

No. 1254 (2024. 1.30)

令和 6 年度税制改正案の概要

はじめに

I 令和 6 年度税制改正案策定の経緯

- 1 骨太の方針 2023 までの動向
- 2 経済対策策定までの動向
- 3 与党大綱決定までの動向

II 令和 6 年度税制改正案の概要

- 1 個人向けの措置
- 2 企業向けの措置

III 令和 7 年度以降の検討課題

- 1 防衛力強化のための増税
- 2 扶養控除等の見直し
- 3 退職所得課税の見直し
- 4 法人税率の引上げ
- 5 その他

IV 評価

おわりに

キーワード：税制改正、定額減税、所得税、法人税、賃上げ、国内投資

- 令和 5 年 12 月 14 日、自由民主党及び公明党により「令和 6 年度税制改正大綱」が決定され、令和 6 年度税制改正の具体的な方向性が示された。
- 個人向けでは所得税・個人住民税の定額減税や子育て支援税制、企業向けでは賃上げ促進税制の強化、戦略分野国内生産促進税制とイノベーションボックス税制の創設等が打ち出された。
- 個人向け、企業向けとも、減税策が中心となっている。その一方で、令和 5 年度税制改正から持ち越された防衛力強化のための増税等、負担増となる施策については内容の具体化は進められたものの、開始時期の決定については先送りが目立つ。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 たけまえ のぞみ 竹前 希美

第 1 2 5 4 号

はじめに

令和5年12月14日、自由民主党（以下「自民党」）と公明党は、「令和6年度税制改正大綱」（以下「与党大綱」）¹を決定した。同月22日、与党大綱の内容に基づく「令和6年度税制改正の大綱」（以下「政府大綱」）²が閣議決定された。この税制改正を実施するための関連法案は、第213回国会（常会）に提出される見込みである。

与党大綱には「物価上昇を上回る賃金上昇の実現」が最優先の課題と記された。この観点から、家計に向けては所得税・個人住民税の定額減税、企業に向けては賃上げ促進税制の強化等が打ち出された。供給力強化等の観点では、新たに戦略分野国内生産促進税制とイノベーションボックス税制の創設が提示された。

本稿では、令和6年度税制改正案の策定経緯を振り返るとともに、与党大綱に示された税制改正案の内容と、残された課題を概説する。税制改正案に伴う増減収見込み額（国税及び地方税）を巻末に掲げた（巻末表A、B）。

I 令和6年度税制改正案策定の経緯

1 骨太の方針2023（令和5年6月16日）までの動向

令和6年度税制改正案策定の議論に先立ち、岸田文雄政権が取り組む政策課題の中で、財源確保の面から特に注目されていたものとして、少子化対策と防衛力強化が挙げられる（表1）。

少子化対策については、令和5年6月13日に閣議決定された「こども未来戦略方針」で、今後3年間で集中取組期間と位置付けられた。ここには児童手当の拡充（所得制限の撤廃、支給期間の高校生年代までの延長等）や高等教育費の負担軽減等が盛り込まれたが、財源確保のための増税は行わないと明記された³。他方で、「子ども手当」⁴が導入された際の中学生までの扶養控除廃止を踏まえ、児童手当の拡充と「高校生の扶養控除との関係をどう考えるか整理する」とされたことから、扶養控除の見直しは、令和6年度税制改正案の策定において、議論の焦点の一つとなった。

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、令和6（2024）年1月23日である。

¹ 自由民主党・公明党「令和6年度税制改正大綱」2023.12.14。<https://storage2.jimmin.jp/pdf/news/policy/207233_1.pdf>

² 「令和6年度税制改正の大綱」（令和5年12月22日閣議決定）財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/20231222taikou.pdf>

³ 「こども未来戦略方針」（令和5年6月13日閣議決定）首相官邸ウェブサイト <<https://www.kantei.go.jp/jp/content/000129800.pdf>> また、「こども未来戦略」（令和5年12月22日閣議決定）こども家庭庁ウェブサイト <https://www.cfa.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/fb115de8-988b-40d4-8f67-b82321a39daf/b6cc7c9e/20231222_resources_kodomo-mirai_02.pdf> には、令和10年度までに年間3.6兆円程度の財源（既定予算の最大限の活用等1.5兆円程度、歳出改革1.1兆円程度、医療保険料に上乘せする支援金制度（新たに創設）1.0兆円程度）を確保することとされている。ここで政府は「歳出改革と賃上げによって実質的な社会保険負担軽減の効果を生じさせ、その範囲内で支援金制度を構築することにより、実質的な負担が生じないこととする」と説明している。「実質的な社会保険負担軽減効果」についての政府の説明は、「令和6年度社会保障関係予算のポイント」2023.12, pp.7, 21, 31。財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/budget/fy2024/seifuan2024/34.pdf> 参照。「こども未来戦略」と令和6年度予算案の関係については、廣瀬淳哉「令和6年度予算案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1255号, 2024.1.30。<<https://dl.ndl.go.jp/pid/13264247>> 参照。

⁴ 平成21年9月に発足した民主党連立政権下で、平成22・23年度に、従来の児童手当よりも拡充された「子ども手当」が支給された。子ども手当を含む児童手当制度の主な変遷は、桐原康栄「少子化の現状と対策」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1163号, 2021.12.7, p.7。<<https://dl.ndl.go.jp/pid/11911775>> を参照。

防衛力強化のための財源については、令和 4 年 12 月に閣議決定された「令和 5 年度税制改正の大綱」（以下「令和 5 年度大綱」）⁵では、①法人税、②所得税、③たばこ税を増税する方向性が示されたものの、その開始時期の決定には至らなかった。これらの増税（以下「防衛増税」）は「令和 9 年度に向けて複数年かけて段階的に実施する」、「令和 6 年以降の適切な時期」に施行するとの表現にとどめられ、開始時期の具体化は、令和 5 年以降の議論に委ねられていた。しかし、令和 5 年 6 月 16 日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2023」（以下「骨太の方針 2023」）⁶において、増税の実施時期を「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（中略）柔軟に判断する」との方針が示され、この時点で、令和 6 年の増税開始は見送られるとの見方が強まった⁷。

なお、「骨太の方針 2023」では、労働移動の円滑化の観点から、退職所得課税制度の見直しの方針が明記された。同様の方針が 6 月 30 日に公表された政府税制調査会（以下「政府税調」）の中期答申⁸でも提言され、「サラリーマン増税」との反発がみられた⁹。

2 経済対策策定（令和 5 年 11 月 2 日）までの動向

令和 6 年度税制改正に向けて大きく局面が動いたのは、岸田首相が 10 月 20 日に所得税の時限的な減税の検討を与党に指示する、との報道以降である¹⁰。

これに至る前、岸田首相は、9 月 25 日の記者会見で、物価高対応等の 5 本の柱を盛り込む経済対策を取りまとめると表明し、「成長の成果である税収増等を国民に適切に還元する」¹¹と述べた。この時点では「還元する」の意味合いは明確にはされてお

表 1 税制改正案策定に向けた動向

令和 4 年 12 月 23 日	令和 5 年度大綱 防衛増税について「令和 9 年度に向けて複数年かけて」実施、「施行時期は、令和 6 年以降の適切な時期」と明記
令和 5 年 6 月 13 日	こども未来戦略方針 少子化対策の財源として「消費税を含めた新たな税負担は考えない」と明記
6 月 16 日	骨太 2023 防衛増税について「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（中略）柔軟に判断する」と明記
6 月 30 日	政府税調 中期答申
8 月 31 日	税制改正要望 提出期限
9 月 25 日	首相、「成長の成果である税収増等を国民に適切に還元する」と表明（記者会見）
10 月 20 日	首相、与党に所得税減税の検討を指示（報道による）
10 月 23 日	首相、所信表明演説
10 月 26 日	首相、政府与党政策懇談会で、1 人当たり 4 万円の定額減税を実施する方針を表明（報道による）
10 月 27 日	首相、防衛増税について「令和 6 年度から実施するという環境にはない」と表明（衆予算委）
11 月 2 日	経済対策
11 月 30 日	宮沢自民党税調会長、防衛増税について開始時期は決めるべきと発言（報道による）
12 月 11 日	宮沢自民党税調会長、防衛増税について（令和 6 年度税制改正においては）開始時期を決めることは難しいと表明（報道による）
12 月 14 日	与党大綱
12 月 22 日	政府大綱

（出典）筆者作成。

⁵ 「令和 5 年度税制改正の大綱」（令和 4 年 12 月 23 日閣議決定）財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/20221223taikou.pdf> 防衛増税についての詳細は、三浦啓「令和 5 年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1212 号、2023.1.26。<<https://dl.ndl.go.jp/pid/12465374>> 参照。

⁶ 「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）内閣府ウェブサイト <https://www.5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/honebuto/2023/2023_basicpolicies_ja.pdf>

⁷ 「防衛増税「25 年以降に」骨太の方針 先送り示唆へ」『読売新聞』2023.6.13。

⁸ 税制調査会「わが国税制の現状と課題」2023.6.30。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf>

⁹ 「「サラリーマン増税」火消し躍起 政府税調中期答申、ネットでイメージ拡散」『朝日新聞』2023.7.28。

¹⁰ 新聞各紙は 10 月 20 日付の朝刊で報じた。例えば、「期限付き所得減税 指示へ 首相、きょう与党に 物価高で検討」『日本経済新聞』2023.10.20。

¹¹ 「経済対策についての会見」2023.9.25。首相官邸ウェブサイト <https://www.kantei.go.jp/jp/101_kishida/statement/2023/0925kaiken.html>

らず、記者会見で首相が表明した企業向けの減税を指すとみなす向きもあったが¹²、この「還元」をめぐり、与野党から、家計を支援する減税を求める動きが広がった¹³。その後、両与党（自民党と公明党）では経済対策の提言に所得税減税を盛り込む動きもあったが、両党ともこれを見送った¹⁴。その背景には、首相の指導力を演出したい首相官邸による働き掛けがあったとも言われる¹⁵。上述の首相から与党への指示はこの直後に当たる。

首相からのトップダウンで大きく打ち出された所得税の定額減税は、所得税の増税を含む防衛増税との整合性を問われる事態を招いた。これを受け、岸田首相は、10月27日の衆議院予算委員会において、定額減税と防衛増税を同時には実施しない考えを表明した。この表明は令和6年の増税開始見送りを決定的にした。また、これと前後して、退職所得課税についても、「サラリーマン増税」といった増税批判を回避する狙いで見直しが先送りされる見通しが報じられた¹⁶（Ⅲ3参照）。

こうした中、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」（以下「経済対策」）¹⁷では、過去2年間の所得税・個人住民税の税収増を、国民に分かりやすく「税」の形で直接還元するとして「所得税・個人住民税の定額減税」を実施することとされた。経済対策には、この減税を含め、令和6年度税制改正に向けて検討する6項目の税制措置が盛り込まれた（表2）。

表2 経済対策における税制措置

- ・所得税・個人住民税の定額減税
- ・賃上げ促進税制の強化
- ・イノベーションボックス税制
- ・戦略分野国内生産促進税制
- ・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

（出典）「デフレ完全脱却のための総合経済対策」（令和5年11月2日閣議決定）<https://www5.cao.go.jp/keizai/keizaitaisaku/2023/20231102_taisaku.pdf> を基に筆者作成。

3 与党大綱決定（令和5年12月14日）までの動向

防衛増税の令和6年開始の見送りを受けて、議論の焦点は、増税開始の時期を与党大綱に盛り込むか否かに移っていった。自民党税制調査会（以下「自民党税調」）の宮沢洋一会長は、開始時期の決定に意欲を見せたのに対し、自民党上層部や公明党内に慎重意見が強いことが報じられた¹⁸。最終的には、与党大綱決定直前の12月11日に、宮沢氏が記者団に対して「今年（開始時期を）決めて来年の（通常）国会で議論するのは難しい」¹⁹と表明した。背景には、税外収入等で新たに1兆円超の防衛費の財源確保の目途が立ったことに加え、自民党議員の政治資金問題²⁰がにわかに浮上した「逆風」の影響もあったとみられている²¹。ただし、たばこ税の増税の具体的内容については与党大綱に書き込まれることとなった（Ⅲ1参照）。

¹² この時点では、企業向けの減税（Ⅱ2参照）を指していたという見方がある一方で、「所得減税も夏ごろから首相の頭にはあった」と官邸幹部が述べたとの報道もある。「首相「税収増、国民に還元」 経済対策で減税強調」『日本経済新聞』2023.9.26；「支持回復狙い「経済」連呼」『毎日新聞』2023.10.24。

¹³ 「与野党「減税+給付」を前面 首相発言を機に「新たなバラマキ」」『日本経済新聞』2023.10.12。

¹⁴ 「所得減税盛り込まず 自民経済対策案 公明も同調」『毎日新聞』2023.10.17。

¹⁵ 「首相、所得減税の検討指示」『税務経理』2023.10.27；「「減税主導」演出に腐心」『産経新聞』2023.10.21。

¹⁶ 「退職金課税優遇見直さず」『東京新聞』2023.10.31；「退職金課税、是正25年以降」『日本経済新聞』2023.11.1。

¹⁷ 「デフレ完全脱却のための総合経済対策」（令和5年11月2日閣議決定）内閣府ウェブサイト <https://www5.cao.go.jp/keizai/keizaitaisaku/2023/20231102_taisaku.pdf>

¹⁸ 「防衛増税開始時期 自民内で食い違い」『朝日新聞』2023.12.1；「防衛増税「25年か26年開始」自民税調会長 時期明言 公明側は異論」『読売新聞』2023.12.1。

¹⁹ 「防衛増税 開始時期決めず 政府・与党方針 大綱明記見送り」『朝日新聞』2023.12.12。

²⁰ 自民党の一部の派閥において、政治資金パーティの収入の一部を政治資金収支報告書に記載しない運用を行っていた疑いが明らかになった問題。

²¹ 「防衛増税 自民内綱引き」『日本経済新聞』2023.12.5；「首相と政局が翻弄」『読売新聞』2023.12.15。

定額減税については、所得制限の有無と実施期間が焦点となった。結果としては、年収2000万円の所得制限を設け、実施時期は「令和6年」とするものの、延長の可能性に含みを持たせる形で決着した（Ⅱ1（1）参照）。また、扶養控除の見直しの最終的な結論は令和7年度税制改正に持ち越されることとなった（Ⅲ2参照）。

なお、与党大綱の決定に至る過程では、かつては税制改正の事実上の決定権を握っていたとされる自民党税調の役割の変化が度々報じられた。第二次安倍晋三政権以降、官邸の力が強まっているところ、今回の税制改正では、首相が早々に定額減税の税目や金額を表明したこと等から、同税調での議論は細部の調整事項に限られ、存在感が薄れているというものである²²。

Ⅱ 令和6年度税制改正案の概要

1 個人向けの措置

（1）所得税・住民税の時限的な定額減税

定額減税では、納税者及び配偶者を含む扶養親族1人につき、令和6年分の所得税額から3万円、令和6年度分の住民税額から1万円が控除される（与党大綱，pp.26-30.）。例えば、納税者、専業主婦（夫）及び子1人の世帯では合計12万円の減税になる。ただし、合計所得金額が1805万円超（給与所得者の場合は年収2000万円超）の者は除外される²³。納税額が減税額に満たない低所得世帯に対しては、予算措置による給付が併せて実施される。その金額は、

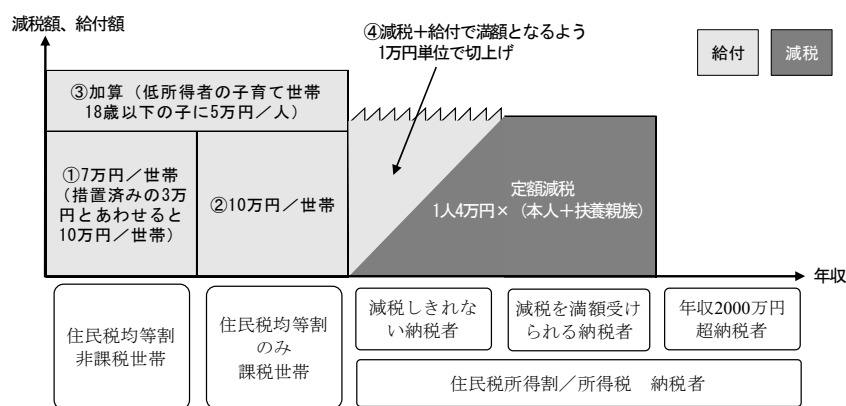
- ①住民税均等割非課税世帯：1世帯当たり7万円（措置済みの3万円²⁴と合わせると10万円）
- ②住民税均等割のみ課税世帯：1世帯当たり10万円
- ③①と②の世帯内の18歳以下の子1人当たり5万円を加算
- ④納税額から定額減税可能額を控除しきれない者にはその差額の合算額に基づき1万円単位で切り上げて算定した額

図1 定額減税と給付のイメージ

である（図1）。

①と②の該当者は令和5年度以前の住民税課税状況等をもって判定されるが、令和6年度の住民税情報を基に、新たに①と②に該当する世帯にも1世帯当たり10万円の給付及び対象となる子がいれば③に準じた加算がある。

定額減税による減収額は、所得税2.3兆円、



（注）①のうち7万円給付の財源として令和5年度補正予算から1.1兆円、②、③、④等の財源として令和5年度予備費から1.1兆円が支出される。

（出典）内閣府特命担当大臣（経済財政政策）「新たな経済に向けた給付金・定額減税一体措置」2023.12. <<https://www5.cao.go.jp/keizai1/keizaitaisaku/2023/kanren.pdf>>等を基に筆者作成。

²² 例えば「自民税調 問われる存在感」『読売新聞』2023.10.28；「官邸主導で税調翻弄」『産経新聞』2023.12.15等。

²³ 除外されるのは所得上位1%程度の富裕層とされる。

²⁴ 令和5年3月28日の閣議において、物価高克服に向けた追加策の一環として、令和4年度予備費を活用し、住民税非課税世帯に3万円を支給することを想定して自治体に交付金を配分することが決定されたもの。

住民税 0.9 兆円²⁵である（巻末表 A、B）。予算措置（内訳は図 1 の注参照）による給付を含めると、定額減税に伴う財政への影響は 5.4 兆円とされる²⁶。

(2) 住宅関係税制（「子育て支援税制」）

住宅ローン減税は、所定の要件を満たす場合に、毎年の住宅ローン残高の 0.7%を、最大 13 年間、所得税から税額控除する制度である。所得税から控除しきれない金額がある場合、個人住民税からも一部控除される。令和 4 年度税制改正に基づき、新築住宅への令和 6・7 年入居に係るローン残高の限度額（以下「借入限度額」）は、令和 4・5 年入居に比して引き下げられることとなっている²⁷。

与党大綱は、環境性能等が認められた住宅の借入限度額²⁸について、令和 6 年入居に限り、19 歳未満の子を有する世帯又は夫婦のいずれかが 40 歳未満の世帯（以下「子育て世帯等」）であれば、現行水準を維持することとした。新築住宅の床面積要件を 40m²以上に緩和する措置（所得 1000 万円以下）についても、建築確認の期限を令和 6 年末まで延長することとしている²⁹（与党大綱, pp.36-37.）。

また、与党大綱は、住宅リフォームに係る所得税の特例措置³⁰について、令和 6 年末を期限として、対象工事に子育て世帯等による子育て対応改修工事（対象工事限度額 250 万円、10%を税額控除）を加え拡充することとしている（与党大綱, pp.37-38.）。

与党大綱では、上述の①住宅ローン税制と②住宅リフォーム税制に、③子育て世帯向けの生命保険料控除の拡充を加えて「子育て支援税制」とし、扶養控除等の見直しと併せて令和 7 年度税制改正において結論を得るとした。①と②は先行的な対応との位置付けである（与党大綱, pp.12-13.）（扶養控除等の見直しについてはⅢ2 参照）。

(3) 小括

個人向けの措置では、定額減税と子育て世帯に的を絞った優遇策が特徴となっている。

定額減税をめぐるのは、岸田首相が実施を表明した当初段階から、有識者からの批判的な見解が少なくない。批判の一つは、目的と手段に関するものである。すなわち、目的が物価高対策であれば減税よりも給付金の方が迅速かつ政策コストの面でも優れている、低所得層にターゲットを絞るべきである、との指摘がある³¹。また、デフレ脱却を目指すといっても既に日本経済はデフレ脱却をしている³²、需要喚起ならば一時的な減税は消費よりも貯蓄に回りやすく効

²⁵ 地方税である住民税の減収額 0.9 兆円は地方特例交付金として国費から補填することが令和 6 年度予算案で措置されている。所得税減収による地方交付税への影響 0.8 兆円については繰越金と自然増収による法定率分の増（1.2 兆円）により対応の上、後年度、交付税及び譲与税配付金特別会計借入金償還円滑化のため、0.2 兆円が加算される。総務省自治財政局「令和 6 年度地方財政対策のポイント」2023.12.22. <https://www.soumu.go.jp/main_content/000919207.pdf>

²⁶ 「定額減税 税収減「財政再建に課題」」『東京新聞』2023.12.23.

²⁷ 佐藤良「令和 4 年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1167 号, 2022.1.20. <<https://dl.ndl.go.jp/id/11987516>> 参照。

²⁸ 長期優良住宅・低炭素住宅で 5000 万円、ZEH 水準省エネ住宅で 4500 万円、省エネ基準適合住宅で 4000 万円。

²⁹ 与党大綱によれば、この延長は、子育て世帯においては、住宅取得において駅近等の利便性がより重視されること等を踏まえたものである（与党大綱, p.12.）。ただし、適用対象は、子育て世帯等に限るものではない。

³⁰ 耐震、バリアフリー、省エネ等の工事費用相当額について、所定の税額控除を行うもの。

³¹ 酒井才介・安川亮太「政府の経済対策の効果をどうみるか？」2023.11.6. みずほリサーチ&テクノロジーウェブサイト <<https://www.mizuho-rt.co.jp/publication/report/2023/pdf/express-jp231106.pdf>>

³² 田中秀明「減税はインフレを加速、不合理」『朝日新聞』2023.10.25.

果は小さい³³との指摘がみられる。批判のいま一つは、財政規律に関するものである。過去2年間で所得税・住民税収が伸びたとはいえ、税収が増えたからといって「還元」しては、永遠に財政赤字は減らないといった指摘³⁴が財政学者等から相次いだ。鈴木俊一財務大臣による「減税をすれば、その分国債の発行が必要となる」³⁵という発言も、「借金による還元」の根拠付けとして報じられた³⁶。与党大綱では「還元」の表現は用いられていない。

子育て世帯に的を絞った優遇策については、肯定的に捉える向きもある³⁷。他方で、定額減税においても子育て世帯には加算の恩恵が大きいことに鑑み、高齢者や単身者への配慮に乏しい面があるとも指摘されている³⁸。

2 企業向けの措置

(1) 賃上げ促進税制の強化

賃上げ促進税制は、大企業にあつては継続雇用者、中小企業にあつては全雇用者の給与等支給額の増加割合（以下「賃上げ率」）に応じて、全雇用者の給与等支給額の増加額の一定割合を法人税額等から税額控除する租税特別措置である。教育訓練費を増加させた場合の上乗せ措置も設けられている。大企業向けの措置は資本金1億円超の企業等、中小企業向けの措置は資本金1億円以下の企業等に適用される³⁹。

物価上昇を超える賃上げを目指すため、与党大綱には、賃上げ促進税制の大幅な拡充が盛り込まれた（表3）。まず、大企業の賃上げ率について、新たに5%と7%の枠を設けて、従来よりも高い水準の賃上げを促す。他方で、従来の大企業のうち、従業員数2,000人以下等の要件を満たす企業を、新たに「中堅企業」⁴⁰と位置付けて、大企業よりも手厚く優遇する。中小企業向けには、赤字等で法人税を納税しない企業であっても賃上げのインセンティブを促すよう、税額控除の5年間の繰越措置を創設する。税額控除の上乗せ措置については、教育訓練費に係る措置の適用要件を緩和するとともに、子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進に取り組む企業に向けて、厚生労働省の認定（「くるみん」と「えるぼし」）⁴¹に基づく新たな措置を設けることとされている（与党大綱, pp.64-66.）。

³³ 木内登英氏は、減税と給付金で総額5.1兆円程度を想定し、実質GDP押し上げ効果は0.19%との試算を示した。木内登英「大枠が固まる総合経済対策。GDP押し上げ効果は減税・給付金で+0.19%、対策全体で+1.2%と試算：減税・給付金に大義はあるか」2023.11.2. 野村総合研究所ウェブサイト <https://www.nri.com/jp/knowledge/blog/lst/2023/fis/kiuchi/1102_2>

³⁴ 「（時時刻刻）「増税」払拭、もがく首相 「減税指示」シナリオ、二転三転」『朝日新聞』2023.10.21.

³⁵ 「鈴木財務大臣兼内閣府特命担当大臣持ち回り閣議後記者会見の概要（令和5年11月10日（金曜日）」財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/public_relations/conference/my20231110.html>

³⁶ 「「借金で還元」浮き彫り」『読売新聞』2023.11.11.

³⁷ 「賃上げの流れ意識 評価 第一生命経済研究所 主任エコノミスト 星野卓也氏」『読売新聞』2023.12.15.

³⁸ 「子育て世帯、税優遇厚く」『日本経済新聞』2023.12.23.

³⁹ これまでの賃上げを行う企業への税制支援制度をめぐる議論について、田村なつみ「賃上げ税制の効果をめぐる論点整理」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1192号, 2022.5.31. <<https://dl.ndl.go.jp/pid/12293332>> を参照。

⁴⁰ 産業競争力強化法（平成25年法律第98号）の改正により定義されることとなっている。

⁴¹ 認定の詳細は、「くるみん認定・プラチナくるみん認定・トライくるみん認定について」厚生労働省ウェブサイト <https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kodomo/shokuba_kosodate/kurumin/index.html>; 「優良企業の認定（えるぼし認定・プラチナえるぼし認定）について」同 <<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000091025.html>> を参照。

の予見可能性を高めて国内投資促進が図られることになる。

(3) イノベーションボックス税制の創設

企業向けの新たな減税制度のいま一つは、イノベーションボックス税制である⁴³。伝統的な研究開発税制が、研究開発を行った企業に対する優遇措置を設けた「インプット」に着目した税制であるのに対して、イノベーションボックス税制（「パテントボックス税制」等、国により呼称は異なる。）は、研究開発を知的財産化し、その知的財産の社会実装により得られた収益、すなわち「アウトプット」に着目した比較的新しい税制として、2000年代からフランス、イギリス、イタリア等の欧州各国を中心に導入され、直近ではインド、シンガポール等のアジア諸国にも広がりが見られる。

与党大綱では、国内で自ら研究開発した知的財産権（特許権、AI関連のプログラムの著作権）から生じる譲渡所得、ライセンス所得のうち、最大30%の損金算入を認めることとしている（与党大綱, pp.70-71.）。

(4) 外形標準課税の適用対象の見直し等

外形標準課税は、企業の所得ではなく、事業活動の規模を外形的に示す要素（事業所の面積、従業員数、支払給与額、資本金額等）を課税ベースとする賦課方式である。都道府県が課税する法人事業税では、付加価値額と資本金等の額を課税ベースとする外形標準課税が平成16年度に導入された⁴⁴。

外形標準課税の適用対象は、小規模な企業の経営に与える影響等への配慮から、資本金（図2のA部分）1億円超の企業（普通法人）となっている⁴⁵。ところが、課税逃れを意図して資本金の額を設定するといった企業行動がみられることから、適用対象基準の見直しが検討課題となっていた⁴⁶。具体的には、①資本金を資本剰余金に項目振替を行うことで資本金1億円以下に減資する、②分社化等の組織再編の際に子会社の資本金を1億円以下に設定する、といった

図2 企業における資本金と資本剰余金

【貸借対照表】		【純資産の内訳】	
資産	負債	株主資本	資本金
	純資産		資本剰余金
			資本準備金
		利益剰余金	その他資本剰余金
		自己株式	
		評価・換算差額等	
		株式引受権、新株予約権	

（出典）「地方法人課税の現状」（第1回地方法人課税に関する検討会 資料2）2022.8.2, p.15. <https://www.soumu.go.jp/main_content/000828250.pdf> 等を参考に筆者作成。

⁴³ イノベーション（innovation）は「革新」等と訳されるが、経済産業省に設置された研究会の報告書では、「社会・顧客の課題解決につながる革新的な手法（技術・アイデア）や既存手法の新たな組合せで新たな価値（製品・サービス等）を創造し、社会・顧客への普及・浸透を通じて、ビジネス上の対価（キャッシュ）の獲得、社会課題解決（ミッション実現）に貢献する一連の活動」であると説明されている。経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究会 中間とりまとめ」2023.7.31. <https://www.meti.go.jp/shingikai/economy/innovation_investment/pdf/20230731_1.pdf>

⁴⁴ 瀬古雄祐「外形標準課税をめぐる論点」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』893号, 2016.2.18. <<https://dl.ndl.go.jp/pid/9876989/>> を参照。

⁴⁵ 資本金1億円以下の普通法人については、法人事業税の課税ベースは所得のみとなるため、赤字等で課税所得がなければ法人事業税は課されない。

⁴⁶ 三浦 前掲注(5)

企業行動への対応が検討された⁴⁷。

与党大綱には、現行の適用基準（資本金1億円超）は維持しつつ、①減資への対応としては、前事業年度に外形標準課税の課税対象であった法人が資本金1億円以下になった場合でも、資本金と資本剰余金の合計額（図2のB部分）が10億円を超える場合は、引き続き課税対象とすること、②組織再編への対応としては、B部分が50億円を超える法人等の100%子法人等のうち、資本金が1億円以下であって、B部分が2億円を超えるものは原則として適用対象とすること等が盛り込まれた（与党大綱，pp.76-77.）。

(5) 小括

企業向けの措置の特徴として、次の点が挙げられる。

第一に、国内供給力を中長期的に強化しようとする新しい税制の導入である。経済産業省では、欧米において国内生産を促進する大規模・長期的な産業政策が活発化している世界的潮流を踏まえ、産業政策を転換する取組が進められてきた⁴⁸。戦略分野税制とイノベーションボックス税制の創設も、現下の世界が産業政策の競争環境にあるとの認識の下で、世界に負けない国内投資支援の一環として要望されたものである⁴⁹。二つの新税制では、適用期間が10年（戦略分野税制）、7年（イノベーションボックス税制）と長期に設定され、賃上げ促進税制では繰越控除措置が導入されるといった、企業の予見可能性への配慮がなされている。また、国内供給力強化に重要な役割が期待される「中堅企業」の枠が設けられた点も注目される⁵⁰。

第二に、税制をテコに企業に行動変容を促そうとする政策減税が中心となっている。ただし、賃上げや投資に積極的な企業を後押しする一方で、消極的な企業にはその恩恵が小さくなるようなメリハリ付けがなされた。特に、賃上げ促進税制に関しては、これまでの減税では賃上げの動機付けになっていない可能性が財務省の分析で示されたこととされ、与党税調の議論でも効果を疑問視する向きがあった⁵¹。与党大綱では、大企業向けに、高い賃上げ率には高い税額控除率を、低い賃上げ率には従来よりも低い税額控除率を設定した（表3）。戦略分野税制では賃上げや設備投資の要件を設け、イノベーションボックス税制に関しては類似の研究開発税制を見直して試験研究費が減少した場合には控除率を引き下げることとして「メリハリ」をつけており、この点は

⁴⁷ 地方財政審議会に設置された「地方法人課税に関する検討会」の報告書に課題等が取りまとめられている。「地方法人課税に関する検討会 第2次中間整理」2023.11. 総務省ウェブサイト <https://www.soumu.go.jp/main_content/000911727.pdf>

⁴⁸ 新しい産業政策は、政府が特定産業の保護・育成を図る伝統的産業政策（1980年代）とも、市場環境の整備のみを図る新自由主義的政策（1990年代から2010年代）とも異なる、多様化する中長期の社会・経済課題の解決を目的とする「経済産業政策の新機軸」とされている。経済産業省「経済産業政策の新機軸—新たな産業政策への挑戦—」（第28回産業構造審議会総会 資料2）2021.6.4. <https://www.meti.go.jp/shingikai/sankoshin/sokai/pdf/028_02_00.pdf>; 産業構造審議会経済産業政策新機軸部会・経済産業省「経済産業政策新機軸部会第2次中間整理」2023.6.27, pp.7-8. <https://www.meti.go.jp/shingikai/sankoshin/shin_kijiku/pdf/20230627_1.pdf>; 経済産業政策局「経済産業政策新機軸部会第2次中間整理 参考資料集」2023.6.27, pp.37-47. <https://www.meti.go.jp/shingikai/sankoshin/shin_kijiku/pdf/20230627_3.pdf>

⁴⁹ 武田伸二郎「令和6年度経済産業省税制改正要望について」『租税研究』889号, 2023.11, p.5. 特に、戦略分野税制は、蓄電池等の生産・販売量に応じた税額控除等を盛り込んだ米国のインフレ抑制法（Inflation Reduction Act of 2022）が参考にされている。経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」2023.8, pp.3-4. <https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2024/zeisei_r/pdf/1_02.pdf>

⁵⁰ 賃上げ促進税制のほかにも、設備投資を促進する税制における中堅企業枠の創設（地域未来投資促進税制の拡充）、中小企業向けのM&A支援措置の対象への所定の要件を満たす中堅企業の追加等（中小企業事業再編投資損失準備金の拡充・延長）が盛り込まれている。「中堅企業 税優遇」『読売新聞』2023.12.2.

⁵¹ 「賃上げ税制 乏しい効果 自民税調検証 要件引き上げ視野」『朝日新聞』2023.11.17; 「賃上げ税制 効果限定的か 財務省指摘 企業の動機付けにならず」『産経新聞』2023.11.22.

与党大綱で強調されている⁵²。こうした「メリハリ」に効果が認められるか、検証が待たれる。

なお、外形標準課税の見直しについては、当初、自治体税収の安定化の観点から、減資の時期にかかわらず、資本金と資本剰余金の合計額 50 億円超の企業を課税対象とする総務省の案が検討されていた。しかし、課税逃れの意図がなく資本剰余金を計上している中小企業も課税対象となるとして、経済界から懸念が示されていた⁵³。与党大綱では、新制度の導入後に減資する企業を対象を絞り（ただし、導入直前の駆け込み防止の措置を設ける。）、現時点で課税対象外となっている中小企業・スタートアップは引き続き対象外とする一方で、資本金と資本剰余金の合計額については当初案より厳格な10億円超で課税対象とする中間的な基準が置かれた。

Ⅲ 令和7年度以降の検討課題

1 防衛力強化のための増税

Iで述べたとおり、防衛増税の開始時期の決定は見送られた。令和5年度大綱に示されたように、令和9年度に向けて「複数年」かけて増税を実施するとなると、残る選択肢は、令和7年開始と令和8年開始の二択となる。実際には、法整備等の準備が必要であり、開始は令和8年以降とみられている⁵⁴。

ただし、与党大綱に、たばこ税の増税方針については一定の記述がなされた。具体的には、加熱式たばこ紙巻たばこの間の税負担差の解消による増収分を防衛財源に活用するというものである（与党大綱, p.25.）。

2 扶養控除等の見直し

現行の扶養控除制度では、高校生年代に相当する16歳から18歳までの子（扶養親族）を対象として、所得税で38万円、住民税で33万円の所得控除が認められている。16歳未満の子を対象とする扶養控除と、16歳から18歳までの子の扶養控除のうちいわゆる上乗せ部分が平成22年度税制改正で廃止されて、現行制度の姿となったものである（表5）。

与党大綱には、16歳から18歳までについて、現行の一般部分に代えて、上乗せ部分を復元するとの方針が示された。実質的には、控除額は、所得税で25万円、住民税で12万円に縮小することとなる。扶養控除を廃止せず縮小にとどめることで、児童手当の拡充（I1参照）と合わせれば、全ての所得層で、各世帯の手取りは増えることになるという⁵⁵。

扶養控除の見直しと併せて、ひとり親控除の要件緩和と控除額拡大の方針も示された。いず

表5 扶養控除（18歳まで）の控除額

	【平成22年度改正前】		【現行制度】		【見直し後】	
	所得税	住民税	所得税	住民税	所得税	住民税
16歳未満	38万円	33万円	—	—	—	—
16～18歳	上乗せ	25万円	—	—	25万円	12万円
	一般	38万円	38万円	33万円	—	—

（注）平成22年度改正の措置は、子ども手当創設（現在は児童手当）と高校授業料の実質無償化に伴うもの。

（出典）筆者作成。

⁵² 「賃上げ・投資企業 優遇」『読売新聞』2023.12.15.

⁵³ 「外形標準課税 見直し反発」『産経新聞』2023.11.28.

⁵⁴ 『朝日新聞』前掲注(19)

⁵⁵ 「扶養控除見直し 縮小でもメリット」『読売新聞』2023.12.15.

れも令和7年度税制改正において結論を得るとされている（与党大綱, pp.23-24.）。

3 退職所得課税の見直し

退職所得課税について、与党大綱では、今後の検討を要する事項として挙げられたが、具体的な見直し方針には踏み込まれなかった（与党大綱, pp.13-14.）。

退職金は、一時に多額の支払が行われることから、課税ベースを小さくするための特有の課税制度が設けられている。具体的には、退職金の収入金額から①退職所得控除額を差し引き、②さらに（原則として）2分の1を乗じて得られた退職所得金額に、所定の税率が適用される。退職所得控除額は、勤続年数20年までは1年につき40万円、勤続年数20年超については1年につき70万円となっており⁵⁶、勤続20年を境に、1年当たりの控除額が大きく増額される仕組みであることから、転職などの労働移動の円滑化を阻害しているとの指摘がなされている⁵⁷。

4 法人税率の引上げ

Ⅱ2で述べたように、企業向けの措置は減税が中心となっている。法人課税全体の減収額は、平年度ベースで0.6兆円に及ぶ（巻末表A）。与党税調における議論では、これらの減税の財源として、世界的に法人税引下げ競争から引上げに転じるという潮流の変化も背景に、中長期的な法人税率の引上げが必要との意見が相次いで示されたという⁵⁸。宮沢洋一会長は「一般の税率を上げることで減税効果がさらに大きくなっていく」⁵⁹とも説明した。

与党大綱には、「海外の制度を例に倣う際には、単に減税施策のみを模倣するのではなく、しっかりと財源措置も同時に行うべき」であること、賃上げや投資に消極的な企業に大胆な改革を促し、減税措置の実効性を高める観点からも、税収中立の観点からも、「今後、法人税率の引上げも視野に入れた検討が必要」であることが明記された（与党大綱, pp.11-12.）。

5 その他

以上のほか、与党大綱では、令和7年度税制改正において結論を得るものとして、外国人旅行者向け免税制度の見直しの方向性が示された。現在、訪日外国人は免税店で消費税を免除した価格で商品を買うことができるが、これを、商品購入時には消費税を支払い、出国時に税関で商品が確認されてから払い戻す制度（リファンド型）に改めることで、国内における不正な転売を防ぐという。なお、令和6年度税制改正案においても、転売された免税購入物品と知りつつ仕入れた場合に、その仕入れ税額控除を認めないこととする措置を講じることが盛り込まれている（与党大綱, p.23.）。

IV 評価

与党大綱に示された令和6年度税制改正案は、減税策が先行して打ち出され、防衛増税、退

⁵⁶ 例えば、勤続30年であれば、「40万円/年×20年+70万円/年×(30年-20年)=1500万円」である。

⁵⁷ 「勤続20年超で優遇大きく」『日本経済新聞』2023.7.22.

⁵⁸ 「内部留保膨張 狙い撃ち」『毎日新聞』2023.11.30. 法人実効税率は、1980年代半ばの52.92%をピークに引下げが続き、現在は29.74%となっている。

⁵⁹ 「法人税引き上げ「中長期で検討」 自民税調」『日本経済新聞』2023.11.30.

職所得課税、扶養控除の見直しにみられるように、負担増の決定については見送られた。星野卓也・第一生命経済研究所経済調査部主任エコノミストは、税制改正案の全体をマクロ経済の目線で総括し、①企業向け減税の新設等により官民一体投資を重視し、②短期的にはデフレ脱却を優先する減税措置を掲げ、③中長期的には扶養控除の縮小、法人増税の検討、防衛増税等によって減税・歳出先行のバランスを整えようとするもの、と整理している⁶⁰。

税制改正案における企業向けの減税や中小企業への配慮に関して、経済界から歓迎する声がある⁶¹。他方で、財政学者からは、（企業向け減税については）「一定の意義があるとはいえ、これまでの租特による優遇策は政策として効果の検証が不十分だったこともあり、今回もそうした懸念が拭えない」、「将来の法人税率引き上げ検討を盛り込んだ点は評価できる」（森信茂樹・東京財団政策研究所研究主幹）⁶²、「減税であれ増税であれ、いつやるのか分からないのは経済的に不透明感を与える」（佐藤主光・一橋大学教授）⁶³との指摘がなされている。さらに、防衛増税に関する決定の先送りについては、国際政治学の観点から、「中国などに日本の防衛力強化の本気度を疑わせることにつながる」（神保謙・慶應義塾大学教授）⁶⁴との指摘もある。

おわりに

今回の税制改正案の策定過程では、税収増の「還元」という岸田首相の発言を契機として、還元の意味合いをめぐる様々な減税論議を呼び起こし、再び岸田首相の指示によって、所得税・住民税の定額減税が一気に具体化された。そして、定額減税と防衛増税を同時に実施するのは矛盾とみなされ、結果として、防衛増税は開始時期及び開始時期の決定が先送りされた。

しかしながら、経済対策としての時限的所得減税と、防衛費増額の財源確保手段としての増税では、目的と時間軸が異なることから、同時に実施する、あるいは同時期に議論することには何ら問題はないのではないかと、との指摘もある⁶⁵。定額減税については、「政策目的が生煮え」であるから「説明が転々とした」⁶⁶との批判もあるように、減税の必要性について国民の理解が得られていない傾向は否めない。むしろ、令和5年度大綱に盛り込まれた防衛増税や、「サラリーマン増税」といった言説によってもたらされた負担増のイメージを払拭する意図があったとみる報道が多くなされている⁶⁷。

少子化対策も含め、必要な施策には財源の確保も欠かせない。税制改正案の審議過程では、個々の措置の必要性と手段について、丁寧な議論が望まれる。

⁶⁰ 星野卓也「2024年度税制改正大綱のポイント」『Economic Trends』2023.12.15. 第一生命経済研究所ウェブサイト <<https://www.dlri.co.jp/report/macro/300147.html>>

⁶¹ 「賃上げ促進税制「歓迎」経済3団体トップがコメント」『産経新聞』2023.12.15.

⁶² 森信茂樹「首相 負担増から逃げた」『毎日新聞』2023.12.15.

⁶³ 佐藤主光「全体像 見えにくい」『東京新聞』2023.12.15.

⁶⁴ 「防衛増税の開始時期迷走」『日本経済新聞』2023.12.9.

⁶⁵ 木内登英「与党税制改正大綱決定：政府批判が高まるなか世論への配慮色濃く」2023.12.14. 野村総合研究所ウェブサイト <https://www.nri.com/jp/knowledge/blog/1st/2023/fis/kiuchi/1214_3>

⁶⁶ 「社説 税制の改正 定額減税が議論歪めた」『朝日新聞』2023.12.16.

⁶⁷ 例えば、『朝日新聞』前掲注(34);「社説 矛盾だらけの人気取り策」『毎日新聞』2023.10.25;「社説 所得税減税 意義も効果も疑問が拭えない」『読売新聞』2023.10.25; 後藤謙次「増税メガネ」に過剰反応の岸田政権がはまった減税の罠」『週刊ダイヤモンド』4986号, 2023.11.4, pp.98-99.

巻末表 A 令和6年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	平年度	初年度
1. 個人所得課税		
(1) 定額減税	▲ 23,020	▲ 23,020
(2) エンジェル税制の拡充	▲ 20	▲ 10
(3) 住宅ローン控除の拡充	▲ 290	▲ 20
個人所得課税 計	▲ 23,330	▲ 23,050
2. 法人課税		
(1) 賃上げ促進税制の強化	▲ 3,460	▲ 480
(2) 中小企業事業再編投資損失準備金制度の見直し	▲ 30	▲ 20
(3) 戦略分野国内生産促進税制の創設	▲ 2,190	-
(4) イノベーションボックス税制の創設	▲ 230	-
(5) 研究開発税制の見直し	230	-
(6) 交際費等の損金不算入制度の見直し	▲ 170	▲ 130
(7) カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の見直し	170	150
法人課税 計	▲ 5,680	▲ 480
合 計	▲ 29,010	▲ 23,530

(注1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

(注2) 定額減税による減収見込額は、個人住民税等の減収見込額と合わせて▲32,840億円程度。

(注3) 住宅ローン控除の拡充による平年度減収見込額は、令和6年の居住分について、改正後の制度を適用した場合の減収見込額と改正前の制度を適用した場合の減収見込額との差額を計上している。

(注4) 戦略分野国内生産促進税制のうちGX分野の物資に係る減収については、GX経済移行債の発行収入により補填。

(注5) 消費税のプラットフォーム課税の導入によって、国外事業者に代わってプラットフォーム事業者から適正に納められることが見込まれる消費税額は、平年度180億円。

(注6) 特例輸入者による特例申告の納期限延長に係る担保要件の見直しによって、令和6年度に帰属する予定であった消費税額の一部(70億円)が、納付時期のずれにより、令和7年度税収に帰属することとなる。

(出典) 「令和6年度税制改正の大綱」(令和5年12月22日閣議決定) p.98. 財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/20231222taikou.pdf>

巻末表 B 令和6年度の税制改正（地方税関係）による増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	平 年 度			初 年 度		
	道府県税	市町村税	計	道府県税	市町村税	計
個人住民税	▲ 3,288	▲ 6,049	▲ 9,337	▲ 3,252	▲ 5,982	▲ 9,234
定額減税	▲ 3,288	▲ 6,049	▲ 9,337	▲ 3,252	▲ 5,982	▲ 9,234
不動産取得税				▲ 1		▲ 1
鉄道事業再構築事業を実施したローカル鉄道の資産取得に係る非課税措置の創設等				▲ 1		▲ 1
軽油引取税	7		7			
課税免除の特例措置の見直し	7		7			
固定資産税		0	0			
(1) 社会医療法人が行う救急医療等確保事業の拡充に伴う税制上の所要の措置		▲ 2	▲ 2			
(2) その他		2	2			
合 計	▲ 3,281	▲ 6,049	▲ 9,330	▲ 3,253	▲ 5,982	▲ 9,235
国税の税制改正に伴うもの	▲ 136	▲ 267	▲ 403	▲ 4	▲ 1	▲ 5
個人住民税	▲ 30	▲ 55	▲ 85			
法人住民税	▲ 35	▲ 212	▲ 247		▲ 1	▲ 1
法人事業税	▲ 70		▲ 70	▲ 4		▲ 4
再 計	▲ 3,417	▲ 6,316	▲ 9,733	▲ 3,257	▲ 5,983	▲ 9,240

(注 1) 上記の計数は1億円未満を四捨五入しているため、計とは一致しない場合がある。

(注 2) 上記の他、国税の税制改正に伴う特別法人事業譲与税の減収額は平年度▲48億円、初年度▲1億円と見込まれる。

(注 3) 地方消費税のプラットフォーム課税の導入によって、国外事業者に代わってプラットフォーム事業者から適正に納められることが見込まれる地方消費税額は、平年度51億円。

(注 4) 特例輸入者による特例申告の納期限延長に係る担保要件の見直しによって、令和6年度に帰属する予定であった地方消費税額の一部(55億円)が、納付時期のずれにより、令和7年度税収に帰属することとなる。

(出典) 「令和6年度税制改正の大綱」(令和5年12月22日閣議決定) p.99. 財務省ウェブサイト <https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/20231222taikou.pdf>