

特集Ⅱ

平成31年度税制改正(案)の概要と論点

野村資産承継研究所 理事長：品川 芳宣

目次	
はじめに	80
1 平成31年度税制改正(案)の性格	81
2 資産課税	81
3 個人所得課税	82
4 法人課税	83

目次	
5 消費課税	85
6 国際課税	85
7 検討事項	86
むすびに	87

はじめに

与党の平成31年度税制改正大綱(以下「平成31年度大綱」といい、同大綱の内容を「平成31年度税制改正(案)」という。)は、当初、12月12日に公表されることが有力視されていたが、それが13日にずれ、遂には、14日公表となった。その最大の原因が、「所得税において、未婚の母に寡婦控除を認めるべきか否か」という自民党と公明党との意見調整に手間取ったことにある。片や、「伝統的家族制度崩壊の蟻の一穴になる」ことを恐れ、片や、「弱者救済」の旗印を貫こうとすることにあつた。このような税制を巡る政治論争(闘争)は、今に始まったわけではなく、税制が国民の利害対立の基となっている以上、その利害調整

を図るために、必然的な成り行きでもある。そして、このような政治結着は、後述するように、平成31年度大綱の他の事項にも及んでいる。

ともあれ、平成31年度税制改正(案)は、例年どおり、多岐の項目にわたっているが、それぞれの税制改正の影響等からみて、小粒であると言われている。確かに、そのような評価も否定できない面もあるが、個々の改正事項をみると、軽視できない論点を抱えている。そこで、本特集においては、最初(本稿)において、平成31年度税制改正(案)の全体像とそれぞれの論点を概説し、本誌の主要テーマである「資産課税」関係については、本誌別稿「資産課税に関する平成31年度税制改正(案)の要点」(88頁)において、それぞれの項目の改正

（案）内容について概説することとする。

1 平成31年度税制改正（案）の性格

平成30年度税制改正は、一つは、給与所得控除の改訂等による個人所得税の見直しが行われ、二つは、非上場株式の納税猶予・免除制度の特例の創設と相続税及び贈与税における租税回避防止措置が取られた。前者については、所得税理論の見地から論争を惹起し、後者については、事業承継（資産承継）対策の見地からその重要性が指摘され、実務に大きな影響を及ぼすことになったので、注目度は非常に高かった。

それに対比し、平成31年度税制改正（案）は、前年度のような目玉となるような改正事項があるわけではなく、それぞれの改正によって影響を受ける納税者等も限られることになるので、「小粒」とも言われ、看過され易い傾向も見受けられる。

しかしながら、それぞれの改正事項については、相応に実務への影響力を有し、かつ、問題点を抱えており、それが故に、今後の税制のあり方にも問題提起することが見込まれている。それらの問題点については、今後の立法作業等を通じて明らかにされるであろうから、注視する必要がある。

2 資産課税

資産課税については、本誌のメインテーマであるため、次の7項目について、前述の別稿で個別に概説することとするが、その項目と要点は、次のとおりである。

① 個人事業者の納税猶予制度の創設

個人事業者の事業承継税制については、昭和58年（通達では昭和50年）以降、小規模宅地等の課税特例（措法69の4）が

設けられていたところであるが、個人事業者の事業用資産の中で土地の構成比が低下していること（他の事業用資産が増加していること）、法人事業者の事業承継税制について平成21年度及び平成30年度の各税制改正において拡充されたこと等を受けて、近年、新たな拡充税制を求める声が強かった。そのため、新たに、事業用資産の贈与、相続に関し、納税猶予制度が設けられることになった。しかし、その内容が、①小規模宅地等の課税特例との選択適用とされたこと、②適用要件が複雑な法人に対する納税猶予制度が概ね準用されていること等から、利用者がどの程度になるか未知数と言える。

② 非上場株式等の納税猶予・免除制度の改正

納税猶予税額の確定原因となる資産保有型会社・資産運用型会社の該当に関し、一時的にその事由が生じた場合に弾力的対応を図る等若干の改正が行われている。

③ 民法改正に伴う税制改正

配偶者居住権の「時価」の評価方法を定めるなど、平成30年の民法改正が相続税法等に及ぼす影響に対応して、相続税法等について所要の改正が行われる。成人年齢の引下げとともに実務にどのような影響が生じるかについて、留意する必要がある。

④ 小規模宅地等の課税特例の改正

特定事業用宅地等の範囲の見直し等の改正が行われるほか、個人事業者の納税猶予制度との選択、配偶者居住権の底地の価額に対する影響等について留意する必要がある。

⑤ 住宅ローン減税等の見直し

消費税課税対策の一環として、住宅購

入の落ち込みを防ぐため、所要の優遇措置を設けるなど、所要の改正が行われている。

⑥ 教育資金等の一括贈与非課税措置の見直し

教育資金及び結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置について、それぞれ適用年数を2年延長するとともに、受贈者の所得制限が設けられるなど、若干適用要件が厳しくなっている。

⑦ 証券税制の見直し

NISA利用者の一時的出国に係る適用要件の弾力化を図るなど、証券税制の見直しが行われているので、証券会社等における顧客対応に留意する必要がある。

3 個人所得課税（前記2の部分を除く）

前記1で述べたように、個人所得課税の改正事項は、めぼしいものは少なく、かつ、改正事項の一部については、前記2の資産課税で述べた。残された改正事項の主なものには、次のようなものがある。

① 譲渡所得課税の見直し

所有者不明土地の譲渡所得の5,000万円控除、空き家に係る譲渡所得の3,000万円控除等の譲渡所得の特例措置について、拡充等が見直しが行われている。

② ストックオプション税制の見直し

ストックオプション税制について、適用対象者の範囲に、改正される中小企業等経営強化法に係る取締役及び使用人等以外の者を加えるなどの措置が講じられる。

③ 森林環境税及び森林環境譲与税の創設

国内に住所を有する個人に対し、年額1,000円の森林環境税を国税として課し、個人住民税に併せて賦課徴収し、当該税

収額を森林環境譲与税として、市町村及び都道府県に対して譲与する（施行平成36年度）。

④ 仮想通貨に係る所得計算の明確化

仮想通貨に係る所得計算における同通貨の期末評価額（取得価額）を移動平均法又は総平均法により算定するほか、所要の措置を講じる。

⑤ ふるさと納税の見直し

いわゆるふるさと納税に関し、その対象都道府県等を総務大臣が指定することとし、その指定について、返礼品の返礼割合を3割以下とすること、返礼品を地場産品とすること、等の要件が付されることとなる。

⑥ 未婚の母に対する住民税非課税措置

「はじめに」で述べたように、平成31年度大綱の公表が遅れた原因は、未婚の母に対する所得税法上の寡婦控除を認めるべきか否かについての自民党と公明党との調整の難航にあった。その調整結果は、国税（所得税）ではなく、地方税（住民税）において措置されることとなる。

すなわち、平成31年度大綱は、個人住民税に関し、子供の貧困に対応するために、次の措置を講じることとする（同大綱第二の一の5の(11)）。

「児童扶養手当の支給を受けている児童の父又は母のうち、現に婚姻をしていない者又は配偶者の生死の明らかでない者（これらの者の前年の合計所得金額が135万円を超える場合を除く。）を個人住民税の非課税措置の対象に加える。

（注1） 上記の「児童」は、父又は母と生計を一にする子で前年の総所得金額等の合計額が48万円以下であ

るものとする。

（注2） 上記の「婚姻」及び「配偶者」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある場合を含むものとする。」

以上のように、今回の措置は、個人住民税について限定されているが、上記の大綱の規定が法文化された場合に、国税の所得税法等の規定の見直し、現行規定の解釈等に何らかの影響を及ぼすことが想定される。けだし、所得税法、相続税法等においては、「配偶者」に関して多くの特例措置を設けている（所法83、83の2、相法19の2、21の6等）。そして、この場合の「配偶者」とは、各税法の定義規定がないので、いわゆる借用概念として解釈に委ねられている^{*1}。その解釈によれば、民法上の「配偶者」が婚姻の届出によって成立している（同法725、739）ところ、税法上の「配偶者」も民法上の婚姻関係にある者であると解されている^{*2}。

しかしながら、地方税法において、前記大綱がいう「婚姻」及び「配偶者」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある場合を含むものとする。」という規定が設けられることになる、元々租税法においては実質主義が重視されているところ、前記所得税法等の「配偶者」の解釈にも相当な影響を及ぼすことが考えられ、立法的解釈が図られる可能性も想定できる。また、国税及び地方税を含めた解

釈を含む執行上の問題として、「事実上婚姻関係と同様の事情にある場合」について、それが極めてプライバシーに関わる事柄であるだけに、どのようにして事実認定し、解釈すべきかについて不毛の論争を惹起する恐れがある。いずれにしても、「未婚の母」をめぐる今回の政治結着は、これで結論が出されたわけではなく、今後の税制、解釈の論争の引き金になったとも言える。

4 法人課税

法人課税については、従来から産業政策等の観点から租税特別措置が最も多く設けられているところであるので、新たな政策減税等が設けられればトピックの問題として取り上げる必要がある。しかしながら、平成31年度大綱においては、国税については、従前の特例措置等の期限延長と若干の見直しが行われている程度であり、むしろ、地方税関係で話題を呼んだ改正が行われることになっている。以下、それらの事項を概説する。

① 研究開発税制の見直し

企業の研究開発は、重要な国策の一つでもあるため、例年、税制上も優遇措置の拡充が図られてきた。平成31年度大綱においても、多くの優遇措置の期限延長が図られるとともに、次のような優遇措置の拡充が図られることになっている。

① 試験研究費の総額に係る税額控除制度について、控除上限を法人税額の40

^{*1} 租税法上の借用概念とは、「他の法分野で用いられている概念」であり、その解釈に当たっては、「租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」と解されている（金子宏「租税法 第22版」（弘文堂 平成29年）119頁、120頁、同旨福岡高裁平成11年4月27日判決・訟務月報46巻12号4319頁、最高裁平成16年7月13日判決・判例時報1874号58頁等参照）

^{*2} 最高裁平成9年9月9日判決（訟務月報44巻6号1009頁）、東京地裁平成27年2月24日判決（平成26年（行ウ）第174号）等参照

%（現行25％）に引き上げ、控除率カーブを見直す。

- ㊦ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度について、特別試験研究費の範囲を拡充し、その税額控除率を20％又は25％とする。

② 中小企業優遇税制の見直し

中小企業に対しては、年800万円以下の所得金額に対する法人税率15％、中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制等における特別償却又は税額控除等の各種の優遇措置が設けられているが、それらの措置について2年間の適用期限延長が認められ、かつ、若干の見直しが行われている。

なお、中小企業優遇税制の一部については、「中小企業者」の一部について適用除外とされているが、その適用除外の範囲が拡大されている。

③ 仮想通貨の評価等

法人が仮想通貨を有している場合には、活発な市場が存在する仮想通貨については、時価によって期末評価を行い、それ以外については、契約ベースで譲渡損益を計上し、期末簿価を移動平均法又は総平均法により算定する、等の措置を講じる。

④ 組織再編税制の見直し

株式交換等の後に適格合併を行うことが見込まれている場合には、その株式交換等に係る適格要件のうち完全支配関係継続要件等の各要件について、その適格要件を合併の直前の時までの関係により判定することとするほか、合併、分割及

び株式交換に係る適格要件の見直し等を行う。

⑤ 役員給与課税の見直し

業績連動給与の手段要件について、所要の見直しを行う。

⑥ 法人事業税の減税と特別法人事業税の創設

法人事業税（所得割及び収入割）の税収が東京都に偏在しているということで、それを是正（他の道府県への分散）するために、同税の税率を引き下げ（例えば、資本金の額1億円超の普通法人の年800万円超の所得に対する税率3.6％を1％へ、同1億円以下の普通法人の年800万円超の所得に対する税率9.6％を7％へ）、その代わりに、特別法人事業税を国税として創設し、当該税収を一般財源として都道府県へ譲与する特別法人事業譲与税を創設する。これにより、東京都の税収は、約5,000億円減収になるという*³。

元々、法人事業税の所得割は、法人税の課税標準等を基準として課税されるところ、法人税が大企業の本店が集中する東京都で申告・納付されることから、法人事業税の所得割税収も東京都に集中することになる*⁴。しかし、東京都としては、日本の玄関としての出費も多く、昼間人口も他県からの通勤者等が多いのでその出費もかさむことであろうが、結局、現東京都知事の政治的無力化が、かかる税制改正*⁵を安易に実現させたと言える。これも、「税制は政治」であることを物語る一つの現象と言える。

*³ 税収減約5,000億円は、東京都民1人当たり約5万円に相当し、消費税率2％弱に相当する。

*⁴ かつて、筆者が国税庁で税収管理を担当していた頃、麹町税務署の税収が地方の国税局の2局分を上回ったことがある。

*⁵ この税制改正について、かつて、「都民ファースト」を主唱した小池東京都知事は、「税制改悪」だと空しく批判しているにとどまっている。

5 消費課税

消費課税の最大のテーマは、法定されている消費税率の引上げが予定どおり10月から施行されるか否かにあるが^{*6}、平成31年度大綱の公表時点では、予定どおり実施するという事で、それによる消費の落ち込み（景気後退）を防ぐため、種々の財政支出等が検討されている。また、消費税については、税率引き上げと同時に実施される軽減税率の適用について、「食糧品」の範囲の弾力化が検討されている。その他、消費課税の主要な改正項目は、次のとおりである。

① 車体課税等の見直し

車体課税等については、種々の見直しが行われることになっているが、その中で、影響力の強いものとして、④平成31年10月1日から同32年9月30日までの間に取得した自家用乗用車に係る環境性能割について一律税率1%引き下げること、⑤平成31年10月1日以後に新車新規登録を受けた自家用乗用車の自動車税率を引き下げること（例えば1,500cc超2,000cc以下については、39,500円を36,000円へ）等の措置が講じられる。このように、自動車関連税については、原則的に減税措置が採られている。

これは、消費税率引上げに対応するとともに、自動車保有の大衆化等に対応し、「保有から利用」への課税変更にあると

される^{*7}。よって、自動車関連税を恒久的に減税するわけではなく、「利用」に応じた課税強化が行われるようである^{*8}。そうであれば、揮発油税や軽油取引税を増税すれば良さそうであるが、それは温室効果ガス排出規制が目的であるから、別途、車の走行距離に応じた課税方法が検討される見込みである^{*9}。そうになると、自動車の利用は、圧倒的に相対的に所得が低く、交通の便が悪く自動車が生活に不可欠となっている地方の住民に対する課税強化が行われることに留意する必要がある^{*10}。

② 外国人旅行者向け消費税免税制度の見直し

外国人旅行者の増加等に対応し、7月以内の期間を定めた臨時販売場の設置についての取扱いの弾力化等の措置を講じる。

6 国際課税

国際課税改正の基本的考え方について、平成31年度大綱は、次のように述べており（同大綱第一の6）、それに沿った改正が行われる。

「経済活動の国際化・電子化は経済成長に貢献する一方で政策課題ももたらしめている。国際課税制度の構築に当たっては、引き続き、平成29年度税制改正大綱の「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」で掲げた基本方針の下、

^{*6} 消費税率の引上げについては、平成30年12月末の大幅な株価暴落により、早くも黄信号がともったとの観測も流れている。

^{*7} 平成31年度大綱第一の1の③、第三の6、土居丈朗「平成31年度税制改正大綱での自動車関連税」（税務事例2019年1月号）82頁参照

^{*8} 前出*7 土居丈朗著等参照

^{*9} 前出*7 土居丈朗著等参照

^{*10} 最近のフランスにおける燃料税増税を引き金とする暴動は、通勤等において自動車が不可欠となっている地方住民の怒りによって惹き起こされたとのことであるが、我が国においても考えさせられることである。

電子化を含む経済実態の変化や諸外国の動向を踏まえ、日本企業の健全な海外展開を支えるとともに、国際的な租税回避や脱税に対してより効果的に対応していく必要がある。

平成31年度税制改正においては、過大支払利子税制及び移転価格税制について、「BEPSプロジェクト」の合意事項等に沿って諸外国において対応が進んでいることを踏まえ、企業実態にも配慮しつつ、必要な制度改正を行う。過大支払利子税制については、利子の損金算入制限に関し、対象利子の範囲の拡大及び損金算入限度額の算定方法の見直し等により税源浸食リスクに応じた強化を行う。また、移転価格税制については、独立企業間価格の算定方法を整備するとともに、一定の価値評価の困難な無形資産の取引に関して税務当局が取引後の事実関係を参照して取引価格の適切性を検証することが可能となるよう、OECD移転価格ガイドラインの改定内容等を踏まえた見直しを行う。」

7 検討事項

検討事項については、従前の税制改正との関係、次年度の有力な改正事項となるものなど、見逃せない事項があるが、平成31年度大綱において取り上げられた検討事項のうち、重要なものは、次のとおりである。

① 年金課税

年金課税については、少子高齢化が進む中、世代間の税負担の調整の対象として、平成30年度も一定の改正が行われて

きたが、更に改正する必要があるということで、次のように述べている（平成31年度大綱1）。

「年金課税については、少子高齢化が進展し、年金受給者が増大する中で、世代間及び世代内の公平性の確保や、老後を保障する公的年金、公的年金を補完する企業年金を始めとした各種年金制度間のバランス、貯蓄・投資商品に対する課税との関連、給与課税等とのバランス等に留意するとともに、平成30年度税制改正の公的年金等控除の見直しの考え方や年金制度改革の方向性も踏まえつつ、拠出・運用・給付を通じて課税のあり方を総合的に検討する。」

② 給与所得者、小規模企業等に対する課税

平成30年度税制改正において、給与所得者、小規模企業者等の所得税については、大幅な改正が行われたが、それらは所得税制上、社会政策上種々問題があった^{*11}。そして、平成31年度大綱においても、次年度以降の改正事項として次のように指摘しているところであるので、その成り行きに注目する必要がある（同大綱第三の3）。

「小規模企業等に係る税制のあり方については、個人事業主、同族会社、給与所得者の課税のバランスや勤労性所得に対する課税のあり方等にも配慮しつつ、個人と法人成り企業に対する課税のバランスを図るための外国の制度も参考に、引き続き、給与所得控除

^{*11} それらの問題点については、品川芳宣「平成30年度税制改正の概要と論点」（本誌2018年春号）6頁、同「特別インタビュー キャッチフレーズより中身重視の所得税改革を」（税務弘報2018年3月号）14頁等参照

などの「所得の種類に応じた控除」と「人的控除」のあり方を全体として見直すことを含め、所得税・法人税を通じて総合的に検討する。」

③ 医業に係る消費税の仕入税額控除

医業に係る消費税の仕入税額控除については、与党の税制改正大綱において、検討事項として、平成25年度以降毎年度取り上げられてきており、平成30年度税制改正大綱において、「平成31年度税制改正に際し、税制上の抜本的な解決に向けて総合的に検討し、結論を得る。」と提言された^{*12}。ところが、平成31年度大綱においては、何ら税制上の検討は行われないどころか、「検討事項」からも外され、「平成31年度税制改正の基本的考え方」の中で、次のように述べるにとどまっている（同大綱第一の1の(3)）。

「社会保険診療等に係る医療は消費税非課税である一方、その価格は診療報酬制度による公定価格となっている。このため、平成元年の消費税導入以来、仕入れ税額相当分を診療報酬で補てんする措置が講じられてきたが、補てんにばらつきがある等の指摘があった。今般の消費税率10%への引上げに際しては、診療報酬の配点方法を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることとなる。今後、所管省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査するとともに、その結果を踏まえて、必要に応じて、診療報酬の配点方法の見直しなど対応していくことが望まれる。」

以上の指摘は、社会保険診療報酬に係る仕入税額控除問題については、消費税制において何ら検討する必要がないことを意味している。そうすると、消費税導入以降、医業界、税制当局等において、税制改正事項として長年検討されていたことは一体何であったのかということになる。そして、この問題を「診療報酬の配点方法を精緻化すること」により解決できるのであれば、今までにとっくにできたはずであるが、それをしなかったのは、医療当局、税制当局の怠慢であったとでもいうのであろうか。そうではなく、各医療機関において毎期変動する仕入消費税額を事前に調整できないから、税制上の問題として取り上げてきたはずである。いずれにせよ、「精緻化」は不可能であることが見込まれるので、今後とも、不毛の論争が続くことも予測される。

むすびに

以上、平成31年度税制改正（案）の主要項目を概観し、その論点を述べてきたが、確かに、それぞれの項目については、実務上大きな問題となることも少ないと考えられるが、項目の中には、既に指摘したように、税制上、解釈上、重要な問題点を包含している。よって、それらの問題点が、今後の立法過程においてどのような形で具現化されるかについて注目する必要がある。また、幾つかの項目については、既に指摘したように、今後の税制又は解釈のあり方に論争を惹起することが予測されるので、それらの視点からも注目する必要がある。

^{*12} この消費税制上の問題と解決の方向性については、品川芳宣「医業に係る仕入れ消費税額転嫁の現状と課題」（『野村資産承継』2016年春号）38頁、同「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」（税研2016年7月号）60頁等参照