

目 次

第1 「相続税法基本通達」（法令解釈通達）関係

【第1条の3（相続税の納税義務者）及び第1条の4（贈与税の納税義務者）共通関係】

1の3・1の4共—3 納税義務の範囲 1

【第11条の2（相続税の課税価格）関係】

11の2—5 贈与により取得した財産の価額が相続税の課税価格に加算される場合 4

【第19条（相続開始前3年以内に贈与があつた場合の相続税額）関係】

19—4 相続の開始前3年以内に被相続人からの贈与により国外財産を取得している場合 6

【第21条の2（贈与税の課税価格）関係】

21の2—1 納税義務の範囲 7

【第28条（贈与税の申告書）関係】

28—1 法第28条第5項の規定の適用を受けた者の贈与税の申告期限 8

【第66条の2（特定の一般社団法人等に対する課税）関係】

66の2—1 純資産額の意義 9
 66の2—2 相続開始の時ににおける同族理事の数の意義 12
 66の2—3 相続開始前5年以内における同族理事の数の理事の総数に占める割合の判定 13
 66の2—4 一般社団法人等が合併法人である場合 15
 66の2—5 「課された贈与税及び相続税」の意義 16
 66の2—6 特定一般社団法人等が相続開始の年において被相続人から贈与を受けている場合 17
 66の2—7 被相続人から特定一般社団法人等に対し遺贈があつた場合 18
 66の2—8 平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る平成30年改正法附則による経過措置について 19

第2 「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があつた場合の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

14 相続税等の負担の不当減少についての判定 21
 17の2 法施行令第33条第4項の判定 23
 19 持分の定めのない法人に対する贈与税課税の猶予等 24

第3 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

【措置法第69条の4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）関係】

69の4—13	不動産貸付業等の範囲	25
69の4—22の2	平成30年改正法附則による特定居住用宅地等に係る経過措置について	26
69の4—24の2	被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等	28
69の4—24の3	新たに貸付事業の用に供されたか否かの判定	29
69の4—24の4	特定貸付事業の意義	32
69の4—24の5	特定貸付事業が引き続き行われていない場合	34
69の4—24の6	特定貸付事業を行っていた「被相続人等の当該貸付事業の用に供された」の意義	35
69の4—24の7	相続開始前3年を超えて引き続き貸付事業の用に供されていた宅地等の取扱い	36
69の4—24の8	平成30年改正法附則による貸付事業用宅地等に係る経過措置について	37

【措置法第70条の2の7（相続時精算課税適用者の特例）関係】

70の2の7—1	納税猶予分の贈与税額が算出されない場合	38
70の2の7—2	推定相続人の意義	39
70の2の7—3	特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に贈与により取得した財産がある場合	40
70の2の7—4	相続時精算課税関係通達の準用	41

【措置法第70条の4（農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予及び免除）関係】

70の4—3	生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地	42
70の4—37の2	特定生産緑地の指定がされなかった場合等	45
70の4—37の3	平成30年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由	46
70の4—71の3	平成30年前旧法適用受贈者が第70条の4第15項から第17項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地	48

【措置法第70条の6（農地等についての相続税の納税猶予及び免除等）関係】

70の6—41の2	特定生産緑地の指定がされなかった場合等	50
70の6—41の3	平成30年前旧法適用相続人が有する特例農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由	51
70の6—65の2	平成30年前旧法適用相続人が第70条の6第19項から第21項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地	52

【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】

70の7—2	対象受贈非上場株式等の意義等	53
70の7—11	納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	55
70の7—13の2	経営贈与承継期間の意義	56
70の7—16の2	常時使用従業員の雇用が確保されていない場合	58
70の7—55	被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと	62
【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】		
70の7の2—2	対象非上場株式等の意義	63
70の7の2—3	相続税の納税猶予及び免除の対象とならない非上場株式等	64
70の7の2—14	納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	65
70の7の2—15の2	経営承継期間の意義	66
70の7の2—17の2	常時使用従業員の雇用が確保されていない場合	67
70の7の2—59	被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと	68
【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】		
70の7の3—1の2	措置法第70条の7の3第2項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の計算	69
【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】		
70の7の4—7	経営相続承継期間の意義	71
70の7の4—7の2	確定事由となる常時使用従業員の数	73
70の7の4—8	確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	74
【措置法第70条の7の5（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例）関係】		
70の7の5—1	贈与税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義	75
70の7の5—2	特例贈与者の意義等	76
70の7の5—3	特例対象受贈非上場株式等の贈与の意義等	80
70の7の5—4	担保の提供等に関する取扱いの準用	85
70の7の5—5	常時使用従業員の意義	86
70の7の5—6	納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	87
70の7の5—7	特例認定贈与承継会社から支給された給与等の意義	89
70の7の5—8	特定特別関係会社の意義等	90
70の7の5—9	会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定	91
70の7の5—10	特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義	92

70の7の5—11	役員である期間の意義	94
70の7の5—12	特例経営贈与承継期間の意義	95
70の7の5—13	納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用	96
70の7の5—14	納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用	97
70の7の5—15	贈与税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について	98
70の7の5—16	筆頭要件の判定	100
70の7の5—17	特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定	101
70の7の5—18	確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	103
70の7の5—19	事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定	104
70の7の5—20	みなす充足に関する取扱いの準用	105
70の7の5—21	継続届出書の提出期間	106
70の7の5—22	増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等	107
70の7の5—23	特例贈与者が死亡した場合の免除等に関する取扱いの準用	108
70の7の5—24	破産免除等に関する取扱いの準用	109
70の7の5—25	事業の継続が困難な事由の判定の時期	111
70の7の5—26	事業の継続が困難な事由の意義	113
70の7の5—27	業種平均株価の算定	115
70の7の5—28	特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義	117
70の7の5—29	措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限	118
70の7の5—30	措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続	120
70の7の5—31	差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等	121
70の7の5—32	特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択	122
70の7の5—33	措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等	123
70の7の5—34	事業の継続に係る雇用要件の判定	125
70の7の5—35	特例再計算贈与税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等	126
70の7の5—36	差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算	127
70の7の5—37	差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算	128
70の7の5—38	差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額	129
70の7の5—39	再計算免除に関する取扱いの準用	130
70の7の5—40	納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日	131
70の7の5—41	災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用	132
70の7の5—42	その他の70の7関係通達の準用	133

【措置法第70条の7の6（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）関係】

70の7の6—1	相続税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義	134
----------	--------------------------------	-----

70の7の6-2	特例対象非上場株式等の取得の意義等	135
70の7の6-3	相続税の納税猶予及び免除の特例の対象とならない非上場株式等	137
70の7の6-4	修正申告等に係る相続税額の納税猶予	139
70の7の6-5	担保の提供等に関する取扱いの準用	140
70の7の6-6	常時使用従業員の意義	141
70の7の6-7	納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	142
70の7の6-8	特例認定承継会社から支給された給与等の意義	143
70の7の6-9	特定特別関係会社の意義等	144
70の7の6-10	会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定	145
70の7の6-11	特例経営承継相続人等を判定する場合等の議決権の数の意義	146
70の7の6-12	特例経営承継期間の意義	147
70の7の6-13	納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用	148
70の7の6-14	納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用	149
70の7の6-15	相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について	150
70の7の6-16	筆頭要件の判定	151
70の7の6-17	特例対象非上場株式等の譲渡等の判定	152
70の7の6-18	確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	153
70の7の6-19	事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定	154
70の7の6-20	みなす充足に関する取扱いの準用	155
70の7の6-21	継続届出書の提出期間	156
70の7の6-22	増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等	157
70の7の6-23	措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等	158
70の7の6-24	破産免除等に関する取扱いの準用	159
70の7の6-25	事業の継続が困難な事由の判定の時期	160
70の7の6-26	事業の継続が困難な事由の意義	161
70の7の6-27	業種平均株価の算定	162
70の7の6-28	特例対象非上場株式等の時価に相当する金額の意義	163
70の7の6-29	措置法第70条の7の6第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限	164
70の7の6-30	措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続	165
70の7の6-31	差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等	166
70の7の6-32	特例対象非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択	167
70の7の6-33	措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等	168
70の7の6-34	事業の継続に係る雇用要件の判定	169
70の7の6-35	特例再計算相続税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等	170

70の7の6—36	差額免除に係る免除申請があつた場合の延滞税の計算	171
70の7の6—37	差額免除に係る免除申請があつた場合の利子税の計算	172
70の7の6—38	差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額	173
70の7の6—39	再計算免除に関する取扱いの準用	174
70の7の6—40	納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日	175
70の7の6—41	災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用	176
70の7の6—42	その他の70の7の2関係通達の準用	177

【措置法第70条の7の7（(非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例)関係）】

70の7の7—1	措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等の価額の計算	178
70の7の7—2	措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等の価額の計算	180
70の7の7—3	70の7の3関係通達の準用	181

【措置法第70条の7の8（(非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例)関係）】

70の7の8—1	特例対象相続非上場株式等の意義	182
70の7の8—2	修正申告等に係る相続税額の納税猶予	183
70の7の8—3	納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	184
70の7の8—4	特例経営相続承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義	185
70の7の8—5	納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用	186
70の7の8—6	特例経営相続承継期間の意義	187
70の7の8—7	確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義	188
70の7の8—8	継続届出書の提出期間	189
70の7の8—9	70の7の2関係通達の準用	190
70の7の8—10	70の7の4関係通達の準用	191
70の7の8—11	70の7の6関係通達の準用	192

《省略用語例》

この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令を示す。

措置法……………租税特別措置法（昭和32年法律第26号）

措置法令……………租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）

措置法規則……………租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）

文中で用いている元号表示を西暦で表記すると以下のとおりとなります。

平成30年	・ ・ ・ 2018年	平成34年	・ ・ ・ 2022年	平成39年	・ ・ ・ 2027年
平成31年	・ ・ ・ 2019年	平成35年	・ ・ ・ 2023年	平成40年	・ ・ ・ 2028年
平成32年	・ ・ ・ 2020年	平成36年	・ ・ ・ 2024年	平成45年	・ ・ ・ 2033年
平成33年	・ ・ ・ 2021年				

第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達)関係

【第1条の3((相続税の納税義務者))及び第1条の4((贈与税の納税義務者))共通関係】

(納税義務の範囲)

1の3・1の4共-3 法第1条の3第1項各号又は第1条の4第1項各号に掲げる者の相続税又は贈与税の納税義務の範囲は、それぞれ次のとおりであるから留意する。

- (1) 無制限納税義務者(法第1条の3第1項第1号又は第1条の4第1項第1号に掲げる個人(以下「居住無制限納税義務者」という。))又は第1条の3第1項第2号又は第1条の4第1項第2号に掲げる個人(以下「非居住無制限納税義務者」という。))をいう。以下同じ。) 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産の所在地がどこにあるかにかかわらず当該取得財産の全部に対して相続税又は贈与税の納税義務を負う。
- (2) 制限納税義務者(法第1条の3第1項第3号又は第1条の4第1項第3号に掲げる個人(以下「居住制限納税義務者」という。))又は第1条の3第1項第4号又は第1条の4第1項第4号に掲げる個人(以下「非居住制限納税義務者」という。))をいう。以下同じ。) 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産のうち法施行地にあるものに対してだけ相続税又は贈与税の納税義務を負う。
- (3) 特定納税義務者(法第1条の3第1項第5号に掲げる個人をいう。以下同じ。) 被相続人が法第21条の9第5項に規定する特定贈与者(以下「特定贈与者」という。)であるときの当該被相続人からの贈与により取得した財産で同条第3項の規定(以下「相続時精算課税」という。)の適用を受けるものに対して相続税の納税義務を負う。

(注) 平成29年4月1日から平成34年3月31日までの間に非居住外国人(平成29年4月1日から相続若しくは遺贈又は贈与の時まで引き続き法施行地に住所を有しない個人であって日本国籍を有しないものをいう。以下1の3・1の4共-3において同じ。)から相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地に住所を有しない者であり、かつ、日本国籍を有しない個人については、所得税法等の一部を改正する等の法律(平成29年法律第4号)附則第31条第2項の規定により非居住制限納税義務者に当たることと留意する。

なお、贈与税の非居住無制限納税義務者(日本国籍を有しない個人に限る。)に該当する者であっても、平成30年4月1日から平成31年3月31日までの間に非居住外国人から贈与により財産を取得した場合には、所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)附則第43条第2項の規定により非居住制限納税義務者に当たることと留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

所得税法等の一部を改正する等の法律(平成29年法律第4号。以下「平成29年改正法」という。)附則により、平成29年4月1日から平成34年3月31日までの間の贈与により財産を取得した日本国籍を有しない個人が当該財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有しないものである場合において、当該贈与に係る贈与者が非居住外国人(平成29年改正法附則第31条第2項に規定する非居住外国人をいう。以下同じ。)であるときは、当該個人は無制限納税義務者ではなく制限納税義務者として位置付けられることとなった(相法1の4①四、③、2の2②、平成29年改正法附則31②)。

一方、平成30年度税制改正において、非居住贈与者の範囲が改正されたことから(所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号。以下「平成30年改正法」という。)第4条の規定による改正後の相続税法第1条の4第3項第3号)、平成29年4月1日から2年を経過していない非居住外国人から、日本国籍を有しない個人で財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有しないものに対する贈与であって、当該非居住外国人が平成30年度税制改正後の同号に規定する非居住贈与者に該当しない場合には、無制限納税義務が課されるとの疑義が生じるところである。

しかし、平成30年改正法附則第43条第2項において、平成30年4月1日から平成31年3月31日までの間に、非居住外国人が、平成30年改正法第4条の規定による改正後の相続税法第1条の4第1項第2号ロに掲げる者(非居住無制限納税義務者)に財産の贈与をした場合には、その非居住外国人は同条第3項第3号に規定する非居住贈与者とみなすと規定されており、その者は、同条第1項第4号に掲げる者(非居住制限納税義務者)に該当することとなる。

(注)のなお書きは、平成30年度税制改正後も、引き続き、当該贈与により取得した相続税法の施行地外にある財産は贈与税の課税対象外であることを留意的に明らかにした。

(参考) 相続税法上の納税義務の範囲のイメージ

■ : 国内財産・国外財産ともに課税 □ : 国内財産のみに課税

相続人 受贈者		国内に住所あり		国内に住所なし			
		短期滞在の 外国人 (注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			
被相続人 贈与者	国内に住所あり	1の3①ーイ 1の4①ーイ	1の3①ーロ 1の4①ーロ	1の3①ニイ(1) 1の4①ニイ(1)	1の3①ニイ(2) 1の4①ニイ(2)	1の3①ニロ 1の4①ニロ	
	短期滞在の 外国人 (注1)		1の3①ニイ 1の4①ニイ		1の3①ニロ 1の4①ニロ		
国内に住所なし	10年以内に 住所あり	1の3①ーイ 1の4①ーイ	1の3①ーロ 1の4①ーロ	1の3①ニイ(1) 1の4①ニイ(1)	1の3①ニイ(2) 1の4①ニイ(2)	1の3①ニロ 1の4①ニロ	
	一定の外国人 (注2)		1の3①ニロ 1の4①ニロ				
	10年以内に 住所なし		1の3①ニイ 1の4①ニイ		1の3①ニロ 1の4①ニロ		

(注1) 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格を有する者で、相続開始前又は贈与前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年以下のもの

(注2) 【相続税】国内に住所を有していた期間引き続き日本国籍を有していない者

【贈与税】次の①又は②に掲げる者

①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年以下である者（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る。）

②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年超である者（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る。）のうち同日から2年を経過しているもの

《参考条文》

○平成30年改正法による改正前の相続税法第1条の4第3項第3号

三 非居住贈与者 贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していなかった当該贈与をした者であつて、当該贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるもののうち当該贈与前十五年以内においてこの法律の施行地に住所を有していた期間の合計が十年以下であるもの（当該期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限る。）又は当該贈与前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないものをいう。

○平成30年改正法による改正後の相続税法第1条の4第3項第3号

三 非居住贈与者 贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していなかった当該贈与をした者であつて次に掲げるものをいう。

イ 当該贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるものであつて次に掲げるもの

(1) この法律の施行地に住所を有しなくなった日前十五年以内においてこの法律の施行地に住所を有していた期間の合計が十年以下であるもの（当該期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限る。）

(2) この法律の施行地に住所を有しなくなった日前十五年以内においてこの法律の施行地に住所を有していた期間の合計が十年を超えるもの（当該期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限る。）のうち同日から二年を経過しているもの

ロ 当該贈与前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないもの

○平成29年改正法附則（抄）

（相続税法の一部改正に伴う経過措置）

第31条 省略

2 施行日から平成三十四年三月三十一日までの間に非居住外国人（施行日から相続若しくはは

遺贈又は贈与の時まで引き続き新相続税法の施行地に住所を有しない者であって日本国籍を有しないものをいう。)から相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した場合において、当該財産を取得した者が当該財産を取得した時において新相続税法の施行地に住所を有しない者であって日本国籍を有しないものであるときにおける新相続税法第一条の三第一項第二号ロ又は第一条の四第一項第二号ロの規定の適用については、新相続税法第一条の三第一項第二号ロ中「又は非居住被相続人」とあるのは「、非居住被相続人又は非居住外国人（所得税法等の一部を改正する等の法律（平成二十九年法律第四号）附則第三十一条第二項に規定する非居住外国人をいう。次条第一項第二号ロにおいて同じ。）」と、新相続税法第一条の四第一項第二号ロ中「又は非居住贈与者」とあるのは「、非居住贈与者又は非居住外国人」とする。

3～5 省 略

○平成 30 年改正法附則（抄）

（相続税法の一部改正に伴う経過措置）

第43条 省 略

2 施行日から平成三十一年三月三十一日までの間に、所得税法等の一部を改正する等の法律（平成二十九年法律第四号）附則第三十一条第二項に規定する非居住外国人が新相続税法第一条の四第一項第二号ロに掲げる者に財産の贈与をした場合には、当該非居住外国人は同条第三項第三号に規定する非居住贈与者とみなす。

3～6 省 略

【第 11 条の 2 ((相続税の課税価格)関係)】

(贈与により取得した財産の価額が相続税の課税価格に加算される場合)

11の 2-5 相続又は遺贈によって財産を取得した者がその相続開始の年(法施行令第 4 条の 4 の 2 第 3 項に規定する場合に該当する場合には、同項に規定する適用年)において当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産(被相続人を特定贈与者とする相続時精算課税の適用を受ける財産を除く。)の価額については、法第 21 条の 2 第 4 項又は法施行令第 4 条の 4 の 2 第 3 項の規定により贈与税の課税価格に算入しないで相続税の課税価格に加算することに留意する。

また、相続開始の年(法施行令第 7 条の 2 に規定する場合に該当する場合には、同条に規定する適用年)において特定贈与者である被相続人からの贈与により取得した相続時精算課税の適用を受ける財産の価額については、法第 21 条の 10 の規定により贈与税の課税価格に算入される(法第 28 条第 4 項又は法施行令第 7 条の 2 の規定により当該財産については贈与税の申告を要しない。)とともに、法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 1 項の規定により相続税の課税価格にも算入されることに留意する。

(注) 上記の相続開始の年において当該相続に係る被相続人からの贈与により財産を取得した者が当該財産について相続時精算課税の適用を受けるためには、当該相続開始の年の前年以前の年分の贈与について法施行令第 5 条第 1 項に規定する「相続時精算課税選択届出書」(以下「相続時精算課税選択届出書」という。)を提出している場合を除き、当該相続時精算課税選択届出書を提出しなければなら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)

相続税法第 19 条の規定により、相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続の開始前 3 年以内にその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は、その者の相続税の課税価格にその贈与財産(贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるものに限られる。また、特定贈与者が被相続人である場合には、その被相続人から贈与により取得した相続時精算課税の適用を受ける財産を除く。)の価額を加算することとされている。

この場合、相続開始のあった日の属する年の前年以前分の贈与については、相続税の申告期限前において贈与税額が確定していることとなるので、その課せられた贈与税額は相続税額から控除することとなる。

一方、相続開始のあった日の属する年分の贈与については、相続税の申告期限が先に到来する場合もあり、その場合には相続税の申告期限後に贈与税の申告をし、その贈与税額を相続税額から控除しなければならないこととなるなどの手数を要することから相続税法第 21 条の 2 第 4 項の規定により贈与税を課さないこととされている。

また、相続開始のあった日の属する年に当該相続に係る特定贈与者である被相続人から贈与によって取得した財産については、当該贈与を受けた者が相続又は遺贈により財産を取得したか否かにかかわらず、当該贈与によって取得した財産の価額は贈与税の課税価格に算入される(相法 21 の 10。ただし、贈与税の申告は要しない(相法 28④。))とともに、相続税の課税価格にも算入される(相法 21 の 15、21 の 16)。

平成 30 年度税制改正において新たに規定された相続税法施行令第 4 条の 4 の 2 第 3 項では、上記と同様の理由により、同項に規定する場合*に該当する場合には、適用年(相続税法第 28 条第 5 項の贈与の日の属する年をいう。以下同じ。)において相続税法施行令第 4 条の 4 の 2 第 3 項に規定する短期非居住贈与者等から贈与により取得した財産の価額で、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ものは、贈与税の課税価格に算入しないこととされた。

また、平成 30 年度税制改正において新たに規定された相続税法施行令第 7 条の 2 においても、同条に規定する場合*に該当する場合には、上記と同様に、適用年において死亡した同条に規定する短期非居住贈与者等から贈与により取得した財産については、当該贈与を受けた者が相続又は遺贈により財産を取得したか否かにかかわらず、当該贈与によって取得した財産の価額は贈与税の課税価格に算入される一方で(相法 21 の 10)、贈与税の申告は要しない(相令 7 の 2)こととされるとともに、相続税の課税価格にも算入される(相法 21 の 10、21 の 15①、21 の 16①)こととなった。これらのことを本通達において明らかにした。

※ 具体的には、相続税法施行令第 4 条の 4 の 2 第 3 項又は第 7 条の 2 に規定する短期非居住贈与者等が死亡(こ

れらに規定する適用年の中途における死亡を除き、その死亡の日前に相続税法第28条第6項又は第7項に規定する場合に該当することとなった場合には、その該当することとなった日の属する年の中途における死亡に限る。)をした場合をいう(相令4の4の2③、7の2)。

【第 19 条((相続開始前 3 年以内に贈与があつた場合の相続税額)関係)】

(相続の開始前 3 年以内に被相続人からの贈与により国外財産を取得している場合)

19-4 贈与税の制限納税義務者が贈与により法施行地外にある財産を取得した場合には当該財産の価額は贈与税の課税価格に算入されないものであるから、当該贈与をした者の相続の開始に係る相続税の課税価格の計算において当該財産の価額は、当該贈与を受けた者が当該相続の開始した時に相続税の無制限納税義務者に該当する場合であっても、法第 19 条第 1 項の規定の適用はないのであるから留意する。

(注) 上記は、贈与税の非居住無制限納税義務者(日本国籍を有しない個人に限る。)が、法第 28 条第 5 項に規定する短期非居住贈与者から同項の贈与により法施行地外にある財産を取得した場合において、その後、同条第 7 項の規定により当該財産の価額が贈与税の課税価格に算入されないこととなったときについても同様であることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

相続税の無制限納税義務者については、相続又は遺贈により取得した全ての財産の価額の合計額をもって相続税の課税価格とすることとされている(相法 11 の 2 ①)が、相続税法第 19 条第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される贈与財産の価額は、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるものに限られている。

平成 30 年度税制改正では、同法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた者(贈与時に日本国籍を有しない贈与税の非居住無制限納税義務者に該当した者)に係る短期非居住贈与者(同項に規定する短期非居住贈与者をいう。以下同じ。)が、同法の施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過した場合(同条第 7 項に規定する場合に該当する場合)には、同条第 6 項に規定する場合に該当する場合を除き、当該短期非居住贈与者は同法第 1 条の 4 第 3 項第 3 号に規定する非居住贈与者とみなすこととされた(相法 28⑦)。この結果、同法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた者は非居住制限納税義務者に該当することとなるため(相法 1 の 4 ①四)、当該短期非居住贈与者から贈与により取得した同法の施行地外にある財産の価額は贈与税の課税価格に算入されないこととなる(相法 21 の 2 ②)。

したがって、贈与時に日本国籍を有しない贈与税の非居住無制限納税義務者に該当した者が、短期非居住贈与者からの贈与により同法の施行地外にある財産を取得した場合において、同条第 7 項に規定する場合に該当することとなったときは、当該財産の価額は贈与税の課税価格に算入されないのであるから、当該短期非居住贈与者に相続が開始した時に、当該贈与を受けた者が相続税の無制限納税義務者に該当する場合であっても、当該財産の価額については相続税の課税価格に加算されないこととなる。本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにした。

【第 21 条の 2 ((贈与税の課税価格)関係)】

(納税義務の範囲)

21の 2 - 1 法第 1 条の 4 第 1 項各号のいずれに該当するかは、贈与によって財産を取得した時ごとに定まるのであるから留意する。

(注) 財産を取得した時に法第 1 条の 4 第 1 項第 2 号ロに該当していた者が法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた場合において、同条第 7 項に規定する場合に該当することとなったときは、その者は法第 1 条の 4 第 1 項第 4 号に該当することに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成 30 年度税制改正により、相続税法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた者（贈与時に日本国籍を有しない贈与税の非居住無制限納税義務者に該当した者）に係る短期非居住贈与者が、同法の施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過した場合には、同条第 6 項に規定する場合に該当する場合を除き、同条第 7 項の規定により、当該短期非居住贈与者を同法第 1 条の 4 第 3 項第 3 号に規定する非居住贈与者とみなして、同法第 28 条第 1 項の規定の適用をすることとされた。この結果、当該適用を受けた者は非居住制限納税義務者に該当することとなった（相法 1 の 4 ④四）。

本通達の（注）はこのことを留意的に明らかにした。

【第 28 条((贈与税の申告書))関係】

(法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた者の贈与税の申告期限)

28-1 法第 28 条第 5 項の規定の適用を受けた者の贈与税の申告期限は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるとおりであることに留意する。

- (1) その者に係る短期非居住贈与者(同項に規定する短期非居住贈与者をいう。以下 28-1 において同じ。)が法施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過する日までに再び法施行地に住所を有することとなった場合 住所を有することとなった日の属する年の翌年 3 月 15 日
- (2) その者に係る短期非居住贈与者が法施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過した場合 2 年を経過した日の属する年の翌年 3 月 15 日

(注) 法第 28 条第 5 項の規定は、非居住無制限納税義務者(日本国籍を有しない個人に限る。)が、その年中において短期非居住贈与者及び短期非居住贈与者以外の者から贈与により取得した財産の全部について適用があることに留意する。

(新設)

(説明)

平成 30 年度税制改正により、相続税法第 28 条第 6 項又は第 7 項の規定により読み替えられた同条第 1 項の規定により、同法第 1 条の 4 第 1 項第 2 号ロに掲げる者(贈与時に日本国籍を有しない贈与税の非居住無制限納税義務者に該当した者)が短期非居住贈与者からの贈与により財産を取得した場合の申告期限は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める期限とされた。本通達はそのことを留意的に明らかにした。

- (1) その者に係る短期非居住贈与者が相続税法の施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過する日までに再び同法の施行地に住所を有することとなった場合 住所を有することとなった日の属する年の翌年 3 月 15 日
- (2) その者に係る短期非居住贈与者が相続税法の施行地に住所を有しなくなった日から 2 年を経過した場合 2 年を経過した日の属する年の翌年 3 月 15 日

なお、贈与により財産を取得した者は、同法第 28 条第 1 項の規定により、その年分の贈与税の課税価格に係る同法第 21 条の 5、第 21 条の 7 及び第 21 条の 8 の規定による贈与税額があるとき、又は当該財産が同法第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受けるもの(以下「相続時精算課税適用財産」という。)であるときは、その課税価格等を記載した申告書を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いる。この贈与税の課税価格は、同法第 21 条の 2 の規定によりその年中において贈与により取得した財産の価額の合計額等又は同法第 21 条の 10 の規定により特定贈与者ごとにその年中において贈与により取得した財産の価額を合計したそれぞれの合計額と定められている。そのため、当該課税価格には、短期非居住贈与者から贈与により取得した同法の施行地外にある財産のほか、同法の施行地内にある財産及び相続時精算課税適用財産並びに短期非居住贈与者以外の者から贈与により取得した財産等の価額も含まれることとなる。

したがって、日本国籍を有しない贈与税の非居住無制限納税義務者が短期非居住贈与者から贈与により財産を取得した場合には、同法第 28 条第 5 項の規定により、同条第 1 項の規定は適用しないこととされたため、その年中に贈与により取得した上記の財産を含む全ての財産について同項の規定による申告書の提出期限においては贈与税の申告を要しないこととなる。本通達の(注)ではその点を留意的に明らかにした。

なお、その後上記(1)又は(2)の場合に該当した場合には、それぞれの区分に応じ、それぞれの定める期限までに贈与により取得した財産について、原則として贈与税の申告が必要となる。

【第 66 条の 2 ((特定的一般社団法人等に対する課税)) 関係】

(純資産額の意義)

66の2—1 法第66条の2第1項に規定する純資産額(以下66の2—1及び66の2—7において「純資産額」という。)は、同条第2項に規定する特定一般社団法人等(以下66の2—7までにおいて「特定一般社団法人等」という。)が、同条第1項に規定する被相続人(以下66の2—7までにおいて「被相続人」という。)の相続開始の時において有する財産及び債務に基づき算定するのであるが、この場合における財産の価額の算定等については次によることに留意する。

(1) 財産の価額は、当該被相続人の相続開始の時における法施行令第34条第2項に規定する時価によるのであるが、この場合の時価とは、評価基本通達の定めにより算定した価額(同項に規定する地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利にあっては、法第23条から第25条までの規定に準じて評価した金額)をいう。

なお、特定一般社団法人等が有する財産からは、当該特定一般社団法人等が信託の受託者として有するもの及び当該被相続人から遺贈により取得したものは除かれることに留意する。

(注) 上記の地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利の評価については、23—1から25—1までの取扱いに準ずることに留意する。

(2) 債務の価額は、法施行令第34条第1項第2号に掲げる金額の合計額によるのであるが、その算定については、次による。

イ 同号イの債務の金額は、当該被相続人の相続開始の時の現況による。

なお、特定一般社団法人等が有する債務は、当該被相続人の相続開始の際現に存するものであって、確実と認められるものに限り、特定一般社団法人等が信託の受託者として有するものは除かれることに留意する。

(注) 1 債務が確実と認められるかどうかについては、14—1から14—4までの取扱いに準ずる。なお、特定一般社団法人等が設定した貸倒引当金、退職給与引当金、納税引当金その他の引当金及び準備金に相当する金額は、法施行令第34条第1項第2号イの債務に当たらないことに留意する。

2 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって当該被相続人の相続開始以前に納税義務が成立したもので、当該相続開始以前に納付すべき税額が確定したものは、同号ロの国税又は地方税から除かれているのであるが、同号イの債務に含まれることに留意する。

ロ 同号ハの給与については、3—18から3—33までの取扱いに準ずる。

ハ 同号ニの特定一般社団法人等が有する基金の額は、当該被相続人の相続開始の時における当該基金の額による。

(3) 財産の価額の合計額を債務の価額の合計額が上回る場合には、特定一般社団法人等の純資産額は零となる。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正では、特定一般社団法人等(次に掲げる要件のいずれかを満たす一般社団法人等をいう。以下同じ。)の理事である者(当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。)が死亡した場合には、その特定一般社団法人等は、その相続開始の時におけるその特定一般社団法人等の相続税法第66条の2第1項に規定する純資産額(以下「純資産額」という。)をその時における同族理事の数に1を加えた数で除して計算した金額に相当する金額を、その死亡した者(以下66の2—7までにおいて「被相続人」という。)から遺贈により取得したものと、その特定一般社団法人等を個人とそれぞれみなして、その特定一般社団法人等に相続税を課すこととされた(相法66の2)。

(1) 相続開始の直前におけるその被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超えること。

(2) 相続開始前5年以内において、その被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること。

(注) 1 「一般社団法人等」とは、一般社団法人又は一般財団法人(公益社団法人又は公益財団法人)その他一定の相続税法施行令第34条第4項に規定する一般社団法人又は一般財団法人を

除く。)をいう(相法66の2②一)。

- 2 「同族理事」とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人又はその配偶者、三親等内の親族その他のその被相続人と相続税法施行令第34条第3項に規定する特殊の関係のある者をいう(相法66の2②二)。

上記の純資産額については、被相続人の相続開始の時ににおいて特定一般社団法人等が有する財産の価額の合計額から債務の価額の合計額を控除した金額とされており、具体的には、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額となる(相令34①)。

- (1) 被相続人の相続開始の時ににおいて特定一般社団法人等が有する財産(信託の受託者として有するもの及び当該被相続人から遺贈により取得したものを除く。)の価額の合計額(相令34①一)
- (2) 次に掲げる金額の合計額(相令34①二)
- イ 特定一般社団法人等が有する債務であって被相続人の相続開始の際現に存するもの(確実と認められるものに限るものとし、信託の受託者として有するものを除く。)の金額(相令34①二イ)
- ロ 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって被相続人の相続の開始以前に納税義務が成立したもの(当該相続の開始以前に納付すべき税額が確定したもの及び当該被相続人の死亡につき課される相続税を除く。)の額(相令34①二ロ)
- ハ 被相続人の死亡により支給する相続税法第3条第1項第2号に掲げる給与の額(相令34①二ハ)
- ニ 被相続人の相続開始の時ににおける一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(以下「一般社団・財団法」という。)第131条((基金を引き受ける者の募集等に関する定款の定め))に規定する基金の額(相令34①二ニ)

これらのうち相続税法施行令第34条第1項第1号(上記(1))の財産の価額は、被相続人の相続開始の時ににおける時価によることとされているが(相令34②)、この場合の「時価」は、相続税法第22条の時価と同様、財産評価基本通達の定めにより算定することとなる。

なお、特定一般社団法人等が相続税法第23条に規定する地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利を有する場合、これらについては、相続税法第23条から第25条までの規定に準じて評価した金額が財産の価額となり(相令34②)、その算定に当たっては、地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利の評価については、23-1((借地権及び区分地上権の評価))から25-1((解約返戻金の金額))までの取扱いに準ずることとなる。

本通達(1)は、これらのことを留意的に明らかにした。

次に、相続税法施行令第34条第1項第2号イ(上記(2)イ)の債務の金額は、債務控除(相法13)に係る相続税法第22条の債務の金額と同様に、被相続人の相続開始の時の現況によることとされている(相令34②)。また、同号イの債務が相続開始の際現に存するものであって、確実と認められるものに限られている点についても、債務控除の対象となる債務と同様であり(相法13①一、14①)、その債務が確実であるかどうかについては、14-1((確実な債務))から14-4((消滅時効の完成した債務))までの取扱いに準ずることとなる。

なお、債務は確実なものに限られるため、特定一般社団法人等が設定した貸倒引当金、退職給与引当金、納税引当金その他の引当金及び準備金に相当する金額は、同号イの債務には該当しないこととなる。また、特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって当該被相続人の相続開始以前に納税義務が成立したもので、当該相続開始以前に納付すべき税額が確定したものは同号イの債務に該当することから、同号ロ(上記(2)ロ)の国税又は地方税からは除かれている。

本通達(2)イは、このことを留意的に明らかにした。

また、相続税法施行令第34条第1項第2号ハ(上記(2)ハ)の給与は、その支給を受けた者にとっては相続税法第3条第1項第2号に掲げる給与(以下「退職手当金等」という。)として「みなし相続財産」に該当するものであるところ、その取扱いについては3-18((退職手当金等の取扱い))から3-33((支給期の到来していない給与))までにおいて定められている。特定一般社団法人等は退職手当金等を支給する側であることから、相続税法施行令第34条第1項第2号ハの給与についても、これらの取扱いに準ずることとなる。

本通達(2)ロは、このことを留意的に明らかにした。

次に、同号ニの基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該一般社

団法人が拠出者に対して一般社団・財団法及び当該一般社団法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいい（一般社団・財団法131）、基金の拠出者はその返還を受けることができるが、その返還に係る債権には、利息を付することができないこととされている（同143）。

したがって、純資産額の算定に当たり控除する基金の額は、被相続人の相続開始の時における当該基金の額によることとなる。

本通達(2)は、このことを留意的に明らかにした。

なお、相続税法施行令第34条第1項は、特定一般社団法人等の純資産額について「第1号に掲げる金額から第2号に掲げる金額を控除した残額」と規定しているため、同項第1号に掲げる金額（財産の価額）を同項第2号に掲げる金額（債務等の価額）が上回る場合には、残額は生じないことから、特定一般社団法人等の純資産額は零となる。

本通達(3)は、このことを留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（抄）

（基金を引き受ける者の募集等に関する定款の定め）

第一百三十一条 一般社団法人（一般社団法人の成立前にあっては、設立時社員。次条から第三十四条まで（第三十三条第一項第一号を除く。）及び第三十六条第一号において同じ。）は、基金（この款の規定により一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該一般社団法人が拠出者に対してこの法律及び当該一般社団法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいう。以下同じ。）を引き受ける者の募集をすることができる旨を定款で定めることができる。この場合においては、次に掲げる事項を定款で定めなければならない。

- 一 基金の拠出者の権利に関する規定
- 二 基金の返還の手続

（基金利息の禁止）

第一百四十三条 基金の返還に係る債権には、利息を付することができない。

(相続開始の時ににおける同族理事の数の意義)

66の2—2 法第66条の2第1項の「その時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数」は、被相続人に係る相続開始直後の同条第2項第2号に規定する同族理事（以下66の2—4までにおいて「同族理事」という。）の数よること留意する。

(注) 当該被相続人と同時に死亡した者がある場合において、その死亡した者が次の(1)又は(2)に掲げる者に該当するときは、その死亡した者の数は、同族理事の数に加算すること留意する。

- (1) その死亡の直前において当該特定一般社団法人等の同族理事である者
- (2) 当該特定一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者であつて当該被相続人と法施行令第34条第3項に規定する特殊の関係のあるもの

(新設)

(説明)

相続税法第66条の2は、被相続人及び同族理事で均等に特定一般社団法人等の財産を支配していたものと捉え、当該財産のうち被相続人に対応する分について、みなし遺贈財産として相続税の課税対象とするものであるが、同条第1項は、特定一般社団法人等が遺贈により取得したものとみなされる金額について、「相続開始の時ににおける当該特定一般社団法人等の純資産額・・・をその時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数に一を加えた数・・・で除した金額」と規定している。

この「相続開始の時」とは、被相続人の死亡の直後の状況を指すと解されており、相続開始直前において理事であつた被相続人が死亡した場合でも、相続開始の時においては、当該被相続人は、既に当該特定一般社団法人等の理事ではないため、同項の「その時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数」を算定する際の同族理事には、当該被相続人は含まれないこととなる。

ただし、被相続人と同時に死亡した者がある場合において、その死亡した者が同項に規定する要件に該当するときは、その同時に死亡した者は同族理事の数に加算されることとなる（相法66の2①括弧書き）。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、被相続人は相続開始の時ににおける同族理事には含まれないが、同項は「同族理事の数に一を加えた数」で純資産額を除す旨規定している。これにより、被相続人と同族理事の頭数で純資産額が等分され、特定一般社団法人等が遺贈により取得したものとみなされる金額は、被相続人に対応する金額として算定されることとなる。

(注) 特定一般社団法人等の要件を規定した相続税法第66条の2第2項第3号イ及びロの「同族理事の数」には、その時ににおける同族理事であつた被相続人も含まれることに留意する。

(相続開始前5年以内における同族理事の数の理事の総数に占める割合の判定)

66の2—3 法第66条の2第2項第3号口の割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であるかどうかの判定については、次によることに留意する。

(1) 理事である期間は、同項第1号に規定する一般社団法人等（以下66の2—4及び66の2—8において「一般社団法人等」という。）の理事が、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）第63条（（選任））（同法第177条（（一般社団法人に関する規定の準用））において準用する場合を含む。）の規定に基づき選任された日からその退任の日又は解任の日までの期間による。

(2) 被相続人の相続の開始前5年以内の各時における同項第3号口の割合の計算は、当該各時において当該被相続人に係る同族理事に該当する理事の数及び当該各時の理事の総数に基づき行う。

(注) 法施行令第34条第6項に規定する被合併法人同族理事（以下66の2—4において「被合併法人同族理事」という。）の数についても同様であることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税法第66条の2の規定の適用対象となる特定一般社団法人等とは、次に掲げるいずれかの要件を満たす一般社団法人等をいうものとされている（相法66の2②三）。

① 被相続人の相続開始の直前における当該被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超えること。

② 被相続人の相続の開始前5年以内において当該被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること。

本通達は、上記②の要件の判定に係るものであるが、まず、理事である期間については、一般社団法人等の理事が、一般社団・財団法第63条（（選任））（一般社団・財団法第177条（（一般社団法人に関する規定の準用））において準用する場合を含む。）の規定に基づき選任された日からその退任の日又は解任の日までの期間によることを本通達の(1)で明らかにした。なお、理事の氏名は一般社団法人及び一般財団法人の登記事項とされており（一般社団・財団法301②五、302②五）、理事の就任や退任などがあった場合には変更の登記がなされることとなり（一般社団・財団法303）、その就任の日等についても併せて登記されることとなる。

また、同族理事とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人又は被相続人と特殊の関係のある者をいうところ、被相続人の相続の開始前5年以内の各時における上記②の割合の計算は、当該各時において当該被相続人に係る同族理事に該当する理事の数及び当該各時の理事の総数に基づき行うことを本通達の(2)で明らかにした。つまり、一般社団法人等の理事のうち、相続の開始の時点では被相続人と特殊の関係のある者に該当していない者であっても、相続の開始前5年以内において当該被相続人と特殊の関係にある者に該当していた者については、その該当していた期間につき同族理事の数に含められることとなる。

なお、これらについては、相続税法施行令第34条第6項に規定する被合併法人同族理事の数についても同様であることから、本通達の(注)でこのことを留意的に明らかにした。

(注) 上記の「被相続人と特殊の関係にある者」とは、次に掲げる者をいう（相令34③）。

- (1) 被相続人の配偶者
- (2) 被相続人の三親等内の親族
- (3) 被相続人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- (4) 被相続人の使用人及び使用人以外の者で当該被相続人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの
- (5) (3)及び(4)に掲げる者と生計を一にしているこれらの者の配偶者又は三親等内の親族
- (6) (1)～(5)に掲げる者のほか、次に掲げる法人の会社役員又は使用人である者

イ 被相続人が会社役員となっている他の法人

ロ 被相続人及び(1)～(5)に掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号（定義）に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（抄）

（選任）

第六十三条 役員（理事及び監事をいう。以下この款において同じ。）及び会計監査人は、社員総会の決議によって選任する。

2 省 略

（一般社団法人に関する規定の準用）

第一百七十七条 前章第三節第三款（第六十四条、第六十七条第三項及び第七十条を除く。）の規定は、一般財団法人の理事、監事及び会計監査人の選任及び解任について準用する。この場合において、これらの規定（第六十六条ただし書を除く。）中「社員総会」とあるのは「評議員会」と、第六十六条ただし書中「定款又は社員総会の決議によって」とあるのは「定款によって」と、第六十八条第三項第一号中「第二百二十三条第二項」とあるのは「第九十九条において準用する第二百二十三条第二項」と、第七十四条第三項中「第三十八条第一項第一号」とあるのは「第八十一条第一項第一号」と読み替えるものとする。

（一般社団法人の設立の登記）

第三百一条 一般社団法人の設立の登記は、その主たる事務所の所在地において、次に掲げる日のいずれか遅い日から二週間以内になしなければならない。

一・二 省 略

2 前項の登記においては、次に掲げる事項を登記しなければならない。

一～四 省 略

五 理事の氏名

六～十五 省 略

（一般財団法人の設立の登記）

第三百二条 一般財団法人の設立の登記は、その主たる事務所の所在地において、次に掲げる日のいずれか遅い日から二週間以内にななければならない。

一・二 省 略

2 前項の登記においては、次に掲げる事項を登記しなければならない。

一～四 省 略

五 評議員、理事及び監事の氏名

六～十三 省 略

（変更の登記）

第三百三条 一般社団法人等において第三百一条第二項各号又は前条第二項各号に掲げる事項に変更が生じたときは、二週間以内に、その主たる事務所の所在地において、変更の登記をしなければならない。

(一般社団法人等が合併法人である場合)

66の2—4 一般社団法人等が、被相続人の相続開始前5年以内に行われた合併に係る法施行令第34条第5項に規定する合併法人である場合には、次によることに留意する。

(1) 当該被相続人が、同項に規定する被合併法人(以下66の2—4において「被合併法人」という。)の理事であったときは、当該被相続人は当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者とみなされる。

(2) 当該一般社団法人等に係る被合併法人が複数あるときの被合併法人同族理事の数の被合併法人の理事の総数に占める割合の判定は、被合併法人ごとに行い、その割合が2分の1を超える期間については、当該一般社団法人等に係る法第66条の2第2項第3号ロの2分の1を超える期間に該当するものとみなされる。

(新設)

(説明)

一般社団法人又は一般財団法人は、他の一般社団法人又は一般財団法人と合併(吸収合併・新設合併)をすることができる(一般社団・財団法242)。相続税法施行令第34条第5項及び第6項では、一般社団法人等が被相続人の相続の開始前5年以内に行われた合併に係る合併法人である場合について、次の取扱いを規定している。

すなわち、当該被相続人が当該期間内のいずれかの時において当該合併に係る被合併法人の理事であったときは、当該被相続人は当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者とみなされる(相令34⑤)。

また、被合併法人同族理事(被合併法人の理事のうち、被相続人又は当該被相続人と特殊の関係のある者をいう。)の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間は、相続税法第66条の2第2項第3号ロの2分の1を超える期間に該当するものとみなされる(相令34⑥)。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにするとともに、当該一般社団法人等に係る被合併法人が複数あるときの被合併法人同族理事の数の被合併法人の理事の総数に占める割合の判定は、被合併法人ごとに行うことを(2)において明らかにした。

(注)1 「合併法人」とは、一般社団・財団法第244条第1号((吸収合併契約))に規定する吸収合併存続法人又は一般社団・財団法第254条第2号((新設合併契約))に規定する新設合併設立法人をいう。

2 「被合併法人」とは、一般社団・財団法第244条第1号に規定する吸収合併消滅法人又は同法第254条第1号に規定する新設合併消滅法人をいう。

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(抄)

(吸収合併契約)

第二百四十四条 一般社団法人又は一般財団法人が吸収合併をする場合には、吸収合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 吸収合併後存続する一般社団法人又は一般財団法人(以下「吸収合併存続法人」という。)及び吸収合併により消滅する一般社団法人又は一般財団法人(以下「吸収合併消滅法人」という。)の名称及び住所

二 省 略

(新設合併契約)

第二百五十四条 二以上の一般社団法人又は一般財団法人が新設合併をする場合には、新設合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 新設合併により消滅する一般社団法人又は一般財団法人(以下「新設合併消滅法人」という。)の名称及び住所

二 新設合併により設立する一般社団法人又は一般財団法人(以下「新設合併設立法人」という。)の目的、名称及び主たる事務所の所在地

三～七 省 略

（「課された贈与税及び相続税」の意義）

66の2—5 法第66条の2第3項に規定する「課された贈与税及び相続税」には、特定一般社団法人等が贈与及び遺贈により取得した財産に対して法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定により課されるべき贈与税及び相続税（法第36条第1項及び第2項の規定による更正又は決定をすることができなくなった贈与税及び相続税を除く。）も含まれるものとして取り扱うものとする。この場合において、当該贈与税及び相続税については、速やかに課税手続をとることに留意する。

（新設）

（説明）

一般社団法人又は一般財団法人のような持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、当該持分の定めのない法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課することとされているが（相法66④）、この課された贈与税及び相続税の税額については、同法第66条の2第1項の規定により特定一般社団法人等に課される相続税の額から控除することとされている（相法66の2③）。

本通達は、この場合の贈与税及び相続税の税額には、更正・決定の除斥期間を徒過したものを除き、課税漏れ財産があった場合には速やかに贈与税及び相続税の課税手続をとることを前提に、相続税法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用を受ける財産に対して課されるべき贈与税及び相続税に相当する税額も含まれるものとして取り扱うものとしたものである。

（注） 相続税法第19条、第21条の15第3項及び第21条の16第4項に規定する「課せられた贈与税」についても同様に取り扱われているところである（相基通19—6、21の15—3、21の16—1）。

(特定一般社団法人等が相続開始の年において被相続人から贈与を受けている場合)

66の2—6 特定一般社団法人等が、被相続人の相続開始の年において当該被相続人から贈与により財産を取得している場合には、法第66条の2第5項の規定により当該財産の価額については法第19条第1項の規定の適用はないのであるが、当該贈与について法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用がある場合には、当該贈与による財産の取得につき当該特定一般社団法人等に贈与税が課されることに留意する。

(注) 上記により課された贈与税の税額については、法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれることに留意する。

(新設)

(説明)

相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始の年において当該相続に係る被相続人から贈与により取得した財産の価額で相続税法第19条の規定により相続税の課税価格に加算されるものは、贈与税の課税価格に算入しないこととされている(相法21の2④)。

しかしながら、同法第66条の2第5項は、同条第1項の規定の適用がある場合には、特定一般社団法人等が被相続人に係る相続の開始前3年以内に当該被相続人から贈与により取得した財産の価額については同法第19条第1項の規定は適用しない旨規定している^(注)ことから、特定一般社団法人等が、被相続人の相続開始の年において当該被相続人から贈与により取得した財産については同条の規定の適用はなく、同法第21条の2第4項の規定は適用されないこととなる。

したがって、当該被相続人から相続開始の年に受けた贈与について、同法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用がある場合には、当該贈与による財産の取得につき当該特定一般社団法人等に贈与税が課されることとなる。

なお、これにより課された贈与税の税額については、相続税法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれ、当該特定一般社団法人等に課される相続税の額から控除することができる(相法66の2③)。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(注) 特定一般社団法人等が被相続人からその生前に贈与により取得した財産は、相続開始時の特定一般社団法人等の純資産額を構成することとなる。仮に、当該財産について相続税法第19条第1項の規定が適用され、3年以内の贈与財産として相続税の課税価格に加算された場合、当該財産は純資産額と贈与加算の二重に計上され得ることとなるため、同法第66条の2第5項においては、同法第19条第1項の規定を適用しないこととされている。

(被相続人から特定一般社団法人等に対し遺贈があった場合)

66の2—7 被相続人の死亡について特定一般社団法人等に法第66条の2第1項の規定の適用がある場合において、当該特定一般社団法人等が当該被相続人から遺贈により財産を取得しているときは、次によることに留意する。

(1) 当該財産は、当該特定一般社団法人等の純資産額の算定の基礎となる財産から除かれること。

(2) 当該財産の取得につき法第66条第4項の規定の適用により相続税が課される場合には、次の取扱いとなること。

イ 当該特定一般社団法人等に係る相続税の課税価格は、当該財産の価額と法第66条の2第1項の規定により遺贈により取得したものとみなされる金額との合計額による。

ロ 法第66条第5項の規定により相続税の額から控除する同項の法人税その他の税の額に相当する額は、同項の規定による控除前の相続税の額に当該財産の価額がイの課税価格に占める割合を乗じて計算した金額が限度となる。

ハ 当該被相続人の死亡について当該特定一般社団法人等に課された相続税の税額には、法第66条の2第3項の規定は適用されない。

(新設)

(説明)

特定一般社団法人等に係る被相続人が死亡した場合に、当該特定一般社団法人等が当該被相続人から遺贈により財産を取得しているときは、当該特定一般社団法人等に対しては、相続税法第66条の2第1項の規定により相続税が課税されるとともに、同法第66条第4項の規定の適用がある場合には、当該遺贈による財産の取得にも相続税が課税されることとなる。

このように、被相続人から特定一般社団法人等に対し遺贈があった場合には、当該特定一般社団法人等については相続税法第66条第4項と同法第66条の2第1項の2つの規定が適用され得ることとなるため、同条及び相続税法施行令第34条においては、これらの規定の適用に関する調整規定が設けられている。

本通達は、その内容について、以下のとおり留意的に明らかにした。

(1) 相続税法第66条の2第1項の純資産額の計算について

相続税法第66条の2第1項の規定により当該特定一般社団法人等に対し相続税が課される場合の課税価格の計算の基礎となる純資産額は、相続開始の時ににおいて当該特定一般社団法人等が有する財産の価額に基づき算定するところ、被相続人から遺贈により取得した財産も、相続開始の時ににおいて当該特定一般社団法人等が有する財産に含まれることとなる。

そこで、相続税法施行令第34条第1項第1号では、同一の財産について相続税法第66条第4項の規定による課税と同法第66条の2第1項の規定による課税が重複しないよう、被相続人から遺贈により取得した財産を純資産額の算定の基礎となる財産から除くこととしている。

(注) 当該遺贈について相続税法第66条第4項の規定が適用されるかどうかに関わらず、当該遺贈により取得した財産は純資産額の算定の基礎となる財産から除かれる。

(2) 被相続人からの遺贈により取得した財産につき、相続税法第66条第4項の規定により特定一般社団法人等に相続税が課される場合

イ この場合には、当該特定一般社団法人等は相続税法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定により個人とみなされるとともに、同法第66条の2第1項の規定によっても個人とみなされることとなる。もっとも、あくまで同一の特定一般社団法人等が個人とみなされているに過ぎないことから、当該特定一般社団法人等に係る相続税の課税価格は、当該遺贈により取得した財産の価額と相続税法第66条の2第1項の規定により遺贈により取得したものとみなされる金額との合計額によることとなる。

ロ また、相続税法第66条第4項の規定により課される相続税の額からは法人税その他の税の額に相当する額を控除することとされているが(相法66⑤)、この控除する額については、同項の規定による控除前の相続税の額に当該遺贈により取得した財産の価額がイの課税価格に占める割合を乗じて計算した金額が限度となる(相令34⑩)。

ハ なお、この場合に相続税法第66条第4項の規定により課された相続税の額については、相続税法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれず、同法第66条の2第3項の規定は適用されない。

(平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る平成30年改正法附則による経過措置について)

66の2—8 所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）附則第43条第5項（（相続税法の一部改正に伴う経過措置））の規定により、一般社団法人等が平成30年3月31日以前に設立されたものである場合には、法第66条の2の規定は、平成33年4月1日以後の当該一般社団法人等の理事である者（当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。）の死亡に係る相続税について適用されることに留意する。

この場合において、平成30年3月31日以前の期間は、同条第2項第3号口の2分の1を超える期間に該当しないものとされていることに留意する。

(新設)

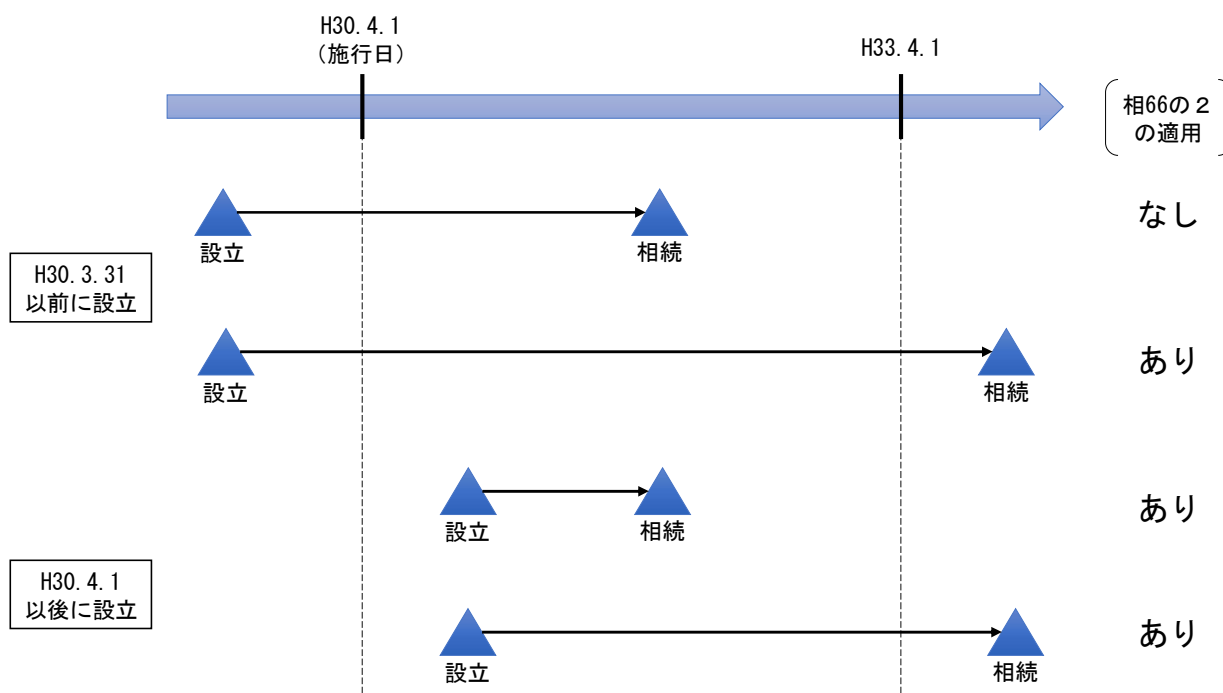
(説明)

平成30年度税制改正により創設された相続税法第66条の2の規定は、平成30年4月1日以後の一般社団法人等の理事である者の死亡に係る相続税について適用されるのが原則であるが（平成30年改正法附則1）、一般社団法人等が平成30年3月31日以前に設立されたものである場合には、平成33年4月1日以後の当該一般社団法人等の理事である者（当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。）の死亡に係る相続税について適用されることとされている（平成30年改正法附則43⑤）。

また、この場合には、特定一般社団法人等の要件である「被相続人の相続開始前5年以内における同族理事の数の理事の総数に占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であるかどうか」の判定（相法66の2②三口）に当たっては、平成30年3月31日以前の期間は、この2分の1を超える期間には該当しないものとされている（平成30年改正法附則43⑥）。

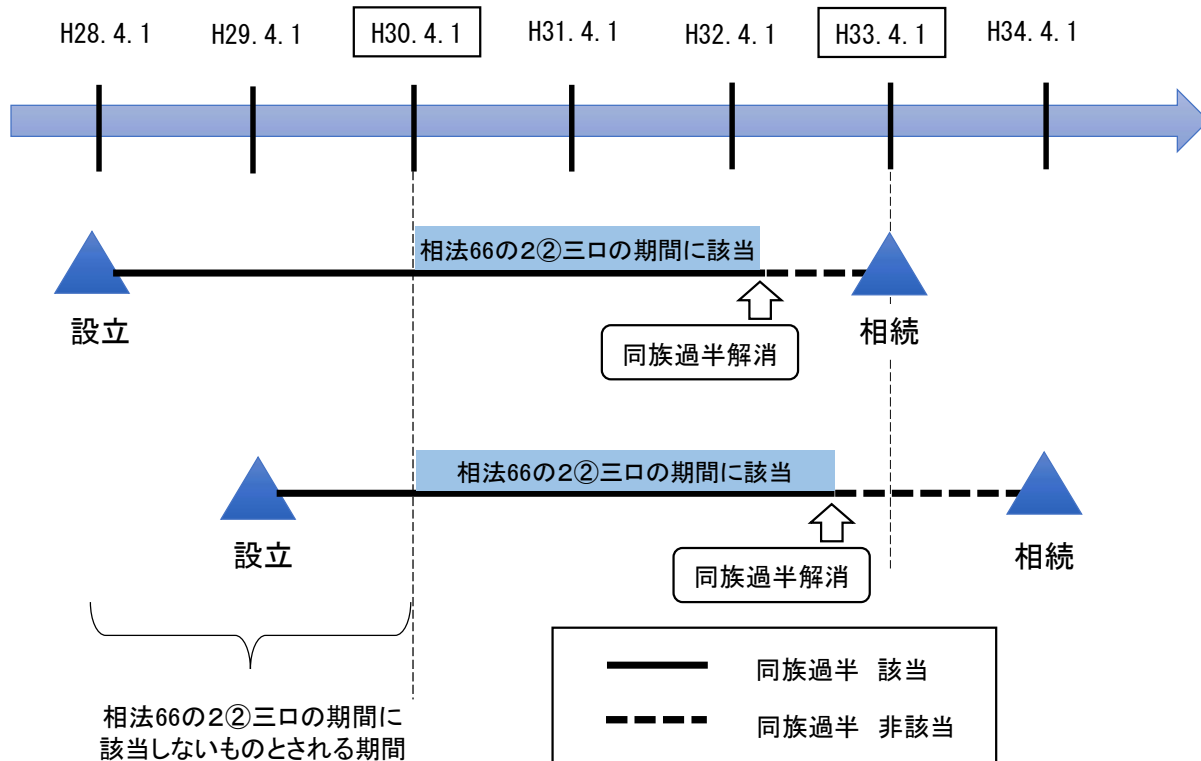
本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考1) 平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る相続税法第66条の2の経過措置（平成30年改正法附則43⑤）



(参考2) 平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る相続税法第66条の2の経過措置 (平成30年改正法附則43⑥)

下図のいずれのケースとも、経過措置により、平成30年3月31日以前の期間は同族過半の期間に該当しないこととされるため、相続税法第66条の2第2項第3号ロの要件の判定をする場合の同族過半の期間は3年未満となり、特定一般社団法人等に該当しないこととなる。



第2 「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

（相続税等の負担の不当減少についての判定）

14 法第66条第4項に規定する「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」かどうかの判定は、次に掲げる持分の定めのない法人の区分に応じ、それぞれに定めるところにより行うものとする。

(1) (2)に掲げる持分の定めのない法人以外の持分の定めのない法人 原則として、贈与等を受けた法人が法施行令第33条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の社員、役員等（法施行令第32条に規定する役員等をいう。以下同じ。）及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第33条第3項第1号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第2号から第4号までの要件を満たしているときは、法第66条第4項に規定する「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」に該当しないものとして取り扱う。

(2) 持分の定めのない法人のうち法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等（以下18までにおいて「一般社団法人等」という。）に該当するもの 次に掲げるところによる。

イ 贈与等を受けた一般社団法人等が同条第4項各号に掲げる要件のいずれかを満たさない場合には、法第66条第4項に規定する「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」に該当する。

ロ 贈与等を受けた一般社団法人等が法施行令第33条第4項各号に掲げる要件の全てを満たす場合には、原則として、当該一般社団法人等が同条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行う。

（注）一般社団法人等については、同条第3項第1号の要件を満たさない場合には上記イに該当することから、上記(1)のただし書の取扱いは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）

持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき（以下「不当減少要件」という。）は、当該持分の定めのない法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課すこととされている（相法66④）。

この不当減少要件の判定について、相続税法施行令第33条第3項では、同項各号に掲げる要件の全てを満たす場合には不当減少要件に該当しないとする規定が設けられているが、平成30年度税制改正では、財産を取得した法人が一般社団法人等である場合には、これに加え、次に掲げる要件のいずれかを満たさないときは不当減少要件に該当するものとされた（相令33④）。

(1) 当該贈与又は遺贈の時におけるその定款において次の定めがあること（相令33④一）。

イ 役員等（理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものをいう（相令32）。以下同じ。）のうち親族等の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定め

ロ 当該一般社団法人等が解散した場合にその残余財産が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（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定め

(2) 当該贈与又は遺贈前3年以内に当該一般社団法人等に係る贈与者等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選

任その他財産の運用及び事業の運営に関する特別の利益を与えたことがなく、かつ、当該贈与又は遺贈の時ににおけるその定款において当該贈与者等に対し特別の利益を与える旨の定めがないこと（相令 33④二）。

(3) 当該贈与又は遺贈前3年以内に国税又は地方税（地方税法に規定する地方団体の徴収金（都及び特別区のこれに相当する徴収金を含む。）をいう。）について、重加算税又は同法の規定による重加算金を課されたことがないこと（相令 33④三）。

(注) 1 上記の「一般社団法人等」とは、一般社団法人又は一般財団法人（当該贈与又は遺贈の時ににおいて、相続税法施行令第34条第4項各号に掲げるものに該当するものを除く。）をいい（相令 33③）、その範囲については、相続税法第66条の2第2項第1号に規定する一般社団法人等と同様である（66の2-1の説明を参照）。

2 上記の「親族等」とは、親族関係を有する者及びこれらと相続税法施行令第33条第3項第1号の特殊の関係がある者をいう（相令 33③一）。

3 上記の「贈与者等」とは、当該一般社団法人等に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該一般社団法人等の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等をいう（相令 33③二）。

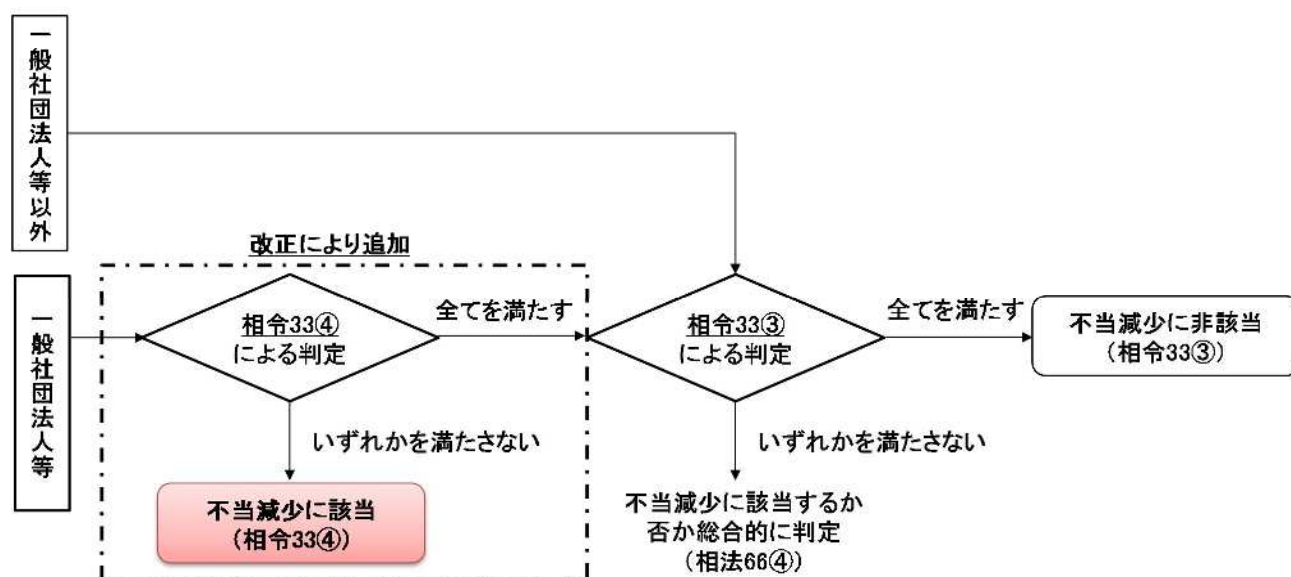
この改正により、持分の定めのない法人が一般社団法人等に該当する場合には、不当減少要件に該当するかどうかの判定については、まず、贈与等を受けた一般社団法人等が相続税法施行令第33条第4項各号に掲げる要件のいずれかを満たさないかどうかにより行い、次いで、これらの要件の全てを満たす場合には、当該一般社団法人等が同条第3項各号に掲げる要件を全て満たしているかどうかにより行うこととなる。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにしたものである。

ところで、一般社団法人等については、贈与又は遺贈の時ににおけるその定款において相続税法施行令第33条第3項第1号に規定する定めがない場合には、同条第4項の規定により不当減少要件に該当することから、本通達(1)のただし書に規定する事実があるときでも、本通達(1)のただし書のような取扱いがされることはない。本通達の(2)の(注)は、このことを留意的に明らかにしたものである。なお、同条第4項各号に掲げる要件の全てを満たす一般社団法人等について同条第3項の要件の判定を行う場合には、本通達(1)のただし書の取扱いがされることとなる。

(注) 本通達の(1)は一般社団法人等以外の持分の定めのない法人に関する取扱いを定めたものであるが、その内容は改正前の通達と同様である。

(参考) 不当減少要件の判定のフローチャート



出典：「平成30年度税制改正の解説」578頁（財務省HP）

(法施行令第33条第4項の判定)

17の2 一般社団法人等について法施行令第33条第4項の規定の適用の判定を行う場合には、次によることに留意する。

- (1) 同項第1号又は第2号の要件は、一般社団法人等への贈与等の時における当該一般社団法人等の定款の定めに基づき判定するのであるから、その贈与等の後にこれらの要件を満たすものに定款の定めを変更したとしても、同項の規定により、当該贈与等については法第66条第4項の規定が適用される。
- (2) 贈与等を受けた一般社団法人等が法施行令第33条第3項第2号に規定する贈与者等に対し同条第4項第2号に規定する特別利益を与えたかどうかの判定は「16」(2)に、当該一般社団法人等の定款において当該贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないかどうかの判定は「16」(1)に、それぞれ準じて行う。

(新設)

(説明)

本通達は、一般社団法人等について相続税法施行令第33条第4項の規定の適用の判定を行う場合の取扱いを留意的に明らかにしたものである。

まず、相続税法施行令第33条第4項第1号又は第2号の要件は、一般社団法人等への贈与等の時における当該一般社団法人等の定款の定めに基づき判定されることから、同条第3項に係る通達17((判定の時期等))の取扱いとは異なり、その贈与等の後にこれらの要件を満たすものに定款の定めを変更したとしても、同条第4項の規定に該当することとなり、当該贈与等については不当減少要件に該当するものとして相続税法第66条第4項の規定が適用される。

また、贈与等を受けた一般社団法人等が相続税法施行令第33条第3項第2号に規定する贈与者等に対し同条第4項第2号に規定する特別利益を与えたかどうかの判定は通達16((特別の利益を与えること))(2)に、当該一般社団法人等の定款において当該贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないかどうかの判定は通達16(1)に、それぞれ準じて行うこととなる。

(持分の定めのない法人に対する贈与税課税の猶予等)

19 法令及びこの通達により判断して法第66条第4項の規定を適用すべき場合においては、贈与等をした者の譲渡所得について租税特別措置法第40条の規定による承認申請書が提出された場合においても、課税の猶予をしないことに留意する。

(注) 法施行令第33条第3項の規定により、一般社団法人等からは法施行令第34条第4項各号に掲げる法人が除かれていることから、一般社団法人等への財産の贈与等については、租税特別措置法第40条の規定の適用は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)

本通達は、租税特別措置法第40条の規定による譲渡所得の非課税の承認を受けるための申請書が提出されている場合であっても、相続税等の負担が不当に減少する結果になると認められる場合には、課税の猶予をしないで課税処分を行うことを明らかにしている。

ところで、租税特別措置法第40条の規定の適用対象となる法人は、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第2条第9号の2イに掲げるものをいう。）その他の公益を目的とする事業を行う法人であるところ、相続税法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等からは、贈与等の時において相続税法施行令第34条第4項各号に掲げる次の法人に該当するものが除かれている。

- (1) 公益社団法人又は公益財団法人
- (2) 法人税法第2条第9号の2に規定する非営利型法人
- (3) 資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社又はこれに類する会社であって相続税法施行規則第32条第1項に規定するものを一般社団・財団法第2条第4号に規定する子法人として保有することを専ら目的とする一般社団法人又は一般財団法人であって相続税法施行規則第32条第2項に規定するもの
- (4) 資産の流動化に関する法律第2条第2項に規定する資産の流動化に類する行為を行うものとして相続税法施行規則第32条第3項に規定する一般社団法人又は一般財団法人

つまり、租税特別措置法第40条の適用対象となり得る一般社団法人又は一般財団法人は、相続税法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等に該当せず、当該一般社団法人等への財産の贈与等については、租税特別措置法第40条の規定は、そもそも適用されない。

本通達の（注）は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 持分の定めのない法人に対して譲渡所得の基因となる資産を贈与等した場合には、所得税法第59条第1項第1号の規定により時価により譲渡があったものとみなされ、譲渡所得等が課税されることとなる。ただし、その譲渡について、租税特別措置法第40条第1項後段の規定により国税庁長官の承認を得たときは、その譲渡がなかったものとみなされ、譲渡所得等についての課税は行われなないこととなる。

第3 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係
 【措置法第69条の4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）関係】

（不動産貸付業等の範囲）
 69の4—13 被相続人等の不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わずすべて措置法第69条の4第3項第1号及び第4号に規定する不動産貸付業又は措置法令第40条の2第6項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に当たるのであるから留意する。
 （注） 措置法令第40条の2第1項に規定する準事業は、上記の不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業に当たら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）

租税特別措置法（以下「措置法」という。）第69条の4第3項第1号では、同号に規定する特定事業用宅地等（以下「特定事業用宅地等」という。）の対象となる被相続人等（被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族をいう。以下同じ。）の事業から「不動産貸付業その他政令で定めるもの」が除かれる一方、措置法第69条の4第3項第4号では、同号に規定する貸付事業用宅地等（以下「貸付事業用宅地等」という。）の対象となる被相続人等の事業（以下「貸付事業」という。）は「不動産貸付業その他政令で定めるもの」に限る旨、規定されている。そして、租税特別措置法施行令（以下「措置法令」という。）第40条の2第6項は、この「政令で定めるもの」として「駐車場業、自転車駐車場業及び準事業」を規定している。

そこで、本通達は、被相続人等の不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わず全て措置法第69条の4第3項第1号及び第4号に規定する不動産貸付業又は措置法令第40条の2第6項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に当たすることを留意的に明らかにしており、したがって、これらの事業の用に供されている宅地等は、特定事業用宅地等ではなく、貸付事業用宅地等に該当することとなる。

ところで、上記のとおり、貸付事業には準事業も含まれるが、「準事業」は「事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うもの」であり（措令40の2①）、事業である不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業には当たらない。

平成30年度税制改正では、被相続人等が行う貸付事業が「準事業」であるか「それ以外のもの」（すなわち不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業）であるかにより、貸付事業用宅地等の適用要件が異なることとなったことを踏まえ（69の4—24の3の説明を参照。）、本通達の（注）の改正により、このことを留意的に明らかにした。

（参考）貸付事業の区分

貸付けの態様		事業的規模	事業と称するに至らないもの
不動産の貸付け		不動産貸付業	準事業
駐車場 ・ 自転車駐車場	（下記以外）		
	自己の責任において 他人の物を保管	駐車場業 自転車駐車場業	準事業

(平成30年改正法附則による特定居住用宅地等に係る経過措置について)

69の4—22の2 所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号。以下69の4—22の2及び69の4—24の8において「平成30年改正法」という。)附則第118条第2項((相続税及び贈与税の特例に関する経過措置))に規定する経過措置対象宅地等(以下69の4—22の2において「経過措置対象宅地等」という。)については、次の経過措置が設けられていることに留意する。

(1) 個人が平成30年4月1日から平成32年3月31日までの間に相続又は遺贈により取得をした経過措置対象宅地等については、措置法第69条の4第3項第2号に規定する親族に係る要件は、同号イからハまでに掲げる要件のいずれか又は平成30年改正法による改正前の措置法第69条の4第3項第2号ロに掲げる要件とする。

(2) 個人が平成32年4月1日以後に相続又は遺贈により取得をした財産のうち経過措置対象宅地等がある場合において、同年3月31日において当該経過措置対象宅地等の上に存する建物の新築又は増築その他の工事が行われており、かつ、当該工事の完了前に相続又は遺贈があったときは、その相続又は遺贈に係る相続税の申告期限までに当該個人が当該建物を自己の居住の用に供したときは、当該経過措置対象宅地等は相続開始の直前において当該相続又は遺贈に係る被相続人の居住の用に供されていたものと、当該個人は措置法第69条の4第3項第2号イに掲げる要件を満たす親族とそれぞれみなす。

(注) 1 経過措置対象宅地等とは、平成30年3月31日に相続又は遺贈があったものとした場合に、平成30年改正法による改正前の措置法第69条の4第1項に規定する特例対象宅地等(同条第3項第2号に規定する特定居住用宅地等のうち同号ロに掲げる要件を満たすものに限る。)に該当することとなる宅地等をいうことに留意する。

2 「工事の完了」とは、新築又は増築その他の工事に係る請負人から新築された建物の引渡しを受けたこと又は増築その他の工事に係る部分につき引渡しを受けたことをいうことに留意する。

(新設)

(説明)

被相続人の配偶者又は相続開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた親族がない場合において、当該被相続人の居住の用に供されていた宅地等(土地又は土地の上に存する権利をいう。以下同じ。)を取得した当該被相続人の親族が一定の要件を満たすときは、当該宅地等は、措置法第69条の4第3項第2号に規定する特定居住用宅地等(以下「特定居住用宅地等」という。)に該当し、当該親族は同条の特例(以下「小規模宅地等の特例」という。)の適用を受けることができる。

平成30年度税制改正では、この親族に係る要件のうち「相続開始前3年以内に・・・その者又はその者の配偶者が所有する家屋・・・に居住したことがない」との要件(旧措法69の4③二ロ)について改正が行われ、次のとおりとされた(措法69の4③二ロ)。

(1) 相続開始前3年以内にその親族、その親族の配偶者、その親族の3親等内の親族又はその親族と特別の関係のある法人として措置法令第40条の2第12項に規定する法人が所有する家屋に居住したことがないこと。

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

この改正後の措置法第69条の4第3項の規定は、平成30年4月1日以後に相続又は遺贈により取得をする同条第1項に規定する宅地等に係る相続税について適用されるが(平成30年改正法附則118①)、平成30年3月31日に相続又は遺贈があったものとした場合に、平成30年改正法による改正前の措置法第69条の4第1項に規定する特例対象宅地等(同条第3項第2号に規定する特定居住用宅地等のうち同号ロに掲げる要件を満たすものに限る。)に該当することとなる宅地等(以下「経過措置対象宅地等」という。)については、次の経過措置が設けられている。

(1) 個人が平成30年4月1日から平成32年3月31日までの間に相続又は遺贈により取得をする財産のうち、経過措置対象宅地等がある場合には、当該経過措置対象宅地等に係る措置法第69条の4第3項第2号の規定の適用については、同号中「要件のいずれか」とあるのは、「要件(所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)附則第118条第2項に規定する経過措置対象宅地等)にあっては、同法第15条の規定による改正前の租税特別措置法第69条の4第3

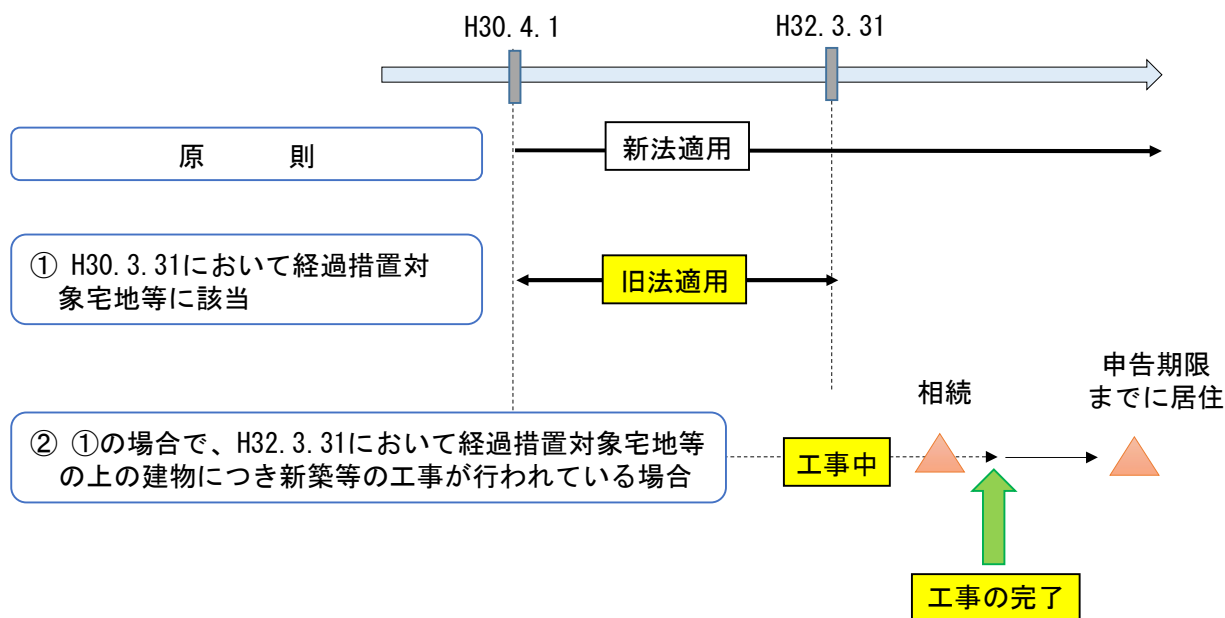
項第2号ロに掲げる要件を含む。)のいずれか」とする(平成30年改正法附則118②)。

- (2) 個人が平成32年4月1日以後に相続又は遺贈により取得をする財産のうち経過措置対象宅地等がある場合において、同年3月31日において当該経過措置対象宅地等の上に存する建物の新築又は増築その他の工事が行われており、かつ、当該工事の完了前に当該相続又は遺贈があったときは、当該相続又は遺贈に係る措置法第69条の4第3項第1号イに規定する申告期限までに当該個人が当該建物を自己の居住の用に供したときに限り、当該経過措置対象宅地等は相続開始の直前において当該相続又は遺贈に係る被相続人の居住の用に供されていたものと、当該個人は同項第2号イに掲げる要件を満たす親族とそれぞれみなして、小規模宅地等の特例を適用する(平成30年改正法附則118③)。

なお、この場合の「工事の完了」とは、新築又は増築その他の工事に係る請負人から新築された建物の引渡しを受けたこと又は増築その他の工事に係る部分につき引渡しを受けたことをいう。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考) 特定居住用宅地等に係る経過措置



(被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等)

69の4—24の2 宅地等が措置法第69条の4第3項第4号に規定する被相続人等の貸付事業(以下69の4—24の8までにおいて「貸付事業」という。)の用に供されていた宅地等に該当するかどうかは、当該宅地等が相続開始の時ににおいて現実に貸付事業の用に供されていたかどうかで判定するのであるが、貸付事業の用に供されていた宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに相続開始の時ににおいて一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合における当該部分に係る宅地等の部分が含まれることに留意する。

(注) 69の4—5の取扱いがある場合を除き、新たに貸付事業の用に供する建物等を建築中である場合や、新たに建築した建物等に係る賃借人の募集その他の貸付事業の準備行為が行われているに過ぎない場合には、当該建物等に係る宅地等は貸付事業の用に供されていた宅地等に該当し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)

小規模宅地等の特例の対象となる貸付事業用宅地等とは、被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等をいうのであるが、これに該当するかどうかは、宅地等が相続開始の時ににおいて現実に貸付事業の用に供されていたかどうかで判定することとなる。

ところで、69の4—5((事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合))では、被相続人等の事業の用に供されている建物等(措置法第69条の4第1項に規定する建物又は構築物をいう。以下同じ。)の移転又は建替えのため当該建物等を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物等に代わるべき建物等の建築中に、又は当該建物等の取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合で、当該相続開始直前において当該被相続人等の当該建物等に係る事業の準備行為の状況からみて当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったと認められるときには、相続開始の時ににおいて従前から営んでいた事業が一時的に中断されたに過ぎず、被相続人等によって営まれていた事業が継続しているものとみることができることから、当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等は、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等に該当するものとされている。

ただし、この69の4—5の取扱いは、相続開始前から営んでいた被相続人等の事業の用に供されていた建物等について移転又は建替えが行われた場合のものであり、被相続人等が既に貸付事業の用に供している建物等とは別に、新たに貸付事業の用に供する建物等を建築中である場合や、その新たに建築した建物等の賃借人の募集その他の貸付事業の準備行為が行われているに過ぎない場合には、当該建物等に係る宅地等は、相続開始の時ににおいて現実に貸付事業の用には供されていないことから、貸付事業の用に供されていた宅地等には該当しないこととなる。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

なお、平成30年度税制改正では、貸付事業用宅地等について、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等は、原則として、その対象から除くこととされたが(措法69の4③四)、宅地等が新たに貸付事業の用に供された時についても、本通達と同様に、その宅地等が現実に貸付事業の用に供された時によることになる。

(新たに貸付事業の用に供されたか否かの判定)

69の4—24の3 措置法第69条の4第3項第4号の「新たに貸付事業の用に供された」とは、貸付事業の用以外の用に供されていた宅地等が貸付事業の用に供された場合又は宅地等若しくはその上にある建物等につき「何らの利用がされていない場合」の当該宅地等が貸付事業の用に供された場合をいうことに留意する。

したがって、賃貸借契約等につき更新がされた場合は、新たに貸付事業の用に供された場合に該当しないことに留意する。

また、次に掲げる場合のように、貸付事業に係る建物等が一時的に賃貸されていなかったと認められるときには、当該建物等に係る宅地等は、上記の「何らの利用がされていない場合」に該当しないことに留意する。

(1) 継続的に賃貸されていた建物等につき賃借人が退去をした場合において、その退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき(新たな賃借人が入居するまでの間、当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。)

(2) 継続的に賃貸されていた建物等につき建替えが行われた場合において、建物等の建替え後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき(当該建替え後の建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。)

(3) 継続的に賃貸されていた建物等が災害により損害を受けたため、当該建物等に係る貸付事業を休業した場合において、当該貸付事業の再開のための当該建物等の修繕その他の準備が行われ、当該貸付事業が再開されていたとき(休業中に当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。)

(注) 1 建替えのための建物等の建築中に相続が開始した場合には69の4—5の取扱いが、また、災害による損害のための休業中に相続が開始した場合には69の4—17の取扱いが、それぞれあることに留意する。

2 (1)、(2)又は(3)に該当する場合には、当該宅地等に係る「新たに貸付事業の用に供された」時は、(1)の退去前、(2)の建替え前又は(3)の休業前の賃貸に係る貸付事業の用に供された時となることに留意する。

3 (2)に該当する場合において、建替え後の建物等の敷地の用に供された宅地等のうちに、建替え前の建物等の敷地の用に供されていなかった宅地等が含まれるときは、当該供されていなかった宅地等については、新たに貸付事業の用に供された宅地等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正では、貸付事業用宅地等について、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等をその対象から除くこととされ、ただし、相続開始の日まで3年を超えて引き続き措置法令第40条の2第16項に規定する特定貸付事業(以下「特定貸付事業」という。)を行っていた被相続人等の当該貸付事業の用に供されたもの(以下「特定貸付宅地等」という。)については、3年以内に貸付事業の用に供されたものであっても、その対象から除かれないこととされた(措法69の4③四)。

この改正により、小規模宅地等の特例の適用に当たっては、被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等が、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された場合に該当するかどうかの判定が必要となるが、本通達は、この「新たに貸付事業の用に供された」とは、①貸付事業の用以外の用に供されていた宅地等が貸付事業の用に供された場合、または、②宅地等若しくはその上にある建物等につき「何らの利用がされていない場合」の当該宅地等が貸付事業の用に供された場合をいうことを留意的に明らかにした。なお、上記の判定は、被相続人等の利用状況により行うことから、例えば、他の者が貸付けを行っている宅地等を被相続人等が取得し、当該被相続人等がその貸付けを継続したとしても、従前の貸付けは被相続人等が行っていたものではないため、その継続した貸付けは、①の場合に該当することとなる。

したがって、賃貸借契約等につき更新がされた場合は、新たに貸付事業の用に供された場合に該当しないこととなる。

ところで、賃貸されていた建物等の賃借人が退去した場合には、次の賃借人が入居するまでは、当該建物等は利用がされていない状態となる。また、当該建物等を建替える場合には、新たな建物等が建築され、貸し付けられるまでは、当該建物等の敷地である宅地等は利用されていない状

態となる。そこで、このような建物等を貸し付けたときは、措置法第69条の4第3項第4号の「新たに貸付事業の用に供された」場合に該当するのではないか、との疑問も生じる。

もっとも、相続開始の時において被相続人等の事業の用に供されていたかどうかの判定に当たっては、事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合など、従前から営んでいた事業が一時的に中断されたに過ぎない場合には、被相続人等によって営まれていた事業が継続しているとみることができることから、当該宅地等については被相続人等の事業の用に供されていたものとする取扱いがなされているところであり（69の4—5（（事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合）等）、「新たに貸付事業の用に供された」かどうかの判定に当たっても、相続開始の時における取扱いと同様に解することが整合的である。

そこで、本通達では、次に掲げる場合のように、貸付事業に係る建物等が一時的に賃貸されていなかったと認められるときには、当該建物等に係る宅地等は、上記の「何らの利用がされていない場合」に該当しないことを留意的に明らかにした。

- (1) 継続的に賃貸されていた建物等につき賃借人が退去をした場合において、その退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき（新たな賃借人が入居するまでの間、当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）
- (2) 継続的に賃貸されていた建物等につき建替えが行われた場合において、建物等の建替え後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき（当該建替え後の建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）
- (3) 継続的に賃貸されていた建物等が災害により損害を受けたため、当該建物等に係る貸付事業を休業した場合において、当該貸付事業の再開のための当該建物等の修繕その他の準備が行われ、当該貸付事業が再開されていたとき（休業中に当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）

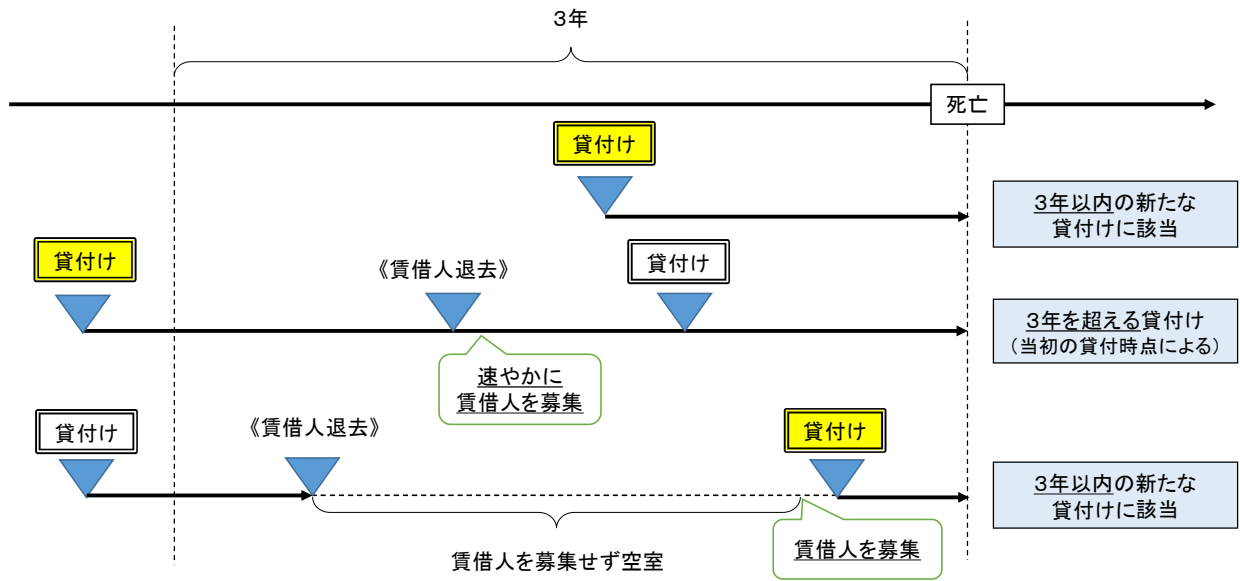
また、本通達は、相続開始前に(1)、(2)又は(3)の事由が生じた場合の取扱いであるところ、相続開始の時において、(2)の事由が生じている場合には69の4—5の取扱いが、また、(3)の事由が生じている場合には69の4—17（（災害のため事業が休止された場合））の取扱いが、それぞれなされることから、本通達の(注)の1でこのことを留意的に明らかにした。

なお、69の4—5は被相続人等の事業の用に供されている建物等の建替えだけでなく、当該建物等の移転の場合もその取扱いの対象としているが、当該建物等の移転先の宅地等は移転前の宅地等とは異なることから、当該移転先の宅地等は相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等に該当することとなる。ただし、当該被相続人等が相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた場合には、当該移転先の宅地等は当該特定貸付事業の用に供されたものに該当することから、所要の要件を満たす場合には、貸付事業用宅地等に該当することとなる。

次に、(1)、(2)又は(3)に該当する場合には、当該宅地等に係る「新たに貸付事業の用に供された」時は、(1)の退去前、(2)の建替え前又は(3)の休業前の賃貸に係る貸付事業の用に供された時となることを、本通達の(注)の2で留意的に明らかにした。なお、当該賃貸の前に(1)、(2)又は(3)に該当していた場合には、当該賃貸の前の賃貸に係る貸付事業の用に供された時に、順次遡ることとなる。

また、(2)に該当する場合において、建替え後の建物等の敷地の用に供された宅地等のうちに、建替え前の建物等の敷地の用に供されていなかった宅地等が含まれるときは、当該供されていなかった宅地等については、新たに貸付事業の用に供された宅地等に該当することとなる。本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 借入者の退去があった場合の「新たに貸付事業の用に供された」時



(特定貸付事業の意義)

69の4—24の4 措置法令第40条の2第16項に規定する特定貸付事業（以下69の4—24の8までにおいて「特定貸付事業」という。）は、貸付事業のうち準事業以外のものをいうのであるが、被相続人等の貸付事業が準事業以外の貸付事業に当たるかどうかについては、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で当該貸付事業が行われていたかどうかにより判定することに留意する。

なお、この判定に当たっては、次によることに留意する。

(1) 被相続人等が行う貸付事業が不動産の貸付けである場合において、当該不動産の貸付けが不動産所得（所得税法（昭和40年法律第33号）第26条第1項（不動産所得））に規定する不動産所得をいう。以下(1)において同じ。）を生ずべき事業として行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該不動産の貸付けが不動産所得を生ずべき事業以外のものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。

(2) 被相続人等が行う貸付事業の対象が駐車場又は自転車駐車場であって自己の責任において他人の物を保管するものである場合において、当該貸付事業が同法第27条第1項（事業所得）に規定する事業所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該貸付事業が同法第35条第1項（雑所得）に規定する雑所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。

(注) (1)又は(2)の判定を行う場合においては、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）26—9（建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定）及び27—2（有料駐車場等の所得）の取扱いがあることに留意する。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正では、貸付事業用宅地等から相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等を除くこととされたが、特定貸付宅地等（相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の当該貸付事業の用に供された宅地等）については、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供されたものであっても貸付事業用宅地等から除かれないこととされている（措法69の4③四）。

これにより、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等がある場合に、当該宅地等が貸付事業用宅地等の対象となるのかどうかについては、当該宅地等が供された被相続人等が行っていた貸付事業が特定貸付事業に該当するかどうかの判定を要することとなった。

ところで、特定貸付事業とは、貸付事業のうち準事業以外のものをいい（措令40の2⑯）、準事業とは、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものとされている（措令40の2⑰）。したがって、被相続人等の貸付事業が特定貸付事業、すなわち準事業以外の貸付事業に当たるかどうかについては、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で当該貸付事業が行われていたかどうかにより判定することとなり、本通達は、このことを留意的に明らかにしたものである。

なお、その判定に当たっては、次のとおり、被相続人等が行う貸付事業が不動産所得（所得税法第26条第1項（不動産所得））に規定する不動産所得をいう。以下同じ。）を生ずべき事業又は事業所得（同法第27条第1項（事業所得））に規定する事業所得をいう。以下同じ。）を生ずべきものとして行われている場合には、当該貸付事業は特定貸付事業に該当することを留意的に明らかにした。

(1) 被相続人等が行う貸付事業が不動産の貸付けである場合において、当該不動産の貸付けが不動産所得を生ずべき事業として行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該不動産の貸付けが不動産所得を生ずべき事業以外のものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。

(2) 被相続人等が行う貸付事業の対象が駐車場又は自転車駐車場であって自己の責任において他人の物を保管するものである場合において、当該貸付事業が事業所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該貸付事業が所得税法第35条第

1項(雑所得))に規定する雑所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。

なお、(1)又は(2)の判定を行う場合には、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)(以下「所基通」という。)26—9((建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定))及び27—2((有料駐車場等の所得))の取扱いがあることを、本通達の(注)で留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○所基通(抄)

(建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定)

26—9 建物の貸付けが不動産所得を生ずべき事業として行われているかどうかは、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれかに該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合には、特に反証がない限り、事業として行われているものとする。

- (1) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね10以上であること。
- (2) 独立家屋の貸付けについては、おおむね5棟以上であること。

(有料駐車場等の所得)

27—2 いわゆる有料駐車場、有料自転車置場等の所得については、自己の責任において他人の物を保管する場合の所得は事業所得又は雑所得に該当し、そうでない場合の所得は不動産所得に該当する。

(参考) 貸付事業の態様と所得区分

貸付けの態様		事業的規模	事業と称するに至らないもの
不動産の貸付け		不動産貸付業	準事業
駐車場 ・ 自転車駐車場	(下記以外)	〔不動産所得を生ずべき事業〕	〔不動産所得を生ずべき事業以外〕
	自己の責任において他人の物を保管	駐車場業 自転車駐車場業 【事業所得を生ずべきもの】	準事業 【雑所得を生ずべきもの】

(特定貸付事業が引き続き行われていない場合)

69の4—24の5 相続開始前3年以内に宅地等が新たに被相続人等が行う特定貸付事業の用に供された場合において、その供された時から相続開始の日までの間に当該被相続人等が行う貸付事業が特定貸付事業に該当しないこととなったときは、当該宅地等は、相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の貸付事業の用に供されたものに該当せず、措置法第69条の4第3項第4号に規定する貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれることに留意する。

(注) 被相続人等が行っていた特定貸付事業が69の4—24の3に掲げる場合に該当する場合には、当該特定貸付事業は、引き続き行われているものに該当することに留意する。

(新設)

(説明)

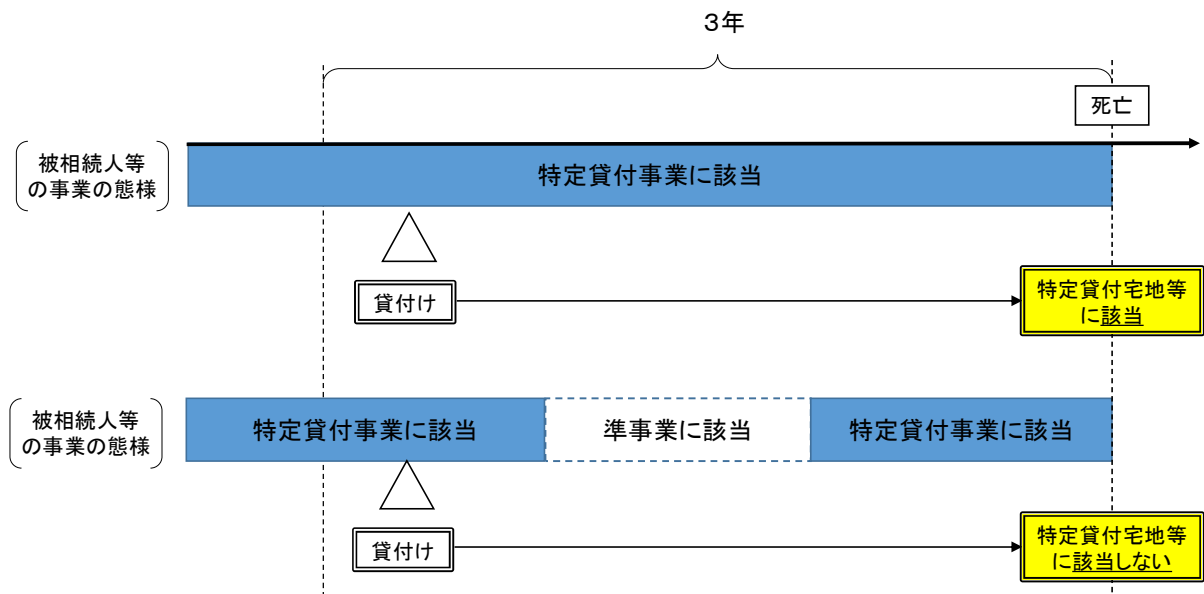
措置法第69条の4第3項第4号は、特定貸付宅地等について「相続開始の日まで3年を超えて引き続き政令で定める貸付事業を行っていた被相続人等の当該貸付事業の用に供されたもの」と規定している。

したがって、相続開始前3年以内に宅地等が新たに被相続人等が行う特定貸付事業の用に供された場合であっても、その供された時から相続開始の日までの間に当該被相続人等が行う貸付事業が特定貸付事業に該当しないこととなったときは、当該被相続人は、相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた者に該当しないことから、当該宅地等は、「相続開始の日まで3年を超えて引き続き政令で定める貸付事業を行っていた被相続人等の当該貸付事業の用に供されたもの」に該当しないこととなり、相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等として、貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれることとなる。

なお、被相続人等が行っていた特定貸付事業が69の4—24の3((新たに貸付事業の用に供されたか否かの判定))1から3までに掲げる場合に該当する場合には、当該特定貸付事業は、引き続き行われているものに該当することとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考) 特定貸付事業が引き続き行われていない場合の取扱い



(特定貸付事業を行っていた「被相続人等の当該貸付事業の用に供された」の意義)

69の4—24の6 措置法第69条の4第3項第4号の特定貸付事業を行っていた「被相続人等の当該貸付事業の用に供された」とは、特定貸付事業を行う被相続人等が、宅地等をその自己が行う特定貸付事業の用に供した場合をいうのであって、次に掲げる場合はこれに該当しないことに留意する。

- (1) 被相続人が特定貸付事業を行っていた場合に、被相続人と生計を一にする親族が宅地等を自己の貸付事業の用に供したとき
- (2) 被相続人と生計を一にする親族が特定貸付事業を行っていた場合に、被相続人又は当該親族以外の被相続人と生計を一にする親族が宅地等を自己の貸付事業の用に供したとき

(新設)

(説明)

相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等であっても、相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の当該貸付事業の用に供されたものについては、貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かないこととされている(措法69の4③四)。

ところで「被相続人等」とは、被相続人又は被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族をいうのであるが(措法69の4①)、措置法第69条の4第3項第4号の「被相続人等の当該貸付事業の用に供された」とは、特定貸付事業を行う被相続人等が、宅地等を自己が行う特定貸付事業の用に供した場合をいうのであって、次に掲げる場合のように、自身以外の者が特定貸付事業を行っていたとしても、「被相続人等の当該貸付事業の用に供された」場合には該当しない。

- (1) 被相続人が特定貸付事業を行っていた場合に、被相続人と生計を一にする親族が宅地等を自己の貸付事業の用に供したとき
 - (2) 被相続人と生計を一にする親族が特定貸付事業を行っていた場合に、被相続人又は当該親族以外の被相続人と生計を一にする親族が宅地等を自己の貸付事業の用に供したとき
- 本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(相続開始前3年を超えて引き続き貸付事業の用に供されていた宅地等の取扱い)

69の4—24の7 相続開始前3年を超えて引き続き被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等については、措置法令第40条の2第16項に規定する特定貸付事業以外の貸付事業に係るものであっても、措置法第69条の4第3項第4号イ又はロに掲げる要件を満たす当該被相続人の親族が取得した場合には、同号に規定する貸付事業用宅地等に該当することに留意する。

(注) 被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等が69の4—24の3に掲げる場合に該当する場合には、当該宅地等は引き続き貸付事業の用に供されていた宅地等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正により、「相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等」については、貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれることとされ、ただし、相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の貸付事業の用に供されたもの(特定貸付宅地等)については、その場合であっても除かれないこととされており、被相続人等の行っていた事業が特定貸付事業に該当するかどうかで、小規模宅地等の特例の適用が異なることとなった。

もっとも、この取扱いは「相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等」に係るものであり、「相続開始前3年を超えて引き続き被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等」については、被相続人等の行っていた事業が特定貸付事業であるかどうかに関わらず、措置法第69条の4第3項第4号イ又はロに掲げる要件を満たす当該被相続人の親族が取得した場合には、貸付事業用宅地等に該当することとなる。

なお、被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等が「相続開始前3年を超えて引き続き」貸付事業の用に供されていたかどうかの判定に当たり、当該宅地等が69の4—24の3((新たに貸付事業の用に供されたか否かの判定))(1)から(3)までに掲げる場合に該当する場合には、当該宅地等は引き続き貸付事業の用に供されていた宅地等に該当することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(平成30年改正法附則による貸付事業用宅地等に係る経過措置について)
 69の4—24の8 平成30年改正法附則第118条第4項の規定により、平成30年4月1日から平成33年3月31日までの間に相続又は遺贈により取得をした宅地等については、平成30年4月1日以後に新たに貸付事業の用に供されたもの（相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の当該特定貸付事業の用に供されたものを除く。）が、措置法第69条の4第3項第4号に規定する貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

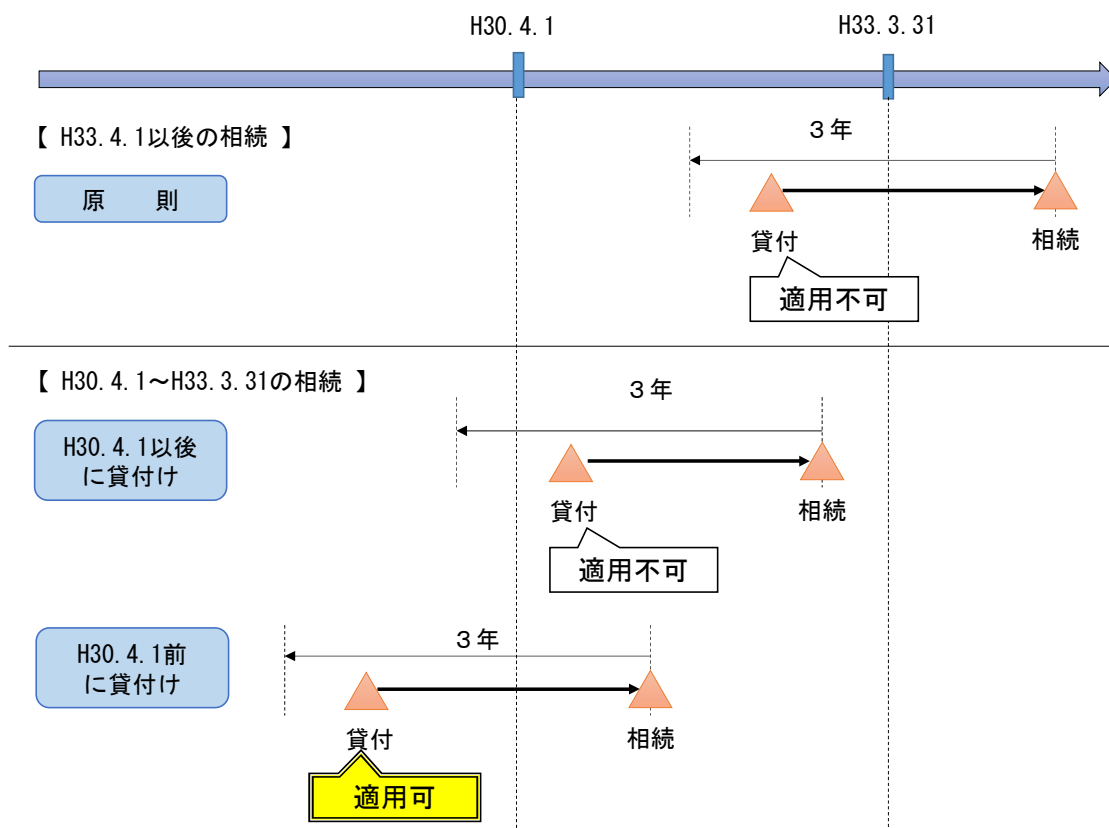
平成30年度税制改正による貸付事業用宅地等に係る措置法第69条の4第3項第4号の改正は、前述のとおりであるが、この改正後の措置法第69条の4第3項の規定は、平成30年4月1日以後に相続又は遺贈により取得をする同条第1項に規定する宅地等に係る相続税について適用される（平成30年改正法附則118①）。

ただし、平成30年4月1日から平成33年3月31日までの間に相続又は遺贈により取得をする宅地等に係る措置法第69条の4第3項第4号の規定の適用については、同号中「相続開始前3年内」とあるのは、「平成30年4月1日以後」とする経過措置が設けられている（平成30年改正法附則118④）。

したがって、この間に相続又は遺贈により取得をした宅地等については、平成30年4月1日以後に新たに貸付事業の用に供されたもの（相続開始の日まで3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っていた被相続人等の当該特定貸付事業の用に供されたものを除く。）が、措置法第69条の4第3項第4号に規定する貸付事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれることとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 貸付事業用宅地等に係る経過措置



(注) 上記は、被相続人等が相続開始前3年を超えて特定貸付事業を行っていない場合のもの。

【措置法第70条の2の7（相続時精算課税適用者の特例）関係】

（納税猶予分の贈与税額が算出されない場合）

70の2の7—1 特例経営承継受贈者（措置法第70条の7の5第2項第6号（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例）に規定する特例経営承継受贈者をいう。以下70の2の7—4までにおいて同じ。）が贈与により取得した特例対象受贈非上場株式等（同条第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等をいう。以下70の2の7—3までにおいて同じ。）につき同条第2項第8号口の規定により計算した同号に規定する納税猶予分の贈与税額が零となる場合には、当該特例経営承継受贈者は措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができないことに留意する。

（新設）

（説明）

贈与により措置法第70条の7の5第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等を取得した受贈者が相続時精算課税の適用を受ける者である場合に、当該特例対象受贈非上場株式等について相続時精算課税の適用を受けるものとして同条第2項第8号口の規定により計算した同号に規定する納税猶予分の贈与税額が零となるときは、猶予される贈与税額がないことから当該受贈者については同条第1項の規定の適用はない。

このように相続時精算課税により計算した納税猶予分の贈与税額が零となる場合に措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができるのか疑義が生じるが、同項は、その適用を受けることができる者について「贈与により第70条の7の5第1項の規定の適用に係る特例対象受贈非上場株式等・・・を取得した同条第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者」と規定している。

つまり、措置法第70条の2の7第1項の規定は、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることが前提とされているのであって、相続時精算課税により計算した納税猶予分の贈与税額が零となる受贈者は、同項の規定の適用を受けることはないことから、当該受贈者は、措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができないこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、当該受贈者は、措置法第70条の2の7第1項の規定による相続時精算課税の適用を受けることができないだけであり、暦年課税により計算した納税猶予分の贈与税額が算出される場合には、所要の要件を満たすことで措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることができる。

(推定相続人の意義)
 70の2の7—2 措置法第70条の2の7第1項の推定相続人とは、相続税法第21条の9第1項に規定する推定相続人をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

相続時精算課税の適用を受けることができる者について、相続税法第21条の9第1項は「贈与をした者の推定相続人(その贈与をした者の直系卑属である者のうちその年1月1日において20歳以上であるものに限る。)」と規定し、また、その特例である措置法第70条の2の6第1項は「贈与をした者の孫(その年1月1日において20歳以上である者に限る。)」と規定している。

措置法第70条の2の7も相続時精算課税適用者に係る特例であるところ、同条第1項ではその適用を受けることができる者について「特例贈与者・・・の推定相続人以外の者(その特例贈与者の孫を除き、その年1月1日において20歳以上である者に限る。)」と規定している。

このため、推定相続人が兄弟姉妹などの直系卑属である者以外の者である場合、その者は措置法第70条の2の7第1項の規定の適用対象とならず、相続時精算課税の適用を受けることができないのではないかと、との疑義も生じる。

しかしながら、措置法第70条の2の7は相続税法第21条の9の特例であり、同条や措置法第70条の2の6の適用対象とならない者であっても、一定の者であれば相続時精算課税の適用を受けることができるよう、平成30年度税制改正により創設されたものである。

このような趣旨を踏まえれば、措置法第70条の2の7第1項の「推定相続人」とは、相続税法第21条の9第1項に規定する推定相続人、すなわち、贈与をした者の推定相続人であって、その贈与をした者の直系卑属である者のうちその年1月1日において20歳以上であるものをいうものと解することが相当であり、本通達はこのことを、留意的に明らかにした。

(参考1) 「平成30年度税制改正の解説」(610頁)(財務省HP)

「(1) 改正前の制度の概要

相続税法の規定による相続時精算課税制度の適用を受けることができる者は、20歳以上の推定相続人(直系卑属に限ります。(2)において同じです。)とされていますが、特例として、贈与により財産を取得した者がその贈与をした者の孫(その年1月1日において20歳以上である者に限ります。)であり、かつ、その贈与をした者がその年1月1日において60歳以上の者である場合には、その贈与により財産を取得した者については、相続時精算課税の適用を選択することができることとされています(措法70の2の6)。

(2) 改正の内容

(略)

今般の改正においては、中小企業の世代交代を集中的に促進するため、上記1の特例が創設されたところですが、上記1の特例の利用を一層促す観点から、上記(1)に該当しない者(特例贈与者の推定相続人又は孫以外の者)であっても、上記1の特例の適用を受ける場合には、相続時精算課税の適用を受けることが可能となりました。

(参考2) 各規定の適用対象者

規定	相続税法21の9	措置法70の2の6	措置法70の2の7
対象者	贈与者の20歳以上の推定相続人(直系卑属に限る)	贈与者の20歳以上の孫	20歳以上の者(左記を除く)

(特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に贈与により取得した財産がある場合)

70の2の7-3 特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第2項に規定する特例贈与者からの贈与による特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に当該特例贈与者からの贈与を受けたことから、同項の規定により相続時精算課税が適用されない贈与があるときにおける当該贈与により取得した財産に係る贈与税額は、暦年課税により計算することとなり、相続税法第21条の5(措置法第70条の2の4を含む。)の規定の適用があることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項に規定する特例経営承継受贈者がその年1月1日において60歳以上である同項に規定する特例贈与者から贈与により同項に規定する特例対象受贈非上場株式等を取得した場合において、当該特例経営承継受贈者が当該特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に当該特例贈与者から贈与により取得した財産については、相続時精算課税の適用を受けることができないこととされている(措法70の2の7②)。

したがって、当該財産については、暦年課税(基礎控除額(相法21の5、措法70の2の4)、一般税率(相法21の7))により贈与税額を計算することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(相続時精算課税関係通達の準用)

70の2の7—4 相続税法基本通達19—11((相続時精算課税適用者に対する法第19条の規定の適用))、21の9—2((「相続時精算課税選択届出書」の提出先等))、21の9—3((提出期限後に「相続時精算課税選択届出書」が提出された場合))及び21の9—5((住所又は居所を証する書類))から21の18—2((相続人が2人以上いる場合))までについては、特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、措置法第70条の7の5第1項に規定する特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受ける場合において、相続時精算課税関係通達(相基通19—11、21の9—2、21の9—3及び21の9—5～21の18—2)の準用があることを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の4（農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予及び免除）関係】

（生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地）

70の4-3 措置法第70条の4第2項第4号イに規定する「都市計画法第8条第1項第14号に掲げる生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地」には、旧生産緑地地区（生産緑地法の一部を改正する法律（平成3年法律第39号）による改正前の生産緑地法（昭和49年法律第68号）第3条第1項（第1種生産緑地地区に関する都市計画）の規定により定められている第1種生産緑地地区をいう。以下70の4-3において同じ。）の区域内にある農地又は採草放牧地が含まれることに留意する。

なお、旧生産緑地地区の区域内にある土地等は生産緑地法第10条の2第1項の特定生産緑地の指定の対象とならないため、当該区域内にある農地又は採草放牧地については、措置法第70条の4第2項第4号イに規定する「申出基準日までに特定生産緑地の指定がされなかつたもの」に該当し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）

都市緑地法等の一部を改正する法律（平成29年法律第26号）第4条の規定による生産緑地法（昭和49年法律第68号）の改正により、市町村長は、申出基準日（生産緑地に係る生産緑地地区に関する都市計画についての都市計画法（昭和43年法律第100号）第20条第1項の規定による告示の日から起算して30年を経過する日をいう。以下同じ。）が近く到来することとなる一定の生産緑地を特定生産緑地として指定することができることとされた（生産緑地法第10条の2第1項）。

そして、平成30年度税制改正においては、措置法第70条の4第2項第4号に規定する都市営農農地等（以下「都市営農農地等」という。）の範囲から、都市計画法第8条第1項第14号に掲げる生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地のうち、生産緑地法第10条第1項に規定する申出基準日までに同法第10条の2第1項の特定生産緑地の指定がされなかつたもの等が除外された。

しかし、旧第1種生産緑地（旧生産緑地地区（生産緑地法の一部を改正する法律（平成3年法律第39号）による改正前の生産緑地法第3条第1項の規定により定められている第1種生産緑地地区をいう。）の区域内にある農地又は採草放牧地をいう。）については、特定生産緑地制度の施行の日（平成30年4月1日）時点において、既に申出基準日を経過しており、生産緑地法上、そもそも特定生産緑地の指定の対象とはなりえないものであるため、措置法第70条の4第2項第4号に規定する「申出基準日までに特定生産緑地として指定されなかつたもの」には該当しない。

本通達のなお書きではそのことを留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○生産緑地法（抄）

（定義）

第二条 この法律において次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一・二 省略

三 生産緑地 第三条第一項の規定により定められた生産緑地地区の区域内の土地又は森林をいう。

四 省略

（生産緑地地区に関する都市計画）

第三条 市街化区域（都市計画法（昭和四十三年法律第百号）第七条第一項の規定による市街化区域をいう。）内にある農地等で、次に掲げる条件に該当する一団のものの区域については、都市計画に生産緑地地区を定めることができる。

一 公害又は災害の防止、農林漁業と調和した都市環境の保全等良好な生活環境の確保に相当の効用があり、かつ、公共施設等の敷地の用に供する土地として適しているものであること。

二 五百平方メートル以上の規模の区域であること。

三 用排水その他の状況を勘案して農林漁業の継続が可能な条件を備えていると認められるものであること。

2～6 省略

(生産緑地の買取りの申出)

第十条 生産緑地（生産緑地のうち土地区画整理法第九十八条第一項（大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法第八十三条において準用する場合を含む。）の規定により仮換地として指定された土地にあつては、当該土地に対応する従前の土地。この項後段において同じ。）の所有者（以下「生産緑地所有者」という。）は、当該生産緑地に係る生産緑地地区に関する都市計画についての都市計画法第二十条第一項（同法第二十一条第二項において準用する場合を含む。）の規定による告示の日から起算して三十年を経過する日（以下「申出基準日」という。）以後において、市町村長に対し、国土交通省令で定める様式の書面をもって、当該生産緑地を時価で買い取るべき旨を申し出ることができる。この場合において、当該生産緑地が他人の権利の目的となつているときは、第十二条第一項又は第二項の規定による買い取る旨の通知書の発送を条件として当該権利を消滅させる旨の当該権利を有する者の書面を添付しなければならない。

2 省 略

(特定生産緑地の指定)

第十条の二 市町村長は、申出基準日が近く到来することとなる生産緑地のうち、その周辺の地域における公園、緑地その他の公共空地の整備の状況及び土地利用の状況を勘案して、当該申出基準日以後においてもその保全を確実にすることが良好な都市環境の形成を図る上で特に有効であると認められるものを、特定生産緑地として指定することができる。

2 前項の規定による指定（以下単に「指定」という。）は、申出基準日までに行うものとし、その指定の期限は、当該申出基準日から起算して十年を経過する日とする。

3・4 省 略

○生産緑地法の一部を改正する法律(平成3年法律第39号)附則(抄)

(生産緑地に関する経過措置)

第二条 この法律の施行の際現にこの法律による改正前の生産緑地法（以下「旧生産緑地法」という。）第三条第一項の規定により定められている第一種生産緑地地区（以下「旧第一種生産緑地地区」という。）及び旧生産緑地法第四条第一項の規定により定められている第二種生産緑地地区（以下「旧第二種生産緑地地区」という。）の区域内の土地又は森林（以下「旧生産緑地」という。）は、この法律による改正後の生産緑地法（以下「新生産緑地法」という。）第三条第一項の規定により定められた生産緑地地区の区域内の土地又は森林（以下「新生産緑地」という。）とみなす。

2・3 省 略

○第10版 都市計画運用指針(平30年9月 国土交通省)(抄)

IV. 都市計画制度の運用の在り方

(中略)

20. 生産緑地地区

(中略)

7. 特定生産緑地

(中略)

(2) 特定生産緑地の指定

① 特定生産緑地は、申出基準日が近く到来することとなる生産緑地を対象に指定するものであることから、生産緑地法の一部を改正する法律(平成3年法律第39号)の施行日以後に定められた生産緑地地区の区域内の生産緑地が指定対象となる。

したがって、旧生産緑地地区内の生産緑地は、特定生産緑地制度を創設する『都市緑地法等の一部を改正する法律(平成29年法律第26号)』の施行時点で申出基準日を経過していることから、特定生産緑地として指定することはできないことに注意されたい。

(中略)

9. 生産緑地地区に係る税制措置

平成3年度の税制改正等によって、市街化区域農地等について、以下のとおり課税の適正化等が図られており、生産緑地地区制度の運用に当たっては、このことに十分留意することが望ましい。

(1) 相続税及び贈与税

租税特別措置法の一部を改正する法律（平成3年法律第16号）により、平成4年1月1日から、特定市街化区域農地等については、相続税及び贈与税の納税猶予の特例の適用対象から除くこととされているが、生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地については、都市営農農地等として、相続税及び贈与税の納税猶予の特例の適用対象とされる。

なお、都市営農農地等を有する農業相続人については、租税特別措置法第70条の6第6項により、相続税の納税猶予期限は、その死亡の日までとされている。

(中略)

(6) 特定生産緑地に係る税制措置

生産緑地地区に関する都市計画が告示された日から30年が経過した生産緑地のうち、特定生産緑地として指定されたものについては、(1)～(4)と同様の税制措置が講じられる。

しかし、申出基準日までに特定生産緑地として指定されなかったもの、特定生産緑地の指定の期限が延長されなかったもの及び申出基準日以後に特定生産緑地の指定が解除されたものについては、当該税制措置は適用されない。

(中略)

④ 旧生産緑地地区に係る税制措置

7(2)①のとおり、旧生産緑地地区内の生産緑地は、特定生産緑地として指定することができないため、上記(1)～(4)の「申出基準日までに特定生産緑地として指定されなかったもの」には該当しない。特定生産緑地制度にかかわらず、今後もこれまでと同様の税制措置が適用される。

(特定生産緑地の指定がされなかった場合等)

70の4-37の2 都市営農農地等である特例適用農地等について、措置法第70条の4第2項第4号イに規定する特定生産緑地の指定がされなかった場合及び同号イに規定する指定期限日までに特定生産緑地の指定の期限の延長がされなかった場合であっても、これらの場合は同条第5項に規定する場合に該当しないため、納税猶予の期限は確定しないことに留意する。

ただし、これらの場合に該当する同号イに掲げる農地又は採草放牧地については、都市営農農地等に該当しないこととなるため、当該農地又は採草放牧地を贈与により取得しても同条第1項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正により、平成30年4月1日以後に贈与により取得する農地等については、本制度の対象となる都市営農農地等の範囲から生産緑地地区（都市計画法第8条第1項第14号に掲げる生産緑地地区をいう。以下同じ。）内にある農地又は採草放牧地のうち下記のもの除外された。

- (1) 生産緑地法第10条の5の規定により読み替えて適用する同法第10条の規定による買取りの申出がされたもの
- (2) 生産緑地法第10条第1項に規定する申出基準日までに同法第10条の2第1項の特定生産緑地の指定がされなかったもの
- (3) 生産緑地法第10条の3第2項に規定する指定期限日までに特定生産緑地の指定の期限の延長がされなかったもの
- (4) 生産緑地法第10条の6第1項の規定による指定の解除がされたもの

また、上記(2)の申出基準日が到来していない生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地など贈与時に都市営農農地等であった特例適用農地等（措置法第70条の4第1項の規定の適用を受ける農地又は採草放牧地をいう。以下同じ。）が、上記(1)及び(4)に掲げる農地又は採草放牧地に該当した場合には、措置法第70条の4第5項の規定によりその該当した農地又は採草放牧地について納税猶予の期限が確定することとなるが、上記(2)及び(3)に掲げる農地又は採草放牧地に該当した場合には同項に規定する場合に該当しないため、納税猶予の期限は確定しない。

ただし、贈与時にこの(2)又は(3)に掲げる農地又は採草放牧地に該当するものについては、上記のとおり都市営農農地等に該当せず、同条第1項に規定する農地等に該当しないことになるため、当該農地又は採草放牧地を同項に規定する推定相続人が贈与により取得した場合であっても、同項の規定の適用はない。本通達ではこれらのことを留意的に明らかにした。

なお、旧法適用者の取扱いについては、70の4-37の3（平成30年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由）を参照。

(参考) 都市営農農地等の範囲と猶予期限の確定事由の比較（イメージ）

	都市営農農地等の範囲（措法70の4②四）	猶予期限の確定事由（措法70の4⑤）
改正前	○ 生産緑地地区内にある農地等（買取りの申出がされたものを除く）	1号 買取りの申出があった場合
		2号 都市計画の変更等により、特定市街化区域農地等に該当することとなった場合
改正後	イ 生産緑地地区内にある農地等（次に掲げるものを除く）	2号 都市計画の変更等により、特定市街化区域農地等に該当することとなった場合（田園住居地域内にある農地でなくなった場合を除く。）
	(1) 買取りの申出がされたもの	1号イ 買取りの申出があった場合
	(2) 申出基準日までに特定生産緑地の指定がされなかったもの	—
	(3) 指定期限日までに特定生産緑地の指定の期限の延長がされなかったもの	—
	(4) 特定生産緑地の指定の解除がされたもの	1号ロ 特定生産緑地の指定の解除があった場合
	□ 田園住居地域内にある農地	—

(平成 30 年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由)

70の4-37の3 所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)第15条による改正後の措置法第70条の4第2項第4号及び第5項の規定は、平成30年4月1日以後に贈与により取得をする農地等に係る贈与税について適用することとされ、同日前に贈与により取得をした農地等に係る贈与税については、なお従前の例によることとされている。

したがって、平成30年前旧法適用受贈者(次に掲げる受贈者をいう。以下70の4-37の3において同じ。)が有する特例適用農地等(同号イに規定する特定生産緑地に該当するものに限る。)について、同項第1号ロに規定する指定の解除があった場合であっても、納税猶予の期限は確定しないことに留意する。

ただし、当該特例適用農地等について、生産緑地法の規定による買取りの申出があった場合又は都市計画法の規定に基づく都市計画の決定若しくは変更により特定市街化区域農地等に該当することとなった場合には、納税猶予の期限は確定することに留意する。

(注) 70の4-37の2(特定生産緑地の指定がされなかった場合等)は、平成30年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等についても同様であることに留意する。

- (1) 租税特別措置法の一部を改正する法律(昭和50年法律第16号)による改正前の租税特別措置法(以下「昭和50年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (2) 租税特別措置法の一部を改正する法律(平成3年法律第16号)による改正前の租税特別措置法(以下「平成3年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (3) 租税特別措置法の一部を改正する法律(平成7年法律第55号)による改正前の租税特別措置法(以下「平成7年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (4) 租税特別措置法等の一部を改正する法律(平成12年法律第13号)第1条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成12年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (5) 租税特別措置法等の一部を改正する法律(平成13年法律第7号)第1条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成13年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (6) 租税特別措置法等の一部を改正する法律(平成14年法律第15号)第1条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成14年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (7) 所得税法等の一部を改正する法律(平成15年法律第8号)第12条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成15年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (8) 所得税法等の一部を改正する法律(平成17年法律第21号)第5条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成17年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (9) 所得税法等の一部を改正する法律(平成21年法律第13号)第5条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成21年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (10) 所得税法等の一部を改正する法律(平成26年法律第10号)第10条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成26年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (11) 所得税法等の一部を改正する法律(平成28年法律第15号)第10条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成28年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者
- (12) 所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)第15条の規定による改正前の租税特別措置法(以下「平成30年改正前の措置法」という。)第70条の4第1項本文の規定の適用を受けている同項に規定する受贈者

(説明)

平成30年改正法による改正後の措置法第70条の4第2項第4号及び第5項の規定は、平成30年4月1日以後に贈与により取得をする農地等に係る贈与税について適用することとされ、同日前に贈与により取得をした農地等に係る贈与税についてはなお従前の例によることとされている(平成30年改正法附則118⑦)。

したがって、平成30年前旧法適用受贈者(70の4-37の3に規定する平成30年前旧法適用受贈者をいう。以下同じ。)が有する特例適用農地等(同号イに規定する特定生産緑地に該当するものに限る。)について、同条第5項第1号ロに規定する指定の解除があった場合であっても、当該場合は平成30年改正法による改正前の措置法第70条の4第5項に規定する場合に該当しないため、納税猶予の期限は確定しない。

しかし、当該特例適用農地等について、生産緑地法の規定による買取りの申出があった場合又は都市計画法の規定に基づく都市計画の決定若しくは変更により同条第2項第3号に規定する特定市街化区域農地等(以下「特定市街化区域農地等」という。)に該当することとなった場合には、これらの場合は同条第5項に規定する場合に該当するため納税猶予の期限は確定することとなる。本通達はそのことを留意的に明らかにした。

なお、平成30年前旧法適用受贈者が有する(改正前の)都市営農農地等に該当する特例適用農地等について、措置法第70条の4第2項第4号イに規定する特定生産緑地の指定がされなかった場合及び同号イに規定する指定期限日までに特定生産緑地の指定の期限の延長がされなかった場合であっても、これらの場合は、平成30年改正法による改正前の措置法第70条の4第5項に規定する場合に該当しないため、納税猶予の期限は確定しない。

ただし、これらの場合に該当する同号イに掲げる農地又は採草放牧地については、(改正後の)都市営農農地等に該当しないこととなるため、当該農地又は採草放牧地を平成30年4月1日以後に贈与により取得した場合には措置法第70条の4第1項の規定の適用はない。これらの点は、平成30年改正法による改正後の措置法第70条の4第1項の規定の適用を受ける者と同様であるため、(注)として留意的に明らかにした。

(平成30年前旧法適用受贈者が第70条の4第15項から第17項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地)

70の4-71の3 平成30年前旧法適用受贈者(70の4-37の3に規定する平成30年前旧法適用受贈者をいう。以下70の4-71の3において同じ。)が、特例適用農地等について、平成30年4月1日以後に所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号。以下70の4-71の3において「平成30年改正法」という。)第15条の規定による改正前の措置法第70条の4第15項から第17項までの規定の適用を受ける場合には、平成30年改正法第15条の規定による改正後の措置法第70条の4第2項第4号口に規定する田園住居地域内にある農地を代替取得農地等又は付替農地等とすることができることに留意する。

この場合において、当該農地に係る贈与税については、同条第5項及び第17項の規定が適用されることに留意する。

(新設)

(説明)

都市緑地法等の一部を改正する法律(平成29年法律第26号)第5条の規定による都市計画法の改正により、同法第8条第1項第1号に規定する用途地域の範囲に田園住居地域が加えられた。また、平成30年度税制改正により、都市営農農地等の範囲に、田園住居地域内農地(同号に掲げる田園住居地域内にある農地で平成3年1月1日において措置法第70条の4第2項第3号イからハマまでに掲げる区域内に所在するものをいう。以下同じ。)が加えられるとともに、田園住居地域内農地が都市計画法の規定に基づく都市計画の変更により特定市街化区域農地等に該当することとなった場合でも納税猶予の期限は確定しないこととされた。

そのため、特例適用農地等について譲渡等があった場合において、同条第15項から第17項までの規定(以下「買換特例等」という。)を適用し、代替取得農地等(同条第15項第3号若しくは第17項第3号に規定する農地若しくは採草放牧地又は同条第16項に規定する代替農地等をいう。)として田園住居地域内農地を取得したとき等も、買換特例等の適用の対象とされた。

また、平成30年前旧法適用受贈者については、原則として、同条第1項の規定の適用に係る贈与の時における法令が適用されることから、納税猶予の対象となる都市営農農地等の範囲に田園住居地域内農地は含まれていないが、平成30年4月1日以後に買換特例等の適用を受ける場合には、田園住居地域内農地を代替取得農地等として取得等を行うことができることとされるとともに、平成30年度改正後の措置法第70条の4第5項及び第17項の規定を適用することとされた(平成30年改正法附則118⑨)。

したがって、買換特例等の適用により代替取得農地等として取得した田園住居地域内農地が、都市計画法の規定に基づく都市計画の変更により特定市街化区域農地等に該当することとなった場合であっても、納税猶予の期限は確定しないこととなる。

本通達はこれらのことを留意的に明らかにした。

《参考条文》

○都市計画法(抄)

(地域地区)

第八条 都市計画区域については、都市計画に、次に掲げる地域、地区又は街区を定めることができる。

一 第一種低層住居専用地域、第二種低層住居専用地域、第一種中高層住居専用地域、第二種中高層住居専用地域、第一種住居地域、第二種住居地域、準住居地域、田園住居地域、近隣商業地域、商業地域、準工業地域、工業地域又は工業専用地域(以下「用途地域」と総称する。)

二～十六 省 略

2～4 省 略

○平成30年改正法附則(抄)

(相続税及び贈与税の特例に関する経過措置)

第一百八条 省 略

2～8 省 略

9 旧租税特別措置法第七十条の四第一項の規定の適用を受ける同項に規定する農地等について、施行日以後に次の各号に掲げる受贈者が同条第十五項から第十七項までの規定の適用を受ける場合には、新租税特別措置法第七十条の四第二項第四号ロに掲げる農地を取得し、又は農業の用に供することができるものとする。この場合において、当該農地に係る贈与税については、同条第五項及び第十七項の規定を適用する。

一～十二 省 略

10～27 省 略

【措置法第70条の6（農地等についての相続税の納税猶予及び免除等）関係】

（特定生産緑地の指定がされなかった場合等）

70の6-41の2 都市営農農地等である特例農地等について、措置法第70条の4第2項第4号イに規定する特定生産緑地の指定がされなかった場合及び同号イに規定する指定期限日までに特定生産緑地の指定の期限の延長がされなかった場合については、70の4-37の2（（特定生産緑地の指定がされなかった場合等））を準用する。

（新設）

（説明）

70の4-37の2（（特定生産緑地の指定がされなかった場合等））を参照。

(平成30年前旧法適用相続人が有する特例農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由)

70の6-41の3 平成30年前旧法適用相続人(次に掲げる農業相続人をいう。以下70の6-41の3において同じ。)が有する特例農地等(措置法第70条の4第2項第4号イに規定する特定生産緑地に該当するものに限る。)について、措置法第70条の6第8項第1号ロに規定する指定の解除があった場合、生産緑地法の規定による買取りの申出があった場合及び都市計画法の規定に基づく都市計画の決定若しくは変更により特定市街化区域農地等に該当することとなった場合については、70の4-37の3((平成30年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由))を準用する。

- (1) 平成3年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (2) 平成12年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (3) 平成13年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (4) 平成15年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (5) 平成17年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (6) 平成21年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (7) 平成26年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (8) 平成28年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人
- (9) 平成30年改正前の措置法第70条の6第1項本文の規定の適用を受ける農業相続人

(新設)

(説明)

70の4-37の3((平成30年前旧法適用受贈者が有する特例適用農地等が特定生産緑地である場合の納税猶予期限の確定事由))を参照。

(平成 30 年前旧法適用相続人が第 70 条の 6 第 19 項から第 21 項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地)

70 の 6 - 65 の 2 平成 30 年前旧法適用相続人 (70 の 6 - 41 の 3 に規定する平成 30 年前旧法適用相続人をいう。以下 70 の 6 - 65 の 2 において同じ。) が、特例農地等について、平成 30 年改正前の措置法第 70 条の 6 第 19 項において準用する同法第 70 条の 4 第 15 項の規定、同法第 70 条の 6 第 20 項の規定又は同条第 21 項において準用する同法第 70 条の 4 第 17 項の規定の適用を受ける場合は、70 の 4 - 71 の 3 ((平成 30 年前旧法適用受贈者が第 70 条の 4 第 15 項から第 17 項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地)) を準用する。

(新設)

(説明)

70 の 4 - 71 の 3 ((平成 30 年前旧法適用受贈者が第 70 条の 4 第 15 項から第 17 項までの規定の適用を受ける場合に取得等ができる農地)) を参照。

【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）】

（対象受贈非上場株式等の意義等）

70の7—2 措置法第70条の7第1項の適用対象となる非上場株式等（議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7—2において同じ。）の贈与及び同項に規定する対象受贈非上場株式等（以下70の7の4—10までにおいて「対象受贈非上場株式等」という。）とは、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ、中欄に掲げる贈与（同条第2項第6号に規定する経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書（相続税法第28条第1項の規定による期限内申告書をいう。以下70の7の8—6までにおいて同じ。）の提出期限が到来する贈与に限る。以下70の7の4—10までにおいて「対象贈与」という。）及び右欄に掲げる株式の数又は出資の金額に達するまでの部分をいうことに留意する。

区分	対象贈与	対象受贈非上場株式等
(1) $A + B \geq C \times \frac{2}{3}$ の場合	$C \times \frac{2}{3} - B$ 以上の贈与	$C \times \frac{2}{3} - B$
(2) $A + B < C \times \frac{2}{3}$ の場合	Aの全部の贈与	A

（注）1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、措置法第70条の7第1項に規定する贈与者（以下70の7の4—10までにおいて「贈与者」という。）が同項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた非上場株式等の数又は金額

Bは、・・・

Cは、・・・

2 同一年中に、異なる贈与者から同一の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる贈与者から複数の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の贈与者から複数の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の対象贈与及び対象受贈非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの認定贈与承継会社及び贈与ごとに行うことに留意する。

3 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある部分が対象受贈非上場株式等に該当することに留意する。

4 ・・・

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

平成30年度税制改正では、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））、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））及び第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））について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続若しくは遺贈（以下「相続等」という。）が、これらの規定の適用対象とされた。

ただし、既に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係る贈与又は相続等により措置法第70条の7第2項第1号に規定する認定贈与承継会社（以下「認定贈与承継会社」という。）の非上場株式等を取得した者が、その後に贈与により取得する当該認定贈与承継会社の非上場株式等については、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の末日までに贈与税の申告書（相続税法第28条第1項の規定による期限内申告書をいう。以下同じ。）の提出期限が到来する贈与により取得したものに限り、措置法第70条の7第1項の適用対象とされている（措法70の7①）。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

（注）「経営贈与承継期間」については、70の7—13の2（（経営贈与承継期間の意義））の解説を参照。

(参考) 適用対象となる贈与の期間

A社株式等について、×1年5月1日に最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与を受けた場合

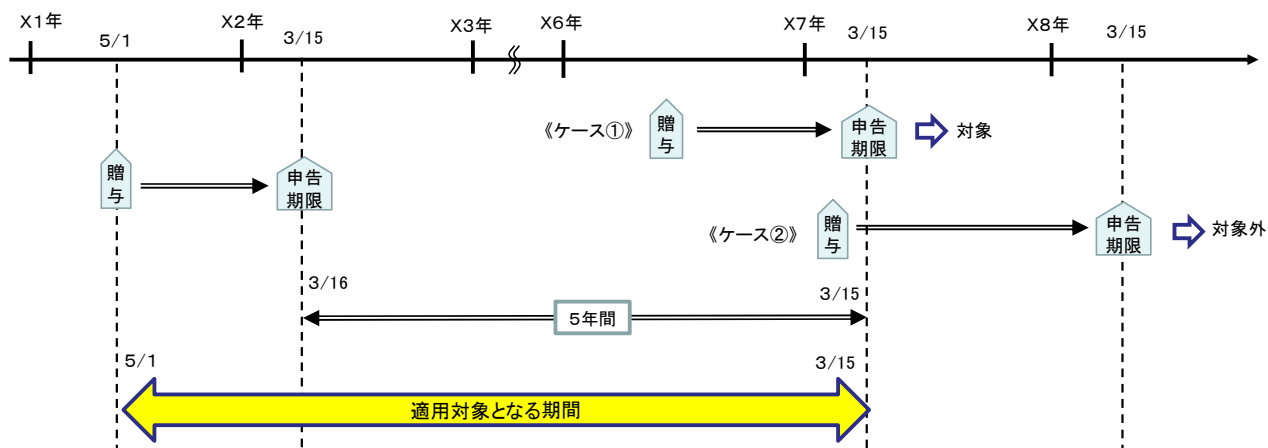
⇒ 経営贈与承継期間の末日は×7年3月15日となり、A社株式等について追加で贈与を受ける場合、×1年5月1日から×7年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものが、措置法第70条の7の適用対象となる。

《ケース①》×6年中に追加の贈与を受けた場合

×7年3月15日が贈与税の申告書の提出期限となり、措置法第70条の7の適用対象。

《ケース②》×7年中に追加の贈与を受けた場合

×8年3月15日が贈与税の申告書の提出期限となり、措置法第70条の7の適用対象外。



(納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70 の 7—11 措置法第 70 条の 7 第 2 項第 1 号口の要件を判定する場合において、同項第 8 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第 9 号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法令第 40 条の 8 第 6 項第 1 号及び第 2 号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第 70 条の 7 第 1 項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該 . . .

B = 当該 . . .

C = 当該いずれかの日以前 5 年以内において経営承継受贈者及び当該経営承継受贈者と特別の関係がある者（措置法令第 40 条の 8 第 11 項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次の a 及び b に掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の対象贈与の時（対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該対象贈与の時前に措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時。以下 70 の 7—11 において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の対象贈与の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第 34 条（役員給与の損金不算入）又は第 36 条（過大な使用人給与の損金不算入）の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

（注）措置法第 70 条の 7 第 2 項第 8 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第 40 条の 8 第 21 項第 2 号に規定する法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の対象贈与の時前又は当該対象贈与の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該対象贈与の日の属する事業年度の開始の日から当該対象贈与の日の前日までの日数と当該対象贈与の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に 1 円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

(2) . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成30年度税制改正では、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等が、これらの規定の適用対象とされた。

この改正に伴い、非上場株式等に係る会社が措置法第70条の7第2項第8号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合に用いる「当該会社から受けた剰余金の配当又は利益の配当」（措令40の8㉑一）及び「当該会社から支給された給与」（同二）については、措置法第70条の7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。）が当該会社の非上場株式等について最初に措置法第70条の7第1項の適用に係る贈与（以下「対象贈与」という。）を受けた時（当該対象贈与の時前に措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該会社の非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時）前に受けたものを除くこととされた。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(経営贈与承継期間の意義)

70 の 7—13 の 2 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とは、対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継受贈者の最初の対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日

ロ 経営承継受贈者の最初の措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書（相続税法第 27 条第 1 項の規定による期限内申告書をいう。以下 70 の 7 の 8—6 までにおいて同じ。）の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日

(2) 経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者の死亡の前日

(注) 上記(2)の「贈与者」は、対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該贈与者の措置法第 70 条の 7 第 15 項（第 3 号に係る部分に限り、措置法第 70 条の 7 の 5 第 11 項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合における当該対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については「前の贈与者」となることに留意する（70 の 7—16 の 2 (注) 1 及び 5 において同じ。）。

(新設)

(説明)

「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除」（措法70の7）では、経営承継受贈者が認定贈与承継会社の事業を継続する期間として原則 5 年間の「経営贈与承継期間」が設けられている。

前述のとおり、平成30年度税制改正により、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等について、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、この改正に伴い、経営贈与承継期間については、対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間とされた（措法70の7②六）。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継受贈者の最初の対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日

ロ 経営承継受贈者の最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書（相続税法第27条第1項の規定による期限内申告書をいう。以下同じ。）の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日

(2) 経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者の死亡の前日

したがって、その対象贈与が、その認定贈与承継会社の非上場株式等に係る最初の措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係るものである場合には、経営贈与承継期間は、原則として、当該対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から同日以後 5 年を経過する日となる。

他方、既に認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者が、当該認定贈与承継会社の非上場株式等につき他の者から対象贈与を受けた場合には、当該対象贈与に係る経営贈与承継期間については、原則として、当該対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から、最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日又は最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後 5 年を経過する日のいずれか早い日までの期間となる。

なお、上記(2)の「贈与者」は、対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該贈与者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合、すなわち免除対象贈与である場合における当該対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については「前の贈与者」となる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

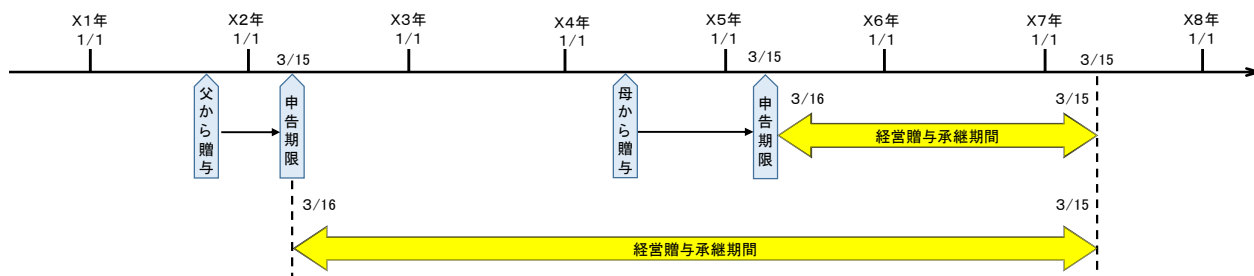
(注) 1 「前の贈与者」の意義については、70の7の3—1の2の説明を参照。

2 平成30年度税制改正前の措置法第70条の7第2項第6号は、経営贈与承継期間について、原則として、同条第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提

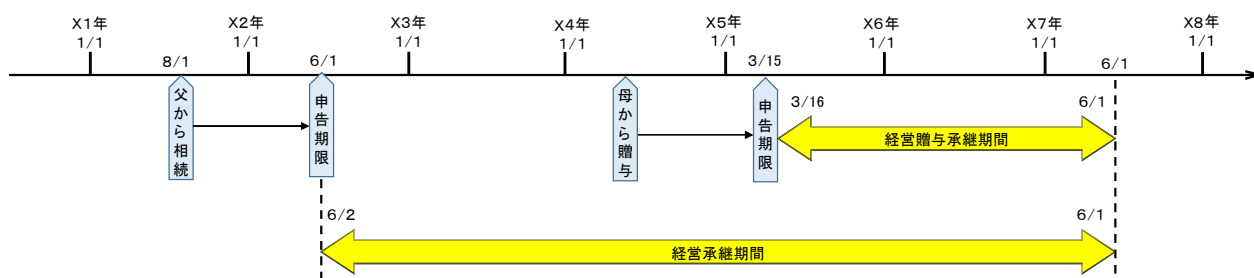
出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までの期間としていた。

(参考) 経営贈与承継期間等の具体例 (原則)

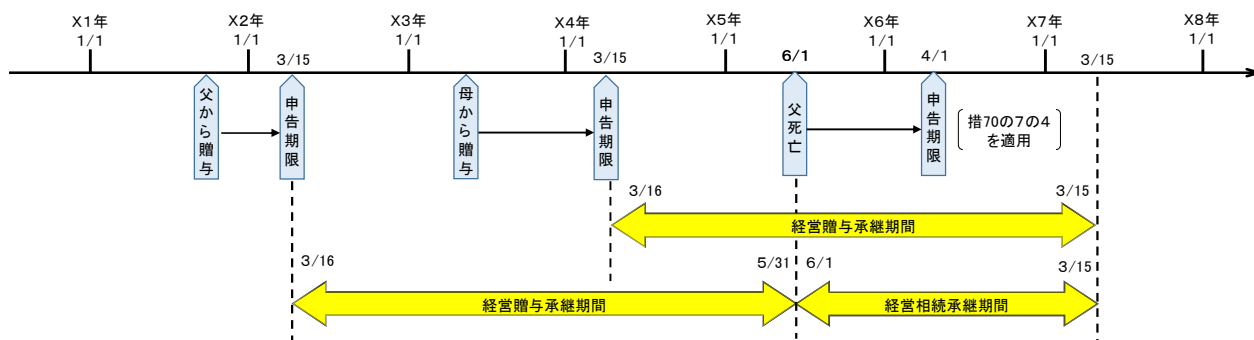
- 【ケース1】 A社株式を、×1年に父から贈与され、×4年に母から贈与された場合
 ⇒ 父からの贈与に係る経営贈与承継期間：×2年3月16日～×7年3月15日
 母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年3月15日



- 【ケース2】 A社株式を、×1年8月1日に父から相続し、×4年に母から贈与された場合
 ⇒ 父からの相続に係る経営承継期間：×2年6月2日～×7年6月1日
 母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年6月1日



- 【ケース3】 A社株式を、×1年に父から贈与され、×4年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項を適用）
 ⇒ 父からの贈与に係る経営贈与承継期間：×2年3月16日～×5年5月31日
 父からの承継に係る経営相続承継期間：×5年6月1日～×7年3月15日
 母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×4年3月16日～×7年3月15日



(常時使用従業員の雇用が確保されていない場合)

70の7—16の2 措置法第70条の7第3項第2号に規定する「常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となった場合」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、最初の対象贈与の時(対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該対象贈与の時前に法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時。以下70の7—16の2において同じ。)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となったことをいうことに留意する。

(注) 1 上記の「従業員数確認期間」とは、当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(当該経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいうことに留意する。

2 上記の「基準日」とは、上記1の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいうことに留意する。

3 当該対象贈与の時に措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、同項に定める数となることに留意する。

4 上記の「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数となり、当該対象贈与の時における常時使用従業員の数が1人のときは1人となることに留意する。

5 上記1の「最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日」までに当該経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合において、当該経営承継受贈者が当該対象受贈非上場株式等につき措置法第70条の7の4第1項((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))の規定の適用を受けるときは、措置法第70条の7第3項第2号の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除」(措法70の7)は、承継後5年間平均で贈与時の雇用の8割を維持することが納税猶予の継続の要件(以下「雇用確保要件」という。)とされている。

前述のとおり、平成30年度税制改正により、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等について、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、これに伴い、雇用確保要件に係る雇用の8割維持については、従業員数確認期間内にある各基準日における認定贈与承継会社の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、経営承継受贈者が受けた最初の対象贈与の時(対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該対象贈与の時前に措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となった場合とされた(措法70の7③二、措令40の8②)。

この「従業員数確認期間」とは、認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(当該経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいい、「基準日」とは、その提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいうこととされている(措法70の7③二)。

したがって、同一の会社の非上場株式等を複数の者から贈与又は相続により取得し、それぞれ

措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の適用を受けた場合であっても、雇用確保要件の判定は別々に行うことなく、原則として同一の基準でもってその判定を行うこととなる（（参考）のケース1及びケース2）。

なお、最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までに経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、当該贈与者から贈与により取得した対象受贈非上場株式等に係る従業員数確認期間の末日は、その死亡した日の前日となることから、この場合には、その時点において当該贈与者からの贈与につき雇用確保要件の判定を行うこととなる（（参考）のケース3）。

ただし、当該贈与者から贈与により取得した対象受贈非上場株式等について措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受けるときは、措置法第70条の7第3項第2号の規定は適用されず、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制度の下、雇用確保要件の判定がされることとなる（措法70の7の4③）（（参考）のケース4）。

次に、「対象贈与の時における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」については、当該対象贈与の時後に、認定贈与承継会社について吸収合併（認定贈与承継会社が消滅する場合に限る。）、新設合併又は株式交換（認定贈与承継会社が株式交換完全子会社等となる場合に限る。）があった場合には、「対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、措置法規則第23条の9第16項に定める数となる（措令40の2⑳、措規23の9⑯）。

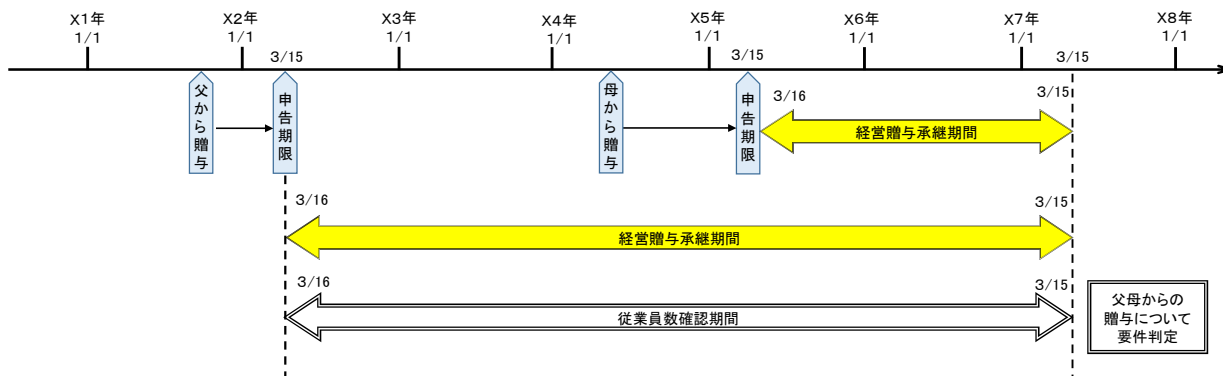
また、「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数となり、当該対象贈与の時における常時使用従業員の数が1人のときは1人とされている（措令40の2㉓）。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

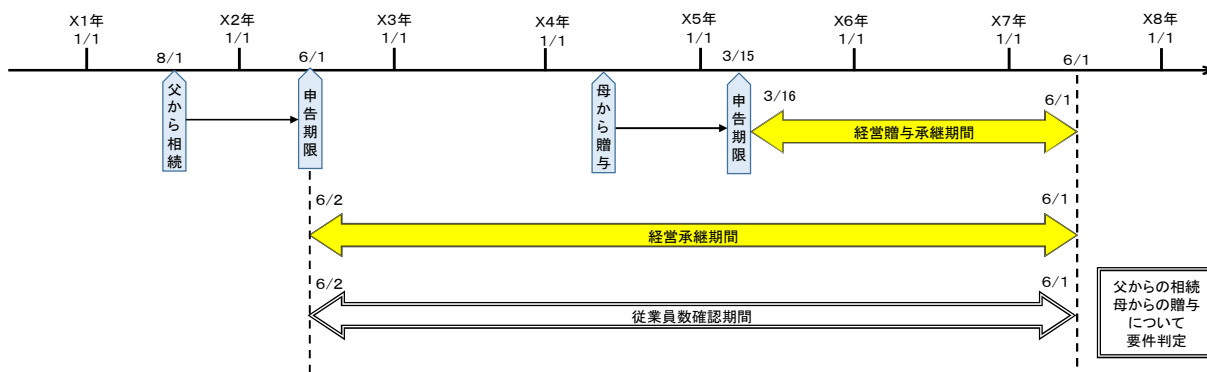
(注) 平成30年度税制改正前は、雇用確保要件に係る雇用の8割維持について、認定贈与承継会社の各第一種贈与基準日（対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日）における常時使用従業員の数の合計を経営贈与承継期間内に存する第一種贈与基準日の数で除した数が、対象贈与の時における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となった場合とされていた（旧措法70の7③二、旧措令40の8㉒）。

(参考) 従業員数確認期間の例

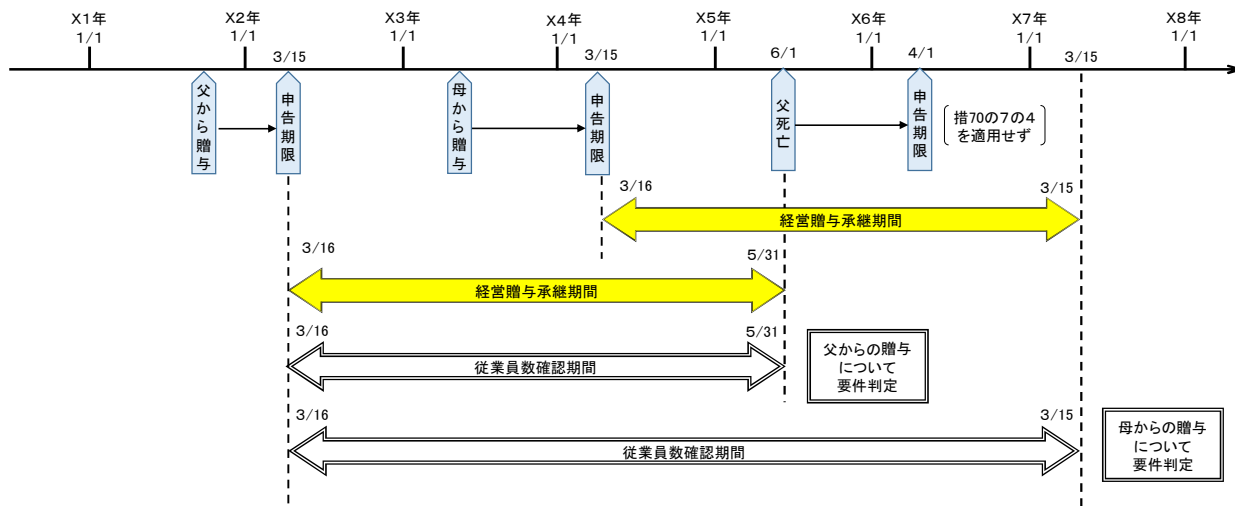
【ケース1】 A社株式を、×1年に父から贈与され、×4年に母から贈与された場合
 ⇒ ×2年3月16日～×7年3月15日が従業員数確認期間となり、同日において父母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



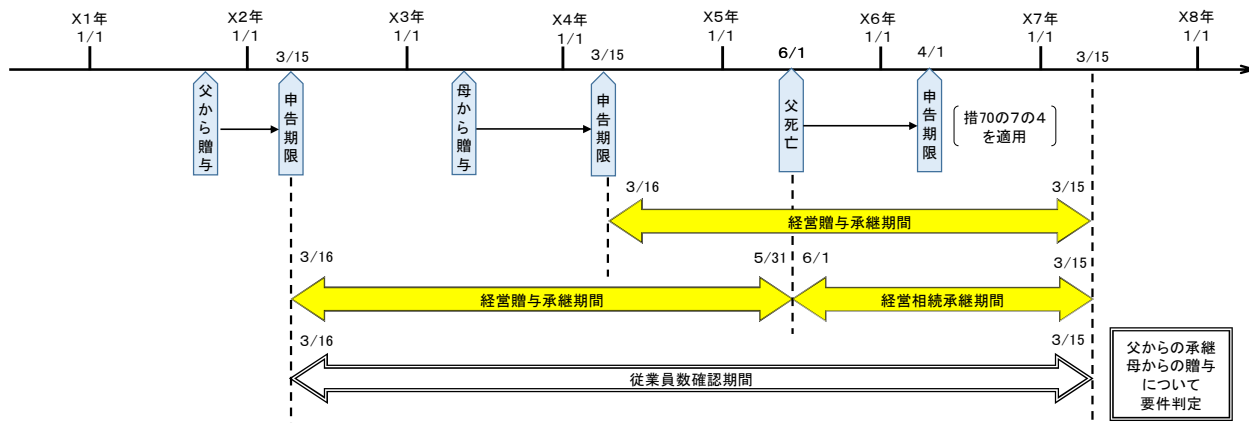
【ケース2】 A社株式を、×1年8月1日に父から相続し、×4年に母から贈与された場合
 ⇒ ×2年6月2日～×7年6月1日が従業員数確認期間となり、同日において父からの相続及び母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



【ケース3】A社株式を、×1年に父から贈与され、×3年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項の適用なし）
 ⇒ 父からの贈与については、×2年3月16日～×5年5月31日が従業員数確認期間となり、同日において父からの贈与について雇用確保要件を判定
 母からの贈与については、×2年3月16日～×7年3月15日が従業員数確認期間となり、同日において母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



【ケース4】A社株式を、×1年に父から贈与され、×3年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項の適用あり）
 ⇒ ×2年3月16日～×7年3月15日が従業員数確認期間となり、同日において父からの承継及び母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



(被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと)

70の7—55 措置法第70条の7第30項第2号イに規定する「当該被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における被災事業所(同号イに規定する「被災事業所」をいう。以下70の7—55において同じ。)の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、当該被災事業所に係る特例対象贈与(最初の同条第1項の規定の適用に係る贈与をいう。以下70の7—59までにおいて同じ。)の時(対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該特例対象贈与の時前に措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時。以下70の7—59までにおいて同じ。)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となったことをいうことに留意する。

なお、当該認定贈与承継会社の事業所のうちに被災事業所以外の事業所がある場合にあつては、従業員数確認期間内にある各基準日における当該事業所の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、当該事業所に係る特例対象贈与の時における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数以上である場合に限られることに留意する。

(注)1 上記の「従業員数確認期間」は、災害が発生した日以後の期間に限られることに留意する。

2 特例対象贈与の時後に措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「特例対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、同条第39項に定める数となることに留意する。

3 . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

【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)】

(対象非上場株式等の意義)

70の7の2—2 対象非上場株式等とは、次に掲げる場合の区分に応じ次に掲げる株式の数又は出資の金額に達するまでの部分をいうことに留意する。

(1) . . .

(2) . . .

(注) 1 . . .

2 複数の認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの認定承継会社ごとに行うことに留意する。

3 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の2第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある部分が対象非上場株式等に該当することに留意する。

4 . . .

5 非上場株式等の取得は、措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間の末日まで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られることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成30年度税制改正では、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等が、これらの規定の適用対象とされた。

ただし、既に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係る贈与又は相続等により措置法第70条の7の2第2項第1号に規定する認定承継会社(以下「認定承継会社」という。)の非上場株式等を取得した者が、その後に相続等により取得する当該認定承継会社の非上場株式等については、措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間の末日までに相続税の申告書の提出期限が到来する相続等による取得したものに限り、同条の適用対象とされている(措法70の7の2①)。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 「経営承継期間」については、70の7の2—15の2((経営承継期間の意義))の解説を参照。

- (相続税の納税猶予及び免除の対象とならない非上場株式等)
- 70の7の2—3 措置法第70条の7の2第1項の適用対象となる非上場株式等には、次に掲げる株式等は含まれないことに留意する。
- (1) . . .
 - (2) . . .
 - (3) 措置法令第40条の8第64項の規定の適用を受ける株式等
 - (4) 次に掲げる株式等
 - イ 措置法第70条の7の3第1項((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))の規定により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等
 - ロ 同項の規定により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等につき措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受ける場合における当該贈与者から相続又は遺贈により取得した当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社と同一の会社の株式等
 - (5) 措置法第70条の7の7第1項((非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例))の規定により同項に規定する特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる同項に規定する特例対象受贈非上場株式等
- (注) 1 上記(4)イの対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。
- 2 上記(5)の特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項((非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例))の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象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)

本通達は、措置法第70条の7の2第1項の適用対象となる非上場株式等には含まれない株式等を留意的に明らかにしているものであるところ、本通達の(4)イは、措置法第70条の7の3第1項((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))の規定により経営承継受贈者が同項の贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等は、その適用対象とはならないこと、また、本通達の(注)1は、当該対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることを明らかにしている。

ところで、平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について新たな特例措置(措法70の7の5～70の7の8。以下「特例措置」という。)が創設されたが、このうち、措置法第70条の7の7第1項((非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例))は、措置法第70条の7の5第1項((非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例))の規定の適用を受けている同条第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者に係る同条第1項に規定する特例贈与者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者は当該特例贈与者から同項に規定する特例対象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す旨、規定している。

この規定は、措置法第70条の7の3第1項と同様の規定であることから、当該特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる当該特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の2第1項の適用対象とならないこと、また、当該特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項((非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例))の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることを、本通達の(5)及び(注)2の改正により、留意的に明らかにした。

(注) 本通達の(4)及び(注)1の改正について、その内容に変更はない。

(納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の2—14 . . .

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該 . . .

B = 当該 . . .

C = 当該 . . .

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時（対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下70の7の2—14において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第70条の7の2第2項第8号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第40条の8の2第26項第2号に規定する法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前又は当該相続の開始の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該相続の開始の日の属する事業年度の開始の日から当該相続の開始の日の前日までの日数と当該相続の開始の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に1円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

(2) . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—11((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(経営承継期間の意義)

70の7の2—15の2 措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間とは、同条第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継相続人等の最初の同項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 経営承継相続人等の最初の対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

(2) 経営承継相続人等の死亡の日の前日

(新設)

(説明)

「非上場株式等に係る相続税の納税猶予及び免除」(措法70の7の2)では、措置法第70条の7の2第2項第3号に規定する経営承継相続人等(以下「経営承継相続人等」という。)が同条第1号に規定する認定承継会社(以下「認定承継会社」という。)の事業を継続する期間として原則5年間の「経営承継期間」が設けられている。

前述のとおり、平成30年度税制改正により、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等について、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、この改正に伴い、経営承継期間については、措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間とされた(措法70の7の2②六)。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継相続人等の最初の同項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 経営承継相続人等の最初の対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

(2) 経営承継相続人等の死亡の日の前日

したがって、相続等による認定承継会社の非上場株式等の取得が、最初の措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係るものである場合には、経営承継期間は、原則として、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日となる。

他方、既に会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けている経営承継相続人等が、当該会社の非上場株式等を他の者から相続等により取得した場合には、当該相続に係る経営承継期間については、原則として、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から、最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日又は最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日のいずれか早い日までの期間となる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 1 平成30年度税制改正前の措置法第70条の7の2第2項第6号は、経営承継期間について、原則として、同条第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までの期間としていた。

2 複数の者から非上場株式等の贈与又は相続等を受けた場合の具体的な経営承継期間については、70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の(参考)を参照。

(常時使用従業員の雇用が確保されていない場合)

70の7の2—17の2 措置法第70条の7の2第3項第2号に規定する「常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となった場合」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における対象非上場株式等に係る認定承継会社の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時(対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下70の7の2—17の2において同じ。)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となったことをいうことに留意する。

(注) 1 上記の「従業員数確認期間」とは、当該対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7の2第1項又は第70条の7第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の相続税の申告書又は贈与税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(当該経営承継相続人等が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいうことに留意する。

2 上記の「基準日」とは、上記1の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいうことに留意する。

3 当該相続の開始の時後に措置法規則第23条の10第14項において準用する措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「対象贈与の時ににおける常時使用従業員の数」は、同項に定める数となることに留意する。

4 上記の「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数となり、当該相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数が1人のときは1人となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

(被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと)

70の7の2—59 措置法第70条の7の2第31項第2号イに規定する「当該被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における被災事業所(同号イに規定する「被災事業所」をいう。以下70の7の2—59において同じ。)の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、当該被災事業所の最初の同条第1項の規定の適用に係る相続の開始の時(対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下70の7の2—63までにおいて同じ。)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となったことをいうことに留意する。

なお、当該認定承継会社の事業所のうちに被災事業所以外の事業所がある場合にあっては、従業員数確認期間内にある各基準日における当該事業所の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、当該事業所の最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数以上である場合に限られることに留意する。

(注) 1 上記の「従業員数確認期間」は、災害が発生した日以後の期間に限られることに留意する。

2 最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時後に措置法規則第23条の10第37項において準用する措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「相続の開始の時における常時使用従業員の数」は、同条第39項に定める数となることに留意すること。

3 . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

【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対象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対象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は、経営承継受贈者に係る前の贈与者から措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る前の贈与により当該前の贈与に係る受贈者が取得した対象受贈非上場株式等又は同項に規定する特例対象受贈非上場株式等の当該前の贈与の時ににおける価額（措置法第70条の7第2項第5号の対象受贈非上場株式等の価額又は措置法第70条の7の5第2項第8号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、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をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等に係る猶予中贈与税額

Cは、当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等に係る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。）

(注) 1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の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。）。

イ 贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者

2 「前の贈与」とは、(注) 1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をいう。

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相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合には、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 . . .

4 経営承継受贈者に係る前の贈与者が行った前の贈与が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与のいずれであるかに関わらず、当該前の贈与者が死亡した場合には、当該経営承継受贈者については、措置法第70条の7の3第2項の規定が適用されることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(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前の贈与者の相続人以外の者である場合には遺贈)により対象受贈非上場株式等の取得をしたものとみなされる。また、この場合、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対象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の前の贈与の時における当該対象受贈非上場株式等の価額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）。

本通達は、経営承継受贈者が措置法第70条の7第4項又は第5項の規定の適用を受け、納税猶予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対象受贈非上場株式等の価額の算式を留意的に明らかにしているものである。

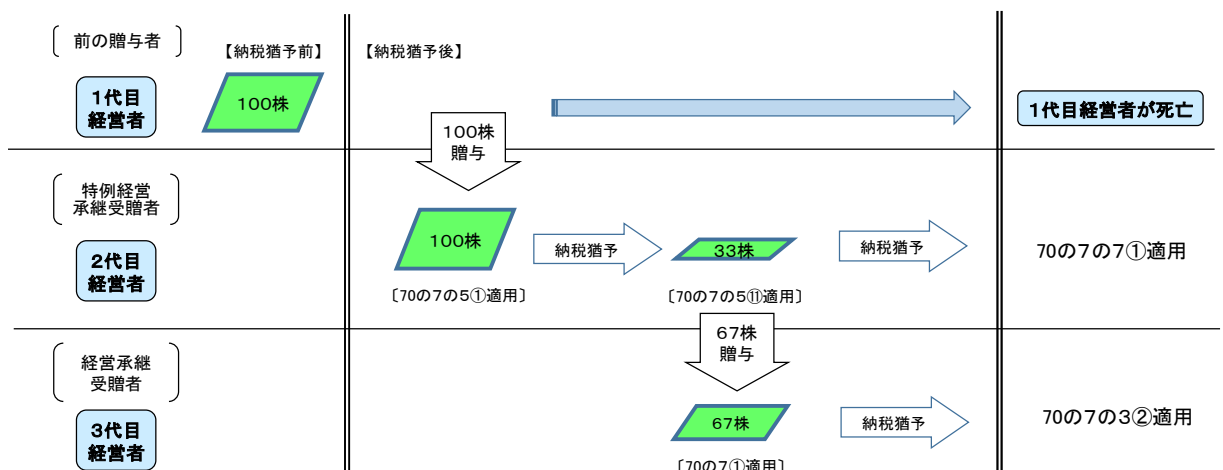
ところで、平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について、従来からの措置（措法70の7～70の7の4。以下「一般措置」という。）に加え、新たな特例措置（措法70の7の5～70の7の8）が創設されたが、これにより、一般措置の適用を受けている者が次の後継者に対しその適用を受けている非上場株式等を贈与する場合、一般措置（措法70の7）だけでなく特例措置（措法70の7の5）による贈与を行うことも可能となった（措法70の7⑬三、70の7の2⑯二、70の7の4⑰）。また、これは、特例措置の適用を受けている者についても同様である（措法70の7の5⑱、70の7の6⑲、70の7の8⑱）。

このため、経営承継受贈者の前の贈与者に係る前の贈与が、特例措置である措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係るものである場合が生じることとなるが、この場合に当該前の贈与者が死亡したときであっても、当該経営承継受贈者については、措置法第70条の7の3第2項の規定が適用されることとなる。

本通達の(注)4の改正は、このことを留意的に明らかにした。

- (注)1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした者をいう（措令40の8の3）。
- イ 贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者
 - ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者
- 2 「前の贈与」とは、(注)1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をいう（措法70の7の3②）。

(参考) 前の贈与者が死亡した場合の適用関係



【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】

（経営相続承継期間の意義）

70の7の4—7 措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受ける場合における同条第2項第5号に規定する経営相続承継期間（以下「経営相続承継期間」という。）は、次に掲げる場合の区分に応じ次に定めるとおりとなることに留意する。

(1) 措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から特定日までの間に当該贈与に係る贈与者（経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第15項第3号（措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の4第10項に定める者に対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。以下70の7の4—7及び70の7の4—10において同じ。）が死亡した場合

当該死亡に係る相続の開始の日から当該特定日又は当該贈与に係る経営相続承継受贈者の死亡の日の前日のいずれか早い日までが経営相続承継期間となる。

(2) 特定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期間に当該贈与に係る贈与者が死亡した場合

経営相続承継期間は存在しない。

(注) 1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいうことに留意する（以下70の7の4—10において同じ。）。

イ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

2 「措置法令第40条の8の4第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいうことに留意する。

イ 贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法令第40条の8第5項第1号に規定する免除対象贈与である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の当該免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

「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」（措法70の7の4）では、措置法第70条の7の4第2項第3号に規定する経営相続承継受贈者（以下「経営相続承継受贈者」という。）が同項第1号に規定する認定相続承継会社（以下「認定相続承継会社」という。）の事業を継続する期間として「経営相続承継期間」が設けられているが、措置法第70条の7の4の規定は、措置法第70条の7第1項の規定の適用が前提となるため、経営相続承継期間についても、同項の規定の適用を受けた期間を引き継ぐものとして規定されている。

平成30年度税制改正では、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等について、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたことから、経営相続承継期間についても改正が行われた。

具体的には、措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から特定日までの間に当該贈与に係る贈与者（経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第15項第3号（措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の4第10項に定める者）に対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。）について相続が開始した場合における当該相続の開始の日から当該特定日又は当該贈与に係る経営相続承継受贈者

の死亡の日の前日のいずれか早い日までが経営相続承継期間となる（措法70の7の4②五）。

したがって、特定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期間に当該贈与に係る贈与者が死亡した場合には、経営相続承継期間は存在しないこととなる。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいう。

- イ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日
 - ロ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日
- 2 「措置法令第40条の8の4第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいう。
- イ 贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法令第40条の8第5項第1号に規定する免除対象贈与である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の当該免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者
 - ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者
- 3 複数の者から非上場株式等の贈与又は相続等を受けた場合の具体的な経営相続承継期間については、70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の(参考)を参照。

(確定事由となる常時使用従業員の数)

70の7の4—7の2 70の7の4—7((経営相続承継期間の意義)の(1)の場合における、措置法第70条の7の4第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第2号の要件の判定は、従業員数確認期間内に存する各基準日における対象相続非上場株式等に係る認定相続承継会社の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間の末日において従業員数確認期間内に存する基準日の数で除して計算した数により行うことに留意する。

なお、その要件の判定については、70の7の2—17の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))を準用する。

(注) 1 「従業員数確認期間」とは、当該対象相続非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(経営相続承継受贈者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいうことに留意する。

2 「基準日」とは、上記1の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいうことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の4—8 措置法第70条の7の4第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の2—14((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の2—14中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法令第40条の8の4第12項に規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の2第7項」とあるのは「第40条の8の4第17項において準用する措置法令第40条の8の2第30項」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該対象贈与」と、「対象贈与」とあるのは「第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続」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)

70の7—11((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

【措置法第70条の7の5（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例）関係）】

（贈与税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義）
 70の7の5—1 措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1（（贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義））を準用する。

（新設）

（説明）

平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について、従来からの一般措置（措法70の7～70の7の4）に加え、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの10年間の措置として、納税猶予の対象となる非上場株式等の制限（総株式数の最大3分の2まで）の撤廃や納税猶予割合の引上げ（一般措置：80%⇒特例措置：100%）等がされた特例措置（措法70の7の5～70の7の8）が創設された。

ただし、この特例措置の基本的な仕組みは一般措置と同様であり、特例措置の規定の多くは、一般措置の各規定を準用する形で規定されている。

本通達も、措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1（（贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義））を準用することとしている。

（参考）特例措置と一般措置の比較

	特例措置	一般措置
事前の計画策定等	5年以内の特例承継計画の提出 〔平成30年4月1日から 平成35年3月31日まで〕	不要
適用期限	10年以内の相続等・贈与 〔平成30年1月1日から 平成39年12月31日まで〕	なし
対象株数 ^{（注1）}	全株式	総株式数の最大3分の2まで
納税猶予割合	100%	相続等：80%、贈与：100%
承継パターン	複数の株主から最大3人の後継者	複数の株主から1人の後継者
雇用確保要件	弾力化 ^{（注2）}	承継後5年間 平均8割の雇用維持が必要
事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除	譲渡対価の額等に基づき再計算した猶予税額を納付し、従前の猶予税額との差額を免除	なし （猶予税額を納付）

（注）1 議決権に制限のない株式等に限る。

2 雇用確保要件を満たさなかった場合には、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第20条第3項に基づき、要件を満たさなかった理由等を記載した報告書を都道府県知事に提出し、その確認を受ける必要がある。なお、当該報告書及び確認書の写しは、継続届出書の添付書類とされている。

(特例贈与者の意義等)

70の7の5—2 措置法第70条の7の5第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下70の7の5—34までにおいて「特例認定贈与承継会社」という。）に係る同条第1項に規定する特例贈与者（以下70の7の7—3までにおいて「特例贈与者」という。）からは、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等（議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7の5—3までにおいて同じ。）について、既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているものは除かれることに留意する。

(注) 同条第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者（以下70の7の7—2までにおいて「特例経営承継受贈者」という。）が2人又は3人以上ある場合において、同一年中に、これらの特例経営承継受贈者に特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与を行うものは「既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているもの」に含まれないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項に規定する特例贈与者（以下「特例贈与者」という。）に係る要件については、措置法令第40条の8の5第1項において、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるとおりとされている（措令40の8の5①）

(1) (2)に掲げる場合以外の場合 措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の時前において、同条第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下「特例認定贈与承継会社」という。）の代表権（制限が加えられた代表権を除く。イ及びロにおいて同じ。）を有していた個人で、次に掲げる要件の全てを満たすもの

イ 当該贈与の直前（当該個人が当該贈与の直前において当該特例認定贈与承継会社の代表権を有しない場合には、当該個人が当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前）において、当該個人及び当該個人と措置法第70条の7の5第2項第6号ハに規定する特別の関係（以下「特別の関係」という。）がある者の有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数の合計が、当該特例認定贈与承継会社の同号ハに規定する総株主等議決権数の100分の50を超える数であること。

ロ 当該贈与の直前（当該個人が当該贈与の直前において当該特例認定贈与承継会社の代表権を有しない場合には、当該個人が当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前）において、当該個人が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該個人と特別の関係がある者（当該特例認定贈与承継会社の特例経営承継受贈者となる者を除く。）のうちいずれの者が有する当該非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと。

ハ 当該贈与の時において、当該個人が当該特例認定贈与承継会社の代表権を有していないこと。

(2) 措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の直前において、次に掲げる者のいずれかに該当する者がある場合 特例認定贈与承継会社の非上場株式等を有していた個人で、同項の規定の適用に係る贈与の時において当該特例認定贈与承継会社の代表権を有していないもの

イ 当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、特例措置（措法70の7の5①、70の7の6①又は70の7の8①）の規定の適用を受けている者

ロ (1)に定める者から措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者（イに掲げる者を除く。）

ハ 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者（イに掲げる者を除く。）

措置法第70条の7の5第1項は、この特例贈与者について、特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているものを除いている。これと同様の規定は従来からの措置である一般措置にも設けられているところ（措法70の7①）、この規定は、株式等の保有集中による事業承継及び承継後の事業経営の円滑化に資するというこの措置の趣旨から、後継者に対し一括して贈与をすることをその適用要件の一つとするものであるとされている（「コンメンタール相続税法」5199頁）。したがって、贈与者が同一の特例認定贈与承

継会社の非上場株式等を、後継者に小分けに贈与した場合、その後継者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることができるのは、最初の贈与に係るもののみとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

ところで、後継者が1人のみである一般措置と異なり、特例措置は最大3人の後継者への贈与がその対象となるところ、特例贈与者が複数の後継者（特例経営承継受贈者）に特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与を行う場合には、「既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているものを除く」との規定から、各後継者への贈与をそれぞれ一括して行うだけでなく、各後継者への贈与の時点も「同時」でなければならないのか、との疑義も生じる。

しかしながら、後継者が複数ある場合にそのような贈与契約を締結することは、遠方に居住する者がある場合等、必ずしも現実的でない場合があり、法が特例措置の適用を受けるためには複数の後継者との贈与契約を一時点で同時に行わなければならないことまでも要求しているものと解することは適当ではない。また、措置法規則第23条の12の2第14項第9号は、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書に添付すべき書類として「特例対象受贈非上場株式等の取得をした日の属する年中において当該贈与に係る特例贈与者から当該特例認定贈与承継会社の同条第2項第5号に規定する非上場株式等の取得をした他の特例経営承継受贈者・・・の氏名及び住所を記載した書類」と規定しており、他の後継者（特例経営承継受贈者）が同一年中に受ける贈与については同条第1項の規定の適用があることを前提とした規定ぶりとなっている。

以上のことから、特例認定贈与承継会社の後継者（特例経営承継受贈者）が複数ある場合において、同一年中に、当該特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を他の後継者に贈与した特例贈与者というのは、当該他の後継者以外の後継者との関係では「既に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与をしているもの」に含まれず、当該特例贈与者は、各後継者への贈与を「同時」に行う必要はなく、同一年中に行えばよいこととなる。なお、各後継者への贈与は、後継者が1人である場合と同様に、それぞれ一括して行う必要がある。

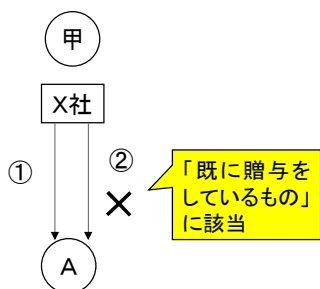
本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(参考1) 「既に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与をしているもの」の判定等

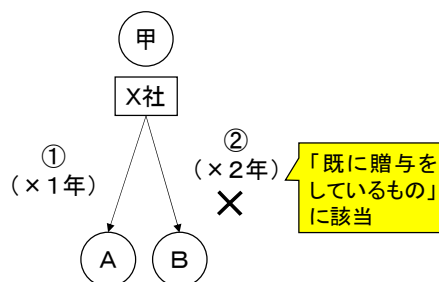
(例) ×1年に、甲がAにX社株式の贈与(①)をした後に、以下の贈与(②)が行われた場合の、②の贈与に係る判定

1 「既に贈与をしているもの」に該当するケース

【ケース1】 同じ会社の株式を、同じ者に贈与した場合

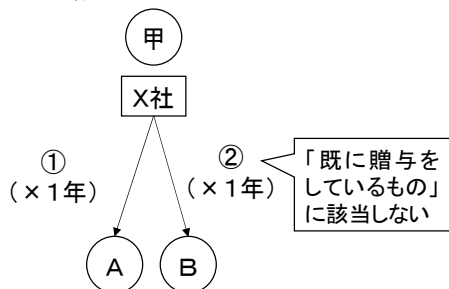


【ケース2】 同じ会社の株式を、別の者に、異なる年中に贈与した場合

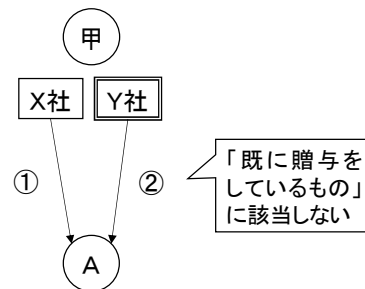


2 「既に贈与をしているもの」に該当しないケース

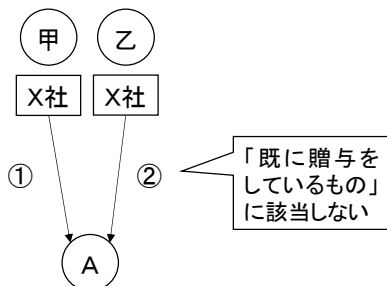
【ケース1】 同じ会社の株式を、別の者に、同一年中に贈与した場合



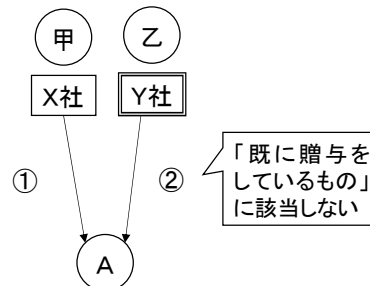
【ケース2】 別の会社の株式を、贈与した場合



【ケース3】 別の贈与者が、同じ会社の株式を贈与した場合



【ケース4】 別の贈与者が、別の会社の株式を贈与した場合

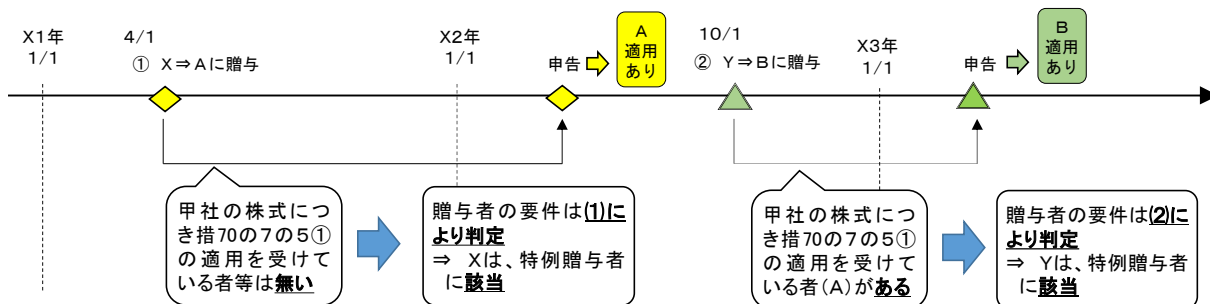


(参考2) 特例贈与者の要件の判定の具体例

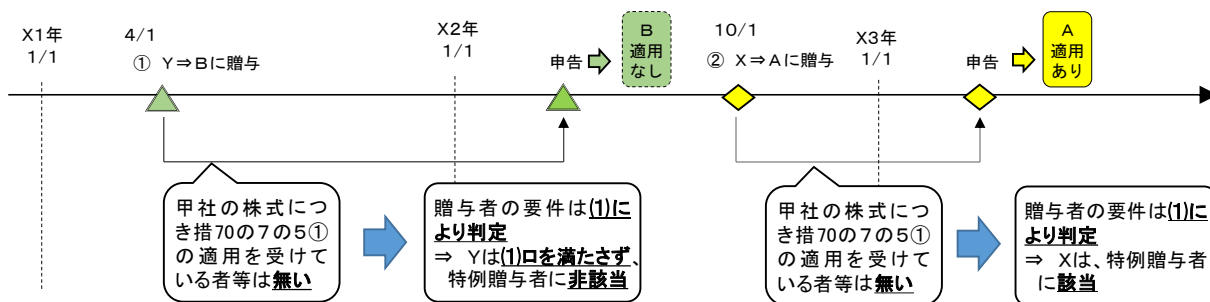
《前提》

- ・ 甲社の株式を、X (父) が 60%、Y (母) が 30%、非同族が 10% 保有。
- ・ X は A に、Y は B に、保有株式の全てを贈与。
- ・ A 及び B は、甲社の代表権を有しており、また、X 及び Y は、甲社の代表権を有していたことがある。
- ・ 特例贈与者に係る要件以外の措置法第 70 条の 7 の 5 に係る適用要件は満たしている。

① X の贈与後に Y が贈与を行った場合



② Y の贈与後に X が贈与を行った場合



- (注) 1 上記①及び②は、X及びYの贈与が同一年中に行われた場合も同様である。
- 2 上記①及び②は受贈者が異なる場合であるが、X及びYが、同一の受贈者に贈与を行った場合における特例贈与者に係る要件の判定も同様となる。なお、受贈者が同一の場合においてXの贈与後にYが贈与を行うときは、Yの贈与については措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項 7 号に規定する特例経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものだけが同条第 1 項の適用対象となる (70 の 7 の 5—3 の説明を参照)。

(特例対象受贈非上場株式等の贈与の意義等)

70の7の5—3 措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の贈与とは、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める贈与(以下70の7の7—1までにおいて「特例対象贈与」という。)をいうことに留意する。

なお、特例対象贈与は、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間の最初の同項の規定の適用に係る贈与及び当該贈与の日から同条第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与に限られることに留意する。

(1) 特例経営承継受贈者が1人である場合 次に掲げる贈与

イ $A + B \geq C \times \frac{2}{3}$ の場合には、 $C \times \frac{2}{3} - B$ 以上の贈与

ロ $A + B < C \times \frac{2}{3}$ の場合には、Aの全部の贈与

(2) 特例経営承継受贈者が2人又は3人である場合 次のイ及びロを満たす贈与

イ $D \geq C \times \frac{1}{10}$

ロ $D > E$

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、特例贈与者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Bは、特例経営承継受贈者が当該贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Cは、当該贈与の時における特例認定贈与承継会社の発行済株式又は出資(議決権に制限のない株式等に限る。)の総数又は総額

Dは、当該贈与直後におけるそれぞれの特例経営承継受贈者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Eは、当該贈与直後における特例贈与者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

2 上記(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、同一の特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により取得した特例経営承継受贈者の数によることに留意する。

3 上記(2)の場合には、次の取扱いとなることに留意する。

イ 当該贈与が異なる時期に行われた場合には、上記(2)ロのEの数又は金額については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後における数又は金額による。

ロ 上記(2)イ及びロの要件を満たさない特例経営承継受贈者がある場合には、他の特例経営承継受贈者への当該贈与についても、特例対象贈与に該当しない。

4 贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該贈与前に措置法第70条の7の6第1項((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))の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合(当該相続又は遺贈による取得の前に特例対象贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、70の7の5—3中「同項の規定の適用に係る贈与及び当該贈与の日から同条」とあるのは、「措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈に係る相続の開始の日から措置法第70条の7の5」となることに留意する。

5 同一年中に、異なる特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の特例対象贈与及び措置法第70条の7の5第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等(以下70の7の8—6までにおいて「特例対象受贈非上場株式等」とい

う。)に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定贈与承継会社及び贈与ごとに行うことに留意する。

- 6 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の5第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象受贈非上場株式等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けるためには、同条第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下「特例認定贈与承継会社」という。）の非上場株式等の一定数以上の贈与による取得をし、かつ、当該取得をした非上場株式等のうち同条第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載（以下、同項の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象受贈非上場株式等」という。）をし、贈与税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、この「一定数以上の贈与」（以下「特例対象贈与」という。）の意義について、次のとおり、計算式により明らかにした。

(1) 特例経営承継受贈者が1人である場合 次に掲げる贈与

イ $A + B \geq C \times \frac{2}{3}$ の場合には、 $C \times \frac{2}{3} - B$ 以上の贈与

ロ $A + B < C \times \frac{2}{3}$ の場合には、Aの全部の贈与

(2) 特例経営承継受贈者が2人又は3人である場合 次のイ及びロを満たす贈与

イ $D \geq C \times \frac{1}{10}$

ロ $D > E$

(注) Aは、特例贈与者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Bは、特例経営承継受贈者が当該贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Cは、当該贈与の時における特例認定贈与承継会社の発行済株式又は出資（議決権に制限のない株式等に限る。）の総数又は総額

Dは、当該贈与直後におけるそれぞれの特例経営承継受贈者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Eは、当該贈与直後における特例贈与者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

ところで、前述のとおり、措置法第70条の7の5等の特例措置については、複数の株主から最大3人の後継者への贈与・相続等が適用の対象となる。このため、同一の会社の非上場株式等について、異なる特例贈与者がそれぞれ異なる特例経営承継受贈者に特例対象贈与を行った場合、上記(1)又は(2)のいずれによるのか疑問も生じる。そこで、本通達の(注)2では、上記(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、同一の特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により取得した特例経営承継受贈者の数によることを留意的に明らかにしている（参考2）参照）。

また、本通達の(注)3では、上記(2)に掲げる場合に該当する場合には、当該贈与が異なる時期に行われたときにおける上記(2)ロのEの数又は金額（当該贈与直後における特例贈与者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額）は、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後における数又は金額によること（具体例については、70の7の5—10の（参考）を参照）、上記(2)イ及びロの要件を満たさない特例経営承継受贈者がある場合には、他の特例経営承継受贈者への当該贈与についても、特例対象贈与に該当しないこと、を留意的に明らかにしている。

次に、本通達の(注)5では、同一年中に、異なる特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の「特例対象贈与」及び「特例対象受贈非上場株式等」に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定贈与承継会社及び贈

与ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

そして、これらにより計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の5第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが「特例対象受贈非上場株式等」に該当することを、本通達の(注)6において留意的に明らかにしている。

また、措置法第70条の7の5第1項は、特例対象贈与について、

① 平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間の最初の措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与

② 上記①の贈与の日から同条第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間（以下「特例経営贈与承継期間」という。）の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与に限ることとしている。そして、贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該贈与前に措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合（当該相続又は遺贈による取得の前に特例対象贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。）には、措置法令第40条の8の5第2項において措置法第70条の7の5第1項の読替え規定が設けられており、この場合の特例対象贈与は「最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈に係る相続の開始の日から措置法第70条の7の5第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与」に限られることとなる。

つまり、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの期間は最初の贈与（措置法令第40条の8の5第2項の適用がある場合は、最初の相続又は遺贈）についてのみ設けられているものであり、当該最初の贈与後に当該最初の贈与に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与を受ける場合には、上記②の贈与が対象となることから、最初の贈与の時期によっては、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの期間内に贈与を受けるものであっても措置法第70条の7の5第1項の適用対象とならないもの（（参考3）のケース1）がある一方、平成39年12月31日後の贈与であっても同項の適用対象となるもの（（参考3）のケース2）が生じることとなる。

本通達のなお書き及び(注)4は、このことを留意的に明らかにした。

なお、特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が「最初の贈与」であるかどうかは、当該贈与に係る特例経営承継受贈者が当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等につき既に同項の規定の適用に係る贈与又は措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続若しくは遺贈を受けていないかどうかにより行い、贈与者が同一であっても、特例認定贈与承継会社が異なる場合には、その特例認定贈与承継会社ごとに「最初の贈与」であるかどうかの判定を行うこととなる（（参考4）参照）。

（参考1）特例対象贈与に係る贈与株式数の判定について

【前提】 X社の株式（発行済株式総数：100株）を、甲（先代）が50株、乙が20株、丙が15株、丁が5株、その他が10株を所有（乙、丙及び丁は甲の子）。

【ケース1】 乙に贈与する場合（特例経営承継受贈者：1人）

$$A(50株) + B(20株) \geq C(100株) \times 2/3 = 66.6\dots$$

⇒ C(100株) × 2/3 - B(20株) 以上の贈与(46.6株(47株)以上の贈与)

【ケース2】 丙に贈与する場合（特例経営承継受贈者：1人）

$$A(50株) + B(15株) < C(100株) \times 2/3 = 66.6\dots$$

⇒ A(50株)の全部の贈与

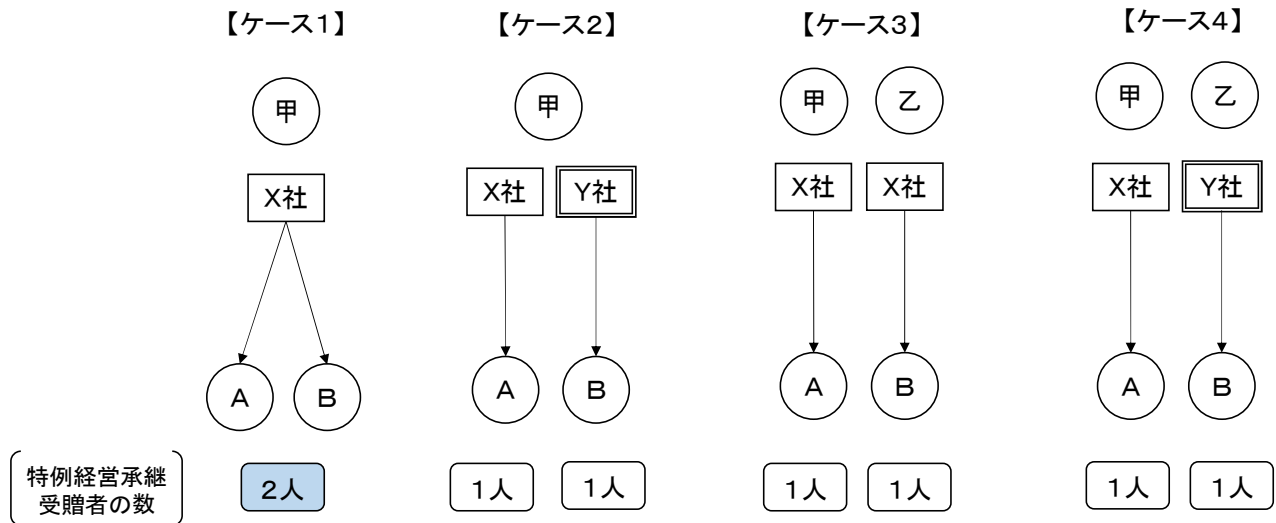
【ケース3】 乙・丙・丁に贈与する場合（特例経営承継受贈者：3人）

(例) 各人に10株ずつ贈与

	甲(贈与者)	乙	丙	丁
贈与前	50株	20株	15株	5株
贈与後	20株	30株	25株	15株

⇒ 贈与後における丁の株数(15株)が甲の株数(20株)を下回るため、適用要件を満たさない。

(参考2) 「特例経営承継受贈者」の数の判定



(注) 上記は、各贈与が同一年中に行われた場合を前提とする。

なお、【ケース1】において贈与が異なる年に行われた場合(例: ×1年にA、×2年にBへ贈与)には、Aへの贈与のみが特例措置の対象となるが(70の7の5-2参照)、この場合の特例経営承継受贈者の数は、「1人」となる。

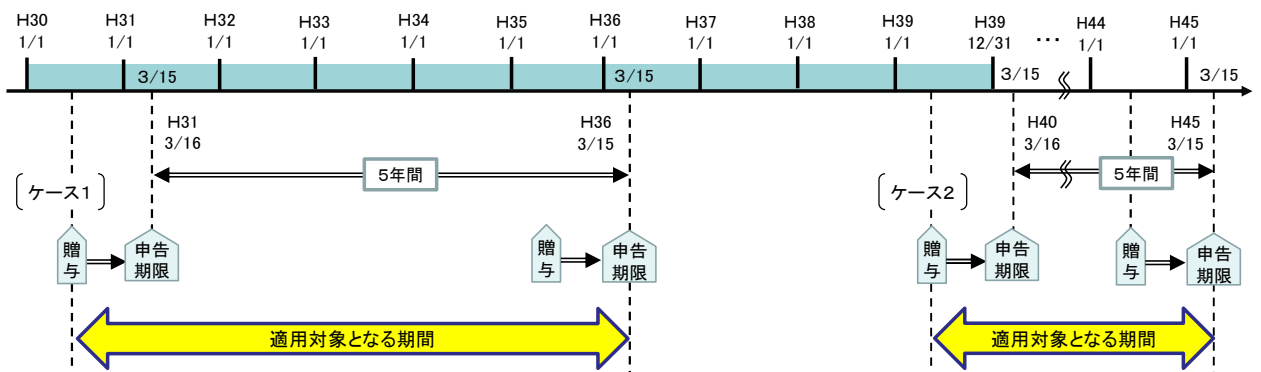
(参考3) 適用対象となる贈与の期間について

【ケース1】最初の贈与が平成30年中の場合

- 追加の贈与に係る特例経営贈与承継期間の末日は、最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限(平成31年3月15日)の翌日から5年を経過する日(平成36年3月15日)
 ⇒ 最初の贈与の日から平成36年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与が適用対象

【ケース2】最初の贈与が平成39年中の場合

- 追加の贈与に係る特例経営贈与承継期間の末日は、最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限(平成40年3月15日)の翌日から5年を経過する日(平成45年3月15日)
 ⇒ 最初の贈与の日から平成45年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与が適用対象



(参考4) 「最初の贈与」の判定

(例) 甲が、Aに、X社株式につき特例措置(措法70の7の5)の適用に係る贈与(第1贈与)をした場合において、その後、以下の贈与(第2贈与)が行われたときにおける、第2贈与に係る「最初の贈与」は以下のとおり。

【ケース1】乙が、Aに、X社株式を贈与する場合

甲からAへの贈与(第1贈与)が、「最初の贈与」に該当。

※ 乙からの贈与は「最初の贈与」に該当しないが、特例経営承継期間の末日までに贈与税の申告期限が到来するものであれば、特例措置の対象となる。

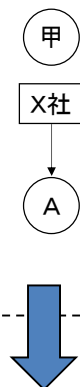
【ケース2】甲が、Aに、Y社株式を贈与する場合

Aは、同じ贈与者(甲)から、既にX社株式の贈与を受けているが、会社が異なることから、甲からAへの贈与(第2贈与)が、AがY社株式につき受ける「最初の贈与」に該当。

【ケース3】甲が、Bに、X社株式を贈与する場合

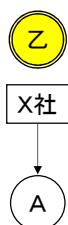
同じ会社(X社)の株式につき、既に贈与を受けている者(A)があるが、受贈者が異なることから、甲からBへの贈与(第2贈与)が、BがX社株式につき受ける「最初の贈与」に該当。

《第1贈与》 甲がAに、X社株式を贈与



《第2贈与》 以下のとおり、贈与

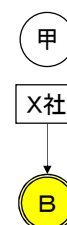
【ケース1】乙がAに、X社株式を贈与
(贈与者が異なる場合)



【ケース2】甲がAに、Y社株式を贈与
(会社が異なる場合)



【ケース3】甲がBに、X社株式を贈与
(受贈者が異なる場合)



(担保の提供等に関する取扱いの準用)

70の7の5—4 70の7—7((担保の提供等))～9((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第1項の規定により担保の提供を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けようとする者は、その適用に係る贈与税の申告書の提出期限までに同条第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供する必要がある。

本通達は、この担保の提供を行う場合には、70の7—7((担保の提供等))～9((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(常時使用従業員の意義)

70の7の5—5 措置法第70条の7の5第2項第1号イに規定する常時使用従業員の意義については、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第1号においては、特例認定贈与承継会社の要件として、当該会社の常時使用従業員数が1人以上であること(同号イ)、また、当該会社の同号ハに規定する特別関係会社が会社法第2条第2号に規定する外国会社に該当する場合(当該会社又は当該会社との間に措置法第70条の7の5第2項第2号ホに規定する支配関係がある法人が当該特別関係会社の株式等を有する場合に限る。)にあっては、当該会社の常時使用従業員の数に5人以上であること(同号ホ)が規定されている。

本通達は、この常時使用従業員の意義について、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用することとしている。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70 の 7 の 5—6 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号口の要件を判定する場合において、同項第 3 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該特例対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第 4 号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該特例対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法令第 40 条の 8 の 5 第 5 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 6 項第 1 号及び第 2 号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該いずれかの日における当該会社の総資産の貸借対照表に計上されている帳簿価額の総額

B = 当該いずれかの日における当該会社の特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第 23 条の 12 の 2 第 7 項において準用する措置法規則第 23 条の 9 第 14 項に規定するものをいう。以下 70 の 7 の 5—6 において同じ。）の貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額

C = 当該いずれかの日以前 5 年以内において特例経営承継受贈者及び当該特例経営承継受贈者と特別の関係がある者（措置法令第 40 条の 8 の 5 第 14 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 11 項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次の a 及び b に掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の特例対象贈与の時（特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該特例対象贈与の時前に措置法第 70 条の 7 の 6 第 1 項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時。以下 70 の 7 の 5—6 において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の特例対象贈与の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 3 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第 40 条の 8 第 21 項第 2 号に規定する法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の特例対象贈与の時前又は当該特例対象贈与の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該特例対象贈与の日の属する事業年度の開始の日から当該特例対象贈与の日の前日までの日数と当該特例対象贈与の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に 1 円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

$$(2) \frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

A = 当該いずれかの事業年度における総収入金額

B = 当該いずれかの事業年度における特定資産の運用収入の合計額

(新設)

(説明)

措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号口においては、特例認定贈与承継会社の要件として、当該会社が、資産保有型会社又は資産運用型会社のうち、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 5 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 6 項で定めるものに該当しないことと規定されている。

資産保有型会社とは、措置法第70条の7の5第2項第3号において措置法第70条の7第2項第8号に定める会社をいい、資産運用型会社とは、措置法第70条の7の5第2項第4号において措置法第70条の7第2項第9号に定める会社をいうこととされている。

本通達は、これらの要件を計算式により留意的に明らかにしたものである。

なお、本通達の「b」の(注)は、70の7—11における取扱いと同様である。

また、措置法第70条の7の5第2項第1号ロにおいては、資産保有型会社又は資産運用型会社に該当するもののうち措置法令第40条の8の5第5項において準用する措置法令第40条の8第6項第1号及び第2号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第70条の7の5第1項の適用対象とならないことから、本通達は、このことも留意的に明らかにした。

(特例認定贈与承継会社から支給された給与等の意義)

70の7の5—7 措置法令第40条の8の5第12項第2号に規定する「給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益)」の意義については、70の7—11の2((認定贈与承継会社から支給された給与等の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

特例認定贈与承継会社が資産保有型会社に該当するかどうかの判定に当たっては、70の7の5—6によるところ、本通達は、この場合に用いる特例認定贈与承継会社から支給された「給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益)」の意義については、70の7—11の2((認定贈与承継会社から支給された給与等の意義))を準用することとしている。

(特定特別関係会社の意義等)

70の7の5—8 会社が特例認定贈与承継会社に該当するかを判定する場合の措置法第70条の7の5第2項第1号ハに規定する特定特別関係会社の意義等については、70の7—11の3((特定特別関係会社の意義等))を準用する。

(新設)

(説明)

その会社の措置法第70条の7の5第2項第1号ハに規定する特定特別関係会社の株式等が非上場株式等に該当しない場合(措法70の7の5②一ハ)、当該特定特別関係会社が措置法第70条の7第2項第1号ニに規定する風俗営業会社に該当する場合(措法70の7の5②一ニ)又は当該特定特別関係会社が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((定義))に規定する中小企業者に該当しない場合(措法70の7の5②一ヘ、措令40の8の5⑨、40の8⑩三)、当該会社は特例認定贈与承継会社に該当しないこととされている。

本通達は、この特定特別関係会社の意義等について、70の7—11の3((特定特別関係会社の意義等))を準用することとしている。

《参考条文等》

○中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律(抄)

(定義)

第二条 この法律において「中小企業者」とは、次の各号のいずれかに該当する者をいう。

- 一 資本金の額又は出資の総額が三億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が三百人以下の会社及び個人であって、製造業、建設業、運輸業その他の業種(次号から第四号までに掲げる業種及び第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 二 資本金の額又は出資の総額が一億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であって、卸売業(第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 三 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であって、サービス業(第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 四 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が五十人以下の会社及び個人であって、小売業(次号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 五 資本金の額又は出資の総額がその業種ごとに政令で定める金額以下の会社並びに常時使用する従業員の数がその業種ごとに政令で定める数以下の会社及び個人であって、その政令で定める業種に属する事業を主たる事業として営むもの

○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令

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第二条第五号に規定する政令で定める業種並びにその業種ごとの資本金の額又は出資の総額及び従業員の数は、次の表のとおりとする。

	業種	資本金の額又は出資の総額	従業員の数
一	ゴム製品製造業(自動車又は航空機用タイヤ及びチューブ製造業並びに工業用ベルト製造業を除く。)	三億円	九百人
二	ソフトウェア業又は情報処理サービス業	三億円	三百人
三	旅館業	五千万円	二百人

(会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定)

70の7の5—9 措置法第70条の7の5第2項第1号へに規定する要件のうち、措置法令第40条の8の5第9項において準用する措置法令第40条の8第10項第2号の要件を判定する場合には、同号の会社が発行する会社法第108条第1項第8号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、次に掲げる者以外の者が有しているかどうかにより行うことに留意する。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受けている者
- (2) 措置法令第40条の8の5第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)
- (3) 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)

(新設)

(説明)

会社が特例認定贈与承継会社に該当するかどうかの判定に当たり、措置法第70条の7の5第2項第1号へに規定する政令で定める要件については、措置法令第40条の8の5第9項において措置法令第40条の8第10項を準用しているが、この際、同項第2号については、「経営承継受贈者」を「第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」と読み替えている。

したがって、措置法令第40条の8第10項第2号の要件については、同号の会社が発行する会社法第108条第1項第8号((異なる種類の株式))に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者以外の者が有していないことが要件となる。

なお、この「措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」とは次に掲げる者をいう。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受けている者
- (2) 措置法令第40条の8の5第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)
- (3) 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 一般措置においては、経営承継受贈者以外の者が当該種類の株式を有していないことが要件とされている(措法70の7②一へ、措令40の8⑩二)。

《参考条文等》

○会社法(抄)

(異なる種類の株式)

第百八条 株式会社は、次に掲げる事項について異なる定めをした内容の異なる二以上の種類の株式を発行することができる。ただし、指名委員会等設置会社及び公開会社は、第九号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を発行することができない。

一～七 省略

八 株主総会(取締役会設置会社にあつては株主総会又は取締役会、清算人会設置会社(第四百七十八条第八項に規定する清算人会設置会社をいう。以下この条において同じ。)にあつては株主総会又は清算人会)において決議すべき事項のうち、当該決議のほか、当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会の決議があることを必要とするもの

九 省略

2・3 省略

(特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義)

70の7の5—10 措置法第70条の7の5第2項第6号ハ及びニの要件を判定する場合の同号ハ及びニの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

(注) 1 同号ニ(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、同一の特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を同条第1項の規定の適用に係る贈与により取得した個人の数によることに留意する。

2 同号ハ及びニの要件の判定は、同号の贈与直後の株主等の構成により行うのであるが、同号ニ(2)に掲げる場合に該当する場合において、同号の贈与が異なる時期に行われたときには、同号ニ(2)に定める要件のうち「当該個人とハに規定する政令で定める特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと」の判定における特例贈与者の有する議決権の数については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後に有する議決権の数によることに留意する。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者の要件の一つとして、措置法第70条の7の5第2項第6号ハにおいては、特例対象贈与の時において、その個人及びその個人と特別の関係がある者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数の合計が、当該特例認定贈与承継会社に係る同号ハに規定する総株主等議決権数(以下「総株主等議決権数」という。)の100分の50を超える数であることが規定されている(同族過半要件)。

また、同号ニにおいては、次の場合に応じそれぞれに定める要件が規定されている。

(1) 当該個人が1人の場合

当該贈与の時において、当該個人が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者(当該個人以外の措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける者を除く。(2)において同じ。)が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと(同族筆頭要件)。

(2) 当該個人が2人又は3人の場合

当該贈与の時において、当該個人が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該特例認定贈与承継会社の総株主等議決権数の100分の10以上であること(10%要件)及び当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと(同族筆頭要件)。

なお、この(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、70の7の5—3と同様、同一の特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を同条第1項の規定の適用に係る贈与により取得した個人の数によることとなる。

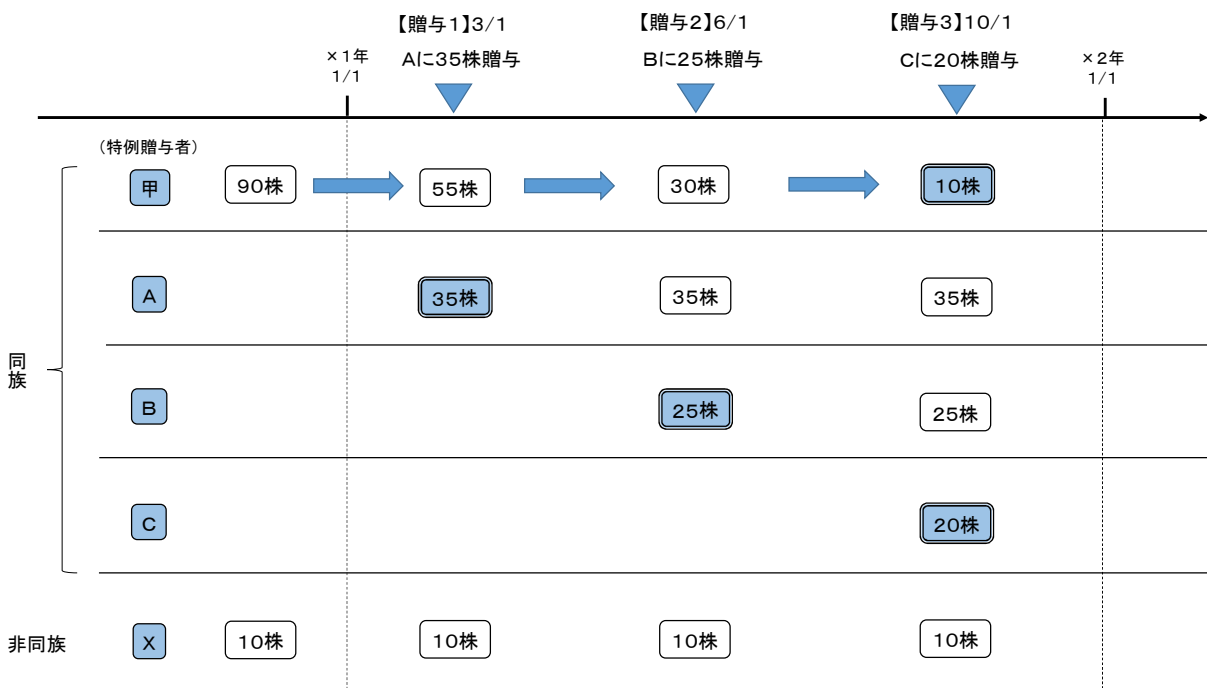
また、措置法第70条の7の5第2項第6号ハ及びニの要件の判定は、特例対象贈与直後の株主等の構成により行うのであるが、上記(2)に掲げる場合に該当する場合において、同号の贈与が異なる時期に行われたときには、上記(2)の要件のうち「当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと」の判定における特例贈与者の有する議決権の数については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後に有する議決権の数によることとなる。

本通達は、上記の「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用すると共に、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 受贈者が複数ある場合において贈与が異なる時期に行われたときにおける措置法第70条の7の5第2項第6号ニ(2)の要件の判定について

【前提】

- ・ A社株式：発行済株式は100株であり、全て議決権に制限のない株式に該当（1株1議決権）。
- ・ 甲（特例贈与者）が、A・B・Cに、以下のとおり贈与。
 - ① ×1年3月1日：Aに35株贈与（甲の残株数は55株）
 - ② ×1年6月1日：Bに25株贈与（甲の残株数は30株）
 - ③ ×1年10月1日：Cに20株贈与（甲の残株数は10株）
- ・ 上記以外に、非同族株主であるXが10株所有



【各受贈者の要件の判定】

(議決権数)

受贈者	同族過半要件	10%要件	同族筆頭要件
A	90 > 50 ^{※1}	35 ≥ 10 ^{※2}	35 ≥ 10(甲) ^{※3}
B	90 > 50 ^{※1}	25 ≥ 10 ^{※2}	25 ≥ 10(甲) ^{※3}
C	90 > 50 ^{※1}	20 ≥ 10 ^{※2}	20 ≥ 10(甲) ^{※3}

※1 $100 \times \frac{50}{100} = 50$

※2 $100 \times \frac{10}{100} = 10$

※3 甲の議決権数は、最後の特例対象贈与（Cへの贈与）後の議決権数による。

(役員である期間の意義)

70 の 7 の 5—11 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 6 号への要件を判定する場合には、70 の 7—13((役員である期間の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第6号へにおいては、特例経営承継受贈者の要件として、「当該個人が、当該贈与の日まで引き続き3年以上にわたり当該特例認定贈与承継会社の役員その他の地位として財務省令で定めるものを有していること」と規定されている。

本通達は、この要件を判定する場合には、70の7—13((役員である期間の意義))を準用することとしている。

(特例経営贈与承継期間の意義)

70の7の5—12 措置法第70条の7の5第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間とは、特例対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 特例経営承継受贈者の最初の特例対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 特例経営承継受贈者の最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

(2) 特例経営承継受贈者又は当該特例経営承継受贈者に係る特例贈与者の死亡の日の前日

(注) 上記(2)の「特例贈与者」は、特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該特例贈与者の措置法第70条の7第15項(第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の規定の適用に係るもの(以下この70の7の5—12において「免除対象贈与」という。)である場合における当該特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については、「前の贈与者」となることに留意する。

なお、「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした者をいうことに留意する。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、免除対象贈与である場合 特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 特例贈与者

(新設)

(説明)

70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の5—13 70の7—14((認定贈与承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額の計算の基となる対象受贈非上場株式等の価額))及び70の7—14の2((対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は認定贈与承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算))については、措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額は同号イ又はロに定める金額によるところ、その計算の基礎となる特例対象受贈非上場株式等の価額については、同号イに規定する特例認定贈与承継会社等が同号イに規定する外国会社その他一定の法人の株式等を有する場合には、当該特例認定贈与承継会社等が当該株式等を有していなかったものとして計算した価額によることとされている。

また、特例贈与者又は特例認定贈与承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算については、措置法令第40条の8の5第15項において措置法令第40条の8第12項から第15項までの規定を準用することとしている。

本通達は、この納税猶予分の贈与税額の計算に当たり、70の7—14((認定贈与承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額の計算の基となる対象受贈非上場株式等の価額))及び70の7—14の2((対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は認定贈与承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算))を準用することとしている。

(納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用)

70の7の5—14 70の7—16((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7—18((譲渡等をした日の意義))、70の7—19((解散等をした場合等の意義))及び70の7—21((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～29((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))については、措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定による特例経営承継受贈者に係る納税猶予の期限の確定について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項は、同条第1項の規定の適用を受けた者に係る納税猶予の期限の確定について、措置法第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定を準用している。

本通達は、この納税猶予の期限の確定について、70の7—16((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7—18((譲渡等をした日の意義))、70の7—19((解散等をした場合等の意義))及び70の7—21((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～29((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))を準用することとしている。

(贈与税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について)

70の7の5—15 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項の規定からは、雇用の確保に関する確定事由である同条第3項第2号の規定は除かれていることに留意する。

なお、雇用の確保ができなかった場合として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20条第1項((特例承継計画に係る報告)) (同条第4項又は第6項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の7の5—15において同じ。)又は同条第8項、第10項若しくは第12項において準用する同条第1項若しくは同条第9項、第11項若しくは第13項において準用する同条第2項(同条第5項又は第7項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)に規定する場合に該当するときは、同条第3項の報告書の写し及び当該報告書に係る同条第14項の都道府県知事の確認書の写しを措置法第70条の7の5第6項の規定により提出する届出書に添付することとされており、これらの書類の提出がない場合には同条第8項において準用する措置法第70条の7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に留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項においては、「第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定は、第1項の規定による納税の猶予に係る期限の確定について準用する」と規定されており、準用する規定から、雇用の確保に関する確定事由である措置法第70条の7第3項第2号の規定が除かれている。

ただし、措置法第70条の7の5等の特例措置は「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」に基づく都道府県知事の認定をその前提としているところ、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では、同法に基づく雇用確保要件を満たすことができなかった場合には、その理由等を記載した報告書を都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならないこととしている(同規則20)。

そして、当該報告書の写し及び当該報告書に係る都道府県知事の確認書の写しは、措置法第70条の7の5第6項の規定により提出する届出書に添付することとされており(措規23の12の2⑬六)、これらの書類の提出がない場合には、措置法第70条の7の5第8項において準用する措置法第70条の7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となる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○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(抄)

(特例承継計画に係る報告)

第二十条 第一種特例贈与認定中小企業者は、当該認定に係る有効期限の末日において、当該認定に係る有効期間内に存する当該第一種特例贈与認定中小企業者の第一種特例贈与報告基準日におけるそれぞれの常時使用する従業員の数の合計を当該有効期間内に存する当該第一種特例贈与報告基準日の数で除して計算した数が、当該認定に係る贈与の時における常時使用する従業員の数に百分の八十を乗じて計算した数(その数に一人未満の端数があるときは、その端数を切り捨てた数。ただし、当該贈与の時における常時使用する従業員の数が一人のときは、一人とする。)を下回る数となった場合には、その下回る数となった理由について都道府県知事の確認を受けなければならない。

2 省 略

3 前二項の確認を受けようとする第一種特例贈与認定中小企業者又は第一種特例相続認定中小企業者は、当該認定に係る有効期限の末日の翌日から四月を経過する日までに、様式第二十七による報告書(前二項の下回る数となった理由について認定経営革新等支援機関の所見の記載があり、当該理由が経営状況の悪化である場合又は当該認定経営革新等支援機関が正当なものと認められないと判断したものである場合には、当該認定経営革新等支援機関による経営力向上に係る指導及び助言を受けた旨が記載されているものに限る。)に、当該報告書の写し一通を添付して、都道府県知事に提出するものとする。

4~13 省 略

- 14 都道府県知事は、第一項又は第二項（第三項から第十三項までの規定により準用される場合を含む。）の報告を受けた場合において、第一項の確認をしたときは様式第二十八による確認書を交付し、当該確認をしない旨の決定をしたときは様式第二十九により申請者である第一種特例贈与認定中小企業者又は第一種特例相続認定中小企業者に対して通知しなければならない。
- 15 省 略

(筆頭要件の判定)

70の7の5—16 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第4号に規定する場合に該当することとなったかどうかの判定における同号の特例経営承継受贈者と特別の関係がある者のうち「いずれかの者」については、当該特例経営承継受贈者以外の当該特例経営承継受贈者に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等につき措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者、措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける同条第2項第7号に規定する特例経営承継相続人等（以下70の7の6—42までにおいて「特例経営承継相続人等」という。）及び措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける同条第2項第1号に規定する特例経営相続承継受贈者（以下70の7の8—11までにおいて「特例経営相続承継受贈者」という。）が除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第4号は、納税猶予の期限の確定事由の一つとして、特例経営承継受贈者と特別の関係がある者のうちいずれかの者が、当該特例経営承継受贈者が有する特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数を超える数の当該非上場株式等に係る議決権を有することとなった場合を規定している。

なお、この「いずれかの者」については、措置法第70条の7の5第3項において「いずれかの者（当該特例経営承継受贈者以外の特例経営承継受贈者、第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける同条第2項第7号に規定する特例経営承継相続人等及び第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける同条第2項第1号に規定する特例経営相続承継受贈者を除く。）」と読み替えられている。

したがって、措置法第70条の7第3項第4号の要件の判定に当たっては、特例経営承継受贈者と特別の関係のある者のうち、特例認定贈与承継会社に係る他の特例経営承継受贈者、特例経営承継相続人等及び特例経営相続承継受贈者以外の者の議決権の数と比較を行うこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定)

70の7の5—17 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号の特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の同条第3項第5号に規定する譲渡等(以下70の7の5—32までにおいて「譲渡等」という。)があったかどうかの判定は、措置法令第40条の8の5第37項において準用する措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定により行うことに留意する。

(注)1 特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項第3号の規定による贈与をしたかどうかの判定についても上記により行うことに留意する。

2 措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の5第37項において準用する措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定の適用はないことに留意する。なお、この場合の取扱いについては、70の7の5—32を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号においては、特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等(譲渡又は贈与をいう。以下同じ。)をした場合には、猶予中贈与税額の全部又は一部につき納税猶予期限が確定することとされている。

この譲渡等の時において、特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有していた場合等については、特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をしたのかどうか不明であることから、措置法令第40条の8の5第37項において準用する措置法令第40条の8第62項及び第63項において、次によることとされている。

まず、特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の非上場株式等で対象株式等(特例対象受贈非上場株式等、措置法第70条の7の6第1項に規定する特例対象非上場株式等及び措置法第70条の7の8第1項に規定する特例対象相続非上場株式等をいう。以下同じ。)以外のものを有する場合において、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の譲渡等をしたとき(措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項第3号の規定の適用に係る贈与(以下「免除対象贈与」という。)をしたときを除く。)は、当該対象株式等以外の非上場株式等から先に譲渡等をしたものとみなし、免除対象贈与をしたときは、当該対象株式等から先に贈与をしたものとみなすこととされている(措令40の8の5⑳において準用する措令40の8㉑)。

また、特例経営承継受贈者が、その有する対象株式等の譲渡等をした場合には当該対象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免除対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等である場合には、当該特例対象受贈非上場株式等のうち先に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた他の経営承継受贈者又は特例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(措令40の8の5㉒において準用する措令40の8㉓)。

なお、措置法令第40条の8の5第37項においては、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定を準用しないこととされているため、これらの取扱いはない(この場合の取扱いについては、70の7の5—32を参照)。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 特例経営承継受贈者が非上場株式等の譲渡等をした場合 (措70の7の5⑫、⑬の適用なし) の先後関係

【ケース1】 A社株式を、次のとおり100株所有

- ・ 特例対象受贈非上場株式等：50株 (×1年にXから贈与により取得)
- ・ 特例対象受贈非上場株式等：30株 (×3年にYから贈与により取得)
- ・ 対象株式等以外の株式：20株

① 60株を譲渡した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ譲渡

- ・ 対象株式等以外の株式：20株
- ・ Xから取得した特例対象受贈非上場株式等：30株
- ・ Yから取得した特例対象受贈非上場株式等：10株

② 60株を贈与 (免除対象贈与に該当) した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ贈与

- ・ Xから取得した特例対象受贈非上場株式等：50株
- ・ Yから取得した特例対象受贈非上場株式等：10株

【ケース2】 丙はB社株式を、次のとおり60株所有

- ・ 乙から取得した特例対象受贈非上場株式等：50株 (30株は免除対象贈与に係るもの)
- ・ 対象株式等以外の株式：10株

① 35株を譲渡した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ譲渡

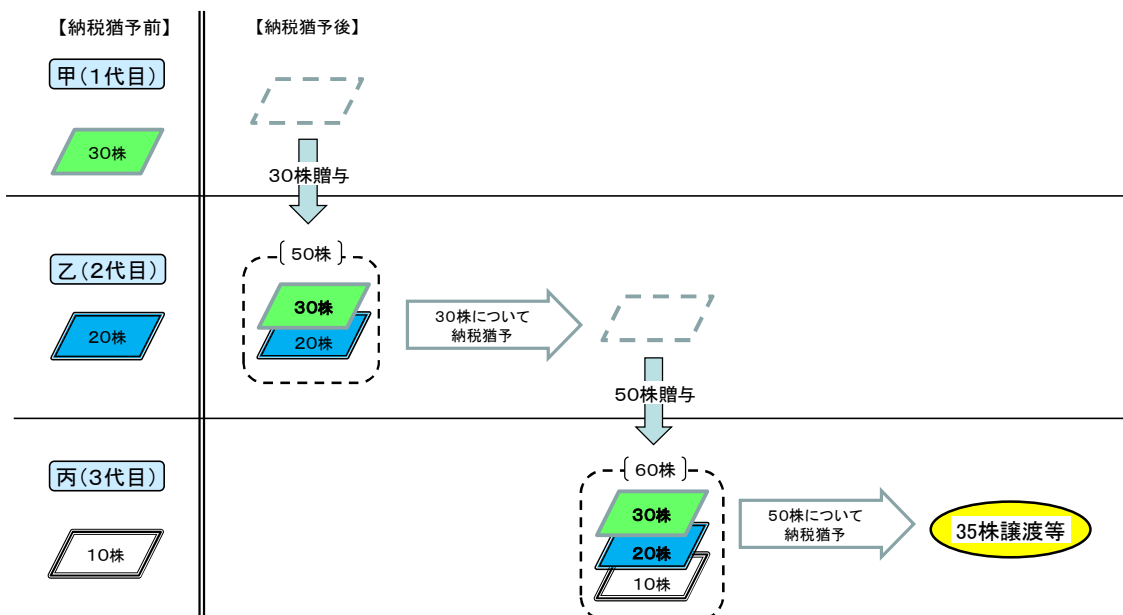
- ・ 対象株式等以外の株式：10株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、免除対象贈与に係るもの：25株

② 35株を贈与 (免除対象贈与に該当) した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ贈与

- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、免除対象贈与に係るもの：30株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、上記以外のもの：5株

《B社株式の保有株数の推移》



(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の5—18 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の5—6中「特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「贈与税の申告期限の翌日」と、「贈与税の申告期限」とあるのは「措置法第70条の7の5第2項第9号ロに規定する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」と、「第40条の8の5第5項において準用する措置法令第40条の8第6項」とあるのは「第40条の8の5第18項において準用する措置法令第40条の8第24項」となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第9号においては、特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が「資産保有型会社又は資産運用型会社のうち政令で定めるものに該当することとなった場合」には、その該当することとなった日から2月を経過する日(その該当することとなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日)に納税の猶予に係る期限が到来することとされている。

本通達は、確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義については、その判定時点が異なるのみで、70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))と同様であることから、これを準用することとしている。

(事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定)

70の7の5—19 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第17号に規定する要件のうち、措置法令第40条の8の5第18項において準用する措置法令第40条の8第25項第1号に規定する要件を判定する場合には、70の7の5—9 ((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第17号においては、特例経営承継受贈者による特例認定贈与承継会社の「円滑な事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合として政令で定める場合」を納税猶予の確定事由として規定している。この「政令で定める場合」として、措置法令第40条の8の5第18項は措置法令第40条の8第25項第1号の規定を準用しているが、この際、同号の「経営承継受贈者」を「第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」と読み替えている。

これは、特例認定贈与承継会社に係る要件に関する規定である措置法令第40条の8の5第9項において準用する措置法令第40条の8第10項第2号の規定と同様であることから、本通達は、同号の規定に係る取扱いを定めている70の7の5—9 ((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用することとしている。

(みなす充足に関する取扱いの準用)

70の7の5—20 70の7—30((みなす充足に該当しないこととなる事由))～33((特定事由))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供した特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第4項において準用する措置法第70条の7第6項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第4項は、同条第1項の規定の適用を受けようとする特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供した場合について措置法第70条の7第6項の規定を準用しており、この場合には、納税猶予分の贈与税額に相当する担保の提供があったものとみなされることとなる。

本通達は、この取扱いに関し定めた70の7—30((みなす充足に該当しないこととなる事由))～33((特定事由))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(継続届出書の提出期間)

70の7の5—21 70の7—35((継続届出書の提出期間))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第6項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者は、同項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限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経営贈与報告基準日が存する場合には、届出期限（第1種贈与基準日の翌日から5月を経過する日及び第2種贈与基準日の翌日から3月を経過する日をいう。）までに、引き続いて同項の規定の適用を受けたい旨及び同項の特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の経営に関する事項を記載した届出書（以下「継続届出書」という。）に一定の書類を添付して、納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている（措法70の7の5⑥、措令40の8の5⑳、措規23の12の2⑮～⑰）。

本通達は、この継続届出書を提出する場合には、70の7—35((継続届出書の提出期間))を準用することとしている。

- (注) 1 「猶予中贈与税額」とは、納税猶予分の贈与税額から、既に一部確定した税額を除いたものをいう（措法70の7の5②九ロ）。
- 2 「経営贈与報告基準日」とは、第1種贈与基準日又は第2種贈与基準日をいう（措法70の7の5②九）。
- 3 「第1種贈与基準日」とは、特例経営贈与承継期間のいずれかの日で、贈与税の申告書の提出期限（特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける前に特例認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受けている場合には、相続税の申告書の提出期限）の翌日から1年を経過するごとの日をいう（措法70の7の5②九イ）。
- 4 「第2種贈与基準日」とは、特例経営贈与承継期間の末日の翌日から納税猶予分の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期間のいずれかの日で、当該特例経営贈与承継期間の末日の翌日から3年を経過するごとの日をいう（措法70の7の5②九ロ）。

(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等)
70の7の5—22 70の7—36((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、
70の7—37((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7—44((2以上の
認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、措置法第70条の7の5第
9項において措置法第70条の7第12項の規定を準用する場合及び措置法第70条の7の5
第10項において措置法第70条の7第13項の規定を準用する場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第9項は措置法第70条の7第12項の規定を準用しているところ、同項第1号では、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者が同項に規定する担保について国税通則法第51条第1項の規定による増担保命令等に応じない場合には、税務署長は、納税の猶予に係る期限を繰り上げることができることとされている。

また、措置法第70条の7の5第10項は、措置法第70条の7第13項の規定を準用しているところ、同項第2号は、特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供する場合における国税通則法の規定の適用について規定している。

本通達は、この場合には、70の7—36((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、70の7—37((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(特例贈与者が死亡した場合の免除等に関する取扱いの準用)

70の7の5—23 70の7—37の2((贈与者が死亡した場合の免除税額等))～37の4((相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第11項は措置法第70条の7第15項の規定を準用しており、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者又は当該特例経営承継受贈者に係る特例贈与者が、次のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、一定の贈与税が免除されることとなる。

- (1) 当該特例贈与者の死亡の時以前に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合
- (2) 当該特例贈与者が死亡した場合
- (3) 免除対象贈与をした場合

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—37の2((贈与者が死亡した場合の免除税額等))～37の4((相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用))を準用することとしている。

(破産免除等に関する取扱いの準用)

70の7の5—24 70の7—38((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等)～43((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第16項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第11項は措置法第70条の7第16項の規定を準用しており、特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等の全部の譲渡等をした場合、特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社について破産手続開始の決定若しくは特別清算開始の命令があった場合、特例認定贈与承継会社が合併により消滅した場合又は株式交換若しくは株式移転(以下「株式交換等」という。)により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合には、一定の要件のもと、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除されることとなる。

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—38((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等)～43((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))を準用することとしている。

(参考) 特例措置に係る差額免除等について

措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第16項の規定による免除は、上記のとおり譲渡等や解散等があった場合が対象となる。措置法第70条の7の5等の特例措置では、譲渡等や解散等があった場合について、この免除のほか、特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に、一定の要件のもと、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額を税務署長の通知により免除する措置が次のとおり講じられている(措法70の7の5⑫～⑰)。

(1) 時価に相当する金額の2分の1までの部分に対応する猶予税額の免除

特例対象受贈非上場株式等の譲渡の対価の額、合併対価の額若しくは交換等対価の額(当該特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額)又は解散の時における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額とこれらの事由が生じた日以前5年以内において特例経営承継受贈者及びこれと特別の関係のある者が受けた配当等の額との合計額(以下「直前配当等の額」という。)との合計額を納付することとし、猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額を免除する(措法70の7の5⑫)。

(2) 実際の譲渡等の対価の額が時価に相当する金額の2分の1を下回った場合の納税猶予

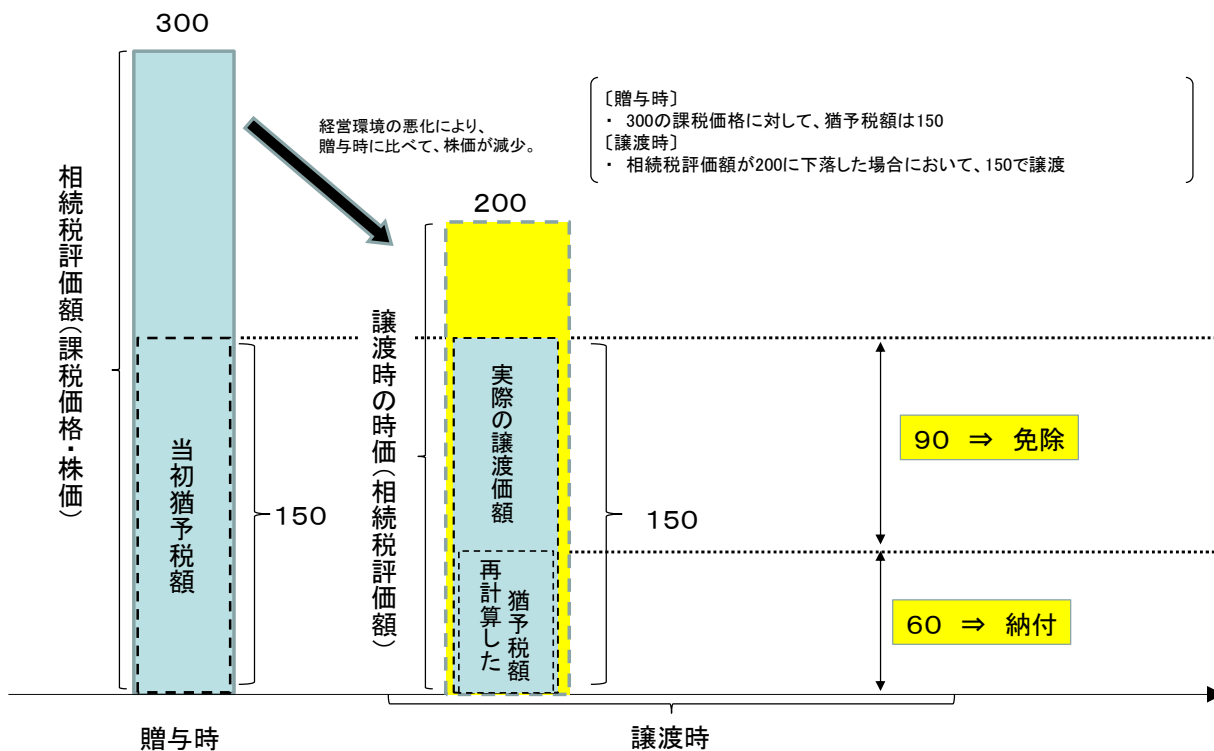
特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をした場合等(特例認定贈与承継会社が解散をした場合を除き、その対価の額が時価に相当する金額の2分の1に相当する金額を下回る場合に限る。)において、下記(3)の適用を受けようとするときは、担保の提供を条件に、上記(1)の再計算した猶予中贈与税額と直前配当等の額との合計額を猶予中贈与税額とすることができる(従前の猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額は免除される。)(措法70の7の5⑬)。

(3) (2)の場合の猶予税額の免除

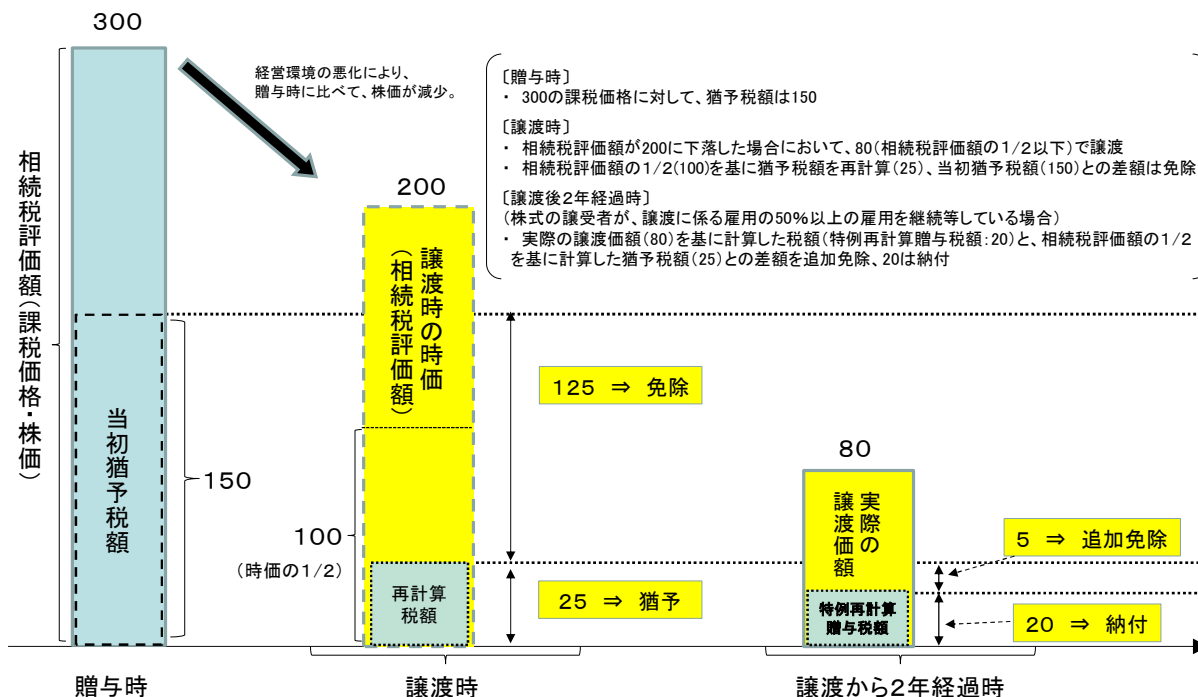
上記(2)の場合において、上記(2)の特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をした場合等の後2年を経過する日において、特例認定贈与承継会社等の事業が継続している場合として一定の要件に該当する場合には、特例対象受贈非上場株式等の譲渡の対価の額、合併対価の額又は交換等対価の額を特例対象受贈非上場株式等の贈与の時における価額とみなして再計算した金額と直前配当等の額との合計額を納付することとし、上記(2)による猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額については、免除する(措法70の7の5⑭)。

(注) 差額免除等に関する取扱いについては、70の7の5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期)～70の7の5—38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))の説明を参照。

(参考1) 時価に相当する金額の2分の1超の対価で譲渡した場合の猶予税額の免除 (上記(1))



(参考2) 時価に相当する金額の2分の1以下の対価で譲渡した場合の納税猶予と猶予税額の免除等 (上記(2)・(3))



出典：「平成30年度税制改正の解説」604、606頁(財務省HP)

(事業の継続が困難な事由の判定の時期)

70の7の5—25 特例経営承継受贈者又は特例認定贈与承継会社が措置法第70条の7の5第12項に規定する事業の継続が困難な事由が生じた場合に該当するかどうかの判定は、同項各号に掲げる事由が生じたごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者又は特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が次のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合(当該特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に限る。)において、同条第12項に規定する申請期限までに同項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除される(措法70の7の5⑫、⑰)。

- (1) 特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等をした場合(特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外の者に対して行う場合に限る。)において、次の金額の合計額が、当該譲渡等の直前における猶予中贈与税額に満たないとき
 - イ 譲渡等の対価の額(当該額が、当該譲渡等をした時における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額)を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額
 - ロ 直前配当等の額
- (2) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が合併により消滅した場合(吸収合併存続会社等が特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外のものである場合に限る。)において、次の金額の合計額が、当該合併がその効力を生ずる直前における猶予中贈与税額に満たないとき
 - イ 合併対価の額(当該額が、当該合併がその効力を生ずる直前における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額)を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額
 - ロ 直前配当等の額
- (3) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が株式交換又は株式移転により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合(当該他の会社が特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外のものである場合に限る。)において、次の金額の合計額が、当該株式交換等がその効力を生ずる直前における猶予中贈与税額に満たないとき
 - イ 交換等対価の額(当該額が、当該株式交換等がその効力を生ずる直前における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額)を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額
 - ロ 直前配当等の額
- (4) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が解散をした場合において、次の金額の合計額が、当該解散の直前における猶予中贈与税額に満たないとき
 - イ 解散の直前における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額
 - ロ 直前配当等の額

ところで、この免除の適用を受けるには「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合」に該当することが前提となるところ、この一定の事由については、措置法令第40条の8の5第22項及び措置法規則第23条の12の2第23項において規定されているが、これらの規定においては、措置法第70条の7の5第12項各号のいずれかに掲げる場合(上記(1)~(4)に掲げる場合)に「該当することとなった日」(措令40の8の5⑳一~四)又はこれらの場合に「該当することとなった時」(措令40の8の5⑳五、措規23の12の2㉓)を基準として「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」を規定している。

したがって、措置法第70条の7の5第12項各号の譲渡等(上記(1))、合併(上記(2))、株式交

換等（上記(3)）又は解散（上記(4)）の事由が生じたごとに、「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」に該当するかどうかの判定を行うこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」については、70の7の5—26の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の7の5—26 措置法第70条の7の5第12項に規定する特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由とは、次に掲げる事由をいうことに留意する。

(1) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度(当該直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日以後に措置法第70条の7の5第12項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、2事業年度。以下(2)において同じ。)のうち2以上の事業年度において、経常損益金額(会社計算規則(平成18年法務省令第13号)第91条第1項(経常損益金額))に規定する経常損益金額をいう。)が零未満であること。

(注) 上記の「直前事業年度」とは、特例経営承継受贈者又は特例認定贈与承継会社が措置法第70条の7の5第12項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう(以下70の7の5—26において同じ。))。

(2) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度のうち2以上の事業年度において、各事業年度の平均総収入金額が、当該各事業年度の前事業年度の平均総収入金額を下回ること。

(注) 上記の「平均総収入金額」とは、次の算式により計算した金額をいう(以下(3)において同じ。))。

特例認定贈与承継会社の各事業年度の総収入金額

特例認定贈与承継会社の各事業年度の月数

(注) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定贈与承継会社の総収入金額のうち、会社計算規則第88条第1項第4号((損益計算書等の区分))に掲げる営業外収益及び同項第6号に掲げる特別利益以外のものに限られることに留意する。

(3) 次に掲げる算式のいずれか(直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日以後に措置法第70条の7の5第12項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、イに掲げる算式)に該当すること。

イ 直前事業年度の終了の日における負債の帳簿価額 \geq 当該直前事業年度の平均総収入金額 \times 6

ロ 直前事業年度の前事業年度終了の日における負債の帳簿価額 \geq 当該前事業年度の平均総収入金額 \times 6

(注) 上記算式の「負債」は、利子(特例経営承継受贈者と措置法令第40条の8の5第14項において準用する措置法令第40条の8第11項に規定する特別の関係がある者に対して支払うものを除く。)の支払の基となるものに限られることに留意する。

(4) 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

イ 判定期間における業種平均株価 $<$ 前判定期間における業種平均株価

ロ 前判定期間における業種平均株価 $<$ 前々判定期間における業種平均株価

(注) 1 上記算式の「判定期間」とは、直前事業年度終了の日の1年前の日の属する月から同月以後1年を経過する月までの期間をいい、「前判定期間」とは、判定期間の開始前1年間をいい、「前々判定期間」とは、前判定期間の開始前1年間をいう。

2 上記算式の「業種平均株価」とは、措置法令第40条の8の5第22項第4号に規定する業種平均株価をいう(以下70の7の5—27において同じ。))。

(5) 特例経営承継受贈者(措置法第70条の7の5第12項各号(第4号を除く。))のいずれかに掲げる場合に該当することとなった時において特例認定贈与承継会社の会社法第329条第1項((選任))に規定する役員又は業務を執行する社員であった者に限る。)が心身の故障その他の事由により当該特例認定贈与承継会社の業務に従事することができなくなったこと。

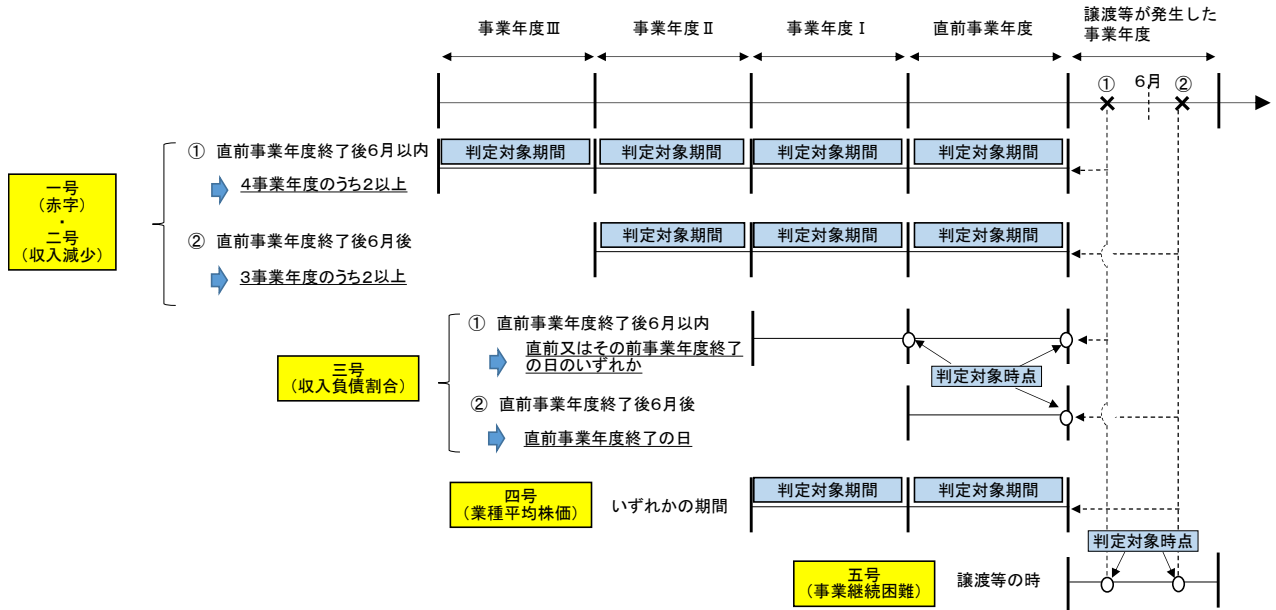
(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項の規定の適用に係る「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由」については、措置法令第40条の8の5第22項及び措置法規則第23条の12の2第23項において規定されている。

本通達は、これらの規定について、算式などにより留意的に明らかにした。

(参考) 特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由とその判定について



(注) 上記は、各事業年度が1年間の場合である。

(業種平均株価の算定)

70の7の5—27 業種平均株価に係る措置法令第40条の8の5第22項第4号の「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」の判定は、措置法第70条の7の5第12項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定贈与承継会社の行う事業に基づき、評価基本通達181((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行うことに留意する。

なお、業種平均株価に係る措置法規則第23条の12の2第22項に規定する各月における上場株式平均株価については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項に規定する特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由の一つとして、措置法令第40条の8の5第22項第4号では、次に掲げる事由のいずれかに該当することと規定している。

- (1) 判定期間(直前事業年度の終了の日の1年前の日の属する月から同月以後1年を経過する月までの期間をいう。(2)において同じ。)における業種平均株価が、前判定期間(判定期間の開始前1年間をいう。(2)において同じ。)における業種平均株価を下回ること。
- (2) 前判定期間における業種平均株価が、前々判定期間(前判定期間の開始前1年間をいう。)における業種平均株価を下回ること。

ところで、上記の「業種平均株価」とは、特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種に属する事業を営む上場会社(金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所に上場されている株式を発行している会社をいう。)の株式の価格の平均値として、措置法規則第23条の12の2第22項に規定する価格をいい(措令40の8の5②四)、具体的には、判定期間若しくは前判定期間又は前々判定期間に属する各月における上場株式平均株価(金融商品取引法第130条の規定により公表された当該上場会社の株式の毎日の最終の価格を利用して算出した価格の平均値をいう。以下同じ。)を合計した数を12で除して計算した価格による(措規23の12の2②)。

したがって、「業種平均株価」を算定するためには、「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」を判定したうえで、当該業種に属する事業を営む上場会社の株式の判定期間等における上場株式平均株価を計算する必要があるところ、本通達は、「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」を判定する場合には、措置法第70条の7の5第12項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定贈与承継会社の行う事業に基づき、昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」(以下「評価基本通達」という。)181((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行うことを留意的に明らかにしている。

すなわち、非上場株式などの取引相場のない株式について類似業種比準方式により相続時の価額などを評価する場合と同様の方法で「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」の判定を行うこととなる。

また、「各月における上場株式平均株価」については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない旨、留意的に明らかにしている。なお、「別に定める金額」とは、国税庁において毎年発遣している「平成〇年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について」(法令解釈通達)により定める各月の株価をいう。

《参考条文等》

○評価基本通達

(類似業種)

181 前項の類似業種は、大分類、中分類及び小分類に区分して別に定める業種(以下「業種目」という。)のうち、評価会社の事業が該当する業種目とし、その業種目が小分類に区分されているものにあつては小分類による業種目、小分類に区分されていない中分類のものにあつては中分類の業種目による。ただし、納税義務者の選択により、類似業種が小分類による業種目にあつてはその業種目の属する中分類の業種目、類似業種が中分類による業種目にあつてはその業種目の属する大分類の業種目を、それぞれ類似業種とすることができる。

(評価会社の事業が該当する業種目)

181-2 前項の評価会社の事業が該当する業種目は、178((取引相場のない株式の評価上の区分))の(4)の取引金額に基づいて判定した業種目とする。

なお、当該取引金額のうち2以上の業種目に係る取引金額が含まれている場合の当該評価会社の事業が該当する業種目は、取引金額全体のうちに占める業種目別の取引金額の割合(以下この項において「業種目別の割合」という。)が50%を超える業種目とし、その割合が50%を超える業種目がない場合は、次に掲げる場合に応じたそれぞれの業種目とする。

- (1) 評価会社の事業が一つの中分類の業種目中の2以上の類似する小分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合
 その中分類の中にある類似する小分類の「その他の〇〇業」
 なお、これを図により例示すれば、・・・
- (2) 評価会社の事業が一つの中分類の業種目中の2以上の類似しない小分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合((1)に該当する場合を除く。)
 その中分類の業種目
 なお、これを図により例示すれば、・・・
- (3) 評価会社の事業が一つの大分類の業種目中の2以上の類似する中分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合
 その大分類の中にある類似する中分類の「その他の〇〇業」
 なお、これを図により例示すれば、・・・
- (4) 評価会社の事業が一つの大分類の業種目中の2以上の類似しない中分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合((3)に該当する場合を除く。)
 その大分類の業種目
 なお、これを図により例示すれば、・・・
- (5) (1)から(4)のいずれにも該当しない場合
 大分類の業種目の中の「その他の産業」

(類似業種の株価)

182 180((類似業種比準価額))の類似業種の株価は、課税時期の属する月以前3か月間の各月の類似業種の株価のうち最も低いものとする。ただし、納税義務者の選択により、類似業種の前年平均株価又は課税時期の属する月以前2年間の平均株価によることができる。

この場合の各月の株価並びに前年平均株価及び課税時期の属する月以前2年間の平均株価は、業種目ごとにそれぞれの業種目に該当する上場会社(以下「標本会社」という。)の株式の毎日の最終価格の各月ごとの平均額(1株当たりの資本金の額等(資本金の額及び資本剰余金の額の合計額から自己株式の額を控除した金額をいう。以下同じ。))を50円として計算した金額)を基に計算した金額によることとし、その金額は別に定める。

(参考) 平成29年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について(抜粋)

業種目	大分類	中分類	小分類	番号	内 容	A (株価)																		
						B (配当金額)	C (利益金額)	D (簿価純資産額)	平成29年															
									1月分	2月分	3月分	4月分												
建設業	総合工事業			1		4.0	39	272	213	223	236													
				2		3.5	39	245	212	223	236													
				3	鉄骨鉄筋コンクリート造建築物、鉄筋コンクリート造建築物、併設コンクリート造建築物及び併設建築物等の完成を請け負うもの	3.8	46	223	257	260	280													
				4	総合工事業のうち、3に該当するもの以外のもの	3.5	38	256	208	218	229													
				5	下請として工事現場において建築物又は土木施設等の工事目的物の一部を構成するための建設工事を行うもの	5.6	45	286	201	204	212													
業種目	大分類	中分類	小分類	番号	内 容	A (株価) 【上段:各月の株価、下段:課税時期の属する月以前2年間の平均株価】																		
						平成29年																		
						1月分	2月分	3月分	4月分	5月分	6月分	7月分	8月分	9月分	10月分	11月分	12月分							
建設業	総合工事業			1		242	244	258	245	262	272	281	284	289	305	315	328							
				2		241	241	251	241	259	269	277	281	286	303	311	323							
				3	鉄骨鉄筋コンクリート造建築物、鉄筋コンクリート造建築物、併設コンクリート造建築物等の完成を請け負うもの	282	278	283	273	298	320	330	339	342	353	371	397							
				4	総合工事業のうち、3に該当するもの以外のもの	255	258	261	262	261	266	269	273	276	280	284	289							
				5	下請として工事現場において建築物又は土木施設等の工事目的物の一部を構成するための建設工事を行うもの	234	236	248	237	254	251	268	273	277	295	301	310							
6		211	212	214	215	216	218	221	223	225	229	232	236											

(特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義)

70の7の5—28 措置法第70条の7の5第12項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第13項各号の「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義については、70の7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用する。

(注) 同条第12項第4号イの金額は、評価基本通達189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに従って算定することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第13項各号の「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」については、措置法規則第23条の12の2第26項において措置法規則第23条の9第33項の規定を準用している。

本通達は、「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義について、同項の取扱いを定めた70の7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用することとしている。

なお、措置法第70条の7の5第12項第4号イは「解散の直前における当該特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額」と規定しているところ、同号は、特例認定贈与承継会社が「解散をした場合」を前提とした規定である。そして、解散をした会社については「清算」をすることとされていることから(会社法475)、本通達の(注)は、同号イの金額については、評価基本通達189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに従って算定することを、留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○評価基本通達

(清算中の会社の株式の評価)

189—6 189((特定の評価会社の株式))の(6)の「清算中の会社の株式」の価額は、清算の結果分配を受ける見込みの金額(2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、そのそれぞれの金額)の課税時期から分配を受けると見込まれる日までの期間(その期間が1年未満であるとき又はその期間に1年未満の端数があるときは、これを1年とする。)に应ずる基準年利率による複利現価の額(2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、その合計額)によって評価する。

(措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の7の5—29 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合には、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する贈与税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の5第12項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の5第12項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の株式交換等がその効力を生じた日
(4) 措置法第70条の7の5第12項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

(注) (2)又は(3)に掲げる場合において、(2)の合併により交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額又は(3)の株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合には、一定の贈与税が税務署長の通知により免除されることとなるが、同項では、この場合に納税の猶予の期限が確定する贈与税について、同条第3項において準用する措置法第70条の7第5項の読替え規定が設けられており、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する贈与税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日)に納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の5第12項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の5第12項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金	同号の株式交換等がその効力を生じた日

	額の合計額	
(4) 措置法第70条の7の5第12項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

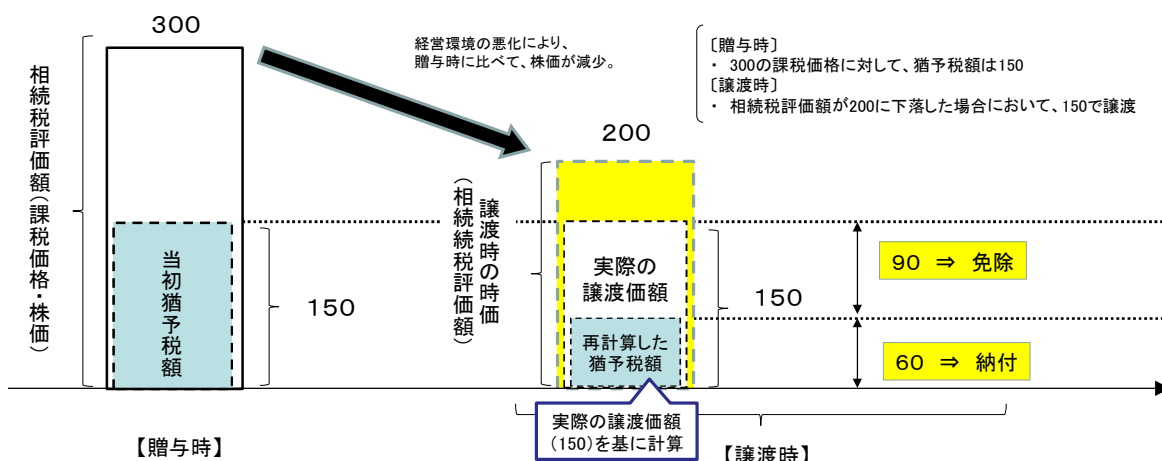
なお、上記表の中欄の(1)から(3)の同号イの金額を計算する場合には、それぞれ措置法第70条の7の5第12項第1号イの譲渡等の対価の額、同項第2号イの合併対価の額又は同項第3号イの交換等対価の額を基に計算することとされているが、これらの対価の額がその時における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額により計算することとされている（（参考）1及び2を参照）。

また、上記表の(2)の場合に納税の猶予の期限が到来する贈与税については、措置法第70条の7の5第12項第2号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限られており、当該合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額については、納税の猶予が継続されることとなる。

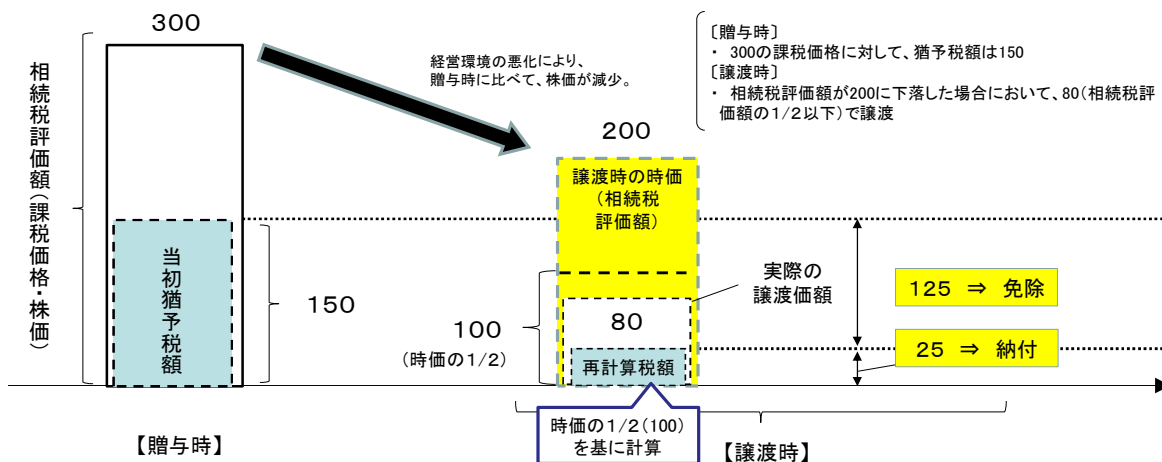
同様に、上記表の(3)の場合に納税の猶予の期限が到来する贈与税については、措置法第70条の7の5第12項第3号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限られており、当該株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予が継続されることとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考1) 2分の1超の対価で譲渡した場合



(参考2) 2分の1以下の対価で譲渡した場合



(措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続)
 70の7の5—30 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合には、猶予中贈与税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。
 (注) 同項の規定により猶予中贈与税額とされた金額の取扱いについては、70の7の5—33を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項の規定により免除される金額は、同項第1号の譲渡等をした場合、同項第2号の合併をした場合又は同項第3号の株式交換等をした場合には、同項第1号イの譲渡等の対価の額、同項第2号イの合併対価の額又は同項第3号イの交換等対価の額を基に計算することとされているが、これらの対価の額がその時における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額を基に計算することとされている。

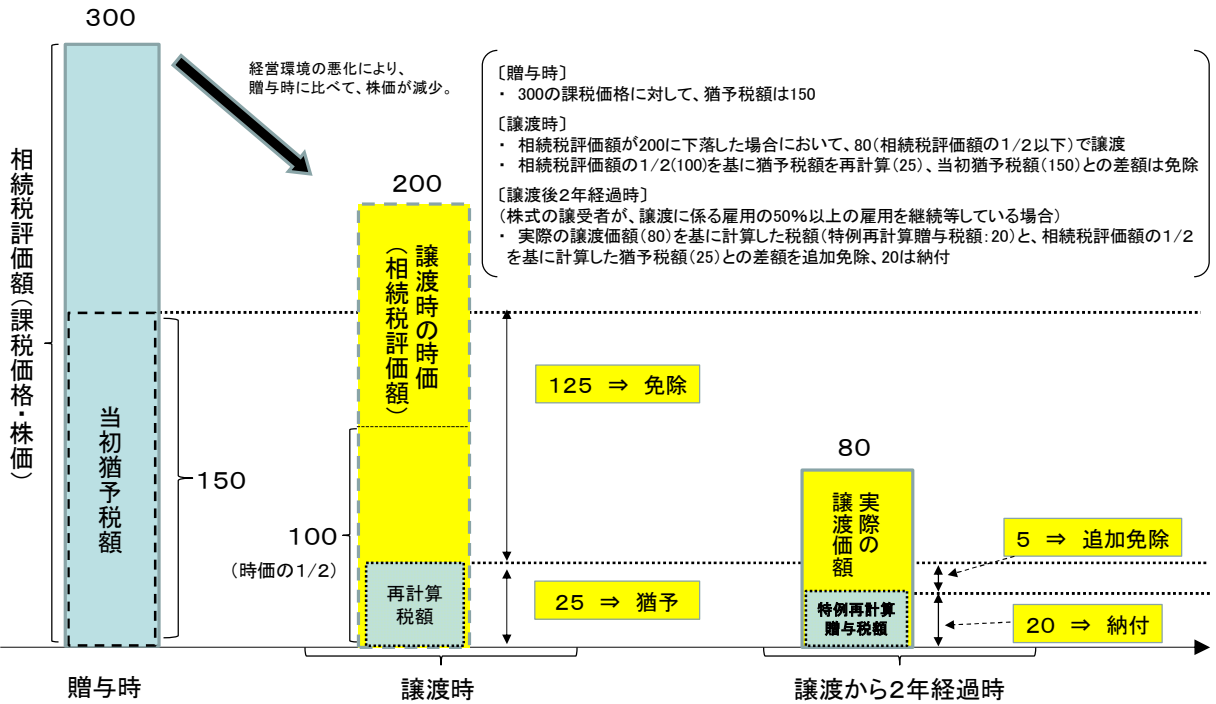
したがって、時価に相当する金額の2分の1を下回る金額で譲渡等した場合には、免除される贈与税は当該2分の1に相当する金額を基に計算した金額が限度となり、実際の譲渡等の対価との差額に対応する贈与税については、納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

ただし、この場合において、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第14項の規定の適用を受けようとするときは、同条第12項の規定にかかわらず、同項に規定する申請期限までに同項各号イ及びロに掲げる金額の合計額に相当する担保を提供した場合で、かつ、当該申請期限までに同条第13項の申請書を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、再計算対象猶予税額から当該合計額を控除した残額を免除し、当該合計額（同条第12項第1号に掲げる場合に該当する場合には、当該合計額に猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額を加算した金額）を猶予中贈与税額とすることができることとされている。つまり、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合には、猶予中贈与税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額の取扱いについては、70の7の5—33に定めが設けられている。

(参考) 時価に相当する金額の2分の1以下の対価で譲渡した場合の納税猶予の継続と免除



(差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の7の5—31 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定に基づき贈与税の免除を受けようとする場合には、同条第12項に規定する申請期限（以下70の7の5—31において「申請期限」という。）までに同条第12項又は第13項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、これらの規定の適用はないことに留意する。

これらの申請書を申請期限までに提出しない場合には、同条第12項各号に掲げる場合の区分に応じ同条第3項において準用する措置法第70条の7第5項の表の各号の中欄に掲げる金額に相当する贈与税については当該各号の下欄に掲げる日から2月を経過する日（当該各号の下欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 申請期限までに措置法第70条の7の5第12項又は第13項に規定する申請書の提出がなかった場合のうじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者又は特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が同条第12項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合（当該特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に限る。）には、同項の規定により納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除され、または、同条第13項の規定により税務署長の通知により一定の贈与税が免除されるとともに、残額については納税の猶予が継続される。

これらの贈与税の免除等を受ける場合には、特例経営承継受贈者は、措置法第70条の7の5第12項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日から2月を経過する日（その該当することとなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下「申請期限」という。）までに、措置法第70条の7の5第12項又は第13項に規定する申請書を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いる（措法70の7の5⑫、⑬）。

したがって、当該申請書が当該申請期限までに提出されない場合には、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受けることはできないこととなる。本通達はこのことを留意的に明らかにしたものである。

なお、当該申請書の提出に関し、その提出がなかった場合のうじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにしている。

(注) 措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合には、上記とともに、申請期限までに同条第12項各号イ及びロに掲げる金額の合計額に相当する担保を提供することが必要とされている（措法70の7の5⑬）。

(特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択)

70の7の5—32 措置法第70条の7の5第12項第1号又は第13項の規定の適用に係る同号の譲渡等が特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等である場合又はこれらの規定の適用に係る譲渡等の直前において特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有する場合には、措置法規則第23条の12の2第24項第4号の規定に基づき措置法第70条の7の5第12項第1号又は第13項の規定の適用に係る申請書において選択をした特例対象受贈非上場株式等につき、これらの規定が適用されることに留意する。

(注) 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の5第37項において準用する措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定の適用はないこととされている。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有していた場合などにおいて、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を譲渡等したときに、いずれの非上場株式等を譲渡等したかについては、措置法令第40条の8の5第37項は措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定を準用しており、これにより、その判定を行うこととなる(70の7の5—17を参照)。

ただし、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の5第62項及び第63項の規定は準用されないこととされているため(措令40の8の5⑳)、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合に譲渡等をした非上場株式等の判定をどのように行うのか疑義が生じる。

この点、これらの規定の適用に係る申請書の記載事項を規定している措置法規則第23条の12の2第24項第4号においては、措置法第70条の7の5第12項第1号又は第13項の規定の適用に係る譲渡等が特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等である場合又はこれらの規定の適用に係る譲渡等の直前において特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有する場合には、当該特例経営承継受贈者は、当該申請書にこれらの規定の適用を受けるものとして選択をしたものに係る特例対象受贈非上場株式等の内訳を記載することとしている。

つまり、特例経営承継受贈者が、これらの規定の適用を受けるものとして選択をした特例対象受贈非上場株式等が、譲渡等を行った株式等に該当することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等)

70の7の5—33 措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額については、同条第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める金額に相当する贈与税について、当該2年を経過する日から2月を経過する日（当該2年を経過する日から当該2月を経過する日までの間に特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(1) 同条第14項第1号に規定する会社が事業を継続している場合に該当する場合 同条第15項に規定する特例再計算贈与税額（同条第13項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第32項の規定により計算した金額に限る。）

(2) 当該会社が事業を継続している場合に該当しない場合 措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額（同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第33項の規定により計算した金額に限る。）

(注) 「措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額」とは、措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）イ及びロに掲げる金額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第14項は、特例経営承継受贈者が同条第13項の規定の適用を受けた場合において、同条第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に相当する贈与税の納税の猶予に係る期限及び免除については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるところによる旨、規定している。

(1) 次に掲げる会社が当該2年を経過する日においてその事業を継続している場合として措置法令第40条の8の5第31項で定める場合

特例再計算贈与税額に相当する贈与税については、当該2年を経過する日から2月を経過する日（当該2年を経過する日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。(2)において「再申請期限」という。）をもって納税の猶予に係る期限とし、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額から特例再計算贈与税額を控除した残額に相当する贈与税については、免除する。

イ 同項第1号の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等に係る会社

ロ 同項第2号の合併に係る吸収合併存続会社等

ハ 同項第3号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(2) (1)イからハまでに掲げる会社が当該2年を経過する日において(1)に規定する事業を継続している場合に該当しない場合

措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額（同項第2号又は第3号に掲げる場合に該当する場合には、同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第33項の規定により計算した金額に限る。）に相当する贈与税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限とする。

本通達は、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に係る納税の猶予の期限について、これらによることを留意的に明らかにした。

ところで、上記(2)のとおり、措置法第70条の7の5第14項第2号は、同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額について納税猶予に係る期限が到来することとしているところ、同条第13項は、同条第12項各号イ及びロに掲げる金額の「合計額（前項第1号に掲げる場合に該当する場合には、当該合計額に猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額を加算した金額）を猶予中贈与税額とする」と規定している。この「再計算対象猶予中贈与税額」とは、譲渡等の場合（措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合）には、猶予中贈与税額のうち譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等に対応する部分の額をいうことから（措法70の7の5⑬）、「猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額」とは、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する部分の贈与税の額が該当する。

したがって、特例対象受贈非上場株式等の一部を譲渡等した場合には、措置法第70条の7の5第12項第1号イ及びロに掲げる金額の合計額に、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税の額を加算した金額が猶予中贈与税額となるが、この場合に、同条第14項第2号の規定により、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税についても納税の猶予に係る期限が到来するのではないかとの疑問も生じる。

しかしながら、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税の額については、譲渡等をしていない以上、同条第13項の規定によることなく、猶予中贈与税額に該当するものである。すなわち、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税は、同条第14項の「措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額」には含まれず、措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）イ及びロに掲げる金額の合計額が「猶予中贈与税額とされた金額」に該当することとなる。なお、これは、上記(1)の場合に免除される贈与税の計算についても同様である。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(事業の継続に係る雇用要件の判定)

70の7の5—34 措置法令第40条の8の5第31項第2号の要件の判定は、措置法第70条の7の5第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった時の直前に特例認定贈与承継会社の常時使用従業員であった者のうち、その該当することとなった時から同条第14項の2年を経過する日まで引き続き次に掲げる会社の常時使用従業員である者の数が、その該当することとなった時の直前における当該特例認定贈与承継会社の常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数以上であるかどうかにより行うことに留意する。

(1) 同条第13項第1号に掲げる場合における同号の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式会社等に係る会社

(2) 同項第2号に掲げる場合における同号の合併に係る吸収合併存続会社等

(3) 同項第3号に掲げる場合における同号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(注) 上記の「常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数」は、その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数となり、当該該当することとなった時の直前における常時使用従業員の数に1人のときは1人となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第14項第1号に規定する事業を継続している場合として政令で定める場合について、措置法令第40条の8の5第31項は、同号イからハまでに掲げる会社が、措置法第70条の7の5第14項の2年を経過する日において次に掲げる要件の全てを満たす場合、と規定している。

- (1) 商品の販売その他の業務で措置法規則第23条の12の2第27項に規定するものを行っていること。
- (2) 措置法第70条の7の5第12項各号(第4号を除く。)に掲げる場合に該当することとなった時の直前における特例認定贈与承継会社の常時使用従業員のうちその総数の2分の1に相当する数以上の者が、当該該当することとなった時から同条第14項の2年を経過する日まで引き続き同項第1号イからハまでに掲げる会社の常時使用従業員であること。
- (3) (2)の常時使用従業員が勤務している事務所、店舗、工場その他これらに類するものを所有し、又は賃借していること。

ところで、これらの要件のうち(2)の要件の判定については、その該当することとなった時の直前に特例認定贈与承継会社の「常時使用従業員であった者」のうち、その該当することとなった時から措置法第70条の7の5第14項の2年を経過する日まで「引き続き常時使用従業員である者」の数が、その該当することとなった時の直前における当該特例認定贈与承継会社の常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数以上であるかどうかにより行うこととなる。

これは、一定の数として常時使用従業員の雇用を確保することが要件とされている措置法第70条の7第3項第2号の雇用確保要件とは異なるものであり、本通達は、このことを留意的に明らかにした。

また、措置法令第40条の8の5第31項第2号では、常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数とし、当該該当することとなった時の直前における常時使用従業員の数に1人のときは1人とすることとされていることから、本通達の(注)において、このことを留意的に明らかにした。

(特例再計算贈与税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等)
70の7の5—35 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第14項第1号の規定の適用を受けようとする場合には、同号に規定する再申請期限(以下70の7の5—35において「再申請期限」という。)までに同条第16項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、同号の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を再申請期限までに提出しない場合には、同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に相当する贈与税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 再申請期限までに措置法第70条の7の5第16項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合において、同条第14項第1号イからハまでに掲げる会社が同条第12項各号(第4号を除く。)のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日においてその事業を継続している場合として措置法令第40条の8の5第31項に規定する場合に該当するときは、措置法第70条の7の5第14項第1号の規定により、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除される。

この贈与税の免除を受ける場合には、特例経営承継受贈者は、当該2年を経過する日から2月を経過する日(当該2年を経過する日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下「再申請期限」という。)までに、措置法第70条の7の5第16項に規定する申請書を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いる(措法70の7の5⑩)。

したがって、当該申請書が当該再申請期限までに提出されない場合には、措置法第70条の7の5第14項第1号の規定の適用を受けることはできないこととなる。本通達は、このことを留意的に明らかにしたものである。

なお、当該申請書の提出に関し、その提出がなかった場合のようじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにしている。

(差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算)

70の7の5—36 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定は、措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請書が提出された場合で、納期限又は当該免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から同条第17項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中贈与税額から同条第12項又は第16項の免除を受けようとする贈与税に相当する金額（以下70の7の5—38までにおいて「免除申請贈与税額」という。）を控除した残額に相当する贈与税を納付するときに、それと併せて納付すべき延滞税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中贈与税額から同条第17項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する贈与税を基礎金額として、納付すべき延滞税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請贈与税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定により計算した延滞税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した納付すべき延滞税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した延滞税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項又は第14項第1号の規定による贈与税の免除を受けようとする特例経営承継受贈者が同条第12項又は第16項の規定による免除申請書を提出した場合、同条第12項又は第16項の免除を受けようとする贈与税に相当する金額（以下「免除申請贈与税額」という。）以外の部分については速やかに納付又は徴収する必要があるが、免除する税額が確定するのは最長6月後となることも想定される。

そこで、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項では、納期限又は免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から措置法第70条の7の5第17項の規定による免除通知書を発した日までの間（以下「特定期間」という。）において免除申請贈与税額以外の部分を納付する場合に、その時点で本税に併せて納付すべき延滞税・利子税を計算する際に用いる延滞税の計算方法が規定されている。

したがって、本通達では、免除通知書を発した日後においては、免除後の贈与税額を基礎金額として納付すべき延滞税の額を計算することになることを留意的に明らかにしている。

なお、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定は、納税者の負担軽減等を図るために設けられた便宜上の計算方法であり、免除申請贈与税額と免除をする税額が異なることとなった場合には、同項の規定により特定期間において計算した延滞税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した「納付すべき延滞税の額」に差額が生じることになる。

このため、特定期間において計算した延滞税の額について既に納付又は督促等の処理が行われている場合には、特定期間において計算した延滞税の額と「納付すべき延滞税の額」との差額について、増加（追加納付、追加督促等が必要となる。）又は減額（納付済みの場合には過誤納金として還付する等が必要となる。）の清算処理を行う必要があることを、本通達の(注)において留意的に明らかにしている。

(差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算)

70の7の5—37 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定は、措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請書が提出された場合で、当該免除申請書の提出があった日から同条第17項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税を納付するときに、それと併せて納付すべき利子税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中贈与税額から同条第17項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する贈与税を基礎金額として、納付すべき利子税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請贈与税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した利子税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した納付すべき利子税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した利子税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—36((差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額)

70の7の5—38 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第45項に規定する「同項各号の法第70条の7の5第12項又は第14項第1号の規定により納税の猶予に係る期限が確定する贈与税に相当する金額に相当する贈与税」とは、措置法第70条の7の5第12項各号又は第14項第1号の猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税の額と、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請が行われた場合に、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第45項の規定により担保を解除するために納付が必要な金額は、措置法第70条の7の5第12項各号又は第14項第1号の猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税（本税）のほか、当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税についても併せて納付する必要がある。本通達は、このことを留意的に明らかにしたものである。

なお、この場合に納付すべき利子税の額は、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額となる。したがって、免除通知により免除する贈与税の額が確定した場合に免除申請贈与税額との差額が生じたときには、改めて免除後の贈与税の額を基礎金額として計算した利子税の額との差額を納付する又は過誤納金として還付することとなる。

(再計算免除に関する取扱いの準用)

70の7の5—39 70の7—45((猶予中贈与税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))～48((対象受贈非上場株式等の認可決定日における価額の意義))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第20項において準用する措置法第70条の7第21項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第20項は措置法第70条の7第21項の規定を準用しており、措置法第70条の7の5第1項の特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社について、民事再生法の規定による再生計画又は会社更生法の規定による更生計画の認可の決定があった場合において、当該特例認定贈与承継会社の有する資産につき一定の評定が行われたときなど一定の事由に該当する場合には、一定の贈与税が税務署長の通知により免除されることとなる。

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—45((猶予中贈与税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))～48((対象受贈非上場株式等の認可決定日における価額の意義))を準用することとしている。

(納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日)

70の7の5—40 措置法第70条の7の5第22項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合における同条第23項に規定する「特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合」とは、税務署長が納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた特例経営承継受贈者は、同条第22項の表の各号上欄に掲げる場合に該当する場合には、当該各号の中欄に掲げる金額を基礎とし、当該特例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提出する贈与税の申告書の提出期限の翌日から当該各号の下欄に掲げる日（同表の第1号から第3号まで又は第6号から第11号までの下欄に掲げる日以前2月以内に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）までの期間に応じ、年3.6パーセントの割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、当該各号の中欄に掲げる金額に相当する贈与税にあわせて納付しなければならないこととされている（措法70の7の5㉔）。

ただし、当該特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第22項の表の第3号から第14号までの上欄に掲げる場合に該当する場合（同表の第4号又は第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合には、特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合に限る。）における同項の規定の適用については、同項中「年3.6パーセント」とあるのは、「年3.6パーセント（特例経営贈与承継期間については、年零パーセント）」とされ、特例経営贈与承継期間内に確定事由が生じた場合には、納税猶予期限までの期間中の利子税を納付する必要があるが、当該特例経営贈与承継期間を経過した場合には、当該期間内の利子税を課さないこととされている（措法70の7の5㉕）。

本通達は、措置法第70条の7の5第22項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合において、同条第23項の規定により、特例経営贈与承継期間内の利子税の割合が零パーセントとなるのは、税務署長が、国税通則法第49条第3項に基づき、納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことを留意的に明らかにしている。

(災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用)

70の7の5—41 70の7—51(「贈与特定期間」の意義)～53(通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊)及び70の7—58(措置法第70条の7第30項第4号に規定する「認定贈与承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」)～62(措置法第70条の7第16項に関する通達の準用)については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第25項において準用する措置法第70条の7第30項から第34項までの規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第25項は措置法第70条の7第30項から第34項までの規定を準用している。

これにより、措置法第70条の7の5第1項の特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が災害等により被害を受けるなど一定の事由に該当した場合には、当該特例認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当した場合であっても、一定の要件のもと、納税の猶予が継続される(措法70の7の5⑳、70の7㉑)。

また、特例認定贈与承継会社が災害等により被害を受けるなど一定の事由に該当した場合において、特例経営承継受贈者が当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の全部の譲渡等をするなどしたときは、一定の要件のもと、特例経営承継期間内であっても、一定の贈与税が免除される(措法70の7の5㉒、70の7㉓)。

本通達は、これらの規定の適用を受ける場合について、70の7—51(「贈与特定期間」の意義)～53(通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊)及び70の7—58(措置法第70条の7第30項第4号に規定する「認定贈与承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」)～62(措置法第70条の7第16項に関する通達の準用)を準用することとしている。

(注) 措置法第70条の7第30項では同条第3項第2号の雇用確保要件についても緩和等がされているが、措置法第70条の7の5には措置法第70条の7と同様の雇用確保要件は設けられていないことから、同条第30項の雇用確保要件に関する通達については、本通達において準用していない。

(その他の70の7関係通達の準用)

70の7の5—42 70の7—3 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))～6 ((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))及び70の7—50((措置法第70条の7第29項各号の価額の意義))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5の規定の適用を受ける場合について、70の7—3 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))～6 ((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))及び70の7—50((措置法第70条の7第29項各号の価額の意義))を準用することとしている。

【措置法第70条の7の6（（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）関係）】

（相続税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義）

70の7の6—1 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1（（贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義））を準用する。

（新設）

（説明）

70の7の5—1（（贈与税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義））の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の取得の意義等)

70の7の6-2 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる同条第2項第1号に規定する特例認定承継会社(以下70の7の6-34までにおいて「特例認定承継会社」という。)の非上場株式等(議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7の6-2において同じ。)の同条第1項に規定する特例被相続人(以下70の7の6-11までにおいて「特例被相続人」という。)からの相続又は遺贈による取得は、次の取得に限られることに留意する。

(1) 平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間の最初の同項の規定の適用に係る相続又は遺贈による取得

(2) (1)の取得の日から同条第2項第6号に規定する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

(注)1 同条第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある特例認定承継会社の非上場株式等が特例対象非上場株式等に該当することに留意する。

2 複数の特例認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の特例対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定承継会社ごとに行うことに留意する。

3 特例被相続人からの相続又は遺贈により特例認定承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該相続又は遺贈前に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合(当該贈与による取得の前に措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、70の7の6-2(1)中「同項の規定の適用に係る相続又は遺贈」とあるのは「措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与」と、同通達(2)中「同条」とあるのは「措置法第70条の7の6」となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受けるためには、相続又は遺贈により取得をした同条第2項第1号に規定する特例認定承継会社(以下「特例認定承継会社」という。)の非上場株式等のうち同条第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載(以下、同項の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象非上場株式等」という。)をし、相続税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、この「特例対象非上場株式等の取得」の意義について、次の取得に限られることを留意的に明らかにした。

(1) 平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間の最初の同項の規定の適用に係る相続又は遺贈による取得

(2) (1)の取得の日から同条第2項第6号に規定する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

そして、上記のとおり、措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが「特例対象非上場株式等」に該当することから、本通達の(注)1において、このことを留意的に明らかにした。

また、本通達の(注)2では、複数の特例認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の特例対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定承継会社ごとに行うことを留意的に明らかにした。

なお、措置法第70条の7の6第1項に規定する特例被相続人からの相続又は遺贈により特例認定承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該相続又は遺贈前に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合(当該贈与による取得の前に措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、措置法令第40条の8の6第4項において措置法第70条の7の6第1項の読替え規定が設けられている。これにより、この場合の「取得」は「最初の措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与による取得の日から措置法第70条の7の6第2項第6号に規定する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」に限られることとなる。本通達の(注)3

では、このことを留意的に明らかにした。

- (相続税の納税猶予及び免除の特例の対象とならない非上場株式等)
- 70の7の6—3 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等には、次に掲げる株式等は含まれないことに留意する。
- (1) 相続税法第19条の規定の適用を受ける株式等（措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2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ものを除く。）
 - (2) 相続時精算課税の適用を受ける株式等（措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2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ものを除く。）
- (注) 措置法第70条の7の6には、所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第64条第2項又は第7項の規定の適用がないことに留意する。
- (3) 措置法令第40条の8の5第38項において準用する措置法令第40条の8第64項の規定の適用を受ける株式等
 - (4) 措置法第70条の7の3第1項の規定により同項に規定する贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる同項に規定する対象受贈非上場株式等
 - (5) 措置法第70条の7の7第1項の規定により特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等
- (注) 1 上記(4)の対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。
- 2 上記(5)の特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等は、被相続人から相続又は遺贈により取得した特例認定贈与承継会社の非上場株式等に限られている。このため、①被相続人から贈与により取得した相続税法第19条の規定の適用を受ける株式等（本通達(1)）、及び②被相続人から相続時精算課税に係る贈与により取得した株式等（本通達(2)）は、措置法第70条の7の6第1項の適用対象にはならない。

本通達は、このことを(1)及び(2)において留意的に明らかにした。

ただし、上記①及び②のうち相続の開始と同年中の贈与で当該相続に係る被相続人の相続税の課税価格に算入される株式等については、措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2第2項の規定により、措置法第70条の7の6の規定の適用については当該被相続人から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされ、同条第1項の適用対象となる。そこで、これらの株式等については本通達の(1)及び(2)から除いている。

なお、所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第64条第2項又は第7項の株式等は、これらの規定により措置法第70条の7の2第1項の適用対象となるが、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはされていない。

本通達の(2)の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

次に、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が贈与者（同項の規定の適用を受けている経営承継受贈者又は措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けている特例経営承継受贈者に限る。）からの贈与（当該贈与者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係る贈与に限る。）により当該贈与者に係る対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等の取得をしている場合において、当該贈与の日の属する年に当該贈与者の相続が開始したときは、当該対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等については、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定は適用されないこととされている（措令40の8㉔。なお、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けようとする特例経営承継受贈者が贈与を受けた場合についても同様である（措令40の8の5㉔））。したがって、これらの株式等については相続税の課税価格に算入されず、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはならないことを、本通達の(3)により、留意的に明らかにした。

また、本通達の(4)及び(5)では、措置法第70条の7の3第1項又は措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはならないこと、ただし、措置法第70条の7の4第1項又は措置法第70条の7の8第1項の適用に係る要件を満たせば、これらの規定の適用の対象となることを、本通達の(注)1及び2で、留意的に明らかにした。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の7の6—4 措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける旨の相続税の申告について特例対象非上場株式等の評価又は税額計算の誤りがあり、その誤りのみに基づいて修正申告又は更正があった場合における当該修正申告又は更正により納付すべき相続税額(附帯税を除く。)については、70の7—6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項は、期限内申告に限り適用されるものであり、特例対象非上場株式等の相続に係る相続税についての期限後申告、修正申告又は更正に係る税額については適用がない。

これは、措置法第70条の7などの一般措置についても同様であるが、同条に係る取扱いを定めた70の7—6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))では、修正申告又は更正があった場合で、当該修正申告又は更正が期限内申告において同条第1項の規定の適用を受けた対象受贈非上場株式等の評価又は税額計算の誤りのみに基づいてされるときにおける当該修正申告又は更正により納付すべき贈与税額(附帯税を除く。)については、当初から同項の規定の適用があることとして取り扱うこととしている。

本通達は、70の7—6を準用することとしており、措置法第70条の7の6第1項についても、同様の取扱いがなされることとなる。

(担保の提供等に関する取扱いの準用)

70の7の6—5 70の7の2—10((担保の提供等))~12((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7の2—48((2以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第1項の規定により担保の提供を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—4((担保の提供等に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(常時使用従業員の意義)

70の7の6—6 措置法第70条の7の6第2項第1号イに規定する常時使用従業員の意義については、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—5((常時使用従業員の意義))の説明を参照。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の6—7 措置法第70条の7の6第2項第1号口の要件を判定する場合において、同項第3号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第4号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法令第40条の8の6第6項において準用する措置法令第40条の8の2第7項第1号及び第2号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該いずれかの日における当該会社の総資産の貸借対照表に計上されている帳簿価額の総額

B = 当該いずれかの日における当該会社の特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第23条の12の3第8項において準用する措置法規則第23条の9第14項に規定するものをいう。以下70の7の6—7において同じ。）の貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額

C = 当該いずれかの日以前5年以内において特例経営承継相続人等及び当該特例経営承継相続人等と特別の関係がある者（措置法令第40条の8の6第14項において準用する措置法令第40条の8の2第11項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次のa及びbに掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続の開始の時（特例対象非上場株式等に係る特例認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に特例対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の特例対象贈与の時。以下70の7の6—7において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第70条の7の6第2項第4号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第40条の8の6第12項第2号に規定する法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前又は当該相続の開始の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該相続の開始の日の属する事業年度の開始の日から当該相続の開始の日の前日までの日数と当該相続の開始の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に1円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

$$(2) \frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

A = 当該いずれかの事業年度における総収入金額

B = 当該いずれかの事業年度における特定資産の運用収入の合計額

(新設)

(説明)

70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(特例認定承継会社から支給された給与等の意義)

70の7の6—8 措置法令第40条の8の6第12項第2号に規定する「給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益）」の意義については、70の7—11の2（（認定贈与承継会社から支給された給与等の意義））を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—7（（特例認定贈与承継会社から支給された給与等の意義））の説明を参照。

(特定特別関係会社の意義等)

70の7の6—9 会社が特例認定承継会社に該当するかを判定する場合の措置法第70条の7の6第2項第1号ハに規定する特定特別関係会社の意義等については、70の7—11の3((特定特別関係会社の意義等))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—8((特定特別関係会社の意義等))の説明を参照。

(会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定)

70の7の6—10 措置法第70条の7の6第2項第1号へに規定する要件のうち、措置法令第40条の8の6第9項において準用する措置法令第40条の8の2第10項第2号の要件を判定する場合には、同号の会社が発行する会社法第108条第1項第8号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、次に掲げる者以外の者が有しているかどうかにより行うことに留意する。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受けている者
- (2) 措置法令第40条の8の5第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)
- (3) 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該会社の非上場株式等の取得をしている者 ((1)に掲げる者を除く。)

(新設)

(説明)

70の7の5—9 ((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))の説明を参照。

(特例経営承継相続人等を判定する場合等の議決権の数の意義)

70の7の6—11 措置法第70条の7の6第2項第7号ロ及びハの要件を判定する場合の同号ロ及びハの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

この場合において、同条第2項第7号ロ及びハの要件の判定は、相続の開始直後の株主等の構成により行うことに留意する。

(注) 同号ハ(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、同一の特例被相続人から同一の特例認定承継会社の非上場株式等を同条第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得した者の数によることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—10((特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))の説明を参照。

(特例経営承継期間の意義)

70の7の6—12 措置法第70条の7の6第2項第6号に規定する特例経営承継期間とは、同条第1項の規定の適用に係る相続の相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 特例経営承継相続人等の最初の同項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 特例経営承継相続人等の最初の特例対象贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

(2) 特例経営承継相続人等の死亡の日の前日

(新設)

(説明)

70の7の2—15の2((経営承継期間の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の6—13 70の7の2—16((認定承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の相続税額の計算の基となる対象非上場株式等の価額))及び70の7の2—16の2((対象非上場株式等に係る認定承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の相続税額の計算))については、措置法第70条の7の6第2項第8号に規定する納税猶予分の相続税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—13((納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用)

70の7の6—14 70の7の2—17((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7の2—19((譲渡等をした日の意義))、70の7の2—20((解散等をした場合等の意義))及び70の7の2—22((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～30((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))については、措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定による特例経営承継相続人等に係る納税猶予の期限の確定について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—14((納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について)

70 の 7 の 6—15 措置法第 70 条の 7 の 6 第 3 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 3 項の規定からは、雇用の確保に関する確定事由である同条第 3 項第 2 号の規定は除かれていることに留意する。

なお、雇用の確保ができなかった場合として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 20 条第 2 項（同条第 5 項又は第 7 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下 70 の 7 の 6—15 において同じ。）又は同条第 8 項、第 10 項若しくは第 12 項において準用する同条第 1 項（同条第 4 項又は第 6 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）若しくは同条第 9 項、第 11 項若しくは第 13 項において準用する同条第 2 項に規定する場合に該当するときは、同条第 3 項の報告書の写し及び当該報告書に係る同条第 14 項の都道府県知事の確認書の写しを措置法第 70 条の 7 の 6 第 7 項の規定により提出する届出書に添付することとされており、これらの書類の提出がない場合には同条第 9 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 12 項の規定により、納税の猶予に係る期限が確定することに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—15((贈与税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))の説明を参照。

(筆頭要件の判定)

70の7の6—16 措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第4号に規定する場合に該当することとなったかどうかの判定における同号の特例経営承継相続人等と特別の関係がある者のうち「いずれかの者」については、当該特例経営承継相続人等以外の当該特例経営承継相続人等に係る特例認定承継会社の非上場株式等につき措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者、措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける特例経営承継相続人等及び措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける特例経営相続承継受贈者が除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—16((筆頭要件の判定))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の譲渡等の判定)

70の7の6—17 措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号の特例対象非上場株式等の全部又は一部の同条第3項第5号に規定する譲渡等(以下70の7の6—32までにおいて「譲渡等」という。)があったかどうかの判定は、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定により行うことに留意する。

(注)1 特例対象非上場株式等を措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項第2号の規定による贈与をしたかどうかの判定についても上記により行うことに留意する。

2 措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定の適用はないことに留意する。なお、この場合の取扱いについては、70の7の6—32を参照。

(新設)

(説明)

70の7の5—17((特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の6—18 措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の6—7((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の6—7中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法第70条の7の6第2項第9号ロに規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の6第6項において準用する措置法令第40条の8の2第7項」とあるのは「第40条の8の6第35項において準用する措置法令第40条の8の2第30項」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—18((確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定)

70の7の6—19 措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第17号に規定する要件のうち、措置法令第40条の8の6第25項において準用する措置法令第40条の8の2第31項第1号に規定する要件を判定する場合には、70の7の6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))の説明を参照。

(みなす充足に関する取扱いの準用)

70の7の6—20 70の7の2—31((みなす充足に該当しないこととなる事由))~34((特定事由))
及び70の7の2—48((2以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、特例対
象非上場株式等の全てを担保として提供した特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第
4項において準用する措置法第70条の7の2第6項の規定の適用を受ける場合について準用す
る。

(新設)

(説明)

70の7の5—20((みなす充足に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(継続届出書の提出期間)

70の7の6—21 70の7の2—36((継続届出書の提出期間))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第7項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—21((継続届出書の提出期間))の説明を参照。

(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等)

70の7の6—22 70の7の2—37((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、70の7の2—38((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7の2—48((2以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、措置法第70条の7の6第10項において措置法第70条の7の2第13項の規定を準用する場合及び措置法第70条の7の6第11項において措置法第70条の7の2第14項の規定を準用する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—22((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等))の説明を参照。

(措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5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の6—23 70の7の2—41((措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項第2号の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第12項は措置法第70条の7の2第16項の規定を準用しており、措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける特例経営承継相続人等が、次のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、一定の相続税が免除されることとなる。

- (1) 当該特例経営承継相続人等が死亡した場合
- (2) 免除対象贈与をした場合

本通達は、特例経営承継相続人等がこの相続税の免除のうち(2)の適用を受ける場合について、70の7の2—41((措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等))を準用することとしている。

(破産免除等に関する取扱いの準用)

70の7の6—24 70の7の2—42((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等)～47((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—24((破産免除等に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の判定の時期)

70の7の6—25 特例経営承継相続人等又は特例認定承継会社が措置法第70条の7の6第13項に規定する事業の継続が困難な事由が生じた場合に該当するかどうかの判定は、同項各号に掲げる事由が生じたごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の7の6—26 措置法第70条の7の6第13項に規定する特例認定承継会社の事業の継続が困難な事由とは、次に掲げる事由をいうことに留意する。

(1) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度(当該直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の6第13項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、2事業年度。以下(2)において同じ。)のうち2以上の事業年度において、経常損益金額(会社計算規則第91条第1項((経常損益金額))に規定する経常損益金額をいう。)が零未満であること。

(注) 上記の「直前事業年度」とは、特例経営承継相続人等又は特例認定承継会社が措置法第70条の7の6第13項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう(以下70の7の6—26において同じ。)

(2) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度のうち2以上の事業年度において、各事業年度の平均総収入金額が、当該各事業年度の前事業年度の平均総収入金額を下回ること。

(注) 上記の「平均総収入金額」とは、次の算式により計算した金額をいう(以下(3)において同じ。)

$$\frac{\text{特例認定承継会社の各事業年度の総収入金額}}{\text{特例認定承継会社の各事業年度の月数}}$$

(注) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定承継会社の総収入金額のうち、会社計算規則第88条第1項第4号((損益計算書等の区分))に掲げる営業外収益及び同項第6号に掲げる特別利益以外のものに限られることに留意する。

(3) 次に掲げる算式のいずれか(直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の6第13項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、イに掲げる算式)に該当すること。

イ 直前事業年度の終了の日における負債の帳簿価額 \geq 当該直前事業年度の平均総収入金額 \times 6

ロ 直前事業年度の前事業年度終了の日における負債の帳簿価額 \geq 当該前事業年度の平均総収入金額 \times 6

(注) 上記算式の「負債」は、利子(特例経営承継相続人等と特別の関係がある者に対して支払うものを除く。)の支払の基因となるものに限られることに留意する。

(4) 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

イ 判定期間における業種平均株価 $<$ 前判定期間における業種平均株価

ロ 前判定期間における業種平均株価 $<$ 前々判定期間における業種平均株価

(注) 1 上記算式の「判定期間」とは、直前事業年度終了の日の1年前の日の属する月から同月以後1年を経過する月までの期間をいい、「前判定期間」とは、判定期間の開始前1年間をいい、「前々判定期間」とは、前判定期間の開始前1年間をいう。

2 上記算式の「業種平均株価」とは、措置法令第40条の8の6第29項第4号に規定する業種平均株価をいう(以下70の7の6—27において同じ。)

(5) 特例経営承継相続人等(措置法第70条の7の6第13項各号(第4号を除く。))のいずれかに掲げる場合に該当することとなった時において特例認定承継会社の会社法第329条第1項((選任))に規定する役員又は業務を執行する社員であった者に限る。)が心身の故障その他の事由により当該特例認定承継会社の業務に従事することができなくなったこと。

(新設)

(説明)

70の7の5—26((事業の継続が困難な事由の意義))の説明を参照。

(業種平均株価の算定)

70の7の6—27 業種平均株価に係る措置法令第40条の8の6第29項第4号の「特例認定承継会社の事業が該当する業種」の判定は、措置法第70条の7の6第13項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定承継会社の行う事業に基づき、評価基本通達181((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行うことに留意する。

なお、業種平均株価に係る措置法規則第23条の12の3第22項に規定する各月における上場株式平均株価については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない。

(新設)

(説明)

70の7の5—27((業種平均株価の算定))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の時価に相当する金額の意義)

70の7の6—28 措置法第70条の7の6第13項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第13項各号の「特例対象非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義については、70の7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用する。

(注) 同条第13項第4号イの金額は、評価基本通達189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに準じて算定することに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—28((特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の7の6—29 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項の規定の適用を受ける場合には、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する相続税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継相続人等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。)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の6第13項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の6第13項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第31項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の6第13項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第32項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の株式交換等がその効力を生じた日
(4) 措置法第70条の7の6第13項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

(注) (2)又は(3)に掲げる場合において、(2)の合併により交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額又は(3)の株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—29((措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続)

70の7の6—30 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受けた場合には、猶予中相続税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(注) 同項の規定により猶予中相続税額とされた金額の取扱いについては、70の7の6—33を参照。

(新設)

(説明)

70の7の5—30((措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続))の説明を参照。

(差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の7の6—31 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定に基づき相続税の免除を受けようとする場合には、同条第13項に規定する申請期限(以下70の7の6—31において「申請期限」という。)までに同条第13項又は第14項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、これらの規定の適用はないことに留意する。

これらの申請書を申請期限までに提出しない場合には、同条第13項各号に掲げる場合の区分に応じ同条第3項において準用する措置法第70条の7の2第5項の表の各号の中欄に掲げる金額に相当する相続税については当該各号の下欄に掲げる日から2月を経過する日(当該各号の下欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継相続人等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)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 申請期限までに措置法第70条の7の6第13項又は第14項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

70の7の5—31((差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択)
70の7の6—32 措置法第70条の7の6第13項第1号又は第14項の規定の適用に係る同号の譲渡等が特例対象非上場株式等の一部の譲渡等である場合又はこれらの規定の適用に係る譲渡等の直前において特例経営承継相続人等が特例認定承継会社の非上場株式等で特例対象非上場株式等以外のものを有する場合には、措置法規則第23条の12の3第24項第4号の規定に基づき措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用に係る申請書において選択をした特例対象非上場株式等につき、これらの規定が適用されることに留意する。
(注) 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定の適用はないこととされている。

(新設)

(説明)

70の7の5—32((特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等)

70の7の6—33 措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額については、同条第13項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める金額に相当する相続税について、当該2年を経過する日から2月を経過する日(当該2年を経過する日から当該2月を経過する日までの間に特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継相続人等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)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(1) 同条第15項第1号に規定する会社が事業を継続している場合に該当する場合 同条第16項に規定する特例再計算相続税額(同条第14項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第39項の規定により計算した金額に限る。)

(2) 当該会社が事業を継続している場合に該当しない場合 措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額(同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第40項の規定により計算した金額に限る。)

(注) 「措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額」とは、措置法第70条の7の6第13項各号(第4号を除く。)イ及びロに掲げる金額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—33((措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等)の説明を参照。

(事業の継続に係る雇用要件の判定)

70の7の6—34 措置法令第40条の8の6第38項第2号の要件の判定は、措置法第70条の7の6第13項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった時の直前に特例認定承継会社の常時使用従業員であった者のうち、その該当することとなった時から同条第15項の2年を経過する日まで引き続き次に掲げる会社の常時使用従業員である者の数が、その該当することとなった時の直前における当該特例認定承継会社の常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数以上であるかどうかにより行うことに留意する。

(1) 同条第14項第1号に掲げる場合における同号の譲渡等をした特例対象非上場株式等に係る会社

(2) 同項第2号に掲げる場合における同号の合併に係る吸収合併存続会社等

(3) 同項第3号に掲げる場合における同号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(注) 上記の「常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数」は、その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数となり、当該該当することとなった時の直前における常時使用従業員の数が1人のときは1人となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—34((事業の継続に係る雇用要件の判定))の説明を参照。

(特例再計算相続税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等)

70の7の6—35 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第15項第1号の規定の適用を受けようとする場合には、同号に規定する再申請期限(以下70の7の6—35において「再申請期限」という。)までに同条第17項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、同号の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を再申請期限までに提出しない場合には、同条第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額に相当する相続税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 再申請期限までに措置法第70条の7の6第17項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

70の7の5—35((特例再計算贈与税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算)

70 の 7 の 6—36 措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 48 項の規定は、措置法第 70 条の 7 の 6 第 13 項又は第 17 項の規定による免除申請書が提出された場合で、納期限又は当該免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から同条第 18 項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中相続税額から同条第 13 項又は第 17 項の免除を受けようとする相続税に相当する金額（以下 70 の 7 の 6—38 までにおいて「免除申請相続税額」という。）を控除した残額に相当する相続税を納付するときに、それと併せて納付すべき延滞税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中相続税額から同条第 18 項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する相続税を基礎金額として、納付すべき延滞税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請相続税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 48 項の規定により計算した延滞税の額と免除後の相続税額を基礎金額として計算した納付すべき延滞税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した延滞税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—36((差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算)

70の7の6—37 措置法令第40条の8の6第35項において準用する措置法令第40条の8の2第49項の規定は、措置法第70条の7の6第13項又は第17項の規定による免除申請書が提出された場合で、当該免除申請書の提出があった日から同条第18項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中相続税額から免除申請相続税額を控除した残額に相当する相続税を納付するときに、それと併せて納付すべき利子税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中相続税額から同条第18項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する相続税を基礎金額として、納付すべき利子税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請相続税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の6第35項において準用する措置法令第40条の8の2第49項の規定により計算した利子税の額と免除後の相続税額を基礎金額として計算した納付すべき利子税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した利子税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—37((差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額)

70 の 7 の 6—38 措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 50 項に規定する「同項各号の法第 70 条の 7 の 6 第 13 項又は第 15 項第 1 号の規定により納税の猶予に係る期限が確定する相続税に相当する金額に相当する相続税」とは、措置法第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号又は第 15 項第 1 号の猶予中相続税額から免除申請相続税額を控除した残額に相当する相続税の額と、措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 49 項の規定により計算した当該相続税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))の説明を参照。

(再計算免除に関する取扱いの準用)

70 の 7 の 6—39 70 の 7 の 2—49((猶予中相続税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等)～52((対象非上場株式等の認可決定日における価額の意義))については、特例経営承継相続人等が措置法第 70 条の 7 の 6 第 21 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 22 項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—39((再計算免除に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日)

70の7の6—40 措置法第70条の7の6第23項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合における同条第24項に規定する「特例経営承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合」とは、税務署長が納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))の説明を参照。

(災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用)

70の7の6—41 70の7の2—55(「特定期間」の意義)～58(事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合)及び70の7の2—62(措置法第70条の7の2第31項第4号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」)～68(措置法第70条の7の2第35項各号に掲げる場合)については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第26項において準用する措置法第70条の7の2第31項から第39項までの規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—41(災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用)の説明を参照。

(その他の70の7の2関係通達の準用)

70の7の6—42 70の7の2—4 ((代償分割により取得をした非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の不適用))～8 ((相次相続控除の算式))及び70の7の2—54 ((措置法第70条の7の2第30項各号の価額の意義))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6の規定の適用を受ける場合について準用する。

(注) この場合において、70の7の2—8中「同条第16項、第17項又は」とあるのは、「措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項若しくは第17項の規定、措置法第70条の7の6第13項、第14項若しくは第15項第1号の規定又は同条第21項において準用する措置法第70条の7の2」となることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6の規定の適用を受ける場合について、70の7の2—4 ((代償分割により取得をした非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の不適用))～8 ((相次相続控除の算式))及び70の7の2—54 ((措置法第70条の7の2第30項各号の価額の意義))を準用することとしている。

なお、70の7の2—8は、相続税法第20条の相次相続控除の対象となる相続税額には、措置法第70条の7の2第16項、第17項又は第22項の規定により免除された相続税額は含まれないことを留意的に明らかにしたものであるところ、措置法第70条の7の6における猶予税額の免除については、措置法第70条の7の2における免除に係る各規定を準用するほか、事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除として、措置法第70条の7の6第13項、第14項及び第15項第1号の規定が設けられている。本通達の(注)では、70の7の2—8を読み替えることで、措置法第70条の7の6第13項、第14項又は第15項第1号の規定により免除された相続税額についても、相続税法第20条の相次相続控除の対象となる相続税額に含まれないことを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の7の7（非上場株式等の特例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7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対象受贈非上場株式等の価額の計算）

70の7の7—1 措置法第70条の7の7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対象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は、措置法第70条の7の7第1項の特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該特例対象贈与の時における価額（措置法第70条の7の5第2項第6号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該特例贈与者の死亡直前の当該特例贈与者に係る特例経営承継受贈者の猶予中贈与税額

Cは、当該特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

2 当該死亡した特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合のA及びBの価額は、それぞれの特例認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 当該死亡した特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することに留意する。

4 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の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者に係る特例贈与者が死亡した場合には、同項の規定の適用を受ける特例対象受贈非上場株式等（猶予中贈与税額に対応する部分に限る。）は、その者の死亡による相続又は遺贈に係る相続税において当該特例経営承継受贈者が当該特例贈与者から相続（当該特例経営承継受贈者が当該特例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される。なお、この場合において、相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき当該特例対象受贈非上場株式等の価額については、当該特例対象贈与の時における価額を基礎として計算するものとされている（措法70の7の7①）。

ところで、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた特例経営承継受贈者が、同条第3項において準用する措置法第70条の7第4項又は第5項の規定の適用を受けた場合には、納税猶予額の一部について納税猶予に係る期限が確定することとなる。

本通達は、この場合に措置法第70条の7の7第1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対象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ことを留意的に明らしたものである。

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

（注） Aは、措置法第70条の7の7第1項の特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該特例対象贈与の時における価額（措置法第70条の7の5第2項第6号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該特例贈与者の死亡直前の当該特例贈与者に係る特例経営承継受贈者の猶予中贈与税額

Cは、当該特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

また、死亡した特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合のA及びBの価額は、それぞれの特例認定贈与承継会社ご

とに算定すること、死亡した特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することを、本通達の(注)2及び3において留意的に明らかにしている。

なお、本通達の(注)4において、上記の算式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こととしている。

(措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等の価額の計算)

70の7の7—2 措置法第70条の7の7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対象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は、特例経営承継受贈者に係る前の贈与者から措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る前の贈与により当該前の贈与に係る受贈者が取得した措置法第70条の7第1項に規定する対象受贈非上場株式等又は特例対象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号の対象受贈非上場株式等の価額又は措置法第70条の7の5第2項第8号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

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

Cは、当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

(注) 1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした者をいう（以下70の7の7—2において同じ。）。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 特例贈与者

2 「前の贈与」とは、(注) 1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をいう。

2 当該死亡した前の贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合には、それぞれの特例認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 当該死亡した前の贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することに留意する。

4 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。

5 特例経営承継受贈者に係る前の贈与者が行った前の贈与が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与のいずれであるかに関わらず、当該前の贈与者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者については、措置法第70条の7の7第2項の規定が適用されることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の3—1の2((措置法第70条の7の3第2項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の計算))の説明を参照。

(70の7の3 関係通達の準用)

70の7の7—3 70の7の3—2 ((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象非上場株式等))及び70の7の3—2の2 ((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))については、特例贈与者が死亡した場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営受贈者が措置法第70条の7の7の規定の適用を受ける場合について、70の7の3—2 ((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象非上場株式等))及び70の7の3—2の2 ((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))を準用することとしている。

【措置法第 70 条の 7 の 8 ((非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例)関係)

(特例対象相続非上場株式等の意義)

70の7の8—1 措置法第70条の7の8第1項に規定する特例対象相続非上場株式等(以下70の7の8—1までにおいて「特例対象相続非上場株式等」という。)とは、特例経営相続承継受贈者が同条第1項に係る相続の開始の時に有していた特例対象受贈非上場株式等(措置法第70条の7の7第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の7の8—1において同じ。))の規定の適用があるものに限る。(70の7の7—1参照。))をいうことに留意する。

(注)1 複数の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定相続承継会社ごとに行うことに留意する。

2 同一の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た特例経営相続承継受贈者が複数ある場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例経営相続承継受贈者ごとに行うことに留意する。

3 措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象相続非上場株式等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受けるためには、措置法第70条の7の7第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下同じ。)の規定の適用により同項の特例贈与者から相続又は遺贈により取得したとみなされた特例対象受贈非上場株式等(猶予中贈与税額に対応する部分に限る。)のうち、相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載(同項の規定の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象相続非上場株式等」という。)をし、相続税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、当該「特例対象相続非上場株式等」の意義について明らかにしたものである。

また、本通達の(注)1では、複数の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定相続承継会社ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

次に、本通達の(注)2では、同一の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た特例経営相続承継受贈者が複数ある場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例経営相続承継受贈者ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

そして、本通達の(注)3では、措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象相続非上場株式等に該当することを留意的に明らかにしている。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の7の8—2 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の相続税の申告について税額計算の誤りがあり、その誤りのみに基づいて修正申告又は更正があった場合における当該修正申告又は更正により納付すべき相続税額(附帯税を除く。)については、70の7—6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の6—4((修正申告等に係る相続税額の納税猶予))の説明を参照。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の8—3 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用がない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義については、70の7の6—7((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の6—7中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日」とあるのは「相続の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「特例対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該特例対象贈与」と、「特例対象贈与」とあるのは「第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(特例経営相続承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義)

70の7の8—4 措置法第70条の7の8第2項第1号ロ及びハの要件を判定する場合の同号ロの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」並びに同号ハの「議決権の数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

この場合において、同条第2項第1号ロ及びハの要件の判定は、相続の開始直後の株主等の構成により行うことに留意する。

なお、同条第1項の適用要件には、措置法令第40条の8の5第1項第1号及び第2号に定める要件に相当する要件はないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—10((特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の8—5 70の7の4—6 ((認定相続承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の相続税額の計算の基となる対象相続非上場株式等の価額))及び70の7の4—6の2 ((対象相続非上場株式等に係る認定相続承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の相続税額の計算))については、措置法第70条の7の8第2項第4号に規定する納税猶予分の相続税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—13((納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(特例経営相続承継期間の意義)

70の7の8—6 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける場合における同条第2項第5号に規定する特例経営相続承継期間(以下「特例経営相続承継期間」という。)は、次に掲げる場合の区分に応じ次に定めるとおりとなることに留意する。

(1) 措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から特定日までの間に当該贈与に係る特例贈与者(特例経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が措置法第70条の7第15項第3号(措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の8第10項に定める者に特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。以下70の7の8—6において同じ。)が死亡した場合

当該死亡に係る相続の開始の日から当該特定日又は当該贈与に係る特例経営相続承継受贈者の死亡の日の前日のいずれか早い日までが特例経営相続承継期間となる。

(2) 特定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期間に当該贈与に係る特例贈与者が死亡した場合

特例経営相続承継期間は存在しない。

(注)1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいうことに留意する。

イ 当該特例経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 当該特例経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

2 「措置法令第40条の8の8第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいうことに留意する。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法令第40条の8の5第4項において準用する措置法令第40条の8第5項第1号に規定する免除対象贈与である場合 特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定相続承継会社の非上場株式等の当該免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 特例贈与者

(新設)

(説明)

70の7の4—7((経営相続承継期間の意義))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の8—7 措置法第70条の7の8第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の2—14((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の2—14中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法令第40条の8の8第12項に規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の2第7項」とあるのは「第40条の8の8第13項において準用する措置法令第40条の8の2第30項」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「特例対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該特例対象贈与」と、「対象贈与」とあるのは「第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—18((確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(継続届出書の提出期間)

70の7の8—8 70の7の4—10((継続届出書の提出期間))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8第6項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—21((継続届出書の提出期間))の説明を参照。

(70の7の2関係通達の準用)

70の7の8—9 70の7の2—7((申告期限前に全部確定事由が生じた場合))、70の7の2—8((相次相続控除の算式))、70の7の2—10((担保の提供等))~13((常時使用従業員の意義))、70の7の2—14の2((認定承継会社から支給された給与等の意義))、70の7の2—14の3((特定特別関係会社の意義等))、70の7の2—17((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7の2—19((譲渡等をした日の意義))、70の7の2—20((解散等をした場合等の意義))、70の7の2—22((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))~34((特定事由))、70の7の2—37((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))~58((事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合))及び70の7の2—62((措置法第70条の7の2第31項第4号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))~67((措置法第70条の7の2第17項に関する通達の準用))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について準用する。

(注) この場合において、70の7の2—8中「同条第16項、第17項又は第22項」とあるのは、「措置法第70条の7の8第11項において準用する措置法第70条の7の2第16項若しくは第17項の規定、措置法第70条の7の8第12項において準用する措置法第70条の7の2第22項の規定又は措置法第70条の7の8第17項において準用する措置法第70条の7の6第13項、第14項若しくは第15項第1号」となることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の2—7((申告期限前に全部確定事由が生じた場合))、70の7の2—8((相次相続控除の算式))、70の7の2—10((担保の提供等))~13((常時使用従業員の意義))、70の7の2—14の2((認定承継会社から支給された給与等の意義))、70の7の2—14の3((特定特別関係会社の意義等))、70の7の2—17((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7の2—19((譲渡等をした日の意義))、70の7の2—20((解散等をした場合等の意義))、70の7の2—22((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))~34((特定事由))、70の7の2—37((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))~58((事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合))及び70の7の2—62((措置法第70条の7の2第31項第4号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))~67((措置法第70条の7の2第17項に関する通達の準用))を準用することとしている。

なお、本通達の(注)については、70の7の6—42((その他の70の7の2関係通達の準用))の説明を参照。

(70の7の4関係通達の準用)

70の7の8—10 70の7の4—2 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))及び70の7の4—2の2 ((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))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の4—2 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))及び70の7の4—2の2 ((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))を準用することとしている。

(70の7の6関係通達の準用)

70の7の8—11 70の7の6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))、70の7の6—15((相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))～17((特例対象非上場株式等の譲渡等の判定))、70の7の6—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))、70の7の6—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))及び70の7の6—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))、70の7の6—15((相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))～17((特例対象非上場株式等の譲渡等の判定))、70の7の6—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))、70の7の6—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))及び70の7の6—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))を準用することとしている。