

# 所得税法等の改正

目 次	
一 非課税所得の改正……………	81
二 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正……………	84
三 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の改正……………	94
四 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の改正…	103
五 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の改正……………	106
六 相続により取得した有価証券等の取得費の額に変更があった場合等の修正申告及び更正の請求の特例の改正……………	113
七 遺産分割等があった場合の修正申告、期限後申告等及び更正の請求の特例の創設……………	117
八 外国親会社等が国内の役員等に供与等をした経済的利益に関する調書の改正…	120
九 給与所得者の特定支出の控除の特例の改正……………	122
十 給与所得者の扶養控除等申告書等に関する改正……………	123
十一 特定譲渡制限付株式等に関する改正……………	125
十二 確定申告書等に添付すべき証明書等の範囲の拡充……………	129
十三 中小企業退職金共済法の改正等に伴う特定退職金共済制度等の改正……………	130
十四 給与所得控除の上限額の引下げに伴う告示の改正……………	148
十五 支払通知書等の記載事項の改正……………	149

## 一 非課税所得の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) いわゆるこども銀行の預金等の利子の非課税  
 小学校、中学校、高等学校若しくは中等教育学校又は特別支援学校の小学部、中学部若しくは高等部の児童又は生徒がその学校の長の指導を受けて預入し又は信託した預貯金又は合同運用信託の利子でその学校の長の指導を受けてその代表者の名義で預入等し又は信託した預貯金又は合同運用信託のうち、その預入又は信託に際してその預入等をする金融機関の営業所に対し、その学校の長の指導によって預入又は信託するものであることを証する書面を提出したものの利子については非課税とされています（旧

所法9①二、所令19、所規2）。

### (2) 通勤手当の非課税

給与所得者が支給を受ける通勤手当については、通勤手当が通勤費用の実費弁償的な性格を有することに鑑み、一般の通勤者につき通常必要と認められる部分が非課税とされ、この非課税の最高月額限度額は100,000円とされています（所法9①五、旧所令20の2）。

### (3) 学資金の非課税

学資に充てるため給付される金品については、学術奨励の観点から非課税とされています。ただし、課税の潜脱を防止する観点から、給与そ

の他対価の性質を有するものは非課税の対象から除外されています（旧所法9①十五）。

## 2 改正の内容

### (1) いわゆるこども銀行の預金等の利子の非課税の改正

学校教育制度の多様化及び弾力化を推進するため、小中一貫教育を実施することを目的とする義務教育学校の制度を創設するための「学校教育法等の一部を改正する法律案」が第189回国会に提出され、平成27年6月17日に可決・成立し、同月24日に公布され、平成28年4月1日から施行されています。

義務教育学校の児童又は生徒がその学校の長の指導を受けて預入し又は信託した預貯金又は

合同運用信託の利子でその学校の長の指導を受けてその代表者の名義で預入し又は信託した預貯金又は合同運用信託のうち、その預入又は信託に際してその預入等をする金融機関の営業所に対し、その学校の長の指導によって預入又は信託するものであることを証する書面を提出したものの利子についても小学校及び中学校の生徒が行うものの利子と同様に所得税を課さないこととされました（所法9①二）。

### (2) 通勤手当の非課税の改正

改正前の非課税限度額（100,000円）はおおむね100km程度の新幹線通勤を念頭に設定されていましたが、近年の遠距離通勤等の実態として、新幹線用の通勤定期乗車券でその発売額が

#### (参考) 通勤手当の非課税制度の概要（改正後）

区 分		課税されない金額 (非課税限度額)
①交通機関又は有料道路を利用している者に支給する通勤手当		1か月当たりの合理的な運賃等の額 (最高限度 150,000円)
②交通用具使用者（自動車等の交通用具を使用している者）に支給する通勤手当	通勤距離が片道2km未満の場合	(全 額 課 税)
	通勤距離が片道2km以上10km未満の場合	4,200円
	通勤距離が片道10km以上15km未満の場合	7,100円
	通勤距離が片道15km以上25km未満の場合	12,900円
	通勤距離が片道25km以上35km未満の場合	18,700円
	通勤距離が片道35km以上45km未満の場合	24,400円
	通勤距離が片道45km以上55km未満の場合	28,000円
	通勤距離が片道55km以上の場合	31,600円
③交通機関を利用している者に支給する通勤用定期乗車券		1か月当たりの合理的な運賃等の額 (最高限度 150,000円)
④交通機関又は有料道路を利用するほか交通用具も使用している者に支給する通勤手当や通勤用定期乗車券		1か月当たりの合理的な運賃等の額と②の金額との合計額 (最高限度 150,000円)

1か月当たり10万円を超える区間のものの利用者数が一定程度存在し、また、新幹線を利用して通勤する者に対し1か月当たり10万円を超える額の通勤手当を支給する企業も見受けられます。このような状況を踏まえ、通勤手当の非課税に係る最高月額限度額が150,000円（改正前：100,000円）に引き上げられました（所令20の2）。この結果、おおむね200km程度の新幹線通勤がカバーされることとなります。

### (3) 学資金の非課税の改正

多くの地方公共団体において、地域の医師確保対策として、医学生に奨学金を貸与し、当該医学生が卒業後一定期間、当該地方公共団体が指定する医療機関で勤務したことを要件として、当該奨学金の返還債務を免除するという事業が行われています。

その場合の奨学金の債務免除益に係る課税関係に関しては、債務免除の要件とされる勤務先が当該地方公共団体の設置・運営する医療機関であるか否かによって、課税・非課税が分かれています。

すなわち、その勤務先が当該地方公共団体の設置・運営する医療機関以外の医療機関である場合には、学資金非課税の規定により当該債務免除益は非課税とされる一方で、その勤務先が当該地方公共団体の設置・運営する医療機関である場合には、当該債務免除益は、学資金非課税の規定にいう「給与その他対価の性質を有するもの」に該当し、当該地方公共団体から受ける給与所得として課税されていました。

奨学金の態様が多様化する中で、上記のような取扱いについては、アンバランスであるとの指摘がなされていたところです。そこで、課税対象となる学資金の範囲について、課税の潜脱を防止するという趣旨を踏まえつつ、真に課税の適正性・公平性を損なうおそれがあると思われるものに限定するために所要の改正を行うこととしました。

具体的には、「給与その他対価の性質を有す

るもの」のうち給与所得を有する者がその使用者から通常の給与に加算して受けるもの（使用者からの奨学金に係る債務免除益もこれに含まれます。）であって、次に掲げる場合に該当するもの以外のものを課税対象から除外することとされました（所法9①十五）。

- ① 法人である使用者からその法人の役員の学資に充てるため給付する場合
- ② 法人である使用者からその法人の使用人（その法人の役員を含みます。）と特別の関係のある者の学資に充てるため給付する場合
- ③ 個人である使用者からその個人の営む事業に従事するその個人の配偶者その他の親族（その個人と生計を一にする者を除きます。）の学資に充てるため給付する場合
- ④ 個人である使用者からその個人の使用人（その個人の営む事業に従事するその個人の配偶者その他の親族を含みます。）と特別の関係のある者（その個人と生計を一にするその個人の配偶者その他の親族に該当する者を除きます。）の学資に充てるため給付する場合

（注1） 上記②④の「特別の関係のある者」とはその使用人の次に掲げる者とされています（所令29）。

- イ その使用人の親族
- ロ その使用人と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者及びその者の直系血族
- ハ その使用人の直系血族と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者
- ニ イからハマで掲げる者以外の者で、その使用人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの及びその者の直系血族
- ホ イからニまでに掲げる者以外の者で、その使用人の直系血族から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(注2) 上記のとおり、給与所得者が使用者から受ける学資金で非課税とされるものは、「通常の給与に加算して受けるもの」であることから、例えば、本来受けるべき給与の額を減少させ、それに相当する額を学資金という名目で給付するような場合には、非課税とはなりません。

(注3) 上記の①から④までの場合には、その役員、使用人又は使用者である個人の営む事業に従事するその個人の親族としての地位に基づいて給付されるものであることから、その役員、使用人又は個人の親族に対する給与等として課税されることとなります。

また、その学資金が、上記②④の「特別の関係のある者」に直接給付される場合であっても、その使用人（この場合には上記②④の使用人です。）としての地位に基づき給付されるものであることから、その使用人に対する給与等として課税されることとなります。

(注4) ご夫婦やご兄弟が同じ使用者の下で働いている場合などには、使用者から学資金の給付を受ける者が、その使用者の使用人としての地位を有しているのみならず、その使用者の他の使用人と特別の関係のある者であることもあり得ます。この場合においても、当該学資金の給付が、使用人と特別の関係のある者のみを対象として行われるなど給与所得課税の潜脱を目的として行われるものでない限り、

使用人と特別の関係のある者に対して給付される学資金には該当せず、当該使用人としての地位に基づき給付されるものとして非課税となります。

(注5) この改正は、地方公共団体が医学生を対象として行う奨学金事業に限らず、例えば、薬剤師や理学療法士、介護福祉士といった他の職種等への従事が見込まれる学生・生徒に係る学資金・債務免除益についても広く適用されます。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成28年4月1日から施行されています（改正法附則1）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成28年1月1日以後に受けるべき通勤手当（同日前に受けるべき通勤手当の差額として追給されるものを除きます。）について適用し、同日前に受けるべき通勤手当（同日以後に受けるべき通勤手当で同日前に受けるべきものの差額として追給されるものを含みます。）については従前どおりとされています。ただし、平成28年4月1日までに既に支給された通勤手当については、既に行われている毎月（毎日）の源泉徴収税額の再計算は行わず、平成28年分の給与所得の年末調整の際に精算されることとなります（改正所令附則2）。
- (3) 上記2(3)の改正は、平成28年4月1日以後に受けるべき学資金について適用し、同日前に受けるべき学資金については従前どおりとされています（改正法附則3）。

## 二 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 有価証券等に対する課税

##### ① 制度の内容

国外転出をする居住者が、その国外転出の時において有価証券又は匿名組合契約の出資

の持分（以下「有価証券等」といいます。）を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより、所得税が課税されます（旧所法60の2

- ①。
- イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合  
この場合は、その国外転出の時ににおける有価証券等の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。この「国外転出の日後に確定申告等をする場合」とは、国外転出をする日の属する年分の確定申告書の提出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をした場合、納税管理人の届出をしないで国外転出をした日以後にその年分の確定申告書を提出する場合又はその年分の所得税につき決定がされる場合が該当します。
- ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合  
(すなわち上記イ以外の場合)  
この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日における有価証券等の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。ただし、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に取得をした有価証券等については、その取得時の価額に相当する金額によりその有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます。
- ② 有価証券等の範囲  
対象となる資産は、有価証券及び匿名組合契約の出資の持分です。
- イ 有価証券とは、所得税法第2条第1項第17号に規定する有価証券であり、具体的には次のものとされておりました(旧所法2①十七、60の2①、所令4)。
- (イ) 国債証券、地方債証券
- (ロ) 特別の法律により法人の発行する債券(金融債、政府保証債等)(下記(ハ)及び(ヌ)に該当するものを除きます。)
- (ハ) 資産の流動化に関する法律に規定する特定社債券
- (ニ) 社債券(相互会社の社債券を含みません。)
- (ホ) 特別の法律により設立された法人の発行する出資証券(下記(ヘ)、(ト)及び(ヌ)に該当するものを除きます。)
- (ヘ) 協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資証券
- (ト) 資産の流動化に関する法律に規定する優先出資証券又は新優先出資引受権を表示する証券
- (チ) 株券、新株予約権証券
- (リ) 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資信託又は外国投資信託の受益証券
- (ヌ) 投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資証券、投資法人債券、外国投資証券
- (ル) 貸付信託の受益証券
- (ヲ) 資産の流動化に関する法律に規定する特定目的信託の受益証券
- (ワ) 信託法に規定する受益証券発行信託の受益証券
- (カ) 法人が事業に必要な資金を調達するために発行する約束手形のうち、一定のもの(コマーシャル・ペーパー)
- (ヨ) 抵当証券法に規定する抵当証券
- (タ) 外国又は外国の者の発行する上記(イ)から(チ)まで及び(ル)から(ヨ)までの性質を有する証券・証書
- (レ) 外国の者の発行する証券・証書で銀行業を営む者その他の金銭の貸付けを業として行う者の貸付債権を信託する信託の受益権又はこれに類する権利を表示するものうち、一定のもの(外国信託受益証券・証書)
- (ソ) 金融商品市場、外国金融商品市場、店頭デリバティブ取引におけるオプションを表示する証券・証書(カバード・ワラント)
- (ツ) 預託証券・証書
- (ネ) 流通性その他の事情を勘案し、公益又は投資者の保護を確保することが必要と

認められる一定の証券・証書（海外CD、学校債等）

(ナ) 上記(イ)から(カ)まで及び(ク)に掲げる有価証券に表示されるべき権利で、券面が発行されていないもの

(ニ) 合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分

(ホ) 株主又は投資主となる権利、優先出資者となる権利、特定社員又は優先出資社員となる権利その他法人の出資者となる権利

ロ 匿名組合契約とは、商法上の匿名組合契約及び当事者の一方が相手方のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約です（所令288）。

## (2) 信用取引及び発行日取引に対する課税

### ① 制度の内容

国外転出をする居住者が、その国外転出の時ににおいて決済していない信用取引又は発行日取引（以下「未決済信用取引等」といいます。）に係る契約を締結している場合には、その者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより所得税が課税されます（所法60の2②）。

イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合  
この場合は、その国外転出の時に未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。

ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合  
この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日に未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。ただし、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に契約の締結を

した未決済信用取引等については、その締結の時に未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。

### ② 未決済信用取引等の範囲

対象となる取引は、国外転出の時ににおいて決済していない次の取引です（所法60の2②、所規37の2①）。

イ 金融商品取引法第156条の24第1項に規定する信用取引

ロ 金融商品取引法第161条の2に規定する取引及びその保証金に関する内閣府令第1条第2項に規定する発行日取引

## (3) デリバティブ取引に対する課税

### ① 制度の内容

国外転出をする居住者が、その国外転出の時ににおいて決済していないデリバティブ取引（以下「未決済デリバティブ取引」といいます。）に係る契約を締結している場合には、その者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより所得税が課税されます（所法60の2③）。

イ 国外転出の日後に確定申告等をする場合  
この場合は、その国外転出の時に未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。

ロ 国外転出の日以前に確定申告をする場合  
この場合は、国外転出の予定日から起算して3月前の日に未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。ただし、国外転出の予定日から起算して3月前の日後に契約の締結をした未決済デリバティブ取引については、その締結の時に未決済デリバティブ

取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額に対して所得税が課税されます。

② 未決済デリバティブ取引の範囲

対象となる取引は、国外転出の時ににおいて決済していない金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引です（所法60の2③）。

(4) 国外転出の時に課税された資産の取得価額等の計算

国外転出の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた個人（その相続人を含みます。）が、その国外転出の時に有していた有価証券等又は契約を締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の譲渡又は決済をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、次のように取得価額又は損益の額の調整をすることとされています（旧所法60の2④）。

① 上記(1)の課税の適用を受けた有価証券等については、国外転出の時に課税がされた有価証券等の時価に相当する価格により取得したものととして、取得価額の洗替えを行います。したがって、国外転出後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その洗替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算を行います。

② 上記(2)の課税の適用を受けた未決済信用取引等又は(3)の課税の適用を受けた未決済デリバティブ取引について国外転出後に決済があった場合には、次のように損益の額の調整を行います。

イ 国外転出時に利益の額が生じていた場合

その決済によって生じた利益の額又は損失の額から、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた利益の額に相当する金額を減算します。

ロ 国外転出時に損失の額が生じていた場合

その決済によって生じた利益の額又は損失の額に、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた損失の額に相当する金額を加算します。

なお、この取得価額及び損益の額の調整計算は、下記(6)①による課税の取消しがあった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については適用されず、その課税の取消し後は国外転出前の取得価額等となります。また、下記(7)及び(8)の有価証券等の価格下落又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る損益の額の増減により国外転出の日の属する年分の所得税の減額更正を受けた場合には、その減額後の価格に相当する金額等により上記の取得価額又は損益の額の計算をすることになります。

(5) 適用対象者

この制度の対象となる居住者は、国外転出の時に有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引のその国外転出の時ににおける利益の額及び損失の額の合計額が1億円以上であることその他一定の要件を満たす者です（所法60の2⑤、旧所令170②、所規37の2⑥⑦）。

(6) 5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し

国外転出時に有していた有価証券等を譲渡せずにその国外転出の日から5年（10年間の納税の猶予を受けている場合には、10年）以内に帰国をした場合等には、国外転出時の課税を取り消すことができます。具体的には次のとおりです。

① 国外転出の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税の適用を受けるべき個人が、その国外転出の時に有していた有価証券等又は契約を締結していた未決済信用取

引等若しくは未決済デリバティブ取引のうち、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるものについては、この制度による課税を受けた居住者の国外転出の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、そのみなされた有価証券等の譲渡、未決済信用取引等の決済及び未決済デリバティブ取引の決済の全てがなかったものとしてすることができます(旧所法60の2⑥⑦)。

イ その個人が、国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日までに帰国をした場合……その帰国の時まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引

ロ その個人が、国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日までにその国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約を贈与により居住者に移転した場合……その贈与による移転があった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

ハ その国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日までにその個人が死亡したことにより、国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続(限定承認に係るものを除きます。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。)による移転があった場合において、同日までに、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人(その個人から相続又は遺贈によりその有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた個人を含みます。)の全てが居住者となった場合……その相続又は遺贈による移転があった有価証券等、未決

済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

② 上記①の課税の取消しは、上記①イからハまでのいずれかの場合に該当することとなった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることにより適用できます(旧所法153の2①)。

#### (7) 譲渡等により対象資産の価額が下落した場合の課税所得の修正

国外転出時における含み益よりも実際の譲渡又は決済等による利益が少なかった場合等には、課税を減免することができます。具体的には、国外転出の日の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた個人で納税の猶予(所法137の2①②)を受けている者(その相続人を含みます。以下「納税猶予適用者」といいます。)が、その納税の猶予に係る期限までに、有価証券等の譲渡、未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の決済又は有価証券等、未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の限定相続等による移転をした場合において、その譲渡若しくは決済又は移転の時にける価額若しくは評価額又は利益の額が国外転出時の価額等よりも下回るとき(損失の額の場合には上回るとき)は、次のように課税所得を修正できることとされています(旧所法60の2⑧)。

(注) 上記の「限定相続等」とは、贈与、相続(限定承認に係るものに限ります。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。)をいいます。

#### ① 有価証券等の場合

納税猶予適用者が、その納税の猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き有している有価証券等の譲渡又は限定相続等をした場合において、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時にけるその有価証券等の価額に相当する金額が国外転出の時にいて課税された価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により



国外転出の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（旧所法60の2⑧一）。

この再計算をする場合に、その有価証券等が、有価証券等を発行した法人の合併、分割等の事由により国外転出の時に取得した合併法人の株式や分割承継法人の株式などである場合には、国外転出時評価額（有価証券等をその種類及び銘柄の異なるごとに区分し、その個人の国外転出の時ににおける有価証券等の価格をその国外転出の時に有するその有価証券等の単位数で除して計算した金額をいいます。）について一定の調整計算を行った上で、この再計算の適用の可否の判定をします（旧所令170④⑤）。

② 未決済信用取引等の場合

納税猶予適用者が、その納税の猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き決済していない未決済信用取引等の決済又は限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものと算出した利益の額に相当する金額がその国外転出時の金額よりも下落している場合等には、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額等により国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（旧所法60の2⑧二～四）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

納税猶予適用者が、その納税の猶予に係る期限までに、その国外転出の時から引き続き決済していない未決済デリバティブ取引の決済又は限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものと算出した利益の額に相当する金額がその国外転出時の金額よりも下落している場合等に

は、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額等により国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（旧所法60の2⑧五～七）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置による所得税の再計算は、譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転があった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることにより適用できます（旧所法153の2②）。

(8) 納税の猶予に係る期間の満了日における価格下落

納税猶予適用者が国外転出の時からその納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の価格又は利益の額若しくは損失の額が、国外転出の時に課税された価額に相当する金額を下回るとき（損失の額については、上回るとき）は、次のような課税の減免措置が設けられています（所法60の2⑩）。

① 有価証券等の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続き有している有価証券等の納税の猶予に係る期間の満了日における価額に相当する金額が、国外転出の時ににおける価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により国外転出の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、国外転出の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の2⑩一）。

なお、国外転出の後に、その有価証券等を発行した法人の合併、分割などの事由が生じた場合には、国外転出時評価額について一定の調整計算を行った上で、この再計算の可否の判定をします（旧所令170④⑤）。

② 未決済信用取引等の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続き決済していない未決済信用取引等をその納

税の猶予に係る期間の満了日に決済したものと  
して算出した利益の額に相当する金額が、  
その国外転出時の金額よりも下落している場  
合等には、その納税の猶予に係る期間の満了  
日における利益の額等により国外転出の日の  
属する年分の所得税の再計算をすることがで  
きます（所法60の2⑩二～四）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

納税猶予適用者が国外転出の時から引き続  
き決済していない未決済デリバティブ取引を  
その納税の猶予の期間に係る満了日に決済し  
たものとして算出した利益の額が、その国外  
転出時の金額よりも下落している場合等には、  
その納税の猶予に係る期間の満了日における  
利益の額等により国外転出の日の属する年分  
の所得税の再計算をすることができます（所  
法60の2⑩五～七）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置による所得税の再  
計算は、納税の猶予に係る期間の満了日から  
4月以内に、税務署長に対して更正の請求を  
することにより適用できます（旧所法153の  
2③）。

(9) 国外転出の時に同一銘柄の有価証券等の取  
得をした場合の判定方法等

① 国外転出の日の属する年分の所得税につ  
いて上記(1)の課税の適用を受けるべき個人（そ  
の相続人を含みます。）がその国外転出の時  
後に譲渡又は限定相続等により有価証券等の  
移転をした場合において、その移転をした有  
価証券等が、その者がその国外転出の時にお  
いて有していた有価証券等に該当するものか  
どうかの判定は、その国外転出の時に取得  
した同一銘柄の有価証券等から先に譲渡又は  
贈与をしたものとした場合におけるその有価  
証券等の取得の日により行うこととされてい  
ました（旧所令170⑦）。

② また、個人が有する有価証券等（以下「従  
前の有価証券等」といいます。）についてそ

の有価証券等を発行した法人の株式交換、株  
式移転などの事由が生じた場合において、そ  
の事由により取得した有価証券等（以下「取  
得有価証券等」といいます。）が引き続き所  
有していたものとみなされるときにおけるそ  
の従前の有価証券等のうちその取得有価証券  
等の取得の基因となった部分は、その取得有  
価証券等と同一銘柄の有価証券等とみなされ  
ます（旧所令170⑧）。

## 2 改正の内容

### (1) 対象となる有価証券等の範囲の見直し

上記1の国外転出時課税制度は、含み益を有  
する有価証券等を保有したまま国外転出し、キ  
ャピタルゲイン非課税国等で譲渡することによ  
り生じる課税機会の逸失を防止する措置ですが、  
国外において生じたストックオプションの行使  
による所得のうち国内において行った勤務等に  
基因するものは国外転出後も日本における国内  
源泉所得として課税対象となるため（所法161  
①十二）、国外転出時課税制度の対象となる上  
記1(1)②の有価証券等の範囲から、有利な条件  
で発行された新株予約権（ストックオプション）  
などの次に掲げる有価証券等で国内源泉所  
得を生ずべきものが除外されました（所法60の  
2①、所令170①）。

① 特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株  
式で、譲渡（担保権の設定その他の処分を含  
みます。）についての制限が解除されていないもの

（注） 特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付  
株式の具体的な範囲については、後述の  
「十一 特定譲渡制限付株式等に関する改  
正」を参照してください。

② 次に掲げる権利でその権利の行使をしたな  
らばその行使時の経済的利益に対して課税が  
されるもの（所得税法施行令第84条第2項の  
規定の適用のあるもの）を表示する有価証券イ  
旧商法の株式譲渡請求権（商法等の一部  
を改正する等の法律（平成13年法律第79

号) 第1条の規定による改正前の商法第210条ノ2第2項(取締役又は使用人に譲渡するための自己株式の取得)の決議に基づき与えられた同項第3号に規定する権利)

ロ 旧商法の新株引受権(商法等の一部を改正する法律(平成13年法律第128号)第1条の規定による改正前の商法第280条ノ19第2項(取締役又は使用人に対する新株引受権の付与)の決議に基づき与えられた同項に規定する新株の引受権)

ハ 旧商法の有利発行の新株予約権(会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第64条の規定による改正前の商法第280条ノ21第1項(新株予約権の有利発行の決議)の決議に基づき発行された同項に規定する新株予約権)

ニ 会社法の新株予約権で一定のもの(会社法第238条第2項(募集事項の決定)の決議その他の決議に基づき発行された新株予約権で、その新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件若しくは金額であることとされるもの又は役務の提供その他の行為による対価の全部若しくは一部であることとされるもの)

ホ 株式と引換えに払い込むべき額が有利な金額である場合におけるその株式を取得する権利(上記イからニまでに掲げるものを除きます。)

(注) 上記ニの「その他の決議」とは、会社法第239条第1項(募集事項の決定の委任)の決議による委任に基づく同項に規定する募集事項の決定及び同法第240条第1項(公開会社における募集事項の決定の特則)の規定による取締役会の決議です。

## (2) 国外転出時に確定申告をしていない場合等の有価証券等の取得価額の洗替えの適用除外

国外転出時課税制度の適用を受けた場合には、時価によりその有価証券等を譲渡してその時価

により再取得したものとみなされるため、その有価証券等の取得価額は、その国外転出時の時価に洗い替えられることとなります(上記1(4)参照)、この国外転出時課税制度が上記1(5)の要件を満たす者に対して確定申告の有無を問わずに適用されるため、確定申告書を提出しないで国外転出した者についてもこの取得価額の洗替えを適用するとの解釈が可能となっていました。

他方、国外転出の日から5年(又は10年)以内に帰国等をした場合には国外転出時課税制度の適用がなかったものとしてその有価証券等の取得価額を国外転出前の価額に戻すことが可能となっていますが、これは更正の請求に基づく更正により国外転出時の課税を取り消すことにより行うこととされているため、例えば譲渡損失が生じているために確定申告をしないで国外転出をした場合にはこの更正の請求は適用できないことから取得価額を国外転出の前の価額に戻すことはできず、また、申告義務があるにもかかわらず確定申告をしないで国外転出した者は、課税されないまま取得価額がステップアップすることとなると解釈することも可能となっていました。

このため、国外転出の日の属する年分の所得税の計算において、国外転出時課税制度が適用されていない場合には、国外転出の時において有する有価証券等の取得価額を時価に洗い替えないこととされました。

① 具体的には、次の有価証券等が取得価額の洗替えの対象外となります(所法60の2④)。

イ 国外転出をする者が、その国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合における国外転出の時において有していた有価証券等

ロ 居住者の国外転出の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上その国外転出の時における有価証券等の価額に相当する金額等が総収

入金額に算入されていない有価証券等

② また、次の未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引も同様に、国外転出の時に生じたものとみなされた利益の額又は損失の額の上記1(4)②の調整計算は行わないこととされました(所法60の2④)。

イ 国外転出をする者が、その国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合における国外転出の時ににおいて契約を締結していた未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引

ロ 居住者の国外転出の日の属する年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上その国外転出の時に生じたものとみなされた損益の額が総収入金額に算入されていない未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引

### (3) 国外転出時課税制度の適用の取消し事由の追加

遺産分割等があった場合の修正申告の特例(所法151の6)が創設されたことに伴い(後述の「七 遺産分割等があった場合の修正申告、期限後申告等及び更正の請求の特例の創設」の2(1)を参照してください。)、上記1(6)により国外転出時課税制度の適用を取り消すことができる場合に、国外転出の日から5年を経過する日までに国外転出時課税制度の適用を受けた個人が死亡したことにより、その国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続(限定承認に係るものを除きます。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。)による移転があった場合において、その個人について生じた遺産分割等の事由により、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人

及び受遺者である個人に非居住者(その国外転出の日から5年を経過する日までに帰国をした者を除きます。)が含まれないこととなった場合が加えられました(所法60の2⑥三口)。

なお、国外転出の日の属する年分の所得税につき上記1(1)から(3)までの課税の適用を受けた個人で、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予(所法137の2①)のうち10年間の納税の猶予(所法137の2②)を受けている者については、上記の記述中「5年」とあるのを「10年」として上記の措置の適用を受けることができます(所法60の2⑦)。

また、「遺産分割等の事由」とは、次に掲げる事由をいいます(所法151の6①、所令273の2)。

① 国外転出時課税制度の適用を受けた者の相続又は遺贈に係る対象資産(有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引)について民法(第904条の2(寄与分)を除きます。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って非居住者に移転があったものとされていた場合において、その後その対象資産の分割が行われ、その分割により非居住者に移転した対象資産がその相続分又は包括遺贈の割合に従って非居住者に移転したものとされた対象資産と異なることとなったこと。

② 強制認知等により相続人に異動を生じたこと。

③ 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。

④ 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと。

⑤ 相続又は遺贈により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと。

⑥ 条件付の遺贈について、条件が成就したこと。

(4) 国外転出時課税制度の適用を受けた有価証券等の国外転出時評価額の調整計算の改正

① 国外転出時課税制度の適用を受けた新株予約権について、その国外転出の後に権利行使をして株式を取得した場合には、その株式の国外転出時評価額は、次の算式に基づき調整計算した金額によって、上記1(7)及び(8)の課税の減免の適用を受けることとされました(所令170⑤十六)。

《算式》

$$\text{新株1単位当たりの国外転出時評価額} = \frac{\text{旧新株予約権1個当たりの従前の国外転出時評価額} + \text{権利行使価額}}{\text{旧新株予約権の1個について取得した株式の数}}$$

② 無対価合併又は無対価分割型分割があった場合における国外転出の時に所有していた合併法人又は分割承継法人の株式(所有株式)の国外転出時評価額については、合併法人又は分割承継法人の株式の従前の国外転出時評価額に、被合併法人又は分割法人の株式(旧株)の国外転出時評価額(分割法人の場合には純資産移転割合を乗じた国外転出時評価額)にその旧株の数を乗じてこれを国外転出時に所有していた合併法人又は分割承継法人の株式数で除して計算した金額を加算して計算することが明確化されました(所令170⑥)。具体的な算式は、以下のとおりです。

《算式》

イ 無対価合併の場合(所令112②)

$$\text{所有株式1株の国外転出時評価額} = \text{所有株式1株の従前の国外転出時評価額} + \frac{\text{旧株1株の従前の国外転出時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{国外転出時の所有株式の数}}$$

ロ 無対価分割型分割の場合(所令113②)

$$\text{所有株式1株の国外転出時評価額} = \text{所有株式1株の従前の国外転出時評価額} + \frac{\text{旧株1株の従前の国外転出時評価額} \times \text{純資産移転割合} \times \text{旧株の数}}{\text{国外転出時の所有株式の数}}$$

(5) 国外転出の時に同一銘柄の有価証券等の取得をした場合の判定方法等の改正

国外転出の日の属する年分の所得税につき国外転出時課税制度の適用を受けるべき個人(その相続人を含みます。)がその国外転出の時に譲渡又は限定相続等により有価証券等の移転をした場合において、その移転をした有価証券等が、その者がその国外転出の時に有していた有価証券等に該当するかどうかの判定(上記1(9)参照)は、次のように行うこととされました(所令170⑧)。

① まず、その国外転出の時に取得した同一銘柄の有価証券等(猶予適用有価証券等を除きます。)の譲渡又は贈与をし、

② 次にその個人がその国外転出の時に有していた有価証券等又は猶予適用有価証券のうち先に国外転出時課税制度(所法60の2①)又は贈与等時課税制度(所法60の3①)の適用があったものから順次譲渡又は贈与をしたものとします。

(注) 上記の「猶予適用有価証券等」とは、贈与、相続又は遺贈により取得した同一銘柄の有価証券等のうち、その贈与をした者又は相続若しくは遺贈に係る相続人がその贈与の日又は相続の開始の日の属する年分の所得税につき納税猶予の適用を受けている場合におけるその有価証券等をいいます。

(6) 国外転出をした者が5年(又は10年)以内に帰国をした場合等の修正申告の特例の創設

改正前の制度では、上記1(6)の5年(又は10年)以内に帰国をした場合等の課税の取消しにより所得金額や税額が減少をする場合等には更正の請求ができる特例が設けられていますが(上記1(6)②参照)、例えば、国外転出時課税制度の適用によって生じた譲渡損失の金額について確定申告書を提出した後、国外転出の日から5年を経過する日までに帰国をしたことによりその譲渡損失の金額を生じなかったものとする(課税を取り消す)場合には、その有価証券等

の取得価額を国外転出の前の価額に戻す（増額する）こととなるため、その国外転出の日の属する年分の所得金額及び納税額が増加することになります。

今回の改正においては、上場株式等に係る譲渡損失の損益通算の特例（措法37の12の2）の対象に国外転出時課税制度の適用によって生じた譲渡損失の金額を追加したことにあわせて、このような事後的に生じた事由に基因して国外転出時課税制度の適用を取り消したことにより対象となった有価証券等の譲渡損失の金額がなかったものとされた場合に、これによって増加した所得金額や所得税額を申告するために修正申告書を提出することができる特例が創設されました（所法151の2①）。

なお、この特例を適用して修正申告書を提出した場合には、税務署長が更正をできる期間及び国税の徴収権の消滅時効が修正申告書を提出した日から5年を経過した日まで延長されます（所法151の2②）。

（注1） 相続により取得した有価証券等の取得費の額に変更があった場合等の修正申告の特例（所法151の4）とは異なり、この修正申告の特例の場合には、延滞税の計算期間の特例や加算税に関する特例は措置されていません。

（注2） 復興特別所得税についても、上記と同様の修正申告の特例が創設されています（復興財確法20の2①）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成28年分以後の所得税について適用し、平成27年分以前の所得税については、従前どおりとされます（改正法附則2）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は決済をする有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引について適用し、同日前に譲渡又は決済をした有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については、従前どおりとされます（改正法附則7①）。
- (3) 上記2(3)の改正は、平成28年1月1日以後の遺産分割等の事由により相続人又は受遺者である個人に非居住者が含まれないこととなった場合について適用されます（改正法附則7②）。
- (4) 上記2(4)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は限定相続等があった有価証券等について適用し、同日前に譲渡又は限定相続等があった有価証券等については、従前どおりとされます（改正所令附則9①）。
- (5) 上記2(5)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は限定相続等により移転をする有価証券等の判定について適用し、同日前に譲渡又は限定相続等により移転をした有価証券等の判定については、従前どおりとされます（改正所令附則9②）。
- (6) 上記2(6)の改正は、平成28年1月1日以後に帰国等による課税の取消しができることとなる場合について適用されます（改正法附則12）。

## 三 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 有価証券等に対する課税

##### ① 制度の内容

居住者の有する有価証券等が、贈与、相続又は遺贈（以下「贈与等」といいます。）に

より非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その時における価額に相当する金額により、その移転した有価証券等の譲渡があったものとみなして所得税が課税されます（所

法60の3①)。

② 有価証券等の範囲

対象となる有価証券等の範囲は、前述の「二 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」の国外転出時課税制度と同様に、有価証券及び匿名組合契約の出資の持分です(所法60の3①、60の2①)。

(2) 信用取引及び発行日取引に対する課税

① 制度の内容

居住者が締結している未決済信用取引等(決済していない信用取引又は発行日取引)に係る契約が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その移転した未決済信用取引等を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額が生じたものとみなして所得税が課税されます(所法60の3②)。

② 未決済信用取引等の範囲

対象となる取引は、国外転出時課税制度と同様に、贈与等の時において決済していない次に掲げる取引です(所法60の3②、60の2②、所規37の2①)。

イ 金融商品取引法第156条の24第1項に規定する信用取引

ロ 金融商品取引法第161条の2に規定する取引及びその保証金に関する内閣府令第1条第2項に規定する発行日取引

(3) デリバティブ取引に対する課税

① 制度の内容

居住者が締結している未決済デリバティブ取引(決済していないデリバティブ取引)に係る契約が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その居住者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その移転した未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益

の額又は損失の額に相当する金額が生じたものとみなして所得税が課税されます(所法60の3③)。

② 未決済デリバティブ取引の範囲

対象となる取引は、国外転出時課税制度と同様に、贈与等の時において決済していない金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引です(所法60の3③、60の2③)。

(4) 贈与等の時に課税された資産の取得価額等の計算

贈与の日又は相続の開始の日(以下「贈与等の日」といいます。)の属する年分の所得税について上記(1)から(3)までの課税の適用を受けた居住者から有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた個人(その相続人を含みます。)が、その有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の譲渡又は決済をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、次のように取得価額又は損益の額の調整をすることとされています(旧所法60の3④)。

① 上記(1)の課税の適用を受けた有価証券等については、贈与等があった時に課税がされた有価証券等の時価に相当する価格により取得したものと、取得価額の洗替えを行います。したがって、贈与等の後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その洗替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算を行います。

② 上記(2)の課税の適用を受けた未決済信用取引等又は(3)の課税の適用を受けた未決済デリバティブ取引について贈与等による移転後に決済があった場合には、次のように損益の額の調整を行います。

イ 贈与等の時に利益の額が生じていた場合  
その決済によって生じた利益の額又は損失の額から、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る贈与等の時に生じたものとみなされた利益の額に相当す

る金額を減算します。

- ロ 贈与等の時に損失の額が生じていた場合  
その決済によって生じた利益の額又は損失の額に、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る贈与等の時に生じたものとみなされた損失の額に相当する金額を加算します。

なお、この取得価額及び損益の額の調整計算は、下記(6)①による課税の取消しがあった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については適用されず、課税の取消し後は贈与等による移転前の取得価額等となります。また、下記(7)及び(8)の有価証券等の価格下落又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る損益の額の増減により贈与等の日の属する年分の所得税の減額更正を受けた場合には、その減額後の価格に相当する金額等により上記の取得価額又は損益の額の計算をすることになります。

#### (5) 適用対象者

この制度の対象となる贈与者、被相続人又は遺贈者である居住者の要件は、国外転出時課税制度と同様に、贈与等の時に有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引のその贈与等の時における利益の額及び損失の額の合計額が1億円以上であることその他一定の要件を満たす者です（所法60の3⑤、所令170の2①）。

#### (6) 受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し

国外転出時課税制度と同様に、贈与等により有価証券等の移転を受けた非居住者が、その有価証券等を譲渡せずにその贈与等の日から5年（10年間の納税の猶予を受けている場合には、10年）以内に帰国をした場合等には、その贈与等の時の課税を取り消すことができます。具体的には、次のとおりです。

① 贈与等の日の属する年分の所得税につき上記(1)から(3)までの課税の適用を受けるべき居住者から、その贈与等により非居住者である受贈者、相続人又は受遺者に移転した有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約のうち、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるものについては、この制度による課税を受けた居住者の贈与等の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、そのみなされた有価証券等の譲渡、未決済信用取引等の決済及び未決済デリバティブ取引の決済の全てがなかったものとしてすることができます（旧所法60の3⑥⑦）。

イ その非居住者である受贈者又は同一の被相続人から相続若しくは遺贈により財産を取得した全ての非居住者（以下「受贈者等」といいます。）が、その贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日までに帰国をした場合……その受贈者等がその帰国の時まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引

ロ その贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が、その贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日までにその贈与等により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約を贈与により居住者に移転した場合……その贈与による移転があった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

ハ その贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日までにその贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が死亡したことにより、その贈与等により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係る



ものを除きます。)による移転があった場合において、その5年(又は10年)を経過する日までに、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人(その個人から相続又は遺贈によりその有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた個人を含みます。)の全てが居住者となった場合……その相続又は遺贈による移転があった有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引

- ② 上記①の課税の取消しは、上記①イからハまでのいずれかの場合に該当することとなった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることにより適用できます(旧所法153の3①)。

#### (7) 譲渡等により対象資産の価額が下落した場合の課税所得の修正

贈与等の時における含み益よりも実際の譲渡又は決済等による利益が少なかった場合等には、国外転出時課税制度と同様に、課税を減免する措置が設けられています。具体的には、この制度の適用を受けた贈与者で納税の猶予(所法137の3①③)を受けている者(以下「猶予適用贈与者」といいます。)の受贈者又はこの制度の適用を受けた被相続人等の相続人で納税の猶予(所法137の3②③)を受けているもの(以下「猶予適用相続人」といいます。)が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転をした場合において、その譲渡若しくは決済又は移転の時における価額若しくは評価額又は利益の額が贈与等の時の価額等よりも下回るとき(損失の額の場合には上回るとき)は、次のように課税所得を修正できること

とされています(所法60の3⑧)。

(注) 上記の「限定相続等」とは、贈与、相続(限定承認に係るものに限ります。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。)をいいます。

#### ① 有価証券等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった有価証券等の譲渡又は限定相続等による移転をした場合において、その有価証券等の譲渡に係る譲渡価額又は限定相続等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額がその贈与等の時におけるその有価証券等の価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格によりその贈与等の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます(旧所法60の3⑧一)。

この再計算をする場合に、その有価証券等が、有価証券等を発行した法人の合併、分割等の事由により贈与等の時後に取得した合併法人の株式や分割承継法人の株式などである場合には、贈与等時評価額(有価証券等をその種類及び銘柄の異なるごとに区分し、その個人の贈与等の時における有価証券等の価格をその贈与等の時において有するその有価証券等の単位数で除して計算した金額をいいます。)について一定の調整計算を行った上で、この再計算の適用の可否の判定をします(旧所令170の2②③)。

#### ② 未決済信用取引等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった未決済信用取引等の決済又はその契約の限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済信用取引等を決済したものとして算出した利益の額若

しくは損失の額に相当する金額がその贈与等の時の金額よりも下落している場合等には、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額等により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（旧所法60の3⑧二～四）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が、その納税の猶予に係る期限までに、その贈与等により非居住者に移転があった未決済デリバティブ取引の決済又はその契約の限定相続等による移転をした場合において、その決済によって生じた利益の額若しくは損失の額又はその限定相続等の時にその未決済デリバティブ取引を決済したものととして算出した利益の額若しくは損失の額に相当する金額がその贈与等の時の金額よりも下落している場合等には、その実際に決済され、又は限定相続等の時に決済したものとした利益の額等により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（旧所法60の3⑤五～七）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置による所得税の再計算は、譲渡若しくは決済又は限定相続等による移転があった日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることにより適用できます（所法153の3②）。

(8) 納税の猶予に係る期間の満了日における価格下落

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時からその納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等又は決済していない未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の価格又は利益の額若しくは損失の額が、その贈与等の日の属する年分に課税された価額に相当する金額を下回るとき（損失の額については、上回るとき）は、次のような課税の減免措置が設けられています（所

法60の3⑪）。

① 有価証券等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き有している有価証券等の納税の猶予に係る期間の満了日における価額に相当する金額が、贈与等の時における価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価格により贈与等の時にその有価証券等を譲渡したものとみなして、贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪一）。

なお、贈与等の日の後に、その有価証券等を発行した法人の合併、分割などの事由が生じた場合には、贈与等時評価額について一定の調整計算を行った上で、この再計算の可否の判定をします（所令170の2②③）。

② 未決済信用取引等の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き決済していない未決済信用取引等をその納税の猶予に係る期間の満了日に決済したものととして算出した利益の額に相当する金額が、その贈与等の時の金額よりも下落している場合等には、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額等により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪二～四）。

③ 未決済デリバティブ取引の場合

猶予適用贈与者の受贈者又は猶予適用相続人が贈与等の時から引き続き決済していない未決済デリバティブ取引をその納税の猶予に係る期間の満了日に決済したものととして算出した利益の額に相当する金額が、その贈与等の時の金額よりも下落している場合等には、その納税の猶予に係る期間の満了日における利益の額等により贈与等の日の属する年分の所得税の再計算をすることができます（所法60の3⑪五～七）。

④ 適用手続

上記①から③までの措置による所得税の再

計算は、納税の猶予に係る期間の満了日から4月以内に、税務署長に対して更正の請求をすることにより適用できます(所法153の3③)。

## (9) 贈与等の時後に同一銘柄の有価証券等の取得をした場合の判定方法等

### ① 贈与の日の属する年分の所得税につき上記

(1)の課税の適用を受けるべき個人の受贈者又は相続の開始の日の属する年分の所得税につき上記(1)の課税の適用を受けるべき個人の相続人が贈与等の時後に譲渡又は限定相続等により有価証券等の移転をした場合において、その移転をした有価証券等が、これらの者がその贈与等により取得をした有価証券等に該当するかどうかの判定は、その贈与等以外の事由により取得した同一銘柄の有価証券等から先に譲渡又は贈与をしたものとした場合におけるその有価証券等の取得の日により行うこととされてきました(旧所令170の2⑥)。

② また、受贈者又は相続人が有する有価証券等(以下「従前の有価証券等」といいます。)についてその有価証券等を発行した法人の株式交換、株式移転などの事由が生じた場合において、その事由により取得した有価証券等(以下「取得有価証券等」といいます。)が引き続き所有していたものとみなされる場合におけるその従前の有価証券等のうちその取得有価証券等の取得の基因となった部分は、その取得有価証券等と同一銘柄の有価証券等とみなされます(所令170の2⑦)。

## 2 改正の内容

### (1) 対象となる有価証券等の範囲の見直し

国外転出時課税制度と同様に、上記1の贈与等時課税制度の対象となる有価証券等の範囲から、有利な条件で発行された新株予約権(ストックオプション)などの次に掲げる有価証券等で国内源泉所得を生ずべきものが除外されました(所法60の2①、60の3①、所令170①)。

① 特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株

式で、譲渡(担保権の設定その他の処分を含みます。)についての制限が解除されていないもの

(注) 特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式の具体的な範囲については、後述の「十一 特定譲渡制限付株式等に関する改正」を参照してください。

② 有利な条件で発行された新株予約権など前述の「二 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」の2(1)②イからホまでに掲げる権利でその権利の行使をしたならばその行使時の経済的利益に対して課税がされるもの(所得税法施行令第84条第2項の規定の適用のあるもの)を表示する有価証券

### (2) 贈与等の時に確定申告をしていない場合等の有価証券等の取得価額の洗替えの適用除外

贈与等時課税制度の適用を受けた場合には、時価によりその有価証券等を譲渡してその時価により受贈者や相続人が取得したものとみなされるため、その有価証券等の取得価額は、その贈与等の時の時価に洗い替えられることとなりますが(上記1(4)参照)、この贈与等時課税制度が上記1(5)の要件を満たす者に対して確定申告の有無を問わずに適用されるため、贈与者又は死亡した者の相続人が確定申告書を提出しないで贈与等により資産の移転をした場合についてもこの取得価額の洗替えを適用するとの解釈が可能となっていました。

他方、贈与等の日から5年(又は10年)以内に非居住者である受贈者又は相続人が帰国等をした場合には贈与等時課税制度の適用がなかったものとしてその有価証券等の取得価額を贈与等による移転前の価額に戻すことが可能となっていますが、これは更正の請求に基づく更正により贈与者又は被相続人に対する贈与等による上記1(1)から(3)までの課税を取り消すことにより行うこととされているため、例えば譲渡損失が生じているために確定申告をしないで贈与等により資産を移転した場合にはこの更正の請求

は適用できないことから取得価額を贈与等の前の価額に戻すことはできず、また、申告義務があるにもかかわらず確定申告をしないで贈与等により資産を移転した場合には、課税されないまま取得価額がステップアップすることとなることと解釈することも可能となっていました。

このため、贈与者又は被相続人の贈与の日又は相続の開始の日の属する年分の所得税の計算において、贈与等時課税制度が適用されていない場合には、贈与等により移転があった有価証券等の取得価額を時価に洗い替えないこととされました。

① 具体的には、次の有価証券等が取得価額の洗替えの対象外となります（所法60の3④）。

イ 贈与等の日の属する年分の所得税につき贈与等時課税制度の適用を受けるべき者が、その贈与等の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合における贈与等により移転した有価証券等

ロ 贈与者又は被相続人の贈与等の日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上その贈与等の時における有価証券等の価額に相当する金額等が総収入金額に算入されていない有価証券等

② また、次の未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引も同様に、贈与等の時に生じたものとみなされた利益の額又は損失の額の上記1(4)②の調整計算は行わないこととされました（所法60の3④）。

イ 贈与等の日の属する年分の所得税につき贈与等時課税制度の適用を受けるべき者が、その贈与等の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合における贈与等によりその契約が移転した未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引

ロ 贈与者又は被相続人の贈与等の日の属する年分の事業所得の金額又は雑所得の金額

の計算上その贈与等の時に生じたものとみなされた損益の額が総収入金額に算入されていない有価証券等

### (3) 贈与等時課税制度の適用の取消し事由の追加

遺産分割等があった場合の修正申告の特例（所法151の6）が創設されたことに伴い（後述の「七 遺産分割等があった場合の修正申告、期限後申告等及び更正の請求の特例の創設」の2(1)を参照してください。）、上記1(6)により贈与等時課税制度の適用を取り消すことができる場合に、贈与等の日から5年を経過する日までにその贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が死亡したことにより、その贈与等により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その非居住者について生じた遺産分割等の事由により、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人に非居住者（その贈与等の日から5年を経過する日までに帰国をした者を除きます。）が含まれないこととなった場合が加えられました（所法60の3⑥三口）。

なお、次に掲げる者については、上記の記述中「5年」とあるのを「10年」として上記の措置の適用を受けることができます（所法60の3⑦）。

① 贈与の日の属する年分の所得税につき上記1(1)から(3)までの課税を受けた個人（贈与者）で、その所得税について10年間の納税の猶予（所法137の3①③）を受けているもの

② 相続の開始の日の属する年分の所得税につき上記1(1)から(3)までの課税を受けた個人（被相続人）で、その者の相続人がその所得税について10年間の納税の猶予（所法137の3②③）を受けているもの

(注) 上記の「遺産分割等の事由」は、国外転出時課税制度と同様ですので、前述の「二 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の改正」の2(3)を参照してください(所法151の6①、所令273の2)。

(4) 贈与等時課税制度の適用を受けた有価証券等の贈与等時評価額の調整計算の改正

① 贈与等時課税制度の適用を受けた新株予約権について、その贈与等の時後に権利行使をして株式を取得した場合には、その株式の贈与等時評価額は、次の算式に基づき調整計算した金額によって、上記1(7)及び(8)の課税の減免の適用を受けることとされました(所令170⑤十六、170の2②)。

《算式》

$$\text{新株1単位あたりの贈与等時評価額} = \frac{\text{旧新株予約権1個当たりの従前の贈与等時評価額} + \text{権利行使価額}}{\text{旧新株予約権の1個について取得した株式の数}}$$

② 無対価合併又は無対価分割型分割があった場合における居住者(贈与者又は被相続人)が贈与等の時において所有していた合併法人又は分割承継法人の株式(所有株式)の贈与等時評価額については、合併法人又は分割承継法人の株式の従前の贈与等時評価額に、被合併法人又は分割法人の株式(旧株)の贈与等時評価額(分割法人の場合には純資産移転割合を乗じた贈与等時評価額)にその旧株の数を乗じてこれを居住者が贈与等の時に所有していた合併法人又は分割承継法人の株式数で除して計算した金額を加算して計算することが明確化されました(所令170⑥、170の2③)。具体的な算式は、以下のとおりです。

《算式》

イ 無対価合併の場合(所令112②)

$$\text{所有株式1株の贈与等時評価額} = \text{所有株式1株の従前の贈与等時評価額} + \frac{\text{旧株1株の従前の贈与等時評価額} \times \text{旧株の数}}{\text{贈与等時の所有株式の数}}$$

ロ 無対価分割型分割の場合(所令113②)

$$\text{所有株式1株の贈与等時評価額} = \text{所有株式1株の従前の贈与等時評価額} + \frac{\text{旧株1株の従前の贈与等時評価額} \times \text{純資産移転割合} \times \text{旧株の数}}{\text{贈与等時の所有株式の数}}$$

(5) 贈与等の時後に同一銘柄の有価証券等の取得をした場合の判定方法等の改正

贈与の日の属する年分の所得税につき贈与等時課税制度の適用を受けるべき個人の受贈者又は相続の開始の日の属する年分の所得税につき贈与等時課税制度の適用を受けるべき個人の相続人がその贈与等の時後に譲渡又は限定相続等により有価証券等の移転をした場合において、その移転をした有価証券等が、その贈与等により取得した有価証券等に該当するかどうかの判定(上記1(9)参照)は、次のように行うこととされました(所令170⑧、170の2⑥)。

- ① まず、その贈与等の時後に取得した同一銘柄の有価証券等(猶予適用有価証券等を除きます。)の譲渡又は贈与をし、
- ② 次にその受贈者又は相続人がその贈与等により取得した有価証券等又は猶予適用有価証券等のうち先に国外転出時課税制度(所法60の2①)又は贈与等時課税制度(所法60の3①)の適用があったものから順次譲渡又は贈与をしたものとします。

(注) 上記の「猶予適用有価証券等」とは、贈与、相続又は遺贈により取得した同一銘柄の有価証券等のうち、その贈与をした者又は相続若しくは遺贈に係る相続人がその贈与の日又は相続の開始の日の属する年分の

所得税につき納税猶予の適用を受けている場合におけるその有価証券等をいいます。

#### (6) 受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の修正申告の特例の創設

改正前の制度では、上記1(6)の受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消しにより所得金額や税額が減少をする場合等には更正の請求ができる特例が設けられていますが（上記1(6)②参照）、例えば、贈与者が贈与等時課税制度の適用によって生じた譲渡損失の金額について確定申告書を提出した後、贈与等の日から5年を経過する日までに非居住者である受贈者が帰国をしたことによりその譲渡損失の金額を生じなかったものとする（課税を取り消す）場合には、その有価証券等の取得価額を贈与等の前の価額に戻すこととなるため、その贈与者の贈与等の日の属する年分の所得金額及び納税額が増加することになります。

今回の改正においては、上場株式等に係る譲渡損失の損益通算の特例（措法37の12の2）の対象に贈与等時課税制度の適用によって生じた譲渡損失の金額を追加したことにあわせて、このような事後的に生じた事由に基因して贈与等時課税制度の適用を取り消したことにより対象となった有価証券等の譲渡損失の金額がなかったものとされた場合に、これによって増加した所得金額や所得税額を申告するために修正申告書を提出することができる特例が創設されました（所法151の3①）。

なお、この特例を適用して修正申告書を提出した場合には、税務署長が更正をできる期間及び国税の徴収権の消滅時効が修正申告書を提出した日から5年を経過した日まで延長されます（所法151の3②）。

(注1) 相続により取得した有価証券等の取得費の額に変更があった場合等の修正申告の特

例（所法151の4）とは異なり、この修正申告の特例の場合には、延滞税の計算期間の特例や加算税に関する特例は措置されていません。

(注2) 復興特別所得税についても、上記と同様の修正申告の特例が創設されています（復興財確法20の2②）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成28年分以後の所得税について適用し、平成27年分以前の所得税については、従前どおりとされます（改正法附則2）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は決済をする有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引について適用し、同日前に譲渡又は決済をした有価証券等、未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引については、従前どおりとされます（改正法附則8①）。
- (3) 上記2(3)の改正は、平成28年1月1日以後の遺産分割等の事由により相続人又は受遺者である個人に非居住者が含まれないこととなった場合について適用されます（改正法附則8②）。
- (4) 上記2(4)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は限定相続等があった有価証券等について適用し、同日前に譲渡又は限定相続等があった有価証券等については、従前どおりとされます（改正所令附則9①）。
- (5) 上記2(5)の改正は、平成28年1月1日以後に譲渡又は限定相続等により移転をする有価証券等の判定について適用し、同日前に譲渡又は限定相続等により移転をした有価証券等の判定については、従前どおりとされます（改正所令附則9②）。
- (6) 上記2(6)の改正は、平成28年1月1日以後に帰国等による課税の取消しができることとなる場合について適用されます（改正法附則13）。

## 四 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 国外転出時課税に係る所得税額の納税の猶予

##### ① 制度の内容

国外転出をする居住者でその国外転出の時に有している有価証券等又は契約を締結している未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引（以下「対象資産」といいます。）について国外転出時課税制度（所法60の2）の適用を受けた者（その相続人を含みます。）がその国外転出の日の属する年分の所得税で確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る確定申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないもの）に限ります。以下「適用資産」といいます。）に係る納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その居住者が、その国外転出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をし、かつ、その年分の所得税に係る確定申告期限までにその納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り、その国外転出の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（旧所法137の2①）。

##### ② 納税猶予分の所得税額の計算

納税猶予の対象となる納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（旧所法137の2①各号）。

イ その国外転出の日の属する年分の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用資産について国外転出時課税制度の適用がないものとした場合におけるその国外転出の日の属する年分の所得税の年税額

##### ③ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、国外転出の日から5年を経過する日までです（旧所法137の2①）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、納税の猶予に係る期限の延長を受けたい旨その他一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を国外転出の日から10年を経過する日までとすることができます（旧所法137の2②、旧所規52の2①）。

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了日とその該当することとなった日から4月を経過する日のいずれか早い日が納税の猶予に係る期限とされていきました（旧所法137の2①、所令266の2①）。

(イ) その国外転出をした個人が帰国をした場合

(ロ) 納税の猶予に係る期限までにその個人が死亡したことにより、国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る

る契約の移転を受けた個人を含みます。)の全てが居住者となった場合

- (ハ) 納税の猶予に係る期限までにその個人が死亡したことにより、その国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続(限定承認に係るものに限ります。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものに限ります。)による移転があった場合

## (2) 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、納税猶予分の所得税額に相当する所得税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げ、納付を求めることができることとされておりました(所法137の2⑨、旧所令266の2⑥、旧所規52の2④)。

- ① 納税の猶予を受ける個人が担保について税務署長の命令(通法51①)に応じない場合
- ② その個人から提出された継続適用届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合
- ③ 納税の猶予を受ける個人が納税管理人を解任し、又はその納税管理人について次に掲げる事実が生じた場合において、その解任の日から4月を経過する日又はその個人がその納税管理人について次に掲げる事実の生じたことを知った日から6月を経過する日までに納税管理人の届出をしなかったこと
  - イ 死亡したこと
  - ロ 解散したこと
  - ハ 破産手続開始の決定又は後見開始の審判を受けたこと
- ④ 非居住者である猶予承継相続人(国外転出をした者が死亡したことによりその国外転出をした者に係る納税猶予分の所得税に係る納付の義務を承継した者をいいます。)が、その相続の開始のあったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなかつたこと(既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。)(下記(3)①を参照)

ったこと(既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。)(下記(3)①を参照)

- ⑤ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をする場合に、その国外転出をする時まで、納税管理人の届出をしなかったこと(下記(3)②を参照)

## (3) 納付義務の承継

納税の猶予に係る期限までにその納税の猶予を受ける国外転出をした者が死亡した場合には、その国外転出をした者に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務は、その国外転出をした者の相続人(以下「猶予承継相続人」といいます。)に承継されます(所法137の2⑬)。この場合には、納税の猶予に係る期限も承継されます(所令266の2⑦)。

また、猶予承継相続人は次の手続を行う必要があります。

- ① 猶予承継相続人が非居住者である場合
    - イ 納税義務の承継があった場合に、その猶予承継相続人が非居住者であるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなかなければなりません(既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。)(旧所令266の2⑧)。
    - ロ この納税管理人の届出が期限までにされなかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます(旧所令266の2⑧、所法137の3⑨)。
- (注) ただし、納税管理人の届出が期限までにされなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその届出がされなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までであったものとみなして、納税の猶予を継続することができます(所令



266の2⑧、所法137の3⑧)。

② 猶予承継相続人が居住者である場合

イ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません(所令266の2⑨、所法137の3⑩)。

ロ その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます(所令266の2⑨、所法137の3⑩)。

(注) その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合でも、上記①ロ(注)と同様の宥恕規定が適用される場合があります(所令266の2⑨、所法137の3⑩後段)。

## 2 改正の内容

### (1) 納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限の見直し

① 国外転出時課税制度では、国外転出の日から納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等の価額がその納税の猶予に係る期間の満了日において国外転出の日よりも下落している場合には、その下落した価額により国外転出時の課税の再計算をすることができる措置が設けられています(所法60の2⑩)。この措置の適用を受けようとする場合には、納税の猶予に係る期間の満了日から4月を経過する日までに更正の請求をすることとされていますが、納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限は国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日となっているため、一旦、納税猶予の適用を受けていた税額を納付する必要が生じることとなりました。この納付の手間を省略して納税者利便に資する観点から、納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限を、国外転出の日から5年4月(又は10年4月)を経過する日とする

こととされました(所法137の2①)。

(注) 納税の猶予に係る期間の満了日は、国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日のままであり、変更ありません。

② また、納税猶予の適用を受けている者が、上記1(1)③ロ(イ)から(ハ)までに掲げる場合に該当することとなったとき(以下「帰国等の場合」といいます。)は、その該当することとなった日の翌日以後4月を経過する日を、納税猶予に係る所得税の納期限とすることとされました(所法137の2①)。

(注) 遺産分割等があった場合の修正申告の特例(所法151の6)が創設されたことに伴い、この帰国等の場合に該当することとなる事由に、国外転出の日から5年(又は10年)を経過する日までに国外転出時課税制度の適用を受けた個人が死亡したことにより、その国外転出の時に有していた有価証券等又は締結していた未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続(限定承認に係るものを除きます。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。)による移転があった場合において、その個人について生じた遺産分割等の事由により、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人に非居住者(その国外転出の日から5年を経過する日までに帰国をした者を除きます。)が含まれないこととなった場合が加えられています(所法60の2⑥三ロ)。

③ なお、納税の猶予に係る期間を10年に延長するための届出書は原則として国外転出の日から5年を経過する日までに提出をしなければならないこととされていますが、この改正に伴い、国外転出の日から5年を経過する日前に帰国等の場合に該当することとなった場合には、その該当することとなった日の前日までに提出しなければならないこととなりま

した（所法137の2②）。

（注）復興特別所得税に係る納税猶予制度についても、上記①から③までと同様の改正が行われています（復興財確法18⑦）。

## （2） 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げに係る事由の整備

上記1(3)のとおり、納税猶予の適用を受けている者が死亡した場合には、その相続人がその納税の猶予がされた所得税の納付義務を承継することとされ、その承継をした者が非居住者である場合や国外転出をする場合には納税管理人の届出等をするを前提に納税の猶予を継続適用できることとされています。この納付義務を承継した場合に、その相続人が納税管理人の届出等を行わなかった場合には、上記1(2)④又は⑤の税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げと上記1(3)の①ロ又は②ロの納税猶予に

係る期限の満了の両方を適用し得ることとされていましたが、納税者の予測可能性を高める観点等から、上記1(3)①ロ又は②ロの取扱いに統一することとされ、税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げに係る事由から上記1(2)④及び⑤の事由は除外されました（旧所令266の2⑥二）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、国外転出の日から5年を経過する日又は帰国等の日が平成28年1月1日以後である場合について適用し、国外転出の日から5年を経過する日又は帰国等の日が平成28年1月1日前である場合は、従前どおりとされます（改正法附則10）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成28年4月1日から施行されています（改正所令附則1）。

# 五 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の改正

## 1 改正前の制度の概要

### （1） 贈与等時課税制度に係る所得税額の納税の猶予

#### ① 贈与があった場合の納税の猶予の内容

贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。）により非居住者に移転した有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約（以下「対象資産」といいます。）について贈与等時課税制度（所法60の3）の適用を受けた者（その相続人を含みます。）がその贈与の日の属する年分の所得税で確定申告又は準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る確定申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないもの）に限ります。以下「適用贈与資産」といいます。）に係る贈与納税猶予分の所得

税額に相当する所得税については、その適用を受けた者が、その年分の所得税に係る確定申告期限までにその贈与納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に限り、その贈与の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（旧所法137の3①）。

#### ② 贈与納税猶予分の所得税額の計算

納税の猶予の対象となる贈与納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（旧所法137の3①各号）。

イ その贈与の日の属する年分の贈与者の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用贈与資産について贈与等時課税制度の適用がないものとした場合におけるその贈与の日の属する年分の贈与者の所得

税の年税額

③ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、贈与の日から5年を経過する日までです（旧所法137の3①）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、納税の猶予に係る期限の延長を受けたい旨その他一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を贈与の日から10年を経過する日までとすることができます（旧所法137の3③、旧所規52の3①）。

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了日とその該当することとなった日から4月を経過する日のいずれか早い日が納税の猶予に係る期限となります（旧所法137の3①、所令266の3①）。

(イ) その非居住者である受贈者が、その贈与の日から納税の猶予に係る期限までに帰国をした場合

(ロ) その贈与の日から納税の猶予に係る期限までにその贈与に係る非居住者である受贈者が死亡したことにより、その贈与により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相続又は遺贈によりその有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合

(ハ) 贈与の日から納税の猶予に係る期限までにその贈与に係る非居住者である受贈者が死亡したことにより、その贈与により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものに限り、）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限り、）による移転があった場合

④ 相続又は遺贈があった場合の納税の猶予の内容

相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。）により非居住者に移転した対象資産につき贈与等時課税制度の適用を受けた者（以下「適用被相続人等」といいます。）の全ての相続人がその相続の開始の日の属する年分の所得税で死亡の場合の準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る確定申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないものに限り、）以下「適用相続等資産」といいます。）に係る相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その年分の所得税に係る確定申告期限までに、その相続人がその相続等納税猶予分の所得税額に相当する担保を供し、かつ、その相続又は遺贈によりその対象資産を取得した非居住者の全てが納税管理人の届出をした場合に限り、その相続の開始の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（旧所法137の3②）。

⑤ 相続等納税猶予分の所得税額の計算

納税の猶予の対象となる相続等納税猶予分の所得税額は、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額です（旧所法137の3②各号）。

イ その相続の開始の日の属する年分の被相続人の所得税の年税額（所得税法第120条第1項第3号に掲げる金額）

ロ その適用相続等資産について贈与等時課

税制度の適用がないものとした場合におけるその相続の開始の日の属する年分の被相続人の所得税の年税額

⑥ 納税の猶予に係る期限

イ この制度により納税の猶予を受けることができる期限は、相続の開始の日から5年を経過する日までです（旧所法137の3②）。ただし、納税の猶予を受けている個人が、その5年を経過する日までに、納税の猶予に係る期限の延長を受けたい旨その他一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その期限を相続の開始の日から10年を経過する日までとすることができます（旧所法137の3③、旧所規52の3①）。

ロ なお、納税の猶予に係る期間の満了日前に次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その満了日とその該当することとなった日から4月を経過する日のいずれか早い日が納税の猶予に係る期限とされています（旧所法137の3②、旧所令266の3⑤）。

(イ) 同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての非居住者が、その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までに帰国をした場合

(ロ) その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までにその相続に係る非居住者である相続人又は受遺者が死亡したことにより、その相続により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その期限までに、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人（その個人から相

続又は遺贈によりその有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた個人を含みます。）の全てが居住者となった場合

(ハ) その相続の開始の日から納税の猶予に係る期限までにその相続又は遺贈に係る非居住者である相続人又は受遺者の全てが死亡したことにより、その相続又は遺贈により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の全てについて相続（限定承認に係るものに限りません。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものに限りません。）による移転があった場合

ハ 適用被相続人等（相続の開始の日の属する年分の所得税につき贈与等時課税制度の適用を受けた個人）の相続人である居住者が、国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなければなりません（旧所令266の3④、所法137の3⑩）。

この納税管理人の届出が期限までにされなかった場合には、その期限における相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます（旧所令266の3④、所法137の3⑨⑩）。ただし、納税管理人の届出が期限までにされなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその届出がされなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までであったものとみなして、納税の猶予を継続することができます（旧所令266の3④、所法137の3⑧⑩）。

⑦ 納税の猶予を受けるための手続

上記①又は④の納税の猶予を受けようとする場合には、適用を受けようとする贈与者の

提出した（準）確定申告書又は適用を受けようとする相続人が提出した適用被相続人等の準確定申告書に、上記①又は④の納税の猶予の適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、次の事項を記載した書類の添付をしなければなりません（所法137の3④、旧所規52の3②）。

イ 贈与等時課税制度の適用により行われたものとみなされた対象資産の譲渡又は決済の明細及び贈与納税猶予分の所得税額又は相続等納税猶予分の所得税額（以下「納税猶予分の所得税額」といいます。）の計算に関する明細（有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の種類別及び名称又は銘柄別の数量、贈与等の時における価額に相当する金額又は利益の額若しくは損失の額に相当する金額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日）

ロ 贈与の日又は相続の開始の日

ハ 有価証券等、未決済信用取引等に係る契約又は未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた受贈者、相続人又は受遺者の氏名及び住所又は居所

ニ その他参考となるべき事項

（注） 税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は上記の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類及び上記の書類の提出があった場合に限り、納税の猶予を適用することができる宥恕規定が設けられています（所法137の3⑤）。

#### ⑧ 担保の提供

担保については、国税通則法の規定に基づき提供される必要があります（通法50）。

#### (2) 利子税の納付

納税猶予分の所得税額の全部又は一部を納付する適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人）は、その納付する所得税に相当する金額を基礎とし、その所得税に係る納付の期限（所法128～130）の翌日からその納税の猶予に係る期限までの期間に応じ、年7.3%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、所得税に併せて納付しなければなりません（旧所法137の3⑭）。

（注） 上記の利子税の割合（7.3%）は、利子税の割合の特例の適用後は1.8%（貸出約定平均金利の年平均が0.8%の場合）となります（措法93）。

#### (3) 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、納税猶予分の所得税額に相当する所得税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げ、納付を求めることができることとされてきました（所法137の3⑩、旧所令266の3⑬）。

① 適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人）が担保について税務署長の命令（通法51①）に応じない場合

② 適用贈与者等から提出された継続適用届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合

③ 適用贈与者等が納税管理人を解任し、又はその納税管理人について次に掲げる事実が生じた場合において、その解任の日から4月を経過する日又はその個人がその納税管理人について次に掲げる事実の生じたことを知った日から6月を経過する日までに納税管理人の届出をしなかったこと

イ 死亡したこと

ロ 解散したこと

ハ 破産手続開始の決定又は後見開始の審判を受けたこと

④ 非居住者である猶予承継相続人（適用贈与

者等が死亡したことによりその適用贈与者等に係る納税猶予分の所得税に係る納付の義務を承継した者をいいます。)が、その相続の開始のあったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなかったこと(既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。)(下記(4)①を参照)

- ⑤ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をする場合に、その国外転出をする時までに、納税管理人の届出をしなかったこと(下記(4)②を参照)

#### (4) 納付義務の承継

納税の猶予に係る期限までにその納税の猶予を受ける贈与者又は相続人(適用贈与者等)が死亡した場合には、その適用贈与者等に係る納税猶予分の所得税額に係る納付の義務は、その適用贈与者等の相続人(以下「猶予承継相続人」といいます。)に承継されます(所法137の3⑮)。この場合には、納税の猶予に係る期限も承継されます(旧所令266の3⑭)。

また、猶予承継相続人は次の手続を行う必要があります。

- ① 猶予承継相続人が非居住者である場合
- イ 納税義務の承継があった場合に、その猶予承継相続人が非居住者であるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内に、納税管理人の届出をしなければなりません(既に納税管理人の届出をしている場合を除きます。)(旧所令266の3⑮)。
- ロ この納税管理人の届出が期限までにされなかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます(旧所令266の3⑮、所法137の3⑨)。
- (注) ただし、納税管理人の届出が期限までにされなかった場合においても、税務署長が提出期限までにその届出がされな

ったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後に納税管理人の届出があった場合に限り、その届出が期限までにあったものとみなして、納税の猶予を継続することができます(旧所令266の3⑮、所法137の3⑧)。

#### ② 猶予承継相続人が居住者である場合

- イ 居住者である猶予承継相続人が国外転出をしようとする場合には、その国外転出の時までに、納税管理人の届出をしなればなりません(旧所令266の3⑯、所法137の3⑩)。
- ロ その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合には、その期限における納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その期限から4月を経過する日をもって、その納税の猶予に係る期限とされます(旧所令266の3⑯、所法137の3⑩後段)。

(注) その国外転出の時までに納税管理人の届出がされなかった場合でも、上記①ロと同様の宥恕規定が適用される場合があります(旧所令266の3⑯、所法137の3⑩後段)。

## 2 改正の内容

### (1) 納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限の見直し

- ① 贈与等時課税制度では、贈与の日又は相続の開始の日(以下「贈与等の日」といいます。)から納税の猶予に係る期間の満了日まで引き続き有している有価証券等の価額がその納税の猶予に係る期間の満了日において贈与等の時よりも下落している場合には、その下落した価額により贈与等時課税制度に係る所得税の再計算をすることができる措置が設けられています(所法60の3⑪)。この措置の適用を受けようとする場合には、納税の猶予に係る期間の満了日から4月を経過する日までに更正の請求をすることとされています

が、納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限は贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日となっているため、一旦、納税猶予の適用を受けていた税額を納付する必要が生じることとなっていました。この納付の手間を省略して納税者利便に資する観点から、納税の猶予に係る期間の満了に伴う納期限を、贈与等の日から5年4月（又は10年4月）を経過する日とすることとされました（所法137の3①②）。

（注）納税の猶予に係る期間の満了日は、贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日のままであり、変更ありません。

- ② また、非居住者である受贈者が上記1(1)③ロ(イ)から(ハ)までに掲げる場合又は非居住者である相続人等が上記1(1)⑥ロ(イ)から(ハ)までに掲げる場合に該当することとなったとき（以下「帰国等の場合」といいます。）は、その該当することとなった日の翌日以後4月を経過する日を、納税猶予に係る所得税の納期限とすることとされました（所法137の3①②）。

（注）遺産分割等があった場合の修正申告の特例（所法151の6）が創設されたことに伴い、この帰国等の場合に該当することとなる事由に、贈与等の日から5年（又は10年）を経過する日までにその贈与等に係る非居住者である受贈者、相続人又は受遺者が死亡したことにより、その贈与等により移転を受けた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）による移転があった場合において、その非居住者について生じた遺産分割等の事由により、その相続又は遺贈により有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約の移転を受けた相続人及び受遺者である個人に非居住者（その贈与等の日から5年を経過する日までに帰国をした者を除きま

す。）が含まれないこととなった場合が加えられています（所法60の3③三口）。

- ③ なお、納税の猶予に係る期限を10年に延長するための届出書は原則として贈与等の日から5年を経過する日までに提出をしなければならないこととされていますが、この改正に伴い、国外転出の日から5年を経過する日前に帰国等の場合に該当することとなった場合には、その該当することとなった日の前日までに提出しなければならないこととされました（所法137の3③一）。

（注）復興特別所得税に係る納税猶予制度についても、上記①から③までと同様の改正が行われています（復興財確法18⑨⑩、復興特別所令6⑤）。

## (2) 遺産分割等があった場合の修正申告の特例等の創設に伴う改正

遺産分割等があった場合の期限後申告等及び修正申告の特例（所法151の5、151の6）が創設されたことに伴い、これらの特例の適用に係る期限後申告書又は修正申告書の提出により納付すべき所得税額についても納税猶予の適用を受けることができるようにするため、次の改正が行われました。

- ① 「遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例（所法151の5）」の適用がある場合の納税猶予の適用

適用被相続人等（相続又は遺贈により非居住者に移転した対象資産につき贈与等時課税制度の適用を受けた者）の全ての相続人がその相続の開始の日の属する年分の所得税で死亡の場合の準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産（その年分の所得税に係る「遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例」に係る申告期限まで引き続き有し、又は決済をしていないものに限ります。以下「適用相続等資産」といいます。）に係る相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その年分の所得税に係るそ

の特例による期限後申告書の提出期限までに、その相続人がその相続等納税猶予分の所得税額に相当する担保を供し、かつ、その相続又は遺贈によりその対象資産を取得した非居住者の全てが納税管理人の届出をした場合に限り、その相続の開始の日から5年を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができることとされました（所法137の3②）。

（注） 遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例による申告書を提出する場合には、その特例の適用がある旨、その適用に係る遺産分割等の事由の別及びその遺産分割等の事由が生じた年月日を記載しなければなりません（所規47十一の三二）。

なお、その特例による期限後申告書の提出期限が相続の開始の日から5年を経過する日後である場合には、その期限後申告書の提出期限までに上記1(1)③イの届出書を提出すれば、上記の納税の猶予に係る期限を相続の開始の日から10年を経過する日までとすることができます（所法137の3③二）。

## ② 「遺産分割等があった場合の修正申告の特例（所法151の6）」の適用がある場合の納税猶予の適用

納税猶予の適用を受けている相続人の適用被相続人等について遺産分割等の事由が生じたことにより「遺産分割等があった場合の修正申告の特例」の適用に係る修正申告書の提出があった場合には、その修正申告書の提出期限までに国税通則法の規定による担保を供することを条件に、その修正申告書の提出により増加した相続等納税猶予分の所得税額についても納税猶予の適用を受けることができることとされました（所法137の3②、所令266の3②一）。

なお、相続の開始の日の属する年分の所得税につき修正申告書を提出する場合において、その修正申告書の提出により増加した相続等納税猶予分の所得税額につき納税猶予の適用を受けようとするときは、その修正申告書に、

納税猶予の適用を受けようとする旨及び次に掲げる事項を記載した書類を添付しなければなりません（所令266の3⑧、所規52の3③）。

イ 贈与等時課税制度の適用により行われたものとみなされた対象資産の譲渡又は決済の明細及びその修正申告書の提出により増加した相続等納税猶予分の所得税額の計算に関する明細

ロ 次に掲げる事項でその修正申告書に係るもの

(イ) 相続の開始の日

(ロ) 対象資産の移転を受けた受贈者、相続人又は受遺者の氏名及び住所又は居所

(ハ) 対象資産の種類別及び名称又は銘柄別の数量、贈与等の時における価額に相当する金額又は利益の額若しくは損失の額に相当する金額、取得費並びに取得又は取引開始の年月日

ハ 遺産分割等の事由の別及びその遺産分割等の事由が生じた年月日

## ③ 利子税の計算に関する整備

納税猶予分の所得税を納付する場合には、上記1(2)のとおり利子税を併せて納付することとされていますが、この利子税の計算をする場合には次のように行うこととされました（所法137の3⑭）。

イ 上記①の「遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例」の適用に係る期限後申告書を提出している場合には、その期限後申告書の納付の期限の翌日を利子税の計算の起算日とします。

ロ 上記②の「遺産分割等があった場合の修正申告の特例」の適用に係る修正申告を提出したことにより納付すべき所得税がある場合には、当該所得税に係る部分から先に納付があったものとして、利子税の額を計算します。

ハ 納税猶予分の所得税について納付期限が二以上ある場合には、これらの納付期限のうち最も新しいものに係る所得税から順次



納税の猶予に係る期限が到来したものとします。

### (3) 税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げに係る事由の整備

上記1(4)のとおり、納税猶予の適用を受けている贈与者又は相続人（適用贈与者等）が死亡した場合には、その適用贈与者等の相続人がその納税の猶予がされた所得税の納付義務を承継することとされ、その承継をした者が非居住者である場合や国外転出をする場合にはそれぞれ納税管理人の届出等をするを前提に納税の猶予を継続適用できることとされています。この納付義務を承継した場合に、その適用贈与者等の相続人が納税管理人の届出等を行わなかった場合には、上記1(3)④又は⑤の税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げと上記1(4)の①ロ又は②ロの納税猶予に係る期限の満了の両方を適用し得ることとされていましたが、納税

者の予測可能性を高める観点等から、上記1(4)①ロ又は②ロの取扱いに統一することとされ、税務署長による納税の猶予に係る期限の繰上げに係る事由から上記1(3)④及び⑤の事由は除外されました（旧所令266の3⑬二・三）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)並びに(2)①及び②の改正は、贈与等の日から5年を経過する日又は帰国等の日が平成28年1月1日以後である場合について適用し、贈与等の日から5年を経過する日又は帰国等の日が平成28年1月1日前である場合は、従前どおりとされます（改正法附則11①②）。
- (2) 上記2(2)③の改正は、平成28年1月1日以後に利子税を納付すべき事由が生じた場合について適用されます（改正法附則11③）。
- (3) 上記2(3)の改正は、平成28年4月1日から施行されています（改正所令附則1）。

## 六 相続により取得した有価証券等の取得費の額に変更があった場合等の修正申告及び更正の請求の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 修正申告の特例

- ① 有価証券等の取得費の額が減少したことに伴う修正申告

居住者が相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした場合において、その譲渡の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について「国外転出をした者が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は「受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその譲渡の日の属する年分の所得税の額に不足額がある等の修正申告の提出に

係る事由が生じた場合には、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、その譲渡の日の属する年分の所得税についての修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされています（旧所法151の2①）。

イ 国外転出時課税制度（所法60の2）の適用の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された有価証券等の取得価額が減額され（所法60の2④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の2①）に基づく更

正があった日

ロ 贈与等時課税制度（所法60の3）の適用の取消しがあったことに伴って贈与又は相続の時に課税がされた有価証券等の取得価額が減額され（所法60の3④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の3①）に基づく更正があった日

② 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る利益の額が減少したことに伴う修正申告

居住者が相続又は遺贈によりその契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした場合において、その決済の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について「国外転出をした者が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は「受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその決済の日の属する年分の所得税の税額に不足額がある等の修正申告をすべき事由が生じた場合には、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、その決済の日の属する年分の所得税についての修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされています（旧所法151の2②）。

イ 国外転出時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑

所得の金額の計算上減算すべき利益の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上減算すべき利益の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の3①）に基づく更正があった日

## (2) 更正の請求の特例

① 有価証券等の取得費の額が増加したことに伴う更正の請求

居住者が相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした場合において、その譲渡の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について「国外転出をした者が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は「受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその譲渡の日の属する年分の所得税額が過大となる等の更正の請求をできる事由が生じたときは、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、税務署長に対し、その譲渡の日の属する年分の所得税について更正の請求をすることができます（旧所法153の4①）。

イ 国外転出時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された有価証券等の取得価額が増額され（所法60の2④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経

費又は取得費として控除すべき金額が増加した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って贈与又は相続の時に課税がされた有価証券等の取得価額が増額され（所法60の3④ただし書）、既に行われた有価証券等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費又は取得費として控除すべき金額が増加した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の3①）に基づく更正があった日

② 未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る損失の額が減少したことに伴う更正の請求

居住者が相続又は遺贈によりその契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした場合において、その決済の日以後にその相続又は遺贈に係る被相続人のその相続の開始の日の属する年分の所得税について「国外転出をした者が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の2⑥）」又は「受贈者等が5年（又は10年）以内に帰国をした場合等の課税の取消し（所法60の3⑥）」の適用があったことにより、次に掲げる場合に該当し、かつ、その居住者のその決済の日の属する年分の所得税額が過大となる等の更正の請求をできる事由が生じたときは、その居住者（その相続人を含みます。）は、それぞれ次に定める日から4月以内に、税務署長に対し、その決済の日の属する年分の所得税について更正の請求をすることができます（旧所法153の4②）。

イ 国外転出時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って国外転出の時に課税された未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑

所得の金額の計算上加算すべき損失の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の2①）に基づく更正があった日

ロ 贈与等時課税制度の適用の取消しがあったことに伴って未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上加算すべき損失の額に相当する金額が減少した場合……その被相続人の所得税について課税の取消しを求める更正の請求（旧所法153の3①）に基づく更正があった日

## 2 改正の内容

(1) 遺産分割等があった場合の修正申告又は更正の請求の特例の創設に伴う措置

今般創設された「遺産分割等があった場合の修正申告又は更正の請求の特例（所法151の6①、153の5。以下「遺産分割等の特例」といいます。）」の適用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があったことにより、その資産の移転をした被相続人等について贈与等時課税制度の適用がなかったこととなる場合には、相続により移転した有価証券等の取得価額をその相続の開始の日の価額に洗い替えることとされている規定（所法60の3④）が適用されないことになることに伴い、次の改正が行われました。

① 修正申告の特例の改正

イ 上記1(1)①の修正申告書を提出しなければならぬ場合に、遺産分割等の特例の適用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があったことにより、相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした日以後にその譲渡をした有価証券等の取得費の額が減少した場合が追加されました（所法151の4①）。

ロ 上記1(1)②の修正申告書を提出しなければならぬ場合に、遺産分割等の特例の適

用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があったことにより、相続又は遺贈により契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした日以後にその決済をした未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上減算すべき利益の額に相当する金額が減少した場合が追加されました（所法151の4②）。

② 更正の請求の特例の改正

イ 上記1(2)①の更正の請求をすることができる場合に、遺産分割等の特例の適用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があったことにより、相続又は遺贈により取得した有価証券等の譲渡をした日以後にその譲渡をした有価証券等の取得費の額が増加した場合が追加されました（所法153の4①）。

ロ 上記1(2)②の更正の請求をすることができる場合に、遺産分割等の特例の適用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があったことにより、相続又は遺贈により契約の移転を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済をした日以後にその決済をした未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の決済による事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上加算すべき損失の額に相当する金額が減少した場合が追加されました（所法153の4②）。

(2) 国外転出をした者が帰国をした場合等の修正申告の特例等の創設に伴う措置

「国外転出をした者が帰国をした場合等の修正申告の特例（所法151の2①）」及び「非居住者である受贈者等が帰国をした場合等の修正申告の特例（所法151の3①）」（以下「帰国等の場合の修正申告の特例」といいます。）が創設されたことに伴い、次の改正が行われました。

① 修正申告の特例の改正

帰国等の場合の修正申告の特例の適用に係る修正申告書が提出されたことによって国外転出時課税制度又は贈与等時課税制度の適用が取り消されたことに伴い上記1(1)①又は②による修正申告書を提出しなければならない場合に該当するときは、その修正申告書を提出した日から4月以内に上記1(1)①又は②による修正申告書を提出しなければならないこととされました（所法151の4①各号・②各号）。

② 更正の請求の特例の改正

帰国等の場合の修正申告の特例の適用に係る修正申告書が提出されたことによって国外転出時課税制度又は贈与等時課税制度の適用が取り消されたことに伴い上記1(2)①又は②による更正の請求を提出できる場合に該当するときは、その修正申告書を提出した日から4月以内に上記1(2)①又は②による更正の請求をすることができることとされました（所法153の4①各号・②各号）。

(注) 上記①及び②の措置は、例えば国外転出時課税制度の適用を受けた者から相続により取得した有価証券等を譲渡した後に国外転出時課税制度の適用の取消しがあったことにより、上記①はその譲渡をした有価証券等の取得費の額が減少した場合（すなわち国外転出時課税制度の適用により譲渡益が発生していた場合）に、上記②はその譲渡をした有価証券等の取得費の額が増加した場合（すなわち国外転出時課税制度の適用により譲渡損が発生していた場合）に、それぞれ適用されます。

### 3 適用関係

上記2の改正は、遺産分割等の特例又は帰国等の場合の修正申告の特例の適用に係る修正申告書の提出又は更正の請求に基づく更正があった日が平成28年1月1日以後である場合について適用されます（改正法附則14①、16）。

## 七 遺産分割等があった場合の修正申告、期限後申告等及び更正の請求の特例の創設

### 1 制度創設の趣旨

被相続人の準確定申告書の提出期限において遺産分割が行われていない場合には、民法の規定による相続分により相続財産を取得したものととして「相続又は贈与等により非居住者に有価証券等が移転した場合の譲渡所得等の特例（所法60の3。以下「相続等時課税制度」といいます。）」を適用することとなると考えられます。その準確定申告書の提出期限後に遺産分割が行われ、非居住者である相続人等に移転した相続財産である有価証券等に増減が生じた結果、準確定申告において計算した相続等時課税制度の適用により譲渡等があったものとみなされた有価証券等に係る譲渡所得等の金額に変動が生じることとなります。今般の改正では、このような場合の修正申告、期限後申告等及び更正の請求の特例についての整備が行われました。

### 2 制度の内容

#### (1) 遺産分割等があった場合の修正申告の特例

##### ① 特例の内容

相続の開始の日の属する年分の所得税につき相続等時課税制度の適用を受けた居住者について生じた遺産分割等の事由により、非居住者に移転した相続又は遺贈に係る有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約（以下「対象資産」といいます。）が増加し、又は減少したことに基づいて、その居住者のその相続の開始の日の属する年分の所得税の額に不足額がある等の修正申告書の提出に係る事由が生じた場合には、その相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4月以内に、その相続の開始の日の属する年分の所得税についての修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修

正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされました（所法151の6①）。

この場合において、修正申告書の提出がないときは、納税地の所轄税務署長は、その修正申告書に記載すべきであった所得金額、所得税の額その他の事項について更正を行うこととされています（所法151の6②）。

（注） 上記の特例は、遺産分割等の事由が生じたことにより、相続によって非居住者に移転した譲渡益又は決済益が生じる対象資産が増加した場合や、譲渡損失又は決済損失が生じる対象資産が減少した場合に適用されます。

##### ② 遺産分割等の事由の意義

上記①の遺産分割等の事由とは、次に掲げる事由をいいます（所法151の6①各号、所令273の2）。

イ 相続又は遺贈に係る対象資産について民法（第904条の2（寄与分）を除きます。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って非居住者に移転があったものとして相続等時課税制度（所法60の3①～③）の適用がされていた場合において、その後その対象資産の分割が行われ、その分割により非居住者に移転した対象資産がその相続分又は包括遺贈の割合に従って非居住者に移転したものとされた対象資産と異なることとなったこと。

ロ 強制認知等により相続人に異動を生じたこと。

ハ 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。

ニ 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと。

ホ 相続又は遺贈により取得した財産につい

ての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと。

へ 条件付の遺贈について、条件が成就したこと。

(注) 上記ロの相続人に異動を生ずる事由としては、強制認知の判決の確定(民法787)、相続人の廃除又は廃除取消の審判の確定(民法892～894)、相続回復請求権に基づく相続の回復(民法884)、相続の承認及び放棄の撤回及び取消(民法919②)、胎児の出生(民法886)などが該当します。

③ 修正申告書又は更正と国税通則法との関係  
上記①の修正申告書の提出又は更正についての国税通則法の規定の適用については、定められた提出期限内に提出された修正申告書は、国税通則法上の「期限内申告書」とみなされ、定められた提出期限を過ぎて提出された修正申告書や更正は、その修正申告書の提出期限を国税通則法上の「法定申告期限」あるいは「法定納期限」と読み替えて適用されます(所法151の6③)。したがって、修正申告書が上記①の提出期限内に提出された場合には、過少申告加算税や延滞税は課税されないこととなります。

(注) 復興特別所得税についても、上記と同様の修正申告の特例が創設されています(復興財確法20の2⑤、復興特別所令7の2)。

## (2) 遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例

### ① 特例の内容

イ 確定申告書を提出しなければならないこととなった者に係る特例

居住者が年の中途において死亡した場合には、その死亡した者(被相続人)のその年1月1日から死亡の日までの総所得金額、一般株式等に係る譲渡所得等の金額、上場株式等に係る譲渡所得等の金額、先物取引に係る雑所得等の金額など(以下「総所得金額等」といいます。)を計算した結果、

その被相続人について確定申告書(所法120①)を提出しなければならないときは、相続人は、下記ハの損失申告書を提出する場合を除き、所定の事項を記載した申告書(いわゆる準確定申告書)を、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日までに、その被相続人の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています(所法125①)。

今般の改正では、この準確定申告書の提出期限後に遺産分割等の事由が生じたことにより相続等時課税制度が適用されたため新たにこの準確定申告書を提出すべき要件に該当することとなった居住者(被相続人)の相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4月以内に、その居住者の死亡の日の属する年分の期限後申告書を提出し、かつ、その期限内にその期限後申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされました(所法151の5①)。

この場合において、期限後申告書の提出がないときは、納税地の所轄税務署長は、その期限後申告書に記載すべきであった所得金額、所得税の額その他の事項について決定を行うこととされています(所法151の5④)。

(注) 上記の特例は、遺産分割等の事由が生じたことにより、相続によって非居住者に譲渡益又は決済益が生じる対象資産が移転することとなった場合等に適用されます。

ロ 還付申告書を提出できることとなった者に係る特例

居住者が年の中途において死亡した場合は、その死亡した者(被相続人)のその年1月1日から死亡の日までの総所得金額等について計算した結果、その死亡した者の所得税額がその者の予定納税額や源泉徴収税額を下回る場合には、その相続人は、上

記イによる申告書を提出すべき場合及び下記ハによる申告書を提出することができる場合を除き、所定の事項を記載した還付等を受けるための申告書（所法122①②）を、その死亡した者の所轄税務署長に対して提出することができることとされています（所法125②）。

今般の改正では、遺産分割等の事由が生じたことにより相続等時課税制度が適用されたため新たにこの還付申告書を提出することができる要件に該当することとなった居住者の相続人は、その遺産分割等の事由が生じた後に、その居住者（被相続人）の死亡の日の属する年分の還付申告書を提出することができることとされました（所法151の5②）。

（注） 上記の特例は、遺産分割等の事由が生じたことにより、相続によって非居住者に譲渡損失又は決済損失が生じる対象資産が移転し、その被相続人が他の所得との損益通算を適用できることとなった場合等に適用されます。

#### ハ 損失申告書を提出できることとなった者に係る特例

居住者が年の途中において死亡した場合で、その死亡した者（被相続人）のその年1月1日から死亡の日までの総所得金額等について計算した結果、その死亡した者のその死亡の日の属する年分の所得税について確定損失申告書（所法123①）を提出することができる場合には、その相続人は、その死亡した者の所轄税務署長に対してその相続の開始を知った日の翌日から4月を経過した日の前日までに、所定の事項を記載した申告書を提出することができることとされています（所法125③）。

今般の改正では、この確定損失申告書の提出期限後に生じた遺産分割等の事由により相続等時課税制度が適用されたため新たに確定損失申告書を提出することができる

要件に該当することとなった居住者（被相続人）の相続人は、その居住者の死亡の日の属する年分の期限後申告書を提出することができることとされました（所法151の5③）。

（注） 上記の特例は、遺産分割等の事由が生じたことにより、相続によって非居住者に譲渡損失又は決済損失が生じる対象資産が移転し、その被相続人が純損失の繰戻しによる還付請求（所法141）を適用できることとなった場合等に適用されます。

#### ② 期限後申告書又は決定と国税通則法との関係

上記①イの期限後申告書の提出又は決定についての国税通則法の規定の適用については、定められた提出期限内に提出された期限後申告書は、国税通則法上の「期限内申告書」とみなされ、定められた提出期限を過ぎて提出された期限後申告書や決定は、その期限後申告書の提出期限を国税通則法上の「法定申告期限」あるいは「法定納期限」と読み替えて適用されます（所法151の5⑤）。したがって、期限後申告書が上記①イの提出期限内に提出された場合には、無申告加算税や延滞税は課税されないこととなります。

また、上記①イからハまでの申告書を提出することによる還付金の国に対する請求権は、遺産分割等の事由が生じた日から5年間行使しないことによって、時効により消滅することとされています（所法151の5⑤⑥）。

（注） 復興特別所得税についても、上記①イ及び②と同様の期限後申告の特例が創設されています（復興財確法20の2⑤）。

#### (3) 遺産分割等があった場合の更正の請求の特例

相続の開始の日の属する年分の所得税につき相続等時課税制度の適用を受けた居住者について生じた遺産分割等の事由により、非居住者に移転した相続又は遺贈に係る対象資産が減少し、又は増加したことに基因して、その居住者のそ

の相続の開始の日の属する年分の所得税の所得金額若しくは税額等が過大となり、又は純損失の金額が過少となる場合等には、その相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4月以内に、税務署長に対し、更正の請求をすることができることとされました（所法153の5）。

（注1） 上記の特例は、遺産分割等の事由が生じたことにより、相続によって非居住者に移転した譲渡益又は決済益が生じる対象資産が減少した場合や、譲渡損失又は決済損失

が生じる対象資産が増加した場合に適用できます。

（注2） 復興特別所得税についても、上記と同様の更正の請求の特例が創設されています（復興財確法21⑥）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年1月1日以後に遺産分割等の事由が生ずる場合について適用されます（改正法附則15）。

## 八 外国親会社等が国内の役員等に供与等をした経済的利益に関する調書の改正

### 1 改正前の制度の概要

外国法人がその発行済株式等の50%以上を保有する内国法人の役員若しくは使用人である居住者又は外国法人の国内にある営業所等において勤務するその外国法人の役員若しくは使用人である居住者が、これらの外国法人（以下「外国親会社等」といいます。）から付与された株式を無償又は有利な価額で取得することができる権利等に基づきその外国親会社等から経済的利益の交付、支払又は供与（以下「供与等」といいます。）を受けた場合には、その内国法人又は営業所等の長は、外国親会社等の経済的利益の供与等に関する調書を、その供与等を受けた日の属する年の翌年3月31日までに、その内国法人の本店若しくは主たる事務所の所在地又はその営業所等の所在地の税務署長に提出しなければならないこととされています（旧所法228の3の2）。

#### (1) 提出義務者

この調書の提出義務者は、次に掲げる者です。

- ① 外国法人がその発行済株式等の総数又は総額の50%以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有する関係にある内国法人
- ② 外国法人の国内にある営業所等の長

#### (2) 対象となる経済的利益を受けた者

この調書の対象となる経済的利益は、役員等（次に掲げる役員又は使用人である者をいいます。）が、その役員等に係る外国親会社等との契約により付与された外国親会社等が発行する株式を無償又は有利な価額で取得することができる権利等を行使したことにより供与等を受けた株式、金銭その他の経済的利益とされていました（旧所法228の3の2）。

- ① 上記(1)①の内国法人の役員又は使用人である居住者
- ② 上記(1)②の外国法人の国内にある営業所等において勤務するその外国法人の役員又は使用人である居住者

### 2 改正の内容

国外転出時課税制度（所法60の2）及び贈与等時課税制度（所法60の3）の対象となる有価証券等の範囲から、ストックオプションなどの株式を有利な条件で取得することができる権利等が除外されたことに伴い、これらの権利を有する居住者が国外転出後にこれを国外において行使したことにより生じる経済的利益のうち国内源泉所得となるものを税務当局が的確に捕捉して適正な課税を実現する観点等から、本調書について次の改正が行われました。



(1) 対象となる経済的利益を受けた者の範囲の拡充

本調書の提出対象となる上記1(2)の経済的利益を受けた役員又は使用人の範囲に、非居住者のうちその供与等を受けた経済的利益の価額の全部又は一部が国内源泉所得となるものを受けた者が追加されました(所法228の3の2二)。なお、この非居住者について作成する調書は、その非居住者が供与等を受けた日の属する年の翌年4月30日までに提出しなければならないこととされています。

また、外国法人の役員等を退職してから国外において経済的利益の供与等を受けた者なども本調書の対象とするため、本調書の対象となる上記1(2)の役員等の範囲に、上記1(1)①の内国法人の役員又は使用人であった者又は上記1(1)②の外国法人の国内にある営業所等において勤務するその外国法人の役員又は使用人であった者のうち、次に掲げるものが追加されました

(所法228の3の2、所規97の3の2①)。

- ① 居住者
- ② 非居住者のうち、その供与等を受けた経済的利益の価額の全部又は一部が国内源泉所得となるもの

(2) 調書の記載事項の整備等

上記(1)の改正に伴い、非居住者のうちその供与等を受けた経済的利益の価額の全部又は一部が国内源泉所得となるものを受けた者に供与等をした経済的利益について調書を作成する場合には、その非居住者の国外転出の時の直前における国内の住所又は居所及び個人番号を記載するとともに、その者が内国法人又は外国法人と締結した委任契約、雇用契約その他これらに類する契約に係る期間を記載することとされました(所規97の3の2①一口)。この結果、調書の書式は、次のように改正されています(所規別表第九(三))。

別表第九(三)

平成 年分 外国親会社等が国内の役員等に供与等をした経済的利益に関する調書										
経済的利益の供与等を受けた者		住所又は居所		居住者等の区分		居住者・非居住者				
		氏名		個人番号						
供与等の年月日	経済的利益の内容			供与等を受けた株式の価額又は金銭その他の経済的利益の額		基礎となる株式又は権利の数	1単位当たりの金額	表示通貨		
・										
・										
・										
権利付与年月日		権利の種類			取得できる株式等の総数若しくは金銭等の総額又は付与された権利の総数			単位		
・										
契約に係る期間等			役員・使用人			自	年	月	日	
						至	年	月	日	
外国親会社等(付与会社)		名称	法人番号		所在地の国名					
(摘要)										
提出者	所在地									
	名称		(電話)			法人番号				

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年1月1日以後に給与

等を受ける経済的利益について適用し、同日前に給与等を受けた経済的利益については、従前どおりとされます（改正法附則20）。

## 九 給与所得者の特定支出の控除の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 給与所得者が、各年において特定支出をした場合において、その年中の特定支出の額の合計額が給与所得控除額の2分の1に相当する金額を超える場合には、給与所得の金額の計算上、その超える部分の金額を給与所得控除額に加算して給与等の収入金額から控除することができることとされています（所法57の2①）。

(2) 特定支出とは、給与所得者の次に掲げる支出をいいます。特定支出となる支出については、その支出について給与等の支払者により補填される部分があり、かつ、その補填される部分につき所得税が課されない場合におけるその補填される部分を除くこととされています（旧所法57の2②、旧所令167の3）。

#### ① 通勤費

その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることについて給与等の支払者によって証明がされたもののうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分の一定の支出（航空機の利用に係るものは除きます。）

#### ② 転任に伴う引越費用

その転居が転任に伴うものであることについて給与等の支払者によって証明がされた転居のために通常必要であると認められる一定の支出（その転任の事実が生じた日以後1年以内にする転居のための自己又はその配偶者その他の親族に係る支出に限ります。）

#### ③ 研修費

職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得するためのものは除きます。）であることについて給与等の支払者によって証明がされたものための支出

#### ④ 人の資格を取得するための支出

人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものであることについて給与等の支払者によって証明がされたもの

#### ⑤ 単身赴任者の往復旅費

転任に伴い生計を一にする配偶者等との別居を常況とすることとなった場合について給与等の支払者によって証明がされた場合におけるその者の勤務する場所又は居所とその配偶者等が居住する場所との間のその者の旅行（航空機の利用に係るものも含みます。）に通常要する支出で一定のもの（グリーン車の料金や航空機の客室の特別の設備の利用料金等の特別車両料金は除かれ、また、1月に4往復を超えて旅行をした場合には、その超えてした旅行に要する運賃及び料金は除きます。）

⑥ 次に掲げる支出（その支出の額の合計額が65万円を超える場合には、65万円までの支出に限ります。）で、その支出がその給与所得者の職務の遂行に直接必要なものとして給与等の支払者により証明がされたもの

イ 次に掲げる図書で職務に関連するものを購入するための支出

(イ) 書籍

(ロ) 新聞、雑誌その他の定期刊行物

(ハ) 上記(イ)及び(ロ)に掲げるもののほか、不特定多数の者に販売することを目的として発行される図書

ロ 次に掲げる制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服を購入するための支出

(イ) 制服、事務服及び作業服

(ロ) 上記(イ)に掲げるもののほか、給与等の支払者により勤務場所において着用することが必要とされる衣服

ハ 交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出

## 2 改正の内容

「雇用保険法の教育訓練給付金」及び「母子及び父子並びに寡婦福祉法の自立支援教育訓練給付金」は、勤労者等が雇用の安定及び就職の促進等に結びつく教育訓練のための費用を支出した場合にその訓練費用の一部を補填する目的で支給されるものですが、対象となる教育訓練は専門的な技術の取得や資格取得のための講座等が対象となっており、その支出は上記1(2)③の研修費や④の資格取得費に該当することがあります。また、これらの給付金については、所得税を課さないこととされているため（雇用保険法12、母子及び父子並びに寡婦福祉法31の4、31の10）、給与所得者が支出した教育訓練のための費用のうちこれらの給付金が支給される部分については実質的にその給与所得者は負担をしていないこととなります。このため、上記1(2)の特定支出のうちこれらの給付金が支給される部分については、既に特定支出の対象外とされている上記1(2)の給与等の支払者から補填される部分と同様に、特定支出控除の対象から除外されました（所法57の2②）。

この改正に伴い、特定支出控除の適用を受ける

際に確定申告書に添付する特定支出に関する明細書には、その支出の内容等にあわせて、その支出につき教育訓練給付金又は自立支援教育訓練給付金が支給される部分がある場合にはその支給される部分の金額を記載することとされました（所令167の4一）。

（注1）教育訓練給付制度は、勤労者の主体的な能力開発の取組みを支援し、雇用の安定と再就職の促進を図ることを目的とする雇用保険の給付制度であり、一定の要件を満たす雇用保険の一般被保険者又は高年齢被保険者等が厚生労働大臣の指定する教育訓練を受講し修了した場合に、本人が教育訓練施設に支払った教育訓練経費の一定割合に相当する額が公共職業安定所（ハローワーク）から支給されます。

（注2）母子家庭自立支援教育訓練給付金及び父子家庭自立支援教育訓練給付金は、母子家庭の母又は父子家庭の父の主体的な能力開発の取組みを支援し、母子家庭の母又は父子家庭の父の経済的な自立の促進を図ることを目的とする給付制度であり、児童扶養手当の支給を受けていること及び雇用保険法による教育訓練給付の受給資格を有していないこと等の一定の要件を満たす者が地方自治体の長の指定する教育訓練を受講し修了した場合に、本人が教育訓練施設に支払った教育訓練経費の一定割合に相当する額が当該地方自治体の長から支給されます。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年分以後の所得税について適用し、平成27年分以前の所得税については、従前どおりとされます（改正法附則2）。

# 十 給与所得者の扶養控除等申告書等に関する改正

## 1 改正前の制度の概要

(1) 国内において、給与等、退職手当等又は公的

年金等（以下「給与等」といいます。）の支払を受ける居住者が、給与等の支払をする者（以下「給与支払者等」といいます。）を経由して、

その給与等に係る納税地の所轄税務署長に提出することとされている次に掲げる申告書（これらの申告書の提出に代えて、電磁的方法により提供するその申告書に記載すべき事項を含みます。以下「扶養控除等申告書等」といいます。）には、それぞれ次に定める者（以下「控除対象配偶者等」といいます。）の個人番号を記載することとされています（旧所法194①②、195①②、203①、203の5①、旧所規73①②、77、77の3）。

- ① 給与所得者の扶養控除等申告書……その申告書を提出する者、控除対象配偶者、控除対象扶養親族及び扶養親族のうち同居特別障害者若しくはその他の特別障害者又は特別障害者以外の障害者（以下「障害者等」といいます。）がある場合にはその者
  - ② 従たる給与についての扶養控除等申告書……その申告書を提出する者、控除対象配偶者及び控除対象扶養親族
  - ③ 退職所得の受給に関する申告書……その申告書を提出する者
  - ④ 公的年金等の受給者の扶養親族等申告書……その申告書を提出する者、控除対象配偶者、控除対象扶養親族及び扶養親族のうち障害者等がある場合にはその者
- (2) 扶養控除等申告書等は、それぞれ次に定める期限までに提出しなければならないこととされています（旧所法194①②、195②、203①、203の5①）。
- ① 給与所得者の扶養控除等申告書……毎年最初に給与等の支払を受ける日の前日（その申告書を提出した者が、その年の中途においてその申告書に記載した事項について異動を生じた場合において提出するものについては、異動を生じた日後最初に給与等の支払を受ける日の前日）
  - ② 従たる給与についての扶養控除等申告書で、その申告書を提出した者がその年の中途においてその申告書に記載した事項について異動を生じた場合において提出するもの……異動

を生じた日後最初に給与等の支払を受ける日の前日

- ③ 退職所得の受給に関する申告書……その退職手当等の支払を受ける時
- ④ 公的年金等の受給者の扶養親族等申告書……毎年最初に公的年金等の支払を受ける日の前日

(注) 上記②以外の従たる給与についての扶養控除等申告書については、提出期限はありません。

## 2 改正の内容

行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律（平成25年法律第27号）では、個人番号が記載された書類を提出する際には厳格な本人確認手続が求められ、また、個人番号が記載された書類を保存する際には安全管理措置を講ずることが定められており、これらの事務実施者は適正な処理を求められることとなります。他方、給与所得者の扶養控除等申告書や公的年金等の受給者の扶養親族等申告書等は、毎年同一の者に対して提出される場合が多いと考えられるため、納税者及び事務実施者の事務負担等に配慮し、このような場合における扶養控除等申告書等に記載する個人番号の記載方法について、特例が設けられました。具体的には次のとおりです。

- (1) 扶養控除等申告書等の提出を受ける給与支払者等が、次の事項を記載した帳簿を備えているときは、その提出をする者は、その扶養控除等申告書等に、その帳簿に記載されている個人番号の記載を要しないこととされました。ただし、その扶養控除等申告書等に記載されるべき氏名又は個人番号が、その帳簿に記載された控除対象配偶者等の氏名又は個人番号と異なる場合を除きます（所法198⑥、203の5⑨、所規76の2⑥①、77②③、77の4④⑦）。

  - ① 扶養控除等申告書等に記載された控除対象配偶者等の氏名、住所及び個人番号
  - ② 扶養控除等申告書等の提出を受けた年月及びその申告書の名称

③ その他参考となるべき事項

(注) 上記の帳簿は、扶養控除等申告書等の提出の前に、その提出をする者から扶養控除等申告書等の提出を受けて作成されたものに限ります。

(2) 上記(1)の帳簿は、最後に上記(1)の規定の適用を受けた扶養控除等申告書等に係る上記1(2)①から④までの提出期限の属する年（上記1(2)②以外の従たる給与についての扶養控除等申告書にあっては、その申告書を給与支払者等が受理した日の属する年）の翌年1月10日の翌日から7年を経過する日まで保存しなければなりません（所規76の2⑦、76の3、77④⑦、77の4⑤⑧）。

(3) 上記(1)の措置の適用を受けた扶養控除等申告書等を提出した者がその扶養控除等申告書等に記載すべき氏名、住所又は個人番号を変更した場合には、その者は、遅滞なく、その扶養控除等申告書等を受理した給与支払者等に、変更前の氏名、住所又は個人番号及び変更後の氏名、

住所又は個人番号を記載した届出書を提出しなければなりません。その届出書を提出した後、再びその届出書に記載した氏名、住所又は個人番号を変更した場合も、同様とされています（所規76の2⑧、77⑤、77の4⑥）。

上記(1)の帳簿を作成した給与支払者等は、その届出書を受理した場合には、その帳簿の上記(1)①から③までに掲げる事項を、その届出書に記載されている事項に訂正しておかなければなりません（所規76の2⑨、77⑤、77の4⑥）。

(4) 給与支払者等は、その受理をした上記(3)の変更届出書を、その受理をした日の属する年の翌年から3年間保存しなければなりません（所規76の2⑩、77⑤、77の4⑥）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成29年1月1日以後に支払を受けるべき給与等について適用されます（改正法附則18②③、改正所規附則9）。

## 十一 特定譲渡制限付株式等に関する改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 有利な条件等で株式を取得できる権利を付与された場合の経済的利益の価額等

その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とされ（所法36①）、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とは、その物若しくは権利を取得し、又はその利益を享受する時における価額とされています（所法36②）。

この別段の定めとして、発行法人から有利な条件等により発行された新株予約権でその権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付さ

れているものを与えられた場合（株主等として与えられた場合（その発行法人の他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合に限り、これを除きます。）におけるその権利に係る経済的な利益の価額は、その権利の行使により取得した株式（これに準ずるものを含みます。）のその行使の日における価額から、その新株予約権の行使に係るその新株予約権の取得価額にその行使に際し払い込むべき額を加算した金額等を控除した金額によることとされています（旧所令84四）。

(2) 権利行使により取得した有価証券の取得価額

発行法人から与えられた有利な条件等により発行された新株予約権等の行使により取得した有価証券の取得価額は、その有価証券のその権利の行使の日における価額とされています（旧

所令109①二)。

## 2 改正の内容

外国法人の役員や従業員が、一定期間にわたって譲渡制限が付された株式（リストラクテッド・ストック）を報酬として交付されたことにより生じる経済的利益の課税時期は、これまでの裁判例（東京地裁平成15年（行ウ）第427号 平成17年12月16日判決など）を踏まえ、その株式が交付された日ではなく、その株式の譲渡制限が解除された日に総収入金額に算入することとして取り扱われているところです。この譲渡制限が付された株式を報酬として交付する方法は欧米では一般的に利用されているものですが、これを我が国の企業においても導入することを促進すべく、その導入にあたっての会社法や労働法規に関する法的な論点やその発行手続について、経済産業省の「コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会（平成27年7月24日報告書とりまとめ）」において整理が行われました。

(注) 上記研究会の報告書では、リストラクテッド・ストックを交付する手法として、役員に付与された金銭報酬債権を現物出資財産として法人に払い込むことによって株式を取得する方法が報告されています。

このような動きを踏まえ、今後我が国においても現物株式を報酬として付与するケースが生じてくることが見込まれることから、個人が報酬として譲渡制限付株式を交付された場合の総収入金額への算入時期等について法令上明確化が図られました。

### (1) 特定譲渡制限付株式の交付を受けた場合

個人が法人に対して役務の提供をした場合において、その役務の提供の対価として譲渡制限付株式であってその役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権の給付と引換えにその個人に交付されるものその他一定の要件を満たすもの（以下「特定譲渡制限付株式」といいます。）が交付されたときにおけるその特定譲渡制限付

株式の交付に係る経済的利益は、その特定譲渡制限付株式の譲渡についての制限が解除された日にその日における価額により課税することが定められました（所令84①）。

### ① 譲渡制限付株式の意義

譲渡制限付株式は、次の要件に該当する株式とされています（所令84①）。

イ 譲渡（担保権の設定その他の処分を含みます。）についての制限がされており、かつ、その譲渡についての制限に係る期間（以下「譲渡制限期間」といいます。）が設けられていること。

(注1) 上記の譲渡についての制限の方法としては、種類株式を用いる方法や、普通株式を用いてその普通株式を交付する法人とその普通株式の交付を受ける個人との間における契約による方法が考えられます。

(注2) 上記の株式には、出資及び投資法人の投資口を含みます。

ロ その個人から役務の提供を受ける法人又はその株式を発行し、若しくはその個人に交付した法人がその株式を無償で取得することとなる事由が定められていること。

(注) 上記の「その株式を無償で取得することとなる事由」は、その株式の交付を受けた個人が譲渡制限期間内の所定の期間勤務を継続しないこと若しくはその個人の勤務実績が良好でないことその他のその個人の勤務の状況に基づく事由又は上記の法人の業績があらかじめ定めた基準に達しないことその他の上記の法人の業績その他の指標の状況に基づく事由に限られます。

### ② 特定譲渡制限付株式の意義

特定譲渡制限付株式とは、個人から役務の提供を受けた法人（以下「特定法人」といいます。）又はその親法人の譲渡制限付株式であって、その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権の給付と引換えにその個人に

交付されるものその他その個人に給付されることに伴ってその債権が消滅する場合のその譲渡制限付株式をいいます（所令84①）。

イ 上記の親法人とは、その譲渡制限付株式の交付の直前にその特定法人とその特定法人以外の法人との間にその法人がその特定法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式を除きます。以下「発行済株式等」といいます。）の全部を保有する関係があり、かつ、その交付の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその法人との間にその関係が継続することが見込まれている場合におけるその特定法人とその法人との間の関係があるその法人をいいます（所規19の4①）。

この場合に、その譲渡制限期間内においてその法人を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割（以下「合併等」といいます。）により次の株式が交付されることが見込まれている場合には、譲渡制限付株式の交付の時からその合併等の直前の時までその特定法人とその法人との間にその関係が継続することにより、上記の「その交付の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその法人との間にその関係が継続すること」という要件に代えることができます（所規19の4①各号）。

(イ) その合併によりその法人の譲渡制限付株式を有する者に対し交付されるその合併に係る合併法人の譲渡制限付株式で、その合併の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその合併法人との間にその合併法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれている場合におけるその譲渡制限付株式

(ロ) その分割型分割によりその法人の譲渡

制限付株式を有する者に対し交付されるその分割型分割に係る分割承継法人の譲渡制限付株式で、その分割型分割の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその分割承継法人との間にその分割承継法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれている場合におけるその譲渡制限付株式

ロ 上記の「その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権の給付と引換えにその個人に交付されるもの（譲渡制限付株式）」は、具体的には、「役務の提供をした個人によるその金銭報酬債権の現物出資により、その役務の提供を受けた法人（特定法人）によってその個人に交付されるその特定法人の譲渡制限付株式又は親法人によってその個人に交付されるその親法人の譲渡制限付株式」が該当します。他方、「その他その個人に給付されることに伴ってその債権が消滅する場合のその譲渡制限付株式」は、具体的には、「その役務の提供を受ける法人（特定法人）によってその個人に交付されるその特定法人が有していた親法人の譲渡制限付株式」が該当します。

## (2) 承継譲渡制限付株式の交付を受けた場合

合併や分割型分割により被合併法人又は分割法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対して交付される合併法人又は分割承継法人の譲渡制限付株式で一定の要件を満たすもの（承継譲渡制限付株式）についても、上記(1)と同様に、その承継譲渡制限付株式の交付に係る経済的利益は、その承継譲渡制限付株式の譲渡についての制限が解除された日にその日における価額により課税されます（所令84①）。

この承継譲渡制限付株式とは、次の譲渡制限付株式をいいます（所規19の4②）。

① 合併によりその合併に係る被合併法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付され

る譲渡制限付株式で、次の場合の区分に応じそれぞれ次に定めるもの

イ その被合併法人がその特定譲渡制限付株式に係る特定法人である場合……次に掲げる譲渡制限付株式

(イ) その合併に係る合併法人の譲渡制限付株式

(ロ) その合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人がその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係があり、かつ、その合併の時からその合併により交付されるその法人の譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその合併法人とその法人との間にその関係が継続することが見込まれている場合におけるその法人の譲渡制限付株式

ロ その被合併法人がその特定譲渡制限付株式の交付の直前にその特定譲渡制限付株式に係る特定法人とその特定法人以外の法人との間にその法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係があり、かつ、その交付の時からその特定譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその法人との間にその関係が継続することが見込まれている場合におけるその特定法人とその法人との間の関係があるその法人である場合……その合併の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその合併に係る合併法人との間にその合併法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併法人の譲渡制限付株式

② 分割型分割によりその分割型分割に係る分割法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付される譲渡制限付株式で、次の場合の区分に応じそれぞれ次に定めるもの

イ その分割法人がその特定譲渡制限付株式に係る特定法人である場合……次に掲げる

譲渡制限付株式

(イ) その分割型分割に係る分割承継法人の譲渡制限付株式

(ロ) その分割型分割の直前にその分割型分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人がその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係があり、かつ、その分割型分割の時からその分割型分割により交付される譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその分割承継法人とその法人との間にその関係が継続することが見込まれている場合におけるその法人の譲渡制限付株式

ロ その分割法人がその特定譲渡制限付株式の交付の直前にその特定譲渡制限付株式に係る特定法人とその特定法人以外の法人との間にその法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係があり、かつ、その交付の時からその特定譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその法人との間にその関係が継続することが見込まれている場合におけるその特定法人とその法人との間の関係があるその法人である場合……その分割型分割の時からその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間終了の時までその特定法人とその分割型分割に係る分割承継法人との間にその分割承継法人がその特定法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割承継法人の譲渡制限付株式

### (3) 特定譲渡制限付株式等の取得価額

上記(1)及び(2)のとおり、特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式の交付を受けたことにより生じる経済的利益については、その譲渡制限が解除された日の価額によって課税がされるため、これらの株式の取得価額は、その特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式の譲渡制



限が解除された日における価額とすることとされました（所令109①二）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年分以後の所得税について適用されます（改正所令附則5）。

## 十二 確定申告書等に添付すべき証明書等の範囲の拡充

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 確定申告書への書類の添付又は提示

確定申告の際に生命保険料控除、地震保険料控除若しくは寄附金控除又は政治活動に関する寄附をした場合の所得税額控除、認定特定非営利活動法人等に寄附をした場合の所得税額控除若しくは公益社団法人等に寄附をした場合の所得税額控除の適用を受ける場合には、これらの控除を受ける金額の計算の基礎となる生命保険料、地震保険料又は寄附金の金額等を証する書類を確定申告書に添付し、又はその申告書の提出の際に提示しなければならないこととされています（旧所令262①、旧措規19の10の2、19の10の3、19の10の4①）。

ただし、下記(2)の年末調整の際に、給与所得控除後の給与等の金額から控除された生命保険料又は地震保険料の金額で保険料控除申告書にその控除を受ける金額の計算の基礎となる生命保険料又は地震保険料の金額等を証する書類を添付等したのものについては、その生命保険料又は地震保険料の金額が記載された源泉徴収票を添付することにより、改めてその控除された上記の控除を受ける金額の計算の基礎となる生命保険料又は地震保険料の金額等を証する書類を確定申告書に添付し、又はその申告書の提出の際に提示する必要はありません（所令262①ただし書）。

#### (2) 保険料控除申告書への書類の添付又は提示

給与所得者が年末調整の際に、給与所得控除後の給与等の金額からその年中に支払った生命保険料又は地震保険料の金額につき控除の適用を受ける場合には、控除を受ける金額の計算の

基礎となる生命保険料又は地震保険料の金額等を証する書類を保険料控除申告書に添付し、又はその申告書の提出の際に提示しなければならないこととされています（旧所令319）。

### 2 改正の内容

各種保険料控除や寄附金控除等の適用を受ける場合には、電子メール等を利用して交付された支払保険料等の内容を記録した電子データを印刷した書面はその真正性の確保等に問題があることから、これまで確定申告書に添付すること等はできないこととされてきましたが、今回の改正では、納税者及び証明書類の発行者の負担を軽減し、利便性を向上させる観点から、生命保険料控除、地震保険料控除若しくは寄附金控除又は政治活動に関する寄附をした場合の所得税額控除、認定特定非営利活動法人等に寄附をした場合の所得税額控除若しくは公益社団法人等に寄附をした場合の所得税額控除の適用を受ける場合のその控除額の計算の基礎となる生命保険料、地震保険料又は寄附金の金額等を証する書類について、電子メール等により交付を受けたこれらの書類の内容が記録された電子データを一定の方法により印刷した書面を添付し、又は提示することが可能とされました。

#### (1) 確定申告書に添付等をすべき書類の範囲の拡充

確定申告により各種保険料控除又は寄附金控除（所得控除・税額控除）の適用を受ける場合には、次に掲げる書類に記載すべき事項を記録した電磁的記録を記録した電子証明書等（下記(2)（注）参照）の情報の内容を、国税庁長官の定める方法によって出力することにより作成し

た書面（以下「電磁的記録印刷書面」といいます。）を確定申告書に添付し、又は確定申告書を提出する際に提示することができることとされました（所令262①五～七・②⑥、措規19の10の3、19の10の4、19の10の5①、平成18年改正所令附則14③）。

- ① 新生命保険料の金額、旧生命保険料の金額、介護医療保険料の金額、新個人年金保険料の金額又は旧個人年金保険料の金額その他の事項を証する書類
- ② 地震保険料の金額その他の事項を証する書類
- ③ 旧長期損害保険料の金額その他の事項を証する書類
- ③ 特定寄附金の明細書その他の書類
- ④ 政党等に対する寄附金の額その他の事項を証する書類
- ⑤ 特定非営利活動に関する寄附金の額その他の事項を証する書類
- ⑥ 税額控除対象寄附金となる公益社団法人等に対する寄附金の額その他の事項を証する書類

（注）上記の国税庁長官の定める方法は、今後国税庁告示によって定められる予定です。

## （2）保険料控除申告書に添付等をすべき書類の範囲の拡充

年末調整の際に各種保険料控除の適用を受ける場合には、上記(1)①から③までに掲げる書類に記載すべき事項を記録した電子証明書等に係る電磁的記録印刷書面を保険料控除申告書に添付し、又は保険料控除申告書の提出の際に提示

することができることとされました（所令319三～八）。

（注）上記(1)及び(2)の用語の意義は、次のとおりです（所令262②、所規47の2④）。

- 1 電子証明書等とは、電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。）でその記録された情報について電子署名が行われているもの及びその電子署名に係る電子証明書をいいます。
- 2 電子署名とは、電子署名及び認証業務に関する法律第2条第1項に規定する電子署名をいいます。
- 3 電子証明書とは、電子署名を行った個人を確認するために用いられる事項がその個人に係るものであることを証明するために作成された電磁的記録であって、商業登記法（昭和38年法律第125号）第12条の2第1項及び第3項（これらの規定を他の法令の規定において準用する場合を含みます。）の規定に基づき登記官が作成したものや民間認証局が発行する電子証明書など国税電子申告・納税システム（e-Tax）において利用することができるものをいいます。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成30年分以後の所得税について適用し、平成29年分以前の所得税については従前どおりとされます（改正所令附則11、13、改正措規附則19①）。

## 十三 中小企業退職金共済法の改正等に伴う特定退職金共済制度等の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 特定退職金共済制度

- ① 特定退職金共済団体が行う退職金共済に関

する制度（特定退職金共済制度）に基づいて支給される給付で、この制度に係る被共済者の退職により支払われる一時金については退職所得として、年金については公的年金等に

係る雑所得として所得税が課されることとされています（所法31三、35③三、所令72③一、82の2②一）。

（注1）企業が従業員に支払う退職金の準備方法としては、企業内引当ての方法として退職給与引当金制度がありますが、よりその支払を確保する方法として企業が掛金を企業外の他の法人等に拠出し、退職した従業員にはその法人が退職手当等を給付する、いわゆる企業外拠出による方法があります。

（注2）この企業外拠出の方法による中小企業の従業員に対する退職金共済制度としては、中小企業退職金共済法（以下「中退法」といいます。）に基づいて独立行政法人勤労者退職金共済機構（以下「機構」といいます。）が行う退職金共済に関する制度（中小企業退職金共済制度）がありますが、その要件や従業員の在職年数の分布等が異なる業種や地域においては、この中小企業退職金共済制度に加入する実益が小さいことに配慮して独自の共済制度を設けることが可能であり、民間の共済団体が行う退職金共済制度のうち中小企業退職金共済制度とほぼ同様の要件を満たすものとして税務署長の承認を受けた「特定退職金共済団体」が行う退職金共済制度については、事業主負担の掛金や従業員に支給される退職一時金等に対する課税上の取扱いが中小企業退職金共済制度に対する取扱いとほぼ同様に定められています。

② この「特定退職金共済団体」とは、退職金共済事業を行う市町村（特別区を含みます）、商工会議所、商工会、商工会連合会、都道府県中小企業団体中央会、退職金共済事業を主たる目的とする一般社団法人若しくは一般財団法人その他財務大臣の指定するこれらに準ずる法人で、その行う退職金共済事業について、次に掲げる要件を備えているものとして

税務署長の承認を受けたものをいいます（旧所令73①、旧所規18の4⑪～⑭）。

イ 多数の事業主を対象として退職金共済契約を締結することを目的とし、かつ、加入事業主のみがその掛金を負担すること

ロ 被共済者のうちに他の特定退職金共済団体の被共済者を含まないこと

ハ 被共済者のうちに加入事業主である個人若しくはこれと生計を一にする親族又は加入事業主である法人の役員を含まないこと

ニ 掛金として払い込まれた金額は、加入事業主に返還しないこと

ホ 掛金として払い込まれた金額から退職金共済事業を行う団体の事務に要する経費として通常必要な金額を控除した残額（資産総額）は、公社債、預貯金、合同運用信託、証券投資信託の受益権等の資産として運用し、かつ、これらの資産を担保に供し又は貸し付けないこと

ヘ 掛金の月額、被共済者1人につき30,000円以下であること

ト 被共済者の過去勤務期間又は合併等前勤務期間がある場合において、これらの期間を退職給付金の額の計算の基礎に含めるときは、その退職給付金の額の計算の基礎に含める期間並びにその期間に対応する掛金の額及びその払込みについて、一定の要件を満たすものであること

（注）「合併等前勤務期間」とは、その者が、次に掲げる法人の合併又は事業の譲渡（以下「合併等」といいます。）に伴い被共済者となった者又は合併等前から被共済者であった者で当該合併等の直前において当該合併等に係る被合併法人、合併法人又は事業の譲渡をした法人である事業主が締結していた適格退職年金契約に係る受益者等であったものである場合において、当該合併等の日の前日まで当該合併により消滅した法人若しくは当該合併後存続する法人又は当該事業の譲渡を

した法人（当該合併等以外の合併等によりこれらの法人に事業が承継され、又は譲渡された法人を含みます。）である事業主の下で引き続き勤務した期間をいいます（所令73①七、旧所規18の4②～④）。

(イ) 農業協同組合が農業協同組合併助成法の認定を受けて行う合併又は信用事業を行う農業協同組合が同法の認可を受けて行う一定の合併

(ロ) 農林中央金庫及び特定農水産業協同組合等により信用事業の再編及び強化に関する法律（以下「再編強化法」といいます。）による農林中央金庫と信用農水産業協同組合連合会との合併

(ハ) 全国の区域を地区とする農業協同組合連合会とその会員たる農業協同組合連合会（信用農業協同組合連合会を除きます。）との合併

(ニ) 再編強化法の事業譲渡のうち次に掲げるもの

i 信用農水産業協同組合連合会が農林中央金庫に対して行う信用事業の全部又は一部の譲渡

ii 特定農業協同組合が農林中央金庫又は信用農業協同組合連合会に対して行う信用事業の全部の譲渡

iii 特定漁業協同組合又は特定水産加工業協同組合が農林中央金庫、信用漁業協同組合連合会又は信用水産加工業協同組合連合会に対して行う信用事業の全部の譲渡

チ 被共済者が退職した場合において、当該被共済者が次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に定めるところによることとされていること

(イ) 当該被共済者が、中退法第30条第1項の規定により、同項の申出をした場合……同項に規定する契約で定めるところによって当該被共済者に係る退職金に相当する額を機構に引き渡すこと

(ロ) 当該被共済者が、中退法第31条第1項の規定により機構から退職金に相当する額の引渡しを受けて被共済者となった被共済者である場合……当該被共済者の当該退職について支給する退職給付金は、その計算の基礎にその退職金に相当する額を含むものであること

(ハ) 移動先の退職金共済団体（以下「新たな退職金共済団体」といいます。）と現在の退職金共済団体（以下「従前の退職金共済団体」といいます。）の間で、その退職金につき退職金共済契約に基づき退職給付金の支給を受けることができる被共済者が申し出たときはその被共済者に係る退職給付金に相当する額を当該新たな退職金共済団体に引き渡すこと及び従前の退職金共済団体はその申出をした者に係る退職金給付金に相当する額を、一括して、遅滞なく、新たな退職金共済団体に引き渡すことを約する契約を締結している場合において、その被共済者がその退職後2年以内に、その退職給付金を請求しないで新たな退職金共済団体の被共済者となり、かつ、一定の事項を記載した申出書に従前の退職金共済団体の被共済者証その他の一定の書類を添付し、これを新たな特定退職金共済団体を經由して従前の特定退職金共済団体に提出した場合……その契約で定めるところによって当該退職給付金に相当する額を当該新たな退職金共済団体に引き渡すこと

(ニ) 当該被共済者が、上記(ハ)により従前の特定退職金共済団体から(ハ)の退職給付金に相当する額の引渡しを受けて被共済者となった者である場合……その被共済者の当該退職について支給する退職給付金は、その計算の基礎にその引渡しを受けた退職給付金に相当する額が含まれるものであること

(ホ) 当該被共済者が、当該退職後2年以内に

当該退職について支給すべき退職給付金（以下「引継退職給付金」といいます。）

を請求しないで新たな加入事業主に係る被共済者となり、かつ、一定の事項を記載した申出書に被共済者証の写しを添付し、これを新たな加入事業主を経由して特定退職金共済団体に提出した場合……その被共済者の当該新たな事業主との雇用関係の終了による退職について支給する退職給付金は、その計算の基礎にその引継退職給付金相当額を含むものであること

- リ 掛金の額又は退職給付金の額について、加入事業主又は被共済者のうち特定の者につき不当に差別的な取扱いをしないこと
- ヌ 退職金共済事業に関する経理は、他の経理と区分して行うこと

③ 特定退職金共済団体としての税務署長の承認を受けようとする法人は、その名称、主たる事務所の所在地、退職金共済事業の責任者の氏名、その開始予定年月日、下記⑤により特定退職金共済団体の承認の取消しを受けた後、再び申請書を提出する場合には、その取消しの通知を受けた年月日等を記載した申請書に退職金共済規程（その法人が一般社団法人又は一般財団法人である場合には退職金共済規程及び定款の写し）を添付して所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（所令74①②、旧所規19）。

この場合において、申請書に添付された退職金共済規程が上記②イからヌまでに掲げる要件の全てに該当しているときは、その申請を承認するものとされています。ただし、その申請をした法人が次の⑤による承認の取消しの通知を受けた日以後1年以内にその申請書を提出した場合にはその申請を却下するものとされています（旧所令74③）。

④ 特定退職金共済団体は上記③の承認を受けた退職金共済規程のうち、上記②イからヌまでに掲げる要件に係る事項の変更をしようと

するときは、その変更について所轄税務署長の承認を受けなければならないこととされています（所令74⑤⑥）。

⑤ 税務署長は、特定退職金共済団体につき次に掲げる事実があると認めるときは、その特定退職金共済団体に係る承認を取り消すことができることとされています（所令75①）。

- イ その特定退職金共済団体の退職金共済規程のうち上記②イからヌまでに掲げる要件に係る事項について上記④の承認を受けないうで変更をしたこと
- ロ その特定退職金共済団体の退職金共済事業につき上記②イ、ニ、ホ、リ又はヌに掲げる要件に反する事実があること
- ハ その特定退職金共済団体の全ての被共済者につき上記②ロ、ハ又はへからチまでに掲げる要件に反する事実があること

## （2）不適格退職金共済契約等に基づく掛金の取扱い

事業を営む個人又は法人が、上記(1)⑤による承認の取消しを受けた団体に対しその取消しに係る退職金共済契約に基づき、その取消しの時以後に支出した掛金（以下「取消後掛金」といいます。）等で、その個人のその事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額又はその法人の各事業年度の所得の金額の計算上必要経費又は損金の額に算入されるものは、その被共済者等に対する給与所得に係る収入金額に含まれるものとされています（旧所令65）。

## （3）退職手当等とみなす一時金の退職所得控除額に係る勤続年数の計算

退職手当等に係る勤続年数の計算は、原則として、退職手当等の支払を受ける者がその退職手当等の支払者の下においてその退職手当等の支払の基因となった退職の日まで引き続き勤務した期間により計算することとされていますが、退職手当等とみなす一時金（以下「退職一時金

等」といいます。)については、組合員等であった期間(退職一時金等の支払金額の計算の基礎となった期間)によることとされています(旧所令69)。

(注) 上記(1)②(イ)の中退法第30条第1項の退職金相当額の受入れ(特定退職金共済制度から中小企業退職金共済制度への退職金相当額の受入れ)等がある場合には、その受入れがされた退職金相当額に利息を付した額を退職時に支給することとされており、受入れ前の組合員等であった期間は本人の退職時などに支給される退職一時金等の支払金額の計算の基礎となった期間には含まれないため、その受入れがされた退職金相当額の計算の基礎となった期間を、退職一時金等の支払金額の計算の基礎となった期間に含むこととされています(旧所令69①二)。

#### (4) 退職金共済制度等に基づく一時金で退職手当等とみなさないもの

特定退職金共済団体が上記(1)⑤による承認の取消しを受けた場合において、その取消しを受けた法人がその取消しを受けた時以後に行う給付については、上記(1)①の退職所得の対象となる一時金(以下「みなし退職手当等」といいます。)から除くこととされ、一時所得に係る収入金額とされています(旧所令76①④)。

#### (5) 生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の計算における加入者が負担した金額から除かれる資産の範囲

退職金共済契約に基づいて支払われる一時金で退職一時金等に該当しないものは、一時所得の収入金額とされています。この一時所得の金額の計算に当たっては、一時金に係る上記(2)の取消後掛金等を控除することとされています(通常の特定期退職金共済団体に対する掛金については、事業主が負担した掛金は被共済者に対する給与課税が行われず、その全額が事業主の必要経費算入(損金算入)とされている(所令

64)ことから、控除しないこととされています(旧所令183②④))。

## 2 改正の趣旨及び背景

機構については、「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」(平成25年12月24日閣議決定。以下「基本方針」といいます。)において、未請求退職金発生防止及び短期離職者対策の強化に加え、転職した際の退職金の通算措置期間の延長等を通じた事務の効率化を進めることとされています。

このため、特定退職金共済事業を廃止した団体から機構に対する退職金額の移換などの制度のポータビリティの向上や住民基本台帳ネットワークシステム等の活用を通じた未請求退職金の請求勧奨、建設業退職金共済制度における退職金の不支給期間の短縮等を通じて、機構の事務の効率化に加え、中小企業退職金共済制度における共済契約者及び被共済者の利便性の向上や将来に支給される退職金の充実を図るための中退法等の改正事項を含む独立行政法人に係る改革を推進するための厚生労働省関係法律の整備等に関する法律(平成27年法律第17号。以下「整備法」といいます。)が、第189回国会に提出され、平成27年4月24日に可決・成立し、同年5月7日に公布されました。

また、この整備法の施行に関連し、中小企業退職金共済法施行令(以下「中退令」といいます。)の改正を含む「独立行政法人に係る改革を推進するための厚生労働省関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う関係政令の整備等及び経過措置に関する政令(平成28年政令第78号。以下「整備政令」といいます。)が平成28年3月25日に、関連の厚生労働省令等が同月31日に公布され、平成28年4月1日から施行されています。

これらの改正のうち、所得税に係る項目は下記のとおりです。

#### (1) 特定退職金共済事業を廃止した団体から機構への資産の引渡し制度の創設

##### ① 趣旨

基本方針で求められた事務の効率化及び特定退職金共済団体が特定退職金共済事業を廃止した場合であっても、加入事業主が一般の中小企業退職金共済制度（中退法においては、主に常用労働者を対象とする中小企業退職金共済制度（この制度を「一般の中小企業退職金共済制度」といいます。）と、厚生労働大臣が指定した特定の業種（現在、建設業、清酒製造業及び林業が指定されています。）に期間を定めて雇用される労働者（期間労働者）を対象とする中小企業退職金共済制度（以下この制度を「特定業種退職金共済制度」といいます。）の2つの制度が存在します。）で引き続き退職金の積立てを継続することができるよう、上記1(1)の特定退職金共済制度で積み立てた資産を機構へ引き渡すことが認められました。

② 資産の引渡しを行うことのできる団体

資産の引渡しを行うことのできる団体は、特定退職金共済団体であった団体であって、下記3(1)②のとおり新たに創設された特定退職金共済事業の廃止に係る税務署長への届出に基づき、平成28年4月1日以後に、当該特定退職金共済事業に係る税務署長の承認の効力が失われた団体（以下「特退共廃止団体」といいます。）とされています（中退法31の2①、整備法附則4①、中小企業退職金共済法施行規則（以下「中退則」といいます。）69の2）。

③ 特定退職金共済団体の手続

資産の引渡しを行おうとする特定退職金共済団体は、次に掲げる手続が必要となります。

イ 特定退職金共済事業を廃止し、機構へ資産の引渡しを行おうとする特定退職金共済団体は、当該特定退職金共済事業の廃止に関する意思の決定を行うこと（中退則69の3②）

ロ 特定退職金共済団体と機構との間で、特定退職金共済団体から機構への資産の引渡しに係る契約（以下「資産引渡契約」とい

います。）を締結すること

なお、特定退職金共済団体が資産引渡契約を締結しようとするときは、次の書類を機構へ提出しなければならないこととされています（中退法31の2①、中退則69の3②）。

(イ) イの廃止に関する意思の決定を証する書類

(ロ) 特定退職金共済団体の承認を証する書類

(ハ) 特定退職金共済規程の写し

ハ 特定退職金共済団体は、資産引渡契約の締結後、特定退職金共済事業の廃止に係る届出書を税務署長へ提出したときは、遅滞なく、その届出書の写しを機構へ提出すること（中退則69の3③）

ニ 資産引渡契約においては、次の事項を定める必要があること

(イ) 特定退職金共済団体は、事業主が下記⑤ロの日に機構への資産の引渡しに関する申出（以下「資産引渡申出」といいます。）を行った場合は、当該事業主に係る下記⑥の金額の総額を一括して機構に引き渡すこと（中退則69の3①）

(ロ) 上記(イ)の引渡しは、機構が振込先の預金口座を指定した日から起算して60日以内に行わなければならないこと（中退則69の3④）

④ 資産引渡申出を行うことのできる事業主

資産引渡申出は、特定退職金共済事業を廃止した日に従業員を一般の中小企業退職金共済制度に加入申込し、機構と中小企業退職金共済契約を締結した事業主（以下「新規加入事業主」といいます。）のほか、特定退職金共済事業を廃止した日（以下「特退共事業廃止日」といいます。）より前から機構と中小企業退職金共済契約を締結していた事業主（以下「従前加入事業主」といいます。）も行うことができます（中退法31の2①⑥、中退令9⑤）。

ただし、一般の中小企業退職金共済制度に加入できる事業主は中退法第2条第2項の「中小企業者」に限られるため、事業主がこの「中小企業者」に該当しない場合は資産引渡申出をすることはできないこととされています。

⑤ 事業主の手続

資産の引渡しを希望する特定退職金共済団体は、次に掲げる手続が必要となります。

イ 新規加入事業主は、一般の中小企業退職金共済制度に加入するための退職金共済契約の申込書（以下「退職金共済契約申込書」といいます。）を資産引渡申出と併せて機構へ提出する必要があるため、専用の退職金共済契約申込書及び資産引渡しの申出書（以下「資産引渡申出書」といいます。）を、機構から受け取って、機構へ提出することとされています（中退法27①）。

なお、機構への資産移換に係る従業員については、過去勤務期間通算のための申出を行うことはできません。

従前加入事業主は、退職金共済契約申込書と資産引渡申出書を同時に提出する必要はないものの、退職金共済契約申込書の提出時点で特退共廃止団体から機構への資産移換を希望している場合は、新規加入事業主と同様に、専用の退職金共済契約申込書及び資産引渡申出書を、機構から受け取って、機構へ提出することとされています（中退則69の6①②）。

ロ 資産の引渡しを希望する事業主は、機構に対して、資産引渡契約の効力が生じた日から起算して1年を経過した日の属する月の翌月の初日（その月が特退共事業廃止日の属する月以後である場合は、当該特退共事業廃止日の属する月の初日）に一定の事項を記載した資産引渡申出書に一定の書類を添付して提出すること（中退法31の2①、中退則69の4①②）

ハ 新規加入事業主は、機構に対し、退職金

共済契約申込書と併せて、資産引渡申出書をロの日提出する必要があります（中退則69の3③、69の4①、69の6①）。

また、従前加入事業主は、機構に対し、資産引渡申出書を上記ロの日提出する必要があります（中退則69の4①）。

ニ 特退共廃止団体から機構へ資産が引き渡されたときは、機構から事業主へその旨が通知されること。また、事業主は、その旨を当該引渡しに係る従業員に対し通知しなければなりません（中退法31の2⑤）。

⑥ 機構へ引き渡す金額

特退共廃止団体から機構へ引き渡す金額は、次の金額の範囲内の金額となること（中退法31の2①、中退令9①）

イ 事業主が納付した掛金の総額（特退共廃止団体に納付した掛金のほか、過去勤務等通算期間に対応する掛金の額として扱われる金額（上記1(1)②トの過去勤務期間等に対応する掛金の額として引き渡された金額等）を含みます。）

ロ 上記イの掛金に相当する金額（従業員の転職に伴い資産移換された金額（上記1(1)②チロの機構から引渡しを受けた金額及び上記1(1)②チイの従前の特定退職金共済団体から引渡しを受けた金額）をいいます。）

ハ 上記イ及びロの運用利益

⑦ 退職金額の算定等

機構へ引き渡された資産に係る退職金額の算定は、事業主が締結する退職金共済契約ごとの新規加入事業主又は従前加入事業主の区分に応じ、次のとおり行うこととされています（中退法31の2①～③⑥⑦、中退令9）。

イ 新規加入事業主に係る退職金共済契約の退職金等の算定

(イ) 基本退職金及び付加退職金の算定

原則として特定退職金共済事業に加入していた月数を上限とした通算月数を掛金納付月数へ通算することとし、この場合における中小企業退職金共済契約は、



当該中小企業退職金共済契約を締結した日から当該通算月数分遡った月に効力が生じたものとみなして、基本退職金及び付加退職金を算定します。

(ロ) 残余額

引渡金額から上記(イ)の金額を控除した残余の額が生じた場合は、資産を機構が受け入れた日の属する月の翌月から当該被共済者が退職した日の属する月までの期間につき、一般の中小企業退職金共済制度の予定運用利回りに相当する利率（現行：年1.0%）に付加退職金支給率に相当する利率を加えた利率の複利による計算をして得た元利合計額を、退職金として支給すること（中退法31の2③、中退令9④）

(ハ) 解約手当金

解約手当金の金額は、中退法第16条の規定に基づき計算して得た額となりますが、その際に例によることとなる退職金額は、上記(イ)(ロ)の例により算定された額とされました（中退法31の2④）。

ロ 従前加入事業主に係る退職金共済契約の退職金等の算定

従前加入事業主における中小企業退職金共済契約の退職金は、掛金納付月数への通算は行わず、基本退職金及び付加退職金の金額に加え、引渡金額について、資産を機構が受け入れた日の属する月の翌月から当該被共済者が退職した日の属する月までの期間につき、一般の中小企業退職金共済制度の予定運用利回りに相当する利率（現行：1%）に、付加退職金に相当する利率を加算した利率の複利により計算して得た元利合計額を加算した額を支給することとされました（中退法31の2⑦、中退令9⑥）。

また、解約手当金の金額についても、上記の例により算定された額とされています（中退法31の2⑧）。

(参考1) 中小企業退職金共済法（昭和34年法律第160号）（抄）

（退職金共済事業を廃止した団体からの受入金額の受入れ等）

第31条の2 事業主（退職金共済事業を廃止した団体であつて厚生労働省令で定めるもの（以下この条において「廃止団体」という。）との間で退職金共済に関する契約（事業主が団体に掛金を納付することを約し、当該団体がその事業主の雇用する従業員の退職について退職金を支給することを約する契約をいう。以下この条において同じ。）を締結していたものに限る。）が、その雇用する従業員を被共済者として退職金共済契約を締結した場合において、当該廃止団体が、機構との間で、当該退職金共済契約の被共済者となつた者について当該退職金共済に関する契約に基づき当該廃止団体に納付された掛金の総額及び掛金に相当するものとして政令で定める金額並びにこれらの運用による利益の額の範囲内の金額を機構に引き渡すことその他厚生労働省令で定める事項を約する契約を締結しており、当該事業主が厚生労働省令で定めるところにより申出をしたときは、機構は、当該廃止団体との契約で定めるところによつて、当該退職金共済契約の被共済者となつた者に係る当該金額を受け入れるものとする。

2 機構が、前項の受入れをした場合において、当該受け入れた金額（以下この条において「受入金額」という。）のうち、同項の退職金共済契約の効力が生じた日における掛金月額その他の事情を勘案して政令で定める額については、厚生労働省令で定めるところにより、政令で定める月数を当該退職金共済契約の被共済者に係る掛金納付月数に通算するものとする。

- る。この場合において、その通算すべき月数は、当該退職金共済契約の被共済者となつた者が当該退職金共済に関する契約の被共済者であつた期間の月数を超えることができない。
- 3 受入金額から前項の政令で定める額を控除した残余の額を有する退職金共済契約の被共済者が退職したときにおける退職金の額は、第10条第1項ただし書及び第2項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる前項の規定による通算後の掛金納付月数の区分に応じ、当該各号に定める額とする。
- 一 十一月以下 当該受入れのあつた日の属する月の翌月から当該被共済者が退職した日の属する月までの期間につき、当該残余の額に対し、政令で定める利率に厚生労働大臣が定める利率を加えた利率の複利による計算をして得た元利合計額（当該受入れのあつた日の属する月に当該被共済者が退職したときは、当該残余の額。次号において「計算後残余額」という。）
- 二 十二月以上 第10条第2項の規定により算定した額に計算後残余額を加算した額
- 4 前項の残余の額を有する退職金共済契約が解除されたときにおける解約手当金の額は、第16条第3項の規定にかかわらず、前項の規定の例により計算して得た額とする。
- 5 第1項の規定による申出に従い受入金額を機構が受け入れたときは、機構は、その旨を当該事業主に通知するものとし、当該事業主は、その旨を当該受入金額に係る被共済者となつた者に通知しなければならない。
- 6 第1項及び前項の規定は、廃止団体との間で退職金共済に関する契約を締結していた事業主が、当該退職金共済に関する契約に係る従業員を被共済者とする退職金共済契約を当該廃止団体が退職金共済事業を廃止する前から引き続き締結している場合について準用する。この場合において、第1項及び前項中「被共済者となつた」とあるのは、「被共済者である」と読み替えるものとするほか、必要な技術的読替えは、政令で定める。
- 7 前項の規定により読み替えて準用する第1項の規定による申出に従い受入金額を機構が受け入れた退職金共済契約の被共済者が退職したときにおける退職金の額は、第10条第1項ただし書及び第2項の規定にかかわらず、第1項の受入れがなかつたものとみなして同条第1項ただし書及び第2項の規定により算定した退職金の額に、当該受入れのあつた日の属する月の翌月から当該被共済者が退職した日の属する月までの期間につき、当該受入金額に対し、政令で定める利率に厚生労働大臣が定める利率を加えた利率の複利による計算をして得た元利合計額（当該受入れのあつた日の属する月に当該被共済者が退職したときは、当該受入金額）を加算した額とする。
- 8 第6項の規定により読み替えて準用する第1項の規定による申出に従い受入金額を機構が受け入れた退職金共済契約が解除されたときにおける解約手当金の額は、第16条第3項の規定にかかわらず、前項の規定の例により計算して得た額とする。
- 9 第29条第1項若しくは第2項又は第30条第2項の規定の適用を受ける被共済者が、第1項（第6項の規定により読み替えて準用する場合を含む。）の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合における退職金の額は、第10条第1項ただし書及び第2項、第29条第1項及び

第2項、第30条第2項並びに第3項及び第7項の規定にかかわらず、第29条第1項若しくは第2項又は第30条第2項の規定により算定される退職金の額に政令で定める額を加算した額とするほか、退職金等の額の算定に関し必要な事項は、政令で定める。

**(参考2) 中小企業退職金共済法施行令(昭和39年政令第188号)(抄)**

(退職金共済事業を廃止した団体からの受入金額の受入れ等)

第9条 法第31条の2第1項(同条第6項において読み替えて準用する場合を含む。第7項各号列記以外の部分及び第9項において同じ。)の政令で定める金額は、廃止団体に法第31条第1項の規定により引き渡された金額及び所得税法施行令第73条第1項第8号ハの規定により引き渡された金額とする。

2 法第31条の2第2項の政令で定める額は、同項の政令で定める月数に対応する別表第5の下欄に定める金額に基づき付録第1の式により定まる金額とする。

3 法第31条の2第2項の政令で定める月数は、被共済者が退職金共済に関する契約の被共済者であつた期間の月数を上限とする各月数(以下この項及び付録第1において「各月数」という。)のうち、付録第1の式により各月数により定まる金額が受入金額を超えない範囲内において最大となるもの(法第18条及び第55条第4項の規定によりその例によることとされる同条第1項の申出に係る被共済者その他厚生労働省令で定める者にあつては、零月)とする。

4 法第31条の2第3項第1号の政令で定める利率は、年1パーセントとする。

5 法第31条の2第7項の政令で定める利率は、年1パーセントとする。

6 法第31条の2第9項の政令で定める額

は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額とする。

一 法第29条第1項若しくは第2項又は第30条第2項の規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第1項の規定による申出に従い独立行政法人勤労者退職金共済機構(以下「機構」という。)が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合 同条第3項第1号に規定する計算後残余額(次項第1号において「計算後残余額」という。)

二 法第29条第1項若しくは第2項又は第30条第2項の規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第6項において読み替えて準用する同条第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合 同条第7項に規定する元利合計額(次項第2号において「元利合計額」という。)

7 法第30条第4項又は第15条第5項、第7項若しくは第9項から第11項までの規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合における退職金の額は、法第10条第1項ただし書及び第2項、第29条第1項及び第2項、第30条第2項、第31条の2第3項及び第7項並びに第15条第5項、第7項及び第9項から第11項までの規定にかかわらず、法第29条第1項若しくは第2項(法第30条第4項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)、第30条第2項又は第15条第5項、第7項若しくは第9項から第11項までの規定により算定される退職金の額に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額を加算した額とする。

一 法第30条第4項又は第15条第5項、

第7項若しくは第9項から第11項までの規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合  
計算後残余額

二 法第30条第4項又は第15条第5項、第7項若しくは第9項から第11項までの規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第6項において読み替えて準用する同条第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者である場合  
元利合計額

8 法第31条の2第9項の規定の適用を受ける退職金共済契約が解除されたときにおける解約手当金の額は、法第16条第3項の規定にかかわらず、法第31条の2第9項の退職金の額の算定に係る規定の例により計算して得た額とする。

9 前3項に規定する場合のほか、法第31条の2第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る退職金共済契約の被共済者に係る退職金等の額の算定に関し必要な事項は、厚生労働省令で定める。

**(参考3) 中小企業退職金共済法施行規則(昭和34年労働省令第28号)(抄)**

(法第31条の2第1項の退職金共済事業を廃止した団体であつて厚生労働省令で定めるもの)

第69条の2 法第31条の2第1項(同条第6項の規定により読み替えて準用する場合を含む。次条、第69条の4、第69条の5(同条第2項を除く。))及び第69条の8(同条第1項第1号を除く。))において同じ。)の退職金共済事業を廃止した団体であつて厚生労働省令で定めるものは、特定退職金共済団体(所得税法施行令第73条第1項に規定する特定退職金共済団体

をいう。次条において同じ。)であつた団体とする。

(法第31条の2第1項の厚生労働省令で定める事項等)

第69条の3 法第31条の2第1項の厚生労働省令で定める事項は、事業主が同項の申出をした場合において、廃止団体が、退職金共済に関する契約に基づき当該廃止団体に納付された掛金の総額及び掛金に相当するものとして政令で定める金額並びにこれらの運用による利益の額の範囲内の金額(以下この条、次条及び第69条の5において「引渡金額」という。)の総額を一括して、機構に引き渡すこととする。

2 特定退職金共済団体が、法第31条の2第1項の引渡金額を引き渡すことその他厚生労働省令で定める事項を約する契約(次項及び次条において「引渡契約」という。)を締結しようとするときは、次の各号に掲げる書類を機構に提出しなければならない。

一 退職金共済事業の廃止に関する意思の決定を証する書類

二 所得税法施行令第74条第3項の承認(当該特定退職金共済団体が平成28年4月1日前に同項の承認を受けた場合にあっては、同令第73条第1項第9号に係る変更についての同令第74条第5項の承認)を受けたことを証する書類

三 所得税法施行令第74条第1項に規定する退職金共済規程の写し

3 引渡契約を締結した特定退職金共済団体が所得税法施行令第75条第3項の届出書を税務署長に提出したときは、遅滞なく、その写しを機構に提出しなければならない。

4 廃止団体は、第1項の引渡しについては、引渡金額の総額を機構が指定する預金口座へ振り込むことにより行うものとし、

当該引渡しは、機構が当該預金口座を指定した日から起算して60日以内に行わなければならない。

(法第31条の2第1項の申出)

第69条の4 法第31条の2第1項の申出は、引渡契約の効力が生じた日から起算して1年を経過した日の属する月の翌月の初日(その月が所得税法施行令第75条第3項の届出書に記載した年月日の属する月以後である場合にあつては、当該年月日の属する月の初日。第5号において「引渡申出日」という。)に、次の各号(当該申出が法第31条の2第6項の規定により読み替えて準用する同条第1項の申出である場合にあつては、第3号から第5号までを除き、第2号の従業員が法第4条第2項の短時間労働被共済者(次項において単に「短時間労働被共済者」という。)となる場合又は第4号の掛金月額が5千円以上となる場合にあつては、第5号を除く。)に掲げる事項を記載した引渡申出書を機構に提出してしなければならない。

- 一 事業主の氏名又は名称及び住所
- 二 事業主の雇用する従業員(引渡金額の引渡しを希望する者に限る。以下この条において同じ。)の氏名
- 三 共済契約の効力が生じる日
- 四 前号の日における掛金月額
- 五 引渡申出日の前日の属する月における退職金共済に関する契約に係る掛金の月額
- 六 廃止団体の名称
- 七 廃止団体に納付された掛金の総額及び掛金に相当するものとして政令で定める金額並びにこれらの運用による利益の額の合計額
- 八 引渡金額及びその総額
- 九 従業員ごとの退職金共済に関する契約が締結された年月日及び当該退職金

共済に関する契約の被共済者であつた期間の月数

十 その他申出に関し必要な事項

2 前項の引渡申出書には、次に掲げる書類(当該申出が法第31条の2第6項の規定により読み替えて準用する同条第1項の申出である場合、前項第2号の従業員が短時間労働被共済者となる場合又は同項第4号の掛金月額が5千円以上となる場合にあつては、第3号に掲げる書類を除く。)を添付しなければならない。

- 一 廃止団体との間で退職金共済に関する契約を締結していたことを証する書類
- 二 前項第2号の従業員が、引渡金額の引渡しを希望することを証する書類
- 三 前項第5号の掛金の月額を証する書類
- 四 前項第7号の合計額を証する書類
- 五 前項第9号の年月日及び月数を証する書類

(共済契約の申込みに関する特例等)

第69条の5 法第31条の2第1項の規定により引渡金額を機構に引き渡すことを希望する被共済者に係る共済契約の申込みは、第4条第1項の規定にかかわらず、同項の退職金共済契約申込書を機構に提出して行うものとする。

- 2 前項の申込みは、法第31条の2第1項の申出と同時にを行うものとする。
- 3 機構は、法第31条の2第1項の退職金共済に関する契約を締結していた事業主又は当該退職金共済に関する契約を締結している事業主が、共済契約の申込みを行うときは、当該事業主に対し、第45条の規定の適用その他の事項について説明を行うものとする。
- 4 機構は、法第31条の2第1項の申出を行う事業主に対しては、法第23条第1項及び第45条の規定にかかわらず、法第23

条第1項の規定による掛金負担軽減措置（第45条の加入促進のための掛金負担軽減措置に限る。次項において同じ。）を適用しないものとする。

5 機構は、法第31条の2第1項の申出をした者が掛金負担軽減措置を受けた共済契約者である場合は、当該掛金負担軽減措置を取り消すことができる。

（受入金額を受け入れた場合の掛金納付月数の通算等）

第69条の6 法第31条の2第2項の規定による掛金納付月数の通算は、共済契約の効力が生じた日の属する月から当該通算する月数分遡つた月において同日に相当する日（その日に相当する日がない月においては、その月の末日。以下この条において「みなし加入日」という。）に共済契約の効力が生じ、かつ、当該みなし加入日の属する月から現に共済契約の効力が生じた日の属する月の前月までの各月分の掛金が当該共済契約の効力が生じた日における当該共済契約の被共済者に係る掛金月額に相当する額の掛金月額により納付されたものとみなし、当該通算する月数と当該共済契約に係る掛金納付月数を通算することにより行うものとする。

2 前項の規定により掛金の納付があつたものとみなされた被共済者に対する法第10条第2項第3号口（法第16条第3項において準用する場合を含む。）の規定の適用については、みなし加入日に共済契約の効力が生じたものとみなす。

3 みなし加入日が平成3年4月1日前の日である被共済者に対する法第10条第2項及び令付録第1備考の規定の適用については、前項の規定によるほか、法第10条第2項第3号口中「月数となる月」とあるのは「月数となる月（平成4年4月以後の月に限る。）」と、令付録第1備考中「法第10条第2項第3号口」とあるの

は「、平成4年4月以後の計算月について法第10条第2項第3号口」とする。

（令第9条第3項の厚生労働省令で定める者）

第69条の7 令第9条第3項の厚生労働省令で定める者は、公的年金制度の健全性及び信頼性の確保のための厚生年金保険法等の一部を改正する法律（平成25年法律第63号。次条において「平成25年厚生年金等改正法」という。）附則第36条第1項の申出に係る被共済者とする。

（他の通算を併用している被共済者に係る退職金額等）

第69条の8 確定給付企業年金法附則第28条第3項（同条第4項の規定によりその例によることとされる場合を含む。以下この項において同じ。）又は平成25年厚生年金等改正法附則第36条第3項（同条第4項の規定によりその例によることとされる場合を含む。以下この項において同じ。）若しくは同条第8項（同条第9項の規定によりその例によることとされる場合を含む。以下この項において同じ。）の規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る共済契約の被共済者（次項において「特定被共済者」という。）である場合における退職金等の額は、法第10条第1項ただし書及び第2項、第31条の2第3項及び第7項、確定給付企業年金法附則第28条第3項並びに平成25年厚生年金等改正法附則第36条第3項及び第8項の規定にかかわらず、確定給付企業年金法附則第28条第3項又は平成25年厚生年金等改正法附則第36条第3項若しくは第8項の規定により算定される退職金等の額に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額を加算した額とする。

一 平成25年厚生年金等改正法附則第36

条第3項又は第8項の規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る共済契約の被共済者である場合 同条第3項第1号に規定する計算後残余額

二 確定給付企業年金法附則第28条第3項又は平成25年厚生年金等改正法附則第36条第3項若しくは第8項の規定の適用を受ける被共済者が、法第31条の2第6項の規定により読み替えて準用する同条第1項の規定による申出に従い機構が受け入れた受入金額に係る共済契約の被共済者である場合 同条第7項に規定する元利合計額

2 特定被共済者が、法第29条第1項若しくは第2項、第30条第2項若しくは第4項又は令第15条第5項、第7項若しくは第9項から第11項までの規定の適用を受ける場合における退職金等の額は、法第10条第1項ただし書及び第2項、第29条第1項及び第2項、第30条第2項並びに第31条の2第3項及び第7項並びに令第15条第5項、第7項及び第9項から第11項までの規定並びに確定給付企業年金法附則第28条第3項並びに平成25年厚生年金等改正法附則第36条第3項及び第8項の規定にかかわらず、法第31条の2第9項、令第9条第7項及び前項の規定の例により計算して得た額とする。

## (2) 共済契約者が中小企業者でなくなった場合の企業年金制度等への資産移換の拡充

### ① 趣旨

一般の中小企業退職金共済制度によってその企業内で確立された退職金制度を実質的に存続させ、退職金の保全及び水準の維持・向上を図るため、共済契約者が中小企業者でなくなったことを理由として中退法第8条第2項第2号に基づき退職金共済契約が解除（以

下「非中小解除」といいます。）された場合は、機構から企業年金制度等（DB（確定給付企業年金制度をいいます。以下同じです。）及び特定退職金共済事業をいいます。以下同じです。）へ中退法第17条第1項の規定に基づき解約手当金に相当する額の範囲内で中退法第35条で定める金額（以下「解約手当金相当額」といいます。）を引き渡すことが認められていましたが、企業年金制度の普及状況等を踏まえ、基本方針で求められた事務の効率化が図られるよう、引渡しの対象となる制度を次のとおり拡充することとされました。

② 企業型DC（企業型確定拠出年金制度をいいます。以下同じです。）

事業主は、非中小解除された場合に、企業型DCへの解約手当金相当額の引渡しを申し出ることができることとされました（中退法17①、中退令3、中退則37、確定拠出年金法（以下「DC法」といいます。）54①）。

### イ 要件

解約手当金相当額の引渡しを行うためには、次の要件を満たしている企業型DCを実施する必要があります（中退法17①、中退則31）。

(イ) 非中小解除された退職金共済契約の被共済者の全てをDC法第2条第8項の企業型年金加入者とするものであること

(ロ) 機構から資産管理機関へ引き渡す解約手当金相当額の全額が、DC法第2条第12項の個人別管理資産へ充てられる資産として一括して払い込まれるものであること

ロ 解約手当金相当額が引き渡された企業型DCの通算加入者等期間に算入する期間

解約手当金相当額が引き渡された企業型DCの通算加入者等期間に算入する期間は、原則として移換前の一般の中小企業退職金共済制度における掛金納付月数に相当する期間とされますが、特定退職金共済から個人単位で移換した資産や特定退職金共済と

一般の中小退職金共済制度に重複加入していた場合に事業主単位で移換された資産等がある場合におけるこれらの資産の算定基礎となった期間（これらの資産に係るそれぞれの制度に加入していた期間）のうち、一般の中小企業退職金共済制度と重複して加入していた期間を除いた期間を掛金納付月数に加算することとされています（確定拠出年金法施行規則30）。

③ 既に実施している企業年金制度等

非中小解除前から実施しているDB又は特定退職金共済に対しても、解約手当金相当額の引渡しの申出を行うことができることとされました（中退法17①）。この場合のDBにおける給付の基礎となる加入者期間に算入できる期間は、DBの実施前の期間のうち、一般の中小企業退職金共済制度に加入していた期間となり（確定給付企業年金法28③）、特定退職金共済における過去勤務期間についても同様となります（所令73①七）。

(3) 制度間通算における全額移換の実施等

① 趣旨

基本方針で求められた事務の効率化及び通算制度を利用する被共済者の利便性の向上及び将来に支給される退職金の充実を図るため、被共済者が特定業種退職金共済制度の間又は一般の中小企業退職金共済制度と特定業種退職金共済制度の間を移動し、移動前の制度における退職金相当額（中退法第46条第1項又は第55条第1項（同条第4項の規定によりその例によることとされる同条第1項を含みます。）の退職金相当額をいいます。以下単に「退職金相当額」といいます。）を移動後の制度に通算（以下「制度間通算」といいます。）する場合、当該退職金相当額の全額を移動後の制度に移換できることとされました。

② 特定業種退職金共済制度から他の特定業種退職金共済制度又は一般の中小企業退職金共済制度から特定業種退職金共済制度への移動

イ 移動後の制度へ繰り入れる金額

当該被共済者に係る退職金相当額の全額を移動先の制度に繰り入れることとし、差額給付金の支給は行いません（中退法46①、55①、中退則95、110、113）。

ロ 移動元制度で納付した掛金

制度間通算を行った被共済者の特定業種退職金共済契約においては、移動元の制度で納付された掛金は、移動後の制度で納付されたものとみなされることとされました（中退法46②前段、55②前段）。

ハ 退職金額

制度間通算を行った被共済者の退職金額の算定は、次のとおり行うこととされました。

(イ) 特定業種掛金納付月数への通算

ロの掛金が納付されたものとみなされた被共済者の特定業種退職金共済契約については、移動元の制度の掛金納付月数又は特定業種掛金納付月数の期間を上限とした通算月数を特定業種掛金納付月数へ通算されます。

なお、上記の通算月数の算定に当たっては、移動後の制度において財政負担が生じることのないように、当該月数に係る責任準備金に相当する金額に基づき行われることとされています（中退令12②、14②）。

(ロ) 残余額

退職金相当額から上記(イ)の責任準備金に相当する金額を控除した残余の額（以下(ロ)において「残余額」といいます。）が生じた場合は、残余額について、当該被共済者の移動後の特定業種掛金納付月数（上記(イ)で通算される月数は除きます。）につき、移動後の特定業種の区分に応じ、予定運用利回りに相当する利率の複利による計算をして得た元利合計額を、退職金として支給することとされています（中退法46②後段、55②後段、中



退令12③、14③、別表第9から別表第11まで)。

③ 特定業種退職金共済制度から一般の中小企業退職金共済制度への移動

イ 移動後の制度へ繰り入れる金額

当該被共済者に係る退職金相当額の全額を移動後の制度に繰り入れることとし、差額給付金の支給は行いません(中退法55④によりその例によることとされる55①)。

ロ 移動元制度で納付した掛金

制度間通算を行った被共済者の中小企業退職金共済契約においては、移動元の制度で納付された掛金は、移動後の制度で納付されたものとみなされることとされました(中退法55④によりその例によることとされる55②前段、中退令15③)。

ハ 退職金額等

制度間通算を行った被共済者の退職金額の算定は、次のとおり行うこととされました。

(イ) 基本退職金及び付加退職金の算定

上記ロの掛金が納付されたものとみなされた被共済者の中小企業退職金共済契約については、移動元の制度の特定業種掛金納付月数の期間を上限とした通算月数を掛金納付月数へ通算し、当該通算月数分遡った月に退職金共済契約の効力が生じたものとみなして、基本退職金及び付加退職金を算定することとされました。

なお、通算月数の算定は、一般の中小企業退職金共済において財政負担が生じることのないように、当該月数に係る責任準備金に相当する金額に、当該通算する月数の期間に係る付加退職金に相当する金額を加えた額に基づき行います(中退法55④によりその例によることとされる55②後段、中退令15①③④、別表第5及び付録第2)。

(ロ) 残余額

退職金相当額から上記(イ)の金額を控除

した残余額(以下(ロ)において「残余額」といいます。)が生じた場合は、残余額について、退職金相当額の繰入れのあった日の属する月の翌月から当該被共済者が退職した日の属する月までの期間につき、予定運用利回りに相当する利率(現行：年1.0%)に付加退職金の支給率に相当する利率を加えた利率の複利による計算をして得た元利合計額を、退職金として支給することとされています(中退法55②後段、中退令15⑤)。

(4) 企業間通算の申出期間の延長

基本方針で求められた事務の効率化及び被共済者の利便性の向上及び将来に支給される退職金の充実を図るため、被共済者が次の通算制度を利用する場合における申出の期間が、改正前の退職後2年から退職後3年に延長されました。

- ① 一般の中小企業退職金共済制度間の通算(中退法18)
- ② 特定退職金共済制度と一般の中小企業退職金共済制度の間の通算(中退則62、66)
- ③ 制度間通算(中退法46①、55①)

### 3 改正の内容

上記2の中退法の改正等に伴い、共済契約者及び被共済者の利便性の向上や将来に支給される退職金の充実を図るため所得税法施行令及び所得税法施行規則において次の整備が行われました。

(1) 特定退職金共済制度の整備

① 特定退職金共済事業の要件の改正

イ 特定退職金共済事業廃止時の機構への資産引渡し要件の追加

上記2(1)のとおり特定退職金共済事業を廃止した団体から機構への資産の引渡し制度が中退法上設けられたことに伴い、上記1(1)②の特定退職金共済事業の要件に、退職金共済事業を廃止した場合において、中退法第31条の2第1項(同条第6項におい

て準用する場合を含みます。)に規定する事業主(具体的には、上記2(1)④の事業主となります。)が、同条第1項の規定による申出(上記2(1)③ニ(イ)の申出となります。)をしたときは、同項に規定する廃止団体と独立行政法人勤労者退職金共済機構との間の同項の引渡しに係る契約(上記2(1)③ロの資産引渡契約をいいます。)で定めるところによって当該事業主に係る被共済者であった者に係る引渡金額(同項に規定する掛金の総額及び掛金に相当するものとして同項に規定する政令で定める金額並びにこれらの運用による利益の額の範囲内の金額。具体的には上記2(1)⑥イからハマまでの金額をいいます。)を機構に引き渡すことが追加されました(所令73①九)。

ロ 被共済者退職時の特定退職金共済事業加入事業所間の通算制度の申出期間の延長

上記2(4)のとおり、中小企業退職金共済制度間の通算制度の申出期間が退職後2年から3年に延長されたことを踏まえ、上記1(1)②チ(イ)及び(ホ)の退職後2年としていた期間を退職後3年に延長しました(所規18の4⑫)。

ハ 合併等前勤務期間に係る過去勤務期間の通算の特例の対象となる合併等の範囲の拡充

農業協同組合法等の一部を改正する等の法律(平成27年法律第63号。この改正の詳細については、後掲の「租税特別措置法等(所得税関係の事業所得等の課税の特例その他)の改正」の「二十三 農業協同組合法等の改正に伴う所要の改正(農業生産法人に現物出資した場合の納期限の特例等に関する経過措置等の改正)」の2(1)④を参照してください。)第5条による再編強化法の改正により、同法に設けられた特定承継会社(以下「特定承継会社」といいます。)経由での農業協同組合の信用事業の農林中央金庫への譲渡スキームの創設に伴

い、上記1(1)②ト(注)の合併等に次の合併及び事業の譲渡が追加されました(所規18の4③四・五ハ・六・七)。

(イ) 再編強化法による農林中央金庫と特定承継会社との合併

(ロ) 再編強化法の事業譲渡のうち特定農業組合が特定承継会社に対して行う貯金事業の全部の譲渡

(ハ) 再編強化法による信用農業協同組合連合会が特定承継会社に対して行う信用事業の全部又は一部の譲渡

(ニ) 再編強化法による特定承継会社が農林中央金庫に対して行う事業の全部又は一部の譲渡

なお、再編強化法の改正にあわせて、上記1(1)②ト(注)(ニ)iiが「信用事業の全部の譲渡」から「貯金事業の全部の譲渡」に緩和されています(所規18の4③五ロ)。

② 特定退職金共済事業の廃止届出制度の創設  
従来は、特定退職金共済事業を廃止した場合には、事後的に上記1(1)⑤により税務署長により特定退職金共済団体に係る承認を取り消されることとされていましたが、今般の特定退職金共済事業を廃止した団体から機構への資産の引渡し制度の創設にあわせ、同制度の手続きを明確化する観点から、特定退職金共済団体は、その行う退職金共済事業を廃止しようとするときは、その旨、その特定退職金共済団体の名称及び所在地並びに当該退職金共済事業を廃止しようとする年月日を記載した届出書を当該廃止しようとする日までに所轄税務署長に提出しなければならないこととし、この場合において、当該届出書の提出があったときは、同日(廃止しようとする年月日として記載された日であり、この日が上記2(1)④の特退共事業廃止日となります。以下同じです。)において、その特定退職金共済団体に係る承認は、その効力を失うものとする「特定退職金共済事業の廃止届出制度」

が創設されました（所令75③）。これに伴い、上記1(1)③ただし書における法人が承認の取消しの通知を受けた場合と同様、この特定退職金共済事業の廃止届出を行った法人が特退共事業廃止日から1年以内に再度特定退職金共済団体の承認申請書を提出した場合にはその申請を却下するものとされています（所令74③）。

なお、中小企業退職金共済制度上も、上記2(1)②のとおり、特定退職金共済事業の廃止に際しては、この廃止届出書の提出によることとされているほか、届出書の写しを資産引渡契約締結後に機構に提出することとされています。

## (2) 不適格退職金共済契約等に基づく掛金の取扱いの改正

上記(1)②の廃止届出書を提出したことにより、特定退職金共済団体に係る承認が失効をした団体に対しその失効に係る退職金共済契約に基づき、その失効後に支出した掛金（以下「失効後掛金」といいます。）についても、取消後掛金と同様、その個人のその事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額又はその法人の各事業年度の所得の金額の計算上必要経費又は損金の額に算入されるものについては、その退職金共済契約に係る被共済者に対する給与と所得に係る収入金額に含まれることとされました（所令65一）。

## (3) 退職手当等とみなす一時金の退職所得控除額に係る勤続年数の計算の改正

上記2(1)⑦ロのとおり、新たに創設された特定退職金共済事業を廃止した団体から機構への資産の引渡し制度による資産引渡申出を行った事業主が従前加入事業主である場合には、上記1(3)(注)の中退法第30条第1項に該当する場合と同様に、特定退職金共済の被共済者であった期間が退職一時金等の支払金額の計算の基礎となった期間には含まれず、特退共廃止団体が

ら機構に交付された引渡金額（中退法第31条の2第6項において準用する同条第1項の受入れに係る金額をいいます。以下「引渡金額」といいます。）に利息を付した額を退職時に支給することとなるため、その引渡金額の額の計算の基礎となった期間を退職一時金等の支払金額の計算の基礎となった期間に含むこととされました（所令69①ニイ）。この結果、引渡し後の一般の中小企業退職金共済制度の掛金納付月数に特定退職金共済の被共済者であった期間を加算した月数（重複して加入していた期間を除きます。）がその者の勤続年数の計算の対象となります。

なお、上記2(1)による資産引渡申出を行った事業主が新規加入事業主である場合や、上記2(2)による資産移換があった場合、上記2(3)による制度間通算があった場合については、移換等後の制度における退職一時金等の計算の基礎となった期間が勤続年数の計算の対象となります。

## (4) 退職金共済制度等に基づく一時金で退職手当等とみなさないものの改正

特定退職金共済団体が上記(1)②の廃止届出書を提出した場合において、その届出書の提出をした法人が特退共事業廃止日以後に行う給付については、みなし退職手当等から除くこととされ、一時所得に係る収入金額とされました（所令76①一）。

## (5) 生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の計算における加入者が負担した金額から除かれる資産の範囲の改正

退職金共済契約に基づいて支払われる一時金でみなし退職手当等に該当しないものに係る一時所得の金額の計算に当たって、一時金に係る上記1(2)の取消後掛金と同様に上記(2)の失効後掛金についても、これを控除することとされました（所令183④）。

## 4 適用関係

- (1) 上記3(1)①イの改正は、平成28年4月1日以後に特定退職金共済団体の要件に係る税務署長の承認（変更承認を含みます。）を受ける場合に適用されます（改正所令附則4①）。
- (2) 上記3(1)①ロの改正は、平成28年4月1日以後に特定退職金共済団体の要件に係る税務署長の承認（変更承認を含みます。）を受ける場合

に適用し、同日前に承認（変更承認を含みます。）を受けた場合については従前どおりとされています（改正所規附則5）。

- (3) 上記3(1)②の改正は、平成28年4月1日以後に特定退職金共済事業を廃止する場合について適用されます（改正所令附則4②）。

（注） 上記以外の改正は、平成28年4月1日に施行されています。

## 十四 給与所得控除の上限額の引下げに伴う告示の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 所得税法の「源泉徴収税額表」と「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」

給料や賞与（給与等）につき源泉徴収すべき所得税の額は、その月又はその日の社会保険料等控除後の給料等の金額や扶養親族等の数に応じて、所得税法の別表に定める「源泉徴収税額表（以下「本法税額表」といいます。）」に掲げる税額によることとされています（所法185～188、別表第2～4）。

ただし、その月の給与等につき所得税の源泉徴収を行う場合にその給与等の支払額に関する税額の計算を事務機械によって処理しているときは、最も利用度の高い月額表（所法別表第2）の甲欄に掲げる税額に限り、「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」が認められています（所法189）。この税額計算の基礎となる給与所得控除の額、配偶者控除の額、扶養控除の額、基礎控除の額及び税率は、「所得税法第189条第1項の規定に基づき、同項に規定する所得税法別表第2の甲欄に掲げる税額が算定された方法に準ずるものとして財務大臣が定める方法を定める件」の別表第一（給与所得控除の額の表）、別表第二（配偶者控除の額、扶養控除の額及び基礎控除の額の表）及び別表第三（税率の表）によることとされています（昭和63年12月大蔵省告示第185号）。

- (2) 復興財確法の「源泉徴収税額表」と「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」

- ① 復興財確法の源泉徴収税額表

個人の平成25年から平成49年までの各年分については、復興特別所得税が課されることとされていますが、給与等について徴収すべき所得税の額及び復興特別所得税の額は、本法税額表（所法別表第2～4）に掲げる所得税の額及びその所得税の額に2.1%を乗じた復興特別所得税の額の合計額によらず、本法税額表の所得税の額及び復興財確法に定める復興特別所得税の計算を勘案して財務大臣が定める表（源泉徴収税額表）を適用して求めることができることとされています（復興財確法29①一）。

この復興特別所得税を併せた源泉徴収税額表は、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法第29条第1項第1号の規定に基づき、同号に規定する所得税法別表第2から別表第4までに定める金額及び復興特別所得税の額の計算を勘案して財務大臣が定める表を定める件」により定められています（平成24年3月財務省告示第115号）。

- ② 復興財確法の事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例

その月の給与等につき所得税の源泉徴収を行う場合にその給与等の支払額に関する計算

を事務機械によって処理しているときは、上記(1)のとおり、「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」が設けられています。

この特例が認められている月額表の甲欄に掲げる税額については、復興特別所得税を併せて徴収して納付する場合についても、「事務機械を利用する場合の源泉徴収の税額の特例」が適用できることとされ（復興財確法29①二）、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法第29条第1項第2号の規定に基づき、同号に規定する所得税法第189条第1項に規定する財務大臣が定める方法及び復興特別所得税の額の計算を勘案して財務大臣が定める方法を定める件」の別表第一（給与所得控除の額の表）、別表第二（配偶者控除の額、扶養控除の額及び基礎控除の額の表）及び別表第三（税率の表）によることとされています（平成24年3月財務省告示第116号）。

## 2 改正の内容

平成26年度税制改正における給与所得控除の上

限額の引下げの平成29年1月1日施行分（給与等の収入金額1,000万円まで給与所得控除額を220万円に引下げ）の施行にあわせて、上記1(1)の所得税法の「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」の別表第一（給与所得控除の額の表）、上記1(2)①の復興特別所得税を併せた「源泉徴収税額表」の別表第一（月額表（(一)及び(二)を除きます。）、別表第二（日額表（(一)を除きます。））及び別表第三（賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表）並びに上記1(2)②の復興財確法の「事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例」の別表第一（給与所得控除の額の表）の改正が行われました。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成29年1月1日以後に支払うべき給与等について適用し、同月前に支払うべき給与等については従前どおりとされています（平成28年3月財務省告示第90号前文、第105号前文、第106号前文）。

# 十五 支払通知書等の記載事項の改正

## 1 改正前の制度の概要

次に掲げる支払通知書、源泉徴収票又は報告書で、配当等、給与等、退職手当等、公的年金等若しくは償還金の支払を受ける者又は口座開設者（以下「受領者等」といいます。）に交付すべきものについては、その支払通知書等にその受領者等の個人番号を記載しなければならないこととされていました。

- ① オープン型証券投資信託収益の分配の支払通知書（所規83①、92①）
- ② 配当等とみなす金額に関する支払通知書（所規83①、92①）
- ③ 給与所得の源泉徴収票（所規93①、別表第六（一））

（注） この源泉徴収票には、控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の個人番号についても記載しなければならないこととされていました（所規93①七）。

- ④ 退職所得の源泉徴収票（所規94①、別表第六（二））
- ⑤ 公的年金等の源泉徴収票（所規94の2①、別表第六（三））

（注） この源泉徴収票には、控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の個人番号についても記載しなければならないこととされていました（所規94の2①七）。

- ⑥ 上場株式配当等の支払通知書（措規4の4①）
- ⑦ 特定口座年間取引報告書（措規18の13の5

- ②、別表第七（一）
- ⑧ 未成年者口座年間取引報告書（措規18の15の11②、別表第七（三））
- ⑨ 特定割引債の償還金の支払通知書（措規19の6①）

## 2 改正の内容

受領者等に対して交付すべき上記1①から⑨までの支払通知書、源泉徴収票又は報告書（支払通知書等）は確定申告書の添付書類として使用されることから、これに個人番号を記載することによって適正申告の一助になるものとして考えられていましたが、他方、受領者等本人に対して交付する支払通知書等に個人番号を記載することで、その交付の際に個人情報の漏えい又は滅失等の防止のための措置を講ずる必要が生じ従来よりもコストを要することになることや、郵便事故等による情報流出のリスクが高まるといった声があったことに配慮し、平成27年10月2日に公布された租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成27年財務省令第78号。以下「平成27年10月改正省令」といいます。）により、受領者等本人に対して交付すべきこれらの支払通知書等については、

その受領者等並びにその受領者等の控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の個人番号の記載を要しないこととされました（所規92①、93①、94の2①、措規4の4①、18の13の5②、18の15の11②、19の6①）。なお、税務署に提出する支払調書、源泉徴収票及び報告書はこの改正の対象外であり、個人番号を記載することが必要となります。

（注） 受領者等本人に対して交付する義務のある支払通知書等に、その受領者等の個人番号が記載されたとしても、必ずしも行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律に反することにはならないと考えられます。

## 3 適用関係

上記2の改正は、支払の確定した日が平成28年1月1日以後である収益の分配としてみなされるものを含む配当等、同日以後に支払うべき給与等、退職手当等、公的年金等若しくは償還金又は平成28年分以後の各年において開設されていた特定口座若しくは未成年者口座に係る報告書について適用されます（平成27年10月改正省令附則2～9）。