

所得税法等の改正

目次	
第一 所得税の見直し関係の改正……………	78
一 基礎控除の改正……………	78
二 給与所得控除の改正……………	84
三 特定親族特別控除の創設……………	85
四 基礎控除の改正等に伴う所得税法関係の改正……………	94
第二 金融・証券税制の改正……………	97
一 所得税法等の規定による本人確認方法の改正……………	97
二 信託に係る所得の金額の計算の改正	100
三 個人の告知手続等に関する改正……	102
四 所有株式に対応する資本金等の額の計算方法の改正……………	107
五 特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあった場合の受益権の取得価額の計算規定の創設等……………	111
第三 その他の改正……………	114
一 減価償却資産の範囲の改正……………	114
二 退職所得課税の見直し……………	116
三 国庫補助金等の総収入金額不算入制度の改正……………	123
四 家事関連費等の必要経費不算入等の改正……………	124
五 リース取引に関する改正……………	125
六 公益の増進に著しく寄与する法人の範囲の改正……………	133
七 確定申告書の添付書類に関する改正……………	134

はじめに

令和7年度税制改正においては、物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整対策の観点からの所得税の基礎控除の控除額及び給与所得控除の最低保障額の引上げ並びに特定親族特別控除の創設を行うとともに、成長意欲の高い中小企業の設備投資を促進し地域経済に好循環を生み出すための中小企業者等が特定経営力向上設備等を取付した場合の特別償却又は税額控除制度の拡充並びに国際環境の変化等に対応するための防衛特別法人税の創設及びたばこ税の見直しを行うほか、納税環境の整備、租税特別措置の見直し等所要の措置を講ずることとされ、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 物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整対策の観点からの所得税の基礎控除の控除額及び給与所得控除の最低保障額の引上げ並びに特定親族特別控除の創設などの所得税の見直し関係の改正
- ② 受益者等の存しない信託である法人課税信託に受益者等が存することとなった場合の所得の金額の計算の見直しなどの金融・証券税制の改正
- ③ 確定申告書への生命保険料控除等に係る控除証明書の添付等に代えてその記載事項を記載した明細書の添付を可能とする改正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、去る令和7年3月31日に参議院本会議で可決・成立し、同日に令和7年法律第13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。

- ・ 所得税法施行令等の一部を改正する政令（令 7.3.31政令第120号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令 7.3.31政令第127号）
- ・ 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令の一部を改正する政令（令 7.3.31政令第128号）
- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（令 7.3.31財務省令第18号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令 7.3.31財務省令第26号）
- ・ 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行規則の一部を改正する省令（令 7.3.31財務省令第27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（令 7.3.31財務省告示第84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（令 7.4.30財務省告示第122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（令 7.4.30財務省告示第123号）

第一 所得税の見直し関係の改正

一 基礎控除の改正

1 改正前の制度の概要

居住者については、その者のその年分の総所得金額、上場株式等に係る配当所得等の金額、土地等に係る事業所得等の金額（平成10年1月1日から令和8年3月31日まで不適用です。）、長期（短期）譲渡所得の金額、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、退職所得金額又は山林所得金額から基礎控除が控除されます（旧所法86①、旧措法8の4③、28の4⑤、31③、32④、37の10⑥、37の11⑥、41の14②）。基礎控除の控除額は、居住者の合計所得金額に応じてそれぞれ次のとおりとされていました。

（表）基礎控除

合計所得金額	控除額
2,400万円以下	48万円
2,400万円超2,450万円以下	32万円
2,450万円超2,500万円以下	16万円
2,500万円超	0円（適用なし）

（注）この控除は、非居住者についても適用されます。

2 改正の趣旨

所得税については、基礎控除の額が定額であることにより、物価が上昇すると実質的な税負担が増えるという課題があります。

わが国経済は長きにわたり、デフレの状態が続いてきたため、この間こうした問題が顕在化することはありませんでしたが、足元では物価が上昇傾向にあります。一般に指標とされる消費者物価指数（総合）は、最後に基礎控除の引上げが行わ

れた平成7年から令和5年にかけて10%程度上昇し、令和6年も10月までに3%程度上昇しており、今後も一定の上昇が見込まれています。また、生活必需品を多く含む基礎的支出項目の消費者物価は平成7年から令和5年にかけて20%程度上昇しています。こうした物価動向を踏まえ、所得税の基礎控除の額を最高48万円から最高58万円に10万円、20%程度引き上げることとされました。

そのうえで、低所得者層の税負担に対して配慮する観点や、物価上昇に賃金上昇が追いついていない状況を踏まえ、中所得者層を含めて税負担を軽減する観点から、所得税の基礎控除の特例を創設することとされました。

3 改正の内容

(1) 基礎控除の改正

基礎控除について、合計所得金額が2,350万円以下である個人の控除額を10万円引き上げることとされました（所法86①）。この結果、令和7年分以後の基礎控除の控除額は、合計所得金額に応じてそれぞれ次のとおりとなります。なお、居住者については、下記(4)で後述するとおり、租税特別措置法で基礎控除の控除額を上乗せする措置が講じられています。

(表) 基礎控除

合計所得金額	控除額
2,350万円以下	58万円
2,350万円超2,400万円以下	48万円
2,400万円超2,450万円以下	32万円
2,450万円超2,500万円以下	16万円
2,500万円超	0円（適用なし）

(2) 給与等に係る源泉徴収の改正

① 上記(1)の改正に伴い、次に掲げる給与所得の源泉徴収税額表等が改められています（所法別表2～別表4）。

イ 別表第2 給与所得の源泉徴収税額表（月額表）

ロ 別表第3 給与所得の源泉徴収税額表（日額表）

ハ 別表第4 給与に対する源泉徴収税額の算出率の表

② また、上記(1)の改正に伴い、次に掲げる告示の改正が行われています。

イ 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（所法189①）における税額計算の基礎を定めた「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（昭63.12大蔵告185）」

ロ 復興財確法の源泉徴収税額表等の特例（復興財確法29①一）として所得税と復興特別所得税とを併せた源泉徴収税額表等を定めた「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（平24.3財務告115）」

ハ 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（復興財確法29①二）における税額計算の基礎を定めた「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（平24.3財務告116）」

(注) 上記①及び②の給与所得の源泉徴収税額表等や告示には、基礎控除の改正以外に、給与所得控除の改正又は特定親族特別控除の創設に伴う改正が併せて行われているものがあります。基礎控除の改正以外の改正については、後述「二 給与所得控除の改正」及び「三 特定親族特別控除の創設」をご参照ください。

(3) 公的年金等に係る源泉徴収の改正

① 公的年金等に係る源泉徴収税額の計算上控除する基礎的控除額

上記(1)の改正に伴い、公的年金等に係る源泉徴収税額の計算の際に、公的年金等の金額から控除する基礎的控除額が次のように引き上げられました（所法203の3一イ・四、措法41の15の3②一）。

イ 年齢65歳未満の者……公的年金等の月割額×25%＋7万5千円（計算した金額が10万円未満の場合には、10万円）（改正前：公的年金等の月割額×25%＋6万5千円（計算した金額が9万円未満の場合には、9万円））

ロ 年齢65歳以上の者……公的年金等の月割額×25%＋7万5千円（計算した金額が14万円未満の場合には、14万円）（改正前：公的年金等の月割額×25%＋6万5千円（計算した金額が13万5千円未満の場合には、13万5千円））

② 源泉徴収を要しない公的年金等の額

上記(1)の改正に伴い、源泉徴収を要しないこととなるその年中に支払を受けるべき公的年金等の限度額が次のように引き上げられました（所令319の12、措令26の27①）。

イ 年齢65歳未満の者……118万円（改正前：108万円）

ロ 年齢65歳以上の者……168万円（源泉徴収に係る控除額の調整が行われる所得税法施行令第319条の6第1項各号又は第2項第1号に掲げる公的年金等（以下「控除額の調整が行われる公的年金等」といいます。）にあっては、90万円）（改正前：158万円（控除額の調整が行われる公的年金等にあっては、80万円））

(注) 上記①及び②については、下記(4)③で後述するとおり、租税特別措置法で金額を上乗せする措置が講じられています。なお、上記①ロ及び②ロと、下記(4)は基本的に租税特別措置法で措置されていますが、主に所得税法で

定める金額を変更するものであり、解説の構成の複雑さを避ける観点から、この「**所得税法等の改正**」でまとめて解説しています。

(4) 令和7年分以後の各年分の基礎控除等の特例の創設

租税特別措置法において、令和7年分以後の基礎控除等について、次のとおり特例が創設されました。

① 基礎控除の上乗せ措置

令和7年分以後の各年分における居住者の基礎控除については、合計所得金額に応じて、次のとおり、控除額を加算することとされました（措法41の16の2①）。

(表) 基礎控除の上乗せ

合計所得金額	加算額	
	令和7年分 8年分	令和9年分 以後
132万円以下	37万円	37万円
132万円超336万円以下	30万円	0円
336万円超489万円以下	10万円	0円
489万円超655万円以下	5万円	0円

② 年末調整

上記①の基礎控除の上乗せ措置は、年末調整において適用することができます（措法41の16の2②）。そのため、給与所得者の基礎控除申告書の記載事項について、所要の措置が行われています（措規19の10の2）。

なお、この上乗せ措置に伴う上記(2)①及び②の給与所得の源泉徴収税額表等や告示の改正は行われていないため、各月（日）の給与等に係る源泉徴収の際には考慮されません。

③ 公的年金等に係る源泉徴収の改正

上記①の基礎控除の上乗せ措置に伴い、上記(3)①及び②の各項目について、次の通り改正が行われています。

イ 公的年金等に係る源泉徴収税額の計算上控除する基礎的控除額

令和8年以後の各年において、居住者がその年中に支払を受けるべき公的年金等の

額がその年最初に公的年金等の支払を受けるべき日の前日の現況において一定の金額以下である場合には、上記(3)①イ及びロに代えて、公的年金等の金額から控除する基礎的控除額は次のとおりとされました（措法41の16の2③）。これは、基礎控除の控除額37万円の加算に対応した措置です。

- (イ) 年齢65歳未満の者……公的年金等の月割額×25%+10万5千円（計算した金額が13万円未満の場合には、13万円）
- (ロ) 年齢65歳以上の者……公的年金等の月割額×25%+10万5千円（計算した金額が17万5千円未満の場合には、17万5千円）

また、令和8年においては、居住者がその年中に支払を受けるべき公的年金等の額がその年最初に公的年金等の支払を受けるべき日の前日の現況において一定の金額を超える場合には、上記(3)①イ及びロに代えて、公的年金等の金額から控除する基礎的控除額は次のとおりとされました（措法41の16の2④）。これは、基礎控除の控除額30万円の加算に対応した措置です。

- (イ) 年齢65歳未満の者……公的年金等の月割額×25%+10万円（計算した金額が12万5千円未満の場合には、12万5千円）
- (ニ) 年齢65歳以上の者……公的年金等の月割額×25%+10万円（計算した金額が16万5千円未満の場合には、16万5千円）

(注) 上記の「一定の金額」とは、213万円です（措令26の27の2①一）。ただし、年齢65歳以上の居住者が公的年金等の支払を受ける場合には242万円（控除額の調整が行われる公的年金等にあつては、163万円）となります（措令26の27の2①二）。

- ロ 源泉徴収を要しない公的年金等の額
令和8年以後の各年においては、上記(3)②イ及びロに代えて、源泉徴収を要しないこととなるその年中に支払を受けるべき公的年金等の限度額が次のとおりとされました

た（措令26の27の2②）。これは、基礎控除の控除額37万円の加算に対応した措置です。

- (イ) 年齢65歳未満の者……155万円
- (ロ) 年齢65歳以上の者……205万円（控除額の調整が行われる公的年金等にあつては、127万円）

④ その他

給与所得の源泉徴収票の摘要の欄に、改正前は、年末調整における基礎控除の額に相当する金額が48万円以外である場合又はその金額がない場合にのみ、その基礎控除の額に相当する金額又はその金額がない旨を記載することとされていましたが、年末調整を受ける場合には、基礎控除の額に相当する金額又はその金額がない旨を記載することとされました（所規別表6(1)備考2(18(ニ))）。

(5) 令和7年における公的年金等に係る源泉徴収税額の充当・還付

① 概要

居住者に対し、特定公的年金等の支払者が令和7年12月1日以後その年最後に特定公的年金等の支払をする場合において、イに掲げる所得税の額の合計額が同日以後その年最後に特定公的年金等の支払をする時の現況により計算したロに掲げる税額に比し超過額があるときは、その超過額は、同日以後その年最後に特定公的年金等の支払をする際徴収すべき所得税に充当しなければならないこととされました（改正法附則10③）。この措置は令和7年にもみ行われるもので、基礎控除の引上げに伴う源泉徴収税額の調整を一定程度行うものです。

イ 令和7年中にその支払者からその居住者に対し支払うべきことが確定した特定公的年金等につき所得税法第203条の2の規定により徴収された、又は徴収されるべき所得税の額の合計額

ロ 上記(3)①並びに(4)③イ(ハ)及び(ニ)の改正後

の規定の適用があるものとした場合における令和7年中にその支払者からその居住者に対し支払うべきことが確定した特定公的年金等につき所得税法第203条の2の規定により徴収されるべき税額

また、上記の超過額を令和7年12月1日以後その年最後に特定公的年金等の支払をする際徴収すべき所得税に充当し、なお充当しきれない超過額（その超過額のうちまだ徴収されていないものがあるときは、その徴収されていない部分の金額に相当する金額を控除した金額。以下「過納額」といいます。）があるときは、支払者は、その過納額を還付することとされています（改正法附則10④）。

② 還付に係る手続の詳細

上記①により還付をする場合には、その還付をすべき金額に相当する金額は、特定公的年金等の支払者が所得税法第203条の2の規定により納付すべき金額から控除することとされています（改正法附則10⑤、改正所令附則12③）。

また、特定公的年金等の支払者が次に掲げるいずれかに該当することとなったときは、その特定公的年金等に係る所得税の納税地の所轄税務署長は、還付すべき金額のうちまだ還付されていない金額を上記①の居住者に還付することとされています（改正法附則10⑤、改正所令附則12④）。

イ 特定公的年金等の支払者でなくなったこと又は所得税法第203条の2の規定により徴収して納付すべき所得税の額がなくなったことにより還付をすべき金額の全部又は一部を還付することができないこととなった場合

ロ 還付をすべきこととなった日の属する月の翌月1日から起算して2月を経過した後において、なおその還付をすべき金額の全部を還付するに至らない場合

この場合における還付の適用を受けようとする支払者は、上記イ又はロのいずれかに該

当することとなった旨を記載した書面に、各人別の還付をすべき金額及びその金額のうちまだ還付をされていない部分の金額その他必要な事項を記載した明細書を添付して、これを上記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（改正法附則10⑤、改正所令附則12⑤）。

③ 特定公的年金等の意義

上記①及び②の特定公的年金等とは、次に掲げる公的年金等をいいます（改正所令附則12②、改正所規附則6③）。

イ 厚生労働大臣が支給する公的年金等

ロ 国家公務員共済組合連合会が支給する公的年金等

ハ 地方公務員共済組合、全国市町村職員共済組合連合会又は地方公務員等共済組合法の一部を改正する法律（平成23年法律第56号）附則第23条第1項第3号に規定する存続共済会が支給する公的年金等

ニ 日本私立学校振興・共済事業団が支給する公的年金等

ホ 地方公務員の退職年金に関する条例の規定による退職を給付事由とする公的年金等

ヘ 恩給法（他の法律において準用する場合を含みます。）による公的年金等

ト 執行官法の一部を改正する法律（平成19年法律第18号）附則第3条第1項の規定によりなお従前の例により支給されることとされる同法による改正前の執行官法附則第13条の規定による公的年金等

チ 厚生年金保険法等の一部を改正する法律（平成8年法律第82号）附則第32条第2項に規定する存続組合又は同法附則第48条第1項に規定する指定基金が支給する同法附則第33条第1項に規定する特例年金給付である公的年金等

リ 総務大臣が外国人（日本国政府又はその機関との契約に基づき勤務した外国人が退職した場合におけるその勤務した期間が17年以上であり、かつ、その勤務した期間に

おける功績が顕著であると総務大臣が認めたその外国人に限り。に支給する終身の年金である公的年金等

④ その他

イ この措置は、所得税法の源泉徴収制度の枠組みに含まれることとされています（改正法附則10⑤、改正所令附則12⑥）。

ロ 公的年金等の源泉徴収票に記載する源泉徴収税額は、上記①の超過額に相当する金額を控除した金額とされました（所規別表6(3)備考2(4)）。

(注) 特定公的年金等に係る所得税と併せて源泉徴収される復興特別所得税については、所得税と併せて上記の充当や還付の対象とされています（改正法附則11、改正所令附則13）。

4 適用関係

(1) 上記3(1)の改正は、令和7年分以後の所得税について適用し、令和6年分以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7①）。なお、この改正は令和7年12月1日に施行されるため、同日前に同年分の所得税につき確定申告書を提出した者及び同日前に同年分の所得税につき決定を受けた者は、その確定申告書に記載された事項又はその決定に係る事項（これらの事項につき同日前に更正があった場合には、その更正後の事項）につき改正後の制度の適用により異動を生ずることとなったときは、その異動を生ずることとなった事項について、同日から5年以内に、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（改正法附則7②）。

(2) 上記3(2)の改正は、令和8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（改正法附則9①、令7.3財務告84前文、令7.4財務告122前文、令7.4財務告123前文）。

(3) 上記3(3)及び(4)③の改正は、令和8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10①、37、37の2②、改正所令附則12①、改正措令附則10、11）。

(4) 上記3(4)①の改正は、令和7年分以後の各年分について適用されます（措法41の16の2①）。なお、この改正は令和7年12月1日に施行されるため、同日前に同年分の所得税につき確定申告書を提出した者及び同日前に同年分の所得税につき決定を受けた者は、その確定申告書に記載された事項又はその決定に係る事項（これらの事項につき同日前に更正があった場合には、その更正後の事項）につき創設された制度の適用により異動を生ずることとなったときは、その異動を生ずることとなった事項について、同日から5年以内に、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（改正法附則37の2③）。

(5) 上記3(4)②の改正は、令和7年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日以後であるもの等について適用し、同年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日前であるもの等については従前どおりとされています（改正法附則37の2①、改正措規附則5）。

(6) 上記3(4)④の改正は、令和7年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日以後であるものについて提出し、又は交付する源泉徴収票について適用し、同年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日前であるものについて提出し、又は交付した源泉徴収票については従前どおりとされています（改正所規附則10②⑥）。

(7) 上記3(5)①から③まで及び④イの改正は、令和7年12月1日から施行されます（改正法附則1一イ、改正所令附則1一イ、改正所規附則1一）。

(8) 上記3(5)④ロの改正は、令和7年中に支払うべき公的年金等でその最後に支払をする日が同年12月1日以後であるものについて提出し、又は交付する源泉徴収票について適用し、同年中

に支払うべき公的年金等でその最後に支払をする日が同年12月1日前であるものについて提出

し、又は交付した源泉徴収票については従前どおりとされています（改正所規附則10⑤⑥）。

二 給与所得控除の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 給与所得及び給与所得控除の概要

給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下「給与等」といいます。）に係る所得をいいます（所法28①）。

また、給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から、その給与等の収入金額に応じた給与所得控除額を控除した残額であり（所法28②）、給与所得控除額は、給与等の収入金額に応じてそれぞれ次のとおりとされていました（旧所法28③）。

（表）給与所得控除

給与等の収入金額	給与所得控除額
162.5万円以下	55万円
162.5万円超180万円以下	その収入金額×40%－10万円
180万円超360万円以下	その収入金額×30%＋8万円
360万円超660万円以下	その収入金額×20%＋44万円
660万円超850万円以下	その収入金額×10%＋110万円
850万円超	195万円

(2) 給与等の収入金額が660万円未満である場合の給与所得の金額

給与等の収入金額が660万円未満である場合には、その給与等に係る給与所得の金額は、給与等の収入金額から上記(1)により計算した給与所得控除額を控除した残額によらず、給与等の収入金額さえわかれば容易に給与所得の金額が求められる所得税法別表第5「年末調整等のた

めの給与所得控除後の給与等の金額の表」により、その給与等の収入金額に応じて掲げられている給与所得控除後の給与等の金額によることとされています（所法28④、旧所法別表5）。

2 改正の趣旨

給与所得控除については、給与収入に対する割合に基づき計算される控除であり、物価の上昇とともに賃金が上昇すれば、控除額も増加するものです。しかしながら、最低保障額が適用される収入である場合、収入が増えても控除額は増加しない構造であるため、物価上昇への対応とともに、就業調整にも対応するとの観点から、最低保障額を55万円から65万円に10万円引き上げることとされました。

3 改正の内容

(1) 給与所得控除の改正

給与所得控除について、55万円の最低保障額を65万円に引き上げることとされました（所法28③）。この結果、令和7年分以後の給与所得控除額は、給与等の収入金額に応じてそれぞれ次のとおりとなります。

（表）給与所得控除

給与等の収入金額	給与所得控除額
190万円以下	65万円
190万円超360万円以下	その収入金額×30%＋8万円
360万円超660万円以下	その収入金額×20%＋44万円
660万円超850万円以下	その収入金額×10%＋110万円
850万円超	195万円

(2) 年末調整等のための給与所得控除後の給与等の金額の表等の改正

上記(1)の改正に伴い、「年末調整等のための給与所得控除後の給与等の金額の表」が改められています（所法別表5）。

その他、上記(1)の改正に伴い、給与所得の源泉徴収税額表等や告示の改正が行われています。この改正が行われる範囲や適用関係については、前述「一 基礎控除の改正」の3(2)と同様となりますので、ご参照ください。

4 適用関係

上記3の改正は、令和7年分以後の所得税等に

ついて適用し、令和6年分以前の所得税等については従前どおりとされています（改正法附則3①、9②）。なお、この改正は令和7年12月1日に施行されるため、同日前に同年分の所得税につき確定申告書を提出した者及び同日前に同年分の所得税につき決定を受けた者は、その確定申告書に記載された事項又はその決定に係る事項（これらの事項につき同日前に更正があった場合には、その更正後の事項）につき改正後の制度の適用により異動を生ずることとなったときは、その異動を生ずることとなった事項について、同日から5年以内に、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（改正法附則3②）。

三 特定親族特別控除の創設

1 制度創設の趣旨

現下の厳しい人手不足の状況において、特に大学生のアルバイトの就業調整について、税制が一因となっているとの指摘があります。このため、19歳から22歳までの大学生年代の子等の合計所得金額が85万円（給与収入150万円に相当）までは、親等が特定扶養控除と同額（63万円）の所得控除を受けられ、また、大学生年代の子等の合計所得金額が85万円を超えた場合でも親等が受けられる控除の額が段階的に逓減する仕組み（特定親族特別控除）を創設することとされました。

2 制度の内容等

(1) 特定親族特別控除の創設

① 概要

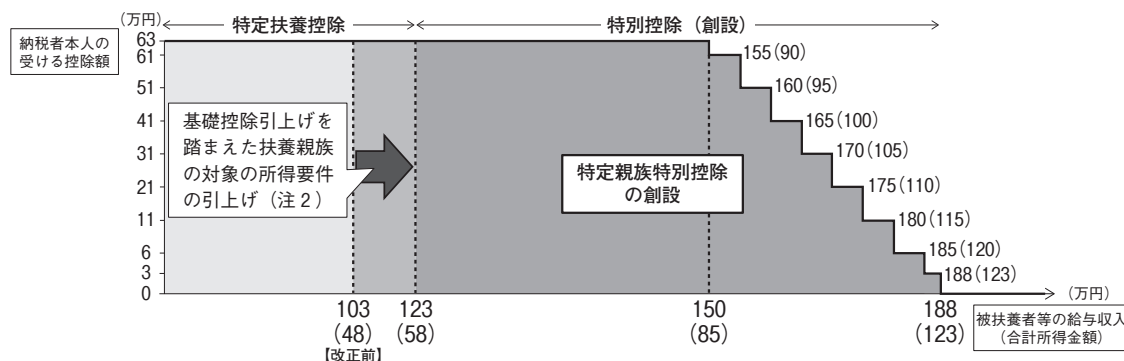
居住者が特定親族を有する場合には、特定

親族特別控除として、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から、その特定親族1人につき、その特定親族の合計所得金額に応じ、次のとおりの控除額を控除することとされました（所法84の2①③）。

(表) 特定親族特別控除

特定親族の合計所得金額	控除額
58万円超85万円以下	63万円
85万円超90万円以下	61万円
90万円超95万円以下	51万円
95万円超100万円以下	41万円
100万円超105万円以下	31万円
105万円超110万円以下	21万円
110万円超115万円以下	11万円
115万円超120万円以下	6万円
120万円超123万円以下	3万円

(参考) 特定親族特別控除のイメージ



(注1) 上記の給与収入及び合計所得の金額は、令和7年度改正による給与所得控除の最低保障額の引上げ(+10万円)適用後の金額である(【改正前】の部分を除く。)

(注2) この改正については、後述「四 基礎控除の改正等に伴う所得税法関係の改正」をご参照ください。

② 特定親族の意義

上記①の「特定親族」とは、生計を一にする年齢19歳以上23歳未満の親族（その居住者の配偶者を除きます。）及び児童福祉法の規定により里親に委託された児童（青色事業専従者として専従者給与の支払を受けている者及び白色事業専従者に該当する者を除くものとし、合計所得金額が123万円以下であるものに限られています。）で控除対象扶養親族に該当しないものをいいます(所法84の2①)。

③ 特定親族特別控除を適用しない場合

次に掲げる場合に該当するときは、特定親族特別控除は適用されません（所法84の2②、所令217の3）。

イ 特定親族が上記①の居住者として特定親族特別控除の適用を受けている場合

ロ 特定親族が、給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与についての扶養控除等申告書に記載された下記(2)①イの源泉控除対象親族（特定親族に限ります。）がある居住者として給与等に係る源泉徴収の規定の適用を受けている場合（その居住者としてこれらの規定の適用を受けている特定親族が、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。）

ハ 他の者が、上記①の居住者を、当該他の

者の提出した給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与についての扶養控除等申告書に記載された下記(2)①イの源泉控除対象親族（特定親族に限ります。）として、給与等に係る源泉徴収の規定の適用を受けている場合（当該他の者が、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。）

ニ 他の者が、上記①の居住者を、当該他の者の提出した公的年金等の受給者の扶養親族等申告書に記載された下記(2)①イの源泉控除対象親族（特定親族に限ります。）として、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（当該他の者がその年分の所得税につき確定申告書の提出をし、又は決定を受けた者である場合を除きます。）

④ 特定親族の判定の時期等

上記①の場合において、その者が居住者の特定親族に該当するかどうかの判定は、その年12月31日（その年の中途において死亡し、又は出国をする場合には、その死亡又は出国の時）の現況によることとされました。ただし、その判定に係る者がその当時既に死亡している場合は、その死亡の時の現況によることとされています（所法85③）。

また、特定親族に該当するかどうかの判定について、次に掲げるとおりとされました。

イ 一の居住者の配偶者がその居住者の配偶者特別控除の対象となる配偶者（以下「特別控除対象配偶者」といいます。）に該当し、かつ、他の居住者の特定親族にも該当する場合において、この居住者の配偶者が特別控除対象配偶者又は特定親族のいずれに該当するかは、居住者又は他の居住者の提出するその年分の申告書等に記載されたところによることとされました（所法85⑤、所令218の2①）。ただし、その居住者の配偶者が特別控除対象配偶者又は特定親族のいずれかとされた後において、居住者又は他の居住者が提出する申告書等にこれと異なる記載をすることにより、その区分を変更することができます（所法85⑤、所令218の2①ただし書）。

また、居住者又は他の居住者が同一人をそれぞれ自己の特別控除対象配偶者又は特定親族として申告書等に記載したとき、その他上記により特別控除対象配偶者又は特定親族のいずれに該当するかを定められないときは、その夫又は妻である居住者の特別控除対象配偶者とされます（所法85⑤、所令218の2②）。

（注） 上記の「申告書等」とは、予定納税額の減額申請書、確定申告書、給与所得者の扶養控除等申告書、従たる給与についての扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者控除等申告書、給与所得者の特定親族特別控除申告書又は公的年金等の受給者の扶養親族等申告書をいいます（所令218の2①、218①）。

ロ 二以上の居住者の特定親族に該当する者がある場合において、この者をいずれの居住者の特定親族とするかは、これらの居住者の提出するその年分の申告書等に記載されたところによることとされました（所法85⑥、所令219①）。ただし、その特定親族

がいずれか一の居住者の特定親族に該当するものとされた後において、これらの居住者が提出する申告書等にこれと異なる記載をすることにより、他のいずれか一の居住者の特定親族とすることができます（所法85⑥、所令219①ただし書）。

また、二以上の居住者が同一人をそれぞれ自己の特定親族として申告書等に記載したとき、その他上記によりいずれの居住者の特定親族とするかを定められないときは、その年において既に一の居住者が申告書等の記載により特定親族としている場合には、その親族はその居住者の特定親族とし、それでもなお、いずれの居住者の特定親族とするかが定められない特定親族は、居住者のうち総所得金額等の合計額等が最も大きい居住者の特定親族とされます（所法85⑥、所令219②）。

（注） 上記の「申告書等」とは、予定納税額の減額申請書、確定申告書、給与所得者の扶養控除等申告書、従たる給与についての扶養控除等申告書、給与所得者の特定親族特別控除申告書又は公的年金等の受給者の扶養親族等申告書をいいます（所令219①、218①）。

⑤ 確定申告書の記載事項

特定親族特別控除の適用を受ける場合には、確定所得申告書に、控除の額や計算の基礎のほか、特定親族の氏名、生年月日、特定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、生年月日及び特定親族を有する居住者との続柄）並びに特定親族が下記⑥の国外居住扶養親族等である場合には、その旨及び特定親族に該当する事実（以下「特定親族の氏名等」といいます。）を記載する必要があります（所規47③二十一）。なお、年末調整で適用を受けた特定親族特別控除でその額に異動がないものについては、控除の額の記載のみで足りることとされています。また、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、従前どおり、その合計額のみの記載で足りることとされています（所規47①②）。還付を受けるための申告書等についても同様です（所規47④）。

その他、確定損失申告書についても特定親族の氏名等の記載が必要ですが、年末調整で適用を受けた特定親族特別控除でその額に異動がないものについては、その記載を要しないこととされています（所規48①②）。

⑥ 確定申告書の添付書類

確定申告書に非居住者である親族に係る特定親族特別控除に関する事項の記載をする居住者は、その記載がされる特定親族（以下「国外居住扶養親族等」といいます。）の各人別に次に定める書類を確定申告書に添付し、又は確定申告書の提出の際に提示しなければなりません（所法120③三、所令262④、所規47の2⑦⑧）。ただし、年末調整までに提出し、又は提示した書類や、給与所得者の扶養控除等申告書、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の提出の際に提出し、又は提示したイの書類はその必要はありません（所令262④ただし書）。

イ 戸籍の附票の写しその他の国若しくは地方公共団体が発行した書類及び旅券の写し又は外国政府等が発行した書類（国外居住扶養親族等の氏名、生年月日及び住所等の記載があるものに限ります。）で、国外居住扶養親族等がその居住者の配偶者以外の親族に該当する旨を証するもの（これらの書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

ロ 金融機関の書類若しくはその写しで為替取引によってその居住者から国外居住扶養親族等に支払をしたことを明らかにするもの、クレジットカード等購入あっせん業者の書類若しくはその写しでクレジットカード等を国外居住扶養親族等が提示等をして、

商品等の購入をしたこと等により支払うこととなる代金等に相当する額の金銭をその居住者から受領し、若しくは受領することとなることを明らかにするもの又は電子決済手段等取引業者の書類若しくはその写しで電子決済手段の移転によってその居住者から国外居住扶養親族等に支払をしたことを明らかにするもので、その居住者がその年において国外居住扶養親族等の生活費又は教育費に充てるための支払を必要の都度、各人に行ったことを明らかにするもの（これらの書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

⑦ その他

イ 特定親族特別控除についても、他の所得控除の順序と同様にまず雑損控除を先に行うものとされました（所法87①）。

ロ 確定所得申告を要しない場合（所法121）の、給与等の金額が150万円と所得控除の額との合計額以下であることとの要件について、その所得控除の額の範囲に特定親族特別控除の額が追加されました（所法121①二ロ）。

(2) 給与等に係る源泉徴収の改正

① 主たる給与等に係る源泉徴収

イ 概要

主たる給与等に係る源泉徴収税額は、扶養親族等（すなわち源泉控除対象配偶者及び控除対象扶養親族）の有無及びその数等に応じてその金額を算出することとされていましたが、上記(1)の特定親族特別控除の創設に伴い、毎月（日）の給与や賞与に係る源泉徴収の際には、従来の「控除対象扶養親族」に代えて、「源泉控除対象親族」に該当する者を扶養親族等の数にカウントして税額の計算をすることとされました（所法185、186、187、別表2～4）。

この「源泉控除対象親族」とは、従来の「控除対象扶養親族」に加えて、特定親族

に該当する者のうち合計所得金額が100万円以下であるものとされています（所法2①三十四の五）。したがって、特定親族特別控除の対象である特定親族についても、主たる給与等に係る源泉徴収税額の計算に加味されることとなります。なお、合計所得金額が100万円以下である者に限られているのは、特定親族特別控除の控除の額が38万円以上となる特定親族を対象としているものです。

ロ 特定親族である源泉控除対象親族に係る控除の適用

給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与についての扶養控除等申告書を提出した居住者（ロにおいて「対象居住者」といいます。）のこれらの申告書に源泉控除対象親族（特定親族に限ります。ロにおいて同じです。）である旨の記載がされた者（ロにおいて「対象者」といいます。）が、他の者を、その対象者の提出した給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与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親族として給与等に係る源泉徴収の規定の適用を受ける場合には、その対象者はその対象居住者の提出した給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与についての扶養控除等申告書に源泉控除対象親族である旨の記載がされていないものとして、給与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3）。

ハ 給与所得者の扶養控除等申告書の記載事項等の整備

上記イの改正に併せて、給与所得者の扶養控除等申告書の記載事項等について、控除対象扶養親族を源泉控除対象親族とするといった所要の整備が行われています（所法194①⑤、所令316の2②、所規73①、73の2②二）。なお、給与所得者の扶養控除等申告書に源泉控除対象親族が非居住者である親族である旨を記載した場合に提出又

は提示が必要となるその者が提出者の配偶者以外の親族に該当する旨を証する書類は、従来の控除対象扶養親族に係る書類と同様です（所法194⑤、所令316の2②、所規73の2②）。具体的には、上記(1)⑥イに掲げる書類と同様です。

ニ その他の整備

上記ハのほか、上記イの改正及び下記③の改正に伴う所要の整備が行われています（所法190二ハ、198④）。また、関連する告示の改正が行われていますが、この改正が行われる範囲や適用関係については、前述「一 基礎控除の改正」の3(2)②と同様となりますので、ご参照ください。

② 年末調整

イ 概要

特定親族特別控除は、年末調整においても適用することができることとされました。具体的には、給与所得者の特定親族特別控除申告書に記載された特定親族（その特定親族が給与所得者の特定親族特別控除申告書等において非居住者である親族である旨の記載がされた者である場合には、所定の書類の提出又は提示がされた特定親族に限ります。）の有無、その特定親族が年末調整の適用を受ける居住者として給与所得者の特定親族特別控除申告書を提出しているかどうか、その特定親族の合計所得金額又はその見積額及びその特定親族の数に応じ、所得税法の規定に準じて計算した特定親族特別控除の額に相当する金額が、年税額の計算上、給与所得控除後の給与等の金額から控除されます（所法190二ホ）。

ロ 給与所得者の特定親族特別控除申告書の創設

上記イの適用を受けようとする場合には、給与等の支払者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、特定親族の氏名や合計所得金額等を記載した申告書（給与所得者の特定親族特別控除申告書）

を、その給与等の支払者を經由して、その給与等に係る所得税の納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（所法195の3①③）。

（注1） 給与所得者の特定親族特別控除申告書が給与等の支払者に受理された場合には、その申告書は、その受理された日に上記の税務署長に提出されたものとみなされます（所法198①）。また、その給与等の支払者が受理したその申告書については、上記の税務署長が提出を求めるまでの間、その給与等の支払者が保存することとされています。ただし、提出期限の属する年の翌年1月10日の翌日から7年を経過する日後においては、保存の必要はありません（所規76の3）。

（注2） 給与所得者の特定親族特別控除申告書は、給与所得者の扶養控除等申告書等と同様の要件の下で、その申告書の提出に代えて、その記載事項を電磁的方法により提供することができます（所法198②③、所令319の2①、所規76の2①～④）。

ハ 給与所得者の特定親族特別控除申告書の記載事項

給与所得者の特定親族特別控除申告書には次に掲げる事項を記載することとされています（所法195の3①、所規74の5①）。

- (イ) 給与等の支払者の氏名又は名称
- (ロ) 申告書を提出する者（以下「申告者」といいます。）の氏名及び住所
- (ハ) 特定親族の氏名及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名）並びにその者のその年の合計所得金額又はその見積額並びにその者が非居住者である親族である場合にはその旨
- (ニ) 特定親族の生年月日、住所及び申告者との続柄
- (ホ) 特定親族の合計所得金額又はその見積

額に応じ、所得税法第84条の2の規定に準じて計算した特定親族特別控除の額に相当する金額及びその計算の基礎

ヘ その他参考となるべき事項

（注） 給与所得者の特定親族特別控除申告書を受理した給与等の支払者は、その申告書に、その給与等の支払者（個人を除きます。）の法人番号を付記することとされています（所規74の5②、76の2④）。

ニ 給与所得者の特定親族特別控除申告書の添付書類

給与所得者の特定親族特別控除申告書に特定親族が非居住者である親族である旨の記載をした居住者は、その記載がされた特定親族についての次に掲げる書類を各人別にその申告書に添付し、又はその申告書の提出の際提示しなければならないこととされています（所法195の3②、所令318の4、所規74の6、47の2⑦⑧）。ただし、給与所得者の扶養控除等申告書の提出の際に提出し、又は提示したその特定親族に係る(イ)に掲げる書類については、その必要はありません（所令318の4ただし書）。なお、これらの書類は、上記(1)⑥の書類と同様です。

- (イ) 戸籍の附票の写しその他の国若しくは地方公共団体が発行した書類及び旅券の写し又は外国政府等が発行した書類（特定親族の氏名、生年月日及び住所等の記載があるものに限ります。）で、特定親族がその居住者の配偶者以外の親族に該当する旨を証するもの（これらの書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）
- (ロ) 金融機関の書類若しくはその写しで為替取引によってその居住者から特定親族に支払をしたことを明らかにするもの、クレジットカード等購入あっせん業者の書類若しくはその写しでクレジットカード等を特定親族が提示等をして、商品等の購入をしたこと等により支払うことと

なる代金等に相当する額の金銭をその居住者から受領し、若しくは受領することとなることを明らかにするもの又は電子決済手段等取引業者の書類若しくはその写しで電子決済手段の移転によってその居住者から特定親族に支払をしたことを明らかにするもので、その居住者がその年において特定親族の生活費又は教育費に充てるための支払を必要の都度、各人に行ったことを明らかにするもの（これらの書類が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。）

ホ その他の整備

給与と所得者の扶養控除等申告書、従たる給与についての扶養控除等申告書又は給与と所得者の配偶者控除等申告書（以下「扶養控除等申告書」といいます。）の提出を受ける給与等の支払者が、その扶養控除等申告書に記載されるべき源泉控除対象配偶者や控除対象扶養親族その他の者（以下「源泉控除対象配偶者等」といいます。）の氏名及び個人番号その他の事項を記載した帳簿（扶養控除等申告書その他の一定の申告書の提出を受けて作成されたものに限りまゝす。）を備えているときは、その給与等の支払者に提出する扶養控除等申告書には、その帳簿に記載されている個人番号の記載は要しないこととされています（所法198④、所規76の2⑤～⑩）。この扶養控除等申告書の範囲に給与と所得者の特定親族特別控除申告書が、源泉控除対象配偶者等の範囲に特定親族がそれぞれ追加されました（所法198④）。

③ 従たる給与等に係る源泉徴収

イ 概要

主たる給与等に係る源泉徴収と同様に、従たる給与等に係る源泉徴収についても、上記(1)の特定親族特別控除の創設に伴い、毎月（日）の給与や賞与に係る源泉徴収の際には、従来の「控除対象扶養親族」に代

えて、「源泉控除対象親族」に該当する者を扶養親族等の数にカウントして税額の計算をすることとされました（所法185、186、別表2・3）。

ロ 特定親族である源泉控除対象親族に係る控除の適用

上記①ロで前述したとおり、一定の場合には従たる給与についての扶養控除等申告書に源泉控除対象親族である旨の記載がされていないものとして、給与等に係る源泉徴収の規定を適用することとされています（所法186の3）。

ハ 従たる給与についての扶養控除等申告書の記載事項等の整備

従たる給与についての扶養控除等申告書は、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と所得者が、源泉控除対象配偶者について控除を受ける配偶者控除又は配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除その他の控除の額の合計額を主たる給与等の支払者から支払を受ける給与等からでは控除しきれないと見込まれる場合に提出できることとされていましたが、今般の改正で、この控除の額の合計額に算入する扶養控除の額が源泉控除対象親族について控除を受ける扶養控除の額とされるとともに、源泉控除対象親族について控除を受ける特定親族特別控除の額についてもこの控除の額の合計額に算入することとされました（所法195①）。その他、従たる給与についての扶養控除等申告書の記載事項等について、控除対象扶養親族を源泉控除対象親族とするといった所要の整備が行われています（所法195①④⑤、所令318、318の2、所規74①）。なお、従たる給与についての扶養控除等申告書に源泉控除対象親族が非居住者である親族である旨を記載した場合に提出又は提示が必要となるその者が提出者の配偶者以外の親族に該当する旨を証する書類は、従来の控除対象扶養親族に係る書類と

同様です（所法195⑤、所令318の2、所規74の2、73の2②）。具体的には、上記(1)⑥イに掲げる書類と同様です。

(3) 公的年金等に係る源泉徴収の改正

① 概要

公的年金等の受給者の扶養親族等申告書を提出した居住者に対して支払う公的年金等について源泉徴収税額を計算する際に、その公的年金等の金額から控除すべき金額の基礎となる扶養親族等の範囲について、その申告書に記載された「控除対象扶養親族」に代えて、その申告書に記載された「源泉控除対象親族」とされました（所法203の3一へ）。これにより、特定親族特別控除の対象である特定親族についても、公的年金等の源泉徴収税額の計算に加味されることとなります。

ただし、この場合の源泉控除対象親族は、合計所得金額の見積額が85万円以下である者に限られています。また、源泉控除対象親族が特定親族に該当する場合には、一人につき52,500円をその公的年金等の金額から控除して源泉徴収税額を計算することとされています（所法203の3一へ）。なお、合計所得金額の見積額が85万円以下である者に限られているのは、特定親族特別控除の控除の額が63万円となる特定親族を対象としているものです。

② 特定親族である源泉控除対象親族に係る控除の適用

公的年金等の受給者の扶養親族等申告書を提出した居住者（②において「対象居住者」といいます。）のその申告書に源泉控除対象親族（特定親族に限り、②において同じです。）である旨の記載がされた者（②において「対象者」といいます。）が、他の者を、その対象者の提出した給与所得者の扶養控除等申告書又は従たる給与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親族として給与等に係る源泉徴収の規定の適用を受けられる場合には、その対象者はその対象居住者の

提出した公的年金等の受給者の扶養親族等申告書に源泉控除対象親族である旨の記載がされていないものとして、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203の4の2）。

③ 公的年金等の受給者の扶養親族等申告書の記載事項等の整備

上記①の改正に併せて、公的年金等の受給者の扶養親族等申告書の記載事項等について、控除対象扶養親族を源泉控除対象親族（合計所得金額の見積額が85万円を超える者を除きます。）とするといった所要の整備が行われています（所法203の6①③⑦、所令319の10、所規77の4①）。なお、公的年金等の受給者の扶養親族等申告書に源泉控除対象親族が非居住者である親族である旨を記載した場合に提出又は提示が必要となるその者が提出者の配偶者以外の親族に該当する旨を証する書類は、従来の控除対象扶養親族に係る書類と同様です（所法203の6③、所令319の10、所規77の5、73の2②）。具体的には、上記(1)⑥イに掲げる書類と同様です。

(4) その他の改正

上記(1)から(3)までの改正に伴い、源泉徴収票の記載事項について整備が行われました。

① 給与所得の源泉徴収票の記載事項

給与所得の源泉徴収票の記載事項に次に掲げる事項が追加されるとともに、所要の整備が行われています（所規93①六・八、別表6(1)）。

イ 給与所得者の特定親族特別控除申告書等に記載されたところに応じた特定親族の数、特定親族の氏名及び個人番号（個人番号を有しない者の場合や給与等の支払を受ける者に交付する源泉徴収票の場合には、氏名）並びに特定親族が非居住者である場合にはその旨及び特定親族に該当する事実

ロ 特定親族を有する居住者について年末調整の規定の定めるところにより計算した特

定親族特別控除の額に相当する金額及びその合計額並びにその特定親族の合計所得金額又はその見積額

② 公的年金等の源泉徴収票の記載事項

公的年金等の源泉徴収票の記載事項について、控除対象扶養親族の数等の事項に代えて、源泉控除対象親族の数等の事項を記載することとされるとともに、源泉控除対象親族のうちに特定親族がある場合にはその数を記載することとされました（所規94の2①七、別表6(3)）。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)①、②及び③（イに係る部分に限ります。）の改正は、令和7年分以後の所得税について適用することとされています（改正法附則6①）。なお、この改正は令和7年12月1日に施行されるため、同日前に同年分の所得税につき確定申告書を提出した者及び同日前に同年分の所得税につき決定を受けた者は、その確定申告書に記載された事項又はその決定に係る事項（これらの事項につき同日前に更正があった場合には、その更正後の事項）につき特定親族特別控除の適用により異動を生ずることとなったときは、その異動を生ずることとなった事項について、同日から5年以内に、税務署長に対し、更正の請求をすることができるとされています（改正法附則6④）。
- (2) 上記2(1)③（イに係る部分を除きます。）の改正は、令和8年分以後の所得税について適用することとされています（改正法附則6②、改正所令附則11）。
- (3) 上記2(1)④の改正は、令和7年分以後の所得税について適用し、令和6年分以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6③）。
- (4) 上記2(1)⑤及び⑥の改正は、令和7年12月1日以後に同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令和6年

分以前の所得税に係る確定申告書を提出する場合については従前どおりとされています（改正法附則8①、改正所規附則3①）。

- (5) 上記2(1)⑦の改正は、令和7年12月1日から施行することとされています（改正法附則1一イ）。
- (6) 上記2(2)①イ、ロ及びニ（所得税法第190条に係る部分に限ります。）並びに③イ及びロの改正は、令和8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（改正法附則9①）。
- (7) 上記2(2)①ハ及び③ハの改正は、令和8年1月1日以後に支払を受けるべき給与等について提出する給与所得者の扶養控除等申告書及び従たる給与についての扶養控除等申告書について適用し、同日前に支払を受けるべき給与等について提出した給与所得者の扶養控除等申告書及び従たる給与についての扶養控除等申告書については従前どおりとされています（改正法附則9④、改正所規附則4）。
- (8) 上記2(2)①ニ（所得税法第190条に係る部分を除きます。）の改正は、令和7年12月1日に施行することとされていますが、同年12月31日までは従前と同様です（改正法附則1一イ、9⑦）。
- (9) 上記2(2)②イ及び④①の改正は、令和7年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日以後であるものについて適用し、同年中に支払うべき給与等でその最後に支払をする日が同年12月1日前であるものについては従前どおりとされています（改正法附則9②、改正所規附則7、10②⑥⑦）。
- (10) 上記2(2)②ロからニまでの改正は、令和7年中に支払を受けるべき給与等でその最後に支払を受ける日が同年12月1日以後であるものについて提出する給与所得者の特定親族特別控除申告書について適用することとされています（改正法附則9⑤）。
- (11) 上記2(2)②ホの改正は、令和7年中に支払を

受けるべき給与等でその最後に支払を受ける日が同年12月1日以後であるものについて提出する扶養控除等申告書について適用し、同年中に支払を受けるべき給与等でその最後に支払を受ける日が同年12月1日前であるものについて提出した扶養控除等申告書については従前どおりとされています（改正法附則9⑥）。

- (12) 上記2(3)①及び②並びに(4)②の改正は、令和8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10①、改正所規附則9、10④⑥）。

- (13) 上記2(3)③の改正は、令和8年1月1日以後に支払を受けるべき公的年金等について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適用し、同日前に支払を受けるべき公的年金等について提出した公的年金等の受給者の扶養親族等申告書については従前どおりとされています（改正法附則10②、改正所規附則6①②）。

四 基礎控除の改正等に伴う所得税法関係の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 雑損控除

① 制度の概要

居住者又はその者と生計を一にする親族の有する資産について、災害、盗難又は横領による損失が生じた場合において、その年における損失の金額の合計額が、損失の金額のうちに含まれている災害関連支出の金額の多寡に応じて定められている限度額を超えるときは、その超える部分の金額が、その者の総所得金額等から雑損控除として控除されます（所法72）。

（注） この控除は、非居住者についても適用されます。

② 雑損控除の対象となる資産の範囲

上記①の雑損控除の対象となる資産は、「居住者（納税者）の有する資産」と「その居住者と生計を一にする配偶者その他の親族で一定の者の有する資産」ですが、この場合の「配偶者その他の親族」は、その年の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額が48万円以下であるものとされていました（旧所令205①）。

（注） この場合の総所得金額は租税特別措置法の規定により所得税法上の総所得金額に含めないで別の課税標準に置き換えられてい

る場合がありますが、租税特別措置法の定めにより、それらを含めたところで計算することとされています。以下同じです。

(2) ひとり親控除

① 制度の概要

居住者がひとり親である場合には、その者のその年分の総所得金額等から35万円がひとり親控除として控除されます（所法81）。

② ひとり親の範囲

上記①のひとり親とは、現に婚姻をしていない者又は配偶者の生死の明らかでない者で一定のもののうち、次に掲げる要件を満たすものをいうこととされていました（所法2①三十一、旧所令11の2）。

イ その者と生計を一にする子で、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48万円以下の子（他の者の同一生計配偶者又は扶養親族とされている者を除きます。）を有すること。

ロ 合計所得金額が500万円以下であること。

ハ その者と事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者として一定のものがいないこと。

(3) 勤労学生控除

① 制度の概要

居住者が勤労学生である場合には、その者のその年分の総所得金額等から27万円が勤労学生控除として控除されます（所法82）。

② 勤労学生の範囲

上記①の「勤労学生」とは、学校の生徒等で、自己の勤労に基づいて得た事業所得、給与所得、退職所得又は雑所得（以下「給与所得等」といいます。）を有するもののうち、合計所得金額が75万円以下であり、かつ、合計所得金額のうち給与所得等以外の所得に係る部分の金額が10万円以下であるものをいうこととされていきました（旧所法2①三十二）。

(4) 配偶者控除

① 制度の概要

居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額等から次に掲げる場合の区分に応じ次に定める金額が配偶者控除として控除されます（旧所法83）。

イ その居住者の合計所得金額が900万円以下である場合……38万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、48万円）

ロ 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……26万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、32万円）

ハ 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……13万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、16万円）

② 控除対象配偶者の範囲

上記①の「控除対象配偶者」とは、同一生計配偶者のうち、合計所得金額が1,000万円以下である居住者の配偶者をいいます（所法2①三十三の二）。

この「同一生計配偶者」とは、居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもののうち、合計所得金額が48万円以下である者をいうこととされていきました（旧所法2①三十

三）。なお、生計を一にする配偶者であっても、青色事業専従者として専従者給与の支払を受けている者又は白色事業専従者に該当する者であるときは、上記の所得要件に関係なく、同一生計配偶者に該当しません。

(5) 扶養控除

① 制度の概要

居住者が控除対象扶養親族を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額等から、控除対象扶養親族1人につき38万円（その控除対象扶養親族が、特定扶養親族（年齢19歳以上23歳未満の者）である場合には63万円、老人扶養親族（年齢70歳以上の者）である場合には48万円）が扶養控除として控除されます（所法84）。

② 控除対象扶養親族の範囲

上記①の「控除対象扶養親族」とは、扶養親族のうち次に掲げる者の区分に応じそれぞれ次に定める者をいいます（所法2①三十四の二）。

イ 居住者……年齢16歳以上の者

ロ 非居住者……年齢16歳以上30歳未満の者及び年齢70歳以上の者並びに年齢30歳以上70歳未満の者であって留学により国内に住所等を有しなくなった者等に該当するもの
この「扶養親族」とは、居住者の親族等で

その居住者と生計を一にするもののうち、合計所得金額が48万円以下である者をいうこととされていきました（旧所法2①三十四）。なお、生計を一にする親族等であっても、青色事業専従者として専従者給与の支払を受けている者又は白色事業専従者に該当する者であるときは、上記の所得要件に関係なく、扶養親族に該当しません。

(注) 租税特別措置法の規定により、居住者の有する老人扶養親族が居住者又は居住者の配偶者の直系尊属であり、かつ、同居を常況としている場合には、同居老親加算として10万円の加算ができることとされ、同居老親に該当

する老人扶養親族に係る扶養控除の控除額は58万円となります（措法41の16）。

(6) 災害減免法の徴収猶予

災害により被害を受け雑損失の金額がある場合で一定の場合には、給与等、公的年金等又は報酬等に対するその年又はその翌年以後3年間（特定非常災害に係る雑損失の繰越控除の特例の適用がある場合には、5年間）の所得税の源泉徴収を猶予することとされています（災害減免法3⑤）。この徴収を猶予される金額は、その支払を受けるべき給与等、公的年金等又は報酬等の収入金額のうち、徴収猶予限度額に達するまでの金額等とされています。

（注） この「徴収猶予限度額」とは、例えば、日雇給与以外の給与等の場合には、雑損失の金額の見積額又は繰越雑損失の金額、給与等の収入金額の見積額に應ずる給与所得控除額並びに障害者控除の額、寡婦控除の額、ひとり親控除の額、勤労学生控除の額、配偶者控除の額、配偶者特別控除の額、扶養控除の額及び基礎控除の額の見積額の合計額とされていました（旧災害減免令9②）。

2 改正の内容

今回の所得税の見直しにおける上記一から三までの改正のうち基礎控除の控除額10万円引上げ及び特定親族特別控除の創設に伴い、基礎控除の控除額等を踏まえて設定されていた金額基準について必要な調整を行うとともに、特定親族特別控除の創設に伴う所要の措置を行うこととされました。所得税法等に関しては、具体的には、以下のとおり改正が行われました。

（注） 所得税の見直しに伴う改正の後掲「租税特別措置法等（所得税関係）の改正」の「第四 その他の改正」の「二 家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例の改正」もご参照ください。

(1) 雑損控除

雑損控除の対象となる資産を有する親族に係

る総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の要件を58万円以下（改正前：48万円以下）に引き上げることとされました（所令205①）。

(2) ひとり親控除

生計を一にする子に係る総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の要件を58万円以下（改正前：48万円以下）に引き上げることとされました（所令11の2②）。

(3) 勤労学生控除

勤労学生の合計所得金額要件を85万円以下（改正前：75万円以下）に引き上げることとされました（所法2①三十二）。

(4) 配偶者控除

同一生計配偶者の合計所得金額要件を58万円以下（改正前：48万円以下）に引き上げることとされました（所法2①三十三）。

（注） 上記の引上げによる効果は、同一生計配偶者が障害者である場合の障害者控除等についても及ぶことになります。また、上記の引上げに伴い配偶者特別控除の対象となる配偶者の合計所得金額要件が58万円超133万円以下（改正前：48万円超133万円以下）となります。

(5) 扶養控除

扶養親族の合計所得金額要件を58万円以下（改正前：48万円以下）に引き上げることとされました（所法2①三十四）。

（注） 上記の引上げによる効果は、扶養親族が障害者である場合の障害者控除等についても及ぶことになります。

(6) 災害減免法の徴収猶予

特定親族特別控除の創設に伴い、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律第3条第5項の規定による徴収猶予の適用を受けようとする場合において、徴収猶予限度額等

の算定をするときは、扶養控除等の他の所得控除と同様に、特定親族特別控除の額の見積額も加味することとされました（災害減免令9②）。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)から(5)までの改正は、令和7年分以後の所得税について適用し、令和6年分以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2①、改正所令附則2①、10①）。また、これらの改正は令和7年12月1日に施行されるため、同日前に同年分の所得税につき確定申告書を提出した者及び同日前に同年分の所得税につき決定を受けた者は、その確定申告書に記載された事項又はその決定に係る事項（これらの事項につき同日前に更正があった場合には、その更正後の事項）につき改正後の制度の適用により異動を生ずることとなったときは、

その異動を生ずることとなった事項について、同日から5年以内に、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（改正法附則2②、改正所令附則2②、10②）。

なお、令和7年分の給与所得者の給与等に係る所得税については、令和7年12月1日以後の給与所得者の扶養控除等異動申告書の提出等により、給与等についての毎月（日）の源泉徴収や年末調整において、改正後の合計所得金額要件等による扶養控除等の適用を受けることとなります。

- (2) 上記2(6)の改正は、令和7年12月1日以後に生ずる災害により被害を受ける場合について適用し、同日前に生じた災害により被害を受けた場合については従前どおりとされています（改正所令附則14）。

第二 金融・証券税制の改正

一 所得税法等の規定による本人確認方法の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 告知等をする際の本人確認書類の提示等

次に掲げる申込書、申告書、告知書若しくは届出書の提出又は告知（以下「告知等」といいます。）（次の①及び⑩から⑫までの告知等は個人のみが対象となります。）をする個人又は法人は、その告知等をする際、その告知等をする相手方に対し、その者の氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号（次の①、⑪及び⑫の告知等のうち一定の告知等においては、加えて生年月日）の記載のある本人確認書類等を提示し、又は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。

- ①（特別）非課税貯蓄申込書又は（特別）非課税貯蓄申告書若しくは（特別）非課税貯蓄限度額変更申告書の提出（所法10②⑤、所令41の2、措法4②、措令2の4③）

- ② 利子等・配当等の受領者の告知又は無記名公社債等の利子等に係る告知書の提出（所法224①②、所令336①、339①）

- ③ 譲渡性預金の譲渡等に関する告知書の提出（所法224の2、所規81の17①）

- ④ 株式等の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の3①、所令342①）

- ⑤ 交付金銭等の受領者の告知（所法224の3③、所令345③）

- ⑥ 償還金等の受領者の告知（旧所法224の3④、所令346③）

- ⑦ 信託受益権の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の4、所令348①）

- ⑧ 先物取引の差金等決済をする者の告知（所法224の5①、所令350の3①）

- ⑨ 金地金等の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の6、所令350の8①）

- ⑩ 特定寄附信託異動申告書の提出（措令2の

35⑩)

- ⑪ 特定口座開設届出書を提出する者の告知等（措法37の11の3④、措令25の10の2⑮、25の10の3①）
- ⑫ 非課税口座開設届出書又は帰国届出書を提出する者の告知等（旧措法37の14⑤四・六⑧⑮、旧措令25の13⑰⑳㉔㉕）
- ⑬ 国外送金等に係る本人口座を開設又は設定する者の告知（国外送金等調書法2六、国外送金等調書令3）
- ⑭ 国外証券移管等に係る本人証券口座を開設する者の告知（国外送金等調書法2十三、国外送金等調書令3の3）
- ⑮ 国外電子決済手段移転等に係る本人電子決済手段勘定を設定する者の告知（国外送金等調書法2二十、国外送金等調書令3の4）
- ⑯ 国外送金等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法3①、国外送金等調書令5③）
- ⑰ 国外証券移管等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法4の2①、国外送金等調書令9の3①）
- ⑱ 国外電子決済手段移転等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法4の4①、国外送金等調書令9の7①）

(2) 個人における署名用電子証明書等の送信による本人確認

個人が告知等をする場合に送信すべき上記(1)の署名用電子証明書等は、それぞれ次のとおりとされています。

- ① 上記(1)①の（特別）非課税貯蓄申込書の提出
上記(1)①の（特別）非課税貯蓄申込書の提出における「署名用電子証明書等」とは、次に掲げる電磁的記録（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。以下同じです。）又は情報が記録された電磁的記録とされていました（旧所

規7③）。

- イ 電子署名等に係る地方公共団体情報システム機構の認証業務に関する法律第3条第1項に規定する署名用電子証明書（以下「署名用電子証明書」といいます。）
- ロ イの署名用電子証明書により確認される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（以下「電子署名」といいます。）が行われた情報で、その署名用電子証明書に係る者の氏名、生年月日及び住所に係るもの
- ② 上記(1)①の（特別）非課税貯蓄申告書又は（特別）非課税貯蓄限度額変更申告書の提出
上記(1)①の（特別）非課税貯蓄申告書又は（特別）非課税貯蓄限度額変更申告書の提出における「署名用電子証明書等」とは、次に掲げる電磁的記録又は情報が記録された電磁的記録とされていました（旧所規7⑥）。
 - イ 署名用電子証明書
 - ロ 地方公共団体情報システム機構により電子署名が行われたイの署名用電子証明書に係る者の個人番号及び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施行規則第1条第2号に規定する個人識別事項に係る情報で、同令第3条第1号の規定により定めるもの
 - ハ イの署名用電子証明書により確認される電子署名が行われた情報で、その署名用電子証明書に係る者の氏名、生年月日、住所及び個人番号に係るもの
- ③ 上記(1)②から⑱までの告知等
上記(1)②から⑱までの告知等における「署名用電子証明書等」とは、次に掲げる者の区分に応じそれぞれ次に定める電磁的記録とされていました（旧所規81の6⑦、旧措規18の12①、旧国外送金等調書規4⑨）。
 - イ 番号既告知者（一定の帳簿に個人番号等が記載されている者等をいいます。以下同じです。）以外の者……その者の次に掲げる電磁的記録又は情報が記録された電磁的

記録

(イ) 署名用電子証明書

(ロ) (イ)の署名用電子証明書に係る者の上記

②ロの情報

- (ハ) (イ)の署名用電子証明書により確認される電子署名が行われた情報で、その署名用電子証明書に係る者の氏名、住所及び個人番号（上記(1)①等の一定の告知等においては、氏名、生年月日、住所及び個人番号）に係るもの

ロ 番号既告知者……その番号既告知者の次に掲げる電磁的記録又は情報が記録された電磁的記録書

(イ) 署名用電子証明書

- (ロ) (イ)の署名用電子証明書により確認される電子署名が行われた情報で、その署名用電子証明書に係る者の氏名及び住所（上記(1)①等の一定の告知等においては、氏名、生年月日及び住所）に係るもの

2 改正の内容

(1) 関連する番号利用法の改正（カード代替電磁的記録の創設）の概要

情報通信技術の活用による行政手続等に係る関係者の利便性の向上並びに行政運営の簡素化及び効率化を図るため、移動端末設備を用いて個人番号カードを代替するための仕組みの創設等の措置を講ずること等を内容とする「情報通信技術の活用による行政手続等に係る関係者の利便性の向上並びに行政運営の簡素化及び効率化を図るためのデジタル社会形成基本法等の一部を改正する法律案」が、第213回国会に提出され、令和6年5月31日に可決・成立し、同年6月7日に法律第46号として公布されています。

この「情報通信技術の活用による行政手続等に係る関係者の利便性の向上並びに行政運営の簡素化及び効率化を図るためのデジタル社会形成基本法等の一部を改正する法律（令和6年法律第46号）」第3条の規定による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（以下「番号利用法」といいます。）の改正により、スマートフォンから番号利用法第2条第8項に規定するカード代替電磁的記録（以下「カード代替電磁的記録」といいます。）を送信する方法によって個人番号カードと同様に番号利用法上の本人確認ができる仕組みが設けられました（番号利用法2⑧、16二、18の2～18の4）。

(2) 番号利用法の改正を踏まえた個人における本人確認方法の改正

上記(1)の改正を踏まえ、上記1(1)の告知等の本人確認手続その他の手続において、改正前の「署名用電子証明書等」を送信する方法に代えて、スマートフォンを用いて「カード代替電磁的記録」を送信する方法によることができることとされました。上記1(1)の告知等については、具体的には次のとおりです。

① 上記1(1)①の（特別）非課税貯蓄申込書の提出

上記1(1)①の（特別）非課税貯蓄申込書の提出における「署名用電子証明書等」の範囲に、カード代替電磁的記録（番号利用法第18条の2第6項の規定により送信をされたものに限ります。以下同じです。）で、そのカード代替電磁的記録に係る者の氏名、生年月日及び住所に係るものが追加されました（所規7③）。

② 上記1(1)①の（特別）非課税貯蓄申告書又は（特別）非課税貯蓄限度額変更申告書の提出

上記1(1)①の（特別）非課税貯蓄申告書又は（特別）非課税貯蓄限度額変更申告書の提出における「署名用電子証明書等」の範囲に、カード代替電磁的記録で、そのカード代替電磁的記録に係る者の氏名、生年月日、住所及び個人番号に係るものが追加されました（所規7⑥）。

③ 上記1(1)②から⑱までの告知等

上記1(1)②から⑱までの告知等における

「署名用電子証明書等」の範囲に、次に掲げる者の区分に応じそれぞれ次に定める電磁的記録が追加されました（所規81の6⑦、措規18の11②、18の12①、18の15の3⑦、国外送金等調書規4⑨）。

イ 番号既告知者以外の者……カード代替電磁的記録で、そのカード代替電磁的記録に係る者の氏名、住所及び個人番号（上記1(1)⑪等の一定の告知等においては、氏名、生年月日、住所及び個人番号）に係るもの

ロ 番号既告知者……カード代替電磁的記録で、そのカード代替電磁的記録に係る者の氏名及び住所（上記1(1)⑪等の一定の告知等においては、氏名、生年月日及び住所）

に係るもの

（注） 番号利用法第18条の2第6項において、カード代替電磁的記録を一定の確認を受けることができるものとして提供するときは、内閣総理大臣の認定を受けたプログラムを用いて送信を行うこととされており、税法上の本人確認手続はこの方法によることとなります。これは番号利用法上の本人確認に利用する場合と同様です（番号利用法16二）。

3 適用関係

上記2(2)の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正所規附則1、改正措規附則1、改正国外送金等調書規附則）。

二 信託に係る所得の金額の計算の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 法人課税信託である受益者等の存しない信託について、その後において居住者がその信託の所得税法第13条第1項の受益者（同条第2項の規定により同条1項の受益者とみなされる者を含むものとし、清算中における受益者を除きます。）となったことにより、その信託がその法人課税信託である受益者等の存しない信託に該当しないこととなった場合（その信託が、法人課税信託のうち受益権を表示する証券を発行する定めのある信託又は法人が委託者となる一定の信託に該当することとなった場合を除きます。）には、その受益者等となった居住者は、その法人課税信託である受益者等の存しない信託の受託法人からその信託の信託財産に属する資産及び負債を、その該当しないこととなった時の直前の受託法人の帳簿価額に相当する金額（以下「帳簿価額相当額」といいます。）により引継ぎを受けたものとして、その居住者の各年分の各種所得の金額を計算することとされています（旧所法67の3①、所令197の3①）。

（注1） 上記の「受益者等」とは次に掲げる者を

いいます。以下同じです。

① 所得税法第13条第1項に規定する受益者としての権利を現に有する信託の受益者

② 所得税法第13条第2項の規定により、上記①の受益者とみなされる信託の変更をする権限（軽微な変更をする一定の権限を除きます。）を現に有し、かつ、信託の信託財産の給付を受けることとされている者（上記①の受益者を除きます。）

（注2） 上記の「清算中における受益者」とは、信託法第183条第6項において、信託の清算中は受益者とみなすこととされている同法第182条第1項第2号に規定する帰属権利者をいいます。

(2) 居住者が上記(1)により法人課税信託である受益者等の存しない信託からその信託財産に属する資産及び負債の引継ぎを受けたものとされた場合におけるその引継ぎにより生じた収益の額は、その居住者のその引継ぎを受けた日の属する年分の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされています（所法67の3②）。

この場合において、その収益の額は、その信託財産に属する資産の帳簿価額の合計額がその信託財産に属する負債の帳簿価額の合計額を超える場合のその超える部分の金額に相当する金額とされています（旧所令197の3④）。

2 改正の内容等

上記1の制度を利用することにより、信託財産に属する株式を受益者等として指定した役員等に交付する場合には、株式の譲渡時まで課税を繰り延べることが可能となっていました。このような場合にも給与所得等として課税を行うことで給与等を現金で得ている者とのバランス等を図る観点から、信託財産に属する一定の株式の発行人等が委託者であること等の要件を満たす受益者等の存しない信託について、受益者等が指定されて法人課税信託に該当しなくなった場合には、その時に、受益者等のその株式の取得に係る経済的利益について給与所得等として課税を行うこととし、その受益者等はその時の価額によりその株式を取得したものとされました。

具体的には、以下の改正が行われました。

- (1) 法人課税信託が特定法人課税信託であるときは、その受託法人の信託財産に属する特定株式については、その特定株式を受益者等が指定されて法人課税信託に該当しなくなった時における価額（その価額が帳簿価額相当額に満たない場合には、その帳簿価額相当額）により取得したものとみなして、居住者の各年分の各種所得の金額を計算するものとし、その特定株式のその帳簿価額相当額は、その居住者のその取得した日の属する年分の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされました（所法67の3③）。

(注) 上記の改正により、法人課税信託に該当しなくなった時における特定株式の価額相当額について課税されることとなりますが、その特定株式の帳簿価額相当額については総収入金額に算入しないこととされています。これは、受益者等の存しない法人課税信託については、

信託財産に属する資産を有するものとみなすべき者が存しないものの、一義的な所得の帰属主体である受託法人に対して各事業年度の所得に対する法人税が課税され、委託者から受託法人に対する資産の信託について受託法人において受贈益を認識していることから、その帳簿価額相当額については引き続き課税しないこととするものです。

- (2) 上記(1)の特定法人課税信託、特定株式及び発行人等の意義は以下のとおりです。

① 特定法人課税信託

その受託法人の信託財産に属する特定株式に係る発行人等が委託者となる法人課税信託で、その特定株式の発行人の役員又は従業員の勤続年数、業績その他の基準を勘案して、その役員又は従業員（役員又は従業員であった者を含みます。）がその受益者等となるべき者として指定されるものをいいます（所法67の3④一）。

② 特定株式

譲渡についての制限その他の条件が付されている株式以外の株式をいい、具体的には、所得税法施行令第84条第1項に規定する特定譲渡制限付株式以外の株式とされています（所法67の3④二、所令197の3②）。

(注) 上記の「特定譲渡制限付株式」とは、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をいいます（所令84①）。こ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、受益者等に対して課税することが可能であることから、本制度の対象となる株式の範囲から除かれています。

③ 発行人等

特定株式の発行人、その発行人の役員

等（役員若しくは従業員又は株主をいいます。以下同じです。）又はその役員等と特殊の関係のある個人及び法人をいいます（所法67の3④三）。

イ 上記の役員等と特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とされています（所令197の3③）。

(イ) 役員等の親族

(ロ) 役員等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

(ハ) 役員等の使用人

(ニ) 上記(イ)から(ハ)までに掲げる者以外の者で役員等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

(ホ) 上記(ロ)から(ニ)までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

ロ 上記の役員等と特殊の関係のある法人は、次に掲げる法人とされています（所令197の3④）。

(イ) 役員等（これと上記イの特殊の関係のある個人を含みます。以下「対象役員等」といいます。）が法人を支配している場合におけるその法人

(ロ) 対象役員等及びこれと上記(イ)の特殊の関係のある法人が他の法人を支配している場合における当該他の法人

(ハ) 対象役員等及びこれと上記(イ)及び(ロ)の

特殊の関係のある法人が他の法人を支配している場合における当該他の法人

(注) 上記ロ(イ)から(ハ)までの「(他の) 法人を支配している場合」については法人税法施行令第4条第3項の規定を準用することとされており、具体的には、次のとおりとされました（所令197の3⑤）。

i 法人の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合

ii 法人の議決権につき、その総数（その議決権を行使することができない株主等が有するその議決権の数を除きます。）の100分の50を超える数を有する場合

iii 法人の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（その法人が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員）に限りまします。）の総数の半数を超える数を占める場合

3 適用関係

上記2の改正は、令和7年4月1日以後に効力が生ずる特定法人課税信託について適用されます（改正法附則5）。

三 個人の告知手続等に関する改正

1 改正前の制度の概要

(1) 告知等をする際の本人確認書類の提示等

次に掲げる告知又は告知書若しくは届出書（以下「告知書等」といいます。）の提出をする個人は、その告知又は告知書等の提出をする際、その告知又は告知書等の提出をする相手方に対し、その者の氏名、住所及び個人番号（次の⑨及び⑩の制度については、加えて生年月日）の記載のある本人確認書類を提示し、又は署名用

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。

① 利子等・配当等の受領者の告知又は無記名公社債等の利子等に係る告知書の提出（所法224①②、所令336①、339①）

② 譲渡性預金の譲渡等に関する告知書の提出（所法224の2、所規81の17①）

③ 株式等の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の3①、所令342①）

④ 交付金銭等の受領者の告知（所法224の3

- ③、所令345③)
- ⑤ 償還金等の受領者の告知（所法224の3④、所令346③）
- ⑥ 信託受益権の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の4、所令348①）
- ⑦ 先物取引の差金等決済をする者の告知（所法224の5①、所令350の3①）
- ⑧ 金地金等の譲渡の対価の受領者の告知（所法224の6、所令350の8①）
- ⑨ 特定口座開設届出書を提出する者の告知（措法37の11の3④、措令25の10の3①）
- ⑩ 非課税口座開設届出書又は帰国届出書を提出する者の告知（旧措法37の14⑧②⑤、措令25の13③④）
- ⑪ 国外送金等に係る本人口座を開設又は設定する者の告知（国外送金等調書法2六、国外送金等調書令3）
- ⑫ 国外証券移管等に係る本人証券口座を開設する者の告知（国外送金等調書法2十三、国外送金等調書令3の3）
- ⑬ 国外電子決済手段移転等に係る本人電子決済手段勘定を設定する者の告知（国外送金等調書法2二十、国外送金等調書令3の4）
- ⑭ 国外送金等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法3①、国外送金等調書令5③）
- ⑮ 国外証券移管等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法4の2①、国外送金等調書令9の3①）
- ⑯ 国外電子決済手段移転等をする者の告知書の提出（国外送金等調書法4の4①、国外送金等調書令9の7①）

(2) 番号既告知者に係る個人番号の告知の特例

- ① 上記(1)の告知又は告知書等の提出を受ける者が、その告知又は告知書等の提出をする個人の個人番号その他一定の事項を記載した帳簿を備えている場合には、その告知又は告知書等の提出をする個人は、その者の個人番号の告知又は告知書等への記載を要しないこととされています。ただし、その告知又は告知

書等の提出をする個人の氏名、住所又は個人番号が、その帳簿に記載されたその者の氏名、住所又は個人番号と異なる場合には、改めてこれらの事項について告知又は告知書等の提出をすることが必要となります（所法224①、224の3①③④、224の4、224の5①、224の6、旧措法37の11の3④、37の14⑧②⑤、国外送金等調書法3①、4の2①、4の4①、旧所令336①④、339①、342①④、345③⑤、346③⑤、348①④、350の3①④、350の8①④、旧措令25の10の3①⑤、25の13③③④、旧国外送金等調書令3、3の3、3の4、5②、9の3④、9の7④、旧所規81の9①、81の17①⑥、旧措規18の15の3①⑥、旧国外送金等調書規3①⑥⑨）。

- ② なお、上記①の帳簿は、本人確認書類の提示又は署名用電子証明書等の送信を受けて作成されたものに限ることとされています（旧所令336④、342④、345⑤、346⑤、348④、350の3④、350の8④、旧措令25の10の3⑤、25の13③③、旧国外送金等調書令5②、9の3④、9の7④、旧所規81の9①、81の17⑥、旧国外送金等調書規3①⑥⑨）。

- ③ 上記①の帳簿に記載すべき一定の事項は、次に掲げる事項とされています。また、この帳簿は、その閉鎖の日の属する年の翌年から5年間保存しなければならないこととされています（旧所規81の6⑧⑨、81の9②、81の17⑦、81の20③、81の25③、81の29③、81の33③、81の36④、81の38②、旧措規18の12⑥⑦、18の15の3①④⑤、旧国外送金等調書規3②③⑦⑩、5①、11の2②、11の6②）。

イ 本人確認書類の提示又は署名用電子証明書等の送信をした者の氏名、住所及び個人番号

ロ その提示又は送信を受けた年月日及びその提示を受けた本人確認書類の名称又は署名用電子証明書等の送信を受けた旨

ハ その他参考となるべき事項

(注) 上記(1)①から⑧まで及び⑪から⑯までの告

知又は告知書の提出については、法人番号の告知に関しても上記と同様の特例（番号既告知者に係る法人番号の告知の特例）が設けられています。

(3) 帳簿を備えている場合の本人確認書類の提示等の特例

① 上記(1)⑭から⑯までの告知書の提出をする者が一定の者に該当する場合において、その告知書の提出を受ける者がその告知書の提出をする者の氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号を記載した帳簿書類を備えているときは、その者は本人確認書類の提示又は署名用電子証明書等の送信を要しないこととされています。ただし、その告知書に記載されている氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号がその帳簿書類に記載されているその者の氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号と異なるときは、その者は本人確認書類の提示又は署名用電子証明書等の送信をし、その告知書の提出を受ける者が本人確認をする必要があります（旧国外送金等調書令5⑤、9の3③、9の7③）。

② なお、上記の帳簿書類は、本人確認書類の写しの添付があるもの又はその作成の際に送信を受けた署名用電子証明書等を併せて保存しているものに限ることとされています（旧国外送金等調書令5⑤、9の3③、9の7③）。

(注) 上記の「一定の者」とは、国外送金等をする前にその国外送金等に係る金融機関の営業所等を通じてした他の国外送金等について、その金融機関の営業所等の長の本人確認を受けた者等をいいます（旧国外送金等調書規5②、11の2①、11の6①）。

(4) 国外送金等に係る告知書の提出義務のない公共法人等の範囲

次に掲げる者（以下「公共法人等」といいます。）が行う国外送金等については、その国外送金等をする者は告知書の提出を要しないこと

とされています（国外送金等調書法3①、旧国外送金等調書令4①）。

- ① 国
- ② 法人税法別表第一に掲げる公共法人
- ③ 特別の法律により設立された法人（その特別の法律において、その法人の名称が定められ、かつ、その名称として用いられた文字を他の者の名称の文字として用いてはならない旨の定めのあるものに限ります。）

④ 金融機関

⑤ 金融商品取引業者（第一種金融商品取引業を行う者（第一種少額電子募集取扱業者を除きます。）に限ります。）

⑥ 外国政府、外国の地方公共団体、外国の中央銀行及び我が国が加盟している国際機関

(注) 上記④に掲げる「金融機関」とは、具体的には、次の金融機関をいうこととされています（国外送金等調書法2三、国外送金等調書令2）。

イ 銀行、長期信用銀行、信用金庫、信用金庫連合会、労働金庫、労働金庫連合会、信用協同組合及び信用協同組合連合会

ロ 業として貯金の受入れをすることができる農業協同組合、農業協同組合連合会、漁業協同組合、漁業協同組合連合会、水産加工業協同組合及び水産加工業協同組合連合会

ハ 日本銀行、農林中央金庫、株式会社商工組合中央金庫、株式会社日本政策投資銀行及び株式会社国際協力銀行

ニ 資金移動業者

2 改正の内容

(1) 預貯金口座付番制度の創設に伴う個人の告知手続の整備

① 預貯金者の意思に基づく個人番号の利用による預貯金口座の管理等に関する法律（預貯金口座付番制度の創設）の概要

行政運営の効率化及び行政分野におけるより公正な給付と負担の確保に資するとともに、

預貯金者の利益の保護を図るため、預貯金者の意思に基づく個人番号の利用による預貯金口座の管理に関する制度及び災害時又は相続時に預貯金者又はその相続人の求めに応じて預金保険機構が預貯金口座に関する情報を提供する制度を創設すること等を内容とする「預貯金者の意思に基づく個人番号の利用による預貯金口座の管理等に関する法律案」が第204回国会に提出され、令和3年5月12日に可決・成立し、同月19日に法律第39号として公布されています。この「預貯金者の意思に基づく個人番号の利用による預貯金口座の管理等に関する法律（令和3年法律第39号。以下「口座管理法」といいます。）」により、預貯金者の意思に基づくことを前提に、一度に複数の金融機関の預貯金口座へ個人番号の付番が行える仕組み（以下「預貯金口座付番制度」といいます。）が創設されています。

（注） 預貯金口座に個人番号が付番された後、預貯金者又はその相続人は、災害時又は相続時にその預貯金口座に関する情報の提供を受けることができるようになります。

預貯金口座付番制度のうち関連する主な内容については、次のとおりです。

イ 預貯金者による付番の申出等

預貯金者による付番の申出又は承諾は、預貯金口座を開設する金融機関に対し行います（口座管理法3①②）。申出又は承諾を受けた金融機関（以下「受付金融機関」といいます。）は、その預貯金者の本人確認や他の金融機関で開設する預貯金口座への付番の希望の有無の確認を行った上で、預金保険機構に対しその預貯金者の氏名、住所及び生年月日（以下「本人特定事項」といいます。）等を通知します（口座管理法3③⑤⑥）。

受付金融機関は、上記の本人確認において預貯金者に対し個人番号の提供を求めることができることとされていますが（口座管理法3③後段）、個人番号の提供を受け

ることができなかった場合には預金保険機構に対し預貯金者の個人番号の通知を求めることができることとされています（口座管理法3④）。

（注） この付番の申出は預金保険機構に対し直接行うことも可能です。なお、この場合の預貯金者の本人確認は、預金保険機構が行います（口座管理法4①②）。

ロ 預金保険機構による個人番号の通知等

上記イによる通知等を受けた預金保険機構は、預貯金者が付番を希望する各金融機関に対し預貯金者の本人特定事項を通知し、その通知を通じて預貯金口座がその預貯金者を名義人とするものであることが確認できた場合は、各金融機関に対しその預貯金者の個人番号を通知しなければならないこととされています（口座管理法5①～③）。

ハ 個人番号の利用による預貯金口座の管理
金融機関は、上記イ又はロによる個人番号の通知又は提供を受けた場合には、その預貯金者に係る預貯金口座について、預貯金者の本人特定事項その他一定の事項を個人番号により検索することができる状態で管理しなければなりません（口座管理法6①）。この管理をする金融機関等は、預金保険機構に対し、その預貯金者の本人特定事項及び個人番号を正確かつ最新の内容に保つために必要な情報の提供を求めることができることとされています（口座管理法9①②）。

② 預貯金口座付番制度の創設に伴う個人の告知手続の整備

従来、金融機関は、預貯金者の本人特定事項等の情報について預貯金者本人からの本人確認書類の提示等を通じて把握していましたが、預貯金口座付番制度開始後、金融機関は預貯金者本人からではなく、上記①イからハまでのとおり、預金保険機構からの通知や提供を通じてその預貯金者の本人特定事項や個人番号を把握する場面が生じ得ます。こうし

た預金保険機構から提供される情報は、受付金融機関及び預金保険機構による本人確認が行われた上で、また、実務上地方公共団体情報システム機構（J-LIS）との情報連携を通じて提供することとされており、その正確性が担保されているといえます。

これまでも、個人番号の告知については、納税者及び金融機関等の本人確認等の事務負担を軽減する観点から、上記 1(2)の特例の創設など個人番号の告知方法等についての特例を設ける等の見直しを行ってきていますが、今般、上記の預貯金口座付番制度により金融機関が預金保険機構から通知等を受けた預貯金者に係る情報をこれらの特例の適用に活用できるようにするための整備が行われました。具体的には、次のとおり整備されました。

イ 番号既告知者に係る個人番号の告知の特例の整備

(イ) 上記 1(2)の適用を受けるために上記 1(1)の告知又は告知書等の提出を受ける者が作成すべき帳簿の要件（上記 1(2)②）に、その告知又は告知書等の提出をする個人に係る特定通知等を受けて作成されたものであることが追加されました（所令 336④、342④、345⑤、346⑤、348④、350の 3④、350の 8④、措令 25の 10の 3⑤、25の 13③③、国外送金等調書令 5②、9の 3④、9の 7④、所規 81の 9①、81の 17⑥、国外送金等調書規 3①⑥⑨）。

上記の「特定通知等」とは、次に掲げる通知又は提供をいいます（所令 336④、措令 25の 10の 3⑤、25の 13③③、国外送金等調書令 5②、所規 81の 6⑩、措規 18の 12⑧、18の 15の 3⑩⑥、国外送金等調書規 5②）。以下同じです。

- i 口座管理法第 5 条第 3 項の規定による通知（上記①ロの預金保険機構による個人番号の通知）
- ii 預貯金者の意思に基づく個人番号の利用による預貯金口座の管理等に関する

法律施行規則（令和 6 年内閣府、デジタル庁、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省令第 1 号。以下「口座管理法規則」といいます。）第 26 条第 1 号に掲げる業務による同号に規定する通知（上記①イの受付金融機関の求めに応じ預金保険機構が行う個人番号の通知）

- iii 口座管理法規則第 26 条第 4 号に掲げる業務による同号に規定する情報の提供（上記①ハの金融機関の求めに応じ預金保険機構が行う情報の提供）

(ロ) 上記(イ)の改正に伴い、上記(イ)の帳簿が上記 1(1)の告知又は告知書等の提出をする個人に係る特定通知等を受けて作成されたものである場合には、その帳簿に記載すべき事項は次に掲げる事項とされました。また、この帳簿についても、上記 1(2)①の帳簿と同様に、その閉鎖の日の属する年の翌年から 5 年間保存しなければならないこととされています（所規 81の 6⑧⑨、81の 9②、81の 17⑦、81の 20③、81の 25③、81の 29③、81の 33③、81の 36④、81の 38②、措規 18の 12⑥⑦、18の 15の 3⑭⑮、国外送金等調書規 3②③⑦⑩、5①、11の 2②、11の 6②）。

- i 特定通知等に係る者の氏名、住所及び個人番号
- ii その特定通知等を受けた年月日及びその特定通知等を受けた旨
- iii その他参考となるべき事項

ロ 帳簿を備えている場合の本人確認書類の提示等の特例の整備

上記 1(3)の適用を受けるために上記 1(1)⑭から⑯までの告知書の提出を受ける者が作成すべき帳簿書類の要件（上記 1(3)②）に、その告知書の提出をする個人に係る特定通知等を受けて作成されたものであることが追加されました（国外送金等調書令 5⑤、9の 3③、9の 7③）。

(2) 非上場有価証券特例仲介等業者の除外

上記1(4)に掲げる国外送金等をする者の告知書の提出を要しない公共法人等のうち上記1(4)⑤の第一種金融商品取引業を行う者の範囲から、非上場有価証券特例仲介等業者が除外されました（国外送金等調書令4①四）。

非上場有価証券特例仲介等業者は、金融商品取引法及び投資信託及び投資法人に関する法律の一部を改正する法律（令和6年法律第32号）によって創設された類型で、第一種金融商品取引業のうち特定投資家を対象とした非上場有価証券の仲介等の業務のみを行う者をいうこととされています。この非上場有価証券特例仲介等業者は、従来の第一種金融商品取引業を行う者（証券会社等）と異なり、他の業務との兼業規制がかけられていないことから、一般の事業会

社が行う国外送金等との差別化を図ることができないため、告知書の提出を要しない第一種金融商品取引業を行う者の範囲から除外されたものです。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)②の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正所令附則1、改正措令附則1、改正国外送金等調書令附則、改正所規附則1、改正措規附則1、改正国外送金等調書規附則）。
- (2) 上記2(2)の改正は、金融商品取引法及び投資信託及び投資法人に関する法律の一部を改正する法律の施行の日（令和7年5月1日）から施行されています（改正国外送金等調書令附則ただし書）。

四 所有株式に対応する資本金等の額の計算方法の改正

1 改正前の制度の概要

- (1) 法人の株主等がその法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額がその法人の資本金等の額のうちその交付の基因となったその法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は金銭の分配とみなす（以下「みなし配当等」といいます。）こととされています（所法25①、旧所令61①②）。

- ① その法人の分割型分割（適格分割型分割を除きます。）
- ② その法人の株式分配（適格株式分配を除きます。）
- ③ その他一定の事由

- (2) 上記(1)の「その法人の株式又は出資に対応する部分の金額」のうち上記(1)①及び②に係る金額は、次に掲げる事由の区分に応じそれぞれ次

に定める金額とされています（旧所令61②二・三）。

- ① 上記(1)①に掲げる事由……分割資本金等（次の算式により計算した金額をいいます。）をその分割法人の分割型分割に係る株式等の総数（出資にあつては、総額）で除し、これにその分割法人の株主等がその分割型分割の直前に有していたその分割法人のその分割型分割に係る株式等の数（出資にあつては、金額）を乗じて計算した金額

＜算式＞

$$\begin{array}{l} \text{分割型分割の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{＜分割移転割合＞}}{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}} \\ \text{前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額} \end{array}$$

- (注1) 上記算式の前事業年度終了の時とは、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をいい、分割型分割の日

以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその分割型分割の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、中間期間終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額となります。

(注2) 前事業年度終了の時（上記（注1）の場合には、中間期間終了の時）から分割型分割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

(注3) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分数の分子の金額が0を超え、かつ、上記算式の分数の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注4) 上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合（その分母の金額が0に満たない場合を除きます。）には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

② 上記(1)②に掲げる事由……分配資本金額等（次の算式により計算した金額をいいます。）をその現物分配法人のその株式分配に係る株式等の総数（出資にあっては、総額）で除し、これにその現物分配法人の株主等がその株式分配の直前に有していたその現物分配法人のその株式分配に係る株式等の数（出資にあっては、金額）を乗じて計算した金額

《算式》

$$\begin{array}{l} \text{株式分配の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{＜分配移転割合＞}}{\text{株式分配の直前のその株式分配に係る完全子法人の株式等の帳簿価額に相当する金額}} \\ \times \text{前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額} \end{array}$$

(注1) 上記算式の前事業年度終了の時とは、株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいい、株式分配の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、中間期間終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額となります。

(注2) 前事業年度終了の時（上記（注1）の場合には、中間期間終了の時）から株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

(注3) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分数の分子の金額が0を超え、かつ、上記算式の分数の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注4) 上記算式の分数の分子の金額が0以下

である場合には、上記算式の分数の分子の金額は0とします。また、上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合（その分母の金額が0に満たない場合を除きます。）には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

2 改正の内容

通算法人が行った分割型分割又は株式分配（以下「分割型分割等」といいます。）により調整対象通算法人の株式等を分割承継法人に移転し、又は現物分配法人の株主等に交付する場合には、その分割型分割等に係る調整対象通算法人の株式等の帳簿価額については修正前帳簿価額及び修正帳簿価額により調整した金額を用いて、みなし配当等の額の計算の基礎となる所有株式に対応する資本金等の額を計算することとされました（所令61②二・三⑥九～十一）。

（注） 法人税法と同様の改正を行うものです。この改正の趣旨及び詳細については、後掲「法人税法の改正」の「二 組織再編税制」の2(2)をご参照ください。

具体的には、上記1(2)①及び②に定める金額について、次のとおり見直すこととされました。

(1) 分割型分割に係る所有株式に対応する資本金等の額（上記1(2)①に定める金額）

通算法人である分割法人が分割型分割の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その分割型分割によりその分割法人の株主等が金銭等の交付を受けるときにおけるその分割法人の資本金等の額のうちその分割法人の株式等に対応する部分の金額（分割資本金額等）の計算上その分割型分割の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記1(2)①の分割移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

① 割合の分母の金額について、その分割型分割の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額

に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額を減算することとされました（所令61②二イ）。

② 割合の分子の金額について、その分割型分割により分割承継法人に調整対象通算法人の株式等に移転する場合には、その移転する調整対象通算法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額とすることとされました（所令61②二ロ）。その株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額は、具体的には、次の算式により計算した金額とされています。

《算式》

その調整対象通算法人の株式等の修正帳簿価額	その分割型分割によりその分割法人から
その分割法人がその分割型分割の直前に有している株式等の数（出資にあっては、金額）	その分割承継法人に移転したその調整対象通算法人の株式等の数（出資にあっては、金額）

(2) 株式分配に係る所有株式に対応する資本金等の額（上記1(2)②に定める金額）

通算法人である現物分配法人が株式分配の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その株式分配によりその現物分配法人の株主等が金銭等の交付を受けるときにおけるその現物分配法人の資本金等の額のうちその現物分配法人の株式等に対応する部分の金額（分配資本金額等）の計算上その株式分配の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記1(2)②の分配移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

① 割合の分母の金額について、その株式分配の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超え

る場合におけるその超える部分の金額を減算することとされました（所令61②ニイ・三イ）。

- ② 割合の分子の金額について、その株式分配に係る完全子法人の株式等が調整対象通算法人の株式等である場合には、その完全子法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額とすることとされました（所令61②三口）。

（注） その株式分配が認定株式分配に係る課税の特例（措法68の2）の適用がある株式分配である場合における上記の割合の分子の金額は、次の算式により計算した金額となります（措令39の34の2②）。

＜算式＞

その完全子法人の株式等の修正帳簿価額	その株式分配によりその現物分配法人の株主等に交付したその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）
その現物分配法人がその株式分配の直前に有していたその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）	×

- (3) 上記(1)及び(2)の調整対象通算法人、修正帳簿価額及び修正前帳簿価額の意義は以下のとおりです。

① 調整対象通算法人

調整対象通算法人は、分割型分割等に係る分割法人又は現物分配法人（以下「分割法人等」といいます。）が通算法人である場合における他の通算法人のうちその分割型分割等に基因して通算終了事由（通算承認がその効力を失うことをいいます。以下同じです。）が生ずるものとされています（所令61⑥九）。

（注） 上記の他の通算法人からは、初年度離脱通算法人及び通算親法人を除くこととされています。

② 修正前帳簿価額

修正前帳簿価額は、調整対象通算法人について分割型分割等に基因して通算終了事由が生じた場合におけるその調整対象通算法人の株式等を有していた法人のその株式等の投資簿価修正（法令119の3⑤）の計算の基礎となるその通算終了事由が生じた時の直前の帳

簿価額に相当する金額をいいます（所令61⑥十）。

③ 修正帳簿価額

修正帳簿価額は、調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額に、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時において有する資産の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の3第5項第1号に掲げる金額）と、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時において有する負債の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の3第5項第2号に掲げる金額）と、それぞれみなして法人税法施行令第119条の3第5項（同令第119条の4第1項後段の規定によりその例により計算する場合を含みます。以下同じです。）の規定を適用した場合における簿価純資産不足額を加算し、又はその修正前帳簿価額からこれらをみなして同令第119条の3第5項の規定を適用した場合における簿価純資産超過額を減算した金額とされています（所令61⑥十一）。

（注） 上記の負債には、新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。

前期期末時とは、分割型分割等に係る分割法人等の上記1(2)①及び②の算式の前事業年度終了の時をいい、その終了の時がその調整対象通算法人の事業年度又は中間期間終了の時でない場合には、前事業年度終了の時の属するその調整対象通算法人の事業年度終了の時とされ、その事業年度がその分割型分割等の日の前日の属する事業年度である場合には、さらにその前事業年度終了の時とされています。

なお、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額は、

次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（所令61⑥十一イ(1)(2)）。

イ 前期期末時からその分割型分割等の直前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加した場合……その増加した金額

ロ その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額に満たないとき……その満たない部分の金額

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時においてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（このロ及び下記ニの金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（所規18③）。

また、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額は、次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（所令61⑥十一ロ(1)(2)）。

ハ 前期期末時からその分割型分割等の直前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が減少した場合……その減少した金額

ニ その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額を超えるとき……その超える部分の金額

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時においてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（上記ロ及びこのニの金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（所規18③）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和7年4月1日以後に行われる分割型分割及び株式分配について適用し、同日以前に行われた分割型分割及び株式分配については、従前どおりとされています（改正所令附則3）。

五 特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあった場合の受益権の取得価額の計算規定の創設等

1 改正前の制度の概要

(1) 資本の払戻し等があった場合の株式等の取得価額の計算方法

① 居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）を発行した法人の資本の払戻し又は解散による残余財産の分配（以下(2)において「払戻し等」といいます。）として金銭その他の資産を取得した場合には、その払

戻し等のあった日の属する年以後の各年における旧株の評価額（すなわち、旧株を譲渡した場合の譲渡原価）の計算については、その計算の基礎となる旧株1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額から旧株1株の従前の取得価額にその払戻し等に係る払戻し等割合を乗じて計算した金額を控除した金額とされ、かつ、その旧株は、同日において取得されたものとみなされます（旧所令114①）。

- ② 旧株を発行した法人は、払戻し等を行った場合には、その払戻し等を受けた個人に対し、その払戻し等に係る払戻等割合を通知しなければならないこととされています（旧所令114⑤）。

（注） 上記の「払戻等割合」は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の割合とされています（旧所令114①）。

- イ ロ及びハ以外の場合……所得税法施行令第61条第2項第4号イに規定する割合
- ロ その払戻し等が2以上の種類の株式を発行していた法人が行った資本の払戻しである場合……所得税法施行令第61条第2項第4号ロに規定する割合
- ハ その払戻し等が出資等減少分配である場合……所得税法施行令第61条第2項第5号に規定する割合

(2) 株式等の譲渡の対価の受領者等の告知及び支払調書

① 償還金等の受領者の告知

国内において償還金等（次に掲げる金銭及び金銭その他の資産をいいます。以下同じです。）の交付を受ける者は、その交付を受けるべき時まで、その都度、その者の氏名又は名称及び住所を、その償還金等の交付をする者に告知しなければならないこととされています（旧所法224の3④、所令346③）。

イ 投資信託若しくは特定受益証券発行信託の終了若しくは一部の解約又は特定受益証券発行信託に係る信託の分割により交付を受ける金銭その他の資産のうち一定のもの

（注） 上記の「金銭その他の資産のうち一定のもの」とは、投資信託等の終了若しくは一部の解約又は特定受益証券発行信託の分割により交付を受ける金銭その他の資産のうち、所得税法施行令第58条の規定により収益の分配の額として利子所得又は配当所得の収入金額とされる部分の金額を除いた金額とされています（所令

346①②）。

ロ 社債的受益権又は公社債の元本の償還により交付を受ける金銭その他の資産（その金銭その他の資産とともに交付を受ける金銭その他の資産で公社債の元本の価額の変動に基因するものを含みます。）

ハ 分離利子公社債（公社債で元本に係る部分と利子に係る部分とに分離されてそれぞれ独立して取引されるもののうち、その利子に係る部分であった公社債をいいます。）に係る利子として交付を受ける金銭その他の資産

② 株式等の譲渡の対価等の支払調書

居住者等に対し国内において償還金等の交付をする者は、その支払の確定した日の属する年の翌年1月31日までにその償還金等の交付を受ける者の各人別に、株式等の譲渡の対価等の支払調書を、その交付をする者の事務所、事業所その他これらに準ずるものでその償還金等の交付事務を取り扱うものの所在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225①十、所規90の2①）。

(3) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等

① 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例

国外転出をする居住者が、その国外転出の時に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、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その他一定の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（所法60の2）。

イ 譲渡等により有価証券等の価額が下落した場合の課税所得の修正

国外転出の日の属する年分の所得税について上記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満了基準日までに、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国外転出の時において課税された価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価額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2⑧）。

この再計算をする場合に、その有価証券等について、有価証券等を発行した法人の資本の払戻し等が生じた場合には、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おける有価証券等の価額をその国外転出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170⑤⑥）。

ロ 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、国外転出の時において課税された価額に相当する金額を下回るときは、その下回る価額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）。なお、国外転出の後に、その有価証券等を発行した法人の資本の払戻し等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、この再計算の適用の可否の判定をします（旧所令170⑤⑥）。

② 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

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）。

この贈与等の時における課税の適用を受けた有価証券等についても、上記①イ及びロと同様の課税の減免措置が設けられています（所法60の3⑧⑪）。

2 改正の内容

受益証券発行信託に関する会計の見直しが行われ、元本を直接減額して受益者に金銭を分配することができることとされたことに伴い、上記1(1)から(3)までの制度が次のとおり改正されました。なお、受益証券発行信託に関する会計の見直しの趣旨及び詳細については、後掲「法人税法の改正」の「三 その他」の7(2)をご参照ください。

(1) 特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあった場合の受益権の取得価額の計算規定の創設

居住者が、その有する特定受益証券発行信託の受益権（以下「旧受益権」といいます。）に係る特定受益証券発行信託の元本の払戻し（その特定受益証券発行信託に係る信託の終了若しくは一部の解約又は信託の分割によるものを除きます。以下同じです。）により金銭の交付を受けた場合には、その払戻しの時における一般株式等に係る譲渡所得等の金額又は上場株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上、旧受益権の取得価額の一部が必要経費又は取得費として控除されることから、その払戻しのあった日の属

する年以後の各年における旧受益権 1 口当たりの取得価額は、次の算式により計算することとされました（所令114④）。

《算式》

$$\text{旧受益権 1 口当たりの取得価額} = \frac{\text{旧受益権 1 口の従前の取得価額} - \text{旧受益権 1 口の従前の取得価額}}{\text{元本減少割合}} \times \text{元本減少割合}$$

※ 上記の元本減少割合は、次により計算した割合となります。

$$\text{元本減少割合} = \frac{\text{その払戻しにより減少した元本の額}}{\text{その旧受益権に係る特定受益証券発行信託のその払戻しの直前の元本の額}}$$

（注） 上記の割合に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、これを切り上げます。

また、旧受益権に係る特定受益証券発行信託の受託者は、その特定受益証券発行信託の元本の払戻しを行った場合には、その払戻しを受けた個人に対し、元本減少割合を通知しなければならないこととされました（所令114⑤）。

(2) 株式等の譲渡の対価の受領者等の告知及び支払調書の改正

特定受益証券発行信託の元本の払戻しにより交付を受ける金銭の額について、一般株式等に係る譲渡所得等又は上場株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみなして譲渡益課税を行うこととされたことに伴い、上記 1(2)①の償還金等の範囲に、特定受益証券発行信託の元本の払戻しにより交付を受ける金銭が追加されました（所法224の 3 ④二）。

(3) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等の改正

国外転出時に有していた特定受益証券発行信託の受益権について、国外転出の時にその受益権に係る特定受益証券発行信託の元本の払戻しにより金銭の交付を受けた場合には、旧受益権（その払戻しの前から引き続き有している特定受益証券発行信託の受益権）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(3)①イ及びロの減免措置の適用の可否を判定することとされました（所令170⑤十三⑥）。

《算式》

$$\text{旧受益権 1 口当たりの国外転出時評価額} = \frac{\text{旧受益権 1 口の従前の国外転出時評価額} - \text{旧受益権 1 口の従前の国外転出時評価額}}{\text{元本減少割合}} \times \text{元本減少割合}$$

※ 上記の「元本減少割合」については、上記(1)をご参照ください。

（注） 上記 1(3)②の「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」についても、上記と同様の改正が行われています（所令170の 2 ②③）。

3 適用関係

- (1) 上記 2(1)及び(3)の改正は、令和 8 年 4 月 1 日以後に行われる特定受益証券発行信託の元本の払戻しについて適用されます（改正所令附則 6、8）。
- (2) 上記 2(2)の改正は、令和 8 年 4 月 1 日以後に行われる償還金等の交付について適用されます（改正法附則12）。

第三 その他の改正

一 減価償却資産の範囲の改正

1 改正前の制度の概要

- (1) 個人が、その年12月31日において有する減価

償却資産について、その個人が選定した償却の方法により、耐用年数に応じて計算した金額は、その年分の不動産所得、事業所得、山林所得又

は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することとされています（所法49）。

- (2) この減価償却資産の範囲については、不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（時の経過によりその価値の減少しないものを除きます。）とされています（所法2①十九、旧所令6）。

- ① 建物及びその附属設備
- ② 構築物
- ③ 機械及び装置
- ④ 船舶
- ⑤ 航空機
- ⑥ 車両及び運搬具
- ⑦ 工具、器具及び備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含みます。）
- ⑧ 次の無形固定資産
 - イ 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含みます。）
 - ロ 漁業権（入漁権を含みます。）
 - ハ ダム使用权
 - ニ 水利権
 - ホ 特許権
 - ヘ 実用新案権
 - ト 意匠権
 - チ 商標権
 - リ ソフトウエア
 - ヌ 育成者権
 - ル 樹木採取権
 - ヲ 漁港水面施設運営権
 - ワ 営業権
 - カ 専用側線利用権
 - コ 鉄道軌道連絡通行施設利用権
 - タ 電気ガス供給施設利用権
 - レ 水道施設利用権

ソ 工業用水道施設利用権

ツ 電気通信施設利用権

- ⑨ 牛、馬その他の一定の生物（上記⑦に該当するものを除きます。）

2 改正の内容

二酸化炭素の貯留事業の健全な発達等を図るとともに、公共の安全を確保するため、二酸化炭素の貯留事業に係る許可制度及び貯留権の創設、貯留事業における保安の確保のために必要な措置の義務付け、二酸化炭素が貯蔵された事業場の長期的な管理のための制度の整備、導管輸送事業に係る届出制度の創設等の措置を講ずることを目的とした「二酸化炭素の貯留事業に関する法律案」が、第213回通常国会に提出され、令和6年5月17日に可決・成立し、同月24日に公布されました。同法（以下「二酸化炭素貯留事業法」といいます。）において、貯留区域内の貯留層における二酸化炭素を貯留層に貯蔵する事業の用に供する貯留等工作物をその貯留区域に設置し、及び運用し、並びにその貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利として「貯留権」が定められ、試掘区域における試掘の用に供する貯留等工作物をその試掘区域に設置し、及び運用し、並びにその試掘区域において試掘を行う権利として「試掘権」が定められました。

上記の二酸化炭素貯留事業法の試掘権（以下「貯留試掘権」といいます。）に関する規定の施行に伴い、貯留試掘権について、次のとおり整備が行われました。

（注1） 二酸化炭素貯留事業法は、一部の規定を除き、公布の日から起算して2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おり（二酸化炭素貯留事業法附則1）、その政令は、今後定められる予定です。なお、試掘権に関する規定は、令和6年11月18日から施行されています（二酸化炭素貯留事業法附則1三、二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行期日を定める政令）。

（注2） この改正は令和6年度税制改正事項ですが、二酸化炭素貯留事業法のうち貯留試掘権に関

する規定の施行に合わせて令和6年11月1日に公布された「二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和6年政令第342号）」及び同月15日に公布された「減価償却資産の耐用年数等に関する省令及び法人税法施行規則の一部を改正する省令（令和6年財務省令第63号）」において措置されています。

(1) 減価償却資産の範囲の見直し

貯留試掘権が、減価償却資産（上記1(2)⑧の無形固定資産）とされました（所令6八口）。

上記に伴い、上記1(2)⑧イの鉱業権に含めることとされる「租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利」から貯留試掘権を除くこととされました（所令6八イ、耐用年数省

令1）。

(2) 貯留試掘権の償却方法

貯留試掘権の償却方法は、定額法とされています（所令120の2①四）。

(3) 貯留試掘権の耐用年数

貯留試掘権の耐用年数は、6年とされています（耐用年数省令1②二イ）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和6年11月18日から施行されています（二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令附則①、改正耐用年数省令等附則）。

二 退職所得課税の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 退職所得

① 退職所得の意義

「退職所得」とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与（以下「退職手当等」といいます。）に係る所得をいいます（所法30①）。

② 退職所得の金額

退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1に相当する金額とされています。ただし、その年中の退職手当等が短期退職手当等である場合には次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされ、その年中の退職手当等が特定役員退職手当等である場合にはその退職手当等に係る収入金額から退職所得控除額を控除した残額とされています（所法30②）。

イ その短期退職手当等の収入金額から退職

所得控除額を控除した残額が300万円以下である場合……当該残額の2分の1に相当する金額

ロ イに掲げる場合以外の場合……150万円とその短期退職手当等の収入金額から300万円に退職所得控除額を加算した金額を控除した残額との合計額

（注1） 上記の「短期退職手当等」とは、退職手当等のうち、退職手当等の支払をする者から短期勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものであって、特定役員退職手当等に該当しないものをいいます（所法30④）。

また、上記の「短期勤続年数」とは、退職手当等に係る調整後勤続期間（下記④の勤続期間の計算又は下記④イからハまでによる計算をした期間をいいます。以下同じです。）のうち、その退職手当等の支払を受ける居住者（以下「退職所得者」といいます。）が役員等以外の者として勤務した期間により計算した勤続年数

が5年以下であるものをいいます（所法30④、所令69の2①）。

（注2） 上記の「特定役員退職手当等」とは、退職手当等のうち、役員等（次のイからハまでに掲げる者をいいます。以下同じです。）としての勤続年数（以下「役員等勤続年数」といいます。）が5年以下である者が、退職手当等の支払者からその役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいいます（所法30⑤）。

イ 法人税法第2条第15号に規定する役員

ロ 国会議員及び地方公共団体の議会の議員

ハ 国家公務員及び地方公務員

役員等勤続年数は、退職手当等に係る調整後勤続期間のうち、その退職所得者が役員等として勤務した期間により計算します（所法30⑤、所令69の2②）。

③ 退職手当等とみなす一時金

企業年金など、外部拠出した年金制度等から退職に基因して支払を受ける一時金については、給与の支払者から直接支払を受けるものではないため、原則としては退職手当等ではないものの、その性質は退職手当等と同様なので、退職手当等とみなすこととされています（所法31）。

④ 退職所得控除額の計算

退職所得控除額は、勤続年数を基に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める算式により計算した金額とされています（所法30③）。

《算式》

・ 勤続年数が20年以下の場合……40万円×勤続年数

・ 勤続年数が20年超の場合……800万円＋70万円×（勤続年数－20年）

退職所得控除額を計算する際の勤続年数は、退職手当等について、退職所得者が退職手当

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（以下「勤続期間」といいます。）

により計算します（所法30③一、所令69①）。

ただし、次のイからハまでに掲げる場合に該当するときはそれぞれイからハまでに定めるところにより計算します。

イ 退職所得者が退職手当等の支払者の下において就職の日から退職の日までに一時勤務しなかった期間がある場合……その一時勤務しなかった期間前にその支払者の下において引き続き勤務した期間を勤続期間に加算した期間により計算します（所令69①一イ）。

ロ 退職所得者が退職手当等の支払者の下において勤務しなかった期間に他の者の下において勤務したことがある場合において、その支払者がその退職手当等の支払金額の計算の基礎とする期間のうちに他の者の下において勤務した期間を含めて計算するとき……その他の者の下において勤務した期間を勤続期間に加算した期間により計算します（所令69①一口）。

ハ 退職所得者が退職手当等の支払者から前に退職手当等の支払を受けたことがある場合……前に支払を受けた退職手当等の支払金額の計算の基礎とされた期間の末日以前の期間は、勤続期間又はイ若しくはロにより加算すべき期間に含まれないものとして、勤続期間の計算又はイ若しくはロの計算を行います。

ただし、その支払者がその退職手当等の支払金額の計算の基礎とする期間のうちに、前に支払を受けた退職手当等の支払金額の計算の基礎とされた期間を含めて計算する場合には、その期間は、これらの期間に含まれるものとしてこれらの計算を行うものとされています（所令69①一ハ）。

また、退職一時金等（上記③の退職手当等とみなされる一時金をいいます。以下同じで

す。)に係る勤続年数及びその年に二以上の退職手当等又は退職一時金等の支給を受ける場合の勤続年数は、それぞれ次のニ及びホのとおり計算します(所令69①二、三)。

ニ 退職一時金等については、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をいい、その期間の計算が時の経過に従って計算した期間によらず、これに一定の期間を加算して計算した期間によっている場合には、その加算をしなかったものとして計算した期間をいいます。以下同じです。)により計算します(所令69①二、所規18の3)。

ホ その年に二以上の退職手当等又は退職一時金等の支給を受ける場合には、これらの退職手当等又は退職一時金等のそれぞれについて、上記の勤続期間の計算又はイからニまでによる計算をした期間のうち、最も長い期間によって計算します。ただし、その最も長い期間以外の期間のうちにその最も長い期間と重複しない期間があるときは、その重複しない部分の期間(上記の勤続期間の計算又はイからニまでに準じて計算した期間)をその最も長い期間に加算して計算します(所令69①三)。

なお、勤続年数を計算する際、その計算した期間に1年未満の端数が生じたときは、これを1年として勤続年数を計算します(所令69②)。また、退職手当等の支払者には、その者が相続人である場合にはその被相続人を含むものとし、その者が合併後存続する法人又は合併により設立された法人である場合には合併により消滅した法人を含むものとし、その者が法人の分割により資産及び負債の移転を受けた法人である場合にはその分割によりその資産及び負債の移転を行った法人を含むものとされます(所令69③)。

⑤ 退職所得控除額の計算の特例

イ 前年以前に支給を受けた退職手当等に係

る勤続期間を通算して計算されている場合の退職所得控除額の特例

退職所得者が、(a)退職手当等の支払者の下において勤務しなかった期間に他の者の下において勤務したことがあり、かつ、その他の者から前に退職手当等の支払を受けている場合において、今回の退職手当等の支払者がその支払う退職手当等の支払金額の計算の基礎とする期間のうちにその他の者の下において勤務した期間を含めて計算するとき又は(b)退職手当等の支払者から前に退職手当等の支払を受けたことがある場合において、今回の退職手当等の支払者がその支払金額の計算の基礎とする期間のうちに、前に支払を受けた退職手当等の支払金額の計算の基礎とされた期間を含めて計算するときは、今回支払を受ける退職手当等に対する退職所得控除額は、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とされています(所法30⑥一、所令70①一)。

(イ) 今回支払を受ける退職手当等につき勤続年数を基に上記④の算式により計算した退職所得控除額

(ロ) 他の者から前に支払を受けた退職手当等又は前に支払を受けた退職手当等につき上記④イからホまでにより計算した期間を勤続年数とみなして上記④の算式により計算した退職所得控除額

ロ 退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例

退職所得者が、その年の前年以前4年内(その年に確定拠出年金法に基づく老齢給付金として支給される一時金の支払を受ける場合には19年内。以下ロにおいて同じです。)に退職手当等(上記の前に支払を受けた退職手当等を除きます。)の支払を受け、かつ、その年に退職手当等の支払を受けた場合において、その年に支払を受けた退職手当等につき上記④イからホまでによ

り計算した期間の基礎となった勤続期間等（上記④の勤続期間及び上記④イからハまでにより加算すべき期間又は組合員等であった期間をいいます。以下同じです。）の一部がその年の前年以前4年以内に支払を受けた退職手当等に係る勤続期間等と重複している場合の、その年に支払を受ける退職手当等についての退職所得控除額は、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とされています（所法30⑥一、旧所令70①二、③）。

（イ）今回支払を受ける退職手当等につき勤続年数を基に上記④の算式により計算した退職所得控除額

（ロ）重複している部分の期間（その期間に1年未満の端数があるときは、その端数を切り捨てた期間）を勤続年数とみなして上記④の算式により計算した退職所得控除額

なお、上記の勤続期間等の重複について調整計算をする場合において、その年の前年以前4年以内に支払を受けた退職手当等の収入金額が、当該退職手当等について上記の勤続期間等の重複について調整計算をしないで計算した退職所得控除額に満たないときは、当該退職手当等の支払金額の計算の基礎となった勤続期間等のうち、当該退職手当等に係る就職の日又は組合員等であった期間の初日から次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める数（その数に1に満たない端数が生じたときは、これを切り捨てた数）に相当する年数を経過した日の前日までの期間を、当該退職手当等の勤続期間等とみなして、上記の勤続期間等の重複について調整計算をすることとされています（所令70②）。

（ハ）前の退職手当等の収入金額が800万円以下である場合……当該収入金額を40万円を除して計算した数

（ニ）前の退職手当等の収入金額が800万円

を超える場合……当該収入金額から800万円を控除した金額を70万円を除して計算した数に20を加算した数

ハ 退職所得控除額の最低控除額の特例

退職所得控除額の最低控除額は、上記④の算式により計算した退職所得控除額（上記イ及びロの適用がある場合には、その適用後の退職所得控除額）が、80万円に満たない場合には、80万円とされます（所法30⑥二）。

ニ 障害退職の場合の退職所得控除額の特例

障害者になったことに直接基因して退職したと認められる場合には、上記④の算式により計算した退職所得控除額（上記イ及びロの適用がある場合には、その適用後の退職所得控除額）に100万円を加算した金額が退職所得控除額とされます（所法30⑥三）。

（2）退職所得に係る源泉徴収

① 概要

退職所得者に対し国内において退職手当等を支払う者は、その支払の際、その退職手当等について所得税を源泉徴収し、その源泉徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならないこととされています（所法199）。

② 退職所得の受給に関する申告書

退職所得者は、退職手当等の支払を受ける時までに、一定の事項を記載した退職所得の受給に関する申告書（以下「退職受給申告書」といいます。）をその退職手当等の支払者を経由して、納税地の所轄税務署長に提出することとされており、退職手当等の支払者はその退職受給申告書を基にその退職手当等に対する源泉徴収税額を計算することになります（所法203①、旧所規77①）。この退職受給申告書については、その退職受給申告書の提出の際に經由すべき退職手当等の支払者において、その退職受給申告書の提出期限の属

する年の翌年1月10日の翌日から7年間保存するものとされています（旧所規77⑥ただし書）。なお、所轄税務署長がその退職手当等の支払者に対しその退職受給申告書の提出を求めるときは、その退職手当等の支払者は提出しなければならないこととされています（旧所規77⑥本文）。

③ 退職所得の源泉徴収票

イ 提出義務者、提出期限等

退職手当等の支払者は、その年において支払の確定した退職手当等について、その支払を受ける者（以下「退職手当等受給者」といいます。）の各人別に源泉徴収票2通を作成し、その退職の日以後一月以内に、1通を税務署長に提出し、他の1通を退職手当等受給者に交付しなければならないこととされています（所法226②）。

ロ 提出省略範囲

退職所得の源泉徴収票は、法人の役員（相談役、顧問その他これらに類する者を含みます。以下同じです。）に対して支払う退職手当等以外の退職手当等については、上記イの税務署長への提出を要しないこととされています（旧所規94②）。

2 改正の内容

(1) 退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例の改正

① 改正の趣旨

退職金は、一時にまとめて相当額が支払われ、長期間にわたる勤務の対価の一括後払いなどの性格を持っているため、課税に当たっては、累進税率の適用を緩和し、税負担の平準化を図る観点から、退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1を課税対象とする、いわゆる「2分の1課税」の措置が講じられており、他の所得に比べて税負担が軽減されています。このため、その退職手当等を受給する年の前年以前4年以内に他の退職手当等の支払を受けていた場合

において、これらの退職手当等に係る勤続期間等の全部又は一部が重複しているときは、課税の公平性の観点から、上記1(1)⑤ロのとおり、その勤続期間等の重複について調整した上で退職所得控除額を計算することとされています。

確定拠出年金法に基づく老齢給付金として支給される一時金（以下「老齢一時金」といいます。）についても退職所得課税の対象とされていますが、老齢一時金については、その受給者が60歳から75歳までの間にその受給日を任意に選べることを踏まえて、課税の公平性の観点から、その年に老齢一時金の受給をした場合には、上記の勤続期間等の重複について調整をする対象の退職手当等は、その老齢一時金の受給をする年の前年以前19年以内に支払を受けたものとされています。他方で、先に老齢一時金の受給を受け、後に老齢一時金以外の退職手当等の支払を受けた場合には、勤続期間等の重複について調整をする対象の退職手当等は、原則どおり、その退職手当等を受給する年の前年以前4年以内に支払を受けたものに限られていました。したがって、例えば、60歳で老齢一時金の受給を受け、65歳で老齢一時金以外の退職手当等の支払を受けた場合には、これらの退職手当等の勤続期間等の重複については調整はされないこととされていました。

近年、定年の引上げ等により退職手当等の受給年齢が65歳以降となるケースが増加することが見込まれる中、老齢一時金と老齢一時金以外の退職手当等の間隔が5年より長くなる場合も多くなると想定されることも踏まえ、課税の公平性の観点から、老齢一時金を先に受給している場合についても特例を設けることとされました。具体的には、先に老齢一時金の受給を受け、後に老齢一時金以外の退職手当等の支払を受けた場合には、勤続期間等の重複について調整をする対象の退職手当等は、その退職手当等を受給する年の前年以前

9年以内に支払を受けたものとされました。

② 改正の内容

老齢一時金以外の退職手当等の支払を受ける年（以下「受給年」といいます。）の前年以前9年以内に老齢一時金（令和8年1月1日以後に支払を受けたものに限ります。）の支払を受けた場合において、受給年に支払を受けた退職手当等に係る勤続期間等の一部が、その老齢一時金を含む、受給年の前年以前9年以内に支払を受けた退職手当等（令和8年1月1日以後に支払を受けたものに限ります。）に係る勤続期間等と重複している場合には、それらの退職手当等を上記1(1)⑤ロの「退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例」の対象に追加することとされました（所令70①二(1)）。なお、上記の場合において、令和8年1月1日前に支払を受けた退職手当等であっても、その退職手当等が受給年の前年以前4年以内に支払を受けたものであり、その退職手当等に係る勤続期間等が、受給年に支払を受けた退職手当等に係る勤続期間等の一部と重複している場合には、改正前と同時に「退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例」の対象とされます（所令70①二(2)）。

(2) 退職受給申告書の改正

上記1(2)②のとおり、退職受給申告書については、その退職手当等の支払者において、その退職受給申告書の提出期限の属する年の翌年1月10日の翌日から7年間保存することとされていますが、上記(1)の改正に伴い、その退職手当等が老齢一時金に該当する場合には、その退職手当等の支払者において、その退職受給申告書の提出期限の属する年の翌年1月10日の翌日から10年間保存することとされました（所規77⑥ただし書）。なお、所轄税務署長が求める場合には、その退職手当等の支払者はその退職受給申告書を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が、この提出義務は改正

の前後で変わりません（所規77⑥本文）。

(3) 退職所得の源泉徴収票の改正

① 退職所得の源泉徴収票に係る提出省略範囲の改正

近年は働き方やライフコースが多様化する中で転職をする者が増加していること、また、老齢一時金の受給者が増加していることなどから、生涯において複数の退職手当等を受給する者が増えており、今後もそのような者が増えていくと考えられますが、そのような状況において上記(1)の「退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例」を適切に執行するためには、税務当局において退職所得に係る源泉徴収の情報が必要となります。また、令和4年度決算検査報告において、会計検査院から国税庁に対して、退職手当等の支払を受けた居住者が所得税の確定申告を行う場合に退職所得の金額を加算した合計所得金額に応じて基礎控除等が適正に適用されているかについて指摘が行われたところです。このような状況を踏まえ、税務当局の適正執行の確保などの観点から、退職所得の源泉徴収票の提出省略範囲を定める規定が廃止され、法人の役員以外の居住者に対して支払う退職手当等に係る退職所得の源泉徴収票についても、税務署長に提出しなければならないこととされました（旧所規94②）。

② 退職所得の源泉徴収票の様式及び記載要領の見直し

近年は老齢一時金の受給者が増加しており、また、退職時に行使することを前提としたストックオプションを含め株式報酬制度を導入する企業が増えているなど退職手当等の種類が多様化する中で、税務当局の適正執行の確保などの観点から、その支払われた退職手当等が退職一時金等に該当するなどの場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める番号を記載することとするなど、退職所得の源泉徴収票の様式及び備考欄について所

要の改正が行われています（所規別表6(ニ)）。

イ その退職手当等が、退職一時金等に該当する場合（ロに掲げる場合を除きます。）

1

ロ その退職手当等が、老齢一時金に該当する場合 2

ハ その退職手当等が、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ことにより受けた経済的利益に該当する場合（ホ及びトに掲げる場合を除きます。） 3

（注） 上記の「特定譲渡制限付株式」とは、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をいい、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（所令84①、所規19の4①）。

(イ) 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その合併に係る合併法人の譲渡制限付株式又は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による完全支配関係（法人税法第2条第12号の7の6に規定する完全支配関係をいいます。（ロ）において同じです。）がある場合におけるその法人の譲渡制限付株式

(ロ) 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その分割型分割に係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による完全支配関係がある場合に

おけるその法人の譲渡制限付株式

ニ その退職手当等が、発行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株式の取得に係る経済的利益に該当する場合（ヘ及びトに掲げる場合を除きます。） 4

ホ その退職手当等の支払金額の総額が、イからニまでの退職手当等のいずれにも該当しない一般的な退職手当等（以下「一般的退職手当等」といいます。）の支払金額とハの経済的利益の価額に相当する金額との合計額である場合 5

ヘ その退職手当等の支払金額の総額が、一般的退職手当等の支払金額とニの経済的利益の価額に相当する金額との合計額である場合 6

ト その退職手当等の支払金額の総額が、一般的退職手当等の支払金額、ハの経済的利益の価額に相当する金額及びニの経済的利益の価額に相当する金額の合計額である場合 7

なお、上記のホからトまでの場合に該当するときは、それぞれの経済的利益の価額を「摘要」の欄に記載することとされています。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、令和8年分以後の所得税について適用し、令和7年分以前の所得税については従前どおりとされています（改正所令附則4）。

(2) 上記2(2)の改正は、令和8年1月1日以後に支払を受けるべき退職手当等について受理する退職受給申告書について適用し、同日前に支払を受けるべき退職手当等について受理する退職受給申告書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2(3)の改正は、令和8年1月1日以後に支払うべき退職手当等について提出し、又は交付する源泉徴収票について適用し、同日前に支払うべき退職手当等について提出し、又は交付

した源泉徴収票については従前どおりとされています（改正所規附則 8、10③）。なお、源泉徴収票の書式は、当分の間、旧書式の源泉徴収

票に新書式に準じてその内容を記載することで、新書式の源泉徴収票に代えることができます（改正所規附則10⑥）。

三 国庫補助金等の総収入金額不算入制度の改正

1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者が、各年において固定資産（山林を含みます。以下同じです。）の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金又は給付金その他これらに準ずる次の①から⑧までに掲げるもの（以下「国庫補助金等」といいます。）の交付を受けた場合（その国庫補助金等の返還を要しないことがその年12月31日（その者がその年の中途において死亡し、又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。以下同じです。）までに確定した場合に限ります。）において、その年12月31日までにその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をしたときは、その交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額（その固定資産がその年の前年以前の各年において取得又は改良をした減価償却資産である場合には、その国庫補助金等の額を基礎として計算した金額）は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされています（所法42①、旧所令89）。

- ① 障害者の雇用の促進等に関する法律に基づく独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構の助成金
- ② 福祉用具の研究開発及び普及の促進に関する法律に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金
- ③ 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金（外国試験研究機関等又は外国試験研究機関等の研究員と共同して行う試験研究に関する助成金を除きます。）
- ④ 特定高度情報通信技術活用システムの開発

供給及び導入の促進に関する法律に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金

- ⑤ 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の供給確保事業助成金
 - ⑥ 独立行政法人農畜産業振興機構法に基づく独立行政法人農畜産業振興機構の補助金
 - ⑦ 独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構法に基づく独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構の供給確保事業助成金
 - ⑧ 日本たばこ産業株式会社が日本たばこ産業株式会社法の認可を受けた事業計画に定めるところに従って交付する葉たばこの生産基盤の強化のための助成金
- (2) また、居住者が各年において国庫補助金等の交付に代わるべきものとして交付を受ける固定資産を取得した場合には、その固定資産の価額に相当する金額は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされています（所法42②）。

2 改正の内容

上記 1(1)の国庫補助金等に、国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法第15条第3号の2に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の補助金が追加されました（所令89三）。

（注） 上記の補助金は、具体的には、革新的な鉱工業技術を活用して新たな事業の開拓を行う事業者であって、その事業の将来における成長発展を加速するために外部からの投資を受けることが特に必要と認められるものに対して国立研究

開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構が交付する鉱工業技術に関する研究開発の成果の企業化に必要な事業活動に要する資金に充てるための補助金です。

3 適用関係

上記2の改正は、個人が令和7年4月1日以後に交付を受ける補助金について適用することとされています（改正所令附則5）。

四 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（一定の利子税を除きます。）
 - 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 森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律の規定による森林環境税及び森林環境税に係る延滞金
 - ⑤ 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。）
 - ⑥ 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等
 - ⑦ 罰金及び科料並びに過料
 - ⑧ 一定の損害賠償金
 - ⑨ 次の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
 - ヘ 医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律
- (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⑧までに掲げるものの額又は上記(2)の金銭の額等は、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45④）。

2 改正の内容

スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律（令和6年法律第58号）の制定による課徴金制度（自社OSを通じたアプリストアの限定、他社のアプリストアの利用妨害等の禁止行為をした特定ソフトウェア事業者に対して公正取引委員会がその行為に係る商品又は役務の売上額の20%相当額を課徴金として納付することを命ずる制度）の導入に伴い、居住者が納付する同法の規定による課徴金及び延滞金の額は、必要経費に算入しないこととされました（所法45①十五）。

3 適用関係

上記2の改正は、スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律の施行の日から施行することとされています（改正法附則1七）。

（注） スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律の施行の日は、同法の公布の日（令和6年6月19日）

から起算して1年6月を超えない範囲内において政令で定める日とされており（スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る

競争の促進に関する法律附則1）、その政令は、今後定められます。

五 リース取引に関する改正

1 改正前の制度の概要

(1) リース取引

居住者がリース取引を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産（以下「リース資産」といいます。）の賃貸人から賃借人への引渡しの際にそのリース資産の売買があったものとして賃貸人又は賃借人である居住者の各年分の各種所得の金額を計算することとされています（所法67の2①）。

また、居住者が譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限りです。）を条件に資産の売買を行った場合において、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、その資産の売買はなかったものとし、かつ、譲受人から譲渡人に対する金銭の貸付けがあったものとして、譲受人又は譲渡人である居住者の各年分の各種所得の金額を計算することとされています（所法67の2②）。

リース取引とは、資産の賃貸借で、次の要件に該当するものをいいます（所法67の2③）。いわゆるファイナンス・リース取引です。

- ① その賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。
- ② その賃貸借に係る賃借人がその賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、その資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

（注） 土地の賃貸借のうち、所得税法施行令第79条の規定の適用のあるもの及び次の要件（これらに準ずるものを含みます。）のいずれにも

該当しないものは、リース取引の範囲から除外することとされています（所令197の2①）。

イ その土地の賃貸借に係る契約において定められている賃貸借期間の終了の時又はその賃貸借期間の中途において、その土地が無償又は名目的な対価の額でその賃貸借に係る賃借人に譲渡されるものであること。

ロ その土地の賃貸借に係る賃借人に対し、賃貸借期間終了の時又は賃貸借期間の中途においてその土地を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

(2) 賃借人の処理（償却費の額の計算）

- ① 居住者が行った資産の賃貸借がリース取引に該当する場合には、上記(1)のとおり、そのリース資産の賃貸人から賃借人への引渡しの際にそのリース資産の売買があったものとされ、賃借人においては、所有権移転外リース取引以外のリース取引により取得したものとされるリース資産について自己の固定資産と同一の方法により償却費の額の計算を行い、所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産についてリース期間定額法により償却費の額の計算を行うこととされています（旧所令120の2①六）。

（注1） 所有権移転外リース取引とは、リース取引のうち、次のいずれかに該当するものの（これらに準ずるものを含みます。）以外のものをいいます（旧所令120の2②五）。

イ リース期間終了の時又はリース期間の中途において、そのリース取引に係る契約において定められているそのリース取引の目的とされている資産（以

下「目的資産」といいます。)が無償又は名目的な対価の額でそのリース取引に係る賃借人に譲渡されるものであること。

ロ そのリース取引に係る賃借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

ハ 目的資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、その目的資産がその使用可能期間中そのリース取引に係る賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること又はその目的資産の識別が困難であると認められるものであること。

ニ リース期間が目的資産の耐用年数に比して相当短いもの(そのリース取引に係る賃借人の所得税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限ります。)であること。

(注2) リース期間とは、リース取引に係る契約において定められているリース資産の賃貸借の期間をいいます(所令120の2②七)。

② リース期間定額法とは、所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産の取得価額(その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれている場合には、その取得価額からその残価保証額を控除した金額)をそのリース資産のリース期間の月数で除して計算した金額にその年における当該リース期間の月数を乗じて計算した金額を各年分の償却費として償却する方法をいいます(旧所令120の2①六)。

(注3) 上記のリース資産のリース期間は、そのリース資産がリース期間の中途において所得税法第60条第1項各号に掲げる事由(一定の相続や遺贈等)以外の事由により移転を受けたものである場合には、

その移転の日以後の期間に限ることとされています。

(注4) 残価保証額とは、リース期間終了の時に所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産の処分価額がその所有権移転外リース取引に係る契約において定められている保証額に満たない場合にその満たない部分の金額をその所有権移転外リース取引に係る賃借人がその賃貸人に支払うこととされている場合におけるその保証額をいいます(所令120の2②六)。

(注5) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします(所令120の2③)。

③ ただし、居住者がその有する所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産につきその年の前年分以前の各年分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された金額の累積額とそのリース資産につきリース期間定額法により計算したその年分の償却費の額に相当する金額との合計額が、その取得価額から残価保証額を控除した金額に相当する金額(以下「償却可能限度額」といいます。)を超える場合には、そのリース資産については、その償却費の額に相当する金額からその超える部分の金額を控除した金額をもってその年分の償却費の額とすることとされています(旧所令134①)。

(3) 賃貸人の処理(リース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例)

① 居住者が、リース取引によるリース資産の引渡し(以下「リース譲渡」といいます。)を行った場合には、次のイ及びロの特例(リース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例)の適用があります。

イ 延払基準の特例

居住者が、リース譲渡を行った場合にお

いて、そのリース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき、そのリース譲渡の日の属する年以後の各年において延払基準の方法により経理したとき（そのリース譲渡につき下記ロの適用を受ける場合を除きます。）は、その経理した収入金額及び費用の額は、その各年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（旧所法65①本文）。

延払基準の方法とは、次の方法とされています（旧所令188①）。以下同じです。

- (イ) リース譲渡の対価の額及びその原価の額（そのリース譲渡に要した手数料の額を含みます。）にそのリース譲渡に係る賦払金割合を乗じて計算した金額をその年分の収入金額及び費用の額とする方法

（注1） 上記の「賦払金割合」とは、リース譲渡の対価の額のうちに、その対価の額に係る賦払金であってその年において支払期日が到来するものの合計額の占める割合をいいます（旧所令188①一）。なお、この合計額は、その賦払金につき既にその年の前年以前に支払を受けている金額を除くものとし、その年の翌年以後において支払の期日が到来する賦払金につきその年中に支払を受けた金額を含むものとされています（旧所令188①一）。

- (ロ) リース譲渡に係る i 及び ii の金額の合計額をその年分の収入金額とし、iii の金額をその年分の費用の額とする方法

- i そのリース譲渡の対価の額から利息相当額を控除した金額（以下「元本相当額」といいます。）をリース資産のリース期間の月数で除し、これにその年におけるそのリース期間の月数を乗じて計算した金額

（注2） 上記の「利息相当額」とは、そのリース譲渡の対価の額のうちに

含まれる利息に相当する金額をいいます（旧所令188①二イ）。また、「リース期間」とは、リース取引に係る契約において定められたリース資産の賃貸借の期間をいいます（旧所令188①二イ）。

（注3） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします（旧所令188④）。下記iiiについても同様です。

- ii そのリース譲渡の利息相当額がその元本相当額のうちその支払の期日が到来していないものの金額に応じて生ずるものとした場合にその年におけるリース期間に帰せられる利息相当額

- iii そのリース譲渡の原価の額をリース期間の月数で除し、これにその年におけるそのリース期間の月数を乗じて計算した金額

（注4） 会計上はリース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法のほか、リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法及び利息相当額を各期に配分する方法による会計処理が示されていますが、これらの方法も延払基準の方法に該当するものとされています。

この特例の適用を受ける居住者が、リース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき、そのリース譲渡の日の属する年の翌年以後のいずれかの年において延払基準の方法により経理しなかった場合には、そのリース譲渡に係る収入金額及び費用の額は、その経理しなかった年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（旧所法65①ただし書、旧所令189①）。

（注5） その経理しなかった年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入する金額からは、既にその年

の前年分以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額を除くこととされています。

ロ リース譲渡の特例

居住者がリース譲渡を行った場合には、その居住者の経理にかかわらず、そのリース譲渡に係る対価の額のうち利息に相当する部分の金額をリース譲渡の対価の額からその原価の額を控除した金額の20%相当額としてそのリース譲渡の日の属する年以後の各年の収入金額及び費用の額を計算した金額を、その各年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することができることとされています（旧所法65②、旧所令188②③）。

この特例の適用を受けている居住者がそのリース譲渡に係る契約の解除又は他の者に対する移転をした場合には、そのリース譲渡に係る収入金額及び費用の額は、その解除又は移転をした日の属する年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（旧所令189②）。

（注） その解除又は移転をした日の属する年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入する金額からは、既にその年の前年分以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額を除くこととされています。

- ② なお、リース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき上記①イの延払基準の特例の適用を受けている居住者が死亡した場合において、その者のそのリース譲渡に係る事業を承継した相続人がその収入金額及び費用の額につき、その死亡の日の属する年以後の各年において延払基準の方法により経理したときは、その経理した収入金額及び費用の額は、その各年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及

び必要経費に算入することができることとされています（旧所令191②）。

（注1） 延払基準の特例の適用を受けていた居住者と同様に、上記の相続人がその死亡の日の属する年以後のいずれかの年においてその収入金額及び費用の額につき延払基準の方法により経理しなかったときは、その収入金額及び費用の額（上記の居住者の各年分の事業所得の金額又はその相続人のその年の前年分以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入されるものを除きます。）を、その該当することとなった年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（旧所令191③）。

また、リース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき上記①ロのリース譲渡の特例の適用を受けている居住者が死亡した場合において、その者のそのリース譲渡に係る事業を承継した相続人が居住者からリース譲渡の特例の適用を受けているリース譲渡に係る契約の移転を受けたときは、その相続人は、その死亡の日の属する年以後の各年分において引き続き特例の適用ができることとされています（旧所令191⑥）。

（注2） リース譲渡の特例の適用を受けていた居住者と同様に、上記の相続人が特例の適用を受けているリース譲渡に係る契約の解除又は他の者に対する移転をした場合には、その収入金額及び費用の額（上記の居住者の各年分の事業所得の金額又はその相続人のその年の前年分以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入されるものを除きます。）は、その該当することとなった年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（旧所令191⑦）。

2 改正の内容

令和7年度税制改正においては、会計基準の見直しを契機として法人税におけるリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例を廃止する等の改正が行われ、同様に所得税についてもリース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例を廃止する等の改正が行われました。具体的には、次のとおり改正されました。

(1) リース資産の減価償却に関する改正

① リース期間定額法

所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産の償却費の額の計算上選定することとされるリース期間定額法の計算の基礎となるリース資産の取得価額について、その所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日後に締結されたものにあっては、その取得価額に含まれる残価保証額に相当する金額を控除しないこととされました（所令120の2①六）。

この改正に伴い、所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産でその所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日後に締結されたものの償却可能限度額が、その取得価額から1円を控除した金額に相当する金額（改正前：その取得価額からその減価償却資産に係る残価保証額を控除した金額に相当する金額）とされました（所令134①二イ）。つまり、その所有権移転外リース取引に係る契約が同日後に締結されたリース資産については、リース期間内において定額で1円（備忘価額）まで償却できることとなります。

② 所有権移転外リース取引の範囲

所有権移転外リース取引の要件のうち目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利（以下「割安購入権」といいます。）に関する要件（上記1(2)①（注1）ロ）について、賃借人に対しリース期間終了の時又はリース期間

の中途において目的資産を買い取る権利が与えられており、かつ、その権利が割安購入権であることその他の事情によりその権利が行使されることが確実であると見込まれるものであることとされました（所令120の2②五ロ）。

(2) リース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例の廃止

制度が廃止されました（旧所法65、旧所令188～191）。これにより、リース取引によるリース資産の引渡しを行った場合には、原則として、そのリース資産の引渡しに係る収入金額及び費用の額をその引渡しの日の属する年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとなります。

（注） 見直し後の会計基準において認められる方法に従ってそのリース取引に係る販売代価部分と利息相当部分とを区分している場合には、その利息相当部分はリース期間の経過に応じ総収入金額に算入することとなると考えられます。

(3) その他の整備

① 個人が、他の者から取得した土地又は土地の上に存する権利（以下「土地等」といいます。）で事業所得又は雑所得の基因となるもののうち、その年1月1日において所有期間が5年以下であるもの（その年中に他の者から取得した土地等を含みます。）の譲渡（一定の賃借権の設定等を含みます。）をした場合には、その土地等の譲渡による事業所得及び雑所得については、他の所得と区分し、土地等に係る事業所得及び雑所得の金額として一定の計算をした金額（以下「土地等に係る課税事業所得等の金額」といいます。）に対し、次のいずれか多い金額に相当する所得税を課することとされています（措法28の4①）。なお、この課税は、個人が平成10年1月1日から令和8年3月31日までの間にした

土地の譲渡等については、適用しないこととされています（措法28の4⑥）。

イ 土地等に係る課税事業所得等の金額の40%相当額

ロ 土地等に係る課税事業所得等の金額につき総合課税をした場合の上積税額の110%相当額

土地等に係る課税事業所得等の金額は、原則として、その年中の土地の譲渡等による事業所得又は雑所得に係る収入金額からその事業所得又は雑所得に係る原価等の額を控除した金額の合計額とすることとされています（旧措令19④前段）。

② ただし、その事業所得に係る収入金額及び原価等の額につきリース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例（上記1(3)①イ又はロの特例）の適用を受けているときは、上記①の収入金額及び原価等の額は、原則として、これらの特例の適用によりその年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額によるものとすることとされています（旧措令19④後段）。

③ 上記(2)のとおり、リース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例が廃止されたことに伴い、土地等に係る課税事業所得等の金額の計算の基礎となる事業所得に係る収入金額及び原価等の額について、その収入金額及び原価等の額につきリース譲渡に係る収入及び費用の帰属時期の特例の適用を受けているときは特例を適用して計算した金額によることとする措置（上記②の措置）が廃止されました（措令19④）。

3 適用関係及び経過措置

(1) 上記2(1)①の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正所令附則1）。

なお、次の①の経過リース資産については、リース期間定額法に代えて、次の②の経過リース期間定額法を選定することができる経過措置が講じられています（改正所令附則7②～⑥、

改正所規附則2）。

① 経過リース資産

所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産のうちその所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日以前に締結されたもので、その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれているものが経過措置の対象となる資産とされています（改正所令附則7②）。すなわち、リース期間定額法により残価保証額に相当する金額を控除した取得価額を基礎として償却費の額の計算をするリース資産です。

② 経過リース期間定額法

経過リース期間定額法とは、経過リース資産の改定取得価額を改定リース期間の月数で除して計算した金額にその年におけるその改定リース期間の月数を乗じて計算した金額を各年分の償却費として償却する方法をいうこととされています（改正所令附則7②）。

（注1） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とすることとされています（改正所令附則7⑤）。

上記の「改定取得価額」とは、この経過措置の適用を受ける経過リース資産のその適用を受ける最初の年の1月1日における取得価額をいうこととされています。この取得価額は、既に償却費としてその年の前年分以前の各年分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された金額を控除した金額とされています（改正所令附則7④）。

（注2） 経過リース資産がその最初の年の1月1日後に事業の用に供したものである場合には、同日における取得価額ではなく、その事業の用に供した日における取得価額となります。

上記の「改定リース期間」とは、この経過措置の適用を受ける経過リース資産のリース期間のうちその適用を受ける最初の年の1月

1 日以後の期間をいうこととされています（改正所令附則 7 ④）。この場合の経過リース資産がリース期間の中途において所得税法第 60 条第 1 項各号に掲げる事由（一定の相続や遺贈等）以外の事由により移転を受けたものである場合には、改定リース期間の基礎となるリース期間は、その移転の日以後の期間に限られます。

③ 経過措置の内容

イ 経過リース資産については、その経過リース資産を有する個人の令和 8 年以後の各年分において、リース期間定額法に代えて、経過リース期間定額法を選定することができます（改正所令附則 7 ②本文）。

ただし、この経過措置の適用を受けようとする個人が、経過リース期間定額法を採用しようとする年において有する経過リース資産のいずれかについてそのよるべき償却の方法として経過リース期間定額法を選定しない場合には、この経過措置の適用を受けることはできません（改正所令附則 7 ②ただし書）。

ロ この経過措置の適用を受けようとする個人は、経過リース期間定額法を採用しようとする年分（令和 10 年以前の各年分に限り、）の所得税に係る確定申告期限までに、次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なければならないこととされています（改正所令附則 7 ③、改正所令附則 2）。

(イ) その適用を受けようとする経過リース資産についての資産の種類

(ロ) 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）

(ハ) 経過リース期間定額法を採用しようとする年において有する経過リース資産についての資産の種類ごとの改定取得価額の合計額

(ニ) その他参考となるべき事項

ハ なお、この経過措置の適用を受けている

経過リース資産の償却可能限度額は、その取得価額から 1 円を控除した金額に相当する金額とされています（改正所令附則 7 ⑥、所令 134 ①）。つまり、その所有権移転外リース取引に係る契約が令和 9 年 3 月 31 日後に締結されたリース資産と同様、改定リース期間内において定額で 1 円（備忘価額）まで償却できることとなります。

(2) 上記 2(1)②の改正は、個人が令和 7 年 4 月 1 日以後に締結する所有権移転外リース取引に係る契約について適用し、個人が同日前に締結した所有権移転外リース取引に係る契約については従前どおりとされています（改正所令附則 7 ①）。

(3) 上記 2(2)の改正は、令和 7 年 4 月 1 日前にリース譲渡を行った個人の令和 7 年分以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 4 ①）。

ただし、次のとおり経過措置が講じられています（改正法附則 4 ②～⑧、改正所令附則 9）。

① 令和 7 年 4 月 1 日前にリース譲渡を行ったことがある個人（同日前に行われたリース譲渡に係る契約の移転を受けた個人を含みます。）の令和 8 年以後の各年分の旧リース譲渡に係る事業所得の金額の計算については、改正前の規定を従来どおり適用できることとされています（改正法附則 4 ②、改正所令附則 9 ①）。

（注） 上記の「旧リース譲渡」とは、令和 9 年以前の各年において行われたリース譲渡をいいます（改正法附則 4 ②）。以下同じです。

② 旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額について、次に掲げる場合に該当する場合には、未計上収入金額及び未計上経費額をそれぞれ次に定める年（以下「基準年」といいます。）の年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（改正法附則 4 ③）。つまり、下記イ又はロに該当する場合は基準年に残額を一括で計上することになります。

イ その旧リース譲渡（上記1(3)①イの延払基準の特例の適用に係るものに限ります。）に係る収入金額及び費用の額につき令和8年又は令和9年において延払基準の方法により経理しなかった場合……その経理しなかった年

ロ その旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額のうち、令和9年までの各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入されなかったものがある場合……令和10年

（注1） 上記の「未計上収入金額」及び「未計上経費額」とは、その旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額から、基準年の前年以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入されるものを除いたものをいいます。以下同じです。

（注2） 旧リース譲渡（延払基準の特例（上記1(3)①イ）の適用に係るものに限ります。）に係る収入金額及び費用の額について、令和10年において延払基準の方法のうち同年以後の各年においてその旧リース譲渡の対価の額の中に含まれる利息に相当する金額のみをその各年の収入金額とする方法により経理した場合には、上記ロの場合から除くこととされています（改正法附則4③二ロ）。つまり、その旧リース譲渡については、令和10年以後の年においても、引き続き改正前の規定を従来どおり適用できることとなります。

③ 上記①の経過措置の適用を受ける個人の旧リース譲渡が上記②イ又はロに掲げる場合に該当する場合（上記②（注2）の場合を除きます。）において、その旧リース譲渡に係る未計上収入金額がその旧リース譲渡に係る未計上経費額を超えるときは、上記②にかかわらず、その未計上収入金額及び未計上経費額をそれぞれ60で除し、これらにその年において事業を営んでいた期間の月数を乗じて計算

した金額（以下「5年均等取崩額」といいます。）を基準年以後の各年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（改正法附則4④）。

ただし、次の年については、その未計上収入金額及び未計上経費額からその未計上収入金額及び未計上経費額のうちその年の前年以前の各年分の事業所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入された金額を控除した金額（以下「未計上残額」といいます。）を、その年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費に算入することとされています（改正法附則4④）。

イ 事業を廃止した日の属する年

ロ 5年均等取崩額がそれぞれ未計上残額を超える年

（注） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てることとされています（改正法附則4⑦）。

④ 上記③の特例（以下「5年均等計上の特例」といいます。）は、基準年の年分の所得税に係る確定申告書にこの特例の適用を受ける旨の記載がある場合に限り適用することとされています（改正法附則4⑤）。ただし、税務署長は、この確定申告書の提出がなかった場合又はこの記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出がなかったこと又はその記載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、5年均等計上の特例を適用することができることとされています（改正法附則4⑥）。

⑤ 5年均等計上の特例の適用を受けた個人が死亡した場合において、その個人の事業を承継した相続人がその個人からその適用に係る旧リース譲渡に係る契約の移転を受けたときは、相続人のその死亡の日の属する年以後の各年分の事業所得の金額の計算については、その相続人を5年均等計上の特例の対象となる個人と、その旧リース譲渡を5年均等計上

の特例に該当する旧リース譲渡と、それぞれみなし、かつ、その個人がした5年均等計上の特例の適用を受けるための上記④の記載はその相続人がしたものともみなすこととされています（改正所令附則9③）。つまり、相続人が上記①の経過措置の対象となる個人でない場合であっても経過措置の対象となる個人とし、さらに、その移転を受けた旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額が上記②イ又はロの一括計上事由に該当するものとして、その旧リース譲渡に係る未計上収入金額及び未計上経費額につき分割して総収入金額及び必要経費に算入する取扱いを継続することになります。

- ⑥ 旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき上記①の経過措置の適用を受けている個人が死亡した場合において、その個人の事業を承継した相続人がその個人からその旧リース譲渡に係る契約の移転を受けたときは、その相続人が上記①の経過措置の対象となる個人でない場合には、その相続人のその移転を受けた日の属する年以後の各年においては、その相続人を上記②の対象となる個人と、そ

の旧リース譲渡を上記②に該当する旧リース譲渡と、それぞれみなすこととされています（改正所令附則9④）。つまり、相続人が上記①の経過措置の対象となる個人でない場合であっても経過措置の対象となる個人とし、さらに、その移転を受けた旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額が上記②イ又はロの一括計上事由に該当するものとして、その旧リース譲渡に係る未計上収入金額及び未計上経費額につき、その移転を受けた日の属する年において一括計上するか、その年から5年均等計上の特例を適用するかのいずれかとなります。

（注） 上記の移転を受けた場合からは、その旧リース譲渡に係る収入金額及び費用の額につき上記①の経過措置の適用を受けている個人のその移転をした日の属する年において上記②又は5年均等計上の特例の適用を受ける場合を除くこととされています（改正所令附則9④）。

- （4） 上記2(3)③の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正措令附則1）。

六 公益の増進に著しく寄与する法人の範囲の改正

1 改正前の制度の概要

居住者が、①国若しくは地方公共団体に対する寄附金、②公益社団法人等に対する寄附金で財務大臣が指定した寄附金（いわゆる指定寄附金）又は③公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定の法人で次に掲げるもの（以下「特定公益増進法人」といいます。）に対するその法人の主たる目的である業務に関連する寄附金（出資に関する業務に充てられることが明らかなものを除きます。）を支出した場合には、その支出した寄附金は特定寄附金として寄附金控除

の対象とされ、その年中に支出したその寄附金の合計額から2千円を控除した金額を、その年分の総所得金額等から控除することとされています（所法78①②、旧所令217）。

（注） 上記の「寄附金の合計額」は、その年分の総所得金額等（総所得金額、上場株式等に係る配当所得等の金額、土地等に係る事業所得等の金額、特別控除後の長期譲渡所得の金額、特別控除後の短期譲渡所得の金額、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、退職所得金額及び山林所得金額の合計額をいいます。）の40%相当額が限度とされます。

- （1） 独立行政法人

- (2) 地方独立行政法人で一定の業務を主たる目的とするもの
- (3) 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団、日本赤十字社及び福島国際研究教育機構
- (4) 公益社団法人及び公益財団法人
- (5) 学校法人等で学校等の設置を主たる目的とするもの
- (6) 社会福祉法人
- (7) 更生保護法人

2 改正の内容

特定公益増進法人の範囲に、国立健康危機管理研究機構が追加されました（所令217二）。

（注1） 上記の改正は、令和7年1月29日に公布さ

れた「国立健康危機管理研究機構法及び国立健康危機管理研究機構法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和7年政令第19号。以下「国立健康危機管理研究機構法等整備政令」といいます。）」第39条において措置されています。

（注2） 国立健康危機管理研究機構は、令和7年4月1日に設立されています。

3 適用関係

上記2の改正は、国立健康危機管理研究機構法（令和5年法律第46号）の施行の日（令和7年4月1日）から施行されています（国立健康危機管理研究機構法等整備政令附則①）。

七 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

確定申告の際に、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除又は地震保険料控除の適用を受ける場合には、確定申告書にこれらの控除に関する事項の記載をし、これらの控除を受ける金額の計算の基礎となる金額その他の事項を証する書類をその申告書に添付し、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（旧所法120③一）。

上記の書類は、具体的には次に掲げる書類又はその書類に記載すべき事項を記録した電子証明書等に記録された情報の内容を、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。）とされています（所令262①）。以下、これらの書類及び電磁的記録印刷書面を「控除証明書等」といいます。

- (1) 小規模企業共済等掛金控除に関する事項を記載する場合には、小規模企業共済等掛金の額を証する書類又はその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

- (2) 生命保険料控除に関する事項を記載する場合には、その控除を受ける金額の計算の基礎となる一定の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一定の事項（以下「生命保険料控除に関する証明事項」といいます。）を証する書類又はその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

- (3) 地震保険料控除に関する事項を記載する場合には、その控除を受ける金額の計算の基礎となる地震保険料の金額その他一定の事項（以下「地震保険料控除に関する証明事項」といいます。）を証する書類又はその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

（注1） 上記(2)の「一定の事項」とは、上記(2)の各保険料に係る保険契約等の保険契約者又は共済契約者の氏名及びその保険料又は掛金が上記(2)の各保険料に該当する旨等をいいます（所規47の2①）。

（注2） 上記(3)の「一定の事項」とは、上記(3)の

地震保険料に係る損害保険契約等の保険契約者又は共済契約者の氏名、保険又は共済の種類及びその目的並びにその保険料又は掛金が上記(3)の地震保険料に該当する旨をいいます(所規47の2②)。

(注3) 上記の控除のほか、雑損控除、社会保険料控除(国民年金法の規定により被保険者として負担する国民年金保険料及び国民年金基金の加入員として負担する掛金に係るものに限ります。)及び寄附金控除についても、確定申告の際にこれらの控除の適用を受ける場合には、確定申告書にこれらの控除に関する事項の記載をし、一定の書類等をその申告書に添付し、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(旧所法120③一、所令262①)。

2 改正の内容

確定申告書の添付書類については、これまでも納税者の利便性の向上や行政の効率化の観点から、添付書類を削減する見直しを行ってきたところですが、今般、更なる納税者の利便性の向上や行政の効率化を図る観点から、一定の所得控除に関する添付書類については、控除証明書等に係る証明事項を記載した明細書を確定申告書に添付することで、控除証明書等の添付等を省略できるとされました。具体的には、次の措置が講じられました。

(1) 小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除又は地震保険料控除の添付書類の見直し

確定申告の際に小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除又は地震保険料控除の適用を受ける場合には、控除証明書等の確定申告書への添付又は確定申告書の提出の際の提示に代えて、一定の事項を記載した明細書を添付することができることとされました(所法120⑥)。

(注1) 上記の「一定の事項」とは、次の事項をいいます(所規47の2⑭)。

① 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ

次に定める事項

イ 確定申告書に小規模企業共済等掛金控除に関する事項を記載する場合……その申告書に記載した小規模企業共済等掛金の額

ロ 確定申告書に生命保険料控除に関する事項を記載する場合……上記1(2)の生命保険料控除に関する証明事項

ハ 確定申告書に地震保険料控除に関する事項を記載する場合……上記1(3)の地震保険料控除に関する証明事項

② その他参考となるべき事項

(注2) 上記の明細書は「添付することができる」措置であることから、確定申告の際にこれらの控除の適用を受ける場合には、上記の明細書を作成せずに、従来どおり控除証明書等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ことも可能です。

(2) 上記(1)の措置の適用を受けた者に係る税務署長の控除証明書等の提出の求め

税務署長は、上記(1)の明細書が添付された確定申告書の提出があった場合において、必要があると認めるときは、その申告書を提出した者(以下「小規模企業共済等掛金控除等適用者」といいます。)に対し、その申告書に係る確定申告期限の翌日から起算して5年を経過する日までの間、控除証明書等の提示又は提出を求めること(以下「税務署長の求め」といいます。)ができることとされ、税務署長の求めがあったときは、小規模企業共済等掛金控除等適用者は、控除証明書等を提示し、又は提出しなければならないこととされました(所法120⑦)。このため、小規模企業共済等掛金控除等適用者はその明細書に係る控除証明書等を5年間保存していただく必要があります。

(注) 上記の「5年を経過する日」は、その5年を経過する日前6月以内に更正の請求があった場合には、その更正の請求があった日から6月を経過する日とされています(所法120⑦)。

なお、上記(1)及び(2)の措置は、確定所得申告書だけでなく、還付等を受けるための申告、確定損失申告書、死亡の場合の確定申告書及び出国の場合の確定申告書にも適用されますが、これらの申告書が還付請求申告書である場合には、上記の「確定申告期限」はその申告書の提出があった日とされます（所法122③、

123③、125④、127④）。

3 適用関係

上記 2 の改正は、令和 9 年 1 月 1 日以後に令和 8 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することとされています（改正法附則 8 ②）。