

講演録

子ども子育て生活支援税制改革と今後の課題

明治大学専門職大学院法務研究科（法科大学院）専任教授
岩 崎 政 明

◆SUMMARY◆

本稿は、令和 6 年 11 月に配信された「税務大学校公開講座」（WEB 配信）における岩崎政明教授（明治大学専門職大学院法務研究科（法科大学院））の講演内容である。

本講演では、令和 6 年度税制改正大綱から、所得税・個人住民税の定額減税に係る特別控除制度と、子ども・子育て・生活の支援を目的とする各種減税措置について、自由民主党税制調査会のインタビュー記事と併せて、その内容を詳細に紹介・検討するとともに、令和 7 年度改正で予定されている扶養控除等の人的控除改革の第二弾についても考察されたものである。

（令和 7 年 3 月 19 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

I	令和 6 年度税制改正のねらい	2
II	定額減税による生活支援	2
1	税制改正の概要	2
2	税制改正の含意とその検討	4
III	子育て支援の特別控除と各種非課税措置の新設等	5
1	特別控除措置	5
2	各種非課税措置	7
3	税制改正の含意とその検討	8
IV	子ども扶養控除等の見直し	8
1	税制改正の概要	8
2	税制改正の含意とその検討	9
V	生活基盤安定化のための賃上げ促進税制	9
1	税制改正の概要	9
2	税制改正の含意とその検討	12
VI	成果と課題	12

I 令和 6 年度税制改正のねらい

令和 5 年 12 月 22 日付けで閣議決定された政府の『令和 6 年度税制改正大綱』（「大綱」という。）⁽¹⁾は、冒頭において、まず「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観点から、所得税・個人住民税の定額減税の実施や、賃上げ促進税制の強化等を行う」としたうえで、様々な税制改正案を明らかにし、さらに、大綱の項目 II において扶養控除等の見直しについても言及している。

本稿では、そのような令和 6 年度税制改正の 1 丁目 1 番地とされる所得税・個人住民税の定額減税に係る特別控除制度その他の子ども・子育て・生活の支援を目的とする各種減税措置の内容を紹介・検討するとともに、令和 7 年度改正で予定されている扶養控除等の人的控除改革の第二弾についても併せて考察し、令和 6 年度・同 7 年度の両年度にわたる税制改正の含意を探り、今後の所得課税に関する税制改革の方向性を考えてみたい。

II 定額減税による生活支援

1 税制改正の概要

最初は、所得税額からの定額による特別控除（税額控除）である。これは物価上昇を十分に超える持続的な賃上げが行われるまでに、生活支援のために行われる暫定的な所得税・個人住

⁽¹⁾ https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/20231222taikou.pdf (2024.4.17 確認)

民税の減税措置である^②。

具体的には、令和 6 年分の所得税に係る合計所得金額が 1805 万円以下の者に対して、本人につき 3 万円（所得税額から）及び 1 万円（個人住民税の所得割の額から）の計 4 万円分、同一生計配偶者又は扶養親族（ただし、居住者に限定。「同一生計配偶者等」という。）については、1 人につき 3 万円（所得税額から）及び 1 万円（個人住民税の所得割の額から）の計 4 万円分の国税及び地方税に関する特別控除（税額控除）を実施する。ただし、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こととされている。

その実施方法は、所得の種類に応じて、次のように行う。

- (1) 給与所得については、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請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（ただし、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）を控除した所得税額をもって源泉徴収をされるべき所得税の額とする。

もし特別控除の額に相当する金額のうち、上記控除をしてもなお控除しきれない部分の金額があるときは、以後令和 6 年中に支払われる当該給与等（ただし、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。又は、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。

これらの際に、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。そして、給与等の支払者が上記特別控除をした場合には、支払明細書に控除した額を記載し、源泉徴収票の摘要の欄に控除した額等を記載する。

次に、地方税（個人住民税）については、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。

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し、又、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。

- (2) 公的年金等の雑所得については、令和 6 年 6 月 1 日以後最初に厚生労働大臣等から支払を受ける公的年金等（確定給付企業年金法の規定に基づき支給を受ける年金等を除く。）につき源泉徴収されるべき所得税の額について、上記給与所得に準じた取扱いをする。

次に、地方税（個人住民税）の特別徴収については、令和 6 年 10 月 1 日以後に最初に厚生労働大臣等から支給を受ける公的年金等につき、特別徴収されるべき個人住民税の額（以下「各月分特別徴収税額」という。）から特別控除の額に相当する金額（当該金額が各月分特別徴収税額を超える場合には、当該各月分特別徴収税額に相当する金額）を控除する。もし、これによっても控除しきれない部分の特別控除の額に相当する金額がある場合には、以後令和 6 年度中に特別徴収される各月分特別徴収税額から、順次控除する。

そして、地方公共団体は、令和 6 年度分の公的年金等に係る所得に係る個人住民税の税額決定通知書に控除した額等を記載し、又、特別徴収義務者は、令和 6 年分の公的年金等支

^② 前掲注 (1) 2 頁～6 頁。租税特別措置法(所得税)41 条の 3 の 3 ないし同 41 条の 3 の 12 参照。

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。

- (3) 事業所得については、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を控除する（第 1 期分予定納税額から控除してもなお控除しきれない部分の金額は、第 2 期分予定納税額（11 月）から控除する。）。

予定納税額の減額の承認の申請により第 1 期分及び第 2 期分予定納税額について、同一生計配偶者等に係る特別控除額の控除を受けることができる。又は、令和 6 年分の確定申告書を提出する事業所得者等は、その際に、所得税額から特別控除額を控除する。

次に、地方税（個人住民税）の普通徴収については、令和 6 年度分の個人住民税に係る第 1 期分の納付額から特別控除の額に相当する金額（当該金額が第 1 期分の納付額を超える場合には、当該第 1 期分の納付額に相当する金額）を控除する。もし、これによっても控除しきれない部分の特別控除の額に相当する金額がある場合には、第 2 期分以降の納付額から、順次控除する。

そして、地方公共団体は、令和 6 年度分の個人住民税の税額決定通知書に控除した額等を記載する。

- (4) なお、上述した各個人住民税の所得割は、（都）道府県民税（地税 23 条以下）と市町村民税（地税 292 条以下）とから構成されているので、特別控除の額については、次のように配分される。すなわち、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との合計額で除して得た数値を乗じていた金額とする（言い換えれば、特別控除前の道府県民税所得割額と市町村民税所得割額との合計額に占める道府県民税所得割額の占める割合を、特別控除の額にかけ合わせて計算する。）。そして、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（すなわち、上記①の金額）を控除した金額とする。なお、③特別控除を行う順序は、他の税額控除（たとえば、調整控除、寄附金税額控除、外国税額控除、配当割額又は株式等譲渡所得割額控除、配当控除、住宅借入金等特別税額控除（地税 37 条、37 条の 2、37 条の 3、37 条の 4、314 条の 6、314 条の 7、314 条の 8、314 条の 9、地税附則 5 条、5 条の 4）等）の額を控除した後の所得割の額から控除する。

ただし、いわゆる「ふるさと納税」の特別控除額の控除上限額及び公的年金等所得に係る仮特別徴収税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こととされている。

2 税制改正の含意とその検討

国民の生活支援のための政策を実施する方法としては、給付金の方法と減税の方法とがある。

給付金の方法の例としては、直近では、新型コロナウイルス感染症緊急経済対策として、安倍内閣の下で令和 2 年に実施された特別定額給付金がある。この給付金は、令和 2 年 4 月 27 日の基準日において住民基本台帳に記録されている人を給付対象者とし、1 人につき 10 万円を、住民基本台帳に記録されている人の属する世帯の世帯主を受給者として、その本人名義の金融機関口座に振り込むという方法で給付された。

給付の方法は、受給者にとっては、様々な用途にすぐにも使える金員を手にすることができるので便利であるし、その金員が物やサービスの購入に消費されれば、事業者の利益に直結して事業継続支援策にもなるという利点がある（ただし、給付金が貯蓄されると、事業継続支

援の面は弱くなるが、金融機関を介して事業融資に回されれば、迂遠ではあるものの一定の効果は残るといえよう。)

しかしながら、国民全体を対象として実際に給付してみると、給付事務を担当する市町村に過大な事務負担がかかるとともに、受給者からの申請に対して支給されることから、受給漏れや逆になりすまし等による不正受給が起こったり、又、世帯主への給付であったことから別居中の給付対象者には行き渡らないという事態が生ずることも解った。

つまり、政策評価の点では、この方法は費用対効果の面で問題あることが明らかとなったのである。こうした経験を踏まえて、令和6年度の政策判断にあたっては、減税の方法が採用されたのではないかと推測される。

この点につき、自由民主党税制調査会の宮沢洋一会長は、次のように説明をしている^③。すなわち、「所得税減税については正直、給付がいいのか減税がいいのかという点は政治的な議論があったわけです。しかし、やはり政府の総意として減税という形に決定しました。これまで経済成長してきた関係で税収も上がってきているという中で、給付ではなく所得税減税を実現したいということでした」。すなわち、「今年の春闘をはじめ、それなりの賃上げが期待できるという中で、ボーナスに加え、その後さらに経済のアクセルを踏むということになりますと、減税を行えばちょうど6月から景気の上昇を実感していただけるようになるはずです。その意味で、流れとしては減税のほうが、おそらく今後の経済の好循環につながりやすい。当然、所得の低い人は所得税減税では効果が十分に行き渡らないことが考えられますので、そのような人については、もうすでに始まっていますけれども、給付という形で素早く資金をお届けする、こういう組合せになったわけです。／それともう一つ、給付と減税の違いでいいますと、減税であれば、高額所得者を完全に把握することができます。このため、頭打ちといえますか、所得制限をかけることが容易になるという利点があります」。「これからまさに所得が伸び、そして物価もそれなりに上がり経済が成長していくという好循環につながっていくことを大いに期待しています」。

以上のようなわけで、減税の方法として税額控除が行われるようになったのであるが、その実施方法にも問題がないわけではない。特に源泉徴収ないし特別徴収における税額控除については、たった1年間の控除のために税務・会計システムを改変せざるをえないので源泉徴収義務者・特別徴収義務者に費用がかかることになる。国民の生活支援のための減税策は、政策目的自体には合理性が認められるとしても、その実施方法はさらに検討をする必要があろう。

Ⅲ 子育て支援の特別控除と各種非課税措置の新設等

子育て支援に関しては特別控除（税額控除）と各種非課税措置が講じられた。

1 特別控除措置

まず、子育て環境を良好なものとするために、住宅借入金等をする場合の所得税額からの特別控除として、次の措置が講じられた^④。

③ 宮沢洋一「インタビュー 令和6年度税制改正大綱の全体像とその背景」税理 68 巻 3 号（2024 年）7 頁。

④ 前掲注（1）11 頁～13 頁。租税特別措置法（所得税）41 条 10 項・13 項、41 条の 3 の 2 第 6 項・20 項、41 条の 19 の 3 第 2 項・7 項・8 項・9 項・14 項等参照。

(1) 個人で、年齢 40 歳未満であって配偶者を有する者、年齢 40 歳以上であって年齢 40 歳未満の配偶者を有する者又は年齢 19 歳未満の扶養親族を有する者（「子育て特例対象個人」という。）が、認定住宅等の新築若しくは認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得又は買取再販認定住宅等の取得をして令和 6 年 1 月 1 日から同年末までの間に居住の用に供した場合の住宅借入金等の年末残高の限度額（最高借入限度額 5000 万円）までの者に対して、現行の住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除を適用する。

上記の「認定住宅等」とは、認定住宅、ZEH 水準省エネ住宅⁶⁾及び省エネ基準適合住宅⁶⁾の 3 種類をいい、これらのうち「認定住宅」とは、認定長期優良住宅⁷⁾及び認定低炭素住宅⁸⁾をいう。借入限度額は、この区別に応じて、認定住宅については 5000 万円、ZEH 水準省エネ住宅については 4500 万円、省エネ基準適合住宅については 4000 万円とされる。

又、上記「買取再販認定住宅等」とは、認定住宅等である既存住宅（中古住宅）のうち宅地建物取引業者により一定の増改築等が行われたものをいう。

⁶⁾ 令和 3 年 10 月に、菅内閣において閣議決定された第 6 次エネルギー基本計画では、「2030 年度以降新築される住宅について、ZEH 基準の水準の省エネルギー性能の確保を目指す」、「2030 年において新築戸建住宅の 6 割に太陽光発電設備が設置されることを目指す」という政府目標が掲げられ、その実現に向けて ZEH 住宅の建設が進められることとなった。ZEH（ネット・ゼロ・エネルギー・ハウス：ゼッチ）住宅とは、外皮の断熱性能等を大幅に向上させるとともに、高効率な設備システムの導入により、室内環境の質を維持しつつ大幅な省エネルギーを実現した上で、再生可能エネルギーを導入することにより、年間の一次エネルギー消費量の収支をゼロとすることを目指した住宅のことをいう。エネルギー消費量をゼロとまではいかないがそれに近いものとして認定されたものを ZEH 水準省エネ住宅といい、これは強化外皮基準（「住宅の品質確保の促進等に関する法律」（平成 11 年法律第 81 号）第 3 条の 2 第 1 項に規定する評価方法基準における断熱等性能等級 5 以上の基準（結露の発生を防止する対策に関する基準を除く。)) を満たし、かつ再生可能エネルギーを除いた一次エネルギー消費量が省エネ基準（「建築物のエネルギー消費性能の向上に関する法律」（平成 27 年法律第 53 号）第 2 条第 1 項第 3 号に規定する建築物エネルギー消費性能基準）の基準値から 20%削減となる省エネ性能を充たすものとされている。

⁶⁾ 省エネ基準適合住宅とは、「建築物のエネルギー消費性能の向上等に関する法律」（平成 27 年法律第 53 号：いわゆる建築物省エネ法）が定める省エネ性能のうち、断熱等性能等級 4 以上、さらに一次エネルギー消費量等級 4 以上の住宅のことをいう。

⁷⁾ 「長期優良住宅の普及の促進に関する法律」（平成 20 年法律第 87 号）に基づき、長期優良住宅の建築及び維持保全の計画を作成し、所管行政庁に申請することにより認定を受けることができる。新築についての認定制度は平成 21 年 6 月 4 日より、既存住宅を増築・改築する場合の認定制度は平成 28 年 4 月 1 日より開始された。長期優良住宅とは、長期にわたり良好な状態で使用するために、①長期に使用するための構造及び設備を有していること、②居住環境等への配慮を行っていること、③一定面積以上の住戸面積を有していること、④維持保全の期間、方法を定めていること、⑤自然災害への配慮を行っていること、といった措置が講じられている住宅のことをいう。

⁸⁾ 「都市の低炭素化の促進に関する法律」（平成 24 年法律第 84 号）に基づき、一定の二酸化炭素の排出の抑制に資する建築物を低炭素建築物として、所管行政庁（都道府県、市又は区）が認定を行う。認定基準は、①省エネ法の省エネ基準に比べ、一次エネルギー消費量が 20%以上減少すること、②再生可能エネルギー利用設備が設けられていること、③省エネ効果による削減量と再生可能エネルギー利用設備で得られるエネルギー量の合計値が基準一次エネルギー消費量の 50%以上であること（一戸建ての住宅の場合のみ）、④その他の低炭素化に資する措置が講じられていること、とされている。

なお、東日本大震災の被災者等である子育て特例対象個人が、認定住宅等の新築等をして令和6年1月1日から同年末までの間に居住の用に供した場合にも、再建住宅借入金等の年末残高の限度額（借入限度額）を5000万円までとして、本特例の適用を受けることができる。

上記特例については、個人住民税についても同様の措置を講ずることとし、これによる個人住民税の減収額は、全額国費で補填することとされている。

- (2) その年分の合計所得額が2000万円以下の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して、当該居住用家屋を令和6年4月1日から同年末までの間に居住の用に供した場合を、既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除の対象に追加し、当該工事費用相当額（250万円を限度）の10%に相当する金額をその年分の所得税の額から控除することができる。

上記の「一定の子育て対応改修工事」とは、①住宅内における子どもの事故を防止するための工事、②対面式キッチンへの交換工事、③開口部の防犯性を高める工事、④収納設備を増設する工事、⑤開口部・界壁・床の防音性を高める工事、⑥間取りの変更工事（一定のものに限る。）であって、その工事に係る標準的な工事費相当額（ただし、補助金等の交付がある場合には、当該補助金等の額を控除した後の金額）が50万円を超えること等の一定の要件を満たすものをいう。ここにいう「標準的な工事費用相当額」とは、子育て対応改修工事の種類ごとに標準的な工事費用の額として定められた金額に当該子育て対応改修工事を行った箇所数等乗じて計算した金額をいう。

2 各種非課税措置

次は、租税特別措置に係る各種非課税措置である。

- (1) 児童養護施設退所者等に対する自立支援貸付事業による金銭の貸付けにつき、当該債務免除を受ける場合には、免除益について所得税を課さない（継続）⁽⁹⁾。
- (2) ひとり親家庭高等職業訓練促進資金貸付事業の住宅支援資金貸付による金銭の貸付けにつき、当該債務免除を受ける場合には、免除益について所得税を課さない（継続）⁽¹⁰⁾。
- (3) 児童福祉法の改正に伴い、国又は地方公共団体が行う保育その他の子育てに対する助成をする事業等により給付される金品として、①改正後に子育て短期支援事業に係る施設の利用に要する費用に充てるために給付される金品及び②親子関係形成支援事業に係る施設の利用に要する費用に充てるため給付される金品について所得税を課さない（新規）⁽¹¹⁾。
- (4) 児童手当法の改正を前提に、同法の児童手当について所得税を課さず、かつ国税の滞納処分による差押えを禁止する（継続）⁽¹²⁾。
- (5) 生活困窮者自立支援法の改正を前提に、同法の生活困窮者住居確保給付金について所得税を課さず、かつ国税の滞納処分による差押えを禁止する（継続）⁽¹³⁾。

⁽⁹⁾ 前掲注(1) 16頁。

⁽¹⁰⁾ 前掲注(1) 16頁。

⁽¹¹⁾ 前掲注(1) 18頁。

⁽¹²⁾ 前掲注(1) 21頁。

⁽¹³⁾ 前掲注(1) 21頁。

- (6) 生活保護法の改正を前提に、同法の進学・就職準備給付金（仮称）について、所得税を課さず、かつ国税の滞納処分による差押えを禁止する（新規）⁽¹⁴⁾。
- (7) 雇用保険法等の改正を前提に、雇用保険法の失業等給付及び育児休業給付について所得税を課さず、かつ国税の滞納処分による差押えを禁止する（継続）。これに加えて、新たに支給されることとなる出生後休業支援給付金（仮称）、育児時短就業給付金（仮称）及び教育訓練休暇給付金（仮称）等について所得税を課さず、かつ国税の滞納処分による差押えを禁止する措置を講ずる（新規）⁽¹⁵⁾。

3 税制改正の含意とその検討

子育て支援策について、自由民主党税制調査会の宮沢洋一会長は、次のように説明をしている⁽¹⁶⁾。

すなわち、「所得税の関係でいいますと、今回は子育て支援にかなり力を入れたつもりです。高校生がいる世帯にも児童手当を所得制限なしに配ることが決まりました。……今回、扶養控除を少し削ることはしますが、いわば逆転するというか、今よりも手取り額が少なくなるということがないようにするように配慮しました。／その上で、……この扶養控除の見直しが始まる令和8年から生命保険料控除につきまして、子育て世帯については上乘せするということを決めさせていただきました。／さらに、子育て世帯を優遇するといった意味で、住宅ローン控除につきましても、本来、今年からはかなり控除限度額が下がることが決まっていたのですが、それを少なくとも、子育て世帯については現状の額を維持する、つまり、控除できる額が減るはずだったものを減らないようにするというようなことも併せて手当をしました。まさに、子育て世帯を優遇する税制を導入することができたと思っております」、と。

宮沢会長の上記説明以外にも、子育て支援に関しては、前述したように多様な特別控除（税額控除）と各種非課税措置が盛り込まれており、画期的な税制改正内容となっているとあってよい。ただし、これらの改正内容が極めて専門技術的なものであるだけに、支援を必要とする実際に困っている人達に、どのようなすれば認識してもらえるのか、周知する方策に工夫が必要であろう。

IV 子ども扶養控除等の見直し

1 税制改正の概要

これらの措置に加え、翌年の令和7年度税制改正における扶養控除等の見直し策も計画されている⁽¹⁷⁾。

- (1) 児童手当について、所得制限を撤廃するとともに、支給期間を高校生年代まで延長することとの関係で、16歳から18歳までの扶養控除について、現行の一般部分（国税38万円、地方税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（国税25万円、12万円）を復元し、高校生年代に支給される児童手当と

⁽¹⁴⁾ 前掲注(1) 22頁。

⁽¹⁵⁾ 前掲注(1) 22頁。

⁽¹⁶⁾ 宮沢・前掲注(3) 7頁～8頁

⁽¹⁷⁾ 前掲注(1) 95頁～96頁。

合わせて、全ての子育て世帯に対する実質的な支援を拡充しつつ、所得階層間の支援の平準化を図ることを目指す。

- (2) 上記の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により、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関して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とともに、独自に事業を実施している地方公共団体においても適切な措置が講じられるようにする。

具体的には、各府省庁において、上記の扶養控除の見直しにより影響を受ける所管制度等を網羅的に把握し、課税総所得金額や税額等が変化することによる各制度上の不利益が生じないよう適切な対応を行うとともに、各地方公共団体において独自に実施している事業についても同様に適切な対応を行うよう周知するなど所要の対応を行うこととする。

なお、扶養控除の見直しについては、令和7年度税制改正において、これらの状況等を確認することを前提に、令和6年10月からの児童手当の支給期間の延長が完了した後の令和8年分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について結論を得ることとする。

- (3) ひとり親控除について、ひとり親の自立支援を進める観点から、適用対象者の要件である現行の合計所得金額500万円以下を1000万円以下に引き上げ、かつ所得控除額を現行の35万円を38万円に引き上げることを検討するとされている。あわせて、個人住民税の控除額について、現行の30万円を33万円に引き上げる。そして、こうした見直しについて、令和8年度分以降の所得税と令和9年度分以降の個人住民税の適用について、扶養控除の見直しとあわせて結論を得ることとされている。

2 税制改正の含意とその検討

以上のように、翌年度の税制改正の予定も本年度の税制改正とあわせて明示することは、政策目標ないし政策の全体像を、国民に具体的に理解してもらうために有益なことであると解される。

V 生活基盤安定化のための賃上げ促進税制

1 税制改正の概要

構造的な賃上げを実現するために、法人税に係る誘導的減税措置が講じられる⁽¹⁸⁾。具体的には、平成28年度税制改正により導入された賃上げ促進税制⁽¹⁹⁾における原則的な税額控除率を15%から10%に引き下げた上で、次の措置を講じた法人に対しては、税額控除率の上乗せを行い、その適用期限を3年延長する。

- (1) 給与等の支給額が増加した法人に適用する法人税に係る税額控除率の加算
税額控除率の加算は、次の区分に応じて行う。

⁽¹⁸⁾ 前掲注(1)40頁～41頁。租税特別措置法(法人税)42条の12の5。なお、個人の青色申告事業者については、租税特別措置法(所得税)10条の5の4。

⁽¹⁹⁾ 大企業および中小企業等において、一定の要件を満たした上で、前年度より給与等の支給額を増加させた場合、その増加額の一部を法人税等から税額控除できる制度のことをいう。上乗せされる税額控除の割合のことを、税額控除率という。

- (イ) 継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 4%以上である場合には、税額控除率に 5%（なお、その増加割合が 5%以上である場合には 10%、その増加割合が 7%以上である場合には 15%とする。）を加算する。
- (ロ) 教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が 10%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の 0.05%以上である場合には、税額控除率に 5%を加算する。
- (ハ) プラチナくるみん認定⁽²⁰⁾又はプラチナえるぼし認定⁽²¹⁾を受けている場合には、税額控除率に 5%を加算する。

なお、上記措置の適用を受けるために、「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」を公表しなければならない者に、常時使用する従業員の数が 2000 人を超えるものを加えるとともに、上記取引先には消費税の免税事業者が含まれることを明確化する措置をとる。

(2) 青色申告法人に対する法人税に係る税額控除率の加算

青色申告書を提出する法人で常時使用する従業員の数が 2000 人以下であるもの（ただし、その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員の数の合計額が 1 万人を超えるものを除く。）が、令和 6 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 3%以上であるときは、控除対象雇用者給与等支給増加額の 10%の税額控除ができる措置を加える。この場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 4%以上であるときは、税額控除率に 15%を加算し、教育訓練費の額の比較教育訓

⁽²⁰⁾ 「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。「くるみん」という呼称は、公募により決定されたもので、企業（会社）「ぐるみ」で、仕事と子育ての両立支援に取り組むことを意味するといわれている。この認定を受けた企業は、「くるみんマーク」を表示することができる。さらに、平成 27 年 4 月 1 日より、くるみん認定を既に受け、相当程度両立支援の制度の導入や利用が進み、高い水準の取組を行っている企業に対しては、継続的な取組を促進するため、プラチナくるみん認定という制度が設けられた。プラチナくるみん認定を受けた企業は、「プラチナくるみんマーク」を広告等に表示し、高い水準の取組を行っている企業であることを PR することができる。

⁽²¹⁾ 「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：いわゆる女性活躍推進法）に基づき、一般事業主行動計画の策定・届出等を行った事業主のうち、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事業主は、都道府県労働局への申請により、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。えるぼしの「える」はアルファベットの「L」に由来し、「Lady（女性）」や「Lead（手本）」、「Laudable（称賛）」などを意味するといわれる。実施状況の進捗の程度に応じて、1 段階目から 3 段階目まで、一つから三つまでの星が付与される。認定を受けた事業主は、厚生労働大臣が定める認定マーク（「えるぼし」）を商品や広告などに付すことができ、女性活躍推進事業主であることを PR することができ、優秀な人材の確保や企業イメージの向上等につながる事が期待できる。さらに、令和 2 年 6 月から「えるぼし」認定を受けた事業主のうち、女性の活躍推進に関する取組の実施状況が特に優良である等の一定の要件を満たした場合には、「プラチナえるぼし」認定が行われる。

練費の額に対する増加割合が 10%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の 0.05%以上であるときは、税額控除率に 5%を加算し、当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はえるぼし認定（3 段階目）を受けた事業年度であるときは、税額控除率に 5%を加算する（控除税額は、当期の法人税額の 20%を上限とする。）。

ただし、上記措置は、資本金の額等が 10 億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が 1000 人以上である場合には、「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その他の事項」をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用するものとする。

(3) 中小企業向けの法人税に係る税額控除率の加算

中小企業向けの措置については、次の見直しを行い、控除限度超過額は 5 年間の繰越ができることとした上、その適用を 3 年延長する。

- (イ) 教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置について、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が 5%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の 0.05%以上である場合に、税額控除率に 10%を加算する。
- (ロ) 当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はくるみん認定若しくはえるぼし認定（2 段階目以上）を受けた事業年度である場合に、税額控除率に 5%を加算する。

なお、繰越税額控除制度は、繰越税額控除をする事業年度において、雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額を超える場合に限り、適用できることとする。

- (4) 給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」の範囲
「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」には、看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額は含まれないこととする。
- (5) 地方税に係る法人事業税の付加価値割の減税措置

以上の国税に係る措置に加えて、給与等の支給額が増加した場合の付加価値割の課税標準からの控除制度を設ける⁽²²⁾。法人事業税の付加価値割は、各事業年度の付加価値額を課税標準として計算される所、この付加価値額は、各事業年度における収益配分額（内訳は、報酬給与額、純支払利子額及び純支払賃借料額を合計した金額）と単年度損益との合計額とされる。したがって、次の一定額を付加価値額から控除することにより、法人事業税は軽減されることになる。

- (イ) 法人が、令和 6 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 3%以上である等の要件を満たすときには、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できることとする。
- (ロ) 中小企業者等が、令和 7 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合、雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 1.5%以上である等の要件を満たすときには、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できることとする。

⁽²²⁾ 前掲注 (1) 43 頁。

(6) 地方税に係る法人住民税の減税措置

国税に係る上記(1)の見直し及び延長に伴い、税額控除制度を中小企業等に係る法人住民税に適用することとする⁽²³⁾。

2 税制改正の含意とその検討

賃上げ促進税制について、自由民主党税制調査会の宮沢洋一会長は、次のように説明をしている⁽²⁴⁾。

すなわち、「これは、第二次安倍政権ができたときですから、平成28年度改正で導入した税制でした。当時はあまり大きな税制にはならずにあったものを、令和4年度の税制改正で大幅に見直しました。その結果と言っていいと思いますが、去年は賃上げがベアを含めて実現できたという中で、さらにその背中を押さなければならないということです。／例えば、賃上げ率の高い企業をさらに優遇するという事です。中小企業は、やはり赤字企業が多いですから、控除する税額がそもそもなく、効き目がないわけです。そうなると、この控除できる額を翌期以降に繰越しできるようにし、何年後かに黒字になったときには、今年の賃上げが税額控除の対象になるという手当てをしております。これによって、赤字の多い中小企業にも賃上げの気運が高まることが期待されます。いずれにしても賃上げ促進税制については、かなり拡充をしました」と。

宮沢会長の説明にあるように、企業が賃上げに貢献すればするほど、法人税額が減額されるという誘導税制が実施されたわけである。しかし、企業が賃金をたくさん払えば、経済の好循環が実現するというものではない。経済の好循環のためには、企業の収益が増えるような人々の欲しがる新しい商品を開発し、生産量・販売量を増やす必要がある。それを後押しする必要から、令和6年度税法改正では、電気自動車や半導体など特定重点産業分野への投資を促進する、いわゆる戦略分野国内生産投資促進税制や知的財産権から生ずる収益に対する法人税額を減額する、いわゆるイノベーションボックス税制⁽²⁵⁾も併せて導入された。

いわば子ども子育てを支援するとともに、新しい産業を産み育てることも支援するというパッケージが実施されたわけである。少子高齢化による人口減やGDPの減少をこれ以上進めないためにも、政策の効果に期待がかかっている。

VI 成果と課題

所得税改革は、近年、相当に進められてきた。改正の方向性は、令和5年6月30日付で公表された政府税制調査会の「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—」⁽²⁶⁾に示された内容に沿ったものと考えられることができる。

とはいえ、所得税改革はまだ途中段階である。自由民主党税制調査会の宮沢洋一会長によっても、働き方改革の中で、フリーランスの人の必要経費控除と継続雇用の従業員における給与所得控除とのバランスを図るために、基礎控除を10万円増やして給与所得控除を10万円減ら

⁽²³⁾ 前掲注(1)43頁。

⁽²⁴⁾ 宮沢・前掲注(3)8頁。

⁽²⁵⁾ 租税特別措置法(法人税)59条の3。

⁽²⁶⁾ https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf (2024.4.17 確認)

すという改革を第1段階として行ったところであるが、しばらく経過を見た上で、第2回目の改正を検討することや配偶者控除の見直しの必要性が述べられている⁽²⁷⁾。令和6年度税制改正による所得控除の改正は、中期的に予定される所得控除制度全体の改革の一部を成すものといつてよいであろう。

安部・菅・岸田内閣と連続して行われた税制改革の個々の内容に対しては、マスコミ等により様々な批判があることは承知しているが、その主要政策目標とされてきた物価上昇・賃上げ政策と並行して、税制改正による経済格差の是正・所得再分配機能の適正な発揮、勤労者の稼ぐ能力の開発、子供を産み育てやすい経済環境を実現して、活力ある日本経済を取り戻そうとする方向はまちがっていないと考える。令和6年度税制改正はその実現に向けた改革を強力に進めようとする強いメッセージの発信であるといえよう。関係行政機関一体となったこの取組は高く評価されてよいと思われる。

⁽²⁷⁾ 宮沢・前掲注(3) 12頁。