

(案)

令	5	.	6	.	3	0
総	2		7	-		1

令和5年6月

わが国税制の現状と課題

—令和時代の構造変化と税制のあり方—

税 制 調 査 会

わが国税制の現状と課題
—令和時代の構造変化と税制のあり方—

令和 5 年 6 月 30 日

内閣総理大臣 岸 田 文 雄 殿

税制調査会会長 中 里 実

わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—
について、別紙のとおり提出します。

税 制 調 査 会 委 員 等 名 簿

本答申の審議に参加した委員及び特別委員は、次のとおりである。

委 員

○	秋井井岡加佐神清関武	田伊伊村藤藤野家根田	喜重雅忠淳主直達洋	代美之子生子光彦篤雄子	◎	辻寺土刀中中仲沼増吉	井居館里空村尾井村	琢公丈久麻教波良政	也子朗雄実奈子子啓穂
---	------------	------------	-----------	-------------	---	------------	-----------	-----------	------------

特別委員

赤秋足石梅大大岡翁梶熊権神	井池立井澤田竹崎川谷丈津	伸玲泰夏高弘文誠百亮善信	郎子美利明子雄也合融丸一一	河諏田田富林平増増宮諸吉芳	野訪近中山野田田永富川野	俊貴栄常和正未悦寛俊友	嗣子治雅彦義来子也一徹洋子
---------------	--------------	--------------	---------------	---------------	--------------	-------------	---------------

◎…会長、○…会長代理

開催日	議 題
平成25年 6 月24日	会長互選、内閣総理大臣挨拶及び諮問
8 月 5 日	税財政の現状等について
10月 8 日	国際課税について
12月 2 日	法人課税の在り方に関する議論 等
平成26年 2 月13日	平成26年度税制改正について
4 月14日	働き方の選択に対して中立的な税制について
5 月 9 日	有識者からのヒアリング ・日本総合研究所調査部部長 山田 久 様 ・東京大学大学院人文社会系研究科 白波瀬 佐和子 教授 ・横浜国立大学国際社会科学研究院 近藤 絢子 准教授
5 月16日	中長期の経済財政に関する試算等について
6 月11日	軽減税率の議論について
6 月27日	法人税の改革について（とりまとめ）
9 月29日	B E P S プロジェクトの進捗状況について
11月 7 日	個人所得課税のあり方について
平成27年 7 月 2 日	平成27年度税制改正の報告
7 月17日	外部有識者からのプレゼンテーション ・一橋大学 小塩 隆士 教授
7 月31日	外部有識者からのプレゼンテーション ・東京大学大学院人文社会系研究科 白波瀬 佐和子 教授 ・中央大学 山田 昌弘 教授
8 月20日	外部有識者からのプレゼンテーション ・電通総研研究主幹 斉藤 徹 様 ・明治学院大学 河合 克義 教授
8 月28日	外部有識者からのプレゼンテーション ・（独）労働政策研究・研修機構・特任フェロー 小杉 玲子 様 ・認定NPO法人「育て上げネット」理事長 工藤 啓 様
9 月 3 日	外部有識者からのプレゼンテーション ・日本総合研究所調査部部長 山田 久 様 ・リクルートワークス研究所所長 大久保 幸夫 様
9 月10日	外部有識者からのプレゼンテーション ・法政大学経済学部 酒井 正 教授 ・慶應義塾大学法科大学院 森戸 英幸 教授
9 月18日	外部有識者からのプレゼンテーション ・立命館大学産業社会学部 筒井 淳也 教授 ・国立社会保障人口問題研究所所長 釜野 さおり 様
9 月25日	厚生労働省からのプレゼンテーション
10月 1 日	個人所得課税についての資料説明
10月14日	個人所得課税についての資料説明
10月23日	B E P S プロジェクトの最終報告について
10月27日	資産課税についての資料説明
10月30日	論点の整理について
11月 6 日	論点の整理について
11月13日	論点の整理について

税制調査会（総会）開催実績

開 催 日	議 題
平成28年1月28日	平成28年度税制改正について
5月16日	海外調査報告について
9月9日	会長互選、事務局からの報告、内閣総理大臣挨拶
9月15日	個人所得課税について
9月29日	国際課税について、個人所得課税について
10月14日	国際課税について
10月25日	個人所得課税について
11月2日	議論の取りまとめについて
11月9日	議論の取りまとめについて
11月14日	国税犯則調査手続の見直しについて
平成29年1月27日	平成29年度税制改正について 等
6月19日	海外調査報告について
9月26日	経済社会の構造変化と納税環境について
10月16日	納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について
10月23日	外部有識者からのヒアリング ・大和総研政策調査部長 鈴木 準 様 ・大和総研政策調査副部長 市川 拓也 様
11月1日	国際課税について
11月15日	議論のとりまとめについて
11月20日	議論のとりまとめについて
平成29年10月10日	税財政の現状等について
10月17日	納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について
10月23日	法人課税について ・慶應義塾大学 森戸 英幸 様
11月7日	国際課税について
平成31年1月31日	平成31年度税制改正について 等
1月31日	海外調査について
令和元年6月12日	国際課税について
8月27日	専門家会合（連結納税制度、納税環境整備）からの報告 等
9月4日	海外調査報告
9月12日	とりまとめに向けた議論（起草会合）
9月20日	とりまとめに向けた議論（起草会合）
9月26日	答申（案）について

税制調査会（総会）開催実績

開催日	議 題
令和2年1月10日	会長互選
8月5日	経済社会の構造変化等について
10月22日	老後に係る税制のあり方について ・慶應義塾大学大学院法務研究科 佐藤 英明 教授
11月13日	資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築等
令和3年11月12日	岸田総理挨拶及び諮問 等
11月19日	・経済社会の構造変化等について ・納税環境整備に関する専門家会合における議論の報告
令和4年1月20日	令和4年度税制改正について（報告）
4月4日	有識者ヒアリング①「デジタル化が社会に与える影響」 ・慶應義塾大学医学部医療政策管理学室 宮田 裕章 教授 ・東京大学大学院工学系研究科 森川 博之 教授 ・東京大学大学院工学系研究科 松尾 豊 教授
4月15日	有識者ヒアリング②「企業の成長や起業」 ・Mistletoe（ミスルトウ）創業者 孫 泰蔵 様 ・学習院大学経済学部 滝澤 美帆 教授 ・東京大学大学院経済学研究科 星 岳雄 教授
5月17日	有識者ヒアリング③「働き方の変化」 ・神戸大学大学院法学研究科 大内 伸哉 教授 ・（独）労働政策研究・研修機構 濱口 桂一郎 研究所長 ・プロフェッショナル＆ハラルキャリアフリーランス協会 平田 麻莉 代表理事
5月24日	有識者ヒアリング④「働き方の変化」 ・（株）リクルート 兼 リクルートワークス研究所 奥本 英宏 専門役員 兼 研究所所長 ・（株）ワーク・ライフバランス 小室 淑恵 代表取締役社長 ・東京大学大学院経済学研究科 山口 慎太郎 教授
6月9日	有識者ヒアリング⑤「ライフスタイル・価値観」・「税に関する総論的議論」 ・（株）博報堂 博報堂生活総合研究所 石寺 修三 所長 ・（有）インフィニティ 牛窪 恵 代表取締役 ・東京大学社会科学研究所 藤谷 武史 教授
8月5日	税財政の現状等について
9月7日	有識者ヒアリング⑥「デジタル化」、海外調査報告 ・西村あさひ法律事務所 太田 洋 先生
9月9日	有識者ヒアリング⑦「所得・資産等からみた社会環境」・「社会保障の変容」 ・青山学院大学コミュニティ人間科学部 耳塚 寛明 特任教授 ・早稲田大学法学学術院 菊池 馨実 教授
9月16日	税に関する総論的議論について
10月4日	個人所得課税について、有識者ヒアリング⑧ ・東京大学大学院経済学研究科 楡井 誠 教授
10月12日	法人課税について
10月18日	個人所得課税について
10月26日	消費課税について
11月4日	国際課税について
11月8日	・固定資産税等について ・納税環境整備に関する専門家会合からの報告 ・相続税・贈与税に関する専門家会合からの報告
令和5年5月15日	答申について
5月29日	答申の起草について
6月6日	答申の起草について
6月16日	答申の起草について
6月30日	答申（案）について

目 次

はじめに	1
第 1 部 基本的考え方と経済社会の構造変化	3
I. 租税の役割と基本的考え方	3
1. 租税の役割	3
(税とは何か)	3
(公的サービスと租税の役割)	3
2. 租税と民主主義	5
3. 租税の分類とタックス・ミックス	8
(租税の分類)	8
(タックス・ミックスの考え方)	9
(税と社会保険料)	10
4. 租税制度の基本原則	11
(租税原則)	11
(負担の公平性)	11
(納税者の選択への中立性)	13
(制度の簡索性)	13
(租税原則と租税特別措置等)	14
(世代を超えた公平と租税の十分性)	14
(租税原則の関係性)	15
(地方税原則)	17
II. 租税制度の変遷と近年の税制改革の流れ	20
1. 我が国における租税の成り立ち	20
2. 第二次世界大戦と戦後の税制	22
(戦後のハイパーインフレ・混乱と税制)	22
(戦後の税制 ～シャープ勧告とその後)	22
(高度経済成長期の税制)	25
(特例公債の発行と一般消費税)	25
3. 昭和 62 (1987) 年・63 (1988) 年の抜本的税制改革	26
4. 平成 6 (1994) 年の税制改革	28
5. 平成 10 (1998) 年度以降の税制改革	30
6. 地方税における税制改革	31
7. 社会保障・税一体改革	32
(社会保障・税一体改革に至る経緯)	32
(社会保障・税一体改革の実現)	32
III. 経済社会の構造変化	38
1. 経済社会の構造変化の加速	38

2. 働き方やライフコースの多様化	40
(働き方の多様化)	40
(コロナ禍によって加速された働き方の多様化)	40
(雇われない働き方の拡大)	41
(シェアリングエコノミーの活発化)	42
(ライフコースの多様化)	43
(共働き世帯の増加と世帯構成の変化)	44
(外国人労働者などの増加)	46
(個人の意識の変化)	47
3. 経済のグローバル化・デジタル化	49
(グローバル化の中での我が国企業)	49
(デジタル化の中での我が国企業)	51
(プラットフォームの台頭とオンライン取引の急速な増加)	52
(Web3.0 等の技術による環境の変化)	53
(暗号資産の普及)	54
(賃金の動向と無形資産投資)	55
(産業の新陳代謝とスタートアップ・エコシステム)	57
(書類の電子化と税務情報の活用)	59
4. 格差を巡る状況の変化	60
(日本における雇用や貧困の状況)	60
(シングルマザーの増加)	60
(教育と格差の固定化)	61
(所得の源泉の変化と所得分布への影響)	61
(税や社会保障による再分配)	63
(孤独・孤立化する人々)	63
5. エネルギー・環境問題などの変化	65
(社会におけるSDGsへの関心の高まり)	65
(気候変動問題への対応)	65
(環境対応自動車の促進)	66
(ロシアのウクライナ侵略に端を発するエネルギー問題)	67
6. 安全保障環境の変化	68
(世界的な安全保障環境の変化)	68
(安全保障の概念の変化)	68
(安全保障と経済財政)	69
7. 人口減少・少子高齢化	70
(出生数の減少と高齢化の進展)	70
(社会保障制度の持続可能性)	71
(少子化の要因)	71
(婚姻率低下の要因)	73
8. 地域社会の変化	75
(地方における人口減少・少子高齢化)	75
(人口減少がもたらす都市への影響)	75
(地方活性化の取組み)	76
(行政のデジタル化)	77
(地域脱炭素の推進)	78
(地方分権の進展と地方公共団体の役割の増加)	79

9. 我が国財政の構造的な悪化	80
(バブル期からの財政状況の変化)	80
(財政健全化目標)	82
(一時的なショックに対する財政の対応)	82
(国民負担率の国際比較)	85
10. 経済社会の構造変化への対応	87
(経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築)	87

第2部 個別税目の現状と課題.....90

I. 個人所得課税.....90

1. 個人所得課税の概要	90
(1) 個人所得課税の特徴と役割	90
(2) 所得分類・課税方式	93
(3) 非課税所得等	102
(4) 金融所得課税の一体化等	103
(5) 所得控除	104
(基礎的な人的控除)	105
(特別な人的控除)	109
(その他の控除)	110
(6) 税率構造	111
(7) 課税単位	112
(8) 個人所得課税に係る税負担の状況	113
(納税者数)	113
(適用税率別納税者分布)	113
(税収)	114
(個人所得課税の負担率(マクロ))	115
(所得税負担率(ミクロ))	115
2. 個人所得課税の課題	117
(1) 働き方など個人のライフコースの選択に中立的な税制の構築	117
(2) 所得再分配機能の適切な発揮の観点からの検討	118
(3) 税制の信頼を高めるための取組み	119
(デジタル技術を活用した納税者の利便性向上)	119
(公平性確保に向けた取組み)	120

II. 資産課税等.....122

(資産課税等の概要)	122
1. 相続税・贈与税	123
(1) 相続税・贈与税の概要	123
(相続税の意義)	123
(相続税の課税方式)	124
(課税対象財産等)	126
(相続税の負担構造)	127
(贈与税の意義)	127
(贈与税の基本的な仕組み)	128

(財産の評価)	128
(2) 経済社会の構造変化と近年の税制改正	129
(経済社会の構造変化)	129
(基礎控除・税率構造)	131
(資産移転の時期に対する中立性)	132
(国外財産に係る課税関係)	135
(その他の税制改正と適正・公平な課税の実現)	137
2. 固定資産税等	139
(1) 固定資産税等の概要	139
(固定資産税の意義)	139
(都市計画税の意義)	140
(課税の仕組み)	140
(2) 近年の固定資産税の税制改正等	141
(土地に係る固定資産税)	141
(所有者不明土地や空き家への対応)	141
(納税者の信頼確保)	142
(固定資産の評価)	142
(3) 固定資産税等における今後の課題	143
(基幹税としての固定資産税)	143
(多様化する地価の動向と土地に係る負担調整措置)	143
(所有者不明土地等への取組みの推進)	144
(都市計画税の使途の明確化等)	145
(4) その他の資産課税等(地方税)	145
(不動産取得税の概要)	145
(事業所税の概要)	145
3. 登録免許税	146
(1) 登録免許税の概要	146
(2) 登録免許税の現状と今後の課題	146
4. 印紙税	148
(1) 印紙税の概要	148
(2) 印紙税の現状と今後の課題	148
Ⅲ. 消費課税	150
(消費課税の意義・概要)	150
1. 消費税	151
(1) 消費税の概要	151
(2) 近年の消費税の歩み	152
(社会保障・税一体改革)	152
(軽減税率とインボイス制度)	154
(3) 消費税の基本的な仕組み	154
① 課税対象	154
(基本的な考え方)	154
(非課税取引)	155
(国際取引と消費税)	155
② 税率	156
(税率水準)	156

(軽減税率制度)	156
③ 中小事業者に対する特例措置.....	157
(基本的考え方)	157
(事業者免税点制度)	157
(簡易課税制度)	157
④ 仕入税額控除.....	159
(基本的考え方)	159
(インボイス制度)	159
⑤ 申告・納付	161
⑥ 価格表示.....	162
⑦ 使途(社会保障財源)	163
(4) 消費税の特徴及び意義.....	164
(世代間の公平)	164
(垂直的公平)	164
(社会保障制度との関係)	165
(貯蓄や企業活動に与える影響)	166
(経済のグローバル化・デジタル化との関係)	166
2. 地方消費税	169
(1) 地方消費税の概要	169
(2) 地方の社会保障を支える地方消費税	170
3. し好品課税	171
(し好品課税の意義・概要)	171
(1) 酒税	171
① 酒税の概要・基本的考え方	171
② 近年の酒税の改正等	173
(酒税の改正の背景)	173
(酒税の改正の内容)	173
(2) たばこ税	175
① たばこ税の概要・基本的考え方	175
② 近年のたばこ税の改正等	176
(たばこ税の改正の背景)	176
(たばこ税の改正の内容)	176
4. 自動車・エネルギー関係諸税.....	179
(1) 自動車関係諸税.....	179
(自動車関係諸税の概要)	179
(近年における自動車関係諸税の改正の歩み)	181
(自動車を取り巻く構造変化)	181
(2) エネルギー関係諸税	183
(エネルギー関係諸税の概要)	183
① 石油石炭税	183
(地球温暖化対策の変遷)	184
② 航空機燃料税.....	185
③ 電源開発促進税	186
5. その他の消費課税等	187
(1) 国税	187
(国際観光旅客税)	187

(2) 地方税.....	187
IV. 法人課税	188
1. 法人税.....	188
(1) 法人税の概要.....	188
(法人税の性質).....	188
(法人税の課税所得).....	189
(税率).....	190
(中小法人に対する課税).....	191
(公益法人に対する課税).....	192
(租税特別措置).....	192
(2) これまでの法人税改革.....	193
(法人税改革の取組み).....	193
(企業活動の状況).....	195
(3) 企業をとりまく経営環境の変化等.....	199
(社会経済状況の変化(グローバル化、デジタル化)).....	199
(ビジネスの多様化(製造からサービス、スタートアップ)).....	200
(成長と分配の好循環).....	201
(4) 法人税制における今後の課題.....	202
① 基幹税としての役割.....	202
② 税率.....	202
③ 租税特別措置.....	203
(租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方).....	203
(租税特別措置の効果検証とそれに基づく見直し).....	204
(他の政策手段(補助金等)との選択における留意点).....	204
(租税特別措置における新たな取組み).....	205
④ 中小法人税制.....	205
⑤ 公益法人税制.....	206
2. 地方法人課税.....	207
(1) 地方法人課税の概要.....	207
(法人住民税).....	207
(法人事業税).....	207
(分割基準).....	208
(2) 近年の地方法人課税改革.....	208
(法人事業税における外形標準課税の導入及び拡大).....	208
(税源の偏在性が小さい地方税体系の構築).....	209
(3) 社会経済状況の変化.....	210
(4) 地方法人課税における今後の課題.....	210
(基幹税としての役割).....	210
(外形標準課税のあり方).....	210
(分割基準のあり方).....	211
(税源の偏在性の小さい地方税体系の構築).....	211
V. 国際課税	212
1. 国際課税の概要.....	212
(1) 国際課税の意義.....	212

(2) 課税権の確保と調整	212
(3) 基本的な仕組み.....	215
(国内法)	215
(租税条約)	215
(4) 国際課税に係る議論の推移.....	217
2. 国際課税を取り巻く経済環境の変化	219
3. BEPSプロジェクトの概要と我が国の対応状況.....	224
(1) 国際的租税回避への対応	224
(2) BEPSプロジェクトの概要	225
(3) BEPSプロジェクトを踏まえた我が国の対応状況	228
4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応	230
(1) 新たな国際課税ルールの背景	230
(2) 「第1の柱」(市場国への新たな課税権の配分)	231
(3) 「第2の柱」(グローバル・ミニマム課税)	232
(4) 新たな国際課税ルールの意義	233
(国際的に共通の課税ルールの導入)	233
(「第1の柱」の考え方)	234
(「第2の柱」の考え方)	235
5. 税の透明性の向上のための国際的な取組み	238
(1) 税務当局間の情報交換の概要	238
(2) 近年の国際的な取組み	238
6. 今後の課題	240
(1) 2本の柱の着実な実施.....	240
(2) 個人所得課税における課題.....	240
(3) 租税条約	241
(4) 租税回避の防止等	241

VI. 納税環境の整備	242
1. 近年の経済社会の構造変化を踏まえた納税環境の整備の意義	242
(1) 申告納税制度を支える基本的な仕組み	242
(2) 近年の経済社会の構造変化.....	243
(3) 納税環境の整備の意義.....	244
2. 税務手続のデジタル化の推進と記帳水準の向上	246
(1) 納税者が保有する税務関連情報のデジタル化と記帳水準の向上.....	247
(近年の歩み)	247
(今後の課題)	247
(2) 納税者・税務当局間の手続(申告・納付手続等)のデジタル化.....	248
(近年の歩み)	248
(今後の課題)	249
(3) 税務行政におけるデジタル化の推進	251
3. 地方税務手続のデジタル化等の推進	252
(近年の歩み)	252
(今後の課題)	253
4. 資料情報を活用した適正な申告・納税の実現.....	254
(近年の歩み)	254
(今後の課題)	254

5. 税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応.....	256
(1) 適正な申告や税務当局に対する適切な情報提供等の確保	256
(近年の歩み)	256
(今後の課題)	257
(2) 国内外における課税逃れへの対応	259
(近年の歩み)	259
(今後の課題)	259
(3) 税務当局の執行体制の整備.....	260
 おわりに ～税に対する理解を深めるために	261

はじめに

令和3（2021）年11月、岸田内閣総理大臣から税制調査会（以下「当調査会」と言います。）に対し、以下のような諮問が行われました。

「人口減少・少子高齢化、働き方やライフコースの多様化、グローバル化の進展、経済のデジタル化等の経済社会の構造変化を踏まえ、成長と分配の好循環を実現するとともに、コロナ後の新しい社会を開拓していくことをコンセプトとして、新しい資本主義を目指していく。こうした観点から、持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるため、公平かつ働き方等に中立的で、新たな時代の動きに適切に対応した、あるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求める。」

総理からの諮問以降も、新型コロナウイルス感染症（以下「新型コロナ」と言います。）拡大の長期化、少子化の加速、地球温暖化問題への国際的な取り組みの進展、国際情勢の変化など、我が国を取り巻く経済社会情勢には、大きな変化が続いており、そうした中で、新たな財政需要も生じています。

本答申は、そうした変化を踏まえた我が国税制のあり方についての検討の出発点として、税制全般を再点検し、様々な社会的課題を包括的に整理することで、経済社会を巡る状況と今後の「あるべき税制」について、私たち一人ひとりが関心を持ち、理解し、議論に主体的に参画する助けとなることを目指したものです。一人でも多くの方に本答申を手にとっていただき、将来の税制について考えていただくことを期待しています。

本答申は、「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化」と「第2部 個別税目の現状と課題」に分かれています。

「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化」では、これからの税制を考えるために必要な内容として、租税の役割や民主主義との関わり、租税原則、租税制度の変遷などについてまとめています。

その上で、当調査会において有識者等も交えながら議論を重ねてきた内容を中心に、「あるべき税制」を検討する際の土台となる、近年の経済社会の構造変化について整理しています。

「第2部 個別税目の現状と課題」では、所得税、消費税、法人税など国税及び地方税の個別税目ごとの制度概要、これまでの改正の経緯、そして「第1部」で触れた経済社会の構造変化を踏まえた課題について示しています。

そのため、必ずしも最初から順番に読み進める必要はなく、例えば、経済社会の構造変化にご関心のある方は「第1部」の途中からお読みいただく、特定の個別税目について考えてみたい方は「第2部」からお読みいただくなど、それぞれのニーズに応じた読み方をいただければと思います。

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

I. 租税の役割と基本的考え方

1. 租税の役割

(税とは何か)

私たちの日々の生活は、様々な公的サービスによって成り立っています。警察や消防、道路や水道といった社会インフラ、そして教育や福祉など、公的に提供されているサービスは、家計や企業の働きを支え、広く社会の構成員全体の利益に適う役割を果たしており、私たちは日々その便益を享受しています。税とは、そうした社会に必要とされる公的サービスの費用負担を皆で分かち合うものであり、「社会共通の費用を賄うための会費」と言うことができます。

(公的サービスと租税の役割)

国は、国民から納められた租税収入を用いて、国民の生活と財産を守るために必要な公的サービスを提供しています。公的サービスによる便益は社会の構成員が広く享受することも踏まえれば、その提供のための財源は、国民が広く租税によって負担する必要があると考えられます。

もっとも、どこまでの公的サービスが必要なのかは、最終的には国民一人ひとりが選択する問題です。政府の役割を、外交、防衛、警察、司法などに限定するいわゆる「夜警国家」という考え方もありますが、現代における国家機能は「福祉国家」と言われるように、最低限の幸福な暮らしや富の公平、経済の安定をも担うまでに拡大し、人々の暮らしに関連する様々なことへの対応まで期待されるようになっていきます。その過程で、租税に求められる役割も大きくなっています。

また、所得税や相続税の累進構造等を通じ、社会保障による現金・現物給付とあわせて、社会的に望ましい再分配を実現していくことも、租税の役割であり、近年はその重要性が高まってきています。

<参考：「公共財」と「外部不経済」>

市場メカニズムを補完する租税の役割として、「公共財」や「外部不経済」への対応があります。警察や消防、社会インフラなどのいわゆる「公共財」は、「非排除性」と「非競合性」という特徴を有しており¹、フリーライダーを排除できないため、市場メカニズムに委ねる場合には、人々の日々の暮らしに必要な量が供給されないという問題があります。そのため、租税によって財源を確保し、国や地方公共団体が必要十分な量を提供する必要があります。

また、環境問題に代表される「外部不経済」とは、市場を通じて行われる経済活動の外側で発生する不利益が他の経済主体にマイナスの効果を与えることを指し、こういった「外部不経済」を市場機能や規制などだけでは抑制・停止することが困難である場合、租税によってその社会的費用を内部化する機能が期待されます。

¹ 「非排除性」とは、対価を支払わない経済主体が同じ財やサービスを消費することを技術的に排除できないか、あるいは排除することが非常に困難であることを指します。「非競合性」とは、ある経済主体による財・サービスの消費が他の経済主体による同財・サービスの消費量を減少させることなく、追加的な費用なしで全員が同時に同量を消費できることを意味します。

2. 租税と民主主義

こうした様々な役割を持つ税制にとって最も重要なことは、その負担を「皆で広く公平に分ち合うこと」であると考えられますが、それを誰がどうというプロセスで実現するかという問題への取組みは、民主主義の発展と深く結び付いています。

中世以降の欧米における租税制度の歴史（コラム「諸外国における租税と民主主義の歴史」参照）においては、王権などの絶対的権力による恣意的な課税権の濫用を阻止するために議会制民主主義が発展し、やがて租税法律主義が確立されていったという流れがありました。

こうした流れを踏まえ、日本でも、憲法第 84 条において「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」とされ、いわゆる「租税法律主義」を明記しています。あわせて、第 30 条で、「納税」は「教育」、「勤労」と並ぶ国民の義務と規定され、これによって、民主主義的に決定した負担ルールには皆が従うべきだという考え方が明確化されました。

税制のあり方についての議論に実際に参加するのは国民の代表者ですが、租税と民主主義の関係を踏まえれば、私たち国民は代表者を選出することを通じてその議論に参加するほか、様々な場で、納税者として、あるいは有権者として意見を発出し、議論に参加していくことが求められています。

ともすれば、人は、自らには多くの公的サービスを求めつつ、租税の負担はなるべく小さくしたいと考えがちですが、一定の公的サービスを賄うためには、自らの租税負担の軽減は他の人々の負担の増加を意味することを忘れてはなりません。また、民主主義の下では公的サービスの充実には合意を得やすい一方で、その負担を定める租税制度には合意が得にくく、結果として、現在の公的サービスに見合う負担の大部分を将来世代への先送りにしてしまうということが起こりがちです。租税制度の現在のあり方を選択することは、同時に将来世代の受益と負担に関することでも少なからず決めてしまっている面があるということも、忘れてはならない事柄です。人口減少社会において数が少なくなっていく将来世代の利益も念頭に、税財政のあり方について議論していく必要があります。

<コラム：諸外国における租税と民主主義の歴史>

かつて国の主権が国王などの統治者にあった時代には、統治者が恣意的に課税権を行使することがありました。イギリスでは、13世紀初めに、相次ぐフランス侵攻に失敗した失地王・ジョンが更なる戦費と軍役をイングランド諸侯に求めた際、怒りに火が付いた諸侯が王への忠誠を放棄し軍役を拒否するという出来事がありました。そして、それに屈したジョンが認めたものこそが「大憲章（マグナ・カルタ）」でした。この中で、「一切の楯金（軍役内納金）もしくは援助金は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ、朕の王国においてはこれを課さない。」という条項が盛り込まれました。これは、統治者により課税権が濫用される税制の歴史を転換するきっかけの一つであるとともに、王の権力に歯止めをかけた立憲政治のスタートであったと考えられています。

近代になり、常備軍と行政組織を有するようになった国家が自国の富を増やす活動のために課税を行い、他方で、課税される国民が自由な企業活動を求めるようになり、国の政治への参画を求める議会制民主主義への要求へとつながっていきました。

イギリスでは、「権利請願（1628年）」、「権利章典（1689年）」を経て、租税を含む国家による金銭の徴収一切は国民の代表で組織する議会で法律として決められることとなりました。

アメリカでは、イギリスによる植民地への課税、特にあらゆる出版物やトランプのカードまでを課税対象とした印紙税への不満が溜まり、1775年の独立戦争へと発展していきました。そうした経緯から、独立戦争の際、「代表なきところに課税なし」として、国民がその代表者を議会に送り、国の政治に参加できなければ、租税を納める必要はないと唱えられました。

フランスでは、「人権宣言（1789年）」において、民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として、代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことが定められました。

ドイツでは、国家が社会秩序形成の上で主導的な役割を果たしたという経緯もあり、19世紀には納税は市民の「義務」であるとの理解が優勢でした。いわゆる租税根拠論の「義務説」（後述）のような考え方です。しかし、法治国家原理の発展の中で、市民の自由と財産への介入には「法律の留保」が求められるとして、議会の租税承認権が認められることとなっていきました。

<コラム：租税根拠論 ～「利益説」と「義務説」²>

なぜ国に税金を納めないといけないのかという疑問を感じる人は多いと思います。国が租税を徴収する正当性については、租税の歴史とともに古くから論じられてきた問題であり、大別すると、「利益説」という考え方と「義務説」という考え方があります。

「利益説」とは、自然法（人為に関係なく、不変的かつ普遍的に効力を有する法）思想又は国家契約説（国家は自由な個人の自発的な合意に基づく契約によって成立するという考え方）を基礎として主張されるもので、国家の目的は国民の身体と財産を保護することにある、租税はその対価であるとするものです。したがって、税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきであるということになります。

他方、「義務説」とは、国家はその任務を達成するために当然に課税権を持ち、国民は当然に納税の義務を負うとするものです。この考え方は、「利益説」の前提が歴史的現実と合致せず、またそれが税負担の配分の基準として实际的でないという認識から出発するもので、往々にして国家を歴史的・思想的必然として捉える権威的国家思想と結びついて主張されてきました。この考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないということになります。

また、20 世紀の後半以降は、上記の「利益説」や「義務説」のいずれかに一方的に偏るものではない考え方として、租税の根拠を人の団体への帰属に求める見解が理解を得られるようになってきています。日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であり、その維持及び活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解されます。

² 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（令和 3（2021）年）参照。

3. 租税の分類とタックス・ミックス

(租税の分類)

幅広い分野にわたる公的サービスの費用を賄うためには、通常、それぞれの税が持つ特徴を踏まえて複数の税を組み合わせることにより、全体としてバランスのとれた税体系を構築していくことが求められます。

現代社会では、生産活動は主として労働や資本を投入した事業活動によってなされますが、どの局面に租税の負担能力(担税力)を求めるかに応じて、租税の分類が決まります。具体的には、所得課税、消費課税、資産課税に分類されます。

所得は、個人・法人の経済力を端的に示すと考えられ、従来から担税力の指標とされてきました。個人所得課税は、個人の所得(課税前所得)に担税力を見出して課税し、累進税率や各種控除などにより個々人の担税力に対してきめ細かい配慮が可能で、垂直的公平に適う税です。法人所得課税も、個人所得課税と同様に、その所得(利益)に担税力を見出すものですが、個人と異なり組織の分割が可能であるという法人の特性に鑑み、多くの国では累進税率ではなく単一の税率が課されています。

近年は、経済力を反映する課税ベースとして消費が重視されてきています。消費課税は、消費の基となる所得等の経済力がどのように得られたかにかかわらず、消費の段階で担税力を見出す税です。消費支出は一生を通じて行われることから、消費課税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができます。また、個人所得課税のような累進的な負担は求めにくいものの、生涯にわたる消費の大きさに応じて比例的な負担を求めることができます。

加えて、経済社会のグローバル化・デジタル化の進展を背景にクロスボーダーの経済活動が拡大し、企業の活動場所が流動化する中、財・サービスの最終消費地において課税を行う仕向地主義を原則とする消費課税が果たす重要性が高まってきています。

さらに、経済社会のストック化・グローバル化により、資産を課税ベースとして重視すべきという議論もあります。資産課税は、資産の取得・保有という、所得や消費で捉えきれない担税力を見出して課税するものです。我が国の相続税・贈与税では、累進税率により、富の再分配を通じた資産格差の

是正による機会の平等の確保や個人所得課税の補完の観点から垂直的公平の確保に資する税となっています。

(タックス・ミックスの考え方)

上述のような各税目の特性を踏まえれば、租税収入が特定の税目に依存しすぎる場合には、税負担の公平な配分や経済的中立性を妨げるおそれがあります。消費税は、負担が勤労世代に偏りにくく、社会保障財源として社会全体で広く公平に負担を分かち合うことには適しており、近年は国の一般会計税収に占める割合は最大となっていますが、所得税や相続税などの累進性を有する税目に比べれば、再分配機能が十分に発揮されにくいという特徴があります。そこで、所得・消費・資産などの課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体としてバランスのとれた税体系を構築していく必要があります。

〔資料 1－I－1〕 主要な税目の特徴

	税収 (令和5年度 予算:兆円)	特徴
所得税	21.0	・ 担税力に応じて、累進的に負担を求めることが可能 ・ 勤労世代（現役世代）が主として負担 ・ 各種控除などにより、個々人の担税力に対してきめ細かい配慮が可能 ※ 資産性所得（利子、配当、株式や土地の譲渡益等）への課税については、 ・ 主に（累進課税ではなく）比例税率の分離課税を適用 ・ 勤労世代に限らず資産性所得を得ている者が負担
法人税	14.6	・ その国での企業の活動に応じて負担を求めることが可能 ・ 企業の国際競争力などの観点も必要 ・ 税収が景気の動向に比較的左右されやすい
消費税	23.4	・ 世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことが可能 ・ 税収が景気の動向に比較的左右されにくく安定的 ・ 貯蓄や設備投資等の意思決定に中立的で、企業活動に与える影響も相対的に小さい ・ 最終消費地で課税を行うとの国際的に共通したルールの下、内外の税率差による国際競争力への影響を遮断することが可能
相続税	2.8	・ 資産の再分配を行うことを通じ、格差の固定化を防止し、機会の平等を図る役割 ・ 納税者の勤労意欲等に中立的

＜参考：代表的な租税の分類＞

課税主体に着目した分類

- ・ 国 税：国が課税主体となる租税
- ・ 地方税：都道府県や市区町村など地方公共団体が課税主体となる租税

納税主体に着目した分類

- ・ 直接税：法律上の納税義務者と担税者が一致する租税
- ・ 間接税：法律上の納税義務者が税負担を財・サービスの価格に転嫁し、最終的に購入者（消費者）が負担することが予定されている租税

※ 転嫁と帰着：法律上の納税義務者が税負担の全部又は一部を取引価格の引上げや引下げを通じて取引の相手方に移し替えることを転嫁と言ひ、税を最終的に誰が負担するかを示すことを帰着と言ひます。例えば、法人税の負担が、消費者、労働者、取引先、資本提供者たる株主などの各ステークホルダーにどの程度ずつ帰着するかという問題は、議論の分かれるところです。

使途に着目した分類

- ・ 普通税：その税収の使途を特定せず、一般経費に充てるために課税される租税
- ・ 目的税：その税収を特定の経費に充てるために課税される租税

※ 普通税は、受益と負担の関係が必ずしも明確ではない公的サービスについて、広く負担を分かち合う観点から設けられているものです。他方、目的税は、受益と負担の関係を明確にし、特定の公的サービスの費用に充てるために課税されるものです。目的税には、特定の公的サービスを巡る受益と負担の関係性が時代によって変化し密接な対応関係が認められなくなる場合や、社会的に必要とされる公的サービスの量を機動的に調整することなく財源が既得権益化してしまう場合もあります。

課税水準の決め方に着目した分類

- ・ 従価税：価額単位で課される租税
- ・ 従量税：数量1単位当たりの税率で課される租税

(税と社会保険料)

税と同様に、公的サービスの財源として負担するものとして、社会保険料があります。

社会保険料は、加齢に伴う稼得能力の減退や疾病といった国民生活の安定を損なう様々なリスクに対して、事前に費用（保険料）を出し合っ必要な場合に構成員で助け合う仕組みである社会保険の財源です。保険料の拠出と保険給付が対価的な関係にあり、保険料負担の見返りに給付を受けるという点において、給付の権利性が強いことが、税との大きな違いと言えます。他方、社会保険料は、税と並んで、公的サービスの提供に係る国民の負担のあり方を左右するものであることから、税制を検討するに当たっては、社会保険料との関係も念頭に置く必要があります。

4. 租税制度の基本原則

（租税原則）

「皆で広く公平に分かち合うこと」を実現するための税制の準拠すべき一般的基準として、「租税原則」を追求する試みがこれまで数多くなされてきました。有名なものとしては、アダム・スミスの4原則、ワグナーの4大原則・9原則、マスグレイブの7条件があります。こうした租税原則は、各時代の経済・社会情勢などを反映して、それぞれ力点の置き方が異なりますが、結局のところ、税負担の「公平」、納税者の選択への「中立」、制度の「簡素」という概念によって整理されると解されています³。〔資料1－I－2〕

（負担の公平性）

「公平・中立・簡素」の中でも、税制に対する国民の信頼の基礎として最も重要なものは、税負担の「公平」です。これは、租税が、必ずしも反対給付による受益が明確なものではなく、また、国民一人ひとりの納得感の下に成立するものであるからです。「公平」の原則といった場合、経済力が同等の人々は等しく負担すべきである（「水平的公平」）と大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきである（「垂直的公平」⁴）という二つの概念があります。また、近年では、少子高齢化の進展とともに、どの時代に生まれたかによって生涯を通じた税負担の水準に不公平が発生する可能性があることを背景に「世代間の公平」という視点も重要になってきています。

＜参考：「応能課税」と「応益課税」＞

必要な租税の量を何に依じて負担するかについて、「応能課税」と「応益課税」という分類があります。「応能課税」は各々の負担能力（担税力）に依じて課税するのが適当とする考え方、「応益課税」は各々が公的サービスから受ける便益に依じて課税すべきとする考え方です。

³ 『税制改革についての中間答申』（昭和63（1988）年4月）。

⁴ 後述する中立性と矛盾しない形で「垂直的公平」を実現する方法としては、人の生まれつきの資質を担税力の根拠とする「資質税」という考え方も成り立ち得ます。これは、本人がどんな職業に就き、どんな収入を得ているかにかかわらず、本来の本人の潜在的稼得能力に着目して負担を求める考え方です。しかし、実際にはその資質（潜在的稼得能力）を計測し、数値化することは不可能で、これを制度化しようとする取組みは現実的ではありません。そのため、課税前所得から推察される本人の稼得能力を担税力として、累進課税によって「垂直的公平」を実現することには、現実的な合理性があると考えられます。

〔資料 1－I－2〕 租税原則

	項 目	内 容
アダム・スミスの 4 原則	①公平の原則	税負担は各人の能力に比例すべきこと。言い換えれば、国家の保護の下に享受する利益に比例すべきこと。
	②明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期・方法・金額が明白で、平易なものであること。
	③便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	④最小徴税費の原則	国庫に帰する純収入額と人民に給付する額との差はなるべく少なくすること。
ワグナーの 4 大原則・9 原則	①財政政策上の原則	イ 課税の十分性・・・財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられること。 ロ 課税の弾力性・・・財政需要の変化に応じて租税収入を弾力的に操作できること。
	②国民経済上の原則	ハ 正しい税源の選択・・・国民経済の発展を阻害しないような正しい税源を選択すべきこと。 ニ 正しい税種の選択・・・租税の種類の選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと。
	③公正の原則	ホ 課税の普遍性・・・負担は普遍的に配分されるべきこと。特権階級の免税は廃止すべきこと。 ヘ 課税の公平性・・・負担は公平に配分されるべきこと。すなわち、各人の負担能力に応じて課税されるべきこと。負担能力は所得増加の割合以上に高まるため、累進課税をすべきこと。なお、所得の種類等に応じ担税力の相違などからむしろ異なった取扱いをすべきこと。
	④租税行政上の原則	ト 課税の明確性・・・課税は明確であるべきこと。恣意的課税であってはならないこと。 チ 課税の便宜性・・・納税手続きは便利であるべきこと。 リ 最小徴税費への努力・・・徴税費が最小となるよう努力すべきであること。
マスグレイブの 7 条件	①十分性	歳入（税収）は十分であるべきこと。
	②公平	租税負担の配分は公平であるべきこと。
	③負担者	租税は、課税対象が問題であるだけでなく、最終負担者（転嫁先）も問題である。
	④中立（効率性）	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。このような干渉は「超過負担」を課することになるが、超過負担は最小限にとどめなければならない。
	⑤経済の安定と成長	租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。
	⑥明確性	租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。
	⑦費用最小	税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立し得る限り、できるだけ小さくすべきこと。

＜参考：公平の確保に対する重点の置き方＞

我が国の累次の税制改革において、租税の「公平」の確保が目指されてきましたが、その重点の置き方は、経済社会の構造変化に対応して変化してきました。

戦後の「シャープ勧告」は、担税力を適切に考慮することができる「公平」に適う税として、所得税を税制の中心に位置付けるべきとしました。当時の状況として、社会保障制度が本格化される前であったこともあり、所得再分配の観点から、「垂直的公平」の確保に関心が向けられていたと言えます。

その後、所得水準の上昇・平準化が進む中で、所得税の累進度が強いことによる負担の累増感が高まり、また、課税所得の捕捉の程度に差があることなどによる不公平感も高まっていたこと等もあり、税制全体として「水平的公平」を確保する必要性がより強く意識されるようになりました。こうした状況を背景に、平成元（1989）年には、所得税の見直しとともに、消費一般に広く公平に負担を求める消費税が創設されました。

さらに、少子高齢化の進展と財政状況の悪化を背景に、「世代間の公平」も意識されるようになりました。少子高齢化が進む中、減少していく勤労世代だけに社会保障財源の負担を求めることには限界があり、この点からも消費税の重要性が明確化されています。また、近年では、格差などの社会的課題への対応の観点から、改めて、「垂直的公平」の確保の重要性が強く認識されるようになってきています。

（納税者の選択への中立性）

経済の国際化・成熟化が進展する中、納税者の選択への「中立」、つまり、租税制度が職業選択、資産移転、企業立地などの納税者の選択を歪めないようにすることも一層重要になってきています。特に、近年では、後述するような働き方の多様化などに伴い、就業形態などに対する中立性を確保していくことが今まで以上に求められるようになってきています。

なお、租税制度のあり方を考える際には、「中立」に関連する概念として、経済的効率性（コラム「経済的効率と租税制度のあり方」参照）という視点も求められます。

（制度の簡索性）

税制を理解しやすいものにし、国民の納税手続きの負担を軽減することに加え、税務当局の徴収コストを抑え、租税回避行動を誘発しないためにも、制度の「簡素」も税制を検討する上での重要な要請です⁵。特に、近年では、

⁵ 税制への正しい理解は、税制に関連する詐欺的な行為の被害に遭うことを未然に防止することへの一助にもなると考えられます。

後述するような働き方の多様化に伴い、雇用的自営・副業者など多くの個人が確定申告を行っていることもあり、簡便な方法で申告・納付ができる納税環境の整備を進めることが不可欠です。なお、税制の簡素性について検討する際には、納税手続きのデジタル化等により、国民や税務当局の負担が抑制されることにも留意が必要です。

（租税原則と租税特別措置等）

こうした租税原則の例外措置として、経済政策、社会政策その他の政策的理由に基づき、租税特別措置等が設けられています⁶。

租税特別措置等は、基本的には「公平・中立・簡素」という租税原則に反しますが、特定の政策目的の実現を目指して、例外的に特定の者の税負担を軽減するものです。政策手段として税制を用いることが妥当なのか、本当に目的に適う効果的かつ効率的なものであるのか、目的が達成されれば、あるいは効果（アウトカム）が現れなければ、速やかに廃止されているかといった観点から不断の点検を行うことを制度の中に組み込む（ビルトインする）必要があります。その際、EBPM（Evidence-based Policy Making；証拠に基づく政策立案）の考えに基づき、客観的なデータに基づく分析・検証が求められます⁷。

（世代を超えた公平と租税の十分性）

「世代間の公平⁸」には、①現在世代の中の現役世代（勤労者）と引退した世代（退職者）とのバランスと、②現在世代と将来世代との世代を超えたバランスという二つの意味が含まれていると考えられます。特に、世代を超えた負担のバランスについては留意が必要です。先述のとおり、現在において租税のあり方を選択することは、同時に将来世代の受益と負担に関することとも少なからず決めてしまっている面があります。租税法律主義に基づく民主主義的な決定プロセスの下では、この2種類の「世代間の負担バランス」の

⁶ 例えば、所得税では、利子の源泉分離課税や各種の申告不要制度など税制の簡素化の観点から設けられているものもありますが、住宅ローン控除など特定の政策目的の実現の観点から設けられているものもあります。法人税においても、企業による研究開発や賃上げの促進といった特定の政策目的を達成するため、研究開発税制や賃上げ税制などが措置されています。

⁷ EBPMを効果的に実施していくためには、税務データの活用も重要です。

⁸ 公的サービスの租税の最も基本的な機能である財源調達機能に関連するワグナーの「①財政政策上の原則」やマスグレイブの「①十分性」がありますが、これらは従来、「世代間の公平」として「公平」の概念に包含されるものと整理されてきました。

うち、投票権を持たない将来世代までも含む「世代を超えた公平」が、現在世代の関心事項である「現在世代内の公平」よりも、どうしても劣後する傾向にあると言えます。また、現在から将来にかけて時間を通じた税負担をできる限り平準化した方が、資源配分の歪みを小さくできるとの考えもあります。先進国の中で最も厳しい状況にある我が国財政の現状を踏まえれば、当調査会としては、租税制度の「公平・中立・簡素」を考える上での前提として、租税の「十分性」も、これらの3原則と並んで重要なものと位置付けるべきだと考えます。

人口減少・少子高齢化が急速に進展する中、数が少なくなっていく将来世代一人ひとりの負担の重さに従来以上に配意し、財政の持続可能性を損なわないために必要な負担を、能力に応じて広く分かち合う必要があります。ただし、公的サービスの内容や水準についても、租税を負担する国民が納得のいくものでなければなりません。こうした観点から、現在の税制が、果たして私たち現在世代と将来世代の間でバランスを確保できているのか、その状態が将来にわたって維持できるのかという不断の点検が求められます。

民主主義の歴史とは、国民が自らの税金をどのように集め、どのように使うかを自己決定するプロセスを構築するための歴史です。租税の「十分性」に配慮することは、次の世代に「自らの税金をどう使うか」の選択肢をつなぐことでもあるのです。

（租税原則の関係性）

「公平・中立・簡素」は、相互に重なり合う部分もあるとともに、常に全てが同時に満たされるとは限りません。上述のように、税制に対する国民の納得感を確保する上では、税負担の「公平」が最も重要な原則であることは間違いありませんが、他方で、いずれか一つの原則を重視すれば、他の原則をある程度犠牲にせざるを得ないというトレード・オフの関係にある場合もあります。

<コラム：「公平」や「正義」に関連する様々な考え方>

近代以降、民主主義の確立と資本主義の進展を背景に、経済活動によって生み出された財をどのように分配することが「公平」や「正義」に適うかという問題について、哲学・倫理学の分野で様々な考え方が展開されてきました。

ジェレミー・ベンサムに代表される「功利主義」においては、各人の効用の総和を社会全体の幸福と考え、それを最大にすること、いわゆる「最大多数の最大幸福」が、社会が求めるべき価値であるとされます。しかし、その関心は、あくまで社会全体の厚生（福利）の総量にとどまり、各人の間の個別の状況の差自体は考慮されないため、「公平」それ自体は目的とされないこととなります。

こうした功利主義の考え方に批判を投げかけ、その後の分配的正義を巡る議論に大きな影響を与えたのが、ジョン・ロールズの『正義論』です。ロールズは、個人の生来の境遇によって左右される能力や才能が富や所得の分配に影響することは「公正としての正義」に適わないと考えました。「正義」に適う社会制度のあり方として、各人が基本的な諸自由に対する対等な権利を保持すべきこと（第一原理）を述べた上で、社会的・経済的な不平等が許容され得るのは、そうした不平等が公正な機会の均等という条件の下で生まれるものであり、かつ社会における最も不遇な人々の便益を最大に高めるものである場合に限られる（第二原理）と主張しました。

ロールズのこうした議論に対しては、国家が個人に課す制約に否定的なリバタリアニズム（自由尊重主義）から批判がなされています。その代表的な論者であるロバート・ノージックは、個人の能力の違いによる分配の偏りを制度によって矯正することは個人の権利を侵害するとして、国家が強制的に行う平等主義的な再分配を批判しました。

それまでの「公平」や「正義」を巡る議論が効用や財に着目したものであったのに対し、アマルティア・センは、財から効用への変換効率に大きなハンディキャップを抱えている個人も存在することを指摘し、分配された財が実際にその個人の効用の増大に及ぼす度合いを規定する「潜在能力」を平等にすべきで、人々が様々な活動を展開する機会を得るために必要なものを必要に応じて分配することが「公平」で社会的に正義であると主張しました。

所有権や再分配に関する他の諸制度と独立して、租税制度を論じることを否定的に見る論者に、リーアム・マーフィとトマス・ネーゲルがいます。彼らは、その著書『所有権の神話：税と正義』の中で、租税制度は一連の法・慣習と並んで所有権のあり方を定める制度の一部であり、租税制度に先立って課税前所得に対する所有権が存在するわけではないと主張しました。その上で、課税前の所得を前提とした担税力という概念自体に疑問を呈し、分配的公平は税制や各種の給付を含めた最終的な分配によって判断されるべきと主張しています。

＜コラム：経済的効率と租税制度のあり方＞

納税者の経済活動における選択に影響を及ぼさず、経済的に効率的な税制としては、例えば、1989年にサッチャー政権のイギリスで導入された「人頭税」と言われる一括固定税が挙げられます。この税制は、所得に関係なく18歳以上の住民が一律に自治体の設定した額を負担するという仕組みで、低所得者層に相対的に大きな負担を強いるため、弱者切り捨てとの国民の反発を招き、サッチャー首相の辞任につながりました。このように、「垂直的公平」を無視した税制は、どれだけ経済的に効率的であろうとも、人々の公平感とは相いれないということが分かります。

所得分配の公平性と資源配分の効率性の基準に基づいて、ある所与の大きさの税収を複数の異なる財に課税して調達する場合、給付面での対応も含め、どのような課税体系が最も経済的に合理的かを検討する考え方を「最適課税論」と言います。社会全体の超過負担（死荷重）⁹を小さくするためには、直接税については勤労と資本の間で、間接税については複数の財の間で、価格弾力性¹⁰に応じて課税の軽重を判断していくことが望ましいとされています。実際には、どのような社会厚生関数¹¹を設けるか、どの程度の複雑さを想定するか等によって望ましい税体系は変化します。

また、異時点間での資源配分に目を向けた場合、政府支出の増加を所与とし、それを増税で賄うのであれば、時間を通じて一定の税率で課することが超過負担を最小化させることになります。他方、現在は税率を小さく、将来は大きくすれば、個人や企業の貯蓄や投資の選択を歪め、全体として資源配分の歪みが大きくなります。したがって、経済への影響を小さくしたまま必要な税収を確保するためには、負担を安易に先送りするのではなく、必要な税収を確保するための措置を早期に講じ、そのまま将来にわたり維持する方が経済的に効率的であり、このような考え方を「課税平準化理論」と言います。

（地方税原則）

これまで見てきた「公平・中立・簡素」と租税の「十分性」は国税・地方税共通の概念ですが、地方税はその規模や立地条件が異なる約1,700の様々な地方公共団体が課税主体として課税するものであり、国税とは異なる地方税特有の原則があります。

地方公共団体は、福祉、医療、教育、社会資本整備など住民生活に密着し

⁹ 完全競争市場均衡で得られる社会的総余剰（消費者余剰＋生産者余剰）と比べて失った余剰の大きさを意味し、経済的効率の観点からはできるだけ小さい方が望ましいとされています。

¹⁰ 財の価格が1%変化した時に供給量・需要量がどの程度変化するかを表すもので、例えば、必需品は、価格が上昇しても需要量があまり変化しないため、需要の価格弾力性の絶対値が1よりも小さくなります。

¹¹ 社会に存在する全ての家計の効用について何らかのウェイト付けをして社会全体での効用として測ったものを意味し、ウェイト付けの仕方が結果に大きく影響します。

た行政サービスを提供し、経済社会の変化に応じて生じる地域社会での様々な課題に対応しています。地方税は、地方公共団体が、このような行政を行うために必要な経費を賄うものであり、地域の共通の経費をその地域の住民がその受益や能力に応じて負担し合うものと言えます。このことから、地方税は、応益性や負担分任性（分かち合い）を有する税制が望ましいとされています。特に、応益性の考え方は、上述のとおり公平性の観点からも論じられていますが、行政サービスから受ける便益に応じて税負担を求めるという地方税の基本となる概念です。また、住民がその地方公共団体の行政に要する経費を負担し合うことは地方自治の基本として欠くことができないものであり、こうした負担分任の精神に基づく税負担は地域社会に参加する会費と言うこともできます。地方税の負担を求めるに当たって、地方公共団体が、どの程度の行政水準を、どれだけの経費で実現しているのか、住民に対して情報公開を行い、説明責任を果たし、住民の参加と選択を求めることにより、責任ある地方自治が構築されます。地方税は、言わば、民主主義の学校である地方自治の基礎をなしているとも言えるものです。

地方公共団体は、地域の事情が様々に異なる中で、住民の生活に身近で基礎的な行政サービスを広く担う必要があることから、そうした経費を賄う地方税は、税収が景気変動に左右されず、毎年度の税収が安定しており、また、税源が地域的に偏在することなく、普遍的に存在する方が望ましいと言えます。加えて、地方公共団体は、地域住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任において、超過課税や法定外税（コラム「課税自主権」参照）を活用することが可能です。このような課税自主権を活用することにより財源確保を図ることは地方分権を進める観点から望ましいものです。今後も地方公共団体が自主性を発揮して行財政運営を行うことが期待されます。

<参考：地方税の5原則>

- | | |
|-----------|---|
| ① 応益性の原則 | 地方公共団体が提供する行政サービスから受ける便益に応じて地域住民が税負担をすること |
| ② 負担分任の原則 | 地域社会の全ての住民が、地方税の負担を分かち合うこと |
| ③ 安定性の原則 | 地方税の収入は景気変動に左右されず、税収が安定していること |
| ④ 普遍性の原則 | 税源が地域的に偏在することなく、普遍的に存在すること |
| ⑤ 自主性の原則 | 地方公共団体が自らの判断と責任において課税権を行使すること |

<コラム：課税自主権>

地方公共団体の課税自主権の尊重の観点から、現在、超過課税と法定外税（法定外普通税及び法定外目的税）が地方税法上認められています。超過課税は、地方税法上標準税率（通常よるべき税率）が定められている税目について、その税率を超える税率を地方公共団体の条例によって設定できるものであり、令和4（2022）年度は、延べ127の都道府県、延べ1,615の市区町村が実施しています。法定外税は、地方税法上定められている税目（法定税）以外に、地方公共団体の条例によって税目を新設できるものであり、令和5（2023）年度は、34の都道府県、20の市区町村において計65件実施されており、その税収は令和3（2021）年度決算額で634億円となっています。地方分権を推進する観点からは、課税自主権の一層の活用が期待されます。

地方公共団体が地域の実情に応じた行政サービスを提供するためには、安定的な財政運営に必要となる一般財源を確保する必要があります。その際、できるだけ自らの財源である地方税によって必要となる財源を賄うことが理想であり、地方税の意義や役割等について広く地域住民の理解を得る必要があります。厳しい地方財政の状況を踏まえれば、引き続き、地方税の充実確保が求められます。一方、地域的に税源の偏在があれば、地方税の充実を図ると財政力格差が拡大することには留意が必要です。したがって、これまでも当調査会の累次の答申で提言してきたとおり、地方税の充実確保を図るとともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を進め、持続可能な地方税財政基盤を構築することが必要です。

こうした租税原則を踏まえつつ、我が国税制はどのように変遷してきたのか。次章以降では、社会経済の構造変化に応じて、税体系がどのように見直されていったのか、その歴史について見ていきます。

Ⅱ. 租税制度の変遷と近年の税制改革の流れ

1. 我が国における租税の成り立ち

我が国において、明治維新により新政府が成立すると、廃藩置県等の各種改革や、内乱鎮圧の費用確保のために安定した税収を確保する必要性に迫られ、明治6（1873）年には地域ごとに乱立した諸税から全国統一的な租税制度として地租改正が行われました。当時の中心的産業であった農業に支えられた税制として、土地所有権の確認が行われるとともに、租税の納付方法が現物から貨幣へと変更されることで税収の安定化にもつながりました。また、明治8（1875）年に府県税の存在が地方税として初めて制度上明確化された後、近代的な地方自治制度として明治21（1888）年には市制町村制が、明治23（1890）年には府県制が公布され、市町村及び府県は独立税と付加税を課し得ることが規定されました。

19世紀終わりから20世紀前半にかけては、経済社会の構造の中心が農業から商工業に移行し、農民から労働者が台頭するにつれて、地租に代わり酒税をはじめとする間接税が国税収入の中で大きなウェイトを占めるようになりました。また、この時期は、近隣国との軍事的緊張が高まり、日清戦争、日露戦争と戦争を繰り返した時期でもあります。そのような背景の下、税負担の偏りの是正に加えて、軍事費膨張への対応として、所得税、法人税、相続税が順次創設され、現行租税体系の原型が完成しました。

このように、租税制度は、それぞれの時代の経済社会の構造や、徴税技術の水準等に密接に関係しており、その時々必要性に応じて繰り返し見直される中で、発展的に確立していきました。

〔資料 1－Ⅱ－1〕 明治以前の我が国の租税の歴史

世紀	歴史上の事件	社会経済情勢等	租税制度
3	ヤマト王権の誕生	小国の乱立から王権の展開	労役提供 みつぎ・えだち（労役）
7	大化の改新	律令制の導入	租・庸・調
8	大宝律令の制定 平城京遷都 平安京遷都	墾田永年私財法 荘園の拡大 律令制度の解体	年貢・公事・夫役
12	鎌倉幕府の成立 元寇	封建制の成立 地頭と荘園領主の対立 農業生産力の上昇	年貢（田地の所有関係が錯綜しており、税負担が二重三重となっていた） 棟別銭（家一棟ごとに課税）
14	室町幕府の成立	貨幣経済の浸透、商工業の発展	倉役、酒屋役、関銭 有徳銭（富裕な者に課税）
16	戦国時代 織田信長の統一事業 豊臣秀吉による天下統一	太閤検地→土地の耕作者の登録（一地一作人の原則） 度量衡の統一	楽市・楽座の制 租税負担の責任者が確定
17	江戸幕府の成立 鎖国	田畑永代売買禁止令、分地制限令	（1）農民に対する税：本年貢（四公六民）、小物成、助郷役 ※ 年貢の納入は村請制 （2）商工業者に対する税：運上金、冥加金
18	享保の改革	飢饉の発生 一揆の増大	年貢の税率の決定方法を検見法から定免法へ

2. 第二次世界大戦と戦後の税制

(戦後のハイパーインフレ・混乱と税制)

第二次世界大戦期には、所得税や法人税に係る臨時増税など増税が繰り返されましたが、それでも膨張し続ける戦費を賄うことはできませんでした。

第二次世界大戦後、我が国にはGDPの2倍を超える債務が残り、ハイパーインフレーションが発生しました。国土の荒廃、企業の倒産とも相まって、国内は混乱を極め、税制についても、戦時下で創設された種々の臨時的な税が廃止される一方で、戦後処理への対応に迫られました。具体的には、ハイパーインフレーションの進展を阻止し、戦後経済の再建を図るため、「預金封鎖」、「新円切替」を柱とする金融危機対策と、「財産税¹²」や「戦時補償特別税¹³」といった特別課税を柱とする財政再建計画が立案・公表されました。しかし、それでもインフレは止まらず、結局、債務償還の大部分はインフレに依ることになり、人々の生活は困窮を極めました。

他方、戦後の継続したインフレは、名目所得の増大により納税者を激増させることとなりました。昭和22(1947)年に導入された申告納税制度が上手く機能しなかったことも相まって、徴税に大きな混乱をもたらしました。そうした状況下では、必然的に国民の納税意識も低下し、結果として公平な負担は著しく妨げられ、税収の確保もままならない状況となりました。

(戦後の税制 ～シャウプ勧告とその後)

こうした状況の中、アメリカの財政学者カール・シャウプを団長とする使節団によって作成された「シャウプ勧告」に基づき、昭和25(1950)年には占領軍による民主化に沿った税制改革が進められました。

シャウプ勧告の理念は、恒久的・安定的な税制を確立し、直接税を中心に据えつつ、申告納税制度を柱とした近代的な税制を構築することでした。直接税は、応能負担の原則に基づく「公平」に合致し、再分配機能を有するという特徴があり、さらに、間接税に比べて国民が税負担を直接感じることから、税の使途などに関心を持つことで、健全な民主主義の礎になると考えら

¹² 通常生活に必要な家具等を除く個人資産（預貯金、株式等の金融資産及び宅地、家屋等の不動産）に対して、一回限りの特別課税を課すものです。税率は課税価額に応じ25～90%の累進課税とされました。

¹³ 戦時中に戦争遂行のために調達した物品や建設工事の代金等の、軍や政府に対する戦時補償請求権に対し100%課税を行うものです。補償の支払いを打ち切る、事実上の徳政令と言えます。

れていました¹⁴。

所得税については、シャウプ勧告において譲渡所得の2分の1課税や利子所得の源泉分離課税等による合法的な所得税逃れ、高い税率による納税意識の低下等が課題として指摘されていました。そこで、（シャウプ勧告を受けた昭和25年度税制改正において）譲渡所得（キャピタルゲイン）への全額課税や利子所得の源泉選択課税廃止により課税ベースを包括的にしつつ、税率が引き下げられました（最高税率は85%から55%へ）。なお、所得税の最高税率の引下げに伴う一部の層への富の集中を防止するため、富裕層の純資産（500万円超の純資産）に毎年低率（0.5～3%の超過累進税率）の課税を行う富裕税が導入されました。

法人税については、法人と個人企業形態との税負担に不均衡が生じる場合には、法人が生産の効率性よりも税負担の軽減を重視して組織形態を選択する結果、経済活動を阻害する傾向があるとされました。こういった点も踏まえ、課税所得に対して35%の単一税率が課されました。

相続税については、不当な富の集中蓄積を防止する観点の下、課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更されるとともに、相続税・贈与税を一本化し、生前贈与・相続により無償で取得した財産について、取得者ベースで累積して課税する制度が導入されました。あわせて、最高税率が引き上げられるとともに、配偶者控除や未成年者控除などの仕組みも講じられました。

地方税については、地方自治の確立のため、地方自治体の財政力の強化と均等化を図る必要性があるとされ¹⁵、住民税の充実、固定資産税の創設が行われました。また、事業税については、課税標準を事業の所得から付加価値に改めるべきとの画期的な提案もなされ、後に外形標準課税が導入されました。

また、申告納税制度の下で帳簿書類に取引を記帳する慣行を定着させるため、青色申告制度もこの時に設けられました。

¹⁴ シャウプ勧告の中でも「間接税に対する直接税の比率は、国民の納税義務に対する自覚の程度を概略示すものである」と指摘されました。

¹⁵ シャウプ勧告を受けて立案された現行地方税法の国会審議においても、「地方自治の伸長を期そうとするならば、活動の源泉となるべき財源を豊富にすると共に、これを地方団体自らの責任において確保させ、以て自治運営に対する住民の鋭い監視と批判とを求めるようにしてゆかねばならないのであります。よって地方税収入を拡充し、地方税制の自主性を強化して地方自治の根基を培うことを今次地方税制改正の第一の目標といたしているのであります。」と提案理由が述べられています。

シャープ勧告に基づく税制は、税務執行上、困難な点が多く、結果として早々に頓挫した制度も多くありました¹⁶。しかし、理論的に首尾一貫したものであり、その内容の多くは、現在までの我が国の税制の礎となるとともに、格差などが社会的な課題となっている現在において税制のあり方を考える際の一つの考え方を示していると評価できます。

〔資料 1－Ⅱ－2〕 シャープ勧告の主な内容

1 国税関係

(1) 所得税の見直し

- ① 課税単位の変更（同居親族合算課税→所得稼得者単位課税）
- ② 包括的な課税ベースの構成（キャピタルゲインの全額課税、利子の源泉選択課税廃止）
- ③ 最高税率の引下げ（20～85%、14段階→20～55%、8段階）

(2) 法人税の見直し

- ① 単一税率の導入（法人普通所得（35%）・超過所得（10～20%）→35%単一税率）
- ② 所得税との二重課税の調整の促進（配当税率控除（15%→25%）、留保利益に利子付加税）

(3) 事業用固定資産の再評価

時価で再評価し、再評価益に対しては6%で課税

(4) 相続税・贈与税の見直し

- ① 両税の一本化（累積課税方式の採用、遺産取得課税への移行）
- ② 税率の引上げ（10～60%、19段階→25～90%、14段階）

(5) 富裕税の創設

500万円超の純資産に対し、0.5～3%の累進税率で課税

(6) 間接税の見直し

織物消費税の廃止、取引高税の条件付（歳出削減）廃止、物品税の税率引下げ等

(7) 申告納税制度の整備等

青色申告制度の導入、協議団の創設等

2 地方税関係

(1) 住民税の見直し

- ① 課税団体を市町村に限定し、総額を充実
- ② 均等割以外の住民税の課税標準を所得に限定等

(2) 地租、家屋税の見直し（固定資産税の創設）

- ① 課税団体を市町村に限定し、総額を充実
- ② 課税標準を賃貸価格の年額から資本価格へ
- ③ 課税客体を償却資産に拡大

(3) 事業税の見直し（付加価値税の創設） 第1次：控除法、第2次：控除法・加算法

- ① 課税団体を都道府県に限定
- ② 課税標準の改正（所得→付加価値）
- ③ 税率は4%から6%前後（最高8%）で設定

(4) その他の地方税

特別所得税の廃止（付加価値税に吸収）、酒消費税の廃止（国税に移譲）、船舶税等の廃止、入場税の税率引下げ、鉦区税等の課税団体の区分の明確化等

¹⁶ 譲渡所得については、昭和 28（1953）年に、その対象から有価証券が除かれるとともに、その他の譲渡所得は全額ではなく特別控除後の2分の1に課税されることとなりました。また、同年には、所得税の最高税率が55%から65%に引き上げられるとともに、執行の困難さから富裕税が廃止されました。相続税は、同年に累積的な課税制度が廃止され相続税・贈与税に分離されたほか、第2部で記載のとおり、昭和 33（1958）年に遺産取得課税方式から法定相続分課税方式へと変更されました。付加価値税も昭和 29（1954）年に一度も実施されないまま廃止され、事業税が引き続き課されることとなりました。

（高度経済成長期の税制）

シャープ勧告が租税特別措置等に厳しい目を向けていたこともあり、シャープ税制では少数の例外を除いて租税特別措置等の見直しが進められました。しかし、昭和 26（1951）年以降、各種の租税特別措置等が次々に導入されていきました。

昭和 30 年代には、経済の高度成長に伴う増収を背景に、資本の蓄積や経済の発展を図る目的で資本蓄積促進税制、輸出促進税制といった租税特別措置等が拡充されていきました。また、道路などの社会インフラの充実を図る観点から、揮発油税などの税率引上げも行われました。昭和 40 年代以降、租税特別措置等に対する批判が強くなり輸出振興税制などの政策減税の縮減・見直しが行われましたが、他方で、中小企業対策、土地対策、地域振興対策などの性質を有する諸々の租税特別措置等が新たに導入されました。

一方で、所得税及び個人住民税の減税も行われました。所得税は、その累進構造ゆえに、所得水準の上昇に応じて自動的に適用税率が高くなる性質を有しています。高い経済成長や物価上昇を背景に所得水準が上昇していたこの時期、自動的に税負担も重くなっていき、昭和 40 年代には毎年所得税の減税が行われ、個人住民税についても、負担分任の性格や地方財政の状況等も考慮しつつ、毎年減税が行われていました。

（特例公債の発行と一般消費税）

高度経済成長期には、公共事業や社会保障などの分野で歳出が拡大していましたが、好景気に支えられた税収増で十分に賄われ、国の一般会計の財政均衡は概ね堅持されてきました。しかし、いざなぎ景気の終焉とともに景気は後退局面に入り、昭和 48（1973）年の第一次オイルショックを受け、昭和 49（1974）年には戦後初のマイナス成長を記録しました。その後の第二次オイルショックも経て、我が国の経済社会は大きく変化しました。

所得税や法人税などの直接税中心であった我が国の税制は大きな影響を受け、昭和 50（1975）年度補正予算では特例公債が発行されました。その後、特例公債の発行が常態化し始めた財政状況への対応として、昭和 54（1979）年には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税として、「一般消費税（5%）」の導入についての議論が開始されましたが、成案には至りませんでした。

3. 昭和 62（1987）年・63（1988）年の抜本的税制改革

高度経済成長期を経て、所得水準の上昇・平準化が進む中で、個人所得課税について、累進度が強いことによる負担の累増感や、課税所得の捕捉の程度に差があること等による不公平感が高まっていました。また、消費課税についても、物品税を中心とする個別間接税のみに依存していた中、品目ごとの税負担のアンバランスが指摘されるようになっていました。

こうした中で、「公平・中立・簡素」を基本理念としつつ、経済社会に適合し、高齢化社会や国際化など将来を展望した税制の確立などを目的として、所得・消費・資産などの間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした税制改正が、昭和 62（1987）年 9 月及び昭和 63（1988）年 12 月に行われました。

まず、勤労者を中心とする税負担の累増感に対処するため、所得税・個人住民税（所得割）について、税率構造の緩和・簡素化（所得税は最高税率 70% の 15 段階から最高税率 50% の 5 段階へ、個人住民税は最高税率 18% の 14 段階から最高税率 15% の 3 段階へ）、配偶者特別控除の創設（昭和 62（1987）年）、基礎控除・扶養控除等の人的控除の引上げ（昭和 63（1988）年）など過去最大の所得税・個人住民税の減税が行われました。また、勤労世帯の「マル優」等の原則廃止や利子所得の源泉分離課税の導入とあわせて、地方税においては道府県民税利子割が創設されました。さらには、株式等譲渡益の原則課税化を通じて不公平税制の是正に努めました。加えて、法人税は税率が 42% から 40%、37.5% へと引き下げられ、相続税は最高税率の引下げ（75% から 70% へ）と課税最低限の引上げ等が実施されました。

他方、消費課税については、消費の多様化・サービス化にあわせて、社会共通の費用をその構成員全体で負担するという考え方を背景に、限られた物品・サービスにのみ負担を求めるそれまでの間接税制度を抜本的に改め、広く消費一般を課税対象とする売上税の創設が検討され、昭和 62（1987）年に法案が国会に提出されましたが廃案となりました。その後、売上税を巡って行われた指摘・議論を踏まえ、物品税などの旧来の個別間接税を廃止し、酒税やたばこ税を大きく見直しつつ、消費一般に広く薄く負担を求める「消

費税（３％）」が創設されるに至りました¹⁷。なお、消費税は、世界各国で既に実施されている付加価値税の系譜に属するもので、その創設は国際化にも対応した税制改正であったと言えますが、消費税の仕入税額控除の方式は、当時の取引慣行を踏まえ、総体としての売上高と仕入高を把握して税額を計算する帳簿方式が採用され、付加価値税を導入するＯＥＣＤ加盟国の全てで実施されているインボイス制度は導入されませんでした。

このように、昭和 62（1987）年・63（1988）年の税制改正は、「水平的公平」の重要性が認識され、社会共通の費用を賄うための負担はできるだけ国民が広く公平に分かち合うことが望ましいとの考えの下に行われた、シャウプ勧告以来の抜本的な改革だったと言えます。

〔資料 1－Ⅱ－3〕昭和 63（1988）年の税制改正の骨子

減 収		増 収 等	
直接税の減税	5. 8 兆円	課税の適正化等	1. 2 兆円
所得税減税	3. 3 兆円		
相続税減税	0. 7 兆円		
法人税減税	1. 8 兆円		
既存間接税の廃止等	3. 4 兆円	消費税の創設	5. 4 兆円
		差引純減税	2. 6 兆円
合 計	9. 2 兆円	合 計	9. 2 兆円

（注）計数は、国税・地方税の合計額である。

¹⁷ 当時の竹下内閣総理大臣は、昭和 63（1988）年 1 月の施政方針演説の中で、税制改革を「今後の高齢化社会の到来、経済・社会の一層の国際化を考える時、抜本的な税制改革の実現は、我が国にとって最重要問題の一つ」と位置付けました。新間接税の策定に当たっては、逆進性、不公平感、過重負担、安易な税率引上げ、インフレ、事務負担増という間接税導入に当たって懸念される六つの課題の解消に努力すると述べて、「国民の納得のできる」税制改革とすることを強調しました（その後、価格転嫁、中小事業者特例、地方団体の財政運営の三つの懸念が加わり最終的に「九つの懸念」となりました。）。

4. 平成 6（1994）年の税制改革

昭和 63（1988）年の抜本的税制改革以降の我が国の経済社会の状況を見ると、人口構成の高齢化が急速に加速・進展するとともに、所得水準の上昇に伴い中堅所得者層を中心に税負担の累増感が強まっており、これらに対応した税制の更なる総合的な見直しが求められていました。

こうした背景から、平成 6（1994）年の税制改革では、まず、活力ある福祉社会の実現を目指すべく、中堅所得者層への負担累増感を緩和するため、所得税・個人住民税（所得割）の税率構造の累進緩和等による負担軽減が実施されました。

また、社会福祉等の歳出面の諸措置を安定的に維持するために社会の構成員が広く負担を分かち合うという観点から、消費税率引上げ（3%から5%へ）や、事業者免税点制度の見直し・簡易課税制度の適用上限の引下げといった消費税の中小事業者に対する特例措置等の改革が行われるとともに、地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、地方税源の充実を図る観点から、地方消費税の創設（5%のうち1%）が行われました¹⁸。なお、消費税及び地方消費税に係る改正は平成 9（1997）年からの実施とされた一方、平成 6～8（1994～1996）年に特別減税が、平成 7（1995）年に所得税・個人住民税の制度減税が先行的に実施されました¹⁹。

¹⁸ 地方税については、昭和 63（1988）年の抜本的税制改革により、個別間接税が廃止・縮小されるとともに、消費譲与税が導入されましたが、少子高齢化が進展していく中で、地方公共団体が地域の実情に応じた多様な福祉施策を講じるための安定的な地方税財源の確保が求められる中、地方消費税の創設にあわせて廃止されました。

¹⁹ 平成 9（1997）年 4 月の消費税率の引上げ等が、その後の経済不振の主な原因となったという見方もあります。消費税率の引上げ等は、我が国経済が緩やかながら回復を続けている中で、平成 6（1994）年秋から法定されていたとおり、平成 9（1997）年 4 月から実施されたものですが、平成 9（1997）年 1～3 月期に消費税率引上げ前の駆け込み需要が発生したため、同年 4～6 月期においてはその反動が現れ、民間最終消費支出がマイナスになったことも事実です。しかし、同年 7～9 月期においては、民間最終消費支出は、対前期比でプラス 1.6%、対前年同期比でもプラス 0.5%と増加に転じており、駆け込み需要の反動減を脱して、緩やかながら回復傾向にあったものと見るができます。平成 9（1997）年度後半以降における経済の停滞については、様々な要因が指摘されていますが、平成 9（1997）年秋以降の金融機関の相次ぐ破綻による金融システムへの信頼低下やアジアにおける通貨・経済危機などが影響する中で、家計や企業の心理が悪化し、金融機関の貸出態度が慎重になったことなどが実体経済に影響を及ぼしたことに留意する必要があります。

〔資料 1－Ⅱ－4〕平成6（1994）年の税制改正の骨子

所得減税等による減収額		▲ 3. 8 兆円
〔 所得税・個人住民税の恒久減税	▲ 3. 5 兆円	
〔 平成6年度税制改正における相続税減税	▲ 0. 3 兆円	
消費税の改革		+ 0. 3 兆円
消費税率引上げ（3％→5％）による純増収額		+ 4. 1 兆円
（増収額—政府負担の消費税増加分＝4. 8－0. 7兆円）		
政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの		+ 0. 4 兆円
つなぎ公債の償還財源		▲ 0. 5 兆円
社会保障関係		▲ 0. 5 兆円
〔 年金等の物価スライド	▲ 0. 1 兆円	
〔 社会福祉	▲ 0. 4 兆円	
合 計		0. 0 兆円

（注）計数は、国・地方の合計額である。

5. 平成 10（1998）年度以降の税制改革

平成 10（1998）年度以降は、厳しい経済情勢の中、景気対策等の観点からの措置を含め、様々な税制改正が実施されました。

個人所得課税については、平成 10（1998）年に定額減税の方式による特別減税が、平成 11 年度税制改正で、いわゆる恒久的減税の一環として、定率減税と最高税率の引下げ（所得税は 50%から 37%へ、個人住民税は 15%から 13%へ）が実施されるなど、減税措置が続きました。また、金融所得課税について、累次の改正により、上場株式等の譲渡益や配当について定率 20%の分離課税とするなど課税方式の均衡化を図るとともに、特定口座を利用した簡便な申告・納税の仕組みを導入するなど、一体化の取組みが進められてきました。

法人課税については、平成 10 年度税制改正で課税ベースの適正化と税率引下げを実施し、平成 11 年度税制改正では恒久的減税の一環として税率を引き下げました。また、平成 15 年度税制改正では研究開発税制の抜本的拡充を行っています。

消費税については、平成 15 年度税制改正において、消費税に対する国民の信頼性・制度の透明性を向上させるため、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用上限を引き下げるなどの見直しが行われました。

相続税については、高齢化の進展等を踏まえ、資産の再分配機能の確保を図りつつ生前贈与の円滑化に資する観点から、平成 15 年度税制改正において、資産移転の時期の選択に対して中立的な仕組みである相続時精算課税制度が創設されました。税率構造の見直しとして、最高税率の引下げ（70%から 50%へ）も行われました。

6. 地方税における税制改革

平成 14（2002）年の「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」（平成 14（2002）年 6 月閣議決定）において、「国庫補助負担金、交付税、税源移譲を含む税源配分のあり方を三位一体で検討し、それらの望ましい姿とそこに至る具体的な改革工程を含む改革案を、今後一年以内を目途にとりまとめる。」と明記されたことに端を発し、いわゆる「三位一体の改革」が行われました。この「三位一体の改革」のうちの一つである国庫補助負担金改革を受け、平成 19（2007）年には、所得税から個人住民税への 3 兆円の税源移譲が行われました。個人住民税（所得割）の税率は 5 %、10 %、13 % の 3 段階の税率構造でしたが、税率を一律 10 %とする比例税率が採用されました。これにより、個人住民税の応益的な性格も踏まえつつ、所得に対して一定率の税金を住民が納めることとなり、また、税源の偏在性の小さい地方税体系の構築につながりました。

また、平成 15 年度税制改正において、法人事業税に資本金 1 億円超の法人を対象として、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、地方分権を支える基幹税の安定化、経済の活性化・経済構造改革の促進などの意義を有する外形標準課税が導入され²⁰、平成 27（2015）年度・28（2016）年度には、「成長志向の法人税改革」の一環として、法人事業税所得割の税率を引き下げる一方で、段階的に外形標準課税の割合が拡大されました。

²⁰ 法人事業税は、事業活動を行う法人が都道府県の提供する行政サービスに対し、その活動規模に応じて負担する税であり、外形標準課税の導入は、シャープ勧告以降、都道府県税制における長年の課題となっていました。導入までの間、当調査会においても、累次にわたりその必要性について意見を述べてきたところです。平成 12（2000）年には、外形標準課税の導入は重要な意義を有する改革であり、景気の状態等を踏まえつつ、早期に導入を図ることが必要である旨答申し、これ以降課税方式など具体的な検討が行われました。また、当時の都道府県税制は、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めていたため税収が不安定な状況が続いており、都道府県税収の安定化を図ることも重要な課題でした。

7. 社会保障・税一体改革

(社会保障・税一体改革に至る経緯)

近年の税制改革で最も大きなものが、消費税率の5%から8%、さらに10%への引上げを含む「社会保障・税一体改革」です。特に、消費税の創設を含む抜本改革や消費税率の5%への引上げを含む税制改革が、勤労者を中心とする税負担の累増感を踏まえた所得税減税とのパッケージで行われたのに対し、社会保障・税一体改革は、税收の使途である社会保障や財政健全化のあり方とも密接に関連したものでした。

社会保障制度と税制のあり方に関する議論は、平成16(2004)年に行われた年金制度改革とそれに関連する税制改正に端を発するものでした。具体的には、平成16年度税制改正大綱や国民年金法等の一部を改正する法律(平成16年法律第104号)において、年金制度を持続可能なものとする等の観点から、

- ・ 平成16(2004)年度に年金課税の適正化、平成17(2005)年度・18(2006)年度にいわゆる恒久的減税(定率減税)の縮減・廃止、平成18(2006)年度までに所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行った後、
- ・ 平成19(2007)年度を目途に、消費税を含む抜本的税制改革を実現した上で、
- ・ 基礎年金国庫負担割合を平成21(2009)年度までに段階的に2分の1へ引き上げていく

とされました。

(社会保障・税一体改革の実現)

平成20(2008)年9月には、リーマン・ショックが発生し、経済情勢は不安定になりましたが、当面は世界経済の混乱から国民生活を守り、景気回復を最優先で図る一方、中長期的には国民の安心強化のための社会保障安定財源を確保していく方針が「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」(平成20(2008)年12月閣議決定)で示されました。これを踏まえ、平成21年度税制改正法では、附則第104条において、「経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費

税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする」という消費税を含む税制抜本改革の方向性が法制化されました。〔資料 1－Ⅱ－5〕

そして、平成 23（2011）年 6 月には、2010 年代半ばまでに段階的に消費税率を 10%まで引き上げる等の方針を盛り込んだ「社会保障・税一体改革成案」が取りまとめられ、社会保障の安定財源確保の基本的枠組みとして、「国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点などから、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税込（国・地方）を主要な財源として確保する」ことが明記されました。その上で、消費税込（国・地方）については、その用途を、従来の高齢者 3 経費（基礎年金、老人医療、介護）から、いわゆる社会保障 4 経費（年金、医療、介護、少子化）へ拡充することとされました。なお、消費税率引上げ分の国と地方の税収配分については、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像の総合的な整理を踏まえ、社会保障給付における国と地方の役割分担に応じて配分することとされました²¹。〔資料 1－Ⅱ－6〕

その後、消費税率が平成 26（2014）年 4 月に 8 %へ、令和元（2019）年 10 月に、飲食料品（酒類・外食を除く）等を対象として 8 %の軽減税率を実施した上で 10%へ引き上げられました。

次章では、我が国の経済社会の構造は現在どのように変化していて、税制上、どのような課題が生じてきているのかについて考えていきます。

²¹ 地方消費税込（税率引上げ前の地方消費税 1 %分を除きます。）については、社会保障 4 経費を含む社会保障施策に要する経費に充てることとされました。また、引上げ分の消費税込の地方分は、消費税率換算で、8 %への引上げ時には 0.92%分（地方消費税分 0.7%、交付税分 0.22%）、10%への引上げ時には 1.54%分（地方消費税分 1.2%、交付税分 0.34%）とされました。財政力の弱い地方公共団体における必要な社会保障財源の確保の観点から、地方消費税率の引上げとあわせて消費税の交付税法定率分の充実が図られています。

〔資料 1－Ⅱ－5〕 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）（抄）

附則

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第百四条 政府は、基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成二十年度を含む三年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、二千十年代（平成二十二年から平成三十一年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

2 前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

3 第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一 個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化を更に推進すること。

二 法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。

三 消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること。

四 自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。

五 資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること。

六 納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

七 地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

八 低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

〔資料 1－Ⅱ－6〕 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(平成 24 年法律第 68 号) (抄)

(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

第七条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律（平成二十一年法律第十三号）附則第百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

一 消費課税については、消費税率（地方消費税率を含む。以下この号において同じ。）の引上げを踏まえて、次に定めるとおり検討すること。

イ 低所得者に配慮する観点から、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律（平成二十五年法律第二十七号。第六号において「番号法」という。）による行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する制度（次号ニ（3）及び第六号において「番号制度」という。）の本格的な稼働及び定着を前提に、関連する社会保障制度の見直し及び所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度（医療、介護、保育等に関する自己負担の合計額に一定の上限を設ける仕組みその他これに準ずるものをいう。）、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）等の施策の導入について、所得の把握、資産の把握の問題、執行面での対応の可能性等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ロ 低所得者に配慮する観点から、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ハ 第二条の規定の施行からイ及びロの検討の結果に基づき導入する施策の実現までの間の暫定的及び臨時的な措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施する。

ニ 消費税の簡易課税制度の仕入れに係る概算的な控除率については、今後、更なる実態調査を行い、その結果も踏まえた上で、その水準について必要な見直しを行う。

ホ 消費税率が段階的に引き上げられることも踏まえ、消費税（地方消費税を含む。以下ホからトまで及びヌにおいて同じ。）の円滑かつ適正な転嫁に支障が生ずることのないよう、事業者の実態を十分に把握し、次に定める取組を含め、より徹底した対策を講ずる。

(略)

ヘ 取引に際しての価格表示と消費税との関係については、外税（消費税を含めた価格を表示しない価格表示の方法をいう。）、内税（消費税を含めた価格を表示する価格表示の方法をいう。）等に係る様々な議論を勘案しつつ、事業者間取引、相対取引等におけるその表示の在り方を含め、引き続き、実態を踏まえつつ、様々な角度から検討する。

ト 医療機関等における高額の投資に係る消費税の負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して措置を講ずることを検討し、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬等の医療保険制度において手当をすることとし、医療機関等の消費税の負担について、厚生労働省において定期的に検証を行う場を設けることとするとともに、医療に係る消費税の課税の在り方については、引き続き検討する。

チ 住宅の取得については、取引価額が高額であること等から、消費税率の引上げの前後における駆け込み需要及びその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化し、及び緩和する観点から、住宅の取得に係る必要な措置について財源も含め総合的に検討する。

- リ 消費税及び地方消費税の賦課徴収に関する地方公共団体の役割を拡大するため、当面、現行の制度の下でも可能な納税に関する相談を伴う収受等の取組を進めた上で、地方公共団体における体制の整備状況等を見極めつつ、消費税を含む税制の抜本的な改革を行う時期を目途に、消費税及び地方消費税の申告を地方公共団体に対して行うことを可能とする制度の導入等について、実務上の問題点を十分に整理して、検討する。
- ヌ 酒税、たばこ税及び石油関係諸税については、個別間接税を含む価格に消費税が課されることが国際的に共通する原則であることを踏まえ、国及び地方の財政状況、課税対象となる品目をめぐる環境の変化、国民生活への影響等を勘案しつつ、引き続き検討する。
- ル 酒税については、類似する酒類間の税負担の公平性の観点も踏まえ、消費税率の引上げに併せて見直しを行う方向で検討する。
- ヲ 森林吸収源対策（森林等による温室効果ガスの吸収作用の保全等のための対策をいう。）及び地方の地球温暖化対策に関する財源確保について検討する。
- ワ 燃料課税については、地球温暖化対策等の観点から当分の間税率（租税特別措置法（昭和三十一年法律第二十六号）及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則の規定に基づく特例による税率をいう。）が維持されていること及び平成二十四年度以降において石油石炭税の税率の上乗せを行うこととしたことも踏まえ、引き続き検討する。
- カ 自動車取得税及び自動車重量税については、国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減及びグリーン化（環境への負荷の低減に資するための施策をいう。）の観点から、見直しを行う。
- ヨ 印紙税については、建設工事の請負に関する契約書、不動産の譲渡に関する契約書及び金銭又は有価証券の受取書について負担の軽減を検討する。
- 二 個人所得課税については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 金融所得課税については、平成二十六年一月から所得税並びに個人の道府県民税及び市町村民税（二において「個人住民税」という。）をあわせて百分の二十の税率が適用されることを踏まえ、その前提の下、平成二十四年度中に公社債等に対する課税方式の変更及び損益通算の範囲の拡大を検討する。
- ロ 給与所得控除については、給与所得者の必要経費に比して過大となっていないかどうか等の観点から、実態を踏まえつつ、今後、その在り方について検討する。
- ハ 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。
- ニ 個人住民税については、地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという個人住民税の基本的性格（（２）において「地域社会の会費的性格」という。）を踏まえ、次に定める基本的方向性により検討する。
- （略）
- 三 法人課税については、平成二十七年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。
- 四 資産課税については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 事業承継税制（租税特別措置法第七十条の七から第七十条の七の四までの規定に基づく相続税及び贈与税の特例をいう。）について、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成二十年法律第三十三号）に基づく認定の運用状況等を踏まえ、その活用を促進するための方策や課税の一層の適正化を図る措置について検討を行い、相続税の課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。附則第二十一条において同じ。）、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行う。
- ロ 相続税について、老後における扶養の社会化が高齢者の資産の維持に寄与している面もあることも踏まえ、課税方式を始めとした様々な角度から引き続きその在り方を検討する。
- 五 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜

本的に見直しを行う。

ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。

六 番号制度については、税務における一層の適正かつ円滑な利用を確保する観点から、番号法及び行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成二十五年法律第二十八号）の公布後、納税者の利便の向上、番号法第二条第五項に規定する個人番号及び同条第十五項に規定する法人番号の告知、本人確認の実効性の確保並びに調書の拡充による必要な情報の収集等に関する各種の施策について、納税者及び事業者の事務負担等にも配慮しつつ、引き続き検討すること。

七 国際的な取引に関する課税については、国際的な租税回避の防止、投資交流の促進等の観点から必要に応じて見直すとともに、国際連帯税について国際的な取組の進展状況を踏まえつつ、検討すること。

八 年金保険料の徴収体制強化等について、歳入庁その他の方策の有効性、課題等を幅広い観点から検討し、実施すること。

Ⅲ. 経済社会の構造変化

1. 経済社会の構造変化の加速

令和元（2019）年の当調査会答申『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方』（以下「令和元年答申」と言います。）では、平成の時代を振り返り、経済社会の構造変化を整理した上で、新たな令和の時代を見据えた税制のあり方について考え方が提示されました。

『令和元年答申』から4年近くが経過した現在、その変化の大きな方向性は同じであれ、新型コロナの流行等を背景に、世界的な潮流として様々な動きがある中、その影響も受けて、我が国においても経済社会に大きな構造変化が生じています。

雇われない働き方の拡大やシェアリングエコノミーの活発化といった働き方の多様化、ライフコースの多様化、共働き世帯の増加や世帯構成の変化、外国人労働者などの増加も加速しており、成長分野への円滑な労働移動も念頭に、それらに対して中立的な制度の構築が求められています。また、経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、プラットフォームの台頭やWeb3.0等の技術による環境の変化、暗号資産の普及など、これまで以上のスピードで状況が変化してきており、我が国においても、産業の新陳代謝の促進やスタートアップ・エコシステムの構築などが求められています。

非正規雇用や貧困などの格差を巡る状況にも変化が生じ、孤独・孤立化する人々への対応も必要になっています。エネルギー・環境問題も深刻さを増し、ロシアによるウクライナ侵略は我が国が抱えるエネルギー問題を浮き彫りにしました。さらに、世界的な安全保障環境が変化する中で、経済安全保障の観点からサプライチェーンの問題などで新たな企業戦略が求められるとともに、経済力・財政基盤の強化も含めた国力としての防衛力の強化が課題となっています。

また、人口減少・少子高齢化が更に進展する中、社会保障制度の持続可能性の確保が大きな課題となっています。若者・子育て世代の所得向上など、こども・子育て政策を強化していく必要があります。地域社会においても、介護、医療、子育て等の社会保障サービスの提供、地域経済の活性化、防災・減災対策等、住民の生命と安全を守る地方公共団体の役割が増加してきてい

ます。

そして、それらの構造変化の影響もあり、バブル経済崩壊以降、構造的に悪化してきた我が国財政は、緊急的な対応であるとはいえ、コロナ禍への対応としての財政出動により、一段と深刻な状況になっています。将来世代へ負担を先送りしている状態を続けないよう、持続的な経済成長を実現しつつ、租税の財源調達機能を十分に果たしていく必要があります。

もとより税制のみで経済社会の全ての課題に対応できるわけではありません。しかし、公的サービスを提供するために必要な財源を確保した上で、「公平・中立・簡素」に適う、多くの人から納得感を得られるような税制を構築するためには、社会の様々な問題・課題をしっかりと把握し、将来生じ得る変化も見据え、目配りをしていくことが大切だと考えます。

そうした観点から、以下、当調査会で実施した有識者ヒアリングの内容等も踏まえ、現代日本の経済社会の構造変化について見ていきます。

2. 働き方やライフコースの多様化

（働き方の多様化）

戦後日本では、終身雇用を前提として、業務内容や勤務地などを限定せず雇用契約を結ぶという、いわゆる総合職形態の雇用が一般化していきました。

しかしながら、バブル崩壊後の景気の悪化や競争の激化、日本型雇用慣行のない外資系企業の進出、共働き世帯の増加、少子化に伴う企業の雇用戦略の変容、転職市場の発展などにより、近年、副業・兼業を解禁する動きや、職務内容を特定して雇用契約を結ぶ形態の増加など、働き方の多様化が進んでいます。

また、平成の時代に入り、全体の雇用者数が緩やかな増加を続ける中、そのペースを上回って非正規雇用が増大しました。特に近年、女性の社会進出や団塊の世代の高齢化に伴い、女性や高齢者が非正規の形で労働参加をすることで、非正規雇用の増大に拍車がかかっています。

〔資料 1－Ⅲ－1〕雇用者数の推移

（万人、％）	1987	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
雇用者総数	4,327	5,030	5,349	5,337	5,572	5,530	5,824	6,032
非正規雇用者総数	711	958	1,152	1,451	1,735	1,816	2,040	2,101
非正規雇用割合	17.6	20.5	23.2	29.4	33.5	35.2	37.3	36.9

（出典）総務省「労働力調査」

（注）2001 年以前は総務省統計局「労働力調査特別調査」、2002 年以降は「労働力調査 詳細集計」

〔資料 1－Ⅲ－2〕非正規雇用割合（女性・高齢者）の推移

（％）	1988	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
女性	35.1	38.3	41.7	49.3	53.5	54.5	55.5	53.4
高齢者	48.6	50.9	54.7	62.1	67.3	68.8	74.4	76.4

（出典）総務省「労働力調査」

（注）2001 年以前は総務省統計局「労働力調査特別調査」、2002 年以降は「労働力調査 詳細集計」

（コロナ禍によって加速された働き方の多様化）

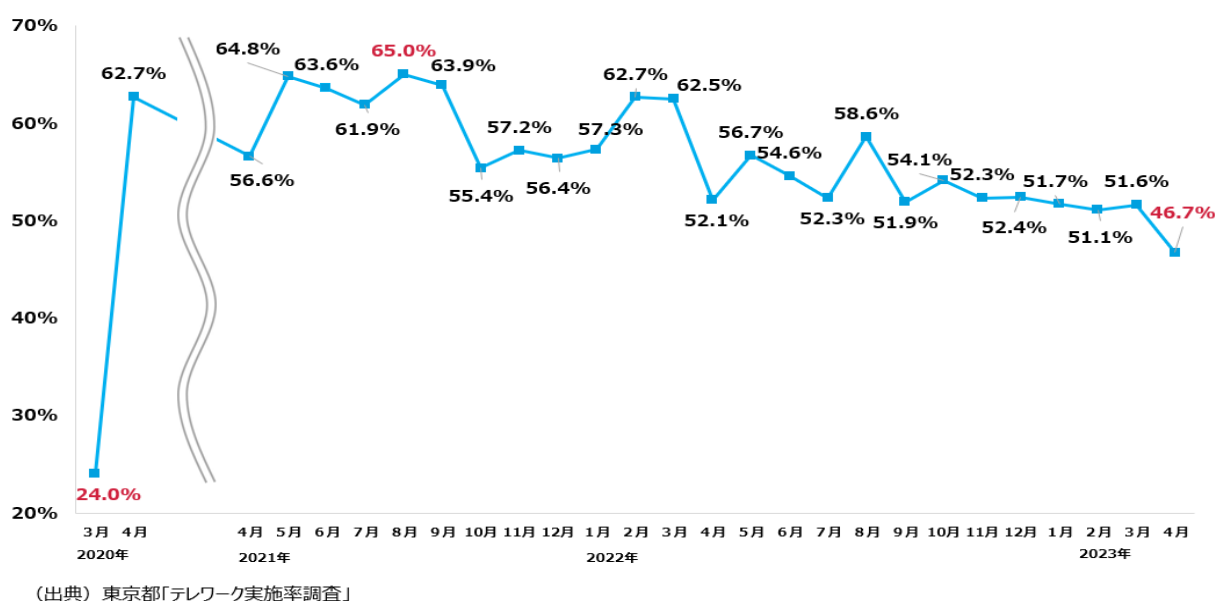
新型コロナの感染拡大を受け、政府からの累次の要請も繰り返される中で、リモートワークは飛躍的に拡大しました。最初の緊急事態宣言前に都内でテ

レワークを導入している企業は 24%でしたが、令和 3（2021）年 7～9 月の 4 回目の緊急事態宣言の際には 65%にまで増加し、令和 5（2023）年 4 月においても、47%と高い水準を保っています。〔資料 1－Ⅲ－3〕

現在、新型コロナは、感染症法上の扱いが 2 類相当から 5 類へと移行され、徐々に落ち着きつつある状況にありますが、新型コロナの感染拡大前からの共働き世帯の増加による子育て負担の分担傾向やデジタル技術の更なる発展も相まって、今後も在宅勤務・テレワークの割合は増加していくことも考えられます。

＜参考＞州ごとに税制が大きく異なるアメリカにおいては、こうした傾向が進むことで、働き手の居住地と企業の居住地が異なることによる課税上の問題も生じています。例えば、ある州において物理的なオフィスは存在しないが、リモートワークを行っている社員がいる場合、その州にも法人税の課税権があるのではないかといった議論が起こっています。

〔資料 1－Ⅲ－3〕テレワーク実施率の推移

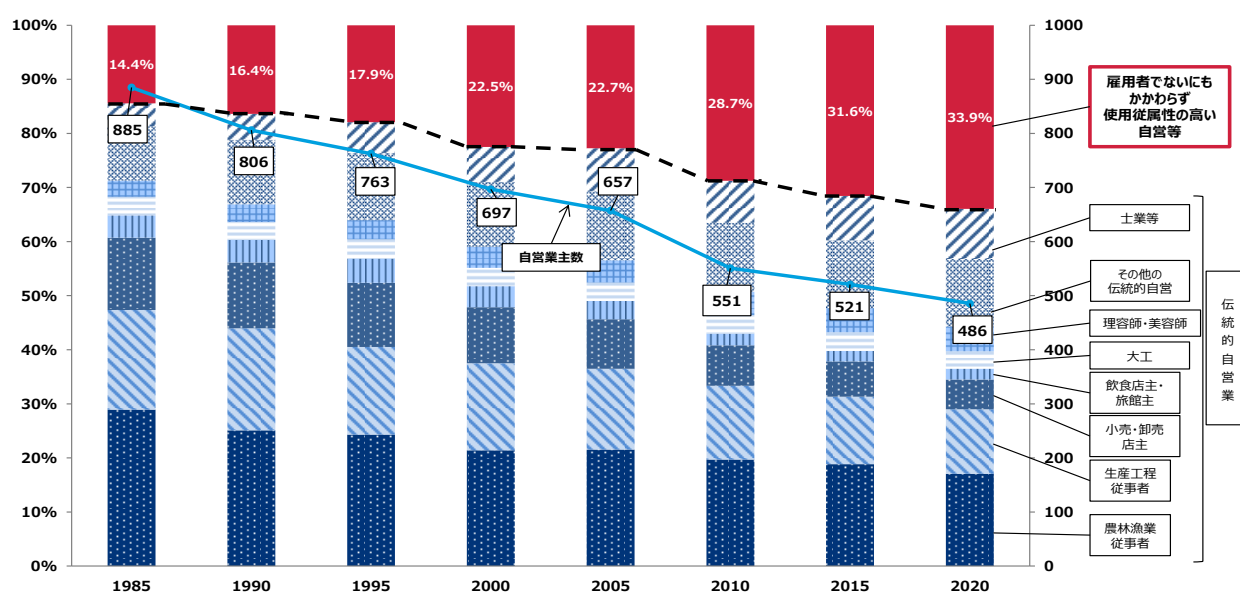


（雇われない働き方の拡大）

デジタル化の進展の影響も受け、自営業者等においては、伝統的な自営業者が数を減らしている一方、雇用者でないにもかかわらず、使用従属性が高い働き方をする者（フリーランス）の割合が上昇しています。これらの動きにより、雇われない働き方が拡大し、雇用全体の流動化も進んでいます。〔資料 1－Ⅲ－4〕

フリーランスと一口に言ってもその定義は様々ですが、①自身で事業等を営んでいる、②従業員を雇用していない、③実店舗を持たない、④農林漁業従事者ではない、という形態で働く人と整理した場合、その数は462万人とされています²²。こうしたフリーランスの実態は多様であり、ジャーナリスト、アーティスト、アナウンサーなどの伝統的なものから、コロナ禍で一気に浸透した個人事業主形態の飲食料品等の配達員や、オンライン動画共有プラットフォームを通じて情報を発信し広告収入等を得る者など新しい働き方まで実に幅広くなってきています。

〔資料1－Ⅲ－4〕フリーランス割合の推移



(出典) 総務省「国勢調査」

(注1) 山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」(平成27年9月3日 政府税制調査会資料)の区分によると、「伝統的自営業」とは、農林漁業、製造業、小売・卸売店主など取引先との関係で使用従属性の低い従来型の自営業をいう。「士業等」とは、医師、弁護士、会計士、税理士、画家・芸術家など使用従属性の低い専門的職業をいう。「雇用者でないにもかかわらず使用従属性の高い自営業等」とは、建築技術者やS E、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が多く含まれる職種をいう。

(注2) 「自営業主」は、「雇人のある業主」、「雇人のない業主」及び「家庭内職者」。

(シェアリングエコノミーの活発化)

昨今、スマートフォンやSNSの普及により、個人によるオンラインの中古品売買や、民泊、ライドシェア等のシェアリングエコノミーが進展してきています。オンラインのプラットフォームを通じた個人への業務委託の仕組みも広がっており、その国内市場規模は、令和3(2021)年度で約2.4兆円に達しており、令和12(2030)年度には約14.3兆円に拡大すると見込まれています²³。こうした動きは、遊休資産やスキル等の有効活用を進められる可能性があるとともに、潜在的な需要を喚起し新しいビジネスの創出に貢献

²² 内閣官房日本経済再生総合事務局「フリーランス実態調査結果」(令和2(2020)年5月)。

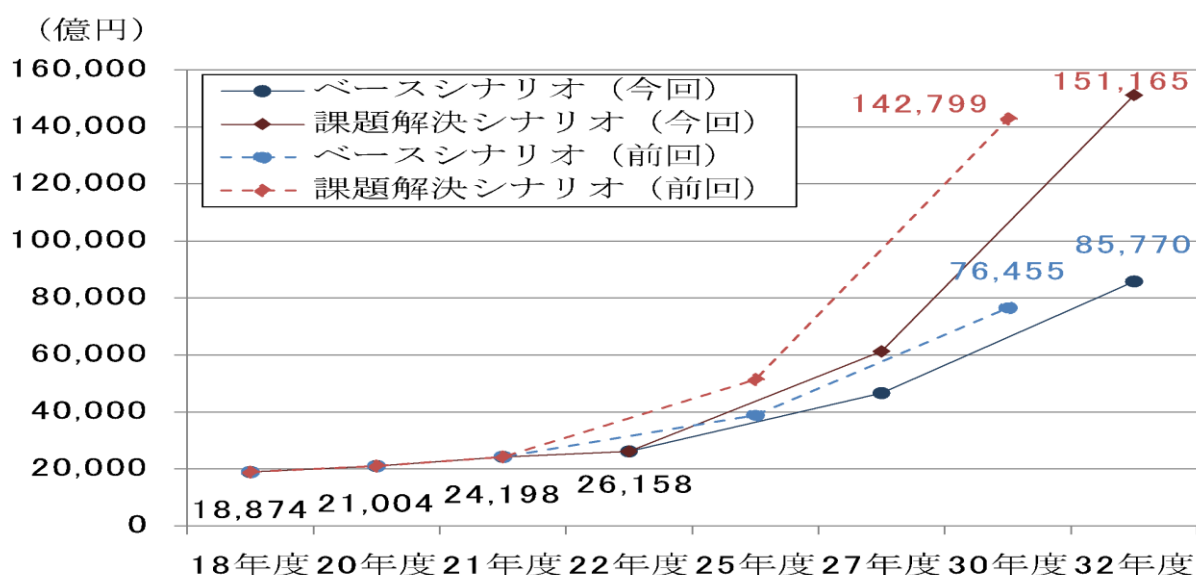
²³ 一般社団法人シェアリングエコノミー協会「シェアリングエコノミー活用ハンドブック(2022年3月版)」(令和4(2022)年3月)。

することが期待されています。〔資料 1－Ⅲ－5〕

そうした中で、個人の働き方や収入のあり方も多様化していますが、そのような働き方であっても、取引の的確な把握などの環境整備を通じた適正な申告によって、税制における公平性を確保することは重要です。納税者のコンプライアンス意識向上と個人所得把握の観点や、デジタル化等を通じた納税者の利便性向上の観点から、働き方の多様化にあわせた税務上の対応が諸外国においても課題となっています。

＜参考＞例えば、アメリカでは、多様な働き方をする個人にも納税コンプライアンスの意識を持ってもらうとともに、税務当局が個人収入を把握するため、ギグワーカーと取引を行った者が当該ギグワーカー及び税務当局に法定調書を送付することとなっています。

〔資料 1－Ⅲ－5〕 シェアリングエコノミーの国内市場規模の推移



(出典) 一般社団法人シェアリングエコノミー協会、株式会社情報通信総合研究所「シェアリングエコノミー市場調査 2022年版」

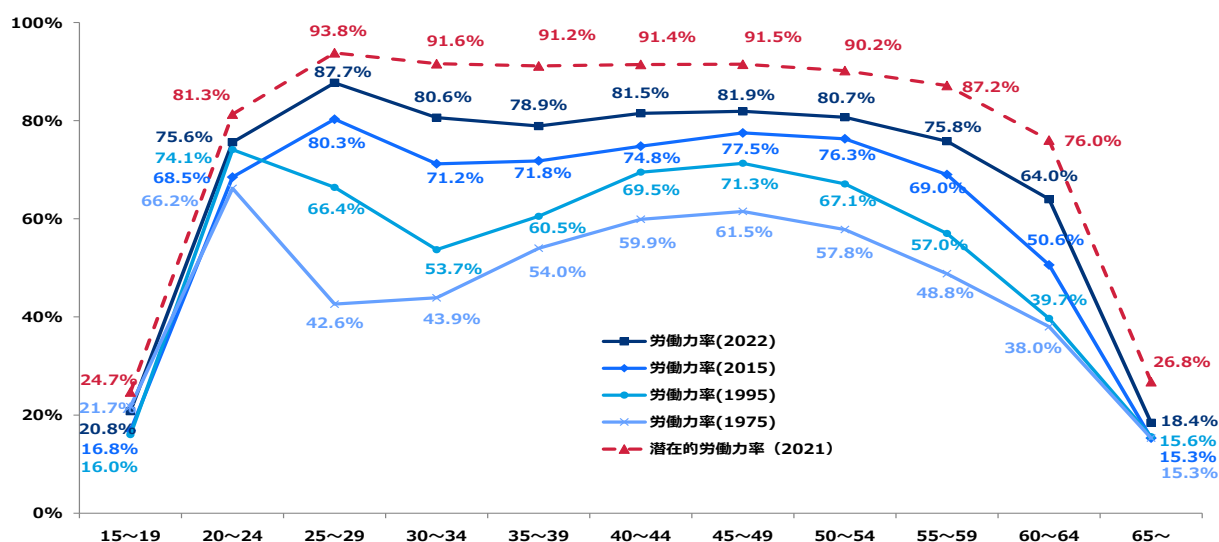
(ライフコースの多様化)

働き方の多様化と労働市場の流動化も相まって、ライフコースそのものが多様化しています。かつて、女性は結婚を契機に離職をし、子育てを終えてから復職するケースが多く、女性の年齢別労働力率は真ん中（20 代後半～40 代前半）が凹んだいわゆる「M字カーブ」と呼ばれる状態でした。しかし、女性の就労拡大や結婚・出産時期の分散に伴い、そのカーブは緩やかになり、その傾向は、若い世代ほど顕著となっています。〔資料 1－Ⅲ－6〕

また、人生 100 年時代を迎え、今後は多くの人々が、結婚・育児や介護を

経ても、リカレント教育による学び直しやリ・スキリングなどを通じて、社会において持ち場を変えていく時代が到来することが予想されます。ライフコースの多様化に対応し、新卒採用の一発勝負ではなく、誰でも、何歳になっても、人生の再設計が可能となるような社会を構築していかなくてはなりません。

〔資料 1－Ⅲ－6〕 女性の労働力人口比率の変化



(出典) 総務省「労働力調査」

(注) 労働力率は、15歳以上人口に占める労働力人口（就業者＋完全失業者）の割合。潜在的労働力率は、15歳以上人口に占める潜在的労働力人口（労働力人口＋就業希望者）の割合。

（共働き世帯の増加と世帯構成の変化）

日本人の働き方の変化を考える上で、共働き世帯の増加は顕著な影響をもたらしています。かつて、一般的な家庭では、夫はサラリーマンとして会社で働き、妻は専業主婦として家庭で家事・育児を担うという姿が多く見られましたが、1980年代後半には4割程度であった共働き世帯の比率は、年々増加し、現在では7割を超えるなど、一般的なものとなりつつあります²⁴。

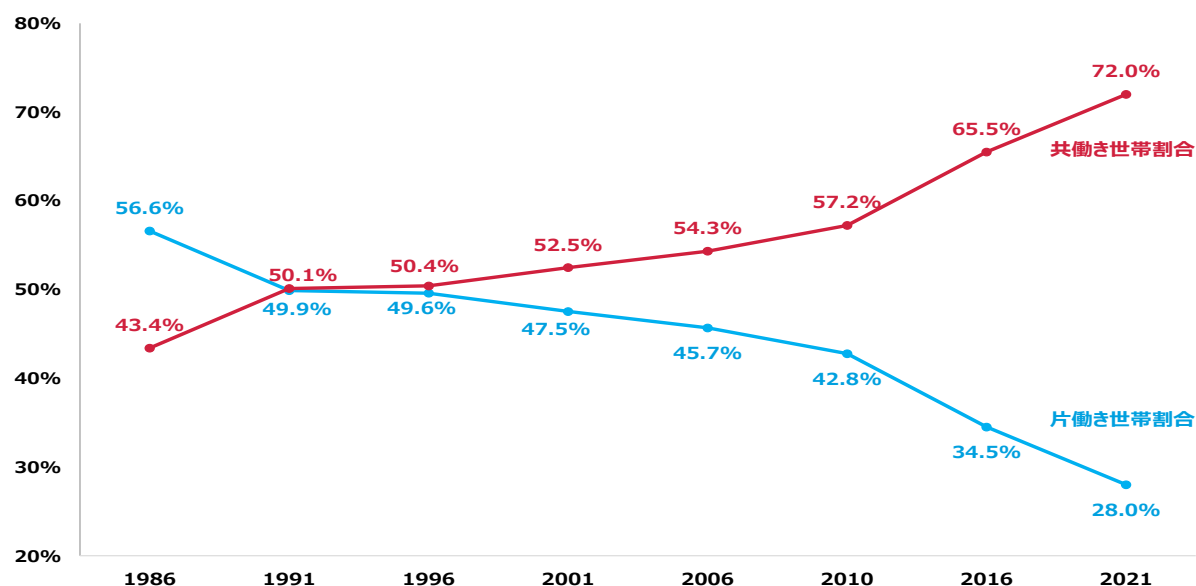
〔資料 1－Ⅲ－7〕

世帯構成については、平成2（1990）年以降、少子化や高齢化、未婚化や晩婚化などを背景に、「夫婦と子供世帯」は減少し、高齢者を含む「一人世帯」や「夫婦のみの世帯」、「ひとり親と子供世帯」が増加しました。平成22（2010）年には、「一人世帯」が「夫婦と子供世帯」を抜いて世帯数の最も多い類型となり、近年、世帯構成の多様化と小規模化が一層加速してきてい

²⁴ この中には、働く専業主婦とも言われている、国民年金の第3号被保険者の範囲内で働いている人もいます。

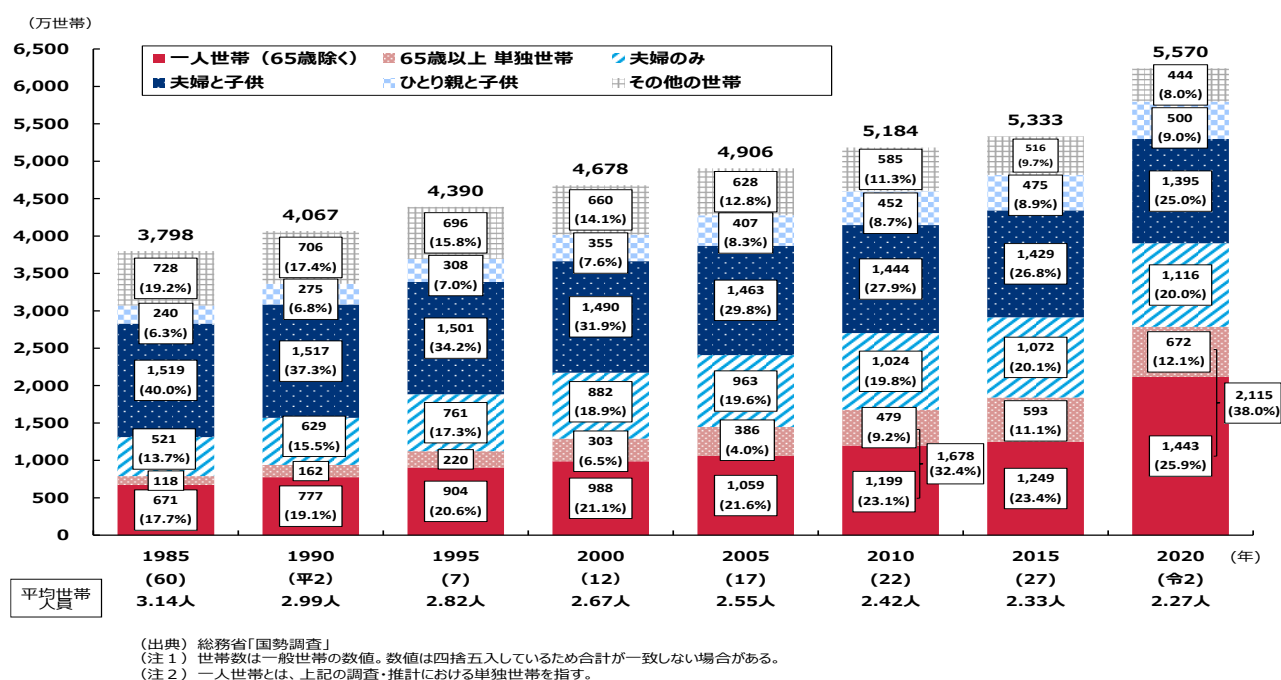
ます。なお、成人人口の2～3%は事実婚を選択していると言われています²⁵。近年、LGBT（Lesbian, Gay, Bisexual, Transgender）に代表される性的マイノリティについても、一部の自治体で同性カップルに一定の権利を認めるパートナーシップ制度の導入の動きが見られます。〔資料1－Ⅲ－8〕

〔資料1－Ⅲ－7〕 共働き世帯数の推移



〔出典〕内閣府男女共同参画局「令和4年版 男女共同参画白書」

〔資料1－Ⅲ－8〕 世帯構成の推移



²⁵ 内閣府「令和4年版男女共同参画白書」（令和4（2022）年6月）。

（外国人労働者などの増加）

我が国の人手不足が深刻化する中で、経済社会の活性化に資するという観点から、専門的・技術的分野の外国人を積極的に受け入れていく、また、それ以外の分野については国民的コンセンサスを踏まえつつ検討していくという考え方にに基づき、在留資格に係る制度の様々な改正が行われてきました。

まず、高度外国人材については、平成 24（2012）年に導入したポイント制において優遇措置が講じられ、現在では主に中国国籍の方々が専門的な技術・知識などを生かして様々な分野で活躍しています。

また、「技能実習制度」は、当初、開発途上国への国際協力を目的として創設されましたが、本来の目的と異なり、実質的に低賃金労働者として扱っているといった問題が指摘されたことを受け、累次の制度改正により技能実習生の保護が図られてきました²⁶。さらに、令和元（2019）年には、一定の専門性・技能を有し、即戦力となる外国人を受け入れる「特定技能制度」が創設され、製造業や介護、建設などの人手不足分野での受入れが進んでいるとともに、その対象分野も拡大²⁷されています。〔資料 1－Ⅲ－9〕

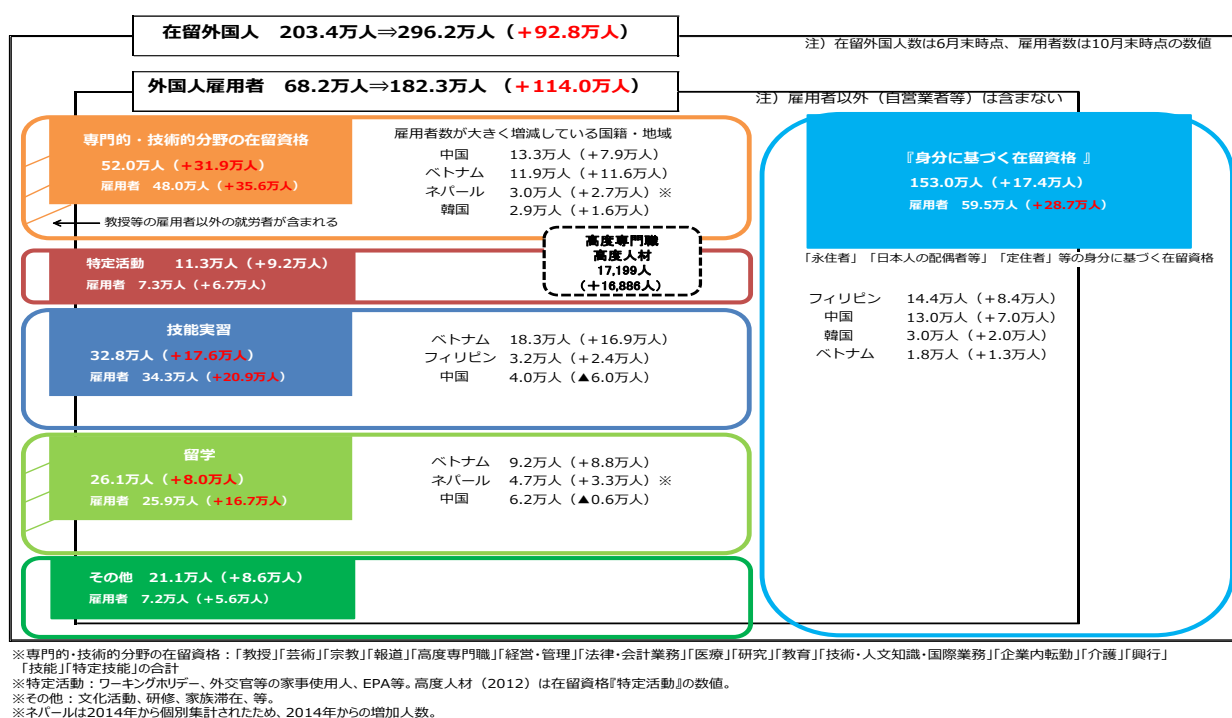
こうした取組みを通じて、外国人労働者数は、令和 4（2022）年 10 月末時点で 182.3 万人となり、10 年前（平成 24（2012）年）の 68.2 万人から大きく増加し、過去最高を記録しました。産業別では、「製造業」が最も多く、全体の 26.6%を占めており、「医療・福祉」でも、外国人労働者数、外国人を雇用する事業所数ともに前年比で大幅に増加しています。国籍別にみれば、ベトナム（46.2 万人）が最も多く、全体の約 25%を占め、次いで、中国（38.6 万人）、フィリピン（20.6 万人）となっています。〔資料 1－Ⅲ－10〕

また、後述する経済のグローバル化の進展や国際金融センター等の実現を目指す中、外国人の増加傾向は、投資家や経営者層でも見られるようになっています。

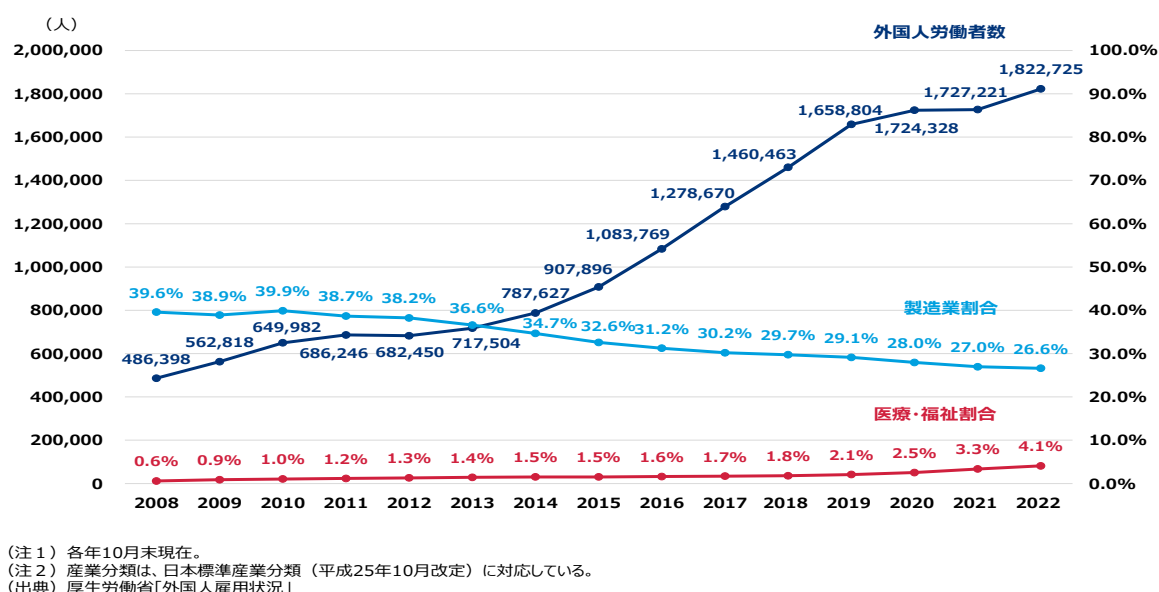
²⁶ 外国人材の受入れ・共生に関する関係閣僚会議の下に設けられた「技能実習制度及び特定技能制度の在り方に関する有識者会議」から、令和 5（2023）年 5 月 11 日に提出された中間報告書において、「現行の技能実習制度を廃止して人材確保と人材育成を目的とする新たな制度の創設を検討する」旨が「検討の方向性」として示されており、令和 5（2023）年秋頃に最終報告書が提出される見込みです。

²⁷ 令和 5（2023）年 6 月には、特定技能 2 号の対象分野が 2 分野から 11 分野に拡大されることが決定されました（令和 5（2023）年 6 月閣議決定）。

〔資料 1－Ⅲ－9〕在留資格別でみた外国人数の変化（平成 24（2012）年から令和 4（2022）年）



〔資料 1－Ⅲ－10〕外国人労働者数の推移



（個人の意識の変化）

個人の意識についても、近年、大きな変化が見られます。広告代理店²⁸が実施した「個人の意識調査」を基に過去 30 年を振り返ると、バブル崩壊や阪神・淡路大震災を経験し喪失感の強かった 1990 年代と、そこから回復途

²⁸ 株式会社博報堂 博報堂生活総合研究所。

上にあった 2000 年代、変化の少ない安定した状況を受容した 2010 年代を経て、コロナ禍で「安定」との認識が薄れ、「変化」を強く意識するようになっているとされています。コロナ禍に対応する中、従来の常識や慣習にとられない、個人の趣向の個別化が一層進んでいる状況にあります。

また、若い世代の貯蓄について見ると、34 歳以下が世帯主の勤労者世帯の貯蓄率は、令和 4（2022）年は 41.4%と長期的に上昇傾向にあり、また、全体平均よりも高く推移しています。その理由については、「万が一の備え」や「老後の生活費」が上位に挙げられるなど、若い世代が漠然とした将来不安を抱えていることが分かります。

若い世代の漠然とした将来不安を解消するとともに、若い世代一人ひとりの成し遂げたい夢や挑戦を力強く後押ししていく観点からも、セーフティネットのあり方について検討していくことが重要です。

3. 経済のグローバル化・デジタル化

(グローバル化の中での我が国企業)

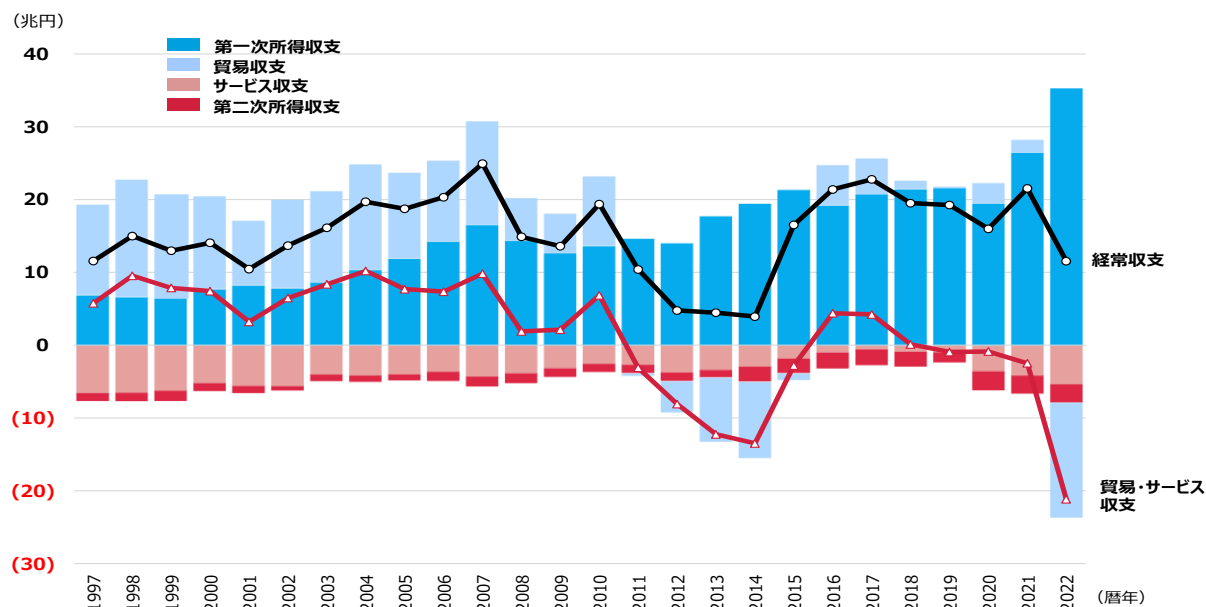
平成の時代を通じて、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景とした、経済のグローバル化に伴い、我が国経済は、輸出に軸を置いた構造から、海外の生産拠点が生み出す付加価値が配当等の形で国内へ還流される構造に転換してきました。製造業の生産拠点の海外移転や資源価格の高騰の影響もあり、令和4（2022）年の貿易収支が赤字に転じた一方、過去の経常黒字を背景とする対外投資の蓄積により、海外からの利子・配当等である第一次所得収支の黒字が拡大し、経常収支全体では黒字を維持しています。〔資料1－Ⅲ－11〕

この大きな流れの要因として、製造業の稼ぎ方の変化があります。安い人件費と大胆な経営力を武器にした新興国企業が台頭した結果、我が国の製造業は、大量生産型から高付加価値型の事業へのシフトが進んでいます。また、人口減少・少子高齢化が進展し、販売市場としての魅力が低減していく日本市場と比較して成長性の高い海外市場に進出し、海外現地法人が稼ぎ、その配当を受け取る形態が多くなってきています。〔資料1－Ⅲ－12〕

近年の我が国企業の投資動向を見ても、その動きは顕著です。設備投資はリーマン・ショック以降徐々に回復し、コロナ禍の影響で一旦落ち込みましたが、令和3（2021）年度には45.7兆円と新型コロナの感染拡大前の水準をほぼ回復しました。ただし、その内訳の中長期的なトレンドを見てみると、国内設備投資はほぼ横ばいであるのに対し、海外現地法人を通じた海外での設備投資、また海外企業に対するM&Aが著しく増加していることが分かります。この結果、国際収支統計によると、我が国の企業が対外直接投資から得る収益は年々増加しており、令和4（2022）年度は約13兆円となっています。〔資料1－Ⅲ－13～16〕

今後の税制を考える上では、国内雇用・投資の確保、経済安全保障の確立、サプライチェーンの強靱化などの観点も踏まえつつ、企業行動・投資動向がどのように変化していくかを注視する必要があります。

〔資料 1－Ⅲ－11〕 経常収支の推移



(注) 第一次所得収支：投資収益（直接投資収益、証券投資収益（配当金、債券利子等））等

第二次所得収支：官民の無償資金協力、寄付、贈与の受払等

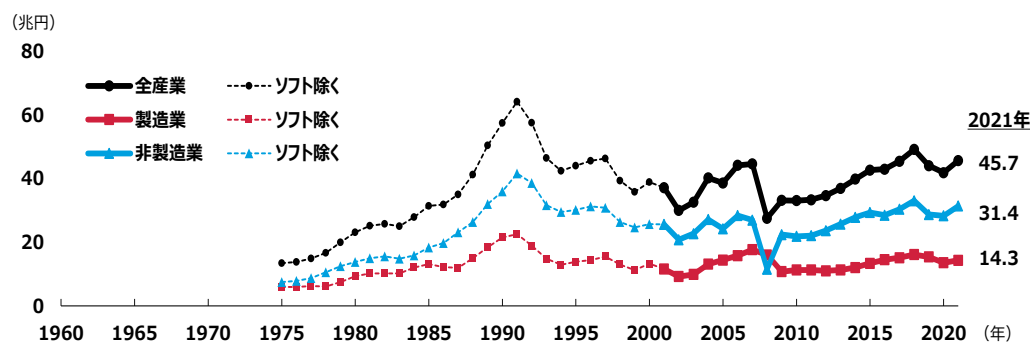
(出典) 財務省「国際収支統計」

〔資料 1－Ⅲ－12〕 現地法人数の推移

	1986	1991	1996	2001	2006	2011	2016	2021
現地法人数	4,213	8,505	12,657	12,476	16,370	19,250	24,959	25,325

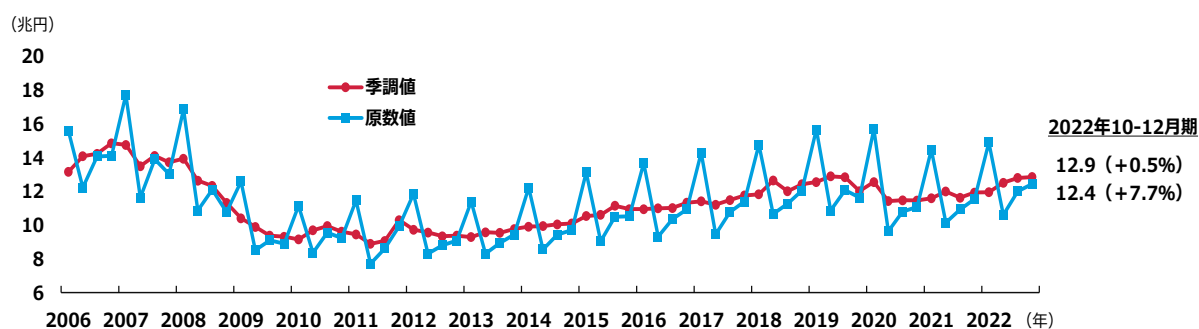
(出典) 経済産業省「海外事業活動基本調査」

〔資料 1－Ⅲ－13〕 設備投資の推移



(注 1) 金融業、保険業を除く。(注 2) 設備投資の数値は、ソフトウェアを含む。

(出典) 財務省「法人企業統計調査」(年報)



(注 1) 金融業、保険業を除く。(注 2) 設備投資の数値は、ソフトウェアを含む。(注 3) カッコ内はそれぞれ前年同期比、季調済前期比

(出典) 財務省「法人企業統計調査」(季報)

〔資料 1－Ⅲ－14〕 現地法人設備投資の推移

(十億円)	2009	2012	2015	2018	2021
合計	35,895	62,700	87,259	88,765	68,928
製造業	20,587	38,157	45,716	43,840	36,709
非製造業	15,308	24,542	41,543	44,925	32,219

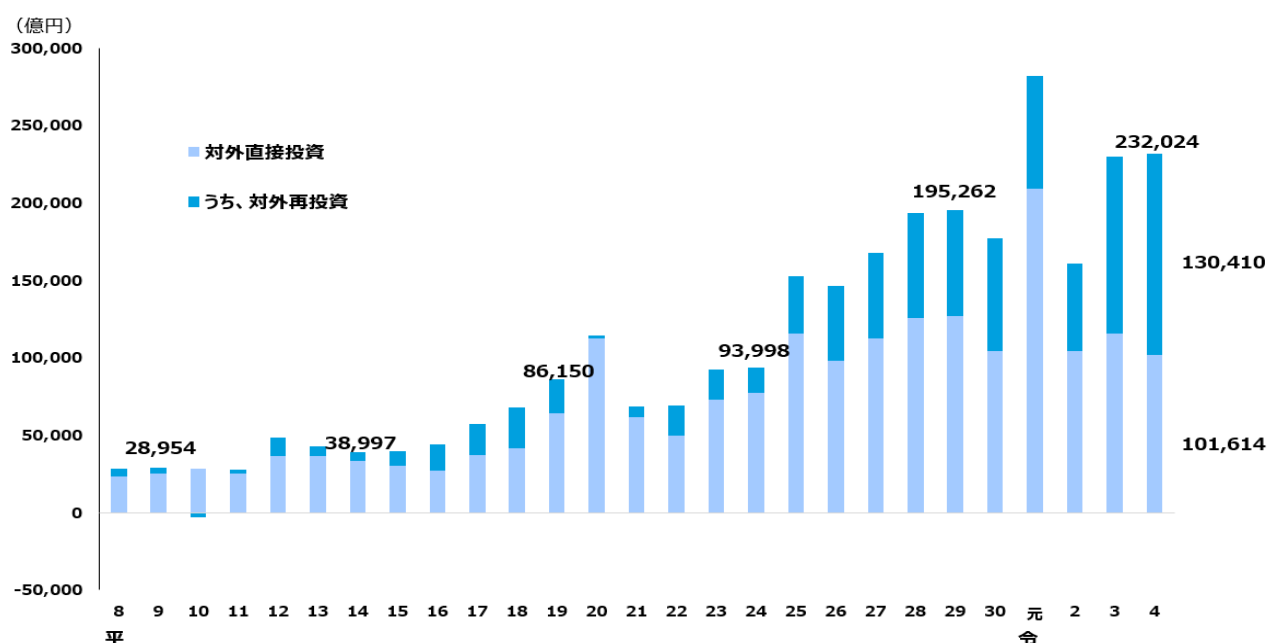
(出典) 経済産業省「海外事業活動基本調査」

〔資料 1－Ⅲ－15〕 対外M&A投資の推移

(百万ドル)	1991	1996	2001	2006	2011	2016	2021
対外M&A投資額	12,928	3,507	10,555	17,281	62,263	73,398	59,688

(出典) UNCTAD「cross-border M&A database」

〔資料 1－Ⅲ－16〕 対外直接投資の推移



(出典) 財務省「国際収支統計」

(デジタル化の中での我が国企業)

デジタル化された経済では、他に先んじて新たな付加価値やビジネスモデルを創出した企業が市場を席巻することが以前に比べて容易になってきています。産業の競争力を維持・向上させるためには、イノベーションの促進や成長産業への経営資源のシフト等を大胆に進めることが求められます。そのためにも、リスクテイクをする起業家への支援を含め、産業の新陳代謝を進めていくことが重要です。

また、データの新たな付加価値の見極めや収集・分析・活用など、企業の

更なるデジタル化を進めて成長につなげていくために、多様な人材を確保することが重要となってきました。こうした点から、労働市場の流動性の確保や、教育訓練の機会の必要性といった課題が提起されています。

加えて、経済のデジタル化に伴い、企業活動における無形資産の価値の重要性が増加しています。無形資産は、国境を越えて移動させることが容易であり、その際に客観的な価値の判定が容易ではないという性質も持っているため、税負担が相対的に軽い国に所得を移転させることによる租税回避のリスクが大きいと考えられ、こうした課題への対処が求められてきています。デジタル化の進展により、市場国にP E（Permanent Establishment; 恒久的施設）を置かずに事業を展開することも可能となってきたため、P Eを課税の根拠とする従来の国際課税原則の見直しも議論されてきています。

このように、デジタル化の進展は、新たな経済活動の機会を提供するとともに、社会制度のあり方そのものの見直しを迫っているとも考えられ、我が国としても国際的なルールメイキング等の議論に積極的に参画していく必要があります。

（プラットフォームの台頭とオンライン取引の急速な増加）

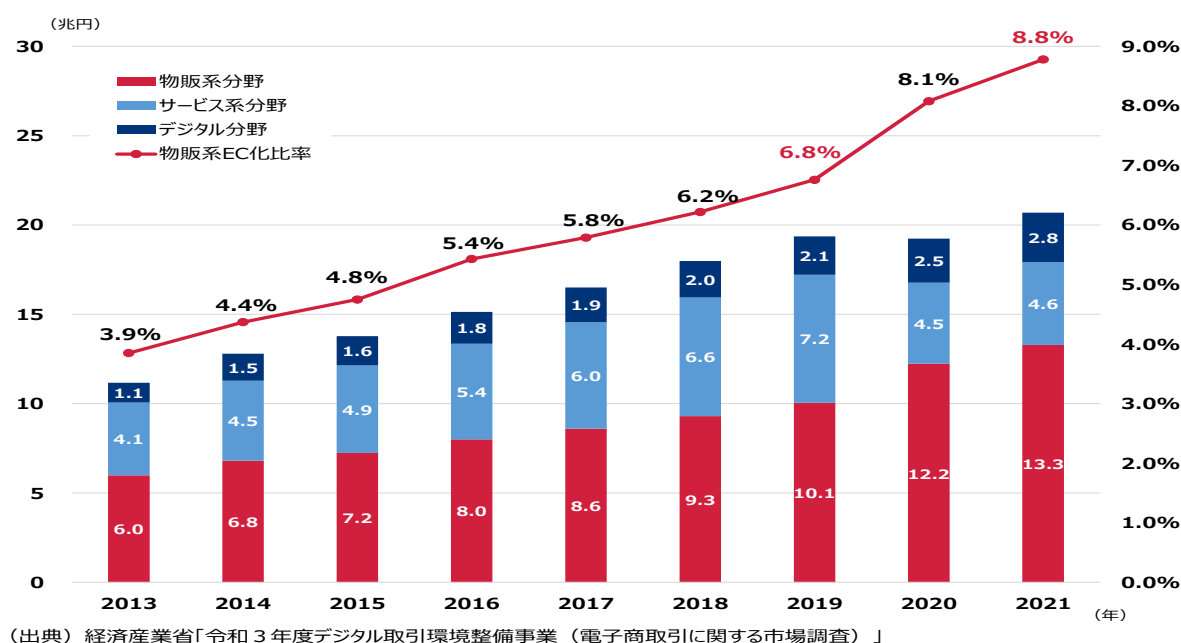
近年、A I やビッグデータ解析などの先端技術を駆使して、大量のデータを分析・活用する事業活動が広がっています。特に、I C T（Information and Communication Technology; 情報通信技術）やデータを活用して第三者に多種多様なサービスの「場」を提供するデジタル・プラットフォームは、革新的なビジネスや市場を生み出し続けるイノベーションの担い手となっています。

商品の購入や金融等の様々な取引は、今やオンラインで行うことが主流となっています。特に、令和2（2020）年に新型コロナの世界的な拡大が始まって以降は、外出の自粛要請などの影響もあり、経済のデジタル化の動きがより一層加速しています。我が国でも、例えば、BtoCの物販取引におけるE C（Electronic Commerce; 電子商取引）比率が新型コロナの感染拡大前である令和元（2019）年の6.8%（10.1兆円）から令和3（2021）年には8.8%（13.3兆円）へと大きく増加するなど、デジタル・プラットフォーム等を通じたインターネット取引は、あらゆる世代の消費者でその割合が増加しており、顧客のニーズに合ったサービスを展開し、業績を大きく伸ばして

いる企業も見受けられます。〔資料 1－Ⅲ－17〕

＜参考＞諸外国を見てみると、フランスではプラットフォームに対して、各顧客が行った取引の回数、総額、課せられる税金等の情報を税務当局に報告することを義務付けています。また、OECDにおいては、各顧客が実現した取引及び所得に係る情報をプラットフォームが統一的な基準により収集し、税務当局及び各顧客に提供するためのモデルルールが策定されています。具体的には、税務当局に提供された当該情報が各国税務当局間において自動的に交換されることに加え、各顧客に当該情報を提供することによる各顧客の申告負担の軽減につながることを目指されています。

〔資料 1－Ⅲ－17〕 BtoCのEC市場規模の推移



(Web3.0 等の技術による環境の変化)

近年、Web3.0 関連のスタートアップが登場し、地理的制約や資源制約に縛られないサイバー空間における経済活動が活発化してきています。Web3.0 とは、ブロックチェーン技術を応用した次世代の分散型インターネットのことを意味し、その特徴としては、Web2.0 のように特定のプラットフォームによって管理されるのではなく、権力が分散されているということが挙げられます。令和3（2021）年には、Web3.0 技術の軸となるブロックチェーン上で成立し、特定の所有者や管理者が存在せず、参加者同士の投票で意思決定し、事業やプロジェクトを推進する新しい組織形態であるDAO（Decentralized Autonomous Organization; 分散型自立組織）への参加者数は160万人にも達し、世界での総資産は2兆円に達したとも言われて

います²⁹。

Web3.0 に関連するサービスやツールにはNFT（Non Fungible Token; 非代替性トークン）やブロックチェーンなどがあります。NFTのようなトークンの活用事例は、ゲームやファッション、アートなど多岐にわたっており、ブロックチェーン上でユーザー自らデータの管理・活用を行い新しい価値を創出する動きは、今後も益々活発化していく傾向にあります。

また、近時の技術動向として、メタバースと言われるインターネット上の仮想の三次元空間も注目されています。メタバース上で様々な領域のサービスやコンテンツが生産者から消費者へ提供される際に、Web3.0 関連技術であるNFTやブロックチェーンを用いる場合も想定されます。メタバースの提供開始に向けては、デジタルコンテンツ資産を法的にどのように取り扱っていくかなど、状況変化のスピードも意識しながら取引環境の整備を行っていくことが課題となっています。

さらに、最近では、生成AIの利用が広がっており、大手プラットフォーム事業者が次々とサービスを展開しています。分散型プラットフォームを指向するWeb3.0 に対して、大手プラットフォーム事業者がオンラインサービスを牽引する動きが見られます。

こうした動きは1～2年の間に次々と生じており、変化のスピードの加速自体が社会の環境変化であると言え、税制に関しても、現実の貨幣経済の外で行われる様々な個人や組織間の取引等をどのように把握するか、担税力をどう捉えるか、通常の所得や消費に係る税との公平性をどのように考えるかなど様々な課題について、引き続き、検討していく必要があります。その際には、結果として、プラットフォームビジネスで大きく水をあけられたWeb2.0 時の教訓を生かし、技術革新によく目配りしながら、我が国が環境の変化の大きな流れに乗り遅れることがないように、あるいはそれを牽引していく立場になっていくことが望ましいと考えます。

（暗号資産の普及）

暗号資産は、令和元（2019）年には27兆円程度であった時価総額が、令和2（2020）年以降、急速に拡大し、令和4（2022）年には158兆円程度まで増大しています。取引銘柄も約5,000種類から約1万9,500種類へと急

²⁹ 世界経済フォーラム「Decentralized Autonomous Organization Toolkit」（令和5（2023）年1月）。

拡大しています。

暗号資産は、世界中の当局がマネー・ロンダリング目的での利用を警戒していることから分かります。個人のウォレット間での取引が可能であるため、その取引実態の捕捉が難しいとされています。特に、先進国で適切な規制を設けたとしても、制度整備やその執行体制が不十分な国を経由する場合などには、実効的な対応ができるとは言い難い状況です。

このような状況に対して税制面では、適正な申告を確保するために取引実態の捕捉をどのようにして担保していくのかといったことが課題となってくると考えられます。OECDでは、非居住者による暗号資産の取引情報を国際的に交換するための枠組みが策定されています。

（賃金の動向と無形資産投資）

我が国企業の経常利益は、バブル経済崩壊の影響で 1990 年代は伸び悩みました。その後は、リーマン・ショックや新型コロナの影響等により一時的な減少はありましたが、増大傾向にあり、令和 3（2021）年度は約 83.9 兆円となっています。企業の配当金、現金・預金等と内部留保は増加基調にある一方、従業員給与・賞与は同時期に経常利益ほどは伸びませんでした。〔資料 1－Ⅲ－18〕

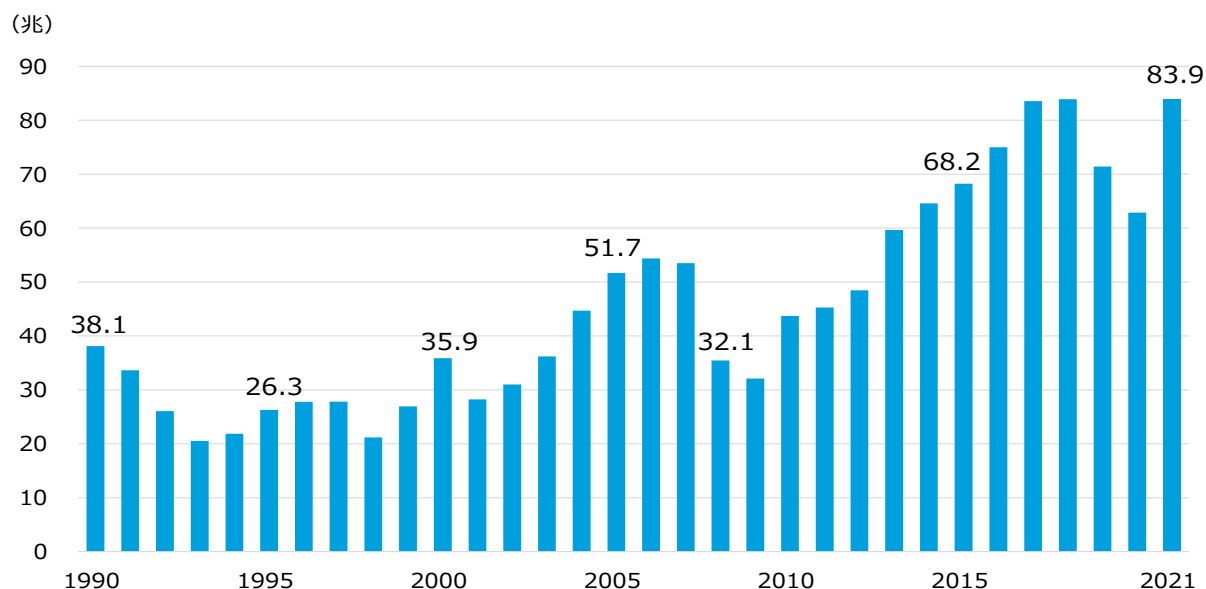
平均給与は、平成 9（1997）年の 446 万円をピークに下落し、平成 24（2012）年には 378 万円と過去最低となりました。そこから増加傾向にあり、令和 4（2022）年は 391 万円となっていますが、過去の水準を回復するには至っていません。特に、先進国の平均賃金を比較すると、日本の賃金は、平成 2（1990）年以降実質的に横ばいとなっており、国際的にも大きく遅れを取っています。〔資料 1－Ⅲ－19、20〕

我が国において特に賃金が伸び悩んでいる背景としては、サービス業を中心として適正なプライシングができていないことから付加価値生産性が低調であることや、女性や高齢者の労働参加により相対的に賃金水準が低い非正規雇用の割合が高くなっていることが大きく寄与していると考えられます。また、その他に、人的投資等の無形資産投資³⁰が必ずしも十分に行われていないことも指摘されています。無形資産投資全体の水準は、諸外国に比

³⁰ 計測や可視化をすることは困難であるが生産活動に重要な影響を与える投資で、経済的競争能力、革新的資産、情報化資産への投資に分類されます。

べて低水準で、特に、人材投資を含む「経済的競争力投資」（無形資産投資のうち、ブランド資産、マーケティング力、企業独自の人的資本形成の取組み、組織改革等）は、非常に低位で推移しています。〔資料１－Ⅲ－21、22〕

〔資料１－Ⅲ－18〕 経常利益の推移



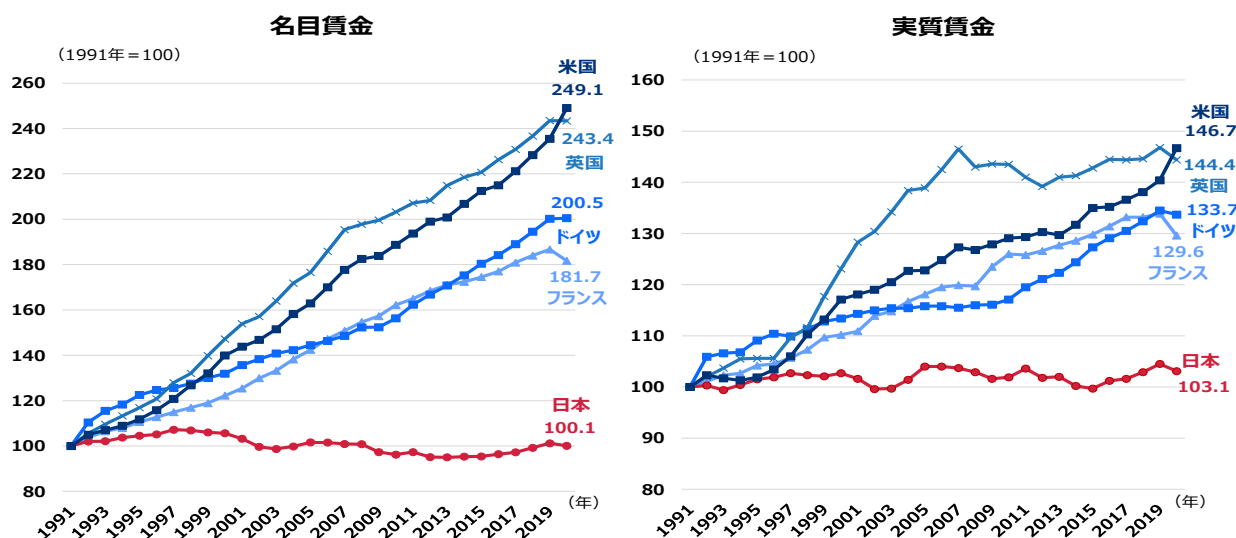
(出典) 財務省「法人企業統計」

〔資料１－Ⅲ－19〕 平均賃金の推移

(万円)	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
平均給与	422.8	446.0	412.2	397.1	378.4	383.3	391.0

(出典) 厚生労働省「毎月勤労統計調査」

〔資料１－Ⅲ－20〕 一人当たり名目・実質賃金の国際比較



(出典) OECD. Stat

〔資料 1－Ⅲ－21〕 付加価値生産性の推移

(円)	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2021
付加価値生産性 (就業 1 時間当たり 名目付加価値額)	3,453	4,231	4,469	4,578	4,465	4,710	4,789

(出典) 日本生産性本部「生産性データベース」

〔資料 1－Ⅲ－22〕 非正規雇用割合の推移

(%)	1987	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
非正規雇用 割合	17.6	20.5	23.2	29.4	33.5	35.2	37.3	36.9

(出典) 総務省「労働力調査」

(注) 2001 年以前は総務省統計局「労働力調査特別調査」、2002 年以降は「労働力調査 詳細集計」

(産業の新陳代謝とスタートアップ・エコシステム)

日本経済の生産性の低さは、経済構造が既存企業・産業の存続や長期間の雇用を前提としたものとなっており、産業における新陳代謝が活発でないことと関係していると指摘されることもあります。我が国における開業率や倒産・廃業率（その年に開業した事業所数や倒産・廃業した事業所数を、全体の事業所数で除した指標）は、いずれも諸外国に比べて低い水準にあります。そうしたこともあって、人的資源や資金が、生産性の高い企業に移動せずに生産性の低い企業に滞留してしまっているのではないかと考えられます。

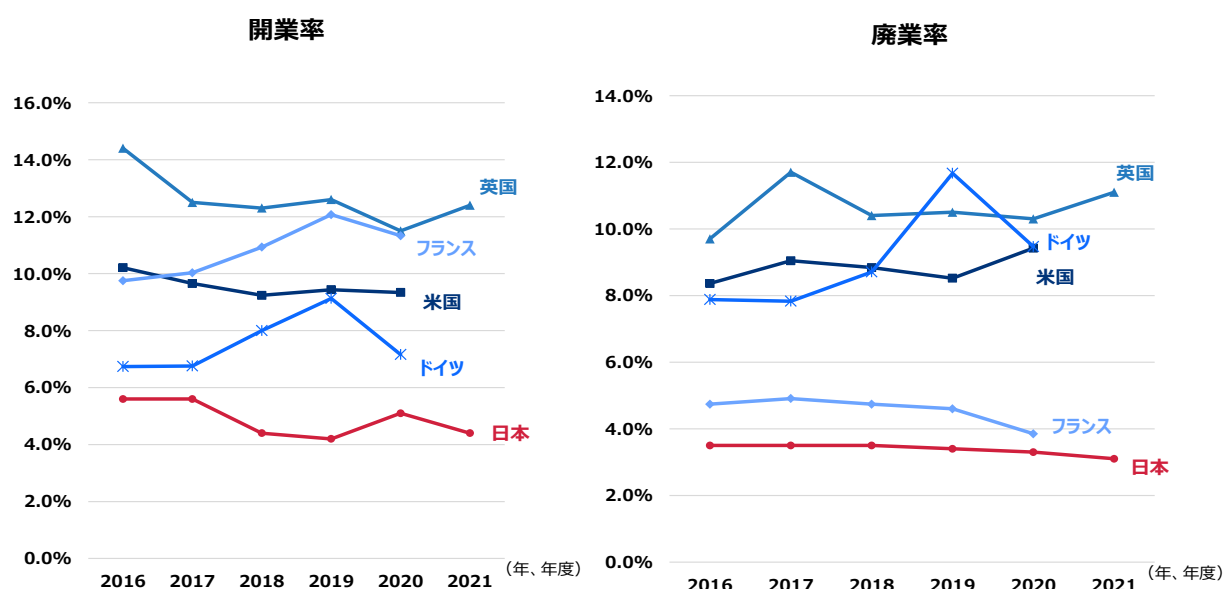
〔資料 1－Ⅲ－23〕

日本経済を牽引する新しいグローバル産業を創出すべく、新たな技術を用いたり、革新的なビジネスモデルを実践したりするスタートアップ企業を支援していく必要があります。例えば、そのスタートアップ企業に対するベンチャーキャピタル（VC）投資について、日本は、アメリカに比べて、10 分の 1 未満にとどまっています。その他にも起業家マインドや多様な才能を持つ若者の育成や出口戦略なども含めた、スタートアップ・エコシステム全体の底上げが不可欠と考えられます。〔資料 1－Ⅲ－24〕

なお、令和 5 年度税制改正においては、スタートアップ・エコシステムを抜本的に強化する観点から、従来は課税の繰延べであったエンジェル投資家への優遇税制について、スタートアップへ再投資する場合には譲渡益を非課

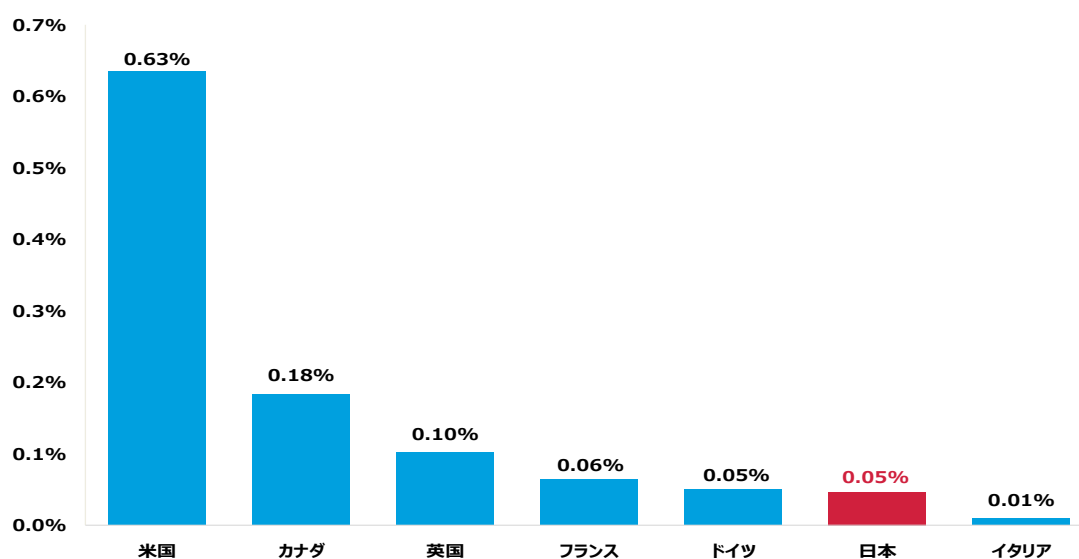
税にする制度を創設しました。また、企業会計基準委員会より、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産に関しての会計上の考え方が示されたことも踏まえ、自己が発行した暗号資産で、発行した時から継続保有されている等の一定の要件を満たすものについて、期末時価評価を不要とする改正を行いました。

[資料 1－Ⅲ－23] 開廃業率の国際比較



(注) 国によって統計の性質が異なるため、単純に比較することはできない。
(出典) 日本：厚生労働省「雇用保険事業年報」のデータを基に中小企業庁が算出、米国：United States Census Bureau「The Business Dynamics Statistics」、英国：英国国家統計局「Business demography」、ドイツ・フランス：eurostat

[資料 1－Ⅲ－24] ベンチャーキャピタル投資の国際比較（令和元（2019）年、対 GDP 比）



(出典) OECD, Stat

（書類の電子化と税務情報の活用）

コロナ禍で生活様式が変容した背景には、リモートワークの浸透とDX（デジタル・トランスフォーメーション）の進展に加え、政府主導で進めた押印廃止などによる行政手続きのオンライン化の流れもあります。諸外国では、税務行政の電子化や行政機関同士の情報連携は、納税者、雇用主、行政当局にとって手続きに係る負担を軽減することで、社会全体としての生産性の向上につながるものとして実施されています。このことは、当局が税務情報を即時に把握することで、雇用主の手続き上の負担を緩和するとともに、プッシュ型の対応を含め、行政側が迅速な給付を行うことを可能にしています。

＜参考：諸外国における税務行政のデジタル化の動向＞

イギリスでは、給与所得や年金所得に対する源泉徴収・年末調整の仕組みであるPAYE（Pay As You Earn）において、毎月の給与等の支払いごとに支払税額の調整をリアルタイムで行う「RTI（Real Time Information）」化が進められており、納税者利便の向上とともに、迅速な給付行政の推進を図っています。従業員の収入が一定の閾値以下にとどまる場合には雇用主によるPAYEへの登録は求められておらず、また、RTIは事業所得を対象としていない点から包括的な情報源ではありませんが、RTIを通じて歳入関税庁が取得した税務情報は、一般的な社会保障給付である Universal Credit を実施するために必要な情報に限り、雇用年金省に共有され、給与情報の入力漏れに対応するなど給付行政に活用されています。

フランスでは、電子申告の義務化により税務行政の電子化を進めるとともに、納税者等の利便性向上の観点から行政機関同士での情報連携を行い、給付に係る手続きの簡素化を図っています。給与情報に係る情報システムであるDSN（Déclaration Sociale Nominative；社会保障関連申告ネットワークシステム）では、雇用主の社会保障機関への給与等の情報提出における重複手続きを排除し、雇用主の負担を軽減しています。また、納税者側についても、国税当局が雇用主等から集めた情報が予め記入された申告書の導入により申告に係る負担軽減策を講じています。

4. 格差を巡る状況の変化

（日本における雇用や貧困の状況）

我が国では、バブル経済崩壊後の経済の停滞や、製造業における国際競争の激化もあり、非正規雇用割合が中長期的に上昇してきています。一人当たり国民所得は世界の中で相対的な順位を落とす中、格差や相対的貧困が問題となり、生活や雇用に不安を抱いている人が増加しています。

まず、雇用環境を見てみると、平成の時代に、雇用者数が緩やかに増加する中、そのペースを上回り非正規雇用者が増加してきており、平成 2（1990）年に 20.2%であった非正規雇用割合は、令和 4（2022）年には 36.9%と 3 人に 1 人を上回る水準となっています³¹。また、いわゆる就職氷河期世代には、雇用環境が厳しい時期に就職活動を行い、不本意ながら不安定な仕事に就く、又は無職のままの状態です。社会参加に向けた支援を必要としているなど、現在も様々な課題に直面している方々もいます。

次に、昭和 60（1985）年には 12.0%であった相対的貧困率³²は、平成 30（2018）年には 15.4%へと上昇しています。同様に、子どもの貧困率は、昭和 60（1985）年には 10.9%でしたが、平成 30（2018）年には 13.5%へと上昇しています。

（シングルマザーの増加）

離婚の件数は、昭和 46（1971）年に年間 10 万件を超えて以降、緩やかな増加傾向にあり、令和 4（2022）年には約 17.9 万件となり、離婚件数を婚姻件数で除した比率も 35.5%まで上昇しています。その影響もあって、ひとり親世帯も約 134 万世帯（うち、母子世帯が約 120 万世帯）となっています。

子育ての負担が一人に集中するひとり親は、長時間勤務が困難であることなどから労働時間や機会の面で不利になることが多いとされています。ひとり親世帯の貧困率は、昭和 60（1985）年の 54.5%から緩やかな改善傾向にあり、平成 30（2018）年には 48.1%へと改善が見られますが、全世帯の平

³¹ 総務省「労働力調査（詳細集計）2022 年（令和 4 年）平均結果」（令和 5（2023）年 1 月）。

³² 所得中央値の 50%を下回る所得しか得ていない者の割合を意味します。

均と比較して約3倍高く、高い水準で推移しています³³。

その中でも特に、女性のひとり親世帯は、男女の賃金格差などを背景に、貧困に陥るケースが多く、平均年間収入で見ても、父子世帯の父自身が518万円であるのに対して母子世帯の母自身は272万円と低い水準となっています。さらに、離婚した夫からの養育費をはじめとした支援が、離婚協議の中で決定されたとしても実際の支払いが滞っているケースが約4割と非常に多くなっています³⁴。

（教育と格差の固定化）

平成2（1990）年時点では3～4割だった大学（4年制大学・短期大学）進学率は、令和3（2021）年には約6割まで上昇しており、高学歴化が進行しています。この傾向自体は、勉学への意欲の向上として望ましいことですが、高校卒業後の予定進路には親の年収が大きく影響していることが知られ、世帯年収が400万円未満の場合には4年制大学に進学する割合は3割程度まで減少します。そして、最終学歴がその後の生涯賃金に大きく影響することも統計上明らかであり、大学・大学院卒男性（約2.7億円）と高校卒男性（約2.1億円）で比べると、約6,000万円の差があるとされています³⁵。

また、高等教育進学への障壁には、上述の世帯年収だけでなく、家庭の社会経済的背景を示す指標であるSES（Socio-Economic Status；家庭所得、父親学歴、母親学歴の三つの変数を合成した指標）が大きく影響しているという研究もあります。こうした研究結果等を見ると、学歴格差は、世帯年収等を通じて親世代から子ども世代、孫世代まで連鎖的に引き継がれていく可能性があり、教育問題というよりも社会問題と捉え、その連鎖を食い止める方策が求められます。このような学歴格差の問題には、特に不利益の大きな生徒に個別に対応する対症療法と、そもそもの不利益層が生じないようにする構造対応の双方による機会の公平の確保が求められます。

（所得の源泉の変化と所得分布への影響）

経済のグローバル化・デジタル化などを背景に、所得を生み出す源泉とし

³³ 厚生労働省「2019年国民生活基礎調査」（令和2（2020）年7月）。

³⁴ 厚生労働省「令和3年度全国ひとり親世帯等調査」（令和4（2022）年12月）。

³⁵ 独立行政法人 労働政策研究・研修機構「ユースフル労働統計 2019—労働統計加工指標集—」（令和元（2019）年11月）。

て、従来の労働や実物的な資本に代わって、知識、データ、A I、プラットフォームなどに代表される無形資産の比重が高まりつつあります。こうした無形資産を背景とした競争が繰り返される中で、典型的には、勝者総取りと言われるように、所得の集中化が進んでいく可能性が指摘されています。

一旦、こうした所得格差の拡大が進んでしまうと、高所得者層と低所得者層の間に資本リターンを得る機会へのアクセスの格差が生じ、所得格差は一層拡大していく可能性も指摘されています。

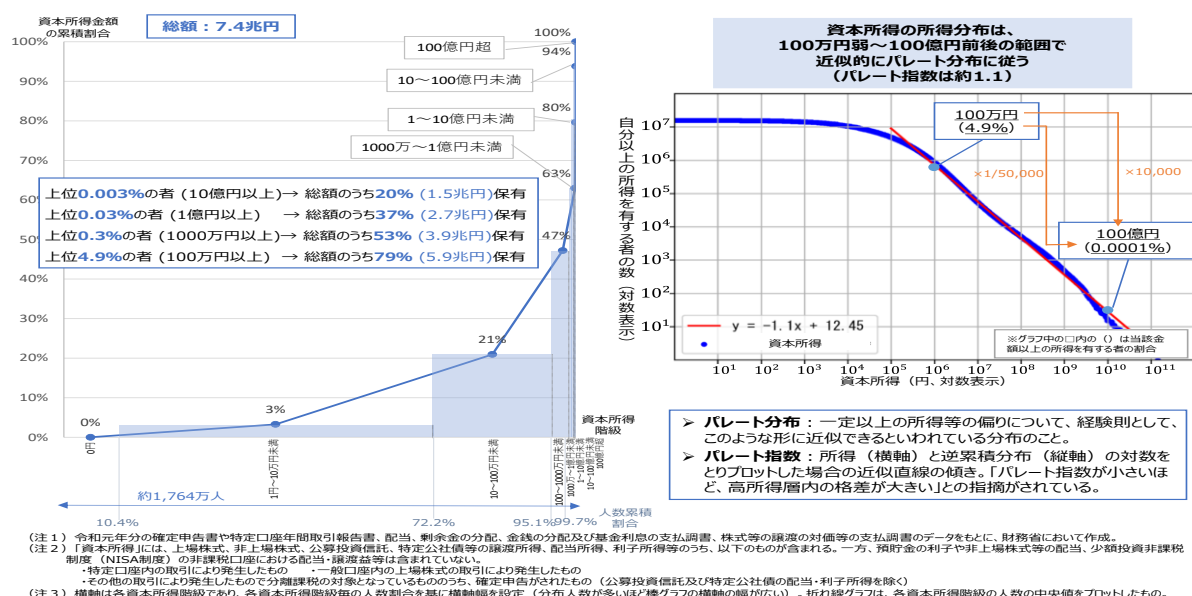
＜参考：「資本所得」の分布状況＞

所得格差について、当調査会では、確定申告書や特定口座年間取引報告書、支払調書のデータを基に、一定の範囲の資本所得（株式、投資信託、公社債等に係る譲渡所得、配当所得、利子所得等）について推計し、資本所得の分布について分析を行ったデータの提供を受けて議論を行いました³⁶。その分析によれば、全体では約 1,764 万人が約 7.4 兆円の資本所得を得ており、そのうち上位 0.3%の者（資本所得 1,000 万円以上を保有する者）が総額のうち 53%（約 3.9 兆円）を得ているといった偏りの状況がみられました。

また、100 万円弱から 100 億円前後の範囲では、統計的に見て所得の分布に大きな格差が認められる結果となりました。

今後は、こうした資本所得のデータと給与所得等のデータを合算した形で所得税負担の状況を把握する取組みが期待されます。

〔資料 1－Ⅲ－25〕「資本所得」の分布状況



³⁶ この分析では、源泉分離課税の対象となっている預貯金に係る利子所得や非課税所得のデータは含まれていません。

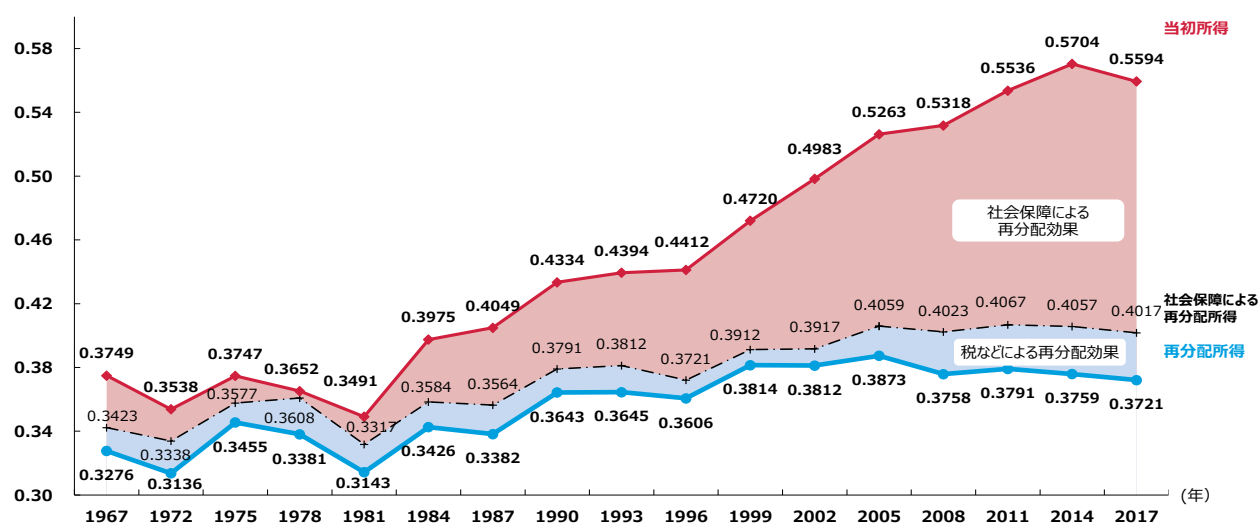
(税や社会保障による再分配)

こうした中、税や社会保障による再分配がどの程度機能してきたかを見てみると、令和元（2019）年の全世帯の再分配前と再分配後の所得分布（医療・介護等の現物給付を含みます。）では、再分配後は100万円未満や700万円以上の世帯の割合が低下する一方、100万円から600万円までの世帯の割合が上昇しています。

ジニ係数も、平成2（1990）年の再分配前で0.43、再分配後で0.36から、単身世帯や高齢者世帯の割合の上昇等を背景に、平成29（2017）年には再分配前で0.56、再分配後で0.37と長期的には拡大しています。しかし、近年はその傾向に改善の動きが見られるとともに、個人所得課税の見直しなどで再分配による格差の改善幅も大きくなっています。〔資料1－Ⅲ－26〕

格差を巡る様々な状況の変化を踏まえると、引き続き、格差の固定化を防止するための税や社会保障を通じた再分配が重要となります。

〔資料1－Ⅲ－26〕 再分配政策によるジニ係数の変化



（注1）「当初所得」は、雇用者所得、事業所得、農耕所得、畜産所得、財産所得、家内労働所得及び雑収入並びに私的給付（仕送り、企業年金、退職金、生命保険金等の合計額）の合計額であり、公的年金等社会保障給付金は含まれていない。
（注2）「社会保障による再分配所得」は、2002年以前は当初所得に現物給付、社会保障給付金を加え、社会保険料をひいたものであり、2005年以降は当初所得に社会保障給付金を加え、社会保険料をひいたものである。
（注3）「再分配所得」は、当初所得から税金・社会保険料を控除し、社会保障給付（現金・現物）を加えたものである。
（出典）厚生労働省「所得再分配調査」

(孤独・孤立化する人々)

社会保障の伝統的な理解とは、国民が社会生活を送る上で生じる老齢、障害といった「要保障事由」の発現に際して行われる給付でしたが、家族形態や働き方の多様化により、個々人が「居場所」を家族機能や日本型雇用の中に見出すことの限界が露呈し、その捉え方の転換の必要性が指摘されていま

す。

特に、コロナ禍での生活激変と人々の不安・悩みの増大、交流の減少により、相談支援件数や、自殺、DV、虐待、不登校等の件数が増加しています。個人の自立支援の仕組みとして、孤独・孤立に苦しむ人々が地域社会と繋がりながら、安心して生活を送れる「地域共生社会」づくりに向けて、自治体や、地域を構成する住民が担い手となった政策的な対応の必要性が高まっています。

5. エネルギー・環境問題などの変化

（社会におけるSDGsへの関心の高まり）

平成 27（2015）年の国連サミットにおいて全ての加盟国が合意した「持続可能な開発のための 2030 アジェンダ」の中で、「誰一人取り残さない」持続可能でよりよい社会の実現を目指す世界共通の目標として、エネルギー・環境関連の目標も含むSDGs（Sustainable Development Goals; 持続可能な開発目標）が掲げられました。令和 12（2030）年を達成年限とし、17 のゴールと 169 のターゲットから構成されています。

広告代理店³⁷が実施した令和 5（2023）年の「SDGsに関する生活者調査」（第 6 回）によると、SDGs の認知率は 91.6%で、「内容まで理解している」という回答は、平成 30（2018）年の第 1 回調査から約 11 倍以上の 40.4%へと伸長し、特に 10 代では過半数を超えています。

（気候変動問題への対応）

地球規模の課題である気候変動問題の解決に向けて、平成 27（2015）年にパリ協定が採択され、「世界的な平均気温上昇を産業革命以前に比べて 2℃より十分低く保つ（2℃目標）とともに、1.5℃に抑える努力を追求する（1.5℃目標）こと」、「今世紀後半に温室効果ガスの人為的な発生源による排出量と吸収源による除去量との間の均衡を達成すること」等の世界共通の長期目標が合意されました。この実現に向けた取組みを世界で進めており、120 以上の国と地域が「2050 年カーボンニュートラル」という目標を掲げているところです。

それを踏まえ、我が国でも、令和 2（2020）年 10 月に、2050 年までに温室効果ガスの排出を全体としてゼロにする「カーボンニュートラル」を目指すことを宣言するとともに、令和 3（2021）年 4 月には、それと整合的で野心的な目標として「2030 年度に温室効果ガスを（2013 年度比で）46%削減する」こと、さらに 50%の高みに向け挑戦を続けることを表明しました。

その取組みの一環として、温室効果ガスの排出原因となっている化石燃料等から脱炭素ガスや太陽光・風力発電といった再生可能エネルギーに転換するなど、経済社会システム全体の変革を目指す、いわゆるGX（グリーン・

³⁷ 株式会社電通。

トランスフォーメーション)の動きも活発になってきています。具体的には、官民連携の下、成長促進と排出抑制・吸収をとともに最大化させていくべく、今後 10 年間で 150 兆円超の投資を実現していくこととされています。今後、このような取組みが進められ、産業構造を含めた経済社会が大きく変容していくことが想定されます。

<コラム：グリーン・トランスフォーメーションとカーボンプライシング³⁸>

令和 4 (2022) 年 2 月にはロシアによるウクライナ侵略が発生し、我が国においてもエネルギー価格の高騰や電力需給のひっ迫が生じるなど、昭和 48 (1973) 年の第一次オイルショック以来のエネルギー危機が危惧される事態に直面しています。こうした状況を踏まえ、カーボンニュートラルの達成を目指すとともに、エネルギーの安定供給を確保するため、GX に向けた取組みが進められています。令和 5 (2023) 年 2 月には GX に関する政府の基本的な考え方を取りまとめた「GX 実現に向けた基本方針」が閣議決定されました。

令和 5 (2023) 年 5 月に成立した GX 推進法³⁹では、カーボンプライシングとして、①令和 10 (2028) 年度から化石燃料の輸入事業者等に対し輸入等する化石燃料に由来する二酸化炭素の量に応じて化石燃料賦課金を、②令和 15 (2033) 年度から発電事業者に対し一部有償で二酸化炭素の排出枠(量)を割り当て、その量に応じた特定事業者負担金を、それぞれ徴収することとしています。また、このカーボンプライシングの導入の結果として得られる将来の財源を裏付けとして、20 兆円規模の「GX 経済移行債」を令和 5 (2023) 年度以降 10 年間、毎年度、国会の議決を経た金額の範囲内で発行し、GX に向けた先行投資を後押しすることとしています。

(環境対応自動車の促進)

地球温暖化への対応を経済成長の制約やコストと考える時代は終わり、国際的にも成長の機会と捉える時代に突入しています。世界に冠たる総合的な技術力を持つ基幹産業である我が国の自動車産業においても、諸外国の電動化に関する目標や規制、支援等の施策や、これらの施策による電動車市場の状況に注目して、包括的な措置を講じる必要があります。

³⁸ 環境政策は、主に、規制的手法、経済的手法、自主的取組みといった類型に分類されますが、このうち経済的手法の一つとして、化石燃料などの利用により排出した炭素に価格を付け、排出者の行動変容を促すカーボンプライシングと呼ばれる手法が存在します。カーボンプライシングには、温室効果ガスの排出量に比例した課税を行う炭素税や、予め定めた排出枠を取引する排出量取引といった方法が含まれます。CO₂排出量に応じた課税を行う「地球温暖化対策のための税(地球温暖化対策税)」も炭素税の一つに分類されます。

³⁹ 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(令和 5 年法律第 32 号)。

このような基本的な考え方の下、令和2（2020）年12月に策定された「2050年カーボンニュートラルに伴うグリーン成長戦略」を踏まえ、2035年までに、乗用車新車販売で電動車（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、ハイブリッド自動車）100%の実現を目指すことが政府の方針として掲げられています。この目標の実現に向けては、まずは、電気自動車等の導入を強力に進め、電池をはじめ、世界をリードする産業サプライチェーンとモビリティ社会を構築していくとともに、CO₂排出削減と移動の活性化が同時に実現できるよう、自動走行・デジタル技術の電動車への実装など、車の使い方の変革による地域の移動課題の解決にも取り組んでいくことが求められます。また、そのような取り組みを進めていく中で、モビリティの将来像も見据えながら、国・地方を通じた財源を安定的に確保していくことを前提に、今後の車体課税のあり方についても検討していくことが求められます。

（ロシアのウクライナ侵略に端を発するエネルギー問題）

令和4（2022）年2月に、ロシアがウクライナへの侵略を開始して以降、エネルギーの一大供給国であるロシアが戦争の当事者となり、各国の経済制裁によりエネルギーの供給が行われなくなることへの警戒感等から、資源価格の高騰が相次ぎました。

我が国は化石燃料のほぼ全量を海外からの輸入に依存しています。ロシアからの輸入が全輸入量に占める割合も原油で3.6%、LNGで8.8%、石炭で11%と一定の大きさを占める中、世界的な供給不足により、ガソリン価格の高騰などを通じて国民生活にも大きな影響を及ぼしています。

今後は、エネルギー源・調達先の多角化を進めつつ、エネルギーの安定的かつ持続可能な供給を確保していくことが同時に求められることとなります⁴⁰。その際、あわせてクリーンエネルギーへの移行も加速していくことが重要です。

⁴⁰ 燃料投入量に対するエネルギー出力が圧倒的に大きく、数年にわたって国内保有燃料だけで生産が維持できる原子力発電は、運転時には温室効果ガスの排出もないことから、安全性の確保を大前提に、長期的なエネルギー需給構造の安定性に寄与する重要なベースロード電源とされています。また、世界第3位の地熱資源量を誇る我が国では、地熱発電も、安定的に発電を行うことが可能なベースロード電源を担うものです。

6. 安全保障環境の変化

(世界的な安全保障環境の変化)

世界的な安全保障環境は、米ソ対立を軸とした東西冷戦の終結から約 30 年が経過し、新たな局面に入ってきています。中国をはじめとする新興国・途上国の台頭などにより、従来の法の支配に基づく自由で開かれた国際秩序が揺らぐ中、国家間では、総合的な国力を高め、自国の国益達成に向けた国際的な影響力を競い合う傾向が強まっています。他方、世界経済のグローバル化と相互依存も進む中、気候変動や感染症対策など、大国でも一国のみでは解決できず、国際社会による協力が求められる問題もあり、もはや完全なデカップリング（分離）が可能な状況にはありません。

このような中、米中間では、貿易問題、台湾情勢といった様々な分野で厳しい対峙を続ける一方、上述の気候変動など利益が重なる分野では協力する方針も示されるなど、国際秩序は、対立や競争と協力の様相が複雑に絡み合う状況となっています。

(安全保障の概念の変化)

安全保障と言えば、伝統的には外交・防衛の分野を指すことが一般的でしたが、近年は、その概念が拡大されつつあります。もとより資源に乏しい我が国の場合、ロシアによるウクライナ侵略はエネルギー安全保障の確保の重要性を改めて浮き彫りにしました。

また、食料や農林水産物を輸入に大きく依存している我が国にとっては、単に飼料や小麦などの輸入依存度の高い物品の安定的な確保に努めるのみならず、それらを有事の際にも必要な分は国内で調達することができるよう、一定程度の国内生産への転換等を図ることも重要な観点です。

さらには、経済をテコに国益を追求する、いわゆる経済安全保障の概念も広く浸透しつつあり、経済的利益の維持・追求そのものが安全保障の対象とみなされるようになってきています。サプライチェーンの国内回帰の動きなども見られるようになっており、国家・国民の安全を経済面から確保する観点から、経済活動の自由との両立を図りつつ、安全保障の確保を図っていく必要があります。

(安全保障と経済財政)

国力としての防衛力を強化するためにも、経済力・財政基盤の強化が必要です。今般のロシアによるウクライナ侵略を受けた世界経済の混乱を見ても分かるように、貿易や对外投资の分野で依存度の高い周辺国と軍事的緊張が高まった場合、経済制裁や社会不安の増大などから経済状況が一変する可能性があります。

特に、海外依存度が高い我が国にとっては、エネルギー等の資源確保とともに、国際的な金融市場の信認を確保することが死活的に重要です。足もとでは貿易赤字が続くとともに、長期的には成熟した債権国としての地位も盤石である保証はなく、資金調達を海外投資家に依存せざるを得ない事態に備えることも念頭に置いておかなければなりません。さらに、安全保障上のツールとして金融制裁を活用するケースが増えてきており、金融市場に強いストレスがかかった際、有事における我が国経済の安定を維持できる経済力と財政余力がなければ、国力としての防衛力が削がれかねない点にも留意が必要です。そのような意味で、防衛力の抜本的強化を図るには、経済情勢や国民生活の実態に配慮しつつ、財政基盤を強化することが不可欠です。

7. 人口減少・少子高齢化

（出生数の減少と高齢化の進展）

我が国の総人口は、平成 20（2008）年の 1 億 2,808 万人をピークに減少に転じて、直近の令和 4（2022）年では 1 億 2,495 万人となっています。特に、15 歳から 64 歳までの生産年齢人口は、総人口に先駆けて平成 7（1995）年にピークを迎え、総人口に占める割合（生産年齢人口割合）は低下し続け、直近の令和 4（2022）年では 59.4%となっています。

出生数は、未婚化・晩婚化等を背景に、第二次ベビーブーム後はほぼ一貫して減少を続けています。それでも、平成 27（2015）年までは 1 年間で 100 万人の子どもが生まれていましたが、コロナ禍の影響もあり、令和 4（2022）年は 80 万人を下回りました。これは、国立社会保障・人口問題研究所による前回（平成 29（2017）年）の将来推計（中位推計）⁴¹における出生数の減少ペースを大幅に上回るものとなっています。合計特殊出生率も、昭和 49（1974）年に人口置換水準⁴²を下回って以来下降を続けました。平成元（1989）年には、「ひのえうま」の特殊要因があった昭和 41（1966）年を下回り、1.57 となる、いわゆる「1.57 ショック」がありました。これを受け、「エンゼルプラン」（平成 6（1994）年 12 月：文部・厚生・労働・建設の 4 大臣合意）、「新エンゼルプラン」（平成 11（1999）年 12 月：大蔵・文部・厚生・労働・建設・自治の 6 大臣合意）が策定され、累次の少子化対策が行われましたが、出生率の継続的な上昇には結び付きませんでした。その後、平成 17（2005）年の 1.26 を底として緩やかな上昇傾向にありましたが、コロナ禍の影響も受けて、再び下降傾向となり、令和 4（2022）年は 1.26 となっています。

〔資料 1－Ⅲ－27〕

他方、高齢者（65 歳以上）の数は、増え続け、現在（令和 4（2022）年）は 3,624 万人となっています。総人口に占める割合（老齢人口割合）は一貫して上昇を続け、平成 25（2013）年に 25%を超え、直近では 29.0%と、3 割近い水準になっています。

令和 7（2025）年には、年齢階級別人口が最も多い昭和 22～24（1947～

⁴¹ 最新版は、令和 5（2023）年 4 月に公表された「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」です。

⁴² 人口が増加も減少もしない均衡した状態となる合計特殊出生率の水準を指し、現在は 2.06 となっています。

1949) 年生まれの、いわゆる「団塊の世代」の全員が後期高齢者（75 歳以上）になります。令和 2（2020）年度の国民医療費を見ても、75 歳以上の医療費は全体の約 4 割（39.0%）を占めており、65 歳以上でも 6 割（61.5%）を超えていることを踏まえれば、今後、社会保障費は更に増加していくことが予想される状況にあります。

〔資料 1－Ⅲ－27〕 出生数・合計特殊出生率の推移

	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2022
出生数（万人）	122.16	118.71	119.05	106.25	107.13	100.57	77.07
合計特殊出生率	1.54	1.42	1.36	1.26	1.39	1.45	1.26

（出典）厚生労働省「人口動態調査」

（社会保障制度の持続可能性）

従来の社会保障制度は、1960 年代のように、数の少ない「支えられる側」と数の多い「支える側」という人口のピラミッド構造の下で、拡充が図られました。昭和 36（1961）年に国民皆保険が成立し、それ以降、我が国は年金、医療、介護といった、これまではそれぞれの家計の中で対応してきた支出を社会全体で賄うという、いわば「高齢期の支出の社会化」を実現してきました。その一方で、高齢期の支出を社会化したことにより、将来における家計の担い手や老齢な親の扶養者という意味での子どもへの需要は減り続けたと考えられ、そうしたことも一因となり、現在のような人口の逆ピラミッドの状態となりました。

医療技術の進展に伴い、寿命が延びて、健康で元気な高齢者が増えることは、長年にわたり求められてきたことです。社会の持続可能性を高めるためには、少子化対策の強化とあわせて、年齢ではなく、個々人の意欲・能力に応じて力を発揮できるよう、多様な社会参画の場と機会の創出、生涯教育の充実も含め、社会環境を整えていくことも重要です⁴³。

（少子化の要因）

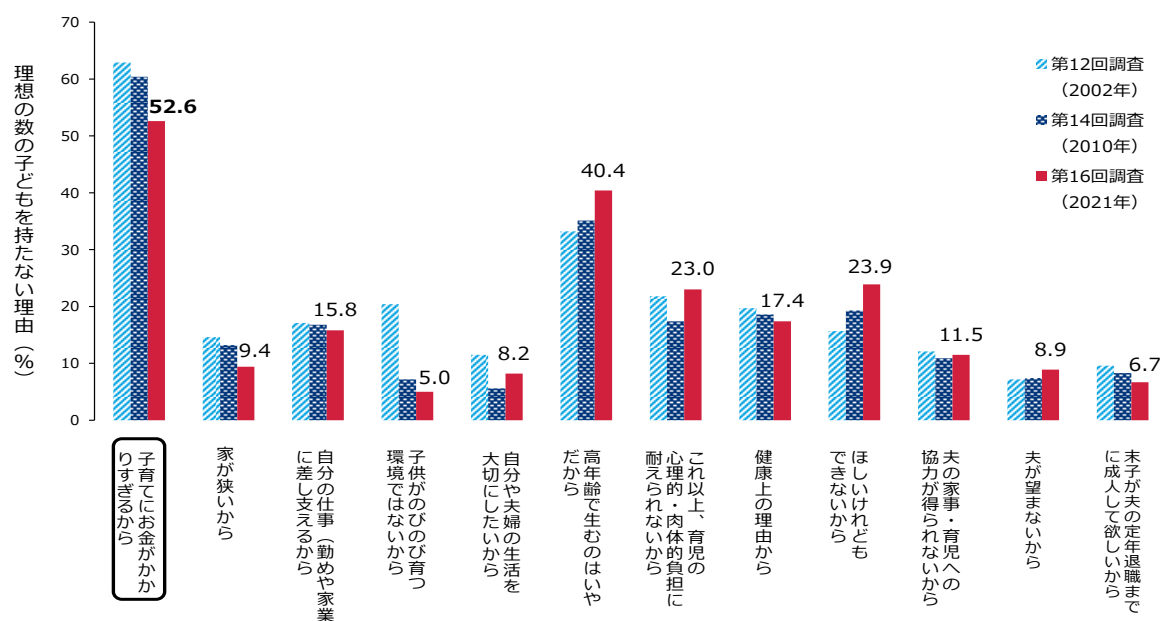
少子化の原因が何であるかは非常に難しい問題です。少子化の背景には、

⁴³ 支える・支えられるという関係を見るためには、就業者一人当たりの非就業者数を見るという考え方もあります。例えば、日本老年学会・老年医学会は、かつてと比べて若返ったと実証されている前期高齢者を排除せずに社会参加できる仕組みを構築するため、高齢者の定義を 75 歳以上にすべきと提言しています。

経済的な不安定さや出会いの機会の減少、仕事と子育ての両立の難しさ、家事・育児の負担が依然として女性に偏っている状況、子育ての孤立感や負担感、子育てや教育にかかる費用負担など、個々人の結婚・妊娠・出産・子育ての希望の実現を阻む様々な要因が複雑に絡み合っています。完結出生児数⁴⁴は 1970 年代の 2.20 程度から直近の令和 3（2021）年では 1.90 と、その減少は緩やかなものとなっています⁴⁵が、引き続き、多子、ひとり親など、家庭が抱える様々な事情に応じて、きめ細やかな対応を行っていく必要があります。〔資料 1－Ⅲ－28〕

また、少子化の大きな要因として、婚姻率⁴⁶の低下も指摘されています。婚姻率は、婚姻件数がピークであった昭和 47（1972）年の 10.4 から、令和 4（2022）年には 4.1 へと大きく減少しています。なお、昭和 45（1970）年に男性 1.7%、女性 3.3%であった生涯未婚率（50 歳時の未婚割合）は、令和 2（2020）年には男性 28.3%（約 4 人に 1 人）、女性 17.8%（約 6 人に 1 人）へと大きく上昇しています。〔資料 1－Ⅲ－29〕

〔資料 1－Ⅲ－28〕 理想の数の子どもを持たない理由



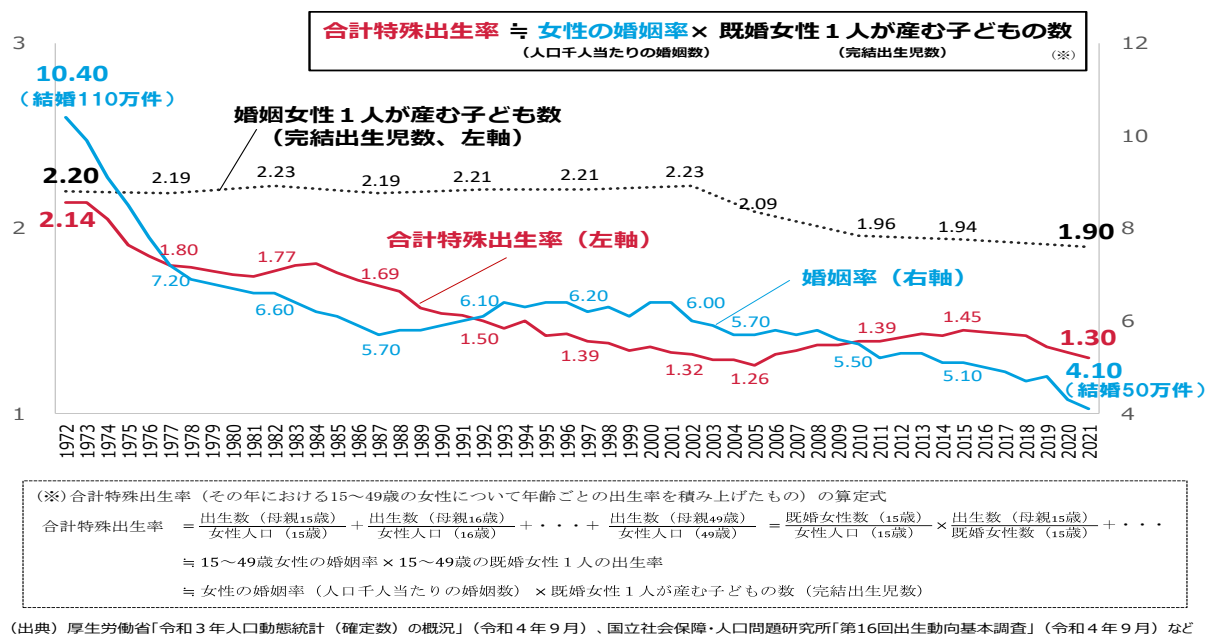
出典：国立社会保障・人口問題研究所「出生動向基本調査」（独身者調査）
注：対象は予定子ども数が理想子ども数を下回る、妻の調査時年齢50歳未満の初婚どうしの夫婦。グラフ上数値は第16回調査結果。

⁴⁴ 結婚持続期間 15～19 年夫婦の平均出生子ども数を意味します。

⁴⁵ 国立社会保障・人口問題研究所「第 16 回出生動向基本調査」（令和 4（2022）年 9 月）。

⁴⁶ 人口 1,000 人当たりの年間婚姻届出件数を意味します。

〔資料 1－Ⅲ－29〕 合計特殊出生率・完結出生児数・婚姻率の推移



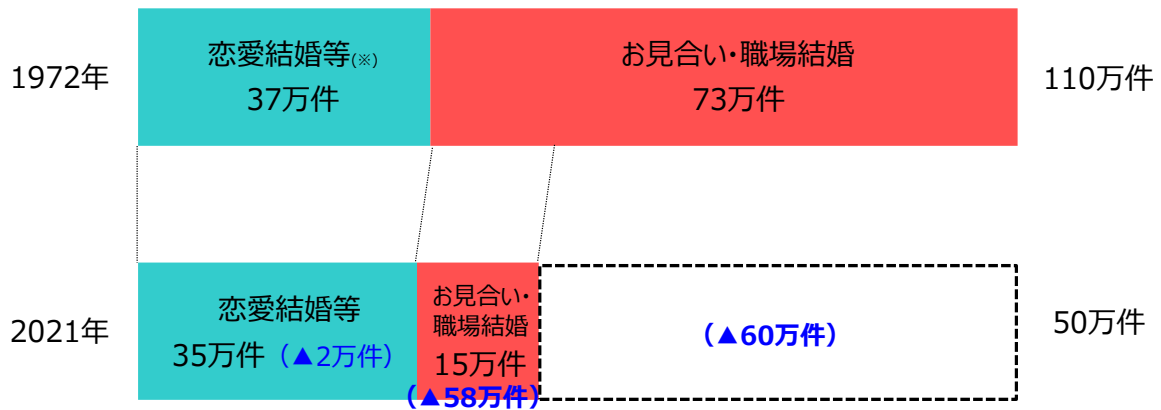
(婚姻率低下の要因)

婚姻率が低下し、生涯未婚率が上昇している要因を探ってみると、女性の社会進出の増加など複合的な要因が考えられますが、その一つの要素として、社会における結婚への意識が変化してきていることが挙げられます。例えば、恋愛結婚の件数は 1970 年代からそれほど変化がない中で、婚姻数の減少 (▲59.9 万件) は、職場結婚とお見合い結婚の減少 (▲58.2 万件) とほぼ一致すると推計されています⁴⁷。〔資料 1－Ⅲ－30〕

また、婚姻率低下の理由として、若年層の経済的負担の問題を挙げている調査結果もあります。特に、若年層では非正規化・低所得化の進展が顕著で、雇用環境の不安定化が、結婚という人生の大きなイベントに踏み切れない、あるいはそれに向けて行動を起こせない事態を深刻化させていることも考えられます。若年層の賃上げ、非正規雇用の正規化などの対策は、婚姻率の上昇といった観点からも重要なものとなっています。〔資料 1－Ⅲ－31〕

⁴⁷ 厚生労働省「人口動態調査」、国立社会保障・人口問題研究所「出生動向基本調査」。

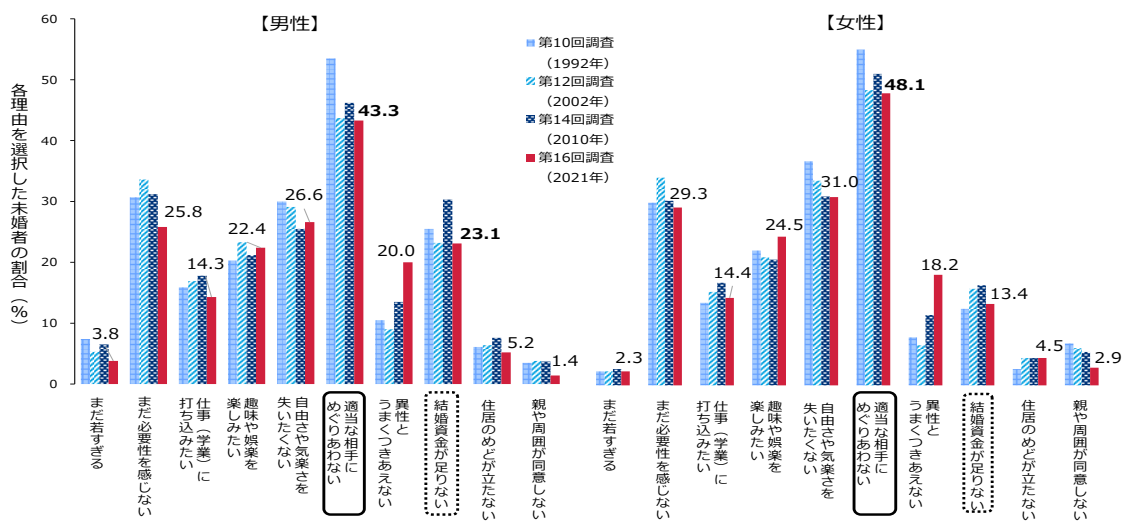
〔資料 1－Ⅲ－30〕 婚姻数の減少



(※) 「恋愛結婚等」は、「友人・兄弟姉妹を通じて」、「学校で」、「ネットで」、「街なかや旅先で」、「サークル・クラブ・習いごとで」、「アルバイトで」等、結婚のきっかけのうち「見合い結婚」及び「職場や仕事で」を除いたもの。

(出典) 人口動態調査、出生動向基本調査

〔資料 1－Ⅲ－31〕 未婚者が独身でいる理由



出典：国立社会保障・人口問題研究所「出生動向基本調査」(独身者調査)

注：対象は25～34歳の未婚者。未婚者のうち何%の人が各項目を独身に留まっている理由(3つまで選択可)としてあげているかを示す。グラフ上数値は第16回調査結果。

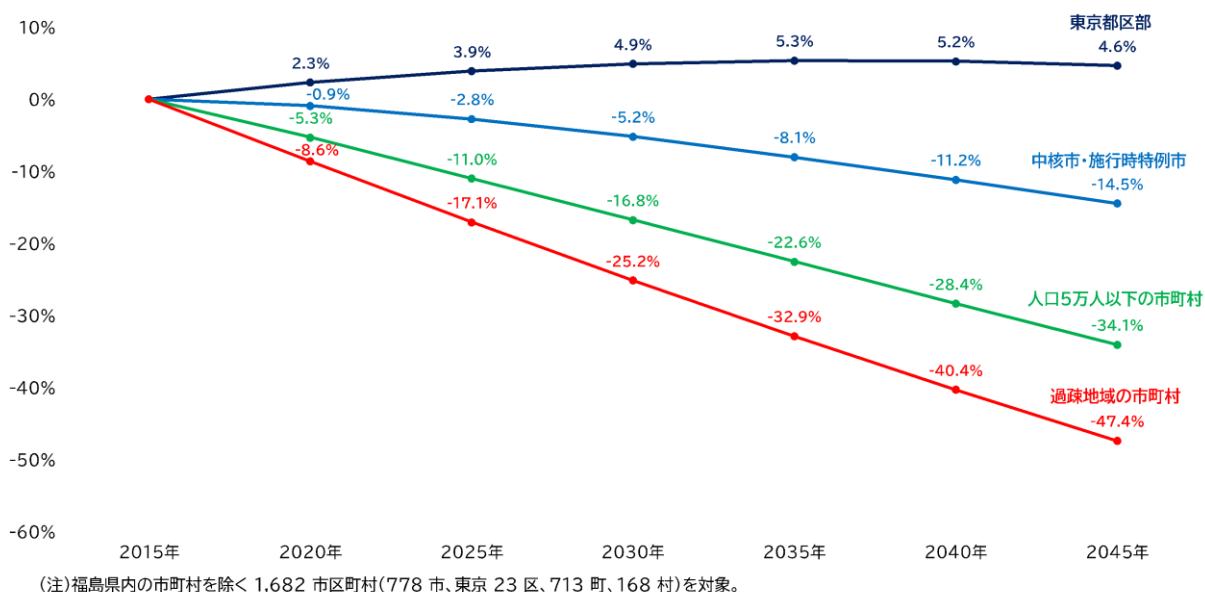
8. 地域社会の変化

(地方における人口減少・少子高齢化)

先述の人口減少と少子高齢化の進展は、地方にも大きな影響を及ぼします。民間機関が平成 26 (2014) 年に発表した「消滅可能性都市」という言葉は、多くの地方公共団体や地方関係者に強い衝撃を与えました。国立社会保障・人口問題研究所の「日本の地域別将来推計人口 (平成 30 (2018) 年推計)」によれば、人口減少は都市部よりも小規模な市町村においてより急速に進むと予測されています。〔資料 1－Ⅲ－32〕

ただし、地方公共団体ごとに 15～74 歳人口と、生活上の支えのニーズが高まる 75 歳以上人口の変化を見ると、15～74 歳人口が減少する一方で 75 歳以上人口が増加する団体や、両世代ともに減少する団体など、各団体の人口構造の変化の現れ方は地域ごとに異なる点には留意が必要です。

〔資料 1－Ⅲ－32〕 地域ごとの人口推移



(人口減少がもたらす都市への影響)

人口減少が深刻化するにつれて、地方都市を中心に、空き家、空き地等が、時間的・空間的にランダムに発生する「都市のスポンジ化」が顕在化しつつあります⁴⁸。人口増加期に住宅や店舗等の郊外立地が進み、市街地が拡散し

⁴⁸ 空き家数は、総務省「平成 30 年住宅・土地統計調査」では 849 万戸と過去最高となり、住宅総数 6,241

ていきましたが、人口減少局面に転じて自然と市街地が縮小するものではなく、空き地、空き家の発生を伴って、低密度な市街地を形成するに至っています。都市の密度が低下することで、サービス産業の生産性の低下、行政サービスの非効率化、コミュニティの存続危機など、様々な悪影響を及ぼしかねないことから、所有者不明土地や空き家への対策を講じつつ、地域の実情に応じたコンパクトなまちづくりを推進する必要があります。

この他にも、人口減少がもたらす影響として、例えば、地域のインフラ・公共交通ネットワークの維持、介護・医療などの提供環境の整備、人手不足の深刻化、教育環境や子育て環境の変化なども重要な課題となっています。

（地方活性化の取組み）

地方は、合計特殊出生率の低下による人口の減少（自然減）に加え、若年層を中心とした地方から東京圏への人口流出（社会減）という課題も抱えています⁴⁹。特に人口急減に直面している地方では、労働力人口の減少や消費市場の縮小が生じれば、地方の経済規模の縮小につながり、それが地域の魅力・活力や社会生活サービスの低下を招き、更なる人口流出を引き起こすという悪循環に陥るリスクがあります。地方は、食料・水・エネルギーの供給、多様な生態系の保全、都市とは異なる新しいライフスタイルが実現できる場など様々な価値・役割を有しており、地方をしっかりと維持・発展させることは都市部も含めた我が国全体として重要な課題です。人口減少に歯止めをかけるとともに、東京圏への人口の過度の集中を是正し、それぞれの地域で住みよい環境を確保して、将来にわたって活力ある社会を維持するため、平成26（2014）年から「地方創生」の取組みが進められています⁵⁰。

万戸の13.6%を占めています。平成10（1998）年の576万戸から20年間で1.5倍に増加しています。空き家のうち売却用等を除いた狭義の空き家（その他の住宅）は349万戸で、住宅総数の5.6%を占めており、前回調査の5年前（318万戸）に比べて30万戸（9.5%）増加しています。空き地についても、国土交通省「平成30年世帯土地統計」及び「平成30年法人土地・建物基本調査」によれば、増加傾向にあり、特に直近5年間で空き地面積は急増（21.6%）しています。所有者類型別に見ると、法人所有の空き地が微減（▲8.3%）であるのに対して、個人所有の空き地面積が大幅増（39.0%）となっています。

⁴⁹ 人口移動の推移を見ると、平成12（2000）年以降、東京圏（東京都、神奈川県、埼玉県、千葉県）への転入超過は続いています。最新の令和4（2022）年の住民基本台帳人口移動報告（令和5（2023）年1月総務省統計局発表）では、東京圏で9万9,519人の転入超過となり、転入超過幅も前年に比べ1万7,820人拡大しています。年齢別では、東京圏への転入超過数は15～29歳の区分で12万264人の転入超過と、若い世代が大半を占めています。

⁵⁰ これまでの「地方創生」の取組みとして、政府は、平成26（2014）年に、まち・ひと・しごと創生法を制定し、第1期（平成27（2015）年度から平成31（2019）年度まで）の「まち・ひと・しごと創生総合戦略」を策定しました。この戦略では、自然減への対応はさることながら、地方から東京圏への人口流出（社会減）

他方で、この間5Gネットワークや光ファイバーの整備、データセンターの地方分散など、デジタル基盤の整備が進み、全国各地でICTの進展、ネットワーク化のもたらす利便性を享受できるようになってきました。こうした状況に鑑み、令和4（2022）年度には、令和5（2023）年度を初年度とする5か年の「デジタル田園都市国家構想総合戦略」が新たに策定されました。

デジタルは地方の抱える社会課題を解決するための鍵であり、また、新しい付加価値を生み出す源泉でもあります。観光・農業などの地方の魅力を高める地域資産は、デジタルの力を活用することで更に高い付加価値を得ることができます。上述のとおり様々な社会課題に直面する地方にこそ、テレワークや遠隔教育・遠隔医療など新たなデジタル技術を活用するニーズがあり、デジタル技術の活用によって、地域の個性を活かしながら地方の社会課題の解決、魅力向上のブレークスルーを実現し、地方活性化を加速することができます。

また、デジタル技術の進展を背景に、地方に住み、働きながら都会に匹敵する情報やサービスを利用できるようになったことで、地方移住への関心が高まるとともに、都市部から地方に拠点を完全に移すことは難しくても都市部と地方の2地域に居住しながら仕事を行うワークスタイル、テレワークや副業・兼業による「転職なき移住」などが現実のものとなっており、こうした働き方の変化は地方への新たな人の流れを作りだす動きとなっています。

「デジタル田園都市国家構想総合戦略」に基づき、国や地方公共団体だけでなく、中小企業をはじめとした企業・大学・NPOなど多様な主体が、地方の社会課題を共有し、地域外の主体も巻き込みながら、連携して取組みを推進していくことが期待されます。

（行政のデジタル化）

行政分野におけるデジタル基盤の整備として、マイナンバーカードの普及は特に重要です。安全・安心で利便性の高いデジタル社会をできる限り早期に実現する観点から、普及を強力に推進してきた結果、令和2（2020）年3月時点で2,000万枚に満たなかったマイナンバーカードの累計の交付枚数

に歯止めをかけることを当面の目標としていました。地方公共団体においても、危機感を国と共有し、ほぼ全ての団体で「地方版総合戦略」が策定され、地域の特性を生かした種々の施策が展開され、令和2（2020）年度からは第2期の戦略も始められました。

は、令和5（2023）年4月時点で8,700万枚を超え、全国民の69%に達しており、地方も含めた全国で普及が急速に進んでいます。マイナンバーカードの健康保険証利用も始まっているほか、オンデマンド型の公共交通インフラ、子育て・介護支援等も含めた包括的地域ケアなど、様々な分野でマイナンバーカードが持つ本人確認機能等の活用が期待されており、今後更なる普及・利活用の拡大が見込まれ、地域社会の課題解決のツールとしても期待されています。

地方公共団体の行政手続きについても、デジタル技術の活用が進んでいます。マイナポータルからマイナンバーカードを用いたオンライン化の取組みが進められているほか、基幹業務システムについて、住民の利便性の向上と行政運営の効率化を図るため、ガバメントクラウド上に構築された標準準拠システムへ円滑かつ安全に移行できるよう、取組みが進められています。

（地域脱炭素の推進）

先述のとおり脱炭素を成長の機会と捉える時代が到来しており、地方の成長戦略として、地域の強みを活かすことで地域課題を解決し、魅力と質を向上させる地域脱炭素の取組みが重要となっています⁵¹。こうした中、地方公共団体は、令和5（2023）年2月に策定された「GX実現に向けた基本方針」において、再生可能エネルギーや電動車の導入等の地域脱炭素の基盤となる重点対策を率先して実施することとされるなど、その役割が拡大しています。また、気候変動問題への対応としては、CO₂の排出削減とともにその吸収源を確保することも重要です。我が国の吸収量のうち大部分を占める森林吸収量は減少傾向にあり、2050年カーボンニュートラルに向けて、地域における森林整備等の促進を図ることが必要です。このように、脱炭素の要素も加えて地域の未来像を描き、地域の多様な主体が協力して行動することで、強靱な活力ある地域社会への移行が期待されます。

⁵¹ 地方には、太陽光、水力、風力、バイオマスなど豊富な地域エネルギー資源があり、これらを活用して再生エネルギーを生み出すことで、脱炭素に貢献するとともに、地方に関連産業を生み出すことができれば地域の活性化にもつなげることができます。また、地域社会と密接に関係する農林水産業、公共交通、住宅・建築物などの個別分野においても、脱炭素化の取組みを進めることにより、地域全体における持続性の確保と地域の魅力向上との両立を図ることができます。このように、地域特性に応じて、地方の創意工夫を活かした産業・社会の構造転換やエネルギーの地産地消を推進しつつ、地域・くらしの脱炭素化を実現することが期待されます。

(地方分権の進展と地方公共団体の役割の増加)

地方公共団体の機能⁵²を最大限に発揮し、地域の実情に応じて、住民ニーズにきめ細かに対応していくためには、地方分権の推進は極めて重要であり、これまでの間、地方の自主性・自立性を高めるための多くの改革が積み重ねられてきました。平成5（1993）年の衆参両院における「地方分権の推進に関する決議」が起点となり、機関委任事務制度の廃止をはじめとして、国から地方、都道府県から市町村への権限移譲や、義務付け・枠付けの見直し等が行われてきました。平成26（2014）年からは、「提案募集方式」が導入され、住民に身近な課題を現場の知恵と工夫で具体的に解決できる取組みが進められており、地方の自主性・自立性を高めるための改革は、引き続き推進していく必要があると考えられます。

今後も地方公共団体は、先述の少子高齢化やデジタル化、脱炭素など経済社会の構造変化に伴い住民ニーズが多様化・複雑化していく中で、その自主性、主体性を最大限発揮し、地域の様々な行財政需要に対して柔軟に対応していく必要があります。介護、医療、子育て等の社会保障サービスの提供や地域経済の活性化、激甚化・頻発化する自然災害に備えるための防災・減災対策など、地方公共団体が対応しなければならない課題は増加しています。

一方で、こうした変化・課題の現れ方は、その要因となる人口構造の変化の度合いや活用可能な経営資源の違い等により、地域ごとに異なるものです。また、地方においては、人口急減による深刻な縮小スパイラルに陥れば、所得や資産価値等の課税ベースが縮小し、地方税収の減収につながる可能性があります。

こうした厳しい状況の中、地方公共団体が、それぞれの地域の実情に応じて住民の暮らしを支える役割を安定的に担っていくためには、持続可能な地方税財政基盤を構築することが必要です。

⁵² 地方自治法に規定されているとおり、地方公共団体は住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担っています。さらに、同法においては、この趣旨を達成するため、国は住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担することとされています。こうした考え方は、国と地方公共団体との基本的な関係を律する重要な原則であり、地方公共団体が住民に身近な事務を幅広く実施し、必要な行政サービスを提供する礎となっています。

9. 我が国財政の構造的な悪化

（バブル期からの財政状況の変化）

平成2（1990）年度に特例公債からの脱却が一旦は達成されましたが、バブル経済崩壊とその後の長期にわたる景気低迷の中で、財政収支が急速に悪化しました。時代が令和に変わっても、国の一般会計歳出と税収の差は依然として大きく、多額の財政赤字が生じています。

このような状況は、歳入・歳出の両面を通じた構造的な変化に起因しています。まず、歳入面では、バブル経済の崩壊に伴い土地等の譲渡益や利子等に係る所得税収が大きく減少したほか、低所得者層を中心とした所得税減税などの制度的な減税が重ねられてきました。法人税収も、バブル経済の崩壊やリーマン・ショックの影響のほか、税率引下げなどの制度的な減税により、大きく減少しました。近年、景気の緩やかな回復や消費税率の10%（国・地方）への引上げもあって、税収は増加し、令和5（2023）年度予算では69.4兆円と見込まれ、平成2（1990）年度決算（60.1兆円）と比較すると約1.2倍となっています。他方、歳出面では、平成2（1990）年度と令和5（2023）年度の国の一般会計を比較すると、高齢化等の影響により社会保障関係費が約3.2倍に、利払いも含めた国債費が約1.8倍に増加し、一般会計歳出総額は約1.7倍に拡大しています。特に、令和2（2020）年の新型コロナの感染拡大以降、度重なる経済対策により、歳出はこれまでにない規模で大幅に拡大しています。〔資料1－Ⅲ－33〕

その結果、第一次・第二次オイルショックの影響を受けた昭和50年代を除けば、戦後から平成初期までは80%前後であった国の一般会計歳出総額に占める税収の割合は、近年はコロナ禍以前でも最高60%程度の水準にとどまり、令和2（2020）年度・3（2021）年度に至っては40%台に落ち込むなど、租税の最も基本的な役割である財源調達機能を十分に果たせていない状況にあります。

地方税財政においても、少子高齢化の影響により社会保障関係費等の歳出が増加しています。平成2（1990）年度と令和5（2023）年度の地方財政計画を比較すると、この間に、行財政改革に取り組んできましたが、社会保障関係費等の一般行政経費は約3.3倍に拡大しています。歳入面では、近年、景気が回復する中で、地方税収も増加が続き、特例債である臨時財政対策債

今後、これまでに述べてきた経済社会の構造変化の中で生じ得る新たな財政需要や、金融政策が正常化された場合等における金利上昇に係るリスクなども見据えた対応が求められます。〔資料 1－Ⅲ－34〕

Figure 1: Trend of Tax Revenue (1987-2022)

Y-axis (Left): 兆円 (Trillion Yen)

Y-axis (Right): 兆円 (Trillion Yen)

Legend:

- 一般会計税収計 (左軸) (General Accounting Tax Revenue (Left Axis))
- 法人税 (右軸) (Corporate Tax (Right Axis))
- 所得税 (右軸) (Income Tax (Right Axis))
- 消費税 (右軸) (Consumption Tax (Right Axis))

Table 1: General Accounting Tax Revenue (兆円)

Year	Revenue
1987	46.8
1988	50.8
1989	54.9
1990	26.0
1991	26.7
1992	54.4
1993	54.1
1994	23.2
1995	23.7
1996	51.0
1997	51.9
1998	52.1
1999	53.9
2000	49.4
2001	47.2
2002	50.7
2003	47.9
2004	43.8
2005	43.3
2006	45.6
2007	49.1
2008	49.1
2009	51.0
2010	44.3
2011	38.7
2012	41.5
2013	42.8
2014	43.9
2015	47.0
2016	54.0
2017	56.3
2018	55.5
2019	58.8
2020	60.4
2021	58.4
2022	60.8

Table 2: Corporate Tax (兆円)

Year	Revenue
1987	15.8
1988	17.4
1989	18.4
1990	18.0
1991	19.0
1992	18.4
1993	16.6
1994	13.7
1995	12.1
1996	12.4
1997	13.7
1998	14.5
1999	13.5
2000	11.4
2001	10.8
2002	11.7
2003	10.3
2004	9.8
2005	9.5
2006	9.7
2007	10.1
2008	10.0
2009	10.0
2010	10.6
2011	10.5
2012	10.3
2013	10.0
2014	9.8
2015	10.0
2016	10.2
2017	9.8
2018	10.5
2019	11.0
2020	10.8
2021	10.3
2022	12.0

Table 3: Income Tax (兆円)

Year	Revenue
1987	3.3
1988	4.6
1989	5.0
1990	5.2
1991	5.6
1992	5.6
1993	5.8
1994	6.1
1995	9.3
1996	10.1
1997	10.4
1998	9.8
1999	9.5
2000	9.7
2001	10.1
2002	10.0
2003	10.0
2004	10.6
2005	10.5
2006	10.3
2007	10.0
2008	10.0
2009	9.8
2010	10.0
2011	10.2
2012	9.8
2013	10.4
2014	10.8
2015	16.0
2016	16.8
2017	17.4
2018	17.6
2019	17.2
2020	17.5
2021	17.7
2022	18.4

Table 4: Consumption Tax (兆円)

Year	Revenue
1987	1.0
1988	1.0
1989	1.0
1990	1.0
1991	1.0
1992	1.0
1993	1.0
1994	1.0
1995	1.0
1996	1.0
1997	1.0
1998	1.0
1999	1.0
2000	1.0
2001	1.0
2002	1.0
2003	1.0
2004	1.0
2005	1.0
2006	1.0
2007	1.0
2008	1.0
2009	1.0
2010	1.0
2011	1.0
2012	1.0
2013	1.0
2014	1.0
2015	1.0
2016	1.0
2017	1.0
2018	1.0
2019	1.0
2020	1.0
2021	1.0
2022	1.0

Table 5: Corporate Tax (兆円)

Year	Revenue
1987	1.0
1988	1.0
1989	1.0
1990	1.0
1991	1.0
1992	1.0
1993	1.0
1994	1.0
1995	1.0
1996	1.0
1997	1.0

Figure 1: Trend of the average interest rate on government bonds and the average balance of government bonds held by the private sector (1975-2023).

The chart displays two metrics over time (1975-2023):

- 金利 (左軸) (Interest Rate, Left Axis):** Represented by a pink line with triangle markers. The values range from 0.8% in 1975 to 8.5% in 2023.
- 利払費 (左軸) (Interest Payments, Left Axis):** Represented by a black line with square markers. The values range from 0.8% in 1975 to 8.5% in 2023.
- 普通国債残高 (右軸) (General Government Bond Balance, Right Axis):** Represented by light blue bars. The values range from 0.8 billion yen in 1975 to 1,068 billion yen in 2023.

Approximate data points extracted from the chart:

Year	金利 (左軸) (%)	利払費 (左軸) (%)	普通国債残高 (右軸) (Billion Yen)
1975	0.8	0.8	0.8
1980	7.4	4.4	71
1985	7.2	9.7	134
1990	6.1	10.8	166
1995	4.6	10.7	225
2000	3.6	10.0	368
2005	1.4	7.0	527
2010	1.3	7.9	636
2015	1.1	8.3	805
2020	0.8	7.4	947
2023	8.5	27.3	1,068

Notes:

- (注1) 利払費は、令和3年度までは決算、令和4年度は第2次補正後予算、令和5年度は予算による。
- (注2) 金利は、普通国債の利率加重平均の値を使用。
- (注3) 普通国債残高は各年度3月末現在高。ただし、令和4年度は第2次補正後予算、令和5年度は予算に基づく見込み。

（財政健全化目標）

我が国で最初の財政健全化目標が策定されたのは、昭和 51（1976）年であり、当時は特例公債脱却を目標としていました。現在、政府は、令和 7（2025）年度の国・地方を合わせた基礎的財政収支の黒字化を目指すとともに、同時に債務残高対 GDP 比の安定的な引下げを目指すこととしています。我が国で、国・地方の基礎的財政収支の黒字化を目標に掲げ始めてから約 21 年が経過し、その間、目標達成年度は何度も後ろ倒しにされてきました。令和 5（2023）年 1 月に公表された内閣府「中長期試算」においては、経済が足もとの潜在成長率並みで将来にわたって推移する姿を試算したベースラインケースでは、国・地方の基礎的財政収支は赤字が継続し、中長期的にはその赤字幅が拡大していく見通しが示される一方、成長実現ケースで示されたような力強い経済成長が実現し、今後も歳出効率化努力を継続した場合には、令和 7（2025）年度の目標達成が可能であるという姿が示されています。そのためには、租税の財源調達機能がしっかりと発揮されることが不可欠です。

（一時的なショックに対する財政の対応）

健全な財政とそれによって生み出される財政余力の確保は、世代間の公平や危機への備えという意味で必要不可欠なものです。感染症の拡大や自然災害、経済危機、戦争といった経済社会への一時的なショックが実際に発生した場合には、一時的に大規模な財政出動によって当面の対処を行ったとしても、危機が去った後でその状況をいかにして元に戻すかを考えておかなければなりません。

＜参考：我が国における一時的なショックに対する財政の対応＞

平成 2（1990）年に湾岸戦争が勃発した際には、平和回復活動の支援のために、計 1 兆 1,700 億円の資金貢献を行うこととされました。これに対しては、財源が確保されるまでのつなぎの短期債として発行された「湾岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債」（9,689 億円）を発行した上で、歳出削減等（5,020 億円）を行うほか、法人税額のうち 300 万円を超える部分を課税標準として税率 2.5%を課する法人臨時特別税（4,400 億円）、石油税と同じ課税物件に対して石油税の 5 割相当額を賦課する石油臨時特別税（2,280 億円）を 1 年に限って課すことで当該

臨時特別公債の償還財源を含め、必要な財源を確保することとされました。

平成 23（2011）年に東日本大震災が発生した際にも、同年 7 月には、集中復興期間に係る事業費と財源の見込みを 19 兆円程度の規模とする復興財源フレームを示し、当面の資金調達は復興債を活用することとされました。復興財源フレームは、復興の状況に応じて見直しが行われてきており、現在では、第 2 期復興・創生期間を含めた事業費と財源の見込みを 32.9 兆円程度の規模とし、財源は、歳出削減・税外収入等（20.2 兆円程度）のほか、復興特別税⁵³等（12.7 兆円程度。復興特別法人税の 1 年前倒しでの廃止に伴う補填分 0.8 兆円程度を含みます。）とされています。

諸外国の例を見ても、平成 20（2008）年に発生したリーマン・ショックの際には、主要各国は公共投資の増加・前倒し及び減税をはじめとする短期的な景気対策（平成 20～22（2008～2010）年）が次々に実施されました。しかし、金融危機が収まってからは、財政健全化に向けた取組みが着実に実施されました。

〔資料 1－Ⅲ－35〕 諸外国の総合的な景気対策と財政運営目標

国名	総合的な景気対策の概要	財政収支対GDP比 (2009年度見通し)	財政運営目標
米国 	○ 2009年2月、公共投資、減税等を内容とする「2009年米国回復・再投資法案」が成立。 【約7,870億ドル（約77.1兆円）：複数年度の措置。2009年度及び2010年度に全体の約70%（対GDP比約3.8%）】	▲12.3%	○ 2009年2月、オバマ大統領は、財政赤字を一期目の任期終了（2013年1月）までに半減すると発表。
英国 	○ 2008年11月、VAT（付加価値税）の一時的引下げ、公共投資支出の前倒し等を内容とする景気対策を発表。 【2010年3月までに総額約200億ポンド（約2.8兆円）：対GDP比約1.3%】	▲8.0%	○ 2008年11月、不況期を脱した後、投資支出を除いた収支を毎年改善させるという、一時的な財政運営規定を導入。
フランス 	○ 2008年12月、公共投資、企業の資金繰り支援等を内容とする景気対策を発表。2009年2月、雇用・中低所得者対策を発表。 【2009年及び2010年の2年間で総額約291億ユーロ（約3.7兆円）：対GDP比約1.5%】	▲5.6%	○ 2007年11月時点では、2012年度までに財政収支均衡達成を見込んでいたが、2009年3月時点では、2012年度の財政収支は対GDP比▲2.9%との見通し。
ドイツ 	○ 2008年11月、公共投資等を内容とする景気対策を発表。2009年1月、公共投資、減税等を内容とする追加景気対策を発表。 【2009年及び2010年の2年間で総額約800億ユーロ（約10.2兆円）：対GDP比約3.2%】	▲3.0%	○ 2007年12月時点では、2010年度までに財政収支黒字化達成を見込んでいたが、2009年1月時点では、2012年度の財政収支は対GDP比▲2.5%との見通し。 〔財政健全化のための規定を基本法（憲法）改正に盛り込むことを発表。（詳細は政府内で検討中。）〕

（出典）総合的な景気対策の概要における名目GDP：IMF世界経済見通しデータベース（2008年10月）における2009暦年の数値。

財政収支対GDP比：米国：2010年度大統領予算教書（2009年2月）、英国：ブレ・バジェット・レポート（2008年11月）、

フランス：2009年第二次補正予算法案資料（2009年3月）、ドイツ：安定化プログラム（2009年1月）

（注）為替レートは、1ドル＝約98円、1ポンド＝約138円、1ユーロ＝約127円（2009年3月16日時点）にて計算。

＜参考：諸外国におけるリーマン・ショック後の財政の対応＞

アメリカでは、平成 24（2012）年度以降、令和 3（2021）年度までの 10 年間に於いて防衛費などの裁量的経費に上限を設定し、計 9,000 億ドルを削減するなどの取組みを行いました。また、ブッシュ政権下で廃止された遺産税の復活及び最高税率の引上げ、富裕層に対する所得税減税の打ち切り、社会保障減税の打ち切りを行うことで財政規律

⁵³ 平成 23（2011）年当時は、復興特別所得税（2.1%の付加税×25 年）、復興特別法人税（10%の付加税×3 年）、個人住民税均等割等でした。

を確保することとされました。

イギリスでは、社会保障を中心とした歳出削減を行うとともに、付加価値税の段階的な引上げや資産規模に応じた銀行税の導入を行い、歳出・歳入両面から財政赤字の削減に取り組みました。

フランスでは、年金支給開始年齢引上げや医療保険支出の総額目標の伸び率を引き下げるとともに、所得税の最高税率引上げ・富裕税（資産税）の税率引上げ、大企業への法人税付加税の導入及び金融取引税の導入を行うことで、財政健全化を図りました。

ドイツでは、長期失業者に対する失業保険給付の抑制など歳出削減を行うとともに、核燃料税の導入、出国旅客に対する航空税の導入や保有デリバティブ等に応じた銀行負担金の導入を行うことで財政収支の黒字化を目指しました。

同様に、令和2（2020）年以降の新型コロナの世界的な感染拡大に際しては、各国とも緊急的な財政出動として、ロックダウン下での営業支援、特別融資、雇用維持のための補助金、ワクチン接種などの取組みを行い、一時的に財政状況は悪化しました。

〔資料1－Ⅲ－36〕 G5における新型コロナ対応策

国名		新型コロナ対応政策	
アメリカ	予算	- 個人への現金給付（計3回：8,530億ドル） - 中小企業向け給与保護プログラム - 失業給付制度の拡充	6.0兆ドル (624兆円)
	税制	- 雇用を維持した際の給与支払いへの補償 - 児童税額控除の拡充 - 勤労所得税額控除の拡充	
イギリス	予算	- 中小企業向け緊急融資 - 自営業者への助成金 - 従業員の雇用を維持した雇用者への助成金	7,029億ポンド (96兆円)
	税制	- 事業用固定資産税の免税及び軽減措置の適用 - 外食等に係る付加価値税率引下げ	
ドイツ	予算	- 子育て世帯向け給付（計2回：1回目につき40億ユーロ） - 従業員操業短縮手当の拡充 - 小規模事業者・中小企業向け給付金（1,080億ユーロ）	1.4兆ユーロ (172兆円)
	税制	- 付加価値税率の時限的な引下げ - 欠損金繰戻しの最大額の引上げ - 在宅勤務者に対する所得控除の創設	
フランス	予算	- 産業支援・競争力強化のための経済復興プランの構築 - 企業が行う新規借入に対する政府保証 - 零細企業・個人事業主支援のための基金設置	5,900億ユーロ (73兆円)
	税制	- マスク等に対する付加価値税に軽減税率適用 - 法人税の軽減税率対象となる小規模事業者の範囲拡大	
日本	予算	- 官民による実質無利子・無担保融資 - 雇用調整助成金の特例措置の拡充 - 特別定額給付金（計2回：14.2兆円）	293兆円
	税制	- 欠損金の繰戻しによる還付の特例 - テレワーク等のための中小企業の設備投資減税 - 住宅ローン控除の適用要件の弾力化	

（注）金額は、内閣府「世界経済の潮流2020年Ⅰ」（令和2（2020）年11月）による。

(備考) 邦貨換算レートは、1 ドル=104 円、1 ポンド=137 円、1 ユーロ=123 円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：令和 3（2021）年 1 月中適用）。なお、端数は四捨五入している。

しかし、諸外国では、感染拡大が落ち着くにつれ、財政の健全性を回復するための様々なプランが公表されています。なお、一時的なショックに対する財政の対応においても、財源の確保はもちろんのこと、デジタル化の進展を踏まえたリアルタイム情報の活用などにより、対象を真に必要な分野・者に絞るなどの視点が不可欠です。

＜参考：諸外国における新型コロナ後の財政の対応＞

アメリカでは、令和 4（2022）年 8 月に成立したインフレ抑制法において、総額 3,000 億ドル規模の財政赤字の削減策とともに、財源確保策として、年間利益が 10 億ドル超の大企業に対する 15%の最低課税や、内国歳入庁の税務執行の高度化・強化等が盛り込まれています。

イギリスでは、新型コロナの影響により増加した債務残高を減少させるべく、令和 3（2021）年 3 月、法人税率の 19%から 25%への引上げや配当所得課税の税率引上げが発表されました。しかし、令和 4（2022）年 9 月、ジョンソン首相辞任後に成立したトラス政権下において、当該法人税率及び配当所得課税引上げの撤回を含む大規模な減税政策が公表されました。財源なき減税政策の提案に対し、ポンドの下落や金利の急上昇といった市場の混乱が生じた結果、減税政策のほとんどは撤回されることとなり、トラス首相及びクワーテン財務相は退任を余儀なくされました。スナク首相・ハント財務相の下で、次世代に負債を残さないという財政規律を重んじる姿勢が示され、法人税率及び配当所得課税引上げが予定通り行われるとともに、経済安定と信頼回復を最優先事項とし、正確な経済・財政予測に基づいた新たな財政ルール、中期財政計画が策定されました。

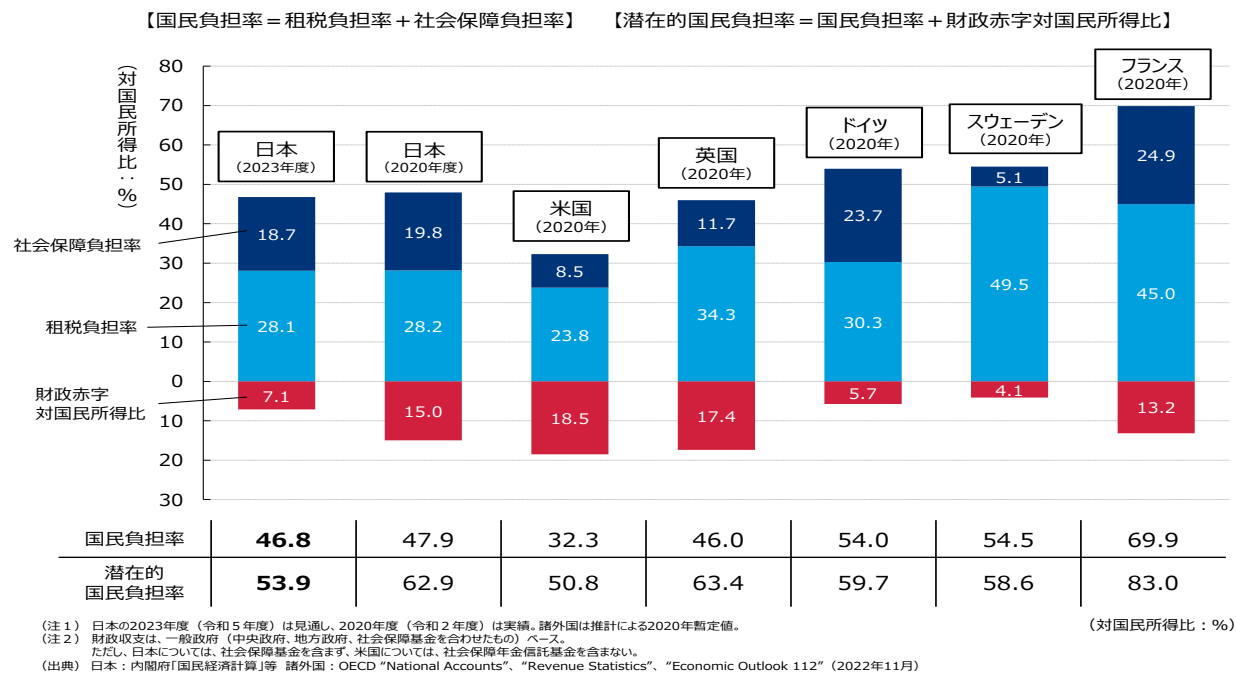
（国民負担率の国際比較）

我が国の国民負担率は、令和 5（2023）年度ベースで 46.8%の見込みとなっています。国民負担の水準は、単に負担率が高い／低いということのみではなく、高齢化の状況や社会保障などの政府の歳出の水準等、それぞれの国が置かれた経済社会の状況に応じて論じられるべきものです。

そうした観点を踏まえ、我が国を含めた主要国の国民負担率の水準を比較してみると、例えば、国民負担率と社会保障給付の間には正の相関がありますが、我が国の場合は、諸外国に比べ、給付と負担のバランスが不均衡の状態に陥っています。他方、国民負担率に財政赤字の要素を追加した潜在的国

民負担率は、令和5（2023）年度では 53.9%の見込みとなっており、福祉国家として名高いスウェーデンと同程度の水準です。つまり、我が国の場合は、負担を将来世代に先送りしながら、（その負担に比して）過大な水準の受益を享受していることになります。

〔資料 1－Ⅲ－37〕 国民負担率の国際比較



租税の財源調達機能が十分に果たしていないままの状態を存置し続けることは、将来世代へ負担を先送りしているのみならず、あわせて危機に対する脆弱性の克服も先送りしていることを意味します。今を生きる世代の責任として、将来世代の利益も念頭に、財政の持続可能性を確保するために、持続的な経済成長を実現しつつ、租税に求められる機能を回復することが重要です。

10. 経済社会の構造変化への対応

(経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築)

これまで見てきたような経済社会の構造変化を踏まえ、今を生きる私たち現在世代、そして、これから生きていく将来世代が、将来に希望が持てるような、公正で活力ある社会を実現するため、税制についても、「公平・中立・簡素」を基本としつつ、経済社会の構造変化を見据えた見直しを進めていくことが求められます。

第2部で詳述する個別税目の現状と課題に先駆けて、「あるべき税制」の構築に向けた各税目の見直しの大きな方向性について、簡潔に触れておきます。

個人所得課税については、所得の稼得段階で累進的に課税を行い、所得に応じて公的サービスの財源を支え合うための基幹税として、引き続き、財源調達機能と所得再分配機能を適切に発揮していくことが重要です。このため、人口減少・少子高齢化問題の進展、働き方や所得の稼得手段の多様化、家族のあり方の多様化などを踏まえ、所得の性質に応じた課税方式や各種控除のあり方を含め、納税者利便や税務執行の効率性にも留意しながら、バランスの取れた体系となるよう必要な見直しを検討していく必要があります。

資産課税については、相続税・贈与税では、近年の税制改正で、課税ベースの拡大を含む税率構造の見直しや、資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築が行われてきました。これらの改正の影響を見極めつつ、経済のストック化の進展や老後扶養の社会化などの経済社会の構造変化や税制全体を通じた再分配機能が適切に確保されているかといった観点を踏まえ、引き続き、相続税・贈与税のあり方を考えていく必要があります。固定資産税については、引き続き、市町村が住民サービスを提供するために必要な基幹税として、人口減少・少子高齢化が進行していく中においても、負担の公平を図りつつ、安定的に確保していく必要があります。

消費税（国・地方）については、日本の社会保障制度においては、社会保険制度が基本であり、それを賄う財源は、原則、社会保険料となりますが、それを補完⁵⁴する財源としては、特定の世代に偏らず幅広い国民が負担を分

⁵⁴ 社会保障制度改革国民会議報告書（平成 25（2013）年 8 月）においては、社会保険制度への公費投入の理由として、「無職者や低所得者も保険に加入できるよう、保険料の負担水準を引き下げること」等が挙げられています。

かち合うことができ、税収の変動が少ない消費税がふさわしいものと言えます。更なる増加が見込まれる社会保障給付を安定的に支える観点からも、消費税が果たす役割は今後とも重要です。また、経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、国内外の経済主体の競争条件に中立的であるとの消費税の特徴は、その意義を増してきていると考えられます。車体課税については、エネルギー・環境問題などの変化からの要請にも応えつつ、モビリティの将来像も見据えながら、電気自動車等の普及を念頭に置いた見直しについても検討していくことが求められます。

法人課税については、企業活動が我が国経済において大きな比重を占める中で、個人所得課税、消費課税とともに基幹税として、政府の安定的な財源としての役割を果たすことが求められています。これまで「成長志向の法人税改革」等、社会情勢にあわせた対応を行ってきましたが、期待された成果につながるものであったのか、今後、客観的・実証的な検証が求められます。なお、法人実効税率の国際的な引下げ競争は、世界的な最低税率導入の合意を受けて、一定の歯止めがかかったものとなっています。また、公平・中立といった租税原則の例外である租税特別措置等については、その必要性・有効性について、EBPMの観点も踏まえた不断の効果検証を行い、真に必要なものに限定する必要があります。加えて、地方法人課税についても、社会経済状況や企業活動の変化に対応したものとするため、外形標準課税のあり方などを検討していくことが必要です。

国際課税については、経済のグローバル化・デジタル化が進む中、法人税・消費税にわたり、全体として適切な課税を行うという視点が重要になっています。その際、まずは、OECD／G20の「BEPS（Base Erosion and Profit Shifting; 税源浸食・利益移転）包摂的枠組み」の「2本の柱」に基づく国際課税ルールの見直しの着実な実施が求められます。さらに、租税条約ネットワークの質・量の更なる拡充や、税に関する情報交換の促進も図っていく必要があります。

納税環境の整備については、経済社会のデジタル化とそれに伴うグローバル化、経済取引や働き方の多様化を踏まえ、税務手続のデジタル化等を通じて納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行えるよう利便性と申告内容の適正性を同時に向上させ、適正・公平な課税・徴収を実現していくことが求められます。

今後も経済社会の構造がこれまで以上の速度で変化していくであろうことを見据え、そのような新たな時代の動きに適切に対応した税制のあり方を探求することを考えていかなければならないのではないのでしょうか。

第2部では、税目ごとの「あるべき税制」について見ていきます。

第2部 個別税目の現状と課題

I. 個人所得課税

1. 個人所得課税の概要

(1) 個人所得課税の特徴と役割

個人所得課税は、消費や将来の消費に備えた資産の蓄積に充てることができる経済的な価値である「所得」に担税力を見出し、個人が所得を稼得した段階で、その負担能力を示す暦年ごとの所得の大きさに応じて税負担を求めるものです。国税では所得税があり、地方税では個人住民税があります。

国民の多くは、会社から給与を得たり、事業を営んで利益を得たり、預貯金の利子や株式の配当を得たり、土地や株式などの資産の譲渡益を得たりと、何らかの所得を得て生活しており、個人所得課税との関わりを持つこととなります。個人所得課税は財源調達において基幹的な役割を担っています。

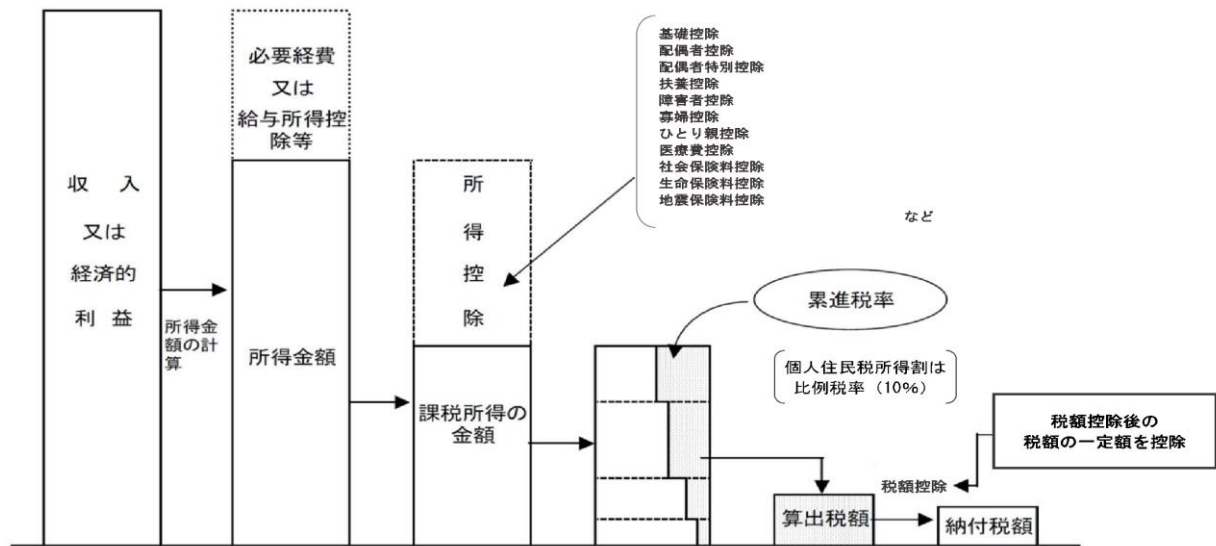
個人所得課税の基本的な仕組みを概観すると、担税力の指標として、個人が稼得する経済的な価値を、できる限り広く、包括的に捉えるという考え方を基本とし、課税対象となる「所得金額」は、事業、給与、配当などの収入から、それぞれの必要経費や給与所得控除等を差し引いたものを足し合わせて計算されます。他方、一定の社会保障給付やNISA制度（Nippon Individual Savings Account 制度；少額投資非課税制度）に基づく所得など、その性質や政策的要請により非課税等とされ課税対象から除かれている所得や、租税特別措置等として負担軽減が図られている所得もあります。

「所得金額」の合計から、基礎控除、配偶者控除、扶養控除などの個々の納税者の世帯構成などの事情に応じた人的控除や、社会保険料控除、医療費控除など特別の事情に応じた控除からなる「所得控除」を差し引いて「課税所得金額」が求められます。

「課税所得金額」に税率を適用して「税額」を算出する際に所得税において適用する税率には、原則として「超過累進税率」が採られています。これは、課税所得の金額の大きさに応じて段階的に区分（以下「ブラケット」と言います。）し、より高いブラケットに進むに従って、そこに含まれる所得金額に対してより高い税率を適用するという仕組みです。現行の所得税の税

率構造は5%から45%までの7段階となっています。個人住民税は、一律10%の比例税率となっています。住宅ローン控除のように、算出された税額からさらに一定額を差し引く「税額控除」の仕組みも存在します。

〔資料2－I－1〕所得税（総合課税分）の基本的な仕組み（イメージ）



〔資料2－I－2〕個人所得課税の課税対象及び諸控除（イメージ）

		課税対象となる収入約270兆円 (給与と収入 (約230兆円)、年金収入 (約20兆円)、事業・不動産収入(所得ベースで約10兆円)等)				
		所得金額 (約200兆円)				
所得税 (総合課税分)	非課税所得	各種所得についての控除 (約70兆円)		所得控除 (約80兆円)		課税所得 (約120兆円)
		・給与と所得控除等 (約62兆円)	・公的年金等控除 (約12兆円)	人的控除 (約40兆円)	その他 (約40兆円)	
				・基礎控除 (約28兆円) ・配偶者控除 (約4兆円) ・一般扶養控除 (約2兆円) ・特定扶養控除 (約2兆円) ・老人扶養控除 (約1兆円) 等	・社会保険料控除 (約34兆円) ・生命保険料控除 (約4兆円) 等	[所得税額: 約13.5兆円](注3)
個人住民税	非課税所得	各種所得についての控除 (約70兆円)		所得控除 (約74兆円)		課税所得 (約126兆円)
		・給与と所得控除等 (約62兆円)	・公的年金等控除 (約12兆円)	人的控除 (約35兆円)	その他 (約39兆円)	
				・基礎控除 (約25兆円) ・配偶者控除 (約4兆円) ・一般扶養控除 (約2兆円) ・特定扶養控除 (約1兆円) ・老人扶養控除 (約1兆円) 等	・社会保険料控除 (約34兆円) ・生命保険料控除 (約2兆円) 等	[所得割額: 約12.6兆円](注4)

(注1) 計数は「令和3年度 市町村税課税状況等の調」(総務省)等を基に作成。
(注2) 上記計数は総合課税分(給与所得、雑所得(年金等)、事業所得、不動産所得 等)の納税者に係るものである。
(注3) 所得税額に対し、約0.4兆円の税額控除(主として住宅ローン控除)が適用。
(注4) 所得割額に対し、約0.9兆円の税額控除(寄附金税額控除、調整控除、住宅ローン控除等)が適用。

所得税においては、こうした控除や累進税率を通じて、例えば、他の人の2倍の所得を有する人は、他の人の2倍より大きな税金を負担することになります。こうした累進性を有する所得税は、垂直的公平の確保に優れており、税制の中で所得再分配機能について中心的な役割を担っています。

さらに、累進性を有することから、好況期には、所得の増加率を上回る比率で税負担が増加し、不況期には、逆に、所得の減少率以上の比率で税負担が減少します。このように、可処分所得の増減幅の緩和を通じて、所得税は、景気変動の振幅を緩和する経済自動安定化機能（ビルトインスタビライザー機能）を担っています。

財源調達機能、所得再分配機能、経済自動安定化機能といった幅広い役割を担う個人所得課税は、税体系において最も重要な基幹税と言えます。

地方税である個人住民税は、地域社会の費用を住民がその能力に応じ広く負担を分任するという負担分任の性格と、地方公共団体が提供するサービスの受益に応じて負担するという性格（応益性）を有しており、一律10%の比例税率が採用されています（所得割）。また、所得割に加えて、住民が地域社会の費用の一部を等しく分担する均等割⁵⁵が課されています。課税最低限や基礎控除等の人的控除は所得税よりも低く設定されており、所得税よりも多くの納税義務者で地域社会の費用を分担することとされています。

これらのことから、個人住民税は地方自治を支える税として位置付けられます。また、個人住民税の税収は年度間を通じて安定的であるとともに、偏在性が比較的小さいという特徴を有しています。

なお、令和元（2019）年度に森林環境税・森林環境譲与税が創設され、令和6（2024）年度から市町村が個人住民税均等割とあわせて年額1,000円の賦課徴収を始めることとされています⁵⁶。

⁵⁵ 都道府県1,000円、市区町村3,000円。平成26（2014）年度から令和5（2023）年度までの間、東日本大震災を教訓とした防災施策に係る財源として500円ずつ引上げ。

⁵⁶ 森林環境税・森林環境譲与税は、パリ協定の枠組みの下における我が国の温室効果ガス排出削減目標の達成や災害防止等を図るため、森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保する観点から創設されたもので、令和元（2019）年度から地方公共団体への譲与が開始され、森林整備等に活用されています。

(2) 所得分類・課税方式

所得には様々な種類のものがありますが、経常的に発生するか一時的に発生するか、必要経費があるかどうかなど、所得の発生形態、性質などに応じ、「給与」、「退職」、「利子」、「配当」、「譲渡」、「事業」、「不動産」、「山林」、「一時」、「雑」の10種類に分類されています。

その上で、稼得した所得を全て総合し、納税者の総合的な担税力に応じて累進税率を適用する「総合課税」を行うことを基本としています。

ただし、上記のうち、退職所得、利子所得、配当所得、山林所得や、株式や不動産の譲渡所得等については、総合課税の例外として、所得を発生形態、性質に応じて区分し、異なる税率（一般的には、比例税率）を適用して税額を算出する「分離課税」が採られています。それぞれの所得の対象や計算方法等については、以下のとおりです。

〔資料2－I－3〕各種所得の対象・計算方法・課税方法

所得の種類	対 象	計 算 方 法	課 税 方 式
給 与 所 得	俸給、給料、賃金、歳費、賞与など	収入金額－給与所得控除額（注1）	総合課税
退 職 所 得	退職手当、一時恩給、その他退職により一時に受ける給与など	（収入金額－退職所得控除額）× $\frac{1}{2}$ ※勤続年数5年以下の者が支払を受ける退職金については、2分の1課税を適用しない。（注2）	分離課税
利 子 所 得	公社債や預貯金の利子、合同運用信託・公社債投資信託や公募公社債等運用投資信託の収益の分配	収入金額＝所得金額	源泉分離課税（注3）
配 当 所 得	法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配、投資法人の金銭の分配、基金利息、投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く）及び特定受益証券発行信託の収益の分配	収入金額－ $\left[\begin{array}{c} \text{株式などを取得する} \\ \text{ための借入金の利子} \end{array} \right]$	申告不要 総合課税 申告分離課税
譲 渡 所 得	資産の譲渡（建物等の所有を目的とする一定の地上権の設定等を含む。）による所得	$\left[\begin{array}{c} \text{収入} \\ \text{金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{売却した資産} \\ \text{の取得費・譲} \\ \text{渡費用} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{特別控除額} \\ \text{(50万円)} \end{array} \right]$	総合課税（注4）
事 業 所 得	農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業から生ずる所得	収入金額－必要経費	総合課税（注4）
不 動 産 所 得	不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得	収入金額－必要経費	総合課税
山 林 所 得	所有期間5年超の山林の伐採又は譲渡による所得	収入金額－必要経費－特別控除額（50万円）	分離課税（5分5乗）（注5）
一 時 所 得	営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を持たないもの	$\left[\begin{array}{c} \text{収入} \\ \text{金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{収入を得るた} \\ \text{めに支出した} \\ \text{費用} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{特別控除額} \\ \text{(50万円)} \end{array} \right]$	総合課税（注4）
雑 所 得	国民年金、厚生年金などの公的年金等 上記の所得のいずれにも当てはまらないもの	（公的年金等）収入金額－公的年金等控除額 （公的年金等以外）収入金額－必要経費	総合課税（注4）

- 〔注1〕 研修費や資格取得費等の「特定支出」の額のうち給与所得控除額の2分の1を超える金額について、確定申告を通じて給与所得控除に加えて控除することができる。
23歳未満の扶養親族や特別障害者である扶養親族等を有する者等については、平成30年度改正において行われた給与所得控除額が頭打ちとなる給与収入の850万円超への引き下げによる負担増が生じないよう、所得金額調整控除により調整。
給与・年金の両方を有する者については、平成30年度改正において行われた給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替による負担増が生じないよう所得金額調整控除により調整。
- 〔注2〕 勤続年数5年以下の法人役員等以外の者が支払を受ける退職金については、退職金から退職所得控除額を控除した残額のうち300万円を超える部分に限り、2分の1課税を適用しない。
- 〔注3〕 特定公社債等の利子等については、申告不要又は申告分離課税。
- 〔注4〕 一部、分離課税として取り扱われるものがある。分離課税の対象となるのは、株式等の譲渡による所得（事業・譲渡・雑）、土地等の譲渡による所得（譲渡）、不動産業者等の土地の短期譲渡等による所得（事業・雑（令和8年3月31日まで課税停止））、先物取引による所得（事業・譲渡・雑）等である。
- 〔注5〕 個人住民税においては、総合課税となる。

所得税は、納税者自らが所得額と税額を確定して申告し、自主的に納付する申告納税制度を基本としており、そのために事業所得者等に対しては、帳

簿・書類の保存制度や記帳義務⁵⁷が設けられています。他方、適正で確実な課税を確保し、納税者の便宜に配慮するなどの観点から、給与や利子等について、雇用主や金融機関などの支払者が支払の際に税額を徴収して納付する源泉徴収制度が設けられています。納税者の手続きを簡便化する観点から、給与の源泉徴収義務者である雇用主には、その年の最後の給与等を支払う際に、給与の総額に対する最終的な税額と、年間を通じて納付された源泉徴収税額の合計額との過不足を調整する「年末調整」を行う仕組みが設けられていることから、多くの給与所得者は、確定申告を要しないこととされています。公的年金等の受給者についても、一定の収入以下であるといった要件を満たす場合には源泉徴収のみで課税関係が終了し、確定申告を要しないこととされています。

<参考：源泉徴収制度の沿革>

我が国の源泉徴収制度は、明治 32 年度税制改正において公社債の利子について導入されて以降、漸次、対象が拡大され、昭和 15 年度税制改正において、一定の勤労所得も対象とされました。その後、昭和 22 年度税制改正において、給与所得に係る年末調整の仕組みが導入されました。足もとの令和 3（2021）年度においては、所得税収 21.4 兆円のうち、約 82%に相当する 17.5 兆円が源泉徴収の方法により徴収されています。

また、税務当局においても所得の算定などに関する事実関係を把握できるよう、利子、配当、株式等譲渡益の支払調書、報酬、料金等の支払調書、給与所得、退職所得、公的年金等の源泉徴収票などの法定調書の作成、提出などが、これらの支払を行う者に対して義務付けられています。

一方、個人住民税は、市町村が税額計算を行い、道府県民税とあわせて賦課徴収することとされています。給与や利子等については所得税の源泉徴収制度と同様、雇用主や金融機関などの支払者が税額を徴収して納入する特別徴収制度が設けられています。

[補論] 各所得分類に関するこれまでの経緯と留意点

所得の捉え方については、経済的利得のうち、利子、配当、地代、事業からの利潤、給与などの、反復的・継続的に生じる利得のみを捉えるのか（制限的所得概念）、これらに加え、資産の譲渡益のような一時的・偶発的な利得も含めるのか（包括的所得概念）

⁵⁷ 雑所得を生ずべき業務を行う居住者については、その年の前々年のその業務に係る収入金額が 300 万円を超える場合にのみ、取引に関する書類の保存義務が課されています。

により二つの考え方があります。アメリカは包括的に所得を捉えてきたのに対し、ヨーロッパ諸国は、かつては所得を制限的に捉え、譲渡益のような利得を除外してきました。

我が国でも、戦前は所得を制限的に捉え、各種の勤労、事業、資産から生ずる反復的・継続的な収入から得られる所得のみが課税対象とされていました。その後、

- ・ 一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが公平負担の原則の要請に合致する、
- ・ 全ての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが所得税の再分配機能や経済自動安定化機能を高める、

といった考え方にに基づき、昭和 22（1947）年の税制改正において、株式等の譲渡所得を課税対象とするとともに、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得を課税対象とする「一時所得」を創設するなど、漸次、包括的所得概念に基づく制度が整備されてきました。

① 給与所得

給与所得は、給与収入の金額から、その収入金額に応じて算定される給与所得控除の額を差し引いて算出されます。なお、給与所得控除に加えて、確定申告により研修費や資格取得費等の「特定支出」の額のうち給与所得控除額の 2 分の 1 を超える金額について控除することができる特定支出控除も設けられています。

給与所得控除の性格については、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」の二つの性格を有するものと整理されています。

「他の所得との負担調整のための特別控除」とは、いわゆる給与所得者が専ら身一つで、使用者の指揮命令に服して役務提供を行うことから、失業などの不安定性のほか、有形、無形の負担、拘束を余儀なくされ、その役務の提供による成果のいかんにかかわらず、その対価があらかじめ定められた給与の支給にとどまるといった給与所得者に特有の事情に対して斟酌を加えるものですが、就業者に占める給与所得者の割合が約 9 割となっている現状で、「他の所得との負担調整」を認める必要性は薄れているのではないかと考えられます。

また、給与所得控除によりマクロ的には給与収入総額の 3 割程度が控除されていますが、給与所得者の必要経費と指摘される支出は給与収入の約 3 % 程度と試算されており、主要国との比較においても全体的に高い水準となっているなど、「勤務費用の概算控除」としては相当手厚い仕組みとなっています。

こうした点を背景に、給与所得控除の見直しが行われてきており、平成 24 年度税制改正においては、給与収入に応じて逡増的に控除が増加する給与所得控除に上限（245 万円）を設けるとともに、平成 26 年度税制改正では、段階的に給与所得控除の上限が引き下げられ、220 万円とされました。

平成 30 年度税制改正では、働き方の多様化が進展している中で、働き方や収入の

稼得方法により所得計算が大きく異なる仕組みを是正し、働き方に中立的な税制を実現する観点から、給与所得控除・公的年金等控除の控除額を 10 万円引き下げるとともに、基礎控除を同額引き上げる改正が行われました。

その際、子育て世帯等に負担増が生じないよう配慮しつつ、給与所得控除の上限について引下げが行われ、195 万円とされました。

② 退職所得

退職金は、一般に、長期間にわたる勤務の対価の後払いとしての性格とともに、退職後の生活の原資に充てられる性格を有しています。

このような退職金の性格から、一時に相当額を受給するため、他の所得に比べて累進緩和の配慮が必要と考えられることを踏まえ、退職所得については、他の所得と分離して、退職金の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 を所得金額として、累進税率により課税されます（2 分の 1 総合課税）（個人住民税は比例税率）。退職所得控除は、勤続年数 20 年までは 1 年につき 40 万円、勤続年数 20 年超の部分については 1 年につき 70 万円となっています。

この累進緩和措置に対する近年の制度改正としては、短期間のみ在籍することが予定されている役員などについて、給与を低く抑え、高額な退職金を支払うことにより、税負担を低くすることも可能であったことから、平成 24 年度税制改正及び令和 3 年度税制改正において、勤続年数 5 年以下の法人役員等の退職金については「2 分の 1 総合課税」を適用せず、勤続年数 5 年以下の法人役員等以外の者の退職金についても、退職所得控除額を控除した残額のうち 300 万円を超える部分については、「2 分の 1 総合課税」を適用しないこととされました。

退職金の支給形態を、退職一時金から確定給付企業年金法等に基づく年金方式に移行する動きも増えていますが、退職者が、退職時に一時金として受け取れば、「みなし退職所得」として退職所得課税が行われており、確定給付企業年金・確定拠出年金とともに、依然として相当数が一時金受給を選択しているのが実態となっています。

現行の課税の仕組みは、勤続年数が長いほど厚く支給される退職金の支給形態を反映したものとなっていますが、近年は、支給形態や労働市場における様々な動向に応じて、税制上も対応を検討する必要が生じてきています。

③ 利子所得

利子は大量に発生し、その元本である預貯金等が多種多様であるといった性格を有しています。こうした性格を踏まえて実質的な課税の公平を確保する観点や、執行面での制約を考慮し、利子所得に対しては、所得税 15% 及び個人住民税 5 % の源泉分離課税を基本としています。

他方、給与所得等を実質的に利子所得に転換し、税負担の軽減を図るといった行為を防止する観点から、平成 25 年度税制改正で同族会社の株主が受ける社債の利子に

については総合課税の対象とする等の見直しが行われてきました。

④ 配当所得

配当は、基本的には、法人事業への出資に対する成果の分配という事業参加的な所得の性格を有しているため、上場株式の一定割合以上を保有するいわゆる「大口株主」に対する配当や非上場株式の配当について総合課税の対象とされています。

一方で、配当には、預貯金や投資信託と並ぶ金融商品から得られる一定の収益という面もあります。例えば、金融商品間の垣根が低くなる中、税負担に左右されずに金融商品を選択できるよう、利子・配当を含め、税率等の課税方式を均衡化するため、金融所得課税の一体化が進められてきました。現在では、いわゆる「大口株主」以外への上場株式の配当については、上場株式や特定公社債の譲渡益、特定公社債の利子と同様に、国・地方を合わせた税率が一律 20%とされ、互いに損益通算が可能となっています。

⑤ 譲渡所得

譲渡所得は、資産の譲渡により生じる所得であり、譲渡価額から取得費等を控除して算出されますが、資産の譲渡により所有資産のキャピタルゲイン（価値の増加による利益、増価益）が実現される機会を捉えて課税するものです。

包括的な所得に課税するとの考え方からは、未実現のキャピタルゲインも経済的価値であるため、課税対象としての所得に含めるべきものであるとされますが、キャピタルゲインを時価評価、発生主義で捉えて、未実現の所得に課税することは容易でないことから、主要国と同様に、課税は原則として所得の実現時に行われています。このため、毎年生じる資産価格の値上がり益について、譲渡時まで課税が繰り延べられている面があります。したがって、譲渡など資産の移転があれば、この機会を捉えて実現されたキャピタルゲインに対して適正に課税することが公平の確保などの観点から必要です。

また、所得が発生する時点、すなわち譲渡の時点を選税者が自由に選択できるという意味で裁量性が高い所得であることに留意しなければなりません。

保有期間が5年を超える資産に係る譲渡所得（長期譲渡所得）については、長期間蓄積された利得が一時に実現し、かつその額が比較的大きいのが通例であるので、累進税率を緩和する観点から、「2分の1 総合課税」の原則が適用されています。なお、譲渡益は「2分の1 総合課税」となる一方、譲渡損はその全額を総合課税の対象とされる他の所得から差し引くことができる点で不均衡な制度となっているとの指摘もなされています。

一方、土地等や株式等の譲渡所得などについては、分離課税の対象とされています。

土地等の譲渡所得課税については、分離課税と総合課税の間でどのように balan

スを取るか、経済社会情勢を踏まえながら様々な方式を経てきました⁵⁸が、現在は、原則として取得から5年以内の譲渡は39%（国・地方合計）、取得から5年超の譲渡は20%（国・地方合計）の税率が適用されています。

株式等の譲渡益については、金融所得課税の一体化を経て、20%（国・地方合計）の分離課税とされています。ただし、例えば、企業における報酬制度の一環として付与されたストックオプションの行使によって株式の売却益を得たり、所有と経営の分離が徹底されていない法人の株式に係る配当を繰り延べ、譲渡益という形で所得を得たりすることも可能になるなど、総合課税の対象となる給与所得や事業所得と、譲渡所得・配当所得といった資産性所得の間の境目が曖昧になってきているといった状況にも留意することが重要です。

⑥ 事業所得

事業所得は、個人が営む事業から得られる所得であり、総収入金額から必要経費を控除して所得金額が算出されます。事業所得の必要経費については、法人の場合と基本的に同様で、売上原価、販売費、一般管理費などが含まれるほか、減価償却費等も含まれます（さらに、青色申告の場合には、引当金、準備金、特別償却等の制度の適用が認められています。）。

なお、所得を得るための必要経費と異なり、所得の処分に当たる家事費・家事関連費は、所得の計算上、必要経費のように差し引くことは認められません。このため事業上の必要経費と家事費・家事関連費とを区別することが必要です。

事業所得を稼得する納税者が、自らの所得を適正に申告し、その所得に対する税額を納税するためには、正確な記帳が重要になります。適正な記帳を奨励するため、シャープ勧告を受けて、青色申告制度が設けられ、一般の記帳より水準の高い記帳を行う納税者に対して、青色申告特別控除をはじめ、特別の軽減措置を講じたり、更正や不服申立ての手続き上、有利な取扱いを認めたりするなどの優遇措置が講じられています。

青色申告特別控除については、正規の簿記で記帳した場合に55万円、簡易な方法で記帳した場合（所得300万円以下は現金主義も可）に10万円の所得控除を行うものですが、平成30年度税制改正において、正規の簿記での記帳に加え、電子帳簿保存又はe-Tax（国税電子申告・納税システム）による電子申告の要件を満たした場合に控除額を10万円上乘せし、65万円の控除を認めることとされました。

⁵⁸ 土地等の譲渡益については、昭和28年度税制改正において、「2分の1総合課税」が採用されましたが、昭和39年度税制改正において、保有期間3年以内の短期譲渡所得についてはその全額が総合課税の対象とされました。昭和44年度税制改正において、保有期間5年以内の短期譲渡所得と保有期間5年超の長期譲渡所得に分け、それぞれについて分離比例課税を導入するとともに、短期譲渡所得に重課することとされました。その後、昭和50年度税制改正では、地価高騰を背景に、長期譲渡所得のうち一定額までは比例税率を適用した上、それを超える額について「4分の3総合課税」が導入され、昭和57年度税制改正において「2分の1総合課税」とされた後、昭和63（1988）年12月の税制改正において、現在と同様の分離比例課税方式へと改められました。

足もとにおいては、正規の簿記の原則に従った記帳を行っている個人事業主は約3割にとどまるほか、上乘せの青色申告特別控除を適用している納税者の大半は、e-Taxによる電子申告の要件を満たした者となっています。

<参考：青色事業専従者給与等>

我が国においては、親族間の恣意的な所得分割による租税回避を防止するため、個人事業主による生計を一にする親族への給与支払いを必要経費に算入しないと必要経費の特則が設けられています。

しかし、一定の帳簿を備え、記帳を行うことにより、事業と家計を明確に分離できる青色申告者に限っては、その事業専従者の給与の全額を必要経費とすることができます（青色事業専従者給与制度）。これにより、専従者給与の支払による配偶者などへの所得分与が可能となっている面があるとの指摘がありますが、この点については、就労の実態などに照らして、過大な給与の支払などがある場合には制度の厳正な運用により対処することが適当であると考えられます。

一方、白色申告をしている事業所得者の場合は、事業に専従している配偶者については最高 86 万円、その他の親族については最高 50 万円を白色専従者控除としてその事業所得の金額の計算上、概算的に控除できます（事業専従者控除）。

こうした違いは、より一層の課税の公平の確保に向け、青色申告の一層の普及を通じた適正な申告水準の維持・向上を図ることの重要性に鑑みた措置であると考えられます。

⑦ 不動産所得

不動産所得は、不動産、地上権などの不動産の上に存する権利、船舶・航空機を貸し付けることによって生じた収入から必要経費を控除して所得金額が算出されます。

不動産所得の実際の計算に当たっては、不動産所得を生ずべき事業と事業以外の業務とを区分し、前者については事業所得と、後者については概ね雑所得と同様の取扱いがなされています。

具体的には、不動産所得を生ずべき事業である場合には、事業所得と同様に、青色申告特別控除が可能（最高 65 万円）であり、また、青色事業専従者給与等の適用も受けることができます。

一方、不動産所得を生ずべき業務である場合には、雑所得と異なり、青色申告特別控除が可能（最高 10 万円）となっていますが、青色事業専従者給与等については雑所得と同様に、適用を受けられません。

⑧ 山林所得

山林所得は、一般的には長期間にわたり育成した立木を譲渡することにより生じるものであり、長期間を経て発生する所得が一時に実現するものであることなどに

鑑み、分離課税とされ、5分5乗方式で所得が計算されます。

山林所得は、後述する変動所得の一つとして、総合課税方式の中で5年間の平均課税方式が適用された後、昭和28年度税制改正において変動所得から除外され、単独で5分5乗方式を適用の上、総所得金額に上積みすることとされましたが、翌昭和29年度税制改正において分離課税方式の5分5乗方式とされました。この方式は、大規模山林経営者を優遇するものであるといった批判がありながらも、現在まで維持されています。

なお、個人住民税については、所得割の比例税率化(10%)に伴い、平成19(2007)年度課税分から5分5乗方式を廃止し、山林所得は他の所得とともに総合課税されています。

⑨ 一時所得

一時所得は、上記で述べた給与所得から山林所得までの所得区分に該当しない所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で、労務などの役務や資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいいます。例えば、遺失物拾得者の受ける報労金、法人からの寄付、懸賞の賞金やギャンブルの払戻金、生命保険の満期保険金、損害保険の満期返戻金などです。一時所得の金額は、総収入金額からその収入を得るために支出した額（直接必要なものに限ります。）及び特別控除を控除して算出し、その2分の1に相当する金額が、総所得金額を計算する際に、他の所得と総合されます。

一時所得にも、次に述べる雑所得にも、営利を目的とせず、臨時・偶発的に生じた所得が含まれますが、その所得に対価性があるか否かでどちらの所得となるかが判定され、課税関係が異なることとなる点について合理的なのかという考え方があります。また、一時所得の中には様々な性質の所得が含まれますが、「2分の1課税」を通じて累進緩和する必要があるかを個々の所得の性質に応じて判断していくべきではないかといった考え方もあります。

⑩ 雑所得

雑所得は、10種類の所得区分のうち、他の9種類の所得区分に該当しない様々な所得を一括したものです。その内容を見ると、以下に述べるとおり、公的年金等に係るもの、業務に係るもの、先物や私的年金等資産運用に関連するもの等が混在する状況となっています。

雑所得に係る損失は、他の種類の所得と損益通算ができない一方、雑所得の区分内においては、例えば、下記ア)・イ)のような総合課税が適用されている所得の間、ないし分離課税が適用されている所得の間ではそれぞれ通算することが可能となっています。また、公的年金等に係る雑所得は、概算控除となっている一方、それ以外の雑所得は必要経費の実額控除となっています。

雑所得の中に性質の異なる所得が混在する状況に鑑みれば、他の所得区分と類似の性質を持った所得については同様の扱いとすることを検討するなど、損益通算のあり方を含め、経済実態に沿った整理をしていくことが必要と考えられます。

ア) 公的年金等に係る雑所得

公的年金等については、かつて給与所得に分類されていました。しかし、給与所得と同一の事情にない公的年金に、勤務費用の概算控除等の趣旨から設けられている給与所得控除を適用することは合理的でなく、公的年金の受給者が経済的稼働力が通常衰退する局面にある高齢者であるといった理由に基づき、昭和 62（1987）年の税制改正において公的年金等控除が設けられ、所得区分も給与所得から雑所得に変更されました。その後、平成 16 年度税制改正においては、世代間及び高齢者間の公平を図る観点から、老年者控除の廃止とあわせて公的年金等控除の最低保障額が引き下げられて現在に至っています。

公的年金や私的年金については、保険料拠出時は所得控除を行い、資金運用も非課税とされており、給付段階での税負担の公平性確保の観点から、公的年金等控除の位置付けは重要です。

現状では、公的年金等控除が適用される結果、年金受給者の課税最低限は、給与所得者より高い水準となっており、先に述べた平成 30 年度税制改正における公的年金等控除から基礎控除への振替後で見てもなお、我が国の公的年金に係る税負担は国際的に見ても極めて低いものとなっています。

また、公的年金等控除は、給与所得を得ている者にも適用されるため、給与所得控除と公的年金等控除の重複適用により、同じ収入でも給与収入のみの者と、給与収入と公的年金等を有する者で税負担が異なることとなります。

こうした点を踏まえつつ、年金制度改革の議論の状況も見極めながら、公的年金等に係る雑所得に対する課税のあり方を検討していく必要があります。

イ) 業務に係る雑所得

近年、副業を希望する人が増加傾向にあります。税制上は、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で行っているかどうかで判定し、事業所得か雑所得かを区分して扱うこととされています。

その上で、雑所得を生ずべき業務を行う納税者の適正な課税の確保のため、令和 2 年度税制改正において、前々年分のその業務に係る収入金額が 300 万円を超える場合には、取引に関する書類の保存を義務付ける改正が行われました⁵⁹。

ウ) 資産運用関連の雑所得

⁵⁹ さらに、国税庁『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』（令和 4（2022）年 10 月 7 日）により、帳簿書類を保存していない場合には、原則として雑所得と判定される旨が明確にされました。

資産運用関連の雑所得については、上記イ)の業務に係る雑所得に該当する場合もあると考えられますが、例えば、外貨預金の為替差益は総合課税、先物取引にかかる所得や割引債の償還差益などは分離課税とされるなどその課税方式は区々となっています。

＜参考：平均課税＞

所得税においては、上記で述べた 10 種類の所得分類とは別途、変動所得及び臨時所得の平均課税という制度が存在します。変動所得とは、漁獲による所得や印税・原稿料収入など、年によって変動が激しい所得であり、臨時所得とは野球選手などが 3 年以上特定の者と専属契約を結ぶ際の契約金や、資産を 3 年以上他人に使用させる契約を結ぶ際に受ける権利金で、2 年分以上の金額であるものなどがこれにあたります。

このような所得が、ある年の総所得金額の 20%以上を占めている場合には、その 5 分の 1 をその他の所得と合算して得られる税額を課税標準額で割って求めた平均税率で、残りの 5 分の 4 にも課税することとされます。

こうした計算方式は、複数年かけて実現した所得を平準化し、過大な税負担となることを避けつつ、所得再分配機能にも配意し、総合課税との調和を図った仕組みと言えます。

（３）非課税所得等

先述のとおり、個人所得課税の課税対象となる「所得金額」は包括的に捉えることが原則ですが、例えば、給与所得者に支給される旅費などの実費弁償としての性格を有するものや、一定の社会保障給付など生活保障的性格を有するもののようにより、その性質や政策的要請により非課税や免税とされて、課税対象から除かれている所得が存在します。

これらの非課税所得等については、それぞれ制度の設けられた趣旨がありますが、本来、所得は漏れなく、包括的に捉えられるべきであることを踏まえ、経済社会の構造変化の中で非課税等とされる意義が薄れてきていると見られるものがある場合には、そのあり方について検討を加えることが必要です。特に、政策的要請により非課税等とされている制度については、長寿命化により、そうした所得がこれまで以上に蓄積していく可能性等に鑑みれば、他の所得との公平性や中立性の観点から妥当であるかについて、政策的配慮の必要性も踏まえつつ注意深く検討する必要があります。

また、所得には、金銭による収入のみならず、現物給付、すなわち物や権利その他の経済的利益による収入も含まれますが、被用者に対する社宅の貸

与、食事の支給、従業員割引など、一定の条件を満たす少額の現物給与など一定のものについては、税務執行上追求しないなどの趣旨から課税しない取扱いがされています。

＜参考：主な非課税所得＞

- ・ 給与所得者の旅費や職務の性質上欠くことのできない現物給付などの実費弁償的性格に基づくもの
- ・ 通勤手当（1ヵ月当たりの合理的な運賃等の額（上限15万円））のように、住宅事情等からみた場合にその全額を課税対象とすることは妥当でないとの政策的配慮に基づくもの
- ・ 雇用保険上の失業等給付、生活保護給付、遺族基礎年金、遺族厚生年金（遺族自身の厚生年金がある場合は、遺族厚生年金がそれを上回る部分のみ）、給付型奨学金などの社会政策的配慮に基づくもの
- ・ NISA口座内における上場株式等の譲渡益や配当等のように特定の政策目的のための措置として講じられるもの
- ・ 家具、じゅう器、通勤用の自動車、衣服などの生活に通常必要な動産（貴金属や宝石、書画、骨とうなどは、1個又は1組の価額が30万円以下のもの）に係る譲渡所得などの担税力の考慮に基づくもの
- ・ 当座預金の利子など少額不追求の見地によるもの

（４）金融所得課税の一体化等

金融所得課税については、金融商品間の垣根が低くなる中、税負担に左右されずに金融商品を選択することを可能とするとともに、投資リスクの軽減を図る観点から、金融商品間の税率等の課税方式を均衡化するとともに、利益と損失の損益通算も可能とするため、金融所得課税の一体化が進められてきました。

具体的には、平成15（2003）年からは、上場株式等の譲渡所得の申告分離課税への一本化が行われたほか、特定口座制度も導入され、上場株式等の譲渡所得の申告不要制度も導入されました。平成21（2009）年からは、上場株式等の配当所得につき、大口株主の場合を除き、分離課税や申告不要が適用できることとなり、上場株式等の譲渡損失と配当等との損益通算も可能となりました。

「貯蓄から投資へ」との観点から、金融所得課税の一体化の取組みの中で、平成25年度税制改正において、国・地方を合わせた10%の軽減税率

適用を廃止し、本則の 20%に戻すこととあわせて、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税制度（NISA）の創設や、金融所得課税の一体化の拡充（特定公社債等の譲渡所得等への 20%の申告分離課税又は申告不要の適用及び損益通算範囲の拡大）が行われました。NISA 制度については、平成 29 年度税制改正において、従来の「一般 NISA」に加えて、積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託を投資対象とする「つみたて NISA」が創設されました。令和 5 年度税制改正においては、「一般 NISA」及び「つみたて NISA」を一本化するとともに、非課税保有期間の無期限化や投資上限額の大幅引上げなど抜本的な拡充を行った上で、制度が恒久化されました。

（５）所得控除

所得控除は、様々な事情により納税者の担税力が減殺されることを斟酌して、これを調整するため、所得から一定額を差し引くものです。

具体的には、現在、次の 15 種類の控除と 6 種類の控除の加算が設けられています。

〔資料 2－I－4〕 所得控除の種類

控除の性質	具体的な控除
納税者本人や配偶者、扶養親族の世帯構成等に応じた「基礎的な人的控除」	基礎控除、配偶者控除（注）、配偶者特別控除、扶養控除（注）
障害や高齢など特別な人的要因を斟酌する「特別な人的控除」	障害者控除（注）、寡婦控除、ひとり親控除、勤労学生控除
災害、疾病などに関連して多額の支出を余儀なくされたことなどを斟酌する「その他の控除」	雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除

（注）人的控除について、様々な控除の加算を行う仕組みとして以下があります。

配偶者控除：老人控除対象配偶者

扶養控除：特定扶養親族、老人扶養親族、同居老親等加算

障害者控除：特別障害者、同居特別障害者

所得控除方式による諸控除のうち「人的控除」は、納税者の家族構成などの事情に応じ、一定水準までの所得には課税しないこととするための機能を果たしています。他方で、適用される限界税率が高い高所得者ほど軽減され

る税額が大きくなることを踏まえ、所得再分配機能を高める観点から、後述のとおり、基礎控除、配偶者控除及び配偶者特別控除について、制度のあり方が検討され、見直しが行われてきています。なお、個人住民税については、地域社会の会費的性格（負担分任性）や応益性の観点から、所得税よりも控除額が低く設定されています。

（基礎的な人的控除）

ア）基礎控除

一定の金額までの少額の所得については負担能力を見出すには至らないと考えられることから、原則全ての納税者に適用される基礎控除（所得税：最高 48 万円、個人住民税：最高 43 万円）が設けられています。

基礎控除については、平成 30 年度税制改正において二つの観点から見直しが行われました。

第一に、働き方に中立的な税制を実現していく観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除・公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に負担調整の比重を移すため、給与所得控除・公的年金等控除を 10 万円引き下げるとともに、基礎控除を同額引き上げることとされました。

（注）給与所得と年金所得の双方を有する者については、制度改正前後における所得への影響を避ける観点から、給与所得控除と公的年金等控除の減額の合計額が最大 10 万円となるよう、調整控除が設けられました。

第二に、昭和 22 年度税制改正で創設されて以降、所得の多寡によらず一定金額を所得から控除する所得控除方式が採用されてきましたが、所得金額 2,400 万円超から逡減し、2,500 万円超で消失する仕組み（「逡減・消失型の所得控除方式」）が採用されることになりました。

イ）配偶者控除・配偶者特別控除

納税者が、一定所得金額以下の配偶者を有する場合、その納税者本人の担税力の減殺を調整する趣旨から、配偶者控除及び配偶者特別控除（所得税：いずれも最高 38 万円。配偶者が 70 歳以上の場合の配偶者控除は最高 48 万円、個人住民税：いずれも最高 33 万円。配偶者が 70 歳以上の場合の配偶者

控除は最高 38 万円）が設けられています。また、配偶者特別控除は、配偶者の収入に応じて控除額が逡減・消失する仕組みとなっています。

配偶者については、かつて一人目の扶養親族として扶養控除が適用されていましたが、配偶者の所得の稼得に対する貢献への配慮や、夫婦は相互扶助の関係にあって、一方的に扶養している親族と異なる事情があるといった考え方から、昭和 36 年度税制改正において、扶養控除から独立させて配偶者控除が創設されました。

配偶者控除として分離された後も、収入の少ない者を扶養している納税者の担税力に配慮するという性格は維持されてきましたが、女性の社会進出、男女共同参画社会の進展などを背景として、配偶者が就業時間を調整することにより、納税者本人に配偶者控除が適用される 103 万円以内にパート収入を抑える傾向があるとの、いわゆる「103 万円の壁」の指摘があります。

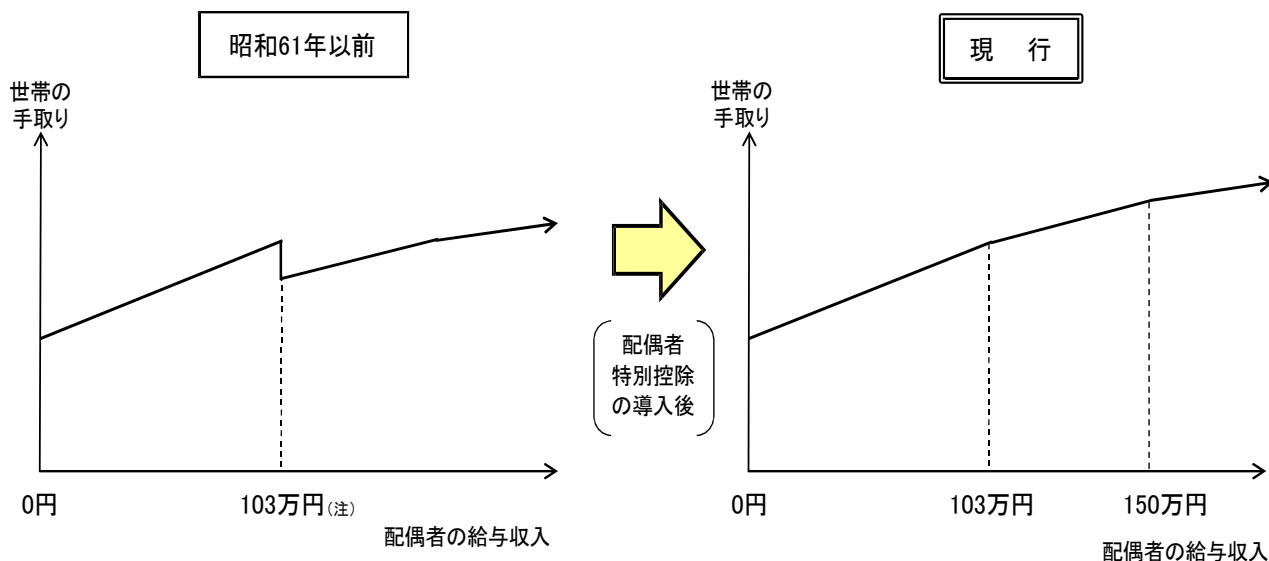
この点については、昭和 62（1987）・63（1988）年の抜本的税制改革の際に、納税者本人の所得の稼得に対する配偶者の貢献に配慮し、主に専業主婦世帯を中心に税負担の軽減を図る観点や、パートで働く主婦の所得が一定額を超える場合の手取りの逆転現象への対応の観点などから、配偶者特別控除が導入されたことにより、配偶者の給与収入が 103 万円を超えても世帯の手取り収入が逆転しない仕組みとなっており、税制上、いわゆる「103 万円の壁」は解消しています。

一方で配偶者特別控除の導入後も就業調整が行われる要因としては、「103 万円」という水準が企業の配偶者手当制度等の支給基準に援用されていることや、いわゆる「103 万円の壁」が心理的な壁として作用していることが指摘されています。「103 万円の壁」の解消に向け、制度の周知徹底や企業における取組みが期待されます。

なお、平成 29 年度税制改正において、納税者本人の所得制限を設けることにより、高所得者には配偶者控除・配偶者特別控除が適用されない仕組みとされました。

（注）配偶者の給与水準が 103 万円を超えると、配偶者の税負担が増えるとの指摘がありますが、103 万円を超えたとしても、基礎控除や給与所得控除の適用が受けられることから、税負担はなだらかに増加していく仕組みとなっています。なお、平成 29 年度税制改正において、所得税では配偶者特別控除が満額適用される配偶者の給与収入が 103 万円から 150 万円（個人住民税では 155 万円）に引き上げられました。

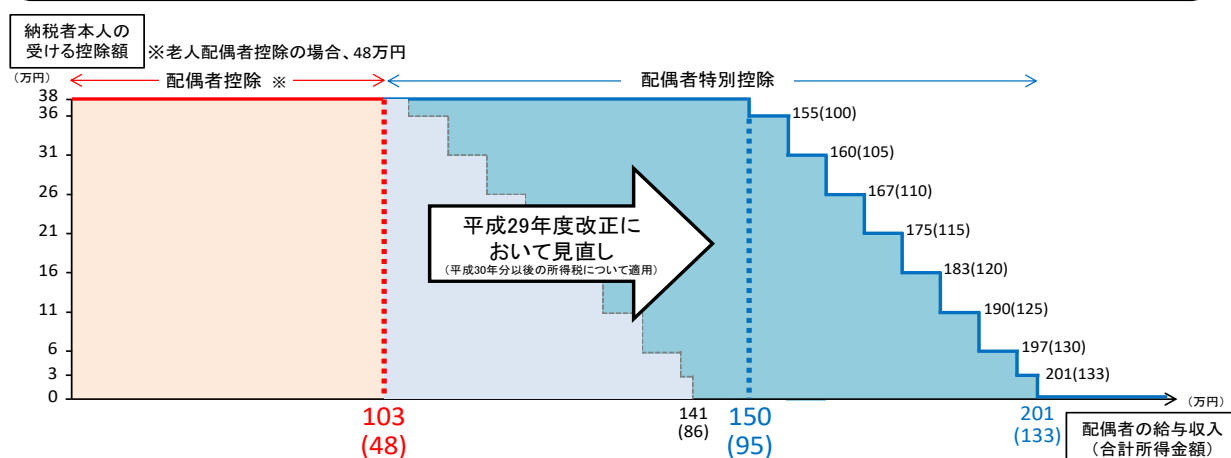
〔資料 2－I－5〕 いわゆる「103万円の壁」について



（注）納税者本人が配偶者控除を受けることのできる配偶者の給与収入の限度額。ここでは「現行」のグラフとの比較の観点から103万円としているが、昭和61年当時は90万円。

〔資料 2－I－6〕 配偶者控除・配偶者特別控除の概要

- ・ 平成29年度改正において、「103万円」が企業の配偶者手当制度等の支給基準に援用されていることや、「103万円の壁」が心理的な壁として作用しているとの指摘があったことから、控除が満額適用される配偶者の給与収入を150万円に引き上げる見直しを実施。
- ・ また、納税者本人の所得制限を設けることにより、高所得者には控除が適用されない仕組みとしている。



納税者本人の所得制限 配偶者控除・配偶者特別控除の額は給与収入1,095万円（合計所得金額900万円）から逡減開始し、給与収入1,195万円（合計所得金額1,000万円）で消失する。
(平成29年度改正以前は配偶者控除に所得制限はなく、配偶者特別控除は給与収入1,195万円（合計所得金額1,000万円）で消失)

（注 1）納税者本人の給与収入（合計所得金額）が1,095万円（900万円）以下の場合の「控除額」を、納税者本人の給与収入（合計所得金額）が、①1,095～1,145万円（900～950万円）の場合には、その控除額の2/3、②1,145～1,195万円（950～1,000万円）の場合には、その控除額の1/3とし、③1,195万円（1,000万円）を超える場合には消失。（控除額は1万円未満切上げ）

（注 2）上記の給与収入及び給与所得の金額は、平成30年度改正による給与所得控除についての基礎控除への振替及び控除額の上限の引下げ（令和2年（2020年）分以後の所得税について適用）の適用後の数字である。なお、納税者本人の給与収入の計算にあたっては、所得金額調整控除（給与収入が850万円超で、23歳未満の扶養親族又は特別障害者である扶養親族等を有する者等について適用）の適用がないものとしている。

（注 3）個人住民税の配偶者控除額及び配偶者特別控除額の限度額は、それぞれ33万円である。

配偶者控除又は配偶者特別控除は社会的に広く適用されている状況ですが、制度創設時と比べて、「片働き世帯」は減少する一方で、「共働き世帯」、

特に「夫フルタイム・妻パートの世帯」が増加しており、世帯構成の変化を反映し、その適用者は令和3（2021）年分においては約1,339万人と、平成23（2011）年分の約1,584万人と比べて減少してきています⁶⁰。

今後とも、家族や働き方等を巡る様々な議論を踏まえ、公平・中立な税制を構築する観点から、配偶者控除・配偶者特別控除のあり方についても検討する必要があります。

ウ）扶養控除

自己と生計を一にする扶養親族を有する納税者に対して、その担税力の減殺を調整する趣旨から、扶養控除が設けられています。扶養控除は扶養親族の年齢によって控除額が設定されており、所得税に係る16歳～18歳及び23歳～69歳の一般扶養控除⁶¹については38万円（個人住民税：33万円）、19歳～22歳の特定扶養控除については63万円（同：45万円）、70歳以上の老人扶養控除については48万円（同：38万円）（同居老親等加算が適用される場合は58万円（同：45万円））となっています。

かつては15歳以下の扶養親族についても扶養控除が適用されていましたが、平成22年度税制改正において、子ども手当の創設に伴い、15歳以下の扶養控除は廃止されました。

また、かつては16歳～18歳の扶養親族についても、教育費等の支出がかさむ世代であることへの配慮として、特定扶養控除が適用されていましたが、高校の実質無償化に伴い、特定扶養控除の対象から除外され、一般の扶養控除の対象となりました。

このように、子どもの扶養に伴う家計負担への税制上の配慮については、給付のあり方も踏まえながら、子どもの年齢によって区々となっているのが現状です。

⁶⁰ 総務省「市町村税課税状況等の調」（平成24（2012）年度及び令和4（2022）年度）

令和3（2021）年分適用者数：配偶者控除は約1,065万人、配偶者特別控除は約274万人

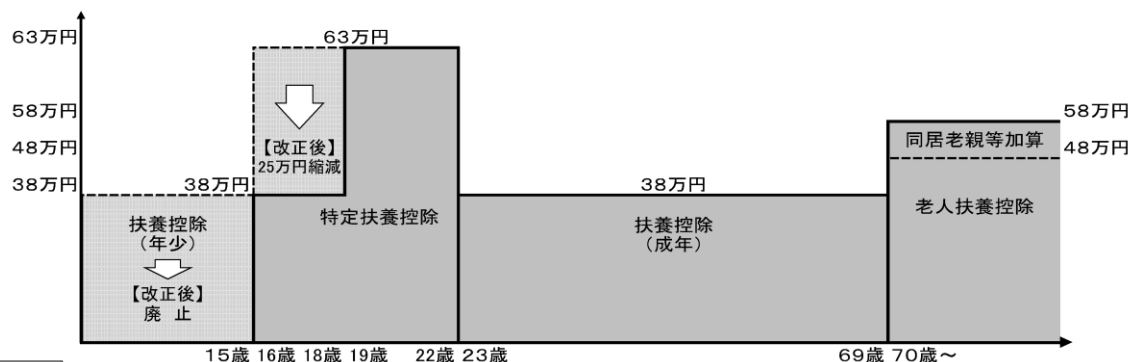
平成23（2011）年分適用者数：配偶者控除は約1,462万人、配偶者特別控除は約122万人

⁶¹ 23歳から69歳までの成年の扶養親族については、心身の障害等の事情がある者、高齢者及び学生を扶養するケースなどについて、シャープ勧告に基づく昭和25年度税制改正以降、扶養控除の対象とされ、担税力の面で配慮がなされていますが、成年者が基本的に独立して生計を立てるべき存在であることをどう考えるか、といった観点から見直しが検討されたこともありました。

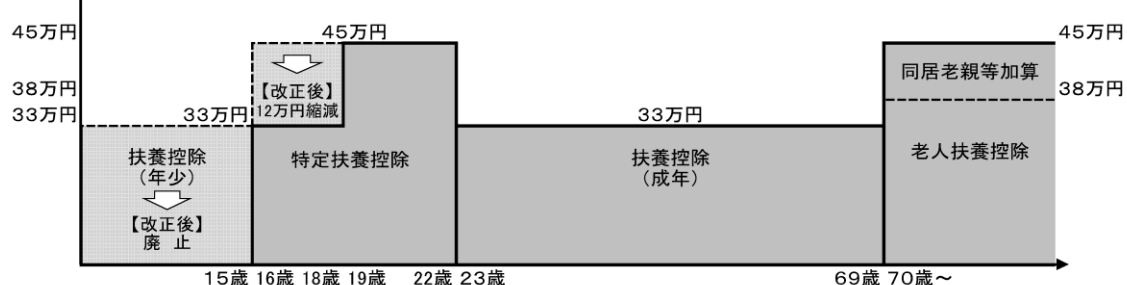
〔資料 2－I－7〕扶養控除の見直しについて（平成 22 年度税制改正）

- 「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。
- ※ 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。

扶養控除(所得税)



扶養控除(住民税)



（特別な人的控除）

基礎的な人的控除に加えて、障害など特別な人的事情のために追加的費用を要することによって担税力が減殺されることなどを斟酌して調整する趣旨から、障害者控除、寡婦控除、ひとり親控除及び勤労学生控除といった特別な人的控除が設けられています。特別な人的控除については、それぞれの制度の趣旨などを踏まえながら、経済社会の構造変化や社会保障制度の整備状況に照らして、制度創設時に比べて状況に変化が見られるのではないかと、の観点などから、検討がなされてきました。

例えば、寡婦控除は、夫と死別又は離婚した後に扶養親族を扶養しなければならない事情などに配慮するものですが、令和2年度税制改正において、「婚姻歴の有無による不公平」と「男性のひとり親と女性のひとり親の間の不公平」を同時に解消するため、ひとり親控除を創設するとともに、従来の寡婦控除の範囲からひとり親控除の適用を受けられる者（生計を一にする子を有する寡婦）が除かれる等の整理が行われました。

（その他の控除）

特別の支出などに伴って担税力が減殺されることを斟酌したり、一定の政策的要請を勘案したりするため、雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除が設けられています。

雑損控除は、住宅家財等について災害による損失や災害に関連する支出が生じた場合、その一定額を所得控除の対象とするものです。その年で控除しきれない金額は、翌年以降3年間（特定非常災害による損失については5年間）繰越控除が可能となっています。

医療費控除は、納税者本人又は生計を一にする配偶者、その他の親族が支出した医療費の一定額を所得控除の対象とするものです⁶²。

社会保険料控除は、社会保険料の支払金額について、社会保険が強制的加入であることなどを考慮して、その全額を所得控除の対象とするものです。

（注）主要国における社会保険料に係る税制上の措置を見ると、このような控除制度が設けられている国、設けられていない国、また、他の保険料とあわせて一定限度までの控除が設けられている国など、国によって取扱いは様々となっています。

そのほかにも、所得から任意に処分されるものでありながら、特別に控除が認められているものがあります。

小規模企業共済等掛金控除は、小規模企業共済や個人型確定拠出年金（i D e C o ; individual-type Defined Contribution pension plan）等の掛金を所得控除の対象とするものです。掛金の支払に強制性はないものの、社会保険料控除と同様、支払額の全額を控除することが可能となっています。

＜参考＞小規模企業共済等掛金控除については、企業型確定拠出年金や個人型確定拠出年金の加入可能年齢の見直しや、企業型確定拠出年金と確定給付型年金の加入者間の公平を図る観点からの確定拠出年金の拠出限度額の算定方法の見直し等を受け、令和2年度税制改正や令和3年度税制改正において、対象範囲が見直されてきました。

生命保険料控除は、一般の生命保険契約や個人年金保険契約などに支払っ

⁶² 平成28年度税制改正において、限りある医療資源を有効活用した国民の健康づくりを促進する観点から、医療用の医薬品との代替性が高い一定の一般用医薬品の購入を行った場合の医療費控除の特例（セルフメディケーション税制）が創設されました。

た保険料のうち一定額を所得控除の対象とするものです。生命保険の加入率は相当の水準に達しており、また、保険にも貯蓄性、投資性の高いものが多く、その貯蓄としての機能に着目すれば、他の金融商品と同様であるとの指摘もあり、金融商品間の税負担の公平性及び中立性に照らして問題があると考えられます。

地震保険料控除は、支払った地震保険料の全額を所得控除の対象とするものです（上限5万円）。従前は、損害保険契約等に係る保険料のうち一定額を所得控除の対象とする損害保険料控除が設けられていましたが、平成18年度税制改正において、地震災害への対応に重点化することとされ、地震保険料控除に改組されました。

寄附金控除は、所得税においては、国や地方公共団体、教育又は科学の振興、文化の向上等の公益増進に寄与する法人等に対する寄附金について、総所得金額の40%を上限として所得控除の対象とするものです。認定NPO法人等に対する寄附金のうち一定のものについては、所得控除に代えて税額控除を選択適用することが可能となっています。個人住民税においては、地方公共団体や住所地の都道府県共同募金会・日本赤十字社支部等に対する寄附金について、税額控除の対象とされています⁶³。

上記で述べた人的控除以外の「その他の控除」の控除のあり方については、経済社会の構造変化を考慮し、制度の趣旨を踏まえつつ、「公平・中立・簡素」の観点から、検討を加えることが必要です。

（6）税率構造

税率構造については、過去、勤労意欲や事業意欲への配慮の観点から、消費税導入時の減税に加え、平成7（1995）年の税率構造の見直しや、平成11（1999）年の最高税率の引下げなどにより累進性の緩和が行われてきました。一方で、こうした大幅な累進緩和は、所得税のフラット化を進め、所得税の所得再分配機能が低下する結果となったことから、平成27（2015）年には、最高税率が引き上げられました。

個人住民税においては、平成19（2007）年度にいわゆる「三位一体改革」で所得税からの3兆円の税源移譲が行われた際、所得割の税率が、5%・

⁶³ 地方公共団体に対する寄附金については、個人住民税所得割の20%を上限とした税額控除も可能となっています（いわゆる「ふるさと納税」）。

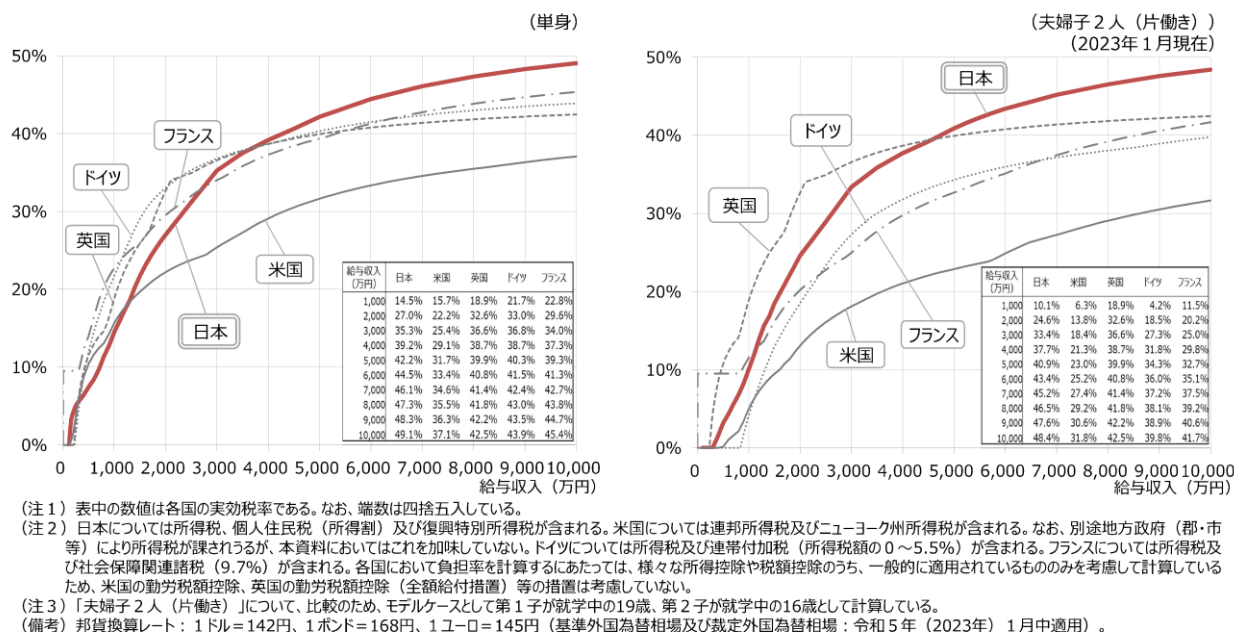
10%・13%の3段階から、一律10%とする比例税率へと変更され、応益的な性格がより明確化されました。

こうした変遷を経て、足もとでは、国・地方を合わせた個人所得課税（総合課税分）の最高税率はOECD加盟国の中で最も高くなっています。

なお、税率構造を比較する場合、表面税率のみならず、実効税率カーブを見て行く必要があります。その際、世帯構成により形状が異なり得ることに注意が必要です。

また、先に述べたとおり、所得には累進税率が適用される部分と比例税率が適用される部分が含まれることから、所得課税全体の負担水準を考える際には、両者をあわせて把握することが重要です。

〔資料2－I－8〕主要国における個人所得課税の実効税率の比較



(7) 課税単位

課税対象となる所得を、所得を有する個人ごとに捉えるのか、世帯全体として捉えるのかということが課税単位の問題です。

所得を稼得する個人ごとにその所得に対して課税する方式を個人単位課税と呼び、生計を同じくする世帯ごとに所得を合算して課税する方式を世帯単位課税（夫婦を単位とする夫婦単位を含みます。）と呼びます。我が国は個人単位課税を採っています。

各国における課税単位のあり方を見ると、民法上の夫婦の財産制度といった関連する社会制度などの違いにより、必ずしも国際的に一様ではなく、主

要国でも歴史を反映して様々です。OECD加盟 38 カ国中 34 カ国で個人単位が採られており、世界的には個人単位課税が主流となっています。

＜参考＞世帯単位課税の仕組みの一つであるN分N乗方式⁶⁴を導入しているフランスでは、世帯所得を家族の人員の数で割ることで適用税率の累進性を緩和する仕組みが採られていますが、こうした方式を導入した場合、「共働き世帯」に比べて「片働き世帯」が有利になることや、高所得者に税制上大きな利益を与える結果となることに留意が必要です。

なお、我が国は、約3割の世帯において所得税が非課税となっているほか、納税者の中でも5%の最低税率が適用されている者が約6割となっています。また、個人単位課税を前提として、扶養控除や配偶者控除といった人的控除による世帯構成への配慮が行われています。

（８）個人所得課税に係る税負担の状況

（納税者数⁶⁵）

所得税の納税者数は、足もとの令和3（2021）年分について5,450万人、また、個人住民税の納税者数も令和4（2022）年度課税分では6,450万人となっており、ここ10年ほどの推移を見ると、労働力人口が減る中で、納税者数は増えています⁶⁶。

（適用税率別納税者分布）

国・地方を合わせた個人所得課税の最高税率はOECD加盟国の中で最も高くなっている一方、総合課税がなされている納税者について見てみると、令和4（2022）年度予算ベースでは、所得税における一番低い税率水準である5%ブラケットには約6割が属しており、5%の次の10%ブラケットまでには約8割が属しています。また、一番高い税率水準である45%ブラケットには約0.2%が属しており、その次の40%ブラケットを含めると約0.7%が属しています。

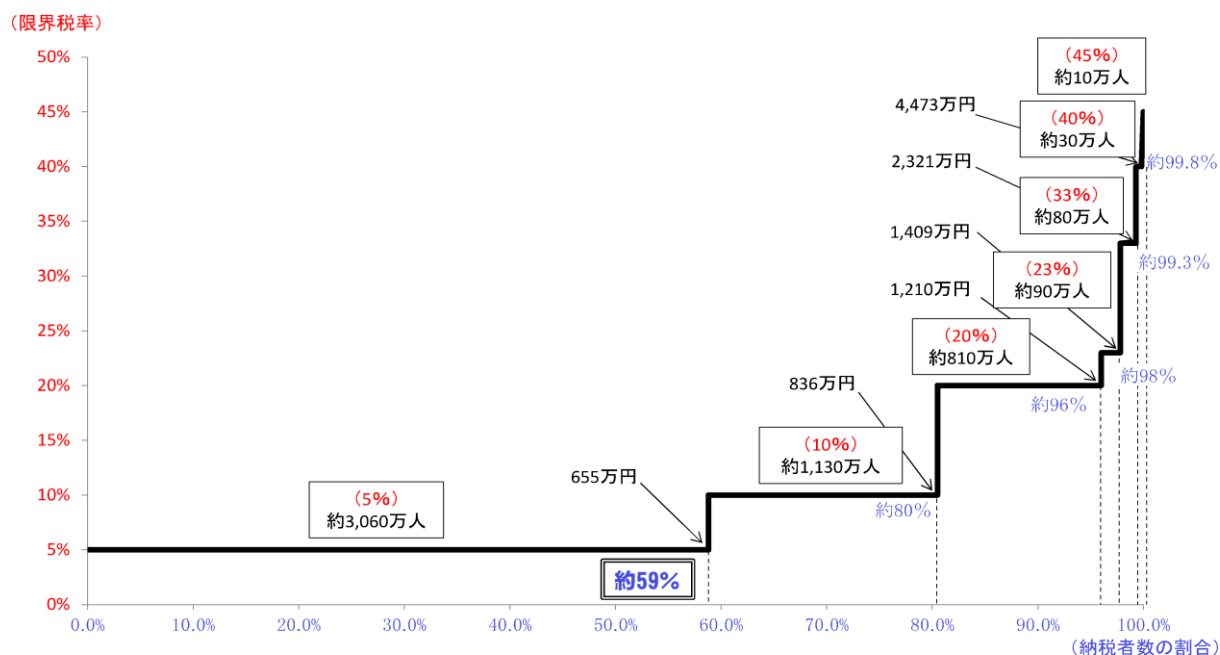
⁶⁴ N分N乗方式の下では、世帯単位課税の考え方にに基づき、まず夫婦及び扶養子女の所得を合算します。次にこの合計所得を、家族の人数に応じた家族除数（N）で除した金額を算出し、ここから税率不適用所得（いわゆる「ゼロ税率ブラケット」）を控除します。最後に、この金額に税率を適用して得られる税額にNを乗じ、世帯全体で納めるべき税額を算出します。

⁶⁵ 所得税については、総合課税分、退職所得又は山林所得を有する納税義務者（長期譲渡所得等についての申告分離課税分を有する者は含みません。）であり、個人住民税については、均等割の納税義務者です。

⁶⁶ 総務省「市町村税課税状況等の調」（令和4（2022）年度）。

なお、所得税の納税者数について、平成23（2011）年分は5,059万人、個人住民税の納税者数について、平成24（2012）年度課税分は5,940万人となっています（平成24（2012）年度）。

〔資料 2－I－9〕 納税者の分布（所得税の限界税率ブラケット別）



（注1）令和4年度予算ベースの推計値（納税者数（総合課税分）：約5,210万人）に基づくもの。

（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。

（税収）

税収については、所得税は 21.4 兆円、個人住民税は 13.4 兆円（令和 3（2021）年度決算ベース）となっています。所得税については、主たる分離課税分（利子・配当・株式等の譲渡所得・土地等の譲渡所得）⁶⁷が 7.6 兆円と 35%を占めており、10 年前の 20%と比べると増加しています。

＜参考＞所得税の税源構成の変化を見ると、所得税の税収に占める主たる分離課税分の割合はここ 10 年で増加しています。

（平成 23（2011）年度：2.7 兆円／13.5 兆円＝20%

→ 令和 3（2021）年度：7.6 兆円／21.4 兆円＝35%

⁶⁷ 利子、配当には法人分が含まれます。

なお、平成 23（2011）年分と令和 3（2021）年分の各種収入金額等の変化は以下のとおりとなっています⁶⁸。

利子収入	:	3 兆 627 億円	→	1 兆 8,087 億円	(△41%)
公的年金等収入	:	25 兆 1,429 億円	→	24 兆 6,931 億円	(△2%)
不動産所得	:	5 兆 9,633 億円	→	6 兆 2,141 億円	(+4%)
給与収入	:	204 兆 3,874 億円	→	238 兆 6,443 億円	(+17%)
営業等所得	:	5 兆 2,715 億円	→	7 兆 8,799 億円	(+49%)
不動産譲渡所得	:	2 兆 7,429 億円	→	4 兆 7,032 億円	(+71%)
配当等収入	:	14 兆 1,737 億円	→	42 兆 7,238 億円	(+201%)
株式等譲渡所得等	:	9,461 億円	→	3 兆 8,968 億円	(+312%)

（個人所得課税の負担率（マクロ））

国民負担率のうち個人所得課税分を見ると、我が国は 8.8%となっており、例えばアメリカの 12.8%、イギリスの 12.4%、ドイツの 13.6%、フランスの 14.1%と比べて低い水準となっています。

（所得税負担率（ミクロ））

所得金額に占める所得税負担の割合である所得税負担率を見ると、高所得者層において、金融所得等の分離課税が適用される所得が、全体の所得に対して高い割合を占めていることにより、負担率が低下する状況が見られます。こうした「一億円の壁」と指摘される状況については、税負担の公平性を確保する観点から是正すべきとの議論が行われてきましたが、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」が導入されました。

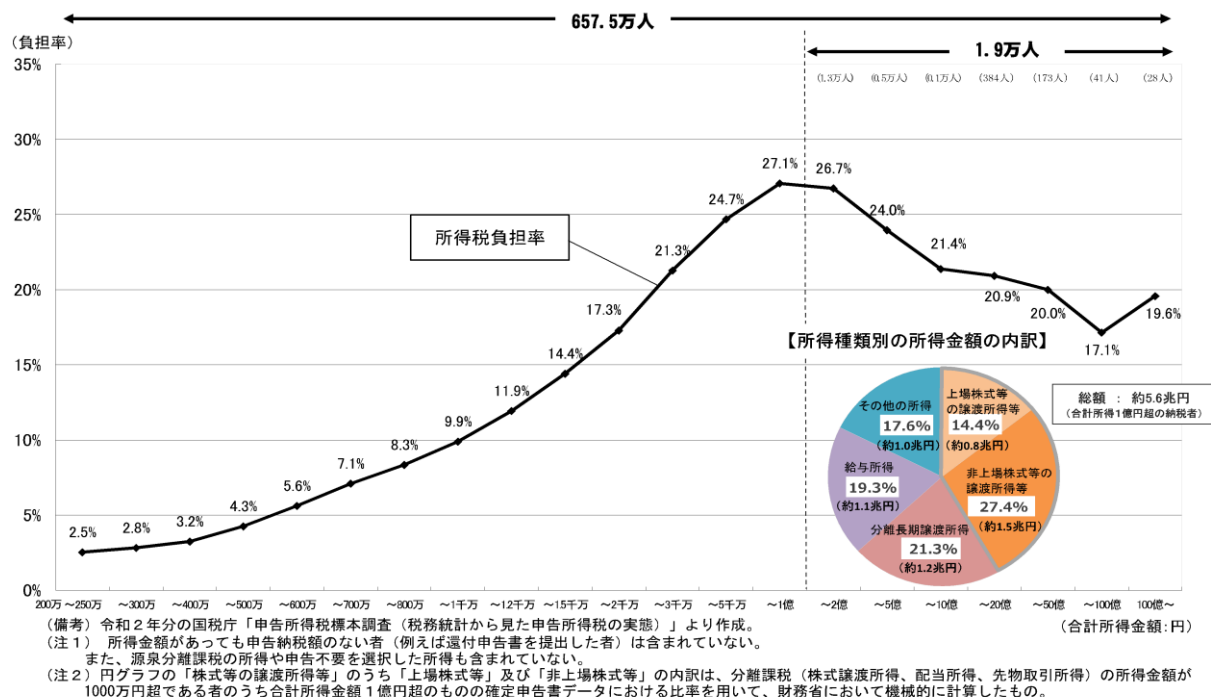
これは、株式の譲渡所得のみならず、土地建物の譲渡所得や給与・事業所得、その他の各種所得を合算した所得金額（基準所得金額）から特別控除額（3.3 億円）を控除した金額に、22.5%（所得税の最高税率 45%の半分に相当）の税率を掛けた金額が納めるべき所得税の金額を超えた場合に、その超えた差額を追加的に申告納税する仕組みです。

⁶⁸ 記載の金額は以下の資料等によります。

利子収入：財務省による試算（法人に対する支払を含みます。）、公的年金等収入・給与収入・不動産譲渡所得・株式等譲渡所得等：総務省「市町村税課税状況等の調」（平成 24（2012）年度及び令和 4（2022）年度）、不動産所得・営業等所得（農業所得以外の事業所得）：国税庁「申告所得税標本調査」（長期時系列データ）、配当等収入：国税庁「統計年報」（長期時系列データ）（法人に対する支払を含みます。）

〔資料 2－I－10〕 申告納税者の所得税負担率（令和 2 年分）

○一億円を超える高所得者層の所得種類別の内訳をみると、非上場株式等の譲渡所得等の割合は27.4%と最大。次いで、土地建物の長期譲渡所得（21.3%）、上場株式等の譲渡所得等（14.4%）となっている。

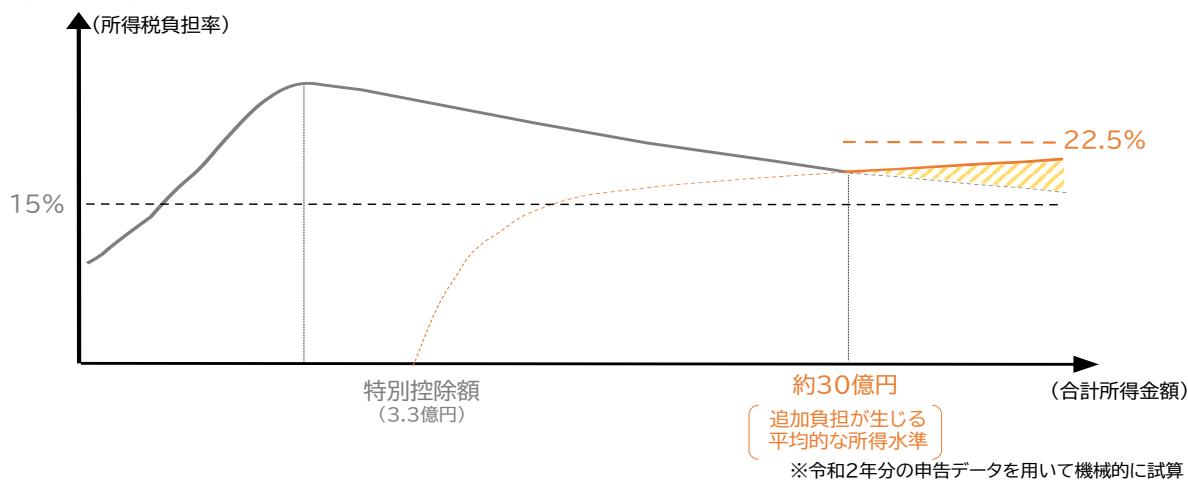


〔資料 2－I－11〕 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

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 $(\text{合計所得金額} \times - \text{特別控除額}(3.3\text{億円})) \times 22.5\%$
- ➡ ②が①を上回る場合に限り、**差額分を申告納税**
- （※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】



2. 個人所得課税の課題

格差の状況に変化がみられる中、所得の稼得段階で累進的に課税を行う所得税が、社会保障制度とあわせ、引き続き所得再分配において中心的な役割を担うことで、格差の拡大防止に努めていく必要があります。

また、我が国の財政が悪化の一途を辿っている状況にある中、経済活動を通じて所得を得た国民が、所得に応じて公的サービスの財源を支え合っていくことは重要であり、所得税が国税における基幹税としての財源調達機能を適切に発揮するとともに、個人住民税については、人口減少が都市部より小規模な市町村においてより進むと予測されていることも踏まえ、引き続き、その充実確保を図っていくことが重要と考えられます。

個人所得課税が今度ともその役割を果たしていくためには、経済社会の構造変化も踏まえつつ、以下のような課題について検討していく必要があると考えられます。

(1) 働き方など個人のライフコースの選択に中立的な税制の構築

近年は、新卒で企業に採用され、定年まで働いた後に年金で生活するといったライフコースに加え、特定の企業に属さずフリーランスとして業務単位で仕事を請け負う、子育てをしながら在宅で仕事を請け負う、定年後に経験や能力を活かして業務単位で仕事を請け負うなど、働き方が多様化してきています。また、副業・兼業を解禁する動きがあるほか、転職機会の増加に伴い、労働者の企業間移動の円滑化のための環境整備が求められてきています。働き方の多様化にあわせて、複数地域での滞在など個人のライフスタイルも多様化が進んでいます。

平成 30 年度税制改正においては、給与所得控除のような特定の収入に対応する控除から、基礎控除のような人的控除に重点が移されました。昨今、デジタル技術の発展もあり、オンラインのプラットフォームを介して役務提供等を行うなど、所得の稼得手段が多様化している状況も踏まえ、引き続き、公平かつ働き方に中立的な税制を検討していくことが求められます。その際、給与所得、事業所得、雑所得といった所得間の課税上のバランスを確保していくという視点も重要であると考えられます。

加えて、様々な働き方に対応して、老後の生活の糧となる資産形成に向け

て、退職金以外の企業年金、個人年金等の多様な商品が整備されてきています。働き方の違い等によって有利・不利が生じないように、企業年金・個人年金等に関する税制についても、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正な負担の観点も踏まえながら丁寧に検討する必要があります。この点において、各種私的年金に共通の非課税拠出枠や個人退職勘定の制度を設けることについて、退職一時金を当該勘定に拠出する際や、当該勘定から引き出す際の課税の扱いとあわせ、中長期的な視野に立って段階的に検討・見直しを行っていくことも重要です。

また、税制が、給与・退職一時金・年金の支払や受給に関する企業や個人の選択にできるだけ影響を及ぼさないよう、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスにも留意しつつ、引き続き、中立的な税制のあり方を検討していく必要があります。

個人住民税においては、働き方の多様化や、マイナンバーやデジタル技術の活用等が進んでいくことを念頭に置きながら、現年課税化に係る課題と対応のあり方について検討していくことも重要です。また、地方部における人口の減少、上述のようなライフスタイルの多様化、関連する各種社会保障施策の広がり等といった、地域社会を取り巻く経済社会情勢等の変化にも留意が必要です。

（２）所得再分配機能の適切な発揮の観点からの検討

先述したとおり、累進税率が適用される総合課税と比例税率で課税される分離課税のバランスを見ると、分離課税の対象となる資産性所得の所得税収におけるウェイトが高まってきています。また、総合課税の対象となる給与所得や事業所得と、譲渡所得・配当所得といった資産性所得との間の境目が曖昧になってきているといった状況もあります。

当調査会では、いわゆる「一億円の壁」についての指摘を踏まえ、分離課税の影響も加味した所得税負担率の分布状況の把握に向けた取組みを進めてきましたが、令和５年度税制改正においては、NISA制度の抜本的拡充や保有する株式を売却してスタートアップへ再投資する場合の優遇税制とあわせ、「一億円の壁」と指摘される状況に対し、「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、税負担の公平性の確保が一定程度図られました。

今後とも、税務データを有効に活用し、令和5年度税制改正において講じられた各種措置の影響も含め、総合課税分と分離課税分を統合した形で所得税負担率の分布状況を分析していくことが求められます。

所得再分配機能が適切に発揮されているかといった観点から、引き続きデータに基づいて必要な対応を検討していくことが重要と考えられます。なお、個人住民税についても、所得税と同様、高所得者層において負担率が低下する傾向が見られることに留意が必要です。

また、所得控除については、働き方の多様化への対応や所得再分配機能の向上の観点から、平成29年度税制改正や平成30年度税制改正において人的控除の見直しが行われたところですが、その影響も見極めつつ、引き続き、所得控除のあり方を検討していくことが求められます。その際、個人住民税については、一律10%の比例税率が適用されていることや、所得税よりも控除額が低く設定されていることに留意する必要があります。

<参考：所得控除と税額控除>

所得税においては、個人の様々な事情を踏まえた担税力の減殺に対する斟酌や各種の政策上の配慮を行うため、課税対象となる所得を計算する過程で一定の金額を所得から控除する所得控除方式が採用されています。この所得控除方式による諸控除のうち人的控除については、納税者の家族構成などの事情に応じ、一定水準までの所得には課税しないこととするための機能や、税負担の累進性を確保する機能を有している反面、適用される限界税率が高い高所得者ほど軽減される税額が大きくなるという特徴があります。

諸外国の個人所得課税においても、我が国と同様に、納税者の家族構成などの事情を踏まえつつ、一定水準までの所得には課税しないという考え方に立っていますが、①ドイツやフランス等で採用されているゼロ税率方式、②カナダで採用されている税額控除方式（一定の所得金額に最低税率を乗じた金額を税額から控除する方式）、③アメリカの人的控除⁶⁹、イギリスの基礎控除で採用されている逡減・消失型の所得控除方式など、その方式は様々です。

（３）税制の信頼を高めるための取組み

（デジタル技術を活用した納税者の利便性向上）

クラウド会計ソフトの発達等に伴い、小規模な事業者であっても大きな手間や費用をかけずに日々の取引に関する記録や記帳を正規の簿記の原則に

⁶⁹ 2018～2025年の間は控除額がゼロとされています。

従って行うことが可能な環境が整備されてきています。

正規の簿記の原則に従った記帳は、正しい所得金額を円滑に計算し、簡便かつ適正に申告・納付を行えるようになることから、納税者の利便性向上につながります。加えて、正確な記帳は事業者自身の経営状況の把握や取引先等の信頼性向上など経営基盤の構築につながります。

正規の簿記の原則に従った記帳を行っている個人事業主は現状約3割にとどまっていますが、今後は、新規事業者をはじめとして段階的に、小規模な事業者の事務負担には配慮しつつ、簡易な簿記等によらない記帳慣行の確立を目指していくべきです。

事業者における経営基盤の構築と簡便かつ適正な申告・納税の好循環を生み出すことができるよう、更なる申告の簡便化など税務手続きのデジタル化を推進するとともに、青色申告特別控除等の制度のあり方も検討していくことが求められます。

(公平性確保に向けた取組み)

近年、フリーランス、ギグワーカー等の新しい働き方の進展により所得の稼得手段が多様化するとともに、暗号資産取引など金融取引の多様化・複雑化、国際的な資本移動の一層の進展、デジタル化などによって租税回避行為が高度化しています。

こうしたことを踏まえれば、納税者のタックス・コンプライアンス・コストを見極めつつ、適正・公平な課税の実現を一層図っていく必要があります。

このため、国際的な議論の状況も踏まえつつ、暗号資産取引やプラットフォームを介した取引に係る法定調書や報告のあり方について検討を進めるなど資料情報の精度を充実させる観点からの検討が必要であると考えられます。こうした資料情報の充実とデジタル技術の活用を進めることを通じ、中長期的には、申告に必要なデータを自動的に取り込むことで、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組みなど納税者の申告の利便性に資する仕組みにもつなげていくことが期待されます。

また、「公平・中立・簡素」の基本原則の例外となる租税特別措置等のあり方についても、EBPMの観点から、適用実態や政策の効果分析が適切に

行われ、その結果に基づき整理・合理化を図っていくことが必要です⁷⁰。

(注1) 所得税関係の租税特別措置については、租税特別措置法に基づくものと所得税法に基づくものが存在します。租税特別措置法に基づく措置による減収額は、令和4(2022)年度予算ベースで1兆9,150億円に達しています。主な減収項目は、住宅ローン控除(7,710億円)や申告不要とされる配当所得等(4,860億円)などとなっています。このほか、所得税法に基づく措置の中で減収規模が大きいものとして、生命保険料控除(2,890億円)があります。

(注2) 住宅ローン控除については、住宅取得の促進等の観点から措置され、景気対策として拡充されてきましたが、個人の資産形成に対する異例の税制上の措置であることなどを踏まえれば、空き家率の状況を含めた持家を取り巻く環境の変化等进行分析しつつ、その措置の必要性も含め、引き続きあり方を見直す必要があります。

⁷⁰ 「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化 I. 租税の役割と基本的考え方 4. 租税制度の基本原則」参照。

Ⅱ. 資産課税等

（資産課税等の概要）

資産課税等は、資産の取得や保有などに着目して課税する様々な税目から構成されます。資産を無償で取得した場合に課される相続税・贈与税や、資産を保有している場合に課される固定資産税、資産が移転される場合などに課される登録免許税、印紙税などが含まれます。

我が国の税収全体（国・地方）から見た資産課税等のウェイトは、現在13.4%です。このうち国税における資産課税等の収入（令和5（2023）年度予算）は、相続税・贈与税収が2.8兆円、登録免許税・印紙税などを含む印紙収入が1.0兆円、全体で3.8兆円となっています。国税収入74.4兆円（一般会計税収69.4兆円のほか、特別会計分の収入を含みます。）に占める割合は5.0%となっています。一方、地方税について、令和5年度地方財政計画における資産課税等の収入を見ると、固定資産税・都市計画税の収入が11.1兆円、その他に不動産取得税、事業所税等とあわせて合計で12.0兆円となっています。地方税収入42.9兆円に占める割合は27.9%となっています。

資産課税等では、適正・公平な課税を行っていく上で、資産の価値を適正に評価する必要があることや、様々な形の資産を的確に捕捉していく必要があることなどに留意しなければなりません。また、キャッシュフローがなくとも課される場合があり、相続税の納税における延納・物納など、特別の取扱いが設けられているものもあります。納税者の勤労意欲等に直接的には影響を及ぼさないという性質もあり、フローだけでなくストックにも着目して、バランスのとれた税負担のあり方を考えていくことが重要です。

＜参考：地価税＞

国税の一税目として、「地価税」があります。これは、土地基本法に定められた基本理念に則り、公共的性格を有する資産である土地に対する適正・公平な税負担を確保しつつ、土地の資産としての有利性を縮減する観点から、土地の資産価値に応じた税負担を求めるものであり、平成3年度税制改正において創設されたものです。

しかしながら、平成10年度税制改正において、土地基本法の下で資産に適正な負担を求めるといった資産課税としての意義は引き続き認められるものの、長期にわたる地価の下落、土地取引の状況等の土地をめぐる状況や経済情勢等を踏まえ、当分の間、地価税の課税は停止され、現在に至っています。

1. 相続税・贈与税

(1) 相続税・贈与税の概要

(相続税の意義)

我が国の相続税は、相続や遺贈などにより財産を取得した個人に対して課される税です。相続税の課税対象となる財産には、現預金や株式などの金融資産のほか、動産や不動産などのあらゆる資産が含まれます。

我が国の相続税は、基本的には、相続を契機とした無償の財産取得に担税力を見出し、課税するものであり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられています。その際、累進税率を適用することにより、富の集中を抑制し、資産の再分配を行うことを通じ、格差の固定化を防止し、機会の平等を図るという役割も果たしています。また、相続税が被相続人の遺産に対する課税としての側面をあわせ持っていることも背景に、過去の当調査会の答申では、以下のような点が述べられています。

- ・ 被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、経済社会上の各種の要請に基づいて行われている税制上の恩典などによって、結果として軽減されてきた個人所得課税負担を清算する面があるというものです。
- ・ 多額の財産を遺すことができた背景には、その方自身の経済的手腕のほか、社会から受けてきた利益に基因する面もあるため、その方が亡くなった際に、その財産の一部を社会に還元するという考え方もあります。
- ・ 社会保障制度を通じた「老後扶養の社会化」が進展してきていることを踏まえれば、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付を清算するという考え方も重要になってきています。

近年、少子高齢化や経済のストック化など経済社会の構造変化が進むとともに、税制の負担構造が全体としてフラット化する中で、タックス・ミックスの観点から、再分配機能を有する相続税は、引き続き重要な役割を果たすと考えられます。また、生涯所得のうち消費しきれなかった部分が相続財産となることを踏まえれば、消費税とともに生涯所得全体に対して適切な負担を求める観点からも、相続時点での課税の役割の重要性が増しているという考え方もあります。

（相続税の課税方式）

我が国の相続税は、「法定相続分課税方式」という課税方式を採っています。具体的には、

- ・ 被相続人の遺産総額（債務等を控除した後の遺産の合計額）から基礎控除額（3,000 万円＋600 万円×法定相続人数）を差し引いた後の「課税遺産総額」を、
- ・ 法定相続人の全員が民法の法定相続分の割合にしたがって取得したものと仮定し、それぞれの取得金額に 10%から 55%までの 8 段階の超過累進税率を適用して計算した金額を合計して「相続税の総額」を算出した上で、
- ・ その「相続税の総額」について、実際にそれぞれの相続人が取得した財産の価格の割合によって按分して、各相続人の相続税額を求め、
- ・ 最後に、配偶者、未成年者、障害者といった各人の事情に着目して設けられている税額控除を適用して、

各相続人の納付税額が導き出される仕組みとなっています。〔資料 2－Ⅱ－1〕

＜参考：遺産課税方式と遺産取得課税方式＞

主要国の相続課税を見ると、アメリカのように、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する「遺産課税方式」（納税義務者は例えば遺言執行者）と、ドイツ・フランスのように、相続人が実際に取得した遺産を課税物件として課税する「遺産取得課税方式」（納税義務者は相続人）の二つの体系に分かれます。

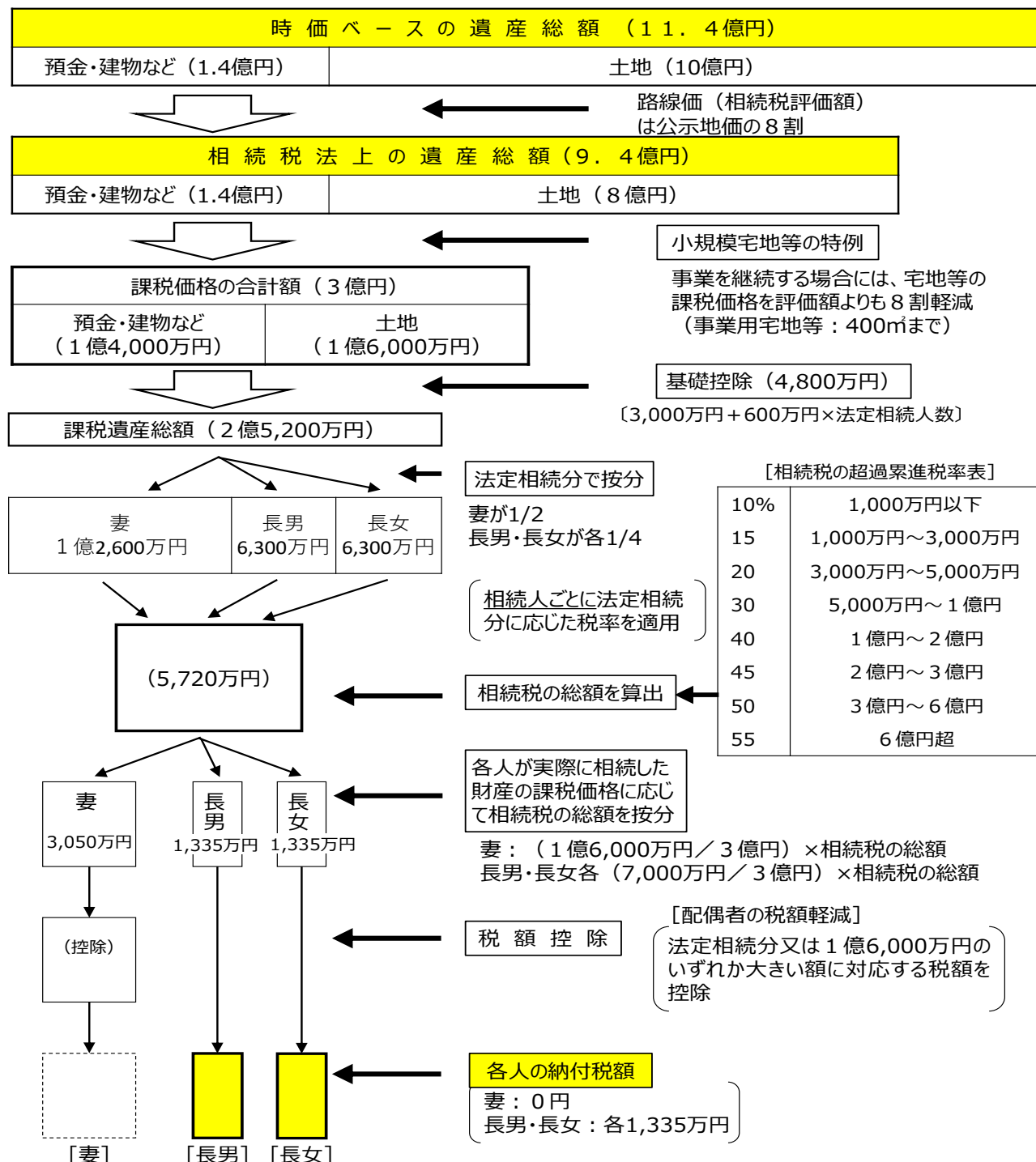
我が国の相続税は、明治 38（1905）年に「遺産課税方式」として創設されました。その後、昭和 25（1950）年のシャープ勧告により、相続税と贈与税が一体化され、「遺産取得課税方式」へと変更されました。しかしながら、遺産分割を偽装した申告が行われ、それに対応することが困難であるといった税務執行上の問題などが指摘され、昭和 33（1958）年に「法定相続分課税方式」へと変更されました。

この「法定相続分課税方式」は、相続人の取得した財産に対して課税しているという点で「遺産取得課税方式」でありながら、相続人が実際に取得した財産の金額に抛らず、「課税遺産総額」と「法定相続人」の構成・数によって「相続税の総額」が決まるという点で「遺産課税方式」の側面もあわせ持った課税方式になっています。

〔資料 2－Ⅱ－1〕 相続税の計算の仕組み

(例)

- 妻・長男と事業を営んでいたAさんの遺産は、店舗用建物・土地、銀行預金などあわせて11.4億円（このうち、店舗用土地（400㎡）が10億円）
- 残された家族（妻、長男、長女）は、妻が土地を、2人の子がその残りを相続し、事業は妻と長男が続けていくこととした。



このような仕組みの下、課税件数割合（1年間に亡くなった方のうち相続税の課税対象となった被相続人の方の割合）は、令和3（2021）年では9.3%となっており、一定の資産を有する層に対し負担を求める税となっています。

（課税対象財産等）

相続税は、相続等により取得した財産を全て金銭的な価値に置き換えて評価した上で課税するものであるため、全ての財産を公平に取り扱う必要があります。仮に、特定の財産について、その全部又は一部を課税ベースから除外すれば、相続税が資産選択の中立性を歪めてしまうおそれがあります。一方で、財産の性格や用途により、社会的・公共的見地から課税を適当としない財産について、例外的に非課税財産としたり、特例措置の対象としているものもあります。

非課税財産には、墓地や仏壇などのほか、死亡保険金や死亡退職金があります。死亡保険金や死亡退職金は、働き手を失った遺族らの生活保障としての性格からそれぞれ一定額が非課税とされているものです。非課税とされる額は、累次にわたって引き上げられてきた結果、現行では、各々500万円に法定相続人数を乗じた額となっています。

また、相続税の納付のために急に宅地を処分することとなると、相続人や従業員等の生活基盤を維持することができなくなるおそれがあり、相続に際しての宅地の処分は相当の制約を受けることがあります。このため、現に居住や事業の用に供している宅地については、一定の規模まで、その宅地の価格（路線価など）の一定割合を課税価格に算入しないこととする特例（小規模宅地等の特例）が設けられています。この特例は、バブル期の地価高騰にあわせ減額割合が引き上げられるとともに、面積要件についても平成25年度税制改正で緩和されるなど、累次の拡充がなされてきました。

こうした例外的な取扱いは、資産選択の中立性に加え、対象となる財産を実際に受け取る者だけでなく他の相続人にも効果が生じてしまうことなども踏まえ、引き続きそのあり方について考えていく必要があります。

また、相続税の納付に当たっては、金銭による納付が困難な場合など一定の要件に該当する場合には、延納や物納といった仕組みが設けられています

71。

⁷¹ 相続税・贈与税には、各種財産の性質を踏まえ、納税猶予の制度が設けられています。例えば、農地については、昭和50（1975）年以降、納税猶予制度が講じられています。また、中小企業の事業承継に関連して、非上場株式等に係る納税猶予制度が、平成21年度税制改正により創設され、平成30年度税制改正では、10年間の時限措置として、猶予割合100%の特例措置が設けられています。

（相続税の負担構造）

相続税収は、令和 3（2021）年度決算において 2.8 兆円⁷²であり、一般会計税収に占める割合は約 4 %となっています。

被相続人の遺産総額別に課税状況を見ると、遺産総額が特に大きい層が、課税件数としては少ないものの、納付税額については相対的に大きなウェイトを占めています⁷³。

〔資料 2－Ⅱ－2〕相続税の課税状況（令和 3 年分）

課税価格の合計 (被相続人の遺産総額)	件 数		納 付 税 額	
	件 数	累積割合	税 額	累積割合
	件	%	億円	%
～5千万円以下	13,496	10.1	75	0.3
～ 1億円以下	68,078	60.8	1,762	7.5
～ 2億円以下	34,382	86.4	4,108	24.3
～ 3億円以下	9,049	93.1	3,002	36.6
～ 5億円以下	5,436	97.1	3,792	52.2
～ 7億円以下	1,696	98.4	2,270	61.5
～ 10億円以下	1,060	99.2	2,309	70.9
～ 20億円以下	810	99.8	3,124	83.7
20億円超	268	100.0	3,979	100.0
合 計	134,275		24,421	

（備考）1. 「国税庁統計年報書」による。

2. 当初申告ベースの計数である(修正申告を含まない)。

＜参考：海外の相続税＞

相続税負担の国際比較は、課税方式や課税財産の範囲、税率構造などが異なるため、困難な面があります。相続税収の国民負担率で見ると、日本は、OECD加盟国のうち、フランス、ベルギー、韓国に次いで4番目になります。なお、相続税廃止の動きも一部の先進国で見られました⁷⁴が、G 7において、現在、相続税・遺産税が無い国はカナダのみです。カナダでは死亡時に資産の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます（みなし譲渡益課税）。

（贈与税の意義）

個人が財産を個人に贈与した場合、贈与を受けた者に対しては、贈与税が

⁷² 贈与税による税収も含まれます。

⁷³ 例えば、課税価格の合計が5億円以下の層が占める割合（上記「資料 2－Ⅱ－2」の「～5億円以下」の欄）を見ると、課税件数では 97.1%を占めますが、納付税額では約半分（52.2%）となっています。言い換えれば、相続税が課税される層の上位 2.9%で、納付税額の約半分（47.8%）を占めています。

⁷⁴ カナダが 1972 年に、オーストラリアが 1979 年にそれぞれ相続税を廃止しています。アメリカは、2010 年に一旦廃止しましたが、2011 年に復活しています。

課されます。贈与税は、贈与による無償の財産取得に担税力を見出して課税するものです。仮に生前贈与によって税負担なく資産を移転できるとすれば、相続税の機能が十分に発揮されなくなることから、相続税を補完する役割を果たしています。

(贈与税の基本的な仕組み)

我が国の贈与税（暦年課税）は、贈与を受けた者に対して、その年に受けた贈与の合計額から 110 万円の基礎控除額を差し引いた後の価額に、10% から 55% までの 8 段階の超過累進税率を適用して課税されます。また、相続税の累進回避を防止するため、その税率構造は相続税よりも累進度の高いものとなっています。

贈与者と受贈者が一定の要件を満たす場合⁷⁵には、相続時精算課税を選択することも可能です。これは、贈与時には軽減・簡素化された贈与税を納付し、相続時に累積贈与額を相続財産に加算して相続税を計算して納付するという仕組みです。具体的には、相続時精算課税を選択する届出書を税務署に提出した後、届出書に記載された贈与者から受ける贈与については、贈与の累積額が 2,500 万円の特別控除額を超えた場合に、その超えた部分に 20% の比例税率を適用し、贈与税額を計算する制度です。後述のとおり、令和 5 年度税制改正において、相続時精算課税で受ける贈与についても年間 110 万円の基礎控除が適用されることになりました。相続時には、相続時精算課税で受けた被相続人からの贈与額（基礎控除後）の累積額を相続財産に加算して相続税額を計算します。なお、相続税額の計算に当たっては、既に課された贈与税額は控除されます（控除しきれない金額は還付されます。）。

(財産の評価)

相続や贈与では、現金や預金のみではなく、土地や建物、株式のほか、地上権や特許権など様々な権利も含め、多種多様な財産が相続人や受贈者に移転されます。相続税や贈与税では、こうしたあらゆる財産を相続時点・贈与時点における時価によって評価した上で、税額を計算します。この時価とは、基本的に、相続時点や贈与時点において、それぞれの財産の現況に応じ、不

⁷⁵ 相続時精算課税は、贈与者が 60 歳以上の者であり、受贈者が 18 歳以上の推定相続人及び孫の場合に選択できることとなっています。

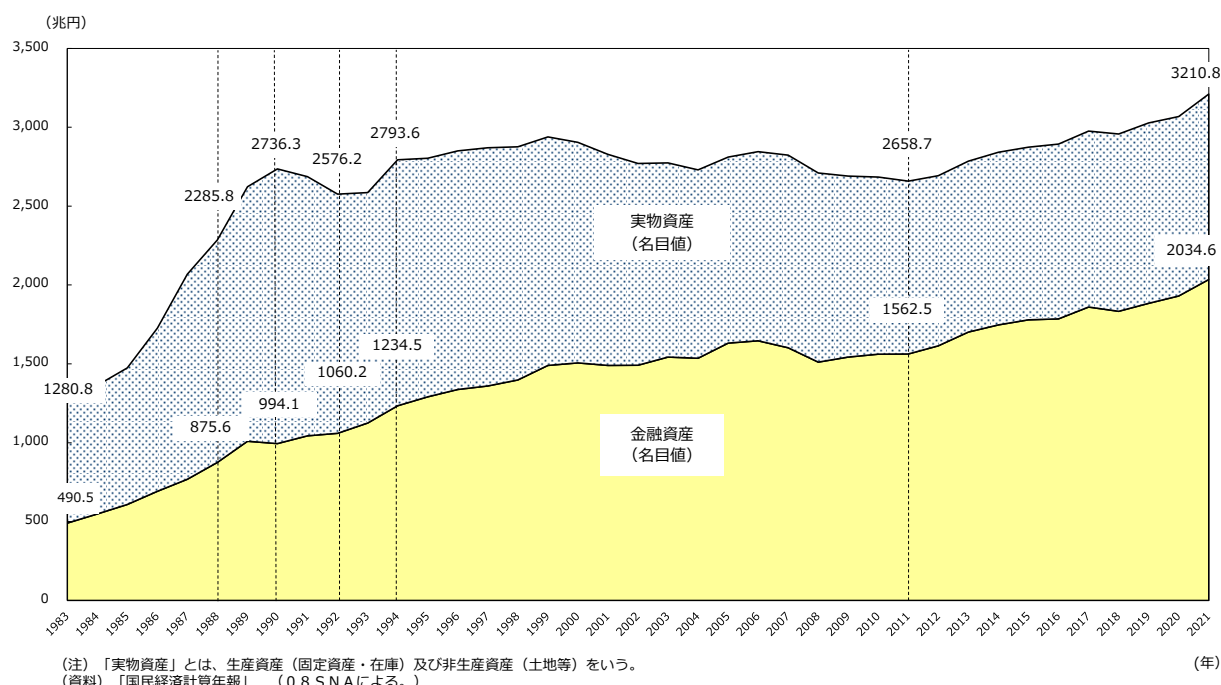
特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格を意味するとされています⁷⁶。

（２）経済社会の構造変化と近年の税制改正

（経済社会の構造変化）

家計全体の資産残高の推移を見ると、リーマン・ショック後、平成 23（2011）年には約 2,700 兆円まで減少しましたが、その後、令和 3（2021）年には約 3,200 兆円となっています。経済のストック化が進展し、その中でも金融資産が増加しています。

〔資料 2－Ⅱ－3〕家計資産残高の推移

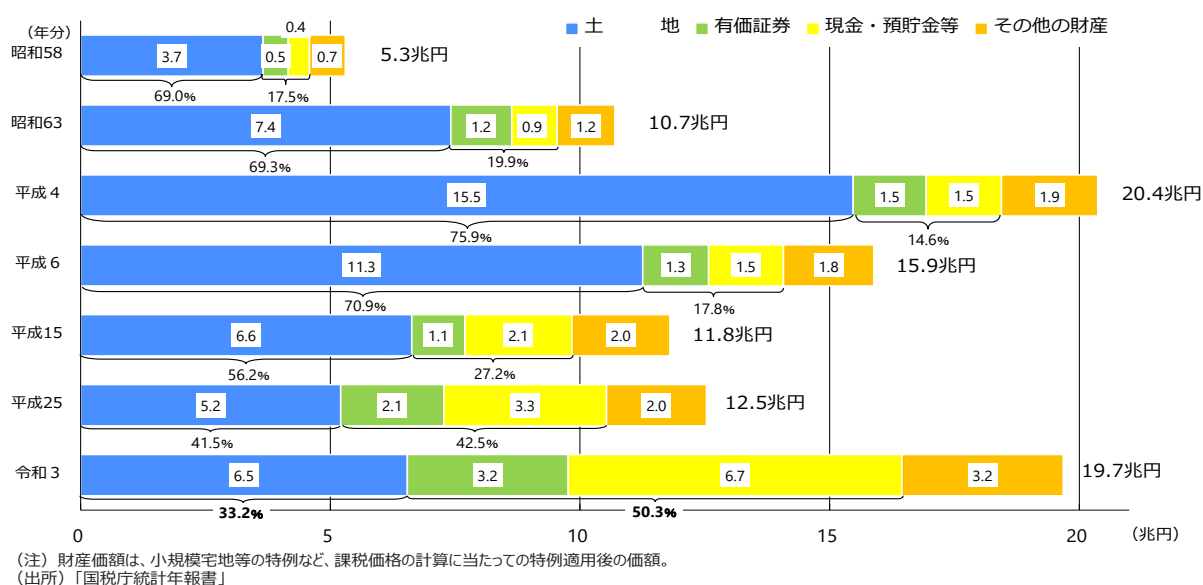


相続財産においても、金融資産の占める割合が増加しています。令和 3（2021）年には、相続財産に占める有価証券や現金・預貯金等といった金融資産の割合は、約 50%となっています。〔資料 2－Ⅱ－4〕

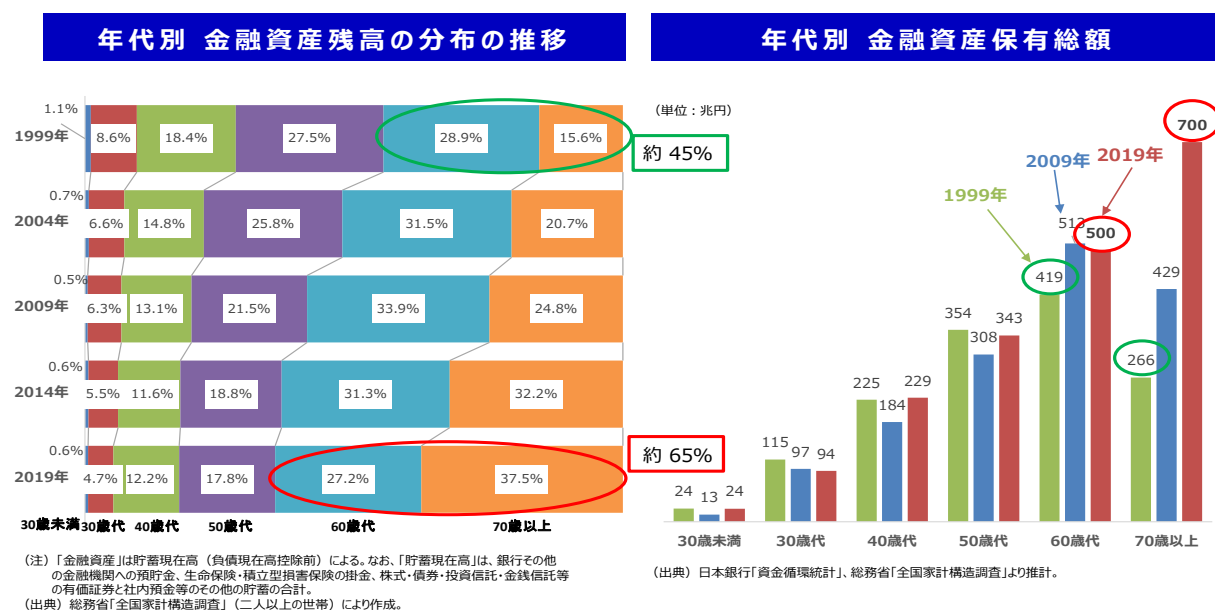
また、家計の金融資産について、その年代別の保有状況を見ると、高齢化の影響もあり、60 歳代以上の世帯で約 65%を占めるなど、高齢者世帯が多く保有している状況にあります。〔資料 2－Ⅱ－5〕

⁷⁶ 相続や贈与で移転される財産は様々で、市場性が少ない財産もあり、財産の時価を客観的に評価することが必ずしも容易ではない場合があります。こうした中で、国税庁では、財産評価基本通達により、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産ごとの評価方法を具体的に定め、取扱いの統一を図っています。

〔資料 2－Ⅱ－4〕 相続財産種類別の財産価額の推移



〔資料 2－Ⅱ－5〕 年代別 金融資産保有残高



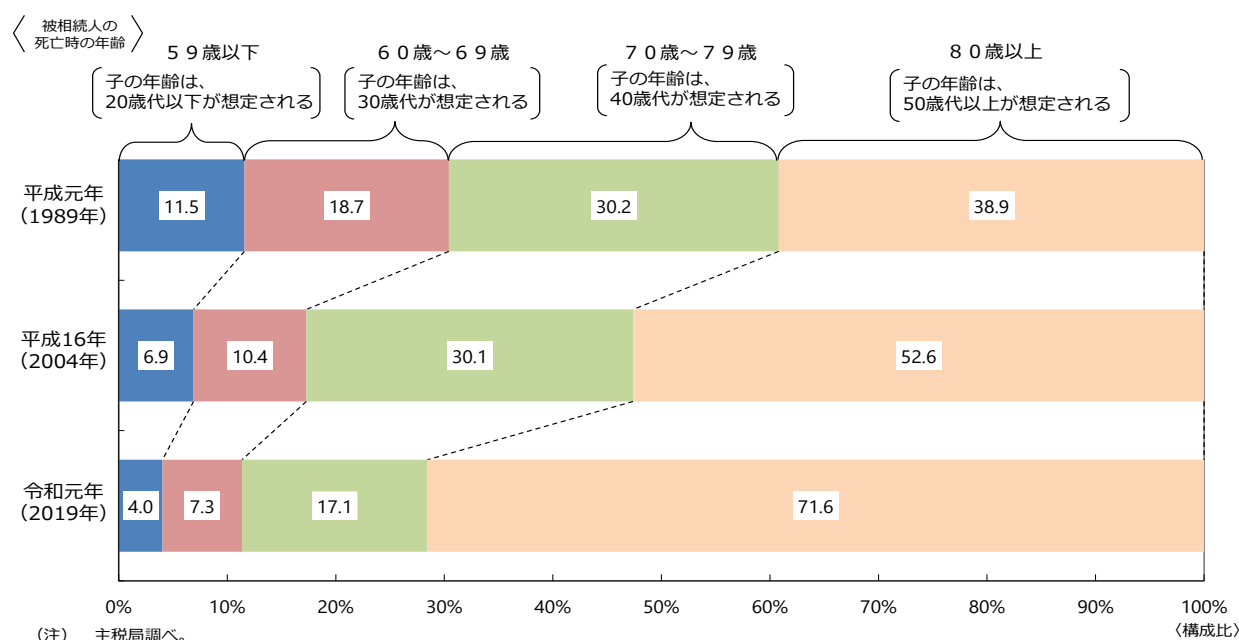
被相続人の年齢を見ると、高齢化の進展に伴い、被相続人が80歳以上となるケースが7割以上を占める⁷⁷ようになっており、相続人の年齢も高齢化していると想定されます。いわゆる「老老相続」が増加し、相続による若年世代への資産移転は進みにくい状況になっていると言えます。〔資料 2－Ⅱ－6〕

また、近年は、出生率の低下に伴い、被相続人一人当たりの相続人数が減

⁷⁷ 相続税の課税対象となった被相続人に係るもの。主税局調べ。

少傾向にあります。これは、相続人一人ひとりが被相続人から引き継ぐ財産を増加させる要因となり得ます。

〔資料 2－Ⅱ－6〕 相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比



このほか、相続税は、民法と密接な関係にあります。近年、配偶者居住権の創設や成年年齢の引下げといった民法改正が行われ、それに伴い相続税法の改正も行われてきました。今後とも、民法の議論や、相続のあり方に関する国民の考え方を踏まえた税制としていく必要があります。

（基礎控除・税率構造）

相続税の基礎控除については、バブル期の地価高騰にあわせ、累次にわたって引き上げられ、平成6年度税制改正で「5,000万円＋法定相続人数×1,000万円」となっていました。また、相続税・贈与税の最高税率については、平成15年度税制改正で70%から50%へ引き下げられました。

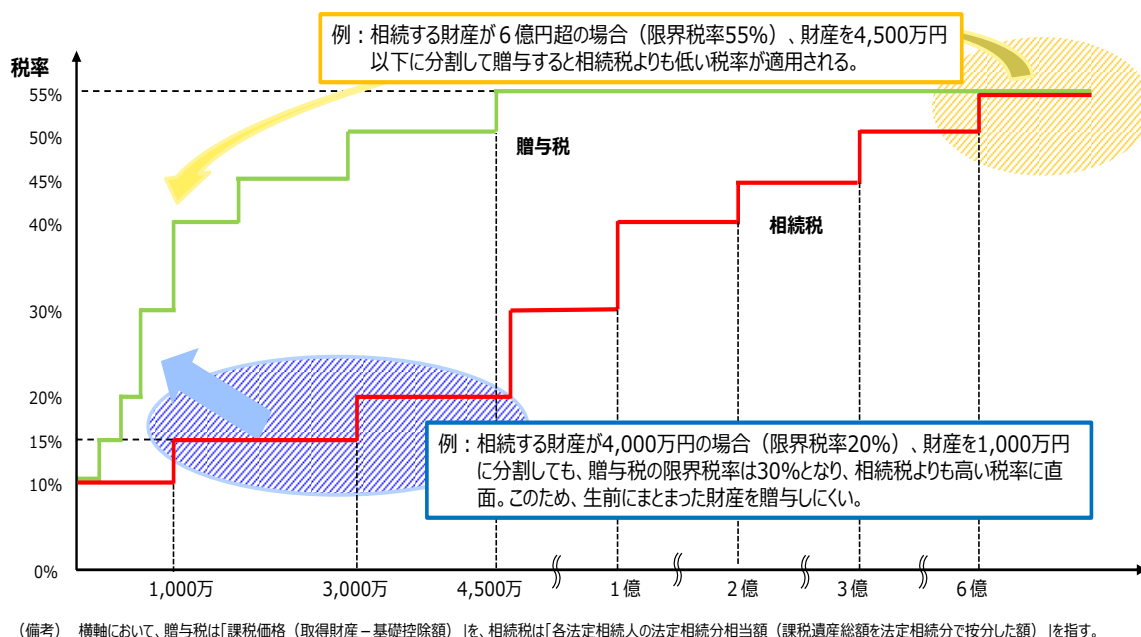
その後、平成25年度税制改正において、資産の再分配機能の確保等の観点から、バブル崩壊後の土地価格の下落等を踏まえ、相続税の基礎控除が「3,000万円＋法定相続人数×600万円」へ引き下げられるとともに、最高税率が50%から55%へ引き上げられる等の税率構造の見直しが行われました。贈与税についても、最高税率が相続税と同様に55%へ引き上げられるとともに、次世代への資産移転の円滑化の観点から、直系尊属から贈与を受けた場合の特例税率が導入されています。

今後も、こうした改正の影響をよく見ていく必要がありますが、経済社会の構造変化を踏まえ、税制全体を通じた再分配機能が適切に確保されているか、相続税が十分にその機能を発揮しているか考えていくことが必要です。

（資産移転の時期に対する中立性）

これまで見てきたとおり、我が国の相続税・贈与税は別個の税体系を採っており、贈与税は、相続税の累進負担の回避を防止する観点から、相続税よりも高い税率構造となっています。実際、相続税がかからない方や、相続税がかかる方であってもそのうちの多くの方にとっては、相続税の税率よりも贈与税の税率の方が高いため、生前にまとまった財産を贈与しにくく、若年世代への資産移転が進みにくい状況にありました。他方、相続税がかかる方の中でも相続財産の多いごく一部の方にとっては、財産を生前に分割して贈与する場合、相続税よりも低い税率が適用されることとなります。

〔資料 2－Ⅱ－7〕 我が国の相続税と贈与税の関係

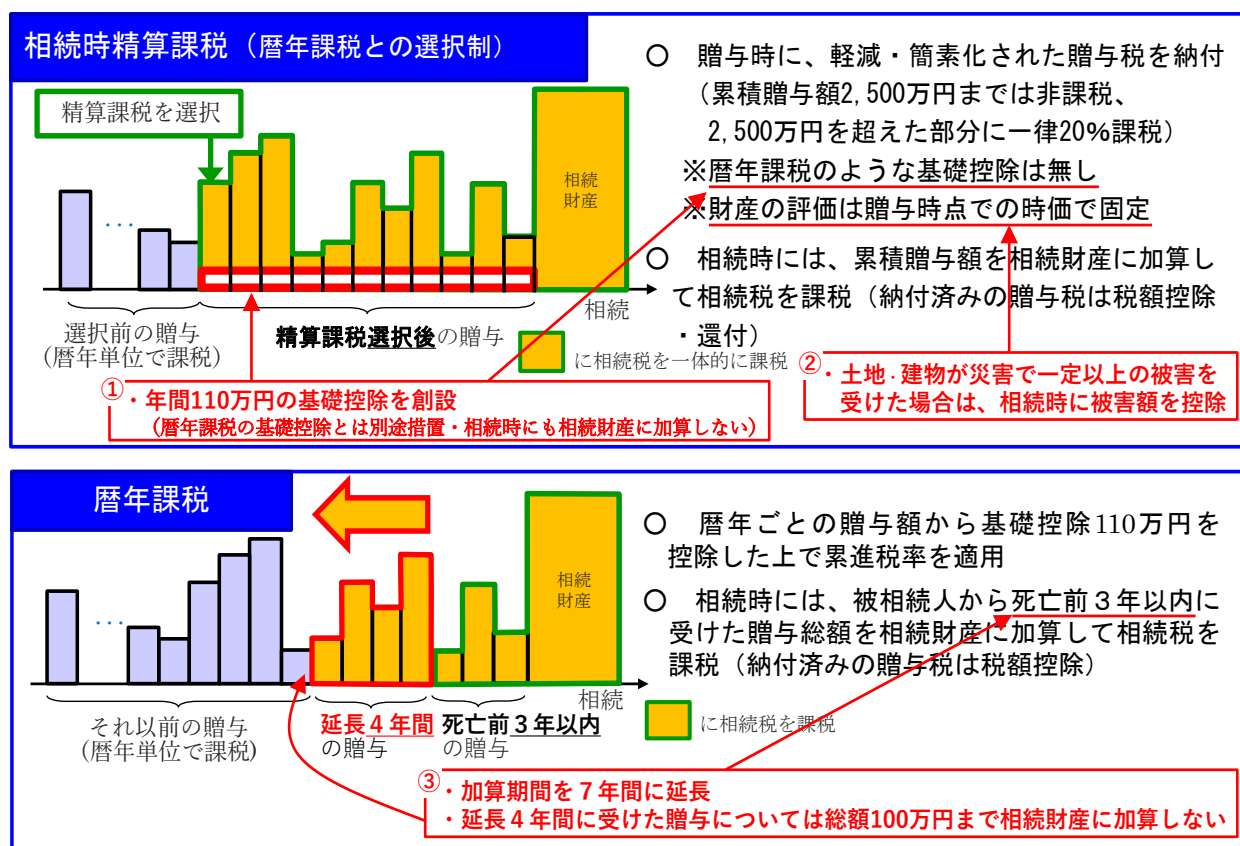


このため、資産の再分配機能の確保を図りつつ、生前贈与でも相続でも、ニーズに即した資産移転が行われるような税制としていく必要があります。平成 15 年度税制改正では相続時精算課税制度が創設されましたが、必ずしも広く活用されているとは言い難い状況にあり、当調査会でも、資産移転の時期の選択により中立的な税制を構築する観点から、議論を行ってきました。

令和 5 年度税制改正では、資産移転の時期の選択により中立的な税制を構

築する観点から、相続時精算課税制度の使い勝手向上として、暦年課税と同水準の基礎控除が導入されるとともに、暦年課税における相続前贈与の加算期間を3年から7年へ延長する等の見直しが行われました。この改正は、令和6（2024）年以降の贈与に適用されますので、施行後の状況を注視していくことが必要です。

〔資料2－Ⅱ－8〕令和5年度税制改正のイメージ（赤字部分を改正）



諸外国の制度を見ると、例えば、アメリカ⁷⁸では、遺産に対して課税が行われる遺産課税方式⁷⁹の下、税率表が贈与税・遺産税で統合されており、生涯にわたる財産の移転額全体に対して累積的な課税が行われています⁸⁰。具体的には、生前に贈与を行った際には、その都度、過去に行った贈与を累積する形で贈与税が課され（既に課された税額は控除され）た上で、その贈与者が亡くなった際には、生前に行った累積贈与額と遺産額を合算して遺産税

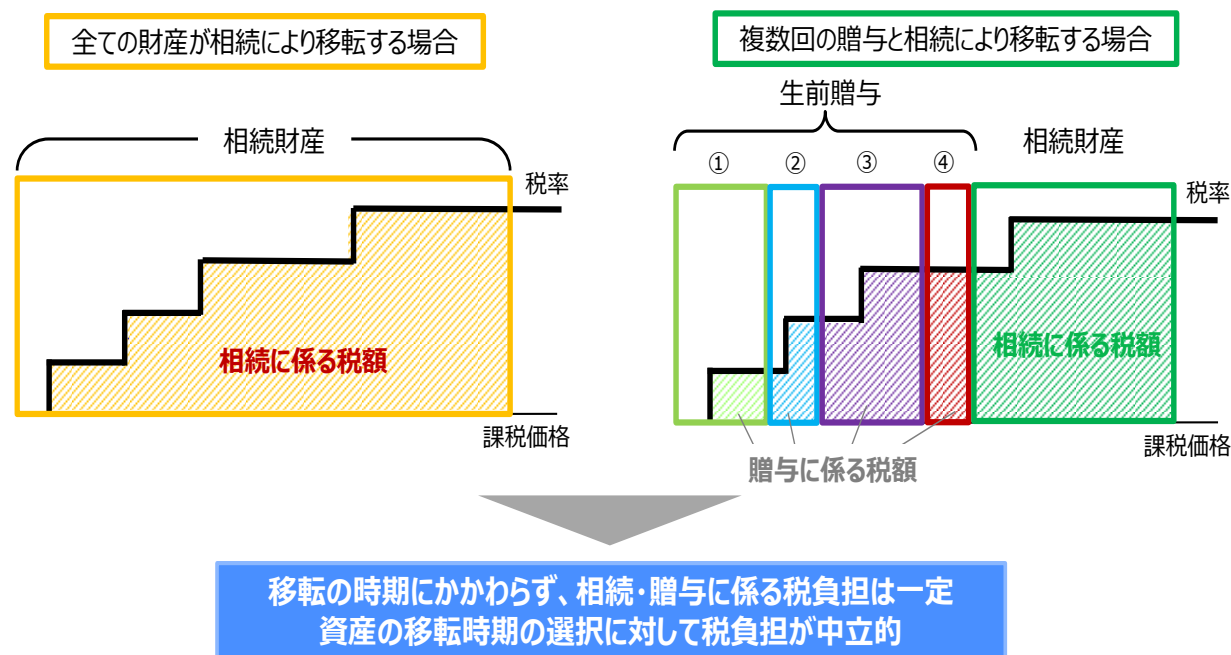
⁷⁸ ここでは連邦税について記述しています。

⁷⁹ 贈与の場合、贈与者に対して課税されます。

⁸⁰ アメリカの贈与税・遺産税では、被相続人の生涯を通じて1,292万ドルの基礎控除があります。フランスやドイツの贈与税・相続税では、例えば子どもが贈与・相続を受ける場合、子ども一人当たり、フランスでは15年間で10万ユーロ、ドイツでは10年間で40万ユーロ等の基礎控除があります。（令和5（2023）年1月現在）

が課されます（既に課された税額は控除されます）。また、フランスやドイツでは、遺産の取得に対して課税が行われる遺産取得課税方式が採られていますが、一定の期間（フランス：15 年、ドイツ：10 年）に受けた贈与と相続に対しては累積的な課税が行われています。こうした諸外国では、贈与時点において課税関係が完結する形で、資産移転の時期に対して中立的な仕組みとなっています。

〔資料 2－Ⅱ－9〕 資産移転の時期の選択に中立的な税制（イメージ）



一方、我が国の法定相続分課税方式の場合は、相続時点でなければ各相続人の相続税額が確定しないという特徴があり、贈与時点で課税関係が完結する形で累積的な課税を行うことは困難です⁸¹。このため、諸外国と同様の形で累積的な課税を行うのであれば、現行の課税方式の見直しを検討していくことが必要になります。

課税方式のあり方については、資産移転の時期に対する中立性の観点だけでなく、相続税・贈与税の税制上の位置付けや税制全体の再分配機能の確保、家計内の資金移動の性格付け、相続・贈与や扶養に関する民法の規定、さらには相続のあり方に関する国民の考え方とも関連しています。引き続き、幅

⁸¹ 法定相続分課税方式は、相続の際、相続人が取得する財産の金額だけでなく、被相続人が遺した相続財産全体の金額や法定相続人の構成・数によって、税負担割合が大きく変わり得るという特徴があり、同課税方式の下では、生前贈与の段階で最終的な税負担割合を定めることができません。このため、平成 15（2003）年に導入された相続時精算課税制度においては、生前贈与の段階では課税関係を完結させる仕組みとはなっておらず、最終的に税額が確定するのは相続時になります。

広い観点から議論を行っていく必要があります。

＜参考：「相続税・贈与税に関する専門家会合」における意見＞

当調査会の「相続税・贈与税に関する専門家会合」⁸²では、課税方式の見直しを含めた相続税・贈与税のあり方についても、中期的な視点に立って議論を行いました。その中では、

- ・ 現行の課税方式では、自らの納税額の計算において、他の相続人の影響を受けてしまう。実際に移転を受けた財産額に応じた課税や、相続税の目的の一つである富の集中の抑制や資産格差の是正といった観点からは、遺産の取得状況の的確な把握など税務手続き上の問題が解消されるのであれば、遺産取得課税方式に移行することが適当ではないか。その上で、フランスやドイツのような形で贈与・相続を一体的・累積的に課税することが望ましいのではないか。
- ・ 遺産未分割の状況が見られることや現行の連帯納付義務を前提とすると、単純に遺産取得課税方式の方が適当であるとは言えないのではないか。また、相続税が被相続人ごとに課税されていることや、老後扶養の社会化が進む中で死亡時に富を社会に還元する必要性を踏まえれば、遺産課税方式の考え方も重要ではないか。
- ・ 現行の法定相続分課税方式は、昭和 33 年度税制改正で導入されて以降、実際に我が国の社会の中で幅広い関係者に受け入れられ、長きにわたり定着してきた制度であることに留意する必要があるのではないか。

などの意見がありました。

（国外財産に係る課税関係⁸³）

相続税・贈与税は、かつては、国内居住者については全世界の財産を、非居住者については国内にある財産のみを、課税の対象としていました。しかし、経済のボーダーレス化が進み、国境を越えた人や財産の動きが活発になる中で、住所や財産を意図的に国外に移すことによる租税回避を防止することが必要になる一方、高度外国人材の受入れを促進することも重要になってきました。こうした観点の下、国外財産に係る課税関係について見直しが行われてきたところです。

ア）租税回避を防止する観点から行われた改正の概要は、以下のとおりです。

⁸² 「相続税・贈与税に関する専門家会合」は、資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築等に向けた相続税・贈与税のあり方について、当調査会における議論の素材を整理するため、令和 4（2022）年 9 月 16 日に設置されました。

⁸³ 本項目における内容は、相続と贈与のいずれの場合も該当しますが、ここでは相続の場合のみを記載しています。

- ・ 平成 12 年度税制改正では、日本国籍を有する相続人は、相続時点で日本国内に居住していなくても、原則として、国外財産を含めて課税されることになりました。ただし、相続人と被相続人の双方が相続開始前 5 年以内に日本国内に居住していなかった場合は、引き続き、国外財産は課税対象とされていません。
- ・ この改正後も、例えば海外で生まれた子や孫などで日本国籍を取得しなかった方などが相続人となる場合は、国内財産のみに課税され、国外財産は課税されていませんでした。こうした状況も踏まえ、平成 25 年度税制改正では、被相続人が国内に居住していた場合は、相続人が日本国籍を有しない国外居住者であったとしても、国外財産を含めて課税されることになりました。
- ・ 平成 29 年度税制改正では、相続人又は被相続人が相続開始前 10 年以内（改正前：5 年以内）に日本国内に居住していた場合について、国外財産を含めて課税されることになりました。

イ) 一方、高度外国人材の受入れを促進する観点から行われた改正の概要は、以下のとおりです。

- ・ 平成 29 年度税制改正・平成 30 年度税制改正では、日本国内に一時的に居住⁸⁴する外国人⁸⁵同士の相続や、外国人が日本を出国した後に亡くなった場合の相続については、原則として、国内財産のみに課税されることになりました。
- ・ また、令和 3 年度税制改正では、一時的な居住であるか否かにかかわらず、日本国内に居住する外国人⁸⁵が亡くなった場合には、原則として、国内財産のみに課税されることになりました。〔資料 2－Ⅱ－10〕

引き続き、経済のボーダーレス化が今後一層進んでいくことも見据えながら、国内外財産に係る情報収集・活用など執行面を含め、適正かつ公平な課税の実現に向けた取組みを進めていく必要があります。

⁸⁴ 日本国内に居住していた期間が、過去 15 年以内に 10 年以下である場合には、一時的な居住とされていました。

⁸⁵ 「出入国管理及び難民認定法」別表第 1 の在留資格者。

〔資料 2－Ⅱ－10〕 相続税の納税義務

被相続人 相続人			国内に住所あり 一時的 居住者 (※ 1)	国内に住所なし		
				日本国籍あり		日本国籍 なし
				10年以内に 住所あり	10年以内に 住所なし	
国内に住所あり						
外国人 (※ 2)						
国内に 住所 なし	日本 国籍 あり	10年以内に 住所あり		国内・国外財産ともに課税		
		10年以内に 住所なし			国内財産のみに課税	
	日本国籍なし (※ 3)					

※ 1 出入国管理法別表第 1 の在留資格の者で、相続前 15 年以内において国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下の者

※ 2 出入国管理法別表第 1 の在留資格の者に限る。

※ 3 相続開始前 10 年間、いずれの時においても日本国籍を有していない者に限る。

（その他の税制改正と適正・公平な課税の実現）

以上のほかにも、近年、様々な税制改正が行われてきています。

経済活性化等を目的とした「住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置」、「教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置」、「結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置」といった贈与税の非課税措置が、時限的に講じられています。住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置については、経済対策として平成 21（2009）年度に創設されて以降、非課税限度額を変更しながら、令和 5（2023）年末まで延長が行われてきています。教育資金や結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置については、それぞれ平成 25 年度税制改正・平成 27 年度税制改正で創設されましたが、累次の見直しを行いながら、延長されてきています。これらの贈与税の非課税措置については、世代を超えた格差の固定化につながりかねないとの懸念が指摘されており、適用期限の到来時に、適用実態等を踏まえ、そのあり方を検討する必要があります。

相続税・贈与税には、このほかにも様々な特例等が設けられていますが、経済社会が変化する中で、その政策目的が妥当かどうか、政策目的と照らし整合的な制度となっているのか、適用実態等を踏まえ、検討していくことが重要です。

また、相続税・贈与税について、適正かつ公平な課税を行っていく上では、財産の価値を適正に評価することが重要です。租税回避が行われていないか、資産の選択を歪めていないか、といった観点も含め、財産の評価方法について、不断に点検することが必要です。

2. 固定資産税等

(1) 固定資産税等の概要

(固定資産税の意義)

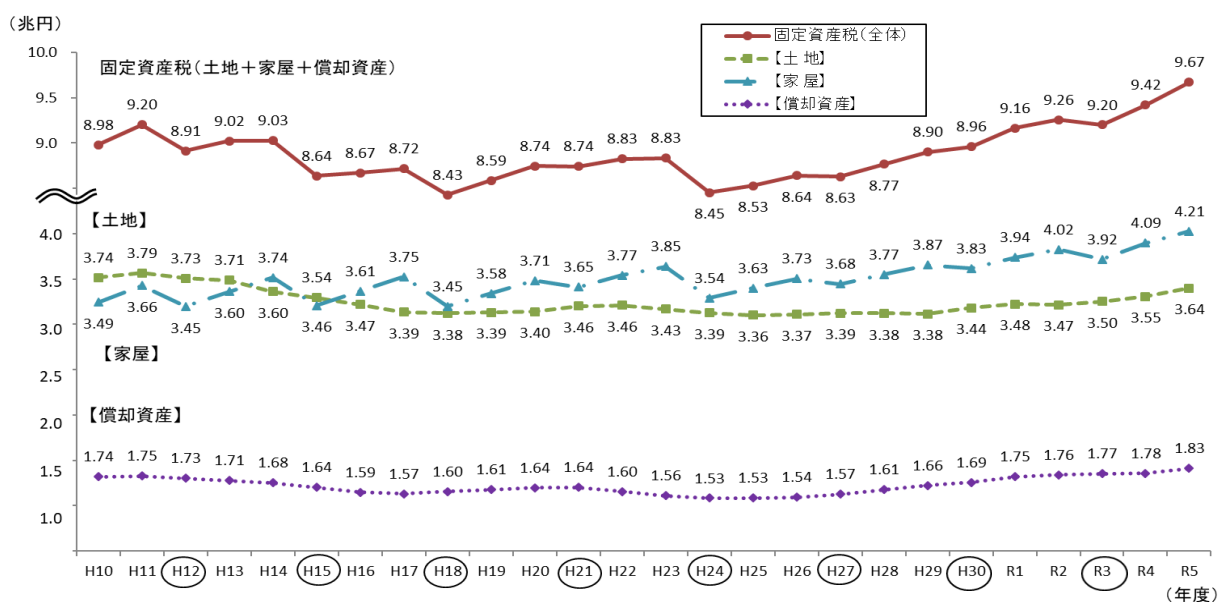
固定資産税は、土地、家屋及び償却資産という3種類の固定資産を課税客体とし、その所有者を納税義務者として、当該固定資産の所在する市町村（特別区については東京都）が、当該固定資産の価値に応じて毎年経常的に課税する財産税です。

土地、家屋及び償却資産に対し固定資産税が課税されるのは、これらの資産の保有と市町村の行政サービスとの間に一般的な受益関係（応益性）が存在するためです。ただし、このことは、固定資産税の税額が具体的な市町村の行政サービスの量に応じて定まることを意味するものではなく、資産価値を表す価格に対して比例税率で課税することとされています。

また、固定資産税は、資産価値に応じて課税される物税とされており、資産の所有者の所得などの人的要素は原則として考慮されません。

固定資産税は、税収の変動が比較的小さく、どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が小さいという性格を有しています。令和3（2021）年度の固定資産税の税収は、9.2兆円と市町村税収の40%以上を占めており、市町村財政を安定的に支える基幹税としての役割を担っています。

[資料2-Ⅱ-11] 固定資産税収の動向



（都市計画税の意義）

都市計画税は、都市計画法に基づいて行う都市計画事業や土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充てるため、都市計画法に規定する都市計画区域のうち原則として市街化区域内に所在する土地及び家屋に対してその価格を課税標準として課する市町村の目的税です。

都市計画税は、都市計画事業などの実施に伴い、都市環境の改善・土地の利用状況の増進などを通じて、土地及び家屋について一般的に利用価値が向上し、その所有者の利益が増大すると認められることから、その受益関係に着目して課される応益税としての性格を有しています。

（課税の仕組み）

固定資産税の課税標準は、原則として、固定資産の価格（適正な時価）で固定資産課税台帳に登録されたものです。税率は、1.4%（標準税率）です。

価格は総務大臣が定めた固定資産評価基準によって各市町村が評価・決定しますが、土地及び家屋については基準年度（3年ごと）に評価替えが行われ、特別の場合を除いて、価格は3年間据え置かれることとなっています。土地については、評価替えにあわせて3年間の負担調整措置が講じられています。

また、特定の固定資産については、公共的性格を有することに基づく非課税措置や、政策目的を推進するために価格に特例率を乗じた額を課税標準とする特例措置等が講じられています。

例えば、住宅用地については、小規模住宅用地の課税標準をその価格の6分の1（一般住宅用地については3分の1）の額とする特例措置が講じられているほか、一定の条件を満たす新築住宅については3年間（3階建て以上の耐火建築物については5年間）税額の2分の1に相当する額を減額する措置などが設けられています。

都市計画税の課税標準は、土地及び家屋に係る固定資産税の課税標準となるべき価格です。税率は、制限税率 0.3%とされています。都市計画税を課するか否か、その税率をどの程度とするかについては、都市計画事業等の実情に応じて市町村が自主的に条例により規定することとされています。

（２）近年の固定資産税の税制改正等

（土地に係る固定資産税）

土地に係る固定資産税については、地価の動向など土地をめぐる環境変化に応じた対応策が講じられてきました。

バブル経済の崩壊により地価が大きく下落する中で、平成 9 年度税制改正においては、地域や土地によって負担水準（当該年度の評価額に対する前年度の課税標準額の割合）に相当のばらつきがあったことから、課税の公平の観点から負担水準の均衡化をより重視した負担調整措置が導入されました。

その後、平成 18 年度税制改正では、課税の公平の観点から負担水準の均衡化を促進するため、前年度の課税標準額に当該年度の評価額の 5 % を加える現行方式の負担調整措置が導入されました。

平成 24 年度税制改正では、負担水準が 80 % から 100 % の間の土地について講じられていた住宅用地に係る据置特例について、税負担が不公平な状態を固定化させる要因となっていたことから、段階的に廃止されました。

（所有者不明土地や空き家への対応）

近年、所有者不明土地が全国的に増加しており、政府全体として取組みが推進されています。こうした中で、固定資産税の課税においても、所有者情報の円滑な把握等が課題となっています。

令和 2 年度税制改正においては、迅速かつ適正な課税に資する観点から、相続人等に対し「現に所有している者」として、その氏名、住所等を申告させることができる制度が創設されるとともに、地方公共団体が調査を尽くしても所有者が一人も明らかとならない資産について、当該資産を使用している者が存在する場合、当該使用者を所有者とみなして課税することができる制度が創設されました。

また、全国的な空き家の増加を踏まえた対応についても政府全体として取組みが推進される中で、固定資産税についても、平成 27 年度税制改正において、空き家等対策の推進に関する特別措置法の規定による勧告の対象となった「特定空き家等」⁸⁶の敷地の用に供する土地について固定資産税等の住宅用

⁸⁶ そのまま放置すれば倒壊等著しく保安上危険となるおそれのある状態又は著しく衛生上有害となるおそれのある状態、適切な管理が行われていないことにより著しく景観を損なっている状態その他周辺の生活環境の保全を図るために放置することが不適切である状態にあると認められる空き家等。

地特例の対象から除外する措置が講じられました。さらには、令和5年度には、特定空家等になることを未然に防止するため、管理不全空家等⁸⁷に対しても同様の措置を講ずることとする制度改正が行われました。

この他、固定資産課税台帳の情報は、本来、地方税法上の守秘義務の対象となりますが、所有者不明土地対策等をはじめ、各種行政課題の解決に資するため、固定資産課税台帳情報の提供を可能とする法制上の措置が近年講じられています。

（納税者の信頼確保）

市町村の基幹税であり、市町村長の処分によって税額が確定するという賦課課税方式を採用している固定資産税においては、納税者の理解と信頼を確保することがとりわけ重要です。

固定資産税における情報開示制度として、固定資産課税台帳の閲覧制度に加えて、固定資産評価や課税の透明性を高める観点から、市町村内の土地や家屋の評価額等を記載した縦覧帳簿を納税者の縦覧に供する制度が設けられています。この他、課税明細書の送付や宅地の標準的な価格（路線価）の公開等が実施されています。

（固定資産の評価）

固定資産税は資産価値に応じて課税されることから、その評価に当たっては、個々の固定資産価格を可能な限り適正に評価する必要があります。このため、その評価方法はある程度精緻にならざるを得ない面を持っています。

一方、評価の対象は、土地約1億8,000万筆、家屋約6,000万棟と膨大なものとなっており、3年毎の評価替えでは、大量な評価を一定期日で行う必要があります。

こうしたことから、限られた評価担当職員で効率的に評価事務が行えるよう、家屋評価における再建築費評点基準表の見直し等の固定資産評価基準の整理合理化や、GISをはじめとしたデジタル技術の活用が進められています。

⁸⁷ 空家等が適切な管理が行われていないことによりそのまま放置すれば特定空家等に該当することとなるおそれのある状態にあると認められる空家等。

（３）固定資産税等における今後の課題

（基幹税としての固定資産税）

固定資産税は、先述したとおり、税収の変動が比較的小さく、どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が小さいという性格を有しており、今後、人口減少・少子高齢化が進行していく中、市町村が住民サービスを提供するために必要な基幹税として、引き続きその安定的な確保に努める必要があります。

また、固定資産税が市町村の基幹税であることを踏まえれば、国の政策を推進するための税負担軽減措置等は、真に必要な場合に限る必要があります。期限切れを迎えるものをはじめ、税負担軽減措置等はその政策目的、効果等を十分に見極めた上で、不断の見直しを行わなければなりません。

加えて、納税者からの信頼を得て固定資産税を安定的に確保していくためにも、固定資産の評価については、今後とも固定資産評価基準の整理合理化やデジタル技術の活用等により評価事務の効率化を図りつつ、適正な評価を行うことが重要です。

（多様化する地価の動向と土地に係る負担調整措置）

近年の全国的な地価動向を見ると、平成 20（2008）年のリーマン・ショック以降下落が続いていましたが、住宅地は平成 30（2018）年、商業地は平成 28（2016）年から上昇に転じました。令和 3（2021）年は新型コロナの影響により一時的に下落しましたが、令和 4（2022）年から再び上昇しています。

全国的な地価動向は今述べたとおりですが、地域ごとに見ると様相が異なることには留意が必要です。

三大都市圏や政令指定都市を中心に、新型コロナの影響が緩和されて以降、地価の上昇傾向が見られる一方で、それ以外の地方圏においてはリーマン・ショック以降現在でも地価が横ばい又は下落が続いている地域もあるなど、地価の動向が多様化しています。

こうした各地域における地価の動向により、相当程度負担水準の均衡化が進んでいる地域もある一方で、地価が上昇局面の地域では負担水準が低下し、地域間の負担水準に差が生じるとともに、同一地域内でも負担水準のばらつきが生じています。

今後の地価の動向を見通すことは難しいですが、多様化した地価の動向を見ながら、課税の公平の観点から引き続き負担水準の均衡化を促進することが求められます。

また、商業地等については据置特例が存在することで、据置ゾーン内における負担水準の不均衡が解消されないという課題があることから、負担の公平性の観点から対応を検討する必要があります。

今後も地価の動向等を注視しながら、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、負担調整措置のあり方について引き続き検討を行うことが必要です。

（所有者不明土地等への取組みの推進）

人口減少・高齢化が進む中で、持ち家保有者の高齢化や、死者数の増加に伴う相続機会の増加により、今後ますます所有者不明土地や空き家が増加していくことが懸念されており⁸⁸、所有者不明土地や空き家の問題については引き続き関係府省・関係地方公共団体が連携して取組みを進める必要があります。

固定資産税においても、所有者不明土地・家屋に対して迅速かつ適正に課税していくためには、市町村において納税者の死亡情報や相続人等の納税義務者を適切に把握することが重要です。

こうした中、令和3（2021）年に不動産登記法が改正され、令和6年度以降、相続登記の義務化や登記名義人の死亡情報を符号表示する制度が始まります。これにより死亡情報や相続人等の把握は行いやすくなることが期待されます。加えて、納税義務者の死亡の事実を早期に把握するためには、固定資産課税台帳とマイナンバーの紐付けを推進する取組みも有効です。

先述の「現に所有している者」に申告させることができる制度や、使用者を所有者とみなして課税することができる制度とともに、こうした制度等も活用し、迅速かつ適正な課税の実現に向けて取組みを進める必要があります。

また、所有者探索のための固定資産課税台帳の情報利用や、住宅用地特例

⁸⁸ 所有者不明土地については、土地利用ニーズの低下、土地の所有意識の希薄化が進行しており、令和3（2021）年度地籍調査における土地所有者等に関する調査結果（国土交通省実施）によれば、所有者不明の筆数の割合は0.28%程度とされています。

空き家については、総務省「平成30年住宅・土地統計調査」によれば、平成30（2018）年に空き家は849万戸と過去最高となり、売却用等を除いた狭義の空き家（その他の住宅）は349万戸で、平成25（2013）年（318万戸）に比べて30万戸（9.5%）増加しており、今後も増加が見込まれます。

の対象から特定空家等の敷地を除外する措置等が円滑に活用されるよう今後とも関係府省が連携してその環境整備を行うことが必要です。

（都市計画税の使途の明確化等）

都市計画税は、都市施設整備のための財源として重要であることなどを踏まえて、今後とも、都市計画事業などの需要に応じ、住民に身近な行政を総合的に担う市町村の自主的かつ主体的な運用がなされることが期待されます。また、納税者に対して受益と負担の関係を明らかにしていくため、その使途を明確化することが重要です。

（４）その他の資産課税等（地方税）

（不動産取得税の概要）

不動産取得税は、不動産（土地及び家屋）の取得の背後にある担税力に着目して当該不動産の取得者に課される税です。

不動産取得税の課税標準は不動産の価格（原則として固定資産税評価額）とされており、当該不動産所在の都道府県において課されます。

税率は、４％（標準税率）です。ただし、住宅又は土地の取得が行われた場合には、税率の特例により３％とされています。

また、一定の住宅については、価格から、新築住宅の場合 1,200 万円が、中古住宅の場合は当該住宅が新築された時点において控除するものとされていた額が、それぞれ控除され、これらの住宅のための一定の住宅用土地については、新築住宅用地・中古住宅用地ともに、住宅の床面積の２倍（200 ㎡限度）に相当する土地の価格に税率を乗じて得た額が税額から減額されるなどの措置が講じられています。

（事業所税の概要）

事業所税は、人口 30 万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、人口・企業が集中し、都市環境の整備を必要とするこれらの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、事業所等において行う事業に対して課する目的税です。

課税標準は事業所床面積（税率 600 円/㎡）及び従業者給与総額（税率 0.25％）、納税義務者は事業所等において事業を行う者とされています。

3. 登録免許税

(1) 登録免許税の概要

登録免許税は、国による登記、登録、免許などを課税対象に、登記などを受ける者に対して、不動産の価額などを課税標準として、登記などの区分に応じた比較的低い税率で負担を求める税です。また、登録免許税は、基本的に、登記などによって生じる利益に着目するとともに、登記・登録などの背後にある財の売買その他の取引などを種々の形で評価し、その担税力に応じた課税を行うものです。

登録免許税を課税対象から見ると、不動産登記に対して課されるもの、商業登記に対するもの、人の資格や事業免許に対するものなどがあります。

不動産登記に対する登録免許税は、登記による財産権保護の利益に着目して、不動産（土地、建物など）の所有権の保存・移転登記などに対して課されるものです。不動産の価額（基本的に、固定資産税評価額を不動産の価額とします。）を課税標準とし、登記原因ごとに 1,000 分の 1 から 1,000 分の 20 までの税率を設定することにより、税額を決定する仕組みが採られています。

また、商業登記に対する登録免許税は、会社の設立登記や増資の登記などに課されるもので、商業登記により会社が営業上の利益を受けることに着目するとともに、それらの登記の背後に担税力の存在を推認して課税するものです。例えば、株式会社の設立・増資などに係る登記であれば、資本金額を課税標準とする仕組みが採られています。

さらに、医師、弁護士などの人的資格の登録、著作権などの無体財産権の登録、銀行業などの事業の免許などに対しても登録免許税が課されます。これらについては、登録などの種類に応じて一定額の負担を求めるという定額税率が設定されています。

(2) 登録免許税の現状と今後の課題

令和 5（2023）年度予算における登録免許税の税収は、6,520 億円となっており、厳しい財政状況の下で貴重な財源となっています。公的サービスの提供に要する費用を広く公平に分かち合うためには、所得税、法人税、消費税といった限られた基幹税目のみならず、各種の税を組み合わせることによ

って偏りのない税体系としていくことが必要であり、登録免許税も、引き続き重要な役割を果たしていくと考えられます。また、その仕組みが簡素で外形的に分かりやすく、登記制度に依拠しているため徴税コストが低いという特徴もあります。〔資料２－Ⅱ－12〕

登録免許税には、各種の政策目的から、租税特別措置として様々な特例が設けられています。このような租税特別措置については、適用期限到来時に、政策目的と照らし整合的な制度となっているのか、有効な手段となっているのか、といった観点から、適用実態等を踏まえ、不断に点検していく必要があります。

〔資料２－Ⅱ－12〕 登記の種類別登録免許税額

種 類	登録免許税額 (令和3年度)	主 な 税 率 等		
		登 記 等 の 例	課 税 標 準	税 率
不 動 産 登 記 うち 土 地 分	5,742億円 (88.3)	売買による所有権の移転登記	不動産の価額	1,000分の20
	4,642億円 (71.3)	贈与による所有権の移転登記	不動産の価額	1,000分の20
		相続・合併による所有権の移転登記	不動産の価額	1,000分の4
		建物の所有権の保存登記	不動産の価額	1,000分の4
		抵当権(根抵当権を含む)の設定登記	債権金額等	1,000分の4
商 業 登 記	655億円 (10.1)	株式会社の設立登記	資本金額	1,000分の7
		〃 増資登記	増加資本金額	
		株式会社の合併による設立登記	資本金額	1,000分の1.5 (注2)
		〃 増資登記	増加資本金額	
		役員の変更登記	申請件数	1件につき3万円
そ の 他 (人的資格等)	109億円 (1.7)	銀行業の免許	免許件数	1件につき15万円
		医師、弁護士、税理士等の登録	登録件数	1件につき6万円
計	6,506億円 (100.0)			

(注)

1. ()は、登録免許税額の合計額に占める各種類別の構成比(%)である。
2. 合併による設立(増資)登記の税率については、合併により消滅した会社の合併直前の資本金額を超える部分は、1,000分の7である。

4. 印紙税

(1) 印紙税の概要

契約書や領収書などの文書が作成される場合、その背後には、取引に伴って生じる何らかの経済的利益があるものと考えられます。また、経済取引について文書を作成するということは、取引の当事者間において取引事実が明確となり法律関係が安定化されるという面があります。このような点に着目し、文書の作成行為の背後に担税力を見出して課税している税が印紙税です。

印紙税法では、経済取引に伴い作成される文書のうち、不動産の譲渡契約書、請負契約書、手形や株券などの有価証券、保険証券、領収書、預貯金通帳など、軽度の補完的課税を行うに足る担税力があると認められる特定の文書を20に分類掲名した上、課税対象としています。〔資料2－Ⅱ－13〕

また、各種の政策的要請から、租税特別措置として一定の要件を満たす文書については非課税とする等の特例が設けられています。

印紙税の納税義務は、課税文書を作成した時に成立し、その作成者が納税義務者となります。また、その課税納付制度は、課税文書の作成行為を捉えて、原則として納税義務者が作成した課税文書に印紙税に相当する金額の収入印紙を貼付することによって納税が完結する、客観的で簡素な仕組みとなっています。

なお、印紙税は日本に特有の税金ではなく、諸外国においても、不動産の譲渡契約書など一定の文書作成に際して税負担を求める制度が存在します。

(2) 印紙税の現状と今後の課題

印紙税は、各種の経済取引に伴い作成される広範な文書に対して軽度の負担を求めることにより、税体系において基幹税目を補完する役割を有します。令和5（2023）年度予算における印紙税の税収は2,630億円となっており、厳しい財政状況の下で貴重な財源となっています。公的サービスの提供に要する費用を広く公平に分ち合うためには、所得税、法人税、消費税といった限られた基幹税目のみならず、各種の税を組み合わせることにより全体として偏りのない税体系とすることが求められます。こうした意味において、印紙税は引き続き重要な役割を果たしていると言えます。

また、現行の印紙税は電磁的記録には課されないことを踏まえれば、課税

の公平性の観点から、電磁的記録にも印紙税を課税すべきではないか、といった考え方もあります。これについては、デジタル化に向けた対応を進める中で電磁的記録への新たな課税が各種の取引にどう影響するか、また電子印紙のようなものが可能かどうかといった課題があり、文書課税としての印紙税の性格を踏まえる必要があると考えられます。

〔資料 2－Ⅱ－13〕 印紙税の課税物件表

番号	課税物件（物件名）
一	1 不動産、鉱業権、無体財産権、船舶若しくは航空機又は営業の譲渡に関する契約書 2 地上権又は土地の賃借権の設定又は譲渡に関する契約書 3 消費貸借に関する契約書 4 運送に関する契約書（備よう船契約書を含む。）
二	請負に関する契約書
三	約束手形又は為替手形
四	株券、出資証券若しくは社債券又は投資信託、貸付信託、特定目的信託若しくは受益証券発行信託の受益証券
五	合併契約書又は吸収分割契約書若しくは新設分割計画書
六	定款
七	継続的取引の基本となる契約書（契約期間の記載のあるもののうち、当該契約期間が三月以内であり、かつ、更新に関する定めのないものを除く。）
八	預貯金証書
九	倉荷証券、船荷証券又は複合運送証券
十	保険証券
十一	信用状
十二	信託行為に関する契約書
十三	債務の保証に関する契約書（主たる債務の契約書に併記するものを除く。）
十四	金銭又は有価証券の寄託に関する契約書
十五	債権譲渡又は債務引受けに関する契約書
十六	配当金領収証又は配当金振込通知書
十七	1 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書 2 金銭又は有価証券の受取書で1に掲げる受取書以外のもの
十八	預貯金通帳、信託行為に関する通帳、銀行若しくは無尽会社の作成する掛金通帳、生命保険会社の作成する保険料通帳又は生命共済の掛金通帳
十九	第1号、第2号、第14号又は第17号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもつて作成する通帳（前号に掲げる通帳を除く。）
二十	判取帳

Ⅲ. 消費課税

(消費課税の意義・概要)

消費課税とは、財・サービスの消費に対して負担を求めるものです。消費課税の税目の多くは、事業者や輸入者を納税義務者とし、事業者などに課される税相当額が、価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています。このような税は「間接税⁸⁹」に分類されます。

消費課税のうち、消費税及び地方消費税は、消費一般に広く公平に負担を求めるものであり、原則として全ての国内における財・サービスの販売・提供等と輸入取引を課税の対象とする「課税ベースの広い間接税」として構築されています。我が国の消費税に相当する税は、諸外国では、一般的に「付加価値税」と呼ばれており、OECD加盟国ではアメリカ⁹⁰以外の全ての国が採用するなど、世界の多くの国々で採用されています。

また、消費課税には、酒類やたばこに対し、その特殊なし好品としての性格に着目して負担を求める酒税・たばこ税、揮発油の消費に対して負担を求める揮発油税といった個別間接税等があります。個別間接税等は、付加価値税などの課税ベースの広い間接税を有する諸外国においても、我が国と同様に、重要な役割を果たしています⁹¹。

⁸⁹ 直接税・間接税の区分については、「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化 I. 租税の役割と基本的考え方 3. 租税の分類とタックス・ミックス」参照。

⁹⁰ アメリカでは、連邦における付加価値税は存在しませんが、地方税として、小売段階のみで課される小売売上税が存在します。小売売上税は、課税対象とする財・サービスの範囲が、付加価値税が小売段階で課税対象とする財・サービスと等しければ、理論上、付加価値税と同等の税収が得られることとなります。一方で、小売売上税に対しては、納税のための事務負担を特定の取引段階や業種に偏って求めることになることや、買手が事業者であるか消費者であるかの区別が困難であるといった問題が指摘されてきました。

⁹¹ 諸外国においては、ガソリン、酒、たばこ等に対する個別間接税が課税されている物品について、個別間接税相当額も付加価値税の課税標準に含めることとされています。また、個別間接税に限らず、付加価値税を除く他の租税、関税、課徴金などに相当する額についても同様に付加価値税の課税標準に含めることとされていますが、これは、欧州理事会の「付加価値税の共通システムに関する指令」においても規定されている付加価値税共通のルールとなっています。我が国においても、諸外国の付加価値税と同様に、揮発油税、酒税、たばこ税等の個別間接税や関税などが課税されている物品についても、個別間接税相当額を含む価格に対して消費税が課税されています。

1. 消費税

(1) 消費税の概要

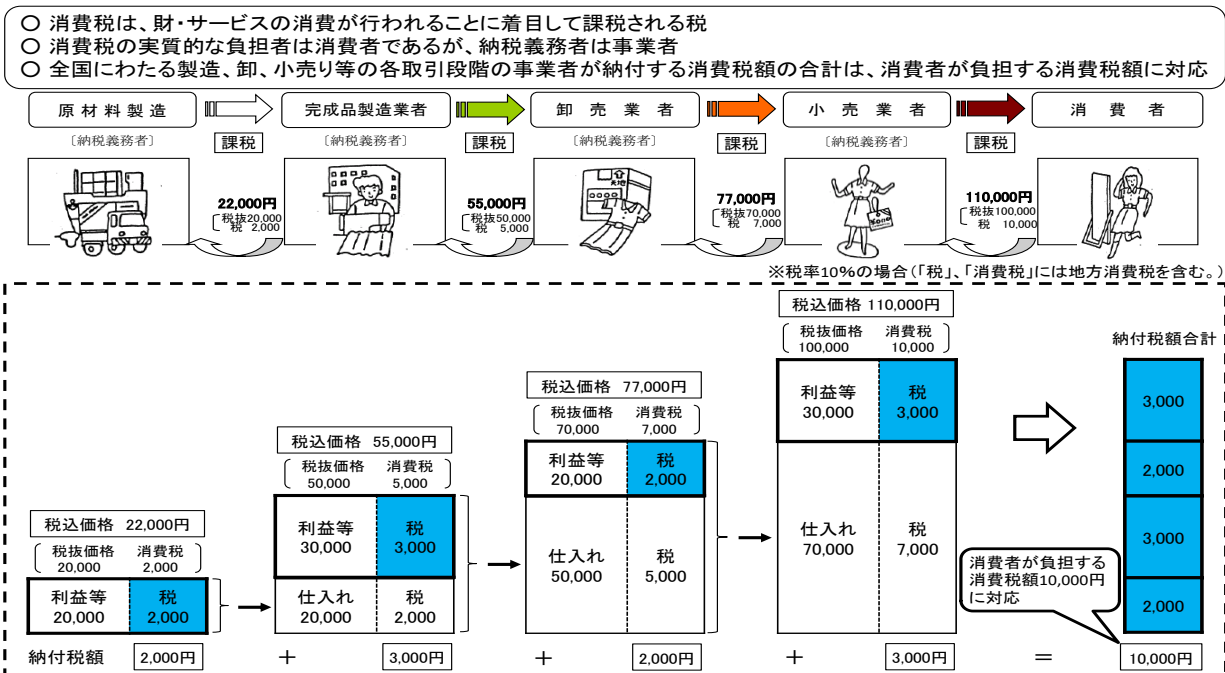
消費税は、消費一般を広く課税対象として、消費額に応じた負担を求める間接税です。事業者を納税義務者とし、生産、流通、販売などの取引の各段階でその売上げに対して課税が行われますが、事業者には課される消費税相当額は、価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています⁹²。税の累積を排除するため、事業者は、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除（仕入税額控除）し、その差引税額を納付する仕組みになっています。こうした仕組みは、諸外国における付加価値税とも共通しています⁹³。〔資料2－Ⅲ－1〕

少子高齢化が進行する中、消費税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができるものであり、また、社会保障給付を安定的に支える財源となっています。消費税は、所得税収を上回って最大の税収の税目となっており、我が国税体系の中で重要な役割を果たす基幹税です。

⁹² 消費税創設時の「税制改革法」において、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」とされています。

⁹³ 付加価値税タイプの税以外にも、消費一般に負担を求める間接税の仕組みとしては、製造、流通、販売などの全段階で課税しつつ、税の累積を排除しない取引高税（ドイツ・フランスの旧取引高税等）や、卸売段階や製造段階で課税される単段階売上税（イギリスにおける卸売段階の旧仕入税等）などの方式があります。このうち、ドイツやフランスの取引高税については、税負担の累積により、取引段階の多寡により価格に占める税負担割合が異なり、ひいては取引会社間の垂直的統合を促す等の問題が指摘されていました。また、イギリスの仕入税については、卸売段階で個々の財貨に課税されるため、技術的にサービスに課税することが困難との課題がありました。現在各国で採用されている付加価値税タイプの税は、過去に採用されていたこうした間接税の課題を踏まえつつ、導入が広がってきたものと言えます。

〔資料 2－Ⅲ－1〕消費税の多段階課税の仕組み（イメージ）



（2）近年の消費税の歩み

（社会保障・税一体改革）

消費税は、昭和 62（1987）・63（1988）年の抜本的税制改革の中で創設が決定され、平成元（1989）年に 3 % の税率で実施されました。その後、平成 6（1994）年の税制改革を経て、平成 9（1997）年より、税率が 5 % に引き上げられました。

平成 11（1999）年度には、国の消費税の収入（地方交付税分を除く国分）を基礎年金、老人医療及び介護に充てることを予算総則⁹⁴に明記する、いわゆる「消費税の福祉目的化」が行われました。

こうした中、平成 24（2012）年に、社会保障・税一体改革のための税制抜本改革法が成立し、消費税の社会保障財源としての位置付けが法律上明確化され、10%への税率の段階的引上げを行うこととされました。社会保障・税一体改革の経緯については、第 1 部⁹⁵において述べていますが、本節では、消費税が社会保障財源として位置付けられるに至った当初の考え方を中心に、一体改革に至る流れを改めて振り返っておきます。

平成 19（2007）年 11 月に当調査会が取りまとめた「抜本的な税制改革に

⁹⁴ 予算総則とは、歳入歳出予算などのほかに毎年度の財政運営に必要な基礎的事項等について、条文形式で規定を設け、その年度の予算の一部として国会の議決を求めるものです。

⁹⁵ 「第 1 部 基本的考え方と経済社会の構造変化 II. 租税制度の変遷と近年の税制改革の流れ 7. 社会保障・税一体改革」参照。

向けた基本的考え方」においては、「消費税の社会保障財源としての適性を踏まえれば、その位置付けをより明確にし、社会保障費に関しては、効率化・合理化努力を進めつつ、将来世代に負担を先送りするのではなく、消費税率を引き上げていくことによって賄うとの姿勢を明らかにすること（「消費税の社会保障財源化」）につき、選択肢の一つとして幅広く検討を行うべきである。」との考え方が示されています。

その後、平成 20（2008）年秋のいわゆるリーマン・ショックに端を発する世界経済の混乱に対応し、大規模な経済対策を実施する中、経済成長と財政健全化の両立を図る観点から策定された「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」（平成 20（2008）年 12 月閣議決定）においては、社会保障と消費税の関係について、以下のような考え方が述べられています⁹⁶。

- ・ 「年金、医療及び介護の社会保障給付や少子化対策について、（中略）機能強化と効率化を図る。このため、（中略）、確立・制度化に必要な費用について安定財源を確保した上で、段階的に内容の具体化を図る。」
- ・ 「社会保障安定財源については、給付に見合った負担という視点及び国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、消費税を主要な財源として確保する。」
- ・ 「消費税収が充てられる社会保障の費用は、その他の予算とは厳密に区分経理し、予算・決算において消費税収と社会保障費用の対応関係を明示する。具体的には、消費税の全税収を確立・制度化した年金、医療及び介護の社会保障給付及び少子化対策の費用に充てることにより、消費税収はすべて国民に還元し、官の肥大化には使わない。」

平成 24（2012）年 3 月には消費税の社会保障財源化及び税率の 10%への段階的引上げ等を盛り込んだ税制抜本改革法案が国会に提出され、いわゆる三党合意に基づく修正を経て、同年 8 月に成立するに至りました。その後、平成 26（2014）年 4 月に消費税率 8 %への引上げが行われ、令和元（2019）

⁹⁶ 平成 21 年度税制改正法附則第 104 条においては、「消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。」「消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。」とされました。

年 10 月には、税率 10%への引上げが行われました。

(軽減税率とインボイス制度)

消費税率引上げに当たっての検討課題等を定めた税制抜本改革法第 7 条においては、複数税率について「低所得者に配慮する観点から、(中略)財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する」との内容が盛り込まれました。この規定を踏まえ、いわゆる逆進性や痛税感の緩和、社会保障財源の確保、事業者の事務負担等への配慮、社会保障・税の一体改革の趣旨⁹⁷等の様々な角度から総合的に軽減税率について検討が行われました。

平成 28 年度税制改正において、消費税率 10%への引上げに際して、飲食料品(酒類・外食を除く)等を対象として 8%の軽減税率を実施することとされました(令和元(2019)年 10 月の消費税率引上げ時に実施)。

あわせて、平成 28 年度税制改正においては、標準税率と軽減税率が併存する複数税率制度の下で適正な課税を確保するために必要なものとして、インボイス制度(適格請求書等保存方式)を導入することも決定されました。インボイス制度は、令和元(2019)年 10 月の軽減税率制度実施から 4 年の経過措置期間を経て、令和 5(2023)年 10 月から施行されることとなっています。

(3) 消費税の基本的な仕組み

① 課税対象

(基本的な考え方)

消費税は、原則として全ての国内における財・サービスの販売・提供等と輸入取引を課税の対象としています。

国内取引については、事業者が事業⁹⁸として対価を得て行うものであること等が課税対象となるための要件とされており、これに該当しない場合は消費税の課税対象外となります⁹⁹。

⁹⁷ 平成 26(2014)年 6 月 5 日の与党税制協議会資料「消費税の軽減税率に関する検討について」においては、「消費税の負担調整による低所得者対策は、必要最低限の補完的なものに限定。」との記述があります。

⁹⁸ ここで、「事業」とは、同種の行為を反復・継続かつ独立して遂行することを言います。

⁹⁹ 課税対象となる要件を満たさない取引については、法令上の用語ではありませんが、一般的に「不課税取引」と呼ばれています。

輸入取引については、有償取引か無償取引かを問わず課税対象になります。

（非課税取引）

消費税は、消費一般に対し広く負担を求める税ですが、一部の取引については、非課税取引として、消費税を課さないこととされています。現行の非課税取引の範囲は、土地取引や金融取引などのように、取引の性質上、課税することがなじまないとされた分野¹⁰⁰や、医療、福祉、教育など、政策的配慮により非課税とすることが特に必要な分野に限定されています。〔資料 2－Ⅲ－2〕

なお、消費税制度においては、財・サービスが非課税とされた場合、売上げに対しては消費税が課税されない一方で、その売上げに対応する課税仕入れについて仕入税額控除を行うこともできないこととされています。

〔資料 2－Ⅲ－2〕 消費税における非課税取引

○ 税の性格から課税対象とならないもの

- ・ 土地の譲渡及び貸付け
- ・ 有価証券、支払手段等の譲渡
- ・ 貸付金等の利子、保険料等
- ・ 郵便切手類、印紙等の譲渡
- ・ 行政手数料等、外国為替取引

○ 社会政策的な配慮に基づくもの

- ・ 医療保険各法等の医療
- ・ 社会福祉法に規定する第一種社会福祉事業等
- ・ 一定の学校の授業料、入学検定料
- ・ 第二種社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業
- ・ 入学金、施設設備費、学籍証明等手数料
- ・ 助産
- ・ 埋葬料、火葬料
- ・ 身体障害者用物品の譲渡、貸付け等
- ・ 教科用図書の譲渡
- ・ 住宅の貸付け

※点線枠囲みについては、平成3年度改正（議員立法）により追加

（国際取引と消費税）

消費税は、国内の消費者に最終的な負担を求める税であるため、輸出取引については免税とし、輸入国側が輸入の際に課税する仕組みとなっています。財やサービスの最終消費地で課税するという仕向地主義の考え方の下、諸外国の付加価値税でも同様の方式が取られており、国際的に共通したルールとなっています。

この仕組みの下、輸入貨物に対しては税関などで消費税が課税され、国内

¹⁰⁰ 欧州理事会の「付加価値税の共通システムに関する指令」においても、一定の金融・保険取引は非課税とされていますが、欧州委員会は、金融・保険サービスに係る付加価値税のルールにより、付加価値税の中立性が損なわれている等の考え方の下、2021年に、現行のルールを巡る状況や非課税措置の見直しに対する意見等を問うパブリックコンサルテーション（市中協議）を実施しています。

取引と同様の消費税負担が行われます¹⁰¹。一方、輸出取引は免税とされており、売上げが課税の対象から除かれるとともに、その売上げに対応する仕入税額控除も行われ、国内において発生した消費税負担が完全に除去されることになります。こうした仕組みを「国境税調整」と呼んでいます。

② 税率

(税率水準)

先述のとおり、令和元（2019）年 10 月、消費税率の引上げが行われるとともに、軽減税率制度が実施されました。現在、国税・地方税を合わせ、標準税率は 10%、軽減税率は 8 %です。このうち、消費税（国税）については、標準税率は 7.8%、軽減税率は 6.24%です。地方消費税（地方税）については、消費税（国税）の税額の 78 分の 22 とされており、消費税率換算で、標準税率は 2.2%、軽減税率は 1.76%です。

OECD加盟 38 カ国中、アメリカ¹⁰²を除く 37 カ国で付加価値税が実施されていますが、これらの国々における付加価値税の標準税率は、10%未満の国が 1 カ国、10%以上 15%未満の国が日本を含めて 5 カ国¹⁰³、15%以上 20%未満の国が 8 カ国、20%以上の国が 23 カ国となっています。

なお、EU諸国に関しては、欧州理事会指令により付加価値税率（標準税率）の範囲が 15%以上と定められています。

(軽減税率制度)

先述のとおり、令和元（2019）年 10 月からの消費税率 10%への引上げに際して、低所得者への配慮の観点から軽減税率制度が実施されました。軽減税率は 8 %とされ、対象品目は、酒類・外食を除く飲食料品に加え、定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞とされました。

¹⁰¹ なお、国境を越えた役務提供に係る消費税に関しては、後述「（4）消費税の特徴及び意義（経済のグローバル化・デジタル化との関係）」参照。

¹⁰² アメリカでは、連邦における付加価値税は存在しませんが、地方税として、小売売上税が存在します（脚注 90 参照）。

¹⁰³ カナダについては、連邦税である財貨・サービス税は 5 %ですが、財貨・サービス税に代わり、連邦・州共通税として統合売上税（13%または 15%）が 10 州中 5 州で課されている等、州により税率が異なる場合があります。ここでは、統合売上税の 13%（オンタリオ州）をカナダの税率として記載しています。

③ 中小事業者に対する特例措置

(基本的考え方)

消費税は、納税義務者である事業者が納税の事務を担うことになります。消費税の課税対象となる取引は幅広く、零細な規模の事業者も含め、数多くの事業者に関係します。こうしたことを踏まえ、消費税制度においては、制度の公平性や透明性が損なわれないよう留意しつつ、中小事業者の事務負担に配慮した特例措置が設けられています。

(事業者免税点制度)

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から、基準期間（個人事業者の場合は前々暦年、法人の場合は前々事業年度）における課税売上高（消費税の課税対象となる取引の売上高）が1,000万円以下の事業者に対しては、納税義務が免除されています。この制度を、事業者免税点制度と呼んでいます。なお、課税売上高が1,000万円以下であっても、課税事業者となることを選択することができます。〔資料2－Ⅲ－3、5〕

〔資料2－Ⅲ－3〕 事業者免税点制度の概要

- 前々年（個人）又は前々事業年度（法人）の課税売上高が1,000万円以下の事業者については、その課税期間について、消費税を納める義務が免除されている。
- 基準期間（前々事業年度）のない新設法人の設立1期目及び2期目の扱いは原則として資本金の額で判定。
※ 資本金1,000万円未満の新設法人は、設立当初の2年間、免税事業者となる。資本金1,000万円以上の新設法人は、設立当初の2年間、事業者免税点制度が適用されないため課税事業者となる。

制度の趣旨

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置

これまでの制度の見直し

【平成9年税率引上げ時】

資本金1,000万円以上の新設法人は不適用（設立後2年間に限る）

【平成15年度改正】

適用上限を課税売上高3,000万円から1,000万円へ引き下げ

【平成23年度改正】

前年又は前事業年度上半期の課税売上高が1,000万円を超える事業者は不適用

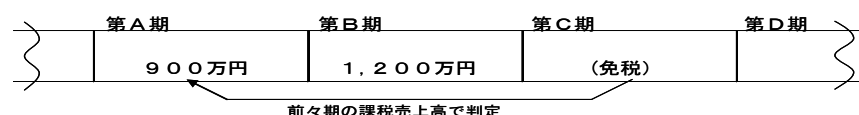
※1 課税売上高に代えて支払給与の額で判定可

※2 平成25年1月1日以後に開始する年又は事業年度について適用

【社会保障・税一体改革】

資本金1,000万円未満の新設法人のうち、課税売上高5億円超の事業者等がグループで50%超出資して設立された法人は不適用（設立後2年間に限る） ※ 平成26年4月1日以後に設立される法人について適用

【事 例】



- 第C期 — 免税（第A期の課税売上高が1,000万円以下）

(簡易課税制度)

一定規模以下の中小事業者については、その事務負担への配慮から、選択

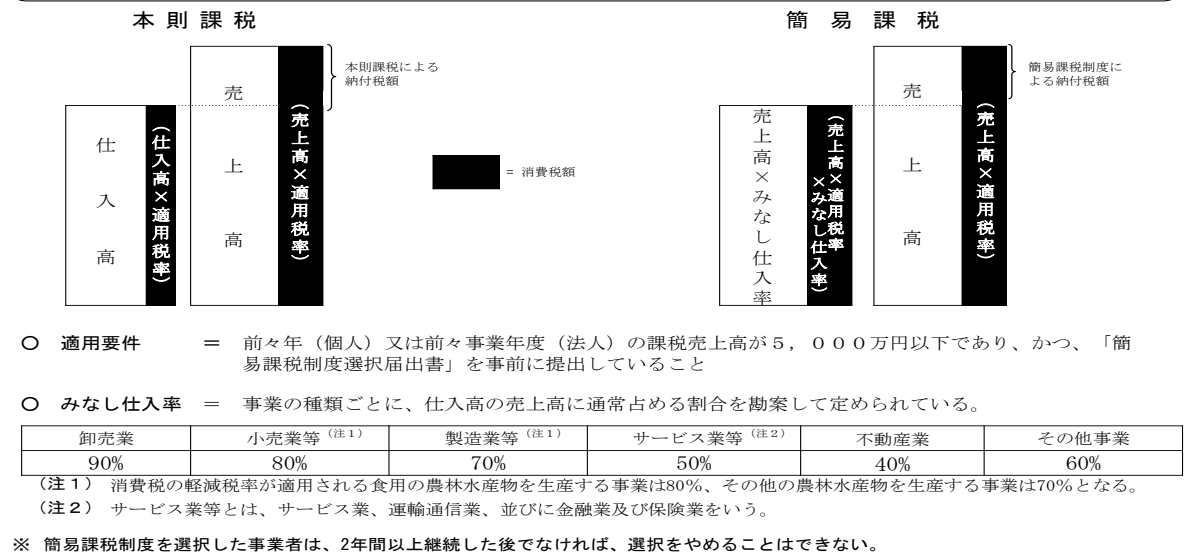
により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられています。具体的には、基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者が、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出を行った場合には、その翌課税期間以後、その課税期間における売上げに係る消費税額にみなし仕入率を乗じた額を、仕入れに係る消費税額とみなして仕入税額控除することができます。〔資料 2－Ⅲ－4、5〕

〔資料 2－Ⅲ－4〕簡易課税制度の概要

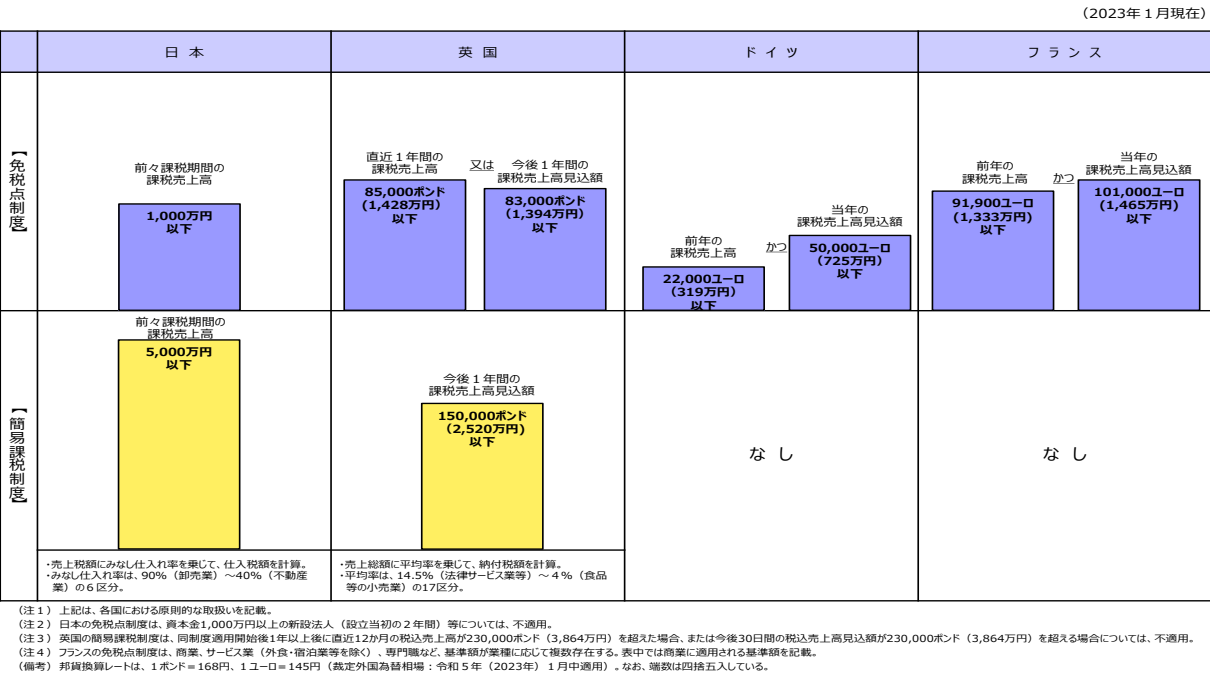
- 簡易課税制度は、売上高のみで納付税額を計算する制度

→ 仕入税額控除を行うに当たり、インボイス等の保存は不要

○ 課税売上高が5,000万円以下の中小事業者の事務負担への配慮から設けられている措置



〔資料 2－Ⅲ－5〕主要国における免税点制度・簡易課税制度の概要



＜参考：いわゆる「益税」に関する指摘について＞

事業者免税点制度や簡易課税制度の適用を受ける事業者について、買い手が負担した消費税相当額の一部が事業者の手許に残る、いわゆる「益税」が生じているのではないかと、との指摘がなされることがあります。

まず、事業者免税点制度について、免税事業者であっても、仕入に係る消費税を負担しており、仕入に係る消費税を価格に上乗せすること自体は適正な転嫁となるものです。その上で、免税事業者が、仕入に係る消費税額を超えて、本体価格に消費税として金額を上乗せして別途受け取ることとなれば、仕入に係る消費税額を超えた部分については、いわゆる「益税」が生じることとなります。ただし、各事業者において、こうしたいわゆる「益税」が発生しているかについては、各事業者による価格設定の実態等に応じて変わるものであり、一概に述べることは困難です。

また、簡易課税制度については、中小事業者の事務負担への配慮から設けられている措置であり、みなし仕入率は、業種ごとの平均的な仕入率に応じて定められています。一方で、仮に、簡易課税制度全体として、みなし仕入率と実際の仕入率の乖離が大きくなっていくようなこととなれば、いわゆる「益税」が生じているのではないかとこの見方が強まり得ることには留意が必要です。

④ 仕入税額控除

（基本的考え方）

消費税は、取引の各段階で課税されることから、その納付税額の計算に当たっては、課税期間内に発生した売上げに係る消費税額から、仕入に係る消費税額を控除（仕入税額控除）することにより、税の累積を排除する方式が採られています。仕入に係る消費税額が売上げに係る消費税額を超える場合には、控除不足額の還付が行われます。

（インボイス制度）

標準税率と軽減税率が併存する複数税率制度の下で適正な課税を確保するためには、買い手側で仕入税額控除を行う際の適用税率が売り手側で売上に対して適用された税率と一致していることを客観的に確認できる仕組みとする必要があります。このため、軽減税率制度実施を盛り込んだ平成 28 年度税制改正において、インボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入が決定され、令和元（2019）年 10 月の軽減税率制度実施から 4 年の経過措置期間を経て、令和 5（2023）年 10 月から施行されることとなっています。

インボイス制度は、売り手側に、税率を区分して記載した請求書等（インボイス）の交付義務や写しの保存義務を課すとともに、買い手側が仕入税額控除の適用を受けるために、原則として、帳簿に加えてインボイスの保存を要件とする制度です。インボイス制度は、付加価値税を導入する全てのOECD加盟国で導入されています。

事業者免税点制度の適用を受ける免税事業者は、事務負担への配慮等の観点から消費税の納税義務が免除されています。仮に、納税義務のない免税事業者がインボイスを交付できるような仕組みとした場合、免税事業者は、インボイスにどのような税額を記載しても、自らの納税額には影響がないため、買い手の求めに応じて、高い「税率」や「税額」を記載する誘因が働く可能性もあります。このため、免税事業者がインボイスを発行することは認められていません^{104、105}。他方、インボイスを発行するために課税事業者となった場合にも、先述のとおり、小規模な課税事業者については、簡易課税制度の適用を受けることが可能であり、事務負担への配慮がなされています¹⁰⁶。

なお、インボイス制度への移行を見据え、デジタルインボイス¹⁰⁷の普及・定着に向けた取組みが進められており、これらを通じ、バックオフィス業務の効率化の実現や、請求も含めた取引全体のデジタル化による様々な効果が期待されます¹⁰⁸。

¹⁰⁴ 諸外国の付加価値税においても、一般的に、納税義務のない免税事業者が税額を記載したインボイスを発行することは認められていません。

¹⁰⁵ 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であっても、制度実施後3年間は仕入税額相当額の8割を、その後の3年間は仕入税額相当額の5割を控除可能とする経過措置が講じられています。

¹⁰⁶ 令和5年度税制改正においては、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、売上税額の2割を納税額とする措置を3年間講ずることとされました。この措置により、簡易課税の適用を受ける場合に比べ、更に事務負担が軽減されることとなります。また、同改正においては、基準期間における課税売上高が1億円以下である事業者については、インボイス制度の施行から6年間、1万円未満の課税仕入れについて、インボイスの保存がなくとも帳簿のみで仕入税額控除を可能とする事務負担軽減措置も講じられています。

¹⁰⁷ システムの差異を問わず、請求に係る情報を、売り手のシステムから買い手のシステムに対し、直接データ連携する仕組み。

¹⁰⁸ 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」（令和4（2022）年6月閣議決定）においては、「(国際的な標準仕様に対応し)標準化された電子インボイス（デジタルインボイス）の普及・定着によりバックオフィス業務の効率化を実現するとともに、請求も含めた取引全体のデジタル化による新たな価値の創造や更なる成長につなげていけるよう、関係する事業者団体とともに、引き続き、必要な対応を行う。」とされており、令和4（2022）年10月には、国際的な標準仕様に基づいた、日本におけるデジタルインボイスの標準仕様が策定・公表されました。

⑤ 申告・納付

消費税においては、所得税等と同様、申告納税制度が採用されており、事業者が行う確定申告によって具体的な消費税額が確定し、納付されることになります。消費税の課税期間は、原則として、個人事業者の場合は暦年、法人の場合はその法人の事業年度とされ、課税事業者は、所定の期限までに申告・納付を行うこととされています¹⁰⁹。

さらに、所得税における予定納税、法人税における中間申告の制度とのバランス等を考慮し、直前の課税期間の確定消費税額に応じて、中間申告・納付を行う制度が設けられています。これまで、申告納付の回数は増加が図られてきており、現在では、中間申告・納付の回数は年 1 回から 11 回となっています¹¹⁰。〔資料 2－Ⅲ－6〕

輸入取引の場合には、原則として、課税貨物を保税地域から引き取る時までに、税関に輸入申告書を提出するとともに、消費税額を納付することとされています。

〔資料 2－Ⅲ－6〕 消費税の申告・納付制度の改正の推移

【導入時】		【平成3年改正】		【平成6年秋の税制改革】 平成9年4月施行		【平成15年改正】 平成16年4月施行		【社会保障・税一体改革】 一段階目の引上げ 平成26年4月施行 二段階目の引上げ 令和元年10月～		前課税期間の 年税額
年12回 〔確定申告 1回 中間申告 11回〕					(6,000) 4,800万円超	(6,095.23) 4,800万円超	(6,153.84) 4,800万円超			
年4回 〔確定申告 1回 中間申告 3回〕		500万円超		(500) 400万円超	(6,000) 4,800万円以下 400万円超 (500)	(6,095.23) 4,800万円以下 400万円超 (507.93)	(6,153.84) 4,800万円以下 400万円超 (512.82)			4,800万円
年2回 〔確定申告 1回 中間申告 1回〕	60万円超	500万円以下 60万円超		(500) 400万円以下 48万円超 (60)	(500) 400万円以下 48万円超 (60)	(507.93) 400万円以下 48万円超 (60.95)	(512.82) 400万円以下 48万円超 (61.53)			500万円 400万円
年1回 〔確定申告 1回〕	60万円以下	60万円以下		(60) 48万円以下	(60) 48万円以下	(60.95) 48万円以下 〔中間申告を行う意思を有する事業者について、任意の 中間申告(年1回)が可能〕	(61.53) 48万円以下			60万円 48万円
消費税率 (地方消費税を含む)		3 %		4 % (5 %)		6.3 % (8 %)		7.8 % (※) (10 %)		

(注) () 書きは、地方消費税(消費税率換算相当)を含む。
(※) 軽減税率が適用されるものについては、税率6.24%(地方消費税と合わせて8%)。

¹⁰⁹ 免税事業者を除く事業者は、原則として、課税期間の末日の翌日から2ヵ月以内に確定申告書を提出するとともに、消費税額を納付することとされています。ただし、個人事業者の消費税の申告・納付期限は、租税特別措置法において、課税期間の翌年の3月末日までとされています。

¹¹⁰ 直前の課税期間の確定消費税額が4,800万円を超える事業者は、中間申告・納付を毎月(年11回)行うこととした平成15年度税制改正に際し、当調査会の答申では、「申告納付制度については、これまでも消費税の預り金的性格に鑑み、いわゆる運用益問題の解消に資する観点から改正が行われてきた。このような消費税の性格を考慮し、納税者の事務負担や税務行政コスト等にも留意しつつ、申告納付回数の増加を図ることとする。」としていました(「平成15年度における税制改革についての答申」(平成14(2002)年11月))。

<参考：消費税の適正な執行に向けた対応>

消費税率が引き上げられてきたことに伴い、申告・納付が正しく行われなかった場合の影響が大きくなったという側面もあります。このため、消費税制度の適正な執行に向けて、これまでも、様々な対応が行われてきました。

例えば、平成 23 年度税制改正では、架空資産等により仕入を偽装することで不正に消費税の還付を受ける行為（不正受還付）を未然に防止する観点から、消費税の不正受還付罪の未遂罪を処罰する規定が創設されました。

また、金を密輸し、国内の金買取業者に売却することによって、消費税額相当分を利益として獲得する行為を抑止するため、これまで、消費税法・関税法等の大幅な罰則強化（平成 30 年度税制改正）、買取業者が行う仕入税額控除の要件強化（売主の本人確認書類の保存を要件に追加）（令和元年度税制改正）、仕入税額控除のために保存が必要とされる本人確認書類からの在留カード等の除外（令和 3 年度税制改正）といった累次の制度上の対応を行ってきました。

さらに、近年、外国人旅行者数の拡大にあわせて輸出物品販売場（いわゆる免税店）が大幅に増加してきた中、旅行者向けの免税販売制度が不正に利用されている例が見受けられます。特に、令和 2（2020）年 4 月から、輸出物品販売場による免税販売手続が電子化され、税務当局において購入記録情報をデータで把握することが可能となったことにより、国内で商品の横流しがされていると疑われるような免税販売・購入の実態がより明らかになってきています。こうした事例に対応するため、令和 5 年度税制改正では、免税購入された物品が国内で譲渡された場合に、当該物品につき免除された消費税額に相当する消費税について直ちに徴収（即時徴収）する際の対象者の見直しが行われています。

なお、諸外国においては、外国人旅行者向けの免税制度として、課税で販売し、事後的に還付を行う「リファンド方式」が広く採用されています。このリファンド方式については、免税制度の悪用を抑止する観点から優れているとの指摘もある一方、事後的に還付をするための手続が生ずるほか、リファンド方式を導入する際に、事業者や行政機関においてシステム改修等のコストが生ずるといった課題も指摘されています。外国人旅行者向けの免税制度については、引き続き免税販売の実態を踏まえ、どのような対応が考えられるかを検討していくことが重要です。

⑥ 価格表示

消費税は事業者を納税義務者とし、取引の各段階でその売上げに対して課税されますが、消費税相当額は財・サービスの販売価格への転嫁を通じて、最終的には消費者が負担することが予定されています。

消費税の導入に当たっては、事業者の間に転嫁に対する不安が大きかった

こと、また、消費者からは便乗値上げに対する懸念が示されたこと等を踏まえ、取引に際しての価格表示の方法は各事業者の判断に委ねられ、「税抜表示」のみによる価格表示も認められていました。

他方、消費者にとっては、「税抜表示」ではレジで請求されるまで最終的にいくら支払えばいいのか分りにくいといった問題が指摘されていました。このため、平成 15 年度税制改正では、対消費者取引に関して、課税事業者があらかじめ値札や広告などにおいて商品・役務の価格を表示する場合には、消費税額を含む総額を表示することが義務付けられました。なお、欧州諸国においては、消費者保護の観点から、総額表示が義務付けられています¹¹¹。

＜参考：消費税率引上げ時の価格表示＞

平成 26（2014）年、令和元（2019）年の 2 度の消費税率の引上げにあたり、事業者の事務負担等への配慮から、令和 3（2021）年 3 月までの時限措置として、総額表示義務の特例として、消費税転嫁対策特別措置法において、事業者が表示する価格が税込価格と誤認されないための措置を講じているときは、税込価格を表示することを要しない旨が規定されていました。

⑦ 使途（社会保障財源）

平成 24（2012）年の税制抜本改革法により、消費税の収入については、「地方交付税法（中略）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。」（消費税法第 1 条第 2 項）とされています¹¹²。

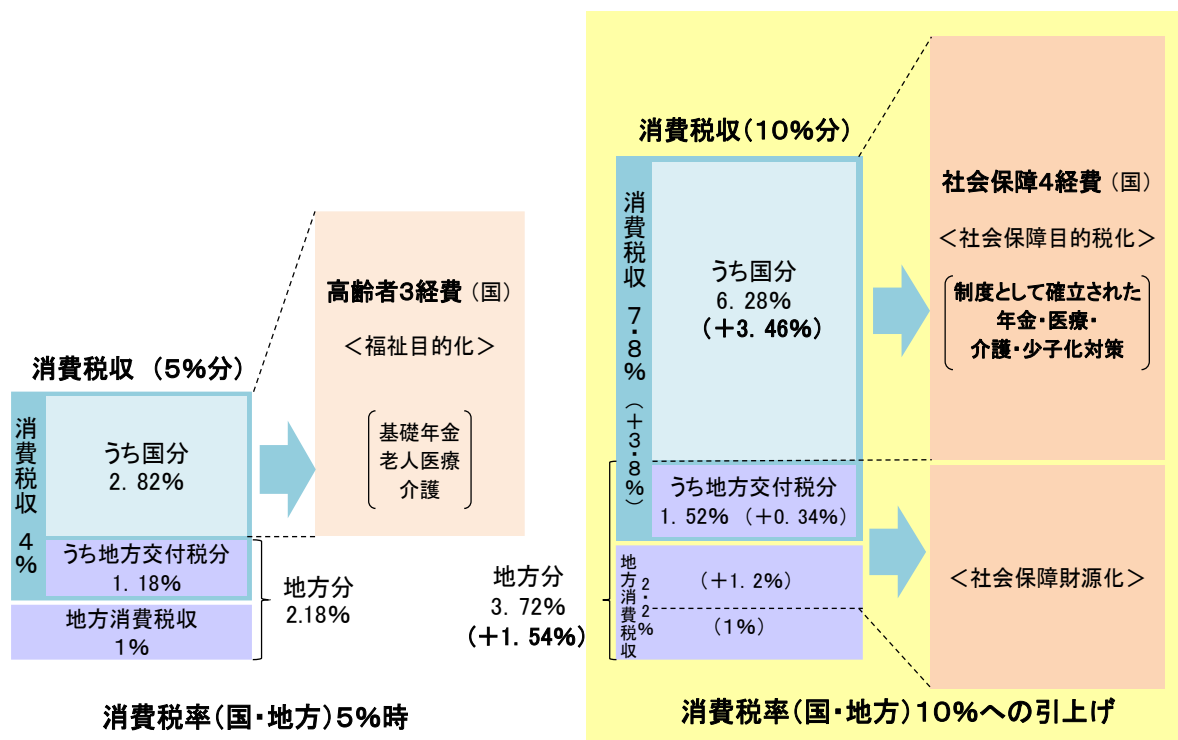
地方消費税収（税率引上げ前の地方消費税 1 %分を除く。）についても、地方税法において、消費税法第 1 条第 2 項に規定する社会保障 4 経費を含む

¹¹¹ 例えば、イギリス・ドイツ・フランスの各国においては、1980 年代から消費者保護を目的とした法令に基づく価格表示に関する規制により総額表示が義務付けられています。また、欧州理事会の「消費者向け商品価格表示における消費者保護に関する指令」（1998 年）においても、同様に、総額表示が義務付けられています。

¹¹² 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案及び社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律案の国会提出に伴う今後の対応について」（平成 24（2012）年 3 月閣議決定）において、「地方分についても、現行分の地方消費税を除き、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提として社会保障財源化を図る。」とされました。ただし、地方交付税については、地方交付税法第 3 条第 2 項において、それぞれの地方団体への交付に当たっては使途を制限してはならないこととされているため、消費税の地方交付税法定率分を含めた地方分の消費税収の使途の明確化に当たっては、この地方分の消費税収が、消費税法第 1 条第 2 項に規定する社会保障 4 経費を含む社会保障施策に要する経費の範囲内であることを、毎年度確認することとしています。

社会保障施策に要する経費に充てることとされました。

〔資料 2－Ⅲ－7〕消費税収の国・地方の配分と使途



(注) 税制抜本改革法等に基づく。なお、消費税率(国・地方)8%への引上げ時には、消費税収6.3%(うち国分4.9%(+2.08%)、地方交付税分1.4%(+0.22%)、地方消費税収1.7%(+0.7%)。地方財源3.1%)

(4) 消費税の特徴及び意義

(世代間の公平)

消費税は、消費の基となる所得等の経済力がどのように得られたかにかかわらず、消費が行われた段階で、消費に担税力を見出し、その水準に応じた負担を求める税です。

消費支出は一生を通じて行われることから、消費税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができます。このため、消費税は、世代間の公平の確保に資するとともに、生涯を通じた税負担の平準化に寄与する面もあります。

(垂直的公平)

他方で、間接税である消費税は、累進課税を行うことは困難であり、比例税率による課税が行われることとなります。一般的に、所得が高い者ほど、消費額自体は大きいものの、所得に占める消費額の割合は低い傾向が見られます。このため、個々人の年間所得に対する消費税負担額の割合に着目すれ

ば、消費税は逆進的な性質を有する面もあります。

しかしながら、こうした消費税の性質について考える際には、税制全体として見れば、所得税等の他の税目により累進性が確保されていることや、社会保障制度においても再分配機能が発揮されていることにも目を向ける必要があります。

また、過去に稼得した所得に基づく貯蓄を取り崩して比較的高水準の消費を行っている高齢者と、少ない所得の中で将来に備えた貯蓄もしている若年者を比較した場合には、貯蓄を取り崩しつつ生活している高齢者の方が年間所得に対する消費税負担額の割合が高い、という場合もありえます。このように、若い時に所得の一部を貯蓄し、高齢期にそれを取り崩して消費に充てるというライフサイクルを前提にすると、「個々人の年間所得に対する消費税負担額」は、税制の累進性を考える上で必ずしも絶対的な基準とは言えないことが分かります。このため、年ごとの所得と消費ではなく、生涯にわたる所得と消費に着目するという考え方にも一定の合理性があるとも言え、こうした考え方の下、消費税は生涯所得に対する比例税としての性質を有すると見ることもできます。

こうした見方は、生涯所得と生涯消費は概ね等しいことを前提とするものですが、現実には生涯では消費しきれず多額の資産を遺す人も存在します。このため、生涯所得に適切な負担を求める観点からも、消費税とともに、資産に対して適切な課税を行うことが重要であると言えます。

格差の固定化防止を図りつつ、垂直的公平を確保していくためには、消費税だけでなく、所得税や相続・贈与税も含めた税制全体で累進性を確保していくという視点が大切です。

(社会保障制度との関係)

以上のように、消費税はそれ単体では累進性を確保することは困難ですが、一方でその税収は全額を社会保障支出に充てることとされています。すなわち、消費税収は、現役時代に所得の低かった人にも一定額の給付を保障する年金や、所得水準にかかわらず必要に応じ提供される医療サービス等の現物給付などの財源とされており、社会全体として公平な分配状況を実現するための仕組みの構成要素となっています。消費税の意義を考えるに当たっては、このように給付と負担を一体として捉え、その再分配機能を総合的に評価す

る視点も重要です。

また、人口減少・少子高齢化が進む中、社会保障制度の持続可能性を高めていくことは重要な課題です。日本の社会保障制度においては、社会保険制度が基本であり、それを賄う財源は、原則、社会保険料となりますが、それを補完¹¹³する財源としては、特定の世代に偏らず幅広い国民が負担を分かち合うことができ、税収の変動が少ない消費税がふさわしいものと言えます。

更なる増加が見込まれる社会保障給付を安定的に支える観点からも、消費税が果たす役割は今後とも重要です。

（貯蓄や企業活動に与える影響）

消費税は、個人が貯蓄する際や、利子・配当・キャピタルゲインなどの貯蓄収益を得る際には課税されません。このため、消費税は、貯蓄に中立的、すなわち、貯蓄が消費より不利にならないとの特徴を有しています。長寿化・高齢化の進展に伴い、老後の生活に備えるための資産形成の重要度が一層高まっている中、こうした消費税の特徴は、老後の生活の準備に向けた取組みとも親和的であると言えます。

また、消費税は、

- ・ 設備投資等に係る消費税額が直ちに仕入税額控除できるため、インフレ等による影響を受けにくく、設備投資等の意思決定に中立的である
- ・ 最終消費地で課税を行うとの国際的に共通したルールの下、国境税調整が行われるため、内外の税率差による国際競争力への影響を遮断できるなど、企業活動に与える影響が相対的に小さいとの特徴もあります。

（経済のグローバル化・デジタル化との関係）

経済活動のグローバル化・デジタル化の進展により、国内に一切拠点を有しない国外の事業者が、インターネット等を通じて国内の消費者に対して役務提供を行うビジネスが急速に拡大しています。

法人所得課税においては、このような国境を越えた企業の活動から生じた所得を、どの国に帰属させるべきかという観点から国際課税ルールの見直し

¹¹³ 社会保障制度改革国民会議報告書（平成 25（2013）年 8 月）においては、社会保険制度への公費投入の理由として、「無職者や低所得者も保険に加入できるよう、保険料の負担水準を引き下げること」等が挙げられています。

が行われているところです。消費税については、国内外の経済主体の競争条件に中立的であるとの特徴があり、こうした消費税の特徴は、経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、その意義を増してきていると考えられます。

ただし、こうした消費税の特徴が十分生かされ、企業間のイコールフットイングが確保されるためには、国内の消費者に対して役務提供を行う国外事業者に対する課税を行う上での執行面の課題を解決することが求められ、今後対応を行っていく必要があります。こうした観点から、既に諸外国で実施されているプラットフォーム事業者を通じた課税の実現は重要な課題です。

＜参考：国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し＞

消費税は国内で行われる取引を課税対象としていますが、国境を越えた取引が「国内」で行われたかどうかの判定については、取引の内容に応じて基準（内外判定基準）が定められています。平成 27 年度税制改正前は、役務の提供が行われた場所が明らかでない国境を越えた電子商取引に係る内外判定基準については、役務の提供を行う者の事務所等の所在地に基づくこととされていました。このため、電子書籍・音楽・広告の配信などの役務の提供について、国内事業者が行う場合については課税される一方で、国外事業者が行う場合は課税されず、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じていました。

平成 27 年度税制改正において、国境を越えた電子書籍、音楽、広告の配信等の電気通信利用役務の提供について、国内外の競争環境の公平性を確保する観点から、その課税地を「役務の提供者」の所在地から「役務の受領者」の所在地に見直しました。その上で、執行管轄が及ばない国外事業者への適正な課税を担保するため、事業者向け取引（BtoB 取引）については、納税義務を売り手から買い手に転換し、買い手である国内事業者が申告納税を行うリバースチャージ方式、消費者向け取引（BtoC 取引）については、国外事業者が我が国の税務署に申告納税を行うとともに、登録を受けていない国外事業者からの仕入については仕入税額控除を認めない登録国外事業者制度を採用しました。

一方、平成 27 年度税制改正以降、オンラインゲームを中心に、モバイルアプリの市場規模が年々拡大しています。電子書籍や音楽・動画配信等のコンテンツについては、プラットフォーム事業者自身が販売することが一般的であり、消費税の申告・納税も当該事業者が行っています。他方で、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、サプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供することとなるため、当該コンテンツに係る消費税の納税義務は、サプライヤーに課されることとなります。しかし、こうしたサプライヤーには、国外に所在し、かつ、小規模な事業者も数多く含まれることから、適正な課税を行う上では、執行上の課題が

あります。この点、EUをはじめ、多くの諸外国においては、プラットフォームを介した役務提供について、プラットフォーム事業者に対して、付加価値税の納税義務を課しています。こうした状況を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、国境を越えた役務提供に係る消費税の適正な課税の確保に向けて検討していくことが必要と考えられます。

2. 地方消費税

(1) 地方消費税の概要

地方消費税は、国の消費税と同様、消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、消費税の納税義務者をその納税義務者とし、消費税額を課税標準とする税として平成9（1997）年度に創設されました。活力ある豊かな福祉社会の実現を目指す視点に立って行われた平成6（1994）年の税制改革の一環として、地方税源の充実を図る観点から、消費税率の引上げにあわせて、消費譲与税の廃止等が行われるとともに、消費税率換算で1%の地方消費税が導入されました。

その後、社会保障・税一体改革により、消費税と同様に税率の段階的な引上げが行われましたが、その際、消費税率引上げ分の国と地方の税収配分については、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像の総合的な整理を踏まえ、社会保障給付における国と地方の役割分担に応じて配分することとされました。

これにより、引上げ分の消費税収のうち地方消費税分は、消費税率換算で、平成26（2014）年4月の消費税8%への引上げ時には0.7%、令和元（2019）年10月の消費税10%への引上げ時には1.2%とされ、消費税率10%のうち2.2%が地方消費税となっています。このうち引上げ分の1.2%は全額社会保障財源化されています。

地方税の税収内訳を令和5年度地方財政計画額ベースで見た際に、特別法人事業譲与税を含めた地方税収は約45.0兆円に対して、地方消費税の税収は約6.6兆円であり、地方税における基幹税の一つとして、タックス・ミックスにおいて重要な役割を果たしています。

消費税のような多段階累積排除型の間接税を各都道府県の消費課税として仕組む場合には最終消費地と税収の帰属を一致させる必要があるため、いったん地方消費税として各都道府県に納付された税収について、消費に相当する額に応じて、各都道府県間において清算する制度が設けられています。また、地方消費税の2分の1に相当する額を市町村に交付する交付金制度が設けられています。

清算制度については、それに用いる統計データ等に係る見直しが行われてきました。特に、平成30年度税制改正においては、サービス産業化の進展

など経済社会情勢や統計制度の変化等を踏まえ、統計データとしてそのまま利用することが適当でないものについて除外するなど、地方消費税の税収をより適切に最終消費地に帰属させるため、抜本的な見直しが行われました。

（２）地方の社会保障を支える地方消費税

人口減少・少子高齢化が進む中、介護・医療・子育てをはじめ社会保障のサービスの多くは、地方公共団体を実施主体として提供されています。

地方消費税は、広く社会の構成員が負担を分かち合うことを可能とし、税収が安定的で、税源の偏在度が比較的小さいなどの特徴を有しているため、これら住民に身近なサービスを支える財源としてふさわしい税であると言えます。今後、社会保障サービスの更なる増大が見込まれる中、地方における社会保障の安定財源の確保とともに、持続可能な地方税財政基盤を確立していく上で、地方消費税は重要な役割を担っています。

3. し好品課税

(し好品課税の意義・概要)

酒類やたばこは、他の物品と異なる特殊なし好品であり、価格が変動しても需要に大きな影響を受けにくく、一定の財政収入を確保できること等に鑑み、他の物品よりも高い税負担を求めています。諸外国においても、付加価値税など一般的な消費課税制度とは別に、酒類やたばこに高率な酒税やたばこ税が課されています。

酒税やたばこ税は、酒類やたばこの消費に負担を求めようとするものであり、その製造者などが納税した酒税やたばこ税の負担は販売価格に織り込まれることを通じて消費者に転嫁されることが予定されています。

(1) 酒税

① 酒税の概要・基本的考え方

酒税は、酒類、すなわちアルコール分1度以上の飲料を課税対象として、酒類の製造場からの移出時又は保税地域からの引取り時に、酒類の製造者又は引取者を納税義務者として課されています。

酒税の課税に当たっては、酒類を、原料や製造方法などにより18の品目等に区分し、これらをその製法や性状により4種類(発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類及び混成酒類)に分類して、その分類に応じた基本税率が設定され、また、一部の区分についてはその区分に応じた基本税率以外の税率が設定されています。

<参考：酒税の税率>

酒税の税率は、平成元（1989）年度前までは酒類の数量を課税標準として税額を算出する従量税率と価格を課税標準として税額を算出する従価税率が併用されていましたが、平成元（1989）年度に従価税制度が廃止され、現在は従量税率のみとされています。

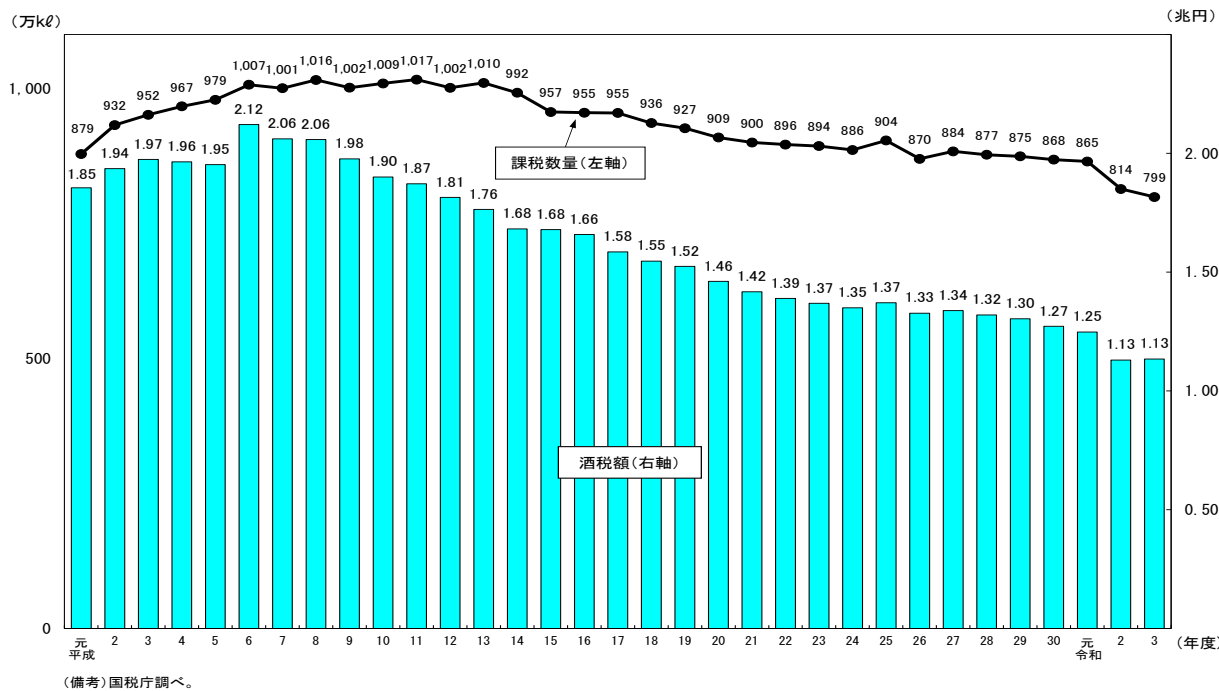
〔資料 2－Ⅲ－8〕 現行の酒税の税率

区 分	(円/ℓ)	
	現 行 (令和 2 年10月 1 日～)	アルコール分 1度当たりの加算額
発 泡 性 酒 類	200, 000円	—
発泡酒（麦芽比率25～50%未満）	167, 125円	—
“（麦芽比率25%未満）	134, 250円	—
その他の発泡性酒類（いわゆる「新ジャンル」）	108, 000円	—
“（ホップ及び一定の苦味料を原料としない酒類）	80, 000円	—
醸 造 酒 類	120, 000円	—
清 酒	110, 000円	—
果 実 酒	90, 000円	—
蒸 留 酒 類	(アルコール分21度未満) 200, 000円	(アルコール分21度以上) 10, 000円
ウイスキー・ブランデー・スピリッツ	(アルコール分38度未満) 370, 000円	(アルコール分38度以上) 10, 000円
混 成 酒 類	(アルコール分21度未満) 200, 000円	(アルコール分21度以上) 10, 000円
合 成 清 酒	100, 000円	—
みりん・雑酒（みりん類似）	20, 000円	—
甘味果実酒・リキュール	(アルコール分13度未満) 120, 000円	(アルコール分13度以上) 10, 000円
粉 末 酒	390, 000円	—

(備考) 1. 発泡性酒類・・・ビール、発泡酒、その他の発泡性酒類（ビール及び発泡酒以外の酒類のうちアルコール分10度未満で発泡性を有するもの。）
2. 醸造酒類・・・清酒、果実酒、その他の醸造酒（その他の発泡性酒類を除く。）
3. 蒸留酒類・・・連続式蒸留焼酎、単式蒸留焼酎、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール、スピリッツ（その他の発泡性酒類を除く。）
4. 混成酒類・・・合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒、雑酒（その他の発泡性酒類を除く。）

酒税の税収は、近年、総体としての酒類消費量が減少傾向にある上、税負担水準の低い低価格酒の割合が相対的に大きくなってきていることなどを反映して減少しており、平成元年度以降でみると、平成6（1994）年度決算の2.1兆円をピークに令和5（2023）年度予算では1.2兆円となっていますが、我が国の税体系において消費課税の一つとして重要な役割を果たしています。

〔資料 2－Ⅲ－9〕 酒税の課税額等の推移



消費課税については、税制の中立性や公平性の観点から同種・同等のものには同様の負担を求めることが要請されます。これまで、こうした消費課税の基本的考え方に沿って、累次の改正により、酒類の分類の簡素化を行いつつ、同一の分類に属する酒類間の税負担格差の縮小・解消が行われてきており、現在、平成 29 年度税制改正による同一の分類に属する酒類間の税負担格差の更なる縮小・解消を着実に実施しているところです。

② 近年の酒税の改正等

(酒税の改正の背景)

我が国の酒税制度においては、従来、酒類を細かく分類し、個々の酒類ごとに異なる税率が設定されてきましたが、所得水準の上昇・平準化を背景として酒類消費の多様化が進んできました。また、同様の商品でありながら、原料や製造方法の若干の違いによって分類が異なる結果になるといった問題があり、そのような点に着目して税負担を低く抑えた低価格商品も多く見受けられたところです。

(酒税の改正の内容)

こうした状況を踏まえ、近年、基本的考え方に沿って、次のような見直しが行われています。

平成 18（2006）年度には、酒類の消費・生産の態様の変化の更なる進展に対応し、税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、現在の 4 種類（発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類、混成酒類）への分類の簡素化、酒類間の税負担格差の縮小・解消が行われるなど、現在の酒税の分類や分類ごとの税率構造の基礎となる大幅な見直しが行われました。

<参考：平成 18（2006）年度の酒税の改正>

当時の酒税制度は、酒類の製造技術の向上や消費の多様化の進展等により、従来の分類や税率がこうした変化に適切に対応したものとなっておらず、酒類間の税負担の不均衡が生じていました。

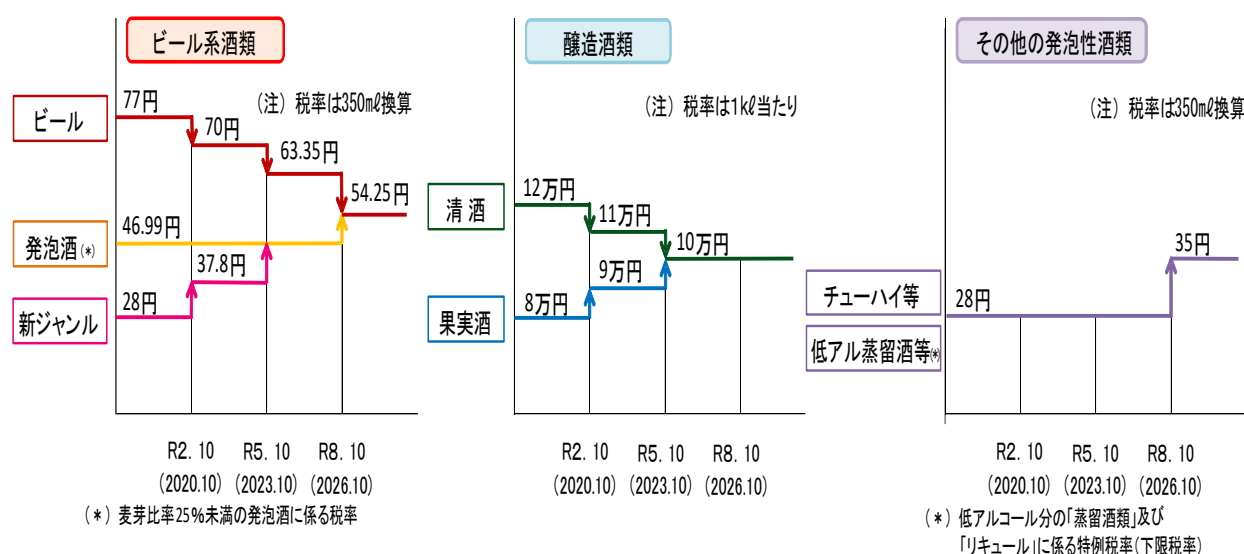
こうした状況に対応するため、酒類の分類については、酒類の特性等を踏まえて、「発酵・蒸留・混成」という基本的製法により区分するとともに、発泡性を有する酒類の競合・代替性を勘案して、その性状に着目した区分を設けることとされ、発泡性酒類、醸

造酒類、蒸留酒類、混成酒類の4種類に簡素化されました。

また、税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、この4種類の分類ごとに、酒類間の税負担格差を縮小する等の税率の見直しが行われました。

平成29（2017）年度には、こうした大幅な見直しが更に進められ、特にビール系酒類（ビール、発泡酒、新ジャンル（その他の発泡性酒類のうち、ホップを原料の一部とした酒類で一定のものをいいます。））において税率格差が商品開発や販売数量に影響を与え、酒税の減収につながっている状況に対応しつつ、同一の分類における税負担格差の縮小・解消を行うことにより税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、発泡性酒類及び醸造酒類における税負担格差について令和8（2026）年までにかけて段階的に解消する等の見直しが行われています。なお、厳しい財政事情や財政物資としての位置付けなどを踏まえて税収中立により行われています。

〔資料2－Ⅲ－10〕平成29（2017）年度の酒税改革（ビール系酒類、醸造酒類、その他の発泡性酒類の酒税の見直し）



今後も、同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って、各酒類の消費・生産の態様の変化などを踏まえ、税負担の公平性や経済取引に対する中立性を確保する観点から、酒類の分類や定義について、厳しい財政事情や社会経済情勢などの変化に応じた税負担のあり方とともに、必要に応じ、検討を行うことが適当です。

(2) たばこ税

① たばこ税の概要・基本的考え方

たばこについては、消費税及び地方消費税のほかに、国のたばこ税及び地方のたばこ税（道府県たばこ税・市町村たばこ税）並びにたばこ特別税が課されています。

国のたばこ税及びたばこ特別税は、たばこを課税対象として、製造場からの移出時又は保税地域からの引取り時に、たばこの製造者又は引取者を納税義務者として課されています。なお、たばこ特別税の収入は、国債整理基金特別会計の歳入に組み入れることとされています。

また、地方のたばこ税は、卸売販売業者等がたばこを小売販売業者や消費者に売り渡す場合等において、そのたばこに対し、その小売販売業者の営業所等が所在する地方公共団体において、その卸売販売業者等を納税義務者として課されています。

国及び地方のたばこ税等の課税方式は、たばこの価格に応じた負担を求める従価税制度ではなく、たばこの本数を課税標準として課される従量税制度となっています。

なお、税率は紙巻たばこ千本当たりの税率として定められており、紙巻たばこ以外のたばこについては、その重量等を紙巻たばこの本数に換算して課税することとされています。

<参考：たばこ税の税率>

たばこ税の税率は、平成元（1989）年度前までは、従量税率と従価税率が併課されていましたが、平成元（1989）年度に従価税制度が廃止され、現在は従量税率のみとされています。

〔資料 2－Ⅲ－11〕 現行の国及び地方のたばこ税の税率

区 分 種 類	国のたばこ税 (円/千本)	地方のたばこ税			小 計 (円/千本)	たばこ特別税 (円/千本)	合 計 (円/千本)
		道府県 (円/千本)	市町村 (円/千本)	計 (円/千本)			
紙巻たばこ	6,802	1,070	6,552	7,622	14,424	820	15,244
葉巻たばこ パイプたばこ							
刻みたばこ かみ用及びかぎ用の製造たばこ							
加熱式たばこ							

(注1) 上記の国税及び地方税の税率は、令和5年1月現在の税率。

(注2) 葉巻たばこ(※)及びパイプたばこは1gを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2gを1本に、それぞれ換算する。

※ 1本当たりの重量が1g未満の葉巻たばこについては、その1本をもって紙巻たばこの1本に換算する。

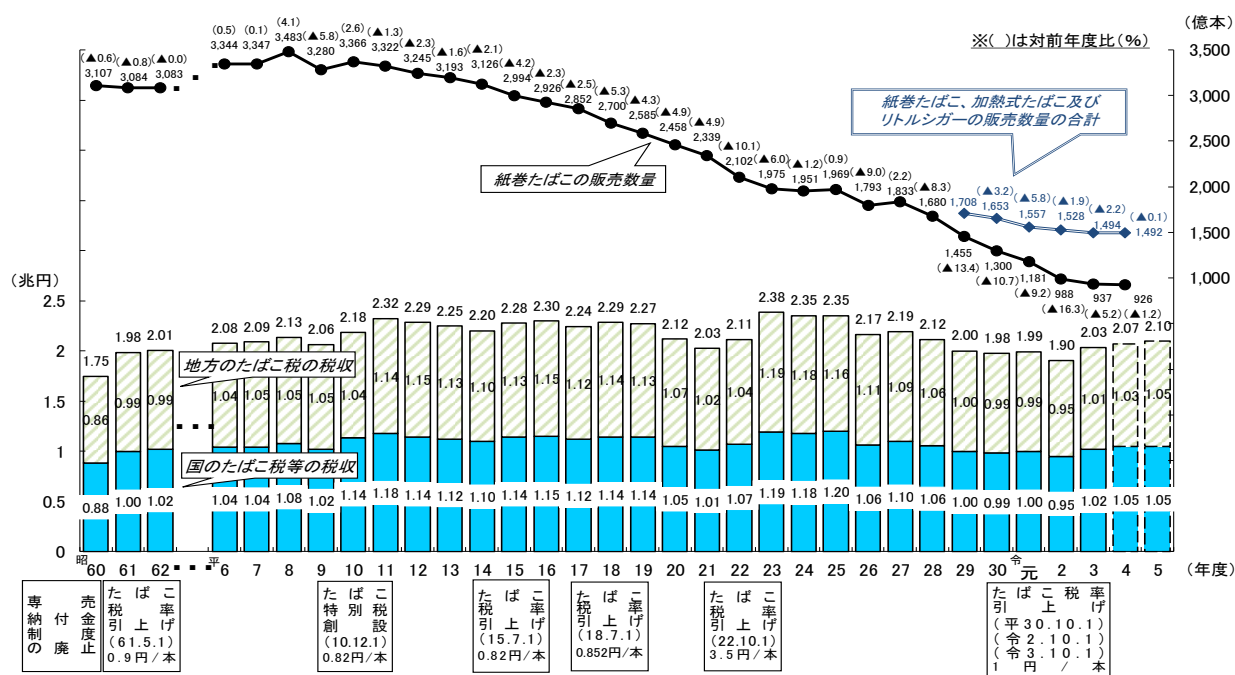
(注3) 加熱式たばこの換算本数は、次のイ及びロの本数の合計本数による。

イ その重量(フィルター等を除く。)0.4gを0.5本に換算した本数

ロ その小売定価(消費税抜き)の紙巻たばこ1本当たりの平均価格をもって0.5本に換算した本数

令和5（2023）年度予算における国のたばこ税の税収は0.9兆円、たばこ特別税の税収は0.1兆円、令和5（2023）年度地方財政計画額における地方のたばこ税の税収は1.0兆円（国及び地方公共団体の合計で2.1兆円）の税収規模であり、国及び地方公共団体にとって重要な財源となっています。

〔資料2－Ⅲ－12〕 たばこ税（国・地方）の税収の推移



消費課税については、税制の中立性や公平性の観点から同種・同等のものには同様の負担を求めることが要請されます。

② 近年のたばこ税の改正等 （たばこ税の改正の背景）

近年、新しい技術による加熱式たばこや、軽量の葉巻たばこといった、従来の課税方式の下では、紙巻たばこの著しい税負担格差のある製品が販売され、消費量が急速に増加していました。

（たばこ税の改正の内容）

こうした状況を踏まえ、近年、基本的考え方に沿って、次のような見直しが行われています。

平成 30（2018）年度には、高齢化の進展による社会保障関係費の増加等もあり、国及び地方で厳しい財政事情にあることや財政物資としての位置付けも踏まえ、国及び地方のたばこ税の税率が引き上げられました。税率引上げに当たっては、消費者や葉たばこ農家・たばこ小売店等への影響、市場・産業への中長期的な影響などを総合的に勘案し、消費者及びたばこ関係事業者の予見可能性を高めるため、段階的に実施することとされました。あわせて、加熱式たばこについて、紙巻たばこと加熱式たばこの間に大きな税負担格差が存在すること等を踏まえ、公平性の観点から、従来のような製品重量のほかに製品価格に着目して、それぞれを紙巻たばこの本数に換算する課税方式への見直しが行われました。

<参考：加熱式たばこの課税方式の見直し>

加熱式たばこは、平成 26（2014）年に世界に先駆けて我が国の一部の地域で販売が開始され、紙巻たばこに代替するものとして、その後消費量が急速に増加していました。他方で、その製品特性から製品重量が軽いため、従来の製品重量に基づいて本数に換算する仕組みの下では、紙巻たばこの間で大きな税負担格差が生じていました。このため、税負担の公平性の確保の観点から、課税方式の見直しが行われたものです。

見直しの当時、加熱式たばこは、従来にない新しい製品であるとともに、加熱方式の異なる様々な製品重量のものが存在するとともに、更なる開発が見込まれ、その中でどのような製品が中心となっていくのか見通しが困難な状況にありました。

こうした状況や特殊なし好品としての性格を踏まえ、加熱式たばこの製品間や紙巻たばこの間の税負担の公平性を確保していく技術的な方法として、従来のような製品重量のほかに製品価格に着目して、それぞれを紙巻たばこの本数に換算する仕組みに見直しが行われたものです。

令和 2（2020）年度には、軽量の葉巻たばこについて、紙巻たばこの著しい税負担格差があったことを踏まえ、軽量の葉巻たばこであるいわゆるリトルシガー等について、紙巻たばこの税負担の公平性を確保する観点から、一定の重量未満のものについては、従来の重量を紙巻たばこの本数に換算する課税方式から、紙巻たばこと同様にその本数に応じて課税する課税方式への見直しが行われました。

<参考：軽量の葉巻たばこの課税方式の見直し>

葉巻たばこの中には、形状や使用方法等が紙巻たばこと類似しているものの、例えば巻紙にたばこやたばこを含むものが使用されていることから葉巻たばこに区分される

もの（いわゆるリトルシガー）等があります。これらは、当時、紙巻たばこの代替品として使用され、紙巻たばこの税負担格差を背景とした価格差もあり、消費量が急速に増加していました。

葉巻たばこは、製品ごとに1本当たりの重量が大きく異なることから、その重量1グラムを1本に換算する仕組みとなっていますが、紙巻たばこは重量にかかわらず1本と換算される一方で、1本1グラム未満、例えば0.7グラムのものは、従来の仕組みでは0.7本と換算されていたため、同じ重さの紙巻たばこと大きな税負担格差が生じていました。

こうした状況は、葉巻たばこのうち、1本当たりの重量が1グラム未満である軽量な葉巻たばこに生じるものであることから、軽量な葉巻たばこについては、その1本を紙巻たばこ1本と換算する仕組みに見直しが行われました。

今後も、同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って、たばこの消費・生産等の動向に注視していくとともに、たばこに対する税負担のあり方については、たばこの税負担水準の状況やたばこの消費動向、財政状況などを総合的に勘案して検討を行うことが適当です。

4. 自動車・エネルギー関係諸税

(1) 自動車関係諸税

(自動車関係諸税の概要)

自動車関係諸税のうち車体課税として、自動車の取得、保有、利用の各段階でそれぞれ自動車税・軽自動車税の環境性能割・種別割、自動車重量税が、燃料課税として、燃料の種類に応じて揮発油税と地方揮発油税(ガソリン)、石油ガス税(液化石油ガス)、軽油引取税(ディーゼル燃料)が存在します。

〔資料 2－Ⅲ－13〕

これらのうち、自動車税・軽自動車税を除く各税の税収は、令和元(2019)年に廃止された自動車取得税による税収とあわせ、その全額又は一部を国・地方の道路整備財源に充てることとする「道路特定財源」とされていました。平成 21(2009)年度から一般財源化されましたが、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に加え、温室効果ガスの増大といった環境への影響、国・地方の厳しい財政事情等を踏まえ、特例税率(いわゆる暫定税率)に代わり「当分の間税率」という形で引き続き同程度の税率水準が維持されました。あわせて、環境性能に優れた自動車の普及を促進するという政策的要請に応えるため、自動車重量税等について新たな政策税制(いわゆるエコカー減税)が実施されるとともに、令和元(2019)年には自動車税等に環境性能割が導入(自動車取得税は廃止)されるなど、累次の改正を経ながら、国・地方を通じた相当規模の減税が行われ現在に至っています。こうした中、我が国の自動車関係諸税の負担水準(車両及び燃料を購入する際の消費税による負担を含みます。)を諸外国と比較してみると、日本の負担水準はヨーロッパの先進国より低い水準となっており、我が国の自動車の税負担が著しく高いというわけではありません。〔資料 2－Ⅲ－14〕

〔資料 2－Ⅲ－13〕 自動車関係諸税の概要

	税 目	課 税 物 件	税 率	令和5年度税収	課税根拠
国	揮発油税	揮 発 油	48,600円/ℓ (本則税率：24,300円/ℓ)	(億円) 19,990	財政需要に応じるため、揮発油の担税力に着目して創設。1954年より 税収相当額が国の道路整備に充当（特定財源化）されていたが、 2009年より再び一般財源となった後も、自動車ユーザーは国等による 道路整備等による利便性の向上の恩恵を受けること（受益者負担）、 自動車の走行は道路の損壊やの混雑、CO2発生といった多くの社会的 費用をもたらすこと（原因者負担）、という観点から引き続き課税。
	地方 揮発油税	揮 発 油	5,200円/ℓ (本則税率：4,400円/ℓ)	2,139 (うち地方譲与分 2,139)	都道府県等の道路財源確保のため創設。2009年に一般財源となった 後も、受益者負担・原因者負担の観点から引き続き課税。
	石油ガス税	自動車用 石油ガス	17円50銭/kg	100 (うち地方譲与分 50)	石油ガスを燃料とするL P G車と揮発油を燃料とするガソリン車との負 担の権衡を図る観点から創設。2009年に一般財源となった後も、受 益者負担・原因者負担の観点から引き続き課税。
	自動車 重量税	乗用車、トラック、 バス、軽自動車、 バイク等	(例) 乗用車 車両重量0.5t・1年につき ・自家用 4,100円 ・営業用 2,600円 (本則税率：いずれも2,500円)	6,644 (うち地方譲与分 2,864)	自動車の走行が多くの社会的費用をもたらしていること、道路その他の 社会資本の充実の要請が強いことを考慮して、広く自動車の使用者に 負担を求めるため創設。運用において一部が道路財源とされていたが、 2009年に他の特定財源であった税が一般財源となった後も、受益者負 担・原因者負担の観点から引き続き課税。
地 方 税	軽油引取税	軽 油	32,100円/ℓ (本則税率：15,000円/ℓ)	9,275	軽油と揮発油の税負担の不均衡、軽油を燃料とするディーゼル車の増 加、道路整備の必要性等から、道路に関する費用に充てるための目的 税として創設。2009年に一般財源となった後も、軽油の使用と、道路 や地域環境対策等の地方公共団体が行う行政サービスとの応益関係の 観点から引き続き課税。
	自動車税	乗用車、トラック、 バス等 (軽自動車等 を除く)	・環境性能割 燃費区分等に応じ、取得価額の0～3％ ・種別割 (例：乗用車 排気量2,000ccクラス) ・自家用 36,000円 (年) ・営業用 9,500円 (年)	16,178 (うち環境性能割 1,037)	自動車税・軽自動車税 環境性能割 ：自動車が多量に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的 性格を有しており、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（2019年導 入）。 自動車税・軽自動車税 種別割 ：自動車の所有に担税力を見出して課する財産税的性格と、自動車 が道路等を損傷することにより課する道路損傷負担金的性格を併せ 持つものとして課税。
	軽自動車税	軽自動車、 小型二輪車、 原付自転車等	・環境性能割 燃費区分等に応じ、取得価額の0～2％ ・種別割 (例：軽乗用車) ・自家用 10,800円 (年) ・営業用 6,900円 (年)	3,177 (うち環境性能割 175)	

(注1) 税収は、国税は予算額、地方税は地方財政計画額である。

(注2) 揮発油税、地方揮発油税及び自動車重量税の税率は、租税特別措置法による当分の間税率であり、軽油引取税の税率は、地方税法附則による当分の間税率である。

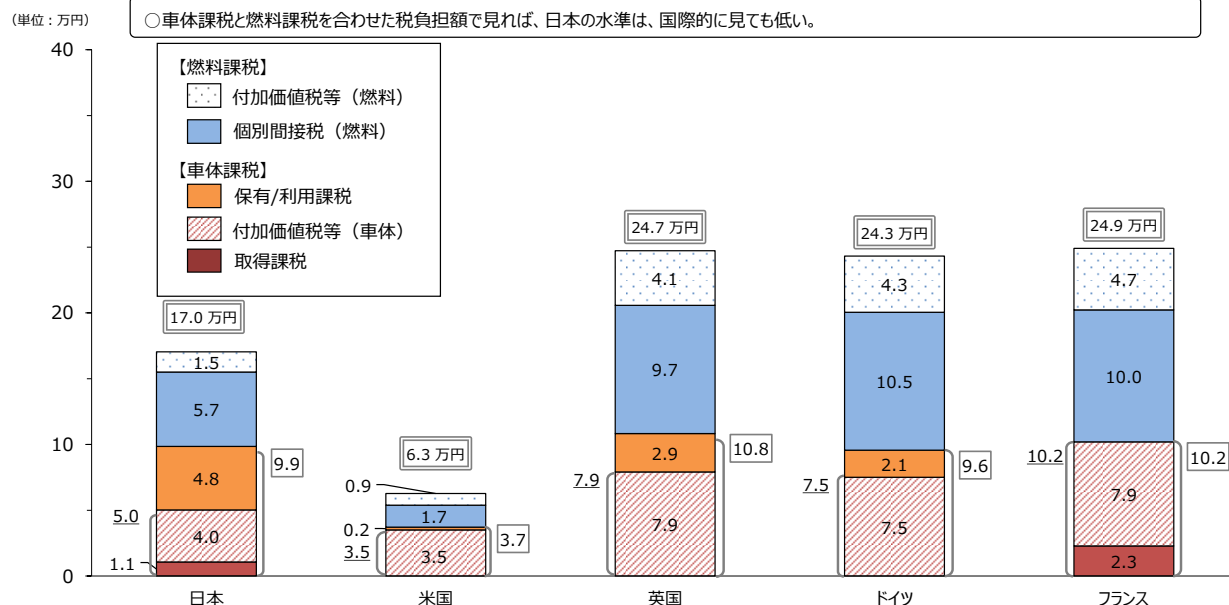
(注3) 令和16年4月1日より、揮発油税の税率については48,300円（本則税率：24,000円）、地方揮発油税の税率については5,500円（本則税率：4,700円）となる。

〔資料 2－Ⅲ－14〕 主要国における燃料課税と車体課税の国際比較

主要国における燃料課税と車体課税の国際比較（年間税負担額）（イメージ）

（ある特定車種（2,000CCクラス）の自家用車を想定した場合の仮定試算）

（2023年1月現在）



(注1) 車両重量1.49t、燃費16.4km/ℓ、総排気量1,997cc、年間ガソリン消費量1,000ℓ、車体価格（税抜本体価格）2,769,000円の自家用車を取得した場合の1年あたりの税負担額を算出。ただし、取得時に課税されるものについては、平均保有期間(7年)を勘案し、取得時の税額の7分の1を1年分の税負担として計算している。

(注2) 燃料価格（消費課税等の税込み）は日本168.1円/ℓ（2023年1月30日時点、資源エネルギー庁）、米国0.922ドル/ℓ（2023年1月30日時点、[U.S. Energy Information Administration]）、英国1.482ポンド/ℓ（2023年1月30日時点、[National Statistics Weekly road fuel prices]）、ドイツ1.845ユーロ/ℓ、フランス1.933ユーロ/ℓ（2023年1月30日時点、欧州委員会/Weekly Oil Bulletin）。

(注3) 日本の車体課税については、環境性能割を取得課税として、自動車税及び自動車重量税を保有または利用課税として、それぞれ整理している。日本の個別間接税（燃料）については石油炭炭税を含む。ガソリンに係る日本の石油炭炭税の税率は、本則税率2.04円/ℓであるが、地球温暖化対策のための課税の特例により、2022年1月現在では、2.8円/ℓが適用されている。

(注4) 米国の州・地方政府により課される税は、ニューヨーク州及びニューヨーク市の税率、フランスの自動車登録税は、パリ地方の税率による。

(注5) 上記の他に、フランスにおいては法人自動車税（法人の所有する自動車が課税対象）がある。

(備考) 邦貨換算レートは、1ドル＝142円、1ポンド＝168円、1ユーロ＝145円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：令和5年（2023年）1月中適用）。

なお、端数を四捨五入しているため、各項目の合計が総計に一致しない場合がある。

(近年における自動車関係諸税の改正の歩み)

ここでは、一般財源とされてからの自動車関係諸税の改正について振り返ります。

平成 21 年度税制改正では、自動車重量税及び自動車取得税について、環境性能に優れた自動車に係る負担を免除・軽減するエコカー減税制度¹¹⁴が導入されました。その後も燃費水準の向上に対応し、より環境性能が優れた自動車の普及を継続的に促す観点から、概ね 2 年に 1 度の頻度で対象範囲の見直しが行われています。

また、自動車重量税の当分の間税率については、一定の経年車を除き税率が順次引き下げられました¹¹⁵。特にエコカー減税が適用される車種に対しては当分の間税率ではなく本則税率¹¹⁶が適用されることとなり、自動車重量税の税率構造は大きく変容することとなりました。

その後、平成 26 年度税制改正では、自動車重量税におけるエコカー減税を拡充するとともに、自動車取得税の税率が引き下げられました（自家用 5 %から 3 %へ、営業用及び軽自動車 3 %から 2 %へ）。自動車取得税は、令和元（2019）年 10 月に廃止されましたが、環境インセンティブを強化する観点から、取得価額を課税標準とし、環境性能に応じて 0 ～ 3 %の税率が適用される自動車税・軽自動車税環境性能割が導入されました。

加えて、令和元年度税制改正において、令和元（2019）年 10 月 1 日以降に新車登録がなされた自家用乗用車（登録車）について自動車税種別割の税率を恒久的に引き下げる一方、エコカー減税やグリーン化特例の見直し等により、地方税財源を確保する等の措置が講じられました。

(自動車を取り巻く構造変化)

自動車産業は C A S E¹¹⁷に代表される 100 年に 1 度の大変革に直面しているとされています。例えば、保有から利用への移行については、世界的な

¹¹⁴ 自動車税・軽自動車税種別割には、環境性能に優れた自動車の普及を促進する観点から、新車取得の翌年度の税率を環境性能に応じて軽減する一方、初回新規登録等から一定年数が経過したものの税率を重くするグリーン化特例が設けられています（自動車税は平成 14（2002）年度、軽自動車税は平成 28（2016）年度分から適用）。

¹¹⁵ 平成 22 年度税制改正では 18 年超の経年車を除いて 6,300 円/0.5t（自家用乗用車（登録車）の場合。以下同じ。）から 5,000 円/0.5t に、平成 24 年度税制改正では 13 年超（かつ 18 年超ではないもの）の経年車に対する税率は 5,000 円/0.5t に据え置きつつ、それ以外の車は 4,100 円/0.5t に引き下げられました。

¹¹⁶ 2,500 円/0.5t（自家用乗用車（登録車）の場合）。

¹¹⁷ Connected（IOT 化・ツナガル化）、Automated（自動化）、Shared & Service（保有から利用への移行・利活用）、Electrified（電動化）を総称して C A S E と呼ばれます。

ライドシェア市場の拡大といった動きがみられる中、今後の車両の保有台数は先進国を中心に頭打ちすると見込まれています。また、電動化については、脱炭素化・カーボンニュートラルに向けた取組みとしてCO₂排出量の削減目標が各国政府において掲げられる中、電気自動車等への移行に向けた動きが加速しています。こうした動きに対応し、我が国においても、「2035年までに乗用車新車販売に占める電動車¹¹⁸の割合を100%にする」ことを目指す政府目標が掲げられています。

また、マイカーの普及による「多くの人が車を持つ社会」の実現は、人々の移動の自由の確保に寄与した一方、各個人がそうした自由を希求した結果として、鉄道やバスといった地域公共交通のニーズは趨勢的に減少傾向にあります。車を持たない、あるいは運転ができない人々の移動手段の確保に加え、環境への悪影響、道路損壊、渋滞の発生といった自動車による負の外部性の低減に寄与する点を踏まえれば、地域公共交通は自動車社会を支える重要な要素として捉えることもできます。少子化や都市部への人口集中とあいまって地域公共交通の採算の確保が困難となる中、地域に住む方々の移動手段を引き続き確保していくための政策対応が求められています。こうした課題の解決に向け、CASEによる自動運転やIoT化された車といった技術に期待される役割もまた大きいと言えるでしょう。

自動車と密接不可分な道路についてみれば、上記のような自動運転の実現に向けた路車協調システムの導入や、電気自動車や燃料電池自動車をより一般的な選択肢とするための充電・水素ステーション整備といった対応が求められています。加えて、既に整備された道路インフラを安心・安全な形で運用していくために必要な維持補修・更新に要する費用は、道路インフラの老朽化を背景に今後増加していくと見込まれています¹¹⁹。

かかる財政需要の増加が生じる一方、燃費水準の高い自動車の普及やエコカー減税の導入等の累次の減税を背景に、平成19（2007）年度決算と令和5（2023）年度予算では、燃料課税（国・地方）による税収は約1.0兆円、車体課税（国・地方）による税収¹²⁰は約0.8兆円それぞれ減少しています。

¹¹⁸ 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及びハイブリッド自動車。

¹¹⁹ 国土交通省「国土交通省所管分野における社会資本の将来の維持管理・更新費の推計」（平成30（2018）年11月）によれば、社会資本（道路以外も含む国土交通省所管分野におけるインフラ）の維持管理・更新に係る経費は予防保全（機能や性能に不具合が発生する前に修繕等の対策を講じること）に努めた場合でも、2018年から2048年の30年間で最大1.3倍程度になると見込まれています。

¹²⁰ 廃止された自動車取得税による税収を含みます。

今後、電気自動車等の普及が進めば、現行税制の下ではこれらの車は既存の燃料課税を負担しておらず、車体課税においても低い税率が適用されていることから、減収の傾向が続くと見込まれます。

こうした中、CASEにみられる構造変化を踏まえつつ、2050年のカーボンニュートラルの達成に向けて、電動化、とりわけ電気自動車等の普及を念頭に置いた自動車関係諸税の見直しを図る必要があります。その際、受益者・原因者負担の原則を踏まえ、自動車ユーザーの負担分を活用して、自動車産業を含むモビリティ分野の「支え手」になってもらうという考え方には、引き続き一定の合理性があると考えられます。

（２）エネルギー関係諸税

（エネルギー関係諸税の概要）

エネルギー関係諸税として、「（１）自動車関係諸税」で触れた揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、軽油引取税に加えて、①石油石炭税、②航空機燃料税、③電源開発促進税が存在します。①～③の三つの税はいずれもその税収の全額又は一部を特定の公的サービスに要する費用の財源に充てるとされ、特定財源¹²¹と呼ばれています。一般に、特定の公的サービスからの受益と特定の物品の消費などに係る税負担との間に密接な対応関係が認められる場合には、その税収を対応する特定の公的サービスに要する費用の財源に充てることが一定の合理性を持ち得ますが、一方でこのように税収の用途を特定することは、資源の適正な配分を歪め、財政の硬直化を招く傾向があることから、その妥当性については常に吟味する必要があります。

① 石油石炭税

現行の石油石炭税の前身として、石油一般の利用に共通する便益性に注目し、石油対策に係る財政需要に配意して、広く石油の消費に対して負担を求めるために昭和53（1978）年に石油税が創設されました。平成15年度税制改正において、負担の公平の観点からLPG（液化石油ガス）及びLNG（液化天然ガス）の税率の引上げ及び石炭の課税対象への追加が行われ、新たに石炭が課税されることに伴い、その名称も現行の石油石炭税へと改められました。

¹²¹ 特定財源に分類される税としては、これらに加え、国際観光旅客税（後述）などが挙げられます。

平成 24 年度税制改正において、税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源のCO₂排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、石油石炭税の課税の特例¹²²として「地球温暖化対策のための税」（以下「地球温暖化対策税」と言います。）が設けられました¹²³。

石油石炭税（地球温暖化対策税を含みます。）の税収は、燃料安定供給対策（石油備蓄等の措置）やエネルギー需給構造高度化対策（省エネルギー・再生可能エネルギー対策等の措置）に活用されており、今後のあり方については、これらの目的・財政需要等に留意しつつ、検討していく必要があります。

（地球温暖化対策の変遷）

平成 4（1992）年 5 月、気候変動枠組条約が採択され、大気中の温室効果ガス濃度安定化目標が掲げられました。さらに、平成 9（1997）年 12 月には、COP 3¹²⁴において、主に先進国を対象とする温室効果ガス削減目標を設定した京都議定書が採択され、第一約束期間（平成 20～24（2008～2012）年）において日本▲6%、アメリカ▲7%、EU▲8%（平成 2（1990）年比）とされました。こうした国際的な気候変動への議論の高まりを受け、日本においても、平成 10（1998）年 6 月に地球温暖化対策推進大綱が決定され、▲6%達成に向けた取組方針が示されることとなりました。

こうした中、税制においても、1990 年代以降、欧州諸国を中心に化石燃料などのCO₂排出源に対する課税を強化するために炭素税を導入するなど、価格メカニズムを通じたCO₂排出の抑制を進める動きがみられるようになりました。日本では、温室効果ガスの約 9 割をエネルギー起源CO₂が占めており、省エネルギー対策や再生可能エネルギー普及といった排出抑制対策を強化することが不可欠とされ、石油石炭税の課税の特例として地球温暖化対策税が平成 24（2012）年に創設（同年 10 月施行）されました。

平成 27（2015）年にはCOP 21¹²⁵において、パリ協定が採択され、世界共通の長期目標として気温上昇を 2℃に抑制する目標とともに、1.5℃に抑

¹²² 既存の石油石炭税にCO₂排出量 1 トンあたり 289 円の上乗せ税率が課税されることになりました。

¹²³ 地球温暖化対策税以外にも、先述のとおり、自動車重量税や揮発油税等は環境への影響も踏まえ税率水準が維持されるなど、自動車・エネルギー関係諸税は環境と関連する側面を多く有しています。

¹²⁴ 気候変動枠組条約第 3 回締約国会議。

¹²⁵ 気候変動枠組条約第 21 回締約国会議。

制する努力を追及すること、そのために今世紀後半に温室効果ガスの人為的な発生源による排出量と吸収源による除去量との間の均衡を達成することが合意されました。

パリ協定の採択を受けて、我が国では、平成 28（2016）年 5 月には地球温暖化対策計画を閣議決定し、2030 年度▲26%（平成 25（2013）年度比）、2050 年▲80%の温室効果ガス削減目標を掲げました。さらに、令和 2（2020）年 10 月には、「2050 年カーボンニュートラル」目標を宣言、令和 3（2021）年 4 月には令和 12（2030）年度の新たな温室効果ガス削減目標として、平成 25（2013）年度から 46%削減することを目指し、さらに 50%の高みに向けて挑戦を続けるとの方針を示しています。

<コラム：EU の炭素国境調整措置（CBAM）について>

EU では、2030 年の温室効果ガスの削減目標達成に向けて、EU に輸入される製品に対し、EU 域内で実施されている排出量取引制度（EU－ETS：European Union Emissions Trading System）と同等の負担を課すことでカーボンリーケージ¹²⁶を防止することを目的とした CBAM（Carbon Border Adjustment Mechanism）の導入に向けた検討が進められています。具体的には、EU 域内の事業者が一定の対象製品（鉄鋼、アルミ、セメント等）を EU 域外から輸入する際、輸入製品の排出量に EU－ETS における炭素価格を乗じた金額の負担が求められることになります。また、輸出国において炭素税や排出量取引等により炭素排出に対する負担が既に行われている場合、当該負担分を控除できることとされています。こうした枠組みを導入することで、対象製品については、EU に輸入されるものと EU 域内で生産・消費されるものとの間で炭素に関する負担の公平が図られることになります。今後は、令和 5（2023）年 10 月から令和 7（2025）年 12 月末までは、移行期間として輸入製品による排出量の報告義務のみが課され、令和 8（2026）年 1 月以降は輸入製品の排出量に応じた負担が求められる予定です。

② 航空機燃料税

航空機燃料税は、空港整備などのための財源を確保する等の観点から、航空機燃料の消費に対する課税として昭和 47（1972）年に創設されました。昭和 54（1979）年には、空港整備の財源の充実等の要請から、現行の本則

¹²⁶ 国内における炭素の排出量に係る規制の存在により①炭素の排出量が多い輸入品に国内製品が代替される、②相対的に規制の弱い海外に国内製品の生産拠点が移転する、といったことが起こることで、全体として炭素の排出量が減らない又は増加してしまうことを言います。

税率（26,000 円/kℓ）への引上げが行われました。その後、平成 23（2011）年には航空業界全体の国際競争力の強化に向けた取組みの一環として税率を 18,000 円/kℓ に時限的に引き下げるなど累次の改正を経て、足もとでは、新型コロナの感染拡大により航空需要が大幅に減少したことへの対応として、令和 9（2027）年度末まで時限的な税率の引下げが行われています。

③ 電源開発促進税

電源開発促進税は、販売電気の電力量に対する課税を行うものであり、原子力発電施設、火力発電施設、水力発電施設等の設置促進などの電源立地対策を講じるための目的税として、昭和 49（1974）年に創設されました。その後、第 2 次石油危機の発生に伴い、昭和 55（1980）年度には税收の使途に原子力、水力、地熱等の電源多様化対策（平成 15（2003）年度からは電源利用対策に名称変更）を追加するなどの改正が行われ、平成 24（2012）年度には原子力安全規制対策にも充てることとされました。現在は、販売電気 1,000 キロワット時につき 375 円が課税されています。

5. その他の消費課税等

(1) 国税

(国際観光旅客税)

観光立国実現に向けた観光基盤の拡充・強化を図る観点から、観光促進のための税として、平成 30 年度税制改正において創設され、翌平成 31(2019)年 1 月より施行されました。航空機又は船舶により出国する者に対し、出国 1 回につき 1,000 円が課税されています。その税収は、国際観光振興法¹²⁷において、ア) ストレスフリーで快適に旅行できる環境の整備、イ) 我が国の多様な魅力に関する情報の入手の容易化、ウ) 地域固有の文化、自然等を活用した観光資源の整備等による地域での体験滞在の満足度向上に必要な経費に充てるとされています。

(2) 地方税

その他の地方税として、都道府県が課税主体であるゴルフ場利用税、鉱区税及び狩猟税があり、市町村が課税主体である鉱産税及び入湯税があります。

ゴルフ場利用税は、ゴルフ場所在の都道府県においてその利用者に課され、税収の一部は市町村に交付されます。鉱区税は、鉱区所在の都道府県においてその鉱業権者に課されます。狩猟税は、鳥獣の保護及び狩猟に関する行政の実施に要する費用に充てる目的税として狩猟者の登録を受ける者に課されます。

鉱産税は、鉱山所在の市町村において鉱物の掘採を行う鉱業者に課されます。入湯税は、環境衛生施設、鉱泉源の保護管理施設及び消防施設その他消防活動に必要な施設の整備並びに観光の振興に要する費用に充てる目的税として入湯客に課されます。

¹²⁷ 外国人観光旅客の来訪の促進等による国際観光の振興に関する法律（平成 9 年法律第 91 号）。

IV. 法人課税

1. 法人税

(1) 法人税の概要

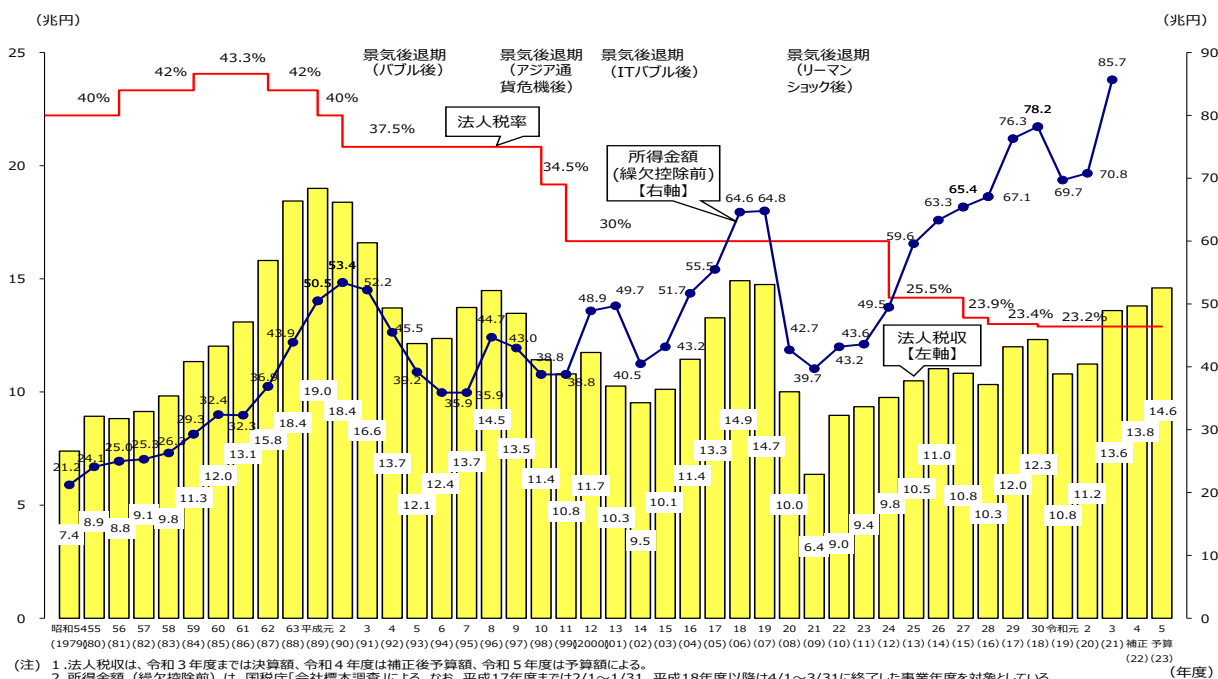
(法人税の性質)

法人は、経済社会における権利義務の主体として、生産活動を通じて事業所得（利益）を生み出しています。また、法人は公共サービスから受益しています。法人税は、こうしたことを踏まえ、一事業年度内に法人が得た利益（所得）を基礎として税負担を求めるものです。

企業の活動が我が国経済において大きな比重を占める中で、景気に応じた税収の変動はありますが、法人税は所得税及び消費税とともに基幹税として、政府の安定的な財源調達における主要な役割を果たしており、国の歳出を支える存在となっています。

＜参考＞法人税の性格を巡っては、法人は株主（個人）の集合体と見て、法人税は所得税を補完（所得税を前取り）するものとの考え方（法人擬制説）や、法人は株主とは独立した存在と見て、法人税は法人を課税主体とした固有の税とする考え方（法人実在説）がありますが、一面的に割り切ることは困難です。

〔資料 2－Ⅳ－1〕 法人税収の推移



(法人税の課税所得)

法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加え、減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された会社法上の確定決算を基本とするという、いわゆる「確定決算主義」が採られています。

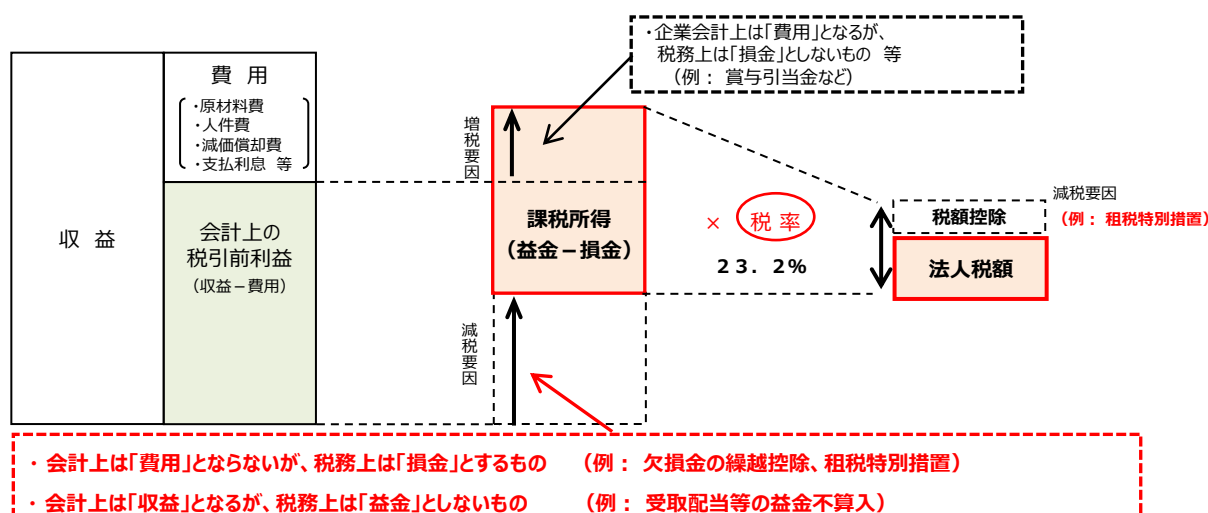
具体的には、

- ・ 会社法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること、
- ・ 課税所得計算において、確定決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）などを要件とすること、
- ・ 別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理と認められる基準に従って計算すること

とされています。

一方、税法においては、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保するため、課税所得の計算において、会社法・企業会計原則等により算出された利益の額に調整を加える場合があります¹²⁸。例えば、受取配当等の益金不算入や寄附金の損金不算入などの制度は、税法固有の取扱いとなっています。

〔資料 2－Ⅳ－2〕 会計上の税引前利益と法人税額



¹²⁸ 近年では、収益認識に関する国際的な会計基準の整理（IFRS第15号等）を踏まえ、我が国でも企業会計基準委員会により収益認識に関する会計基準が公表されましたが、税制においても平成30年度税制改正にて対応を行いました。

具体的には、資産の販売等に係る収益の額について、会計上は実際に受け取る対価の額とされた一方で、税法上は、販売等をした資産の価額（一般的には第三者間で取引された場合に通常付される価額）をもって収益認識すべきとの従前からの考え方に基づき、益金算入金額に関する法令上の明確化等を行いました。

<コラム：キャッシュフロー課税>

我が国を含め、多くの国においては、法人税は法人の利益に対して課税する仕組みとなっていますが、こうした仕組みについては、正常利潤（資本コスト）に課税するため投資抑制的、支払利子は損金算入するが配当は損金としないために資金調達に非中立的などの指摘もありました。これを解消するため、イギリスを中心とした研究者による論文集であるマーリーズレビュー（平成 22（2010）年）などにおいて、課税ベースをキャッシュフローとするキャッシュフロー課税や、課税ベースを法人所得から株式調達による正常利潤相当分を控除したものとする ACE（Allowance for Corporate Equity）などが望ましいのではないかと議論がなされてきました。

また、法人課税は消費地ではなく企業の所在する国の税法に基づき課税が行われるため、立地に影響を及ぼすとの指摘もあります。

平成 28（2016）年にはアメリカ下院共和党により、仕向地主義キャッシュフロー課税が提案されました。これは投資支出の即時償却、支払利子の損金不算入、国境調整措置（輸出免税、輸入課税）等をあわせて行うことで、法人税の課税ベースをキャッシュフローとし、かつ仕向地主義で課税する（輸出は課税せず、輸入は課税する）こととするものです。投資判断や資金調達手段（株式・借入）に対してより中立的とされますが、実際には、5 年間の時限措置としての即時償却、支払利子の損金算入の一部制限にとどまるものとなりました。

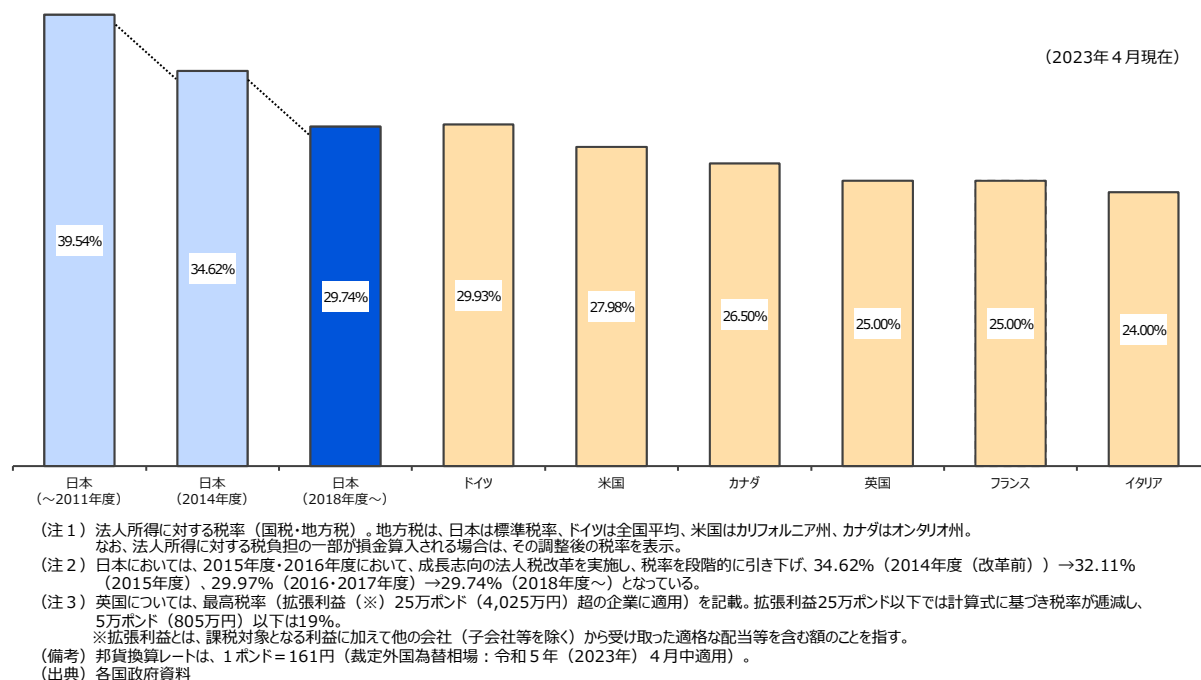
仕向地主義キャッシュフロー課税については、国境調整措置は輸出補助に当たるものとして WTO ルールに違反するのではないかと、減価償却の経済的価値と乖離し、企業の単年度損益とはかけ離れたものを課税ベースとすることとなり、企業の担税力を測る指標として適正か等の課題も指摘されています。

（税率）

我が国の法人税の税率は、単一税率（23.2%）を基本としています。仮に累進税率とした場合には、法人は自然人である個人とは異なり、税負担を回避するために会社分割を行う可能性があることから、企業の規模・形態に対して中立的である単一税率が適当との考えによるものです。その上で、中小法人や公益法人等に対しては一定の配慮がなされており、例えば中小法人の所得 800 万円以下の部分については 19%（租税特別措置により 15%）の軽減税率が適用されています。

我が国の法人税率は、これまで段階的に引き下げられてきており、法人実効税率ベース（地方税を含みます。）で、最高水準にあった 1980 年代に比べると 20%程度、過去 10 年間でも 10%程度引き下げられました。

〔資料 2－Ⅳ－3〕 諸外国における法人実効税率の国際比較



(中小法人に対する課税)

資本金 1 億円以下の法人は、法人税法上で中小法人とされ、全法人の 99.4% (約 283 万社) が中小法人に当たります。全法人数の推移を見ると、この 10 年間で、約 253 万社から約 285 万社と 30 万社以上増加しています。業種別に見ると、製造業者・小売業者等が減少する一方、サービス業者・不動産業者等が増加しています。資本金別では、中でも、資本金 100 万円以下の法人は約 19 万社から約 50 万社と大幅に増加しています。

中小法人数は増加していますが、同時期に青色申告法人数も 251 万社から 282 万社に増加しており、青色申告割合は 99%以上を維持しており、一定の記帳水準が保たれています。

中小法人に対しては、法人税法において、軽減税率(所得 800 万円以下の部分につき 19%)や繰越欠損金の所得全額までの控除等が措置されています。また、租税特別措置として、更なる軽減税率(所得 800 万円以下の部分につき 15%)、即時償却を含む大幅な特別償却率が設けられた中小企業投資促進税制・中小企業経営強化税制といった投資促進税制、研究開発税制や賃上げ促進税制における高い税額控除率といった、各種の優遇措置が講じられています。なお、こういった中小法人向け租税特別措置の適用を受ける場合には、課税所得(過去 3 年平均)が 15 億円以下であることが必要となります。

（公益法人に対する課税）

公益法人制度については、主務官庁の許可主義等による問題点が指摘されていたことを踏まえ、平成 18（2006）年度に制度開始以来の改革が行われ、公益社団・財団法人といった新たな法人類型が整備され、税制においてもこれらの法人の公益活動を促進しつつ適正な課税の確保を図る観点から、制度改革を行いました。

こうした一連の改正から 10 年以上が経過したことを踏まえ、現在、公益法人の活動のより一層の活性化を図られるよう、認定基準の法令上の明確化やガバナンス改革等の検討が行われています。

また、公益法人をはじめとした、教育又は科学の振興、文化の向上等の公益増進に寄与する法人¹²⁹の活動を下支えする観点から、これらの法人に寄附した法人は、一般寄附金の損金算入限度額に一定の限度額を上乗せして、損金算入を行うことが可能となっています。

個人所得課税においても同様の観点から、こうした法人へ寄附した場合の所得控除及び税額控除が設けられています。

（租税特別措置）

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指して講じられているものであり、法人税率の特例、税額控除、特別償却、準備金といったものがあります。

平成 22（2010）年に、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（租特透明化法）（平成 22 年法律第 8 号）が成立し、これに基づき平成 23（2011）年度分より、減収効果のある法人税関係の措置について、適用件数、適用額等の適用実態に関する調査が行われています。この適用実態調査に基づく推計によると、令和 3（2021）年度の減収額は 1 兆 8,949 億円であり、法人税収の約 14%となっています。

また、各行政機関は、税制改正要望に際し、行政機関が行う政策の評価に関する法律（平成 13 年法律第 86 号）に基づいて、適用実態調査の結果も活用しつつ、租税特別措置の政策評価を行っており、総務省行政評価局は、各

¹²⁹ 法人税法上、公益法人等に対して税率や寄附金の損金算入限度額に関する特例が設けられていますが、公益法人等としては公益社団・財団法人（約 9 千法人）、学校法人（約 8 千法人）、宗教法人（約 18 万法人）、社会福祉法人（約 2 万法人）等が挙げられます。

行政機関が実施した政策評価において、十分な分析・説明等がなされているかといった観点で点検を実施しています。

広く活用されている租税特別措置としては、研究開発税制、賃上げ促進税制、中小企業者等の軽減税率などが挙げられます。

〔資料 2－Ⅳ－4〕 主な租税特別措置の活用状況（令和 3（2021）年度）

	減収額	適用件数
研究開発税制	6,527 億円	1 万件
賃上げ促進税制	2,430 億円	14 万件
中小企業者等の軽減税率	1,701 億円	103 万件

（２）これまでの法人税改革

（法人税改革の取組み）

主要国の法人税率は、1980 年代初めは 50%程度であったところ、アメリカ・レーガン政権、イギリス・サッチャー政権などの法人税改革により、課税ベースの拡大とともに、断続的に引き下げられ、現在は 20%台半ばから 30%弱の水準になっています。

我が国の法人税の基本税率は、戦後のシャウプ税制改革時に 35%とされ、その時々を経済・社会情勢を背景として累次の変更を経つつ、昭和 59(1984) 年度には 43.3%となりました。その後、昭和 62（1987）年・63（1988）年にかけての抜本的税制改革では所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系の構築、平成 10 年度税制改正は課税ベースの適正化と税率引下げによる法人税改革、平成 11 年度税制改正は厳しい経済状況の中での景気対策、平成 23 年度税制改正は企業の国際競争力の向上や我が国の立地環境の改善、平成 27 年度・28 年度税制改正は企業の国際競争力強化と収益力改善といった、それぞれの目的の下で法人税率が段階的に引き下げられ、地方法人課税における外形標準課税の創設・拡大、それに伴う所得割の税率引下げ等とあわせて、国・地方を通じた法人実効税率は 20%台にまで低下しました。

これらのうち、平成 27 年度・28 年度税制改正で行った「成長志向の法人税改革」は、①我が国の立地競争力と我が国企業の国際競争力強化のための税率引下げと、②法人税の負担構造の改革、すなわち、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げ、法人課税を広く薄く負担を求める構造とすることによ

り、利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、収益力改善に向けた企業の取組みを後押しするという成長志向の構造への変革を目的として行われました。

また、こうした一連の改革は、総じて見れば、税率の引下げや課税ベースの拡大によって広く薄い課税を志向したものであると言えますが、この他、例えば、平成 15 年度税制改正では研究開発税制の抜本的拡充が行われたほか、平成 25 年度税制改正では所得拡大促進税制（現在の賃上げ促進税制）が創設される等、租税特別措置については見直しも行われつつ、その時々の政策課題に応じた対応が行われてきました。

それ以外にも、平成 13 年度・19 年度税制改正において、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、会社法制において柔軟な企業組織再編成を可能とするために会社分割や三角合併等が導入されたことに対応して、企業組織再編に係る税制が整備されました。

平成 14 年度税制改正では、企業がグループとしての事業活動を強化し、企業開示が連結財務諸表を中心として行われる中で、企業グループについて、より実態に即した適正な課税を行う観点から、100%の持株関係にあるグループを一つの納税単位として扱い、損益通算等の調整を行う連結納税制度が創設され、後に令和 2 年度税制改正においてグループ通算制度へ改正されました。平成 22 年度税制改正では、グループ法人の一体的経営が進展している状況を踏まえ、連結納税の選択の有無にかかわらず、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループ法人税制が導入され、100%の持株関係にあるグループ内の法人間で生ずる譲渡損益の繰延べ等が措置されました。連結納税制度は、制度導入以降、適用法人が順調に増加し、令和 3（2021）年度では連結親法人が 1,836 社となっています。

また、企業活動の形態が多様化する中、過度な節税を目的とする不適切なスキームに関する課税の適正化も行ってきています¹³⁰。

さらに、平成 21 年度税制改正において、我が国企業のグローバル化といった企業行動や経営構造の変化を踏まえた外国子会社配当益金不算入制度

¹³⁰ 例えば、平成 17 年度税制改正においては、匿名組合等を利用して多額の借入金を原資として購入した高額な減価償却資産を他の者に貸し付ける事業を営み、減価償却費や借入金利息を計上することによって創出した組合損失を組合員に帰属させることで税負担の軽減（課税の繰延べ）を図るスキームに対応して、匿名組合等における組合事業への実質的な関与度の低い組合員に帰属する組合損失について、損金算入を制限する特例を創設しました。また、平成 19 年度税制改正において、信託による損失についても、組合損失に対する制限措置と同様の措置を導入しました。

の導入といった対応を行ってきています。

（企業活動の状況）

他方、企業の活動状況を見ると、リーマン・ショック後、法人所得（企業収益）は継続的に改善し、令和3（2021）年度には過去最高益を達成し、黒字企業割合も10%程度改善しました。

個別の企業の中には、一定の配当を行いつつ、順調に設備投資や研究開発の総額を伸ばし売上増につなげ、従業員給与の着実な増加を実現している企業も存在します。

一方で、国内の企業活動を総じて見てみると、以下のような傾向が見られます。

- ・ 設備投資は、全体として増加しているものの、内訳を見ると、海外の設備投資が増加傾向である一方、国内設備投資は横ばいとなっています。拡大した対外直接投資（海外子会社等）による収益のうち、概ね5割程度が国内親会社に配当として還元されています。
- ・ 人的資本、無形資産への投資の規模は、主要国に見劣りする水準となっています。賃金水準は実質的に見て30年間横ばい状態¹³¹で、伸び率は他の先進国に比して低迷しています。
- ・ こうした中、利益の増加や高水準の現預金保有を背景として、配当や上場企業による自社株買いといった株主還元が増加傾向にあります。

このような傾向の背景としては、日本企業がより市場に近い海外において生産を行うようになったことや、日本経済が長期にわたりデフレ下で低成長であったことが挙げられ、国内外の経済の構造変化に伴う日本企業の行動変容と考えられます。「成長志向の法人税改革」については、こうした世界的な構造変化の中において、国内における投資を活性化させるという点に関し、どのような効果を有したか、今後客観的・実証的な検証が求められます。

＜参考＞「成長志向の法人税改革」前後（平成26（2014）年度と令和3（2021）年度）の指標比較

- ・ 利益計上法人数（欠損金の繰越控除後）は増加しています。利益計上法人の営業収入（売上）は微減の一方、欠損金の繰越控除前の所得金額は大幅に改善しています。

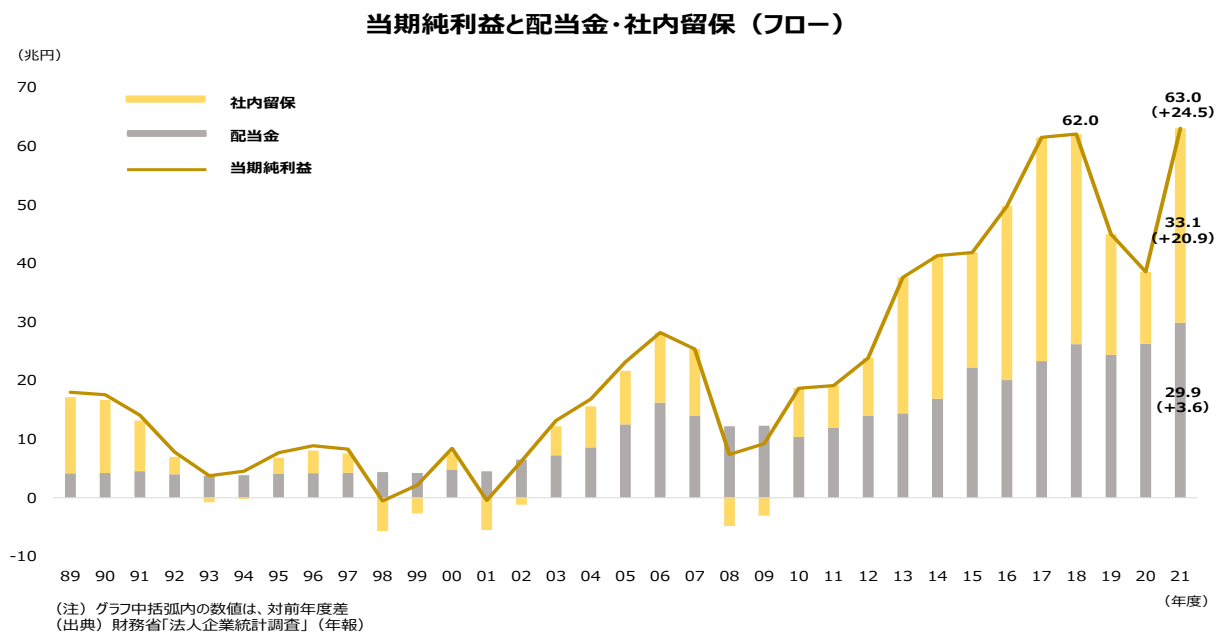
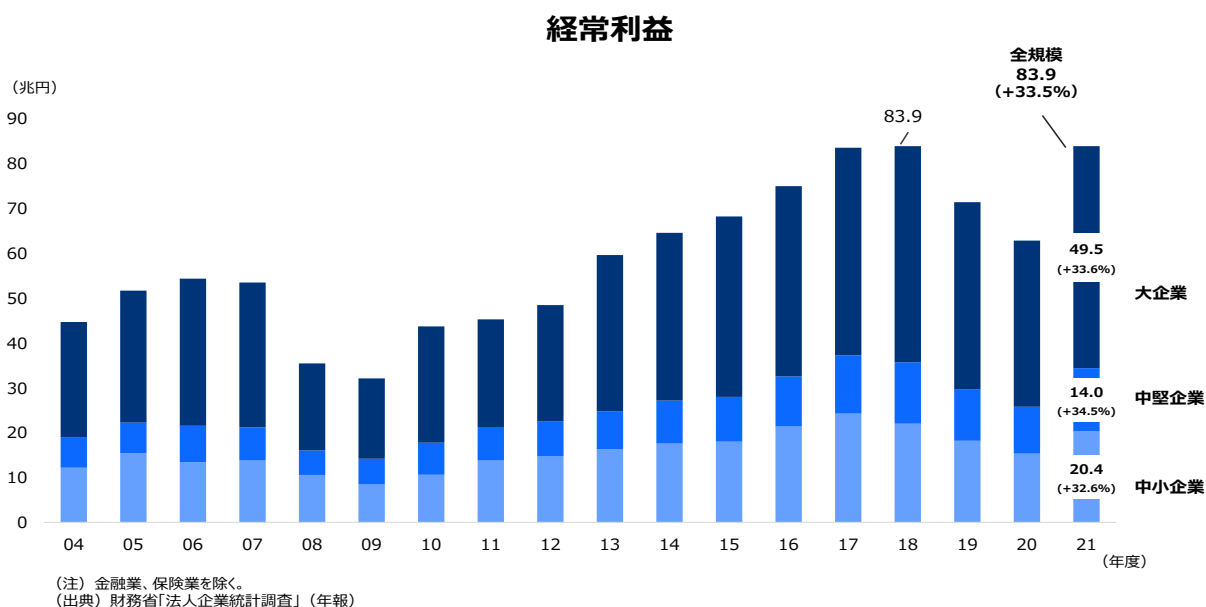
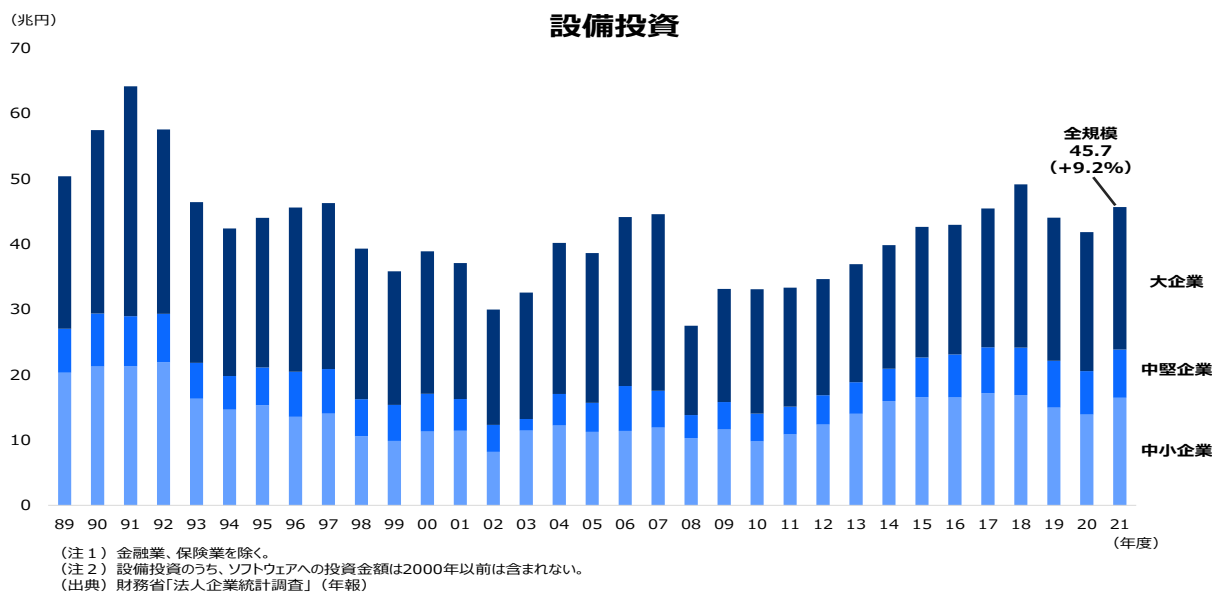
¹³¹ 足もとの物価高騰を背景に、令和5（2023）年度の春闘における賃金引上げ率は大幅に上昇しています。

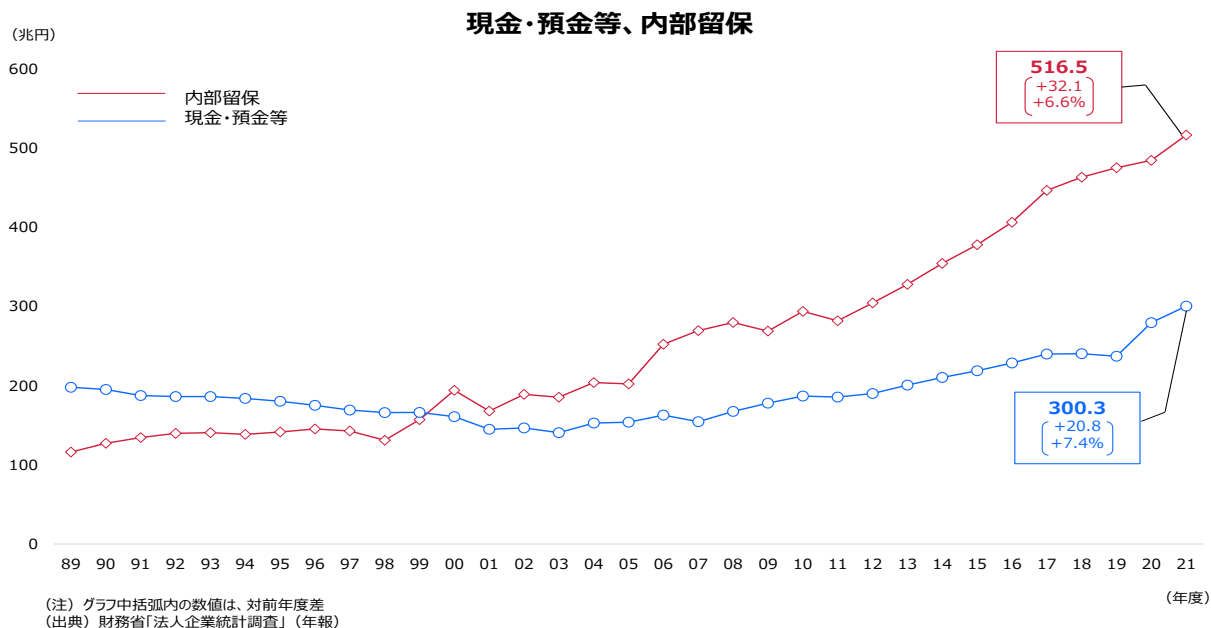
- ・ 「成長志向の法人税改革」において見直しを行った欠損金の繰越控除制度と受取配当等の益金不算入制度については、
 - ① 欠損金の繰越控除額は概ね横ばいですが、うち大法人（資本金1億円超）及び連結法人については減少しています。
 - ② 受取配当等の額は大幅に増加し、受取配当等の益金不算入額も増加しています。
 - ・ 法人税額の所得金額（欠損金の繰越控除前）に対する割合（実際の法人税負担率）は低減し、平成26（2014）年度の約17.2%に対し、令和3（2021）年度は約16.3%となっており、相対的に広く薄く課税がなされていることが考えられます。
- ただし、こういった指標の変化には、「成長志向の法人税改革」自体の影響の他、マクロ経済の動向等が大きく影響していることに留意する必要があります。

	平成26年度	令和3年度
利益計上法人数（欠損金の繰越控除後）	88万社	109万社
うち大法人及び連結法人	1.7万社	1.4万社
営業収入	1,171兆円	1,143兆円
うち大法人及び連結法人	768兆円	637兆円
欠損金の繰越控除前の所得金額	59.3兆円	81.3兆円
うち大法人及び連結法人	43.1兆円	51.8兆円
欠損金の繰越控除額	5.4兆円	5.7兆円
うち大法人及び連結法人	4.4兆円	4.0兆円
受取配当等の額	8.3兆円	11.1兆円
うち大法人及び連結法人	7.9兆円	9.9兆円
受取配当等の益金不算入額	7.2兆円	8.9兆円
うち大法人及び連結法人	6.8兆円	8.1兆円
租税特別措置による減収額	2.1兆円	1.9兆円
法人税額	10.2兆円	13.2兆円
うち大法人及び連結法人	6.9兆円	7.6兆円

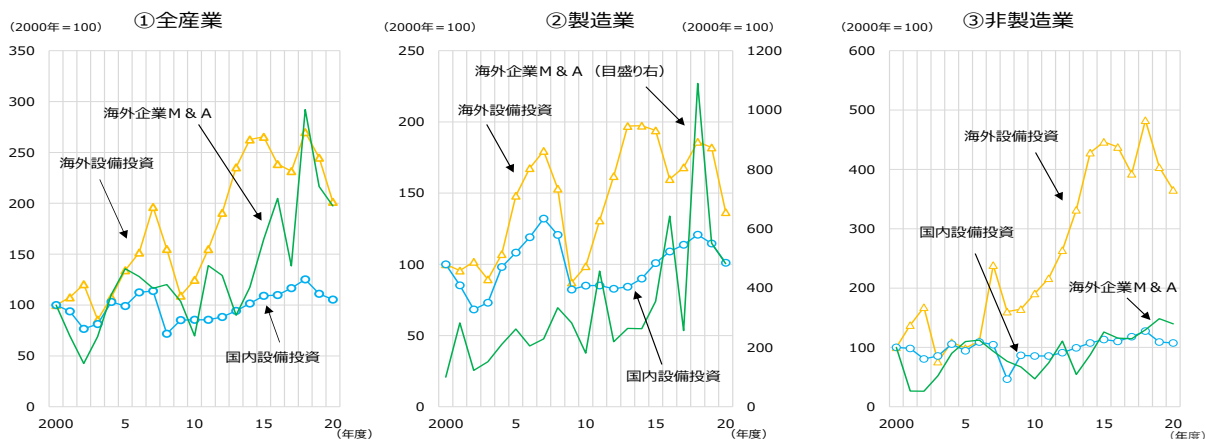
（注）数字はいずれも四捨五入を行っている。

〔資料 2－Ⅳ－5〕 企業活動の状況

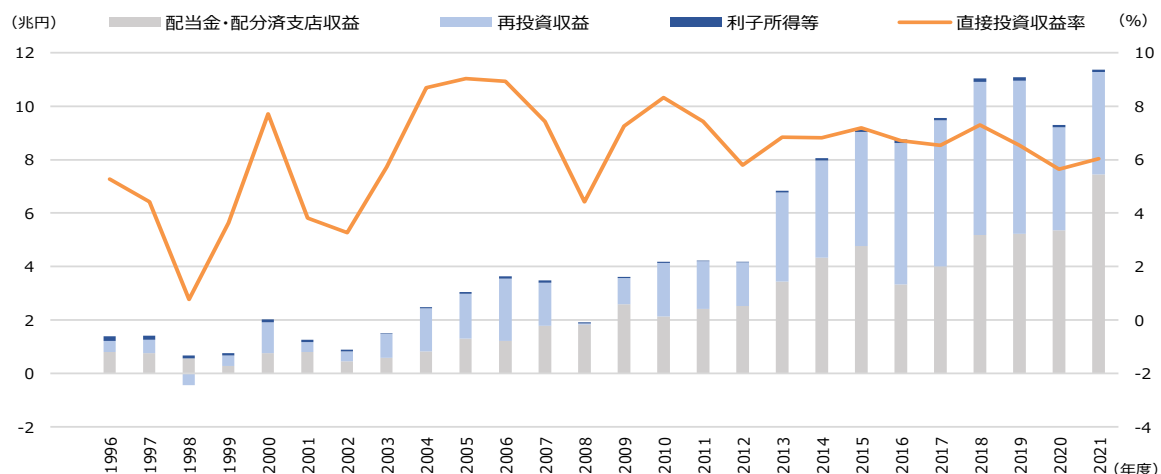




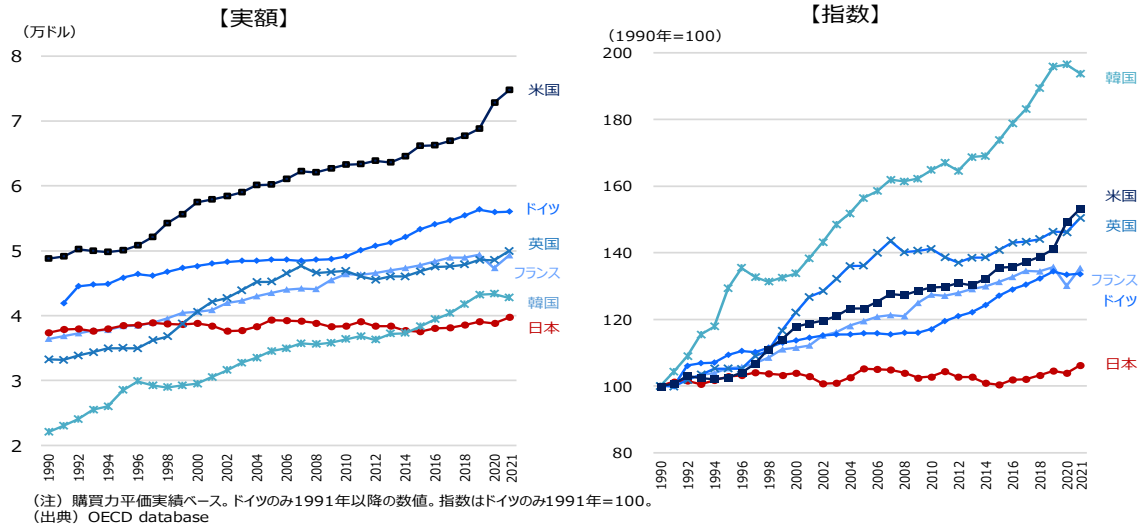
海外・国内別にみた投資動向



対外直接投資の収益とその収益率

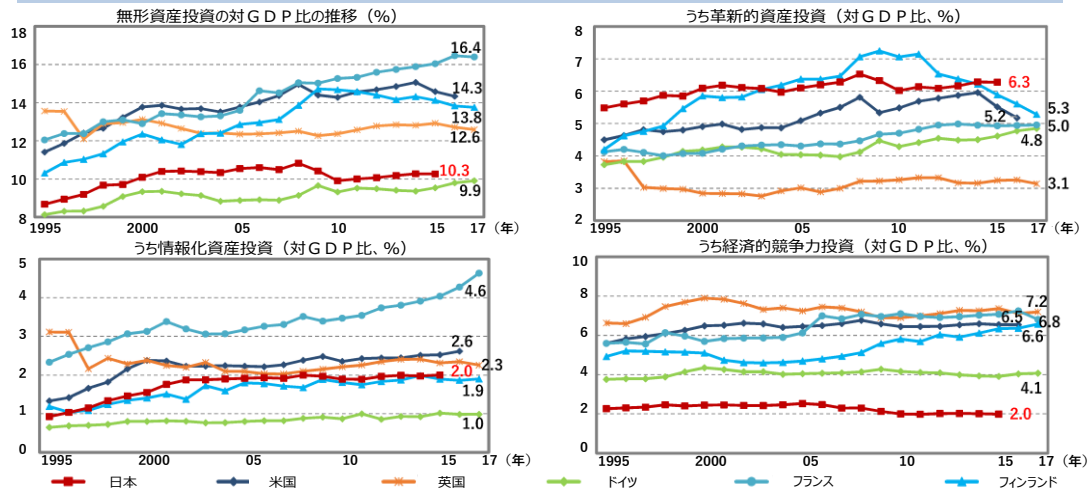


平均賃金の国際比較



無形資産投資の推移

無形資産投資とは、知識・技術や人的資本などの「見えない資産」への投資。革新的資産投資（研究開発投資等）、情報化資産投資（ソフトウェア投資等）、経済的競争力投資（人材投資、経営組織改革投資等）に大別される。



(3) 企業をとりまく経営環境の変化等

(社会経済状況の変化（グローバル化、デジタル化）)

我が国経済は、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景とした、企業のグローバル化に伴い、輸出に軸足を置いた構造から、海外の生産拠点が生み出す付加価値が配当等の形で国内へ還流される構造に転換してきました。2010年代にかけてEPA（Economic Partnership Agreement；経済連携協定）¹³²等の締結が進展し、我が国企業の海外展開に係る環境整備がより一層図られました。

¹³² 貿易の自由化に加え、投資、人の移動、知的財産の保護や競争政策におけるルール作り、様々な分野での協力の要素等を含む、幅広い経済関係の強化を目的とする協定のことです。

世界的に進む経済のデジタル化の中で、新たなビジネスモデルや市場が創出され、取引形態にも変化が見られます。国境を越えた企業間競争が行われる中、我が国企業も積極的に新技術等を取り入れ、変革に取り組む必要があります。

米中対立を軸とした国際秩序の再編が進む中、企業をとりまく課題として、コロナ禍やウクライナ情勢によるサプライチェーンの混乱が挙げられます。国際的な供給途絶リスクをコントロールし、経済の自律性、強靱性を高めるため、企業の国内回帰投資も含めた、経済安全保障の確保も求められます。

2050 年カーボンニュートラルの実現に向けては、政府による後押しに呼応し、官民で連携して野心的な投資を大胆に行うこととされています。グリーン・トランスフォーメーションに向けた新技術の開発は我が国経済の成長戦略として位置付けられており、カーボンプライシング導入の結果として得られる将来の財源を裏付けとした 20 兆円規模のGX経済移行債を活用し、今後 10 年間で 150 兆円を超えるGX投資を官民協調で実現していくことを目指しています。

（ビジネスの多様化（製造からサービス、スタートアップ））

過去 20 年の産業別GDPの変化を見ると、製造業のGDP割合は約 1 % 減少し、サービス業のGDP割合は約 1.8%増加しています。一方で、アメリカと比較すると、製造業の生産性水準は 7 割、サービス産業の生産性水準は 5 割にとどまっているという試算があります。特にサービス産業の生産性水準は、長期的に見ると、アメリカとの格差が拡大傾向にあるという結果が見られます。

半導体などのデジタル関連産業を中心に水平分業化の進展、プラットフォームによる「勝者総取り構造」などの産業構造の変化が進む中、迅速な事業ポートフォリオの見直し、積極的な設備投資、人的資本経営などを展開し、産業構造変化に柔軟に対応する必要も指摘されています。また、海外に比べ、我が国では、新規成長分野を担うディープテックなどのスタートアップへの投資が低調です。スタートアップ・エコシステムの質を向上させ、優秀な起業家を国内外から呼び込んでいく必要があります¹³³。

¹³³ 令和 2 年度税制改正にて、イノベーションを生み出すため、事業会社によるベンチャー企業への新規出資

日本は海外に比べ開廃業率が低く、倒産件数についてもコロナ禍も含めて減少傾向にあります。また、従来からの少子高齢化に加え、新型コロナからの経済活動の再開も背景に、有効求人倍率は上昇傾向であり、人手不足も指摘されています。持続的な経済成長を実現するには、企業の新陳代謝を通じた新たな成長分野へリソースの投入も重要です。

また、Web3.0の世界では、DAO¹³⁴と呼ばれる組織体が出現しており、今後、大規模な市場になるとも言われています。これまでのプラットフォームによる情報寡占からブロックチェーン技術を用いた分散型のデータ管理が主流になる可能性があります。こういった新たな技術等の出現に基づく、新たな経済活動・事象についても、確定決算主義の考えの下、各種法令や企業会計原則等に準拠した取扱いが原則となりますが、技術革新のスピードが増していることを踏まえ、対応が時宜を逸することで企業活動の妨げになることがないように注意していく必要があります。

（成長と分配の好循環）

成長と分配の好循環の実現に向けて長期的な視点に立ち、企業が設備投資や人への投資を実施して生産性を高めて成長し、積極的な賃上げや取引先における適正な利益の確保など多様なステークホルダーへの還元を行っていくことが重要になります。例えば、足もとでは原材料価格が上昇していますが、特に中小企業においては、賃上げを行うことが可能となるように、適切な転嫁対策を行っていくといった取組みが求められます。

また、こうした企業による設備投資や人への投資を通じた生産性の向上は、経済の成長に不可欠であり、税収基盤の強化にもつながります。

企業をとりまく経営環境は、常に変化しています。法人税のあり方について考える際には、こういった変化も踏まえた上で、基幹税として担っている、普遍的な財源調達機能の維持・確保を考えていく必要があります。

に対し所得控除を認めるオープンイノベーション促進税制（O I 促進税制）を、極めて異例の措置として創設しました。また令和5年度税制改正では、スタートアップ企業の出口を多様化する観点からO I 促進税制を拡充し、スタートアップ企業の成長に資する成長要件を課した上で、既存株式の取得（M&A）についても対象とすることとしました。

¹³⁴ DAO（Decentralized Autonomous Organization；分散型自立組織）とは、Web3.0技術の軸となるブロックチェーン上で成立し、特定の所有者や管理者が存在せず、参加者同士の投票で意思決定し、事業やプロジェクトを推進する新しい組織形態のことです。

（４）法人税制における今後の課題

① 基幹税としての役割

令和３（2021）年度の法人税収は 13.6 兆円であり、国の一般会計税収全体の約 2 割と我が国の歳入の中で重要な地位を占め、先述のとおり、税体系における基幹税の一つです。今後、厳しい財政状況等を踏まえ、継続した財政健全化への取組みがより一層重要となる中、基幹 3 税を中心に安定的な税収基盤を確保していく必要があります。法人税については、所得税及び消費税との関連性も踏まえつつ、税制体系全般（タックス・ミックス）において適切な負担のあり方を検討していく必要があります。

② 税率

法人課税は、財・サービスの消費地において課税がなされる仕向地主義と異なり、消費される場所の税率にそろうものではなく、法人税率自体が立地競争力や国際競争力に影響を持ちます。したがって、法人課税においては、我が国の立地競争力や企業の国際競争力の観点も必要であり、平成 27 年度・28 年度税制改正における「成長志向の法人税改革」は、こうした点にも留意しつつ、取り組んだものです。

他方、企業活動を巡る環境は、もとより法人税率の水準に限られるものではなく、為替の動向、諸々の生産コストの水準、物流などのインフラの整備状況、優秀な人材の確保可能性、安全・安心な環境など多様な要因によって決定されるものです。また、それぞれの国の抱える経済構造や社会課題は多様であり、財政需要やタックス・ミックスの姿も国によって異なっています。

1980 年代から企業誘致を目的とした国際的な法人税率引下げの傾向が続き、近年ではフランスが 2018 年から 2022 年にかけて 33 1/3%から 25%まで法人税率を引き下げました。こうした傾向に対し、令和 3（2021）年 10 月の OECD／G20「BEPS 包摂的枠組み」における 2 本の柱からなる国際課税ルールの見直しの合意のうち、「第 2 の柱」として、実質的に世界全体において一定の最低税率（15%）での課税が確保される見通しとなっており、法人税の引下げ競争に一定の歯止めがかかったと言えます。

また、新たな政策の財源として法人税率の引上げを行う国も見られます。例えば、アメリカでは、令和 4（2022）年 8 月に成立したインフレ抑制法に

において、年間利益が 10 億ドル超の大企業に対する 15%の最低課税が措置されています。また、法人税率の引上げ（21%から 28%へ）が 2024 年度大統領予算教書に盛り込まれています¹³⁵。イギリスでは、令和 5（2023）年 4 月より、年間利益が 25 万ポンド超の企業を対象に最高税率を 19%から 25%に引き上げるといった動きが見られます¹³⁶。

企業活動がデジタル化を伴ってより一層グローバル化している中、我が国の法人税制のあり方を検討するに当たっては、各国の法人税制の動向を含め、企業を取り巻く状況を総合的に勘案しながら検討していく必要があります。

③ 租税特別措置

（租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方）

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指し、講じられています。

こうした政策税制は、租税の公平原則や中立原則の大きな例外となっています。例えば、減収額が最大である研究開発税制は、その恩恵を享受するのは全納税法人約 109 万社のうち 1 万社程度であり、業種別では適用額の 80%が製造業（中でも輸送用機械、化学（製薬含む）、産業用電気機械）に集中し、サービス産業の適用は少なくなっています。

政策税制は、こうした租税原則の歪みを生じさせてなお、必要性や有効性があることが明確に認められるもののみに限定し、期限を区切って措置することが原則です。期限到来時には、必要性や有効性を検証の上、廃止を含めてゼロベースで見直す必要があります。

その際、企業の一つの目的が利益の最大化にあるとすれば、政策税制がなかったとしても利益をもたらす経済活動は自ずと行われるはずであり、そういったものを政策税制の対象とすることは、費用対効果の観点からは正当化されません。

¹³⁵ アメリカでは、2022 年にインフレ抑制法が成立し、エネルギー安全保障・気候変動投資を促進するための歳出措置や税制措置を講じる一方、財源確保策として年間利益が 10 億ドル超の大企業に対する 15%の最低課税や自社株買いに対する 1%の課税等を行い、全体として 10 年間で 3,000 億ドル規模の財政赤字を削減（追加歳出等 4,370 億ドル、追加財源 7,370 億ドル）することとしています。また、アメリカの 2024 年度予算教書では、アメリカへの投資や家庭の負担削減、メディケアと社会保障の保護・強化と、その財源確保策としての法人税率の引上げ等が盛り込まれました。

¹³⁶ イギリスでは、2021 年度予算において、コロナ禍で悪化した財政状況に対して健全化に向けた税制措置として、法人税率の引上げを決定しました。この際、投資促進税制等も同時に措置されていますが、2023 年春季経済見通しにおいて、政府借入の見通しは改善しています。

また、政策税制の主な効果は投資コストを低減させることにありますが、投資の期待収益率は他のコストや産業の期待成長率に大きく影響されるため、税制による投資コストの低減のみで企業行動を変えることには限界があり、産業の構造的な課題を解決していくべきことにも留意が必要です。

こうしたことを踏まえ、今一度、租税原則の原点に立ち返り、その要否を含め、租税特別措置のあり方を検討する必要があります。

(租税特別措置の効果検証とそれに基づく見直し)

措置された租税特別措置に関しては、EBPMによる適切なデータを用いた効果検証を踏まえ、制度のあり方を不断に見直す必要があります。その際、当該措置が存在するために企業が特定の行動に踏み切ったと言える、いわゆる政策インセンティブ効果を従来にも増して厳格に立証する必要があり、政策インセンティブが機能していない措置については、廃止・縮減すべきです。このためには、検証のために必要なデータセットについて、政策税制の適用を受ける納税者の負担にも配慮しつつ充実を図る必要があります。

＜参考＞租特透明化法に基づき、各租税特別措置について、適用件数、適用額、業種別の適用状況等が調査・公表されていますが、これ自体は統計情報に過ぎず、租税特別措置の効果や評価そのものを示すものではありません。したがって、税制改正要望に際し、各省において適用実態調査も活用して、有効性・必要性などの分析を行う政策評価が重要となりますが、総務省の点検結果によると、分析・説明の程度が不十分なものが点検後においても一定数みられる状況となっています。

(他の政策手段（補助金等）との選択における留意点)

政府の有する他の政策手段との比較の観点では、補助金は一般に、予算の範囲内で、特定の事業を行う団体等に対して、その申請を受けて国等が審査を行った上で交付の決定をするものです。予算の制約によっては、条件を満たしていても交付を受けられない可能性があるなど、行政府の裁量が存在します。

一方、租税特別措置は、租税特別措置法やそれに基づく政令等に規定された明確かつ形式的な要件に基づき、これを満たす納税者が等しく適用を受けることが可能な枠組みです。

政策税制のうち税額控除や所得控除は、期間損益の調整である特別償却等

に比べ、直接的な資金支援であり、より補助金に近い性質を有している一方、補助金並みのチェックメカニズムが設けられているものではありません。近年、インセンティブ強化の名目の下、多数の税額控除制度・所得控除制度が設けられ、また税額控除率の引上げがなされてきました。これについては、厳しい財政状況の中、どのような効果があるのかについての説明責任を果たすことが不可欠であり、定量的な分析に資するデータセットの構築も求められます。現状の税額控除制度・所得控除制度について、上記の観点を踏まえ、そのあり方を抜本的に見直す必要があります。

（租税特別措置における新たな取組み）

令和4年度税制改正で措置された賃上げ促進税制においては、賃上げ要件に加え、一定の企業に対してマルチステークホルダー方針の公表を求めることとしています。これは、株主にとどまらず、従業員、取引先をはじめとするマルチステークホルダーへの適切な分配を行うことが賃上げモメンタムの維持や経済の持続的発展につながるという観点から、従業員への還元や取引先への配慮が重要であることを踏まえた取組みを進めることを企業が自ら宣言するものであり、他の租税特別措置についても同様の取組みを行うことが考えられます。また、マルチステークホルダー方針の実施状況について、租税特別措置を利用する企業は説明責任を果たすことが期待されます。

④ 中小法人税制

中小法人に対しては、先述のとおり、法人税法において、軽減税率（19%）や繰越欠損金の所得全額までの控除が措置されており、租税特別措置として、更なる軽減税率（15%）、即時償却を含む投資促進税制等が講じられています。なお、こういった中小法人向け租税特別措置の適用を受ける場合には、課税所得（過去3年平均）が15億円以下であることが必要となります。

近年、大企業が減資を行い中小法人となる事例が見られますが、こうした法人税の特例措置も一つの誘因であるとの指摘もあります。

また、中小法人は大宗（6割程度）が赤字であり、その実態をよく見極める必要があるとともに、毎年度の法人所得に対する法人税に限らず、その株主に対する所得税や資産課税など税体系全体の中で適切な負担を求めることができているか確認していく必要があります。

中小企業は我が国の雇用の 7 割を創出するなど地域経済の中核を担っています。地域を活性化し、「成長と分配の好循環」を実現するためには、中小企業が設備投資等を通じて経営基盤を強化し、生産性を向上させることで、賃上げへとつなげ、地域経済の担い手として一層の役割を果たしていくことが望ましく、中小法人税制についても、こうした考え方と整合的なものとなるよう仕組みを転換していく必要があると考えられます。

＜参考＞特に所有と経営の分離が徹底されていない法人において、法人に利益（所得）を蓄積し、個人の所得を調整することで、課税の繰延べが行われれば、経済活動形態の選択に歪みが生じることとなります。こうした歪みを発生させないためには、法人税、所得税、資産課税といった各税目において整合的な課税がなされる必要があります。

⑤ 公益法人税制

公益法人に対しては、公益法人改革から 10 年以上が経過したことを踏まえ、公益法人の活動のより一層の活性化が図られるよう、収支相償原則や遊休財産規制のあり方、ガバナンス改革等の検討が行われています。

公益法人等の課税のあり方については、民間事業者と競合する分野があることを踏まえ、公益法人等や収益事業の範囲¹³⁷を適切なものとし、経営形態間での課税の公平性を確保していくこと等が重要です。

¹³⁷ 「法人税の改革について」（平成 26（2014）年 6 月）において、「公益法人等の成り立ちや果たしている役割も踏まえながら、公益法人等の範囲や収益事業の範囲を見直すべきである」とされる一方で、「収益事業の規定方法については、従来から、現行の限定列举方式ではなく、対価を得て行う事業は原則課税とし、一定の要件に該当する事業を非課税とすべきとの指摘があり、このような方向での見直しも検討すべきである」とされています。

2. 地方法人課税

(1) 地方法人課税の概要

地方税における法人課税としては、法人住民税と法人事業税があります。法人税額や法人の所得を課税標準の一つとしていることから、個人住民税や固定資産税、地方消費税と比べて、税収が景気変動の影響を受けやすいという特徴を有していますが、令和5（2023）年度地方財政計画におけるこれら地方法人二税の税収は、6.6兆円（法人住民税が2.0兆円、法人事業税が4.6兆円）と地方税収の15.5%を占めており、地方公共団体の基幹税の一つとなっています。

なお、地方法人二税のほか、特別法人事業税（国税）（同年度2.0兆円）は、税収の全額が交付税及び譲与税配付金特別会計に直入され、特別法人事業譲与税として都道府県に譲与される仕組みであり、実質的な地方税源と位置付けられています。また、地方法人税（国税）（同年度1.9兆円）についても、税収の全額が、地方固有の財源である地方交付税の原資とされています。

(法人住民税)

法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるために課される税です。道府県民税と市町村民税における法人課税の総称であり、均等割と法人税割によって構成されています。具体的には、法人の道府県民税は、資本金等の額に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割によって構成されています。また、法人の市町村民税は、資本金等の額と従業者数に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割によって構成されています。

(法人事業税)

法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担するという考え方に基づいて課税される都道府県税です。法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税であることから、その課税標

準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましいと考えられています。法人が行う事業や法人の規模等の区分により異なり、原則として、資本金 1 億円超の普通法人は付加価値割、資本割及び所得割により、資本金 1 億円以下の普通法人は所得割により課税されています。

＜参考：個人事業税＞

事業税は、法人が行う事業のみならず個人が行う事業に対しても課税されます。個人事業税は、不動産所得及び事業所得を課税標準として事務所又は事業所所在の都道府県において、その個人に課するものです。個人事業税における課税対象事業のあり方などについては、社会経済状況の変化に留意する必要があります。

（分割基準）

地方法人二税は、事務所等が所在する地方公共団体において課税されるものです。事業を行う法人の事務所等が 2 以上の地方公共団体に所在するときは、関係団体間の課税権を調整する必要があることとなります。事務所等の所在する団体に課税標準額を分割する際の基準を分割基準といい、各地方公共団体に納付すべき税額は、分割後の課税標準額に当該地方公共団体の税率を乗じて、それぞれ決定されます。地域社会の会費的性格を有し、都道府県及び市町村が課税する法人住民税については、従業者の数が分割基準とされています。法人事業税については、課税の根拠が応益原則にあることから、各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものとして、業種ごとに、従業者の数のほか、事務所等の数、事務所等の固定資産の価額等が分割基準とされています。社会経済状況の変化に応じた事業活動と行政サービスの受益関係を反映させる必要があることから、これまで分割基準の見直しが行われてきました。

（２）近年の地方法人課税改革

（法人事業税における外形標準課税の導入及び拡大）

地方公共団体が行政サービスを安定的に提供するためには、その財源の根幹をなす地方税は、できる限り、安定的で税収の変動が小さいものであることが求められます。法人事業税は、長らく、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めており、経済情勢の影響を受けやすく、特にバブル経済崩壊以降は、税収が不安定な状況が続いていました。

こうしたことを踏まえ、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、所得への課税の一部（4分の1）を振り替える形で、平成 16（2004）年度に外形標準課税が導入されました。具体的には、所得割の税率を引き下げ一方、付加価値額を課税標準とする付加価値割と資本等の金額（現在は、資本金等の額）を課税標準とする資本割が創設されました。また、外形標準課税は、所得の多寡にかかわらず事業活動の大きさに応じた税負担を求める仕組みであることから小規模な企業の経営に与える影響等に配慮し、資本金 1 億円超の法人が対象とされました。

その後、「成長志向の法人税改革」の一環として、所得割の税率を引き下げ一方、外形標準課税の割合は平成 27（2015）年度に 8 分の 3 へ、平成 28（2016）年度に 8 分の 5 へと段階的に拡大されました。

（税源の偏在性が小さい地方税体系の構築）

地方法人二税の人口一人当たりの税収額は、最大と最小の都道府県の間に 5.9 倍（令和 3（2021）年度決算額）の差があります。法人の事業活動が大都市部に集中する傾向があることなどから、他の地方税と比較して税源の偏在性が一定程度大きくなることは避けられないものです。

地域の実情に応じたきめ細かな行政サービスを地方公共団体が安定的に提供していくためには、その基盤として、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築することが重要です。これは、基本的には、個人住民税、固定資産税、地方消費税等と合わせた地方税制体系全般（タックス・ミックス）において実現していくべきものです。一方、地方法人課税においても、税源の偏在を是正するための措置が講じられてきました。

平成 20（2008）年度には、消費税を含む税制の抜本的な改革までの暫定措置として、法人事業税の一部を分離して地方法人特別税（国税）とし、地方法人特別譲与税として人口及び従業者数に応じて都道府県に譲与する仕組みが創設されました。

その後、地方消費税の充実により地方交付税の交付団体と不交付団体の財政力格差が大きくなることを踏まえ、消費税・地方消費税の 8 % への引上げにあわせて、法人住民税法人税割の一部を地方法人税（国税）とし、税収の全額を交付税原資とすることとされました。また、消費税・地方消費税

の 10%への引上げ時には、法人住民税法人税割の交付税原資化を更に進めることとされました。なお、消費税を含む税制の抜本的な改革までの暫定措置とされていた地方法人特別税・譲与税制度については、これにあわせて縮小・廃止されました。

さらに、令和元（2019）年度には、地域間の財政力格差の拡大、インターネット取引の拡大などの社会経済状況の変化等に対応するため、法人事業税の一部を特別法人事業税（国税）とし、特別法人事業譲与税として人口に応じて都道府県に譲与することとされました。

（３）社会経済状況の変化

法人税の各論において紹介されている経済のデジタル化やビジネスの多様化などの企業を取り巻く経営環境の変化等に加え、近年、特に地方法人課税に関連するものとして、関係法令の改正等により資本金のあり方等が変容してきていることやグループ経営の拡大を始め企業の組織再編が進んでいること、また、サービス産業のウェイトが高まるとともにインターネット取引の拡大により店舗を必要としない事業形態なども拡大していることなどの変化が生じています。

（４）地方法人課税における今後の課題 （基幹税としての役割）

法人の事業活動が地方公共団体の行政サービスを受けて行われていることから、法人に対して一定の負担を求めることは適当であり、地方法人課税が、引き続き、地方公共団体の基幹税としての役割を果たしていくことが重要です。また、地方法人課税についても、先述した法人税における今後の課題（租税特別措置、中小法人税制、公益法人税制等）で示した視点に沿った検討が必要であることに加え、社会経済状況の変化や企業活動の変化に対応して、地方法人課税を時代に適合したものにしていくことが求められます。

（外形標準課税のあり方）

法人事業税の外形標準課税は、先述のとおり、資本金 1 億円超の大法人を対象に導入され、その後、所得割の税率引下げとあわせて段階的に拡大されてきましたが、外形標準課税の対象法人数は、資本金 1 億円以下への減資を

中心とした要因により、導入時に比べて約3分の2まで減少しています。その背景には、前述した資本金のあり方等が変容してきていることが考えられます。また、持株会社化・分社化の際に、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じています。こうした事例の中には、損失処理等に充てるためではなく、財務会計上、資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っているものも存在します。また、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もあります。

こうした減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、「成長志向の法人税改革」の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、地域経済・企業経営への影響にも留意しながら制度的な見直しを検討することが必要です。

(分割基準のあり方)

地方法人二税においては、従業者の数や事務所等の数により課税標準を分割していますが、産業構造が大きく変化するとともに、事業活動の形態や働き方などは多様化しています。例えば、近年、産業別のGDPに占める製造業の割合が低下する一方、サービス業の割合が高まっています。また、インターネット取引が増加するとともに、AIやICTを活用した無人の店舗や倉庫、工場等も事業活動における重要な拠点となっており、その傾向は今後とも進展していくと想定されます。

分割基準は、法人の事業規模などを的確に表すことが必要であることから、こうした社会経済状況の変化を踏まえた分割基準のあり方について、不断に検討していくことが必要です。

(税源の偏在性の小さい地方税体系の構築)

特別法人事業税・譲与税制度創設までの一連の偏在是正の取組みにより、地域間の財政力格差の拡大や社会経済状況の変化等に対して地方税制上の一定の対応が行われてきました。今後も、社会経済状況の変化を把握するとともに、地方税源の偏在の度合いや地域間の財政力格差の状況等について注視し、税源の偏在性の小さい税体系の構築を目指していくことが重要です。

V. 国際課税

1. 国際課税の概要

(1) 国際課税の意義

国際課税とは、国境を越える経済活動に対する課税のことです。例えば、多国籍企業が行っている二国間にまたがる経済活動について、それぞれの国が課税権を行使すれば二重課税が生じます。逆に、いずれの国も課税権を行使できなければ、課税の空白が生じ、その企業は税負担を免れることになります。国際課税の問題の中心は、一言で言えば、他国の課税権との競合を調整（国際的な二重課税を排除）しつつ、一方で課税の空白を防止（国際的な二重非課税に対処）することにより、自国の課税権を適切に確保することにあります。加えて、国際的な課税の公平性・中立性を確保することにより、国際的な競争に直面する日本企業の活動にも資するものと考えられます。

（注）国際的な経済活動に対する課税に関しては、消費課税や資産課税の課題もありますが、以下では主として個人や法人に対する所得課税の課題について取り上げます¹³⁸。

(2) 課税権の確保と調整

国境を越える経済活動に対する課税権の行使については、居住地国課税と源泉地国課税という二つの考え方があります。

居住地国課税は、納税者が居住している国（居住地国）がその納税者の全世界所得に対して（すなわち国外所得も含めて）課税するという考え方であり、他方、源泉地国課税は、所得の源泉のある国（源泉地国）が、その国の居住者はもとより、それ以外の者に対しても源泉地国で生じた所得に対して課税するという考え方です。

＜参考＞居住地国課税の考え方において居住者の国外に源泉がある所得に対して課税することについては、同一国の納税者が同じ水準の所得を有する場合には所得の源泉が国内であるか国外であるかにかかわらず等しい税負担を求めるべきであることが根拠とされています。一方、源泉地国課税の考え方において非居住者に対して源泉地国で

¹³⁸ 消費課税や資産課税の課題については、それぞれ、「第2部 個別税目の現状と課題 III. 消費課税 1. 消費税 （4）消費税の特徴及び意義」、「第2部 個別税目の現状と課題 II. 資産課税等 1. 相続税・贈与税 （2）経済社会の構造変化と近年の税制改正」参照。

課税することについては、源泉地国での活動から生じる所得がある以上、非居住者であっても源泉地国における公共サービスなどの便益を享受することから応分の負担をすべきであること、国内における経済活動についてはその活動が居住者によるものでも非居住者によるものでも等しく取り扱うべきであることが根拠とされています。

これらの考え方が併存する結果、国外に源泉のある所得に対しては、居住地国課税と源泉地国課税それぞれの考え方に基づいて重複して課税が行われる可能性が生じることとなります。その調整は、原則として居住地国において図られることとされています。〔資料 2－V－1 ②、③の領域〕

〔資料 2－V－1〕 国際的な課税権の調整

我が国の課税権：		
⇒ 居住者・内国法人は全世界所得、非居住者・外国法人は国内源泉所得。		
我が国課税権の範囲 ↓	所得源泉地	
	日本	外国
居住者・内国法人：全世界所得課税（①＋②）	①国内源泉所得	②国外源泉所得
非居住者・外国法人：国内源泉所得のみ課税（③）	③国内源泉所得	④国外源泉所得

国際的な二重課税を排除する方法としては、源泉地国で納めた税金を居住地国で納めるべき税金から差し引くことを認める外国税額控除方式と、国外で稼得した所得については居住地国において免税とする国外所得免除方式があります。外国税額控除方式が、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」の確保に資する一方、国外所得免除方式は、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について居住地国の課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」に寄与すると考えられています。

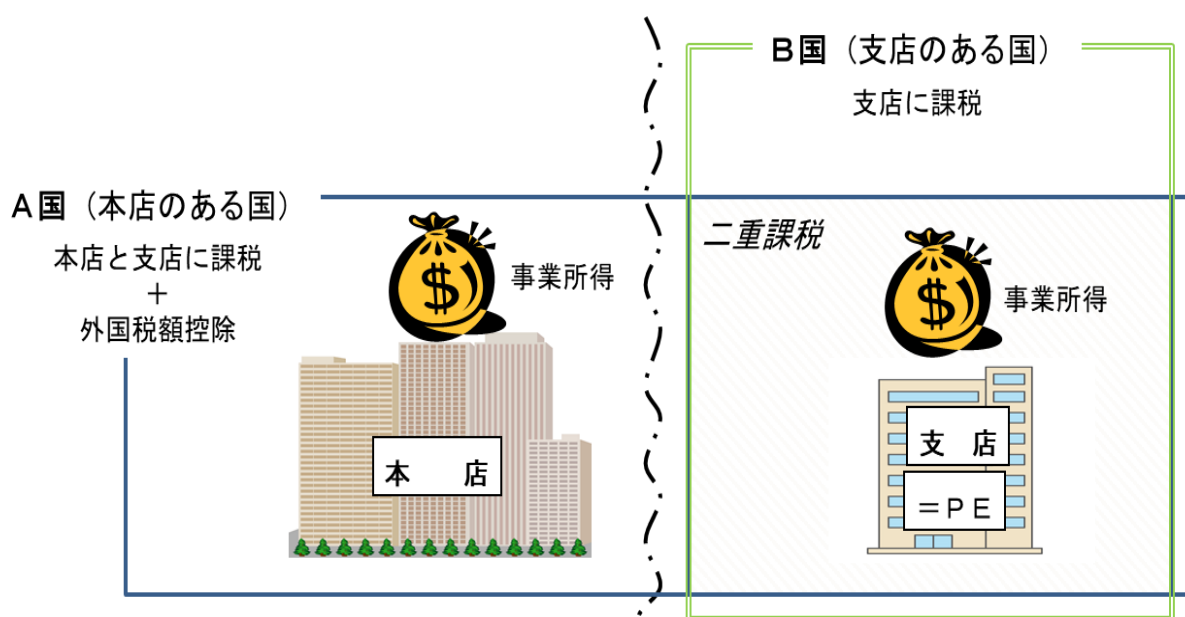
なお、我が国の税制における居住者・非居住者の定義については、所得税法は、我が国国内に住所を有する個人又は我が国国内に引き続き 1 年以上居所を有する個人を「居住者」とし、それ以外の個人を「非居住者」としてい

ます。非居住者の課税所得の範囲は、国内源泉所得のみとされており、後述する恒久的施設に帰せられない所得である場合は、原則として源泉徴収のみで課税関係が完結する源泉分離課税方式が基本となっています。例えば、非居住者が国内において行う勤務に起因する給与については、支払金額の20%¹³⁹が源泉徴収されます。また、居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人は「非永住者」とされ、非永住者の課税所得の範囲は、国外源泉所得以外の所得、並びに、国外源泉所得のうち国内払い・国内送金分に限ることとされています。

法人・個人が外国で事業を行っている場合には、支店等の拠点（恒久的施設（P E））がある場合にのみ、当該P Eが所在する国は、そのP Eに帰属する事業所得に課税することができるとする「P Eなければ課税なし」の原則が国際的なルールとなっています。

<参考>「P Eなければ課税なし」の原則は、国家の課税権の競合を調整する方策について1920年代から国際的に議論される中で形作られてきたものであり、昭和38(1963)年に策定されたOECDモデル租税条約草案においても規定されています。後に詳述するように、近年の経済のデジタル化に伴い、こうしたルールの見直しの必要性が議論されてきています。

〔資料2－V－2〕課税権の確保・調整：P Eなければ課税なし



¹³⁹ 復興特別所得税を除いた税率。なお、給与所得控除など各種所得控除の適用はありません。

（３）基本的な仕組み

（国内法）

我が国の国際課税の基本的な枠組みは、まず、所得税法や法人税法等の国内法によって形作られています。具体的には、我が国の課税権の確保の観点から、我が国に源泉のある所得についてのみ納税義務を課される非居住者・外国法人（制限納税義務者）についての課税ルールが定められ、また、全世界所得について納税義務を課される居住者・内国法人（無制限納税義務者）については、国外所得に対して外国で課された税を一定の限度の下で我が国において支払うべき所得税・法人税等から控除することを認める外国税額控除制度が設けられています。

なお、かつては、我が国の内国法人（親会社）と一定の関係を有する外国子会社の所得に対する二重課税の排除の方法として、外国子会社からの受取配当を親会社の益金に算入し法人税の課税対象とした上で、外国子会社が納めた外国法人税のうち、当該受取配当の額に対応するものを親会社の法人税額から控除することを認める間接外国税額控除制度が導入されていました。平成 21 年度税制改正において、外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流に向けた環境整備として、当該利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すという配当政策に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ制度を簡素化する観点も踏まえ、親会社が外国子会社から受け取る配当を親会社の益金不算入とする制度（外国子会社配当益金不算入制度）が導入されました。本改正により、国際的な二重課税排除の方式について居住地国課税及び外国税額控除制度の枠組みを基本的に維持しつつ、子会社方式による海外進出の場合については、現地の課税のみで基本的に課税関係が終了することとなりました。

（租税条約）

国際課税に関する制度については、国内法のみならず、租税条約などの国際的な課税ルールもあわせて考えなければなりません。租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものです。租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっています。OECD加

盟国である我が国も、概ねこれに沿った規定を採用しています。

OECDモデル租税条約では、源泉地国が課税できる範囲として、事業利得に対しては、PEの活動により得た利得のみに課税するほか、投資所得（配当・利子・使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含みます。）を設定しています。また、居住地国における二重課税の除去方法として国外所得免除方式又は外国税額控除方式によることを定めるとともに、税務当局間の相互協議（仲裁を含みます。）により条約に適合しない課税の解消を規定しています。脱税及び租税回避等への対応としては、後述する税務当局間の納税者情報の交換のほか、滞納租税に関する徴収の相互支援（徴収共助）を規定しています。

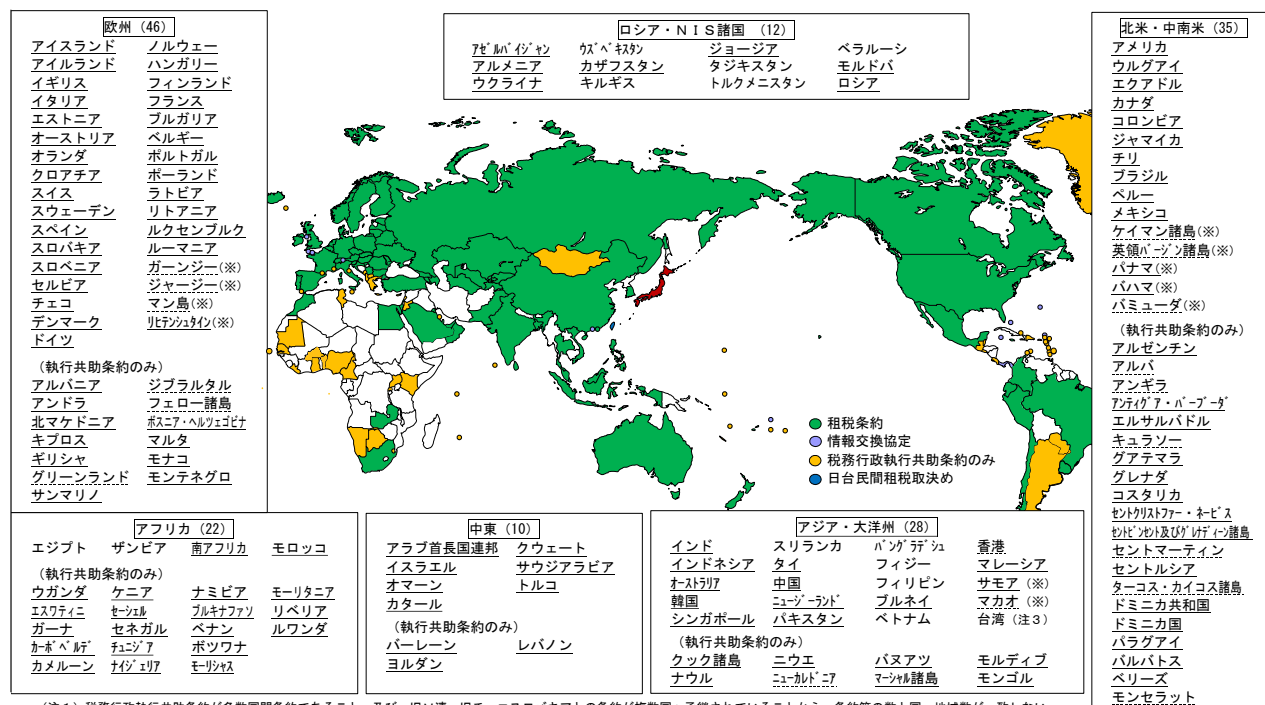
我が国は、経済関係が緊密な国・地域との間で租税条約ネットワークの整備を進めてきたところ、我が国の租税条約ネットワークは、対外直接投資残高の約 99%をカバーしており、二重課税除去を主たる内容とする租税条約は、令和 5（2023）年 6 月 1 日時点で、71 本が 79 カ国・地域との間で適用されている状況です。

我が国は、かつては、源泉地国における課税権を一定程度確保しながら二重課税に対処することを志向していましたが、平成 16（2004）年に発効した日米租税条約以降、特に先進国との間の租税条約において、投資・経済交流の促進を重視して、源泉地国免税を一部導入するなど、源泉地国における課税を引き下げることとする一方、租税回避に対応するために濫用防止規定を導入する方向に切り替えてきました。加えて、改正日米租税条約（平成 25（2013）年署名、令和元（2019）年発効）以降は、これを更に推し進め、租税回避防止措置を講じつつ、源泉地国免税を更に拡大してきました。また、あわせて仲裁規定や徴収共助の導入を進めるなど、税の安定性の確保や税務当局間の執行協力の強化にも努めています。

途上国との間の租税条約については、途上国が、源泉地における課税権を重視する「国連モデル租税条約」の規定を選好する傾向がある中で、投資・経済交流を後押しすべく、源泉地国課税の軽減に努めています。また、途上国との間の租税条約に固有の規定として、途上国における租税上の優遇措置の効果を減殺しないという政策的配慮から、途上国に投資している先進国の居住者が優遇措置により減免を受けた租税の額を途上国において納付したものとみなして先進国の税額から控除することを認める「みなし外国税額控

除」があります。我が国は、みなし外国税額控除の縮減・廃止に努めてきたところですが、引き続き残存している例もあります。

〔資料２－Ⅴ－３〕我が国の租税条約ネットワーク（令和５（２０２３）年６月１日時点）



（４）国際課税に係る議論の推移

国際課税に係る議論の内容は、経済活動の進展、企業活動の変化、各国の財政事情等に応じて時代により変わってきています。

まず、第二次世界大戦後の第一期は、国際的な二重課税の排除が重視され、外国税額控除制度を導入・整備するとともに、租税条約ネットワークを整備してきました。

第二期は、企業の海外展開が活発になり、国内企業の所得が国外に移転されることが問題とされた時期と特徴づけられます。我が国の国内法においても、外国子会社合算税制（昭和 53（1978）年度）、移転価格税制（昭和 61（1986）年度）などの制度が導入されました。

第三期は、国際課税の様々な問題について、OECD 等の場での国際的な議論の必要性が一層強く認識されるようになった時期と特徴づけられます。20 世紀末から移転価格税制の国際的な見直しや国家間で外国企業誘致のた

めの法人税引下げを競う「有害な税の競争」への対応等により、租税回避防止や公平な競争条件の確保に向けた取組みが模索されてきました。加えて、情報交換や徴収共助などの執行面の取組みが進展するとともに、2010 年代以降、後に詳述するように、国際課税をめぐる経済環境の変化も踏まえ、B E P S プロジェクト等を通じて、O E C D に加盟する先進国だけでなく国際社会で影響力を増す新興国・途上国も含めた形で、各国の課税権の制約にまで一部踏み込む形で、国際課税のルール的大幅な見直しの議論が行われてきています。

〔資料 2－V－4〕 国際課税に係る主な改正の経緯

日 本		米 国		O E C D ・国連等	
昭 28	◎ 外国税額控除制度の導入	1939	◎ ミッドウェー租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)	1928	◎ 国際連盟モデル租税条約草案
昭 30	◎ 日米租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)			1943	◎ メキシコ・モデル租税条約
昭 37	◎ 外国税額控除制度の拡充 (間接外国税額控除制度の導入、以後、昭 63、平 4、13、21、23、26、27 年等に見直し)	1962	◎ 外国子会社合算税制の導入	1946	◎ ロンドン・モデル租税条約
		1968	◎ 移転価格税制に関する規則の整備	1956	◎ OECD にてモデル租税条約の検討開始
昭 53	◎ 外国子会社合算税制の導入 (以後、平 4、17～25、27、29 年等に見直し)	1969	◎ 過少資本税制の導入	1963	◎ OECD 条約モデル (以後、1977、92、94、95、97、2000、03、05、08、10、12(26 条のみ)、14、17 年に改訂)
		1980～	(◎ 加州等でユニタリ課税強化)	1979	◎ 『移転価格課税』報告書 (1984、87 年に続編) ◎ 国連モデル租税条約 (以後、順次改正)
昭 61	◎ 移転価格税制の導入 (以後、平 3、16～19、22、23、25、26、令元年等に見直し)	1986	◎ 移転価格税制の強化：『所得相応性基準』の導入等		
平 4	◎ 過少資本税制の導入 (以後、平 16、18、24～26 年、令 3 年に見直し)	1989	◎ アーニング・ストリップリング・ルールの導入		
平 16	◎ 日米新租税条約	1993	◎ 移転価格税制：『利益比準法』の導入	1992	◎ 米国移転価格課税強化への提言 → 1993 年に再提言
平 21	◎ 国際的な二重課税排除方式の見直し (間接外国税額控除制度の廃止及び外国子会社配当益金不算入制度の導入、以後、平 27 年に見直し)			1995	◎ 『移転価格ガイドライン』(全面改訂)第 1 部確定
平 24	◎ 過大支払利子税制の導入 (以後、平 25、26、令元年等に見直し)	2010	◎ 『外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)』の成立	1998	◎ 『有害な税の競争』報告書 (以後、2000、01、04、06 年に進捗状況報告書等)
平 26	◎ 国際課税原則の見直し (総合主義から帰属主義への変更)			2009	◎ 税の透明性及び情報交換に関する「ローバー・フォーラム」の改組・強化
平 27	◎ 非居住者に係る金融口座情報の報告制度の整備 (平 30 年に初回の情報交換実施、令 2 年に見直し)			2010	◎ 『移転価格ガイドライン』改訂 (以後、2017 年に改訂) ◎ 『恒久的施設に帰属する利得』報告書
平 28	◎ 移転価格税制等に係る文書化制度の整備			2013	◎ 『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』
平 30	◎ 恒久的施設の定義の見直し	2017	◎ 国際的な二重課税排除方式の見直し (外国子会社配当益金不算入制度の導入) ◎ 税源浸食・濫用対策税の導入等	2014	◎ 『BEPS 報告書 (第一弾)』を公表
				2015	◎ 自動的情報交換に関する「共通報告基準 (CRS)」を策定 ◎ 『BEPS 最終報告書』を公表
				2018	◎ BEPS 防止措置実施条約発効
				2021	◎ 「BEPS 包括的枠組み」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する合意が実現

2. 国際課税を取り巻く経済環境の変化

近年、国境を越えた財・サービスの取引や資本の移動が増大しており、経済のグローバル化が進展しています。以下、近年の国際課税に関する議論の背景として考えられる、我が国及び国際的な経済環境の変化を概観します。

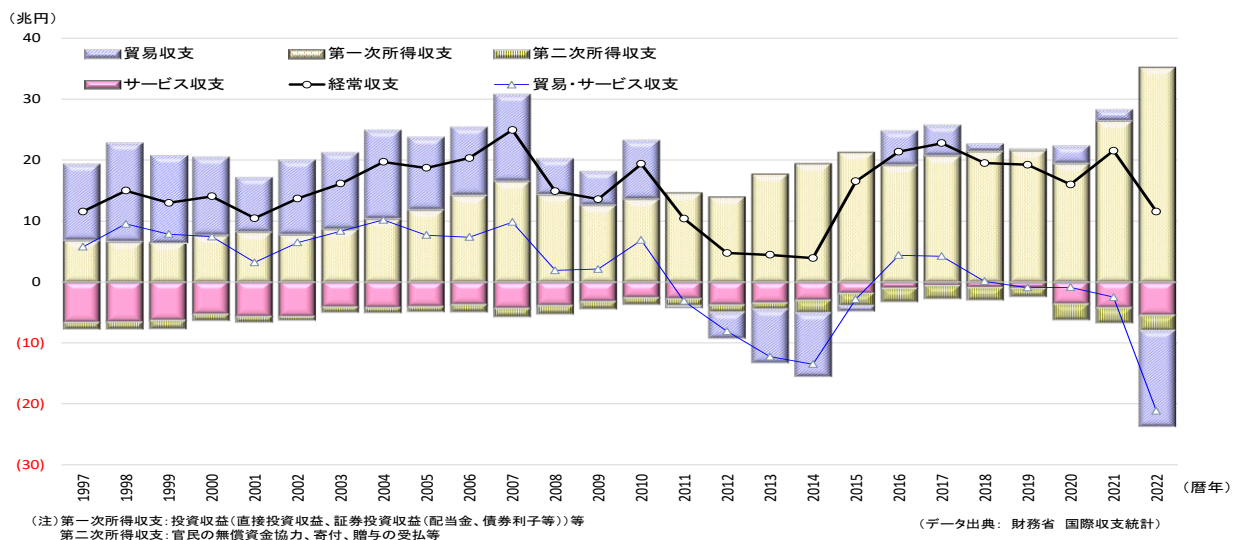
法人税の各論においても論じたとおり、我が国の経常収支を見ると、過去25年一貫して経常黒字ですが、2010年代以降は、海外への直接投資・証券投資からの収益（配当・債券利子等）である第一次所得収支の黒字がその大半を占めるようになっていきます。貿易収支は、東日本大震災後、赤字となる年が生じている一方、サービス収支はコロナ禍前まで赤字幅を縮減しています。

第一次所得収支の推移をみると、過去25年間、日本が海外から受け取る配当・利子等が、日本が海外へ支払う配当・利子等を上回る状況が継続し、黒字幅は、過去25年で約5倍に拡大しています。長らく対外証券投資に係る利子・配当等の受取収益が収益の大部分を占めてきましたが、2010年代以降、対外直接投資からの利子・配当等の受取収益の割合が上昇傾向にあります。

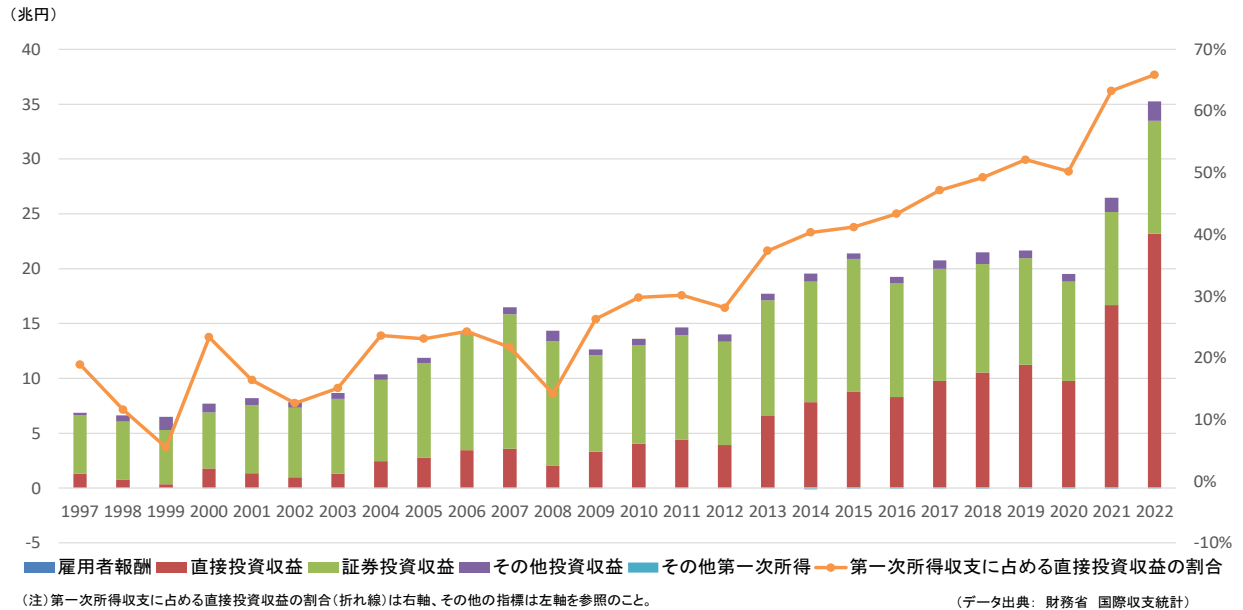
直接投資収益には、海外子会社等への出資・貸付から得られる配当・利子の受取に加え、海外子会社の内部留保が含まれます。先述のとおり、平成21年度税制改正において、企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点等を踏まえ、外国子会社配当益金不算入制度が導入されています。

〔資料2－V－5〕我が国の国際収支等の動向

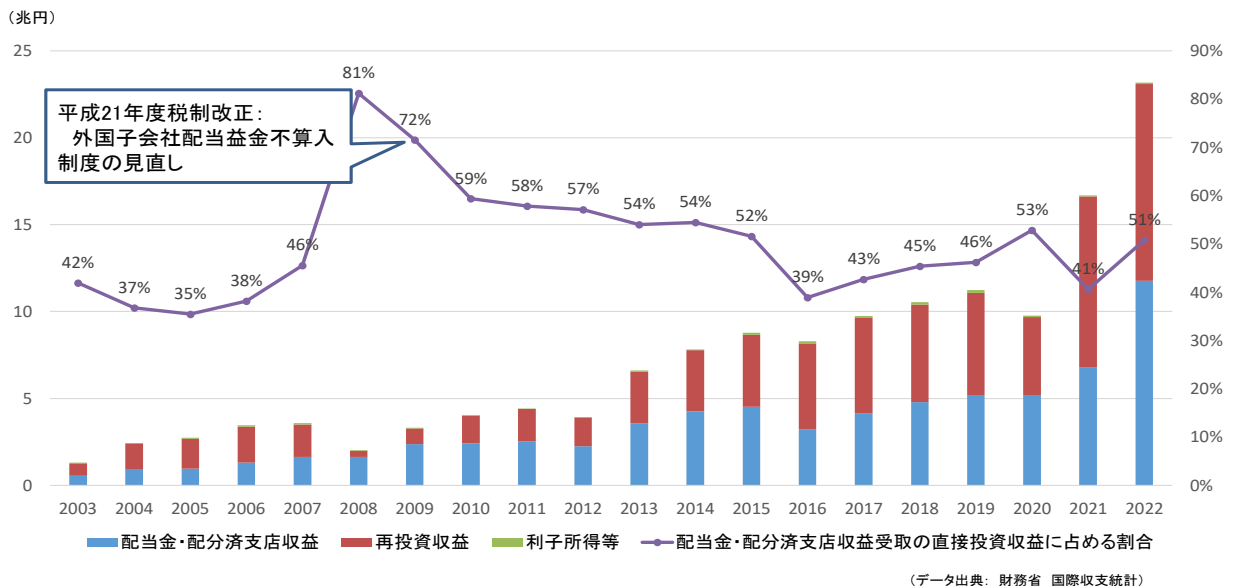
【日本の経常収支の推移と内訳の変化】



【日本の第一次所得収支（ネット）の推移】



【日本の直接投資収益のうち、配当収益と再投資収益の比】



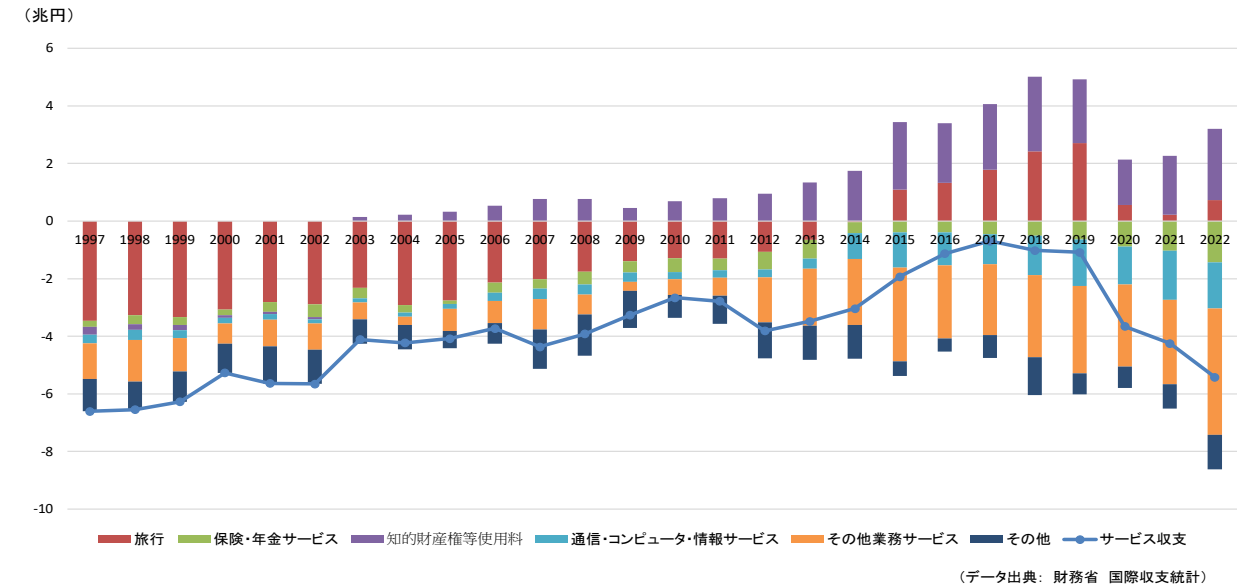
我が国のサービス収支は、過去 25 年間、一貫して赤字基調ですが、コロナ禍以前までは、訪日外国人の増加による旅行収支の黒字化や、知的財産権使用料の黒字幅拡大により、サービス収支赤字は縮小傾向となっていました。他方、経済のデジタル化が進む中、通信・コンピュータ・情報サービス、その他業務サービス（特許権等の売買を含む研究開発サービスやオンライン広告サービスなど幅広いサービスを計上）の赤字幅が近年拡大してきています。

我が国の知的財産権等使用料収益は、日本企業の海外展開に伴う海外子会社等からの支払が増加したことを背景に、受取超の幅を拡大してきていますが、その内訳をみると、近年では産業財産権等使用料の黒字が横ばいで推移

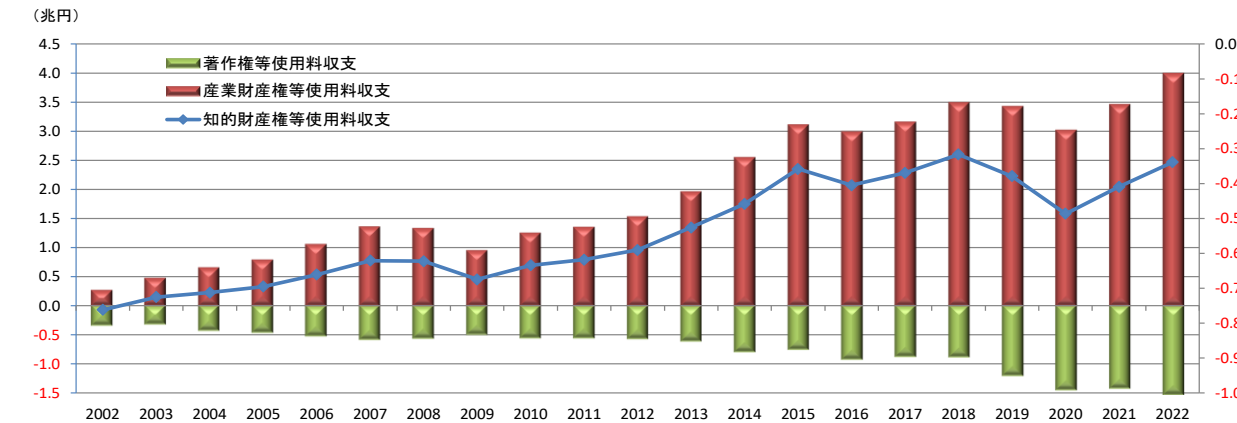
する一方、著作権等使用料の赤字が拡大しています。また、オランダやシンガポールなどの国々は、日本からの知的財産使用料支払が経済規模に比して高水準です。国際的にみても、オランダ・スイス・シンガポール・アイルランド等、研究開発支出、特許出願の実績、経済規模に比して、高水準の知的財産使用料を受け取っている国が存在します。

〔資料 2－V－6〕 我が国の知的財産権等使用料収支等の動向

【日本のサービス収支の推移】



【日本の知的財産権等使用料収支の推移】



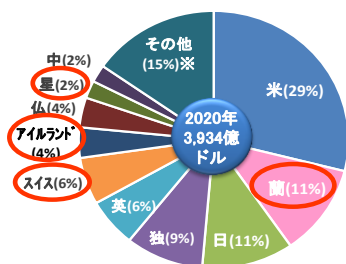
日本の知的財産権等 使用料受取上位国(※)	国		中国	アメリカ	タイ	イギリス	スイス
	純受取額 (億円)	2019	6,141	7,125	4,073	3,625	1,636
		2020	5,564	5,301	3,099	4,355	2,514
		2021	6,948	5,517	4,658	3,788	2,779
日本からの知的財産権等 使用料支払上位国(※)	国		ドイツ	オランダ	フランス	シンガポール	スウェーデン
	純支払額 (億円)	2019	784	930	458	295	107
		2020	989	878	353	234	129
		2021	901	414	279	15	274

(※) 2019年－21年の3カ年平均の上位5カ国

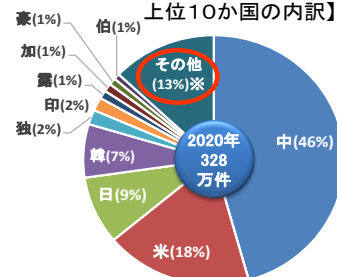
(データ出典：国際収支統計)

【世界の知財等使用料に係るクロスボーダー受取額】

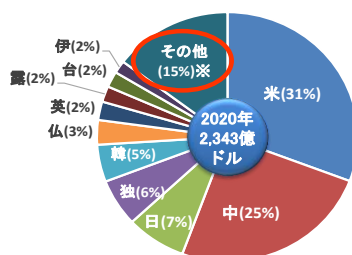
【知財等使用料に係るクロスボーダー受取額
上位10か国の内訳】



【登録された特許の出願者居住国
上位10か国の内訳】



【研究開発費支出上位10か国の内訳】



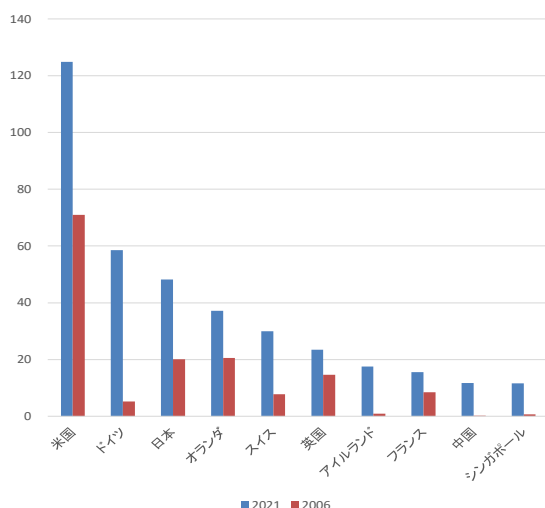
※11位以下
星 15位(0.4%)
蘭 32位(0.1%)
スイス 41位(0.1%)
アイルランド 87位(0.0%)

※11位以下
蘭 15位(1.0%)
スイス19位(1.0%) [2019年]
星 22位(0.5%) [2019年]
アイルランド 29位(0.2%) [2019年]

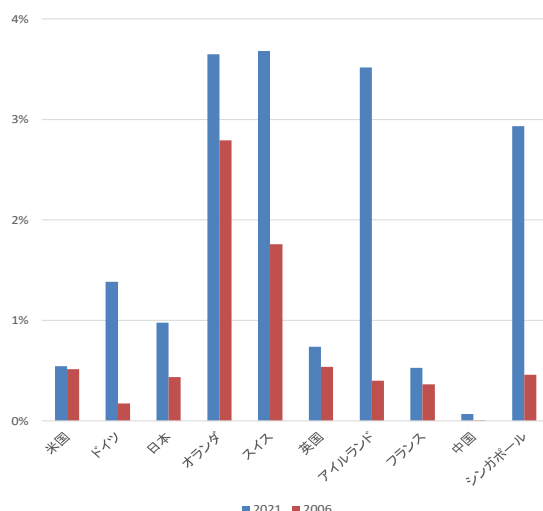
(データ出典)・知的財産等受取手数料: IMF: BOP Statistics
・研究開発費支出: OECD: Gross Domestic Expenditure on R&D
・特許出願者数: WIPO: IP Statistics Data Center

【知的財産使用料受取額 上位10か国(2006年、2021年)】

知的財産使用料(十億米ドル)



知的財産使用料 対名目GDP比(%)



※ 2021年の上位10か国を抽出。
(出典) IMF BOP Statistics

上記を踏まえると、以下のような国際課税に関連する課題が生じているものと考えられます。

- 日本の対外収支において、第一次所得収支、とりわけ直接投資収益の黒字の寄与が大きくなってきています。我が国に限らず、世界的に、企業グループが国境を越えてその諸機能を自由な場所に配置する形で多国籍企業化が進む中で、各国が企業を自国に誘致するために法人税引下げ競争が進みました。その結果、軽課税国を利用する企業とそうではない企業との間での競争条件の格差も生じてきています。

- ・ 知的財産権や、デジタル関連のサービスなどに係る、客観的な独立企業間価格の算定が困難な取引の一部は、その支払の受け手が、税負担の相対的に軽い国に集中する傾向があります。経済のグローバル化、デジタル化が更に進む中で、こうした取引に伴う租税回避のリスクが増大し、課税ベースの浸食につながっています。
- ・ デジタル化の進展により、市場国に拠点を置かずとも提供可能なデジタル・サービスなどの取引が増加し、従来の国際課税原則（「P Eなければ課税なし」の原則）では市場国で課税が行えないという課題も顕在化してきています。

3. BEPSプロジェクトの概要と我が国の対応状況

(1) 国際的租税回避への対応

外国子会社等の国外関連者との取引を通じて、税負担の比較的低い外国法人に所得を移転することにより、グループ全体の税負担を軽減することが可能となります。こうした租税回避には様々な態様があると考えられ、それぞれのスキームに応じて租税回避を防止するための制度が導入されてきました。こうした制度は、租税回避の防止という観点のみならず、国家間の課税ベースの適切な配分・調整という側面もあわせ持っています。主な租税回避の態様とその防止措置の例は以下のとおりです。

第一に、国内の企業が外国子会社のような国外関連者との間で取引を行う場合の取引価格（移転価格）については、この特殊な関係に基づいて市場価格と異なる過大又は過少な移転価格が設定されることがあります。このような移転価格の設定の結果、海外に所得の移転が行われれば自国の課税ベースが浸食されることとなるため、独立企業間価格（関連企業間という特殊な条件を除いた場合の取引価格）に基づいて所得を算定するという独立企業原則を適用することが国際的に認められています。OECDにおいては、こうした原則に沿った形で「移転価格ガイドライン」が策定されています。我が国でも、昭和 61（1986）年度に移転価格税制を導入しています。

第二に、我が国に進出している外国企業（外資系の内国法人及び外国法人の支店）が資金を調達する際、借入の比率を大きくすれば、その借入に係る利子は経費として損金算入できることから、当該外国企業グループ全体の我が国における税負担を少なくすることが可能となります。こうした例を含め、借入を利用した国際的な租税回避を防止するため、国際的に認められた方式に沿って、我が国でも過少資本税制や過大支払利子税制が導入されています。過少資本税制（平成 4 年度税制改正で導入）は、外国親会社の資本持分の一定倍率を超える負債に対応する支払利子を損金不算入とする措置であり、過大支払利子税制（平成 24 年度税制改正で導入）は、対象純支払利子等の額のうち、調整所得金額の一定割合（20%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しないこととする措置です。

第三に、軽課税国に設立した子会社等を利用して、税負担の不当な軽減を図る行為に対処する観点から、我が国では、昭和 53（1978）年度に外国子

会社合算税制が導入されました。外国子会社合算税制は、我が国の親会社等と一定の資本関係を有する外国子会社等の所得について、一定の場合に、我が国にある親会社等（個人の場合を含みます。）の持分の割合に応じて親会社等の所得に合算して課税する制度です。被支配外国法人（CFC; Controlled Foreign Corporation）に関する税制であることから、CFC税制とも呼ばれます。

（２）B E P S プロジェクトの概要

上記のとおり、国際的な租税回避に対して様々な手立てが講じられてきたものの、平成 20（2008）年のリーマン・ショックに端を発する世界金融危機において、各国の財政状況が悪化し、その後の財政再建の過程で、より多くの国民負担を求める必要が生じる中、国際的に活動する多国籍企業も応分の負担を行うべきとの国際世論が高まりました。特に、国際的に急速に規模を拡大した大手デジタル企業等については、国際的な利益移転を通じて過度な租税回避を行っているのではないかと懸念の高まりがその背景にあったところです。電子商取引が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、多国籍企業の活動実態と国際課税ルールの間はずれが生じ、「二重非課税」への対処が重要な課題となってきました。経済活動がますますグローバル化する一方、課税権は各国がそれぞれ行使する（ローカルな課税）という国際課税の仕組みのズレが問題となってきたのです。

こうした背景から、平成 24（2012）年にOECD租税委員会でB E P S プロジェクトが立ち上げられました。B E P S プロジェクトは、公平な競争条件の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S を防止するために国際課税ルール全体を見直す取り組みです。本プロジェクトは、多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避あるいは二重非課税の問題に対する積極的な国際協調へ移行したという点において、極めて画期的な取り組みでした。

B E P S プロジェクトにおいては、①グローバル企業は、税金を納めるべき（価値が創造される）場所で税金を納めるべき〔実質性〕、②各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕、③企業の不確実性の排除〔予見可能性〕の三つを柱として、それぞれの柱の下、B E P S に対処するための 15 の行動について議論が行われました。

平成 27（2015）年に策定された B E P S プロジェクト最終報告書の内容は概ね以下のとおりです。

➤ 行動 1：デジタル経済の発展への対応

国境を越えて提供されるサービスへの付加価値税（V A T）の課税について、B to B 取引、B to C 取引に対する課税のあり方のガイドラインを策定。

なお、法人課税における対応については、平成 27（2015）年の最終報告書においては検討を継続することとされ、最終的に後述する「2本の柱」の合意につながりました。

➤ 行動 2：ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を悪用した B E P S への対処。

➤ 行動 3：外国子会社合算税制の強化

軽課税国等に設立された相対的に税負担の軽い外国子会社を使った B E P S を有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制の設計について検討。

➤ 行動 4：利子控除制限ルール

企業グループ内取引を用いて多額の利子を生じさせること等による軽課税国への利益移転に対応するための措置。

➤ 行動 5：有害税制への対抗

O E C D 有害税制フォーラムにおける足の速い所得（金融・サービス業等の経済活動や知的財産から生じる所得）に対する各国の優遇税制の審査において、企業の実質的な活動を判断する要件の新基準を勧告。

➤ 行動 6：租税条約の濫用防止

第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為（条約漁り；Treaty Shopping）など、租税条約の濫用を防止するための措置。

➤ 行動 7：恒久的施設（P E）認定の人為的回避の防止

代理人 P E の要件に該当しない販売委託契約の利用や P E と認定されない活動のみを行うことによる P E 認定の人為的な回避に対処するため、P E の定義を見直し。

➤ 行動 8～10：移転価格税制

「価値が創造されたところで税金を納めるべき」との原則を踏まえ、無

形資産取引に係るB E P Sへの対応を中心に、移転価格ルールの見直しを実施。

➤ 行動 11：B E P Sの規模・経済的効果の分析方法の策定

B E P Sによる法人税収の逸失規模について、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価。

➤ 行動 12：義務的開示制度

租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度。

➤ 行動 13：移転価格税制に係る文書化制度の整備

適正な移転価格課税の実現のため多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する目的で、共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等（移転価格に係る文書化）に関するルールを整備¹⁴⁰。

➤ 行動 14：相互協議の効果的实施

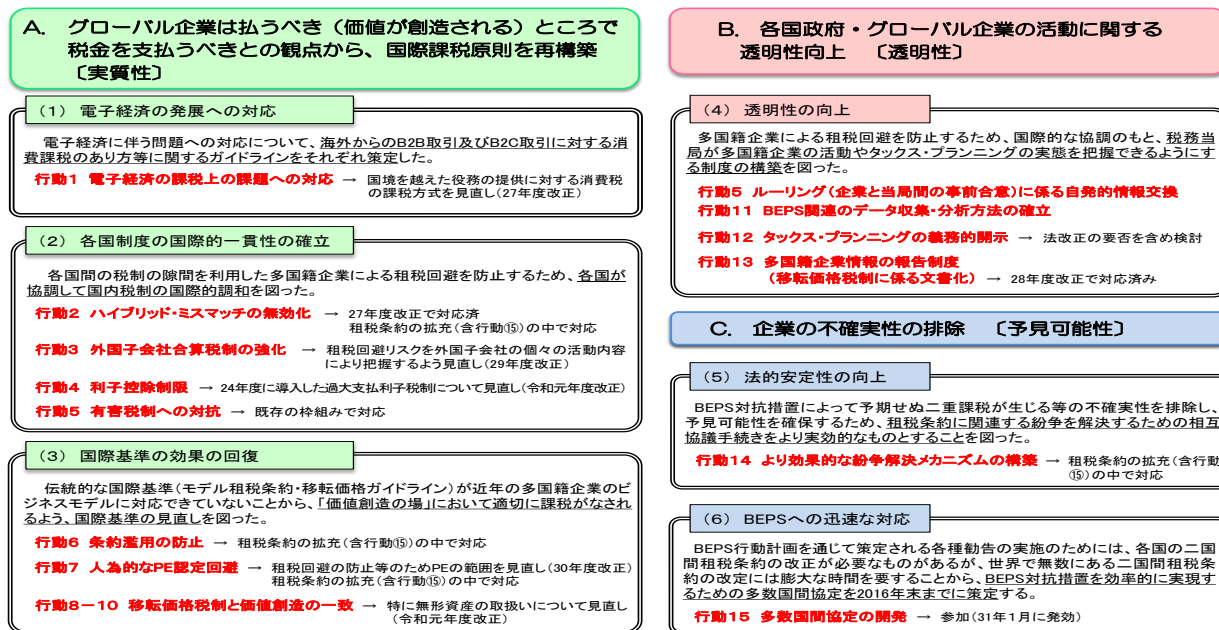
B E P S對抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものに見直し。

➤ 行動 15：多数国間条約の開発

膨大な時間を要する二国間租税条約の改定を経ずに、B E P S防止措置を既存の租税条約において同時かつ効率的に実施するための多数国間条約（B E P S防止措置実施条約）の策定。

¹⁴⁰ B E P Sプロジェクトにおいては、多国籍企業グループの情報に係る国別報告書（C b C R；Country by Country Report）制度を、守秘義務を遵守しつつ導入することが合意されています。他方、E Uにおいては、多国籍企業の納税情報を市民の目に触れさせることにより、企業活動の透明性と社会的責任の更なる向上や実践を通じて、企業による社会貢献を促すなどの観点から、E U域内で活動する多国籍企業に対する、E U加盟国別の売上高・納税額等の企業情報の公表の義務付けに関するE U指令が採択されています。日本企業の中にも、企業の社会的責任等の観点から税に関する情報開示を促すグローバル・レポーティング・イニシアティブ（G R I）等の国際的な基準も踏まえ、納税額を自主的に開示する動きもあります。C b C Rは、個別企業にとって公表により競争上の影響を与える情報も含まれ得ることなどを踏まえつつ、国際的な議論の動向や国内企業の取組状況を注視していく必要があると考えられます。

〔資料 2－V－7〕 B E P S 最終報告書の概要



(3) B E P S プロジェクトを踏まえた我が国の対応状況

B E P S プロジェクトの立上げ時より主導的役割を果たしてきた我が国においては、その合意事項を着実に実施し、企業間の公正な競争条件を整えるべく、累次の国内法改正や租税条約の改正・締結が進められてきました¹⁴¹。

〔資料 2－V－8〕

また、B E P S プロジェクト最終報告書において、国外転出時に未実現のキャピタルゲインに対して課税する措置が「租税回避防止措置」として位置付けられており、我が国でもこうした措置が導入されました。

<参考：国外転出時課税制度の創設等>

株式等のキャピタルゲインは、実現時に納税者の居住国で課税されるのが原則であることから、巨額の未実現のキャピタルゲインを有する株式等を保有したまま国外転出し、キャピタルゲイン非課税国において売却することによる課税逃れが可能となっていました。こうした課税逃れに対応するため、平成 27 年度税制改正において、所得税について、一定の資産を有する者を対象として、株式等に係る未実現のキャピタルゲインに対して国外転出時に課税する特例が創設されました¹⁴²。あわせて、同様の趣旨から、非居住者に対して株式等の贈与等を行った場合にも、その時点で未実現のキャピ

¹⁴¹ タックス・プランニングの義務的開示（行動 12）については、現時点では我が国では未導入。

¹⁴² 本特例による課税について、一定期間後に帰国を予定している者等は、納税猶予が可能となっています。なお、この納税猶予期間中に死亡した場合や贈与を行った場合には、日本国内に居住していたものとみなして、相続税・贈与税の納税義務を判定します。

タルゲインに対して課税することとされました。

引き続き、租税回避等に適切に対処するため、租税回避の態様に応じた個別的な対応策を丁寧かつ迅速に整備していくことが重要です。

〔資料２－Ⅴ－８〕我が国における「ＢＥＰＳプロジェクト」への対応状況

対応時期	主な対応内容	行動計画
平成27年度改正	国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し	行動1 電子経済の課税上の課題への対応
平成27年度改正	外国子会社配当益金不算入制度の見直し	行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化
平成28年度改正	移転価格税制に係る文書化制度の整備	行動13 多国籍企業情報の報告制度 (移転価格税制に係る文書化)
平成29年度改正	外国子会社合算税制の見直し	行動3 外国子会社合算税制の強化
平成30年度改正	PE(Permanent Establishment:恒久的施設)の範囲の見直し	行動7 人為的なPE認定回避
平成31年1月	BEPS防止措置実施条約が我が国について発効	行動15 多数国間協定の開発
令和元年度改正	移転価格税制の見直し	行動8－10 移転価格税制と価値創造の一致
令和元年度改正	過大支払利子税制の見直し	行動4 利子控除制限

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(1) 新たな国際課税ルールの背景

BEPSプロジェクトの行動1（デジタル経済の発展への対応）については、経済のデジタル化に伴う課税上の課題として、消費課税上の課題（BEPS最終報告書において見直しを提言）とともに、法人課税上の課題も議論されてきましたが、平成27（2015）年のBEPS最終報告書においては、後者については合意に至らず、引き続き議論を継続することとされました。

平成28（2016）年に立ち上げられたOECD／G20「BEPS包摂的枠組み」において途上国やオフショアセンターとされる国・地域を含めた議論が行われ、令和3（2021）年10月に、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する「2本の柱」の解決策に関する合意が実現しました。新型コロナへの対応で各国の財政状況が更に悪化したことが、合意に対する後押しの一つとなったと考えられます。約140カ国・地域が本合意に賛成を表明し、制度のグローバルな実施に向けた取り組みが続けられています。

国際課税ルールの見直しの背景として議論されてきた課題は、「国際課税を取り巻く経済環境の変化」の節において既に述べた課題のうち、大きく以下の2点であり、それぞれが「第1の柱」・「第2の柱」に対応しています。

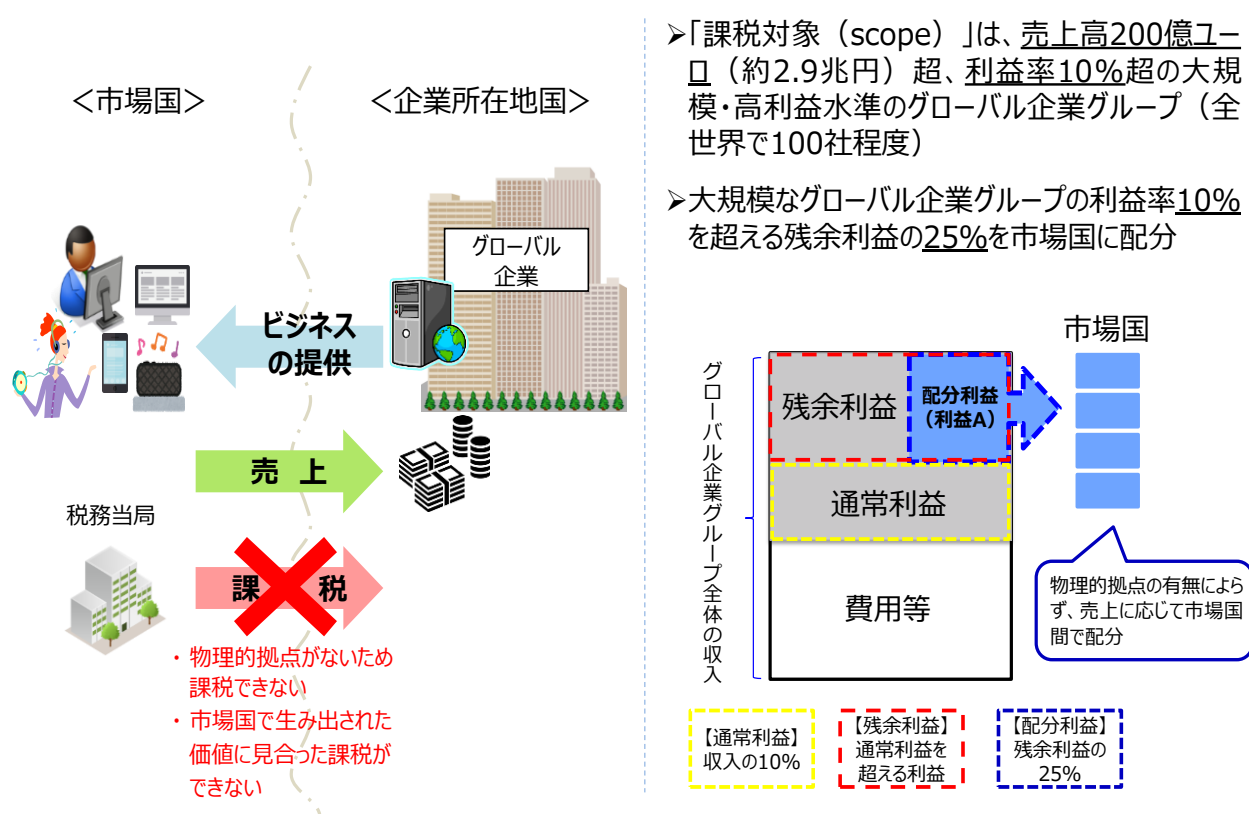
- ・ 経済のデジタル化に伴い、市場国に恒久的施設（PE）を置かずにビジネスを行う企業の増加がみられます。典型的には、オンラインでの動画・音楽配信や、オンライン書籍の販売等は、店舗などのPEがなくとも市場国の消費者にサービスを提供することができます。現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得への課税が可能なため、こうしたビジネスから得られた所得に対しては、市場国で適切に課税が行えない問題が顕在化してきました。
- ・ 低い法人税率や税制上の優遇措置によって外国企業を国内に誘致する動きがみられる中で、1980年代以降、各国の法人税が継続的に引き下げられ、各国の法人税収基盤が弱体化してきています。また、こうした軽課税国を利用する企業とそれ以外の企業との間で、税制面において企業間の公平な競争条件が阻害される事態が生じてきました。

（２）「第１の柱」（市場国への新たな課税権の配分）¹⁴³

上記の課題の１点目に対応するものが「第１の柱」です。売上高 200 億ユーロ（約 2.9 兆円）超、利益率 10% 超の大規模・高利益水準のグローバル企業グループを課税対象（scope）とし、当該グループの利益のうち利益率 10% を超える部分（残余利益）の 25% を、P E の有無にかかわらず、売上に応じて市場国間で配分する仕組みです。

「第１の柱」は従来の租税条約において規定されてきた「P E なければ課税なし」の原則を一部修正して、P E の有無にかかわらず市場国が課税権を持つこととなるルールであるため、その導入のためには、多数国間条約が必要となります。現在、多数国間条約の策定に向けた議論が継続しているところです。

〔資料 2－V－9〕 第１の柱（市場国への新たな課税権の配分）



¹⁴³ ここでは、第１の柱のうち「利益A（Amount A）」について記載しています。このほか、基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の簡素化・合理化を図る「利益B（Amount B）」についても実施に向けた議論が行われています。

(3) 「第2の柱」(グローバル・ミニマム課税)¹⁴⁴

上記の課題の2点目に対応する仕組みが、「第2の柱」であるグローバル・ミニマム課税です。年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,100億円)以上の多国籍企業を対象とし、一定の適用除外部分を除いた所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組みです。この所得の計算においては、各国ごとの政策税制等による調整を行う前の財務会計上の連結財務諸表利益が基礎となります。

「第2の柱」については、各国の国内法の改正によって実施することとされていますが、制度を導入する場合には、国際的に合意された仕組みに沿って導入することが求められています(コモン・アプローチ)。

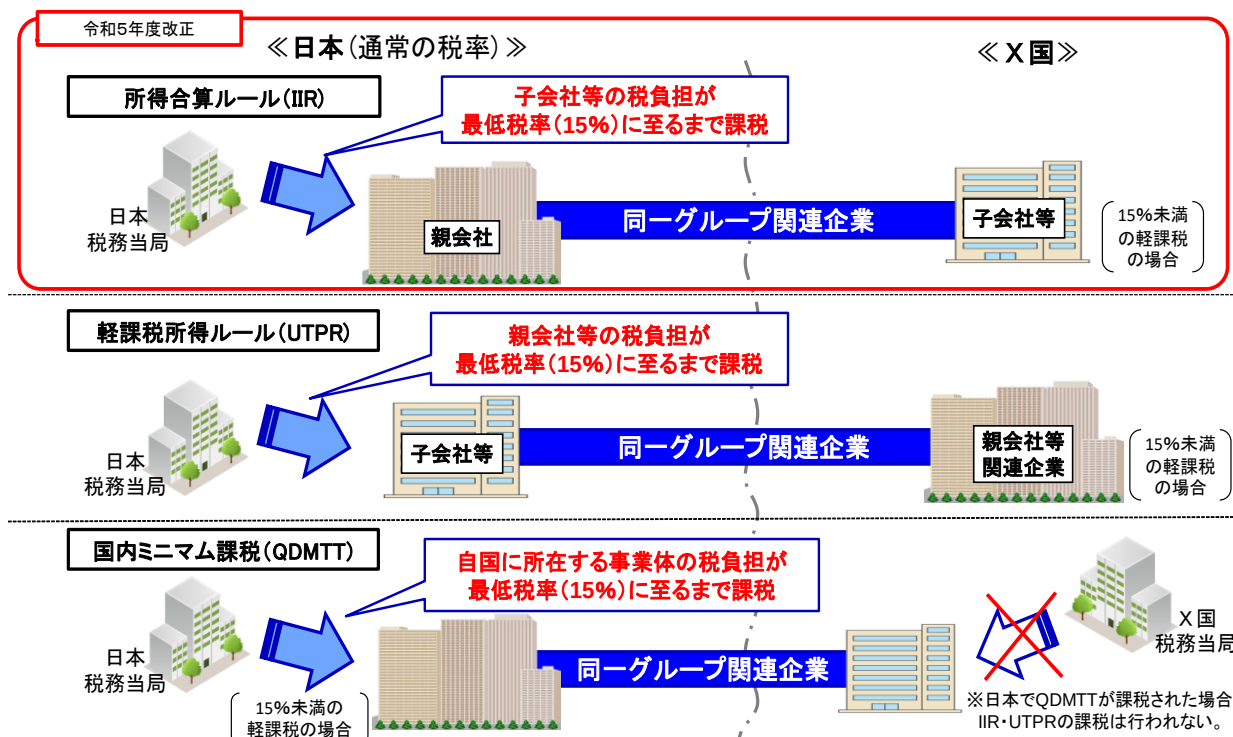
「第2の柱」は、様々なケースにおいて最低でも税率15%の課税を確保する観点から、「所得合算ルール(IIR; Income Inclusion Rule)」、「軽課税所得ルール(UTPR; Undertaxed Profits Rule)」、「国内ミニマム課税(QDMTT; Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)」の三つのルールから構成されています。

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」で合意されたモデルルール等の詳細なルールに基づき、各国において法制化が進められており、我が国においても、令和5年度税制改正において、IIRの導入が決定されました。国際課税の見直しの議論を主導してきた我が国が早期に「第2の柱」の導入を決定できたことは、我が国が従来同様に引き続き国際的な議論を主導していく上でも、大きな意義を持ちます。

なお、既存の外国子会社合算税制は、経済的な実体の乏しい子会社等を用いた租税回避に対処することを目的とするのに対して、「第2の柱」は、各国共通の最低税率の導入により法人税引下げ競争に歯止めをかけることを目的とするものであり、両者は目的を異にする別個の仕組みです。国際的なルールにおいても、CFC税制は「第2の柱」と併存するものと整理されており、対象となる企業の事務負担には一定の配慮を行いつつ、引き続きそれぞれの制度の目的を果たすことが重要です。

¹⁴⁴ ここでは、第2の柱のうちG1 o BE (Global Anti-Base Erosion; グローバルな税源浸食対抗) ルールについて記載しています。このほか、軽課税国の関連者に対する支払について源泉地国に一定の課税権を認める租税条約上の最低課税ルール(STTR; Subject To Tax Rule)についても実施に向けた議論が行われています。

〔資料 2－V－10〕 第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）



（４）新たな国際課税ルールの意義

2本の柱からなる国際課税ルールの見直しにより、税の分野の国際協調のあり方が大きな変革期を迎えたものと考えられます。

（国際的に共通の課税ルールの導入）

これまでの国際課税のルールにおいては、各国における課税の制度設計（課税ベースの設定、申告・納税などの執行のあり方）については、各国の課税権のもと各国が自由に設定することができる一方、二国間の租税条約において個別に、源泉地国において配当・利子・使用料に課される税率の制限等が規定されてきました。

こうした中、B E P Sプロジェクトにおいて15の行動計画が提言されましたが、その多くは、国際的なベスト・プラクティスの提示や、O E C D移転価格ガイドラインなどの既存の国際基準の改正により対応するものであり、課税ルールの設定における各国の裁量は広く認められていました。他方、租税条約の濫用防止や移転価格税制に係る文書化制度の整備など、一部の行動はミニマム・スタンダードとして各国が遵守すべきものとされるとともに、多数国間条約であるB E P S防止措置実施条約が策定されました。

経済のデジタル化に伴う課題に対する２本の柱からなる解決策においては、こうした流れを更に進めて、国際的に統一されたルール（課税ベース、申告・納税などの執行のあり方）に基づいて、新たな課税制度を構築するものです。「第１の柱」においては、多数国間条約や国内法において、新たな課税に必要なルールが詳細に規定され、各国は、多数国間条約への参加及び国内法制の制定を通じて、共通の課税ルールを実施することとなります。「第２の柱」においては、先述のとおり、各国の国内法で導入可能であるものの、各国が制度を導入する場合は国際的に合意されたルールに沿った形での制度の導入が必要となります（コモン・アプローチ）。課税ベースや税率の設定、申告・納税などの制度の執行に至るまで、税制全体の制度設計に国際的に合意し、実施するという点で、画期的な取り組みであると考えられます。このため、制度の実施に際して、国家間の紛争防止・解決プロセスを含め、各国税務当局間の今まで以上の緊密な協働が求められます。また、今後、各国における制度の実施状況をモニターしつつ、国際的に協調された制度の実施に向けて我が国としても貢献していくべきと考えられます。

（「第１の柱」の考え方）

「第１の柱」は、従来の「P Eなければ課税なし」の原則（P E原則）を一部修正し、通常利益と考えられる部分を除いた残余利益の一部をP Eの有無にかかわらず売上に応じて市場国に課税権を配分する仕組みです。20世紀前半以降国際的なルールとして確立してきたP E原則は、国際的な原則として企業の物理的拠点の所在を基準として課税権を基礎づけるものであり、物理的拠点がすなわち所得を生み出す場所であるとの考え方は、課税・徴収の観点からも一定の合理性があると考えられます。他方、経済のデジタル化に伴い、P E原則をどのように見直すべきか、また、P E原則を見直し、市場国に一定の課税権を配分する場合の考え方については、「第１の柱」の検討過程において、ユーザーの参加（User Participation）、マーケティング上の無形資産（Marketing Intangible）、重要な経済的存在（Significant Economic Presence）といった様々な考え方が示されました。また、市場国に配分する利益について、通常の販売活動等から得られる利益を超えた超過利益に着目するという考え方もありました。その後の議論の中で、経済のデジタル化やそれに伴う無形資産の役割の増大の影響は、デジタル企業など特

定の業種のみには当てはまるものではないとの考え方から、業種を限定せず、大規模・高利益水準の企業を対象とする仕組みとして、令和3（2021）年10月に合意されました。

また、イギリスやフランス等の一部の国においては、「第1の柱」に係る国際的な合意を待たずに、オンライン広告やデータ販売等の対象ビジネスに対して売上に応じて課税するデジタル・サービス税等の一方的措置の導入が図られました。これに対して、アメリカが、自国企業を狙い撃ちするものであるとして制裁関税による対抗措置をとる動きがあり、国際課税システムの不安定化が懸念されました。こうした動きを踏まえ、令和3（2021）年10月の合意においては、「第1の柱」の多数国間条約において既存のデジタル・サービス税等を廃止し、また、将来にわたり導入しないことを定めることが合意されています。デジタル・サービス税等については、各国において柔軟な制度設計が可能である一方、OECD／G20「BEPS包摂的枠組み」における議論では、事業者から見るとデジタル・サービス税と法人所得課税との間で実質的な二重課税が生じているのではないかと指摘や、外国企業をターゲットとする場合には上述のような報復措置を誘発するおそれがあるといった指摘がされており、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対しては、「第1の柱」による多国間で協調した解決策により対応する方が望ましいとされてきました。

（「第2の柱」の考え方）

「第2の柱」は、経済のデジタル化・グローバル化やビジネスにおける無形資産の重要性の増大に伴って生じた「法人税引下げ競争」に歯止めをかけるとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度です。多国籍企業グループの拠点が所在する国・地域の多くで本制度が導入されれば、実質的に世界全体において最低税率（15%）以上の課税が確保されることとなります。これまでアグレッシブにタックス・プランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなることにより、ひいては、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものと評価できます。

また、「第2の柱」の対象企業に関しては、外国企業の誘致等の観点から講じられている税軽減措置のうち、税負担率が15%未満となる部分の政策効果は相当程度減殺されることとなります。これは、各国が政策上の目的か

ら講じている税制上の優遇措置が、「第2の柱」という国際的なルールにより一定の制約を受けることとなることを意味しています。

他方、「第2の柱」は、これまで法人税引下げ競争等の中で浸食されてきた各国の法人税収基盤の確保に資する取組みでもあります。法人所得課税は、国境を越えた所得の移転による租税回避のリスクを伴います。こうしたリスクに対しては、B E P S プロジェクトにおける国際協調での対処が進展してきましたが、「第2の柱」により、最低税率 15%以上の法人所得への課税が確保されることとなりました。これにより、各国において引き続き法人所得課税が重要な地位を占めることが国際的に合意された形となったと評価することができます。

また、先述のとおり、平成 21 年度税制改正において、外国子会社の所得に係る二重課税を排除する方式として、従来の間接外国税額控除方式に代えて外国子会社配当益金不算入制度が導入されています。他方、我が国の制度は、居住者・内国法人について国外所得を免除し国内源泉所得のみに課税する国外所得免除方式に移行したのではなく、引き続き、全世界所得課税を原則としています。国外所得免除方式をとる場合、国外所得に対しては、源泉地国において課税関係が終了することとなるため、源泉地が軽課税国である場合は、二重非課税が生じるリスクが高いという問題があります。同様に、外国子会社配当益金不算入制度は、子会社所在地国における課税のみで基本的に課税関係が終了することとなるため、軽課税国に所在する外国子会社への所得移転による租税回避に対しては、C F C 税制等による対応が必要です。C F C 税制については、かつて間接外国税額控除方式をとっていた時期においては、配当時まで課税が繰り延べられることを租税回避と捉えて、それに対応するという意義を有しているという理解も可能でしたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入後は、軽課税国への所得移転を租税回避として、それに対応するという意義を持つようになったと評価できます。平成 29 年度税制改正においては、B E P S プロジェクトの基本的な考え方に基づき、C F C 税制の見直しが行われました。C F C 税制に加え、「第2の柱」（特に I I R）が導入されると、租税回避か否かにかかわらず、外国子会社の所在地国における課税が極端に軽課税である場合には、親会社居住地国で最低税率 15%に至るまでトップアップ課税がなされることとなります。こうした動きは、子会社所在地国のみで課税を終了させるのではなく、親会社居住地国に

においてグループ全体の所得に対して一定の課税権を及ぼすものであると評価できます。

また、「第2の柱」の導入に当たっての国・地方の対応については、令和5年度税制改正において整理がなされたところです。「第1の柱」についても、国・地方の法人課税制度を念頭に置いた検討が考えられます。

5. 税の透明性の向上のための国際的な取組み

(1) 税務当局間の情報交換の概要

近年、いわゆるパナマ文書・パラダイス文書・パンドラ文書等、法律事務所等が保有する内部文書が報道機関に流出し、富裕層の個人などがオフショアセンターに資産を保有している例が報じられています。これらは必ずしも全てが課税逃れを目的としたものではないと考えられますが、こうした報道を通じて、脱税や租税回避等を目的とした税務・金融情報の秘匿に対する国際的な批判が高まってきています。こうしたことなどを背景として、近年、税務当局間の情報交換を通じた「税の透明性」に関する取組みが大きく進展しています。

税務当局間の情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を税務当局間で互いに提供する仕組みです。租税条約等に基づく税務当局間の情報交換は、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換、③自動的情報交換の3形態があります。167カ国・地域が参加する「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」において、情報交換の実施状況の相互審査（ピアレビュー）が実施され、適切な実施の確保が図られています。

(2) 近年の国際的な取組み

情報交換の3形態のうち、近年顕著に取組みが進展しているのが、上記③の自動的情報交換です。

典型的な取組みの一つが、平成26（2014）年にOECDが策定した共通報告基準（CRS; Common Reporting Standard）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換の枠組みです。本枠組みは、各国税務当局が、自国内の金融機関に対して、非居住者の口座情報（氏名・住所、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）の報告を求め、それぞれの口座保有者の居住地国の税務当局との間で、相互に口座情報を毎年交換する仕組みです。我が国においても、平成27年度税制改正において非居住者の金融口座情報の税務当局への報告制度を整備し、平成30（2018）年から、CRSに基づく情報交換を開始しています。現在、109カ国・地域がCRSに基づく情報交換を実施しています。

また、ブロックチェーン技術を使用する暗号資産等を利用した国際的な租

税回避等のリスクが顕在化したことを受け、令和4（2022）年に、OECDにおいて、暗号資産等報告枠組み（CARF；Crypto-Asset Reporting Framework）が策定されるとともに、CRSについて、一定の電子マネー等を取り込むなど報告事項を拡充する改訂が合意されました。今後、我が国における対応について検討していくことが重要です。

加えて、BEPSプロジェクトの行動13においてミニマム・スタンダードとして実施が提言された多国籍企業情報に関する国別報告事項（CbCR；Country-by-Country Report）も、税務当局間の自動的情報交換を通じて税の透明性向上に資する取組みです。

また、OECDにおいては、シェアリング・エコノミー及びギグ・エコノミーにおける売主に関するプラットフォーム事業者による報告のためのモデルルールが合意されています。売主に関する情報をプラットフォーム事業者の居住地国等が一括して収集し、非居住者に係る情報については、売主の居住地国等との間で自動的情報交換が行われる仕組みです。例えば、EUにおいて、本モデルルールと同等の内容を実施するための指令が採択されているなど、様々な国において取組みが進められています。

今後は、国際的な脱税や租税回避等への対応にあたり、こうした情報交換の枠組みを通じて取得した情報を効果的に活用していくことが求められます。また、国際的な議論の進展を踏まえながら、適正・公平な課税の実現に向けて制度の充実を進めることも必要です。

6. 今後の課題

(1) 2本の柱の着実な実施

経済社会の変化に応じた国際的な適正・公平な課税の実現という観点から、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する2本の柱からなる解決策の合意は画期的なものであり、合意内容の実施に向けた取組みが最優先課題であると考えられます。我が国においては、令和5年度税制改正において「第2の柱」を導入することとされました。引き続き、「第1の柱」の多数国間条約の締結及び国内法制化に向けた取組みを進めていくべきです。

加えて、2本の柱のグローバルな実施の確保は、我が国企業にとっても課税の透明性・予見可能性の向上の観点からメリットが大きい取組みです。国際課税の見直しの議論に一貫して積極的に貢献してきた我が国として、特に途上国における2本の柱の実施支援においてもリーダーシップを発揮すべきです。

また、制度導入後も、国際的に強調して制度を適切に実施していく必要があります。こうした国際的な取組みに我が国として主体的に関与していく必要があります。

(2) 個人所得課税における課題

個人所得課税における課題としては、経済のグローバル化に伴い、国境を越えた経済活動が広がってきています。

新型コロナの感染拡大等に伴い、オンライン会議システム等を利用したりリモートワークによって国境を越えて役務を提供するケースも一般化しており、こうした経済社会の変化は、個人に対する国際課税上の課題も惹起しています。今後、国際的な議論を踏まえ、こうした働き方の変化に伴うインプリケーションを注視していくことが求められます。

また、経済のグローバル化に伴う経済社会の変化の一つの例として、日本において「非居住者」として働き、課税対象となる者の増加が挙げられます。非居住者が国内において行う勤務に起因する給与に関する現行制度は、源泉課税のみで課税関係が終了し、効果的・効率的な課税・徴収の観点からメリットがある一方、同一の所得を得ている居住者との間の課税上の差異が課題となり得ると考えられます。

加えて、これまで法人所得課税について、国際的な租税回避への対応や、国際的な最低課税制度の導入などの取組みがなされてきましたが、個人所得課税においても同様の課題が存在すると考えられます。

（３）租税条約

租税条約は、健全な投資・経済交流を促進する重要な制度的インフラの一つであり、今後とも、我が国との投資関係の発展が見込まれる国・地域との間で新規締結を進めるとともに、既存条約についても近年の経済構造の変化に対応した改正を進めていくことが求められます。特に途上国との既存条約の改正については、「国連モデル租税条約」をベースとした更なる源泉地国課税の確保を求める途上国との間で交渉が難航することが見込まれます。結果として、みなし外国税額控除等、途上国向けの規定がアップデートされず、各国の経済発展の実態に合わない租税条約が存置されることとなります。こうした租税条約であっても相手国と粘り強く交渉していく必要があります。国際課税ルール及び経済構造の変化に対応した形での改正に向けて、積極的に取り組むべきです。

（４）租税回避の防止等

経済社会や技術の変化に応じて、新たな租税回避リスクが生じる可能性があります。税制全体に対する納税者の信頼を高めるためにも、引き続き、租税回避等への対処に係る不断の取組みが必要です。例えば、海外への投資を利用して利益を留保し課税を繰り延べることが租税回避に利用し得るのではないかと指摘もあります。

また、情報交換の分野において、途上国を含めた情報交換ネットワークの拡大に取り組むことが重要です。徴収共助のネットワークについても同様です。こうした分野での途上国への技術支援にも積極的に取り組んでいくべきです。

引き続き、国際課税制度の見直しや適切な執行のため、税制の立案や執行にあたる部局において十分な体制を整備することが必要であると考えられます。

VI. 納税環境の整備

1. 近年の経済社会の構造変化を踏まえた納税環境の整備の意義

(1) 申告納税制度を支える基本的な仕組み¹⁴⁵

申告納税制度の下、適正な申告を実現するうえでは、納税者が日々の取引に関する記録の保存や記帳を正確に行うことが重要です。このため、納税者には記帳・帳簿書類の保存を行う義務が課されているほか、電子的な帳簿書類の保存に関する制度が設けられ、納税者の利便性向上が図られています。

また、税務当局において、納税者の所得等を把握し、申告内容が適正であることを確認するため、納税者や納税者の取引等の相手方である第三者から法定調書の提出を求める資料情報制度が整備されているほか、税務当局には所得の算定等に関する事実関係を把握するための納税者等に対する質問検査権が付与されています。さらに、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を損なわないよう、加算税や延滞税等の附帯税等や罰則¹⁴⁶が設けられています¹⁴⁷。

〔資料 2－Ⅵ－1〕 適正な申告を実現するための仕組み

① 記帳・帳簿書類の保存に関する制度	・ 記帳・帳簿書類の保存義務 ・ 電子的な帳簿書類の保存に関する制度
② 申告内容を確認するための資料情報等の仕組み	・ 法人税申告書別表(国外関連者に関する明細書等) ・ 納税者本人が提出する法定調書(国外財産調書等) ・ 第三者が提出する法定調書(国外送金等調書等) ・ 共通報告基準(CRS)に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換 ・ 税務当局による事業者等への情報照会
③ 税務調査等に関する制度	・ 税務職員の質問検査権(対本人／対取引相手等) ・ 租税条約等に基づく外国税務当局への情報交換要請 ・ 納税管理人(国内に拠点のない非居住者・外国法人への調査)
④ 納税者による修正申告、 税務当局による更正・決定	・ 税務当局による更正・決定(期間制限あり) ・ 情報交換要請を行った場合の期間制限の延長
⑤ 加算税、延滞税の課税	・ 過少申告加算税(本税の10%)、無申告加算税(15%)等 ・ 重加算税(隠蔽・仮装による過少申告35%、同無申告40%) ・ 延滞税(令和5年分8.7%) ※加算税等の割合は各種加減算あり(上記は基本的な率)。

¹⁴⁵ このほか、納税環境として重要な仕組みである源泉徴収制度については、「第2部 個別税目の現状と課題 I. 個人所得課税 1. 個人所得課税の概要 (2) 所得分類・課税方式」参照。

¹⁴⁶ 脱税等が疑われる場合に、これを告発して刑事訴追を求めることを主な目的として行う犯則調査の権限が税務当局に付与されています。

¹⁴⁷ こうした仕組みのほか、納税義務の適正な実現を確保するための徴収手続が整備されています。多くの場合には納期限内に納税者による自発的納付が行われていますが、納期限内に納付が行われず、督促等を行ってもなお納付されない場合には、民事上の金銭債権を実現するための強制執行と同様、財産の差押え等(滞納処分)が行われることとなります。

また、平成 28（2016）年に、正確かつ効率的な名寄せ、行政事務の効率化及び複数の機関に存在する個人の情報を正確に連携することを可能とする基盤としてマイナンバー制度が導入されました。マイナンバー制度は、申告書と法定調書等の名寄せを正確かつ効率的に行うことなど¹⁴⁸を通じ、適正・公平な課税・徴収の実現に寄与するとともに、マイナポータルを通じて確定申告を行う納税者に対して申告に必要な情報を提供するなど納税者の利便性向上を図るためにも、必要不可欠なものとなっています。

（２）近年の経済社会の構造変化

経済社会のデジタル化とそれに伴うグローバル化が進展する中、経済取引や働き方の多様化が進んでいます。

経済取引のデジタル化により、現地に物理的な拠点を持たずとも、国境を越えてリアルタイムに経済活動を行うことが可能となっており、この傾向は更に加速すると考えられます。

インターネット上のプラットフォーム事業者を介したシェアリングエコノミーの市場規模が拡大しているほか、ギグエコノミーの伸長により、雇用契約に基づく従来の労働関係から、一般的に給与・報酬等の支払いに関する税務当局への報告の対象とならない独立した個人によるサービス提供へのシフトが発生しています。また、暗号資産取引等の新たな稼得手段では、源泉徴収により納税している給与所得者においても継続的に高額収入を得ている場合が生じています。

これらの変化により、確定申告が必要な納税者数の増加が見込まれるとともに、従来の資料情報や質問検査権等を活用した取引の実態及び所得等の適切な把握が困難になってきています。多様な納税者を念頭に申告の利便性を向上させるとともに、関係事業者の負担に配慮しつつ、取引の実態の適切な把握が可能となる仕組みを構築していく必要があります。

デジタル化の流れは、事業経営や取引・財務に関する情報処理、決済の分野でも急速に進展しており、納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行えるよう、税務手続のデジタル化を推進していくことが必要です。

¹⁴⁸ 申告書と法定調書等の名寄せのほか、税務調査においてもマイナンバーが付された預貯金情報等の利用が行われています。

多くの人々がスマートフォンやSNS等を活用し、情報収集やコミュニケーションを行っている中、納税者のニーズを踏まえた納税者サービスの提供を行っていくことも重要です。一方、SNS等を通じて、不正に税負担を逃れたり還付を受けたりする方法や租税回避スキームが急速に広がる事例がみられるようになってきており、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を損なうことがないよう対応が必要となっています。

(3) 納税環境の整備の意義

こうした納税者や税務行政を取り巻く経済社会の構造変化とそれに伴う新たな課題が生じている中、納税環境の整備を通じて、申告納税制度の定着と適正・公平な課税・徴収の実現を一層推進することは、納税者間の税負担の公平を確保し、税制や税務行政に対する国民の信頼をより強固なものとするにつながります。これは、長期的な観点から将来の安定した財政構造の確立に寄与するものと考えられます。

また、納税者が日々の記帳・帳簿書類の保存から申告・納付に至るまで、簡便かつ適正に行えるよう利便性向上を図ることや、コンプライアンスの負担の最小化を図ることが重要であり、地方税務手続を含む税務手続のデジタル化等を通じてそれを実現することで、社会全体のコスト削減にもつながるものと考えられます。

さらに、納税環境の整備はこうした税務上の要請に応えるのみならず、記帳水準の向上や帳簿等の税務関係書類のデジタル化等を通じて、事業者の経営状態の可視化による経営力の強化やバックオフィスの生産性の向上等にも資するものと考えられます。

なお、租税債権の場合には、通常の契約上の金銭債権の多くとは異なり、債権者である税務当局よりも債務者である納税者の方が、債権発生基礎となる事実（所得等）に関する十分な情報と証拠を持っており、税務当局と納税者の間に情報の非対称性が存在するという性格があります。税務当局には、質問検査権が付与されているものの、限られた人員・体制の下で大量かつ反復的に課税処分を含む納税者への対応を行う必要があるため、適正・公平な課税を実現するためには、納税者による情報提供が適切に行われることが不可欠です。このため、主要諸外国においては、申告された所得等の適正性についての税務訴訟における立証責任は納税者側にある国が多くなっていま

すが、我が国においては、立証責任は一般的に税務当局側にあるとされています¹⁴⁹。こうした中、申告された所得等が適正か否かの証拠となる帳簿書類等の提示・提出等を税務調査において納税者が行わないような場合には、税務当局が膨大な事務量を投下しても課税処分を行うための十分な証拠を収集することができず、取引等の実態に即した課税処分を行うことが困難となる場合があります。上述した租税債権の性格も踏まえ、納税環境の整備に取り組んでいく必要があります。

近年、地方税務手続を含む税務手続のデジタル化や記帳・帳簿書類の保存、資料情報制度、質問検査権、附帯税等や罰則、更にはマイナンバー制度といった納税環境の整備の基礎となる制度・仕組みの整備に加え、税務行政の適正かつ円滑な執行のための取組みが、国税・地方税を通じて行われてきました。

今後も、制度・執行の両面での納税環境の整備を行うことにより、税務手続のデジタル化等を通じて納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行えるよう利便性と申告内容の適正性を同時に向上させていくことが重要です。また、納税者や納税者の取引等の相手方である第三者からの情報提供の重要性に鑑み、資料情報をより一層活用できるようにするとともに、税に対する公平感を大きく損なうような行為に対しては厳正に対処していく必要があります¹⁵⁰。

¹⁴⁹ 立証責任のあり方については、当調査会において納税環境の整備における重要な課題の一つとして議論されてきたところであり、諸外国の例や納税者に一定の立証を求める裁判例の今後の展開を見ながら、あり方について検討していくことが適当といった考え方や、納税者が自ら説明責任を果たすことが相応しいと思われる項目について、個別に制度的枠組みを整えることが望ましいとの考え方が示されてきました。

¹⁵⁰ OECD「税務行政 3.0 (Tax Administration 3.0)」(令和 2 (2020) 年)では、経済社会のデジタル化の進展に伴う新たな税務行政の将来像として、納税者が日常生活・業務で利用するシステムに課税プロセスが組み込まれていくことで、納税が日常生活・業務に統合されてシームレスに行われるようになり、これによってコンプライアンスが促進されるとともに、ノンコンプライアンス等は意図的かつ手間暇がかかるものに収められていく旨が示されています。

2. 税務手続のデジタル化の推進と記帳水準の向上

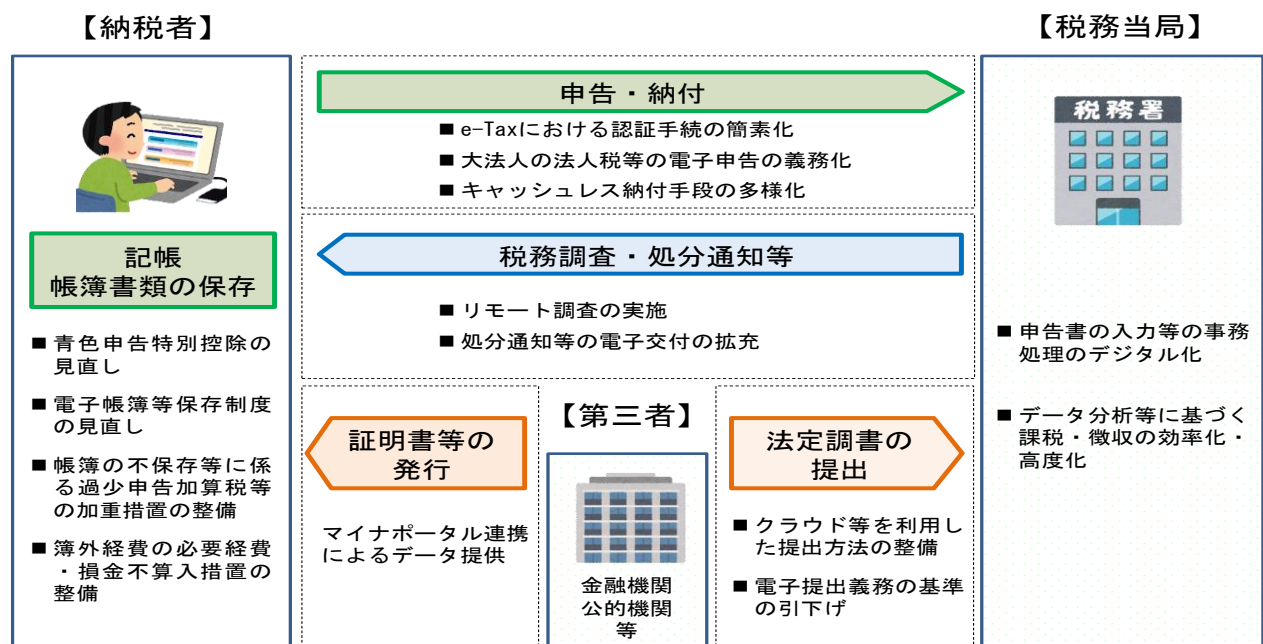
申告納税制度が適正に機能するためには、納税者が帳簿書類を備え付け、それに収入・支出を記帳し、それを基礎として申告を行うことが必要であり、日々の取引に関する記録の保存や記帳を正確に行うことが重要です。

近年、クラウド会計ソフトの発達等に伴い、小規模な事業者であっても大きな手間や費用をかけずに日々の取引に関する記録の保存や記帳を正規の簿記の原則に従って行うことが可能な環境が整備されてきています。トレーサビリティ（訂正等の履歴）の確保された会計ソフト等の普及も進みつつあり、改ざんの防止や、適正性が確保されたデータに基づく申告につながることなどが期待されています。

税務当局においては、税務手続のデジタル化を通じて、従前、申告書の入力等の内部事務や少額の申告漏れ等に係る行政指導等に向けられていた事務を必要な調査事務等に向けられるようになり、経済社会の構造変化に機動的に対応することが可能となることが見込まれます。

このように、税務手続のデジタル化の推進と更なる記帳水準の向上を通じて、納税者の利便性向上を図り、社会全体のコスト削減や事業者の生産性の向上といった恩恵を納税者・税務当局双方が最大限享受できるようにするため、様々な取組みが行われてきました。

〔資料 2－Ⅵ－2〕 税務手続のデジタル化と記帳水準の向上に係る主な取組み



(1) 納税者が保有する税務関連情報のデジタル化と記帳水準の向上 (近年の歩み)

納税者が日々の取引の中で保有する税務関連情報のデジタル化を促進する観点からは、平成 30 年度税制改正において、電子帳簿保存又は e-Tax による電子申告の要件を満たした場合は、65 万円の青色申告特別控除の適用を受けることができる措置が講じられました。

また、納税者の利便性向上を図りつつ適正な申告を実現するためには、国税関係帳簿書類のデジタル化やその適正性の確保を図るだけでなく、記帳水準の向上が不可欠です。そのため、電子帳簿等保存制度については、経理のデジタル化による生産性の向上やテレワークの推進に加え、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、令和 3 年度税制改正において、国税関係帳簿書類を電子的に保存する際の手続が抜本的に緩和されました。その際、電子帳簿の利用の裾野拡大を図るため、正規の簿記の原則に従うなどの一定の要件を満たせば、電子帳簿として電子データのまま保存することを可能とする一方、トレーサビリティが確保されるなど事後検証可能性の高い電子帳簿は優良な電子帳簿と位置付けられ、過少申告加算税の軽減措置が講じられました。

さらに、令和 4 年度税制改正において、記帳義務の適正な履行を担保し、帳簿の不保存や記載不備を未然に抑止するため、過少申告加算税等の加重措置が整備されました。また、簿外経費については裁判例において納税者に立証責任があると解される場合が多いことを踏まえ、納税者が事実の仮装・隠蔽がある年分・事業年度又は無申告の年分・事業年度において主張する簿外経費の存在が帳簿書類等から明らかでなく、税務当局による反面調査等によってもその簿外経費の基因となる取引が行われたと認められない場合には、その簿外経費は必要経費・損金に算入しないこととする措置が講じられました。

(今後の課題)

現状、事業者におけるバックオフィス業務のデジタル化に関する対応状況は様々であり、例えば、売上高 1,000 万円以下の小規模な事業者においては、日々の取引（売上・仕入）の集計や記帳が手書きで行われている事業者が約

半数を占めているとの調査¹⁵¹があり、納税者が保有する税務関連情報のデジタル化を一層促進する必要があります。

このため、税務上の透明性確保と恩典適用のバランスを含め、e-Taxの普及状況も踏まえた青色申告制度の見直しを含む個人事業者の記帳水準の向上や、優良な電子帳簿の普及・一般化のための措置などについて検討することが必要です。

(2) 納税者・税務当局間の手続（申告・納付手続等）のデジタル化 （近年の歩み）

納税者が簡便かつ適正に申告を行うことができる環境を整備する観点からは、申告手続のデジタル化が進められてきました。具体的には、e-Taxについて、平成16（2004）年に運用を開始して以来、利便性向上のために様々な措置が講じられてきました。例えば、マイナンバーカードが全国で急速に普及している状況や納税者の手続負担の軽減の観点も踏まえ、マイナンバーカードを利用した認証手続の簡素化や、マイナポータルを通じて証明書等のデータを一括取得し、各種申告書へ自動入力すること（マイナポータル連携）を可能とするなど、確定申告や年末調整の手続を簡便に行うための仕組みの構築が進められています。納付手続についても、納税者が税務署等の窓口に行くことなく、簡便かつ迅速に完結できるよう、ダイレクト納付・クレジットカード納付・スマホアプリ納付等のキャッシュレス納付の納付手段の多様化や利便性向上が行われています。

さらに、申告書等の円滑な電子提出のための様々な環境整備とあわせて、平成30年度税制改正において大法人を対象に法人税等のe-Taxによる電子申告が義務付けられたほか、納税者の取引等の相手方である第三者が提出する法定調書については、クラウド等を利用した提出方法の整備などの電子提出を簡便に行うための仕組みの構築や、電子提出義務の基準の引下げが行われています。

また、税務当局が納税者に対して行う手続については、税務調査手続において大規模法人を対象にWeb会議システム等を利用したリモート調査を実施するほか、処分通知等の電子交付を拡充するなどの取組みが進められてい

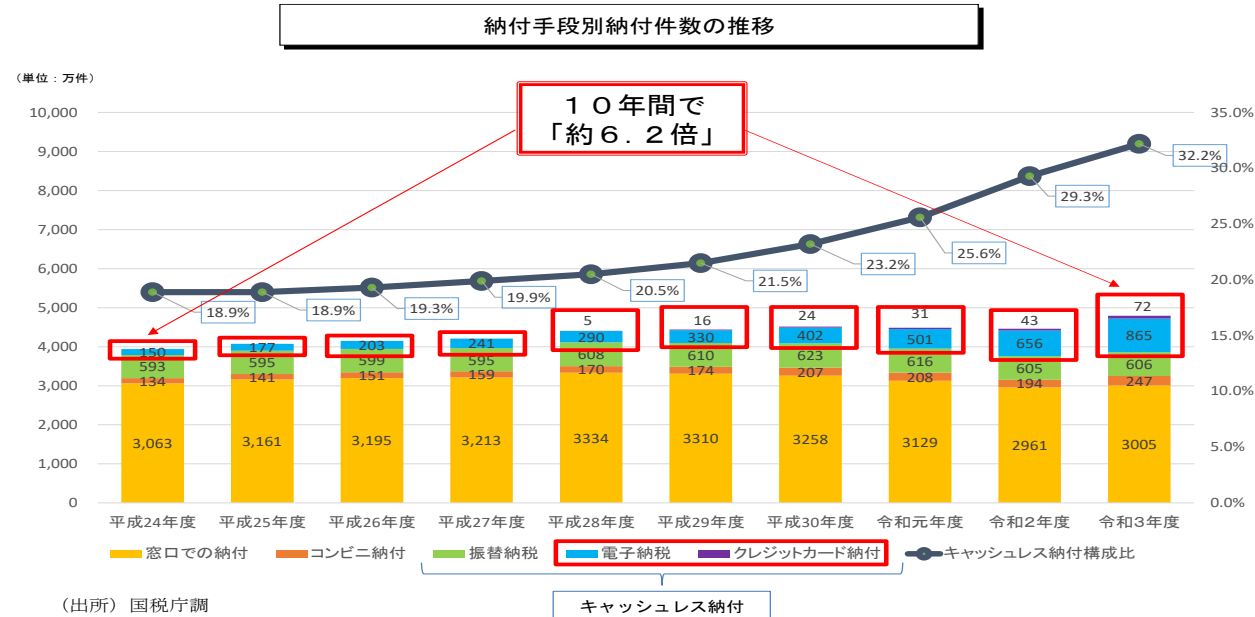
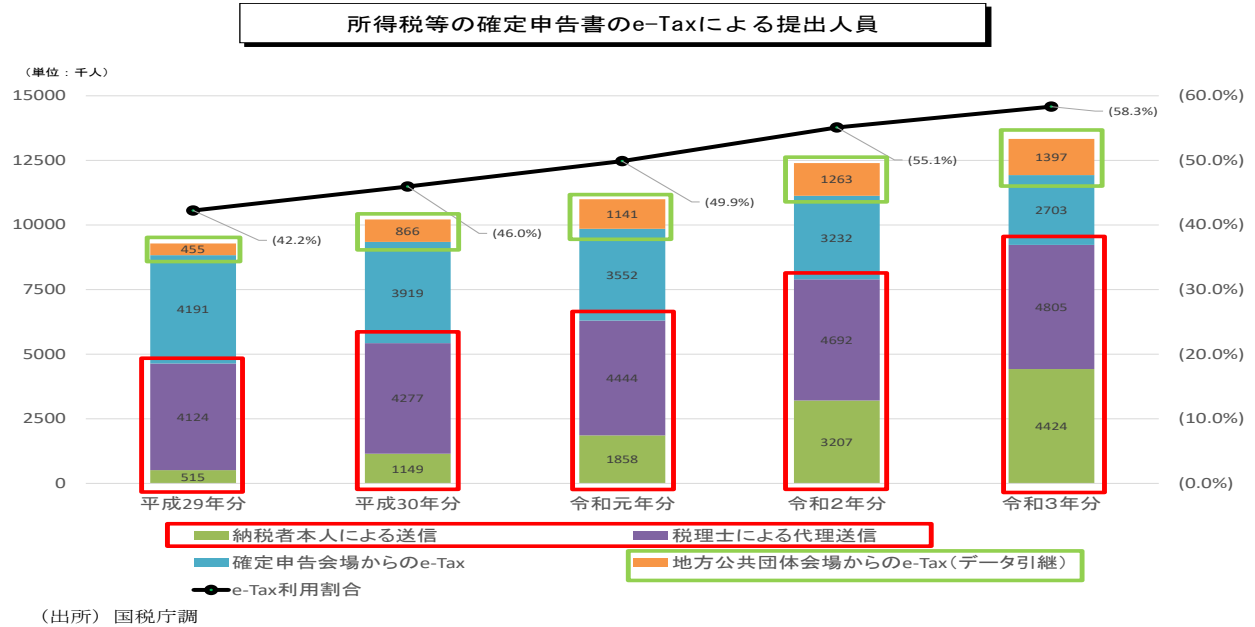
¹⁵¹ 日本・東京商工会議所『消費税インボイス制度』と『バックオフィス業務のデジタル化』等に関する実態調査結果（令和4（2022）年9月）。

ます。

(今後の課題)

経済社会のデジタル化の進展に加え、税務手続のデジタル化等に関する各種施策が講じられてきたこともあり、所得税等の確定申告書のe-Taxによる提出は、申告全体の約6割に達しており、納税者本人による自宅からのe-Taxによる提出が増加しています。一方で、書面による申告や、確定申告会場での申告も一定程度行われています。納付については、キャッシュレス納付が増加傾向にあるものの、現在でも、納付全体の約7割が税務署や金融機関の窓口等で行われています。

[資料2-VI-3] 個人の確定申告及び納付の状況



今後も引き続き、e-Taxによる電子申告やキャッシュレス納付等をより一層推進し、デジタルで手続きが完結するような環境を整備する必要があります。その際、インターネットのエンドユーザーのニーズ等を的確に把握し、これまで税務手続を行ったことのなかった納税者も、日頃使い慣れたツール（スマートフォン等）により簡便に手続を行うことを可能とする仕組みとするなど、利便性向上に取り組むことが重要です。

また、納税者が確定申告を行う際の利便性向上のため、金融機関や公的機関等からマイナポータルを通じて提供される証明書等のデータについては、納税者が自ら入力しなくとも申告書に反映される仕組みが構築されていますが、今後、その対象となる証明書等の範囲の拡大を一層進めていく必要があります。

さらに、納税者の取引等の相手方である第三者から税務当局に提出される法定調書についても、書面ではなくデータで提出されることとなれば、これを納税者の申告に活用できる仕組みを構築することが容易になります。この点、個人・法人から税務当局に提出された法定調書の提出状況（令和3（2021）年1～12月提出分）を見ると、電子提出を義務付けられていない提出枚数100枚未満のものについても、電子提出の割合は約7割にまで達している状況を踏まえ、法定調書の電子提出を一層進めていくための措置等について検討することが必要です。

以上の取組みを進めていくことにより、将来的には、申告に必要なデータを自動的に取り込むことで、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組み¹⁵²を実現すべきであると考えられます。

¹⁵² 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」（令和5（2023）年6月閣議決定）においては、「日本版記入済み申告書」（書かない確定申告）として、確定申告の利便性向上に向けた取組みを充実させる方針が示されています。

〔資料 2－Ⅵ－4〕 申告に必要なデータを自動的に取り込むことで、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組みのイメージ

構想 1：税務署に行かずにできる「確定申告（納付・還付）」（申告の簡便化）

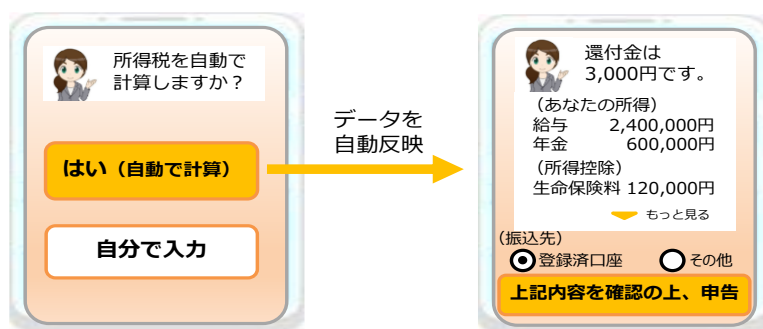
確定申告に必要なデータ（給与や年金の収入金額、医療費の支払額など）を申告データに自動で取り込むことにより、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組みの実現を目指します。

（現状：税務署に行く場合）

- ① 申告に必要な情報を入力・整理
（例）
 - ・源泉徴収票（給与・年金）
 - ・生命保険料控除証明書 等※ほとんどが紙で交付
- ② 税務署（申告相談会場）を往訪
※確定申告期は混雑
- ③ 申告データを作成するシステム
（国税庁HP「確定申告書等作成コーナー」）に必要な事項を個々に入力
※還付金振込口座は毎年入力
- ④ e-Taxで申告データを送信

（将来のイメージ）

- ① マイナポータルからログインして「確定申告」を選択
- ② 「自動で計算」を選択
- ③ 内容を確認の上、申告



※個々の項目や還付金振込口座の入力は不要
（振替納税を利用すれば納付も自動に）

（注）

- ・ 国税庁では、マイナポータルを通じて入手したデータを申告データに自動的に取り込む仕組みの整備を進めています。
（既に取込可能：生命保険料、特定口座取引等。令和4年～：損害保険料、ふるさと納税等）
- ・ 必要な全てのデータを自動的に取り込むためには、データ交付の普及（発行者の協力）やシステムの刷新等が必要になります。
- ・ 国税庁の提供する「年調ソフト」を利用すれば、年末調整関係書類についても必要なデータを自動的に取り込むことが可能です。

（3）税務行政におけるデジタル化の推進

税務当局においては、事務処理のデジタル化を進めることにより行政コストを軽減しつつ、AIの活用などを含むデータ分析等に基づく効率的・効果的な課税・徴収を実施するなど、税務行政のデジタル化をより一層進めることが重要です。このための税務当局の業務システムなどのインフラ面の整備や、デジタルリテラシーの高い職員の採用や育成などが必要であると考えられます。

また、税務手続のデジタル化の推進に当たっては、デジタルに不慣れな納税者も含めあらゆる納税者に対して効率的で使い勝手の良いサービスや必要なサポートを提供するなど包摂的な税務行政の運営が重要であると考えられます。

3. 地方税務手続のデジタル化等の推進

(近年の歩み)

地方公共団体においては、地方税務手続のデジタル化の基盤として、インターネットを利用して申告・申請等を行うことのできる地方税ポータルシステム（e L T A X）が整備され、全団体が接続しています。全国共通のシステムが構築されたことで、納税者等にとっては複数団体への個別の申告・申請等や納税のための金融機関窓口に出向く手間が不要となり、地方公共団体にとっては、システム開発コストの低減や業務の省力化が図られるなど、納税者・税務当局等がデジタル化の恩恵を享受できる環境が構築されました。その後、e L T A Xの安全かつ安定的な運用等を目的として、地方共同法人である地方税共同機構も設置されました。

申告・申請手続については、主として法人が行う手続を中心として順次拡大がなされ、令和2（2020）年度からは、大法人等について法人住民税等の電子申告が義務化され、翌年度には地方法人二税に係る電子申告のe L T A X利用率は80%を超える水準となるなど、e L T A Xを通じた電子申告の利用率は年々上昇しています。

納付手続については、納税者の利便性向上を図るため、各地方公共団体においてコンビニ納付やクレジットカード納付が開始されるなど、納付手段が多様化してきました。令和元（2019）年からはe L T A Xの機能の一つとして地方税共通納税システムが稼働開始し、e L T A Xを通じた電子納付が可能となりました。令和5（2023）年4月からは、地方税統一QRコードを活用して、固定資産税等の賦課税目についてもスマートフォン決済アプリ等による納付が可能となる仕組みを開始し、納税者の利便性向上と金融機関等における地方税収納事務の負担軽減が図られています。

国税との情報連携については、国及び地方を通じた税務行政の一層の効率化に向けて、平成29（2017）年からは給与支払報告書と源泉徴収票の電子的提出先を一元化するなど、順次、連携対象となる項目を拡大しています。国税との情報連携以外についても、自動車や軽自動車に係る警察署、運輸支局及び県税事務所への行政手続について、インターネットを通じてワンストップでできるO S S（One Stop Service）の仕組みや、固定資産税等について、登記所と市町村との登記済通知のオンラインによる受渡しを可能とする

仕組みを構築するなどの情報連携も進められてきました。

（今後の課題）

納税者の利便性向上や税務行政の効率化等を更に推進していくため、令和4年度税制改正において、全ての申告・申請・納付手続について実務的な準備が整ったものから順次eLTAXでの対応を拡大することとされており、可能な限り実装を進めて行く必要があるほか、国税当局をはじめ、地方公共団体間や他の行政機関等との間でも、更なる情報連携を進めていく必要があります。

今後、eLTAXを通じた申告・申請・納付手続について、対象税目等を順次拡大し、全国統一的に対応を充実させていくことが必要です¹⁵³。国と地方との情報連携については、給与支払報告書データについて、eLTAXへの提出分をe-Taxへ即時連携するなど、一層連携を進めていく必要があります。

この他、納税通知書をはじめとした地方税関係通知については、一部は既に電子的な送受信が可能であるものの、多くは書面による送付が行われています¹⁵⁴。今後、これらの地方税関係通知について、eLTAX及びマイナポータルの変更・改修スケジュールや納税者等の利便性及び地方公共団体の事務負担等を考慮しつつ、電子的に送付する仕組みを検討していく必要があります。

さらに、地方公共団体における税務システムについて、税制改正等に各団体が個別に対応してきた結果、クラウド利用が円滑に進まないこと等が課題となっています。今後、維持管理等に係る人的・財政的負担の軽減等を図るため、各地方公共団体が標準準拠システムへの移行を円滑に進めていくことが求められます¹⁵⁵。

¹⁵³ eLTAXを通じた申告・申請手続については、令和5（2023）年10月から、地方たばこ税、ゴルフ場利用税及び入湯税のほか、法定外税である宿泊税も対象とし、その後、軽油引取税や個人住民税等にも順次拡大されます。

¹⁵⁴ 個人住民税の特別徴収税額通知（特別徴収義務者用）については、既にeLTAXでの送信・受信が可能となっています。

¹⁵⁵ 市区町村が行う個人住民税、法人住民税、固定資産税及び軽自動車税の賦課徴収に係る基幹税務システムについては、ガバメントクラウドを活用した標準準拠システムへ移行することとされています。

4. 資料情報を活用した適正な申告・納税の実現

(近年の歩み)

近年、より適切な所得等の把握に資する観点から、納税者や納税者の取引等の相手方である第三者からの資料情報の提出を求める制度が整備・拡充されてきました。申告義務の有無にかかわらず納税者から財産等に関する資料情報の提出を求める仕組みとしては、平成 24 年度税制改正において国外財産調書制度、平成 27 年度税制改正において財産債務調書制度が創設され、資料情報の提出を促すために過少申告加算税等の加重・軽減措置が講じられてきました。また、主要国の制度も参考に、令和元年度税制改正において、税務当局が高額・悪質な脱税等の端緒を把握するため、事業者等に対し、当該事業者等との取引を行う不特定の者に係る情報照会を行う制度が創設されました。

さらに、執行面においては、暗号資産取引やシェアリングエコノミー等の新たな取引形態の普及等を踏まえ、業界団体や仲介事業者等を通じた納税者に対する適正な申告の呼びかけや、納税者に対する所得等の計算に必要な情報の提供等の取組みが行われてきました。

(今後の課題)

暗号資産取引やシェアリングエコノミー、ギグエコノミーといった新たな取引形態は、取引及び関連する支払のデジタル形式での記録につながるため、本来、納税者・税務当局の双方にとって、透明性の向上とコンプライアンスの負担軽減が図りやすくなる可能性があると考えられます。例えば、将来的に、先述の、申告に必要なデータを自動的に取り込むことで、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組みが実現され、デジタル化された取引情報を納税者の申告に活用することが可能となれば、適正な申告・納税の実現に資するとともに、確定申告を行う納税者の利便性向上にも寄与し得るものと考えられます。こうしたデジタル化に伴う効果も活かし、今後、暗号資産取引やプラットフォームを介した取引に係る法定調書や報告のあり方について検討していく必要があると考えられます。

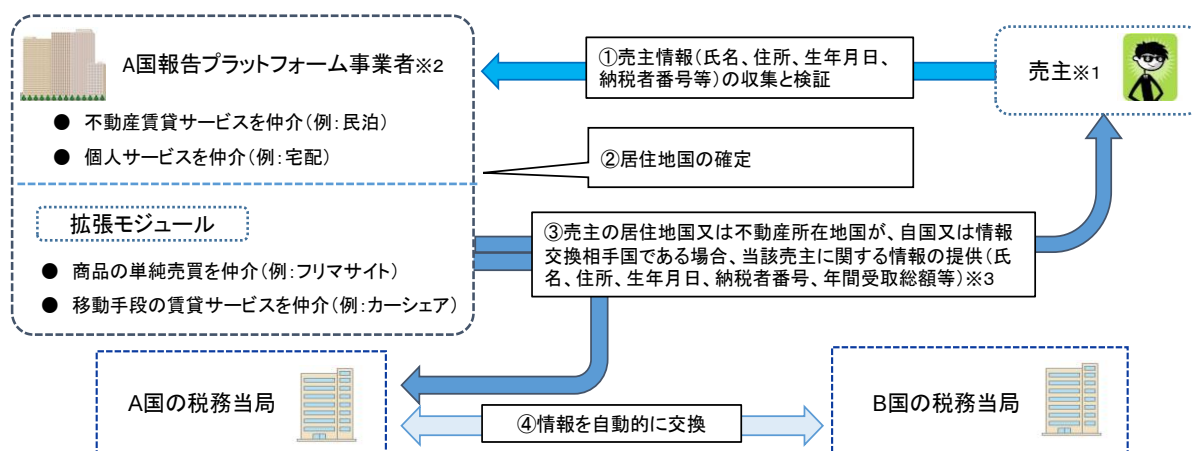
プラットフォーム事業者の報告義務については、令和 2（2020）年 7 月に OECD 租税委員会において、不動産賃貸及び個人サービスを対象とし、各

国が任意で採用できる世界標準として、シェアリングエコノミー及びギグエコノミーにおける売主に関するプラットフォーム事業者による報告のためのモデルルールが公表され、令和3（2021）年6月には、モデルルールに基づく自動的情報交換の実現に向け、国際的な情報交換のルールとともに、商品の販売、移動手段の賃貸についても対象を拡大することができる「拡張モジュール」が公表されました。〔資料2－VI－5〕

EUにおいては、EU加盟国の税務当局間における自動的情報交換の報告範囲をプラットフォーム事業者の売主に拡大する指令（DAC7）が令和3（2021）年3月に採択され、DAC7は、EU各国に対して令和4（2022）年12月31日までに国内法を施行するよう要請しており、EU各国で順次国内法が制定されています。こうした諸外国の取組み¹⁵⁶も踏まえつつ、検討を進めていく必要があります。

〔資料2－VI－5〕モデルルールの概要等

- 報告プラットフォーム事業者は、①売主情報の収集と検証、②売主の居住地国の確定、③税務当局及び報告対象売主に対する当該売主に関する情報の提供を求められる。



- ※1 除外売主（上場事業体など4類型）については、プラットフォーム事業者による情報の収集等が不要。
 ※2 報告プラットフォーム事業者についても、小規模事業者等について一定の除外事由が定められている。
 ※3 一つのプラットフォーム上に複数の報告プラットフォーム事業者が存在する場合、報告方法について例外あり。
 税務当局等に対する情報の報告期限は、報告対象年度の翌年の1月末まで。

¹⁵⁶ 暗号資産取引に関する国際的な取組みについては、「第2部 個別税目の現状と課題 V. 国際課税 5. 税の透明性の向上のための国際的な取組み （2）近年の国際的な取組み」参照。

5. 税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応

(1) 適正な申告や税務当局に対する適切な情報提供等の確保

(近年の歩み)

近年、納税者を取り巻く経済社会の構造変化に伴い、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を大きく損なうような事例が顕在化しています。

具体的には、外国為替証拠金取引（FX取引）や暗号資産取引等のインターネットを通じた金融取引の多様化等が進展する中、こうした取引等により高額所得を得ていながら無申告である事例が存在しています。また、消費税についても、虚偽の申告により不正に還付を受ける事案等への対応が喫緊の課題となっています。これまでの取組みとして、制度面では罰則や加算税等の見直しが行われ、平成23年度税制改正において、新たに故意の申告書不提出による脱税及び消費税の不正受還付罪の未遂罪等が創設されました。また、平成28年度税制改正において、短期間に繰り返して無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税等の加重措置が創設されたほか、令和5年度税制改正において、高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ等が行われました。

さらに、令和5年度税制改正において、税理士等でない者による脱税相談等により納税義務の適正な実現に重大な影響が及ぶ事態を防止するために、より機動的な行政上の対応が可能となる枠組みとして、脱税相談等を行う税理士等でない者に対する命令制度及び命令をすべきか否かの調査のための権限が整備されました。

執行面においては、所得等の計算誤り等や無申告が想定される納税者に対する申告内容の自主的な見直しを呼びかけるなど納税者の自発的な納税義務の履行を確保するための取組みが行われる一方で、不正に税負担を逃れようとする納税者には厳正な税務調査が行われています。さらに、消費税の不正還付事案や国際的な不正スキーム事案等の社会的波及効果が高いと見込まれる事案については、適正・公平な課税を実現するための税務調査だけではなく、重点事案として犯則調査の対象とし、告発して刑事訴追を求めるなどの取組みが行われています。

(今後の課題)

近年、税務調査に対し、接触を一切拒否する等の対応をとることにより取引の十分な説明がなされない事例や、申告書の提出後に仮装・隠蔽が行われることにより重加算税の賦課に至らない事例など、誠実に納税を行う納税者の税に対する公平感を大きく損なうような事例がみられるようになってきています。

[資料2-VI-6] 税に対する公平感を大きく損なうような事例

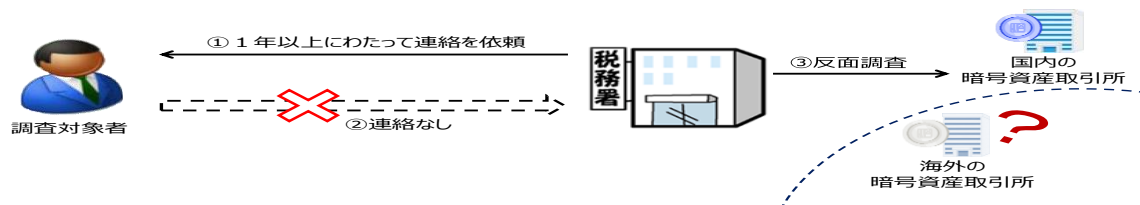
調査をするための接触を一切拒否された事例

【事案の概要】

- 国内海外にわたり暗号資産の取引を行っていた納税者について、無申告が疑われたため調査を行おうとし、着手のために電話・書面によって1年以上にわたって接触を試みるも無視され続けた。
- そこで、膨大な事務量を投じて反面調査等を行い、暗号資産から生じた雑所得のうち国内取引を中心に説明できた分については更正処分を行ったが、海外取引の全容を解明することはできなかった。

【問題点等】

- 反面調査をするためには、その端緒として何らかの情報が必要だが、調査をするための接触を一切拒否された場合にはそうした端緒がつかえず、取引の全容解明は困難を伴い、また、仮装隠蔽行為の有無も確認することが困難となる。



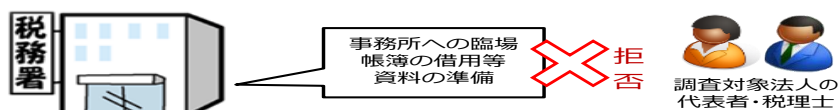
調査時に資料の提示・提出を拒否・遅延された事例

【事案の概要】

- 調査にあたり、調査対象法人の代表者は、事務所への臨場を拒否。そこで、帳簿の借用等を打診するも、税理士も含め、「帳簿は知人に預けている」、「その知人の名前は言えない」、「帳簿データの提供は手間がかかる」などと主張し、長期間にわたって協力が得られず。
- 長期間の折衝の結果、事業所へ臨場できることとなったが、「保存書類の準備はできていない」「事前に準備を依頼された資料は用意していない」等と主張し、各種資料の提示・提出を拒否。
- そこで、膨大な事務量を投じて反面調査等を行ったところ、架空経費の計上等が認められ更正処分を行うこととなった。

【問題点等】

- 本事案のように質問検査権に基づく帳簿書類その他の物件の提示・提出の求めを正当な理由なく長期間にわたって拒否し、調査の円滑な実施が著しく損なわれるケースも存在している。



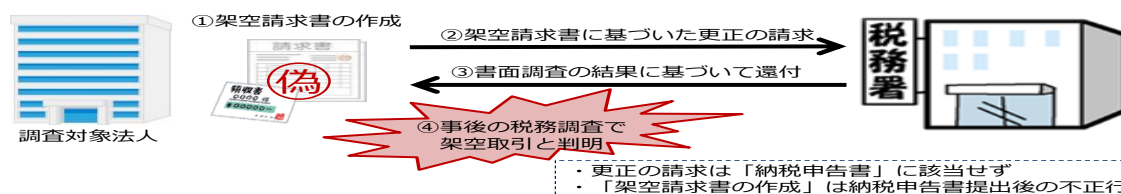
申告後に仮装隠蔽行為が行われた事例

【事案の概要】

- 法人税の確定申告書を提出後、外注費の計上漏れを理由とした更正の請求を行い、それに基づく還付金を受領。
- 更正の請求には外注費に係る領収書等が添付されていたが、その後の実地調査における反面調査を行ったところ、架空の領収書等を作成していたものが判明。添付された領収書等は、印紙貼付、取引先の社判を模造して使用するなど巧妙に外形が整えられていた。

【問題点等】

- 本事案では更正の請求に係る「仮装隠蔽」行為が認められたが、重加算税の賦課要件は「その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」とされており、重加算税の対象とならない。



現行制度上、税務調査への非協力等は罰則の対象となっていますが、こうした罰則の適用は極めて限定的となっており、帳簿書類等の適切な提示・提出等を求める質問検査権の実効性を担保する効果も限定的となっていると言わざるを得ません。

また、現行の加算税は、上述の事例のように、仮装・隠蔽といった積極的な行為を行わずに意図的に無申告である場合や申告書の提出後に仮装・隠蔽が行われた場合であっても、申告時の仮装・隠蔽や意図的に申告しないことを外部からもうかがい得る特段の行動を税務当局が認定できなければ、重加算税の対象とならず、通常の過少申告加算税や無申告加算税の対象となります¹⁵⁷。

さらに、現行の加算税は原則として納税者本人による行為を対象としていますが、納税者以外の第三者が、納税者による不正について指南や加担を行う事例も顕在化しています。SNSやセミナーを通じて多数の納税者に対して脱税や不正還付の指南を行う事例に対しては、令和5年度税制改正において一部対応することとされましたが、第三者が虚偽の領収書等を発行し納税者による不正に対して加担するような事例等については、措置を講じる必要性が依然として残っています。

加えて、これまでの累次にわたる加算税の見直しにより制度が複雑化している面もあることから、納税者がより理解しやすい制度とし、不正を抑止する効果や予見可能性を高める観点から、その見直しを行っていく必要があるとの指摘もあります。

こうした状況を踏まえ、今後、例えば、質問検査権に基づく資料の提示・提出の求めを正当な理由なく長期間にわたって拒否する行為などの税務調査への非協力や申告書の提出後の仮装・隠蔽、虚偽の領収書等の発行といった納税者による不正に対する第三者の加担といった行為については、現行の加算税による対応の限界を考慮し、新たな行政上の措置等を講ずることも視野に入れた検討を行う必要があると考えられます。その際、加算税や延滞税、更正の期間制限といった基本的な枠組みについても、引き続き総合的に検討を行っていく必要があります。

¹⁵⁷ こうした加算税による対応の限界については、昭和36（1961）年答申においても、故意に記帳を行わないことで仮装・隠蔽の証明を不可能にするなどかえって悪質な場合があり得るところ、重加算税の適用について行政上限界のあることを踏まえると、申告内容の程度の如何にかかわらず、過少申告加算税や無申告加算税の割合を一律にとどめておくことには問題があり、今後なお検討すべき旨の指摘がなされています。

なお、地方税の加算金等についても、国税の加算税等と同様の課題があり、検討を行っていく必要があります。

（２）国内外における課税逃れへの対応

（近年の歩み）

増加する国際的な経済取引等への対応として、海外当局との租税条約等に基づく情報交換に加え、国外財産調書等をはじめとする資料情報制度の拡充が行われてきたほか、平成 30（2018）年から共通報告基準（C R S）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換が開始されました。税務当局においてはこれらによって得られた情報を活用して税務調査等が行われています。しかし、執行管轄権の制約上、日本の税務当局が相手国に赴いて質問検査権に基づき情報提供を求めることには限界があるほか、海外当局との租税条約等に基づく情報交換により取引の全容を解明するのには相当な時間を要するなど、税務当局が実態把握を十分に行うことができない状況が生じています。

また、多様な事業体や新たな金融手法の活用等に伴い、富裕層や多国籍企業等による海外への資産隠しや、各国の税制の違い等を利用して税負担を軽減する等の国際的な租税回避をはじめとして、国内外において租税回避スキームの多様化・複雑化が進展しています。こうした中、B E P S プロジェクトを踏まえた対応をはじめ各種施策が講じられてきました¹⁵⁸。

（今後の課題）

課税処分を行うための十分な証拠収集が特に困難な国際的な経済取引等については、適正・公平な課税の実現に向けて引き続き取り組んでいく必要があります。また、国際的な租税の徴収の観点からは、徴収共助のネットワークの一層の拡充に取り組んでいく必要があります。

さらに、租税回避スキームについては、従来の簿外取引や仮装・隠蔽と異なり、通常では用いられない取引や事業体を実際に作出・経由するなどして、積極的に法令上の規定に適用させることで税負担の減免を図ることが多く、現行の法制度においては適法であったとしても、これが放置され、適正な課

¹⁵⁸ 詳細については、「第 2 部 個別税目の現状と課題 V. 国際課税 3. B E P S プロジェクトの概要と我が国の対応状況」参照。

税が行われない場合、課税の公平を損ない、納税者の信頼を揺るがすこととなります。このため、租税回避スキームの開発・販売や利用等に関する実態を把握するための執行面での対応を強化していくことが重要です。また、B E P S プロジェクトでは、行き過ぎた濫用的なタックス・プランニング・スキームの開発・利用を抑止するとともに、税務当局による適時の政策的対応を可能とするといった目的・効果を持つベスト・プラクティスとして、義務的開示制度（M D R）の導入の検討が勧告されています。諸外国におけるM D Rの円滑かつ効果的な導入を担保するための取組み等も参考にしつつ、税務当局が租税回避スキームについての的確に把握できるような仕組みについて検討を進めていく必要があります。

（３）税務当局の執行体制の整備

今後、税務手続のデジタル化等により、納税者が簡便かつ適正に申告等を行うことができる仕組みが構築されれば、内部事務や行政指導等の事務負担が軽減され、税務行政は一部の納税者による巧妙な不正や課税逃れといった、誠実に納税を行う多くの納税者の税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応に重点的に対処することが可能となります。また、課税・徴収事務におけるデジタル技術の活用により、納税者に対する調査や金融機関への照会等が効率化・高度化されることで、不正や課税逃れへの的確な対処に資することが期待されます。

経済取引が多様化・複雑化している中、巧妙な不正や課税逃れに厳正に対処するためには、情報収集及び調査体制の整備や職員の専門性の向上等の取組みを一層推進することが重要であると考えられます。

おわりに ～税に対する理解を深めるために

新たな時代の動きに適切に対応した「あるべき税制」の具体化を進めていくためには、私たち一人ひとりが社会を支える税のあり方について主体的に考え、受益と負担のあり方について国民的な論議を深めていくことが重要です。

働き方の多様化等が進展し、納税者として税と関わる機会が増加する中、分かりやすい税制の構築とともに、制度への正しい理解を促進することも不可欠となってきています。

将来の社会を担う子どもたちが早くから税について学び、その意義・役割等について考える機会を持てるよう、学校教育をはじめ、家庭や社会教育の場において租税教育を更に充実させるとともに、若者を含む多様な世代が、税のあり方について自ら考え議論に参画できるよう、政府による積極的な発信も通じて、議論を喚起していくことが求められます。

今日、私たちが選択する税制のあり方が明日の社会の基礎となります。将来世代が希望ある社会のあり方を選択できるよう、公的サービスとそれを支える負担のあり方について、明日を見据えた一体的な議論を行うことが大切です。

本答申が税に対する理解を深めるための取組みにも活用され、私たち一人ひとりが社会のあり方について議論を尽くし、その実現のために必要な税制のあり方について考え、その先に、将来に希望が持てるような社会が実現されていくことを期待いたします。