

## 参議院常任委員会調査室・特別調査室

論題	令和6年度税制改正の概要 ーデフレ完全脱却に向けた税制改正ー
著者 / 所属	小野 真穂 / 財政金融委員会調査室
雑誌名 / ISSN	立法と調査 / 0915-1338
編集・発行	参議院事務局企画調整室
通号	463号
刊行日	2024-2-7
頁	18-33
URL	<a href="https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rip_pou_chousa/backnumber/20240207.html">https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rip_pou_chousa/backnumber/20240207.html</a>

※ 本文中の意見にわたる部分は、執筆者個人の見解です。

※ 本稿を転載する場合には、事前に参議院事務局企画調整室までご連絡ください (TEL 03-3581-3111 (内線 75020) / 03-5521-7686 (直通))。

## 令和6年度税制改正の概要

### — デフレ完全脱却に向けた税制改正 —

小野 真穂

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. 令和6年度税制改正の概要
  - (1) 構造的な賃上げの実現
  - (2) 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進
  - (3) 子育て支援に関する政策税制
  - (4) グローバル化を踏まえた税制の見直し
  - (5) 中堅・中小企業の成長を促進する税制
  - (6) その他
3. 改正の論点と今後の課題
  - (1) 定額減税に関する論点
  - (2) 扶養控除の見直し
  - (3) 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置
4. おわりに

#### 1. はじめに

岸田内閣総理大臣は、現在の我が国経済はコロナ禍を乗り越えて状況が改善しつつあるとした上で、①物価高に苦しむ国民への経済成長の成果の適切な還元、②コストカット経済からの30年ぶりの転換の2点を目的として経済対策を策定する方針を示した<sup>1</sup>。

令和5年11月2日に閣議決定された「デフレ完全脱却のための総合経済対策～日本経済の新たなステージにむけて～」(以下「総合経済対策」という。)では、税制措置として「所得税・個人住民税の減税」のほか、「賃上げ促進税制の強化」、「イノベーションボックス税

<sup>1</sup> 首相官邸ウェブサイト「経済対策についての会見」(令5. 9. 25) <[https://www.kantei.go.jp/jp/101\\_kishida/statement/2023/0925kaiken.html](https://www.kantei.go.jp/jp/101_kishida/statement/2023/0925kaiken.html)> (令6. 1. 16最終アクセス。以下、本稿において同じ。)

制」、「戦略分野国内生産促進税制」、「ストックオプション税制の措置の充実」、「事業承継税制に係る特例承継計画の提出期限の延長等」について、令和6年度税制改正において検討・結論を得た上で、次期常会に法案を提出するとした。

以上を踏まえつつ、自由民主党及び公明党は令和6年度税制改正について議論を行い、同年12月14日、「令和6年度税制改正大綱」（以下「令和6年度与党税制改正大綱」という。）を決定した。これを受け、政府は同月22日、「令和6年度税制改正の大綱」を閣議決定した。

本稿では、令和6年度税制改正について、両大綱等に基づき、その主な内容を紹介するとともに、関連する課題について述べる。

## 2. 令和6年度税制改正の概要

### （1）構造的な賃上げの実現

#### ア 所得税・個人住民税の定額減税

##### （ア）定額減税実施の経緯

岸田総理は、令和5年9月25日の経済対策についての会見で、「物価高に苦しむ国民に対して、成長の成果について適切に還元を行う」、「成長の成果である税収増等を国民に適切に還元するべく、経済対策を実施したい」と述べたが、国民への還元が具体的に何を指すのか定かではなかった。同時に会見では、成長力の強化のため、賃上げ税制の強化等企業向けの減税を行うことを表明したが<sup>2</sup>、国民への直接の還元となる所得税減税を求める声も上がっていた<sup>3</sup>。第212回国会（臨時会）の所信表明演説で、岸田総理は改めて税収の増収分の一部を国民に還元することを表明し<sup>4</sup>、同年10月26日の政府与党政策懇談会において、過去2年間で所得税・個人住民税の税収が約3.5兆円<sup>5</sup>増加したことを踏まえ、この税収増を定額減税の形で国民に還元する方針が示された。定額減税の額は、納税者本人、扶養親族等それぞれ4万円<sup>6</sup>（所得税3万円、個人住民税1万円）とされた。

総合経済対策では、賃金が上がり、家計の購買力が上がることで消費が増え、適度に物価が上昇し、企業の業績向上や新たな投資につながるという好循環を実現するため、①緊急的な生活支援対策として、低所得者（住民税非課税世帯）に追加の給付金を支給し<sup>7</sup>、②本格的な所得向上対策として、「賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和するため、デフレ脱却のための一時的な措置として、国民の可処分所得を直接

<sup>2</sup> 第22回新しい資本主義実現会議（令5.9.27）においても、企業向けの減税措置を行うことが確認された。

<sup>3</sup> 自民党、公明党の幹部から相次いで、所得税減税は検討に値する旨の発言があったが（『毎日新聞』（令5.10.4）、『朝日新聞』（令5.10.5）、『毎日新聞』（令5.10.11）など）、10月中旬に自民党、公明党が岸田総理にそれぞれ提出した経済対策の提言では、所得税減税は盛り込まれていなかった。同時期、野党各党もそれぞれ経済対策案を取りまとめ、給付措置、社会保険料減免、消費税減税等を主張していた。

<sup>4</sup> 第212回国会参議院本会議録第2号2頁（令5.10.23）

<sup>5</sup> 所得税収は令和2年度が19兆1,898億円、令和4年度が22兆5,217億円（いずれも決算額）、個人住民税収（地方財政計画ベース）は、令和2年度が13兆3,511億円（決算額）、令和4年度が13兆5,529億円（決算見込額）で、2年間で所得税収は約3.3兆円、個人住民税収は約0.2兆円の増収となった。

<sup>6</sup> 約3.5兆円を納税者と扶養親族等の数約9,000万人で割ると1人当たり4万円弱となる。

<sup>7</sup> 令和5年夏以降、多くの自治体において「重点支援地方交付金」を活用し、1世帯当たり3万円を目安に給付金を支給してきた。今回、1世帯当たり7万円を追加で給付し、住民税非課税世帯1世帯当たり合計10万円を目安に支援を行うこととされ、令和5年度補正予算において、1.1兆円が措置された。

的に下支えする所得税・個人住民税の減税を行う。」<sup>8</sup>とされた。定額減税は、賃上げと定額減税の双方の効果が期待できるボーナス月の令和6年6月から実施することとし、令和6年度税制改正として年末に成案を得るとされた。また、個人住民税均等割のみ課税の世帯や、定額減税し切れないと見込まれる者、低所得者の子育て世帯について、別途給付措置を行うこととされた<sup>9</sup>。所得税及び個人住民税の定額減税の実施は、アジア通貨危機を契機とした当面の厳しい金融・経済情勢を踏まえて行われた、平成10年以来となる<sup>10</sup>。

### (イ) 定額減税の概要

令和6年分の所得税及び個人住民税について、定額による所得税額及び個人住民税額の特別控除を実施することとしている。ただし、令和6年分所得税及び個人住民税に係る合計所得金額が1,805万円以下（給与収入約2,000万円以下）の場合に限られる<sup>11</sup>。特別控除の額は、①納税者本人②同一生計配偶者又は扶養親族1人につき、それぞれ4万円（所得税3万円、個人住民税1万円）である<sup>12</sup>。

所得税額の特別控除の実施方法は、所得の種類により異なる<sup>13,14</sup>。給与所得者の場合、令和6年6月1日以後最初に支払を受ける給与等につき源泉徴収されるべき所得税の額から特別控除の額に相当する金額が控除される。控除し切れない金額については、以後令和6年中に支払われる給与等に係る控除前源泉徴収税額から順次控除される。

公的年金等の受給者の場合、令和6年6月1日以後最初に支払を受ける公的年金等につき、給与所得者の取扱いに準ずることとされている<sup>15</sup>。

事業所得者等の場合、最終的には確定申告での対応となるが、予定納税<sup>16</sup>を行う場合は

<sup>8</sup> 併せて賃上げ促進税制を拡充することとされた。岸田総理は、内閣府の試算や民間のエコノミストの意見では、令和6年度又は7年度中に名目賃金の伸びが消費者物価に追いつくとされており、デフレ脱却の正念場であるとしている。（首相官邸ウェブサイト「岸田内閣総理大臣記者会見」（令5.11.2）[https://www.kantei.go.jp/jp/101\\_kishida/statement/2023/1102kaiken.html](https://www.kantei.go.jp/jp/101_kishida/statement/2023/1102kaiken.html)）

<sup>9</sup> 令和6年度税制改正と併せて成案を得ることとされ、令和5年12月15日に「新たな経済に向けた給付金・定額減税一体措置」として、①個人住民税均等割のみ課税の世帯に、個人住民税非課税世帯と同水準の10万円／世帯を給付、②低所得者の子育て世帯に、世帯内で扶養されている18歳以下の子に5万円／人を加算、③定額減税し切れないと見込まれる者に、令和6年に入手可能な課税情報を基に、前倒しで給付を実施し、自治体の事務負担などを踏まえ1万円単位で差額を支給すること等が発表された。

<sup>10</sup> 平成10年2月と8月の2回実施され、減税額は、合計で本人：所得税3万8,000円、個人住民税1万7,000円、控除対象配偶者又は扶養親族：所得税1万9,000円、個人住民税8,500円。国税・地方税合わせて4兆円規模。

<sup>11</sup> 岸田総理は、「定額減税が子育て世帯の支援の意味合いも持つ」ため、「子育て世帯の分断を招くことがあってはならない」として所得制限には消極的だった（第212回国会参議院予算委員会会議録第2号7頁（令5.11.1））。しかし、高額所得者は物価高の影響が相対的に小さいことや、給与所得者であっても、年収2,000万円以上の場合には年末調整を受けることができず確定申告が必要であること、国会議員（歳費及び期末手当の合計約2,190万円）も定額減税の対象外とすることができることから、この水準の所得制限を設けることとなったとされる（『毎日新聞』（令5.12.14））。

<sup>12</sup> 特別控除額の合計額が、納税者本人の所得税額を超える場合には、所得税額が限度となり、差額は給付金で対応される。

<sup>13</sup> 住宅ローン控除等の税額控除後の所得税額から減税される。

<sup>14</sup> 個人住民税の特別控除の方法については、別途定められている。

<sup>15</sup> 年金は、原則年6回、偶数月に支払われるため、6月に減税し切れなかった金額は、翌々月以降の税額から順次控除される。

<sup>16</sup> 前年に一定額以上納付税額がある納税者について、その年分の所得税の確定申告をして納税する前に、7月と11月に分けて概算で分割納税する制度。その年の5月15日の現況で、前年の所得金額や税額等を基に計算された予定納税基準額が15万円以上である者は、予定納税の義務が発生する。

その納税額から減税される。具体的には、令和6年分の所得税に係る第1期分予定納税額（7月）から本人分に係る特別控除の額に相当する金額を控除する。控除し切れない金額について、第2期分予定納税額（11月）から控除する。同一生計配偶者等に係る特別控除は、予定納税額の減額の承認の申請により適用される。これに伴い、令和6年分所得税に係る第1期分予定納税額の納期<sup>17</sup>及び同年6月30日の現況に係る予定納税額の減額の承認の申請の期限<sup>18</sup>がそれぞれ延長される。

なお、令和6年度与党税制改正大綱では「今後、賃金、物価等の状況を勘案し、必要があると認めるときは、所要の家計支援の措置を検討する」とされ、複数回の減税実施に含みを持たせる形となった<sup>19</sup>。

## イ 賃上げ促進税制の強化

### （ア）改正の経緯

岸田総理は就任以来、成長と分配の好循環による「新しい資本主義」の分配戦略として、賃上げを重要課題として掲げてきた。令和4年度税制改正では、労働分配率向上のため、いわゆる賃上げ促進税制について抜本的な強化が行われた<sup>20</sup>。令和5年の春季労使交渉における賃上げ率は3.58%<sup>21</sup>と30年ぶりの高水準を記録したが、ロシアのウクライナ侵略や円安によるエネルギー・食料価格の高騰に伴う物価上昇<sup>22</sup>の影響で、実質賃金が低下する状況が続いている<sup>23</sup>。総合経済対策においては、足元では、設備投資に続き物価や賃金が上昇し、賃金と物価が好循環する「新たなステージ」への光が差しつつあるとし、「物価上昇を十分に超える持続的な賃上げが行われる経済の実現を目指す」として、賃上げ促進税制を強化するとした。また、中小企業等について、赤字法人においても賃上げを促進するため繰越控除制度を創設するほか<sup>24</sup>、仕事と子育ての両立や女性活躍支援を促進する観点からも本税制を強化するとした。

一方、財務省は、多くの企業は物価上昇等に対応するために賃上げを行った結果、本税制の適用対象となったにすぎず、必ずしも本税制が賃上げの動機になっていないと分析しており、適用要件の引上げが必要との見方もあった<sup>25</sup>。

<sup>17</sup> 現行、令和6年7月1日から同月31日までのところ、7月1日から9月30日までとする。

<sup>18</sup> 現行、令和6年7月15日までのところ、同月31日までとする。

<sup>19</sup> 定額減税が一回限りの措置かどうかについて、岸田総理は「一回で終わるように経済を盛り上げていきたい」と答弁していた（第212回国会参議院予算委員会会議録第1号3頁（令5.10.31））。与党内では、自民党の宮沢洋一税制調査会長が「1年限り」との見解を示していた一方、公明党は、複数年にわたる減税の余地を残すよう要望していた（『日本経済新聞』（令5.12.14））。

<sup>20</sup> 現行制度においては、大企業は、継続雇用者の給与等支給額及び教育訓練費を増加させた場合、給与等支給額の増加額の最大30%が税額控除される。中小企業については、雇用者全体の給与等支給額及び教育訓練費を増加させた場合、給与等支給額の増加額の最大40%が税額控除される。

<sup>21</sup> 平均賃金方式で回答を引き出した5,272組合の「定昇相当込み賃上げ計」の加重平均（日本労働組合総連合会「2023春季生活闘争第7回（最終）回答集計」（2023年7月3日集計・7月5日公表））。

<sup>22</sup> 令和5年の消費者物価指数（生鮮食品を除く総合指数）は前年比3.1%の上昇。

<sup>23</sup> 厚生労働省『毎月勤労統計調査』によると、令和5年11月（速報値）の実質賃金は前年比3.0%減少し、20か月連続でマイナスを記録している。

<sup>24</sup> 中小企業の約6割は欠損法人（所得金額がマイナスまたはゼロ）であり、税額控除の適用が受けられない。

<sup>25</sup> 『朝日新聞』（令5.11.17）、『産経新聞』（令5.11.22）、『毎日新聞』（令5.11.29）など。

(イ) 改正案の概要 (図表 1)

令和 6 年度税制改正では、従来の大企業<sup>26</sup>のうち、常時使用従業員数2,000人超の大企業について、継続雇用者の給与等支給額が 3%以上増加との現行の賃上げ率の要件は維持しつつ、継続雇用者の給与等支給額の増加に応じた控除率の上乗せについて、従来の 4%に加え、5%、7%と更に高い賃上げ率の要件を新設することとしている。その上で、原則の税額控除率を10% (現行15%) に引き下げ、賃上げ率が 7%以上の場合は最大25%税額控除できる制度とし、より高い賃上げを促すこととしている。

また、従来の大企業のうち、常時使用従業員数2,000人以下の企業については、新たに「中堅企業」と位置付け、従来の賃上げ率の要件を維持しつつ、控除率を見直してより高い賃上げを行いやすい環境を整備することとしている。

中小企業向けの賃上げ促進税制は、従来の賃上げ要件・控除率を維持しつつ、新たに繰越控除制度を創設することとしている。具体的には、賃上げ促進税制の税額控除額について、当期の税額から控除できなかった分を 5 年間繰越控除できることとしている<sup>27</sup>。

図表 1 賃上げ促進税制の改正 (案)

【改正案】						【現行】			
	継続雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 +20%⇒+10% 【要件緩和】	女性活躍 子育て支援* 【新設】	合計控除率 最大35%	賃上げ 要件	控除率	教育訓練費 +20%	合計 最大30%
大企業 (見直し後)	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	+ 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	15%			25%	+ 4%	25%		30%
	+ 5%	20%			30%	-	-		-
	+ 7%	25%			35%	-	-		-
* プラチナくるみんorプラチナえるぼし									
中堅企業	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	+ 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	25%			25%	+ 4%	25%		30%
* プラチナくるみんorえるぼし三段階目以上									
中小企業	+ 1.5%	15%	+ 10%	+ 5%	30%	+ 1.5%	15%	+ 10%	25%
	+ 2.5%	30%			45%	+ 2.5%	30%		40%
中小企業の繰越控除新設：5年間（繰越控除する年度は全雇用者給与総額対前年度増が要件） * くるみんorえるぼし二段階目以上									

- ※ 控除上限：当期の法人税額の20%
- ※ 教育訓練費の上乗せ要件について、当期の給与総額の0.05%以上の要件を追加。
- ※ 適用期限を3年間延長

(出所) 財務省資料より作成

教育訓練費を増加させた場合の上乗せ要件については、適用に当たり一定程度の教育訓練費を確保するための措置を講じた上で、適用要件を緩和（大企業・中堅企業：現行 20%→10%、中小企業：現行10%→5%）することとしている。女性活躍、子育て支援

<sup>26</sup> 資本金1億円以上の企業。

<sup>27</sup> 繰越控除制度は、繰越控除をする事業年度において全雇用者の給与等支給額が前年度より増加している場合に適用できることとしている。

の観点からは、「くるみん」<sup>28</sup>、「えるぼし」<sup>29</sup>認定を受けている場合は、税額控除率を5% 上乗せする措置を新たに講じることとしている。あわせて、特定税額控除制度の不適用措置<sup>30</sup>の要件も見直される。

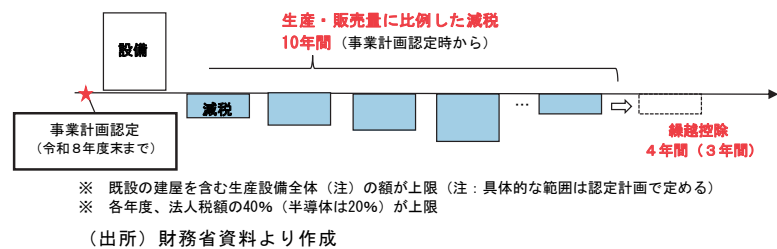
## (2) 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進

### ア 戦略分野国内生産促進税制の創設（図表2、3）

近年、欧米を中心とする先進各国では、GX（グリーン・トランスフォーメーション）やDX（デジタル・トランスフォーメーション）等の中長期的成長が見込まれる戦略分野について、政府が、5年から10年にわたる初期投資にとどまらないランニングコストを含めた包括的支援を行うことにより、自国内への企業の立地・投資を誘致する動きが強まっている<sup>31</sup>、<sup>32</sup>。総合経済対策では「供給力の強化」の一環として、初期投資コスト及びランニングコストが高いため、民間として事業採算性に乗りにくいのが、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる物資への投資を対象として、生産量等に応じた新たな減税措置を創設するとされた<sup>33</sup>。

令和6年度税制改正では、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）の改正を前提に、令和9年3月31日までに同法の事業適応計画の認定を受けた事業者が、産業競争力基盤強化

図表2 戦略分野国内生産促進税制（案）



商品の生産をするための設備の新設又は増設をする場合、その新設又は増設に係る機械その他の減価償却資産（産業競争力基盤強化商品生産用資産）の取得等をして、国内にある事業の用に供したときは、その認定の日以後10年以内（対象期間）の日を含む各事業年度において、①その産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された産業競争力基盤強化商品のうち、その事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額と②その産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額のいずれか少ない金額の税額控除ができることとしている。産業競争力基盤強化商品となる

<sup>28</sup> 次世代育成支援対策推進法（平成15年法律第120号）に基づき、一般事業主行動計画を策定した企業のうち、計画に定めた目標を達成し、一定の基準を満たした企業は、申請を行うことによって「子育てサポート企業」として、厚生労働大臣の認定（くるみん認定）を受けることができる。  
<sup>29</sup> 女性の職業生活における活躍の推進に関する法律（平成27年法律第64号）に基づき、一般事業主行動計画の策定・届出を行った企業のうち、女性の活躍推進に関する取組の実施状況が優良である等の一定の要件を満たした場合に、厚生労働大臣の認定（えるぼし認定）を受けることができる。  
<sup>30</sup> 収益が拡大しているにもかかわらず、賃上げ・投資に消極的な大企業は、研究開発税制その他一定の税額控除の規定が適用されない。  
<sup>31</sup> 「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2023改訂版」（令和5年6月16日閣議決定）  
<sup>32</sup> アメリカでは、2022年8月にインフレ抑制法が成立し、クリーン自動車や再エネ投資に対する税額控除を含む10年間で約50兆円の措置が講じられ、投資額の最大30%を税額控除する初期投資支援や生産量に応じ一定額を控除する生産比例税額控除によるランニングコスト支援等を行うこととされている。  
<sup>33</sup> 現行制度では、減価償却を前倒しする特別償却や投資額の一定割合を税額から差し引く税額控除等があるが、いずれも生産活動の初期段階である設備投資等が対象になる。

対象物資は、電気自動車等（蓄電池）、グリーンスチール、グリーンケミカル、SAF（持続可能な航空燃料）、半導体である。控除税額の上限は、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制による税額控除額との合計で、当期の法人税額の40%（半導体生産用資産は20%）とされている。措置期間は、計画認定から10年間で、4年間（半導体生産用資産は3年間）の税額控除の繰越期間を設けることとしている。GX関連の物資（半導体以外）に係る措置は、GX経済移行債<sup>34</sup>（エネルギー対策特別会計）の発行収入の一般会計繰入れにより、減収額を補填することとしている。これにより、既存の税制と大きく異なる規模・期間等の措置を実現することとしている。なお、本税制の効果を高めるため、適用に当たっては控除を受ける事業年度に一定の賃上げ・設備投資を行うことが要件となる。

図表3 対象物資・控除額(案)

物資		単位当たり控除額
EV等・蓄電池	EV	40万円/1台
	FCV	40万円/1台
	軽EV・PHEV	20万円/1台
グリーンスチール		2万円/1トン
グリーンケミカル		5万円/1トン
SAF		30円/1リットル
半導体 マイコン、アナログ(パワー含む)		1.6万円/1枚 等

※ 蓄電池に対する直接の措置は講じない(EVの中で対応)。  
 ※ 競争力強化が見込まれる後半年度においては、控除額を段階的に引き下げる(8年目:75%、9年目:50%、10年目:25%)。  
 ※ 半導体以外の物資は、GX移行債の発行収入の一般会計繰入れにより減収額を補填。

(出所)財務省資料より作成

### イ イノベーションボックス税制の創設

我が国における研究開発投資が伸び悩む一方、国内の企業が海外において研究開発を行う動きが活発化している。企業活動のグローバル化に伴い、研究開発拠点の立地選択の自由度や戦略性が高まる中、税制措置を始めとする制度環境が重要視されてきている。総合経済対策では、海外と比べて遜色なく民間による無形資産投資を後押しする観点から、イノベーションボックス税制を創設するとされた<sup>35</sup>。イノベーションボックス税制とは、研究開発投資の「アウトプット」に着目し、特許権等の知的財産権により得られた所得について、優遇税率を適用することでイノベーション投資を促す制度である<sup>36</sup>。

令和6年度税制改正では、法人が国内で自ら研究開発を行った特許権又はAI関連のプログラムの著作権（特定特許権等<sup>37</sup>）について、当該知的財産の国内への譲渡所得又は国内外からのライセンス所得に対して、所得の30%の所得控除を設けることとしている<sup>38</sup>。令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度において特定特許権等の譲渡又は貸付けを行った場合に適用される。この結果、対象所得については、法人税率約7%相当の税制優遇が行われることとなる<sup>39</sup>。G7では、フランス、イギリスに続き3か国目の導入となる。

<sup>34</sup> 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）に基づき、令和5年度以降10年間で、20兆円規模の「脱炭素成長型経済構造移行債」（GX経済移行債）を発行することとなっている。

<sup>35</sup> 政府は、「総合イノベーション戦略2023」（令和5年6月9日閣議決定）や経済財政運営と改革の基本方針2023（令和5年6月16日閣議決定。以下「骨太方針2023」という。）においても、知的財産の創出等を促し、我が国のイノベーション拠点としての立地競争力を強化する方針を示していた。

<sup>36</sup> イノベーション投資を促す税制としては、伝統的に研究開発税制が挙げられる。研究開発税制は、研究開発投資の「インプット」に着目し、企業の試験研究費の一定割合の税額控除を認める制度である。

<sup>37</sup> 令和6年4月1日以後に取得又は製作をした特許権等で、一定のもの。

<sup>38</sup> 租税回避を防止するため、2015年にOECDから、原則、優遇措置の対象は納税者が「国内で自ら」行った研究開発支出に基づき取得された知的財産由来の所得に限定すること等のルールが示されている。

<sup>39</sup> 法人実効税率ベースで見ると現在の29.74%から20.82%まで引き下がる。



あわせて、研究開発税制について、試験研究費が減少した場合の控除率の段階的な引下げ等の見直しを行い、減税措置の実効性を高めることとしている。

### (3) 子育て支援に関する政策税制

岸田総理は、令和5年の年頭会見で「異次元の少子化対策」に挑戦することを表明し、6月の骨太方針までに、将来的なこども予算倍増に向けた大枠を提示するとした。「こども未来戦略方針」（令和5年6月13日閣議決定）及び骨太方針2023では、2030（令和12）年までに少子化を反転させるため、今後3年間の集中取組期間において、「こども・子育て加速化プラン」に基づき対策を実行するとした<sup>40</sup>。税制面でも子育て世帯を支えるため、令和6年度与党税制改正大綱では、3つの子育て支援税制<sup>41</sup>と扶養控除の見直し（3.（2）参照）について、令和7年度税制改正において結論を得ることとし、現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充及び住宅リフォーム税制の拡充について、令和6年限りの措置として先行的に実施することとされた。

#### ア 子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充

住宅ローン控除は、個人が一定の要件を満たす住宅の取得等をして自己の居住の用に供した場合において、住宅借入金等を有するときは、居住年以後一定の控除期間（13年又は10年）にわたって、その者の住宅借入金等の年末残高（住宅借入金等の年末残高の限度額（借入限度額）を超える場合には、借入限度額）の一定割合（0.7%）の金額を各年の所得税額から控除することができる制度である。令和4年度税制改正で2050年カーボンニュートラル<sup>42</sup>の実現の観点から借入限度額が見直され<sup>43</sup>、現行制度においては、床面積が50㎡以上の新築住宅、買取再販住宅へ令和4年・5年に入居した場合、借入限度額は認定住宅5,000万円、ZEH（ネット・ゼロ・エネルギー・ハウス）水準省エネ住宅4,500万円、省エネ基準適合住宅4,000万円とされ、令和6年・7年に入居した場合は、それぞれの借入限度額が500～1,000万円減額となり段階的に縮小されることとなっていた。

図表4 子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充(案)  
【現行】

新築・買取再販住宅		認定	ZEH	省エネ
借入限度額	令和4年・5年入居	5,000万円	4,500万円	4,000万円
	令和6年・7年入居	4,500万円	3,500万円	3,000万円

【改正案(令和6年入居に限る)】

新築・買取再販住宅		認定	ZEH	省エネ
借入限度額	子育て世帯等	5,000万円	4,500万円	4,000万円
	それ以外	4,500万円	3,500万円	3,000万円

(出所)財務省資料より作成

<sup>40</sup> こども未来戦略方針を踏まえ、12月22日に「こども未来戦略」が閣議決定された。「こども未来戦略」の基本理念は、若い世代の所得を増やす、社会全体の構造・意識を変える、全てのこども・子育て世帯を切れ目なく支援するの3点である。加速化プランの予算規模は、全体で3.6兆円程度とされている。

<sup>41</sup> 子育て世帯等に対する、住宅ローン控除、住宅リフォーム税制及び子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充。令和6年度与党税制改正大綱では、「子育て世帯は、安全・快適な住宅の確保や、こどもを扶養する者に万が一のことがあった際のリスクへの備えなど、様々なニーズを抱えており、子育て支援を進めるためには、税制においてこうしたニーズを踏まえた措置を講じていく必要がある。」とされた。

<sup>42</sup> 2020年10月、政府は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した。

<sup>43</sup> 改正前は、消費税引上げ時の反動減対策として借入限度額が上乘せされており、平成26年4月から令和3年末までに認定住宅の取得等をした場合の借入限度額が5,000万円（従前は3,000万円）、同期間に住宅の取得等をした場合の借入限度額は4,000万円（従前は2,000万円）とされていた。

令和6年度税制改正では、40歳未満であって配偶者を有する者、40歳以上であって40歳未満の配偶者を有する者又は19歳未満の扶養親族を有する者（以下「子育て特例対象個人」という。）が、認定住宅等の新築等をして、令和6年1月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合の借入限度額に特例を設けることとしている（図表4）。あわせて、新築住宅の床面積要件を、合計所得金額1,000万円以下の者に限り40㎡以上に緩和する措置について、令和6年12月31日以前に建築確認を受けた家屋についても適用できることとしている。

#### イ 子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充

住宅リフォーム税制とは、居住用家屋について耐震やバリアフリー等のため一定の改修工事を行った場合、所得税額から工事費用の一部等を控除する制度である。

令和6年度税制改正では、子育て特例対象個人が、その者の所有する居住用の家屋について一定の子育て対応改修工事を行い、令和6年4月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合、子育て対応改修工事に係る標準的な工事費用相当額（250万円を限度）の10%に相当する金額をその年分の所得税額から控除できることとしている。なお、その年分の合計所得金額が2,000万円を超える場合には適用されない。

### （4）グローバル化を踏まえた税制の見直し

#### ア 暗号資産等報告制度の整備

個人投資家の海外投資や企業の海外取引が増加するなど、経済社会が国際化する中、外国の金融機関を利用した国際的な脱税及び租税回避に対応するため、2014（平成26）年にOECDは非居住者の金融口座情報（氏名、住所、口座残高など）を各国税務当局間で自動的に交換するための共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）を策定・公表した。我が国は、平成27年度税制改正において、CRSに基づく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年度から情報提供を開始した<sup>44,45</sup>。その後、分散型台帳技術を使用する暗号資産等を利用した脱税等のリスクが顕在化したことを受け、2022（令和4）年、OECDは各国の税務当局が自国の暗号資産交換業者等から報告される非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）を策定し、承認・公表した。

令和6年度税制改正では、CARFに基づき、国内の暗号資産交換業者等に対し、非居住者の暗号資産に係る取引情報等を税務当局に報告することを義務付ける制度を整備することとしている。あわせて、CRSについても所要の整備を行うこととしている。

<sup>44</sup> 租税条約等に基づく情報交換（納税者の取引など税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに情報提供する仕組み）として、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換、③自動的情報交換があり、CRS情報交換は③に当たる。

<sup>45</sup> 令和3年7月～令和4年6月の期間で、日本居住者のCRS情報約250万件（口座残高約14兆円）を94か国・地域の外国税務当局から受領し、外国居住者のCRS情報約65万件（同約4.9兆円）を77か国・地域の外国税務当局に提供している（国税庁「令和3事務年度における租税条約等に基づく情報交換実績の概要」（令5.1）〈<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-024.pdf>〉）。

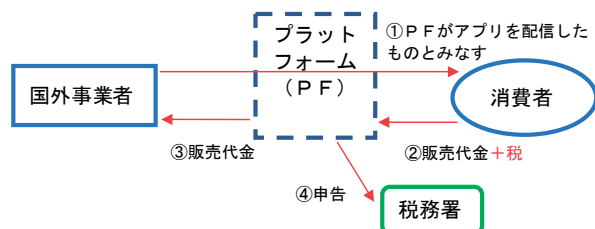
## イ プラットフォーム課税の導入（図表5）

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る。消費税は国内で行われる取引を課税対象としているため、国境を越えた電子書籍、音楽、広告の配信などの電子通信利用役務の提供について、従来は消費税の課税対象とされていなかったが<sup>46</sup>、平成27年度税制改正において、国外事業者が国内の消費者に電子通信利用役務を提供する場合も消費税の課税対象とし、国外事業者を納税義務者とする<sup>47</sup>こととされた<sup>47</sup>。

その後も、特にオンラインゲームを中心としたモバイルアプリの市場が年々拡大し、大小様々な事業者が、プラットフォーム事業者を介して消費者にコンテンツを提供するようになったが、小規模な国外事業者に対して消費税の適正な課税を行うことは困難であった。自由民主党及び公明党の「令和5年度税制改正大綱」（令和4年12月16日）では、「国境を越えた役務の提供に係る消費課税のあり方については、諸外国での制度面の対応や執行上の課題、プラットフォーム運営事業者の役割等を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討する」こととされた。

令和6年度税制改正では、事業者に代わってプラットフォーム事業者に納税義務を課す制度（プラットフォーム課税）を導入することとしている。国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）のうち特定プラットフォーム事業者を介してその対価を収受するものについては、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなされる。なお、対象となる特定プラットフォーム事業者は、高い税務コンプライアンスや事務処理能力が求められることから、国税庁長官が指定する一定の規模を有する事業者<sup>48</sup>とされている。

図表5 国境を越えたデジタルサービスに係るプラットフォーム課税の導入（案）



（出所）財務省資料より作成

## （5）中堅・中小企業の成長を促進する税制

### ア 交際費課税の見直し

法人が支出する交際費は、企業会計上はその全額が費用とされているが、税法上は、冗費抑制の観点から、損金算入が制限されている。現行制度では、法人の規模により、

<sup>46</sup> 同様のサービスであっても、国内事業者が行う場合には消費税が課税される一方で、国外事業者が行う場合には消費税は課税されないという、国内外の事業者間で競争条件の不均衡が生じていた。

<sup>47</sup> 日本国内に拠点を持たない国外事業者に対して消費税の申告納税義務を課すことは適正な税務執行の確保に限界があるため、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、当該役務の提供を受ける事業者（課税仕入れを行った事業者）に納税義務を課す、いわゆるリバースチャージ方式の対象とする改正も行われた。

<sup>48</sup> 国外事業者が自身のプラットフォームを介して行うデジタルサービスの取引高が50億円を超えるプラットフォーム事業者。

交際費等<sup>49</sup>について損金算入が制限され、中小法人については、800万円の定額控除限度額まで損金算入するか（中小法人に係る損金算入の特例措置）、交際費等の額のうち飲食費の50%相当額を損金算入するか（接待飲食費に係る損金算入の特例）<sup>50</sup>を選択できる。

1人当たり5,000円以下の一定の飲食費は、交際費等の範囲から除外され、法人の規模にかかわらず、損金算入が認められている。コロナ禍によって特に地方の飲食業が疲弊する中、法人の交際費の支出は、消費を拡大し、地域経済を活性化させる効果があるとの声や、昨今の物価高の影響で、5,000円以下で飲食を伴う企業活動を行うことは難しいとの声があった。

令和6年度税制改正では、損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準について、1人当たり1万円以下に引き上げるとともに、接待飲食費に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例措置の適用期限をいずれも3年延長することとしている。

### イ 法人版事業承継税制（図表6）

法人版事業承継税制は、中小企業の先代経営者から後継者とその会社の非上場株式等を相続・贈与により取得した場合に、相続税・贈与税の納税を猶予（後継者の死亡等の場合は免除）する制度である。中小企業の事業承継の円滑化を通じた雇用の確

図表6 法人版事業承継税制の要件

	一般措置	特例措置
適用期限	なし	平成30年～令和9年末までの10年間
対象株数	総株式数の最大3分の2まで	全株式
納税猶予割合	贈与:100% 相続:80%	100%
承継人数	1人	最大3人
雇用確保要件	承継後5年間 平均8割の雇用維持	弾力化 (平均8割を満たさない場合も可)
特例承継計画の提出	—	提出期限:令和6年3月末 ⇒【改正案】令和8年3月末

（出所）財務省資料より作成

保や地域経済活力の維持を図る観点から平成21年度税制改正で創設され、現在、一般措置と特例措置の2つの制度がある。このうち特例措置は、平成30年度税制改正において、事業承継の問題は単なる企業の跡継ぎの問題ではなく日本経済全体の問題であるとの認識の下、中小企業の円滑な世代交代を集中的に促進し生産性向上に資する観点から、10年間の時限措置として設けられた。具体的には、事前に特例承継計画を提出した場合に、対象株数が全株式とされ、納税猶予割合は贈与時、相続時共に100%となり、最大3人までの後継者への承継が認められる。特例承継計画の提出は、平成30年4月1日から令和6年3月31日まで<sup>51</sup>、適用期限は平成30年1月1日から令和9年12月31日までとされた。

令和6年度税制改正では、コロナ禍の影響が長期化したことを踏まえて、特例承継計画の提出期限を令和8年3月31日まで2年延長することとしている<sup>52</sup>。なお、本特例措置

<sup>49</sup> 交際費、接待費、機密費その他の費用で法人が、その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（1人当たり5,000円以下の一定の飲食費などを除く。）。

<sup>50</sup> 資本金の額等が1億円超100億円以下の法人にも、接待飲食費に係る損金算入の特例が適用される。資本金の額等が100億円超の法人は、交際費等を損金算入できない。

<sup>51</sup> 令和4年度税制改正において、コロナ禍の影響等を踏まえ、特例承継計画の提出期限が1年延長された。

<sup>52</sup> 平成31年度税制改正において、個人版事業承継税制（基本的に法人版事業承継税制の特例措置と同様の仕組み）が創設された。令和6年度税制改正では、個人事業承継計画の提出期限についても2年延長することとしている。

は、実質贈与税・相続税が生じない制度となっているため、令和9年12月末までの適用期限については今後とも延長を行わないこととしている。

## (6) その他

令和6年度の両税制改正大綱では、外国人旅行者向けの消費税免税制度<sup>53</sup>について、制度が不正に利用されている現状を踏まえ、出国時に税関において持ち出しが確認された場合に免税販売が成立する制度へ見直す方針が示された。外国人旅行者の利便性の向上や免税店の事務負担の軽減に十分配慮しつつ、制度の詳細は、令和7年度税制改正において結論を得ることとされた。

このほか、ストックオプション税制の年間権利行使限度額の引上げ、OECDのガイダンスや国際的な議論を踏まえた所得合算ルールの見直し等を行うこととしている。

以上が令和6年度税制改正の主な内容である。令和6年度税制改正（内国税関係）による減収額は、初年度（令和6年度）2兆3,530億円、平年度2兆9,010億円と見込まれている。

## 3. 改正の論点と今後の課題

### (1) 定額減税に関する論点

定額減税について、第212回国会（臨時会）における議論も踏まえ、論点を整理する。

#### ア 定額減税を実施する必要性

様々な観点から、定額減税の必要性について疑問が呈されている。平成10年に定額減税を行った際は、山一証券や北海道拓殖銀行などの金融機関の相次ぐ破綻や株価の急落で深刻な経済状況にあった<sup>54</sup>。その後、平成20年にも定額減税の実施が検討されたが<sup>55</sup>、同年のリーマンショックの影響を受けて我が国においても景気悪化の長期化、深刻化が懸念される状況だった。一方、今般の総合経済対策では、現在の我が国経済について、2023（令和5）年4－6月期のGDPは、名目・実質とも過去最高水準となるなど、コロナ禍の3年間を乗り越えて改善しつつあると分析しており、過去の経済状態と比較しても定額減税を行う必要があるとは言い難い。むしろ、物価が上昇する中減税を行うことで需要が拡大し、更なるインフレを助長するとの懸念もある。

減税の実感が湧きづらいという指摘もある<sup>56</sup>。所得税額が低い納税者ほど一度で減税し切れず分割して減税され、減税が終了する時期も遅くなる。口座に直接振り込まれる給付金とは異なり、給与明細を見ないと減税額等が分からない。岸田総理は、「国民に分

<sup>53</sup> いわゆる免税店（輸出物品販売所）を運営する事業者が、外国人旅行者などの非居住者に対して特定の物品を一定の方法で販売する場合には消費税が免除される。

<sup>54</sup> 財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史—平成元～12年度 第4巻 租税』（一般財団法人蔵財務協会、平成26年）574頁

<sup>55</sup> 当初は定額減税を実施する方針であったが、納税をしていない低所得者には定額減税の効果が及ばないことから、定額給付金を支給することとなった（65歳以上及び18歳以下の者：2万円、それ以外の者：1万2,000円）。

<sup>56</sup> 『毎日新聞』（令5.11.25）など。

かりやすく「税」の形で直接還元する」としたが、「減税」にこだわった結果国民にとっては分かりづらい制度となっている。

また、今回は、定額減税と併せて、低所得者世帯を中心に給付金の支給が行われる。令和2年にコロナ禍の経済対策の一環として、国民1人当たり一律10万円の「特別定額給付金」が給付された際、政府は、所得税減税と給付を組み合わせることについて、源泉徴収義務者の負担が大きいこと、複雑な制度設計になり時間が掛かることをデメリットとして挙げ、給付金支給に落ち着いた旨答弁している<sup>57</sup>。今回、これらのデメリットは特に解決されておらず、デメリットを上回るメリットが示されたわけでもない。給付金の方が迅速・簡便であり、自治体や各企業へ負担をかけてまで定額減税を行う必要性は薄いのではないか。

なお、国民の税負担軽減効果や経済効果がより高いとして、消費税減税を求める声もあるが、岸田総理は、消費税は社会保障を支える重要な財源であり、経済対策策定に当たり、消費税減税は検討しなかった旨答弁している<sup>58</sup>。

### イ 財政面への影響

岸田総理は、定額減税の実施に当たり「税込増の還元」という言葉を使用したが、還元する税収があるのかという指摘が相次いだ。確かに一般会計税収は、令和2年度以降毎年過去最高額<sup>59</sup>を更新しているが、過去の税収増については、既に政策的経費や国債の償還に充てられており、定額減税の実施のためには新たに国債の発行が必要となる<sup>60</sup>。鈴木財務大臣は、財源論ではなく、この間に伸びた3.5兆円をどのような形で国民に還元するかということであると述べているが<sup>61</sup>、財源が無いにもかかわらず「還元」として減税を行うことの矛盾は拭えない。国民を期待させた「還元」の実態は、将来の自分自身を含む将来世代につけを回した赤字国債の発行により賄われるのである。我が国の国債発行残高は1,105兆円（令和6年度末見込み）にも上り、防衛力強化や少子化対策などの財源確保策が課題となっている中、財政の更なる悪化が懸念される。また、賃金や物価等の状況次第では、複数年にわたり定額減税を実施する可能性もあるが、財政状況を考えるとそのような余裕はないのではないか。

### ウ 実施後の検証

定額減税の実施に当たり、まずは平成10年の定額減税について効果の検証が必要との声もあった。鈴木財務大臣は、平成10年の定額減税について「経済効果という面では、減税のみでの効果は政府として算出しておりませんが、公共事業なども含めた対策全体として見れば、2%程度の名目GDP押し上げ効果が見込まれていた」と答弁しており<sup>62</sup>、定額減税単体での効果は検証されていない。今回の税制改正においては、賃上げ促進税

<sup>57</sup> 第201回国会衆議院経済産業委員会議録第7号12～13頁（令2.4.15）、同財務金融委員会議録第16号14頁（令2.5.19）

<sup>58</sup> 第212回国会参議院予算委員会会議録第2号37頁、45頁（令5.11.1）

<sup>59</sup> 令和4年度一般会計税収（決算）は、約71.1兆円。

<sup>60</sup> 第212回国会衆議院財務金融委員会議録第2号5頁（令5.11.8）

<sup>61</sup> 第212回国会参議院財政金融委員会会議録第2号6頁（令5.11.9）

<sup>62</sup> 第212回国会衆議院財務金融委員会議録第2号24頁（令5.11.8）

制の見直しにE B P M（証拠に基づく政策立案）の手法が導入され制度の見直し内容にも反映された。定額減税が我が国の経済及び家計にどのような影響を与えたか、事後的な検証は必須である。

## （２）扶養控除の見直し

納税者が所得税法上の控除対象扶養親族を有する場合には、担税力の調整を行う趣旨から、控除対象扶養親族の人数等に応じて一定の金額の所得控除が受けられる。現行制度では、所得税について、扶養親族が16歳以上19歳未満又は23歳以上70歳未満の場合は一般の扶養控除38万円（個人住民税33万円）、19歳以上23歳未満の場合は特定扶養控除63万円（同45万円）、70歳以上の場合は老人扶養控除48万円（同38万円）<sup>63</sup>が控除できる。

政府は、こども未来戦略方針において、児童手当の所得制限を撤廃し、支給期間を高校生年代<sup>64</sup>まで延長することとした<sup>65</sup>。あわせて、「その際、中学生までの取扱いとのバランス等を踏まえ、高校生の扶養控除との関係をどう考えるかを整理する」と記述された。民主党政権時代の平成22年度税制改正において、所得再分配機能の回復や「所得控除から手当へ」との考え方の下、こども手当の創設とあいまって、15歳以下の扶養控除が廃止されたこともあり、児童手当と扶養控除の関係性が論点となった。

令和6年度与党税制改正大綱では、子育て支援税制（2.（3）参照）<sup>66</sup>と併せて扶養控除を見直す方針が示された<sup>67</sup>。具体的には、高校生年代は子育て世帯において教育費等の支出がかさむ時期であることに鑑みて、現行の一般の扶養控除の部分（所得税38万円、個人住民税33万円）に代えて、かつて高校実質無償化に伴い廃止された特定扶養親族に対する控除の上乗せ部分（所得税25万円、個人住民税12万円）<sup>68</sup>を復元するとされた<sup>69</sup>。令和8年分以降の所得税及び令和9年度分以降の個人住民税の適用について、令和7年度税制改正において、結論を得ることとされている<sup>70</sup>。

この方針では、扶養控除を縮小しても児童手当の拡充と合わせると、所得水準にかかわらず全ての子育て世帯で受益が生じる制度設計となり<sup>71</sup>、子育て世帯に配慮したと言えるが、制度が更に複雑化することは否めない。高校生年代の扶養控除縮減に反対する声や15歳以下の扶養控除の復活を求める声もあり、令和7年度税制改正に向けた議論が注目され

<sup>63</sup> 直系尊属である老人扶養親族と同居を常況としている場合は、所得税58万円、個人住民税45万円。

<sup>64</sup> 18歳に達する日以後の最初の3月31日までの間にある者。現行の児童手当は中学校修了までの児童（15歳に達する日以後の最初の3月31日までの間にある児童）が対象児童となっている。

<sup>65</sup> 児童手当の拡充は、令和6年10月から実施される。

<sup>66</sup> その他、子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充について、一般生命保険料控除の適用限度額を、現行の4万円から、2万円上乗せする措置（ただし、合計適用限度額は現行の12万円から変更しない）等が明記されたが、令和7年度税制改正で結論を得ることとされている。

<sup>67</sup> 令和6年度税制改正の大綱にも扶養控除の見直しについて記載されている。

<sup>68</sup> 平成22年度税制改正において、15歳以下の扶養控除とともに廃止された。

<sup>69</sup> 扶養控除の見直しにより、課税総所得金額や税額等が変化することで、所得税又は個人住民税におけるこれらの金額等を活用している社会保障制度や教育等の給付や負担の水準に不利益が生じないよう、当該制度等の所管府省において適切な措置を講じるなどとしている。

<sup>70</sup> ひとり親控除の所得要件及び控除額の引上げの方針も併せて示されている。

<sup>71</sup> 夫婦片働き・子1人（高校生）の場合、低所得者世帯（所得税等の納税額がゼロ）で年間12万円（児童手当分）、給与収入が4,410万円超の世帯で3.9万円、現行よりプラスとなる（『読売新聞』（令5.12.15））。

る。そもそも、扶養控除のような所得控除方式は、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ため、所得再分配機能を高める観点から、見直すべきとの主張も根強い。諸控除の在り方についての包括的な議論が求められる。

### (3) 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

政府は、防衛力整備計画（令和4年12月16日閣議決定）において、令和5年度から令和9年度までの5年間における防衛力整備の水準に係る金額を43兆円程度とし、その財源は、歳出改革、決算剰余金の活用、税外収入を活用した防衛力強化資金の創設<sup>72</sup>、税制措置で確保するとした。令和5年度の両税制改正大綱では、税制措置について「令和9年度に向けて複数年かけて段階的に実施することとし、令和9年度において、1兆円強を確保する」とし、具体的には所得税、法人税及びたばこ税によって賄うとされた<sup>73</sup>。税制措置の施行時期については、「令和6年以降の適切な時期」とされた。

一方、税制措置を行わない財源確保策を模索する動きも見られ<sup>74</sup>、骨太方針2023では「税制措置の開始時期については、令和7年以降の然るべき時期とすることも可能となるよう5兆円強の確保を目指す税外収入の上積みやその他の追加収入を含めた取組の状況を踏まえ、柔軟に判断する。」との文言が盛り込まれた。

岸田総理が定額減税の実施を表明すると、税制措置との整合性が指摘された。総理は、両者に矛盾は生じていないとしたものの、令和6年から税制措置を実施する環境にはないとして、令和6年の実施の見送りを表明した<sup>75</sup>。

また、令和6年度の両税制改正大綱では、たばこ税について、加熱式たばこと紙巻たばこの間で税負担の不公平<sup>76</sup>が生じているとして、課税の適正化による増収を防衛財源に活用することとされたものの、税制措置の実施時期は明記されなかった<sup>77</sup>。なお、「適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨を令和6年度の税制改正に関する法律の附則において明らかにするものとする。」と記載された。

政府は、税外収入等で約1兆円の財源を追加で確保し<sup>78</sup>、税制措置の実施時期を1年遅らせた形になるが、これらは恒久的な財源とは言えず、いつまでも弥縫策で対応するわけに

<sup>72</sup> 第211回国会において、防衛力強化資金の創設等を内容とする、我が国の防衛力の抜本的な強化等のために必要な財源の確保に関する特別措置法（令和5年法律第69号）が成立した。

<sup>73</sup> 税制措置の具体的内容は、法人税については、法人税額に対し、税率4～4.5%の新たな付加税を課す（中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から500万円を控除する）、所得税については、所得税額に対し、当分の間、税率1%の新たな付加税を課しつつ、現下の家計を取り巻く状況に配慮し、復興特別所得税の税率を1%引き下げるとともに、課税期間を延長する、たばこ税については、3円/1本相当の引上げをするとされている。

<sup>74</sup> 自民党は、令和5年1月から6月にかけて「防衛関係費の財源検討に関する特命委員会」を開催した。6月9日に岸田総理に提言を提出し、その内容が骨太方針2023に盛り込まれる形となった。

<sup>75</sup> 第212回国会衆議院予算委員会議録第2号20頁（令5.10.27）

<sup>76</sup> 加熱式たばこの課税標準は、「重量」及び「価格」に応じた換算方法により換算した紙巻たばこの本数の合計本数で、加熱式たばこと紙巻たばこの間の税負担差は最大3割程度と見積もられている。

<sup>77</sup> 自民党の宮沢税調会長は、税制措置の実施は、令和7年度から3年間又は令和8年度から2年間の2つの選択肢しかないとし、大綱に具体的な時期を書き込むことに意欲を示していた（『日本経済新聞』（令5.12.1）、『読売新聞』（令5.12.1）、『毎日新聞』（令5.12.1）など）。

<sup>78</sup> 令和4年度決算剰余金の上振れ分0.3兆円、雇用調整助成金の一般会計負担分の返還0.2兆円、外国為替資金特別会計の剰余金の上振れ分0.6兆円の計1.1兆円を確保している（『日本経済新聞』（令5.12.2））。



はいかない。仮に定額減税の実施が1回で終わらなかった場合、今回同様実施時期の更なる先送りや税制措置の内容を見直す可能性もあり、不透明さが増している。

#### 4. おわりに

内閣総理大臣の諮問機関である政府税制調査会は、令和5年6月に4年ぶりとなる中期答申「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－」を取りまとめた。本答申では、厳しい財政状況の中、租税制度の三原則「公平・中立・簡素」を考える上での前提として、租税の「充分性」も重要なものとして位置付けるべきとし、将来世代の負担にも配慮して歳出に見合う税収を確保する必要性が説かれた。他方、令和6年度税制改正では、定額減税を始め、総合経済対策に基づいた減税措置が目立ち、防衛財源確保のための税制措置や扶養控除の縮小など国民の負担につながる項目について結論が先送りされた。岸田総理による突然の定額減税実施の表明が大きな影響を与えたと思われる。法人税については、国内投資を後押しするために大規模な減税措置が創設されたが、令和6年度与党税制改正大綱では、法人税の税収力が低下している状況や、企業の内部留保が増大するなど、近年の累次の法人税改革が意図した成果を上げてこなかったことを指摘し、法人税率の引上げも視野に入れた検討の必要性に言及した。今後は法人税も含め、負担の在り方について本腰を入れて議論を深める必要があるだろう。

(おの まほ)