

令和 9 年度 税制改正に関する租研意見

令和 8 年 9 月 9 日

公益社団法人 日 本 租 税 研 究 協 会



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

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

税は、公共的なサービスの財源を調達する最も基本的な手段であります、わが国では、歳出が税収を上回り国債に依存する状況が続いており、さらに「金利ある世界」への移行、地政学的リスクの高まり、社会インフラの維持・老朽更新費用の増加などを考えると、国民全てが財政健全化の重要性を改めて認識すべきと思われます。

また、税制は社会保障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おります。人口減少・少子高齢化が加速する状況下での税制・社会保障制度を一体的にみた受益と負担のあり方について、幅広い議論が行われ、若年層から高齢者まで社会の構成員がそれぞれの負担能力に応じて支えあう将来に希望を抱けるような制度の構築が求められております。

なお、日本経済は緩やかな回復基調にありますが、潜在成長率を引上げ、停滞から脱するためには、労働供給制約などの構造的な課題に対処し、投資の拡大を通じて生産性の向上につなげていくことが必要であり、こうした取組を促進する観点からも税制の役割を考えていくことが望まれます。

この意見書は、わが国の経済・社会の課題と内外の環境変化を踏まえつつ、税制改革の方向性について提言を行うものです。本提言があるべき税制構築の一助になれば幸甚に存じます。

公益社団法人 日本租税研究協会 会長 宮永 俊一

I. わが国経済・社会の構造的な問題と税制のあり方

1. はじめに

税の役割・機能（財源調達・所得再分配、政策手段としての税制、税制が企業・個人の行動に及ぼす影響）

社会・経済情勢の変化、国際的整合性、構造問題に対応した税制構築の必要性

2. わが国経済・社会の構造的な問題

① 経済活力の停滞

- 潜在成長率、生産性の低迷
- 国内投資・労働力の制約による供給力の不足
- 産業構造の改革、企業の新陳代謝の遅れ（デフレ→インフレ局面における財政・金融政策）

② 人口減少、少子・高齢化の進行

- 潜在成長率の低下
- 労働力不足
- 社会保障制度の持続可能性への懸念（現役世代への負担の集中、将来世代への先送り）

③ 格差の拡大

- 所得格差の拡大、相対的貧困層・生活困窮者の増加
- 世代を超えた格差の固定化
- 地域間格差、地域社会の持続可能性

④ 財政問題

- 巨額の政府債務⇒将来世代への負担の先送り、金利上昇による財政圧迫、国民生活・企業活動への影響、有事・危機対応力の低下
- 受益（公共サービス）と負担（税・社会保険料）の不均衡
- 社会保障制度に対する信頼、財政に対する市場の信認

3. 「構造問題」への対応

① 経済活力の強化

- 経済主体のダイナミズムの回復・強化
- 企業の国際競争力・立地競争力の強化
- 官民の適切な役割分担による成長分野への投資、DX/GXによる社会課題解決と生産性向上
- スタートアップ、人への投資
新陳代謝の促進・労働移動の円滑化

② 人口減少、少子化への対応

- 全世代型社会保障制度の構築
- こども政策・子育て支援策の効果的な実施（財源の確保と費用対効果の検証）
- 職場環境・働き方改革など両立支援
女性・高齢者の活躍促進
- DX・AIによる効率化・生産性向上

③ 格差への対応

- 社会保障・税を通じた再分配（公平な負担と給付の実現、世代内・世代間の公平）
- 中低所得現役勤労者の負担軽減・就労促進策⇒当面の対応としての所得連動給付
- 税と社会保障を一体化した仕組み（本格的な「給付付き税額控除」）に向けた検討の深化、執行インフラの整備（資産・所得の正確な把握）

④ 財政の健全化

- 健全化の緊要性⇒歳出・歳入両面からの改革（EBPMによる政策立案、Outcome-Orientedな支出の徹底）
- 受益と負担の適正化（社会保障関連給付の効率化・重点化、能力・受益を踏まえた税・社会保険料の負担）
- 各年度のPBを含む複数の指標による多角的な検証、政府債務対GDP比引下げ目標の設定・達成期限の明示による市場の信認確保
- 財政運営の検証強化・健全化の取組を担保する仕組み（「独立財政機関」の設置）

II. 税制改革の基本的視点

経済活力に資する税制の構築

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

※各論Ⅳ、Ⅵ

財源調達機能の強化

- 公共サービスの財源は税により賄うことが原則
- 少子・高齢化の進展に対応した税制
⇒社会保障財源としての消費税の重要性
- 少子化対策、防衛力抜本強化等の安定財源の確保
⇒負担と給付の牽連性が認められないものは税による

※各論Ⅳ、Ⅵ、Ⅷ

財政責任を伴った地方行財政運営の実現

- 「応益課税」原則に基づく制度改革
⇒地方行政サービスの受益に対応した住民・企業の負担（法人に対する課税から個人に対する課税へのシフト）
- 税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系
⇒経済取引のデジタル化、東京一極集中の加速に対応した見直し（税収帰属の適正化・税源偏在の縮小）

※各論Ⅸ

租 税 原 則 を 重 視 し た 税 制 の 構 築

公 平

- 応益・応能負担
垂直的公平 ⇒（所得税・資産課税）税制による再分配機能のあり方（※再分配については税制のみならず社会保障・各種給付も含めて実現）
- 世代間の公平（将来世代への負担の先送り不可）
⇒（所得税・消費税など）税収調達機能の回復・強化

※各論Ⅳ、Ⅴ

中 立

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

※各論Ⅳ、Ⅵ、Ⅷ

簡 素

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

※各論Ⅺ

各 論	Ⅲ. 税体系 ○ 税目・課税ベース（個人所得課税・法人所得課税、消費課税、資産課税）のバランスのとれた税体系の構築 消費税は、現役世代に負担が集中せず、全世代で負担を分かち合うことができるため、全世代型の社会保障を支える基幹税として相応しい。 消費税率の引上げにより安定的な財源を確保するとともに、所得税の税収調達能力の回復を視野に入れ、消費税と所得税を両輪とした税体系を構築すべき。	Ⅷ. 消費税 ○ 財政健全化と社会保障関係費の増加に対応する財源として消費税の果たす役割が重要。 ○ 消費税は、その負担が現役世代に集中せず、使途が社会保障に限定されていることから、受益面も考慮すれば低所得者に有利な制度となっていること等を十分に説明し、国民の理解と納得を得ることが重要。 ○ 制度の信頼性・透明性を高める観点からもインボイス制度の円滑な実施が重要。中小事業者向けの特例、インボイス導入に伴う経過措置は課税の公平性・信頼性の観点から見直しが必要。 ○ 軽減税率制度は、公平、中立、簡素の観点から弊害。適用対象が拡大しないよう厳格な歯止めを設けるべき（逆進性の問題には給付方式により対応することが望ましい）。 ○ 「給付付き税額控除」（所得に連動したきめ細かな給付）の導入までの間の「つなぎ」としての飲食料品に係る消費税率の引下げには様々な課題（価格転嫁の不透明性、税率変更に伴う経済への影響、事業者における事務負担等）。実施に当たっては、財源の確保、2年間での確実な終了が求められる。
	Ⅳ. 所得税 ○ 税収調達機能の回復・再分配機能の適切な発揮という観点から、税率構造（低税率ブラケット幅の縮小）、所得控除の水準など、所得税の負担構造について検討する必要。 ○ 課税最低限（基礎控除など）を物価上昇に連動して引き上げる仕組みには合理性があるが、控除額の上乗せ部分（中低所得者層の負担軽減・就業調整）は、税・社会保険料の負担構造全体の中で検討されるべき課題。 ○ ライフコース、雇用・就業形態、所得の稼得形態の多様化（兼業・副業、フリーランス等）が進む中で、婚姻、働き方などに関する個人の選択への中立性を確保し、就労を阻害しないよう、所得区分、課税方式、各種控除等について検討する必要。 ○ 退職給付（一時金・年金）、各種年金の拠出、運用、給付段階における課税のあり方について中立性の確保、適正な税負担の実現という観点から検討が必要。 ○ 金融所得課税のあり方については、個人の金融資産の保有状況、極めて高い水準の所得に対するミニマム課税制度、N I S Aの抜本的拡充・恒久化などの措置も踏まえた検討が必要。	Ⅸ. 地方税 ○ 財政規律を伴った地方行財政運営の実現のため、地域行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要。地方税全体として安定的な税収を確保しつつ、法人から個人に比重を移すとともに、課税標準が重複する税目の統廃合等も検討する必要。 ○ 法人課税のウエイトが高いことによる税源の偏在、電子商取引の拡大等による都市部への税収の集中等に対応するため、偏在性の小さい税体系の構築、税収帰属の適正化、偏在是正措置のあり方等について検討する必要。 ○ 「負担分任」「応益課税」の考え方に基づき、個人住民税均等割の引上げ、法人事業税における外形標準課税の拡充、土地に係る固定資産税の負担適正化、ふるさと納税制度の見直し等について検討する必要。
	Ⅴ. 相続税・贈与税 ○ 税制全体の中で相続税の機能（富の集中抑制・格差の固定防止）の適切な発揮が重要。資産の移転時期に中立的な税制を構築する観点からの相続税・贈与税の見直しについても検討を進めるべき。 ○ 資産の世代間移転促進を目的として導入された、結婚・子育て、住宅取得資金に係る贈与税の非課税措置については、格差の固定化につながらないよう、今後も見直しが必要。 ○ 事業承継税制については、第三者への事業引継・統合等とのバランスも考慮しつつ、適用状況・効果検証を踏まえた検討が必要。取引相場のない株式の評価方法についても公平性・中立性の観点から見直しが必要。	Ⅹ. その他の税 ○ 自動車関係諸税については、カーボンニュートラル目標の実現、受益者・原因者負担としての性格、道路等インフラの維持・更新のための財源確保の必要性も踏まえ、電気自動車の普及、保有から利用への移行などに対応できるよう、課税の考え方、税体系の再構築が必要。 ○ 「GX推進法」に基づき実施されている「排出量取引制度」、導入が予定されている「化石燃料賦課金」について、脱炭素型社会経済構造への円滑な移行を促進するものとなるよう、対象となる事業者の予見可能性の確保に配慮しつつ、制度の公正・安定的な運用、ルール・体制の整備が必要。脱炭素型社会への移行に伴うコストは国民すべてが広く負担すべきものであり、炭素価格の適正な転嫁が重要
	Ⅵ. 法人税 ○ 企業の国際競争力の強化、立地競争力の確保の観点から、法人実効税率（国＋地方）については、少なくとも現状の水準にとどめるべき。イコールフットィングの観点からは、課税ベース等についても国際的に調和のとれたものとする、国際課税制度も含めたコンプライアンスコストの低減も重要。 ○ 企業の生産性向上、競争力強化につながる活動を誘導・促進する政策税制について重点的に整備・拡充を図る一方、税制支援の必要性・優先度が低下したものは廃止も含めた見直しを進めるべき。 ○ イノベーション・スタートアップに対する安定的な支援のため、研究開発税制、イノベーションボックス税制の恒久化、拡充が必要。 ○ グループ通算制度について事務負担軽減の観点からの検証、受取配当益金不算入制度、欠損金の繰越控除制度について課税ベース拡大として行われた制限の見直しが必要。	Ⅺ. 納税環境の整備 ○ 国民が税の意義と役割、受益と負担の関係性を理解し、納税意識、財政問題に対する関心を高めるために税制及び財政の現状に関する正確かつタイムリーな情報提供、租税・財政教育の充実などが重要。 ○ 国税、地方税の申告・納税手続のデジタル化により納税者利便の向上（日本版「記入済み申告書」の実現）、税務行政の効率化を進めるべき。税務手続のデジタル化、キャッシュレス化を事業者のバックオフィス業務の生産性向上、社会全体のコスト削減につなげることが重要。 ○ 徴税・給付事務の迅速・正確な実施に加えて、社会保険制度における資産勘案、給付付き税額控除制度など、公平な給付と負担を実現するため、マイナンバーを活用した所得・資産の正確な把握（預貯金口座への附番義務化等）、関係機関が利用できる共通の情報基盤（ガバメントデータハブ）の構築が必要。その際、民間事業者の負担・責任のあり方についても十分な配慮が必要。
	Ⅶ. 国際課税 ○ グローバル化・デジタル化が進展するなか、国際的二重課税を排除し、投資交流を阻害しない国際課税ルールを構築するため、多国間フォーラムでの合意形成の上、国内法・租税条約の整備を進めることが望ましい。 ○ 移転価格税制をはじめとする国際課税制度の執行、租税条約の適用における予測可能性の確保、事務負担軽減のため、取扱いの明確化、事前確認・相互協議制度の適切な運用が重要。 ○ 「グローバルミニマム課税制度」の法制化・運用に当たっては、国際合意の枠組みを尊重しつつ、日本企業の国際的事業展開等の実態を踏まえ、制度・解釈の明確化、納税コストの最小化を図るべき。 ○ 外国子会社合算税制についても、経済合理性のある事業活動が合算課税の対象となることのないよう見直しを進めるとともに、「所得合算ルール」との併存による事務の重複排除の観点から抜本的な見直しを期待。	

目 次

<総論>

I. わが国経済・社会の構造的な問題と税制のあり方	1
II. 税制改革の基本的視点	7
III. 税 体 系	9

<各論>

IV. 所 得 税	11
V. 相 続 税 ・ 贈 与 税	14
VI. 法 人 税	15
VII. 国 際 課 税	19
VIII. 消 費 税	24
IX. 地 方 税	26
X. そ の 他 の 税	29
XI. 納税環境の整備	30

参 考 資 料	34
---------------	----

(参考)「国際課税に関する用語の説明」	67
---------------------------	----

コラム	75
-----------	----

令和 9 年度 税制改正に関する租研意見

令和 8 年 9 月 9 日

公益社団法人 日本租税研究協会

会長 宮永 俊一

<総論>

I. わが国経済・社会の構造的な問題と税制のあり方

1. はじめに

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

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

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

以上のような認識の下、経済活力の強化、財政健全化、財政責任を伴った地方財政運営の推進という基本的視点に立って、「公平・中立・簡素」という租税原則に沿った「あるべき税制」の構築について検討を行い、ここに令和 9 年度を含む税制改正についての当協会の意見をまとめた。

2. わが国経済・社会の構造的な問題

わが国の経済・社会が直面している構造問題の第 1 は経済活力の停滞である。

日本経済は、好調な企業収益、賃金上昇を背景とした雇用・所得環境の改善などに支えられ、緩やかな回復基調が続いている。マクロ的な需給ギャップの改善が見られ、輸入物価、国内企業物価の上昇が消費者物価にも波及するなど、デフレ的な経済環境からは脱しつつある。

そうした中にあっても、経済の構造面を見ると、実質 GDP 成長率及び潜在成長率は先進国の中では依然低位にあり、人口 1 人当たり GDP は G7 諸国で最下位、労働生産性も国際的にみて高いとは言えない(図表 I-2(1)～(4)参照)。

資源・エネルギー価格の高騰や円安の影響を克服しつつ、持続的な成長、経済の好循環を実現していくためには、イノベーションや事業変革による生産性の向上を起点とした構造的な賃上げ、脱炭素やデジタル化、人への投資などに積極的に取り組む必要がある。

このような局面において、財政運営は、需要喚起のための減税や財政支出から、成長分野における投資を誘発し供給力の強化に資する政策、真に必要な層に的を絞った重点的な支援（給付）へと転換すべきである。また、成長と分配の好循環が進む中で「金利ある世界」への回帰により、成長分野への資源移転、ビジネスの新陳代謝が促されることが期待される。金融政策においても経済・物価の動向を見極め、対応が後手に回る事態とならないよう、適切な判断・機動的な措置が求められる。

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

また、高齢化の進行に伴う医療・介護・年金等の社会保障給付の増大、制度の支え手である現役世代の減少は、社会保険料負担の上昇、世代間の負担と受益のアンバランス拡大につながることから、給付の重点化・効率化及び負担のあり方の見直し等により制度の持続可能性を維持していくことが課題となっている。

第3は格差の拡大である。近年、経済が停滞する下での非正規雇用の拡大やひとり親世帯の増加などを背景として、所得格差の拡大、相対的貧困、さらには最低限度の生活維持が困難な経済的困窮者の増加が指摘されている。こうした問題は生活水準だけでなく、教育や子育てなど、さまざまな方面で影響を及ぼし、世代を超えた「格差の固定化」にもつながっていくことになる。

格差の拡大は地域間にも及んでいる。ポストコロナにおいて東京一極集中が再び加速し、地方では、子育て・教育、医療・介護・福祉、移動・購買といった生活に不可欠なインフラやサービスの維持が困難となり、地域社会の持続可能性が危ぶまれている。

第4は財政問題である。好調な企業業績、名目賃金・物価の上昇等による税収の上振れにより、税収が過去最高水準を記録する一方で、新型コロナ・物価高対策等で膨張した歳出規模の抑制、財政運営の平時化は進んでおらず、令和8年度一般会計予算（補正後）においても歳入の約4分の1は公債収入により賄われている。

このような状況下で、物価高対策・生活支援等として燃料費（ガソリン・軽油等）、電気・ガス料金の補助、住民税非課税世帯に対する一律給付などが断続的に実施され、さらに飲食料品に係る消費税の減税も明確な財源の提示がないまま令和9年4月からの実施が決定されたが、従来型の需要刺激策は費用対効果の面でも疑問があり、財政悪化要因となりかねないことに留意が必要である。

令和8年度末にわが国の長期政府債務残高は1,344兆円に達する見込みである。また、政府総債務残高の対GDP比（204.4%：2026年推計値）は近年改善がみられるものの、依然として主要先進国の中で突出した状況となっている（図表 I-2(6) (7) 参照）。

巨額の政府債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大させるだけでなく、利払い費負担の増大による財政への圧迫は、国民に真に必要な公共サービスが供給できなくなるという事態をもたらす。

長期にわたる金融緩和の下で財政支出の拡大が行われ、政府債務の累増を招いてきたが、金利上昇局面においては、国債の安定的な消化に対する支障、ひいてはわが国財政に対する市場からの信認を損なうこととなりかねない。

財政の持続可能性に対する懸念が長期金利の上昇や通貨価値の下落につながれば、国民生活や企業活動にも深刻な影響が及ぶこととなる。

経済の活力を回復し、将来の有事や危機に備えるとともに、公正で希望の持てる社会を実現するためにも、財政の健全化は先送りの許されない喫緊の課題である。

3. 構造問題への対応

3-1. 経済活力の強化

国民にとって、雇用があり、所得が確保されることが、安心・安定した生活を維持する大前提であり、そのためにも企業の活性化により投資の拡大、構造的な賃上げを実現することが不可欠である。所得の増加を通じて消費や貯蓄が活発になり、豊かな国民生活を実現することが、更なる企業の活力に結びつく。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復・強化する必要がある。

その際、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われる中、日本企業の国際競争力の強化に加えて、海外企業の誘致及び対内直接投資の促進など日本の立地競争力の強化という観点が極めて重要である。また、高度外国人材等から選ばれる国となるよう、その呼び込み・定着のための環境整備を進める必要がある。

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

高市政権は、官民が連携した大胆な危機管理投資・成長投資の促進を成長戦略の肝として位置付け、「責任ある積極財政」の考え方の下、機動的な財政出動を行うこととしている。

「経済財政運営と改革の基本方針 2026」（令和 8 年 7 月 21 日閣議決定。以下「骨太の方針」という。）では、こうした施策を予見可能性を持って実施できるよう、通常歳出とは別枠として予算要求の上限（シーリング）を設けないとしている。また、経済安全保障上特に重要な分野などについては、複数年度で財源を確保した上で、償還財源の裏付けのある「つなぎ国債」の発行により、特別会計において別枠管理するとしている。

成長分野における民間投資を促進し、企業の予見可能性を高めることは重要であるが、政府による過剰な介入、総花的な財政支援は資源配分の非効率、財政のさらなる悪化を招くおそれがある。政府においては、支援の対象範囲や優先順位を明確にするとともに、実行段階における投資効果の成果検証と見直しを徹底することに加え、民間企業が主体的な判断に基づき大胆な投資を行うことができるよう、経済・産業構造の転換、生産性向上、ビジネス・企業の新陳代謝、労働移動の円滑化などの観点から必要な環境整備を行うことが求められる。

3-2. 人口減少・少子化への対応

1990 年代以降、子育て支援を中心に対策が講じられてきたが、少子化の進行に歯止めをかけることができておらず、合計特殊出生率は 1.14 まで低下した（図表 I-3-2 参照）。

個人の多様な価値観・考え方を尊重しつつ、結婚、妊娠・出産、子育ての希望が実現されるような環境を整備し、社会全体でこども・子育てを支えていく意識を醸成することが

求められている。このため、若者・子育て世代の所得向上、経済的支援のための取組に加えて、職場の環境整備や働き方の改革により両立支援を進めることが重要である。

各種手当・給付金の拡充や出産・子育て、教育に係るサービス拡充の財源として「子ども・子育て支援金制度」が創設され、令和8年度から公的医療保険の保険料とあわせて徴収されているが、少子化対策の財源としては、現役世代や企業に負担が偏る社会保険料への上乗せによるのではなく、全世代が幅広く負担する税によることを原則とすべきである。

また、子育て支援策の拡充に当たっては安定的な財源の確保が求められる一方、費用対効果の観点からの検証も重要である。

労働力不足に対応するためには、女性・高齢者の就労を一層促進するための労働市場・働き方の改革、税・社会保障制度や企業の手当てなど制度的・社会的な要因が就労のディスインセンティブとならないような見直しを進めるとともに、リスクリングをはじめとした人への投資、DX・AIによる業務の効率化・生産性の向上、外国人労働者の受入れ拡大の検討等の総合的な対応が必要である。

3-3. 格差への対応

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

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

その際、税・社会保険料の負担と各種の給付による受益とを総合的にみる必要があるが、勤労所得に対する課税、社会保険料は現役世代に負担が集中しやすく、特に社会保険料の負担割合が低所得者層において相対的に重い構造となっている一方、年金・医療・介護を中心に社会保障給付が高齢者に偏っていることなども踏まえ、世代内、世代間における公平性にも配慮していく必要がある。

わが国では諸外国と比較して子育て世帯への支援が薄いこと、税・社会保険料の負担から給付による受益を差し引いたネットの負担率が低所得の勤労者層において相対的に高くなっていることが指摘されており（図表 I-3-3 参照）、社会保障と税の一体的な改革を進める際には、こうした点も踏まえた検討が行われるべきである。

（給付付き税額控除）

諸外国において導入・実施されている「給付付き税額控除」と呼称される制度には、①就労・勤労に対する補助（ディスインセンティブの緩和）、②子育て支援、③社会保険料の負担軽減、④付加価値税の逆進性緩和など、様々な目的・類型があり、対象者の範囲、給付額の算定方法、給付の方式（税・社会保険料からの控除と還付・給付の組み合わせ、給付のみ）、執行体制（税務当局・社会保障当局）にもバリエーションがある。

わが国において「給付付き税額控除」制度を導入する場合には、その目的を明確にするとともに、現在、実施されている生活保護、低所得者等に対する社会保障関連の給付について指摘されている、真に支援が必要な者に的を絞ったタイムリーな給付をすることができない、就労インセンティブを阻害する（いわゆる貧困の罠）といった問題点に対応できるものとする必要がある。

「社会保障国民会議」における中間取りまとめを踏まえた制度導入の基本方針（令和 8 年 8 月 5 日閣議決定）では、①中低所得の現役勤労者の税・社会保険料負担の軽減（純負担率の改善）、②いわゆる「年収の壁」などによる「働き控え」を緩和することを通じた就労促進、という喫緊の課題に対応するため、「所得に連動したきめ細かな給付」を行う新たな制度を令和 11 年度に導入することが示されている。

本格的な「給付付き税額控除」制度の導入に向けては、税制と社会保障制度を一体として捉え、受益と負担の全体像を踏まえた検討が必要であるが、第一歩として、就労に対するディスインセンティブの緩和を目的とすること、その仕組みについても、給与所得者の多くが確定申告を行うことなく源泉徴収・年末調整手続により所得税の納税が完結していること、国・地方の税務当局が把握している所得情報の範囲等を踏まえれば、税額控除と給付を組み合わせた制度（所得税制における還付という方式）ではなく、給付に一本化した制度として導入することは適切と考えられる。

今後、具体的な制度設計を進める際には、制度目的を踏まえた給付の対象者（閾値となる所得水準）、給付額の設定、財源確保の具体策の明示が不可欠であり、さらに、社会保険料負担、所得税における人的控除制度の見直し、年金・生活保護等の既存制度との関係整理を進め、最終形に向けた検討を深化させることが望まれる。

また、所得・資産の正確な把握に基づき真に必要な者に対してタイムリーな給付を可能とするため、預貯金口座へのマイナンバー付番及び公金受取口座の登録の義務化、関係機関が保有する情報共有のための基盤整備を進めることが必要である。

3-4. 財政健全化の取組

（健全化の緊要性）

財政赤字、政府債務の累増の主たる要因は、国民に対して提供されている公共サービスの「受益」が税や社会保険料等の「負担」を大きく上回り、その不均衡が長期にわたって将来世代に先送りされているという構造的な問題にあり、歳出・歳入両面から財政健全化のための改革が必要である（図表 I-3-4 参照）。

令和 7 年度の一般会計税収は 84 兆円を超え、6 年連続で過去最高を更新している。インフレ下での税収増や名目 GDP の伸びは一時的に財政指標を改善させるが、やがて金利上昇・利払い負担増による財政支出の悪化につながる。財政ボーナス期ともいべき現状は、健全化の取組を着実に進捗させ、有事や危機に備えた財政余力を回復するためのまたとない好機であり、これを逸してはならない。

わが国の財政に対する信認を確保し、持続的な経済成長を実現するためにも、政府は財政健全化の道筋と計画を明確にし、全力で取り組む必要がある。そのためには、政策の優先順位を明確にするとともに、スクラップ・アンド・ビルドを断行すること、国・地方ともにエビデンスに基づいた政策立案を促進し、効果的・効率的で成果志向 (Outcome-Oriented) な支出を徹底すること、そして、受益と負担の適正化を図ることによって財政資源の最適配分を実現することが不可欠である。

また、物価高対策等の痛み止めの財政出動はあくまでも臨時緊急的な対応と位置付け、対象者の限定や期限の明示・段階的縮小など、効果的・効率的な方法によるべきである。

（社会保障制度改革）

社会保障制度の持続可能性に対する信頼感の確保は、国民の将来不安、社会の閉塞感を解消する観点からも重要である。

社会保障については、医療・介護等のサービス提供体制の効率化、給付の範囲・水準の適正化により、真に必要なところへの給付の重点化や効率化を進め、現役世代の負担が相対的に重いとされる社会保険料の水準の抑制に取り組むべきである。

併せて、制度の担い手の拡大、給付に際しての所得制限の導入や負担能力に応じた自己負担の設定等により、給付と負担のアンバランスを解消し、将来世代まで国民が安心して生活を送ることが可能となるよう、持続可能な制度の構築が強く求められている。

（国民負担のあり方・税と社会保険料の役割分担）

今後、歳出の重点化・効率化を徹底したとしても、高齢化の進行による社会保障関係費の増加、少子化対策・こども政策や国際環境変化への対応に必要な経費の増加も見込まれる中、その負担について、これ以上の先送りは許されず、責任ある議論が必要である。

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

本来財源を税に求めるべき性格のものについて、税に比べて抵抗感が小さい社会保険により徴収することは、安易な財政支出増につながりかねないだけでなく、社会保険制度に対する不信感、世代内・世代間の不公平感を増大させる可能性がある。

（政府の役割・独立財政機関）

財政健全化の取組を進めるに当たっては、政府は、受益者であり納税者でもある国民に対して、極めて厳しい日本の財政の現状や諸外国の状況等について分かりやすく説明し、税財政を通じた受益と負担の関係や各種政策の効率性・効果に関する理解を促すことが重要である。

政治においても、国民に対して、財政の健全化は先送りの許されない課題であり、受益の抑制・負担増という厳しい道が避けられないことを正面から訴え、理解と協力を求める姿勢が不可欠である。

国民においても、財源の裏付けがなく効果も乏しいバラマキ的な政策や受益と負担のアンバランスは将来世代への付け回しにほかならないことを認識すべきである。

高市内閣は、「責任ある積極財政」を標榜し、単年度の PB（プライマリーバランス）にはこだわらず、経済成長を通じて税収を増やし、成長率の範囲内に債務の伸びを抑制し、政府債務残高対 GDP 比を引き下げていくことにより、財政の持続可能性を実現し、マーケットからの信認を確保するとしている。

名目 GDP の伸びや低金利などの要因もあり、政府債務残高対 GDP 比は改善傾向にあるが、多額の国債発行に依存する財政構造は変わっておらず、財政健全化に向けた取組を着実に進めるためにも毎年度の予算編成過程において PB、国債費を含む財政収支、新規国債発行額等の複数の指標に基づき多角的に確認・検証することが重要である。

「骨太の方針」では、責任ある積極財政に基づく「中長期経済財政計画」として、2027 年度～2040 年度を計画期間とし、国・地方の総債務残高対 GDP 比の安定的低下を財政運

営目標の中核に位置付けるとしているが、具体的数値目標や達成期限は明示されていない。同方針では、「成長戦略」の効果が十分に発現した場合には、一定の追加的な財政支出の下で債務残高対 GDP 比がおおむね安定的に低下する姿となり、経済成長と財政の持続可能性の双方が実現できるとの見通しが示されているが、財政運営における「責任ある」姿勢を示す上では、政府債務残高対 GDP 比の引下げ目標を設定し、現実的な見通しに基づくロードマップと強力なコミットメントを表明すべきであり、このことは市場の信認を確保する上でも極めて重要である。

国民や国内外の市場関係者に対する説明、財政運営に関する分析・検証の強化も不可欠であり、政府の取組を客観的に点検・評価し、着実に進捗させるため、諸外国の制度等も参考に、予算要求時における事業効果に関するエビデンスの提示を徹底することや独立財政機関の設置など、財政健全化の取組を担保する仕組みや組織のあり方についても検討を進めるべきである。

Ⅱ. 税制改革の基本的視点

1. 基本的視点

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

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

また、イノベーション、DX、GXなどの重点分野への前向きな投資を促進することにより企業の収益力の強化、生産性の向上を後押しし、その分配としての構造的な賃上げを実現するほか、企業・ビジネスの新陳代謝、スタートアップへの投資など経済活力を生み出す企業行動を誘導する手法の一つとして、政策税制を効果的に活用することが求められる。さらに、脱炭素社会の実現に向けた行動変容と経済活力、企業の競争力強化を両立できるように、カーボンプライシングの仕組みについても適切な制度設計・運用が期待される。

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

なお、経済活力の強化のための政策税制の活用に当たっては、特定の政策目的の実現のために有効性、必要性が認められるものであるかを十分に吟味し、他の政策手段との優先度、組合せなどについても検討することが必要である。各種の租税特別措置については、あらかじめ政策目的、KPI（Key Performance Indicator、重要業績評価指標）、費用対効果の検証方法、適用期限、廃止・縮小の条件を明示した上で、客観的なデータに基づく効果検証を行い、効果の乏しい措置については廃止するなど、簡素かつ効果検証が可能な設計を目指すべきである。

内閣官房に設置された「租税特別措置・補助金見直し担当室」（日本版 DOGE）において各府省庁と連携して租税特別措置の総点検を行うこととされているが、各府省庁における自己点検・税制改正要望の段階で廃止の方針が明示されたものはわずかである。政治のリ

ーダーシップの下、令和9年度予算編成・税制改正のプロセスにおいて本格的な検討が行われ、大胆な見直しが行われることを期待したい。

第2の視点は財源調達機能の強化である。公共サービスの提供のための費用は税により賄われるのが原則である。今後、高齢化の進行による社会保障関係費の増加が避けられず、少子化対策・こども政策や国際環境変化への対応に必要な経費の増加も見込まれる中、バランスのとれた税体系を構築し、超高齢社会における安定的な財源の確保に努めるべきである（図表Ⅱ-1(1)参照）。

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

また、消費税とともにわが国の税制において基幹的な地位を占めている所得税についても税収調達機能の回復という観点から検討することが重要である。

防衛力の抜本的な強化等に係る財源確保のための税制措置として、令和7年度改正において防衛特別法人税の創設及びたばこ税の見直し、令和8年度改正において防衛特別所得税の創設が決定されたが、今後、更なる防衛力整備の必要性について判断される場合には、財政・経済に与える影響、受益と負担の関係などを踏まえ財源調達のあり方についても十分な検討が必要である。

第3の視点は財政責任を伴った地方財政運営を推進する税制の構築である。地方財政の規律を強化し、責任を伴った行財政運営を実現するためにも地方税における応益課税の性格を強める必要がある。

地方税制においては、住民生活に不可欠な基礎的行政サービスを安定的に供給するための自主財源の充実を図ることが望ましく、地域の住民・企業の負担で行政サービスの財源を賄うことは、財政責任を伴った地方財政運営にも寄与するものである。

地方財政支出が福祉・医療・教育など住民の生活に密着した行政サービスにウェートを移している現在、受益に応じた負担という観点から、法人に対する課税から個人に対する課税へとウェートを移していくべきである（図表Ⅱ-1(2)参照）。

また、東京一極集中の加速、デジタル化の急速な進展などに伴い、地方自治体間における税収の偏在・財政力の格差が拡大し、地方においては住民生活に不可欠な基礎的なサービスの維持が困難となる可能性がある一方で、東京都においては様々な住民サービスの充実が実施されているなど、行政サービスの水準に大きな格差が生まれている。

地方交付税による財源調整や地方法人二税に係る税源偏在の是正措置が講じられているが、現行制度では上記のような問題に十分対応できているとはいえない。

こうした観点から、税源の偏在性が少なく税収が安定的な税体系の構築に向けて、地方税の抜本的な改革に取り組むべきである。

2. 租税原則を重視した税制の構築

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

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

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

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

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

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

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

簡素の原則は、納税者にとって理解しやすく、徴税・納税双方のコストができるだけ小さくなるような仕組みが望ましいというものである。

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

Ⅲ. 税体系

わが国の課税バランス（所得・消費・資産等の税收構成比：国税・地方税計）は、令和8年度（予算・見込み）で、個人所得課税が30.2%、法人所得課税が25.5%、消費課税が31.4%、資産課税が13.0%となっている（図表Ⅲ-1 参照）。

消費税の税收（国・地方）は32兆円を超え過去最高となっている。その税收は年金・医療・介護の社会保障給付及び少子化に対処するための施策に要する経費に充てることができているが、税率10%への引上げ後においてもこれらの社会保障4経費を賄うことができず、10%という税率は国際的には依然として低い水準である（図表Ⅲ-2 参照）。消費税は現役世代に負担が集中せず、高齢者も含めた全世代で負担を分かち合うことができる

ため、超高齢社会の財政を支える基幹税としてその充実を図っていく必要があり、物価高への対応といった短期的な視点で消費税減税を実施することは適当でない。

消費税とともにわが国の税体系において基幹的な地位を占めている所得税の税収は、賃金・配当等の伸びもあって増加傾向にあり、令和7年度（決算額・概数）では25兆2565億円となっている（図表Ⅲ-3参照）。しかしながら、長期的に見た場合の所得税の税収調達能力は、税率構造のフラット化・税源移譲等の制度的な要因によって低下していることから、税収調達機能の回復の観点からの検討が必要である。

わが国の税体系の特徴の一つは法人所得課税の比率が高いことである（図表Ⅲ-4参照）。国税における法人税収は、令和7年度では21兆7450億円と、好調な企業業績等を反映してバブル期を上回る水準となっている。また、地方税においても、地方法人二税（法人住民税及び法人事業税）が一定のウェートを占めている。

法人税の税収調達機能に期待されるところは依然として大きい。企業の競争力、日本の立地競争力を強化することによって経済成長を促すためにも法人税制は国際的に調和のとれたものである必要があり、法人税の実効税率については主要国における税率水準なども踏まえ慎重に見極める必要がある。

今後の日本を支える税体系としては、所得に対する課税、消費に対する課税、資産に対する課税のバランスを図りつつ、消費税率の引上げにより、広く全世代が負担することに加えて、景気に左右されにくい財源を確保するとともに、所得税の税収調達機能及び所得再分配機能の維持・回復を図ることにより、消費税と所得税を両輪とした税体系を構築すべきである。

<各論>

IV. 所得税

1. 税収調達機能

バブル経済前後の減税、三位一体の改革に伴う国から地方への税源移譲などの結果、1980 年度以降の税制改正による所得税の累積減収額は約 10 兆円に達している。足下での税収は好調であるが、令和 7・8 年度改正で物価上昇局面における負担調整及び低中所得者層の負担軽減のため基礎控除等の引上げ・上乗せ特例の創設が行われたことにより、税制改正要因による税収調達機能の低下はさらに進んでいる(図表Ⅳ-1(1)、(2)参照)。所得税の税率構造や諸控除の水準(課税最低限)については、基幹税としての税収調達機能の維持という観点から検討することが重要である。

2. 所得再分配機能

消費税導入に伴う抜本税制改革以降の税率構造のフラット化、分離課税の対象となる所得のウェートの増加により、所得税の再分配機能も低下してきたが、2010 年代に入ってから最高税率の引上げ、給与所得控除の縮小、配偶者控除及び配偶者特別控除に関する所得制限の導入等の改正によって再分配機能は回復傾向にある(図表Ⅳ-2 参照)。所得格差が拡大しているといわれる現状において、税制及び社会保障制度を通じた再分配の状況、負担と受益の全体像を検証・評価した上で、所得税がどのような役割を果たすべきかについて議論を深めていく必要がある。

3. 所得税の負担構造

わが国の所得税の納税者数は、約 4,900 万人(令和 7 年度。総人口の 40%)と推計されており、基礎控除等の引上げにより所得税を納める人の数は減少している。また、そのうち 5%・10%の低税率が適用される者の割合が約 75%(令和 7 年度予算ベース)に達しており、中低所得者層における所得税の負担割合(実効税率)も先進国の中でも低く抑えられている(図表Ⅳ-3(1)、(2)参照)。

一方で、給与所得者についてみると、年収 1,000 万円超の者(6.2%)が税額の 61.9%を負担しているなど、高所得者層に負担が偏在する構造が顕著になっている(図表Ⅳ-3(3)参照)。

2000 年代に入ってから実施された税源移譲に伴う税率ブラケットの見直し、最高税率の 45%への引上げ、「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置」の創設により、高所得者層に対する課税が強化されてきたが、今後、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小など、中所得者層にも応分の負担を求めることについて検討する必要がある。

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

令和 7 年度改正において、「物価上昇局面における税負担調整及び就業調整への対応」として、基礎控除及び給与所得控除の最低保障額の引上げが行われ、令和 8 年度改正で

は、物価上昇に連動して基礎控除等を引き上げる仕組みが創設された。あわせて中低所得者層の負担に配慮して収入階層に応じた基礎控除額の上乗せ措置が講じられている。

その結果、所得税の課税最低限（基礎控除+給与所得控除の最低保障額：単身者）は178万円まで引き上げられた。上乗せ部分は物価連動による本則部分の引上げを先取りする特例措置と説明されているが、上述のような所得税負担の状況に鑑みれば、物価変動に応じた調整分を超えて課税最低限を引き上げることは慎重な対応が求められる。

基礎控除等の人的控除については、最低限度の生活の原資に対する課税を控えるなどの目的があるとされているが、これらの所得控除の水準は所得税の課税最低限を設定する意義を有することから、公共サービスを賄うための費用を国民が広く分かち合う必要性という観点も含めて、中低所得者の負担と給付のあり方に関する議論の中で検討されるべき課題である。

また、所得控除は低所得者層よりも高所得者層に相対的に大きな税負担減の効果をもたらすことに加えて、中低所得者層への配慮から、収入・所得金額に応じた控除額の格差が設けられることとなり、これにより制度の複雑化、納税事務負担の増加をもたらすものとなっている。

なお、「給付付き税額控除」制度の導入に伴い所得税の見直しが行われる場合にも、人的控除をはじめとする各種の所得控除の整理、税額控除制度への転換が検討課題となる。

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

以上述べたような観点から、今後、税収調達機能・所得再分配機能の回復を中心とした所得税改革を進めるべきである。

4. 働き方・ライフコースに中立的な税制

4-1. 働き方の多様化と所得税の課題

所得税法上、労務の対価は、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得等に区分され、所得の種類に応じた控除、課税方式が適用されることとなるが、近年、正社員中心の雇用体系から派遣・契約社員、フリーランスや個人業務請負、副業・兼業の増加、テレワーク・リモート勤務の普及など就労形態の多様化が進み、長期雇用・年功賃金といった慣行にも変化がみられるなど、雇用・就労形態、給与・報酬等の支払い方法が多様化し、その区分も流動化している。こうした中で、ライフコースに合わせた働き方を柔軟に選択できるよう、働き方、婚姻、所得の稼得形態に対する課税の中立性を確保するという観点から、所得税の課税単位・課税方式や所得区分のあり方などについて検討していく必要がある。

なお、配偶者や大学生世代の子等の扶養親族のパート・アルバイト収入等が一定水準を超えた場合に世帯の手取りが逆転するため働き控えにつながっているとされる問題（いわゆる「年収の壁」）について、税制面では、配偶者特別控除が適用される配偶者の給与水準の引上げ（令和7年度改正）、特定親族特別控除の創設（令和8年度改正）により対応がなされた。「年収の壁」を意識することなく働くことができる環境を整備する観点からは、税制のみならず社会保障制度、企業の配偶者手当なども含めた対応が重要である。

4-2. 給与所得控除

給与所得控除は、給与所得者の勤務関連支出の概算控除、他の種類の所得との負担調整という趣旨から設けられているものであるが、労務の提供において従属的な立場にあり、空間的・時間的な拘束を受けるという伝統的な給与所得者像は変容しており、事業所得・雑所得等として課税されているフリーランスや請負などとの区分も流動的なものとなっている。

副業・兼業の拡大など、働き方・所得稼得形態の多様化を踏まえ、給与所得控除から基礎控除への振替、控除上限額の設定・引下げ、特定支出控除制度の拡充などが行われてきたところである。令和7・8年度改正では物価上昇等への対応として、最低保障額が74万円（収入金額220万円未満の場合に適用される上乗せ分を含む。）まで引き上げられたが、働き方に対する中立性確保の観点からは、収入金額に応じた控除額の水準、特定支出控除制度の対象となる支出の拡大などについて引き続き検討する必要がある。

4-3. 退職金課税

退職一時金については、長年にわたる勤労の対価の後払いという性格、退職後の生活の保障という機能を有していることから、所得税の課税上、退職所得として、特別な控除、2分の1分離課税という優遇措置が講じられている。現行制度は、勤続年数に応じて控除額が増加し、特に20年を超えると控除額の計算が有利となる、複数の企業から退職手当を受領する場合には複雑な調整計算を要するなど、長期継続勤務を前提としたものであるが、雇用慣行が変化し、退職に伴う給付の受取方法（前払い・年金・一時金）も多様化しているなか、課税の中立性を確保し、雇用の流動化を阻害することのないよう、退職金課税のあり方についても見直す必要がある。

4-4. 年金課税

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

平成24年の税制抜本改革法で「年金課税の在り方については、年金の給付水準や負担の在り方など今後の年金制度改革の方向性も踏まえつつ、見直しを行う」とされ、公的年金等控除については、公的年金等収入が1,000万円を超える場合の控除額の上限設定、年金以外に高額のある収入がある年金受給者の控除額引下げ（平成30年度改正）、給与収入のある年金受給者についての給与所得控除と公的年金等控除の合計額の上限設定（令和8年度改正）といった見直しが行われている。また、令和7年度改正では、働き方や勤務先の企業年金の有無、形態による差異を解消する観点から、確定拠出年金（DC・iDeCo）等の拠出限度額見直しが行われた。

今後においても、世代間・世代内の公平性、退職時給付に対する課税の中立性の観点から、共通の非課税拠出枠や個人退職勘定制度を設けるなど諸外国の制度も参考としつつ、各種年金の拠出・運用・給付を通じて適正な税負担が実現されるよう課税のあり方を検討する必要がある。

5. 金融所得課税

金融所得課税については、公社債等の利子及び譲渡損益並びに上場株式等に係る所得等の損益通算を可能とするなど一元化が進められてきた。今後とも、金融所得に対する課税の中立性を確保し、制度の簡素化を進めるとともに、金融・資本市場の国際競争力の強化によって、日本経済の活性化を図っていくことが必要である。

一方、個人金融資産の大半が高齢者に保有され、富裕層に集中する傾向があることが指摘されており、世代間・世代内の公平性の観点から、金融所得について比例税率により分離課税する現行制度を見直すべきという意見もある。金融所得の分離課税制度は、高所得層の税負担率を低下させ、「1億円の壁」といわれる現象が生じている要因の一つともなっており、こうした状況も踏まえて令和5年度改正において「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化」のための措置が導入され、令和8年度改正ではその拡充（適用対象の拡大及び税率の引上げ）が行われたところである。金融所得課税のあり方（課税方式・適用税率）については、NISAの抜本的拡充・恒久化等の効果も踏まえ、資産形成・投資促進といった政策目的との関係も含めた検討が行われることが望まれる（図表Ⅳ-5参照）。

V. 相続税・贈与税

相続税は、平成25年度改正において基礎控除の引下げ、最高税率の引上げなどが行われたことによって、その機能は一定程度の回復が図られた（図表Ⅴ-1参照）。今後とも、税制全体を通じた再分配機能の発揮、格差の固定防止という観点から、富の集中抑制という機能が合理的、かつ、適正に果たされるよう、相続税の在り方について検討するとともに、富の社会還元という観点も含め国民の納得感、理解を得られるようにすることが重要である。

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

相続税・贈与税に係る特例措置についても、再分配機能の発揮、格差の固定防止という役割への影響と政策目的、活用状況を検証し、廃止・縮小を含めた見直しを検討することが重要である。

結婚・子育て、教育、住宅取得等資金の一括贈与に係る非課税措置は、高齢者が保有する資産の早期移転、有効活用を通じた経済社会の活性化に資するものである一方、過度の優遇は格差の固定化につながる等の問題もある。これまでも所要の見直しが行われ、教育資金の一括贈与に係る非課税措置は令和8年3月をもって廃止されたが、その他の非課税措置についても活用状況等を踏まえて廃止も含めた見直しを行う必要がある。

個人又は法人の事業の円滑な承継は、雇用の維持や地方経済の活性化に資するものである一方、同族承継に対する過度の優遇は、非効率な経営の温存、新陳代謝の阻害につながる面もある。事業承継税制のあり方についても、M&Aによる第三者への事業引継ぎ、統合等とのバランスも考慮しつつ、その活用状況及び政策効果の検証を踏まえた検討が必要である。

なお、取引相場のない株式の相続税評価については、国税庁長官通達において評価方法が定められているが、会社規模に応じて適用される評価方式による評価額の乖離や各種の斟酌割合による評価額の引下げなど、公平性・中立性の観点からの問題が指摘されており、その操作可能性が節税スキームにも利用されているという実態がある。

中小企業の円滑な事業承継に対する配慮は税制上の措置として講じられるべきものであり、通達による評価方法については適正な時価を反映できるものとなるよう見直しが行われるべきである。

VI. 法人税

1. 経済成長を促す法人税制の構築

日本経済の成長を促進し、成長と分配の好循環を実現するためには、企業の競争力の強化、生産性の向上を通じて国内投資の拡大、供給力の強化、イノベーション・スタートアップを促す環境整備が必要である。

また、国際的に魅力ある市場として日本の立地競争力を高めていくには、企業の経営環境を改善するための政策を総合的に進めていくことが重要であるが、わが国の対内直接投資の対 GDP 比は極めて低い水準で推移している（図表VI-1 参照）。

企業活動や投資環境に影響を与える要因には、人件費等のビジネスコスト、人材確保、行政手続や許認可等の規制、市場の成長性などがあるが、法人税制も重要なソフトインフラである。

平成 27 年度以降実施された「成長志向の法人税改革」においては、税込中立の方針の下で税率の引下げと課税ベースの拡大が行われ、わが国の法人課税（国・地方）の実効税率は、平成 27 年度 32.11%（国・地方合計）、平成 28 年度 29.97%（△2.14%）、平成 30 年度以降は 29.74%（△0.23%）に引き下げられた（なお、防衛特別法人税の創設により、令和 8 年度以降の対象企業の実効税率は、30.64%となる。）。

とはいえ、国際的に見た場合、わが国の法人実効税率は依然として高い水準にある（OECD 加盟国の法人実効税率の平均値は 23.7%：図表VI-2 参照）。

日本企業による国内投資を後押しし、海外の競合企業に対する競争力を確保するとともに、外国企業の国内への投資を促進するためには、実効税率については少なくとも現在の水準にとどめる必要がある。

また、イノベーション、知的財産権形成への投資、戦略的国内投資の拡大、スタートアップ支援、「人への投資」など、企業の生産性向上、競争力強化につながる活動を誘導・促進する政策税制について重点的に整備・拡充を図るとともに、政策目的、KPI の明確化と効果検証の徹底により、スクラップ&ビルドを徹底する必要がある。

近年、このような観点から、イノベーションボックス税制、戦略分野国内生産促進税制の創設（令和 6 年度改正）、研究開発税制の拡充、特定生産性向上設備等投資促進税制の創設（令和 8 年度改正）などの措置が行われ、初期段階の投資のみならず、対象物資の生産・販売段階、知的財産権に由来する所得に対する優遇措置など、税制支援の手法の多様化が図られているが、さらに、控除不足額の繰越・還付、譲渡（現金化）等を可能とすることにより政策効果を高めることも検討すべきである。

これらの政策税制は企業が予見性をもって計画的に投資できるものとするのが望ましいが、その一方で、令和8年度改正で大企業向けの「賃上げ促進税制」が適用期限到来前に廃止されたように、税制支援の必要性や優先度が低下したものについては廃止も含めた見直しを実行すべきである。

2. 国際的に調和する法人税制

企業の競争力を高めるとともに、日本の立地競争力を強化することによって日本経済の成長を促すためにも、法人税制は、国際的に調和のとれたものでなければならない。

実効税率の水準については、グローバルミニマム課税制度（第2の柱）に関する国際的合意の実施により、各国・地域間の税率引下げ競争に歯止めがかかることが期待されているが、主要国における法人税制の見直しなども慎重に見極める必要がある。また、課税ベース等を含めた他の仕組みについても、国際的に調和のとれた（イコールフットイングな）ものとするのが肝要である。

特に、国際的な事業展開を行う企業グループにあつては、グローバルミニマム課税制度、外国子会社合算税制、移転価格税制の重層的な適用によるコンプライアンスコストが大きなものとなっており、税務申告に必要となる作業・データ収集・保存文書等に係る簡素化・重複排除による事務負担の低減、制度の適用における予見可能性の確保が国際的な競争力・イコールフットイングの観点から重要となっている。

3. イノベーション・スタートアップの支援

科学技術・イノベーションは、わが国や世界が直面する社会課題を解決し、経済成長のエンジンへと転換する原動力となりうるものである。とりわけ、少子化により労働力人口がますます減少していくわが国においては、持続的な経済成長を実現するため、生産性向上が不可欠であり、IoT・AI及び関連するハードウェア・ソフトウェアなどのデジタル化を主導する最先端の技術分野・関連産業をはじめとする戦略分野におけるイノベーションの重要性がさらに高まっている。また、わが国のイノベーション拠点としての立地競争力を強化する観点から、競争力の源泉となる知的財産の創出等に向けた研究開発投資を促すことも重要となっている。

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

研究開発税制については、オープンイノベーション型の創設、控除率・控除上限の見直し、対象となる試験研究費の範囲拡大などの整備・拡充が図られてきたが、令和8年度改正においても、戦略技術領域型が新設され、戦略技術領域型及び中小企業技術基盤強化税制において控除繰越が認められるなどの措置が行われた。今後においても、企業の計画的・戦略的な研究開発投資を可能とするため、恒久的な制度として安定的な支援を行うとともに、イノベーションの動向、活用状況なども踏まえ、対象範囲の見直しや手続要件の簡素化を行っていくことが必要である。

なお、これらの税制支援措置の対象は、産業技術力強化法等に基づき研究開発計画についての主務大臣の認定を受けることが要件とされているが、客観的な基準が設定され、透明性が確保されることが重要である。

また、事業創成期においては、多額の研究開発投資を必要とし欠損が生じることが少なくないため、本税制の活用が困難であることに鑑み、スタートアップを支援する観点から、控除額の繰越制度の拡充、還付制度の創設についても検討すべきである。

イノベーションの成果である知的財産権から得られる所得に対する優遇措置として、イノベーションボックス税制（イノベーション拠点税制）が令和6年度改正で導入されている。現行制度は、OECD/BEPS 報告書で示されたネクサス・アプローチ（企業が国内で自ら行った研究開発により取得した知的財産権に由来する所得の範囲内に優遇措置を限定するという考え方）に従い、特定の特許権等の譲渡・貸付による所得の一定割合について損金算入を認めるものであるが、今後、その活用状況・効果などを踏まえ、知的財産権を活用した製品の販売による所得も対象に加えるなどの適用範囲の拡大及び制度の恒久化を検討すべきである。

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

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

4. 企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

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

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

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

また、上述のように、移転価格税制、外国子会社合算税制などの国際課税制度に加えて、国際的なルールに基づいて国内法制化されたグローバルミニマム課税制度への対応に要するコンプライアンスコストも大きなものとなっており、事務負担の低減、予見可能性の確保は企業の競争力確保の観点から重要な課題となっている。

企業会計基準のコンバージェンスに伴う会計基準の制定・改廃、国際的課税ルールの内容が行われる場合において、経済活動に対する追加的なコスト・税負担、過大なコンプライアンスコストが発生することがないよう、制度間の整合性の確保、申告に当たっての作業の重複排除・事務負担の削減等、税制及び執行面における柔軟な対応が望まれる。

5. グループ通算制度

令和2年度改正において連結納税制度からグループ通算制度への移行がなされ、令和4年度より適用が開始されている。グループ通算制度は、企業グループの一体的経営に資するという連結納税制度の導入目的を維持しつつ、制度の簡素化により事務負担の軽減を図る観点から見直しが行われたものであるが、従前に比して事務負担は軽減されていないという意見もある。適用企業グループにおける申告事務の負担、税務調査・修更正時の対応等、制度の運用状況を検証した上で、更なる簡素化の観点から制度改正を検討していく必要がある。また、地方税における導入をはじめ、連結納税制度下で議論されていた課題についても、実務上の負担軽減につながるものが前提となるため、グループ通算制度の運用実態を踏まえた検討が必要である。

6. その他

6-1. 受取配当の益金不算入の見直し

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

法人間の受取配当は、二重課税防止の観点から課税することには問題がある。さらにわが国の税制は、課税ベースの拡大の一環として益金不算入割合の引下げが行われ、欧米諸国に比較しても厳しいものとなっており、国際的に調和した制度を検討する必要がある。

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

なお、外国子会社からの受取配当金についても、海外に留保されていた資金を国内に還流させ、設備投資・研究開発、賃上げ等への活用を促進する観点から、全額益金不算入とするとともに、対象となる外国子会社の要件とされている持株割合25%については、諸外国の例も参考にこれを引き下げる必要がある。

6-2. 欠損金の繰越制限の見直し等

法人税における欠損金の繰戻還付・繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度として、企業規模にかかわらず認められるべきものであり、諸外国にも存在する税制である。

大法人を対象とした繰越欠損金の控除限度額は、税率引下げの見合いで行われた課税ベースの拡大として段階的に引き下げられた（平成30年度以降は所得金額の50%）が、欠損金の繰越控除期間（平成30年度以降は10年）は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア（ともに無制限）に比較して短い。より長期間で法人税の負担の平準化を図る観点から、これを延長することが必要である。

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

なお、適格合併に伴う未処理欠損金の引継ぎについて、法令上の要件を形式的に充足している場合であっても行為計算否認規定の適用により否認される事例があり、組織再編に当たっての税務上のリスクとなっていることから、法令の整備、判断基準の明確化により予測可能性を確保することが必要である。

6-3. 中小・小規模企業税制

中小法人（資本金1億円以下）に対しては、15%の軽減税率（所得金額800万円以下の部分に適用）をはじめとして多くの優遇措置が講じられている。そのため、多額の所得があり、担税力が弱いとは言い難い中小法人も一律に軽減税率が適用されるほか、税負担減少のための減資、中小法人に対する優遇税制（少額減価償却資産の一括償却、経営強化・投資促進税制）を利用した節税などの問題も生じている。

平成29年度改正において、多額の所得がある中小法人について一定の優遇措置の適用対象から除外する等の見直しが行われ、令和6年度改正では中堅・中小グループ化税制（中小企業事業再編投資損失準備金）の拡充、常時使用従業員数2,000人以下の企業を「中堅企業」として優遇措置の対象とする措置が講じられた。

今後においても、一律に資本金基準により中小企業の税負担を軽減するのではなく、中小企業の生産性向上・経営資源の集約による成長を後押しし、新たな産業の創出、地域経済の活性化にも資するものとなるよう、税制優遇の対象、要件等について検討する必要がある。

VII. 国際課税

（本項目については「国際課税に関する用語の説明」（本冊子67頁以降に記載）を併せてご参照下さい。本文中に*を付している用語につき説明しています。）

1. グローバル化・デジタル化時代の国際課税制度のあり方

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

OECD/G20では、デジタル化への対応をまとめるべく、Inclusive Framework on BEPS（BEPS包摂的枠組み、IF）*を通じた国・地域間の協調が進展してきたが、近年では、自国利益優先の立場の強調や、グローバルサウスの台頭により、各国の利害の対立も先鋭化しつつある。

このため、既存の合意の実現が困難になり、さらには、OECD が主導する今後の合意形成の持続性にも不確実性が増している。しかし、今日の国際課税上の問題は、特定の国や地域のみによる解決は困難であり、引き続き世界的な合意形成ないし協調を経たうえで国内法及び租税条約（二国間又は多数国間のもの）を通じて解決を図ることが望まれる。

最近の国際課税上の対応においては、税の抜け穴防止や、「底辺への競争」を食い止める最低税率の維持に力点が置かれてきた。このため、租税回避防止措置が重層的に用意され、デジタル化への対応とあいまって、企業の事務負担が恒常的に非常に大きくなっている。

わが国の国際課税分野における第一の課題は、国際的二重課税の効果的な排除を通じて、自国企業の海外展開を支えつつ、投資交流を阻害しない税制を構築することである。課税の重複や過重な事務負担の継続が、企業の技術革新を通じた価値創造の妨げとなり、国際的な競争力を高める上での足かせとならぬよう、グローバルな合意形成や国内法上の措置の導入に際しては、制度の簡素化、実務上の対応可能性の観点から一層の配慮や見直しが望まれる。

2. 租税条約改正の推進

経済のグローバル化とデジタル化が進展する中、国や地域間の二重課税を排除する租税条約は不可欠なものである。経済環境の変化に即応しつつ、投資交流が一層拡大するよう租税条約の新規締結や改定、対応する国内法の改正など環境整備を図ることが重要である。日米租税条約（2019 年 9 月改正議定書発効）はもとより、経済関係が強まっているアジア諸国に加え、今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正・締結交渉を引き続き推進する必要がある。

租税条約上の個別の議論では、役務提供、親子会社間の配当、使用料、貸付金の利子に対する源泉税の免除や引下げ等の負担軽減措置と、移転価格税制に関する対応的調整義務*の条約への明記は、資本及び投資の国際的な交流を支える重要な役割を果たすことになることから、引き続き促進する必要がある。

もっとも、役務提供関連の所得の扱いについては不確実性が高まっている。顧客所在地で源泉地国課税ができるように求める途上国・新興国の意を反映し、国連モデル条約の 2025 年改定がなされ、国連国際租税協力枠組条約（付託事項）と付属文書の確定に向けた検討も進んでいる。わが国は OECD 中心の秩序形成を支持する立場とはいえ、こうした動向は、途上国等の執行面の不安定性とあいまって、国外に展開するわが国の企業にとって懸念材料となっている。わが国の関係当局には、引き続き最新情報の発信・共有と、自国の企業と経済上の利益を十分に考慮したスタンスの維持を期待したい。

他方で、わが国の幾つかの租税条約で、BEPS 防止措置実施条約（2019 年に国内発効）に則った濫用防止規定*の導入を終えている。今後の更なる整備に当たっては、経済的合理性のある取引には適用されない定めとしつつ、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されるように適用要件を明確にするとともに、諸外国での恣意的な執行の防止を図っていくべきである。

多数国間条約のうち、税務行政執行共助条約（2013 年に国内発効）の定めが、納税者の海外への資産隠しと「逃げ得」を許さない執行協力の土台を提供している。また、BEPS 防止措置実施条約は、租税条約の濫用への対処などの効率的な実施を可能にした。最近では、居住地国側での税率が 9%に満たない場合に途上国（源泉地国）が 9%まで課税できると

する準則(STTR*)を既存の条約に反映させるための多数国間条約（2023年9月採択）が署名のために開放されている。

グローバル企業が物理的拠点を置かない市場国に一定の課税権を配分する措置（第1の柱・利益A）の実現に向けた多数国間条約の文案（2023年10月）は、その署名のための開放を前にして頓挫したままである。こうした状況の下で、各国の国内的措置の乱発や多数決原理による強引な意思決定が押し通されることがないように、簡素で調和のとれた合意の実現に向けて、わが国も主体的に関与していくことが強く望まれる。

3. 外国税額控除制度*

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

控除対象外国法人税の額から除かれる項目には、法人税法等において税を課されない金額に対し課された所定の外国法人税が含まれるところ、近年の改正でこうした除外項目への追加が続いた。わが国における制度の首尾一貫性を維持し、課税権を確保するための外国税額控除の制限は正当化されるものの、制度が過度に予防的となり、国際的に事業を展開するわが国の企業の競争力を損なうことがあってはならない。控除対象となる外国法人税の範囲について納税者の予測可能性が確保されることが重要であることはいうまでもないが、国際的に受け容れられ難い外国の税制や租税条約の趣旨・目的に反する一方的な課税により二重課税が生じている場合には、その負担をわが国の企業に押しつける結果とならないよう、相互協議による問題解決のほか、必要に応じ、国際法に基づき採りうる正当な措置を含めた対応が図られるべきである。

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

4. 移転価格税制*

移転価格税制とその支柱を成す独立企業原則における近年の主要な課題は、比較対象を見出しがたい無形資産取引等への適用にある。わが国では、OECD 移転価格ガイドライン（以下「ガイドライン」）の改訂に準拠する形で、令和元年度改正で、評価困難な無形資産取引に係る独立企業間価格*に関し、予測から乖離する結果を基に課税する場合の根拠規定（所得相応性基準）*のほか、キャッシュフローの割引計算による評価技法（DCF法）なども整備された。令和4年には、金融取引と費用分担契約*を中心に事務運営指針が見直された。また、従来から課題と目されてきた寄附金課税との線引き、取引単位のあり方、シークレット・コンパラブル*に対する透明性確保、国外関連者の定義などの問題に加え、伝統的な基本三法についても、引き続き取扱いの明確化や改善を図っていくことが望まれる。

執行面では、「移転価格ガイドブック」の公表など、国税庁により運用の明確化が図られており、今後も、企業の実態と事務負担を十分に踏まえ、国際的取引を阻害しない実務指針の公表が望まれる。予測可能性の確保の観点からは、事前確認制度（APA）*、国別報告

書等の文書化制度*、国際的二重課税が生じた場合における紛争解決の仕組みである相互協議手続(MAP)について、その実効性が確保されるよう、処理の促進や企業の事務負担に配慮するとともに、仲裁制度を含む税務当局間のネットワークの拡充を推進し、当局間の見解の不一致により企業が負担を被ることがないようにする必要がある。

直近では、基礎的な販売活動による所得に対する「簡素化・合理化アプローチ」（第1の柱・利益B）への対応が求められる。わが国は、当面これを実施しないこととしているが、日本企業が進出先国において「簡素化・合理化アプローチ」による課税を受け、国際的二重課税が生じた場合には、相互協議手続等の適切な運用によってその解消が図られる必要がある。

5. 外国子会社合算税制

平成29年度改正で、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）*は、従来の仕組みを活かしつつも、外国子会社の税負担率が20%（いわゆるトリガー税率）未満か否かを中心に把握する制度から、一定の金融所得や実質的活動のない事業から得る所得、いわゆる受動的所得（特定所得）は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とする制度へと大幅な転換が図られた。併せて、ペーパー・カンパニー（特定外国関係会社）に対する課税は強化された。その後も、ペーパー・カンパニーや合算課税の対象となる所得の範囲、経済活動基準などについて所要の整備がなされている。

取引に着目した判定方法は、納税者の外国子会社への所得移転を効果的に防止できるルールとしてBEPS最終報告書で強調されたことを踏まえて、国内法に反映されたものであるが、主体単位の課税と所得種類に基づく課税とが併存し、制度の複雑化と企業の事務負担の増加をもたらすのみならず、合算対象となる法人とその所得の範囲が大幅に増加しているという指摘もある。加えて、こうした改正の積み重ねにより、外国子会社に利益を留保することによる租税回避防止という立法当初の趣旨が不明確となり、過剰な所得合算（オーバーインクルージョン）などの問題を、納税者が予測しうる解釈論で制御することが困難になっている可能性がある。

また、制度上に従来から残る課題である、非課税所得の範囲等の租税負担割合の取扱い、組織再編成（現物分配を含む）及びグループ企業内の資産移転等があった場合の取扱いなどに関しても、引き続き明確化を図っていく必要がある。

本制度により、日本の国際競争力と日本企業の経済活動に支障が生じないようにすることが肝要である。近時、特定外国関係会社が合算課税を受けない租税負担割合を27%以上に引き下げたこと（令和5年度改正）や、事務負担への配慮から合算の時期が変更されたこと（令和7年度改正）、経済活動基準を充足していた外国子会社はその解散に係る事業年度後3年は同様の扱いを維持して過大包摂を改善したこと（令和8年度改正）は評価できる。今後とも、本制度の影響を把握しつつ、外国子会社を介した経済的合理性のある活動が合算課税を受けないように適宜見直しを行うとともに、法令の改正に際してはその趣旨を明確にしつつ、納税者へ効果的に情報やガイダンスを提供し、納税コストの最小化を目指すことが重要である。

令和5年度改正により導入された国際最低課税額に係る所得合算ルール（IIR）及び令和7年度改正で導入された関連措置（UTPR及びQDMTT）の適用が開始され、これらの制度が併存することによる納税者の事務負担は非常に大きくなっている。

例えば、IIR の適用を受ける企業グループにおいては IIR の計算・判定結果を外国子会社合算税制における対象会社の判定にも活用することを認める、さらには、IIR の適用を受ける企業グループには外国子会社合算税制の適用を免除するなど、抜本的な事務負担軽減策について検討がなされることが望まれる。

6. デジタル経済の進展への適切な対応

進展するデジタル経済に関する課税問題*に関しては、2021 年 10 月に IF において、(1) 課税が行われる国・地域へのネクサス（結びつき）と利益配分に関する原則、及び、(2) 無税・軽課税国への利益移転への対抗、という 2 つの柱について、130 を超える国・地域による合意がなされた。その過程において、わが国は、国際的な枠組みにおける合意形成を促し、また牽引する役割を果たしてきた。

第 1 の柱は、連結財務諸表上の売上 200 億ユーロ超の多国籍企業の利益率 10% 超の部分のうちの 25%（利益 A）に対する課税権を市場国に配分するものであり、その実現のための多数国間条約(MLC)案が公表されたが、署名開放を前にして、米国が離脱を表明し、事実上頓挫している。これにより、各国がデジタル・サービス・タックス(DST)等の個別税を導入又は適用し、さらに一旦は撤回された報復的な措置の復活や関税による応酬が懸念されている。利益 A の実現に向けた調整の可能性は維持すべきであるが、利益 A には、制度の複雑さに加え、限られた巨大グローバル企業に対する狙い撃ち課税的な性質が否定しきれない上、企業の利得に対する「PE なければ課税なし」の原則との関係など、立法上又は執行上の困難も想定されていたところであり、現状を踏まえれば、協調可能な形でより簡素な解決策を模索することも検討に値する。OECD を中心とする試みが失敗に終われば、多数決原理を貫く国連を中心とする新たな枠組みの台頭の余地をさらに広げ、状況が一層複雑かつ困難になる可能性も視野に入れねばならない。

第 2 の柱では、最低税率を 15%（国別）とする 所得合算ルール(IIR)が、わが国を含む幾つかの国で国内法（「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」：法人税法 82 条以下参照）に基づく適用が開始され、連結財務諸表上の総収入金額が 7 億 5000 万ユーロ（円換算額）以上である特定多国籍企業グループ等に属する内国法人において、地方法人税額と合わせて国際最低課税額の負担が生じることになる。

さらに、令和 7 年度改正では、IIR の適用を未然に防ぐ措置である国内ミニマム課税(QDMTT)と IIR の補完的措置である軽課税所得ルール(UTPR)も導入された（令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度から適用開始）。

グローバルミニマム課税制度は、その仕組み自体が複雑で、申告には広範囲の会計データと分析を要することから、対象企業においてはシステム構築を含む多大な事務負担が発生している。加えて、同制度が「コモン・アプローチ」と位置付けられ、OECD モデルルール、コメンタリー、執行ガイダンス等と整合する形で国内法の整備・執行が求められるため、解釈・運用面での不確実性が生じ、日本企業の活動実態が適切に反映されない事態が生じうる。制度・執行当局において、随時公表される執行ガイダンス等の法令等への反映により制度の明確化を図るとともに、国際合意に反しない範囲で、日本企業の国際的な事業展開の実態、企業を取り巻く諸制度との整合性、納税コストの軽減にも配慮した運用が行われることが望まれる。

米国は、2017 年の立法で既に IIR に類似する制度(GILTI, 2025 年改正後の NCTI)を導入済みで、第 2 の柱（特に UTPR）を米国企業に適用する国に対する報復措置(内国歳入法典 899 条)を準備していたところ、G7 が米国法と第 2 の柱(IIR と UTPR)との共存を許容してこ

の報復措置の撤回に至った。2026年1月に、IFが「共存システム合意(Side-by-Side Package)」を公表し、共存の扱い（但し子会社の現地国 QDMTT の適用は排除されない）を受ける制度の条件を示しており、米国以外の国（わが国を含む）にも選択肢が生じている。わが国でも共存制度の国内法への反映により制度がさらに複雑化し、課税の不確実性や企業の事務負担は一層増すことが懸念される。特に UTPR は、最低税率をグローバルに貫徹するのに要する補完措置であるが、第三国によるその適用は、それが域外適用か否かは措くとしても、「結びつき」を課税の根拠とみてきた国際課税の原則と整合しない面があることも否定できない。「共存システム合意」に盛り込まれたセーフハーバーの適用条件を含め、引き続き納税者の事務負担に最大限の配慮をした国内法令の整備が望まれる。

7. その他検討課題

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

また、多国籍企業グループ等の関連者間取引に対する課税については、過少資本税制や過大支払利子税制、さらには行為計算否認規定の適用を含め、今後とも多くの課題が発生してくることが予想される。課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、引き続き企業の実態を踏まえた適正な運用、制度の見直し等に取り組むことが望まれる。

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

VIII. 消費税

1. 公平性・透明性の向上

財政の健全化を進めるとともに、今後の社会保障関係費の増加にかかる財源を国民が広く負担するものとして消費税の充実が不可欠である。

そのためにも、消費税が「安心、安定した国民生活」を築くために必要なものであることについて国民の理解と納得を得ることが重要である。消費税は、その負担が現役世代に集中せず、生涯にわたって平準化されること、使途が社会保障に限定されており、その受益面も考慮するなら低所得者層に極めて有利な効果をもたらしている(図表Ⅷ-1 参照)ことなどについて国民に十分説明する必要がある。

また、消費税に対する国民の信頼をさらに高めるためにも、制度の公平性と透明性を確保することが重要である。これまでに事業者免税点の引下げ、簡易課税制度の適用上限の

引下げ等の制度改革が行われてきたが、事業者の事務負担には配慮しながら、中小事業者向けの特例制度について引き続き検討する必要がある。

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

インボイス発行事業者となるかどうかは各事業者が選択すべきことではあるが、免税事業者の存在は転嫁の透明性など消費税に対する国民の信頼性にもかかわる問題である。免税事業者のインボイス発行事業者への転換、申告・納税などの制度対応は大きな混乱なく進んでいるが、小規模零細事業者が取引上の不利益を被ることがないように、政府においては、引き続き適正な転嫁等に係る相談・指導などに取り組んでいく必要がある。

インボイス制度の導入に際して、インボイス発行事業者以外からの課税仕入れについて一定割合の控除が認められる経過措置、免税事業者がインボイス発行事業者となる場合の税負担の軽減措置、中小事業者向けの事務負担の軽減措置が講じられ、令和 8 年度改正では、一部について見直しの上、適用期限が延長された。これらの措置はインボイス制度の円滑な導入・実施のための時限的な対応と位置付けられるものであるから、制度の公平性、信頼性の観点から、適用期限をもって解消されるべきである。

2. 低所得者層への対応

消費税の軽減税率制度は、低所得者層への配慮を目的として、税率 10%（国+地方）への引上げ時から導入された。しかしながら、軽減税率（複数税率）制度については、公平、中立、簡素の観点から様々な弊害がある。また、軽減税率の導入による減収分を補うためには標準税率をさらに引き上げなくてはならないことになる。

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

いわゆる逆進性への対応については、消費税制度だけではなく、税制全体さらには社会保障制度を通じた受益も含めて総合的に考慮すべき問題である。平成 24 年の「社会保障と税の一体改革」の際には、消費税率引上げに伴う低所得者対策として、給付付き税額控除と軽減税率とが選択肢とされていたところ、支援が必要な者に対する給付を適切に実施するためのインフラが整備された段階では、軽減税率ではなく給付方式により対応していくことが望ましい。

3. 「つなぎ」としての消費税減税（飲食料品に係る消費税率の臨時的な引下げ）

令和 11 年度に予定されている「給付付き税額控除」（所得に連動したきめ細かな給付）の導入までの間の経過措置（つなぎ）として、令和 9 年 4 月から 2 年間に限り飲食料品に係る消費税率を 1%（国+地方）に引き下げる（「所得に連動したきめ細かな給付」の先行導入を組み合わせる）方針が決定されている。飲食料品に係る消費税率の臨時的な引下げについても、財源の問題に加えて、税率変更に伴う経済への影響、生産・流通の各段階の事業者における追加的な事務負担等の実務上の課題があり、高所得者ほど恩恵が大きくな

ること、農業従事者等や外食産業に対する支援が求められることなどの問題点も指摘されていたところである。実施に当たっては、特例公債に頼らない財源の確保、2年間での実現な終了が求められる。

IX. 地方税

1. 地方財政の規律確保と地方税改革

1-1. 応益原則に基づく地方税体系の構築

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

道府県税を中心に大きな比重を占めている法人課税については、法人事業税所得割の税率引下げ、外形標準課税の拡充など、応益課税の原則に沿った改革が進められているが、そもそも法人住民税法人税割や法人事業税所得割等は応益負担といえるか疑問である。また、法人には法人事業税、法人住民税以外にも多くの税目が課されているため、課税の複雑化や課税ベースの重複という問題が生じている。

地方公共団体において生活関連型の行政サービスのウェイトが高まっている中で、安定的な財源確保といった観点にも配慮しつつ、法人に対する課税から個人に対する課税へのシフトなど、応益課税の原則に沿った地方税制度全体の再構築について検討する必要がある。

1-2. 税源の偏在性の小さい地方税体系の構築

地方税制度におけるもう一つの問題は地域間の税源偏在である(図表IX-1-2 参照)。法人課税のウェイトが大きいことが税源偏在につながっており、地方法人二税については、法人住民税法人税割の一部を地方法人税(国税)として地方交付税の財源とするとともに、法人事業税の一部を特別法人事業税(国税)として人口基準で都道府県に配分するという偏在是正措置がとられている。

近年の電子商取引やインターネット銀行の伸長、フランチャイズ制度などの経済取引・事業形態の変化により事業活動の場所や税の負担者の所在地と税収の帰属先の不一致が拡大し、税収面でも更なる東京一極集中をもたらしている。令和8年度改正において道府県民税利子割について清算制度が導入されることとなったが、地方法人課税における分割基準についても、例えば、売上(販売額)に関する指標を用いるなど、事業活動の特性・実態を反映するものに見直すなど、税収帰属の適正化の観点から環境変化を踏まえた検討が必要と考えられる。

税源偏在の是正措置については、地方法人課税における追加的な措置のほか、固定資産税についても、東京(特別区)における人口の集中、大企業の本店、外国企業の拠点の集積等を反映した地価の上昇により税収の東京一極集中が進んでいることから、応益原則との関係も踏まえ検討する必要があるが生じている。

2. 住民税

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

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

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

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

3. 事業税

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

外形標準課税制度は、資本金等の額が1億円超の大法人が対象とされ、適用法人数が減少してきていたが、令和6年度改正で減資等への対応が行われた。今後においても、行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点から、中小法人に対する一定の配慮を行った上で、適用対象の見直しを行っていく必要がある。

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

4. 固定資産税

固定資産税（土地）については、依然として、地域による税負担に隔たりが存在している（図表IX-4 参照）。負担水準の均衡化、地価変動等に伴う税負担の激変緩和のため、負担調整措置が講じられているが、都市部を中心に地価の上昇傾向が見られる中、大都市圏に所在する商業地等の税負担が高くなっており、「負担水準」の上限（70%）、据置ゾーン（60～70%）の見直しについても検討する必要がある。応益課税の観点からも、土地に係る固定資産税について、地価動向、行政サービスや財政の状況等を踏まえた上で、商業地

に適用されている負担調整措置及び条例減額制度、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、税負担の均衡、適正化措置のあり方について検討する必要がある。

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

償却資産への課税については、応益性を根拠とするものと説明されているものの、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有するものであり、その大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。償却資産に対して網羅的かつ一律に課税する制度は、わが国以外では米国の一部州のみと国際的にみても異例であり、税負担が特定の設備型産業に偏重し、国内投資や GX 投資を阻害するおそれがあるという問題もある。

近年の税制改正で、中小企業者等に対して、一定の機械及び装置について負担軽減措置が創設・拡充されているが、地方法人課税全体の見直しの中で代替財源を確保することとし、大法人を含めて課税対象の段階的縮小、廃止に向けた検討を進める必要がある。

当面の対応として、償却資産の評価（償却方法、残存価額）、賦課期日を法人税法の取扱いに合わせるなど、課税事務の効率化・納税事務負担軽減の観点からの見直しが必要である。

5. 事業所税

事業所税は、人口 30 万人以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して事業所床面積及び従業員給与総額を課税標準として課される目的税である。

しかし、人口や企業の大都市集中が続き、それに伴って発生する行政需要への対応が求められた昭和 50 年の創設時に比べて、現在では大都市の行政課題は大きく変化し、多様化している。また、法人事業税・固定資産税と課税対象が重複していることから、応益原則に基づく地方法人課税の抜本的改革の中で他税目との統合・廃止を含めて見直す必要がある。

6. 法定外税と超過課税

地方団体が地方税の税目・税率について自主的に決定し、課税することは、自主財源の確保、地域における受益と負担を住民の選択・責任の下に決定できるという意味で地方分権の観点から重要であり、具体的には地方税法において法定外税、超過課税等の制度が設けられている。

課税自主権の具体的な行使である法定外税の新設・変更、超過課税の実施に当たっては、受益と負担のバランスの観点から、その使途・必要性について納税者に対する十分な説明が行われ、理解が得られなければならないが、超過課税の現状を見ると、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で実施されているものに限られている一方で、法人住民税、法人事業税については大半の地方自治体において恒常的に実施されている（図表 IX-6 参照）。

法人に対する超過課税は、地域住民にとって負担感がなく、負担者である法人は直接的な決定権を有しないため、これに依存することは、安易な行財政運営に結びつきかねないことに留意する必要がある。また、多くの地方公共団体にまたがって事業活動を行っている法人にとって、超過課税や不均一課税により地方公共団体ごとに税率が異なることは納税コストの増加にもつながっている。法定外税・超過課税の新設・継続に当たって納税義務者からの意見聴取、目的・使途・期限についての説明等により、財政規律と透明性を確保した形で課税自主権が行使されるような手続の整備が必要である。

X. その他の税

1. 印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書(領収書)などの文書に課税される一方、インターネット上の電子商取引や電磁的記録は課税対象とはならない。経済取引のデジタル化・ペーパーレス化、キャッシュレス決済が進展する中で課税の公平性・中立性に反するものであるほか、課否判定の分かりにくさや納税に係る事務負担という問題もあり、廃止について検討する必要がある。

諸外国を見ても印紙税に相当する税が存続している事例は少数であり、その場合においても、課税対象とされているのは高額取引に係る文書に限定されている。当面、納税事務負担を軽減する観点から、印紙税の課税文書のうち記載金額が一定額未満の場合は非課税とされているもの(領収書等5万円、請負契約書1万円など)について、金額基準の引上げを行うべきである。

2. 自動車関係諸税

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

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

車体課税については、カーボンニュートラル目標の実現と整合的なものとなるよう、環境性能に応じた課税制度の対象範囲、税率等の見直しを進める必要がある。令和8年度改正では、エコカー減税・グリーン化特例の延長・厳格化が措置されたが、その一方で、取得時の税負担軽減・簡素化の観点から環境性能割が廃止され、また、燃料課税においてもガソリン税・軽油引取税の「当分の間」税率が廃止されたことから、環境インセンティブが過度に後退しないよう注視していく必要がある。

自動車関連諸税については、電気自動車の普及、保有から利用への移行などの環境変化に対応し、受益者・原因者負担としての性格、道路等社会インフラの維持・管理、更新のための税源確保の必要性なども踏まえて、適正・公平な負担を求める観点から総合的な見直しを行う必要がある。

3. グリーン社会の実現と税制

GX に向けた取組の成否が企業・国家の競争力に直結する時代に突入しており、2050 年までに温室効果ガスの排出量を実質ゼロにするカーボンニュートラル目標の達成と産業競争力の強化、経済成長を同時に実現させていく必要がある。

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

炭素排出に値付けをする経済的手法についても、企業、家計等のカーボンニュートラルに対する主体的な取組へのインセンティブとなることが期待されるものであり、イノベーションや投資を促進し、持続的な経済成長に資する仕組みとなるよう、適切な制度設計と円滑な移行のための計画的な実施が求められる。

わが国では、「脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律（GX 推進法）」に基づき「成長志向型カーボンプライシング」が段階的に導入・実施されている。令和 8 年度から CO₂ 直接排出量が一定量以上の事業者を対象として法定の排出量取引制度（GX-ETS）が開始されており、同制度については、排出枠の算出等に係る事務負担の軽減、排出枠価格の安定・市場の整備などにより、事業者の予見可能性に配慮しつつ、公正・安定的に運用することが望まれる。また、令和 10 年度から、既存の「地球温暖化対策のための税」（石油石炭税に上乗せ課税：炭素価格 289 円/tCO₂）と同じく化石燃料の採取輸入事業者を対象とする「化石燃料賦課金」の徴収が開始されるが、同制度についても、賦課金の適切な単価設定や石油石炭税と同様の観点からの減免制度の整備など、対象事業者の負担や予見可能性に配慮した制度・運用が望まれる。

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

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

XI. 納税環境の整備

1. 財政・租税に関する教育・情報提供

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

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

造と機能についての理解を深め、持続可能な財政・社会保障制度のあり方について考える財政教育も併せて実施する必要がある。

2022年度から高等学校の必修修科目として「公共」が開始され、高校生が財政と社会保障を関連づけて理解を深める機会ができたほか、各地において、国・地方公共団体と教育関係者、さらには税理士・民間団体等により組織される「租税教育推進協議会」を通じて、学校への出前授業や副読本の作成などが行われており、こうした財政・租税教育に対する取組をさらに充実させていく必要がある。学校教員自らが財政や租税に関する知識・理解を深め、正規授業の中で財政・租税教育が確実に実施される環境の整備を図ることが重要である。

財政・租税教育の充実とともに、国や地方公共団体の行政運営の中で、税務の取扱いや手続に関する情報のみならず、財政の現状や財政活動を通じた受益と負担の関係性を理解するための分かりやすい情報提供を行っていくことが重要であり、様々な機会・媒体を活用して国民の意識を高めるための取組を進めていく必要がある。

2. 税務に関するコーポレートガバナンス

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

税務当局においては、企業の税務CGに対する取組を確認・評価し、税務リスクに応じた管理・調査を行うなど税務執行に活用する施策を進展させており、一定の評価ができる。税務CGの推進のためには、企業の取組実態を尊重した確認項目と評価ポイントの設定、トップマネジメントへの働きかけを通じて、企業の自主的な取組意欲の向上、税務ガバナンス体制の充実を図ることにより、税務リスクの縮減及び税務執行の透明性の確保に配慮することが必要である。

3. 税・社会保障制度の公正・効率的な執行のための基盤

3-1. マイナンバー制度

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

マイナンバーの普及・活用により個人の収入（所得）や資産等に関する情報が電子化され集積されることで、課税・徴収事務の更なる効率化が期待されるとともに、各種の給付金等を必要な人に迅速に届けることも可能になる。

社会保障の分野においても金融所得・資産の状況を負担・給付に反映させていくべきであるが、後期高齢者医療制度において保険料・窓口負担割合の判定に金融所得を反映する仕組みが導入され、今後、国民健康保険や介護保険にも拡大される予定である。

税と社会保障の総合的な制度設計を進め、公平な負担と給付を実現するためには、マイナンバーの活用により、個人の収入（所得）・資産に関する情報や税・社会保険料の算定、各種給付に必要な情報の取得・共有のための基盤を整備する必要があり、預貯金口座への付番（紐付け）・公金受取口座の登録の義務化を進めるべきである。

国・地方公共団体においては、システムの適正かつ確実な運用体制を構築するとともに、個人情報の厳正な管理、情報セキュリティを徹底することで、マイナンバー制度に対する国民の不安を払拭し、税と社会保障制度の情報基盤に対する信頼を確保することが不可欠である。

3-2. 申告・納税手続の電子化

国税の電子申告・納税システム（e-Tax）の普及は、納税者の利便性、手続の正確化・迅速化に大きく貢献しており、地方税においても、地方税ポータルシステム（eLTAX）に全ての地方公共団体が接続することにより、複数団体への個別の申告・申請等が不要となり、コストの低減や業務の省力化が図られている。

各税の申告・納税に加えて、法定調書の提出や納税証明書の取得、源泉徴収義務者における年末調整事務、地方税納税通知書の電子的送付など各種の税務手続のデジタル化を徹底するとともに、手続や業務のあり方自体を抜本的に見直すことにより、納税者の利便性の更なる向上、納税コストの低減、税務当局における課税・徴収事務の効率化・適正化を進める必要がある。

所得税の確定申告については、スマートフォン申告の利便性向上やマイナポータル連携による各種情報の自動入力など機能の改善・充実が進んでおり、給与支払者による源泉徴収票のオンライン提出、国・地方公共団体の情報連携の拡充により確定申告に必要なデータが自動入力され、数回のクリック・タップで確定申告が完了する「日本版記入済み申告書」の実現に向けた取組と位置付けられている。

これと並行して、年末調整手続についても従業員が控除明細書等のデータを電子的に取得し勤務先に提出するなどの電子化が進められている。

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

また、電子帳簿保存制度については、税務署長の事前承認制度の廃止など、適用要件の緩和等が図られてきたが、今後とも、情報セキュリティの確保に万全を期した上で、経理

のデジタル化による生産性の向上、記帳水準の向上等に資するものとなるよう、企業の実態に即した見直しを加えていくことが必要である。

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

3-3. 税と社会保障のインフラとしての情報基盤の整備

国と地方公共団体、あるいは地方公共団体相互間の税務行政上の連携・協力は、適正・公平な課税・徴収の実現、行政事務の効率化のみならず、納税者の利便性の向上、事務負担の軽減の観点からも重要であり、税務行政のデジタル化を進める中で、国と地方との間のデータ連携、情報共有、提出先の一元化・ワンスオンリー化などを推進すべきである。

現状、例えば、所得税の確定申告や年末調整手続については、e-Tax、クラウドサービス等により提出された源泉徴収票や控除証明書等のデータがマイナポータル経由で納税者に提供される環境が整備されており、その活用を拡大することで、確定申告の利便性向上や年末調整事務の効率化を進めるべきである。

今後は、給与所得者に限らず、事業所得者等を含めた個人の収入情報を把握するために、支払・決済事業者やプラットフォーム事業者による情報の提出義務を課すことについても検討すべきである。

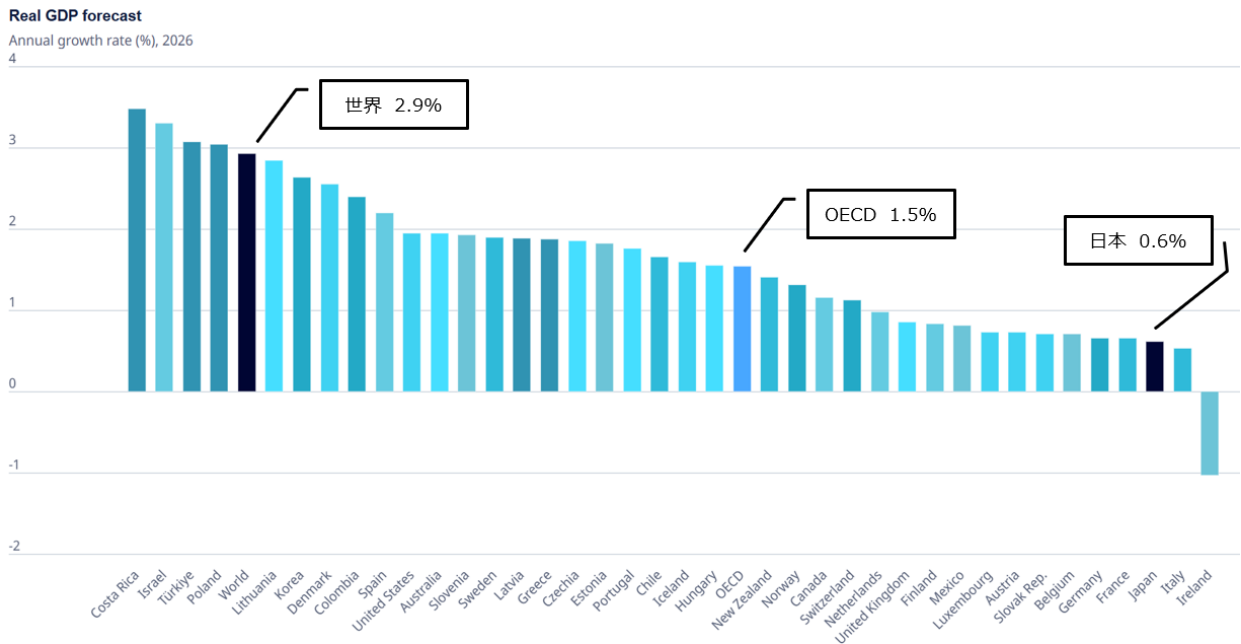
一方、地方公共団体においても所得情報と給付等のデータ連携を可能とするクラウド基盤の整備が進みつつあるが、各行政機関・地方公共団体間での情報共有は一定の範囲にとどまっている。

税・社会保険料の適正・公平な負担、真に支援が必要な人・世帯に対する迅速・正確な給付を実現するためには、国民の所得・資産や世帯構成など税・社会保険料の賦課・徴収、各種給付に必要な情報を一元的に集約し、これを関係行政機関が税・社会保険料の賦課・徴収や各種の給付の実施などの業務の遂行に必要な範囲で取得・利用することができる共通の情報基盤（「ガバメント・データ・ハブ」）の構築が必要となる。

その際、給与等の支払者、金融機関など民間事業者からの所得・資産情報の提供・データ連携が必要となるが、事業者の事務負担が過大なものとならないよう、データ項目の共通化、データの利活用ルールを明確化するとともに、費用負担、情報セキュリティ、監査・ガバナンスのあり方についても検討する必要がある。

参 考 資 料

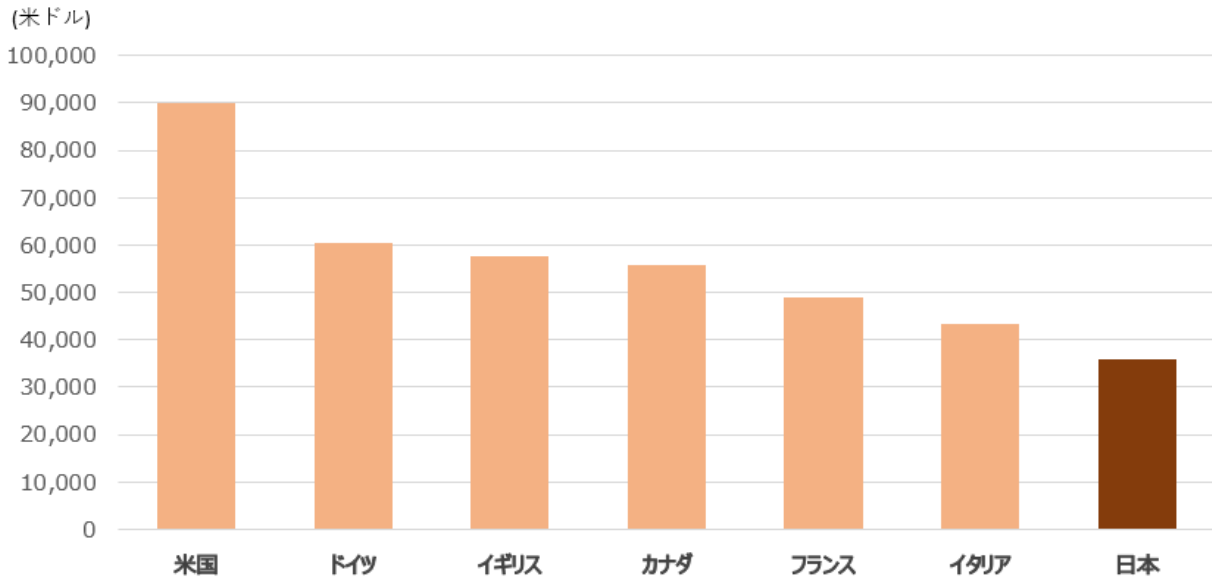
図表 I -2(1) 経済成長率（実質 GDP 伸び率）見通しの国際比較（2026 年）



(資料) OECD (2026), Real GDP forecast

<https://www.oecd.org/en/data/indicators/real-gdp-forecast.html> (Accessed on 16 June 2026)

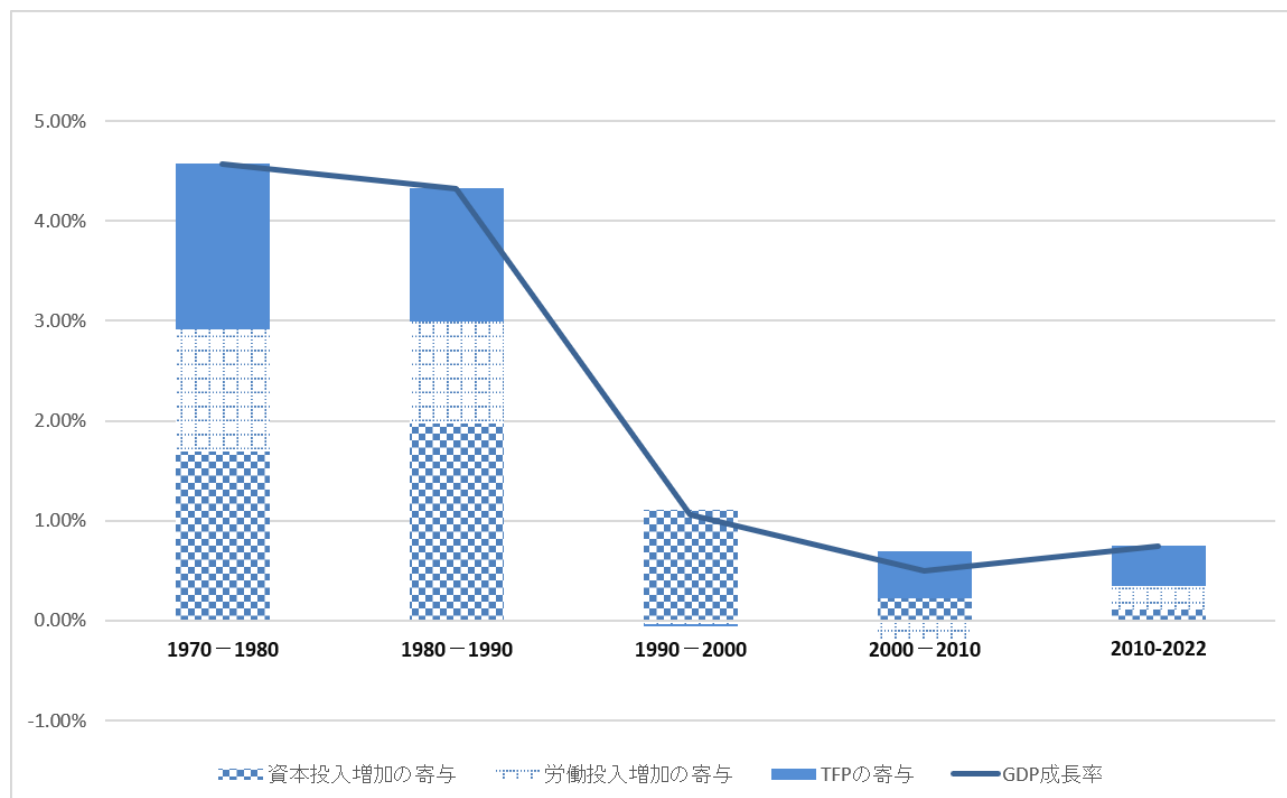
図表 I -2(2) G7 諸国の人口 1 人当たり名目 GDP（2025 年）



(注) イギリスは IMF 推定値。

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

図表 I-2(3) 経済成長率の要因分解



(資料) 独立行政法人経済産業研究所 日本産業生産性(JIP)データベース 2026「4. 成長会計 33」成長会計(付加価値ベース)から引用

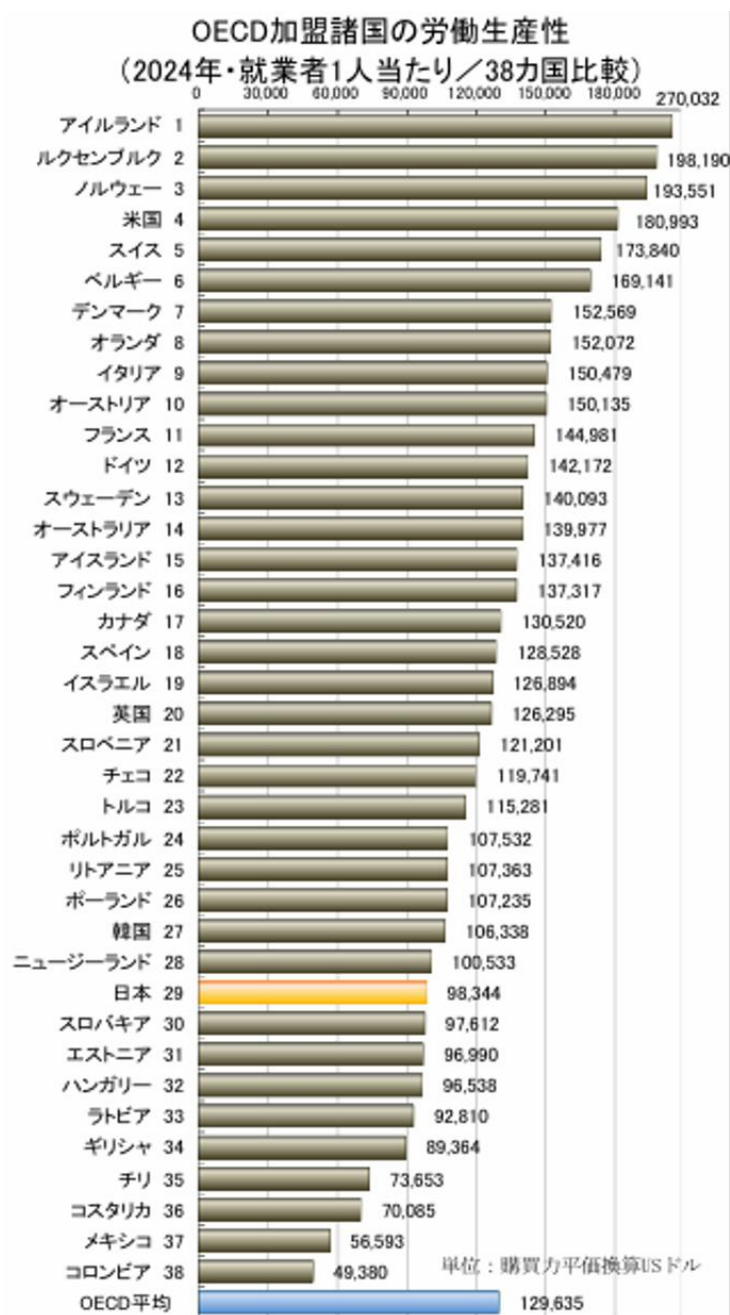
- ・ 日本経済の1970年から2022年までの平均経済成長率(GDP成長率)の要因分解である。1990年までは5%弱のGDP成長率を達成したが、1990年代に入り、経済成長は1%を割り込み、構造的に低迷している。

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

第二は、1990年代以降のTFP(全要素生産性)寄与度の急激な低下であり、さらに2000年代以降は資本投入も伸び悩んでいる。労働投入の減少を補うためにも、技術革新や経営の効率化等、生産性の向上と投資の促進が重要である。

	1970－1980	1980－1990	1990－2000	2000－2010	2010－2022
GDP成長率	4.57%	4.32%	1.05%	0.50%	0.75%
労働投入増加の寄与	1.22%	1.02%	－0.03%	－0.19%	0.23%
マンパワー増加	0.32%	0.40%	－0.56%	－0.49%	0.12%
労働の質向上	0.90%	0.62%	0.52%	0.29%	0.11%
資本投入増加の寄与	1.69%	1.97%	1.11%	0.22%	0.11%
資本の量の増加	2.19%	1.56%	1.04%	0.15%	0.03%
資本の質向上	－0.50%	0.41%	0.07%	0.07%	0.09%
TFPの寄与	1.66%	1.33%	－0.03%	0.47%	0.41%

図表 I-2(4) 労働生産性の国際比較(2024 年)

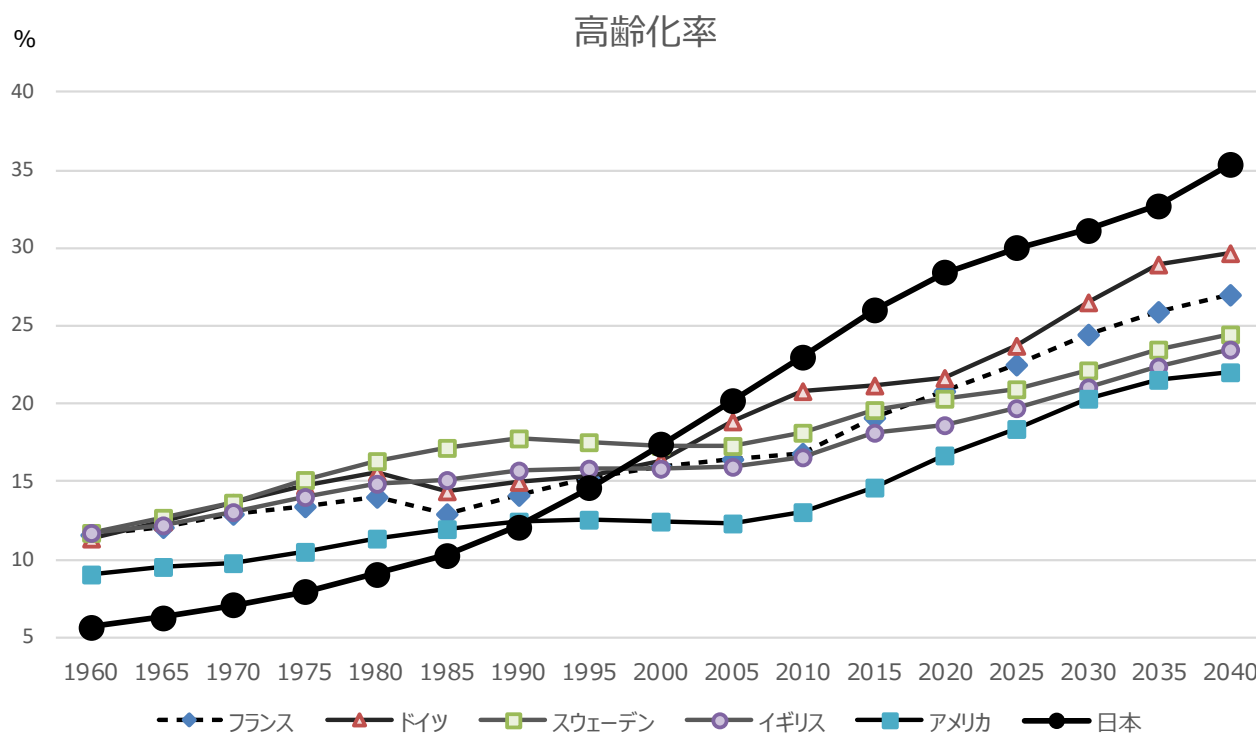


(注) 日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

(出所) 公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較 2025」

- 労働生産性は主要先進国中で最低、OECD 加盟国 38 カ国中 29 位と低位に位置しており、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、技術革新やイノベーションの質の向上、そして、より生産性の高い分野への労働力の移動が重要であり、生産性を高めるためのスキル獲得や教育訓練が必要である。

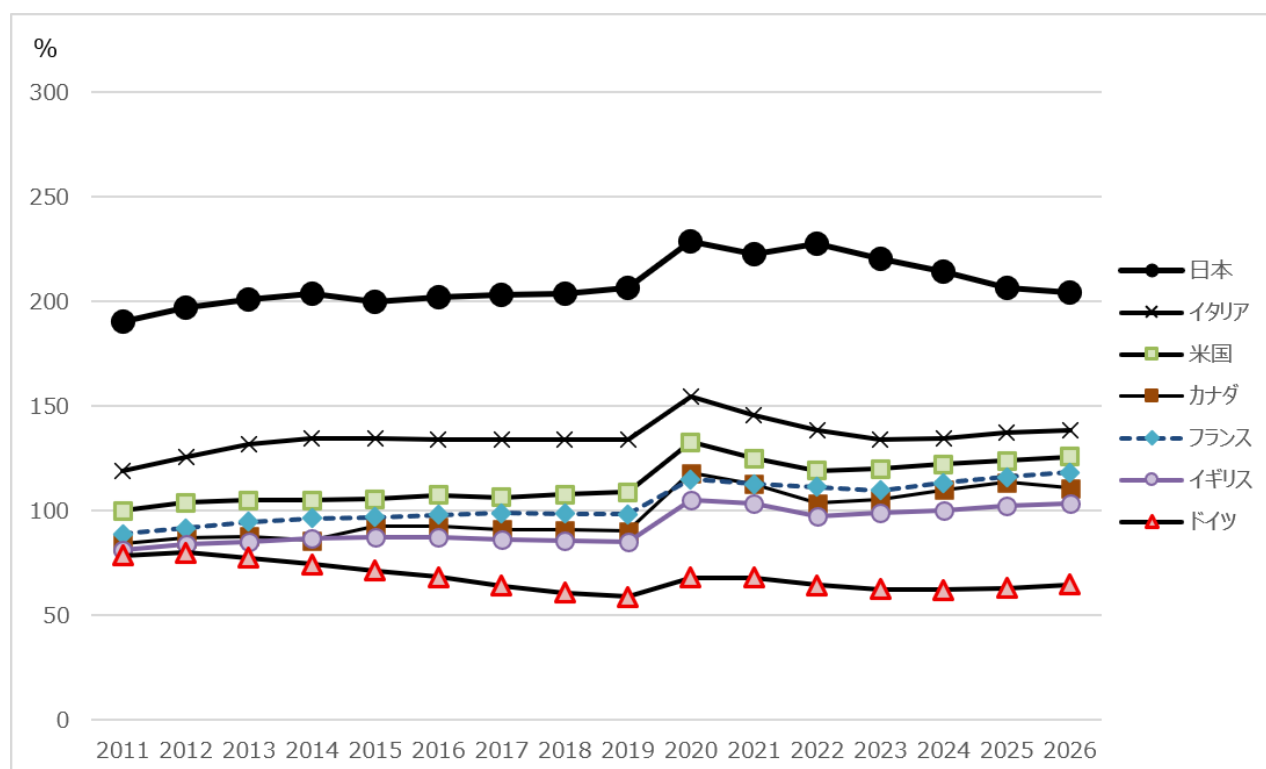
図表 I-2(5) 高齢化の進行



(出所)国際連合” United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Population Division (2024). World Population Prospects 2024, Online Edition.” より日本租税研究協作成。

- ・わが国では 65 歳以上人口比率(=高齢化率) は 2030 年には 31.1%、40 年には 35.3%に達すると予測されている。同じ 40 年には、アメリカ 22.0%、イギリス 23.4%、ドイツ 29.6%、フランス 27.0%、スウェーデン 24.4%という予測であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

図表 I -2(6) 財政事情の国際比較 ― 債務残高の対 GDP 比の推移



(注) 数値は一般政府ベース（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）

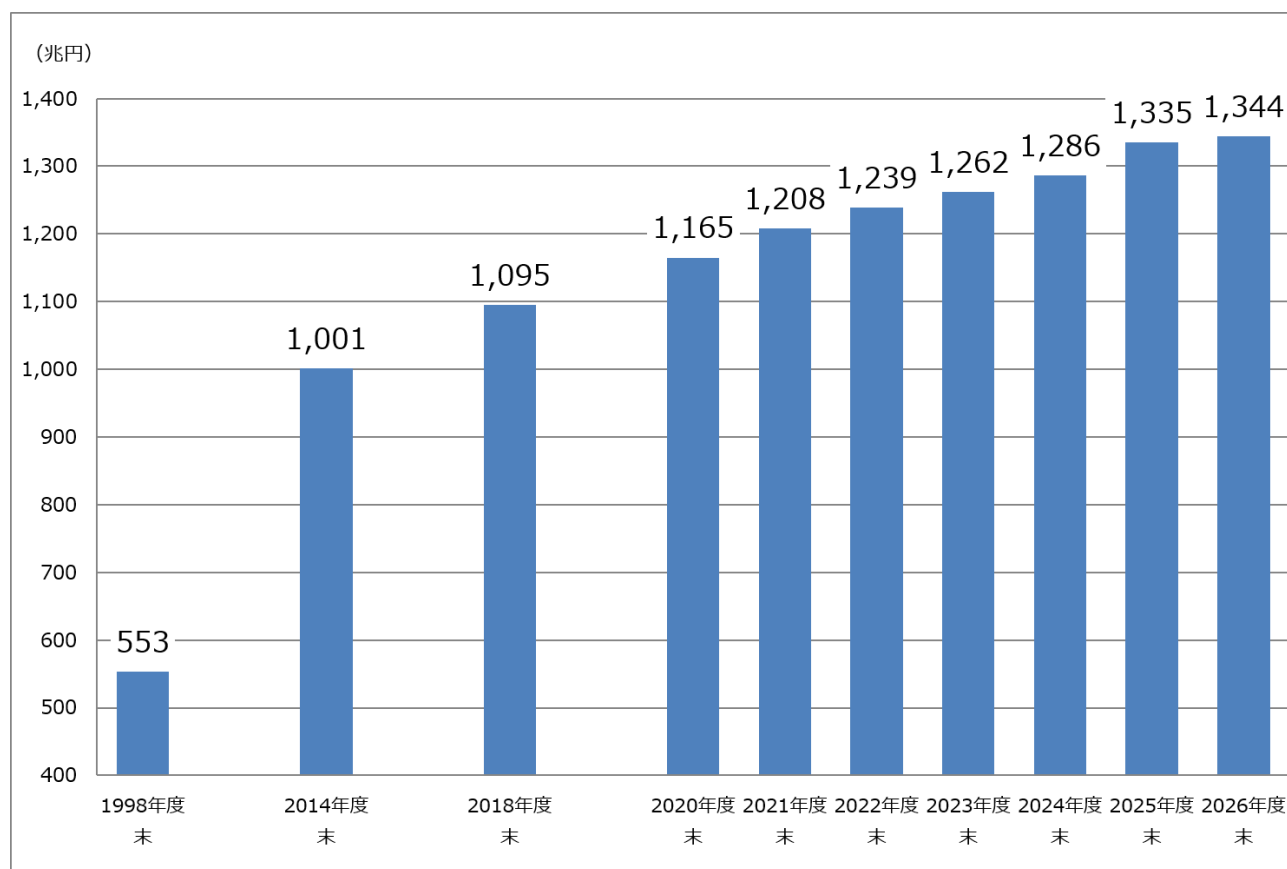
(資料) IMF World Economic Outlook, April 2026 から日本租税研究協会にて作成。

- ・ 政府債務残高（SNA ベースの一般政府債務残高）の対 GDP 比率は、2020 年以降改善傾向が見られるが、依然として 200%を超える水準にあり（2024 年度 214.5%、2025 年度推計値 206.5%、2026 年度推計値 204.4%）、主要先進国の中で最悪である。

なお、内閣府による「中長期の経済財政に関する試算」（令和 8 年 7 月 30 日経済財政諮問会議提出）において示されている国・地方の公債等残高対 GDP 比は 2025 年度で 188.4%程度となっている。

・

図表 I-2(7) 国及び地方の長期債務残高

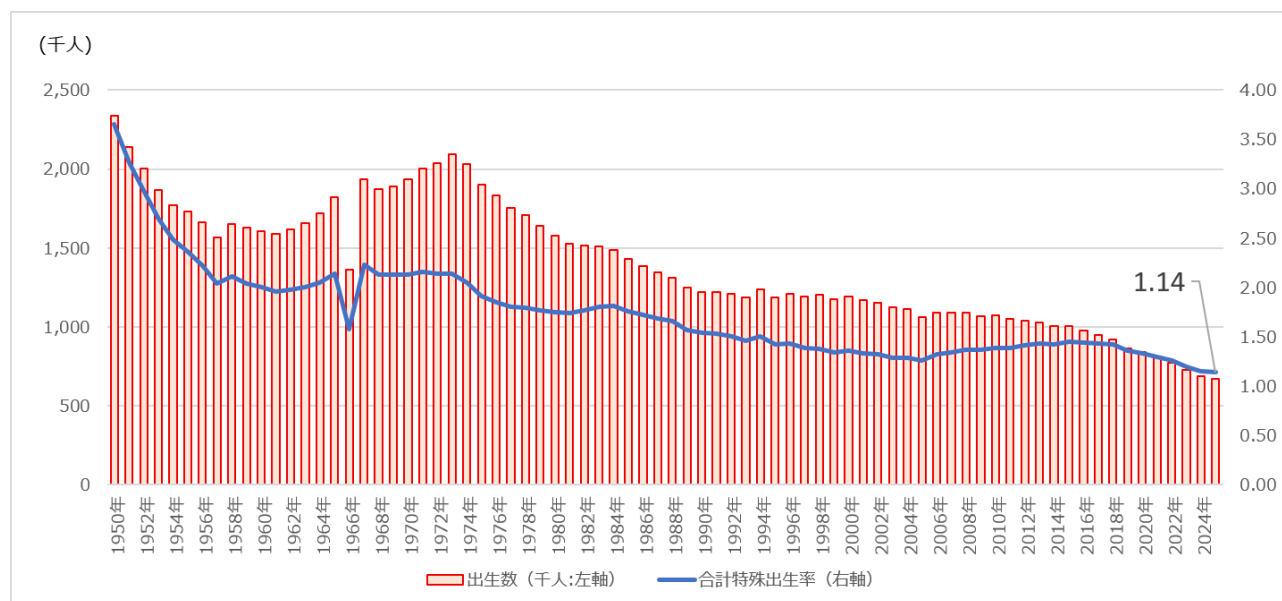


(注) 長期債務は、普通国債、借入金、地方債等の合計額である。2024 年度末までは実績値、2025 年度末は補正後予算、2026 年度末は予算に基づく見込み。

(出所) 財務省「国及び地方の長期債務残高」から、日本租税研究協会にて作成。

- ・国及び地方の長期債務残高は 1998 年度末時点において 553 兆円であったが、2014 年度末には 1,000 兆円を超過し、2026 年度末では 1,344 兆円に達する見込みである。

図表 I -3-2 出生数・合計特殊出生率の推移

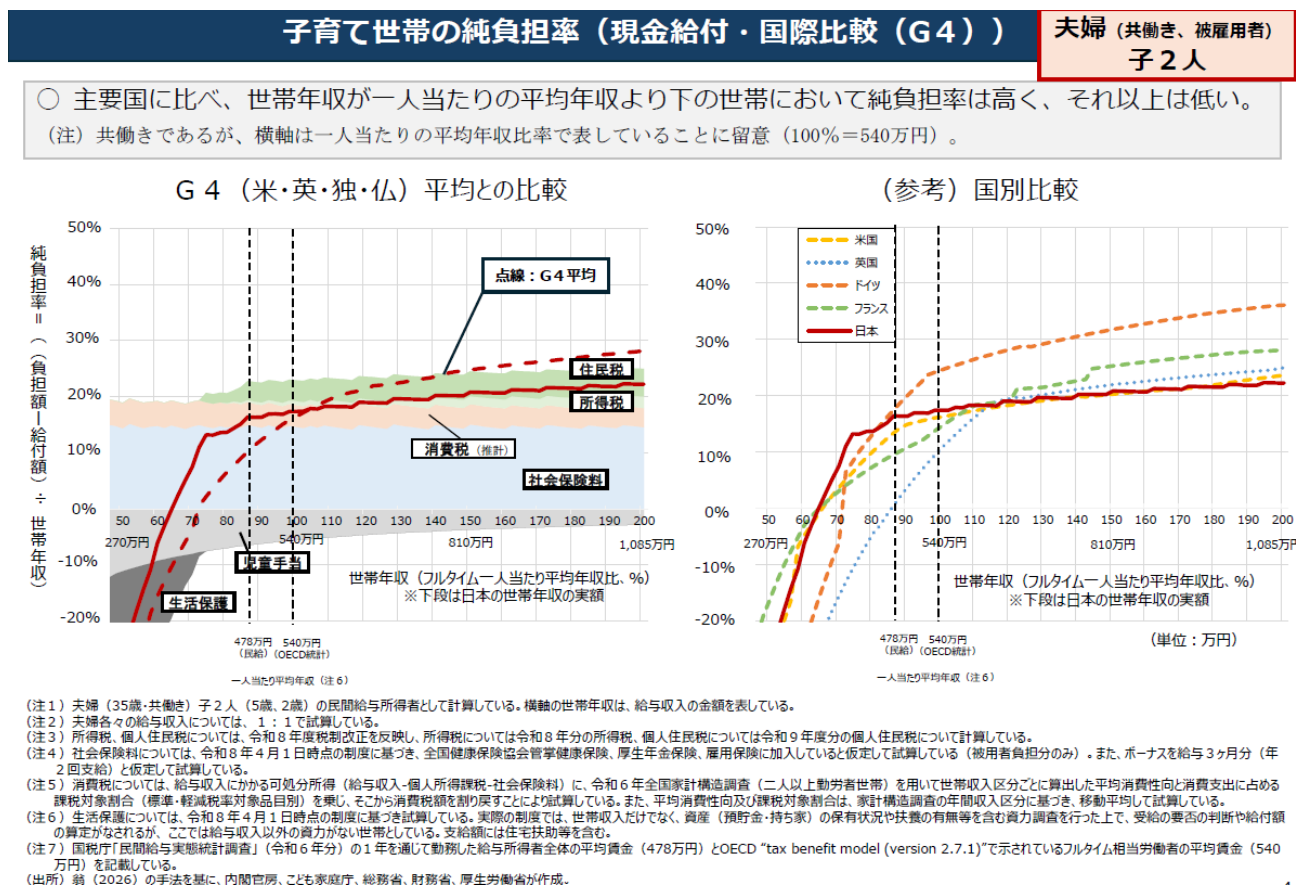


(出所) 厚生労働省「人口動態統計」から、日本租税研究協会にて作成。2025 年度は概数。

- 2025 年の出生数は 67 万 1236 人であり、第二次ベビーブームがあった 1971～1974 年からおよそ 3 分の 1 に減少している。
- 2025 年の合計特殊出生率（15 歳から 49 歳までの女性の年齢別出生率を合計したもので、一人の女性が仮にその年次の年齢別出生率で一生の間に生むとしたときの子どもの数に相当する）は 1.14 である。

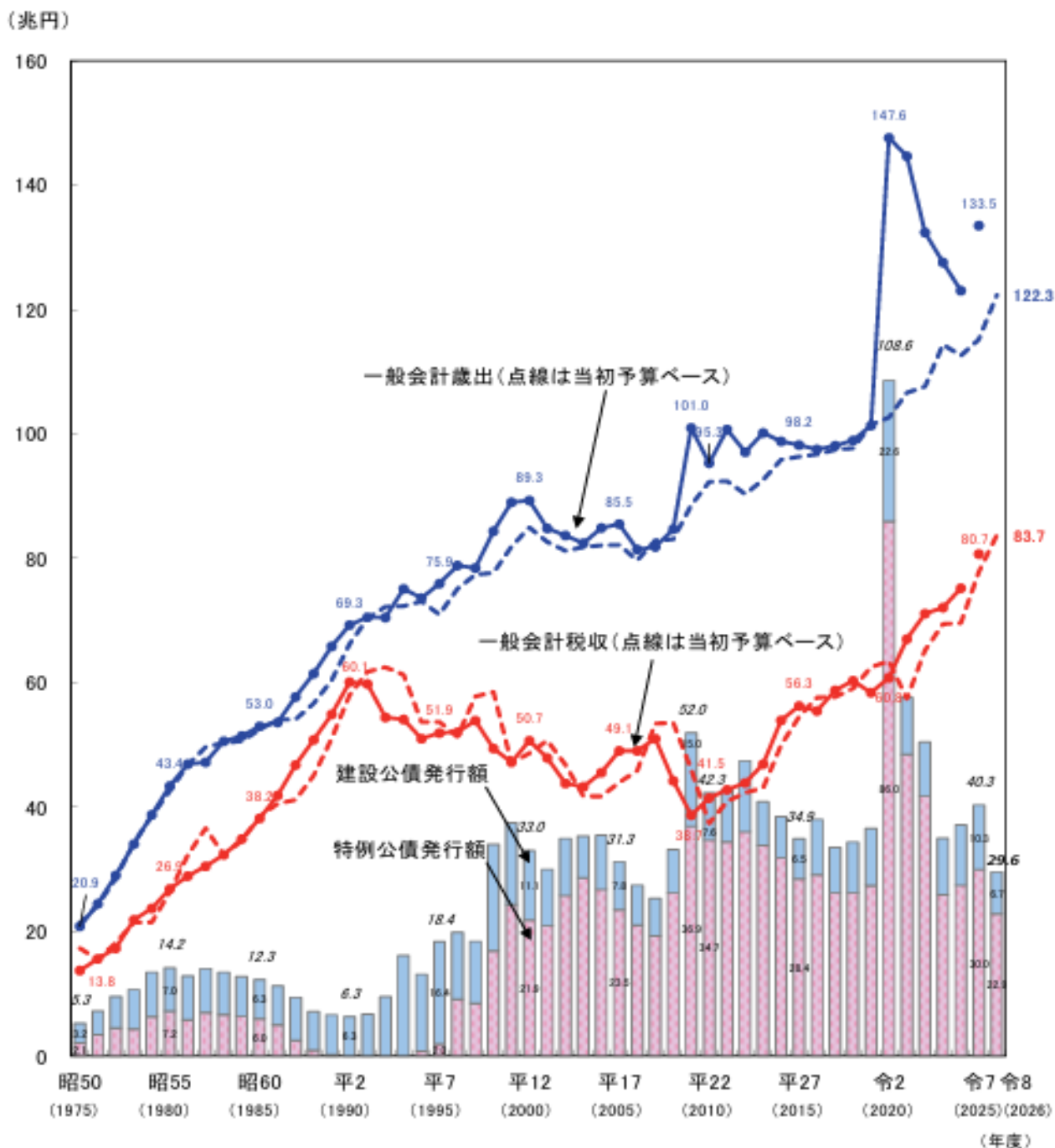
合計特殊出生率は 1980 年代以降低下し続け、1989 年には 1966 年（丙午）を下回る 1.57 となった。2006 年からは一旦上昇に転じたが、2016 年以降 10 年連続で低下し 2023 年には 1.20 を割り込み、その後も過去最低を更新している。

図表 I -3-3 子育て世代の純負担率



（資料）内閣官房 人口戦略本部・全世代型社会保障構築本部「第1回有識者会議のご指摘を踏まえた純負担率の分析」より子育て世代の純負担率（現金給付・国際比較（G4））

図表 I -3-4 一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移

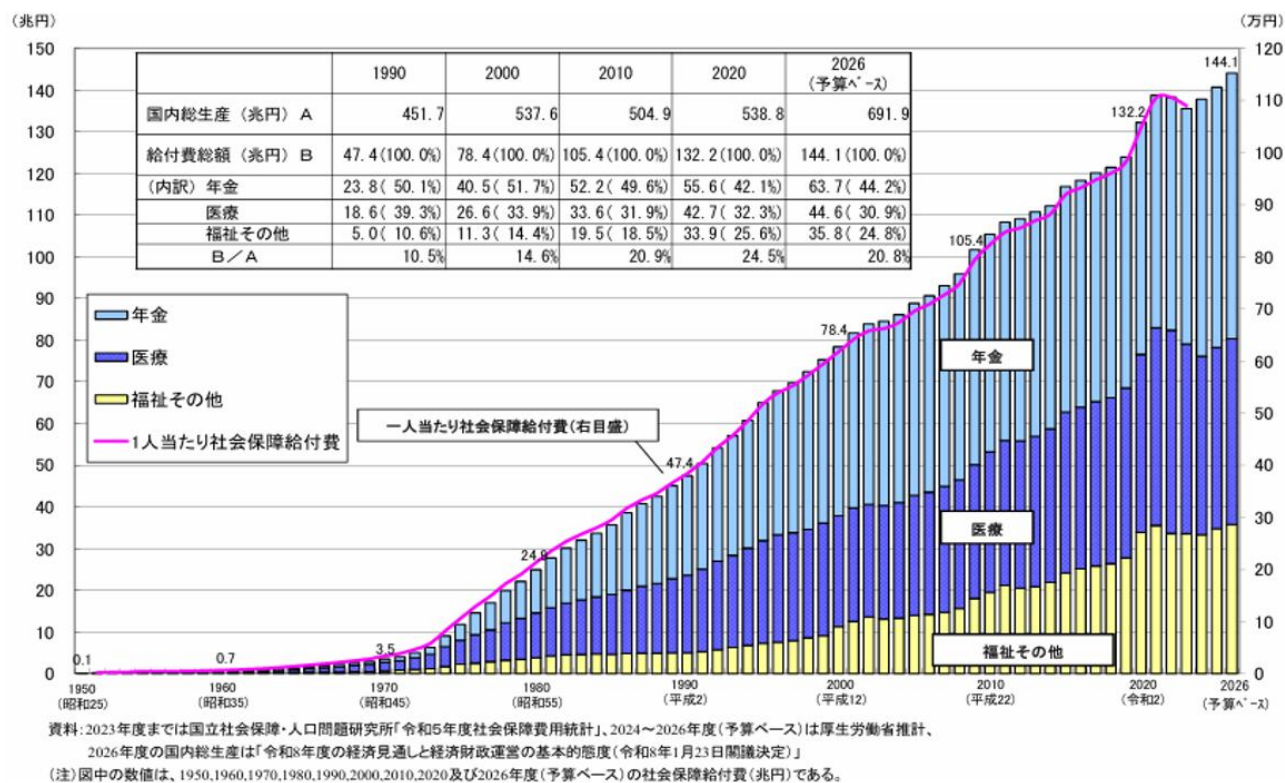


(出所) 財務省「一般会計における歳出・歳入の状況」

令和6年度までは決算、令和7年度は補正後予算、令和8年度は当初予算による。

- ・わが国の財政は歳出が税収を上回る状況が続いており、財政赤字を公債によって賄うことにより将来世代にこの不均衡を先送りしている。これにより普通国債残高も累増の一途を辿っている。

図表Ⅱ-1(1) 社会保障給付費の推移



(出所) 厚生労働省「社会保障給付費の推移」

- ・ 社会保障給付費は増加の一途を辿っており、一人当たり社会保障給付費・対 GDP 比社会保障給付費も増加傾向にある。

図表Ⅱ-1(2) 地方財政支出（目的別内訳）の推移

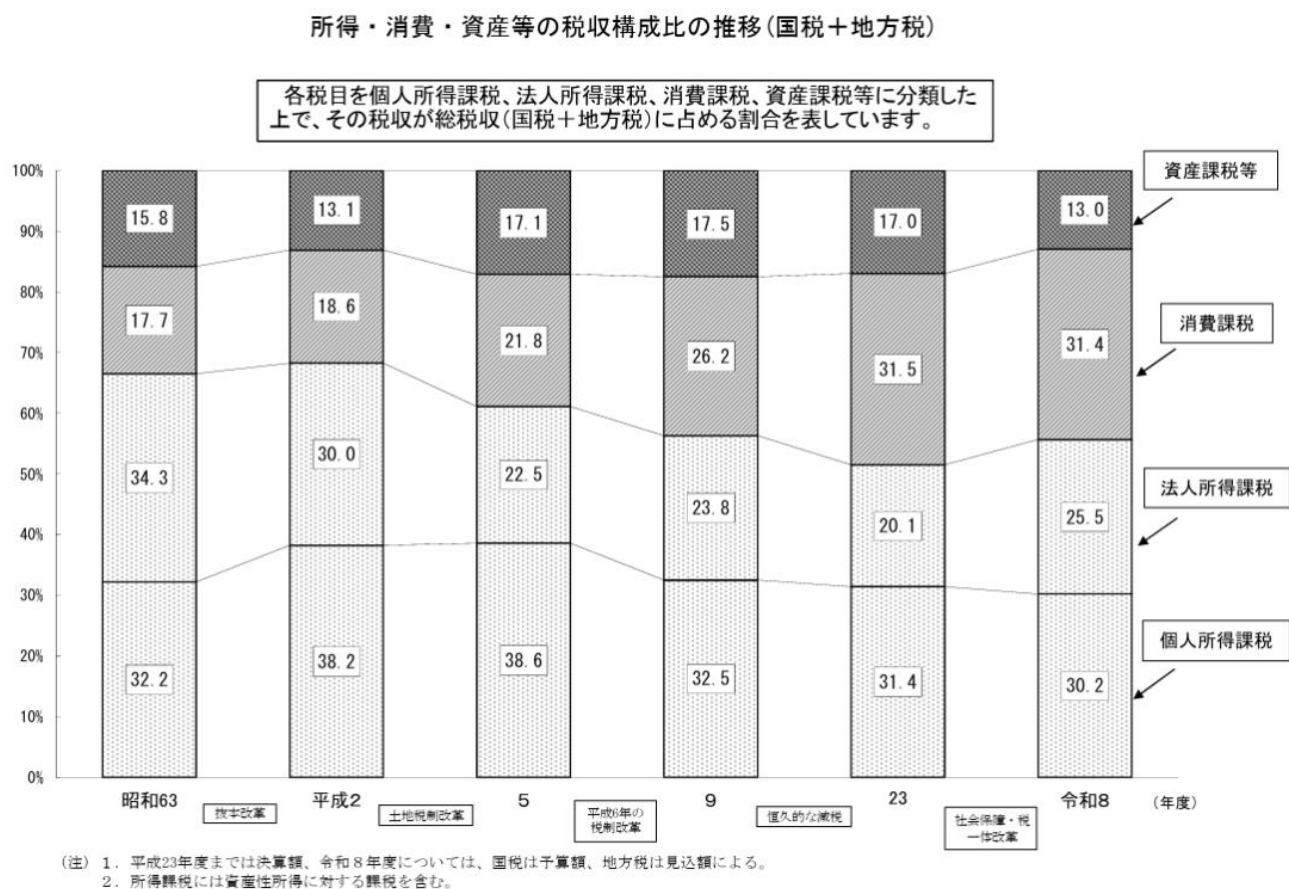
(単位：％)

区 分	平成 26年度	27	28	29	30	令和 元年度	2	3	4	5	6
総 務 費	10.0	9.8	9.1	9.3	9.5	9.7	18.0	10.1	10.1	10.2	10.8
民 生 費	24.8	25.7	26.8	26.5	26.2	26.6	22.9	25.4	25.8	27.9	28.2
衛 生 費	6.2	6.4	6.4	6.4	6.4	6.4	7.3	9.2	10.4	7.7	7.0
労 働 費	0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2
農林水産業費	3.4	3.3	3.2	3.4	3.3	3.3	2.7	2.7	2.9	3.0	2.8
商 工 費	5.6	5.6	5.3	5.0	4.9	4.8	9.2	12.1	8.8	7.5	6.5
土 木 費	12.2	11.9	12.2	12.2	12.1	12.2	10.1	10.3	10.6	11.0	11.1
消 防 費	2.2	2.1	2.0	2.0	2.0	2.1	1.7	1.6	1.7	1.9	2.0
警 察 費	3.2	3.3	3.3	3.3	3.4	3.4	2.6	2.7	2.8	3.0	3.0
教 育 費	16.9	17.1	17.1	17.2	17.2	17.6	14.4	14.4	15.1	15.8	16.7
公 債 費	13.6	13.1	12.8	12.9	12.6	12.2	9.6	10.3	10.6	10.9	10.5
そ の 他	1.5	1.3	1.5	1.5	2.1	1.5	1.2	1.0	1.0	1.0	1.0
合 計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円
歳 出 合 計	985,228	984,052	981,415	979,984	980,206	997,022	1,254,588	1,233,677	1,173,557	1,124,220	1,159,823

(出所) 総務省「地方財政の状況」第7表

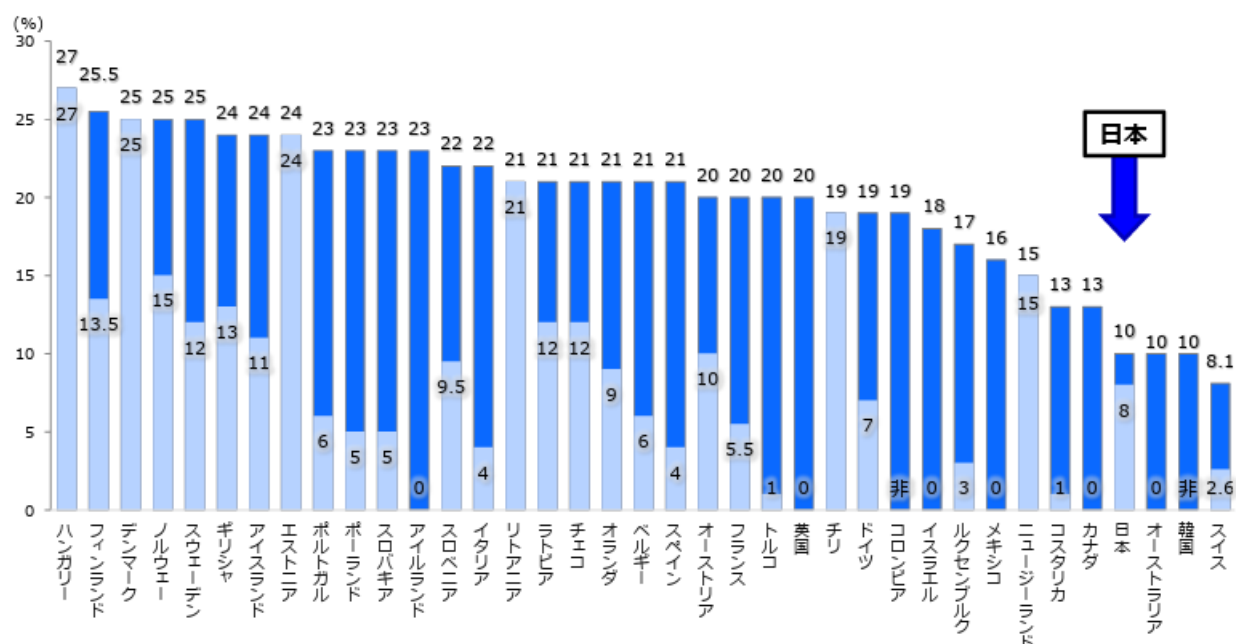
・地方財政支出（都道府県・市町村の純計）の行政目的別の内訳を見ると、民生費が最も大きな項目となっている。民生費は社会福祉費・老人福祉費・児童福祉費・生活保護費等で構成されており、高齢化の進行や近年におけるこども・子育て施策の強化等により歳出に占めるウェイトも高まっている。

図表Ⅲ-1 所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税＋地方税）



（出所）財務省「税収に関する資料」

図表Ⅲ-2 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較



(注1) 上記は、原則的な取扱いを示したもの。なお、軽減税率・ゼロ税率の適用及び非課税対象とされる食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品の種類によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。

(注2) 上記中、■が食料品に係る適用税率である。「0」と記載のある国は、食料品についてゼロ税率が適用される国である。「非」と記載のある国は、食料品が非課税対象となる国である。

(注3) 日本については、10%（標準税率）のうち2.2%、8%（軽減税率）のうち1.76%は地方消費税（地方税）である。

(注4) EC指令においては、標準税率は15%以上とすることが求められている。

(注5) イタリア、スペイン、ポルトガル、ギリシャについては2025年7月1日現在の情報。

(注6) カナダについては、①連邦税としての付加価値税のみ課されている州、②連邦付加価値税に加えて、州税としての小売売上税も課されている州、③連邦・州共通の税としての付加価値税が課されている州が存在。

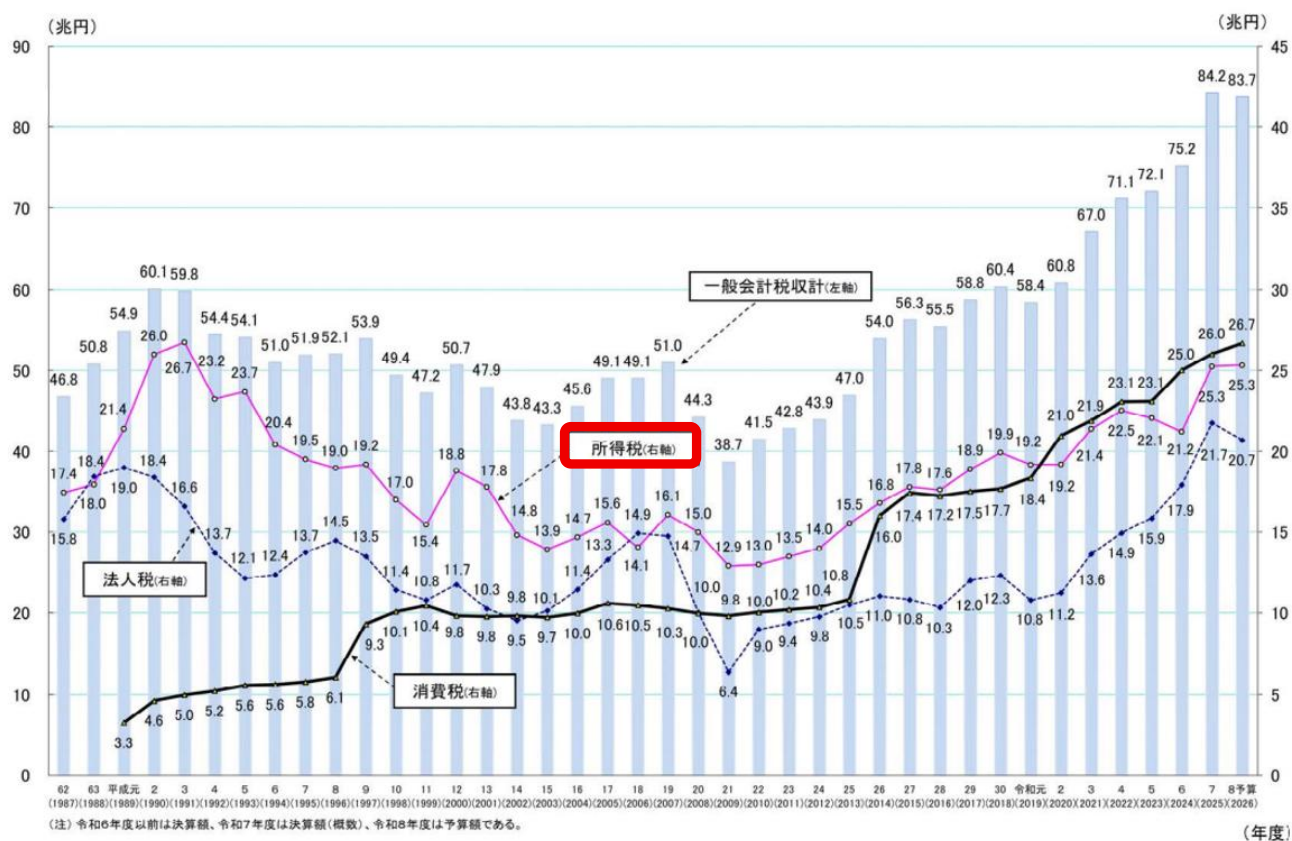
なお、表中では③の類型であるオンタリオ州の税率を記載（連邦・州共通の付加価値税13%（うち州税8%））。

(注7) 米国では、連邦における付加価値税は存在しないが、州等による地方税として、事業者が消費者に販売する段階で課税を行う小売売上税が存在する場合がある（例：ニューヨーク市の場合 8.875%）。

(出典) OECD資料、欧州委員会及び各国政府ホームページ、IBFD等。

(資料) 財務省「諸外国等における付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）」

図表Ⅲ-3 一般会計税収の推移



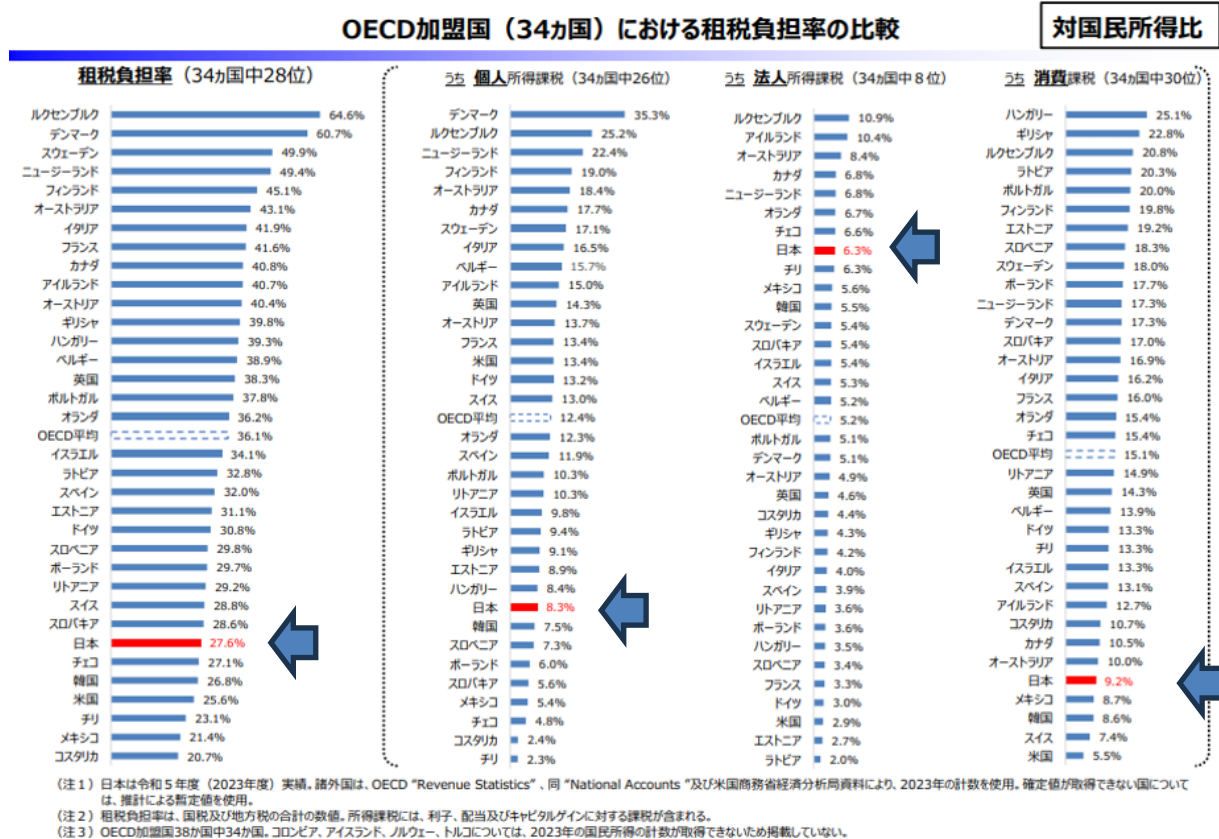
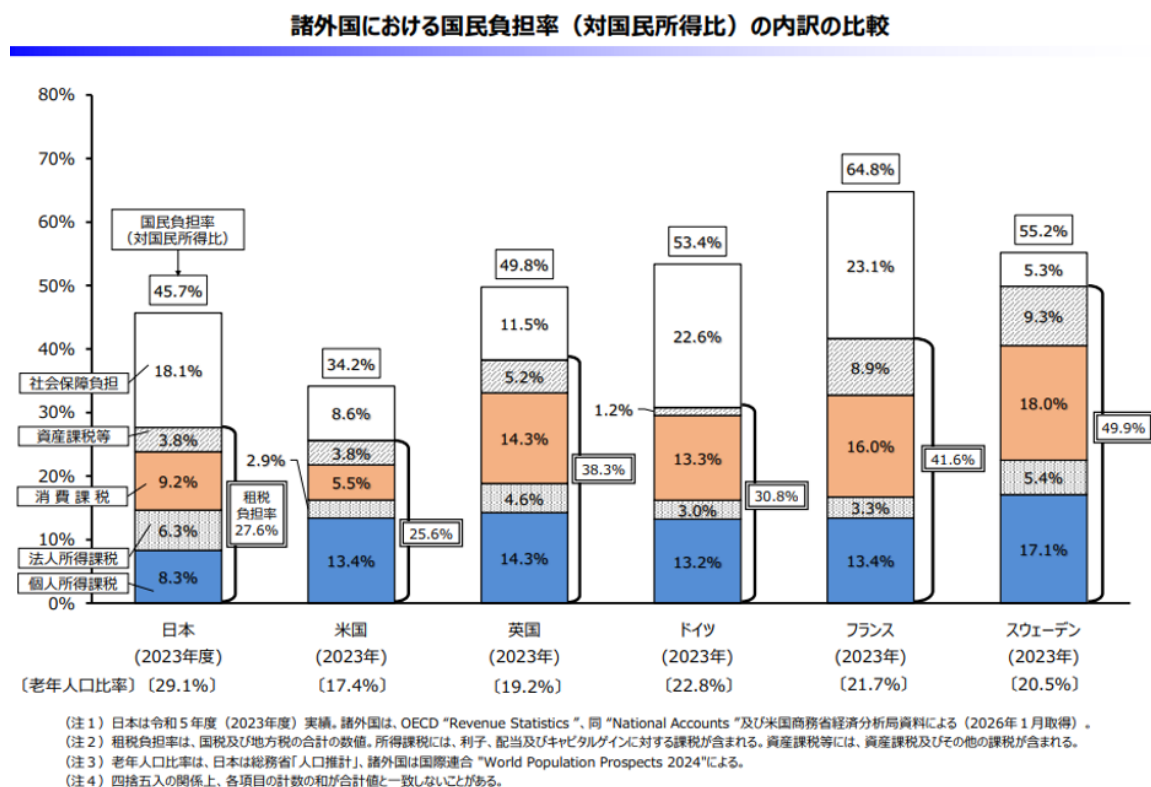
(注) 令和6年度以前は決算額、令和7年度は決算額(概数)、令和8年度は予算額である。

所得税を囲った太枠は日本租税研究協会が追記。

(資料) 財務省「わが国の税制の概要」(税収に関する資料)

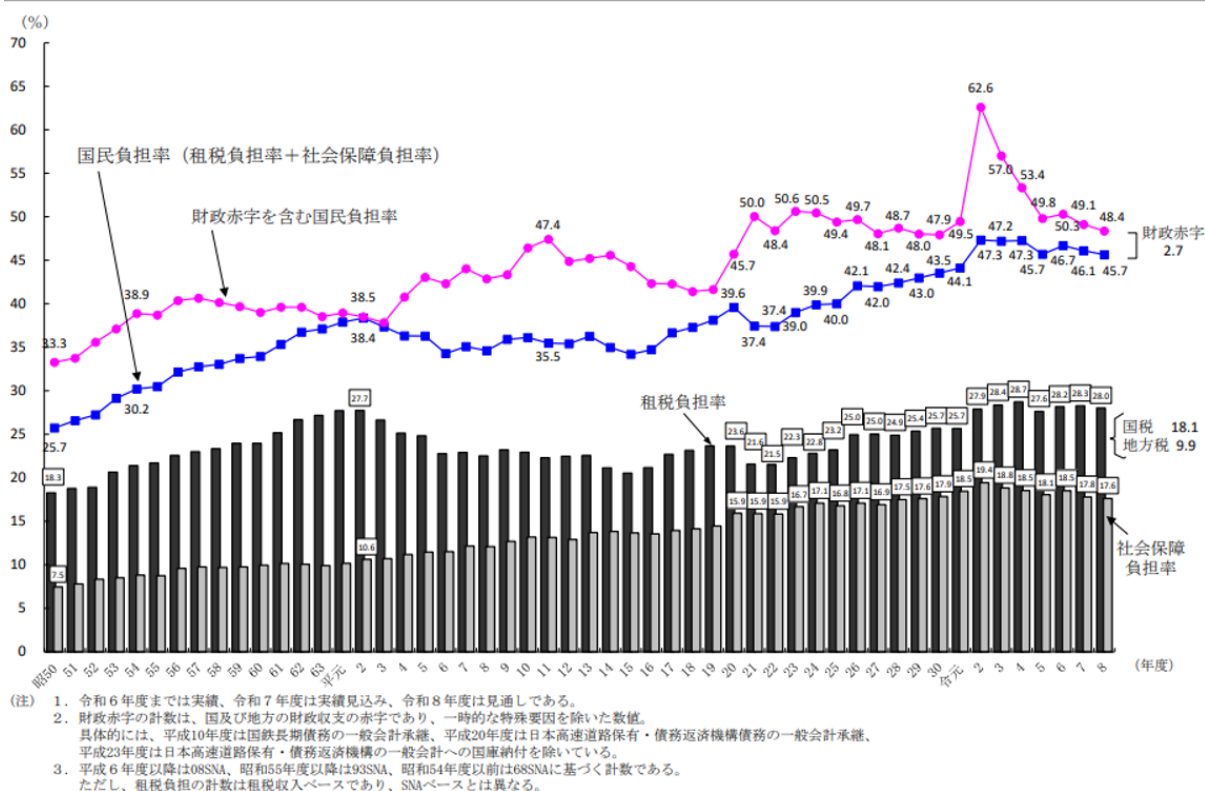
- ・バブル経済の影響もあって1991年度には所得税収は26.7兆円に達した。その後、経済状況の悪化や税制改正(減税)によって税収は大きく減少し、2010年度には13兆円へと、おおよそ半減した。その後、経済が持ち直したことや税制改正によって税収は増加し、2026年度は25.3兆円となる見込みである。

図表Ⅲ-4 国民負担率（対国民所得比）内訳の国際比較



(資料) 財務省「わが国の税制の概要」(税収に関する資料) なお、矢印は日本租税研究協会にて追記。

国民負担率（対国民所得比）の推移

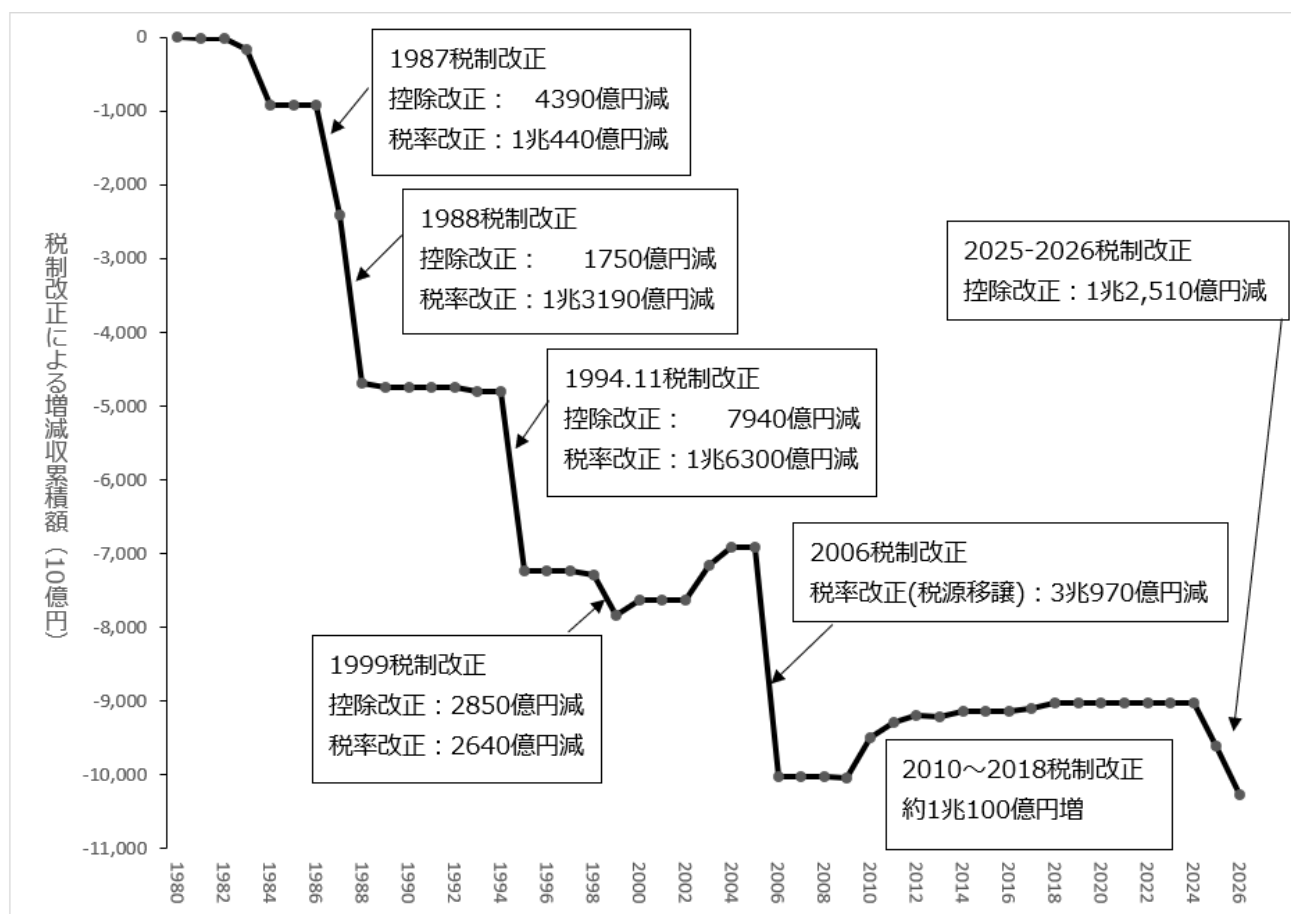


（資料）財務省「わが国の税制の概要」（負担率に関する資料）

- 日本の国民負担率（対国民所得比）は45.7%であり、この内訳は、社会保障負担18.1%と租税負担27.6%である。租税負担率はOECD平均36.1%よりも低位（34カ国中28位）であり、税目ごとの内訳で見ると、法人所得課税は上位（8位）であるものの、個人所得課税（26位）・消費課税（30位）はいずれもOECD平均よりも低位にある。平成2年度と比較すると租税負担率はほぼ同水準であるが、社会保障負担率はこの間に約7ポイント増加している。

図表Ⅳ-1 所得税の税収調達機能

(1) 所得税改正（税率と控除）による増減収額の累積効果（平年度ベース）



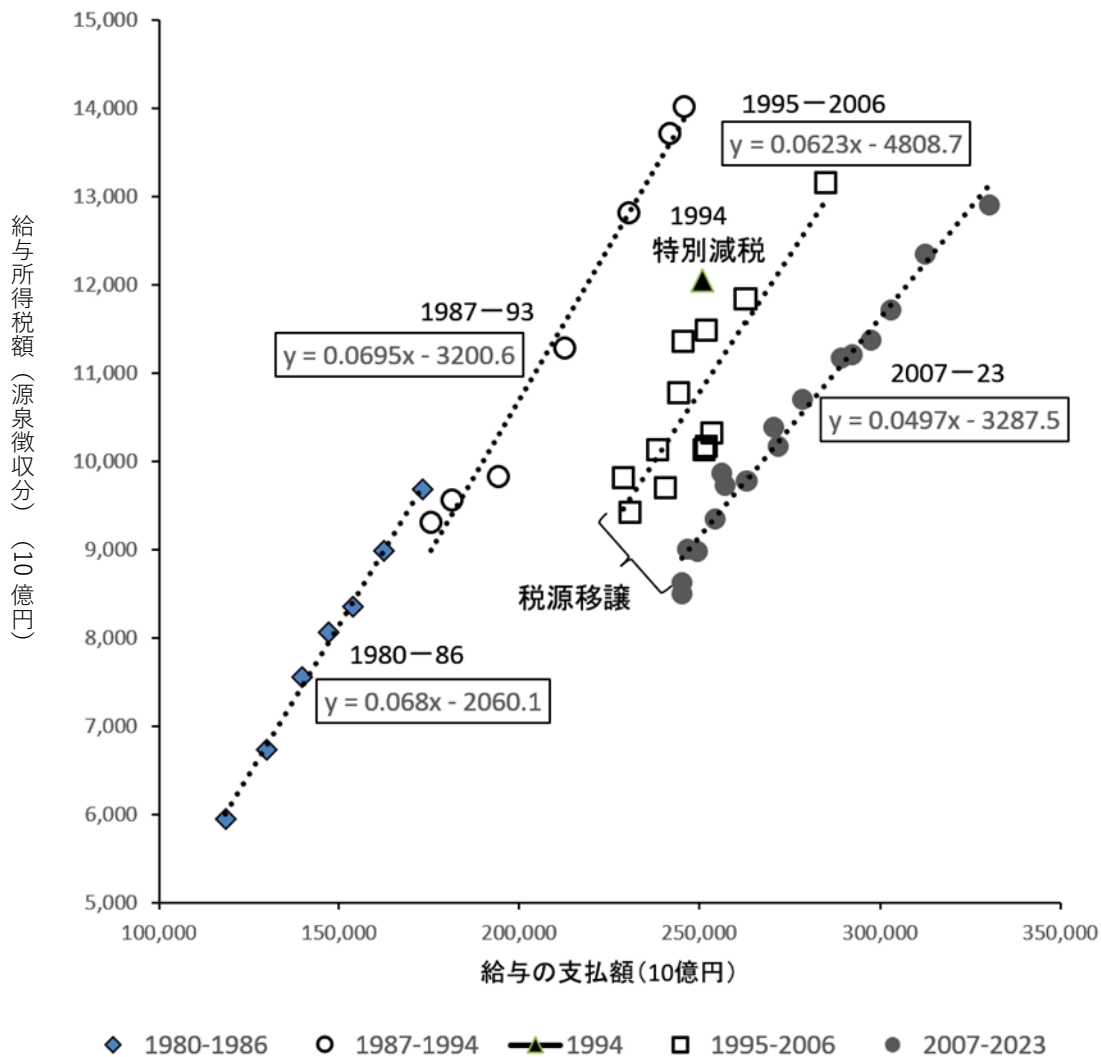
(備考) 税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収見込額（所得税の税率と控除に係る改正によるもの）を累積させることで試算した。累積額は 1980 年度をゼロとしている。

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

- ・消費税導入に伴う抜本改革、1994 年以降実施された特別減税などにより 1980 年度から 2005 年度までの累積減収額は約 6 兆 9,200 億円に上る。2006 年度税制改正では三位一体の改革に伴う所得課税の国から地方への税源移譲により約 3 兆円の減収になった。税源移譲分も含めた 2009 年度までの累積減収額の合計は約 10 兆円に達する。

2010 年代に入って控除改正や最高税率の引上げによって累積減収額が約 1 兆円縮小したが、令和 7・8 年度改正で実施された物価上昇局面における基礎控除等の引上げ及びその拡充によって約 1.9 兆円の減収が見込まれており、「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置」による増収見込みを加味したところでも、所得税の税収調達機能は低下したままである。

(2) 給与支払額と給与所得税額との関係



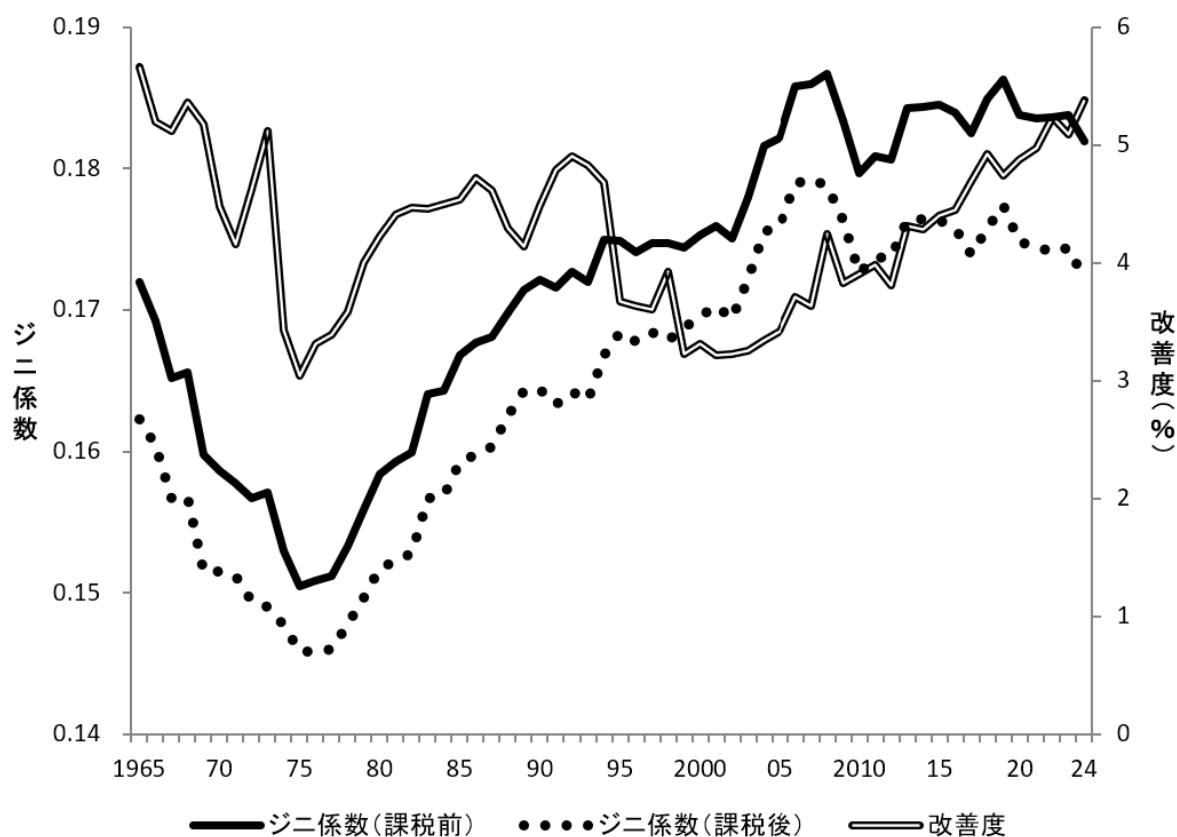
(備考) 官公庁分を含む。

(資料) 国税庁『長期時系列データ：源泉所得税』

- ・給与所得に係る源泉徴収税額は、減税、税源移譲の影響で2010年度にはピーク（1993年度）の約60%にまで減少した。その後、扶養控除・給与所得控除の見直し、最高税率の引上げが行われるとともに、給与の支払額の増加によって税収はピーク時に近い金額にまで増加している。しかし、この間の給与の支払額が約1.3倍に増えていることを考慮するならば、所得税の税収調達機能は大きく低下していると言える。

図表IV-2 所得税の再分配効果

所得税課税前後のジニ係数及び再分配効果の推移（民間給与所得者）



（備考）1年を通じて勤務した者。

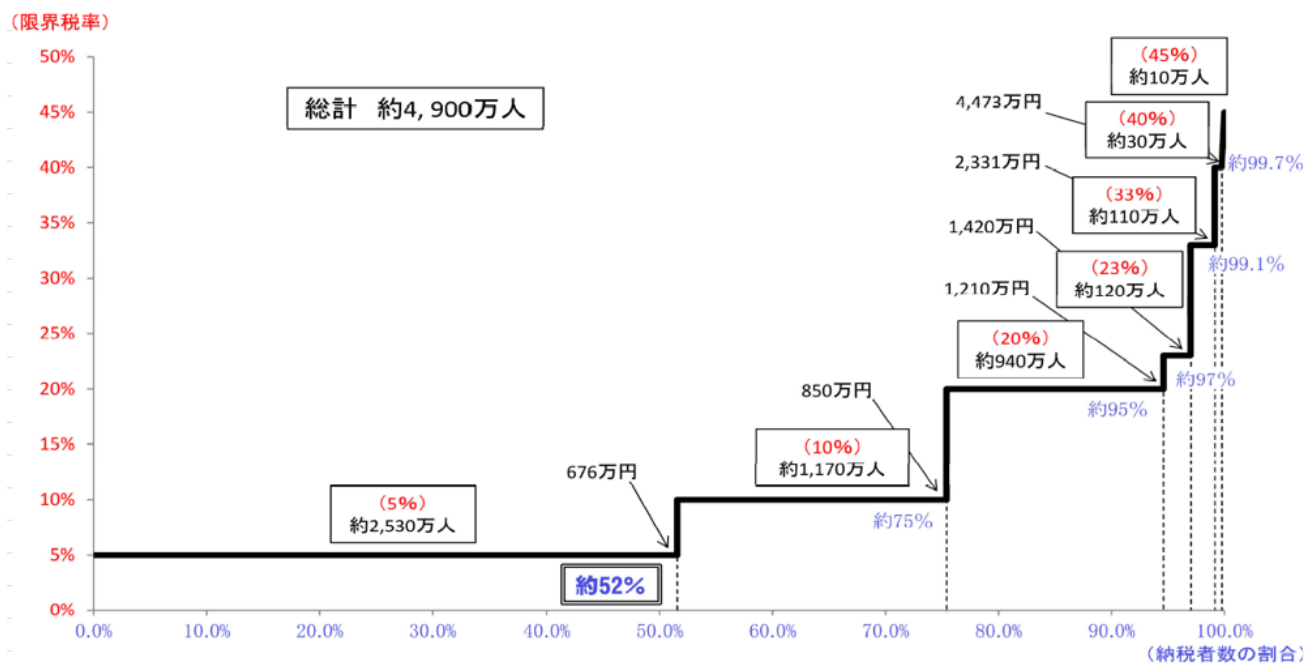
ジニ係数の改善度（改善度（再分配効果）＝（課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／課税前ジニ係数）

（資料）国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』

- ・ 図は、国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』を用いて、1年を通じて勤務した民間給与所得者の所得税課税前後のジニ係数と、ジニ係数の改善度（改善度（再分配効果）＝（課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／課税前ジニ係数）の推移を示したものである。課税前所得格差は高度経済成長期に縮小するが、第一次石油ショック後に安定成長期に入って以降、拡大を続けた。しかし、給与所得者に限ってみた場合には、近年は格差拡大の傾向は弱まっている。所得税課税後の格差は課税前に比べて縮小しているが、格差の傾向はほぼ課税前の傾向をそのまま残している。ジニ係数の改善度で測った所得税の再分配効果は、1990年代に入って大きく低下したものの、2000年代には持ち直してきている。この再分配効果（改善度）は課税前所得分布の影響を受けるため読み取りには注意を要するが、近年、課税前所得分布がほぼ横ばいであることを考慮するなら、所得税の再分配効果は回復していると言える。

図表Ⅳ-3 所得税の負担構造

(1) 限界税率ブラケット別納税者割合



(注1) 令和7年度予算ベースの推計値である。

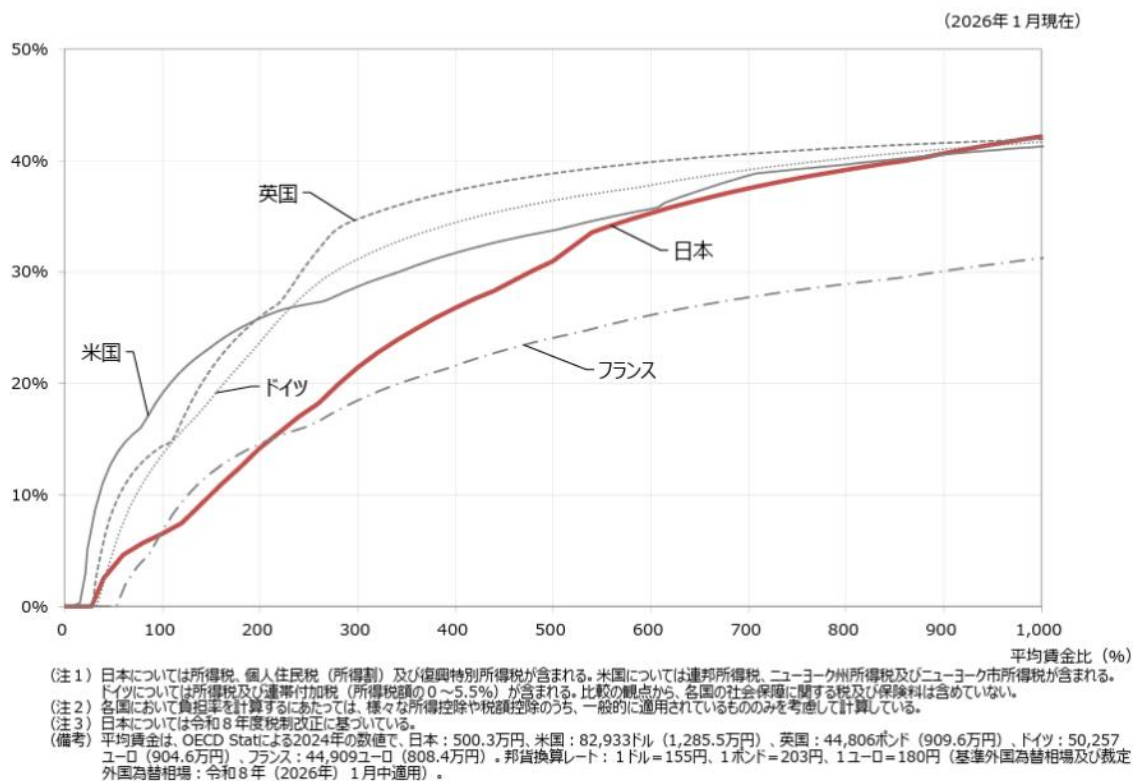
(注2) 矢印の金額は、夫婦2人(片働き)の給与所得者で子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族に該当する場合の給与収入金額である。

(資料) 財務省

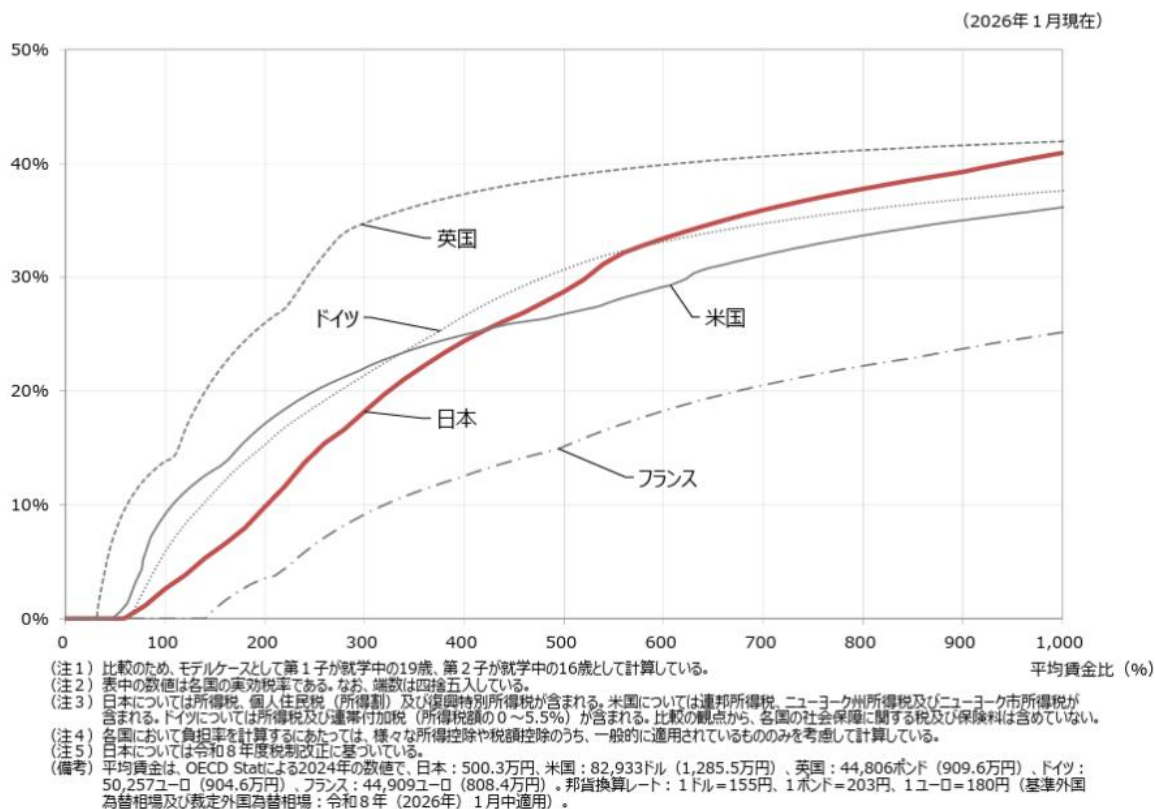
- ・わが国においては、所得税の納税者のうち最低税率5%が適用されている者が全体の半数強を占め、納税者の約4分の3に対して10%以下の税率が適用されている（後掲の図表Ⅳ-3(3)も参考にされたい）。

(2) 所得階層別の所得税実効税率の国際比較

・単身の給与所得者（平均賃金比）



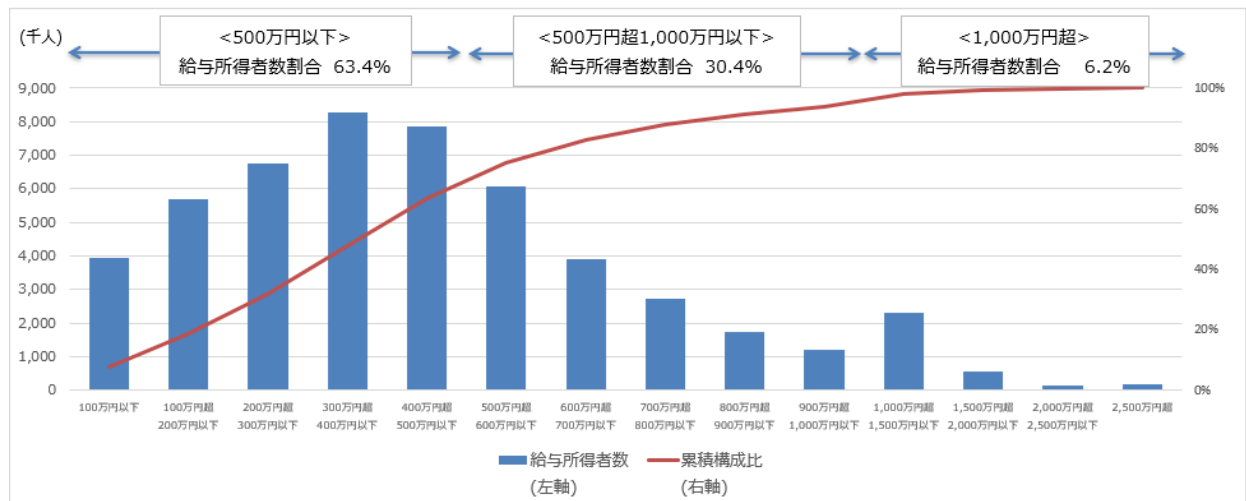
・夫婦子二人（片働き）の給与所得者（平均賃金比）



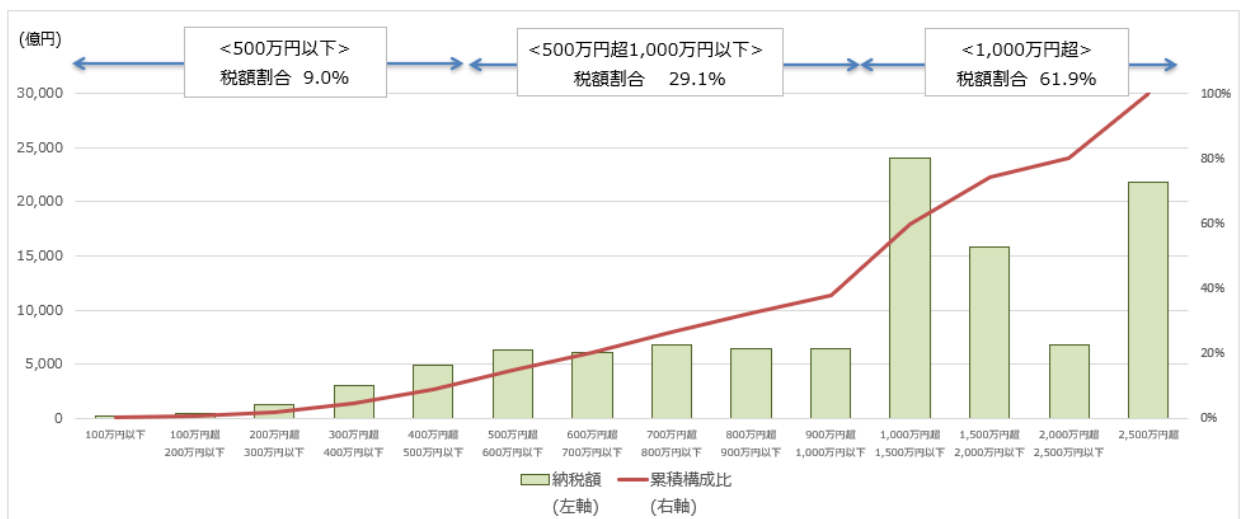
(資料) 財務省「わが国の税制の概要」（個人所得課税）

(3) 所得階級別の構成割合

・給与所得者数

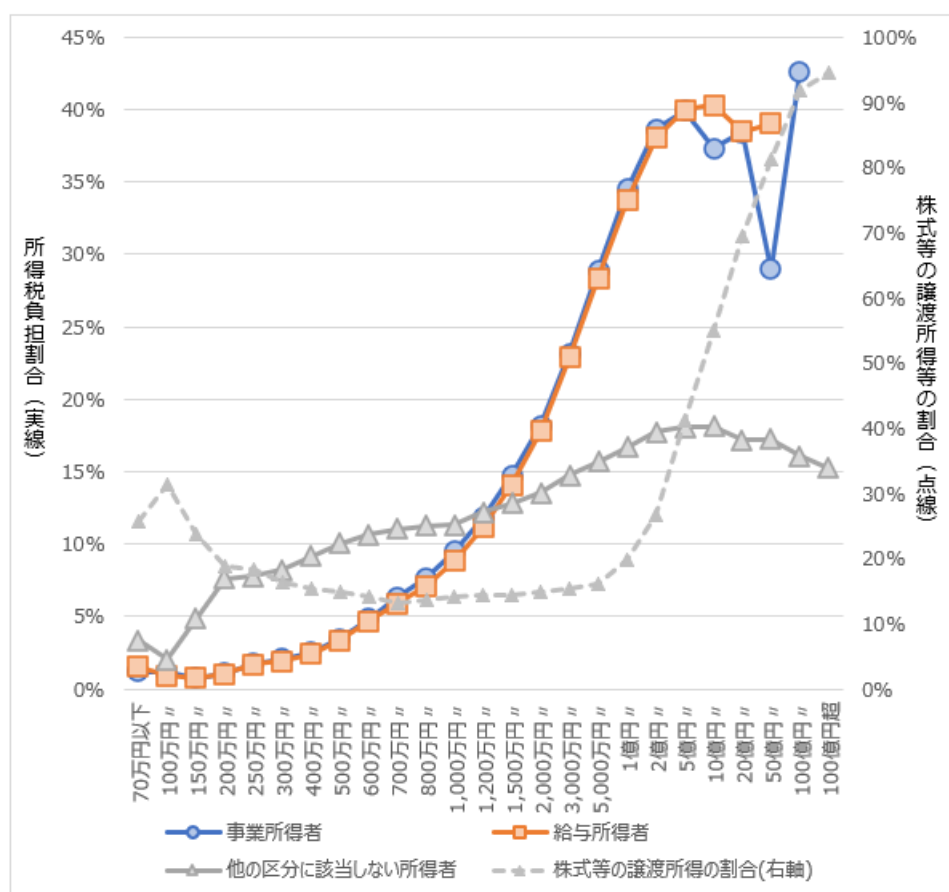


・給与所得者の納税額



(資料) 国税庁「民間給与実態統計調査結果 令和7年9月」より日本租税研究協会作成。

図表IV-5 申告納税者の所得税負担割合



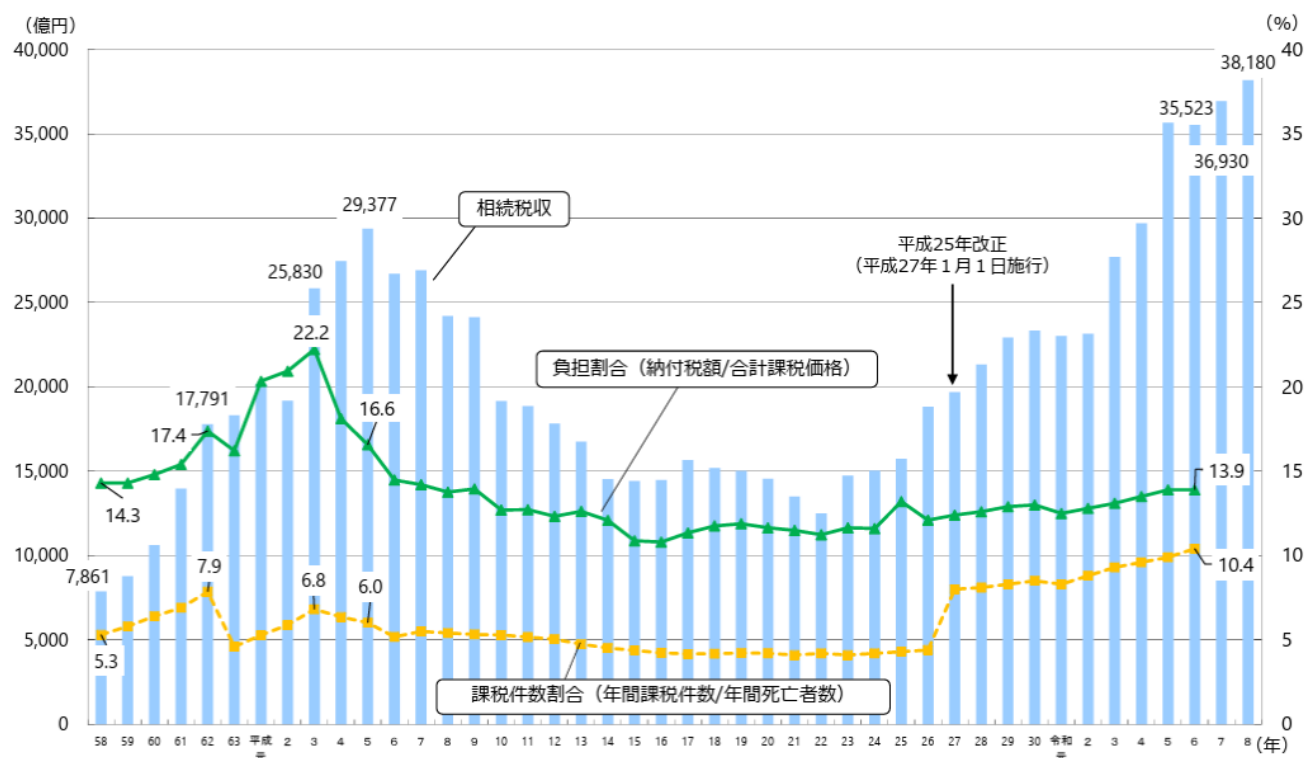
（備考）「他の区分に該当しない所得者」とは、事業所得者、不動産所得者、給与所得者、雑所得者以外の所得者をいう。

（出所）国税庁「申告所得税標準調査結果」（令和6年分）より、日本租税研究協会にて作成

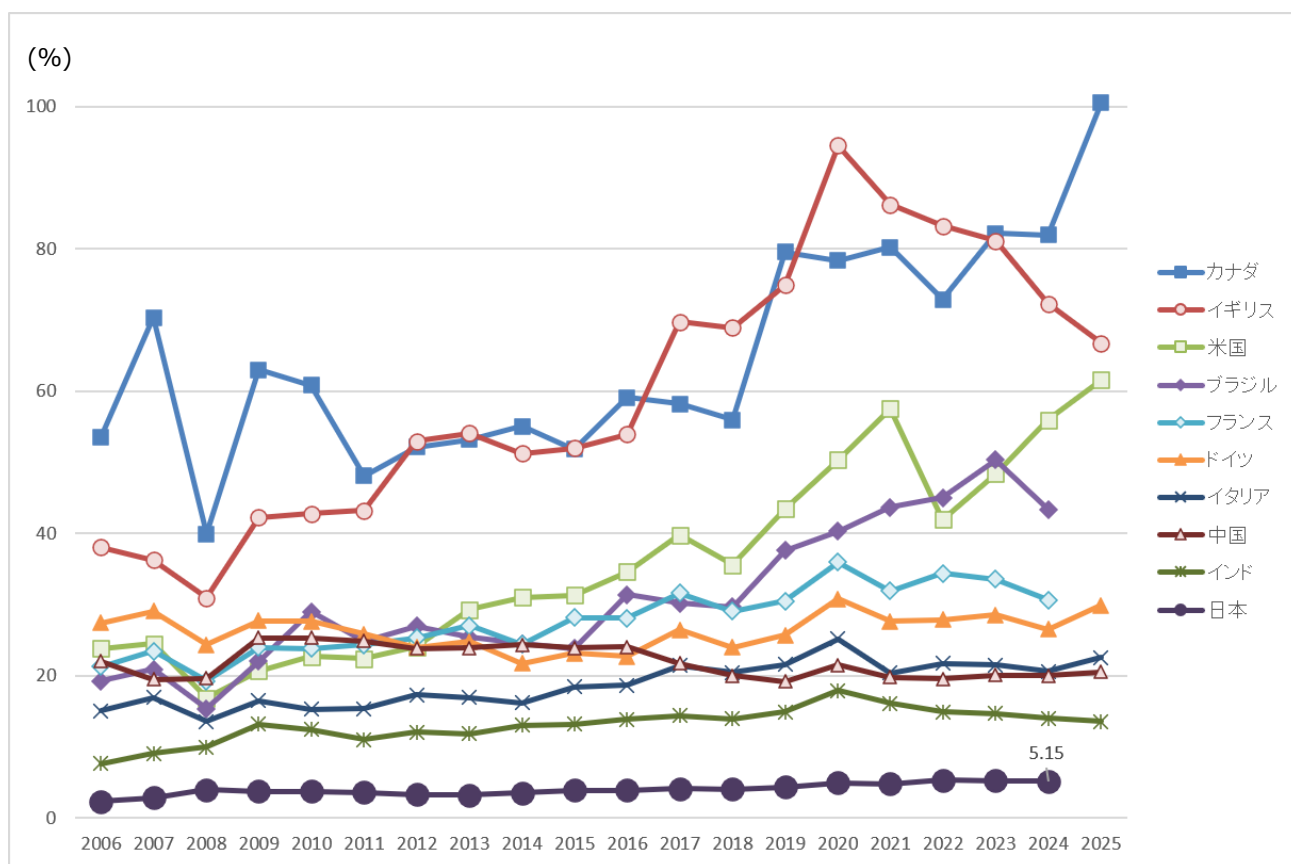
- ・「他の区分に該当しない所得者」の所得税負担割合は、給与所得者や事業所得者に比して上昇が緩やかで20%未満にとどまり、超高所得階級では低下する傾向がみられる。これは所得階級が高くなるにつれて分離課税（15.315%）が適用される株式等の譲渡所得等の割合（右軸）が高くなっていることによるものと考えられる。
- ・なお、令和5年度税制改正において「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置（※）」が導入されたが、令和7年分で同措置の適用された申告の件数は744件、適用者の追加課税額を含む申告納税額は4,077億円である。（国税庁報道発表資料）

（※）個人でその者のその年分の基準所得金額（総所得金額および分離課税の各種所得の合計額）が3億3,000万円（令和9年分以降は1億6,500万円）を超えるものについては、その超える部分の金額の22.5%（令和9年分以降は30%）に相当する金額からその年分の基準所得税額（通常の方法により計算した税額）を控除した金額に相当する所得税が追加課税される。この措置によりおおむね平均的な水準として30億円を超える所得を有する場合に追加負担が生じるとされていたが、改正後は約6億円以上の所得を有する者が本措置の対象となると見込まれている。

図表 V-1 相続税の課税割合等の推移



図表VI-1 対内直接投資残高の GDP 比の推移（年次）



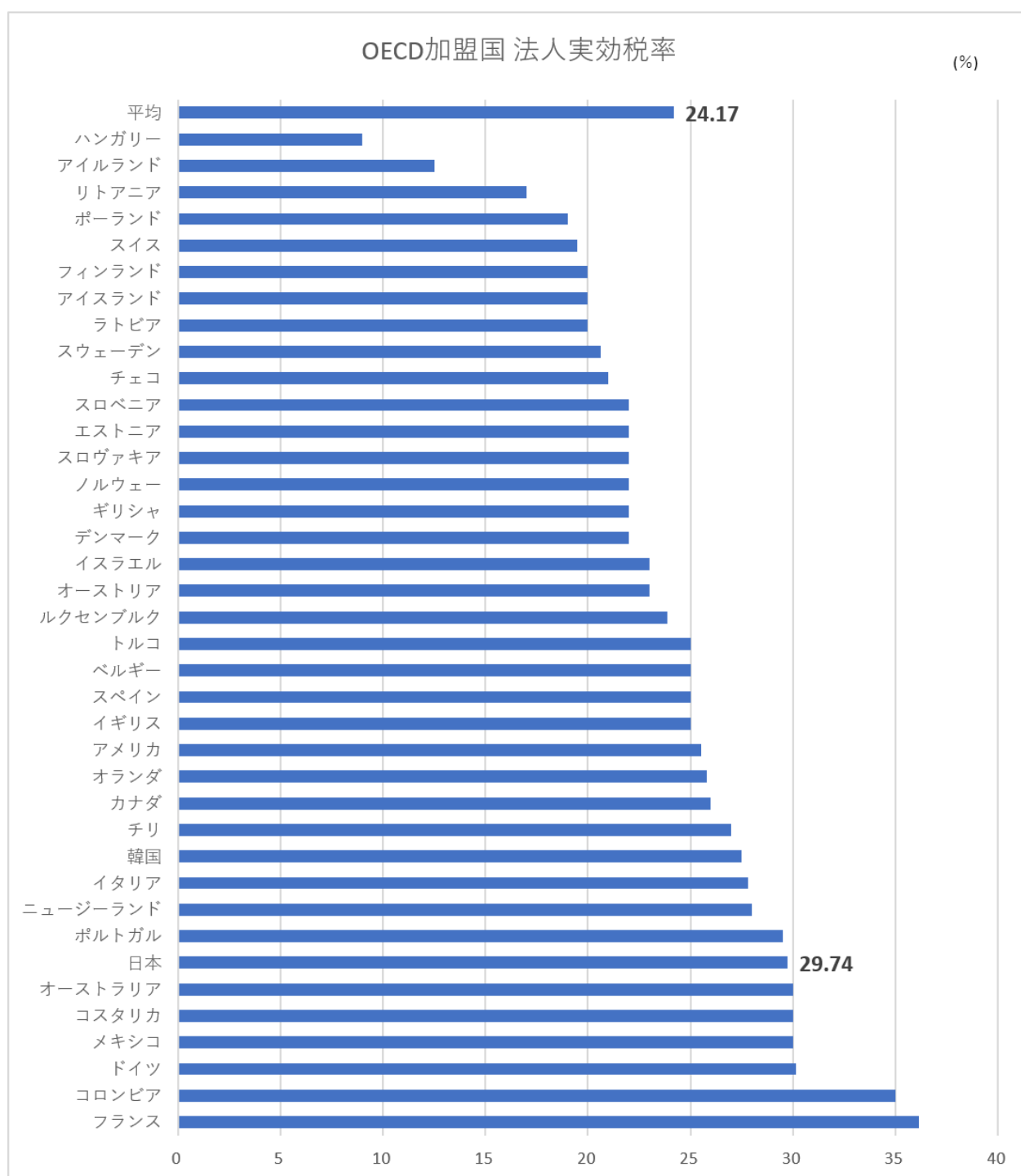
(出所) OECD (2025) Foreign direct investment (FDI) stocks.

<https://www.oecd.org/en/data/indicators/fdi-stocks.html?oecdcontrol-3122613a85-var3=2023>

(Accessed on 21 July 2026) より日本租税研究協作成

- わが国の対内直接投資残高（GDP 比）は、継続的に観察している 10 カ国中最も低い水準にあり、2024 年度は 5.15% となっている。リーマンショックが生じた 2008 年には各国とも投資が落ち込んでいたものの、日本を除く各国とも総じて右肩上がりで推移している。
- 10 カ国の平均は約 37% であり、G20 全体では約 37%、OECD 全体では約 53%、EU 全体では約 64%（いずれも 2024 年度）とわが国とは大きな差が生じており、外国からの投資を呼び込めていない。

図表VI-2 法人所得課税の実効税率の国際比較



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

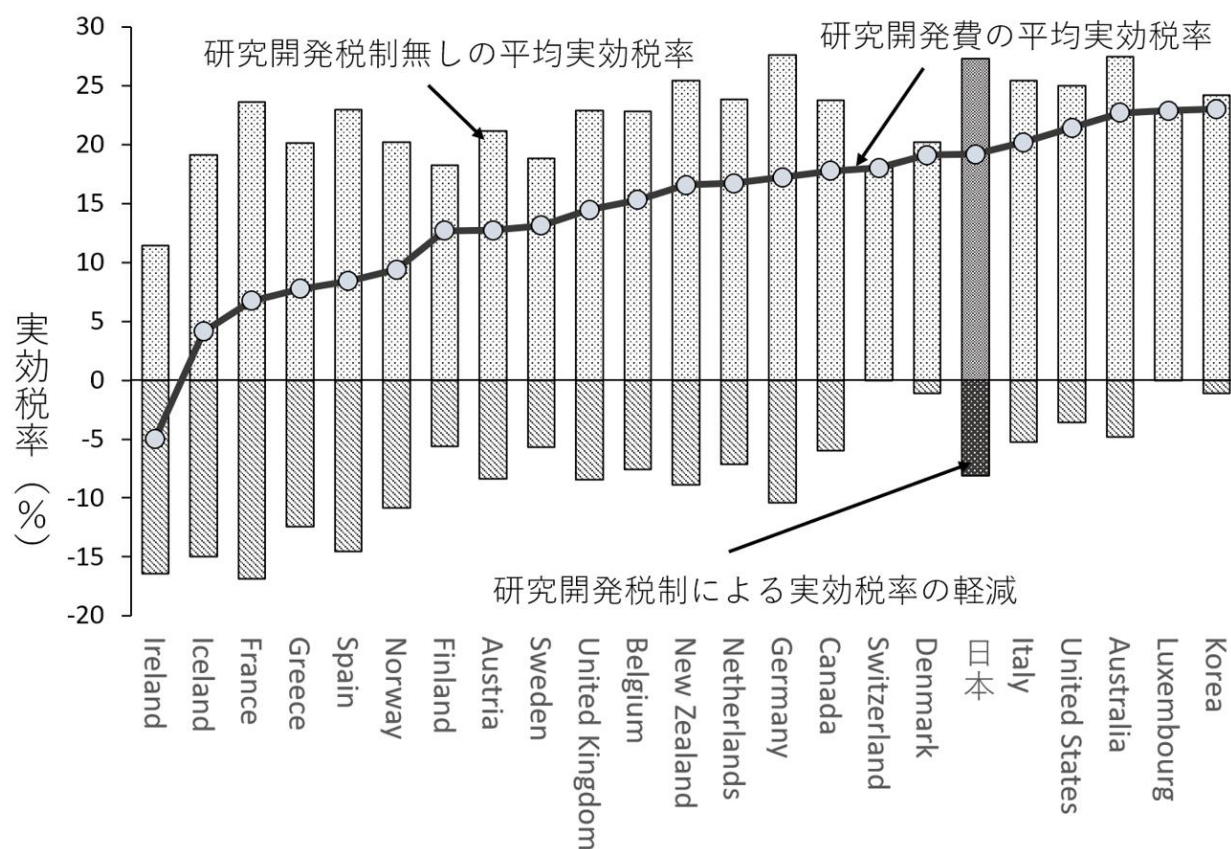
（国・地方合計、外形標準課税対象法人で標準税率の法人実効税率）

また、2026 年度以降、防衛特別法人税の課税対象となる法人に該当する場合の法人実効税率は 30.64%となる（R 7 改正）。

(出所) OECD Corporate Tax Statistics 2024

<参考：補足資料>

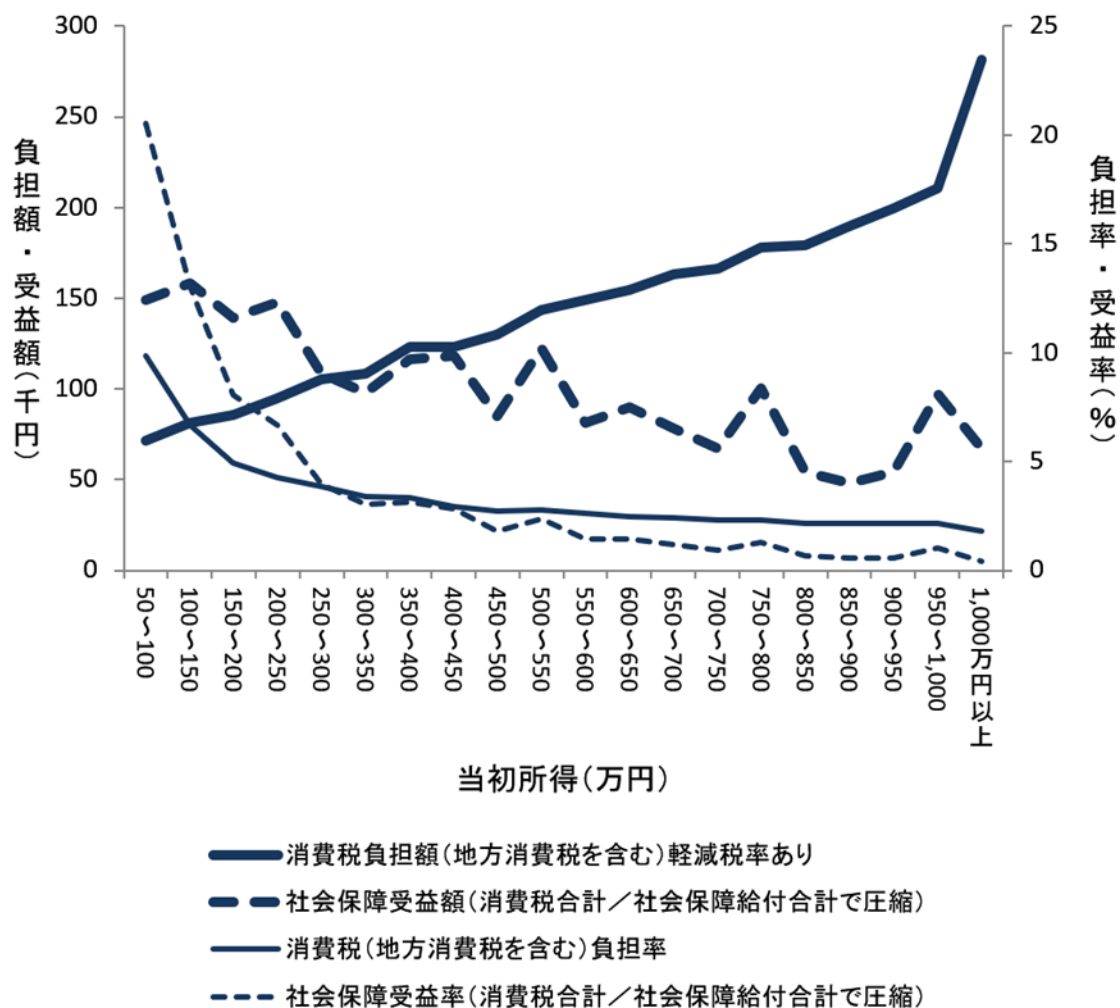
研究開発費の平均実効税率(2024)



(資料) OECD, R&D Tax Incentives Database

・研究開発支出に対する税制上の優遇措置による税負担（実効税率）の軽減効果を測定。研究開発税制適用後の平均実効税率を、研究開発税制が適用されない同程度の投資の平均実効税率と比較することで得られる。日本も研究開発に対する優遇措置を加味した平均実効税率は下がっている。しかし、外国には優遇措置によって研究開発費の実効税率が大きく低下している国が多い。

図表Ⅷ-1 所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）（2021 年）



（備考）

- 1) 社会保障給付は年金、医療、介護、その他である。
 - 2) 社会保障には消費税以外の財源が含まれているため、ここでは、分析中の消費税額に一致するように給付額を圧縮した。
 - 3) データは所得再分配調査の最終年である 2021 年を用いた。
 - 4) 消費税は現行制度の「軽減税率あり」としている。
 - 5) 消費税額の算出は、消費税負担額の算出基礎になる消費支出額については「全国家計構造調査」から消費税率に合わせて消費支出ごとに消費関数（対可処分所得）を推定し、「所得再分配調査」の可処分所得に適用して求めた。
- （資料）厚生労働省『所得再分配調査』（2021 年）、総務省『全国家計構造調査』（2019 年）

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

図表IX-1-1 地方税の負担と応益状況（令和 5 年度）

行政サービスの受益を数値化することは困難であるため、財政支出額を便益とみなし、その費目により明確に対個人サービス、対企業サービスと考えられるものを区分する。また、個人・企業の双方に便益が及び、その便益の程度が一定の指標により区分できるものは統計データに基づき按分する。そして残余（区分不可能なもの）は社会全体（個人・企業の双方）が受益すると整理する。令和 5 年度の地方財政支出額に基づく試算結果は以下の通り。

受益割合（歳出）

[単位：百万円]

	社会全体	個人	企業	合計
歳出-都道府県	7,935,181	16,819,914	1,450,951	26,969,989
歳出-市町村	9,323,766	24,109,534	3,387,319	37,549,200
歳出金額計	17,258,947	40,929,448	4,838,270	64,519,189
受益割合	26.8%	63.4%	7.5%	100.0%

※受益において社会全体・個人・企業の合計が 100%にならないのは、他に農林水産業があるためである。

行政サービスの負担額についても、地方税の各税目の課税ベース・納税義務者に応じてその一次的な負担者を区分して、個人・企業への紐付けや統計データに基づく按分を行う。

負担割合（税収）

[単位：百万円]

	社会全体	個人	企業	合計
負担-都道府県		11,138,823	9,767,682	20,906,505
負担-市町村		15,068,028	8,646,405	23,714,433
負担金額計		26,206,851	18,414,087	44,620,938
負担割合		58.7%	41.3%	100.0%

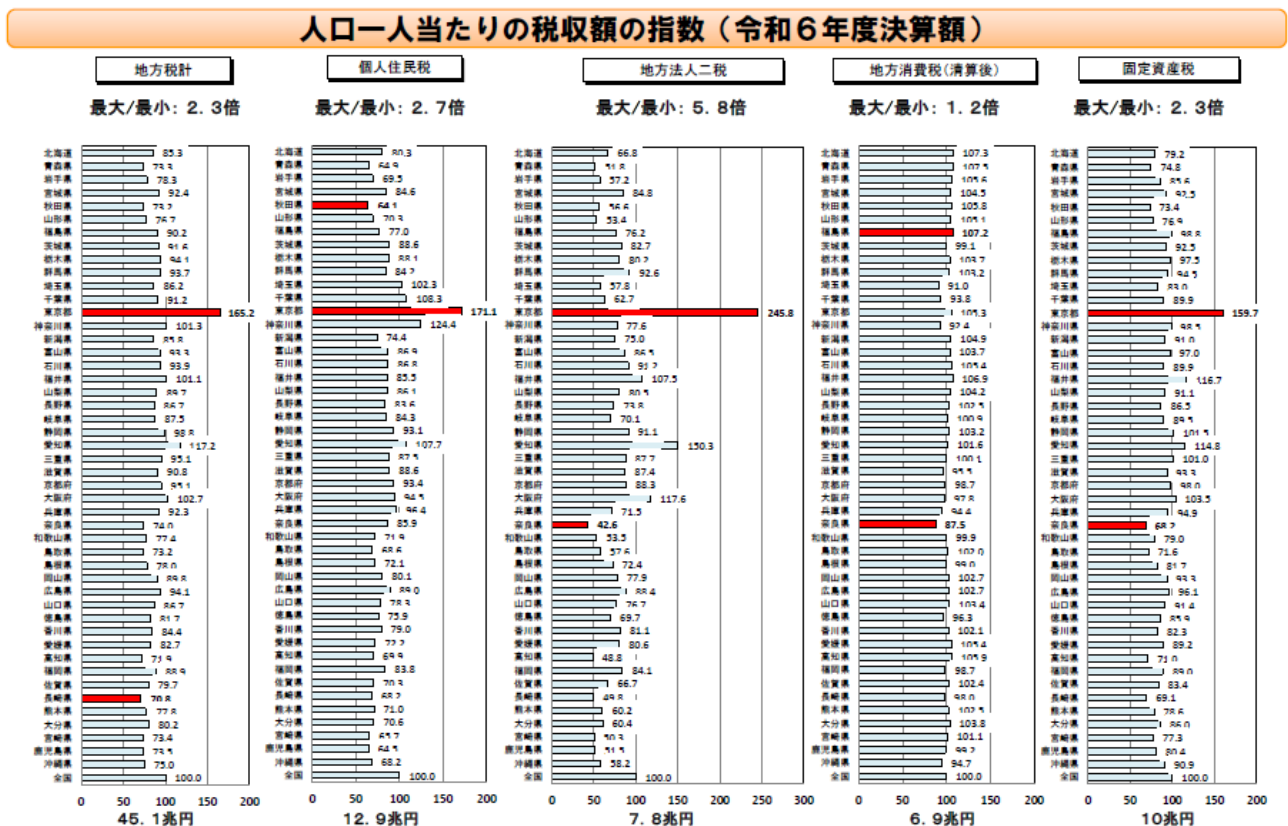
地方税における個人の負担割合は 6 割弱であり、受益割合（6 割強）と概ね釣り合っている。一方、企業の負担割合は 4 割強であるが、受益割合は 1 割以下に過ぎない。つまり、社会全体が受益する行政サービスの財源は専ら企業の負担によって賄われているといえることができる。

地方税制における応益原則、地方財政規律の観点からは、地方税のウェートを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならない。

（資料）総務省『令和 7 年度地方税に関する参考係数資料(令和 5 年度分)』『令和 5 年度地方財政統計年報』『令和 5 年度固定資産の価格等の概要調書』『令和 2 年(2020 年)産業連関表』『令和 2 年国勢調査』、内閣府『2024 年度国民経済計算(2020 年基準)』、国土交通省『2024 年土地保有・動態調査(2023 年取引分)』

図表IX-1-2 人口1人当たり税収額の指数（令和6年度決算）

地方税収の人口1人当たり税収額の指数（全国平均を100とした場合）

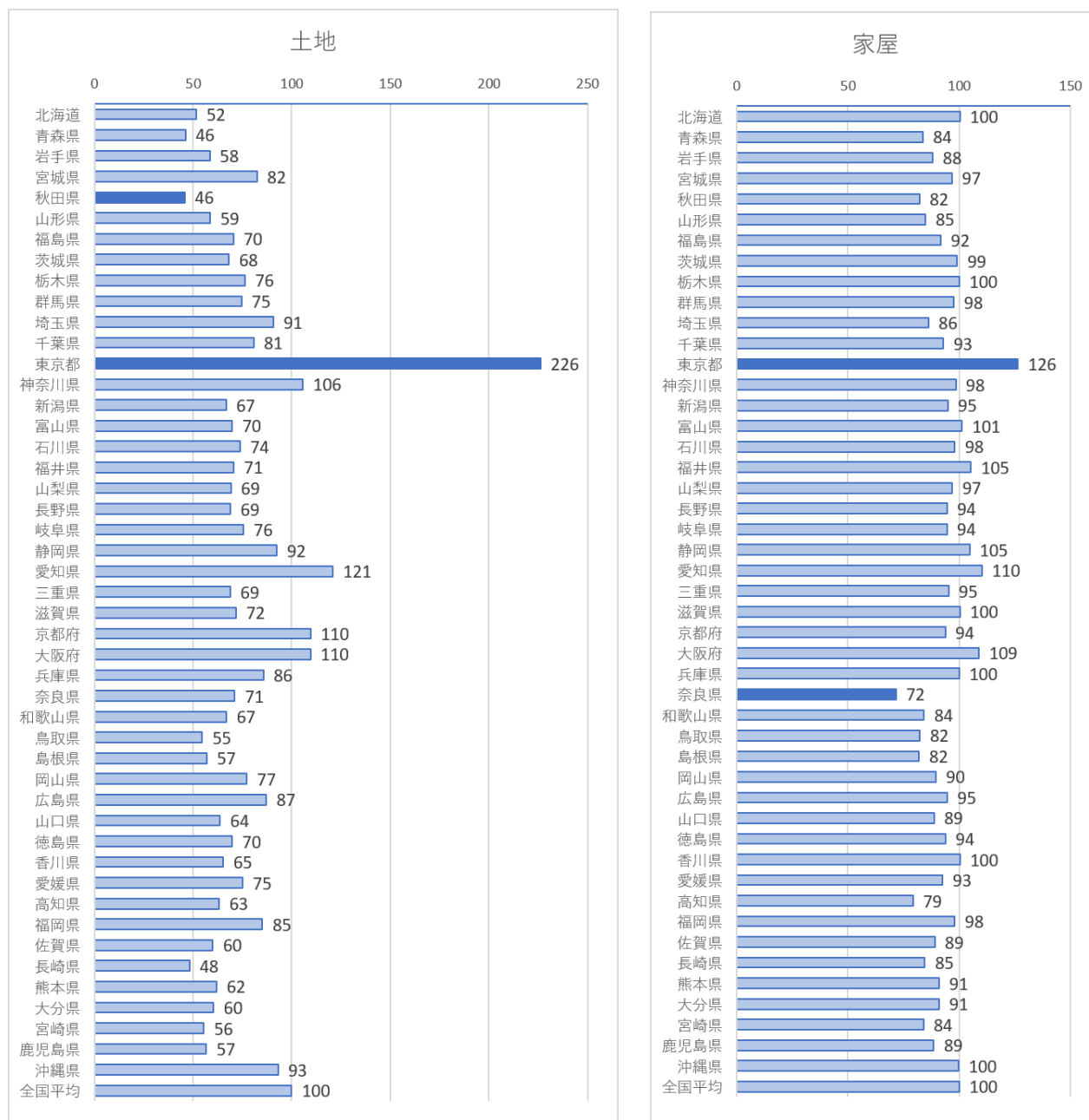


※1 上段の「最大/最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。
 ※2 地方消費税については、現行の清算基準により得られる最新の理論値である。

（資料）総務省

- 都道府県別に人口1人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、最大の東京都（245.8）は最小の奈良県（42.6）の5.8倍となっており、かつ税収は7.8兆円に達していることから、地方税の地域偏在を大きくしている（特別法人事業税による格差は正後でみると、東京都（192.3）は奈良県（58.8）の3.3倍となる。）。地方消費税は、税収を最終消費地に帰属させるための清算制度が組み込まれているため地域偏在は小さい。
- 固定資産税は、土地、家屋、償却資産の合計であるため、偏在度は小さくなっている。しかし、土地分については地価をベースに課税することから偏在度は大きい。

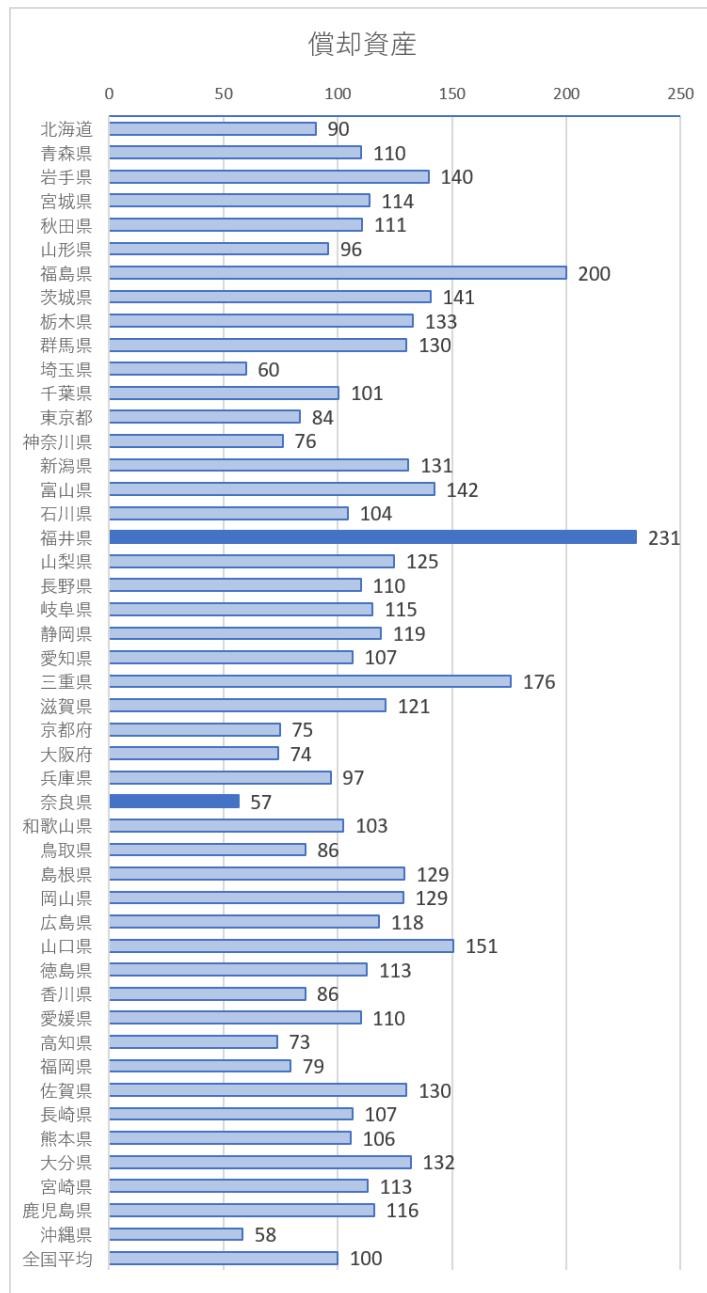
図表IX-4 固定資産税の地域間格差（課税標準額÷人口、全国平均＝100）



最大：東京(226)／最小：秋田(46)＝格差 4.9 倍

最大：東京(126)／最小：奈良(72)＝格差 1.8 倍

(出所)総務省「令和7年度固定資産の価格等の概要調書」から、日本租税研究協会にて作成



最大:福井(231)／最小:奈良(57)＝格差 4.1 倍

・固定資産税の課税標準は財産の「価格」（時価）とされている。しかし、土地に係る固定資産税の課税標準は地価公示価格などを基準に算定されることから、地価の高い東京などの大都市圏では評価額が高く、税負担も大きい。人口当たりの課税標準額は、最大の東京都は最小の秋田県の 4.9 倍に上っている。これに対して家屋は再建築価格方式により課税標準を算定することから、最大の東京都は最小の奈良県の 1.8 倍と、土地に比べると地域間格差は小さい。また、償却資産に係る固定資産税については、大規模発電所のある福井県や福島県・三重県の指数が高くなっている。このように、同じ固定資産税でも土地、家屋、償却資産によって地域間格差は異なっている。

図表IX-6 地方税超過課税の状況(2024年度)

第16表 超過課税の状況

その1 道府県税

(単位 百万円)

区 分	令 和 6 年 度		令 和 5 年 度		比 較	
	団体数 (A)	収入額 (B)	団体数 (C)	収入額 (D)	団体数 (A)-(C)	増減額 (B)-(D)
道府県民税個人均等割	37	25,513	37	25,188	-	325
道府県民税所得割	1	2,776	1	3,016	-	△ 240
道府県民税法人均等割	35	10,644	35	10,415	-	229
道府県民税法人税割	46	182,998	46	154,065	-	28,933
事業税法人分	8	223,484	8	198,009	-	25,475
自動車税	-	-	-	-	-	-
合 計	-	445,415	-	390,692	-	54,723

その2 市町村税

(単位 百万円)

区 分	令 和 6 年 度		令 和 5 年 度		比 較	
	団体数 (A)	収入額 (B)	団体数 (C)	収入額 (D)	団体数 (A)-(C)	増減額 (B)-(D)
市 町 村 民 税	985	457,915	986	390,515	△ 1	67,400
個人均等割	2	2,133	3	2,100	△ 1	33
所得割	1	50	1	54	-	△ 4
法人均等割	374	17,329	368	16,691	6	638
法人税割	976	438,403	977	371,669	△ 1	66,734
固定資産税	145	35,551	149	36,215	△ 4	△ 664
土地	145	9,259	149	9,455	△ 4	△ 196
家屋	145	15,511	149	15,950	△ 4	△ 439
償却資産	145	10,781	148	10,810	△ 3	△ 29
軽自動車税	13	131	14	162	△ 1	△ 31
鉱産税	8	6	8	6	-	△ 0
入湯税	8	515	7	455	1	60
旧法による税	-	-	-	-	-	-
合 計	-	494,117	-	427,353	-	66,764

(注)「市町村民税法人税割」には、東京都が徴収した市町村税相当額(令和6年度178,929百万円、令和5年度156,594百万円)を含む。

(出所)総務省「地方財政の状況 関連資料集 令和8年3月」。

・地方団体は、地方税法で標準税率が定められている税目について、「財政上その他の必要があると認める場合」には、条例によって標準税率と異なる税率を定めることができる。現状、多くの地方団体において様々な事業の財源に充てるために法人に対する税について超過課税が行われている。

道府県民税個人均等割についても多くの団体が超過課税を実施しているが、水源涵養・環境保全などを目的とするものであり、住民の共有財産といえる森林や河川などの整備・保全のための負担を広く均等に求めるものと説明されている。

(参考)

国際課税に関する用語の説明

税源浸食と利益移転行動計画 (BEPS 行動計画)

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

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

BEPS 最終報告書の概要

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

(1) 電子経済の発展への対応

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

行動 1 電子経済の課税上の課題への対応

(2) 各国・地域制度の国際的一貫性の確立

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

行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

行動 3 外国子会社合算税制の強化

行動 4 利子控除制限

行動 5 有害税制への対抗

(3) 国際基準の効果の回復

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

行動 6 条約濫用の防止

行動 7 人為的な PE 認定回避

行動 8-10 移転価格税制と価値創造の一致

B. 各国・地域政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕

(4) 透明性の向上

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

行動 5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換

行動 1 1 BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

行動 1 2 タックス・プランニングの義務的開示

行動 1 3 多国籍企業情報の報告制度（移転価格税制に係る文書化）

C. 企業の不確実性の排除〔予測可能性〕

(5) 法的安定性の向上

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

行動 1 4 より効果的な紛争解決メカニズムの構築

(6) BEPS への迅速な対応

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

行動 1 5 多国間協定の開発

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

BEPS 行動計画の最終報告書の公表後、国際課税原則を今日的なものに改めるために設けられた BEPS プロジェクトの新たなステップであり、2025 年 12 月 5 日現在、OECD/G20 に留まらず、148 か国・地域のメンバーにより構成されている。とりわけ、最終報告書の残された課題につき、BEPS 包摂的枠組み(IF)の下で、メンバー国・地域が、対等な立場で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットすることとされている。

デジタル経済に関する課税問題

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

第 1 の柱では、①多国籍企業（売上 200 億ユーロ超）の利益率 10%超の部分の 25%（利益 A）

を売上などの配分基準を用いて市場国に配分することとされたが、その実現の根拠となる多数国間条約(MLC)は、署名のための開放を前に、発効に不可欠となる米国の同意を得られず、事実上頓挫している。②市場国所在の販売会社に比較対象に基づかず産業分類ごとに予め定められた利益率を使って独立企業間価格を算出する「簡素化・合理化アプローチ」(利益B)は、OECD 移転価格ガイドライン(2022年版)の補遺に取り入れられたものの、利益Aの事実上の停止に伴い、わが国を含め各国の国内法令等への反映は進んでいない。

第2の柱は、軽課税国への対処を念頭に、多国籍企業の所得が最低限の課税に服するよう、全世界的な税源浸食防止(Global Anti-Base Erosion, GloBE)措置の選択肢を検討してきた。結果、①所得合算ルール(Income Inclusion Rule[IIR])として、多国籍企業(総収入金額7億5000万ユーロ以上)の親会社の所在地国(R国)に、その国内法に基づき、外国子会社等の所在地国(S国)における最低税率(15%)に満たない部分への追加の課税を認めることとされた。但し、②S国自体が先にこうした追加の課税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, [QDMTT])を行えば、IIRの適用はない。また、③IIRによる課税が最低税率に満たない場合のバックストップとしてS国側で課税する軽課税所得ルール(Undertaxed Profit Rule[UTPR])もある。わが国では、IIR(法人税法82条以下)に続き、QDMTT(同82条の19以下)とUTPR(同82条の11以下)の適用も始まっている。これらのほか、STTR(租税条約上の最低課税ルール(後掲))も第2の柱の構成要素である。

租税条約

租税に関する国際間の二重課税の回避又は脱税を防止するために締結される条約をいう。各国・地域はその主権に基づき独自に課税権を行使するが、国際間における経済及び貿易等の頻繁化、増大化に伴い、国際的二重課税を排除し、脱税を防止することにより、二国間における健全な投資・経済交流の促進に資するべく条約が締結されている。わが国は、租税情報交換協定、税務行政執行共助条約等を含めて、157 各国・地域との間で適用される 90 条約等を締結している(2026 年 6 月 1 日現在。財務省ウェブサイト参照)。

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

暗号資産等の取引の拡大に伴い脱税等のリスクが顕在化したことを受け、OECD が 2022 年に公表・承認した、各国の税務当局が自国の暗号資産交換業者等から報告される非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準を指す。わが国でも導入済みであり、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(10 条の 9 以下)に基づき、条約相手国に提供される(令和 8 年 1 月 1 日から施行)。

対応的調整

租税条約の相手国・地域が、移転価格税制等に基づき、国外関連者との間の取引価格を独立企業間価格に引き直し、当該国外関連者の所得の金額又は税額を増額して課税した場合に、これに

応じて取引の相手方である自国の企業の所得の金額又は税額を減じる処分を行うことを、対応的調整という。

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

租税条約濫用防止規定

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

租税条約上の最低課税ルール（STTR: Subject to Tax Rule）

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

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

外国税額控除制度

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

そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、所定の控除対象外国法人税の額を、一定の限度額の範囲で、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することができる（法人税法 69 条）。これを外国税額控除制度という。

平成 21 年度改正において、外国子会社受取配当益金不算入制度（同 23 条の 2）が導入され、

従来の間接外国税額控除制度は廃止された。他方、平成 26 年度改正により、外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得についても、外国税額控除が適用されることとなった（同 144 条の 2）。

一括限度額方式

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

移転価格税制

移転価格税制とは、移転価格（海外の関連企業との取引価格）を通じた所得の海外移転を防止し、独立企業原則に則してわが国の課税権を確保するため、海外の関連企業との取引が正常な取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして法人の所得を計算し、課税する制度（租税特別措置法 66 条の 4）である。

独立企業原則（独立企業間価格）

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

シークレット・コンパラブル

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

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

事前確認制度（APA）

移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、納税者の予測可能性を確保し、納税者及び税務当局にとって多大なコストを要する移転価格課税の未然防止等を目的として、納税

者の申出を起点とする事前確認制度 (APA) が導入されている。APA には、関与する税務当局によるユニ APA (国内)、バイラテラル APA (二国間)、マルチラテラル APA (多国間) があり、バイラテラル APA 及びマルチラテラル APA については、租税条約上の相互協議を伴うことも可能である。

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

費用分担契約(費用分担取極)

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

こうした契約を利用し、実際の研究開発は高税率国の法人が担いながら、発生した利益を低税率国の法人に不相応に帰属させる事案も見受けられた。これに対し OECD 移転価格ガイドラインでは、単純に費用の拠出者にリターンが帰属するのではなく、取極めに参加した者のリスクに対する支配や負担等に応じてリターンを配分することが望ましいとしている (パラ 6.59-6.64 参照)。

所得相応性基準

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

利益分割法

取引に基づく利益分割法 (Profit Split Method) は、移転価格税制の分野において、関連者間取引から発生する分割すべき合算利益を識別した上で、独立企業間であれば合意において予測し又は反映されたとであろう利益の分割をもたらすべく取引価格を算定する方法である (租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項)。利益分割法は、企業内部の情報から分割基準 (例、合算利益への寄与度) を導くことも可能であることから、比較対象取引を見つけることが困難なケースにおいて、なお独立企業間価格を算定するための方法として用いられることがある。

企業グループ内役務提供(IGS)

移転価格税制上、多国籍企業グループ内の役務（intra-group service, IGS）が、役務を受ける者にとって経済的または商業的価値を有する場合（有償性の判断）には、役務提供取引とされ、内国法人はこれを独立企業間価格で行ったものとみなされる。IGSが、重要性の低い支援的な性質のものであって、所定の要件を満たす場合には、当該取引に係るIGSの総原価の額に5%の値入れを加えて独立企業間価格とすることができる。他の場合でも、本来の業務に付随してなされ、あるいは重要性の低いIGSであれば、総原価の額をもって独立企業間価格とされうる。事務運営指針 3-10, 3-11 参照。

移転価格制度に係る文書化制度

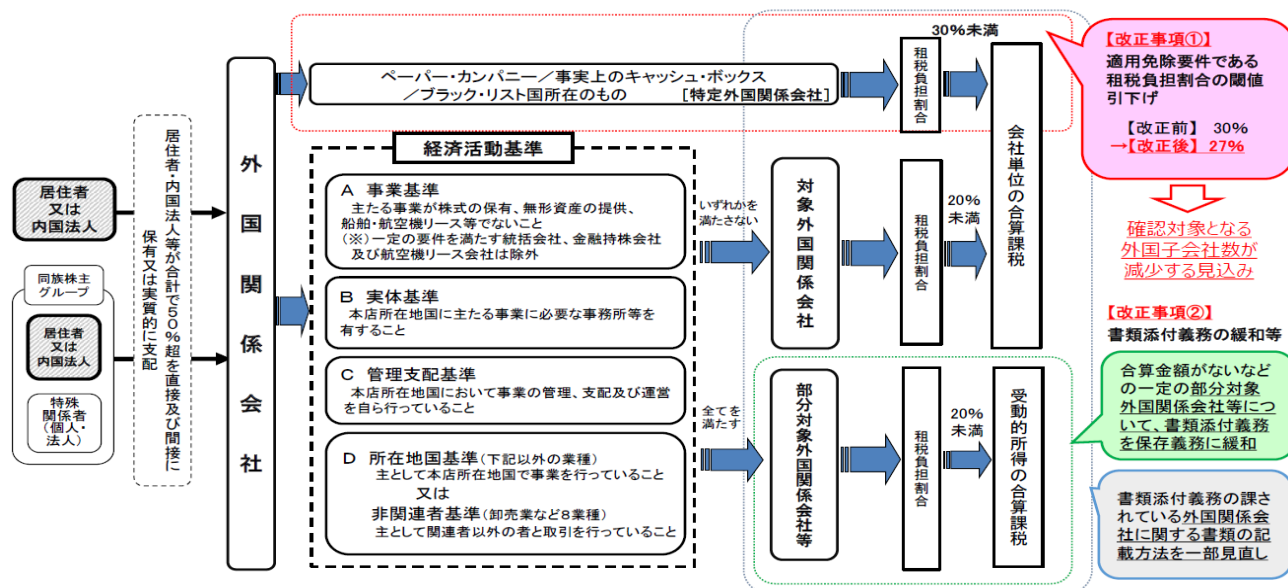
多国籍企業グループ内の取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税（移転価格課税）を実現するためには、自国企業の国外関連者との取引（関連者間取引）に関する情報を要するのはもちろんのこと、当該グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要がある。このため、企業のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として、共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等に関するルールが整備され、移転価格税制に係る文書化制度が創設された。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル（国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類）、②マスターファイル（事業概況報告事項）、③CbC(Country by Country)レポート（国別報告事項）の3種類の文書を、共通様式に従って税務当局に提供（又は作成・保存）することが義務付けられている（租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項・66 条の 4 の 4・66 条の 4 の 5）。

外国子会社合算税制

外国子会社合算税制とは、軽課税国等に所在する外国子会社を利用した租税回避を防止するため、所定の外国子会社の留保所得等を、株主である日本の親会社等の収益とみなして合算課税する制度(租税特別措置法 66 条の 6)であり、タックス・ヘイブン対策税制とも呼称される。

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

(参考) 実際の外国子会社合算税制の適用の流れ



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

コ ラ ム

(公社)日本租税研究協会では、税制・財政等に関する調査・研究、情報発信活動として、研究者・実務家等により構成される研究会の運営、行政当局、研究者、実務家等による講演会の開催などを行っております。

今回は、「財政経済研究会」(座長:慶應義塾大学経済学部教授 土居丈朗氏)及び「税制基本問題研究会」(座長:関西大学経済学部教授 林宏昭氏)における研究報告のなかから、「令和9年度 税制改正に関する租研意見」に関連する内容を抜粋・要約し、コラム形式で紹介します。なお、研究会における報告内容については、当協会月刊誌「租税研究」に掲載しております。

コラム① 法学的観点からみた給付付き税額控除

東京大学大学院法学政治学研究科 教授
藤谷 武史

<「租税研究」2026 年 11 月号 「給付付き税額控除－法学の観点から」掲載予定>

コラム② 我が国のスーパーリッチへの所得集中と課税強化の必要性

中央大学法学部 教授
國枝 繁樹

<「租税研究」2026 年 2 月号 「わが国における税務データに基づく分析の意義について」より>

コラム③ 労働力減少社会に対応した税制のあり方-生産性向上と持続的成長の実現に向けた租税政策の再構築-

甲南大学経済学部 教授
林 亮輔

<「租税研究」2026 年 6 月号「労働力減少社会に対応した税制のあり方」より>

1. はじめに

「給付付き税額控除」への動きが具体化している。2026年2月に発足した社会保障国民会議は、実務者会議・有識者会議での検討を経て、5月には中低所得の勤労世代の（社会保障の負担と給付、および税負担を統合した）純負担の軽減と、就労抑制の緩和という2つの目的を掲げつつ、まずは税額控除の仕組みを経由しない現金給付を先行実施するという「給付一本化」の方針を示した。さらに7月30日には、高市首相が食料品の消費税負担軽減を目的とする「つなぎ」措置の実施を表明している。

こうした「給付一本化」や「つなぎ」措置の具体的な制度設計はなお流動的であって、直近の見通しは立てにくい。しかし、「先行実施」「つなぎ」という表現が示すように、「給付付き税額控除」が何らかの形で恒久的な制度として措置されることは、既定路線になりつつあるように思われる。

このように制度の実現が確実性を帯びつつある中、本稿では、法学の観点から、給付付き税額控除を巡る経済学と法学の観点の相違を整理し、具体的な制度設計にあたって重要と思われる点を提示することを試みたい。

2. 給付付き税額控除の経済学的な合理性

給付付き税額控除は、経済学者の間では長年「悲願」とされてきた（土居丈朗「まだあきらめていない『給付付き税額控除』」税務弘報 2023年12月号113頁）。法学を専攻する筆者から見ても、経済学からの肯定的評価には十分な理由があるように思える。ところが、この制度を巡っては、本質的ではない「仕組み」の部分が過度に注目され、それが議論を錯綜させ、経済学と法学の間でのこの制度に対する「温度差」を作り出してきた面もあるように思える。

筆者の理解するところ、個人から金銭を徴収する制度（所得税）と、低所得者に金銭を分配する給付制度の「統合」それ自体や、両者を一つの行政官庁（例えば国税庁）が執行すること、には本質的な意味はない。そうではなく、所得税制上、課税所得ゼロとなる所得水準の前後で、限界税率が正の値からゼロ、さらに負の値（賃金補助）へと滑らかに変化する税率構造とすることによって、税や給付の「限界税率」（※所得100の増加に伴って税額が10増えることも補助額が10減ることも、いずれも限界税率10%で同じ効果を持つ）がもたらす労働供給インセンティブに対する非効率的な歪み——いわゆる「福祉の壁」や「年収の壁」——を可能な限り小さくすることこそが、経済学的にみた給付付き税額控除の意義であると理解できる。現代租税政策論のスタンダードを提供する英国のマーリーズ・レビュー（2011年）においても同様に、所得税と社会保険料を一体的に捉えた上で連続的な最適税率構造を設計すべきとされており、経済学的には筋のよい議論と評価される。

言い換えれば、給付付き税額控除の、所得税額がプラスの水準では税額控除として機能し、税額がゼロに達すると控除しきれなかった部分が還付（給付）される、という制度的特徴は、所得水準に連動した賃金補助金を実装するという政策「目的」のための「手段」に過ぎない。国税当局が所得税制の執行の一環として給付事務を担うことは（少なくとも経済学的に筋のよい制度設計論としては）全く本質ではない。国税当局は、課税最低限を超える水準の給与所得者の所得関連情報については他の追随を許さない深度・精度で保有しているから、給付事務を担う行政官庁との間でこの情報を迅速・精確に共有する仕組みさえ整備すれば足りる。他方で、課税最低限以下で確定申告も年末調整もしない給与所得者について国税庁はほとんど情報を持っていないが、効率的な賃金補助の仕組みとして捉えるのであれば、簡素な申告手続を整備しその利用を促すことまでは求められるにせよ、悉皆的に捕捉しプッシュ型で給付を行うことは、もはや制度目的を超えるもの、と評価されるべきであろう。この点で、カナダの GST クレジットのように（あるいは近時の首相発言で示唆されるように）消費税負担の軽減それ自体を目的とするのであれば、そもそも給与所得水準に連動させる根拠は乏しい。資産所得の多くが源泉分離課税となっており、包括的な所得捕捉が現実的に困難であることに鑑みれば、そもそも国税庁保有情報を活用する余地も限られる。マイナンバーと紐付けた定期的な定額給付の仕組みで足りるように思われる。

3. 法学からの冷淡な反応？

さて、租税法からは、給付付き税額控除に対しては冷淡な反応が長く続いてきた。わが国にこの制度が紹介された初期の段階で、影響力ある租税法学者から懐疑的な見解が示されたことが大きい（中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」税研 145 号 45 頁、吉村政穂「給付付き税額控除導入に伴う執行上の問題——給付のタイミングを中心に」ジュリスト 1397 号 37 頁）。もっとも、その批判の矛先は、目的に対する手段としての合理性を詰めずに「仕組みの新規性」を強調する議論の仕方に向けられていたと考えられる。例えば中里論文は、全所得を対象とする「負の所得税」型の包括的制度を想定してその実現可能性の低さを問題としており、吉村論文は、給付付き税額控除が社会保障給付と同様の役割を担うことの困難さを指摘するものであった。所得水準に応じた課税と給付、という仕組みは、所得再分配を目的とするものとして理解されやすく、そうだとすれば給付付き税額控除には克服すべき欠点が多い、という点には筆者も完全に同意する。他方で、現在議論されているような賃金所得連動型の補助としての給付付き税額控除については、目的に合致した手段＝制度設計が行われる限り、法学からみても否定すべきものとは評価されないだろう。

なお、「給付」に関わる法分野である社会保障法学においても、「給付付き税額控除は所得再分配を目的とした仕組みであり、疾病・高齢等に起因する「ニーズ」への対応を目的とする社会保障法の課題ではない」という捉え方が支配的であったことも付言しておこう（西村淳「給付付き税額控除と社会保障」週刊社会保障 3364 号 24 頁）。要するに、既存の法制度（税制・社会保障）の目的に合致しない

「給付付き税額控除」を無理に法制度に組み込む必要はないではないか、というのが、法学からの冷淡な反応の基礎にあった思考であった、ということになる。

4. 制度設計の目的を明確にすることが重要

したがって重要なのは、新しい制度の目的を明確にした上で、その目的との関係で合理的な手段の選択＝制度設計を行うことである。社会保障国民会議や実務者会議で示されてきた、①中低所得の現役勤労者の負担軽減、②「年収の壁」等による就労抑制の緩和、という2つの目的は、いずれも従来の所得再分配的な所得税制や社会保障制度には知られていなかった新しい政策目的であるが、立法過程で立法事実を丁寧に詰めれば、十分に正当化可能な合理性ある目的として評価されると思われる。①・②の目的を前提とする限り、給付付き税額控除は全ての個人を対象としないものとなろうが、立法目的が正当であり、手段が合理的であれば、それが直ちに租税の公平負担（憲法14条）に反すると評価されることにはならないだろう。

他方で、あまりに不合理な制度設計となれば、憲法14条違反と判断される可能性も皆無ではない。最高裁判例（昭和60年3月27日大法廷判決）は、たしかに租税政策における民主的政治過程への敬讓を示し、極めて広範な立法裁量を認めてはいるが、それでも、給与所得と事業所得との間で実額経費控除の可否に差異を設けることの制度目的および手段としての合理性を検証している。仮に「物価高や税・社会保険料負担に苦しむ中低所得層の生活支援」という目的が、「つなぎ」の措置にとどまらず、給付付き税額控除にまで持ち込まれることになれば、同制度が捕捉しきれない困窮した人々の存在を放置することが法の下での平等に反すると評価される可能性は、決して低くない。かといって、これらの人々を包摂しようとするのであれば、もはや「給付付き税額控除」という手段を選択する合理性がない、ということになろう。

さらに、現役勤労者の負担軽減立法目的を明確にし（国会審議はそのため存在する！）、目的に対する手段としての合理性を検証するという姿勢を強調することは、無謬主義の罣を避ける上でも有益であろう。新しい制度に対しては、ともすれば「完璧な執行」——この場合であれば、不正受給も不当な給付漏れも生じないこと——が求められがちである。しかし、そのために執行コストや納税協力コスト——とりわけ懸念されるのは、令和6年の定額減税でも問題となった、源泉徴収義務者たる雇用主に過度の事務コストを課す仕組みとなることである——が過大となれば、それは全体最適を損なう結果を招く。前述のとおり、給付付き税額控除は、これまでの日本の法制度にはなかった、新たな政策——したがって未知の要素を伴う「実験」——である。実りある実験（失敗例も含め、フィードバックからの学習サイクルを回すこと）のためには、目的と手段を明確に一失敗点と改善点を検証可能なように一定義することが不可欠である。今後、制度の具体化に向けて、そのような実のある議論がなされることを願ってやまない。

1. 我が国のスーパーリッチへの所得集中

多くの先進国において、超高額所得者（スーパーリッチ）への所得集中が観察され、2024年のブラジルでのG20サミットでは、ガブリエル・ズックマン・カルフォルニア大学バークレー校教授の提案する経済格差を是正するための課税案が議論された。しかし、我が国においては、超高額所得者への所得集中はあまり生じていないと主張する経済学者も少なくない。例えば、北尾早霧政策研究大学院教授と山田知明明治大学教授は、家計調査を用いた分析で、我が国の所得格差拡大は貧困層の拡大によるもので、超高額所得者への所得集中によるものではないと主張している。また、森口千晶一橋大学教授は、キャピタルゲインを除いた所得税データに基づき、富裕層の富裕化が進んでいないとする（日本経済新聞経済教室(2026.3.24)）。

しかし、こうした見方には重大な問題がある。まず、家計調査は、各家計や個人からの回答に拠るが、超高額所得者の多くがそうした回答を提出しているとは考えられず、そのため、家計調査の対象サンプルには、超高額所得者があまり含まれていない。また、最近の超高額所得者の所得において、株式のキャピタルゲインの形での所得は重要な役割を果たしている。その背景には、① 経営者の報酬がストックオプション等のキャピタルゲインを含む形に移行している、② 企業の株主への利益還元が、配当中心から自社株買入れ（株主にとってはキャピタルゲインが発生）を含む形に移行している、③ ベンチャー等の創業者利得が、株式公開時の保有株式の一部売却によるキャピタルゲインの形で得られる等の構造的な変化がある。こうした構造変化は、米国のみならず、他の先進国でも見られ、北欧諸国においても、キャピタルゲインを含めて、所得格差を論じる重要性が指摘されている。超高額所得者を含まないデータや超高額所得者の最重要な所得源であるキャピタルゲインを除外したデータで分析をすれば、超高額所得者への所得集中を当然、過小評価してしまうことになる。

こうした問題を避けるために、各国の研究で用いられているのが、税務データに基づく分析である。税務データであれば、超高額所得者を含む所得データが含まれており、その国の所得税制にもよるが、キャピタルゲインのデータが含まれている国も多い。元々、先進国の超高額所得者への所得集中が明らかにされたのは、トマ・ピケティ・パリ経済学院教授やエマニュエル・サエズ・カルフォルニア大学バークレー校教授らの各国の税務データを用いた研究である。我が国においては、プライバシーの問題もあり、税務データの利用が困難であったが、2022年より筆者達のグループは、税務大学校との共同研究の形で、2014-2020年の所得税データにアクセスが認められ、研究課題の1つとして、高額所得者の分析を行った。

高額所得者の所得分布は、パレート分布で近似できることがよく知られている。パレート分布のパラメーターであるパレート係数の値が小さいほど、超高額所得者への所得集中を意味している。税務デー

タを用いて推計した 2020 年のパレート係数は、合計所得 1.45（そのうち、資本所得 1.35、労働所得 1.95）であった。過去の高額納税者番付を用いて推計した 2003 年の推計は、2.1 だったので、合計所得のパレート係数は大幅に低下している。これは、我が国においても、超高額所得者への所得集中が進んだことを示している。

こうした所得集中の大きな要因が、キャピタルゲインである。合計所得 2000 万円以上の高額所得者の主な所得は、給与所得であるが、高額所得者中のトップ 1% に絞れば、株式譲渡に伴うキャピタルゲインが最大の所得となっている。合計所得のパレート係数が 1.45 と、資本所得の 1.35 に近い水準になっているのも、超高額所得者の所得において、キャピタルゲインを含む資本所得が大きなウエイトを占めているからである。他方、2020 年の労働所得のパレート係数は、1.95 に留まっており、労働所得における所得集中の程度は相対的に低いものとなっている。このため、給与所得に限定して所得格差の分析を行っても、格差拡大を過小評価してしまうことが確認される。

2. スーパーリッチの税負担の実態

それでは、超高額所得者層の税負担はどうなっているだろうか？ 財政学では、実際の申告に基づいた個別の納税者の所得税額の所得額（ここでは、総所得金額等）に対する割合を、「実効税率」と呼び、同一所得階層の納税者の実効税率の平均を「平均実効税率(Effective Average Tax Rates, EATR_s)」と呼ぶ。所得税制の累進性を見るためには、この平均実効税率が、所得階層によって、どう変化するかに着目する。海外の実証研究では、超高額所得者層の平均実効税率は低く、所得税が逆進的になっているとの指摘がなされている。その主な要因は、金融所得に対する平均実効税率が低いことである。

税務データを用いれば、我が国の平均実効税率も推計することができる。総所得金額等に対する平均実効税率は、1 億円までは、所得が増加するに伴い、増加するが、1 億円を超えると、減少に転じる。この逆進性は、「1 億円の壁」として知られている。さらに、主な所得の種類に分けて、平均実効税率を見ると、1 億円を超えても、給与所得や営業所得を主な所得とする者の平均実効税率は、40% を超える。これに対し、株式譲渡に伴うキャピタルゲインを含めた金融所得を主な所得とする納税者の平均実効税率は、20% 前後であり、不動産譲渡所得を主な所得とする納税者の平均実効税率は、15% になっている。1 億円の壁が生じる理由は、超高額所得者の所得（総合所得金額等）中、低い実効平均税率の金融所得・不動産譲渡所得の割合が増えるためである。こうした所得税の逆進性は、不公平であり、その是正が求められる。その際、給与所得や営業所得を主な所得とするスーパーリッチの平均実効税率は、40% を超えていることに鑑みれば、所得税制の最高税率 45% をさらに引き上げることより、金融所得に対する軽課を是正することの方が有効である。

3. 所得税の逆進性の是正措置

政府においても、1億円の壁の問題は認識されており、2023年度税制において、「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置」が導入された。これは、スーパーリッチ・ミニマムタックスとも呼べる税制で、既存の所得税制での実効税率が最低税率を下回る場合に、最低税率との差を追加的に課税することにより、超高額所得者に対する一定以上の実効税率を確保する考え方に基づく制度である。具体的には、同制度の導入時では、「(合計所得金額－特別控除額(3.3億円))×22.5%」の金額が、通常の所得税額を上回る場合に、その差額分の申告納税を求めるものである。この制度は適用が始まっており、財務省の試算では、合計所得30億円程度以上の納税者の税負担が引き上げられる。さらに、昨年末の税制改正により、税額が2027年より「(合計所得金額－特別控除額(1.65億円))×30%」の金額と通常の所得税額の差額に引き上げられることとなった。財務省の試算では6億円程度以上の納税者に、追加の税負担が生じることになる。この措置は、超高額所得者層の相当数の納税者に追加的な税負担を課すもので、所得税の逆進性を一定程度、緩和する。ただし、強化後でも同措置で見込まれている税収は、平年度4,000億円にすぎない。一部においては、高所得者層への課税強化で得る増収分で、消費税減税等が可能になるとの主張をする者もいるが、増収規模は限定的である。

しかし、ミニマムタックス型の租税政策に共通する問題として、こうした措置は弥縫策に過ぎない点にも留意する必要がある。すなわち、「1億円の壁」を生じさせる本質的な問題は、金融所得に対する税率が低すぎることにある。iDeCo等の老後のための資産蓄積のための優遇措置は維持しつつ、金融所得に対する税率を引き上げることが考えられる。金融税率の引上げにより、深刻な問題が生じると懸念する向きもいるが、例えば、スウェーデンの金融所得に対する税率は30%だが、株式市場の暴落等は起こってはいない。

その他、注意すべき点としては、既存の租税特別措置の中に、所得税の逆進性の是正を阻害する制度が存在していることがある。個人投資家のスタートアップ投資を支援する目的のエンジェル税制のうち、プレシード・シード特例は、他の株式の譲渡によるキャピタルゲインを、一定の要件を充たすスタートアップ企業に投資をすれば、20億円まで非課税になるという破格の優遇措置である。我が国のスーパーリッチへの所得集中の主因は、株式譲渡益に対する軽課であることに鑑みれば、この措置は、所得格差の是正を大きく阻害する。しかも、対象となるスタートアップ企業の要件が非常に緩いため、この措置を用いた租税回避スキームを構築することも容易である。筆者は、この制度が租税回避に悪用される危険性をかねてより指摘してきたが、この7月に実際にこの特例措置を利用した巨額の脱税事案が明らかになった(時事通信「焼き肉チェーン元社長逮捕 「エンジェル税制」悪用かー所得税3.6億円脱税容疑・横浜地検」2026.7.23配信)。こうしたずさんな税制については、早急な見直しが必要と考えられる。

4. 最後に

本稿では、一部の経済学者の主張と異なり、税務データを用いて、キャピタルゲインまで含めた分析を行うと、我が国においても、他の先進国と同様に、超高額所得者への所得集中が進んでいることが明らかになった。それにもかかわらず、我が国の所得税制の平均実効税率は、所得 1 億円を超えると低下しており、逆進的な税負担となっている。その主因は、超高額所得者の主な所得である金融所得に対する軽課である。政府が導入・強化した「きわめて高い水準の所得に対する負担の適正化措置」は、ある程度、所得格差を是正するが、より抜本的な是正策として、金融所得に対する課税強化が重要である。同時に、エンジェル税制のプレシード・シード税制のような高額所得者の租税回避を誘発するような税制についても見直しが求められる。

世界的にも、所得格差の拡大を背景に、富裕層への課税強化が論じられているが、我が国においても、税務データを利用したエビデンスに基づき、望ましい所得格差是正策が検討されることが望まれる。

コラム③ 労働力減少社会に対応した税制のあり方－生産性向上と持続的成長の実現に向けた租税政策の再構築－

林 亮輔（甲南大学経済学部）

1. 労働力減少社会における生産性向上の必要性

日本経済は人口減少と少子高齢化に伴う労働力人口の減少により、労働供給そのものが成長の制約となる「労働供給制約経済」へ移行しつつある。このような状況において、国家として持続的な経済成長を維持していくためには、「労働生産性」を高めていく以外に道はない。

しかし、日本の労働生産性は主要先進国の中で低位にあり、その伸びも低迷している。背景には、全要素生産性（TFP）の停滞、人的資本の質の低下、設備投資の伸び悩みなどが複合的に存在しており、生産性向上にはこれらの課題を踏まえた政策対応が不可欠である。

一国全体の労働生産性は、個々の企業が生産性を高めることに加え、生産性の高い企業への労働・資本などの資源移動や、企業間での技術・知識の波及によって向上する。したがって、日本全体の生産性向上が十分に実現していない背景には、企業単位で研究開発や設備投資が十分に生産性向上へ結び付いていないことに加え、その成果が経済全体へ波及する仕組みが十分に機能していないという課題がある。

2. 租税政策は生産性向上に十分機能しているのか

生産性の向上を目的とした日本の政策の中心は、法人税負担の軽減によって企業の投資やイノベーションを促す租税政策（租税特別措置）である。具体的には、研究開発税制、イノベーションボックス税制、特定生産性向上設備等投資促進税制、賃上げ促進税制、オープンイノベーション促進税制などがあり、それぞれ研究開発、設備投資、人材育成、外部連携を促すことで、生産性向上を実現することを目的としている。

しかし、現状では税制支援が期待どおりの成果を生み出しているとは言い難い。つまり、日本企業の研究開発投資は対 GDP 比で世界的に高い水準にあるにもかかわらず、その成果が製品や業務プロセスの革新へ十分につながっていない。また、開業率も長年低水準にとどまり、生産性の高い企業への資源移動やスタートアップによる新陳代謝も十分に進んでいるとは言えない。

この背景には、税制から生産性向上に至るまでの「因果のブラック・ボックス」の存在がある。この因果構造は二つの段階に分けて考えることが望ましい。第 1 段階は、税制から投資に至るプロセスに存在するものである。第 2 段階は、税制によって促された投資が技術革新や事業化を経て企業の生産性向上につながり、さらに技術の波及や市場競争を通じて経済全体の生産性向上へ結び付くまでのプロセスに存在するものである。この二つの段階には、さらに多くの中間段階が存在し、その各段階では、人材、資金調達、組織能力、市場環境など様々な要因が影響している。つまり、租税政策を制度化したとしても、

必ずしも生産性向上に結び付くわけではなく、この中間段階に存在する因果関係を成立させていく必要がある。

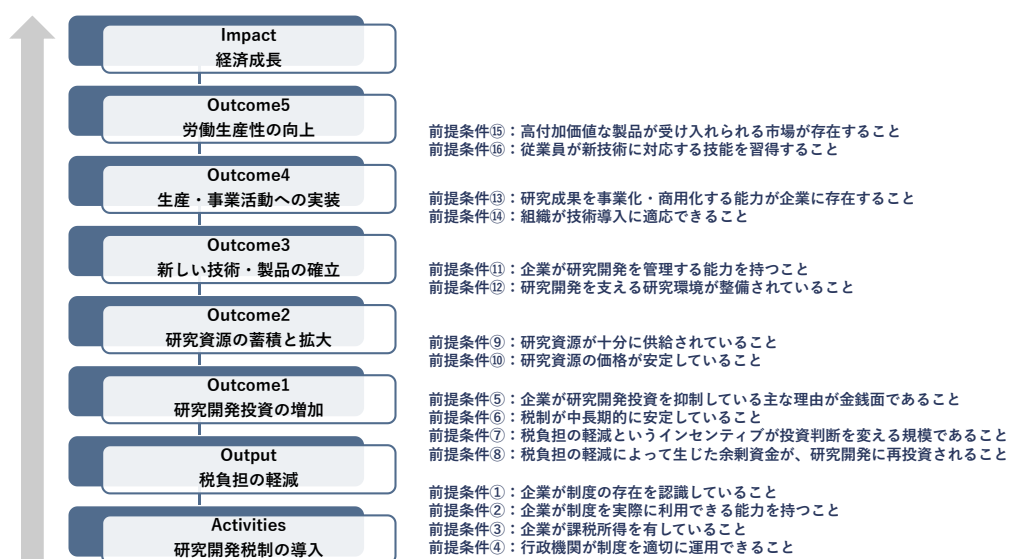
3. 「変化の理論」が示す租税政策の課題

租税政策を実効性があるものとするためには、「税制が企業行動をどのように変え、その変化がどのような経路で企業の生産性向上や経済全体の生産性向上へ結び付くのか」という因果構造を明らかにする必要がある。その分析手法として有効なのが「変化の理論（Theory of Change）」である。

図 1 に示されているように、例えば研究開発税制では、税負担の軽減が研究開発投資の増加、研究資源の蓄積、新技術の確立、事業化・商用化を経て企業の生産性向上をもたらし、その成果が技術の波及や市場競争を通じて経済全体の生産性向上へつながることが想定される。しかし、この因果連鎖が成立するためには、法人税の軽減をインセンティブとする限り、企業が黒字であることに加え、企業が優遇税制の存在と内容を認知していること、減税による余剰資金がイノベーティブな投資への呼び水となること、イノベーションに不可欠な高度研究人材を確保できることなど、多数の前提条件が満たされなければならない。

実際には、税制による税負担軽減は機能している一方、企業全体の試験研究費は長期的に大きく増加しておらず、研究開発投資の拡大には十分に結び付いていない。さらに、日本企業の研究開発効率（5年前の研究開発投資額に対する付加価値額の比率）は低下しており、投資から企業の生産性向上への因果連鎖が途中で途切れていることが示唆される。この背景には、減税がベースライン（優遇措置がなくても実現したであろう投資額）を超える投資の「純増」につながらず「支援措置」となっていること、イノベーションに必要な人的資本の形成に十分に寄与していないこと、研究成果を事業化・商用化する能力が不足していることなど、前提条件が十分に満たされていない可能性がある。

図表 1 研究開発税制の変化の理論



4. 租税政策の再構築に向けた提言

以上の考察から導き出される結論は、租税政策を単なる支援措置ではなく、イノベーティブな投資を増やすという企業行動を誘発する精緻なインセンティブ装置として、因果構造の中に正しく位置付け直さなければならないということである。

労働力減少社会において不可欠である生産性の向上を実現するためには、以下の点を指摘したい。

第一に、現行の租税政策についていえば、「企業が実際に利用でき、投資行動を変えられるか」という実効性の視点から、要件の煩雑さや認知不足といった利用障壁を不断に改善し続ける視点が不可欠である。

第二に、生産性の向上は租税政策だけで実現できるものではなく、投資への直接補助、人的資本政策、産業政策を一体的に設計する「包括的な政策設計」の確立が不可欠である。これらの政策は、税制による投資促進に必要な因果連鎖の各段階における前提条件を網羅的に満たしていくうえでも重要である。

第三に、税制を含めた今後の政策立案においては、常に「変化の理論」を標準的な枠組みとして導入し、どの段階で政策が滞っているのかをエビデンスに基づいて特定し、改善を繰り返す EBPM の姿勢を貫くことが重要である。

租税政策を企業行動の変化を促す戦略的なインセンティブとして再構築するとともに、その他の政策との相乗効果を因果構造に基づいて継続的に検証・改善することが、労働力が減少する日本経済の持続的成長につながる道である。

参考文献

- ・ 経済産業省「イノベーション循環をめぐる現状と課題」
(https://www.meti.go.jp/shingikai/sankoshin/sangyo_gijutsu/innovation/pdf/001_04_00.pdf, 2026/4/19 閲覧)
- ・ ——「研究開発税制の概要と令和 5・6 年度の税制改正について」
(https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/R6gaiyou_set.pdf, 2026/4/19 閲覧)
- ・ 内閣府「第 4 回 税制の EBPM に関する専門家会合（2025 年 6 月 3 日）資料」(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/ebpm/2025/7ebpm4kai.html>, 2026/4/19 閲覧)
- ・ ——「第 6 回 税制の EBPM に関する専門家会合（2025 年 11 月 12 日）資料」(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/ebpm/2025/7ebpm6kai.html>, 2026/4/19 閲覧)
- ・ 三菱総合研究所（2023）「スキル可視化で開く日本の労働市場 生成 AI の雇用影響を乗り越えるスキルベースの労働市場改革」(<https://www.mri.co.jp/knowledge/insight/policy/hd2tof0000005dqh-att/er20230913.pdf>, 2026/4/19 閲覧)
- ・ Xavier Cirera, Jaime Frías, Justin Hill, and Yanchao Li（2020）A Practitioner's Guide to Innovation Policy : Instruments to Build Firm Capabilities and Accelerate Technological Catch-Up in Developing Countries, World Bank.

「令和9年度 税制改正に関する租研意見」は、(公社)日本租税研究協会の税制・財政に関する提言活動の一環として、調査・研究活動の成果、会員の意見等も踏まえて作成し、協会内における審議・検討を経て決定したものです。本意見の作成に当たりましては、当協会に設置された政策検討会において、下記の方々にご指導・ご助言をいただきました。

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