

資産課税課情報	第20号	令和5年12月18日	国税庁資産課税課
---------	------	------------	----------

『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』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5年8月31日付課資3-5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』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。

国税通則法	国税通則法（昭和37年法律第66号）
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）
（所規）	所得税法施行規則（昭和40年大蔵省令第11号）
所得税基本通達	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）
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）
措置法通達、（措通）	昭和50年11月4日付直資2-224ほか2課共同「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）
建築基準法施行令	建築基準法施行令（昭和25年政令第338号）
都市計画法	都市計画法（昭和43年法律第100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）
金融商品取引法	金融商品取引法（昭和23年法律第25号）
会社法	会社法（平成17年法律第86号）

※ 各法令等は、令和5年12月1日現在による。

# 目 次

第 1	「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	
1	措置法第35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》関係 〔被相続人の居住用財産の譲渡（第3項関係）〕	
	35-7の2（相続人が3人以上であるときの同一年中に自己の居住用財産と被相続人の居住用財産の譲渡があった場合の特別控除額の金額）	5
	35-9の4（譲渡の日の判定）	7
	35-9の5（「被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合」の意義）	9
	35-9の6（相続又は遺贈による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取得をした相続人の数）	10
2	措置法第35条の3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除》関係 35の3-2の2（譲渡の対価の額に係る要件が異なる区域に所在する低未利用土地等を譲渡した場合の判定）	11
3	措置法第37条《特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例》関係	
	37-7（同一の3月期間内に譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした場合の届出）	14
	37-7の2（譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした者が届出をする前に死亡した場合）	16
	37-7の3（買換資産の取得価額が譲渡資産の譲渡による収入金額を超える場合）	17
	37-11の15（主たる事務所資産に該当する資産）	19
	37-11の16（主たる事務所資産であるかどうかの判定）	20
	37-13の2（建造された船舶の意義）	22
	37-24（相続人が買換資産を取得して事業の用に供した場合）	23
第 2	「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13《特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等》関係	
	37の13-5（適用年の翌年以後の取得価額の計算－控除対象特定株式の場合）	24
	37の13-6（適用年の翌年以後の取得価額の計算－特例控除対象特定株式の場合）	27
2	措置法第37条の13の2《特定新規中小企業者とその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等》関係	
	37の13の2-1（適用年の翌年以後の取得価額の計算）	31
3	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14-14（対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算）	34

第3 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

- 法第137条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係  
137の2-8（非上場株式等が担保提供された場合）…………… 38

# 第1 「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

## 1 措置法第35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》関係 〔被相続人の居住用財産の譲渡（第3項関係）〕

※ 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】

#### （相続人が3人以上であるときの同一年中に自己の居住用財産と被相続人の居住用財産の譲渡があった場合の特別控除額の金額）

**35-7の2** 相続又は遺贈による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取得をした相続人の数が3人以上である場合における措置法第35条第3項の規定の適用により控除される金額は2,000万円となるが、この場合において、相続人が同一年中に同条第2項各号に規定する譲渡及び対象譲渡をし、そのいずれの譲渡についても同条第1項の規定の適用を受ける場合の特別控除額の金額は、次の金額となるのであるから留意する。

(1) 短期譲渡所得の金額から控除される金額

「3,000万円」と「次に掲げる金額の合計額」とのいずれか低い金額。

ただし、ロの金額が2,000万円である場合には、被相続人の居住用財産の譲渡に係る短期譲渡所得の金額から措置法第35条第3項の規定の適用により控除される金額は、2,000万円が限度となる。

イ 居住用財産の譲渡に係る短期譲渡所得の金額（短期譲渡所得の金額のうち措置法第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合を除く。）の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額をいう。）

ロ 次に掲げる金額のうちいずれか低い金額

㊦ 2,000万円

㊧ 被相続人の居住用財産の譲渡に係る短期譲渡所得の金額（短期譲渡所得の金額のうち措置法第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合に限る。）の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額をいう。）

(2) 長期譲渡所得の金額から控除される金額

「3,000万円（上記(1)の短期譲渡所得の金額から控除される金額がある場合には、3,000万円からその短期譲渡所得の金額から控除される金額を控除した金額）」と「次に掲げる金額の合計額」とのいずれか低い金額。

ただし、ロの金額がロ㊦に掲げる金額である場合には、被相続人の居住用財産の譲渡に係る長期譲渡所得の金額から措置法第35条第3項の規定の適用により控除される金額は、ロ㊦に掲げる金額が限度となる。

イ 居住用財産の譲渡に係る長期譲渡所得の金額（長期譲渡所得の金額のうち措置法第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合を除く。）の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額をいう。）

ロ 次に掲げる金額のうちいずれか低い金額

㊦ 2,000万円（上記(1)の被相続人の居住用財産の譲渡に係る短期譲渡所得の金額から措置

法第35条第3項の規定により控除される金額がある場合には、2,000万円からその同項の規定により控除される金額を控除した金額)

ロ 被相続人の居住用財産の譲渡に係る長期譲渡所得の金額（長期譲渡所得の金額のうち措置法第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合に限る。）の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額をいう。）

## 《説明》

1 令和5年度税制改正により、「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」（以下この項において「空き家特例」という。）の改正が行われ、相続又は遺贈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（以下この項において「被相続人居住用財産」という。）を取得した相続人の数が3人以上である場合については、空き家特例の特別控除額は2,000万円とすることとされた（措法35④）。

また、被相続人居住用財産を取得した相続人の数が3人以上である場合において、その年に被相続人居住用財産の譲渡をし、空き家特例を適用することに加え、その相続人がその年にその相続人の居住の用に供している家屋又はその家屋とともにするその家屋の敷地の譲渡をしたことなどにより居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除（措法35①②。以下この項において「居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除」という。）も適用するときは、その特別控除額は、次のとおり計算することとされた（措令23⑥⑦）。

(1) 短期譲渡所得の金額から控除される金額

3,000万円と次に掲げる金額の合計額とのいずれか低い金額とする。

イ 「居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除の対象となる資産の譲渡」に係る短期譲渡所得の金額

ロ 「空き家特例の対象となる資産の譲渡」に係る短期譲渡所得の金額（2,000万円を限度とする。）

(2) 長期譲渡所得の金額から控除される金額

3,000万円（ただし、上記(1)の金額がある場合には、3,000万円からその金額を控除した金額）と、次に掲げる金額の合計額とのいずれか低い金額とする。

イ 「居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除の対象となる資産の譲渡」に係る長期譲渡所得の金額

ロ 「空き家特例の対象となる資産の譲渡」に係る長期譲渡所得の金額（2,000万円を限度とする。ただし、上記(1)のロの金額がある場合には、2,000万円からその金額を控除した金額を限度とする。）

2 本項は、相続又は遺贈により被相続人居住用財産を取得した相続人の数が3人以上である場合において、空き家特例を適用し、かつ、その相続人がその年に居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除も適用するときにおける特別控除額に係る計算について、留意的に明らかにしている。

※ 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】**

**（譲渡の日の判定）**

**35-9の4** 措置法第35条第3項に規定する「譲渡の日の属する年の翌年2月15日」とは、対象譲渡について同項の規定の適用を受ける者に係る所得税基本通達36-12《山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期》に基づく収入すべき時期を「譲渡の日」とし、その日の属する年の翌年2月15日をいうことに留意する。

《説明》

1 「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」の適用対象となる譲渡は、当該譲渡の時ににおいて、相続若しくは遺贈により取得した被相続人居住用家屋が耐震基準<sup>(注)</sup>を満たしていること又はその被相続人居住用家屋の全部の除却等をしていることが要件の一つとされていたが、令和5年度税制改正により、譲渡者の譲渡の時からその譲渡の日の属する年の翌年2月15日までの間に、その被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合又はその被相続人居住用家屋の全部の除去等がされた場合も本特例を適用することができることとされた（措法35③）ことから、当該譲渡の日をどのように判定するのかといった疑問が生じる。

（注） 建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準をいう。

2 この点について、本項は、措置法第35条第3項に規定する「譲渡の日」については、所得税基本通達36-12《山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期》に基づき判定した収入すべき時期をもって「譲渡の日」とすることを留意的に明らかにしている。

3 したがって、譲渡資産の引渡しがあった日を総収入金額の収入すべき時期として申告する場合には、譲渡資産の引渡しがあった日の属する年の翌年2月15日までに、その被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなったとき又はその被相続人居住用家屋の全部の除去等がされたときには本特例を適用することができることとなる。また、譲渡に関する契約の効力発生の日を総収入金額の収入すべき時期として申告する場合には、譲渡に関する契約の効力発生の日属する年の翌年2月15日までに、その被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなったとき又はその被相続人居住用家屋の全部の除去等がされたときには本特例を適用することができることとなる。

（参考）

○ 所得税基本通達（抄）

（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）

36-12 山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるものとする。ただし、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日（農地法第3条第1項《農地又は採草放牧地の権利移動の制限》若しくは第5条第1項本文《農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限》の規定による許可（同条第4項の規定により許可があったものとみなされる協議の成立を含む。以下同じ。）を受けなければならない農地若しくは採草放牧地（以下この項においてこれらを「農

地等」という。)の譲渡又は同条第1項第7号の規定による届出をしてする農地等の譲渡については、当該農地等の譲渡に関する契約が締結された日)により総収入金額に算入して申告があったときは、これを認める。

(注)1 山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、資産の譲渡の当事者間で行われる当該資産に係る支配の移転の事実(例えば、土地の譲渡の場合における所有権移転登記に必要な書類等の交付)に基づいて判定をした当該資産の引渡しがあった日によるのであるが、当該収入すべき時期は、原則として譲渡代金の決済を了した日より後にはならないのであるから留意する。

2 農地等の譲渡について、農地法第3条又は第5条に規定する許可を受ける前又は届出前に当該農地等の譲渡に関する契約が解除された場合(再売買と認められるものを除く。)には、国税通則法第23条第2項の規定により、当該契約が解除された日の翌日から2月以内に更正の請求をすることができることに留意する。

※ 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】**

**（「被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合」の意義）**

**35-9の5** 措置法第35条第3項に規定する「被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合」とは、被相続人居住用家屋の譲渡の日から同日の属する年の翌年2月15日までの間に当該家屋を建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（以下この項において「耐震基準」という。）に適合させるための工事が完了した場合をいうのであるが、同条第3項の規定を適用する場合は、当該工事の完了の日から当該譲渡の日の属する年分の確定申告書の提出の日までの間に、当該家屋が耐震基準に適合する旨の証明のための家屋の調査が終了し、又は平成13年国土交通省告示第1346号別表2-1の1-1耐震等級（構造躯体の倒壊等防止）に係る評価がされている必要があることに留意する。

**《説明》**

- 1 「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」の適用対象となる譲渡は、当該譲渡の時ににおいて、相続若しくは遺贈により取得した被相続人居住用家屋が耐震基準<sup>（注）</sup>を満たしていること又はその被相続人居住用家屋の全部の除却等をしていることが要件の一つとされていたが、令和5年度税制改正により、譲渡者の譲渡の時からその譲渡の日の属する年の翌年2月15日までの間に、その被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合又はその被相続人居住用家屋の全部の除去等がされた場合も本特例を適用することができることとされた（措法35③）。

（注） 建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準をいう。

- 2 この被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合については、当該家屋を耐震基準に適合させるための工事が完了した場合をいうのか、それとも、当該家屋が耐震基準に適合する旨の証明のための家屋調査等が終了した場合をいうのか疑問が生じる。
- 3 この点について、本項は、「被相続人居住用家屋が耐震基準に適合することとなった場合」とは、当該家屋を耐震基準に適合させるための工事が完了した場合をいうのであるが、本特例を適用する場合は、当該工事の完了の日からその譲渡の日の属する年分の確定申告書の提出の日までの間に、当該家屋が耐震基準に適合する旨の証明のための家屋の調査が終了し、又は平成13年国土交通省告示第1346号別表2-1の1-1耐震等級（構造躯体の倒壊等防止）に係る評価（等級1、等級2又は等級3であるものに限る。）がされている必要があることを留意的に明らかにしている。

**【新設】**

**(相続又は遺贈による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取得をした相続人の数)**

**35-9の6** 措置法第35条第4項の規定は、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等（以下この項において「被相続人居住用財産」という。）の取得をした相続人の数が3人以上である場合に適用されるのであるから、当該相続の時から当該相続に係る一の相続人がする対象譲渡の時までの間に、当該相続に係る他の相続人が被相続人居住用財産の共有持分につき譲渡、贈与又は当該他の相続人の死亡による相続若しくは遺贈があったことにより当該被相続人居住用財産を所有する相続人の数に異動が生じた場合であっても、当該相続又は遺贈による被相続人居住用財産の取得をした相続人の数の判定には影響を及ぼさないことに留意する。

**《説明》**

- 1 令和5年度税制改正により、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等（以下この項において「被相続人居住用財産」という。）を取得した相続人の数が3人以上である場合については、「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」の特別控除額は2,000万円とすることとされた（措法35④）。
- 2 ところで、本特例の適用対象となる譲渡とは、相続又は遺贈による被相続人居住用財産を取得した相続人が、当該相続の開始があった日から同日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に行った被相続人居住用財産の譲渡とされている（措法35③）。したがって、当該相続の時から当該譲渡の時まで相当の期間が経過する場合もあることから、当該相続の時から当該譲渡の時までの間に他の相続人が被相続人居住用財産の共有持分を譲渡、贈与又は当該他の相続人の死亡により相続若しくは遺贈があったことにより当該被相続人居住用財産を所有する相続人の数に異動が生じる可能性がある。
- 3 そこで、本項は、相続又は遺贈により被相続人居住用財産を取得した相続人の数が3人以上である場合における相続人の数の判定に当たっては、当該被相続人居住用財産が譲渡された時における当該被相続人居住用財産を所有する相続人の数で判定するのではなく、当該被相続人居住用財産を当該相続又は遺贈により取得した相続人の数で判定することを留意的に明らかにしている。

## 2 措置法第35条の3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期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】

#### （譲渡の対価の額に係る要件が異なる区域に所在する低未利用土地等を譲渡した場合の判定）

**35の3-2の2** 譲渡した一団の低未利用土地等が、措置法第35条の3第2項第2号イ又はロに掲げる区域及びそれ以外の区域のいずれにも所在する場合における同項の規定の適用については、それぞれの区域に係る同号に規定する価額をそれぞれの区域に所在する低未利用土地等の面積を基にあん分するなど、合理的な方法により算定した価額によることとなるが、例えば、それぞれの区域に所在する低未利用土地等の面積を算定するのが困難であるなどの事情がある場合は、当該低未利用土地等の総面積の過半を占める区域に当該低未利用土地等が所在するとして、同項の規定を適用して差し支えないものとする。

### 《説明》

1 「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除」の適用対象となる都市計画法第4条第2項に規定する都市計画区域内にある土地基本法（平成元年法律第84号）第13条第4項に規定する低未利用土地又は当該低未利用土地の上に存する権利（以下この項において「低未利用土地等」という。）の譲渡には、その譲渡対価の額が500万円を超える譲渡を含まないこととされていたが、令和5年度税制改正により、次に掲げる区域内における低未利用土地等を譲渡した場合には、その譲渡対価に係る価額要件が500万円から800万円に引き上げられた（措法35の3②、措令23の3②）。

- (1) 都市計画法の市街化区域と定められた区域
- (2) 都市計画法に規定する区域区分に関する都市計画が定められていない都市計画区域のうち、同法に規定する用途地域が定められている区域
- (3) 所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法（平成30年法律第49号）に規定する所有者不明土地対策計画を作成した市町村の区域（(1)及び(2)の区域を除く。）

2 ところで、本特例の適用において、譲渡した一団の低未利用土地等が、この譲渡対価に係る価額要件が500万円以下となる区域と800万円以下となる区域のいずれの区域にも所在する場合における譲渡対価に係る価額要件をどのように取り扱うか疑問が生じる。

この点について、本項は、譲渡した一団の低未利用土地等が、この譲渡対価に係る価額要件が500万円以下となる区域と800万円以下となる区域のいずれの区域にも所在する場合における譲渡対価に係る価額要件については、それぞれの区域に係る上限価額をそれぞれの区域に所在する低未利用土地等の面積を基にあん分するなど、合理的な方法により算定した価額により判定することを明らかにするとともに、例えば、それぞれの区域に所在する低未利用土地等の面積を算定するのが困難であるなどの事情がある場合は、当該低未利用土地等の総面積の過半を占める区域に当該低未利用土地等が所在するとして、譲渡対価に係る価額要件を判定しても差し支えない旨を明らかにしている。

(参考)

○ 土地基本法（平成元年法律第84号）（抄）

（適正な土地の利用及び管理の確保を図るための措置）

第十三条 省略

2・3 省略

4 国及び地方公共団体は、第一項の措置を講ずるに当たっては、低未利用土地（居住の用、業務の用その他の用途に供されておらず、又はその利用の程度がその周辺の地域における同一の用途若しくはこれに類する用途に供されている土地の利用の程度に比し著しく劣っていると認められる土地をいう。以下この項において同じ。）に係る情報の提供、低未利用土地の取得の支援等低未利用土地の適正な利用及び管理の促進に努めるものとする。

5 省略

○ 都市計画法（抄）

（定義）

第四条 省略

2 この法律において「都市計画区域」とは次条の規定により指定された区域を、「準都市計画区域」とは第五条の二の規定により指定された区域をいう。

3～16 省略

（都市計画区域）

第五条 都道府県は、市又は人口、就業者数その他の事項が政令で定める要件に該当する町村の中心の市街地を含み、かつ、自然的及び社会的条件並びに人口、土地利用、交通量その他国土交通省令で定める事項に関する現況及び推移を勘案して、一体の都市として総合的に整備し、開発し、及び保全する必要がある区域を都市計画区域として指定するものとする。この場合において、必要があるときは、当該市町村の区域外にわたり、都市計画区域を指定することができる。

2 都道府県は、前項の規定によるもののほか、首都圏整備法（昭和三十一年法律第八十三号）による都市開発区域、近畿圏整備法（昭和三十八年法律第二百二十九号）による都市開発区域、中部圏開発整備法（昭和四十一年法律第二百二号）による都市開発区域その他新たに住居都市、工業都市その他の都市として開発し、及び保全する必要がある区域を都市計画区域として指定するものとする。

3・4 省略

5 都市計画区域の指定は、国土交通省令で定めるところにより、公告することによつて行なう。

6 前各項の規定は、都市計画区域の変更又は廃止について準用する。

（区域区分）

第七条 省略

2 市街化区域は、すでに市街地を形成している区域及びおおむね十年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域とする。

### 3 省略

#### (地域地区)

**第八条** 都市計画区域については、都市計画に、次に掲げる地域、地区又は街区を定めることができる。

- 一 第一種低層住居専用地域、第二種低層住居専用地域、第一種中高層住居専用地域、第二種中高層住居専用地域、第一種住居地域、第二種住居地域、準住居地域、田園住居地域、近隣商業地域、商業地域、準工業地域、工業地域又は工業専用地域（以下「用途地域」と総称する。）

二～十六 省略

2～4 省略

○ 所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法（平成 30 年法律第 49 号）（抄）

#### (所有者不明土地対策計画)

**第四十五条** 市町村は、単独で又は共同して、基本方針に基づき、所有者不明土地の利用の円滑化等を図るための施策に関する計画（以下「所有者不明土地対策計画」という。）を作成することができる。

2～6 省略

### 3 措置法第37条《特定の事業用資産の買換え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】

#### （同一の3月期間内に譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした場合の届出）

**37-7** 措置法第37条第1項の規定の適用を受けるためには、譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その買換資産の取得の日）を含む3月期間（1月1日から3月31日まで、4月1日から6月30日まで、7月1日から9月30日まで及び10月1日から12月31日までの各期間をいう。）の末日の翌日から2月以内に同条の規定の適用を受ける旨及び一定の事項を記載した届出書により納税地の所轄税務署長に同条第1項の届出を行う必要があるが、同一の3月期間内に譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした場合であっても、その3月期間の末日の翌日から2月以内に当該届出を行わなければならないことに留意する。

#### 《説明》

- 1 令和5年度税制改正において、同一年内に譲渡資産の譲渡と買換資産の取得をした場合に「特定の事業用資産の買換えの特例」の適用を受けるためには、その譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に、本特例の適用を受ける旨の届出をしなければならないこととされた（措法37①、措令25③）。

なお、3月期間とは、1月1日から3月31日まで、4月1日から6月30日まで、7月1日から9月30日まで及び10月1日から12月31日までの各期間をいうものとされている（措令25③）。

また、譲渡の日を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に届出する届出事項は、次のとおりとされている（措令25③）。

(1) 届出者の氏名及び住所

(2) 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 ロに掲げる場合以外の場合

(i) 譲渡した資産及び当該3月期間内に取得した資産の種類、構造又は用途、規模、所在地並びに譲渡年月日及び取得年月日（船舶にあつては、種類、構造又は用途、規模並びに譲渡年月日及び取得年月日。ロ(i)において同じ。）

(ii) 譲渡した資産の価額及び取得費の額

(iii) 当該3月期間の末日の翌日以後に取得する見込みである資産の種類、所在地及び取得予定年月日（船舶にあつては、種類及び取得予定年月日）

ロ 譲渡の日前に買換資産を取得した場合

(i) 当該3月期間内に譲渡した資産及び買換資産の種類、構造又は用途、規模、所在地並びに譲渡年月日及び取得年月日

(ii) 買換資産の取得価額

(iii) 当該3月期間の末日の翌日以後に譲渡する見込みである資産の種類、所在地及び譲渡予定年月日（船舶にあつては、種類及び譲渡予定年月日）

(3) 買換資産のその適用に係る措置法第37条第1項の表の各号の区分

(4) その他参考となるべき事項

2 上記のとおり、本特例の適用を受けるためには、譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産を取得した場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に措置法第37条第1項に規定する届出をする必要があることとされており、本項は、同一の3月期間内に譲渡資産の譲渡と買換資産の取得が行われている場合であっても、当該届出が必要であることを留意的に明らかにしている。

**【新設】**

**(譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした者が届出をする前に死亡した場合)**

**37-7の2** 同一年中に譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした者が措置法第37条第1項の届出をする前に死亡した場合において、その死亡した者の相続人が、その死亡した者が譲渡資産の譲渡をした日（同日前にその死亡した者が買換資産の取得をした場合には、その買換資産の取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に当該届出をしたときは、その届出は、その死亡した者が行った同項の届出として取り扱うこととする。

**《説明》**

- 1 令和5年度税制改正において、同一年内に譲渡資産の譲渡と買換資産の取得をした場合に「特定の事業用資産の買換えの特例」の適用を受けるためには、その譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に、本特例の適用を受ける旨の届出をしなければならないこととされた（措法 37①、措令 25③）。  
なお、3月期間とは、1月1日から3月31日まで、4月1日から6月30日まで、7月1日から9月30日まで及び10月1日から12月31日までの各期間をいうものとされている（措令 25③）。
- 2 ところで、措置法第37条第1項の表の各号の上欄に掲げる資産を譲渡した者が買換資産を取得しないで死亡した場合であっても、その死亡前に買換資産の取得に関する売買契約又は請負契約を締結しているなど買換資産が具体的に確定しており、かつ、その相続人が法定期間内にその買換資産を取得し、事業の用に供したときは、その死亡した者の譲渡所得について本特例の適用を認めることとしているが（「37-24《相続人が買換資産を取得して事業の用に供した場合》」参照）、上記改正により、当該資産を譲渡した者が、納税地の所轄税務署長に措置法第37条第1項に規定する届出をしていない場合は、本特例は適用されないこととなる。
- 3 そこで、本項は、同一年内に譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした者が措置法第37条第1項に規定する届出をする前に死亡した場合において、その死亡した者の相続人が、その死亡した者が譲渡資産の譲渡をした日（同日前にその死亡した者が買換資産の取得をした場合には、その買換資産の取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に届出をしたときは、その届出は、その死亡した者が行った同項の届出として取り扱う旨を明らかにしている。

**【新設】**

**（買換資産の取得価額が譲渡資産の譲渡による収入金額を超える場合）**

**37-7の3** 買換資産の取得価額（当該買換資産が措置法令第25条第3項の届出書に記載した同項第2号イ(3)の資産である場合は、その見込額）が、当該買換資産の取得に充てるために既に譲渡がされた譲渡資産の当該譲渡による収入金額を超える場合において、その既にされた譲渡後に譲渡され、又は譲渡することが見込まれる他の譲渡資産があるときは、当該買換資産のうち当該収入金額を超える金額に相当する部分を買換資産とみなして、措置法第37条第1項の届出をすることができるものとする。

また、譲渡資産の譲渡による収入金額（当該譲渡資産が措置法令第25条第3項の届出書に記載した同項第2号ロ(3)の資産である場合は、その見込額）が、既に取得をした買換資産の取得価額を超える場合のその超える部分についての同条第1項の届出についても、同様とする。

**《説明》**

- 1 令和5年度税制改正において、同一年内に譲渡資産の譲渡と買換資産の取得をした場合に「特定の事業用資産の買換えの特例」の適用を受けるためには、その譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に、本特例の適用を受ける旨の届出をしなければならないこととされた（措法37①、措令25③）。  
なお、3月期間とは、1月1日から3月31日まで、4月1日から6月30日まで、7月1日から9月30日まで及び10月1日から12月31日までの各期間をいうものとされている（措令25③）。
- 2 資産の買換えに際しては、一の譲渡資産の譲渡対価の額を複数の買換資産の取得に充てることや、複数の譲渡資産の譲渡対価の額を一の買換資産の取得に充てることも考えられる。そのような組合せであっても本特例の適用は認められているところ、上記の改正により、譲渡資産の譲渡と買換資産の取得のいずれが早いのか、また、譲渡資産の譲渡対価の額と買換資産の取得価額のいずれの金額が大きいか、その譲渡資産の譲渡対価の額がその買換資産の取得価額を超える場合にその超える部分についてどの買換資産の取得価額に充て、又はその買換資産の取得価額がその譲渡資産の譲渡対価の額を超える場合にその超える部分についてどの譲渡資産の譲渡対価の額から充てるかによって届出をするタイミングや組合せが変わることとなる。
- 3 ここで、新たに措置された届出要件を充足するに当たり、複数の譲渡資産の譲渡と複数の買換資産の取得の組合せで買換えを行う場合、計画段階において具体的に決まっていなかった組合せ、すなわち譲渡する可能性のある資産と取得する可能性のある資産の組合せを網羅的に届出書に記載して届出するような行為は、本特例に届出要件を設けた趣旨に反することとなるから、特例の適用は認められない。一方で、当初の計画段階で組合せが決まっている場合であっても、譲渡資産の譲渡対価の額のうちどの買換資産の取得にも充てられなかった部分を事後的に別の買換資産の取得に充てることもあれば、交渉により取引価格が変わり組合せを変えざるを得ない場合も想定される。
- 4 そうすると、それぞれの譲渡と取得の順序や金額の多寡によって届出の提出パターンは無数にあるから、本項は、買換資産の取得価額と譲渡資産の譲渡対価の額のいずれか一方の額が他方の額を



※ 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】**

**(主たる事務所資産に該当する資産)**

**37-11の15** 措置法第37条第10項に規定する個人の主たる事務所として使用される建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等とは、事業の本拠として当該個人の行う事業が企画され経理が総括されている場所として使用されている建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいうことに留意する。

《説明》

- 1 令和5年度税制改正において、所有期間が10年を超える国内にある土地等、建物又は構築物から国内にある一定の土地等、建物又は構築物への買換えについて、次のとおり課税の繰延割合が見直された(措法37①⑩)。
  - (1) 譲渡をした譲渡資産が東京都特別区内にある主たる事務所資産に該当し、取得をした又は取得をする見込みである買換資産が集中地域以外の地域内にある主たる事務所資産に該当する場合には、課税の繰延割合が90%(改正前:80%)に引き上げられた。
  - (2) 譲渡をした譲渡資産が集中地域以外の地域内にある主たる事務所資産に該当し、取得をした又は取得をする見込みである買換資産が東京都特別区内にある主たる事務所資産に該当する場合には、課税の繰延割合が60%(改正前:70%)に引き下げられた。
- 2 この「主たる事務所資産」とは、その個人の主たる事務所として使用される建物(その附属設備を含む。)及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいう(措法37⑩)が、個人事業主が複数の場所で事業を行っている場合、どのように主たる事務所資産を判定するのか疑問が生じる。
- 3 このことから、本項は、個人の主たる事務所として使用される建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等とは、事業の本拠として当該個人の行う事業が企画され経理が総括されている、いわゆる管理総括機能を有する場所、すなわち事業上の本拠地として使用されている建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいうことを明らかにしている。

**【新設】**

**(主たる事務所資産であるかどうかの判定)**

**37-11の16** 個人が、その主たる事務所資産の所在地を現に主たる事務所として使用する建物等（建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいう。以下この項において同じ。）の所在地から買換資産の所在地へ移転しようとする場合において、当該買換資産の取得が間に合わないために、一時的に主たる事務所としての機能を他の建物等の所在地へ移転させた場合においても、その譲渡する建物等は措置法第37条第10項の主たる事務所資産に該当するものとする。この場合において、当該他の建物等の譲渡をしたとしても、その譲渡をする他の建物等は同項の主たる事務所資産に該当しないことに留意する。

**《説明》**

- 1 令和5年度税制改正において、所有期間が10年を超える国内にある土地等、建物又は構築物から国内にある一定の土地等、建物又は構築物への買換えについて、次のとおり課税の繰延割合が見直された（措法37①⑩）。
  - (1) 譲渡をした譲渡資産が東京都特別区内にある主たる事務所資産に該当し、取得をした又は取得をする見込みである買換資産が集中地域以外の地域内にある主たる事務所資産に該当する場合には、課税の繰延割合が90%（改正前：80%）に引き上げられた。
  - (2) 譲渡をした譲渡資産が集中地域以外の地域内にある主たる事務所資産に該当し、取得をした又は取得をする見込みである買換資産が東京都特別区内にある主たる事務所資産に該当する場合には、課税の繰延割合が60%（改正前：70%）に引き下げられた。なお、主たる事務所資産とは、その個人の主たる事務所として使用される建物（その附属設備を含む。）及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいう（措法37⑩）。
- 2 個人が主たる事務所を移転するに当たり、移転先となる事務所（新事務所）を先行取得し、移転元の事務所（旧事務所）を譲渡すると同時に新事務所に移転する場合、いずれの事務所も主たる事務所資産となることに疑いはない。しかし、旧事務所を譲渡してから新事務所を取得する場合、新事務所を取得してそこに移転するまでの間、一時的に主たる事務所機能を別の場所に移す必要がある。中には新事務所の完成まで長期間を要するようなケースもあるところ、このような場合、一時的に移転させた場所の資産は主たる事務所資産となるのか疑問が生じる。
- 3 この点、仮に主たる事務所の所在地のみで形式的な判断を行うと、例えば、個人が主たる事務所を東京都特別区内から集中地域外に移転する場合に、一時的に東京都特別区外に主たる事務所機能を移したとして、移転元となる旧事務所を譲渡する前に主たる事務所の所在地をその一時移転先に変更すると、旧事務所は譲渡時に主たる事務所資産に該当しないこととなる。すると、直接旧事務所から新事務所に移転する場合と課税の繰延割合が異なることとなるが、同じ主たる事務所移転でありながら移転の仕方によって取扱いを違えることは適当ではない。加えて、東京都特別区内に所有する主たる事務所ではない資産を譲渡して、その譲渡対価を集中地域外にある主たる事務所の事務所建替費用に充てるような場合、その譲渡資産の所在地に便宜上主たる事務所の所在地を移して、

課税の繰延割合を 90%になるよう調整するような行為も可能となるが、こういった課税の繰延割合を調整する行為は適正な課税の観点からおよそ許容されるものではない。

- 4 したがって、本項は、一時的に主たる事務所の所在地を現に主たる事務所たる譲渡資産の所在地から別の場所へ移転させた場合においても、その譲渡資産が主たる事務所資産となることを明らかにするとともに、その一時移転先の事務所として使用する建物等は主たる事務所資産に該当しないことを明らかにしている。

※ 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】**

**（建造された船舶の意義）**

**37-13の2** 措置法第37条第1項の表の第4号の上欄に規定する「平成23年1月1日以後に建造されたもの」とは、同日以後に竣工した船舶をいうのであるが、同日前に建造に着手したことを明らかにする書類の保存がある場合の当該船舶については、同日以後に建造された船舶に該当しないものとして取り扱うこととする。

《説明》

- 1 令和5年度税制改正において、「特定の事業用資産の買換えの特例」の適用対象となる譲渡資産のうち船舶については、対象範囲から建設業及びひき船業の用に供される船舶のうち平成23年1月1日以後に建造されたものが除外された（措法37①表四）。
- 2 この改正は、平成22年に行われた海洋汚染等及び海上災害の防止に関する法律の改正により、その改正後に建造された船舶には海洋汚染等及び海上災害の防止に関する法律施行令（昭和46年政令201号）第11条の7に規定する窒素酸化物の放出量に係る放出基準、いわゆるNO<sub>x</sub>基準を満たす原動機の設置が義務付けられていることを踏まえ、このNO<sub>x</sub>基準を満たさない原動機が設置された港湾作業船を引き続き本特例の対象とし、買換えを促すためのものである。  
なお、「平成23年1月1日」という基準は、NO<sub>x</sub>基準を満たすことが求められていない原動機が次のとおりとされていることによる（海洋汚染等及び海上災害の防止に関する法律施行令の一部を改正する政令（平成22年政令第139号）附則第6条）。
  - (1) 平成22年7月1日現在船舶に設置されている原動機
  - (2) 平成22年7月1日から平成22年12月31日までの間に船舶に設置される原動機
  - (3) 平成22年12月31日以前に建造に着手された船舶に平成23年1月1日以後に設置される原動機（当該船舶が建造された後に設置されるものを除く。）
  - (4) 平成23年1月1日以後に(1)～(3)に掲げる原動機との交換によって船舶に設置される、これらと同一の型式の原動機
- 3 措置法第37条第1項の表の第4号の上欄においては「平成23年1月1日以後に建造されたもの」を対象から除くこととされている。これは、船舶の竣工日であれば船主が引渡しを受けた際の書類等により比較的容易に日付が確認できるが、船舶の建造に着手した日については、その正確な日付が記載された書類を個人が作成又は保存していないことも想定されるため、竣工日で判断することとされたものである。
- 4 しかしながら、平成23年1月1日以後に建造された船舶であっても、上記2(3)のとおり同日前に建造に着手された船舶であればNO<sub>x</sub>基準を満たさない原動機を設置している可能性があり、そのような船舶を引き続き本特例の適用の対象とすることは制度の趣旨に反しないことから、本項は、その建造に着手した日が平成23年1月1日前であることを明らかにする書類を個人が保存していれば、本特例の適用対象外となる同日以後に建造された船舶に該当しないこと、すなわち、本特例の適用対象となり得ることを明らかにしている。

**【一部改正】**

**(相続人が買換資産を取得して事業の用に供した場合)**

**37-24** 措置法第37条第1項の表の各号の上欄に掲げる資産を譲渡した者が買換資産を取得しないで死亡した場合であっても、その死亡前に買換資産の取得に関する売買契約又は請負契約を締結しているなど買換資産が具体的に確定しており、かつ、その相続人が法定期間内にその買換資産を取得し、事業の用に供したとき（当該譲渡をした者と生計を一にしていた親族の事業の用に供した場合を含む。）は、その死亡した者の当該譲渡につき同項の規定を適用することができる。

(注) 措置法第37条第1項の規定の適用を受けるためには、同項の届出も行う必要があること、及び当該届出については37-7の2の取扱いがあることに留意する。

**《説明》**

- 1 令和5年度税制改正において、同一年内に譲渡資産の譲渡と買換資産の取得をした場合に「特定の事業用資産の買換えの特例」の適用を受けるためには、その譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に、本特例の適用を受ける旨の届出をしなければならないこととされた（措法37①、措令25③）。  
なお、3月期間とは、1月1日から3月31日まで、4月1日から6月30日まで、7月1日から9月30日まで及び10月1日から12月31日までの各期間をいうものとされている（措令25③）。
- 2 本項は、措置法第37条第1項の表の各号の上欄に掲げる資産を譲渡した者が買換資産を取得しないで死亡した場合であっても、譲渡者の死亡前に買換資産が具体的に確定している場合で、かつ、その相続人が所定の期間内にその買換資産を取得し、その相続人がその買換資産をその取得の日から1年以内に事業の用に供したときは、死亡した譲渡者の譲渡所得について本特例の適用を認めることとしている。
- 3 上記1の改正により本特例を適用するためには、譲渡資産の譲渡の日（同日前に買換資産の取得をした場合には、その取得の日）を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に本特例の適用を受ける旨の届出をしなければならないこととされたことから、本項の注書において、本特例の適用を受けるためには事業用資産を譲渡した者の死亡前に買換資産が具体的に確定している場合であっても、措置法第37条第1項に規定する届出が必要であること、また、事業用資産を譲渡した者が事業用資産の譲渡の日を含む3月期間の末日の翌日から2月以内に納税地の所轄税務署長に本特例の適用を受ける旨の届出をする前に死亡した場合は、「37-7の2《譲渡資産の譲渡をし、かつ、買換資産の取得をした者が届出をする前に死亡した場合》」の取扱いがあることを留意的に明らかにしている。

## 第2 「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13《特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等》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。

#### 【一部改正】

#### （適用年の翌年以後の取得価額の計算—控除対象特定株式の場合）

**37の13-5** 措置法第37条の13第1項に規定する控除対象特定株式（措置法令第25条の12第8項に規定する特例控除対象特定株式（以下この項及び次項において「特例控除対象特定株式」という。）を除く。以下この項及び次項において「控除対象特定株式」という。）の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合における、その適用を受けた年（以下この項及び次項において「適用年」という。）の翌年以後の各年分における同条第1項の規定の適用を受けた控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額は、措置法令第25条の12第7項の規定により、次の算式により計算したところによる。

$$\begin{array}{l} \text{適用年の翌年以後の} \\ \text{各年分における当該} \\ \text{同一銘柄株式1株当} \\ \text{たりの取得価額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{当該同一銘柄株式1} \\ \text{株当たりの当該適用} \\ \text{年の12月31日におけ} \\ \text{る取得価額} \end{array} - \left[ \frac{\text{措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた金額} \\ \text{として一定の金額（適用控除対象額）（※）}}{\text{当該適用年の12月31日において有する当該同一銘柄} \\ \text{株式の数}} \right]$$

※ 「適用控除対象額」とは、措置法規則第18条の15第9項の規定により、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額をいう。

- ① その年中に取得をした控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合（次の②に掲げる場合に該当する場合を除く。） 当該適用年に同項の規定の適用を受けた金額
- ② その年中に取得をした控除対象特定株式及び特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合 次の算式により計算した金額

$$\text{適用控除対象額} = \frac{\text{当該適用年に措置法第37条の13第1項} \\ \text{の規定の適用を受けた金額}}{\text{A} + \text{B}} \times \left[ \frac{\text{A}}{\text{A} + \text{B}} \right]$$

A 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた当該控除対象特定株式の取得に要した金額

B 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた当該特例控除対象特定株式の取得に要した金額

(注) 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けることができる者が年の中途において死亡し、その相続人又は受遺者により被相続人に係る同項の規定の適用を受ける旨の所得税法第125条《年の途中で死亡した場合の確定申告》に規定する申告書が提出された場合には、当該被相続人の死亡のときにおいて上記算式に準じて計算した取得価額が当該同一銘柄株式を相続又は遺贈により取得した者の取得価額となることに留意する。

## 《説明》

1 措置法第37条の13第1項に規定する居住者又は恒久的施設を有する非居住者が、その年中に払込み（株式の発行に際してするものに限る。以下この項において同じ。）により取得（いわゆるストックオプション税制の適用を受けるものを除く。以下この項において同じ。）をした同項に規定する控除対象特定株式（以下この項において「控除対象特定株式」という。）の取得に要した金額の合計額について「特定投資株式の取得に要した金額の控除等」の適用を受けた場合、その適用を受けた年（以下この項において「適用年」という。）の翌年以後の各年分の控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、一定の調整計算が必要とされている（措令25の12⑦）。

2 令和5年度税制改正において、上記1の調整計算に係る改正が行われ、令和5年4月1日以後に払込みにより取得をした特例控除対象特定株式<sup>（注1）</sup>の取得に要した金額の合計額について本特例の適用を受けた場合において、その適用を受けた金額として一定の金額<sup>（注2）</sup>が20億円以下であるときは、その適用年の翌年以後の各年分における当該特例控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、調整計算が不要とされた（措令25の12⑦⑧）。

他方、当該一定の金額が20億円を超えた場合には、当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、一定の調整計算<sup>（注3）</sup>が必要とされている（措令25の12⑧）。

（注）1 「特例控除対象特定株式」とは、控除対象特定株式のうち、措置法第37条の13第1項第1号又は第2号に掲げる株式会社でその設立の日以後の期間が5年未満の株式会社であることその他の要件を満たすものにより発行される同各号に定める株式をいう（措法37の13①一、二、措令25の12⑧、措規18の15⑤～⑦、⑩）。

2 「適用を受けた金額として一定の金額」については、「37の13-6《適用年の翌年以後の取得価額の計算-特例控除対象特定株式の場合》」の《説明》の2を参照。

3 この場合における「一定の調整計算」については、「37の13-6」の《説明》の3を参照。

3 また、特例控除対象特定株式に該当する控除対象特定株式以外の控除対象特定株式（以下この項において「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」という。）に係る上記1の調整計算に関し、本特例の適用を受けた「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額については、当該同一銘柄株式1株当たりの当該適用年の12月31日における当該取得価額から、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額を同日において有する当該同一銘柄株式の数で除して計算した金額を控除した金額とすることとされた（措令25の12⑦、措規18の15⑨）。

(1) その年中に取得をした「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」の取得に要した金額の合計額につき本特例の適用を受けた場合（(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。） その年に本特例の適用を受けた金額

(2) その年中に取得をした「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」及び特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき本特例の適用を受けた場合 その年に本特例の適用を受けた金額に、その適用を受けた当該「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」の取得に要した金額とその適用を受けた当該特例控除対象特定株式の取得に要した金額との合計額のうち占める当該「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」の取得に要した金額の割合を乗じて計算した金額

- 4 本項は、これらの改正を踏まえ、「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額の調整計算について、計算式を用いて留意的に示したものである。

※ 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】**

**(適用年の翌年以後の取得価額の計算－特例控除対象特定株式の場合)**

**37の13－6** 特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合における、適用年の翌年以後の各年分における同項の規定の適用を受けた特例控除対象特定株式（以下この項において「特例適用控除対象特定株式」という。）に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額は、措置法令第25条の12第8項の規定により、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額による。

(1) 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた金額として一定の金額（特例適用控除対象額）（※）が20億円を超えた場合

イ 適用年において当該特例適用控除対象特定株式以外の特例適用控除対象特定株式（ロにおいて「他の特例適用控除対象特定株式」という。）がない場合

$$\frac{\text{適用年の翌年以後の各年分における当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額}}{\text{当該同一銘柄株式1株当たりの当該適用年の12月31日における取得価額}} = \frac{\text{特例適用控除対象額（※）} - 20\text{億円}}{\text{当該適用年の12月31日において有する当該同一銘柄株式の数}}$$

ロ 適用年において他の特例適用控除対象特定株式がある場合

$$\frac{\text{適用年の翌年以後の各年分における当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額}}{\text{当該同一銘柄株式1株当たりの当該適用年の12月31日における取得価額}} = \frac{\frac{\text{（特例適用控除対象額（※）} - 20\text{億円）} \times \text{A}}{\text{A} + \text{B}}}{\text{当該適用年の12月31日において有する当該同一銘柄株式の数}}$$

A 当該特例適用控除対象特定株式の取得に要した金額

B 当該他の特例適用控除対象特定株式の取得に要した金額

(2) 特例適用控除対象額（※）が20億円以下であった場合

当該特例適用控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの適用年の12月31日における取得価額

※ 「特例適用控除対象額」とは、措置法規則第18条の15第11項の規定により、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額をいう。

① その年中に取得をした特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合（次の②に掲げる場合に該当する場合を除く。） 当該適用年に同項の規定の適用を受けた金額

② その年中に取得をした控除対象特定株式及び特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた場合 次の算式により計算した金額

$$\text{特例適用控除対象額} = \frac{\text{当該適用年に措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた金額}}{\text{C} + \text{D}} \times \text{D}$$

C 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた当該控除対象特定株式の取得に要した金額

D 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けた当該特例控除対象特定株式の取得に要した金額

(注) 措置法第37条の13第1項の規定の適用を受けることができる者が年の中途において死亡し、その相続人又は受遺者により被相続人に係る同項の規定の適用を受ける旨の所得税法第125条に規定する申告書が提出された場合には、当該被相続人の死亡のときにおいて上記算式に準じて計算した取得価額が当該同一銘柄株式を相続又は遺贈により取得した者の取得価額となることに留意する。

《説明》

1 令和5年度税制改正において、「特定投資株式の取得に要した金額の控除等」の適用を受けた年（以下この項において「適用年」という。）の翌年以後の各年分の措置法第37条の13第1項に規定する控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額の調整計算に係る見直しが行われた。

具体的には、令和5年4月1日以後に払込み（株式の発行に際してするものに限る。）により取得（いわゆるストックオプション税制の適用を受けるものを除く。以下この項において同じ。）をした特例控除対象特定株式<sup>(注)</sup>の取得に要した金額の合計額について本特例の適用を受けた場合において、その適用を受けた金額として一定の金額が20億円以下であるときは、その適用年の翌年以後の各年分における当該特例控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、調整計算が不要とされた（措令25の12⑦⑧）。

他方、当該一定の金額が20億円を超えた場合には、当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、一定の調整計算が必要とされている（措令25の12⑧）。

(注) 「特例控除対象特定株式」については、「37の13-5《適用年の翌年以後の取得価額の計算-控除対象特定株式の場合》」の《説明》の2を参照。

2 なお、上記1にいう「適用を受けた金額として一定の金額」とは、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額（以下この項において「特例適用控除対象額」という。）とされており（措令25の12⑧、措規18の15⑩）、これは、特例控除対象特定株式に該当する控除対象特定株式と、それ以外の控除対象特定株式（以下この項において「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」という。）がある場合に、本特例の適用を受けた金額について按分する計算を行うものである。

(1) その年中に取得をした特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき本特例の適用を受けた場合（(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。） その年に本特例の適用を受けた金額

(2) その年中に取得をした「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」及び特例控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額につき本特例の適用を受けた場合 その年に本特例の適用を受けた金額に、その適用を受けた当該「特例控除対象特定株式に該当しない控除対象特定株式」の取得に要した金額とその適用を受けた当該特例控除対象特定株式の取得に要した金額との合計額のうちを占める当該特例控除対象特定株式の取得に要した金額の割合を乗じて計算した金額

3 また、上記1にいう「一定の調整計算」については、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金

額を控除して行うこととされている（措令25の12⑧）。

(1) 本特例の適用を受けた特例控除対象特定株式（以下この項において「特例適用控除対象特定株式」という。）に係る同一銘柄株式1株当たりのその適用年の12月31日における取得価額

(2) 上記(1)の特例適用控除対象特定株式に係る適用年の次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額を当該適用年の12月31日において有する当該特例適用控除対象特定株式に係る同一銘柄株式の数で除して計算した金額

イ 当該適用年において当該特例適用控除対象特定株式以外の特例適用控除対象特定株式（ロにおいて「他の特例適用控除対象特定株式」という。）がない場合【特例適用控除対象特定株式が1銘柄である場合】 特例適用控除対象額から20億円を控除した残額

ロ 当該適用年において他の特例適用控除対象特定株式がある場合【特例適用控除対象特定株式が複数銘柄ある場合】 特例適用控除対象額から20億円を控除した残額に、当該特例適用控除対象特定株式の取得に要した金額と当該他の特例適用控除対象特定株式の取得に要した金額との合計額のうち占める当該特例適用控除対象特定株式の取得に要した金額の割合を乗じて計算した金額

4 本項は、これらの改正を踏まえ、特例適用控除対象特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額の調整計算について、計算式を用いて留意的に示したものである。

5 ところで、本特例の適用を受けることができる者が年の中途で死亡し、その相続人等が、その死亡した者について本特例を適用する旨のいわゆる準確定申告を行った場合には、計算の基準日である12月31日に特例適用者が既に死亡しているため、計算式はどのように適用されるのかという疑問が生じる。

この点については、資産を相続又は遺贈により取得した場合にはその者が引き続き所有していたとみなされ（所法60①）、当該資産が有価証券である場合には、被相続人の死亡の時にあって、当該被相続人がその有価証券につきよるべきものとされていた評価の方法により評価した金額が相続又は遺贈により取得した者の取得価額となることから（所令109②一）、本項の注書において、12月31日を死亡の日に置き換えて計算した金額が、特例適用控除対象特定株式に係る同一銘柄株式を相続又は遺贈により取得した者の取得価額となることを留意的に明らかにしている。

6 なお、この注書は、本特例の適用を受けた者から特例適用控除対象特定株式に係る同一銘柄株式を相続又は遺贈により取得した者が引き継ぐ取得価額の計算方法を示したものであって、相続又は遺贈により当該同一銘柄株式を取得した者については、本特例の適用がないことに留意する（「37の13-1《払込みにより取得した者から贈与等により取得した場合》」参照）。

（参考）

○ 所得税法（抄）

（贈与等により取得した資産の取得費等）

第六十条 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する資産を譲渡した場合

における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

一 贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）

二 省略

2～4 省略

## ○ 所得税法令（抄）

（有価証券の取得価額）

第百九条 省略

2 次の各号に掲げる有価証券の前項に規定する取得価額は、当該各号に定める金額とする。

一 贈与、相続又は遺贈により取得した有価証券（法第四十条第一項第二号（棚卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入）に掲げる贈与又は遺贈により取得したものを除く。）被相続人の死亡の時ににおいて、当該被相続人がその有価証券につきよるべきものとされていた評価の方法により評価した金額

二 省略

## 2 措置法第37条の13の2《特定新規中小企業者とその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等》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】

#### (適用年の翌年以後の取得価額の計算)

**37の13の2-1** 措置法第37条の13の2第1項に規定する控除対象設立特定株式（以下この項において「控除対象設立特定株式」という。）の取得に要した金額の合計額につき同条第1項の規定の適用を受けた場合における、その適用を受けた年（以下この項において「適用年」という。）の翌年以後の各年分における同条第1項の規定の適用を受けた控除対象設立特定株式（以下この項において「適用控除対象設立特定株式」という。）に係る同一銘柄株式（措置法令第25条の12の2第4項第2号に規定する同一銘柄株式をいう。以下この項において同じ。）1株当たりの取得価額は、同条第7項の規定により、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額による。

(1) 措置法第37条の13の2第1項の規定の適用を受けた金額（以下この項において「適用額」という。）が20億円を超えた場合

イ 適用年において当該適用控除対象設立特定株式以外の適用控除対象設立特定株式（ロにおいて「他の適用控除対象設立特定株式」という。）がない場合

$$\frac{\text{適用年の翌年以後の各年分における当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額}}{\text{当該同一銘柄株式1株当たりの当該適用年の12月31日における取得価額}} = \frac{\text{適用額} - 20\text{億円}}{\text{当該適用年の12月31日において有する当該同一銘柄株式の数}}$$

ロ 適用年において他の適用控除対象設立特定株式がある場合

$$\frac{\text{適用年の翌年以後の各年分における当該同一銘柄株式1株当たりの取得価額}}{\text{当該同一銘柄株式1株当たりの当該適用年の12月31日における取得価額}} = \frac{(\text{適用額} - 20\text{億円}) \times \frac{A}{A+B}}{\text{当該適用年の12月31日において有する当該同一銘柄株式の数}}$$

A 当該適用控除対象設立特定株式の取得に要した金額

B 当該他の適用控除対象設立特定株式の取得に要した金額

(2) 適用額が20億円以下であった場合

当該適用控除対象設立特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの適用年の12月31日における取得価額

(注) 措置法第37条の13の2第1項の規定の適用を受けることができる者が年の中途において死亡し、その相続人又は受遺者により被相続人に係る同項の規定の適用を受ける旨の所得税法第125条に規定する申告書が提出された場合には、当該被相続人の死亡のときにおいて上記算式に準じて計算した取得価額が当該同一銘柄株式を相続又は遺贈により取得した者の取得価額となることに留意する。

### 《説明》

1 令和5年度税制改正において、「設立特定株式の取得に要した金額の控除等」が創設され、令和5年4月1日以後に、その設立の日の属する年12月31日において中小企業等経営強化法第6条に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社でその設立の日以後の期間が1年未

満の株式会社であることその他の要件を満たすものによりその設立の際に発行される株式（以下この項において「設立特定株式」という。）を払込み（株式の発行に際してするものに限る。以下この項において同じ。）により取得（いわゆるストックオプション税制の適用を受けるものを除く。以下この項において同じ。）をした一定の居住者等<sup>（注）</sup>は、その年分の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、その年中に払込みにより取得をした設立特定株式（その年12月31日において有するものとされるものに限る。以下この項において「控除対象設立特定株式」という。）の取得に要した金額の合計額（本特例を適用しないで計算した場合における一般株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額を限度とする。）を控除することとされた（措法37の13の2①）。

（注） 「一定の居住者等」とは、設立特定株式を払込みにより取得をした居住者又は恒久的施設を有する非居住者であって、当該設立特定株式を発行した株式会社の発起人であるとともに、次に掲げる者に該当しない者をいう（措令25の12の2①）。

- 1 当該設立特定株式を発行した株式会社の設立に際し、当該株式会社自ら営んでいた事業の全部を承継させた個人（以下この項において「特定事業主であった者」という。）
- 2 特定事業主であった者の親族
- 3 特定事業主であった者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
- 4 特定事業主であった者の使用人
- 5 上記2から4までに掲げる者以外の者で、特定事業主であった者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
- 6 上記3から5までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

2 なお、控除対象設立特定株式の取得に要した金額の合計額について本特例の適用を受けた場合において、その適用を受けた金額（以下この項において「適用額」という。）が20億円を超えたときは、その適用を受けた年（以下この項において「適用年」という。）の翌年以後の各年分における当該控除対象設立特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額について、一定の調整計算が必要となる（措令25の12の2⑦）。

他方、適用額が20億円以下である場合には、当該調整計算は不要とされている。

3 また、上記2にいう「一定の調整計算」については、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除して行うこととされている（措令25の12の2⑦）。

(1) 本特例の適用を受けた控除対象設立特定株式（以下この項において「適用控除対象設立特定株式」という。）に係る同一銘柄株式1株当たりのその適用年の12月31日における取得価額

(2) 上記(1)の適用控除対象設立特定株式に係る適用年の次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額を当該適用年の12月31日において有する当該適用控除対象設立特定株式に係る同一銘柄株式の数で除して計算した金額

イ 当該適用年において当該適用控除対象設立特定株式以外の適用控除対象設立特定株式（ロにおいて「他の適用控除対象設立特定株式」という。）がない場合【適用控除対象設立特定株式が1銘柄である場合】 適用額から20億円を控除した残額

ロ 当該適用年において他の適用控除対象設立特定株式がある場合【適用控除対象設立特定株式が複数銘柄ある場合】 適用額から20億円を控除した残額に、当該適用控除対象設立特定株式の取得に要した金額と当該他の適用控除対象設立特定株式の取得に要した金額との合計額のうちに占める当該適用控除対象設立特定株式の取得に要した金額の割合を

乗じて計算した金額

- 4 本項は、本特例の創設を踏まえ、適用控除対象設立特定株式に係る同一銘柄株式1株当たりの取得価額の調整計算について、計算式を用いて留意的に示したものである。
- 5 おって、本項の注書では、「37の13-5《適用年の翌年以後の取得価額の計算－控除対象特定株式の場合》」及び「37の13-6《適用年の翌年以後の取得価額の計算－特例控除対象特定株式の場合》」と同様に、本特例の適用を受けることができる者が年の中で死亡し、その相続人等が、その死亡した者について本特例を適用する旨のいわゆる準確定申告を行った場合における計算式の適用について留意的に明らかにしている。

(参考)

○ 中小企業等経営強化法(抄)

(診断及び指導)

**第六条** 経済産業大臣は、新規中小企業者である会社であってその事業の将来における成長発展を図るために積極的に外部からの投資を受けて事業活動を行うことが特に必要かつ適切なものとして経済産業省令で定める要件に該当するもの(次条において「特定新規中小企業者」という。)に対して、その投資による資金調達の円滑な実施に必要な経営状況に関する情報の提供について診断及び指導を行うものとする。

### 3 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】

#### （対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算）

**37の14-14** 措置法令第25条の13第26項に規定する対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算に当たっては、次の点に留意する。

- (1) 所得税法令第118条第1項の規定に準じて計算された1単位当たりの金額に1円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てるものとする。
- (2) 所得税法令第2編第1章第4節第3款《有価証券の評価》並びに第167条の7第4項、第6項及び第7項《株式交換等による取得株式等の取得価額の計算等》の規定に準じて計算する場合には、次のとおり計算する。
  - イ 所得税法令第109条第1項第1号、第111条第1項、第112条第1項、第3項、第113条第1項、第113条の2第1項及び第116条に規定する取得のために要した費用がある場合には、当該取得のために要した費用の額を含めずに計算する。
  - ロ 所得税法令第167条の7第4項、第6項及び第7項各号に規定する取得に要した費用がある場合には、当該取得に要した費用の額を含めずに計算する。
  - ハ 所得税法令第109条第1項第5号に規定する購入のために要した費用がある場合には、当該購入のために要した費用の額を含めずに計算する。
  - ニ 所得税法令第112条第1項、第113条第1項及び第113条の2第1項に規定する交付を受けたものとみなされる金額がある場合には、当該交付を受けたものとみなされる金額を含めずに計算する。

#### 《説明》

- 1 令和5年度税制改正において、「非課税口座内上場株式等に係る譲渡所得等の非課税」に係る見直しが行われ、令和6年1月1日から開始される、いわゆる新NISA（特定非課税累積投資契約に係る非課税措置）について、①口座開設可能期間の恒久化、②年間投資上限額の拡充及び③非課税保有期間の無期限化等の措置が講じられた（措法37の14①等）。
- 2 新NISAにおいては、非課税口座に特定累積投資勘定及び特定非課税管理勘定が設けられるところ、上記1②の措置に関し、当該各勘定には、それぞれ次に掲げる上場株式等が受け入れられることとされた<sup>(注)</sup>。

(注) これらのほか、特定累積投資勘定においては、特定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受益権の分割又は併合により取得する上場株式等や、当該非課税口座内上場株式等に係る投資信託の併合により取得する新たな投資信託の受益権など、一定の事由により取得する特定累積投資上場株式等が、特定非課税管理勘定においては、特定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又は受益権の分割又は併合により取得する上場株式等や、当該非課税口座内上場株式等を発行した法人の合併により取得する合併法人又は合併親法人の株式など、一定の事由により取得する上場株式等が、それぞれ受け入れられる（措法37の14⑤六ロ、ニ、措令25の13㉔、㉕）。

  - (1) 特定累積投資勘定においては、特定非課税累積投資契約に基づき、非課税口座に特定累積投資勘定が設けられた日から同日の属する年の12月31日までの期間内に受け入れた措置法第37条の14第5項第6号に規定する特定累積投資上場株式等の取得対価の額の合計額が120万円を超えないもの（特定累積投資上場株式等を受け入れた場合に、次に掲げる金額の合計額が1,800万円を超えることとなることにおける当該特定累積投資上場株式等を除く。）（措

法37の14⑤六イ)。

イ その年分の特定累積投資勘定に受け入れた特定累積投資上場株式等の取得対価の額の合計額

ロ その年分の特定非課税管理勘定に受け入れている上場株式等の取得対価の額の合計額

ハ 特定累積投資勘定基準額

(2) 特定非課税管理勘定においては、特定非課税累積投資契約に基づき、非課税口座に特定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240万円を超えないもの（上場株式等を受け入れた場合において、次に掲げる場合に該当することとなるときにおける当該上場株式等を除く。）（措法37の14⑤六ハ）。

イ その年分の特定非課税管理勘定に受け入れた上場株式等の取得対価の額の合計額及び特定非課税管理勘定基準額の合計額が1,200万円を超える場合

ロ その年分の特定非課税管理勘定に受け入れた上場株式等の取得対価の額の合計額、その年分の特定累積投資勘定に受け入れている特定累積投資上場株式等の取得対価の額の合計額及び特定累積投資勘定基準額の合計額が1,800万円を超える場合

3 なお、上記2にいう「特定累積投資勘定基準額」とは、その年の前年12月31日に特定累積投資勘定及び特定非課税管理勘定に受け入れている上場株式等<sup>(注)</sup>の購入の代価の額に相当する金額として、次に掲げる上場株式等の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額を合計した金額（以下この項において「対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額」という。）をいう（措法37の14⑤六イ、措令25の13⑳）。

(注) その年の前年12月31日に非課税口座を2以上開設している場合（複数の金融商品取引業者等に非課税口座を開設している場合）には、その全ての非課税口座に設けられた特定累積投資勘定及び特定非課税管理勘定に受け入れている上場株式等をいうことに留意する。

(1) 特定累積投資勘定に係る特定累積投資上場株式等 当該特定累積投資上場株式等の購入の代価の額を当該特定累積投資上場株式等の取得価額とみなして、当該特定累積投資上場株式等を銘柄ごとに区分し、その年の前年12月31日に当該特定累積投資勘定に受け入れている当該特定累積投資上場株式等の譲渡があったものとして計算した場合に算出される当該特定累積投資上場株式等の取得費の額に相当する金額

(2) 特定非課税管理勘定に係る上場株式等 当該上場株式等の購入の代価の額を当該上場株式等の取得価額とみなして、当該上場株式等を銘柄ごとに区分し、その年の前年12月31日に当該特定非課税管理勘定に受け入れている当該上場株式等の譲渡があったものとして計算した場合に算出される当該上場株式等の取得費の額に相当する金額

4 また、上記2にいう「特定非課税管理勘定基準額」とは、その年の前年12月31日に特定非課税管理勘定に受け入れている上場株式等の購入の代価の額に相当する金額として、対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額のうち、上記3の(2)に係る部分の金額をいう（措法37の14⑤六ハ(1)、措令25の13㉑）。

5 ところで、対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算に当たり、2回以上にわたって取得した同一銘柄の上場株式等がある場合、当該同一銘柄の上場株式等に係る取得費の額に相当する金額については、各非課税口座における特定累積投資勘定又は特定非課税管理勘定ごとに、所得税法令第105条第1項第1号に掲げる総平均法に準ずる方法によって算出した1単位当たりの金額に基づき計算することとされている（所令118①、措令25の13②）。

本項の(1)は、対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算上、上記総平均法に準ずる方法によって算出した1単位当たりの金額に端数が生じる場合の取扱いについて規定が設けられていないことから、その1単位当たりの金額の計算上、1円未満の端数が生じたときには切り捨てる旨を明らかにしたものである。

6 また、本項の(2)では、対象非課税口座内上場株式等の購入の代価の額の総額の計算においては、措置法令第25の13第27項の規定に基づき、上場株式等の取得に係る一定の費用の額等を含めずに計算することを留意的に示している。

(参考1)

【令和5年までのNISAの概要】

	累積投資勘定 (つみたてNISA)	年分ごとに 選択適用	非課税管理勘定 (一般NISA)
口座開設可能期間	平成30年～令和5年		平成26年～令和5年
年間投資上限額	40万円		120万円
非課税保有期間	最長20年間		最長5年間
投資対象商品	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 (商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る。)		上場株式・公募等株式投資信託等
投資方法	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資		制限なし

【新NISAの概要】

	特定累積投資勘定 (つみたて投資枠)	併用可	特定非課税管理勘定 (成長投資枠)
口座開設可能期間	制限なし(恒久化)		同左
年間投資上限額	120万円		240万円
非課税保有期間	制限なし(無期限化)		同左
非課税保有限度額 (総枠)		1,800万円 ※簿価残高方式で管理(枠の再利用が可能)	1,200万円(内数)
投資対象商品	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 (商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る。)		上場株式・公募等株式投資信託等 (高レバレッジ投資信託などを除く。)
投資方法	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資		制限なし

(参考2)

○ 所得税法令(抄)

(有価証券の評価の方法)

第百五条 省略

一 総平均法（有価証券をその種類及び銘柄（以下この項において「種類等」という。）の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年一月一日において有していた種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）

二 省略

## 2 省略

### （譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等）

**第百十八条** 居住者が法第四十八条第三項（譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等の計算）に規定する二回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券で雑所得又は譲渡所得の基因となるものを譲渡した場合には、その譲渡につき法第三十七条第一項（必要経費）の規定によりその者のその譲渡の日の属する年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額又は法第三十八条第一項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定によりその者の当該年分の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、当該有価証券を最初に取得した時（その後既に当該有価証券の譲渡をしている場合には、直前の譲渡の時。以下この項において同じ。）から当該譲渡の時までの期間を基礎として、当該最初に取得した時において有していた当該有価証券及び当該期間内に取得した当該有価証券につき第百五条第一項第一号（総平均法）に掲げる総平均法に準ずる方法によつて算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする。

## 2 省略

### 第3 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

#### ○ 法第137条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》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】

##### (非上場株式等が担保提供された場合)

137の2-8 非上場株式等を担保として提供を受け質権を設定した場合には、納税猶予期間中においては、当該非上場株式等から生じる配当その他の利益処分については、税務署長はその支払又は引渡し等を受けないことに留意する。

##### 《説明》

- 1 「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予」の適用においては、納税猶予分の所得税額に相当する担保を供することがその要件の一つとされている（所法137の2①）。この点、いわゆる株券不発行会社に係る非上場株式を担保に供しようとする場合には、当該会社の定款変更による株券不発行会社から株券発行会社への変更等の手続が必要であったところ、令和5年度税制改正において、一定の非上場株式等を担保として供する場合には、当該非上場株式等を担保として供することを約する書類その他の書類を提出する方法によることとされ、株券不発行会社に係る非上場株式であっても、その株券を発行せずに担保として供することができることとなった（所法137の2①、所令266の2①、所規52の2①）。
- 2 なお、上記1にいう「一定の非上場株式等」とは、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる要件を満たすものをいう（所法137の2①二、所規52の2⑦～⑨）。
  - (1) 株式 次のイからニまでに掲げる全ての要件
    - イ 当該株式が金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所（以下この項において「金融商品取引所」という。）及び金融商品取引所に類するものであって外国に所在するものに上場がされていないこと。
    - ロ 当該株式が金融商品取引法第67条の11第1項に規定する店頭売買有価証券登録原簿（以下この項において「店頭売買有価証券登録原簿」という。）及び店頭売買有価証券登録原簿に類するものであって外国に備えられるものに登録がされていないこと。
    - ハ 当該株式に係る株式会社が会社法第117条第7項に規定する株券発行会社以外の株式会社であること。
    - ニ 当該株式について、質権の設定がされていないこと、差押えがされていないことその他の当該株式について担保の設定又は処分の制限がされていないこと及び譲渡についての制限が解除されていること。
  - (2) 合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分 次のイからハまでに掲げる全ての要件
    - イ 当該社員の持分が金融商品取引所に類するものであって外国に所在するものに上場されていないこと。
    - ロ 当該社員の持分が店頭売買有価証券登録原簿に類するものであって外国に備えられるものに登録がされていないこと。
    - ハ 当該社員の持分について、質権の設定がされていないこと、差押えがされていないことその

他の当該社員の持分について担保の設定又は処分の制限がされていないこと及び譲渡についての制限が解除されていること。

- 3 また、上記1の方法により担保として供された一定の非上場株式等については、税務署長の質権が設定される場所、当該非上場株式等から生じる配当や利益処分（以下この項において「配当等」という。）には、当該質権の効力が及ぶものと考えられる。

しかしながら、配当等をその都度税務署長が受け入れることは、次のような問題があることから、本項は、納税猶予期間中に配当等が生じた場合であっても、税務署長はその支払又は引渡し等を受けないことを留意的に明らかにしている。

(1) 納税猶予中の税額は、納期限が未到来であるとともに将来免除が見込まれるものであり、これに猶予期間中に発生した配当等を充てていくことは妥当ではない。

(2) 国税通則法上、担保権の効果として受けた金銭をその担保権に係る国税に充てることとする規定は存在しない（国税通則法では、担保物処分したものを国税に充てることとされている。）。

なお、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」（措法70の7①）に係る担保の提供においても、本項と同様の取扱いが定められている（措通70の7-9）。

（参考）

#### ○ 措置法通達（抄）

（持分会社の持分等が担保提供された場合）

70の7-9 措置法第70条の7第6項本文により認定贈与承継会社（持分会社又は株券不発行会社（会社法第117条第6項《株式の価格の決定等》に規定する株券発行会社（以下「株券発行会社」という。）以外の株式会社をいう。以下同じ。）に限る。）の持分又は株式を担保として提供を受け質権を設定した場合には、納税猶予期間中においては、当該持分又は株式から生じる配当その他の利益処分については、税務署長はその支払又は引渡し等を受けないことに留意する。