

過去10年の税制改正の振り返りと、 次の10年に向けた課題

PwC税理士法人
ディレクター 山田 盛人

PwC税理士法人
パートナー 浅川 和仁

PwC税理士法人
パートナー 白土 晴久

はじめに

本稿では、過去10年の税制改正の概要、とりわけ法人課税と国際課税に関連した主要な税制改正を振り返り、当時の税制改正を取り巻く情勢やそのテーマ・改正事項の概要、その後の影響などについて考察します。年度ごとの税制改正の解説は恒例のものですが、過去10年という少し長い期間を並べて概観することで、改正の大きな流れ、情勢の変化、課題などが見えてくると考えられます。これらが、現在の国際課税改革の背景の理解や、次の10年に向けた税制上の課題などを検討する際の参考になれば幸いです。

なお、文中の意見は筆者の私見であり、PwC税理士法人および所属部門の正式見解ではないことをお断りします。

1 各年度の税制改正の概要

まず、過去10年間の各年度における税制改正の全体像および法人課税・国際課税に関連した主要な改正事項をダイジェストしていきます。

(1) 平成29(2017)年度税制改正(安倍内閣：デフレ脱却・経済再生)

経済成長力を底上げするため、就業調整を意識せずに働ける仕組みを構築するという観点から配偶者控除および配偶者特別控除が見直され、経済の好循環を促す観点から研究開発税制および所得拡大促進税制も見直されました。さらに、中小企業向け設備投資促進税制の拡充、酒類間における税負担の公平性の回復、国際的な租税回避に対してより効果的に対応するための見直しなどの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 研究開発税制について、研究開発投資を増加させるインセンティブの強化の目的から、控除率を一定ではなく、試験研究費の増減に応じた税額控除率を適用する形に見直すなどの改正が行われました。
- 所得拡大促進税制は、適用要件となる基準年度に対する給与増加率を0%超から2%以上とし、控除額が一定程度増額されました。
- 外国子会社合算税制については、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」とした「BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) プロジェクト」の考え方にに基づき、日本企業の健全な海外展開を阻害することなく、より効果的に国際的な租税

回避に対応するため抜本的に見直しされました(図表1)。改正前は外国子会社の税負担率に基づいて租税回避リスクを把握する制度(税負担率が20%以上であれば経済実態が伴わなくても合算されない)でしたが、改正後は所得や事業内容の実態に応じて把握する制度に改められました。主要な改正ポイントは、以下のとおりです。

- ① トリガー税率の廃止
- ② ペーパーカンパニー・事実上のキャッシュボックス・ブラックリスト国所在による判定
- ③ 事務負担軽減を目的とした制度適用免除基準税率の設定
- ④ 外国関係会社の判定における実質支配基準の導入と間接保有割合の計算方法の見直し
- ⑤ 経済活動基準(旧適用除外基準)の要件の見直し
- ⑥ 受動的所得(旧資産性所得)の対象範囲の見直し

なお、当初2017年4月1日に予定されていた消費税率引上げ(8%から10%に引き上げ)については、2016年11月の抜本改革法等改正法に基づき2019年10月1日へ2年半延期されました。

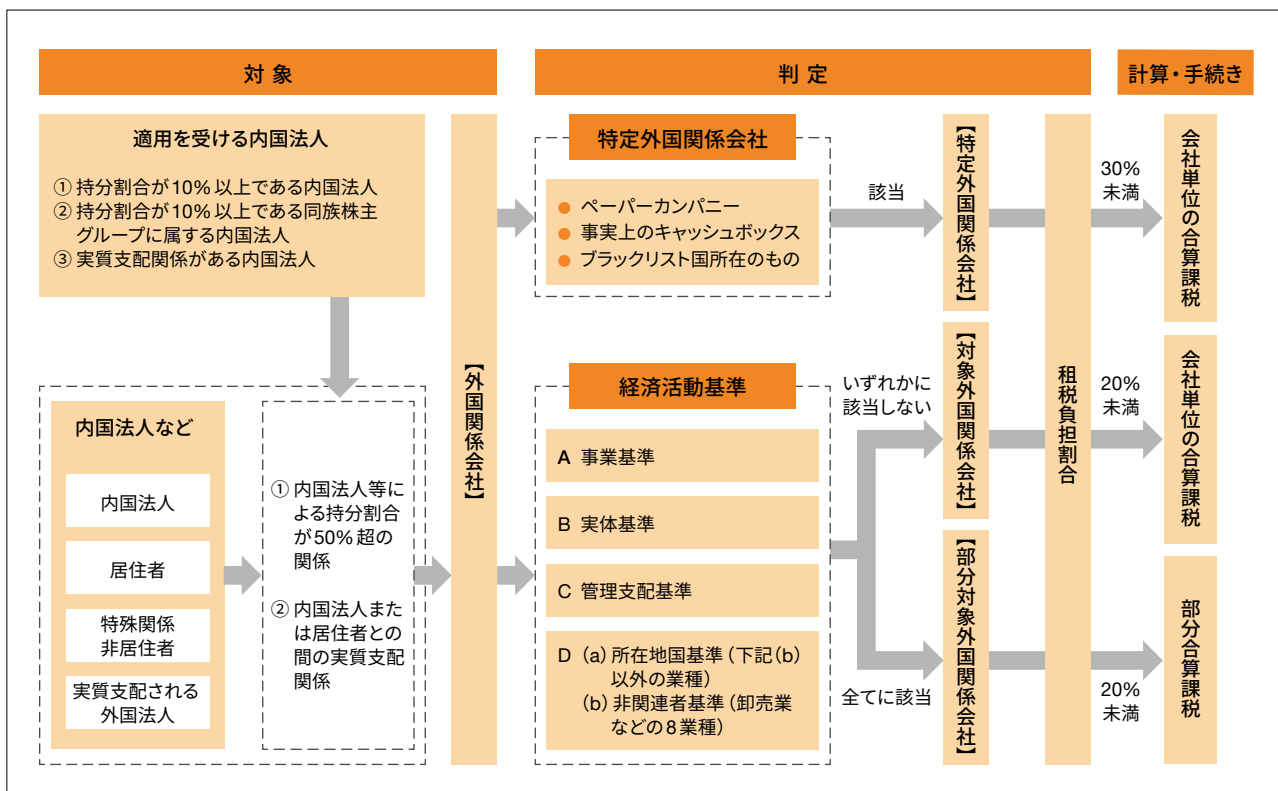
(2) 平成30(2018)年度税制改正(安倍内閣：デフレ脱却・経済再生)

働き方の多様化を踏まえ、さまざまな形で働く人を広く支援するという観点から個人所得課税の見直しを行うとともに、デフレ脱却と経済再生に向けて賃上げ・生産性向上のための税制上の措置および地域の中小企業の設備投資を促進するための税制上の措置を講じるほか、国際課税制度の見直しならびに税務手続の電子化の推進などの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 賃上げや設備投資に積極的な企業に対する税負担を軽減するという新たな政府方針の下で、所得拡大促進税制(主な適用要件：基準年度比の賃上げ率2%)が賃上げ・生産性向上のための税制に改組され、前年度比の賃上げ3%以上かつ国内設備投資額が減価償却費の90%以上の場合に、給与増加額の15%の税額控除ができるようにしました。
- 収益認識に関する会計基準などへの対応が図られ、原則として収益の額として益金に算入する額やその時

図表1：2017年度税制改正後の外国子会社合算税制の概要



出所：PwC作成

期について、会計基準に沿った処理が税務上も認められることになり、返品調整引当金やリース取引を除く延払基準は廃止されました。

- 恒久的施設 (PE) の範囲の見直しについては、BEPS プロジェクトの最終報告書 (行動7「恒久的施設認定の人為的回避の防止」) を受けて改訂されたOECDモデル租税条約などを踏まえ、日本のPEの規定を国際的なスタンダードに合わせる改正が行われました。具体的には、コミッションア契約などを通じたPE認定や特定活動の除外を通じたPE認定の人為的回避防止措置が設けられ、租税条約上の定義との調整規定の整備などが行われました。

(3) 令和元 (2019) 年度税制改正 (安倍内閣：デフレ脱却・経済再生)

消費税率の引上げに際し、需要変動の平準化などの観点から住宅に対する税制上の支援策を講じるとともに、地方の安定的な財源を確保しつつ、車体課税について大幅な見直し (自動車取得税の廃止など) を行いました。また、デフレ脱却と経済再生を確実なものとするために研究開発税制を見直すとともに、都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築を目的として、特別法人事業税および特別法人事業譲与税を創設しました。さらに、森林環境税および森林環境譲与税の創設、国際的な租税回避に効果的に対応するための国際課税制度の見直し、経済取引の多様化などを踏まえた納税環境の整備などの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 研究開発税制における税額控除割合が改正 (増加インセンティブの強化) され、特別試験研究費の範囲が拡大 (オープンイノベーションの活性化) されました。
- 組織再編税制等における対価に関する要件の見直し、業績連動役員給与の損金算入要件のうち適正な手続きに関する要件の見直し、企業会計における取扱いの明確化を踏まえた暗号資産 (仮想通貨) に関する税制の整備などが行われました。
- 過大支払利子税制については、BEPSプロジェクトの最終報告書 (行動4「利子控除制限ルール」) の勧告を踏まえ、具体的には対象となる支払利子の範囲について第三者への支払利子を含めるよう拡大するとともに、損金算入限度額の計算の基礎となる調整所

得金額から国内外の受取配当益金不算入額を除外し、さらに調整所得金額に乘じる「基準値」を20%に引き下げるなどの抜本的改正が行われました。

- 移転価格税制については、BEPSプロジェクトの最終報告書 (行動8-10「移転価格税制と価値創造の一致」) の内容およびそれらを反映したOECD移転価格ガイドラインの規定などを踏まえ、具体的には独立企業間価格の算定方法としてDCF (割引キャッシュフロー) 法を加えるとともに、評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置を導入するなどの改正が行われました。

なお、2019年10月から消費税率の引上げが実施され、あわせて飲食料品などについては軽減税率が適用される複数税率となったため、以後は消費税申告に係る一定の事務負担が増大することになりました。

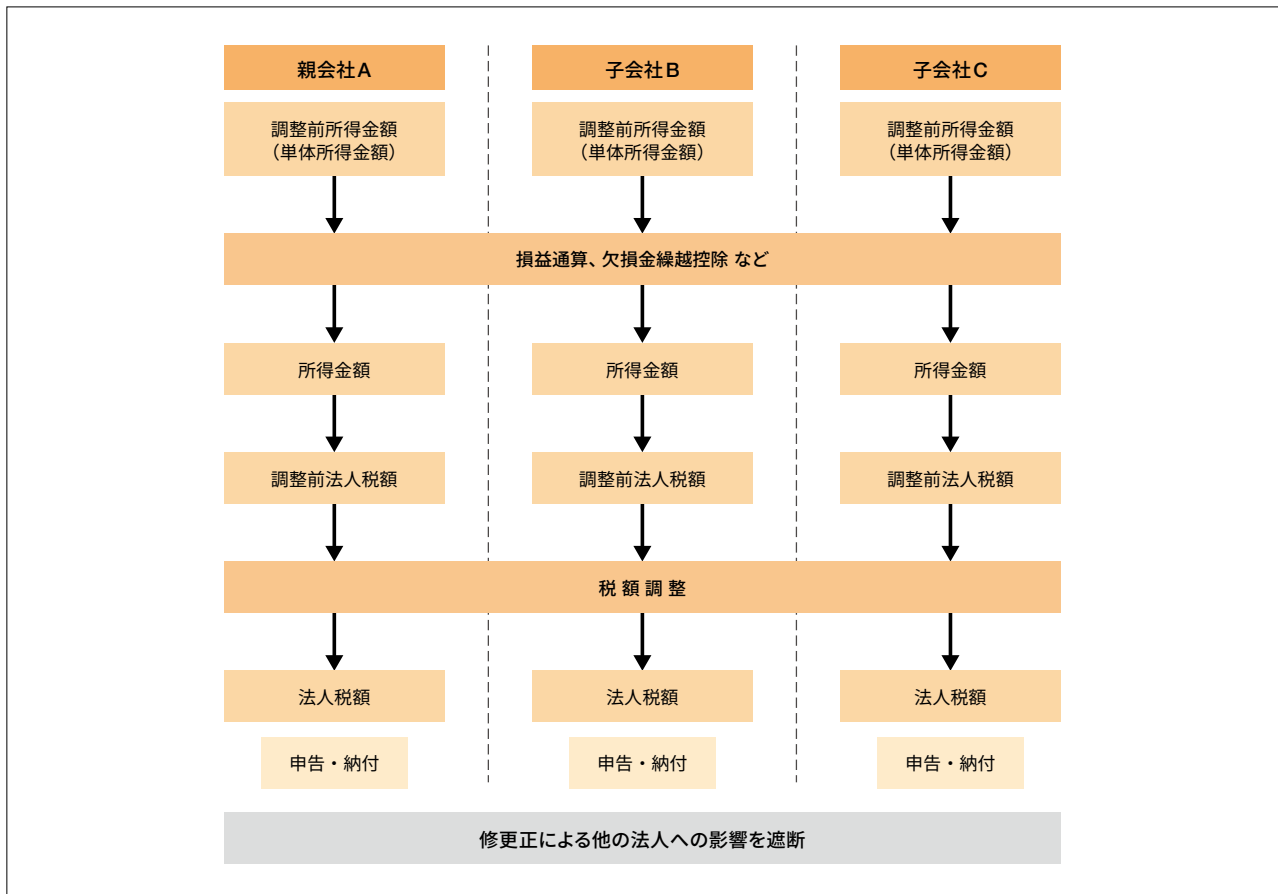
(4) 令和2 (2020) 年度税制改正 (安倍内閣：デフレ脱却・経済再生)

持続的な経済成長の実現に向けたオープンイノベーション促進税制の創設、賃上げ・生産性向上のための税制の見直し、連結納税制度の見直しが行われました。また、経済社会の構造変化を踏まえ、未婚のひとり親に対する税制上の措置および寡婦 (寡夫) 控除が見直されました。そのほかに、NISA制度の見直しならびに消費税の申告期限を延長する特例の創設などの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 連結納税制度が抜本的に見直され、グループ通算制度に移行しました (図表2、適用は2022年度から)。この見直しは、主に従来からの連結納税制度における事務負担の軽減などを目的としています。具体的には、グループとして連結申告を行うのではなく、グループ各社が個別申告を行い、各社の申告内容に修正が生じた場合でも他の法人への影響を原則として遮断する仕組みが設けられました。また、連結納税と同様にグループ内で損益通算や繰越欠損金の通算が可能であり、外国税額控除や研究開発税制等についてグループ全体で控除額などの計算が可能となりました。さらに、開始・加入時における時価評価課税や欠損金

図表2：グループ通算制度のイメージ



出所：財務省資料をもとにPwC作成

の持ち込みなどについて組織再編税制との整合性が図られています。

- オープンイノベーション促進税制は、第4次産業革命に伴う急激な事業環境の変化に対応し、その可能性を最大限に引き出すためには、事業革新につながるオープンイノベーションによる付加価値の向上が不可欠との観点から創設されました。具体的には、既存企業からベンチャー企業への出資を通じた「資金と資源の“解放”」と「革新的な技術・知識の共有」によるオープンイノベーションを促進することが重要かつ喫緊の課題とされ、産業競争力強化法に基づく経済産業大臣の証明の下でベンチャー企業に出資した場合、その出資額の25%を特別勘定として損金算入できる制度です。この制度は、以後の税制改正において数次にわたり拡充され、現在も適用可能となっています。
- 子会社簿価減額特例は、子会社からの配当（益金不算入）と、配当により価値が下落した株式の譲渡（譲渡損の損金算入）を組み合わせた国際的な租税回避へ対応するために創設されました。一定の不適用要

件（買収後10年超経過または設立時から内国株主が90%以上保有継続など）に該当しない場合は、子会社から受領した配当にかかる益金不算入額を子会社株式の簿価から減額することになります。

なお、2020年は新型コロナウイルス感染症が拡大し、4月に緊急事態宣言が出されたことなどに関連し、税制上も、納税猶予の特例や一定の大法入における繰越欠損金の還付を可能とする措置が設けられました。

(5) 令和3(2021)年度税制改正(管内閣：ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生)

ポストコロナに向けた経済構造の転換および好循環の実現を図るため、複数の施策が実行されました。まず、事業適応設備を取得した場合などの特別償却または特別税額控除制度および認定事業適応法人の欠損金の損金算入の特例を創設しました。次に、中小企業の経営資源の集約化による事業再構築などを促すことを目的とした中小企業事業再編投資損失準備金制度を創設しました。さ

らに、家計の暮らしと民需を下支えするための住宅ローン控除の特例の延長などを行いました。あわせて、固定資産税の評価替えへの対応などの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 産業競争力強化法の事業適応計画の認定の下で、企業のデジタルトランスフォーメーション (DX) を推進させる設備投資に対して税額控除などができるDX投資促進税制、脱炭素化製品を生産する設備または炭素生産性を向上させる設備投資に対して税額控除などができるカーボンニュートラル促進税制、コロナ禍によって生じた欠損金を設備投資の範囲内で全額控除できる繰越欠損金の控除上限の特例が創設されました。
- 研究開発税制については、控除率・控除上限の見直し以外に、クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア (自社利用ソフトウェア) に関する研究開発費を対象に追加するなど、研究開発費の範囲が見直されました。また、税額控除時期を研究開発費の損金算入時ではなく損金経理時に適用できる等の改正が行われました。
- 会社法の改正により株式交付 (株式を対価とする子会社化) が行えるようになったことに対応し、金銭などの対価割合が20%未満の場合は譲渡による課税を繰り延べる措置が設けられました。
- 賃上げ・生産性向上のための税制については、適用要件や税額控除の対象を継続雇用の給与増加率から新規雇用者に対する給与の増加率に変更し、賃上げから新たな人材確保などを支援する人材確保等促進税制に改組されました。
- 国際課税については、外国組合員課税の特例・過大支払子税制などについて、実態への対応ならびに課税の適正化のための改正が行われました。

(6) 令和4 (2022) 年度税制改正 (岸田内閣：成長と分配の好循環の実現)

2021年10月に岸田内閣が発足し、総理の所信表明演説において、「成長と分配の好循環」と「コロナ後の新しい社会の開拓」をコンセプトに、新しい資本主義の実現に向けて取り組むことが表明されました。「成長と分配の好循環の実現」に向けて多様なステークホルダーに配慮した経営と積極的な賃上げを促すため、賃上げに係る税

制措置を抜本的に強化するとともに、スタートアップと既存企業の協働によるオープンイノベーションをさらに促進するための措置を講じるとされました。また、カーボンニュートラルの実現に向けて住宅ローン控除などが見直されたほか、景気回復に万全を期すため、土地に係る固定資産税などの負担調整措置について、激変緩和の観点から所要の措置を講じるなどの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 賃上げ促進税制については、前年に改正された人材確保等促進税制を見直し、適用要件を継続雇用の給与の増加率に再度変更し、給与増加率 (3%以上・4%以上) に応じた税額控除率 (15%・25%、対象は雇用者全体の給与増加額) が設定されました。また、一定の大企業にはマルチステークホルダー宣言の公表が適用要件に追加されました。なお、大企業における特定税額控除規定の不適用措置における賃上げ要件も強化 (0%超から1%以上に変更) されました。
- オープンイノベーション促進税制については、適用期限を2年延長するとともに、出資先となるベンチャー企業の範囲を拡大し、特別勘定の取崩し要件を緩和するなどの拡充が行われました。
- 2022年度より適用が開始されたグループ通算制度においては、通算子法人が離脱する際の投資簿価修正について、買収などにより取得した子法人については資産調整勘定等対応金額 (いわゆる「のれん」) を考慮して計算できるようになりました。
- 子会社株式簿価減額特例について、適用除外要件 (特定支配日利益剰余金金額要件) と適用回避防止規定が一部緩和され、より制度趣旨に沿った課税が行われるように見直されました。

(7) 令和5 (2023) 年度税制改正 (岸田内閣：新しい資本主義の加速)

家計の資産を貯蓄から投資へと積極的に振り向け、資産所得倍増につなげるため、NISAの抜本的拡充・恒久化を行うとともに、スタートアップエコシステムを抜本的に強化するための税制上の措置を講じるとされました。また、より公平で中立的な税制の実現に向け、極めて高い水準の所得について最低限の負担を求める措置の導入、グローバル・ミニマム課税の導入および資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築を行うこととされ、加

えて、自動車重量税のエコカー減税や自動車税の環境性能割を見直すなどの改正がされました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 研究開発税制については、一般型における控除率および控除上限について研究開発費の増加インセンティブが強化されるように改められ、オープンイノベーション型については対象となる研究開発型スタートアップ企業の範囲が大幅に拡充されるとともに、高度研究人材を活用した試験研究の類型が追加されました。
- オープンイノベーション促進税制については、ベンチャー企業への出資だけでなく、買収（既存株式の過半数取得）についても制度の対象範囲に追加するなどの大幅な拡充が行われました。
- DX投資促進税制については、一定の要件見直しのうえで2年延長、産業競争力強化法の事業再編計画認定の下でのパーシャルスピノフ税制の創設などが行われました。
- 「第2の柱（グローバル・ミニマム課税）」のうち、IIR（Income Inclusion Rule：所得合算ルール）が法制化され、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設されました（適用は2024年度から）。これは、2021年10月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において「第1の柱」と「第2の柱」からなる解決策が最終的に合意されたことを受けて行われたものですが、その経緯などの詳細については3節で述べます。
- 上記のグローバル・ミニマム課税の創設により企業の事務負担が増加することを受けて、外国子会社合算税制については特定外国関係会社が適用免除となる租税負担割合が27%未満（改正前30%未満）に引き下げられ、一定の書類の添付義務を保存義務にする等の簡素化が行われました。

(8) 令和6（2024）年度税制改正（岸田内閣：構造的な賃上げの実現）

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、物価上昇を上回る持続的な賃上げが行われる経済の実現を目指すため、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などを行うこととされました。また、資本蓄積の推進や生産性の向上により供

給力を強化するため、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制を創設し、スタートアップエコシステムの抜本的強化のための措置が講じられました。加えて、グローバル化を踏まえてプラットフォーム課税の導入などを行うとともに、地域経済や中堅・中小企業の活性化などの観点から、事業承継税制の特例措置に係る計画提出期限の延長や外形標準課税の適用対象法人の見直しなどの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 賃上げ促進税制については、従来の大法人を大企業と中堅企業に区分しつつ、賃上げのインセンティブをさらに強化するように改正されました。賃上げ率とそれに対応する税額控除率の組み合わせが見直され、女性活躍や子育て支援に積極的な企業に控除率を上乘せする措置が設けられました。
- 戦略分野国内生産促進税制として、産業競争力強化法における事業適応計画認定の下でEV・半導体などのGX（グリーントランスフォーメーション）・DX・経済安全保障の戦略分野に該当する物資の生産に係る設備投資についての税額控除制度が創設されました。該当製品の生産・販売量に対して単位当たり控除額が定められ、10年にわたって最大で設備投資額までが控除上限となっており、その間において繰越税額控除も適用可能とされるなど、大規模な措置として創設されました。
- イノベーションボックス税制として、国内で自ら研究開発した知的財産から生じる譲渡所得・ライセンス所得について、30%の所得控除を行う制度が創設されました（2025年度から適用）。日本国内での研究開発を促進するための新税制であり、あわせて国外事業所における試験研究費が研究開発税制の対象外とされるなどの改正も行われました。
- 外形標準課税の対象法人が拡大されました。資本金の額を調整することで形式的に対象外となる法人が多いことへの対応であり、減資により対象外となる一定の場合（2025年度から適用）と大規模な親法人の100%子法人で一定の場合（2026年度から適用）について、対象法人が拡大されました。
- 前年の2023年度に法制化されたIIRについて、OECDから追加されたガイダンスの反映、外国子会社合算税制の簡素化の検討継続などが行われました。

(9) 令和7(2025)年度税制改正(石破内閣:物価上昇・地方創生)

物価上昇局面における税負担の調整および就業調整策の観点から、所得税の基礎控除の控除額などを引き上げ、大学生年代の子等に係る新たな控除が創設されました。老後に向けた資産形成を促進するため、確定拠出年金の拠出限度額等が引き上げられ、成長意欲の高い中小企業の設備投資を促進し地域経済に好循環を生み出すために、中小企業経営強化税制を拡充することとされました。さらに、国際環境の変化などに対応するため、防衛力強化に係る財源確保のための税制措置、グローバル・ミニマム課税の法制化、外国人旅行者向け免税制度の見直しなどの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 防衛特別法人税が創設され(2026年度から適用)、法人税の付加税として基準法人税額(基礎控除500万円あり)に4%の税率で課税されることになりました。
- 2024年9月に新リース会計基準など(2027年度から適用・2025年度からの早期適用も可能)が公表されたため、借手については資産の賃貸借処理の定めを設け、貸手については一定の経過措置を設けたうえで延払基準を廃止するなどの対応がされました。
- グローバル・ミニマム課税について、UTPR(Under-Taxed Profits Rule: 軽課税所得ルール)とQDMTT(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax: 国内ミニマム課税)が法制化され、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税と各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されました(適用は2026年度から)。これにより、グローバル・ミニマム課税の制度に関する3つのルール(IIR・UTPR・QDMTT)に基づく制度が整う形となりました。
- 外国子会社合算税制については、企業の事務負担を軽減するため、外国関係会社の所得の合算時期について、外国関係会社の事業年度終了の日から4か月経過日(改正前2か月経過日)の属する事業年度とされました。

(10) 令和8(2026)年度税制改正(高市内閣:物価高への対応・強い経済の実現)

物価高への対応として、所得税の基礎控除の額などが引き上げられました。同時に、就業調整への対応および

中低所得者への配慮の観点からの所得税の基礎控除などの特例の見直しおよび給与所得控除の最低控除額などの特例が創設されました。また、強い経済の実現のために特定生産性向上設備等投資促進税制の創設、租税特別措置の適正化を目的とした賃上げ促進税制の見直し、研究開発税制の強化および住宅ローン控除制度の拡充、税負担の公平性の確保のための高所得者課税の特例の見直しならびに防衛特別所得税の創設が行われました。このほか、既存の特別措置の整理合理化を図り、あわせて土地の売買等に係る登録免許税の特例等期限の到来する特別措置について実情に応じ適用期限を延長するなどの改正が行われました。

法人課税・国際課税に関連した主な改正事項は、以下のとおりです。

- 特定生産性向上設備等投資促進税制は、全業種を対象とし、産業競争力強化法における設備投資計画(総額35億円以上、投資利益率15%以上など)の確認を受けることで、設備投資について7%の税額控除または即時償却が受けられる制度であり、一定の計画認定の下で3年間の繰越税額控除も適用できるという、大胆な設備投資を税制面から後押しする制度が創設されました。
- 研究開発税制においては、産業技術力強化法の重点開発研究計画の認定の下で、AI・量子などの6つの戦略技術領域に係る試験研究費について40~50%の税額控除と3年間の繰越税額控除ができる制度が「戦略技術領域型」として拡充されました。また、一般型の控除率・控除上限については物価高や賃上げに対応して実質的な研究費増加のインセンティブを強化する形に改正されるとともに、海外に委託する試験研究費については50%相当額(改正前は100%、2026年度は70%、2027年度は60%)を税額控除の対象とするように見直されました。
- 賃上げ促進税制については、大企業向けの措置は2026年3月をもって早期に廃止されることとされました。中堅企業向けの措置も、適用期限である2027年3月をもって延長せずに廃止することとされました。
- カーボンニュートラル投資促進税制が一定の見直しを加え、適用期限が2年延長され、オープンイノベーション促進税制についてはM&A型の対象を拡充のうえ、適用期限を2年延長するなどの改正が行わ

れました。

- 国際課税については、グローバル・ミニマム課税についてOECDの追加ガイダンスへの対応、外国子会社合算税制について解散した外国子会社に係る特例の創設などの改正が行われました。

2 税制改正のテーマごとの概観

次に10年間の税制改正について、法人課税に関連した政策税制、一般税制、国際課税の分野ごとに概観します。

(1) 政策税制

各年度における税制改正はそれ単独で検討されるものではなく、各年度の予算や経済財政運営と一体で検討が行われます。したがって、各年度の景気や経済情勢に対応した政策税制が目玉として注目を集めることとなります。法人課税に関連しては、デフレ脱却・経済再生・成長と分配の好循環・強い経済の実現と、スローガンは各年度で多少異なるものの、10年の間、経済成長が一貫したテーマとなっています。

経済成長のために国内需要・国内投資を増加させるための税制上の政策措置は、まずは設備投資減税であり、賃上げ・生産性向上のための税制への改組・DX投資促進税制・カーボンニュートラル投資促進税制・戦略分野国内生産促進税制・特定生産性向上設備等投資促進税制など、経済産業省が所管する産業競争力強化法の下での設備投資減税を中心とした措置が継続的に設けられています。

また、経済成長のためには企業の競争力・技術力の強化が不可欠であり、これを税制面から後押しする中心的な役割を担うのが研究開発税制と考えられます。当初は試験研究費について一定の控除率で税額控除を行う制度でしたが、その後の改正により、研究開発費の増減に応じて控除率と控除上限を変動させる形で、インセンティブの強化が継続的に図られています。また、競争力の強化にはオープンイノベーションが必須との観点から、共同試験研究等を行った場合についてはより高い控除率や控除上限が適用できるように設計され、その連携先の拡充や手続きの簡素化などの改正により一層の後押しが進められています。オープンイノベーションについては共同研究だけでなく、より密接に資金・資源・技術・知識を共有できるようにオープンイノベーション促進税制が創設され、その後も延長・拡充されながら現在に至ってい

ます。さらに、国際情勢の変化もあり、中核となる技術開発や無形資産の創出は可能な限り国内で確保していくべきという方針から、イノベーションボックス税制が措置され、また研究開発税制について国外事業所における研究費や国外委託研究費の一部を税制対象外とする改正が行われています。

消費者サイドからの国内需要の創出という意味では、賃上げ促進税制が挙げられますが、これは「所得拡大促進税制」「賃上げ・生産性向上のための税制」「人材確保等促進税制」「賃上げ促進税制」と幾度かにわたって見直しが行われつつ10年以上前から継続して措置されていた税制です。近年とりわけ注目されたのは2022年度税制改正後の賃上げ促進税制で、これは制度が使いやすくなったという要因に加え、デフレが脱却され、物価上昇・人手不足と経済環境が変化したこともあり、税制があるから賃上げを実施ということではなく、自然体で賃上げが行われた結果として税制も適用できたという状況が多かったのではないかと考えられます。こうした状況を踏まえ、賃上げを誘導するという政策目的も一定程度は達成できたという認識から直近の2026年度税制改正では中小企業向け措置を除いて、制度廃止が決定されました。

法人関連の政策税制については、近年では所得税などに係る減税の代替財源の必要性、減税措置が政策目標の達成にどれだけ寄与しているかの分析検討、企業が減税を賃上げや成長投資に回さずに内部留保または株主還元（配当や自社株買い）の原資になっているのではないかと議論もあり、今後は法人に対する租税特別措置がこれらの観点から見直されていくというトレンドになっています。今後は、確立された手法こそないものの、税制措置が政策目的にどれだけ寄与したかを明確に説明していくことが、税制改正における重要課題になると思われる。

(2) 一般税制

一般税制については、会社法や金融商品取引法などにおける法制度の改正や会計基準の変更といった企業の事業環境の変化への対応、経済界からの要望、制度のより一層の適正化を目的とした税制改正が、不断に行われてきています。

過去10年間で最も大きな抜本的改正は、連結納税制度がグループ通算制度へ移行した改正が挙げられます。連結納税制度における納税者および課税庁双方の事務負担軽減の要望を受け、一定のグループ調整計算はあるも

の各社が個別申告を行い、その後の修更を原則として遮断する形の制度に改正されました。このほかに、会社法の改正に伴う株式交付取引への措置、主に業績連動や株式報酬といった役員報酬に係る取扱い、暗号資産の期末評価の取扱い、新リース会計基準への対応など、各年度において必要な改正が今後も継続して行われていくものと考えられます。なお、今後税法が対応しなければならない各種制度は増加し、改正される場合はより複雑なものになるのが常と考えられるので、タイムリーな改正対応や周知徹底、当局による事前相談のさらなる拡充に加え、税理士においても専門家としての役割や責任を自覚し、積極的にその負託に応えていく必要があるものと考えられます。

(3) 国際課税

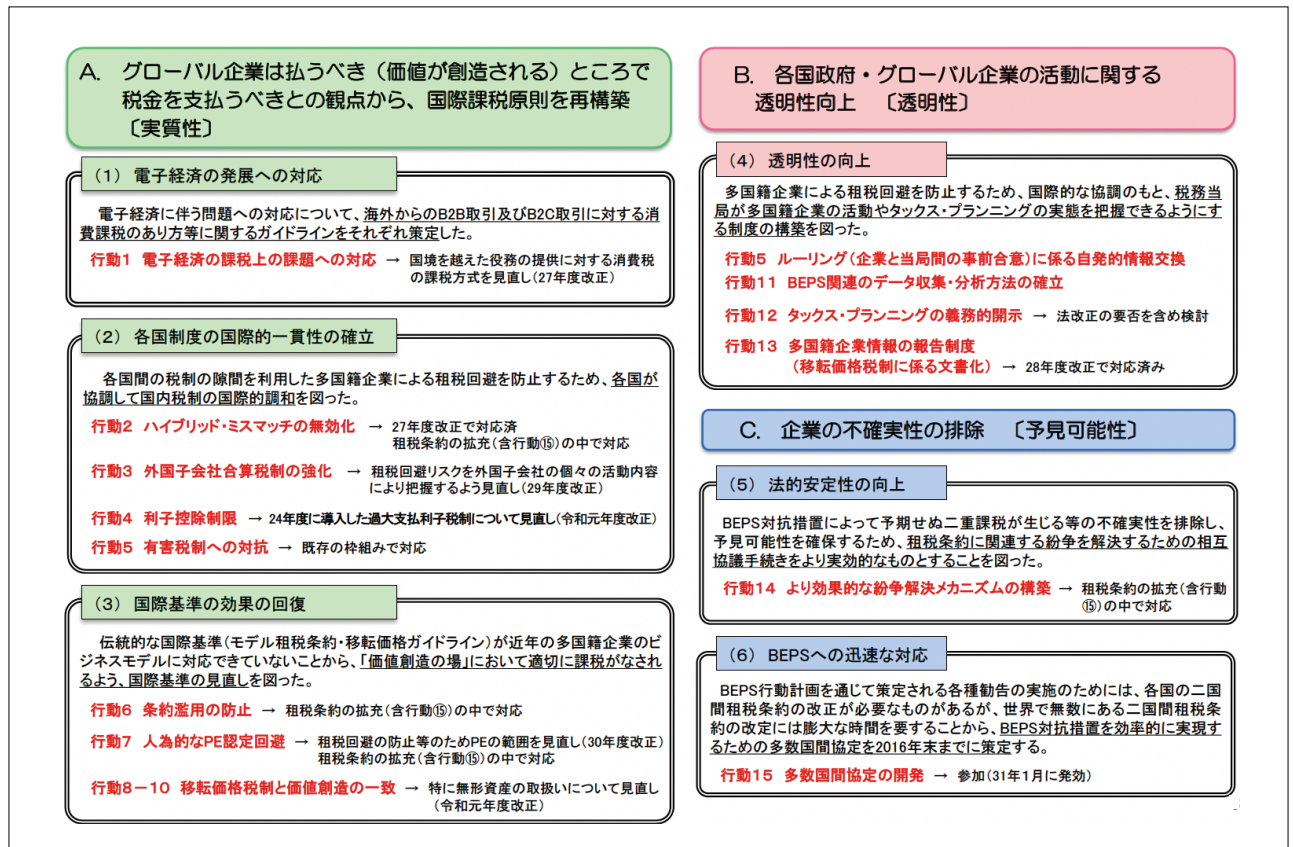
国際課税に係る税制改正における主たるテーマは、近年一貫して租税回避への対応であり、今後においてもこの課題は変わらないものと考えられます。

この課題は世界各国に共通しており、租税回避に対

しては各国が協調して取り組むことで、その効果が発揮されるものと理解されています。OECDでは、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた、多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとのずれを利用して、多国籍企業が課税所得を人為的に操作して課税逃れを行っている問題（BEPS）に対処するため2012年にBEPSプロジェクトが立ち上げられました。このプロジェクトでは、G20の要請により策定された15項目の「BEPS行動計画」に沿って議論が行われ、2015年に最終報告書がとりまとめられました。日本における国際課税関連の税制改正の多くは、BEPSプロジェクトの合意事項などを踏まえ、**図表3**のとおり、国際的な租税回避や脱税の防止に向けた累次の制度整備が行われたものです。

また、BEPS最終報告後にOECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」において議論が進められ、2021年に二本の柱の解決策に合意し、グローバル・ミニマム課税のモデルルールが公表されました。これを受け、日本でもグローバル・ミニマム課税の導入が2023年度税制改正より進めら

図表3：「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要



出所：財務省主税局参事官室「令和7年度税制改正と「2本の柱」の議論の現状」(2025年2月12日)より抜粋
https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/beps_kenkyukai/250212shiryo.pdf

れ、現在では3つの基本的ルールに対応する法制化が整っています。グローバル・ミニマム課税の導入は、企業にとって多大な事務負担をもたらすことから、これに類似した制度である外国子会社合算税制の簡素化について要望が強く、近年ではそれに対応した改正が行われているものの、引き続きさらなる検討が必要な状況です。

上記の国際協調に基づく税制改正のほか、日本独自においても国際的租税回避などへの対応は常に検討されており、子会社簿価減額特例の創設、無形資産を国外へ現物出資する場合の非適格化などの改正が行われています。また、消費税領域においても、電子役務提供取引や物品販売に係るプラットフォーム課税の導入、国外事業者に係る事業者免税点制度の見直し、外国人旅行者向け免税店制度の見直し、少額輸入貨物に係る課税の見直しなど、課税漏れや租税回避的な国際取引に対する課税の強化・適正化が行われています。

(4) まとめ

過去10年の法人課税関連の税制改正を振り返り、過去・現在・未来における状況や課題などを簡潔にまとめます。

政策税制については、経済情勢がデフレ脱却から物価高・人手不足という状況に変化することで、10年以上前から続いてきた賃上げ促進税制は終わりを迎えました。しかし今後も、経済成長、競争力強化に向けて設備投資促進税制や研究開発税制、オープンイノベーションやスタートアップ企業を支援する税制は継続していくものと思われる。しかし、所得税などの減税に対する代替財源の訴求、税制措置の政策目的に寄与したかどうかを見る目が厳しくなっていることから、租税特別措置は全体としては縮小しつつ、真に必要なものへの集中といったメリハリが強化されていくものと思われる。

一般税制については、各種制度が一層複雑化していく流れは変わることなく、これに対応して税についても法令や関連規定のボリュームが増え、内容も難解になっていくことが想定されます。そのため、企業においても引き続き税務部門のスキルアップや情報収集、税理士などの専門家の活用拡大などを検討することが重要になってくると考えられます。

国際課税については、BEPSプロジェクトという国際協調に基づく租税回避への対応策の法制化が一段落したものの、まだ第一の柱への対応など検討が積み残された課題もあります。昨今の国際情勢においては国際協調に

ついての不透明感は強いものの、租税回避的な取引は後を絶たないと思われることから、引き続き租税回避対応の改正は続くものと考えられます。なお、グローバル・ミニマム課税の導入をはじめとするBEPS関連の国際課税関連の改正は、租税回避への対応という改正目的については誰も異論はなく適正なものですが、結果として税制は複雑になり、企業には制度理解と膨大な海外情報の収集、関連書類の作成という多大な事務負担を生じさせる内容となっています。このリソース不足の状況への対応が喫緊の課題であり、これまでの自社内中心の税務対応から外部専門家の活用が必須という状況へと変化しており、その流れはますます強まっていくのではないかと考えられます。

3 100年に1度の国際課税改革：デジタル課税 (第1の柱・第2の柱)

(1) 2015年までのBEPS1.0から2021年の合意まで

経済のグローバル化やデジタル化の進展により、一部の多国籍企業が各国の国際課税ルールの不整合などを利用して、企業の利益がどの国からも課税されない二重非課税を発生させ、過度に税負担を軽減しているという問題が顕在化するようになりました。この二重非課税問題に対処するため2012年にOECD/G20により開始されたのが、税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクト (BEPS1.0) です。これまで国際的な協調と最も縁遠い分野であった税の分野において、初めて国際協調を実現した画期的なプロジェクトであるといえます。

多国籍企業が国境を越えた租税回避行動を容易に行うことが可能となっている中で、この二重非課税問題を各国独自に解決することが困難であるという共通認識が醸成されたこともこのプロジェクト開始の背景となっています。

BEPS1.0では、そのような問題に対する有効な対抗策として、主要な国際課税問題をカバーする15項目の課題について検討されました。その1つには経済のデジタル化に対する課税上の課題が含まれていました。2015年に最終報告書が公表されましたが、この経済のデジタル化に対する課税上の課題については具体的な勧告が提示されることなく、2020年までに結論を出すこととされ、BEPS2.0として140カ国を超える国が参加するOECD/G20の包摂的枠組みに引き継がれました。その後2018年に、包摂的枠組みにより経済のデジタル化に伴う具体的な国際課税上の課題として次の2点が指摘されました。

- ① **国際課税原則の現代化の必要性**：インターネット上のサービスなどは顧客であるユーザーが所在する国、つまり市場国に恒久的施設 (PE) という物理的な拠点を設けなくともリモートで取引を行うことができ、PEを市場国における課税の根拠とする現在の税制 (PE課税制度) では、こうした取引から生じる所得に対して十分に市場国で課税できないという問題
- ② **軽課税国へのBEPSリスクの増大**：経済のデジタル化の進展に伴い、企業の活動における無形資産の価値がより重要になっている状況において、工場や店舗といった有形資産と比較して移転が容易な無形資産を軽課税国へ移転して租税を回避するという高税率国における税源浸食および低税率国への利益移転リスクの増大

なお、①において課題として指摘されているPE課税制度は、「PEなければ課税なし」という100年ほど前からある事業所得に係る国際的なルールであり、デジタル課税がPE課税制度の見直しであることから、「100年に一度の国際課税改革」といわれるゆえんとなっています。

上記①、②のそれぞれの課題に係る新たなデジタル課税のルールとして2020年10月に第1の柱と第2の柱のブループリント (青写真) が公表されました。その後、具体的ルールの策定協議過程では、第1次トランプ政権時に米国の協議からの離脱という場面もありましたが、バイデン政権のときに協議に復帰し、2021年7月に基本合意、同年10月に政治的合意が達成されました。

(2) 2021年の合意以降、2026年「Side by Side System」の合意まで

第1の柱は、経済のデジタル化に伴うデジタル取引から発生する利益に対して、市場国にPEがないために課税ができないという現行の国際課税原則の課題に対処するために、利益Aという新たな市場国での課税の根拠となる概念を導入し、市場国に新たな課税権を配分するルールです。利益Aは、一定の多国籍企業グループの連結売上収益の10% (通常利益) を超える部分を残余利益として、その25%相当額と定義されています。この利益Aは、PEの有無にかかわらず、市場国の最終顧客向けの収益金額を用いて一定の収益金額のある市場国に比例配分され、配分された市場国で当該配分額に対する税金を納付することとなります。

利益Aの実施には多国間条約 (MLC) が必要となり、

そのテキストはOECDが2023年10月に公表していますが、まだ、最終化されておらず、現時点でMLCの発効・適用開始時期については不透明な状況です。

第2の柱は、多国籍企業グループが経済活動の拠点をいかなる国・地域に置かにかかわらず、最低15%の租税負担を確保するルールです。グローバル・ミニマム課税ともいわれ、多国籍企業グループの子会社等が所在する国での実効税率が15%未満の場合に、15%に至るまでの課税を親会社の所在地国で行う所得合算ルール (IIR)、所得合算ルールが適用されない場合の補完措置として子会社等の所在地国が課税を行う軽課税所得ルール (UTPR) があります。

グローバル・ミニマム課税は、利益Aとは異なり多国間条約に基づくことなく各国の国内法で実施されます。その解釈や適用における各国間での一貫性を確保しながら二重課税や紛争を未然に防ぐため、OECDより2021年12月にGloBE (Global Anti-Base Erosion) モデルルールが、2022年3月には同モデルルールのコメントリーおよび事例集が公表され、その後も、2023年2月、7月、12月、2024年6月、2025年1月に追加ガイダンスが公表され、現在、先進国を中心に40カ国を超える国がこれらと整合的な国内法を導入済みです。わが国においても、令和5年度税制改正でIIRが、令和7年度税制改正でUTPRが導入されています。

2025年に入り第2次トランプ政権が発足すると、米国においてUTPRを課す国に報復税を課す法案が提出されるなど、一時、国際協調の枠組みやグローバル・ミニマム課税の存続が危ぶまれる場面もありましたが、2025年6月のG7において米国をグローバル・ミニマム課税の対象から除くことで報復税を撤回することが合意され、その後、OECDから2026年1月にこの合意を踏まえた「Side by Side System」という新たなルールが公表されました。この新たなルールにより、米国はグローバル・ミニマム課税の対象から除かれることとなり、国際協調が破綻することは回避されたものの、米国以外の英国、欧州連合 (EU) 加盟国や、日本を含むアジア各国の多国籍企業グループは、引き続きグローバル・ミニマム課税の対象となっています。

(3) その意義と日系企業への影響

デジタル課税ルールの最終目標は、この2つの柱により市場国に適切な利益を配分した上で世界中の法人所得を最低15%で課税することによってBEPSを排除するこ

とにあります。アグレッシブなタックスプランニングに慎重な日系企業にとって、このデジタル課税は、公平な競争条件の確保 (level playing field) という観点から意義のあるルールとなっています。しかし上述のとおり、米国は特別扱いとなり、果たして公平な競争条件が確保されるのかといった懸念もあるでしょう。

また、デジタル課税ルールがグローバルな統一ルールであることにより、各国が独自にルールを導入する場合と比べ、企業にとっては制度の安定性や予見可能性という観点から意義があるルールであるともいえます。しかし、上述したとおり、グローバル・ミニマム課税は、各国の国内法で実施されるものであり、OECDが公表するモデルルールなどと統合的な国内法の導入が求められているものの、各国国内法においてモデルルールなどとの差異が多少なりとも生じているという状況にあります。

グローバルな統一ルールとして開発されるにあたり、グローバル・ミニマム課税は最終的に、従来の法人税法と異なり、会計数値、連結会計処理、税効果会計に大きく依拠した制度となりました。これは企業の事務負担の簡素化という側面もありましたが、会計基準と税務基準との相違から生じる差異に係る調整や選択項目が多くなるなど複雑な制度となっています。そのため、一定の事務負担軽減のためのセーフハーバーは設けられていますが、企業のコンプライアンス上の事務負担は大きいといえます。また、これまで税務や連結パッケージにおいて収集していなかった詳細な財務数値も収集することが必要となり、新たな業務オペレーションの構築などへの対応も必要となっています。

さらに、グローバル・ミニマム課税のうちIIRは、親会社などにおいて外国子会社などの所得に対して課税するというわが国の外国子会社合算税制と類似する性質がある一方で、両制度の適用において使用する数値等が異なるため、情報収集や制度の適用において二重の事務負担が生じています。両制度の共通化を図る税制改正要望も提出されており、外国において外国子会社合算税制と同様の制度の共通化を図る見直しを行っている国もあることから、わが国においても両制度の共通化が期待されるところです。

4 | ポスト・デジタル課税の課題：次の10年へ

(1) BEPS2.0の残された課題

まず、すでに法制度化がなされた第2の柱、すなわちグ

ローバル・ミニマム課税に関しては、2025年までに欧州やアジア各国での法制度化など一定の成果が見られます。しかし、米国、中国およびインドなどの経済大国がグローバル・ミニマム課税から除外または不参加となっている状況に関して、本来の目的である公平な競争条件の確保が達成できるのか、申告実務などの負担に公平性が認められるかといった点には懸念が残ります。また、今後、最初申告が実施されていくにつれて税務調査なども行われ、紛争解決手続きの整備の要請も高まっていくことでしょう。

この10数年の間のBEPSの動きの結果、大きな変化の1つは、租税ルールの国際化です。既存の租税特別措置(優遇税制)などでは、各業界団体が所轄省庁を通じて税制改正要望を行っていましたが、グローバル・ミニマム課税の改正に関しては、日本単独では実現できず、包摂的枠組みの主要国の支持を得る必要があります。すなわち、日本企業の現状と税制への国際的な理解を促す努力、例えば、外国子会社合算税制とグローバル・ミニマム課税の二重課税の問題などについて、包摂的枠組みにおいて適切に理解を得たうえで制度改正を働きかけていく必要があります。

こうした10数年にわたる租税ルールの国際化は、国際的な税源浸食の問題に対処するには国際協調の下で各国が協力して取り組む必要があるというコンセンサスに基づき、OECDがリードしてきたものです。しかし現在、その動きにも変化が見られます。すなわち、米国の自国優先主義、米中対立の先鋭化と地政学リスクの高まり、グローバルサウスの政治・経済における存在感の増加などの多極化により、多国間合意のハードルが従来より上がっているといえるでしょう。

欧州やアジアの先進国を中心にグローバル・ミニマム課税の導入が進んだ結果、途上国をはじめ各国でも自国の課税権を確保するためQDMTTの導入が広がっています。また、昨今の地政学リスクの高まりや、米国の自国優先主義の広がりを受け、日本を含む各国で防衛費が増加しています。こうした動きが相まって、世界的に法人税率は引上げ方向で推移しており、いわゆる「底辺への競争」の懸念は解消されています。さらに、第2次トランプ政権の誕生によりESGの動きは退潮し、半導体やAIをはじめとする自国の軍事力も視野に入れた政治・経済上の優位性を強化する産業への税制優遇措置が強まっています。

次に、第1の柱の利益Aに関しては、米国企業に対する税負担の増加を懸念する共和党議員を中心に依然として

反対の声が存在し、利益Aを実施するための多国間条約の批准に必要な上院での3分の2の賛成は依然として困難な状況です。本来、利益Aはデジタルサービスタックス(DST)の代替的な課税制度として検討されていました。利益Aをめぐる議論が停滞する中、カナダのDSTの導入時には米国が報復措置をちらつかせて撤回させた事例があったものの、徐々にDSTの制度導入が広がっている状況です。

こうした状況下においては、利益Aの実現目標を維持しつつ米国をはじめとする政治状況の変化を待つのか、あるいは他の制度設計も視野に入れて検討を行うのがか、BEPS2.0で残された大きな課題です。実際、途上国は第1の柱と第2の柱の制度的な複雑さ、執行側に対する負担を懸念しており、途上国を中心として議論をしている国連モデル租税条約ではデジタルサービスへの源泉地国課税を認める独自の動きを見せています。日本においては「デジタル赤字」という言葉に見られるように、海外のクラウドサービスなどへの依存を問題視する動きがあるものの、安易にDSTを導入する動きは今のところ見られません。

(2) AIの影響

そして、AIの導入が税務実務においてどのような影響を与えるかも今後の10年間における重要なテーマです。AIに関する法令に関しては、2025年5月に成立した「人工知能関連技術の研究開発及び活用の推進に関する法律(AI推進法)」の施行のほか、「AI事業者ガイドライン 第1.2版」が2026年に公表されました。EUでは「AI Act」が2024年に公表されています。OECDはTax Administrationに関する2025年の報告書において、納税者への税務行政サービスにおけるAI活用事例を多数紹介しています。現時点では、納税者からの問い合わせへの対応の効率化などが多く見られますが、納税漏れや租税回避などのリスクが高い取引などを抽出するためにAIを使う動きもあります。

一方、企業においても、DXの必要性が問われて久しいですが、従来のERPやRPAなどの導入による経営の高度化に加え、AIを活用することによる、一層の作業の効率化と人が関わる業務の高付加価値化の必要性を、多くの経営層が優先課題として挙げており、税務実務も例外ではありません。AI活用に関しては、AIチャットボットが社会全般に広がる中で、今後は国や企業が保有する秘匿データや著作権で保護されたデータをAIに学習させて精

度を向上させ、活用場面を広げていく可能性があります。例えば、高度な税務専門チャットボットの開発、ERPなどから税務申告に必要なデータを抽出してAIが自動的に申告書作成のための基礎データを作成すること、検討中の取引に関する税務上のリスク評価や論点の一次スクリーニングなど、活用の可能性は広がるでしょう。

一方で、AI事業者ガイドラインの基本理念で示されるように、あくまで人間がAIを活用することを原則とし、人間がAIに過度に依存することは想定すべきではありません。例えば、税の分野においては、AIが高度なタックスプランニングを提案することは今後十分想定されますが、そうしたプランニングを採用するか否かの価値判断や規範的行為は企業に属する人間が時には税務専門家のアドバイスも踏まえ、責任をもって意思決定することが必要です。すでに多くの企業が税務ポリシーを開示していますが、その内容を具体化し、判断事例をAIに蓄積することで個々の企業の経営方針に沿ったAI活用が可能になるでしょう。

また、税務調査において、AIを活用する場合、質問検査権における課税要件との関連性が拡大解釈されないかという点には注意が必要です。現在、税務調査の現場において、できるだけ幅広く情報提供を求める税務調査官に対して、納税者は実務負担の負荷や課税上の論点との関連性から情報提供を限定していく交渉が行われることが一般的です。今後、税務行政の効率化・合理化を理由にAIを活用した税務調査が進む中で、質問検査権の行使において、調査について「必要があるとき」の解釈が拡大されることは、そもそも質問検査権がいわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査を認めるものではなく、慎重に検討されるべきです。

最後に、税の分野においては、国が税務申告や税務調査を通じて多くのデータを入手することが可能な立場にあり、こうしたデータをどのように活用するかも今後のAI活用において重要なテーマです。納税・徴収実務および国際的な情報交換規定により入手したデータをもとに国が高度なAIを開発した場合、国は納税者に対して相当程度優位に立つことが可能になる恐れがあります。租税法における一方の当事者である国がデータ格差により過度に有利な立場に立つことは、AIをはじめシステム上の誤謬の発生を前提とする限り、誤った税務執行のリスクに配慮する必要があります。こうした点からもAI事業者ガイドラインで掲げられている透明性、アカウントビリティ、オープンイノベーションなどは重要な論点になります。例

えば、国と民間が共同で税務執行に関するAIを開発すること、国が開発したAIを民間が検証すること、AI開発のための学習データベース（プライバシーに関わる部分は匿名化したもの）を公共財として公開することなど、何らかの措置の検討が今後必要になるでしょう。

【参考資料】

財務省「税制改正の解説」平成29年度～令和7年度

山田 盛人（やまだ もりと）

PwC税理士法人 ディレクター

監査法人および税理士法人において、監査業務および税務業務に約9年間従事後、2004年にPwC税理士法人に入社。日系および外資系企業の税務顧問業務、組織再編・事業承継・M&Aなどの各種税務コンサルティング業務に従事、証券会社（富裕層向けサービス部門）への出向を経て、2019年よりナレッジセンター所属。



日本公認会計士協会／租税調査会／事業承継に関する税制専門委員、一般財団法人会計教育研修機構／実務補習税務分科会委員等及び東京実務補習所講師。

公認会計士／税理士。

※執筆節：1. 各年度の税制改正の概要、2. 税制改正のテーマごとの概観

メールアドレス：morito.yamada@pwc.com

浅川 和仁（あさかわ かずひと）

PwC税理士法人 パートナー

国税庁および東京国税局で27年間、国際課税のスペシャリストとして勤務。東京国税局では、大企業の国際課税（移転価格を含む）や外国人の恒久的施設（PE）課税等に係る調査企画、実施および審理を担当。また、国税庁では、ケイマン諸島などタックスヘイブンを含む情報交換ネットワークの構築、AOAやクロスボーダー消費税の制度導入、国税庁での税務コーポレートガバナンスの取組やOECDでのBEPSの議論などに関与。2015年7月に東京国税局管内税務署副署長を最後に退官し、同年9月にPwC税理士法人に入所。



日本租税研究協会通達等検討分科会委員、税理士。

※執筆節：3. 100年に1度の国際課税改革：デジタル課税（第1の柱・第2の柱）

メールアドレス：kazuhito.asakawa@pwc.com

白土 晴久（しらとはるひさ）

PwC税理士法人 パートナー

2003年、PwC税理士法人へ入所。2010年10月から2013年9月にかけて3年間PwCオランダ・アムステルダム事務所に駐在。現地に進出している日系企業に対するオランダ・日本税務アドバイス、欧州企業による日本投資に対する各国税務アドバイスを提供。帰国後、M&Aや事業再生事案に関与したのち、国際税務サービスグループのリーダーとして、主にクロスボーダーストラクチャリング、M&A、買収後のポストディールリストラクチャリングに関する税務アドバイスに従事した。現在は、Tax Reporting Strategyチームにて、税務リスク管理や税務機能高度化を中心に、デジタル経済課税などに関するアドバイスも提供している。



公認会計士／税理士。

※執筆節：4. ポスト・デジタル課税の課題：次の10年へ

メールアドレス：haruhisa.s.shirato@pwc.com