

《税・社会保障改革シリーズ No.27》

2016年12月8日
No.2016-33

2017年度税制改正大綱のポイントと評価

調査部 副主任研究員 立岡健二郎

《要 点》

- ◆ 2016年12月8日、2017年度の与党税制改正大綱（以下、本大綱）が発表された。重要項目と考えられるのが、配偶者控除の見直しや企業の賃上げ促進・稼ぐ力の向上である。本稿では、本大綱の要点を解説し評価を加える。
- ◆ 総論として、本大綱は、わが国の税制が抱える諸課題に正面から応えているとは言い難い。第一に、個人所得課税のあるべき姿の全体像が示されず、配偶者控除の見直し内容は中長期的な改革の方向性に矛盾する。第二に、財源調達という要請に応えるものではない。
- ◆ 以下、主要項目である配偶者控除、所得拡大促進税制、研究開発税制の3つに関して改正内容を整理し評価する。評価に際しては、税の基本原則と政策効果を基軸とする。前者には、伝統的な租税原則である公平・中立・簡素に、税体系が今日の経済・社会に合致しているかという今日性を加味する。
- ◆ まず、配偶者控除とは、専業主婦の配偶者（妻）を想定した人的控除で、現行、妻がパートなどで働いていても、その収入が103万円以下の場合、夫は38万円の控除を受けられ、妻の収入が103万円超～141万円以下の場合、その控除額が逡減する仕組みとなっている。今回、妻の年収が150万円まで満額38万円の控除を受けられ、150万円超～201万円以下まで段階的に縮小しつつも控除を受けられる。ただし、控除を受けられる夫の年収には制限が設けられることとされた。
こうした改正は、税の基本原則に反し、むしろ中長期的な改革の方向性に矛盾する。これは今後の個人所得課税の議論の方向性を縛りかねない。
- ◆ 次に、既存の所得拡大促進税制は、給与総額の増加などを要件に給与総額の増加分の一定割合を法人税額から控除するものである。今回、「前年度比2%以上の賃上げ」という要件を新設し、その際の控除率は引き上げ、企業規模で差異を設ける。
本制度は、そもそも、その存在意義が問われなければならない。1つは、税

収減すなわち事実上の企業への補助金でありながら、これまでの政策効果の検証が不十分である。もう1つは、本制度が企業に賃上げを求める手法として安易に利用されていないかとの懸念が残る。

- ◆ 最後に研究開発税制は、現行、研究開発費の総額（総額型）の一定割合、時限措置として、その平均増加分（増加型）、あるいは、平均売上高の10%を超えた分（高水準型）の一定割合、を法人税額から控除できる制度である。今回の改正では、総額型について開発費の増減割合に応じて控除率が変わる仕組みとし、増加型は廃止、高水準型は延長する。さらに、減税対象となる研究開発費の定義にAIやビッグデータといったサービス開発を含める。本制度は、その意義は経済理論の面から認められるものの、政策効果が十分に実証されているとはいえず、課題が残る。
- ◆ 本大綱に至るプロセスを振り返ると、配偶者控除見直しに関して、政治的な動きから、国民的な合意形成がないがしろにされた印象がある。個人所得課税は、国民の家族観や就労観とも深く関わるだけに、その改正にあたっては、幅広い国民的な議論と合意形成が重要になる。今後は、今回のプロセスを前例とすることなく、国民に真摯に向き合う税制改正論議が求められる。

本件に関するご照会は、調査部・副主任研究員・立岡健二郎宛にお願いいたします。

Tel: 03-6833-5343

Mail: tatsuoka.kenjiro@jri.co.jp

1. はじめに

2016年12月8日、2017年度与党税制改正大綱（以下、「本大綱」）が取りまとめられた。12月下旬にも閣議決定され、年明け後、それをもとに改正法案が策定される見通しである。

本大綱の重要項目と考えられるのが、配偶者控除の見直しや中小企業の賃上げ促進、企業の稼ぐ力の向上などである（図表1）。具体的な項目としては、中小企業に対する所得拡大促進税制（賃上げ税制）の拡充、研究開発税制の見直し、投資設備の固定資産減税の拡充、事業再編に伴う税負担軽減などが挙げられる。そのほか、積立型NISAの創設や酒税の見直しをはじめ、各省庁や業界団体の要望を受けた改正メニューが並んだ。

これら改正項目に加え、本大綱では個人所得税の改革スケジュールについても明記された。今後数年かけて控除のあり方などについて議論し、控除全般を改革する方針が示されている。

本稿の目的は、本大綱のポイントを解説し、評価を加えることである。まず全体の総評を行なったうえで、主要な改正項目の内容を整理し評価する。

（図表1）2017年度税制改正大綱の主要な改正項目とその内容

個人・家計向け	配偶者控除 （適用対象拡大）	見直し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現在、配偶者（妻）がパートなどで働いていても給与収入が103万円以下の場合、夫が38万円の控除を受けられる。妻の給与収入が103万円超～141万円以下の場合、控除額は遞減。 ・ 改正により、妻の給与収入が150万円までは満額で38万円の控除を受けられ、妻の給与収入が150万円超～201万円以下の場合、控除額が遞減する制度に。 ・ ただし、控除が受けられる夫の年収には制限。1220万円以上でゼロに。
	NISA（少額投資非課税制度）	拡充	<ul style="list-style-type: none"> ・ 積立型NISAの創設。 ・ 年間投資上限は現行NISAの3分の1の40万円、非課税期間は4倍の20年。
	酒税	見直し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 20年10月から26年10月にかけて段階的に簡素化。 ・ ビール系飲料（ビール、発泡酒、第三のビール）の税額を段階的に統一。日本酒とワイン、チューハイ、ハイボールなども最終的に一本化。
	「エコカー減税」	見直し 延長	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行は、燃費性能に応じ、取得税を20～100%、重量税を25～100%割り引く制度。 ・ 燃費基準を段階的に引き上げ、減税対象車を絞り込んだうえで延長。
法人向け	所得拡大促進税制 （賃上げ税制）	見直し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行は、12年度比で給与総額を一定割合以上増加させるといった要件をすべて満たせば、給与総額の増加分の10%を税額控除できる制度。 ・ 改正で、新たに「前年度比2%以上の賃上げ」という要件を設定。その際の控除率は現行より引き上げ、企業規模でそれに差異を設ける。中小企業で22%。大企業で12%。 ・ 現行の減税は、中小企業が引き続き受けられる一方、大企業は適用外に。
	研究開発税制	見直し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現在は、研究開発費の総額、または、その増加額の一定割合を法人税額から控除する制度。 ・ 改正で、減税対象となる研究開発の定義にサービス開発を含める。また、控除割合は原則開発費の増加割合に応じる仕組みに。
	機械設備の固定資産減税	拡充	<ul style="list-style-type: none"> ・ 機械設備に対する固定資産税を3年間半額にする制度。 ・ 減税対象に高効率の空調機器や介護支援ロボットなどを追加。
	事業再編に伴う税負担軽減	創設	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業の一事業を資本関係のない新会社として切り出す際、課税の繰延べを認める。
	利益に連動した役員報酬への税制優遇	拡充	<ul style="list-style-type: none"> ・ 利益指標に連動した役員報酬を税務上の費用（損金）として算入できる仕組み。 ・ 単年度のみならず複数年度の利益に連動する役員報酬も対象に。 ・ 有価証券報告書を提出する統括会社に加え、その子会社も対象企業に。
	中小企業の軽減税率	延長	<ul style="list-style-type: none"> ・ 年800万円以下の所得にかかる法人税率を15%（本則：19%）とする。
	企業主導型保育所の固定資産減税	創設	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業主導型保育所を設置した場合、土地や家屋などにかかる固定資産税や都市計画税を5年間半減。
その他	タックスヘイブン対策税制	見直し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行は、法人税率20%未満の国にある出資比率50%超のペーパーカンパニーについて、その配当や知的財産などを日本の親会社や個人の所得に合算して課税する制度。 ・ 改正により、20%未満の税率基準や出資比率の基準を撤廃。

（資料）日本総合研究所作成

2. 総論

総論として、本大綱は、わが国の税制が抱える諸課題に正面から応えているとは言い難い。

第一に、個人所得課税のあるべき姿の全体像が示されず、配偶者控除の見直し内容は中長期的な改革の方向性に矛盾する。

2014年度からの一連の法人税改革が不十分ながらも一段落し、今年度は所得課税に関心が集まっていた。中期的な税制のあり方を検討し提言する政府税制調査会でも、個人所得課税のあり方に関する議論が重ねられてきた。例えば、税負担軽減（控除）のあるべき方法として、課税対象所得から一定額を差し引く「所得控除」、算出した税額から差し引く「税額控除」などが比較考量された。そのうえで、高所得者ほど税負担の軽減額が大きい「所得控除」方式中心の現行制度を改めるべきという提案がなされていた。

しかし、本大綱では、そのような議論の深化なしに配偶者控除が見直された。そして、その配偶者控除見直しは、第3章で詳述するように、個人の働き方の中立性を一段と歪め、わが国の経済・社会の構造変化に逆行するものである。加えて、今回の改正では現行制度の枠組みに手を付けず、「所得控除」という従来の控除方式が踏襲されることになった。本大綱には、控除のあり方などについて今後議論していく方針が明記されているものの、今回の配偶者控除見直しで従来方式が踏襲されたことは、今後の控除に関する議論の方向性にも影響を及ぼしかねない。

第二に、財源調達という要請に応えるものではない。

この背景の1つには、わが国において財政健全化の具体的道筋が描かれていないなかで、「税収中立」が改正の基本方針とされていることがある。わが国では、3党合意による消費増税は2度も先送りされ、2020年度の基礎的財政収支（プライマリーバランス）黒字化の目標達成さえ危ぶまれる状況にある。本来は、税収中立ではなく、税収増を目指すべき状況に置かれているはずである。とりわけ個人所得税に関しては、手厚い各種控除の存在により、課税ベースが著しく侵食されていることがかねてより指摘されている。財源調達機能を向上できる余地は十分にあったはずである。

3. 各論

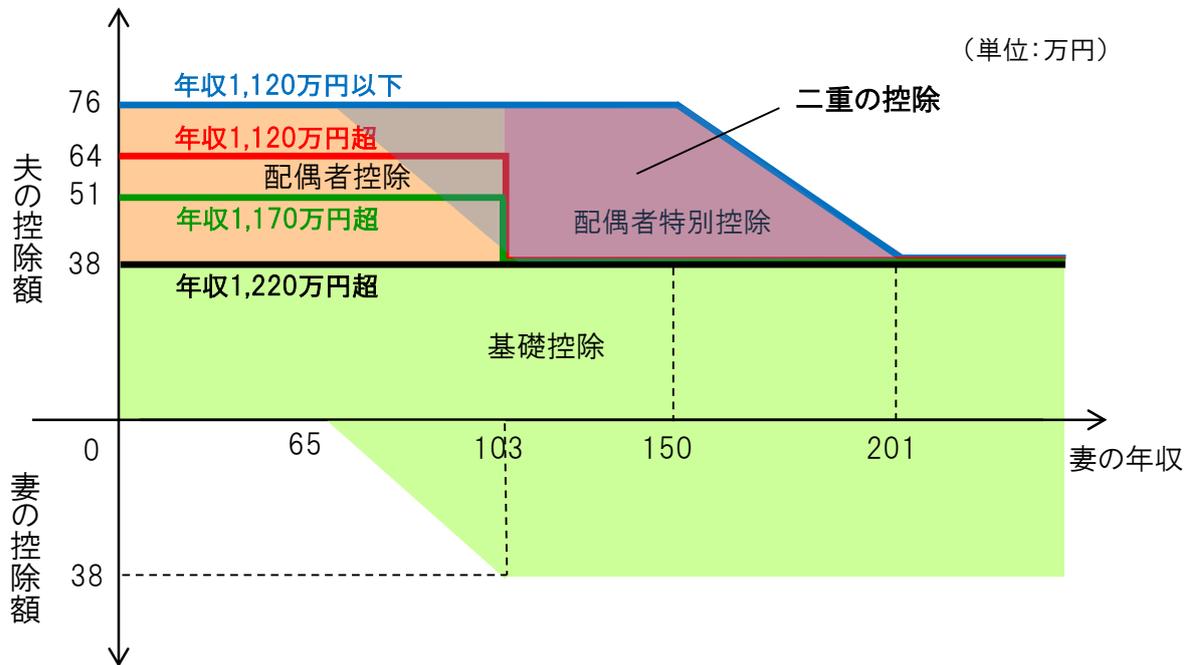
(1) 評価軸

以下では、重要と考えられる個別項目を評価していくが、その前に、評価する際の基本軸について簡単に整理する。

まず、税の基本原則である。税の第一義的な目的は財源調達にあり、税を課すうえでは一般に公平、中立、簡素などの基準に準拠すべきとされている。これら伝統的な租税原則に加え、税制には、わが国の経済・社会の構造が変化していくなか、その変化に合わせた不断の見直しが求められており、本稿ではこれを「今日性」と呼び、重要視する。毎年の税制改正を行う目的の1つもこの点にある。こうした税の基本原則は、一般的かつ恒久的な改正における評価基準といえる。

次に、政策効果である。税には財源調達という目的のほか、例外的に経済・社会政策のツールとしての役割も期待される。租税特別措置や政策減税とも呼ばれるものである。とりわけ経済政策に関しては、短期的な景気変動の平準化、経済の構造変化の誘導・促進、特定の属性を有する企業や業界団体などの支援、など政策目的を異にするものが混在しているのが現状である。政策ツールとしての税制は、基本的に租税原則に反する。したがって、期限が定められているのが本来あるべき

(図表3)改正後の配偶者(特別)控除の仕組み(イメージ)



(資料)日本総合研究所作成

本改正は、中立性、簡索性、今日性という基準に沿わず、中長期的な改革の方向性に矛盾するものと言わざるを得ない。

まず、中立性という観点では、個人の働き方の中立性が一段と毀損される。現行の配偶者控除の問題点としてかねてより指摘されてきた「二重の控除」が拡大することになるからである。

「二重の控除」は、図表2のひし形部分である。夫がフルタイムで就労していることを前提として、夫婦として受けられる控除の合計額は、妻の就労状況に応じて変化する。まず、妻がフルタイムで働いている場合、最低限の生活保障という目的を有するとされる基礎控除(38万円)がそれぞれ適用できる(合計76万円)。妻が無職の場合も、夫は自身の基礎控除に配偶者控除(38万円)を併せた合計76万円の控除を適用できる。一方、妻がパートで働き、その収入が103万円であった場合、夫婦の控除額は114万円になる(夫婦それぞれの基礎控除(計76万円)+配偶者控除(38万円))。これは、ある特定の働き方が優遇されることを意味しており、改正後の図表3ではこのひし形部分が大幅に拡大することがわかる。

次に、簡索性という観点では、今回の改正で制度がより一層複雑化する。現行の制度ですら、一般の国民にはなかなか理解しがたいものである。配偶者控除は、正確には、「配偶者控除制度」と「配偶者特別控除制度」という2つの制度から成る。配偶者特別控除制度は、配偶者控除が妻の年収が一定額を超えた場合に適用されなくなり、かえって世帯の手取り額が減少するという逆転現象(いわゆる「103万円の壁」)に対応する観点などから、1987年に創設された。妻の年収が一定額を超えた場合でも控除額がすぐには消失せず、逡減する仕組みである。しかし、このような税法上の対応が図られたにもかかわらず、未だになお、年収が103万円を超えないよう就業時間の調整がなされ

ており、その要因の1つとしては、このような制度の複雑さが指摘できよう。今回、配偶者控除に夫の年収制限が設けられたことにより、制度は複雑きわまりないものとなった。

最後に、今日性という観点から問題と考えられるのが、「配偶者控除」という制度自体が存続されたことである。配偶者控除は50年以上昔に創設された制度で、いわば配偶者が専業主婦であり、担税力の低下要因として捉える考え方に基づいている。もっとも、今日では、一般的な世帯の形態が専業主婦世帯から共働き世帯に取って代われ、今後も共働き世帯は増え続けると見込まれる。そうしたなか、今回の見直しにおいては、配偶者控除という人的控除の要否そのものが問われるべきであった。本来、「**二重の控除**」部分を撤廃したうえで、残りの配偶者控除を夫婦間で移転可能な基礎控除に置き換える、すなわち、移転的基礎控除などへの改変が望ましかったと思われる。

さらにいえば、今回の改正は、今後の所得課税のあり方を巡る議論の方向性を縛りかねない。本大綱では、今後、所得税における控除全般の改革に向けた議論に着手する方針が示されているが、これは今回の配偶者控除見直しが、本来求められる深い議論を経ずに改正されたことを意味している。年収要件のみに手が加えられ、現行の所得控除方式が踏襲された。今後、抜本改革に向けた議論が行われたとしても、所得税体系として配偶者控除とその他の控除制度との理論的整合性を図る必要があると考えられ、これは今後の議論で採り上げる範囲を狭めることになりかねない。

B. 所得拡大促進税制（賃上げ税制）の見直し

これは既存の所得拡大促進税制の見直しであり、現在は、一定の要件（給与総額を2012年度比で3%以上増加させる、給与総額と平均給与額が前期を上回る）をすべて満たした場合に給与総額の増加分の10%を法人税額から控除できる制度である。

今回の改正では、新たに「前年度比2%以上の賃上げ」という要件を設定し、当該要件を満たした場合の控除率を、現行の一律10%から引き上げ、さらに企業規模で控除率に差異を設ける。具体的には中小企業で増加分の22%、大企業で12%である。大企業については現行制度を適用外にすることとされた。

所得拡大促進税制の改正は、そもそも経済産業省が要望し、11月16日の「働き方改革実現会議」において麻生財務相がその見直しを表明したものである。賃金引上げはデフレ脱却を目指すアベノミクスの要であり、景気が足踏みするなか、賃上げによる消費拡大でアベノミクスを再加速させたという狙いがある。とりわけ、今回の改正は中小企業に手厚い内容になっており、これまで大企業がけん引してきた賃上げの動きを中小企業にも波及させることに重点が置かれている。なお、「前年度比2%以上の賃上げ」という要件は、日銀の物価安定の目標2%と符合させたものと考えられる。

本制度の評価に関しては、そもそも、その存在意義が問われなければならない。

まず、税収減すなわち事実上の企業への補助金でありながら、これまでの政策効果の検証が十分でない。本制度は、2013年度の税制改正で創設されたもので、典型的な政策減税といえる。よって政策ツールとしての目的が達成されているか否かが制度の存在意義を判断する材料である。

もっとも、その肝心の政策効果については検証が全く不十分である。経済産業省が提出した本制度の改正要望書をもみても、その効果に関連する記述としては以下にあるのみである。つまり、「本税制措置の成果もあり、多くの企業において、平成26年以降3年連続で高水準の賃上げが行なわれている」。ここには政策効果の検証が行なわれた形跡は伺えず、「租特透明化法」の趣旨は活かしきれ

ていない。

租特透明化法とは、2010年に成立し、いわゆる政策減税の適用状況を明らかにするための法律である。そもその趣旨は、「適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与すること」にある。本制度の2014年度の適用額は2,478億円であり、それに値するだけの効果があったのかを国民が納得できるように説明する義務があるだろう。

次に、税制が企業に賃上げを求める手法として安易に利用されていないかという懸念が残る。

本来であれば、政府が民間企業の経営判断である賃上げに口を挟むことは望ましいとはいえない。税制として支援することもそれと同じ範疇にある。それにもかかわらず、現状、それらが手軽な方法として漫然と利用されてはいないだろうか。賃金上昇にはまず企業活動における生産性の向上があつてこそであり、さらに、それが消費に結びつくためには国民の将来不安の払拭が不可欠であろう。一見遠回りにみえるかもしれないが、そのための施策に政府が着実に取り組んでいくことが経済底上げの王道であろう。

C. 研究開発税制の見直し

研究開発税制には、主に、研究開発費の総額に対する減税（総額型）に加え、時限措置として、開発費が過去3年の平均より増加した場合の減税（増加型）、あるいは、開発費が過去3年の平均売上高の10%を超えた場合の減税（高水準型）という仕組みがある。それぞれ、研究開発総額の8~10%、開発費増加分の最大30%、売上高10%超過分の一定割合（売上高研究費比率から10%を差し引いた数値の20%）、を法人税額から控除できる。

今回の改正では、総額型について、開発費の増減割合に応じて控除率が変わる仕組みとし、控除率は6~14%（中小企業は12~17%）に見直す。増加型は廃止し、高水準型は適用期限を2年間延長する。さらに、減税対象となる研究開発費の定義を修正し、サービス開発を明確に含めることとする。

サービス開発を減税対象に明確に定めたことに関しては、研究開発減税の適用企業が輸送機械や製薬などの製造業に偏っているという、かねてより指摘されてきた問題点を改善する狙いがある。人工知能（AI）、ビッグデータなどを活用した技術の開発が念頭に置かれており、経済産業省が主導して要望し、経団連からも同様の趣旨の提言がなされていた。

本制度の評価については、所得拡大促進税制とは異なり、その意義は経済理論の面から認められるものの、政策効果が十分に実証されているとはいえず、課題が残る。

研究開発税制が経済学的な観点から支持されるのは、正の外部性の問題に対応するためである。正の外部性とは、例えば、企業の研究開発によって技術革新が起き、それが1企業の利益を超えて広く経済全体に波及するような場合を指す。研究開発する企業が、その成果のすべてを享受できないことになるため、研究開発が経済全体にとって望ましい水準に比べ過小になる可能性がある。それを防止するために、税制によって研究開発を支援するのである。

もっとも、理論的には意義が認められていても、その政策効果が十分に実証されているとはいえない。加えて、減税率を頻繁に改定するのではなく、企業が腰を据えて研究開発に臨めるような予見性が確保された制度にすることも重要であろう。



4. おわりに

改めて本大綱に至るプロセスを振り返ると、配偶者控除見直しにおいては、国民的な合意形成がないがしろにされた印象がある。政府税制調査会では、配偶者控除に関する議論が重ねられ、配偶者控除の廃止を含む複数の選択肢が提示され、国民の間でも関心が高まっていた。にもかかわらず、専業主婦世帯などからの反発を懸念した政治的な動きから、配偶者控除存続の方向性が決まり、単なるパートタイム労働者の就業調整の解消や労働供給量の限定的な追加を目的とする政策ツールに矮小化された。

配偶者控除を含め、個人所得課税は、国民の生活水準に直結することはもちろん、国民の家族観や就労観とも深く関わるものである。したがって、その改正にあたっては、幅広い国民的な議論と合意形成が重要になる。今後は、今回のプロセスを前例とすることなく、国民に真摯に向き合う税制改正論議が求められる。

以上

[参考文献]

- [1] 立岡健二郎 [2014] 「租税特別措置の実態と分析 法人関連租特による減収額は国・地方で最大1.2兆円」 JRI レビュー Vol. 4, No. 14
- [2] 森信茂樹 [2010] 『日本の税制 何が問題か』 岩波書店

◆『日本総研 Research Focus』は、『政策観測』を引き継ぐ形で、政策 이슈、経済動向に研究員独自の視点で切り込むレポートです。

