

【特集】

令和8年度税制改正 の評価と検討

令和8年度税制改正では、わが国経済の持続的成長の実現と、物価動向や社会経済環境の変化への対応を図る観点から、各種の見直しが講じられた。政府は、成長と分配の好循環の実現、家計への配慮、企業の投資・賃上げの促進等を基本的な方向性として掲げている。

具体的には、個人所得課税における基礎控除等の見直しや資産形成支援の拡充、資産課税のあり方の検討、法人課税における投資促進・中小企業支援のための措置の見直し、消費課税の制度整備、さらには国際課税に関する対応など、多岐にわたる改正が行われている。

これらの改正は、複数の政策目的が併存する中で講じられており、その整合性や実効性、さらには実務への影響については、理論的・実務的観点からの検討が求められる。

そこで本特集では、令和8年度税制改正の主要項目について、個人所得課税、資産課税、法人課税、消費課税及び国際課税の各分野ごとに、制度の内容を整理するとともに、その政策的意義及び実務上の課題の観点から、解説・検討を行うこととした。

- 1—個人所得課税●福田浩彦
- 2—資産課税●末吉幹久
- 3—法人課税●中村慈美
- 4—消費課税—国境を越えた電子商取引・暗号資産等をめぐる
令和8年度税制改正—●泉 絢也
- 5—国際課税●望月文夫

1 個人所得課税

福田 浩彦 ● 税理士

I 基礎控除の改正

1 所得税法に規定する基礎控除額の原則部分（所法86）

税制改正時における直近2年間の消費者物価指数（総合）の上昇率を乗ずることで調整することとされ、令和8年・9年分所得に適用される控除額は、令和5年10月から令和7年10月までの2年間の消費者物価指数（総合）の上昇率6.0%を踏まえ、合計所得金額が2,350万円以下の場合の基礎控除の額（原則）は、4万円引き上げられた。

基礎控除の額

合計所得金額	令和7年分	令和8年分以降
2,350万円以下	58万円	62万円

2 租税特別措置法に規定する特例部分（措法41の16の2）

基礎控除の特例として加算される金額が、居住者の合計所得金額が489万円以下である場合には、令和8年・9年分に限り42万円とされた。

基礎控除の特例の額

合計所得金額	令和7年分	令和8・9年分
132万円以下	37万円	42万円
132万円超336万円以下	30万円	
336万円超489万円以下	10万円	

3 原則部分と特例部分の改正による基礎控除額は、下記の表のようになる。

基礎控除の額（原則＋特例）

合計所得金額	令和7年分	令和8・9年分
132万円以下	95万円	104万円
132万円超336万円以下	88万円	
336万円超489万円以下	68万円	
489万円超655万円以下	63万円	67万円
655万円超2,350万円以下	58万円	62万円
2,350万円超2,400万円以下	48万円	48万円
2,400万円超2,450万円以下	32万円	32万円
2,450万円超2,500万円以下	16万円	16万円
2,500万円超	0円	0円

これらの改正は、令和8年分の所得税から適用され、令和8年分所得税への対応は、令和8年12月1日からとされた。

なお、個人住民税については、地方税財源への影響などを総合的に勘案し、今後の検討課題とされた。

この改正により、合計所得金額が489万円の場合（ケース1）と合計所得金額が489万

900円の場合（ケース2）では、基礎控除額が37万円異なり、所得税額は3万7,000円異なる。なお、いずれも、基礎控除以外の所得控除額は92万円とする。

つまり、所得が900円増加したことにより、所得税の負担が税率10%の場合には、3万7,000円増加し、所得が増えると手取りが減少する逆転現象が起こる。

この逆転現象は、令和7年度改正でも合計所得金額が336万円を境に、発生していたが、控除額の違いは20万円であり、税率も5%程度であり、手取り額の減少はそれほど大きくなかったが、令和8年度の改正では、控除額の違いが37万円と大きく、税率も10%程度となり、手取りの逆転現象の金額が大きくなる点が若干気になる。

（単位：円）

	ケース1	ケース2	差額
合計所得金額	4,890,000	4,890,900	900
基礎控除以外の所得控除額	920,000	920,000	
基礎控除額	1,040,000	670,000	△370,000
課税所得金額（千円未満切捨て）	2,930,000	3,300,000	370,000
所得税額	195,500	232,500	37,000

また、住民税では、基礎控除額の改正はなく、令和7年度の改正による住民税課税は令和8年度分からであり、所得税では税負担が軽減されたが、住民税では税負担の軽減感がなく、逆に重税感を感じる納税者が多くなるのが危惧される。

Ⅱ 給与所得控除の最低保障額の改正

給与所得控除の最低保障額についても基礎控除と同様に4万円引き上げられ69万円（改正前65万円）とされた（所法28③）。

さらに、給与所得控除の最低控除額等の特

例が創設され、令和8・9年分においては、給与等の収入金額が220万円以下の場合には、原則に5万円をプラスした74万円とされた（措法29の4）。

具体的には、給与等の収入金額が220万円以下の場合の給与所得の金額は下記の表のようになる（措法29の4①②）。

給与所得の金額（租税特別措置法の特例適用後）

給与等の収入金額	給与所得の金額
74万1,000円未満	0
74万1,000円以上219万1,000円未満	収入金額－74万円
219万1,000円以上219万3,000円未満	145万1,000円
219万3,000円以上219万6,000円未満	145万3,000円
219万6,000円以上220万円未満	145万6,000円
220万円	146万円

令和8年分の所得税及び令和9年度分の住民税から適用され、令和8年分所得税への対応は、令和8年12月1日からとされた。

上記ⅠとⅡの改正で、給与所得者の課税最低限は、178万円に引き上げられた。

なお、今後、生活保護基準額が178万円に達するまでは、課税最低限178万円を維持しつつ、上記の物価連動による基礎控除の原則部分と給与所得控除の最低保障額の引き上げに応じて、同額を特例措置から原則にそれぞれ振り替えていくこととされた。

平成30年度税制改正においては、働き方の多様化を踏まえ、働き方改革を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要であるとの基本的考えの下、給与所得控除額及び公的年金等控除額をそれぞれ10万円引き下げ、基礎控除の額を10万円引き上げた。

働き方改革を後押しする観点からの方針転換なのか、給与所得者だけに特定される給与所得控除の引き上げを含めて課税最低限を

178万円にしたことの根拠は不明である。

Ⅲ 上記Ⅰ及びⅡの見直しに伴う所要の措置（所法2①三十二、三十三、三十四、所令11の2②、措法27）

	改正前	改正後
同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件	58万円以下	62万円以下
ひとり親の生計を一にする子の総所得金額等の合計額の要件	58万円以下	62万円以下
勤労学生の合計所得金額要件	85万円以下	89万円以下
家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例について、必要経費に算入する金額の最低保障額	65万円	69万円

これらの見直しは、所得税法における基礎控除額、給与所得控除額の最低保障額が、それぞれ4万円引き上げられたことに伴う改正である。

上記Ⅰ～Ⅲの改正で、給与所得者本人に所得税がかからないのは、基礎控除額の104万円と給与所得控除額の最低保障額74万円を合計した178万円とされた。

一方、同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件は62万円に引き上げられたが、配偶者や親族が給与所得者の場合には、62万円に給与所得控除額の最低保障額74万円を加えた136万円ということになる。

令和7年度改正前の制度では、給与所得者本人に所得税がかからない金額も同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件も給与所得者の場合にはいずれも103万円だったので、令和7年度改正以降やや複雑になってきた。

なお、この同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件の62万円は、所得税法86条に規定する原則の金額であり、「今後、生活保護基準額が178万円に達するまでは、課税最低限178万円を維持しつつ、上記の物価連

動による基礎控除の原則部分と給与所得控除の最低保障額の引き上げに応じて、「同額を特例措置から原則にそれぞれ振り替えていく」ということなので、物価連動による基礎控除等の原則部分に変更があった場合には、同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件も変更される可能性があり、変更されるとすれば、2年ごとに同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件が変わることになり、ますます複雑になる可能性がある。

Ⅳ 所得税の非課税限度額の見直し

物価上昇を踏まえ、マイカー通勤に係る通勤手当や従業員への食事の支給における非課税限度額などの見直しが行われた。

1 マイカー通勤に係る通勤手当の非課税限度額（1月当たり）（所法9①五、所令20の2①二、三）

通勤距離区分（片道）	非課税限度額	
	改正前	改正後
2 km 未満	（全額課税）	同左
2 km 以上10 km 未満	4,200円	同左
10 km 以上15 km 未満	7,100円	7,300円
15 km 以上25 km 未満	12,900円	13,500円
25 km 以上35 km 未満	18,700円	19,700円
35 km 以上45 km 未満	24,400円	25,900円
45 km 以上55 km 未満	28,000円	32,300円
55 km 以上65 km 未満	31,600円	38,700円
65 km 以上75 km 未満		45,700円 （+14,100円）*
75 km 以上85 km 未満		52,700円 （+21,100円）*
85 km 以上95 km 未満		59,600円 （+28,000円）*
95 km 以上		66,400円 （+34,800円）*

*政令改正（令和7年11月20日施行）で令和7年4月に遡及して実施されており、通勤距離区分65 km以上の距離区分については、38,700円に引上げ済であるが、令和8年度税制改正で距離区分が新設され（ ）の金額が追加になり、令和8年4月1日以後に受けるべき通勤手当について適用された。

また、自動車等使用者（通勤距離2 km未満の者を除く。）が、一定の駐車場等の利用に対する通勤手当を受ける場合における通勤手当の非課税限度額について、当該駐車場等料金相当額（1月当たり5,000円を上限）が加算された。

2 食事の支給に係る課税関係（所基36-38の2）

原則として、使用者から金銭以外の現物の支給を受けた場合には、給与所得として所得税の課税対象となるが、役員又は使用人が、使用者から支給を受ける食事（現物）について、次の2つの要件を満たす場合には、福利厚生・少額不追及という観点から、その経済的利益はないものとし、所得税は非課税とされている。

- ① 役員又は使用人から食事の価額の半額以上を徴収していること
- ② 使用者の負担額が、月額3,500円以下であること

なお、食事手当として現金の支給を受ける場合には、所得税の課税対象となる。

この取扱いの②の金額が7,500円以下に引き上げられた。

3 深夜勤務の食事代（直所3-8，昭59，7，26）

使用者が深夜勤務に伴う夜食の現物支給に代えて支給する金銭について所得税が非課税とされる1回の支給額が650円以下（改正前300円以下）に引き上げられた。

上記2，3共に、昭和59年に金額が引き上げられた以降の改正である。

V ひとり親控除の控除額の引上げ

ひとり親控除の控除額が、所得税は38万円（改正前35万円）に、住民税は33万円（改正前30万円）に引き上げられた（所法81）。

この改正は、令和9年分以後の所得税、令和10年度分以後の住民税から適用。

VI 住宅ローン控除の見直し

住宅ローン控除については、一定の見直しが行われ、適用期限が令和12年12月31日までの居住開始に延長され、新築住宅・買取再販住宅等、既存住宅について、それぞれ下記の表のように改正された（措法41）。

なお、表にある特例対象個人とは、年齢19歳未満の扶養親族を有する人又は夫婦のいずれかが年齢40歳未満の人をいう（措法41⑨）。

新築住宅・買取再販住宅等

区分	借入限度額		
	対象者	令和7年	令和8年～12年
認定住宅（認定長期優良住宅及び認定低炭素住宅）	原則	4,500万円	4,500万円
	特例対象個人	5,000万円	5,000万円
ZEH水準省エネ住宅	原則	3,500万円	3,500万円
	特例対象個人	4,500万円	4,500万円
省エネ基準適合住宅	原則	3,000万円	2,000万円（注2）
	特例対象個人	4,000万円	3,000万円（注2）
その他の住宅（注1）	原則	2,000万円	2,000万円

（注1）2025年4月以降に着工する住宅などに省エネ基準への適合が義務化されたため、その他の住宅については買取再販住宅では控除期間10年で適用があるが、新築住宅では適用はない。

(注2) 省エネ基準適合住宅については、令和12年度以降は新築等が認められなくなる予定であり、令和10年～令和12年までの間に居住の用に供した場合は、買取再販認定住宅等を除き、適用はない。

* 令和10年以降入居分からは、災害危険区域等内における新築等は適用対象外となる(措法41⑳)。

* 特例対象個人への上乗せ措置利用者は、床面積50m²以上が要件となる(措法41⑳⑱)。

既存住宅(措法41)

区分	借入限度額		
	対象者	令和7年	令和8年～12年
認定住宅・ZEH水準省エネ住宅	原則	3,000万円	3,500万円
	特例対象個人		4,500万円
省エネ基準適合住宅	原則	3,000万円	2,000万円
	特例対象個人		3,000万円
その他の住宅	原則	2,000万円	2,000万円

* 特例対象個人への上乗せ措置の対象範囲が、省エネ基準適合住宅以上の既存住宅にも拡充された(措法41⑳二ロ、四)

* 省エネ基準適合住宅以上の既存住宅の控除期間が10年間から13年間に拡充された(措法41㉑)

* 小規模居住用家屋(40m²)の特例の対象範囲が既存住宅にも拡充された(措法41⑳)

VII 暗号資産の譲渡等

1 特定暗号資産に係る譲渡所得等の課税の特例等の創設

① 分離課税(措法38の2)

居住者等が、暗号資産取引業者に対して「特定暗号資産」の譲渡等をした場合には、当該特定暗号資産の譲渡等による譲渡所得等については、15%(+住民税5%)の税率による分離課税とされた。

「特定暗号資産」とは、その名称が金融商品取引業者登録簿に登録されている暗号資産等をいう。

② 3年間の繰越控除(措法38の3)

特定暗号資産を暗号資産取引業者に対して譲渡等をしたことにより生じた損失の金額については、一定要件の下で、翌年以後3年間の繰越控除が可能とされた。

2 1以外の暗号資産の譲渡等

暗号資産取引業者に対する「特定暗号資産」の譲渡等以外の暗号資産の譲渡については、従前どおり総合課税となり、当該譲渡所得の基因となる暗号資産について、次の措置が講じられた。

- ① 総合課税とされる暗号資産の譲渡による譲渡所得の金額は所有期間にかかわらず、譲渡所得の金額の計算上1/2とする措置を適用しない(所法22②一)。
- ② その暗号資産の譲渡益について、譲渡所得の特別控除額を控除しない(所法33④)。
- ③ 損益通算の不適用

暗号資産で譲渡所得の基因となるものは、生活に通常必要でない資産とされ、その暗号資産に係る譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額について、他の総合課税の対象となる各種所得との損益通算を適用しない(所法69②)。

3 その他の改正

先物取引に係る雑所得等の課税の特例及び先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の適用対象に、特定暗号資産に係るデリバティブ取引の差金等決済に係る雑所得等が加えられた(措法41の14①二)。

これらの改正は、金融商品取引法の改正法施行日の翌年1月1日以後に行う暗号資産の譲渡等について適用。

VIII 給与所得控除額と公的年金等控除額の合計が280万円を超える場合の所得計算

その年中の給与所得控除額とその年中の公的年金等控除額との合計額が280万円を超える場合には、当該公的年金等控除額から当該

超える部分の金額を控除することとされた(所法35⑤)。

この改正は、令和9年分以後の所得税について適用。

給与所得控除後の給与等の金額と公的年金等に係る雑所得の金額がある場合の所得金額調整控除は、給与所得の金額から控除されることとされていて(措法41の3の11)、本改正における給与所得控除額と公的年金等控除額との合計額が280万円を超える場合の当該超える部分の金額は公的年金等控除額から控除されることとされた。給与所得と公的年金等による雑所得がある場合における所得計算の調整がやや複雑となった。

IX 極めて高い水準の所得に対する負担の見直し

特定の基準所得金額の課税の特例について、特例対象者の基準所得金額要件の引き下げと、税率の引き上げが講じられた(措法41の19)。

- ① 基準所得税額
- ② $\{ \text{基準所得金額} - \text{特別控除額} (1.65 \text{億円} : \text{改正前} 3.3 \text{億円}) \} \times 30\%$ (改正前22.5%)
- ③ ②が①を上回る場合に、差額分を申告納税

なお、基準所得金額の計算について、その対象となる所得の範囲に、特定暗号資産に係る譲渡所得等の金額が加えられた。

この改正は、令和9年分以後の所得税について適用。

X こども NISA の創設

NISA の非課税措置について、つみたて投資枠の対象年齢(改正前18歳以上)の下限が

撤廃された(措法9の8, 37の14⑤)。

18歳未満である人も非課税口座の開設が可能となり、当該非課税口座の投資対象商品は、つみたて投資枠のみであり、積立・分散投資に適した一定の公募株式投資信託とされ、年間の投資枠は60万円、累積の非課税保有限度額は600万円とされた。

なお、払出し等については一定の要件が設けられた。

その年3月31日において18歳である年の前年12月31日までは、特定累積投資上場株式等を当該非課税口座以外の口座に移管等を行うことはできない(措法37の14⑤六ホ)。

ただし、次に掲げる年の区分に応じそれぞれ次に定める場合は、この限りでない。

イ その年3月31日において12歳である年の前年以前の各年

災害、疾病その他のやむを得ない事由に基因して払い出す場合

ロ その年3月31日において12歳である年以後の各年

イに定める場合及び当該移管等の基因となる事由(当該居住者等の教育費又は生活費の支払に充てるためのものに限る。)その他一定事項を記載した書類を提出して移管等を行う場合

この規定は、令和9年1月1日から適用。

贈与税において、教育資金一括贈与に係る贈与税非課税措置が、令和8年3月31日で適用期限が到来し廃止となったことから、今後、このこども NISA のための祖父母から孫への贈与が増加することが考えられ、富裕層の相続税対策として活用されそうである。

XI ふるさと納税

ふるさと納税における個人住民税の特例控除額について、次の見直しが行われた。

特例控除額の控除限度額を、個人住民税所得割額の2割と193万円（道府県民税と市町村民税の計）のいずれか低い金額（改正前は個人住民税所得割額の2割）とされた。

（参考）193万円の内訳

道府県民税77万2,000円（指定都市に住所を有する者は38万6,000円）

市町村民税115万8,000円（指定都市に住所を有する者は154万4,000円）

この改正は、令和10年度分以後の住民税から適用。

XII 青色申告特別控除額の見直し（措法25の2）

青色申告特別控除額が、次のように見直された。

イ 10万円の青色申告特別控除額の対象者（措法25の2①②）

簡易簿記による10万円の青色申告特別控除額の適用は、前々年の不動産所得若しくは事業所得に係る収入金額が1,000万円以下（不動産所得及び事業所得がある場合はいずれも1,000万円以下）の者、又は事業的規模でない不動産所得者若しくは山林所得者に限定された。

ロ 65万円の青色申告特別控除額の対象者（措法25の2④⑦）

55万円の青色申告特別控除額は、その年分の所得税の確定申告書、貸借対照表及び損益計算書等の提出を、その提出期限までに電子申告で行うことを適用要件に加え、

控除額が65万円に引き上げられた。つまり、55万円の青色申告特別控除額はなくなった。

ハ 75万円の青色申告特別控除額の対象者（措法25の2⑤）

上記ロの要件を満たす場合で、その年分の事業に係る一定の帳簿書類につき、優良な電子帳簿（訂正削除履歴）又は請求書データ等との自動連携のいずれかの要件を満たすときは、青色申告特別控除額は75万円とされた。

この改正は、令和9年分以後の所得税について適用。

改正前

条件		控除額
複式簿記+イ～ハのいずれか		65万円
イ	優良な電子帳簿（訂正削除履歴）	
ロ	請求書データ等と自動連携	
ハ	電子申告	
複式簿記（上記イ～ハを満たさず≒書面申告）		55万円
簡易簿記		10万円

改正後

条件		控除額
複式簿記+電子申告+イ・ロのいずれか		75万円
イ	優良な電子帳簿（訂正削除履歴）	
ロ	請求書データ等と自動連携	
複式簿記+電子申告		65万円
複式簿記（書面申告）		10万円
簡易簿記（対象限定）（注）		

（注）事業的規模の不動産所得者や事業所得者については、前々年の収入が1,000万円以下に限定。

XIII 個人所得課税のその他の改正

(1) 小規模企業共済等掛金控除の証明書等の添付又は提示に代えてその記載事項を記載した明細書を確定申告書の提出の際に添付できる措置の適用対象に、社会保険料控除

- (国民年金の保険料及び国民年金基金の掛金に係るものに限る。)の適用を受ける場合が加えられた(所法120)。
- (2) 一般株式等に係る譲渡所得等の課税の特例について、同族会社の株主等が特定法人から交付を受ける社債の償還金のうち実質的にその同族会社から交付を受けるものと認められる場合における当該償還金が適用対象から除外され、総合課税の対象とされた(措法37の10③八)。
- (3) 特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例が廃止された(旧措法41の3の2)。
- (4) 居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用期限が令和9年12月31日まで2年延長された(措法41の5)。
- (5) 特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用期限が令和9年12月31日まで2年延長された(措法41の5の2)。
- (6) 新生命保険料に係る一般生命保険料控除について、23歳未満の扶養親族を有する場合には、令和8年分に限り、適用限度額を6万円(原則4万円)に引き上げる生命保険料控除の特例が令和9年分も適用できることとされた(措法41の15の5)。
- (7) 特定一般用医薬品等購入費を支払った場合の医療費控除の特例(セルフメディケーション税制)は令和8年までの特例であったが、所定の見直しを行った上で、適用期限が撤廃された(措法41の17)。
- (8) 特定新規中小会社が発行した株式を取得した場合の課税の特例について、適用対象となる株式の発行期限が令和11年3月31日まで3年延長された(措法41の18の4)。
- (9) 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除の適用期限が令和10年12月31日まで3年延長された(措法41の19の2)。
- (10) 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について、その年分の合計所得金額が1,000万円(通常は2,000万円)以下の場合には、一定の改修工事等も適用対象とし、適用期限が令和10年12月31日まで3年延長された(措法41の19の3)。
- (11) 認定住宅等の新築等をした場合の所得税額の特別控除について、災害危険区域等内において、認定住宅等の新築等をした場合における当該認定住宅等を令和10年1月1日以後にその居住の用に供したときは、本特例の適用除外とされ、適用期限が令和10年12月31日まで3年延長された(措法41の19の4①⑤)。

XIV 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

防衛特別所得税の創設

① 納税義務者(防確法5の4)

所得税の納税義務者は、令和9年1月から、防衛特別所得税を納める義務がある。

② 防衛特別所得税の税率(防確法5の9)

防衛特別所得税の額は、次の算式で計算した金額である。

$$\text{防衛特別所得税の額} = \text{基準所得税額} \times 1\%$$

③ 基準所得税額(防確法5の6)

基準所得税額は、次の表のとおりである。ただし、外国税額控除等を適用しない場合の所得税額となる。

区分		基準所得税額
居住者	非永住者以外の居住者	全ての所得に対する所得税の額
	非永住者	国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものに対する所得税の額
非居住者		国内源泉所得に対する所得税の額

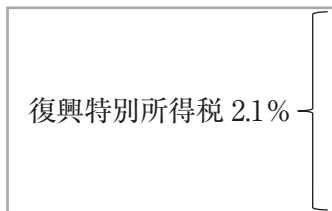
④ その他

予定納税，確定申告，納付等，源泉徴収等については，復興特別所得税と同様である。

XV 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法の一部改正

復興特別所得税の課税の対象が令和29年まで（改正前：令和19年まで）に延長され，令和9年分以後は税率が1.1%（改正前：2.1%）に引き下げられた（復興財確法9，13）。

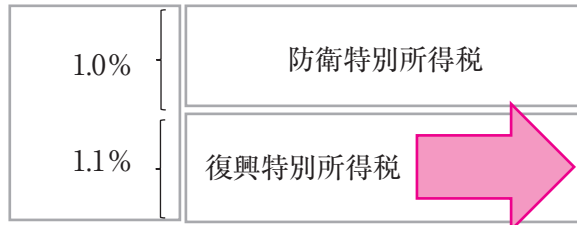
（改正前）



平成 25 年

令和 19 年

（改正後）



平成 25 年

令和 9 年

令和 19 年 令和 29 年

XVI 高校生年代の扶養控除

児童手当について，所得制限が撤廃され，支給期間が高校生年代まで延長された。

高校生年代については，児童手当を受給しつつ，扶養控除の適用があり，2重の控除ではないかという意見もあり，16歳から18歳までの扶養控除について，15歳以下の取扱いとのバランスを踏まえ通常の扶養控除額38万円に代えて，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25万円を復元すべきという意見もあったが，令和8年度税制改正では，織り込まれず，所得税抜本改革の一環として引き続き検討することとされた。

2 資産課税

末吉 幹久●税理士

I はじめに

令和8年度税制改正では、①いわゆる「年収の壁」の問題に代表される物価高への対応、②大胆な設備投資促進税制やメリハリの利いた研究開発税制などの強い経済の実現に向けた対応、③パートレイン間の税負担の公平性の確保などの自動車関係諸税の総合的な見直しの3つが大きな改正の柱であるが、この他にも、④物価上昇が継続する中での、予算・税制における基準額や閾値の変更の必要性和、⑤税負担の公平の確保に向けた是正を必要とする事項、⑥教育無償化等の諸施策の実施に係る財源確保の要請など、特徴的ないくつかの方向性があった。

本稿では、「令和8年度税制改正の評価と検討」の資産課税分野として、④の論点から「固定資産税の免税点の変更」、⑤の論点から「課税時期の直前に取得した貸付用不動産等の評価の変更」、⑥の論点から「直系尊属からの教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の廃止」の各改正点をピック

アップし、その内容を検証する。

II 固定資産税の免税点の変更

1 免税点変更の背景

令和7年6月、内閣府内に「予算・税制に係る公的制度の基準額・閾値の点検・見直しに関する関係府省庁連絡会議」が設置され、「物価上昇が継続していることを踏まえ、予算、税制における長年据え置かれたままの様々な公的制度に係る基準額や閾値について、国民生活へ深刻な影響が及ばないように、省庁横断的・網羅的に点検し、見直す。」⁽¹⁾として、国税分野では、食事支給に係る所得税非課税限度額や、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の基準額等の見直しが行われ、地方税においても、不動産取得税の免税点について、土地に係る免税点を16万円（現行：10万円）に、家屋に係る免税点のうち建築に係るものについては1戸につき66万円（現行：23万円）に、その他のものについては1戸につき34万円（現行：12万円）にそれぞれ引き上げ、固定資産

(1) 第1回予算・税制に係る公的制度の基準額・閾値の点検・見直しに関する関係府省庁連絡会議の資料3『予算・税制に係る公的制度の基準額・閾値の点検・見直しについて』（令和7年6月26日）1頁：内閣府HP（<https://www5.cao.go.jp/keizai2/tenkenminaoshi/20250626/shiryous3.pdf>）[最終確認日：2026年3月13日]。

税については家屋に係る免税点を30万円（現行：20万円）に、償却資産に係る免税点を180万円（現行：150万円）にそれぞれ引き上げられた。

不動産取得税の免税点の上げ幅は固定資産税に比して大きいですが、これは不動産取得税の前の見直しが昭和48年と極めて古く、固定資産税の直近の見直し時期の平成3年よりも据置期間が長いことが原因であろう。

昭和48年といえば、オイルショックと、列島改造ブームによる「狂乱物価」と呼ばれる物価高騰局面であり、もの不足の恐怖感から生活必需品の買いだめといった騒動もあった時代である。また、平成3年は、証券・金融系の大手企業の不祥事や前年の株価バブル崩壊の後、土地バブルが崩壊した年であるが、「平成3年度の税制改正に関する答申」でも「固定資産税の免税点については、昭和48年度以来据え置かれていることから見直しをすべきである。」⁽²⁾とされ、税制上の基準値・閾値の見直しの要請が強い時期であったものと考えられる。昭和48年からの消費者物価の上昇率も2倍程度となっていたことから、平成3年度税制改正にて免税点の見直し⁽³⁾が行われたものである。

令和7年も、給与所得者を中心とした国民・消費者の可処分所得の上昇率を勘案した物価高騰率で考えれば、昭和48年や平成3年における国民・消費者の困窮度合いと変わらない状況にあると考えられるのであろう。

ただし、土地については、不動産取得税の免税点は見直されているものの、固定資産税

の免税点は見直されていない。

2 土地の価格変動と免税点見直しのタイミング

国土交通省が公表している地価公示に関する「変動率及び平均価格の時系列推移表」⁽⁴⁾の「全国の全用途」を見ると、昭和50年⁽⁵⁾の平均価格が70,000円、平成3年の平均価格が594,800円であり、令和7年が275,500円となっていて、昭和48年と令和7年を比較すればかなりの上昇であるが、平成3年と令和7年を比較すると地価は下落しており、土地について不動産取得税の免税点は見直されたが、固定資産税の見直しは行われなかったのは、このような検証の結果からであろう。しかし、今回の見直しは前回の見直しからの経過期間が長く、税制上の基準値・閾値の見直しルールについては一考の余地があるのではないだろうか。

Ⅲ 課税時期の直前に取得した貸付用不動産等の評価の変更

1 通達改正の背景

(1) 総則6項適用件数の増加

近年、財産評価基本通達第1章総則6項⁽⁶⁾（以下「総則6項」とする。）の適用件数又は適用が検討された件数が増加している印象があるが、その内訳は不動産に関するものと、取引相場のない株式に関するものが半々という状況である。

(2) 税制調査会「平成3年度の税制改正に関する答申」（平成2年12月）4頁。

(3) 平成3年度の免税点の改正内容は、土地15万円→30万円（消費者物価の上昇率が2倍）、家屋8万円→20万円（家屋の免税点が比較的低かったから）、償却資産100万円→150万円（平成元年における見直しが1.5倍であったことを勘案）というものであった。（「改正税法のすべて（平成3年版）」大蔵財務協会、428頁参照。）

(4) 国土交通省地価公示「変動率及び平均価格の時系列推移表」については、国土交通省HP（https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_fr4_000043.html）〔最終確認日：2026年4月24日〕参照。

(5) 昭和48年の数値が入手できなかったため、昭和50年の数値を参考として使用している。

年分	H27	H28	H29	H30	R1	R2	R3	R4	R5	R6	計
適用 件数	2	0	4	0	1	1	0	6	11	2	27
うち 不動産	1	0	1	0	0	1	0	3	5	2	13
うち 株式	1	0	3	0	1	0	0	3	6	0	14

(政府税制調査会における国税庁資料(以下「国税庁資料」とする。))より。(7)

非上場株式の評価については、類似業種比準方式による評価額と純資産価額方式による評価額に大きな差額が生じるケースが多く、いわゆる「株特外し」や、大会社・中会社・小会社の区分変更等の事案について、総則6項に基づく課税処分が行われているようである。

一方、不動産の場合は、通達評価額と現実の取引価格との間に大きな崖のような差額が生じるケースが生じている。このような評価ルールの間を突いた節税スキームと考えられる行為については、総則6項の適用において対応がなされてきた。特に、相続開始直前における節税対策としては、貸付用不動産の取得が、売買物件も数多く金額的な選択肢も幅広であるため、取組みが比較的容易であるものと考えられる。

(2) 貸付用不動産にかかる総則6項適用事例

国税庁資料にも取り上げられている事例として、最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決⁽⁸⁾がある。この事例を簡単に説明⁽⁹⁾すると、札幌在住であった被相続人が、下表のよ

うな貸付用不動産を取得し、評価額ベースで10.5億円の圧縮効果を得て、2.4億円生じていたはずの相続税額が0円になったという事案である。

物件所在地	取得時期 (相続開始前)	取得価額	通達 評価額	乖離の額
杉並区	3年4月前	8.3億円	2.0億円	6.3億円
川崎市	2年5月前	5.5億円	1.3億円	4.2億円
計	—	13.8億円	3.3億円	10.5億円

課税庁は、この内容の申告に対して、総則6項の適用手続きに入り、不動産鑑定士による鑑定評価額をベースとした課税処分を行い、最終的に最高裁において上告棄却とされ、納税者側が敗訴している。この判例を契機としていわゆるマンション通達が新設されたが、一棟の建物等については見直しが行われていなかったことから、今回見直しが検討されることとなったものである。

(3) 節税スキームの抑制の必要性

国税庁資料を見ると、「スキーム事例では、相続税対策を企図した駆け込み取得、物件の希少性等によって、高値で取引される傾向」があり、「こうしたスキーム事例の中には、不動産会社や金融機関等から売買・借入などのあっせんを受け、貸付用不動産を購入後、貸室の稼働状況等が悪化し、借入金の返済等に窮する後継者がいることや、固定資産税等の納税が困難となるなど、相続税対策に関連した種々の問題が散見⁽¹⁰⁾される」としている。

(6) 財産評価基本通達 (この通達の定めにより難しい場合の評価)

「6 この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」

(7) 税制調査会第4回経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合(令和7年11月13日)の国税庁『説明資料[財産評価を巡る諸問題]』(令和7年11月13日)2頁:内閣府HP(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/7digital-noukan4kai3.pdf>) [最終確認日:2026年3月13日]。

(8) 税務訴訟資料第272号(順号13704)参照。

(9) この判例については、様々な判例評釈があるが、TAINSに「節税目的で取得した不動産に総則6項を適用」というタイトルの、額田朋子税理士と柏木英樹税理士によるわかりやすい解説動画であるので、こちらを視聴してから判例評釈に当たる方法も良いのではないだろうか。

国税庁資料に示された節税スキームの具体的内容⁽¹¹⁾を見ると大きく2種類のタイプがあり、一つが相続開始の直前に一棟賃貸マンションの駆け込み取得を行うケースであり、もう一つが不動産小口化商品を利用するケースである。

① 相続開始の直前に一棟賃貸マンションの駆け込み取得を行う場合の具体例

国税庁資料では、被相続人が、相続開始の約2年8か月前に主宰法人から22億円を借り入れて、一棟賃貸マンションを21億円で購入。相続人らは、その賃貸用マンションを評価通達に基づき4.2億円と評価し、借入金残高22億円を債務控除し、相続税額を4.4億円として申告し7.9億円の相続税軽減効果を得たケースが紹介⁽¹²⁾されている。取得価額21億円と通達評価額4.2億円の間に16.8億円という乖離が生じることから採用されたスキームであろう。

一方で、このような節税スキームを採用したために、相続後において当該貸付用不動産を手放し、それでも借入金の完済には至らず、元々所有していた財産まで処分せざるを得なくなったといった悲劇があることも聞くところである。

このような悲劇は基本的にはスキーム採用者の自己責任に帰すべき問題であろうが、悲劇の数を減らすためには、相続税対策を考える人が、特別なスキームを採用せずに、通常の相続税を納付した方が結果として得をすることもある、というごく当たり前の「納税義務との付き合い方」について理解し、不動産投資をするときはまず経済合理性を一番に考えることが重要であるのだが、節税スキーム

が悲劇に変わる可能性もあるということの納税者の理解を得ることはなかなか難しく、そのような税に対する認識が定着するには時間がかかるのかもしれない。

一方、制度面でできることは、取引価格と通達評価額に大きな崖のような段差が生じているからこのようなスキームが開発されるのであるから、その崖が小さくなればスキームも抑制されるということであろう。そのような意味で、今回の通達改正の趣旨目的の一つとして、節税スキームの採用による悲劇を減らすため、という点も考えられるであろう。

② 不動産小口化商品を利用する場合の具体例

国税庁資料では、不動産小口化商品を3,000万円（通達評価額480万円）で購入し、5か月後に孫に贈与し贈与税を49万円申告納付。贈与の翌年、取得価額とほぼ同額で売却（現金化）し、小口化商品によらず現金贈与した場合と同じような経済効果を得た、というケースが紹介⁽¹³⁾されている。

小口化商品の事例紹介は同資料9頁にもあり、高知県の贈与者が取得価額3,000万円（通達評価額484万円）の小口化商品を3名に2年に分けて贈与し、2年分の贈与税合計が6万円という事例も紹介されている。

2 相続税法上の「時価」の再検討の必要性

総則6項の適用件数等が増加する理由として、現実の取引価格と、通達評価額との間に大きな差額が生じる状況を、人為的に、比較的容易に作り出すことができることにあるのではないだろうか。このような状況は通達評価額を機械的に適用することが「著しく不相当」と判断される場合がある、ということ

(10) 前掲注(7) 8頁参照。

(11) 前掲注(7) 5～6頁参照。

(12) 前掲注(7) 5頁参照。

(13) 前掲注(7) 6頁参照。

あろう。

しかし、この状況をもたらす背景を考えれば、そもそも財産評価基本通達の出来がよくない、ということではないだろうか。

もちろん、この国の評価すべき財産の全て、森羅万象をフルに通達でカバーすることは不可能なことであるので、そこに総則6項の意義がある。また、総則6項は評価額が増額する場合だけではなく減額となる場合にも適用があり得る建前となっている。これらのことを考えれば、総則6項は租税回避防止のためのルールではなく財産評価基本通達の安全基準としての役割があるのであろう。しかし、国民・納税者の側に視点を変えると、財産評価基本通達は予測可能性にこそその価値が認められるところ、総則6項の多用はその予測可能性を損ねるというジレンマを生じさせる。

やはり、時代の変化に応じた、適正な相続税法上の時価というものを探求し、総則6項の適用を抑制すべく不断に通達の見直しを行っていくことが、この問題の解決の基本となるのではないだろうか。

3 今回の見直しの内容と評価

(1) 通達改正の内容

① 課税時期の直前に取得した貸付用不動産の評価

令和9年1月1日以降の相続・贈与事案について、相続開始・贈与前5年以内に有償で取得した貸付用不動産について、通常取引価格に相当する金額によって評価するという案が示されている。

通常取引価格とは、原則として取得価額で評価し、建物の場合は定額法減価償却による減価を反映させ、土地の場合は課税時期までの地価変動の影響等を加味するとともに、土地も建物も評価の安全性を考慮して0.8を乗じて計算することとされた。

例外的な措置として、新通達の公表時に、被相続人等が有していた土地（同日の5年前から所有しているものに限る。）の上に貸付用家屋を建築済み、又は建築中である場合は、従前の評価方法で評価することとなる。

なお、新通達になっても、総則6項の適用がなくなるわけではないが、その場合は、これまで通り不動産鑑定評価額が参考とされるであろう。逆に言えば、新通達が施行された後でも、確定申告時の財産評価に当たり鑑定評価額に基づく財産評価が行われた場合にはその評価は尊重されるであろう。

② 商品として小口化された貸付用不動産の評価

令和9年1月1日以降の相続・贈与事案について、被相続人等の取得の時期にかかわらず、不動産特定共同事業契約（任意組合理・賃貸型）又は信託受益権に係る金融商品取引契約（信託型）のうち一定のものに基づく権利の目的となっている貸付用の不動産について、通常取引価格に相当する金額によって評価することとされた。

通常取引価格に相当する金額とは、i) 販売会社等から提示される適正な処分・買取価格、ii) 販売会社等が把握している適正な売買実例価額、iii) 定期報告書等に記載された不動産の価格等を参酌して算定されることとなっているが、i)～iii)に該当するものがない場合には、課税時期の直前に取得した貸付用不動産の評価方法に準じて評価するが、しんしゃく割合の0.8は乗じないこととされている。

(2) 通達改正の評価

貸付用不動産等にかかる評価ルールは、新通達が発遣されるのを待たなければ確定しないが、現時点（令和8年3月）で得られた情報に基づき通達改正に対する評価を行ってみたい。

① 課税時期の直前に取得した貸付用不動産

の評価

課税時期前5年以内に購入等された貸付用不動産について、通常取引価格に相当する金額で評価することとなったが、貸付用不動産について5年を境に評価の段差が生じることとなる。ここで、旧租税特別措置法69条の4との主な違いの一つは、しんしゃく割合0.8を乗じる点にある。今回の通達改正の目的は、貸付用不動産の相続税法上の時価とは何かという点と、看過し難い行き過ぎた節税スキームを抑制することの両方があったとすれば、この0.8のしんしゃく割合は、スキーム抑制のための制度設計の結果生じた段差を弱め、よりシームレスな時価に近づける方法として採用された、評価の安全性の観点からの措置であったのであろう。

② 商品として小口化された貸付用不動産の評価

小口化商品については、取得時期にかかわらず通常取引価額に相当する金額による評価とされ、またしんしゃく割合0.8の適用もない。

これは、小口化商品が、上記①の現物の不動産とは異なり、不特定多数の投資家によって取引されるものであり、その販売会社が上記i)～iii)の金額、つまり商品として運用する不動産の価額等の管理をしていることなどに着目し、金融商品としての位置づけに近い評価方法となったのであろう。

他方、この評価方法の例外として、上記i)～iii)に該当するものがない場合には、上記①に準じて評価するとされている。これは、販売会社等から投資家に対して適正な処分価格等（時価相当額）の提示ができない場合の特例的评价ということであろう。

しかし、この財産が、金融商品的な性質を

有することからすれば、投資家の求めに応じて一定の時価相当額の提示がなされるのが通常であろうから、この提示ができない場合とは、極めて限定的なケースではないかと想像する。

③ ①と②共通の事項（不利益遡及の問題）

上記①と②に共通する事項として、被相続人等が施行前に取得した財産について特例を適用することは不利益遡及に当たるとはどうか、という論点が考えられる。

この点について、旧租税特別措置法69条の4に関する事例になるが、東京高裁平成11年11月11日判決⁽¹⁴⁾では次のように判示している。

「相続税において、納税義務を生じさせる過去の事実には当たらないが、被相続人の死亡等及びこれらに伴う財産の取得という事実であると解される（相続税法一条）。したがって、本件特例の効力発生前に被相続人が死亡したことにより財産を取得した相続人に課される相続税について、本件特例を適用するという場合は、行政法規不遡及、遡及課税立法禁止の原則に反することになり許されないと解されるが、本件特例の効力発生前ないし本件中間答申の日の前に被相続人が一定の財産を取得したという事実は、相続税法における納税義務を生じさせる過去の事実には該当しない。」

上記裁判例は、法律にかかる遡及課税立法の禁止の議論であったが、ここに示された考え方をまとめると、不利益遡及の対象になるのは、課税要件事実について適用前のものを課税対象にする場合であるが、それは相続・贈与という事実であって、購入や取得という事実ではないというものである。今回は法律ではなく通達の適用についての問題になる

(14) 税務訴訟資料第245号261頁参照。

が、通達の適用においてもこの考え方は当てはまるものとする。

IV 直系尊属からの教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の廃止

1 非課税措置廃止の背景

教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置とは、祖父母等の直系尊属が30歳未満の子・孫等に対して教育資金を一括して贈与する場合に、受贈者1人につき1,500万円まで贈与税が非課税となる特例で、平成25年4月に導入されて以降、延長が繰り返されてきたが、今回延長されないこととなり、適用期日（令和8年3月31日）をもって廃止される予定である。

この特例の廃止の背景は、令和8年度税制改正大綱の基本的考え方「7. 揮発油税等の当分の間税率廃止及びいわゆる教育無償化に係る財源確保」⁽¹⁵⁾にある通り、揮発油税等の当分の間税率の廃止と、いわゆる教育無償化にかかる安定財源確保の方策として、①賃上げ促進税制の見直し、②極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置の見直し、③教育資金一括贈与に係る贈与税非課税の廃止がなされたものである。

但し、これらの見直しにかかわらず、更なる歳出改革等の努力による財源捻出によってもなお財源は不足するらしく、安定財源を確保するための具体的な方策を引き続き検討し、令和9年度税制改正において結論を得ることとされている。

2 非課税措置廃止の評価

(1) 見直しによる増減収額

この特例を、信託可能期間を延長せずに終了させたことによる増収額については、将来的にこの特例の減収効果が消失することで明らかになるものであるため、予想の見込み計算によるしかないが、財務省の資料⁽¹⁶⁾を見るとこの特例による減収見込みが約170億円となっている。極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置の見直しで2,870億円、賃上げ促進税制の見直しで6,750億円の増収見込みというレベルであったことからすると、この特例廃止による財源確保の効果は少なく、この特例が廃止の検討対象とされたことの意味は、財源確保という意味もあるであろうが、この特例の有する実質的な問題点について見直しを図る意味もあったのではないだろうか。

(2) 特例と格差拡大・固定化の懸念

わが国の人的資本の充実のためには、教育は重要であり、最も力を入れるべき投資先であろう。そのような意味もあってか、教育支出については、税制上も単なる消費支出とは異なる取り扱いを行ってきた。教育はわが国の重要な政策課題である一方で、教育は格差の問題が現れる場面でもある。結果を意味する「貧困」と、原因としての「格差」は異なる概念であり、格差の固定化の問題は、社会福祉政策である貧困対策等とは別に、それ単独で対策すべき社会的課題であるだろう。

教育を受ける機会が多くの人に平等に与えられることは重要な格差対策と言えるが、教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非

(15) 自由民主党 = 日本維新の会『令和8年度税制改正大綱』（令和7年12月19日、https://storage2.jimin.jp/pdf/news/policy/212129_1.pdf [最終確認日：2026年3月13日]）30頁。

(16) 『令和8年度税制改正の大綱』（令和7年12月26日閣議決定）（参考1）「令和8年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額」120頁：財務省 HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2026/20251226taikou.pdf） [最終確認日：2026年3月13日]。

課税措置は、格差対策というよりむしろ、格差が拡大する方向の効果を有するものかもしれない。その意味で、当該特例の廃止は税制における格差問題を改善する一方策と評価することができるのではないだろうか。

V おわりに

1 免税点のような適用期限の定めのない税制上の基準額・閾値については、今後は、物価高騰が社会的騒動と言えるような状態になってからではなく、もう少し短い期間で見直しを行うようなルールを構築することが求められよう。特に物価上昇局面において見直しを放置すれば、基準額を設けたことの効果と比較減少するなど、国民・納

税者の制度上の利益が後退することにもなりかねないのではないだろうか。

- 2 取引相場のない株式の評価について会計検査院からの指摘が行われ、特に類似業種比準方式と配当還元方式が問題視され、総則6項の対象となるような事案も増加しているが、相続税法上の時価を考えるに当たり重要なことは、客観的交換価値についての合理的な測定を行い、加えて、評価の安全性が確保されることと考える。
- 3 当分の間税率と教育無償化の財源問題について、令和9年度改正でも検討されることになっている。結婚・子育ての贈与税非課税制度の期限が令和9年3月末であるが、財源問題としてはこの税制の見直しだけでは到底足りず、どのような方法が考えられるか注目したい。

3 法人課税

中村 慈美●税理士

令和8年度税制改正における法人税関係では、「強い経済」の実現に向けた対応として、大胆な設備投資の促進に向けた税制措置の創設のほか、納税環境の整備、租税特別措置の見直し等の所要の措置が講じられている⁽¹⁾。そこで、本稿では、これらの点に留意しながら、主要な改正項目の概要について解説する。

I 活力ある地方・中小企業の後押し

中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（措置法⁽²⁾67条の5関係）

次の措置が講じられた上、その適用期限が3年延長されている。

- ①対象となる減価償却資産の取得価額が40万円未満（現行：30万円未満）に引き上げられている。
- ②対象となる法人から常時使用する従業員の数が400人を超える法人が除外されている。

今回の改正では、中小企業等が少額減価償却資産を取得した場合、事務負担の軽減を図る観点から、取得時に取得価額の全額を損金

算入可能とする特例が設けられているが、本制度が創設された平成15年度以降の主要な対象資産の価格動向等を踏まえ、取得価額の基準を引き上げる等の見直しが行われている。

また、次の制度についても同様に、取得価額基準の引上げ措置が講じられている。

① 中小企業投資促進税制

工具の取得価額要件のうち「1台又は1基の取得価額が30万円以上の工具の取得価額の合計額が120万円以上であること」の要件を「1台又は1基の取得価額が40万円以上の工具の取得価額の合計額が120万円以上であること」

② 中小企業経営強化税制

工具及び器具備品の取得価額要件を40万円以上（現行：30万円以上）

③ 中小企業防災・減災投資促進税制

器具備品の取得価額要件を40万円以上（現行：30万円以上）

なお、法人税法本則における少額の減価償却費等については、地方税への配慮からか引上げは行われていない。

(1) 令和8年3月31日成立の「所得税法等の一部を改正する法律」。

(2) 令和8年度改正後の租税特別措置法（以下同じ。）。

Ⅱ 「強い経済」の実現に向けた対応

(1) 特定生産性向上設備等投資促進税制の創設（措置法42条の12の7関係）

産業競争力強化法の改正を前提に、青色申告書を提出する法人が、生産等設備（その法人の事業の用に直接供される減価償却資産で構成されているものをいい、事務用器具備品、本店、寄宿舎等の建物、福利厚生施設等は該当しない。）を構成する機械装置、工具、器具備品、建物、建物附属設備、構築物及びソフトウェア（後述する一定の規模要件を満たすものに限る。）で、特定生産性向上設備等（一定の要件を満たすもので、その法人が同法の改正法の施行の日から令和11年3月31日までの間に経済産業大臣の確認を受けたものに限る。）に該当するもの（特定機械装置等）の取得等をし、これを国内にあるその法人の事業の用（貸付けの用を除く。）に供した場合（その確認を受けた日から同日以後5年を経過する日までの期間内に、特定機械装置等の取得等をし、その事業の用に供した場合に限る。）には、その事業の用に供した日を含む事業年度においてその特定機械装置等について普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却（即時償却）とその取得価額の7%（建物、建物附属設備及び構築物については、4%）の税額控除との選択適用ができることとされている。

ただし、税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%が上限とされ、控除限度超過額は3年間の繰越しができることとされている。

生産等設備を構成する機械装置等の規模要

件は次のとおりとされている（措置法令⁽³⁾27条の12の7）。

イ 機械装置

1台又は1基の取得価額が160万円以上のもの

ロ 工具及び器具備品

それぞれ1台又は1基の取得価額が120万円以上のもの（それぞれ1台又は1基の取得価額が40万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が120万円以上のものを含む。）

ハ 建物

一の取得価額が1,000万円以上のもの

ニ 建物附属設備及び構築物

それぞれ一の取得価額が120万円以上のもの（建物附属設備については、一の取得価額が60万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が120万円以上のものを含む。）

ホ ソフトウェア

一の取得価額が70万円以上のもの

なお、特定生産性向上設備等に係る投資計画の確認を受けた法人については、その投資計画の期間中においては、地域未来投資促進税制、中小企業経営強化税制（繰越税額控除制度を除く。）、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の適用を受けることができないこととされている。

今回の改正では、全ての業種が対象とされ、既存の税制では対象とならないような大規模（建物を含め、投資下限額35億円以上（中小企業者等については5億円以上））かつ高付加価値（ROI水準15%）の投資に対し、即時償却又は高い税額控除率を適用することとされている。なお、中小企業者等にとっての

(3) 令和8年度改正後の租税特別措置法施行令。

5億円以上の投資基準は厳しいように思える。

ところで、建物にあっては「事業の用に供されたことのないもの」との限定もないことからすると、中古資産についても対象と考えられる。

また、輸出入取引に係る条件の著しい変化など事業環境の急激な変化による影響への対応を行うための計画の認定を受けた事業者については、最大3年間の繰越税額控除が可能とされている（措置法42条の12の7第3項、4項）。

(2) 研究開発税制

イ 重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度（戦略技術領域型・大学拠点等強化類型）の創設（措置法42条の5関係）

産業技術力強化法の改正を前提に、青色申告書を提出する法人で同法の改正法の施行の日から令和11年3月31日までの間に産業技術力強化法の重点研究開発計画につき同法の認定を受けたもの（認定研究開発法人）の適用期間（重点研究開発計画の認定を受けた日から同日以後5年を経過する日までの期間等）内の日を含む各事業年度において、重点産業技術試験研究費の額（一般試験研究費の額に係る税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び特別試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受ける場合のその適用を受ける金額を除く。）がある場合には、重点産業技術試験研究費の額の40%（特別重点産業技術試験研究費の額の場合には、50%）の税額控除ができることとされている。ただし、控除税額は、当期の法人税額の10%が上限とされ、控除限度超過額は3年間の繰越しができることとされている。

ロ 一般試験研究費の額に係る税額控除制度（一般型）の見直し（措置法42条の4

関係）

(イ) 令和9年4月1日以後に開始する各事業年度の税額控除率が次のとおり見直され、その上限を14%（原則10%）とする特例の適用期限が3年延長されている。

① 増減試験研究費割合が3%以下の場合

$8.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 3\%) \times 13\text{分の}8.5$

② 増減試験研究費割合が3%超15%以下の場合

$8.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 3\%) \times 0.25$

③ 増減試験研究費割合が15%超である場合

$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 15\%) \times 0.375$

(ロ) 増減試験研究費割合が4%を超える場合又は増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る場合の控除税額の上限の特例（変動措置）について、令和9年4月1日以後に開始する各事業年度の控除税額の上限について、増減試験研究費割合が7%を超える部分1%当たり当期の法人税額の0.625%（5%を上限とする。）が加算され、増減試験研究費割合がマイナス1%を下回る部分1%当たり当期の法人税額の0.625%（5%を上限とする。）を減算する特例とした上、その適用期限が3年延長されている。

(ハ) 試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除率の特例及び控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限が3年延長されている。

ハ 中小企業技術基盤強化税制の見直し（措置法42条の4関係）

(イ) 増減試験研究費割合が12%を超える場合の税額控除率の特例及び控除税額及び試験研究費の額が平均売上金額の10%

を超える場合における税額控除率の特例及び控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限が3年延長されている。

- (ロ) 控除限度超過額については、3年間の繰越しができることとされている。ただし、繰越税額控除の適用を受けようとする事業年度において試験研究費の額が比較試験研究費の額を超える場合に限り、適用できることとされ、一般試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受ける事業年度は適用できないこととされている。

ニ オープンイノベーション型（特別試験研究費の額に係る税額控除制度）の見直し（措置法42条の4の2関係）

- (イ) 大学等との共同研究及び大学等への委託研究に係る試験研究費の額について、共同研究又は委託研究に要した費用であることにつき、監査を受け、その大学等の確認を受けた金額であることとの要件について、次の要件を満たすことにつき経済産業大臣の指定を受けた大学等については、その大学等の長が認定した金額とされている。

- ① 大学等に企業との共同研究及び企業からの委託研究（共同研究等）についての管理を行う業務を集約する専門の部署が設置されていること等その大学等が共同研究等を行うに当たって管理を行うための体制が十分なものであると認められること。
- ② その大学等の規則において共同研究等についての管理に関する業務方法等が定められており、その業務方法等が共同研究等を実施するに当たって適切なものであると認められること。
- ③ その大学等において共同研究等についての企業との間の連絡調整及び事務手続に関する方法が具体的に定められ

ていること。

- (ロ) その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額について、その医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額の全部又は一部につき重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受ける場合におけるその医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額が本制度の対象外とされている。
- (ハ) 新規高度研究業務従事者に対して人件費を支出して行う試験研究について、新規高度研究業務従事者の範囲に、博士の学位を授与された者（その授与された日以後5年以内にその法人の役員又は使用人となったものに限る。）で、その法人の役員又は使用人となった日から5年を経過していないものを加えるなどとされている。

今回の改正では、国家戦略として重要な技術領域への企業の研究開発を促す観点から、研究開発税制において、新たに重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度（戦略技術領域型）が創設され、産業技術力強化法の重点産業技術（AI・先端ロボット、量子、半導体・通信、バイオ・ヘルスケア、フュージョンエネルギー、宇宙）に係る試験研究費について、既存の措置と別枠の税額控除率・控除上限が設定されている。あわせて、これら技術に係る認定を受けた研究開発機関と企業の共同・委託研究（大学拠点等強化類型）についても同様に高い税額控除率を設けるなど、制度が抜本的に強化されている。

また、試験研究費を増加させるインセンティブを更に強化する観点から、一般型の控除率カーブ及び控除上限の変動措置について見直しが行われている。

なお、研究開発税制は、今改正から措置法

42条の4、42条の4の2及び42条の5に分かれて規定されている。

(3) 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度（賃上げ促進税制，措置法42条の12の5関係）

次の措置が講じられている。

イ 全法人向けの措置（実質：大企業向け措置）

1年前倒しして令和8年3月31日をもって廃止されている。

ロ 中堅企業向け措置

令和9年3月31日の適用期限の到来をもって廃止することとされ，令和8年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度について，次の見直しが行われている。

(イ) 原則の税額控除率（10%）が適用できる場合を，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（現行：3%以上）である場合とされている。

(ロ) 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%以上である場合に税額控除率に15%を加算する措置を，その増加割合が5%以上である場合に税額控除率に5%（その増加割合が6%以上である場合には，15%）を加算する措置とされている。

(ハ) 教育訓練費に係る上乗せ措置が廃止されている。

ハ 中小企業向けの措置

教育訓練費に係る上乗せ措置が廃止されている。

今回の改正では，大企業向け措置については，令和6年度税制改正において物価高に負けない構造的・持続的な賃上げを強化する観点から，抜本的に強化されていたが，足元で

は賃金上昇率がバブル期以来の水準となる高い伸びを示しており，本制度の要件となる水準を大きく上回る状況にあり，企業の賃上げをめぐる環境は前回改正当時と大いに様変わりしていることから，コーポレートガバナンス改革に基づく人的資本への投資促進の要請や，税制が生産性の高い分野への労働移動を阻害する可能性等を踏まえ，適用期限を待たずに1年前倒しで廃止され，中堅企業向け措置については，令和8年度においては，より高い賃上げを促す方向で要件を強化しつつ適用期限まで継続されている。

一方，中小企業向け措置については，人材獲得競争の中で防衛的賃上げに取り組む企業にも配慮し，令和8年度は現行制度を維持することとされ，期限到来時に適用状況等を踏まえ，令和9年度税制改正において必要な見直しが検討される。

なお，教育訓練費を増加させた場合の上乗せ措置については，教育訓練費の増加額を税額控除額が上回る場合があるという会計検査院の指摘を踏まえ，廃止されている。

(4) 法人税額から控除される特別控除額の特例（大企業に係る特定税額控除規定の不適用措置，措置法42条の13関係）

次の見直しが行われた上，その適用期限が3年延長されている。

イ 特定税額控除規定に，研究開発税制のうち重点産業技術試験研究費の額に係る措置（上記（2）イの措置）（繰越税額控除制度を除く。）が加えられている。

ロ 継続雇用者給与等支給額に係る要件について，次の見直しが行われている。

(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1%以上であること（現行：継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額を超えること）とされている。

(ロ) 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1,000人以上である場合又は常時使用する従業員の数が2,000人を超える場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合における要件の上乗せ措置について、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2%以上（現行：1%以上）であることとされている。

ハ 次の特定税額控除制度については、継続雇用者給与等支給額に係る要件又は国内設備投資額に係る要件のいずれかに該当しない場合（改正前：継続雇用者給与等支給額に係る要件及び国内設備投資額に係る要件のいずれにも該当しない場合）に、不適用とすることとされている。

- ① 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の税額控除制度
- ② カーボンニュートラルに向けた投資促進税制における税額控除制度

今回の改正では、特定税額控除規定に、研究開発税制のうち重点産業技術試験研究費の額に係る措置（上記（2）イの措置）（繰越税額控除制度を除く。）が加えられ、継続雇用者給与等支給額に係る要件について、上記ロのとおり要件の強化が図られている。

また、上記ハの①及び②の税額控除制度については、継続雇用者給与等支給額に係る要件又は国内設備投資額に係る要件のいずれかに該当しないことが不適用措置の対象とされ、要件の強化が図られている。

Ⅲ 公平かつ円滑な納税のための環境整備

企業グループ間の取引に係る書類保存の特例の創設（法規⁽⁴⁾59条の2、67条の2関係）

内国法人が関連者（移転価格税制における関連者と同様の基準、法規59条の2第3項）との間で特定取引を行った場合において、その取引に関して、取引関連書類等（取引に関して受領し、若しくは交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類又はこれらの書類に通常記載される事項が記録された電磁的記録で、法人税法及び法人税に関する法令の規定により保存しなければならないこととされているもの）にその取引に関する資産又は役務の提供の詳細、その取引においてその内国法人が支払うこととなる対価の額の計算の詳細等のその取引に係る対価の額を算定するために必要な事項の記載又は記録がないときは、その記載又は記録がない事項を明らかにする書類（電磁的記録を含む。）を取得し、又は作成し、かつ、これを保存しなければならないこととされている。

上記の「特定取引」とは、その関連法人がその内国法人に対して行う次の取引で販売費、一般管理費その他の費用の額の基因となるものに限定されている（法規59条の2第1項）。

- ① 工業所有権等の譲渡又は貸付け
 - ② その関連者が有する経営資源を活用して行われる研究開発、広告宣伝等の事業活動及び経営の管理又は指導、情報の提供等の役務の提供
- なお、上記の明らかにする書類の保存が法

(4) 令和8年度改正後の法人税法施行規則（以下同じ）。

令の定めに従って行われていないことは、青色申告の承認の取消事由等とされている。

今回の改正では、特に、企業グループ内で発生する共通の業務（研究開発、広告宣伝、システムの維持管理等）を企業グループ内の特定の法人に集約し、その業務により発生した費用について、企業グループ内の他の法人に利用料等の一定の基準により請求するという、いわゆるシェアードコスト取引については、恣意的な支払調整が行われやすく、その取引内容や支払額の根拠の明細を確認できる資料の全部又は一部の受領・作成が行われていない場合に保存書類によりその法人の経費の支払額が適正なものか十分に確認できないなどの問題が指摘されていた（第3回 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合（2025年6月11日））。

そこで、誠実に納税を行う納税者の税制に

対する公平感を損なう行為への対応として、支払法人の課税所得計算上保存が義務付けられている書類等にその取引に関する資産又は役務の提供の明細、支払金額の明細及び支払金額を算定するために必要な事項の記載等がないときは、これらの事項を明らかにする書類等を取得・作成し、保存することを義務付ける措置が講じられている。

これを怠った場合には、青色申告の承認の取消事由とされることになる。なお、該当する経費について損金の不算入についても上記専門家会合で議論されていたが、その点の改正は行われていない。

ところで、本制度は青色申告の承認の取消事由となることから、青色申告法人のみに課された義務と思われがちであるが、青色申告法人以外の法人にも別途課されている（法規67条の2）。

4

消費課税

—国境を越えた電子商取引・暗号資産等をめぐる令和8年度税制改正—

泉 絢也◎ 東洋大学法学部教授

I はじめに

令和8年度税制改正では、消費課税について、国境を越えた電子商取引に係る課税の見直し、金融商品へと規制法上の位置付けが変更されることに伴う暗号資産課税の見直し、適格請求書等保存方式に係る経過措置の見直し等が行われた。以下、主要な改正項目の概要を確認しつつ、改正の背景や意義を検討する。

II 国境を越えた電子商取引に係る課税の見直し

1 背景⁽¹⁾

国境を越えたEC取引（電子商取引）は、物流形態の観点から大きく次の2つの類型に整理することができる。

第1に、国外事業者が、プラットフォーム事業者によって管理される国内倉庫に一旦納めた商品についてECサイトを通じて販売す

る、いわゆるフルフィルメントサービスを利用する形態である。

この場合は、国外事業者による国内に所在する資産の譲渡に該当するため、当該国外事業者自身が、当該販売に係る消費税の納税義務を負う（旧消法4①③一、5①）。

第2に、国外事業者が、国内の消費者に対して、海外から商品を直接発送する形態である。

この場合には、譲渡時における資産の所在場所が国外であることから国外取引に該当し、国外事業者は消費税の納税義務を負わず、当該商品を引き取る国内消費者が輸入時において輸入消費税の納税義務を負うこととなる（旧消法4②、5②等）。もっとも、輸入取引については、少額免税制度が設けられており、関税込率法により「課税価格の合計額」が1万円以下（後述する特定少額資産と異なり1申告単位）の物品については、関税のみならず消費税についても免税とされている（定率14十八、定率法基本通達14-21、輸徴法13①一等）。

このような制度の下で、上記第1の形態については、国外事業者が納税義務者となるに

(1) 経済産業省「令和8年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」（2025）43頁参照。また、税制調査会・経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合（2025年5月13日）各会議資料、急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ「中間とりまとめ」（2025）も参照。

もかわらず、実際には多数の無申告が生じている可能性があること、上記第2の形態については、少額輸入貨物が免税対象とされていることにより、これらの取引と同種の商品を取り扱う国内事業者との間に競争上の不均衡が生じているおそれがあることが指摘されていた。

2 課税の対象の見直し

(1) 改正内容

ア 特定少額資産の譲渡に対する課税

令和8年度税制改正では、国内事業者と国外事業者との間における課税の公平性と競争条件の中立性を確保する観点から、国境を越えたEC取引、すなわち通信販売の方法により国内以外の地域から国内に宛てて発送される資産の譲渡に対する消費税の課税の在り方について、制度的な見直しが行われることとなった⁽²⁾。

具体的には、資産の譲渡等のうちに「特定少額資産の譲渡」という類型が新たに設けられ、これについて、資産の譲渡等に係る消費税の課税の対象とされた。特定少額資産の譲渡とは、資産の譲渡等のうち、一定の通信販売の方法による国内以外の地域に所在する資産（「一の資産の対価の額」が税抜1万円以下であり、かつ、国内以外の地域から国内に宛てて発送されるものに限る。）の譲渡をいう（消法2①八の六、消令2の3）。特定少額資産の譲渡の内外判定については、当該資産の譲渡等は国内において行われたものとされる（消法4③但書）。

他の国内取引と同様、基準期間の課税売上高が1,000万円以下の事業者（適格請求書発

行事業者及び後述する特定少額資産販売事業者を除く。）については、消費税の納税義務が免除される（消法9①）。

また、為替レートの変動などにより、輸入時課税と販売時課税の両方が起こるケースにおいて、結果として、輸入時課税のみを残すような調整規定が用意されている。すなわち、事業者（免税事業者を除く。）が特定少額資産の譲渡を行った場合において、その特定少額資産の譲渡に係る課税貨物の保税地域からの引取りについて消費税が課されたときは、その課税貨物に係る輸入許可書等の保存を要件として、当該課税貨物に消費税が課された場合に該当することとなった日の属する課税期間における課税標準額に対する消費税額からその特定少額資産の譲渡に係る消費税額（譲渡対価の額をベースとして算定した消費税額）の合計額を控除する（消法40①②）。この規定の適用を受けた特定少額資産の譲渡に係る課税仕入れについては、消費税法30条1項の仕入税額控除は適用しない（消法40③）。

簡易課税制度においては、みなし仕入率を乗じて仕入控除税額を算出する際の基礎となる課税資産の譲渡等の範囲から特定少額資産の譲渡に該当するものが、売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の範囲から特定少額資産の譲渡に係るものが、それぞれ除外されている（消法37①一、消令57②）。

イ 特定少額資産の譲渡に係る輸入免税

本改正においては、国内において特定少額資産を販売する国内外の事業者に対する手当ても講じられている。

すなわち、特定少額資産の譲渡を行い、又

(2) 経済産業省・前掲注(1)43頁参照。溝口史子「国内外事業者の課税の平等における関税の役割を踏まえて 物販系ECに関連する欧州関税法典改正」税弘73巻8号(2025)69頁以下、同「物販系越境ECに対するプラットフォーム課税と輸入消費税—PIVA制度の分析とAEO制度の可能性—」税弘74巻2号(2026)137頁以下も参照。

は行おうとする事業者であって、当該特定少額資産の譲渡に係る課税貨物について特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の適用を受けて他の者に保税地域からの引取りを行わせようとするもの（免税事業者を除く。）は、所轄税務署長に申請書を提出して登録を受けることができるものとされた。この登録を受けた事業者が「特定少額資産販売事業者」であり、その者が行う特定少額資産の譲渡に係る課税貨物については、輸入に係る消費税が免除される（消法2①七の三、8の2①、57の7①）。この特定少額資産販売事業者に係る登録拒否・登録取消・失効の各事由について、詳細な規定が設けられている（消法57の7⑤⑥⑩）。

上記の特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の規定の適用を受けるためには、その課税貨物について特定少額資産販売事業者が行う特定少額資産の譲渡に係るものに該当するものであることにつき、輸入申告書等に次の事項を付記することによる証明が必要となる（消法8の2②、57の7④）。

- ①当該課税貨物に係る特定少額資産の譲渡を行った特定少額資産販売事業者の登録番号
- ②当該課税貨物が特定少額資産の譲渡に係るものである旨

特定少額資産販売事業者は、特定少額資産の譲渡を行った場合には、当該資産の発送に係る仕入書等への所定の事項の記載又は記録や、当該資産を輸入しようとする者等に対して所定の事項の通知をしなければならない（消法57の8）。

特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産について、当該資産の譲渡者等は、①当該資産が特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係るものであると誤認されるおそれのある表示をした仕入書等を輸入者等に交付・提供すること、あるいは②登録番号又は

登録番号と誤認されるおそれのある番号及び当該資産が特定少額資産の譲渡に係る資産に該当する旨を輸入者等に通知することが禁止されている（消法57の9）。これに違反した場合には罰則の適用もある（消法65五）。このことに伴い、税関職員による輸入者等への交付等に関する調査に係る質問検査権の規定が整備された（通法74の2①四口）。

（2）検討

本改正は、輸入品に対する消費税について、輸入時課税と販売時課税という2つの場面が想定されることに着目した上で、特定少額資産の譲渡に対する課税を行うことにより、国内事業者と国外事業者との間における課税の公平性と競争条件の中立性の確保を目指すものである。他方、特定少額資産販売事業者の制度を設けて輸入消費税の免税措置を整備するなど大量の少額輸入貨物を税関で課税することの困難性にも配慮したものとなっている。

もっとも、国外事業者に消費税の納税義務を課すとしても、当該国外事業者の把握・特定や、実効的な課税・徴収をいかに確保するかという問題は残されている。

（3）適用関係

本改正は、原則として、令和10年4月1日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等について適用される（改正法附則1九イ、17）。なお、特定少額資産販売事業者の登録申請は令和9年10月1日から行うことができる（改正法附則1七ト、21①）。

3 物品販売に係るプラットフォーム課税の導入

（1）改正内容

令和8年度税制改正では、国外事業者による国内での物品販売と事業者による特定少額資産の販売について、当該取引を仲介するデ

デジタルプラットフォーム事業者に消費税の納税義務を転換するプラットフォーム課税が導入された。

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資産の譲渡等を行うために、当該資産の譲渡等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（消法15の2①）。

本制度の対象取引は、デジタルプラットフォームを介して行われる次の資産の譲渡であって、その対価について、当該プラットフォームを提供する事業者のうち、国税庁長官の指定を受けた者（第2種プラットフォーム事業者）を介して收受するものに限定されている（消法15の3①）。

① 国外事業者が国内において行う資産の譲渡（これに付随して行われる資産の譲渡等を含むものとし、特定少額資産の譲渡に該当するものを除く。）

② 事業者が行う特定少額資産の譲渡

上記対象取引については、第2種プラットフォーム事業者が当該資産の譲渡を行ったものとみなされる（消法15の3①）。

納税義務者となるのは、その課税期間中に、その提供するプラットフォームを介して行われる当該対象取引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税込50億円超となるプラットフォーム事業者である（消法15の3

②、15の2②）。当該要件を満たす事業者は、国税庁長官への届出義務を負う（消法15の3③）。国税庁長官は当該事業者を第2種プラットフォーム事業者として指定・通知し、その名称等を公表する（消法15の3②④）。当該通知を受けた第2種プラットフォーム事業者は、上記①と②の資産の譲渡に係る事業者に所定の事項を速やかに通知するものとする（消法15の3⑤）。

なお、第2種プラットフォーム事業者は、上記①に係る国外事業者が国内で行った課税仕入れ及び当該国外事業者が行った課税貨物の保税地域からの引取りのうち、上記の当該プラットフォーム事業者が行ったものとみなされる譲渡にのみ要するものについて、あらかじめ国外事業者の承諾を得て、自らが行ったものとみなして仕入税額控除の適用を受けることができる（消法15の3⑬）。

（2）検討

令和6年度税制改正により、わが国に初めて導入されたプラットフォーム事業者に係る制度は、国外事業者によるプラットフォーム事業者を介した消費者向け電気通信利用役務の国内顧客への提供という、限定された取引類型を対象とするものであった。もっとも、資産の譲渡等を行った事業者を納税義務者とするという消費税の基本原則に対する、重要かつ新たな例外を導入した点において、画期的な意義を有するものであったと評価されている⁽³⁾。

令和8年度税制改正で新たに第2種プラットフォーム事業者に係る制度（以下「新制

(3) 渡辺智之「プラットフォーム課税の諸論点」税研40巻5号（2025）63、66頁参照。なお、同論文66頁では、少額貨物の輸入に関しても、輸入を仲介するプラットフォーム事業者に対してプラットフォーム課税を適用する仕組みがEUで導入されている（VAT Directive 14a）ことを踏まえて、今後の課題として、プラットフォーム課税の適用対象範囲を拡大することもありうることを指摘していた。溝口史子「プラットフォーム課税の展望—日本の消費税制度が進むべき方向性は—」税弘72巻3号（2024）122頁も参照。

度」という。)が追加されたことに伴い、消費者向け電気通信利用役務の提供に係る特定プラットフォーム事業者は第1種プラットフォーム事業者と整理され、プラットフォーム課税制度内部における類型区分が明確化されている(消法15の2①, 15の3①)。

新制度の骨組みは、前記(1)では説明を省略した国税庁長官による指定解除や明細書添付義務に係るものも含めて、第1種プラットフォーム事業者に係る制度を基本的に踏襲しており、その着眼点も基本的に共通すると解される。すなわち、新制度において納税義務をプラットフォーム事業者に転換している背後には、プラットフォーム事業者が決済までを含めて取引全体を実質的に管理していること、情報がプラットフォームに集中していること、国外事業者に対する執行の困難性⁽⁴⁾といった事情が存在しているといえよう。ただし、新制度が対象とする取引はデジタルサービスではなく、①国外事業者が国内において行う資産の譲渡、②事業者が行う特定少額資産の譲渡という、物品の譲渡である。

両制度の相違点として注目されるのは、新制度が対象取引として前記2(1)の「特定少額資産の譲渡」を取り込むとともに、サプライヤーを国外事業者に限定せず、越境通信販売を行う国内事業者も対象に含めた点(消法15の3①二)と、仕入税額控除のみなし承継(消法15の3①五)という物品取引固有の特徴に対応した仕組みを新設した点である。

前者の相違点について、上記②の特定少額資産の譲渡がプラットフォーム課税の対象とされた背景には、前記2(1)の改正により新たに販売時課税の対象とされた事業者の事

務負担、大量の少額貨物に係る通関事務の負担、あるいは課税・徴収の効率性・実効性の確保といった観点が存在するものと考えられる。

そうであるとする、納税義務を第2種プラットフォーム事業者に転換する新制度の趣旨は、上記①については物品販売における国外事業者の無申告への対応に、上記②については前記2(1)の特定少額資産の譲渡に対する課税及び輸入免税に係る制度の導入に伴う上記各観点を踏まえた対応に、それぞれ求められるといえよう。

後者の相異点について、新制度が対象とするのは、物品販売であるため、第1種プラットフォーム事業者に係る制度が対象とするデジタルサービスと異なり、国外事業者が日本国内で倉庫を借りたり、国内物流業者に委託したり、保税地域から課税貨物を引き取ったりすることがありうることを踏まえて、税負担の適正化を図っているのであろう。

以上の制度設計上の議論にとどまらず、国内に固定的な事業所を有していないデジタルプラットフォームに対して、間接消費税の納税義務又は徴収義務を負わせることを正当化するための、日本との結び付き(link・nexus)をいかに基礎付けるのかという、より根本的な理論的問題は残されている⁽⁵⁾。この点は、消費税の課税権の及ぶ範囲をいかに画するかという国際課税法上の重要な論点として、今後も継続的な検討が求められる。

なお、閣議決定された令和8年度税制改正大綱によれば、本改正のうち物品販売に係るプラットフォーム課税の導入により、国外事業者に代わってプラットフォーム事業者から

(4) 財務省 HP「令和6年度税制改正の解説」(2024)791頁参照, https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html (令和8年3月9日最終確認)。

(5) See Keigo Fuchi, Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/GST and RST, 64 Japanese Y. B. Int'l L. 173, 197 (2021).

適正に納められることが見込まれる消費税額は平年度150億円、これに対応する地方消費税額は平年度42億円と見込まれている（同大綱参考1の注8、参考2の注4）。

（3）適用関係

本改正は、原則として、令和10年4月1日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡について適用される（改正法附則1九イ、17）。第2種プラットフォーム事業者の指定及び届出に関する規定は、同日以後に終了する課税期間から適用される（改正法附則20①）。もっとも、国税庁長官による事前の指定等の手続は令和9年4月1日から行うことができる（改正法附則1六ニ、20②～⑤）。

Ⅲ 暗号資産関係

1 改正内容

令和8年度税制改正では、暗号資産関係について、次のとおり改正が行われた。

- ①暗号資産を支払手段に類するものから削除し（消令9④）、有価証券に類するものに追加（消令9①一）（その譲渡に係る非課税取扱いを維持）
- ②課税売上割合の計算上、暗号資産の譲渡については、その譲渡に係る対価の額の5%相当額を資産の譲渡等の対価の額に算入（消令48⑤）
- ③暗号資産及び電子決済手段の貸付けを非課税化（消令10③十一）

2 検討

上記はいずれも検討を要する論点を含む改正であるが、ここでは上記②について見解を述べる。

通貨・小切手等の支払手段の譲渡については、「本来、資産の譲渡等の対価として授受・譲渡されるものであり、資産の譲渡等の対価が二重に計上されることを排除する趣旨」⁽⁶⁾の下、これらに係る対価の額は課税売上割合の計算上、分母の額に含められていない（消法30⑥、消令48②一）。平成29年度税制改正において、暗号資産（当時は仮想通貨という名称）の譲渡についても、その性格に鑑み、法定通貨等と同様に課税売上割合の計算に含めない取扱いが採用された（消令48②一）⁽⁷⁾。

これに対し、令和8年度税制改正において、暗号資産に係る規制法上の位置付けの変更（資金決済法から金融商品取引法への移管）を前提として、課税売上割合の計算上、暗号資産の譲渡に係る対価の額の5%相当額を分母の額に算入することとされた（消令48②一、⑤）。この改正は、形式的には、有価証券や金銭債権の譲渡に係る課税売上割合の取扱いとの平仄を合わせたものと理解できる。

しかしながら、この取扱いには疑問が残る。第1に、暗号資産は、ブロックチェーン上、代替性を有するトークンとして流通するよう設計されており、現在も物品・サービスの決済に利用されている。よって、支払手段としての実態が失われたわけではない。

このように、暗号資産について支払手段としての実態が依然として否定されない以上、法定通貨等と同様に課税売上割合の計算から

(6) 武田昌輔監修「DHC Premium コンメンタール消費税法 Digital 令和6年度版」消費税法30条6項解説VI4(2)（令和8年3月9日最終確認）。

(7) 財務省 HP「平成29年度税制改正の解説」（2017）906頁参照，https://warp.ndl.go.jp/web/20190901203427/http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/index.html（令和8年3月9日最終確認）。

除外する取扱いを維持する余地もあった。規制法上の位置付けの変更が暗号資産の実態の変化を伴うものではない以上、その位置付けの変更のみを根拠として課税売上割合の計算に含めない取扱いを廃止することは、実態に合わない税制を作り出す側面を有する。現に支払手段として暗号資産を利用している事業者を税制面で不利に扱うことになりうる。規制法に依拠した税制とすることは立案担当者には利するところが多いかもしれないが、多面的な性格を有する暗号資産の一面だけに着目して法令で硬直的な取扱いを定めるアプローチには疑問も残る。なお、暗号資産の売買により課税売上割合が事業の実態を著しく反映しないものとなるような場合には、個別対応方式における共通仕入控除税額の計算について、課税売上割合に準ずる割合の承認申請（消法30③）による対応が考えられよう。

第2に、仮に課税売上割合の計算に含めるとしても、有価証券や金銭債権の場合と同一の5%という数値が妥当であるかは別途検討を要する。

有価証券の5%算入の根拠としては、①譲渡対価の額に比して、課税仕入れはごくわずかであること、②分母算入額は売買差益相当額とするのが合理的であること、③売買差益の実額把握は事務負担が過重であること、④沿革的に旧租税特別措置法37条の11（上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離選択課税）のみなし所得率5%が参照されたこと、が挙げられる⁽⁸⁾。

このように、5%という数値は、株式市場における平均的な売買差益率を念頭に置いたものと解されるが、暗号資産については譲渡対価に占める実際の売買差益率が5%を著しく超える場合も珍しくはない。かかる実態を

無視して、株式と同じ数値基準を暗号資産の場合に機械的に転用することは、売買差益の合理的近似という5%算入本来の立法目的との整合性においても疑問がある。現在、国会で審議されている金融商品取引法及び資金決済に関する法律の一部を改正する法律案においては、暗号資産は有価証券とは異なる金融商品と位置付けられているし、暗号資産と有価証券とは保有目的、表章する権利、流動性、投機性等においても相当の差異があることを併せ考えると、同一の数値を適用する合理的根拠は乏しい。

さらに、電子決済手段（一定のステーブルコインを含む。）の譲渡については、改正後においても、支払手段等の譲渡として非課税とされ、課税売上割合の計算に含めないという取扱いが維持されている。

このため、事業者は税制上の有利不利を考慮して、暗号資産よりも電子決済手段を支払手段として選好する可能性がある。かかる制度的帰結が消費税における取引中立性の観点から妥当であるか否かは、今後検討されるべきである。

以上からすると、上記1①・②の改正は、政令の授権法律適合性の観点からも問題視しうる。

3 適用関係

本改正は、金融商品取引法及び資金決済に関する法律の一部を改正する法律の施行の日の属する年の翌年の1月1日以後に行われる暗号資産の譲渡及び貸付け並びに電子決済手段の貸付けについて適用される（改正令附則1三・五、3①）。

(8) 大島隆夫=木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版〕』（税務経理協会、2010）271～273頁参照。

IV その他

1 改正内容

上記のほか、令和8年度税制改正では、次のような改正も行われた。

① 適格請求書等保存方式に係る経過措置の見直し

インボイス発行事業者となった小規模事業者に対する経過措置として、いわゆる2割特例の終了に伴い、個人事業者については、令和9年及び令和10年の各課税期間につき、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額をその課税標準額に対する消費税額に7割を乗じた額とすることにより、納付税額を課税標準額に対する消費税額の3割とすることができる措置が講じられた（平成28年改正法附則51の3①②）。

また、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る控除可能割合について、適用期限を2年延長した上で、令和8年10月から7割、令和10年10月から5割、令和12年10月から3割と段階的に縮減した上で、令和13年9月末をもって適用を終了することとされた（平成28年改正法附則53①）。あわせて、一の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る上限額が10億円から1億円に引き下げられている（平成28年改正法附則52①）。

以上のほか、2割特例又は3割特例の適用を受けた適格請求書発行事業者が、その適用

を受けた課税期間の翌課税期間に係る確定申告書の提出期限までに簡易課税制度の選択届出書を提出したときは、当該届出書を当該翌課税期間の初日の前日に提出したものとみなして簡易課税制度を適用できることとされた（平成28年改正法附則51の2⑥、51の3⑤）。

② 不動産取引の仲介等に係る輸出免税の適用除外

国内に所在する不動産（不動産の上に存する権利を含む。）の売買、交換又は貸借の代理又は媒介及びこれに準ずるもので、国内において直接便益を享受するものについて、輸出免税の適用対象から除外された（消令17②七ロ・ニ）。

③ その他

上記のほか、特定金属くずに係る課税仕入れについて帳簿のみの保存による仕入税額控除の特例の対象への追加（消令49①一ハ（4））及び輸出入取引の代金を現金等により受領する場合における輸出免税要件の厳格化（消規5①一）が行われた。

2 適用関係

簡記すると、3割特例及び控除可能割合の段階的縮減等は令和8年10月1日から適用される（改正法附則1三、90②③）。

輸出免税の適用除外は令和8年10月1日以後に行われる資産の譲渡等について適用される。ただし、同年3月31日までに締結した契約に基づき同年10月1日以後に事業者が行う資産の譲渡等については、なお従前の例による（改正令附則2）。

5 国際課税

望月 文夫●税理士

I はじめに

令和8年度与党税制改正大綱⁽¹⁾は、令和7年12月19日に決定された。そして、その24頁に「(6) 国際課税（経済のグローバル化・デジタル化への対応）」として、次のように記載されていた。

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転) プロジェクトを主導してきたわが国にとって、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意⁽²⁾（「2本の柱」の解決策）の実施に向けた取組

みを進めることは重要である。

このうち、グローバル・ミニマム課税⁽³⁾（「第2の柱」）については、国際課税システムの安定化等を目的とした、グローバル・ミニマム課税と米国をはじめとする一定の要件を満たす国の税制との共存等に係る国際的な議論が継続している状況にあり、近く国際合意に至る場合には当該合意に則り早急に見直しを検討する等、議論の状況を踏まえて今後対応を検討する。あわせて、令和8年度税制改正において、OECDにより発出されたガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しを行う。

これによると、グローバル・ミニマム課税

(1) 令和8年度与党税制改正大綱は、以下のサイトで閲覧することができる。<https://www.jimin.jp/news/policy/212129.html>（最終閲覧日 2026年3月3日）。

(2) いわゆる第2の柱に関して、2021年7月1日、OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」は国際課税ルールの見直しについて、2つの柱から成る解決策に合意した（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021（最終閲覧日 2026年3月3日））。この国際的合意については、ジュリスト1567号（2022年）「国際課税の歴史的な合意—デジタル課税と最低税率をめぐって」所収の論文を参照されたい。

(3) グローバル・ミニマム課税は、令和5年度税制改正において導入された。この制度について、本誌は令和5年度税制改正以降、解説と評価をしてきた。令和5年度税制改正については吉村政穂「法人課税・国際課税」税研229号70頁以下（2023年）、令和6年度税制改正については関根美男「国際課税—グローバル・ミニマム課税を中心に」税研235号55頁（2024年）、令和7年度税制改正については吉村政穂「国際課税」税研241号72頁（2025年）、がある。

について米国税制との共存を図るための国際合意が近づいており、合意後にその内容を踏まえた改正を行うことを示唆していた。実際、令和7年12月26日に「令和8年度税制改正の大綱」が閣議決定された⁽⁴⁾後、令和8年1月5日に国際合意が公表された⁽⁵⁾ことを受けて、1月23日、「グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置」が別途閣議決定された⁽⁶⁾。

このように、令和8年度税制改正におけるグローバル・ミニマム課税については、①「令和8年度税制改正の大綱」と、②「グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置」の2つに区分される。

本稿は、グローバル・ミニマム課税に係る税制改正⁽⁷⁾とその経緯を説明した後に、外国子会社合算税制の改正について概説する。最後に国際課税に係る令和8年度税制改正について、現時点での評価と展望を述べる。

なお、令和8年度税制改正法案は、2026年2月20日に国会に提出された⁽⁸⁾が、成立を前提とした上で議論することとしたい。

II グローバル・ミニマム課税に係る令和8年度税制改正の概要

1 グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置

(1) 国際最低課税額に対する法人税（所得合算ルール：IIR）に関する適用免除基準改正後の法人税法82条の3第7項柱書は、「特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が各対象会計年度において、次に掲げる要件その他の財務省令で定める要件を満たしていると国際的に認められる国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域を所在地国とする場合には、当該対象会計年度の当該特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る第2項第1号から第3号までに定める金額（当該構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、当該構成会社等の同項第4号から第6号までに定める金額）は、零とする。」と規定する。

つまり、その国又は地域（具体的には、米

(4) 「令和8年度税制改正の大綱」は、次のサイトで閲覧することができる。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2026/20251226taikou.pdf（最終閲覧日 2026年3月3日）。

(5) OECDは、2026年1月5日付で「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package」と題する執行ガイダンス（Administrative Guidance）を公表した。

(6) 令和8年1月23日に閣議決定された「グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置」は、次のサイトで閲覧することができる。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2026/20260123kokusai.pdf（最終閲覧日 2026年3月3日）。

(7) 本稿執筆時点において、グローバル・ミニマム課税に係る令和8年度税制改正について公表された資料としては、秋元秀仁「グローバル・ミニマム課税における実務上の留意点と課題 第27回 グローバル・ミニマム課税における令和8年度税制改正の行方と課題」国際税務2026年3月号42頁、南繁樹「Side-by-Side パッケージ グローバル・ミニマム課税に関する新たなセーフ・ハーバー」国際税務2026年3月号74頁、南繁樹「OECDのSide-by-Side パッケージ：第2の柱に関する3種類のセーフ・ハーバー（簡素な実効税率、移行期間CbCR、租税優遇措置）」NO&T Tax Law Update 税務ニューズレター第53回、https://www.nagashima.com/wp-content/uploads/2026/01/alert_no72_20260126_2.pdf（最終閲覧日 2026年3月3日）などがある。

(8) 令和8年度税制改正法案に関しては、財務省のサイト（https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/221diet/index.html#a02）を参照した。

国)に特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が所在する場合、国際最低課税額に対する法人税(いわゆる IIR)を課さないこととしたのである。ただし、以下の4つの基準(及び財務省令で定める要件)を満たす場合に限られると規定した。

具体的には、①その国又は地域の法令において、20%以上の税率で所得に対する租税を課すこととされていること(2029年前に制定されたものに限る。②及び③について同じ)、②その国又は地域の租税に関する法令において、自国内最低課税額に係る税を課することとされていること、又はその会社等の各対象会計年度に係る純損益金額を基礎として計算した金額に対して15%以上の税率で租税を課すこととされていること、③その国又は地域が包括的な「外国子会社合算税制(CFC税制)」等を有していること、④その国又は地域が外国又は地域の「自国内最低課税額(QDMTT)」を控除できる外国税額控除制度を有していること、である。

このうち、③について、「その国又は地域の租税に関する法令において、他の会社等に持分を直接又は間接に有される会社等(③において「子会社等」という)がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていない場合その他の場合において、その子会社等の所得の金額を当該他の会社等の収益の額とみなして益金の額に算入する規定であって、原則としてその子会社等の全ての所得の金額を基礎としてその益金の額に算入する金額を算出するものが設けられていること。」と規定する(法82の3⑦三)。

また、④について、「税額控除制度等(投資を促進するための税額控除制度又は所得控除制度として次に掲げる要件を満たすものに限る。)の適用を受けることが認められる金額のうち一定の金額(原則として、一定の従

業員の給与等の額の合計額に5.5%を乗じて計算した金額と一定の有形資産に係る減価償却費の合計額に5.5%を乗じて計算した金額とのいずれか多い金額を按分した金額を上限)を調整後対象租税額に加算することができる特例を設ける。

イ その適用を受けることができる金額が支出の額を基礎として計算される税額控除制度又は所得控除制度であること。

ロ その適用を受けることができる金額が所在地国における有形資産の生産量等を基礎として計算される税額控除制度であること。」

と規定される(「グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置」)(具体的な内容は政令改正)。

上の改正を受けて、法人税法82条の3第16項において、財務大臣は同条第7項の規定により国又は地域を指定したときは、これを告示するとされ、3月31日付財務省告示第89号において米国が指定された。

(2) 国際最低課税残余額に対する法人税(軽課税所得ルール:UTPR)に関する適用免除基準

改正後の法人税法82条の11第4項は、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が所在する国・地域が、一定の要件(20%以上の税率による課税など)を満たすとして財務大臣が指定した場合、日本で計算されるグループ国際最低課税残余額(いわゆる UTPR)に、当該最終親会社等の所在地国に係る部分の金額を含めない(除外する)と規定する。

そして、その要件として、①その国又は地域の法令(2026年1月1日現在、施行しているものに限る。②において同じ)において、20%以上の税率で会社等の所得に対する租税を課すこととされていること、②自国内最低課税額に係る税を課すこととされていること、又は会社等の所得に対する租税の額が当

該会社等の当期純損益金額（法法82二十六に規定する当期純損益金額）を基礎として15%以上の税率で租税を課すこととされていること、③財務省令で定める要件、の3つを挙げている（法法82条の11④）。

（3）軽課税所得ルール（UTPR）適用免除基準の要件

改正後の法人税法82条の11第5項は、新設された第4項（上の（2））に規定する軽課税所得ルール（UTPR）免除基準を適用するための要件を規定する。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等の提供がある場合、又は、日本以外の国若しくは地域の租税法を執行する当局に当該グループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（法法150条の3第3項の規定の適用がある場合に限る）に限る、と規定する。

（4）移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用期限の1年延長

移行期間 CbCR セーフ・ハーバーとは、特定多国籍企業グループ等が提供を行う国別報告事項（Country by Country Report：CbCR）（日本以外の国又は地域におけるこれに相当するものを含む）に記載された情報を用いてその計算を行うものである。これは、本税制の対象となる特定多国籍企業グループ等の多くが国別報告事項の提供を行っていることを踏まえている。移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等だけでなく、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等についてもその適用が認められる。

イ 国際最低課税額に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

令和5年度税制改正で導入された所得合算ルール（IIR）において、構成会社等である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等

の各対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。（4）において同じ）又はこれに相当する事項につき租税特別措置法66条の4の4第1項若しくは第2項に規定する所轄税務署長又は日本国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局に提供された場合において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（対象外構成会社等を除く。（4）において同じ）が令和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（令和10年6月30日までに終了するものに限る）において、①から③までの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされている（令和5年度改正法附則14①）。

- ① 日本における収入が1,000万ユーロ相当額未満であること（収入要件）及び日本における税引前利益の額が100万ユーロ相当額未満であること（利益要件）（両方を合わせて「デミニマス要件」という）。
- ② 令和6年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度は15%、令和7年中に開始する対象会計年度は16%、令和8年中に開始する対象会計年度は17%以上であること（簡素な実効税率要件）。
- ③ 適格 CbCR における国別の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額が、グルーピング特例（法法82の2③）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額（法法82の2②一イ(2)）（CbCRにおける事業が行われる国又は地域と所在地国が一致している構成会社等に係る金額に限る）以下であること。なお、この CbCR セーフ・ハーバーを適

用するためには、令和5年度改正法附則14条2項を満たさなければならなかった。

ロ 国内最低課税額に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

一方、国内最低課税額の対象となる内国法人（各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの）が令和8年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限る）において、次の①から③までの要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされていた（令和7年度改正法附則18）。

- ① 日本における収入が1,000万ユーロ相当額未満であること（収入要件）及び日本における税引前利益の額が100万ユーロ相当額未満であること（利益要件）。
- ② 国別報告事項に基づく実効税率が17%以上であること（簡素な実効税率要件）。
- ③ 上記②に掲げる金額がその対象会計年度のその内国法人に係るグルーピング特例（法法82の19④）を適用しないで計算した場合の日本に係る実質ベース所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域とその所在地国が日本である構成会社等に係るものに限る）以下であること（通常利益要件）。

なお、この移行期間 CbCR セーフ・ハーバーを適用するためには、令和7年度改正法附則18条2項を満たさなければならなかった。

ハ 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る令和8年度税制改正

国際最低課税額に対する法人税に係る一定

の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準の適用期限（現行：令和8年12月31日）を令和9年12月31日まで1年延長する（改正法15）。また、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税に係る一定の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準についても同様の見直しを行う（改正法16）。

2 令和8年度税制改正大綱に係るグローバル・ミニマム課税の改正

令和8年度税制改正の大綱において記載されたグローバル・ミニマム課税の改正は、2025年1月にOECDにより発出された執行ガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から繰延税金資産と繰延税金負債に関する改正である。

移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合における調整後対象租税額の計算については、次に掲げる繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとされる。

- ① 国又は地方公共団体との間で締結された税額控除等に係る取決め（その税額控除等の額に係る繰延税金資産を増加させるために令和3年12月1日以後に締結されたものに限る）があることその他これに準ずる事由により生じた繰延税金資産
- ② 法人税に相当する税に関する日本以外の国又は地域における法令（令和3年12月1日から移行対象会計年度開始の日の前日までの間に制定されたものに限る）において、資産又は負債の金額が時価により評価されることにより計上された繰延税金資産又は繰延税金負債

Ⅲ グローバル・ミニマム課税と米国制度との共存システム

1 共存システム (Side-by-side package) の成立経緯

グローバル・ミニマム課税に係る国際合意は2026年1月5日に公表されたが、同合意までの動向を簡単に跡付けてみたい。

まず、2025年1月20日、米国大統領に返り咲いたトランプ氏は、OECD/G20が進めていたGlobal Tax Dealが米国内では効力を持たないとして、財務長官及びOECD米国代表等に対して、その旨をOECDに通知するよう指示⁽⁹⁾した。そこでは、既に米国税制が最低税率制度を有しており、外国の税制が米企業に不均衡な影響があるとして、対抗措置の検討も命じていた。

そして、2025年4月に行われた包括的枠組み総会において、米国代表団は、正式に共存システムを追求することを希望している (to pursue a side-by-side approach) と表明した⁽¹⁰⁾。

その後、2025年6月28日付で、「グローバル・ミニマム課税に関するG7声明」⁽¹¹⁾が公表され、「共存システムの実現は、デジタル経済の課税に関する建設的な対話及びすべて

の国の課税主権の保持を含む、国際課税システムの安定化のさらなる進展を促進する。我々は、これらの問題がより広範な法域グループにとって関連性を持つことを認識しており、『包摂的枠組み』において、すべての当事者が受入れ可能かつ実施可能な解決策に迅速に達する観点から、この理解及びそれが基づく原則について議論し、発展させることを期待する。我々はまた、899条の削除が、ここで示された理解全体にとって、また、包摂的枠組みにおける議論にとってより安定した環境を提供するために、極めて重要であることを認識する。」などと合意した。

このあと、上述したように2026年1月5日に共存システムに係る国際合意が公表された。

2 米国による対抗措置と交渉

トランプ大統領が検討を指示した対抗措置として、リベンジ税とも呼ばれた内国歳入法899条は、2025年5月12日、下院歳入委員会の税制改正法案⁽¹²⁾に「Enforcement of remedies against unfair foreign taxes」と記載されていたところ、同年5月22日に同法案は下院を通過した⁽¹³⁾。

その後、上院財政委員会で審議していたが、上述したG7声明合意に基づくベッセント財務長官の要請により、OBBBA⁽¹⁴⁾から

(9) トランプ大統領の指示は、同日付のホワイトハウスのメモランダムを参照。https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/?utm_source=chatgpt.com (最終閲覧日 2026年2月20日)。

(10) 2025年11月、OECD事務総長からのG20向け税務報告書 (OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders G20 South Africa, November 2025) 6頁を参照。https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-leaders-g20-south-africa-november-2025_8364cdd0/54b70436-en.pdf (最終閲覧日 2026年2月20日)。

(11) https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g7/g7_20250628_1.pdf (最終閲覧日 2026年2月20日)。

(12) この法案は、以下のサイトで閲覧することができる。https://waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2025/05/The-One-Big-Beautiful-Bill-Section-by-Section.pdf?utm_source=chatgpt.com (最終閲覧日 2026年3月1日)。

899条を除外することとした⁽¹⁵⁾。

さて、899条は、差別的な外国（UTPR やデジタルサービス税を有する国）に関する者（当該外国政府、当該国の居住個人・居住法人・外国財団、そしてそれらに所有される事業体）に対して、米国内で課される税率を最大20%まで追加引上げを行える仕組みであった。そして、899条は、財務長官がこれとは別に域外課税（extraterritorial tax）や差別的課税（discriminatory tax）を指定することができるかと規定していた。

交渉の状況は外部からはうかがい知ることはできないが、899条により米国による報復内容が明らかになっただけでなく、その効力も諸外国に多大な影響を及ぼすものであり、各国とも共存システムの受入れに傾いたと思われる。

3 米国財務省の公式声明

2026年1月5日、米国財務省は、共存システムに関する国際合意を受けた声明⁽¹⁶⁾を公表した。それによると、米国政府は145か国

以上で構成される包括的枠組みと交渉し、米国に本社を置く企業の課税主権を確保することに成功したとし、米国企業は他国の税制ではなく米国の税制のみに従うことになり、国内の研究開発（R & D）減税などの投資インセンティブも保護されたとのことである。その上で、米国財務省は、同合意を米国の経済的自立を守り、国内の労働者や産業を外国の過度な課税権から守るための歴史的な勝利であると位置付けている。

さて、米国が有するミニマム課税⁽¹⁷⁾は、国内法としての法人代替ミニマム課税⁽¹⁸⁾（Corporate Alternative Minimum Tax：CAMT）と米国外軽課税無形資産所得（Global Intangible Low-Taxed Income：GILTI）⁽¹⁹⁾である。

前者は、大企業（具体的には、過去3年間の平均調整後財務諸表利益（Adjusted Financial Statement Income：AFSI）が10億ドルを超える企業、又は外国親会社を持つグループの場合、グループ全体のAFSI（連結所得ベース）が10億ドル超、かつ米国内グ

(13) 下院においては、215対214の僅差で可決した。https://www.steptoe.com/en/news-publications/senate-finance-committee-releases-its-version-of-the-one-big-beautiful-bill.html?utm_source=chatgpt.com（最終閲覧日 2026年2月20日）。

(14) One, Big, Beautiful Bill Act を指す。これは2025年7月4日に成立した米国の大型税制改正法（Public Law 119-21）である。OBBBA は、2017年に成立したいわゆるトランプ減税（Tax Cuts and Jobs Act：TCJA）のうち、失効・縮小が予定されていた部分について延長・恒久化するとともに、個人減税・企業減税・国際課税の改正を含む税制改正法である。

(15) 以下のクラポ下院歳入委員長とスミス上院財政委員長の声明を参照されたい。https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/chairman-crapo-and-chairman-smith-applaud-trump-administration-for-international-tax-agreement-protecting-american-workers-and-businesses?utm_source=chatgpt.com（最終閲覧日 2026年2月20日）。

(16) 同声明の見出しは、「米財務省、米国本社企業をバイデン政権のグローバル最低課税制度の適用対象外とする合意を取り付ける」というものであり、2021年7月の合意を破棄するものと理解することもできる。<https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0350>（最終閲覧日 2026年3月1日）。

(17) 米国が有するミニマム課税の概要、共存システムなどについて、2025年12月8日にIFA 日本支部第20回セミナー「米国と Pillar 2」と題したミシガン大学の Reuven S. Avi-Yonah 教授の講演録（租税研究917号91頁（2026年））を参照されたい。

(18) 米国法人代替ミニマム課税は2022年8月のインフレ削減法により導入されたが、その概要については、以下を参照されたい。野本誠「『インフレ削減法』成立」国際税務2022年10月号10頁。

ループ会社のAFSIが1億ドル超である企業)に最低15%を課税する制度である。

一方、後者は、米国株主が50%超保有する外国法人の所得からSubpart F(外国子会社合算税制上の合算対象)所得を除外した所得のうち、有形資産(正確には、Qualified Business Asset Investment: QBAI)の通常収益とみなされる10%部分を超える収益を、超過利益として米国で課税する制度である。

4 共存システムの世界的な影響

グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を受けて、日本を含む多くの国で税制改正が行われることとされている。一方、米国企業においては、上記の米国財務省の公式声明にあるように、米国税制のみに従って申告納税を行うことになる。

なお、日本を含むその他145以上の国と地域において、共存システムに記載された内容がすべて文書化されているわけではなく細部を詰めなければならないこと、2029年までに見直し(英語でstocktake)をする可能性があること、など一定程度の不確実性を受け入れることになった。

Ⅳ 外国子会社合算税制の改正

令和8年度税制改正において、外国子会社合算税制に係る部分は、次のとおりである。

1 解散した部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に係る特例の創設

(1) 外国関係会社が清算部分対象外国関係会社(解散した外国関係会社のうち、その解散の日を含む事業年度開始の日前2年以内に開始した事業年度のいずれにおいても部分対象外国関係会社に該当していたものをいう(措法66の6②八)。(1)において同じ)又は清算外国金融子会社等(解散した外国関係会社のうち、その解散の日を含む事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度のいずれにおいても外国金融子会社等に該当していたものをいう(措法66の6②九)。(1)において同じ)に該当する場合には、その解散により最初に部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に該当しないこととなった事業年度終了の日から原則として同日以後3年を経過した日までの期間内の日を含む事業年度((1)において「特例清算事業年度」という(措法66の6②十))については、清算部分対象外国関係会社は部分対象外国関係会社と、清算外国金融子会社等は外国金融子会社等とそれぞれみなして、外国子会社合算税制が適用される(措法66の6⑬)。

(2) 国税職員による書類提出依頼と提出されない場合の推定

国税当局の当該職員が内国法人に係る外国関係会社が清算部分対象外国関係会社若しくは清算外国金融子会社等のいずれかに該当すること又はその外国関係会社の事業年度が特例清算事業年度に該当することを明らかにする書類等の提出等を求めた場合において、期

(19) GILTIは、第1次トランプ政権におけるTCJAで成立したが、内容については、IRSの以下のサイトを参照されたい。<https://www.irs.gov/newsroom/irs-and-treasury-issue-guidance-related-to-global-intangible-low-taxed-income-gilti> (最終閲覧日 2026年2月20日)。なお、OBBBAの成立により、GILTIはNet CFC tested income included in gross income of United States shareholders (NCTI)と変更され、実効税率12.6%で課税されることとされた。NCTIは2026年1月1日以降開始事業年度より適用される(新951A条は、次のサイトで閲覧できる。https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/951A?utm_source=chatgpt.com)。

限までにその提出等がないときは、上記(1)の適用については、その外国関係会社は清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等に、その事業年度は特例清算事業年度に、それぞれ該当しないものと推定される(措法66の6⑤⑥)。

2 その他

ペーパー・カンパニー特例に係る資産割合要件の緩和、外国関係会社の本店所在地国の外国法人の租税負担割合の計算などが改正される。

V 評価と展望

グローバル・ミニマム課税の制度は、令和7年度税制改正において一応の完成を見た一方、本年1月5日の国際合意(米国との共存システム)を受けて更なる改正が行われた。共存システムの成立により、グローバル・ミニマム課税と外国子会社合算税制による租税回避防止への基盤が整ったと理解することができる。国際合意を直ちに令和8年度税制改正に取り入れた点は、高く評価されるべきだろう。

ところで、グローバル・ミニマム課税と外国子会社合算税制は、ともに国際的租税回避の防止、つまり、税源浸食と利益移転を防止する制度である。前者は連結財務諸表をベースとして会計上の利益に対して15%の実効税率を賦課するための制度であるが、後者は外国子会社の課税所得をベースとしてその所得

の性質や経済実体の有無により租税回避的な所得を特定して日本の株主に帰属させた上で課税する制度である。

このことを敷衍すると、日本の外国子会社合算税制の役割に関して、税源浸食と利益移転の観点から新たな議論を行うことが求められるとも思われる。外国子会社合算税制が導入されて間もなく50年になるが、当初の立法趣旨(タックス・ヘイブンを利用した租税回避の防止)は改正を重ねた結果としてやや曖昧になっているところもある。今回、改めて米国のGILTIやSubpart Fを検討してみたが、グローバル・ミニマム課税と整合的であるようにも考えられる。外国関係会社の受動的所得を合算することを基本とし、能動的所得に関しては一定の限度額を超える部分への課税など、わが国制度への示唆を与えてくれる。

外国子会社合算税制は、平成29年度税制改正において、従来の適用除外基準を経済活動基準と名称変更をして維持し、引き続き全部合算を基本として現在に至っている。令和8年度改正においても、全部合算をベースとする観点から改正がなされた。今後、外国子会社合算税制については、より機械的に合算所得を算定する方が納税者の予測可能性が高まるようにも思われる。その意味で、研究者、納税者、そして実務家を含めた幅広い議論を行うことで、グローバル・ミニマム課税と外国子会社合算税制の2つの制度が、多くの関係者に親しまれるものとなるよう期待するものである。