

平成 31 年度税制改正と消費税の諸課題

— 社会保障・税一体改革の行方を占う「平成」最後の税制改正 —

伊田 賢司

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. 税制改正の概要
 - (1) 消費税率の引上げに伴う対応（需要変動の平準化）
 - (2) 個人事業者の事業承継税制の創設
 - (3) 教育資金、結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置の見直し
 - (4) 研究開発税制の見直し
 - (5) その他
3. 今後の課題
 - (1) 消費税率引上げに向けた課題
 - (2) 軽減税率の課題
4. おわりに

1. はじめに

安倍総理は、平成 30（2018）年 10 月 15 日に臨時閣議を開き、およそ 1 年後に控えた消費税率の引上げを予定どおり実施する旨の声明を出した。その中には、8%への消費税率引上げの経験を踏まえ、経済に影響を及ぼさないよう、消費税引上げ分の使途の変更（以下「使途の変更」という。）、軽減税率の実施に加え、消費税率引上げ前後の消費の平準化対策、住宅や自動車など大型耐久消費財の税制・予算措置の実施の 4 つの対策¹が示された。

デフレ脱却・経済再生とともに、少子高齢化の克服は安倍政権における重要政策課題となっている中で、消費税率の引上げを含む税制抜本改革法²の着実な実施が重要となる。し

¹ 「消費税率引上げとそれに伴う対応について（臨時閣議における総理発言）」（平 30.10.15）
<http://www.kantei.go.jp/jp/98_abe/discourse/181015comment.html>（以下、最終アクセスはすべて平 31.1.18）

² 「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」

かし、これまで 10%への消費税率引上げが二度延期され、社会保障の安定財源の確保にとって懸念材料となっている。また、使途の変更を行ったこと等から、平成 32 (2020) 年度の国・地方の基礎的財政収支の黒字化目標 (以下「財政健全化目標」という。) が平成 37 (2025) 年度に先送りされるなど、将来世代における財政の持続可能性も懸念されている。これまでの政策効果などにより経済成長が続いているものの、厳しい財政運営の中で、平成 31 年度の予算・税制が、社会保障・税一体改革の行方を占う上でも重要となる。

平成 31 年度税制改正においては、消費増税対策として住宅・自動車に係る税制の見直しとともに、デフレ脱却・経済再生・地方創生に向けた税制の対応、さらには経済社会の構造変化・国際化への対応など税制全般にわたる見直しが予定されている。本稿は、改正の概要³を紹介した上で、本年 10 月に実施が予定されている消費税率引上げについて課題を考察するものである。

2. 税制改正の概要

(1) 消費税率の引上げに伴う対応 (需要変動の平準化)

消費税は、平成元 (1989) 年に創設 (3%) された後、平成 9 (1997) 年 4 月に 5%、平成 26 (2014) 年 4 月に 8%へと、四半世紀で二度の税率の引上げが実施された。いずれの場合においても消費増税後に個人消費が予想以上に低迷し、景気に影響が及んだことなどから、駆け込み需要と反動減を始め、消費税率引上げの際の対応策を講ずることの重要性が一層増している。

平成 31 (2019) 年 10 月の 10%への消費税率の引上げを前に安倍総理は、駆け込み需要の反動減が極めて大きくなった 8%消費増税の経験を踏まえ、平成 30 (2018) 年 11 月 26 日、「消費税率引上げに伴う対応等」として 9 つの対策をまとめた⁴ (図表 1)。経済に影響を及ぼさないようあらゆる施策を総動員するとの方針の下⁵、平成 31 年度において、およそ 2.3 兆円の臨時・特別の措置や税制支援 (以下「臨時・特別の措置等」という。) が明らかにされた⁶。本対策は、消費増税に伴う家計負担額 (2.2 兆円)⁷を上回る規模とされている。税制面では、耐久消費財の購入者に対して、自動車税の引下げ、環境性能割の臨時的軽減、住宅ローン減税の対象期間の延長が具体的に示された。

(平成 24 年法律第 68 号)

³ 本稿は、『平成 31 年度税制改正の大綱』(平成 30 年 12 月 21 日閣議決定) や、各府省庁の資料を中心に、改正予定の内容を取りまとめたものである。

⁴ 未来投資会議、まち・ひと・しごと創生会議、経済財政諮問会議、規制改革推進会議『経済政策の方向性に関する中間整理』(平成 30 年 11 月) 13~17 頁

⁵ 第 197 回国会参議院本会議録第 1 号 (平 30.10.24)

⁶ 『消費税率引上げに伴う対応』(平成 30 年 12 月 20 日) (経済財政諮問会議茂木議員提出資料)

⁷ 2020 年度における 2018 年度対比の負担増加額。具体的には、消費税率の引上げにより 5.6 兆円の負担増となるが、軽減税率 (▲1.0 兆円)、支援給付金等 (▲0.5 兆円)、教育無償化 (▲1.4 兆円)、年金額改定 (▲0.6 兆円)、税制改正 (+0.2 兆円) の実施により合計で家計負担額は+2.2 兆円になる。なお、1997 年度増税時の家計負担額は対前年増加額で+8.5 兆円、2014 年度増税時は同+8.0 兆円と試算されている。(日本銀行『経済・物価情勢の展望』(2018 年 4 月) 36~37 頁)

図表1 「消費税率引上げに伴う対応」の予算・税制措置等

9つの対策	平成31年度 予算額（国費）	減税見込額 （国・地方/平年度）	実施期間等
1. 幼児教育の無償化の実施、年金生活者支援給付金の支給等	(注1) 7,157億円	-	2019.10～(注2)
2. 軽減税率制度の実施	-	1.1兆円程度	2019.10～
3. 低所得者・子育て世帯（0～2歳児）向けプレミアム付商品券(注3)	1,723億円	-	2019.10～2020.3
4. 耐久消費財（自動車・住宅）の購入者に対する税制・予算措置	-	-	
①自動車税の引下げ	-	1,320億円程度	2019.10～
②環境性能割の臨時的軽減	-	500億円程度	2019.10～2020.9
③住宅ローン減税の対象期間の延長	-	1,140億円程度	2019.10～2020.12
④すまい給付金	785億円	-	2019.10～2021.12
⑤次世代住宅ポイント制度	1,300億円	-	2019.10～2020.3
5. 消費税率引上げに伴う柔軟な価格設定（ガイドライン）	-	-	
6. 中小・小規模事業者に関する消費者へのポイント還元支援	2,798億円	-	2019.10～2020.6
7. マイナンバーカードを活用した消費活性化の準備経費	119億円	-	6.の終了後
8. 商店街活性化	50億円	-	
9. 防災・減災、国土強靱化	1兆3,475億円	-	2018年度～2020年度

(注1) 満年度時の予算額は2.8兆円程度（公費ベース）と見込まれている。

(注2) 幼児教育の無償化は平成31（2019）年10月から実施される。

(注3) このほか、未婚の児童扶養手当受給者に対して2019年度において1.75万円支給（30億円）。

(出所) 経済財政諮問会議提出資料（平成30年12月20日）及び財務省資料を基に作成

ア 住宅ローン減税の拡充

現行の住宅ローン減税は、償還期間が10年以上の住宅ローンにより住宅の新築、取得、増改築等を行った場合に、10年間、年末の住宅ローン残高の一定割合（1%）を所得税額から控除する特例である⁸。8%への消費税率引上げが行われた平成26（2014）年4月から最大控除額が引き上げられ、一般住宅の場合は400万円（改正前200万円）、認定住宅（認定長期優良住宅・認定低炭素住宅）の場合は年間500万円（同300万円）となった。10%への消費税率引上げが平成31（2019）年10月に延期されたことに伴い、適用期限が平成33（2021）年12月（居住分）まで、延長されている。

今回の改正においては、10%への消費税率の引上げに伴う住宅に係る需要変動の平準化のため、消費税率の引上げ後の住宅購入にメリットがあるよう新たな特例措置が設けられる。具体的には、平成31（2019）年10月から平成32（2020）年12月までの間に取得等した居住用住宅について、住宅ローン控除の控除期間（10年間）が13年間に延長される。当初10年間は、現行制度と同様に、年末の住宅ローン残高の1%が控除される。また、延長となる3年間の控除額は、消費税率引上げの2%分の負担に着目した控除額（建物購入価格の2%（4,000万円を限度））とされ、各年の控除額は、現行の年末の住宅ローン残高の1%と、建物購入価格の2%を三等分した金額（3分の2%）と比べ、いずれか少ない金額とされる。

⁸ 所得税において控除できなかった額は、控除限度額の範囲内で、個人住民税から最大13.65万円まで控除が可能となっている。

例えば、**図表 2**において、①建物購入価格（4,000万円を限度）と10年目の年末ローン残高が3,500万円のケース（②－(a)）における控除金額は①の最大約27万円となる。また、同様に年末ローン残高が2,500万円のケース（②－(b)）における控除金額は②の最大24万円から最大22万円となる。このように、減税期間は延長されるものの、控除金額が抑えられることで減収額が抑制される。

なお、予算措置としては、住宅ローン減税の効果が限定的な所得層を対象とする「すまい給付金」について、対象所得層が拡大されるとともに、給付額が最大50万円（8%の時は最大30万円）に引き上げられる。また、一定の省エネ性、耐震性、バリアフリー性能を満たす住宅や家事・介護負担の軽減に資する住宅の新築やリフォームに対する「次世代住宅ポイント制度」が設けられる。

図表 2 住宅ローン減税の拡充（イメージ）

		①と②のいずれか低い金額		
1年目～10年目		11年目	12年目	13年目
①建物購入価格の2%分の控除	建物購入価格（4,000万円を限度） （価格×2/3%）	27万円	27万円	27万円
②年末ローン残高1%分の控除	(a) 年末ローン残高3,500万円の場合 （年100万円の元本減少）	34万円	33万円	32万円
	(b) 年末ローン残高2,500万円の場合 （年100万円の元本減少）	24万円	23万円	22万円

（出所）財務省資料を基に作成

イ 車体課税の見直し

自動車には、「取得・保有・利用」の各段階にわたり、国及び地方において課税される仕組みとなっている（**図表 3**）。具体的には、取得段階では自動車取得税（消費税率10%引上げの段階で廃止され、自動車税及び軽自動車税にそれぞれ環境性能割が導入される）、保有段階では自動車税・軽自動車税、利用段階では自動車重量税が設けられている。これらのうち、一定の排ガス性能や燃費性能に優れた自動車には、自動車取得税及び自動車重量税にエコカー減税が、自動車税及び軽自動車税にグリーン化特例が適用され、それぞれ性能に応じて税が減免される。

これら車体課税に加え、走行段階で課税される揮発油税・地方揮発油税等を含めた、いわゆる自動車関係諸税は、平成30年度税収見込額で見ると、国が約3.3兆円、地方は約2.9兆円となっているが、国から地方に税が譲与されるため、約2.7兆円が国、約3.4兆円が地方の財源となる。

このように、自動車の税制は複雑化するとともに、地方の重要な財源として、その比重が増している。

図表3 自動車関係諸税の概要（現行）



(注1) 税収は全て平成30年度。国税は当初予算額、地方税は地方財政計画額。

(注2) 特例措置の※及び※※は平成28年度適用実績。『地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書』(第196回国会提出)、※※※は平成30年度減収見込額(平年度)。(財務省『参議院予算委員会要求資料(平成30年度予算)』(平成30年7月))

(出所) 財務省資料を基に作成

自動車産業をめぐっては、CASE(Connected, Autonomous, Shared&Service, Electric)と呼ばれるように、産業の構造変化が急速に進んでいることから、自動車に係る税の簡素化や自動車ユーザーの負担軽減を通じた市場の活性化が求められている⁹。また、10%への消費税率の引上げによる駆け込み需要の反動減による影響も懸念材料とされていた。しかし、自動車関係諸税の軽減は、地方財政に大きな影響が及ぶため、平成29年度の与党税制改正大綱では、自動車をめぐる諸問題を踏まえ、「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。」とされた。

こうした状況等を踏まえ、今回の改正においては、10%への消費税率引上げが行われる平成31(2019)年10月以後に新車新規登録を受けた自家用自動車について、①自動車税が1,000円から最大4,500円減税される¹⁰。また、地方税が減収とならないよう、③環境性能割の基準の見直し、④自動車税等のグリーン化特例の重点化等が行われるが、不足分については、国税から措置される。具体的には、②自動車重量税のエコカー減税の適用対象を縮小し、その上で、自動車重量税の地方への譲与割合の引上げ¹¹とともに、揮発油税から地方揮発油税への税源移譲¹²が行われる(図表4)。

⁹ 経済産業省「平成31年度地方税改正(税負担軽減措置等)要望事項」<http://www.soumu.go.jp/main_content/000572399.pdf>

¹⁰ 自動車税の見直しによる平年度の減収見込額は1,324億円で、平成45(2033)年度以降に生ずる。また、需要変動の平準化対策として環境性能割の税率を臨時的に軽減する減税が実施される(図表4③)。

¹¹ 平成47(2035)年度以降、自動車重量税の譲与割合は、407/1000(改正前)から490/1000まで段階的な引上げが行われる。

¹² 揮発油税等の見直しについては、平成46(2034)年度以降、揮発油税の税率48,600円(本則24,300円)/kℓは48,300円(24,000円)/kℓ、地方揮発油税の税率5,200円(本則4,400円)/kℓは5,500(本則4,700円)/kℓへと、変更される予定である。

図表4 車体課税の見直し等（自家用乗用車）

地方税改正				国税改正				
①自動車税の引下げ				②自動車重量税のエコカー減税の見直し				
総排気量	改正前	改正後	軽減額	要件等	初回車検		2回目車検	
					改正前	改正後	改正前	改正後
660cc 超1,000cc以下	29,500円	25,000円	4,500円	電気自動車等	免税	免税	免税	免税
1,000cc 超1,500cc以下	34,500円	30,500円	4,000円	2020年度燃費基準	+90%達成	免税	免税	免税
1,500cc 超2,000cc以下	39,500円	36,000円	3,500円		+50%達成	免税	免税	免税
2,000cc 超2,500cc以下	45,000円	43,500円	1,500円		+40%達成	免税	免税	
2,500cc 超3,000cc以下	51,000円	50,000円	1,000円		+20%達成	▲75%	▲50%	
3,000cc 超3,500cc以下	58,000円	57,000円	1,000円		+10%達成	▲50%	▲25%	
3,500cc 超4,000cc以下	66,500円	65,500円	1,000円		達成	▲25%	▲25%	
4,000cc 超4,500cc以下	76,500円	75,500円	1,000円	2015年度燃費基準	+10%達成	本則税率※		
4,500cc 超6,000cc以下	88,000円	87,000円	1,000円	※経過措置として平成30(2018)年5月から1年間は、2015年度燃費基準+10%を達成したガソリン車（新車）に適用				
6,000cc 超	111,000円	110,000円	1,000円	④自動車税のグリーン化の特例の見直し				
③環境性能割の見直し及び需要変動の平準化対策				要件等				
要件等	基準の見直し		時限措置 (1年間) ※	改正前		改正後※		
	改正前	改正後		▲75%		▲75%		
電気自動車等	非課税	非課税	非課税	2020年度燃費基準	+30%達成	▲75%		
2020年度燃費基準+20%達成	非課税	非課税	非課税					
2020年度燃費基準+10%達成	非課税	1%	非課税		+10%達成	▲50%		
2020年度燃費基準達成	1%	2%	1%					
2015年度燃費基準+10%達成	2%	3%	2%					
上記以外の自動車	3%	3%	2%					

※消費税率引上げ後1年間の措置として環境性能割の税率を1%分軽減

※消費税率引上げに配慮し、平成33(2021)年4月から適用

(出所) 財務省資料及び経済産業省資料を基に作成

(2) 個人事業者の事業承継税制の創設

中小企業者の事業承継関連税制(図表5)のうち、法人経営者については、平成21年度税制改正において非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度が導入され、平成30年度税制改正においては、10年間の時限措置として、実質的に非課税による事業承継が可能となった(以下「特例措置」という)。一方、個人事業者については、事業用資産のうち、土地に対する税制上の軽減措置(小規模宅地等の相続税の課税価格の計算の特例、以下「小規模宅地等の特例」という)が講じられているが、建物や機械等の事業用資産に係る負担軽減措置は未整備となっている。

しかし、個人事業者の事業用資産に特例を設けることには多くの問題が指摘されている。例えば、小規模宅地等の特例により既に相続税負担が大幅に軽減されていること、事業用資産以外の資産を持つ者との公平性の問題、事業用資産とそれ以外の資産を法人のように客観的に区別することが困難であること、株式等が散逸して事業の円滑な継承が困難になるために設けられた法人の事業承継税制とは事情が異なることなどである¹³。

一方、個人事業者の事業承継をめぐる課題も多い。経済産業省によれば、約200万人を占める個人事業者のうち、約150万人が2025年に70歳以上となることを見込まれているため、計画的な事業承継の支援が欠かせないとされている¹⁴。また、相続税をめぐるのは、

¹³ 自由民主党・公明党『平成27年度税制改正大綱』(平成26年12月)。また、与党の『平成30年度税制改正大綱』(平成29年12月)においても同趣旨の指摘がされている。

¹⁴ 経済産業省『平成31年度税制改正に関する経済産業省要望』(平成30年8月)

平成 25 年度税制改正により、基礎控除の引下げなど課税ベースが拡大¹⁵された結果、課税件数割合が約 2 倍¹⁶になるなど、個人事業者への課税により事業承継に影響が及ぶことも懸念された¹⁷。このため、経済産業省を中心に、平成 28 年度の税制改正以降、個人事業者の事業承継税制創設に関する要望が行われている¹⁸。

図表 5 中小企業者の事業承継関連税制

中小企業者 (約381万)	法人 (約172万)	非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度 [平成21年度改正創設]
		非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例 [平成30年度改正創設]
		取引相場のない株式の評価方法
個人事業者 (約209万)	小規模宅地等の相続税の課税価格の計算の特例⇒ [平成31年度改正見直し]	
	個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度⇒ [平成31年度改正創設]	

(出所) 財務省資料及び経済産業省資料を基に作成

このような状況等を踏まえ、今回の改正においては、既存の小規模宅地等の特例との選択適用を前提に、平成 31 (2019) 年 1 月から平成 40 (2028) 年 12 月までの 10 年間の特例措置として、個人事業者の納税猶予制度が創設される(図表 6)。具体的には、相続等によって取得した事業用の土地、建物、その他一定の減価償却資産(特定事業用資産)については、事業が継続される場合に、担保の提供を条件に、課税価格の 100%に対応する額の相続税・贈与税の納税が猶予される。この個人事業者の事業承継税制は、法人の特例措置と同様に、後継者は金融機関等の認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受けて作成された承継計画を都道府県に提出し、確認を受けることが必要とされる。また、認定相続人(後継者)は、平成 31 (2019) 年 1 月から 10 年の間に相続等により特定事業用資産を取得し、相続税の申告期限後においても終身の事業・保有を継続するとされる。このため、申告期限から 3 年毎に税務署長に対する継続届出書の提出が求められる。

このほか、後継者の死亡や一定の重度障害、一定の災害の場合における納税猶予税額の免除、相続申告期限から 5 年経過後に行う現物出資により会社を設立した場合の納税猶予の継続、租税回避行為の防止の規定が整備される。

¹⁵ 平成 25 年度税制改正において、相続税の基礎控除を 3,000 万円+600 万円×法定相続人数(改正前 5,000 万円+1,000 万円×法定相続人数)とする見直しが行われた。このため、相続人が配偶者及び子 2 人の場合には、8,000 万円(改正前)から 4,800 万円へと控除額が引き下げられた。

¹⁶ 課税件数割合とは、課税件数を死亡者で除したものである。平成 26 年の 4.4%から平成 28 年には 8.1%に上昇した。

¹⁷ 相続税の課税最低限 4,800 万円(前掲注 15 のモデルケース)を踏まえ、純資産 4,800 万円を超える個人事業者の事業用資産の構成について行ったアンケート調査によると、土地(39.9%)・建物(25.6%)・機械等(4.8%)で 70%を占めるとの結果になった。

¹⁸ 経済産業省「平成 28 年度税制改正(租税特別措置)要望事項」<https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/request/medi/28y_medi_k_30.pdf>

図表6 個人事業者の事業承継税制の主な要件（相続税）

被相続人	相続開始前に青色申告の承認を受けていること
後継者 (認定相続人)	相続開始後に青色申告の承認を受けていること
	平成31(2019)年4月1日から平成36(2024)年3月31日までの間に、認定経営革新等支援機関（金融機関等）の指導及び助言を受けて作成された特定事業用資産の承継前後の経営見通し等が記載された、「承継計画」を都道府県に提出すること
	平成31(2019)年1月1日から平成40(2028)年12月31日までの間に、相続等により特定事業用資産を取得し、事業を継続すること
	「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成20年法律第33号）の規定による認定を受けること
	相続税申告期限から3年毎に継続届出書を税務署長に提出すること
対象資産 (特定事業用資産)	被相続人の事業用資産（不動産貸付事業等を除く）で以下のもの
	土地：面積400㎡までの部分
	建物：床面積800㎡までの部分
	建物以外の減価償却資産で青色申告書に添付される貸借対照表に計上されているもの：固定資産税又は営業用の自動車税若しくは軽自動車税の課税対象となっているものなど

(出所) 財務省資料及び経済産業省資料を基に作成

(3) 教育資金、結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置の見直し

高齢者の保有する資産を早期に若年世代へ移転させることを通じて、子や孫の教育資金の早期確保又は結婚・出産・子育て支援のために設けられたのが、一括贈与に係る非課税措置である。非課税限度額は、教育資金で最大1,500万円、結婚・出産・子育て資金で最大1,000万円とされている。平成31(2019)年3月に適用期限が到来するため恒久化を求める要望¹⁹もされていたが、導入当初と比べ新規契約件数が減少していることや、家族内のみ非課税で承継されることから格差の固定化につながりかねないとの指摘²⁰など、非課税措置の適正化も課題とされた。

こうした状況等を踏まえ、今回の改正においては、両措置の適用期限を2年延長した上で、受贈者の所得要件が設けられる。具体的には、贈与時の合計所得金額が1,000万円以下である場合に限り適用を認めることとされた。また、教育資金の非課税措置については、受贈者の年齢が23歳以上の場合、教育資金の範囲が学校等へ支払われる費用等に限定される。さらに、贈与者の相続開始前3年以内に行われた贈与については、一定の場合（23歳未満である場合、学校等に在学している場合、教育訓練を受けている場合）を除き相続税が課される。一方、教育資金契約の終了事由となる30歳到達時の未使用残高に対しては、30歳到達時に学校等に在学している場合や教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合に、在学期間終了時又は40歳到達時のいずれか早い日まで適用を認める配慮措置が講じられる（図表7）。

¹⁹ 文部科学省「平成31年度税制改正（租税特別措置）要望事項」〈https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/request/mext/31y_mext_k_06.pdf〉

²⁰ 税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理』（2015年11月）17頁

図表7 教育資金、結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置の改正（概要）

教育資金 (平成25年度改正)	一括贈与の非課税措置	結婚・子育て資金 (平成27年度改正)
直系尊属（祖父母・父母など）	贈与者	直系尊属（祖父母・父母など）
子・孫など（0歳～30歳） →贈与時の合計所得金額1,000万円以下【所得要件】	受贈者（要件）	子・孫など（20歳～50歳） →贈与時の合計所得金額1,000万円以下【所得要件】
学校等への支払（入学金、授業料等）：1,500万円 ※学校等以外への支払（学習塾等）の場合は500万円 →23歳以上は学校等への支払に限定（習い事など除外）	資金の使途/ 非課税限度額	出産・育児関係：1,000万円 ※使途が結婚関係の場合は300万円
その時点の残高を相続財産に加算しない →一定の場合を除き、相続財産に加算	贈与者が死亡した場合の 未使用残高の取扱い	その時点の残高を相続財産に加算する
30歳到達時の残高に贈与税を課税 →30歳到達時に在学している場合などは、在学期間終了 時又は40歳到達時のいずれか早い日まで贈与税を課税し ない	未使用残高の 取扱い	50歳到達時の残高に贈与税を課税

(注) 網掛けは改正内容。

(出所) 財務省資料及び金融庁資料を基に作成

(4) 研究開発税制の見直し

政府は、少子高齢化の進展等の構造的問題を背景に、科学技術に基づくイノベーションを推進することなどにより、競争力の強化・生産性の向上を目指すとしている。具体的な目標として政府は、「2020年度までに、官民合わせた研究開発投資をGDP比の4%以上にする」²¹ことを掲げ、民間の研究開発投資を誘発するための規制の見直しや、研究開発税制など優遇措置を講じてきた。研究開発税制は、法人税関係租税特別措置の中で最も減税額の大きい特例であるが²²、我が国の研究開発投資は、国際的に見て伸び悩んでいるため、政府による更なる税制等の対応が課題とされている²³。

現行制度は、総額型（一般試験研究費に係る税額控除制度）、高水準型（平均売上金額の10%超の試験研究費に係る税額控除制度）、オープンイノベーション型（特別試験研究費に係る税額控除制度）の3つの仕組みとなっているが、今回の改正においては、研究開発の質の向上と、積極的な研究開発投資促進の観点から見直しが行われる（図表8）。

まず、総額型については、研究開発を行う一定のベンチャー企業の控除上限が法人税額の40%（改正前25%）へと引き上げられるとともに、増加インセンティブを強化する観点から、税額控除率の見直し（割増し措置の創設）などが行われる。なお、高水準型は総額型に統合される。

オープンイノベーション型については、民間企業や研究開発型ベンチャーに対する一定の委託研究等が追加される。また、総額型と別枠で認められる控除上限は、法人税額の10%（改正前5%）に引き上げられる。

²¹ 『新成長戦略』（平成22年6月18日閣議決定（29頁））以降、この目標が掲げられるようになった。

²² 法人税関係租税特別措置の減収額は1兆9,133億円程度。このうち研究開発税制は5,926億円程度と推計されている。（『租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書』（第196回国会提出））

²³ 経済産業省「平成31年度税制改正（租税特別措置）要望事項」〈https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/request/reti/31y_reti_k_24.pdf〉

図表 8 研究開発税制の見直し

(改正前) 総額型 (一般試験研究費に係る税額控除)	統合	(改正後) 総額型		
		税額控除率	試験研究費の増減に応じ、6%～14%※ (中小法人の場合、12%～17%※) 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合の割増し措置 上記割合×(試験研究費割合-10%)×0.5を加算※	
(改正前) 高水準型 [平均売上金額10%超の 試験研究費に係る税額控除]		控除上限	法人税額の25% (研究開発ベンチャー40%) 中小法人：10% (増加率5%超→8%超の場合)※(注2) 試験研究費が平均売上金額の10%超：0～10% (注2)	
(改正前) オープンイノベーション型 (特別試験研究費に係る税額控除)		(改正後) オープンイノベーション型		
		税額控除率	特別試験研究費の内容に応じ20% or 25% or 30%	
		控除上限	法人税額の5%→10% (一般試験研究費とは別枠)	
		対象範囲	共同研究	
			特別研究機関等	30%
			大学等	30%
			研究開発型ベンチャー	25%
			その他(民間企業等)	20%
			委託研究	
			特別試験研究機関等	30%
		大学等	30%	
		研究開発型ベンチャー	25%	
		中小企業者等	20%	
		その他(民間企業等)	20%	
		知的財産権の使用料	中小企業者	20%
		希少疾病用医薬品等に関する試験研究		20%
		特定用途医薬品等に関する試験研究		20%

(注1) 網掛けは改正内容。

(注2) 改正前は高水準型との選択制。

(注3) ※は平成32年度末までの時限措置。総額型の税額控除率は大法人10%超、中小法人12%超の部分。

(出所) 財務省資料を基に作成

(5) その他

国際課税については、OECDによるBEPS²⁴プロジェクトを踏まえた対応として、過大支払利子税制、移転価格税制の見直しなどが行われる²⁵。

過大支払利子税制²⁶については、BEPS行動4最終報告書(利子控除制限)において、関連者間借入を用いた過大な利子が損金算入されるケース、企業グループ内の高課税法人に第三者借入が集められるケースなどに対抗するため、企業の第三者への支払を含めた純支払利子について、調整所得金額の10%から30%に損金算入を制限すること等が勧告された。この勧告を踏まえ、今回の改正においては、過大支払利子税制の対象利子が第三者を含めた純支払利子等とされ、損金算入限度額の基準値が50%から20%に引き下げられるなど、BEPSリスクに的確に対応できるよう利子損金算入の制限が強化される。

移転価格税制の見直しについては、BEPS行動8最終報告書(無形資産に係る移転価格ルールの策定)を踏まえた内容がOECD移転価格ガイドラインに反映された。今回の改正においては、この改訂内容等を踏まえ、独立企業間価格の算定方法としてDCF(ディ

²⁴ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) : 「税源浸食と利益移転」

²⁵ 自由民主党・公明党『平成30年度税制改正大綱』(平成29年12月)においては、「今後も国際協調において主導的な役割を果たすため、わが国も引き続き国際合意に則った制度の整備を進める必要がある。特に、平成29年度税制改正大綱において中期的に取り組むべき事項として掲げた、移転価格税制、過大支払利子税制及び義務的開示制度については、『BEPSプロジェクト』における勧告や諸外国の制度・運用実態等を踏まえて検討を進める。」とされている。

²⁶ 過大支払利子税制は、所得金額に比べて過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額のうち、調整所得金額の一定割合(50%)を超える部分の金額につき当期の損金に不算入とするもの(平成24年度税制改正で導入)。

スカウント・キャッシュ・フロー)法が整備²⁷されるとともに、評価が困難な無形資産取引に係る価格調整措置が導入される²⁸。

このほか、外国人旅行者向け消費税免税制度の見直し、経済取引の多様化等に伴う納税環境の整備、その他各種租税特別措置の見直しなどが行われる。

以上が、平成 31 年度税制改正（内国税関係）の主な概要である。本改正に伴う増減収額は、初年度 40 億円、平年度 1,040 億円の減収と見込まれている（図表 9）。

図表 9 平成 31 年度税制改正（内国税関係）による増減収見込額

改正事項	平年度	初年度
1. 個人所得課税 住宅ローン減税の拡充	▲1,000億円	—
2. 資産課税 個人事業者の事業承継制度の創設	▲10億円	▲10億円
3. 法人課税 計	▲30億円	▲30億円
①保険会社等の異常危険準備金制度の特例積立率の引上げ	▲40億円	▲40億円
②医療用機器の特別償却制度の見直し	▲10億円	▲10億円
③その他の租税特別措置の見直し	20億円	20億円
合計	▲1,040億円	▲40億円

(注1) 上記の計数は、10 億円未満を四捨五入している。

(注2) 住宅ローン減税の拡充による平年度減収見込額は、平成 31 年 10 月 1 日から平成 32 年 12 月 31 日までの居住分について改正後の制度を適用した場合の減収見込額の平均（1 年居住分）と、改正前の制度を適用した場合の減収見込額との差額を計上している。

(出所)『平成 31 年度税制改正の大綱』（平成 30 年 12 月 21 日閣議決定）を基に作成

3. 今後の課題

(1) 消費税率引上げに向けた課題

ア 10%への消費税率引上げの判断

平成 30 (2018) 年 10 月 15 日の臨時閣議において、安倍総理から、10%への消費税率引上げを予定どおり実施する旨の声明が出されたが、8%への税率引上げの決定や二度の延期の判断のように、総理が記者会見を行う形式は取られなかった。安倍総理はリーマン・ショック級の出来事が起こらない限り、基本的には引き上げていく旨の従来どおりの認識を示しているが²⁹、軽減税率等の実施の準備が本格化する中で、その真意が問われている。8%への税率引上げの時には、増税の半年前に実施の決定が行われたが、こうした点を踏まえ、10%への税率引上げの最終判断が行われることも想定される。

また、平成 31 (2019) 年 10 月の 10%への消費税率引上げまでの間で焦点となるのは、リーマン・ショック級の事態の判断である。安倍総理は、この事態について、「世界的な経済危機や大震災など」で、「引上げが困難と判断される事態」³⁰と、これまでの見解を

²⁷ 無形資産の価格算定で信頼し得る比較対象取引が存在しない場合の評価方法として導入される。DCF法は、将来の予想収益を現在価値に割り引いて価格を算定するものである。

²⁸ 当初の価格算定の基礎となる予測と実際の結果が相違した場合（再評価後の価格が当初の価格の 20%を超えて相違した場合）に、税務当局において、実際の結果を勘案して、当初の独立企業間価格を再評価できるようにするもの。

²⁹ 第 197 回国会衆議院予算委員会議録第 3 号 9 頁（平 30.11.2）

³⁰ 前掲注 29

述べるにとどまっている。このように、改正前の税制抜本改革法に規定された「景気判断条項」の発動基準と同様に、実際にリーマン・ショック級の事態が起こったことを想定しているが、米中をめぐる貿易戦争を始めとした問題により、世界経済の先行き不透明感が増す中で、今後の日本経済への影響については慎重に検証しなければならない。平成 28 (2016) 年 6 月、安倍総理は、世界経済が直面するリスクを踏まえ、消費増税の先送りを決断した。リーマン・ショック級の事態が発生していない状況における判断であったが、その後、経済危機は起こらず、日本経済は成長を続けている。このように、グローバル化した経済において、先行きを踏まえ、増税を判断することには困難を伴う。10%への税率引上げにおいても同様に、日本経済の先行きを見通した判断が行われることも否定はできないが、増税の延期を判断した貴重な経験を生かし、適切な対応が求められよう。

イ 増税の影響

過去二度の消費税率の引上げの教訓は、消費増税の影響を踏まえた対策を講ずることの重要性と言えよう。8%への税率引上げにおいては、駆け込み需要を上回る規模の経済対策等が実施³¹されたものの、増税後には2四半期連続で実質GDPがマイナスとなるなど、その影響は極めて大きなものと受け取られた³²。こうした経験を踏まえ、10%への税率引上げに当たっては、家計負担額³³を上回る規模（およそ2.3兆円）の臨時・特別の措置等が講じられるなど対策は強化されるが、世界経済の動向等も踏まえ、日本経済への影響には細心の注意が必要となる。

消費増税の影響について様々な研究等が行われているが、一般的には、駆け込み需要とその反動減（異時点間の代替効果）は、ある一定期間における支出の増減の累計をみれば互いに相殺され一時的な変動で終わるのに対し、消費税率引上げによる物価の上昇が実質的な所得の減少をもたらす「所得効果」は、将来にわたって個人消費を抑制する効果を持つと考えられている³⁴。所得効果への対応としては、消費増税による物価上昇を上回る賃上げ等が重要となるが、賃上げは民間が判断するもので政府主導による賃上げ要請には限界がある。今回、軽減税率や幼児教育無償化等の恒久措置により増税後の家計負担額は2.2兆円程度まで軽減され、さらに、この家計負担額を上回る規模の臨時・特別措置等が行われる。しかし、この措置は、基本的に駆け込み需要と反動減を平準化するものであるため、所得効果への影響を踏まえた増税後の消費動向が注視される³⁵。

³¹ 駆け込み需要の規模は3兆円程度と推計されたのに対し、対策の規模は約5兆円であった。（内閣府『平成27年度年次経済財政報告』（平成27年8月）14頁）など

³² 安倍総理は、8%への消費税率引上げ後の平成26（2014）年11月、10%への税率引上げを行えば、「個人消費を再び押し下げ、デフレ脱却も危うくなる」と述べ、増税延期を決定した。（安倍内閣総理大臣総理記者会見（平26.11.18）〈http://www.kantei.go.jp/jp/96_abe/statement/2014/1118kaiken.html〉）

³³ 軽減税率や幼児教育無償化により増税後の家計負担額は2.2兆円程度まで軽減される。（前掲注7）

³⁴ 内閣府『日本経済2014-2015—好循環実現に向けた挑戦—』（平成27年1月）10～12頁）。また、宇南山卓「消費増税まで1年（下）消費の反動減対策は不要」『日本経済新聞』（平30.9.26）では、消費税率引上げに伴う長期的な消費の低下要因は所得効果と異時点間の代替効果（物価変動に対応した消費の変化：備蓄不可能な非耐久財）としているが、異時点間の代替効果による消費変化は無視できるものとして、所得効果が消費税率引上げのもたらす最重要の効果であると述べられている。

³⁵ 駆け込み需要の反動減と所得効果などの影響を明確に切り分けるのは困難だとしているが、8%への消費税

こうした中で、10%への消費税率引上げと同時に幼児教育が無償化され、今後、高等教育無償化も実施されるが、社会保障の充実の中身が、子育て世代を中心に拡充されることによって、将来不安の解消や消費を後押しする効果も注目される。これまで、社会保障の充実が消費増税分の1/5にすぎないなどの指摘もある中で、子育て世代への投資などが国民への還元³⁶と意識され、消費増税に対する理解につながるのであれば、経済へのプラス効果も期待されよう³⁷。

ウ 再々延期の影響

消費税率の引上げが仮に三度延期された場合、社会保障・税一体改革の両輪である社会保障の安定財源確保と財政健全化との同時達成が困難になるなど、影響は小さくない。

現行法上、消費税収の使い道は社会保障4経費に限定されているため³⁸、消費増税が延期されれば、その分の財源が不足することになる。平成28(2016)年6月に消費税の再延期を決定した時においては、社会保障の重点化・効率化などにより一部政策が実現されたが、国債を発行しない限り、社会保障の充実を完全に実施することは難しい。このため、安倍総理が10%への消費税率引上げによる増収分の半分を国民に還元すると訴えてきたことが、かえって国民にとって大きな不安材料と成り得よう。

また、安倍総理は、財政健全化目標を2020(平成32)年度から2025(平成37)年度に先送りしたが、未だその実現の道筋が立っていない³⁹。こうした中で、再々延期となれば、消費税率2%分のおよそ5.6兆円程度に相当する税収が得られず、目標達成が更に遠のくことになる。財政健全化目標の達成は、我が国財政に対する市場の信認を確保する上でも⁴⁰、将来世代への責任を果たす上でも重要となる。

(2) 軽減税率の課題

欧州諸国で広く導入されている軽減税率であるが、対象品目の選定に困難な面があること、事業者の事務負担が増えること、対象品目の範囲に応じて減収が発生すること、軽減税率の恩恵が高額所得者にも及ぶことなど問題点が指摘されてきた⁴¹。こうした中で、我が国にも導入される軽減税率について課題を整理する。

率引上げにおいては、所得効果によって、2014年の第2四半期及び第3四半期にかけて個人消費が合計1兆円弱程度(実質GDPの0.2%程度)押し下げられたと試算されている。(内閣府『日本経済2014-2015-好循環実現に向けた挑戦-』(平成27年1月)11頁)

³⁶ 第197回国会衆議院本会議録第3号(平30.10.30)

³⁷ 非ケインズ効果について、国際的な実証的証拠はほとんど見つかっていないとの指摘もなされている(第180回国会参議院社会保障と税の一体改革に関する特別委員会公聴会会議録第1号22頁(平24.8.6))。なお、甘利大臣(内閣府特命担当大臣(当時))から、1980年代のデンマークやアイルランドにおける事例が紹介されている。(第186回国会参議院予算委員会会議録第8号14頁(平26.3.6))

³⁸ 「消費税の収入については、地方交付税法(昭和25年法律第211号)に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。」(消費税法第1条第2項)

³⁹ 内閣府『中長期の経済財政に関する試算』(2018年7月)では、成長実現ケースにおいても平成37(2025)年度には2.4兆円のPB赤字が残るとされている。

⁴⁰ かつては財政健全化目標の達成は国際公約とされていた。(第180回国会参議院社会保障と税の一体改革に関する特別委員会会議録第3号43頁(平24.7.18))

⁴¹ 与党税制協議会・軽減税率制度調査会『軽減税率についての議論の中間報告』(平成25年11月12日)など。

ア 軽減税率の判定方法等

事業者の事務に関して大きな問題となったのは、飲食料品の持ち帰りと店内飲食の判定方法である。原則、取引を行う時点で判定が行われるため、イートインコーナーが設けられているコンビニ等の会計時に、持ち帰りの意思を確認することが必要となる。しかし、持ち帰りの有無が完全に担保されない上、確認作業等の事務負担も増えることになる。欧州諸国では、販売個数や商品の温度で判定するものもあるが、統一した基準はない。こうした中で、国税庁は、意思確認が不要な場合として、店内に飲食禁止を明示し実際に飲食させないことを求める等の対応策を示したが、実効性が課題となろう。

また、関係省庁から、持ち帰りと店内飲食の税込みの価格表示を統一するなどの対応策も示された⁴²。価格設定は事業者の任意とはいえ、持ち帰りと店内飲食の価格を税込みで同一とすることについては、軽減税率導入の政策目的である「痛税感の緩和」との整合性が問われる。

国税庁においては、軽減税率制度に関するQ&Aを公表・改訂するなど周知に努めているが、今後現場で生じる問題に迅速に対応するとともに、事業者間・税務署間において取扱いに差異が生じないよう体制を整備することが求められる。

イ 軽減税率の財源確保

政府は、軽減税率導入に伴う所要財源約1兆円について、安定的な恒久財源を確保するとの統一見解を示した⁴³。しかし、財政健全化目標の達成が先送りされ、また、歳入・歳入の見直しも限られる中で、平成30年度末までに⁴⁴、新たに1兆円の安定的・恒久財源をどのように確保するのか、政府・与党の対応が焦点となった。与党の平成31年度税制改正大綱において示された歳入面の手当では、平成30年度税制改正の個人所得課税及びたばこ税の見直しに加え、本格導入が2023（平成35）年10月となるインボイスの導入による増収分が、さらに歳出面においては、総合合算制度の見送り⁴⁵やこれまでの社会保障の見直しの効果の一部の活用⁴⁶が含まれた。

このように、約1兆円の財源が確保されることとなったが、歳入・歳出のそれぞれの対応策には問題も多いため、選定の理由などが明らかにされることが望まれる。

給与所得控除や基礎控除等の適正化については、所得再分配機能の回復に資する所得税改革の一環として行われたものであり、こうして得られた財源が、高所得者にも効果が及ぶ軽減税率の財源に充てられることに対して、国民の理解が得られるのかが問われ

⁴² 「事業者がどのような価格設定を行うかは事業者の任意である。そのため、軽減税率が適用されるテイクアウト等の税抜価格を標準税率が適用される店内飲食より高く設定、又は店内飲食の税抜価格を低く設定することで同一の税込価格を設定することも可能である」と紹介されている。（消費者庁・財務省・経済産業省・中小企業庁『消費税の軽減税率制度の実施に伴う価格表示について』（平成30年5月18日）5頁）

⁴³ 『軽減税率の財源について（政府統一見解）』（平成28年1月12日）。この政府統一見解についての安倍総理の答弁は、第190回国会衆議院予算委員会議録第4号5～6頁（平28.1.13）

⁴⁴ 「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等の一部を改正する法律」（平成28年法律第85号）

⁴⁵ 医療・介護・保育等に関する自己負担に家計全体で上限を設定する制度として、社会保障・税一体改革で導入が予定されていた。確保される財源はおよそ0.4兆円と見込まれている。

⁴⁶ 簡素な給付措置の事務費相当額（国費370億円）、社会保障の重点化・効率化の一部（公費700億円程度）。（『平成31年度社会保障関係予算のポイント』（平成30年12月）8頁）

る。安定的な恒久財源としては、金融所得課税の見直しも検討されたとみられるが⁴⁷、今回の対応と同様の問題が生ずる。所得税負担率の逆転現象⁴⁸の問題の是正については、所得再分配機能の回復の観点から、引き続き検討することが求められよう。

また、インボイス導入による財源確保は、益税⁴⁹の是正と表裏一体の関係にある。つまり、事業者免税点制度の適用を受ける多くの個人事業者⁵⁰が課税事業者へ転換しなければ財源の捻出は望めない。インボイスにより取引から排除されることに懸念を持つ免税事業者の一定数は、課税事業者への転換が見込まれるものの、その予測は難しい。このような不確定要素の多いインボイス導入により、予定どおり財源が賄われるのか、制度実施後において検証が必要となろう。

ウ 逆進性問題

一般的に消費課税の所得階層別の負担構造は、所得階層が上がるほど消費性向が低下するため、逆進性問題が発生すると捉えられている⁵¹。我が国においては、10%への消費税率の引上げ段階で軽減税率が導入されることになったが、高所得者にも恩恵が及ぶことへの批判も多い。こうした中で、軽減税率との対立軸において議論の俎上に上がったのが給付付き税額控除であった。所得税の枠組みの中で、逆進性問題に対応する給付付き税額控除は、近年の所得税改革における「所得控除から税額控除へ」の議論にも少なからず影響を与えた。引き続き、消費税の逆進性問題の是正に向けて、幅広い知見を生かし、中長期的な視点で検討することが求められよう。最後に、これまでの政府の逆進性対策を踏まえ、今後の課題を整理する。

逆進性対策には、長期的に比例的な負担を実現する方法と短期的に是正・緩和する方法があるとされる(図表 10)。前者に代表されるのが支出税である。これは、消費型(支出型)所得概念に分類され、制度上、1年間の消費の総額を所得として捉え、累進税率を適用することから、生涯所得の大きさを基準として納税者の間の公平を保つことが可能とされる。しかし、制度・執行面で問題が多いため、採用している国は存在しない⁵²。

一方、負担基準を1年間の消費で捉えた逆進性対策は3つに分類される。②は付加価値税の仕組みの枠内で是正を図ろうとするもので、非課税措置や軽減税率が挙げられる。③は所得税との負担調整により是正を図ろうとするもので、主に控除制度により、所得再分配機能の効果を期待したものと見える。また、「負の所得税」を導入している国はな

⁴⁷ 『日本経済新聞』(平 30.9.7)

⁴⁸ 高所得者層ほど所得に占める株式等の譲渡所得の割合が高いことや、金融所得の多くは分離課税の対象になっていること等により、所得金額が1億円を超える高所得者層において所得税負担率が低下する現象。

⁴⁹ 財務省が行った一定の前提を置いた機械的な試算によれば、事業者免税点制度で3,500億円程度、簡易課税制度で1,500億円程度と見込まれている。(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))

⁵⁰ 財務省によれば、消費税の課税事業者数は316万者(個人事業者116万者、法人199万社)、免税事業者数は推計486万者+ α (個人事業者404万者、法人81万社)と見込まれている。

⁵¹ 消費税は生涯所得に対して比例的な税であるため逆進的だというのは間違いとする旨の指摘がなされている。(土居丈朗「経済活力を取り戻すための法人税負担軽減と消費税」土居丈朗ほか『日本の税をどう見直すか』(日本経済新聞出版社、2010年)154~155頁)。一方、贈与や遺産の存在の恒常性を考えれば、短期・長期にせよ逆進的であるとする旨の指摘もある。(宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋ほか『消費税の理論と課題 二訂版』(税務経理協会、2003年)11~12頁)

⁵² 金子宏『租税法第20版』(弘文堂、2015年)181~183頁

いが⁵³、広く見れば給付付き税額控除が、これらの分類の要素を持ち合わせたものと言える。④は消費課税を財源とした財政支出等である⁵⁴。

この分類に基づき我が国の状況をみると、税制抜本改革前までは非課税措置（特に社会政策的配慮からの措置（②））により逆進性対策が講じられたが、改革実施後においては、軽減税率（②）に加え、消費税の福祉目的税化により社会保障の充実等（④）が図られると捉えることができる。このように、我が国では基本的に、消費税の枠組みの中で逆進性対策が強化されているが、現行の枠組みのまま、逆進性対策を強化する手段は限られてくる。例えば、軽減税率については対象範囲の拡大や税率の引下げ等が想定されるが判断の恣意性や財源確保など課題が多い。また、社会保障の充実を強化する場合は使途変更や更なる消費増税が必要となる。一方、給付付き税額控除など、所得税との負担調整の仕組みを設ける場合（③）も所得・資産の把握など課題が多い。

このように、社会保障・税一体改革をめぐり議論された逆進性対策については、それぞれ一長一短の特徴が存在することが十分認識された。こうした点を踏まえ、次の税制抜本改革に向けて政府においては、軽減税率と給付付き税額控除との対立軸ではなく、中長期的な視点から、逆進性問題の是正について検討が進められるのか注視される。

図表 10 消費税（付加価値税）の逆進性対策の例

①長期的（生涯）に比例的な負担を実現する方法		支出税
短期的な是正（緩和）	②消費課税（付加価値税）の仕組みの枠内での逆進負担の是正	非課税取引
		軽減税率
	③他の税目との負担調整を通じた間接的な逆進性の是正	負の所得税
		消費課税負担額に対する所得税の所得控除・税額控除 所得税の課税最低限（人的控除）の引上げ
④財政支出、公共サービスを通じた間接的・実質的な逆進性の是正	消費課税を財源とした財政支出等	

（出所）宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋ほか『消費税の理論と課題 二訂版』（税務経理協会、2003年）を基に作成

4. おわりに

税制抜本改革法で規定されたとおり、本年10月に10%への消費税率引上げが行われれば、一連の改革に一定の目途が付くことになる。税制抜本改革法に基づく税制改正は主に安倍政権下で進められたが、その成果は後世の評価に委ねられることになるだろう。我が国を取り巻く環境が急速に変化する中で、経済社会の構造変化に対応するための税制を構築するため、次時代に向けて、国民が参加・選択できる税制が示されることを期待したい。

（いだ けんじ）

⁵³ 内閣府『平成19年度年次経済財政報告—生産性上昇に向けた挑戦—』（平成19年8月）237頁

⁵⁴ 「いずれも不完全ないし概算的であり、十分満足できるものではない」と評されている。（宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋ほか『消費税の理論と課題 二訂版』（税務経理協会、2003年）12頁）