

No.993 (2018.1.25)

平成 30 年度税制改正案の概要

はじめに	4 新税の創設
I 税制改正案の策定に向けた経過等	5 たばこ税
1 消費増税分の使途見直し	6 地方関連税制
2 平成 30 年度税制改正案の方向性	7 国際課税
II 平成 30 年度税制改正大綱の内容	8 税務行政
1 個人所得課税	III 論評と今後に向けた論点
2 法人課税	1 論評
3 事業承継税制	2 今後に向けた論点
	おわりに

- 平成 29 (2017) 年 12 月 14 日に、自由民主党・公明党によって平成 30 年度税制改正大綱が決定され、平成 30 年度税制改正の方向性が示された。
- 個人所得課税（所得税・個人住民税）では、諸控除（基礎控除・給与所得控除・公的年金等控除）を一体的に見直すとしている。給与所得控除の上限額の見直しによって、収入金額 850 万円超の給与所得者が増税になる。
- 法人税では、企業の賃上げや設備投資を促進するための租税特別措置を拡充する。一方、所得が増加しているにもかかわらず、賃上げや設備投資に消極的な大企業に対しては、一部の租税特別措置の適用を認めない措置を講ずるとしている。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 さとう りょう 佐藤 良

はじめに

平成 29 (2017) 年 12 月 14 日に自由民主党・公明党によって「平成 30 年度税制改正大綱」(以下「与党大綱」)¹が決定された。同月 22 日には、与党大綱の内容に基づいて「平成 30 年度税制改正の大綱」(以下「政府大綱」)²が閣議決定された。税制改正を実施するための関連法案は、第 196 回通常国会に提出される見込みである。

平成 30 年度税制改正に向けた議論では、所得税改革が最大の焦点になった。与党大綱では、個人所得課税における諸控除を一体的に見直すとした。法人税では、企業の賃上げや設備投資を促進するための租税特別措置の拡充等が掲げられた。新税の創設やたばこ税率の引上げ等も盛り込まれ、全体として家計の負担増加につながる改正項目が多く並んでいる。

本稿では、平成 30 年度税制改正案の策定に向けた経過をたどるとともに、与党大綱に示された改正案の主な内容を概説する。なお、政府大綱に記載された、税制改正に伴う増減収見込額(国税及び地方税)を巻末に掲げた(巻末表 A、B)。

I 税制改正案の策定に向けた経過等

1 消費増税分の使途見直し

平成 29 (2017) 年 10 月 22 日の第 48 回衆議院議員総選挙(以下「総選挙」)では、平成 31 (2019) 年³10 月に予定されている消費税率の 8%から 10%への引上げに伴う増収額の使途や引上げの是非が争点の 1 つとなった。当該増収額は 5 兆円台半ばと見込まれ、社会保障の充実に約 1 兆円、財政赤字の削減に約 4 兆円を充てることが予定されていた⁴。自由民主党・公明党は、予定どおり引上げを実施する一方、その使途を見直し、幼児教育・保育の無償化等の「人づくり革命」の施策にも充てるとした。一方、野党は消費税率の 10%への引上げの凍結又は中止を公約とした。

総選挙の結果、自由民主党・公明党が連立政権を維持し、その後「人づくり革命」や「生産性革命」の実現に向けた各種施策等をまとめた「新しい経済政策パッケージ」⁵が 12 月 8 日に閣議決定された。「人づくり革命」の政策パッケージの規模は 2 兆円とされる。その財源は、消費税率の 10%への引上げに伴う増収額の使途を見直し、財政赤字の削減分を減らすことによって 1.7 兆円、社会保険料の事業主拠出金の増額によって 3000 億円を確保するとされている⁶。

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成 30 (2018) 年 1 月 12 日である。

¹ 自由民主党・公明党「平成 30 年度税制改正大綱」2017.12.14. <https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf>

² 「平成 30 年度税制改正の大綱」(平成 29 年 12 月 22 日閣議決定)財務省 HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/20171222taikou.pdf>

³ 平成 31 (2019) 年 4 月 30 日の翌日に改元が予定されているが、現時点では新元号が不明であることから、本稿では、同日以降も、平成の元号を使用している。

⁴ 「消費増税、最大の争点に 10%上げや使途変更」『日本経済新聞』2017.9.26; 「社会保障 財源不足深刻に 増税使途変更」『読売新聞』2017.9.28.

⁵ 「新しい経済政策パッケージ」(平成 29 年 12 月 8 日閣議決定)内閣府 HP <http://www5.cao.go.jp/keizai1/package/20171208_package.pdf>

⁶ なお、消費増税の使途は、社会保障 4 経費(年金、医療、介護及び少子化対策)に限定されているが、今般の使途見直しもその枠内で行われることが示唆されている(同上, p.2-8.)。

2 平成 30 年度税制改正案の方向性

(1) 概要

平成 29 年度税制改正では、所得税改革の第 1 弾として、配偶者控除の見直しが実施された⁷。平成 30 年度税制改正に向けた議論では、続く第 2 弾として、個人所得課税（所得税・個人住民税）における諸控除（基礎控除・給与所得控除・公的年金等控除）⁸の一体的な見直しが主要な課題に据えられた。特に、給与所得控除の見直しによって増税となる給与所得者の収入金額について、どの水準に設定するかが焦点になった。当該水準は、一時、収入金額 800 万円超と報じられたが、最終的には収入金額 850 万円超で決着した⁹。

前述の「新しい経済政策パッケージ」には「生産性革命」を実現するための施策として、①賃上げと設備投資に積極的な企業に対する優遇措置、②中小企業向けの事業承継税制、③中小企業の設備投資に対する固定資産税の減免措置をそれぞれ拡充すること等が掲げられている¹⁰。これらの措置は、与党大綱にも盛り込まれている。与党大綱では、①の措置と同時に、所得が増加しているにもかかわらず、賃上げや設備投資に消極的な企業に対して、一部の租税特別措置の適用対象から除外する措置を導入するとしている（与党大綱, pp.72-73.）。

その他の主な改正事項には、国際観光旅客税（国税）と森林環境税（国税）の新設¹¹、たばこ税率の引上げ、地方消費税の清算基準の見直し等が挙げられる。

(2) 改正による増減収額

改正による増収減見込額（平年度ベース）は、全体で、国税が 1590 億円、地方税が 1124 億円（国税の税制改正に伴う分を含む。）の増収である。主な増収の内訳は、個人所得課税で国税が 730 億円、地方税が 82 億円、国際観光旅客税（国税）で 430 億円、たばこ税で国税が 1280 億円、地方税が 1182 億円である。個人所得課税とたばこ税による増収分は、消費税の軽減税率制度¹²の導入に必要な財源に充てられる見通しである¹³。主な減収の内訳は、事業承継税制の拡充等（国税）で 710 億円、固定資産税（地方税）全体で 98 億円である。法人課税（国税）は全体で 10 億円の減収であり、現行の所得拡大促進税制（後述）の見直しによって、ほぼ増減収が同額になる税収中立とされている。（政府大綱, pp.115-116; 巻末表 A、B）

⁷ 平成 29 年度税制改正の概要は、瀬古雄祐「平成 29 年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』936 号, 2017.1.26, pp.3-5. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10266074_po_0936.pdf?contentNo=1> を参照。

⁸ 基礎控除は、人的控除の一種であり、所得税・個人住民税の納税者全てに適用される控除である。給与所得控除は給与収入（給与所得）に、公的年金等控除は公的年金等収入（雑所得）に適用される控除である。後 2 者は、必要経費等の控除に相当する「所得計算上の控除」と位置付けられる。

⁹ 「増税ライン変更 官邸の影 所得税 年収 850 万円超で決着」『朝日新聞』2017.12.13.

¹⁰ 「新しい経済政策パッケージ」前掲注(5), pp.3-1~3-4.

¹¹ 与党大綱では、後述の森林環境譲与税を含め、いずれの税目も「仮称」とされているが、本稿では便宜省略する。

¹² 消費税率の 10%への引上げ時に低所得者に配慮する観点から「酒類・外食を除く飲食物品」及び「定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞」に対して軽減税率（8%）を適用する制度。

¹³ 星野卓也「2018 年度税制改正大綱のポイント整理—家計負担を伴う改正が中心—」『Economic Trends』2017.12.15, p.4. <<http://group.dai-ichi-life.co.jp/dlri/pdf/macro/2017/hoshi171215.pdf>> なお、消費税の軽減税率制度の導入によって、同制度を導入しない（一律 10%とする）場合と比較して、約 1 兆円の減収が見込まれている。低所得者世帯の医療等の自己負担総額に上限を設ける「総合合算制度」の見送りによって約 4000 億円を確保することになっているが、残る約 6000 億円の代替財源の確保が課題とされている（「増税延期でも社会保障充実 一体改革 かすむ道筋」『日本経済新聞』2016.6.1.）。

II 平成 30 年度税制改正大綱の内容

1 個人所得課税

(1) 諸控除の見直し

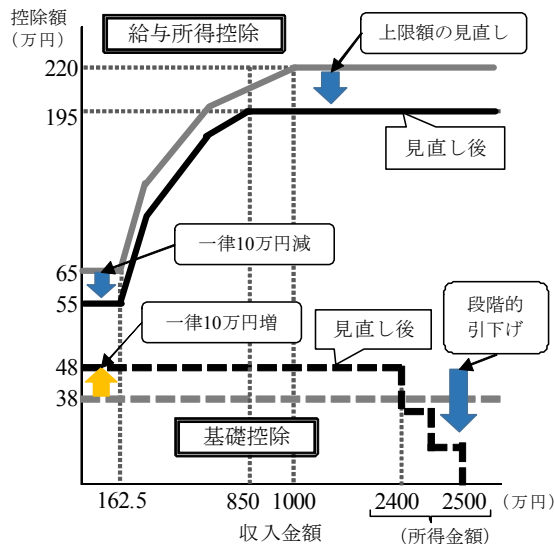
与党大綱では、給与所得控除及び公的年金等控除から基礎控除への控除額の振替等、諸控除を一体的に見直すとしている（与党大綱、pp.3-5, 17-23.）。これらの見直しは、平成 32（2020）年分以降の所得税、平成 33（2021）年度分以降の個人住民税から適用する。

基礎控除は、一律で 10 万円を増額する¹⁴。また、基礎控除について所得金額¹⁵が一定額を超えると控除額が段階的に逡減・消失する仕組みを設ける。すなわち、控除額について、所得金額が 2400 万円超から段階的に引き下げ、2500 万円超でゼロにする。

給与所得控除と公的年金等控除は、一律で 10 万円の減額とともに、上限額の見直しを実施する（図 1～2 参照）。現在、給与所得控除では、収入金額 1000 万円超について 220 万円の上限額が設定されている。この上限額を引き下げ、収入金額 850 万円超について 195 万円の上限額を設定する。

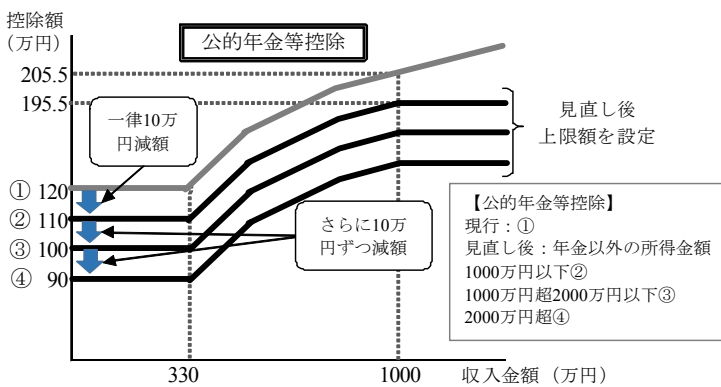
公的年金等控除については、現在、収入金額による上限額が設けられていない。同控除額について収入金額 1000 万円超に 195.5 万円の上限額を設定する。また、これらの見直しに加え、公的年金等以外の所得金額が 1000 万円超 2000 万円以下である場合には 10 万円、2000 万円超である場合には 20 万円、同控除額を一律で減額する。

図 1 所得税の見直しイメージ



(注) 給与所得控除は収入金額、基礎控除は所得金額に対して適用。
(出典) 筆者作成。

図 2 公的年金等控除（65 歳以上に適用）の見直しイメージ



(出典) 筆者作成。

¹⁴ 所得税では 38 万円から 48 万円、個人住民税では 33 万円から 43 万円に基礎控除額が引き上げられる。

¹⁵ 「所得金額」は、課税所得の計算時に、必要経費等の控除（給与所得控除や公的年金等控除を含む。）や、損益通算等を行った後に算出される金額をいう。必要経費等の控除の対象となる金額を「収入金額」という（「所得税計算の仕組み（イメージ）」財務省 HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/024.pdf>）。

(2) 見直しによる税負担の変化

事業所得者は、基礎控除の見直しにより、所得金額が 2400 万円以下の場合には減税¹⁶になる。

給与所得者の場合、収入金額が 850 万円以下であれば、基礎控除の増額と給与所得控除の減額が相殺されるため、税負担の増減は生じない。収入金額が 850 万円超になると、給与所得控除の上限額の引下げによって、税負担が増加する。ただし、子育てや介護を行う世帯には、負担増が生じない措置が講じられる¹⁷。増税対象者は約 230 万人（全給与所得者の 4%）と見込まれている¹⁸。所得金額が 2400 万円超の給与所得者は、これに加えて、基礎控除の逡減・消失による増税も発生する。

公的年金等受給者は、収入金額が 1000 万円以下であれば基礎控除の増額と公的年金等控除の減額が相殺されるため、税負担の増減は生じない。公的年金等の収入金額が 1000 万円超である場合や、公的年金等以外の所得金額が 1000 万円超である場合には増税となる。増税対象者は、約 20 万人（公的年金等受給者の 0.5%）と見込まれている¹⁹。

(3) 見直しの背景

諸控除の見直しの背景には、働き方の多様化への対応と所得再分配機能の強化がある。これらは、内閣府に内閣総理大臣の諮問機関として設置された税制調査会（以下「政府税制調査会」）の議論で、提示されてきた所得税改革の論点である。²⁰

近年、働き方の多様化によって、労働形態が被用者に近い個人事業者（雇用的自営）が増加傾向にあるという²¹。事業所得では、所得計算上、必要経費の実額控除が認められている。ただし、雇用的自営の事業者が必要経費として計上できる範囲は、その性格上、限定的と見られる。一方、給与収入には給与所得控除、公的年金等収入には公的年金等控除が、所得計算上の控除として適用される。給与所得控除額は、通常、実際に必要とされる経費よりも高い水準にあり、公的年金等控除額はこれよりもさらに「手厚い」仕組みであると指摘されている²²。所得計算の方法は働き方や収入の稼得方法によって異なり、現状では雇用的自営の事業者が相対的に不利な立場に置かれていると考えられる。政府税制調査会は、この問題への対策として、給与所得控除や公的年金等控除を縮小し、全ての納税者に適用される基礎控除を拡大すべきであるとの方針を示してきた²³。今回の諸控除の一体的な見直しは、こうした考え方を踏まえたものであると考えられよう。

また、政府税制調査会は、若年層や低所得層が意欲を持って働き、安心して結婚し子どもを

¹⁶ 青色申告者で電子申告を行う者及び白色申告者の場合である。青色申告者で電子申告を行わない者は、青色申告特別控除が 10 万円引き下げられるため、税負担の変化は生じない。

¹⁷ 23 歳未満の扶養親族や特別障害者控除の対象となる扶養親族が同一生計内にいる者等が対象になる。対象者は、年末調整手続で「所得金額調整控除」を適用し、負担増が生じない仕組みとなっている。

¹⁸ 「所得税 給与所得者の 4% 増税」『読売新聞』2017.12.15.

¹⁹ 同上

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」2015.11.13, pp.5-10. 内閣府 HP <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/27zen28kai3.pdf>>

²¹ 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中間報告②（税務手続の電子化等の推進、個人所得課税の見直し）」2017.11.20, pp.11-12. 同上 <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf>> なお、雇用的自営の具体例としては、建築技術者、システム・エンジニア、保険代理人、外交員等が挙げられる。

²² 同上, pp.12-13.

²³ 同上, pp.11-13.

産み育てることができるようにする観点から、個人所得課税における所得再分配機能の強化が必要であるとして、その方法をめぐって議論を重ねてきた。具体的には、現行の「所得控除方式」は高所得者ほど税負担の軽減額が大きいとして、同方式に一定額を超えると逡減・消失する仕組みを設けることや、同方式に代えて税負担の軽減額が所得の多寡を問わず一定になる「税額控除方式」や「ゼロ税率方式」に見直すこと等が検討されてきた²⁴。与党大綱では、こうした議論も踏まえて、所得控除の 1 つである基礎控除について、一定額以上で逡減・消失する仕組みを設けるとしている。ただし、税額控除方式やゼロ税率方式への変更は、税負担の急激な変化をもたらしかねないことを理由に見送られている（与党大綱, p.5）。基礎控除の見直しに加えて、給与所得控除における上限額の引下げや公的年金等控除における上限額の設定も、所得再分配機能の強化につながる見直しに相当すると考えられる。

2 法人課税

(1) 改正の内容

現行の所得拡大促進税制²⁵を改組し、企業が賃上げと国内設備投資について一定の要件²⁶を満たす場合に、法人税額から賃上げ金額（給与等支給増加額）²⁷の 15%の税額控除を可能とする。当該要件に加え、企業が教育訓練費（人材投資等）について一定の要件を満たす場合には²⁸、税額控除の割合を同 20%とする（与党大綱, pp.6-7, 70-74）。控除可能な税額の上限は法人税額の 20%である。企業は、この措置の適用によって実質的な税負担を軽減できる。すなわち、平成 30（2018）年度以降の法人実効税率²⁹は 29.74%であるところ、企業がこの措置を最大限活用した場合に、これを考慮した同税率は 25%程度になるという³⁰。

中小企業に対しては、一段と要件を緩和する。すなわち、平均給与等支給額が対前事業年度比で 1.5%以上増加する場合には、給与等支給増加額の 15%、同支給額が対前事業年度比で 2.5%以上増加する等の条件³¹を満たす場合には、同増加額の 25%の税額控除を可能とする。控除可能な税額の上限は法人税額の 20%である。

また、IoT（Internet of Things. モノのインターネット）等の先端技術への投資に対する優遇措置（情報連携投資等の促進に係る税制）を新設する。具体的には、企業が内外のデータを高度に利活用することで生産性の向上を図る等、一定の要件を満たす投資を行う場合に、設備等

²⁴ 税制調査会 前掲注(20), pp.5-8.

²⁵ 現行制度では、企業が一定以上、給与等支給額を増加させた場合に、給与等支給増加額の最大 12%（中小企業者等は最大 22%）を法人税から税額控除できる。ただし、法人税額の 10%（中小企業者等は 20%）が上限である。

²⁶ 具体的には、①平均給与等支給額の増加率が対前事業年度比で 3%以上、②国内設備投資額が減価償却費の総額の 90%以上、の 2 つの要件を満たす場合である。

²⁷ 給与のほか、賞与や諸手当を含む増加額をいう（ただし、給与所得として課税されるものに限る。）。

²⁸ 具体的には、教育訓練費が直近 2 か年の事業年度における年平均額に対して 20%以上増加した場合である。

²⁹ 法人税、法人事業税（所得割）、法人住民税（法人税割）、地方法人税、地方法人特別税の法定税率を合算したものをいう。法人税の課税所得の算出時に、法人事業税が損金算入されること等を調整して計算される。

³⁰ 「賃上げ減税 浸透どこまで 法人税、投資も拡充なら 20%に」『日本経済新聞』2017.12.15. 同税率を試算したものとして、是枝俊悟「法人税改正で 3%賃上げは実現するか—平成 30 年度税制改正大綱解説①法人税編—」『税制 A to Z』2017.12.21, p.4. <http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20171221_012593.pdf> がある。

³¹ 平均給与等支給額の増加率に加え、①教育訓練費の増加率が対前事業年度比で 10%以上、②「中小企業等経営強化法」（平成 11 年法律第 18 号）に基づき経営力向上計画の認定を受け、同計画に従って経営力が確実に向上したことを証明、のいずれかを満たすことが要件となる。

の取得価額につき 30%の特別償却³²又は一定割合の税額控除³³を選択できるようにする。控除可能な税額の上限は法人税額の 20%である³⁴。企業が所得拡大促進税制の改組後の措置に加え、当該措置を最大限活用した場合に、これらを考慮した法人実効税率は 20%程度になるという³⁵。

一方で、大企業が賃上げや国内設備投資を十分に行わない場合には、一部の租税特別措置を適用できないようにする³⁶。ただし、大企業の所得の金額³⁷が前事業年度を下回る場合は、その対象外となる。

これらは「新しい経済政策パッケージ」で「生産性革命集中投資期間」と位置付けられる平成 30～32（2018～20）年度の 3 年間の時限措置として講じられる。

(2) 改正の背景

法人実効税率が段階的に引き下げられ、法人企業の経常利益が平成 28（2016）年度に過去最高を記録する環境下でも、企業による賃上げや設備投資への足取りは重く、代わりに内部留保（利益剰余金）が積み上がっている。今回、企業による賃上げや設備投資への取組の度合いに応じた「アメとムチ」の減税策と増税策を講じるとした背景には、双方の間に明確な差異を設けることによって、一層の賃上げや設備投資を促進する狙いがあるとされる³⁸。また、「新しい経済政策パッケージ」では、我が国企業の実質的な税負担を「世界で打ち勝つことができる程度まで軽減する」としている³⁹。前述のとおり、企業が今回の改正による減税策を最大限活用する場合、法人実効税率で表される企業の実質的な税負担は 20%程度になるという。これらの措置は、米国やフランスを始めとした世界的な法人税率の引下げの動向を意識したものと見られる⁴⁰。

3 事業承継税制

中小企業経営者が後継者に事業を引き継ぐ場合に、所定の要件を満たすことを条件に、非上場株式会社について相続税や贈与税の納税を一定程度、猶予する制度（事業承継税制）が設けられている。現行制度では、株式総数の 3 分の 2 を対象に、相続税額の 80%を納税猶予する。実際に猶予される相続税額は、全株式に対する同税額のうち、53%程度である。また、同制度を適用する条件として、5 年間平均で雇用の 8 割以上を維持すること（雇用確保要件）等が課されている。こうした制度上の制約から、利用件数は年間約 500 件と、対象企業の約 1 割にとどまっている⁴¹。

³² 通常の減価償却費とは別に、特別な減価償却費の損金算入を認める制度をいう。同制度によって企業は投資した資金を早期に回収し、その資金を再投資に充てることが可能になる。

³³ 前掲注(26)における①の要件を満たす場合は 5%、満たさない場合は 3%の税額控除となる。

³⁴ 前掲注(26)における①の要件を満たさない場合は、法人税額の 15%が上限になる。

³⁵ 前掲注(30)を参照。

³⁶ 具体的には、①平均給与等支給額が前事業年度の額を超える、②国内設備投資額が減価償却費の総額の 10%を超える、のいずれの要件にも該当しない場合に、研究開発税制、地域未来投資促進税制、情報連携投資等の促進に係る税制の 3 つの租税特別措置について適用が認められない。

³⁷ 欠損金の繰越控除前の金額で、必要な調整を行ったものをいう。

³⁸ 「生産性の向上 後押し 法人税、賃上げで軽減 企業に人づくり促す」『日本経済新聞』2017.12.15。

³⁹ 「新しい経済政策パッケージ」前掲注(5), p.3-4。

⁴⁰ 米国では連邦法人税率の 35%（2017 年）から 21%（2018 年）に引き下げられ、フランスでは法人税率の 33.33%（2017 年）から 25%（2022 年）への段階的な引下げが計画されている（『日本経済新聞』前掲注(30)）。

⁴¹ 「中小企業 継ぎやすく」『朝日新聞』2017.12.15。

今後、中小企業経営者の高齢化や後継者不足等を理由に中小企業の廃業が大量に発生すると懸念されることを踏まえて、与党大綱では、事業承継税制の大幅な拡充を掲げている。具体的には、相続税・贈与税のいずれも、全株式を対象に税額の 100%を納税猶予し、税負担が生じない制度とする。雇用確保要件は緩和する⁴²。現行制度で納税猶予の対象を筆頭株主のみとしていた点を改め、最大 3 名までとする。経営環境の変化によって株式を譲渡するか、会社を解散する場合等には、一部の猶予税額を免除する制度を設ける。これらの措置は、平成 30～39 (2018～27) 年に行われる相続・贈与に対して時限的に適用される。なお、適用の前提として、平成 30～34 (2018～22) 年度内に、特例承継計画を作成し、都道府県に提出することが求められる。(与党大綱, pp.7-8, 45-48.)

4 新税の創設

(1) 国際観光旅客税の創設

観光立国の実現に向けた財源確保を目的として、国際観光旅客税を創設する(与党大綱, pp. 9, 92-94.)。我が国から出国する観光旅客等に対して、出国 1 回につき 1,000 円を課す。ただし、2 歳未満の者や 24 時間以内の乗継旅客等は対象外である。同税は、国際運送事業者が運賃等に上乗せして徴収する。平成 31 (2019) 年 1 月 7 日以降の出国から、適用が開始される。同税収は一般財源とされ、個別の特別会計は設置されない。その用途については、日本人出国者を含む負担者の納得が得られ、地方創生等の重要な政策課題に合致するものに充てるとされている。具体的には、出入国手続の自動化や観光拠点の整備等が想定されているという⁴³。

(2) 森林環境税の創設

与党大綱は、市町村が実施する森林整備等に必要な財源に充てるために、平成 31 年度税制改正において森林環境税を創設するとしている(与党大綱, pp.12-14, 32-34.)。国税としての課税根拠は、森林整備が地球温暖化防止や国土保全等につながり、その恩恵が全ての国民に広く及ぶこととされている。森林環境税は納税義務者 1 人当たり年額 1,000 円とし、市町村が個人住民税(均等割)と併せて賦課徴収する。市町村は、都道府県を経由して国の交付税及び譲与税配付金特別会計⁴⁴に同税収を払い込む。その後、国が「森林環境譲与税」として、私有林面積や林業就業者数等に応じて、市町村及び都道府県に譲与する。森林環境税の課税は、平成 36 (2024) 年度から開始される⁴⁵。同税の課税対象者は約 6200 万人、税収額は約 620 億円と見込まれている⁴⁶。与党大綱は、森林環境譲与税の用途について、法令で間伐等の森林整備やその促進に関する費用等に限定するとしている。

⁴² 与党大綱では、現行の雇用確保要件を満たさない場合であっても、納税猶予の期限を確定しないとしている。ただし、その場合には、同要件を満たせない理由を記載した書類を都道府県に提出することが求められる。

⁴³ 「国際観光旅客税 出国のたびに 1 人 1000 円」『日本経済新聞』2017.12.15.

⁴⁴ 国税の一部を地方自治体に交付する際に、一般会計と整理区分するために設置された特別会計。

⁴⁵ 復興財源確保のために、平成 26 (2014) 年度から平成 35 (2023) 年度まで臨時的に個人住民税(均等割)で年額 1,000 円(道府県民税及び市町村民税の合計)の引上げが実施されている。森林環境税の課税は、当該税率引上げの終了後に開始される。なお、森林環境譲与税による譲与は、新たな森林管理制度(森林バンク)の施行に合わせて、平成 31 (2019) 年度から実施することとされており、森林環境税の課税開始までは、交付税及び譲与税配付金特別会計からの借入れで譲与に対応する。

⁴⁶ 「森林環境税 24 年度に 自民党税調方針、対象 6200 万人」『日本経済新聞』2017.12.1.

5 たばこ税

たばこには、国税（たばこ税、たばこ特別税）と地方税（道府県たばこ税、市町村たばこ税）が課されている（以下、まとめて「たばこ税」という。）。与党大綱では、たばこ税率の引上げと加熱式たばこ⁴⁷の課税方式の見直しが掲げられている（与党大綱，pp.96-99.）。

(1) たばこ税率の引上げ

紙巻たばこの 1 本当たりの税率について 3 円の引上げを実施する。その内訳は、たばこ税が 1.50 円、道府県たばこ税が 0.21 円、市町村たばこ税が 1.29 円である。平成 30、32、33（2018、2020、2021）年の 3 回に分けて 1 円ずつ引き上げる。平成 31（2019）年には消費税率の 10%への引上げが予定されていることから、たばこ税率の引上げは行わない。

(2) 加熱式たばこの課税方式の見直し

現在、加熱式たばこは「パイプたばこ」に区分され、葉たばこを格納するスティックやカプセルの重量に応じて課税される。パイプたばこの税率は、1 グラム当たり紙巻たばこ 1 本に換算される。現状、紙巻たばこと加熱式たばこでは、小売価格が同程度であるものの、後者の税負担率が相対的に低く、後者の中でも製品間で税負担率が異なる点が問題視されている（表参照）⁴⁸。また、加熱式たばこの販売増加によるたばこ税収の減少も懸念されている⁴⁹。

こうした背景から、与党大綱では、加熱式たばこの課税方式を見直すとしている。具体的には、加熱式たばこに対する課税区分を新設した上で、重量と小売価格に応じて課税標準を算定する。小売価格に変化がなければ、加熱式たばこは、紙巻たばこの約 7~9 割程度にまで税負担が増加するという（表参照）。この見直しは、平成 30（2018）年から平成 34（2022）年まで 5 年かけて段階的に実施される。加熱式たばこに対する最終的な税負担率が、紙巻たばこに比べて低く設定されているのは、メーカー側の開発努力等に配慮した結果とされている⁵⁰。

表 たばこ税の見直しイメージ

種別	商品名	1 箱の小売価格 (税込)	現行のたばこ税額 (紙巻たばこ比)	見直し後のたばこ税額イメージ
紙巻	一般的な紙巻たばこ	440 円	244.88 円	304.88 円
加熱式	アイコス (フィリップモリス)	460 円	192.23 円 (78.5%)	270 円程度
	グロー (ブリティッシュ・アメリカン・タバコ)	420 円	119.99 円 (49.0%)	240 円程度
	ブルーム・テック (JT)	460 円	34.28 円 (14.0%)	210 円程度

(注 1) 現在の小売価格を前提に、値上げ等を考慮しないで試算。

(注 2) 「見直し後のたばこ税額イメージ」の欄は、紙巻たばこについては平成 33（2021）年 10 月以降、加熱式たばこについては平成 34（2022）年 10 月以降のイメージ。

(出典)「加熱式たばこ増税 銘柄間の税差 縮小へ」『毎日新聞』2017.12.15 を基に筆者作成。

⁴⁷ 葉たばこに火をつけずに、ヒーター等で電氣的に加熱して吸うタイプのものをいう。

⁴⁸ 「加熱式たばこ増税 各社の負担差縮小」『産経新聞』2017.12.9。

⁴⁹ 「加熱式たばこに増税論「普及前に先手」政府の思惑」『日本経済新聞』2017.9.15。

⁵⁰ 「たばこ 1 本 3 円増税 加熱式も引き上げ」『朝日新聞』2017.12.15。

6 地方関連税制

(1) 地方消費税の清算基準の見直し

現行の消費税率 8%のうち、1.7%相当分は地方消費税（道府県税）である。地方消費税には、最終消費地と最終的な税収の帰属地を一致させるために「清算」を行う制度が設けられている。同税収は、納税義務者（事業者）の所在地である都道府県に一旦払い込まれる。その後、マクロ統計によって算定された各都道府県の「消費に相当する額」に応じて、各都道府県間で事後的に清算される。現行制度では、同税収の 75%は財貨又はサービスの販売額（以下「販売額」）、17.5%は人口、7.5%は従業者数の各指標によって配分される。この算定に係る基準は「清算基準」と呼ばれている。

清算基準については、平成 30 年度税制改正に向けて、最終消費地への税収の帰属をより適切に行う観点から抜本的な見直しを検討する方針が示されていた⁵¹。清算基準では、販売額の算定に供給（事業者）側の統計データを使用することから、住民が県外で商品を購入して県内の居住地で消費するような場合に、統計上、その消費額が購入地である県外に計上される。その結果、需要（消費者）側から消費を把握する場合に比べて、商業施設が集積する東京都や大阪府等に税収の配分が偏っているのではないかと、との問題が提起されてきた⁵²。

与党大綱では、清算基準について、人口による配分比率を大幅に引き上げ、販売額と人口の各配分比率を 50%ずつに改めるとしている（与党大綱、pp.10-11, 99-100.）。上述の問題への対策として、県外消費が多く発生すると見られる百貨店や大型家電量販店等の販売額は、清算基準の対象から除外し、販売額に係る配分比率を 50%に引き下げる。従業者数の指標は、統計上、サービス部門の調査範囲が拡大されたこと等を踏まえて、清算基準の対象外とする⁵³。

清算基準の見直しによって、東京都では 1000 億円、大阪府では 100 億円程度の減収が見込まれている⁵⁴。これ以外の地方自治体の多くは増収の見込みである。ちなみに、この見直しは、平成 30 年度予算案における地方交付税交付金（総額）の減額の一因になっている⁵⁵。

(2) 中小企業の設備投資に対する固定資産税の減免措置

平成 28 年度税制改正では、中小企業の償却資産のうち、新規に取得する一定の機械及び装置に対して、固定資産税の課税標準を 2 分の 1 にする時限措置（3 年間）が講じられた。平成 29 年度税制改正では、同措置の対象範囲に一定の器具や備品等が加えられた。

与党大綱では、「生産性革命集中投資期間中の臨時、異例の措置」として、中小企業による

⁵¹ 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」2016.12.8, p.133. <https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/133_810_1.pdf>

⁵² 「ゆがむ地方財政（上） 税収「偏在」自治体の不信 配分巡り奪い合い」『日本経済新聞』2017.6.28.

⁵³ これまで従業者数はサービスに関する消費の代替指標に位置付けられてきたが、統計上、サービス部門の調査範囲が拡大されたことに伴い、サービスに関する消費が販売額として把握されるようになった。従業者数が清算基準の対象外とされた背景には、こうした状況の変化等への対応があると見られる（「地方消費税に関する検討会報告書」2017.11, pp.20-21. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000518211.pdf>）。

⁵⁴ 「消費税配分は地方に手厚く 人口基準拡大、東京 1000 億円減収」『産経新聞』2017.12.15.

⁵⁵ 清算基準の見直しによって、地方交付税交付金の不交付団体である東京都は減収となる一方、交付団体の多くでは増収となる。その結果、地方交付税交付金（総額）の減額が見込まれている（「野田総務大臣予算折衝・地方財政対策関係記者会見の概要」2017.12.18. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/menu_news/kaiken/01koho01_02000651.html>）。

一定の設備投資⁵⁶に対して、固定資産税の課税標準を 2 分の 1 からゼロまで軽減できる時限措置（3 年間）を創設するとしている（与党大綱, pp.7, 57-58.）。軽減幅は、各市町村が条例で定める。もっとも、償却資産を対象とする固定資産税の制度そのものは、同税収が市町村の基幹税であることに鑑みて、堅持するとしている。

7 国際課税

与党大綱では「BEPS プロジェクト」⁵⁷の合意事項を着実に実施する観点から、BEPS 防止措置実施条約⁵⁸等における「恒久的施設（Permanent Establishment: PE）」に関する定義に合わせて、国内法の必要な見直しを行うとしている（与党大綱, pp.14, 108-110.）。これは、BEPS プロジェクトの行動計画 7「PE 認定の人為的回避の防止」に対応するものである。

PE とは、事業を行う一定の場所（支店等）をいう。「PE なければ課税なし」の国際課税の原則の下、外国法人が PE を有しない場合、その事業所得には課税されない。現状では、外国法人のインターネット通販会社が国内に設ける大規模倉庫は、商品の保管や引渡しを行う場所と位置付けられ、PE とはみなされない。そのため、外国法人のインターネット通販会社が国内に大規模倉庫のみを設け、PE に相当する支店等を持たない場合に、同会社の事業所得に対して十分な課税が行われていないことが問題視されてきた⁵⁹。BEPS 防止措置実施条約等では、倉庫を通じて行われる商品の保管や引渡し等の活動が、その事業の本質的な部分を構成する場合には PE とみなす等、PE の定義見直しが行われた。与党大綱では、これに対応して、国内法における PE の定義を見直すとしている。

8 税務行政

与党大綱では、情報通信技術（ICT）の活用を推進し、全ての納税者が簡便かつ正確に申告を行えるように納税環境を整備するとともに、データ連携の円滑化によって税務コストの削減を図る方針が示されている（与党大綱, pp.15, 118-124.）。具体的には、資本金 1 億円超の大企業に対して、平成 32（2020）年 4 月以降に開始する事業年度から法人税等の電子申告を義務付ける。法人税等の円滑な電子申告が可能となるよう、納税環境の整備も併せて進める。

所得税の年末調整手続についても、平成 32（2020）年 10 月以降、一部の電子化を開始する

⁵⁶ 具体的には、今後制定が予定される「生産性向上の実現のための臨時措置法」（仮称）の規定により市町村が作成した計画に基づき、中小企業が新規に取得する一定の機械や装置等が対象になる。

⁵⁷ 多国籍企業が国際的な税制の間隙を突いて税負担を軽減・回避する行動は、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting, 税源浸食と利益移転）と呼ばれる。BEPS プロジェクトは、その防止等を目的として、OECD と G20 各国が協同して国際課税のルールを見直す取組である。平成 27（2015）年 10 月に公表された最終報告書では、15 の行動計画から成る BEPS への対抗策が提示された（“BEPS Actions.” OECD Website <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>）。

⁵⁸ “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”（税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約）の略称。BEPS プロジェクトにおける各種措置を効率的に 2 国間租税条約に反映させるために策定された多数国間協定をいう。平成 28（2016）年 12 月に全ての関心のある国及び特定の地域に開放され、平成 29（2017）年 6 月には、我が国を含む 67 か国・地域が同条約に署名した。

⁵⁹ 例えば、木村俊治「グローバル企業はこう節税している グーグルはアイルランドに 2 法人 アマゾン「日本支店なし」作戦—パナマ文書 ずるい税金逃れ—」『エコノミスト』94(22), 2016.5.24, p.33 等。ちなみに、米国は BEPS 防止措置実施条約に署名していないことから、米国籍の外国法人には、PE の定義見直しは適用されない。この見直しを適用させるためには、日米租税条約への反映が必要とされる（「ネット通販外資課税 大型倉庫あれば負担」『日本経済新聞』2017.12.15.）。

としている。具体的には、給与所得者は、生命保険料控除や住宅ローン控除等で必要となる証明書のデータを保険会社等から受け取り、勤務先の企業等に提出し、勤務先の企業等は、受け取ったデータをインターネット上で確認して税務署に送信する、といった仕組みの導入が想定されている⁶⁰。

III 論評と今後に向けた論点

1 論評

平成30年度税制改正で最大の焦点となった所得税改革については、所得再分配機能の強化につながるとして一定の評価が見られる⁶¹。ただし、従来の所得控除方式が維持されたことに対しては、踏み込み不足を指摘する声がある⁶²。すなわち、所得控除方式から、より所得再分配機能の高い税額控除方式やゼロ税率方式への見直しが必要との意見である。また、真の意味で格差是正を図るのであれば、金融所得への課税強化が欠かせないとの見方もある⁶³。

一方、高所得者への課税強化については、経済の活力を損なうとの懸念が示されている⁶⁴。事業所得者を広く減税としたことに対しては、いわゆるクロヨン（給与所得、自営業所得、農業所得における捕捉率の差異）の問題が解消されていないとして、批判的な論調も見られる⁶⁵。

法人課税の見直しに対しては、賃上げや設備投資へのプラスの効果を期待する見方がある⁶⁶。一方、3年間の時限措置とされたこと等から、その効果を限定的とする見方も少なくない⁶⁷。欧米各国の動向を踏まえて、法人税率（法定税率）の一層の引下げを求める主張も見られる⁶⁸。

国際観光旅客税と森林環境税の創設については、議論が十分に尽くされていないとの批判や、使途の特定された税収が新たな無駄遣いの温床になることへの懸念が示されている⁶⁹。

2 今後に向けた論点

与党大綱では、個人所得課税の見直しを継続し、給与所得控除及び公的年金等控除から基礎控除への控除額の振替について、再度の実施を含め、検討を進めるとしている（与党大綱, pp. 5-6）。個人所得課税に関する検討事項には、公的年金等控除を含む、年金課税の在り方が挙げられている。具体的には、各種年金制度間のバランスや今般の公的年金等控除の見直し等を踏まえ、拠出・運用・給付の各段階における課税の在り方を総合的に検討するとしている（与党大綱, p.130.）。

⁶⁰ 「年末調整を電子化 企業・会社員の負担軽く」『日本経済新聞』2017.12.15.

⁶¹ 森信茂樹「所得再分配機能が強化」『読売新聞』2017.12.15. 給与所得控除と公的年金等控除の見直しという積年の課題に着手できた点で、画期的な第一歩との評価も見られる（土居丈朗「年収850万円超の人は増税」がなぜ妥当か」『東洋経済ONLINE』2017.12.11. <<http://toyokeizai.net/articles/-/200430>>）。

⁶² 湯元健治「与党税制大綱、評価は 格差是正は不十分」『日本経済新聞』2017.12.15.

⁶³ 「「格差是正」不十分なまま」『朝日新聞』2017.12.15.

⁶⁴ 「構造問題に踏み込みが足りない税制改革」『日本経済新聞』2017.12.15.

⁶⁵ 「「クロヨン」棚上げ ゆがむ税 高所得会社員にしわ寄せ」『日本経済新聞』2017.12.8; 「税制改正大綱 選挙の後のご都合増税」『東京新聞』2017.12.15.

⁶⁶ 日本経済団体連合会「平成30年度与党税制改正大綱に関する榊原会長コメント」2017.12.14. <<http://www.keidanren.or.jp/speech/comment/2017/1214.html>>; 「主張 税制改正大綱 賃上げへ後押し継続せよ」『産経新聞』2017.12.15.

⁶⁷ 宮前耕也「賃上げ税制だけでは限界」『読売新聞』2017.12.15; 星野 前掲注(13), pp.3-4.

⁶⁸ 「国際競争力強化は遠く 法人税改革、設計なお課題」『日本経済新聞』2017.11.21.

⁶⁹ 『日本経済新聞』前掲注(64); 森信 前掲注(61)

地方税では、地方自治体間で拡大する財政力格差に対応するために、税源の地域間格差（税源偏在）を是正する取組が進められてきた。過去数年は偏在度が高いとされる地方法人 2 税（法人事業税・法人住民税）を中心に見直しが進められてきた⁷⁰が、平成 30 年度税制改正では地方消費税の清算基準に焦点が当てられた。与党大綱では、地方税の税源偏在に対して一層の是正を図るために、地方法人 2 税で新たな是正措置の導入を検討し、平成 31 年度税制改正で結論を得るとしている（与党大綱, p.12.）。

平成 30 年度税制改正では、前述（I 2（2））のとおり、消費税の軽減税率制度の導入に必要な財源が一定程度確保されることになるが、全ての財源が確保されるわけではない。そのため、引き続き、当該財源の措置の在り方が議論の焦点になる見通しである⁷¹。

おわりに

平成 30 年度税制改正では、平成 29 年度税制改正に続いて、個人所得課税の見直しが焦点となった。抜本的な所得税改革が期待されたものの、小幅な改正にとどまっているとの評価も少なくない⁷²。働き方の多様化等の社会・経済の構造変化や世代間の公平性など、多様な観点から、より望ましい税制の在り方に向けて、引き続き、議論が深まることが期待される。

⁷⁰ 法人住民税は、平成 26 年度税制改正で、一部を国税化し（地方法人税）、地方交付税交付金の原資とする措置が導入され、平成 28 年度税制改正で同措置が拡充された。法人事業税は、平成 20 年度税制改正において、暫定措置として、一部を国税化し（地方法人特別税）、地方自治体に譲与する措置が導入されたが、法人住民税の一部国税化に伴い、平成 28 年度税制改正等において、消費税率の 10%への引上げ時に同措置を廃止することが決定された。

⁷¹ 星野 前掲注(13)

⁷² 「税制改革 将来像なきつぎはぎだ」『朝日新聞』2017.12.15; 是枝智「改革 またもや中途半端」『読売新聞』2017.12.15.

巻末表A 平成30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
1. 個人所得課税		
(1) 給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替	▲ 370	-
(2) 給与所得控除の見直し	730	-
(3) 公的年金等控除の見直し	70	-
(4) 基礎控除の逡減・消失化	350	-
(5) 公募投資信託等の内外二重課税の調整等	▲ 50	-
個人所得課税 計	730	-
2. 資産課税		
(1) 事業承継税制の特例の創設等	▲ 710	▲ 310
(2) 農地等の納税猶予制度の見直し	▲ 20	0
資産課税 計	▲ 730	▲ 310
3. 法人課税		
(1) 賃上げ及び投資の促進に係る税制上の措置	▲ 1,610	▲ 1,290
(2) 情報連携投資等の促進に係る税制の創設	▲ 130	▲ 120
(3) 所得拡大促進税制の見直し	1,740	1,390
(4) その他の租税特別措置の見直し	▲ 10	▲ 10
法人課税 計	▲ 10	▲ 30
4. 消費課税		
(1) 国際観光旅客税（仮称）の創設	430	60
(2) たばこ税の見直し	1,280	270
(3) 簡易課税制度のみなし仕入率の見直し（消費税）	▲ 110	-
消費課税 計	1,600	330
合 計	1,590	▲ 10

(注1) 上記の計数は10億円未満を四捨五入している。

(注2) 「3. (4) その他の租税特別措置の見直し」は、高度省エネルギー投資促進税制等の創設（平年度▲40億円、初年度▲30億円）、原子力発電施設解体準備金制度の見直し（平年度▲80億円、初年度▲80億円）及び環境関連投資促進税制の廃止（平年度110億円、初年度100億円）である。

(注3) 「4. (2) たばこ税の見直し」の平年度の増収見込額は、平成34（2022）年10月以降に適用される改正の増収見込額である。なお、見直しによるたばこ特別税の減収見込額（特別会計分）は、平年度▲102億円、初年度▲24億円と見込まれる。

(出典) 「平成30年度税制改正の大綱」（平成29年12月22日閣議決定）p.115. 財務省 HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/20171222taikou.pdf> を基に筆者作成。

巻末表 B 平成 30 年度の税制改正（地方税関係）による増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	平年度			初年度		
	道府県税	市町村税	計	道府県税	市町村税	計
1 個人住民税 個人所得課税の見直し	29 29	53 53	82 82			
2 法人事業税 ガス中小事業者に係る課税方式の変更	▲ 15 ▲ 15		▲ 15 ▲ 15			
3 不動産取得税 一定の住宅用地に係る税額の減額措置の拡充等	▲ 2 ▲ 2		▲ 2 ▲ 2	▲ 2 ▲ 2		▲ 2 ▲ 2
4 地方たばこ税 たばこ税の見直し	165 165	1,017 1,017	1,182 1,182	29 29	181 181	210 210
5 自動車取得税 先進安全技術を搭載したトラック・バスに係る課税標準の特例措置の拡充	▲ 4 ▲ 4		▲ 4 ▲ 4	▲ 4 ▲ 4		▲ 4 ▲ 4
6 軽油引取税 課税免除の特例措置の見直し	1 1		1 1	1 1		1 1
7 固定資産税 (1) 生産性革命の実現に向けた中小企業の設備投資の支援 (2) その他		▲ 98 ▲ 110 12	▲ 98 ▲ 110 12		5 5	5 5
合 計	174	972	1,146	24	186	210
国税の税制改正に伴うもの	▲ 20	▲ 2	▲ 22	1	2	3
法人住民税	0	▲ 2	▲ 2	1	2	3
法人事業税	11		11	0		0
地方消費税	▲ 31		▲ 31			
再 計	154	970	1,124	25	188	213

(注 1) 上記の計数は 1 億円未満を四捨五入している。

(注 2) 「1 個人住民税 個人所得課税の見直し」には、給与所得控除、公的年金等控除等に係る国税の税制改正に伴うものを含む。

(注 3) 「4 地方たばこ税 たばこ税の見直し」の平年度の増収見込額は、平成 34 (2022) 年 10 月以降に適用される改正の増収見込額である。

(注 4) 上記の他、国税の税制改正に伴う地方法人特別譲与税の増収額は、初年度 2 億円と見込まれる。

(出典) 「平成 30 年度税制改正の大綱」(平成 29 年 12 月 22 日閣議決定) p.116. 財務省 HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/20171222taikou.pdf> を基に筆者作成。