

資産課税課情報	第24号	平成25年9月24日	国 税 庁 資 産 課 税 課
---------	------	------------	--------------------

『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）の趣旨説明（情報）

平成25年7月1日付課資3-4ほか3課共同『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）により、譲渡所得等に関する取扱いについて所要の改正を行ったところであるが、その主な改正事項の趣旨を別紙のとおり取りまとめたので、執務の参考とされたい。

別紙

<省略用語例>

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

所得税法、(所法)	所得税法(昭和40年法律第33号)
所得税法令、(所令)	所得税法施行令(昭和40年政令第96号)
所得税基本通達、(所基通)	所得税基本通達の制定について(昭和45年7月1日付直審(所)30)
法人税法、(法法)	法人税法(昭和40年法律第34号)
法人税法令、(法令)	法人税法施行令(昭和40年政令第97号)
措置法、(措法)	租税特別措置法(昭和32年法律第26号)
措置法令、(措令)	租税特別措置法施行令(昭和32年政令第43号)
措置法規則、(措規)	租税特別措置法施行規則(昭和32年大蔵省令第15号)
措置法通達、(措通)	租税特別措置法(山林所得・譲渡所得関係)の取扱いについて(昭和46年8月26日付直資4-5ほか2課共同)又は租税特別措置法(株式等に係る譲渡所得等関係)の取扱いについて(平成14年6月24日付課資3-1ほか3課共同)
措置法通達(法人税編)	租税特別措置法関係通達(法人税編)の制定について(昭和50年2月14日付直法2-2)
震災特例法、(震法)	東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律(平成23年法律第29号)
震災特例法令、(震令)	東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令(平成23年政令第112号)
震災特例法通達、(震通)	東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税(譲渡所得関係)の取扱いについて(平成24年1月26日付課資3-1ほか2課共同)
金融商品取引法	金融商品取引法(昭和23年法律第25号)
預金保険法	預金保険法(昭和46年法律第34号)
民事再生法	民事再生法(平成11年法律第225号)
会社更生法	会社更生法(平成14年法律第154号)
民法	民法(明治29年法律第89号)

※ 各法令等は、平成25年7月1日現在による。

目 次

○ 「租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第37条の10の2《特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例》関係
37の10の2-1 （非課税口座から移管された株式のうち特定管理株式とならないもの）…………… 1

措置法第37条の14《非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税》関係

37の14-1	（非課税口座内上場株式等に係る譲渡所得等の非課税）……………	3
37の14-2	（受入期間内に取得した者から相続等により取得した場合）……………	5
37の14-3	（非課税口座内上場株式等に係る譲渡損失）……………	7
37の14-4	（最終の気配相場の価格）……………	8
37の14-5	（2以上の市場に価格が存する場合）……………	9
37の14-6	（購入の範囲）……………	11
37の14-7	（払込みの範囲）……………	12
37の14-8	（取得対価の額）……………	13
37の14-9	（非課税口座内上場株式等の取得に要した費用等の取扱い）……………	14
37の14-10	（取得対価の額の合計額の判定）……………	16
37の14-11	（外貨で表示されている上場株式等に係る取得の対価の額等の邦貨換算）……	17
37の14-12	（他の年分の非課税管理勘定からの移管の範囲）……………	19
37の14-13	（一株に満たない端数の処理）……………	20
37の14-14	（非課税口座開設届出書等を重ねて提出した場合）……………	22

○ 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第40条の3の2《債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例》関係

40の3の2-1	（中小企業者の範囲）……………	24
40の3の2-2	（中小企業者又は取締役等である個人に該当するかどうかの判定時期）……	26
40の3の2-3	（特例の対象となる贈与資産）……………	27
40の3の2-4	（内国法人の事業の用に供されている部分）……………	28
40の3の2-5	（債務処理計画の要件）……………	30
40の3の2-6	（負担付贈与）……………	32
40の3の2-7	（保証債務の一部の履行の範囲）……………	33

○ 「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

震災特例法第11条の6《被災居住用財産の敷地に係る譲渡期限の延長等の特例》関係

11の6-1	（居住の用に供していた家屋の所有者が死亡している場合の相続人についての特例の適用）	35
11の6-2	（居住用財産の所有期間の判定）	37

震災特例法第12条《特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例》関係

12-3	（事業の用に供していた資産の所有者が死亡している場合の相続人についての特例の適用）	38
------	---	----

○ 「租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第37条の10の2《特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（非課税口座から移管された株式のうち特定管理株式とならないもの）

37の10の2-1 措置法第37条の10の2第1項に規定する特定管理株式（以下この項及び次項において「特定管理株式」という。）の対象となる特定口座内保管上場株式等からは、次の上場株式等が除かれることに留意する。

なお、当該上場株式等を措置法第37条の14第5項第1号に規定する非課税口座（以下「非課税口座」という。）から措置法第37条の11の3第3項第1号に規定する特定口座（以下「特定口座」という。）に移管した場合には、当該特定口座に当該上場株式等と同一銘柄の特定口座内保管上場株式等があるときには、特定管理株式の売上原価の額又は取得費の額は、所得税法令第108条第1項《有価証券の法定評価方法》又は第118条《譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等》の規定に基づいて計算した金額となることに留意する。

(1) 措置法第37条の14第1項に規定する非課税口座内上場株式等（以下この項において「非課税口座内上場株式等」という。）のうち、当該非課税口座内上場株式等が上場されている金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所の定める規則に基づき、当該金融商品取引所への上場を廃止することが決定された銘柄又は上場を廃止するおそれのある銘柄として指定されている期間内に、当該非課税口座内上場株式等に係る非課税口座から特定口座に移管がされたもの

(2) 非課税口座内上場株式等のうち、措置法規則第18条の11第4項第1号に規定する認可金融商品取引業協会の定める規則に基づき、同号に掲げる店頭管理銘柄株式として指定されている期間内に、当該非課税口座内上場株式等に係る非課税口座から特定口座に移管がされたもの

(注) 上記に掲げる上場株式等を非課税口座から非課税口座及び特定口座以外の口座（以下「一般口座」という。）に移管した場合には、一般口座に当該上場株式等と同一銘柄の株式等があるときの当該上場株式等及び当該上場株式等と同一銘柄の株式等の売上原価の額又は取得費の額についても同様であることに留意する。

《説明》

- 1 「特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例」は、特定口座で管理する上場株式等が上場廃止等により上場株式等に該当しないこととなった後、引き続き特定管理口座において管理されていた株式（特定管理株式）等について、その発行会社の清算結了等による無価値化損失が生じた場合には、これを株式等の譲渡損失とみなす特例である（措法37の10の2）。
- 2 ところで、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」（措法37の14）は、非

課税口座内上場株式等の譲渡による収入金額が当該非課税口座内上場株式等の取得費及びその譲渡に要した費用の額の合計額又はその譲渡に係る必要経費に満たない場合の不足額（損失額）は、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされており（措法37の14②）、この取扱いとのバランスを考慮し、非課税口座から特定口座に移管された上場株式等のうち、その上場株式等を譲渡した場合には損失の発生の蓋然性が高いと認められる一定のものについては、「特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例」の対象外とされている。

3 このため、本項は、次に掲げるものについて、特定口座に移管が行われた後、当該特定口座に移管された上場株式等が上場廃止等により上場株式等に該当しないこととなったとしても、当該上場株式等に該当しないこととなった株式等については、特定管理株式にはならないことを留意的に明らかにしたものである。

(1) 非課税口座内上場株式等のうち、当該非課税口座内上場株式等が上場されている金融商品取引所の定める規則に基づき、当該金融商品取引所への上場を廃止することが決定された銘柄（整理銘柄）又は上場を廃止するおそれのある銘柄（監理銘柄）として指定されている期間内に、当該非課税口座内上場株式等に係る非課税口座から特定口座に移管がされたもの

(2) 非課税口座内上場株式等のうち、認可金融商品取引業協会（日本証券業協会）の定める規則に基づき、その非課税口座内上場株式等が店頭管理銘柄株式として指定されている期間内に、当該非課税口座内上場株式等に係る非課税口座から特定口座に移管がされたもの

4 次に、本項なお書きは、非課税口座内上場株式等を非課税口座から特定口座に移管する場合には、当該非課税口座内上場株式等は、当該移管がされた時に、その時における価額に相当する金額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものと、同額で同数の同一銘柄株式等の取得をしたものとそれぞれみなされ（措法37の14④）、特定口座に移管されることになる。このため、「特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例」の対象外となる上記3の上場株式等を特定口座に移管した場合には、当該特定口座に当該上場株式等と同一銘柄の他の特定口座内保管上場株式等があるときには、当該移管した上場株式等及び当該同一銘柄の他の特定口座内保管上場株式等の売上原価の額又は取得費の額は、所得税法令第108条第1項《有価証券の法定評価方法》又は第118条《譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等》の規定に基づいて計算した金額となることから、その後当該同一銘柄の他の特定口座内保管上場株式等が特定管理口座に移管され特定管理株式となった場合の当該特定管理株式の売上原価の額又は取得費の額は、当該規定に基づいて計算した金額となることを留意的に明らかにしている。

5 また、本項注記は、「特定管理株式等が価値を失った場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例」の対象外となる上記3の上場株式等を一般口座に移管した場合に、非課税口座及び特定口座以外の口座に当該上場株式等と同一銘柄の他の上場株式等があるときにも、非課税口座及び特定口座以外の口座にある同一銘柄の他の上場株式等と当該移管した上場株式等の売上原価の額又は取得費の額は、所得税法令第108条第1項又は第118条の規定に基づいて計算した金額となることを留意的に明らかにしている。

措置法第37条の14《非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（非課税口座内上場株式等に係る譲渡所得等の非課税）

37の14-1 非課税口座内上場株式等に係る譲渡所得等の非課税は、受入期間（措置法第37条の14第5項第2号に規定する非課税管理勘定（以下37の14-14までにおいて「非課税管理勘定」という。）が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間をいう。以下37の14-12までにおいて同じ。）内に取得した上場株式等の引渡しがあった日から、その日の属する年の1月1日から5年を経過した日までの間に当該上場株式等の譲渡による引渡しのあった日（同条第4項各号に掲げる事由が生じた日を含む。）までの間に生じた譲渡所得等について適用があることに留意する。

（注）措置法第37条の14第1項に規定する非課税口座内上場株式等（以下37の14-14までにおいて「非課税口座内上場株式等」という。）を有する居住者等が死亡した場合には、その時に遡って同条第5項第2号に規定する非課税上場株式等管理契約（以下37の14-11までにおいて「非課税上場株式等管理契約」という。）に基づく譲渡があったものとみなされ、非課税口座から払出しがされることに留意する。

《説明》

1 「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の対象となる非課税口座内上場株式等とは、非課税上場株式等管理契約に基づき、非課税口座に係る振替口座簿への記載若しくは記録又は保管の委託（以下「振替口座簿への記載等」という。）がされている上場株式等をいうこととされ（措法37の14①）、非課税口座内上場株式等の振替口座簿への記載等は、非課税口座に設けられた各年分の非課税管理勘定において行うこととされている（措法37の14⑤二）。

また、非課税口座内上場株式等は、非課税管理勘定が設けられた日の属する年の1月1日から5年を経過した日において当該非課税管理勘定が設けられた非課税口座から特定口座又は一般口座に移管されることとされている（措法37の14⑤二）が、当該移管がされるまでの間に非課税口座内上場株式等について非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡をした場合には、当該譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得（以下「譲渡所得等」という。）について所得税を課さないこととされ、一方、譲渡による収入金額が当該非課税口座内上場株式等の取得費及びその譲渡に要した費用の合計額又はその譲渡に係る必要経費に満たない場合におけるその不足額（損失額）は、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされている（措法37の14①②）。さらに、次の事由により非課税口座内上場株式等が非課税口座から払出しがあった場合には、当該非課税口座内上場株式等については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものとみなされる（措法37の14④）ことから、そのみなされた譲渡により生じる譲渡所得等について所得税を課さないこととされ、一方、その事由が生じたときにおける価額が当該非課税口座内上場株式等の取得費及びその譲渡に要した費用の合計額又はその譲渡に係る必要経費に満たない場合におけるその不足額（損失額）は、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなされる。

- (1) 非課税口座から他の保管口座への移管、非課税口座内上場株式等に係る有価証券の当該居住者等への返還又は非課税口座の廃止
 - (2) 贈与又は相続若しくは遺贈
 - (3) 非課税上場株式等管理契約において定められた方法に従って行われる譲渡以外の譲渡
- 2 本項は、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」が受入期間内に取得した上場株式等の引渡しにより非課税口座に設けられた非課税管理勘定に係る振替口座簿への記載等がされた上場株式等について、その受入期間内に引渡しがあった日から、その日の属する年の1月1日から5年を経過した日^(注)までの間に譲渡による引渡しのあった日又は上記1に掲げる事由が生じた日までの間に生じた譲渡所得等について適用されることを留意的に明らかにしたものである。
- (注) 「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」は、非課税口座に非課税管理勘定を設けた日から同日の属する年の1月1日以後5年を経過する日までの間に、非課税上場株式等管理契約に基づいて非課税口座内上場株式等を引き渡した(譲渡した)場合に適用されるのであるが、非課税口座内上場株式等を譲渡せずそのまま保有し続けた場合は、非課税管理勘定が設けられた日の属する年の1月1日から5年を経過した日において非課税口座から特定口座又は一般口座に移管されることとされている(措法37の14⑤二)。そして、非課税口座から特定口座又は一般口座に移管された場合には、措置法第37条の14第4項の規定により、当該移管がされた時に、その時における価額に相当する金額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものとみなして「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」が適用される。
- 3 また、本項注記は、非課税口座内上場株式等を有する居住者等が死亡した場合には、当該非課税口座内上場株式等については、上記1のとおり、その死亡の時に遡って非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものとみなされ、非課税口座から払出しがされることを留意的に明らかにしている。したがって、当該非課税口座内上場株式等を相続又は遺贈により取得した相続人又は受遺者の当該取得した上場株式等の取得の日及び取得価額は、実際に非課税口座内上場株式等の相続手続により非課税口座から払い出された日及びその日における価額に相当する金額によるのではなく、当該死亡の日及び当該死亡の日における価額に相当する金額となることに留意する必要がある。
- (注) 非課税口座を開設している居住者等が死亡したときは、その相続人又は受遺者は、当該居住者等が死亡したことを知った日以後遅滞なく、非課税口座開設者死亡届出書を当該非課税口座が開設されている金融商品取引業者等の営業所の長に提出しなければならないこととされている(措令25の13の5)。

【新設】

(受入期間内に取得した者から相続等により取得した場合)

37の14-2 非課税口座内上場株式等に係る譲渡所得等の非課税は、居住者等が措置法第37条の14第1項に規定する非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡（同条第4項の規定による譲渡があったものとみなされるものを含む。）をした場合に限り適用があるため、受入期間内に非課税口座内上場株式等を取得した者から相続、遺贈又は贈与により非課税口座内上場株式等であった上場株式等を取得した相続人、受遺者又は受贈者が、当該非課税口座内上場株式等に係る非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の1月1日以後5年を経過した日までの間に当該上場株式等を譲渡しても同条の規定の適用はないことに留意する。

(注) 相続、遺贈又は贈与により取得した非課税口座内上場株式等であった上場株式等の譲渡による株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除する売上原価の額又は取得費の額については、措置法令第25条の13第4項各号に定める金額によることに留意する。

《説明》

- 1 「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用対象者は、金融商品取引業者等に措置法第37条の14第7項に規定する告知及び同条第6項に規定する「非課税適用確認書」の交付申請をし、同条第10項の規定により所轄税務署長から当該金融商品取引業者等の営業所の長を経由して交付された「非課税適用確認書」を同条第5項第1号に規定する「非課税口座開設届出書」に添付の上、非課税口座を開設する金融商品取引業者等に提出して非課税口座を開設した居住者等であり、また、当該非課税口座を開設した居住者等が非課税口座に非課税管理勘定を設けられた日から同日の属する年の1月1日以後5年を経過する日までの間に、非課税口座内上場株式等のうち当該非課税管理勘定に係るものの非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡（同条第4項各号に掲げる事由により譲渡があったものとみなされるものを含む。）をした場合に所得税を課さないこととされている（措法37の14①④）。
- 2 このため、本項は、受入期間内に非課税口座内上場株式等の取得をした非課税口座の開設者である被相続人、遺贈者又は贈与者（以下この項において「被相続人等」という。）から相続、遺贈又は贈与（以下この項において「相続等」という。）により当該非課税口座内上場株式等を取得した相続人、受遺者又は受贈者（以下「相続人等」という。）が当該非課税口座に非課税管理勘定を設けた日から同日の属する年の1月1日以後5年を経過した日までの間に、当該相続等により取得した上場株式等を譲渡したとしても、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用がないことを留意的に明らかにしたものである。ただし、当該被相続人等が取得した当該非課税口座内上場株式等の取得価額と相続等が生じた時の措置法令第25条の13第4項各号に定める金額との差額については、措置法第37条の14第4項の規定により「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」が適用される。
- 3 また、本項注記は、相続等により非課税口座から非課税口座内上場株式等の一部又は全部の払出しがあった場合には、相続等が生じた時に、その時における価額に相当する金額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものとみなされる（措法37の14④二）ことから、相続等により非課税口座内上場株式等であった上場株式等を取得した相続人等が当該上場株式等を

譲渡した場合の当該上場株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除する売上原価の額又は取得費の額については、被相続人等が当該非課税口座内上場株式等を取得した価額によるのではなく、相続等が生じた時の措置法令第25条の13第4項各号に定める金額によることを留意的に明らかにしている。

【新設】

(非課税口座内上場株式等に係る譲渡損失)

37の14-3 非課税口座内上場株式等を措置法第37条の14第1項に規定する非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡（同条第4項の規定による譲渡があったものとみなされるものを含む。）した場合において生じた譲渡損失の金額は、同条第2項の規定により、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなされ、措置法第37条の12の2第2項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額も生じないことから、確定申告により同条第1項及び第6項の規定の適用を受けることはできないことに留意する。

《説明》

- 1 非課税口座内上場株式等の譲渡による収入金額が当該非課税口座内上場株式等の取得費及びその譲渡に要した費用の合計額又はその譲渡に係る必要経費に満たない場合におけるその不足額（損失額）は、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされている（措法37の14②）。
- 2 ところで、「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除」（措法37の12の2）は、上場株式等の譲渡のうち、金融商品取引業者等への売委託等による上場株式等の譲渡をしたことにより生じた損失の金額を上場株式等に係る配当所得の金額と損益通算を行い、なお控除しきれない金額があるときは、その損失の金額をその年の翌年以後3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等に係る配当所得の金額から繰越控除できるものである。
- 3 本項は、上記1のとおり非課税口座内上場株式等の非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡（措置法第37条の14第4項の規定による譲渡があったものとみなされるものを含む。）をした場合において生じた譲渡損失の金額については、所得税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされている（措法37の14②）ことから、措置法第37条の12の2第2項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額も生じないこととなり、その結果、「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除」の適用を受けることができないことを留意的に明らかにしたものである。

【新 設】

（最終の気配相場の価格）

37の14-4 措置法令第25条の13第4項第1号から第3号までに規定する「最終の気配相場の価格」は、その日における最終の売り気配と買い気配の仲値とする。

《説 明》

- 1 次の事由により非課税口座から非課税口座内上場株式等の払出しがあった場合には、当該非課税口座内上場株式等については、その事由が生じた時に、「その時における価額」により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものと、下記(1)に掲げる移管、返還又は廃止による非課税口座内上場株式等の払出しがあった非課税口座を開設していた居住者等については、当該移管、返還又は廃止による払出しがあった非課税口座内上場株式等の数に相当する数の当該非課税口座内上場株式等と同一銘柄の株式等を取得したとそれぞれみなして、措置法第37条の14第1項等の規定を適用することとされている（措法37の14④）。
 - (1) 非課税口座から他の保管口座への移管、非課税口座内上場株式等に係る有価証券の当該居住者等への返還又は非課税口座の廃止
 - (2) 贈与又は相続若しくは遺贈
 - (3) 非課税上場株式等管理契約において定められた方法に従って行われる譲渡以外の譲渡
- 2 この「その時における価額」については、公表された払出し事由が生じた日における「取引所売買株式等」、「店頭売買株式等」又は「その他価格公表株式等」の最終の売買の価格によることとされており、その価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格によることとされている（措令25の13④一～三）。
- 3 この取扱いは、その場合の最終の気配相場の価格も最終の売買の価格と同様に恣意性のない価格である必要があることから、本項において、最終の気配相場の価格は、公表された同日における最終の売り気配と買い気配の仲値によることを明らかにしたものである。

【新 設】

(2以上の市場に価格が存する場合)

37の14-5 措置法令第25条の13第4項第1号又は第3号における同一の区分に属する同一銘柄の上場株式等について、同項第1号又は第3号に規定する価格が2以上の市場に存する場合には、当該価格が最も高い市場の価格をもって、同項第1号又は第3号の金額として差し支えない。

ただし、措置法第37条の14第5項第2号イ(2)の規定により、その非課税管理勘定を設けた非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管がされる上場株式等の当該移管がされる時の同号イに規定する払出し時の金額については、措置法令第25条の13第4項第1号又は第3号規定する価格が2以上の市場に存する場合には、当該価格が最も低い市場の価格をもって、同項第1号又は第3号の金額として差し支えない。

《説 明》

1 次の事由により非課税口座から非課税口座内上場株式等の払出しがあった場合には、当該非課税口座内上場株式等については、その事由が生じた時に、その時における価額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものと、下記(1)に掲げる移管、返還又は廃止による非課税口座内上場株式等の払出しがあった非課税口座を開設していた居住者等については、当該移管、返還又は廃止による払出しがあった非課税口座内上場株式等の数に相当する数の当該非課税口座内上場株式等と同一銘柄の株式等の取得をしたものとそれぞれみなして、措置法第37条の14第1項等の規定を適用することとされている（措法37の14④）。

- (1) 非課税口座から他の保管口座への移管、非課税口座内上場株式等に係る有価証券の当該居住者等への返還又は非課税口座の廃止
- (2) 贈与又は相続若しくは遺贈
- (3) 非課税上場株式等管理契約において定められた方法に従って行われる譲渡以外の譲渡

2 この「その時における価額」については、次に掲げる株式等の区分に応じ、定められた金額をその株式等の一単位当たりの価額として計算した金額とすることとされている（措令25の13④一～三）。

- (1) 取引所売買株式等（その売買が主として金融商品取引所（これに類するもので外国の法令に基づき設立されたものを含む。）において行われている株式等）
- (2) 店頭売買株式等（店頭売買登録銘柄として登録された株式等）
- (3) その他価格公表株式等（上記(1)及び(2)株式等以外の株式等のうち、価格公表者（株式等の売買の価格又は気配相場の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその株式等の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいう。）によって公表された売買の価格又は気配相場の価格があるものをいう。）
- (4) 上記(1)から(3)までの株式等以外の株式等

このうち、上記(1)の「取引所売買株式等」と(3)の「その他価格公表株式等」については、2以上の金融商品取引所や取引市場においてそれぞれ同日の価格が公表されていることが考えられるが、その場合における価格の決定方法は法令上明らかではない。

そのため、本項は、上記のように同日の価格が2以上の市場に存する場合には、措置法通達37の11の3-8と同様にいずれか高い方の価格によることができることを明らかにしたものである。ただし、非課税管理勘定を設けた非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管がされる上場株式等の当該移管がされる時の措置法第37条の14第5項第2号イに規定する払出し時の金額については、いずれか高い方の価格によると、他の年分の非課税管理勘定から移管がされる上場株式等の数が、いずれか低い方の価格の市場において取得したときに比べて新たな年分の非課税管理勘定に受け入れる上場株式等の数が少なくなる場合があることから、この場合には、2以上の市場の価格のうちいずれか低い方の価格によることができることを明らかにしたものである。

【新設】

(購入の範囲)

37の14-6 措置法第37条の14第5項第2号イに規定する「購入」とは、同号イ(1)の規定により、金融商品取引業者等への買付けの委託（当該買付けの委託の媒介、取次ぎ又は代理を含む。）による購入又は金融商品取引業者等からの購入に限られることに留意する。

《説明》

- 1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされている（措法37の14⑤二イ）。このうち、購入した上場株式等については、非課税上場株式等管理契約を締結した金融商品取引業者等への買付けの委託（当該買付けの委託の媒介、取次ぎ又は代理を含む。）により取得するもの及び当該金融商品取引業者等から取得するものをいうこととされている（措法37の14⑤二イ(1)）。
- 2 本項は、上記のとおり、購入により取得した上場株式等について非課税管理勘定に受け入れることができるのは、非課税上場株式等管理契約を締結した金融商品取引業者等への買付けの委託により購入したもの又は当該金融商品取引業者等から購入したものに限られることを留意的に明らかにしたものである。したがって、当該金融商品取引業者等以外の者から相対取引により購入した上場株式等は、いずれの購入による取得にも該当しないことから非課税管理勘定に受け入れることができないことに留意する必要がある。

【新設】

(払込みの範囲)

37の14-7 措置法第37条の14第5項第2号イに規定する「払込み」とは、同号イ(1)の規定により、上場株式等について金融商品取引業者等が行う金融商品取引法第2条第3項に規定する有価証券の募集に応じて行う払込みに限られるが、当該払込みにより取得をした上場株式等のうち、次に掲げる上場株式等は、非課税管理勘定に受け入れることができないことに留意する。

(1) 措置法第29条の2第1項に規定する特定新株予約権等を同項本文の規定の適用を受けて取得した当該特定新株予約権等に係る上場株式等

(2) 措置法第29条の3第1項に規定する特定外国新株予約権を同項本文の規定の適用を受けて取得した当該特定外国新株予約権に係る上場株式等

《説明》

1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされている（措法37の14⑤二イ）。このうち、払込みにより取得した上場株式等については、当該金融商品取引業者等が行う上場株式等の金融商品取引法第2条第3項に規定する有価証券の募集により取得するもので、その取得後直ちに当該非課税口座に受け入れられるものを非課税管理勘定に受け入れられることとされている（措法37の14⑤二イ(1)）。

2 払込みにより取得した上場株式等について非課税管理勘定に受け入れることができるのは、非課税上場株式等管理契約を締結した金融商品取引業者等が行う金融商品取引法第2条第3項に規定する有価証券の募集に応じて行う払込みによるものに限られるため、本項は、権利行使（払込み）によって取得する上場株式等であっても、金融商品取引業者等が口座管理機関として振替口座簿への記載等のみに関与し、権利行使（払込み）を行う際に関与することのない措置法第29条の2第1項《特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等》本文又は第29条の3第1項《特定の取締役等が受ける特定外国新株予約権の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等》本文の規定の適用を受けて取得した特定新株予約権等又は特定外国新株予約権（税制適格ストックオプション）を行使して取得した上場株式等（措令25の13⑥）については、非課税管理勘定に受け入れることができないことを、例示的に明らかにしたものである。

(注) 有利発行による新株予約権（いわゆる税制非適格ストックオプション）の行使により取得する上場株式等など所得税法令第84条の適用があるものも、措置法第37条の14第5項第2号に規定する金融商品取引業者等が行う金融商品取引法第2条第3項に規定する有価証券の募集により取得をした上場株式等に該当しないため、同様に非課税管理勘定に受け入れることができないことに留意する必要がある。

【新設】

（取得対価の額）

37の14-8 措置法第37条の14第5項第2号イに規定する「取得対価の額」（以下37の14-12までにおいて「取得対価の額」という。）とは、次のとおりであることに留意する。

- (1) 購入した上場株式等については、その購入の代価の額をいい、当該購入に係る委託手数料等の額を含まない。
- (2) 払込みにより取得をした上場株式等については、その払い込んだ金額をいい、当該払込みによる取得のために要した費用の額を含まない。
- (3) 非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等については、措置法令第25条の13第4項に規定する払出し時の金額をいう。

《説明》

- 1 所得税法令第109条《有価証券の取得価額》では、購入した有価証券及び払込みにより取得した有価証券に係る所得税法令第105条第1項《有価証券の評価の方法》の規定による有価証券の評価額の計算の基礎となる有価証券の取得価額については、次に掲げるとおり、委託手数料などその購入又は払込みによる取得を要した費用がある場合には、その取得に要した費用を有価証券の取得価額に含めることとされている。
 - (1) 購入した有価証券（所令109④四）

その購入の代価（購入手数料その他その有価証券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）
 - (2) 払込みにより取得した有価証券（所令109④一）

その払い込んだ金額（その払込みによる取得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）
- 2 一方、非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に受け入れた上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、この「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされている（措法37の14⑤二イ）。
- 3 そこで、本項は、措置法第37条の14第5項第2号イに規定する「取得対価の額」には、委託手数料などその購入又は払込みによる取得に要した費用を含まないことを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(非課税口座内上場株式等の取得に要した費用等の取扱い)

37の14-9 37の14-8において取得対価の額に含まない委託手数料その他の取得のために要した額は、非課税口座内上場株式等を非課税口座から払出しがあった後に譲渡（措置法第37条の10第3項又は第4項において譲渡所得等の収入金額とみなされるものを含む。）した場合であっても、当該譲渡による株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除する売上原価の額又は取得費の額に算入できないことに留意する。

《説明》

- 1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされ（措法37の14⑤ニイ）、この「取得対価の額」には、委託手数料などその購入又は払込みによる取得に要した費用を含まないこととされている（措通37の14-8）。
- 2 ところで、次の(1)から(3)までの事由により非課税口座から非課税口座内上場株式等の払出しがあった場合には、当該非課税口座内上場株式等については、その事由が生じた時に、その時における価額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものと、下記(1)に掲げる移管、返還又は廃止による非課税口座内上場株式等の払出しがあった非課税口座を開設していた居住者等については、当該移管、返還又は廃止による払出しがあった非課税口座内上場株式等の数に相当する数の当該非課税口座内上場株式等と同一銘柄の株式等の取得をしたものとそれぞれみなして、措置法第37条の14第1項等の規定を適用することとされている（措法37の14④）。
 - (1) 非課税口座から他の保管口座への移管、非課税口座内上場株式等に係る有価証券の当該居住者等への返還又は非課税口座の廃止
 - (2) 贈与又は相続若しくは遺贈
 - (3) 非課税上場株式等管理契約において定められた方法に従って行われる譲渡以外の譲渡
- 3 本項は、非課税口座内上場株式等を取得するために支払った委託手数料その他の取得のために要した費用の額については、①当該非課税口座内上場株式等の取得に要した金額であることから、非課税とされた非課税口座内上場株式等の譲渡所得等の計算上控除すべき取得費を構成すべきものであること、②上記2(1)の事由により非課税口座から払い出された場合には、その払出しがあった時に、非課税口座内上場株式等の譲渡があったものと、当該非課税口座内上場株式等と同一銘柄の株式等を取得したものとそれぞれみなされ、新たに取得したとみなされる上場株式等の取得に要した金額ではないことから、当該非課税口座内上場株式等を非課税口座から払い出した後に、その払い出された株式等を譲渡（措置法第37条の10第3項又は第4項において譲渡所得等の収入金額とみなされるものを含む。）した場合であっても、当該非課税口座内上場株式等の取得に要した金額は、当該非課税口座から払い出した株式等の譲渡による株式等に係る譲渡所得

等の金額の計算上控除する売上原価の額又は取得費の額に算入できないことを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(取得対価の額の合計額の判定)

37の14-10 措置法第37条の14第5項第2号イ(1)の規定により非課税口座へ受入れ可能な上場株式等は、受入期間内に受け入れた上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものに限られるのであるが、非課税口座に受け入れられるかどうかの判定は、取引単位により行うことに留意する。

また、同号イ(2)の規定により非課税管理勘定を設けた非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管可能な上場株式等は、受入期間内に受け入れた上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものに限られるのであるが、他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れられるかどうかの判定は、一株（口）単位により行うことに留意する。

《説明》

- 1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされている（措法37の14⑤二イ）。
- 2 このように、取得した上場株式等が非課税口座に受け入れることができるかについては、その取得対価の額の合計額が100万円を超えないものであるかどうかによることとなるが、例えば、1,000株125万円で取得した場合、100万円に相当する株数（800株）の上場株式等について非課税口座に受け入れることができるのかといった疑問が生じる。
- 3 しかしながら、措置法第37条の14第5項第2号イにおいて、非課税口座への受け入れについて、非課税上場株式等管理契約では取得対価の額（購入の対価の額）の合計額が100万円を超えないものを受け入れること、つまり、その取引ごとの取得対価の額により100万円の限度額の計算を行うこととされていることから、本項では、非課税口座に受け入れられるかどうかの判定は、取引単位により判定すること（すなわち、上記例では、その1,000株の全てについて非課税口座に受け入れることはできないこと）を留意的に明らかにしたものである。

また、非課税管理勘定を設けた非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管がされる非課税口座内上場株式等については、移管する非課税口座内上場株式等の数にその移管のために他の年分の非課税管理勘定から払い出した時における1単位当たりのその上場株式等の価額を乗じて100万円の限度額の計算を行うこととされていることから、本項では、他の年分の非課税管理勘定から移管することができるかどうかの判定は、一株（口）単位により行うことを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(外貨で表示されている上場株式等に係る取得の対価の額等の邦貨換算)

37の14-11 非課税口座内上場株式等の取得の対価の額が外貨で表示され当該対価の額を邦貨又は外貨で支払うこととされている場合の邦貨換算については、37の10-8に準じて取り扱うこととする。ただし、この場合において、当該非課税口座内上場株式等について措置法第37条の14第4項各号に掲げる事由が生じたとき又は同条第5項第2号イ(2)に規定する移管がされたときの同条第4項又は第5項第2号イに規定する払出し時の金額は、次により邦貨に換算した金額を当該払出し時の金額として取り扱って差し支えない。

(1) 措置法第37条の14第4項に規定する払出し時の金額 居住者等が非課税上場株式等管理契約を締結した金融商品取引業者等の主要取引金融機関（当該金融商品取引業者等がその外貨に係る対顧客直物電信売相場を公表している場合には、当該金融商品取引業者等）の当該外貨に係る対顧客直物電信売相場により邦貨に換算した金額

(2) 措置法第37条の14第5項第2号イに規定する払出し時の金額 居住者等が非課税上場株式等管理契約を締結した金融商品取引業者等の主要取引金融機関（当該金融商品取引業者等がその外貨に係る対顧客直物電信買相場を公表している場合には、当該金融商品取引業者等）の当該外貨に係る対顧客直物電信買相場により邦貨に換算した金額

《説明》

- 1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないものを受け入れることとされているところ、「取得対価の額」については、①購入した上場株式等についてはその購入の代価の額を、②払込みにより取得した上場株式等についてはその払い込んだ金額を、③当該非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定からの移管により受け入れた上場株式等についてはその移管に係る払出し時の金額をいうこととされている（措法37の14⑤二イ）。
- 2 この場合において、外国株式等を外国金融商品市場において売買する外国取引や、外国株式等を国内の店頭において売買する国内店頭取引については、その建値が外貨で表示されるため、その購入の代価等を邦貨に換算する必要があるが、この場合の取扱いについては、措置法通達37の10-8により明らかにされているところであるが、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」においては、実際には外国株式等を外国金融商品市場において売買が行われない措置法第37条の14第4項各号に掲げる事由が生じたとき及び第5項第2号イ(2)に規定する移管のときにおいても邦貨に換算する必要がある場面があることから、その場合の邦貨への換算が問題となる。
- 3 措置法第37条の14第4項に規定する払出し時の金額については、同項各号に規定する事由が生じた場合には、実際に譲渡が発生していないが、譲渡があったものとみなされ、同時に同項第1号の事由が生じたものについては、その払出し時の金額をもって当該非課税口座内上場株式等と同一銘柄の株式等の取得をしたものとみなすこととされていることから、措置法通達37の10-8に準じて取り扱うと対顧客直物電信買相場によることとなるが、本項では、外国取引等により取

得した場合と同様に対顧客直物電信売相場によることとしても差し支えないこととしている。また、同一の非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管がされる非課税口座内上場株式等の同条第5項第2号イに規定する払出し時の金額については、単に他の年分の非課税管理勘定から移管がされるだけであり、対顧客直物電信売相場によると、対顧客直物電信買相場による場合に比べ他の年分の非課税管理勘定から移管がされる上場株式等の数が少なくなるときがあることから、対顧客直物電信買相場によって邦貨換算しても差し支えないこととしている。

【新設】

(他の年分の非課税管理勘定からの移管の範囲)

37の14-12 措置法第37条の14第5項第2号イに規定する他の年分の非課税管理勘定からの移管については、同号イ(2)により受入期間内に受け入れた取得対価の額の合計額が100万円を超えない上場株式等について認められているが、当該移管は、その金融商品取引業者等に開設された非課税口座に設けられた非課税管理勘定から、同一の非課税口座に設けられた他の年分の非課税管理勘定への移管に限られることに留意する。したがって、他の金融商品取引業者等に開設された非課税口座に設けられた他の年分の非課税管理勘定には移管することはできない。

(注) 「他の年分の非課税管理勘定からの移管」は、非課税口座を開設している居住者等が、当該非課税口座が開設されている金融商品取引業者等の営業所の長に対し、措置法規則第18条の15の3第3項各号に掲げる事項を記載した同項第1号に規定する非課税口座内上場株式等移管依頼書を提出した場合に限り移管されることに留意する。

《説明》

- 1 非課税口座内上場株式等については、一定の手続により、その受入れをしようとする日の属する年分の非課税管理勘定に当該非課税管理勘定を設けた非課税口座に係る他の年分の非課税管理勘定から移管することができることとされている。
- 2 ところで、非課税口座は、金融商品取引業者等の営業所の長に勘定設定期間が記載された非課税適用確認書を添付した非課税口座開設届出書を提出することにより開設される（措法37の14⑤一）ことから、異なる勘定設定期間であれば、既に非課税口座を開設している金融商品取引業者等以外の金融商品取引業者等に非課税口座を開設することができる。
- 3 本項は、非課税口座内上場株式等の他の年分の非課税管理勘定への移管について、同一の非課税口座に設けられた他の年分の非課税管理勘定への移管に限られることを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

（一株に満たない端数の処理）

37の14-13 居住者等が開設する同一の非課税口座に設けられた2以上の非課税管理勘定に係る同一銘柄の非課税口座内上場株式等について生じる措置法令第25条の13第10項第1号から第9号までに規定する事由により取得する上場株式等のうち、当該2以上の非課税管理勘定の同一銘柄の非課税口座内上場株式等の数に応じて取得する当該上場株式等の数に一株（口）に満たない端数が生じる場合には、当該一株（口）に満たない端数を合計することにより非課税管理勘定に受け入れることができることとなる上場株式等は、当該一株（口）未満の端数の基因となった非課税口座内上場株式等に係る非課税管理勘定のうち最も新しい年分の非課税管理勘定に受け入れることができることに留意する。

なお、同項第1号から第10号までの規定による非課税管理勘定への受入れを行うことができない一株（口）に満たない端数については、当該事由が生じた時に当該非課税管理勘定に受け入れられたものと、その受入れ後直ちに当該非課税管理勘定が設けられた非課税口座から措置法令第37条の14第4項第1号に規定する他の保管口座への移管があったものとみなして、同条第1項及び第2項の規定の適用があることに留意する。この場合において、当該一株（口）に満たない端数に応じて、会社法等の規定により金銭の交付を受けたときは、同条第4項に規定する払出し時の金額と当該金銭の額との差については、措置法令第37条の10の規定その他所得税に関する法令の規定の適用があることに留意する。

《説明》

- 1 非課税上場株式等管理契約では、非課税管理勘定においては、非課税口座に非課税管理勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの間に取得された上場株式等の取得対価の額の合計額が100万円を超えないもの（措法37の14⑤ニイ）のほか、非課税口座内上場株式等について行われた株式の分割等により取得する上場株式等で、その受入れを非課税口座に係る振替口座簿に記載又は記録する方法により行うものも受け入れることができることとされている（措令25の13⑩）。
- 2 ところで、非課税口座内上場株式等について、株式の分割等が行われた場合、これにより取得する上場株式等の数に一株（口）に満たない端数が生じるときがあるが、この一株（口）に満たない端数については、振替口座簿に記載又は記録をすることができないことから非課税管理勘定に受け入れることはできない。しかし、これが同一の非課税口座に設けられた2以上の非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等において生じ、それぞれの非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等に応じた一株（口）に満たない端数を合計したときに一株（口）単位の上場株式等になる場合がある。本項は、この合計したときに一株（口）単位の上場株式等になった上場株式等については、当該2以上の非課税管理勘定のうち最も新しい年分の非課税管理勘定に受け入れることができることを留意的に明らかにしている（措令25の13⑩十）。
- 3 次に、本項なお書き前段は、株式の分割等により取得する上場株式等の数に一株（口）に満たない端数が生じる場合、当該一株（口）に満たない端数については、株式の分割等が生じた時に当該非課税管理勘定に受け入れられたものと、その受入れ後直ちに当該非課税管理勘定が設けら

れた非課税口座から一般口座への移管があったものとみなされることから（措令25の13⑪）、措置法第37条の14第4項の規定によりその株式の分割等が生じた時に当該一株（口）に満たない端数の譲渡があったものとみなして、同条第1項及び第2項の規定の適用があることを本項において留意的に明らかにしている。

なお、当該一株（口）に満たない端数については、措置法令第25条の13第4項に規定する払出し時の金額により非課税上場株式等管理契約に基づく譲渡があったものと、当該金額により当該一株（口）に満たない端数の取得をしたものとそれぞれみなされる（措法37の14④）。また、当該一株（口）に満たない端数については、会社法第234条《一に満たない端数の処理》等の規定により、株式等の交付に代え、株式等の売却代金に相当する金銭が交付されることとなる。したがって、本項なお書き後段は、当該一株（口）に満たない端数については、一旦非課税口座内での譲渡があったものとみなされた上で当該払出し時の金額による取得価額の付け替えが行われ、その取得価額の付け替えが行われた当該一株（口）に満たない端数について、会社法第234条等の規定による金銭の交付が行われることになることから、当該払出し時の金額と当該交付を受ける金銭の額とに差額がある場合には、その差額分については、措置法第37条の10の規定その他所得税に関する法令の規定の適用があることを留意的に明らかにしている。

【新設】

(非課税口座開設届出書等を重ねて提出した場合)

37の14-14 金融商品取引業者等の営業所の長及び居住者等は措置法第37条の14第12項の規定により同一の勘定設定期間（同条第5項第3号に規定する勘定設定期間をいう。以下この項において同じ。）に非課税管理勘定を設けることができないことから、例えば、誤って同一の勘定設定期間に非課税管理勘定が設けられた場合であっても、非課税口座に設けられた非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等に譲渡損失等が生じている場合であっても、同条の規定の適用を受ける当該非課税管理勘定又は当該非課税口座内上場株式等を重ねて設けられた非課税管理勘定又は当該非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等に変更することはできないことに留意する。

なお、重ねて非課税管理勘定が設けられた場合であっても、重ねて設けられた非課税管理勘定での取引は、当初より非課税口座以外の口座（特定口座を除く。）での取引として取り扱われることに留意する。

《説明》

1 金融商品取引業者等の営業所の長は、当該金融商品取引業者等に既に非課税口座を開設している居住者等から重ねて非課税口座開設届出書が提出されたとしても、これを受理することはできない（措法37の14⑫）ことから、同一の金融商品取引業者等においては、非課税口座を重ねて設定することはできない。また、居住者等は、既にその勘定設定期間に非課税管理勘定を設けるための非課税適用確認書の提出をした場合は、その非課税適用確認書を提出した金融商品取引業者等の営業所の長及び当該金融商品取引業者等の営業所の長以外の金融商品取引業者等の営業所の長に、当該勘定設定期間と同一の勘定設定期間に非課税管理勘定を設けるための非課税適用確認書を提出することはできない（措法37の14⑫）ことから、同一の勘定設定期間について重ねて非課税管理勘定を設けることはできない。したがって、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用を受ける非課税管理勘定は、各年分ごとに1人につき1非課税管理勘定しか設定できないことになる。

2 しかしながら、例えば、手続上、誤って同一の勘定設定期間に係る非課税管理勘定が重ねて設けられてしまう場合があり得ることから、本項において、例示的に、重ねて設けられた非課税管理勘定については、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用がないことを、また、「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用を受ける非課税管理勘定に受け入れられている非課税口座内上場株式等に譲渡損失が生じている場合や、当該非課税口座内上場株式等の現在の価額が取得時の価額よりも下落し含み損が生じている場合であっても、重ねて設けられている非課税管理勘定を「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用を受ける非課税管理勘定とし、当該重ねて設けられている非課税管理勘定に受け入れられている上場株式等の譲渡について「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用を受けることはできないことを留意的に明らかにしたものである。

なお、重ねて設けられた非課税管理勘定に受け入れられている上場株式等の譲渡について「非課税口座内の少額上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」の適用がない場合、当該譲渡を特定口座

内での譲渡とすることができるのかといった疑問が生じるところ、本項なお書きは、当該上場株式等については、それを取得した時点で当該取得について特定口座に係る振替口座簿に記載等がされていないことから、特定口座内での譲渡にはならず、一般口座での取引になることを併せて留意的に明らかにしている。

○ 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第40条の3の2《債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新 設】

（中小企業者の範囲）

40の3の2-1 措置法第40条の3の2第1項に規定する中小企業者に該当する内国法人とは、次のいずれかに掲げる法人（内国法人に限る。）をいうことに留意する。

(1) 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人のうち次に掲げる法人以外の法人

イ その発行済株式又は出資の総数又は総額の2分の1以上が同一の大規模法人（資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。ロにおいて同じ。）の所有に属している法人

ロ イに掲げるもののほか、その発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

(2) 資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

(注) 「常時使用する従業員の数」は、常用であると日々雇い入れるものであるとを問わず、事務所又は事業所に常時就労している職員、工員等（役員を除く。）の総数によって判定することに留意する。この場合において、法人が酒造最盛期、野菜缶詰・瓶詰製造最盛期等に数か月程度の期間その労務に従事する者を使用するときは、当該従事する者の数を「常時使用する従業員の数」に含めるものとする。

《説 明》

1 平成20年秋のいわゆるリーマン・ショックといわれる世界的な金融危機の影響により、我が国経済や中小企業者の資金繰り等が大幅に悪化したことを受けて中小企業者等に対する金融の円滑化を図るための施策の一環として制定された「中小企業者等に対する金融の円滑化を図るための臨時措置に関する法律」（平成21年法律第96号）の期限が平成25年3月31日に到来することを踏まえ、その激変緩和を図る観点から、平成25年度改正において、中小企業者について策定された合理的な再生計画に基づいてその中小企業の事業の用に供されている取締役等の私財を提供（贈与）した場合には、その贈与の際のみなし譲渡益課税（所法59）を非課税とする特例として「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」が時限的な措置として創設された。

2 上記の制度創設の背景のとおり、この「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」の適用対象者は、中小企業者に該当する内国法人の取締役等が射程とされているところ、この中小企業者に該当するかどうかの具体的な判定の基準（措法42の4⑫五、措令27の4⑩）を本項において留意的に明らかにしている。

なお、この判定基準において、資本又は出資を有しない法人については、「常時使用する従業員の数」により中小企業者に該当するかどうかを判定することになるが、これについては、

雇用形態が常用であると日々雇い入れるものであるとを問わず、常時就労している職員等の総数によって判定する。この場合、法人が酒造最盛期等に数か月程度の期間その労務に従事する者を使用するときは、当該従事する者の数を「常時使用する従業員の数」に含めることとしているのは、「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」でいう中小企業者とは、「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」（措法42の4）の対象となる中小企業者と同様の規定により定められていることから、この中小企業者の判定の取扱いを定めた措置法通達（法人税編）42の4(2)－3と同様の取扱いとなるためであり、本項は、この点について明らかにしたものである。

《参 考》

○ 租税特別措置法関係通達（法人税編）の制定について（抄）

（常時使用する従業員の範囲）

42の4(2)－3 措置法令第27条の4第10項に規定する「常時使用する従業員の数」は、常用であると日々雇い入れるものであるとを問わず、事務所又は事業所に常時就労している職員、工員等（役員を除く。）の総数によって判定することに留意する。この場合において、法人が酒造最盛期、野菜缶詰・瓶詰製造最盛期等に数か月程度の期間その労務に従事する者を使用するときは、当該従事する者の数を「常時使用する従業員の数」に含めるものとする。

【新設】

(中小企業者又は取締役等である個人に該当するかどうかの判定時期)

40の3の2-2 措置法第40条の3の2第1項の規定は、同項第1号に規定する保証債務の一部の履行があった時点及び同項に規定する贈与があった時点のそれぞれにおいて、当該贈与を受けた法人が同項に規定する内国法人である場合及び当該贈与をした者が当該内国法人の取締役又は業務を執行する社員である個人で当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有するものである場合に適用があることに留意する。

《説明》

- 1 「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」は、一般的には次のような場合に適用があるものと考えられる。
 - ① 甲がA社を設立し、同社の取締役等に就任する。
 - ② 甲がその有する資産をA社に貸し付け、A社は当該資産をA社の事業の用に供する。
 - ③ 甲がA社の債務の保証に係る保証債務を有することとなる。
 - ④ A社について債務処理計画が策定される。
 - ⑤ 上記④の債務処理計画に基づき、甲が上記③で有することとなった保証債務の一部を履行する。
 - ⑥ 上記④の債務処理計画に基づき、甲が上記②でA社に貸し付けている資産をA社に贈与する。
- 2 ところで、この特例は、措置法第40条の3の2第1項の規定により、中小企業者である内国法人の取締役又は業務を執行する社員である個人で当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有する者が一定の資産を一定の要件の下、当該内国法人に贈与することが適用要件となっている。したがって、上記1の①から⑥までのどの時点で、贈与を受けた法人が同項に規定する内国法人でなければならないのか、また、贈与をした個人が同項に規定する個人でなければならないのかといった疑問が生じる。
- 3 これについて、措置法第40条の3の2第1項は、「…中小企業者に該当する内国法人の取締役又は業務を執行する社員である個人で当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有するものが…当該内国法人に贈与した場合には…」と規定していること、また、同項第1号では、「当該個人が、…当該内国法人の債務の保証に係る保証債務の一部を履行していること」と規定しているから、本項において、上記1の⑤（保証債務の一部を履行した時点）及び⑥（贈与した時点）において、贈与を受けた法人が同項に規定する内国法人に該当する場合及び贈与をした個人が同項に規定する個人に該当する場合にこの特例の適用があることを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

(特例の対象となる贈与資産)

40の3の2-3 措置法第40条の3の2第1項に規定する「個人の有する資産（有価証券を除く。）で当該資産に設定された賃借権、使用貸借権その他資産の使用又は収益を目的とする権利が現に当該内国法人の事業の用に供されているもの」とは、同項に規定する個人が有する資産で同項に規定する内国法人への貸付けの用に供しているものであり、かつ、当該資産に設定された権利が当該内国法人の事業の用に供されているものをいうことに留意する。

なお、当該個人が有する措置法令第25条の18の2第1項第1号に規定する建物等で当該内国法人への貸付けの用に供しているもの（当該建物等が当該内国法人の事業の用に供されているものに限る。）の敷地の用に供されている当該個人の有する土地を、当該内国法人に贈与した場合にも、措置法第40条の3の2第1項の規定の適用があることに留意する。

《説明》

- 1 「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」は、法人の経営者である取締役等が自ら保証債務を履行してもなお債務処理計画により再生を図る必要がある企業を対象に、現にその法人が事業の用に供している資産を引き続き利用しつつ、その企業の財務経営状況を改善することに資するという趣旨の下に講じられたものであることから、措置法第40条の3の2第1項は、同項の適用の対象となる贈与資産について、贈与を受ける法人側からの視点により「…個人の有する資産（有価証券を除く。）で当該資産に設定された賃借権、使用貸借権その他資産の使用又は収益を目的とする権利が現に当該内国法人の事業の用に供されているものの…」と規定している。
- 2 本項においては、上記1の贈与を受ける法人側からの視点により規定されているこの特例の対象となる贈与資産について、贈与する個人側の視点に立てば、これは当該個人の有する資産で当該法人が事業の用に供しているもの、すなわち、当該個人が当該法人に貸し付けているものであり、かつ、当該貸し付けた資産が当該法人の事業の用に供されているものであることを留意的に明らかにしている。
- 3 なお、個人が建物及びその建物の敷地となっている土地を有している場合、当該建物を法人に貸し付け、当該建物が当該法人の事業の用に供されているときは、当該土地については直接当該法人に貸し付けているものではなくても、当該法人は当該建物の使用の範囲内において当該土地を通常の方法により使用することができると考えられることから、当該土地を贈与した場合についてもこの特例の対象となることを留意的に明らかにしている。

【新 設】

(内国法人の事業の用に供されている部分)

40の3の2-4 措置法第40条の3の2第1項に規定する内国法人に贈与した資産のうち当該資産に設定された賃借権、使用貸借権その他の資産の使用又は収益を目的とする権利が現に当該内国法人の事業の用に供されている部分とそれ以外の用に供されている部分とがあるときには、当該内国法人の事業の用に供されている部分は、贈与した資産が、建物及びその附属設備又は構築物（以下この項において「建物等」という。）の場合には(1)の算式により計算した床面積に相当する部分となり、建物等の敷地の用に供されている土地の場合には(2)の算式により計算した面積に相当する部分となることに留意する。また、工業所有権その他の資産（有価証券、土地及び建物等を除く。以下この項において「工業所有権等」という。）の場合には(3)の算式による割合又は権利の種類及び性質に照らして合理的と認められる基準により算出した当該内国法人の事業の用に供されている割合によることに留意する。

(1) 贈与した資産が建物等の場合

$$\frac{\text{贈与した建物等のうち当該内国法人の事業の用に専ら供されている部分の床面積 (A)}}{\text{贈与した建物等のうち当該内国法人の事業の用に供されている部分とその他の部分とに併用されている部分の床面積}} \times \frac{A}{A + \text{その他の部分に専ら供されている部分の床面積}}$$

(2) 贈与した資産が建物等の敷地の用に供されている土地の場合

$$\frac{\text{贈与した土地のうち当該内国法人の事業の用に供されている建物等の敷地として専ら供されている部分の面積}}{\text{贈与した土地のうち当該内国法人の事業の用に供されている建物等の敷地として供されている部分とその他の部分とに併用されている部分の面積}} \times \frac{\text{当該建物等の床面積のうち上記(1)の算式により計算した当該内国法人の事業の用に供されている部分の床面積}}{\text{当該建物等の床面積}}$$

(注) 贈与した土地が当該内国法人の事業の用に供される建物等の「敷地」に該当するかどうかは、社会通念に従い、当該土地が当該建物等と一体として利用されているものであったかどうかにより判定する。

(3) 贈与した資産が工業所有権等の場合

$$\frac{\text{贈与した個人が当該内国法人から収入すべき当該工業所有権等の使用料の額}}{\text{贈与した個人が収入すべき当該工業所有権等の使用料の総額}}$$

《説 明》

- 個人が有する資産を法人に贈与した場合には、所得税法第59条第1項第1号の規定に基づき、当該個人が当該資産を所有する間に生じた値上がり益（キャピタル・ゲイン）について課税（みなし譲渡課税）することとなるが、平成25年度改正において法人の経営者である取締役等が自ら保証債務を履行してもなお債務処理計画により再生を図る必要がある企業を対象に、現にその法人に事業の用に供している資産を引き続き利用しつつ、その企業の財務経営状況を改善することに資するという趣旨の下に「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」が講じられ、当該資産を当該債権処理計画に基づき、平成25年4月1日から平成28年3月31日までの間にその内国法人に贈与した場合には、一定の要件の下で、みなし譲渡課税を行わないこととされた。したがって、この特例の対象となる贈与資産については、当該取締役等である個人の有する資産で当該資産に設定された賃借権、使用貸借権その他資産の使用又は収益を

的とする権利が現に当該贈与を受けた内国法人の事業の用に供されているものに限られることとされた。

2 ところで、例えば、贈与を受けた一棟の建物について、その贈与を受けた法人は当該建物の一部のみを借り受けて事業の用に供しており、その残余の部分はその贈与をした者が自己で使用しているようなケースがある。この場合のこの特例の対象範囲については、措置法令第25条の18の2の規定によるところであるが、更に一棟の建物の廊下部分など当該法人の事業の用とその他の用とに併用されている部分があるような場合に、この特例の対象となる部分の判定をどのようにして行うのかという問題が生じる。

3 本項は、贈与資産のうちに、措置法第40条の3の2第1項に規定する内国法人の事業の用に供されている部分とそれ以外の用に供されている部分がある場合に、この特例の適用対象となる部分の判定方法を留意的に明らかにしている。

なお、この判定は、贈与の時の現況により行うこととなる。

【新設】

（債務処理計画の要件）

40の3の2-5 措置法第40条の3の2第1項に規定する債務処理計画とは、法人税法施行令第24条の2第1項第1号から第3号まで及び第4号又は第5号《再生計画認可の決定に準ずる事実等》（これらの規定を措置法令第39条の28の2第1項《中小企業者の事業再生に伴い特定の組合財産に係る債務免除等がある場合の評価損益等の特例》の規定により適用する場合を含む。）に掲げる要件を満たすものをいうことから、民事再生法（平成11年法律第225号）の規定による再生計画認可の決定が確定した再生計画又は会社更生法（平成14年法律第154号）の規定による更生計画認可の決定を受けた更生計画は、当該債務処理計画には含まれないことに留意する。

《説明》

- 1 「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」の対象となる資産の贈与は、法人税法令第24条の2第1項第1号から第3号まで及び第4号又は第5号に掲げる要件に該当する債務処理計画に基づいて行われる必要がある（措法40の3の2①、措令25の18の2②）。これは、法人税法において規定されている「企業再生税制における資産の評価益又は評価損の益金又は損金算入」（法法25③、33④）の適用対象となる債務処理に関する計画と同様の要件であり、具体的には、その債務処理に関する計画が次の(1)から(3)までの要件を満たし、かつ、(4)又は(5)のいずれかの要件を満たすものである。
 - (1) 一般に公表された債務処理を行うための手続についての準則で次の事項が定められているもの（政府関係金融機関、株式会社地域経済活性化支援機構及び協定銀行以外の者が専ら利用するためのものを除く。）に従って策定されていること。
 - イ 債務者の有する資産及び負債の価額の評定に関する事項（公正な価額による旨の定めがあるものに限る。）
 - ロ その計画が準則に従って策定されたものであること並びに下記(2)及び(3)に該当することにつき確認をする手続並びにその確認をする者に関する事項
 - (2) 債務者の有する資産及び負債につき上記(1)イに規定する事項に従って資産評定が行われ、その資産評定による価額を基礎とした当該債務者の貸借対照表が作成されていること。
 - (3) 上記(2)の貸借対照表における資産及び負債の価額、その計画における損益の見込み等に基づいて債務者に対して債務免除等をする金額が定められていること。
 - (4) 2以上の金融機関等（その計画に係る債務者に対する債権が投資事業有限責任組合契約等に係る組合財産である場合における当該投資事業有限責任組合契約等を締結している者を除く。）が債務免除等をする事が定められていること。
 - (5) 政府関係金融機関、株式会社地域経済活性化支援機構又は協定銀行（これらのうちその計画に係る債務者に対する債権が投資事業有限責任組合契約等に係る組合財産である場合における当該投資事業有限責任組合契約等を締結しているものを除く。）が有する債権又は株式会社地域経済活性化支援機構若しくは協定銀行が信託の受託者として有する債権につき債務免除等をする事が定められていること。

(注)1 上記(1)の準則には、私的整理に関するガイドライン、株式会社整理回収機構が定める準則、中小企業再生支援協議会が定める準則、特定認証紛争解決手続及び株式会社地域経済活性化支援機構が定める実務運用標準が該当する。

2 政府関係金融機関とは、株式会社日本政策金融公庫、株式会社国際協力銀行及び沖縄振興開発金融公庫をいい（法令24の2②一）、また、協定銀行とは、預金保険法附則第7条第1項第1号に規定する協定銀行をいい、株式会社整理回収機構が該当する（法令24の2②二）。

なお、上記(1)から(5)までの要件につき、「中小企業者の事業再生に伴い特定の組合財産に係る債務免除等がある場合の評価損益等の特例」（措法67の5の2）により適用される場合にも、同様にこの特例の適用を受けることができる（措令25の18の2②）。

2 ところで、法人税法において規定されている「企業再生税制における資産の評価益又は評価損の益金又は損金算入」は、会社更生法による更生計画認可の決定や民事再生法による再生計画認可の決定があったものについても適用があるのに対し、「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」はこれらの決定を受けた計画については、この特例の適用を受けることができる「債務処理計画」に含めてはいない（措法40の3の2①、措令25の18の2②）ことから、本項において、民事再生法の規定による再生計画認可の決定が確定した再生計画又は会社更生法の規定による更生計画認可の決定を受けた更生計画については、この特例の対象とならないことを留意的に明らかにしている。

【新設】

(負担付贈与)

40の3の2-6 措置法第40条の3の2第1項に規定する贈与には、当該贈与に伴い債務を引き受けさせることなどによる経済的な利益による収入がある場合は含まれないことに留意する。

《説明》

- 1 「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」は、中小企業者に該当する内国法人の取締役又は業務を執行する社員である個人で当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有するものが、当該個人の有する資産（有価証券を除く。）で当該内国法人に貸し付けているもの（当該内国法人が当該資産を事業の用に供しているものに限る。）を債務処理計画に基づき当該内国法人に贈与した場合に、所得税法第59条第1項第1号の規定の適用については、当該贈与がなかったものとみなすことで、当該個人が当該資産を所有する間に生じた値上がり益（キャピタル・ゲイン）について課税（みなし譲渡課税）しないこととするものである（措法40の3の2）。
- 2 個人が有する資産を法人に贈与した場合には、所得税法第59条第1項第1号の規定に基づき、当該個人が当該資産を所有する間に生じた値上がり益（キャピタル・ゲイン）について課税（みなし譲渡課税）することとなるが、贈与名義による法人に対する資産の移転であっても、当該移転に伴い債務を引き受けさせることなどによる経済的な利益による収入がある場合には、ここでいう贈与には含まれないと解されており、この場合は当該経済的な利益による収入に基づいて同項第2号の規定の適用の有無を判定することとしている（所基通59-2）。これは、同号に規定する「対価」には、所得税法第36条第1項に規定する「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」も含まれることから、本特例の適用対象となる「贈与」には、当該贈与に伴い債務を引き受けさせることなどによる経済的な利益による収入がある場合は含まれないことを留意的に明らかにしたものである。

【新設】

（保証債務の一部の履行の範囲）

40の3の2-7 措置法第40条の3の2第1項第1号に規定する保証債務の一部を履行している場合とは、民法（明治29年法律第89号）第446条《保証人の責任等》に規定する保証人の債務又は同法第454条《連帯保証の場合の特則》に規定する連帯保証人の債務の履行があった場合のほか、次に掲げる場合も、同項に規定する債務処理計画に基づきそれらの債務を履行しているときは、同項の規定の適用があることとする。

- (1) 不可分債務の債務者の債務の履行をしている場合
- (2) 連帯債務者の債務の履行をしている場合
- (3) 合名会社又は合資会社の無限責任社員による会社の債務の履行をしている場合
- (4) 措置法第40条の3の2第1項に規定する内国法人の債務を担保するため質権若しくは抵当権を設定した者がその債務を弁済し又は質権若しくは抵当権を実行されている場合
- (5) 法律の規定により連帯して損害賠償の責任がある場合において、その損害賠償金の支払をしている場合

《説明》

1 「債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例」は、中小企業者に該当する内国法人の取締役又は業務を執行する社員である個人で当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有するものが、当該個人の有する資産（有価証券を除く。）で当該内国法人に貸し付けているもの（当該内国法人が当該資産を事業の用に供しているものに限る。）を債務処理計画に基づき当該内国法人に贈与した場合で、次に掲げる要件を満たしているときに適用がある（措法40の3の2①）。

- (1) 当該個人が、当該債務処理計画に基づき、当該内国法人の債務の保証に係る保証債務の一部を履行していること。
- (2) 当該債務処理計画に基づいて行われた当該内国法人に対する資産の贈与及び前号の保証債務の一部の履行後においても、当該個人が当該内国法人の債務の保証に係る保証債務を有していることが、当該債務処理計画において見込まれていること。
- (3) 当該内国法人が、当該資産の贈与を受けた後に、当該資産をその事業の用に供することが当該債務処理計画において定められていること。

2 ところで、個人が、保証債務を履行するために資産の譲渡を行った場合において、その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったときは、その行使することができないこととなった金額は、譲渡所得の金額の計算上、なかったものとみなされる（所法64②）。この保証債務の履行があった場合とは、民法第446条に規定する保証債務又は第454条に規定する連帯保証人の債務の履行があった場合をいうのであるが、従来、次の場合においても、その債務の履行等に伴い求償権が生ずるときは、上記の保証債務の履行の場合と同様の事情にあるものと認められることから、これらの場合においても、保証債務の履行があった場合に該当するものとして取り扱われてきたところである（所基通64-4）。

- (1) 不可分債務の債務者の債務の履行があった場合

- (2) 連帯債務者の債務の履行があった場合
 - (3) 合名会社又は合資会社の無限責任社員による会社の債務の履行があった場合
 - (4) 身元保証人の債務の履行があった場合
 - (5) 他人の債務を担保するため質権若しくは抵当権を設定した者がその債務を弁済し又は質権若しくは抵当権を実行された場合
 - (6) 法律の規定により連帯して損害賠償の責任がある場合において、その損害賠償金の支払があったとき
- 3 本項(1)から(5)までに掲げる場合においても、上記2の取扱いと同様に、措置法第40条の3の2第1項第1号に規定する保証債務の履行があった場合に該当するものと取り扱い、同項の規定の適用対象であることを明らかにしたものである。

なお、保証債務の履行は、同項に規定する債務処理計画に基づき行われている必要があることから、上記の場合についても、当該債務処理計画に基づき行われたものでなければ、この特例の対象とならないことに留意する必要がある。

3 「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

(1) 震災特例法第11条の6《被災居住用財産の敷地に係る譲渡期限の延長等の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【一部改正】

（居住の用に供していた家屋の所有者が死亡している場合の相続人についての特例の適用）

11の6-1 その有していた家屋でその居住の用に供していたものが東日本大震災により滅失（通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊を含む。）をしたことによってその居住の用に供することができなくなった当該家屋に居住していた所有者が死亡している場合に、当該家屋の所有者であった者（以下この項において「被相続人」という。）の相続人（包括受遺者を含む。以下この項において「相続人」という。）で、その居住の用に供することができなくなった時の直前において当該被相続人と当該家屋に居住していた者が当該家屋の敷地の用に供されていた土地等を譲渡したとき（当該譲渡の時までの期間当該土地等を当該相続人の居住の用に供する家屋の敷地の用に供していない場合に限る。）は、当該相続人が、震災特例法第11条の6第2項の規定により、当該家屋を当該被相続人が震災特例法令第13条の5第2項に定める日から引き続き所有していたものと、当該直前において当該家屋の敷地の用に供されていた土地等を所有していたものとそれぞれみなした上で、同条第1項の規定により読み替えられた措置法第31条の3《居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例》、第35条、第36条の2《特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例》、第36条の5《特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例》、第41条の5《居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除》又は第41条の5の2《特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除》の規定を適用することができることに留意する。

（注）譲渡した土地等のうちに、その居住の用に供することができなくなった直前においてその家屋に居住していた者以外の者が所有していた部分があるときは、当該部分については、震災特例法第11条の6第2項の適用がないことに留意する。

《説明》

- 1 居住の用に供している家屋とその敷地（以下「居住用財産」という。）を譲渡した場合の特例（措法31の3、35、36の2、36の5、41の5、41の5の2）については、個人が自ら居住の用に供している居住用財産を譲渡する場合には、これに代わる居住用財産を取得するのが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比べて担税力も高くない例が多いこと等を考慮して設けられた特例であることから、所有者として居住の用に供している家屋及びその敷地を譲渡した場合に適用されるのが原則である。したがって、かつてその譲渡した家屋を居住の用に供していた個人が、それを居住の用に供しなくなった後にその家屋の所有権を取得して譲渡したとしても、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例を適用することはできない。
- 2 しかしながら、東日本大震災による被害が未曾有のものであり、その被害は同時・大量・集中的に発生した極めて甚大なものであること、被災した居住用財産を利用しようにも利用できない

状況下で居住用財産の所有者が死亡したという状況にあること、その相続人が居住用財産を再建して居住しようにも建築制限を課せられ建て替えることが困難であることなどを踏まえたときには、被災直前までその死亡した者と同居していた相続人が当該居住用財産を譲渡した場合においても、死亡した当該居住用財産の所有者であった被相続人がこれを譲渡した場合における課税関係と同様に取り扱うことが制度の趣旨にかなっていると考えられたことから、改正前の震災特例法通達11の6-1において、一定の要件の下、当該居住用財産をその死亡した所有者（以下「被相続人」という。）から取得した相続人が、その居住用財産をその所有者として居住の用に供していたものとして取り扱い、当該相続人が当該居住用財産を譲渡した場合にも、震災特例法第11条の6第1項の規定による居住用財産を譲渡した場合の特例を適用することができることとしてきたところである（改正前の震通11の6-1）。

- 3 平成25年度改正において、上記2の取扱いが、法制化された（震法11の6②）ことから、本項では、その有していた家屋でその居住の用に供していたものが東日本大震災により滅失（通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊を含む。以下同じ。）をしたことによってその居住の用に供することができなくなった当該家屋に居住していた所有者が死亡している場合であっても、その所有者であった者と当該家屋に同居していた当該所有者の相続人が当該家屋の敷地を譲渡した場合には、当該相続人が、所有者としてその譲渡した敷地を居住の用に供する家屋の敷地の用に供したことがなくても、震災特例法第11条の6第1項において読み替えられた居住用財産を譲渡した場合の各種特例を適用することができることを留意的に明らかにしたものである。

なお、居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例の適用に当たっては、措置法通達31の3-14によることになるが、相続人がその土地を居住の用に供する家屋の敷地の用に供した場合には、相続人が所有者として居住の用に供する居住用財産を譲渡することになることから、震災特例法第11条の6第2項の規定を適用するまでもなく、居住用財産を譲渡した場合の各種特例を適用することができることに留意する必要がある。

【新設】

（居住用財産の所有期間の判定）

11の6-2 震災特例法第11条の6第2項の規定により、同条第1項の規定により読み替えられた措置法第31条の3、第36条の2、第36条の5、第41条の5又は第41条の5の2の規定を適用する場合の震災特例法第11条の6第2項に規定する旧家屋及び当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等の所有期間の判定については、次による。

- (1) 当該旧家屋については、震災特例法第11条の6第2項に規定する相続人が同項の被相続人が取得をした日（当該旧家屋が当該被相続人に係る震災特例法令第13条の5第2項各号に掲げる家屋に該当するものである場合には、当該各号に定める日）に取得をしたとみなして、当該取得をした日の翌日から起算し、当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等の譲渡の時まで当該旧家屋を引き続き所有していたものとする。
- (2) 当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等が当該被相続人が所有していた土地等である場合については、措置法第31条第2項の規定によることに留意する。

《説明》

- 1 平成25年度改正において、その有していた家屋でその居住の用に供していたものが東日本大震災により滅失をしたことによってその居住の用に供することができなくなった当該家屋に居住していた所有者が死亡している場合であっても、その所有者であった者と当該家屋に同居していた当該所有者の相続人が当該家屋の敷地を譲渡した場合には、震災特例法第11条の6第1項において読み替えられた居住用財産を譲渡した場合の各種特例（以下「居住用財産の各種特例」という。）を適用することができることとされた（震法11の6②）。
- 2 この改正によれば、相続人は、当該家屋（以下「旧家屋」という。）をその所有者であった者が取得をした日（震災特例法令第13条の5第2項各号に掲げる家屋に該当するものである場合には、当該各号に定める日）から引き続き所有していたものとみなし、また、当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等をその居住の用に供することができなくなった時の直前に所有していたものとみなすこととされ（震法11の6②）、その上で、震災特例法第11条の6第1項において読み替えられた居住用財産の各種特例を適用することになるが、居住用財産の各種特例の中には、居住用財産を一定期間以上所有している場合に適用されるものがあることから、同項において読み替えられた居住用財産の特例を適用する場合に居住用財産の所有期間をどのように判定するのが問題となる。
- 3 本項では、相続人が居住用財産の各種特例を適用する場合の居住用財産の所有期間の判定について、次によることとしていることを明らかにしている。
 - (1) 当該旧家屋については、震災特例法第11条の6第2項に規定する相続人が同項の被相続人が取得をした日（当該旧家屋が当該被相続人に係る震災特例法令第13条の5第2項各号に掲げる家屋に該当するものである場合には、当該各号に定める日）に取得をしたとみなして、当該取得をした日の翌日から起算し、当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等の譲渡の時まで当該旧家屋を引き続き所有していたものとする。
 - (2) 当該旧家屋の敷地の用に供されていた土地等が当該被相続人が所有していた土地等である場合については、措置法第31条第2項の規定によること。

(2) 震災特例法第12条《特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(事業の用に供していた資産の所有者が死亡している場合の相続人についての特例の適用)

12-3 震災特例法第12条第1項の表の第1号の上欄に掲げる譲渡資産のうち事業の用に供しているもの（以下この項において「相続事業用資産」という。）の所有者が死亡している場合に、当該相続事業用資産の所有者（以下この項において「被相続人」という。）の相続人（包括受遺者を含み、平成23年3月11日の直前において次のいずれかに該当する者に限る。）が、同条第1項に規定する対象期間内に当該相続事業用資産の譲渡をしたとき（当該譲渡の時までの期間、当該相続事業用資産を当該相続人の事業の用に供していない場合に限る。）は、同条第5項の規定により、当該相続人が当該譲渡の時において当該相続事業用資産を事業の用に供しているものとみなして、同条第1項から第4項までの規定を適用することができることに留意する。

(1) 当該被相続人の事業に従事していた者

(2) 当該被相続人と生計を一にしていた者

(注) 「生計を一にしていた者」に該当するかどうかは、所得税基本通達2-47《生計を一にするの意義》に定めるところによる。

《説明》

- 1 譲渡資産が事業の用に供されていたかどうかの判定は、原則として譲渡の時の現況で行う事になるが、事業の用に供していた資産が東日本大震災により滅失又は通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊（以下「滅失等」という。）したことに伴い、震災後事業の用に供されなくなった場合においては、被災事業の再建等に資するため設けられた事業用資産の買換えの特例の趣旨に鑑み、東日本大震災による被災直前の状況により譲渡資産が事業の用に供されていたかどうかにより判定することとされている（震通12-2）。
- 2 ところで、滅失等をした震災特例法第12条第1項の表の第1号の上欄に掲げる譲渡資産の所有者がこれを譲渡する前に死亡した場合には、改正前の震災特例法通達11の6-1の取扱いにおける居住要件の判定と同様に、譲渡資産を利用するにも利用できない状況にあること等を踏まえ、一定の要件を満たすときは、当該譲渡資産をその死亡した所有者から取得した相続人が譲渡資産を被災直前において事業の用に供していたものとして取り扱っていた（改正前の震通12-2）。
- 3 平成25年度改正において、上記2の取扱いが、法制化された（震法12⑤）ことから、本項では、震災特例法第12条第1項の表の第1号の上欄に掲げる譲渡資産のうち事業の用に供しているもの（以下「相続事業用資産」という。）の所有者が死亡している場合に、当該相続事業用資産の所有者の相続人（包括受遺者を含み、平成23年3月11日の直前において次のいずれかに該当する者に限る。）が、平成23年3月11日から平成28年3月31日までの期間内に当該相続事業用資産の譲渡をしたときは、「特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例」（震法12）を適用することができることを留意的に明らかにしている。
 - (1) 当該被相続人の事業に従事していた者
 - (2) 当該被相続人と生計を一にしていた者

なお、当該相続事業用資産は、原則として、被災の後どのような用途に供されている場合であっても「特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例」を適用することができるが、当該相続人が自ら当該相続事業用資産を事業の用に供している場合には、同条第5項の規定を適用するまでもなく、「特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例」を適用することができることに留意する必要がある。