

租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

目 次	
一 相続税及び贈与税の納税義務の改正…	759
二 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置等の改正…	761
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…	765
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…	768
五 農地等についての納税猶予制度に係る利子税の特例の延長…	770
六 個人の事業用資産についての納税猶予制度の改正…	770
七 非上場株式等についての相続税の納税猶予制度の改正…	772
八 農用地利用集積等促進計画に基づき農地等を貸し付けた場合の贈与税等の納税猶予の特例措置の創設…	773
九 特定障害者に対する贈与税の非課税措置の改正…	774
十 特定の美術品についての相続税の納税猶予制度の改正…	775
十一 電子情報処理組織を使用した調書の提出方法の拡充…	776

はじめに

本稿では、令和3年度税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、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26日に可決・成立し、同月31日に令和3年法律第11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。

- ・ 相続税法施行令の一部を改正する政令（令3.3.31政令第115号）
- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（令3.3.31政令第119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（令3.3.31政令第125号）
- ・ 相続税法施行規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第17号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する

省令（令3.3.31財務省令第21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（令3.3.31財務省令第27号）
- ・ 相続税の物納財産収納後の手続等に関する省令の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第30号）
- ・ 国税質問検査章規則の一部を改正する省令（令3.3.31財務省令第31号）
- ・ 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一部を改正する省令（令3.3.31経済産業省令第30号）
- ・ 租税特別措置法施行規則第23条の3第2項に規定する設立団体等の証明に関する手続を定める件及び租税特別措置法施行令第40条の4第2項及び第3項に規定する主務大臣の証明及び認定に関する手続を定める件の一部を改正する件（令3.3.31内閣府・総務省・法務省・外務省・財務省・文部科学省・厚生労働省・農林水産省・経済産業省・国土交通省・環境省・防衛省

告示第1号)

- ・ 租税特別措置法施行規則第23条の5の3第2項第4号の規定に基づき文部科学大臣及び厚生労働大臣が定める事項の一部を改正する件（令

3.3.31文部科学省・厚生労働省告示第1号)

- ・ 住宅取得等資金に係る贈与税の特例関係の改正告示（令3.3.31国土交通省告示第291～314号）

一 相続税及び贈与税の納税義務の改正

1 改正前の制度の概要

相続税及び贈与税の納税義務者の区分とその納税義務の範囲は次のとおり（贈与税については(1)～(4)とされていました（旧相法1の3①、1の4①）。

(1) 居住無制限納税義務者

相続若しくは遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。以下同じです。）又は贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。以下同じです。）により取得した財産の全てについて納税義務を負う次に掲げる者であって、その財産を取得した時において国内に住所を有するものをいいます。

- ① 一時居住者でない個人
- ② 一時居住者である個人（被相続人が一時居住被相続人若しくは非居住被相続人である場合又は贈与者が一時居住贈与者若しくは非居住贈与者である場合を除きます。）

(2) 非居住無制限納税義務者

相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産の全てについて納税義務を負う次に掲げる者であって、その財産を取得した時において国内に住所を有しないものをいいます。

- ① 日本国籍を有する個人であって次に掲げるもの
 - イ 相続開始又は贈与前10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあるもの
 - ロ 相続開始又は贈与前10年以内のいずれの時においても国内に住所を有していたこと

がないもの（被相続人が一時居住被相続人若しくは非居住被相続人である場合又は贈与者が一時居住贈与者若しくは非居住贈与者である場合を除きます。）

- ② 日本国籍を有しない個人（被相続人が一時居住被相続人若しくは非居住被相続人である場合又は贈与者が一時居住贈与者若しくは非居住贈与者である場合を除きます。）

(注) 上記の「一時居住者」、「一時居住被相続人」、「非居住被相続人」、「一時居住贈与者」又は「非居住贈与者」の意義は次のとおりです（旧相法1の3③、1の4③）。

- ① 一時居住者……相続開始又は贈与の時に於いて在留資格（出入国管理及び難民認定法の別表第一の在留資格をいいます。以下同じです。）を有する者で、相続開始又は贈与前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいいます。
- ② 一時居住被相続人・一時居住贈与者……相続開始又は贈与の時に於いて在留資格を有し、かつ、国内に住所を有していた被相続人又は贈与者であって相続開始又は贈与前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいいます。
- ③ 非居住被相続人……相続開始の時に於いて国内に住所を有していなかった被相続人であって、相続開始前10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあるものうちそのいずれの時においても日本国籍を有していなかったもの又は相続開始前10年以内のいずれの時においても

国内に住所を有していたことがないものをいいます。

- ④ 非居住贈与者……贈与の時に国内に住所を有していなかった贈与者であって次に掲げるものをいいます。

イ 贈与前10年以内のいずれかの時に国内に住所を有していたことがあるものであって次に掲げるもの

(イ) 国内に住所を有しなくなった日前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるもの（その期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限り。）

(ロ) 国内に住所を有しなくなった日前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年を超えるもの（その期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限り。）のうち同日から2年を経過しているもの

ロ 贈与前10年以内のいずれの時に国内に住所を有していたことがないもの

(3) 居住制限納税義務者

相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産のうち国内にある財産のみに対して納税義務を負う者で、相続若しくは遺贈又は贈与により国内にある財産を取得した上記(1)以外の個人でその財産を取得した時に国内に住所を有するものをいいます。

(4) 非居住制限納税義務者

相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産のうち国内にある財産のみに対して納税義務を負う者で、相続若しくは遺贈又は贈与により国内にある財産を取得した上記(2)以外の個人でその財産を取得した時に国内に住所を有しないものをいいます。

(5) 特定納税義務者

被相続人から相続又は遺贈により財産を取得しなかった者のうち、相続税法第21条の16第1項の規定により相続時精算課税の適用を受ける財産をその被相続人から相続又は遺贈により取得したものとみなされるものをいいます。

2 改正の内容

(1) 改正の背景

相続税及び贈与税の納税義務については、平成29年度税制改正において、相続税及び贈与税の租税回避を防止しつつ、日本で一時的に就労しようとする外国人の受入れを促進する観点から、日本人については非居住者の納税義務の範囲を厳格化し、外国に一定期間住所を移すことによる相続税及び贈与税の租税回避を抑制する一方、日本に短期間居住する外国人の納税義務は緩和するといった見直しが行われ、平成30年度税制改正においては、課税逃れ防止の必要十分な措置を確保しつつ高度外国人材等の受入れと長期間の滞在をさらに促進する観点から、外国人が出国した後の相続又は贈与については、原則として国外財産には課税しないといった見直しが行われてきました。

このように、近年の改正では、相続税又は贈与税の課税が日本で就労しようとする外国人の受入れの阻害要因とならないよう納税義務の範囲について見直しが行われてきましたが、こうした見直し後の制度においても、日本に10年を超えて滞在していた外国人が日本で就労中に亡くなった場合には、国外に居住する相続人が取得する国外財産にまで課税されることが過度な負担となり、日本で長期間働く上での障害になっているとの指摘もあったところです。

こうした指摘も踏まえ、令和3年度税制改正では、上記1の一時居住被相続人及び一時居住贈与者とされる国内の居住期間についての要件を撤廃する等の見直しが行われました。

(2) 改正の内容

① 相続税又は贈与税の課税対象が国内財産のみとなる上記1(3)又は(4)の制限納税義務者に対する財産の出し手となる一時居住被相続人（改正後：外国人被相続人）及び一時居住贈与者（改正後：外国人贈与者）の要件について、相続開始又は贈与前の居住期間の要件が撤廃されました。これにより、10年を超えて日本で就労する者から相続や贈与により財産を取得した場合であっても国外財産にまで課

税が及ばなくなりました（相法1の3①③、1の4①③）。

② 贈与税の課税対象が国内財産のみとなる上記1(3)又は(4)の制限納税義務者に対する財産の出し手となる非居住贈与者について、その非居住贈与者の出国前の国内の居住期間に係る要件及び出国後の期間要件が撤廃されました。また、これに伴う贈与税の申告に係る手続について所要の整備が行われています（相法1の4③、28）。

(参考) 改正後の相続税の納税義務

被相続人	相続人		国内に住所あり			国内に住所なし	
		一時居住者 (※1)	日本国籍あり		日本国籍 なし		
			10年以内に住所あり	10年以内に住所なし			
国内に住所あり							
	外国人被相続人(※2)						
国内に住所なし	日本国籍あり	10年以内に住所あり	国内・国外財産ともに課税				
		10年以内に住所なし			国内財産のみ課税		
	日本国籍なし						

(※1) 相続開始の時ににおいて在留資格を有する者で、相続開始前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるもの

(※2) 相続開始の時ににおいて在留資格を有し、かつ、国内に住所を有していた被相続人

(注) 贈与税の納税義務についても同様です。

3 適用関係

上記2の改正は、令和3年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る

相続税又は贈与税について適用され、同日前に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は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11）。

二 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置等の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税

平成27年1月1日から令和3年12月31日までの間にその直系尊属（父母、祖父母、養父母等）からの贈与により住宅用家屋の新築、取得

又は増改築等の対価に充てるための金銭（以下「住宅取得等資金」といいます。）の取得をした一定の要件を満たす受贈者（以下「特定受贈者」といいます。）が、次の①から③までのいずれかの要件を満たす場合には、その贈与により取得した住宅取得等資金のうち住宅資金非課税限度額（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）までの金額又は特別住宅資金非課税限度額（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（平成31年3月31日までに住宅用の家屋の新築、取得又は増改築等に係る契約を締結してこの特例の適用を受けた場合を除きます。）には、その算入しなかった金額を控除した残額）までの金額（平成31年4月1日以後に住宅用の家屋の新築、取得又は増改築等に係る契約を締結してこの特例の適用を受ける場合には、これらの金額のうちいずれか多い金額）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（措法70の2①）。

（注） 上記の住宅資金非課税限度額及び特別住宅資金非課税限度額とは、次のとおりとされています（旧措法70の2②六、七）。

住宅資金非課税限度額：特別住宅資金非課税限度額の対象とならない住宅用家屋の新築等が対象

住宅用家屋の取得等に係る契約の締結時期	良質な住宅	一般の住宅
～平成27年12月	1,500万円	1,000万円
平成28年1月～令和2年3月	1,200万円	700万円
令和2年4月～令和3年3月	1,000万円	500万円
令和3年4月～令和3年12月	800万円	300万円

特別住宅資金非課税限度額：消費税等の税率10%が適用される住宅用家屋の新築等が対象

住宅用家屋の取得等に係る契約の締結時期	良質な住宅	一般の住宅
平成31年4月～令和2年3月	3,000万円	2,500万円
令和2年4月～令和3年3月	1,500万円	1,000万円
令和3年4月～令和3年12月	1,200万円	700万円

※ 良質な住宅とは、①耐震住宅（耐震等級2以上又は免震建築物に該当する住宅）、②省エネ住宅（断熱等性能等級4又は一次エネルギー消費量等級4以上の住宅）又は③バリアフリー住宅（高齢者等配慮対策等級3以上の住宅）をいいます。

① 住宅用家屋の新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得の場合（措法70の2①一）

住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により住宅用家屋を新築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること又はその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実であると見込まれること。

（注） この特例の対象となる住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものとされています。

イ その家屋の床面積の2分の1以上に相当する部分が、専ら居住の用に供されるものであること

ロ 国内にあること

ハ 次のいずれかの要件を満たすものであること

(イ) 一棟の家屋で床面積が50㎡以上240㎡以下であること

(ロ) 区分所有建物である場合には、特定受贈者が区分所有する部分の床面積が50㎡以上240㎡以下であること

② 既存住宅用家屋の取得の場合（措法70の2①二）

住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により既存住宅用家屋（建築後使用されたことのある住宅用家屋で一定のものをいいます。以下同じです。）を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること又はその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実であると見込まれること。

(注) この特例の対象となる既存住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすことにつき登記事項証明書など一定の書類を添付することにより証明されたものとされています。

イ 上記①(注)の要件を満たすものであること

ロ 次の家屋の区分に応じそれぞれに定める要件を満たすものであること

(イ) 鉄骨造、鉄筋コンクリート造等の耐火建築物の場合 次のいずれかの要件

(i) 建築後25年以内であること

(ii) 建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（平成21年国土交通省告示第681号）に適合するものであること

(ロ) 耐火建築物以外の建築物の場合 次のいずれかの要件

(i) 建築後20年以内であること

(ii) 上記(イ)(ii)の要件を満たすものであること

③ 増改築等の場合（措法70の2①三）

住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額を特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築等の対価に充てて増改築等を行い、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること又はその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実であると見込まれること。

(2) 特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例

平成15年1月1日から令和3年12月31日までの間にその年1月1日において60歳未満の者から贈与により住宅取得等資金を取得した特定受贈者が、一定の要件を満たす住宅用家屋の新築、取得又は増改築等を行った場合には、その特定

受贈者は、相続時精算課税制度を選択することができることとされています（措法70の3）。

住宅の取得等に関する要件は、上記(1)と同様です。

(3) 東日本大震災の被災者が直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税

平成27年1月1日から令和3年12月31日までの間（警戒区域設定指示等が行われた日においてその警戒区域設定指示等の対象区域内に所在する家屋をその居住の用に供していた者又はその居住の用に供しようとしていた者については、警戒区域設定指示等が行われた日からその警戒区域設定指示等が解除された日以後1年を経過する日までの間）にその直系尊属（父母、祖父母、養父母等）からの贈与により住宅取得等資金の取得をした一定の要件を満たす受贈者が、一定の要件を満たす住宅用家屋の新築、取得又は増改築等を行った場合には、その贈与により取得した住宅取得等資金のうち住宅資金非課税限度額（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）までの金額又は特別住宅資金非課税限度額（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（平成31年3月31日までに住宅用の家屋の新築、取得又は増改築等に係る契約を締結してこの特例の適用を受けた場合を除きます。）には、その算入しなかった金額を控除した残額）までの金額（平成31年4月1日以後に住宅用の家屋の新築、取得又は増改築等に係る契約を締結してこの特例の適用を受ける場合には、これらの金額のうちいずれが多い金額）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（震災税特法38の2①）。

住宅の取得等に関する要件は、上記(1)と同様です。

(注) 上記の住宅資金非課税限度額及び特別住宅資金非課税限度額は、次のとおりとされて

いました（震災税特法38の2②六、七）。

住宅資金非課税限度額

住宅用家屋の取得等に係る契約の締結時期	良質な住宅	一般の住宅
～令和3年12月	1,500万円	1,000万円

特別住宅資金非課税限度額

住宅用家屋の取得等に係る契約の締結時期	良質な住宅	一般の住宅
平成31年4月～令和2年3月	3,000万円	2,500万円
令和2年4月～令和3年12月	1,500万円	1,000万円

2 改正の内容

昨今の新型コロナウイルス感染症の影響等により消費者においても住宅取得環境が厳しくなっている中で、幅広い購買層の需要を喚起する観点から、消費税等の税率10%への引上げに伴う反動減対策の上乗せとして措置した住宅資金非課税限度額及び特別住宅資金非課税限度額について、令和3年4月1日から同年12月31日までの間に住宅用の家屋の新築、取得又は増改築等に係る契約を締結した場合における非課税限度額を、令和2年4月1日から令和3年3月31日までの間の非課税限度額と同額まで引き上げることとされました。併せて、経済対策として、合計所得金額1,000万円以下の者については床面積40㎡から50㎡までの住宅用の家屋も新たに特例の対象とする措置が講じられることとされました。

(1) 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税（措法70の2）

① 非課税限度額の引上げ

令和3年4月1日から同年12月31日までの間に住宅用の家屋の新築等に係る契約を締結した場合における住宅資金非課税限度額及び特別住宅資金非課税限度額が、それぞれ次のとおり引き上げられました（措法70の2②六、

七）。

イ 住宅資金非課税限度額

改正前		改正後	
契約の締結時期	非課税限度額	契約の締結時期	非課税限度額
令和2年4月～令和3年3月	良質な住宅 1,000万円 一般の住宅 500万円	令和2年4月～令和3年12月	良質な住宅 1,000万円 一般の住宅 500万円
令和3年4月～令和3年12月	良質な住宅 800万円 一般の住宅 300万円		

ロ 特別住宅資金非課税限度額

改正前		改正後	
契約の締結時期	非課税限度額	契約の締結時期	非課税限度額
令和2年4月～令和3年3月	良質な住宅 1,500万円 一般の住宅 1,000万円	令和2年4月～令和3年12月	良質な住宅 1,500万円 一般の住宅 1,000万円
令和3年4月～令和3年12月	良質な住宅 1,200万円 一般の住宅 700万円		

② 住宅用の家屋の床面積要件の緩和

住宅用の家屋の床面積要件が次のとおり緩和されました（措法70の2②一、措令40の4の2①②⑥）。

改正前		改正後	
合計所得金額	床面積要件	合計所得金額	床面積要件
—	—	1,000万円以下	40㎡以上 240㎡以下
2,000万円以下	50㎡以上 240㎡以下	1,000万円超 2,000万円以下	50㎡以上 240㎡以下

③ 既存住宅用家屋等に係る床面積要件等の確認方法の追加

税務署長が納税者から提供された既存住宅用家屋等に係る①不動産の所在、地番及び家屋番号又は②不動産番号（以下「不動産識別事項等」といいます。）を使用して、入手等をした当該既存住宅用家屋等の登記事項により床面積要件等を満たすことが確認できた住宅が、本特例の対象となる既存住宅用家屋等に含まれることとされました（措令40の4の2④⑨、措規23の5の2④⑨）。

(2) 特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例（措法70の3）

① 住宅用の家屋の床面積要件の緩和

住宅用の家屋の床面積要件の下限が40㎡以上（改正前：50㎡以上）に引き下げられました（措令40の5①⑤）。

② 既存住宅用家屋等に係る床面積要件等の確認方法の追加

税務署長が納税者から提供された既存住宅用家屋等に係る不動産識別事項等を使用して、入手等をした当該既存住宅用家屋等の登記事項により床面積要件等を満たすことが確認できた住宅が、本特例の対象となる既存住宅用家屋等に含まれることとされました（措令40の5③⑦、措規23の6④⑧）。

(3) 東日本大震災の被災者が直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税（震災税法38の2）

① 住宅用の家屋の床面積要件の緩和

住宅用の家屋の床面積要件が次のとおり緩和

されました（震災税法38の2②一、震災税特令29の2①②⑥）。

改正前		改正後	
合計所得金額	床面積要件	合計所得金額	床面積要件
—	—	1,000万円以下	40㎡以上
2,000万円以下	50㎡以上	1,000万円超 2,000万円以下	50㎡以上

② 既存住宅用家屋等に係る床面積要件等の確認方法の追加

税務署長が納税者から提供された既存住宅用家屋等に係る不動産識別事項等を使用して、入手等をした当該既存住宅用家屋等の登記事項により床面積要件等を満たすことが確認できた住宅が、本特例の対象となる既存住宅用家屋等に含まれることとされました（震災税特令29の2④⑨、震災税特規14の2⑤⑪）。

3 適用関係

上記2(1)①②、(2)①及び(3)①の改正は、令和3年1月1日以後に贈与により取得する住宅取得等資金に係る贈与税について適用され（改正法附則75①、118、改正措令附則29⑧）、上記2(1)③、(2)②及び(3)②の改正は、令和4年1月1日以後に贈与税の申告書を提出する場合について適用され（改正措令附則29①⑨、改正震災税特令附則14①、改正措規附則1二イ、改正震災税特規附則1一）。

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日から令和3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等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、その信託の受益権、金銭又は金銭等（以下「信託受益権等」といいます。）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。ただし、その者の信託受益権等を取得した日の属する年の前年分の合計所得金額が1,000万円を超える場合は、適用できません（旧措法70の2の2①）。

(2) 相続税の課税

贈与者が死亡した場合には、一定の場合を除き、その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。）を控除した残額のうち贈与者の死亡前3年以内にその贈与者から取得した信託受益権等で本特例の適用を受けた部分の価額に対応する金額（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。ただし、この管理残額に対応する相続税額については2割加算（相法18）の適用はありませんでした（旧措法70の2の2⑩⑪）。

(注) 上記の「一定の場合」とは、贈与者が死亡した日において、受贈者が以下の場合に該当する場合があります。

- 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

2 改正の内容

次の見直しが行われた上、その適用期限が令和5年3月31日まで2年延長されました。

(1) 贈与者死亡時の相続税の課税についての見直し

本特例は、祖父母や両親の資産を早期に移転させることにより、若年世代の教育に係る負担軽減を図りつつ、経済活性化に資することを目的に導入されたものです。一方、本特例については、孫等が受贈者である場合に、贈与者の死亡時の管理残額に対して相続税額の2割加算が適用されないこと等が節税的な利用につながっていると指摘があったことを踏まえ、格差の固定化の防止等の観点から、贈与者が死亡した場合には、上記1(2)(注)の一定の場合を除き、贈与から死亡までの年数にかかわらず、その死亡時における残額を管理残額として相続財産に加算することとし、その管理残額に対して相続税額の2割加算が適用されることとなりました（措法70の2の2⑫⑬）。

(2) 申請手続のオンライン化

令和元年12月施行の情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律（令和元年法律第16号）により、行政手続全般について、原則としてオンラインによる申請等が可能とされたところです。税務手続においても同法により、納税者から税務署長等に対する手続については、オンラインによる申請等が可能となっています。

ところで、本特例は、教育資金非課税申告書等の税務署長への提出については、取扱金融機関の営業所等を経由して提出することとされています。同法は、民から官への手続に関してのオンライン化について定めたものであることか

ら、納税者から取扱金融機関の営業所等を経由する手続のように民から民へのオンラインによる手続を可能とするためには、個別法において別途規定する必要があります。令和3年度税制改正においては、税務手続の更なるオンライン化を進める観点から、本特例における納税者から取扱金融機関の営業所等を経由して税務署長に提出することとされている教育資金非課税申告書等についてオンラインによる手続を可能とするよう整備が行われました。

具体的には、以下の申告書等の取扱金融機関の営業所等に対する書面による提出に代えて、その取扱金融機関の営業所等に対して、これらの申告書等に記載すべき事項のオンラインによる提供を行うことができるようになりました。この場合において、その提供があったときは、これらの申告書等の提出があったものとみなされます（措法70の2の2⑦⑧、措令40の4の3⑬⑭⑮⑯⑰⑱⑲⑳㉑㉒㉓㉔㉕㉖㉗㉘㉙㉚㉛㉜㉝㉞㉟㊱㊲㊳㊴㊵㊶㊷㊸㊹㊺㊻㊼㊽㊾㊿）。

- ① 教育資金非課税申告書及びその添付書類
- ② 追加教育資金非課税申告書及びその添付書類
- ③ 教育資金非課税取消申告書
- ④ 教育資金非課税廃止申告書
- ⑤ 教育資金管理契約に関する異動申告書
- ⑥ 教育資金管理契約を継続するための届出及びその添付書類

(注) 上記①、②及び⑥の添付書類をオンラインで提供する場合には、その添付書類に記載されている事項をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成された電磁的記録を教育資金非課税申告書等に記載すべき事項と併せて提供しなければなりません。また、その電磁的記録に記録された事項については、取扱金融機関の営業所等がディスプレイの画面への表示ができるようにする必要があります（措規23の5の3⑦⑱）。

なお、添付書類について、当初より、書面ではなく、電磁的記録で取得している場合には、その電磁的記録を提供しなければなりません。

(3) 適用対象となる支払先の拡充

本特例の適用対象となる教育資金の支払先である学校等の範囲に、1日当たり5人以下の乳幼児を保育する認可外保育施設のうち、都道府県知事等から一定の基準を満たす旨の証明書の交付を受けたものが加えられました（平成25年文部科学省・厚生労働省告示第1号）。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正

令和3年3月31日までに贈与者から取得した信託受益権等について本特例の適用を受けている場合におけるその贈与者が死亡したときの管理残額に対する相続税の計算については、従前どおりとされています（改正法附則75③）。

具体的には、管理残額のうち従前どおりの計算をすることとなる部分（相続税額の2割加算を適用しない部分）は、次のとおりです（改正措令附則29⑤）。

《算式》

$$\text{旧法の規定により計算した管理残額} \times \frac{\text{①}}{\text{①}+\text{②}}$$

① 平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間で、贈与者の死亡前3年以内に取得した信託受益権等で本特例の適用を受けた部分の価額

② 令和3年4月1日以後に取得した信託受益権等で本特例の適用を受けた部分の価額

なお、贈与者が死亡した場合に令和3年3月31日までにその贈与者から取得した信託受益権等があるときにおける管理残額については、平成31年3月31日以前に取得した信託受益権等及び同年4月1日から令和3年3月31日までの間に取得した信託受益権等（その死亡前3年以内に取得したものを除きます。）は、その贈与者から取得した信託受益権等から除外して計算することとされています（改正措令附則29②）。

(2) 上記2(2)の改正

令和3年4月1日以後に上記2(2)①～⑥の申

告書等を取扱金融機関の営業所等に対してオンラインにより提供する場合に適用されます（改正法附則75②、改正措令附則29③④）。

(3) 上記2(3)の改正

令和3年4月1日以後に上記2(3)の認可外保育施設に教育資金を支払う場合に適用されます（令和3年文部科学省・厚生労働省告示第1号）。

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

(1) 概要

平成27年4月1日から令和3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等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、その信託の受益権、金銭又は金銭等（以下「信託受益権等」といいます。）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。ただし、その者の信託受益権等を取得した日の属する年の前年分の合計所得金額が1,000万円を超える場合は、適用できません（旧措法70の2の3①）。

(2) 相続税の課税

贈与者から贈与を受けた信託受益権等について、贈与者が死亡した日における非課税拠出額

から結婚・子育て資金支出額（訂正があった場合には、その訂正後のものとし、結婚費用に充てる資金については、300万円を限度とします。）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。ただし、この管理残額に対応する相続税額については2割加算（相法18）の適用はありませんでした（旧措法70の2の3⑩）。

2 改正の内容

前述の「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」と同様の背景・趣旨により次の見直しが行われた上、その適用期限が令和5年3月31日まで2年延長されました。また、民法の成年年齢の改正を踏まえ、受贈者の年齢要件の下限が18歳（改正前：20歳）に引き下げられました。

(1) 贈与者死亡時の相続税の課税についての見直し

贈与者の死亡時における管理残額に対して相続税額の2割加算が適用されることとなりました（措法70の2の3⑫）。

(2) 申請手続のオンライン化

以下の申告書等の取扱金融機関の営業所等に対する書面による提出に代えて、その取扱金融機関の営業所等に対して、これらの申告書等に

記載すべき事項のオンラインによる提供を行うことができるようになりました。この場合において、その提供があったときは、これらの申告書等の提出があったものとみなされます（措法70の2の3⑦⑧、措令40の4の4⑫⑬⑭⑮⑯⑰⑱⑲⑳㉑㉒㉓㉔㉕㉖㉗㉘㉙㉚㉛㉜㉝㉞㉟㊱㊲㊳㊴㊵㊶㊷㊸㊹㊺㊻㊼㊽㊾㊿）。

- ① 結婚・子育て資金非課税申告書及びその添付書類
- ② 追加結婚・子育て資金非課税申告書及びその添付書類
- ③ 結婚・子育て資金非課税取消申告書
- ④ 結婚・子育て資金非課税廃止申告書
- ⑤ 結婚・子育て資金管理契約に関する異動申告書

(注) 上記①及び②の添付書類をオンラインで提供する場合には、その添付書類に記載されている事項をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成された電磁的記録を結婚・子育て資金非課税申告書等に記載すべき事項と併せて提供しなければなりません。また、その電磁的記録に記載された事項については、取扱金融機関の営業所等がディスプレイの画面への表示ができるようにする必要があります（措規23の5の4⑥）。

なお、添付書類について、当初より、書面ではなく、電磁的記録で取得している場合には、その電磁的記録を提供しなければなりません。

(3) 適用対象となる支払先の拡充

本特例の適用対象となる結婚・子育て資金の支払先に、1日当たり5人以下の乳幼児を保育する認可外保育施設のうち、都道府県知事等から一定の基準を満たす旨の証明書の交付を受けたものが加えられました（平成27年内閣府告示第48号、平成25年文部科学省・厚生労働省告示第1号）。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正

令和3年3月31日までに贈与者から取得した信託受益権等について本特例の適用を受けている場合におけるその贈与者が死亡したときの管理残額に対する相続税の計算については、従前どおりとされています（改正法附則75⑤）。

具体的には、管理残額のうち従前どおりの計算をすることとなる部分（相続税額の2割加算を適用しない部分）は、次のとおりです（改正措令附則29⑦）。

《算式》

$$\text{旧法の規定により計算した管理残額} \times \frac{\text{①}}{\text{①}+\text{②}}$$

- ① 令和3年4月1日前に取得した信託受益権等で本特例の適用を受けた部分の価額
- ② 令和3年4月1日以後に取得した信託受益権等で本特例の適用を受けた部分の価額

(2) 上記2(2)の改正

令和3年4月1日以後に上記2(2)①～⑤の申告書等を取扱金融機関の営業所等に対してオンラインにより提供する場合に適用されます（改正法附則75④、改正措令附則29⑥）。

(3) 上記2(3)の改正

令和3年4月1日以後に上記2(3)の認可外保育施設に結婚・子育て資金を支払う場合に適用されます（令和3年文部科学省・厚生労働省告示第1号）。

(4) 受贈者の年齢要件の改正

令和4年4月1日以後に贈与者から信託受益権等を取得する受贈者について適用されます（改正法附則1七口）。

五 農地等についての納税猶予制度に係る利子税の特例の延長

1 改正前の制度の概要

相続税又は贈与税の納税猶予の適用を受ける特例適用農地等を譲渡した場合には、猶予されていた相続税又は贈与税を納付しなければなりません。この際、期限内に納税した者との負担の公平を図るため、猶予期間に対応する利子税を納付する必要があります。

この特例は、公共用地取得を円滑に進める観点から平成8年度改正で創設されたもので、その譲渡が租税特別措置法第33条の4第1項に規定する取用交換等によるものである場合には、納付すべき利子税の額を2分の1に軽減するというものです。さらに、迅速かつ円滑な公共用地取得の促進及び取用交換等という強制的な事由により譲渡せざるを得なかった納税猶予適用者の事情を踏まえ、

平成26年4月1日から令和3年3月31日までの間に特例適用農地等を取用交換等により譲渡した場合には、納付すべき利子税の額は、零とされていました（旧措法70の8①③）。

2 改正の内容

近年、我が国では、大型台風や豪雨による大規模水災害が多発するなど、自然災害による国民の生命・財産への被害が激甚化し、しかも頻発しています。こうした事態への喫緊の対応として、防災・減災に国民一丸となって取り組み、強靱な国土づくりを強力に推進する政策が進められており、これを税制面でも支援するため、納付すべき利子税の額が零とされている特例の適用期限が令和8年3月31日まで5年延長されました（措法70の8①③）。

六 個人の事業用資産についての納税猶予制度の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 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

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（措法70の6の8①）。

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、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って同法第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、その都道府県知事）の認定を受けていることその他一定の要件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）。

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、小規模宅地等特例（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（不動産貸付業等といいます。）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先代事業者等で一定の要件を満たす者（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（措法70の6の8①、

措令40の7の8①）。

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、）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）。

イ 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

ロ 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、）建物の床面積の合計のうち800㎡以下の部分

ハ 減価償却資産（ロの建物を除きます。）
地方税法第341条第4号に規定する償却資産、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）

（注）「その他これらに準ずる減価償却資産」とは、次に掲げる資産とされてきました（旧措規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、普通自動車にあつてはそのナンバーが1、2、4、6又は8であるもの、軽自動車にあつ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）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）。

イ 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。

ロ 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つては、イの期間内の贈与であつて、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) 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

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（措法70の6の10①）。

なお、制度の基本的な仕組みは、上記（1）と同様です。

2 改正の内容

上記1（1）及び（2）の適用対象となる特定事業用資産のうち、白色又は黄色のナンバープレートの乗用自動車（いわゆる自家用自動車）は、青色申告

書に添付される貸借対照表に計上されているものであっても、事業用としてのみ供されるとは限らず、自家用として供されることもあることから、特定事業用資産から除外されてきました。しかし、自家用自動車であっても一律に特定事業用資産から除外するのではなく、一定の基準を設けてその基準の範囲内であれば特定事業用資産として認めるべきではないかという声がありました。この点、中小企業庁によると個人事業者が事業の用に供している自家用自動車のうち取得価額が500万円以下のものが全体の約80%を占めており、この基準の範囲内であれば一般的な自家用自動車をカバー

できるものと考えられます。

こうした事情を踏まえ、特定事業用資産の範囲に被相続人又は贈与者の事業の用に供されていた自家用自動車で青色申告書に添付される貸借対照表に計上されているもの（取得価額500万円以下の部分に対応する部分に限ります。）が追加されました（措規23の8の8②二八、23の8の9③）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和3年4月1日以後に相続等又は贈与により取得する減価償却資産について適用されます（改正措規附則16②）。

七 非上場株式等についての相続税の納税猶予制度の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 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（措法70の7の2①）。

この制度の適用を受けようとする経営承継相続人等は、認定承継会社の経営を確実に承継するものと認められる要件として、被相続人の相続の開始の直前において、原則として認定承継会社の役員であったことが求められていますが、被相続人が60歳未満で死亡した場合には認定承継会社の役員ではなくても他の要件を満たせば、この制度の適用を受けられることとされてきました（措法70の7の2②三へ、旧措規23の10⑧）。

(2) 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ます。）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（措法70の7の6①）。

この特例の適用を受けようとする特例経営承継相続人等は、特例認定承継会社の経営を確実に承継するものと認められる要件として、原則として①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第16条第1号口に規定する特例後継者であることの確認を受けていること及び②特例被相続人の相続の開始の直前にお

いて、特例認定承継会社の役員であったことが求められています。被相続人が60歳未満で死亡した場合には、②の要件を満たさなくても①の要件を含め他の要件を満たせば、この特例の適用を受けられることとされていました（措法70の7の6②七へ、旧措規23の12の3①）。

2 改正の内容

円滑な事業承継のためには、先代経営者の相続開始後に後継者が役員に就任するよりも先代経営者が健在なうちに後継者が役員に就任しておく方が望ましいといえることから、相続税の納税猶予の適用に当たっては、（特例）経営承継相続人等は（特例）被相続人の相続の開始の直前において認定承継会社等の役員に就任していることが要件とされています。しかしながら、先代経営者がまだ事業承継を検討するような年齢に達する前に不慮の事故等により事業承継を余儀なくされる場合も考えられるところ、こうした場合に相続税の納税猶予の適用を受けられないというのは酷であると考えられます。そこで、一般的に先代経営者が事業承継に取り組む年齢が概ね60歳前後であることを踏まえ、60歳未満で（特例）被相続人が死亡した場合には、（特例）経営承継相続人等が（特例）認定承継会社の役員に就任していなくても相続税の納税猶予の適用を受けられることとされていました（旧措規23の10⑧、23の12の3①）。

しかしながら、この事業承継税制が創設されてから10年以上が経過した現在、先代経営者の高齢

化に伴い事業承継に取り組む平均的な年齢も高くなってきました。また、先代経営者が60歳の場合、その後継者が30歳前後であることも多く、役員に就任させるにはまだ若過ぎるといった声もありました。こうした実情を踏まえ、（特例）経営承継相続人等が（特例）認定承継会社の役員に就任していなくても相続税の納税猶予の適用を受けられる（特例）被相続人の年齢要件が、従来の60歳から70歳に引き上げられました（措規23の10⑧、23の12の3①）。

さらに、上記1(2)の特例経営承継相続人等については、従来から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第16条第1号口に規定する特例後継者であることの確認を受けていることが要件とされており、この確認を受けることでその者を特例認定承継会社の後継者として位置付けるという意思決定がされたということができません。そこで、特例経営承継相続人等が特例被相続人の相続の開始の直前においてこの確認を受けている場合には、特例被相続人の年齢にかかわらず、その者は、特例認定承継会社の役員に就任していなくても上記1(2)の特例の適用を受けられることとされました（措規23の12の3①）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和3年4月1日以後に相続等により取得する非上場株式等に係る相続税について適用されます（改正措規附則16③）。

八 農用地利用集積等促進計画に基づき農地等を貸し付けた場合の贈与税等の納税猶予の特例措置の創設

1 制度創設の背景

東日本大震災の発生から10年を迎えた現在でも、原子力被災地域では、農業者の帰還が進んでおらず、また、所有者不明農地が発生している地域もあります。こうした状況から、当該地域では、市町村、農業委員会のマンパワー不足などの課題が

顕在化しています。

このため、令和2年の通常国会において、農地集積の促進等のために福島復興再生特別措置法が改正され、市町村長が作成している農用地利用集積計画と同様の計画（農用地利用集積等促進計画）を福島県知事が作成できるようになりました。

この改正により、福島県・市町村・農業委員会

がそれぞれの役割分担の下、協力して避難指示・解除区域における営農再開の加速化を図り、当該地域での農地集積を推進することとされました。こうした中、税制に関しても、復興・創生期間後（令和3年度以降）の復興を支えるためには福島県知事が作成する農用地利用集積等促進計画についても市町村長が作成する農用地利用集積計画と同様の特例が受けられる措置が必要とされていました。

2 制度の内容

農地の納税猶予に係る特例適用農地等の借換えの場合の納税猶予の継続適用（措法70の4⑧⑩、70の6⑩⑬）は、本来、農業経営基盤強化促進法

に基づき市町村長が作成した農用地利用集積計画の定めるところにより貸し付けられた場合に認められる措置ですが、福島復興再生特別措置法に基づき福島県知事が作成した農用地利用集積等促進計画の定めるところにより貸し付けられた場合であっても、その適用が認められることとされました（震災特法38の2の2、震災特令29の2の2、震災特規14の2の2）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和3年4月1日以後に農用地利用集積等促進計画の定めるところにより貸し付けられる農地等に係る相続税及び贈与税について適用されます（改正法附則1）。

九 特定障害者に対する贈与税の非課税措置の改正

1 現行制度の概要

特定障害者が、その特定障害者を受益者とする特定障害者扶養信託契約に基づいて財産が信託されることにより信託受益権を有することとなる場合において、その信託の際、その信託受益権について障害者非課税信託申告書を受託者の営業所等を経由して納税地の所轄税務署長に提出したときは、その信託受益権の価額のうち6,000万円（特別障害者以外の特定障害者である場合には、3,000万円）までの金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（相法21の4①、相令4の10）。

2 改正の内容

前述「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」と同様の背景・趣旨により申請手続のオンライン化に係る整備が行われました。

具体的には、以下の申告書等の受託者の営業所等に対する書面による提出に代えて、その受託者の営業所等に対して、これらの申告書等に記載すべき事項のオンラインによる提供を行うことがで

きるようになりました。この場合において、これらの記載すべき事項が税務署長に提供されたときは、受託者の営業所等においてその提供を受けた日に、これらの申告書等の提出があったものとみなされます（相令4の17）。

- ① 障害者非課税信託申告書及びその添付書類
- ② 障害者非課税信託取消申告書
- ③ 障害者非課税信託廃止申告書
- ④ 障害者非課税信託に関する異動申告書

（注） 上記①の添付書類をオンラインで提供する場合には、受託者の営業所等に対し、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条第3項第2号に規定する方法により作成したその添付書類に記載されている事項が記録された電磁的記録（イメージデータ）を障害者非課税信託申告書に記載すべき事項と併せて提供しなければなりません（相規5の2）。

（参考） 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令（平成15年財務省令第71号）（抄）

（電子情報処理組織による申請等）

第五条（略）

- 2 (略)
 - 一 解像度が、日本産業規格（産業標準化法（昭和24年法律第185号）第20条第1項に規定する日本産業規格をいう。）Z6016 附属書AのA・1・2に規定する一般文書のスキャニング時の解像度である25.4mm 当たり200ドット以上であること。
 - 二 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。
- 3 (略)
 - 一 (略)
 - 二 当該添付書面等記載事項をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録（前項各号

に掲げる要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限る。）を当該申請等と併せて送信する方法（前号に掲げる方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限る。）

三・四 (略)

4～6 (略)

3 適用関係

上記2の改正は、令和3年4月1日以後に上記2①～④の申告書等を受託者の営業所等に対してオンラインにより提供する場合に適用されます（改正相令附則3）。

十 特定美術品についての相続税の納税猶予制度の改正

1 現行制度の概要

(1) 概要

寄託先美術館の設置者と特定美術品の寄託契約を締結し、文化財保護法の規定による認定保存活用計画に基づきその特定美術品を寄託先美術館の設置者に寄託していた者からその特定美術品を相続又は遺贈により取得した相続人が、その特定美術品の寄託先美術館の設置者への寄託を継続する場合には、その相続人が相続税の申告書の提出により納付すべき相続税の額のうち、その特定美術品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納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供した場合に限り、その相続人の死亡の日まで、その納税が猶予されます（措法70の6の7①）。

(2) 寄託先美術館

本特例の対象となる特定美術品の寄託を受け美術館は、博物館法第2条第1項に規定する博物館（いわゆる登録博物館をいいます。）又は同法第29条の規定により博物館に相当する施

設として指定された施設（いわゆる博物館相当施設をいいます。）のうち、特定美術品の公開及び保管を行うものをいいます（措法70の6の7②五）。

(3) 特定美術品

本特例の対象となる美術品は、認定保存活用計画に記載された次に掲げるものをいいます（措法70の6の7②一）。

① 一定の重要文化財

文化財保護法第27条第1項の規定により重要文化財として指定された絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産

② 一定の登録有形文化財

文化財保護法第58条第1項に規定する登録有形文化財（建造物であるものを除きます。）のうち世界文化の見地から歴史上、芸術上又は学術上特に優れた価値を有するもの

(4) 寄託先美術館との寄託契約

特定美術品の所有者と寄託先美術館の設置者との間で締結された特定美術品の寄託に関する契約で、契約期間その他一定の事項の記載があ

るものをいいます（措法70の6の7②二）。

2 改正の内容

本特例は、美術工芸品の次世代への確実な継承及び美術館等のコンテンツ充実による文化観光の拠点化によるインバウンドの促進等の実現を図るとともに、あわせて、美術工芸品の海外流出や散逸を防ぎ、その計画的な保存・活用を促進することを目的として、重要文化財及び登録有形文化財のうち一定のものを対象に、文化財保護法（平成30年改正後）の規定による保存活用計画の認定を受けて美術館に寄託している間にその所有者が死亡した場合には、その相続人の相続税について納税を猶予する制度として、平成30年度税制改正において創設されたものです。

本特例の対象となる美術工芸品は、上記1(3)のとおり、文化財保護法の規定に基づく重要文化財又は登録有形文化財のうち世界文化の見地から歴史上、芸術上又は学術上特に優れた価値を有するものとされていますが、このうち登録有形文化財については、登録有形文化財登録基準（平成17年文部科学省告示第44号）において、次のとおり登録基準が定められています。

・ **登録有形文化財登録基準**（平成17年文部科学省告示第44号）（抄）

建築物以外の有形文化財（重要文化財及び文化財保護法第182条第2項に規定する指定を地方公共団体がを行っているものを除く。）のうち、原則として製作後50年を経過したものであって歴史的若しくは系統的にまとまって伝存したものの又は系統的若しくは網羅的に収集されたものであり、かつ、次の各号のいずれかに該当する

もの

- 一 文化史的意義を有するもの
- 二 学術的価値を有するもの
- 三 歴史上の意義を有するもの

このように、登録有形文化財として登録されるためには、現行の基準では製作後50年という要件により、80年代や90年代に製作された現代美術品（製作後50年未満の一定の美術品をいいます。以下同じです。）を含むコレクションは対象とはなりません。しかしながら、古い時代の美術品のみならず、現代の作家が製作した美術品には、世界的にも高い評価を得ているものが多く存在しています。また、こうした現代美術品の中には、相続を機に価値を見出した海外富裕層などの手に渡り、海外に流出する事例も散見されるどころです。

こうした状況を踏まえ、文化庁では、現代美術品についても登録有形文化財として登録できるよう登録有形文化財登録基準を改正することとし、文化財保護法体系の中で、その保存及び活用を図ることとしています。

この現代美術品に対する文化財保護法上の取扱いの変更に伴い、改正後の登録有形文化財登録基準により登録有形文化財として登録された現代美術品についても本特例の適用対象となることとなりました。

3 適用関係

改正後の登録有形文化財登録基準に従って登録有形文化財として登録された現代美術品を認定保存活用計画に基づき寄託先美術館の設置者に寄託していた者から相続又は遺贈により取得するその現代美術品に係る相続税について適用されます。

十一 電子情報処理組織を使用した調書の提出方法の拡充

1 改正前の制度の概要

(1) 調書の提出義務

相続税法においては、次に掲げる調書について提出義務が課されています（相法59①～③）。

① 保険金又は退職手当金等の支払に関する調書

保険会社等又は退職手当金等を支給した者で国内に営業所等を有するものは、その月中に支払った生命保険契約の保険金若しくは損

害保険契約の保険金のうち一定のもの又は支給した退職手当金等について、翌月15日までに、受取人別又は受給者別の一定の事項を記載した調書をその調書を作成した営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

② 保険契約の変更に関する調書

保険会社等で国内に営業所等を有するものは、生命保険契約又は損害保険契約の契約者が死亡したことに伴いこれらの契約の契約者の変更の手続を行った場合には、その変更の効力が生じた日の属する年の翌年1月31日までに、一定の事項を記載した調書をその調書を作成した営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

③ 信託に関する調書

信託の受託者で国内に営業所等を有するものは、信託の効力が生じたことその他一定の事由が生じた場合には、その事由が生じた日の属する月の翌月末日までに、一定の事項を記載した受益者別の調書をその営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

(2) 電子情報処理組織等を使用した調書の提出

上記(1)①～③の調書のうち、調書の提出期限の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの間に提出すべきであった調書の枚数が100以上であるものについては、その調書を提出すべき者は、上記(1)①～③までにかかわらず、その調書の記載事項を次に掲げる方法のいずれかにより所轄税務署長に提供しなければなりません（相法59⑤）。

① あらかじめ税務署長に届け出て行う電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法

② 記載事項を記録した光ディスク、磁気テープその他の記録用の媒体を提出する方法

2 改正の内容

「デジタル・ガバメント実行計画」（令和元年12

月20日閣議決定）において、「社会保険・税手続の新たな方法として、金融機関に係る法定調書の提出（事業者提出の全ての法定調書について検討）に関して、クラウドサービス等を活用した企業保有情報の新しい提出方法に係る情報システムの利用を2021年度（令和3年度）以降開始し、事業者の事務作業の負担を軽減する」とされたところ です。

今回の改正においては、この「デジタル・ガバメント実行計画」を踏まえ、調書の提出義務者の利便性の向上を図る観点から、クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備が行われました。

具体的には、あらかじめ届出（国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第4条第5項の規定の例による届出）をした者は、同令第5条の2第1項の定めるところにより、調書の記載事項を特定ファイルに記録し、かつ、所轄税務署長に対して、その特定ファイルに記録されたその記載事項を閲覧し、及び国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに記録する権限を付与する方法により調書の記載事項の提供を行うこととされました（相規30⑨⑩二）。

また、この方法により調書の記載事項を提供する者は、特定ファイルに記録した記載事項の電磁的記録を上記の権限を付与した状態で国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第5条の2第3項の定めるところにより保存しなければなりません（相規30⑪）。

なお、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令の改正内容については、後掲「**国税通則法等の改正**」の「**五 クラウドサービス等を利用した支払調書等の提出方法の整備**」をご参照ください。

（参考） 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令（平成15年財務省令第71号）（抄）

（事前届出等）

第4条（略）

2～4（略）

5 第5条の2第1項の規定により同項に規定する申請等を行おうとする者は、次に掲げる事項をあらかじめ税務署長に届け出なければならない。

- 一 当該申請等を行おうとする者の氏名、住所又は居所及び法人番号（法人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所又は居所。次項第1号及び第5条の2第4項第1号において同じ。）
- 二 当該申請等に係る認定電子計算機（第5条の2第6項に規定する認定電子計算機をいう。次号において同じ。）の名称
- 三 当該申請等に係る認定電子計算機について第5条の2第1項の認定を受けた者の氏名及び住所又は居所
- 四 当該申請等の種別
- 五 その他参考となるべき事項

6 （略）

（電子情報処理組織による申請等）

第5条の2 電子情報処理組織を使用する方法により申請等（国税庁長官が定めるものに限る。以下この条において同じ。）を行う者は、前条の規定にかかわらず、認定特定電子計算機（特定電子計算機であつて国税庁長官の定める基準に適合するものであることにつき国税庁長官の認定を受けたものをいう。）に備えられたファイル（以下第3項までにおいて「特定ファイル」という。）に当該申請等に必要の情報（以下同項までにおいて「申請等情報」という。）を記録し、かつ、税務署長に対して、当該特定ファイ

ルに記録された当該申請等情報を閲覧し、及び国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに記録する権限を付与することにより、当該申請等を行うことができる。この場合において、当該申請等については、当該特定ファイルに当該申請等情報が記録された時又は当該権限が付与された時のいずれか遅い時に、国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルに当該申請等情報が記録されたものとして、情報通信技術活用法第6条第3項の規定を適用する。

2 （略）

3 第1項の申請等を行う者は、特定ファイルに記録した申請等情報の電磁的記録を同項の権限を付与した状態で国税庁長官が定める期間保存しなければならない。

4～11 （略）

3 適用関係

上記2の改正は、令和4年1月1日から施行されますので、同日以後の調書の提出について適用されることとなります（改正相規附則1二）。

ただし、令和3年10月1日から同年12月31日までの間においても、改正後の手続に則って、クラウドサービスを利用した調書の提出を行う旨の事前届出その他必要な行為をすることができることとされています。この場合において、この期間内に行われたその事前届出は、令和4年1月1日において行われたものとみなされます（改正相規附則1一、2）。