

# 平成 29 年度税制改正の概要

## — 配偶者控除の見直し、ビール系飲料の税率統一 —

財政金融委員会調査室 村田 和彦

### 1. はじめに

平成 28 年 12 月 8 日に与党の「平成 29 年度税制改正大綱」（以下「与党大綱」という。）が取りまとめられ、その内容を反映した「平成 29 年度税制改正の大綱」（以下「政府大綱」という。）が 12 月 22 日に閣議決定された。平成 29 年度税制改正は、配偶者控除・配偶者特別控除の見直しを中心とした個人所得課税改革、研究開発税制の拡充等の法人課税の見直し、酒税改革などに取り組むとともに、日本企業の健全な海外展開と国際的な租税回避への効果的な対応に向けた国際課税の見直しなどを進めることを主な内容としている。

以下、与党大綱及び政府大綱に基づき、平成 29 年度税制改正の概要と今後の課題を紹介したい。

### 2. 改正の概要

#### （1）個人所得課税改革

近年、若年層を中心とする世帯の低所得化や雇用の不安定化、少子化の進行、専業主婦世帯から共働き世帯へと家族モデルが変化するなど、経済社会構造の変化に適応した個人所得課税制度の構築が課題とされている。

安倍内閣総理大臣は、平成 29 年度の税制改正に当たって、「女性が就業調整をすることを意識せずに働くことができるようにするなど、多様な働き方に中立的な仕組みを作っていく必要があります。若い世代に光を当て、安心して結婚し、子どもを産み育てることができる税制を目指していくことも大切です。この個人所得課税の改革を働き方改革とともに進めることによって、人々がその能力を一層発揮できるようにすることが重要であります。」<sup>1</sup>と個人所得課税の改革の意義を強調した。

政府・与党間の検討を経て、平成 29 年度税制改正では、個人所得課税改革のうち、喫緊の課題として、就業調整を意識しなくて済む仕組みを構築する観点から配偶者控除・配偶者特別控除の見直しを行うこととし、数年かけて、基礎控除を始めとする人的控除の見直し等の課題に取り組むとしている。

#### ア 配偶者控除・配偶者特別控除

##### （ア）改正までの経緯

配偶者控除は、納税者が、103 万円以下の収入の配偶者を有する場合、その納税者の税負担能力（担税力）の減殺を調整する趣旨から昭和 36 年に扶養控除から独立させて創

---

<sup>1</sup> 税制調査会（第 1 回総会）議事録（平 28.9.9）6 頁

設された。昭和 62・63 年の抜本的税制改革において、パートで働く主婦の所得が一定額を超えると配偶者控除が適用されなくなり、かえって世帯全体の税引後手取額が減少するという手取りの逆転現象に対応するため、収入額 103 万円超 141 万円未満の配偶者を対象に、配偶者控除に上乘せするとともに、配偶者の収入額に応じて控除額を逡減・消失させる配偶者特別控除が創設された。しかしながら、配偶者控除に上乘せする配偶者特別控除は、納税者や他の扶養親族と比較して配偶者を過度に配慮する結果になるなどの指摘がなされ、平成 15 年度税制改正にて、配偶者特別控除の上乗せ措置が廃止された。

配偶者控除については、①共働きが増加している中で片働きを一方的に優遇するなど個々人の働くことへの選択を歪めている、②パート世帯においては、配偶者が基礎控除の適用を受けるとともに納税者も配偶者控除の適用を受けるため、片働き世帯や共働き世帯よりも控除合計額が多くなり、世帯間のアンバランスが生じている、③手取りの逆転という意味での 103 万円の壁は解消しているものの、「103 万円」が、心理的な壁として作用するとともに、企業の配偶者手当の支給基準として援用されていることから、配偶者の就労抑制につながっているのではないか等の指摘がなされている。

こうした中、平成 26 年 11 月、税制調査会は、「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」を取りまとめ、配偶者控除の見直し案として、①配偶者控除の廃止、②配偶者控除の適用に所得制限を設ける、③いわゆる移転的基礎控除の導入、④いわゆる移転的基礎控除の導入・税額控除化、⑤「夫婦世帯」を対象とする新たな控除の導入の五つの案を示し、そのいずれも見直しに合わせて子育て支援を拡充するとした。

#### （イ）改正の概要

平成 29 年度税制改正の検討に当たり、女性が就業調整することを意識せずに働くことができる仕組みとして、現在の配偶者控除を廃止し夫婦ともフルタイムで働く世帯も対象とした夫婦控除の導入が検討されていた。しかしながら、与党大綱では、①配偶者控除を廃止して配偶者への配慮をしないことには問題がある、②すべての夫婦世帯を対象とすれば非常に多額の財源を必要とすることから、夫婦世帯の所得に上限を設けることが必要となる、③我が国は個人単位課税を採用しており世帯単位で所得を把握することが難しい、④夫婦世帯を対象とした控除制度を設けることに対する国民の理解が深まっているとは言えない等の問題を踏まえると、これらの考え方を具体的な制度改正案として直ちに採用することは難しいとした。他方、昨今、生産年齢人口が減少し企業に人手不足感が高まっている中、パート労働における就業調整をめぐる課題に対応するため、配偶者控除の見直しを行うこととされた。

今回、配偶者の収入額を 103 万円から 150 万円に引き上げるとともに、150 万円超 201 万円以下については控除額を逡減・消失させる仕組みとなる。合わせて、配偶者控除・配偶者特別控除の適用対象となる納税者の所得額はいずれも 1,000 万円以下とされ、控除額は納税者の所得額が 900 万円以下の場合は上限額の 38 万円であるが、そこから所得が 50 万円上昇するごとに逡減する仕組みが導入される（図表 1 参照）。新たな配偶者控除・配偶者特別控除の仕組みは、平成 30 年分以後の所得税について適用される。

図表 1 改正後における配偶者控除・配偶者特別控除の概要

配偶者の合計所得金額	控除種別	納税者の所得階級別控除額			
		900万円以下	900万円超950万円以下	950万円超1,000万円以下	1,000万円超
38万円以下	配偶者控除	38万円	26万円	13万円	0円
38万円超85万円以下	配偶者特別控除	38万円	26万円	13万円	0円
85万円超90万円以下		36万円	24万円	12万円	0円
90万円超95万円以下		31万円	21万円	11万円	0円
95万円超100万円以下		26万円	18万円	9万円	0円
100万円超105万円以下		21万円	14万円	7万円	0円
105万円超110万円以下		16万円	11万円	6万円	0円
110万円超115万円以下		11万円	8万円	4万円	0円
115万円超120万円以下		6万円	4万円	2万円	0円
120万円超123万円以下		3万円	2万円	1万円	0円

(注) 上記所得額は、給与所得控除後の金額であり、配偶者の所得額 38 万円以下の部分が収入 103 万円以下、38 万円超 85 万円以下の部分が収入 103 万円超 150 万円以下に該当する。

(出所) 『平成 29 年度税制改正の大綱』(平成 28 年 12 月 22 日閣議決定) より作成

## イ 今後の個人所得課税改革の方向性

与党大綱では、今回の配偶者控除の見直しは、個人所得課税改革の第一弾と位置付けられており、今後も改革を継続していくとしている。

基礎控除を始めとする人的控除等については、高所得者ほど控除額が多くなり有利な仕組みとされる所得控除方式に代えて、収入にかかわらず税負担の軽減額が一定となる「ゼロ税率方式」や「税額控除方式」の導入のほか、現行の「所得控除方式」を維持しつつ高所得者について税負担の軽減額が逡減・消失する仕組みの導入等について、来年度(平成 30 年度)の税制改正において検討を進めるとしている。

また、雇用の流動化が進むとともに、建築技術者や保険外交員など労働者に近い形態で働く自営業種の割合が増加するなど働き方の多様化が進んでいる。現在の個人所得課税は、所得の種類に応じた負担調整の仕組みが採用されているが、これを各個人の事情に配慮した仕組みとなるよう、給与所得控除などの「所得の種類に応じた控除」と基礎控除などの「人的控除」の在り方を全体として見直すことを検討していくとしている。

さらに、老後の生活など各種のリスクに備える自助努力を支援するための企業年金、個人年金、貯蓄・投資、保険等に関連する諸制度の在り方について、社会保障制度を補完する観点や働き方の違い等によって有利・不利が生じないようにするなど公平な制度を構築する観点から検討を行うとしている。

## (2) 法人課税

### ア 研究開発税制の拡充

名目 GDP 600 兆円の実現を目指して、官民合わせた研究開発投資を 2020(平成 32)年までに対 GDP 比 4%以上とする政府目標を実現するため、平成 29 年度税制改正では、例えば、研究開発税制における総額型の控除率を試験研究費の増減に応じたものにするとしている。具体的には、試験研究費割合に応じて 8~10% (中小企業 12%) の範囲内で税額控除が認められているが、試験研究費の増減割合について政府目標に整合的な増加率とされる 5%以上の場合、税額控除率を高くする(上限 14% (中小企業 17%)) : 2

年間の時限措置)としている。なお、大企業の税額控除率の下限は6%に引き下げられる。

また、試験研究費の対象範囲については、IoT、ビッグデータ、人工知能等を活用した「第4次産業革命」による新たなビジネス開発を後押しする観点から、製造業への適用が中心であった研究開発税制の対象に「第4次産業革命型」のサービス開発のための試験研究に係る一定の費用が新たに追加される。

しかしながら、研究開発税制は、租税特別措置による減収額2兆587億円程度のうち6,746億円程度(いずれも平成26年度実績推計)<sup>2</sup>とその約3割を占め、政策税制の中でも最大の規模を有している。特に、近年、内部留保額が毎年約25兆円程度拡大<sup>3</sup>しているが、研究開発税制による企業への支援措置を拡大しても、その結果が内部留保の増加にとどまるようでは意味をなさない。研究開発税制については、研究開発投資の増加インセンティブにつながる仕組みへの転換、試験研究費の対象の重点化を図ること等の見直しが求められており、企業の研究開発投資への支援の結果として、投資の増加、雇用の拡大、賃金の引上げなど、我が国経済の持続的な発展にどの程度の効果が発現しているのか、検証が求められる。

#### イ 所得拡大促進税制の拡充

所得拡大促進税制は、個人所得の拡大を図り、所得水準の改善を通じた消費喚起による経済成長を達成するため、企業が従業員に対する給与等支給額を増加させた場合にその増加額の一定割合の税額控除を可能とする制度として、平成25年度税制改正にて創設された。現在、所得拡大促進税制の適用を受けるには、①給与等支給額の総額について、平成24年度と比較して一定割合以上増加すること(平成29年度：大企業5%以上、中小企業3%以上)、②給与等支給額の総額が前事業年度以上であること、③平均給与等支給額が前事業年度を上回ること、との要件を満たす必要がある。この要件を満たした場合、給与等支給額の増加額の10%を税額控除できる仕組みとなっている。税額控除に当たり、大企業は法人税額の10%、中小企業は20%の上限が設けられている。

今回、企業収益の拡大が雇用の増加や賃金上昇につながり、それが消費や投資の増加に結びつくよう、企業に更なる賃上げに対するインセンティブを与える機能を強化する観点から所得拡大促進税制の見直しを実施している。大企業については、高い賃上げの実施を促すため、要件③の平均給与等支給額について前年度比2%以上増加させた企業に対し、税額控除を2%上乗せ(合計12%)する一方、増加率が前年度比2%未満の企業については支援対象から除外される。中小企業については、要件③の平均給与等支給額の増加率が2%未満の企業に対しては現行の税額控除10%を維持しつつ、増加率が2%以上の企業に対しては前年度からの増加額について税額控除を12%上乗せ(合計22%)される。

経済産業省によると大企業の労働分配率は57%程度であるのに対し中小企業は約

<sup>2</sup> 『現行租税特別措置の概要』(平28.10)(財務省主税局)

<sup>3</sup> 内部留保額として取り上げられる利益剰余金の金額は、平成24年度の304兆円に対し、平成27年度は377兆円となっている。(『年次別法人企業統計調査概要(平成27年度)』(平28.9.1)(財務省))

77%と大企業と比較して中小企業は賃上げ余力に乏しい<sup>4</sup>とされており、今回の所得拡大促進税制の見直しは、こうした状況を反映したものと思われるが、見直しによる効果が発揮されることが期待される。

### (3) 法人税に係る中小企業向けの優遇措置

法人税関係の中小企業向けの優遇措置としては、中小企業投資促進税制、中小企業技術基盤強化税制(研究開発税制)などの中小企業を対象とした租税特別措置に加えて、各事業年度の所得金額のうち年 800 万円以下の部分に対し 19% (平成 24 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までは租税特別措置法に基づき 15%) の軽減税率、欠損金繰越控除についても大企業と異なり中小企業には限度額が設けられていないことなどが挙げられる。

今回、中小企業に係る租税特別措置としては、法人税率の軽減の特例措置の 2 年延長、地域の中小企業が地域経済に波及効果のある高い先進性を有する事業として都道府県の認定を受け国の確認を受けたものへの設備投資を対象とした投資促進税制の創設、中小サービス事業者が行う設備投資のうち、生産性向上に資するものについて、即時償却又は 10% の税額控除の対象に追加する中小企業向け設備投資促進税制の拡充等が行われる。

中小企業向けの優遇措置は、資本金基準で区分された中小企業を対象に適用されているが、今回、中小企業向けの租税特別措置については、前 3 事業年度の所得金額の平均が大企業並みとされる年 15 億円を超える事業年度における適用が停止されることとなり、平成 31 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される (図表 2 参照)。

図表 2 中小企業向け租税特別措置の要件見直しの概要

中小法人向けの税制 (主要なもの)

法人税法		1. 軽減税率
		2. 貸倒引当金
		3. 欠損金関係
		4. 留保金課税
租税特別措置法	上乗せ措置	1. 研究開発税制
		2. 所得拡大促進税制
	中小限定の措置	3. 軽減税率
		4. 中小企業投資促進税制
		5. 商業・サービス業・農林水産業活性化税制
		6. 少額減価償却資産の特例

見直しの対象は  
租税特別措置の  
範囲内のみ

(出所) 中小企業庁「平成 29 年度税制改正の概要について (中小企業・小規模事業者関係)」(平 28. 12) より作成

### (4) 酒税改革

#### ア 概要

酒類の課税は、その製法や性状により 4 種類 (ビールや発泡酒等の発泡性酒類、清酒や果実酒等の醸造酒類、しょうちゅうやウィスキー等の蒸留酒類、リキュールやみりん等の混成酒類) に大別して、それぞれの種類に応じた税率が設定されている。酒税は、平成元年度以降、従価税制度及び級別制度の廃止による簡素化、酒類間の税負担格差の

<sup>4</sup> 『平成 29 年度税制改正の概要について (中小企業・小規模事業者関係)』(平 28. 12) (中小企業庁)

縮小が行われ、平成 18 年度には、酒類間の更なる税負担格差の縮小とともに、酒類の分類の大きくくり・簡素化（10 種類から 4 種類）が行われている。

しかしながら、酒税については、例えばビール系飲料に見られるように同一の分類に属する酒類間における税率格差が商品開発や販売数量に影響を与え、それがひいては、酒税の減収にもつながっているとの指摘がなされている。このため、平成 28 年度の与党税制改正大綱では、同一の分類に属する酒類間の税率格差を縮小・解消する方向で見直しを行うこととし、速やかに結論を得ることとされた。

### イ 税率構造の見直し

今回、類似する酒類間の税率格差が商品開発や販売数量に影響を与えている状況を改め、酒類間の税負担の公平性を回復する等の観点から、ビール系飲料を含む「発泡性酒類」は平成 38 年 10 月 1 日までに三段階で、日本酒、果実酒などの「醸造酒類」は平成 35 年 10 月 1 日までに二段階で、それぞれ税率の統一が図られる（図表 3 参照）。

与党大綱では、税率の見直しに当たっては、消費者や酒類製造者への影響に配慮して十分な経過期間を確保しつつ段階的に進めることとし、見直しの都度、経済状況を踏まえ、酒税負担の変動が家計に与える影響等を勘案した上で実施するとしている。

図表 3 今後の発泡性酒類、醸造酒類及び混成酒類に係る酒税率（1kl 当たり）の概要

	現行	改正案		
		第一段階	第二段階	第三段階
発泡性酒類	220,000円	200,000円	181,000円	155,000円
発泡酒(アルコール分)	(10度未満)	(10度未満)	(10度未満)	(—)
(麦芽比率25%以上50%未満)	178,125円	167,125円	155,000円	—
(麦芽比率25%未満)	134,250円	134,250円	134,250円	—
(いわゆる新ジャンル)	—	—	134,250円	—
その他発泡性酒類(アルコール分)	(10度未満)	(10度未満)	(10度未満)	(11度未満)
(いわゆる新ジャンル)	80,000円	108,000円	発泡酒へ移行	—
(ホップ及び一定の苦味料を原料としない酒類)	80,000円	80,000円	80,000円	100,000円
醸造酒類	140,000円	120,000円	100,000円	100,000円
清酒	120,000円	110,000円	—	—
果実酒	80,000円	90,000円	—	—
混成酒類(アルコール分20度)	220,000円	200,000円	200,000円	200,000円
(アルコール分1度当たりの加算額)	(11,000円)	(10,000円)	(10,000円)	(10,000円)

(注) 実施日は、第一段階：平成 32 年 10 月 1 日、第二段階：平成 35 年 10 月 1 日、第三段階：平成 38 年 10 月 1 日となっている。

(出所) 『平成 29 年度税制改正の大綱』(平成 28 年 12 月 22 日閣議決定) より作成

なお、地方創生の推進や日本産酒類のブランド価値向上等の観点から、酒類製造者が輸出酒類販売場（仮称）の許可を受けた製造場において外国人旅行者等向けに販売した酒類については酒税を免税とする制度が導入される。

### ウ 酒類の定義の見直し

現行のビールの定義は、麦芽比率は 67%以上とされ、麦芽、ホップ及び水以外に使用できる副原料は、麦、米、とうもろこし等に限定されている。今回の改正により、外国産ビールの実態、地ビールの開発を後押しする観点から、ビールの定義に、麦芽比率 50%

以上の商品、副原料として果実（果肉・果皮）や一定の香料を少量使用している商品が追加され、平成 30 年 4 月 1 日から実施される。

現行の発泡酒の定義は、麦芽又は麦を原料の一部とする商品とされている。今回の改正により、性質が共通する商品間の税負担の公平性を回復するため、「新ジャンル」、将来的に開発されうる類似商品も発泡酒の定義に取り込めるよう、新たに、ホップを原料の一部とする商品、色度や苦味価が一定以上の商品が発泡酒の定義に追加され、平成 35 年 10 月 1 日より実施される。

#### （５）国際課税（外国子会社合算税制の見直し）

国際課税に関する制度改正に当たっては、①「B E P S プロジェクト<sup>5</sup>」の合意事項の着実な実施を通じた国際協調の推進、②「経済活動や価値創造の場と税が支払われるべき場所を一致させる」との「B E P S プロジェクト」の基本的考え方を踏まえた健全な海外展開を歪める誘因の除去、③税に関する透明性の向上に向けた国際的な協調、という三つの基本方針の下で臨むとしている。平成 29 年度税制改正では、まず、外国子会社合算税制の総合的な見直しを実施するとしている。

現行の外国子会社合算税制は、我が国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことにより、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果として我が国での課税を免れる租税回避行為に対処するため、一定の税負担水準（20%）未満の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなして、会社単位で合算課税する制度である。なお、外国子会社等が、適用除外基準を満たす場合には会社単位での合算課税の対象とならない。しかしながら、近年、20%以上の高い税を負担しても特許を移し、そこから利益を得ることで税負担を軽減する事例が見られる一方、航空機リース子会社のように専門人材の活用、取引先へのアクセスの容易さから低課税国に事業展開した場合に現行制度下では海外子会社の所得も合算対象とされ事業活動に支障が生じるなどの問題点が指摘されている。

今回の改正により、租税回避リスクを外国子会社の税負担率という外形ではなく、個々の活動（所得の種類等）により把握する仕組みへ見直すこととされた。具体的には、現在、適用除外基準とされている①事業基準、②実体基準及び管理支配基準、③所在地国基準、④非関連者基準の見直しを行った上で、会社単位の合算課税の発動基準（経済活動基準）に改め、このうちいずれかを満たさない外国子会社については合算課税の対象とされる。与党大綱では、経済活動基準による判断に当たっては、企業のビジネス実態を十分に踏まえて合算対象を決定するとともに、企業の予見可能性にも留意するとし、また、租税回避

---

<sup>5</sup> 一部の多国籍企業グループ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課税所得の人為的な操作や課税逃れを行っているとの批判が高まり、各国が協調して国際課税ルールを再構築していくため、2012（平成 24）年 6 月、OECD 租税委員会が「税源浸食と利益移転（B E P S : Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクト」を立ち上げた。2015（平成 27）年 10 月には最終報告書が公表された。その中で、多国籍企業による課税所得の人為的な操作や課税逃れに対して国際的な協調の下で取り組むために、15 の行動計画について勧告が示された。我が国もこうした勧告に基づき、国際課税の見直しを段階的に進めていくとしている。

にかかわっていない企業の子会社に事務負担が発生しないよう、所要の措置を講ずるとしている。

租税回避の問題については、いわゆる「パナマ文書」の公開により、強く意識されることとなった。租税回避行為は、企業間の公平な競争を阻害し租税に対する国民の信頼性を失墜させるとともに、本来であれば我が国が得られるはずの税収を失うことにもなりかねない重要な問題である。与党大綱には、国際課税について中期的に取り組むべき事項として、移転価格税制及び過大支払利子税制の見直し、タックス・プランニングの義務的開示制度の導入について検討を進める方針が示されている。国際的な協調の下、国際課税制度の改正に加えて、経済取引の国際化等に伴う調査事務の複雑化・困難化や申告件数の増加等に対応できるよう、国際税務の執行体制の強化が求められる。

#### (6) 災害に関する税制上の措置の常設化

日本は、地震や津波に加え、台風、豪雨、豪雪等の自然災害が頻発しており、平成 28 年 1 年間を見ても、4 月の熊本地震を始め、多くの災害が発生し人的・物的被害が生じている。

災害が発生した際の被災者や事業者への対応については、国税通則法、災害減免法<sup>6</sup>、所得税法を始めとした各税法において、申告、納付期限の延長や、税の減免措置などが実施されている。平成 7 年の阪神・淡路大震災、平成 23 年の東日本大震災の二つの大震災においては、既存の制度に加えて、被災者の救済、生活再建の支援等のため、震災特例法<sup>7</sup>が制定され、雑損控除や災害減免法の適用範囲の拡大等の措置が講じられている。

近年、災害が頻発している状況を踏まえ、被災者や被災事業者の不安を早期に解消するとともに、復旧や復興の動きに遅れることなく税制上の対応を手当てする観点から、今回、災害への税制上の対応の規定が常設化され、発災後速やかに当該措置の実施が可能となる。これまで、阪神・淡路大震災や東日本大震災で制定された震災特例法を踏まえて、所得税、法人税、相続税、贈与税、酒税、自動車重量税など広範に特例が設けられる。特例の対象となる災害については、阪神・淡路大震災、東日本大震災などの大規模災害に限定されず、住宅ローン減税の特例措置に見られるように、被災者生活再建支援法が適用される災害も対象となるなど、幅広い災害が特例の対象とされることとなる。

#### (7) その他

##### ア 車体課税

車体課税に関しては、エコカー減税制度の根幹を揺るがした一部自動車メーカーによる燃費不正事件を受けて、道路運送車両法改正による不正対策の強化とともに、自動車メーカー等の不正行為により自動車重量税の納付不足額が発生した場合、自動車メーカーに納付不足額を納める義務があるものとする等の措置が講じられる。また、エコカー

<sup>6</sup> 災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律

<sup>7</sup> 阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律、東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律等

減税については、燃費性能がより優れた自動車の普及を促進する観点から、対象範囲を平成 32 年度燃費基準の下で見直した上で 2 年間延長される。

なお、与党大綱では、消費税率 10% への引上げ前後における駆け込み需要及び反動減対策に万全を期す必要等を踏まえ、平成 31 年度税制改正までに安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い、必要な措置を講ずるとしている。

### イ 積立 N I S A の創設

N I S A（少額投資非課税制度）は、平成 35 年までの間、個人を対象に新規投資額年間 120 万円を上限とし、その配当金、譲渡益等を最長 5 年間非課税とする措置（20 歳未満の未成年を対象としたジュニア N I S A もある。）である。今回、家計の安定的な資産形成を支援する観点から、少額からの積立・分散投資を促すため、年間投資上限額 40 万円、非課税期間 20 年とする積立型 N I S A が創設され、現行の N I S A と選択して適用されることとなる。

### ウ 仮想通貨の消費税非課税化

資金決済に関する法律の改正により仮想通貨が支払手段として位置付けられること、諸外国における課税関係等を踏まえ、仮想通貨の取引について消費税を非課税とすることとされ、平成 29 年 7 月 1 日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用される。

以上が平成 29 年度税制改正の主な概要である。平成 29 年度税制改正（内国税関係）による増減収額は、初年度（29 年度）40 億円の増収、平年度 170 億円の増収が見込まれている（図表 4 参照）。

図表 4 平成 29 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>150</b>	<b>70</b>
①配偶者控除及び配偶者特別控除の見直し	390	70
②積立 N I S A の創設	▲240	0
<b>2. 法人課税</b>	<b>20</b>	<b>▲30</b>
①研究開発税制の見直し	130	90
②地域中核企業向け設備投資促進税制の創設	▲50	▲30
③中小企業向け設備投資促進税制の拡充	▲120	▲80
④協同組合等の受取配当等益金不算入制度の特例	▲30	▲20
⑤トン数標準税制の見直し	▲10	0
⑥協同組合等の貸倒引当金の特例の見直し	10	10
⑦中小企業向け租税特別措置の適用要件の見直し	90	—
<b>合計</b>	<b>170</b>	<b>40</b>

（出所）『平成 29 年度税制改正の大綱』（平成 28 年 12 月 22 日閣議決定）より作成

### 3. 今後の課題

#### (1) 個人所得課税

##### ア 配偶者控除

###### (ア) 総論

今回の改正により、引き上げられる配偶者の収入の上限額 150 万円の水準は、安倍内閣で目指す最低賃金 1,000 円で、1 日 6 時間、週 5 日働いた場合の年収を上回る水準<sup>8</sup>とされている。加えて現在、パート勤務の妻の所得は、150 万円未満に 9 割程度が分布しているとされ<sup>9</sup>、今回の改正により、パート労働者のほとんどが配偶者控除の対象となることが見込まれる。しかしながら、夫婦ともフルタイム労働の世帯は、従前どおり適用対象とはならないことから、パート世帯が税制上優遇される状況は変わらず、「女性の働き方に中立な税制」の実現とは言いがたい。

与党大綱では、個人所得税改革について、今後とも継続して改革を進める方針を示しているが、配偶者控除については、専業主婦の優遇、パート労働の二重控除などの配偶者控除の問題点が解決されないまま残されていることを考えると、他の人的控除の見直しと合わせて、どのような見直しが行なわれるのか、特に税制調査会で示された案も含めて見直しされるのか、あるいは全く異なる案が示されるのか、今後の動向が注目される。

加えて、税制調査会の見直し案では、いずれも、配偶者控除の見直しにより、子育て支援を拡充するとしている。今回の改正では、配偶者控除の見直しに合わせて、税制上「子育て支援の拡充」が行なわれた形跡は見られない。「子育て支援の拡充」については、今後の人的控除の見直しの中で議論が進められるものと思われるが、平成 28 年の出生数が 100 万人を割ると推計<sup>10</sup>されるなど少子化が進む現在において見直しが急がれる。

###### (イ) 女性の就労の更なる拡大に対する効果

今回の配偶者控除の見直しの最大の目的は、就業調整を意識しなくても済む仕組みを構築することにより、女性の就労の更なる拡大を実現することとされる。これまでも 103 万円の壁に代表されるように、配偶者控除に加えて、社会保険料の自己負担の発生、企業の配偶者手当の支給基準が心理的な壁として作用し就業調整を生じさせているとの指摘が行なわれている（図表 5 参照）。しかしながら、就業調整をする理由として、厚生労働省がまとめている「平成 23 年パートタイム労働者総合実態調査」では、「自分の所得税の非課税限度額（103 万円）を超えると税金を支払わなければならないから」が 57%で最高となっており、次いで、「一定額（130 万円）を超えると配偶者の健康保険、厚生年金等の被扶養者からはずれ、自分で加入しなければならなくなるから」が続いている。

これを見た限りでは、企業の配偶者手当の支給基準、社会保険料の自己負担の発生だけでなく、所得税負担の発生も心理的な壁の一つとして作用していることがうかがわれ、「103 万円」が心理的な壁として一定の影響力を及ぼし続けることも予想される。

<sup>8</sup> 財務省資料（『平成 29 年度 政府税制改正大綱の概要』）

<sup>9</sup> 財務省『説明資料（所得税①）』（平 28.9.15）（税制調査会）。なお、この計算の基になっている就業構造基本調査では、雇用者の所得を給料、ボーナスなど過去 1 年間に得た税込みの給与総額と定義している。

<sup>10</sup> 平成 28 年出生数は 98 万 1,000 人と推計され戦後最低となることが見込まれている。（『平成 28 年（2016）人口動態統計の年間推計』（平 28.12.22）（厚生労働省））

また、社会保険の短時間労働者への適用は、平成 28 年 10 月以降、501 人以上の企業等を対象に収入額 106 万円超に引き下げられ、さらに、500 人以下の企業等にも適用拡大が図られることとなっている（図表 5（注）参照）。こうした措置の実施により、今回、配偶者の収入の上限を引上げても、女性の更なる就労拡大への効果が十分に現れない可能性がある。就業調整を意識しなくても済む仕組みを構築するためには、配偶者控除と社会保険料負担を政府が一体として見直すことが不可欠である。

図表 5 改正後における配偶者の収入増に伴う配偶者及び納税者への影響

配偶者の収入額	配偶者の影響	納税者の影響
103万円以下	○給与収入100万円から住民税負担が発生	
103万円超	○所得税負担が発生	○配偶者控除が適用されなくなり、配偶者特別控除が適用 ○配偶者控除を基準にしている企業の配偶者手当の支給がなくなる
106万円超	○社会保険料負担が発生(大企業の場合)	
130万円超	○社会保険料負担が発生(中小企業を含む全企業)	
150万円超		○配偶者の所得額が5万円増加ごとに、配偶者特別控除額が逡減
201万円超		○配偶者特別控除の適用がなくなる

（注）第 192 回国会における「公的年金制度の持続可能性の向上を図るための国民年金法等の一部を改正する法律」の成立により、新たに国・地方公共団体が規模にかかわらず適用されるとともに、500 人以下の企業も労使の合意に基づき企業単位で短時間労働者への適用が可能となる。

（出所）各種資料より作成

#### （ウ）配偶者控除における納税者の所得制限

現在、配偶者特別控除の適用についてのみ、納税者の所得額 1,000 万円以下との制限がある。今回の改正により、所得額 1,000 万円超の納税者は配偶者控除・配偶者特別控除とも適用されなくなる（図表 1 参照）。他の人的控除の基礎控除、扶養控除には、納税者の所得額に制限が設けられておらず、人的控除間で適用に差異が生じることとなる。

配偶者控除、基礎控除等の人的控除は、納税者の税負担能力（担税力）の減殺を調整する趣旨から設けられているとされる。また、所得のうち本人及びその家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力を持たない、という理由に基づくものであって、憲法第 25 条の生存権の保障の租税法における現れである<sup>11</sup>との考え方もある。他方、高所得の納税者については配偶者がいることによる税負担能力の減殺について配慮する必要性は必ずしも高くない<sup>12</sup>との考え方も示されている。特に、後者の考え方に立つ場合、配偶者控除だけでなく、基礎控除も高所得者には適用を認めなくても差し支えない<sup>13</sup>ことになるとの考え方も成立する。

<sup>11</sup> 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂、平成 27 年）195 頁参照

<sup>12</sup> 『働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）』（平 26. 11. 17）（税制調査会）8 頁

<sup>13</sup> 『東京新聞』（平 28. 12. 9）

人的控除の一つである配偶者控除について、一定所得以上の納税者が適用対象から外れる仕組みの創設は、対象者の税負担の増大に加えて、人的控除の考え方の転換につながることもなろう。今後、納税者の人的控除の適用対象所得額が引き下げられる可能性も排除できない以上、その効果について十分検証していくことが求められる。

## イ 今後の個人所得課税の見直し

### (ア) 人的控除の控除方式の見直し

与党大綱では、所得再分配機能を強化する観点から、人的控除の控除方式の見直しを検討している。所得控除方式は、累進税率との関係で高所得者ほど控除額が大きくなり税負担の軽減効果が大きくなるとの指摘がなされるが、課税対象となる所得を計算する過程で一定の金額を所得から控除することを通じて、個人の様々な事情を踏まえた税負担能力の減殺に対する斟酌や各種の政策上の配慮を行うことが可能な仕組みという側面もある。

一方、税額控除方式は、課税所得に税率を適用して算出された所得税額から一定額を差し引く仕組みであり、基本的に所得水準にかかわらず税負担軽減額は一定となるため、低所得者に有利な仕組みとされるとともに、税収の減少を抑制する効果が期待される。しかしながら、税額控除方式は、税額が発生する者にしか適用されないため、課税最低限以下の低所得者対策としては不十分と言える。そのため、税額控除方式を採用する場合でも、控除額が税額を上回る場合には差額を還付する（還付付き税額控除）制度、所得が最低生活費を下回る場合には差額の全部又は一部を給付する（給付付き税額控除）制度と合わせた導入などが考えられる<sup>14</sup>。

### (イ) 働き方の多様化に対応した控除制度の見直し

与党大綱では、働き方の多様化に対応して、給与所得控除、基礎控除などの在り方の見直しに言及されている。

現在、必要経費の概算控除としての給与所得控除に加えて、給与所得者が勤務に直接必要な通勤費、転任に伴う引越費用、研修費等の特定支出の合計額を対象とした特定支出控除の仕組みが設けられている。平成 24 年度税制改正において、①給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた部分の金額を控除対象とする適用判定の基準の見直し、②勤務必要経費を適用対象に追加する等の特定支出の範囲の拡充が行われた。働き方の多様化に対応させる観点から、特定支出控除の適用判定基準の更なる緩和等も考えられる。

現在、基礎控除は、一定の額までの少額の所得については負担能力を見出すには至らないと考えられることから、すべての納税者に対して適用されており、控除額は 38 万円であるが、この額についてはあまりにも低すぎないだろうか<sup>15</sup>との疑問も呈されている。基礎控除も含めた人的控除の水準は、財政事情さえ許せば、生活保護の水準に合わせるべき<sup>16</sup>との意見もある。

働き方の多様化に加えて、世帯の形態も典型例とされてきた夫婦と子供 2 人から、多

<sup>14</sup> 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂、平成 27 年）200 頁参照

<sup>15</sup> 三木義一『日本の税金 新版』（岩波書店、平成 24 年）30 頁

<sup>16</sup> 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂、平成 27 年）200 頁参照

様化が進み、一人親世帯も増加傾向にあり、20年前と比較して1.7倍増加<sup>17</sup>している。控除制度の見直しに当たっては、世帯構成の変化にも十分留意することが求められる。

## (2) 酒税改革

### ア ビール系飲料の税率の統一

今回、懸案とされてきたビール系飲料の税率統一が実現することとなる。これにより、消費者が魅力を感じる商品の開発、地域の特色を生かした魅力ある商品の開発を通じて地方創生の牽引役になることが期待されている。

ビールは大幅に税率が引き下げられる一方、発泡酒、新ジャンルについては大幅に税率が引き上げられることとなる。「うまいから飲んでいるより安いから飲んでいるという方の方が圧倒的に多い」<sup>18</sup>と言われるように、過去、ビールから発泡酒、新ジャンルに消費者の嗜好が移動していったのも、負担増を嫌った側面があることを考えると、ビール系飲料の税率統一に合わせた増税とも言えるのではないか。

今回の改正により、ビールの税率は、350ml換算で77円から54.25円に引き下げられ、国際的にも遜色のない水準になるとされている。しかしながら、改正後の税率は、英国（同換算54円）と同程度ではあるものの、アメリカの9円、ドイツの4円<sup>19</sup>と比較するとかなり高い水準であることには変わりない。

酒類はたばこと並んで、他の物品と異なる特殊な嗜好品としての性格に着目して、従来から、他の物品に比べ高い税負担を求めてきたとされる。ビールは、近年、消費量が減少してきたとはいえ259万klと酒類消費量833万klの3割を占め<sup>20</sup>、また、酒税額1兆3,274億円のうち、5,957億円<sup>21</sup>と45%を占めるなど、現下の厳しい財政状況の下、貴重な財源として期待されている。

ビール系飲料の税率水準は、財源としての重要性、アルコールという性格上、健康問題を考えると安易な引下げは望ましくないが、適正な水準について議論が求められる。

### イ 改革の実施時期

今回の酒税改革に当たっては、ビール系飲料については三段階、清酒、果実酒については二段階、期間にすると6年半から9年半後にかけて税率の統一が実施されることになっている。しかしながら、見直しの都度、経済状況を踏まえ、酒税の負担の変動が家計に与える影響等を勘案して検討を加え、必要があると認めるときは、その結果に基づいて所要の措置を講ずるとされ、一種の景気判断条項が設けられることになっている。

これについては、平成15年度税制改正において、酒類間の税負担格差を縮小するため、

<sup>17</sup> 一人親と未婚の子のみの世帯は、平成7年が約211万世帯に対し、平成27年は約362万世帯となっている。（『平成27年国民生活基礎調査の概況』（平28.7.12）（厚生労働省））

<sup>18</sup> 第192回国会衆議院財務金融委員会議録第5号12頁（平28.10.28）

<sup>19</sup> 『ビール・発泡酒・新ジャンル商品の酒税に関する要望書』（平28.8）（ビール酒造組合・発泡酒の税制を考える会）

<sup>20</sup> 『酒のしおり』（平28.3）（国税庁課税部酒税課）消費量はいずれも平成26年度

<sup>21</sup> 『酒のしおり』（平28.3）（国税庁課税部酒税課）金額はいずれも平成26年度

発泡酒、果実酒などの税率が引き上げられた際、平年度ベースで 770 億円の増収<sup>22</sup>が見込まれていたが、平成 16 年度以降、酒税収入はほぼ一貫して減少している結果も影響していると思われる。これを踏まえると、状況次第では酒税改革の実施が延期される可能性もあり、酒税改革をやめる場合の基準を明らかにすることが求められる。

#### ウ 酒類間における税負担格差

今回の酒税改革により、ビール系飲料等について税率の統一が図られることになったが、酒類間の小売価格に対する税負担格差は残されたままである。例えば、現在、負担が最も高いビール（大瓶）は 46.6%に対し、最も低い果実酒は 16.8%となっている<sup>23</sup>。今回の改正により両者の差は縮小することが見込まれるが、ビールの税負担が他の酒類より高い状況であることに変わりはない。

このように、酒類間で大きな税負担格差が生じていることについては、消費者にとって酒税の実態を分かりにくくするだけでなく、税制の中立性や経済取引の公平性の観点からも問題があると思われ、酒類間の税負担格差の縮小・解消を目指して検討することが望まれる。

### (3) 法人税に係る中小企業向けの優遇措置

#### ア 優遇措置の対象となる中小企業の在り方

中小企業を対象とした法人税に係る優遇措置は、中小企業の多くが大企業と比較して資金調達能力が脆弱であり、また、事業規模も零細であることを踏まえ、担税力が弱いとされることから設けられているとされる。現在、法人税法上の中小企業（税法上は中小法人として区分されている。）は、資本金 1 億円以下の法人企業と定義されており、法人企業 261 万社のうち、259 万社<sup>24</sup>と全法人企業の 99%を占めており、ほぼすべての企業が優遇措置の対象になっていることとなる。

現在、資本金額で区分された中小企業に対し税制上の優遇措置が適用されていることに対しては、企業によっては大企業の平均所得金額を超えるなど多額の所得を稼得しているものもあり企業間の公平性が損なわれている<sup>25</sup>との指摘もなされている。

今回の改正により、租税特別措置の適用に当たり所得金額による基準が導入されるものの、法人税法上、資本金基準に基づく大企業と中小企業との区分が変更されたわけではなく、租税特別措置以外の中小企業を対象とした税制上の優遇措置については従前どおり適用される（図表 2 参照）。

このことは、担税力の弱い企業を税制上支援するという目的から逸脱するだけでなく、法人課税における税収調達力を弱めることにもつながりかねない。中小企業の区分については、中小企業基本法では従業員数も加味したものとなっているが、その実情をより

<sup>22</sup> 『平成 15 年度税制改正の要綱』（平成 15 年 1 月 17 日閣議決定）

なお、平成 18 年度税制改正における酒税制度の見直しでは、税制の中立性・公平性を確保する観点から実施されたため増減収額は見込まれていないとしている。

<sup>23</sup> 『酒のしおり』（平 28. 3）（国税庁課税部酒税課）平成 27 年 12 月現在

<sup>24</sup> 『平成 26 年度分 会社標本調査』（平 28. 3）（国税庁長官官房企画課）

<sup>25</sup> 『平成 21 年度 決算検査報告』（平 22. 11）（会計検査院）

反映したものとなるよう見直しを検討していくことが望まれる。合わせて、中小企業を対象とした法人税に係る優遇措置の在り方についても検討が望まれる。

#### イ 中小企業向けの法人税率の軽減措置

租税特別措置法に基づく中小企業向けの法人税率の軽減の特例措置（現在 19%から 15%に軽減）は、2008（平成 20）年 9 月のリーマン・ショックの影響により、我が国経済においても景気の下降局面が長期化・深刻化するおそれが高まる中、金融不安や景気後退の影響を受けやすい中小企業に対し、その支援策の一つとして平成 21 年度税制改正において 2 年間の時限措置として創設されたものであり、その後、2 年ごとに延長・拡充が実施されている。

租税特別措置による法人税率の軽減の特例措置により、1,176 億円程度の減収が生じるとされ、同年度の租税特別措置による減収額 2 兆 587 億円程度（いずれも平成 26 年度実績推計）<sup>26</sup>の約 6%を占め、比較的規模の大きな政策税制と言える。

第二次安倍政権発足後、法人実効税率の 20%台への引下げが実現されるとともに、現下の経済情勢もリーマン・ショック時のような危機的な状況でないことから、租税特別措置による軽減税率については、その存在意義も含めて見直しの検討が望まれる。

その際、法人税法における税率の軽減措置は、大企業の平均所得金額を超える所得金額の中小企業も含めて対象となることから、今後、中小企業向けの 800 万円以下の部分の所得に対する税率は、所得額に応じて 15%か 19%のいずれかが適用されることにも留意が必要である。

## 4. おわりに

政府は、「経済再生なくして財政健全化なし」との基本方針の下、2020（平成 32）年度の国・地方合わせた基礎的財政収支黒字化目標の実現に向けた取組を進めている。

平成 28 年 12 月 22 日に閣議決定された平成 29 年度予算は、総額 97 兆 4,547 億円であるが、その財源として公債が 35%占めており、財政の厳しい状況に変わりはなく、税収調達力の強化が課題である。

毎年、社会保障関係費が増加し、特に団塊世代が後期高齢者となる 2025（平成 37）年以降は、その更なる増加により、財政負担の増大が見込まれる。しかしながら、平成 29 年度税制改正の内容は財政健全化を意識したものになっているようには思われない。今後とも持続可能な社会保障制度を維持するためには財政の健全性を確保することが不可欠であり、老若男女問わず、負担能力に応じた税負担の増加は避けられないように思われる。

個人所得課税改革は、今後も継続して進めるとされるが、所得再分配機能の回復とともに、税収調達力を強化する観点からも、国民的な議論が深まることが期待される。

（むらた かずひこ）

---

<sup>26</sup> 『現行租税特別措置の概要』（平 28.10）（財務省主税局）