

別 添

平成 28 年度税制改正に伴う所得税基本通達等
の主な改正事項について

<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す。

法、(所法)	所得税法 (昭和40年法律第33号)
令、(所令)	所得税法施行令 (昭和40年政令第96号)
規則、(所規)	所得税法施行規則 (昭和40年大蔵省令第11号)
改正所令、(改正所令)	所得税法施行令等の一部を改正する政令 (平成28年政令第145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)
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)

※ この情報は、平成28年8月31日現在の法令等に基づいて作成しています。

○所得税基本通達関係

特定譲渡制限付株式等に関する改正

1 税制改正の概要

(1) 特定譲渡制限付株式等の交付を受けた場合

- ① 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等は、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）とされ（所法 36①）、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とは、その物若しくは権利を取得し、又はその利益を享受する時における価額とされています（所法 36②）。
- ② この別段の定めとして、個人が法人に対して役務の提供をした場合において、その役務の提供の対価として、特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式（以下「特定譲渡制限付株式等」といいます。）が交付されたときにおけるその特定譲渡制限付株式等の交付に係る経済的利益は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡についての制限が解除された日にその日における価額により課税することが定められました（所令 84①）。
- ③ 上記②の「特定譲渡制限付株式」とは、個人から役務の提供を受けた法人又はその親法人の譲渡制限付株式であって、その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権の給付と引換えにその個人に交付されるものその他その個人に給付されることに伴ってその債権が消滅する場合のその譲渡制限付株式をいいます（所令 84①）。
- ④ 上記③の「譲渡制限付株式」とは、次の要件に該当する株式をいいます（所令 84①）。
 - イ 譲渡（担保権の設定その他の処分を含みます。）についての制限がされており、かつ、その譲渡についての制限に係る期間（以下「譲渡制限期間」といいます。）が設けられていること（所令 84①一）。
 - ロ その個人から役務の提供を受ける法人又はその株式を発行し、若しくはその個人に交付した法人がその株式を無償で取得することとなる事由が定められていること（所令 84①二）。

（注） 「その株式を無償で取得することとなる事由」は、その株式の交付を受けた個人が譲渡制限期間内の所定の期間勤務を継続しないこと若しくはその個人の勤務実績が良好でないことその他のその個人の勤務の状況に基づく事由又は上記の法人の業績があらかじめ定めた基準に達しないことその他の上記の法人の業績その他の指標の状況に基づく事由に限られます。
- ⑤ 上記②の「承継譲渡制限付株式」とは、合併や分割型分割により被合併法人又は分割法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対して交付される合併法人又は分割承継法人の譲渡制限付株式で一定の要件を満たすものをいいます（所令 84①、所規 19 の 4②）。

(2) 特定譲渡制限付株式等の取得価額

上記(1)のとおり、特定譲渡制限付株式等の交付を受けたことにより生じる経済的利益については、その譲渡制限が解除された日の価額によって課税されるため、これらの株式の取得価額は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日における価額とすることとされました（所令 109①二）。

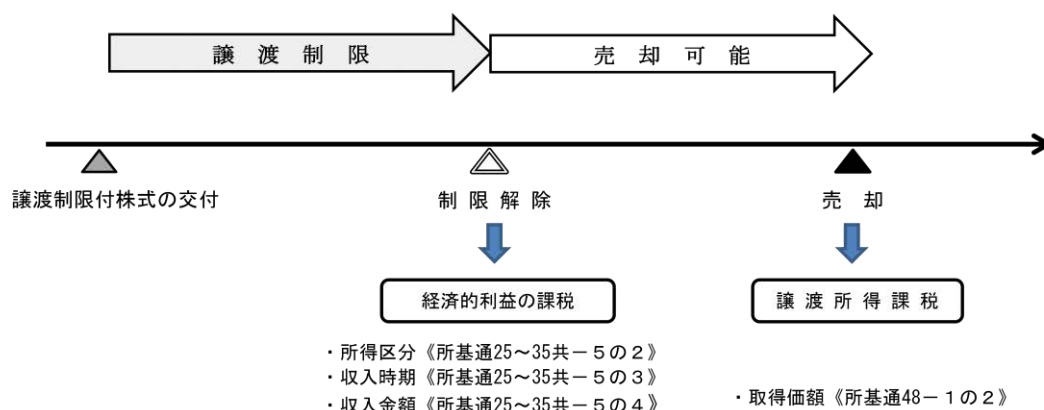
(3) 適用関係

上記(1)及び(2)の改正は、平成 28 年分以後の所得税について適用されます（改正所令附則 5）。

譲渡制限付株式の課税関係

- 個人が法人に役務の提供をした場合において、次の条件が付された譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）が交付された場合における収入金額に計上すべき金額は、その譲渡制限付株式の譲渡制限が解除された日における価額とする（所令84①）。
- ① 譲渡についての制限がされており、かつ、譲渡制限期間が設けられていること。
 - ② 当該個人が譲渡制限期間内の所定の時期までに退職しないことその他の条件を満たさないこととなった場合には、その株式を法人が無償で取得するものであること。

≪譲渡制限付株式の交付から売却までの流れとその課税関係≫



2 通達の概要

上記1の税制改正を踏まえ、次の取扱いを定めることとしました。

○法第23条から第35条まで（（各種所得））共通関係

【新設】

（特定譲渡制限付株式等の譲渡についての制限が解除された場合の所得区分）

23～35 共－5の2 令第84条第1項（（譲渡制限付株式の価額等））に規定する特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式（以下23～35 共－5の4までにおいて「特定譲渡制限付株式等」という。）の同項に規定する譲渡についての制限（以下23～35 共－5の4までにおいて「譲渡制限」という。）が解除された場合の所得に係る所得区分は、当該特定譲渡制限付株式等を交付した法人（以下23～35 共－5の4までにおいて「交付法人」という。）と当該特定譲渡制限付株式等を交付された者との関係等に応じ、それぞれ次による。

- (1) 特定譲渡制限付株式等が、交付法人との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して交付されたと認められる場合は、給与所得とする。ただし、特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が、当該特定譲渡制限付株式等を交付された者の退職に基因して解除されたと認められる場合は、退職所得とする。
- (2) 特定譲渡制限付株式等が、個人の営む業務に関連して交付されたと認められる場合は、事業所得又は雑所得とする。
- (3) (1)及び(2)以外の場合は、原則として雑所得とする。

(注) この取扱いは、交付法人が外国法人である場合においても同様であることに留意する。

【解説】

- 1 譲渡制限が付された株式を報酬として交付する方法は、欧米では一般的に利用されているものです。この譲渡制限が付された株式を報酬として交付する方法について、我が国においてもその導入を促進すべく、会社法や労働法規に関する法的な論点やその発行手続についての法的整理が行われました。今後は、我が国においても譲渡制限が付された現物株式を報酬として付与するケースが生じてくることを見込まれています。
- 2 本通達は、特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された場合の所得に係る所得区分を、その特定譲渡制限付株式等を交付した法人（交付法人）とその特定譲渡制限付株式等を交付された者（被交付者）との関係等に応じ、次のとおり明らかにするものです。
 - ① 交付法人と被交付者との間に雇用関係又はこれに類する関係があり、それに基因して交付されたと認められる場合には、給与所得に該当します。ただし、特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が、その被交付者が退職をすること、つまり交付法人との雇用関係が終了することで初めて解除され、その解除により従来継続的な勤務に対する労務の対価を得ることとなるような場合には、退職により一時に受ける所得として退職所得に該当します。
 - ② 交付法人と被交付者との間に取引関係等があり、有利な取引条件の確保や円滑な取引関係の維持など個人の営む業務に関連して交付されたと認められる場合は、事業所得又は雑所得に該当します。
 - ③ 上記①及び②以外の場合（被交付者の相続人において譲渡制限が解除された場合を含みます。）は、譲渡制限の解除時に課税される経済的利益は実質的に長期間の株式の値上がり益に相当するものであり、一般には、特定譲渡制限付株式等の交付が何らかの見返りを求めるものであることから、原則として雑所得に該当します。
- 3 なお、上記2における所得区分の取扱いは、交付法人が外国法人である場合にも該当することを本通達の注書で明らかにしています。

【参考条文】

○所得税法施行令（昭和40年政令第96号）（抄）

（譲渡制限付株式の価額等）

第八十四条 個人が法人に対して役務の提供をした場合において、当該法人又は当該法人との間に当該法人の発行済株式（投資信託及び投資法人に関する法律第二条第十二項（定義）に規定する投資法人にあつては、発行済みの同条第十四項に規定する投資口）若しくは出資（当該法人が有する自己の株式（出資、同項に規定する投資口その他これらに準ずるものを含む。以下この条において同じ。）を除く。）の全部を保有する関係として財務省令で定める関係がある法人（以下この項において「親法人」という。）から当該役務の提供の対価として当該法人又は当該法人の親法人の譲渡制限付株式（次に掲げる要件に該当する株式をいう。以下この項において同じ。）であつて当該役務の提供の対価として当該個人に生ずる債権の給付と引換えに当該個人に交付されるものその他当該個人に給付されることに伴つて当該債権が消滅する場合の当該譲渡制限付株式（以下この項において「特定譲渡制限付株式」という。）が当該個人に交付されたとき（法人を前条第四項第一号に規定する合併法人とする合併により当該合併に係る同項第二号に規定する被合併法人の当該特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付される当該法人の譲渡

制限付株式その他の財務省令で定める譲渡制限付株式（以下この項において「承継譲渡制限付株式」という。）が当該個人に交付されたときを含む。）における当該特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式に係る法第三十六条第二項（収入金額）の価額は、当該特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式の譲渡（担保権の設定その他の処分を含む。第一号において同じ。）についての制限が解除された日における価額とする。

- 一 譲渡についての制限がされており、かつ、当該譲渡についての制限に係る期間（次号において「譲渡制限期間」という。）が設けられていること。
- 二 当該個人から役務の提供を受ける法人又はその株式を発行し、若しくは当該個人に交付した法人がその株式を無償で取得することとなる事由（その株式の交付を受けた当該個人が譲渡制限期間内の所定の期間勤務を継続しないこと若しくは当該個人の勤務実績が良好でないことその他の当該個人の勤務の状況に基づく事由又はこれらの法人の業績があらかじめ定めた基準に達しないことその他のこれらの法人の業績その他の指標の状況に基づく事由に限る。）が定められていること。

2 省 略

【新設】

（特定譲渡制限付株式等を交付された場合の所得の収入すべき時期）

23～35 共－5の3 交付法人から特定譲渡制限付株式等を交付された場合の当該特定譲渡制限付株式等に係る所得の収入金額の収入すべき時期は、当該特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日による。

なお、令第84条第1項第2号に規定する事由その他の事由により、交付法人が特定譲渡制限付株式等を無償で取得することとなった場合には、課税しない。

【解説】

- 1 交付法人から特定譲渡制限付株式等を交付された場合のその特定譲渡制限付株式等に係る価額（所法36②）は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日における価額とされています（所令84①）。このことから、その場合の特定譲渡制限付株式等に係る所得の収入金額（交付を受けたことにより生ずる経済的利益の価額）の収入すべき時期は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日によることとされます。

本通達の本文はこのことを明らかにしています。

- 2 また、上記1の場合において、譲渡制限の解除前に、令第84条第1項第2号（（譲渡制限付株式の価額等））に規定する事由やその他の事由により、交付法人が被交付者からその特定譲渡制限付株式等を無償で取得（没収）することとなったときには課税しないこととされます。

本通達のなお書ではこのことを明らかにしています。

（参考）令第84条第1項第2号に規定する事由

- ① 被交付者が譲渡制限期間内の所定の期間勤務を継続しないこと、被交付者の勤務実績が良好でないことといった被交付者の勤務の状況に基づく事由
- ② 交付法人の業績があらかじめ定めた基準に達しないことといった交付法人の業績等の指標の状況に基づく事由

【新設】

（特定譲渡制限付株式等の価額）

23～35 共－5の4 特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日における価額は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める価格による。

- (1) 特定譲渡制限付株式等が金融商品取引所に上場されている場合 当該特定譲渡制限付株式等につき金融商品取引法第130条（（総取引高、価格等の通知等）の規定により公表された最終の価格（同日に最終の価格がない場合には、同日前の同日に最も近い日における最終の価格とし、2以上の金融商品取引所に同一の区分に属する最終の価格がある場合には、当該価格が最も高い金融商品取引所の価格とする。以下この項において同じ。）
- (2) 令第84条第1項に規定する承継譲渡制限付株式（以下この項において「承継譲渡制限付株式」という。）に係る旧株が金融商品取引所に上場されている場合 当該旧株の最終の価格を基準として当該承継譲渡制限付株式につき合理的に計算した価額
- (3) （1）の特定譲渡制限付株式等及び（2）の旧株が金融商品取引所に上場されていない場合において、当該特定譲渡制限付株式等又は当該旧株につき気配相場の価格があるとき（1）又は（2）の最終の価格を気配相場の価格と読み替えて（1）又は（2）により求めた価額
- (4) （1）から（3）までに掲げる場合以外の場合 次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定める価額
 - イ 売買実例のあるもの 最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額
 - ロ 公開途上にある特定譲渡制限付株式等で、当該特定譲渡制限付株式等の上場又は登録に際して特定譲渡制限付株式等の公募又は売出し（以下この項において「公募等」という。）が行われるもの（イに該当するものを除く。） 金融商品取引所又は日本証券業協会の内規によって行われるブックビルディング方式又は競争入札方式のいずれかの方式により決定される公募等の価格等を参酌して通常取引されると認められる価額

（注） 公開途上にある株式とは、金融商品取引所が株式の上場を承認したことを明らかにした日から上場の日の前日までのその株式及び日本証券業協会が株式を登録銘柄として登録することを明らかにした日から登録の日の前日までのその株式をいう。
 - ハ 売買実例のないもので交付法人と事業の種類、規模、収益の状況等が類似する他の法人の株式の価額があるもの 当該価額に比準して推定した価額
 - ニ イからハまでに該当しないもの 譲渡制限が解除された日又は同日に最も近い日におけるその特定譲渡制限付株式等の交付法人の1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額

【解説】

交付法人から特定譲渡制限付株式等を交付された場合のその特定譲渡制限付株式等に係る価額（所法36②）は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日における価額とされています（所令84①）。

本通達は、譲渡制限が解除された日における価額の具体的な評価の方法を、所得税基本通達 23～35 共－5 の 6 ((株式等を取得する権利の価額))の取扱いに準じて明らかにするものです。

○法第 48 条((有価証券の譲渡原価等の計算及びその評価の方法))関係

【新設】

(特定譲渡制限付株式等の価額)

48-1 の 2 令第 109 条第 1 項第 2 号((有価証券の取得価額))に規定する特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式のその譲渡についての制限が解除された日における価額は、23～35 共－5 の 4 により求めた価額とする。

【解説】

- 1 交付法人から特定譲渡制限付株式等を交付された場合のその特定譲渡制限付株式等に係る価額(所法 36②)は、その特定譲渡制限付株式等の譲渡制限が解除された日における価額とされています(所令 84①)。
- 2 この譲渡制限が解除された特定譲渡制限付株式等を譲渡する場合のその特定譲渡制限付株式等の取得価額は、その譲渡制限が解除された日における価額とされています(所令 109 ①二)。

本通達は、この場合の特定譲渡制限付株式等の取得価額とされる譲渡制限が解除された日における価額は、所得税基本通達 23～35 共－5 の 4 ((特定譲渡制限付株式等の価額))の取扱いにより求めた価額によることを明らかにするものです。

【参考条文】

○所得税法施行令(昭和 40 年政令第 96 号)(抄)

(有価証券の取得価額)

第百九条 第百五条第一項(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は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 省 略

二 第八十四条第一項(譲渡制限付株式の価額等)に規定する特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式 その特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式の同項に規定する譲渡についての制限が解除された日における価額

三～六 省 略

2 省 略

○租税特別措置法通達関係

第1 特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の特例の改正
(特定三世帯同居対応改修に係る特例の創設)

1 税制改正の概要

(1) 個人が、その者の居住の用に供する家屋について、特定多世帯同居改修工事等（特定三世帯同居対応改修）を含む増改築等をして、その家屋を平成28年4月1日から平成31年6月30日までの間に自己の居住の用に供し、引き続き居住の用に供している場合において、その特定多世帯同居改修工事等を含む増改築等に係る費用に充てるために借り入れた次に掲げる住宅借入金等の年末残高（1,000万円を限度）の区分に応じ、それぞれ次に定める割合に相当する金額の合計額を所得税の額から控除できるとされました。

- ① 特定多世帯同居改修工事等に要した費用の額からその増改築等に係る補助金等の額を控除した金額（250万円を限度）に相当する住宅借入金等の年末残高…… 2%
- ② 上記①以外の住宅借入金等の年末残高…… 1%

本特例は、住宅の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除との選択適用とされ、控除期間は5年とされました。また、「既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除」の適用を受ける工事は本特例の適用対象となる一定の工事から除かれています（措法41の3の2、措令26の4）。

(2) 上記(1)の「特定多世帯同居改修工事等を含む増改築等」とは、国土交通大臣が財務大臣と協議して定める他の世帯との同居をするのに必要な設備の数を増加させるために家屋について行う増改築等でその増改築等に該当するものであることにつき増改築等工事証明書が交付されたものを含む増改築等であり、特定多世帯同居改修工事等に要した費用の額（補助金等の交付がある場合には、補助金等の額を控除した後の金額）が50万円を超えること等の要件を満たすものとされています（措法41の3の2②三、⑨、措令26の4⑧等）。

特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例

項目	バリアフリー改修	省エネ改修	特定三世帯同居対応改修																							
1. 創設年	平成19年	平成20年	平成28年																							
2. 対象者	従前住宅の所有者（①50歳以上の者、②介護又は要支援の認定を受けている者、③障害者である者、④居住者の親族のうち②若しくは③に該当する者又は65歳以上の者のいずれかと同居している者に限る。）	従前住宅の所有者	同左																							
3. 借入金の要件	償還期間が5年以上又は死亡時に一括償還	償還期間が5年以上	同左																							
4. 対象工事	①廊下の拡幅、②階段の勾配の緩和、③浴室改良、④便所改良、⑤手すりの設置、⑥屋内の段差の解消、⑦引き戸への取替え工事、⑧床表面の滑り止め化	①全ての居室の窓全部の改修工事（必須）、②床の断熱工事、③天井の断熱工事、④壁の断熱工事、⑤改修部位の省エネ性能がいずれも平成25年基準以上となり、かつ、改修後の住宅全体の省エネ性能が現状から一段階以上上がることとなるものに限る。	①調理室、②浴室、③便所又は④玄関の増設工事（リフォーム後はいずれか2つ以上が複数となること）																							
5. 工事費の要件	50万円超		同左																							
6. 面積要件	工事後の床面積50㎡以上		同左																							
7. 控除額の計算	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>ローン残高</th> <th>控除年</th> <th>控除率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①増改築工事費用</td> <td>～1,000万円</td> <td>1～5年</td> <td>1.0%</td> </tr> <tr> <td>②うち特定省エネ又は特定バリアフリー改修工事</td> <td>(特定取得の場合) ～250万円</td> <td>1～5年</td> <td>2.0%</td> </tr> </tbody> </table>		ローン残高	控除年	控除率	①増改築工事費用	～1,000万円	1～5年	1.0%	②うち特定省エネ又は特定バリアフリー改修工事	(特定取得の場合) ～250万円	1～5年	2.0%	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>ローン残高</th> <th>控除年</th> <th>控除率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①増改築工事費用</td> <td>～1,000万円</td> <td>1～5年</td> <td>1.0%</td> </tr> <tr> <td>②うち特定三世帯同居対応改修</td> <td>～250万円</td> <td>1～5年</td> <td>2.0%</td> </tr> </tbody> </table>		ローン残高	控除年	控除率	①増改築工事費用	～1,000万円	1～5年	1.0%	②うち特定三世帯同居対応改修	～250万円	1～5年	2.0%
	ローン残高	控除年	控除率																							
①増改築工事費用	～1,000万円	1～5年	1.0%																							
②うち特定省エネ又は特定バリアフリー改修工事	(特定取得の場合) ～250万円	1～5年	2.0%																							
	ローン残高	控除年	控除率																							
①増改築工事費用	～1,000万円	1～5年	1.0%																							
②うち特定三世帯同居対応改修	～250万円	1～5年	2.0%																							
8. 所得要件	合計所得金額3,000万円以下		同左																							
9. 重複適用	住宅ローン控除及び特定改修に係る税額控除との選択適用		同左																							
10. 居住の要件	増改築後6ヶ月以内に居住		同左																							
11. 適用期限	平成31年6月30日までの居住		同左																							

2 通達の概要

上記1の税制改正を踏まえ、次の取扱いを定めることとしました。

○第41条の3の2((特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例))関係

【改正(下線部)】

(増改築等住宅借入金等の金額の合計額等が住宅の増改築等に要した費用等の額を超える場合)

41の3の2-2 措置法令第26条の4第2項の規定は、同項に規定する増改築等住宅借入金等の金額の合計額、断熱改修住宅借入金等の金額の合計額又は多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額(以下この項において「増改築等住宅借入金等の金額の合計額等」という。)が同項に規定する住宅の増改築等に要した費用の額を超える場合に適用されるのであるが、次に掲げる場合には、その合計額のうちそれぞれ次に定める金額(同項に規定する補助金等の交付を受ける場合又は措置法令第26条第5項に規定する住宅取得等資金の贈与を受けた場合には当該補助金等の額又は当該住宅取得等資金の額を控除した金額)に達するまでの部分の金額が当該増改築等住宅借入金等の金額の合計額等となることに留意する。

- (1) 措置法第41条の3の2第1項、第5項又は第8項に規定する住宅の増改築等(以下この項において「住宅の増改築等」という。)に係る増改築等住宅借入金等の金額の合計額等が、当該住宅の増改築等に要した費用の額(以下この項において「住宅の増改築等に要した費用の額」という。)を超える場合 住宅の増改築等に要した費用の額
- (2) 住宅の増改築等及び敷地の取得の両方に係る増改築等住宅借入金等の金額の合計額等が、当該住宅の増改築等に要した費用の額と当該敷地の取得の対価の額(以下この項において「敷地の取得対価の額」という。)との合計額(以下この項において「住宅の増改築等に要した費用の額等」という。)を超える場合 住宅の増改築等に要した費用の額等
- (3) 敷地の取得に係る増改築等住宅借入金等の金額の合計額等が、当該敷地の取得対価の額を超える場合 敷地の取得対価の額

(注)1 増改築等住宅借入金等の金額の合計額等が住宅の増改築等に要した費用の額、住宅の増改築等に要した費用の額等又は敷地の取得対価の額(以下この項において「増改築等の額等」という。)を超えるかどうかの判定は、措置法第41条の3の2第1項、第5項又は第8項の規定の適用を受ける各年ごとに、かつ、個々の住宅の増改築等又は敷地の取得ごとに行うのであるが、その判定を行う場合の増改築等住宅借入金等の金額の合計額等は、同条第1項、第5項又は第8項の規定の適用を受ける各年ごとの12月31日における現実の増改築等住宅借入金等の金額の合計額等の残高をいう。

- 2 増改築等の額等には、その家屋の当該住宅の増改築等に係る部分又は敷地のうちにその者の居住の用以外の用に供される部分がある場合における当該居住の用以外の用に供される部分に対応する増改築等の額等が含まれる。

【解説】

本通達は、増改築等住宅借入金等の金額の合計額、断熱改修住宅借入金等の金額の合計額又は多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額が、それぞれの合計額に対応する住宅の増改築等に要した費用の額、住宅の増改築等に要した費用の額等又は敷地の取得対価の額を超える場合には、その超える金額に達するまでの部分を基として控除額を計算することを留意的に明らかにしています。

【参考条文】

○租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）（抄）

（特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例）

第四十一条の三の二 個人で、年齢五十歳以上である者、介護保険法第十九条第一項に規定する要介護認定（以下この項において「要介護認定」という。）を受けている者、同条第二項に規定する要支援認定（以下この項において「要支援認定」という。）を受けている者、所得税法第二条第一項第二十八号に規定する障害者（以下この項において「障害者」という。）に該当する者又は当該個人の親族（当該親族が、年齢六十五歳以上である者、要介護認定を受けている者、要支援認定を受けている者又は障害者に該当する者（次項及び第十二項において「高齢者等」という。）である場合に限り。）と同居を常況としている者（以下この項及び次項において「特定個人」という。）が、当該特定個人の居住の用に供する家屋で政令で定めるもの（第五項、第八項及び第十七項において「居住用の家屋」という。）の増改築等（以下この項、第三項、第四項及び第十四項第二号イにおいて「住宅の増改築等」という。）をして、当該家屋（当該住宅の増改築等に係る部分に限る。以下この項において同じ。）を平成十九年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間に第四十一条第一項に定めるところによりその者の居住の用に供した場合において、当該居住の用に供した日の属する年（第四項、第十二項及び第十四項第二号イにおいて「居住年」という。）以後五年間の各年（同日以後その年の十二月三十一日（その者が死亡した日の属する年又は当該住宅の増改築等をした家屋が災害により居住の用に供することができなくなった日の属する年にあつては、これらの日。以下この項、第五項、第八項及び第十三項から第十五項までにおいて同じ。）まで引き続きその居住の用に供している年に限り。以下この項において「増改築等特例適用年」という。）において当該住宅の増改築等に係る増改築等住宅借入金等の金額を有するときは、その者の選択により、当該増改築等特例適用年における同条第一項に規定する住宅借入金等特別税額控除額は、第五項及び第八項、同条第二項及び第六項並びに第四十一条の二の規定にかかわらず、その年十二月三十一日における特定増改築等住宅借入金等の金額の合計額（当該合計額が特定増改築等限度額を超える場合には、当該特定増改築等限度額。以下この項において同じ。）の二パーセントに相当する金額とその年十二月三十一日における増改築等住宅借入金等の金額の合計額（当該合計額が千万円を超える場合には、千万円）から当該特定増改築等住宅借入金等の金額の合計額を控除した残額の一パーセントに相当する金額との合計額（当該合計額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）として、第四十一条及び第四十一条の二の二の規定を適用することができる。

2～4 省 略

5 個人が、当該個人の居住用の家屋の増改築等（以下この項、第七項及び第十四項第二号ロにおいて「住宅の増改築等」という。）をして、当該居住用の家屋（当該住宅の増改築等に係る部分に限る。）を平成二十年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間に第四十一条第一項に定めるところによりその者の居住の用に供した場合において、当該居住の用に供した日の属する年

(同号ロにおいて「居住年」という。)以後五年間の各年(同日以後その年の十二月三十一日まで引き続きその居住の用に供している年に限る。以下この項において「増改築等特例適用年」という。)において当該住宅の増改築等に係る断熱改修住宅借入金等の金額を有するときは、その者の選択により、当該増改築等特例適用年における同条第一項に規定する住宅借入金等特別税額控除額は、第一項及び第八項、同条第二項及び第六項並びに第四十一条の二の規定にかかわらず、その年十二月三十一日における特定断熱改修住宅借入金等の金額の合計額(当該合計額が第一項に規定する特定増改築等限度額を超える場合には、当該特定増改築等限度額。以下この項において同じ。)の二パーセントに相当する金額とその年十二月三十一日における断熱改修住宅借入金等の金額の合計額(当該合計額が千万円を超える場合には、千万円)から当該特定断熱改修住宅借入金等の金額の合計額を控除した残額の一パーセントに相当する金額との合計額(当該合計額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)として、第四十一条及び第四十一条の二の規定を適用することができる。

6・7 省 略

8 個人が、当該個人の居住用の家屋の増改築等(以下この項及び第十項において「住宅の増改築等」という。)をして、当該居住用の家屋(当該住宅の増改築等に係る部分に限る。)を平成二十八年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間に第四十一条第一項に定めるところによりその者の居住の用に供した場合において、当該居住の用に供した日の属する年以後五年間の各年(同日以後その年の十二月三十一日まで引き続きその居住の用に供している年に限る。以下この項において「増改築等特例適用年」という。)において当該住宅の増改築等に係る多世帯同居改修住宅借入金等の金額を有するときは、その者の選択により、当該増改築等特例適用年における同条第一項に規定する住宅借入金等特別税額控除額は、第一項及び第五項、同条第二項及び第六項並びに第四十一条の二の規定にかかわらず、その年十二月三十一日における特定多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額(当該合計額が二百五十万円を超える場合には、二百五十万円。以下この項において同じ。)の二パーセントに相当する金額とその年十二月三十一日における多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額(当該合計額が千万円を超える場合には、千万円)から当該特定多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額を控除した残額の一パーセントに相当する金額との合計額(当該合計額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)として、第四十一条及び第四十一条の二の規定を適用することができる。

○租税特別措置法施行令(昭和32年政令第43号)(抄)

(住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除)

第二十六条 省 略

2～4 省 略

5 法第四十一条第一項の個人の住宅借入金等(同項に規定する住宅借入金等をいう。以下この条及び第二十六条の三において同じ。)の金額の合計額が、同項に規定する住宅の取得等(当該住宅借入金等に当該住宅の取得等とともにする当該住宅の取得等に係る家屋の敷地の用に供される土地等の取得に係る住宅借入金等が含まれる場合には、当該土地等の取得を含む。以下この項において同じ。)に係る対価の額又は費用の額(当該住宅の取得等に関し、補助金等(国又は地方公共団体から交付される補助金又は給付金その他これらに準ずるものをいう。以下この項及び第二十三項において同じ。)の交付を受ける場合又は住宅取得等資金(法第七十条の二第二項第五号又は第七十条の三第三項第五号に規定する住宅取得等資金をいう。以下この項及び第二十三項において同じ。))

の贈与を受けた場合には、当該住宅の取得等に係る対価の額又は費用の額から当該補助金等の額又は当該住宅取得等資金の額（法第七十条の二第一項の規定又は相続税法第二十一条の十二第一項の規定の適用を受けた部分の金額に限る。第二十三項において同じ。）を控除した金額。以下この項において同じ。）を超える場合における法第四十一条第一項の規定の適用については、当該住宅借入金等の金額の合計額は、当該対価の額又は費用の額に達するまでの金額とする。

6～30 省 略

（特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例）

第二十六条の四 省 略

2 法第四十一条の三の二第一項、第五項又は第八項の個人の増改築等住宅借入金等（同条第一項に規定する増改築等住宅借入金等をいう。以下この条において同じ。）の金額、断熱改修住宅借入金等（法第四十一条の三の二第五項に規定する断熱改修住宅借入金等をいう。以下この条において同じ。）の金額又は多世帯同居改修住宅借入金等（法第四十一条の三の二第八項に規定する多世帯同居改修住宅借入金等をいう。以下この条において同じ。）の金額の合計額が、法第四十一条の三の二第一項、第五項又は第八項に規定する住宅の増改築等（当該増改築等住宅借入金等、当該断熱改修住宅借入金等又は当該多世帯同居改修住宅借入金等に当該住宅の増改築等とともにする当該住宅の増改築等に係る家屋の敷地の用に供される土地又は当該土地の上に存する権利（以下この条において「土地等」という。）の取得に係る増改築等住宅借入金等、断熱改修住宅借入金等又は多世帯同居改修住宅借入金等が含まれる場合には、当該土地等の取得を含む。以下この項において同じ。）に要した費用の額（当該住宅の増改築等の費用に関し補助金等（国又は地方公共団体から交付される補助金又は給付金その他これらに準ずるものをいう。以下この項において同じ。）の交付を受ける場合には、当該住宅の増改築等に要した費用の額から当該補助金等の額を控除した金額。以下この項において同じ。）を超える場合における法第四十一条の三の二第一項、第五項又は第八項の規定の適用については、当該増改築等住宅借入金等の金額、当該断熱改修住宅借入金等の金額又は当該多世帯同居改修住宅借入金等の金額の合計額は、当該費用の額に達するまでの金額とする。

3～25 省 略

第2 既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除の改正（三世代同居対応改修に係る税額控除制度の創設）

1 税制改正の概要

- (1) 個人が、その所有する居住用の家屋について多世帯同居改修工事等（三世代同居対応改修）をして、その居住用の家屋を平成28年4月1日から平成31年6月30日までの間にその者の居住の用に供した場合には、その居住の用に供した日の属する年分の所得税の額から、多世帯同居改修工事等に係る標準的費用額（補助金等の交付を受ける場合には、補助金等の額を控除した後の金額とし、その金額が250万円を超える場合には、250万円）の10%に相当する金額を控除することができることとされました（措法41の19の3、措令26の28の5）。
- (2) 上記(1)の「多世帯同居改修工事等」とは、国土交通大臣が財務大臣と協議して定める他の世帯との同居をするのに必要な設備の数を増加させるために家屋について行う増改築等でその増改築等に該当するものであることにつき増改築等工事証明書が交付されたものであり、多世帯同居改修工事等の標準的な工事費用相当額（補助金等の交付がある場合には、補助金等の額を控除した後の金額）が50万円を超えること等の要件を満たすものとされています（措法41の19の3⑤⑨、措令26の28の5⑨⑰等）。

既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除

項目	バリアフリー改修	省エネ改修	三世代同居改修
1. 創設年	平成21年	平成21年	平成28年
2. 対象者	従前住宅の所有者（①50歳以上の者、②要介護又は要支援の認定を受けている者、③障害者である者、④居住者の親族のうち②若しくは③に該当する者又は65歳以上の者のいずれかと同居している者に限る。）	従前住宅の所有者	同左
3. 対象工事	①廊下の拡幅、②階段の勾配の緩和、③浴室改良、④便所改良、⑤手すりの設置、⑥屋内の段差の解消、⑦引き戸への取替え工事、⑧床表面の滑り止め化	①全ての居室の窓全部の改修工事（必須）、②床の断熱工事、③天井の断熱工事、④壁の断熱工事、⑤一定の太陽光発電装置設置工事⑥一定の太陽熱利用冷温熱装置等の設置工事（①～④については、改修部位の省エネ性能がいずれも平成25年基準以上となるものに限る。）	①調理室、②浴室、③便所又は④玄関の増設工事（リフォーム後はいずれか2つ以上が複数となること）
4. 工事費の要件	標準的費用額が50万円超		同左
5. 面積要件	工事後の床面積50㎡以上		同左
6. 控除額の計算	標準的な費用の額 × 10% 【20万円を限度】	標準的な費用の額 × 10% 【25(35)万円を限度 (太陽光を設置する場合)】	標準的な費用の額 × 10% 【25万円を限度】
7. 所得要件	合計所得金額3,000万円以下		同左
8. 重複適用	住宅ローン控除及び特定改修に係るローン控除との選択適用		同左
9. 連年適用等排除	同一住居前年以前3年内は不可	なし	同一住居前年以前3年内は不可
10. 居住の要件	増改築後6ヶ月以内に居住		同左
11. 適用期限	平成31年6月30日までの居住		同左

(注)控除限度額は、特定取得の場合。

2 通達の概要

上記1の税制改正を踏まえ、次の取扱いを定めることとしました。

○第41条の19の3（既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除）関係

【改正（下線部）】

（高齢者等居住改修工事等の日等）

41の19の3-1 自己が居住の用に供するためにいわゆる建築工事請負契約により工事をした家屋に係る措置法第41条の19の3第1項に規定する「高齢者等居住改修工事等の日」、同条第3項に規定する「一般断熱改修工事等の日」又は同条第5項に規定する「多世帯同居改修工事等の日」とは、その者が請負人から同条第7項に規定する「高齢者等居住改修工事等」（41の19の3-2において「高齢者等居住改修工事等」という。）、同条第8項に規定する「一般断熱改修工事等」（41の19の3-2において「一般断熱改修工事等」という。）又は同条第9項に規定する「多世帯同居改修工事等」（41の19の3-2において「多世帯同居改修工事等」という。）に係る部分につき引渡しを受けた日をいうものとして取り扱って差し支えない。

【解説】

- 1 既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除の適用要件として、一定の改修工事等を行った家屋について、高齢者等居住改修工事等の日、一般断熱改修工事等の日又は多世帯同居改修工事等の日から6ヶ月以内に自己の居住の用に供することが必要とされています。
- 2 本通達は、この「高齢者等居住改修工事等の日」、「一般断熱改修工事等の日」又は「多世帯同居改修工事等の日」とは、その工事が完了し、自己の居住の用に供することができる状態になった日、つまり、請負人から改修工事等に係る部分につき引渡しを受けた日をいうものとして取り扱うことを明らかにしています。

【参考条文】

○租税特別措置法（昭和32年法律第26号）（抄）

（既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除）

第四十一条の十九の三 第四十一条の三の二第一項に規定する特定個人（以下この条において「特定個人」という。）が、当該特定個人の所有する同項に規定する居住用の家屋（以下この条において「居住用の家屋」という。）について高齢者等居住改修工事等（当該高齢者等居住改修工事等の標準的な費用の額として政令で定める金額（当該高齢者等居住改修工事等の費用に関し補助金等の交付を受ける場合には、当該金額から当該補助金等の額を控除した金額。以下この項において「標準的費用額」という。）が五十万円を超えるものであることその他の政令で定める要件を満たすものに限る。）をして、当該居住用の家屋（当該高齢者等居住改修工事等に係る部分に限る。以下この項において同じ。）を平成二十六年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間にその者の居住の用に供した場合（当該居住用の家屋を当該高齢者等居住改修工事等の日から六月以内にその者の居住の用に供した場合に限る。）には、当該特定個人のその居住の用に供した日の属する年分の所得税の額から、標準的費用額（当該標準的費用額が改修工事限度額を超える場合には、当該改修工事限度額）の十パーセント

に相当する金額（当該金額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）を控除する。

2 省 略

3 個人が、当該個人の所有する居住用の家屋について一般断熱改修工事等（当該一般断熱改修工事等の標準的な費用の額として政令で定める金額（当該一般断熱改修工事等の費用に関し補助金等の交付を受ける場合には当該金額から当該補助金等の額を控除した金額。以下この項において「標準的費用額」という。）が五十万円を超えるものであることその他の政令で定める要件を満たすものに限る。）をして、当該居住用の家屋（当該一般断熱改修工事等に係る部分に限る。以下この項において同じ。）を平成二十六年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間にその者の居住の用に供した場合（当該居住用の家屋を当該一般断熱改修工事等の日から六月以内にその者の居住の用に供した場合に限る。）には、当該個人のその居住の用に供した日の属する年分の所得税の額から、標準的費用額（当該標準的費用額が断熱改修工事限度額を超える場合には、当該断熱改修工事限度額）の十パーセントに相当する金額（当該金額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）を控除する。

4 省 略

5 個人が、当該個人の所有する居住用の家屋について多世帯同居改修工事等（当該多世帯同居改修工事等の標準的な費用の額として政令で定める金額（当該多世帯同居改修工事等の費用に関し補助金等の交付を受ける場合には当該金額から当該補助金等の額を控除した金額。以下この項において「標準的費用額」という。）が五十万円を超えるものであることその他の政令で定める要件を満たすものに限る。）をして、当該居住用の家屋（当該多世帯同居改修工事等に係る部分に限る。以下この項において同じ。）を平成二十八年四月一日から平成三十一年六月三十日までの間にその者の居住の用に供した場合（当該居住用の家屋を当該多世帯同居改修工事等の日から六月以内にその者の居住の用に供した場合に限る。）には、当該個人のその居住の用に供した日の属する年分の所得税の額から、標準的費用額（当該標準的費用額が二百五十万円を超える場合には、二百五十万円）の十パーセントに相当する金額（当該金額に百円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）を控除する。

6～16 省 略

【改正（下線部）】

（住宅特定改修特別税額控除の規定を適用した場合の効果）

41の19の3-2 措置法第41条の19の3第1項、第3項又は第5項に規定する「居住用の家屋」について高齢者等居住改修工事等、一般断熱改修工事等又は多世帯同居改修工事等をしたことにつき、同条第1項、第3項又は第5項の規定を適用したところにより確定申告書を提出した場合には、その後においてその者が更正の請求をし、又は修正申告書を提出するときにおいても、当該適用をした同条第1項、第3項又は第5項の規定を適用することに留意する。

（注）措置法第41条の19の3第1項、第3項又は第5項の規定を適用しなかった場合においても同様である。

【解説】

1 居住用の家屋について、高齢者等居住改修工事等、一般断熱改修工事等又は多世帯同居改修工事等をした場合で、次の特例の適用要件を満たしているときは、これらの特例の控除のいずれかを選択して適用することとなります。

① 住宅の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除

- ② 特定の増改築等に係る住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の控除額に係る特例
- ③ 既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除

2 本通達は、この選択により、既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除を適用して確定申告書を提出した場合には、その後においても、その選択し適用した、既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除を適用することになり、選択替えはできないことを留意的に明らかにしたものです。