

平成 28 年度税制改正の論議

— 消費税の軽減税率制度と法人税改革 —

財政金融委員会調査室 吉成 俊治

1. はじめに

平成 28 年 3 月 29 日、平成 28 年度税制改正法案（以下「本改正案」という。）¹が参議院本会議において可決され、成立した。これにより、平成 29 年 4 月に予定されている消費税率 10%への引上げと同時に軽減税率制度が導入されるとともに、平成 28 年度から法人実効税率²が 20%台にまで引き下げられることとなった。

国会審議では、消費税の軽減税率制度や法人税改革に加え、消費税率引上げの再延期が主な焦点となった。このうち、消費税の軽減税率制度については、適用対象品目の範囲、低所得者対策としての意義及び効果、安定的な恒久財源の確保策、インボイス制度導入の影響等が議論された。また、法人税改革については、法人実効税率引下げの意義及び効果、課税ベースの拡大等による影響、今後の方向性等が議論された。中でも、消費税率引上げの再延期については、第 190 回国会会期終了日の平成 28 年 6 月 1 日に再延期が発表されたため、国会会期中に徹底した議論がなされたとは言い難い。

本稿では、平成 28 年度税制改正の概要に加え、消費税の軽減税率制度、消費税率引上げの再延期及び法人税改革を中心に主な国会論議を紹介する。

2. 主な改正概要

(1) 消費税の軽減税率制度の導入

ア 軽減税率制度の概要

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」（以下「一体改革」という。）の枠組みの下、同年 8 月に税制抜本改革法³が成立した。同法に基づき、消費税率は段階的に 10%まで引き上げることとされたが、消費税は、低所得者ほど所得に占める消費税の負担割合が高くなるという逆進性の問題を有していることから、同法第 7 条⁴では、低所得者対策として、①総合合算制度⁵、②

¹ 「所得税法等の一部を改正する法律案」（閣法第 16 号）

² 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。なお、本文中の法人実効税率は、地方税の算定に標準税率を用いている。

³ 「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 年法律第 68 号）

⁴ 税制抜本改革法第 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。

給付付き税額控除、③複数税率の導入について様々な角度から総合的に検討することとされていた。

政権交代を経て与党となった自由民主党及び公明党は、同条の規定に基づき軽減税率制度の導入について与党税制協議会を中心に議論を重ねた結果、平成 29 年 4 月の消費税率 10%への引上げに合わせ、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び「週 2 回以上発行される新聞の定期購読料」を対象に消費税の軽減税率制度(8%)を導入することとした⁶。

イ インボイス制度(適格請求書等保存方式)の導入

消費税は税の累積を排除するため、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除する仕組みとなっている。現行の「請求書等保存方式」は、帳簿の保存に加え、取引の相手方(第三者)が発行し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が、請求書等に適用税率・税額を記載することは義務付けられていない。現在の単一税率の下では、仕入控除税額の計算に当たり、請求書等に税額が別記されていなくとも支障はないが、複数税率の下では適用税率・税額を記載したインボイスがなければ正確な税額の計算が困難になるとされる。

このため、今回の改正では、欧州と同様に、インボイス制度(適格請求書等保存方式)が導入されることとなった(図表 1 参照)。

具体的には、適格請求書発行事業者の登録を受けた課税事業者(売り手)に対し、課税事業者(買い手)から求められた場合には、適格請求書等の交付及び写しの保存が義務付けられる。また、適格請求書等には、現行の請求書等の記載事項⁷に加え、①登録番号、②軽減税率の対象品目である旨、③税率ごとに区分して合計した対価の額及び消費税額が追加される。買い手に対しては、適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件となる。このため、適格請求書等を発行できない免税事業者(課税売上高 1,000 万円以下)からの仕入れに対しては仕入税額控除が認められない。

インボイス制度の導入時期については、事業者の準備等の執行可能性に配慮し、平成 29 年 4 月の消費税率 10%への引上げ時ではなく平成 33 年 4 月からとされ、それまでの間は経過措置として、簡素な方法(区分記載請求書等保存方式及び税額計算の特例)が導入される。

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。

⁵ 低所得者の負担を軽減するため、医療・介護・保育等に関する自己負担を制度単位でなく家計全体をトータルに捉え、負担の上限を設定する制度として創設が予定されていた。

⁶ 『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)

⁷ ①請求書等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請求書等受領者の氏名又は名称

図表 1 区分経理の方法の比較

現行の請求書等保存方式 (現行)	区分記載請求書等保存方式 (案) (平成29年4月～)	適格請求書等保存方式 (案) (インボイス制度) (平成33年4月～)
<p>請求書</p> <p>〇〇御中 11月分 21,600円(税込) 11/1～30 牛肉2kg 5,400円 : 合計 21,600円</p> <p>請求書(控)</p> <p>□□御中 11月分 43,200円(税込) 11/1～30 牛肉2kg 10,800円 : 合計 43,200円</p> <p>事業者 <仕入> <売上></p>	<p>請求書</p> <p>〇〇御中 11月分 21,800円(税込) 11/1 牛肉2kg ※ 5,400円 11/8 割りばし4箱 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</p> <p>請求書(控)</p> <p>□□御中 11月分 43,600円(税込) 11/5 牛肉2kg ※ 10,800円 11/9 割りばし4箱 6,600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</p> <p>事業者 <仕入> <売上></p>	<p>請求書</p> <p>〇〇御中 11月分 20,000円(本体) 11/1 牛肉2kg ※ 5,000円 11/8 割りばし4箱 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 AAA-0000 注) ※印は軽減税率(8%)適用商品</p> <p>請求書(控)</p> <p>□□御中 11月分 40,000円(本体) 11/5 牛肉2kg ※ 10,000円 11/9 割りばし4箱 6,000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 〇〇(株) 登録番号 0000-0000 注) ※印は軽減税率(8%)適用商品</p> <p>登録事業者 <仕入> <売上></p>
(単一税率のため※印は不要)	① <u>※印の記載あり(買手による記載も可)</u>	① <u>※印・税率・税額の記載あり</u>
(単一税率のため税率毎の取引金額は不要)	② <u>税率毎の取引金額の記載あり(買手による記載も可)</u>	② <u>税率毎の取引金額の記載あり</u>
請求書等の交付義務なし	③ 請求書等の交付義務なし	③ <u>請求書等の交付義務あり</u>
不正発行の罰則なし	④ 不正発行の罰則なし	④ <u>不正発行の罰則あり</u>
事業者番号の記載なし	⑤ 事業者番号の記載なし	⑤ <u>登録番号の記載あり</u>

(出所) 財務省資料を一部加工

ウ 安定的な恒久財源の確保

平成 29 年 4 月に予定されている消費税率 10%への引上げと同時に消費税の軽減税率制度(8%)が導入される。同制度により、およそ 1 兆円⁸の減収が見込まれるが、政府はこれを賄うため、安定的な恒久財源を確保することとした。このうち 0.4 兆円程度は、「社会保障の充実」の一つとして予定していた総合合算制度を見送ることにより確保することとしたが、残る 0.6 兆円程度は、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手当てすることとなっている⁹。一方で、2020 年度(平成 32 年度)の財政健全化目標との関係や平成 30 年度の「経済・財政再生計画」の中間評価を踏まえつつ、消費税制度を含む税制の構造改革や社会保障制度改革等の歳入及び歳出の在り方について検討を加え、必要な措置を講ずることとした。

(2) 法人税改革

平成 24 年 12 月に発足した第 2 次安倍内閣は、デフレ脱却と経済再生に向け、税制面では、法人実効税率の引下げにより拡大した企業収益を積極的な投資や賃上げにつなげることで経済の好循環を目指すなどの施策を実施してきた。

平成 26 年度税制改正では、東日本大震災の復興財源を確保するための復興特別法人税

⁸ 具体的には、酒類及び外食を除く飲食料品で約 1 兆 200 億円、新聞で約 200 億円の減収となるとされる。

⁹ 本改正案附則第 170 条

(法人税額の10%)を1年前倒しで廃止し、平成26年度から法人実効税率を37.0%から34.62%に引き下げた。

さらに、安倍内閣は、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を成長志向型の構造に変えることを目的として、平成27年度から法人税改革に着手し、以後数年かけて法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指すこととしていた。

これを踏まえ、平成27年度税制改正においては、欠損金繰越控除の見直し、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拡大、租税特別措置の見直しにより、財源を確保しつつ、法人実効税率を平成27年度に32.11%(対平成26年度比▲2.51%)、平成28年度に31.33%(同▲3.29%)まで引き下げることとした。

さらに、平成28年度税制改正においては、法人税改革の流れが加速された。具体的には、租税特別措置の見直し、減価償却の見直し、欠損金繰越控除の更なる見直し、法人事業税の外形標準課税の更なる拡大等の課税ベースの拡大により財源を確保した上で、法人実効税率の引下げ幅を上乘せし、平成28年度に29.97%(同▲4.65%)、平成30年度に29.74%(同▲4.88%)まで引き下げることとし、当初数年かけるとした20%台への引下げを前倒しで実現した(図表2参照)。

図表2 法人実効税率の引下げ

	26年度 (改革前)	27年度 (27年度改正)	28年度 (28年度改正)	30年度
法人税率	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%
大法人向け法人事業税所得割 ※年800万円超所得分の標準税率	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%

(出所) 財務省資料を一部加工

(3) その他

ア スイッチOTC医薬品控除の創設

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、検診、予防接種等受けている個人を対象として、いわゆるスイッチOTC医薬品¹⁰の年間購入額が1.2万円を超えた場合には、その超える額を所得控除(限度額8.8万円)できる制度が創設された。

イ 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創設

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

¹⁰ 元来医療用医薬品として使用されていたものが、成分の有効性や安全性などに問題がないと判断され、薬局で店頭販売できる要指導医薬品や一般用医薬品に転用(スイッチ)されたもの。

の税額控除制度が導入された。

ウ BEPSプロジェクト関係

BEPSプロジェクト¹¹の勧告を踏まえ、多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して適正な課税を実現するため、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の制度が整備された。具体的には、多国籍企業グループに対して、各国共通の様式に基づき、「ローカルファイル」¹²、「マスターファイル（事業概況報告事項）」¹³及び「国別報告書（国別報告事項）」¹⁴を税務当局に提供すること等が義務付けられた。

3. 主な国会論議

(1) 消費税の軽減税率制度をめぐる議論

ア 適用対象品目の範囲

軽減税率制度の適用対象品目は、飲食料品（酒類及び外食を除く）及び週2回以上発行される新聞の定期購読料とされた。この選定の基準について、麻生財務大臣は、①日々の生活の中での消費又は活用の状況、②逆進性の緩和効果、③合理的かつ明確な線引き、④社会保障財源である消費税収への影響等を総合的に勘案したと述べたが¹⁵、国会審議では、これらの点をめぐり様々な問題点が議論された。

(ア) 飲食料品（酒類及び外食を除く）

適用対象となる飲食料品の範囲をめぐることは、与党内で生鮮食品に絞る案や加工食品まで広げる案などを中心に議論された。最終的に、酒類及び外食を除く飲食料品となったが、まず、酒類が除かれた理由について政府参考人は、未成年者の飲酒が禁止されていることや日常生活の中で幅広い層に消費されているわけではないことを挙げた。また、外食が除かれた理由については、軽減税率の適用対象品目と比較した場合、消費税負担の逆進性が乏しいとの見解を示した¹⁶。一方、低所得者対策の観点から、電気、ガス、水道、通信料等の生活必需品を適用対象とすることなどの是非が問われた。これに対し安倍総理は、特定の物品やサービスを対象とすることで代替品との間にゆがみが生じ、これを回避するために更に対象を拡大することで、消費税収を減少¹⁷させるおそれがあることから、いずれも適用の拡大に慎重な考えを示した¹⁸。

¹¹ BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクトとは、多国籍企業が各国の税制や国際課税ルールの間隙や抜け穴を利用して行う租税回避を防止するため、OECD・G20が立ち上げた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10月に15の行動計画について最終報告書が公表され、同年11月にG20サミットに報告された。各国において国内法の整備が求められており、我が国においても対応が進められている。

¹² 関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報のこと。

¹³ グループの活動の全体像に関する情報のこと。

¹⁴ 国別の活動状況に関する情報のこと。

¹⁵ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第8号12、13頁（平28.2.26）

¹⁶ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号44頁（平28.2.23）

¹⁷ 麻生財務大臣から、電気・ガス・水道を軽減税率の適用対象にする場合、約4,000億円の財源が必要である旨示されている。第190回国会衆議院財務金融委員会議録第6号17頁（平28.2.24）

¹⁸ 第190回国会衆議院本会議録第11号14頁（平28.2.16）

このように、適用対象品目から外食が除かれたが、飲食料品か外食かの判定をめぐり、事業者の対応に混乱が生ずる懸念が指摘された。本改正案において「外食」とは、①事業者が顧客に飲食させようと考えている飲食設備のある場所において（場所要件）、②顧客に飲食させるサービス（サービス要件）の2要件を満たすものと規定されている。国会審議の中では、混乱が懸念される例として、ファストフード店などでテイクアウト（税率8%）として購入しながらも実際には店内で食事をする（税率10%）場合の判定基準が問題とされた。この点について政府参考人は、飽くまでも販売事業者が販売時点で判断するもので、事後的に適用関係を変えないとの基準を示した¹⁹。しかし、販売時点で課税関係が決まる制度では事実上脱法行為を助長するとの懸念も指摘された。これに対し安倍総理は、「実際問題として、販売事業者において全ての顧客に対して実際にテイクアウトしたか否かの事後確認を求めることは現実的ではない」との見解を示したが²⁰、軽減税率制度に対する信頼性を確保するためにも事業者の対応も含めた執行の在り方が課題となろう。

（イ）新聞の定期購読料

軽減税率の適用対象品目として新聞の定期購読料が加えられた。欧州においても軽減税率の対象となっているとは言え、若年層の購読率が低い現状も指摘されていることから、逆進性対策としての意義が問われた。この点について安倍総理は、「日常生活における情報媒体として、全国あまねく均質に情報を提供し、幅広い層に日々読まれていること、この結果、新聞の購読料に係る消費税負担は逆進的になっている」と答弁した²¹。しかし、一般的に定期購読の定義に発行頻度は含まれないため、適用対象となる発行頻度を週2回以上に限定した理由が問われた。これに対し政府参考人から、日刊を基本とした上で地方紙の発行状況を勘案した結果、週2回を発行頻度の下限としたとの説明があったが²²、駅売りを除外したことなど明確な区分がなされているとは言い難い。また、安倍総理は、書籍、雑誌を対象外とした理由として、「対象範囲の外縁の定義づけが困難であること、書籍、雑誌の購入に係る消費税負担は逆進的とは言えないこと、適切に有害図書を排除する仕組みが存在しない」ことを挙げた²³。しかし、書籍・雑誌への適用拡大については、平成28年度与党税制改正大綱で引き続き検討事項とされていることや、欧州では適用対象とされる例が多いことを踏まえ、今後の対応が注目される。

イ 低所得者対策としての軽減税率制度

軽減税率制度については、高所得者ほど消費額に比例して負担軽減額も大きくなることなどから、逆進性対策としての意義や効果に疑問を呈する声も多い。これに対し麻生財務大臣は、消費税の逆進性は消費税負担の絶対額ではなく、収入に占める消費税負担の割合により計るべきとした²⁴。また、安倍総理は、消費支出に占める飲食料品等の割

¹⁹ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第4号21頁（平28.2.17）

²⁰ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第10号3、4頁（平28.3.1）

²¹ 第190回国会衆議院本会議録第11号14頁（平28.2.16）

²² 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第8号24頁（平28.2.26）

²³ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第6号10頁（平28.2.24）

²⁴ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第6号26頁（平28.2.24）

合は低所得者ほど高くなっており、さらに、日常生活の中で痛税感の緩和を実感することで消費行動にもプラスの影響が期待できると述べた²⁵。このように、軽減税率制度は高所得者にも恩恵が及ぶものの、日常生活において「痛税感の緩和」を実感できることが利点として強調された。

一方、税制抜本改革法第7条²⁶では、消費税率引上げに伴う低所得者対策として、給付付き税額控除についても検討することが明記されている。この給付付き税額控除は、制度の対象者を一定水準の所得を下回る者に限定し、かつ所得水準に応じて給付額等を決めることができるなど、低所得者に恩恵を限定させることができる。また、対象品目の設定や事業者の事務負担の問題が生じないといった利点がある。このように、軽減税率制度が持つ欠点を解消できることや一体改革の趣旨を踏まえ、給付付き税額控除の導入について議論が行われた。これに対し麻生財務大臣は、対象者を低所得者に絞ることができる利点は認めつつも、消費税負担が直接軽減されるものではないため痛税感の緩和が実感につながらない点や、欧州等で所得等の把握が困難なことにより生ずる過払いや不正が多発している状況から、支給の適正性の確保が困難であるとの見解を示した²⁷。

ウ 安定的な恒久財源の確保策

軽減税率制度の導入に当たっては、およそ1兆円の減収が見込まれている。一体改革では、消費税率10%への引上げに伴う増収分5%のうち1%分に当たる2.8兆円程度を子ども・子育て支援や医療・介護などの「社会保障の充実」に充てることとされているため、減収見込額1兆円を賄うために安定的な恒久財源が必要とされた。この1兆円の減収見積りは、消費税収の実績から試算²⁸したとされるが、一方で、家計調査に基づく一人当たりの消費税負担額に総人口を掛けて算出した場合には0.6兆円程度となるため、両者が相違する理由が問われた。これに対し麻生財務大臣は、家計調査が家計構造を明らかにするためのサンプル調査であることから、同調査で把握できる消費額は実際の消費額の6割程度であるとし、軽減税率制度の減収見積りとしては1兆円程度が妥当であるとの見解を示した²⁹。

また、減収額1兆円を賄う安定的な恒久財源をどのように確保するのかについても焦点となった。政府は、総合合算制度の導入を見送ることで0.4兆円程度を確保したとしている。残る0.6兆円程度の財源として、政府内では税収の上振れ分を充てる案も挙がったが、安定的な恒久財源と言えるのかが問われた。これに対する安倍総理と麻生財務大臣の答弁に齟齬が見られるとの指摘がなされた³⁰。これを受けて出された政府統一見解では、「税収の上振れについては、経済状況によっては下振れすることもあり、基本的には安定的な恒久財源とは言えない」としながらも、「アベノミクスによる経済の底上げ

²⁵ 第190回国会衆議院本会議録第11号3～5頁（平28.2.16）

²⁶ 前掲注4

²⁷ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号5、6頁（平28.2.23）

²⁸ 財務省によると、消費税率1%当たりの消費税収から、政府（国・地方）が負担する額等を控除した額を求め、この額に、家計調査から推計した軽減税率対象割合（軽減税率対象消費支出額/課税対象消費支出額）を乗じて算出したとしている。

²⁹ 第190回国会参議院予算委員会議録第4号27、28頁（平28.1.19）

³⁰ 第190回国会衆議院予算委員会議録第3号2、12、13頁（平28.1.12）

による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」とされたため、税収増を財源に充てる余地は残されたとと言える。

その他、外国為替資金特別会計の保有資産、たばこ税等で賄うことの是非についての議論もあったが、結局、国会審議の中で具体的な財源確保策は明らかにされなかった³¹。安倍総理は、「安定的な恒久財源を確保することにより、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を確保」とし、「社会保障の充実」を予定通り実施するとの方針を示したが³²、現時点で有力な候補が見当たらないことから、財源探しは難航が予想される。

エ インボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入の影響

複数税率制度の下で適正に課税する観点から、欧州と同様、我が国でもインボイス制度が導入されるが、中小事業者等を中心に事務負担の増加を懸念する声が多い。これに対して坂井財務副大臣は、準備期間を4年間設けた上で、その間に税額計算の特例を認めるなど中小事業者等に配慮すると述べた³³。また、こうした特例によっていわゆる益税³⁴が発生するとの懸念も指摘されたが、これに対し麻生財務大臣から、実態と大きく乖離しないよう事業者の状況に応じたきめ細かな対応³⁵を行うとの答弁があった³⁶。

一方、課税売上高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ことから、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い。このため、免税事業者は課税事業者に転換しない限り取引から排除されるとの懸念が示されたが、政府参考人から、取引排除の懸念があることは認めた上で、免税事業者からの仕入税額控除を一定期間認めるなど、免税事業者が時間をかけて対応できるような制度設計としているとの答弁があった³⁷。また、麻生財務大臣は、免税事業者が課税事業者に転換する利点として、インボイス方式では税額が明確になるので価格転嫁をしやすくなる点を挙げた³⁸。

政府は、軽減税率制度導入後3年以内を目途にインボイス方式の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などを検証し、必要な措置を講ずることとしているが³⁹、こうした問題は、準備期間を設けることで解決できるものではなく、結局、期間経過後は課税事業者への転換を迫られるのではないかとの指摘もなされている⁴⁰。

³¹ 第190回国会参議院予算委員会会議録第2号12頁（平28.1.15）、第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号39頁（平28.2.23）、第190回国会参議院財政金融委員会会議録第6号31頁（平28.3.23）

³² 第190回国会参議院本会議録第7号5頁（平28.1.28）

³³ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号36、37頁（平28.2.23）

³⁴ 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。

³⁵ 売上げを税率ごとに区分することが困難な事業者が、売上げの一定割合を軽減税率対象品目の売上げとして税額計算することができる特例が設けられる。具体的には、売上げの一定割合について、①仕入れを管理できる卸売・小売事業者は仕入総額に占める軽減税率対象品目に係る仕入金額の割合、②①以外の事業者は、通常の連続する10営業日の売上総額に占める軽減対象品目の売上金額の割合、③①・②の計算が困難な事業者は50%とする。

³⁶ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号26頁（平28.2.23）

³⁷ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号43頁（平28.2.23）

³⁸ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第6号34頁（平28.2.24）

³⁹ 本改正案附則第171条第2項

⁴⁰ 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号43頁（平28.2.23）

(2) 消費税率引上げ再延期をめぐる議論

平成 24 年 8 月に成立した税制抜本改革法に基づき、消費税率は平成 26 年 4 月に 8 % へ引き上げられた。その後、実質 GDP 成長率が 2 四半期連続でマイナスとなるなど、経済情勢の悪化を受け、安倍総理は平成 26 年 11 月 18 日、景気判断条項に基づき、消費税率 10% への引上げを平成 27 年 10 月から平成 29 年 4 月まで 1 年 6 か月延期するとともに、再延期は行わない意向を表明した。これを受け、平成 27 年度税制改正において、消費税率 10% への引上げ時期が延期されるとともに、景気判断条項が削除された。

国会審議では、現下の経済情勢を踏まえ消費税率引上げの再延期の可能性が議論され、特に、安倍総理が示す再延期の条件が焦点となった。従来から安倍総理は、平成 29 年 4 月の消費税率 10% への引上げは、リーマン・ショックや大震災のような重大な事態が発生しない限り確実に実施すると述べていた⁴¹。さらに、安倍総理は、「重大な事態」とは、単に個人消費の落ち込みのみではなく、その背景に世界経済の大幅な収縮が実際に発生している状況を指すとし、また、「世界経済の大幅な収縮」については、株価等の変動のみではなく、実体経済への影響も含めて考える必要があると述べ、株価等の下落のみを理由とした再延期を否定し、世界的な経済危機以外は消費税率引上げを行うとの姿勢も見られた⁴²。その上で、消費税率引上げの是非は、専門的な見地から行われる分析も踏まえ政治判断で決定すべきとした⁴³。しかしながら、安倍総理は、「消費税率を引き上げて、逆の結果、いわば経済ががくんと減速して、結果として税収が上がらないという状況をつくるのであれば、これは全く意味がない」とも述べるなど⁴⁴、消費税率引上げに耐えられる経済状況でなければ再延期する可能性を含ませていた。

こうした中、安倍総理は、平成 28 年 3 月から 7 回にわたり「国際金融経済分析会合」を開催し、国内外の有識者から、世界の金融・経済情勢等について見解を聴取した。同会合の趣旨について問われた麻生財務大臣は、飽くまでも G 7 伊勢志摩サミット⁴⁵の議長国として現下の世界的な経済状況に適切に対応するためとし、消費税率引上げの判断との関連は否定した⁴⁶。しかしながら、同会合では、消費税率引上げについても有識者から見解を聴取していた⁴⁷。

会期終了日の平成 28 年 6 月 1 日、安倍総理は記者会見を開き、サミットでの合意⁴⁸を踏まえ、内需を腰折れさせかねない消費税率 10% への引上げを平成 31 年 10 月まで 2 年 6 か月延期する意向を表明した。また、軽減税率制度の実施も同時期まで延期すること

⁴¹ 第 190 回国会参議院本会議録第 6 号 5 頁 (平 28. 1. 27) 等

⁴² 第 190 回国会衆議院総務委員会議録第 5 号 22 頁 (平 28. 2. 26)

⁴³ 第 190 回国会衆議院総務委員会議録第 5 号 22 頁 (平 28. 2. 26)

⁴⁴ 第 190 回国会衆議院予算委員会議録第 15 号 45 頁 (平 28. 2. 19)

⁴⁵ 平成 28 年 5 月 26 日、27 日に三重県で開催された。

⁴⁶ 第 190 回国会参議院財政金融委員会議録第 5 号 22 頁 (平 28. 3. 22)

⁴⁷ ジョセフ・スティグリッツ米コロンビア大学教授から消費税率引上げに否定的な見解が示された一方、アンヘル・グリア OECD 事務総長からは、予定通り引き上げるべきとの見解が示された。

⁴⁸ G 7 伊勢志摩サミットの首脳宣言では、「世界経済の見通しに対する下方リスクが高まってきている」とした上で、「新たな危機に陥ることを回避するため (中略) 適時に全ての政策対応を行う」との合意が盛り込まれた。

としたが、インボイス制度の導入時期については言及しなかった⁴⁹。このように、安倍総理は、前回の消費税率引上げ延期の際に再延期は行わないことを明言した上で景気判断条項を削除していたにも関わらず、今回再延期の判断を下した。

安倍総理は、消費税率引上げ再延期を表明した記者会見で、現下の経済情勢についてリーマン・ショック級の事態は発生しておらず、平成 28 年 4 月に発生した熊本地震は大震災級ではないとした上で、再延期することについては、サミットで共有された世界経済の下方リスクを踏まえた「新しい判断」とし、第 24 回参議院議員通常選挙で国民の信を問うと説明した。また、延期期間を 2 年 6 か月とした理由については、2020 年度（平成 32 年度）の基礎的財政収支（プライマリーバランス）黒字化目標を堅持するぎりぎりのタイミングとしたが、平成 31 年 10 月に消費税率を引き上げても、平成 32 年度には増収分を十分反映できないため、目標達成への影響は避けられないであろう⁵⁰。さらに、消費税率 10%への引上げ時に予定していた「社会保障の充実」⁵¹については、延期期間中は全てを実施することはできないとしながらも、赤字国債の発行ではなく増加した税収も活用しながら、優先順位をつけて実施するとした。消費税率 10%への引上げ後には、消費税増収分のうち 1%分に当たる 2.8 兆円を「社会保障の充実」に充てることとなっている。平成 28 年度予算では、約 1.5 兆円が充てられており、残る約 1.3 兆円分の対応が注目される。仮に、赤字国債の発行で対応することとなれば、消費税を始めとする税制抜本改革で安定財源を確保し、社会保障の充実・安定化と財政健全化の同時達成を目指すとする一体改革の理念との整合性が問われよう。

（3）法人税改革をめぐる議論

ア 法人実効税率引下げの意義及び効果

法人税改革については、平成 28 年度税制改正で法人実効税率の引下げ幅を上乗せし、目標としていた 20%台を前倒しで実現することとなった。平成 24 年 12 月に第 2 次安倍内閣が発足して以降、実に 7%超の引下げが実現することとなり、主要先進国のドイツ（29.72%）と同水準となる。

このように、改革を前倒ししてまで法人実効税率引下げを行う意義や効果について麻生財務大臣は、法人課税をより広く負担を分かち合う構造に変えていく改革を通じて、稼ぐ力のある企業の税負担が軽減されることで収益力が拡大し、積極的な投資や賃上げをすることが可能となるとの見解を示した⁵²。

しかし、法人税は設備投資や人件費等の費用を差し引いた後の利益に対して掛かることから、税率の引下げが設備投資や賃上げに直接つながるのかが問われた。これに対し

⁴⁹ 「平成 28 年 6 月 1 日 安倍内閣総理大臣記者会見」首相官邸ウェブサイト
<http://www.kantei.go.jp/jp/97_abe/statement/2016/0601kaiken.html>（平 28.7.14 最終アクセス）

⁵⁰ 『日本経済新聞』（平 28.5.31）

⁵¹ 消費税率 10%への引上げ時に実施予定の施策としては、年金受給者のうち、低所得・低年金高齢者等に月額最大 5,000 円を給付する年金生活者支援給付金や年金受給資格期間の短縮（25 年→10 年）などが挙げられる。

⁵² 第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録第 4 号 11 頁（平 28.3.17）

麻生財務大臣は、キャッシュフローが増えることで企業が積極的に投資を行う考え方もあるとの見解を示したが⁵³、これまで安倍内閣が行ってきた法人実効税率の引下げ後も、企業の内部留保が拡大する一方で、企業の設備投資の伸び悩みや労働分配率が低下する傾向が見られた。このため、内部留保の活用を促す方策として、内部留保課税の是非が焦点となった。内部留保は税引き後の当期純利益から配当を除いたものであることから、経済界を中心に内部留保課税は二重課税に当たるとの批判も多い。この点について政府参考人は、同族会社に対する内部留保金課税制度⁵⁴が存在することに触れ、「税制上の整理として課税根拠が認められれば、それは二重課税論には当たらないということになる」との見解を示した⁵⁵。一方で、岡田財務副大臣は、政府として内部留保課税といったアイデアは現在のところ検討していないと述べた⁵⁶。内部留保は必ずしも現預金等で保有されているとは限らず、すでに設備等として保有されている場合もあることから、その額の多寡をもって一概に論ずることはできない。しかし、企業が必要以上に現預金等を保有することは、資本効率の観点から望ましいとは言えず、投資拡大や賃上げといった形で還元していくことが期待される。

イ 課税ベースの拡大等による影響

平成 28 年度税制改正における法人実効税率の引下げは、我が国の厳しい財政状況や企業の内部留保及び手元資金の状況を踏まえ、財源なき減税は適当でないとし、租税特別措置の見直し、法人事業税の外形標準課税の更なる見直し等で財源を確保した上で実施されることとなった⁵⁷。しかし、課税ベースの拡大等は、多くの企業に対し税負担の変動をもたらすため、企業行動等に与える影響が懸念された。

具体的に、大法人（資本金 1 億円超）に係る法人事業税の外形標準課税の拡大について、赤字法人や低収益の中堅企業に対する税負担の増加が特に懸念されたが、これに対して高市総務大臣は、業績が向上すれば税負担は軽減されることになるとの見解を示した⁵⁸。また、外形標準課税は企業が生み出した付加価値等に課税する仕組みであるため、賃金を増加させた企業に対し課税を強化することにつながりかねない。このため、政府が賃上げ等を企業に求めることは矛盾するとの指摘もあった⁵⁹。

また、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り得る一方で、税負担のゆがみを生じさせる面があるため、毎年度、期限が到来するものを中心に、必要性や政策効果を見極めた上で、ゼロベースで見直しを行うこととされている⁶⁰。今回の主な見直しとして、平成 26 年度に創設された生産性向上設備投資促

⁵³ 第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録第 5 号 2 頁（平 28. 3. 22）

⁵⁴ 特定同族会社（1 株主グループによる持株割合等が 50%を超える会社）の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その同族会社の各事業年度の所得に対する法人税額に加え、その超える部分の留保金額の区分に応じ、10～20%の累進税率による課税が行われる。間接的に配当支払の誘因としての機能を果たしつつ、法人形態と個人形態における税負担の差を調整するために設けられている。

⁵⁵ 第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録第 7 号 13 頁（平 28. 3. 24）

⁵⁶ 第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録第 5 号 16 頁（平 28. 3. 22）

⁵⁷ 第 190 回国会衆議院財務金融委員会会議録第 7 号 10 頁（平 28. 2. 25）

⁵⁸ 第 190 回国会参議院総務委員会会議録第 4 号（その一）14、15 頁（平 28. 3. 17）

⁵⁹ 第 190 回国会衆議院財務金融委員会会議録第 5 号 40 頁（平 28. 2. 23）

⁶⁰ 第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録第 7 号 20 頁（平 28. 3. 24）

進税制を期限通り平成 28 年度末で廃止することが明確化された。同税制は、生産性向上に資する先端設備等を導入する場合に即時償却や税額控除を認めるものであるが、廃止することと投資拡大を目指す政府の方針との整合性が問われた。これに対し麻生財務大臣は、適用期限を延長すると政策効果が薄れるとし、むしろ企業の投資判断の前倒しを促すため期限通りに廃止するとの見解を示した⁶¹。

このような見直しにより生ずる影響については、企業収益を拡大させ投資や賃上げにつなげることで経済の好循環の定着を目指すとする法人税改革の趣旨を踏まえ、企業の収益、投資、賃上げ等の動向も見極めながら、今後検証していくことが必要となろう。

ウ 法人税改革の今後の方向性

平成 28 年度税制改正により法人実効税率は、平成 30 年度に 29.74%まで引き下げられるが、この水準について麻生財務大臣は、アジアの競争相手国⁶²よりは高いけれども、OECDの先進国⁶³よりは低いとし、国際的には遜色がないとの認識を示した⁶⁴。しかし、今後の法人税改革については、企業の投資拡大や賃上げに係る取組を見極める必要があるとの答弁にとどまり⁶⁵、国会審議の中で具体的な方向性は示されなかった。

一方、日本経団連は、「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%へと引き下げるべき」と提言している⁶⁶。国際的な法人実効税率引下げ競争の中、政府は、我が国の立地競争力を強化していくため、法人実効税率の更なる引下げを目指すのが注目される。法人課税の今後の行方は企業行動にも影響を与えることから、方向性を明確に示すことが重要であろう。

ただし、法人実効税率を引き下げると、1%当たりおよそ 4,700 億円程度の減収を伴うとされ⁶⁷、財政健全化目標との両立を図る観点からは、代替財源の確保が欠かせない。仮に、法人課税の枠組みの中で税収中立を図る場合、今回の法人税改革における主要な代替財源となった法人事業税の外形標準課税の更なる拡大が候補の一つとして挙げられる。しかし、外形標準課税が既に全体の 8 分の 5 まで拡大されており、赤字法人や低収益の中堅企業に対する影響が懸念されている現状を鑑みると、更なる拡大は困難と見られる。その他の代替財源の候補としては、租税特別措置や減価償却の見直しなどが挙げられるが、十分な財源を確保できるかが課題となろう。また、中小法人課税、協同組合課税、公益法人課税など法人課税をめぐる課題は山積しており、これらが代替財源確保策と併せて検討されることも考えられる。

(4) その他の議論

ア スイッチOTC医薬品控除の創設

⁶¹ 第 190 回国会衆議院財務金融委員会議録第 10 号 15 頁 (平成 28.3.1)

⁶² 中国 25%、韓国 24.2%、台湾 17%、シンガポール 17%、香港 16.5% (平成 28 年 1 月現在)

⁶³ アメリカ 40.75%、フランス 33.3%、ドイツ 29.72% (平成 28 年 1 月現在)

⁶⁴ 第 190 回国会参議院財政金融委員会議録第 5 号 15、16 頁 (平成 28.3.22)

⁶⁵ 第 190 回国会参議院財政金融委員会議録第 5 号 15、16 頁 (平成 28.3.22)

⁶⁶ 『平成 28 年度税制改正に関する提言』(平成 27 年 9 月 8 日 一般社団法人日本経済団体連合会)

⁶⁷ 第 187 回国会衆議院財務金融委員会議録第 5 号 20 頁 (平成 26.11.12)

本制度は、増加する医療費抑制のため、セルフメディケーション（自主服薬）推進の観点から設けられた。本制度を設けた意義及び効果について、政府参考人から、軽度の疾病に罹患した者が医療機関を受診するのではなく、薬局でスイッチOTC薬を購入することを促し医療費適正化の効果を期待するとの見解が示された。医療費適正化の効果については、利用状況等を注視していくとの答弁にとどまり、明確な数値は示されなかった⁶⁸。本制度の導入による減収額は平年度ベースで30億円と見積もられており、医療費抑制効果が発揮されているか十分な検証が必要であろう。

イ 三世同居に対応した住宅リフォームに係る税額控除制度の創設

本制度の適用要件は、工事内容で判断し、実際の同居を問わないこととしている。この理由について政府参考人から、家族構成等について要件を設定することはプライバシーの観点から困難であるとの見解が示された⁶⁹。三世同居と女性の就業率及び出生率との間には正の相関が認められるとされるが⁷⁰、実際の同居を要件としていない以上、検証に際しては、世代間の助け合いによる子育て支援といった政策効果が十分に発揮されているかどうか注視する必要がある。

ウ BEPSプロジェクト関係

一部の多国籍企業による過度な租税回避行為を防止する観点からBEPSプロジェクトが策定されたが、本プロジェクトの意義と日本国民にもたらされる利点について麻生財務大臣は、多国籍企業の租税回避を防止することで、租税回避を行っていない日本企業の国際的な競争条件が改善するとの見解を示した⁷¹。BEPSプロジェクトでは、各行動計画の内容が相互補完的に作用することにより、効果的にBEPSに対応することとされている。今後は、BEPS最終報告書の勧告内容を実施していく段階に入る。OECD等で議論を先導してきた我が国としても、引き続き国内法の整備等、円滑にプロジェクトを推進することが求められる。

4. おわりに

安倍総理は、消費税率10%への引上げ再延期の決断を「新しい判断」と述べ、参議院議員通常選挙において、国民の信を問うとした。その結果、与党で改選議席の過半数獲得との目標を達成し、今秋の臨時国会に、消費税率10%への引上げ再延期を盛り込んだ関連法案が提出される見込みである⁷²。同法案が成立すれば、消費税率10%への引上げは2度にわたり計4年間延期され、社会保障や財政健全化に影響を与えることは避けられない。消費税を始めとする税制抜本改革で安定財源を確保し、社会保障の充実・安定化と財政健全化の同時達成を目指すとする一体改革の枠組みの在り方が問われる。

(よしなり としはる)

⁶⁸ 第190回国会参議院財政金融委員会会議録第4号13頁（平28.3.17）

⁶⁹ 第190回国会衆議院財務金融委員会会議録第4号22、23頁（平28.2.17）

⁷⁰ 第190回国会衆議院財務金融委員会会議録第6号23頁（平28.2.24）

⁷¹ 第190回国会参議院本会議録第11号5、6頁（平28.3.9）

⁷² 前掲注49