

資産課税課情報	第16号	令和元年9月30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）

令和元年6月28日付課資3-3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。

〈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。

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)
(措規) ……………	租税特別措置法施行規則 (昭和32年大蔵省令第15号)
(改正前措令) ……………	租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令 (平成31年政令第102号) による改正前の措置法令
措置法通達 (措通) ……………	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)、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)、租税特別措置法に係る所得税の取扱いについて (昭和55年12月26日付直所3-20ほか1課共同)
所得税法、(所法) ……………	所得税法 (昭和40年法律第33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)
(改正法) ……………	所得税法等の一部を改正する法律 (平成31年法律第6号)
建物の区分所有等に関する法律	建物の区分所有等に関する法律 (昭和37年法律第69号)
介護保険法 ……………	介護保険法 (平成9年法律第123号)
介護保険法施行規則 ……………	介護保険法施行規則 (平成11年厚生省令第36号)
老人福祉法 ……………	老人福祉法 (昭和38年法律第133号)
高齢者の居住の安定確保に関する法律	高齢者の居住の安定確保に関する法律 (平成13年法律第26号)
障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律 (平成17年法律第123号)
中小企業等経営強化法 ……………	中小企業等経営強化法 (平成11年法律第18号)
民法 ……………	民法 (明治29年法律第89号)

※ 各法令等は、令和元年9月26日現在による。

目 次

第 1	「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	
1	措置法第37条の11の4《特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得等に対する源泉徴収等の特例》関係	
	37の11の4-1（特定口座源泉徴収選択届出書の提出期限）	1
2	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14-22（継続適用期間中に非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等）	2
	37の14-23（継続適用届出書の提出をすることができない者）	4
	37の14-24（継続適用届出書の提出者が非課税口座廃止届出書を提出した場合）	5
第 2	「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35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》関係	
	35-9の2（要介護認定等の判定時期）	6
	35-9の3（特定事由により居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前までの利用制限）	11
第 3	「租税特別措置法に係る所得税の取扱いについて」の一部改正について	
○	第29条の2《特定の取締役等が受ける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》関係	
	29の2-2（国外転出直前に譲渡した特定従事者の特定株式の取扱い）	13
	29の2-3（特定従事者の特定株式を取得するために要した負債の利子がある場合）	15
	29の2-4（法第60条の2第1項と措置法第29条の2第5項の適用順序）	17
第 4	「所得税基本通達の制定について」の一部改正について	
1	法第33条《譲渡所得》関係	
	33-1の6（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）	18
2	法第38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》関係	
	38-7の2（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて移転を受けた資産の取得費）	22

第1 「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

1 措置法第37条の11の4《特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得等に対する源泉徴収等の特例》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】

（特定口座源泉徴収選択届出書の提出期限）

37の11の4-1 措置法第37条の11の4第1項に規定する特定口座源泉徴収選択届出書の提出期限は、その年最初の当該特定口座に係る特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る決済が行われた日（以下この項において「決済日」という。）又は当該特定口座において処理された上場株式等の信用取引等につきその年最初に差金決済を行う時のうちいずれか早い時となることに留意する。

(注)1 特定口座における源泉徴収の選択は、年ごとに行うこととなることから、特定口座内保管上場株式等の譲渡又は信用取引等の決済ごとに選択することはできない。

2 決済日とは、金融商品取引所における普通取引にあっては、売買契約成立の日から起算して通常3営業日である。

《説明》

1 特定口座に係る特定口座内保管上場株式等の譲渡又はその特定口座において処理された上場株式等の信用取引等に係る差金決済について源泉徴収を選択しようとする場合には、その年最初にその特定口座に係る特定口座内保管上場株式等の譲渡をする時又はその特定口座において処理された上場株式等の信用取引等につきその年最初に差金決済を行う時のうちいずれか早い時まで、その特定口座を開設する金融商品取引業者等の営業所に「特定口座源泉徴収選択届出書」を提出しなければならないこととされている（措法37の11の4①）。

本項は、この場合の「譲渡をする時」が、特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る売買契約日（約定日）ではなく、特定口座内保管上場株式等の引渡し日（決済日）になる旨等を明らかにしているものである。

2 ところで、金融商品取引所における上場株式の普通取引については、約定日（Trade date）から起算して4営業日目（T+3）が決済日とされていたが、海外主要国における「株式等の決済期間の短縮（T+2化）」の実施状況等を踏まえ、「証券受渡・決済制度改革懇談会（主宰：日本証券業協会）」の下に「株式等の決済期間の短縮化に関する検討ワーキング・グループ（事務局：東京証券取引所、日本証券クリアリング機構、日本証券業協会）」が設置され、業界横断的に日本における「株式等の決済期間の短縮（T+2化）」に向けた検討・準備が進められてきた。

この結果、日本においても「株式等の決済期間の短縮（T+2化）」が実施されることとなり、令和元年7月16日（火）約定分から金融商品取引所における上場株式の普通取引については、約定日から起算して3営業日目（T+2）が決済日とされることとなった。

3 上記2のとおり、日本における「株式等の決済期間の短縮（T+2化）」が実施されたことを踏まえ、本項（注）2について所要の改正を行ったものである。

2 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】

（継続適用期間中に非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等）

37の14-22 措置法第37条の14第27項の規定による同項第1号に規定する継続適用届出書（以下37の14-24までにおいて「継続適用届出書」という。）を提出した者は、継続適用期間（同項に規定する出国（37の14-23において「出国」という。）をした日からその者に係る同条第29項に規定する帰国届出書の同項に規定する提出があった日までの間をいう。以下この項において同じ。）中において取得をした措置法令第25条の13第6項第1号及び第2号又は同条第16項に掲げる上場株式等を、非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができないことに留意する。

（注） 措置法第37条の14第5項第2号ハ又は第4号ロに掲げる上場株式等は、継続適用期間中に取得をしたものであっても非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができる。

《説明》

- 1 これまで、非課税口座を開設している居住者又は恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」という。）が出国（居住者にあつては、国内に住所及び居所を有しないこととなることをいい、恒久的施設を有する非居住者にあつては、恒久的施設を有しないこととなることをいう。以下同じ。）により居住者等に該当しないこととなる場合には、その出国をする日の前日までに「出国届出書」をその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（改正前措令25の13の4①）ほか、その出国の時にその非課税口座は廃止され、その時後においては、非課税措置の適用を受けることができないこととされていた（改正前措令25の13の4②、措法37の14②）。
- 2 令和元年度税制改正により、非課税口座を開設している居住者等が出国により居住者等に該当しないこととなる場合において、帰国（居住者等に該当することとなることをいう。以下同じ。）をした後再びその非課税口座において非課税上場株式等管理契約又は非課税累積投資契約に基づく上場株式等の受入れを行わせようとする居住者等^{（注1）}で、これらの者の給与等の支払をする者からの転任の命令などのやむを得ない事由により出国するものは、その出国の日の前日までに「継続適用届出書」をその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することで、引き続き居住者等とみなされ、一定の制約（下記3参照）はあるものの、非課税措置の適用を受けることができることとされた^{（注2）}（措法37の14⑦一、⑧⑨）。

また、「継続適用届出書」の提出をした者が、その提出をした日から起算して5年を経過する日の属する年の12月31日までに「帰国届出書」の提出をしなかった場合には、同日にその「継続適用届出書」の提出をした金融商品取引業者等の営業所の長に「非課税口座廃止届出書」の提出をしたものとみなされ、非課税口座は廃止されることとされた（措法37の14⑩）。

（注1） その出国の日の属する年分の所得税について所得税法第60条の2第1項（国外転出時課税制度）の適用を受ける居住者は、「継続適用届出書」の提出をすることはできない。

（注2） この情報において、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」という。

3 その他、「継続適用届出書」の提出をした者が、継続適用期間（出国をした日から、帰国をした後、「継続適用届出書」の提出をした金融商品取引業者等の営業所の長に「帰国届出書」の提出をした日までの間をいう。以下同じ。）中に取得をした次に掲げる上場株式等は、非課税口座に設けられた非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができないこととされた（措法 37 の 14⑤二、四）。

(1) 継続適用期間中に非課税管理勘定に受け入れることができない上場株式等

イ 措置法第 37 条の 14 第 5 項第 2 号イ(1)に掲げる上場株式等で、具体的には、金融商品取引業者等への買付けの委託（その買付けの委託の媒介、取次ぎ又は代理を含む。以下同じ。）により取得をした上場株式等、金融商品取引業者等から取得をした上場株式等又は金融商品取引業者等が行う上場株式等の募集により取得をした上場株式等が該当する（措令 25 の 13⑥一）。

ロ 措置法第 37 条の 14 第 5 項第 2 号イ(2)又はロに掲げる上場株式等で、具体的には、他年分非課税管理勘定から移管がされる上場株式等又は他年分非課税管理勘定からその他年分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 年を経過した日に移管がされる上場株式等が該当する（措令 25 の 13⑥二）。

(2) 継続適用期間中に累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等

措置法第 37 条の 14 第 5 項第 4 号イに掲げる上場株式等で、具体的には、金融商品取引業者等への買付けの委託により取得をした上場株式等、金融商品取引業者等から取得をした上場株式等又は金融商品取引業者等が行う上場株式等の募集により取得をした上場株式等が該当する（措令 25 の 13⑥）。

4 一方、継続適用期間中に取得をした上場株式等であっても、次に掲げるものは、法令上、非課税口座に設けられた非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等（上記 3 参照）とされていないため、非課税口座に設けられた非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができることとなる。

(1) 継続適用期間中に非課税管理勘定に受け入れることができる上場株式等

措置法第 37 条の 14 第 5 項第 2 号ハ（措置法令第 25 条の 13 第 12 項各号）に掲げる上場株式等で、具体的には、非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等について行われた株式等の分割又は併合により取得する一定の上場株式等のほか、非課税管理勘定に係る非課税口座内上場株式等について行われた、いわゆるコーポレートアクションに伴って取得するものが該当する。

(2) 継続適用期間中に累積投資勘定に受け入れることができる上場株式等

措置法第 37 条の 14 第 5 項第 4 号ロ（措置法令第 25 条の 13 第 22 項、第 12 項第 1 号、第 4 号及び第 10 号）に掲げる上場株式等で、具体的には、累積投資勘定に係る非課税口座内上場株式等で投資信託の受益権であるものに係る投資信託の併合により取得をするその併合に係る新たな投資信託の受益権のほか、累積投資勘定に係る非課税口座内上場株式等について行われた、いわゆるコーポレートアクションに伴って取得するものが該当する。

5 本項は、継続適用期間中に取得をした上場株式等に係る上記 3 及び 4 の内容について留意的に明らかにしたものである。

【新設】

（継続適用届出書の提出をすることができない者）

37の14-23 継続適用届出書の提出をすることができない所得税法第60条の2第1項の規定の適用を受ける者とは、同項の規定の適用対象となる居住者のことをいい、当該居住者が出国の日の属する年分の所得税につき同項の規定の適用を受ける確定申告書の提出をしているかどうかは問わないことに留意する。

《説明》

1 措置法通達37の14-22（継続適用期間中に非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等）の《説明》のとおり、令和元年度税制改正により、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」が措置された。ただし、その出国の日の属する年分の所得税について所得税法第60条の2第1項（国外転出時課税制度）の適用を受ける居住者は、「継続適用届出書」の提出をすることはできない、つまり、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」の適用を受けることができないこととされた（措法37の14⑰一）。

2 上記1の「継続適用届出書」の提出をすることができない居住者については、措置法第37条の14第27項第1号において「当該出国の日の属する年分の所得税につき所得税法第60条の2第1項の規定の適用を受ける者」と規定されているところ、例えば、国外転出時課税制度の適用に当たり、譲渡損失が生じているため確定申告をしないで国外転出をする者などが含まれるのか疑義が生じる余地がある。

このため、本項は、この「当該出国の日の属する年分の所得税につき所得税法第60条の2第1項の規定の適用を受ける者」とは、所得税法第60条の2第1項の規定の適用対象となる居住者、すなわち、①国外転出をする時において有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額の合計額が1億円以上であり、②国外転出をする日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間として一定の期間が5年を超える居住者のことをいい（所法60の2⑤）、出国の日の属する年分の所得税につき同項の規定の適用を受ける確定申告書の提出をしているかどうかは問わない旨を留意的に明らかにしたものである。

3 なお、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」の適用を受ける場合を除き、非課税口座を開設している居住者等が出国により居住者等に該当しないこととなった場合には、その者はその出国の時に「非課税口座廃止届出書」をその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たものとみなされ（措法37の14⑱）、その非課税口座は廃止されるほか、その時後に支払を受けるべき上場株式等に係る配当等や譲渡による所得については非課税措置の適用はないこととされている（措法37の14⑳）。

このため、「継続適用届出書」の提出をすることができない居住者が「継続適用届出書」の提出をしていたこと（及び出国の時後に非課税措置の適用を受けていたこと）が判明した場合、出国の時に遡って非課税口座が廃止されたものとして各種処理が行われることになる。

※ 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】

（継続適用届出書の提出者が非課税口座廃止届出書を提出した場合）

37の14-24 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継続適用届出書の提出をした者が、当該継続適用届出書の提出をした日から起算して5年を経過する日の属する年の12月31日までに当該金融商品取引業者等の営業所の長に非課税口座廃止届出書の提出をしている場合は、措置法第37条の14第31項の規定の適用はないことに留意する。

《説明》

- 1 措置法通達37の14-22（継続適用期間中に非課税管理勘定又は累積投資勘定に受け入れることができない上場株式等）の《説明》のとおり、令和元年度税制改正により、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」が措置された。
また、「継続適用届出書」の提出をした者が、その提出をした日から起算して5年を経過する日の属する年の12月31日までに「帰国届出書」の提出をしなかった場合には、同日にその「継続適用届出書」の提出をした金融商品取引業者等の営業所の長に「非課税口座廃止届出書」の提出をしたものとみなされ、非課税口座は廃止される（措法37の14㉑）。
- 2 通常、「非課税口座廃止届出書」の提出を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は、その提出を受けた後速やかに廃止届出事項を所轄税務署長に提供しなければならないほか、「非課税口座廃止届出書」の提出をした居住者等に対し「非課税口座廃止通知書」の交付をしなければならないこととされており（措法37の14㉒）、上記1の「非課税口座廃止届出書」の提出をしたものとみなされる場合も、「継続適用届出書」の提出を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は同様の処理を行うこととされた（措法37の14㉓）。
- 3 ところで、「非課税口座を開設している居住者等が一時的な出国により居住者等に該当しないこととなる場合の特例」に関し、措置法第37条の14第28項は、「…継続適用届出書の提出をした場合には、その者は、引き続き居住者又は恒久的施設を有する非居住者に該当する者とみなして、この条（第6項から第20項まで、第24項から前項まで、第32項及び第33項を除く。）…の規定を適用する。」と規定されているが、非課税口座について非課税措置の適用を受けることをやめようとする場合の手続を規定した同条第21項は除外されていない。このため、「継続適用届出書」の提出をした後においても、「非課税口座廃止届出書」の提出をすることができることとなる。
- 4 このため、「継続適用届出書」の提出をした者が「非課税口座廃止届出書」の提出をした場合には、その「非課税口座廃止届出書」の提出があった時に非課税口座が廃止され、上記2の処理が行われているにもかかわらず、その「継続適用届出書」の提出をした日から起算して5年を経過する日の属する年の12月31日までに「帰国届出書」の提出がないことから、同日において「非課税口座廃止届出書」の提出をしたものとみなして上記2の処理を重複して行う必要があるのか疑義が生じる。この点について本項では、「継続適用届出書」の提出をした者が「非課税口座廃止届出書」の提出をした場合には、上記1の「非課税口座廃止届出書」の提出をしたものとみなす規定（非課税口座のみなし廃止規定）の適用はない旨を留意的に明らかにしたものである。

第2 「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35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》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】

（要介護認定等の判定時期）

35-9の2 被相続人が、措置法令第23条第6項第1号に規定する要介護認定若しくは要支援認定又は同項第2号に規定する障害支援区分の認定を受けていたかどうかは、特定事由により被相続人居住用家屋が当該被相続人の居住の用に供されなくなる直前において、当該被相続人がこれらの認定を受けていたかにより判定することに留意する。

《説明》

1 「被相続人居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例」の適用対象となる資産（被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等）は、相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋^(注1)及びその家屋の敷地の用に供されていた土地^(注2)又はその土地の上に存する権利とされていたが、令和元年度税制改正により、被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の範囲に、対象従前居住の用に供されていた家屋^(注3)及びその家屋の敷地の用に供されていた土地^(注3)又はその土地の上に存する権利が追加された（措法35④）。

（注1） その相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されており、①昭和56年5月31日以前に建築されたこと、②建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物（いわゆる区分所有建物）でないこと及び③その相続の開始の直前においてその被相続人以外に居住をしていた者がいなかったことの要件を満たす家屋であって、その被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物に限る（措令23⑧）。

（注2） その相続の開始の直前において（注1）の家屋の敷地の用に供されていたと認められるもので、その相続の開始の直前においてその土地が用途上不可分の関係にある2以上の建築物のある一団の土地であった場合には、その土地のうち、その土地の面積にそれらの床面積の合計のうちその家屋の床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地の部分に限る（措令23⑨）。

（注3） 「相続の開始の直前」が「特定事由によりその家屋が被相続人の居住の用に供されなくなる直前」となるほかは、（注1）及び（注2）と同様の要件を満たすものに限られる（措令23⑧⑨）。

2 なお、対象従前居住の用とは、特定事由により相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていなかった場合（次の要件を満たす場合に限る。）におけるその特定事由により居住の用に供されなくなる直前のその被相続人の居住の用のことをいう（措法35④、措令23⑦）。

（1） 特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで引き続きその被相続人の物品の保管等の用に供されていたこと。

（2） 特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで事業の用、貸付けの用又はその被相続人以外の者の居住の用に供されていたことがないこと。

（3） 被相続人が下記3(1)又は(2)に記載する住居又は施設（以下「養護老人ホーム等」という。）に入居又は入所をした時から相続の開始の直前までの間においてその被相続人の居住の用に供する家屋が2以上ある場合には、これらの家屋のうち、その養護老人ホーム等が、その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の家屋に該当するものであること。

- 3 また、特定事由とは、次に掲げる事由とされている（措法35④、措令23⑥、措規18の2③）。
- (1) 介護保険法第19条第1項に規定する要介護認定若しくは同条第2項に規定する要支援認定を受けていた被相続人又は特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなる直前において介護保険法施行規則第140条の62の4第2号に該当していた被相続人^(注)が、次に掲げる住居又は施設に入居又は入所をしていたこと。
- イ 老人福祉法第5条の2第6項に規定する認知症対応型老人共同生活援助事業が行われる住居、同法第20条の4に規定する養護老人ホーム、同法第20条の5に規定する特別養護老人ホーム、同法第20条の6に規定する軽費老人ホーム又は同法第29条第1項に規定する有料老人ホーム
- ロ 介護保険法第8条第28項に規定する介護老人保健施設又は同条第29項に規定する介護医療院
- ハ 高齢者の居住の安定確保に関する法律第5条第1項に規定するサービス付き高齢者向け住宅（イの有料老人ホームを除く。）
- (注) 具体的には、「介護保険法施行規則第140条の62の4第2号の規定に基づき厚生労働大臣が定める基準（平成27年厚生労働省告示第197号）」（基本チェックリスト）に該当していた者（介護予防・生活支援サービス事業対象者）をいう。介護保険法の要介護認定などを受けていない場合であっても、この基本チェックリストに該当することにより、介護予防・生活支援サービス事業によるサービスを受けることができる。
- (2) 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律第21条第1項に規定する障害支援区分の認定を受けていた被相続人が同法第5条第11項に規定する障害者支援施設（同条第10項に規定する施設入所支援が行われるものに限る。）又は同条第17項に規定する共同生活援助を行う住居に入居又は入所をしていたこと。

4 ところで、上記3(1)の「介護保険法第19条第1項に規定する要介護認定若しくは同条第2項に規定する要支援認定を受けていた被相続人」及び上記3(2)の「障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律第21条第1項に規定する障害支援区分の認定を受けていた被相続人」に関し、いつの時点において、被相続人がこれらの要介護認定若しくは要支援認定又は障害支援区分の認定（以下「要介護認定等」という。）を受けていなければならないのか疑義が生じる余地がある。

5 この点について本項は、養護老人ホーム等に入居又は入所をしていた被相続人が介護保険法施行規則第140条の62の4第2号に該当していたかどうかは、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなる直前において判定することとされた（措令23⑥、措規18の2③）ことを踏まえ、被相続人が要介護認定等を受けていたかどうかは、特定事由により被相続人居住用家屋がその被相続人の居住の用に供されなくなる直前において、その被相続人が要介護認定等を受けていたかどうかにより判定することを留意的に明らかにしたものである。

なお、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなる直前において同号に該当していた被相続人については、要介護認定等を受けていたかどうかは要件とされていないことから、例えば、基本チェックリストに該当していた被相続人が、上記3(1)又は(2)の住居又は施設への入居又は入所後に要介護認定等を受けた場合であっても、他の要件を満たす限り、特定事由に該当することとなる。

(参考)

○ 建物の区分所有等に関する法律 (抄)

(建物の区分所有)

第一条 一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。

○ 介護保険法 (抄)

(市町村の認定)

第十九条 介護給付を受けようとする被保険者は、要介護者に該当すること及びその該当する要介護状態区分について、市町村の認定 (以下「要介護認定」という。) を受けなければならない。

2 予防給付を受けようとする被保険者は、要支援者に該当すること及びその該当する要支援状態区分について、市町村の認定 (以下「要支援認定」という。) を受けなければならない。

第八条 省略

2~27 省略

28 この法律において「介護老人保健施設」とは、要介護者であつて、主としてその心身の機能の維持回復を図り、居宅における生活を営むことができるようにするための支援が必要である者 (その治療の必要の程度につき厚生労働省令で定めるものに限る。以下この項において単に「要介護者」という。) に対し、施設サービス計画に基づいて、看護、医学的管理の下における介護及び機能訓練その他必要な医療並びに日常生活上の世話をを行うことを目的とする施設として、第九十四条第一項の都道府県知事の許可を受けたものをいい、「介護保健施設サービス」とは、介護老人保健施設に入所する要介護者に対し、施設サービス計画に基づいて行われる看護、医学的管理の下における介護及び機能訓練その他必要な医療並びに日常生活上の世話をいう。

29 この法律において「介護医療院」とは、要介護者であつて、主として長期にわたり療養が必要である者 (その治療の必要の程度につき厚生労働省令で定めるものに限る。以下この項において単に「要介護者」という。) に対し、施設サービス計画に基づいて、療養上の管理、看護、医学的管理の下における介護及び機能訓練その他必要な医療並びに日常生活上の世話をを行うことを目的とする施設として、第七十条第一項の都道府県知事の許可を受けたものをいい、「介護医療院サービス」とは、介護医療院に入所する要介護者に対し、施設サービス計画に基づいて行われる療養上の管理、看護、医学的管理の下における介護及び機能訓練その他必要な医療並びに日常生活上の世話をいう。

○ 介護保険法施行規則 (抄)

(法第百十五条の四十五第一項第一号の厚生労働省令で定める被保険者)

第百四十条の六十二の四 法第百十五条の四十五第一項第一号の厚生労働省令で定める被保険者は、次のいずれかに該当する被保険者とする。

一 居宅要支援被保険者

二 厚生労働大臣が定める基準に該当する第一号被保険者 (二回以上にわたり当該基準の該当の有無を判断した場合においては、直近の当該基準の該当の有無の判断の際に当該基準に該当した第

一号被保険者) (要介護認定を受けた第一号被保険者においては、当該要介護認定による介護給付に係る居宅サービス、地域密着型サービス及び施設サービス並びにこれらに相当するサービスを受けた日から当該要介護認定の有効期間の満了の日までの期間を除く。)

○ 老人福祉法 (抄)

(定義)

第五条の二 省略

2～5 省略

6 この法律において、「認知症対応型老人共同生活援助事業」とは、第十条の四第一項第五号の措置に係る者又は介護保険法の規定による認知症対応型共同生活介護に係る地域密着型介護サービス費若しくは介護予防認知症対応型共同生活介護に係る地域密着型介護予防サービス費の支給に係る者その他の政令で定める者につき、これらの者が共同生活を営むべき住居において入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の援助を行う事業をいう。

7 省略

(養護老人ホーム)

第二十条の四 養護老人ホームは、第十一条第一項第一号の措置に係る者を入所させ、養護するとともに、その者が自立した日常生活を営み、社会的活動に参加するために必要な指導及び訓練その他の援助を行うことを目的とする施設とする。

(特別養護老人ホーム)

第二十条の五 特別養護老人ホームは、第十一条第一項第二号の措置に係る者又は介護保険法の規定による地域密着型介護老人福祉施設入所者生活介護に係る地域密着型介護サービス費若しくは介護福祉施設サービスに係る施設介護サービス費の支給に係る者その他の政令で定める者を入所させ、養護することを目的とする施設とする。

(軽費老人ホーム)

第二十条の六 軽費老人ホームは、無料又は低額な料金で、老人を入所させ、食事の提供その他日常生活上必要な便宜を供与することを目的とする施設(第二十条の二の二から前条までに定める施設を除く。)とする。

(届出等)

第二十九条 有料老人ホーム(老人を入居させ、入浴、排せつ若しくは食事の介護、食事の提供又はその他の日常生活上必要な便宜であって厚生労働省令で定めるもの(以下「介護等」という。)の供与(他に委託して供与をする場合及び将来において供与をすることを約する場合を含む。第十一項を除き、以下この条において同じ。)をする事業を行う施設であって、老人福祉施設、認知症対応型老人共同生活援助事業を行う住居その他厚生労働省令で定める施設でないものをいう。以下同じ。)を設置しようとする者は、あらかじめ、その施設を設置しようとする地の都道府県知事に、次の各号に掲げる事項を届け出なければならない。

一～七 省略

2～17 省略

○ 高齢者の居住の安定確保に関する法律（抄）

（サービス付き高齢者向け住宅事業の登録）

第五条 高齢者向けの賃貸住宅又は老人福祉法第二十九条第一項に規定する有料老人ホーム（以下単に「有料老人ホーム」という。）であって居住の用に供する専用部分を有するものに高齢者（国土交通省令・厚生労働省令で定める年齢その他の要件に該当する者をいう。以下この章において同じ。）を入居させ、状況把握サービス（入居者の心身の状況を把握し、その状況に応じた一時的な便宜を供与するサービスをいう。以下同じ。）、生活相談サービス（入居者が日常生活を支障なく営むことができるようにするために入居者からの相談に応じ必要な助言を行うサービスをいう。以下同じ。）その他の高齢者が日常生活を営むために必要な福祉サービスを提供する事業（以下「サービス付き高齢者向け住宅事業」という。）を行う者は、サービス付き高齢者向け住宅事業に係る賃貸住宅又は有料老人ホーム（以下「サービス付き高齢者向け住宅」という。）を構成する建築物ごとに、都道府県知事の登録を受けることができる。

2～4 省略

○ 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律（抄）

（障害支援区分の認定）

第二十一条 市町村は、前条第一項の申請があったときは、政令で定めるところにより、市町村審査会が行う当該申請に係る障害者等の障害支援区分に関する審査及び判定の結果に基づき、障害支援区分の認定を行うものとする。

2 省略

第五条 省略

2～9 省略

10 この法律において「施設入所支援」とは、その施設に入所する障害者につき、主として夜間において、入浴、排せつ又は食事の介護その他の厚生労働省令で定める便宜を供与することをいう。

11 この法律において「障害者支援施設」とは、障害者につき、施設入所支援を行うとともに、施設入所支援以外の施設障害福祉サービスを行う施設（のぞみの園及び第一項の厚生労働省令で定める施設を除く。）をいう。

12～16 省略

17 この法律において「共同生活援助」とは、障害者につき、主として夜間において、共同生活を営むべき住居において相談、入浴、排せつ又は食事の介護その他の日常生活上の援助を行うことをいう。

18～28 省略

【新設】

(特定事由により居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前までの利用制限)

35-9の3 措置法令第23条第7項第2号に規定する「事業の用、貸付けの用又は当該被相続人以外の者の居住の用に供されていたことがないこと」の要件の判定に当たっては、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前までの間に、当該被相続人居住用家屋が事業の用、貸付けの用又は当該被相続人以外の者の居住の用として一時的に利用されていた場合であっても、事業の用、貸付けの用又は当該被相続人以外の者の居住の用に供されていたこととなることに留意する。また、当該貸付けの用には、無償による貸付けも含まれることに留意する。

《説明》

- 1 措置法通達35-9の2（要介護認定等の判定時期）の《説明》のとおり、令和元年度税制改正により、「被相続人居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例」の改正が行われ、被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の範囲に、対象従前居住の用に供されていた家屋及びその家屋の敷地の用に供されていた土地又はその土地の上に存する権利が追加された（措法35④）。
- 2 なお、対象従前居住の用とは、特定事由（措置法通達35-9の2の《説明》の3参照）により相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていなかった場合（次の要件を満たす場合に限る。）におけるその特定事由により居住の用に供されなくなる直前のその被相続人の居住の用のことをいう（措法35④、措令23⑦）。
 - (1) 特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで引き続きその被相続人の物品の保管等の用に供されていたこと。
 - (2) 特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで事業の用、貸付けの用又はその被相続人以外の者の居住の用に供されていたことがないこと。
 - (3) 被相続人が養護老人ホーム等に入居等をした時から相続の開始の直前までの間においてその被相続人の居住の用に供する家屋が2以上ある場合には、これらの家屋のうち、その養護老人ホーム等が、その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の家屋に該当するものであること。
- 3 ところで、対象従前居住の用に係る上記2(2)の要件（措令23⑦二）の判定に当たり、例えば、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった後、一時的に貸し付けられていた場合などは、「事業の用、貸付けの用又はその被相続人以外の者の居住の用に供されていたこと」に該当するのかが疑義が生じる余地がある。
- 4 この点について、上記1の改正は、被相続人が養護老人ホーム等への入居等により自宅を離れた場合であっても、一時的に元の自宅に戻ることや家財置き場等として元の自宅を使用することもあり、養護老人ホーム等へ入居等をしたことをもって生活の拠点が移転し、元の自宅が空き家になったとは一概には言えないことから、一定の要件の下で本特例を適用することができることとされた

ものであることを踏まえ、本項は、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前までの間に、たとえ一時的な利用であったとしても、被相続人居住用家屋が事業の用、貸付けの用又はその被相続人以外の者の居住の用に供されていた事実が認められる場合には、「事業の用、貸付けの用又はその被相続人以外の者の居住の用に供されていたこと」に該当することとなり、上記2(2)の要件を満たさないこととなる旨を留意的に明らかにしたものである。

なお、本項また書は、この「貸付けの用」には、賃貸借により有償で貸し付けられていたものに限らず、使用貸借により無償で貸し付けられていたものも含まれることを留意的に明らかにしている。

第3 「租税特別措置法に係る所得税の取扱いについて」の一部改正について

○ 第29条の2《特定の取締役等が受ける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》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】

（国外転出直前に譲渡した特定従事者の特定株式の取扱い）

29の2-2 措置法第29条の2第1項第7号に規定する国外転出（以下29の2-4までにおいて「国外転出」という。）をする同条第4項に規定する特例適用者（以下29の2-4までにおいて「特例適用者」という。）が譲渡した同条第5項に規定する特定従事者の特定株式（以下29の2-3までにおいて「特定従事者の特定株式」という。）で当該国外転出の日までに引渡しの行われていないものについては、原則として、同日に当該特定従事者の特定株式を有するものとして同項の規定を適用することに留意する。ただし、納税者の選択により、当該特定従事者の特定株式の譲渡に関する契約の効力発生の日により実際に譲渡したことによる譲渡所得等として申告があったときは、これを認める。

《説明》

- 1 令和元年度税制改正において、「特定の取締役等が受ける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」（措法29の2）、いわゆるストック・オプション税制について、適用対象者の範囲の拡充等の改正が行われた^(注)。

(注) この改正は、令和元年7月16日（中小企業の事業活動の継続に資するための中小企業等経営強化法等の一部を改正する法律（令和元年法律第21号）の施行の日）から施行されている（改正法附則1十六、33）。

- 2 適用対象者については、改正前の株式会社又はその株式会社と一定の関係にある法人の取締役、執行役又は使用人である個人（以下「取締役等」という。）及び取締役等の相続人（権利承継相続人）のほか、新たにその株式会社等の取締役、執行役及び使用人である個人以外の個人^(注)（以下「特定従事者」という。）が加えられ、その範囲が拡充されている（措法29の2①）。

(注) 措置法第29条の2第1項に規定する大口株主及び大口株主の特別関係者を除き、中小企業等経営強化法第13条に規定する認定新規中小企業者等に該当するその株式会社が同法第9条第2項に規定する認定社外高度人材活用新事業分野開拓計画に従って行う同法第2条第8項に規定する社外高度人材活用新事業分野開拓に従事する同項に規定する社外高度人材で、その認定社外高度人材活用新事業分野開拓計画の同法第8条第2項第2号に掲げる実施時期の開始の日等から新株予約権の行使の日まで引き続き居住者である者に限る。

- 3 また、特定従事者がストック・オプション税制の適用を受けて取得をした株式を保有したまま国外転出をする場合、一定の要件を満たす株式^(注1)については、その国外転出の時に権利行使時価額^(注2)による譲渡があったものとみなして課税されること等とされた^(注3)（措法29の2⑤）。

(注1) ①国外転出の時における価額に相当する金額として一定の金額（以下「国外転出時価額」という。）がその時に譲渡があったものとした場合における売上原価の額又は取得費の額を超えるもので、かつ、②その株式に係る新株予約権の行使をした日におけるその株式の価額に相当する金額がその日に譲渡があったものとした場合における売上原価の額又は取得費の額を超えるものをいい、以下「特定従事者の特定株式」という（措法29の2⑤、措令19の3⑬⑭⑮）。

(注2) ①特定従事者の特定株式の国外転出時価額と②その特定従事者の特定株式に係る新株予約権を行使した日におけるその特定従事者の特定株式の価額に相当する一定の金額のうち、いずれか少ない金額をいう（措法29の2⑤、措令19の3⑯）。

(注3) この情報において、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」という。

- 4 上記3のとおり、特定従事者の特定株式については、国外転出の時にみなし課税が行われることとされたが、国外転出の直前に特定従事者の特定株式の譲渡があった場合で、その国外転出の時点では未だ引渡しが完了していないときは、その引渡しの完了していない特定従事者の特定株式は「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」の適用対象となるのか疑義が生じる余地がある。
- 5 本項は、この点につき、譲渡所得の基因となる資産の譲渡による譲渡所得や株式等に係る譲渡所得等における収入すべき時期の取扱い（所基通36-12、措通37の10・37の11共-1(1)）や国外転出時課税制度（所法60の2①）に係る取扱い（所基通60の2-2）を踏まえ、原則として、国外転出の日までに引渡しが完了していない特定従事者の特定株式は、国外転出の時に有しているものとして「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」の適用対象となるが、納税者から契約の効力発生の日により実際に譲渡したものとして譲渡所得等の申告があった場合は、これを認めることとする旨を明らかにしたものである。

【新設】

（特定従事者の特定株式を取得するために要した負債の利子がある場合）

29の2-3 措置法第29条の2第5項の規定については、特例適用者が国外転出の時に有する同条第4項に規定する特定株式（同項に規定する取締役等の特定株式を除く。以下この項において同じ。）のうち、同条第5項に規定する国外転出時価額が当該国外転出の時ににおける売上原価の額又は取得費の額を超えるもので、かつ、当該特定株式に係る特定新株予約権の行使をした日における当該特定株式の価額に相当する金額が同日における売上原価の額又は取得費の額を超えるものに適用があるのであるが、当該特定株式に係る特定新株予約権を行使するために要した負債の利子で、当該国外転出の時に当該特定株式の譲渡があったものとした場合に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控除すべきものがあるときは、当該負債の利子をこれらの売上原価の額又は取得費の額に加算して同項の規定の適用を判定して差し支えない。

また、同項の規定により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をする場合においては、当該負債の利子を控除して差し支えない。

④ この項において、「売上原価の額又は取得費の額」は措置法令第19条の3第14項又は第15項に規定する特定株式の売上原価の額又は取得費の額として計算される金額に相当する金額をいう。

《説明》

- 1 措置法通達29の2-2（国外転出直前に譲渡した特定従事者の特定株式の取扱い）の《説明》のとおり、令和元年度税制改正により、ストック・オプション税制の改正が行われ、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」が措置された（措法29の2⑤）。
- 2 「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」は、特定従事者がストック・オプション税制の適用を受けて取得をした株式を保有したまま国外転出をする場合にみなし課税を行う制度であるが、本項の前段（措置法通達29の2-2の《説明》3（注1）も同内容）のとおり、その株式について、①国外転出時価額が国外転出の時に譲渡があったものとした場合における売上原価の額又は取得費の額を超えるもので、かつ、②その株式に係る新株予約権の行使をした日におけるその株式の価額に相当する金額がその日に譲渡があったものとした場合における売上原価の額又は取得費の額を超えるものに限り適用されることとされている（税法上、この要件を満たす株式を「特定従事者の特定株式」と定義しており、単に、特定従事者がストック・オプション税制の適用を受けて取得をした株式ではないことに留意する。）（措法29の2⑤、措令19の3⑬⑭⑮）。
- 3 これは、国外転出の時に譲渡があったものとしたみなしたことにより損失が生ずる場合（上記2①の要件）やストック・オプション税制によりそもそも非課税となる（繰り延べる）経済的利益が存在しない場合（上記2②の要件）に、みなし課税を行わないという趣旨によるものである。
- 4 ところで、一般株式等又は上場株式等を譲渡した場合、その一般株式等又は上場株式等を取得するために要した負債の利子でその譲渡した年中に支払うべきものがある場合には、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、その負債の利子を控除することができることとされている^(注)（所法 33③、措法 37 の 10⑥三、37 の 11⑥）。

(注) この場合、配当所得の金額の計算上、その負債の利子は控除することはできない（所法 24②、措法 37 の 10⑥二、37 の 11⑥）。

5 一方、上記 3 に記載のとおり、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」は、国外転出の時に譲渡があったものとしたみなしたことにより損失が生ずる場合やストック・オプション税制によりそもそも非課税となる経済的利益が存在しない場合にみなし課税を行わないという趣旨に鑑み、本項は、いわゆるストック・オプション融資（新株予約権の行使に必要な資金の融資）に係る利子など、特定従事者がストック・オプション税制の適用を受けて取得をした株式（特定株式）に係る新株予約権を行使するために要した負債の利子で、国外転出の時にその特定株式の譲渡があったものとした場合に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控除すべきものがあるときは、上記 2 ①及び②の判定上、その負債の利子^(注)を売上原価の額又は取得費の額に加算しても差し支えない旨を明らかにしたものである。

また、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」により、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をする場合においても、その負債の利子を控除して差し支えない旨も留意的に明らかにしている。

(注) 上記 2 ①の判定時点は国外転出の時、また、上記 2 ②の判定時点は新株予約権の行使をした日となるが、本項により売上原価の額又は取得費の額に加算する負債の利子は、ともに国外転出の時に特定株式の譲渡があったものとした場合に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控除すべきものであることに留意する。

※ 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】

（法第60条の2第1項と措置法第29条の2第5項の適用順序）

29の2-4 国外転出の日の属する年分の所得税について、措置法第29条の2第5項の規定の適用を受ける特例適用者が法第60条の2第1項の規定の適用を受ける場合には、まず措置法第29条の2第5項の規定を適用し、次に法第60条の2第1項の規定を適用することに留意する。

《説明》

1 措置法通達29の2-2（国外転出直前に譲渡した特定従事者の特定株式の取扱い）の《説明》のとおり、令和元年度税制改正により、ストック・オプション税制の改正が行われ、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」が措置された（措法29の2⑤）。

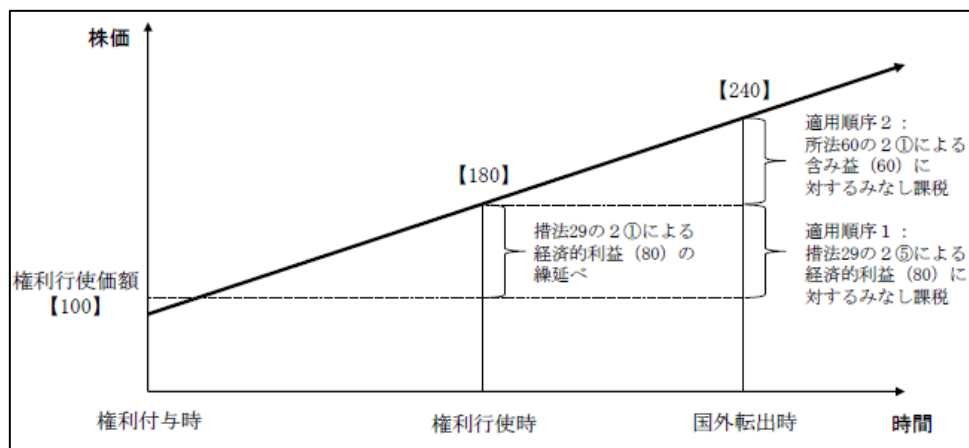
2 ところで、措置法第29条の2第5項の「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」の適用を受ける者（特例適用者）が、その国外転出について、併せて、所得税法第60条の2第1項の「国外転出時課税制度」の適用を受けることがある。

すなわち、特例適用者が、国外転出をする時において有している有価証券等の価額に相当する金額並びに契約を締結している未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額の合計額が1億円以上であり、国外転出をする日前10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間として一定の期間が5年を超える居住者である場合（所法60の2⑤）は、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」と「国外転出時課税制度」の両制度の適用を受けることになる。

3 上記2のとおり、「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」と「国外転出時課税制度」の両制度の適用を受ける場合において、いずれの制度（規定）を先に適用するのか疑義が生じる余地がある。

本項は、この場合には、まず、特別法（措置法）たる措置法第29条の2第5項の「特例適用者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税制度」を適用し、次に所得税法第60条の2第1項の「国外転出時課税制度」を適用することを留意的に明らかにしたものである。

なお、本項のイメージを図示すると次のとおりとなる。



第4 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

1 法第33条《譲渡所得》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】

(遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転)

33-1の6 民法第1046条第1項《遺留分侵害額の請求》の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産（当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈又は贈与により取得したものを含む。）の移転があったときは、その履行をした者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したことになる。

(注) 当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求をした者が取得した資産の取得費については、38-7の2参照

《説明》

1 高齢化の進展等の社会経済情勢の変化に鑑み、相続が開始した場合における配偶者の居住の権利及び遺産分割前における預貯金債権の行使に関する規定の新設、自筆証書遺言の方式の緩和、遺留分の減殺請求権の金銭債権化等が盛り込まれた「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）」が成立し、平成30年7月13日に公布された。

なお、遺留分の減殺請求権の金銭債権化を含む改正後の遺留分制度（民法1042～1049）については、令和元年7月1日から施行されている。

2 改正前の遺留分制度における「遺留分の減殺請求^(注1)」の法的性質（遺留分の減殺請求権が行使された場合の効果）は、遺留分権利者の意思表示によって当然に物権的効力が生ずる、つまり、遺留分の減殺請求権が行使された場合、直ちに、遺贈又は贈与（以下「遺贈等」という。）が失効し、その目的財産の所有権又は共有持分権が遺留分権利者に帰属することとされていた^(注2)。

改正後の遺留分制度においては「遺留分侵害額の請求」となり、その法的性質（遺留分侵害額の請求権が行使された場合の効果）は、遺留分侵害額に相当する金銭債権が発生することとされた^(注3)。つまり、遺留分権利者は、受遺者又は受贈者（以下「受遺者等」という。）に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができるとこととされ、逆に、受遺者等は、遺留分権利者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払をすれば足り、受遺者等が取得した権利が当然に遺留分権利者に帰属することにはならないこととされた。

このように、遺留分権利者が取得する権利を金銭債権とすることによって、遺留分権利者は、減殺された遺贈等の目的財産の所有権又は共有持分権を主張することができなくなり、受遺者等に対する一般債権者としての地位を有することになる。

なお、遺留分侵害額の請求を受けた受遺者等が直ちに金銭を準備することができず不利益を被る可能性があることから、裁判所は、その受遺者等の請求により、その遺留分侵害額の請求に係る債務の全部又は一部の支払につき相当の期限を許与することができる（民法1047⑤）こととされている。

- (注1) 「遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び前条に規定する贈与の減殺を請求することができる。」(民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律による改正前の民法1031)
- (注2) 「遺留分権利者の減殺請求により贈与又は遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は受遺者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属するものと解するのが相当」(昭和51年8月30日最高裁判決)
- (注3) 「遺留分権利者及びその承継人は、受遺者(…)又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる。」(民法1046①)

- 3 上記2のとおり、従来、物権的効力が生ずるとされていた「遺留分の減殺請求」が「遺留分侵害額の請求」として金銭債権化されたことに伴い、民法上、遺留分権利者は、遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求のみを行うことができることとなった。しかしながら、受遺者等が金銭で支払うことが困難である場合等において、当事者間の合意により金銭の支払に代えて他の財産を給付することも想定され、そのような方法で遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求に対する債務の全部又は一部の弁済をすることは、代物弁済(民法482)に該当するものと考えられる。
- 4 ところで、代物弁済は、本来の給付に代えて他の財産の給付をなすことによって既存の債務を消滅させる有償契約であることから、その代物弁済により移転する資産が譲渡所得の基因となる資産であるときは、その移転があった時にその資産を譲渡したこととなる(所法33①)。
このとき、その代物弁済により消滅した債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したこととなるため、通常、その消滅した債務の額がその資産の譲渡所得の収入金額となる(所法36①②)。
- 5 このため、本項は、遺留分侵害額の請求権の行使により、遺留分権利者から受遺者等に対して遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、受遺者等が遺留分権利者の承諾を得て、金銭の支払に代え、その債務の全部又は一部の履行として保有する資産(その遺留分侵害額の支払請求の基因となった遺贈等により取得したものを含む。)の移転をしたときは、代物弁済による資産の移転に該当すると考えられることから、受遺者等は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したこととなることを明らかにしたものである。
- 6 なお、この資産の移転をしたときに譲渡所得の収入金額となる「その履行により消滅した債務の額」が幾らになるのかという点について、この資産の移転が金銭の支払に代えて行われるものであることからすると、通常は、その資産の時価に相当する債務の額を消滅させる旨の合意が行われるものと考えられるが、その資産の時価とその遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合も想定される。このような場合においては、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等を踏まえ、その資産の移転により消滅した債務の額を個々に判断し、譲渡所得の収入金額を決定する必要がある。
- 7 本項の取扱いは、上記1の民法改正(遺留分制度)の施行時期を踏まえ、令和元年7月1日以後に開始した相続に係る遺留分侵害額の請求があった場合について適用することとしている。

(参考1)

○ 移転した資産の時価と遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合における譲渡所得の収入金額(例)

1 資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を上回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価2,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、受遺者等が遺留分権利者からその差額に相当する清算金500万円を受領するときは、資産の移転により消滅した債務の額2,000万円と受領した清算金500万円の合計2,500万円が譲渡所得の収入金額となる。

2 資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を下回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価1,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、受遺者等が遺留分権利者に対しその差額に相当する残りの債務500万円に係る支払をするときは、資産の移転により消滅した債務の額1,500万円が譲渡所得の収入金額となる。

(注) 上記1又は2の差額に相当する金額について清算金の受領又は残りの債務に係る支払が行われない場合、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等、具体的には、差額に相当する金額に係る債権放棄、債務免除等の有無といった個々の事実関係に基づいて、譲渡所得の収入金額となる「その履行により消滅した債務の額」を判断することになる。

(参考2)

○ 民法(抄)

(遺留分の帰属及びその割合)

第千四十二条 兄弟姉妹以外の相続人は、遺留分として、次条第一項に規定する遺留分を算定するための財産の価額に、次の各号に掲げる区分に応じてそれぞれ当該各号に定める割合を乗じた額を受ける。

- 一 直系尊属のみが相続人である場合 三分の一
- 二 前号に掲げる場合以外の場合 二分の一

2 相続人が数人ある場合には、前項各号に定める割合は、これらに第九百条及び第九百一条の規定により算定したその各自の相続分を乗じた割合とする。

(遺留分侵害額の請求)

第千四十六条 遺留分権利者及びその承継人は、受遺者(特定財産承継遺言により財産を承継し又は相続分の指定を受けた相続人を含む。以下この章において同じ。)又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる。

2 遺留分侵害額は、第千四十二条の規定による遺留分から第一号及び第二号に掲げる額を控除し、これに第三号に掲げる額を加算して算定する。

- 一 遺留分権利者が受けた遺贈又は第九百三条第一項に規定する贈与の価額
- 二 第九百条から第九百二条まで、第九百三条及び第九百四条の規定により算定した相続分に応じて遺留分権利者が取得すべき遺産の価額
- 三 被相続人が相続開始の時において有した債務のうち、第八百九十九条の規定により遺留分権利者が承継する債務(次条第三項において「遺留分権利者承継債務」という。)の額

(受遺者又は受贈者の負担額)

第千四十七条 受遺者又は受贈者は、次の各号の定めるところに従い、遺贈（特定財産承継遺言による財産の承継又は相続分の指定による遺産の取得を含む。以下この章において同じ。）又は贈与（遺留分を算定するための財産の価額に算入されるものに限る。以下この章において同じ。）の目的の価額（受遺者又は受贈者が相続人である場合にあっては、当該価額から第千四十二条の規定による遺留分として当該相続人が受けるべき額を控除した額）を限度として、遺留分侵害額を負担する。

一 受遺者と受贈者とがあるときは、受遺者が先に負担する。

二 受遺者が複数あるとき、又は受贈者が複数ある場合においてその贈与が同時にされたものであるときは、受遺者又は受贈者がその目的の価額の割合に応じて負担する。ただし、遺言者がその遺言に別段の意思を表示したときは、その意思に従う。

三 受贈者が複数あるとき（前号に規定する場合を除く。）は、後の贈与に係る受贈者から順次前の贈与に係る受贈者が負担する。

2 第九百四条、第千四十三条第二項及び第千四十五条の規定は、前項に規定する遺贈又は贈与の目的の価額について準用する。

3 前条第一項の請求を受けた受遺者又は受贈者は、遺留分権利者承継債務について弁済その他の債務を消滅させる行為をしたときは、消滅した債務の額の限度において、遺留分権利者に対する意思表示によって第一項の規定により負担する債務を消滅させることができる。この場合において、当該行為によって遺留分権利者に対して取得した求償権は、消滅した当該債務の額の限度において消滅する。

4 受遺者又は受贈者の無資力によって生じた損失は、遺留分権利者の負担に帰する。

5 裁判所は、受遺者又は受贈者の請求により、第一項の規定により負担する債務の全部又は一部の支払につき相当の期限を許与することができる。

(代物弁済)

第四百八十二条 債務者が、債権者の承諾を得て、その負担した給付に代えて他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有する。

○ 所得税法（抄）

(収入金額)

第三十六条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

2 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

3 省略

2 法第38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》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】

(遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて移転を受けた資産の取得費)

38-7の2 民法第1046条第1項の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産の移転があったときは、その履行を受けた者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額により当該資産を取得したことになる。

《説明》

- 1 所得税基本通達33-1の6（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）の《説明》のとおり、遺留分制度が改正され、従来、物権的効力が生ずるとされていた遺留分の減殺請求権が遺留分侵害額の請求権に見直され、金銭債権化された。
- 2 本項は、遺留分侵害額の請求権の行使により、遺留分権利者から受遺者等に対して遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、受遺者等が遺留分権利者の承諾を得て、金銭の支払に代え、その債務の全部又は一部の履行として保有する資産の移転をしたときは、代物弁済による資産の移転に該当すると考えられることから、遺留分権利者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額によりその資産を取得したことになることを明らかにしたものである。
- 3 なお、この資産の移転をしたときに資産の取得に要した金額（取得価額）となる「その履行により消滅した債権の額」が幾らになるのかという点について、この資産の移転が金銭の支払に代えて行われるものであることからすると、通常は、その資産の時価に相当する債権の額を消滅させる旨の合意が行われるものと考えられるが、その資産の時価とその遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合も想定される。このような場合においては、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等を踏まえ、その資産の移転により消滅した債権の額を個々に判断し、資産の取得価額を決定する必要がある。
- 4 本項の取扱いは、民法改正（遺留分制度）の施行時期を踏まえ、令和元年7月1日以後に開始した相続に係る遺留分侵害額の請求があった場合について適用することとしている。

(参考)

○ 移転した資産の時価と遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合における資産の取得価額（例）

1 資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を上回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価2,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、遺留分権利者が受遺者等に対しその差額に相当する清算金500万円を支払うときは、資産の移転により消滅した債権の額2,000万円と支払った清算金500万円の合計2,500万円が資産の取得価額となる。

2 資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を下回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価1,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、遺留分権利者が受遺者等からその差額に相当する残りの債権500万円に係る支払を受けるときは、資産の移転により消滅した債権の額1,500万円が資産の取得価額となる。

(注) 上記1又は2の差額に相当する金額について清算金の支払又は残りの債権に係る支払が行われない場合、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等、具体的には、差額に相当する金額に係る債権放棄、債務免除等の有無といった個々の事実関係に基づいて、資産の取得価額となる「その履行により消滅した債権の額」を判断することになる。