

租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

目 次	
一 個人の事業用資産についての納税猶予制度の創設……………	510
二 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の見直し……………	535
三 直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の改正…	540
四 直系尊属から結婚・子育て資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の改正……………	545
五 農地等に係る納税猶予制度等の見直し……………	546
六 非上場株式等に係る納税猶予制度の見直し……………	550
七 民法（成年年齢）の改正に伴う見直し……………	556

はじめに

本稿では、令和元年度税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正の概要について説明します。

この改正事項が盛り込まれた所得税法等の一部を改正する法律は、去る3月27日に参議院本会議で可決・成立し、同月29日に平成31年法律第6号として公布されています。また、以下の関係政省令等もそれぞれ公布・制定されています。

- ・ 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）
- ・ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律

の臨時特例に関する法律施行令の一部を改正する政令（平成31年政令第106号）

- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成31年財務省令第14号）
- ・ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行規則の一部を改正する省令（平成31年財務省令第19号）
- ・ 国税質問検査章規則の一部を改正する省令（平成31年財務省令第23号）
- ・ 住宅取得等資金に係る贈与税の特例関係の告示（平成31年国土交通省告示第473号、第475号～第479号、第483号）

一 個人の事業用資産についての納税猶予制度の創設

I 制度創設の背景等

1 制度創設の背景

わが国では、中小企業の経営者の高齢化が進展しており、中小企業庁によれば、2025年頃までの10年間に平均引退年齢の70歳を超える中小企業・小規模事業者の経営者は約245万人に達する見込みで、このうち約半数の127万人が後継者未定と

考えられています。さらに、この現状を放置すれば、中小企業等の廃業の急増により、この10年で約650万人の雇用と約22兆円のGDPが失われる可能性があると考えられています。

こうした問題意識のもと、平成30年度の税制改正では、10年間の贈与・相続に適用される時限措置として、法人の事業承継税制を抜本的に拡充し、承継時の贈与税・相続税負担をゼロとする措置が講じられたところです。

一方、約358万者の中小企業の半数以上を占める個人事業者の事業承継については、既に事業用の宅地について特例措置が講じられており、相続税負担の大幅な軽減が図られていること等から、個人事業者に対する新たな事業承継税制の創設に当たっては事業の継続に不可欠な事業用資産の範囲を明確にするとともに、その承継の円滑化を支援し代替わりを促進するための枠組みが必要といった指摘があり、慎重な検討が求められてきました。

中小企業における事業承継を巡る問題は、承継時の税負担のみならず、先代事業者の事業用資産を特定の相続人等に承継させることで、先代事業者の相続時に、他の相続人から遺留分侵害額の請求がされ、後継者に一旦承継された事業用資産が分散し、事業承継に支障を来すといった民法上の問題もあります。

こうした問題に対処するため、法人経営者の事業承継については中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律において遺留分の特例措置が講じられているところですが、今般、この法律が改正され、遺留分の特例措置が個人事業者の事業承継にも拡充されることになりました。

(注) 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律は、「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)により改正されています。

令和元年度税制改正では、平成30年度税制改正における法人の事業承継税制に続き、個人事業者についても、高齢化が急速に進展する中で、円滑な世代交代を通じた事業の持続的な発展の確保が喫緊の課題となっていることや遺留分の特例の拡充により個人事業者の事業承継を促進するための法的枠組みが整備されたことを踏まえ、個人事業者の事業承継を促進するための相続税・贈与税の新たな納税猶予制度を創設することとされました。

2 制度創設の趣旨

制度の具体的な内容についてはⅡからⅣまでで

述べますが、個人事業者の事業承継税制は、従来の事業用の小規模宅地特例との選択適用を前提に、10年間の時限措置として、従来から特例の対象である事業用の宅地（面積上限400㎡）に加え、事業用の建物（床面積上限800㎡）及び一定の減価償却資産を対象に、相続のみならず生前贈与にも適用することとし、対象資産の課税価格の100%に対応する相続税・贈与税額の納税が猶予されます。

また、この制度の適正性を確保するため、終身の事業・資産保有の継続要件を設けるとともに、債務控除を利用した制度の濫用の防止を考慮した猶予税額の計算方法を取り、法人の事業承継税制と同様、後継者以外の相続人の税額に影響を及ぼさない仕組みとする一方、個人事業者の特性も考慮した緩和措置を設けています。

このように、個人事業者の納税猶予制度は、従来の事業用の小規模宅地特例とのバランスを踏まえつつ、可能な限り非上場株式等についての納税猶予制度に準じた制度設計となっています。

3 非上場株式等についての納税猶予制度との違い

前述のとおり、個人事業者の納税猶予制度は、非上場株式等についての納税猶予制度に準じた制度設計になっていますが、個人・法人の本質的な違いに基因するものを除きますと、主に次の点において異なっています。

(1) 猶予税額の計算

従来の小規模宅地特例においては、①借入金で事業用宅地を取得した上で、小規模宅地特例を適用すると、相続税の課税価格を実質ゼロとすることが可能であり、②さらに、個人事業者の債務には事業・非事業の区別がないため、当該債務を他の非事業用資産と相殺することで、事業と無関係な資産にまで節税効果が及ぶといった問題が指摘されているところです。こうした問題は小規模宅地特例に限られたことではなく、個人の事業用資産についての納税猶予制度

の創設に当たっては、債務控除を利用した租税回避を防止するため、事業用資産の価額から事業用債務（＝明らかに事業用とは認められない債務を除いた債務）の価額を控除した価額をもって猶予税額の計算をすることとされています（措法70の6の8②三イ、70の6の10②三、措令40の7の8⑧、40の7の10⑨⑩）。

(2) 経営承継期間

非上場株式等についての納税猶予制度では、事業承継後5年間を経営承継期間として位置づけ、都道府県知事の関与の下、承継後に円滑に事業が行われているか確認し、経営承継期間経過後は、この都道府県知事の関与なく、事業が継続している限り納税が猶予される仕組みとなっています。

(注) 事業承継後5年間は、後継者の信用力が弱く、経営状況も一般的に不安定になると考えられることから、都道府県知事が事業継続を確認するための期間として経営承継期間（5年間）が設けられています。

非上場株式等についての納税猶予を受けるためには様々な要件が設けられていますが、その中で経営承継期間にのみ設けられている要件は、主として、代表者要件、同族過半要件、同族内筆頭株主要件など会社形態独自の要件となっており、こうした概念がない個人形態の事業承継には、法人形態と同様の要件を設ける必要はないため、あえて経営承継期間に相当する期間を設けないこととされています。

(3) 雇用確保要件

非上場株式等についての納税猶予制度では、中小企業が雇用の確保を通じて地域経済の活力を維持するための重要な役割を担っているという思想のもと、経営承継期間（事業承継後5年間）は事業承継時の平均8割の雇用を確保することが要件とされています。

一方、個人事業者の場合、法人並みに一定規模の雇用を確保している事業者もいますが、一

般的には事業者単独あるいはその親族等の少人数で事業を営んでいるのが実情と考えられます。

こうした両者の事業規模の違いに着目し、個人の事業用資産についての納税猶予制度では雇用確保要件を設けないこととされています。

(4) 全部免除事由

非上場株式等についての納税猶予制度では、納税猶予適用者が一定の重度障害を負った場合には、納税猶予の継続要件の一つである認定会社の代表者要件が緩和されています（措法70の7③一等）が、個人の事業用資産についての納税猶予制度では、法人という組織形態ではなく、個人が自ら事業を担っているという個人事業者の特性も考慮して、同じ程度の障害を負ったことにより事業を継続することができなくなった場合には、猶予税額の全額が免除されることとされています（措法70の6の8⑭四、70の6の10⑮三、措規23の8の8⑳、23の8の9㉑）。

(注) 非上場株式等についての納税猶予制度では、一定の重度障害の場合の一部要件緩和のほか災害等が発生した場合の要件緩和措置が講じられています（措法70の7⑳～㉒等）。これは、非上場株式等についての納税猶予制度では、災害により生じた物理的損失のみならず経済的損失等によっても猶予税額が確定してしまう場合があるためです。こうした違いから非上場株式等についての納税猶予制度と同様の措置が個人の事業用資産についての納税猶予制度では講じられていませんが、災害により特例（受贈）事業用資産について一定の被害を受けた納税猶予適用者は、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4条の規定により被害を受けた部分に対する猶予税額が免除される場合があります。

(5) 納税猶予対象資産の担保提供

非上場株式等についての納税猶予制度では、本来国税通則法上の担保として認められていない非上場株式等の担保提供を例外的に認めてい

ますが、個人の事業用資産についての納税猶予においては、対象となる資産のうち、国税通則法上の担保として認められていない動産（減価償却資産）については、担保設定が要物契約（民法344）とされ、また、対抗要件が占有を継続すること（民法352）とされているため、事業用資産を担保に提供することによって納税者が事業用資産を利用することができなくなってしまい、制度趣旨に反するため、動産である事業用資産を担保として提供できず、国税通則法の規定に則って担保提供することとされています。

(6) 贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予

現行の納税猶予制度において、贈与税の納税猶予、贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例、相続税の納税猶予の3つが措置されているものとしては、農地等についての納税猶予（措法70の4、70の5、70の6）と非上場株式等についての納税猶予（措法70の7～70の7の4、措法70の7の5～70の7の8）があります。

非上場株式等についての納税猶予制度では、贈与税の納税猶予（措法70の7、70の7の5）の適用者に係る贈与者が死亡した場合には、贈与税の納税猶予の対象となっていた非上場株式等は相続等により取得したものとみなされ（措法70の7の3、70の7の7）、引き続き納税猶予が受けられるように非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予（措法70の7の4、70の7の8）が講じられています。こうした構成になっているのは、非上場株式等についての納税猶予制度には経営承継期間が設定されているためと考えられます。

個人の事業用資産についての納税猶予制度は、贈与税の納税猶予（措法70の6の8）の適用者に係る贈与者が死亡した場合には、贈与税の納税猶予の対象となっていた特例受贈事業用資産は相続等により取得したものとみなされ（措法70の6の9）ますが、経営承継期間に相当するものが設けられていないため、引き続き相続税

の納税猶予を受けるための措置としては、贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予ではなく、個人の事業用資産についての相続税の納税猶予（措法70の6の10）が適用されます。したがって、個人の事業用資産についての相続税の納税猶予の適用を受ける者には、①先代事業者から相続等により特定事業用資産の取得をした者と②先代事業者から贈与により特定事業用資産を取得し贈与税の納税猶予を受けていた者がその贈与者が死亡したことにより特例受贈事業用資産を相続等により取得したものとみなされた者がいることとなります。

この点については、個人の事業用資産についての納税猶予制度の条文の構成は、非上場株式等についての納税猶予制度よりも農地等についての納税猶予制度に類似しているといえます。

II 個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除

1 概要

特例事業受贈者が、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間に、贈与により特定事業用資産を取得し、事業を継続していく場合には、担保の提供を条件に、その特例事業受贈者が納付すべき贈与税額のうち、贈与により取得した特定事業用資産の課税価格に対応する贈与税の納税が猶予されます。

(1) 特例事業受贈者の範囲

贈与者から贈与により特定事業用資産の取得をした個人で、次に掲げる要件の全てを満たす者をいいます（措法70の6の8②二、措規23の8の8③～⑥）。

- ① 贈与の日において18歳（令和4年3月31日までは、20歳）以上であること
- ② 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第2条に規定する中小企業者であつて同法第12条第1項の経済産業大臣（同法第16条の規定に基づく政令の規定により経済産

業大臣の権限に属する事務を都道府県知事が行うこととされている場合には、当該都道府県知事）の認定を受けていること

（注）この認定を受けるには、事前に下記⑦の確認を受ける必要があります。

- ③ 贈与の日まで引き続き3年以上にわたり特定事業用資産に係る事業（当該事業に準ずるものを含みます。）に従事していたこと

（注）特例事業受贈者は、贈与者（先代事業者）の事業に従事していることが原則とされていますが、贈与者の事業に従事するために学校に通っている場合や贈与者の事業と同種・類似の事業を営む他の事業者のもとで事業に従事している場合も、特定事業用資産に係る事業に含まれることとされています（措規23の8の8⑤）。具体的には、個人の診療所を承継するために大学病院で研修医として従事している場合や料理店を承継するために他店で板前修業をしている場合などが考えられます。

- ④ 贈与の時からその贈与税の申告書の提出期限まで引き続き特定事業用資産の全てを有し、かつ、自己の事業の用に供していること

- ⑤ 贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限において、所得税法の規定により特定事業用資産に係る事業について開業の届出書を提出していること及び青色申告の承認（みなし承認を含みます。）を受けていること

（注1）この開業の届出書の提出と青色申告の承認の要件は、贈与税の申告書の提出期限において満たしていれば足りるため、特例事業受贈者が贈与者（先代事業者）から事業を引き継ぐ前から自己が営む他の事業について既に開業の届出書を提出している場合や青色申告の承認を受けている場合には、贈与者からの贈与後に改めてこれらの手続をする必要はありません。

（注2）本税制を適用するためには、対象資産を整理し、リストを作成する必要があります、

猶予税額の計算上、これを適正に行うためには、事業用の資産・負債については、極力明確な整理がなされている必要があるところ、青色申告者は、事業所得の金額が正確に計算できるようにその事業所得を生ずべき事業に係る資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従って記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないこととされているため、納税猶予の適用を受けようとする者については（その先代事業者も含めて）青色申告の承認を受けている者であることを求めています。

- ⑥ 贈与により取得した特定事業用資産に係る事業が、贈与の時に、資産保有型事業（注1）、資産運用型事業（注2）及び性風俗関連特殊営業（注4）のいずれにも該当しないこと

（注1）「資産保有型事業」とは、贈与の日の属する年の前年から納税猶予期間が終了するまでのいずれかの日において、特定事業用資産に係る事業についての貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額の総額に占める特定資産（注3）の帳簿価額の合計額の割合が70%以上となる事業をいいます（措法70の6の8②四、措令40の7の8⑭）。ただし、資産保有型事業に該当した場合であっても、その該当した事由が、事業活動のために必要な資金を調達するための資金の借入れ等事業活動上生じた偶発的な事由である場合には、その事由が生じた日から6か月間は資産保有型事業に該当しないものとされています（措令40の7の8⑭、措規23の8の8⑦）。

（注2）「資産運用型事業」とは、納税猶予期間中のいずれかの年（贈与の日の属する年の前年を含みます。）において、特定事業用資産に係る事業についての事業所得に

係る総収入金額に占める特定資産（注3）の運用収入の合計額の割合が75%以上となる事業をいいます（措法70の6の8②五、措令40の7の8⑰）。ただし、資産運用型事業に該当した場合であっても、その事由が、事業活動のために必要な資金を調達するために特定資産を譲渡したこと等事業活動上生じた偶発的な事由である場合には、その事由が生じた日の属する年とその翌年は資産運用型事業に該当しないものとされています（措令40の7の8⑰、措規23の8の8⑨）。

（注3）「特定資産」とは、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則（以下「円滑化省令」といいます。）第1条第26項第2号イからホまでに掲げる有価証券、不動産、預貯金、ゴルフ会員権、貴金属等並びに特例事業受贈者及びその関係者に対する貸付金・未収金をいいます（措規23の8の8⑧）。

（注4）「性風俗関連特殊営業」とは、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律第2条第5項に規定する性風俗関連特殊営業をいいます（措法70の6の8②二へ）。

⑦ 円滑化省令の定めるところにより都道府県知事の確認を受けた個人事業承継計画に定められた後継者であること（措規23の8の8⑥）

（注1）この確認を受けるためには、認定経営革新等支援機関（注2）の指導及び助言を受けて個人事業承継計画を作成し、令和6年3月31日までに都道府県知事に申請しなければなりません（円滑化省令16三、17①④）。

（注2）認定経営革新等支援機関とは、中小企業等経営強化法の規定による認定を受けた税務、金融及び企業財務に関する専門的知識や支援に係る実務経験が一定レベル以上の個人、法人、中小企業支援機関

等（税理士、公認会計士、金融機関、商工会等）であって、中小企業に対して専門性の高い支援事業を行うものをいいます。

（2）特例の対象となる事業の範囲

この特例の対象となる事業は、小規模宅地特例（措法69の4）における特定事業用宅地等の対象となる事業（措法69の4③一）と同一であり、その事業の範囲からは、不動産貸付業、駐車場業及び自転車駐車場業が除かれています（措法70の6の8②一、措令40の7の8⑤）。

（3）贈与者の範囲

贈与の時に特定事業用資産を有していた個人で次に掲げる者（既にこの特例の適用に係る贈与をしている者を除きます。）をいいます（措令40の7の8①）。

① 先代事業者であって次に掲げる要件を満たす者（措令40の7の8①一）

イ 贈与の時ににおいて所得税の納税地の所轄税務署長に特定事業用資産に係る事業の廃業届を提出していること又は贈与税の申告書の提出期限までに廃業届を提出する見込みであること

ロ 特定事業用資産に係る事業について、贈与の日の属する年以前3年間にわたり確定申告書を青色申告書により所得税の納税地の所轄税務署長に提出していること

（注）所得税の青色申告制度では、事業所得に係る一切の取引の内容を正規の簿記の原則に従って記帳している者には65万円（令和2年以降は55万円）の特別控除が認められ、それ以外の者については10万円の特別控除が認められているところです（措法25の2）。この納税猶予制度の適用を受けようとする者については、課税の適正・公平のために正規の簿記の原則に従って記帳している事業者が望ましいことから、青色申告の承認を受けている者

のうち措置法第25条の2第3項の適用を受けている者に限って納税猶予の適用対象としています。

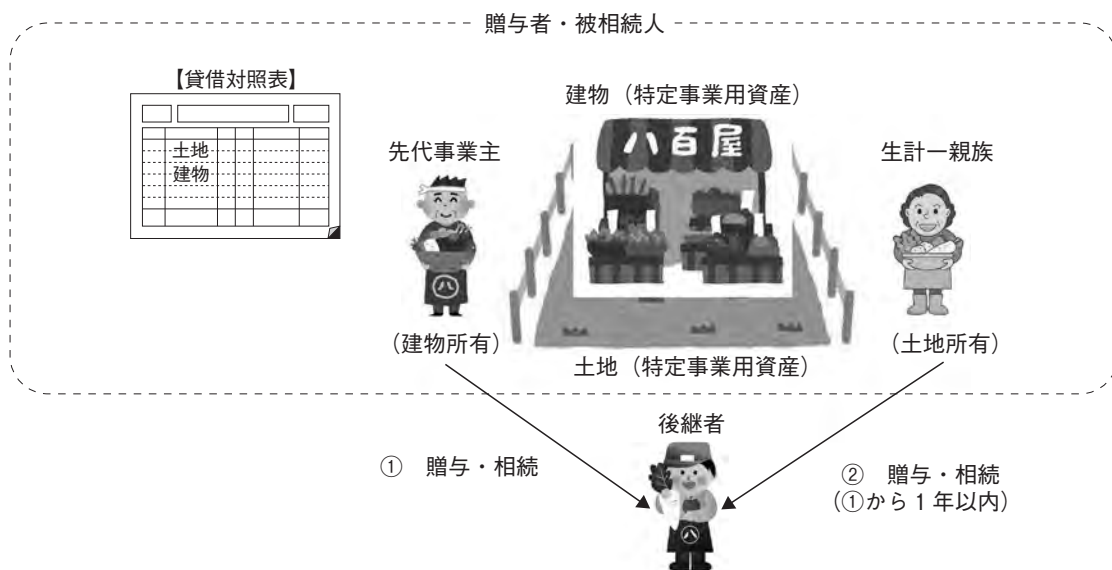
- ② 上記①の贈与者（先代事業者）と生計を一にするその親族であって、上記①の贈与者からの贈与の後に特定事業用資産の贈与をしている者（措令40の7の8①二）

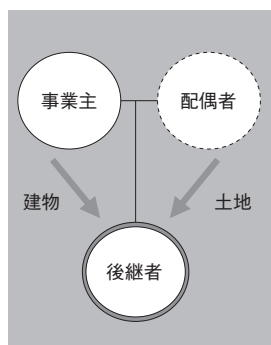
（注1） 一般的に事業承継といえば、個人事業者が有する自己の事業用資産を後継者に承継させることをいうものと思われませんが、個人事業者の場合、配偶者等の親族が有する資産を事業の用に供しているケースも実在します。このように贈与者本人が事業の用に供してなくてもその配偶者等が事業の用に供していれば、広い意味で贈与者の事業の用に供しているものとして考えられることから、実際に事業をしていない者からの贈与についても

一定の場合には納税猶予の対象となる贈与に含むこととしています。ただし、事業承継はあくまで先代事業者からの承継が前提であることから、事業をしていない者からの贈与については、上記①の贈与者（先代事業者）からの贈与の後1年以内にされた贈与に限って納税猶予の適用を認めることとしています。

（注2） 先代事業者が、個人の事業用資産についての相続税の納税猶予（措法70の6の10①）の適用に係る被相続人である場合には、当該先代事業者に係る相続の開始後に特定事業用資産の贈与をしている者も贈与者に含まれます（措令40の7の8①二）。

なお、この贈与税・相続税それぞれの納税猶予の適用対象となる承継のパターンのイメージは次のとおりです。





右図の凡例

「○」 事業主からの承継

「○」 配偶者からの承継

形態		適用関係	
先	後	先	後
贈与	→ 贈与	○	○ (贈与後1年)
贈与	→ 相続	○	○ (贈与後1年)
相続	→ 贈与	○	○ (相続後1年)
相続	→ 相続	○	○ (相続後1年)
贈与	→ 贈与	×	○
贈与	→ 相続	×	○
相続	→ 贈与	×	○
相続	→ 相続	×	○

(4) 特定事業用資産・特例受贈事業用資産の範囲

特定事業用資産とは、贈与者（当該贈与者と生計を一にする配偶者その他の親族等を含みます。）の事業（不動産貸付業等を除きます。）の用に供されていた次に掲げる資産（贈与者の贈与の日の属する年の前年分の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表に計上されているものに限ります。）の区分に応じそれぞれ次に定めるものをいいます（措法70の6の8②一）。

なお、ここでいう「贈与者」には、生計を一にする配偶者その他の親族等を含むこととされていることから、「贈与者の事業」は、贈与者本人が営む事業のみならず、その生計を一にする親族が営む事業も含まれることとなります。したがって、贈与者が有する資産で、その生計一親族の事業の用に供されていたものは、「事業の用に供されていた資産」に該当することとなります。

① 宅地等（土地又は土地の上に存する権利であって、建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち一定のものをいいます。）

宅地等の面積の合計のうち400㎡以下の部分

（注1） 対象となる宅地等は、小規模宅地特例（措法69の4）における特定事業用宅地等の対象となる宅地等と同一であり、耕作又は養畜のための採草等の用に供されるものが除かれる（措規23の8の8①）とともに、棚卸資産に該当する宅地等及び事業の用以外の用に供されている部分が除かれています（措令40の7の8⑥）。

（注2） 宅地等の面積については、事業を営んでいない個人との公平性を確保する観点から、小規模宅地特例（措法69の4）における特定事業用宅地等と同様に400㎡を上限としています。

② 建物（事業の用に供されている建物として一定のものに限ります。） 建物の床面積の合計のうち800㎡以下の部分

（注1） 対象となる建物からは、棚卸資産に該当する建物及び事業の用以外の用に供されている部分が除かれています（措令40の7の8⑦）。

(注2) 建物の面積については、宅地等の上限面積（400㎡）と一般的に個人が事業を行っているとして想定される用途地域の指定容積率の下限（200%）を踏まえ、800㎡を上限としています。

③ 減価償却資産（②の建物を除きます。） 地方税法第341条第4号に規定する償却資産（注1）、自動車税又は軽自動車税において営業用の標準税率が適用される自動車その他これらに準ずる減価償却資産（注2）

(注1) 固定資産税の課税対象となる償却資産は、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（無形減価償却資産を除きます。）を対象としている（地方税法341四）ことから、固定資産税の課税対象となっている償却資産は事業用資産である蓋然性が高いと考えられます。

(注2) 「その他これらに準ずる減価償却資産」とは、次に掲げる資産となっています（措規23の8の8②）。

イ 所得税法施行令第6条第8号に掲げる無形固定資産（鉱業権、漁業権など）及び同条第9号に掲げる生物（牛、馬、かんきつ樹、茶樹など）

ロ 自動車税又は軽自動車税において営業用の標準税率が適用される自動車以外の自動車で、普通自動車にあっては

そのナンバーが1、2、4、6又は8であるもの、軽自動車にあってはそのナンバーが4、6又は8であるもの

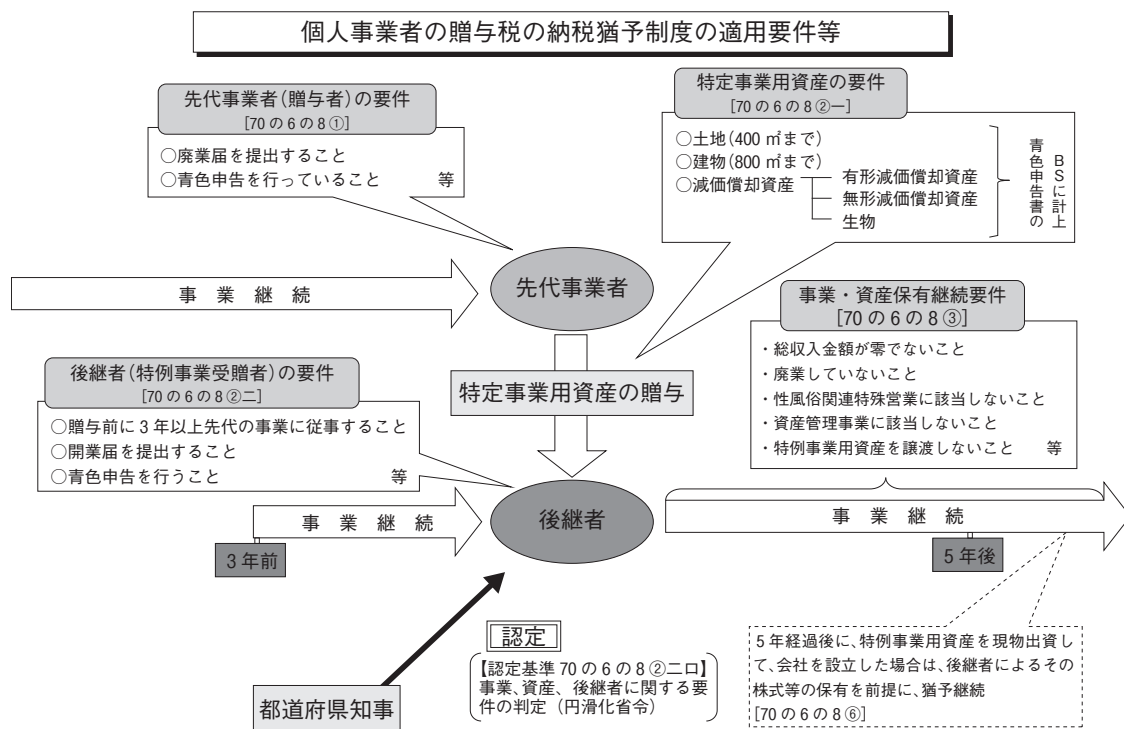
ハ 原動機付自転車、二輪の軽自動車、小型特殊自動車（四輪以上のものうち、乗用のもの及び営業用の標準税率が適用される貨物用のものを除きます。）
なお、上記イからハまでの資産に該当しても、主として趣味又は娯楽の用に供する目的で保有するものや事業の用に供されていた部分以外の部分があるときはその部分が除かれます。

特例受贈事業用資産とは、贈与により取得した特定事業用資産のうち贈与税の申告書にこの特例の適用を受けようとする旨の記載があるものをいいます（措法70の6の8①）。

(5) 適用対象となる贈与

この特例の対象となる贈与は次に掲げる贈与となっています（措法70の6の8①）。

- ① 平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間にされた贈与であること
- ② 先代事業者と生計を一にするその者の親族からの贈与にあっては、①の期間内の贈与であって、先代事業者からの贈与又は先代事業者の相続開始後1年以内にされた贈与であること



2 納税猶予分の贈与税額の計算

(1) 贈与者が1人の場合の納税猶予分の贈与税額の計算

特例受贈事業用資産の価額を特例事業受贈者に係るその年分の暦年課税又は相続時精算課税の贈与税の課税価格とみなして、相続税法に規定する贈与税の基礎控除及び税率（措置法に規定する特例を含みます。）を適用して計算した金額が納税猶予分の贈与税額となります（措法70の6の8②三）。

(2) 贈与者が2人以上である場合の納税猶予分の贈与税額の計算

① 暦年課税の場合には、特例事業受贈者がその年中において贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額の合計額を上記(1)のその年分の贈与税の課税価格とみなして、上記(1)により計算します（措令40の7の8①一）。

この場合において、贈与者の異なるものご

との納税猶予分の贈与税額は、次の算式により計算した金額となります（措令40の7の8①二）。

$$A \times \frac{B}{C}$$

A：上記(1)により計算した納税猶予分の贈与税額

B：贈与者の異なるものごとの特例受贈事業用資産の価額

C：上記(2)により贈与税の課税価格とみなされた額

② 相続時精算課税の場合には、特例事業受贈者がその年中において贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額を特定贈与者ごとに合計した額をそれぞれ上記(1)のその年分の贈与税の課税価格とみなして、上記(1)により計算します（措令40の7の8①二）。

(3) 特例受贈事業用資産とともに債務を引き受けた場合の扱い

特例事業受贈者が贈与者から特例受贈事業用

資産とともに債務を引き受けた場合には、次の算式により計算した金額を特例受贈事業用資産の価額として納税猶予分の贈与税額の計算をします（措令40の7の8⑧）。

納税猶予分の贈与税額の
計算の基礎となる価額 $= A - (B - C)$

A：特例受贈事業用資産の価額

B：特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた債務の金額

C：Bの債務の金額のうち事業に関するものと認められるもの以外の債務（住宅ローン、教育ローンなど）の金額

個人の事業用資産についての納税猶予制度の創設に当たり、現行の事業用の小規模宅地特例において指摘されている債務控除の併用等による節税の問題と同様の問題をいかに解消するかという課題がありました。この課題を解決するため、納税猶予分の贈与税額の計算において、一定の債務の額を斟酌することにより納税猶予分の贈与税額を圧縮することとしています。

また、このような贈与は負担付贈与に該当するため、贈与により取得した財産が土地等である場合には負担付贈与と通達（平成元年3月29日直評5）により、通常取引価額に相当する金額によって評価すべきものとされていますが、納税猶予分の贈与税額の計算においては、この負担付贈与と通達を適用しないこととされています（措令40の7の8⑨）。したがって、上記Aの価額は、負担付贈与と通達を適用せず、財産評価基本通達の定めに従って計算された価額となります。

なお、このような扱いは、納税猶予分の贈与税額の計算の局面においてのみ適用されるものであって、特例事業受贈者に係る通常の贈与税額は、相続税法基本通達21の2-4や負担付贈与と通達に従って計算されます。

3 猶予税額の全部を納付しなければならない場合

この特例の適用を受ける特例事業受贈者、特例

受贈事業用資産又はその事業について、次に掲げる場合に該当することとなったときは、それぞれ次に定める日から2か月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の6の8③）。

- (1) 特例事業受贈者が事業を廃止した場合又は特例事業受贈者について破産手続開始の決定があった場合 その事業を廃止した日又はその決定があった日
- (2) 事業が資産保有型事業、資産運用型事業又は性風俗関連特殊営業のいずれかに該当することとなった場合 その該当することとなった日
- (3) 特例事業受贈者のその年の事業に係る事業所得の総収入金額が零となった場合 その年の12月31日
- (4) 特例受贈事業用資産の全てが特例事業受贈者のその年の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表に計上されなくなった場合 その年の12月31日
- (5) 特例事業受贈者が青色申告の承認を取り消された場合又は青色申告書の提出をやめる旨の届出書を提出した場合 その承認が取り消された日又はその届出書の提出があった日
- (6) 特例事業受贈者がこの特例の適用を受けることをやめる旨を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合 その届出書の提出があった日

なお、上記(1)から(6)までのほか、9の継続届出書の提出義務に違反した場合や11(2)の増担保命令に応じない場合等にも猶予税額の全額を納付しなければなりません（措法70の6の8⑩⑪⑫）。

4 猶予税額の一部を納付しなければならない場合

特例受贈事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった場合には、納税猶予分の贈与税額（既に猶予税額の一部を納付している場合には、猶予中贈与税額（注）のうち、事業の用に供されなくなった部分に対応する部分の額に相当する贈与税については、その事業の用に供されなくなった日から2か月を経過す

る日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の6の8④）。

（注）「猶予中贈与税額」とは、納税猶予分の贈与税額から、既に期限が一部到来し、確定した税額を除いたものをいいます。

上記のとおり、事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産はその部分について納税猶予に係る期限が到来し、確定した税額を納付することが原則ですが、建物や減価償却資産の場合、経年劣化や陳腐化に伴いやむを得ず廃棄する場合も想定され、そのような場合にまで一律に猶予税額の納付を求めることは酷と思われるため、一定の手續に則って特例受贈事業用資産を廃棄した場合には、その税額も確定せず、また猶予税額も免除することなく納税猶予が継続する措置が講じられています（措令40の7の8⑧）。

5 特例受贈事業用資産に係る買換え特例

特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合には、上記4のとおり、納税猶予の期限が到来することとなり、納税猶予されていた贈与税及び利子税を納付しなければなりません。その事業の用に供されなくなった事由が特例受贈事業用資産の譲渡であるときは、その譲渡があった日から1年以内にその譲渡の対価の全部又は一部をもって事業の用に供される資産を取得する見込みであることについて所轄税務署長の承認を受け、その期間内に事業の用に供される資産を取得した場合には、次のとおり取り扱うこととされ、納税猶予を継続することができます（措法70の6の8⑤）。

(1) その承認に係る譲渡をした特例受贈事業用資産は、買換資産（注）の取得の日まで事業の用に供していたものとみなされます。

（注）「買換資産」とは、上記の所轄税務署長の承認を受けて取得をした資産をいいます。

(2) その譲渡があった日から1年を経過する日において、その承認に係る譲渡の対価の額の全部又は一部が事業の用に供される資産の取得に充てられていない場合には、その譲渡に係る特例

受贈事業用資産のうちその充てられていないものに対応する部分は、同日において事業の用に供されなくなったものとみなされます。

なお、事業の用に供される資産の取得に充てられていない部分は、次の計算式により求めます（措令40の7の8⑨）。

$$A \times \frac{B}{C}$$

A：その譲渡に係る特例受贈事業用資産の贈与時の価額

B：その譲渡の対価で事業の用に供される資産の取得に充てられなかった額

C：その譲渡の対価の額

(3) その譲渡があった日から1年を経過する日までにその承認に係る譲渡の対価の額の全部又は一部が事業の用に供される資産の取得に充てられた場合には、その取得に係る資産は、特例受贈事業用資産とみなされます。

なお、上記の承認を受けるためには、譲渡があった日から1か月以内に、譲渡をした特例受贈事業用資産の明細、取得をしようとする事業の用に供される資産の明細等を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。また、この承認を受けた特例事業受贈者は、譲渡があった日から1年以内に事業の用に供される資産を取得した場合には、その取得後遅滞なく、取得した事業の用に供される資産の明細等を記載した書類をその承認をした税務署長に提出する必要があります（措令40の7の8⑩、措規23の8の8⑪）。

6 事業を法人化した場合の扱い（法人化特例）

この特例は、個人事業者が事業を継続していくことを前提に納税猶予を認めるものですが、納税猶予を受けているうちに事業規模が拡大し、個人形態から法人形態に事業転換を図ることも考えられます。そのような場合を想定し、納税猶予適用から5年経過後に特例受贈事業用資産の全てを現物出資して会社を設立し、その会社の株式等を保有し続ける間は、引き続き納税猶予が認められる

措置が講じられています（措法70の6の8⑥）。

（注）この特例は、先代事業者から後継者への事業の円滑な承継を政策目的としていることから、先代事業者と後継者の事業は同一（あるいは同種・類似）であることを前提としていますが、納税猶予期間が相当の長期間に及ぶことが見込まれるため、その後の経済社会の変化に柔軟に対応できるよう、承継後は後継者が先代事業者から承継した事業と別の事業に転業しても、承継した特例受贈事業用資産を自己の事業の用に供している限り、納税猶予は継続されることになります。

(1) 法人化特例を受けるための手続

法人化特例を受けるためには、現物出資による特例受贈事業用資産の移転があった日から1か月以内に、現物出資をした特例受贈事業用資産の明細、現物出資により取得をした株式等の明細等を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出して承認を受ける必要があります（措令40の7の8⑳）。

なお、この手続を経ずに法人化した場合には、現物出資をした時点で特例受贈事業用資産は（個人の）事業の用に供されなくなるため、その日から2か月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の6の8④）ので注意が必要です。

また、この特例は個人事業者がその事業を会社形態にする場合に認められるものであるため、特例事業受贈者が既存の会社に現物出資（増資）をした場合や新たに設立した法人が会社（株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社）以外の形態（例えば一般財団法人や医療法人など）である場合には適用されません。

(2) 法人化後の適用要件等

法人化特例の承認を受けた場合には、その承認に係る特例受贈事業用資産の移転はなかったものとみなされるとともに、法人化後は現物出

資により取得した株式等が特例受贈事業用資産とみなされ、その株式等について納税猶予が継続します。法人化後の納税猶予については、非上場株式等についての贈与税の納税猶予制度（措法70の7、70の7の5）における経営贈与承継期間（事業承継後5年間）経過後の確定事由、免除事由等に準じた要件が適用されることとなります（措法70の6の8⑥、措令40の7の8㉗）。

なお、法人化特例適用後に特例受贈事業用資産とみなされた株式等を贈与又は相続等により取得した者は、非上場株式等についての納税猶予（措法70の7、70の7の2、70の7の5、70の7の6）の適用要件を満たすことにより、その適用を受けることができます。

7 適用手続

(1) 期限内申告

この特例の適用を受けるためには、贈与税の申告書を申告期限内に提出し、その申告書に、事業の用に供される資産の全部又は一部につきこの特例の適用を受けようとする旨を記載し、その資産の明細及び納税猶予分の贈与税額の計算に関する明細等を記載した書類を添付しなければなりません（措法70の6の8①⑧、措規23の8の8⑩）。

(2) 担保の提供

この特例は、他の納税猶予制度と同様に相当の額について長期間にわたり納税が猶予されるため、租税債権確保の見地から、この特例の適用を受けるためには、申告期限までに納税猶予分の贈与税額に相当する担保の提供が要件とされています（措法70の6の8①）。この担保は、国税についての担保の提供であることから、国税通則法第50条（担保の種類）から第54条（担保の提供等に関する細目）までの規定の適用があります。

8 猶予税額が免除等となる場合

(1) 特例事業受贈者の死亡等による猶予税額の免除

この特例の適用を受ける特例事業受贈者又はその贈与者が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、次に定める贈与税が免除されます（措法70の6の8^⑭、措規23の8の8^⑲）。

① 贈与者の死亡の時以前に特例事業受贈者が死亡した場合 猶予中贈与税額に相当する贈与税

② 贈与者が死亡した場合 猶予中贈与税額のうち、贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産に対応する部分の金額に相当する贈与税

③ 特定申告期限（注）の翌日から5年を経過する日後に、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産の全てにつきこの特例（措法70の6の8^①）の適用に係る贈与をした場合 猶予中贈与税額に相当する贈与税

（注）「特定申告期限」とは、特例事業受贈者についての次に掲げる日のいずれか早い日です（措法70の6の8^⑥）。

イ 最初の贈与税の納税猶予（措法70の6の8^①）の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限

ロ 最初の相続税の納税猶予（措法70の6の10^①）の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限

④ 特例事業受贈者がやむを得ない事由（身体障害1級等の重度障害）により事業を継続できなくなった場合 猶予中贈与税額に相当する贈与税

(2) 法的な倒産等による猶予税額の免除

特例事業受贈者が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、それぞれ次に定める贈与税が税務署長の通知により免除されます（措法70の6の8^{⑯⑰}、措令40の7の8^{⑳㉑}）。

① 特例事業受贈者が特例受贈事業用資産の全てを特例事業受贈者の特別関係者以外の一定の者（注1）のうち1人の者に対して譲渡等をした場合又は民事再生計画（注2）の認可の決定に基づき再生計画等を遂行するために譲渡等をした場合 猶予中贈与税額から次のイ及びロに掲げる金額の合計額を控除した残額に相当する贈与税

イ 譲渡等があった時における特例受贈事業用資産の時価に相当する金額（その金額が譲渡等をした特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額より低い金額である場合には、譲渡等の対価の額）

ロ 譲渡等があった日以前5年以内において、特例事業受贈者の特別関係者が特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等（注3）の合計額

（注1）「特別関係者以外の一定の者」とは、特例事業受贈者の親族その他特例事業受贈者と特別の関係がある者（措令40の7の8^⑮）以外の者であって、(イ)青色申告の承認を受けている個人、(ロ)持分の定めのある法人（医療法人を除きます。）又は(イ)持分の定めのない法人（一般社団法人（公益社団法人を除きます。）及び一般財団法人（公益財団法人を除きます。）を除きます。）をいいます。

（注2）この民事再生計画からは、(イ)住宅資金特別条項を定めた再生計画（民事再生法196四）、(ロ)小規模個人再生に係る再生計画（民事再生法221^①）及び(イ)給与所得者等再生に係る計画（民事再生法239^①）が除かれています（措法70の6の8^{⑯一}）。

（注3）「必要経費不算入対価等」とは、特例事業受贈者の特別関係者に対して支払われた対価等であって特例事業受贈者の事業所得の金額の計算上、所得税法第56条又は第57条の規定により、当該事業に係る必要経費に算入されるもの

（青色事業専従者給与等）以外のものをいいます（措法70の6の8②四ハ、措令40の7の8⑯）。

- ② 特例事業受贈者について破産手続開始の決定があった場合 猶予中贈与税額から破産手続開始の決定の日以前5年以内に特例事業受贈者の特別関係者が特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等の合計額を控除した残額に相当する贈与税

(3) 経営環境の変化に対応した猶予税額の免除

特例事業受贈者の特例受贈事業用資産に係る事業の継続が困難な事由として一定の事由（注）が生じたことにより特例事業受贈者が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、それぞれに定める贈与税が税務署長の通知により免除されます（措法70の6の8⑰⑱、措令40の7の8⑳、措規23の8の8㉓）。

（注）「特例受贈事業用資産に係る事業の継続が困難な事由として一定の事由」とは、次に掲げる事由をいいます（措令40の7の8㉑、措規23の8の8㉔）。

- ① 直前3年内の各年のうち2以上の年において、当該事業に係る事業所得の金額が零未満であること
- ② 直前3年内の各年のうち2以上の年において、当該事業に係る事業所得に係る総収入金額が前年の総収入金額を下回ること
- ③ 特例事業受贈者が心身の故障その他の事由により当該事業に従事することができなくなったこと
- ① 特例事業受贈者が特例受贈事業用資産の全てを特例事業受贈者の特別関係者以外の者に譲渡等をした場合 猶予中贈与税額から次のイ及びロに掲げる金額の合計額を控除した残額に相当する贈与税
- イ 譲渡等の対価の額（その額が譲渡等をした時における特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、その2分の1に相当する金額）をこの

特例の適用に係る贈与により取得をした特例受贈事業用資産のその贈与の時における価額とみなして計算した納税猶予分の贈与税額

- ロ 譲渡等があった日以前5年以内に特例事業受贈者の特別関係者が特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等の合計額

- ② 特例受贈事業用資産に係る事業を廃止した場合 猶予中贈与税額から次のイ及びロに掲げる金額の合計額を控除した残額に相当する贈与税

イ 事業の廃止の直前における特例受贈事業用資産の時価に相当する金額をこの特例の適用に係る贈与により取得をした特例受贈事業用資産のその贈与の時における価額とみなして計算した納税猶予分の贈与税額

- ロ 事業の廃止の日以前5年以内に特例事業受贈者の特別関係者が特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等の合計額

(4) 再生計画の認可決定等があった場合の猶予税額の再計算の特例

特例事業受贈者について民事再生計画の認可が決定された場合又は中小企業再生支援協議会の支援による再生計画が成立した場合において資産評定が行われたときは、その認可決定があった日又は債務処理計画が成立した日（以下「認可決定日」といいます。）における特例受贈事業用資産の価額に基づき納税猶予分の贈与税額を再計算し、再計算後の納税猶予分の贈与税額（以下「再計算猶予中贈与税額」といいます。）を猶予税額として納税猶予が継続し、再計算前の猶予中贈与税額から再計算猶予中贈与税額を控除した残額（認可決定日以前5年以内に特例事業受贈者の特別関係者が特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等の合計額を除きます。）は税務署長の通知により免除されます。なお、当該必要経費不算入対価等の合計額については、その通知が発せられた日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限

となります（措法70の6の8⑱～㉑、措令40の7の8⑳）。

(5) 免除手続等

① 免除届出に係る手続

上記(1)の免除を受けようとする特例事業受贈者又はその相続人（包括受遺者を含みます。）は、その該当することとなった日（上記(1)③の場合には、その贈与に係る贈与税の申告書を提出した日）から6か月を経過する日までに一定の事項（猶予中贈与税額、特例受贈事業用資産の明細等）を記載した免除届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（措法70の6の8⑭、措令40の7の8㉑⑳、措規23の8の8㉑～㉒）。

② 免除申請に係る手続

上記(2)から(4)までの免除を受けようとする特例事業受贈者は、上記(2)から(4)までのいずれかに該当することとなった日から2か月を経過する日（その該当することとなった日から2か月を経過する日までに特例事業受贈者が死亡した場合には、その相続人（包括受遺者を含みます。）が特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6か月を経過する日）までに、免除を受けたい旨、免除を受けようとする贈与税に相当する金額及びその計算の明細等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りません（措法70の6の8⑯～㉑、措規23の8の8㉑㉒⑳～㉓）。

③ 免除申請に基づく免除通知

上記(2)から(4)までの免除事由が発生した場合には、必ずしも猶予税額の全額が免除されるわけではなく、また、免除される税額の算定に調査を要する場合があります。そこで、免除される税額を明確にする等の観点から、猶予税額の免除又は免除申請の却下に当たり、税務署長による通知（処分）がされることになっています。なお、税務署長による迅速な審査を促す観点から審査期間は6か月とされ

ています（措法70の6の8㉑）。

④ 免除申請の審査期間中の徴収の猶予・交付要求の制限

上記(2)又は(3)の免除申請をするに当たっては、特例受贈事業用資産の譲渡や事業の廃止が前提となっているところ、これらは納税の猶予に係る期限の到来事由（上記3又は4）にも該当するため、原則として、その事由が生じた日から2か月を経過する日が猶予税額の納期限となります。しかし、免除申請をしている贈与税額については、免除申請書の提出から税務署長による審査終了までの間は納付を求めることが相当ではないことから、税務署長は、免除申請書の提出に相当の理由があると認められる場合には、その納期限又は免除申請書が提出された日のいずれか遅い日から免除等の通知書を発した日の翌日以後1か月を経過する日までの間は、免除申請をしている贈与税額に相当する贈与税について徴収を猶予することができることとされています（措法70の6の8㉒）。また、これと同様に、免除申請をしている贈与税については、免除等の通知が発せられて免除しないことが確定するまでは滞納に係る国税に該当しないものとし、交付要求（国税徴収法82）の対象にしないこととされています（措法70の6の8⑬五）。

⑤ 免除申請の場合における延滞税の免除の特則

上記(2)又は(3)の免除申請をする贈与税額の計算に当たり、特例事業受贈者は、一般に財産評価基本通達に基づき特例受贈事業用資産の時価を算定することになりますが、特例受贈事業用資産の譲渡等の時期によっては、申請期限までにその年分の路線価等が公表されていないなどの理由により適正な時価を算定できない場合が考えられます。

そこで、税務署長は、特例事業受贈者が適正な時価を算定できないことについてやむを得ない理由があると認めるときは、納付する

こととなった贈与税に係る延滞税につき、納期限の翌日から免除等の通知書を発した日の翌日以後1か月を経過する日までの間に対応する部分の延滞税を免除することができることとされています（措法70の6の8㉓）。

⑥ 免除に係る宥恕規定

上記(1)から(4)までは、いずれも猶予税額が免除される場合ですが、その手続は、(1)が特例事業受贈者等からの届出のみとなっているのに対して、(2)から(4)までは特例事業受贈者からの申請に基づく税務署長の通知となっています。こうした違いから、期限までに手続されなかった場合に、(1)については宥恕規定が設けられています（措法70の6の8㉕）が、(2)から(4)までについては宥恕規定が設けられていません。

9 納税猶予期間中の継続届出書の提出義務

(1) 概要

この特例の適用を受ける特例事業受贈者は、贈与税の申告書の提出期限の翌日から猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に特例贈与報告基準日（特定申告期限の翌日から3年を経過するごとの日をいいます。）が存する場合には、届出期限（特例贈与報告基準日の翌日から3か月を経過する日をいいます。）までに、引き続きこの特例の適用を受けたい旨及び特例受贈事業用資産に係る事業に関する事項を記載した届出書（以下「継続届出書」といいます。）に必要な書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（措法70の6の8㉑、措令40の7の8㉔、措規23の8の8㉗～㉙）。

(2) 継続届出書の提出による時効の完成猶予・更新

猶予中贈与税額に相当する贈与税並びにその利子税及び延滞税の徴収を目的とする国の権利の時効については、国税通則法第73条第4項

（時効の完成猶予及び更新）の規定の適用がある場合を除き、継続届出書の提出があった時からその届出期限までの間は完成せず、届出期限の翌日から新たに進行します（措法70の6の8㉑）。

（注）民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）による時効制度の見直しの施行（令和2年4月1日）までは、国の権利の時効については、継続届出書の提出により中断し、継続届出書の届出期限の翌日から新たに進行するものとされています（改正法附則79㉒）が、継続届出書の提出により届出期限の翌日から時効が新たに進行するという効果は、時効制度の見直しの前後を通じて変わりはありません。

(3) 継続届出書の不提出の場合の納税の猶予に係る期限

継続届出書が届出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、届出期限における猶予中贈与税額に相当する贈与税については、届出期限の翌日から2か月を経過する日に、その納税の猶予に係る期限が到来します（措法70の6の8㉑）。

(4) 継続届出書に係る宥恕規定

継続届出書は、納税猶予の継続適用に係る事業継続等の事実や特例事業受贈者の継続適用の意思を確認するための重要な書類ですから、届出期限までに提出されることが必要とされるのですが、継続届出書が届出期限までに提出されなかった場合に、その提出がなかったことについてやむを得ない事情があるときまで納税猶予を打ち切るのとは酷であると考えられます。そこで、届出期限後であっても、税務署長がやむを得ないと認める場合には、継続届出書を届出期限までに提出できなかった事情の詳細を記載し、必要な書類を添付して税務署長に提出したときは、継続届出書が届出期限内に提出されたものとみなされ（措法70の6の8㉕、措令40の7の

8⑫)、継続して納税猶予を受けることができます。

10 利子税の納付

猶予中贈与税額が免除される前に納税の猶予に係る期限が到来したことにより、猶予中贈与税額の全部又は一部の納付を要することとなった場合には、納税が猶予されていた贈与税とともに申告期限から年3.6%（注）の利子税を併せて納付しなければならないこととされています（措法70の6の8⑮）。

（注）この利子税の割合は、特例により軽減措置が講じられています（措法93⑤、令和元年の場合は、利子税の割合は年0.7%に軽減）。

11 その他

(1) 他の納税猶予適用者との重複適用の排除

この特例の適用に係る贈与者からは、既にこの特例の適用に係る贈与をしている者が除かれています（措法70の6の8①）。したがって、過去の年分においてこの特例の適用に係る特定事業用資産の贈与をしたことのある先代事業者から別の特定事業用資産の贈与を受けた者は、この特例の適用を受けることはできません。

また、この特例の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について、他の者が贈与税又は相続税の納税猶予を受けている場合には、この特例の適用を受けることはできません（措法70の6の8⑦）。

例えば、先代事業者から贈与を受けたA事業に係る特定事業用資産について長男が納税猶予を受けた後に、先代事業者の配偶者からA事業に係る特定事業用資産の贈与を受けた次男は、この特例の適用を受けることができません。つまり、同一の事業について納税猶予を受けることができる者は1人に限られることとなります。

他方、先代事業者がA事業とB事業を営んでいる場合に、A事業に係る特定事業用資産は長男に、B事業に係る特定事業用資産は次男に、

それぞれ贈与した場合には、それぞれの贈与が同一年中であれば、それぞれについて納税猶予を受けることができます。

(2) 増担保命令に応じない場合等の扱い

税務署長は、特例事業受贈者が国税通則法第51条第1項の規定による増担保の提供、保証人の変更その他の担保を確保するための命令に応じない場合又は特例事業受贈者から提出された継続届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合には、猶予中贈与税額に相当する贈与税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げることができます（措法70の6の8⑫）。

なお、税務署長が、この規定により納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合には、特例事業受贈者の財産について強制換価手続が開始されたときなどを除き、特例事業受贈者の弁明を予め聞かなければならず、また、その旨を特例事業受贈者に通知しなければなりません（措法70の6の8⑫、国税通則法49②③）。

(3) 帳簿書類の備付け等

この特例の適用を受けた場合の確定事由や免除事由の判定については、特例受贈事業用資産に係る事業に基づき行う必要があります。そこで、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合には、当該特例事業受贈者は、それぞれの事業につき所得税法第148条第1項の規定による帳簿書類の備付け、記録又は保存をしなければならないこととされています（措令40の7の8⑳）。

(4) 経済産業大臣等の通知義務等

経済産業大臣又は経済産業局長（中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の規定による経済産業大臣の認定を都道府県知事が行うこととされている場合には、都道府県知事）は、この特例の適用を受ける特例事業受贈者、特例受贈事業用資産又は当該特例受贈事業用資産に係る事業について、納税の猶予に係る期限

の確定に係る事実に関し、法令の規定に基づき認定、確認、報告の受理その他の行為をしたことにより当該事実があったことを知った場合には、遅滞なく、その事業についてその事実が生じた旨その他の事項を、書面により、国税庁長官又は特例事業受贈者の納税地の所轄税務署長に通知しなければなりません（措法70の6の8②⑦、措規23の8の8③②）。

（注） 経済産業大臣等の通知義務は、特例事業受贈者が納税猶予を受けている期間中存続しています。

また、これとは逆に、経済産業大臣等の認定要件に違反する事実を税務署長が把握した場合には、この特例の適用の前提となる経済産業大臣等の認定を経済産業大臣等が取り消すことができるよう、税務署長は経済産業大臣等に通知をすることができることとされています（措法70の6の8②⑧、措規23の8の8③③）。

（5） 相続時精算課税適用者の特例

相続税法の規定による相続時精算課税制度の適用を受けることができる者は、20歳（令和4年4月1日以降は、18歳）以上の推定相続人（直系卑属に限ります。）が原則とされていますが、平成30年度税制改正においては、中小企業の世代交代を集中的に促進するため非上場株式会社等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例（措法70の7の5①）を創設し、その利用を一層促す観点から、本来相続時精算課税の適用を受けることができない者であっても、同特例の適用を受ける場合には、相続時精算課税の適用を受けることができるようにされたところです。

これと同様に、個人事業者の事業用資産についての贈与税の納税猶予の創設に当たっては、贈与によりこの特例の適用に係る特例事業用資産を取得した特例事業受贈者がその贈与者の推定相続人以外の者（その贈与者の孫を除き、その年1月1日において18歳（令和4年3月31日までは、20歳）以上である者に限ります。）であり、かつ、その贈与者がその年1月1日に

において60歳以上の者である場合には、その贈与により特例受贈事業用資産を取得したこの特例の適用を受ける特例事業受贈者については、相続時精算課税の適用を受けることができることとされています（措法70の2の7）。

12 適用関係

この特例は、平成31年1月1日以後に贈与により取得する特定事業用資産に係る贈与税について適用されます（改正法附則79⑩）。

Ⅲ 個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例

1 制度創設の趣旨

個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予（措法70の6の8）は、贈与者の死亡時に相続税で調整することを前提に、贈与に係る特定事業用資産に対する贈与税を実質的に課税しないものであることから、贈与者が死亡した場合には、それまで納税が猶予されていた贈与税を免除し、その贈与税額に対応する特例受贈事業用資産を贈与者から相続等によって取得したものとみなして課税することとされました。

2 制度の内容

個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予（措法70の6の8）の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合（その死亡の日前に猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定した場合並びにその死亡の時以前に特例事業受贈者が死亡した場合及び一定の障害等に該当したことにより猶予中贈与税額の全額が免除されている場合を除きます。）には、贈与者の死亡による相続又は遺贈に係る相続税については、特例事業受贈者が贈与者から相続等により特例受贈事業用資産を取得したものとみなすこととされています。この場合において、その死亡による相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき特例受贈事業用資

産の価額については、贈与者から贈与により取得をした特例受贈事業用資産の贈与の時（措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、認可決定日）における価額（贈与時に贈与者から特例受贈事業用資産の贈与とともに特例受贈事業用資産に係る債務を引き受けていた場合にあつては、特例受贈事業用資産の価額からその債務の金額を控除した価額）を基礎として計算することとされています（措法70の6の9①）。

なお、相続税では、一定の要件を満たせば、納税者の申請により物納を選択することができることとされています（相法41①、48の2⑥）が、相続等により取得したものとみなされた特例受贈事業用資産については、物納財産に充てることができないこととされています（措法70の6の9③）。

Ⅳ 個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除

1 概要

特例事業相続人等が、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間に、相続等により特定事業用資産を取得し、事業を継続していく場合には、担保の提供を条件に、その特例事業相続人等が納付すべき相続税額のうち、相続等により取得した特定事業用資産の課税価格に対応する相続税の納税が猶予されます。

(1) 特例事業相続人等の範囲

被相続人から相続又は遺贈により特定事業用資産の取得をした個人で、次に掲げる要件の全てを満たす者をいいます（措法70の6の10②二、措規23の8の9④）。

① 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第2条に規定する中小企業者であつて同法第12条第1項の経済産業大臣（同法第16条の規定に基づく政令の規定により経済産業大臣の権限に属する事務を都道府県知事が行うこととされている場合には、当該都道府県知事）の認定を受けていること

(注) この認定を受けるには、事前に下記⑦の確認を受ける必要があります。

② 相続開始の直前において特定事業用資産に係る事業（当該事業に準ずるものを含みます。）に従事していたこと

(注) 贈与税の納税猶予では、贈与前3年間事業に従事していたことが原則とされていますが、相続税の納税猶予では、相続が偶発的なものであることから相続開始の直前において事業に従事していればその期間を問わないこととされており、被相続人が60歳未満で死亡した場合には、まだ事業承継に向けた取組みをしていない場合も考えられるため、相続開始の直前に事業に従事していなくても納税猶予を受けることができます。なお、「事業に準ずるもの」の範囲については、贈与税の納税猶予と同じです（措規23の8の9①）。

③ 相続の開始の時からその相続税の申告書の提出期限までの間に特定事業用資産に係る事業を引き継ぎ、相続税の申告書の提出期限まで引き続き特定事業用資産の全てを有し、かつ、自己の事業の用に供していること

④ 相続税の申告書の提出期限において、特定事業用資産に係る事業について開業の届出書を提出していること及び青色申告の承認（みなし承認を含みます。）を受けていること又は受ける見込みであること

(注) この開業の届出書、青色申告の承認の要件等の意義は、贈与税の納税猶予と同じです。

⑤ 相続等により取得した特定事業用資産に係る事業が、相続の開始の時において、資産保有型事業、資産運用型事業及び性風俗関連特殊営業のいずれにも該当しないこと

(注) この「資産保有型事業」、「資産運用型事業」、「特定資産」及び「性風俗関連特殊営業」の意義は、贈与税の納税猶予と同じです。

⑥ 被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者が、特定事業用宅地等に係る小規模宅地特例の適用を受けていないこと

(注) 同一の被相続人から宅地等を相続等により取得した者のうちに特定事業用宅地等に係る小規模宅地特例の適用を受けている者がいる場合には、その者が相続税の納税猶予の適用を受けようとする者であろうとそれ以外の者であろうと、その被相続人からの相続等については、個人の事業用資産についての相続税の納税猶予の適用を受けることはできません。

- ⑦ 円滑化省令の定めるところにより都道府県知事の確認を受けた個人事業承継計画に定められた後継者であること（措規23の8の9④）

(注) この確認を受けるための申請手続及び認定経営革新等支援機関の意義は、贈与税の納税猶予と同じです。

(2) 特例の対象となる事業の範囲

この特例の対象となる事業の範囲は、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の8②一、措令40の7の8⑤）。

(3) 被相続人の範囲

相続の開始の時前に特定事業用資産を有していた個人で次に掲げる者をいいます（措令40の7の10①）。

- ① 特定事業用資産に係る事業について、相続の開始の日の属する年以前3年間にわたり確定申告書を青色申告書により所得税の納税地の所轄税務署長に提出している先代事業者（措令40の7の10①一）

(注) 青色申告の承認を受けている者のうち措置法第25条の2第3項の適用要件を満たす者に限って納税猶予の適用対象としている点は贈与税の納税猶予と同じです。

- ② 上記①の被相続人（先代事業者）と生計を一にするその親族であって、上記①の被相続

人の相続の開始の時後に開始した相続に係る被相続人である者（措令40の7の10①二）

(注) ②の被相続人の意義については、贈与税の納税猶予と同じです。

(4) 特定事業用資産・特例事業用資産の範囲

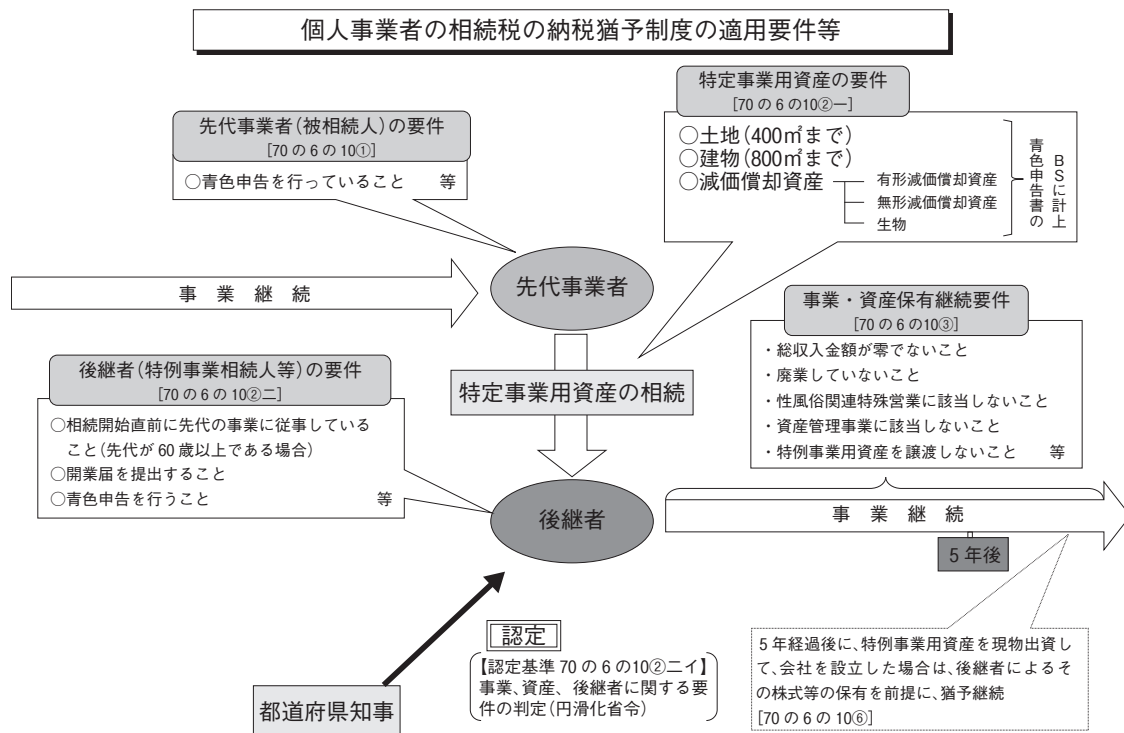
特定事業用資産のうち宅地等については、基本的に贈与税の納税猶予と同様に400㎡の範囲までですが、同一の被相続人から宅地等を相続等により取得した者のうちに特定同族会社事業用宅地等又は貸付事業用宅地等に係る小規模宅地特例の適用を受ける者がいる場合には、相続税の納税猶予の対象となる上限面積（400㎡）からその者が小規模宅地特例を適用するものとして選択した面積（その選択した宅地等の限度面積が400㎡であるものとして調整した後のもの）を差し引いた面積部分が相続税の納税猶予の適用対象となります（措法70の6の10②一イ、措令40の7の10⑦）。なお、宅地等以外の特定事業用資産の範囲は、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10②一ロ、ハ）。

特例事業用資産とは、相続又は遺贈により取得した特定事業用資産のうち相続税の申告書にこの特例の適用を受けようとする旨の記載があるものをいいます（措法70の6の10①）。

(5) 適用対象となる相続又は遺贈

この特例の対象となる相続又は遺贈は次に掲げるものとなっています（措法70の6の10①）。

- ① 平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間の相続又は遺贈による取得であること
② 先代事業者と生計を一にするその者の親族からの相続又は遺贈にあつては、①の期間内の相続又は遺贈であつて、先代事業者の相続開始又は先代事業者からの贈与後1年以内にされたものであること



2 納税猶予分の相続税額の計算

(1) 原則

特例事業用資産の価額（相続税法第13条の規定により控除すべき債務がある場合において、特定債務額（注）があるときは、特例事業用資産の価額から特定債務額を控除した残額。次の(2)②において「特定価額」といいます。）を特例事業相続人等の課税価格とみなして、相続税法第13条から第19条まで、第21条の15第1項及び第2項並びに第21条の16第1項及び第2項の規定を適用して計算した特例事業相続人等の相続税の額が納税猶予分の相続税額となります（措法70の6の10②三、措令40の7の10⑨～⑪）。

（注）「特定債務額」とは、次の算式により計算した金額をいいます（措令40の7の10⑩）。

$$\text{特定債務額} = (A - B) + C$$

※ (A - B)が零を下回る場合には零とします。

A：相続税法第13条の規定により控除すべき特例事業相続人等の負担に属する部分の金額からCの金額を控除した残額

B：特例事業相続人等が相続等により取得した財産の価額から特例事業用資産の価額を控除した残額

C：相続税法第13条の規定により控除すべき特例事業相続人等の負担に属する部分の金額から特例事業用資産に係る事業に関する債務と認められるもの以外の債務の金額を控除した残額

納税猶予分の贈与税額の計算における債務の扱い（上記Ⅱ 2(3)）と同様に、債務控除の併用等による節税の問題を解決するため、納税猶予分の相続税額の計算においては、事業に関連する債務と推認されるものについては、特例事業用資産の価額から控除する仕組みとなっています。

(2) 特例事業相続人等が相続税法第19条の2から第20条の2まで、第21条の15又は第21条の16の規定の適用を受ける者である場合

納税猶予分の相続税額を計算する場合において、特例事業相続人等の納付すべき相続税額の計算上、相続税法第19条の2から第20条の2ま

で、第21条の15又は第21条の16の規定により控除された金額の合計額が次の①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した残額を超えるときは、その超える部分の金額を控除した残額が納税猶予分の相続税額となります（措法70の6の10②三、措令40の7の10⑨～⑪）。

① 相続税法第11条から第19条まで、第21条の15第1項及び第2項並びに第21条の16第1項及び第2項の規定を適用して計算した特例事業相続人等の相続税の額

② 特定価額を特例事業相続人等に係る相続税の課税価格とみなして、相続税法第13条から第19条まで、第21条の15第1項及び第2項並びに第21条の16第1項及び第2項の規定を適用して計算した特例事業相続人等の相続税の額

(3) 農地等についての相続税の納税猶予の適用がある場合の納税猶予分の相続税額の計算

納税猶予分の相続税額を計算する場合において、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者のうちに農地等についての相続税の納税猶予（措法70の6①）の適用を受ける者がいるときにおけるその財産の取得をした全ての者に係る相続税の課税価格は、措置法第70条の6第2項第1号の規定により計算される相続税の課税価格（農業投資価格ベースの課税価格）とされます（措令40の7の10⑫）。

(4) 他の相続税の納税猶予制度との調整規定

特例事業相続人等が次に掲げる他の相続税の納税猶予の適用を受ける者である場合において、他の相続税の猶予税額と調整前事業用資産猶予税額（注1）との合計額が猶予可能税額（注2）を超えるときにおける特例事業用資産に係る納税猶予分の相続税額は、(イ)猶予可能税額に(ロ)調整前事業用資産猶予税額が(ハ)他の相続税の猶予税額と調整前事業用資産猶予税額との合計額に占める割合を乗じて計算した金額とされます（措令40の7の10⑬）。

① 農地等についての相続税の納税猶予（措法70の6①）

② 山林についての相続税の納税猶予（措法70の6の6①）

③ 特定の美術品についての相続税の納税猶予（措法70の6の7①）

④ 非上場株式等についての相続税の納税猶予等（措法70の7の2①、70の7の4①、70の7の6①、70の7の8①）

⑤ 医療法人の持分についての相続税の納税猶予（措法70の7の12①）

（注1）「調整前事業用資産猶予税額」とは、上記(1)又は(2)の計算により算出された納税猶予分の相続税額をいいます（措令40の7⑬三）。

（注2）「猶予可能税額」とは、特例事業相続人等が個人の事業用資産についての相続税の納税猶予（措法70の6の10①）及び上記①～⑤の他の相続税の納税猶予を受けないものとした場合における特例事業相続人等が納付すべき相続税額をいいます（措令40の7の10⑬）。

3 猶予税額の全部を納付しなければならない場合

特例事業相続人等が青色申告の承認を受ける見込みでこの特例の適用を受けていた場合において、その承認の申請が却下されたときは、その却下された日から2か月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の6の10③七）。それ以外の事由は贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10③一～六）。

また、このほか、9の継続届出書の提出義務に違反した場合や12(3)の増担保命令に応じない場合等にも猶予税額の全額を納付しなければならない点も贈与税の納税猶予と同じです。

4 猶予税額の一部を納付しなければならない場合

特例事業用資産の全部又は一部が特例事業相続人等の事業の用に供されなくなった場合には、納

税猶予分の相続税額又は猶予中相続税額（注）の全部又は一部を納付しなければならない点は、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10④、措令40の7の10⑮）。

（注）「猶予中相続税額」とは、納税猶予分の相続税額から、既に期限が一部到来し、確定した税額を除いたものをいいます。

5 特例事業用資産に係る買換え特例

特例事業用資産が事業の用に供されなくなった場合の買換え特例については、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10⑤、措令40の7の10⑱～㉑、措規23の8の9⑧）。

6 事業を法人化した場合の扱い（法人化特例）

特例事業相続人等が納税猶予適用から5年経過後に特例事業用資産の全てを現物出資して会社を設立した場合の法人化特例については、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10⑥、措令40の7の10⑳㉓㉔、措規23の8の9⑨⑩⑫⑬）。

7 適用手続

この特例の適用を受けるためには、相続税の申告書に必要な書類を添付して申告期限内に提出する必要があること（措法70の6の10①⑨、措規23の8の9⑭）、申告期限までに納税猶予分の相続税額に相当する担保の提供が要件とされていること（措法70の6の10①）は、贈与税の納税猶予と同じです。

8 猶予税額が免除等となる場合

(1) 特例事業相続人等の死亡等による猶予税額の免除

この特例の適用を受ける特例事業相続人等が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、猶予中相続税額が免除されます（措法70の6の10⑮）。

- ① 特例事業相続人等が死亡した場合
- ② 特定申告期限（注）の翌日から5年を経過

する日後に、特例事業相続人等が特例事業用資産の全てにつき贈与税の納税猶予（措法70の6の8①）の適用に係る贈与をした場合

（注）「特定申告期限」とは、特例事業相続人等についての次に掲げる日のいずれか早い日です（措法70の6の10⑥）。

イ 最初の相続税の納税猶予（措法70の6の10①）の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限

ロ 最初の贈与税の納税猶予（措法70の6の8①）の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限

- ③ 特例事業相続人等がやむを得ない事由により事業を継続できなくなった場合

(2) その他の猶予税額の免除等

法的な倒産等による猶予税額の免除、経営環境の変化に対応した猶予税額の免除、再生計画の認可決定等があった場合の猶予税額の再計算の特例及びこれらの免除手続等については、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10⑰～㉕、措令40の7の10⑲～㉓、措規23の8の9⑳～㉗）。

9 納税猶予期間中の継続届出書の提出義務

この特例の適用を受ける特例事業相続人等は、相続税の申告書の提出期限の翌日から猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に特例相続報告基準日（特定申告期限の翌日から3年を経過するごとの日をいいます。）が存する場合には、届出期限（特例相続報告基準日の翌日から3か月を経過する日をいいます。）までに、引き続きこの特例の適用を受けたい旨及び特例事業用資産に係る事業に関する事項を記載した届出書（以下「継続届出書」といいます。）に必要な書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（措法70の6の10⑩、措令40の7の10⑳㉖、措規23の8の9⑮～⑰）。このほか、継続届出書の提

出による時効の完成猶予・更新（措法70の6の10⑪）、継続届出書の不提出の場合の納税の猶予に係る期限（措法70の6の10⑫）及び継続届出書に係る宥恕規定（措法70の6の10⑯、措令40の7の8⑳）については、贈与税の納税猶予と同じです。

10 利子税の納付

猶予中相続税額が免除される前に納税の猶予に係る期限が到来したことにより、猶予中相続税額の全部又は一部の納付を要することとなった場合には、納税が猶予されていた相続税とともに申告期限から年3.6%（注）の利子税を併せて納付しなければならないこととされています（措法70の6の10㉔）。

（注）この利子税の割合は、特例により軽減措置が講じられています（措法93⑤、令和元年の場合は、利子税の割合は年0.7%に軽減）。

11 贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予

贈与税の納税猶予（措法70の6の8①）の対象となっていた特例受贈事業用資産は、その贈与者の死亡に伴い相続等により取得したものとみなされ（措法70の6の9①）、相続税が課税されることとなりますが、その際、一定の要件のもとに引き続き相続税の納税猶予（措法70の6の10①）を受けることができます。

相続税の納税猶予の規定（措法70の6の10①）は、先代事業者から相続等により取得した特定事業用資産を念頭に規定していることから、相続等により取得したものとみなされた特定事業用資産について適用するために必要な読替えをしています（措法70の6の10⑳、措令40の7の10㉓）。

12 その他

(1) 相続税の申告期限までの分割要件

特例事業用資産は、相続税の申告期限までに特例事業相続人等により実際に取得されている

資産に限られ、先代事業者等から相続又は遺贈により取得した資産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない場合には、その分割されていない資産については、この特例の適用を受けることができません（措法70の6の10⑦）。

(2) 他の納税猶予適用者との重複適用の排除

この特例の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について、他の者が相続税又は贈与税の納税猶予を受けている場合には、この特例の適用を受けることはできません（措法70の6の10⑧）。

(3) 増担保命令に応じない場合等の扱い

特例事業相続人等が増担保命令等に応じない場合等には、税務署長が、特例事業相続人等の弁明を予め聞いたうえで、猶予中相続税額に相当する相続税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げることができることは、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10⑬）。

(4) 帳簿書類の備付け等

特例事業相続人等が特例事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合の帳簿書類の備付け等については贈与税の納税猶予と同じです（措令40の7の10⑳）。

(5) 経済産業大臣等の通知義務等

経済産業大臣等と税務署長等との間における相互の通知については、贈与税の納税猶予と同じです（措法70の6の10㉔㉕）。

13 適用関係

この特例は、平成31年1月1日以後に相続又は遺贈により取得する特定事業用資産に係る相続税について適用されます（改正法附則79⑬）。

二 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の見直し

1 改正前の制度の概要

個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、その相続の開始の直前において、その相続若しくは遺贈に係る被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族（以下「被相続人等」といいます。）の事業（準事業を含みます。）の用又は居住の用（居住の用に供することができない一定の事由により相続の開始の直前においてその被相続人の居住の用に供されていなかった場合におけるその居住の用に供されなくなる直前の被相続人の居住の用を含みます。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいいます。）で建物又は構築物の敷地の用に供されているもの（以下「特例対象宅地等」といいます。）がある場合には、その相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、その個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部で本特例の適用を受けることを選択したもの（以下「選択特例対象宅地等」といいます。）については、限度面積要件を満たす場合のその選択特例対象宅地等（以下「小規模宅地等」といいます。）に限り、相続税の課税価格に算入すべき価額は、通常の方法によって評価した価額に、次に掲げる小規模宅地等の区分に応じ、それぞれに定める割合を乗じて計算した金額とされてきました（措法69の4①）。

- ① 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等……20%
- ② 貸付事業用宅地等である小規模宅地等……50%

（注1） 上記の「準事業」とは、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものをいいます（旧措令40の2①）。

（注2） 上記の「特例対象宅地等」とは、具体的には、次の①から④までの宅地等をいうこととされています（旧措法69の4③、旧措令40の2⑥～⑱）。

① 特定事業用宅地等

被相続人等の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。以下①及び③において同じです。）の用に供されていた宅地等で、次に掲げる要件のいずれかを満たす被相続人の親族が相続又は遺贈により取得したもの（次に掲げる要件を満たす親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限ります。）をいいます。

イ その親族が、相続開始時から申告期限までの間にその宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その事業を営んでいること

ロ その親族が被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続きその宅地等を自己の事業の用に供していること

② 特定居住用宅地等

被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（その宅地等が2以上ある場合には、1つの宅地等に限ります。）で、その被相続人の配偶者又は次に掲げる要件のいずれかを満たすその被相続人の親族（配偶者を除きます。）が相続又は遺贈により取得したものの（配偶者が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分又は次に掲げる要件を満たす親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限ります。）

をいいます。

イ その親族が、相続開始の直前においてその宅地等の上に存する被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物（被相続人、配偶者又は親族が居住していた部分に限ります。）に居住していた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その家屋に居住していること

ロ その親族（被相続人の居住の用に供されていた宅地等を取得した者に限ります。）が次に掲げる要件の全てを満たすこと（被相続人の配偶者又は相続開始の直前において被相続人と同居していた民法第5編第2章の規定による相続人（相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人）がいない場合に限り。）

(イ) 相続開始前3年以内に国内にあるその親族、その親族の配偶者、その親族の3親等内の親族又はその親族と一定の特別の関係がある者が有する株式の総数又は出資の総額がその株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資の総額の10分の5を超える法人等が所有する家屋（相続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を除きます。）に居住したことがないこと

(ロ) 被相続人の相続開始時にその親族が居住している家屋を相続開始前のいずれの時においても所有していたことがないこと

(ハ) 相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を有していること

ハ その親族が、被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続きその宅地等を自己の居住の用に供し

ていること

③ 特定同族会社事業用宅地等

相続開始の直前において被相続人及びその被相続人の親族その他その被相続人と一定の特別の関係がある者が有する株式の総数又は出資の総額がその株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資の総額の10分の5を超える法人の事業の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちその法人の役員であるその被相続人の親族がおり、その宅地等を取得した親族が相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、申告期限まで引き続きその法人の事業の用に供されている場合におけるその宅地等（宅地等のうちこの要件に該当する部分以外の部分があるときは、この要件に該当する部分の宅地等に限り。）をいいます。また、その親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限り。）をいいます。

④ 貸付事業用宅地等

被相続人等の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業に限り。）以下「貸付事業」といいます。）の用に供されていた宅地等で、次に掲げる要件のいずれかを満たす被相続人の親族が相続又は遺贈により取得したもの（特定同族会社事業用宅地等及び相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等（相続開始の日まで3年を超えて引き続き事業的規模で貸付事業を行っていた被相続人等の貸付事業の用に供されたものを除きます。）を除き、その親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限り。）をいいます。

イ その親族が、相続開始の時から申告期限までの間にその宅地等に係る被相続人の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その貸

付事業の用に供していること

- ロ 被相続人の親族がその被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続きその宅地等を自己の貸付事業の用に供していること

(注3) 上記の「限度面積要件」とは、次に掲げる区分に応じてそれぞれに定める要件とされています（措法69の4②）。

- ① 選択特例対象宅地等が特定事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等（以下「特定事業用等宅地等」といいます。）である場合……その選択特例対象宅地等の面積の合計が400㎡以下であること
 - ② 選択特例対象宅地等が特定居住用宅地等である場合……その選択特例対象宅地等の面積の合計が330㎡以下であること
 - ③ 選択特例対象宅地等が貸付事業用宅地等である場合……次のイ、ロ及びハの面積の合計が200㎡以下であること
- イ 特定事業用等宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計×200/400
- ロ 特定居住用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計×200/330
- ハ 貸付事業用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計

(注4) この特例の適用を受けるためには、相続税の申告書に、この特例の適用を受けようとする旨を記載し、小規模宅地等に係る計算の明細等の書類を添付することが必要とされています。

また、相続税の申告書の提出期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月）までに共同相続人又は包括受遺者によって特例の対象となる宅地等が分割されていることが必要となります（旧措法69の4④～⑦）。

2 改正の内容

(1) 改正の趣旨

この小規模宅地特例は、被相続人の有していた宅地等を相続又は遺贈により取得した相続人の事業又は生活を維持するために設けられているものです。こうした制度趣旨に合うものとするため、平成22年度改正においては、相続後に事業・居住を継続しない場合の50%減額措置を廃止するとともに、取得者の持分に応じた部分に適用対象を限定するなどの改正が行われ、また、平成30年度の改正においては、上記1（注2）②ロの特定居住用宅地等に係る特例（いわゆる「家なき子特例」）の持ち家要件の厳格化や上記1（注2）④の貸付事業用宅地等について相続開始前3年以内に貸し付けた宅地等を特例の対象外とする等の見直し（制度の適正化）が行われてきました。

令和元年度改正においては、前述のとおり、個人事業者に係る事業承継税制の創設についての議論が行われましたが、その際、この特例について次のような問題点も指摘されたところです。

- ① 相続税の申告期限後短期間で売却できる。
- ② 債務を利用した節税の余地がある。
- ③ 事業を承継する者以外の者の税負担を軽減している。

こうした指摘も踏まえ、令和元年度改正においては、平成30年度において講じた貸付事業用宅地等に係る見直しにならない、特定事業用宅地等について、節税を目的とした駆け込み的な適用など、本来の趣旨を逸脱した適用を防止するための措置が講じられました。更に、上記の問題点を解消するため、特定事業用宅地等及び貸付事業用宅地等に係るこの特例について、引き続き検討を行っていく旨が与党税制改正大綱に記載されたところです。

(参考) 平成31年度税制改正大綱（抄）自由民主党・公明党（平成30年12月14日）

第一 平成31年度税制改正の基本的考え方

2 デフレ脱却・経済再生、地方創生の推進

(2) 中堅・中小・小規模事業者の支援

① 個人事業者の事業承継に対する支援

（前略）更に、現行の事業用の小規模宅地特例について、貸付事業用の小規模宅地特例の例にならない、節税を目的とした駆け込み的な適用など、本来の趣旨を逸脱した適用を防止するための最小限の措置を講ずる。その上で、本特例については、相続後短期間での資産売却が可能であること、債務控除の併用等による節税の余地があること、事業を承継する者以外の相続人の税額に効果が及ぶことなどの課題があることを踏まえ、事業承継の支援という制度趣旨を徹底し、制度の濫用を防止する観点から、同様の課題を有する貸付事業用の小規模宅地特例とあわせて、引き続き検討を行っていく。

また、上記の見直しのほか、個人の事業用資産についての相続税の納税猶予制度の創設及び配偶者居住権の創設に伴う所要の措置も講じられています。

(2) 改正の概要

① 特定事業用宅地等の範囲の見直し

特定事業用宅地等の範囲から、相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等（その宅地等の上で事業の用に供されている次に掲げる資産（その事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、その事業の用に供されていた部分に限ります。）で、被相続人等が有していたものの相続開始の時の価額が、その宅地等の相続開始の時の価額の15%以上である場合を除きます。（注）が除外されました（措法69の4③一、措令40の2⑧）。

イ その宅地等の上に存する建物（その附属設備を含みます。）又は構築物

ロ 所得税法第2条第1項第19号に規定する減価償却資産でその宅地等の上で行われる

その事業に係る業務の用に供されていたものの（イに掲げるものを除きます。）

（注）これは、小規模宅地特例の平均的な減税効果（宅地価額の概ね15%程度と推計）を上回る程度の投資を行った事業者については特例が認められるよう配慮したものです。

ただし、被相続人が相続開始前3年以内に開始した相続又はその相続に係る遺贈により事業の用に供されていた宅地等を取得し、かつ、その取得の日以後その宅地等を引き続き事業の用に供していた場合におけるその宅地等については、被相続人が相続により取得した事業用宅地等の上で事業を営んでいた期間が3年未満の場合であっても特定事業用宅地等の範囲から除外されません（措令40の2⑨）。

なお、小規模宅地特例の適用を受けようとする宅地等が相続開始前3年以内に新たに被相続人等の事業の用に供されたものである場合には、その事業の用に供されていた上記イ及びロに掲げる資産の相続開始の時の種類、数量、価額及びその所在場所その他の明細を記載した書類でその資産の相続開始の時の価額がその宅地等の相続開始の時の価額の15%以上である事業であることを明らかにするものを相続税の申告書に添付しなければなりません（措規23の2⑧）。

② 個人の事業用資産についての納税猶予制度の創設に伴う所要の措置

上記一のとおり、個人の事業用資産についての納税猶予制度が創設されたところですが、この納税猶予制度と小規模宅地特例とは、選択制とされています。したがって、個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予制度の適用に係る贈与者から相続又は遺贈により取得（措置法第70条の6の9第1項（同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含みます。）の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合における取得を含みます。）をした特定事業用宅地等及

び個人の事業用資産についての相続税の納税猶予制度の適用に係る被相続人から相続又は遺贈により取得をした特定事業用宅地等についてはこの小規模宅地特例を適用できない旨が明記されました（措法69の4⑥）。

③ 配偶者居住権の創設に伴う所要の措置

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）により、配偶者の居住権保護のための方策として、配偶者が相続開始時に居住していた被相続人の所有建物を対象に、終身又は一定期間、配偶者にその使用又は収益を認めることを内容とする法定の権利が新設され、遺産分割における選択肢の一つとして、配偶者に配偶者居住権を取得させることができることとするほか、被相続人が遺贈等によって配偶者に配偶者居住権を取得させることができるようになりました。

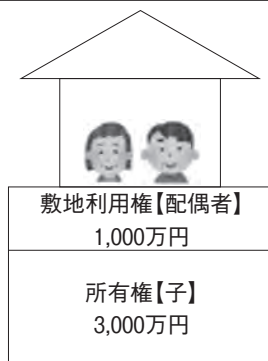
この配偶者居住権は、借家権類似の建物に

ついで権利とされていることから、配偶者居住権自体が小規模宅地特例の対象となることはありません。他方、配偶者居住権に付随するその目的となっている建物の敷地を利用する権利（敷地利用権）については、「土地の上に存する権利」に該当するので、小規模宅地特例の対象となります。なお、小規模宅地特例を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする宅地等が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宅地等又は配偶者居住権に基づく敷地利用権の全部又は一部である場合には、その宅地等の面積は、その面積に、それぞれその敷地の用に供される宅地等の価額又はその敷地利用権の価額がこれらの価額の合計額のうちに占める割合を乗じて得た面積であるものとみなして計算をし、限度面積要件を判定します（措令40の2⑥）。

配偶者居住権が設定されている場合における小規模宅地等の面積調整

【例】

- 土地：更地の相続税評価額 4,000万円 面積 200㎡
- 子が土地・建物を相続
- 建物に配偶者と子が居住



面積調整

$$200\text{㎡} \times 1,000\text{万円} / 4,000\text{万円} = 50\text{㎡}$$

$$+$$

$$200\text{㎡} \times 3,000\text{万円} / 4,000\text{万円} = 150\text{㎡}$$

$200\text{㎡} < 330\text{㎡}$
⇒居住用の限度面積を満たす

3 適用関係

上記2(2)①②の改正は、平成31年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用され、同日前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従前どお

りです。ただし、上記2(2)①の改正について、同日前から事業の用に供されている宅地等については、適用されません（改正法附則79①②）。

上記2(2)③の改正は、令和2年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用されます（改正措令附則1五イ）。

三 直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 概要

平成25年4月1日から平成31年3月31日までの間に、個人（教育資金管理契約を締結する日において30歳未満の者に限ります。）が、その直系尊属と受託者との間の教育資金管理契約に基づき信託の受益権（以下「信託受益権」といいます。）を取得した場合、その直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭を教育資金管理契約に基づき銀行等の営業所、事務所その他これらに準ずるもので日本国内にあるもの（以下「営業所等」といいます。）において預金若しくは貯金として預入をした場合又は教育資金管理契約に基づきその直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭若しくは公社債投資信託のうち一定のもの（以下「金銭等」といいます。）で金融商品取引業者の営業所等において有価証券を購入した場合には、その信託受益権、金銭又は金銭等の価額のうち1,500万円までの金額（既にこの特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額がある場合には、その算入しなかった金額を控除した残額）に相当する部分の価額については、贈与税の課税価格に算入しないこととされています（旧措法70の2の2①）。

（注） この特例の適用を受けるためには金融機関と税制上の要件を満たす一定の契約（以下「教育資金管理契約」といいます。）を締結する必要があります。

(2) 教育資金の範囲

この特例は、受贈者の将来の教育に要する費用を一括贈与により確保するための制度であることから、資金の用途は教育に関する一定の範囲に限定されており、具体的には支払先により次の2つに大別されます（旧措法70の2の2②一）。

① 学校等の設置者に対して直接支払われる金銭

イ 学校等の範囲

(イ) 学校教育法第1条に規定する学校（幼稚園、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学（大学院）及び高等専門学校）、同法第124条に規定する専修学校、同法第134条第1項に規定する各種学校

(ロ) 児童福祉法に規定する保育所、障害児通所支援事業（児童福祉法第6条の2の2第2項に規定する児童発達支援を行う事業に限ります。）が行われる施設、家庭的保育事業、小規模保育事業、居宅訪問型保育事業又は事業所内保育事業が行われる施設、一定の認可外保育施設

(ハ) 認定こども園

(ニ) 学校教育法第1条に規定する学校若しくは同法第124条に規定する専修学校に相当する外国の教育施設又はこれらに準ずる外国の教育施設で文部科学大臣が財務大臣と協議して定めた一定の施設、水産大学校等の他の法律で定められている

教育施設で一定のもの、職業能力開発に関する一定の施設

ロ 支払われる金銭の範囲

上記イの学校等の設置者に対して直接支払われる金銭で次のものをいいます。

(イ) 入学金、授業料、入園料及び保育料並びに施設設備費

(ロ) 入学又は入園のための試験に係る検定料

(ハ) 在学証明、成績証明その他学生、生徒、児童、幼児又は乳児（以下「学生等」といいます。）の記録に係る証明に係る手数料及びこれに類する手数料

(ニ) 学用品の購入費、修学旅行費又は学校給食費その他学校等における教育に伴って必要な費用に充てるための金銭

② 学校等以外の者に直接支払われる金銭

上記①の学校等以外の者に直接支払われる次に掲げる金銭であって、教育のために支払われるもの（国外において支払われるものを含みます。）として社会通念上相当と認められるものが対象とされています。

イ 教育に関する役務の提供の対価

ロ 施設の使用料

ハ スポーツ又は文化芸術に関する活動その他教養の向上のための活動に係る指導への対価として支払われる金銭

ニ イの役務の提供又はハの指導において使用する物品の購入に要する金銭であって、その役務の提供又は指導を行う者に直接支払われるもの

ホ 学用品の購入費、修学旅行費又は学校給食費その他学校等における教育に伴って必要な費用に充てるための金銭であって、学生等の全部又は大部分が支払うべきものとその学校等が認めたもの

ヘ 通学定期券代

ト 留学渡航費（1回の就学につき1往復に要するものに限ります。）又は学校等への就学に伴う転居に要する交通費であって公

共交通機関に支払われるもの（1回の就学につき1往復に要するものに限ります。）

(3) 終了事由及び終了時の課税関係

① 教育資金管理契約の終了事由

教育資金管理契約は、次に掲げる事由により終了することとされており、その終了の日はそれぞれに定める日のいずれか早い日とされています（旧措法70の2の2⑩）。

イ 受贈者が30歳に達したこと その受贈者が30歳に達した日

ロ 受贈者が死亡したこと その受贈者が死亡した日

ハ 教育資金管理契約に係る信託財産の価額が零となった場合、教育資金管理契約に係る預金若しくは貯金の額が零となった場合又は教育資金管理契約に基づき保管されている有価証券の価額が零となった場合において、受贈者と取扱金融機関との間でこれらの教育資金管理契約を終了させる合意があったこと その教育資金管理契約が合意に基づき終了する日

② 終了時に贈与税が課税される場合

上記①イ又はハに該当したことにより教育資金管理契約が終了した場合において、その教育資金管理契約に係る非課税拠出額から教育資金支出額を控除した残額があるときは、その残額については、これらの事由が生じた日の属する年の贈与税の課税価格に算入されます（旧措法70の2の2⑪）。

(注) 上記の教育資金支出額は、学校等以外の者に支払われる教育資金については、500万円を限度とします。

③ 終了時に贈与税が課税されない場合

受贈者が死亡したことにより教育資金管理契約が終了した場合には、その教育資金管理契約に係る非課税拠出額から教育資金支出額を控除した残額については、贈与税の課税価格に算入しないこととされています（旧措法70の2の2⑫）。

2 改正の内容

(1) 改正の趣旨

本特例は、平成25年度改正において高齢者世代の保有する家計資産を若年世代に移転させる経済活性化策の一環として、子育て世帯の教育資金を確保することにより消費を拡大させ、経済活性化を図ることを目的として創設されたものです。

令和元年度改正においては、導入当初と比べて本特例に係る新規契約数が大幅に減少していること（注1）や、平成27年度改正における適用期限の延長時においても、本措置が格差の固定化につながらないよう、機会の平等の確保に留意した見直しが必要との指摘（注2）があったことなどを踏まえ、以下の所要の見直しが行われた上で、適用期限が令和3年3月31日まで2年延長されました。

（注1） 新規契約数：H25年度 約6.7万件→H29年度 約1.5万件

（注2） 平成27年度税制改正大綱 自由民主党・公明党（平成26年12月30日）

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

目下はデフレ脱却・経済再生に向けて税制を含めあらゆる政策資源を集中投入すべき状況にある。他方、税制は社会のあり方に密接に関連するものであり、今後とも、格差の固定化につながらないよう機会の平等や世代間・世代内の公平の実現、簡素な制度の構築といった考え方の下、不断の見直しを行わなければならない。

(2) 改正の概要

① 受贈者の所得要件の設定

信託受益権等を取得した日の属する年の前年の合計所得金額が1,000万円を超える場合には、本特例は適用できなくなりました。なお、この要件の適否は、信託受益権等を取得する時期において判定することとされています。したがって、合計所得金額が1,000万円

を超えた年があった場合であっても、これが1,000万円以下となった年の翌年に信託受益権等を取得すれば贈与税は非課税となります。また、これは財産の取得に係る要件であってすでに取得した信託受益権等を教育資金として支出することについての制限はありません（措法70の2の2①④）。

② 受贈者の年齢が23歳以上となった場合の用途の制限

23歳以上の者の教育資金の用途について、就業やキャリアアップにつながる等の観点から、以下の学校教育・一定の教育訓練に限定されました（令和元年文部科学省告示第15号）。

イ 学校等に支払われる費用

ロ 学校等に関連する費用（注1）

ハ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練（注2）を受講するための費用

（注1） 通学定期券代、留学渡航費等

（注2） 教育訓練については、職業能力向上に資することが制度的に担保されているものに限定するために、雇用保険の給付制度である教育訓練給付金の支給対象となるものとされました。これには、医療・社会福祉関係、技術・製造関係、情報通信関係、事務関係など、各種の職業資格の取得講座などが指定されています。指定講座数は、平成31年4月現在で、専門実践教育訓練2,407講座、一般教育訓練11,299講座です。

③ 贈与者死亡時における残額の相続財産への加算

贈与者の相続開始前3年以内に行われた贈与について、一定の場合を除き、相続開始時における一定の残高が相続財産に加算されることになりました（措法70の2の2⑩⑪）。

（注） 上記の「一定の場合」とは、受贈者が以下の場合に該当する場合をいいます。

(イ) 23歳未満である場合

(ロ) 学校等に在学している場合

(ハ) 教育訓練給付金の支給対象となる教育

訓練を受講している場合

なお、具体的な取扱いは、次のとおりです。

イ 取扱金融機関への届出義務

金融機関は贈与者が死亡した事実を把握できないため、受贈者は、贈与者が死亡した事実を知った場合には、速やかに、その贈与者が死亡した旨を取扱金融機関の営業所等に届け出なければならないこととされています。

上記③(注)ロ又はハの場合に該当する場合には、その旨を証する書類が必要となります。

ロ みなし相続又は遺贈

贈与者に係る受贈者については、贈与者が死亡した日における非課税拠出額から教育資金支出額（訂正があった場合には、その訂正後のものとし、学校等以外に支払う資金については、500万円を限度とします。以下同じです。）を控除した残額（以下「管理残額」といいます。）をその贈与者から相続（受贈者が贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得したものとみなして、相続税法その他相続税に関する法令の規定が適用され、相続税の課税対象に含まれることとなります。

(注) 上記の「管理残額」は、非課税拠出額と教育資金支出額として記録された金額の計算上の差額であり、実際の口座残高とは必ずしも一致しません。

この場合、贈与者が死亡した日における教育資金支出額には、同日以前に支払

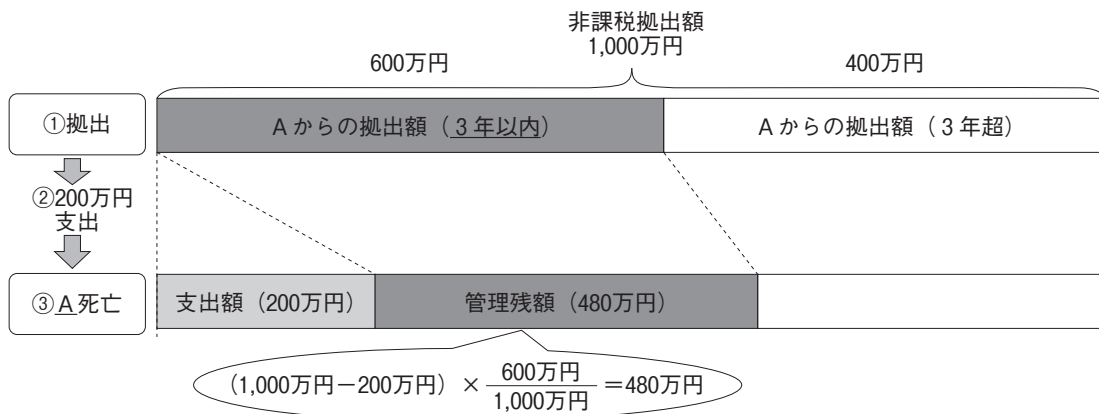
われた教育資金で同日においてまだ取扱金融機関の営業所等による確認及び記録がされていないものを含みますので、受贈者は取扱金融機関の営業所等に未提出の領収書等を提出する必要があります（措令40の4の3⑱）。

(備考) 上記の管理残額は、贈与者が死亡した日における教育資金管理契約に係る非課税拠出額から同日におけるその教育資金管理契約に係る教育資金支出額（同日前に上記ロにより相続又は遺贈により取得したものとみなされた金額がある場合には、そのみなされた金額を含みます。）を控除した残額に、その贈与者から取得をした信託受益権等（その贈与者の死亡前3年以内に取得をしたものに限り、そのうちこの特例を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額がその非課税拠出額（同日前に死亡した他の贈与者がある場合において、その死亡につき上記ロの適用があったときは、その非課税拠出額から当該他の贈与者から取得をした信託受益権等（当該他の贈与者の死亡前3年以内に取得をしたものに限り、そのうちこの特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額を控除した残額）のうち占める割合を乗じて算出した金額となります（措令40の4の3⑳）。

贈与者死亡時の「管理残額」の計算

管理残額…（贈与者の死亡日における非課税抛出現額－教育資金支出額^{※1}）× $\frac{\text{当該贈与者からの抛出現額のうち3年以内に取得したもの}}{\text{非課税抛出現額^{※2}}}$

※1 当該贈与者の死亡日の前に死亡した他の贈与者がいる場合には、その際に課税された管理残額を含む。
 ※2 当該贈与者の死亡日の前に死亡した他の贈与者がいる場合で、その死亡に際して管理残額に課税されたときは、当該他の贈与者に係る抛出現額のうちその死亡前3年以内に取得したものを控除する。



ハ 管理残額等の記録

取扱金融機関の営業所等は、上記口により相続により取得したものとみなされた管理残額及び贈与者が死亡した日を記録しなければならないこととされています。

ニ 2割加算の適用除外

上記口により管理残額を相続又は遺贈により取得したものとみなされる場合には、その管理残額に対応する相続税額については相続税法第18条の規定による相続税額の2割加算の対象から除外されます。

この場合、管理残額以外にも遺贈により財産を取得する場合があることから、按分計算が行われます。具体的には、贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した受贈者に係る相続税額に、その受贈者の相続税の課税価格のうち管理残額の占める割合（その割合が1を超える場合には、1となります。）を乗じて計算した金額とされます（措令40の4の3㉑）。

ホ 相続開始前3年以内加算の適用関係

相続又は遺贈により財産を取得した者が

相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産がある場合には、その財産の価額を相続税の課税価格に加算することとされています（相法19）。

上記口により贈与者から相続又は遺贈により管理残額を取得したものとみなされる場合もこの対象となりますが、管理残額以外の財産を取得しなかった受贈者については、相続開始前3年以内に贈与者からの贈与により管理残額以外の財産を取得していたとしても、その贈与財産については、相続税の課税価格に加算しないこととされています（措法70の2の2⑩五）。

④ 教育資金管理契約の終了事由の見直し

改正前の本特例は、原則として、受贈者の年齢が30歳に達する日において教育資金管理契約は終了することとされていましたが、今般の改正においては、30歳到達時に現に、

- イ 学校等に在学している場合
- ロ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合

のいずれかに該当する場合には、本特例を継

続して利用できることになりました。その後、上記イ又はロの事由が1日もなかった年の12月31日又はその受贈者が40歳に達する日のいずれか早い日に、本特例の適用が終了することとされ、30歳以上の者の大学院への就学等に対しても一定の配慮がなされました（措法70の2の2⑫）。

なお、受贈者が30歳に達した日以後に本特例を継続するためには、30歳に達した日の属する月の翌月末日までに、その受贈者が30歳に達した日において学校等に在学していた旨又は教育訓練を受けていた旨を記載した届出書に、これらの事由に該当することを明らかにする書類を添付して届け出なければなりません（措令40の4の3⑫）。

また、30歳に達した日の属する年の翌年以後は、その年の12月31日までに、その年中のいずれかの日において受贈者が学校等に在学していた旨又は教育訓練を受けていた旨を記載した届出書に、これらの事由に該当することを明らかにする書類を添付して届け出なけ

ればなりません（措令40の4の3⑬）。

3 適用関係

(1) 上記2(2)①③の改正は、平成31年4月1日以後に取得する信託受益権等に係る贈与税について適用され、同日前に取得した信託受益権等に係る贈与税については、従前どおりです（改正法附則79③）。したがって、同日以後に贈与者が死亡した場合であっても、同日以後に取得した信託受益権等がないときは、上記2(2)③イやロの適用はありません。

なお、上記2(2)③の改正について、平成31年4月1日前に贈与者から取得した信託受益権等については、管理残額の計算上贈与者の相続開始前3年以内に取得したものには含まれません（改正措令附則38②）。

(2) 上記2(2)②の改正は令和元年7月1日以後の教育資金の支出について、④の改正は同日以後30歳に達する受贈者について適用されます（令和元年文部科学省告示第15号、改正法附則1三ホ）。

四 直系尊属から結婚・子育て資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の改正

1 改正前の制度の概要

平成27年4月1日から平成31年3月31日までの間に、個人（結婚・子育て資金管理契約を締結する日において20歳以上50歳未満の者に限ります。）が、その直系尊属と受託者との間の結婚・子育て資金管理契約に基づき信託の受益権（以下「信託受益権」といいます。）を取得した場合、その直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭を結婚・子育て資金管理契約に基づき銀行等の営業所、事務所その他これらに準ずるもので日本国内にあるもの（以下「営業所等」といいます。）において預金若しくは貯金として預入をした場合又は結婚・子育て資金管理契約に基づきその直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭若

しくは公社債投資信託のうち一定のもの（以下「金銭等」といいます。）で金融商品取引業者の営業所等において有価証券を購入した場合には、その信託受益権、金銭又は金銭等の価額のうち1,000万円までの金額（既に本特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額がある場合には、その算入しなかった金額を控除した残額）に相当する部分の価額については、贈与税の課税価格に算入しないこととされています（旧措法70の2の3①）。

2 改正の内容

本特例は、祖父母や両親の資産を早期に若年世代に移転させることにより経済活性化に資することを目的に、平成27年度改正で導入されたもので

す。

他方、本特例の適用状況を見ると、導入当初から前述の教育資金の特例と比べても適用件数が少なく、また、新規契約数も大幅に減少していること（注）や、導入当初から、本措置が格差の固定化につながらないように、機会の平等の確保に留意した見直しが必要との指摘があったことなどを踏まえ、教育資金の特例と同様に、贈与の日の属する年の前年の受贈者の合計所得金額が1,000万円を超える場合には本特例を適用できないこととする見直しが行われた上、適用期限が令和3年3

月31日まで2年延長されました（措法70の2の3①④）。

（注） 新規契約数：H27年度約4,500件→H29年度約200件

3 適用関係

上記2の改正は、平成31年4月1日以後に取得する信託受益権等について適用され、同日前に取得した信託受益権等については、従前どおりとされています（改正法附則79⑤）。

五 農地等に係る納税猶予制度等の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予及び免除等

農業を営む個人で一定の者（以下「贈与者」といいます。）が、その農業の用に供している農地（特定市街化区域農地等に該当するもの及び利用意向調査（農地法に規定する利用意向調査をいいます。）に係るものうち一定のものを除きます。）の全部及びその用に供している採草放牧地（特定市街化区域農地等に該当するものを除きます。）のうち一定部分並びに準農地のうち一定部分をその贈与者の推定相続人のうちの1人の者に贈与した場合（その贈与者が既に本特例の適用に係る贈与をしている場合を除きます。）には、その農地及び採草放牧地並びに準農地（以下「農地等」といいます。）の贈与を受けた者（以下「受贈者」といいます。）のその贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出により納付すべき贈与税の額のうち、その農地等の価額に対応する部分の金額として計算した金額（以下「納税猶予分の贈与税額」といいます。）に相当する贈与税については、その年分の贈与税の申告書の提出期限までに納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供した場合に限り、その贈与者の死亡の日まで、その納

税が猶予されます。ただし、その受贈者が、同日前において次の①から③までのいずれかに該当することとなった場合にはこれらに定める日から2か月を経過する日まで、その贈与者の死亡の日前において次の④に該当することとなった場合には④に定める日まで、それぞれその納税が猶予されます（措法70の4①）。

① 贈与により取得した本特例の適用を受ける農地等を譲渡等した場合において、その農地等の面積が、本特例の適用を受ける農地等の面積の20%を超えるとき……その事実が生じた日

（注） 農用地域として定められている区域内にある農地等について、農業経営基盤強化促進法に規定する農地売買等事業のために譲渡をした場合、農地利用集積円滑化事業のために譲渡をした場合又は農用地利用集積計画の定めるところにより譲渡をした場合（これらの譲渡をした受贈者の次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定める要件を満たす場合に限ります。）等には、これらの譲渡をした農地等の面積は、上記の20%のカウントには含めません（旧措令40の6⑪）。
イ これらの譲渡をした日において65歳以上である受贈者 贈与税の申告書の提出期限からこれらの譲渡をした日までの期

間（ロにおいて「適用期間」といいます。）が10年以上であること

ロ イに掲げる受贈者以外の受贈者 適用期間が20年以上であること

- ② 贈与により取得した農地等に係る農業経営を廃止した場合……その廃止の日
- ③ 贈与者の推定相続人に該当しないこととなった場合……その該当しないこととなった日
- ④ 受贈者が本特例の適用を受けることをやめようとする場合において、届出書を納税地の所轄税務署長に提出したとき……その届出書の提出があった日

(2) 農地等を買換えた場合の特例

農地等を譲渡した場合において、譲渡があった日から1年以内に譲渡の対価の額の全部又は一部をもって農地又は採草放牧地を取得する見込みであることにつき、納税地の所轄税務署長の承認を受けたときにおける本特例の適用については、次のとおりとなります（措法70の4⑮）。

- ① 承認に係る譲渡は、なかったものとみなされます。
- ② 譲渡等があった日から1年を経過する日において、その譲渡等の対価の額の全部又は一部が農地又は採草放牧地の取得に充てられていない場合には、その譲渡等に係る農地等のうちその充てられていないものに対応する部分は、同日において譲渡等をされたものとみなされます。
- ③ 譲渡等があった日から1年を経過する日までにその譲渡等の対価の額の全部又は一部が農地又は採草放牧地の取得に充てられた場合には、その取得に係る農地又は採草放牧地は、本特例の適用を受ける農地等とみなされます。

(3) 営農困難時貸付けの特例

上記(1)の適用を受ける受贈者が、障害、疾病その他の事由によりその適用を受ける農地等について受贈者の農業の用に供することが困難な状態となった場合（注）において、その農地等

について賃借権等の設定に基づく貸付け（以下「営農困難時貸付け」といいます。）を行ったときは、営農困難時貸付けを行った日から2か月以内に、営農困難時貸付けを行っている旨の届出書を納税地の所轄税務署長に提出したときに限り、本特例の適用については、その営農困難時貸付けを行った農地等に係る権利設定はなかったものと、農業経営は廃止していないものとみなされます（措法70の4⑳）。

（注） 営農困難時貸付けの特例は、次の(4)の特定貸付けの特例の適用を受けられない場合に限りませんが、具体的には以下の場合となります（旧措令40の6㉔）。

- ① 営農困難時貸付けの適用を受けようとする農地等が次に掲げる地域又は区域のいずれにも存しない場合
 - イ 農地中間管理事業を行う農地中間管理機構が存する場合における都道府県の区域（農業振興地域の区域内に限ります。）
 - ロ 農地利用集積円滑化事業を行う者が農業経営基盤強化促進法の承認を受けた農地利用集積円滑化事業規程に定められているその事業の実施地域
 - ハ 利用権設定等促進事業を行っている市町村の区域（市街化区域を除きます。）
- ② 受贈者が下記(4)（注）の要件を満たさない場合
- ③ 受贈者が下記(4)の貸付けの申込みを行った日後1年を経過する日までにその貸付けを行うことができなかった場合（その日まで引き続き貸付けの申込みを行っている場合に限り。）

(4) 贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例

猶予適用者が、贈与者の死亡の日前に上記(1)の適用を受ける農地等のうち農地又は採草放牧地の全部又は一部について次に掲げる貸付け（以下「特定貸付け」といいます。）を行い、その特定貸付けを行った日から2か月以内に、特

定貸付けを行っている旨その他の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その猶予適用者に係る上記(1)の適用については、その特定貸付けを行った農地又は採草放牧地の全部又は一部に係る賃借権等の設定はなかったものと、農業経営は廃止していないものとみされます（旧措法70の4の2）。

- ① 賃借権等の設定による貸付けであって農地中間管理事業のために行われるもの
- ② 賃借権等の設定による貸付けであって農地利用集積円滑化事業のために行われるもの
- ③ 賃借権等の設定による貸付けであって農地利用集積計画の定めるところにより行われるもの

(注) 上記の「猶予適用者」とは、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める受贈者をいいます。

イ 上記①の貸付けが行われた場合 上記(1)の適用を受ける受贈者

ロ 上記②又は③の貸付けが行われた場合 上記(1)の適用を受ける受贈者の次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定める要件を満たすもの

(イ) 上記②又は③の貸付けが行われた日において65歳以上である受贈者 上記(1)の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限からその貸付けが行われた日までの期間（ロにおいて「適用期間」といいます。）が10年以上であること

(ロ) (イ)に掲げる受贈者以外の受贈者 適用期間が20年以上であること

(5) 農地等を相続した場合の相続税の納税猶予及び免除等

相続税についても上記(1)から(4)までに準じて同様の制度が講じられています（旧措法70の6、70の6の2）。

2 改正の内容

(1) 見直しの背景

① 農地中間管理事業の見直しに伴う措置

農地中間管理機構が平成26年に事業を開始して以降、担い手の利用面積は再び上昇していますが、一層事業を加速化すること、更に、今後は新たに地域の話合いから始めて気運を高めていく地域、担い手が不足する地域について農地の集積・集約化を進めるため、関係者が一体となって推進する体制を構築することが必要となっています。こうした状況を踏まえ、農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律案が第198回国会に提出され、令和元年5月24日に法律第12号として公布されています。農地等に係る納税猶予制度等に関する事項としては、農地利用集積円滑化事業について、次の措置が講じられた上で、農地中間管理事業に統合一体化されました。

イ 機構が配分計画案の作成等を求められる者として農用地の利用の促進を行う者で市町村が指定するものを追加し、実績のある旧円滑化団体が配分計画の案を作成できるようにする。

ロ 機構の事業実施区域を、農用地区域から旧円滑化事業と同様に「市街化区域以外の区域」に拡大する。

ハ 機構が旧円滑化団体の契約関係を簡易な手続で承継できるようにする。

② 帰還困難区域等において農地等を買換えた場合の特例措置

東日本大震災及び東京電力福島第一原子力発電所の事故の発生から7年が経過し、現在も帰還困難区域を抱える市町村では、周辺の市町村よりも復旧・復興事業の進捗が大幅に遅れています。

このような中、双葉町他5町村では、帰還困難区域のうち5年を目途に避難指示を解除し、帰還者等の居住を可能とすることを目指

す区域を定め、同区域内における土地利用計画等を策定し、復旧・復興事業に段階的に取り組んでいるところです。

しかしながら、復興拠点等の整備等に当たっては、贈与税等の納税猶予の適用を受けている農地等を事業用地として、県、市町村、民間事業者等へ売却せざる得ない事態も想定されますが、未だ避難指示が続く中で、代替農地の確保の見通しも立ち難い状況です。農地等に係る納税猶予制度には買換特例が措置されていますが、代替農地の取得期限は譲渡から1年以内とされているところであり、買換特例を適用することも困難な状況です。こうした状況を踏まえ、農地等を売却しても猶予税額の納付といった事態に陥らないようにするために、代替農地の取得期限を延長することとされました。

(2) 改正の概要

① 農地中間管理事業の見直しに伴う措置

農地利用集積円滑化事業の農地中間管理事業への統合に伴い、上記1の法令の規定上、農地利用集積円滑化事業に関する部分が削られました（措法70の4の2①②、70の6の2①、措令40の6⑩⑤⑥、40の6の2⑪、40の7⑩⑤⑥⑥、40の7の2⑥）。

② 帰還困難区域等において農地等を買換えた場合の特例措置

上記1(1)の適用を受ける受贈者が、農地等（一定の市町村内の区域で福島復興再生特別措置法に規定する避難解除区域又は現に避難指示（住民に対し避難のための立退きを求める指示を行うことの指示又は居住及び事業活動の制限を求める指示を行うことの指示に限ります。）の対象となっている区域（以下「特例対象区域」といいます。）内に所在するものに限ります。）を特例対象事業の用に供するために譲渡をした場合において、その特例対象区域内に所在する農地又は採草放牧地を取得する見込みであるときにおける上記1

(2)の代替農地の取得期限については、譲渡をした農地等が所在する市町村内の区域で福島復興再生特別措置法に規定する避難指示の対象となった区域に係る避難指示の全てが解除された日から5年以内とされました（震災税特法38の2の2）。

(注1) 一定の市町村とは、福島県南相馬市、双葉郡富岡町、大熊町、双葉町、浪江町及び葛尾村並びに相馬郡飯館村とされています（震災税特令29の2の2①）。

(注2) 特例対象事業とは、次に掲げる事業をいいます（震災税特法38の2の2①、震災税特令29の2の2②）。

- イ 福島復興再生特別措置法に規定する特定復興再生拠点区域復興再生計画に記載された事業
- ロ 東日本大震災復興特別区域法に規定する復興整備計画に記載された事業
- ハ 福島復興再生特別措置法に規定する帰還環境整備交付金の交付を受けて行われる事業
- ニ 福島原子力災害復興交付金を原資として福島県が設けた基金から費用の助成を受けて行われる事業

なお、この特例の適用に係る税務署長の承認を受けようとする受贈者が申請書を提出する場合には、その申請書に譲渡をした農地等が所在する市町村の長（その農地等を上記（注2）ハ又はニの事業の用に供するために譲渡をした場合には、市町村の長又は福島県知事）の書類でその農地等が特例対象区域内に所在すること及びその農地等を特例対象事業の用に供するために譲渡をしたことを証するもの（その譲渡に係る農地等の明細及びその譲渡をした年月日を記載したものに限ります。）を添付しなければなりません（震災税特規14の2の2①③）。

相続税についても同様の措置が講じられています。

3 適用関係

上記2(2)①の改正は、農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律（令和元年法律第12号）附則第1条第2号に掲げる規定の施行の日（公布日から1年3か月以内）から施行されます。

なお、同日において農地利用集積円滑化事業のために賃借権等の設定がされている農地等につい

ての上記1(3)(4)の適用については、従前どおりとされています（改正法附則79⑨⑩、改正措令附則38⑥⑧）。また、同日前に農地利用集積円滑化事業のために農地等を譲渡した場合におけるその農地等に係る贈与税等についても、従前どおりとされています（改正措令附則38⑤⑦）。

上記2(2)②の改正は、平成31年4月1日以後に農地等を譲渡する場合について適用されます（改正法附則99）。

六 非上場株式等に係る納税猶予制度の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除

① 概要

経営承継受贈者が、認定贈与承継会社の代表権（制限が加えられた代表権を除きます。以下同じです。）を有していた一定の個人（以下「贈与者」といいます。）からその認定贈与承継会社の非上場株式等を贈与（経営贈与承継期間内に贈与税の申告書（期限内申告書）に限り、以下同じです。）の提出期限が到来する贈与であって、次のイ又はロの場合の区分に応じそれぞれに掲げる贈与に限り、その非上場株式等のうち対象受贈非上場株式等（発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2に達するまでの部分に限り、以下同じです。）に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税については、贈与税の申告書の提出期限までに一定の担保を提供した場合に限り、その贈与者（対象受贈非上場株式等が経営承継受贈者である贈与者からの免除対象贈与（受贈者がその対象受贈非上場株式等について贈与税の納税猶予の適用を受ける場合における贈与をいいます。）により取得したものである場合におけるその対象受贈非上場株式等に係る贈与税については、免除対象贈与をした最初の経営承

継受贈者にその対象受贈非上場株式等の贈与をした者）の死亡の日まで納税が猶予されず（旧措法70の7①）。

イ $A \leq B$ の場合…… A 以上の数又は金額に相当する非上場株式等の贈与

ロ $A > B$ の場合…… B の全ての贈与

$$A : \left(\begin{array}{l} \text{贈与の直前にお} \\ \text{ける認定贈与承} \\ \text{継会社の議決権} \\ \text{に制限のない発} \\ \text{行済株式又は出} \\ \text{資の総数又は総} \\ \text{額} \end{array} \right) \times \frac{2}{3} - \left(\begin{array}{l} \text{贈与の直前にお} \\ \text{いて経営承継受} \\ \text{贈者が有してい} \\ \text{たその認定贈与} \\ \text{承継会社の非上} \\ \text{場株式等の数又} \\ \text{は金額} \end{array} \right)$$

B : 贈与の直前において贈与者が有していた認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

② 猶予期限の確定

イ 経営贈与承継期間内に納税猶予期限が確定する場合

経営贈与承継期間（贈与税の申告書等の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までの期間をいいます。以下同じです。）内に、この特例の適用を受ける経営承継受贈者又は対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社について、次に掲げる場合等に該当することとなったときは、それぞれ次に定める日から2か月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（旧措法70の7③、旧措令40の8⑳～㉓）。

(イ) 経営承継受贈者が認定贈与承継会社の

代表権を有しないこととなった場合（一定のやむを得ない理由がある場合を除きます。）……その有しないこととなった日

- (ロ) 各第1種贈与基準日の認定贈与承継会社の常時使用従業員の数の合計を経営贈与承継期間内に存する第1種贈与基準日の数で除した数が、特例対象贈与の時に於ける常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数（その数に1未満の端数があるときは、その端数を切り捨てた数）を下回る数となった場合……経営贈与承継期間の末日

(注) 「第1種贈与基準日」とは、経営贈与承継期間のいずれかの日で、贈与税の申告書の提出期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日をいいます。

- (ハ) 経営承継受贈者及びその経営承継受贈者の同族関係者等の有する議決権の数

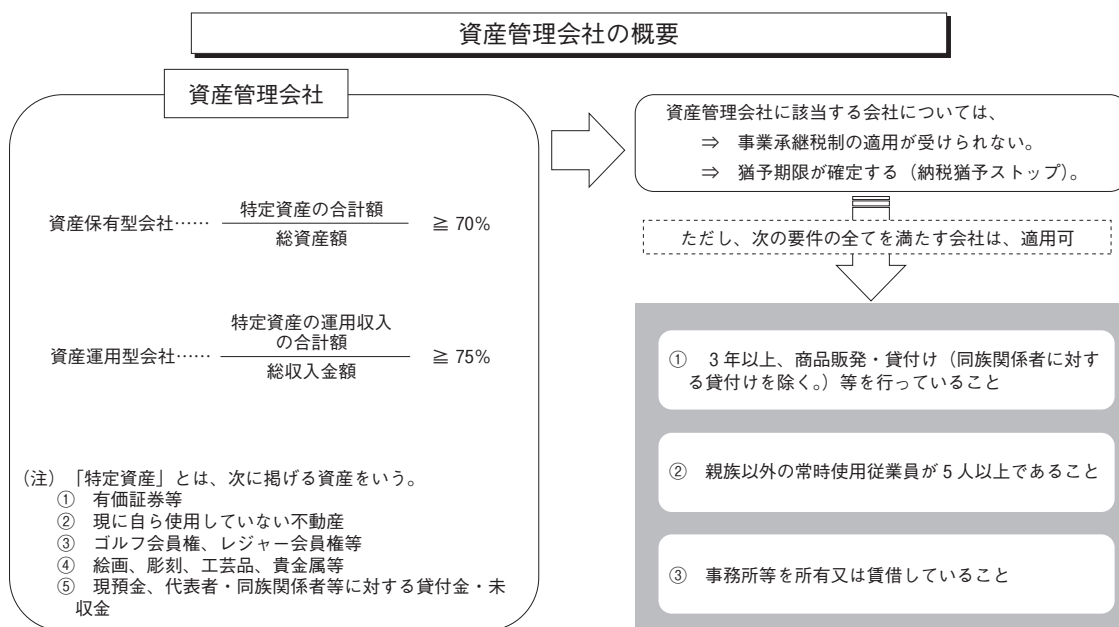
（その認定贈与承継会社に係るものに限ります。）の合計が、その認定贈与承継会社に係る総株主等議決権数の100分の50以下となった一定の場合……100分の50以下となった日

- (ニ) 経営承継受贈者の同族関係者のうちいずれかの者が、その経営承継受贈者が有する認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数を超える数の議決権を有することとなった場合……その有することとなった日

- (ホ) 経営承継受贈者が対象受贈非上場株式等の譲渡等（譲渡又は贈与をいいます。）をした場合……その譲渡等をした日

- (ヘ) 認定贈与承継会社が資産管理会社（事業実態がないものに限ります。）に該当することとなった場合……その該当することとなった日

(参考)



- (ト) 認定贈与承継会社の総収入金額が零となった場合……その事業年度終了の日
- (チ) 認定贈与承継会社が減資した場合……その効力が生じた日
- (リ) 経営承継受贈者が本特例の適用をやめる旨の届出をした場合……その届出書を提出した日

ロ 経営贈与承継期間後に納税猶予期限が確定する場合

経営贈与承継期間の末日の翌日から猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの間において、経営承継受贈者又は対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社について、上記イ(ホ)～(リ)に該当した場合等には、猶予中贈与税額に相当する贈与税については、その該当した日等から2か月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（旧措法70の7⑤、旧措令40の8⑳～㉓）。

③ 猶予税額の免除

この特例の適用を受ける経営承継受贈者又はその経営承継受贈者に係る贈与者が次のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、それぞれに定める贈与税が免除されます。この際、その経営承継受贈者又はその経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含みます。）は、その該当することとなった日（ハの場合には、その贈与に係る贈与税の申告書を提出した日）から6か月（ロの場合には、10か月）を経過する日までに一定の事項（認定贈与承継会社の名称・本店所在地、特定資産の額・明細等）を記載した免除届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（旧措法70の7⑬、旧措令40の8㉖～㉙）。

イ その贈与者の死亡の時以前にその経営承継受贈者が死亡した場合……猶予中贈与税額に相当する贈与税

ロ その贈与者が死亡した場合……猶予中贈与税額のうちその贈与者が贈与をした対象

受贈非上場株式等に対応する部分の金額に相当する贈与税

ハ 経営贈与承継期間の末日の翌日以後に、経営承継受贈者が対象受贈非上場株式等について免除対象贈与をした場合……猶予中贈与税額のうちその対象受贈非上場株式等でこの特例の適用に係るものに対応する部分の金額に相当する贈与税

④ 納税猶予期間中の継続届出書の提出義務

この特例の適用を受ける経営承継受贈者は、贈与税の申告書の提出期限の翌日から猶予中贈与税額の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に経営贈与報告基準日が存する場合には、届出期限までに、引き続いてこの特例の適用を受けたい旨及び認定贈与承継会社の経営に関する事項（認定贈与承継会社の名称・本店所在地、特定資産の額・明細等）を記載した届出書（以下「継続届出書」といいます。）に一定の書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出することとされています（旧措法70の7⑨、旧措令40の8㉚、旧措規23の9㉛～㉝）。

(2) 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除

経営承継相続人等が、認定承継会社の代表権を有していた一定の個人（以下「被相続人」といいます。）から相続又は遺贈によりその認定承継会社の非上場株式等（「非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例」（措法70の7の3①）によりその被相続人から取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等に係る認定承継会社の株式等を除きます。）の取得をした場合には、その非上場株式等のうち対象非上場株式等（発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2に達するまでの部分に限ります。）に係る課税価格の80%に対応する相続税額に相当する相続税については、相続税の申告書の提出期限までに一定の担保を提供した場合に限り、その経営承継相続人等の死亡の日

までその納税が猶予されます（旧措法70の7の2①）。

納税の猶予の期限の確定、猶予税額の免除その他制度の詳細については、上記(1)と同様です。

(3) 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例

特例経営承継受贈者が、特例認定贈与承継会社の非上場株式等を有していた者（その特例認定贈与承継会社の非上場株式等について既に本特例の適用に係る贈与をしているものを除きます。以下「特例贈与者」といいます。）からその特例認定贈与承継会社の非上場株式等を贈与（平成30年1月1日から令和9年12月31日までの間の最初の本特例の適用に係る贈与及びその贈与の日から特例経営贈与承継期間の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与に限ります。）により取得した場合において、その贈与が次の①又は②の贈与に該当するときは、その特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税については、その納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供した場合に限り、その特例贈与者の死亡の日まで、その納税が猶予されます（旧措法70の7の5①）。

① その特例贈与者が1人の特例経営承継受贈者に贈与をする場合……イ又はロに掲げる区

分に応じそれぞれイ又はロに定める贈与

イ $A \leq B$ の場合……A以上の数又は金額に相当する非上場株式等の贈与

ロ $A > B$ の場合……Bの全ての贈与

$$A : \left(\begin{array}{l} \text{贈与の直前における特例認定贈与承継会社の議決権に制限のない発行済株式又は出資の総数又は総額} \end{array} \right) \times \frac{2}{3} - \left(\begin{array}{l} \text{贈与の直前において特例経営承継受贈者が有していたその特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額} \end{array} \right)$$

B : 贈与の直前において特例贈与者が有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

② その特例贈与者が2人又は3人の特例経営承継受贈者に贈与をする場合……その贈与後におけるいずれの特例経営承継受贈者の有するその特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額が特例認定贈与承継会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の10分の1以上となる贈与であって、かつ、その贈与後におけるいずれの特例経営承継受贈者の有するその特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額がその特例贈与者の有するその特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額を上回る贈与

なお、制度の基本的な仕組みは、上記(1)と同様ですが、違いを簡記すると以下のとおりです。

事業承継税制（一般及び特例）の比較

	一般の事業承継税制 (70の7～70の7の4)	事業承継税制の特例 (70の7の5～70の7の8)
事前の 計画認定	—	贈与前に特例承継計画を作成し、認定支援機関の認定を受け、認定申請書へ添付
対象株数 (議決権数)	3分の2まで	100%
猶予割合	贈与：100% 相続：80%	贈与：100% 相続：100%
贈与者	複数	複数
	同族過半・筆頭 他 代表退任	同族過半・筆頭 他 代表退任
受贈者	1人	3人まで
	(贈与・相続後に) 同族過半、かつ、同族内筆頭	(贈与・相続後に) 同族過半、かつ、同族内No1・2（又は、No1～3）
雇用要件	5年平均8割維持	弾力化 (特例承継計画に雇用計画を記載する)
経営環境変化時に株 式を譲渡等した場合	当初の猶予税額を納付	猶予税額を再計算し、譲渡等の時の時価に対応する税額のみ納付。猶予税額との差額は、免除。

(4) 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の特例

特例経営承継相続人等が、特例認定承継会社の代表権を有していた一定の個人（以下「特例被相続人」といいます。）から相続又は遺贈によりその特例認定承継会社の非上場株式等の取得（平成30年1月1日から令和9年12月31日までの間の最初の本特例の適用に係る相続又は遺贈による取得及びその取得の日から特例経営承継期間の末日までの間に相続税の申告書の提出期限が到来する相続又は遺贈による取得に限り）をした場合には、その非上場株式等のうち特例対象非上場株式等に係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税については、相続税の申告書の提出期限までに一定の担保を提供した場合に限り、その特例経営承継相続人等の死亡の日までその納税が猶予されます（旧措法70の7の6①）。

なお、制度の詳細は、上記(3)と同様です。

2 改正の内容

事業承継税制については、平成30年度改正において、一般措置に加え、特例措置を創設するなど大幅な見直しが行われたところですが、令和元年度改正においても、更に制度の活用を図る観点から以下の見直しが行われました。

(1) 資産保有型会社又は資産運用型会社となる判定期間の見直し

上記1(1)②（参考）のとおり、資産保有型会社は、特定資産の合計額の総資産額に占める割合が70%以上の会社ですが、これを判定する時期は、本特例の適用に係る贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間内のいずれかの日とされています。しかしながら、設備投資のために銀行借入を行う場合など、事業の都合上、やむを得ず一時的に特定資産の割

合が70%以上となることも想定されます。こうした場合についてまで、資産保有型会社に該当するものとして本特例の適用ができなくなるというのは制度として硬直的過ぎることから、令和元年度改正においては、認定贈与承継会社の事業活動のために必要な資金を調達するための資金の借入れ、その事業の用に供していた資産の譲渡又はその資産について生じた損害に基因した保険金の取得その他事業活動上生じた偶発的な事由でこれらに類するものが生じたことによりこの要件の判定期間内のいずれかの日においてその認定贈与承継会社に係る特定資産の割合が100分の70以上となった場合には、その事由が生じた日から同日以後6か月を経過する日までの期間を除くこととされました（措令40の8^{①⑨}）。したがって、この6か月間で特定資産の割合が100分の70未満となれば、資産保有型会社には該当しません。

これらの事由に該当した場合（認定贈与承継会社が事業実態要件を満たす場合を除きます。）には、継続届出書に次に掲げる事項を記載しなければなりません（措規23の9^{②⑦}三ニ）。

- ① これらの事由の詳細及びその生じた年月日
- ② 特定資産の割合を100分の70未満に減少させた事情及びその事情の生じた年月日又は事業年度

なお、上記の6か月を経過する日が報告基準日後に到来する場合には、継続届出書には上記②の事項を記載する必要はありません。この場合には、経営承継受贈者は、その6か月を経過する日からさらに2か月を経過する日（同日が継続届出書に係る届出期限前に到来する場合には、その届出期限）までに次に掲げる事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（措規23の9^{②⑧}）。

- ① 経営承継受贈者の氏名及び住所
- ② 対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の名称及び本店の所在地
- ③ 特定資産の割合を100分の70未満に減少させた事情及びその事情の生じた年月日又は事

業年度

また、資産運用型会社についても同様の見直しがされており、認定贈与承継会社の事業活動のために必要な資金を調達するために特定資産を譲渡したことその他事業活動上生じた偶発的な事由でこれに類するものが生じたことによりいずれかの事業年度におけるその認定贈与承継会社に係る総収入金額に占める特定資産の運用収入の割合が100分の75以上となった場合には、資産運用型会社となる要件を判定する期間から、その事業年度の開始の日からその事業年度終了の日の翌日以後6か月を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を除くこととされました（措令40の8^{②②}）。継続届出書の記載事項等については、上記の資産保有型会社と同様です。

これらの見直しは、一般措置における相続税の納税猶予及び特例措置における贈与税・相続税についても、同様に行われています。

(2) 添付書類の簡素化

贈与税の納税猶予の適用を受けている場合において、その贈与者が死亡したときは、猶予中贈与税額は免除され（措法70の7^{①⑤}）、その猶予中贈与税額に対応する対象受贈非上場株式等はその贈与者から相続したものとみなされ相続税の課税対象となります（措法70の7の3^①）。この際、その対象受贈非上場株式等の課税価格の80%に対応する相続税については、相続税の納税猶予に切り替えることができます（措法70の7の4^①）。

この場合の手続として、経営贈与承継期間内の場合には、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則の規定に基づく臨時報告書及び切替確認書の両方を贈与税の免除届出書に添付しなければなりませんでしたが。同規則の改正により、切替確認を受ける場合には臨時報告書の提出が不要とされたため、贈与税の免除届出についても、切替確認書のみを提出すれば足りることとされました（措規23の9^{③①}五）。

なお、特例措置についても、同様の見直しが行われています（措規23の12の2㉔）。

(3) 受贈者の年齢要件の見直し

民法の一部を改正する法律（平成30年法律第59号）により、成年年齢が20歳から18歳に引き下げられたことを踏まえ、受贈者の年齢要件が18歳以上に引き下げられました（措法70の7②三イ、70の7の5②六イ）。

3 適用関係

上記2(1)の改正は、平成31年4月1日以後に上

記2(1)の事由が生じる場合について適用されます（改正措令附則38⑨⑩）。

上記2(2)の改正は、平成31年4月1日以後に提出する贈与税の免除届出書について適用されます（改正措規附則17③）。

上記2(3)の改正は、令和4年4月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用され、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、従前どおりとされています（改正法附則79⑥）。

七 民法（成年年齢）の改正に伴う見直し

1 改正の内容

民法の一部を改正する法律（平成30年法律第59号）により、民法における成年年齢が20歳から18歳に引き下げられたことを踏まえ、以下の贈与税関係の租税特別措置についても受贈者の年齢要件が20歳から18歳に引き下げられました。

- ① 直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例（措法70の2の5）
- ② 相続時精算課税適用者の特例（措法70の2の6）
- ③ 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7）（再掲）

- ④ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例（措法70の7の5）（再掲）

なお、民法改正法の施行日前（令和4年3月31日）に適用期限が到来する租税特別措置は、今般の税制改正では見直されていません。

2 適用関係

上記の改正は、令和4年4月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用され、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、従前どおりとされています（改正法附則79⑥）。