

# 所得税法等の改正

| 目 次  |     |
|--|-----|
| 第一 所得税の確定申告及び源泉徴収関係の改正……………                | 78  |
| 一 確定申告書の添付書類に関する改正……………                    | 78  |
| 二 確定申告書の記載事項に関する改正……………                    | 79  |
| 三 公的年金等に係る源泉徴収の改正……………                     | 82  |
| 四 配偶者特別控除及び源泉徴収の際の配偶者に係る控除の改正……………         | 85  |
| 五 所得税の見直し関係の給与所得控除の改正等に伴う告示の改正……………        | 89  |
| 第二 金融・証券税制の改正……………                         | 89  |
| 一 信託財産に係る利子等の課税の特例の改正……………                 | 89  |
| 二 組織再編税制の見直しに伴う改正……………                     | 93  |
| 第三 その他の改正……………                             | 96  |
| 一 仮想通貨の売買におけるその取得価額の計算方法の明確化に伴う改正……………     | 96  |
| 二 障害者等の少額預金の利子所得等の非課税制度の改正……………            | 100 |
| 三 家事関連費等の必要経費不算入等の改正……………                  | 101 |
| 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等の改正…………… | 102 |
| 五 遺産分割等があった場合の修正申告の特例の改正……………              | 109 |
| 六 農業協同組合中央会に対する税制上の措置……………                 | 112 |

## はじめに

令和元年度税制改正においては、消費税率の引上げに際し、需要変動の平準化等の観点から、住宅に対する税制上の支援策を講ずることとされ、車体課税について、地方の安定的な財源を確保しつつ大幅な見直しを行い、デフレ脱却と経済再生を確実なものとするため、研究開発税制の見直し等を行い、都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築の観点から、特別法人事業税及び特別法人事業譲与税の創設等を行うほか、国際的な租税回避により効果的に対応するための国際課税制度の見直し、経済取引の多様化等を踏まえた納税環境の整備等を行うこととされ、関係法令の改正が行われました。

このうち所得税法等の改正（国際課税関係を除きます。）では、主に次のような改正が行われました。

- ① 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」に関する適切な対応が難しい方が今後とも増えていくことも踏まえた、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出していない者が支払を受ける公的年金等について源泉徴収すべき税額の計算の見直しなどの所得税の確定申告及び源泉徴収関係の改正
  - ② 二重課税調整が行われた収益の分配に係る源泉徴収税額について一定の調整を行う改正を円滑に施行するための信託財産に係る利子等の課税の特例の改正などの金融・証券税制の改正
  - ③ 仮想通貨に係る所得の計算を明確化するための仮想通貨の譲渡原価等の計算及びその評価の方法の創設などのその他の改正
- これらの改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は、去る平成31年3月27日に参議院本会議で可決・成立し、同月29日に平成31年法律第6号として公布されています。また、関係政省令

等も、それぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（平31.3.29政令第95号）
- ・ 所得税法施行規則等の一部を改正する省令（平31.3.29財務省令第6号）
- ・ 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一部を改正する件（平31.3.29財務省告示第89号）
- ・ 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の一部を改正する件（平31.3.29財務省告示第97号）

- ・ 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一部を改正する件（平31.3.29財務省告示第98号）

なお、この「所得税法等の改正」の解説において、「令和元年分」は、平成31年1月1日から令和元年12月31日までの期間に係る年分をいいます。

## 第一 所得税の確定申告及び源泉徴収関係の改正

### 一 確定申告書の添付書類に関する改正

#### 1 改正前の制度の概要

その年において給与所得に係る源泉徴収、退職所得に係る源泉徴収又は公的年金等に係る源泉徴収の規定により源泉徴収をされる給与所得、退職所得又は公的年金等に係る雑所得を有する居住者は、確定申告書にその給与等、退職手当等又は公的年金等の支払者から交付される源泉徴収票を添付しなければならないこととされていました（旧所法120③四、旧所令262⑤）。

#### 2 改正の内容

確定申告の際に各種控除の適用を受ける場合には、税務署においてその控除を受けることができること及びその控除の金額の確認をできるようにするため、原則として、その控除の金額の基礎となる金額を支払ったことなどを明らかにする第三者が作成した書類を添付又は提示することとされています（所法120、所令262）。特に源泉徴収票については、その記載された源泉徴収税額が、納付すべき所得税額の計算上控除することとされて

いるため、税務署においてその控除すべき源泉徴収税額の確認を容易に行えるよう、上記1のとおり、確定申告書への添付義務が課されていました。

今回の改正においては、「デジタル・ガバメント実行計画（平成30年1月16日、eガバメント閣僚会議決定）」等の政府方針も踏まえ、納税者の利便性の向上や行政の効率化の観点から、法定調書等により税務署が容易に情報を把握できる書類については、確定申告書への添付を要しないこととされました。

具体的には、給与等、退職手当等又は公的年金等の支払者からその支払を受ける者に交付される源泉徴収票については、一定のものを除いてその支払者から別途、税務署長へ提出することとされていることから（所法226、所規93、94、94の2）、確定申告書への添付を要しないこととされました（旧所法120③四、旧所令262⑤）。

（参考） デジタル・ガバメント実行計画（平成30年1月16日、eガバメント閣僚会議決定）  
（抄）

- 添付書類の撤廃に向けた取組

マイナンバー制度等を活用し、行政機関が保有する様々な情報を異なる行政機関同士で連携すること等によって、行政機関に一度提出した情報の再提出の原則不要化（ワンスオンリー）の実現を目指す。

その第一段階として、既に行政機関が保有している情報について、行政手続における添付書類の提出を一括して撤廃す

る。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成31年4月1日以後に確定申告書を提出する場合について適用し、同日前に確定申告書を提出した場合には従前どおりとされています（改正法附則6②）。

## 二 確定申告書の記載事項に関する改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 確定所得申告の概要及びその申告書の記載事項

居住者は、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額が雑損控除その他の所得控除の額の合計額を超える場合において、その総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額からこれらの所得控除の額を控除した後の金額を、それぞれ課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額とみなして計算した場合の所得税の額の合計額が配当控除の額を超えるときは、確定損失申告書を提出する場合を除き、その年の翌年2月16日から3月15日までの期間において、税務署長に対し、次に掲げる事項を記載した申告書（確定所得申告書）を提出しなければならないこととされています（旧所法120①、旧所規47）。

- ① その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額並びに雑損控除その他の所得控除の額並びに課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額又は純損失の金額
- ② 変動所得及び臨時所得の平均課税の適用を受ける場合には、その年分の変動所得の金額及び臨時所得の金額並びに平均課税対象金額
- ③ 上記①の課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額につき所得税法第2編第3章の規定を適用して計算した所得税の額

- ④ 上記③の所得税の額の計算上控除しきれなかった外国税額控除の額がある場合には、その控除しきれなかった金額
- ⑤ 上記①の総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（その所得税の額のうち、下記(4)②及び③の準確定申告書を提出したことにより、又はその申告書に係る所得税につき更正若しくは決定を受けたことにより還付される金額その他一定の金額がある場合には、その金額を控除した金額。以下「源泉徴収税額」といいます。）がある場合には、上記③の所得税の額からその源泉徴収税額を控除した金額
- ⑥ 上記⑤の金額の計算上控除しきれなかった源泉徴収税額がある場合には、その控除しきれなかった金額
- ⑦ その年分の予納税額がある場合には、上記③の所得税の額（源泉徴収税額がある場合には、上記⑤の金額）からその予納税額を控除した金額
- ⑧ 上記⑦の金額の計算上控除しきれなかった予納税額がある場合には、その控除しきれなかった金額
- ⑨ 上記①の総所得金額の計算の基礎となった各種所得の金額のうち譲渡所得の金額、一時所得の金額、雑所得の金額、雑所得に該当しない変動所得の金額又は雑所得に該当しな

い臨時所得の金額がある場合には、これらの金額及び一時所得、雑所得又は雑所得に該当しない臨時所得について源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額

- ⑩ その年において特別農業所得者である場合には、その旨
- ⑪ 上記①から⑨までの金額の計算の基礎
- ⑫ 雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除、障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除又は配当控除に関する事項
- ⑬ 控除対象配偶者又は生計を一にする配偶者の氏名、生年月日及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名及び生年月日）並びにこれらの者が国外居住配偶者である場合には、その旨
- ⑭ 控除対象扶養親族の氏名、生年月日、その控除対象扶養親族を有する居住者との続柄及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名、生年月日及びその控除対象扶養親族を有する居住者との続柄）並びにその者が国外居住扶養親族である場合には、その旨
- ⑮ その他一定の事項

## (2) 還付等を受けるための申告の概要及びその申告書の記載事項

居住者は、その年分の所得税につき上記(1)④、⑥又は⑧の金額がある場合には、上記(1)の確定所得申告書を提出すべき場合及び確定損失申告書を提出することができる場合を除き、源泉徴収税額等の還付を受けるため、税務署長に対し、上記(1)①から⑮までに掲げる事項を記載した申告書（還付請求申告書）を提出することができることとされています。ただし、その年において支払を受けるべき給与等で年末調整の適用を受けたものを有する居住者が、その給与等に係る源泉徴収票を添付してその申告書を提出するときは、その記載事項のうち、年末調整で適用を受けた所得控除でその額に異動がないものに

ついては、その所得控除の額の計算の基礎（所得控除の額の上記(1)⑪の事項）や所得控除に関する事項等（上記(1)⑫から⑭までの事項）の記載が省略でき、その所得控除の額（所得控除の額の上記(1)①の事項）のみの記載で足りることとされています。この場合において、年末調整で適用を受けた所得控除の額の合計額に異動がない場合には、それぞれの所得控除の額の記載も要せず、その合計額のみの記載で足りることとされています（旧所法122①、旧所規47の5①②）。

（注） 年末調整で適用を受けることができる所得控除は、具体的には、次の所得控除です。

- ① 社会保険料控除
- ② 小規模企業共済等掛金控除
- ③ 生命保険料控除
- ④ 地震保険料控除
- ⑤ 障害者控除
- ⑥ 寡婦（寡夫）控除
- ⑦ 勤労学生控除
- ⑧ 配偶者（特別）控除
- ⑨ 扶養控除
- ⑩ 基礎控除

## (3) 死亡の場合の確定申告（準確定申告）の概要及びその申告書の記載事項

① 上記(1)の確定所得申告書を提出すべき居住者（被相続人）がその年の翌年1月1日からその申告書の提出期限までの間にその申告書を提出しないで死亡した場合には、その相続人は、被相続人の確定損失申告書を提出する場合を除き、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（同日前にその相続人が出国をする場合には、その出国の時）までに、税務署長に対し、死亡の場合の準確定申告書を提出しなければならないこととされています。この申告書には、上記(1)①から⑮までに掲げる事項のほか、次に掲げる事項を記載しなければならないこととされています（旧所法124①、旧所令263①、

所規49①)。

イ 各相続人の氏名、住所又は居所及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所又は居所）、被相続人との続柄、民法の規定によるその相続分並びに相続又は遺贈によって得た財産の価額

ロ 相続人が限定承認をした場合には、その旨

ハ 相続人が2人以上ある場合には、上記(1)③の所得税の額（源泉徴収税額があり、かつ、予納税額がない場合には、上記(1)⑤の金額とし、予納税額がある場合には、上記(1)⑦の金額とします。）を上記イの各相続人の相続分により按分して計算した額に相当する所得税の額

② 居住者（被相続人）が年の中途において死亡した場合において、その者のその年分の所得税について上記(1)の確定所得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、その相続人は、被相続人の確定損失申告書を提出する場合を除き、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（同日前にその相続人が出国をする場合には、その出国の時）までに、税務署長に対し、その所得税について死亡の場合の準確定申告書を提出しなければならないこととされています。この申告書の記載事項は、上記①の準確定申告書と同様です（旧所法125①、旧所令263①、所規49①）。

③ 居住者（被相続人）が年の中途において死亡した場合において、その者のその年分の所得税について上記(2)の還付請求申告書を提出することができる場合に該当するときは、その相続人は、上記②の準確定申告書を提出すべき場合及び被相続人の確定損失申告書を提出することができる場合を除き、税務署長に対し、その所得税について死亡の場合の準確定申告書を提出することができることとされています。この申告書の記載事項は、上記①の準確定申告書と同様です（旧所法125②、

旧所令263①、所規49①）。

#### (4) 出国の場合の確定申告（準確定申告）の概要及びその申告書の記載事項

① 上記(1)の確定所得申告書を提出すべき居住者は、その年の翌年1月1日からその申告書の提出期限までの間に出国をする場合には、確定損失申告書を提出する場合を除き、その出国の時までに、税務署長に対し、出国の場合の準確定申告書を提出しなければならないこととされています。この申告書の記載事項は、上記(1)の確定所得申告書と同様です（所法126①）。

② 居住者は、年の中途において出国をする場合において、その年1月1日からその出国の時までの間における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額について、上記(1)の確定所得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確定損失申告書を提出する場合を除き、その出国の時までに、税務署長に対し、その時の現況により上記(1)①から⑮までに掲げる事項を記載した出国の場合の準確定申告書を提出しなければならないこととされています（旧所法127①）。

③ 居住者は、年の中途において出国をする場合において、その年1月1日からその出国の時までの間における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額について、上記(2)の還付請求申告書を提出することができる場合に該当するときは、上記②の準確定申告書を提出すべき場合及び確定損失申告書を提出することができる場合を除き、税務署長に対し、その時の現況により上記(1)①から⑮までに掲げる事項を記載した出国の場合の準確定申告書を提出することができることとされています（旧所法127②）。

## 2 改正の内容

上記1(2)の還付請求申告書の記載事項は、その申告件数の増加といった事情を踏まえ、給与所得

者が所得税の還付を受ける場合に記載の必要性が低い事項を記載省略可能としてその記載事項を可能な限り簡素化し、給与所得者自身が容易に確定申告書の記載ができるようにするとともに、税務執行の円滑化を図ってきたところです。

これまで上記1(1)、(3)及び(4)の申告書を提出する場合には、給付等について年末調整の適用を受けた場合であっても、所得控除について各所得控除の額及びその計算の基礎（各所得控除の額の上記1(1)①及び①の事項）並びに各所得控除に関する事項等（上記1(1)⑫から⑭までの事項）の記載が必要とされてきましたが、今般、更なる納税者の利便性の向上及び税務執行の円滑化を図る観点から、給与所得者が提出する上記1(1)、(3)及び(4)の申告書について、上記1(2)の還付請求申告書と同様の記載を可能とするための整備が行われました。

具体的には、その年において支払を受けるべき給与等で年末調整の適用を受けたものを有する居住者又はその相続人が上記1(1)、(3)及び(4)の申告書を提出する場合には、年末調整で適用を受けた所得控除でその額に異動がないものについては、その所得控除の額（所得控除の額の上記1(1)①の

事項）のみの記載で足りることとされました。この場合において、年末調整で適用を受けた所得控除の額の合計額に異動がない場合には、それぞれの所得控除の額の記載も要せず、その合計額のみで足りることとされました（所法120①後段、122③、125④、127④、所令263①後段、所規47①②④）。

なお、前述「一 確定申告書の添付書類に関する改正」のとおり、給与等に係る源泉徴収票の確定申告書への添付義務は廃止されていますので、上記1(2)の還付請求申告書の場合も含めて、この記載事項の特例（記載省略）の適用について、給与等に係る源泉徴収票の添付は要しないこととされています。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成31年4月1日以後に令和元年分以後の所得税に係る確定申告書を提出する場合について適用し、同日前に確定申告書を提出した場合及び同日以後に平成30年分以前の所得税に係る確定申告書を提出する場合には従前どおりとされています（改正法附則6①、改正所令附則6）。

## 三 公的年金等に係る源泉徴収の改正

### 1 改正前の制度の概要

公的年金等の支払をする者は、その公的年金等の支払をする際に所得税を徴収して国に納付しなければならないこととされています（所法203の2）。

#### (1) 公的年金等の受給者の扶養親族等申告書

国内において公的年金等（一定のものを除きます。）の支払を受ける居住者は、その公的年金等の支払者から毎年最初にその公的年金等の支払を受ける日の前日までに源泉控除対象配偶者に関する事項、控除対象扶養親族に関する事

項、同一生計配偶者又は扶養親族のうちに障害者がある場合にはその障害者に関する事項（その旨、その数、その者の氏名及び個人番号並びにその該当する事実）その他の事項を記載した「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を、その公的年金等の支払者を經由してその公的年金等につき源泉徴収すべき所得税に係る納税地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（旧所法203の5①）。

なお、この「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」には、他の国税に関する書類と同様に、その提出をする受給者の押印をしなければならないこととされています（通法124②）。

## (2) 源泉徴収税額の計算

公的年金等に係る源泉徴収については、上記(1)の「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」に記載されたところにより行うこととされており、その記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数並びに障害者の数等に応じて求めた控除額を控除して、源泉徴収税額を計算することとなります(旧所法203の3)。具体的には、次のとおりとなります。

### ① 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出がある場合

$$\left[ \begin{array}{l} \text{公的} \\ \text{年金} \\ \text{等支} \\ \text{給額} \end{array} - \left( \begin{array}{l} \text{基礎} \\ \text{的控} \\ \text{除額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{人的} \\ \text{控除} \\ \text{額} \end{array} \right) \times \text{月数} - \begin{array}{l} \text{控除} \\ \text{調整} \\ \text{額} \end{array} \times \text{月数} \right] \times 5\% \\ = \text{源泉徴} \\ = \text{収税額}$$

#### イ 基礎的控除額

「公的年金等支給額の月割額×25%+65,000円」と「90,000円」とのいずれか多い金額とされています(所法203の3イ)。

なお、租税特別措置により、65歳以上の受給者については、「公的年金等支給額の月割額×25%+65,000円」と「135,000円」とのいずれか多い金額とされています(旧措法41の15の3②)。

#### ロ 人的控除額

受給者が障害者に該当する場合、受給者に源泉控除対象配偶者又は控除対象扶養親族がある場合等に控除される金額で、それぞれ年間の控除額をベースに定められた金額の合計額とされています(旧所法203の3一ロ～へ、旧措法41の17)。

#### ハ 控除調整額

その支給を受ける公的年金等が存続厚生年金基金からの年金や国家公務員共済組合法の退職共済年金などいわゆる2階建て部分の公的年金等である場合に控除額から控除される金額で、それぞれその支給される1階部分の公的年金等に応じて定められた

金額とされています(旧所法203の3二・三、旧所令319の6①②)。

### ② 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出がない場合

$$\left( \frac{\text{公的年金} - \text{公的年金}}{\text{等支給額} - \text{等支給額}} \times 25\% \right) \times 10\% = \text{源泉徴} \\ \text{収税額}$$

(注) 平成25年から令和19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ので、上記の税率5%は5.105%、上記の税率10%は10.21%となります(以下同じです)。

## 2 改正の内容

平成30年2月の年金の支払については、マイナンバーの導入並びに平成29年度税制改正における配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しに伴い、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の様式の変更がなされ、年金受給者の方にご理解をいただくことが難しくなった結果、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出が間に合わない方が例年より倍増しました。この問題については、マスコミ各紙でも取り上げられ、衆議院、参議院の厚生労働委員会で集中審議が行われるなど社会問題化したところでした。その国会審議においては、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の様式が複雑になったことへの批判のほか、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出しなかった場合に源泉徴収税額が大幅に増加することを問題視する意見や、認知能力の低下する高齢者の増加といった状況を踏まえた対応を求める意見もあったところです。

これを受けて、日本年金機構では「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の様式等の大幅な簡素化など事務の改善により対応を行ったところでありましたが、それだけでは解決しがたいと考えられたことや高齢の年金受給者において、独居の方、認知能力の低下している方、体が不自由な方は増加傾向にあり、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」に関する適切な対応が難しい方が今後とも増えていくと考えられたことから、税

制面においても次の改正が行われました。

### (1) 公的年金等に係る源泉徴収税額の計算の改正

公的年金等（「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出をすることができないものを除きます。以下同じです。）に係る源泉徴収について、公的年金等の支払を受ける居住者でその公的年金等について「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出していないものに対し、その公的年金等の支払者が支払う公的年金等について源泉徴収すべき税額は、公的年金等の金額から公的年金等控除及び基礎控除に対応する控除の額の月割額（その月割額が最低保障額に満たない場合には、最低保障額）に公的年金等の金額に係る月数を乗じて計算した金額を控除した残額に、5%の税率を乗じて計算することとされました（所法203の3四～六）。具体的には、次のとおりとなります。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{公的年} \\ \text{金等支} \\ \text{給額} \end{array} - \left( \begin{array}{l} \text{基礎} \\ \text{的控} \\ \text{除額} \end{array} \times \text{月数} - \begin{array}{l} \text{控除} \\ \text{調整} \\ \text{額} \end{array} \times \text{月数} \right) \right] \times 5\% = \begin{array}{l} \text{源泉} \\ \text{徴収} \\ \text{税額} \end{array}$$

（注1）基礎的控除額及び控除調整額については、上記1(2)①イ及びハと同じです。

（注2）上記の「最低保障額」は、上記1(2)①イの「90,000円」又は「135,000円」となります。

### (2) 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の改正

#### ① 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の位置づけの改正

上記(1)の改正に伴い、公的年金等の受給者全員に「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出義務を課する必然性はなくなったことから、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」は、上記1(2)①ロの人的控除額の控除の適用を受けるために提出する申告書とされました（所法203の6①）。

（注）改正前の制度においては、年金支払者（源泉徴収義務者）において正しい源泉徴収税

額の計算を行うために、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出が義務となっていました（旧所法203の5①）。これは、「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」が提出されない場合には、年金支払者が源泉徴収においてどの人的控除を適用すべきか判断できないことから、全ての人的控除を適用せず、高い税率を適用することで「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出を誘導し、結果として、正しい税額による源泉徴収が行われることを意図していたものと考えられます。

#### ② 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の記載事項の改正

「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の記載事項について、同一生計配偶者又は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がある場合におけるその人数の記載を要しないこととされました（所法203の6①五）。なお、同一生計配偶者又は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がある場合におけるその旨、その者の氏名及び個人番号並びにその該当する事実の記載は引き続き必要となります。

#### ③ 「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」への押印の改正

公的年金等の支払を受ける居住者が提出する「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」については、その居住者の押印に代えて、その者の自署によることができることとされました（所法203の6④）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、令和2年1月1日以後に支払うべき公的年金等について適用し、同日前に支払うべき公的年金等については従前どおりとされています（改正法附則11）。



## 四 配偶者特別控除及び源泉徴収の際の配偶者に係る控除の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 配偶者特別控除

居住者が生計を一にする配偶者（青色事業専従者等に該当する者を除き、合計所得金額が133万円以下であるものに限ります。）で控除対象配偶者に該当しないものを有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額等から次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額を控除することとされています（所法83の2①）。

① その居住者の合計所得金額が900万円以下である場合……その居住者の配偶者の次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ 配偶者の合計所得金額が95万円以下である場合……38万円

ロ 配偶者の合計所得金額が95万円を超え130万円以下である場合……38万円からその配偶者の合計所得金額のうち93万1円を超える部分の金額（その超える部分の金額が5万円の整数倍の金額から3万円を控除した金額でないときは、5万円の整数倍の金額から3万円を控除した金額でその超える部分の金額に満たないもののうち最も多い金額）を控除した金額

ハ 配偶者の合計所得金額が130万円を超える場合……3万円

② その居住者の合計所得金額が900万円を超え950万円以下である場合……その居住者の配偶者の上記①イからハまでに掲げる場合の区分に応じそれぞれ上記①イからハまでに定める金額の3分の2に相当する金額（その金額に1万円未満の端数がある場合には、これを切り上げた金額）

③ その居住者の合計所得金額が950万円を超え1,000万円以下である場合……その居住者

の配偶者の上記①イからハまでに掲げる場合の区分に応じそれぞれ上記①イからハまでに定める金額の3分の1に相当する金額（その金額に1万円未満の端数がある場合には、これを切り上げた金額）

なお、その生計を一にする配偶者が居住者として配偶者特別控除の適用を受けている場合には、この配偶者特別控除は適用しないこととされています（旧所法83の2②）。

(注) 下記2の改正は、令和2年1月1日施行とされていますので、令和2年1月1日時点における改正前の制度を記載しています。

#### (2) 給与等に係る源泉徴収制度の概要

給与等の支払をする者は、その給与等の支払をする際に所得税を徴収して国に納付しなければならないこととされています（所法183①）。この源泉徴収すべき所得税の額は、その給与等の態様に応じ、次のように計算します（旧所法185、186、別表第2～別表第4）。

##### ① 賞与以外の給与等の場合

イ 「給与所得者の扶養控除等申告書」を提出した居住者に対して支払う給与等……その給与等の金額並びにその申告書に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数に応ずる所得税法別表第2（月額表）又は別表第3（日額表）の甲欄に掲げる税額

ロ 上記イ及び下記ハに掲げる給与等以外の給与等……その給与等の金額、「従たる給与についての扶養控除等申告書」の提出の有無並びにその申告書に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の数に応ずる所得税法別表第2又は別表第3の乙欄に掲げる税額

ハ 日雇賃金……その給与等の金額に応ずる所得税法別表第3の丙欄に掲げる税額

② 賞与の場合

イ 「給与所得者の扶養控除等申告書」を提出した居住者に対して支払う賞与

(イ) その居住者に対し、前月中に支払った又は支払うべき通常の給与等（以下「通常の給与等」といいます。）がある場合……その通常の給与等の金額並びにその申告書に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数に応じ所得税法別表第4の甲欄により求めた率をその賞与の金額に乗じて計算した金額に相当する税額

(ロ) 上記(イ)以外の場合……その賞与の金額の6分の1に相当する金額並びにその申告書に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数に応ずる所得税法別表第2の甲欄に掲げる税額の6倍の金額に相当する税額

ロ 上記イに掲げる賞与以外の賞与

(イ) その居住者に対し、前月中に通常の給与等の支払がある場合……その通常の給与等の金額に応じ所得税法別表第4の乙欄により求めた率をその賞与の金額に乗じて計算した金額に相当する税額

(ロ) 上記(イ)以外の場合……その賞与の金額の6分の1に相当する金額に応ずる所得税法別表第2の乙欄に掲げる税額の6倍の金額に相当する税額

(3) 主たる給与等に係る源泉徴収

① 給与所得者の扶養控除等申告書

国内において給与等の支払を受ける居住者は、その給与等の支払者（その支払者が二以上ある場合には、主たる給与等の支払者）から毎年最初に給与等の支払を受ける日の前日までに源泉控除対象配偶者に関する事項、控除対象扶養親族に関する事項、同一生計配偶者又は扶養親族のうちに障害者がある場合にはその障害者に関する事項その他の事項を記載した「給与所得者の扶養控除等申告書」を、

その給与等の支払者を經由してその給与等につき源泉徴収すべき所得税に係る納税地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194①）。

② 源泉徴収税額の計算

各月（日）の給与等又は賞与に係る源泉徴収については、上記①の「給与所得者の扶養控除等申告書」に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の有無及びその数並びに障害者の数等に応じて所得税法別表第2から別表第4まで又は事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例により、源泉徴収税額を計算することとなります（旧所法185～189、別表第2～別表第4、旧昭63.12大蔵告185）。

(注) 平成25年から令和19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、所得税法に定める「給与所得の源泉徴収税額表」（所法別表第2～別表第4）に定め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、所得税法の「給与所得の源泉徴収税額表」に定める所得税の額及び復興財確法に定める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（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込みの源泉徴収税額表は、「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（旧平24.3財務告115）。また、事務機械を利用して復興特別所得税を併せて徴収して納付する場合における源泉徴収税額の特例も適用でき

ることとされています（復興財確法29①二、旧平24.3財務告116）。

#### (4) 主たる給与等に係る税額の年末調整

##### ① 概要

主たる給与等に対する源泉徴収は、上記(2)及び(3)のとおり、各月（日）の給与等や賞与の支払の際に行われますが、その源泉徴収をした1年間の合計額はその給与所得者の1年間の給与総額について計算した年税額とは一致しないこととなるため、その年の最後の給与等の支払の際にその給与所得者の給与所得に対する年税額と給与等の支払の都度源泉徴収した税額の年間の合計額の精算（年末調整）を行うこととされています。この年末調整の対象となる者は上記(3)①の「給与所得者の扶養控除等申告書」を提出した居住者でその年中に支払うべきことが確定した給与等の金額が2,000万円以下である者とされています（旧所法190）。

この年末調整の際に適用される配偶者控除又は配偶者特別控除並びに扶養控除及び障害者控除については、「給与所得者の配偶者控除等申告書」及び「給与所得者の扶養控除等申告書」に記載されたところにより控除額の計算を行うこととされています（旧所法190）。

##### ② 給与所得者の配偶者控除等申告書

年末調整の際に配偶者控除又は配偶者特別控除を受けようとする場合には、その給与等の支払者（主たる給与等の支払者に限ります。）からその年最後に給与等の支払を受ける日の前日までに、その居住者のその年の合計所得金額の見積額、その居住者の配偶者の氏名及びその年の合計所得金額その他一定の事項を記載した「給与所得者の配偶者控除等申告書」を提出し、その申告書に記載されたところにより控除額の計算を行うこととされています（所法195の2）。

#### (5) 従たる給与等に係る源泉徴収

##### ① 従たる給与等についての扶養控除等申告書

二以上の給与等の支払者から給与等の支払を受ける給与所得者が、配偶者控除又は配偶者特別控除、扶養控除、障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除及び基礎控除に相当する控除の合計額を主たる給与等の支払者から受ける給与等からでは控除しきれない場合には、その従たる給与等から控除を受けようとする源泉控除対象配偶者又は控除対象扶養親族に関する事項等を記載した「従たる給与等についての扶養控除等申告書」を、その従たる給与等の支払者を経由してその従たる給与等につき源泉徴収すべき所得税に係る納税地の所轄税務署長に提出することができることとされています（所法195①）。

##### ② 源泉徴収税額の計算

各月（日）の従たる給与等又は賞与に係る源泉徴収については、上記①の「従たる給与等についての扶養控除等申告書」に記載された源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の数に応じて所得税法別表第2から別表第4までにより、源泉徴収税額を計算することとなります（旧所法185、186、188、別表第2～別表第4）。

（注）従たる給与等についても復興特別所得税が課され、復興特別所得税込みの源泉徴収税額表が定められていることは上記(3)②と同様です。なお、従たる給与等については、事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例及び年末調整の制度はありません。

#### (6) 公的年金等に係る源泉徴収

前述「三 公的年金等に係る源泉徴収の改正」の1をご参照ください。

## 2 改正の内容

平成29年度の税制改正前までは、給与等及び公的年金等に係る源泉徴収段階で控除の対象となる配偶者（控除対象配偶者）は合計所得金額が38万

円以下とされており、その配偶者自身は所得税が課税されることはないため、控除の重複適用という問題は生じていませんでした。平成29年度税制改正における配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しに伴い、合計所得金額が85万円以下の配偶者まで源泉控除対象配偶者として、給与等及び公的年金等に係る源泉徴収段階で控除することが可能となりました（平成30年分以後の所得税について適用）。

この結果、夫婦双方の合計所得金額が38万円超で85万円以下の者については、給与等及び公的年金等の源泉徴収段階で、お互いに配偶者に係る控除を適用することが可能となっていました。ただし、最終的には配偶者に係る控除を夫婦で重複して適用することのないよう、年末調整や確定申告の際に精算する（どちらか一方しか配偶者特別控除の適用ができない）仕組みとなっていました。

一方、公的年金等の収入金額が400万円以下の者については確定申告が不要となる制度なども別途あり、その申告不要制度の適用者などについては、その精算の機会がなく、夫婦で重複して控除を適用することが可能という状況になっていました。

今回の改正においては、このような控除の重複適用をできなくするために所要の改正を行うこととされました。具体的には、次の改正が行われました。

#### (1) 確定申告における配偶者特別控除の改正

居住者の配偶者が、「給与所得者の扶養控除等申告書」若しくは「従たる給与についての扶養控除等申告書」又は「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」に記載された源泉控除対象配偶者がある者として給与等又は公的年金等に係る源泉徴収の規定の適用を受けている場合（その配偶者が、その年分の所得税につき年末調整の適用を受けた者である場合又は確定申告書の提出をし、若しくは決定を受けた者である場合を除きます。）には、その居住者は、確定申告において配偶者特別控除の適用を受けるこ

とができないこととされました（所法83の2②）。

#### (2) 給与等及び公的年金等に係る源泉徴収段階における源泉控除対象配偶者に係る控除の改正

「給与所得者の扶養控除等申告書」若しくは「従たる給与についての扶養控除等申告書」又は「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」（以下(2)において「扶養控除等申告書等」といいます。）を提出した居住者（以下(2)において「対象居住者」といいます。）の扶養控除等申告書等に源泉控除対象配偶者である旨の記載がされた配偶者（以下(2)において「対象配偶者」といいます。）が、対象居住者を、対象配偶者の提出した扶養控除等申告書等に記載された源泉控除対象配偶者として給与等又は公的年金等に係る源泉徴収の規定の適用を受ける場合には、対象配偶者は対象居住者の提出した扶養控除等申告書等に源泉控除対象配偶者である旨の記載がされていないものとして、給与等又は公的年金等に係る源泉徴収の規定を適用することとされました（所法186の2、203の4、別表第2～別表第4、昭63.12大蔵告185、平24.3財務告115、平24.3財務告116）。

#### (3) 年末調整における配偶者に係る控除の改正

年末調整における配偶者控除又は配偶者特別控除に相当する控除の適用については、改正前においてはその控除の適用を受ける居住者（以下(3)において「対象居住者」といいます。）の控除対象配偶者又は生計を一にする配偶者（以下(3)において「対象配偶者」といいます。）が居住者として「給与所得者の配偶者控除等申告書」を提出しているかどうかなどに応じてその適用の有無を判定することとされていましたが、対象居住者の対象配偶者が居住者として源泉控除対象配偶者に関する事項を記載した「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出しているかどうか、年末調整における配偶者控除又は配偶者特別控除に相当する控除の適用における判定要素に追加されました（所法190二二）。

これにより、その対象配偶者が居住者として源泉控除対象配偶者に関する事項を記載した「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出して源泉控除対象配偶者に係る控除の適用を受けている場合には、対象居住者は、年末調整における配偶者控除又は配偶者特別控除に相当する控除の適用ができないこととなります。

### 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、令和2年分以後の所得税

について適用し、令和元年前の所得税については従前どおりとされています（改正法附則5）。

(2) 上記2(2)及び(3)の改正は、令和2年1月1日以後に支払うべき給与等又は公的年金等について適用し、同日前に支払うべき給与等又は公的年金等については従前どおりとされています（改正法附則10、11①）。

## 五 所得税の見直し関係の給与所得控除の改正等に伴う告示の改正

### 1 改正前の制度の概要

前述「四 配偶者特別控除及び源泉徴収の際の配偶者に係る控除の改正」の1(3)をご参照ください。

### 2 改正の内容

平成30年度税制改正における所得税の見直し関係の給与所得控除の改正等の令和2年1月1日の施行にあわせて、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」、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）、別表第二（日額表）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」の改正が行われました。

### 3 適用関係

上記2の改正は、令和2年1月1日以後に支払うべき給与等について適用し、同日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31.3財務告89前文、平31.3財務告97前文、平31.3財務告98前文）。

## 第二 金融・証券税制の改正

### 一 信託財産に係る利子等の課税の特例の改正

#### 1 改正前の制度の概要

(1) 内国法人が引き受けた集団投資信託の信託財産について納付した所得税（外国の法令により課される源泉所得税に相当する税（以下「外国源泉所得税」といいます。）を含みます。）の額は、その集団投資信託の収益の分配に係る源泉徴収所得税の額から控除することとされています（旧所法176③）。この場合においてその控除

すべき所得税の額は、その集団投資信託の収益の分配の額の計算上、その収益の分配の額に計算しなければなりません（所法176④）。

(注1) 上記の控除の対象となる「外国源泉所得税」は、その外国源泉所得税の課せられた収益を分配するとした場合に、その収益の分配につき源泉徴収が行われるものに対応する部分に限られます（旧所令300①）。

(注2) 内国法人が集団投資信託の信託財産につ

いて納付した復興特別所得税についても、この控除の対象となります（復興財確法33①による読替後の旧所法176③）。また、集団投資信託の信託財産について納付した所得税、復興特別所得税及び外国源泉所得税は、その集団投資信託の収益の分配に係る復興特別所得税からも控除することとされ、その控除すべき復興特別所得税の額は、その集団投資信託の収益の分配の額の計算上、その収益の分配の額に加算しなければなりません（復興財確法33①による読替後の旧所法176③④）。

(2) 上記(1)により控除する所得税及び復興特別所得税の額の合計額は、内国法人がその引き受けた集団投資信託の収益の分配につき源泉徴収する際、その源泉徴収所得税及び復興特別所得税の合計額から控除することとされています（旧所令300②、旧復興特別所令13①）。

なお、上記の収益の分配は、その内国法人がこれらの税の納付をした日の属する収益の分配の計算期間に対応する部分に限るものとされ、その納付に係る信託財産が受託者取得目的証券投資信託（受益権を他の証券投資信託の受託者に取得させることを目的とする証券投資信託で次に掲げる要件を満たすものをいいます。以下同じです。）に係るものである場合には、受益権投資目的証券投資信託（信託財産をその受託者取得目的証券投資信託の受益権に対する投資として運用することを目的とする公社債投資信託以外の証券投資信託をいいます。以下同じです。）の収益の分配とされています（旧所令300②、旧復興特別所令13①、旧所規72の4①）。

① その受益権を表示する受益証券が記名式であること。

② 信託契約により受益証券の譲渡が制限されており、その受益証券の券面にその制限が付されている旨が表示されていること。

(注) 上記の「受託者取得目的証券投資信託」は、いわゆるマザーファンドを指します。また、上記の「受益権投資目的証券投資信託」は、

いわゆるベビーファンドを指します。

(3) 上記(2)の控除をする場合において、その集団投資信託の信託財産について内国法人が所得税（外国源泉所得税を除きます。）と外国源泉所得税を納付しているときは、先にその所得税（及び復興特別所得税の額の合計額）を控除することとされています（旧所令300③、旧復興特別所令13①）。

なお、上記(1)の控除の対象となる外国源泉所得税の額は、「収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額」に「集団投資信託の外貨建資産割合」を乗じて計算した金額を限度とされています（旧所令300③、旧復興特別所令13①）。

この「集団投資信託の外貨建資産割合」は、その集団投資信託の収益の分配の計算期間の末日において計算したもので、その集団投資信託の信託財産において運用する外貨建資産の額がその信託財産の総額のうちに占める割合をいいます（旧所令300③）。

(注1) 上記の「外貨建資産」とは、外国通貨で表示される株式、債券その他の資産をいいます。

(注2) 受託者取得目的証券投資信託について内国法人が納付した外国源泉所得税を受益権投資目的証券投資信託の収益の分配に係る源泉徴収所得税の額から控除する場合における控除限度額の計算では、受託者取得目的証券投資信託の信託財産の外貨建資産割合を用いることとされています。

(4) 上記(1)の控除が行われた場合には、収益の分配の支払を受ける個人が確定申告書に記載する収益の分配に係る源泉徴収税額から控除外国所得税の額を控除することとされています（旧所令300④による読替後の所令264）。

なお、控除外国所得税の額がその個人が支払を受けた収益の分配に係る源泉徴収所得税の額を超える場合には、その源泉徴収所得税の額を限度として控除します。この場合、その超える金額は、その収益の分配に係る復興特別所得税

を限度として、復興特別所得税の源泉徴収特別税額から控除します（旧復興特別所令13④による読替後の旧復興特別所令5②）。

この控除外国所得税の額は、「上記(1)の控除がされた外国源泉所得税の額」に、「集団投資信託の収益の分配（その収益の分配につき源泉徴収が行われることとなる部分に限ります。以下同じです。）の額の総額のうちにその個人が支払を受けた収益の分配の額の占める割合」を乗じて計算します。

(注) 上記の控除外国所得税の額と同額が、分配時調整外国所得税相当額の控除制度（所法93等）の対象とされています。詳しくは、後掲の「国際課税関係の改正」の「六 その他」の「Ⅲ 集団投資信託の収益の分配等に係る二重課税調整の改正」の2をご参照ください。なお、上記の収益の分配の支払を受ける者が法人の場合には、上記の源泉徴収税額の調整に代えて、分配時調整外国税相当額の控除制度（法法69の2①、81の15の2①、144の2の2①）の対象とされた上で所得税額の控除（法法68①、81の14①、144）の対象から分配時調整外国税相当額を除く調整が行われます。

- (5) 集団投資信託を引き受けた内国法人（準支払者（信託の受託者及び業務に関連して他人のために名義人として支払を受ける者をいいます。以下同じです。）を含みます。）は、その集団投資信託の収益の分配の支払をする場合にその支払の確定した収益の分配に係る通知外国所得税の額があるときは、その支払の確定した日から1月以内（準支払者が通知する場合には、45日以内）に収益の分配の支払を受ける者に対しその通知外国所得税の額等を書面により通知しなければなりません（所令300⑥⑧）。

この「通知外国所得税の額」とは、上記(4)の控除外国所得税の額と原則として同額となりますが、通知外国所得税の額は、その収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額が限度となります（旧所令300⑨、旧復興特別所令13①）。

これは、通知外国所得税の額（控除外国所得税の額）が収益の分配に係る源泉徴収所得税の額を超える場合には、その超える金額はその収益の分配に係る復興特別所得税から控除することとされているためです（旧復興特別所令13④）。

(注) 下記2の改正は、令和2年1月1日施行とされていますので、同日時点における改正前の制度を記載しています。

## 2 改正の内容

- (1) 集団投資信託の収益の分配に係る源泉徴収所得税の額から控除する金額の計算方法の見直し

- ① 控除対象となる所得税及び復興特別所得税の計算方法の見直し

集団投資信託の収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額から控除することとされている上記1(1)の内国法人が引き受けた集団投資信託の信託財産について納付した所得税及び復興特別所得税の額の合計額について、その所得税の課せられた収益を分配するとしたならばその収益の分配につき源泉徴収所得税の課されるべきこととなるものに対応する部分（特別分配金のみに対応する部分を除きます。）の額に限ることとされました（所法176③、復興財確法33①）。

- ② 外国源泉所得税の計算方法の見直し

集団投資信託の収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額から控除することとされている上記1(1)の内国法人が引き受けた集団投資信託の信託財産について納付した外国源泉所得税の額についても同様に、その外国源泉所得税の課せられた収益を分配するとしたならばその収益の分配につき源泉徴収所得税の課されるべきこととなるものに対応する部分（特別分配金のみに対応する部分を除きます。）の額に限ることとされました（所令300①）。

(注) 上記の「特別分配金」とは、オープン型の証券投資信託の収益の分配のうち、契約に基づき収益調整金のみに係る収益として

分配されるものをいいます（所法9①十一）。  
以下同じです。

上記1(3)のとおり、集団投資信託の信託財産について内国法人が所得税（外国源泉所得税を除きます。）と外国源泉所得税を納付している場合には、先にその所得税（及び復興特別所得税の額の合計額）を控除することとされており、その外国源泉所得税の額は「収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額」に「集団投資信託の外貨建資産割合」を乗じて計算した金額を限度とされていましたが、下記(2)のとおり、集団投資信託の外貨建資産割合による限度額の計算をその収益の支払を受ける者ごとに行うこととされたため、この限度額の規定が削除されました（所令300③、復興特別所令13①）。改正後の控除対象となる外国源泉所得税の額は、下記(2)により収益の分配の支払を受ける者に係る控除外国所得税の額の合計額となります。

**(2) 収益の分配を受ける個人が確定申告書に記載するその収益の分配に係る源泉徴収税額から控除する控除外国所得税の計算方法の見直し**

上記1(4)の控除外国所得税の額について、その計算に当たって用いる集団投資信託の収益の分配及び支払を受けた収益の分配から、特別分配金のみに対応する部分が除外されました。また、控除外国所得税の額がこの特例を適用しないで計算した場合のその個人が支払を受けた収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額に外貨建資産割合を乗じて計算した金額を超える場合には、その外貨建資産割合を乗じて計算した金額とその源泉徴収所得税の額とのうちいずれか少ない金額を限度とされました（所令300④による読替後の同令264、復興特別所令13①）。この場合において、その控除外国所得税の額がこの支払を受けた収益の分配に係る源泉徴収所得税の額を超えるときは、その超える金額をその収益の分配に係る復興特

別所得税を限度として、復興特別所得税の源泉徴収特別税額から控除します（復興特別所令13④による読替後の同令5②）。

（注1） 上記(1)及び(2)の改正は、平成30年度税制改正において行われた本特例及び「上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例」の改正によって導入された源泉徴収税額の調整措置及び分配時調整外国税相当額の控除制度を円滑に実施するために行われたものです。具体的には以下の問題に対応するための改正が行われています。

イ 外国源泉所得税について、本特例においては内国法人がその引き受けた集団投資信託の収益の分配につき源泉徴収する際にその収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額（その内国法人が支払う収益の分配の額全体に対する源泉徴収税額）に外貨建資産割合を乗じて限度額を設けていたのに対して、上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例（措法9の3の2③、措令4の6の2⑫一（後掲の「租税特別措置法等（所得税関係）の改正」の「第二 金融・証券税制の改正」の「三 上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例の改正」をご参照ください。))においては支払の取扱者がその支払を受ける者に交付をする収益の分配につき源泉徴収する際に、その収益の分配に係る源泉徴収所得税及び復興特別所得税の額の合計額（その交付を受ける者ごとの収益の分配の額に対する源泉徴収税額）に外貨建資産割合を乗じて限度額を設けており、同一商品に投資をした場合であっても、その支払を受ける者に課されるその収益の分配に係る源泉徴収税率が租税条約などにより異なる場合には、控除できる外国源泉所得税の額が両制度で異なる結果となってしまうこと。

ロ 支払を受けた収益の分配の額の全額が



特別分配金である場合において、上記1(4)により計算を行うこととすると、上記1(1)後段のとおりその支払を受けた収益の分配の額に控除すべき外国源泉所得税の額を加算する必要があることから、非課税である特別分配金の交付を受けたにもかかわらず、その支払を受けた者に対して税負担が生じることとなってしまっていたこと。

(注2) 上記1(5)の通知外国所得税の額についても、上記(2)の控除外国所得税の額と同額とするための所要の整備が行われています(所令300⑨、復興特別所令13①)。

### (3) 本特例の対象となる受託者取得目的証券投資信託の範囲の拡充

上記1(2)のとおり、本特例の対象となるマザーファンドは、ファミリーファンドの構造を維持するという理由から受益証券の譲渡制限が要件とされ、その受益権を表示する受益証券の券面に、譲渡の制限が付されている旨が表示されていることという要件が付されていました。

このため、マザーファンドはあえて券面を発行しており、その券面の保管、管理等のコスト

が発生していたことから、ファミリーファンドの構造維持に問題がない場合について、要件緩和が行われました。具体的には、上記1(2)の受託者取得目的証券投資信託に、その受益権を表示する受益証券が発行されていないもののうち信託契約によりその受益権の譲渡が制限されているものが追加されました(所規72の4①)。

(注) 外国法人が引き受けた集団投資信託の収益の分配に係る源泉徴収税額についても上記と同様の改正が行われています。この改正の詳細については、後掲の「国際課税関係の改正」の「六その他」の「Ⅲ 集団投資信託の収益の分配等に係る二重課税調整の改正」の1をご参照ください。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)及び(2)の改正は、令和2年1月1日以後に支払われる収益の分配について適用し、同日前に支払われた収益の分配については従前どおりとされています(改正法附則9①、改正所令附則8)。

(2) 上記2(3)の改正は、令和2年1月1日から施行することとされています(改正所規附則1一)。

## 二 組織再編税制の見直しに伴う改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 譲渡制限付株式の価額等

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(以下「特定譲渡制限付株式」といいます。)がその個人に交付されたとき(合併又は分割型分割に際し被合併法人又は分割法人のその特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付される承

継譲渡制限付株式がその個人に交付されたときを含みます。)におけるその特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式の価額は、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についての制限が解除された日における価額とされています(所令84①)。

(注) 上記の「承継譲渡制限付株式」とは、次に掲げる譲渡制限付株式をいいます(旧所規19の4①)。

① 合併により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合併法人の譲渡制限付株式又はその合併の直前に合併法人との間にその合併法人の発行済株式

等（発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除きます。）をいいます。以下同じです。）の全部を保有する関係がある法人の譲渡制限付株式

- ② 分割型分割により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分割承継法人の譲渡制限付株式又はその分割型分割の直前に分割承継法人との間に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る法人の譲渡制限付株式

## (2) 合併が行われた場合の旧株の取得価額の付替計算

居住者の有する株式（(2)において「旧株」といいます。）について、その旧株を発行した法人の合併（被合併法人の株主等に合併法人の株式又は合併法人との間に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る法人（以下「合併親法人」といいます。）の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。）により合併法人からその合併法人の株式又は合併親法人の株式を取得した場合には、合併法人の株式又は合併親法人の株式の取得価額については次の算式により付替計算を行うこととされています（旧所令112①、旧所規23の2）。

〈算式〉

$$\text{合併法人又は合併親法人の株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} + \text{配当等とみなされる金額及び取得のために要した費用のうち旧株1株に対応する部分の金額}}{\text{旧株1株について取得した合併法人又は合併親法人の株式の数}}$$

## (3) 分割型分割が行われた場合の所有株式の取得価額の付替計算

居住者の有する株式（(3)において「所有株式」といいます。）について、その所有株式を発行した法人の分割型分割（分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保

有する関係がある法人（以下「分割承継親法人」といいます。）の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。）により分割承継法人の株式又は分割承継親法人の株式を取得した場合には、分割承継法人の株式又は分割承継親法人の株式の取得価額については次の算式により付替計算を行うこととされています（旧所令113①、旧所規23の3）。

〈算式〉

$$\text{分割承継法人又は分割承継親法人の株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{所有株式1株の従前の取得価額} \times \text{純資産移転割合}}{\text{所有株式1株について取得した分割承継法人又は分割承継親法人の株式の数}} + \text{配当等とみなされる金額及び取得のために要した費用のうち分割承継法人又は分割承継親法人の株式1株に対応する部分の金額}$$

（注）上記の「純資産移転割合」とは、次の算式により計算した割合をいいます（旧所令61②二）。

〈算式〉

$$\text{純資産移転割合} = \frac{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}}{\text{分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額}}$$

## (4) 株式交換に係る譲渡所得等の特例

居住者が、各年において、その有する株式（(4)において「旧株」といいます。）につき、その旧株を発行した法人の行った株式交換（その法人の株主に株式交換完全親法人の株式（出資を含みます。以下同じです。）又は株式交換完全親法人との間にその株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある法人（以下「親法人」といいます。）の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。）によりその株式交換完全親法

人に対しその旧株の譲渡をし、かつ、その株式の交付を受けた場合には、その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については、その旧株の譲渡又は贈与がなかったものとみなすこととされています（旧所法57の4①、旧所令167の7①）。

(注) 上記(2)から(4)までの「株式」には出資を含みます。以下同じです。

## 2 改正の内容

令和元年度税制改正では、三角合併等の対価に関する要件の見直しを含む組織再編税制の改正が行われています。この組織再編税制の改正の一環として、所得税法において次の改正が行われました。

(注) 組織再編成に関する法人税法の改正の詳細については、後掲の「法人税法等の改正」の「一 組織再編税制」をご参照ください。

(1) 上記1(1)の承継譲渡制限付株式の範囲に、次に掲げる譲渡制限付株式が追加されました（所規19の4①）。

① 合併により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その合併の直前に合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の譲渡制限付株式

② 分割型分割により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その分割型分割の直前に分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の譲渡制限付株式

(2) 上記1(2)の付替計算の対象となる合併に、被合併法人の株主等にその法人の合併により合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の株式以外の資産が交付されない場合のその法人の合併が追加されました（所令112①）。

(注) 具体的には、改正後の「合併親法人」である「合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する

関係がある法人」は、「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による完全支配関係がある場合のその完全支配関係がある法人」とされました（所規23の2）。

なお、上記の「完全支配関係」とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係（以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法二十二の七の六）。以下同じです。

(3) 上記1(3)の付替計算の対象となる分割型分割に、分割対価資産としてその法人の分割型分割により分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の株式以外の資産が交付されない場合のその法人の分割型分割が追加されました（所令113①）。

(注) 具体的には、改正後の「分割承継親法人」である「分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係がある法人」は、「分割の直前にその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による完全支配関係がある場合のその完全支配関係がある法人」とされました（所規23の3）。

(4) 上記1(4)の特例の対象となる株式交換に、株主にその法人の行った株式交換により株式交換完全親法人との間にその株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の株式以外の資産が交付されない場合のその法人の行った株式交換が追加されました（所法57の4①）。

(注) 具体的には、改正後の「親法人」である「株式交換完全親法人との間にその株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係がある」は、「株式交換の直前にその株式交換に係る株式交換完全親法人とその株式交換完全親法人以外の法人との

間にその法人による完全支配関係がある場合  
のその完全支配関係がある法人」とされまし  
た（所令167の7①）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成31年4月1日以後に  
行われる合併及び分割型分割について適用し、  
同日前に行われた合併及び分割型分割について  
は従前どおりとされています（改正所規附則2）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成31年4月1日以後に  
行われる合併について適用し、同日前に行われ

た合併については従前どおりとされています  
（改正所令附則3①）。

- (3) 上記2(3)の改正は、平成31年4月1日以後に  
行われる分割型分割について適用し、同日前  
に行われた分割型分割については従前どおりとさ  
れています（改正所令附則3②）。
- (4) 上記2(4)の改正は、平成31年4月1日以後に  
行われる株式交換について適用し、同日前に行  
われた株式交換については従前どおりとされて  
います（改正法附則4）。

## 第三 その他の改正

### 一 仮想通貨の売買におけるその取得価額の計算方法の明確化に 伴う改正

#### 1 改正の趣旨

企業会計基準委員会が、仮想通貨に関して、平  
成30年3月14日、実務対応報告第38号「資金決済  
法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の  
取扱い」を公表したことに伴い、令和元年度税制  
改正において、法人税における仮想通貨の評価の  
方法等の取扱いについて規定されました。このよ  
うな状況を踏まえ、所得税では、仮想通貨の評価  
の方法等を法令上明確化することとされました。

#### 2 制度の内容

##### (1) 仮想通貨の譲渡原価等の計算及びその評価の 方法

###### ① 概要

居住者の仮想通貨につきその者の事業所得  
の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に  
算入する金額を算定する場合におけるその算  
定の基礎となるその年12月31日（その者が年  
の途中において死亡し、又は出国をした場合  
には、その死亡又は出国の時。下記④ハを除  
き、以下同じです。）において有する仮想通  
貨（以下「期末仮想通貨」といいます。）の

価額は、その者が仮想通貨について選定した  
評価の方法により評価した金額（評価の方法  
を選定しなかった場合又は選定した評価の方  
法により評価しなかった場合には、下記⑤の  
法定評価方法（総平均法）により評価した金  
額）とすることとされました（所法48の2①、  
所令119の2①）。

（注）上記の「仮想通貨」とは、資金決済に関  
する法律（平成21年法律第59号）第2条第  
5項に規定する仮想通貨をいいます。以下  
同じです。なお、第198回国会において成立  
した情報通信技術の進展に伴う金融取引の  
多様化に対応するための資金決済に関する  
法律等の一部を改正する法律（令和元年法  
律第28号。以下「資金決済法等改正法」と  
いいます。）により資金決済に関する法律が  
改正され、仮想通貨は暗号資産に呼称が変  
更されます。資金決済法等改正法の附則に  
より所得税法も改正され、上記の「仮想通  
貨」も暗号資産に変更されます。この資金  
決済法等改正法は、公布の日（令和元年6  
月7日）から起算して1年を超えない範囲  
内において政令で定める日から施行するこ

ととされています（資金決済法等改正法附則1）。

② 仮想通貨につき選定をすることができる評価の方法

期末仮想通貨の評価額の計算上選定をすることができる評価の方法は、期末仮想通貨につき次のイ又はロの方法のうちいずれかの方法によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもってその期末仮想通貨の評価額とする方法とされました（所令119の2①）。

イ 総平均法

仮想通貨をその種類の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、その年1月1日において有していた種類を同じくする仮想通貨の取得価額の総額とその年中に取得をした種類を同じくする仮想通貨の取得価額の総額との合計額をこれらの仮想通貨の総数量で除して計算した価額をその1単位当たりの取得価額とする方法をいいます。

ロ 移動平均法

仮想通貨をその種類の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、当初の1単位当たりの取得価額が、再び種類を同じくする仮想通貨の取得をした場合にはその取得の時にあって有する仮想通貨とその取得をした仮想通貨との数量及び取得価額を基礎として算出した平均単価によって改定されたものとみなし、以後種類を同じくする仮想通貨の取得をする都度同様の方法により1単位当たりの取得価額が改定されたものとみなし、その年12月31日から最も近い日において改定されたものとみなされた1単位当たりの取得価額をその1単位当たりの取得価額とする方法をいいます。

(注) 上記イ及びロの取得には、仮想通貨を購入し、若しくは売却し、又は種類の異なる仮想通貨に交換しようとする際に一時的に必要なこれらの仮想通貨以外の仮想通貨を

取得する場合におけるその取得を含みません（所令119の2②）。例えば、仮想通貨の中には、現金との交換ができず、他の特定の仮想通貨との交換のみができるものがありますが、このような仮想通貨の購入若しくは売却又は他の仮想通貨との交換をしようとする際に一時的に必要な他の特定の仮想通貨の取得については、上記の評価額の計算をする必要はありません。

③ 仮想通貨の評価の方法の選定手続

仮想通貨の評価の方法は、その種類ごとに選定しなければならないこととされています。また、居住者は、仮想通貨の取得をした場合（その取得をした日の属する年の前年以前においてその仮想通貨と種類を同じくする仮想通貨につき届出をすべき場合を除きます。）には、同日の属する年分の所得税に係る確定申告期限までに、その仮想通貨と種類を同じくする仮想通貨につき、上記②の評価の方法（総平均法又は移動平均法）のうちそのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければなりません（所令119の3①②）。

(注1) 平成31年4月1日時点で仮想通貨を有する場合には、同日にその仮想通貨を取得したものとみなして、上記の選定手続を行うこととする経過措置が設けられています（改正所令附則4）。つまり、同日時点で所有している仮想通貨の評価の方法の選定については、令和元年分の所得税に係る確定申告期限までに、納税地の所轄税務署長に届出を行うこととなります。

(注2) 上記の取得には、仮想通貨を購入し、若しくは売却し、又は種類の異なる仮想通貨に交換しようとする際に一時的に必要なこれらの仮想通貨以外の仮想通貨を取得する場合におけるその取得を含みません（所令119の3③、119の2②）。

④ 仮想通貨の評価の方法の変更手続

- イ 居住者は、仮想通貨につき選定した評価の方法（その評価の方法を届け出なかった者がよるべきこととされている下記⑤の法定評価方法を含みます。）を変更しようとする場合には、納税地の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。この承認を受けようとする者は、その新たな評価の方法を採用しようとする年の3月15日までに、その旨、変更しようとする理由その他の事項を記載した申請書を納税地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（所令119の4①②、101②）。
- ロ 税務署長は、上記イの申請書の提出があった場合において、その申請書を提出した居住者が現によっている評価の方法を採用してから相当期間を経過していないとき、又は変更しようとする評価の方法によってはその者の各年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるときは、その申請を却下することができることとされています（所令119の4②、101③）。
- ハ 税務署長は、上記イの申請書の提出があった場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした居住者に対し、書面によりその旨を通知することとされました。なお、その年12月31日までにその申請につき承認又は却下の処分がなかった場合には、同日においてその承認があったものとみなされます（所令119の4②、101④⑤）。
- ⑤ 仮想通貨の法定評価方法  
 仮想通貨の法定評価方法は、上記②イの総平均法により算出した取得価額による評価の方法です（所令119の5①）。なお、税務署長は、居住者が仮想通貨につき選定した評価の方法（その評価の方法を届け出なかった居住者がよるべきこととされている法定評価方法を含みます。）により評価しなかった場合に  
 おいて、その居住者が行った評価の方法がその居住者の選定した評価の方法以外の上記②の評価の方法に該当し、かつ、その行った評価の方法によってもその居住者の各年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算を適正に行うことができると認めるときは、その行った評価の方法により計算した各年分の事業所得の金額又は雑所得の金額を基礎として更正又は決定をすることができることとされています（所令119の5②）。
- ⑥ 仮想通貨の取得価額  
 イ 上記②の仮想通貨の評価額の計算の基礎となる仮想通貨の取得価額は、下記ロの場合を除き、次の仮想通貨の区分に応じ次に定める金額とされています（所令119の6①）。
- (イ) 購入した仮想通貨……その購入の代価（購入手数料その他その仮想通貨の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- (ロ) 上記(イ)の仮想通貨以外の仮想通貨……その取得の時ににおけるその仮想通貨の取得のために通常要する価額
- (ハ) いわゆる死因贈与、相続又は包括遺贈及び相続人に対する特定遺贈により取得した仮想通貨……被相続人の死亡の時ににおいて、被相続人がその仮想通貨につきよるべきものとされていた評価の方法により評価した金額
- (ニ) 著しく低い価額の対価による譲渡により取得した仮想通貨……その譲渡の対価の額と実質的に贈与をしたと認められる金額との合計額
- (注) 上記の「実質的に贈与をしたと認められる金額」とは、上記の譲渡の対価の額とその譲渡の時ににおけるその仮想通貨の時価との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額をいいます（所法40①二、所令87）。
- ロ 居住者が仮想通貨信用取引（資金決済に

関する法律に規定する仮想通貨交換業を行う者から信用の供与を受けて行う仮想通貨の売買をいいます。以下同じです。)の方法による仮想通貨の売買を行い、かつ、仮想通貨信用取引による仮想通貨の売付けと買付けとにより仮想通貨信用取引の決済を行った場合には、その売付けに係る仮想通貨の取得に要した経費としてその者のその年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、上記②から⑤まで及び上記イにかかわらず、仮想通貨信用取引においてその買付けに係る仮想通貨を取得するために要した金額とされています(所令119の7)。すなわち、仮想通貨信用取引による仮想通貨の売買については、その原価の計算を同じ種類の他の仮想通貨と区分して個別原価により行うこととされ、上記②の評価の方法による評価は行わないこととなります。

## (2) その他の所要の整備

上記(1)の改正に伴い、次の制度についてそれぞれ次のとおり所要の整備が行われました。

### ① 棚卸資産の範囲

イ 所得税法上の棚卸資産は、事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産(有価証券及び山林を除きます。)で棚卸しをすべきものとして一定のものをいうこととされています(旧所法2①十六、所令3)。

ロ 今回の改正により、この棚卸資産の範囲から仮想通貨を除くこととされ、仮想通貨は所得税法上の棚卸資産に該当しないこととされました(所法2①十六)。これにより、仮想通貨については、低価法や最終仕入原価法等の棚卸資産に固有の期末評価方法を適用することができないこととなります。

### ② 固定資産の範囲

イ 所得税法上の固定資産は、土地(土地の

上に存する権利を含みます。)、減価償却資産、電話加入権その他の資産(山林を除きます。)で一定のものをいうこととされています(所法2①十八、旧所令5)。

ロ 今回の改正により、この固定資産の範囲から仮想通貨を除くこととされ、仮想通貨は所得税法上の固定資産に該当しないことが明確化されました(所令5)。これは、国際会計基準審議会において仮想通貨の無形資産への該当性の議論がされたことを踏まえ、仮想通貨が固定資産に該当しないことが明確化されたものです。

### ③ 棚卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入

イ 次の(イ)又は(ロ)に掲げる事由により居住者の有する棚卸資産(事業所得の基因となる山林その他棚卸資産に準ずる資産として一定のものを含みます。以下同じです。)の移転があった場合には、それぞれ次の(イ)又は(ロ)に定める金額に相当する金額は、その者のその事由が生じた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、総収入金額に算入することとされています(所法40①)。また、次の(イ)又は(ロ)に掲げる事由により取得した棚卸資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、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(イ)に掲げる事由により取得した棚卸資産は次の(イ)に定める金額をもって取得したものと、次の(ロ)に掲げる事由により取得した棚卸資産は次の(ロ)に掲げる譲渡の対価の額と実質的に贈与をしたと認められる金額との合計額をもって取得したものと、それぞれみなされます(所法40②)。

(イ) 贈与(いわゆる死因贈与を除きます。)

又は遺贈(包括遺贈及び相続人に対する特定遺贈を除きます。)……その贈与又は遺贈の時におけるその棚卸資産の価額

(ロ) 著しく低い価額の対価による譲渡……その対価の額とその譲渡の時におけるそ

の棚卸資産の価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額

(注) 上記の「棚卸資産に準ずる資産として一定のもの」とは、次の資産をいうこととされています(所令81、86、旧所令87)。

- 1 不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る棚卸資産に準ずる資産
- 2 減価償却資産で使用可能期間が1年未満のもの又は取得価額が10万円未満のもの(いわゆる少額の減価償却資産。なお、取得価額が10万円未満であるもののうち、その者の業務の性質上基本的に重要なものを除きます。)
- 3 減価償却資産で取得価額が10万円以上20万円未満であるもので一括償却資産として必要経費に算入されたもの(その者の業務の性質上基本的に重要なものを除きます。)

4 事業所得の基因となる有価証券

ロ 今回の改正により、上記イの「棚卸資産に準ずる資産として一定のもの」の範囲に

仮想通貨を加えることとされました。具体的には、仮想通貨の上記イ(イ)又はロに掲げる贈与や譲渡があった場合には、その時の時価相当額や実質的に贈与をしたと認められる金額を事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとされ、その贈与や譲渡により取得した仮想通貨をその後譲渡した場合における事業所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その贈与により取得した仮想通貨は上記イ(イ)に掲げる贈与の時における時価相当額をもって取得したものと、その譲渡により取得した仮想通貨は上記イ(ロ)に掲げる譲渡の対価の額と実質的に贈与をしたと認められる金額との合計額をもって取得したものと、それぞれみなすこととされました(所令87)。

### 3 適用関係

上記2の改正は、令和元年分以後の所得税について適用されます(改正法附則3、改正所令附則2)。

## 二 障害者等の少額預金の利子所得等の非課税制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 障害者等の少額預金の利子所得等の非課税制度の概要

- ① 国内に住所を有する個人で、身体障害者手帳の交付を受けている者その他の者(以下「障害者等」といいます。)が、金融機関の営業所等において一定の預貯金、合同運用信託、公募公社債等運用投資信託又は有価証券の預入、信託又は購入(以下「預入等」といいます。)をする場合には、元本300万円までの利子等に限り、一定の要件の下で所得税を課さないこととされています(所法10①)。

(注) 上記の非課税元本枠(300万円)は、租税特別措置法の規定により、平成6年1月1

日以後に預入等をするものから、350万円とされています(措法3の4)。

- ② 障害者等の少額預金の利子所得等の非課税制度の適用を受けようとする者は、金融機関の営業所等に非課税貯蓄申込書の提出が必要ですが、この非課税貯蓄申込書の提出をする場合には、その金融機関の営業所等の長に本人確認書類を提示し、又は本人確認書類の提示に代えて署名用電子証明書等を送信しなければならないこととされています(所法10②)。

(注) 上記の「本人確認書類」は、その障害者等の身体障害者手帳、遺族基礎年金の年金証書、療育手帳などの一定の書類をいいます。なお、この書類にその障害者等の生年月日又は住所が記載されていない場合には、



その書類に加えてその障害者等の氏名、生年月日及び住所を証する住民票の写し等が必要になります（所令41の2①、所規7①②）。

## (2) 障害者等の範囲

上記(1)の制度を利用できる障害者等とは、次に掲げる者をいいます（所法10①、旧所令31の2、所規4）。

- ① 身体障害者福祉法第15条第4項の規定により身体障害者手帳の交付を受けている者
- ② 国民年金法第37条の2第1項に規定する遺族基礎年金を受けることができる妻である者
- ③ 国民年金法第49条第1項に規定する寡婦年金を受けることができる同項に規定する妻である者
- ④ 都道府県知事又は地方自治法第252条の19第1項の指定都市の長から療育手帳（知的障害者の福祉の充実を図るため、児童相談所又は知的障害者更生相談所において知的障害と判定された者に対して支給される手帳で、その者の障害の程度その他の事項の記載があるものをいいます。）の交付を受けている者
- ⑤ その他の一定の者

## 2 改正の内容

療育手帳とは、知的障害児（者）に対して一貫

した指導・相談を行うとともに、これらの者に対する各種の援助措置を受けやすくするため、児童相談所又は知的障害者更生相談所において知的障害であると判定された者に対して交付されるものです。

「療育手帳制度について（昭和48年厚生省発児第156号厚生事務次官通知）」の改正によって、児童相談所を設置する中核市の長においてもこの療育手帳の交付が可能であることが明確化されました。このような状況を踏まえ、上記1(2)の障害者等の範囲に、中核市の長から療育手帳の交付を受けている者が加えられました（所令31の2）。

（注） この改正に伴い、中核市の長から交付を受けた療育手帳についても、上記の障害者等に係る上記1(1)②（注）の本人確認書類となります（所規7①十六）。なお、療育手帳は、預貯金、株式等に係る利子、配当等の受領者の告知等の住所等確認書類の範囲に含まれており、中核市の長から交付を受けた療育手帳もこの住所等確認書類として用いることができます（所規81の6②）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成31年4月1日から施行されています（改正所令附則1）。

# 三 家事関連費等の必要経費不算入等の改正

## 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者が支出し、又は納付する次に掲げるものの額については、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入しないこととされています（旧所法45①）。
  - ① 家事上の経費及びこれに関連する経費で一定のもの
  - ② 所得税（不動産所得、事業所得又は山林所

得を生ずべき事業を行う居住者が納付する確定申告税額の延納に係る利子税（所法131③）、延払条件付譲渡に係る所得税額の延納に係る利子税（所法136）、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に係る利子税（所法137の2⑫）又は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に係る利子税（所法137の3⑭）で、その事業についてのこれらの所得に係る所得税の額に

対応する一定のものを除きます。)

- ③ 所得税以外の国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法の規定による過怠税
- ④ 地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税(都民税及び特別区民税を含みます。)
- ⑤ 地方税法の規定による延滞金、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金
- ⑥ 罰金及び料料並びに過料
- ⑦ 一定の損害賠償金
- ⑧ 次に掲げる法律の規定による課徴金及び延滞金等
  - イ 国民生活安定緊急措置法
  - ロ 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律
  - ハ 金融商品取引法
  - ニ 公認会計士法
  - ホ 不当景品類及び不当表示防止法
- (2) 居住者が供与をする刑法第198条に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額等は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要

経費に算入しないこととされています(所法45②)。

- (3) 上記(1)②から⑦までに掲げるものの額又は(2)の額は、一時所得の金額の計算上、支出した金額に算入しないこととされています(所法45③)。

## 2 改正の内容

居住者が納付する森林環境税及びその延滞金が上記1(1)②から⑦までに掲げるものの範囲に追加され、必要経費に算入しないこととされました(所法45①三の二)。

(注) 森林環境税の詳細については、後掲「**地方税法等の改正**」の「**十一 森林環境税・森林環境譲与税**」をご参照ください。

## 3 適用関係

上記2の改正は、個人が森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律(平成31年法律第3号)附則第1条ただし書に規定する規定の施行の日(令和6年1月1日)以後に納付する森林環境税及び森林環境税に係る延滞金について適用されます(改正法附則2)。

# 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等の改正

## 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、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満了基準日(その国外転出の日から5年を経過する日又は帰国等の場合に該当することとなった日のいずれか早い日)をいいます。以下同じです。)の翌日以後4月を経過する日まで、その納税

の猶予を受けることができます（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（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、満了基準日の翌日以後4月を経過する日までです（所法137の2①）。

ただし、納税の猶予を受けている個人が、その国外転出の日から5年を経過する日（同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、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年を経過する日の翌日以後4月を経過する日までとすることができます（所法137の2②、所規52の2①）。

ロ 上記の「帰国等の場合」とは次に掲げる場合をいいます（所法137の2①、60の2⑥一・三⑦、所令266の2①）。

(イ) その国外転出をした個人がその国外転出の日から5年（10年）を経過する日までに帰国をした場合

(ロ) その国外転出の日から5年（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

(ハ) その国外転出の日から5年（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、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（後述の「五 遺産分割等があった場合の修正申告の特例の改正」の1(1)②をご参照ください。）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（同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

(ニ) その国外転出の日から5年（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、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

④ 継続適用届出書の提出

納税の猶予の適用を受ける個人は、その適用に係る国外転出の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限から納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間の各年の12月31日において有し、又は契約を締結している適用資産について、次に掲げる事項を記載した継続適用届出書を、同日の属する年の翌年3月15日（以下「提出期限」といいます。）までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所法137の2⑥、所規52の2③）。

イ 継続適用届出書を提出する者の氏名及び住所（国内に住所がない場合には、居所）

ロ 国外転出をした年月日及びその国外転出の時における国内の住所

ハ 適用資産のうち、その年12月31日（その者が年の中途において死亡した場合には、その死亡の時）まで引き続き有しているものの種類別及び名称又は銘柄別の数量及び国外転出の時における有価証券等の価額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の国外転出の時における損益の額

ニ 引き続き納税の猶予の適用を受けたい旨  
ホ その他参考となるべき事項

⑤ 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合

継続適用届出書が提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、その提出期限における納税猶予分の所得税額（既に期限が確定した金額を除きます。）に相当する所得税については、その提出期限から4月を経過する日（その提出期限からその4月を経過する日までの間にその個人が死亡した場合には、その個人の相続人がその個人の死亡による相続の開始があったことを知った日から6月を経過する日）が納税の猶予に係る期限となります（所法137の2⑧）。

（注） 継続適用届出書が提出期限までに提出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提出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、その後継続適用届出書の提出があった場合に限り、継続適用届出書が提出期限までに提出されたものとみなして、納税の猶予を継続することができます（所法137の2⑦）。

⑥ 継続適用届出書の時効中断効

納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、国税通則法第73条第4項（時効の中断及び停止）の規定の適用がある場合を除き、継続適用届出書の提出があった時に中断し、その継続適用届出書の提出期限の翌日から新たに進行することとされてきました（旧所法137の2⑩）。

(2) 贈与等時課税に係る所得税額の納税の猶予

① 制度の内容（贈与の場合）

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、以下「適用贈与資産」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、その贈与の日から贈与満了基準日（その贈与の日から5年

を経過する日又は受贈者帰国等の場合に該当することとなった日のいずれか早い日をいいます。以下同じです。)の翌日以後4月を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます(所法137の3①)。

② 納税猶予分の所得税額の計算(贈与の場合)

納税の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(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(贈与の場合)

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、贈与満了基準日の翌日以後4月を経過する日までです(所法137の3①)。

ただし、納税の猶予を受けている個人が、その贈与の日から5年を経過する日(同日前に受贈者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、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年を経過する日の翌日以後4月を経過する日までとすることができます(所法137の3③一、所規52の3①)。

ロ 上記の「受贈者帰国等の場合」とは次に掲げる場合をいいます(所法137の3①、60の3⑥一・三⑦、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5年(10年)を経過する日までに帰国をした場合

(ロ) その贈与の日から5年(10年)を経過する日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、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

(ハ) その贈与の日から5年(10年)を経過する日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(同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

(ニ) その贈与の日から5年(10年)を経過する日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

④ 制度の内容（相続又は遺贈の場合）

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（「遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例（後述の「五 遺産分割等があった場合の修正申告の特例の改正」の1(2)をご参照ください。）」の適用がある場合には、その特例による期限後申告書の提出期限。④及び⑦において同じです。）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（以下「相続等」といいます。）によりその対象資産を取得した非居住者の全てが国税通則法の規定による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相続等満了基準日（その相続の開始の日から5年を経過する日又は相続人帰国等の場合に該当することとなった日のいずれか早い日）をいいます。以下同じです。）の翌日以後4月を経過する日まで、その納税の猶予を受けることができます（所法137の3②）。

⑤ 納税猶予分の所得税額の計算（相続又は遺贈の場合）

納税の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（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号に掲げる金額をいい、その金額につき遺産分割等があった場合の修正申告の特例による修正申告書の提出があった場合には、その申告後の金額とします。）

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（相続又は遺贈の場合）

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、相続等満了基準日の翌日以後4月を経過する日までです（所法137の3②）。

ただし、納税の猶予を受けている個人が、その相続の開始の日から5年を経過する日（同日前に相続人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、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年を経過する日の翌日以後4月を経過する日までとすることができます（所法137の3③一、所規52の3①）。

ロ 上記の「相続人帰国等の場合」とは次に掲げる場合をいいます（所法137の3②、60の3⑥一・三⑦、所令266の3⑥）。

(イ) 同一の被相続人から相続等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5年（10年）を経過する日までに帰国をした場合

(ロ) その相続の開始の日から5年（10年）を経過する日までにその相続等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、同日までに、その相続等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（その個人から相続等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

- (イ) その相続の開始の日から5年（10年）を経過する日までにその相続等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、その相続等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（同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

- (ニ) その相続の開始の日から5年（10年）を経過する日までにその相続等に係る非居住者である受贈者、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全てについて相続（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

⑦ 継続適用届出書の提出

適用贈与者等（納税の猶予を受ける贈与者又は相続人をいいます。）は、その適用に係る贈与の日又は相続の開始の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限から納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間の各年の12月31日において有し、又は契約を締結している適用贈与資産又は適用相続等資産について、次に掲げる事項を記載した継続適用届出書を、同日の属する年の翌年3月15日（以下「提出期限」といいます。）までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所法137の3⑦、所規52の3④）。

イ 継続適用届出書を提出する者の氏名及び住所

ロ 贈与又は相続の開始があった年月日

ハ 適用贈与資産又は適用相続等資産のうち、その年12月31日まで引き続き有しているものの種類別及び名称又は銘柄別の数量及び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

ニ 引き続き納税の猶予の適用を受けたい旨

ホ その他参考となるべき事項

⑧ 提出期限までに継続適用届出書の提出がなかった場合

継続適用届出書が提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、その提出期限における納税猶予分の所得税額（既に期限が確定した金額を除きます。）に相当する所得税については、その提出期限から4月を経過する日（その提出期限からその4月を経過する日までの間にその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適用贈与者等の死亡による相続の開始があったことを知った日から6月を経過する日）が納税の猶予に係る期限となります

(所法137の3⑨)。

(注) 継続適用届出書が提出期限までに提出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提出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、その後に継続適用届出書の提出があった場合に限り、継続適用届出書が提出期限までに提出されたものとみなして、納税の猶予を継続することができます(所法137の3⑧)。

#### ⑨ 継続適用届出書の時効中断効

納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、国税通則法第73条第4項(時効の中断及び停止)の規定の適用がある場合を除き、継続適用届出書の提出があった時に中断し、その継続適用届出書の提出期限の翌日から新たに進行することとされていました(旧所法137の3⑫)。

## 2 関連する民法改正(時効制度の見直し)の概要

社会経済情勢の変化に鑑み、消滅時効の期間の統一化等の時効に関する規定の整備、法定利率を変動させる規定の新設、保証人の保護を図るための保証債務に関する規定の整備、定型約款に関する規定の新設等を行うことを内容とする「民法の一部を改正する法律案」及び「民法の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案」が、第189回国会に提出され、平成29年5月26日に可決・成立し、同年6月2日にそれぞれ法律第44号及び第45号として公布されています。改正前の民法においては、時効の完成が猶予されるという効力(旧民法第153条)と、それまで

に進行した時効が全く効力を失い、新たな時効が進行を始めるという効力(旧民法第157条)を総称して、又はその一方を指すものとして「中断」という用語を用いていましたが、上記の改正により、「中断」の効力のうち前者の側面と、これと同じ効力を有していた「停止」とを統合した上で「完成猶予」とし、後者の側面については「更新」として整理しなおされました(令和2年4月1日施行)。

## 3 改正の内容

上記2のとおり時効の中断に係る用語の整理が行われたことに伴い、上記1(1)⑥及び(2)⑨の継続適用届出書の時効中断効について、それぞれ、納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、継続適用届出書の提出があった時からその継続適用届出書の提出期限までの間は完成せず、その提出期限の翌日から新たにその進行を始めることとされました(所法137の2⑩、137の3⑫)。

(注) 国税通則法第73条第4項(時効の中断及び停止)についても、上記2の整備法において同様の改正が行われ、その見出しが「時効の完成猶予及び更新」に改められています。

## 4 適用関係

上記3の改正は、令和2年4月1日前に上記1(1)④又は(2)⑦の継続適用届出書の提出があった場合における上記1(1)⑥又は(2)⑨の納税猶予分の所得税額に相当する所得税並びにその所得税に係る利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、従前どおりとされています(改正法附則7)。



## 五 遺産分割等があった場合の修正申告の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (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「贈与等時課税制度」といいます。）」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ています（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

掲げる事由をいうこととされてきました（旧所法151の6①各号、旧所令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贈与等時課税制度（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。
- ヘ 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。

#### (2) 遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例

- ① 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、

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③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、その死亡した者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）。

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って贈与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ています（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。

② 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①による申告書を提出すべき場合及び下記③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）。

遺産分割等の事由が生じたことにより贈与等時課税制度が適用されたため新たにこの還付等を受けるための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、その遺産分割等の事由が生じた後に、その居住者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ています（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。

③ 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）。

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贈与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ています（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。

### （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贈与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ています（所法153の5）。

（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。

## 2 関連する民法改正（遺留分制度の見直し）の概要

高齢化の進展等の社会経済情勢の変化に鑑み、相続が開始した場合における配偶者の居住の権利及び遺産分割前における預貯金債権の行使に関する規定の新設、自筆証書遺言の方式の緩和、遺留分の減殺請求権の金銭債権化等を行うことを内容とする「民法及び家事事件手続法の一部を改正す

る法律案」が、第196回国会に提出され、平成30年7月6日に可決・成立し、同年7月13日に法律第72号として公布されています。

遺留分制度は、旧民法第1031条においては「遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び前条に規定する贈与の減殺を請求することができる。」とされ、遺贈及び贈与を減殺する制度とされていましたが、上記の改正法により、遺留分権利者は、受遺者又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払の請求ができる制度（民法第1042条から第1049条まで）に改められました（令和元年7月1日施行）。

（注） したがって、改正後は、受遺者又は受贈者が遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えてその有する資産（その遺贈又は贈与により取得した資産も含まれます。）を遺留分権利者に渡した場合には、受遺者又は受贈者は遺留分権利者に対してその資産を譲渡したことになるものと考えられます。

## 3 改正の内容

上記2のとおり遺留分制度が見直され、遺留分減殺請求によって相続又は遺贈に係る対象資産の減少・増加が生ずることがなくなることに伴い、「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」が上記1(1)②の「遺産分割等の事由」から除外されました（旧所法151の6①三）。

## 4 適用関係

上記3の改正は、令和元年7月1日前に開始した相続又は遺贈により贈与等時課税制度の適用を受けた居住者について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場合については従前どおりとされています（改正法附則8）。

## 六 農業協同組合中央会に対する税制上の措置

### 1 改正前の制度の概要

公共法人等が支払を受ける所得税法第174条各号に掲げる利子等、配当等、給付補填金、利息、利益、差益及び利益の分配（貸付信託の受益権の収益の分配にあっては、その内国法人が受益権を引き続き所有していた期間に対応する部分の額として一定の方法により計算した金額に相当する部分に限ります。）については、所得税を課さないこととされています（所法11①）。

農業協同組合中央会については、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。以下「改正農協法等」といいます。）の施行により、中央会の制度が廃止されたため、改正農協法等の施行の日（平成28年4月1日）以後、所得税法上の公共法人等から除外されています。ただし、改正農協法等の施行の際現に存するものは、同日以後も移行期間内においては農業協同組合中央会としてなお存続するものとされている（改正農協法等附則9、10、12、21、27①）ことから、このなお存続するものとされた農業協同組合中央会は、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、同法別表第1に掲げる法人とみなすこととされています（改正農協法等

附則67）。

（注1） 公共法人等とは、所得税法別表第1に掲げる法人をいいます（所法別表第1）。

（注2） 移行期間とは、改正農協法等の施行の日（平成28年4月1日）から起算して3年6月を経過する日（令和元年9月30日）までの期間をいいます（改正農協法等附則12、21、27①）。

### 2 改正の内容

存続都道府県中央会（改正農協法等附則第9条の規定によりなお存続するものとされた都道府県農業協同組合中央会をいいます。）から組織変更をした農業協同組合連合会のうち、改正農協法等附則第18条の規定により、その名称中に、引き続き農業協同組合中央会という文字を用いるものは、所得税法、租税特別措置法その他の所得税に関する法令の規定の適用については、所得税法別表第1に掲げる法人に該当するものとみなすこととされました（所法附則36、所令附則18）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成31年4月1日から施行されています（改正法附則1）。