

# 租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正

目 次	
一 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等の改正……………	453
二 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の改正……………	454
三 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の改正……………	458
四 相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除の特例の創設……………	459
五 相続時精算課税に係る土地又は建物の価額の特例の創設……………	460
六 医業継続に係る贈与税・相続税の納税猶予制度等の改正……………	464
七 特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例等の改正……………	466

## はじめに

本稿では、令和5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（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28日に可決・成立し、同月31日に令和5年法律第3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（令5.3.31政令第145号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令5.3.31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（令5.3.31財務省令第26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5.3.31文部科学省・厚生労働省告示第4号）

## 一 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等の改正

### 1 改正前の制度の概要

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その財産を相続税の申告書の提出期限までに、国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する特定の法人（注）に贈与した場合には、その贈与した財産の価額は、その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しないこと

とされています（措法70①）。

なお、上記の特定の法人で贈与を受けたものが次の場合に該当するときは、上記の規定にかかわらず、上記の贈与した財産の価額は、その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ることとされています（措法70②）。

- (1) その贈与があった日から2年を経過した日までに上記の特定の法人に該当しないこととなった場合
- (2) その贈与により取得した財産をその贈与があった日から2年を経過した日においてなおその

公益を目的とする事業の用に供していない場合  
(注) 公益を目的とする事業を行う法人のうち、  
教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉  
への貢献その他公益の増進に著しく寄与する  
特定の法人とは、次の法人をいいます（旧措  
令40の3）。

- イ 独立行政法人
- ロ 国立大学法人及び大学共同利用機関法人
- ハ 地方独立行政法人で一定の業務を主たる  
目的とするもの
- ニ 公立大学法人
- ホ 自動車安全運転センター、日本司法支援  
センター、日本私立学校振興・共済事業団  
及び日本赤十字社
- ヘ 公益社団法人及び公益財団法人

- ト 学校の設置を主たる目的とする学校法人  
等
- チ 社会福祉法人
- リ 更生保護法人

## 2 改正の内容

本特例の対象となる特定の法人の範囲に、福島  
国際研究教育機構が追加されました（措令40の3  
二）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、相続又は遺贈により取得した  
財産を、令和5年4月1日以後に贈与する場合に  
ついて適用されます（改正措令附則1）。

# 二 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5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、その算入しなかつ

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、その個人の信託受  
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には、適用  
されません（旧措法70の2の2①）。

### (2) 贈与者死亡時の相続税の課税

信託等があった日から教育資金管理契約の終  
了の日までの間に贈与者が死亡した場合（受贈  
者が23歳未満である場合等（注1）に該当する  
場合を除きます。）には、その贈与者に係る受  
贈者については、管理残額（注2）をその贈与  
者から相続又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、管理残額は、相続税の課税対象  
に含まれることとなります。この場合において、  
取扱金融機関の営業所等は、相続又は遺贈によ  
り取得したものとみなされた管理残額及びその  
贈与者が死亡した日を記録しなければなりません  
（旧措法70の2の2⑫⑬）。

(注1) 「23歳未満である場合等」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（ロ又はハの場合に該当する場合には、その旨を明らかにする書類（電磁的記録を含みます。）を、その贈与者が死亡した旨の届出と併せて提出又は提供した場合に限ります。）をいいます（旧措法70の2の2⑬）。

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

(注2) 「管理残額」とは、贈与者が死亡した日における非課税抛出资额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教育資金については、500万円を限度とします。）を控除した残額のうち、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をいいます（旧措法70の2の2⑫二、旧措令40の4の3⑳）。

### (3) 契約終了時の贈与税の課税

教育資金管理契約が終了した場合（受贈者が死亡したことにより終了した場合を除きます。）において、その教育資金管理契約に係る非課税抛出资额から教育資金支出額（相続又は遺贈により取得したものとみなされた管理残額を含みます。）を控除した残額があるときは、その残額をその終了の日において贈与により取得したものとみなして、相続税法その他贈与税に関する法令の規定が適用され、その残額は、贈与税の課税対象に含まれることとなります（旧措法70の2の2⑮、旧措令40の4の3㉑）。この場合において、教育資金管理契約の終了の日において贈与者が生存しているときは、その贈与者から取得したものとみなされ、同日前に贈与者が死亡しているときは、「個人」から取得したものとみなされます（措令40の4の3㉑一）。

なお、「個人」から取得したものとみなされ

る場合においても、租税特別措置法第70条の2の5（直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例）の適用については、その個人を受贈者の直系尊属とみなすこととされており（旧措令40の4の3㉒四）、受贈者がその年1月1日において18歳以上である場合には、この税率の特例措置が適用されていました。

## 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8年3月31日まで3年延長されました。

### (1) 贈与者死亡時の相続税の課税の見直し

#### ① 具体的内容

上記1(2)のとおり、改正前においては、贈与者が死亡した場合であっても、受贈者が23歳未満である場合等に該当するときは、管理残額は相続又は遺贈により取得したものとみなされず、相続税の課税の対象とはされていませんでした。改正後においては、受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合であっても、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額（注）が5億円を超えるときは、管理残額は、相続又は遺贈により取得したものとみなされ、贈与者の死亡に係る相続税の課税対象に含まれることとされました（措法70の2の2⑫⑬）。

(注) 「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」とは、贈与者から相続又は遺贈（相続時精算課税の適用に係る贈与を含みます。）により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格（本特例の適用によりその贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額がないものとした場合における相続税の課税価格）の合計額をいいます（措法70の2の2⑬ただし書）。

なお、この「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」は、相続税の申告書の提出期限から5年を経過する日（国税通則法第70条第3項又は相続税法第36条の適用がある場合に

は、その適用に係る更正の請求があった日から6月を経過する日）までに相続税額の計算の基礎となった財産の価額及び債務の金額を基準として計算します（措法70の2の2⑭）。そのため、例えば、この5年を経過する日以前に提出した相続税の申告書に記載した財産の価額等を基に計算した贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えている場合には、同日後に、相続税法第32条の適用により贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円以下となったとしても、管理残額が相続又は遺贈により取得したもののみなされている状態は変わりません。反対の場合も同様に、同日後に、新たに、管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされることはありません。これは、相続税の課税価格は同日後においても変動する場合があるところ、本特例における「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」の判定に当たっては、金融機関や税務署の事務負担を勘案し、同日までの変動のみを考慮することとしたものです。

## ② 納税者等の手続

上記①のとおり、改正後においては、受贈者が23歳未満である場合等に該当した場合であっても、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、管理残額は相続又は遺贈により取得したものとみなされることとなります。この相続又は遺贈により取得したものとみなされた管理残額は、教育資金管理契約の終了の時の贈与税の課税対象から除かれることとされているため、取扱金融機関の営業所等においては、その管理残額を適切に管理しておく必要があります。

そのため、受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合には、受贈者及び取扱金融機関の営業所等において、次の手続が必要となります。

### イ 受贈者の手続

改正前から、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（措法70の2の2⑫一）。改正後においては、この届出のほか、贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限を経過した場合には、速やかに、その提出期限において次に掲げる場合のいずれに該当するかに応じ、それぞれ次に定める書類又はその電磁的記録（以下「確認書類等」といいます。）を取扱金融機関の営業所等に提出又は提供をしなければならないこととされました（措法70の2の2⑮一、措規23の5の3⑬）。

(イ) 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合において、受贈者が相続税の期限内申告書を提出しているとき 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える旨を記載した書類及びその申告書の写し

(ロ) 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合において、受贈者が相続税の期限内申告書を提出していないとき 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える旨を記載した書類及びその贈与者に係る相続税の課税価格の合計額の計算に関する明細を記載した書類

(ハ) 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えない場合 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えない旨を記載した書類

### ロ 取扱金融機関の営業所等における手続

上記イの贈与者が死亡した旨の届出を受けた取扱金融機関の営業所等は、贈与者が死亡した日及び管理残額を記録しなければならないこととされました（措法70の2の2⑫一）。

また、確認書類等の提出又は提供を受けた取扱金融機関の営業所等は、その確認書類等に記載又は記録がされた事項に基づき、

贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える受贈者について、相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額を記録するとともに（措法70の2の2⑫三⑮二）、その確認書類等を、各人別に整理し、その受贈者に係る教育資金管理契約が終了した日の属する年の翌年3月15日後6年を経過する日まで保存しなければならないこととされました（措法70の2の2⑮三、措規23の5の3⑭）。

### ③ 税務署長の通知等

税務署長は、その受贈者の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が、更正若しくは決定又は期限後申告書若しくは修正申告書の提出により5億円を超えることとなること又は5億円以下となることを知った場合には、取扱金融機関の営業所等の長に次の事項を通知するものとされました（措法70の2の2⑳四、措規23の5の3㉔四）。

また、その通知を受けた取扱金融機関の営業所等の長は、その通知に基づき、上記②ロの相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額の記録を訂正しなければならないこととされました（措法70の2の2㉑）。

イ その受贈者の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えた旨又は5億円以下となった旨

ロ イの受贈者の氏名、住所又は居所及び生年月日

ハ その事実に係る贈与者の氏名及びその贈与者が死亡した年月日

ニ その他参考となるべき事項

## (2) 契約終了時の贈与税の課税の見直し

租税特別措置法第70条の2の5に規定する税率（以下「特例税率」といいます。）は、平成25年度税制改正において、高齢者の保有する資産を現役世代により早期に移転させ、その有効活用を図るという観点から導入されたものです。

ところで、本特例において贈与税の課税対象となる「残額」は、教育資金管理契約の終了の時まで教育資金支出額として記録されなかったものであり、この残額に対する贈与税の課税に際して特例税率を適用することは、その趣旨に沿わないものと考えられます。

そのため、改正後においては、教育資金管理契約の終了の時の残額に対する贈与税の課税に当たっては、その残額を特例税率の適用対象としない財産（以下「一般贈与財産」といいます。）とみなすこととし、特例税率が適用されないこととされました（措法70の2の2⑰二）。

## (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、都道府県知事等から国家戦略特別区域内に所在する場合の外国の保育士資格を有する者の人員配置基準等の一定の基準を満たす旨の証明書の交付を受けた認可外保育施設が加えられました（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)及び(2)の改正

令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得する個人に係るその信託受益権等に係る相続税又は贈与税について適用され、同日以前のみ信託受益権等を取得した個人に係るその信託受益権等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51②）。

具体的には、贈与者が死亡した場合において23歳未満である場合等に該当する受贈者については、相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額は、令和5年4月1日以後に取得した信託受益権等のうち本特例の適用を受けた部分の価額に対応する部分に限られます。そのため、この受贈者については、管理残額のうち同年3月31日以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に対応する部分については、相続又は遺贈により取得したも

のとはみなされません（改正措令附則14②）。

また、教育資金管理契約の終了の時ににおいて贈与税の課税対象となる残額のうち、上記2(2)の見直しにより一般贈与財産とみなされる金額は、令和5年4月1日以後に取得した信託受益権等のうち本特例の適用を受けた部分の価額に対応する部分に限られます。そのため、残額のうち同年3月31日以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に対応する部分については、引き続き特例税率の対象となります（改正措令附則14①⑤）。

なお、贈与者が死亡した場合において23歳未満である場合等に該当しない受贈者については、従前どおり、下記①②は、管理残額の計算から除外されており（改正措令附則14③）、また、相続税額の2割加算（相続税法第18条）の対象

となる相続税額の計算の基礎となる管理残額は、令和3年4月1日以後に取得した信託受益権等のうち本特例の適用を受けた部分の価額に対応する部分に限られています（改正措令附則14④）。

- ① 令和2年3月31日以前に取得した本特例の適用に係る信託受益権等
- ② 令和2年4月1日から令和3年3月31日までに取得した本特例の適用に係る信託受益権等のうち、贈与者の死亡前3年以内に取得したもの以外のもの

## (2) 上記2(3)の改正

令和5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5年文部科学省・厚生労働省告示第4号）。

## 三 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5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18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、その個人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には、適用されません（旧措法70の2の3①）。

#### (2) 契約終了時の贈与税の課税

結婚・子育て資金管理契約が終了した場合（受贈者が死亡したことにより終了した場合を除きます。）において、その結婚・子育て資金管理契約に係る非課税拠出額から結婚・子育て資金支出額（相続又は遺贈により取得したものとみなされた管理残額を含みます。）を控除した残額があるときは、その残額を贈与者（結婚・子育て資金管理契約の終了の日までに死亡した贈与者を除きます。）から同日において贈与により取得したものとみなして、相続税法そ

その他贈与税に関する法令の規定が適用され、その残額は、贈与税の課税対象に含まれることとなります（旧措法70の2の3<sup>⑭</sup>、旧措令40の4の4<sup>⑮</sup>）。この場合には、租税特別措置法第70条の2の5（直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例）による税率の特例措置が適用されていました。

（注）「管理残額」とは、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、結婚関係費用に関する結婚・子育て資金については、300万円を限度とします。）を控除した残額のうち、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をいいます（措法70の2の3<sup>⑯</sup>二、措令40の4の4<sup>⑰</sup>）。

## 2 改正の内容

前述「二 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の改正」の2(2)と同様の観点から、結婚・子育て資金管理契約の終了の時の残額に対する贈与税の課税に当たっては、その残額を租税特別措置法第70条の2の5に規定する税率（以下「特例税率」といいます。）の適

用対象とならない財産（以下「一般贈与財産」といいます。）とみなすこととし、特例税率が適用されないこととされた上（措法70の2の3<sup>⑱</sup>二）、その適用期限が令和7年3月31日まで2年延長されました。

## 3 適用関係

上記2の改正は、令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得する個人に係るその信託受益権等に係る贈与税について適用され、同日以前のみ信託受益権等を取得した個人に係るその信託受益権等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51<sup>⑳</sup>）。

具体的には、結婚・子育て資金管理契約の終了の時に於いて贈与税の課税対象となる残額のうち、上記2の見直しにより一般贈与財産とみなされる金額は、令和5年4月1日以後に取得した信託受益権等のうち本特例の適用を受けた部分の価額に対応する部分に限られます。そのため、残額のうち同年3月31日以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に対応する部分については、引き続き特例税率の対象となります（改正措令附則14<sup>㉑</sup>）。

# 四 相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除の特例の創設

## 1 改正の内容

暦年課税に係る贈与税の基礎控除（相法21の5）は、少額不追及の観点から60万円とされていますが、若年世代への早期の財産移転の促進を通じ経済社会の活性化に資する観点から、租税特別措置として、その控除額が110万円に引き上げられています（措法70の2の4<sup>㉒</sup>）。

これと同様に、今回の改正により創設された相

続時精算課税に係る贈与税の基礎控除（相法21の11の2<sup>㉓</sup>）についても、租税特別措置として、その控除額が110万円に引き上げられました（措法70の3の2<sup>㉔</sup>）。

## 2 適用関係

上記1の改正は、令和6年1月1日以後の贈与に係る贈与税について適用されます（改正法附則51<sup>㉕</sup>）。

## 五 相続時精算課税に係る土地又は建物の価額の特例の創設

### 1 制度創設の背景

改正前においては、相続時精算課税を選択した場合には、その選択に係る贈与者（以下「特定贈与者」といいます。）の死亡に係る相続税の計算においては、特定贈与者からの贈与により取得した財産のその贈与の時における価額を相続税の課税価格に加算又は算入することとされていました（旧相法21の15、21の16）。

これは、受贈者は、贈与の時に、その財産の価額に相当する利益を得ており、また、贈与の後においては、自らの判断と責任の下でその財産を運用しており、その効用を得ることができる状況にあるため、贈与の後におけるその財産の運用の成果もその受贈者に帰属すべきと考えられること等によるものです。

しかしながら、相続時精算課税については、その創設当初と比べ利用件数が減少し、広く活用されているとは言い難い状況にある中で、贈与により取得した財産が災害等により被害を受けた場合においても、その財産の贈与時の価額を基に相続税の課税対象とすることが、その選択を躊躇させる1つの要因になっているのではないか、という指摘もありました。

令和5年度税制改正においては、相続時精算課税について、申告等に係る事務負担を軽減する等の観点から、暦年課税と同水準（110万円）の基礎控除を導入する等の見直しが行われています。これに併せて、相続時精算課税を選択して贈与を受けた土地や建物が災害により被害を受けた場合についてきめ細かな対応を行う観点から、本特例を創設することとされました。

### 2 制度の内容

#### (1) 概要

相続時精算課税適用者が特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物が、その贈与を

受けた日から特定贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限までの間に災害（注1）によって相当の被害（注2）を受けた場合（相続時精算課税適用者（相続税法第21条の17又は第21条の18の規定により相続時精算課税適用者に係る権利又は義務を承継したその相続人及び包括受遺者を含みます。以下同じです。）が、その土地又は建物を贈与により取得した日から災害が発生した日まで引き続き所有していた場合に限り、）において、相続時精算課税適用者が贈与税の納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、土地又は建物の贈与の時における価額からその災害により被害を受けた部分に対応するものとして計算した金額を控除した残額が、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入されることとされました（措法70の3の3①）。

ただし、本特例は、相続時精算課税の適用に係る贈与により取得した土地又は建物について、災害により発生した物理的な被害を対象として講じられたものであることから、同種の災害を対象としている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の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合には、適用されません（措法70の3の3③）。

（注1）「災害」とは、震災、風水害、冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び火災、鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害をいいます（措法70の3の3①、措令40の5の3①）。

（注2）「相当の被害」とは、次の財産の区分に応じそれぞれ次に定める程度の被害をいいます（措令40の5の3③）。

土地 土地の贈与の時における価額のうちにその土地に係る被災価額の占める割

合が10分の1以上となる被害

建物 建物の想定価額のうちにその建物に係る被災価額の占める割合が10分の1以上となる被害

(注3) 「被災価額」とは、本特例の適用に係る土地又は建物が災害により被害を受けた部分の価額から保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される金額を控除した残額をいいます（措令40の5の3②二）。

なお、「相当の被害」に該当するかどうかの判定に当たっては、土地に係る被災価額は、土地の贈与の時における価額が限度とされ、建物に係る被災価額は、建物の想定価額が限度とされます（措令40の5の3④）。これは、建物については、贈与時から災害発生時までの使用に応じて減価していると考えられることから、それに応じて、災害により被害を受ける部分の価額も減少すると考えられるためです。

(注4) 「想定価額」とは、次の算式により求めることとされている災害が発生した日における建物の想定上の価額です（措令40の5の3②一、措規23の6の2①～③）。

$$\text{建物の贈与の時における価額} \times \frac{\text{①}-\text{②}}{\text{①}}$$

① 次の建物の区分に応じそれぞれ次に定める年数

イ 贈与の日において想定使用可能期間の年数（建物の全部が事務所用であるものとした場合における減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第1に定める耐用年数をいいます（参考1）。ロにおいて同じです。）の全部を経過している建物 その想定使用可能期間の年数の100分の20に相当する年数

ロ イの建物以外の建物 その建物の想定使用可能期間の年数から経過済年数（その建物の新築の日から贈与の日までの期間の年数）を控除した年数と、経

過済年数の100分の20に相当する年数とを合計した年数

② 贈与の日から災害が発生した日までの期間の年数（①の年数を上限とします。）

(参考1) ①の年数は、その建物について本特例が適用されうる最長期間を示しており、その建物の実際の使用方法にかかわらず（例えば、建物を居住用として使用していた場合であっても）、その建物が「事務所用」であるとした場合の耐用年数によることとされています。これは、この①の年数を長期化・簡素化することにより、発生時期を予想できない災害に対して長期間対応できるようにしつつ、想定価額の算定に係る納税者・税務署双方の事務負担を軽減することを意図したものです。

(参考2) ①イの「想定使用可能期間の年数の100分の20に相当する年数」、①ロの「経過済年数」及び「経過済年数の100分の20に相当する年数」並びに②の「贈与の日から災害が発生した日までの期間の年数」が1年未満である場合又はこれらの年数に1年未満の端数がある場合には、これらの年数又は端数を切り捨てます。

(注5) 令和6年1月1日以後の贈与の場合には、相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除額も、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される額から控除されます。

## (2) 特例の適用を受けるための手続

① 納税者による申請・申請書の記載事項

本特例の適用に係る承認を受けようとする相続時精算課税適用者は、次に掲げる事項を記載した申請書を、災害が発生した日から3

年を経過する日（同日までに相続時精算課税適用者が死亡した場合には、同日とその相続時精算課税適用者の相続人（包括受遺者を含みます。）がその相続時精算課税適用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月を経過する日とのいずれか遅い日。④において同じです。）までに贈与税の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3の3①、措令40の5の3⑤、措規23の6の2④）。

イ 相続時精算課税適用者の氏名、住所又は居所及び生年月日

ロ 特定贈与者の氏名及び住所又は居所

ハ 災害により被害を受けた次の財産の区分に応じそれぞれ次に定める事項

(イ) 土地 土地の贈与の時における価額並びにその土地の所在、地番、地目及び面積

(ロ) 建物 建物の贈与の時における価額並びにその建物の想定価額及びその計算の根拠を明らかにする事項並びに所在、家屋番号及び床面積

ニ 土地又は建物を贈与により取得した年分及びその贈与に係る贈与税の申告書を提出した税務署の名称

ホ 災害が発生した日

ヘ 災害による被害を受けた部分の価額及び保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される金額

ト 被災価額及びその計算の根拠を明らかにする事項

チ その他参考となるべき事項

(注) 相続時精算課税に係る権利又は義務を承継した者が申請書を提出する場合には、上記の記載事項のほか、相続税法第21条の17又は第21条の18の規定により権利又は義務の承継をされた者のその死亡の時における住所又は居所及びその死亡の年月日並びにその承継をした全ての者の承継をされた者との続柄を記載しなければなりません（措

規23の6の2⑥一）。また、その承継した者が2人以上ある場合には、それらの者が一の申請書に連署して申請するものとされています（措規23の6の2⑥三）。

## ② 申請書の添付書類

上記①の申請書には、次の財産の区分に応じそれぞれ次に定める書類を添付しなければなりません（措令40の5の3⑥、措規23の6の2⑤）。

### イ 土地 次に掲げる書類

(イ) 土地の登記事項証明書その他の書類で相続時精算課税適用者が土地を贈与の日から災害が発生した日まで引き続き所有していたことを明らかにするもの

(ロ) 土地が災害により被害を受けたこと及び災害が発生した日を明らかにする書類

(ハ) 土地の原状回復に要する費用に係る見積書の写しその他の書類で土地が災害により被害を受けた部分の価額及び保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される金額を明らかにするもの

(ニ) その他参考となるべき書類

### ロ 建物 次に掲げる書類

(イ) 建物の登記事項証明書その他の書類で建物の新築をした年月日及び相続時精算課税適用者が建物を贈与の日から災害が発生した日まで引き続き所有していたことを明らかにするもの

(ロ) 市町村長又は特別区の区長の証明書その他の書類で建物が災害により被害を受けたこと及び災害が発生した日を明らかにするもの

(ハ) 建物の修繕に要する費用に係る見積書の写し、保険金の支払通知書の写しその他の書類で建物が災害により被害を受けた部分の価額及び保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填される金額を明らかにするもの

(ニ) その他参考となるべき書類

(注) 相続時精算課税に係る権利又は義務を承

継した者が申請書を提出する場合には、上記の書類のほか、戸籍の謄本又は抄本その他の書類でその承継をされた者の全ての相続人を明らかにするものを添付しなければなりません（措規23の6の2⑥二）。

③ 税務署長による手続

上記①の申請書の提出を受けた税務署長は、申請書の内容を審査し、その申請に対して承認又は却下をし、その旨を申請者に通知することとされています。また、税務署長は、その承認をする場合には、その審査した被災価額を併せて通知することとされています（措令40の5の3⑦⑧）。

この「審査した被災価額」は、納税者から提出された申請書に記載されている事項及び添付されている書類により明らかにされる情報に基づいて計算した被災価額です。保険金や損害賠償金が支払われたこと等により、事後的に、被災価額に異動が生じた場合（下記④をご参照ください。）には、この「審査した被災価額」と相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額（下記③をご参照ください。）とは、異なることとなります。

④ 被災価額に異動を生ずべき事由が生じた場合の手続

上記①の申請書は、災害が発生した日から3年を経過する日までに提出することとされているため、通常は、この申請書の提出の時点までに被災価額も確定していると考えられます。しかしながら、承認を受けた後に保険金等が支払われる場合等も想定されるところであり、このような場合には、事後的に被災価額に変動が生じることとなります。

そのため、このような場合においても、相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額の正確な計算ができるように、承認を受けた相続時精算課税適用者は、被災価額に異動を生ずべき事由が生じた場合には、遅滞なく、次の事項を記載した

届出書に、保険金の支払通知書の写しその他の書類で次の口の事項を明らかにするものを添付し、これを上記①の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（措令40の5の3⑨、措規23の6の2⑦⑧）。

イ 上記①イ～ニの事項

ロ 保険金、損害賠償金その他これらに類するものの支払を受けたことその他の被災価額に異動を生ずる事由

ハ 異動を生ずる被災価額に係る上記①の申請書を提出した税務署の名称

ニ その他参考となるべき事項

(3) 相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額

本特例により相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額は、承認を受けた災害について、贈与の時における価額（土地の場合）又は想定価額（建物の場合）のうちに被災価額の占める割合が10分の1以上となる場合におけるその被災価額です。そのため、保険金や損害賠償金の支払があったことにより、承認を受けた後に、被災価額が贈与の時における価額や想定価額の10分の1を下回ることとなった場合には、本特例により相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される被災価額はないこととなります。また、同一の土地又は建物が2以上の災害により被害を受ける場合も想定されます。このような場合において、本特例により相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額は、承認を受けた各災害に係る被災価額の合計額となります（措令40の5の3⑩前段）。

ただし、この被災価額の合計額は、それぞれ贈与の時における土地又は建物の価額が上限となります（措令40の5の3⑩後段）。

(4) 開示請求への対応

税務署長は、上記(2)④により提出された届出書については、その都度、その内容を審査する

ものではありません。そのため、税務署長は、本特例の適用対象となる土地又は建物について、相続税法第49条第3項（相続時精算課税等に係る贈与税の申告内容の開示等）の規定により開示をするときは、審査した被災価額（上記(2)③をご参照ください。）に基づいて開示すべき金額を計算することとされています（措令40の5の3⑩）。

## 六 医業継続に係る贈与税・相続税の納税猶予制度等の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 贈与税の納税猶予及び税額控除

認定医療法人の持分を有する個人（以下(1)において「贈与者」といいます。）がその持分の全部又は一部の放棄をしたことにより、その持分がその認定医療法人の持分を有する他の個人（以下(1)において「受贈者」といいます。）に帰属することとなり、その持分の増加という経済的利益について受贈者に対して贈与税が課される場合には、その放棄により受けた経済的利益の価額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、認定移行計画に記載された移行期限まで、その納税が猶予されます。また、移行期限までに受贈者が有している認定医療法人の持分の全てを放棄した場合等には、納税猶予されている贈与税は免除されます（旧措法70の7の9⑩⑪）。

厚生労働大臣又は地方厚生局長若しくは地方厚生支局長（以下「厚生労働大臣等」といいます。）は、贈与税の納税が猶予されている場合において、受贈者又は認定医療法人について、納税の猶予に係る期限の確定に係る事実があったことを知ったときは、遅滞なく、その事実が生じた旨その他一定の事項を、書面により、国税庁長官又は受贈者の納税地の所轄税務署長に通知することとされています（旧措法70の7の9⑭）。

なお、受贈者が贈与者による放棄の時からそ

### 3 適用関係

上記2の特例は、令和6年1月1日以後に、土地又は建物が災害により被害を受ける場合について適用されます。なお、同日前に相続時精算課税の適用を受けて贈与により取得した土地又は建物が同日以後に災害により被害を受ける場合についても適用されます（改正法附則51⑤）。

の放棄により受けた経済的利益に係る贈与税の申告書の提出期限までの間に、その認定医療法人の持分の全部又は一部を放棄した場合には、通常の計算による贈与税額から上記の納税猶予分の贈与税額に相当する額を控除した残額が贈与税の申告書の提出期限までに納付すべき贈与税額となります（旧措法70の7の10⑩）。

#### (2) 相続税の納税猶予及び税額控除

個人が持分あり医療法人の持分を有していた他の個人から相続又は遺贈によりその持分あり医療法人の持分を取得した場合において、その持分あり医療法人が相続税の申告書の提出期限において認定医療法人であるときは、その持分を取得した個人（以下(2)において「相続人等」といいます。）が相続税の申告書の提出により納付すべき相続税額のうち、その持分の価額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、認定移行計画に記載された移行期限まで、その納税が猶予されます。また、移行期限までに相続人等が有している認定医療法人の持分の全てを放棄した場合等には、納税猶予されている相続税は免除されます（旧措法70の7の12⑩⑪）。厚生労働大臣等が相続人等又は認定医療法人について納税の猶予に係る期限の確定に係る事実があったことを知った場合における通知については、上記(1)と同様です（旧措法70の7の12⑭）。

なお、持分あり医療法人が相続の開始の時に

において認定医療法人（相続税の申告書の提出期限又は令和5年9月30日のいずれか早い日までに厚生労働大臣の認定を受けた持分あり医療法人を含みます。）であり、かつ、その持分を取得した相続人等が相続の開始の時から相続税の申告書の提出期限までの間に厚生労働大臣の認定を受けた持分あり医療法人の持分の全部又は一部を放棄した場合には、通常の計算による相続税額から上記の納税猶予分の相続税額に相当する額を控除した残額が、相続税の申告書の提出期限までに納付すべき相続税額となります（旧措法70の7の13①）。

### (3) 贈与税の課税の特例

認定医療法人の持分を有する個人がその持分の全部又は一部の放棄（その認定医療法人がその移行期限までに持分なし医療法人への移行をする場合におけるその移行の基因となる放棄に限るものとし、その個人の遺言による放棄を除きます。）をしたことによりその認定医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、その認定医療法人が受けたその経済的利益については、贈与税は課されません（旧措法70の7の14①）。

(注1) 「認定医療法人」とは、平成26年10月1日から令和5年9月30日までの間に、持分なし医療法人に移行する計画を作成し、その計画について厚生労働大臣の認定を受けた医療法人をいいます（措法70の7の9②一）。

(注2) 「認定移行計画」とは、持分なし医療法人に移行するための取組の内容等が記載された計画で厚生労働大臣の認定を受けたものをいいます（措法70の7の9②三）。

(注3) 「移行期限」とは、認定移行計画に記載された持分なし医療法人に移行する期限をいい、認定の日から3年以内とされていました（措法70の7の9②五、旧良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律（平成18年法律第84号）附則10の3②④三）。

## 2 改正の内容

次の見直しが行われた上、本特例の対象となる認定医療法人の認定期限が令和8年12月31日まで3年3月延長されました。

### (1) 移行期限の延長

認定移行計画による持分なし医療法人への移行期限が認定移行計画の認定の日から5年（改正前：3年）とされました（良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律附則10の3④三）。

### (2) 通知事項の拡充

上記(1)のとおり、本特例の適用に係る移行期限が3年から5年に延長されることに伴い、贈与税や相続税の納税猶予の適用を受けている期間中に移行期限を延長する事例が増加することが想定されます。そのため、厚生労働大臣等は、認定移行計画の変更（移行期限に係るものに限ります。）について認定をした場合には、遅滞なく、次の事項を国税庁長官又は納税地の所轄税務署長に通知しなければならないこととされました（措法70の7の9⑭、70の7の12⑭、措規23の12の6⑧二、23の12の8⑦）。

- ① その認定を行った旨
- ② 受贈者及び受贈者に係る贈与者の氏名及び住所又は居所並びに認定医療法人の名称及び主たる事務所の所在地
- ③ その認定を行った年月日並びにその認定による変更前及び変更後の移行期限
- ④ その他参考となるべき事項

### (3) 規定の整備

相続時精算課税制度の見直しに伴い、医療法人の持分についての相続税の納税猶予及び免除に係る猶予税額の計算について、所要の規定の整備がされました（措令40の8の12⑤二）。

### 3 適用関係

上記2(1)の改正は、全世代対応型の持続可能な社会保障制度を構築するための健康保険法等の一部を改正する法律（令和5年法律第31号）の公布の日（令和5年5月19日）から施行されます（同法附則1一）。

上記2(2)の改正は、令和5年4月1日以後に認

定移行計画の変更について認定を行う場合について適用されます（改正法附則51⑧）。

上記2(3)の改正は、令和6年1月1日以後に贈与により財産を取得する者について適用され、同日前にのみ贈与により財産を取得した者については、従前どおりとされています（改正措令附則1三、14⑦）。

## 七 特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例等の改正

### 1 改正の内容

相続時精算課税制度の見直し（詳細は、前掲「相続税法の改正」の「一 相続時精算課税制度の見直し」を参照してください。）に伴い、次の措置に係る相続税の課税価格又は納税猶予税額の計算についても所要の規定の整備がされました。

- ① 特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例（措法69の5①）
- ② 山林についての相続税の納税猶予及び免除（措令40の7の6⑥二）
- ③ 特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除（措令40の7の7⑤二）
- ④ 個人の事業用資産についての納税猶予及び免

除（措法70の6の8②三口、措令40の7の10⑩二）

- ⑤ 非上場株式等についての納税猶予及び免除（及びその特例）（措法70の7②五口、70の7の5②八口、措令40の8の2⑭二、40の8の6⑰二）

### 2 適用関係

上記1の改正は、令和6年1月1日以後の贈与に係る相続税又は贈与税について適用され、同日前の贈与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51①⑥⑦、改正措令附則14⑦⑧）。