別 添

令和元年度税制改正等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)
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)
租税特別措置法通達、(措通)	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)

※ この情報は、令和2年6月29日現在の法令等に基づいて作成しています。

目 次

第 1 所得税基本通達関係等

1 暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法の創設

所基通23～35共—10	(信用取引等に係る所得の帰属時期)	3
所基通36・37共—22	(信用取引に係る金利等)	4
所基通48の2—1	(一時的に必要な暗号資産を取得した場合の取扱い)	5
所基通48の2—2	(暗号資産の種類)	6
所基通48の2—3	(評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」)	6
所基通48の2—4	(暗号資産の取得価額)	7

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の改正		
所基通23～35共—6	(株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分)	9

3 給与所得者の基礎控除申告書の創設

所基通195の3—1	(申告書に記載する給与所得者の合計所得金額の見積りの時期)	11
------------	---	----

4 分配時調整外国税相当額控除の創設

所基通93—1	(分配時調整外国税相当額の控除する年分)	12
措通8の5—4	(確定申告を要しない配当所得等を有する者が決定等を受ける場合の上場株式配当等控除額の取扱い)	13
措通41の19の4—4	(税額控除等の順序)	14

第 2 租税特別措置法通達関係

1 所得金額調整控除の創設

措通41の3の3—1	(一の居住者の扶養親族等が他の居住者の扶養親族に該当する場合)	16
措通41の3の3—2	(年の中途において死亡した者等の親族等が扶養親族等に該当するかどうかの判定)	17
措通41の3の4—1	(申告書に記載する特別障害者等の判定等)	17

第1 所得税基本通達関係等

1 暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法の創設

(1) 税制改正の概要

企業会計基準委員会が、暗号資産に関して、平成30年3月14日、実務対応報告第38号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」を公表したことに伴い、令和元年度税制改正において、法人税における暗号資産の評価の方法等の取扱いについて規定されるとともに、所得税においても、次のとおり、暗号資産の評価の方法等を法令上明確化することなど規定の整備が行われました。

イ 居住者の暗号資産につきその者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年12月31日において有する暗号資産（以下「期末暗号資産」といいます。）の価額は、その者が暗号資産について選定した評価の方法により評価した金額とすることとされました（所法48の2①、所令119の2①）。

ロ 期末暗号資産の評価額の計算上選定をすることができる評価の方法は、総平均法又は移動平均法のうちいずれかの方法（評価の方法を選定しなかった場合には、総平均法）によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもってその期末暗号資産の評価額とする方法とされました（所令119の2①）。

ハ 暗号資産の評価の方法は、その種類ごとに選定しなければならないこととされました。また、居住者は、新たな種類の暗号資産を取得した場合には、その取得した日の属する年分の所得税に係る確定申告期限までに、上記ロの評価の方法のうちそのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされました（所令119の3①②）。

ニ 居住者は、暗号資産につき選定した評価の方法を変更しようとする場合には、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならないこととされました。この承認を受けようとする者は、その新たな評価の方法を採用しようとする年の3月15日までに、その旨、変更しようとする理由その他の事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（所令101②、119の4①②）。

ホ 上記ロの暗号資産の評価額の計算の基礎となる暗号資産の取得価額は、下記への場合を除き、次の暗号資産の区分に応じ次に定める金額とされました（所令119の6①）。

① 購入した暗号資産

その購入の代価（購入手数料その他その暗号資産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 上記①の暗号資産以外の暗号資産

その取得の時ににおけるその暗号資産の取得のために通常要する価額

③ いわゆる死因贈与、相続又は包括遺贈及び相続人に対する特定遺贈により取得した暗号資産

被相続人の死亡の時ににおいて、被相続人がその暗号資産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

④ 著しく低い価額の対価による譲渡により取得した暗号資産

その譲渡の対価の額と実質的に贈与をしたと認められる金額との合計額

へ 居住者が暗号資産信用取引の方法（資金決済に関する法律に規定する暗号資産交換業を行う者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買の方法をいいます。以下同じです。）による暗号資産の売買を行い、かつ、その方法による暗号資産の売付けと買付けとにより決済を行った場合には、その売付けに係る暗号資産の取得に要した経費としてその者のその年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、上記ホにかかわらず、暗号資産信用取引の方法においてその買付けに係る暗号資産を取得するために要した金額とされました（所令 119 の 7）。

(2) 通達の概要

上記(1)の税制改正を踏まえ、所得税基本通達を次のとおり改正等することとしました。

○法第 23 条から第 35 条まで（（各種所得）） 共通関係

【改正（下線部）】

（信用取引等に係る所得の帰属時期）

23～35 共—10 信用取引若しくは発行日取引又は先物取引の方法による株式又は公社債の売買から生ずる所得及び令第 119 条の 7 に規定する暗号資産信用取引（以下 36・37 共—22 において同じ。）の方法による暗号資産（法第 48 条の 2 第 1 項に規定する暗号資産をいう。以下 36・37 共—22 及び第 48 条の 2 関係において同じ。）の売買から生ずる所得は、これらの取引の決済の日の属する年分の所得とする。

【解説】

1 暗号資産信用取引とは、暗号資産交換業者（資金決済に関する法律第 2 条第 7 項（定義）に規定する暗号資産交換業を行う者をいいます。以下同じです。）から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいい、一般的には、次のような取引をいいます。

① 買付け

暗号資産の買付け資金を暗号資産交換業者から借り入れ、それを元手に暗号資産の買付けをし（この場合、買付けた暗号資産は信用の担保として暗号資産交換業者が預かります。）、その後その暗号資産と種類を同じくする暗号資産の売付けをして決済を行い、その暗号資産の売付けにより得た資金を以って借り入れた資金を返済する取引をいいます。なお、暗号資産の売付けに代えて、手持ち資金を以って借り入れた資金を返済する手仕舞の方法もあります（いわゆる「現引き」の方法）。これにより、暗号資産交換業者が預かっている買付けた暗号資産をそのまま取得することができます。

② 売付け

暗号資産交換業者から暗号資産を借り入れ、それを元手にその暗号資産の売付けをし（この場合、売付けた暗号資産に係る対価の額に相当する金額は信用の担保として暗号資産交換業者が預かります。）、その後その暗号資産と種類を同じくする暗号資産の買付けをして決済を行い、その買付けにより得た暗号資産を以って借り入れた暗号資産を返却する取引をいいます。なお、暗号資産の買付けに代えて、現に保有する種類を同じくする暗号資産を返却する手仕舞の方法もあります（いわゆる「現渡し」の方法）。

2 暗号資産信用取引が上記②の「売付け」に該当する取引である場合、その暗号資産の売付けがその暗号資産の返却に先行するため、その取引による所得は、その売付けをした日の属する年分の所得か、それともその取引の決済の日（買付け又は現渡しによる暗号資産の返却をした日）の属する年分の所得か疑義が生じ得ます。

3 本通達の改正により、暗号資産信用取引による所得の帰属する年分については、株式等の信用取引等と同様、その決済の日の属する年分となることを明らかにしています。

○法第 36 条及び第 37 条((収入金額及び必要経費))共通関係

【改正（下線部）】

(信用取引に係る金利等)

36・37 共—22 信用取引の方法により株式の買付け若しくは売付けを行った者又は暗号資産信用取引の方法により暗号資産の買付け若しくは売付けを行った者が、当該信用取引又は当該暗号資産信用取引に関し、証券会社に支払うべき、若しくは証券会社から支払を受けるべき金利若しくは品貸料又は令第 119 条の 7 に規定する暗号資産交換業を行う者（以下この項及び 48 の 2—1 において「暗号資産交換業者」という。）に支払うべき、若しくは暗号資産交換業者から支払を受けるべき金利若しくはいわゆる品貸料に相当する金額は、それぞれ次によるものとする。

- (1) 買付けを行った者が、証券会社に支払うべき金利は当該買付けに係る株式の取得価額に算入し、証券会社から支払を受けるべき品貸料は当該買付けに係る株式の取得価額から控除する。
- (2) 売付けを行った者が、証券会社から支払を受けるべき金利は当該売付けに係る株式の譲渡による収入金額に算入し、証券会社に支払うべき品貸料は当該売付けに係る株式の譲渡による収入金額から控除する。
- (3) 買付けを行った者が、暗号資産交換業者に支払うべき金利は当該買付けに係る暗号資産の取得価額に算入し、暗号資産交換業者から支払を受けるべきいわゆる品貸料は当該買付けに係る暗号資産の取得価額から控除する。
- (4) 売付けを行った者が、暗号資産交換業者から支払を受けるべき金利は当該売付けに係る暗号資産の売買による収入金額に算入し、暗号資産交換業者に支払うべきいわゆる品貸料は当該売付けに係る暗号資産の売買による収入金額から控除する。

【解説】

- 1 暗号資産信用取引の方法により暗号資産の買付け又は売付けを行った場合には、暗号資産交換業者との間で、暗号資産信用取引における買付けに係る買委託手数料や金利の支払、いわゆる品貸料の授受、又は、暗号資産信用取引における売付けに係る買委託手数料やいわゆる品貸料の支払、金利の授受が行われることが考えられます。
- 2 これらの金利の支払等については、暗号資産信用取引に付随して行われるものであることから、これらを暗号資産信用取引に係る取得価額又は収入金額の調整項目と考えるのか、それとも、これらの金利の支払等は、暗号資産信用取引とは別個・独立のものとして、その発生に応じて必要経費に算入するものとして考えるかといった問題等があります。
- 3 この点、株式の信用取引については、暗号資産の信用取引と同様に、金利の支払等が生じるところ、これらの支払等は、信用取引を行っている者から見た場合には、株式の売買に伴う付随費用又は付随収入といえることができるものであり、売買当事者にとっては、最終の手取り額が売買差益（損）であるとの認識が強く、また、それが実態と考えられるとして、全てその信用取引に係る取得価額又は収入金額の調整項目として取り扱うこととしており、この考え方は、暗号資産信用取引についても同様と考えられます。

- 4 本通達の改正により、暗号資産信用取引により支払う金利等又は支払を受けるべき金利等は、全てその暗号資産信用取引に係る取得価額又は収入金額の調整項目として取り扱うことを明らかにしています。

○法第 48 条の 2 ((暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法))関係

【新設】

(一時的に必要な暗号資産を取得した場合の取扱い)

48の2—1 令第119条の2第2項に規定する一時的に必要な暗号資産を取得する場合とは、暗号資産を購入し、若しくは売却し、又は種類の異なる暗号資産に交換しようとする際に、その暗号資産（種類の異なる暗号資産との交換にあつては、その有する暗号資産又はその種類の異なる暗号資産）がいずれの暗号資産交換業者においても、本邦通貨及び外国通貨（以下この項において「本邦通貨等」という。）と直接交換することができないこと（種類の異なる暗号資産との交換にあつては、その有する暗号資産とその種類の異なる暗号資産とが直接交換することができないことを含む。）から、本邦通貨等（種類の異なる暗号資産との交換にあつては、その種類の異なる暗号資産）と直接交換することが可能な他の暗号資産を介在して取引を行うため、一時的に当該他の暗号資産を有することが必要となる場合をいうことに留意する。

この場合において、一時的に必要な暗号資産の譲渡原価の計算における取得価額は、個別法（当該暗号資産について、その個々の取得価額をその取得価額とする方法をいう。）により算出することに留意する。

【解説】

- 1 暗号資産の売却等に係る所得金額を計算する際には、その売却等をした年の年末（12月31日）時点での一単位当たりの取得価額を総平均法又は移動平均法のいずれかの方法により算出することとされました。しかしながら、令第119条の2第2項において、暗号資産を購入等しようとする際に一時的に必要なこれらの暗号資産以外の暗号資産を取得するときは、その一時的に必要な暗号資産は年末時点での一単位当たりの取得価額の算出計算には含まないこととされています。
- 2 これは、従来保有している暗号資産がある場合にこのような一時的に保有する暗号資産まで含めて取得価額を平均化してしまうと、従来保有している暗号資産の取得価額を正確に把握することができなくなるおそれがあるといった趣旨から措置されているものです。
- 3 本通達の前段では、令第119条の2第2項に規定する一時的に必要な暗号資産を取得する場合とは、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる場合をいうことを留意的に明らかにしています。
 - ① 暗号資産を購入し、若しくは売却しようとする際
その暗号資産がいずれの暗号資産交換業者においても、本邦通貨や外国通貨と直接交換することができないことから、一時的にこれらの通貨と直接交換することが可能な他の暗号資産を有することが必要となる場合
 - ② 暗号資産を種類の異なる暗号資産に交換しようとする際

その有する暗号資産又はその種類の異なる暗号資産がいずれの暗号資産交換業者においても、本邦通貨や外国通貨と直接交換することができないこと（その有する暗号資産とその種類の異なる暗号資産とが直接交換することができないことを含みます。）から、一時的にその種類の異なる暗号資産と直接交換することが可能な他の暗号資産を有することが必要となる場合

（注） 上記②について、例えば、暗号資産Xについて、A交換所では現金と交換できないが、B交換所では現金と交換できるといった場合、又は、日本の暗号資産交換業者では現金と交換できないものの、外国の暗号資産交換業者であれば現地通貨と交換ができるといったときはこの場合には含まれません。

- 4 また、本通達の後段では、この一時的に取得する場合の譲渡原価の計算における一単位当たりの取得価額は、その取引ごとに取得価額を計算する個別法により算出することを留意的に明らかにしています。

【新設】

（暗号資産の種類）

48の2—2 令第119条の3第1項に規定する暗号資産の評価の方法の選定に当たっては、名称の異なる暗号資産は、それぞれ種類の異なる暗号資産として区分することに留意する。

【解説】

- 1 暗号資産の評価方法は、その種類ごとに総平均法又は移動平均法のいずれかの評価方法により算出することとされ、これらの評価方法は、暗号資産の種類ごとに選定しなければならないこととされています（所令119の3①）。
- 2 暗号資産については、株式における銘柄に相当するものとして、ビットコインやイーサリアムなどの名称が与えられており、その名称の異なるごとに取引が行われています。
- 3 本通達は、その名称の異なる暗号資産については、それぞれ種類の異なる暗号資産として評価方法の選定を行うことを留意的に明らかにしています。

【新設】

（評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」）

48の2—3 47—16の2は、暗号資産の評価の方法について変更承認申請書の提出があった場合における令第119条の4第2項の規定の適用について準用する。

【解説】

- 1 暗号資産の評価方法を変更しようとする場合には、その変更しようとする年の3月15日までに、納税地の所轄税務署長に対し、その変更しようとする評価方法など所定の事項を記載した申請書を提出して、その承認を受ける必要があります（所令101②、119の4①②）。

- 2 法令上、税務署長は、変更前の評価方法を採用してから相当期間を経過していないときは、その申請を却下することができることとされていますので(所令 101③、119 の 4②)、ここでいう「相当期間」とはどの程度の期間であるのかといった疑義が生じ得ます。
- 3 本通達は、暗号資産の評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」の判断については、棚卸資産や有価証券と同様、「3年」としています。

【新設】

(暗号資産の取得価額)

48 の 2—4 暗号資産を売買した場合における事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、法第 37 条第 1 項及び第 48 条の 2 の規定に基づいて計算した金額となるのであるが、暗号資産の売買による収入金額の 100 分の 5 に相当する金額を暗号資産の取得価額として事業所得の金額又は雑所得の金額を計算しているときは、これを認めて差し支えないものとする。

【解説】

- 1 暗号資産の売却等に係る所得金額を計算する際には、その売却等をした年の年末(12月31日)時点での一単位当たりの取得価額を総平均法又は移動平均法のいずれかの方法により算出することとされています。(所法 48 の 2①、所令 119 の 2①)。
- 2 しかしながら、暗号資産を長期間保有している場合や、保有期間中何回も売買が行われている場合には、納税者において法令上の定めにより正確に取得価額を計算することは困難といったケースも想定されます。
- 3 本通達は、暗号資産の売買による所得についても、有価証券の譲渡による取得費の計算同様、暗号資産の売買による収入金額の 5%相当額を取得価額として計算することとしてもこれを認める旨を明らかにしています。

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の改正

(1) 税制改正の概要

令和元年度税制改正において、いわゆるストック・オプション税制（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））について、適用対象者の範囲の拡充等の改正が行われ、適用対象者の範囲に、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が同法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社外高度人材活用新事業分野開拓に従事する社外高度人材で、取締役及び使用人等以外の者（その認定社外高度人材活用新事業分野開拓計画の実施時期の開始等の日から新株予約権の行使の日まで引き続き居住者であること等の要件を満たす者に限ります。以下「特定従事者」といいます。）が加えられました。

（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）から施行されています（所得税法等の一部を改正する法律（令和元年法律第 6 号）附則 1 十六、33）。

(2) 通達の概要

上記(1)の税制改正を踏まえ、所得税基本通達を次のとおり改正することとしました。

○法第23条から第35条まで((各種所得))共通関係

【改正(下線部)】

(株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分)

23～35共—6 発行人から令第84条第3項各号に掲げる権利を与えられた場合(同項の規定の適用を受ける場合に限る。以下23～35共—6の2において同じ。)の当該権利の行使による株式(これに準ずるものを含む。以下23～35共—9までにおいて同じ。)の取得に係る所得区分は、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次による。

(1) 令第84条第3項第1号又は第2号に掲げる権利を与えられた者がこれを行行使した場合 発行人(外国法人を含む。)と当該権利を与えられた者との関係等に応じ、それぞれ次による。

イ 発行人と権利を与えられた者との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して当該権利が与えられたと認められるとき 給与所得とする。ただし、退職後に当該権利の行使が行われた場合において、例えば、権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。

(注) 例えば、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の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等))に規定する「取締役等」の関係については、雇用契約又はこれに類する関係に該当することに留意する。

ロ 権利を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるとき 事業所得又は雑所得とする。

(注) 例えば、措置法第29条の2第1項に規定する「特定従事者」にその者の営む業務に関連して同項に規定する特定新株予約権が与えられた場合(雇用契約又はこれに類する関係にない場合に限る。)において同項の適用がないときは、上記に該当することに留意する。

ハ イ及びロ以外のとき 原則として雑所得とする。

(2) 令第84条第3項第3号に掲げる権利を与えられた者がこれを行行使した場合 一時所得とする。ただし、当該発行人の役員又は使用人に対しその地位又は職務等に関連して株式を取得する権利が与えられたと認められるときは給与所得とし、これらの者の退職に基因して当該株式を取得する権利が与えられたと認められるときは退職所得とする。

【解説】

- 1 株式会社の取締役等が株主総会の決議等に基づき、付与された新株予約権に係る経済的利益については、当該新株予約権を行行使したときに生じることとされ、その価額については、その行使により取得した株式の行使の日における価額からその新株予約権の取得価額などを控除した金額によることとされています(所令84②)。

- 2 一方で、その付与された新株予約権のうち、その権利に係る契約において一定の要件が定められているものを当該契約に従って行使することにより株式を取得した場合の経済的利益については、一定の要件の下、その権利を行使した時点においては所得税を課さないこととされています（措法 29 の 2 ①）。上記(1)の税制改正の概要で述べたとおり、令和元年度税制改正により、この特例の適用対象者に特定従事者が加えられました。
- 3 本通達は、これらの新株予約権に係る経済的利益の所得区分の取扱いに関するものであり、本通達(1)ロにおいて、新株予約権を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるときは、当該権利に係る経済的利益の所得区分は事業所得又は雑所得とすることを明らかにしています。
- 4 また、特定従事者に新株予約権が与えられた場合のその行使による経済的利益の所得区分については、一般的に特定従事者は新株予約権を付与する株式会社と雇用関係等がなく独立した者であることから、本通達(1)ロの「権利を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるとき」として、事業所得又は雑所得となることをその注書において明らかにしています。

3 給与所得者の基礎控除申告書の創設

(1) 税制改正の概要

平成 30 年度税制改正において、基礎控除について、控除額を一律 10 万円引き上げるとともに、合計所得金額が 2,400 万円を超える個人についてはその合計所得金額に応じて控除額が逡減し、合計所得金額が 2,500 万円を超える個人については基礎控除の適用はできないこととされました（所法 86①）。

この改正に伴い、国内において給与等の支払を受ける居住者は、年末調整の際に、基礎控除の額に相当する金額の控除を受けようとする場合には、その給与等の支払者（2 以上の給与等の支払者から給与等の支払を受ける場合には、主たる給与等の支払者）からその年最後に給与等の支払を受ける日の前日までに、「給与所得者の基礎控除申告書」を、その給与等の支払者を經由して、その給与等に係る所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（所法 190、195 の 3、所規 74 の 5）。

(2) 通達の概要

上記(1)の税制改正を踏まえ、所得税基本通達を次のとおり定めることとしました。

○法第 195 条の 3（給与所得者の基礎控除申告書）関係

【新設】

（申告書に記載する給与所得者の合計所得金額の見積りの時期）

195 の 3—1 給与所得者の基礎控除申告書を提出する場合において、当該申告書を提出する給与所得者のその年の合計所得金額の見積額は、当該申告書を提出する日の現況により見積もったその年の合計所得金額による。

【解説】

- 1 合計所得金額が 2,500 万円以下である居住者は、その者の合計所得金額に応じ最高 48 万円の基礎控除をその者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除することとされています（所法 86①）。
- 2 年末調整において、この基礎控除の適用を受けるためには、その年最後に給与等の支払を受ける日の前日までに、「給与所得者の基礎控除申告書」を提出しなければなりません（所法 195 の 3①）。
- 3 この控除の判定の要素となる居住者のその年分の合計所得金額について、いつの時点で判断するかという問題がありますので、本通達は、給与所得者が「給与所得者の基礎控除申告書」を提出する日の現況によることを明らかにしています。

4 分配時調整外国税相当額控除の創設

(1) 税制改正の概要

平成 30 年度税制改正において、居住者等が各年において集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合には、その収益の分配に係る源泉所得税の額から控除された金額のうちその居住者等が支払を受ける収益の分配に対応する部分で外国の法令により課される所得税に相当する金額（分配時調整外国税相当額）を、その年分の所得税の額から控除する制度が創設されました（所法 93）。

（注）この改正は令和 2 年 1 月 1 日から施行され、令和 2 年 1 月 1 日以後に支払を受ける収益の分配について適用されます（所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）附則 9、13）。

(2) 通達の概要

上記(1)の税制改正を踏まえ、所得税基本通達等を次のとおり改正等することとしました。

○法第 93 条（（分配時調整外国税相当額控除）関係

【新設】

（分配時調整外国税相当額の控除する年分）

93—1 居住者が法第 93 条第 1 項に規定する集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合には、当該収益の分配に係る同項に規定する分配時調整外国税相当額は、当該収益の分配に係る収入金額の収入すべき時期の属する年分の所得税の額から控除することに留意する。

（注） この取扱いは、恒久的施設を有する非居住者が法第 165 条の 5 の 3 第 1 項に規定する集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合について準用する。

【解説】

- 1 集団投資信託の収益の分配に係る収入金額の「収入すべき時期」については、特定口座内において源泉徴収の対象となるものを除き、その信託の計算期間の末日（確定日）とされています（所基通 36—2、36—4）。
- 2 本通達の本文は、居住者が集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合には、当該収益の分配に係る分配時調整外国税相当額は、その信託の確定日の属する年分の所得税の額から控除することを留意的に明らかにしています。
- 3 また、本通達の注書は、恒久的施設を有する非居住者が集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合における分配時調整外国税相当額の控除する年分は、その信託の確定日の属する年分の所得税の額から控除することを明らかにしています。
- 4 なお、法第 93 条第 1 項に規定する集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合のほか、次の場合における分配時調整外国税相当額の控除する年分についても本取扱いと同様の取扱いになります。
 - ① 上場株式等の配当等の交付を受ける場合（措法 9 の 3 の 2 ⑥）
 - ② 特定目的会社の利益の配当を受ける場合（措法 9 の 6 ④）

- ③ 投資法人の投資口の配当等の支払を受ける場合（措法9の6の2③）
- ④ 特定目的信託の剰余金の配当の支払を受ける場合（措法9の6の3③）
- ⑤ 特定投資信託の受益権の剰余金の配当の支払を受ける場合（措法9の6の4③）

○措法第8条の5（（確定申告を要しない配当所得等）関係

<p>【新設】 <u>（確定申告を要しない配当所得等を有する者が決定等を受ける場合の上場株式配当等控除額の取扱い）</u> 8の5—4 措置法第9条の3の2第3項（（上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例））の規定の適用を受けた居住者又は恒久的施設を有する非居住者に対して行う措置法第8条の5第2項に規定する決定は、措置法第9条の3の2第6項の規定により読み替えて適用される法第120条第1項第5号（（確定所得申告））に規定する「上場株式配当等控除額のうち所得税の額に対応する部分の金額として政令で定める金額」を同号に規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」に加算しないで行うことに留意する。</p>

【解説】

- 1 上場株式等の配当等の国内における支払の取扱者（証券会社）は、個人に対し当該上場株式等の配当を交付する際に、所得税の源泉徴収をし、これを国に納付する必要があります。集団投資信託を引き受けた内国法人又は外国法人が納付した内国所得税及び外国所得税の額のうち当該上場株式等の配当等に対応する部分として一定の金額（以下「上場株式配当等控除額」といいます。）については、その源泉徴収をする金額から控除することとされています（措法9の3の2③、措令4の6の2⑩～⑫）。
- 2 この場合に、居住者又は恒久的施設を有する非居住者は、確定申告等において、
 - ① 上場株式配当等控除額のうち外国所得税の額に対応する部分の金額として一定の金額を分配時調整外国税相当額としてその年分の所得税の額から控除することとされ（措法9の3の2⑥、措令4の6の2⑱）、
 - ② 上場株式配当等控除額のうち内国所得税の額に対応する部分の金額として一定の金額を源泉徴収税額に加算することとされています（措法9の3の2⑥、措令4の6の2⑲）。

（注）上場株式等の配当等について申告不要制度（措法8の5①）を選択した場合には、上記加算を要しないこととされています（措法9の3の2⑥）。
- 3 ところで、上場株式等の配当等を有する居住者又は非居住者に対する決定（当該決定に係る更正又は再更正を含みます。以下同じです。）に際しては、課税標準等及び税額等に当該配当等の金額を含めないで行うものとされています（措法8の5②）。
- 4 本通達は、上場株式等の配当等を有する居住者又は非居住者に対する決定に際しては、上場株式配当等控除額のうち内国所得税の額に対応する部分の金額として一定の金額を源泉徴収税額に加算しないことを留意的に明らかにしています。

○措法第 41 条の 19 の 4 ((認定住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除))関係

【改正 (下線部)】

(税額控除等の順序)

41 の 19 の 4—4 税額控除等は、次に掲げる順序により行うものとする。

- (1) 措置法第 25 条第 1 項の規定による肉用牛の売却による農業所得の免税
- (2) 法第 92 条の規定による配当控除
- (3) 措置法第 10 条の規定による試験研究を行った場合の所得税額の特別控除
- (4) 措置法第 10 条の 2 の規定による高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の所得税額の特別控除
- (5) 措置法第 10 条の 3 の規定による中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除
- (6) 措置法第 10 条の 4 の規定による地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の所得税額の特別控除
- (7) 措置法第 10 条の 4 の 2 の規定による地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の所得税額の特別控除
- (8) 措置法第 10 条の 5 の 2 の規定による特定中小事業者が経営改善設備を取得した場合の所得税額の特別控除
- (9) 措置法第 10 条の 5 の 3 の規定による特定中小事業者が特定経営力向上設備等を取得した場合の所得税額の特別控除
- (10) 措置法第 10 条の 5 の 4 の規定による給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の所得税額の特別控除
- (11) 措置法第 41 条の規定による住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除 (措置法第 41 条の 3 の 2 の規定による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を含む。)
- (12) 措置法第 41 条の 18 の 3 の規定による公益社団法人等に寄附をした場合の所得税額の特別控除
- (13) 措置法第 41 条の 18 の 2 の規定による認定特定非営利活動法人等に寄附をした場合の所得税額の特別控除
- (14) 措置法第 41 条の 18 の規定による政治活動に関する寄附をした場合の所得税額の特別控除
- (15) 措置法第 41 条の 19 の 2 の規定による既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除
- (16) 措置法第 41 条の 19 の 3 の規定による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
- (17) 措置法第 41 条の 19 の 4 の規定による認定住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除
- (18) 災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律第 2 条の規定による所得税の額の軽減又は免除
- (19) 法第 93 条及び第 165 条の 5 の 3 の規定による分配時調整外国税相当額控除
- (20) 法第 95 条及び第 165 条の 6 の規定による外国税額控除

【解説】

- 1 税額控除については、所得税法及び租税特別措置法に規定されており、また、農業所得や災害減免などの免税制度もある中、これらの税額控除等の適用を受ける場合に、どのような順序で所得税額から控除・免除するかについては法令上特に規定されておらず、本通達は、税額控除等の順序を明らかにしています。

- 2 本通達の改正において、新たに創設された分配時調整外国税相当額控除の控除すべき順序について明らかにしています。

- 3 すなわち、分配時調整外国税相当額控除は、外国税額控除と同様、適正に二重課税を排除する趣旨で規定されたことや法令上の条文の順序を踏まえ、外国税額控除による控除の直前において控除するものとして取り扱うこととしています。

第2 租税特別措置法通達関係

1 所得金額調整控除の創設

(1) 税制改正の概要

イ 平成30年度税制改正において、給与所得控除額及び公的年金等控除額を10万円引き下げるとともに、基礎控除の額を10万円引き上げることとされました。

その際に、子育て等に対して配慮する観点から、23歳未満の扶養親族を有する者や特別障害者控除の対象である扶養親族を有する者等については、負担増が生じないようにするため、子ども・特別障害者を有する者等の所得金額調整控除が措置されました（措法41の3の3①）。

ロ その年の給与等の収入金額が850万円を超える居住者で、特別障害者に該当するもの又は年齢23歳未満の扶養親族を有するもの若しくは特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するものの総所得金額を計算する場合には、給与等の収入金額（その給与等の収入金額が1,000万円を超える場合には、1,000万円）から850万円を控除した金額の100分の10相当額を、給与所得の金額から控除することとされました（措法41の3の3②）。

ハ 上記ロの所得金額調整控除は、年末調整において適用できることとされました（措法41の3の4①）。

（注）この改正は令和2年分以後の所得税について適用されます（所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）附則1六、79、80）。

(2) 通達の概要

上記(1)の税制改正を踏まえ、租税特別措置法通達について次の取扱いを定めることとしました。

○措法第41条の3の3（（所得金額調整控除）関係

【新設】

（一の居住者の扶養親族等が他の居住者の扶養親族に該当する場合）

41の3の3—1 年齢23歳未満の扶養親族又は特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族が、居住者の特別障害者である同一生計配偶者に該当し、かつ、他の居住者の特別障害者である扶養親族にも該当する場合又は2以上の居住者の年齢23歳未満若しくは特別障害者である扶養親族に該当する場合において、措置法第41条の3の3第1項の規定の適用を受けるに当たっては、これらの居住者はいずれも年齢23歳未満の扶養親族又は特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有することとなることに留意する。

【解説】

- 1 本控除の対象となる者は、その年の給与等の収入金額が850万円を超える居住者で、本人が特別障害者に該当するもの又は年齢23歳未満の扶養親族若しくは特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するものとされています（措法41の3の3①）。

- 2 この点、例えば、夫婦の両方が、その年の給与等の収入金額が 850 万円を超える居住者に該当し、23 歳未満の扶養親族に該当する子どもを有する場合、夫婦の両方が本控除の適用を受けられるかどうか、疑義が生じ得ます。
- 3 本控除においては、所得税法の扶養控除のように、二以上の居住者の扶養親族に該当する者がある場合、その者は、これらの居住者のうちいずれか一の居住者の扶養親族にのみ該当するものとみなす規定は措置されていません。
- 4 本通達は、上記のような例を含め、扶養親族又は同一生計配偶者が、
 - ① 居住者の特別障害者である同一生計配偶者に該当し、かつ、他の居住者の特別障害者である扶養親族にも該当する場合
 - ② 二以上の居住者の年齢 23 歳未満又は特別障害者である扶養親族に該当する場合
には、これらの居住者は両者とも年齢 23 歳未満の扶養親族又は特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するものとして、本控除の適用が受けられることを留意的に明らかにしています。

【新設】

(年の中途において死亡した者等の親族等が扶養親族等に該当するかどうかの判定)

41 の 3 の 3—2 年の中途において死亡し又は出国をした居住者の配偶者その他の親族(法第 2 条第 1 項第 34 号((定義))に規定する児童及び老人を含む。以下この項において「親族等」という。)がその居住者の措置法第 41 条の 3 の 3 第 1 項に規定する同一生計配偶者又は扶養親族に該当するかどうかは、その死亡又は出国の時の現況により見積もったその年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの当該親族等の合計所得金額により判定する。

【解説】

- 1 本控除の対象となる者は、その年の給与等の収入金額が 850 万円を超える居住者で、本人が特別障害者に該当するもの又は年齢 23 歳未満の扶養親族若しくは特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するものとされています(措法 41 の 3 の 3 ①)。
- 2 これらの特別障害者、扶養親族又は同一生計配偶者に該当するかどうかの判定は、その年 12 月 31 日の現況によることとされていますが、本控除の対象となる居住者が年の中途において死亡し、又は出国した場合の当該判定については、その死亡又は出国の時の現況によることとされています(措法 41 の 3 の 3 ③)。
- 3 本通達は、本控除の対象となる居住者が年の中途において死亡し、又は出国した場合におけるその配偶者その他の親族等の合計所得金額の判定に当たっては、その死亡又は出国の時の現況により見積もったその年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの間の見積額によることを明らかにしています。

○措法第 41 条の 3 の 4 ((年末調整に係る所得金額調整控除))関係

【新設】

（申告書に記載する特別障害者等の判定等）

41 の 3 の 4 — 1 措置法第 41 条の 3 の 4 第 1 項に規定する申告書を提出する場合において、居住者が、特別障害者に該当するかどうか、年齢 23 歳未満の扶養親族又は特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するかどうかは、当該申告書を提出する日の現況により判定する。この場合において、次に掲げる事項については、それぞれ次による。

(1) その判定の要素となる所得金額 当該申告書を提出する日の現況により見積もったその年の合計所得金額による。

(2) その判定の要素となる年齢 その年 12 月 31 日（当該申告書を提出する時までに死亡した者については、その死亡の時）の現況による。

【解説】

1 その年中の給与等の収入金額が 850 万円を超える居住者で、特別障害者に該当するもの又は年齢 23 歳未満の扶養親族を有するもの若しくは特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するものは、その年中の給与等の収入金額から 850 万円を控除した金額の 10%に相当する金額（上限 15 万円）の所得金額調整控除を、その年分の給与所得の金額から控除することとされています（措法 41 の 3 の 3 ①）。

2 年末調整において、この控除の適用を受けるためには、その年最後に給与等の支払を受ける日の前日までに、「所得金額調整控除申告書」を提出しなければなりません（措法 41 の 3 の 4 ①②）。

3 この控除の要件である居住者が、特別障害者に該当するかどうか、年齢 23 歳未満の扶養親族又は特別障害者である同一生計配偶者若しくは扶養親族を有するかどうかについて、いつの時点で判断するかという問題があります。

この点、本通達では、給与所得者が「所得金額調整控除申告書」を提出する日の現況により判定することを明らかにしています。

また、その判定の要素となる合計所得金額についてはその申告書を提出する日の現況により見積もったその年中の合計所得金額によること、年齢についてはその年 12 月 31 日の現況によることを明らかにしています。