

【特集】

令和6年度税制改正の 評価と検討

令和6年度税制改正大綱では、デフレ脱却に向けた税制面での取組みとして、「賃金上昇は、コストではなく、投資であり成長の原動力」という考え方の下、可処分所得を伸ばすための施策が検討され、企業向けとしては各種税制措置について成長分野を中心とした強化が行われている。

また、税制に対する国民の信頼を高める意味において、人口減少、経済のグローバル化など、国内外の経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直しが行われている。

このような、税制改正の効果のメリハリ付けを強化する内容を持つ令和6年度税制改正について、本特集では、改正内容をポイントとなる項目に分けてご検討いただいた。

1—所得税・個人住民税の定額減税と防衛費の財源確保を巡る議論●國枝繁樹

2—個人所得課税—スタートアップ・エコシステムにおけるストック・
オプション税制の拡充●藤田隆大

3—消費課税●福田浩彦

4—法人課税●鈴木一水

5—国際課税—グローバル・ミニマム課税を中心に●関根美男

6—納税環境整備●手塚貴大

所得税・個人住民税の定額減税と 防衛費の財源確保を巡る議論

國枝繁樹 ● 中央大学教授

I 所得税・個人住民税の 定額減税の概要

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」において、同対策の第1の柱として、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、令和6年分所得税および個人住民税の減税を実施する方針が示された。その際、過去2年間で所得税・個人住民税の税収が3.5兆円増加する中で、国民負担率の高止まりが続いてきたことも踏まえ、この税収増を納税者である国民に分かりやすく「税」の形で直接還元するものであるとの説明がなされた。また、減税の恩恵が及ばない低所得者に対し迅速に支援を届けることとし、物価高対策のための「重点支援地方交付金」の低所得世帯支援枠を追加的に拡大して支援を行うこととされた。

令和6年度与党税制改正大綱において、所得税および個人住民税の定額減税の具体案についても決定されたが、その概要は以下のとおりである。こうした方針に基づいて、令和6年2月2日に「所得税法等の一部を改正する法律案」、同2月6日に「地方税法等の一部を改正する法律案」が国会に提出され、同

3月28日に成立した。

1. 所得税（国税）の定額減税

令和6年分の所得税について、定額による所得税額の特別控除を次により実施する。

(1) 居住者の所得税額から、特別控除の額を控除する。ただし、その者の令和6年分の所得税に係る合計所得金額が1,805万円以下である場合に限る。

(2) 特別控除の額は、次の金額の合計額とする。ただし、その合計額がその者の所得税額を超える場合には、所得税額を限度とする。

- ① 本人3万円
- ② 同一生計配偶者又は扶養親族1人につき3万円

(3) 特別控除の実施方法は、次による。

① 給与所得者に係る特別控除の額の控除

イ 令和6年6月1日以後最初に支払を受ける給与等（賞与を含むものとし、給与所得者の扶養控除等申告書の提出の際に経由した給与等の支払者が支払うものに限る。）につき源泉徴収をされるべき所得税の額（以下「控除前源泉徴収税額」という。）から特別控除の額に相当する金額（当該金額が控除前源泉徴収税額を超える場合には、当該控除前源泉徴収税額に相当する金額）を控除する。

ロ 特別控除の額に相当する金額のうち、上

記イ及びここに定めるところにより控除をしてもなお控除しきれない部分の金額は、以後令和6年中に支払われる当該給与等（同年において最後に支払われるものを除く。）に係る控除前源泉徴収税額から、順次控除する。

ハ 上記イ及びロにより控除された後の所得税額をもって、それぞれの給与等につき源泉徴収をされるべき所得税の額とする。

ニ 令和6年分の年末調整の際に、年税額から特別控除の額を控除する。

ホ 上記イ及びニによる控除について、給与等の支払者が同一生計配偶者等を把握するための措置を講ずる。

ヘ 上記イの給与等の支払者は、上記イ又はロによる控除をした場合には、支払明細書に控除した額を記載することとする。

ト 上記イの給与等の支払者は、源泉徴収票の摘要の欄に控除した額等を記載することとする。

公的年金等の受給者に係る特別控除の額の控除および事業所得者等に係る特別控除についても、取扱いが別途定められている。

2. 個人住民税（地方税）の定額減税

令和6年度分の個人住民税について、定額による所得割の額の特別控除を次により実施する。

(1) 納税義務者の所得割の額から、特別控除の額を控除する。ただし、その者の令和6年度分の個人住民税に係る合計所得金額が1,805万円以下である場合に限る。

(2) 特別控除の額は、次の金額の合計額とする。ただし、その合計額がその者の所得割の額を超える場合には、所得割の額を限度とする。

- ① 本人1万円
- ② 控除対象配偶者又は扶養親族（国外居

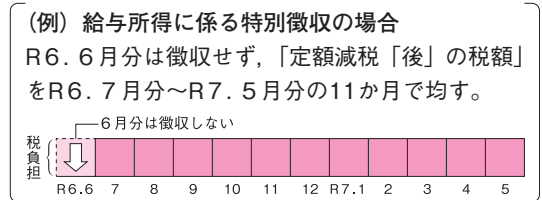
住者を除く。）1人につき1万円

(注) 控除対象配偶者を除く同一生計配偶者（国外居住者を除く。）については、令和7年度分の所得割の額から、1万円を控除する。

(3) 特別控除の実施方法のうち、給与所得に係る特別徴収の場合は次による。

イ 特別徴収義務者は、令和6年6月に給与の支払をする際は特別徴収を行わず、特別控除の額を控除した後の個人住民税の額の11分の1の額を令和6年7月から令和7年5月まで、それぞれの給与の支払をする際毎月徴収する。

(参考図)



(出所 総務省「令和6年度地方税制改正（案）について」（令和5年12月）

ロ 地方公共団体は、令和6年度分の給与所得に係る個人住民税の特別徴収税額通知（納税義務者用）に控除した額等を記載することとする。

ハ 特別徴収義務者は、令和6年分の給与支払報告書の摘要の欄に所得税額から控除した額等を記載することとする。

また、公的年金等に係る所得に係る特別徴収の場合や普通徴収の場合についても、手続きが定められている。

(4) 道府県民税及び市町村民税における特別控除の額は以下のとおりとする。

- ① 道府県民税における特別控除の額は、特別控除の額に、その者の道府県民税所得割の額をその者の道府県民税所得割の額と市町村民税所得割の額との合計額で除して得

た数値を乗じて得た金額とする。

- ② 市町村民税における特別控除の額は、特別控除の額から道府県民税における特別控除の額を控除して得た金額とする。
- (5) 特別控除の額は、他の税額控除の額を控除した後の所得割の額から控除することとする。
- (6) 以下の額の算定の基礎となる令和6年度分の所得割の額は、特別控除の額を控除する前の所得割の額とする。
- ① 都道府県又は市区町村に対する寄附金税額控除（ふるさと納税）の特例控除額の控除上限額
- ② 公的年金等に係る所得に係る仮特別徴収税額
- (7) 特別控除による個人住民税の減収額は、全額国費で補填する。

3. 低所得者支援その他の給付

定額減税では十分カバーされない家計のためには、給付を行う。税制でないため、詳細は省略するが、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。また、個人住民税均等割のみの課税がなされる世帯へも、1世帯当たり10万円を支給する。住民税非課税世帯及び均等割のみ課税世帯への給付への加算として、当該世帯において扶養されている18歳以下の児童1人当たり5万円を支援する。定額減税とこの給付措置により、合計所得金額が1,805万円超の家計以外には減税または給付がなされることになる。的が絞られない、いわゆる「ばらまき」型の支援となっており、後述のように、国際機関から批判されている。

II 定額減税の実施の背景と評価

今回の定額減税はかなり唐突な提案であっ

た。我が国の景気は、令和5年8月の月例経済報告で、「緩やかに回復している」とされ、GDPギャップも縮小を続け、内閣府の推計では、令和5年第2四半期には、0.6%のプラスに転じ、供給超過の状況になっていた。また、景気対策の本来の目標である雇用情勢も、完全失業率は2.6%で、むしろ業種によっては、人手不足が深刻化している状況であった。こうした状況にあっては、マクロ的な内需喚起策の必要性はきわめて乏しく、有識者の間でも減税を求める声はほとんどなかった。

しかし、9月25日の記者会見で、岸田首相は、来月中に経済対策を取りまとめる指示を行ったことを明らかにし、その際、成長の成果である税収増等を国民に適切に還元すべく、経済対策を実施したいと説明した。同会見では所得減税は明言されなかったものの、10月26日の政府与党政策懇談会で、岸田首相は、国民の負担を緩和するためには、直接的に下支えする所得税、個人住民税の減税が望ましいとし、定額減税の方針を明らかにし、その結果、上述のように、令和5年11月2日に「デフレ完全脱却のための総合経済対策」において、定額減税の詳細が示された。

この間、与党内でも様々な議論がなされ、減税に否定的な意見もあったが、最終的に、定額減税の議論を主導したのは、官邸だとされる。岸田首相がインターネット上で「増税メガネ」と揶揄されたことを気にした官邸において、木原誠二党幹事長代理の主導で、「税収増の還元」という発想での減税が進められたと報じられている（毎日新聞R5.10.27、日本経済新聞R5.12.13）。もっとも、そうした政治的意図とは反対に、世論調査（読売新聞R5.11.19）において、「選挙対策に見えるから」を主な理由として、61%が定額減税を「評価しない」としており、政治的意図が国民に見透かされた形になっている。

政治的な側面はともかく、経済的な効果に

についてはどう評価できるだろうか？ 政府は、昨年11月の総合経済対策の決定時に、その経済効果として、物価高対策による国民負担の緩和として、定額減税と低所得世帯に対する計10万円の所得支援などを通じ、国民の所得の下支えになるとし、他の政策も併せた総合経済対策による経済押し上げ効果は、実質GDP換算で19兆円程度、年成長率換算で1.2%程度と説明した。

しかし、専門家による評価は総じて低い。例えば、本年2月のIMFの「2024年対日4条協議終了に当たっての職員の声明」においては、「解消した需給ギャップと債務対GDP比の高さを踏まえると、規模が大きく、よく的が絞られていなかった11月の財政刺激パッケージは妥当ではなかった。追加支出は、歳入増や他分野の歳出削減で相殺されるべきだった。的が絞られていない所得税減税は、その時限的な性質や、日本の家計の消費性向が低いことを考慮すると、債務のダイナミクスを悪化させる一方で、成長に及ぼす影響は限定的と予想される。」としている。また、国内の民間シンクタンク等においても、例えば野村総合研究所の木内登英氏は、総合経済対策公表前の10月末の時点で、減税・給付総額を（実際より多くの額の）5.1兆円と想定した上で、GDP押し上げ効果は、0.19%にすぎないと推計している。これは、一時的な減税・給付を受け取った家計が消費に回す消費性向が低いと考えられるからである（「木内登英のGlobal Economy&Policy Insight（R5.10.30）」、野村総合研究所）。一部に、インフレ2%定着を最重視して、労働者の所得補填が適切だとする論者（渡辺努東京大学教授「経済教室」（日本経済新聞R5.1.11））もいない訳ではないが、今回の定額減税の経済効果につき否定的な見方が一般的である。

さらに、定額減税の執行面でも問題が指摘されている（日本経済新聞R6.2.14）。今回

の定額減税では、減税をできるだけ早期に実施し、また税率の変更ではなく、1人4万円の定額の減税のため、通常とは異なる措置が講じられている、給与所得の場合、令和6年6月に支給される給与から源泉徴収される所得税・法人税が減額されることにより、手取りの給与が増加する形をとる。6月分の源泉徴収額が定額減税の額を下回る場合には、上述したように、7月以降の源泉徴収額の減税で、不足分を減税する煩雑な取扱いが必要となる。実際の作業は、源泉徴収事務を取り扱っている企業が行うことになるが、この1回限りの減税のため、プログラムの改訂等の作業が必要になる。また、住民税分については、地方自治体が定額減税を踏まえた税額を計算する必要があり、これも相当の事務作業が必要になると考えられている。定額減税に伴う追加的な作業により、企業や地方自治体の事務負担は増加し、生産性は低下することになる。

減税の財源を「成長の成果である税収増等の国民への還元」とする説明にも疑義が呈された。鈴木財務大臣は、「過去の税収増は当初予算や補正予算の編成を通じて、政策的経費や国債の償還にすでに充てられている。仮に減税をしない場合と比べれば、国債の発行額が増加することになる」と国会で答弁し、自民党の宮沢自民党税制調査会長も、「『還元』とはいっても税収は全部使ったうえで、国債を発行している。それは還元ではない。」（日本経済新聞R5.11.8）と述べている。コロナ禍の中においても、大きな落込みが予想されていた法人税収が堅調だったこと等により、税収は当初の見積もりを上回ってきたのは事実だが、増収分は、補正予算での歳出増や国債減額に使われており、新たな減税の財源になるものではない。今回の減税は、赤字国債の追加発行により賄われており、将来世代の負担を増加させるものである。

このように、今回の定額減税は、そもそも景気対策として必要とは考えられず、その効果も限定的であると思われる。それにもかかわらず、新たな財源のない減税は将来世代の負担を増加させ、事務的にも、企業や地方自治体にも余計な事務負担をかけている。定額減税が決まった経緯からしても、政治的な意図からの典型的な「ばらまき」政策と解さざるをえないが、国民にも選挙対策と見抜かれ、政治的にも政権浮揚の効果はなかった。令和5年秋の総合経済対策の目玉政策ではあったが、他の多くの論者の意見と同様に、否定的に評価せざるをえないものとする。

Ⅲ 防衛費の財源確保を巡る議論

岸田首相が「増税メガネ」と揶揄される一因となったのが、令和4年末の防衛費増額に伴い、増税の方針が示されたことである。令和4年末に、新たな防衛力整備計画が決定されたが、その規模は43兆円程度とされ、そのうち、約3/4は、歳出改革、決算剰余金の活用および税外収入を活用した防衛力強化資金創設等により財源を調達するが、残りの約1/4の約1兆円強については、税制措置により確保することとされた。財源確保策の議論の中では、国債による調達を求める主張もあったが、「将来世代に先送りすることなく、今を生きる我々が、将来世代への責任として対応する」ため、将来世代への負担の先送りとなる国債は財源確保策に含まないこととされた。具体的な税制措置については、令和5年度の与党税制改正大綱において、法人税、所得税およびたばこ税について、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され、令和6年以降の適切な時期に施行するとされていた（法人税、所得税およびたばこ税の具体的な措置については、田近栄治「財

源確保の面から見た、令和5年度税制改正」税研229号38頁を参照されたい。）。

これに対し、自民党に「防衛関係費の財源検討に関する特命委員会」が設置され、他の財源がないか検討が行われたが、新規の財源を見つけることはできなかった。それにもかかわらず、令和5年6月8日の同委員会報告書では、「令和6年以降の適切な時期とされている税制措置の開始時期について、令和7年以降の然るべき時期とする柔軟な判断も可能とするには、税制措置以外の財源を更に確保することが必要である」との一文が盛り込まれた。これを受け、同月16日の政府の「経済財政運営と改革の基本方針2023（いわゆる骨太の方針）」において、「『令和6年以降の適切な時期とする』とされている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り組みの状況を踏まえ、柔軟に判断する。」とされ、増税決定の先送りの余地が残る表現となった。

宮沢自民党税制調査会長は、当初の方針どおり、令和5年以内に増税時期を決定する方針を示していたが、結局、令和6年度与党税制改正大綱においては、次のように増税時期の決定は先送りされた。

「防衛力強化に係る財源確保のための税制措置については、令和5年度税制改正大綱に則って取り組む。なお、たばこ税については、加熱式たばこ紙巻たばこの間で税負担の不公平が生じている。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税負担差を解消することとし、この課税の適正化による増収を防衛財源に活用する。その上で、国税のたばこ税率を引き上げることとし、課税の適正化による増収と合わせ、3円／1本相当の財源を確保すること

とする。

あわせて、令和5年度税制改正大綱及び上記の基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて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。」

国会に提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」の附則第74条において、この後半と同趣旨の内容が規定されている。

防衛増税の決定時期先送りについては、岸田政権が打ち出した定額減税との整合性が懸念されたのに加え、国政選挙への影響も勘案されたと報じられている（日本経済新聞R5.12.9）。

IV 結論

我が国の財政状況は、公債のGDP比率が200%を超えるなど、先進国の中でも格段に

悪く、危機的状況にある。これまでは、日銀のマイナス金利政策のおかげで国債費が圧縮されてきたが、金融政策の正常化により金利が上昇すれば、一気に財政状況が悪化する。IMF・OECDともこのままでは財政の持続可能性が維持できないとして、消費税率の引上げ等による早期の財政再建を提唱している。それにもかかわらず、我が国においては、政治的思惑から唐突に所得税・個人住民税の定額減税が決定されたが、定額減税は支持率浮揚にはつながらず、経済的効果についても疑問視されている。また、防衛増税についても、当初の方針と異なり、増税の決定および実施時期が先送りされている。

今、政権に求められるのは、増税方針への国民の疑問に対し、無意味な減税や問題の先送りで対応することではなく、国民に対し、現実的な見通しに基づいた財政の現状を真摯に説明し、増税の必要性につき誠実に理解を求めていく姿勢である。財政危機を招かずに、持続可能な経済成長を実現するために、我が国に残された時間は限られている。

2

個人所得課税—スタートアップ・エコシステム
におけるストック・オプション税制の拡充

藤田隆大 ● 税理士

I はじめに

令和6年度所得税改正における定額減税以外の項目のうち、スタートアップ・エコシステムにおけるストック・オプション税制の拡充について解説を行うこととする。

スタートアップ・エコシステムとは、スタートアップを支援する多様な人材や組織が、一定程度揃い相互に関連しながら活動することで、その中からスタートアップが次々と立ち上がり大きく成長するところが出現するという状況が継続的に生じる仕組み・環境のことをいう。また、スタートアップとは、新しいビジネスモデルを考えて、新たな市場を開拓し、社会に新しい価値を提供したり、社会に貢献することによって事業の価値を短時間で飛躍的に高め、株式上場や事業売却を目指す会社や組織のこと（経済産業省、平成31年2月、「平成30年度地方創生に向けたスタートアップ・エコシステム整備促進に関する調査事業報告書」）をいう。

スタートアップに該当する会社の特徴としては、①新しいビジネスモデルの創出、イノベーションや社会貢献を意識していること、②短期間での事業成長を目指すこと、③出口戦略（イグジット）を検討していることが挙

げられる。

スタートアップは、生産性向上を通じて日本経済の潜在成長率を高める重要な存在とされているが、資金や人材面で課題を抱えることが多い。このため、その資金や人材などの経営資源を活用できる環境、すなわちエコシステムを拡充することが期待されており、その一環としてストック・オプション税制の拡充が行われた。

II スtock・オプションの概要

新株予約権とは、株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利をいう（会社法2条21号）。また、ストック・オプションは、ストック・オプション等に関する会計基準によると、自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員等に、報酬として付与するものをいう（企業会計基準8号「ストック・オプション等に関する会計基準」）。またこの自社株式オプションは、自社の株式を原資産とするコール・オプション（一定の金額の支払により、原資産である自社の株式を取得する権利）をいう。そのため、ストック・オプションは新株予約権に該当する。

ストック・オプションは、企業が取締役や

従業員等に対して、あらかじめ決められた価格（権利行使価格）で自社の株式を取得できる権利を与えるものであるから、オプションは選択権であり、権利を有するものがその権利を行使するか否かは、権利者の自由である。権利行使価格とは、ストック・オプションの権利行使に当たり払い込むべき金額として定められたストック・オプションの単位当たりの金額をいうが、実際の株価が権利行使価格を下回っている場合には、権利行使は損失をもたらす。そのため、通常ストック・オプションは株価が権利行使価格を上回っているときに権利行使される。

通常の株式を保有している場合には、購入価格に対して株価が上がれば含み益となり、逆に株価が下がれば含み損となる。一方でストック・オプションの場合は、権利行使時点の株価が権利行使価格を上回っていれば含み益となり、株価が権利行使価格を下回っていれば、権利を行使しないため、株価の値下がりに対してリスクがないといえる。

権利を付与された取締役や従業員等は、株価がいくらであっても、あらかじめ決められた権利行使価格で株式を購入することが可能であり、仮に会社が上場企業で市場価格が権利行使価格よりも高い場合には、権利を行使して取得した株式を市場価格で売却することで利益を得ることができる。取締役や従業員等が多く成果を挙げるほど自社の株価も上がり、その上昇分を報酬として還元される。取締役や従業員等の報酬は会社の成績が反映される株価に連動することになる。この株価の値上がりによって利益を得ることができるため、ストック・オプションは取締役や従業員等へのインセンティブ報酬として使用することができる。

また、優秀な人材を採用するためには多額のリターン（報酬等）が必要となる。しかし、スタートアップは資金が潤沢ではないことが

多く、従来の給与・賞与では限界がある。一方で、ストック・オプションでは現金支出がなく、従業員への報酬は会社の将来の株価の上昇によって生じるため、スタートアップとしては資金を要せず、従業員の貢献を得て、それによりもたらされる企業価値の上昇によって、従業員へ報酬として報いることができるので、優秀な人材の採用や引き留めに役立つことが期待できる。

Ⅲ ストック・オプションの歴史

わが国では平成9年5月の商法改正までストック・オプションが認められていなかったが、これは旧商法においては企業が自己資本を充実させることが重要であるとの認識から自己株式の取得が制限されていたことや、既存株主を保護するために株式の時価を下回る価格での発行には、株主総会の特別決議が必要とされ、またその効力が6か月であったことなどが挙げられる。

平成9年に導入されたストック・オプションでは、2つの方式が採用された。1つ目は、自己株式方式と呼ばれ、会社が取締役又は使用人に対して、会社が保有する自己株式をあらかじめ定められた価格で購入することができる権利を付与するものである。2つ目は新株引受権方式であり、会社が取締役又は使用人に対して、あらかじめ定められた価格で新株を購入できる権利を付与し、その権利が行使される際に新株を発行するものである。

ストック・オプションを付与するためには、前者では定時株主総会の普通決議が必要であり、後者では定款に定めを設け、株主総会の特別決議が必要であった。また、権利行使期間は、両者とも株主総会の決議日から2年以上10年以内であった。

その後、平成13年11月の商法改正で新株予

約権制度が創設され、ストック・オプションは新株予約権の有利発行という位置付けとなった。また、従来の付与対象者が自社の取締役と従業員に限られていたのに対し、子会社等の取締役・従業員、顧問税理士、顧問弁護士などに対象が広がった。また、付与には株主総会の特別決議が必要とされたが、定款の定めは不要となった。さらに権利行使期間の制限も撤廃された。

役員報酬や従業員給与を考える場合においては、①優秀な人材を採用し、②継続雇用し、③モチベーションを与えることが非常に重要となる。ストック・オプション登場以前の旧商法下の役員報酬は、インセンティブ要素を加味した報酬としては役員賞与と退職慰労金の功勞による加算部分程度であり変動要素が非常に小さいものであったと考えられる。平成13年の商法改正において新株予約権制度が導入されて以降、税制面の整備や権利行使期間の制限が撤廃されたことで、収益を改善しようとする経営者の意欲を反映しやすく、また経営者と株主の目線を一致させることができることから、ストック・オプションは業績連動型の報酬制度として広く活用がされるようになったといえる。

現在では、上場会社においては、ストック・オプションを発行する場合に、株式総会で報酬に関する決議（会社法361条1項）を行うとともに、有利発行ではない発行条件の場合には、取締役会において決議を行い（会社法240条1項）、有利発行の場合に株主総会の特別決議を行い（会社法238条2項、239条1項、240条1項、309条2項6号）、ストック・オプションの内容について登記を行うこととなる（会社法911条3項12号）。株式の譲渡につき取締役会の決議が必要な非上場会社が、ストック・オプションを発行する場合には、株主総会の特別決議を行い、ストック・オプションの発行内容について登記を行うこととなる。

Ⅳ ストック・オプションの種類と新株予約権に関する税制（ストック・オプション税制）

ストック・オプションには主に4つの種類があり、ストック・オプションに対する税法上の取扱いには、税制適格ストック・オプションと税制非適格ストック・オプションとがある。

ストック・オプションは、会社の取締役・従業員等に付与されるインセンティブ報酬の一種であり、その行使による経済的利益も現物給与の一種である。税制面でもその効果をバックアップするため、オプションの行使による経済的利益に対する課税は、一定の要件のもとに株式の譲渡時まで繰り延べられている。わが国でも、平成9年の商法の一部改正でストック・オプションの制度が導入されたことに伴い、平成10年の税制改正で一般的にストック・オプションの行使による経済的利益に対しては、一定の要件のもとに一定の範囲（権利行使価額の年間合計額が1,200万円を超えない範囲）まではその行使時には課税しないこととされた。租税特別措置法29条の2第1項各号の定める要件を満たすストック・オプションを税制適格ストック・オプションという。取締役・従業員等に対する税制非適格ストック・オプションの権利行使益は、行使時に給与所得として課税される。

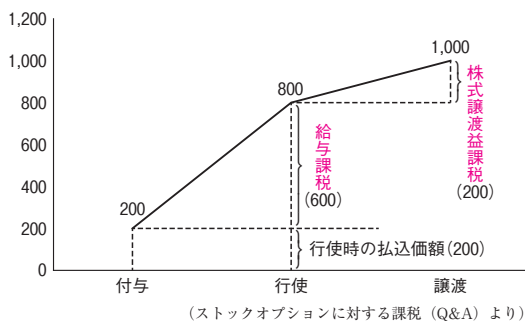
自社の取締役・従業員等の要件を満たす者以外の者にストック・オプションを与えた場合に、その行使によって生ずる利益の所得分類は、当事者の会社との関係により、事業所得、給与所得、一時所得又は雑所得のいずれかに該当することとなる。

①無償ストック・オプション

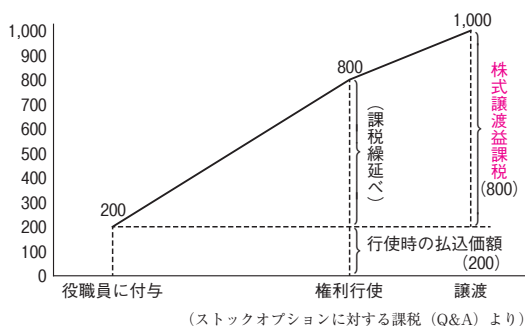
無償ストック・オプションとは、ストック・オプションを付与する際のコール・オプシ

ン（買う権利）を無償とするものであり、一般的にストック・オプションといわれているものがこれに当たる。この無償ストック・オプションのうち、付与対象者や行使期間などに関して一定の要件を満たす場合には、税制優遇措置があり、これが適格ストック・オプションである。

要件を満たしていない無償ストック・オプションの権利行使を行うと、権利行使価格と権利行使時の株価との差額の経済的利益を得るため、資金としての利益は得ていない時期ではあるが給与所得として課税される。また、取得した株式を売却する際に、株式の売却価額と行使時の株式の時価との差額が譲渡所得として課税される。



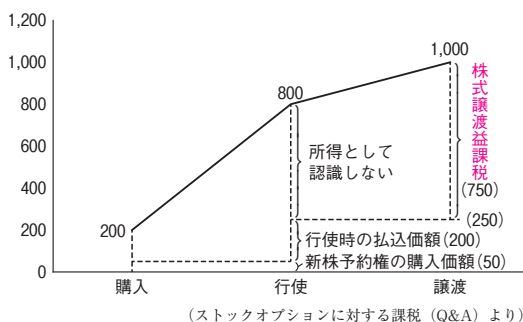
一方、税制適格ストック・オプションの場合には、権利行使時の取得株式の時価と権利行使価格との差額に対する給与所得課税を株式売却時まで繰り延べ、株式売却時に売却価格と権利行使価格との差額が譲渡所得として課税される。



②有償ストック・オプション

有償ストック・オプションとは、無償ストック・オプションと異なり、コール・オプションが有償となるストック・オプションである。会社が発行するストック・オプションを取締役・従業員等がストック・オプションの発行価額を支払うことで購入する。ストック・オプションの権利者となった取締役・従業員等は権利行使時に行使価格を支払うことで株式を取得することができる。

権利行使価格は、発行時の時価をやや上回るように設定されることが一般的であり、取締役・従業員等は、投資として有償ストック・オプションを取得することになる。権利行使時には課税されず、売却時の譲渡所得として課税される。



③退職金型1円ストック・オプション

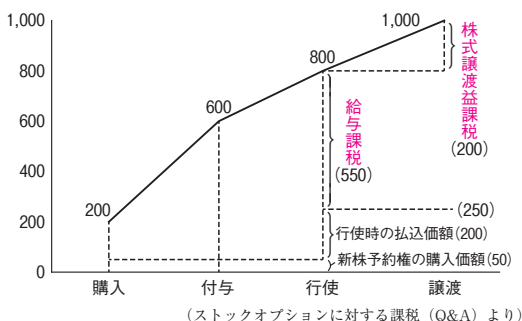
退職金型1円ストック・オプションとは、権利行使価格を1円といった低価格に設定した無償ストック・オプションのことであり、通常退職時に権利行使と取得した株式の売却を行う。権利行使価格が1円であるため、通常は税制優遇の要件を満たさないが、権利行使時に、その時点の株価とほぼ同等の譲渡益を得ることができる。退職金として使われるため、通常の無償税制非適格ストック・オプションと異なり、給与課税でなく退職所得課税となる。

④信託型ストック・オプション

信託型ストック・オプションとは、有償ストック・オプションと信託を組み合わせる仕組みとされる。発行会社又は発行会社の代表取締役等が信託会社に金銭を信託し、信託(法人課税信託)を組成する。信託会社は、ストック・オプションを適正な時価で取得し保管する。また発行会社は、ストック・オプションに交換できるポイントを取締役・従業員等とその貢献度に応じて付与し、そのポイント数に応じてストック・オプションが取締役・従業員等に割り振られる仕組みである。上記①②③のストック・オプションでは対応できない課題に対応するために考案されたものとされ、発行時点では付与対象者や配分を決める必要がなく、ストック・オプションを信託し、信託期間が満了するタイミングで、在籍期間や役職、貢献度に応じてストック・オプションを付与することができる。そのため従来のストック・オプションでは、付与対象者が本当に企業価値向上に貢献できるのか確実でない段階でストック・オプションの割当数などの条件を決めなければならないが、その課題が解決されたとされた。また、企業価値が低い段階で信託にストック・オプションを割り当てることによって低い権利行使価格のストック・オプションを維持し、その後の企業価値が上昇しても低い権利行使価格のストック・オプションを割り当てることが可能となる。これによって、スタートアップへの入社時期の遅い者に対して、権利行使価格の低い良い条件のストック・オプションを付与しにくいという課題が解決されたとされる。

なお、この信託型ストック・オプションについては、当初有償ストック・オプションと同様に付与時及び権利行使時には課税されず、株式売却時のみ譲渡所得として課税されるのではないかと考えられていたが、令和5年7月に課税当局より、「ストックオプシ

ンに対する課税(Q&A)」として公表され、給与所得課税されると明確にされた。



V 税制適格ストック・オプションの要件と令和6年度改正の内容

ストック・オプションをより利用しやすいものとするため、税制適格ストック・オプションの要件のうち、付与対象者の要件、権利行使価額の制限、権利行使により交付される株式の保管委託要件の撤廃など、令和6年度改正で要件がより一層緩和されている。

①付与対象者に係る要件の緩和

当初の税制適格ストック・オプションにおける付与対象者の要件は、(a) 自社の取締役、執行役又は使用人、又は (b) 発行済株式総数の50%超を直接又は間接に保有する法人の取締役、執行役又は使用人に該当する者で、大口株主や利害関係者ではないことであった。

この要件について、平成31年度改正において、ストック・オプションを活用したより柔軟なインセンティブ付与を実現することで、スタートアップが社外の高度人材を機動的に獲得し、成長することを後押しするため、ストック・オプション税制の適用対象者を、従来の社内の取締役及び従業員等から、高度な知識又は技能を有する社外の人材にまで拡大された。具体的には、設立10年未満等の一定の要件を満たす株式会社が社外高度人材活用

新事業分野開拓計画を策定し、主務大臣による認定を受けることで、当該計画に沿って行う新事業に従事する社外高度人材も税制優遇措置が適用されることとなった。

この社外高度人材の付与対象者について、令和6年度改正で、さらに対象が拡大された。具体的には、中小企業等経営強化法施行規則の改正を前提に、下図のように社外高度人材に係る要件のうち、実務経験の廃止や教授・准教授や上場会社の重要な使用人として1年以上実務経験のある者も要件に追加されるなどの緩和が行われた。

②権利行使価額の制限の引き上げ

従来は設立年数、上場・非上場を問わず、その年における新株予約権の行使に係る権利行使価額の限度額が一律1,200万円であったが、令和6年度改正において下記のように改正された。

- (a) 設立の日以後の期間が5年未満の株式会社が付与する新株予約権については、当該限度額を2,400万円に引き上げる。
- (b) 設立の日以後の期間が5年以上20年未満である株式会社で、金融商品取引所に上

場されている株式等の発行者である会社以外の会社又は金融商品取引所に上場されている株式等の発行者である会社のうち上場等の日以後の期間が5年未満である株式会社が付与する新株予約権については、当該限度額を3,600万円に引き上げる。

③権利行使により交付される株式の保管委託要件の撤廃

従来は、証券会社と契約し、従業員ごとに専用の口座を開設して保管委託する必要があったが、令和6年度改正において交付される株式が譲渡制限株式であり、かつ当該株式を株式発行会社自身により管理するという要件が満たされる場合には、金融商品取引業者等の営業所等の保管委託要件が不要となった。

④権利行使期間

税制適格ストック・オプションの権利行使期間の要件として、「付与決議日後2年を経過した日から10年を経過する日まで」の権利行使が必要であったが、令和5年度改正において、設立から5年未満の非上場企業においては、権利行使期間を「付与決議日後2年を

	改正前		改正後	
国家資格 (弁護士・会計士等)	国家資格を保有	3年以上の実務経験	国家資格を保有	削除
博士	博士の学位を保有	3年以上の実務経験	博士の学位を保有	削除
高度専門職	高度専門職の在留資格 をもって在留	3年以上の実務経験	高度専門職の在留資格 をもって在留	削除
教授・准教授	なし		教授及び准教授	
企業の役員経験者	上場企業で	3年以上の役員経験	上場企業 又は 一定の非上場企業で	役員・執行役員等 (重要な使用人)の 経験が1年以上
先端人材	将来成長発展が期待される分野の 先端的な人材育成事業に選定され従事していた者		将来成長発展が期待される分野の 先端的な人材育成事業に選定され従事していた者	
エンジニア・ 営業担当者・ 資金調達従事者等	過去 10年間	製品又は役務の開 発に2年以上従事	一定の売上高要件 を満たす	過去 10年間
				製品又は役務の開発に2年以上従事 一定の売上高要件を満たす
				製品又は役務の開発に2年以上従事 一定の支出要件を満たす
				製品又は役務の販売活動に2年以上従事 一定の売上高要件を満たす
				資金調達活動に2年以上従事 一定の資本金等要件を満たす

(経済産業省 令和6年度税制改正についてより)

経過した日から15年を経過する日まで」へと延長されている。

⑤権利行使価額

ストック・オプションの行使に係る1株当たりの権利行使価額は、当該ストック・オプションの付与に係る契約を締結した株式会社の当該契約の締結の時における1株当たりの価額相当額以上であること。

⑥譲渡制限

ストック・オプションの譲渡が禁止されていること。

VI スtock・オプションの課題

以上のように、ストック・オプション制度がわが国において導入されて以来、さまざまな改正が行われ、より使い勝手がよいものへと改善されてきている。一方で、ストック・オプションは上場企業や将来上場するあるいは買収される会社においてのみ経済的利益が実現するため、それ以外の会社では活用できないという大きな課題がある。ストック・オプションは会社が取締役や従業員等に対して資金を支払うのではなく、権利行使した者が市場等において株式を売却することで資金を得る仕組みであるため、上場企業や買収される会社においてのみ活用することができると考えられる。結局のところ、ストック・オプションではスタートアップの資金調達ができず、従来であれば役員報酬や給与に資金が必要であった支出を減らすことに役に立っているにすぎないともいえる。

スタートアップは、技術やアイデアをもとに少ない資金で事業を起し、そのビジネスモデルが評価されVC（ベンチャーキャピタル）等から資金調達を行い、その資金を事業拡大に活用する。そのときに、VC等の持ち株比率が過度に大きくならないように、ス

tock・オプションや種類株式（議決権制限株式等）が活用される。現在では、最初から大企業に会社を売却することを目標として、起業をしているというケースも増えているといわれるが、ストック・オプションが上場を目指す会社や将来の会社売却を前提として会社が初期段階で利用するのみというのではなく、幅広い会社で活用されるようさらに改善されることを期待する。また、スタートアップへの支援は、いわゆるユニコーン企業を育てたいということであると思われるが、ユニコーン企業とされるのは起業後10年以内・時価総額10億ドルとされており、その時価総額からすれば権利行使価額が年間3,600万円というのは非常に少額であり、税制適格ストック・オプションにおける年間の権利行使限度額の撤廃も検討すべきである。

さらに、現在のストック・オプション税制を考える場合には、税制適格ストック・オプションの適用の可否によって、給与課税・譲渡所得課税の有利不利を考慮するよりも、有償ストック・オプションがより活用されればいいのではないかと考える。有償ストック・オプションではコール・オプションの価値を、モンテカルロシミュレーション等の手法による専門的な評価が必要となり、価値算定を専門家に依頼しなければならず手間とコストがかかる。これを例えばストック・オプション発行時点での株式の時価の5%などであれば有償ストック・オプションとして認められるといったような実務が定着すればより有償ストック・オプションが活用されるのではないかと考える。

ストック・オプションには自社の株式の価値を持つことで、会社の企業価値向上と従業員の努力の方向性を一致させる効果があり、この効果は、事業を急成長させるために関わる人たちに大きなモチベーションを与えるものと考えられる。そのため、ストック・オプシ

ンはより活用しやすいものにしていくべきであり、税制もそのバックアップが求められる。

さらに、ストック・オプションとは異なるが、ストック・オプションにおける自社の株式の価値を取締役や従業員等が持つことで、会社の企業価値向上と取締役や従業員等の努力の方向性を一致させることができる効果を、例えばわが国の会社において広く利用されている従業員持株会で同様のことがある程度実現できるのではないか。

従業員持株会とは、従業員が毎月給与の一部を持株会に預け、持株会が集めた資金で自社株式を購入する制度である。従業員持株会では実際に株式を購入するため、自社株式の株価が下がっている時に株を売却すると損をすることにはなるが、株価が上がればストック・オプションと同様に利益を得ることがで

きるため、インセンティブ報酬として活用ができるのではないかと考える。また、従業員持株会では、従業員が自社株式を購入するときに、会社が奨励金を出すことがある。従業員が従業員持株会に拠出する金額に会社が補助をする奨励金は従業員の給与所得となるが、この奨励金に給与所得課税をせず、会社の経費とすることで、より従業員持株会制度が活用されるのではないか。従業員持株会では、株式売却時に他の従業員がその株式を取得するため、市場での株価変動のように大幅な値上がりとはならないかもしれないが、会社の企業価値向上と従業員の努力の方向性を一致させることができる効果によって、会社の成長ひいてはわが国経済が活性化されることを期待したい。

3 消費課税

福田浩彦 ● 税理士

令和6年度税制改正における消費課税では、国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の適用の見直しや、国境を越えたデジタルサービスに対する消費課税にプラットフォーム課税を導入するなどの改正が行われた。

国外事業者については、事業者免税点制度の特例や簡易課税制度などを適用し、売手が納税せず買手が税額控除を受ける、いわゆる「納税なき控除」が行われているという問題点が指摘されていた。そこで、この点についての見直しで、国外事業者について、事業者免税点制度の特例の適用の見直し、簡易課税制度の適用の見直しといった改正が行われた。

また、プラットフォーム課税については、令和5年度税制改正大綱において「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。」とされており、プラットフォーム課税に関する研究会を開催し、論点と考え方を整理した上で、令和6年度税制改正においてプラットフォーム課税が導入された。

I 事業者免税点制度の特例の適用の見直し

国外事業者についての事業者免税点制度の特例の適用については、以下の3つの改正が行われた。

(1) 特定期間の特例（消法9の2）

①改正前の制度

特定期間の特例とは、特定期間（個人事業者はその年の前年1月1日から6月30日までの期間、法人の場合は原則その事業年度の前事業年度開始の日以後6月の期間）における国内の課税売上高が1,000万円超の場合は、基準期間の課税売上高が1,000万円以下であっても課税事業者となるという制度である。

なお、この制度は、特定期間における国内の課税売上高が1,000万円超であっても、当該特定期間中に支払った給与等の金額を特定期間における課税売上高とすることができるため、特定期間における国内の課税売上高が1,000万円超、かつ、特定期間中に支払った給与等の金額が1,000万円超の場合に課税事業者となる。

②改正の趣旨

この特定期間中に支払った給与等の金額

は、居住者に対し支払う給与等（所法231①）とされていて、非居住者への支払給与が対象となっていない。

そのため、国外事業者については、特定期間中に支払った給与等の金額における判定で1,000万円以下となり、本特例が適切に機能していないという問題点があった。

③改正内容（消法9の2③）

特定期間中に支払った給与等の金額を特定期間における課税売上高とすることができる規定の適用対象者から国外事業者を除くこととし、国外事業者の場合には、特定期間における国内の課税売上高が1,000万円超の場合には、基準期間の課税売上高が1,000万円以下であっても課税事業者となることとされた。

この改正は、令和6年10月1日以後に開始する個人事業者のその年又は法人のその事業年度について適用する（附則13①）。

(2) 新設法人の特例（消法12の2）

①改正前の制度

新設法人の特例とは、事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上の法人は、基準期間がない課税期間については、課税事業者になるという制度である。

②改正の趣旨

国外事業者は、日本への進出時点では設立から一定期間経過していることが一般的であり、基準期間があるため、この特例が適用されず免税事業者になってしまうという問題点があった。

③改正内容（消法12の2③）

その事業年度の基準期間がある外国法人が、その基準期間の末日の翌日以後に国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した場合には、その事業年度については、基準期間がないものとみなして、当該事業年度開始の日における資本金又は出資の金額が

1,000万円以上である場合には、課税事業者となることとされた。

この改正は、令和6年10月1日以後に開始する事業年度について適用する（附則13②）。

(3) 特定新規設立法人の特例（消法12の3）

①改正前の制度

特定新規設立法人の特例とは、国内における課税売上高が5億円を超える法人等が設立した法人で、当該事業年度開始の日における資本金又は出資の金額が1,000万円未満である場合において、基準期間がない課税期間については、課税事業者になるという制度である。

②改正の趣旨

大法人等が設立した法人であっても当該大法人等の国内における課税売上高がなければ、この制度の適用はないため、新設した法人の資本金又は出資の金額が1,000万円未満であれば、当該新設した法人の基準期間がない課税期間については、免税事業者になるという問題点があった。

③改正内容（消法12の3①⑤）

国内における課税売上高が5億円以下であっても、基準期間相当期間における全世界における総収入金額が50億円を超える法人等が資本金又は出資の金額が1,000万円未満の法人を設立した場合には、基準期間がない課税期間については、課税事業者となることとされた。

なお、基準期間がある外国法人が、その基準期間の末日の翌日以後に国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した場合には、その事業年度については、基準期間がないものとみなして、特定新規設立法人の納税義務の免除の特例の規定を適用する。

この改正は、令和6年10月1日以後に開始する事業年度について適用する（附則13②③）。

Ⅱ 簡易課税制度の特例の適用の見直し

①改正前の制度（消法37）

簡易課税制度とは、あらかじめ提出した「消費税簡易課税制度選択届出書」により、基準期間における課税売上高が5,000万円以下である課税期間について、仕入税額控除をみなし仕入率で計算できるという制度であり、免税事業者を除くすべての事業者による選択適用が認められている。

②改正の趣旨

恒久的施設を有しない国外事業者については、国内における課税仕入れ等が一般的には想定されず、業種ごとのみなし仕入率による控除は適切といえないという指摘があった。

③改正内容（消法37①）

課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者については、簡易課税制度の適用は認めないこととされた。

なお、本来は免税事業者となる課税期間について適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除の特例（いわゆる2割特例）についても恒久的施設を有しない国外事業者については適用を認めないこととされた（H28附則51の2①）。

これらの改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間について適用する（附則13⑩、63）。

Ⅲ 免税事業者等からの仕入れに係る経過措置の見直し

①改正前の制度（H28附則52、53）

適格請求書等保存方式の下では、原則、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについては、仕入税額控除を受けることはできないが、令和5年10月1日から令和8年

9月30日までの間に国内において行った課税仕入れについては、仕入税額相当額の80%を、令和8年10月1日から令和11年9月30日までの間に国内において行った課税仕入れについては、仕入税額相当額の50%を仕入税額とみなして仕入税額控除できる経過措置が設けられている。

②改正の趣旨

一の免税事業者からの仕入額が多額となる場合には、この経過措置により、仕入税額控除額が莫大となるという問題があった。

③改正内容（H28附則52①、53①）

個人事業者についてはその年、法人にあってはその事業年度において一の適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が10億円を超える場合におけるその超える部分の課税仕入れについては、この経過措置の適用を認めないこととされた。つまり、この経過措置に上限が設けられた。

また、この上限は、令和8年10月1日以後の経過措置（50%控除）についても同様である。

この改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間について適用する（附則63）。

Ⅳ 高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例の見直し

①改正前の制度（消法12の4）

高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例とは、一定の高額な資産を仕入れて原則課税により仕入税額控除の適用を受けた場合には、その後の2年間は、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けられないこととする特例である。そして、この高額特定資産は、「一の取引単位につきその税抜き支払対価の額が1,000万円以上」のものとされている。

つまり、消費税においては、事業者免税点

制度及び簡易課税制度の恣意的な適用を防ぐため、原則課税である課税期間に高額特定資産を仕入れて税額控除の適用を受けた場合には、その後の2年間は免税事業者にもなれないし、簡易課税の選択もできないことになっている。

②改正の趣旨

金地金等は、一の取引単位の金額の調整が容易であり、この特例の適用を回避することが可能となっているという問題点があった。

③改正内容（消法12の4③）

その課税期間中に仕入れた金又は白金の金地金等の合計額が200万円以上である場合を、本特例の対象として追加し、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限することとされた。

この改正は、令和6年4月1日以後に事業者が行う金地金等の仕入れ等について適用する（附則13④）。

V 消費税のプラットフォーム課税制度の創設

①創設の背景

現状、プラットフォームを介して数多くの

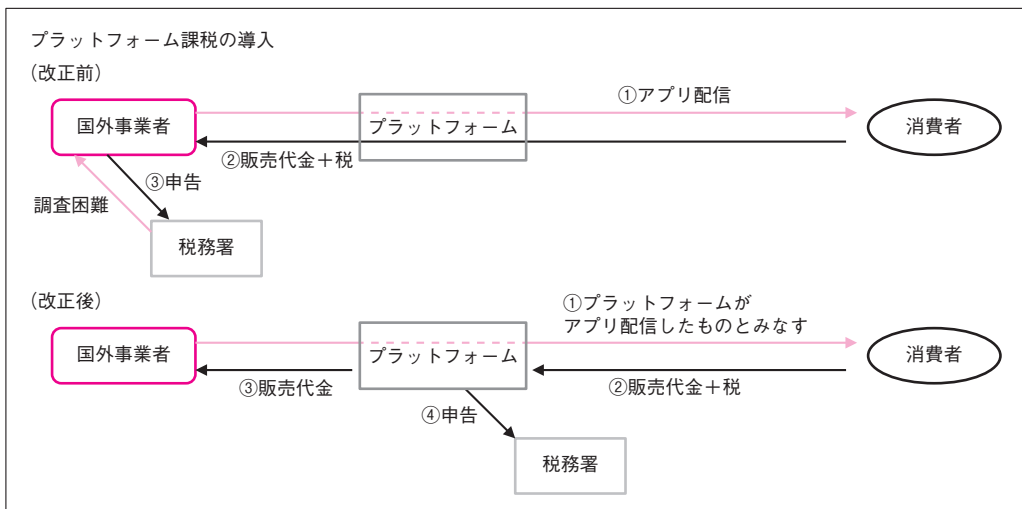
国外事業者が国内市場に参入している中で、消費税における国外事業者の捕捉や調査・徴収に課題があり、既に欧州、アジア、北米など世界の多くの国では、プラットフォームを運営する事業者の役割に着目して付加価値税の納税義務を課す制度（プラットフォーム課税）が導入されている。

そこで、国内外のイコールフットイングや課税の公平性を確保する観点から、既に多くの国で導入されている「プラットフォーム課税」を日本においても導入する。

②制度の内容（消法15の2①）

本制度は、国外事業者が国内において行う電気通信利用役務の提供（消費者向けの電気通信利用役務の提供）がデジタルプラットフォームを介して行われるもので、その対価について特定プラットフォーム事業者を介して収受する場合には、その特定プラットフォーム事業者がその電気通信利用役務の提供を行ったものとみなして消費税法の規定を適用する。

つまり、特定プラットフォーム事業者に、国外事業者の代わりに納税義務を課す制度である。



③指定と届出（消法15の2②③）

国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において、その提供するデジタルプラットフォームを介して国外事業者が国内において行う電気通信利用役務の提供に係る対価の額のうちそのプラットフォーム事業者を介して收受するものの合計額が50億円を超える場合には、特定プラットフォーム事業者として指定する。

また、プラットフォーム事業者は、上記の合計額が50億円を超える場合には、その課税期間に係る確定申告書の提出期限までに一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない。

④定義（消法15の2①）

デジタルプラットフォームとは、不特定かつ多数の者が利用することを予定して電子計算機を用いた情報処理により構築された場であって、当該場を介して当該場を提供する者以外の者が電気通信利用役務の提供を行うために、当該電気通信利用役務の提供に係る情報を表示することを常態として不特定かつ多数の者に電気通信回線を介して提供されるものをいう。

この改正は、令和7年4月1日以後に国内において行われる電気通信利用役務の提供について適用する（附則13⑥）。

VI 外国人旅行者向け 免税制度の見直し

①改正前の制度

外国人旅行者向け免税制度は、税務署長の許可を受けた輸出物品販売場（いわゆる免税店）を経営する事業者が、免税購入対象者に対し、免税対象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制度であり、免税対象物品は、輸出するため購入される物

品のうち通常生活の用に供する物品（金又は白金の地金や事業用又は販売用として購入されることが明らかな物品は対象外）であり、以下の金額基準がある（同一の販売場1日あたりの基準）。

- ・一般物品（家電、バッグ、衣料品等（消耗品以外のもの））5,000円以上
- ・消耗品（飲食料品、医薬品、化粧品その他の消耗品）5,000円以上50万円以下

②改正の趣旨

免税購入者は、出国時に税関へ旅券を提示しなければならないが、多額の不正を行おうとする者は、旅券提示を回避するなどにより、多くの者が税関検査を逃れているのが実態である。税関検査は任意であり、検査を受けないことを理由に出国を止めることができない。

このような状況の中、免税店では販売を断ってトラブルになったり、販売した場合でも税務署に否認されるリスクがあり、免税店の中には、やむを得ず免税販売を停止する免税店も存在している。

また、免税品の横流し等の不正事例が後を絶たないのが現状となり、問題となっている。

③改正内容（消法30⑫）

輸出物品販売場による免税販売手続が電子化され、国税庁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、国内での譲渡・横流しが疑われる多量・多額な免税販売・購入の実態が明らかになっていることから、免税購入した者と買取業者が通謀して免税購入品が横流しされている事案等では、買取業者について、免税購入品であることを知りながら仕入れた場合には、仕入税額控除を認めないこととされた。

この改正は、令和6年4月1日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用する（附則13⑨）。

なお、令和6年度税制改正では、上記の改

正は行われたが、免税品の横流し等の不正事例は後を絶たず、出国時に捕捉して即時徴収を行ってもその多くは滞納となっており、制度の不正利用は看過できない状況である。

そこで、免税販売の要件として、新たに政府の免税販売管理システムを通じて取得した税関確認情報（仮称）の保存を求めることとし、具体的には、販売時には外国人旅行者から消費税相当額を預り、出国時に購入品の持ち出しが確認できた場合に免税販売が成立し、免税店が確認後に消費税相当額を返金する制度などを、外国人旅行者の利便性向上や免税店の事務負担の軽減、空港での混雑防止等にも十分留意した上で検討し、令和7年度税制改正において制度の詳細について結論を得ることとされている。

VII 更正の請求による消費税還付に係る受還付犯の適用の見直し

①改正前の制度（消法64）

偽りその他不正の行為に基づき申告書を提出して消費税の還付を受けた者（未遂を含む。）については、消費税法において、10年以下の懲役又は1,000万円以下の罰金を科すこととされている（受還付犯）。

②改正の趣旨

偽りその他不正の行為に基づき更正の請求書を提出して消費税の還付を受けた者については、申告書の提出による不正還付と実質的な違いはないが、消費税法において、罰則を科すこととされていない。ただし、更正の請求に基づく不正還付については、刑法における詐欺罪が適用される可能性がある。

*

*

*

[参考文献]

- ・令和6年度税制改正大綱
- ・所得税法等の一部を改正する法律案

③改正内容（消法64①二）

偽りその他不正の行為に基づき更正の請求書を提出して消費税の還付を受けた場合（未遂を含む。）についても、消費税法において、10年以下の懲役又は1,000万円以下の罰金を科すこととされた。

この改正は、公布の日から起算して10日を経過した日から施行する（附則1一）。

VIII その他

①一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる自動販売機及び自動サービス機による課税仕入れ並びに使用の際に証票が回収される課税仕入れ（3万円未満のものに限る。）については、帳簿への住所等の記載を不要とする。

なお、令和5年10月1日以後に行われるものについても、運用上、住所等の記載がなくても改めて記載を求めないものとする。

②簡易課税制度又は適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置を適用する事業者（2割特例適用事業者）が、令和5年10月1日以後に国内において行う課税仕入れについて、税抜経理方式を適用した場合の仮払消費税額等として計上する金額につき、継続適用を条件として当該課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、108分の8）を乗じた金額とすることが認められることを明確化するほか、消費税に係る経理処理方法について所要の見直しを行うこととされた。

4 法人課税

鈴木一水◎ 神戸大学大学院経営学研究科教授

I はじめに

令和6年度税制改正は、デフレ脱却に向け、物価上昇を上回る賃上げと生産性向上・供給力強化を通じた潜在的成長力の引上げの実現を最優先の課題に掲げ、法人課税でも、賃上げ促進、その基盤となる中小企業の中堅企業への成長の後押し、戦略分野における国内投資への支援、投資環境の整備などを意図した政策税制の創設・見直しを改正の中心としている。今回の改正には、過去の法人税改革が投資拡大や賃上げといった成果を上げてこなかったことへの反省から⁽¹⁾、単に減税措置を拡充するのではなく、賃上げや投資に積極的な企業にはインセンティブを与える反面、消極的な企業にはディスインセンティブを課すことによって、行動変容を促すメリハリ付けを強化しているという特徴がある。また、厚生労働省による認定制度も活用している。本稿では、これらの特徴に留意しながら、法人課税における本年度税制改正の主要項目の概要を説明する。

II 賃上げ促進税制の強化

(1) 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度の見直し

従来の大企業のうち常時使用従業員数2,000人以下の企業を新たに中堅企業と位置づけ、企業を大企業、中堅企業および中小企業という3区分に分け、税額控除率について各区分ごとに賃上げ促進強化措置を設けた。また、人への投資を重視して、教育訓練費を増加させた場合の適用要件を緩和した。さらに、働き方の質の改善も視野に入れて、子育てと仕事の両立支援および女性活躍推進の取組みと連携して賃上げを後押しするために、厚生労働省による認定制度を使った税額控除率の上乗せ措置も講じた（措法42の12の5①）。

もともと本制度は、他の税額控除制度と比べて、適用法人数と税額控除による減税額が多く、かつ増加傾向にあり、サービス業の適用割合が大きく、しかも上位10社の適用割合は小さいことから⁽²⁾、幅広く活用されてき

(1) 自由民主党・公明党「令和6年度税制改正大綱」令和5年12月14日10頁。

(2) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（令和5年2月国会提出）https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2022/index.html

たことがわかる。以下に述べる今回の改正によって、適用可能な法人数はさらに拡大することが予想される。しかし、賃上げ促進税制による減税額が増加するかどうかは、現時点では不明である。

①大企業向け措置

青色申告法人が国内継続雇用者に支給する給与等が継続雇用者給与等支給額⁽³⁾から継続雇用者比較給与等支給額⁽⁴⁾を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合（継続雇用者給与等支給増加割合）が3%以上である場合に、一定の範囲の金額を法人税額から控除する制度を、次の見直しを行ったうえで、適用期限を令和9年3月31日までに開始する年度まで3年延長した（措法42の12の5①）。

- 控除対象雇用者給与等支給増加額⁽⁵⁾に対する基本の税額控除率を10%に引き下げる（改正前15%）。
- 控除率の上乗せを下表のとおり継続雇用者給与等支給増加割合に応じて3段階に分け、増加割合が高くなるほど上乗せされる控除率を増加させる。この上乗せ措置によって、控除率は最大35%まで拡大

する。ただし、控除税額は当年度調整前法人税額の20%を上限とする。

なお、従来、資本金額等が10億円以上かつ常時使用する従業員数が1,000人以上の法人が本制度の適用を受けるためには、「給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項」（マルチステークホルダー方針）を公表することが要件とされていたところ、新たに常時使用する従業員数が2,000人を超える法人にも同方針の公表を義務づけた。

このように、大企業については、より高い賃上げへのインセンティブを強化するために、基本の控除率を引き下げるとともに控除率を4段階に細分し、賃上げ率の大きい企業ほどより多くの税額控除を受けられるようにした。

②中堅企業向け措置

新たに中堅企業という区分が設けられ、青色申告法人で常時使用する従業員数が2,000人以下であるもの（その法人およびその法人による支配関係のある法人の常時使用する従業員数の合計数が1万人を超えるものを除く。）を中堅企業とした。中堅企業については、

	増加割合	控除率の上乗せ
継続雇用者給与等支給額が前年度より増加している場合	4%以上5%未満	5%
	5%以上7%未満	10%
	7%以上	15%
教育訓練費額 ⁽⁶⁾ の比較教育訓練費額に対する増加割合が10%以上、かつ、教育訓練費額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合		5%
ブラチナくるみん認定またはブラチナえるぼし認定を受けている場合		5%

- (3) 継続雇用者給与等支給額とは、当年度および前年度の全期間の各月分の給与等の支給がある一定の雇用者に対する給与等の支給額をいう（措法42の12の5⑤四）。
- (4) 継続雇用者比較給与等支給額とは、前年度の継続雇用者給与等支給額をいう（措法42の12の5⑤五）。
- (5) 控除対象雇用者給与等支給増加額とは、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した差額をいう（措法42の12の5⑤六）。雇用者給与等支給額とは、適用年度に損金算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう（措法42の15の5⑤九）。
- (6) 教育訓練費額とは、国内雇用者の職務に必要な技術または知識を習得させ、または向上させるために支出する費用をいう（措法42の12の5⑤七）。

令和9年3月31日までの間に開始する各年度において大企業の適用要件（継続雇用者給与等支給増加割合3%以上）を維持しながら、次のような税額控除率の上乗せを行う（措法42の12の5②、⑤十）。

- 基本の税額控除率 10%
- 継続雇用者給与等支給増加割合4%以上の場合 15%
- 教育訓練費額の比較教育訓練費額に対する増加割合が10%以上、かつ、教育訓練費額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合 5%
- プラチナくるみん認定またはプラチナえるぼし認定（3段階目）を受けている場合 5%

なお、大企業と同様に、控除税額は当年度調整前法人税額の20%を上限とする。

③中小企業向け措置

青色申告を行う中小企業者⁽⁷⁾については、改正前の適用要件（増加割合1.5%以上）と基本の控除率（15%）を継続しつつ、次の上乗せ控除率の見直しを行い、適用期限を令和9年3月31日までに開始する年度まで3年延長した（措法42の12の5③）。

- 雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上の場合 15%（従前通り）
- 教育訓練費額の比較教育訓練費額に対する増加割合が5%以上、かつ、教育訓練費額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合 10%
- 当年度にプラチナくるみん認定もしくはプラチナえるぼし認定を受けている場合、またはくるみん認定もしくはえるぼ

し認定（2段階目）を受けている場合 5%

さらに、赤字の中小企業にも賃上げのインセンティブを与えるように、繰越控除制度を設け、当年度の税額から控除できなかった税額控除額を5年間繰り越すことを可能にした（措法42の12の5④、⑤十二）。ただし、持続的な賃上げを実現するために、繰越控除年度に全雇用者の給与等支給額が前年度から増加していることを要件としている。

(2) 中小企業事業再編投資損失準備金制度の拡充

青色申告を行う中小企業者で令和9年3月31日までに産業競争力強化法の特別事業再編計画の認定を受けた認定特別事業再編事業者であるもの⁽⁸⁾が、認定を受けた計画に従って他の法人の株式等を購入によって取得し、かつ、その取得日を含む年度の終了日まで引き続き有している場合は、その株式等の価格低落による損失に備えるために、初回に取得した株式等の取得価額に90%、2回目以降に取得した株式等の取得価額に100%（改正前一律70%）を乗じた金額以下の金額を損金経理によって中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その積立額を損金算入する（措法56①）。積み立てた準備金は、株式等の全部または一部を有しなくなった場合および帳簿価額を減額した場合に取り崩すほか、積み立てた年度末の翌日から10年（改正前5年）を経過した日を含む年度から5年間で準備金残高の均等額を取り崩して益金算入する（措法56②）。

(7) 中小企業者とは、資本金額等が1億円以下の法人（発行済株式総数等の1/2以上が大規模法人に保有されている法人を除く。）または資本等を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人をいう（措法42の4⑩七、措令27の4⑰）。

(8) 株式等の取得価額が100億円超または1億円未満である場合、および一定の表明保証保険契約を締結している場合を除く。

この見直しは、中小企業の賃上げの原資を確保するための中小企業の生産性向上や経営基盤強化を目的として、中堅・中小企業が合併・事業譲渡を通じて複数の中小企業をグループ化して一体となって生産性の向上を図り成長することを意図した複数回のM&Aを実施するインセンティブとなっている。

Ⅲ 国内投資の促進

(1) 戦略分野国内生産促進税制の創設

令和9年3月31日までの間に認定された産業競争力強化法の事業適応計画に記載された産業競争力基盤強化商品を生産するための設備を認定事業適応事業者が新設または増設する場合に、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）を取得等して国内にある事業の用に供したときは、認定日以後10年以内の日を含む各年度において、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年度において販売されたものの数量等に応じた金額⁽⁹⁾と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⁽¹⁰⁾のうちいずれか少ない金額を税額控除する制度を創設した(措法42の12の7⑦)⁽¹¹⁾。本制度は、投資時点ではなく、生産・販売量に応じて長期間にわたって減税を続けるという点で、従来の投資減税とは異なる⁽¹²⁾。ただし、控除税

額は当年度調整前法人税額の40%（半導体生産用資産については20%）を上限とし、控除限度超過額がある場合は4年間（半導体生産用資産については3年間）繰り越しできる。

本制度は、GX、DX、経済安全保障といった戦略分野において長期投資が不可欠なものとして選定された投資を対象に、生産・販売量に比例して法人税額を控除することによって、生産性向上・供給力強化を図り潜在成長率を引き上げることが目的としている。そこで、中長期的な予見可能性を高めるために、措置期間を計画認定から10年間という長期とし、税額控除の繰越期間も設けている。

(2) イノベーションボックス税制の創設

青色申告法人が令和14年3月31日までに開始する各年度に居住者もしくは内国法人（関連者を除く。）に特定特許権等⁽¹³⁾の譲渡または他の者（関連者を除く。）に特定特許権等の貸付け（特許権譲渡等取引）を行った場合に、特許権譲渡等取引ごとに次式で算定した金額の合計額と当年度所得金額のいずれか少ない金額の30%を損金算入できることとした(措法59の3)。

$$\begin{array}{l} \text{特許権譲} \\ \text{渡等取引} \\ \text{に係る所} \\ \text{得金額} \end{array} \times \frac{\text{分母に含まれる適格研究開発費の額}^{(14)} \text{の合計額}}{\text{当年度および前年度以前（令和7年4月1日以後開始年度に限る。）に生じた研究開発費の額のうち特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額}}$$

この措置は、オープンイノベーションを促進し、研究開発拠点としての立地競争力を強

(9) 「数量等に応じた金額」は、産業競争力基盤強化商品の区分に応じて具体的に決められている。

(10) 「取得価額を基礎とした金額」とは、産業競争力基盤強化商品生産用資産およびこれとともに産業競争力基盤強化商品を生産するために直接または間接に使用する減価償却資産に係る投資額の合計額として事業適応計画に記載された金額である。

(11) 半導体生産用資産に係る控除税額を除いて、本制度の控除税額は地方法人税の課税標準となる法人税額から控除しない。

(12) 小宮敦史「令和6年度税制改正（案）について」『租税研究』893号（令和6年）57頁。

(13) 特定特許権等とは、令和6年4月1日以後に取得または製作をした特許権および人工知能関連技術を活用したプログラムの著作権で一定のものをいう（措法59の3②二）。

化し、民間による無形資産投資を後押しすることを目的として、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得を優遇するものである⁽¹⁵⁾。

(3) パーシャルスピノフ税制の見直しと延長

スタートアップ創出促進のために、令和5年度税制改正により創設された親法人に持分の20%未満を残すスピノフを適格株式分配とする制度について、次の見直しを行ったうえ、適用期限を令和10年3月31日までに行われる現物分配まで4年延長した（措法68の2の2）。

- 認定事業再編計画の内容の公表時期を、その認定日から事業再編の実施時期の開始日までとする。
- 適格株式分配の要件に、認定株式分配に係る完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていることを追加する。

この見直しは、大企業発のスタートアップ創出を意図したものであるが、既存事業を切り出して上場させる場合には、税制適格にならないことになった。

(4) 税制措置の実効性を高めるメリハリ付け

減税措置の実効性を高める観点から、すでに述べてきたように賃上げや国内投資に積極的な企業には減税というインセンティブを強化するとともに、消極的な企業には、ディスインセンティブを課す措置がとられている（措法42の13⑤）。

賃上げ促進税制および戦略分野国内生産促

進税制においては、中小企業者を除く企業で次の要件をすべて満たすものには、研究開発税制などの一定の税額控除規定の不適用措置の適用期限を令和9年3月31日までに開始する年度まで3年延長した。

- 所得金額が増加していること。
- 継続雇用者給与等支給額が前年度より増加していないこと（資本金額等10億円以上かつ常時使用する従業員数1,000人以上の大企業、または常時使用する従業員数2,000人以上を超えるもの場合は、継続雇用者給与等支給額増加割合が1%未満）。
- 国内設備投資額が当年度償却費総額の40%以下（改正前30%）。

また、青色申告法人が試験研究を行った場合の税額控除制度については、対象となる試験研究費から国外事業所等を通じて行う事業に係るものが除外されるとともに、控除率の下限が撤廃され、さらに増減試験研究費割合がマイナスの年度の控除率が漸次縮小していくことが示された（措法42の4①、⑱一、⑧三イ(1)）。この規定による税額控除額の減少は、イノベーションボックス税制の財源確保に活用される⁽¹⁶⁾。

IV 中小企業の活性化

上記Ⅱ(2)とは別に、中期的な課題として、中小企業の成長を促し、労働生産性の高い中堅企業を育成することを目的とする措置がとられた。

(14) 適格研究開発費の額とは、研究開発費の額のうち、特許権譲受等取引によって生じた研究開発費の額、国外関連者に対する委託試験研究費の額および国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額以外のものをいう（措法59の3②五）。

(15) 小宮前掲書58-59頁。

(16) 小宮前掲書59頁。

(1) 特定事業用機械等の税額控除制度の拡充
地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律に規定する承認地域経済牽引事業者である青色申告法人が地域経済牽引事業の促進区域内において承認地域経済牽引事業計画に従って新設または増設する特定地域経済牽引事業施設等を構成する機械装置および器具備品の税額控除率を6%（改正前5%）に引き上げた（措法42の11の2②）。

(2) 交際費課税の見直し

交際費等の損金不算入制度について、次の措置を講じた（措法61の4①）。

- 損金不算入となる交際費等の範囲から除外される飲食費の金額基準を、令和6年4月1日以後支出する飲食費について、1人当たり10,000円（現行5,000円）以下に引き上げた。
- 接待飲食費に係る損金算入の特例および中小法人に係る損金算入の特例の適用期限を令和9年3月31日までに開始する年度まで延長した。

(3) 事業承継税制

平成30年度税制改正で導入された特例措置における特例承継計画の提出期限を令和8年3月31日まで延長した⁽¹⁷⁾。

V その他の措置

(1) 新たな国際課税ルールへの対応

グローバル化を踏まえた税制の見直しの1

つとして、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」の「第2の柱」について、令和5年度税制改正に続いて、本年度改正では、所得合算ルール（Income Inclusion Rule: IIR）を明確化した（税法82の2②）。

(2) 法人事業税の外形標準課税

法人事業税の外形標準課税の対象法人の要件として、資本金額等（以下単に「資本金」という。）1億円超という現行基準を維持しつつ、補充的に次の措置を追加した。

①実態を伴わない減資への対応

令和7年4月1日以後開始年度から、前年度に外形標準課税の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が10億円を超える場合には、外形標準課税の対象とする。いいかえれば、改正前に外形標準課税の対象外だった法人については、資本金が1億円を超えない限り、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えたとしても、引き続き外形標準課税の対象外となる。なお、令和7年4月1日までに駆込み減資を行った場合にこの基準に該当するときは、外形標準課税の対象とする措置が講じられる予定である⁽¹⁸⁾。

②100%子法人等への対応

令和8年4月1日以後開始年度から、資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の100%子法人等のうち、当該年度末の資本金が1億円以下であっても資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超えるものは外形標準課税の対象とする⁽¹⁹⁾。

なお、産業競争力強化法の特別事業再編計画に従って行われる特別事業再編で買収した

(17) 適用期限に変更はない。

(18) 池田達雄「令和6年度地方税制改正について」『租税研究』893号（令和6年）121頁。

(19) 新たに外形標準課税の対象となる法人が従来の課税方式で計算した税額を超えることとなる額については、一定額を税額控除する経過措置が設けられている。

子会社の法人事業税については、買収年度から買収日以後5年経過日の属する年度までの各年度においては、現行基準または上記①により外形標準課税の対象となる場合を除いて、外形標準課税の対象外とする。

外形標準課税の対象法人数は減少する傾向にあり、その背景には、資本金を損失処理に充てるのではなく単に資本金を資本剰余金に振り替えるだけで実態の変化を伴わない減資や、組織再編成に際して子会社の資本金を1億円以下に設定する例が少なからずあるといわれてきた。そこで、地方税収の安定化・税負担の公平性という外形標準課税制度の趣旨を踏まえ、実質的には大会社としての実態を備えた会社の外形標準課税逃れを防止するために、この補充措置が追加された⁽²⁰⁾。したがって、本措置は、本来の中小企業としての実態を有する法人に外形標準課税を拡大するものではなく、さらに中堅・中小企業のM&Aやスタートアップへの影響にも配慮したものとなっている。

VI おわりに

法人課税における本年度税制改正は、賃上

げ促進と、その原資を創出するための国内投資へと企業を誘導するとともに、中小企業の活性化を意図した政策税制の創設・見直しを中心となっている。その内容は、減税措置の適用範囲の拡大、特別償却制度や準備金制度の創設、税額控除率の引上げ等からなる。その特徴は、特に給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度の見直しにみられるように、達成度合いに応じて控除率を段階的に引き上げたり、厚生労働省の施策との連携を図るなど、きめ細かな配慮をするとともに、賃上げに消極的な企業に対しては特定税額控除規定の不適用を強化するなどのディスインセンティブを課すことによって、租税特別措置のインセンティブ効果の強化を図っていることにある。

今回の改正によって特別措置の適用法人数が増加することは期待されるけれども、減税額がどの程度拡大するかはわからない。また、実務の複雑性も増すことから賃上げや国内投資の促進といった政策目標がどの程度達成されるかも、現時点では不明である。今回の改正の政策効果検証と、その結果の将来の税制改正へのフィードバックがますます重要になるだろう。

(20) 自由民主党・公明党前掲書19頁。

国際課税—グローバル・ミニマム課税を中心に

関根美男●税理士

I はじめに

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、消費課税上の課題は、BEPS最終報告書（平成27年）において見直しを提言（仕向地主義）できたが、法人課税上の課題は合意に至らず、平成28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た⁽¹⁾。

「第1の柱：pillar 1」（市場国への新たな課税権の配分）は、「利益A（Amount A）」の物理的拠点（PE）を有するか否かにかかわらず「みなし残余利益」の一定部分に対して、各市場国に新たに課税権を付与して一定の割合で利益を配分する仕組みと、「利益B（Amount B）」の移転価格税制における手法（TNMMの簡易化）を用いて、市場国で行われた基礎的販売・マーケティング活動につい

て、独立企業原則に基づき一定の課税権を市場国に保証する仕組みである。

このpillar 1は、従来の租税条約において規定されてきた「PEなければ課税なし」の原則を一部修正して、PE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る。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あり、この多数国間条約において既存のデジタル・サービス税（DST）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たが、現時点では、米国大統領選を控えて米国がpillar 1を承認するかが大きな関門になっている。

「第2の柱：pillar 2」（グローバル・ミニマム課税）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3つのルールからなるGloBE（Global Anti-Base Erosion：グロー

(1) 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〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応〕230頁を筆者が一部加工。

バルな税源浸食対抗)ルールと、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)から構成されている。

GloBEルールについては、各国の国内法の改正によって実施することとされていて、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る⁽²⁾。

経済のデジタル化への対応としてのpillar 1と、極端に低い法人税率や税制上の優遇措置への対応としてのpillar 2は、各国の課税主権をある程度犠牲にしても、異次元の国際協調を図ろうとする壮大な試みといえる。

Ⅱ 「第2の柱: pillar 2」 (グローバル・ミニマム課税)

(1) OECD/G20「BEPS包括的枠組み」の GloBEモデルルールに関連する動き

令和3年10月の最終合意以降、同年12月、各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール(Global Anti-Base Erosion Model Rules)が、次いで令和4年3月には当該モデルルールに係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)が承認された。その後も、納税者のタックス・コンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ(Implementation Package)」(令和4年12月)及び、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補

足する「執行ガイダンス(Administrative Guidance)」(令和5年2月)が、更に令和5年7月と12月には追加の執行ガイダンスが、それぞれ公表された⁽³⁾。

GloBEルールは、コモン・アプローチと位置付けられている⁽⁴⁾もので、つまり、このルールを採用する場合には、OECDのモデルルールやコメンタリーのほか合意された各ガイダンス等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるということであり、それ故にOECDの公表内容を今後も注視し、法改正に反映させなければならないわけである。

(2) 令和5年度税制改正の確認

① 所得合算ルール(IIR)の概要

我が国は、pillar 2のうち、GloBEルールの3つのルールのうちの所得合算ルール(IIR)を、令和5年度税制改正において導入した。移転価格税制(措法66の4)や外国子会社合算税制(CFC税制: 措法66の6)が措置法での規定であるのに対して、法人税法に恒久的税制として規定(法法4①、6の2、15の2、82~82の10、150の3等)された。法人税率の過度な引き下げ競争に歯止めをかける趣旨であることからの帰結であろう。

財務省は、「我が国におけるグローバル・ミニマム課税は、従来の法人所得税体系(原則として単体の法人の稼得する所得に着目して課税を行う仕組み)とは異なる新たな課税類型(主として企業集団としてのMNEグループに着目して課税を行う仕組み)としての特徴を持つ国際課税上の新たな基本的ルールとして、法人税法本法において既存の法人所得

(2) 税制調査会: 前掲注(1) 232頁を参照。

(3) OECDのHP: 「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」

(4) 財務省「令和5年度税制改正の解説」746頁。

税体系と並列的に措置することとされました。」と述べている⁽⁵⁾。

所得合算ルール（IIR）は、国際的な活動を行う企業グループ（MNEグループ）に属する子会社等の所在する国・地域（所在地国）における実効税率が最低税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国で、当該親会社等に対して、その税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組み（上乗せ（トップアップ）課税）である⁽⁶⁾。算定した「国際最低課税額」に90.7%の税率を掛けて、納付すべき法人税額に、残りの9.3%が地方法人税額になる（法法82の5，地法法24の3）。

連結総収入金額が7億5,000万ユーロ相当額（約1,000億円⁽⁷⁾）：直前4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が該当する場合）以上である日系企業は、令和6年4月1日以後に開始する会計年度より、国際最低課税額に対する法人税の課税を受ける（法法82四）ことになる。

但し、収入の3年平均が1,000万ユーロ（14億円から15億円）に満たない場合で、かつ、所得損失の3年平均が100万ユーロ（1.4億円から1.5億円）に満たない場合は、IIRの課税額（当期国別国際最低課税額）はゼロとして取り扱われる（適用免除：デミニマス除外）ことが、特定多国籍企業グループ等報告事項

等の提供を条件（法法82の2⑧）としたうえで、定められている⁽⁸⁾（法法82の2⑥，法令155の54，法規38の43）。

なお、令和6年4月1日から令和8年12月31日までの間に開始する対象会計年度において、3つの要件⁽⁹⁾（デミニマス要件，簡素な実効税率要件，通常利益要件）のいずれかを満たせば、本制度導入から3年間は、当該国の国別国際最低課税額はゼロになるという期間限定の適用免除（セーフ・ハーバー）が定められている（法法附則14①）。

そして、申告期限は対象会計年度終了の日の翌日から1年3カ月（法法82の6①），または、1年6カ月（法法82の6②）で、納付も同期限までである。全てのグループ会社について国際最低課税額がない場合は、申告は不要となるが、特定多国籍企業グループ等報告事項等の情報申告書は提出義務がある⁽¹⁰⁾。これらは、全てe-Taxで提出（法法82の7）する。本制度の適用開始は、令和6年4月1日以後開始する対象会計年度から（法法附則11）ということで、3月決算である場合、令和7年3月期から本制度の適用対象になる。

②外国子会社合算税制（CFC税制）の改正

租税回避を抑制する措置⁽¹¹⁾としての外国子会社合算税制（CFC税制）について、所得合算ルール（IIR）の導入により対象企業

(5) 財務省：前掲注（4）752頁を筆者が一部加工。

(6) 財務省：前掲注（4）746頁。

(7) 円への為替換算は、本税制を適用する対象会計年度開始の日の属する年の前年12月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値を用いて行うこととされている（法規38の3，法規附則3③）。

(8) 「令和5年度税制改正の解説」では、この適用免除は、OECDが示した恒久的セーフ・ハーバーではないとしている。OECDが、「恒久的セーフ・ハーバー」の詳細までは明らかにしていないので、3つの要件のうちデミニマス要件のみを法制化したといえる。財務省：前掲注（4）919頁。

(9) 3つの要件の詳細は、「令和5年度税制改正の解説」の922～928頁に記載されているが、恒久的セーフ・ハーバーと異なり、デミニマス要件は、適格CbCRで報告された単年度の収入と所得損失である点に注意が必要である。

(10) この報告書は英語で提出しなければならない（法規68④）。

に追加的事務負担が生じることを踏まえて、令和6年4月1日以後に開始する事業年度より以下のような改正がなされた。

(イ) 特定外国関係会社(ペーパーカンパニー)に係る各事業年度の租税負担割合が27%以上(従来は30%以上)である場合には、会社単位の合算課税を適用しないこととした(措法66の6⑤一)。

これにより、約4割の国や地域が除外され、確認作業に係る事務負担が軽減されるとのことである。

(ロ) 経済活動基準を満たし租税負担割合が20%未満の部分対象外国関係会社で、部分適用対象金額(受動的所得)が2,000万円以下であるか、部分適用対象金額の占める割合が5%以下である場合は、外国関係会社の各事業年度の貸借対照表及び損益計算書その他の財務省令で定める書類の提出を不要とした(措法66の6⑩、⑪)。

なお、所得合算ルール(IIR)において、外国子会社合算税制等の適用により、親会社等に合算税額が生じる場合には、一定の額を被配分当期対象租税額として外国関係会社等の対象租税の額に加算する(プッシュダウン)こととされている(法令155の35③四、法規38の29④)が、外国子会社合算税制等の適用を受ける親会社等に欠損の金額が生ずる場合には、被配分当期対象租税額が生じないため、繰越対象租税額に係る本特例により、二重課税調整を図ることとされている(法規38の28⑤)。

③小括

以上、前年に導入された所得合算ルール

(IIR)の概要を確認してきたが、特定多国籍企業グループ等に該当する企業は、令和5年7月10日に財務省が公表した236頁に及ぶ所得合算ルール(IIR)の解説書⁽¹²⁾、国税庁が同年9月21日に公表した関係通達(18章に新設)、12月に公表した74頁に及ぶQ&A、これらの膨大な資料の検討をしなければならない。

(3) 令和6年度税制改正—グローバル・ミニマム課税の関連部分—

①所得合算ルール(IIR)の見直し

(イ) 構成会社等がその所在地国において一定の要件(改正法82の2⑥一、二)を満たす自国内最低課税額に係る税を課すこととされている場合には、その所在地国に係るグループ国際課税額をゼロとする適用免除(セーフ・ハーバー)が新設された。この自国内最低課税額とは、GloBEルールの1つである国内ミニマム課税(QDMTT)のことである(法82三十一)。

QDMTTによって最低税率相当に至るまで課税が行われた場合には、その税額を他国からのIIRやUTPR課税上で計算された税額から控除するが、無国籍構成会社等や無国籍共同支配会社等の場合も同様に控除される(改正法82の2②四、五、六、④四、五、六)ことに改正した。

令和5年度の税制改正では、OECDのGloBEルールの令和5年2月公表の執行ガイダンスまでを考慮したものであったため、法人税基本通達18-2-10を新設して、無国籍会社等⁽¹³⁾である構成会社等及び共同支配会社等

(11) 平成21年度税制改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入された後は、外国子会社に留保され配当せず課税が繰り延べられていることを、租税回避ととらえての制度ではなく、軽減課税国への所得移転を租税回避ととらえての制度と位置付けられている。

(12) 財務省：前掲注(4)〔国際課税関係の改正(各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設等関係)〕741～976頁。

(法法82十八, 二十二) は, 適用免除 (セーフ・ハーバー: 法法82の2⑥) の対象にならないとしていたが, 7月にOECDが公表した追加ガイダンスで, 「無国籍構成会社等で, 管轄区域の国内法に基づいて設立された場合は, QDMTTを自由に課すこともできる」⁽¹⁴⁾とされたため, 今回の改正に至ったのであろう。

このQDMTTは, 他国のIIRやUTPR課税について生じるべき税額を減殺する点において, 他国のIIRやUTPR課税から自国に所在する会社等を防衛する機能を持つものといえる⁽¹⁵⁾。タックスヘイブン国がQDMTTを導入する動きが広まると, 日本でIIR課税をする余地がなくなる。これに対抗するため, QDMTTに優先して我が国で課税できるCFC課税を強化すべきという意見もある⁽¹⁶⁾。一方, 見方を変えると, 軽課税国へ子会社を設ける動機付けがなくなるともいえる⁽¹⁷⁾。

(ロ) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度に関して, 内国法人が親会社等でない場合の提供事項からグループ国際最低課税額に関する事項等を除いて, 事務負担の軽減を図った (改正法150の3①一イ, ロ)。

②UTPR及びQDMTTの法制化を令和7年以降に先送り

「令和5年度税制改正の解説」では, UTPRは, 「MNEグループの親会社等の所在地国における実効税率が最低税率を下回る場合に, 子会社等の所在地国でその税負担が最

低税率相当に至るまで課税する仕組みです。例えば, 我が国に子会社等が, 軽課税国に親会社等が所在する場合, 我が国において当該子会社等に対して, 当該親会社等の税負担が最低税率に至るまで課税が行われます。制度上, UTPRは, IIRのもとで課税が行われない限定的な状況においてのみ適用されることが想定されています。仮にIIRのみで制度が構成されている場合, 例えば, 本来IIRの課税を受けるべき親会社等を軽課税国に移転する一方, 軽課税国に所在する子会社等をもと親会社等が所在していた国に移転することでIIRの課税を回避する行動が想定されます。これに対して, 子会社等の所在地国においてUTPRによる課税が行われれば, 最低税率による課税は確保されることになります。したがって, そうした意味において, UTPRはIIRによる課税を補完する機能を果たすこととなります。」⁽¹⁸⁾と述べていたが, IIRとUTPRの間ではIIRによる課税が優先されるとの認識と, 国際的な議論を見極めるとのことから, 令和6年度の税制改正には盛り込まれなかった。

③外国子会社合算税制の見直し

特定外国関係会社 (ペーパーカンパニー) に該当しないための5つの要件 (措法66の6②二イ (1) ~ (5)) のうちの収入割合要件について, 収入等がない場合は収入要件の確認を不要とした⁽¹⁹⁾。これによって, 事務

(13) GloBE Model Rules (Pillar Two) First Edition 2022.3.14 Article 10.3 : p 220 ~。

(14) Administrative Guidance on the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2023.7.17 : p 60。

(15) 財務省: 前掲注 (4) 746 ~ 747頁。

(16) 岡直樹「IFA日本支部第11回ウェブセミナーの報告 GloBEルールと日本CFC」租研2023年1月号67頁。

(17) 平成19年度税制改正で, コーポレートインバージョン対策合算税制が導入されてはいる (措法66の9の2)。

(18) 財務省: 前掲注 (4) 746頁。「グローバル・ミニマム課税の実現を阻止しようとする政治勢力 (特に米国の議会共和党) がUTPRは租税条約に違反するとの主張に便乗しながら各国のUTPR導入を牽制する試みを進めている」(増田貴都「グローバル・ミニマム課税の軽課税所得ルール (UTPR) と租税条約」) との情報もあるようだ。

(19) 令和6年3月22日時点では, 措置法のみで措置法施行令が公表されていないため条文は不明。

負担の軽減が図られた。

Ⅲ 令和6年度税制改正 —その他の改正点—

(1) 非居住者に対する暗号資産等取引情報の 自動的交換のための報告制度の整備等

①租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（略して「実施特例法」という）

スイスUBS事件やリヒテンシュタインLGT事件、世界的な金融危機となったリーマンショック、そしてパナマ文書事件などによって、税の透明性や国際的な情報交換の強化の機運が高まり、米国のFATCA（Foreign Account Tax Compliance Act）が引き金となって、このような情報交換をグローバルなレベルでできないか、という議論が生じてきた。全世界で一斉同時にこれができれば、税の透明性（tax transparency）が一気に上がるだろうという考え方⁽²⁰⁾から、CRS（Common Reporting Standard：共通報告基準）の議論が急速に進んだ。

我が国のCRSは、平成27年度税制改正により（実施特例法10の5）、平成29年1月1日以後、新たに国内に所在する金融機関等（銀行、証券会社、保険会社、組合、信託等）で口座開設等を行う者（自然人、法人、組合等）は、金融機関等へ居住地国等を記載した届出書（氏名・住所（名称・所在地）、居住地国、外国の納税者番号などを記載）を提出することになった。そして、国内に所在する金融機関等は、平成30年以後、毎年4月30日までに特定の非居住者の金融口座情報を所轄税務署長に報告し、報告された金融口座情報は、租

税条約等の情報交換規定に基づき、各国税務当局と自動的に交換されることとなった。

このCRSにより、富裕層の申告漏れが数多く指摘されるようになった。

②非居住者に対する暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備

OECDにおいて策定された暗号資産等報告枠組み（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）に基づき、今回の税制改正で、非居住者の暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度（令和8年1月1日以降の取引から実施）が導入された（改正実施特例法10の9～12）。国内の報告暗号資産交換業者等は、同年12月31日までに利用者の居住地国等の情報を特定し、以後、各年末の報告対象者の取引情報等を翌年4月30日までに税務当局に提出することになった。

これにより、暗号資産を使ったマネーロンダリングや租税回避をある程度捕捉できるであろう。しかし、Web3の時代で交換所を通さずに相対取引をするケースは、仮想通貨ではなく通常の通貨に換金して預金口座に入金するまでは捕捉が困難であろう。

③報告金融機関等の範囲と特定取引の範囲の追加

非居住者に係る金融口座情報の報告義務を課せられている報告金融機関等の範囲に、電子決済手段等取引業者及び特定電子決済手段等を発行する者を追加した。併せて、特定電子決済手段等の管理に係る契約の締結と特定電子決済手段等の発行による為替取引に係る契約の締結を特定取引の範囲に追加した⁽²¹⁾。なお、90日移動平均値が100万円以下の特定取引は除外され、報告義務も免除されるようだ。

(20) 結果的に、国際的な脱税及び租税回避に対処することができる。

(21) 令和6年3月22日現在、実施特例法施行令6条の7と6条の8の改正が公表されていないため条文の内容は不明。

令和5年6月1日から、「電子決済手段等取引業・電子決済等取扱業」に関する新しい制度が開始され、国内で電子決済手段等取引業・電子決済等取扱業を営むには、それぞれ資金決済に関する法律・銀行法に基づく登録が必要となった⁽²²⁾ことにより、今回、報告義務業者等に追加することができたのであろう。デジタル経済下においては、新たなデジタルトークンが出現してくるので、それらを利用した取引の国際的な情報交換が益々重要になってくる。

④ 双方居住者の扱い

我が国及び租税条約の相手国等の双方の居住者に該当する者について、当該租税条約上の双方居住者の振分けルールにかかわらず、我が国及び当該相手国等の双方を居住地国として取り扱うこととした（改正実施特例法10の5⑧七イ⁽²³⁾）。

これは、もともとCRSの報告対象が非居住者なので、双方居住者の振分けルールで非居住者に該当した者（改正実施特例法6⁽²⁴⁾）は、このCRSの報告対象者でないことを明らかにしたものである。

(2) 過大支払利子税制

過大支払利子税制の適用により損金不算入とされた金額（超過利子額）の損金算入制度

について、令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額の繰越期間を現行の7年から10年に延長した（改正措法66の5の3④）。

昨今の欧米の金利上昇により海外に対する利息の支払いが増加したことを考慮してのものであろう。

(3) 子会社株式簿価減額特例

平成21年度税制改正において外国子会社相当益金不算入制度を導入した（法23の2）が、親会社が外国子会社株式を取得した後、その取得前に子会社が蓄積した留保利益相当部分を配当として95%を非課税で受けるとともに、その配当により時価が下落した外国子会社株式を譲渡することにより、親会社が実質的に投資の回収を行い、二重控除する結果を是正するため、令和2年度税制改正で、外国子会社株式簿価減額特例が規定された（法令119の3⑩）。

この株式簿価減額計算時に、特定支配関係発生日以後の利益剰余金の額から支払われた配当を除外していた⁽²⁵⁾が、今回、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額（その特定支配関係発生日後に受けるものに限る）も除外の対象に加えることとした⁽²⁶⁾。

(22) 金融庁のHPには、令和6年2月29日現在、120の電子決済等代行業者の登録一覧が公表されている（<https://www.fsa.go.jp/menkyo/menkyo.html>）。

(23) 最初の括弧書きを削除した。

(24) 括弧書きで10条の5（特定取引を行う者の届出書の提出等）を除くことによって、6条の適用外とした。

(25) 支配関係前の内部留保を考慮して株式の取得価額が決まるので、株式取得後の内部留保を源泉とする配当は対象外としている。

(26) 令和6年3月22日現在、施行令119条の3の改正が公表されていないため条文の内容は不明。

6 納税環境整備

手塚貴大◎ 広島大学教授

I はじめに

令和5年12月14日に、自由民主党・公明党『令和6年度税制改正大綱』（以下、原則として「本大綱」）が公表された。本稿は、そのうち、納税環境整備に関する事項を租税法学的見地から検討するものである。具体的には、本大綱の「基本的考え方」を中心に触れ、「具体的内容」、「検討事項」についても若干の検討を加えたいと考える。なお、本文中にあるページ数は、本大綱の該当ページである。

II デジタル化対応

(1) 税務手続のデジタル化

曰く、「経済社会のデジタル化に伴い、事業経営や取引・財務に関する情報処理、決済の分野でもデジタル化が急速に進展しており、納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行うことができるよう、税務手続のデジタル化

を推進していく必要がある。このため、電子申告等の手続の簡素化や処分通知等の電子交付の拡充、法定調書の電子提出を一層進めていくための措置等を講ずる」(21頁)と⁽¹⁾。ここでは、e-TaxとGビズIDとの連携が想定されており(111頁)、これにより、法人・個人事業者が、複数の行政手続につき、一つのID・パスワードを以て対応できる⁽²⁾。具体的には、申請等・納付の際の識別符号、暗証符号の入力、電子署名、電子証明書の送信を不要とするものであり、大変便利である。

次に、処分通知等の電子交付もあるが、既に先行して課税庁と納税者との間でのやりとりは電子化され⁽³⁾、本大綱においては、電子交付の範囲が拡充され、「全ての処分通知等について」e-Taxで行うことが可能になるとされる(111頁)。この点、納税義務者への到達の時点は、デジタル手続法7条3項をベースに判断がなされるであろうところ、電子交付内容に係る(送信者の)検証可能性、完全性、機密性、(制度の安定的運用を指す)可用性⁽⁴⁾が満たされるように制度設計がなされる必要がある。

(1) 例えば、わが国の議論としては、高野幸大「電子申告」租税法研究27号(1999年)16頁以下等。また、近年はe-Taxの利便性向上が漸次追及されている。参照、納税環境整備に関する専門家会合「説明資料〔納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告〕(令4.11.8 総22-5)」(令和4年11月8日)11-12頁。

(2) 参照、<https://gbiz-id.go.jp/top/>

(3) 例えば、納税環境整備に関する専門家会合・前掲注(1)12頁。

さらに、法定調書の提出の電子化については、これにより（法定調書の内容の精確性の問題は措くとして）電子的形態を以て法定調書を集めて、納税者の納税申告との突合を以てその精確性を検証することが可能となり、さらには、記入済み申告書に利用可能ともなろう。その結果「クリック・タップ」による納税申告が可能となる⁽⁵⁾、加えて、後述のキャッシュレス納付も併せれば、納税者の利便性は相当高まる可能性がある。

(2) 事業者・納付のデジタル化

曰く、「近年のクラウド会計ソフト等の普及に伴う事業者のデジタル化の進展等を踏まえ、デジタルを最大限に活用し、納税者の事務負担の軽減等及び適正・公平な課税・徴収の実現を図る観点から、取引に係るやり取りから会計・税務までのデジタル化について中長期的に検討していく。また、デジタル化やキャッシュレス化に対応した税制のあり方や納付方法の多様化について引き続き検討していく」（22頁）と。電子帳簿保存法（以下、原則として「電帳法」）により、電子帳簿の保存、スキャナ保存、電子データの保存に関する規定が配備され、帳簿書類のデジタル化の制度的素地はある。問題は、後述するように（IV）、その利用促進の手段にある。

納付の面については、コンビニ納付もそこまで面倒ではないが、スマホを用いて常時納税することができれば、期限内に納税しやすくなるであろう。キャッシュカード納付は、手数料がかかるとしたら、利用は普及しないのではないか。この点、既存の振替口座、e-Taxのもとにおけるダイレクト納付がその代替的な納税手段となろう。

III 不正対応

(1) 更正の請求と隠蔽・仮装

曰く、「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に、近年みられる新たな事例に対応していく必要がある」（22頁）、「納税者が申告後に税額の減額を求めることができる更正の請求において、仮装・隠蔽が行われているものの、現行制度上、重加算税等が課されない事例が把握されていることを踏まえ、重加算税等の見直しを行う」（22頁）と。これに関する事例として、次のものがある。すなわち、“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であることが判明。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”⁽⁶⁾というものである。更正の請求の段階での経費主張については、納税申告の段階ではないので、制度上隠蔽仮装であっても、重加算税の賦課要件を充足しないため、重加算税の対象化による対応がなされた（111頁）ということである。

(2) 第二次納税義務による不正対応

曰く、「法人の代表者等が不正申告を行い、法人の財産を散逸させて納税義務を免れる事例等が把握されていることを踏まえ、不正申告を行った法人の代表者等に対する徴収手続の整備等の所要の措置を講ずる」（22-23頁）

(4) デジタル庁「デジタル社会推進実践ガイドブックDS-531 処分通知等のデジタル化に係る基本的な考え方」（2023年（令和5年）3月31日）8-9頁。

(5) 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）250頁。

(6) 財務省主税局「資料【納税環境整備に関する研究会（第1回）】」（令和5年10月19日）19頁。

と。これに関する実例として、次のものがある。すなわち、“法人及び脱税の実行者である代表者（株式50%超保有）が、売上除外及び架空外注費の計上により国税を免れたことにつき有罪判決（法人税法違反）を受けたことで、相手先から取引を打ち切られ、脱税により納税義務が生じた国税約1億7,000万円を含めて滞納状態となった。判決後、代表者が新たに法人（同業種）を新設し、その新設法人の代表者として事業を継続している。滞納法人からは滞納国税の納付はなく、事実上解散状態となったため国税を徴収することができない。なお、代表者名義の口座には多額の預金債権（約5,000万円）が確認された”⁽⁷⁾というものである。こうした実例に対応するべく、「偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた株式会社、合資会社又は合同会社がその国税……を納付していない場合において、徴収不足であると認められるときは、その偽りその他不正の行為をしたその株式会社の役員又はその合資会社若しくは合同会社の業務を執行する有限責任社員……は、その偽りその他不正の行為により免れ、若しくは還付を受けた国税の額又はその株式会社、合資会社若しくは合同会社の財産のうち、その役員等が移転を受けたもの及びその役員等が移転をしたもの……の価額のいずれか低い額を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととする」(112頁)とされた。ここで、第二次納税義務という立法技術が利用されている。第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公

平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められる制度であるが⁽⁸⁾、前叙の実例を前提とすれば、役員等に対して“公平”を根拠に第二次納税義務を課しうるケースと思われるため、この制度的対応は正当である。

(3) 税務調査の非協力と第三者による不正加担への対応

曰く、「税務調査に対する非協力や納税者の不正への第三者による加担行為への対応について中期的に検討していく」(23頁)と。

まず、税務調査に対する非協力の問題であるが、税務調査の実効性を確保するために、既存のいわゆる間接強制では不十分であることが問題となっている。この点、学説等の整理によると、刑罰の賦課はハードルが高い。行政法の議論⁽⁹⁾によると、組織連携の欠如（行政上の義務を課す組織と行政刑罰を科す組織との分離によるもので、さらには捜査・起訴が不確実であることもある）、刑罰の威嚇効果の乏しさ、時間・労力の関係で刑事手続を通じて処理できる件数は少ない（部分的には租税法にも当てはまる場所ではある⁽¹⁰⁾）といった事情が指摘される。租税法の議論によると⁽¹¹⁾、申告納税制度の円滑な運用を阻害しないため（威嚇的な手段は望ましくない）、明確な告発基準の作成が困難であったため、犯罪の立証が困難となったために間接強制は実効性を欠くとされる。それ故、差し当たり、何らかの行政上の金銭的ペナル

(7) 財務省主税局・前掲注(6) 24頁。その他、同・25、26頁にも実例はある。

(8) 吉國二郎／荒井勇／志場喜徳郎編『国税徴収法精解 令和3年改訂』（大蔵財務協会、2021年）318頁。

(9) 大橋洋一『行政法I 第5版』（有斐閣、2023年）346-347頁。

(10) 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢50号（2006年）186頁以下。

(11) 齋藤・前掲注(10) 188頁以下。

ティーの創設を以て対応するしかないか。

次に、不正への第三者による加担行為に対する対応であるが、そもそも、前叙の事情から、第三者に対する刑罰の賦課も有効な解決策ではないかもしれない。この点、令和5年度税制改正で一定の対応はなされた。税理士法54条の2に基づく命令である（命令違反の罰則は同法60条4号）。但し、これは、文言上加担行為により不正が行われようとする、そうした判明するケースについてのみ対応可能で、加担行為による不正が事後的に判明した場合には、適用が困難であるようにも思われる。それ故、かかるケースについては、行政上の金銭的ペナルティーの創設が必要かもしれない。

(4) 保全差押えの期間延長

曰く、「納税義務があると認められる者が不正に国税を免れたことの嫌疑等に基づき一定の処分を受けた場合における税務署長が決定する金額（以下「保全差押金額」という。）を限度とした差押え（以下「保全差押え」という。）又はその保全差押金額について提供されている担保に係る国税について、その納付すべき額の確定がない場合におけるその保全差押え又は担保を解除しなければならない期限を、その保全差押金額をその者に通知した日から1年（現行：6月）を経過した日までとする」（112頁）と。これに関する実例として、次のものがある。すなわち、“脱税の嫌疑により査察調査を受けた法人（滞納法人）が、査察調査開始から約1か月後に、その滞納法人の事業について事業譲渡を行ったことが判明したため、保全差押金額の通知及び事

業譲渡代金について保全差押えを行った。保全差押金額の通知から6か月を経過した時点でも、なお査察調査が継続していたため、上記の保全差押えを解除した。上記保全差押えの解除から約1年後、査察調査が終了し、税額が確定したことから、早期に滞納処分に移行するも、既に滞納法人は廃業しており、差押え等を行える財産は存在しなかった”⁽¹²⁾というものである。

さて、確かに、保全差押えには、制度上、国税局長の承認（国税徴収法159条2項）、通知（同3項）、無過失賠償責任（同11項）という手続的整備がなされてはいるが、保全差押えの期間は性質上できるだけ短いほうが望ましい。したがって、予め差押え可能期間を法令上長めに設定することは難しいと解すべきである。但し、資料上現行制度が6月と区切られている根拠は明確ではない⁽¹³⁾。この点、立法当時と比して査察調査に時間的コストを要するのであれば、事情の変更に対応した改正は必要である⁽¹⁴⁾。

IV 今後の納税環境整備

(1) 本大綱の検討事項

本大綱の「検討事項」には、「帳簿等の税務関係書類の電子化を推進しつつ、納税者自らによる記帳が適切に行われる環境を整備することは、申告納税制度の下における適正・公平な課税の実現のみならず、経営状態の可視化による経営力の強化、バックオフィスの生産性の向上のためにも重要である。これに鑑み、記帳水準の向上、トレーサビリティの

(12) 財務省主税局・前掲注（6）27頁。

(13) なお、金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）1029頁では、このことは、保全差押えが、制裁ではなく、徴収確保のための制度であることに由来する、という。

(14) 同旨、「納税環境整備に関する研究会における主な意見等の整理」（令和5年11月）14頁。該当箇所では、「……立法事実がある以上、査察調査が2年以内に終了した事案は90%程度であることを踏まえ、保全差押えの解除期間を2年に延長することが適当である」とされていた。

確保を含む帳簿の事後検証可能性の確立の観点から、納税者側での対応可能性や事務負担、必要なコストの低減状況も考慮しつつ、税務上の透明性確保と恩典適用とのバランスも含めて、複式簿記による記帳や優良な電子帳簿の普及・一般化のための措置、記帳義務の適正な履行を担保するためのデジタル社会にふさわしい諸制度のあり方やその工程等について更なる検討を早急に行い、結論を得る。その際に、取引に係るやり取りから会計・税務までデジタルデータで処理することで、納税者側の事務負担の軽減等及び適正・公平な課税・徴収の実現を図る観点を踏まえることとする」(120頁)とある。

(2) 記帳のあり方について

一に、そもそも記帳は、申告内容の適正性をチェックする税務調査に際して、その手段として必要とされ⁽¹⁵⁾、それにつき政策目標として、複式簿記の普及・一般化、優良な電子帳簿の普及・一般化が言われるところである⁽¹⁶⁾。これは大まかには青色申告のさらなる普及の必要性と言い換えることもできる。この点、記帳の適正化の担保措置として、青色申告特別控除(租税特別措置法(以下、「租特法」)25条の2)というインセンティブ措置、税務調査が記帳水準を高めている可能性がある⁽¹⁷⁾、現行は青色申告承認の取

消(所得税法150条)のみである。法人については約9割が青色申告であるが、個人については伸びしろがないともされ⁽¹⁸⁾、個人の白色申告を如何にして青色申告に移行させるかが問われる。ここで、白色申告を選択する理由として、推計課税での実額反証可能性、重加算税の賦課が困難、推計課税がなされても源泉所得税の支払いを免れることができる等が挙げられている⁽¹⁹⁾。この点、令和4年度税制改正により、費用控除は客観的な証拠がなければ、認めないとされた(例、所得税法45条3項等)。これにより、推計課税の枠内で、必ずしも費用控除が認められない可能性がある⁽²⁰⁾。すなわち、推計課税の枠内で経費が認められない場合には、前叙の白色申告選択の理由が一つなくなるとも考えられる。

また、記帳義務違反に行政制裁(例、無記帳者加算税)を設けるという選択肢に対しては、反対論もある⁽²¹⁾。但し、記帳義務の履行(記帳、帳簿保存)が不十分であることにより過少申告になっている者に、加算税を過重する案は以前よりあり⁽²²⁾、令和4年度税制改正で実現された(国税通則法65条4項)ところではある。

二に、この文脈では、クラウド会計の利用を促進することの重要性は指摘できる。これにより正確な帳簿を作成することも容易である⁽²³⁾。会計システムの構築につき、小規模

(15) 酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義—青色申告制度と加算税制度が意味するもの—」税大ジャーナル16号(2011年)11-12頁。

(16) 納税環境整備に関する専門家会合・前掲注(1)4頁。

(17) 金子友裕「記帳水準の現状と向上策」税研38巻5号(2023年)44-45頁。

(18) 酒井・前掲注(15)11頁。

(19) 例えば、林幸一「記帳義務化の影響」税法学573号(2015年)192頁。

(20) この点、参照、濱田洋「証拠書類のない簿外経費と必要経費・損金不算入」税研38巻1号(2022年)31頁。

(21) 酒井・前掲注(15)22頁。所論の理由は不明であるが、電帳法の文脈において、佐藤英明「電子のメディア等による帳簿記録保存制度の課題と展望」租税法研究27号(1999年)44頁では、「……特に電子帳簿等の要件の不遵守との関連で新たな加算税制度を設けることを構想することは不可能ではないが、それが直接税額の減少と結びつかない場合に加算税を課すことは、少なくともこれまでのわが国の制度のあり方との関係では不自然な感が否めない」とする。

(22) 澤井勝美「無記帳者の重加算税について」税大論叢84号(2016年)321頁以下。

事業者にとってコスト面、時間面の問題を指摘する立場もあるので⁽²⁴⁾、問題はその促進手段である。例えば、電帳法上の電子帳簿に関して言えば、令和5年度税制改正で電帳法上の各種要件が緩和され⁽²⁵⁾、既に青色申告特別控除の増額（租特法25条の2第4項1号）、過少申告加算税の軽減措置⁽²⁶⁾（電帳法8条4項）がある優良な電子帳簿（電帳法施行規則5条1項、5項）については、大企業のシステム改修、中小・個人では対応会計ソフトの導入コストが課題として指摘され⁽²⁷⁾、その他の電子帳簿（電帳法4条1項、電帳法施行規則2条2項1号、2号、3号）については、会計ソフトで可能であるが、零細事業者にはコスト負担に見合うメリットが認識されづらいという問題が指摘される⁽²⁸⁾。前者については、（ここにクラウド会計の整備も含まれるとするならば）経済的インセンティブは当然想定可能であるが、本大綱では、税務手続のデジタル化は、税務手続の中における効用のみではなく、生産性向上等の経営上の効用にも及ぶとの認識が示されているので、中長期的にはインセンティブの付与の継続は必ずしも適切ではないかもしれない。また65万円の青色申告特別控除はe-Taxを利用

しても適用されることから（租特法25条の2第4項2号）、優良な電子帳簿を利用するインセンティブとして現状は弱いかもしれないが、税負担の不必要な侵食にならないように留意しつつ⁽²⁹⁾、特別控除額を、優良な電子帳簿>e-Tax>通常の特別控除というように置き換えることもありうるかもしれない。後者については、引き続き、自身に対する経営上のメリットがあることを認識させるよう仕向けるべきであろう。加えて、（やや無理があるかもしれないが）クラウド会計ソフトの購入費の補助、利用指導⁽³⁰⁾のようなサポートと組み合わせると効果的であり、PCリテラシーのある世代が増えてくるとクラウド会計ソフトの利用は増加するであろう。

(3) 電子データのやりとり

三に、電子データのやりとりの促進も問題である。これは、商慣習の問題もあり、実態を踏まえて、事業規模に応じて漸次義務付けをしていくという促進のための手法もありうる。

※本稿脱稿後に税研234号の特集記事に接した。

(23) 例えば、金子・前掲注（17）46-47頁。但し、所論は、「……自動生成された仕訳のすべてを信頼性のあるものと認識することはできず、信頼性のある記帳とするためには人間による確認が必要である」とする。これは随所で指摘されることであるが、このことから、クラウド会計ソフトの利用により獲得できるのはコスト削減のメリットのみではないことが分かる。その他にも、松汐利悟／金井恵美子「適正な申告・納税のための環境整備～税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応～」税研39巻1号（2023年）3頁（松汐利悟発言）。

(24) 酒井啓司「納税環境整備」税研38巻1号（2022年）57頁。

(25) 詳細は、青木文「納税環境整備—電子帳簿等保存制度及び加算税制度の見直し」税研39巻1号（2023年）73頁以下。

(26) これについては、酒井克彦「近年の改正の傾向と今後の議論」税研39巻2号（2023年）37頁以下。

(27) 納税環境整備に関する専門家会合「説明資料〔納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告〕（令3.11.19 総6-2）」（令和3年11月19日）16頁。

(28) 納税環境整備に関する専門家会合・前掲注（27）16頁。

(29) 酒井・前掲注（15）16頁。

(30) 国税庁「説明資料〔税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応〕（令4.10.28 実9-3）」（令和4年10月28日）6頁。該当箇所では、課税庁による納税者サービスとしての情報提供例として、“新規に個人事業を開始した希望者に対して記帳指導を実施”がある。