

No. 1131 (2021. 1.26)

## 令和 3 年度税制改正案の概要

- はじめに
- |                     |                      |
|---------------------|----------------------|
| I 税制改正案の策定に向けての経緯   | 4 土地に係る固定資産税等の負担調整措置 |
| 1 令和 3 年度税制改正の方向性   | 5 納税環境の整備            |
| 2 改正案による増減収見込額      | III 主な論評と今後の課題       |
| II 令和 3 年度税制改正大綱の概要 | 1 主な論評               |
| 1 個人所得課税及び資産移転課税    | 2 今後の中長期的課題          |
| 2 法人課税              | おわりに                 |
| 3 車体課税              |                      |

キーワード：税制改正、住宅ローン減税、贈与税非課税、研究開発税制、車体課税、エコカー減税、グリーン化特例、固定資産税、都市計画税

- 令和 2 (2020) 年 12 月 10 日に、自由民主党及び公明党により「令和 3 年度税制改正大綱」が決定され、令和 3 (2021) 年度の税制改正の具体的な方向性が示された。
- 新型コロナウイルス感染症対策による経済活動の急縮小を背景に、大綱は、住宅ローン減税の特例に係る適用期限を延長するとしたほか、令和 3 年度に限り、土地に係る固定資産税等の負担増を回避する措置を講ずるとした。
- また、大綱には、菅義偉内閣が重点政策に掲げるデジタル分野や環境分野における企業の投資を促す措置の創設、車体課税の見直し、納税環境の整備等が盛り込まれた。示された税制改正案には多くの減税項目が並んだ。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 瀬古 雄祐

第 1 1 3 1 号

## はじめに

令和2（2020）年12月10日に、自由民主党及び公明党により「令和3年度税制改正大綱」（以下「与党大綱」）<sup>1</sup>が決定された。同月21日には、与党大綱の内容に基づいて「令和3年度税制改正の大綱」（以下「政府大綱」）<sup>2</sup>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204回国会（常会）に提出される見込みである。

令和3年度税制改正に向けた議論では、新型コロナウイルスの感染拡大（以下「感染拡大」）への対策による経済活動の急速な縮小（コロナショック）の中、納税者の負担軽減が焦点の一つとなった。与党大綱は、住宅に対する税制上の措置の見直し・延長を行うとともに、土地に係る固定資産税等の負担増を回避する措置を講ずることとした。また、与党大綱には、菅義偉内閣が重点政策に掲げるデジタル分野や環境分野で企業の投資を促す措置の創設等が盛り込まれた。

本稿では、令和3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ての経緯

### 1 令和3年度税制改正の方向性

令和2年1月以降の感染拡大により、我が国の経済は甚大な影響を受けている。4月7日には7都府県を対象に新型インフルエンザ等対策特別措置法（平成24年法律第31号）第32条に基づく緊急事態宣言が発出され、同月16日には対象が全都道府県に拡大された<sup>3</sup>。感染拡大防止への対策が急がれる中、都道府県等からの要請を受けた店舗の休業や営業自粛、国民の外出・旅行の自粛等に伴う需要の急減を受け、宿泊業や飲食サービス業等を中心に深刻な経済的影響が生じている。

経済状況の悪化に際し、税制面での対応を図るべく、令和2年4月6日には与党間で「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置」<sup>4</sup>が策定された<sup>5</sup>。同月中の関連法案<sup>6</sup>の成立を経て、一定の事業者等を対象とした納税猶予<sup>7</sup>や固定資産税及び都市計画税の軽減

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、令和3（2021）年1月4日である。

<sup>1</sup> 自由民主党・公明党「令和3年度税制改正大綱」2020.12.10。<[https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/200955\\_1.pdf](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/200955_1.pdf)>

<sup>2</sup> 「令和3年度税制改正の大綱」（令和2年12月21日閣議決定）財務省HP <[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf)>

<sup>3</sup> その後、緊急事態宣言は、5月14日以降に段階的に解除され、同月25日には全面的に解除された。

<sup>4</sup> 自由民主党・公明党「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置」2020.4.6。<[https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/policy\\_topics/gyoukaku/coronavirus03.pdf](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/policy_topics/gyoukaku/coronavirus03.pdf)>

<sup>5</sup> 感染拡大を受けた政府の財政面からの対応については、鎌倉治子「新型コロナウイルス感染症と経済対策—令和2年度第2次補正予算まで—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.1102, 2020.7.7。<[https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11510678\\_po\\_1102.pdf?contentNo=1](https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11510678_po_1102.pdf?contentNo=1)> を参照。

<sup>6</sup> 「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」（令和2年法律第25号）及び「地方税法等の一部を改正する法律」（令和2年法律第26号）

<sup>7</sup> 適用件数は、国税（令和2年9月末までに猶予申請が許可された分）につき20万3000件超（適用税額は7833億

措置等が実施された（以下「4月措置」）。

令和3年度税制改正に向けた議論に先立ち、甘利明衆議院議員（自由民主党税制調査会長）は、主要紙のインタビューの中で、コロナショックへの対応の一環として商業地の固定資産税額の据置きに前向きな姿勢を示した<sup>8</sup>ほか、住宅ローン減税（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）<sup>9</sup>の特例やエコカー減税につき、それぞれ適用期限の延長を検討する方針を表明した<sup>10</sup>。西田実仁参議院議員（公明党税制調査会長）は、住宅ローン減税の特例につき甘利議員と同様の考えを示すとともに、企業による温室効果ガス削減につながる設備投資の支援措置の導入等を検討する考えを示した<sup>11</sup>。一方、一部の野党からは、消費税を含めた各税目における負担軽減策等を求める声も聞かれた<sup>12</sup>。

自由民主党及び公明党の税制調査会は、令和2年11月19日以降、与党大綱の策定に向けた本格的な議論に入った。議論の結果、令和元年度税制改正で導入された住宅ローン減税の特例につき適用期限を延長するほか、令和3（2021）年度に限り、全ての土地を対象として固定資産税等の負担増を回避する措置（以下「負担増回避措置」）を導入する等の方向性が示された。また、令和2年9月に就任した菅首相が就任後の国会における所信表明演説でデジタル化の加速や脱炭素社会の実現を打ち出す中<sup>13</sup>、両分野における企業の投資を促進するための税制面での対応が掲げられた。このほか、与党大綱には、教育資金及び結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税非課税措置の見直し・延長、我が国の国際金融センターとしての地位の確立に向けた税制上の措置、車体課税の見直し、納税環境の整備等が盛り込まれた。コロナショックへの対応の中で負担軽減や景気の下支えに力点が置かれ、与党大綱には多くの減税項目が並んだ。

## 2 改正案による増減収見込額

政府大綱には、改正が行われた場合における平年度ベース<sup>14</sup>の増減収見込額が示されている。これによると、国税では560億円の減収が見込まれている。地方税では、道府県税<sup>15</sup>で5億円の増収、市町村税で54億円の減収が見込まれている。なお、地方税については、令和3年度限りの固定資産税及び都市計画税の負担増回避措置により、同年度に令和2年度の税収額と比べ219億円の減収が見込まれている（政府大綱, pp.108-109; 巻末表 A、B 参照）。

円超）、地方税（令和2年10月末までに猶予申請が許可された分）につき20万7000件超（適用税額は2704億円超）である。国税庁「報道発表資料 「納税の猶予制度の特例」の適用状況（令和2年4～9月分）」2020.10.27. <<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0020010-112.pdf>>; 「報道資料 新型コロナウイルス感染症に係る地方税の「徴収猶予の特例」の適用状況（令和2年4～10月分）」2020.12.21. 総務省 HP <[https://www.soumu.go.jp/menunews/s-news/01zeimu02\\_02000273.html](https://www.soumu.go.jp/menunews/s-news/01zeimu02_02000273.html)>

<sup>8</sup> 「商業地 固定資産税上げず」『日本経済新聞』2020.8.14.

<sup>9</sup> 住宅ローン減税については後掲注(16)、特例の詳細については後掲注(17)を参照。

<sup>10</sup> 「住宅ローン減税延長」『毎日新聞』2020.10.15.

<sup>11</sup> 「住宅ローン減税 2年延長必要」『読売新聞』2020.10.28; 「省エネ設備投資 法人減税」『朝日新聞』2020.11.19.

<sup>12</sup> 「景気影響 コロナで見えず」『朝日新聞』2020.10.2; 立憲民主党税制調査会「2021年度税制改正への提言」2020.12.4. <[https://cdp-japan.jp/news/proposal\\_tax-reform-2021](https://cdp-japan.jp/news/proposal_tax-reform-2021)>

<sup>13</sup> 「第二百三回国会における菅内閣総理大臣所信表明演説」2020.10.26. 首相官邸 HP <[http://www.kantei.go.jp/jp/99\\_suga/statement/2020/1026shoshinhyomei.html](http://www.kantei.go.jp/jp/99_suga/statement/2020/1026shoshinhyomei.html)>

<sup>14</sup> 税制改正による影響が1年間にわたって税収に反映された状態をいう。

<sup>15</sup> 課税主体には東京都も含まれる。

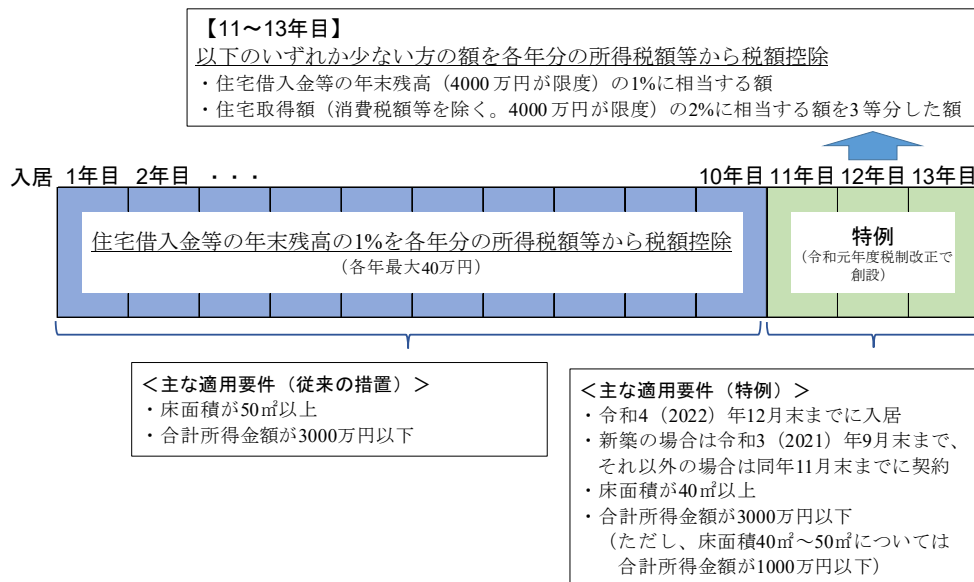
## II 令和3年度税制改正大綱の概要

### 1 個人所得課税及び資産移転課税

#### (1) 住宅ローン減税の特例の延長等

住宅ローン減税<sup>16</sup>をめぐり、令和元年度税制改正では、一定の要件の下で控除期間を3年間延長し13年間とする特例が設けられた<sup>17</sup>。与党大綱は、この特例の適用期限を延長し、新築の場合は令和3年9月末まで、それ以外の場合は同年11月末までに契約した場合であれば、令和4(2022)年12月末までの入居を要件として、特例が適用できるとしている<sup>18</sup>。また、世帯構成の変化を勘案して、控除期間13年間の特例につき、合計所得金額が1000万円以下の者を対象として、床面積が40m<sup>2</sup>から50m<sup>2</sup>までの住宅についても適用対象とする。これらは、コロナショックを背景とした住宅取得環境の厳しさに対応し、住宅投資を幅広い購買層に対して喚起する観点からの見直しとされる(与党大綱, pp.7-8, 23-26; 下図参照)。

図 住宅ローン減税の特例の延長等の概要



(注1) 認定長期優良住宅及び認定低炭素住宅については、各年の税額控除額は最大50万円。

(注2) 所得税額から控除しきれない額は、個人住民税額から控除される。

(出典) 「住宅ローン減税 特例2年延長 床面積も要件緩和」『朝日新聞』2020.12.11等を基に筆者作成。

<sup>16</sup> 住宅の取得等に係る借入金等の年末残高に応じて、年間で最大40万円(認定長期優良住宅及び認定低炭素住宅の場合には最大50万円)が10年間(特例の適用の場合は13年間)にわたって所得税額及び個人住民税額から控除される制度である。

<sup>17</sup> 消費税率の10%への引上げによる需要変動の平準化のための措置である。適用11年目以降の3年間については、一般の住宅の場合、「住宅借入金等の年末残高(4000万円が限度)の1%に相当する額」と「住宅取得額(消費税額等を除く。4000万円が限度)の2%に相当する額を3等分した額」のうち、いずれか少ない方の額を所得税額等から控除する仕組みである。詳細は、瀬古雄祐「平成31年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.1035, 2019.1.31, pp.3-4. <[https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11238478\\_po\\_1035.pdf?contentNo=1](https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11238478_po_1035.pdf?contentNo=1)>を参照。なお、この特例については、4月措置により、感染拡大による住宅建設の遅延等により当初の期限(令和2年12月末)までに入居できなかった場合にも、一定の要件の下で適用可能とされた。

<sup>18</sup> 所得税額から控除しきれない額は、個人住民税額から控除される。この場合、所得税の課税総所得金額等の7%(最高は13万6500円)が上限である。なお、この措置による個人住民税の減収額は、全額が国費で補填される(与党大綱, pp.7, 25-26.)。

見直しのうち面積要件の緩和については、平年度ベースで、国税では90億円、地方税では40億円の減収が見込まれている<sup>19</sup>（政府大綱, pp.108-109; 巻末表 A、B 参照）。

なお、住宅ローン減税をめぐっては、会計検査院により、控除率を下回る借入金利での借入れを行うことで支払利息を上回る減税を受ける者が8割弱に上ること等が指摘されている<sup>20</sup>。これにつき与党大綱は、令和4年度税制改正で控除額や控除率の在り方を見直すとしている（与党大綱, p.7.）。

## （2）教育資金、結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の見直し

現行では、両親や祖父母等の直系尊属から、①教育資金、②結婚・子育て資金の一括贈与を受ける場合につき、受贈者1人につき一定額（①では1500万円、②では1000万円）まで贈与税を非課税とする措置が講じられている。これらの措置につき、与党大綱は、格差の固定化の防止等の観点から、a. ①につき、贈与者の死亡の場合、贈与から3年経過後であれば非課税とする扱いを撤廃し、一定の場合<sup>21</sup>を除き残高を相続税の課税対象とすること、b. ①及び②につき、贈与者の子以外の直系卑属（孫等）に対する贈与であって贈与者死亡時に相続税が課される場合に、相続税額の2割加算の適用対象とすること、という見直しを行った上で、それぞれ適用期限の2年間の延長を行うとしている<sup>22</sup>。これらの見直しは、令和3年4月以後の贈与について適用される（与党大綱, pp.18, 42-44.）。

なお、②については、贈与の多くが課税対象とならない水準にあることや利用件数の少なさ等を踏まえ、次の適用期限到来時に、廃止を含めた検討を行うこととされた（同, p.18.）。

## （3）国際金融センターとしての地位の確立に向けた税制上の措置

従来は、就労等のために我が国に滞在する外国人が国内で死亡した場合には、過去15年以内の国内居住期間が通算10年超であれば、国外財産についても我が国の相続税の課税対象とされてきた。そして、そのことは、外国人材が我が国での就労を避ける一因であるとの指摘がなされてきた<sup>23</sup>。与党大綱は、こうした外国人に係る相続等において国外に居住する外国人等が取得する国外財産については、居住期間にかかわらず、我が国の相続税等の課税対象としないよう見直すとしている。これは、我が国の国際金融センターとしての地位の確立に向けて、海外から事業者や人材、資金を呼び込む観点からの見直しであるとされる<sup>24</sup>（与党大綱, pp.4-5, 40-41.）。

<sup>19</sup> これらの額は、控除が行われる期間全体にわたる減収見込額の合計である。なお、控除期間13年間の特例については、令和元年度税制改正時に、平年度ベースで国税では1000億円、地方税では141億円の減収が見込まれた（政府大綱, pp.108-109; 巻末表 A（注2）、B（注2）参照）。

<sup>20</sup> 会計検査院「平成30年度決算検査報告の概要」pp.383-386. <[https://www.jbaudit.go.jp/report/new/summary30/pdf/fy30\\_tokutei\\_02.pdf](https://www.jbaudit.go.jp/report/new/summary30/pdf/fy30_tokutei_02.pdf)>; 同「平成30年度決算検査報告」pp.815-824. <[https://www.jbaudit.go.jp/report/new/all/pdf/fy30\\_09\\_02.pdf](https://www.jbaudit.go.jp/report/new/all/pdf/fy30_09_02.pdf)>

<sup>21</sup> 受贈者が23歳未満である場合や学校等に在学している場合等がこれに該当する（与党大綱, p.42.）。

<sup>22</sup> なお、与党大綱は、直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置に係る非課税限度額（令和3年3月末までの措置として最大1500万円、それ以後は最大1200万円）につき、令和3年12月末までに新築等の契約を行った場合についても1500万円に引き上げる等の方針を示している（与党大綱, pp.7-8, 41-42.）。

<sup>23</sup> 「海外資産の相続税減免」『日本経済新聞』2020.10.14.

<sup>24</sup> なお、与党大綱は、同様の観点から、①投資運用業を主業とする非上場の非同族会社等の役員に対する業績連動給与につき、一定の要件の下で法人税における損金算入を可能とすること、②ファンドマネージャーが、出資するファンド（株式譲渡等を事業内容とする組合）から出資割合を超えて受け取る収益につき、一定の場合、株式譲渡益等として所得税の分離課税の対象となることを明確化すること、等を掲げている（与党大綱, pp.4-5, 64-65, 100-101.）。

## 2 法人課税

### (1) デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の創設

デジタル技術を活用した変革（デジタルトランスフォーメーション。以下「DX」）を企業に促す観点から、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）の改正を前提として、DX投資促進税制が新設される。同税制の下では、令和5（2023）年3月末までに、クラウド技術を活用したデジタル関連投資を行う場合に、費用の30%の特別償却又は同3%（グループ外の事業者とのデータ連携をする場合には5%）の税額控除の選択適用が可能となる<sup>25</sup>。適用に際しては、事業適応計画（仮称）を主務大臣<sup>26</sup>に提出し認定を受ける必要がある。なお、税額控除の場合の控除の上限は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（Ⅱ2（2）を参照）における控除額との合計で、当期の法人税額の20%とされる（与党大綱, pp.2-3, 8, 57, 65-66.）。

### (2) カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

菅内閣は、令和32（2050）年までに温室効果ガスの排出を我が国全体として実質ゼロにする「2050年カーボンニュートラル」の実現を目指す方針を掲げている<sup>27</sup>。この目標に向けた税制上の支援措置として、与党大綱は、産業競争力強化法の改正を前提として、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制を創設するとしている。同税制の下では、令和6（2024）年3月末までに、脱炭素化効果の高い先進的な投資<sup>28</sup>を行う法人等に対し、費用の50%の特別償却又は同5%（温室効果ガスの削減に著しく資するものにあつては10%）の税額控除の選択適用が認められる<sup>29</sup>。適用に際しては、中長期環境適応計画（仮称）を主務大臣<sup>30</sup>に提出し認定を受ける必要がある（与党大綱, pp.3, 10, 67-68.）。

### (3) 研究開発税制の見直し

製品の開発や技術の改良などのために試験研究を行った法人等が、その費用に応じて法人税額等からの控除が認められる研究開発税制<sup>31</sup>につき、与党大綱は、控除率及び控除額等の見直しを行うとともに、対象費用を見直すこととしている。

#### (i) 控除率及び控除額等の見直し

厳しい経営環境にあつても活発な研究開発が維持されるようインセンティブを高める観点から以下の見直しがなされる。すなわち、総額型につき、税額控除率カーブを見直すとともに、控除率の下限を現行の6%から2%に引き下げるほか、同上限を14%（原則は10%）とする特例

<sup>25</sup> 加えて、与党大綱は「法人税の特別償却を法人住民税及び法人事業税に、税額控除を中小企業者等に係る法人住民税に適用する」としている（与党大綱, pp.62, 67.）。

<sup>26</sup> 経済産業大臣等が考えられる。

<sup>27</sup> 「第百三回国会における菅内閣総理大臣所信表明演説」前掲注(13)

<sup>28</sup> 具体的には、化合物パワー半導体や燃料電池等の生産設備への投資のほか、生産工程等の脱炭素化と付加価値向上を両立する設備の導入が該当する。経済産業省「令和3年度（2021年度）経済産業関係税制改正について」2020.12, p.3. <[https://www.meti.go.jp/main/yosan/yosan\\_fy2021/pdf/zeisei.pdf](https://www.meti.go.jp/main/yosan/yosan_fy2021/pdf/zeisei.pdf)>

<sup>29</sup> 前掲注(25)と同様（与党大綱, p.68.）。

<sup>30</sup> 前掲注(26)と同様。

<sup>31</sup> 現行の研究開発税制は、①試験研究費の総額に係る税額控除制度（総額型）、②中小企業技術基盤強化税制、及び③特別試験研究費の額に係る税額控除制度（オープンイノベーション型）の3つの制度から構成されている。これらのうち①は大法人、②は中小法人を対象とした制度であり、①と②の重複適用はできない。なお、①につき、経済産業省は新たに一般型の呼称を用いている。経済産業省 前掲注(28), pp.12-13.

の適用期限を2年延長する<sup>32</sup>。加えて、売上げがコロナショック前に終了した事業年度との比較で2%以上減少したにもかかわらず試験研究費を増加させた場合につき、税額控除の上限を当期の法人税額の25%から30%に引き上げる<sup>33</sup>（与党大綱, pp.3, 57-60.）。

## (ii) 対象費用の見直し

企業のDXを促進する観点から、クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェアに関する試験研究に要した費用を研究開発税制の対象に加える（同, pp.8, 66-67.）。

## (4) 繰越欠損金の控除上限の特例の創設

法人は、各事業年度に生じた欠損金につき、翌事業年度以後10年以内に、各期の課税所得の50%まで損金算入できる。与党大綱は、産業競争力強化法の改正を前提として、コロナショックにより生じた欠損金につき、翌事業年度以後5年以内に限り、最大で課税所得の100%までの損金算入を可能とする措置を講ずるとしている。この措置は、厳しい経営環境の中、赤字企業が、事業再構築・再編等に取り組むことを支援する趣旨とされ、「未曾有の事態を踏まえた臨時異例のもの」とされる。適用に際しては、投資内容を含む事業計画を事業所管大臣に提出し認定を受ける必要がある（与党大綱, pp.4, 61, 63.）。

## (5) 中小法人の経営資源の集約化に資する税制の創設

中小法人のM&A（合併・買収）をめぐることは、買収先企業に対する事前の資産査定が不十分であること等が原因で、買収後に簿外債務等が発見されるケースが見られるという<sup>34</sup>。与党大綱は、中小企業等経営強化法（平成11年法律第18号）の改正を前提として、中小法人がM&Aに伴う株式の取得後における簿外債務や偶発債務等の顕在化リスクに備えるために準備金<sup>35</sup>を積み立てたときは、当該事業年度に損金算入を認める措置を創設するとしている<sup>36</sup>。適用に際しては、令和6年3月末までに、経営資源集約化措置（仮称）の記載のある経営力向上計画を主務大臣<sup>37</sup>に提出し認定を受ける必要がある（与党大綱, pp.13-14, 72-73.）。

## 3 車体課税

与党大綱は、脱炭素の動きを受けた電気自動車の急速な普及や自動運転技術の飛躍的向上といった自動車業界が直面する大変革に対応すべく、車体課税の見直しを早急に行うべきであるとしつつ、コロナショックの下での急激な変化を避ける観点から、一定の猶予期間を設けると

<sup>32</sup> 中小企業技術基盤強化税制においても、同様の観点から控除率の見直しがなされる（与党大綱, pp.58-59, 62-63.）。

<sup>33</sup> 中小企業技術基盤強化税制においても、同様の見直しがなされる（与党大綱, pp.58-59.）。控除の上限の見直しについては、コロナショックにより企業収益が減少した法人にあっては法人税額の減少により研究開発税制による恩恵が少なくなると見込まれることから、控除上限引上げにより投資意欲を損なわないようにする趣旨であると指摘される。「DX クラウド活用を優遇」『日本経済新聞』2020.12.11.

<sup>34</sup> 「中小企業再編 買収後のリスク軽減」『日本経済新聞』2020.12.11.

<sup>35</sup> 準備金の額は、株式等の取得価額の70%以下の金額とされる。

<sup>36</sup> また、認定を受けた中小法人については、M&A後における再編効果を高める設備投資や雇用の確保を促す措置が講じられる（与党大綱, pp.13-14.）。これについて、中小法人の再編により規模拡大を通して労働生産性を高める狙いがあるとの指摘が見られる。『日本経済新聞』前掲注(34)

<sup>37</sup> 認定を受けた経営力向上計画に従って行われる事業を所管する大臣と考えられる（中小企業等経営強化法第73条第4項等を参照）。

している。その上で、①自動車重量税（国税）のエコカー減税<sup>38</sup>の見直し及び延長、②自動車税（道府県税）及び軽自動車税（市町村税）の環境性能割の見直し及び臨時的軽減の延長、③自動車税及び軽自動車税の種別割におけるグリーン化特例<sup>39</sup>（軽課）の見直し、を行うとしている。クリーンディーゼル車については、エコカー減税及び環境性能割において最も減免度合いの高い区分としている現行の扱いを見直し、2年間の激変緩和措置を講じた後、ガソリン車と同等に扱う等としている（与党大綱，pp.6-7, 10-12, 83-93.）。

なお、与党大綱は、次のエコカー減税等の期限到来時に車体課税の抜本的な見直しを行うとしており、その際には、政策インセンティブ機能の強化、実質的な税収中立の確保、原因者負担・受益者負担としての性格、市場への配慮等の観点を踏まえるとしている（同，pp.11-12.）。

### (1) 自動車重量税におけるエコカー減税の見直し

自動車重量税（自動車検査証の有効期間や自動車の重量、車体の環境負荷等に応じて定められた税率により車検時（軽自動車の場合は使用の届出時）に課税）のエコカー減税につき、与党大綱は、令和3年4月末とされている適用期限を2年延長するとしている。同時に、全体として自動車ユーザーの負担が増えないように配慮しつつ、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、従来の令和2年度燃費基準を改め、令和12年度燃費基準の達成度に応じて減免する仕組みに切り替えるとともに、2回目車検時の免税対象の重点化を図る。これらの結果、全体として新車の7割程度が減免対象となり、減税対象割合が現行水準と同じ状況が維持される見通しである<sup>40</sup>（与党大綱，pp.10-12, 83-85; 上表参照）。

表 自動車重量税におけるエコカー減税の見直しの概要

【現行のエコカー減税】

燃費基準	令和2年度基準（10当たり平均走行距離：17.6キロ）		
達成の度合い	エコカー減税に係る軽減措置の概要		
	初回車検		2回目車検
電気自動車等、クリーンディーゼル車	免税		
ガソリン車、ハイブリッド車等	基準を190%以上達成	免税	
	基準を140%以上達成	免税	
	基準を120%以上達成	税率を50%軽減	
	基準を達成	税率を25%軽減	



【与党大綱に示された改正案（令和3（2021）年5月以後に適用）】

燃費基準	令和12年度基準（10当たり平均走行距離：25.4キロ）		
達成の度合い	エコカー減税に係る軽減措置の概要		
	初回車検		2回目車検
電気自動車等 *クリーンディーゼル車は除外	免税		
ガソリン車、ハイブリッド車等	基準を120%以上達成	免税	
	基準を90%以上達成	税率を50%軽減	
	基準を75%以上達成	税率を25%軽減	
	基準を60%以上達成	税率を25%軽減	
クリーンディーゼル車	令和2年度基準を達成	令和5年4月末まで免税	
	令和2年度基準を未達成	令和4年4月末まで免税	

(注1) 上表は乗用車等に関するものである。  
 (注2) 10当たりの平均走行距離は、燃費基準推定値（平成28（2016）年度の乗用車の車両重量別出荷構成を前提として算出）を示している。  
 (注3) 「電気自動車等」とは、電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド自動車、天然ガス自動車を指す。  
 (出典) 「自動車 エコカー減税 2年延長」『読売新聞』2020.12.11等を基に筆者作成。

### (2) 自動車税及び軽自動車税の環境性能割の見直し及び臨時的軽減の延長

自動車税及び軽自動車税の環境性能割（燃費性能に応じて購入額の0.5～3%を取得時に課税）

<sup>38</sup> 自動車重量税において設けられている、燃費性能等に応じて税負担を減免する特例措置である。  
<sup>39</sup> 燃費性能等に優れた自動車について税負担を軽減する一方で、新車新規登録等から一定年数が経過した自動車について税負担を重くする仕組みである。  
<sup>40</sup> 経済産業省 前掲注(28), p.19.



の税率区分については2年ごとに見直すとされ、令和2年度末がその期限に当たる。与党大綱は、令和2年度燃費基準の達成状況を考慮しつつ、令和12年度燃費基準の下で税率区分を見直すとしている（与党大綱, pp.10-12, 85-89, 91-92.）。

また、環境性能割については、令和元年度税制改正において税率1%分の臨時的軽減が講じられたところ<sup>41</sup>、4月措置により適用期限は令和3年3月末に延長されている。与党大綱は、軽減の適用期限を更に9か月延長し、同年12月末とする。なお、この延長により、令和3年度に地方税では334億円の減収が見込まれており（政府大綱, p.109; 巻末表B参照）、その全額が国費で補填される（与党大綱, pp.6-7, 12, 89, 92.）。

### （3）自動車税及び軽自動車税の種別割におけるグリーン化特例（軽減）の見直し

与党大綱は、自動車税及び軽自動車税の種別割（自動車及び軽自動車の所有者に対し、排気量等に応じて定められる税率（年額）で毎年課税）のグリーン化特例（軽減）について、クリーンディーゼル車を対象から除くとともに、重点化及び令和12年度燃費基準への切替えを行った上で、令和3年3月末とされている適用期限を2年間延長するとしている。また、次の期限到来に向けて、更なる重点化を検討する方針が示されている（与党大綱, pp.10-11, 89-93.）。

## 4 土地に係る固定資産税等の負担調整措置

固定資産税は、土地、家屋及び償却資産の1月1日時点での所有者を納税義務者とし、適正な時価等を課税標準として課される地方税<sup>42</sup>である。土地に係る同税については、3年ごとの基準年度に評価替えが行われ、算出された固定資産税評価額（原則として3年間据置き。以下「評価額」）を基に税額が算出される。なお、宅地等の評価額については、前年の地価公示価格等の7割を目途とするとともに、評価替えに伴う税負担の上昇幅が大きくなる場合に、上昇幅を一定範囲に抑える措置（負担調整措置）が講じられてきた。

令和3年度は基準年度に当たり、同年度以後、令和2年1月1日時点の地価公示価格等を基準にした新たな評価額によって課税が行われる。感染拡大前には都市部を中心に地価の上昇が見られたことから、同時点を基準とする評価額では足元の経済情勢に鑑みて税負担が過重になると懸念されていた。

与党大綱は、①令和3年度から令和5年度にかけて、土地に係る同税の負担調整措置を継続するとともに<sup>43</sup>、②納税者の負担感に配慮する観点から、令和3年度に限り、負担調整措置等により税負担が増加する場合に限り、前年度の税額に据え置く措置<sup>44</sup>を講ずることとしている<sup>45</sup>。②の措置により、令和3年度分の地方税では令和2年度の税収額と比べ219億円の減収が見込まれている（与党大綱, pp.5-6, 14, 44; 政府大綱, p.109; 巻末表B（注4）参照）。

土地に係る固定資産税をめぐっては、当初、商業地のみを対象とした税額の据置きを検討す

<sup>41</sup> 瀬古 前掲注(17), p.7.

<sup>42</sup> 大規模な償却資産（都道府県と市町村の双方が課税）以外は市町村（特別区については東京都）によって課される。市町村においては、同税収が税収全体の4割超を占めており、主要な税源である。

<sup>43</sup> なお、負担調整措置については、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、その在り方について引き続き検討を行うとしている（与党大綱, p.6.）。

<sup>44</sup> 税負担が減少する場合には、新たな税額により課税される。

<sup>45</sup> 都市計画税においても同様の措置が講じられる（与党大綱, p.44.）。

る方針が示されたものの<sup>46</sup>、据置き対象の拡大を求める声が高まったこと等を受けて、農地を含む全ての土地へと対象が拡大されたと報じられている<sup>47</sup>。

## 5 納税環境の整備

### (1) 税務関係書類における押印義務の見直し

感染拡大防止に向けた取組やコロナショックへの対応の中で、我が国における行政機関や民間企業のデジタル化の遅れが浮き彫りとなった。こうした課題への対応や税務手続の負担軽減の観点から、与党大綱は、令和3年4月以後に税務署長等に提出する国税関係書類（確定申告書や扶養控除等申告書等）について、押印義務を廃止するとしている<sup>48</sup>。ただし、実印の押印及び印鑑証明書の添付を求めている書類、遺産分割協議書等については、引き続き押印を要する（与党大綱, pp.9, 117.）。

### (2) 電子帳簿等保存制度の見直し等

従来、領収書等を電子データにより保存する場合は、税務署による事前承認を要するほか、事後の定期検査における照合確認のため原本の保存を要するなど、使い勝手の面で課題が指摘されてきた<sup>49</sup>。与党大綱は、経理の電子化による生産性の向上やテレワークの推進等に資する観点から、国税関係帳簿書類を電子的に保存する際の手続の抜本的見直しを行うとしている。具体的には、事前承認を廃止するほか、一定の要件を満たす電子的帳簿について、電子データのまま保存することを可能とする。また、ペーパーレス化を促進する観点から、国税関係書類に係るスキャナ保存制度<sup>50</sup>につき、手続・要件の緩和を図るとともに、電子データ改ざん抑止のための措置を講ずるとしている。この見直しによって、例えば、スキャナ保存後に日時を証明するタイムスタンプを打つことで、すぐに原本を廃棄することが可能になる<sup>51</sup>（与党大綱, pp.9, 117-121.）。

## III 主な論評と今後の課題

### 1 主な論評

与党大綱に示された令和3年度税制改正案全体に対しては、バランスの取れた税制改正案であるとの評価<sup>52</sup>や、負担軽減措置やデジタル化推進の方向性は評価できるとの見方<sup>53</sup>が示されている。一方で、格差是正を始めとする税制の中長期的な課題をめぐる議論が先送りされたことへの批判<sup>54</sup>が見られるほか、特に若い世代への資産移転を促す措置や退職金課税の在り方をめ

<sup>46</sup> 『日本経済新聞』前掲注(8)

<sup>47</sup> 例えば、「コロナ下 負担増回避」『読売新聞』2020.12.11等を参照。

<sup>48</sup> なお、地方公共団体の長に提出する地方税関係書類についても同様に、押印義務を廃止する（与党大綱, pp.9, 117.）。

<sup>49</sup> 「納税のデジタル化 確定申告 はんこ不要」『日本経済新聞』2020.12.11.

<sup>50</sup> 紙の領収書等の原本に代えてスキャナ画像を保存することができる制度をいう。

<sup>51</sup> 『日本経済新聞』前掲注(49); 経済産業省 前掲注(28), p.44.

<sup>52</sup> 熊谷亮丸「90点 やれること最大限に」『毎日新聞』2020.12.11.

<sup>53</sup> 斎藤太郎「デジタル化推進姿勢を評価」『産経新聞』（大阪版）2020.12.11.

<sup>54</sup> 「社説 税制改正大綱 格差の是正を忘れるな」『朝日新聞』2020.12.11; 「世界の潮流から後れ」『東京新聞』2020.12.11.

ぐる早期の議論を求める意見が見られる<sup>55</sup>。また、内容面において大企業や富裕層向けの減税策が目立ち、経済格差を助長しかねないと懸念する声<sup>56</sup>も聞かれる。

コロナショック対策の観点から打ち出された住宅ローン減税の見直しや固定資産税等の負担増回避措置については、経済や個人消費を下支えするものとして評価する声<sup>57</sup>がある一方、各措置の効果を疑問視し、より実効性のある措置を講ずるべきであるとの指摘<sup>58</sup>もなされている。

経済界からは、「企業の将来に向けた投資を後押しし（中略）事業改革の達成に寄与するものと歓迎する」<sup>59</sup>、「企業のビジネスモデルの変革を後押しする税制措置が盛り込まれたことを評価する」<sup>60</sup>など、肯定的な受止めが多く聞かれる。自動車業界からは「自動車ユーザーの負担増を回避するとともに、国内市場の活性化にも繋がる」として歓迎する見方が示されている<sup>61</sup>。固定資産税等の負担増回避措置を通じて税収減が見込まれる自治体からは、同措置をめぐって「総合的な判断であると理解するものの（中略）厳しい措置である」<sup>62</sup>との評価が見られる。

## 2 今後の中長期的課題

格差是正に向けた対応や、働き方の多様化を踏まえた公平で中立的な税制の構築など、個人所得課税をめぐる見直しの必要性を説く声は少なくない<sup>63</sup>。そうした中、与党大綱には、経済社会の構造変化への対応や所得再分配機能の回復の観点から、各種控除の在り方等を検討する方針が記された。また、同大綱は、私的年金等をめぐる課税の在り方につき、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正かつ公平な税負担を確保できる包括的な見直しを目指しつつ、具体的な案を精力的に検討することとしている。これらの点については、政府の税制調査会の中期答申<sup>64</sup>の方向性に沿うものである（与党大綱、pp.15-17, 129.）。

加えて、与党大綱は、経済のグローバル化・デジタル化の進展により、従来の国際課税原則の機能不全や過度な法人税率引下げ競争が生じていることを挙げ、国際的なコンセンサスに基づく解決策への合意に向けて、我が国が一層主導的な役割を果たしていくことが重要としている（同、p.19.）。

自動車関係諸税については、国・地方を通じた財源を安定的に確保していくことを前提に、受益と負担の関係を含め、中長期的視点に立って課税の在り方を検討する方向性が示された（同、p.130.）。

<sup>55</sup> 星野卓也「2021年度税制改正大綱のポイント整理—短期の負担軽減策と中長期のデジタル・グリーン推進が柱に—」『Economic Trends』2020.12.14. 第一生命経済研究所 HP <<http://group.dai-ichi-life.co.jp/dlri/pdf/macro/2020/hoshi201214.pdf>>

<sup>56</sup> 「税軽減 恩恵は限定的」『産経新聞』2020.12.11.

<sup>57</sup> 日本経済団体連合会「令和3年度与党税制改正大綱に関する中西会長コメント」2020.12.10. <<http://www.keidanren.or.jp/speech/comment/2020/1210.html>>

<sup>58</sup> 「社説 与党税制大綱 力強さ欠く小幅改正だ」『東京新聞』2020.12.11.

<sup>59</sup> 日本経済団体連合会 前掲注(57)

<sup>60</sup> 日本商工会議所「令和3年度与党税制改正大綱に対する三村会頭コメント」2020.12.10. <<https://www.jcci.or.jp/news/jcci-news/2020/1210160255.html>>

<sup>61</sup> 豊田章男「令和3年度税制改正大綱について」2020.12.10. 日本自動車工業会 HP <[http://release.jama.or.jp/sys/comment/detail.pl?item\\_id=588](http://release.jama.or.jp/sys/comment/detail.pl?item_id=588)>

<sup>62</sup> 立谷秀清「令和3年度与党税制改正大綱について」2020.12.10. 全国市長会 HP <[http://www.mayors.or.jp/p\\_opinion/documents/201210yotoutaikou-comment.pdf](http://www.mayors.or.jp/p_opinion/documents/201210yotoutaikou-comment.pdf)>

<sup>63</sup> 例えば、「コロナ対応 減税色濃く」『朝日新聞』2020.12.11.

<sup>64</sup> 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」2019.9, pp.9-12. 内閣府 HP <[https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kail\\_2.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kail_2.pdf)>

## おわりに

政府大綱と同日に閣議決定された令和3年度予算案では、一般会計の歳入歳出総額が過去最大の106.6兆円規模に達する一方、一般会計税収見込額は57.4兆円と、令和2年度当初予算を6兆円余り下回る水準にとどまった。社会保障費を始めとする歳出圧力が強まる中、感染拡大やコロナショックを受けて巨額の財政出動がなされた現状を踏まえ、財源確保策を含めた今後の対応が注視される<sup>65</sup>。

令和3年度税制改正に向けた議論では、納税者の負担軽減という喫緊の課題と、DXや環境分野における投資促進という感染拡大の収束後を見込んだ措置に焦点が当たる中で、経済社会の構造変化への対応や所得再分配機能の回復の観点からの個人所得課税の控除の見直しや、資産移転の時期の選択に中立的な相続税・贈与税の検討など、現行税制の中長期的な課題をめぐる議論は持ち越された。与党大綱に盛り込まれた措置の効果等をめぐる議論や検証に加え、あるべき税制及び財政再建を見据えた今後の議論が期待される。

---

<sup>65</sup> コロナショック下での減税措置に一定の理解を示しつつも、財政再建に向けた今後の検討が必要であるとの懸念も散見される。例えば、木内登英「与党が税制改正大綱を決定：より幅広い議論を期待」2020.12.10. 野村総合研究所 HP <[https://www.nri.com/jp/knowledge/blog/1st/2020/fis/kiuchi/1210\\_2](https://www.nri.com/jp/knowledge/blog/1st/2020/fis/kiuchi/1210_2)> を参照。

## 巻末表 A 令和3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) 住宅ローン控除の特例の延長等	▲ 90	0
(2) 企業年金・個人年金制度等の見直し	▲ 20	—
(3) 退職所得課税の適正化	30	10
個人所得課税 計	▲ 80	10
2. 法人課税		
(1) デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の創設	▲ 110	▲ 70
(2) 研究開発税制の見直し	▲ 240	▲ 170
(3) 賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し	740	520
(4) 繰越欠損金の控除上限の特例の創設	▲ 390	▲ 370
(5) カーボンニュートラルに向けた税制措置の創設	▲ 100	▲ 10
(6) 商業・サービス業・農林水産業活性化税制の廃止	20	10
(7) 地域未来投資促進税制の見直し	20	20
(8) 中小企業における所得拡大促進税制の見直し	90	30
(9) 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設	▲ 160	▲ 40
法人課税 計	▲ 130	▲ 80
3. 消費課税		
航空機燃料税の税率引下げ	▲ 300	▲ 300
4. 東日本大震災関連税制		
福島復興再生特別措置法に基づく税制措置の創設	▲ 50	▲ 10
合 計	▲ 560	▲ 380

(注1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

(注2) 「住宅ローン控除の特例の延長等」の平年度減収見込額は、面積要件の緩和によるものであり、控除が行われる期間全体にわたる減収見込額の合計額を計上している。なお、住宅ローン控除期間を3年間延長する特例については、令和元年度税制改正時に平年度▲1,000億円の減収と見込んでいた。

(注3) 3年度改正における自動車重量税のエコカー減税の見直しによる増収見込額は平年度40億円、初年度0億円（特別会計分を含む）。他方、元年度から3年度にかけて追加的に発生したエコカー減税制度による減収見込額は▲50億円程度（特別会計分を含む）。

(出典) 「令和3年度税制改正の大綱」（令和2年12月21日閣議決定）p.108. 財務省 HP <[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf)>

巻末表 B 令和3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	▲ 14	▲ 26	▲ 40			
住宅ローン控除の特例の延長等	▲ 14	▲ 26	▲ 40			
2 不動産取得税	▲ 1		▲ 1			
税負担軽減措置の見直し等	▲ 1		▲ 1			
3 軽油引取税	4		4	4		4
課税免除の特例措置の見直し	4		4	4		4
4 車体課税	▲ 3		▲ 3	▲ 302	▲ 36	▲ 338
(1)自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割の税率の臨時的軽減 (R3.4.1 から R3.12.31 までの間に取得した自家用乗用車のみ)				▲ 298	▲ 36	▲ 334
(2)先進安全技術を搭載したトラック・バスに係る自動車税環境性能割の課税標準の特例措置の拡充	▲ 3		▲ 3	▲ 4		▲ 4
5 固定資産税		2	2			
税負担軽減措置の見直し等		2	2			
合 計	▲ 14	▲ 24	▲ 38	▲ 298	▲ 36	▲ 334
国税の税制改正に伴うもの	19	▲ 30	▲ 11	▲ 6	▲ 5	▲ 11
個人住民税	2	2	4	1	2	3
法人住民税	▲ 5	▲ 32	▲ 37	▲ 1	▲ 7	▲ 8
法人事業税	22		22	▲ 6		▲ 6
再 計	5	▲ 54	▲ 49	▲ 304	▲ 41	▲ 345

(注1) 上記の計数は1億円未満を四捨五入している。

(注2) 「住宅ローン控除の特例の延長等」の平年度減収見込額は、面積要件の緩和によるものであり、控除が行われる期間全体にわたる減収見込額の合計額を計上している。なお、住宅ローン控除期間を3年間延長する特例については、令和元年度税制改正時に平年度▲141億円の減収と見込んでいた。

(注3) 令和3年度における環境性能割の税率区分の見直し及びグリーン化特例（軽課）の見直しによる増収見込額は平年度136億円、初年度22億円。他方、令和元年度から令和3年度にかけて追加的に発生した環境性能割における減収見込額は▲88億円程度。

(注4) 固定資産税及び都市計画税の負担調整措置に係る令和3年度の特別な措置に伴う令和3年度の税収額は、前年度の税収額と比べ▲219億円の減と見込まれる。

(注5) 上記の他、国税の税制改正に伴う特別法人事業譲与税の減収額は平年度▲67億円、初年度▲6億円と見込まれる。

(出典) 「令和3年度税制改正の大綱」（令和2年12月21日閣議決定）p.109. 財務省 HP <[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/20201221taikou.pdf)>