

【第3条((相続又は遺贈により取得したものとみなす場合))関係】

(契約に基づかない定期金に関する権利)

3—46 法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、3—29の定めに該当する退職年金の継続受取人が取得する当該年金の受給に関する権利のほか、船員保険法の規定による遺族年金、厚生年金保険法(昭和29年法律第115号)の規定による遺族年金等があるのであるが、これらの法律による遺族年金等については、それぞれそれらの法律に非課税規定が設けられているので、相続税は課税されないことに留意する。

(注) 1 被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律(平成24年法律第63号)(以下「一元化法」という。)附則第37条第1項((改正前国共済法による給付等))の規定によりなおその効力を有するとされる場合における一元化法による改正前の国家公務員共済組合法(以下「改正前国共済法」という。)第88条((遺族共済年金受給権者))の規定により支給される遺族共済年金については、改正前国共済法第50条((公課の禁止))の規定により、相続税は課税されないことに留意する。

2 一元化法附則第61条第1項((改正前地共済法による給付等))の規定によりなおその効力を有するとされる場合における一元化法による改正前の地方公務員等共済法(以下「改正前地共済法」という。)第99条((遺族共済年金の受給権者))の規定により支給される遺族共済年金については、改正前地共済法第52条((公課の禁止))の規定により、相続税は課税されないことに留意する。

3 一元化法附則第79条((改正前私学共済法による給付))の規定によりなおその効力を有するとされる場合における一元化法による改正前の私立学校教職員共済法(以下「改正前私学共済法」という。)第25条((国家公務員共済組合法の準用))において準用する改正前国共済法第88条の規定により支給される遺族共済年金については、改正前私学共済法第5条((非課税))の規定により、相続税は課税されないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律(平成24年法律第63号。以下「一元化法」という。)による国家公務員共済組合法等の改正により、いわゆる2階部分の共済年金が厚生年金に統一されるとともに、3階部分に相当する職域加算部分が廃止された。

この改正に伴い、相続税法第3条第1項第2号に規定する「退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与」に次に掲げる一時金又は年金が追加された。

① 国家公務員共済組合法(昭和33年法律第128号)第79条の4第1項(遺族に対する一時金)又は第89条第1項(公務遺族年金の受給権者)の規定により支給を受ける一時金又は年金(一元化法附則第36条第3項(改正前国共済法による職域加算額の経過措置)の規定によりなおその効力を有するものとされた一元化法第2条(国家公務員共済組合法の一部改正)の規定による改正前の国家公務員共済組合法(同号において「旧国共済法」という。)第88条第1項(遺族共済年金の受給権者)の規定により支給を受ける年金を含む。)

② 地方公務員等共済組合法(昭和37年法律第152号)第93条第1項(遺族に対する一時金)又は第103条第1項(公務遺族年金の受給権者)の規定により支給を受ける一時金又は年金(一元化法附則第60条第3項(改正前地共済法による職域加算額の経過措置)の規定によりなおその効力を有するものとされた一元化法第3条(地方公務員等共済組合法の一部改正)の規定による改正前の地方公務員等共済組合法第99条第1項(遺族共済年金の受給権者)の規定により支給を受ける年金を含む。)

③ 私立学校教職員共済法(昭和28年法律第245号)第25条(国家公務員共済組合法の準用)において準用する国家公務員共済組合法第79条の4第1項又は第89条第1項の規定により支給を受ける一時金又は年金(一元化法附則第78条第2項(改正前私学共済法による職域加算額の経過措置)の規定によりなおその効力を有するものとされた一元化法第4条(私立学校教職員共済法の一部改正)の規定による改正前の私立学校教職員共済法第25条において準用する旧国共済法第88条第1項

の規定により支給を受ける年金を含む。)

上記の追加された改正は、平成27年10月1日以後に支給を受ける一時金又は年金に係る相続税について適用される(相続税法施行令の一部を改正する政令(平成26年政令第140号附則2))が、平成27年10月1日前に退職共済年金の受給を既に受けている者がその年金期間中に死亡したことによりその相続人その他の者が、一時金又は年金の受給権を取得した場合など、既に給付事由が生じている(裁定されている)一元化法附則第37条第1項(改正前国共済法による給付等)の規定によりなお効力を有するとされる場合における一元化法による改正前の国家公務員共済法(以下「改正前国共済法」という。)第88条の規定により支給される遺族共済年金等については、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づく以外のもの」に該当する。

しかしながら、改正前国共済法第88条の規定により支給される遺族共済年金については、改正前国共済法第50条(公課の禁止)の規定により、相続税は課税されないこととされており、また、一元化法による改正前の地方公務員等共済法第99条の規定に基づき支給される遺族共済年金及び一元化法による改正前の私立学校教職員共済法において準用する改正前国共済法第88条の規定により支給される遺族共済年金についても同様に相続税は課税されないこととされている。3-46の注書きは、そのことを留意的に明らかにしたものである。

## 【第32条((更正の請求の特則))関係】

(法第32条第1項第9号に掲げる「事由が生じたこと」の意義)

32—5 法第32条第1項第9号に掲げる「事由が生じたこと」とは次に掲げる規定による納税の猶予に係る期限の確定をいい、納付の有無は問わないことに留意する。

- (1) 所得税法第137条の2第1項(同条第2項の規定により読み替えて同条第1項を適用する場合を含む。)、第5項、第8項又は第9項の規定による納税の猶予に係る期限の確定
- (2) 所得税法第137条の3第1項(同条第3項の規定により読み替えて同条第1項を適用する場合を含む。)、第2項(同条第3項の規定により読み替えて同条第2項を適用する場合を含む。)、第6項、第9項(同条第10項において準用する場合を含む。))又は第11項の規定による納税の猶予に係る期限の確定

(注) 昭和45年7月1日付直審(所)30「所得税基本通達の制定について」(法令解釈通達)137の2—4((納税猶予の任意のとりやめ))(137の3—1により準用する場合を含む。))により、所得税法第137条の2第1項の規定による納税猶予の適用を受けている個人から、納税猶予の期限より前に、所轄税務署長に対し同項の規定による納税猶予の適用を取りやめる旨の書面による申出があり、かつ、その納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部の納付があった場合にも、当該納税猶予の期限が確定し、更正の請求ができることに留意する。

(新設)

(説明)

平成27年度税制改正で、所得税法において、一定の国外転出者等に対して、一定資産の未実現のキャピタルゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例(以下「国外転出時の特例」という。)が創設された。

国外転出時の特例の創設に伴い、相続税法第14条第2項の債務の確定している公租公課の金額には、被相続人が、所得税法第137条の2第1項(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予)(同条第2項の規定により適用する場合を含む。)の規定の適用を受けていた場合における同条第1項に規定する納税猶予分の所得税額並びに同法第137条の3第1項及び第2項(贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予)(これらの規定を同条第3項の規定により適用する場合を含む。)の規定の適用を受けていた場合における同条第4項に規定する納税猶予分の所得税額を含まないこととされた。

ただし、所得税法第137条の2第13項又は第137条の3第15項の規定により当該被相続人の納付の義務を承継した相続人(包括受遺者を含む。)が納付することとなった所得税法第137条の2第1項又は第137条の3第4項に規定する納税猶予分の所得税額及び当該納税猶予分の所得税額に係る利子税の額については、この限りでないこととされ(相法14③)、更正の請求の特則に次の事由が追加された(相法32①九、相令8③)。

- (1) 所得税法第137条の2第13項の規定により同条第1項(同条第2項の規定により適用する場合を含む。)の規定の適用を受ける同条第1項に規定する国外転出をした者に係る同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継したその者の相続人が当該納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなったこと(相法32①九イ)。
- (2) 所得税法第137条の3第15項の規定により同条第7項に規定する適用贈与者等に係る同条第4項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した当該適用贈与者等の相続人が当該納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなったこと(相法32①九ロ)。
- (3) 所得税法第137条の3第2項の規定の適用を受ける同項の相続人が同項に規定する相続等納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなったこと(相法32①九ハ、相令8③)。

上記(1)から(3)における「納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなったこと。」とは、納税の猶予に係る期限の確定をいい、納付の有無を問うのか問わないのか疑義が生じる。

そこで、32—5は、上記(1)から(3)における「納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなったこと。」とは、具体的には、所得税法第137条の2第1項(同条第2項の規定により読み替えて同条第1項を適用する場合を含む。)、第5項、第8項又は第9項及び同法第137条の3第1項(同条第3項の規定により読み替えて同条第1項を適用する場合を含む。)、第2項(同条第3項の規定により読み替えて同条第2項を適用する場合を含む。)、第6項、第9項(同条第10項において準用する場合を含む。))又は第11項の規定により、納税の猶予に係る期限が確定することをいい、実際に当該所得税を納付したか否かは問わな

いことを留意的に明らかにしたものである。

また、注書きにおいては、昭和45年7月1日付直審(所)30「所得税基本通達の制定について」(法令解釈通達)137の2—4((納税猶予の任意のとりやめ)(137の3—1により準用する場合を含む。))により、所得税法第137条の2第1項及び同法第137条の3第1項の規定による納税猶予の適用を受けている個人から、納税猶予の期限より前に、所轄税務署長に対し納税猶予の適用を取りやめる旨の書面による申出があり、かつ、その納税猶予分の所得税額に相当する所得税の全部の納付があった場合にも、当該納税猶予の期限が確定し、更正の請求ができることを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の2（（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）関係）】

（課税価格に算入されない住宅資金非課税限度額又は特別住宅資金非課税限度額の算定）

70の2—1の2 贈与により措置法第70条の2第2項第5号に規定する住宅取得等資金（以下70の2—14までにおいて「住宅取得等資金」という。）を取得した年分に係る同条第1項に規定する住宅資金非課税限度額（以下70の2—1の2において単に「非課税限度額」という。）又は特別住宅資金非課税限度額（以下70の2—1の2において単に「特別非課税限度額」という。）は、既に同項の規定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、同条第2項第6号イ若しくはロに定める金額又は同項第7号イ若しくはロに定める金額から当該算入しなかった金額を控除して算定することに留意する。

ただし、特別非課税限度額の算定にあたっては、平成28年9月30日までに同項第6号に規定する住宅用の家屋の同号に規定する新築等（以下「新築等」という。以下70の2—11までにおいて同じ。）に係る契約を締結して同条第1項の規定の適用を受けた非課税限度額は控除しないことに留意する。

なお、贈与により取得した住宅取得等資金で同条第1項各号の新築等をした住宅用の家屋が、同条第2項第6号イ若しくはロ又は同項第7号イ若しくはロのいずれの場合に該当するかの判定は、当該新築等をした直後の住宅用の家屋がいずれの場合に該当するかにより行い、同項第6号イ若しくはロ又は同項第7号イ若しくはロに規定する「最初の前項の規定の適用に係る当該住宅用の家屋の新築等に係る契約」の判定は、同項第6号イ若しくはロ又は同項第7号イ若しくはロの区分ごとに行うことに留意する。

（注）1 同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金で同条第1項各号の新築等をした住宅用の家屋で同条第2項第6号イの場合に該当するものと同号ロの場合に該当するものがある場合には、特定受贈者ごとに同号イ又はロに定めるいずれか多い金額により非課税限度額を計算することに留意する。

また、同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金で同条第1項各号の新築等をした住宅用の家屋で同条第2項第7号イの場合に該当するものと同号ロの場合に該当するものがある場合も同様であることに留意する。

2 同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金について、同条第1項の規定の適用を受ける場合において、住宅用の家屋の新築等に係る2以上の契約（平成28年10月1日以後に締結をしたものに限る。）があり、同条第2項第6号に規定する住宅用の家屋に該当するものと同項第7号に規定する住宅用の家屋に該当するものがあるときには、特定受贈者ごとに非課税限度額又は特別非課税限度額のいずれか多い金額について贈与税の課税価格に算入しないこととなることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

平成27年度税制改正により、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）が改正され、その適用期限が平成26年12月31日から平成31年6月30日まで延長された。また、措置法第70条の2第2項第6号に規定する住宅資金非課税限度額（以下「非課税限度額」という。）が次の①のとおり改正されるとともに、新たに同項第7号において特別住宅資金非課税限度額（以下「特別非課税限度額」という。）が次の②のとおり設けられた。

① 非課税限度額

非課税限度額は、同項第1号に規定する特定受贈者（以下「特定受贈者」という。）が同項第5号に規定する住宅取得等資金（以下「住宅取得等資金」という。）を充てて同号に規定する新築、取得又は増改築等（以下「新築等」という。）をした住宅用の家屋の種類及び当該住宅用の家屋に係る新築等に係る契約を締結した日による次の区分に応じ、それぞれに定める金額とされた。

住宅用家屋の新築等に係る 契約の締結日	省エネ等住宅※	左記以外の住宅用家屋
～ 平成 27 年 12 月	1, 500 万円	1, 000 万円
平成 28 年 1 月 ～ 平成 29 年 9 月	1, 200 万円	700 万円
平成 29 年 10 月 ～ 平成 30 年 9 月	1, 000 万円	500 万円
平成 30 年 10 月 ～ 平成 31 年 6 月	800 万円	300 万円

※ 省エネ等住宅とは、措置法第 70 条の 2 第 2 項第 6 号イに規定するエネルギーの使用の合理化に著しく資する住宅用の家屋、地震に対する安全性に係る基準に適合する住宅用の家屋又は高齢者等（措置法第 41 条の 3 の 2 第 1 項に規定する高齢者等をいう。）が自立した日常生活を営むのに特に必要な構造及び設備の基準に適合する住宅用の家屋をいう。具体的には、省エネ等基準（①断熱等性能等級 4 若しくは一次エネルギー消費量等級 4 以上相当であること、②耐震等級（構造躯体の倒壊等防止）2 以上若しくは免震建築物であること又は③高齢者等配慮対策等級（専用部分）3 以上であること）に適合する住宅用の家屋であることにつき、措置法規則第 23 条の 5 の 2 第 6 項に掲げる一定の書類により証明がされたものをいう。

## ② 特別非課税限度額

特別非課税限度額は、特定受贈者が住宅取得等資金を充てて新築等をした住宅用の家屋の新築等に係る対価の額又は費用の額に含まれる消費税額及び地方消費税額の合計額に相当する額が、当該住宅用の家屋の新築等に係る消費税法第 2 条第 1 項第 9 号に規定する課税資産の譲渡等につき、社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号）第 3 条の規定による改正後の消費税法第 29 条に規定する税率により課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額の合計額に相当する額である場合には、住宅用の家屋の種類及び当該住宅用の家屋に係る新築等に係る契約を締結した日による次の区分に応じ、それぞれに定める金額とされた。

住宅用家屋の新築等に係る 契約の締結日	省エネ等住宅	左記以外の住宅
平成 28 年 10 月 ～ 平成 29 年 9 月	3, 000 万円	2, 500 万円
平成 29 年 10 月 ～ 平成 30 年 9 月	1, 500 万円	1, 000 万円
平成 30 年 10 月 ～ 平成 31 年 6 月	1, 200 万円	700 万円

70 の 2 - 1 の 2 は、贈与税の課税価格に算入されない非課税限度額又は特別非課税限度額の算定における次の留意事項を示したものである。

- 1 贈与により住宅取得等資金を取得した年分に係る非課税限度額又は特別非課税限度額は、既に措置法第 70 条の 2 第 1 項の規定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、同条第 2 項第 6 号イ若しくはロに定める金額又は同項第 7 号イ若しくはロに定める金額から当該算入しなかった金額を控除して算定すること  
ただし、特別非課税限度額の算定にあたっては、平成 28 年 9 月 30 日までに同項第 6 号に規定する住宅用の家屋の同号に規定する新築等に係る契約を締結して同条第 1 項の規定の適用を受けた非課税限度額は控除しないこと
- 2 贈与により取得をした住宅取得等資金で措置法第 70 条の 2 第 1 項各号の新築等をした住宅用の家屋が、同条第 2 項第 6 号イ若しくはロ又は同項第 7 号イ若しくはロのいずれの場合に該当するかの判定は、当該新築等をした直後の住宅用の家屋が、いずれの場合に該当するかにより行い、同項第 6 号イ若しくはロ又は同項第 7 号イ若しくはロに規定する「最初に前項の規定の適用に係る当該住宅用の家屋の新築等に係る契約」の判定は、同項第 6 号イ若しくはロ又は同項第 7 号イ若しくはロの区分ごとに行うこと
- 3 同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金で措置法第 70 条の 2 第 1 項各号の新築等をした住宅用の家屋で同条第 2 項第 6 号イの場合に該当するものと同号ロの場合に該当するもの

がある場合には、特定受贈者ごとに同号イ又はロに定めるいずれか多い金額により非課税限度額を計算すること

また、同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金で同条第1項各号の新築等をした住宅用の家屋で同条第2項第7号イの場合に該当するものと同号ロの場合に該当するものがある場合も同様であること

- 4 同一年中に贈与により取得した住宅取得等資金について、措置法第70条の2第1項の規定の適用を受ける場合において、住宅用の家屋の新築等に係る2以上の契約（平成28年10月1日以後に締結したものに限り。）があり、同条第2項第6号に規定する住宅用の家屋に該当するものと同項第7号に規定する住宅用の家屋に該当するものがあるときは、特定受贈者ごとに非課税限度額又は特別非課税限度額のいずれか多い金額について贈与税の課税価格に算入しないこととなること

### 【参考】

事例1 契約の日の属する年分と贈与の日の属する年分が異なるケース

- ① 平成27年11月1日 省エネ等住宅の新築に係る請負契約を締結した。
- ② 平成28年2月15日 2,000万円の贈与を受けた。
- ③ 平成28年2月18日 2,000万円を新築の対価に充てた。

〔適用関係〕

- ②の贈与の課税年分 ⇒ 平成28年分  
①の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②六イ(1) 1,500万円  
平成28年分の贈与税の課税価格 ⇒ 2,000万円－1,500万円＝ 500万円

事例2 平成28年9月30日までに締結した契約に係る住宅取得等資金について、非課税限度額の適用を受け、平成28年10月1日以降に締結した契約に係る住宅取得等資金について、特別非課税限度額の適用を受けるケース

- ① 平成27年4月1日 1,500万円の贈与を受けた。
- ② 平成27年4月10日 省エネ等の中古住宅の取得に係る契約（個人間取引）を締結した。
- ③ 平成27年5月15日 1,500万円を省エネ等の中古住宅の取得の対価に充てた（同日居住開始）。
- ④ 平成29年5月10日 3,000万円の贈与を受けた。
- ⑤ 平成29年5月15日 省エネ等の住宅用家屋の新築に係る請負契約を締結した。  
（平成29年8月1日引渡予定、消費税等の税率10%）
- ⑥ 平成29年8月1日 3,000万円を省エネ等の住宅用家屋の新築の対価に充てた（同日居住開始）。

〔適用関係〕

- ①の贈与の課税年分 ⇒ 平成27年分  
②の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②六イ(1) 1,500万円  
平成27年分の贈与税の課税価格 ⇒ 1,500万円－1,500万円＝ 0円  
④の贈与税の課税年分 ⇒ 平成29年分  
⑤の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②七イ(1) 3,000万円

②の契約に係る非課税限度額は、平成28年9月30日までに契約を締結したものについて適用を受けたものであることから、特別非課税限度額の計算から控除する必要はない。

また、同一年中の贈与により取得した住宅取得等資金に係る契約ではないことから、②と⑤の非課税限度額の比較をする必要はない。

平成29年分の贈与税の課税価格 ⇒ 3,000万円－3,000万円＝ 0円

事例3 「最初の前項の規定の適用に係る当該住宅用の家屋の新築等に係る契約」の判定が必要となるケース

- ① 平成28年12月1日 省エネ等住宅の取得に係る契約を締結した。  
(平成29年5月1日引渡予定、消費税等の税率10%)
- ② 平成29年4月15日 2,000万円の贈与を受けた。
- ③ 平成29年5月1日 2,000万円を住宅用家屋の取得に対価に充てた(同日居住開始)。
- ④ 平成30年6月1日 ①の家屋の省エネ等の増改築等に係る請負契約を締結した。  
(平成30年11月1日工事完了予定、消費税等の税率10%)
- ⑤ 平成30年11月1日 1,500万円の贈与を受けた。
- ⑥ 平成30年11月1日 1,500万円を住宅用家屋の増改築等の費用の対価に充てた。

〔適用関係〕

②の贈与の課税年分 ⇒ 平成29年分

①の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②七イ(1) 3,000万円

平成29年分の贈与税の課税価格 2,000万円－2,000万円＝0円

④の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②七イ(2) 1,500万円

しかしながら、既に措置法70の2第2項第七号イの区分に係る非課税限度額の適用を受けており、①の契約が同号イの「最初の前項の規定の適用に係る当該住宅用の家屋の新築等に係る契約」であることから、非課税限度額は、①により3,000万円となり、同条第1項本文の規定により、既にこの項の適用を受けた金額を控除(3,000万円－2,000万円)した、1,000万円が非課税限度額となる。

平成30年分の贈与税の課税価格 ⇒ 1,500万円－1,000万円＝500万円

事例4 平成28年10月1日以後に2以上の契約を締結したケース

- ① 平成28年10月10日 省エネ等の中古住宅の取得に係る契約(個人間取引)を締結した  
(平成28年11月10日引渡予定)
- ② 平成28年10月30日 4,000万円の贈与を受けた。
- ③ 平成28年11月10日 2,000万円を省エネ等の中古住宅の取得の対価に充てた(居住開始)。
- ④ 平成28年12月20日 省エネ等住宅の増改築等に係る請負契約を締結した。  
(平成29年4月1日 引渡予定日、消費税等の税率10%)
- ⑤ 平成28年12月25日 2,000万円を省エネ等住宅の増改築等費用の対価に充てた。

〔適用関係〕

②の贈与の課税年分 ⇒ 平成28年分

①の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②六イ(2) 1,200万円

④の契約に係る非課税限度額 ⇒ 措置法70の2②七イ(1) 3,000万円

⇒ ①と④の2つの契約があるが、①の契約年月日が平成28年10月10日、④の契約年月日が平成28年12月20日であることから、措置法70の2第1項本文後段のカッコ書きの「平成28年10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項の規定の適用を受ける場合」に該当するため、1,200万円と3,000万円のいずれか多い金額が非課税限度額となる。  
∴3,000万円

平成28年分の贈与税の課税価格 ⇒ 4,000万円－3,000万円＝1,000万円



〔措置法第70条の2の3（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）関係〕

（用語の定義）

70の2の3—1 この措置法第70条の2の3関係において、次に掲げる用語の意義は、それぞれ次に定めるところによる。

- (1) 結婚・子育て資金、結婚・子育て資金管理契約、結婚・子育て資金非課税申告書、非課税拋出額、結婚・子育て資金支出額又は取扱金融機関 措置法第70条の2の3第2項に規定する結婚・子育て資金、結婚・子育て資金管理契約、結婚・子育て資金非課税申告書、非課税拋出額、結婚・子育て資金支出額又は取扱金融機関をいう。
- (2) 追加結婚・子育て資金非課税申告書 措置法第70条の2の3第4項に規定する追加結婚・子育て資金非課税申告書をいう。
- (3) 結婚・子育て資金非課税取消申告書 措置法令第40条の4の4第27項に規定する結婚・子育て資金非課税取消申告書をいう。
- (4) 結婚・子育て資金非課税廃止申告書 措置法令第40条の4の4第30項に規定する結婚・子育て資金非課税廃止申告書をいう。
- (5) 結婚・子育て資金管理契約に関する異動申告書 措置法令第40条の4の4第34項に規定する結婚・子育て資金管理契約に関する異動申告書をいう。

（新設）

（説明）

平成27年度税制改正において、「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」（措置法第70条の2の3）が創設された。本通達は、措置法第70条の2の3関係の通達の中で使用される語句について、簡略化した語句を使用できるように最初にまとめて定義したものである。

(外国国籍を有する者等に係る措置法第70条の2の3の適用)

70の2の3—2 外国国籍を有する者又は相続税法の施行地に住所を有しない者であっても、措置法第70条の2の3第1項の適用要件を満たす場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受ける場合には、受贈者は、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歳未満であり、かつ、直系尊属である贈与者から信託受益権又は金銭等の贈与等を受ける必要があるが、国籍や住所に制限は設けられていないことから、外国国籍を有する者や相続税法の施行地に住所を有しない者であっても同条の規定の適用を受けることができる。本通達はこのことを留意的に明らかにした。

なお、贈与税の無制限納税義務者（相続税法第1条の4第1項第1号又は第2号（贈与税の納税義務者）に掲げる者をいう。）であることが要件とされている措置法第70条の2（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）とは、この点において要件が異なっていることに留意が必要である。

また、結婚・子育て資金管理契約を締結できる金融機関の営業所、事務所その他これらに準ずるものは相続税法の施行地にあるものに限られることにも留意が必要である。

(直系尊属の範囲)

70の2の3—3 措置法第70条の2の3第1項に規定する直系尊属の範囲については、70の2—1を準用する。

(新設)

(説明)

受贈者が、措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けるためには、直系尊属である贈与者から信託受益権又は金銭等の贈与を受ける必要がある(措法70の2の3①)。

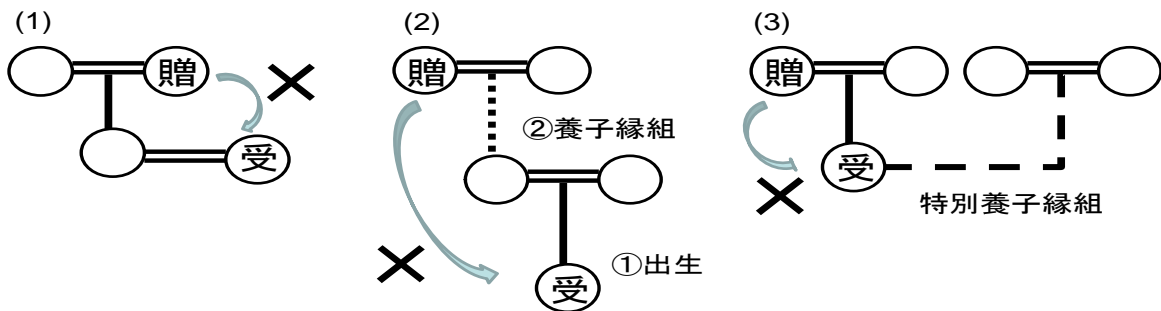
また、措置法第70条の2第1項の規定の適用を受ける場合も同様に直系尊属である贈与者からの贈与に限られている。この場合の直系尊属とは、民法の考え方に即して解するのが相当であることから、70の2—1において該当しない例を示して留意的に明らかにしている。本通達においては、措置法第70条の2の3第1項に規定する直系尊属の範囲は、70の2—1を準用することを留意的に明らかにした。

(参考) イメージ図

直系尊属の範囲

(直系尊属の範囲)

- 70の2-1 措置法第70条の2第1項に規定する直系尊属には、同条第2項第1号に規定する特定受贈者(以下70の2-14までにおいて「特定受贈者」という。)の養親及び当該養親の直系尊属は含まれるが、例えば、次に掲げるものは含まれないことに留意する。
- (1) 当該特定受贈者の配偶者の直系尊属(民法第727条((縁組による親族関係の発生))に規定する親族関係がある場合を除く。(2)において同じ。)
  - (2) 当該特定受贈者の父母が養子の縁組による養子となっている場合において、当該特定受贈者が当該養子の縁組前に出生した子である場合の当該父母の養親及びその養親の直系尊属
  - (3) 当該特定受贈者が民法第817条の2第1項((特別養子縁組の成立))に規定する特別養子縁組による養子である場合のその実方の父母及び実方の直系尊属
- (注) 養親及び当該養親の直系尊属から措置法第70条の2第1項に規定する住宅取得等資金を贈与により取得した場合において、当該贈与の時に民法第727条に規定する親族関係がないときは、措置法第70条の2第1項の規定の適用はないことに留意する。



(追加結婚・子育て資金非課税申告書を提出することができない取扱金融機関の営業所等に追加結婚・子育て資金非課税申告書が提出された場合におけるその申告書の効力)

70の2の3—4 措置法第70条の2の3第4項の規定に反して、既に結婚・子育て資金非課税申告書を提出した取扱金融機関の営業所等(措置法第70条の2の3第1項に規定する営業所等をいう。以下70の2の3—12までにおいて同じ。)以外の取扱金融機関の営業所等に提出された追加結婚・子育て資金非課税申告書は、その効力を有しないことに留意する。

(注)1 措置法第70条の2の3第4項の規定により効力を有しない追加結婚・子育て資金非課税申告書に該当するかどうかの判定は、結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書の取扱金融機関の営業所等における受理日付(70の2の3—6((郵便等により結婚・子育て資金非課税申告書等の提出があった場合))の適用があった場合には通信日付印により表示された日)の早い順に行うことに留意する。

2 上記によりその効力を有しないこととなった追加結婚・子育て資金非課税申告書に措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額については同項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第4項においては、「受贈者が既に結婚・子育て資金非課税申告書を提出している場合(当該結婚・子育て資金非課税申告書に記載された金額が1,000万円に満たない場合に限る。)において、当該結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき、当該受贈者が新たにその直系尊属の行為により信託受益権を取得したとき、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を銀行等の営業所等において預金若しくは貯金として預入をしたとき又は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ときは、当該受贈者は、当該信託受益権、金銭又は金銭等の価額について第1項の規定の適用を受けようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した申告書(次項及び第6項において「追加結婚・子育て資金非課税申告書」という。)を当該結婚・子育て資金非課税申告書を提出した取扱金融機関の営業所等を経由し、新たに信託がされる日、預金若しくは貯金の預入をする日又は有価証券を購入する日までに、当該受贈者の納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、第1項の規定の適用を受けることができる。」と規定されている。

ところで、例えば、A銀行甲支店に結婚・子育て資金非課税申告書を提出し、その後、A銀行乙支店に追加結婚・子育て資金非課税申告書を提出した場合やB銀行甲支店に追加結婚・子育て資金非課税申告書を提出した場合にはこれらの提出された追加結婚・子育て資金非課税申告書はその後どのように取り扱われるか疑義があるところであるが、上記の規定においては、追加結婚・子育て資金非課税申告書を提出して非課税の適用を受けることができる前提要件として「結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき・・・追加結婚・子育て資金非課税申告書を当該結婚・子育て資金非課税申告書を提出した取扱金融機関の営業所等を経由し、当該受贈者の納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、第1項の規定の適用を受けることができる。」こととされていることから、(当初提出された)結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約に基づかず、新たにその直系尊属の行為により信託受益権を取得し、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銀行等の営業所等において預金若しくは貯金として預入をし又は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、当該結婚・子育て資金非課税申告書を提出した取扱金融機関の営業所等以外の取扱金融機関の営業所等に提出された追加結婚・子育て資金非課税申告書は効力を有しないこととなる。本通達はこのことを留意的に明らかにした。

ただし、当該提出された結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約に基づく事務が移管された場合において、移管先の取扱金融機関の営業所等に当該結婚・子育て資金管理契約に係る追加結婚・子育て資金非課税申告書が提出されたときは、この限りでない。

また、(注)1においては、措置法第70条の2の3第4項の規定に従った有効な追加結婚・子育て資金非課税申告書に該当するためには、追加結婚・子育て資金非課税申告書が提出される前に結婚・子育て資金非課税申告書が提出されている必要があることから、その提出の先後関係が重要となる。その先後関係の判定は、結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書の取扱金融機関の営業所等における受理日付(70の2の3—6((郵便等により結婚・子育て資金非課税申告書等の提出があった場合))の適用があった場合には通信日付印により表示された日)の早い順で行うことを留意的

に明らかにした。

さらに、(注) 2 においては、その効力を有しないこととなった追加結婚・子育て資金非課税申告書に措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額については同項の規定の適用はない（したがって贈与税の課税価格に算入される）ことを留意的に明らかにした。

(結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に記載された非課税拠出額が1,000万円を超えていた場合等におけるこれらの申告書の効力)

70の2の3—5 措置法第70条の2の3第6項の規定に反して、提出され又は受理された結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書は、いずれもその効力を有しないことに留意する。

(注) 措置法第70条の2の3第6項の規定により効力を有しない結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に該当するかどうかの判定及びこれらの申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額についての同項の規定の適用については、70の2の3—4((追加結婚・子育て資金非課税申告書を提出することができない取扱金融機関の営業所等に追加結婚・子育て資金非課税申告書が提出された場合におけるその申告書の効力))の(注)にそれぞれ準じて行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第6項においては、「結婚・子育て資金非課税申告書は、受贈者が既に結婚・子育て資金非課税申告書を提出している場合(既に提出した結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約が同条第11項第3号に掲げる事由に該当したことにより終了している場合を除く。)には提出することができないものとし、結婚・子育て資金非課税申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額が1,000万円を超えるものである場合又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約について既に受理された結婚・子育て資金非課税申告書及び追加結婚・子育て資金非課税申告書に同項の規定の適用を受けるものとして記載された金額を合計した金額が1,000万円を超えるものである場合には、取扱金融機関の営業所等は、これらの申告書を受理することができない。」と規定されている。

ところで、例えば、次に掲げる場合において、提出(受理)された結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書がどのように取り扱われるか疑義があるところである。

- ① A銀行甲支店に結婚・子育て資金非課税申告書を提出し、その後、同支店やA銀行乙支店又はB銀行甲支店に再度結婚・子育て資金非課税申告書を提出した場合
- ② 結婚・子育て資金非課税申告書に措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額が1,000万円を超える場合
- ③ 既に提出し、受理された結婚・子育て資金非課税申告書に記載された金額及び追加結婚・子育て資金非課税申告書に同項の規定の適用を受けるものとして記載された金額(合計額)が1,000万円を超える場合

同条第6項においては、結婚・子育て資金非課税申告書は、受贈者が既に結婚・子育て資金非課税申告書を提出している場合(既に提出した結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約が同条第11項第3号に掲げる事由に該当したことにより終了している場合を除く。)には提出することができないこととされ、結婚・子育て資金非課税申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額が1,000万円を超えるものである場合又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約について既に受理された結婚・子育て資金非課税申告書及び追加結婚・子育て資金非課税申告書に同項の規定の適用を受けるものとして記載された金額を合計した金額が1,000万円を超えるものである場合には、取扱金融機関の営業所等は、これらの申告書を受理することができないこととされていることから、上記の例のように提出又は受理された結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書はこの規定に反することとなり効力を有しないこととなる。本通達はこのことを留意的に明らかにした。

また、(注)においては、措置法第70条の2の3第6項の規定に反するかどうかの判定及びこれらの申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額についての同項の規定の適用については、70の2の3—4の(注)に準じて行うことを留意的に明らかにした。

(郵便等により結婚・子育て資金非課税申告書等の提出があった場合)

70の2の3—6 郵便又は民間事業者による信書の送達に関する法律第2条第6項に規定する一般信書便事業者若しくは同条第9項に規定する特定信書便事業者による同条第2項に規定する信書便(以下70の2の3—6において「信書便」という。)により取扱金融機関の営業所等に結婚・子育て資金非課税申告書、追加結婚・子育て資金非課税申告書、結婚・子育て資金非課税取消申告書、結婚・子育て資金非課税廃止申告書又は結婚・子育て資金管理契約に関する異動申告書(以下70の2の3—6において「結婚・子育て資金非課税申告書等」という。)の提出があった場合には、当該結婚・子育て資金非課税申告書等はその発信日(郵便物又は同条第3項に規定する信書便物(以下70の2の3—6において「信書便物」という。)の通信日付印により表示された日)に受理されたものとする。

(注)1 取扱金融機関の営業所等の長は、郵便又は信書便による結婚・子育て資金非課税申告書等を受理した場合には、当該結婚・子育て資金非課税申告書等に当該営業所等における受理日付印のほか、郵便又は信書便によって受理した旨及びその郵便物又は信書便物の通信日付印の日付を付記するものとする。

2 措置法第70条の2の3第7項に規定する領収書等が郵便又は信書便により提出された場合については、上記に準じて取り扱って差し支えない。

(新設)

(説明)

結婚・子育て資金非課税申告書等は、取扱金融機関の営業所等を経由して納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされており、結婚・子育て資金非課税申告書等が取扱金融機関の営業所等に受理された場合には、その時点で納税地の所轄税務署長に提出があったものとみなされることとされている(措法70の2の3⑤、措令40の4の4⑳、㉑、㉒)。本通達は、取扱金融機関の営業所等への提出が郵便又は信書便によるものであるときは、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日において取扱金融機関の営業所等に受理されたものとするを明らかにした。

したがって、(注)1においては、取扱金融機関の営業所等においては、実際の受理日付のほか郵便物又は信書便物の発信日付も付記する必要があることとした。

また、(注)2においては、措置法第70条の2の3第7項に規定する領収書等が郵便又は信書便により提出された場合については、上記の結婚・子育て資金非課税申告書等が郵便又は信書便で提出された場合の取扱いに準じて取り扱って差し支えないこととした。

なお、本通達は、70の2の3—4又は70の2の3—5の効力を有しない結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書の判定にも適用されることに留意する。

(措置法第70条の2の3第1項の規定により贈与税の課税価格に算入されない価額)

70の2の3—7 措置法第70条の2の3第1項の規定により贈与税の課税価格に算入されない価額は、同条第3項又は第4項の期限までに提出された結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に係る非課税抛出額(1,000万円までの金額に限る。)の範囲内の金額であり、かつ、措置法令第40条の4の4第4項又は第5項の要件を満たした部分の金額に限られることに留意する。

(注)1 措置法第70条の2の3第10項に規定する贈与者(以下70の2の3—11まで「贈与者」という。)が2以上ある場合の贈与者ごとの贈与税の課税価格に算入されない価額の判定は、受贈者が結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に贈与者ごとに同条第1項の適用を受けるものとして記載した金額により行うことに留意する。

2 贈与により取得した措置法第70条の2の3第1項に規定する信託受益権又は同項に規定する金銭等のうち上記により贈与税の課税価格に算入されない価額に該当しない価額については、贈与税の課税価格に算入されるのであるが、受贈者が当該贈与税に係る贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合には、当該算入される価額のうち当該贈与者から取得した部分について相続時精算課税が適用され、相続時精算課税適用者でない場合には、相続時精算課税の適用要件を満たしていれば当該部分について相続時精算課税を選択できることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第3項又は第4項においては、同条第1項の規定は結婚・子育て資金非課税申告書(又は追加結婚・子育て資金非課税申告書)を、信託がされる日、預金若しくは貯金の預入をする日又は有価証券を購入する日までに提出した場合に限り適用することとされており、また、同条第6項においては、結婚・子育て資金非課税申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額が1,000万円を超えるものである場合又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約について既に受理された結婚・子育て資金非課税申告書及び追加結婚・子育て資金非課税申告書に同条第1項の規定の適用を受けるものとして記載された金額を合計した金額が1,000万円を超えるものである場合には、取扱金融機関の営業所等は、これらの申告書を受理することができないこととされている。

したがって、同条第1項の規定により贈与税の課税価格に算入されない価額は、同条第3項又は第4項の期限までに提出された結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に係る非課税抛出額(1,000万円までの金額に限る。)の範囲内に限られることとなる。本通達ではそのことを留意的に明らかにした。

また、措置法令第40条の4の4第4項においては、措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受ける受贈者が、贈与による金銭又は金銭等の取得後2月以内に、結婚・子育て資金管理契約に基づき、その金銭を預金若しくは貯金として預入れをし、又はその金銭等で当該有価証券を購入しなければならないこととされ、措置法令第40条の4の4第5項においては、措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受ける受贈者が、贈与による措置法令第40条の4の4第2項に規定する受益証券の取得後2月以内に、その受益証券をその受益証券の保管の委託がされている口座から結婚・子育て資金管理契約に基づき有価証券の保管の委託をする口座へ移管をした場合には、その移管を有価証券の購入とみなし、措置法第70条の2の3の規定を適用することとされている。本通達では、これらの規定に基づかない部分があった場合には、これらの規定に基づく部分のみが措置法第70条の2の3第1項の規定の適用となることを留意的に明らかにした。

(注)1においては、贈与者が2以上ある場合における贈与者ごとの贈与税の課税価格に算入されない価額の判定は、受贈者が結婚・子育て資金非課税申告書又は追加結婚・子育て資金非課税申告書に贈与者ごとに措置法第70条の2の3第1項の適用を受けるものとして記載した金額に基づいて行うことを留意的に明らかにした。

(注)2においては、贈与税の課税価格に算入される価額がある場合に、受贈者がその贈与税に係る贈与者に係る相続時精算課税適用者であるときには、その算入される価額のうちその贈与者から取得した部分について相続時精算課税が適用され、相続時精算課税適用者でないときには、相続時精算課税の適用要件を満たしていればその部分について相続時精算課税を選択できることを留意的に明らかにした。



(領収書等に記載された金額が外国通貨により表示されている場合の邦貨換算)

70の2の3—8 取扱金融機関の営業所等は、措置法第70条の2の3第7項の規定により提出された同項に規定する領収書等に記載された金額が外国通貨により表示されている場合には、当該取扱金融機関の営業所等が確認した当該領収書等に記載された支払の年月日における最終の為替相場(取扱金融機関などの金融機関が公表する対顧客直物電信売相場をいう。また、同日に当該相場がない場合には、同日前の当該相場のうち、同日に最も近い日の当該相場とする。)により邦貨換算を行い同条第8項の記録を行うこととする。

(注) 当該取扱金融機関の営業所等が当該最終の為替相場を確認できない場合には、領収書等に記載された支払の年月日における最終の為替相場(取扱金融機関などの金融機関が公表する対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値をいう。また、同日に当該相場がない場合には、同日前の当該相場のうち、同日に最も近い日の当該相場とする。)によっても差し支えない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第8項において、「取扱金融機関の営業所等は、前項の規定により受贈者から提出を受けた領収書等により払い出した金銭が結婚・子育て資金の支払に充てられたことを確認し、当該領収書等に記載された支払の金額及び年月日について記録をし、かつ、当該領収書等を受領した日から当該受贈者に係る結婚・子育て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の間、財務省令で定める方法により当該領収書等及び当該記録(第10項第3号の規定による記録を含む。)を保存しなければならない。」と規定されている。

(注) 領収書等とは、同条第7項において「結婚・子育て資金の支払の事実を証するもの」と定義されている。

取扱金融機関の営業所等は、領収書等に記載された①支払の金額及び②支払の年月日を記録しなければならないこととされている。しかしながら、その記載された金額が外貨建てである場合には、どのように記録するかが法令上明確でなく、円建ての結婚・子育て資金の支払も混在し得ることや、最終的には、日本の贈与税の課税価格を算出するためのものであることに鑑みると、外貨建てで記録することを法が予定しているとも考えられない。したがって、外貨建ての支払金額を円に換算し記録する必要がある、その場合に①いつの時点の為替レートを使うのか、また、②どのような為替レートを使うべきかとのという問題がある。

①については、法は領収書等に記載された日を記録することとしており、また、通常実際に支払われた日が領収書等に記載されると考えられることから、領収書等に記載された日の為替レートを使うと解釈するのが適当である。

②については、受贈者から見れば、円を外貨に交換して支払うことになるので対顧客直物電信売相場(TTS)を採用することとした。

(注) 昭和39年4月25日直資5-6ほか1課共同「財産評価基本通達」4-3((邦貨換算))における外貨建て債務を邦貨換算する場合のレートもこの取扱いと同様にTTSを採用している。

また、通達の(注)においては、措置法第70条の2の3第8項に規定する結婚・子育て資金支出額の記録を行う取扱金融機関の営業所等において、例えば外貨を取り扱っていない場合には、実務的には納税者から領収書等に記載された日のTTSが分かる書類の提出を求め、そのTTSに基づき結婚・子育て資金支出額を記録することになるのであるが、当該TTSを確認できない場合も考えられるため、納税者及び取扱金融機関の営業所等の利便性を考慮し、対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値(TTM)によっても差し支えないこととした。

(結婚・子育て資金管理契約の終了の日までに贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等)

70の2の3—9 贈与者が措置法第70条の2の3第1項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき信託をした日、同項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき預金若しくは貯金をするための金銭の書面による贈与をした日又は同項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの結婚・子育て資金管理契約の終了の日までの間に、当該贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係は、次のとおりとなることに留意する。

- (1) 当該贈与者に係る受贈者については、当該贈与者が死亡した日において非課税抛出资额から結婚・子育て資金支出額(同条第16項の規定による訂正があった場合には、その訂正後のものとし、同条第2項第1号イに掲げる結婚に際して支出する費用については、300万円を限度とする。以下70の2の3—10までにおいて同じ。)を控除した残額(以下「管理残額」という。)を当該贈与者から相続(当該受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下70の2の3—9において同じ。)により取得したものとみなして、相続税法その他の相続税に関する法令の規定を適用する。この場合において、管理残額は、次の算式により算出した金額である。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{贈与者が死亡した日における} \\ \text{結婚・子育て資金管理契約に} \\ \text{係る非課税抛出资额} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{l} \text{贈与者が死亡した日における結} \\ \text{婚・子育て資金管理契約に係る} \\ \text{結婚・子育て資金支出額(注1)} \end{array} \right]$$

× 
$$\frac{\text{死亡した贈与者から取得した信託受益権又は金銭等のうち} \\ \text{措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受け、贈与税} \\ \text{の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}{\text{非課税抛出资额(注2)}}$$

- (注) 1 措置法令第40条の4の4第19項後段の規定による訂正があった場合には、その訂正後の金額とし、当該贈与者の死亡の日前に措置法第70条の2の3第10項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた金額がある場合には、当該みなされた金額を含むことに留意する。  
2 当該贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者がある場合には、当該非課税抛出资额から当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の3第1項の規定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となることに留意する。

- (2) 当該贈与者が結婚・子育て資金管理契約に係る贈与と同年中に死亡したときであっても、同条第1項の規定の適用を受け贈与税の課税価格に算入しなかった金額については、相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は同法第21条の16第1項の規定の適用がない。  
(3) 管理残額を相続により取得したものとみなされる場合における相続税法第18条(相続税額の加算)の規定の適用により受贈者に係る相続税額に加算する金額の計算については、次に掲げる算式により行う。

$$\text{受贈者に係る相続税額に} \\ \text{加算する金額} = \left[ \begin{array}{l} \text{受贈者に係る相続税} \\ \text{法第17条の規定に} \\ \text{より算出した相続税額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{管理残額に対応} \\ \text{する相続税額(注)} \end{array} \right] \times \frac{20}{100}$$

- (注) 管理残額に対応する相続税額は、次の算式により算出する。  
受贈者に係る相続税法第17条の規定により算出した相続税額 × A / B  
A = 管理残額  
B = 当該受贈者の相続税の課税価格  
A / Bの割合が1を超える場合には、1とする。

(4) 当該贈与者から相続又は遺贈により管理残額以外の財産を取得しなかった受贈者（当該受贈者が当該贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合を除く。）については、相続税法第19条の規定の適用がない。

(新設)

(説明)

1 70の2の3-9(1)は、措置法第70条の2の3第10項に規定する贈与者が、同条第1項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき信託をした日、同条第1項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき預金若しくは貯金をするための金銭の書面による贈与をした日又は同項の規定の適用に係る結婚・子育て資金管理契約に基づき有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの結婚・子育て資金管理契約の終了の日までの間に死亡し、同条第10項第2号の規定により当該贈与者に係る受贈者が、当該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同号に規定する管理残額の計算方法を次のとおり算式をもって示したものである。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{贈与者が死亡した日における} \\ \text{結婚・子育て資金管理契約に} \\ \text{係る非課税抛出资额} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{l} \text{贈与者が死亡した日における結} \\ \text{婚・子育て資金管理契約に係る} \\ \text{結婚・子育て資金支出額 (注1)} \end{array} \right]$$

$$\times \frac{\text{死亡した贈与者から取得した信託受益権又は金銭等のうち} \\ \text{措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受け、贈与税} \\ \text{の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}{\text{非課税抛出资额 (注2)}} = \text{管理残額}$$

- (注) 1 措置法令第40条の4の4第19項後段の規定による訂正があった場合には、その訂正後の金額とし、当該贈与者の死亡の日前に措置法第70条の2の3第10項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた金額がある場合には、当該みなされた金額を含むことに留意する。
- 2 当該贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者がある場合には、当該非課税抛出资额から当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の3第1項の規定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となることに留意する。

【計算例】

Aから300万円、Bから200万円、Cから500万円の贈与を受け、措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けていた場合

	非課税抛出资额		
× 1年 贈与	Aからの抛出资额 (300万円)	Bからの抛出资额 (200万円)	Cからの抛出资额 (500万円)
× 2年 結婚・子育て 資金支出額 200万円	(注釈: 200万円支出)		
× 3年 A死亡	結婚・子育て資金 支出額 (200万円)	管理残額 (240万円)	残額 (560万円)

$$[1,000 \text{ 万円} - 200 \text{ 万円}] \times \frac{300 \text{ 万円}}{1,000 \text{ 万円}} = 240 \text{ 万円} \cdots \text{Aの死亡に係る管理残額}$$

× 4年 B死亡

結婚・子育て資金 支出額 (440 万円※)	管理残額 (160 万円)	残額 (560 万円)
---------------------------	------------------	----------------

※440 万円の内 240 万円は、Aの死亡に係る管理残額

$$[1,000 \text{ 万円} - 200 \text{ 万円} - 240 \text{ 万円}] \times \frac{200 \text{ 万円}}{1,000 \text{ 万円} - 300 \text{ 万円}} = 160 \text{ 万円} \cdots \text{Bの死亡に係る管理残額}$$

2 措置法令第40条の4の4第21項の規定により、贈与者が結婚・子育て資金管理契約に基づき信託をした日又は結婚・子育て資金管理契約に基づき預金若しくは貯金の預入若しくは有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの結婚・子育て資金契約の終了の日までの間に当該贈与者が死亡した場合において、当該贈与者に係る受贈者が措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けたときは、当該受贈者が当該信託又は当該贈与により取得をした信託受益権又は金銭等の価額（同項の規定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に限る。）については、相続税法第19条第1項の規定は、適用しないこととされている。

また、措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しない金銭等の価額については、贈与税の課税価格に算入されないことから相続税法第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産とは成りえず、当該受贈者が相続税法第21条の9第5項に規定する相続時精算課税適用者に該当し、当該贈与者が同項に規定する特定贈与者に該当する場合において、当該贈与者が死亡したときであっても、相続時精算課税の適用対象とはならない。

70の2の3-9(2)は、当該贈与者が結婚・子育て資金管理契約に係る贈与と同年中に死亡したときであっても、当該贈与者に係る受贈者が措置法第70条の2の3第1項の規定の適用を受けたときは、相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は第21条の16第1項の規定の適用がないことを留意的に明らかにしたものである。

3 措置法第70条の2の3第10項第2号の規定により、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、当該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割加算の計算上同法第17条の規定により算出した相続税額から控除することとされている。

70の2の3-9(3)は、管理残額を相続により取得したものとみなされる場合における同条の規定の適用により受贈者に係る相続税額に加算する金額の計算方法を算式をもって示したものである。

4 管理残額を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場合において、当該贈与者から相続又は遺贈により管理残額以外の財産を取得しなかった受贈者（当該受贈者が当該贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合を除く。）については、当該贈与者の相続開始前3年以内に当該贈与者から贈与により財産を取得していたとしても、当該贈与により取得した財産については、相続税法第19条の規定の適用がなく、相続税の課税価格に加算しないこととされている。70の2の3-9(4)は、そのことを留意的に明らかにしたものである。

したがって、管理残額を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場合において、当該贈与者から相続又は遺贈により管理残高以外の財産を取得した受贈者（当該受贈者が当該贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合を含む。）は、当該贈与者の相続開始前3年以内に当該贈与者から贈与により取得した財産については、相続税法第19条の規定により、相続税の課税価格に加算されることとなる。

(結婚・子育て資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係等)

70の2の3—10 措置法第70条の2の3第11項の規定により結婚・子育て資金管理契約が終了した場合において、非課税抛出资额から結婚・子育て資金支出額を控除した残額があるときの当該残額に係る贈与税の課税関係は、次の表のとおりとなることに留意する。

終了事由	贈与税の課税関係	
	課税価格への算入の有無	課税方式
(1) 受贈者が50歳に達したこと。 (2) 結婚・子育て資金管理契約に係る信託財産の価額、預金若しくは貯金の額又は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当該結婚・子育て資金管理契約を終了させる合意があったこと。	有(注1)	暦年課税又は相続時精算課税(注2)
(3) 受贈者が死亡したこと。	無(注3)	

(注) 1 生存贈与者(結婚・子育て資金管理契約の終了の日において生存している贈与者をいう。)が2以上ある場合には、当該残額に次の割合を乗じて算出した金額をそれぞれの生存贈与者から贈与により取得したものとみなされることに留意する。

各生存贈与者から取得した信託受益権又は金銭等のうち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

※非課税抛出资额

- ※ 当該結婚・子育て資金管理契約の終了の日までに死亡した贈与者がある場合には、当該非課税抛出资额から当該死亡した贈与者から取得した信託受益権又は金銭等のうち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となることに留意する。
- 2 受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合には、当該贈与者から取得したとみなされた価額について相続時精算課税が適用され、相続時精算課税適用者でない場合には、相続時精算課税の適用要件を満たしていれば当該価額について相続時精算課税を選択できることに留意する。
- 3 措置法第70条の2の3第11項第2号に掲げる事由により結婚・子育て資金管理契約が終了した場合には、同号に定める日において当該残額があるときであっても当該残額については贈与税の課税価格に算入されないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の2の3第11項では、①受贈者が50歳に達したこと又は②結婚・子育て資金管理契約に係る信託財産の価額、預金若しくは貯金の額、有価証券の価額が零となった場合において、受贈者が取扱金融機関との間で当該結婚・子育て資金管理契約を終了させる合意があったことにより、結婚・子育て資金管理契約が終了した場合においてその結婚・子育て資金管理契約に係る非課税抛出资额から結婚・子育て資金支出額を控除した残額があるときは、当該残額については、当該結婚・子育て資金管理契約に係る受贈者の①又は②に該当する日の属する年の贈与税の課税価格に算入すると規定されている。また、措置法令第40条の4の4第25項では、残額は贈与者から当該結婚・子育て資金管理契約終了の時において贈与により取得したものとみなされることとされている。

なお、措置法第70条の2の3第13項では、受贈者が死亡したことにより結婚・子育て資金管理契約が終了した場合には、当該結婚・子育て資金管理契約に係る非課税拋出額から結婚・子育て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と規定されている。本通達では、結婚・子育て資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係等について、結婚・子育て資金管理契約の終了事由による終了時の贈与税の課税価格への算入の有無及び課税方式を表により留意的に明らかにした。

(注) 1においては、措置法令第40条の4の4第25項第2号の規定により、贈与者が2人以上いる場合には、当該残額に次の割合を乗じて算出した金額を当該贈与者からそれぞれ取得したものとみなされることを留意的に明らかにした。

各生存贈与者から取得した信託受益権又は金銭等のうち贈与  
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

非課税拋出額※

※ 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がある場合には、非課税拋出額から当該死亡した贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の3第1項の規定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となる。

(注) 2においては、受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合には、当該贈与者から取得したとみなされた価額について相続時精算課税が適用され、相続時精算課税適用者でない場合には、相続時精算課税の適用要件を満たしていれば当該価額について相続時精算課税を選択できることを留意的に明らかにした。

(注) 3においては、受贈者が死亡したことにより結婚・子育て資金管理契約が終了した場合には、その死亡した日において当該残額があるときであっても当該残額については贈与税の課税価格に算入されないことを留意的に明らかにした。

(結婚・子育て資金管理契約が終了した後に贈与者が死亡した場合の相続税法第19条等の適用)

70の2の3—11 措置法第70条の2の3第11項第1号又は第3号に掲げる事由により結婚・子育て資金管理契約が終了し同条第12項の規定の適用により贈与税の課税価格に算入すべき価額がある場合において、当該贈与税に係る贈与者が死亡したときは、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格の計算において、当該課税価格に算入すべき価額は、相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は同法第21条の16第1項の規定の適用により当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されることに留意する。

なお、措置法第70条の2の3第11項第1号又は第3号に掲げる事由により結婚・子育て資金管理契約が終了し、同条第1項の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入されなかった価額がある場合において、当該贈与者が死亡したときの当該算入されなかった価額は、相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は同法第21条の16第1項の規定の適用により当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されないことに留意する。

(注) 相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は同法第21条の16第1項の規定の適用により贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されることとなるのは、これらの規定の適用要件を満たす場合に限られることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税法第19条第1項においては、「相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続の開始前3年以内に当該相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その者については、当該贈与により取得した財産(第21条の2第1項から第3項まで、第21条の3及び第21条の4の規定により当該取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるもの(特定贈与財産を除く。)に限る。)の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなし・・・」と規定されている。

また、相続税法第21条の15第1項においては、「特定贈与者から贈与により取得した財産で同法第21条の9第3項の規定の適用を受けるものの価額を相続税の課税価格に加算した価額をもって相続税の課税価格とする。」規定され、同法第21条の16第1項においては、「特定贈与者から贈与により取得した財産で同法第21条の9第3項の規定の適用を受けるものを当該特定贈与者から相続により取得したものとみなして同法第2章第1節の規定を適用する。」と規定されている。したがって、措置法第70条の2の3第12項の規定により贈与税の課税価格に算入される同項の残額については、当然に相続税法第19条第1項及び第21条の9第3項の規定の適用対象になり得る。本通達はこのことを留意的に明らかにした。

なお、(注)においては、当該残額が、相続税法第19条第1項、同法第21条の15第1項又は同法第21条の16第1項の規定の適用により贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されることとなるのは、当然にこれらの規定の適用要件を満たす場合に限られることを留意的に示した。

(結婚・子育て資金管理契約に基づく事務を取り扱う取扱金融機関の営業所等の移管が可能な取扱金融機関の営業所等)

70の2の3—12 措置法令第40条の4の4第33項の規定により結婚・子育て資金管理契約に基づく事務の移管が可能な取扱金融機関の営業所等は、同一の取扱金融機関内の営業所等に限られることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法令第40条の4の4第33項においては、「結婚・子育て資金非課税申告書を提出した受贈者が、その提出後、当該結婚・子育て資金非課税申告書に係る結婚・子育て資金管理契約に基づく事務を取り扱う取扱金融機関の営業所等に対して当該事務の全部を移管前の営業所等以外の営業所等に移管すべきことを依頼し、かつ、その移管があつた場合には、当該受贈者は、遅滞なく、その旨その他財務省令で定める事項を記載した申告書を、移管前の営業所等を経由し、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。」と規定されており、この場合の事務の移管が可能な取扱金融機関の営業所等は、同一の取扱金融機関内の他の営業所等に限られることを留意的に明らかにした。



【措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除）関係）】

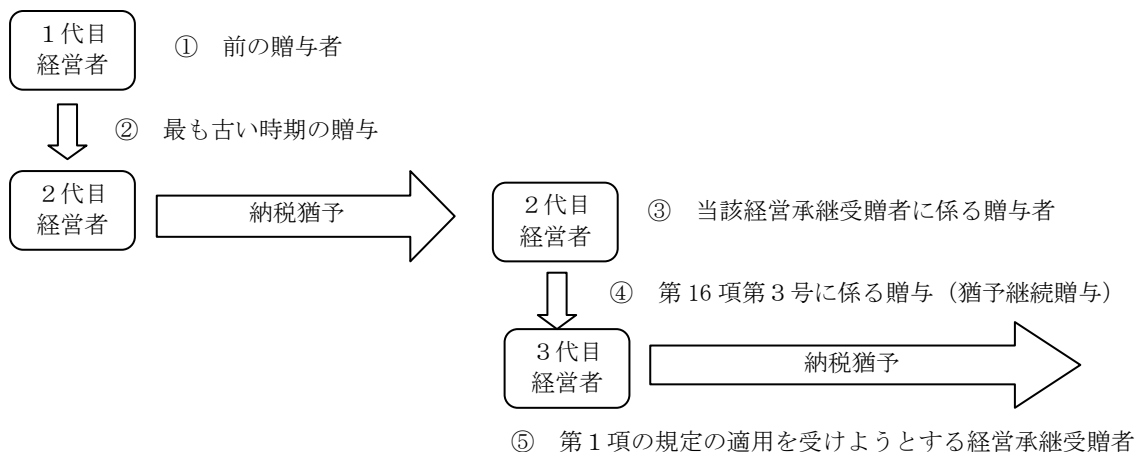
（特例対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合）

70の7—3の2 措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けようとする経営承継受贈者の前の贈与者（当該経営承継受贈者に係る贈与者又は当該経営承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与前に同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等につき同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与をした他の経営承継受贈者のうち最も古い時期に同条第1項の規定の適用を受けていた者に当該特例受贈非上場株式等の贈与をした者をいう。以下70の7—3の2において同じ。）が、当該特例対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、経営承継受贈者による当該申告書の提出前に死亡した場合における同項の規定の適用については、当該経営承継受贈者が、当該特例対象贈与により取得をした認定贈与承継会社の非上場株式等について同項の規定の適用を受ける旨の贈与税の申告書を提出したとき（同項の規定の適用に係る要件を満たしている場合に限る。）は、当該申告書は、同項の規定の適用のある申告書となることに留意する。

この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、その提供を要しないものとし、同条第16項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱う。

（新設）

（説明）



措置法第70条の7第2項第6号に規定する経営贈与承継期間（以下「経営贈与承継期間」という。）内に同条第1項の規定の適用を受ける同条第2項第3号に規定する経営承継受贈者（以下「経営承継受贈者」という。）が、同条第1項に規定する特例受贈非上場株式等（以下「特例受贈非上場株式等」という。）の一部を譲渡又は贈与（以下「譲渡等」という。）した場合、又は、全部を譲渡等した場合には、当該譲渡等をした日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされている（措法70の7④五、六）。

また、経営贈与承継期間の末日の翌日から同条第2項第7号ロに規定する猶予中贈与税額（以下「猶予中贈与税額」という。）の全部につき納税の猶予に係る期限の確定する日までの間に、経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等した場合には、猶予中贈与税額のうち当該譲渡等をした特例受贈非上場株式等に対応する部分の猶予中贈与税額について、当該譲渡等をした日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされている（措法70の7⑥一、二）。

平成27年度税制改正において、贈与及び相続を通じ、何代にもわたる事業の承継を支援するという制度の趣旨や早期の事業承継のニーズを踏まえ、贈与による事業承継の更なる円滑化を図る観点から、経営贈与承継期間内に経営承継受贈者がその有する特例受贈非上場株式等に係る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（やむを得ない理由がある場合に限る。）において、その有しないこととなった日以後に、その経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等につき措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与をした場合には、猶予中贈与税額のうち、その特例受贈非上場株式等で同項の規定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は免除されることとされた（措法70の7⑩三）。

また、経営贈与承継期間の末日の翌日以後に、経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等につき措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与をした場合にも、猶予中贈与税額のうち、その特例受贈非上場株式等で同項の規定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は免除されることがとされた（措法70の7⑬三）。

この改正により、経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等について猶予継続贈与（その特例受贈非上場株式等について受贈者が贈与税の納税猶予の適用を受ける贈与をいう。）をした場合には、猶予継続贈与により取得した特例非上場株式等に係る贈与税の納税の猶予に係る期限は、その猶予継続贈与をした最初の経営承継受贈者にその特例受贈非上場株式等の贈与をした者の死亡の日とされ（措法70の7①）、この贈与をした者が死亡した場合にはその者からその特例受贈非上場株式等を相続又は遺贈により取得したものとみなされることとされた。また、相続税の課税価格に算入すべきその特例受贈非上場株式等の価額は、その特例受贈非上場株式等について猶予継続贈与をした最初の経営承継受贈者に対する贈与の時の価額とされた（措法70の7の3②、措規23の11②二）。

贈与税の納税猶予の適用を受けることを前提とした猶予継続贈与があった場合において、適用を受けようとする経営承継受贈者の前の贈与者（当該経営承継受贈者に係る贈与者又は当該経営承継受贈者の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与前に同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等につき同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与をした他の経営承継受贈者のうち最も古い時期に同条第1項の規定の適用を受けた者に当該特例受贈非上場株式等の贈与をした者をいう。以下同じ。）が、その贈与があった日の属する年中に死亡すること、あるいは、その翌年の贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による贈与税の申告書の提出前に死亡することがある。

猶予継続贈与があった場合、同条第1項の規定においては、その納税猶予の期限が前の贈与者の死亡の日までとされているので、既にその申告書の提出期限前に前の贈与者が死亡している場合には、納税猶予に係る納期限の確定事由が発生していることとなり、同項の規定の適用を受ける実益はないこととなる。しかしながら、同項の規定は、前の贈与者が死亡した場合又はその死亡の時前に受贈者が死亡した場合には、その納税猶予に係る税額を免除することとされており、同項の規定の適用の実益は主としてこの免除にあるのであるから、一概に納税猶予の実益がないことを理由として同項の適用がないものと解し、その贈与税の免除の実益を適用しないとするは適当ではないことから、その旨を70の7-3の2において留意的に明らかにしたものである。なお、この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、同項の規定の適用後即免除になるため、同項の規定の適用要件である担保提供を当該贈与税の申告時に求めることに実益がないことから、担保提供を要しないものとし、同条第16項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効力が生ずるものとして取り扱うこととしている。

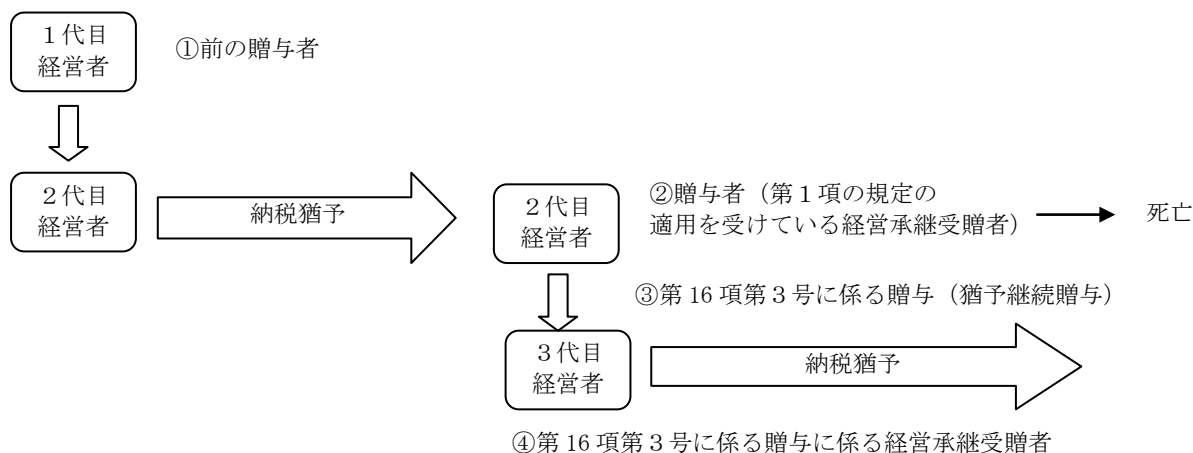
【措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除）関係）】

（措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合）  
 70の7—3の3 特例受贈非上場株式等に係る贈与者（措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者に限る。）が、当該特例受贈非上場株式等の贈与（当該贈与者の同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与に限る。）の日の属する年に死亡した場合において、当該贈与に係る経営承継受贈者が同条第1項の規定の適用を受けるためには、同項に規定する贈与税の申告書の提出を要することに留意する。

なお、当該贈与者の相続の開始に係る相続税については、同項の規定の適用を受けた当該特例受贈非上場株式等には、措置法令第40条の8第50項の規定により、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定の適用がないことに留意する。

（新設）

（説明）



贈与者（措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者に限る。）による猶予継続贈与が行われた場合において、当該贈与に係る経営承継受贈者が同項の規定の適用を受けたときには、その猶予継続贈与に係る納税の猶予の期限は、前の贈与者の死亡の日であり、当該贈与者の死亡は納税の猶予の期限とされていない。

したがって、当該贈与者が当該猶予継続贈与の日に属する年中に死亡した場合であっても、当該贈与に係る経営承継受贈者が同項の規定の適用を受けるときには、当該贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に納税猶予に係る期限の確定事由が生じていないことから、当該贈与に係る経営承継受贈者は、同項に規定する贈与税の申告書を提出することができる。

70の7—3の3は、特例受贈非上場株式等に係る贈与者（措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者に限る。）が、当該特例受贈非上場株式等の贈与（当該贈与者の同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与に限る。）の日の属する年に死亡した場合において、当該贈与に係る経営承継受贈者が同条第1項の規定の適用を受けるためには、同項に規定する贈与税の申告書の提出を要することを留意的に明らかにするとともに、当該贈与者の相続の開始に係る相続税の計算については、同項の規定の適用を受けた当該特例受贈非上場株式等には、措置法令第40条の8第50項の規定により、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定の適用がなく、当該特例受贈非上場株式等の価額は、相続税の課税価格には加算されないことを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除）関係）】

（納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の贈与税の額の計算）

70の7—29 措置法第70条の7第5項又は第6項の規定により納税猶予税額の一部について、納税猶予の期限が確定する場合における贈与税の額の計算は、これらの項の規定に該当する直前の猶予中贈与税額（同条第2項第7号ロに規定する猶予中贈与税額をいう。以下70の7の4—7までにおいて同じ。）に、次に掲げる場合の区分に応じ、次に定める割合を乗ずることにより行うことに留意する。

なお、これにより算出された金額に100円未満の端数があるとき又はその全額が100円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨て、その切り捨てた金額は、納税猶予税額として残ることに留意する。

(1) 同条第5項の表の第1号の規定に該当する場合

同号の贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額

同号の贈与の直前における当該特例受贈非上場株式等の数又は金額

(注) 1 上記の「贈与」とは、措置法第70条の7第4項第3号に規定する贈与をいう。したがって、当該贈与は、経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等につき行う同条第1項の規定の適用に係る贈与だけでなく、当該贈与と併せて行う当該特例受贈非上場株式等の贈与が含まれることに留意する。

2 猶予中贈与税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、経営承継受贈者が措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与をした特例受贈非上場株式に対応する部分の金額については、同条第16項第3号の規定により免除される。この場合、当該経営承継受贈者は、同号の特例受贈非上場株式等の贈与を受けた者が当該特例受贈非上場株式等について同条第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書を提出した日以後6月を経過する日までに同条第16項に規定する届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 猶予中贈与税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、上記2の免除される部分以外の金額については、当該贈与の日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限が確定することから、当該経営承継受贈者は、贈与を受けた者の贈与税の申告書の提出を待たずに贈与税を納付しなければならないことに留意する。

(2) 同条第5項の表の第2号の規定に該当する場合

．．．

(3) 同条第6項の表の第2号の規定に該当する場合

．．．

(注) 1 猶予中贈与税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、経営承継受贈者が同条第1項の規定の適用に係る贈与をした特例受贈非上場株式に対応する部分の金額については、同条第16項第3号の規定により免除される。この場合、当該経営承継受贈者は、同号の特例受贈非上場株式等の贈与を受けた者が当該特例受贈非上場株式等について同条第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書を提出した日以後6月を経過する日までに同条第16項に規定する届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

2 猶予中贈与税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、上記1の免除される部分以外の金額については、当該贈与の日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限が確定することから、当該経営承継受贈者は、贈与を受けた者の贈与税の申告書の提出を待たずに贈与税を納付しなければならないことに留意する。

(4) 同条第6項の表の第3号の規定に該当する場合

．．．

(5) 同条第6項の表の第4号の規定に該当する場合

．．．

(6) 同条第6項の表の第5号の規定に該当する場合

．．．

**(7) 同条第6項の表の第6号の規定に該当する場合**

．．．

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成27年度税制改正で、経営承継期間内に措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者が、その有する特例受贈非上場株式等に係る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に限る。）において、当該経営承継受贈者が当該特例受贈非上場株式等の一部について同項の適用に係る贈与（当該贈与と併せて行う当該特例受贈非上場株式等の贈与を含む。）をしたときには、猶予中贈与税額のうち、当該贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額に対応する部分の金額に相当する贈与税については、当該贈与をした日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされた。

上記の場合における納税の猶予に係る期限が確定する猶予中贈与税額のうち一部の部分については、措置法令第40条の8第25項においてその計算方法が規定されている。70の7-29(1)はその計算方法を算式により留意的に明らかにしたものである。

また、70の7-29(1)（注）では、次のことを留意的に明らかにした。

- ① 計算式における「贈与」とは、措置法第70条の7第4項第3号に規定する贈与をいい、当該贈与には、経営承継受贈者が特例非上場株式等につき行う同条第1項の規定の適用に係る贈与だけではなく、当該贈与と併せて行う当該特例受贈非上場株式等の贈与が含まれること
- ② 計算式に基づき計算した金額のうち、経営承継受贈者が措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与をした特例受贈非上場株式等に対応する部分の金額については、同条第16項第3号の規定により免除され、この場合、当該経営承継受贈者は、同号の特例受贈非上場株式等の贈与を受けた者が当該特例受贈非上場株式等について同条第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書を提出した日以後6月を経過する日までに免除届出書を提出しなければならないこと
- ③ 計算式に基づき計算した金額のうち、上記②の免除される部分以外の金額については、贈与の日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限が確定し、経営承継受贈者は、贈与を受けた者の贈与税の申告書の提出を待たずに贈与税を納付しなければならないこと

なお、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、措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者が、その有する特例受贈非上場株式等の一部について同項の適用に係る贈与（当該贈与と併せて行う当該特例受贈非上場株式等の贈与を含む。）をしたときにおいても上記②及び③と同様であることから、70の7-29(3)注書きにより留意的に明らかにした。

【措置法第70条の7（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除）関係】

（贈与者が死亡した場合の免除税額等）

70の7—37の2 措置法第70条の7第16項第2号の規定により免除となる贈与税は、同号の贈与者の死亡の直前における猶予中贈与税額に次の割合を乗じて計算した金額となることに留意する。

当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額

---

当該贈与者の死亡の直前における当該  
特例受贈非上場株式等の数又は金額

なお、これにより算出された金額に100円未満の端数があるとき又はその全額が100円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる。

（注）1 上記の「当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額」からは、当該贈与者が措置法第70条の7第16項第3号の規定の適用に係る贈与をした当該特例非上場株式等の数又は金額が除かれることに留意する。

2 上記の「当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額」からは、同条第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者が、その有する特例株式等の譲渡等をしている場合には、その譲渡等をした特例株式等の数又は金額は除かれることに留意する。

なお、この場合において、「当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額」の算定に当たっては、措置法令第40条の8第49項の規定の適用に留意する。

（新設）

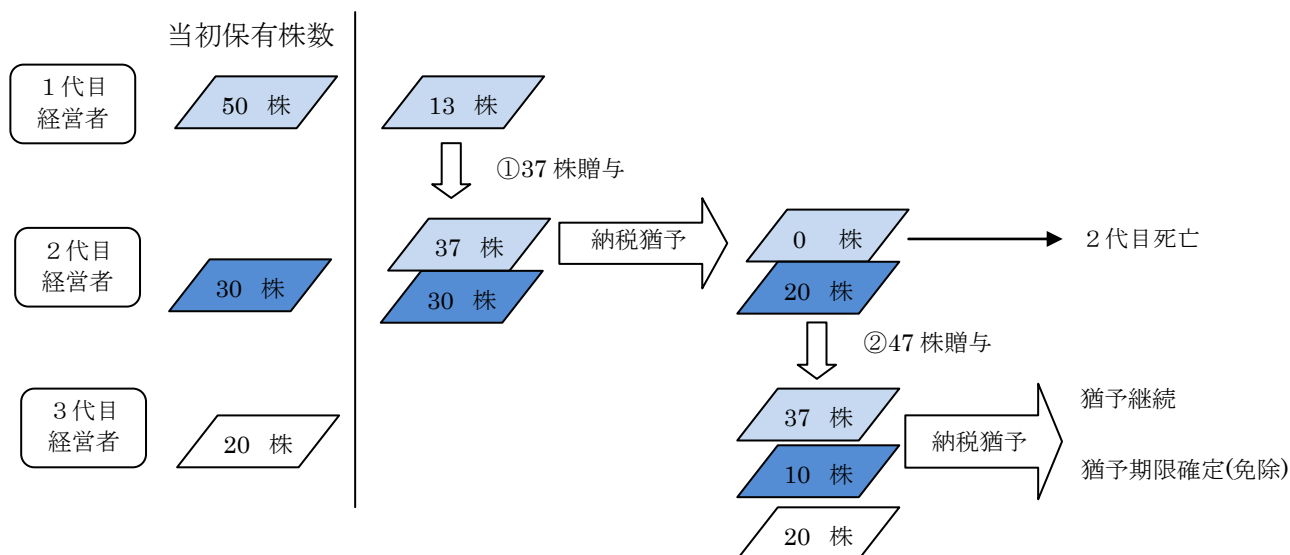
（説明）

措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、猶予中贈与税額のうち、当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等に対応する部分の価額として、当該贈与者の死亡の直前における猶予中贈与税額に、当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額から当該贈与者が猶予継続贈与をした当該特例受贈非上場株式等の数又は金額を除いた数又は金額が当該贈与者の死亡の直前における当該特例受贈非上場株式等の数又は金額のうち占める割合を乗じて計算した金額に相当する贈与税を免除することとされている（措法70の7⑯二、措令40の8⑳）。70の7—37の2は、当該免除される贈与税の計算方法を算式により留意的に明らかにしたものである。

また、70の7—37の2（注）1は、同条第16項第2号の贈与者の死亡が、猶予継続贈与を行った贈与者（下記例1における2代目経営者）の死亡である場合には、当該猶予継続贈与により取得をした特例受贈非上場株式等の納税の猶予の期限は確定せず、前の贈与者の死亡の日まで継続することから、上記算式の「当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額」からは、当該贈与者が猶予継続贈与をした当該特例非上場株式等の数又は金額を控除することを留意的に明らかにしたものである。

【例】

発行済株式数 100株：当初保有株数 1代目 50株、2代目 30株、3代目 20株



猶予継続贈与を行った経営承継受贈者（2代目経営者）が死亡した場合における、猶予継続贈与の受贈者（3代目経営者）の措置法第70条の7第16項第2号により免除される贈与税の計算において、猶予中贈与税額に乗じる割合は次のとおりとなる。

当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額（47株） — 猶予継続贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額（37株）

当該贈与者の死亡の直前における当該特例受贈非上場株式等の数又は金額（47株）

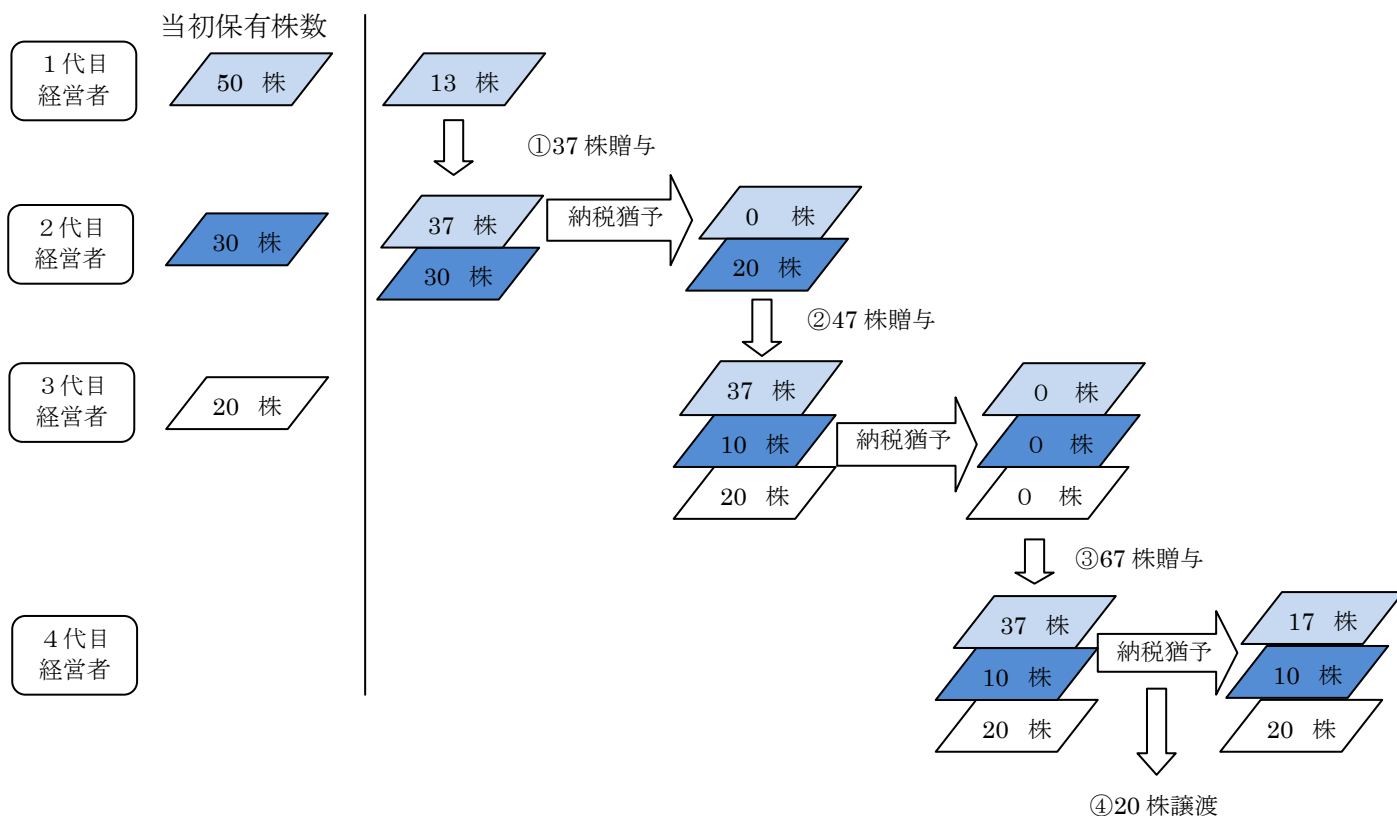
70の7-37の2（注）は、経営承継受贈者が、特例株式等（特例受贈非上場株式等、措置法第70条の7の2第1項に規定する特例非上場株式等及び同法第70条の7の4第1項に規定する特例相続非上場株式等をいう。以下同じ。）の譲渡又は贈与（以下「譲渡等」という。）をしている場合には、その譲渡等をした特例株式等の数又は金額は、贈与者の死亡の直前において経営承継受贈者が有する特例受贈非上場株式等の数又は金額に含まれないため、分子から除かれ、この場合の「当該贈与者が贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額」の算定に当たっては、措置法令第40条の8第49項の規定の適用に留意する必要があることを留意的に明らかにしたものである。

《参考》

措置法令第40条の8第49項においては、措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者が、その有する特例株式等の譲渡等をした場合には、同条第4項から第6項まで及び第16項第3号の規定の適用については、当該特例株式等のうち先に取得をしたもの（当該先に取得をしたものが同条第16項3号の規定の適用に係る贈与により取得をした特例受贈非上場株式等である場合には、当該特例受贈非上場株式等のうち先に同条第1項の規定の適用を受けた他の経営承継受贈者に係るもの）から順次譲渡等をしたものとみなすこととされている。

【例】

発行済株式数 100株：当初保有株数 1代目 50株、2代目 30株、3代目 20株



措置法第 70 条の 7 第 1 項の規定の適用を受ける経営承継受贈者（4 代目経営者）が、その有する特例株式等（20 株）を譲渡した場合には、猶予継続贈与により取得をした特例受贈非上場株式等のうち先に同条第 1 項の規定の適用を受けた他の経営承継受贈者（2 代目経営者）に係るもの（37 株）から順次譲渡等をしたものとみなすこととされている（措令 40 の 8<sup>49</sup>）。



【措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除）関係）】

（措置法第70条の7第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等）  
 70の7—37の3 措置法第70条の7第16項第3号の規定により免除となる贈与税は、同号に規定する贈与の直前における猶予中贈与税額に次の割合を乗じて計算した金額となることに留意する。

同号の贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額

---

同号の贈与の直前における当該特例受贈非上場株式等の数又は金額

なお、これにより算出された金額に100円未満の端数があるとき又はその全額が100円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる。

この場合において、当該猶予中贈与税額（下記（注）2により期限が到来した部分を除く。）のうち、上記により免除された金額以外の金額は、納税猶予税額として残ることに留意する。

- （注） 1 措置法第70条の7第16項第3号の規定の適用を受ける経営承継受贈者から特例受贈非上場株式等を贈与により取得をした受贈者が、当該特例受贈非上場株式等及び当該特例受贈非上場株式等以外の当該特例受贈非上場株式等に係る会社の非上場株式等を贈与により取得をした場合には、当該特例受贈非上場株式等から先に同条第1項の規定の適用を受けるものとすることに留意する。
- 2 経営承継受贈者からの贈与により取得をした当該特例受贈非上場株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第5項又は第6項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

（新設）

（説明）

経営贈与承継期間の末日の翌日（経営贈与承継期間内に措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者がその有する特例受贈非上場株式等に係る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に限る。）には、その有しないこととなった日）以後に、当該経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等につき同条第1項の規定の適用に係る贈与をした場合には、猶予中贈与税額のうち、当該贈与に係る特例受贈非上場株式等のうち同項の規定の適用に係る部分として措置法令第40条の8第38項で定めるところにより計算した金額に相当する贈与税については免除することとされている（措法70の7⑬三）。70の7—37の3は、当該免除される贈与税の計算方法を算式により次のとおり留意的に明らかにするとともに、猶予中贈与税額（経営承継受贈者からの贈与により取得をした当該特例受贈非上場株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けない部分について、同条第5項又は第6項の規定により納税の猶予に係る期限が到来する猶予中贈与税額部分を除く。）のうち、免除された金額以外の金額は、納税猶予税額として残ることを留意的に明らかにした。

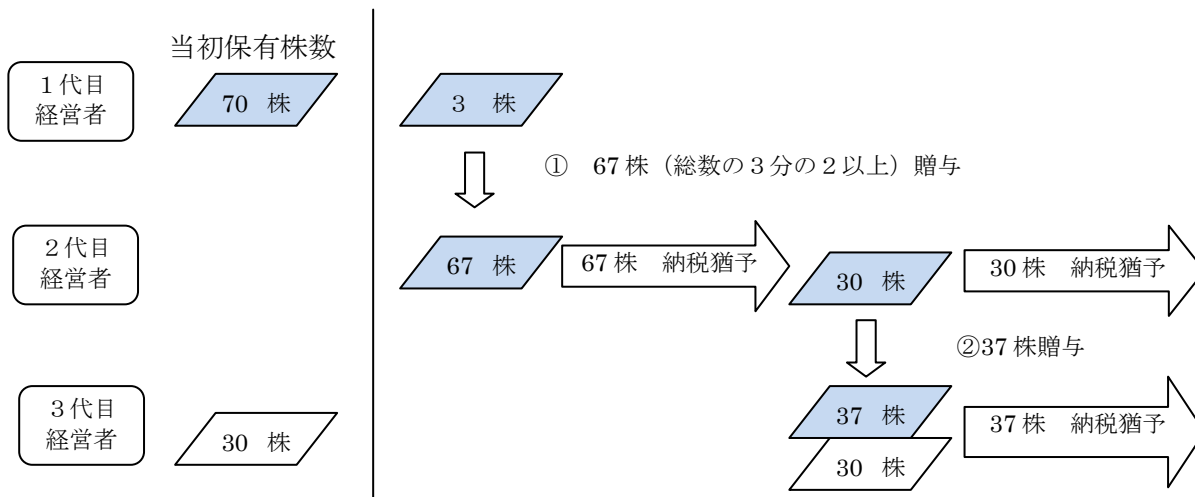
同条第16項第3号の贈与の直前における猶予中贈与税額	×	<p style="text-align: center;">経営承継受贈者が同条第16項第3号の贈与をした特例受贈非上場株式等の数又は金額</p> <hr style="width: 50%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">同条第16項第3号の贈与の直前における特例受贈非上場株式等の数又は金額</p>
----------------------------	---	---

また、注書きにおいて、次の事項を留意的に明らかにした。

- ① 措置法第70条の7第16項第3号の規定の適用を受ける経営承継受贈者から特例受贈非上場株式等を贈与により取得をした受贈者が、当該特例受贈非上場株式等及び当該特例受贈非上場株式等以外の当該特例受贈非上場株式等に係る会社の非上場株式等を贈与により取得した場合には、当該特例受贈非上場株式等から先に同条第1項の規定の適用を受けるものとする
- ② 経営承継受贈者からの贈与により取得をした当該特例受贈非上場株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第5項又は第6項の規定により納税の猶予に係る期限が到来すること

【例1】

発行済株式数 100 株：当初保有株数 1 代目 70 株、2 代目 0 株、3 代目 30 株

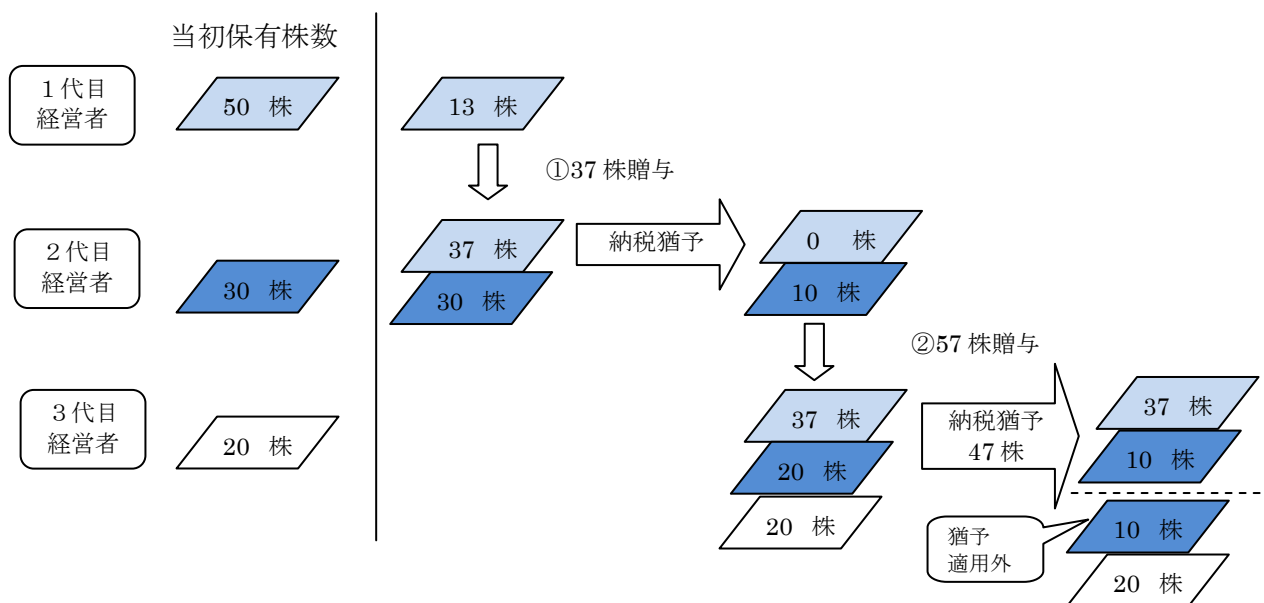


措置法第70条の7第16項第3号の規定の適用を受ける経営承継受贈者（2代目経営者）は、猶予継続贈与をした特例受贈非上場株式等（37株）に対応する部分の贈与税を免除されることとなる。当該贈与をした特例受贈非上場株式等以外の特例受贈非上場株式等（30株）に対応する部分の贈与税については、納税猶予税額として残ることとなる。

なお、当該残された特例受贈非上場株式等（30株）に対応する部分の納税猶予税額は、前の贈与者（1代目経営者）が死亡した場合に、免除されることとなる（措法70の7⑯二）。この場合において、当該特例受贈非上場株式等（30株）は、当該経営承継受贈者（2代目経営者）が、前の贈与者（1代目経営者）から、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る（措法70条の7の3①）。ただし、当該相続又は遺贈により取得したものとみなされた特例受贈非上場株式等について、措置法第70条の7の2又は同法70条の7の4の規定の適用はないことに留意しなければならない。

【例2】

発行済株式数 100 株：当初保有株数 1 代目 50 株、2 代目 30 株、3 代目 20 株



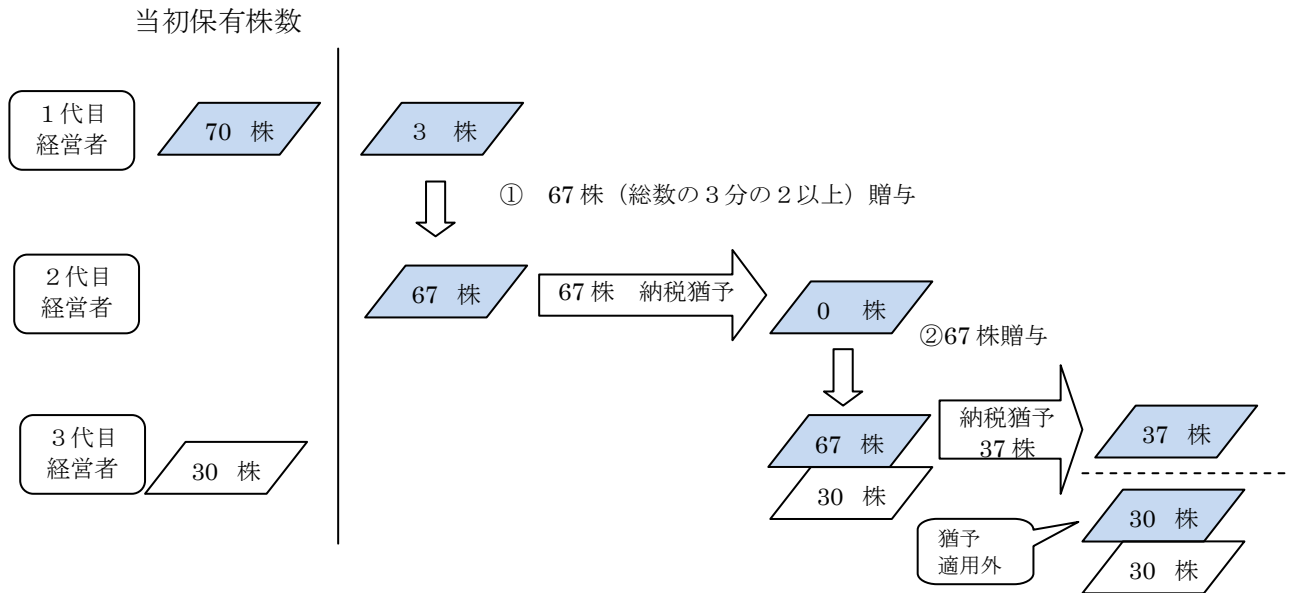
措置法第70条の7第16項第3号の規定の適用を受ける経営承継受贈者（2代目経営者）から特例受贈非上場株式等（37株）を贈与により取得をした受贈者（3代目経営者）が、当該特例受贈非上場株式等（37株）及び当該特例受贈非上場株式等以外の当該特例受贈非上場株式等に係る会社の非

上場株式等（20株）を贈与により取得をした場合には、当該特例受贈非上場株式等（37株）から先に同条第1項の規定の適用を受けることとなる（70の7-37の3（注）1参照）。

※ 3代目経営者の特例受贈非上場株式等の限度数は、発行済株式等の総数（100株）の3分の2から贈与の前から保有する非上場株式等の数（20株）を控除した数（1株未満の端数あるときは切り上げる。）、すなわち47株となり、2代目経営者から贈与により取得した57株の非上場株式等のうち10株について納税猶予の適用はない。

**【例3】**

発行済株式数 100株：当初保有株数 1代目 70株、2代目 0株、3代目 30株



経営承継受贈者（2代目経営者）からの贈与により取得をした特例受贈非上場株式等（67株）について、当該贈与に係る受贈者（3代目経営者）が措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けない部分（30株）がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第5項又は第6項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することとなる（70の7-37の3（注）2参照）。

【措置法第70条の7の2（非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除）関係】

（納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の相続税の額の計算）

70の7の2—30 措置法第70条の7の2第4項又は第5項の規定により納税猶予税額の一部について、納税猶予の期限が確定する場合における相続税の額の計算は、これらの項の規定に該当する直前の猶予中相続税額（同条第2項第7号ロに規定する猶予中相続税額をいう。以下70の7の2—47までにおいて同じ。）に、次に掲げる場合の区分に応じ、次に定める割合を乗ずることにより行うことに留意する。

なお、これにより算出された金額に100円未満の端数があるとき又はその全額が100円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨て、その切り捨てた金額は、納税猶予税額として残ることに留意する。

(1) 同条第4項の表の第1号の規定に該当する場合

同号の贈与をした特例非上場株式等の数又は金額

同号の贈与の直前における特例非上場株式等の数又は金額

(注) 1 上記の「贈与」とは、措置法第70条の7の2第3項第3号に規定する贈与をいう。したがって、当該贈与は、経営承継相続人等が特例非上場株式等につき行う措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与だけでなく、当該贈与と併せて行う当該特例非上場株式等の贈与が含まれることに留意する。

2 猶予中相続税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与をした特例非上場株式に対応する部分の金額については、措置法第70条の7の2第16項第2号により免除される。この場合、同号の特例非上場株式等の贈与を受けた者が当該特例非上場株式等について措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書を提出した日以後6月を経過する日までに措置法第70条の7の2第16項に規定する届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

3 猶予中相続税額に上記の割合を乗じて計算した金額のうち、上記2の免除される部分以外の金額については、当該贈与の日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限が確定することから、経営承継相続人等は贈与を受けた者の贈与税の申告書の提出を待たずに相続税を納付しなければならないことに留意する。

(2) . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—29 参照

【措置法第70条の7の3（（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）関係）】

（措置法第70条の7の3第2項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特例受贈非上場株式等の価額の計算）

70の7の3—1の2 措置法第70条の7の3第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項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特例受贈非上場株式等の価額の計算は、次の算式により算定して差し支えない。

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

（注）1 上記算式中の符号は次のとおり。

A＝経営承継受贈者に係る前の贈与者（当該経営承継受贈者に係る贈与者又は当該経営承継受贈者の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与前に同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等につき同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与をした他の経営承継受贈者のうち最も古い時期に同条第1項の規定の適用を受けていた者に当該特例受贈非上場株式等の贈与をした者をいう。以下70の7の3—1の2及び70の7の4—2の2において同じ。）から同項の規定の適用に係る前の贈与（当該経営承継受贈者に係る贈与者又は当該経営承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与前に同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等につき同条第16項第3号の規定の適用に係る贈与をした他の経営承継受贈者のうち最も古い時期に同条第1項の規定の適用を受けていた者に対する当該特例受贈非上場株式等の贈与をいう。）により当該贈与者又は当該他の経営承継受贈者が取得した特例受贈非上場株式等の当該前の贈与の時における価額（同条第2項第5号の特例受贈非上場株式等の価額をいう。）

B＝当該前の贈与者の死亡直前の当該経営承継受贈者の当該相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈非上場株式等に係る猶予中贈与税額

C＝当該相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7第2項第5号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

2 当該死亡した前の贈与者から複数の認定贈与承継会社の非上場株式等を贈与により取得をした場合には、それぞれの認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 上記により計算した価額に1円未満の端数がある場合には、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

（新設）

（説明）

措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者に係る前の贈与者が死亡した場合には、当該前の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、当該経営承継受贈者が当該前の贈与者から相続（当該経営承継受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により同条第1項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等の取得をしたものとみなされる。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当該特例受贈非上場株式等の価額については、当該前の贈与者から同項の規定の適用に係る前の贈与（当該経営承継受贈者に係る贈与者又は当該経営承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与前に同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等につき経営承継贈与をした他の経営承継受贈者のうち最も古い時期に同条第1項の規定の適用を受けていた者に対する当該特例受贈非上場株式等の贈与をいう。）により当該贈与者又は当該他の経営承継受贈者が取得をした特例受贈非上場株式等の当該前の贈与の時における価額（同条第2項第5号の特例受贈非上場株式等の価額をいう。）を基礎として計算するものとされている（措法70の7の3②）。

70の7の3—1の2は、上記の計算において当該経営承継受贈者が、措置法第70条の7第5項又は第6項の規定の適用を受け、納税猶予税額の一部について期限が確定している場合における、措置法第70条の7の3第2項の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈非上場株式等の価額の算式を留意的に明らかにしたものである。

また、死亡した前の贈与者から複数の認定贈与承継会社の非上場株式等を贈与により取得をした場合には、それぞれの認定贈与承継会社ごとに算定することを（注）2において留意的に明らかにしている。

【措置法第70条の7の3（（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））関係】

（納税猶予の期限が確定している非上場株式等に係る相続税法第19条の適用）  
 70の7の3—2の2 措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与者（同項の規定の適用を受けている経営承継受贈者に限る。）が死亡（当該適用に係る特例対象贈与後3年以内の死亡に限る。）した場合において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しており、かつ、当該贈与者に係る経営承継受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しているときは、当該期限の確定に係る特例受贈非上場株式等は、相続税法第19条の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることに留意する。  
 なお、当該特例受贈非上場株式等は、措置法第70条の7の2第1項及び第70条の7の4第1項の規定の適用対象とならないことに留意する。

（新設）

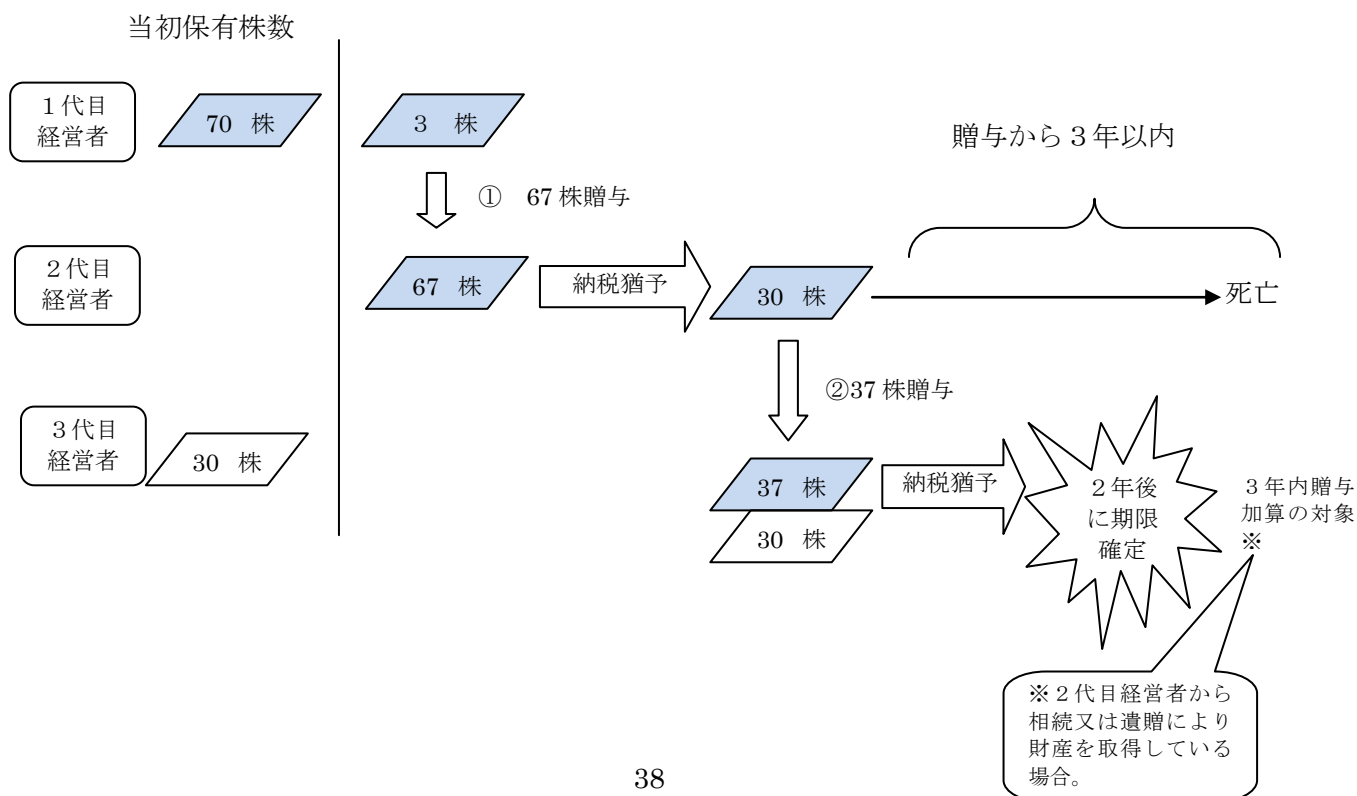
（説明）

措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者（下記事例で示せば2代目経営者。以下同じ。）が猶予継続贈与後3年以内に死亡した場合において、当該死亡の日前に当該猶予継続贈与に係る受贈者（下記事例で示せば3代目経営者。以下同じ。）が当該贈与により取得した特例受贈非上場株式等を譲渡するなど同条第4項又は第5項に掲げる事由に該当することとなったため、納税の猶予の期限の全部又は一部が確定しており、かつ、当該受贈者（3代目経営者）が、猶予継続贈与をした当該経営承継受贈者（2代目経営者）から相続又は遺贈により財産を取得しているときには、当該既に期限が確定した特例受贈非上場株式等の当該猶予継続贈与の日の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなし、納付すべき相続税額を計算することとなる（相法19）。

なお、当該期限の確定に係る特例受贈非上場株式等は、被相続人である当該経営承継受贈者（2代目経営者）から生前に贈与により取得されたものであり、かつ、措置法第70条の7の3の規定の適用がなく相続又は遺贈により取得したものとみなされないことから、措置法第70条の7の2第1項及び同法第70条の7の4第1項の規定の適用対象とならない。70の7の3—2の2はそのことを留意的に明らかにしたものである。

【事例】

発行済株式数 100株：当初保有株数 1代目 70株、2代目 0株、3代目 30株



【措置法第70条の7の4（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及び免除）関係】

（特例対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合）

70の7の4—2の2 特例対象贈与により取得をした認定贈与承継会社の非上場株式等の受贈者が、70の7—3の2（特例対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合）に該当し、措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける場合には、同項の規定の適用に係る特例受贈非上場株式等は措置法第70条の7の3第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項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ことから、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たすときには、当該受贈者は当該受贈者に係る前の贈与者の死亡に係る相続税について同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

この場合において、当該贈与税の納税猶予の適用を受ける旨の贈与税の申告書の提出期限が、当該前の贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限より後であるため、当該贈与税の申告書の提出があったことにより当該相続税について期限後申告書等の提出を要する場合において、当該期限後申告書等の提出があったときにおける相続税の取扱いについては、次に掲げるところによる。

- (1) 当該前の贈与者の死亡に係る相続についての相続人又は受遺者の提出した当該期限後申告書等は、相続税法第30条又は第31条第1項に規定する期限後申告書又は修正申告書に該当するものとし、当該期限後申告書等の提出により納付すべき相続税については、同法第51条第2項第1号ハの規定に該当するものとして同項の規定を適用する。
- (2) 当該受贈者から措置法第70条の7の4第1項の規定による相続税の納税猶予の適用を受ける旨の当該期限後申告書等の提出があった場合における同項の規定の適用については、当該期限後申告書等が当該特例受贈非上場株式等の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限までに提出された場合に限り、当該期限後申告書等は、相続税の申告書の提出期限内に提出されたものとする。

(注) 上記の場合、受贈者による贈与税の納税猶予の適用を受ける旨の贈与税の申告書の提出前において、当該特例受贈非上場株式等について措置法第70条の7の4第1項の規定の適用があるものとする相続税の申告書の提出及び担保の提供があった場合には、当該相続税の申告書は、これらの規定の適用のある相続税の申告書として取り扱い、当該贈与税の申告書の提出期限までに当該贈与税の申告書の提出がなされないときは、これらの規定の適用を受けない相続税の申告書として取り扱うことに留意する。

(新設)

(説明)

贈与税の納税猶予の適用を受けることを前提とした特例受贈非上場株式等の猶予継続贈与があった場合において、前の贈与者がその贈与があった日の属する年中に死亡すること、あるいは、その翌年の贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による贈与税の申告書の提出前に死亡することがある。

このような場合においては、70の7—3の2のとおり、措置法第70条の7第1項の適用に係る要件を満たしているときには、同項の適用がある。したがって、当該特例受贈非上場株式等（同法第70条の7の3第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項に規定する当該特例受贈非上場株式等に限り。）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、同法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たす場合には、当該受贈者は当該受贈者に係る前の贈与者の死亡に係る相続税について同項の規定の適用を受けることができる。70の7の4—2の2はその旨を留意的に明らかにしたものである。

この場合、贈与税の申告期限が相続税の申告期限よりも後になることがある。これにより相続税の申告期限後に贈与税の納税猶予（免除）の適用を受けた特例受贈非上場株式等の価額を本来の相続財産に加算して、相続税の期限後申告書又は修正申告書（以下「期限後申告書等」という。）の提出があった場合に、どのように取り扱うのかという問題があるが、これについては、農地等の納税猶予の取扱いと同様に次のように取り扱うこととした。

- ① 前の贈与者の死亡に係る相続についての相続人又は受遺者の提出した期限後申告書等は、相続税法第30条（（期限後申告の特則））又は第31条第1項（（修正申告の特則））に規定する期限後申告書又は修正申告書に該当するものとし、当該期限後申告書等の提出により納付すべき相続税については、同法第51条第2項第1号ハの規定に該当するものとして同項の規定を適用する。
- ② 受贈者から措置法第70条の7の4第1項の規定による相続税の納税猶予の適用を受ける旨の期限後申告書等の提出があった場合における同項の規定の適用については、当該期限後申告書等が特例

受贈非上場株式等の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限までに提出された場合に限り、当該期限後申告書等は、相続税の申告書の提出期限内に提出されたものとする。

上記の場合、受贈者による贈与税の納税猶予の適用を受ける旨の贈与税の申告書の提出前において、当該特例受贈非上場株式等について措置法第70条の7の4第1項の規定の適用があるものとする相続税の申告書の提出及び担保の提供があった場合には、当該相続税の申告書は、これらの規定の適用のある相続税の申告書として取り扱い、当該贈与税の申告書の提出期限までに当該贈与税の申告書の提出がなされないときは、これらの規定の適用を受けない相続税の申告書として取り扱うことに留意する必要がある。