数（CPI）の予測値を、さらにその前年の同指値で除した数
公表時期	課税年度の 前年10～11月頃	課税年度の開始前 ※規定なく運用上もはつきあり	課税年度の 前年11月頃	課税年度の 前年9月頃
課税年度	1月～12月	4月6日～4月5日	1月～12月	1月～12月
給与所得に係る源泉徴収時の基礎控除等の勘案	あり (1月～)	あり (5月18日～) ※ 4月6日～5月17日は、源泉徴収において基礎控除等の物価調整を考慮しなくてよいとしている	あり (1月～) ※ 源泉徴収に関するプログラムの公表が遅れた場合には、1～2か月程度の猶予期間が設けられる場合がある	源泉徴収時の税率は前年所得の確定申告に基づき税務当局から通知される税率を用いるため、源泉徴収義務者はインフレ調整への対応不要

^(注1) 各規定によって異なるが、標準控除及びプラットの調整については、2017年を基準年としている。^(注2) 英国では、財源確保策の一環として、2022年度以降、基礎控除額等における物価調整は行われていない。^(注3) 上記の枠組みによる基礎控除等の物価調整は、財務省令に定められており法律上認められている。^(注4) ドイツは、5年に一度の家計調査等に基づく低所得者世帯の実際の消費支出額に基づく基準需要（調査のない年は物価等の変動率に基づく見込み額）に基づき、物価上昇による最低生活費の変動を示す報告書（1996年～）及び所得税負担への影響を示す報告書（2015年～）が毎年1月に公表され、議会に開示報告書において示された指標に基づき、向こう2年のゼロ税率の高さ及びブレーキ等を調整する法案を可決している。予想を上回る上昇率であった年については、例外的に進行年度中に再度の調整が行われる場合がある。

17

消費者物価指数（総合、基礎的支出）の推移

【令和7年度税制改正大綱】（令和6年1月20日（金））自由民主党・公明党

わが国経済は長きにわたり、デフレの状態が続いていたため、こうした問題が顕在化することはなかったが、足元では物価が上昇傾向にある。一般に指標とされる消費者物価指数（総合）は、最後に基礎控除の引上げが行われた平成7年から令和5年にかけて10%程度上昇し、令和6年も10月までに3%程度上昇しており、今後も一定の上昇が見込まれる。また、生活必需品を多く含む基礎的支出項目の消費者物価は平成7年から令和5年にかけて20%程度上昇している。こうした物価動向を踏まえ、所得税の基礎控除の額を現行の最高48万円から最高58万円に10万円、20%程度引き上げる。

【消費者物価指数の推移】



(出所) 総務省

18

主要国における基礎控除等の金額の変化

(2024年1月現在)

	日本		米国		英国		ドイツ		フランス	
	1996年/ 1995年	2024年/ 2023年	1996年/ 1995年	2024年/ 2023年	1996年/ 1995年	2024年/ 2023年	1996年/ 1995年	2024年/ 2023年	1996年/ 1995年	2024年/ 2023年
基礎控除等 の金額 (1996⇒2024)	103万円  1.00倍	103万円  2.23倍	6,550 ドル  3.57倍	14,600 ドル  1.78倍	3,525 ポンド  1.78倍	12,570 ポンド  1.78倍	7,207 ユーロ  1.78倍	12,834 ユーロ  1.78倍	4,787 ユーロ 2.62倍	12,548 ユーロ 2.62倍
物価の変化 (1995⇒2023)	1.10倍		2.00倍		1.94倍		1.68倍		1.64倍	
平均賃金の 変化 (1995⇒2023)	0.98倍		2.58倍		2.45倍		1.86倍		1.88倍	
	501万円 	491万円 	31,058 ドル 	80,115 ドル 	17,563 ポンド 	43,073 ポンド 	25,994 ユーロ 	48,301 ユーロ 	23,170 ユーロ 	43,592 ユーロ

(注1) 単身者における、各国の基礎控除及び給与所得者を対象とした概算控除に相当するもの（各年1月時点）を考慮している。

(注2) 日本については、基礎控除と給与所得控除を合計した金額を記載。

(注3) 米国については、人件控除及び標準控除を合計した金額を記載。なお、人件控除は2017年の減税及び雇用法により、2025年まで停止されているため、2024年は標準控除のみを考慮している。

(注4) 英国については、基礎控除の金額を記載。（給与所得者を対象とした概算控除制度は存在しない）。

(注5) ドイツについては、ゼロ税率が適用される額と、必要経費概算控除の額及び給与所得控除（2007年廃止）の額を合計した金額を記載。なお、必要経費概算控除の計算は社会保険料等を控除した後の給与収入をもとに実行する。表中の数値は社会保険料等の支払いがないもの（仮定）で算出した結果を記載している。

(注6) フランスについては、印紙税率が適用される額と、必要経費概算控除の額及び給与所得控除（2007年廃止）の額を合計した金額を記載。なお、必要経費概算控除の計算は社会保険料等を控除した後の給与収入をもとに実行する。表中の数値は社会保険料等の支払いがないもの（仮定）で算出した結果を記載している。

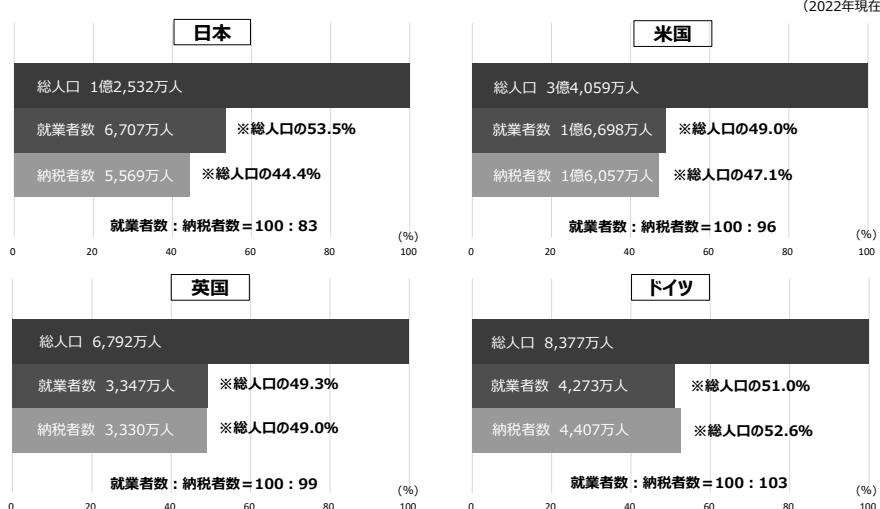
(注7) 物価の変化はIMF "World Economic Outlook Database"（2024年10月）による。平均賃金の変化は、OECD Statによる。

(備考) 1995年-1996年当時は、ドイツの通貨単位はマルク、フランスの通貨単位はフラン、基礎控除等の金額については、比較のため、欧州連邦銀行が定める換算レート（1ユーロ=1.95583マルク、1ユーロ=6,55957フラン）を用いてドイツ・フランスからユーロに換算している。なお、匯款は四捨五入している。

19

主要国における所得税の納税者数について

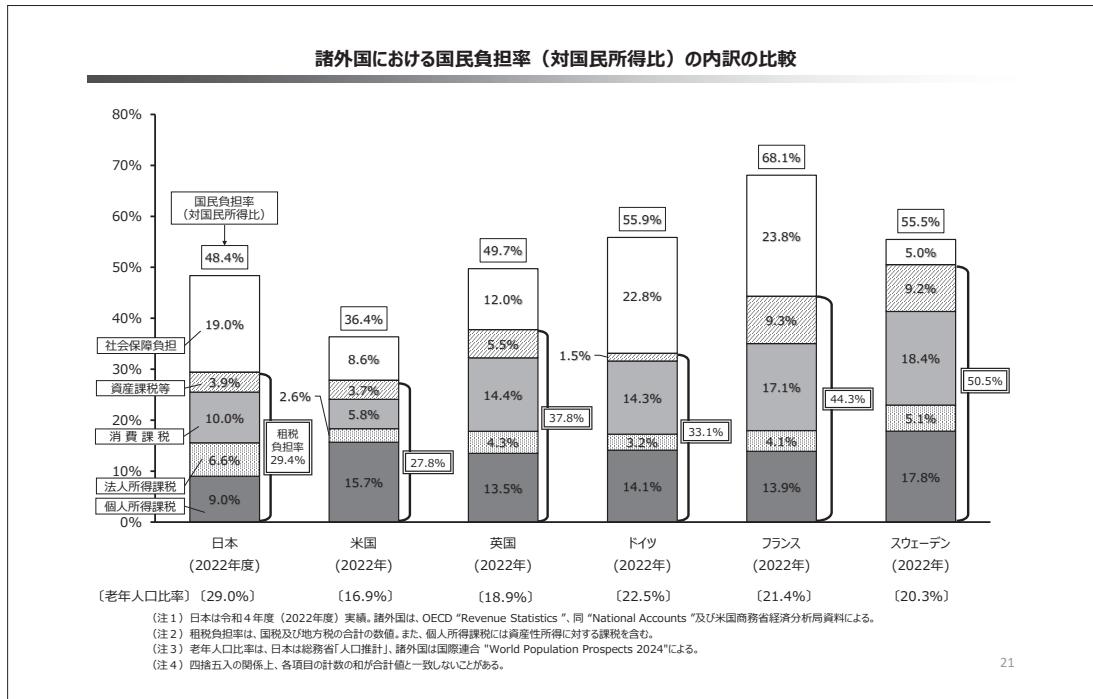
(2022年現在)



(注) フランスは所得税に関して、世帯単位の課税であり、他4か国と比較が困難であることから除外している。

(出典) 総人口はUN "World Population Prospects 2024"、就業者数はILO "Employment by sex and age"（2025年3月11日取得）、納税者数は英米独についてはOECD "Tax Administration 2024"、日本は"令和5年度市町村税課税状況等の調"による。

20



- 物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応**
- デフレからの脱却局面に鑑み、基礎控除の額が定額であることにより物価が上昇すると実質的な税負担が増えるという所得税の課題に対応
 - 源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ、令和7年12月の年末調整から適用
- 所得税の基礎控除の引上げ**
- 最後の基礎控除引上げ（平成7年）からの消費者物価指数等の物価動向を勘案
 - 現行の最高48万円から10万円（20%程度）引き上げ、最高58万円に。
- 給与所得控除の最低保障額の引上げ**
- 物価上昇への対応とともに、就業調整にも対応
 - 最低保障額を現行の55万円から10万円引き上げ、65万円に。
- 大学生年代の子の親への特別控除の創設**
- 人手不足の中、特に大学生のアルバイトの就業調整に対応
 - 大学生年代（19～22歳）の親向けの特別控除の創設。
 - 子の給与収入が、150万円以下→63万円
 - 子の給与収入が、150万円超 →控除額が段階的に遞減
- 22

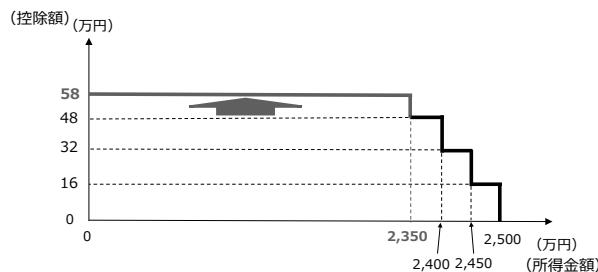
所得税の基礎控除の引上げ

所得税については、基礎控除の額が定額であることにより、物価が上昇すると実質的な税負担が増えるという課題がある。

わが国経済は長きにわたり、デフレの状態が続いてきたため、こうした問題が顕在化することはなかったが、足元では物価が上昇傾向にある。一般に指標とされる消費者物価指数（総合）は、最後に基礎控除の引上げが行われた平成7年から令和5年にかけて10%程度上昇し、令和6年も10月までに3%程度上昇しており、今後も一定の上昇が見込まれる。また、生活必需品を多く含む基礎的支出項目の消費者物価は平成7年から令和5年にかけて20%程度上昇している。こうした物価動向を踏まえ、所得税の基礎控除の額を最高48万円から最高58万円に10万円、20%程度引き上げる。

源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ、令和7年12月の年末調整から適用する。

引上げのイメージ



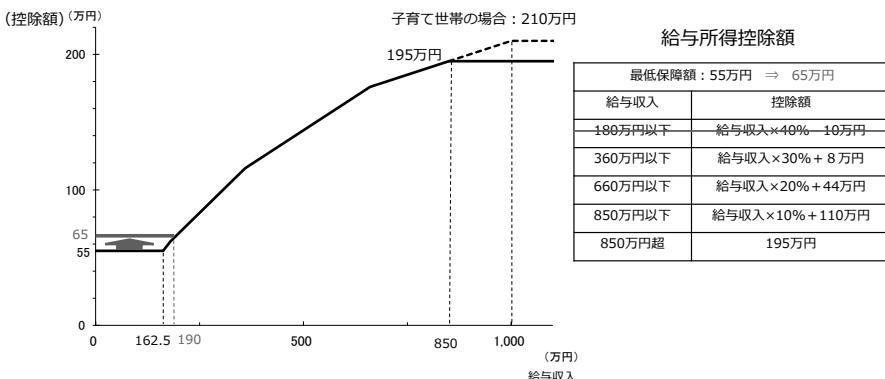
23

給与所得控除の最低保障額の引上げ

給与所得控除については、給与収入に対する割合に基づき計算される控除であり、物価の上昇とともに賃金が上昇すれば、控除額も増加する。しかしながら、最低保障額が適用される収入である場合、収入が増えて控除額は増加しない構造であるため、物価上昇への対応とともに、就業調整にも対応するとの観点から、最低保障額を55万円から65万円に10万円引き上げる。

源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ、令和7年12月の年末調整から適用する。

引上げのイメージ



24

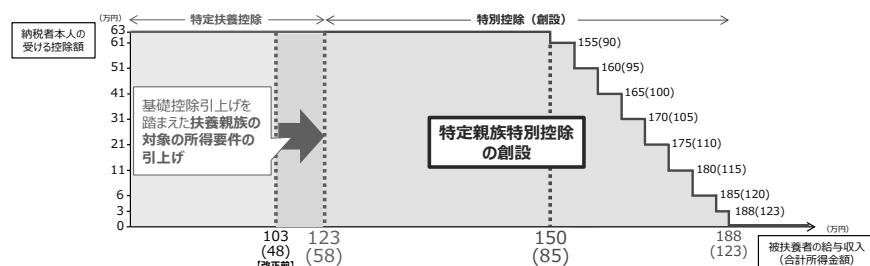
特定扶養控除の見直し・特定親族特別控除の創設等（令和7年度改正）

現下の厳しい人手不足の状況において、特に大学生のアルバイトの就業調整について、税制が一因となっているとの指摘がある。このため、19歳以上23歳未満の大学生年代の子等の合計所得金額が85万円（給与収入150万円に相当）までは、親等が特定扶養控除と同額（63万円）の所得控除を受けられ、また、大学生年代の子等の合計所得金額が85万円を超えた場合でも親等が受けられる控除の額が段階的に遞減する仕組み（特定親族特別控除）を導入する。

扶養親族及び同一生計配偶者の合計所得金額に係る要件について、基礎控除と同額であった48万円（給与収入103万円に相当）を、基礎控除の引上げを踏まえ、58万円（給与収入123万円に相当）とする。

源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ、令和7年12月の年末調整から適用する。

新たな控除のイメージ



（注）上記の給与収入及び合計所得の金額は、令和7年度改正による給与所得控除の最低保障額の引上げ（+10万円）適用後の金額である（【改正前】の部分を除く。）。

25

2月18日 自公国税制協議⑦ 自民党案（抜粋）

（1）令和7年分及び令和8年分の所得税について基礎控除の特例を創設する。

- ・給与収入200万円相当以下：37万円上乗せ

※恒久的な措置

- ・給与収入200万円相当～500万円相当以下：10万円上乗せ

※令和7年分及び令和8年分の措置

（注）給与所得者については、年末調整において適用する。

（参考）課税最低限は160万円（一般的な社会保険料支払いがある場合、188万円）となる。

（2）今後の対応

- ・令和9年以降の本特例の取扱いについては、令和8年度予算編成及び税制改正において、所得税の抜本的な改革に係る検討と併せて、歳入・歳出両面の取組による財源の確保とともに検討する。

（参考）我が国の経済社会の構造変化を踏まえ、各種所得の課税の在り方及び人的控除をはじめとする各種控除の在り方の見直しを含む所得税の抜本的な改革について検討する。

- ・物価上昇局面における税負担の調整について、源泉徴収義務者への影響も勘案しつつ、物価の上昇等を踏まえて基礎控除等の額を適時に引き上げることとし、所得税の抜本的な改革において具体案を検討する。

26

2月21日 自公国税制協議⑨ 公明党案

令和7年分及び令和8年分の所得税について基礎控除の特例を創設し、政府案と合わせて控除の金額を以下のとおり引き上げる。

- | | |
|-------------------------|--------------------------|
| ① 給与収入200万円相当以下 | : +47万円
(政府案に37万円上乗せ) |
| ② 給与収入200万円相当～475万円相当以下 | : +40万円
(同30万円上乗せ) |
| ③ 給与収入475万円相当～665万円相当以下 | : +20万円
(同10万円上乗せ) |
| ④ 給与収入665万円相当～850万円相当以下 | : +15万円
(同5万円上乗せ) |

(注1) ①の上乗せは恒久的な措置。②～④の上乗せは令和7年分及び令和8年分の措置。

(注2) 給与所得者については、年末調整において適用する。その他所要の措置を講じる。

(参考) 課税最低限は160万円（一般的な社会保険料支払いがある場合、188万円）となる。

27

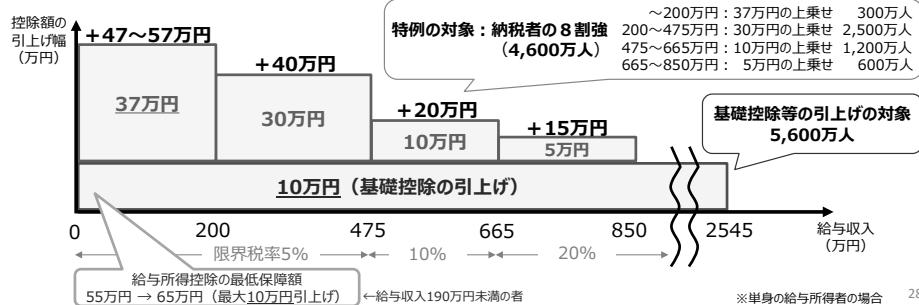
基礎控除等の引上げと基礎控除の上乗せ特例の創設

デフレからの脱却局面に鑑み、基礎控除の額が定額であることにより物価が上昇すると実質的な税負担が基礎控除等 増えるという所得税の課題に対応。これにより課税最低限は103万円から123万円に
の引上げ

- ・基礎控除：48万円から10万円引き上げ、58万円に ※物価上昇を勘案し20%の引上げ
- ・給与所得控除の最低保障額：55万円から10万円引き上げ、65万円に

1. 低所得者層の税負担への配慮（恒久的措置）
基礎控除の 生活保護基準や最低賃金の水準等を勘案し、課税最低限を160万円に引き上げ
上乗せ特例 2. 中所得者層を含めた税負担軽減（令和7年・8年）
物価上昇に賃金上昇が追いついていない状況を踏まえ、高所得者優遇とならないよう工夫して上乗せ

⇒ [单身世帯の場合、対象となる全ての収入階層で2万円以上（2～4万円）の税負担減
令和7年12月の年末調整から適用]



(29ページ)

収入階層ごとの単身給与所得者一人当たり減税額（所得税）

給与収入	政府案	減税額	
		上乗せ 収入～200万円：37万円控除 ～475万円：30万円控除 ～665万円：10万円控除 ～850万円：5万円控除	合計
200万円	0.5万円	1.9万円	2.4万円
300万円	0.5万円	1.5万円	2.0万円
400万円	0.5万円	1.5万円	2.0万円
500万円	1.0万円	1.0万円	2.0万円
600万円	1.0万円	1.0万円	2.0万円
800万円	2.0万円	1.0万円	3.0万円
850～2,545万円	2.0～4.0万円	0.0万円	2.0～4.0万円
2,545万円超	0.0万円	0.0万円	0.0万円

(注1) 税額は、所得税のみを含んでいる。

(注2) 単身の給与所得者を想定。税額の計算に当たり、所得控除については、一定の社会保険料控除及び基礎控除のみを勘案している。

29

(30ページ)

所得税法等の一部を改正する法律（令和7年法律第13号）

附則

(所得税の抜本的な改革に係る措置)

第81条 政府は、我が国の経済社会の構造変化を踏まえ、各種所得の課税の在り方及び人
的控除をはじめとする各種控除の在り方の見直しを含む**所得税の抜本的な改革**について検
討を加え、その結果に基づき、必要な法制度上の措置を講ずるものとする。

2 前項の検討に当たっては、基礎控除等の額が定額であることにより物価が上昇した場合に実
質的な所得税の負担が増加するという課題への対応について、所得税の源泉徴収をする義
務がある者の事務負担への影響も勘案しつつ、**物価の上昇等を踏まえて基礎控除等の額を
適時に引き上げる**という基本的方向性により、具体的な方策を検討するものとする。

(所得税の基礎控除の特例の実施に要する財源の確保に係る措置)

第82条 政府は、令和七年度末までに、歳入及び歳出における措置を通じた所得税の基礎控
除の特例の実施に要する**財源の確保**について、前条の検討と併せて検討を加え、その結果に
基づき、必要な措置を講ずるものとする。

30

自公維 幹事長合意（令和7年3月3日）

自由民主党、公明党、日本維新の会は、以下の通り合意する。

I．自由民主党、公明党は、いわゆる「103万円の壁」への対応をはじめ、政党間協議について、令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日自由民主党、公明党）（別紙）に明記されている「引き続き、真摯に協議を行っていく」との姿勢を変えることなく、今後とも誠実に対応する。

II．上記Iを前提に、自由民主党、公明党提案の令和7年度予算及び令和7年度税制改正法の修正案について、年度内の早期に成立させる。

（別紙）令和7年度税制改正大綱（抄）（令和6年12月20日 自由民主党、公明党）

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

なお、衆議院における令和6年度補正予算の採決に当たり、令和6年12月11日に自由民主党、公明党及び国民民主党の幹事長間で、以下の合意がなされた。

「一、いわゆる「103万円の壁」は、国民民主党の主張する178万円を目指して、来年から引き上げる。
二、いわゆる「ガソリンの暫定税率」は、廃止する。
上記の各項目の具体的な実施方法等については、引き続き関係者間で誠実に協議を進める。」

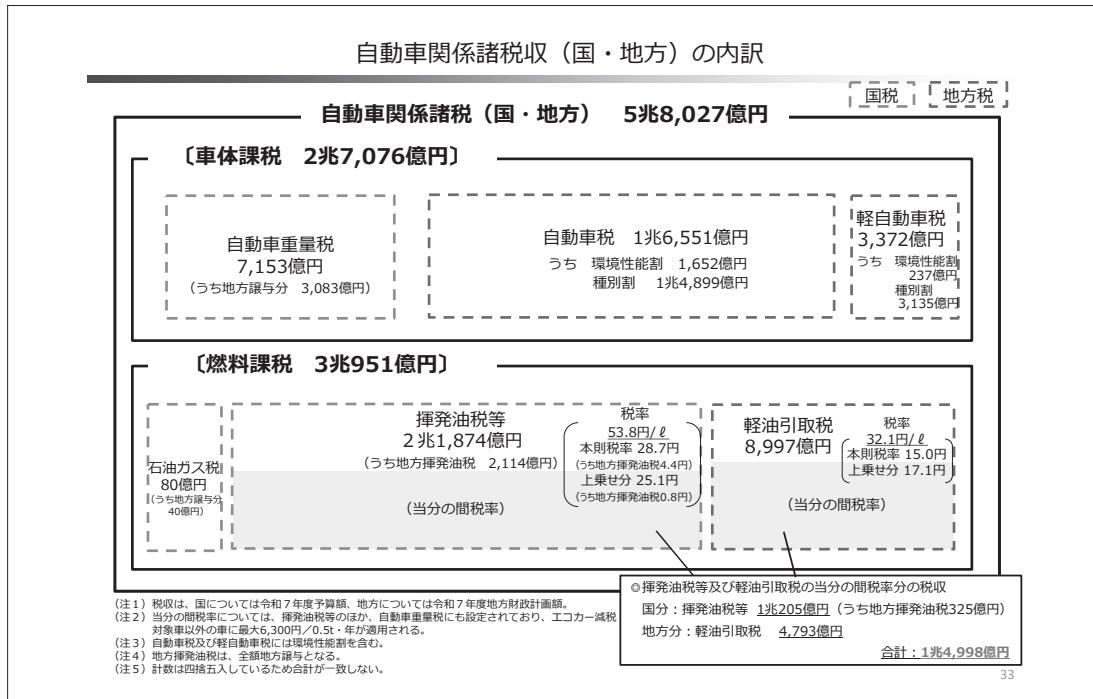
自由民主党・公明党としては、引き続き、真摯に協議を行っていく。

31

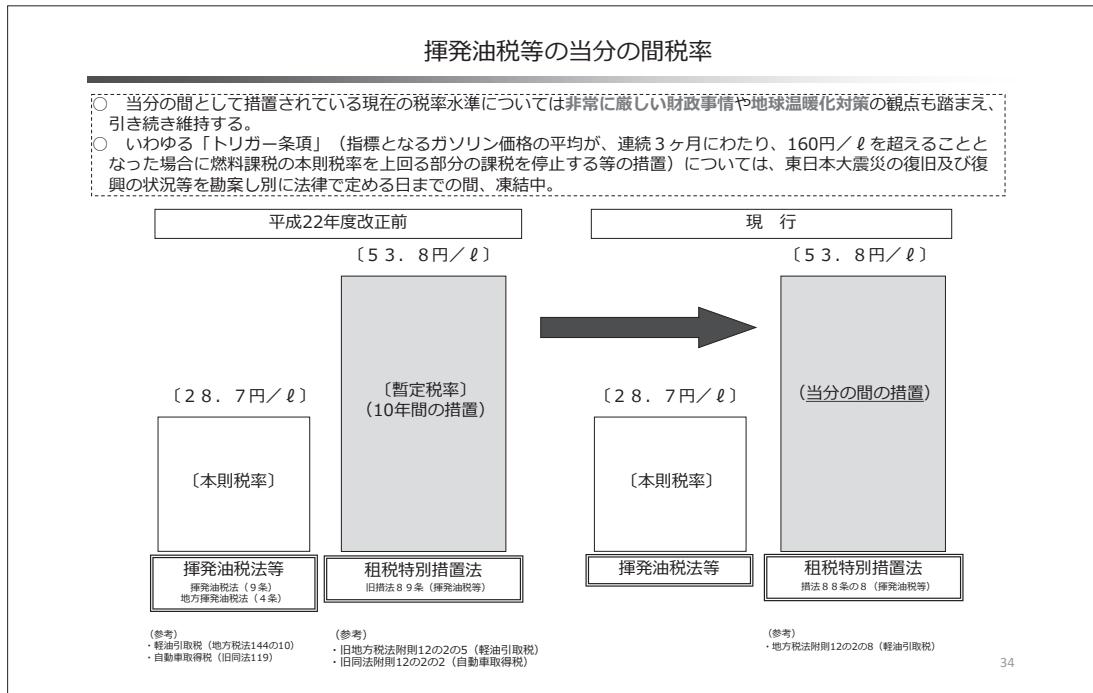
「ガソリン減税」

32

(33ページ)



(34ページ)



自公国幹事長合意（令和6年12月11日）

自民党、公明党及び国民民主党は、以下に合意する。

一、いわゆる「103万円の壁」は、国民民主党の主張する178万円を目指して、来年から引き上げる。

一、いわゆる「ガソリンの暫定税率」は、廃止する。

上記の各項目の具体的な実施方法等については、引き続き関係者間で誠実に協議を進める。

35

立憲・国民提出 税法修正案（要綱）（令和7年3月3日）

一 挥発油税及び地方揮発油税の「当分の間税率」の廃止

揮発油税及び地方揮発油税の「当分の間税率」は廃止するものとし、これに関連する規定を削除すること。（租税特別措置法第88条の8等関係）

二 地方揮発油税の「当分の間税率」の廃止に伴う措置

政府は、地方揮発油税の「当分の間税率」の廃止に伴う地方揮発油譲与税の額の減少が地方公共団体の財政に悪影響を及ぼすことがないよう、当該額の減少に伴う地方公共団体の減収を補填するために必要な措置を講ずるものとすること。（改正法附則第81条関係）

三 施行期日

令和7年4月1日から施行すること。

36

維新提出 挥発油税及び地方揮発油税の税率の特例の廃止に関する法律案（要綱）（令和7年3月3日）

一 趣旨

この法律は、揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例が設けられてから長期間が経過し、当該税率の特例が設けられた当時とは社会経済情勢が著しく変化していることに鑑み、当該税率の特例の廃止について定めるものとすること。（第1条関係）

二 挥発油税及び地方揮発油税の税率の特例の廃止

租税特別措置法第88条の8に規定する揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例については、令和8年3月31日限り廃止するものとし、政府は、このために必要な法制上の措置その他の措置を講じなければならないこと。（第2条関係）

三 地方揮発油税の税率の特例の廃止に伴う措置

政府は、二に定める措置を講ずる場合においては、地方揮発油税の収入の減少が地方公共団体の財政に悪影響を及ぼすことがないよう、当該収入の減少に伴う地方公共団体の減収を補填するために必要な措置を講ずることとする。（第3条関係）

四 施行期日

この法律は、公布の日から施行すること。（附則関係）

37

自公維 幹事長合意（令和7年3月3日）

自由民主党、公明党、日本維新の会は、以下の通り合意する。

I．自由民主党、公明党は、いわゆる「103万円の壁」への対応をはじめ、政党間協議について、令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日自由民主党、公明党）（別紙）に明記されている「引き続き、真摯に協議を行っていく」との姿勢を変えることなく、今後とも誠実に対応する。

II．上記Iを前提に、自由民主党、公明党提案の令和7年度予算及び令和7年度税制改正法の修正案について、年度内の早期に成立させる。

（別紙）令和7年度税制改正大綱（抄）（令和6年12月20日 自由民主党、公明党）

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

なお、衆議院における令和6年度補正予算の採決に当たり、令和6年12月11日に自由民主党、公明党及び国民民主党の幹事長間で、以下の合意がなされた。

「一、いわゆる「103万円の壁」は、国民民主党の主張する178万円を目指して、来年から引き上げる。
一、いわゆる「ガソリンの暫定税率」は、廃止する。
上記の各項目の具体的な実施方法等については、引き続き関係者間で誠実に協議を進める。」

自由民主党・公明党としては、引き続き、真摯に協議を行っていく。

38

令和7年4月11日 自公維税制協議③与党提出資料

乗り越えるべき課題

1. 地方財政との関係
2. 地球温暖化対策との関係
3. 社会インフラの維持管理等の財源確保等との関係
4. 手持品控除の取扱い及び流通に与える影響
5. 事業者（バス・トラック、ガソリンスタンド等）向け交付金の取扱い

39

地方団体の意見

地方六団体等による緊急提言抜粋（令和7年8月27日）

『いわゆる「ガソリンの暫定税率」廃止に関する緊急提言』（抄）

いわゆる「ガソリンの暫定税率」による税収は、揮発油税、地方揮発油税のほか、軽油引取税をあわせて約1.5兆円と見込まれており、地方の道路整備や維持管理、老朽化対策等にも充てられる重要な財源となっており。また、このうち地方の財源は、軽油引取税及び地方揮発油譲与税を合わせて約5千億円と試算されており、財源の乏しい地方にとって極めて貴重なものとなっている。

地方は「地方創生2.0基本構想」に対応し、安心して生活できる持続可能な地域づくりに取り組む必要がある中、社会インフラの更新や老朽化対策、防災・減災事業などに対する財政需要は今後一層高まっていくと見込まれることを考慮すると、財政需要に対応した安定的な地方財源が確保されなければ、地方の存続そのものが危ぶまれる事態に陥る。

また、各地方自治体においては既に当該財源をもとに令和7年度予算を編成し、各種事業を実施する中、唐突な廃止は財源不足を招き、地方行政が機能不全に陥ることも懸念される。

加えて、暫定税率の廃止はガソリンの消費拡大につながりかねず、二酸化炭素の排出削減の取組が後退するなど、脱炭素化に逆行するとの指摘もある。

このようなことから、いわゆる「ガソリンの暫定税率」の廃止については、安定的な行政サービスの提供及び財政運営を担う地方への影響等を十分に考慮し、財源論なき減税が行われることがないよう、地方の減収に對しては代替となる恒久財源を措置するなど、国・地方を通じた安定的な財源を確保することを前提に、将来世代の負担にも十分配慮の上、責任ある議論を丁寧に進めていくことを強く求める。

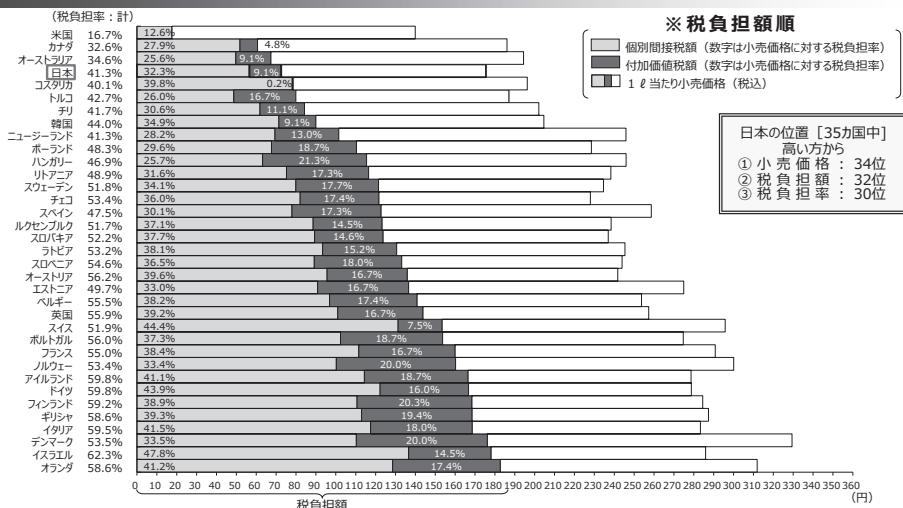
全国知事会「令和7年度国の施策並びに予算に関する提案・要望」抜粋（令和6年8月2日）

『21 地方分権改革の推進について』（抄）

国の政策が地方税財政に影響を及ぼす場合は、国が確実に財源を措置し、その際には自主財源比率を低下させないよう、地方税源の充実を行うことを基本ルールとすること。

40

OECD加盟国（35カ国）におけるガソリン 1 ℥当たりの価格と税の比較（2024年第4四半期）



(注1) 原則、IEA "Energy prices and taxes"から2024年第4四半期のデータを記載。リトアニア、スペイン、エストニア、スロベニアについては、2024年第3四半期のデータを記載。なお、OECD加盟国の中コロニア、アイスランド、メキシコについて、比較可能なデータが存在しないため、掲載していない。

(注2) 個別消費税は石油・消費課税(課税対象外ではないすべての税)、(例：エネルギー税、資源税)が含まれ、日本の個別消費税は、揮発油税、地方揮発油税及び石油石灰税である。なお、ガソリンに課税される日本では、資源税(0.04円/㍑を支払)、揮発油税(資源税の約2倍の税率)、2.8円/㍑となつており、本比較では、これを基に計算している。

(注3) 日本の消費税及び地方消費税は、付加価値税に区分している。なお、米国は、連邦における付加価値税は存在せず、地方税として小売売上税は存在するものの、IEAによると平均的な小売売上税を計算するため必要な情報が分かれず消費データが入手困難なため、上記グラフでの付加価値税は含まれていない。

(注4) 四捨五入の関係上、各項目の計数和が合計値と一致しないことがあります。

(備考) 邦貨換算レートは、基準外国為替相場及び該定外国為替相場；データに対応する四半期の平均値を適用。

当分の間税率を廃止した場合のCO2排出量への影響(2025)

- 一般国立環境研究所が行った試算では、**2050年ネット・ゼロ及び2030年度46%減の達成を前提**に、現行の地球温暖化対策計画(令和7年2月18日閣議決定)に位置付けられているあらゆる対策・施策を講じたとしても、**当分の間税率を廃止**した場合には、**2030年に610万トンCO2の排出量増加**が見込まれることとなった。
- したがって、**当分の間税率の廃止は我が国の排出削減目標の達成に大きな影響を与えることから、その廃止に当たっては、同等以上の環境保全効果を確保するための所要の措置を検討する必要がある。**

当分の間税率廃止によるCO2排出量への影響試算(国立環境研究所(2025))

環境研究会推進費2-2302「わが国が直面する脱炭素社会実現に向けた都道府県の脱炭素計画に係る課題の総合的分析」

	2030年		(参考)2040年	
	排出量の 増加	全部門: 610万トンCO2e (2030年度のエネルギー・起源CO2排出量の約1%に相当)	全部門: 230万トンCO2e (2040年度のエネルギー・起源CO2排出量の約0.8%に相当)	運輸部門: 360万トンCO2 (2030年度の運輸部門CO2排出量の約2.5%に相当)
		運輸部門: 360万トンCO2 (2030年度の運輸部門CO2排出量の約2.5%に相当)		運輸部門: 200万トンCO2 (2040年度の運輸部門CO2排出量の約2.5~5%に相当)

※()内の値は地球温暖化対策計画(令和7年2月18日閣議決定)関連資料1の排出量の部門別の目標・自安の数値を用いて算出

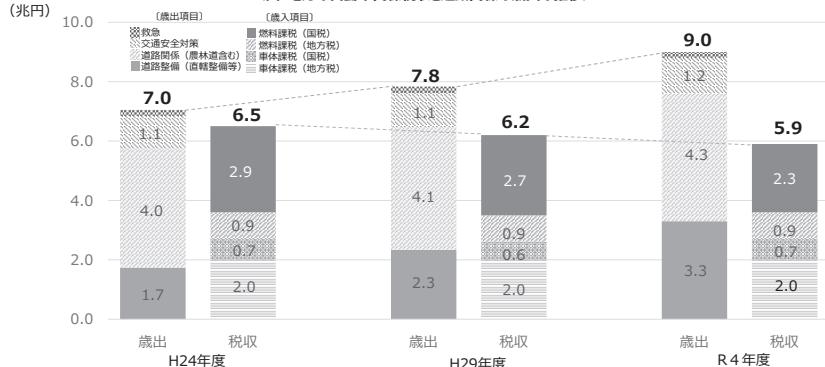
<試算の前提等>

- ・ ガソリンについては、揮発油税及び地方揮発油税の当分の間税率(53.8円/㍑)と本則税率(28.7円/㍑)の差分(25.1円/㍑)、軽油については、軽油引取税の当分の間税率(32.1円/㍑)と本則税率(15.0円/㍑)の差分(17.1円/㍑)がそれぞれ課税された場合を想定。その他、将来のGDP成長率等のマクロフレームは、経済財政諮問会議の成長移行ケースをもとに設定。また、当分の間税率を維持した場合の温室効果ガス削減量は、日本のNDC(2030年度)に同2013年度比46%削減、2035年度に同60%、2040年度に同73%削減に準拠している。
- ・ 運輸部門におけるCO2排出量への影響は、ガソリン及び軽油の直接消費によるもの、運輸部門以外への影響は、それ以外の商品やサービスの消費、生産活動の変化によるもの。いずれも、当分の間税率を維持した場合の排出量と比べた増加分を示す。
- ・ 2013年度の日本のエネルギー・起源CO2排出量=1,235百万トン(うち運輸部門は224百万トン)、地球温暖化対策計画(2025)における2030年度の日本のエネルギー・起源CO2排出量の自安は777百万トン(うち運輸部門146百万トン)。
- ・ 留意点として、NDC達成を前提としており経年で排出削減が進むことから、2040年における税率廃止の影響は2030年よりも小さくなる。

原因者負担・受益者負担

- 自動車関係諸税は、道路利用による受益者負担、道路損壊等に対する原因者負担の性格を有している。
 - 平成21年度の一般財源化以降、道路関係の歳出が増加する一方、税収は減少。
- 【令和7年度与党税制改正大綱（抄）】
自動車関係諸税を負担する自動車ユーザーの理解にも資するよう、受益者負担・原因者負担といった課税の考え方や、これまでの沿革等を踏まえつつ、使途の明確化を図るとともに、受益と負担の対応関係を分かりやすく説明していく
（参考）「道路に関する世論調査」（令和3年7月内閣府）によれば、道路整備等の費用を車利用者が負担することについて、約7割が「適切である」「やむを得ない」と回答。

<国・地方の自動車関係税収と道路関係の歳出の推移>



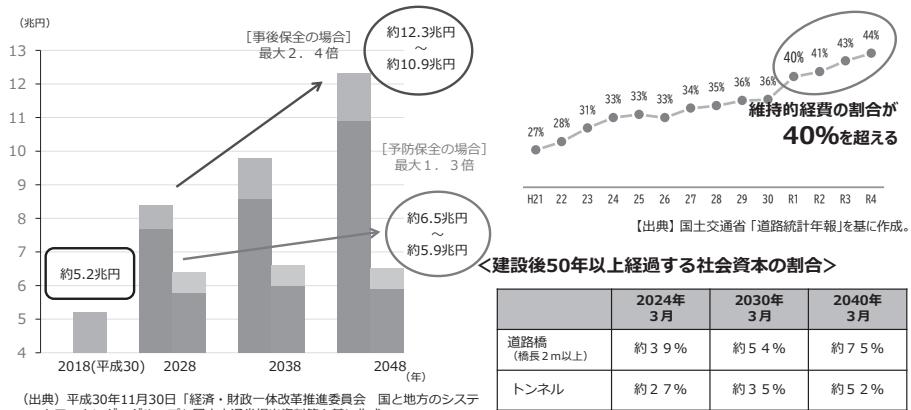
(注1) いわゆる決算額であり、歳出については予算追加額を含む。歳数別理の箇合で合計が異しない。
(注2) 旧道路特定財源制度において道路財源ではなかった歳入項目（自動車税や自動車重量税の一部）や旧道路特定財源が充当されなかった歳出項目（教費、交通安全対策、災害復旧、農林道等）を含む。
(注3) 既往の歳出区分（「道路整備（道路事業等）」については、決算書等をもとに一定の設定を置いて算出したものである。なお統計上の割合から、道路関係の災害復旧事業費として一括計算でていない部分があり、また地方への補助事業費を除いていない部分がある。その他の歳出区分は既往の算出値である。
(注4) 燃料課税（国税）は揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、燃料課税（地方税）は軽油引張税、車体課税（国税）は自動車重量税、車体課税（地方税）は自動車税、軽自動車税、自動車取扱税を指す。

43

今後の社会資本の維持管理等について

- 社会資本の維持管理及び更新に必要な支出は、2018年から2048年にかけて、**事後保全では最大2.4倍、予防保全では最大1.3倍の増加が見込まれる。**
- また、建設後50年以上経過する社会資本の割合は、将来的に増加していく見込み。

<将来の社会資本の維持管理・更新費の推計結果>



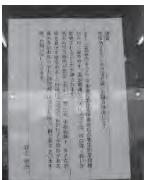
流通や販売の現場に与える影響 (2008年4月～ 暫定税率失効時)

- 2008年4月の1か月間、暫定税率一時失効時において、SSの現場で混乱が発生。
 - 値下げになったガソリンを購入するため、全国各地のSS周辺の道路で渋滞が発生し、近隣住民等からSSに苦情が寄せられたり、在庫切れになったSSが閉店。
 - 失効前の高い税率で仕入れていた在庫を「旧税率での販売」として価格を維持しようとしても、結果的に安値で売らざるを得ず、各地のSSで損失発生。

渋滞の発生、在庫切れSSの閉店



▲ 暫定税率失効直後にSSに殺到した車列
(2008年4月1日・名古屋市内)

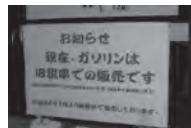


▲ 暫定税率失効により「皆様にご迷惑をおかけする恐れがある」旨事前告知しているSS
(2008年3月26日・岐阜市内)



◀ 暫定税率復活直後に在庫切れ閉店となったSS
(2008年5月1日・大阪市内)

在庫分についての損失発生



◀ 失効前に仕入れた在庫分については旧税率に基づいて販売をする旨の告知
(2008年4月1日東京都内)

- 平均して1SSあたり**50KL**程度の手持ち在庫が存在
- 上記の場合 1SSあたり**120万円**程度※の損失が発生
- 複数SSを所有する事業者ほど多大な損失が発生

※ 1SSあたりの在庫 約50KL × 25.1円/L
桶卸販売の手持ち期間の平均:11.1日（石油協会経営実態調査（2023年4月～2024年3月決算））、
年間の国内向け販売量4,450万KL（石油統計 2023年度）、
SS数27,414（2023年度末時点登録事業者数）を元に算出

45

与野党国対委員長合意 (令和7年7月30日)

ガソリン暫定税率廃止法案に関連し、以下のとおり合意する。

1. 財源確保、流通への影響、地方財政への配慮等の課題を含め、すみやかに与野党合意の上、法案を成立させ、今年中のできるだけ早い時期に実施する。
2. このため、与野党の実務者間で法案内容及び実施に必要な施策について協議する場を8月1日開会の臨時国会中に設置し、閉会中にも精力的に検討を行い、早期に実施できるよう合意を目指す。

46

野党7党提出 ガソリン暫定税率廃止法案（令和7年8月1日）

野党7党共同提出 「ガソリン暫定税率廃止法案」の概要

ガソリンの暫定税率(1ℓあたり25.1円)について、現場の負担・混乱を最小限に抑えながら、穏やかに廃止し、特価高で苦しむ国民生活を支えるための法案。

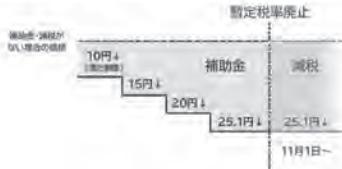
1. ガソリンの暫定税率廃止

ガソリンの暫定税率(1ℓあたり25.1円)を11月1日より廃止する。

2. ガソリンの暫定税率を円滑に廃止するための措置(イメージ)

(1)現在政府が実施しているガソリン補助金(定額10円の価格引下げ措置)を段階的に拡充し、暫定税率廃止時点において、同税率と同じ額の価格引き下げを行われているようにすることで、激しい価格下落による現場の負担・混乱を回避する(下図参照)。

(2)ガソリンの製造者がガソリン補助金を受けた場合、その金額分は、ガソリン税に関する控除・還付を受けること(二重取り)ができるものとする。



3. 地方自治体の済収に対する備考

暫定税率の廃止により、地方の財源となる地方揮発油譲与税が減少するため、国が地方自治体の減収を全額補填するものとする。

[沖縄県のガソリン税について]

現状、沖縄県のガソリン税は、沖縄復帰特措法に基づき、本土よりも1ℓあたり7円の負担軽減が行われているが、暫定税率廃止後も引き続き同様の措置が講じられるように、同法の政令を改正するものとする。

47

消費税の議論

48

各党の主張（立憲、国民、維新、参政）

	立民	維新	国民	参政
所得税	・高校生の扶養控除額の維持	・N分N乗方式の導入 ・年少扶養控除の復活	・基礎控除を178万円に引き上げ ・基礎控除の所得要件を撤廃 ・年少扶養控除の復活、高校生の扶養控除の堅持	・年収の壁の見直し ・第一子より段階的に減税し、第三子より非課税世帯化（子育て減税）
ガソリン税	・暫定税率の廃止	・暫定税率廃止 ・自治体へ財源措置の上、軽油引取税を含め全て廃止	・暫定税率廃止 ・二重課税の廃止 ・本則税率の地方税化	
消費税	・食料品を一年間0% ・給付付き税額控除に移行 ※経済情勢を踏まえて一回のみ延長が可能	・食料品を2年間0%	・一律5%（実質負担が持続的にプラスになるまで） ・インボイス廃止	・段階的廃止 ・インボイス廃止
出典	「物価高から、あなたを守り抜く」	「社会保険料から、暮らしを変える」	「手取りを増やす夏」	「日本人ファースト これ以上、日本を壊すな！」

49

税率変更に伴う実務上の課題

- 我が国では、消費税の税率変更是適切に価格に反映されることが重要。消費税の税率変更に事業者が対応するためには、税率変更を踏まえた価格改定やシステム改修等の対応が必要。

(注) 過去の税率変更時（3→5%、5→10%）は消費税転嫁対策特別措置法を制定するなど、転嫁拒否等の行為の取締り等、円滑かつ適正な価格転嫁を実現するための各種施策を実施。
- こうした対応には十分な準備期間が必要となることから、過去の税率変更時は、改正法公布から少なくとも1年半の期間をおいて施行。

税率を引き下げる場合

- ① 価格改定等の対応
- ② 買い控え・駆け込みと反動
- ③ 価格転嫁
- ④ 免税事業者に与える影響
- ⑤ 各種システムの設定変更・改修

軽減税率のみ引き下げる場合

(追加的課題)

- ⑥ 税率差が大きくなることによる影響
- ⑦ 事業者の資金繰りに及ぼす影響

50

課題② 税率変更に伴う買い控え・駆け込みと反動

- 税率引下げ前には買い控えが生じ、引下げ後にはその反動増が生じるおそれ。
 - ・ 税率引下げが決定してから施行まで、一定の準備期間を要することから、住宅や耐久消費財をはじめ、高額な財・サービスを中心に、買い控えが長期間続く可能性。
 - ・ 税率引下げ後の急激な需要増により、需給のひっ迫や供給不足による生産・流通・販売現場の混乱が生じる可能性。
 - 時限措置とした場合、終了前の駆け込み購入と、再引上げ後の反動減が生じるおそれ。
 - ・ 終了前の買いだめ、前倒し購入により、品薄やそれに伴う価格高騰が消費に混乱を及ぼす可能性。
- (注) 前回の税率引上げ（8→10%）に際しては、需要変動の平準化を図るため、中小小売業等へのポイント還元や住宅・自動車の購入に対する税制・予算措置を実施。

(参考) 前回の税率引上げ時（8→10%）の対応

- 《臨時・特別の措置》（令和元年度当初予算：国費2.0兆円）
- ・ キャッシュレス・消費者還元事業
 - ・ 低所得者・子育て世帯向けプレミアム商品券
 - ・ 住宅購入者等に対する支援（すまい給付金、次世代住宅ポイント制度）
 - ・ 防災・減災、国土強靭化

- 《税制上の措置》（減収見込額：①1.1兆円程度／②③0.3兆円程度）
- ① 軽減税率制度の実施
 - ② 住宅ローン控除の拡充（控除期間の延長等）
 - ③ 自動車税の取得時及び保有時の税負担の軽減



51

課題③ 価格転嫁

- 過去の税率引上げ時（5→8%、8→10%）においては、下請等の事業者に対する消費税の転嫁拒否等が行われないよう、消費税転嫁対策特別措置法に基づき、転嫁拒否等の行為を禁止したほか、公取委等による監視・取締り等の対応を実施。
- 他方で、8→10%の引上げ時には、税率引上げの前後で、駆け込み需要・反動減が抑制されるよう、事業者の価格設定のタイミング等が規制されるものではない旨、政府のガイドラインで周知したところ。
- 仮に物価高対策として消費税率を引き下げる場合、事業者は、税率引下げ相当分の値引きを消費者から期待されると考えられるが、事業者の経営上の判断も踏まえた価格設定のタイミング等をどこまで規制できるか、といった論点があると考えられる。

税率引下げにより生じ得るBtoB取引の課題

- ・ 税率が下がれば、買い手から税率引下げ相当分の価格引下げを求められることが想定される。
- ・ さらに、B to B取引において、価格交渉力の弱い事業者は、原材料費の上昇等に伴い販売価格の改定が必要な状況であっても、税率引下げに伴う値下げを理由に、買い手から税抜価格の据え置きを求められ、実質的に税率引下げ分以上の値引き（買い叩き）を強いられる可能性。

※ 税率引下げ分を超える値引きや一方的な価格据え置きについては、独占禁止法における優越的地位の濫用等に該当する可能性。

BtoC取引における論点

- ・ 税率を引き上げる場合（主にBtoB取引上、強い立場にある買い手の買い叩き等を規制）と異なり、例えば、税率が引き下げられても、原材料費の高騰や賃上げの原資を確保するといった経営上の判断から小売価格を据え置く場合など、B to B取引を含め、売り手が値下げしないことを規制できるのか等、十分な検討が必要。

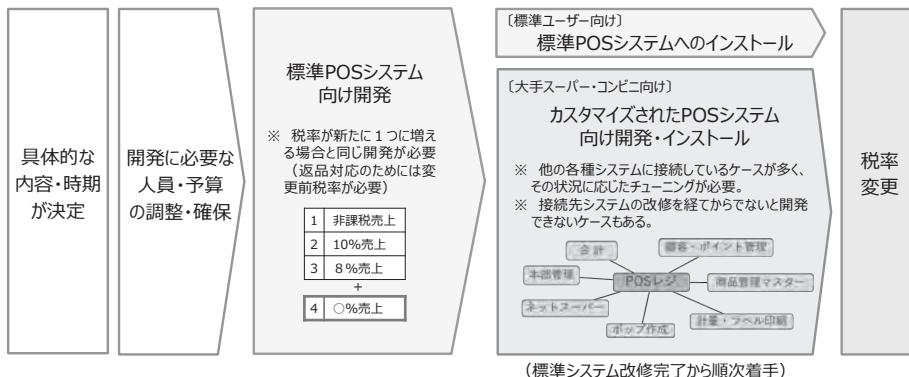
52

大手システム事業者からの聴取内容（課題⑤ 税率変更に伴うレジ・システムの改修工程）

- 過去の税率引上げ時に、税率に関して自由度の高い「POSレジ」システムを構築しているため**比較的短期間で対応可能**とする事業者もあった一方、そのようなシステムを構築していない事業者からは、**全顧客でのシステム改修を終えるまでには相当の期間を要するとの見立て**が示されている。

※ 主に小規模事業者が用いる「一般的なレジ」については、税率変更に伴う設定の変更をユーザー自身がマニュアル等をもとに実行することが多いため、**比較的短時間で対応可能ではないかとの見立て**が示されている。

改修作業に相当の期間を必要とする場合の工程（イメージ）



53

課題⑥ 税率差が大きくなることによる影響

軽減税率のみを引き下げる場合

- 物価高の中、テイクアウトや惣菜・弁当等の中食の割安感が増すことから、**外食の売上げに影響する可能性**。
- イートイン（10%）とテイクアウト（8%）の価格差が大きくなる場合、**コンビニ等の店頭での確認手続きを、公平性のために従来以上に丁寧に行なうことが消費者から求められる可能性**。
- 大手フランチャイズ・チェーンでは、イートイン（10%）、テイクアウト（8%）の税込価格を統一している場合がある。仮に**軽減税率対象品目の税率を0%とする場合**、値札の貼替えに加え、標準税率との税率差が大きくなることから、**イートイン・テイクアウトの値段設定の検討等**が必要となる。

外食チェーンにおける価格設定例

■ ハンバーガーチェーン

※表記はすべて税込価格となり、「店内でのお食事」と「お持ち帰り(ドライブルー含む)」どちらも同一の税込価格です。(税抜価格は異なります)

■ コーヒーチェーン

※表示価格は全て税込で店内飲食・テイクアウト同一価格です。

■ 牛丼チェーン

2019年10月1日(火)より消費税率の変更および種類別価格への対応として、牛丼・カレー・定食・その他均一価格におきまして、既存する商品の価格を改定いたします。では、お支さまの利便性を考え10円単位の価格改定しております。尚、原則は既製品価格を表示し、店内・持ち帰りを同一価格でご提供いたします。

■ うどんチェーン

※商品の価格は全て税込みです。
※テイクアウトはうどん1杯につき容器代を別途30円頂戴いたします。

(注) 価格を統一した上で、容器代を別途請求している。

(参考) 価格表示の状況

消費者向け取引では、「総額（税込価格）」を表示する義務がある（税抜き価格も併せて表示することは可）
⇒ 税率変更に伴って値札の張り替え等が必ず必要。

(参考1) 飲食料品を扱う事業所数（令和3年総務省経済センサス）

飲食料品の小売業	89.1万者
飲食料品の卸売業	10.0万者
料理・飲食業	43.0万者

(参考2) 小売業者における価格表示の状況

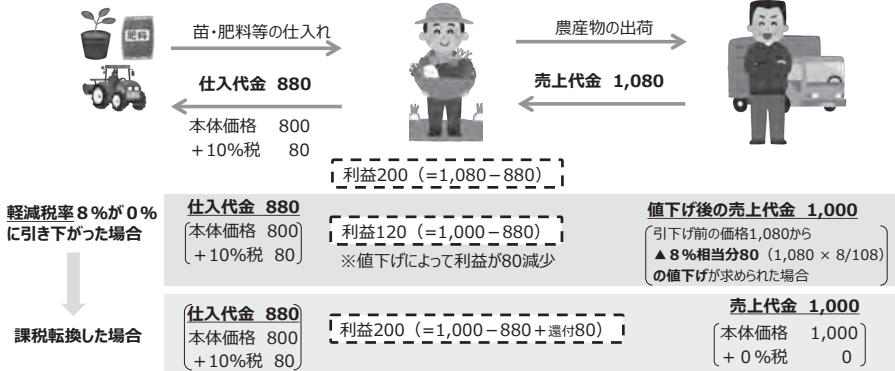
消費者庁の令和3年3月物価モニター調査結果では、食料品の7割以上で税抜き価格・税込価格の双方が表示されている。

54

課題④ 税率変更が免税事業者に与える影響 軽減税率のみを引き下げる場合

- 免税事業者においても、消費税引下げ分の値下げを期待する販売先から、値下げが求められる可能性があり、それに応じた場合、免税事業者においては利益が減る場合がある。
- 仕入れ時に支払った消費税相当分を回収するためには、課税事業者に転換した上で還付申告する必要がある。

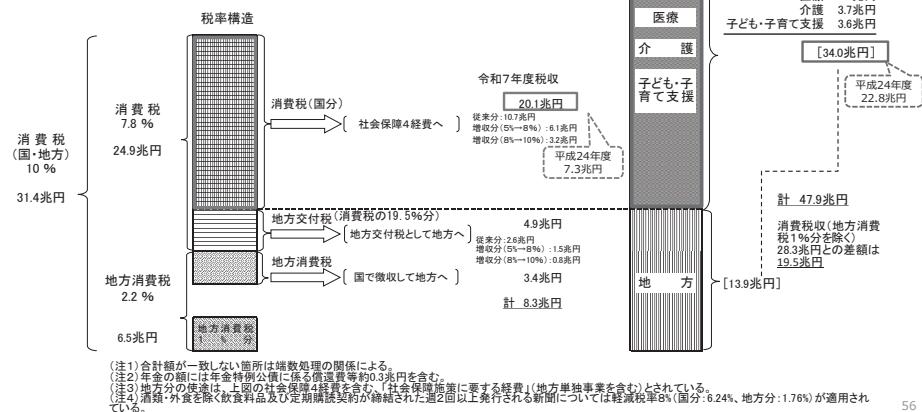
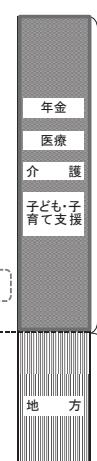
具体例（農家の場合）



55

社会保障4経費と消費税収の関係（令和7年度予算）

令和7年度予算においては、
 ・地方交付税分を除いた国分の消費税収は、20.1兆円である一方、
 ・国の社会保障4経費（年金、医療、介護、少子化対策）は34.0兆円と
 税収を大幅に上回っており、
 ・その差額は、13.9兆円。

社会保障4経費
(国・地方)
[47.9兆円]

56

消費税率の引下げによる減収等

- 消費税収は、**全世代型社会保障を支える重要な財源**として社会保障給付等に充当。

税率引下げにより、その財源が損なわれる。

➢ **消費税収**（令和7年度予算）

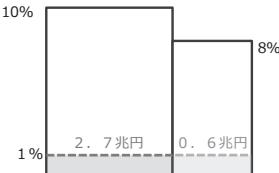
31.4兆円（国分：24.9兆円*、地方分：6.5兆円）

* 国分のうち19.5%が地方交付税の法定率分

➢ **1%あたり消費税収**（右図）（令和7年度予算）

標準税率分：2.7兆円程度（うち国：2.1兆円 地方：0.6兆円）

軽減税率分：0.6兆円程度（うち国：0.5兆円 地方：0.1兆円）



- 引下げにより**地方財源に大きな影響**。

➢ **消費税収の配分**

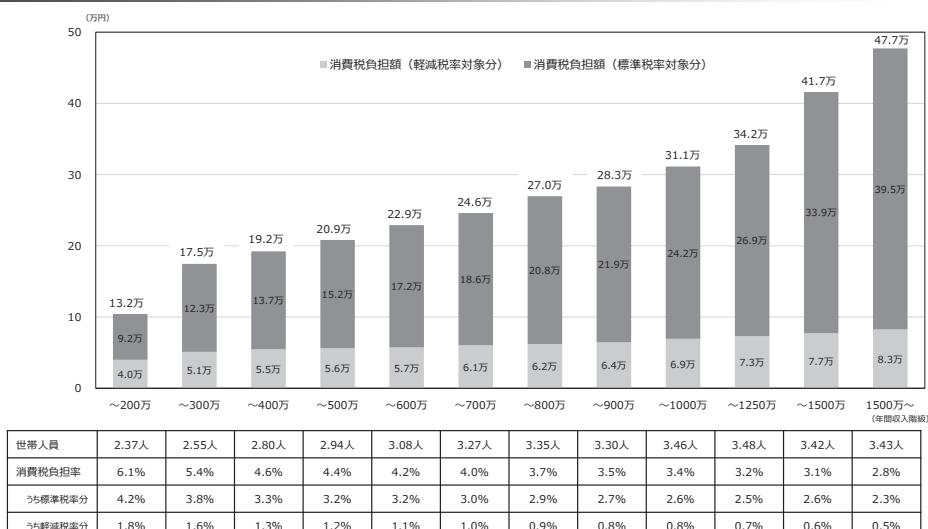
国：7.8%（うち15.2%が地方交付税分）※ $7.8\% \times 19.5\%$

地方：2.2%

→ **消費税収の約4割は地方財源**

57

収入階級別の消費税の負担状況



58

消費税に係る各紙の主張①

朝日新聞

【2025.4.27 消費税と野田氏 減税公約の重みと疑問】

そもそも、いま消費税の減税が必要な情勢なのか。物価の先行きは不透明だが、エネルギー価格の高騰は落ち着きつつあり、賃上げが広がる。政府はこれまで所得税の減税や低所得層への給付金、ガソリン補助、備蓄米の放出など多くの対策をとってきた。それで不十分なのか、まずは精査が欠かせない。

立憲案では年5兆円もの税収減になるが、すべての人に一律で減税する手法は適切なのか。野田氏は「給付もばらまき、減税もばらまきと言ったら、何もないよいのか」と強調するが、減税額は高所得層ほど大きくなる。消費税は所得の低い人に負担感の大きい税であることは確かだが、より困っている人たちを重点的に支援するやり方に知恵を絞るべきだろう。

いったん下げる税率を予定通りに戻せるかも、不透明だ。法律で定めた消費税率10%への引き上げ時期を、安倍政権は2度先送りした。

産経新聞

【2025.5.15 消費税の減税 与野党は責任ある議論を】

ただ、消費税率の変更には吟味が必要だ。消費税は社会保障を支える基幹税である。減税を訴えるなら、併せて財源などで納得できる説明が求められるのに、各党の主張は十分とはいえない。世論受けを狙い減税を唱えるだけなら無責任である。（中略）

財源は重要である。社会保障費は現状でも消費税収だけ貢えないと巨額だ。代替財源もないままの減税は避けるべきなのに具体案は出てこない。赤字国債は安定財源にならない。一時的な減税なので期限なく国債を発行することにはならないとしても、期限付きの減税でどこまで政策効果を得られるのか。減税前には買い控えも起きるし、期限が来れば増税である。税率を元に戻すのは政治的に難度が高い。そもそも、新型コロナ禍のような危機でもないのに消費税を減税する必然性はあるか。（中略）法改正などで時間を要し、高所得世帯にも恩恵が及ぶ消費税減税を行う意義をはっきりさせなければ論議は深まるまい。

東京新聞

【2025.4.26 消費税の減税 与野党の幅広い合意】

時限的な消費税減税は、食料品を中心とする物価高に賃金上昇が追いつかず、実質賃金の低迷が長期化している現状ではやむを得ない。実現に向けて与野党が協議を進めるよう求める。（中略）

消費税は社会保障の財源に充てられている。税率引き下げが時限的でも赤字国債の安易な発行で財源を貢えば、財政規律が緩み、将来世代に負担を押しつけることになる。時限的なはずが長期間に及び、将来世代の不安が増す事態は避けなければならない。

そうした観点からも、消費税減税は幅広い与野党の合意に基づいて、代替の財源を確保し、物価安定後には税率を元に戻す責任を分かち合うことが必要だ。

59

消費税に係る各紙の主張②

日本経済新聞

【2025.5.10 参院選対策の消費減税公約は無責任だ】

すでに主な野党が消費税の減税策を競うなか、見過ごせないのは政権を握る公明党や参院自民党にまで減税論が広がっていることだ。政策効果や財源の議論抜きに選挙目当てのバラマキに走るようでは「責任政党」とはいえない。（中略）

消費税を下げればいいというのは短絡的だ。食品に掛かる8%の軽減税率をゼロにすれば約5兆円の財源が必要になる。石破茂首相が「高所得の方も含めて負担が軽減される。低所得の方が物価高で一番苦しんでいるのにどうなのか」と認める通り、再分配策としての効率も悪い。（中略）

消費税は医療・年金・介護・子育て支援など社会保障や地方の財源となる基幹税で、下げたら容易に戻せない。次の選挙のために次の世代にツケを回さないか。政治家も有権者も問われている。

毎日新聞

【2025.5.23 石破政権と物価高 必要性見極め政策提示を】

消費税減税には課題が多い。野党などの案では年5兆～15兆円の税収が失われる。借金で穴埋めすれば、将来にツケを回すことになる。いったん引き下げる税率を元に戻すのは、政治的に難しい。

今の物価高はコメとエネルギーが主な要因だ。いずれも需給などによって変動するため、社会保障の恒久財源である基幹税に手を付けることには慎重であるべきだ。

読売新聞

【2025.5.13 消費税の減税論 各党の見識が問われている】

消費税は年金、医療、介護などの社会保障の財源に充てることが消費税法で定められている。消費税を減税する場合、別の財源を新たに手当しない限り、社会保障サービスを削ることは避けられないだろう。

そうした肝心の部分に触れず、参院選の受けだけを狙った減税論は無責任と言わざるを得ない。各党の見識が問われている。（中略）また、コメの価格の急騰は農政上の問題であり、消費税の動向とは直接関係がない。

消費税と物価高を結びつけて議論することは、経済政策の方向性を混乱させかねない。（中略）

現役世代は一時に減税の恩恵を受けることになるだろうが、国債を発行すれば、結局は将来の増税となって跳ね返ってくる。

財源を棚上げし、バラマキばかりを主張しているようでは、とても国政の舵取りは担えない。

60

(61ページ)

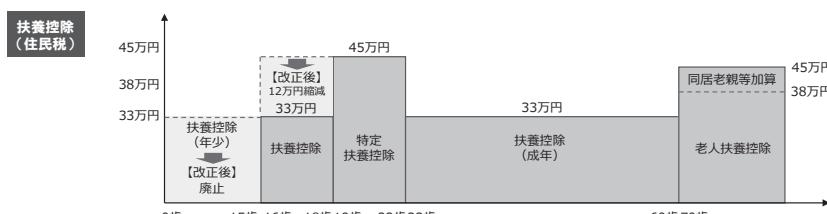
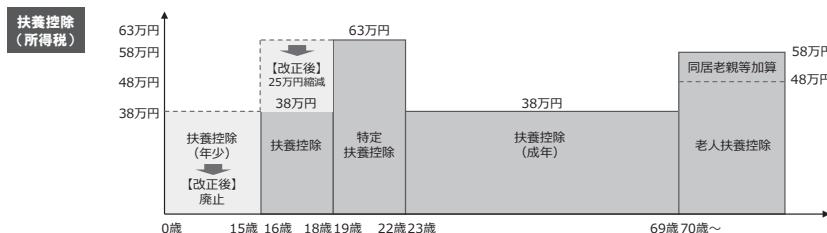
その他の課題

61

(62ページ)

扶養控除の見直しについて（平成22年度改正）

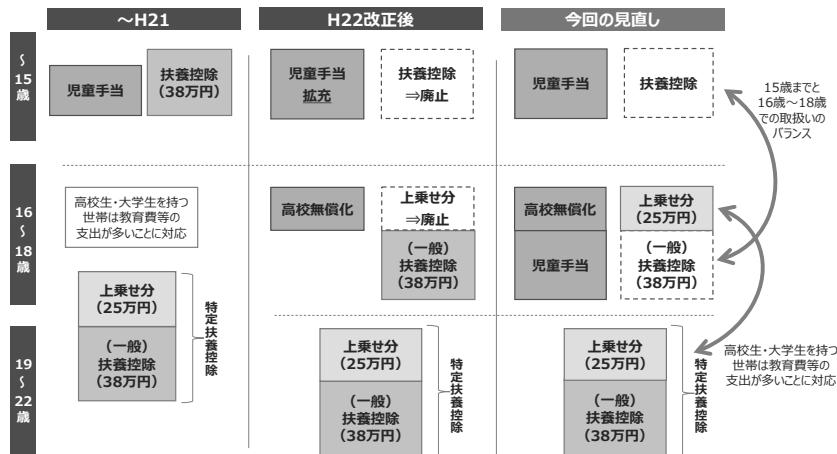
- 「所得控除から手当へ」等の観点から、子ども手当の創設とあいまって、年少扶養親族（～15歳）に対する扶養控除（38万円）を廃止。
 - 高校の実質無償化に伴い、16～18歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ部分（25万円）を廃止。
- ※「子ども手当」は平成22年4月から給付開始。扶養控除の見直しについては、所得税は平成23年分から、住民税は平成24年度分から適用。



62

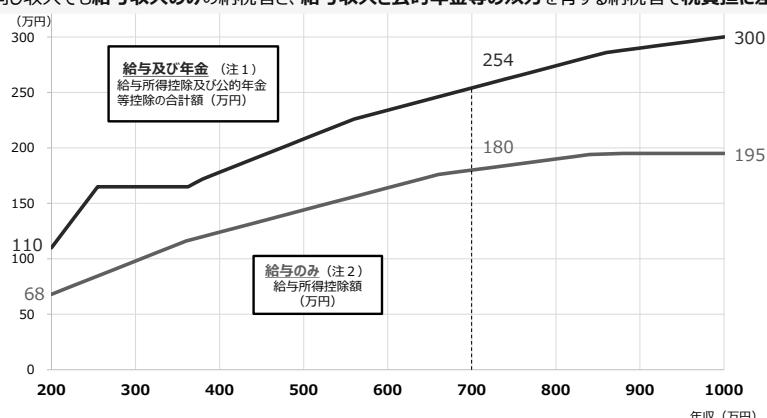
「扶養控除」の見直しのイメージ（案）〔令和8年度税制改正以降において結論を得る〕

- 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。



年金・給与双方の収入がある場合と給与収入のみの場合の概算控除額の違い

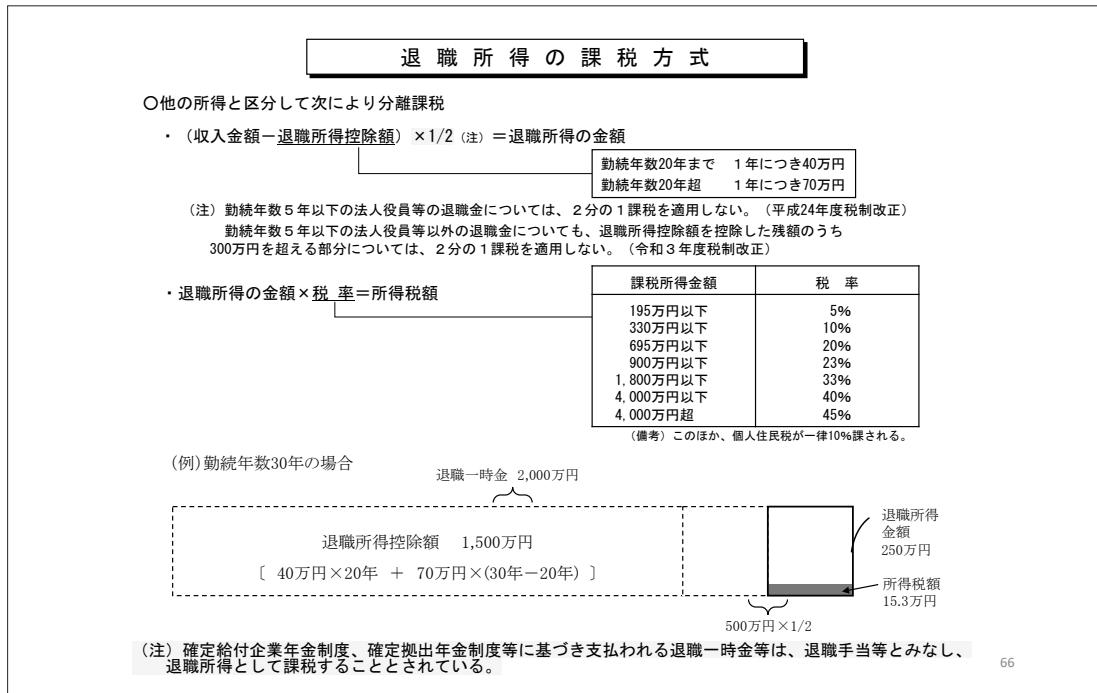
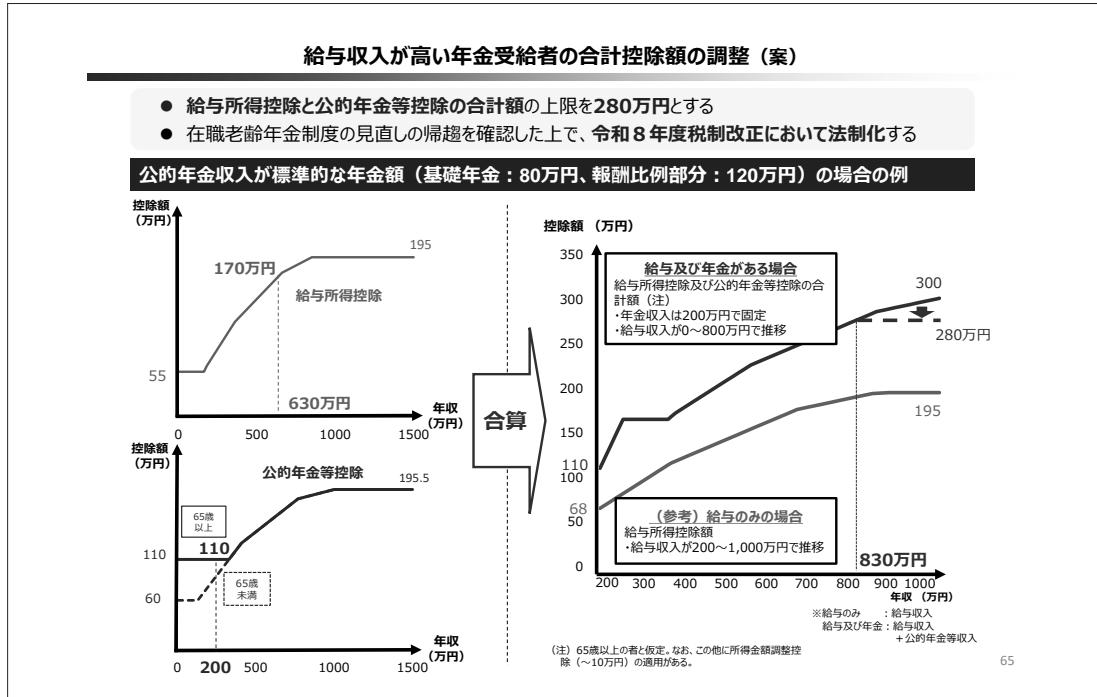
- 公的年金等控除は、給与収入がある場合でも適用
- 同じ収入でも給与収入のみの納税者と、給与収入と公的年金等の双方を有する納税者で税負担に差異



(注1) 公的年金等収入が200万円ある65歳以上の者で、給与収入が0～800万円の間で推移した場合の概算控除額。
なお、この他に所得金額調整控除（～10万円）の適用がある。

(注2) 給与収入が200～1000万円の間で推移した場合の概算控除額。

※給与のみ：給与収入
※給与及び年金：給与収入
+公的年金等収入



令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日）（抄）

自由民主党
公明党

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

(2)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、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。

こうした考え方の下、勤務先の企業が企業年金を設けているかどうか、企業年金の形態がどうであるかといった違いにかかわらず、継続的に、かつ、平等に資産形成ができる環境の整備を進めるため、iDeCoの拠出限度額について、「穴埋め型」による引上げを行う。

さらに、豊かな老後生活に向けて、公的年金を補完し、老後に向けた資産形成を支援するという私的年金の役割を踏まえ、賃金上昇の状況を勘案し、確定拠出年金の拠出限度額について7,000円の引上げを行う。また、公的年金による保障が相対的に限られた個人事業主のiDeCo等の拠出限度額についても、同額の引上げを行う。確定拠出年金については、加入率が3分の1以下にとどまる、拠出限度額の近くまで拠出している者の割合が低い、高所得者ほど利用者が多く拠出額も多いといった実態もある。今後、こうした実態を踏まえ、拠出限度額の考え方について、各国の制度も参考しながら、次期年金制度改革までに検討し、結論を得る。

包括的所得課税の下では、拠出時に所得控除の対象とされる、私的年金を含む年金については、給付時において相応の課税がなされることが原則と考えられる。しかしながら、現行の年金課税や退職所得課税の下では、私的年金の給付時課税が限定的となっており、給付時課税のあり方を検討する必要がある。

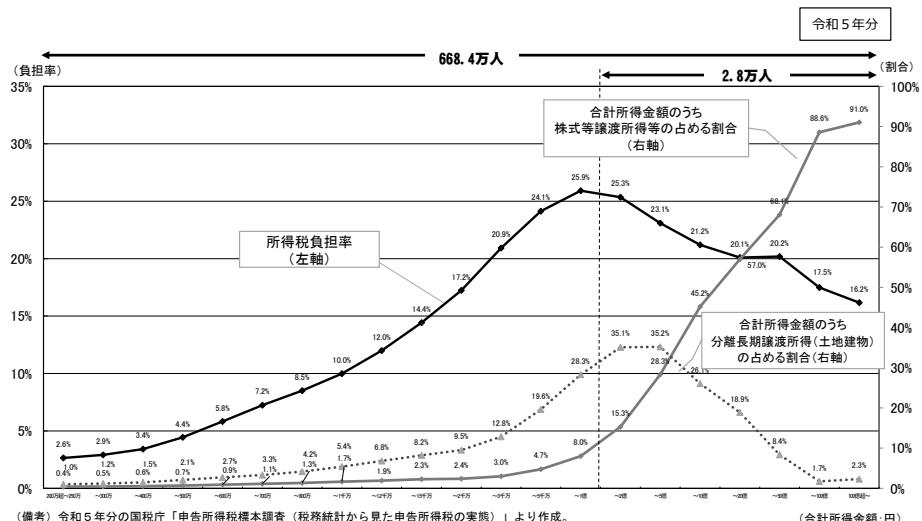
また、退職金や私的年金等の給付に係る課税について、給付が一時金払いか年金払いかによって税制上の取扱いが異なり、給付のあり方に中立的ではないといった指摘がある。

退職所得課税については、勤続年数が20年を超えると1年あたりの退職所得控除額が増加する仕組みが転職の増加等の働き方の多様化に対応していないといった指摘もある。

退職金や私的年金等のあり方は、個人の生活設計にも密接に関係すること等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。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しながら、るべき方向性や全体像の共有を深め、具体的な案の検討を進めていく。

67

申告納税者の所得税負担率



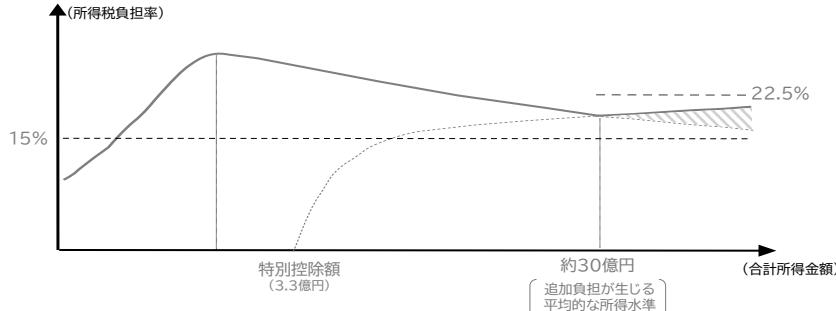
68

極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

税負担の公平性の観点から、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化のための措置を設ける。
(令和7年分の所得から適用)

① 通常の所得税額	] → ②が①を上回る場合に限り、差額分を申告納税
② (合計所得金額※ - 特別控除額(3.3億円)) × 22.5%	
※株式の譲渡所得のみならず、土地建物の譲渡所得や給与・事業所得、その他の各種所得を合算した金額。 ※スタートアップ再投資やNISA関連の非課税所得は対象外である(ほか、政策的な観点から設けられている特別控除後の金額)。	

【イメージ】



NISA制度（少額投資非課税制度）の抜本的拡充・恒久化（令和5年度改正）

【～令和5年】

	つみたてNISA	（いずれかを選択）	一般NISA
年間の投資上限額	40万円		120万円
非課税保有期間	20年間		5年間
口座開設可能期間	平成30年(2018年)～令和24年(2042年)		平成26年(2014年)～令和5年(2023年)
投資対象商品	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 (商品性について内閣總理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る)		上場株式・公募等株式投資信託等
投資方法	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資		制限なし

【令和6年～】

	つみたて投資枠	（費用可）	成長投資枠
年間の投資上限額	120万円		240万円
非課税保有期間 ^(注1)	制限なし（無期限化）		同左
非課税保有限度額 ^(注2)		1,800万円 ※複数高方式で整理（枠の再利用が可能）	1,200万円（内数）
口座開設可能期間		同左	
投資対象商品	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 (商品性について内閣總理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る)		上場株式・公募等株式投資信託等 (商品性について内閣總理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る) ※安定的な資産形成に適した投資商品へ切り替え点から 高レシジョン投資信託などの商品等に投資から除外
投資方法	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資		制限なし
つみたてNISA及び一般NISAとの關係	令和5年までにつみたてNISA及び一般NISAにおいて投資した商品は、新しい制度の外枠で、非課税措置を適用		

(注1) 非課税保有期間についてつみたてNISAと同様、定期的に利用者の供託等を確認し、制度の適正な運用を担保。

(注2) 利用者がそれぞれの非課税保有限度額について、金融機関から投資の認定カラットを元用いて提出された情報を国税庁において管理。

(注3) 金融機関による「成長投資枠」を使って回転売買への勧誘行為に対し、金融庁が監督指針を改正し、法令に基づき監督及びモニタリングを実施。

(注4) 高レシジョン投資信託などの商品とは、投資信託の受益権等で、一定の目的以外でデリバティブ取引に係る権利に対する投資として運用を行うこととされているもの等をいう。

住宅ローン控除の拡充（令和7年度改正）

- 現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、子育て世帯や若者夫婦世帯における住宅取得を支援する観点から、子育て世帯等について、住宅ローン控除における借入限度額について、上乗せを行つ。
 - *「子育て世帯等」とは、①年齢40歳未満であって配偶者を有する者、②年齢40歳以上であって年齢40歳未満の配偶者を有する者又は③年齢19歳未満の扶養親族を有する者をいう。
 - 子育て世帯等にとっての利便性の向上や、様々な世代やライフスタイルに応じた住宅取得ニーズに対応する観点から、床面積要件について合計所得金額1,000万円以下者のに限り40m²に緩和する。(令和7年12月31日以前に建築確認を受けたものを対象)。

		令和 6 年入居	【改正前】令和 7 年入居	【改正後】令和 7 年入居
借入限度額 新築住宅・販売再販 認定住宅等	認定長期優良住宅・認定低炭素住宅	4,500万円	4,500万円	4,500万円
	子育て世帯等	5,000万円		5,000万円
	ZEH水準省エネ住宅	3,500万円	3,500万円	3,500万円
	子育て世帯等	4,500万円		4,500万円
	省エネ基準適合住宅	3,000万円	3,000万円	3,000万円
	子育て世帯等	4,000万円		4,000万円
宅邸存続住	その他の住宅	※令和 5 年 12 月 31 日以前に建築確認を受けた場合又は令和 6 年 6 月 30 日以前に建築された場合、原則 40 億円	同 左	同 左
	認定住宅等	3,000万円	同 左	同 左
	その他の住宅	2,000万円	同 左	同 左
控除期間	新築住宅・販売再販住宅	13年 (その他の住宅は10年)	同 左	同 左
	既存住宅	10年	同 左	同 左
	合計所得金額	2,000万円	同 左	同 左
床面積	控除率	0.7%	同 左	同 左
	合計所得金額：2,000万円以下	50㎡以上	同 左	同 左
	合計所得金額：1,000万円以下	40㎡以上 ※新築の認定住宅等に限る	50㎡以上 ※令和 6 年 12 月 31 日以前に建築確認を受けた認定住宅等の場合は 40㎡以上	50㎡以上 ※令和 7 年 12 月 31 日以前に建築確認を受けた認定住宅等の場合は 40㎡以上

(注1) 「認定住宅等」は、認定長期優良住宅・認定低炭素住宅・ZEH水準省エネ住宅・省エネ基準適合住宅のことを指す。

(注1)「認定住宅手当」は、認定奨励優良住宅、認定低収入住宅、ZEH手当等に付与する住宅のことを指す。
(注2)「貢献再販住宅」は、既存住宅を宅地建物取引業者が一定のリフォームにより良質化した上で販売する住宅のことを指す。

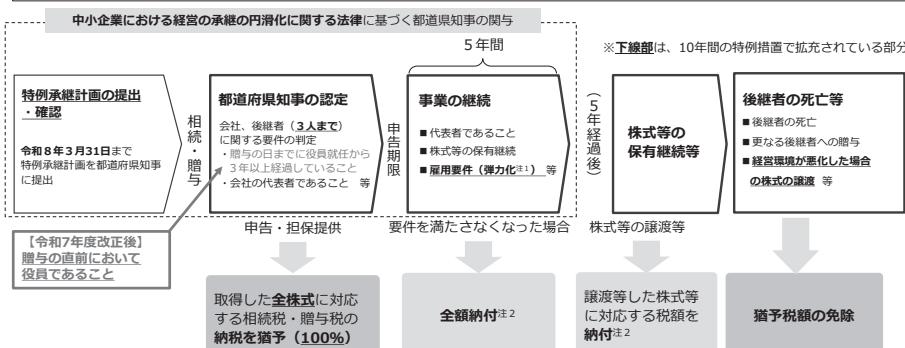
(注3) 「その他の住宅」は、省工基準を満たさない住宅のことを指す。
(注4) 平成16年度に既に免除され、また平成17年度に二回目受け取った所得控除の繰越控除所得金額等の5%（最高2,75万円）の範囲内で個人住民税が

(注4) 所得税額から控除しきれない額については、所得税の課税総所得金額等の5%（最高9.75万円）の範囲内で個人住民税から控除する。

71

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予（法人版 事業承継税制）

- 中小企業の経営者の死亡に伴う株式の分散の防止や相続時の税負担に対応することで、事業承継の円滑化を通じた雇用の確保、地域経済活力の維持や生前贈与による事業承継を促進する観点から、中小企業の先代経営者から後継者がその会社の非上場株式等を相続・贈与により取得した場合には、その非上場株式等に係る相続税・贈与税の納稅を猶予（後継者の死亡等の場合に免除）。
 - 平成30年1月～令和9年12月末までの相続・贈与については、従来の制度を抜本拡充した特例措置が適用可能。



(注1) 経営状況の悪化等を理由に、5年間の平均が8割を満たせなかった場合には、認定支援機関の指導助言を受ける

(注1) 経営状況の悪化等を理由に、5年間の平均が8割を満たせなかった場合には、認定支援機関

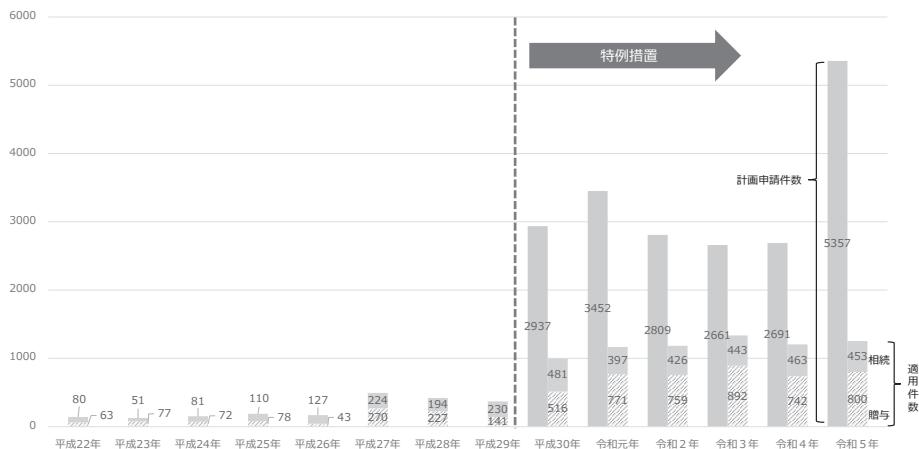
(注2) 猶予税額の納付に併せて利子税を納付。利子税の割合（措置法の特例適用後）は現在年0.4%

(参考) 本指図を利用した場合、当初の3年間は毎年、3年経過後は3年に1回、報酬額を支拂ふ旨を記入する。

72

事業承継税制の適用件数

- 平成30年～令和5年の特例承継計画の申請件数と事業承継税制の適用件数の差は約13,000件。
潜在的な利用見込者が特例措置の適用期限に向けて蓄積されていくことになる。



(注1) 適用件数は、各年分の申告において事業承継税制を適用した相続人又は受贈者の人数であり、平成29年分以前は一般措置の件数、H30年分以降は特例措置の件数のみを集計。
(注2) 計画申請件数は年度毎に集計。
(出典) 計画申請件数は中小企業庁資料より、適用件数は「国税庁統計年報書」より作成。

73

住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置

- 親・祖父母等（贈与者）から住宅取得等の資金の贈与を受けた場合、非課税限度額まで非課税とする。
(令和6年1月1日～令和8年12月31日までの措置)

■ 適用要件

- 住宅面積：床面積50m²以上240m²以下の住宅用家屋（合計所得金額が1,000万円以下の者：下限を40m²以上に引下げ）
- 受贈者：直系卑属（合計所得金額2,000万円以下、18歳以上）

■ 非課税限度額（令和6年度改正）

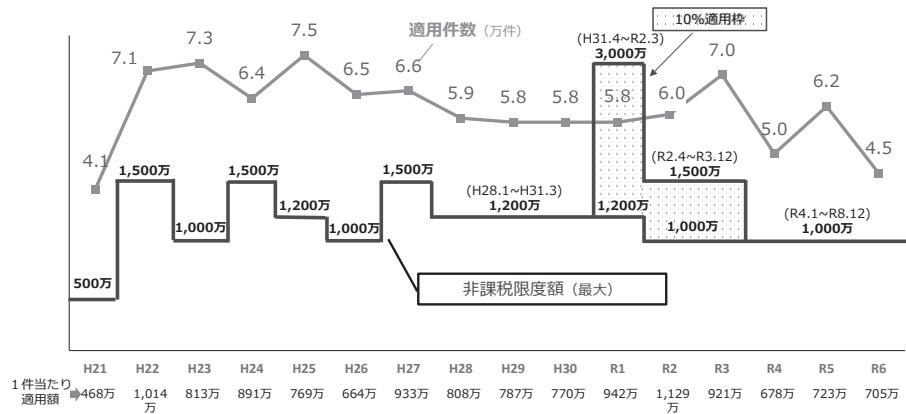
住宅の区分	非課税限度額
一定の耐震性能、省エネ性能 又はバリアフリー性能を有する住宅	1,000万円
上記以外の住宅	500万円

(注1) 既存住宅は、①耐震基準に適合していること 又は②昭和57年以降に建築されていること が必要。
(注2) 東日本大震災の被災者に係る非課税限度額は1,500万円（耐震・省エネ・バリアフリー以外の住宅は1,000万円）。
(注3) 原則として贈与を受けた年の翌年3月15日までに住宅を取得する必要がある。
(注4) 適用件数 令和4年：5.0万件 令和5年：6.2万件 令和6年：4.5万件。

74

住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の適用状況

- 非課税限度額の水準にかかわらず、適用件数はほぼ横ばいで推移。



(注1) 計数は、国税庁の報道発表資料による。

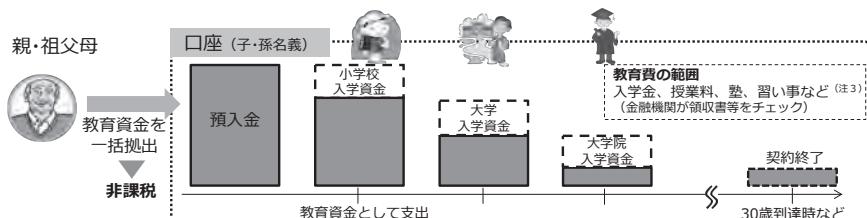
(注2) 非課税限度額は、平成27年から令和3年までは住宅取得等に係る契約の締結時期、それ以外の年分は贈与時期に応じて決まる金額。

(注3) 「10%適用枠」とは、住宅用の家屋の新築等に係る当該等の額に含まれる消費税等の税率が10%である場合の非課税限度額をいう。

75

教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置

- 概要：親・祖父母（贈与者）が、金融機関（信託銀行・銀行等・証券会社）の子・孫（受贈者）名義の専用口座に教育資金を一括して拠出した場合には、1,500万円分まで非課税とする。
- 適用期間：平成25年4月1日～令和8年3月31日
- 受贈者：子・孫（0歳～29歳、合計所得金額1,000万円以下）
- 贈与者死亡時：死亡時の残高を相続財産に加算^(注2)
- 契約終了時：残高に対して、贈与税を課税



(注1) 受贈者が①23歳未満である場合、②学校等に在学中の場合、③教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合には、加算の対象外。ただし、贈与者に係る相続税の課税価格の合計が5億円を超える場合は、受贈者の年齢等に関わらず加算。

(注2) (1)30歳に達した日（学校等に在学、教育訓練を受講中の場合を除く）、(2)30歳に達した日後に年齢で学校等に在学、教育訓練を受講した日がなかった年の年末、(3)40歳に達した日、(4)信託財産等が零になった場合において教育資金管理契約を終了させる旨の合意に基づき終了する日、のいずれか早い日

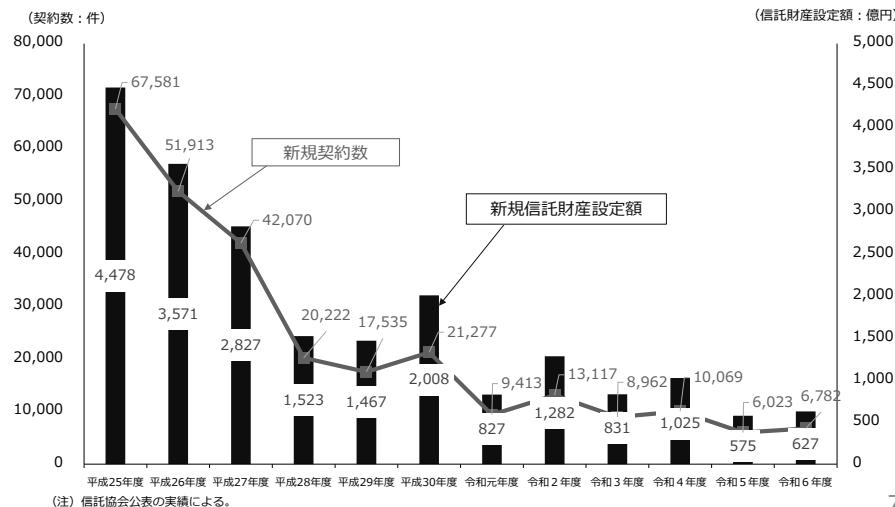
(注3) 23歳以上の受贈者については、①学校等に支払われる費用、②学校等に閲覧する費用、③教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練の受講費用に限定。

(参考) 令和7年3月末時点の信託の利用実績延べ 契約件数：27万4,964件、信託財産設定額：約2兆1,041億円

76

教育資金贈与信託の受託状況

- 利用実績は、延べ約27.5万件、約2.1兆円
- 新規契約数は、経済対策として導入された当初よりも減少し、足元1年間で6,782件、627億円（令和7年3月時点）

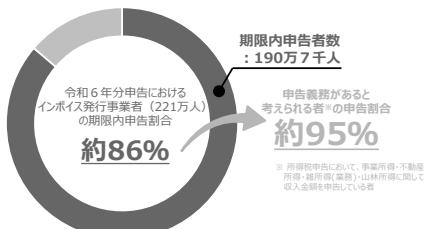


77

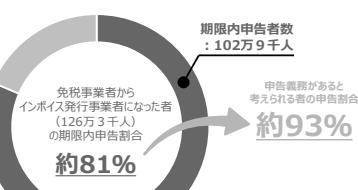
インボイス発行事業者（個人事業者）による令和6年分消費税の確定申告状況

- 令和6年分申告におけるインボイス発行事業者（221万人）のうち期限内に申告した割合は約86%（令和5年分は約88%）であった。
 - このうち、申告義務があると考えられる者の期限内申告割合は約95%（インボイス導入前は例年85～90%となっていたのに対し、令和5年分は約94%）。
- ⇒ 令和5年分同様、**インボイス導入前と比べても順調な申告状況。**

（参考）免税事業者からインボイス発行事業者になった者について、申告義務があると考えられる者の期限内申告割合：約93%（令和5年分：約91%）

令和6年分申告における
インボイス発行事業者の期限内申告割合（参考）免税事業者からインボイス発行事業者に
なった者***の期限内申告割合

※※ 令和5年10～12月に課税事業者に登録した者及び令和6年に課税事業者に登録した者の合計



（注1）インボイス発行事業者でも、登録が年の後半であったなど、その年に申告すべき取引がなければ消費税の申告義務はないため、申告が確認できない者には、国税当局から個別に申告義務の有無等の確認を順次実施している。

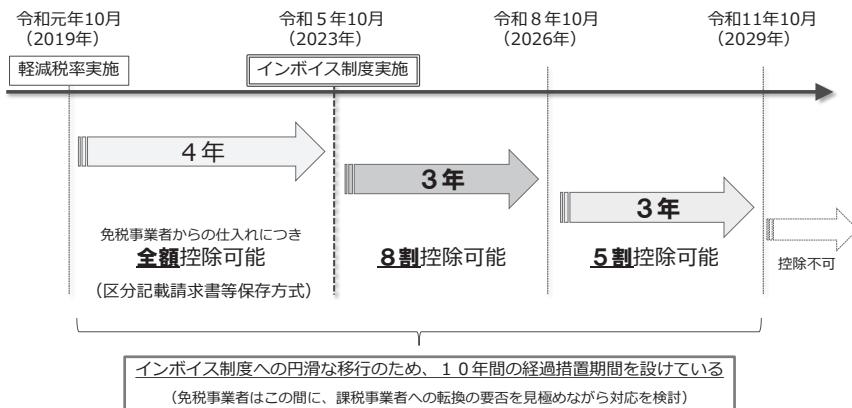
（注2）令和6年分申告における2割特例適用者は、81万1千人。（令和5年分：73万4千人）

（注3）法人については、令和5年10月～令和6年9月に決算期を迎えた課税轉換者の期限内申告割合は約9割。

78

免税事業者からの仕入れに係る経過措置について

- インボイス制度への円滑な移行のため、免税事業者からの仕入れについて、インボイス制度実施後3年間は8割、その後の3年間は5割の仕入税額控除が可能。



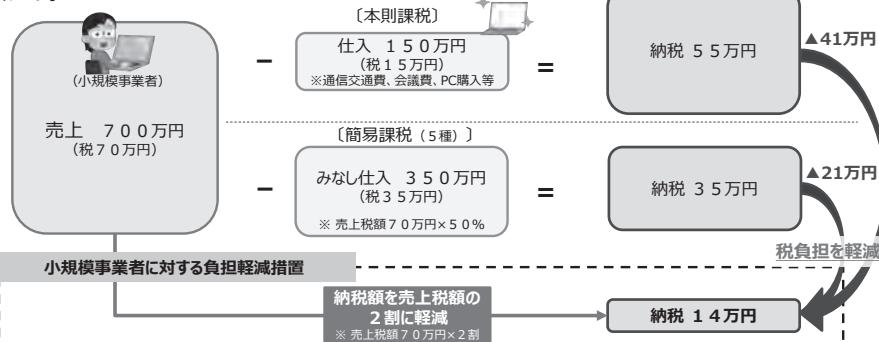
79

小規模事業者に対する納税額に係る負担軽減措置

R5改正

- 免税事業者がインボイス発行事業者を選択した場合の負担軽減を図るため、**納税額を売上税額の2割に軽減する激変緩和措置を3年間講ずる**。
 - これにより、業種にかかわらず、売上・収入を把握するだけで消費税の申告が可能となることから、簡易課税に比しても、**事務負担も大幅に軽減されることとなる**。
- ※ 免税事業者がインボイス発行事業者となったこと等により事業者免税点制度の適用を受けられないととなる者を対象とし、インボイス制度の開始から令和8年9月30日の属する課税期間まで適用できる。(個人事業者の場合、令和8年分確定申告まで適用可)

【イメージ】



80

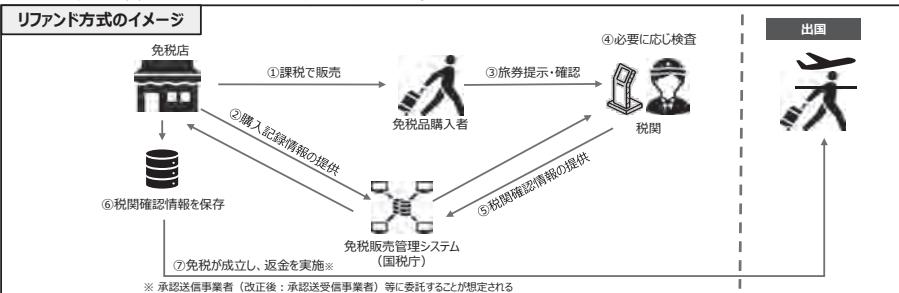
外国人旅行者向け免税制度の見直し

- 免税購入品の国内での横流し等の不正に対応するため、課税で販売し、事後に消費税相当額を返金する「リファンド方式」への見直しについて、令和7年度税制改正大綱に基づき、税制改正法案が成立。関係法令は令和7年3月末に公布済。
- 新制度は、令和8年11月1日から適用を開始。

◆ 令和7年度税制改正大綱（抜粋）

消費税の外国人旅行者向け免税制度については、不正利用を排除し、免税店が不正の排除のために負担を負うことのない制度とするため、令和7年度税制改正大綱で示された方針を踏まえ、出国時に持ち出しが確認された場合に免税販売が成立する制度とし、確認後に免税店から外国人旅行者に消費税相当額を返金するリファンド方式に見直す。

その上で、本免税制度を引き続きインバウンド消費の拡大に向けた重要な政策ツールとして活用するため、**外国人旅行者の利便性向上や免税店の事業負担軽減の観点から、一般物品と消耗品の区分や消耗品の購入上限額及び特殊包装を廃止**とともに、免税店が販売する際に「通常生活の用に供するもの」であるか否かの判断を不要とする等の措置を講ずる。また、新方式の施行に当たっては、空港等の混雑防止確保の観点から必要な環境整備等を行うほか、関係省庁において、業界団体等とも連携しつつ周知・広報を行う。

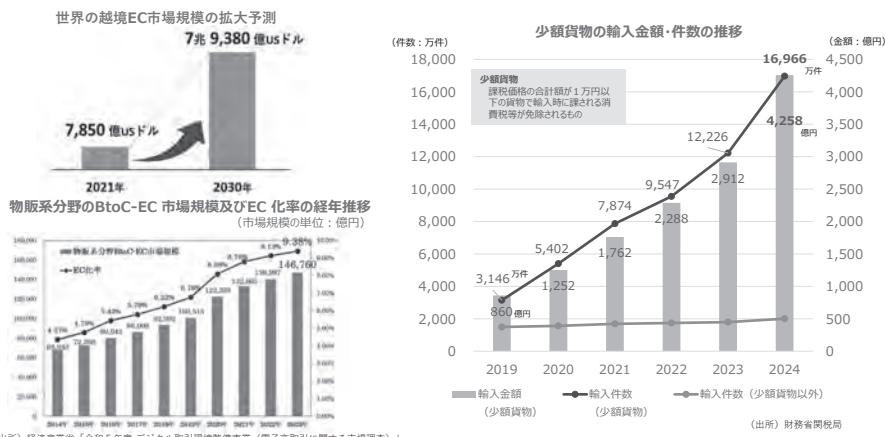


31

国境を越えたEC取引の拡大について

令和6年11月13日
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
財務省提出資料

- **近年、EC(※)需要が大きく伸び、その後も堅調に市場規模が拡大。**更に、グローバル化やプラットフォーム経済の発展により、国外事業者が容易に他国市場へアクセスできるようになり、国境を越えたEC取引に係る世界の市場規模は、2030年には約8兆ドル（2021年の10倍）にも達すると指摘されている。
(※) Electronic Commerce：電子商取引
- **我が国においても、BtoC-EC市場の拡大が続いており、国境を越えたEC取引を利用した国外事業者からの個人輸入による購入も急増。**通常の輸入件数が横ばいの中、消費税等が免除される少額貨物は、この5年間で5倍超に増加し、2024年で約1億7千万件となっている。



82

国境を越えたEC取引の課税関係と適正な課税に向けた課題

令和6年11月13日
 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
 財務省提出資料

- 国境を越えたEC取引には一般的に次の2つの形態が存在。
 - ① 国外事業者が、プラットフォーム事業者（PF）が管理する国内倉庫に一旦納めた商品をECサイトを通じて販売する場合（フルフィルメントサービス）。この場合、国外事業者が国内販売に係る消費税の納税義務を負う。
 - ② 国外事業者から海外直送する場合。この場合、国内消費者がその引き取り時に輸入消費税の納税義務を負う（少額は免税）。
- ①については、多くの無申告が生じている可能性があり、②については、少額な貨物が免税対象とされており、これらの取引について国内事業者との間に競争上の不均衡が生じているおそれがある。

【課題1】国外事業者による無申告が生じているおそれ

※ 国外事業者によるフルフィルメントサービスの国内市場規模やEC事業者の決算情報等に基づき一定の仮定をもとに試算すると5000億円～1兆円程度と見込まれる。

【課題2】少額貨物に係る国内事業者との競争上の不均衡

※ 実務的には通関業者が代理して申告

※ 少額貨物（課税価格1万円以下）は消費税等が免除される。消費税等を納めた上で国内で取引を行う小売業者等と競争上の不均衡が生じている。

83

令和7年度税制改正大綱（抄）

令和6年12月20日
 公明党

第一 令和7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) 経済のグローバル化・デジタル化への対応

③ 国境を越えた電子商取引に係る消費税の適正化

近年、物品販売に係る国境を越えた電子商取引の市場は急速に拡大しているが、国外事業者による消費税の無申告や少額輸入貨物に対する免税により、適正な課税や国内外の事業者間の競争上の公平性の確保に課題が生じている。

こうした課題に対応するため、諸外国における制度・執行両面での対応を参考としつつ、事業者間の公平性や通関実務への影響等を考慮の上、国境を越えた電子商取引に係る適正な消費課税のあり方について検討を行う。

84

令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日決定）（抜粋）

自由民主 党
公明党

1. 成長型経済への移行

（3）今後の法人税のあり方

わが国では、世界的な法人税率の引下げ競争が展開される中、2010年代に、設備投資や雇用・賃上げの促進、立地競争力の強化を図るために、法人税率を23.2%まで引き下げた（国・地方の実効税率は29.74%）。この間、経済界には、法人税改革の趣旨を踏まえ、国内投資の拡大や賃上げを求めてきたが、企業部門では、収益が拡大したにもかかわらず、現預金等が積み上がり続けた。

今般、EBPM（Evidence Based Policy Making：証拠に基づく政策立案）の観点からデータ分析等を行い、法人税改革の成果について議論を行った。設備投資については、法人税改革以降、海外投資等が増加したのに対し、大企業を中心に国内投資は低水準で推移した。賃上げについても、諸外国と比較して、長年低迷してきた。他方、企業の利益が現預金として社内にどまる傾向が一層強まってきた。

海外の先行研究を見ても、法人税率が設備投資や賃金に与える影響は限定的であるとの分析や、わが国の法人税改革が国内投資の増加に効果的でなかったとの分析が示されている。また、政策対応を検討する際には、企業の国際競争力等にも一定の配慮が求められるが、この10年間で、企業を取り巻く経済環境やそれに応じた企業行動は大きく変化したことにも留意が必要である。

こうした振り返りを踏まえれば、法人税改革は意図した成果を上げてこなかつたと言わざるを得ず、法人税のあり方を転換していかなければならない。これまで現預金を大きく積み上げてきた大企業を中心に企業が国内投資や賃上げに機動的に取り組むよう、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、法人税率を引き上げつつターゲットを絞った政策対応を実施するなど、メリハリのある法人税体系を構築していく。税制のみならず、予算や制度改正等の様々な政策手段を総動員して国内投資を促し、持続的な経済成長に向けた動きを取り先の中小企業も含め広く経済社会全体に波及させていく。

85

令和5年度 稟税特別措置の適用実態調査報告書（令和7年通常国会提出）のポイント

対象措置数：78措置（令和4年度81措置）、適用法人数：148.3万法人（令和4年度146.2万法人）

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)	108.0万件 (+1.2万件)	4兆5,474億円 (+1,117億円)	中小法人等の軽減税率	4兆5,281億円 (+1,262億円)	1,811億円	－
税額控除 (17措置)	31.4万件 (+4.3万件)	1兆7,338億円 (+4,049億円)	賃上げ促進税制	7,278億円 (+2,127億円)	7,278億円	令和4年度改正：改組・拡充
			研究開発税制	9,479億円 (+1,842億円)	9,479億円	令和4年度改正：縮減 令和5年度改正：縮減・拡充
			DX・C.N投資促進税制 (一部)	103億円 (+25億円)	103億円	令和4年度改正：縮減 令和5年度改正：縮減
			中小企業投資促進税制 (一部)	211億円 (+22億円)	211億円	令和5年度改正：縮減
			国家戦略特区設備投資 促進税制（一部）	16億円 (+16億円)	16億円	－
特別償却 (26措置)	3.7万件 (▲0.2万件)	8,280億円 (▲89億円)	中小企業経営強化税制 (一部)	4,810億円 (▲194億円)	726億円	令和5年度改正：縮減
			特定船舶の特別償却	886億円 (+131億円)	76億円	令和5年度改正：縮減・拡充
			中小企業投資促進税制 (一部)	1,914億円 (+100億円)	304億円	令和5年度改正：縮減
			地域未来投資促進税制 (一部)	158億円 (▲95億円)	16億円	令和4年度改正：縮減 令和5年度改正：縮減・拡充
準備金 (10措置)	0.4万件 (▲0.02万件)	6,474億円 (▲100億円)	海外投資等損失準備金	149億円 (▲110億円)	35億円	－

(注1) 対象措置数78措置は、上記の合計55措置に上記の種類に該当しない措置（土地税制等）34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会の減収額は、2兆8,990億円程度。

86

所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議

<令和6年3月2日衆議院財務金融委員会>

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

- 一 省略
- 二 買上げ促進税制については、中小企業の実態を踏まえ、長期にわたり実施されている同税制の効果の検証を行うとともに、新たに創設された上乗せ要件が子育て仕事の両立支援や女性活躍支援に与える効果についても的確に把握するよう努めること。
- 三 新たに創設される各種の企業関係税制については、今後、各措置の適用実態を検証し、企業等の行動変容を促すインセンティブ措置として機能しているか否か等の観点から、政策効果や必要性をよく見極めた上で、一部の企業等に対する過度の優遇にならないよう、不断の見直しを行うこと。

四～六 省略

<令和7年3月4日衆議院財務金融委員会>

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

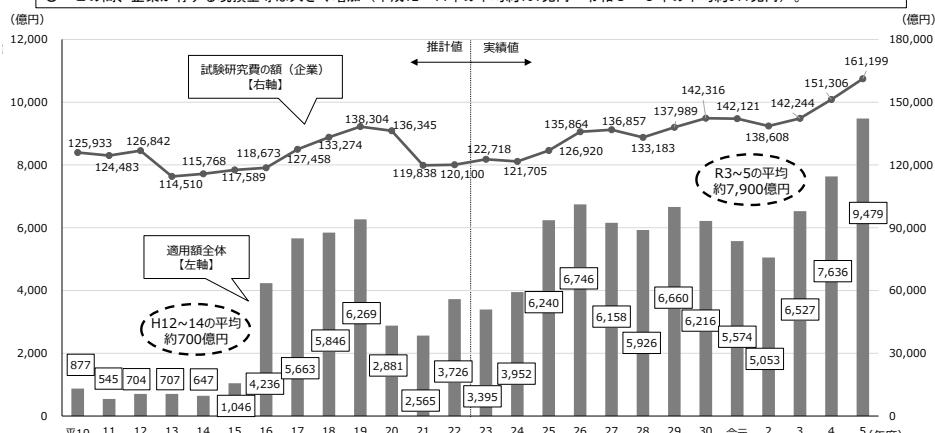
- 一～九 省略
- 十 各種の企業関係税特別措置については、企業等の行動変容を促すインセンティブ措置として機能しているか否か等の観点から、政策効果や必要性をよく見極めた上で、一部の企業等に対する過度の優遇にならないよう、各措置の適用実態のより一層の透明化に向けて必要な措置を講ずるよう努めること。
- 十一 給与等の支給額が増加した場合の所得税額及び法人税額の特別控除に関する制度については、その効果の検証を継続的に行い、その結果や賃金を巡る状況を踏まえ、同制度の廃止を含む見直しについて検討を進め、必要な措置を講ずるよう努めること。

十二～十五 省略

87

試験研究費の額と研究開発税制の適用額の推移

- 平成15年度改正以降、研究開発税制の規模は大きく増加し、法人税関係の租税特別措置の中で最大の減収額となっている。特に、足元では1兆円に迫る動き。
- 他方、長期的に見ると、企業による試験研究費の額は概ね横ばいの動きで、必ずしも研究開発税制が試験研究費の増加につながっていない可能性。
- この間、企業が有する現預金等は大きく増加（平成12～14年の平均約151兆円⇒令和3～5年の平均約311兆円）。



(注1) 研究開発税制の適用額については、平成10年～平成17年まで(12・13決算期ベース)、平成18年以後(4・3決算期ベース)に計上。試験研究費の額(企業)については、4・3決算期ベースに計上。
 (注2) 平成10年度から平成13年度までの適用額は会社標本調査(国税庁)の「試験研究費の控除額」の額を、平成14年度から平成22年度までの適用額は同調査の「中小企業者等の試験研究費」等の欄の合計額を記載
 (注3) 租税特別措置の適用実態調査(平成23年度以降)、会社標本調査(国税庁)(平成22年度以前)、科学技術研究調査(総務省)

88

研究開発税制の適用実態

- 平成25年度以降、研究開発税制は約6,000億円前後の規模で推移してきたが、足元では1兆円に迫る伸びとなっている。
- 試験研究費の額そのものが大きいことなど様々な要因が考えられるが、適用額全体の約9割以上が大法人によるもの。

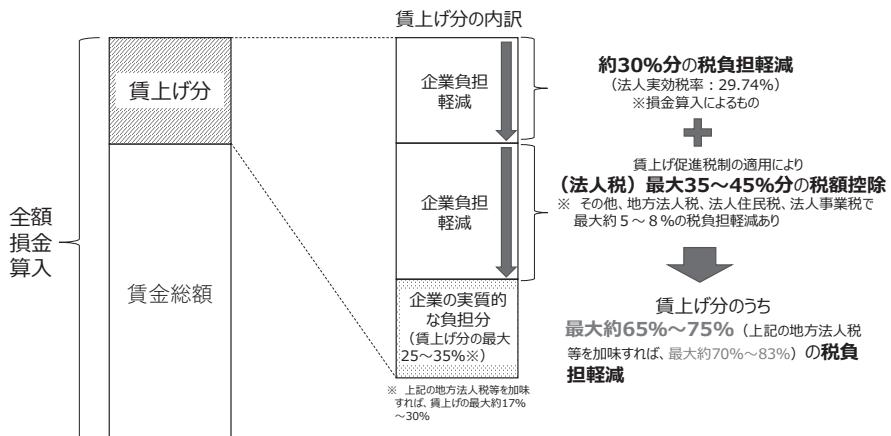
	23年度	24年度	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度	元年度	2年度	3年度	4年度	5年度
研究開発税制 全体	9,895件	11,177件	12,703件	12,527件	12,287件	12,262件	11,956件	10,241件	9,726件	9,230件	9,707件	16,402件	17,845件
	3,395 億円	3,952 億円	6,240 億円	6,746 億円	6,158 億円	5,926 億円	6,660 億円	6,216 億円	5,574 億円	5,053 億円	6,527 億円	7,636 億円	9,479 億円
大法人	2,965件	3,633件	4,215件	4,131件	4,010件	3,980件	3,561件	3,141件	2,905件	2,761件	2,857件	4,947件	5,299件
	3,104 億円	3,666 億円	5,916 億円	6,381 億円	5,769 億円	5,555 億円	6,253 億円	5,796 億円	5,182 億円	4,708 億円	6,106 億円	6,961 億円	8,665 億円
中小法人等	6,930件	7,544件	8,488件	8,396件	8,277件	8,282件	8,395件	7,100件	6,821件	6,469件	6,850件	11,455件	12,546件
	291億円	285億円	323億円	365億円	389億円	371億円	407億円	420億円	392億円	344億円	421億円	675億円	814億円
適用額全体に 占める大法人 適用額の割合	91.4%	92.8%	94.8%	94.6%	93.7%	93.7%	93.9%	93.2%	93.0%	93.2%	93.5%	91.2%	91.4%

(注) 令和4年度以前において、連結法人については、企業グループ単位で申告書が提出されるため、1グループを1法人として集計している。
(出典) 税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書

89

(参考) 賃上げ促進税制の概要イメージ

- 企業の支払う賃金は（賃上げ分を含め）は全額損金算入されるため、黒字企業の場合、課税所得が減ることにより、賃上げ分の最大約30%分の税負担が軽減される。
- 加えて、賃上げ促進税制の適用によって賃上げ分の最大35～45%が税額控除されることにより、賃上げ分の最大65～75%（地方法人税等を加味すれば、最大約70%～83%）につき、税負担の軽減がなされることになる。



90

賃上げ促進税制の適用実態

賃上げ促進税制 (所得拡大促進税制等)	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度	元年度	2年度	3年度	4年度	5年度
全体	78,261件	90,594件	99,134件	120,977件	131,201件	129,831件	99,355件	138,063件	215,294件	254,483件
	2,478億円	2,774億円	3,184億円	3,849億円	3,525億円	2,289億円	1,650億円	2,430億円	5,150億円	7,278億円
大法人	4,075件	3,980件	3,787件	3,645件	2,712件	1,802件	1,114件	1,986件	4,116件	5,268件
	1,688億円	1,724億円	1,880億円	2,034億円	1,545億円	923億円	620億円	711億円	2,494億円	3,337億円
中小法人等	74,186件	86,614件	95,347件	117,332件	128,489件	128,029件	98,241件	136,077件	211,178件	249,215件
	790億円	1,050億円	1,304億円	1,815億円	1,980億円	1,366億円	1,031億円	1,719億円	2,656億円	3,941億円

(注) 計数については、それぞれ四捨五入によっているため、端数において合計とは一致しないものがある。

91

令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日決定）（抜粋）

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方**4. 自動車関係諸税の総合的な見直し****(1) 見直しに当たっての基本的考え方**

自動車関係諸税は、日本の自動車戦略やインフラ整備の長期展望等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、

- ① インフラの維持管理・機能強化の必要性、地域公共交通のニーズの高まり等を踏まえつつ、自動車関係諸税全体として、国・地方を通じた安定的な財源を確保することを前提とする
- ② マルチバスウェイ戦略の下で、多様な動力源（パワートレイン）が併存していくことを踏まえた税制とする
また、自動車産業を取り巻く国際環境の変化を踏まえ、市場活性化や産業基盤の維持発展に配慮するとともに、イノベーションを促し、質の高い電気自動車等の普及に資する税制とする
- ③ 二酸化炭素排出量抑制により、脱炭素化に向けた取組みに積極的に貢献するものとする
- ④ ユーザーの理解にも資するよう、受益者負担・原因者負担といった課税の考え方や、これまでの沿革等を踏まえつつ、使途の明確化を図るとともに、受益と負担の対応関係を分かりやすく説明していく
その際、中長期的には、自動車の枠を超えたモビリティ産業の発展に伴う受益者の広がりや保有から利用への移行等も踏まえる

との考え方を踏まえつつ、公平・中立・簡素な課税のあり方について、中長期的な視点から、車体課税・燃料課税を含め総合的に検討し、見直しを行う。

(2) 車体課税の見直し

車体課税については、カーボンニュートラルの実現に積極的に貢献するものとすべく、国・地方の税収中立の下で、取得時における負担軽減等課税のあり方を見直すとともに、自動車の重量及び環境性能に応じた保有時の公平・中立・簡素な税負担のあり方等について、関係者の意見を聴取しつつ検討し、令和8年度税制改正において結論を得る。

(3) 利用に応じた負担の適正化に向けた課税の枠組み

異なるパワートレイン間の税負担の公平性や将来に向けた安定的な財源確保、ユーザーの納得感の観点から、利用に応じた負担について、使途、執行・関係技術等を踏まえ検討し、課税の枠組みについて、令和8年度税制改正において結論を得る。

92

自動車重量税のイメージ

- エコカー減税対象車及びこれに相当する環境性能を有する車は「本則税率」、それ以外の車は「当分の間税率」となっている。
- その上で、エコカー減税対象車には、エコカー減税による減免が適用される。

＜自家用乗用車の計算例＞					
新規車検、車両重量が1.4t、 エコカー減税▲50%軽減の場合	【車両重量】 3	【税率】 × 2,500円	【車検期間】 × 3	【エコカー減税】 × 50%(▲50%)	(100円未満切捨) → 11,200円
継続車検、車両重量が1.4t、 当分の間税率・13年未満	3	× 4,100円	× 2	-	→ 24,600円

当分の間税率
6,300円 / 0.5t

エコカー減税対象車及びそれと同等の環境性能を持つ自動車
※エコカーは下記のとおり减免

当分の間税率
4,100円 / 0.5t

本則税率 2,500円 / 0.5t		当分の間税率 4,100円 / 0.5t			13年超	18年超
免稅 ※ 2回目も 免稅	免稅	▲50%軽減	▲25%軽減			
電気自動車等、 2030基準 125%達成	2030基準 100%達成	2030基準 90%達成	2030基準 80%達成	2030基準 75%達成	2030基準75%未達成	

(注1) 令和7年5月1日～令和8年4月30日までの間の制度をしたもの。
(注2) ガリソン車・LPG車・クリーンディーゼル車の減免対象は、2020年度燃費基準達成車に限る。2030基準とは2030年度燃費基準を指す。
(注3) 継続車検を受ける際、免稅対象車等（エコカー減税対象車及び同程度の環境性能を有する車両）に該当する場合には本則税率が適用される（13年超／18年超の場合を含む）。なお、2030基準75%達成車は免稅対象車等には該当しないが、経過措置として本則税率が適用されている。⁹³

自動車重量税のエコカー減税（乗用車）

- 燃費性能等が優れた自動車の開発を促す観点から、一定の排ガス性能を備えた自動車について、燃費性能に応じて、新車の初回車検の際などの自動車重量税の税率を減免。
- 平成21年度のエコカー減税導入以降、適用期限到来ごとに燃費基準を引き上げており、平均燃費は向上。足元では、概ね新車10台中7台がエコカー減税の対象であり、また新車3台中1台が免稅といった状況になっている。

【エコカー減税の概要】

	初回車検	2回目車検
EV・FCV・PHV・CNG	免稅	免稅
ガソリン車 LPG車 CD車	2030基準 ①: 120%達成 ②: 125% "	免稅
	2030基準 ①: 90%達成 ②: 100% "	免稅
	2030基準 ①: 80%達成 ②: 90% "	▲50%軽減
	2030基準 ①: 70%達成 ②: 80% "	▲25%軽減

【エコカー減税の対象車の割合（販売台数）】

減税対象外	30%
免稅	37%
▲25%軽減	8%
▲50%軽減	25%
計	356万台

(注1) ①はR6.1.1～R7.4.30、②はR7.5.1～R8.4.30の間に必要な達成度。
(注2) EV、FCV、PHV、CNGは、それぞれ電気自動車、燃料電池自動車、プラグインハイブリッド自動車、天然ガス自動車を指す。2030基準は2030年度燃費基準を指す。
(注3) ガソリン車等の減免対象車は、一定の排ガス基準を満たす2020年度燃費基準達成車に限る。

(出典) 日本自動車工業会、対象期間：令和5年4月～令和6年3月

94

動力源（パワートレイン）ごとの課税関係			
	EV	HV	ガソリン車
取得	CEV補助金 評価に応じて 12~90万円／台	一律非課税	環境性能に応じて 取得価額の0~3%
	自動車税 環境性能割		環境性能に応じて 取得価額の0~3%
保有	自動車税 種別割	一律で最低税率 (25,000円/年) ※取得翌年度▲75%程度 (グリーン化特例) 重量に応じて課税 (本則：2,500円/0.5t・年) ※初回・2回目車検は 一律で免税	排気量に応じて課税 重量に応じて課税 (当分の間：4,100円/0.5t・年) 環境性能に応じて減免
	自動車重量税		排気量に応じて課税 重量に応じて課税 (当分の間：4,100円/0.5t・年) 環境性能に応じて減免
利用	燃料課税 (揮発油税・地方揮発油税)	53.8円/ℓ	53.8円/ℓ

(注) 令和7年4月現在の課税関係を示している。

95

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	
<ul style="list-style-type: none"> 市場国に物理的拠点（PE : Permanent Establishment）を置かずにはビジネスを行う企業の増加 <ul style="list-style-type: none"> 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 <ul style="list-style-type: none"> 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。 	↓
<p>経緯</p> <ul style="list-style-type: none"> OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み（IF）」（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本の柱の解決策（※）に合意。 <p>（※）「第1の柱」（市場国への新たな課税権の配分）及び「第2の柱」（グローバル・ミニマム課税）により構成。</p> 2021年12月、グローバル・ミニマム課税のモデルルールを公表。国内法での対応が求められており、各國において法制化が進行中。 <p>（※）日本においては、2023年に所得合算ルール（IIR）を法制化。2025年に軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）を法制化。</p> 2023年10月、「第1の柱」の多数国間条約の案文を公表。 2025年1月、国際課税に係る米国大統領覚書の公表。4月、IF声明を公表、議論の継続に合意。 2025年6月、「グローバル・ミニマム課税に関するG7声明」の公表。IFにおいて具体的な解決策を議論中。 	

トランプ大統領覚書（国際課税関連 概要）

1月20日
公表

OECDの税に関するグローバルな合意

米国の主権と経済競争力を取り戻すものとして、以下を規定。

- グローバル・タックスディールに係る前政権によるいかなるコミットメントも、米国議会による立法措置なしに、米国において効力を有しないことを、OECDに通知。
- 財務長官は、通商代表と協議の上、域外適用または米国企業に不均衡な影響を与える外国の税制措置について調査し、取るべき保護手段等のオプションを作成して、60日以内に大統領に助言を提出。

米国第一の貿易政策

- (j) 外国による課税の調査；内国歳入法891条（※）に基づき、外国が合衆国の国民または法人に対して差別的または域外課税を課しているかどうかを調査。

（※）内国歳入法891条は、外国が米国企業等を差別的・域外的税制の対象としていると大統領が認める場合は、大統領令により、当該外国の企業等に対する税率を2倍にする旨規定。

97

米国の動向等

- 本年1月、米国は国際課税に係る大統領覚書を公表。
- 本年4月の「BEPS包摂的枠組み（IF）」総会において、米国を含むIF参加国は、特に「第2の柱」の実施と進行中の「第1の柱」の交渉に関し、国際課税システムにおける確実性と安定性の確保のため、議論の継続に合意した旨、公表。
- 米国議会の動きとして、本年5月に下院で可決された財政調整法案（一つの大きく美しい予算法案、One Big Beautiful Bill Act : OBBBA）には、米国が「不公平」と考える税制をもつ外国の政府・企業等に対し、追加課税等の「対抗措置」を課する規定が含まれていた（通称「899条」）。

<「899条」（下院案）の主な内容>

米国が「不公平」と考える税制をもつ外国の居住者等が米国において稼得する所得に対する課税について、その税率を適用日から毎年5%ずつ引き上げ、法定税率に加えて最大20%まで引き上げる。

- 不公平な税制
①グローバル・ミニマム課税の一部である軽課税所得ルール（UTPR）、②デジタル・サービス税（DST）等
- 適用対象者
「不公平な税制」をもつ外国の政府、居住者（個人・企業）、これらに保有されている外国企業 等

- **6月28日、上院案（※）から899条が削除され、並行して29日、G7声明が公表。**

（※）財政調整法案は、7月1日に上院にて可決、7月3日に下院にて再可決、7月4日大統領署名を経て成立。

98

グローバル・ミニマム課税に関するG7声明（抄）（2025年6月28日（米国時間）公表）

- 「一つの大きく美しい予算法案（One Big Beautiful Bill Act : OBBBA）」の上院修正案（2025年6月16日提出）において最近提案されている米国の国際課税システムへの変更の考慮、OBBBAの上院版における899条の削除、及び、国内ミニマム課税（QDMTT）の実施の成功とその影響の考慮を含め、両ミニマム課税制度の分析に基づいて行われたこの問題に関する議論を踏まえ、共存システムは、将来にわたり、税源浸食と利益移転に対処する中で「包摂的枠組み（IF）」の法域が得た重要な成果を維持し、国際課税システムにおけるより大きな安定性と確実性を提供しうるという理解が共有されている。
- この理解は、潜在的な税源浸食及び利益移転のリスクに対処するために、「包摂的枠組み」を通じて共に協働することへの我々の継続的なコミットメントを基盤とするものであり、以下の受け入れられた原則に基づく：
 - 共存システムでは、米国親会社グループの、米国内利益および米国外利益の双方について、UTPRおよびIIRから完全に免除する。
 - 共存システムでは、その共通の政策目的を保持するため、公平な競争環境の観点から特定される重大なリスク、または税源浸食と利益移転のリスクが対処されることへのコミットメントを含む。
 - 共存システムの実現に向けた作業は、「第2の柱」全般に係る執行とコンプライアンスの枠組みの大幅な簡素化の実現と並行して行われる。
 - 共存システムの実現に向けた作業は、「第2の柱」における実質ベースの還付無税額控除の取扱いが、還付付税額控除の取扱いより整合的になることを確保する変更を検討することと、並行して進められる。
- 共存システムの実現は、デジタル経済の課税に関する建設的な対話及びすべての国の課税主権の保持を含む、国際課税システムの安定化のさらなる進展を促進する。
- 我々は、これらの問題がより広範な法域グループにとって関連性を持つことを認識しており、「包摂的枠組み」において、すべての当事者が受け可能かつ実施可能な解決策に迅速に達する観点から、この理解及びそれが基づく原則について議論し、発展させることを期待する。

99

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

(1ページ)	地方財政・地方税制の現状と課題	88
(2ページ)	目次	88
(3ページ)	総論：地方財政・地方税制の現状と課題	89
(4ページ)	令和8年度の地方財政の課題	89
(5ページ)	令和8年度 地方財政取支の仮試算【概算要求時】	90
(6ページ)	令和8年度地方交付税の姿（概算要求）	90
(7ページ)	国税・地方税の税収内訳（令和7年度地方財政計画額）	91
(8ページ)	令和6年度地方税収入決算見込額	91
(9ページ)	地方税収の推移	92
(10ページ)	各論：個別地方税制の現状と課題	92
(11ページ)	1. 車体課税・燃料課税	93
(12ページ)	ガソリン、軽油等に関する税の概要	93
(13ページ)	ガソリン暫定税率廃止に係る合意書	94
(14ページ)	地方団体の意見	94
(15ページ)	いわゆる「ガソリンの暫定税率」廃止に関する緊急提言（令和7年8月27日）	95
(16ページ)	当分の間税率を廃止した場合のCO ₂ 排出量への影響（環境省試算）	95
(17ページ)	令和7年度与党税制改正大綱（抄）	96
(18ページ)	自動車関係諸税（車体課税+燃料課税）の概要	96
(19ページ)	車体課税（地方税）の税収推移	97
(20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	97
(21ページ)	地方の道路インフラにおける維持管理の現状	98
(22ページ)	自動車税・軽自動車税（環境性能割）の概要	98
(23ページ)	環境性能割に関する論点	99
(24ページ)	パワートレイン別の自動車税環境性能割の税率適用状況	99
(25ページ)	地球温暖化対策計画（抄）（令和7年2月18日閣議決定）	100
(26ページ)	環境性能割を廃止した場合のCO ₂ 排出量への影響（環境省試算）	100
(27ページ)	自動車税・軽自動車税（種別割）の概要	101
(28ページ)	グリーン化特例の概要（種別割）	101
(29ページ)	電気自動車等の税負担の状況	102
(30ページ)	電気自動車（EV）に対する自動車税種別割の現状と課題	102
(31ページ)	地方財政審議会「自動車関係税制のあり方に関する検討会」について	103
(32ページ)	2. 地方消費税	103
(33ページ)	地方消費税について	104
(34ページ)	地方消費税に係る国・地方の配分の経緯	104
(35ページ)	地方消費税等の社会保障財源としての活用状況	105
(36ページ)	地方の社会保障施策に要する経費の将来見通し	105

(37ページ)	都道府県ごとの地方消費税収等（試算）	106
(38ページ)	地方団体の意見（消費税減税）	106
(39ページ)	地方消費税の清算制度について	107
(40ページ)	3. いわゆる「103万円の壁」	107
(41ページ)	令和7年度税制改正大綱（抜粋）	108
(42ページ)	物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応	108
(43ページ)	個人住民税の概要等	109
(44ページ)	個人住民税所得割の計算の仕組み	109
(45ページ)	基礎控除	110
(46ページ)	大学生年代の子等に関する特別控除の創設（令和7年度税制改正）	110
(47ページ)	大綱決定を受けた各地方団体の声明	111
(48ページ)	4. 地方団体間の税収の偏在や財政力格差の状況の原因・課題の分析	111
(49ページ)	令和7年度税制改正大綱（抜粋）	112
(50ページ)	個人住民税の仕組み（所得類型別）	112
(51ページ)	個人住民税（割毎）に係る東京都シェアの推移	113
(52ページ)	るべき税収帰属地と課税団体	113
(53ページ)	地方税制のあり方に関する検討会 道府県民税利子割に関する中間整理（概要）令和7年7月	114
(54ページ)	利子割における税収帰属の適正化に係る対応	114
(55ページ)	令和7年度与党税制改正大綱（令和6年12月20日）（抄）	115
(56ページ)	「骨太方針2025」	115
(57ページ)	全国に占める東京都の税収シェアの推移	116
(58ページ)	東京都の税収の推移	116
(59ページ)	全国に占める東京都の地方法人二税の税収シェアの推移	117
(60ページ)	全国に占める東京都の固定資産税収シェアの推移	117
(61ページ)	東京都・特別区の財源超過額等の推移	118
(62ページ)	東京都の基金残高の推移	118
(63ページ)	地方団体の一般財源（地方税等と地方交付税）の構造	119
(64ページ)	各指標で見る東京都への経済活動の集中	119
(65ページ)	企業の本社等の大都市への集中	120
(66ページ)	電子商取引の拡大	120
(67ページ)	企業の組織形態の多様化（フランチャイズチェーン）	121
(68ページ)	地価の状況（商業地・県庁所在地）	121
(69ページ)	地価公示価格の分布（商業地・全国）	122
(70ページ)	商業地の平均価格の推移	122
(71ページ)	商業地等の状況	123
(72ページ)	5. ふるさと納税	123
(73ページ)	ふるさと納税制度	124
(74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～】	124
(75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）	125

(76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）	125
(77ページ)	ふるさと納税受入額及び住民税控除額の上位20団体（市区町村別）	126
(78ページ)	ふるさと納税の受入額及び受入件数（都道府県別）	126
(79ページ)	ふるさと納税に係る住民税控除の適用状況	127
(80ページ)	ふるさと納税の募集に要した費用（全団体合計額）	127
(81ページ)	ふるさと納税の指定基準の見直し【令和7年6月24日付け告示第220号】	128

(1ページ)

地方財政・地方税制の現状と課題



第77回 租税研究大会

令和7年9月18日

総務省 自治税務局長 寺崎 秀俊

(2ページ)

<目次>

総論：地方財政・地方税制の現状と課題 ······ 3

各論：個別地方税制の現状と課題

- | | | |
|----------------------------------|-------|----|
| 1. 車体課税・燃料課税 | ····· | 11 |
| 2. 地方消費税 | ····· | 32 |
| 3. いわゆる「103万円の壁」 | ····· | 40 |
| 4. 地方団体間の収支の偏在や財政力格差の状況の原因・課題の分析 | ·· | 48 |
| 5. ふるさと納税 | ····· | 72 |



総論：地方財政・地方税制の現状と課題

令和8年度の地方財政の課題

【通常収支分】

1. 活力ある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2025」等を踏まえ、地方団体が、「地方創生2.0」やDX・GXの推進、防災・減災対策の取組の強化、老朽インフラの適切な管理、地域医療提供体制の確保、物価高を踏まえた公共事業や施設管理、サービス等における価格転嫁の推進など、活力ある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と財政健全化等

(1) 社会保障関係費や人件費の増加、物価上昇等が見込まれる中、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」、「経済財政運営と改革の基本方針2025」等を踏まえ、経済・物価動向等を適切に反映しつつ、交付団体を始め地方の安定的な財政運営に必要となる一般財源の総額について、令和7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) 地方交付税については、引き続き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。

(3) 臨時財政対策債、交付税特別会計借入金といった特例的な債務残高を縮小し、財政健全化の取組を着実に推進。

(4) 地方分権推進の基盤となる地方税を充実確保とともに、拡大しつつある地方公共団体間の税収の偏在や財政力格差の状況について原因・課題の分析を進め、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を推進。

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、サイバーセキュリティ対策の強化、AIの利用推進、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) 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」、公営企業の広域化等の経営基盤の強化など、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。

令和8年度 地方財政収支の仮試算【概算要求時】

(通常収支分)		(単位:兆円)				(単位:兆円)		(単位:兆円)			
区分	R7計画 A	R8仮試算 B	増減額 B-A	増減率 (%)	仮試算の考え方	区分	R7計画 A	R8仮試算 B	増減額 B-A	増減率 (%)	仮試算の考え方
地方税等	48.4	49.4	1.0	2.1	「中長期の経済動向に照らす見通し(令和7年8月7日開示)による理據等を踏まえて試算	給与関係経費	21.0	21.8	0.8	3.8	
地方税	45.4	46.3	0.9	2.0		退職手当以外	19.9	20.6	0.8	4.0	R7人材院監査(令和7年8月7日)等を反映
地方譲与税	3.0	3.1	0.1	4.0		退職手当	1.1	1.1	0.0	0.0	
地方特例交付金等	0.2	0.1	△0.0	△22.9		一般行政経費	45.6	46.6	0.9	2.2	社会基盤整備費、R7人材院監査(令和7年8月7日)等を反映
地方交付税	19.0	19.3	0.4	2.0		補助	26.6	27.3	0.7	2.6	
国庫支出金	17.2	17.7	0.5	2.7		単独	15.9	16.1	0.2	1.2	計R7年度用繰戻の給付等、委託料の増を反映
地方債	6.0	6.0	0.0	0.0		国民健康保険・後期高齢者医療制度運営事業費	1.5	1.5	0.0	0.0	計R7年度用繰戻への対応として1300億円を計上
うち臨時財政対策債	0.0	0.0	0.0	0.0		新しい地方経済・生活環境創生事業費	1.2	1.2	0.0	0.0	
その他	6.3	6.3	△0.0	△0.2		地方創生推進費	1.0	1.0	0.0	0.0	
計	97.1	98.9	1.8	1.8		地域デジタル社会推進費	0.2	0.2	0.0	0.0	
うち一般財源	67.5	68.9	1.3	2.0		地域社会再生事業費	0.4	0.4	0.0	0.0	
うち(交付額ベース)	63.8	65.1	1.3	2.1		投資的経費	12.1	12.1	0.0	0.0	R7年度同額
一般財源						直俸・補助	5.7	5.7	0.0	0.0	
						単独	6.4	6.4	0.0	0.0	
						機械補修費	1.6	1.6	0.0	0.0	
						公営企業繰出金	2.3	2.3	0.0	0.7	
						公債費	10.7	10.8	0.1	0.7	
						水準超過費	3.8	3.8	0.0	0.0	
						計	97.1	98.9	1.8	1.8	
						うち一般歳出	81.3	83.0	1.7	2.1	

注) 1 地方交付税の要求の考え方等については、「令和8年度 地方交付税の概算要求の概要」とおりである。

2 「一般財源」は、地方税等、地方特例交付金等及び地方交付税の合計額である。

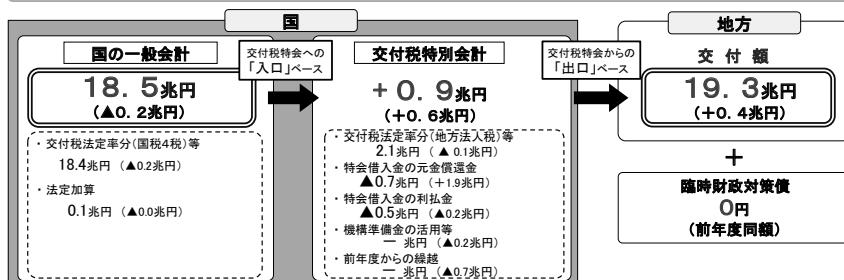
3 仮試算の歳出は、人件費や社会保障関係費等を除き前年度同額を計上するなど仮置きの計数であり、予算編成過程において、「物価」上昇に合わせた公的制度の点検・見直しも踏まえ、経済・物価動向等を適切に反映する。あわせて、地域デジタル社会推進費、緊急防災・減災事業費、緊急自然災害防止対策事業費及び脱炭素化推進事業費の取扱いも含め、「令和8年度の地方財政の課題」、国の予算編成の動向等を踏まえ、予算編成過程において必要な検討を行った。

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。

6 「R7計画」は令和7年度政府予算案等の国会修正を反映したものである。

令和8年度 地方交付税の姿(概算要求)



【参考】令和8年度地方財政収支(仮試算)

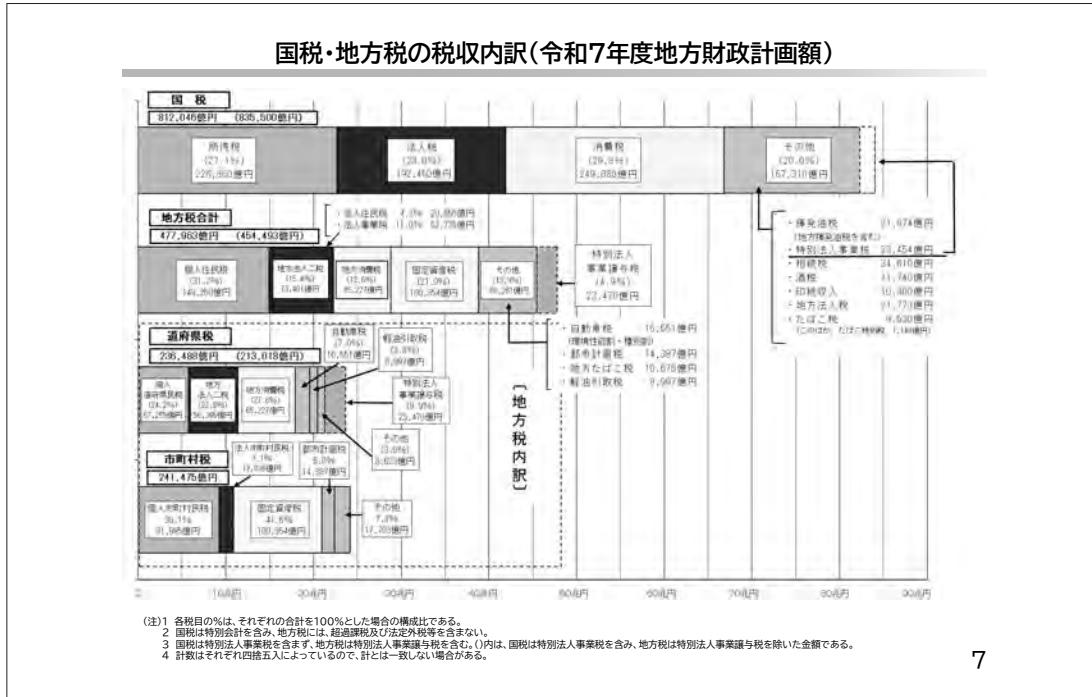
		(単位:兆円)				
歳出	給与関係経費	一般行政経費	投資的経費	公債費	その他	
98.9兆円 (+1.8)	21.8 (+0.8)	46.6 (+0.9)	12.1 (0.0)	10.8 (+0.1)	76(+00)	
		一般財源総額 68.9兆円 (+1.3兆円) 水準超過費を除く交付団体ベース 65.1兆円 (+1.3兆円)				

※1 表示単位未満四捨五入の関係で積上げと合計が一致しない場合がある。

※2 ()内は令和7年度地方財政計画(令和7年度政府予算案等の国会修正を反映)からの増減額

財源不足額 0.8兆円 (▲△0.3兆円)

- ① 地方交付税(法定加算) 0.1
- ② 建設地方債の増発 0.8



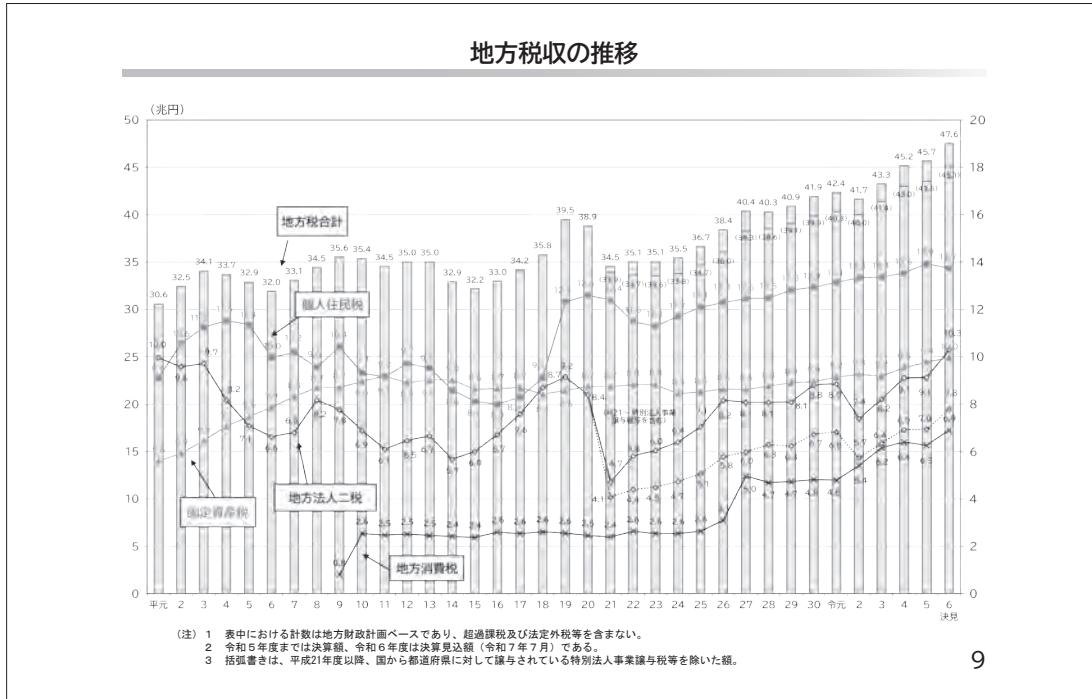
令和6年度地方税收入決算見込額

税種	令和5年度 決算額		令和6年度 地財計画額		(単位:兆円) 令和7年度 地財計画額	
	①	②	③	④	⑤	⑥
個人住民税	13.9	13.0	13.7	▲0.2	+0.7	14.9
地方法人二税 (特別法人事業譲与税を含む)	9.1	9.0	10.3	+1.2	+1.3	9.7
うち特別法人 事業譲与税	2.2	2.1	2.5	+0.3	+0.4	2.3
地方消費税	6.3	6.4	6.9	+0.7	+0.5	6.5
固定資産税	9.8	9.8	10.0	+0.2	+0.1	10.0
その他	6.6	6.6	6.7	+0.1	+0.0	6.6
地方税計 (特別法人事業譲与税を含む)	45.7	44.9	47.6	+1.9	+2.7	47.8
地方税計 (特別法人事業譲与税を含む)	43.5	42.7	45.1	+1.5	+2.3	45.4

(注) 1. 令和6年度決算見込額(令和7年7月)は地方財政計画ベースであり、地方公共団体からの連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。

8

(9ページ)

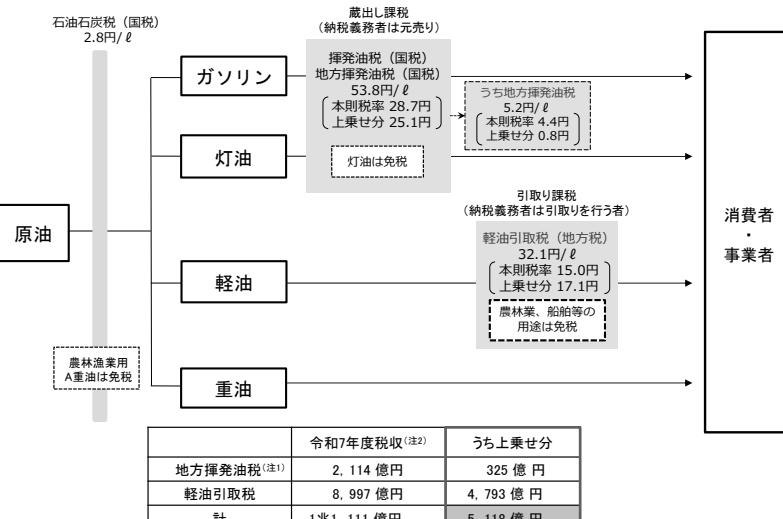


(10ページ)



1. 車体課税・燃料課税

ガソリン、軽油等に関する税の概要

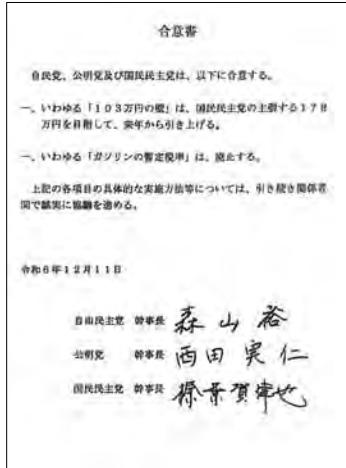


(13ページ)

ガソリン暫定税率廃止に係る合意書

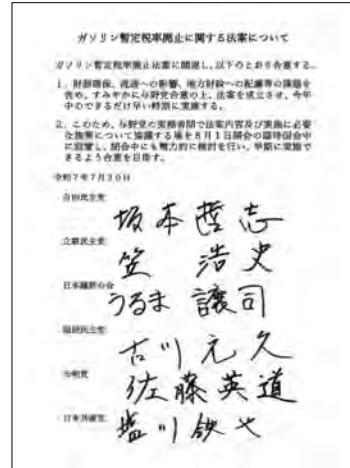
【参考】

令和6年12月11日自公国3党幹事長間合意書



【参考】

令和7年7月30日与野党国対委員長間合意書



13

(14ページ)

地方団体の意見

全国知事会「令和7年度国の施策並びに予算に関する提案・要望」抜粋(令和6年8月2日)

『21 地方分権改革の推進について』(抄)

国の政策が地方税財政に影響を及ぼす場合は、国が確実に財源を措置し、その際には自主財源比率を低下させないよう、地方税源の充実を行うことを基本ルールとすること。

全国知事会長による要請文書抜粋(令和7年3月10日)

『いわゆる「ガソリンの暫定税率」廃止に関する議論等について』(抄)

暫定税率に係る地方税収は、軽油引取税及び地方揮発油譲与税で約5千億円と試算されており、財源の乏しい地方部ほど貴重な財源となっている。今後、政府が掲げる「地方創生2.0」に対応し、地方としても安心して生活できる持続可能な地域づくりに取り組む必要がある中、地方の社会インフラの更新・老朽化対策や防災・減災事業などに対する財政需要が一層増していくと見込まれることを考慮すると、財政需要に対応した地方財源が安定的に確保されなければならぬ。

また、各地方自治体においては既に令和7年度予算案において関連税収を財源として編成し、地方議会において審議しているところであり、唐突な廃止により混乱が生じることも懸念される。

このようなことから、いわゆる「ガソリンの暫定税率」の廃止については、地方の安定的な行政サービスの提供及び財政運営に支障が生じないよう、地方の意見を尊重し、地方の減収については代替の恒久財源を措置するなど、与党税制改正大綱に記載されているとおり、国・地方を通じた安定的な財源を確保することを前提に、丁寧に議論を進めていただきたい。

14

いわゆる「ガソリンの暫定税率」廃止に関する緊急提言(令和7年8月27日)

(略)

いわゆる「ガソリンの暫定税率」による税収は、揮発油税、地方揮発油税のほか、軽油引取税をあわせて約1.5兆円と見込まれており、地方の道路整備や維持管理、老朽化対策等にも充てられる重要な財源となっている。また、このうち地方の財源は、軽油引取税及び地方揮発油譲与税を合わせて約5千億円と試算されており、財源の乏しい地方にとって極めて貴重なものとなっている。

地方は「地方創生2.0基本構想」に対応し、安心して生活できる持続可能な地域づくりに取り組む必要がある中、社会インフラの更新や老朽化対策、防災・減災事業などに対する財政需要は今後一層高まっていくと見込まれることを考慮すると、財政需要に対応した安定的な地方財源が確保されなければ、地方の存続そのものが危ぶまれる事態に陥る。

また、各地方自治体においては既に当該財源をもとに令和7年度予算を編成し、各種事業を実施する中、唐突な廃止は財源不足を招き、地方行政が機能不全に陥ることも懸念される。

加えて、暫定税率の廃止はガソリンの消費拡大につながりかねず、二酸化炭素の排出削減の取組が後退するなど、脱炭素化に逆行するとの指摘もある。

このようなことから、いわゆる「ガソリンの暫定税率」の廃止については、安定的な行政サービスの提供及び財政運営を担う地方への影響等を十分に考慮し、財源論なき減税が行われることがないよう、地方の減収に対しては代替となる恒久財源を措置するなど、国・地方を通じた安定的な財源を確保することを前提に、将来世代の負担にも十分配慮の上、責任ある議論を丁寧に進めていくことを強く求める。

全 国 知 事 会 会 長	村井 嘉浩
全 国 都 道 府 県 議 会 会 長	藏内 勇夫
全 国 市 長 会 会 長	松井 一實
全 国 市 議 会 会 長	丸子 善弘
全 国 町 村 会 会 長	棚野 孝夫
全 国 町 村 議 会 会 長	中本 正廣
指 定 都 市 市 長 会 会 長	久元 喜造

15

当分の間税率を廃止した場合のCO₂排出量への影響(環境省試算)

- 今般国立環境研究所が行った試算では、2050年ネット・ゼロ及び2030年度46%減の達成を前提に、現行の地球温暖化対策計画(令和7年2月18日閣議決定)に位置付けられているあらゆる対策・施策を講じたとしても、当分の間税率を廃止した場合には、2030年に610万トンCO₂の排出量増加が見込まれることとなった。※揮発油税の税率を53.6円/L→28.7円/L、軽油引取税の税率を32.1円/L→15.0円/Lとする。
- したがって、当分の間税率の廃止は我が国の排出削減目標の達成に大きな影響を与えることから、その廃止について結論を得る際には、同等以上の環境保全効果を確保するための所要の措置を検討する必要がある。

当分の間税率廃止によるCO₂排出量への影響試算(国立環境研究所(2025))

〔環境省地球温暖化対策計画(令和7年2月18日閣議決定)における削減率の算出方法に伴う詳細の統合的分析〕

	2030年		(参考)2040年	
	排出量の 増加	全部門:610万トンCO ₂ e (2030年度のエネルギー起源CO ₂ 排出量の約1%に相当)	全部門:230万トンCO ₂ e (2040年度のエネルギー起源CO ₂ 排出量の約0.6%に相当)	運輸部門:360万トンCO ₂ (2030年度の運輸部門CO ₂ 排出量の約2.5%に相当)
				※(1)内の値は地球温暖化対策計画(令和7年2月18日閣議決定)関連資料1の排出量の部門別の自安の数値を用いて算出。

令和7年度与党税制改正大綱（抄）

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

4. 自動車関係諸税の総合的な見直し

(1) 見直しに当たっての基本的考え方

自動車関係諸税については、日本の自動車戦略やインフラ整備の長期展望等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、

- ① 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、地域公共交通のニーズの高まり等を踏まえつつ、自動車関係諸税全体として、国・地方を通じた安定的な財源を確保することを前提とする
- ② わが国のマルチバスフェイ戦略の下で、多様な動力源（パワートレイン）が併存していくことを踏まえた税制とする
また、わが国の自動車産業を取り巻く国際環境の変化を踏まえ、補助金等も活用しつつ、市場活性化や産業基盤の維持発展に配慮するとともに、電費改善等のイノベーションを促し、質の高い電気自動車等の普及に資する税制とする
- ③ 二酸化炭素排出量抑制により、脱炭素化に向けた取組みに積極的に貢献するものとする
- ④ 自動車関係諸税を負担する自動車ユーザーの理解にも資するよう、受益者負担・原因者負担といった課税の考え方や、これまでの沿革等を踏まえつつ、使途の明確化を図るとともに、受益と負担の対応関係を分かりやすく説明していく
その際、中長期的には、データの利活用による新たなモビリティサービスの発展等、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等も踏まえる

との考え方を踏まえつつ、公平・中立・簡素な課税のあり方について、中長期的な視点から、車体課税・燃料課税を含め総合的に検討し、見直しを行う。

(2) 車体課税の見直し

車体課税については、カーボンニュートラルの実現に積極的に貢献するものとすべく、国・地方の税収中立の下で、取得時における負担軽減等課税のあり方を見直すとともに、自動車の重量及び環境性能に応じた保有時の公平・中立・簡素な税負担のあり方等について、関係者の意見を聴取しつつ検討し、令和8年度税制改正において結論を得る。

(3) 利用に応じた負担の適正化に向けた課税の枠組み

異なるパワートレイン間の税負担の公平性や将来に向けた安定的な財源確保、ユーザーの納得感の観点から、利用に応じた負担について、使途、執行・関係技術等を踏まえ検討し、課税の枠組みについて、令和8年度税制改正において結論を得る。

17

自動車関係諸税（車体課税＋燃料課税）の概要

車体課税（2.7兆円）は8割超が地方財源（2.3兆円）
(うち都道府県分1.6兆円、市町村分0.7兆円)

取 得

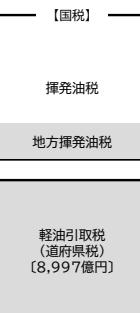
保 有

利 用



燃料課税（3.1兆円）は4割程度が地方財源（1.1兆円）
(うち都道府県分1.0兆円、市町村分0.1兆円)

走 行



揮発油税 1兆9,760億円
地方揮発油税 2,114億円
※全額を地方揮発油譲与税として
都道府県・市町村に譲与
都道府県分 1,108億円
市町村分 1,006億円

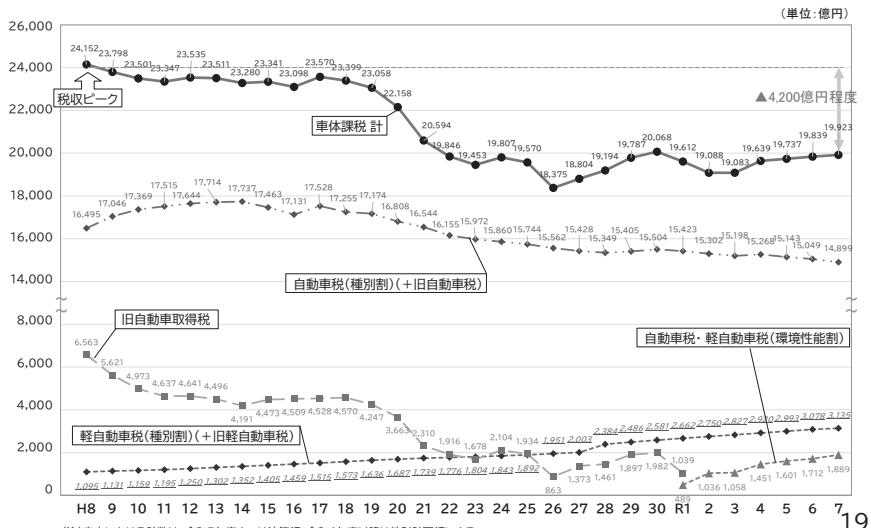
 :地方財源

* 税額について、地方税は令和7年度地方財政計画額（市町村の財源には、環境性能割交付金及び軽油引取税交付金を含む。）、国税は令和7年度当初予算額により計上している。

18

車体課税(地方税)の収支推移

- 令和7年度においては1兆9,923億円、ピーク時の平成8年度と比較すると▲4,200億円程度の減と見込まれている。

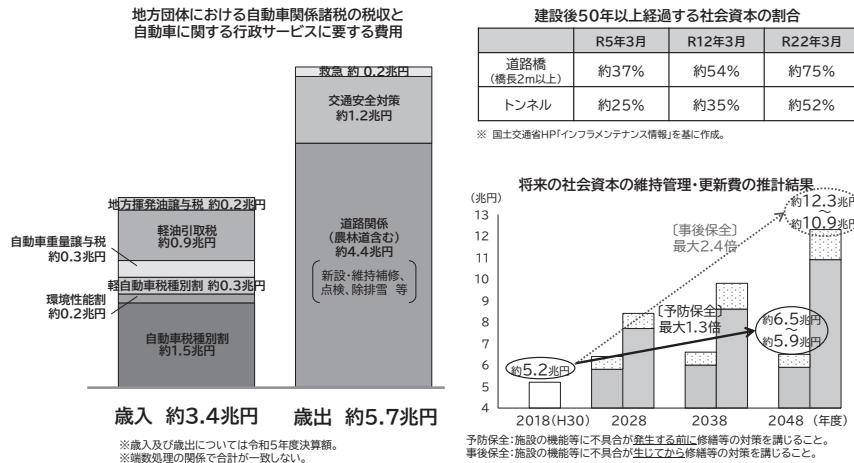


(注)表中における計数は、令和5年度までは決算額、令和6年度以降は地財計画額による。

19

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

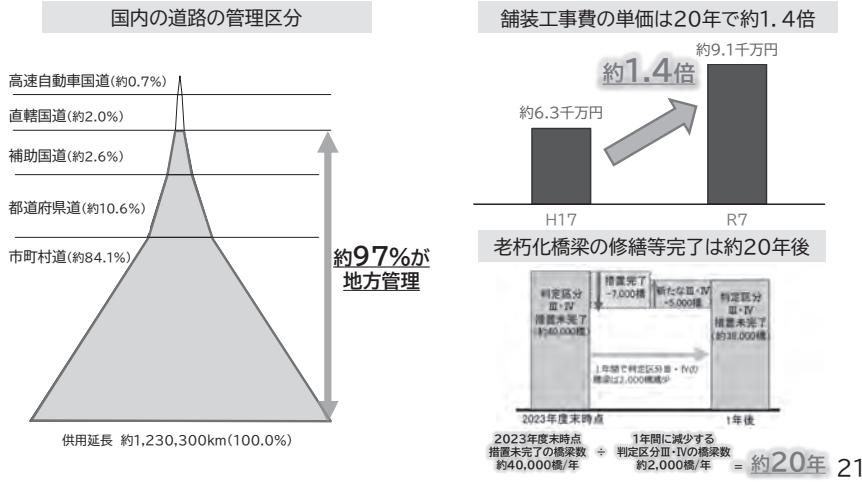
- 自動車に関する行政サービスに要する費用は、自動車関係諸税(車体課税+燃料課税)の収支を上回っている。
○ 今後見込まれる道路や橋梁、トンネルなどの更新・老朽化対策や、防災・減災事業が確実に実施できるよう、社会インフラ財源の確保は地方団体にとって極めて重要。



20

地方の道路インフラにおける維持管理の現状

- 地方団体が管理する道路は国内総延長の約97%
- 道路の舗装工事費の単価は、過去20年間で約1.4倍に増加
- 老朽化した全ての橋梁に対する修繕等の措置には今後約20年を要する見込み



自動車税・軽自動車税(環境性能割)の概要

項目	自動車税(環境性能割)	軽自動車税(環境性能割)
1. 課税団体	都道府県	市区町村 ※ただし、当分の間、都道府県が賦課徴収を行う
2 課税客体	自動車の取得(特殊自動車を除く)	三輪以上の軽自動車の取得(特殊自動車を除く)
3. 納税義務者	自動車等の取得者	
4. 課税標準	自動車等の通常の取得価額 ※その他バリアフリー自動車や先進安全装置を備えたバス・トラックについての課税標準の特例等あり	
5. 税 率	0~3% (環境性能等に応じて税率が決定) ※営業用自動車及び軽自動車は、0~2% (当分の間の措置)	
6. 免 稅 点	50万円	
7. 徴収方法	申告納付	
8. 交 付 金	都道府県に納付された税額の100分の95のうち、100分の43を市区町村に交付 (更に政令指定都市には、国・県道管轄分として、政令市特別分を交付) ※令和3年度以前は都道府県に納付された税額の100分の95のうち、100分の47を市区町村に交付	
9. 税 収	1,889億円(令和7年度地方財政計画額) ※自動車税環境性能割:1,652億円、軽自動車税環境性能割:237億円	
10. 沿革	令和元年 消費税率10%への引上げ(令和元年10月)に伴い環境性能割の創設 (参考:自動車取得税) 昭和43年 都道府県及び市町村の道路に関する費用に充てるため、目的税として創設(税率3%) 昭和49年 自家用自動車(軽自動車を除く)に特例税率(いわゆる暫定税率)を導入(3%→5%) 平成21年 道路特定財源の一般財源化に伴い、目的税から普通税に改め、使途制限を廃止 平成22年 これまでの10年間の暫定税率は廃止した上で、当分の間、5%の税率水準を維持 平成26年 消費税率8%への引上げに伴う当分の間税率の見直し(自家用5%→3%、営業用及び軽自動車3%→2%) 令和元年 消費税率10%への引上げ(令和元年10月)に伴い廃止	

環境性能割に関する論点

- 環境性能割は、自動車がもたらすCO₂排出、道路の損傷、交通事故、公害、騒音等の様々な社会的費用にかかる行政需要に着目した原因者負担金の性格を有している。
- 環境インセンティブを強化する観点から、自動車の環境性能に応じて税率を決定する仕組みとして設計。
⇒ 環境性能割が課税されるのは、ガソリン車等の「燃費性能の悪い(CO₂排出量の多い)自動車」となっている。
- 自動車税・軽自動車税環境性能割(約1,900億円)は貴重な地方団体の財源となっている。

車種 (自家用乗用車)	税率区分	R7.4~		(参考)R5適用件数の割合(件数)	
		自動車税	軽自動車税	税率区分	自動車税
電気自動車 プラグイン ハイブリッド車等	非課税	すべて		非課税	53.3% (約163万台)
ガソリン車、 石油ガス車、 ディーゼル車 (いずれもHVを含む)	非課税	2030年度燃費基準 95%達成~	2030年度燃費基準 80%達成~	1%	4.2% (約13万台)
	1%	85%達成~	75%達成~	2%	4.9% (約15万台)
	2%	75%達成~		3%	37.6% (約115万台)
	3% (軽は2%)	上記以外 又は 2020年度燃費基準未達成			

環境性能割の収入 1,889億円 うち都道府県分:約890億円
(R7地財計画ベース)

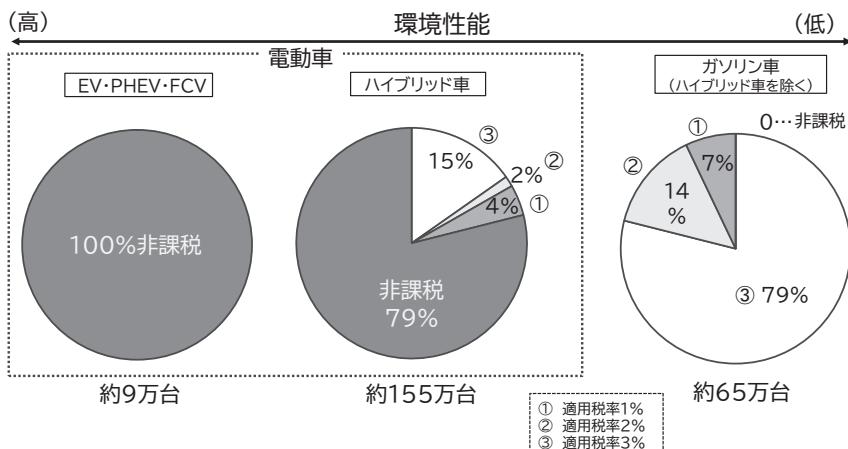
うち市町村分 :約999億円

23

パワートレイン別の自動車税環境性能割の税率適用状況

- 環境インセンティブを強化する観点から、環境性能の良い電動車(EV、PHEV、HV等)は、そのほとんどが非課税となっている。

自動車税環境性能割の税率の適用状況(令和5年度新車規)



24

地球温暖化対策計画(抄)(令和7年2月18日閣議決定)

第3章 目標達成のための対策・施策

※第7次エネルギー基本計画(令和7年2月18日閣議決定)においても同様の記載

第2節 地球温暖化対策・施策

1. 温室効果ガスの排出削減、吸収等に関する対策・施策

(1) 温室効果ガスの排出削減対策・施策

① エネルギー起源二酸化炭素

D. 運輸部門の取組

運輸部門における2019年度の二酸化炭素排出量は、2億600万t-CO₂であり、2013年度比で8.2%減少している。主な減少要因は、自動車の燃費改善や貨物輸送における輸送量の減少等であり、この排出量の減少傾向を一層着実なものとするため、自動車・道路交通対策、公共交通機関の利用促進、物流の効率化など、総合的な対策を推進する。

運輸部門の二酸化炭素排出量の86%を占める自動車については、2050年ネット・ゼロ実現に向け、多様な選択肢を追求し、**2050年に自動車のライフサイクルを通じた二酸化炭素排出ゼロを目指す**。また、物流分野におけるエネルギー効率の向上、航空・港湾・海運分野における次世代燃料の活用などの取組を進めていくことが重要である。将来の脱炭素技術の開発、実証及び実装の状況を踏まえ、適切な時期に対策の具体化・見直しを行う。

(b) 自動車単体対策

○ 次世代自動車の普及、燃費改善等

エネルギー効率に優れる次世代自動車(EV、FCV、PHEV、ハイブリッド自動車(HV)等)の普及拡大を推進する。

そのため、現時点では導入初期段階にありコストが高いなどの課題を抱えているものについては、補助制度や税制上の優遇等の支援措置等を行うなど、電動車・インフラの導入拡大等の包括的な措置を講ずる。蓄電池については、遅くとも2030年までに国内製造基盤150GWh/年の確立を目指して、蓄電池・部素材・製造装置の製造基盤の国内立地・技術開発への支援等を進めていく。また、車載用蓄電池のリユースや車両からの給電設備の整備を促進し、再生可能エネルギーの有効利用に貢献する。

こうした取組により、乗用車については、2035年までに、新車販売で電動車(EV、FCV、PHEV、HV)100%の実現を目指す。また、商用車については、8トン以下の小型車については新車販売で、2030年までに電動車20~30%、2040年までに電動車と合成燃料等の脱炭素燃料車で100%を目指す。8トン超の大型車については、2020年代に5,000台の先行導入を目指すとともに、水素や合成燃料等の価格低減に向けた技術開発・普及の取組の進捗も踏まえ、2030年までに2040年の電動車の普及目標を設定する。

25

環境性能割を廃止した場合のCO₂排出量への影響(環境省試算)

- 環境省が委託した民間のシンクタンクが行った試算では、環境性能割を廃止する場合、取得に係る環境インセンティブの消失に伴い、次世代自動車と内燃機関自動車の価格差が拡大し、新車販売構成の変化により、現行の税制を維持した場合と比べ**2030年には乗用車(登録車+軽自動車)からのCO₂排出量が約100~130万トン増加**^(※)すると見込まれることとなった。
- 令和7年度与党税制改正大綱を踏まえ、取得時における負担軽減等課税のあり方の見直しや保有時の税負担の検討に当たっては、より一層のグリーン化を確保するための所要の措置が必要。

(※)乗用車からのCO₂排出量の約1%に相当

試算に当たっての主な設定条件等

- 新車販売台数、自動車諸元(重量、排気量、燃費、車両価格等)、走行距離、ガソリン価格、排出係数等を用いて、現行の環境性能割が将来にかけて適用される場合と、環境性能割が廃止される場合(環境性能割以外の税制は現行制度と同一)との乗用車の新車販売構成変化によるCO₂排出量を推計。
- 乗用車の新車販売台数のシェアは、地球温暖化対策計画等により設定された2030年のシェア(HV:40%、PHEV+BEV:20~30%、FCV:1~3%)に向かって線形に増加するとの仮定のもとに設定。
- 消費者のエコカー認証行動は、価格差の影響を有意に受けると仮定し、ロジスティック分布により自動車選好パターンを定式化。このパターンは得率にかけて同一とする。
- 本試算では、2024年の登録車と軽自動車の新車販売台数(373万台)を用いることとし、将来にかけて台数を一定と仮定。
- [CO₂影響の推計式]

$$\text{1台あたり型式別CO}_2\text{排出量(kgCO}_2\text{)} = \text{年間平均走行距離(10,000km)} \times \text{ガソリンCO}_2\text{排出係数(2.32kgCO}_2/\text{L}) \div \text{型式別燃費(km/L)}$$

$$\text{新車販売(全体)のCO}_2\text{排出量(kgCO}_2\text{)} = \Sigma (\text{1台あたり型式別CO}_2\text{排出量} \times \text{型式別販売台数})$$

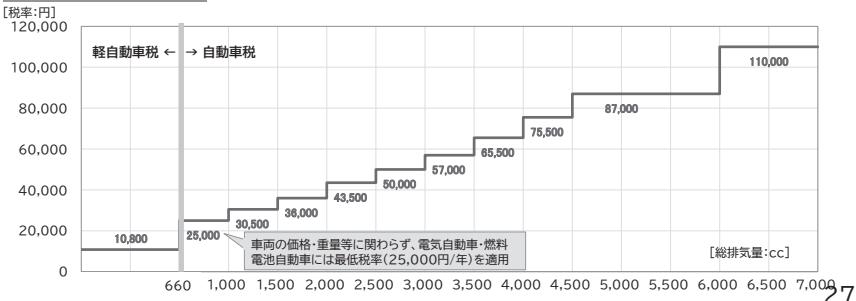
(株)東京みずほリサーチラボ/ロジーズ株式会社 26

自動車税・軽自動車税(種別割)の概要

- 自動車税・軽自動車税(種別割)は、財産税的性格と道路損傷負担金的性格を併せ持つ税であり、税率区分の指標として、総排気量(乗用車)や最大積載量(トラック)等が採用されている。

項目	自動車税種別割	軽自動車税種別割
1. 課税団体	都道府県	市区町村
2 課税客体	自動車(二輪の小型自動車、軽自動車及び特殊自動車を除く)	軽自動車、二輪の小型自動車、原動機付自動車、小型特殊自動車
3. 納税義務者	自動車の所有者	軽自動車等の所有者
4. 賦課期日(納期)	4月1日(自動車税は5月中、軽自動車税は4月中旬において、当該地方団体の条例で定める。)	
5. 税率	自動車・軽自動車等の種別、総排気量等ごとに設定(制限税率は、標準税率の1.5倍)	
6. 税収	1兆4,889億円(令和7年度地方財政計画額)	3,135億円(令和7年度地方財政計画額)

自家用乗用車の標準税率



27

グリーン化特例の概要(種別割)

- 自動車税・軽自動車税のグリーン化特例は、自動車税の財産税的性格及び道路損傷負担金的性格に、環境の観点を導入した環境配慮型税制。
電気自動車等に対して取得翌年度の自動車税・軽自動車税(種別割)の税率を軽減し、初回新規登録から一定年数を経過した自動車の税率を重くする。

- ①これまでの改正経緯 ※ 2年ごとに適用期限の延長、対象車両の見直し等を実施(令和5年度改正では適用期限を3年延長)。

平成13年度	自動車税のグリーン化特例の創設
平成26年度	軽自動車税の経年車重課の創設(適用は平成28年度から) 自動車税のグリーン化特例の重課割合を引き上げ
平成27年度	軽自動車税のグリーン化特例(軽課)の創設
令和元年度	種別割の税率引下げ(恒久減税)に対する地方税財源の確保策として、軽課の対象を電気自動車等に重点化(平成31年度与党大綱において「最終的な結論」とされている。消費税率の引上げに配慮し、令和3年度取扱いから適用。)
令和3年度	グリーン化特例(軽課)の対象からクリーンディーゼル車(構造要件)を除外

- ②グリーン化特例の適用対象車両 取得期間(軽課):令和5年4月1日～令和8年3月31日 ※自家用乗用車の例

適用対象車	特例割合
軽課 電気自動車、燃料電池自動車、プラグインハイブリッド車、天然ガス自動車*	▲75%軽減 (取得翌年度)
重課 ガソリン車(13年超、ハイブリッド車は含まない)、 ディーゼル車(11年超)	登録車 15%重課 軽自動車 20%重課

* 軽課については一定の排ガス性能を要求

* 重課の対象からは電気自動車、天然ガス自動車、(混合)メタノール自動車、ガソリンハイブリッド自動車、一般乗用バス及び被けん引車を除外

28

電気自動車等の税負担の状況

- 電気自動車等(EV・FCV)は、エンジンを持たず総排気量の値がないため、便宜上、最低税率を適用。
⇒ この結果、その価格、出力、重量等に比して、低い税負担(25,000円)となっている※。
- 自動車税(種別割)の性格を踏まえれば、税負担の公平性(ガソリン車・ハイブリッド車との税負担の公平性、電気自動車間でのグレード等に応じた適切な税負担の実現)について検討していくことが必要。

○ ガソリン車・ハイブリッド車との税負担の比較

ガソリン車(A車)	ハイブリッド車(B車)	電気自動車(C車)
税抜価格: 225万円	税抜価格: 291万円	税抜価格: 1,386万円
全長: 4,375 mm	全長: 4,600 mm	全長: 4,784 mm
重量: 1,350 kg	重量: 1,400 kg	重量: 2,405 kg
総排気量: 1,986 cc	総排気量: 1,986 cc	総排気量: - cc
最高出力: 125 kW	最高出力: 112 kW	最高出力: 470 kW
税額: 36,000円	税額: 36,000円	税額: 25,000円

【出典】各メーカー公表情報等より作成(2025.3時点)

※ 地方税法(昭和25年法律第226号)第147条第1項第1号ロ(1)において総排気量が1リットル以下のものの税額は25,000円/年とされており、「地方税法の施行に関する取扱いについて」(道府県税関係)(平成22年4月1日総税都第16号総務大臣通知)において、電気自動車である乗用車に係る税率については、総排気量1リットル以下の区分の税率によることが適当であるとされている。

電気自動車(EV)に対する自動車税種別割の現状と課題

〔EVの税負担の例〕

車両価格1,000万円以上の高級EVは近年増加傾向

電気自動車 A	電気自動車 B
税抜価格: 371万円	税抜価格: 1,386万円
全長: 4,480 mm	全長: 4,784 mm
重量: 1,520 kg	重量: 2,405 kg
総排気量: - cc	総排気量: - cc
最高出力: 110 kW	最高出力: 470 kW
税額: 25,000円	税額: 25,000円

(2025.3時点)

1,000万円以上の車種	R4	R6
25車種 ➔ 44車種		
うち 1,000万円以上～ 2,000万円未満	22車種 ➔ 35車種	
2,000万円以上～ 3,000万円未満	3車種 ➔ 8車種	
3,000万円超	0車種 ➔ 1車種	
(参考)1,000万円未満の車種	43車種 ➔ 70車種	

※一般社団法人次世代自動車振興センター「令和5年度クリーンエネルギー自動車導入促進補助金業務実施細則」及び「令和5年度補正クリーンエネルギー自動車導入促進補助金業務実施細則」より集計

(参考)クリーンエネルギー自動車導入促進補助金 (令和6年度補正予算:1,100億円)

車両性能の他、充電インフラ整備、アフターサービス体制の確保などの各メーカーの取組を総合評価やGX推進に向けた鋼材の導入に関する各メーカーの取組を評価(最大5万円を加算)し、EV1台当たり最大90万円を補助※
※ 車両価格が840万円以上の車両は、補助額に価格係数0.8を乗じた額を補助

地方財政審議会「自動車関係税制のあり方に関する検討会」について

<検討会の設置>

地方財政審議会に「自動車関係税制のあり方に関する検討会」を設置し、令和8年度税制改正に向けて、令和7年度与党税制改正大綱を踏まえた専門的検討を行う。

<検討会メンバー>

委員	小西砂千夫会長ほか、地方財政審議会委員(5名)
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 岡村 忠生 京都大学名誉教授 柏木 恵 キヤノングローバル戦略研究所研究主幹 勢一 智子 西南学院大学法学部教授 諸富 徹 京都大学大学院経済学研究科教授

<スケジュール> 月に1～2回程度のペースで開催予定

<開催実績>

第1回	令和7年4月23日	第6回	//	8月22日
第2回	// 5月20日	第7回	//	8月27日
第3回	// 6月24日	第8回	//	9月2日
第4回	// 7月23日	第9回	//	9月12日
第5回	// 8月19日			

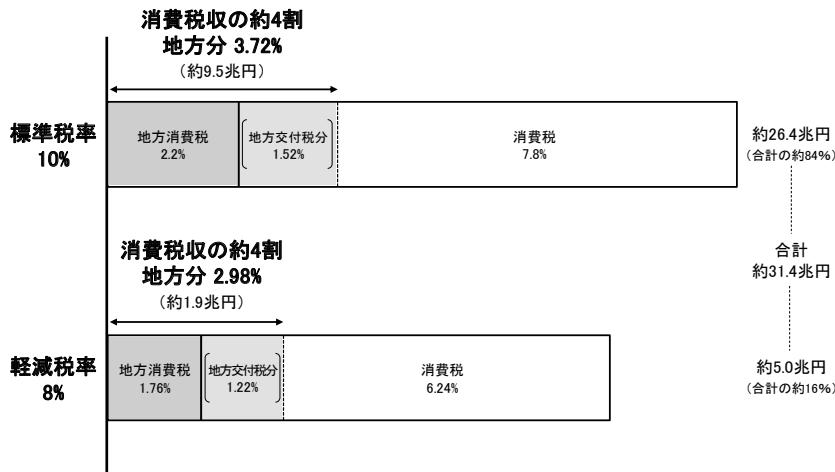
31

2. 地方消費税

32

地方消費税について

- 消費税収の約4割(11.4兆円)は地方分。なお、地方の社会保障施策に要する経費は23.9兆円。



33

地方消費税に係る国・地方の配分の経緯

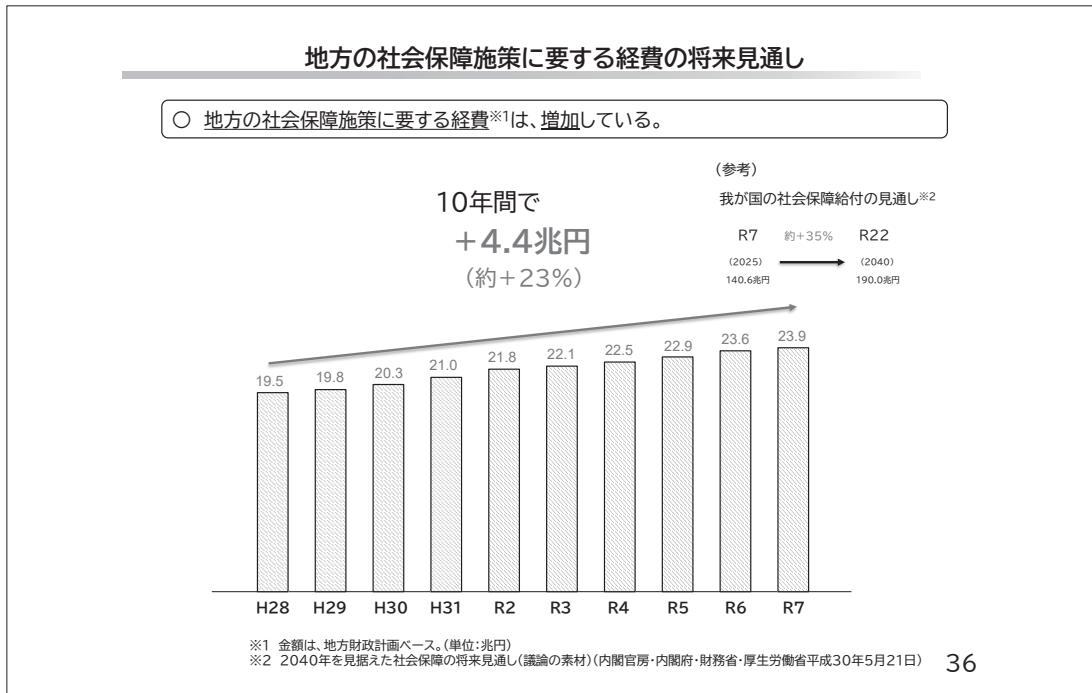
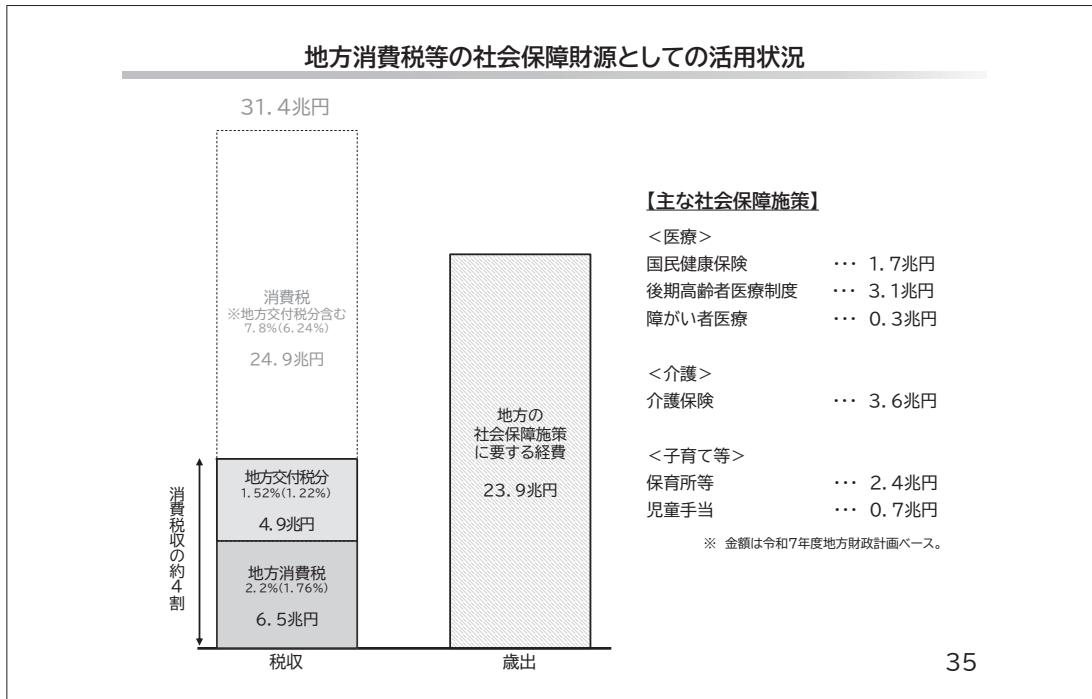
- 消費税の創設に際し、個別間接税(地方税)を廃止・縮減。以降、消費税収の約4割は地方財源。
 - 現在、消費税収のうち地方分は11.4兆円。なお、地方の社会保障施策に要する経費(※)は23.9兆円。
- ※ 地方税法第72条の116において使途として規定されている社会保障4経費その他社会保障施策に要する経費(地方単独事業を含む)。

注：金額は令和7年度地方財政計画及び令和7年度予算ベース。
グラフ上の%表記は消費税率相当に換算したもの。

※ 料理飲食等消費税
娯楽施設利用税
電気税、ガス税
木材引取税 等の地方税



34



都道府県ごとの地方消費税収等(試算)

(単位:億円)			(単位:億円)			(単位:億円)					
団体名	地方消費税 (市町村分含む)	地方交付税 (消費税法定率分)	合計	団体名	地方消費税 (市町村分含む)	地方交付税 (消費税法定率分)	合計	団体名	地方消費税 交付金	地方交付税 (消費税法定率分)	合計
北海道	2,786	1,556	4,342	滋賀県	667	329	996	札幌市	529	322	851
青森県	626	537	1,163	京都府	1,233	463	1,696	仙台市	285	72	357
岩手県	617	549	1,166	大阪府	4,352	805	5,157	さいたま市	312	32	344
宮城県	1,156	389	1,544	兵庫県	2,591	861	3,452	千葉市	246	60	307
秋田県	499	490	989	奈良県	579	432	1,011	横浜市	884	100	984
山形県	552	455	1,007	和歌山县	452	453	905	川崎市	350	1	351
福島県	985	517	1,502	鳥取県	273	356	629	相模原市	164	63	227
茨城県	1,409	492	1,900	島根県	328	454	782	新潟市	202	182	385
栃木県	1,000	353	1,353	岡山県	907	423	1,329	静岡市	180	70	250
群馬県	1,006	369	1,375	広島県	1,374	474	1,848	浜松市	203	86	288
埼玉県	3,386	639	4,024	山口県	654	441	1,095	名古屋市	621	22	643
千葉県	2,966	553	3,519	徳島県	333	380	713	京都市	360	156	516
東京都	7,443	0	7,443	香川県	489	315	803	大阪市	764	108	873
神奈川県	4,238	364	4,602	愛媛県	654	439	1,092	堺市	191	112	303
新潟県	1,098	633	1,731	高知県	351	442	792	神戸市	370	211	581
富山県	542	358	900	福岡県	2,505	739	3,244	岡山市	179	109	288
石川県	589	363	952	佐賀県	398	378	776	広島市	303	154	457
福井県	384	339	723	長崎県	648	564	1,212	北九州市	231	178	409
山梨県	426	347	773	熊本県	865	552	1,417	福岡市	416	113	528
長野県	1,090	519	1,609	大分県	552	447	999	熊本市	186	134	320
岐阜県	1,006	474	1,480	宮崎県	548	466	1,014	計	6,977	2,286	9,262
静岡県	1,862	457	2,319	鹿児島県	788	692	1,479				
愛知県	3,839	296	4,135	沖縄県	684	555	1,239				
三重県	906	395	1,301	計	62,632	22,901	85,533				

* 令和5年度決算統計を基に作成。なお、地方消費税は、清算後の額であり、市町村への交付分を含む。

* 地方交付税(消費税法定率分)は、令和5年度決算額に、令和5年度の地方交付税総額(出口ペース)に対する消費税法定率分の割合(約23.68%)を乗じて機械的に算出した額。なお、同様の考え方をとると、市町村分の地方交付税(消費税法定率分)の合計は2兆1,933億円となる。

* 四捨五入の都合上、合計が一致しないことがある。

地方団体の意見(消費税減税)

消費税に関する緊急提言

消費税は、令和7年度予算ベースで約31.4兆円の税収が見込まれ、特定の世代に限定されることなく、全国民、すなわち全世代共通の社会保障制度の基盤としてあらゆる世代で負担を分からうものであり、地域住民の生命と生活を支える根幹たる基礎年金、高齢者医療、介護、そして次世代育成のための子育て支援といった諸施策を支える極めて重要な財源となっている。

また、**消費税収の約4割、約11.4兆円は地方税財源**であり、その減収は、地方団体の財政運営に直接のかつ甚大な打撃を与える、ひいてはこれらのサービスの質と量を大きく低下させることが懸念される。少子高齢化が進行する中にはあっては、これらサービスの財源として、将来世代に負担を残すことなく恒久的な財源を確保することが重要である。

加えて、消費税率の変更は、価格表示の変更やシステム改修、買い控え・駆け込み需要とその反動など、現場に混乱をもたらす様々な課題が生じる可能性があり、これまでの累次の消費税率引上げにおいても、地方団体及び事業者の負担や経済への影響に最大限配慮し、相当の準備期間を設けた上で慎重に進められてきたものである。

地方財政は、継続的に増嵩する社会保障負担に加えて、昨今の激急な物価高など、増嵩する歳出に対応しなければならない極めて厳しい状況にあるが、そのような中にあっても、地方団体は、安定的に行政サービスを維持しつつ、政府が掲げる「地方創生2.0」への対応をはじめ、こども・子育て政策等の人口減少対策や防災・減災・国土強靱化対策といった重要課題への確実に対応していく必要がある。

上記のとおり、**消費税が社会保障制度の基盤として果たしている役割や、日々住民と接しながら行政サービスを提供している地方への影響等を十分に考慮し、将来世代の負担に十分配慮した丁寧な議論を強く求めれる。**

令和7年6月3日

全国知事会

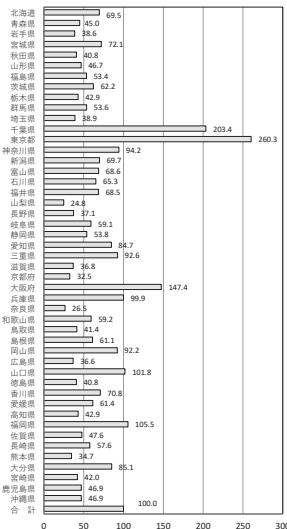
会長 宮城県知事 村井 嘉浩

地方税財政常任委員会

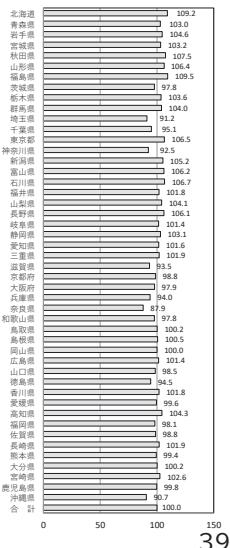
委員長 宮崎県知事 河野 俊嗣

地方消費税の清算制度について

清算前（本社所在地において申告・納付）



清算後



各都道府県の「消費に相当する額」に基づき、清算を行うことで、税収の適正な帰属が図られる



清算基準 (消費に相当する額)	ウェイト
①「小売年間販売額(商業統計)注」 ②「サービス業対個人事業収入額(経済センサス活動調査)」 の合算額	50%
③「人口(国勢調査)」	50%

注 令和6年4月1日以後に行われる清算については、経済センサス活動調査を適用

※ 各都道府県における棒グラフ上の数値は、人口一人当たりの金額（全国平均を100とした場合）の指標を示す。
なお、人口は令和6年1月1日現在の住民基本台帳人口による。
※ 左表は税務状況調査に基づく、各都道府県の令和5年度決算の値。
※ 右表は令和5年度に適用される清算基準に基づき清算を行った場合の理論値。

39

3. いわゆる「103万円の壁」

令和7年度税制改正大綱(抜粋)

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

1.成長型経済への移行

(1)物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応

令和6年12月20日
自由民主党
公明党

所得税については、基礎控除の額が定額であることにより、物価が上昇すると実質的な税負担が増えるという課題がある。

わが国経済は長きにわたり、デフレの状態が続いてきたため、こうした問題が顕在化することになかったが、足元では物価が上昇傾向にある。一般に指標とされる消費者物価指数(総合)は、最後に基礎控除の引上げが行われた平成7年から令和5年にかけて10%程度上昇し、令和6年も10月までに3%程度上昇しており、今後も一定の上昇が見込まれる。また、生活必需品を多く含む基礎的支出項目の消費者物価は平成7年から令和5年にかけて20%程度上昇している。こうした物価動向を踏まえ、所得税の基礎控除の額を現行の最高48万円から最高58万円に10万円、20%程度引き上げる。

給与所得控除については、給与収入に対する割合に基づき計算される控除であり、物価の上昇とともに賃金が上昇すれば、控除額も増加する。しかしながら、最低保障額が適用される収入である場合、収入が増えても控除額は増加しない構造であるため、物価上昇への対応とともに、就業調整にも対応するとの観点から、最低保障額を現行の55万円から65万円に10万円引き上げる。

また、現下の厳しい人手不足の状況において、特に大学生のアバイトの就業調整について、税制が一因となっているとの指摘がある。このため、19歳から22歳までの大学生年代の子等の合計所得金額が85万円(給与収入150万円に相当)までは、親等が特定扶養控除と同額(63万円)の所得控除を受けられ、また、大学生年代の子等の合計所得金額が85万円を超えた場合でも親等が受けられる控除の額が段階的に遞減する仕組みを導入する。

さらに、扶養親族及び同一生計配偶者の合計所得金額に係る要件について、現行の基礎控除と同額の48万円を、基礎控除の引上げを踏まえ、58万円とする。

以上については、源泉徴収義務者の負担にも配慮しつつ、令和7年から適用する。

個人住民税については、「地域社会の会員的な性格を踏まえ、所得税の諸控除の見直しのほか、地方税財源への影響や税務手続の簡素化の観点等を総合的に勘案し、給与所得控除の見直し、大学生年代の子等に関する特別控除の創設並びに扶養親族及び同一生計配偶者の合計所得金額に係る要件の引上げについて対応すること」とし、令和8年度分の個人住民税から適用する。

上記の所得税及び個人住民税の見直しについては、デフレからの脱却局面に鑑み、基礎控除や給与所得控除の最低保障額が定額であることに対して物価調整を行うものであることを踏まえて、特段の財源確保措置を要しないものと整理する。仮に今後、これを超える恒久的な見直しが行われる場合の財政影響分については、歳入・歳出両面の取組みにより、必要な安定財源を追加的に確保するための措置を講ずるものとする。

従来、給付や負担の決定にあたって所得税及び個人住民税の所得・税額を参考しててきた各種制度について、見直し後の給付や負担の決定基準のあり方にについては、負担能力に応じて支え合う全世代型社会保障の考え方や給付と負担のバランスの安定性確保の重要性等も踏まえ、所管省庁において検討し、その結果を踏まえ、必要な対応を行う。

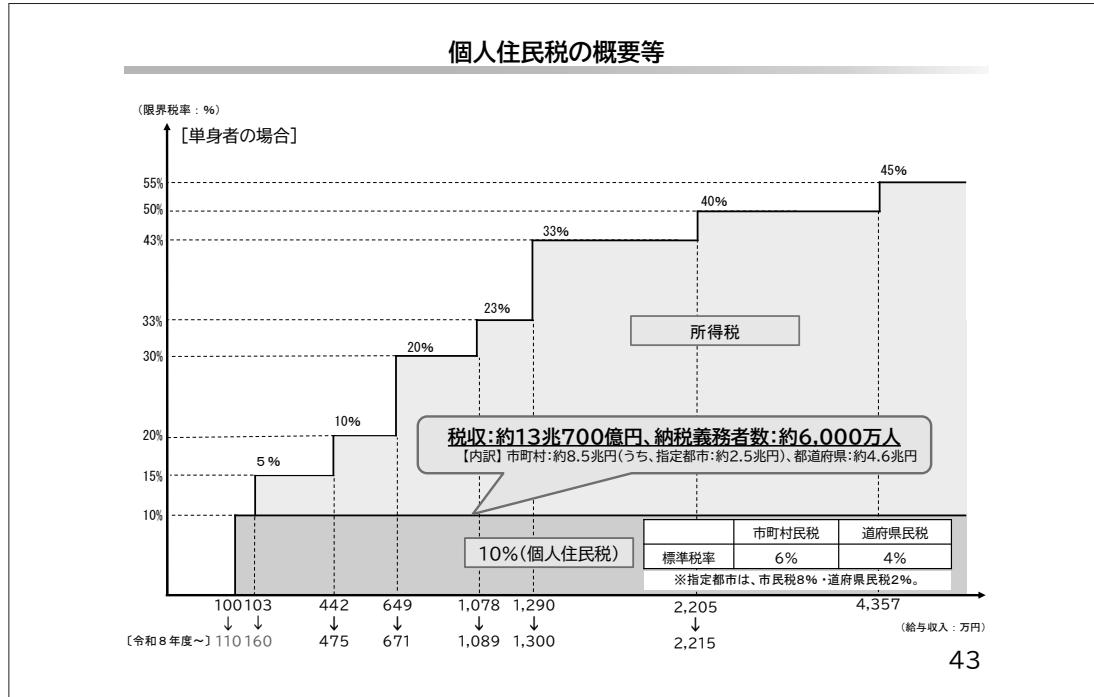
41

物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応

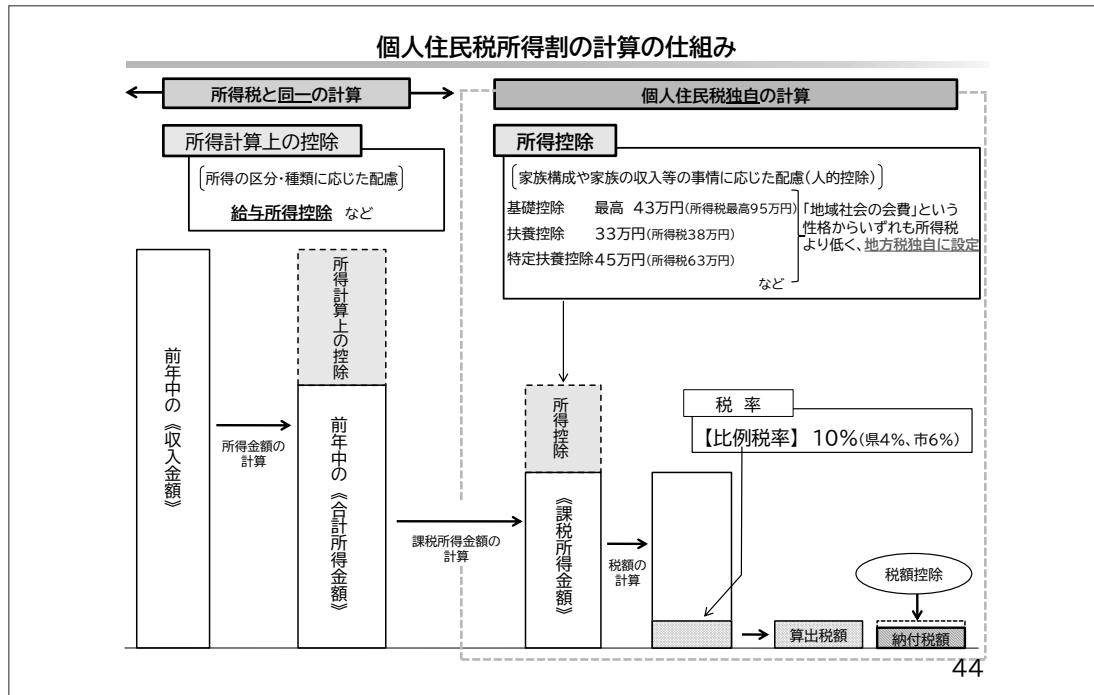
改正内容	個人住民税 (令和7年分所得に係る令和8年度分から適用)	所得税 (令和7年分所得から適用)
①給与所得控除の見直し	所得税と同様の対応(※)	<最低保障額> 改正前：55万円 → 改正後：65万円
②基礎控除の見直し	改正なし(最高43万円)	<給与収入200万円相当以下の場合> 改正前：最高48万円 → 改正後：最高95万円 ※収入に応じ控除額が递減(例：給与収入850万円相当超の場合は58万円)
③大学生年代の子等 (特定扶養控除関係)	所得税と同様の対応	① 現行「103万円まで」の子等の給与収入について、「150万円まで」を対象とする新たな特別控除を創設 ② 子等の給与収入が「150万円～188万円」の場合、控除額に段階を設けて控除
④扶養親族等に係る 所得要件の引上げ	所得税と同様の対応	改正前：48万円 → 改正後：58万円
非課税ライン (単身者の場合)	改正前	改正後
	基本額等 45万円 (変更なし) 給与所得控除 55万円 → 65万円 計 100万円	基礎控除 48万円 +47万円 → 95万円 給与所得控除 55万円 +10万円 → 65万円 計 103万円
(注) 地方税独自の非課税限度額が適用		※給与収入200万円相当以下の場合
減収見込額	平年度:750億円程度	平年度:12,040億円程度

※ 給与所得控除の見直しについては、所得割に係る所得計算が所得税の計算の例によるとされているため、地方税法の改正は不要。42

(43ページ)



(44ページ)



基礎控除

- 基礎控除は、昭和25年度の個人住民税創設時(シャウブ勧告)に、所得税の計算の例によるものとして導入された。
- 昭和37年度より、個人住民税独自の所得控除として創設され、基本的に所得税における基礎控除額の引上げ等を踏まえて、以下のように、控除額の引上げが行われてきた。
- 個人住民税における基礎控除は、「地域社会の会費」という個人住民税の基本的性格から、控除額を所得税よりも低く設定。

【控除額の推移】

年度(年)	個人住民税	(単位：万円) 所得税
昭和 50~51	19	26
52~53	20	29
54	21	〃
55~57	22	〃
5 8	〃	30
59~62	26	33
63	28	〃
平成 元	〃	35
2	30	〃
3~6	31	〃
7~令和元	33	38
2	〃	最高 48
3~6	最高 43	〃
7	〃	最高 95 ※3

※1 平成30年度改正により、給与所得控除の10万円引き下げに伴い、基礎控除を10万円引き上げることとなった。

※2 令和3年度分個人住民税(令和2年分所得税)より、基礎控除の控除額は、本人の合計所得金額2,400万円から3段階で遞減、2,500万円超で消失する。

※3 収入に応じ控除額が遞減(例:給与収入200万円相当以下の場合は、最高95万円)。

【基礎控除の沿革等】

政府税調答申(昭和35年12月)

- ・ 所得税の改正がそのまま住民税に影響をおよぼさないよう、その各種の控除の金額に地方税独自の金額を定めることを基本とした。



昭和37年度より、所得課税の方式をとりつつ、所得税の影響を遮断できるよう、個人住民税独自の基礎控除を創設(=現行の個人住民税制度の創設)。

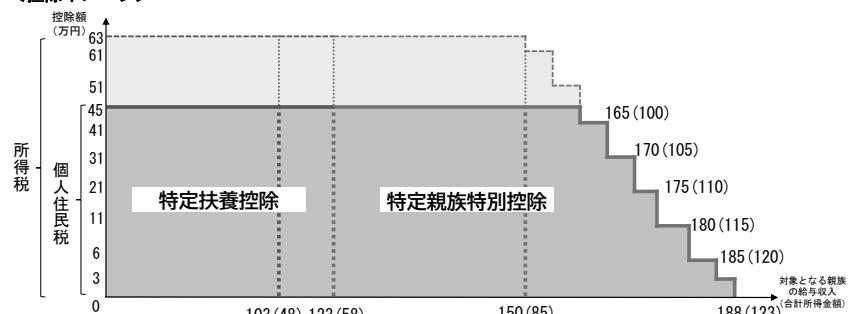
大学生年代の子等に関する特別控除の創設(令和7年度税制改正)

- 就業調整対策の観点から、国税と同様の措置として、大学生年代の子等に係る新たな控除(特定扶養控除と同額の45万円)を創設する(令和8年度分の個人住民税から適用)。
- 控除対象の子等の所得要件を103万円から150万円に拡大するのに合わせて、子等の所得に応じて控除額を遞減させる仕組みを設ける。

<特定扶養控除と特定親族特別控除の対象>

特定扶養控除 : 給与収入123万円以下である、19歳以上23歳未満の扶養親族
(改正前:給与収入103万円以下)

特定親族特別控除 : 給与収入123万円超188万円以下である、19歳以上23歳未満の親族等
(控除額は給与収入150万円から遞減)

<控除イメージ>


大綱決定を受けた各地方団体の声明

○全国知事会「令和7年度与党税制改正大綱」について(抜粋)(令和6年(2024年)12月20日)

いわゆる「103万円の壁」に係る個人住民税については、給与所得控除の見直し、大学生年代の子等に関する特別控除の創設並びに扶養家族及び同一生計配偶者の合計所得金額に係る要件の引き上げについて対応することとされた。個人住民税が地域社会の会費的な性格であることや、地方税財源への影響、税務手続の簡素化の観点等に配慮いただいたことに深く感謝申し上げる。仮に今後、今回を超える恒久的な見直しが行われる場合の財政影響分については、地方の担う行政サービスに支障を来すことがないよう、国の責任において代替となる財源を適切に確保いただくよう強く求める。

○全国市長会「令和7年度与党税制改正大綱」について(抜粋)(令和6年(2024年)12月20日)

個人所得課税については、物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整への対応として、令和7年分以後の所得税の基礎控除の額及び給与所得控除の最低保障額がそれぞれ10万円引き上げられるとともに、令和8年度分以後の個人住民税の給与所得控除の最低保障額が10万円引き上げられるなどとされたところである。こうした見直しについては、現下の物価動向において、人手不足等への対応として、「働き控え」の解消など様々な働き方改革の取組を進めていく中で、地方税財政への影響等を勘案しつつ、個人住民税の「地域社会の会費」としての性格を踏まえ、とりまとめがされたことは理解するものである。

言うまでもなく、個人住民税は都市自治体における最大の税目であるとともに、住民に身近な行政サービスの基盤となっている。今後、何らかの見直しが行われる場合においても、地方の担う行政サービスに支障をきたすことがないよう、地方交付税原資の減少分も含め、国の責任において、地方一般財源を確保することを強く求める。併せて、地方に大きな影響を及ぼす改正を行う場合、地方の意見を十分に踏まえて対応するよう強く求める。

○全国町村会「令和7年度与党税制改正大綱」について(抜粋)(令和6年(2024年)12月20日)

いわゆる「103万円の壁」については、令和7年分以後の所得税の基礎控除の額及び給与所得控除の最低保障額を引き上げることとされ、令和8年度分以後の個人住民税については、「地域社会の会費」的な性格や地方税財源への影響等を総合的に勘案し、給与所得控除の最低保障額を引き上げるなどとされた。仮に今後、さらなる見直しが行われる場合には、地方財政への影響分について、町村の財政運営に支障が生じないよう、必要な安定財源を確保するための万全な措置を講じていただきたい。

47

4. 地方団体間の収支の偏在や 財政力格差の状況の原因・課題の分析

48

令和7年度税制改正大綱(抜粋)

○ 令和7年度税制改正大綱(抄)

〔 令和6年12月20日
自由民主黨
公明黨 〕

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

2. 地方創生や活力ある地域経済の実現

(3)都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築

地方経済の活性化及び地方の生活環境の改善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、既に地方に居住している人の流出を防止するとともに、都市部から地方への移住を拡大する観点から、「若者・女性にも選ばれる地方」をつくることが重要である。このため、行政サービスの地域間格差が顕在化する中、拡大しつつある地方公共団体間の税収の偏在や財政力格差の状況について原因・課題の分析を進め、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。

特に、住所地課税の例外となっている道府県民税利子割については、インターネット銀行の伸長等の経済社会の構造変化により、るべき税収帰属との乖離が拡大していることから、金融機関等の事務負担に配慮するとともに、地方公共団体の意見を踏まえつつ、税収帰属の適正化のための抜本的な方策を検討し、令和8年度税制改正において結論を得る。

個人住民税の仕組み(所得類型別)

所得類型	給与・事業所得等	上場株式等の配当	上場株式等の譲渡益 (※1)	預金利子等
住民税の種別	所得割	配当割	株式等譲渡所得割	利子割
税率	10% <所得税>5%~45%		5% <所得税>15%	
納付先	納税義務者の住所地都道府県 (※2)			納税義務者の 口座所在地都道府県 (※3)
税収 (R5決算)	13兆683億円	2,407億円	2,683億円	222億円

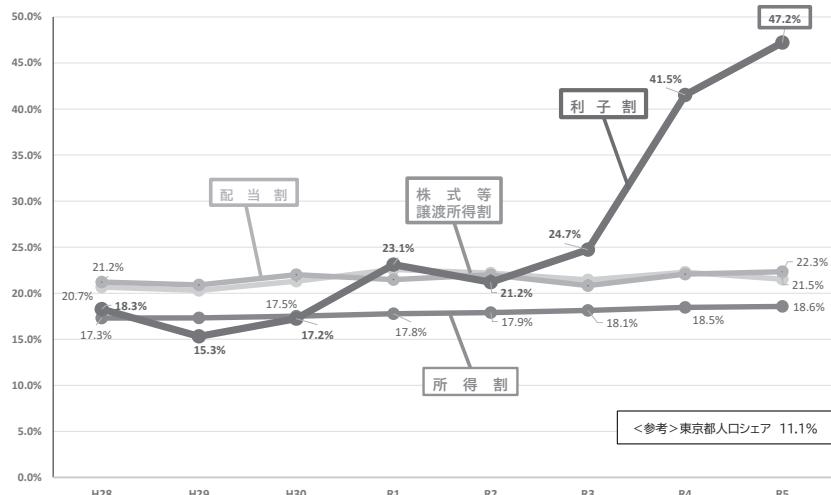
※1 謹渡益は源泉徴収口座におけるものに限る。

※2 所得割は住所地市町村にも納付。上場株式等の配当等は源泉徴収されるが、確定申告可能(総合課税又は申告分離)。

※3 利子等の支払い事務を行なう営業所等の所在都道府県。昭和63年度の制度創設時においては、預金は預金者の住所地に近い金融機関に預けられることが通常で都道府県単位での住所地とのすればそれほど大きなものとはならないと考えられていたことや金融機関の事務負担等の理由から、住所地課税の例外となっている。

(51ページ)

個人住民税(割毎)に係る東京都シェアの推移



<参考>東京都人口シェア 11.1%

※1 決算統計データを基に作成。
※2 東京都人口シェアは令和2年度国勢調査人口等基本集計に基づき作成。

51

(52ページ)

あるべき税収帰属地と課税団体

	個人住民税所得割
①あるべき税収帰属地	納稅義務者の 住所地都道府県等
課税団体と できない理由	なし 一致
②課税団体	納稅義務者の 住所地都道府県等

個人住民税利子割	(参考) 地方消費税
納稅義務者の 住所地都道府県	最終消費地の 都道府県
利子等の発生の大量性、 口座の住所地把握の困難さ、 利子課税全体の合理性 等	膨大な課税取引ごとに、 県境税調整を行う必要 等
納稅義務者の 口座所在地都道府県	本店等所在地の 都道府県
なし (①と②が概ね一致すると の考えに基づく)	清算

インターネット銀行の伸長等の社会経済の構造変化により、①と②の乖離が拡大

→ 清算制度を導入することが考えられる

52

地方税制のあり方に関する検討会 道府県民税利子割に関する中間整理(概要) 令和7年7月

与党税制改正大綱を踏まえ、道府県民税利子割の課税団体とるべき税収帰属地との乖離が生じている状況に対応するための方策について検討を行った。その概要は以下のとおり。

道府県民税利子割における現状と課題

- 利子割は、納稅義務者の住所地(るべき税収帰属地)と預貯金の口座所在地が概ね一致するとの制度創設時の考え方から、住所地課税の例外として、預貯金の口座所在地都道府県で課税
- 近年、インターネット銀行の伸長等の経済社会の変化により、るべき税収帰属地と課税団体との間に乖離が生じる構造となっている

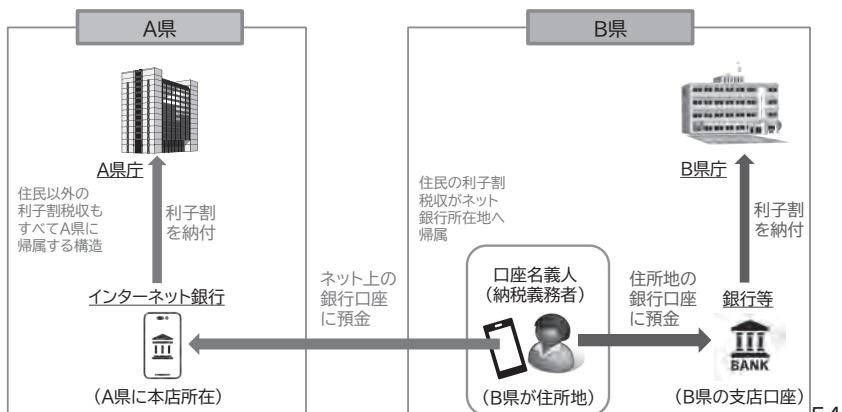
- 利子割税収の東京都シェアは令和4年度～令和6年度(速報値)で40%超の状況が継続
 - 他の個人住民税(所得割・配当割・株式等譲渡所得割)はいずれも近年20%程度で推移
 - 住所地都道府県別の預貯金額シェアの推計値も近年15%程度で推移
- 本店以外の営業所等を持たない「インターネット銀行」の口座や実店舗が存在しない支店である「インターネット支店」に紐付いた口座に係る利子割は、口座開設者の住所地にかかわらず、本店所在地に納入される構造

具体的な対応策・清算制度の導入

- まずは住所地課税の実現が検討されるべきだが、金融機関・地方団体の事務負担や所得税を含めた利子課税全体の合理性を踏まえ、直ちに実現することは困難
- 利子割の現状に早急に対応するため、るべき税収帰属地と課税団体との乖離を都道府県間で調整する地方税制として、清算制度を新たに導入すべき
- 清算基準は、信頼性、安定性、簡素さ等が求められるところ、利子等の発生源である預貯金との相関がある、住所地ベースの所得に関する課税データを用いることが考えられる
- 詳細については、実務的な観点から、地方団体の事務負担に配慮し検討することが望ましい

利子割における税収帰属の適正化に係る対応

- 道府県民税利子割について、課税団体(金融機関等の営業所等所在地)とるべき税収帰属地(納稅義務者の住所地)との間に乖離が生じる構造となっている。
- この乖離を都道府県間で調整するための地方税制上の措置として「清算制度」を導入すべき。
- 清算基準は、利子等の発生源である預貯金との相関が見られる所得に関する課税データを用いることが考えられる。



令和7年度与党税制改正大綱(令和6年12月20日)(抄)

第一 令和7年度税制改正の基本的考え方

2. 地方創生や活力ある地域経済の実現

(3) 都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築

地方経済の活性化及び地方の生活環境の改善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、既に地方に居住している人の流出を防止するとともに、都市部から地方への移住を拡大する観点から、「若者・女性にも選ばれる地方」をつくることが重要である。このため、行政サービスの地域間格差が顕在化する中、拡大しつつある地方公共団体間の税収の偏在や財政力格差の状況について原因・課題の分析を進め、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。

特に、住所地課税の例外となっている道府県民税利子割については、インターネット銀行の伸長等の経済社会の構造変化により、るべき税収帰属との乖離が拡大していることから、金融機関等の事務負担に配慮するとともに、地方公共団体の意見を踏まえつつ、税収帰属の適正化のための抜本的な方策を検討し、令和8年度税制改正において結論を得る。

「骨太方針2025」

○ 経済財政運営と改革の基本方針2025(令和7年6月13日、閣議決定)(抄)

第3章 中長期的に持続可能な経済社会の実現

2. 主要分野ごとの重要課題と取組方針

(5)持続可能な地方行財政基盤の強化

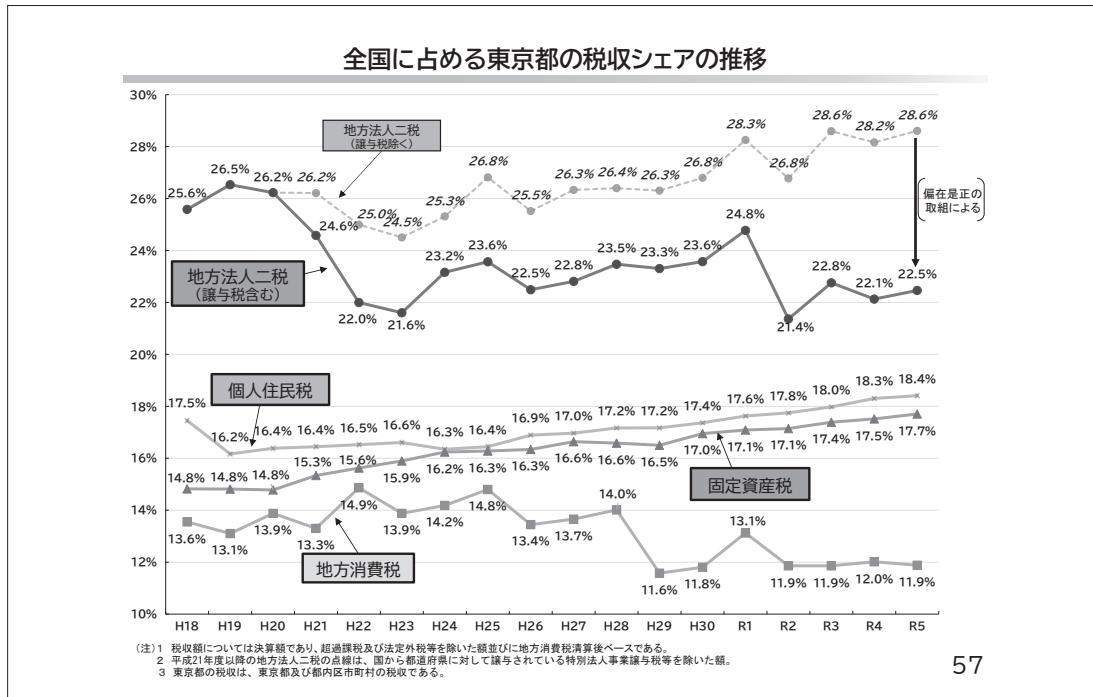
急速な人口減少や東京一極集中により深刻化する地方公共団体における地域の扱い手を始めとする資源の不足や偏在に対応し、将来にわたり持続可能な形で行政サービスを提供していく観点から、市町村に対する垂直補完、市町村間の水平連携、多様な主体との連携、デジタル技術の活用といった取組を推進し、地方公共団体における事務執行上の課題に応対するため、国・都道府県・市町村の役割の見直しを含めた課題解決に向けた議論を促進する。また、地方公共団体が連携して地域に必要な人材を確保・育成する取組や複数団体による広域的な公共施設の集約化・複合化や共同利用を進めるための取組を推進する。

東京一極集中が続く行政サービスの地域間格差が顕在化する中、拡大しつつある地方公共団体間の税収の偏在や財政力格差の状況について原因・課題の分析を進め、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。

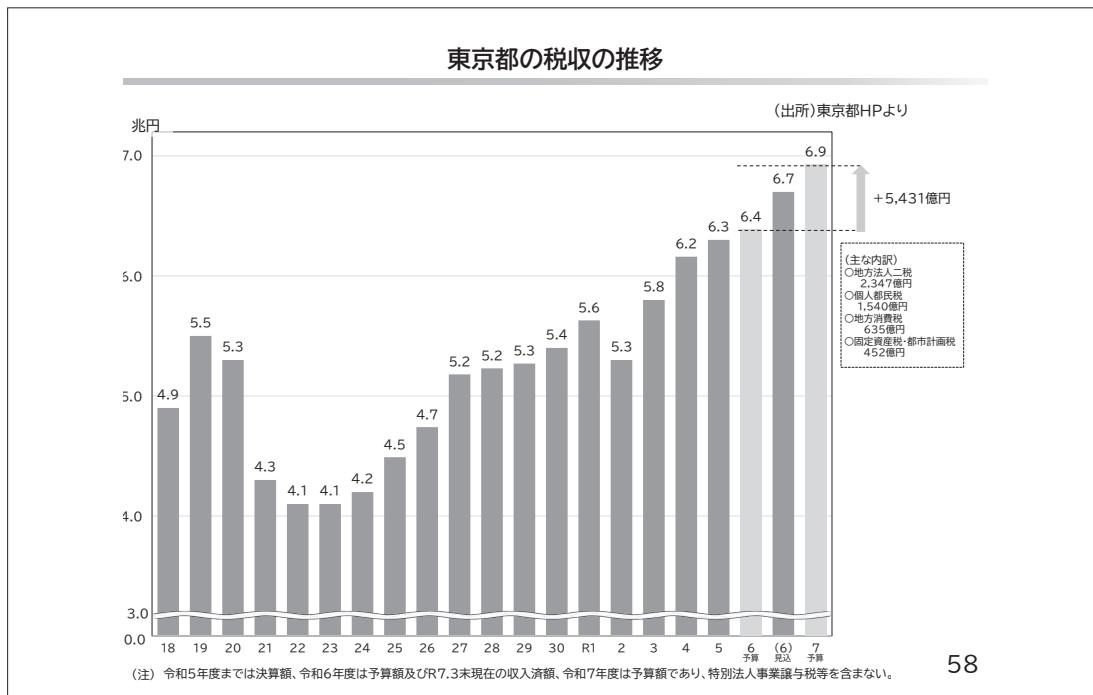
地方公共団体が行う公共事業や施設管理、サービス等における価格転嫁の推進等や、地域を支える老朽インフラの適切な管理、地域医療提供体制の確保等のための取組を進めるとともに、地方の一般財源の総額を確保して、地域における賃上げを起点とした成長型経済の実現を支える地方行財政基盤の持続性を確保・強化する。

持続可能な地方行財政に向け、地方における生産性向上を推進するとともに、計画策定の効率化、経由事務の廃止、経由調査の見直し、デジタル技術の活用といった事務の簡素化・効率化を進め、地方分権改革に取り組む。

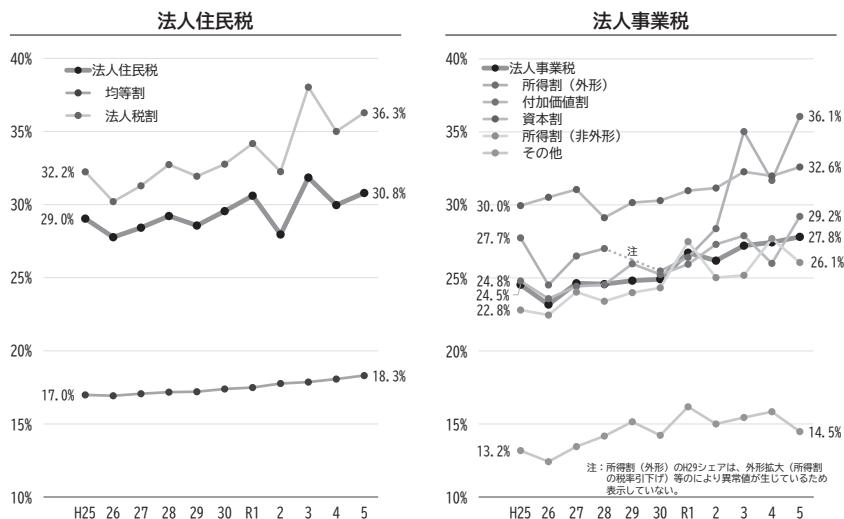
(57ページ)



(58ページ)



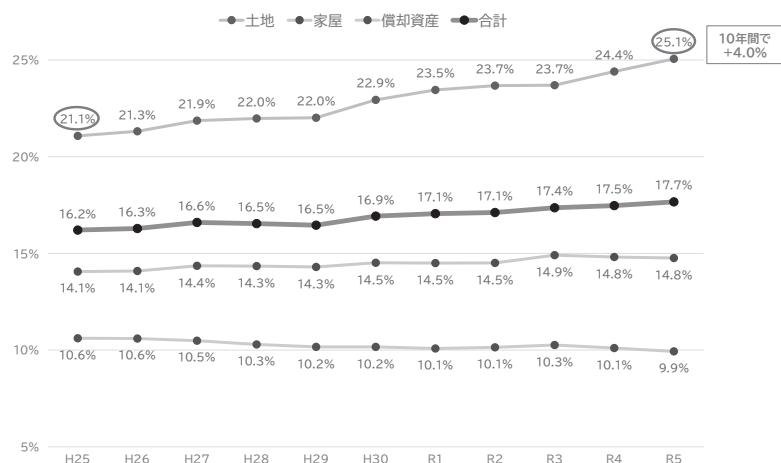
全国に占める東京都の地方法人二税の税収シェアの推移



(注) 1 東京都の税収は東京都及び都内区市町村における決算額の合算額であり、税収には超過課税及び法定外税等を含んでいない。
 2 法人事業税には、国から都府県に対して譲与されている特別法人事業債と税等を含んでいない。
 3 法人事業税の「その他」は、収入割が課される法人に係る税収である。

全国に占める東京都の固定資産税収シェアの推移

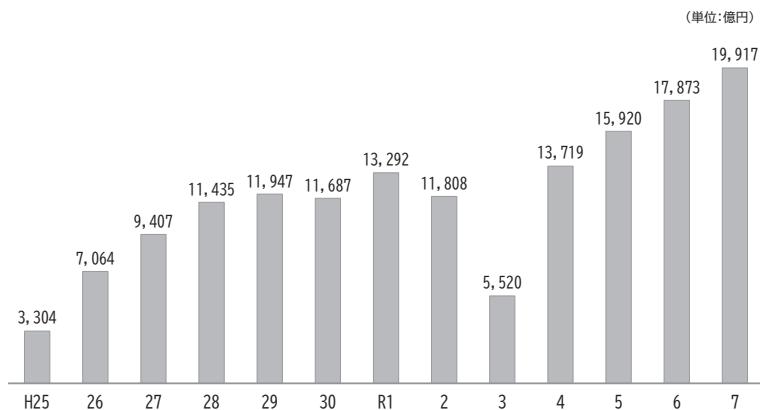
- 全国に占める東京都の固定資産税の税収シェアは年々拡大。特に土地については、この10年間で+4.0%となり、令和5年度では全国の25%を超えている。
- 家屋・償却資産はほぼ横ばいとなっている。



(61ページ)

東京都・特別区の財源超過額等の推移

- 東京都・特別区の財源超過額は、令和7年度で2.0兆円。
偏在是正措置を講じる前の水準（平成30年度、1.2兆円）を大きく上回っている状況。
財源超過額：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



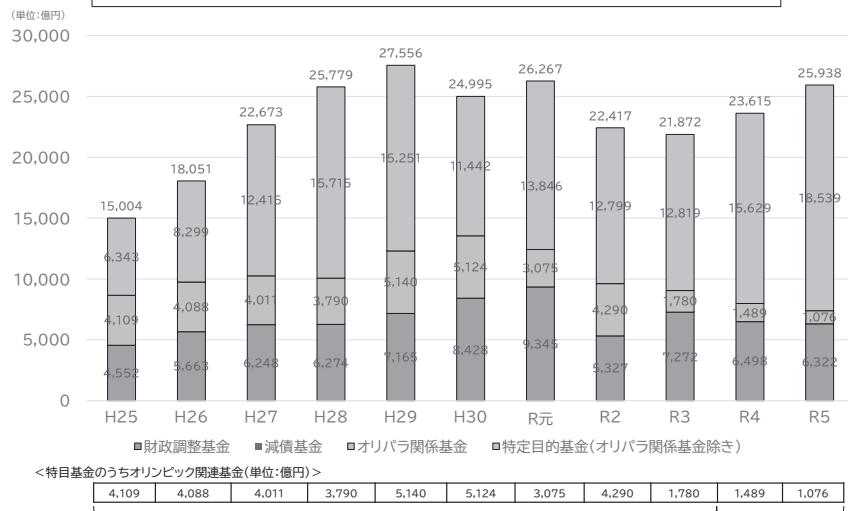
※ 東京都にあっては、地方交付税法第21条の規定により都及び特別区の基準財政需要額、基準財政収入額をそれぞれ合算して算定。
R3～6年度は再算定結果による。

61

(62ページ)

東京都の基金残高の推移

- 東京都の基金残高は、近年、高い水準で推移している。



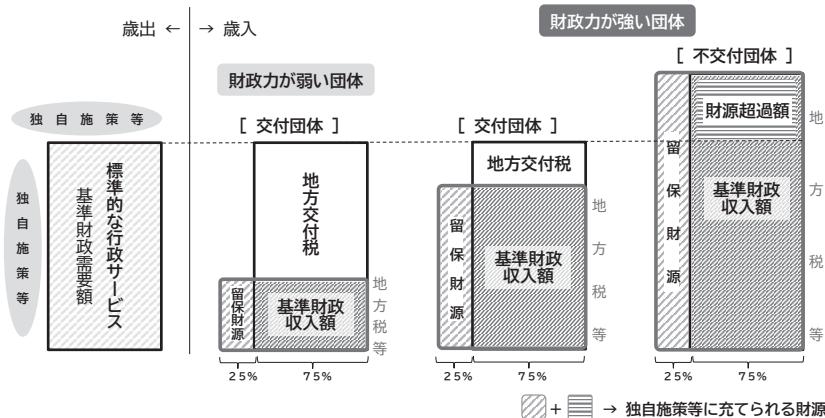
東京オリンピック・
パラリンピック開催準備期金

東京2020大会
レガシー基金

62

地方団体の一般財源(地方税等と地方交付税)の構造

- 地方交付税制度を通じて、地方団体間の財源の不均衡を調整し、どの地域に住む国民にも標準的な行政サービスを提供できるよう財源を保障。
- 地方団体の標準的な行政サービス以外の財政需要については、「留保財源 」(地方税収入見込額の原則25%)により対応。加えて、不交付団体においては標準的な水準の行政サービスの提供に必要な財源を上回る「財源超過額 」が存在す。

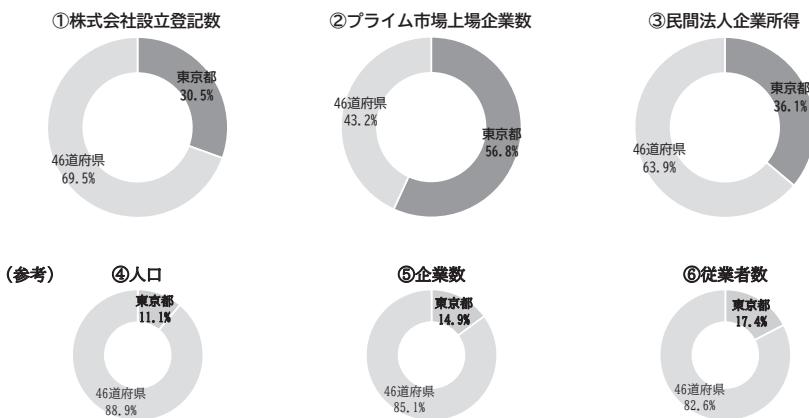


※ 各地方団体の基準財政収入額は、地方税等収入の原則として75%であるが、一部（個人住民税の一部、地方消費税の一部など）100%のものもある。

63

各指標で見る東京都への経済活動の集中

- 東京都では、法人の新設数が高い水準にあるほか、大法人が多く所在すること等を反映して企業所得も集中している状況。

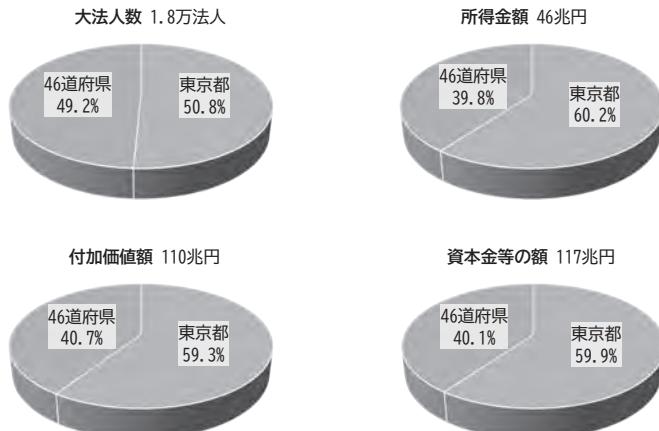


(出所) ①法務省「R6登記統計」、②日本取引所グループ「東証上場会社情報サービス (R7.7.31時点)」、
③内閣府「R3県民経済計算」、④総務省「R6住民基本台帳」、⑤⑥総務省「R6経済センサス基礎調査 (速報値)」より作成

64

企業の本社等の大都市への集中

- 大法人の本社の多くが東京都に集中し、課税ベースも東京都に集中。
- (注) 東京都本社所在法人のデータであり、実際の税収は、分割基準に基づき関係道府県に分割して納税される。

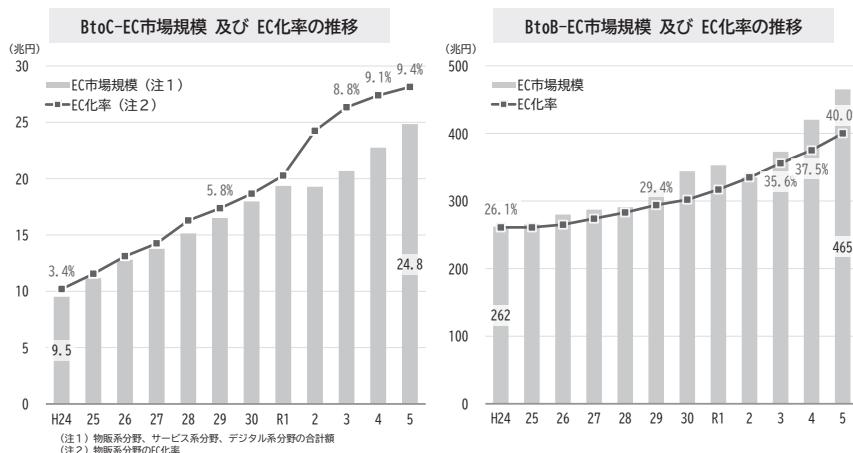


(出所) 総務省「令和5年度 道府県税の課税状況等に関する調」における外対象法人に係る課税実績より作成

65

電子商取引の拡大

- 電子商取引（BtoC-EC・BtoB-EC）の進展により、店舗を必要としない事業形態が拡大。
- 特にBtoC分野においては、コロナ禍以降EC化率が大きく増加。



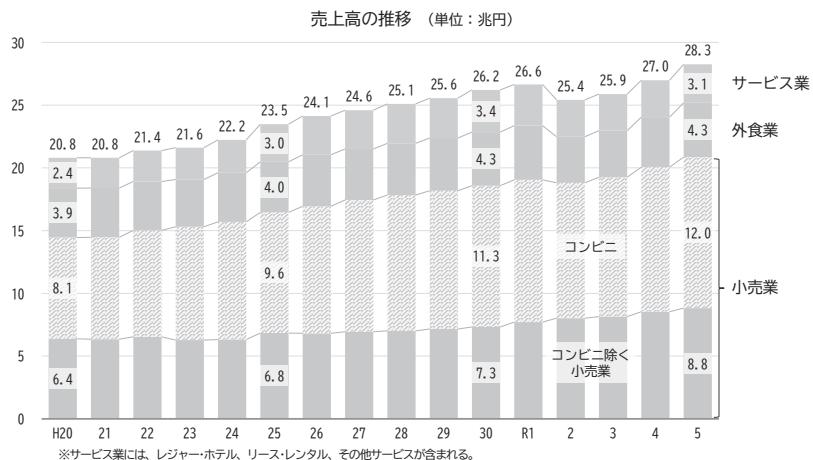
(出所) 経産省「電子商取引に関する市場調査」より作成

66

(67ページ)

企業の組織形態の多様化（フランチャイズチェーン）

○ フランチャイズ事業の売上高は、コロナ禍により外食業・サービス業を中心に減少に転じたが、足下では増加。



（出所）日本フランチャイズチェーン協会「JFAフランチャイズチェーン統計調査」より作成

67

(68ページ)

地価の状況（商業地・県庁所在地）

○ 東京都（特別区）の商業地の地価水準は、全国平均の約8.4倍となっている。



令和7年度
全国平均 428,183円／㎡

④ 京都市
平均価格:1,217,000円

② 大阪市
平均価格:2,237,200円

① 東京都（特別区）
平均価格:3,590,800円

③ 福岡市
平均価格:1,526,600円

⑤ 名古屋市
平均価格:1,119,400円

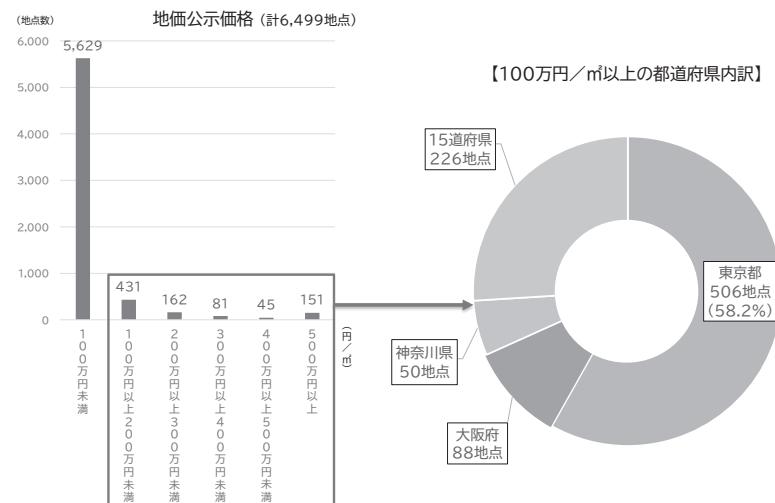
※1 令和7年度地価公示の実施状況（国土交通省）をもとに作成

※2 全国平均は県庁所在地（東京都は特別区）の額の平均値

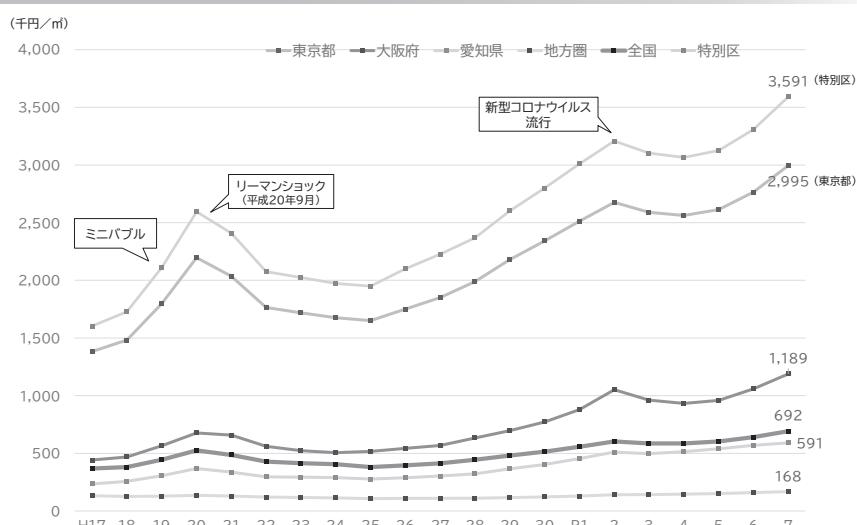
68

地価公示価格の分布(商業地・全国)

○ 100万円以上の地価公示価格の地点(商業地)のうち、約60%を東京都が占めている。



商業地の平均価格の推移

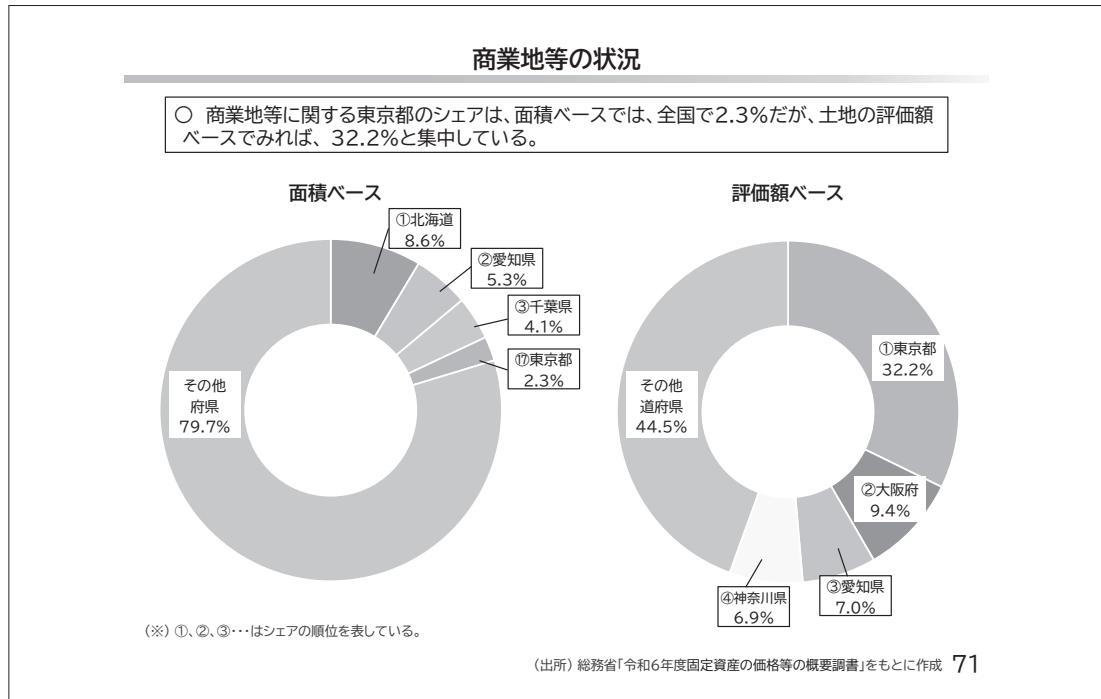


※1 地価公示は、地価公示法に基づき、毎年1月1日を調査時点として国土交通省(土地鑑定委員会)が評価主体となって行うもの。

※2 「平均価格」とは、地点ごとの1m²当たりの価格の合計を総地点数で除して求めたものをいう。

※3 地方圏とは、三大都市圏(東京圏、大阪圏、名古屋圏)を除く地域をいう。

(71ページ)



(72ページ)

5. ふるさと納税

ふるさと納税制度

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、又は税の使い道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

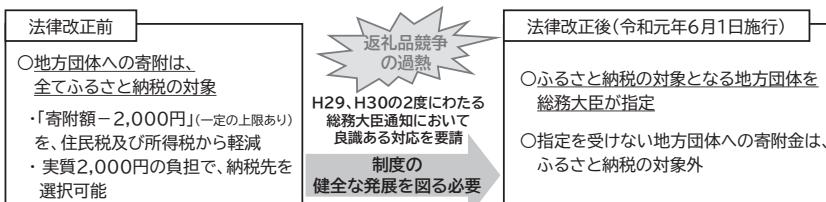
税制上の寄附金控除の仕組みを活用し、個人が地方団体に対して寄附金を支出した場合に、「寄附額 - 2,000円」(一定の上限あり)を、個人住民税(地方税)及び所得税(国税)から軽減することによって、実質2,000円の負担で、納税先を選択可能とする仕組み。

【ふるさと納税の流れ(イメージ)】

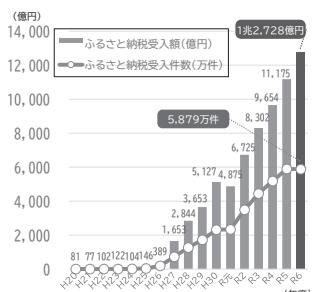


73

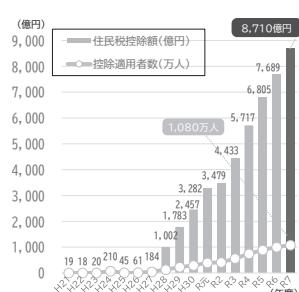
ふるさと納税制度の見直し(指定制度の導入)について【令和元年6月~】



○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

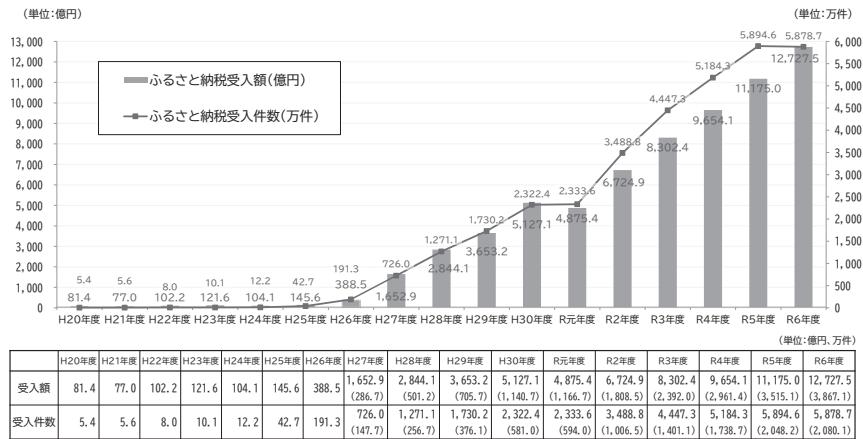
- 基準① 募集適正基準
 - ① 制度趣旨に沿った募集の方法
 - ② 経費総額5割以下
 - ③ 食品の産地名の適正な表示確保
- 基準② 収益割合3割以下基準
- 基準③ 地場産品基準
- 基準④ 指定日前1年基準適合等基準
- 基準⑤ 基準適合等基準

※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り
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

74

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6年度の実績は、約1兆2,728億円(対前年度比:約1.1倍)、約5,879万件(同:約1.0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。

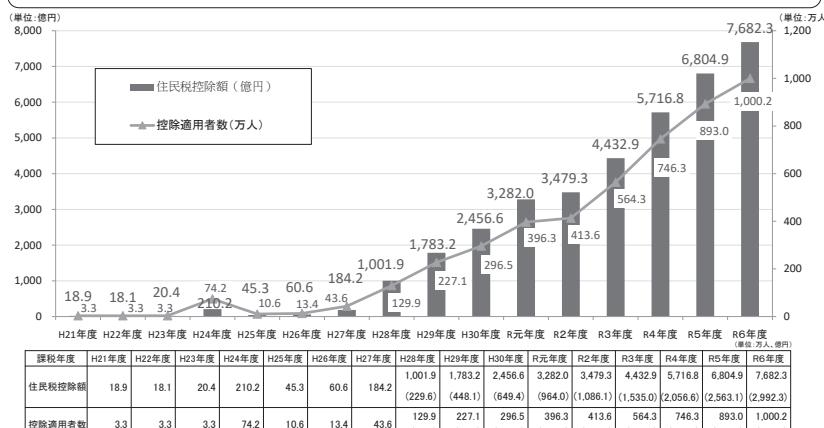
※ 平成23年東北地方太平洋沖地震に係る義援金等については、含まれないものもある。

※ 表中の()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。

75

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)



※ 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翌年度の控除の適用状況である。

※ 表中の()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査」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。

76

ふるさと納税受入額及び住民税控除額の上位20団体(市区町村別)

○ R6年度におけるふるさと納税受入額 上位20団体
(単位:百万円、件)

団体名	寄附受入額	寄附件数
1 兵庫県 宝塚市※	25,668	7,919
2 北海道 白糠町	21,165	1,333,228
3 大阪府 泉佐野市	18,152	1,130,779
4 宮崎県 都城市	17,692	862,624
5 北海道 別海町	17,350	1,035,913
6 北海道 根室市	14,691	672,865
7 愛知県 名古屋市	13,791	274,101
8 宮崎県 宮崎市	13,243	687,764
9 北海道 紋別市	13,083	760,997
10 宮城県 気仙沼市	12,165	819,350
11 静岡県 烧津市	11,907	800,136
12 京都府 京都市	11,500	246,550
13 山梨県 富士吉田市	10,120	511,542
14 岩手県 花巻市	8,432	550,101
15 福井県 敦賀市	8,393	420,558
16 北海道 千歳市	7,476	387,226
17 山梨県 甲府市	7,416	199,679
18 新潟県 南魚沼市	7,122	183,624
19 茨城県 守谷市	7,038	335,898
20 静岡県 富士宮市	6,938	363,067

○ R7年度課税における住民税控除額 上位20団体
(単位:百万円、人)

団体名	住民税控除額	控除適用者数
1 神奈川県 横浜市	34,338	470,220
2 愛知県 名古屋市	19,836	274,495
3 大阪府 大阪市	19,226	298,579
4 神奈川県 川崎市	15,401	222,033
5 東京都 世田谷区	12,349	155,155
6 埼玉県 さいたま市	11,442	167,078
7 福岡県 福岡市	10,942	170,206
8 兵庫県 神戸市	10,216	157,449
9 北海道 札幌市	10,026	179,123
10 京都府 京都市	9,147	135,811
11 東京都 港区	9,107	58,378
12 千葉県 千葉市	7,193	101,756
13 広島県 広島市	6,605	107,124
14 東京都 大田区	6,473	114,039
15 東京都 江東区	6,159	95,523
16 東京都 杉並区	5,960	93,572
17 東京都 品川区	5,958	82,898
18 宮城県 仙台市	5,858	96,184
19 東京都 渋谷区	5,799	45,587
20 東京都 練馬区	5,614	105,221

※宝塚市によると、寄附受入額約257億円には、市立病院に対する市民2人からの約254億円の寄附を含んでいる。

※「R6年度におけるふるさと納税受入額」は、R6年度(R6.4月～R7.3月)の受入実績。「R7年度課税における住民税控除額」は、R6年中(R6.1月～R6.12月)のふるさと納税に係る住民税控除の適用実績。

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

(単位:百万円、件)

都道府県名	令和6年度		令和5年度	
	受入額	受入件数	受入額	受入件数
北海道	179,957	9,632,234	165,496	9,738,882
青森県	8,837	547,700	7,419	482,026
岩手県	24,284	1,330,249	23,327	1,366,247
宮城县	32,648	1,700,844	26,361	1,469,097
秋田県	13,594	498,678	9,974	425,035
山形県	44,940	2,111,827	42,633	2,571,764
福島県	10,328	374,319	9,029	333,199
茨城県	39,129	1,971,389	37,419	2,070,723
栃木県	17,689	894,048	14,344	788,239
群馬県	13,152	534,167	11,148	476,134
埼玉県	12,354	440,680	8,814	313,681
千葉県	22,198	1,013,335	21,471	1,044,798
東京都	14,614	154,321	7,863	124,250
神奈川県	21,995	548,465	16,959	459,648
新潟県	44,313	1,477,329	34,082	1,233,635
富山县	4,637	141,251	3,872	152,801
石川県	14,068	543,489	11,316	646,437
福井県	18,842	878,447	16,124	817,931
山梨県	45,880	2,007,833	35,884	1,753,816
長野県	30,776	1,511,004	26,360	1,473,067
岐阜県	25,802	1,126,268	24,072	1,294,856
静岡県	53,367	2,937,904	45,751	2,568,195
愛知県	34,612	1,077,849	32,983	1,039,687
三重県	13,455	455,030	10,864	426,907
滋賀県	17,493	519,334	14,449	390,817

都道府県名	令和6年度		令和5年度	
	受入額	受入件数	受入額	受入件数
京都府	22,800	654,356	19,732	576,058
大阪府	39,643	1,702,586	37,019	1,736,388
兵庫県	58,247	1,331,429	29,553	1,278,606
奈良県	4,391	188,011	3,557	162,813
和歌山县	22,959	1,547,258	21,998	1,604,590
鳥取県	7,533	368,579	7,247	406,858
島根県	6,836	236,472	6,015	212,437
岡山県	12,763	590,523	10,283	490,115
広島県	7,071	248,655	6,355	245,270
山口県	5,235	255,427	4,521	202,701
徳島県	4,331	217,524	3,635	191,470
香川県	9,858	487,219	9,537	539,025
愛媛県	17,257	1,088,735	12,740	881,176
高知県	16,445	1,090,233	16,034	1,190,502
福岡県	56,003	3,379,767	61,504	4,187,459
佐賀県	36,326	1,971,282	40,508	2,454,584
長崎県	17,547	767,485	16,711	838,106
熊本県	38,819	2,050,984	29,888	2,014,579
大分県	11,820	499,328	11,433	559,828
宮崎県	58,283	2,956,129	52,012	2,803,099
鹿児島県	43,050	2,266,906	44,329	2,434,499
沖縄県	16,574	460,371	14,875	473,581
合計	1,272,752	58,787,253	1,117,500	58,945,616

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

都道府県名	令和7年度課税	
	住民税控除額	控除適用者数
北海道	23,107	347,993
青森県	2,928	48,634
岩手県	2,887	47,261
宮城県	10,337	147,754
秋田県	2,126	36,342
山形県	2,944	48,563
福島県	5,151	78,326
茨城県	13,482	186,859
栃木県	8,591	116,660
群馬県	8,391	118,043
埼玉県	50,590	677,467
千葉県	48,290	603,057
東京都	216,083	2,001,079
神奈川県	90,178	1,043,007
新潟県	7,067	110,525
富山県	4,019	66,497
石川県	5,592	84,094
福井県	3,122	52,179
山梨県	3,815	52,595
長野県	7,990	117,774
岐阜県	10,448	152,338
静岡県	18,899	265,569
愛知県	62,578	776,406
三重県	9,511	137,823
滋賀県	9,077	131,121

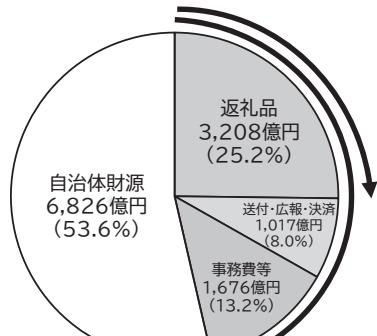
都道府県名	令和7年度課税	
	住民税控除額	控除適用者数
京都府	17,661	226,599
大阪府	68,968	888,134
兵庫県	41,130	525,232
奈良県	8,490	113,282
和歌山县	3,997	58,809
鳥取県	1,645	28,075
島根県	1,891	33,577
岡山県	8,715	133,260
広島県	14,737	204,864
山口県	5,084	78,247
徳島県	2,783	41,584
香川県	4,317	66,284
愛媛県	4,841	70,553
高知県	2,020	31,999
福岡県	28,739	398,089
佐賀県	2,829	46,540
長崎県	4,175	64,017
熊本県	5,558	86,350
大分県	3,743	56,843
宮崎県	3,223	51,643
鹿児島県	4,895	77,013
沖縄県	4,380	67,738
合計	871,024	10,796,698

ふるさと納税の募集に要した費用(全団体合計額)

令和6年度受入実績

1兆2,728億円

上限3割(地方税法で規定)



上限5割(総務省告示で規定)

区分	令和6年度		令和5年度		①-②
	金額	受入額に占める割合(①)	金額	受入額に占める割合(②)	
返礼品の調達に係る費用	3,208	25.2%	3,029	27.1%	▲1.9
返礼品の送付に係る費用	733	5.8%	801	7.2%	▲1.4
広報に係る費用	66	0.5%	68	0.6%	▲0.1
決済に係る費用	218	1.7%	208	1.9%	▲0.2
事務に係る費用等	1,676	13.2%	1,323	11.8%	1.4
合計	5,901	46.4%	5,429	48.6%	▲2.2

うちポータルサイト運営事業者に支払った費用 1,656億円
(寄附金額に占める割合:13.0%)
(募集費用に占める割合:28.1%)

ふるさと納税の指定基準の見直し【令和7年6月24日付け告示第220号】

