

# 軽減税率制度を始めとする税制改革の諸課題

## — 平成 28 年度税制改正の概要 —

財政金融委員会調査室 渡邊 将史

### 1. はじめに

安倍総理は平成 27 年 9 月の記者会見で、誰もがチャンスを保障され、自己の能力を最大限に発揮できる「一億総活躍」社会を創り上げることがを表明した。これは、「希望を生み出す強い経済」を確立し、「夢を紡ぐ子育て支援」、「安心につながる社会保障」を構築するという「新・三本の矢」により少子高齢化に歯止めを掛け、50 年後も人口 1 億人を維持するというものであり、「三本の矢<sup>1</sup>」から成るそれまで約 3 年間の経済政策を一層強化したものである。

本稿では、28 年度税制改正の柱を、安心につながる社会保障実現のための「社会保障と税の一体改革」実施の一環である「消費税の軽減税率制度の導入」、希望を生み出す強い経済を確立するための「法人税改革」の 2 本と捉え、28 年度与党税制改正大綱<sup>2</sup>及び政府税制改正大綱<sup>3</sup>に基づき、改正の概要と今後の課題を紹介する。

### 2. 改正の概要

#### (1) 消費税の軽減税率制度

##### ア 導入の経緯

平成 24 年 6 月の民主党、自由民主党及び公明党による三党合意に基づく「社会保障と税の一体改革」の枠組みの下、同年 8 月に税制抜本改革法<sup>4</sup>が成立した。同法第 7 条第 1 号において、消費課税については、低所得者に配慮する観点から、①総合合算制度、②給付付き税額控除、③複数税率の導入について総合的に検討することとされている。

政権交代を経て与党となった自民党及び公明党は、これまで与党税制協議会に調査委員会や検討委員会を設置するなど、軽減税率の導入を目指し議論を積み重ねてきた。

<sup>1</sup> 「大胆な金融政策」、「機動的な財政政策」、「民間投資を喚起する成長戦略」

<sup>2</sup> 「平成 28 年度税制改正大綱」（平成 27 年 12 月 16 日 自由民主党・公明党）

<sup>3</sup> 「平成 28 年度税制改正の大綱」（平成 27 年 12 月 24 日閣議決定）

<sup>4</sup> 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年 8 月 22 日法律第 68 号）、第 7 条第 1 号イ～ハの概要は以下のとおり（下線部筆者記入）。

一 消費課税については、消費税率の引上げを踏まえて、次に定めるとおり検討すること。

イ 低所得者に配慮する観点から、番号制度の本格的な稼働及び定着を前提に、関連する社会保障制度の見直し及び所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度、給付付き税額控除等の施策の導入について、所得の把握、資産の把握の問題、執行面での対応の可能性等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ロ 低所得者に配慮する観点から、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ハ イ及びロの検討の結果に基づき導入する施策の実現までの間の暫定的及び臨時的な措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施する。

軽減税率制度の導入をめぐる主な経緯は図表1のとおりである。与党における検討段階では、対象品目の線引き、必要となる財源の確保、制度導入時期の考え方等について、様々な課題や与党内における意見の相違点が明らかになった。また、財務省から与党に対しては、マイナンバーカードを活用し、消費者に消費税相当額の一部を還付するという「日本型軽減税率制度案」が示されたが、個人情報流出の懸念などの問題点が指摘され、同案は撤回された。このように政府・与党内での議論が分かれる中、今回の制度導入決定に際しては、安倍総理の意向が強く反映されたとの指摘も多い。

安倍総理は27年10月14日、軽減税率制度の導入時期について、消費税率が10%に引き上げられる29年4月からとするよう検討を指示した。与党は10月27日、財源について、予定していた「総合合算制度」を見送ることによる4,000億円を充てることに合意した。対象品目の線引きについて、自民党は、「生鮮食品」までとするなど、導入当初は品目を絞り確実に実行できる体制で行うべきと主張していた。一方、公明党は、痛税感を緩和するという目的から、「加工食品」を含めるなど対象範囲を幅広く設定すべきと主張したため、与党間で意見に隔たりが残り、与党税制協議会における協議は難航した。その後、与党の幹事長を加えた協議、与党党首会談などを経て、12月12日、対象品目を酒類及び外食を除く飲食料品とする「軽減税率制度についての大枠」が与党幹事長間で合意された。この大枠に沿って与党が税制改正大綱をまとめる中、新聞の定期購読料が対象品目に追加され、12月16日に与党税制改正大綱が正式決定された。

図表1 軽減税率制度導入をめぐる主な経緯

年月日	主な経緯
H24.6.15	社会保障・税一体改革に関する三党合意(民主党・自由民主党・公明党)
H24.8.10	税制抜本改革法成立
H24.12.26	第二次安倍内閣発足
H25.1.24	平成25年度与党税制改正大綱「消費税率の10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす」
H25.2.20	与党税制協議会「軽減税率制度調査委員会」初会合(全11回開催)
H25.11.12	与党税制協議会・軽減税率制度調査委員会「軽減税率についての議論の中間報告」公表
H25.12.12	平成26年度与党税制改正大綱「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する」
H26.4.1	消費税率8%への引上げ実施
H26.6.5	与党税制協議会「消費税の軽減税率に関する検討について」、対象品目線引きの8案を公表
H26.10.8	与党税制協議会「消費税の軽減税率に関する検討について」、関係団体ヒアリング概要を公表
H26.11.18	安倍総理が消費税率10%への引上げ時期延期を表明(H27.10.1→H29.4.1)
H26.12.24	第三次安倍内閣発足
H26.12.30	平成27年度与党税制改正大綱「平成29年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的な検討を進める」
H27.2.9	与党税制協議会「消費税軽減税率制度検討委員会」初会合(全14回開催)
H27.9.10	財務省が「日本型軽減税率制度(案)」を与党税制協議会に提示
H27.10.14	安倍総理が消費税10%と同時の軽減税率制度導入検討を指示
H27.10.27	与党が「総合合算制度」見送りによる4,000億円の財源確保に合意
H27.11.19	与党幹事長協議開始
H27.12.8	安倍自民党総裁・山口公明党代表会談
H27.12.12	与党が「軽減税率制度についての大枠」決定、対象品目「酒類・外食を除く飲食料品」で合意
H27.12.15	平成28年度与党税制改正大綱(案)において、対象品目に「新聞」を追加
H27.12.16	平成28年度与党税制改正大綱、決定
H27.12.24	平成28年度税制改正の大綱、閣議決定

(出所)新聞報道等に基づき作成

## イ 軽減税率制度の概要

### (ア) 対象品目

軽減税率制度の概要は図表2のとおりであり、対象品目は飲食料品（酒類及び外食を除く）及び新聞（定期購読料）とされた。飲食料品における「外食」の定義については、食品衛生法上の飲食店営業その他のその場で飲食させるサービスの提供（「食事の提供」）を行う事業を営む者が、テーブル、椅子その他のその場で飲食させるための設備（「飲食設備」）を設置した場所で行う「食事の提供」その他これに類するものとされている（図表3）。

図表2 軽減税率制度（案）の概要

<p><b>●対象品目</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・飲食料品（酒類及び外食を除く）</li> <li>・新聞（定期購読契約が締結された週2回以上発行されるもの）</li> </ul>
<p><b>●税率</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・軽減税率8%（国分：6.24%、地方分1.76%）</li> <li>・標準税率10%（国分：7.8%、地方分2.2%）</li> </ul>
<p><b>●インボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入（平成33年4月～）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・登録を受けた課税事業者に対し、適格請求書の交付・保存を義務付ける（同請求書の交付は、課税事業者のみ可能）。</li> <li>・同請求書及び帳簿の保存を仕入税額控除の要件とする（免税事業者からの仕入れは仕入税額控除不可）。</li> <li>・税額計算の方法は、①適格請求書に記載された税額の「積上げ計算」、②取引総額からの「割戻し計算」の選択制とする。</li> </ul>
<p><b>●インボイス制度導入前の経過措置（平成29年4月～平成33年3月）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・現行の請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応するため、区分記載請求書等保存方式を導入する。</li> <li>・売上げ又は仕入れを税率ごとに区分することが困難な事業者に対し、売上税額又は仕入税額の計算の特例を設ける。</li> </ul>
<p><b>●インボイス制度導入後の経過措置（平成33年4月～平成39年3月）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・免税事業者からの仕入れについて、平成33年4月から3年間は80%、その後の3年間は50%の仕入税額控除を可能とする。</li> </ul>

（出所）財務省資料に基づき作成

図表3 「外食」の定義（案）

軽減税率（「外食」に当たらない）	標準税率（「外食」に当たる）
<p>（テイクアウト・出前・宅配）</p> <p>①「飲食設備を設置した場所で行う」ものではないもの 牛丼屋・ハンバーガー店の <u>テイクアウト</u> そば屋の <u>出前</u> ピザ屋の <u>宅配</u> <u>屋台での軽食</u>（飲食設備がない場合） 寿司屋の <u>お土産</u></p> <p>②「食事の提供」に当たらないもの コンビニの <u>弁当・惣菜</u> （イートインコーナーがある場合でも、持ち帰り可能な状態で販売される場合は「軽減」）</p>	<p>（店内飲食・イートイン）</p> <p>牛丼屋・ハンバーガー店での <u>店内飲食</u> そば屋での <u>店内飲食</u> ピザ屋での <u>店内飲食</u> <u>フードコートでの飲食</u> 寿司屋での <u>店内飲食</u></p> <p><u>コンビニのイートインコーナーでの飲食を前提に提供される飲食料品</u>（例：トレイに載せて座席に運ばれる食品、返却の必要がある食器で提供される食品） <u>ケータリング・出張料理</u></p>

（出所）財務省資料に基づき作成

(イ) インボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入（平成33年4月～）（図表4）

軽減税率が導入されている欧州に倣い、平成33年4月からインボイス制度が導入される。登録を受けた課税事業者（売り手）に対しては、事業者から求められた場合の適格請求書の交付・写しの保存を義務付けるとともに、偽りの交付をした場合の罰則を設ける。適格請求書の記載事項については、現行方式<sup>5</sup>と比べ、①軽減税率の対象品目である旨、②税率ごとに合計した対価の額、③登録番号、④消費税額の4点が追加される。

また、買い手に対しては、請求書等及び帳簿の保存を仕入税額控除の要件とする。同請求書等は、課税事業者のみ交付可能となるため、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができなくなる。

税額計算の方法については、適格請求書に記載された税額の「積上げ計算」、又は、税率ごとの取引総額からの「割戻し計算」の選択制となる。

図表4 区分経理の方法の比較

	(現行) 請求書等保存方式	(平成29年4月～) 区分記載請求書等保存方式	(平成33年4月～) 適格請求書等保存方式(インボイス制度)												
	<table border="1"> <tr> <th>請求書</th> <th>請求書(控)</th> </tr> <tr> <td>                     ○○御中                      11月分 21,600円(税込)                      11/1～30 食料品等 5,400円                      :                      合計 21,600円                 </td> <td>                     □□御中                      11月分 43,200円(税込)                      11/1～30 食料品等 10,800円                      :                      合計 43,200円                 </td> </tr> </table>	請求書	請求書(控)	○○御中 11月分 21,600円(税込) 11/1～30 食料品等 5,400円 : 合計 21,600円	□□御中 11月分 43,200円(税込) 11/1～30 食料品等 10,800円 : 合計 43,200円	<table border="1"> <tr> <th>請求書</th> <th>請求書(控)</th> </tr> <tr> <td>                     ○○御中                      11月分 21,800円(税込)                      11/1 食料品 5,400円                      11/8 雑貨 5,500円                      :                      合計 21,800円                      (10%対象 11,000円)                      (8%対象 10,800円)                      注※印は軽減税率(8%)適用商品                 </td> <td>                     □□御中                      11月分 43,600円(税込)                      11/5 食料品 10,800円                      11/9 雑貨 11,000円                      :                      合計 43,600円                      (10%対象 22,000円)                      (8%対象 21,600円)                      注※印は軽減税率(8%)適用商品                 </td> </tr> </table>	請求書	請求書(控)	○○御中 11月分 21,800円(税込) 11/1 食料品 5,400円 11/8 雑貨 5,500円 : 合計 21,800円 (10%対象 11,000円) (8%対象 10,800円) 注※印は軽減税率(8%)適用商品	□□御中 11月分 43,600円(税込) 11/5 食料品 10,800円 11/9 雑貨 11,000円 : 合計 43,600円 (10%対象 22,000円) (8%対象 21,600円) 注※印は軽減税率(8%)適用商品	<table border="1"> <tr> <th>請求書</th> <th>請求書(控)</th> </tr> <tr> <td>                     ○○御中                      11月分 20,000円(本体)                      11/1 食料品 5,000円                      11/8 雑貨 5,000円                      :                      合計 20,000円                      消費税 1,800円                      (10%対象 10,000円)                      消費税 1,000円                      (8%対象 10,000円)                      消費税 800円                      △△(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇                 </td> <td>                     □□御中                      11月分 40,000円(本体)                      11/5 食料品 10,000円                      11/9 雑貨 10,000円                      :                      合計 40,000円                      消費税 3,600円                      (10%対象 20,000円)                      消費税 2,000円                      (8%対象 20,000円)                      消費税 1,600円                      ○〇(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇                 </td> </tr> </table>	請求書	請求書(控)	○○御中 11月分 20,000円(本体) 11/1 食料品 5,000円 11/8 雑貨 5,000円 : 合計 20,000円 消費税 1,800円 (10%対象 10,000円) 消費税 1,000円 (8%対象 10,000円) 消費税 800円 △△(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇	□□御中 11月分 40,000円(本体) 11/5 食料品 10,000円 11/9 雑貨 10,000円 : 合計 40,000円 消費税 3,600円 (10%対象 20,000円) 消費税 2,000円 (8%対象 20,000円) 消費税 1,600円 ○〇(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇
請求書	請求書(控)														
○○御中 11月分 21,600円(税込) 11/1～30 食料品等 5,400円 : 合計 21,600円	□□御中 11月分 43,200円(税込) 11/1～30 食料品等 10,800円 : 合計 43,200円														
請求書	請求書(控)														
○○御中 11月分 21,800円(税込) 11/1 食料品 5,400円 11/8 雑貨 5,500円 : 合計 21,800円 (10%対象 11,000円) (8%対象 10,800円) 注※印は軽減税率(8%)適用商品	□□御中 11月分 43,600円(税込) 11/5 食料品 10,800円 11/9 雑貨 11,000円 : 合計 43,600円 (10%対象 22,000円) (8%対象 21,600円) 注※印は軽減税率(8%)適用商品														
請求書	請求書(控)														
○○御中 11月分 20,000円(本体) 11/1 食料品 5,000円 11/8 雑貨 5,000円 : 合計 20,000円 消費税 1,800円 (10%対象 10,000円) 消費税 1,000円 (8%対象 10,000円) 消費税 800円 △△(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇	□□御中 11月分 40,000円(本体) 11/5 食料品 10,000円 11/9 雑貨 10,000円 : 合計 40,000円 消費税 3,600円 (10%対象 20,000円) 消費税 2,000円 (8%対象 20,000円) 消費税 1,600円 ○〇(株)登録番号 〇〇〇-〇〇〇														
(単一税率のため※印は不要)	①	※印の記載あり(買手による記載も可)	① ※印・税率・税額の記載あり												
(単一税率のため税率毎の取引金額は不要)	②	税率毎の取引金額の記載あり(買手による記載も可)	② 税率毎の取引金額の記載あり												
請求書等の交付義務なし	③	請求書等の交付義務なし	③ 請求書等の交付義務あり												
不正発行の罰則なし	④	不正発行の罰則なし	④ 不正発行の罰則あり												
事業者番号の記載なし	⑤	事業者番号の記載なし	⑤ 登録番号の記載あり												

(出所) 財務省資料を一部加工

(ウ) インボイス制度導入前の経過措置（平成29年4月～平成33年3月）

現行の「請求書等保存方式」は、消費税率が5%に引き上げられた平成9年4月から開始された。この方式では、帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行し

<sup>5</sup> 現行方式の記載事項は、①請求書発行者の氏名又は名称、②取引年月日、③取引の内容、④対価の額、⑤請求書受領者の氏名又は名称の5点である。

た請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている。

今回の改正では、請求書等と帳簿の保存という我が国の取引慣行や区分経理の変化に対応するため、軽減税率制度が導入される平成 29 年 4 月からインボイス制度導入までの 4 年間、「区分記載請求書等保存方式」が導入される。

具体的には、売り手が発行する請求書等の記載事項に、①軽減税率の対象品目である旨、②税率ごとに合計した対価の額の 2 点を加える。同請求書等は免税事業者も交付可能となる。現行どおり、売り手には③同請求書等の交付・写しの保存義務を課さず、④偽りの請求書等の交付に対する罰則も設けない。

また、買い手は請求書の保存を仕入税額控除の要件とし、免税事業者からの仕入れも仕入税額控除を可能とする。なお、上記①、②については、買い手が事実に基づき追記することを認める。

売上げ又は仕入れを税率ごとに区分することが困難な事業者に対しては、売上税額又は仕入税額の計算の特例が設けられる。

#### (エ) インボイス制度導入後の経過措置（平成 33 年 4 月～平成 39 年 3 月）

インボイス制度において、課税売上高が 1,000 万円以下の免税事業者はインボイスを発行できない。そのため、制度導入後は免税事業者からの仕入れは仕入税額控除ができず、免税事業者が取引から排除されるおそれがある。

今回の改正では、免税事業者からの仕入れについて、インボイス制度が導入される平成 33 年 4 月から 36 年 3 月までの 3 年間は 80%、その後、36 年 4 月から 39 年 3 月までの 3 年間は 50%の仕入税額控除を認める特例が設けられる。

#### (オ) 安定財源の確保

軽減税率制度の導入に当たっては、財政健全化目標を堅持し、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って安定的な恒久財源を確保する必要があることから、平成 28 年度税制改正法案に以下の旨が明記される。

- ① 平成 28 年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、安定的な恒久財源を確保する。
- ② 平成 30 年度の「経済・財政再生計画」の中間評価等を踏まえ、税制の構造改革や社会保障制度改革等の歳入・歳出の在り方について検討し、必要な措置を講ずる。

#### (カ) 軽減税率制度の円滑な導入・運用のための検証・取組

軽減税率制度の導入・運用に当たり混乱が生じないように、政府・与党が一体となって万全の準備を進めることとし、平成 28 年度税制改正法案に以下の旨が明記される。

- ① 政府・与党に必要な体制を整備するとともに、事業者の準備状況等を検証し、必要に応じ、軽減税率制度の円滑な導入・運用のための必要な措置を講ずる。
- ② 軽減税率制度導入後 3 年以内を目途に、インボイス制度導入に係る事業者の準備状況及び事業者取引への影響の可能性、軽減税率制度導入による簡易課税制度への影響、経過措置の適用状況などを検証し、必要と認められるときは、その結果に基づいて法制上の措置その他必要な措置を講ずる。

## (2) 法人課税

安倍内閣は、デフレ脱却と経済再生を最重要政策課題とし、税制面では平成27年度に法人税改革に着手した。この法人税改革は、法人課税をより広く負担を分かち合う構造へ改革し、稼ぐ力のある企業等の税負担を軽減することで、企業に対し、収益力拡大に向けた前向きな投資、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促そうとするものである。

27年度税制改正では、欧米各国が行ってきた「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方に沿って、法人実効税率<sup>6</sup>（26年度34.62%）の20%台への引下げに向けた改革が行われた。具体的には、欠損金繰越控除の段階的見直し、受取配当等益金不算入の見直し、法人事業税の外形標準課税の見直し及び租税特別措置の見直しにより財源を確保した上で、法人実効税率を27年度に32.11%（▲2.51%）とし、28年度に31.33%（▲3.29%）まで引き下げることにした。

28年度においてもその改革は更に推進される。今回の改正では、法人税の課税ベースの拡大等により財源を確保した上で法人税率を更に引き下げるなど、法人実効税率の20%台への引下げが実現する。なお、今回の法人税改革による国・地方を合わせた増減収見込額は、28年度が▲60億円、29年度が▲50億円、30年度が▲80億円となり、おおむね収支中立が図られている（図表5）。

図表5 法人税改革による増減収見込額（国・地方）

				(対28年度改正前、単位:億円)			
法人税(国税)	28年度	29年度	30年度	法人事業税(地方税)	28年度	29年度	30年度
法人税の税率引下げ	▲2,390	▲2,390	▲3,340	所得割の税率引下げ	▲3,940	▲3,940	▲3,940
課税ベースの拡大等による財源確保	2,370	2,380	3,300	課税ベースの拡大等による財源確保	3,900	3,900	3,900
生産性向上設備投資促進税制の見直し	720	2,410	2,410	外形標準課税の拡大	3,900	3,900	3,900
その他の租税特別措置の見直し	240	240	240	地方計(B)	▲40	▲40	▲40
減価償却の見直し	650	650	650				
欠損金繰越控除の更なる見直し	760	▲920	-				
国計(A)	▲20	▲10	▲40	国・地方計(A+B)	▲60	▲50	▲80

(出所)『平成28年度税制改正の大綱』(平成27年12月24日閣議決定)に基づき作成

### ア 法人実効税率の引下げ

今回の改正では、後述する課税ベースの拡大等により財源を確保した上で、法人税率及び法人事業税所得割の税率を更に引き下げることにしている。これにより、法人実効税率は平成28年度29.97%、30年度29.74%まで下がり、政府が目標としていた「20%台」を改革2年目にして実現することとなる（図表6）。

図表6 法人実効税率の引下げ（平成28年度改正）

	26年度	27年度	28・29年度	30年度
法人税率	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%
法人事業税所得割(標準税率)	7.2%	6.0%	3.6%	3.6%
国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11%	29.97%	29.74%
対26年度	-	▲2.51%	▲4.65%	▲4.88%

(出所)財務省資料に基づき作成

<sup>6</sup> 法人税(国税)の計算において、法人事業税(地方税)が損金算入されることを調整した上で、法人税、法人事業税及び法人住民税(地方税)の表面上の税率を合計したものの。

## イ 租税特別措置の見直し

租税特別措置については、特定の政策目的を実現するために有効な政策手法となる一方、税負担の歪みを生じさせる面があるため、真に必要なものに限定していくこととされている。

今回の改正では、平成 28 年 3 月末で期限切れとなる減収措置 17 項目のうち、3 項目については廃止され、14 項目については縮減を伴う見直しが行われる。例えば、26 年度改正で創設された「生産性向上設備投資促進税制」については、期限どおり 27 年度末に縮減<sup>7</sup>されるとともに、企業の投資判断の前倒しを促すよう 28 年度末に廃止することが明確化される。

## ウ 減価償却の見直し

法人税法では、減価償却費として損金経理した金額のうち、法人が選択した償却方法により法定耐用年数に応じて計算した償却限度額に達するまでの金額を損金算入することが認められている。現行の償却方法について、建物は「定額法」、機械装置等は「定額法」と「定率法」の選択制などとなっている。

今回の改正では、建物と一体的に整備される「建物附属設備」や建物同様に長期安定的に使用される「構築物」について、償却方法が「定額法」に一本化される。

## エ 欠損金繰越控除の更なる見直し（大法人）

平成 27 年度改正においては、欠損金の繰越控除制度が課税ベースを大きく侵食している状況を改善するとともに、企業の稼ぐ力を高めるインセンティブとするため欠損金繰越控除の控除限度の段階的引下げ等が行われた。

今回の改正では、改正による法人税改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化する観点から、図表 7 のとおり更なる見直しが行われる。

図表 7 欠損金繰越控除の見直し

		(参考)26年度	27年度	28年度	29年度	30年度以降
控除限度の段階的引下げ	27改正	所得金額×80%	所得金額×65%		所得金額×50%	
	28改正		所得金額×65%	所得金額×60%	所得金額×55%	所得金額×50%
繰越期間の延長	27改正	9年	9年		10年	
	28改正		9年	9年	9年	10年

(出所)財務省資料に基づき作成

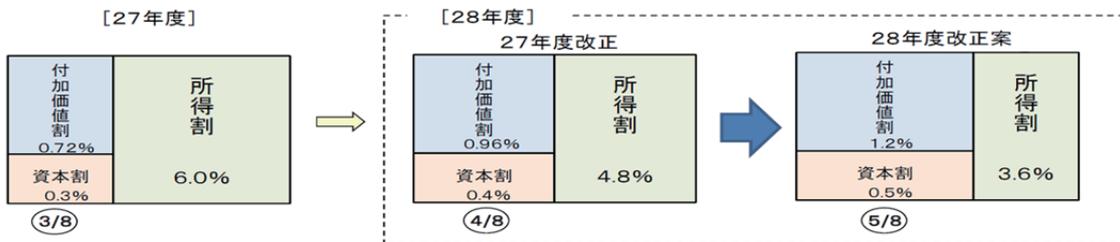
## オ 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大（大法人）

今回の法人実効税率の引下げにおいては、平成 27 年度改正に続き、地方法人課税の見直しも行われる。27 年度改正では、企業が稼ぐ力を高めるインセンティブとなるよう、大法人の法人事業税のうち外形標準課税（26 年度「全体の 2/8」）を、27 年度「全体の 3/8」、28 年度「全体の 4/8」に拡大された。

<sup>7</sup> 先端設備、生産ラインやオペレーションの改善に資する設備について、現行、機械装置などは平成 27 年度末までは即時償却又は 5% 税額控除の選択制であるが、その後、28 年度末までは 50% 特別償却又は 4% 税額控除となる。

今回の改正では、地域で雇用を支える中堅企業への影響に十分配慮<sup>8</sup>した上で、28年度に「全体の5/8」へと更に拡大される。これに伴い、所得割の税率は27年度6.0%から28年度3.6%になる（図表8）。

図表8 法人事業税の外形標準課税の拡大



(出所)財務省資料

### (3) 個人所得課税・資産課税

#### ア スイッチOTC医薬品控除の創設（医療費控除の特例）

国民自らが自己の健康管理を進めるセルフメディケーションを推進するため、スイッチOTC医薬品<sup>9</sup>の年間購入額が12,000円を超える場合において、その超える部分の金額をその年分の総所得金額から控除（限度額：88,000円）することができる医療費控除の特例が創設される。本特例は、平成29年1月1日から33年12月31日までの同医薬品の購入に限られる。

適切な健康管理の下で医療用医薬品からの代替を進める観点から、適用対象となるのは、健康の維持増進及び疾病の予防への取組として検診、予防接種等を受けている個人となる。なお、本特例と現行の医療費控除制度との併用はできない。

#### イ 通勤手当の非課税限度額の引上げ

地方創生の推進に係る税制上の支援措置の一つとして、新幹線を利用した地方から大都市圏への通勤など、近年における通勤手当の実態等を踏まえ、平成28年1月から通勤手当の非課税上限枠が月10万円から15万円に引き上げられる。

#### ウ 三世代同居に対応した住宅リフォームに係る税額控除制度の導入

出産・子育ての不安や負担を軽減することが課題となっていることを踏まえ、世代間の助け合いによる子育てを支援する観点から、三世代同居に対応した住宅リフォームに関し、借入金を利用してリフォームを行った場合や自己資金でリフォームを行った場合の税額控除制度が導入される。

#### エ 結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の拡充

本制度は、少子化対策に資するため、父母や祖父母の資産を早期に移転することを通じて若年層の経済的不安を解消し、結婚・出産・育児を後押しすることを目的として27

<sup>8</sup> 軽減措置として、付加価値額30億円以下の中堅企業の負担増分を、平成28年度は3/4、29年度は2/4、30年度は1/4、それぞれ軽減する等の措置が講じられる。

<sup>9</sup> 要指導医薬品及び一般用医薬品のうち、医師の処方箋が必要な医療用医薬品から転用（スイッチ）された医薬品のこと。OTCは、Over The Counterの略で、カウンター越しに薬剤師等から対面販売で購入することを意味している。

年度改正において創設された。これは、直系尊属が子・孫等名義の口座等に資金を一括贈与する場合、一定の要件の下、1,000万円までを非課税とするものである。

今回の改正では、非課税となる結婚・子育て資金の対象範囲に「不妊治療の薬代」が追加される。

#### (4) 国際課税

##### ア BEPS<sup>10</sup>プロジェクト関係

平成27年11月のG20アンタルヤ・サミットにおいて同プロジェクトの成果が報告され、各国における実施面での取組の重要性が確認された。今後は同プロジェクトの勧告を踏まえ、各国において必要な国内法の整備を段階的に実施していくこととなっている。

今回の改正では、多国籍企業のグローバルな活動・納税実態を把握するため、各国が協調して情報収集、共有する枠組みとなる「多国籍企業情報の報告等に係る制度」が整備される。

##### イ 日台民間租税取決めに係る国内法の整備

日本にとって台湾は租税条約を締結していない国・地域の中で最大の直接投資相手である。租税条約の締結については両経済界が強い期待を抱いているが、台湾関係における日本の基本的立場は非政府間の実務関係として維持するというものであり、国家間の国際約束である租税条約の締結ができない。

今回の改正では、租税条約に相当する枠組みを構築するため、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間で取り結んだ「日台民間租税取決め<sup>11</sup>」の内容を日本国内で実施するための国内法が整備される。

#### (5) その他

##### ア クレジットカードによる国税納付制度<sup>12</sup>の創設

国税について、納付手段の多様化を図る観点から、インターネット上でクレジットカードにより納付できる制度が創設される。なお、本改正は、納税者が平成29年1月4日以後、クレジットカード会社に国税の納付を委託する場合に適用される。

##### イ 加算税制度の見直し

現行の加算税率は、無申告又は仮装・隠蔽が行われた回数にかかわらず一律であるため、意図的に無申告等を繰り返す者に対する牽制効果は限定的である。

<sup>10</sup> BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転) プロジェクトとは、多国籍企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により課税逃れを行うことがないように、国際課税ルールを世界経済、企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクトである。平成27年度改正においては、国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し、外国子会社配当益金不算入制度の適正化等を行った。

<sup>11</sup> この取決めは、投資所得に対する課税の軽減、租税に関する情報交換などに関する日台間の枠組みを定めている。平成25年12月から両協会間で協議が重ねられ、27年11月26日に署名された。租税条約に相当するものであるが、日本では国際約束として法的効力がない。

<sup>12</sup> マイナンバー制度の活用等による年金保険料・税に係る利便性向上等に関するアクションプログラム（報告書）において、国税のクレジットカード納付導入の方向性が示されている。

そのため、今回の改正では、悪質な行為を防止し、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を賦課された者が再び無申告又は仮装・隠蔽に基づく修正申告書の提出等を行った場合について、加算税を10%加重する措置が導入される。

以上が今回の改正の主な概要である。平成28年度税制改正（内国税関係）による増減収額については、初年度（28年度）310億円の減収、平年度160億円の減収と見込まれている（図表9）。

図表9 平成28年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

		(単位: 億円)	
改正事項	平年度	初年度	
<b>1. 個人所得課税</b>	<b>▲ 40</b>	<b>0</b>	
①スイッチOTC薬控除(医療費控除の特例)の創設	▲ 30	-	
②既存住宅の三世帯同居改修工事に係る特例の創設	▲ 10	0	
<b>2. 法人課税</b>	<b>▲ 60</b>	<b>▲ 270</b>	
①法人税率の引下げ	▲ 3,340	▲ 1,550	
②生産性向上設備投資促進税制の見直し	2,410	570	
③その他の租税特別措置の見直し	240	140	
④減価償却の見直し	650	570	
⑤地方創生応援税制(企業版ふるさと納税)の創設	▲ 20	-	
<b>3. 消費課税</b>	<b>▲ 60</b>	<b>▲ 40</b>	
①外国人旅行者向け消費税免税制度の見直し	▲ 70	▲ 50	
②高額資産を取得した場合における消費税の特例措置の見直し	10	10	
<b>合計</b>	<b>▲ 160</b>	<b>▲ 310</b>	

(出所)『平成28年度税制改正の大綱』(平成27年12月24日閣議決定)に基づき作成

### 3. 今後の課題

#### (1) 消費税の軽減税率制度

##### ア 対象品目の線引き

対象品目を幅広く設定した場合、消費者の痛税感を緩和する効果は期待できるが、消費税収が減少するため、財政健全化や社会保障の充実・安定化に影響が及ぶことが懸念される。一方、対象品目を限定した場合は、消費者にとって分かりやすく納得できるものとならず、税負担軽減の効果が薄れてしまう。こうした対象品目の線引きをめぐる「悪循環」については、与党における検討段階<sup>13</sup>から指摘されていた。

飲食料品については、今回の改正で酒類及び外食を除くとされ、外食の定義は「食品衛生法上の飲食店営業等を営む事業者が、一定の飲食設備のある場所において行う食事の提供等」とされている。しかし、軽減対象の飲食料品と外食の線引きは困難を極める。飛行機の機内食や弁当の移動販売などのグレーゾーン事例が1,200から1,300にも及ぶと

<sup>13</sup> 与党税制協議会は平成26年6月、国民の議論の材料とするため考え得る8パターン（①全ての飲食料品、②酒類以外の飲食料品、③酒類・外食以外の飲食料品、④酒類・外食・菓子類以外の飲食料品、⑤酒類・外食・菓子類・飲料以外の飲食料品、⑥生鮮食品、⑦米、みそ、しょうゆ、⑧精米）を提示した（下線部筆者記入）。平成27年5月からは下線の3パターンに絞り検討が重ねられた。

の報道もある<sup>14</sup>。また、玩具付き菓子、紅茶とティーポットのセットなど、飲食料品と飲食料品以外が一体となった商品についても取扱いは明確となっていない<sup>15</sup>。今後もこのような線引きに対する疑問が生ずることが予想される。曖昧な事例については、消費者や事業者が混乱しないよう、政府は速やかに基準等を示す必要があるだろう。

また、今回、新聞が軽減税率の対象となっているが、今後は飲食料品以外の生活必需品に対する価値観の違いも問題となろう。複数税率が導入されている欧州諸国においても、新聞は軽減対象となっている。欧州では、活字文化は単なる消費財ではなく、「思索のための食料」という考え方があるとの主張もある。この主張に沿えば、書籍等も対象に含まれるべきものとなる。生活していく上での基礎が「衣食住」にあると考える者にとっては、被服費や水道・ガス・電気料も軽減対象にすべきという意見になるろう。

対象品目以外の業界が対象化を求め、陳情を過熱させることも懸念される。欧州では、「ミー・トゥー（私も）症候群」という言葉もあると言われる。我が国においても税制改正時に陳情合戦が繰り広げられ、議論が停滞し混乱するおそれがある<sup>16</sup>。異なる価値観や利害関係を持つ人々の意見を調整しつつ、国民の納得が得られるような方向性を示すことは大変な困難を伴うことが予想される。

## イ 財源の問題

軽減税率制度導入に関しては、酒類及び外食を除く飲食料品で年間約1兆200億円、新聞で約200億円の消費税の減収が見込まれている。政府は、消費税率10%段階における社会保障の充実策の一つとして予定していた「総合合算制度<sup>17</sup>」を取りやめ、その財源を充てることとしている。しかし、低所得者対策である総合合算制度の財源を高所得者にも恩恵が及ぶ軽減税率制度に充てることに批判も多い。

総合合算制度の財源を用いても、なお6,000億円程度の財源が不足している。軽減税率制度の導入に必要な財源については、「財政健全化目標を堅持するとともに、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って安定的な恒久財源を確保する」との観点から、28年度改正法において、「平成28年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずる」旨を規定することとされている。この点については、問題の先送りであり具体的な財源案を先に示すべきとの指摘がある。

安倍総理は、第2次安倍内閣発足以降3年間の税収が上振れていることから、その上

<sup>14</sup> 『産経新聞』（平28.1.7）

<sup>15</sup> 飲食料品と飲食料品以外の資産が一体となっている資産（一体商品）については、一定金額以下の少額の資産であって、主たる部分が飲食料品から構成されているものに限り、全体を飲食料品として軽減税率の対象とするとされている。一定金額については「1万円」との報道があるが、正式には決まっていない。

<sup>16</sup> 平成27年12月9日に公表された「民間税調2016年度税制改革大綱」では、「軽減税率の採用は、その適用基準を巡る様々なトラブルを誘発することに加え、不正な業界要望を生み出し、税で票を買う従来型の政治に戻ることを意味し、税収面その他の弊害も考慮すれば、政治的にも理論的にも採用すべきではない」とされている。〈<http://minkan-zei-cho.jp/wp-content/uploads/84e456ba74d60cc120ebbd5a13db9ed5.pdf>〉（平28.1.18最終アクセス）

<sup>17</sup> 制度単位でなく家計全体をトータルに捉え、医療・介護・保育等に関する自己負担の合計額に上限を設定する制度であるとされている。消費税率が10%に引き上げられ、増収分が満年度化した際に社会保障の充実に向けられる約2.8兆円のうち4,000億円を財源として導入することが予定されていた。第185回国会衆議院厚生労働委員会議録第7号7、8頁（平25.11.6）

振れ分を軽減税率制度導入の財源に充てることを検討する考えを示した<sup>18</sup>。しかし、税収の上振れについては、経済状況によって下振れすることもあり、安定的な恒久財源とは言えないとする政府統一見解が出された<sup>19</sup>。政府統一見解では、現時点で具体的な措置内容が念頭にあるわけではないこと、社会保障と税の一体改革における2.8兆円程度の社会保障の充実に必要な財源は確保する考えも同時に示された。なお、アベノミクスによる経済の底上げに伴う税収増をどう考えていくかについては、経済財政諮問会議において議論していくこととなった。

軽減税率対象品目の範囲を拡大すれば、失われる消費税収は大きくなる。対象品目の選定に際しては、欧州の事例が参考にされることが多い。既に制度を導入している国々における問題点等を検証し、我が国で採用可能な点があるか検討する必要があるだろう。その際は、我が国が世界のどの国もこれまで経験したことのない高齢社会を迎えているという特別な事情を考慮し、対象品目の範囲と財源問題を併せて十分検討すべきである。

### ウ 低所得者対策としての効果

軽減税率制度の課題としては、世帯年収が高いほど負担軽減額は大きくなることが明らかとなっており、高所得者ほど受ける恩恵が大きくなることも問題とされている。財務省によれば、世帯年収が200万円未満の場合の年間負担軽減額は8,372円であるのに対し、1,500万円以上の場合には17,762円であり、その差は2倍以上となっている。また、財務省の別の試算によれば、2人以上世帯の消費税負担軽減額は合計4,598億円であり、その内訳は、年収550万円未満の世帯が50.1% (2,302億円)、同550万円以上の世帯が49.9% (2,296億円) となっている。このように、負担割合で比較した場合は逆進性の緩和に一定の効果が期待できるが、負担軽減額で比較した場合は高所得者に有利であることが示されている (図表10)。

図表10 軽減税率導入による年間負担軽減額 (財務省試算)

#### 軽減対象: 酒類及び外食を除く飲食料品

年間収入階級(万円)	～200	200～ 250	250～ 300	300～ 350	350～ 400	400～ 450	450～ 500	500～ 550	550～ 600
年間負担軽減額(円)	8,372	11,102	11,742	11,999	12,302	12,598	12,685	12,553	12,480
導入後消費税負担額(円)	107,089	167,535	183,002	190,289	205,000	223,063	236,000	234,875	245,395
年間収入階級(万円)	600～ 650	650～ 700	700～ 750	750～ 800	800～ 900	900～ 1,000	1,000～ 1,250	1,250～ 1,500	1,500～
年間負担軽減額(円)	12,989	13,428	13,740	14,065	14,661	14,773	15,731	16,749	17,762
導入後消費税負担額(円)	254,911	285,957	279,976	314,019	314,820	329,661	376,977	437,293	486,775

#### 軽減対象: 酒類及び外食を除く飲食料品、新聞

年間収入階級(万円)	～200	200～ 250	250～ 300	300～ 350	350～ 400	400～ 450	450～ 500	500～ 550	550～ 600
年間負担軽減額(円)	8,894	11,681	12,355	12,647	12,945	13,198	13,299	13,155	13,048
導入後消費税負担額(円)	106,567	166,956	182,389	189,641	204,357	222,463	235,386	234,273	244,827
年間収入階級(万円)	600～ 650	650～ 700	700～ 750	750～ 800	800～ 900	900～ 1,000	1,000～ 1,250	1,250～ 1,500	1,500～
年間負担軽減額(円)	13,565	14,079	14,339	14,679	15,336	15,440	16,414	17,491	18,533
導入後消費税負担額(円)	254,335	285,306	279,378	313,405	314,145	328,994	376,294	436,550	486,003

(出所)財務省資料に基づき作成

<sup>18</sup> 第190回国会衆議院予算委員会議録(平28.1.12)

<sup>19</sup> 「政府統一見解」は平成28年1月12日の衆議院予算委員会理事会に提出された。

このほかにも、日本総合研究所の試算<sup>20</sup>では、2人以上の勤労者世帯における年収別の軽減税率導入の影響は、年収300万円の場合は年間11,040円の負担軽減、同1,000万円では16,440円とされている。さらに、第一生命経済研究所によれば、世帯主の年収階層別の軽減税率導入の影響は、年収200万円未満の場合は年間9,000円の負担軽減、同1,500万円以上では19,000円と試算<sup>21</sup>されている（図表11）。

図表 11 軽減税率導入による年間負担軽減額（財務省以外の試算まとめ）

日本総合研究所試算（軽減対象：酒類及び外食を除く飲食料品、新聞）

	2人以上の勤労者世帯				引退夫婦	一人暮らし		
	300	500	700	1,000		勤労者世帯	無職高齢者	150
年収(万円)	300	500	700	1,000	250	300	500	150
年間可処分所得(万円)	287	401	522	698	220	253	366	129
年間負担軽減額(円)	11,040	12,600	14,400	16,440	12,720	5,640	6,240	6,840
可処分所得に占める割合	0.38%	0.31%	0.28%	0.24%	0.58%	0.22%	0.17%	0.53%

第一生命経済研究所試算（軽減対象：酒類及び外食を除く飲食料品）

世帯主の年収(万円)	～200	200～250	250～300	300～350	350～400	400～450	450～500	500～550	550～600
年間負担軽減額(円)	9,000	11,000	11,000	12,000	12,000	12,000	13,000	13,000	13,000
軽減対象品目消費支出割合	30.7%	25.9%	25.8%	24.0%	23.1%	21.9%	21.5%	20.9%	20.5%

世帯主の年収(万円)	600～650	650～700	700～750	750～800	800～900	900～1,000	1,000～1,250	1,250～1,500	1,500～
年間負担軽減額(円)	13,000	14,000	14,000	14,000	15,000	15,000	16,000	17,000	19,000
軽減対象品目消費支出割合	19.3%	19.3%	19.4%	17.5%	17.9%	17.8%	17.1%	15.5%	15.1%

(参考)民間税制調査会試算（軽減対象：酒類を除く飲食料品）

世帯主の年収(万円)	200	300	400	500	600	700	800	1,000	1,500
年間負担軽減額(円)	7,738	9,552	12,614	15,715	18,632	22,550	27,250	29,392	34,492
年間負担軽減率	0.4%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%

(出所)日本総合研究所、第一生命経済研究所及び民間税制調査会資料に基づき作成

軽減税率に批判的な立場から「給付付き税額控除」を推す声も多い。これは、低所得者に係る消費税負担額を所得税の体系の中で税額控除し、控除し切れない場合は給付をするという制度であり、既に導入をしている国もある。

給付付き税額控除は、支援が必要な低所得者に対しきめ細かく対応できるというメリットがある。しかし、軽減税率に比べて導入国が少ないこと等から、制度に対する国民の実感が湧かないとの意見もある。また、制度導入の前提として納税者の所得や資産の確実な捕捉ができなければ、諸外国のような不正受給・過剰給付の可能性が残ってしまう。

平成 28 年 1 月から本格運用がスタートしたマイナンバー制度については、税務調査や社会保障制度の資力調査で預金情報を効率的に利用することを目的として、30 年から預金口座へ付番できるよう制度改正された。しかし、預金口座への付番は義務ではなく任意であることから所得捕捉が十分とは言えず、また、膨大な数の個人預金口座全てにマ

<sup>20</sup> 日本総合研究所<<https://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/research/pdf/8589.pdf>>（平 28. 1. 18 最終アクセス）

<sup>21</sup> 第一生命経済研究所<<http://group.dai-ichi-life.co.jp/dlri/pdf/macro/2015/naga20151210keigen.pdf>>（平 28. 1. 18 最終アクセス）

イナンバーを付番するための労力・時間は計り知れない。将来的にマイナンバー制度が定着し、納税者の所得、預金口座、土地・住宅などの資産情報等が正確に漏れなく捕捉できるようになれば、税制と社会保障制度の両面において適正な低所得者対策となり得るだろう。

## エ 事務負担の増加

軽減税率導入に伴い、事業者には数多くの新たな事務負担が生じる。商品管理を中心とした業務・実務については、先に述べたように、明確な線引きの公表などの対応や関係政省令の速やかな決定が求められる。軽減税率に対応したレジの買換え・改修や、会計システム等の改修も必要となる。政府は、費用の工面が困難な中小零細企業に対する財政支援のため、平成27年度予備費を活用し、複数税率対応レジの導入支援や電子商取引システムの改修支援等を行う予算として996億円を措置している。また、中小企業団体等と連携して軽減税率制度の周知や中小企業からの相談対応等を各地で実施するため、27年度補正予算に170億円が計上されている。

納税事務についても区分経理に基づく税額計算が必要となるため、事業者の負担は増加する。納税に関する事務負担については以下に述べる。

## オ インボイス制度の導入と益税問題（図表 12）

消費税の実質的な負担者は消費者だが、納税義務者は事業者である。消費者が事業者を支払った消費税の一部が納税されず、事業者の手元に残ることを「益税」という。

消費税の納税については、中小企業への事務負担軽減策として、「事業者免税点制度<sup>22</sup>」と「簡易課税制度<sup>23</sup>」が特例措置として設けられており、益税発生の原因となっている。財務省は、益税の額を定量的に計算することは困難としつつも、機械的試算として、事業者免税点制度の廃止で3,500億円、簡易課税制度の廃止で1,500億円、計5,000億円程度の増収になると見込んでいる<sup>24</sup>。この推計は消費税率5%時のものであるため、10%時には更に増加すると想定される。インボイス制度導入はこうした益税問題の解消に効果があるとされている。

しかし、今回の改正において、軽減税率制度導入からインボイス制度導入までの経過措置として設けられた「区分記載請求書等保存方式」における税額計算の特例によって、新たな益税が発生する可能性がある。

まず、売上税額計算については、連続した10日間の売上実績を基に軽減税率対象品目の比率を設定する「みなし計算」の特例が設けられる。仮に、この10日間の飲食料品売上割合が高ければ、納税額が実態と乖離する可能性は高い。この特例は、課税売上高が5,000万円以下の中小事業者については軽減税率制度の導入から4年間選択することができ、大企業についても1年間に限って選択が認められることとなっている。

<sup>22</sup> 基準期間（前々年又は前々事業年度）の課税売上高が1,000万円以下の事業者は、納税義務が免除される。財務省によれば、免税事業者数は個人事業者約435万者、法人約77万社の計約513万+αと推計されている。

<sup>23</sup> 基準期間（前々年又は前々事業年度）の課税売上高が5,000万円以下の事業者は、売上げに係る税額にみなし仕入率を乗じた金額を仕入税額とすることができる。国税庁統計年報書（平成25年度版）によれば、簡易課税適用事業者数は個人事業者約69万者、法人約54万社の計約123万とされている。

<sup>24</sup> 第186回国会参議院決算委員会会議録第6号7頁（平26.4.28）

次に、仕入税額計算については、仕入れの一定割合を軽減税率対象品目の仕入れとして税額を計算する特例等が設けられる。これにより、軽減税率の導入から1年間に限り企業規模を問わず簡易課税制度の適用を受けることができることとなる。この簡易課税制度適用に際しては、現在は課税期間の開始前に選択することとなっているが、事後選択も可能となる。

また、事業者免税点制度も存続する見込みとなっている。免税事業者からの仕入税額控除は、軽減税率制度導入からインボイス制度導入までの4年間も現行どおり認められることとなった。インボイス制度導入後についても、前述のとおり特例が設けられ、3年間は80%、その後の3年間は50%の仕入税額控除が可能となる。益税問題の解消に効果のあるインボイス制度を導入した後も益税発生につながる特例を6年間残すことについては、矛盾を指摘する声もある。

益税問題は、消費税は全て社会保障財源に充てられるという社会保障と税の一体改革の意義にも関わる重要な問題である。インボイス導入により事業者の事務負担の増加が懸念される一方で、益税問題の是正ができなければ、インボイス導入効果が低減する上、消費税に対する国民の信頼は得られないだろう。

図表 12 益税が発生する原因となると思われる特例措置等の流れ

		平成29年4月	平成30年4月	平成33年4月	平成36年4月	平成39年4月	→	
		現行制度	区分記載請求書等保存方式		インボイス方式 (適格請求書等保存方式)			
税額計算の方法		税込価格からの割戻し計算	税込価格からの割戻し計算		適格請求書の税額の積上げ計算 取引総額からの割戻し計算			} 選択制
税額計算の特例	売上税額	中小企業	-	軽減税率対象売上のみなし計算(4年間)		-		
		大企業	-	軽減税率対象売上のみなし計算(1年間)	-	-		
	仕入税額	中小企業	簡易課税制度(事前選択)	簡易課税制度事後選択(1年間)	簡易課税制度への影響検証	?		
		大企業	-	簡易課税制度事後選択(1年間)	-	-		
免税事業者からの仕入税額控除		可能	可能		特例 80%控除可能	特例 50%控除可能	不可能	

(注1) 図表中、中小企業は課税売上高5,000万円以下の事業者、大企業は同5,000万円超えの事業者とした

(注2) 益税が発生する原因となると思われる特例措置等に網掛けを施した

(出所) 財務省資料に基づき作成

## (2) 法人課税

### ア 法人実効税率の引下げの効果

国際的な法人税率の引下げ競争が加速する中、我が国が改革2年目にして法人実効税率を20%台に引き下げることについては評価する声も多い。

復興特別法人税の1年前倒し廃止や平成27年度改正による法人実効税率引下げにもかかわらず、現在、企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金が増えているものの、設備投資は伸び悩んでいる状況にある。足下では賃上げに向けた動きも見えてきているが、労働分配率は低下している。

安倍総理は、27年11月に行われた経済界との「官民対話」において、3年連続での賃上げを要請した。これは、企業が今回の減税分を原資に賃上げや設備投資拡大に踏み切るよう求めたものである。日本経団連<sup>25</sup>は安倍総理からの要請を受け、27年を上回る賃金引上げを期待して会員企業に呼びかける方針を示した。

27年の民間主要企業における賃上げ率は、円安・原料安を追い風に企業業績が好調となったこともあり、2.38%と17年ぶりの高水準を記録した<sup>26</sup>。しかし、業種によって賃上げ率には格差があり、各企業が今後どこまで賃上げに対応できるかは不透明である。また、中国景気の減速を受け、先行きの不透明感は強まっているとも言える。政府や日本経団連の賃上げ要請には法的拘束力がないため、今後の実効性が問われる。

また、これに関連して、今回の法人事業税における外形標準課税の更なる拡大は、賃金を増加させた企業への課税を強化することとなるため、企業が雇用を増加させ賃上げをする要因とならず、矛盾しているとの批判もある。

### イ 法人実効税率「20%台」への引下げ達成後の具体的道筋

政府は、「日本再興戦略」改訂2014において、日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることを掲げている。その一環として、法人実効税率については、国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指すとしているが<sup>27</sup>、今回「20%台」に引き下げる改正を行った後の具体的な道筋は明確にされていない。

平成27年現在での法人実効税率は、G7平均が29.95%、G20平均が27.71%、TPP交渉参加国平均が26.68%となっている<sup>28</sup>。日本経団連からは「法人実効税率の引き下げに不断に取り組み、将来的にOECD諸国平均、また、競合するアジア近隣諸国並みの25%へと引き下げべき」との提言もされている<sup>29</sup>。しかし、20%台達成後も更なる引下げを行うのか否かも含め、政府が考える今後の法人税改革の在り方は具体的には明らかとなっていない。政府が今後どのように検討を進めていくのか注目される。

### ウ 代替財源の確保等

財源なき減税を行うことは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保の状況等に鑑み、国民の理解を得られない。このため、税率引下げに当たっては、課税ベースの拡大等による財源確保が必要となるが、課題も多い。

特に、租税特別措置については、我が国経済の成長過程を通じて相応の役割を果たしてきたとの評価がある一方で、適用を受けている企業の実態が不明であり、補助金に比べ不透明との批判もあった。こうしたことから、平成22年に租特透明化法<sup>30</sup>が成立し、適用実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告が義務付けられ、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が国会に提出されるようになった<sup>31</sup>。報

<sup>25</sup> 一般社団法人日本経済団体連合会（会長：榊原定征（東レ相談役最高顧問））

<sup>26</sup> 厚生労働省『平成27年民間主要企業春季賃上げ要求・妥結状況』

<sup>27</sup> 「日本再興戦略」改訂2014（平成26年6月24日閣議決定）

<sup>28</sup> 財務省資料に基づく。G20はEUを除く19か国の平均、TPP交渉参加国は平成27年10月現在、計12か国。

<sup>29</sup> 『平成28年度税制改正に関する提言』（2015年9月8日一般社団法人日本経済団体連合会）

<sup>30</sup> 租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（平成22年3月31日法律第8号）

<sup>31</sup> 平成23年度適用実態調査が平成25年3月に国会に提出されて以降、平成24年度（平成26年2月）、平成25年度（平成27年2月）と毎年提出されている。

告書では、特別措置ごとの適用企業数、適用額総額、高額適用上位 10 位の企業について、企業名は伏せられているもののその適用額等が報告されている。

租税特別措置については、毎年度、適用期限が到来する措置を中心に、廃止を含めたゼロベースでの見直しが行われている。しかし、船舶の特別償却等のように 50 年以上の長期間にわたり存続している措置もあり、制定されると既得権化し、必要性について十分検討されず存続しているとの批判もある。今後、同報告書の更なる活用に向け、例えば、各企業等の適用額の経年変化を追跡しやすくするため、報告書記載の法人コードを毎年度変わるコードから年度によって変わらないコードとし、同一企業への適用状況を時系列で比較できるようにするなどの改善も重要となる。

安倍総理は、経済の好循環を実現するため、租税特別措置による法人税減税を積極的に活用してきたが、減税を実施する以上、国民の理解が得られるよう適用実態や効果等について徹底した検証が求められる。

#### 4. おわりに

本稿では、平成 28 年度税制改正について、消費税の軽減税率制度、法人税改革と大きく 2 つに分け、改正の概要と今後の課題を紹介した。今夏に参議院議員通常選挙を控えていることから、今回の税制改正は経済活性化が重視され、減税色が強いとの評価も多い。

29 年度の税制改正は、所得税改革が主なテーマになるとの見通しがある。政府は、骨太方針 2015 において所得税改革の 3 つの基本方針を掲げており<sup>32</sup>、政府税制調査会において見直しに向けた検討が重ねられている。改革の柱とされている配偶者控除については 5 つの見直し案が提起されているが、いずれの案を選択しても世帯によって所得税の負担増が生ずるとされており、慎重な議論が求められる。

我が国は、急激な高齢化の進展により社会保障給付費が増大するとともに、出生率の低下による少子化が同時に進行する少子高齢化・人口減少社会となっている。国及び地方の長期債務残高は、26 年度末に 1,000 兆円を突破し、28 年度末には対 GDP 比 205% となる 1,062 兆円に達する見込みとなっている。このような状況下において社会保障制度を維持し、財政を再建していくためには、税や保険料などの国民負担増は避けられないだろう。

国民に対し新たな税負担を求める議論となった際、国民の納得をスムーズに得るためには、税の 3 原則である「公平・中立・簡素」、とりわけ「公平」な税制の構築が必要であろう。政府及び与党には、あるべき税制の構築について、国民の納得が得られるよう議論を深めるとともに、社会保障などの歳出面と併せて一体的に検討することが求められている。

(わたなべ まさふみ)

<sup>32</sup> 『経済財政運営と改革の基本方針 2015～経済再生なくして財政健全化なし～』（平成 27 年 6 月 30 日閣議決定）においては、①低所得若年層・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し、②働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保、③世代間・世代内の公平の確保等が個人所得課税改革の基本方針とされている。