

## 『租税法（第2版）』補遺（令和2年度）

この補遺は、令和2年度税制改正で本書の「2020（令和2）年度税制改正の概要」に収められなかったもの、および、「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」（令和2年法律第25号）による措置その他参考となるもののうち、本書に補うべきものを取り上げて説明を行う。また、誤植の訂正と改正により移動した条文の記述を行う。

### 所得税関係

- ・日本国外に居住する親族に係る扶養控除の適用に関する改正（本書58頁）

扶養控除は、居住者（所法2条1項3号）だけに認められた所得控除であるが（所法84条、165条1項）、その対象となる控除対象扶養親族には、非居住者が含まれる。しかし、従来から、国外の扶養親族が控除対象扶養親族の要件（親族、年齢、合計所得金額、生計を一にしていること）を満たしているか否かの確認について、正確さに問題が指摘されていた（会計検査院「平成25年度決算検査報告」（平成26年11月7日）第4章第3節第2）。平成27年度改正では、確定申告書への書類添付を求めることとされたが、さらに適正化を行うため、令和2年度改正で、非居住者である扶養親族の要件が改められた。すなわち、①年齢16歳以上30歳未満の者、および、②①に該当しない者で(1)留学により国内に住所及び居所を有しなくなった者、(2)障害者、(3)その居住者からその年において生活費又は教育費に充てるための支払を38万円以上受けている者のいずれかに該当するものである（所法2条1項34号の2）。

- ・雑所得を生ずべき小規模な業務の収入および費用の帰属時期の特例に係る改正（本書92頁）

小規模事業者に対する現金主義の特例（所法67条）は、従来、青色申告を要件として、不動産所得また事業所得を生ずべき一定の業務に対して求められていたが、シェアリング・エコノミー等の新たな経済活動を給与所得者が兼業や副業として行い、雑所得を得るケースが増加していることから、その対象が雑所得を生じる一定の要件（収入金額が300万円以下であることなど）を満たす業務にも拡大された（所法67条2項、所令196条の2）。ただし、雑所得は青色申告の対象外であるから（所法143条）、青色申告の要件はない。

なお、この制度の対象とならない雑所得を生じる業務を行う納税者については、一定の年度の雑所得の収入金額が300万円を超える場合には現金預金取引等関係書類を保存する義務（所法232条2項）、さらに1,000万円を超える場合には収支内訳書を確定所得申告書に添付する義務（所法120条6項）が、課されることとなった。

- ・配偶者居住権に係る改正（本書94頁）

平成30年法律第72号による民法の改正により、被相続人の配偶者が相続開始時に

居住していた建物で被相続人が所有（配偶者以外の者との共有を除く。）していたもの（以下「居住建物」という。）の全部を対象として、原則として配偶者の終身（期間を定めることもできる。）、配偶者が無償で使用および収益をする権利（以下「配偶者居住権」という。）が新設された（民法 1028 条 1 項、1030 条）。配偶者居住権は、遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき、または、配偶者居住権が遺贈の目的とされたときに取得される（同項）。遺産分割の請求を受けた家庭裁判所の審判により、取得する場合もある（民法 1029 条）。配偶者居住権の性質は、賃借権類似の法定債権とされている。また、配偶者居住権は建物に対する権利であるが、その実現のためには、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地についても、相続されたその土地の所有権や土地の上に存する権利の限りで、土地を使用収益する権利（以下「配偶者敷地利用権」という。また、この権利と配偶者居住権とを合わせて、「配偶者居住権等」という。）が認められるものと解される。

課税については、この権利の取得、受益、および、消滅が問題となる。まず、権利の取得は、相続または遺贈によるものであるから、非課税である（所法 9 条 1 項 16 号）。

次に、受益については、配偶者は自ら保有する権利から居住利益を得ているので、帰属所得として非課税と考えられる。この結論は、他の相続人が相続した土地建物に、配偶者がこの権利の設定なしに住み続ける場合に、従来、非課税とされてきたこととも平仄が取れる。しかし、土地建物が法人に遺贈された場合、配偶者が無償で使用収益をすること（このことは、権利の設定の有無にかかわらず。）による経済的な利益をどのように扱うかは、問題となり得る。ひとつの考え方は、配偶者には居住利益相当額を収入金額とする課税（その法人の役員であれば役員給与）、法人には無償による役務の提供としての寄附金課税を行うというものである。

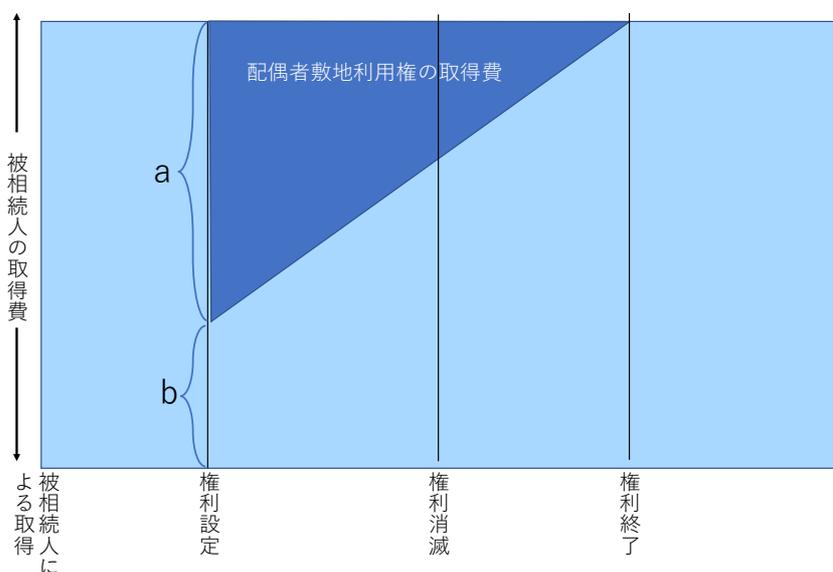
問題となるのは、この権利の消滅である。配偶者居住権を譲渡することはできない（民法 1032 条 2 項）。しかし、合意解除や放棄は可能と解されており、たとえば、配偶者以外の相続人が配偶者に金銭を支払い、配偶者居住権等を消滅させて完全な所有権を得ることはできる。これによって、配偶者に立ち退いてもらい、相続人達が土地建物を第三者に売却することが考えられる。逆に、配偶者が他の相続人に金銭を支払って配偶者居住権等付きの土地建物を取得すれば、配偶者居住権等は混同により消滅するので、やはり完全な所有権を得ることができる。その上で、土地建物を売却することもあり得る。一般に、わが所得税法において、資産の消滅は、譲渡には当たらない（譲渡損失等を認識することはできない）とされてきた。しかし、改正法は、このような配偶者居住権等の消滅が譲渡に該当することを前提に、取得費の規定を置いた（所法 60 条 3 項）。これに対応して、配偶者居住権等の設定された土地建物の取得費についても、規定が置かれている（同条 2 項）。ただし、これらの規定は、限定承認が行われず、取得費が引き継がれた場合のものである。

では、上記のケースについて、配偶者（以下「S」という。）と他の相続人（以下「H」という。）の課税関係を考えてみよう。まず、限定承認（みなし譲渡課税）が行われ、相続財産を時価で取得したとされる場合はどうか（所法 60 条 4 項）。S は、配偶者居住権等をこれらの権利の（おそらく取得時の）時価を取得費として取得し、配偶者居住権等の目的となった土地建物を相続した H も、権利が付された状態の土地建物の時価を取

得費とする。その後、配偶者居住権等の価値は、存続期間の経過につれて減少するが、取得費をどのように減額するかを直接定める規定は置かれなかったので、一般的な取得費調整の規定を適用することになる（所法 38 条 2 項 2 号）。また、配偶者居住権等の設定された土地建物の価値は、建物の減耗を考えないことにすると、増加してゆくはずである。しかし、この増加益を毎年認識して相続人に課税をし、取得費を引き上げる処理は、実現主義の下で別段の定めなしには不可能である。権利の消滅時には、これを譲渡とみる上記規定の適用はない。しかし、仮に譲渡とみるのであれば、対価から上記取得費を控除した譲渡所得課税（保有期間は権利取得時から）が行われ、譲渡とみないのであれば、一時所得（立退料類似）として課税が考えられる。Hは、Sに支払った対価を取得費に加算し、第三者への譲渡について譲渡所得課税を受ける。いずれにしても、残された問題について立法による解決が必要であろう。

みなし譲渡課税がなかった場合、改正法は、配偶者居住権等の設定時点で、被相続人から引き継いだ土地建物の取得費を、Sの配偶者居住権等の取得費と、Hの土地建物の取得費に按分し、その後は、存続期間の経過に応じて、前者を減価し、後者を増加する考え方に立っている（所法 60 条 2・3 項、所令 169 条の 2）。これを、以下の図で説明する。まず、取得費調整の必要がない敷地を取り上げる。

配偶者敷地利用権の取得費



a（配偶者敷地利用権の取得費）と b（配偶者敷地利用権の目的となっている土地の取得費）の割合は、それぞれの時価の割合である（所令 169 条の 2 第 3 項）。ただし、これらの時価の算定は、相続税での財産評価の方法による（同項、相法 23 条の 2）。すなわち、配偶者敷地利用権の時価を  $\alpha$ 、配偶者敷地利用権の設定された敷地に対する権利の時価を  $\beta$ 、配偶者敷地利用権の設定がないとした場合の敷地に対する権利の時価を P、権利の存続年数（終身の場合は平均余命）を n、法定利率を r とし、法規定の記述に忠実に記述すると、以下ようになる（相法 23 条の 2 第 3・4 項、相規 12 条の 4）。

$$\alpha = P - P \times \frac{1}{(1+r)^n} \quad \beta = P - \alpha$$

これが意味するところは、上式とは説明が逆になるが、Hがn年後にPの価値を取得する場合の現在価値を $\beta$ とし、Pから $\beta$ を控除したものを $\alpha$ とするということである。借地権課税で用いられる「相当の地代」などに基づいて $\alpha$ を直接求めているのではないから、相続税の評価方法を所得課税で利用することには議論の余地がある。

この $\alpha$ から、次のようにaを求める（所令169条の2第3項）。cは、被相続人から引き継いだ敷地の権利の取得費である。

$$\frac{\alpha}{P} = 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \quad a = c \times \left\{ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right\}$$

bは、次の通りである（所法60条2項2号）。

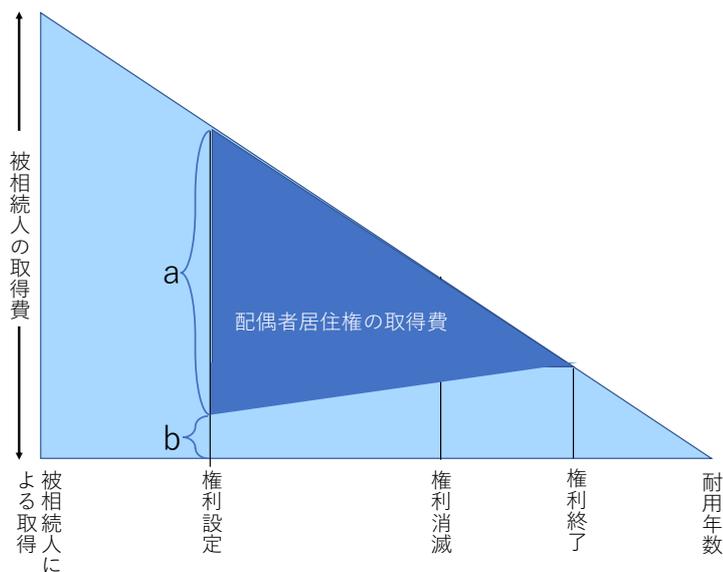
$$b = c - a = \frac{c}{(1+r)^n}$$

権利設定後、aは、存続期間の経過に従って直線的に減価し（所令169条の2第4項）、同額だけbが増加する（所法60条2項2号）。しかし、Hに対してbの増加に対応する課税は、行われないとされる。この結果、Hは、最終的には、この部分に対する課税を受けずに、被相続人における土地の取得費の全部を得ることができる。このことは、課税済所得のみが取得費を構成するという所得課税の原則から疑問である。

このように算定した取得費から計算された譲渡所得は、総合課税の対象となる。その際、Sの配偶者居住権等の保有期間は、被相続人の土地建物の保有期間を加算した期間となる（所令82条3号）。

次に、建物に対する配偶者居住権の取得費の取得費を見よう。

#### 配偶者居住権の取得費



考え方は同じであるが、建物の償却を考慮する必要がある。このため、相続税での $\alpha$ （配偶者居住権の時価）と $\beta$ （配偶者居住権付建物の時価）は、次の式で求めることとされた（相法23条の2第1・2項）。配偶者居住権のない場合の建物の時価を $Q$ 、建物の耐用年数（相令5条の8第2項。減価償却資産の耐用年数の1.5倍）を $d$ 、建物取得時から相続時までの経過年数を $m$ とすると、

$$\alpha = Q - Q \times \frac{d - m - n}{d - m} \times \frac{1}{(1 + r)^n} \quad \beta = Q - \alpha$$

これが意味するところは、やはり上式とは説明が逆になるが、 $H$ が $n$ 年後に、もともと $d - m$ 年間利用できる建物のうち $d - m - n$ 年分の割合を取得した場合の現在価値を $\beta$ とし、 $Q$ から $\beta$ を控除したものを $\alpha$ とするということである。

そして、敷地の場合と同様、この $\alpha$ に基づいて $a$ を求める（所令169条の2第1項、所法60条2項1号）。譲渡所得の算定での保有期間も、配偶者敷地利用権と同様である（所令82条2号）。

このようにして配偶者居住権等を消滅させた後、 $H$ が第三者に土地建物を譲渡した場合の課税関係については、次の通りである。まず、これは土地建物の完全な譲渡であるから、租税特別措置法が適用される。次に、 $H$ の取得費は、譲渡時点での $b$ の金額に、 $S$ に支払った対価の額を加算した金額となる（所令169条の2第5・6項）。 $a$ は、既に $S$ が控除しているから、 $H$ が再度控除することはできない。最後に、保有期間については、 $H$ が完全な所有権を取得してからカウントするのか、それとも、被相続人の保有期間を加算できるのかについて、法令は明確ではない。権利消滅時の $S$ に対する課税では、配偶者居住権等の保有期間は、上記のように被相続人の保有期間を加算しており、二分の一課税を受けることも多い。それゆえ、少なくともその部分を措置法上の長期譲渡所得とすることは、二重に利益を与えることになると思われる。

$S$ が $H$ に対価を支払って完全な権利を取得した後、第三者に譲渡する場合についても、上記と同様に考え、譲渡時点の配偶者居住権等の取得費に $a$ の金額に支払った対価を加算した金額が、譲渡する土地建物の取得費となる（所令169条の2第7項）。

#### ・ 特定譲渡制限付株式等に関する改正（本書114頁）

譲渡制限付株式を報酬として付与する際の手続に関する会社法改正により、金銭の払込みや財産の給付を要しない株式の交付（無償交付）が可能となったことから、無償交付型の譲渡制限付株式についても、実質的に役務の提供の対価と認められるものについては、交付時ではなく、その譲渡制限が解除された日に課税を行うこととされた（所令84条1項2号）。

#### ・ 新型コロナウイルス感染症に関する措置

「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」により、市町村などからの一定の給付金が非課税とされた（同法4条）。また、一定のイベント（「指定行事」）が中止または縮小されたことにより生じた入場料

等の払戻請求権を全部または一部放棄した場合、その金額を寄附金控除の対象とすることができる（同法5条）。

・本書の訂正

88頁15～16行を削る。17行「第3に」→「第2に」

94頁9行 「60条2項」 → 「60条4項」

（担当：岡村忠生）

法人税関係

・欠損金の繰戻しの還付制度の適用制限の緩和（本書186頁）

欠損金の繰戻しによる還付制度（法法80条）は、租税特別措置法により資本金の額が1億円以下の中小企業者などに適用が制限されている（措法66条の12）。新型コロナウイルス感染症等の影響への対応のため、この制限が緩和され、令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、その他の法人（資本金の額が10億円を超える大規模法人などを除く）にも適用されることとなった（新型コロナ税特法7条）。

・令和2年3月31日法律第8号による条文改訂（令和4年4月1日施行）

法人税法第2編第1章の2を削除（141頁）

9条を8条に移動（150頁）

7条を6条に移動（151頁）

14条を「みなし事業年度」から「事業年度の特例」に変更（161頁）

23条6項を4項に移動、同条7項を6項に移動（170頁）

37条1項の損金算入限度額の計算の基礎となる額である「資本金等の額」を「資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額」に変更（174頁）

61条の13を61条の11に移動（190頁）

・令和元年6月7日法律第28号による条文改訂（令和2年5月1日施行）

「仮装通貨」を「暗号資産」に変更（188頁）

・本書の訂正

169 頁 18 行 「適正所得算定説」 → 「適正所得算出説」

185 頁 8 行 「債務者側の事情」 → 「債権者側の事情」

195 頁 17 行 「令 8 条 1 項 18 号・19 号」 → 「令 8 条 1 項 20 号・21 号」

(担当：田中晶国)

## 消費税関係

### ・消費税の課税選択の変更に係る特例（本書 222 頁）

免税事業者は仕入税額控除が得られない（消法 30 条 1 項）。したがって、免税事業者が設備投資を行ってもそれに係る仕入税額控除（ひいては税金の還付）を得られないことになり不利となるが、課税期間開始前に所轄税務署長に届出書を提出することで、課税事業者になる選択ができる（消法 9 条 4 項）。

しかし、設備投資を予定して課税事業者の選択をした事業者が新型コロナ感染拡大により当初の投資を断念した場合、本来免税事業者でありながら、その選択の届出書を提出したために消費税の負担が生じることになる。また、逆に、設備投資を予定せず免税事業者のままでいた事業者が、新型コロナ感染拡大に伴い、急遽業態変更に伴い設備投資を行うこともある。この場合には、選択の届出書を提出していないので、課税事業者の選択をしていなければ得られた仕入税額控除を得られないことになる。

そこで、新型コロナ税特法 10 条に課税事業者の選択に関する特例が設けられた。同特例のもと、一定期間のうちに事業としての収入の著しい減少があった事業者は、その収入の減少があった期間内を含む課税期間以後の課税期間について、所轄税務署長の承認を受けて、課税事業者選択を行うまたは止めることが認められる。なお、設備投資計画の有無などは問われない。

ちなみに、中小事業者が新型コロナ感染拡大により影響を受け業務体制を変更せざるを得なかったなどの場合は「災害その他やむを得ない理由が生じた」場合に該当し、簡易課税制度の選択をする（または選択をやめる）こともできる（消法 37 条の 2）。

### ・新型コロナ感染拡大の影響に関係して行われた海外における付加価値税の減税や増税の例

ドイツにおいて、2020 年 7 月 1 日から半年間、付加価値税の標準税率が 19%から 16%に、軽減税率は 7%から 5%に引き下げられた。小売店等での値札書換えなどの事務的負担が指摘されるが、半年間消費を全般的に押し上げる効果が期待される。イギリスにおいては、飲食、宿泊及び娯楽に限定して、2020 年 7 月 15 日から翌年 1 月 12 日までの約半年間、付加価値税の税率が 20%から 5%にまで引下げられた。消費の落ち込みが激しい分野への重点的な消費喚起策の効果が期待される。その他分野を限定した付加

価値税減税が海外でみられた。他方、増税の例もある。例えば、インドネシア政府は、新型コロナ感染拡大に伴う税収減を補う目的で、2020年8月1日以降、年間売上600万ルピア以上、かつ、12000人以上のユーザーに提供する大手IT企業のデジタル商品やサービスに対して、付加価値税を10%上乘せずとした。

(担当：酒井貴子)

#### 租税手続関係

- ・納税の猶予の特例の創設

新型コロナウイルス感染症の影響により令和2年2月1日以後に納税者の事業につき相当な収入の減少があったことその他これに類する事実がある場合において、納税の猶予に関する法令の規定を適用することができるとされた（新型コロナ税特法3条）。

- ・令和2年3月31日法律第8号による条文改訂（令和2年4月1日施行）

70条4項を同条5項に移動（283頁）

- ・本書の訂正

281頁15行 「通法127条2号・3号」→「通法128条2号・3号」

295頁20行 「通法72条3項」→「通法73条3項」

(担当：田中晶国)