

2017年12月21日 全6頁

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

金融調査部 研究員 是枝 俊悟

[要約]

- 2017年12月14日、自由民主党・公明党は「平成30年度税制改正大綱」(大綱)を公表した。本稿は、大綱における大企業に係る法人税の改正について解説する。
- 大綱では、賃上げと生産性向上を実現するため租税特別措置(租特)を見直すとした。所得拡大促進税制・研究開発税制・地域未来投資促進税制の要件等が見直され、新たに情報連携投資等促進税制を創設するとした。これら4つの生産性向上に関連する租特(生産性4租特)により、最大で法人税額の90%の税額控除が可能となる。
- 2016年度の税制改正により、2018年度から法定実効税率(標準税率による、以下同じ)は29.74%に引き下げられる。大綱による改正後の所得拡大促進税制と情報連携投資等促進税制を最大限活用した場合、これらを考慮した実効税率は20.39%となり、OECDやアジア諸国等と十分競争できる水準になる。もし仮に生産性4租特をフル活用できたとすると、実効税率は8.70%まで下がることとなる。
- 所得拡大促進税制を適用するには、継続雇用者の平均年収ベース(賞与、残業代等を含む)で対前年比3%以上の賃上げが求められる。労働基準法の改正等も考慮すると、企業には、生産性を向上して残業時間を削減し、かつ、残業代の削減分以上の賃上げを行って、従業員の年収を引き上げていくことが求められている。

1. 法人税改正案の概要

2017年12月14日、自由民主党・公明党は「平成30年度税制改正大綱」¹(大綱)を公表した。今後、2018年の通常国会に大綱をもとにした税制改正法案が提出され、年度内に法案成立となる見込みである。現在は衆議院・参議院ともに与党が過半数を占めているため、大綱に記載された内容はほぼそのまま実施されるものと考えてよいだろう。

大綱では、「デフレ脱却と経済再生に向け、生産性向上のための設備投資と持続的な賃上げを強力に後押しする観点」から、租税特別措置(租特)の見直しを行うとしている。具体的には、

¹ https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf

所得拡大促進税制を大幅に改組するほか、新たに情報連携投資等促進税制²を創設するとした。さらに、既存の研究開発促進税制と地域未来投資促進税制の適用要件に賃上げまたは一定の設備投資を加える見直しを行うとした。大綱ではこれら4つの租特を生産性の向上に関連する制度と位置付けている（以後、本稿では「生産性4租特」と呼ぶ）。

これらの改正概要は、次の図表1の通りである。

図表1 大綱による「生産性4租特」見直し案の概要（大企業の場合）

制度	適用期限	現行(2017年度)		改正案(2018年度～)	
		主な適用要件	税額控除限度額 (当期の法人税額の)	主な適用要件	税額控除限度額 (当期の法人税額の)
所得拡大促進税制	2018年3月31日以前開始事業年度まで ⇒3年延長	給与総額が2012年度比5%以上増、かつ、平均給与が前年度比2%以上増	10%	平均給与前年度比3%以上増、かつ、国内設備投資額が減価償却費の総額の90%以上	20%
情報連携投資等促進税制	新法の施行日から2021年3月31日までの間の資産の取得	—	—	高度なデータ活用により生産性の向上を図るソフトウェア等に5,000万円以上投資	(平均給与が前年度比3%以上増の場合) 20%
研究開発促進税制	一部の規定は2019年3月31日以前開始事業年度まで ⇒期限は変更なし	試験研究費が一定以上	(全類型の合計で) 40%	生産性4租特共通の要件として、「前年より法人所得が増えている場合は、賃上げまたは一定以上の設備投資を行っていること」が加わる	(全類型の合計で) 40%
地域未来投資促進税制	2019年3月31日までの間の資産の取得 ⇒期限は変更なし	地域を牽引する事業計画につき自治体からの承認を受け、当該計画に沿って投資を行うこと	20%		20%
生産性4租特を最大限適用できた場合の合計		—	70%	—	2018年度は90%(注)

(注)これらの租特の税額控除限度額の単純合計は当期の法人税額の「100%」となるが、現行法におけるあらゆる租特による税額控除額の合計は当期の法人税額の90%までとする規定が適用されるものと考えられる。

(出所)法令および大綱をもとに大和総研作成

所得拡大促進税制は、適用要件につき平均給与（大綱上の表記は「平均給与等支給額」）の増加率について前年度比2%以上であったものが3%以上になるなどの見直しが行われた一方、要件を満たした場合に認められる税額控除額と税額控除限度額を拡大し、適用期限を3年間延長するとした（詳しくは3.で後述）。

新設とした情報連携投資等促進税制は、生産性向上の実現のための臨時措置法（仮称）の制定を前提に、当該法律における認定を受けた事業者が革新的データ活用計画（仮称）に従って一定額以上のソフトウェアの新設等を行った場合、特別償却または税額控除を行えるものである。税額控除を選択した場合、原則として税額控除額は取得価額の3%、税額控除限度額は当期の法人税額の15%だが、平均給与前年度比3%以上増の条件も満たす場合は、税額控除額が取得価額の5%に、税額控除限度額は当期の法人税額の20%に増額される。

大綱では、「生産性4租特」について共通の適用要件を設け、法人としての所得が増加しているにもかかわらず、賃上げや設備投資をほとんど行っていない大企業について、適用できなく

² 大綱の記載は「情報連携投資等の促進に係る税制」であり、税制の正式名称は未確定と思われるが、本稿では「情報連携投資等促進税制」と記載した。

するとした。

生産性4租特による税額控除限度額を合計すると、現行（情報連携投資等促進税制を除く3租特）でも当期の法人税額の70%であり、大綱による改正実現後は、2018年度において当期の法人税額の90%に達する（図表1の（注）参照）。特に、研究開発促進税制は適用企業が12,287件、税額控除の合計が6,158億円に及ぶ（2015年度）³など幅広い企業に利用されており、適用できなくなることによる法人の税負担への影響は大きい。

ただし、要件が問われるのは法人としての「**所得が対前年度比で増加している場合**」に限られる。このため、業績が悪化している企業において賃上げや設備投資をしなければ法人税負担を増やすというような「泣き面に蜂」の制度とはなっていない。

所得が対前年度比で増加している企業においても、適用要件はそれほど厳しいものではなく、**①「平均給与が前年度超である」か、②「国内設備投資額が当期の減価償却費の10%超である」かのいずれか**を満たせばよい。

①の「平均給与が前年度超である」とは、平均給与については前期と当期に継続して雇用されている者について、前年度比で増加していればよいという条件である。したがって、理論上は積極的な賃上げを行わなくても、定期昇給が行われていれば要件を満たすことになる。平均給与には残業代や賞与なども含むが、この点は、「働き方改革」によって残業時間が減り残業代が減少するならば、その分は固定給や賞与の増加で還元すべきとの政権からのメッセージとも捉えられよう。

減価償却費とは建物や機械など時の経過によって資産の価値が減少していく資産について、その資産価値の減少分の金額を各期の費用に計上するものである。ある年において設備投資額が減価償却費より少ない場合、貸借対照表上の固定資産が減少することを意味する。このため、通常、事業を維持・拡大していく企業の場合、平均的には、設備投資の金額は減価償却費を上回るはずである。

実際には、企業の設備投資額は每期一定ではなく、数年や数十年ごとに大規模な設備投資が行われることもあるなど各期の設備投資額には波があるだろうが、多くの企業では毎年必要となる機械や装置等の更新のための設備投資額だけでも**②「国内設備投資額が当期の減価償却費の10%超である」**の要件を満たせるのではないかと考えられる。

なお、研究開発促進税制と地域未来投資促進税制は、いずれも2019年3月31日に適用期限切れとなるが、大綱では期限の延長については触れられていない。これらの適用期限の延長については、次回（2019年度）の税制改正にて検討されるものと考えられる。

³ 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（平成29年2月国会提出）による。
http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2016/gaiyou.pdf

2. 租特を考慮した実効税率はどこまで下がるか

経団連は法人税の法定実効税率の OECD 諸国平均・アジア近隣諸国並みの 25%程度への引下げを要望しており⁴、大綱における法人税の改正案も実質的な実効税率を引き下げるという意味合いであるとの報道も多く見られる。

例えば、日本経済新聞⁵は、大綱による改正につき、現在 29%台の法人実効税率について所得拡大促進税制が適用される場合には 25%に下げ、さらに情報連携投資等促進税制も適用される場合には 20%まで下げるという「2 段階で大企業の実質負担を軽減」するものであると報道している。

法人の所得に課される税には国税としての法人税のほか、地方税の法人住民税や法人事業税などがあり、それらの合計額の所得に対する割合のことを「法定実効税率」という。一般的には法定実効税率を算出する際に租特は考慮されないが、租特を考慮した場合の実効税率を試算したものが図表 2 である⁶。

図表 2 租特を考慮した場合の実効税率（地方税は標準税率による）

		A		B	C	D	E	(法定) 実効税率
		税額控除前 法人税率	税額控除後 法人税率	住民税 標準税率	事業税 標準税率	地方法人 特別税率	地方法人 税率	
		事業税等控除後所得の		税額控除前 法人税額の	所得の	「所得×C」 の金額の	税額控除後 法人税額の	
①	2016年度～2017年度 (租特を適用しない場合)	23.40%	23.40%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	29.97%
②	2018年度 (租特を適用しない場合)	23.20%	23.20%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	29.74%
③	2018年度に20%税額控除適用 (所得拡大促進税制を最大限活用)	23.20%	18.56%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	25.07%
④	2018年度に40%税額控除適用 (③に加え情報連携投資等促進税制も 最大限活用)	23.20%	13.92%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	20.39%
⑤	2018年度に90%税額控除適用 (「生産性4租特」をフル活用した場合)	23.20%	2.32%	12.90%	0.70%	414.20%	4.40%	8.70%

(注)「年度」とは、その年の4月1日～翌年3月31日に開始する事業年度のこと。各税率は外形標準法人におけるもの。表示単位未満四捨五入。
(法定)実効税率の算定式は下記の通り。

$$\text{実効税率} = \frac{A' + A \times B + C + C \times D + A' \times E}{1 + C + C \times D}$$

(出所)法令および大綱をもとに大和総研試算

2016年度の税制改正により、法定実効税率は2017年度の29.97%（図表2の①）から2018年度は29.74%に下がる（図表2の②）。

大綱による拡大後の所得拡大促進税制を最大限活用した場合、2018年度の実効税率は25.07%まで下がる（図表2の③）。これに加え、大綱により創設されるとする情報連携投資等促進税制

⁴ 一般社団法人経済団体連合会「平成30年度税制改正に関する提言」（2017年9月19日）などを参照。

http://www.keidanren.or.jp/policy/2017/067_honbun.pdf

⁵ 2017年12月15日付朝刊3面

⁶ 法人税の税額控除の他の税目への波及については、現行の大企業向けの他の租特と同様に、「地方法人税」については税額控除後の法人税額が課税ベースとなる一方、住民税については税額控除前の法人税額が課税ベースになるものと仮定した。

も最大限活用した場合の実効税率は 20.39%まで下がる（図表 2 の④）。

大綱による改正が実現すると、十分な賃上げや設備投資等を行う企業に対しては、OECD 諸国平均やアジア近隣諸国並みの税負担でよいということになる（もつとも、他国においても租特に相当するような政策税制がある点にも留意する必要がある）。

仮に「生産性 4 租特」をフル活用して法人税額の 90%の税額控除が適用される場合の実効税率を試算すると、8.70%となった。このほとんどは地方税であり、国税としての法人税相当分は僅か 2.24%であり、「ほぼ非課税」と言ってもよい水準になる。

この点については、生産性向上を目指したソフトウェア等への投資を行い、研究開発に多額を投じ、地域の企業を牽引する事業を行い、かつ、従業員の給与も継続的に高水準の引上げを行い続けるような「国にとって理想的な」企業に対しては、少なくとも 2018 年度においては国税としての法人税はほぼ課さないというメッセージとしても捉えられよう。

3. 所得拡大促進税制で 3%賃上げは実現するか

大綱における所得拡大促進税制の改正案の概要は次の図表 3 に示される。

現行法における所得拡大促進税制は 2018 年 3 月 31 日以前開始事業年度までで期限切れとなる予定だが、大綱ではこの期限を 3 年延長し、2018 年 4 月 1 日から 2021 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度において新たな仕組みを適用するとしている。

図表 3 所得拡大促進税制の改正案の概要

			大企業		中小企業	
			現行制度 (2017年度)	改正案 (2018～2020年度)	現行制度 (2017年度)	改正案 (2018～2020年度)
制度の適用要件 (①～④を 全て満たす)	①	基準年度(2012年度)比の給与総額の増加率	5%以上	【廃止】	3%以上	【廃止】
	②	前年度比の給与総額の増加率	0%以上	【廃止】(注1)	0%以上	【廃止】(注1)
	③	前年度比の平均給与の増加率	2%以上	3%以上	0%超	1.5%以上
	④	当年度の国内設備投資額の減価償却費に対する割合	(条件なし)	【新設】 90%以上	(条件なし)	(条件なし)
控除額増加のための要件	⑤	当年度の教育訓練費の増加率	—	【新設】 前2年度平均比 20%以上	—	【新設】 前年度比10%以上 (注2)
税額控除額 (AとBの合計額)	A	基準年度比の前年度の給与総額の増加額に対し	10%	【廃止】	10%	【廃止】
	B	前事業年度比の当年度の給与総額の増加額に対し	12%	15% (⑤の条件も満たす場合は 20%)	10% (③の率が2%以上の場合は22%)	15% (③の率が2.5%以上で、かつ、⑤の要件も満たす場合は 25%)
税額控除の控除限度額			当期の法人税額の10%	当期の法人税額の 20%	当期の法人税額の20%	

(注1) 改正案ではこの率が0%超とならない限り、税額控除額は発生しない。

(注2) 中小企業等経営強化法の認定に係る計画における経営力向上の証明を得た場合も⑤の要件を満たすものとしている。

(出所) 法令・大綱をもとに大和総研作成

大企業における規定について説明すると、現行制度においては、給与の増加を判定する際に 3

つの条件があった（図表3の①～③）が、これは前年度比の平均給与の増加率が3%以上であることに一本化される。

平均給与は、前期と当期に継続して雇用されている者をベースに算出し、固定給だけでなく残業代や賞与なども含まれる。すなわち、継続雇用者の年収の平均が3%以上増加していることが適用の条件であると言える。

もともと、大企業における定期昇給分とベースアップを合わせた「賃上げ率」の平均は2%程度であり⁷、自然体で所得拡大促進税制を適用できることとなる企業は多くないだろう。所得拡大促進税制を適用するためには、企業が積極的に賃上げを行う必要がある。

罰則付きの残業時間の上限を設ける労働基準法の改正案が2018年の通常国会に提出され、早ければ2019年4月から施行される見込みである。改正案は、法定外労働時間について、原則として年720時間以内かつ月100時間未満に制限するものである。労働基準法の改正による強制的な縮減に限らず、働き方改革の推進により残業時間が抑制されれば（管理監督者等を除けば）その分だけ残業代の支払いが減り、その分が固定給や賞与で上乗せされなければ従業員の年収は下がることになる。

これらの背景も考慮すると、大綱による税制改正案は、企業に対し、生産性を向上して残業時間を削減し、かつ、残業代の削減分以上の賃上げを行って、従業員の年収を引き上げていくことを求めているものと言えるだろう。

なお、改正案では所得拡大促進税制の適用要件に、新たに当年度の国内設備投資額の減価償却費に対する割合が90%以上であることを加えるとしている。この比率は他の生産性4租特では10%超でよいとしているが、所得拡大促進税制では90%以上とハードルが高い。直近の年度で大規模な設備投資を終えている企業は、当面の減価償却費が高水準となるため、この要件を満たすのが厳しくなる。企業によっては、所得拡大促進税制を適用するには賃上げだけでなく設備投資も積極的に増やす必要もあるだろう。

【以上】

⁷ 2017年における賃上げ率（従業員数または組合員数による加重平均）は経団連における大手企業の平均で2.34%、連合における300人以上企業の平均で1.99%である（下記を参照）。
（一社）日本経済団体連合会「2017年春季労使交渉・大手企業業種別妥結結果（加重平均）」（2017年7月12日）
<http://www.keidanren.or.jp/policy/2017/052.pdf>
連合「2017年春季生活闘争 第7回（最終）回答集計結果について」（2017年7月5日）
https://www.jtuc-rengo.or.jp/activity/roudou/shuntou/2017/press_release/press_release_20170705.pdf