

## 2018年度『租税法』（アルマ）補遺

### 2018年度税制改正の概略

税制改正のための立法は、毎年3月下旬(年度の末)に行われている。本年度は、「所得税法等の一部を改正する法律」が、3月28日に成立し、3月31日に施行された。また、新たな租税を創設する「国際観光旅客税法」が、4月11日に成立し、4月18日に公布されている。

本書の内容に関連する主な改正として、所得税に関するものでは、基礎控除の逡減・消失化、給与所得控除および公的年金等控除の基礎控除への振替え、給与所得控除の見直し、公的年金等控除の見直し、特定支出控除の見直し、返品調整引当金の廃止、延払基準の廃止が行われた。法人税に関するものでは、収益認識基準の改正、適格組織再編成の改正が行われた。消費税に関する主なものでは、適格請求書等保存方式に関する細目の制定、収益認識基準の改正への対応、外国人旅行者向け消費税免税制度の改正、および、金の密輸に対応するための罰則強化が行われた。

### 所得税関係の改正

#### 基礎控除の逡減・消失化（所法86条、本書58頁）

基礎控除の金額が、所得金額2,400万円超から逡減し、2,500万円超で消失することとされた。所得再分配機能の回復の観点から、高額所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいと考えられたためである。なお、現在は所得控除である基礎控除を税額控除に置き換える方式（税額控除方式）や、基礎控除の相当する所得金額にはゼロの税率を適用する方式（ゼロ税率方式）も、政府税制調査会などでは検討された。この立法は、所得の多寡にかかわらず一定の金額（たとえば最低限の生活費）までの所得には課税をすべきでないといった考え方を退け、課税後に生活できるだけの所得が残ればよいという考え方に基づくものと理解される。

#### 給与所得控除・公的年金控除から基礎控除への振替え（所法28・35・84条、本書114・127頁）

特定の企業や組織に属さないフリーランスや子育てをしながら在宅で仕事を請け負うなどのように働き方が多様化しており、被用者と自営業者の中間的な勤労実態（雇用的自営）も増加していることから、給与所得のみに適用される給与所得控除を10万円減額し、全ての人に適用される基礎控除を同額増額する改正が行われた。この結果、基礎控除の金額は、上記の逡減・消失がない領域で48万円となった。さらに、一つの所得種類だけに認められた控除を基礎控除に振り替えるという考え方から、公的年金控除も10万円が減額された。もっとも、退職所得控除、譲渡所得の特別控除、一時所得の特別控除については、減額は行われていない。

#### 給与所得控除の改正（所法28条、本書114頁）

上記改正に伴い、給与所得控除の金額が一律に10万円引き下げられるとともに、その上限額が195万円（改正前220万円）、上限額が適用される給与等の収入金額が850万円（改正前1,000万円）に改められた。給与所得控除については、実際の給与所得者の勤務関連支出に比しても、また主要国の概算控除額との比較においても、過大となっているとの指摘が行われていた。

### 特定支出控除の改正（所法 57 条の 2，本書 116 頁）

対象となる特定支出の範囲に、職務上の旅費（勤務する場所を離れて職務を遂行するために直接必要な旅行のために通常要する費用）が追加された。「勤務する場所」や「直接必要な旅行」の意義については、今後議論が進むものと思われる。たとえば、前者に関して、職務遂行を複数の場所で行う場合や、特定の勤務地がなく常に外勤をしている場合、毎回様々な場所に派遣される場合はどうだろうか。後者に関して、そもそもどの程度の移動であれば「旅行」になるのだろうか（同一市内のような近所でもいいのか）、また、勤務地ではなく自宅から出発した場合はどうだろうか。このような問題について、米国には多くの判例がある。なお、他の特定支出と同様、控除のためには給与等の支払者による証明が必要である。

単身赴任者の帰宅旅費についても、拡充が行われた。

### 公的年金控除の改正（所法 35 条，本書 127 頁）

公的年金等控除には、公的年金が加齢や障害などで所得獲得能力が減少している人達の生活を支える給付であることを配慮して設けられている控除（担税力を配慮した人的な控除）という性質がある。このことから考えると、これまで、上限が設けられていなかったことや、他に高額所得があっても制限なく控除を受けられたことは、疑問となる。また、公的年金控除は、公的年金を得るために要した費用の概算控除であると考えても、被用者（本人）負担部分は社会保険料控除により拠出時点で控除されており、使用者負担部分は被用者（本人）にとって非課税と扱われてきたから、給付を受けた時点で控除を行うのはおかしいことになる（ただし、公的年金給付のうち使用者負担部分からなる部分を給与の後払いと考えるのであれば、給付時点で給与所得控除に相当する控除を与えることには合理性がある。）。

このような点を踏まえ、世代内・世代間の公平性を確保する観点から、公的年金等収入が 1,000 万円を超える場合には公的年金控除に上限額（195.5 万円）が設けられた。また、公的年金等収入以外の所得金額が 1,000 万円を超える場合には控除額を 10 万円引き下げ、2,000 万円を超える場合には控除額を 20 万円引き下げることとされた。

なお、65 歳以上の人については、公的年金等控除の最低控除額（改正前 70 万円）が租税特別措置法により 50 万円増額されてきた（改正前 120 万円）。上記所得税法の改正により、最低控除額が公的年金等に係る雑所得以外の所得に係る合計所得金額の区分に応じて 60 万円、50 万円、40 万円に引き下げられたことに伴い、措置法により増額された最低控除額もそれぞれ 110 万円、100 万円、90 万円に引き下げられた（措法 41 の 15 の 3 第 1 項）。

### 基礎控除，給与所得控除，公的年金控除の改正に伴う改正

上記の基礎控除，給与所得控除，公的年金控除の改正に伴い，改正前に「基礎控除の額に相当する金額」や「38 万円」，「65 万円」（改正前の給与所得控除最低額）を基準としていた次の規定について，この改正に対応するための以下の改正が行われた。

- ① 雑損控除の対象となる「その居住者と生計を一にする配偶者その他の親族で一定の者の有する資産」における「配偶者その他の親族で政令で定めるもの」の政令の要件「基礎控除の額に相当する金額」を「48 万円」に改める（所令 205 条 1 項）。

- ② 寡婦（寡夫）控除の対象となる寡婦（寡夫）に該当するか否かの判定における「その者と生計を一にする親族で政令で定めるもの」（所法2条1項30号・31号）の政令の要件「基礎控除の額に相当する金額」を「48万円」に改める（所令11条2項，11条の2第2項）。
- ③ 勤労学生控除の対象となる合計所得金額要件を「65万円以下」から「75万円以下」に引き上げる（所法2条1項32号）。
- ④ 配偶者控除の対象となる「同一生計配偶者」の合計所得金額要件を「38万円以下」から「48万円以下」に引き上げる（所法2条1項33号）。
- ⑤ 配偶者特別控除の対象となる配偶者の合計所得金額要件を「38万円超123万円以下」から「48万円超133万円以下」とし，控除額の算定の基礎となる配偶者の合計所得金額区分を，各区分について10万円引き上げる（所法83条の2第1項1号）。
- ⑥ 扶養控除の対象となる扶養親族の合計所得金額要件を「38万円以下」から「48万円以下」に引き上げる（所法2条1項34号）。
- ⑦ 給与等または公的年金等の源泉徴収の際の配偶者に関する控除の対象となる「源泉控除対象配偶者」の合計所得金額要件を，85万円以下から「95万円以下」に引き上げる（所法2条1項33条の4）。

#### 所得金額調整控除の創設（措法41条の3の3）

子育て等に配慮する観点および介護世帯への配慮を行うべきという要請から，給与所得控除の上限額とその適用金額の引下げ（給与等の収入が850万円を超えると195万円の上限額）による負担増を，23歳未満の扶養親族（所法2条1項34号）を有する者，特別障害者（所法2条1項29号，所令10条）に該当するもの，および，特別障害者に該当する扶養親族等を有する者については生じないようにするための措置が，所得金額調整控除の創設によって行われた（措法41条の3の3第1項）。

また，給与所得と年金所得の両方を有する者については，給与所得控除額と公的年金等控除額の両方が10万円引き下げられるので，基礎控除の額を10万円引き上げただけでは負担増が生じる場合があるので，このような場合の負担増が生じないようにするための所得金額調整控除も創設された（同条2項）。

#### 家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例の改正（措法27条）

家内労働者，外交員，集金人など特定の者に対して継続的に人的役務の提供を行う者の事業所得または雑所得の所得金額の計算については，一定の最低金額（改正前は65万円。ただし，総収入金額を上回ることにはできない。）の必要経費控除が，実際の必要経費がそれより少なくても認められてきた。この控除は，事業所得者または雑所得者である家内労働者等と給与所得者であるパート労働者とのバランスを図る観点から認められてきたことから，給与所得控除の最低保障額が55万円に引き下げられたことに伴い，この必要経費控除の金額も55万円に引き上げられた。

#### 返品調整引当金制度の廃止（改正前所法53条，本書88頁）

企業会計において新たな収益認識基準（企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（平成30年3月30日企業会計基準委員会）が導入され，返品見込額を収益の額から差し引くこととされ，返品調整引当金の計上は認められないこととなった。この基準は，個人については任意適用であるが，従来から引当金計上について公平性

の問題が指摘されていたこともあり、新たな基準の導入を契機として、返品調整引当金が廃止された。

#### 延払条件付販売等に係る収入費用の帰属時期の改正（所法 65 条，本書 98 頁）

収益認識に関する新たな会計基準の制定を契機として，法人税と同様，延払基準により収益費用の額を計算する選択制度は，リース譲渡等を除き廃止された（所法 65 条，所令 188～191 条）。

#### 法人税関係の改正

##### 収益認識に関する会計基準等への対応

既述のとおり企業会計において「収益認識に関する会計基準」が新たに導入された。同会計基準に基づく会計処理は，法人税法 22 条 4 項が定める公正処理基準に従った計算に該当し得ることになる。そこで，同会計基準のうち法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分を明示するために所要の改正が行われるとともに，関連する規定の整備がなされた。

##### 収益の額を益金の額に算入する時期（法法 22 条の 2 第 1 項～第 3 項，本書 162 頁）

内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下「資産の販売等」といいます。）に係る収益の額を益金の額に算入する時期について，法法 22 条の 2 第 1 項において，①その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度と明記された。

さらに，②第 1 項の規定にかかわらず，公正処理基準に従ってその資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の上記①の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には，当該事業年度の益金に算入するものとされた（法法 22 条の 2 第 2 項）。この規定は，最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁・大竹貿易事件の取扱いを維持するために設けられた（なお，申告調整をした場合については，同 3 項）。

##### 収益の額として益金の額に算入する金額（法法 22 条の 2 第 4 項，本書 166 頁）

内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額は，別段の定めがあるものを除き，その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが明確化された（法法 22 の 2 第 4 項）。

この規定により，資産の低廉譲渡又は無償譲渡，役務の低廉提供又は無償提供のように，時価と異なる価額を対価の額とする取引が行われた場合には，いかなる場合にも「価額」又は「通常得べき対価の額」に修正して益金の額を計算する必要があることとなった。

この改正は，最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁が法法 22 条 2 項について，「法人が資産を他に譲渡する場合には，その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても，譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」と述べた趣旨を法令上明確化したものと位置づけられている。

なお、本項に関する新たな通達では、資産の引渡し時の価額等が、当該取引に関し  
て支払を受ける対価の額を超える場合において、その超える部分が、寄附金に該当し  
ない場合などには、その超える部分の金額を益金の額及び損金の額に算入する必要は  
ないとしている（法基通 2-1-1 の 10（注 2））。この取扱いを、どのように本項に読み  
込むかは課題である。

#### 公正処理基準と別段の定めとの関係（法法 22 条 4 項，本書 156 頁）

法法 22 条 4 項の公正処理基準と法法 22 条の 2 以下の規定とが抵触する場合には、  
法法 22 条の 2 以下の規定が優先することが明確化された（法法 22 条 4 項）。具体的  
には、法法 22 条 4 項に「別段の定めがあるものを除き」という文言が追加された。

なお、新設された法法 22 条の 2 第 1 項，同 2 項，同 4 項についても「別段の定  
め」がある場合には同各項について適用除外されることが明示されているが、当該  
「別段の定め」からは法法 22 条 4 項は除かれており（法法 22 条の 2 第 1 項第 2 括  
弧書，同 2 項括弧書，同 4 項括弧書），上記の取扱いと整合が図られている。

#### 現物分配による収益（法法 22 条の 2 第 6 項，本書 198 頁）

従来においても資本等取引である利益又は剰余金の分配等としての金銭以外の資産  
の交付がなされた場合に譲渡損益が生ずることは前提されていたが（法法 62 条の 5  
第 3 項参照），明示的な規定は存在していなかった。そこで，今回の改正を契機とし  
て，利益又は剰余金の分配等としての金銭以外の資産の交付をした場合にも収益が生  
ずることが原則であることが法令上明確化された。

#### 返品調整引当金の廃止（改正前法法 53 条，本書 181 頁）

収益認識に関する会計基準の導入を契機として，制度が廃止された。

#### 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度の改正（法法 63）

収益認識に関する会計基準の導入を契機として，対象となる資産の販売等がリース  
譲渡に限定された。

#### 組織再編成の適格要件に係る改正（本書 205 頁）

組織再編成に関して，適格要件である組織再編成後における従業者引継要件及び事  
業継続要件の緩和，株主構成が等しい法人間の無対価の合併，分割型分割及び株式交  
換に係る適格類型の追加などの改正が行われた。

#### 消費税関係の改正

適格請求書等保存方式に関する細目の制定（消法 57 の 4 第 1 項，本書 238 頁，本書 256  
頁）

2023 年 10 月 1 日から導入される適格請求書等保存方式に関する細目が定められ  
た。重要なものとして，適格請求書発行事業者の義務関係がある。原則として，適格  
請求書発行事業者は，国内において課税資産の譲渡等を行ったとき，当該課税資産の  
譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には，適格請  
求書を発行する義務がある。しかし，例外的に，適格請求書を発行する義務がない場  
合として，大きく分けて 2 つのケースが政令において明確化された。

第一に、そもそも発行義務の対象にならないケースとして、消費税法4条5項に定められたみなし譲渡や、工事進行基準による売上計上時など、資産の譲渡等を行ったものとみなされる場合である（消令70条の9第1項）。第二に、発行義務が免除されるケースとして、事業の性質上、適格請求書を交付することが困難なものであって、例えば、公共交通機関である船舶やバス又は鉄道等による旅客運送に係る一定の事業や、自動サービス機等で行われる場合など（ただし、税込価額が3万円未満のものに限定）である（消令70条の9第2項）。

その他、上記細則制定のうちには、登録国外事業者制度が適格請求書発行事業者制度に吸収されることに伴う登録事項等に関する定めや、税務署長が適格請求書発行事業者登録簿に登載すべき事項に関する定め等が含まれている。

上記細則制定に伴い、「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱い通達の制定について（平成30年6月6日課軽2-8）」通達（一般に「インボイス通達」と呼ばれる。）もまた公表された。

#### 収益認識基準に係る国際会計基準の見直しに係る改正（消法16条、本書226頁）

消費税法においては、事業者が、法人税法又は所得税法上の収益認識基準の特例を適用している場合にのみ、それら特例の適用に従い、資産の譲渡等があったとすることが出来る。上記改正では、所得税法及び法人税法においてリース取引を除き長期割賦販売等に係る特例は廃止されたことから、消費税法においても、リース取引を除き長期割賦販売等に係る特例は廃止されることとなった。なお、当該廃止に伴って、経過的緩和措置が一定期間設けられている（30年改正法附則44条1項）。

#### 外国人旅行者向け消費税免税制度の改正（消令18条、本書246頁）

上記改正に伴い、免税販売手続のさらなる簡略化が行われた。すなわち、改正前においては原則として書面で行われていた免税販売手続は、原則電子的に行うこととされ、その情報等の保存も原則電磁的記録によることとされた。

#### 金の密輸に対応するための罰則強化（消法64条、本書243頁）

近年、輸入課税を免れる目的で行われる金の密輸が急増している。密輸により消費税を免れた金を国内の金買取店において消費税込みの価格で売却することで、消費税相当額を不正に稼得することが可能となる。今回の改正において、金の密輸に対する抑止効果をさらに高める観点から、輸入に係る消費税の遡脱に対して罰則の強化が行われた。同様に、地方税法（72条の109）及び関税法（111条）においても罰則強化の改正が行われた。

また、より問題であると考えられるのは、その金を輸出する場合である。例えば、上記金買取店が、商社などに金をさらに転売し、金を輸出とする。その輸出時に、輸出免税を受け、仕入税額控除の還付を得る。結果として、輸入課税を免れた消費税について還付が行われていることになる。標準税率の引上げに伴い、このような回転木馬詐欺に類似する脱税行為の抑止に向け、対策を講じる必要がある。

以上