

## 目 次

## 第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達)関係

## 【第4条((遺贈により取得したものとみなす場合))関係】

- 4-1 相続財産法人からの財産分与の時期等…………… 1
- 4-3 相続財産法人から与えられた分与額等…………… 3

## 【第9条((その他の利益の享受))関係】

- 9-13の2 配偶者居住権が合意等により消滅した場合…………… 4

## 【第10条関係】

- 10-7 特別寄与料の所在…………… 7

## 【第13条((債務控除))関係】

- 13-8の2 特別寄与料の額が特別寄与者の課税価格に算入されない場合…………… 8

## 【第21条の9((相続時精算課税の選択))関係】

- 21の9-5 令和2年1月1日以前の贈与に係る相続時精算課税選択届出書の添付書類…………… 9

## 【第30条((期限後申告の特則))関係】

- 30-1 法第30条第1項の規定による期限後申告書を提出することができる者…………… 11

## 第2 「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4-12 小規模宅地等の特例、特定計画山林の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合に限度額要件等を満たさないとき…………… 13
- 69の4-20の2 新たに事業の用に供されたか否かの判定…………… 14
- 69の4-20の3 政令で定める規模以上の事業の意義等…………… 17
- 69の4-20の4 相続開始前3年を超えて引き続き事業の用に供されていた宅地等の取扱い…………… 26
- 69の4-20の5 平成31年改正法附則による特定事業用宅地等に係る経過措置について…………… 27
- 69の4-26の2 個人の事業用資産についての納税猶予及び免除の適用がある場合…………… 28

【措置法第69条の5((特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例))関係】

69の5-12 特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等	29
69の5-13 特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合に限度額要件を満たさないとき	31
69の5-16 平成21年改正前措置法第69条の5の取扱い	32

【措置法第70条の2の2((直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税))関係】

70の2の2-3の2 信託受益権等を取得した日の属する年の前年分の所得税に係る合計所得金額が1,000万円を超えていた場合	33
70の2の2-9 教育資金管理契約の終了の日までに贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等	34
70の2の2-10 教育資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係等	40

【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	42
70の2の7-2 特例受贈事業用資産の取得の時に贈与により取得した財産がある場合	43
70の2の7-3 相続時精算課税関係通達の準用	44

【措置法第70条の6の7((特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除))関係】

70の6の7-1 相続税の納税猶予及び免除の対象とならない特定美術品	45
70の6の7-2 代償分割により取得をした特定美術品についての相続税の納税猶予及び免除の不適用	46
70の6の7-3 担保の提供等	47
70の6の7-4 相続税の額に相当する担保	48
70の6の7-5 修正申告等に係る相続税額の納税猶予	49
70の6の7-6 第2次寄託相続人がある場合の第1次寄託相続人に係る相続税の納税猶予及び免除の適用要件	50
70の6の7-7 相次相続控除の算式	51
70の6の7-8 特定美術品が2以上ある場合の納税猶予分の相続税額の計算	52
70の6の7-9 特定美術品の譲渡等により納税猶予税額について納税猶予の期限が確定する場合	53
70の6の7-10 措置法令第40条の7の7第16項の申請書等が申請期限までに提出されない場合等	54
70の6の7-11 寄託契約の契約期間の終了等があった後に寄託相続人が死亡した場合	55
70の6の7-12 認定保存活用計画の計画期間満了後に寄託相続人が死亡した場合	57
70の6の7-13 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

70の6の7-14	2以上の特定美術品がある場合の担保の取扱い	59
70の6の7-15	継続届出書の提出期間	60
<b>【措置法第70条の6の8（個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除）関係】</b>		
70の6の8-1	贈与者の意義等	61
70の6の8-2	「全ての贈与」の意義	63
70の6の8-3	特例受贈事業用資産の取得の意義等	64
70の6の8-4	特例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	66
70の6の8-5	特例対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合	68
70の6の8-6	措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合	70
70の6の8-7	特例対象贈与に係る受贈者が贈与税の申告期限前に死亡した場合	71
70の6の8-8	申告期限前に全部確定事由が生じた場合	72
70の6の8-9	修正申告等に係る贈与税額の納税猶予	73
70の6の8-10	担保の提供等	74
70の6の8-11	贈与税の額に相当する担保	75
70の6の8-12	贈与者の事業の意義等	76
70の6の8-13	贈与者の事業の用に供されていた資産	77
70の6の8-14	特定事業用資産の基準となる貸借対照表	78
70の6の8-15	贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲	79
70の6の8-16	使用人の寄宿舍等の敷地等	81
70の6の8-17	店舗兼住宅等の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けたものの事業の用に供されていた部分の範囲	82
70の6の8-18	限度面積の判定について	84
70の6の8-19	特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産	85
70の6の8-20	3年以上事業に従事していたこと	86
70の6の8-21	納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義	88
70の6の8-22	納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義	90
70の6の8-23	必要経費不算入対価等の意義	91
70の6の8-24	債務の金額の意義	93
70の6の8-25	特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義	94
70の6の8-26	債務の引受けがないものとされる場合	95
70の6の8-27	特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算	96
70の6の8-28	事業を廃止した場合の意義	97
70の6の8-29	確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義	98

70の6の8-30	性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義	99
70の6の8-31	事業所得の総収入金額が零となった場合	100
70の6の8-32	特例事業受贈者が個人の事業用資産についての納税猶予の適用を取りやめる場合の期限	101
70の6の8-33	贈与者が2以上ある場合の全部確定事由の判定	102
70の6の8-34	特例受贈事業用資産の譲渡等の判定	103
70の6の8-35	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	104
70の6の8-36	廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等	106
70の6の8-37	特例受贈事業用資産の処分によって得た対価がある場合	107
70の6の8-38	買換承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等	108
70の6の8-39	特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義	109
70の6の8-40	買換資産の取得の意義等	111
70の6の8-41	仲介料、登記費用等の費用	112
70の6の8-42	特例受贈事業用資産とみなされる買換資産の意義	113
70の6の8-43	買換承認に係る1年を経過する日までに特例事業受贈者が死亡した場合	114
70の6の8-44	譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合における事業の用に供されなくなった部分の計算	116
70の6の8-45	現物出資承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等	117
70の6の8-46	措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けるための移転	118
70の6の8-47	現物出資承認を受けた後における確定事由	119
70の6の8-48	現物出資承認を受けた後における免除事由	120
70の6の8-49	既に個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除等の適用を受けている他の者がいる場合等	122
70の6の8-50	継続届出書の提出期間	123
70の6の8-51	特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義	124
70の6の8-52	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	125
70の6の8-53	贈与者が死亡した場合の免除税額等	126
70の6の8-54	措置法第70条の6の8第1項の適用に係る贈与をした場合の免除	128
70の6の8-55	事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日	130
70の6の8-56	特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由	131
70の6の8-57	免除を受けた特例事業受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用	132
70の6の8-58	第二贈与者が死亡した場合の相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用	134
70の6の8-59	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	135

70の6の8-60	措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等	136
70の6の8-61	特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の意義	137
70の6の8-62	特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額の意義	138
70の6の8-63	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	139
70の6の8-64	事業の継続が困難な事由の意義	140
70の6の8-65	措置法第70条の6の8第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等	141
70の6の8-66	特例受贈事業用資産に係る事業の廃止の意義	142
70の6の8-67	免除申請贈与税額の基礎となる金額の計算	143
70の6の8-68	措置法第70条の6の8第17項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限	144
70の6の8-69	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	145
70の6の8-70	債務処理計画が成立した日の意義	146
70の6の8-71	認可決定日後に確定事由が生じた場合	147
70の6の8-72	再計算猶予中贈与税額の計算	148
70の6の8-73	免除申請があった場合の延滞税の計算	149
70の6の8-74	免除申請があった場合の利子税の計算	150
70の6の8-75	2以上の贈与者がある場合の担保の取扱い	151

**【措置法第70条の6の9（（個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例）関係）**

70の6の9-1	措置法第70条の6の9の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産の価額の計算	152
70の6の9-2	贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産	155
70の6の9-3	免除対象贈与を行った贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産	157
70の6の9-4	買換えの承認に係る特例受贈事業用資産	159

**【措置法第70条の6の10（（個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除）関係）**

70の6の10-1	特例事業用資産の取得の意義等	160
70の6の10-2	相続税の納税猶予及び免除の対象とならない資産	161
70の6の10-3	代償分割により取得をした資産についての相続税の納税猶予及び免除の不適用	162
70の6の10-4	特例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	163
70の6の10-5	第2次特例事業相続人がある場合の第1次特例事業相続人に係る相続税の納税猶予及び免除の適用要件	164
70の6の10-6	申告期限前に全部確定事由が生じた場合	165
70の6の10-7	相次相続控除の算式	166
70の6の10-8	修正申告等に係る相続税額の納税猶予	167
70の6の10-9	担保の提供等	167
70の6の10-10	相続税の額に相当する担保	167

70の6の10-11	被相続人の事業の意義等	167
70の6の10-12	被相続人の事業の用に供されていた資産	168
70の6の10-13	特定事業用資産の基準となる貸借対照表	168
70の6の10-14	特定事業用資産に該当する宅地等の範囲	169
70の6の10-15	店舗兼住宅等の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除等の適用を受けたものの事業の用に供されていた部分の範囲	169
70の6の10-16	措置法第70条の6の9の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産がある場合の限度面積要件	170
70の6の10-17	個人の事業用資産についての納税猶予及び免除と小規模宅地等の特例を重複適用する場合	172
70の6の10-18	個人の事業用資産についての納税猶予及び免除、小規模宅地等の特例又は特定計画山林の特例を重複適用する場合に限度面積要件等を満たさないとき	175
70の6の10-19	特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産	177
70の6の10-20	相続の開始の直前において事業に従事していたこと	177
70の6の10-21	納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義	178
70の6の10-22	納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義	179
70の6の10-23	特例事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義	179
70の6の10-24	事業を廃止した場合の意義	180
70の6の10-25	確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義	180
70の6の10-26	性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義	180
70の6の10-27	事業所得の総収入金額が零となった場合	181
70の6の10-28	特例事業相続人等が個人の事業用資産についての納税猶予の適用を取りやめる場合の期限	181
70の6の10-29	特例事業用資産の譲渡等の判定	181
70の6の10-30	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	182
70の6の10-31	廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等	182
70の6の10-32	特例事業用資産の処分によって得た対価がある場合	183
70の6の10-33	買換承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等	183
70の6の10-34	特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義	183
70の6の10-35	買換資産の取得の意義等	183
70の6の10-36	仲介料、登記費用等の費用	184
70の6の10-37	特例事業用資産とみなされる買換資産の意義	184
70の6の10-38	買換承認に係る1年を経過する日までに特例事業相続人等が死亡した場合	184
70の6の10-39	譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合における事業の用に供されなくなった部分の計算	185
70の6の10-40	現物出資承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等	185

70の6の10-41	措置法第70条の6の10第6項の規定の適用を受けるための移転	185
70の6の10-42	現物出資承認を受けた後における確定事由	186
70の6の10-43	現物出資承認を受けた後における免除事由	186
70の6の10-44	既に個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除等の適用を受けている他の者がいる場合等	187
70の6の10-45	継続届出書の提出期間	187
70の6の10-46	特例事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義	188
70の6の10-47	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	188
70の6の10-48	措置法第70条の6の8第1項の適用に係る贈与をした場合の免除	189
70の6の10-49	事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日	190
70の6の10-50	特例事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由	190
70の6の10-51	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	190
70の6の10-52	措置法第70条の6の10第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等	190
70の6の10-53	特例事業用資産の時価に相当する金額の意義	191
70の6の10-54	特例事業用資産の譲渡等の対価の額の意義	191
70の6の10-55	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	191
70の6の10-56	事業の継続が困難な事由の意義	192
70の6の10-57	措置法第70条の6の10第18項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等	192
70の6の10-58	特例事業用資産に係る事業の廃止の意義	192
70の6の10-59	免除申請相続税額の基礎となる金額の計算	193
70の6の10-60	措置法第70条の6の10第18項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限	193
70の6の10-61	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	194
70の6の10-62	債務処理計画が成立した日の意義	194
70の6の10-63	認可決定日後に確定事由が生じた場合	194
70の6の10-64	再計算猶予中相続税額の計算	195
70の6の10-65	免除申請があった場合の延滞税の計算	195
70の6の10-66	免除申請があった場合の利子税の計算	196
<b>【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）】</b>		
70の7-37の4	免除を受けた経営承継受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用	197
<b>【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）】</b>		
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	199

《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）

第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達)関係  
【第4条(遺贈により取得したものとみなす場合)関係】

(相続財産法人からの財産分与の時期等)

4—1 民法第958条の3第1項((特別縁故者に対する相続財産の分与))の規定による相続財産の分与については、次のような段階を経て行われるので、相続開始後相当の期間(最短13か月)を経て行われることに留意する。

．．．

また、特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額については、同法第1050条第2項((特別の寄与))の規定により、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、特別寄与者が相続の開始及び相続人を知った時から6か月を経過するまで又は相続開始の時から1年を経過するまで家庭裁判所に対し処分の請求ができることから、相続開始後相当の期間を経て確定しうることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律(平成30年法律第72号。以下「民法等改正法」という。)第1条の規定による民法(明治29年法律第89号)の改正により、被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした被相続人の親族(相続人、相続の放棄をした者及び民法第891条の規定に該当し又は廃除によってその相続権を失った者を除く。以下「特別寄与者」という。)は、相続の開始後、相続人に対し、特別寄与者の寄与に応じた額の金銭(以下「特別寄与料」という。)の支払いを請求することができることとされた。

上記の特別の寄与の制度の創設を受け、所得税法等の一部を改正する法律(平成31年法律第6号)第3条の規定による相続税法の改正により、特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した場合には、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなすこととされた(相法4②)。

また、特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る課税価格に算入される場合には、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産について、当該相続人に係る課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額によることとされた(相法13④)。

なお、支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した場合において、新たに相続税の申告書を提出すべき要件に該当することとなった者については当該相続税の申告書を、相続税の申告書又は期限後申告書を提出した者について既に確定した相続税額に不足が生じたときには修正申告書を、その確定したことを知った日の翌日から10か月以内に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た(相法29①、31②)。また、支払うべき特別寄与料の額が確定した場合において、相続税について申告書を提出した者又は決定を受けた者の当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額が過大となったものは、その確定したことを知った日の翌日から4か月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、更正の請求をすることができることとされた(相法32①七)。

(注)上記のとおり、特別寄与料の額が確定した場合、その支払いを受けることとなる特別寄与者の申告書の提出期限とその支払いをすることとなる相続人の行う更正の請求の期限とは異なることに留意する。

この特別寄与料の額については、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、特別寄与者が相続の開始及び相続人を知った時から6か月を経過するまで又は相続開始の時から1年を経過するまで家庭裁判所に対し処分の請求が可能であり、その後、審判等により確定することになる。そのため、その処分の請求がされた場合には、特別寄与料の額が確定するまでに相当の期間を要することも想定されることから、相続税の課税関係も、相続の開始があつてから相当の期間経過後に生じ得ることになる。本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

《参考条文》

○民法(民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律(平成30年法律第72号)による改正後)(抄)  
第十章 特別の寄与



**第千五十条** 被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした被相続人の親族（相続人、相続の放棄をした者及び第八百九十一条の規定に該当し又は廃除によってその相続権を失った者を除く。以下この条において「特別寄与者」という。）は、相続の開始後、相続人に対し、特別寄与者の寄与に応じた額の金銭（以下この条において「特別寄与料」という。）の支払いを請求することができる。

- 2 前項の規定による特別寄与料の支払について、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、特別寄与者は、家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することができる。ただし、特別寄与者が相続の開始及び相続人を知った時から六箇月を経過したとき、又は相続開始の時から一年を経過したときは、この限りでない。
- 3 前項本文の場合には、家庭裁判所は、寄与の時期、方法及び程度、相続財産の額その他一切の事情を考慮して、特別寄与料の額を定める。
- 4 特別寄与料の額は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から遺贈の価額を控除した残額を超えることができない。
- 5 相続人が数人ある場合には、各相続人は、特別寄与料の額に第九百条から第九百二条までの規定により算定した当該相続人の相続分を乗じた額を負担する。

(相続財産法人から与えられた分与額等)

4—3 民法第958条の3の規定により相続財産の分与を受けた者が、当該相続財産に係る被相続人の葬式費用又は当該被相続人の療養看護のための入院費用等の金額で相続開始の際にまだ支払われていなかったものを支払った場合において、これらの金額を相続財産から別に受けていないとき又は同法第1050条の規定による支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した特別寄与者が、現実に当該被相続人の葬式費用を負担した場合には、分与を受けた金額又は特別寄与料の額からこれらの費用の金額を控除した価額をもって、当該分与された価額又は特別寄与料の額として取り扱う。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

特別寄与者は、被相続人に対して無償で療養看護等をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした相続人以外の一定の被相続人の親族とされている。

この特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した場合には、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を、当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなすこととされた(相法4②)。他方、相続税の課税価格の計算上、控除することができる被相続人に係る葬式費用については、相続人又は包括受遺者が負担したものに限定されているため(相法13)、これらの者に該当しない場合の特別寄与者が被相続人の葬式費用を現実に負担した場合には、当該葬式費用について相続税の課税価格から控除されないこととなる。

しかし、当該葬式費用は当該特別寄与者が本来道義的に負担したものであり、相続税の課税価格の計算上それを考慮しないのも適当ではないと考えられるため、本通達では、特別寄与者が現実に負担した被相続人の葬式費用については、債務控除方式ではなく、特別寄与料の額から控除することとし、この控除した後の価額をもって相続税の課税財産となる特別寄与料の額として取り扱うことを明らかにした。

## 【第9条((その他の利益の享受)関係)

(配偶者居住権が合意等により消滅した場合)

9—13の2 配偶者居住権が、被相続人から配偶者居住権を取得した配偶者と当該配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間の合意若しくは当該配偶者による配偶者居住権の放棄により消滅した場合又は民法第1032条第4項((建物所有者による消滅の意思表示))の規定により消滅した場合において、当該建物の所有者又は当該建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)の所有者(以下9—13の2において「建物等所有者」という。)が、対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、原則として、当該建物等所有者が、その消滅直前に、当該配偶者が有していた当該配偶者居住権の価額に相当する利益又は当該土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価額に相当する利益に相当する金額(対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額)を、当該配偶者から贈与によって取得したものと取り扱うものとする。

(注) 民法第1036条((使用貸借及び賃貸借の規定の準用))において準用する同法第597条第1項及び第3項((期間満了及び借主の死亡による使用貸借の終了))並びに第616条の2((賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了))の規定により配偶者居住権が消滅した場合には、上記の取り扱いはないことに留意する。

(新設)

(説明)

民法等改正法第2条の規定による民法の改正により、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物(以下「居住建物」という。)の全部について無償で使用及び収益をする権利(以下「配偶者居住権」という。)を取得することとされ、配偶者の終身の間又は遺産の分割の協議若しくは遺言に別段の定めがあるとき等においてはその定めるところまで存続することとされた(民法1028等)。

この配偶者居住権は、定められた存続期間の延長や更新はできないと解されているが、配偶者居住権を取得した被相続人の配偶者と当該配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間の合意若しくは当該配偶者による配偶者居住権の放棄又は民法第1032条第4項((建物所有者による消滅の意思表示))の規定による建物の所有者の意思表示によって、配偶者居住権を消滅させることはできるとされている。なお、配偶者居住権の放棄を条件として、これにより利益を受ける当該建物の所有者又は当該建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)の所有者(以下「建物等所有者」という。)から配偶者が金銭の支払いを受ける合意が成立する場合には、配偶者は配偶者居住権を事実上換価できるとされている。

これらの事由により配偶者居住権の存続期間の満了前に配偶者居住権が消滅することとなった場合において、建物等所有者が、その対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、適正な対価の支払いなしに、建物等所有者が当初予定されていた存続期間の満了を待たずに居住建物等の使用収益ができることとなり、配偶者から建物等所有者へ居住建物等を使用収益する権利が移転したものと考えられることから、原則として、相続税法第9条の規定により、建物等所有者が、当該配偶者が有していた当該配偶者居住権の価額に相当する利益又は当該土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利(敷地利用権)の価額に相当する利益に相当する金額(対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額)を、当該配偶者から贈与により取得したものとみなされることとなる。本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

他方で、配偶者居住権が、配偶者の死亡若しくは存続期間の満了又は居住建物の焼失等による全部滅失等により消滅した場合(民法第1036条において準用する同法第597条第1項及び第3項並びに第616条の2)は、上記の場合と異なり、配偶者は、その消滅の時に当初設定した配偶者居住権に基づき建物の使用収益が完了に至るなど、配偶者から建物等所有者へ移転し得る経済的価値は存在しないと考えられるため、原則として、相続税法第9条の規定の適用はないと考えられる。本通達(注)ではこのことを留意的に明らかにした。

## 【設例(イメージ)】

○子が建物と土地を相続し、被相続人の配偶者(女性:配偶者居住権設定時70歳)が配偶者居住権(存続期間:終身(平均余命年数:20年(厚生労働省・完全生命表)))を取得し、その10年後

に、対価の支払いなく子と配偶者の合意により配偶者居住権が消滅した場合  
 [消滅直前(相続開始から10年後)の各権利の価額]

- 〔前提〕・建物 経過年数：14年 耐用年数：33年 相続税評価額：650万円
- ・土地 相続税評価額：9,000万円
- ・複利現価率：0.701 (法定利率3%、12年間(80歳女性の平均余命年数(厚生労働省・完全生命表)))

①配偶者居住権の価額

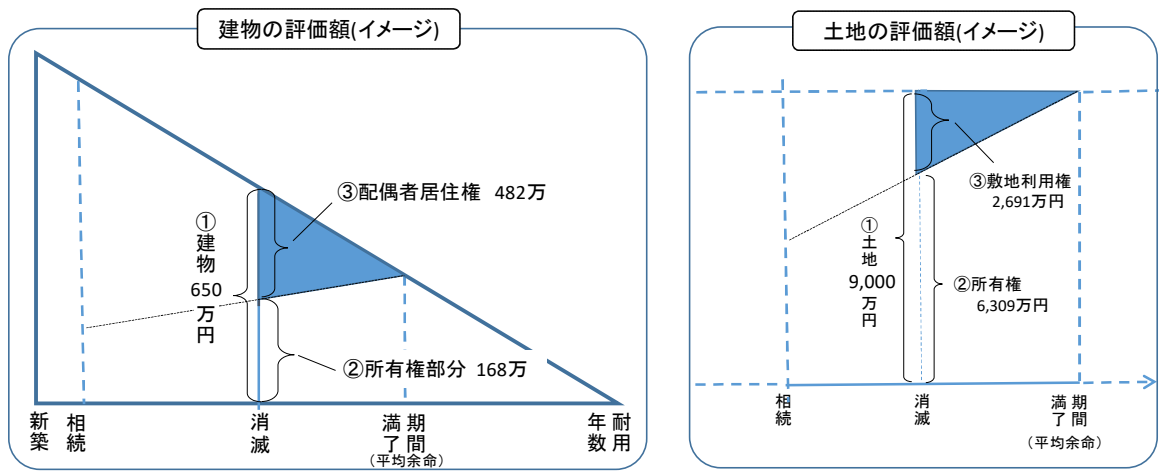
$$650 \text{万円} - 650 \text{万円} \times \frac{33-14-12}{33-14} \times 0.701 = \boxed{482 \text{万円}}$$

※居住建物の所有権部分の価額 650万円 - 482万円 = 168万円

②敷地利用権の価額

$$9,000 \text{万円} - 9,000 \text{万円} \times 0.701 = \boxed{2,691 \text{万円}}$$

※土地の所有権部分の価額 9,000万円 - 2,691万円 = 6,309万円



[合意による消滅時の課税関係]

子が、配偶者居住権の価額に相当する利益(482万円)及び敷地利用権の価額に相当する利益(2,691万円)を、被相続人の配偶者から贈与により取得したものとみなされる。

《参考条文》

○民法(民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律(平成30年法律第72号)による改正後)(抄)  
 (配偶者居住権)

第二十八条 被相続人の配偶者(以下この章において単に「配偶者」という。)は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、その居住していた建物(以下この節において「居住建物」という。)の全部について無償で使用及び収益をする権利(以下この章において「配偶者居住権」という。)を取得する。ただし、被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合にあっては、この限りでない。

- 一 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき。
- 二 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき。
- 2 居住建物が配偶者の財産に属することとなった場合であっても、他の者がその共有持分を有するときは、配偶者居住権は、消滅しない。
- 3 第九百三条第四項の規定は、配偶者居住権の遺贈について準用する。

(審判による配偶者居住権の取得)

第二十九条 遺産の分割の請求を受けた家庭裁判所は、次に掲げる場合に限り、配偶者が配偶者居住権を取得する旨を定めることができる。

- 一 共同相続人間に配偶者が配偶者居住権を取得することについて合意が成立しているとき。
- 二 配偶者が家庭裁判所に対して配偶者居住権の取得を希望する旨を申し出た場合において、居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお配偶者の生活を維持するために特に必

要があると認めるとき（前号に掲げる場合を除く。）。

**（配偶者居住権の存続期間）**

**第一千三十条** 配偶者居住権の存続期間は、配偶者の終身の間とする。ただし、遺産の分割の協議若しくは遺言に別段の定めがあるとき、又は家庭裁判所が遺産の分割の審判において別段の定めをしたときは、その定めるところによる。

**（配偶者による使用及び収益）**

**第一千三十二条** 配偶者は、従前の用法に従い、善良な管理者の注意をもって、居住建物の使用及び収益をしなければならない。ただし、従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用に供することを妨げない。

- 2 配偶者居住権は、譲渡することができない。
- 3 配偶者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、居住建物の改築若しくは増築をし、又は第三者に居住建物の使用若しくは収益をさせることができない。
- 4 配偶者が第一項又は前項の規定に違反した場合において、居住建物の所有者が相当の期間を定めてその是正の催告をし、その期間内に是正がされないときは、居住建物の所有者は、当該配偶者に対する意思表示によって配偶者居住権を消滅させることができる。

**（使用貸借及び賃貸借の規定の準用）**

**第一千三十六条** 第五百九十七条第一項及び第三項、第六百条、第六百十三条並びに第六百十六條の二の規定は、配偶者居住権について準用する。

**（期間満了等による使用貸借の終了）**

**第五百九十七条** 当事者が使用貸借の期間を定めたときは、使用貸借は、その期間が満了することによって終了する。

- 2 当事者が使用貸借の期間を定めなかった場合において、使用及び収益の目的を定めたときは、使用貸借は、借主がその目的に従い使用及び収益を終えることによって終了する。
- 3 使用貸借は、借主の死亡によって終了する。

**（賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了）**

**第六百十六條の二** 賃借物の全部が滅失その他の事由により使用及び収益をすることができなくなった場合には、賃貸借は、これによって終了する。

## 【第 10 条関係】

### (特別寄与料の所在)

10-7 特別寄与料については、法第10条第1項各号に掲げる財産及び同条第2項に規定する財産のいずれにも該当しないことから、同条第3項の規定によりその所在を判定することに留意する。

(新設)

(説明)

相続税の制限納税義務者（相続税法第1条の3第1項第3号又は第4号に掲げる個人をいう。以下同じ。）に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産でこの法律の施行地にあるもの（国内財産）に対し相続税を課することとされており、この法律の施行地でないもの（国外財産）については、相続税は課されないこととされている（相法2）。

令和元年度税制改正では、特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が確定した場合には、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなすこととされるとともに（相法4②）、特別寄与者が支払いを受けるべき「特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る課税価格に算入される場合」には、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産について、当該相続人に係る課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額によることとされた（相法13④）。

したがって、例えば、特別寄与者が制限納税義務者に該当する場合において、確定した特別寄与料が国外財産に該当するときは、上記の「特別寄与料の額が特別寄与者に係る課税価格に算入される場合」に該当しないこととなるため、当該特別寄与料を支払うべき相続人のその特別寄与料の額については、上記の債務控除の適用はないこととなる（相通13-8の2参照）。

このように、特別寄与料の所在は、相続税の課税対象の判定のほか、特別寄与料を支払うべき相続人の債務控除の適用の有無に影響を及ぼすことから、本通達において、特別寄与料は相続税法第10条第1項各号に掲げる財産及び同条第2項に規定する財産のいずれにも該当しないことから、同条第3項の規定によりその所在が判定されることを留意的に明らかにした。

具体的には、特別寄与料の額が確定した場合には、特別寄与者は、当該特別寄与料の額に相当する金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなされるため、当該被相続人は相続税法第10条第3項の「財産の権利者であった被相続人」に該当することとなる。したがって、当該特別寄与料の所在は、当該被相続人の住所の所在により判定することとなる。

【第 13 条((債務控除)関係】

(特別寄与料の額が特別寄与者の課税価格に算入されない場合)

13—8の2 特別寄与者が制限納税義務者に該当する場合において、支払いを受けるべき特別寄与料が法第10条の規定により法施行地外にあるものとされるときは、当該特別寄与料の額は当該特別寄与者に係る相続税の課税価格に算入されないことから、相続人が支払う当該特別寄与料について、法第13条第4項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る相続税の課税価格に算入される場合には、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産について、当該相続人に係る相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額によることとされた(相法13④)。

したがって、例えば、特別寄与者が制限納税義務者に該当する場合において、支払いを受けるべき特別寄与料が相続税法第10条の規定によりこの法律の施行地でないものとされるとき(相通10—7説明参照)については、当該特別寄与料の額は当該特別寄与者に係る相続税の課税価格に算入されないことから、上記の「特別寄与者が支払いを受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る相続税の課税価格に算入される場合」に該当しないこととなる。したがって、この場合において相続人が支払う当該特別寄与料の額については、相続税法第13条第4項の規定の適用はないこととなる。

本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択))関係】

<p>(令和 2 年 1 月 1 日前の贈与に係る相続時精算課税選択届出書の添付書類)</p> <p>21の 9—5 <u>相続税法施行規則等の一部を改正する省令 (平成31年財令第 8 号。以下21の 9—5 において「平成31年改正省令」という。)</u> 附則第 2 条((相続時精算課税選択届出書の添付書類に関する経過措置))及び<u>相続税法施行規則の一部を改正する省令 (平成27年財令第24号。以下21の 9—5において「平成27年改正省令」という。)</u> 附則第 2 条第 2 項((申告書の添付書類に関する経過措置))の規定により、令和 2 年 1 月 1 日前の贈与に係る相続時精算課税選択届出書には、次に掲げる書類の添付が必要とされていることに留意する。この場合において、当該書類のうち住所又は居所を証する書類については、当該贈与をした者又は当該提出をする者に係る平成15年 1 月 1 日以後の住所又は居所を証する書類に代えることができることに留意する。</p> <p>1 <u>平成31年改正省令第 1 条の規定による改正前の法施行規則第11条第 1 項第 2 号に掲げる贈与をした者の氏名、生年月日及びその者が60歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類</u></p> <p>2 <u>平成27年改正省令による改正前の法施行規則第11条第 1 項第 1 号に掲げる相続時精算課税選択届出書の提出をする者が20歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類 (当該提出をする者が平成27年 1 月 1 日において20歳以上である場合に限る。)</u></p> <p>(注) <u>平成31年改正省令による改正前の法施行規則第11条第 2 項に掲げる住所又は居所を証する書類についても上記と同様であることに留意する。</u></p>
--

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

令和元年度税制改正により、相続時精算課税選択届出書について、贈与をした者の氏名、生年月日及びその者が 60 歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類の添付が不要とされたが(相規 11)、令和 2 年 1 月 1 日前の贈与に係る当該届出書には、引き続き当該書類を含む次に掲げる書類の添付を必要とする経過措置が設けられているため、本通達では、この経過措置の内容を留意的に明らかにするとともに、次に掲げる書類のうち住所又は居所を証する書類については、当該贈与をした者又は当該届出書を提出する者に係る平成 15 年 1 月 1 日以後の住所又は居所を証する書類に代えることができることを留意的に明らかにした。

- 1 相続税法施行規則等の一部を改正する省令 (平成 31 年財務省令第 8 号。以下「平成 31 年改正省令」という。) 第 1 条の規定による改正前の相続税法施行規則第 11 条第 1 項第 2 号に掲げる贈与をした者の氏名、生年月日及びその者が 60 歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類
- 2 相続税法施行規則の一部を改正する省令 (平成 27 年財務省令第 24 号) による改正前の相続税法施行規則第 11 条第 1 項第 1 号に掲げる相続時精算課税選択届出書の提出をする者が 20 歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類 (当該提出をする者が平成 27 年 1 月 1 日において 20 歳以上である場合に限る。)

(注) 平成 31 年改正省令による改正前の相続税法施行規則第 11 条第 2 項に掲げる住所又は居所を証する書類についても上記と同様であることに留意する。

《参考条文》

○相続税法施行規則等の一部を改正する省令 (平成 31 年財務省令第 8 号)

附 則

(相続時精算課税選択届出書の添付書類に関する経過措置)

第二条 第一条の規定による改正後の相続税法施行規則 (以下「新規則」という。) 第十一条の規定は、平成三十二年一月一日以後に贈与 (贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下この条において同じ。) により取得する財産に係る贈与税について適用し、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、なお従前の例による。

○相続税法施行規則等の一部を改正する省令 (平成 31 年財務省令第 8 号) 第 1 条の規定による改正前の相続税法施行規則

(相続時精算課税選択届出書の添付書類)



**第十一条** 施行令第五条第二項に規定する財務省令で定める書類は、次に掲げる書類とする。

一 相続時精算課税選択届出書の提出をする者の戸籍の謄本又は抄本その他の書類でその者の氏名及び生年月日並びにその者がその者に係る法第二十一条の九第一項の贈与をした者の推定相続人に該当することを証する書類

二 前号の贈与をした者の住民票の写しその他の書類で当該贈与をした者の氏名、生年月日及びその者が六十歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類

**2** 施行令第五条の七第二項に規定する財務省令で定める書類は、次に掲げる書類とする。

一 法第二十一条の十八第一項の規定により相続時精算課税選択届出書を提出する者の戸籍の謄本又は抄本その他の書類で同項に規定する被相続人の全ての相続人を明らかにする書類

二 前号の被相続人の戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写しその他の書類でその者の氏名、生年月日、その者が二十歳に達した時以後死亡の時までの住所又は居所及びその死亡の年月日並びにその者がその者に係る法第二十一条の九第一項の贈与をした者の推定相続人に該当することを証する書類

三 前号の贈与をした者の住民票の写しその他の書類でその者の氏名、生年月日及びその者が六十歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類

○相続税法施行規則等の一部を改正する省令（平成 31 年財務省令第 8 号）第 2 条の規定による改正後の相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成 27 年財務省令第 24 号）

附 則

（申告書の添付書類に関する経過措置）

**第二条** 省 略

**2** 平成二十七年一月一日において二十歳以上である者が平成三十二年一月一日前に贈与により取得した財産に係る贈与税に係る改正前の相続税法施行規則第十一条第一項の規定の適用については、なお従前の例による。

**3** 省 略

○相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成 27 年財務省令第 24 号）による改正前の相続税法施行規則

（相続時精算課税選択届出書の添付書類）

**第十一条** 施行令第五条第二項に規定する財務省令で定める書類は、次に掲げる書類とする。

一 相続時精算課税選択届出書の提出をする者の戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写しその他の書類でその者の氏名、生年月日及びその者が二十歳に達した時以後の住所又は居所並びにその者がその者に係る法第二十一条の九第一項の贈与をした者の推定相続人に該当することを証する書類

二 前号の贈与をした者の住民票の写しその他の書類で当該贈与をした者の氏名、生年月日及びその者が六十歳に達した時以後の住所又は居所を証する書類

**2** 省 略

【第30条((期限後申告の特則))関係】

(法第30条第1項の規定による期限後申告書を提出することができる者)

30—1 相続又は遺贈によって財産を取得した者で、法第27条第1項の規定による申告書の提出期限内に期限内申告書の提出義務がなく、その後において法第32条第1項第1号から第6号までに掲げる事由により新たに納付すべき相続税額があることとなったものについては、法第30条第1項の規定による期限後申告書を提出することができるのであるから留意する。したがって、その者は、次に掲げるような事由により相続税の申告書の提出期限後において新たに納付すべき相続税額があることとなった場合には期限後申告書の提出ができることとなる。

...

(3) 遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したこと。

...

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

民法等改正法第1条の規定による民法の改正により、遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効果が生ずることとされていた改正前の民法の規律が見直され、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずることとされるなど遺留分制度に関する見直しが行われた。この見直しに伴い、令和元年度税制改正における相続税法の改正では、民法の改正前と同様の課税関係を前提とした上で規定の整備が行われたため、本通達においても所要の整備を行った。

民法の改正後の遺留分侵害額に係る相続税の課税関係については、遺留分制度が、兄弟姉妹以外の相続人について、その生活保障を図るなどの観点から、被相続人の意思にかかわらず被相続人の財産から最低限の取り分を確保する趣旨で設けられているとされていることから、相続人(遺留分権利者)等が遺留分侵害額の支払いを請求し金銭を取得することとなった場合には、遺留分権利者等については、その金銭債権は相続により取得したものとして相続税の課税対象となり、当該金銭を支払うこととなった受遺者又は受贈者(遺留分義務者)については、その金銭債務は相続税又は贈与税の課税価格から除かれることとなる(下記参考を参照)。

なお、相続税の申告時又は更正若しくは決定時において当事者間にその請求について争いがあり、遺留分侵害額が確定していないときは、不確定事実を基として課税することは事実上困難であることから、当該請求がなかったものとして課税価格を計算することとなり(相通11の2-4)、その後、その争いが確定し、それにより支払いを受ける金銭の額が確定した場合において、新たに相続税の申告書を提出すべき要件に該当することとなった者については期限後申告書を、相続税の申告書等を提出した者について既に確定した相続税額に不足が生じたときは修正申告書を提出することができることとなる(相法30、31)。他方で、支払うべき金銭の額が確定し、相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者がその申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額が過大となったときは、更正の請求をすることができることとなる(相法32)。

(参考)

○ 遺留分侵害額が確定したときの相続税の課税価格の計算

- 1 遺留分制度は、兄弟姉妹以外の相続人について、その生活保障を図るなどの観点から、被相続人の意思にかかわらず、被相続人の財産から最低限の取り分を確保する趣旨で設けられているとされており、その相続人（遺留分権利者）等は、受遺者等に対し遺留分侵害額に相当する金銭の支払いを請求することができ、受遺者等（遺留分義務者）は、遺贈の目的の価額等を限度としてその遺留分侵害額を負担することとされている（民法 1046、1047）。
- 2 遺留分侵害額の支払いの請求がされた場合において、その金額が確定したときの相続税の課税価格の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次のとおりとなる（相法 11 の 2）。
  - (1) 金銭の支払いを受ける相続人（遺留分権利者）等 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈又は贈与に係る遺留分侵害額に相当する価額との合計額
  - (2) 金銭を支払う受遺者（遺留分義務者） 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る遺留分侵害額に相当する価額<sup>(注)</sup>を控除した金額

(注) 贈与に係る遺留分侵害額に相当する価額については、受贈者の贈与税の課税価格から控除することとなる。
- 3 この場合の遺留分侵害額に相当する価額は、相続開始の時ににおける時価であることを要するが（相法 22）、その金額については、代償分割が行われた場合（相通 11 の 2－10）に準じて計算することとして差し支えない。

この場合の遺留分侵害額に相当する価額については、具体的には、遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈又は贈与に係る財産が特定され、かつ、その財産の相続開始の時ににおける通常の取引価額を基として当該遺留分侵害額が決定されている場合には、その「遺留分侵害額」に、「遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈又は贈与に係る財産の相続開始の時ににおける相続税評価額（財産評価基本通達の定めにより評価した価額）」が「その財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時ににおける価額」に占める割合を掛けて求めた価額となる。

(注) 共同相続人及び包括受遺者（遺留分義務者を含む。）の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。
- 4 なお、遺留分侵害額に相当する金銭の支払いに代えて、その債務の履行として資産を交付する場合には、遺留分侵害額に係る金銭債務を履行するための資産の移転（代物弁済）となるので、その履行をした者については、原則として、その履行により消滅した金銭債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したとして、所得税が課税される（所法33、所通33－1の6）。

第2 「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】

（小規模宅地等の特例、特定計画山林の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合に限度額要件等を満たさないとき）

69の4—12 措置法第69条の4第1項に規定する小規模宅地等（以下69の5—13までにおいて「小規模宅地等」という。）、措置法第69条の5第1項（特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例）に規定する選択特定計画山林（以下69の5—13までにおいて「選択特定計画山林」という。）又は措置法第70条の6の10第1項（個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除）に規定する特例事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるもの（以下69の5—13までにおいて「猶予対象宅地等」という。）について、措置法第69条の4第1項、第69条の5第1項又は第70条の6の10第1項の規定の適用を重複して受けようとする場合において、その選択特定計画山林の価額が措置法第69条の5第5項（措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する場合を含む。）に規定する限度額（69の5—12参照）を超えるとき又はその猶予対象宅地等の面積が同号イに規定する限度面積（70の6の10—17参照）を超えるときは、その小規模宅地等の全てについて措置法第69条の4第1項の規定の適用はないことに留意する。

なお、この場合、その後の国税通則法第18条第2項に規定する期限後申告書及び同法第19条第3項に規定する修正申告書において、当該限度額又は当該限度面積を超えないこととなったときは、その小規模宅地等について措置法第69条の4第1項の規定の適用があることに留意する。

(注) 1 上記の限度額を超える場合における当該選択特定計画山林及び上記の限度面積を超える場合における当該猶予対象宅地等は、その全てについて措置法第69条の5第1項及び第70条の6の10第1項の規定の適用もないことに留意する（69の5—13及び70の6の10—18参照）。

2 上記の「猶予対象宅地等」には、措置法第70条の6の9第1項（個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例）（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。）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た措置法第70条の6の8第1項（個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除）に規定する特例受贈事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるものを含むことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

措置法第69条の4第1項（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）に規定する小規模宅地等（以下69の4—12において「小規模宅地等」という。）又は措置法第69条の5第1項（特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例）に規定する選択特定計画山林について、措置法第69条の4第1項の規定（以下69の4—26の2までにおいて「小規模宅地等の特例」という。）又は第69条の5第1項の規定の適用を重複して受けようとする場合において、その選択特定計画山林の価額が措置法第69条の5第5項に規定する限度額（69の5—12の説明参照）を超えるときは、その小規模宅地等の全てについて措置法第69条の4第1項の規定の適用がないこととなる。しかし、その後の期限後申告書及び修正申告書において、当該限度額を超えないこととなったときは、その小規模宅地等について措置法第69条の4第1項の規定の適用を受けることができる。

これらのことは、令和元年度税制改正において創設された個人の事業用資産の相続税の納税猶予（措置法第70条の6の10（個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除）の規定をいう。69の4—26の2において同じ。）を重複適用する場合において、同条第1項に規定する特例事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるものの面積が、同号イに規定する限度面積（70の6の10—17の説明参照）を超えるとき又は期限後申告書若しくは修正申告書により超えないこととなったときについても同様である。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(新たに事業の用に供されたか否かの判定)

69の4—20の2 措置法第69条の4第3項第1号の「新たに事業の用に供された宅地等」とは、事業(貸付事業(同項第4号に規定する貸付事業をいう。以下69の4—20の2において同じ。))を除く。以下69の4—20の5までにおいて同じ。)の用以外の用に供されていた宅地等が事業の用に供された場合の当該宅地等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」の宅地等が事業の用に供された場合の当該宅地等をいうことに留意する。

したがって、例えば、居住の用又は貸付事業の用に供されていた宅地等が事業の用に供された場合の当該事業の用に供された部分については、「新たに事業の用に供された宅地等」に該当するが、事業の用に供されていた宅地等が他の事業の用に供された場合の当該他の事業の用に供された部分については、これ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、事業に係る建物等が一時的に事業の用に供されていない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」の宅地等に該当しないことに留意する。

- (1) 継続的に事業の用に供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事業の用に供されていたとき(当該建替え後の建物等を事業の用以外の用に供していないときに限る。)
- (2) 継続的に事業の用に供されていた建物等が災害により損害を受けたため、当該建物等に係る事業を休業した場合において、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、事業が再開されていたとき(休業中に当該建物等を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)又は(2)に該当する場合には、当該宅地等に係る「新たに事業の用に供された」時は、(1)の建替え前又は(2)の休業前の事業に係る事業の用に供された時となることに留意する。

3 (1)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い宅地等が含まれるときは、当該供されていない宅地等については、新たに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)

令和元年度税制改正では、特定事業用宅地等(措置法第69条の4第3項第1号に規定する特定事業用宅地等をいう。以下同じ。)の範囲から、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、相続開始前3年以内に新たに事業(貸付事業(同項第4号に規定する貸付事業をいう。以下69の4—20の2において同じ。))を除く。以下69の4—20の5までにおいて同じ。)の用に供された宅地等を除くこととされたが、当該宅地等の上で、被相続人等が政令で定める規模以上の事業(以下69の4—20の2において「特定事業」という。)を行っていた場合の当該宅地等については、相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたものであっても、その範囲から除かれないこととされた(措法69の4③一)。

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年以内に新たに事業の用に供された宅地等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「新たに事業の用に供された宅地等」とは、

- ①事業の用以外の用に供されていた宅地等が事業の用に供された場合の当該宅地等、
- 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」の宅地等が事業の用に供された場合の当該宅地等

をいうことを留意的に明らかにした。したがって、例えば、居住の用又は貸付事業の用など事業の用以外の用に供されていた宅地等が事業の用に供された場合や、何らの利用がされていない宅地等が、例えば、支店の敷地などとして事業の用に供された場合におけるこれらの事業の用に供

された部分については、「新たに事業の用に供された宅地等」に該当することとなる。

他方、既に被相続人等の事業の用に供されていた宅地等が当該被相続人等の他の事業の用に供された場合（転業した場合など）の当該他の事業の用に供された部分や、被相続人等が借り受けていた宅地等を事業の用に供していた場合において、当該被相続人等が当該宅地等を取得して引き続き事業の用に供したときの当該事業の用に供された部分については、「新たに事業の用に供された宅地等」に該当しないこととなる。

なお、上記の判定は、被相続人又は生計一親族（被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいう。以下69の4—20の3までにおいて同じ。）のそれぞれの利用状況により行うことから、例えば、他の者が事業を行っている宅地等を被相続人又は生計一親族が取得して、その事業を継続したとしても、従前の事業は被相続人又は生計一親族が行っていたものではないため、その宅地等は、上記①の宅地等に該当することとなる。したがって、例えば、生計一親族の事業の用に供されている宅地等を被相続人が取得して、その事業を被相続人が継続した場合のその宅地等も、上記①の宅地等に該当することとなるが、被相続人が相続開始前3年以内に開始した相続又はその相続に係る遺贈により事業の用に供されていた宅地等を取得し、かつ、その取得の日以後当該宅地等を引き続き事業の用に供していた場合におけるその宅地等については、この「新たに事業の用に供された宅地等」に該当しないこととされている（措令40の2⑨）。

《建物等が一時的に事業の用に供されていなかったと認められる場合》

また、建物等を建て替える場合には、新たな建物等が建築され、事業の用に供されるまでは、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事業の用に供したときは、措置法第69条の4第3項第1号の「新たに事業の用に供された宅地等」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ところから、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）、「新たに事業の用に供された宅地等」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、当該事業に係る建物等が一時的に事業の用に供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」の宅地等に該当しないことを留意的に明らかにした。

- (1) 継続的に事業の用に供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事業の用に供されていたとき（当該建替え後の建物等を事業の用以外の用に供していないときに限る。）
- (2) 継続的に事業の用に供されていた建物等が災害により損害を受けたため、当該建物等に係る事業を休業した場合において、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、事業が再開されていたとき（休業中に当該建物等を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、相続開始前に上記(1)又は(2)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、(1)の事由が生じている場合には69の4—5の取扱いが、また、(2)の事由が生じている場合には69の14—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が上記①又は②に該当する場合のその宅地等は「新たに事業の用に供された宅地等」に該当することとなる。

次に、(1)又は(2)に該当する場合には、当該宅地等に係る「新たに事業の用に供された」時は、(1)の建替え前又は(2)の休業前に行っていた事業に係る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、その行っていた事業の前に(1)又は(2)に該当していた場合には、その行っていた事業の前の事業に係る事業の用に供された時に、順次遡ることとなる。

また、(1)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、

建替え前において建物等の敷地の用に供されておらず上記①又は②に該当する宅地等が含まれる  
ときの当該宅地等については、「新たに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でこのことを留意的に明らかにした。

(政令で定める規模以上の事業の意義等)

69の4—20の3 措置法令第40条の2第8項で定める規模以上の事業は、次に掲げる算式を満たす場合における当該事業（以下69の4—20の3において「特定事業」という。）であることに留意する。

なお、特定事業に該当するか否かの判定は、下記の特宅地等ごとに行うことに留意する。

(算式)

$$\frac{\text{事業の用に供されていた減価償却資産(注1)のうち被相続人等が有していたもの(注2)の相続の開始の時点における価額の合計額}}{\text{新たに事業の用に供された宅地等(以下69の4—20の3において「特定宅地等」という。)(注3)の相続の開始の時点における価額}} \geq \frac{15}{100}$$

(注)1 「減価償却資産」とは、特定宅地等に係る被相続人等の事業の用に供されていた次に掲げる資産をいい、当該資産のうち当該事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、当該事業の用に供されていた部分に限ることに留意する。

① 特定宅地等の上に存する建物（その附属設備を含む。）又は構築物

② 所得税法第2条第1項第19号（定義）に規定する減価償却資産で特定宅地等の上で行われる当該事業に係る業務の用に供されていたもの（①に掲げるものを除く。）

なお、当該事業が特定宅地等を含む一の宅地等の上で行われていた場合には、特定宅地等を含む一の宅地等の上に存する建物（その附属設備を含む。）又は構築物のうち当該事業の用に供されていた部分並びに上記②の減価償却資産のうち特定宅地等を含む一の宅地等の上で行われる当該事業に係る業務の用に供されていた部分（当該建物及び当該構築物を除く。）は、上記①又は②に掲げる資産にそれぞれ含まれることに留意する。

また、上記②に掲げる資産が、共通して当該業務及び当該業務以外の業務の用に供されていた場合であっても、当該資産の全部が上記②に掲げる資産に該当することに留意する。

おって、「事業の用に供されていた減価償却資産」に該当するか否かの判定は、特定宅地等を新たに事業の用に供した時ではなく、相続開始の直前における現況によって行うことに留意する。したがって、例えば、特定宅地等を新たに事業の用に供した後に被相続人等が取得した上記②に掲げる資産も上記算式の分子に含まれることに留意する。

2 「被相続人等が有していたもの」は、事業を行っていた被相続人又は事業を行っていた生計一親族（被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいう。）が、自己の事業の用に供し、所有していた減価償却資産であることに留意する。

3 「特定宅地等」は、相続開始の直前において被相続人が所有していた宅地等であり、当該宅地等が数人の共有に属していた場合には当該被相続人の有していた持分の割合に応ずる部分であることに留意する。

(新設)

(説明)

令和元年度税制改正では、特定事業用宅地等について節税を目的とした駆け込み的な適用など本来の趣旨を逸脱した小規模宅地等の特例の適用を防止するため、特定事業用宅地等の範囲から、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたもの（以下69の4—20の3において「特定宅地等」という。）を除くこととされた。しかし、「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等」であっても、当該宅地等の上で被相続人等が政令で定める規模以上の事業（以下69の4—20の3において「特定事業」という。）を行っていた場合の当該宅地等については、特定事業用宅地等の範囲から除かれなかったこととされた（措法69の4③一）。

この特定事業は、措置法令第40条の2第8項で定められており、本通達では、この特定事業に該当する要件等を算式等で明らかにした。具体的には、特定事業とは次に掲げる算式を満たす場合におけるその事業をいい、特定宅地等が複数ある場合や相続開始前3年を超えて既に事業の用に供している他の宅地等がある場合であっても、この特定事業に該当するか否かの判定は、それぞれの特定宅地等ごとに当該算式を満たすか否かで判定することとなる。したがって、例えば、特定宅地等が甲宅地と乙宅地の複数ある場合には、甲宅地と乙宅地のそれぞれで上記算式を満た



すか否かを判定し、当該算式を満たさないときのその算式の分母に係る宅地等については、特定事業用宅地等の範囲から除かれることとなり、当該算式を満たすときのその算式の分母に係る宅地等については、特定事業用宅地等の範囲から除かれないこととなる。

(算式)

$$\frac{\text{事業の用に供されていた減価償却資産(注1)のうち被相続人等が有していたもの(注2)の相続の開始の時点における価額の合計額}}{\text{新たに事業の用に供された宅地等(特定宅地等)(注3)の相続の開始の時点における価額}} \geq \frac{15}{100}$$

(注) 1 分子の「減価償却資産」について

上記算式の「減価償却資産」は、特定宅地等に係る被相続人等の事業の用に供されていた次に掲げる資産をいい、当該資産のうち当該事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、当該事業の用に供されていた部分（例えば、店舗併用住宅の場合はその店舗部分。事例1参照）に限る。

① 特定宅地等の上に存する建物（その附属設備を含む。）又は構築物

② 所得税法第2条第1項第19号((定義))に規定する減価償却資産で特定宅地等の上で行われる当該事業に係る業務の用に供されていたもの（①に掲げるものを除く。）

なお、上記②に掲げる資産が、特定宅地等の上で行われる事業に係る業務に加え、他の事業所での業務でも使用している場合など、共通してその業務の用に供されていた場合には、特定宅地等の上で行われる事業に係る業務の用に供されていた部分に限ることなく、当該業務以外の業務の用に供されていた部分も含め、その資産の全部が上記②に掲げる資産に該当することとなる。

また、特定事業は、相続開始の時点における減価償却資産の価額及び特定宅地等の価額を基に判定されるため、上記算式の「事業の用に供されていた減価償却資産」に該当するか否かの判定は、特定宅地等を新たに事業の用に供した時ではなく、相続開始の直前における現況によって行うこととなる。したがって、例えば、特定宅地等を新たに事業の用に供した後に、被相続人等が取得し相続開始の直前まで事業の用に供されていた上記②に掲げる資産については上記算式の分子に含まれることとなるが、特定宅地等を新たに事業の用に供した時において、既に事業の用に供されていた上記②に掲げる資産が、その後、廃棄等により相続開始直前に事業の用に供されていなかった場合における当該資産などについては、その分子に含まれないこととなる。

なお、被相続人等の事業が特定宅地等を含む一の宅地等（敷地）の上で行われていた場合には、特定宅地等を含む一の宅地等の上に存する建物（その附属設備を含む。）又は構築物のうち当該事業の用に供されていた部分並びに上記②の減価償却資産のうち特定宅地等を含む一の宅地等の上で行われる当該事業に係る業務の用に供されていた部分（当該建物及び当該構築物を除く。）は、上記①又は②に掲げる資産にそれぞれ含まれる（事例3参照）。

2 分子の「被相続人等が有していたもの」について

「被相続人等が有していたもの」とは、事業を行っていた被相続人又は事業を行っていた生計一親族が、自己の事業の用に供し、所有していた減価償却資産となる。したがって、例えば、被相続人が保有していた減価償却資産について、被相続人の事業の用に供されていたものはこれに該当するが、生計一親族の事業の用に供されていたものはこれに該当しないこととなる。

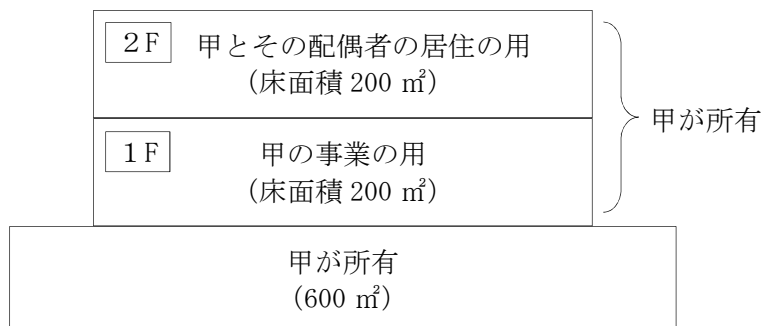
3 分母の「特定宅地等」について

「特定宅地等」は、相続開始の直前において被相続人が所有していた宅地等であるため、当該宅地等が数人の共有に属していた場合には当該被相続人の有していた持分の割合に応ずる部分となる。

## 【設例】

### (事例1) 事業の用以外の用に供されていた部分がある場合の特定事業の判定

問 被相続人甲は、その相続開始前3年以内に宅地等(600㎡)と建物を取得し、取得後直ちに下図のように利用し、相続開始直前まで居住の用及び事業の用に供していた。この場合の措置法令第40条の2第8項に定める規模以上の事業(特定事業)は、どのように計算して判定するのか。



建物の相続税評価額 7,000,000円 宅地等の相続税評価額 20,000,000円

建物(1F)で甲の事業に係る業務で使用していた甲所有の機械装置の相続税評価額 1,000,000円

本事例における特定事業の判定は次のとおりとなる。

- 1 減価償却資産のうち事業の用に供されていた部分で被相続人が有していたものの相続開始時の価額(分子)

$$7,000,000 \text{円(建物の価額)} \times \frac{200 \text{㎡ (1F部分の床面積)}}{400 \text{㎡ (建物の総床面積)}} + 1,000,000 \text{円(機械装置の価額)}$$
$$= \boxed{4,500,000 \text{円}} \text{ (減価償却資産の価額の合計額)}$$

- 2 宅地等のうち新たに事業の用に供された部分の相続開始時の価額(分母)

- ① 宅地等のうち新たに事業の用に供された部分(特定宅地等)

$$600 \text{㎡(宅地等の面積)} \times \frac{300 \text{㎡ (1F部分の床面積)}}{400 \text{㎡ (建物の総床面積)}} = 300 \text{㎡ (特定宅地等の面積)}$$

- ② ①の相続開始時の価額

$$20,000,000 \text{円(宅地等の価額)} \times \frac{300 \text{㎡ (特定宅地等の面積)}}{600 \text{㎡ (宅地等の面積)}} = \boxed{10,000,000 \text{円}} \text{ (特定宅地等の価額)}$$

- 3 特定事業の判定

$$\frac{4,500,000 \text{円(減価償却資産の価額の合計額)}}{10,000,000 \text{円 (特定宅地等の価額)}} = \boxed{0.45} \geq \boxed{0.15}$$

したがって、当該事業は特定事業に該当することとなり、上記2の新たに事業の用に供された部分(300㎡)について、他の要件を満たす場合には、特定事業用宅地等に該当することとなる。

(第11・11の2表の付表1(別表2)記載例)

特定事業用宅地等についての事業規模の判定明細

被相続人

甲

第11・11の2表の付表1(別表2)(平成31年4月分以降用)

- この表は、特定事業用宅地等として小規模宅地等の特例(租税特別措置法第69条の4第1項)の適用を受けようとする宅地等のうちに特定宅地等(相続開始前3年以内に新たに被相続人等(世)の事業(世)の用に供されたものをいいます。以下同じです。)が含まれる場合に、その特定宅地等に係る事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上のものであることを判定するために使用します。
- 特定宅地等が複数ある場合には、特定宅地等ごとに作成します。
- (注)1 被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいいます。
- 2 租税特別措置法第69条の4第3項第1号に規定する事業をいいます。
- 3 平成31年3月31日以前に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等は、特定宅地等には含まれません。

1 相続開始前3年以内に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等の明細

(注)「②①の宅地等の面積」欄は、その宅地等が数人の共有に属していた場合には、被相続人が有していた持分に応ずる面積を記入してください。

①特定宅地等を含む一の宅地等の所在地	〇〇市△丁目□番◇号	②①の宅地等の面積	600 m <sup>2</sup>
③事業主宰者の氏名	甲	④⑤の特定宅地等に係る事業内容	×××
相続開始の直前における宅地等の利用区分		面積(m <sup>2</sup> )	相続開始時の価額(円)
⑤	②のうち④の事業の用に供されていた宅地等	300	10,000,000
⑥	②のうち相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等(特定宅地等) [事業の用に供された日:平成( )年( )月( )日]	300	A 10,000,000

2 1④の事業の用に供されていた減価償却資産の明細等

(注)1 記入の対象となる減価償却資産は、1④の事業の用に供されていた次に掲げるもののうち1③の事業主宰者が有していたものに限り、

- 1④の宅地等の上に存する建物(その附属設備を含む。)又は構築物
- 所得税法第2条第1項第19号に規定する減価償却資産で1④の宅地等の上で行われる1④の事業に係る業務の用に供されていたもの(1)を除きます。
- ①相続開始時における価額。欄は、減価償却資産が数人の共有に属していた場合には、1③の事業主宰者が有していた持分に応ずる価額を記入してください。
- ②事業専用割合。欄は、減価償却資産のうち1④の事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、1④の事業の用に供されていた部分の割合を記入してください(それ以外の場合には、「 $\frac{1}{1}$ 」と記入してください)。

種類	細目	利用区分等	所在場所等	数量		①相続開始時における価額	②事業専用割合	③(①×②)
				固定資産税評価額	単価 倍率			
家屋	家屋	自家用屋	〇〇市△丁目□番◇号	×××		7,000,000 <sup>円</sup>	$\frac{200\text{m}^2}{400\text{m}^2}$	3,500,000 <sup>円</sup>
				×××	×××			
事業用財産	機械装置	×××	〇〇市△丁目□番◇号	×××	×××	1,000,000	$\frac{1}{1}$	1,000,000

計	B 4,500,000
---	-------------

3 1④の事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上の事業であることの判定

(B 4,500,000 円 ÷ A 10,000,000 円) × 100 = 45.0 %

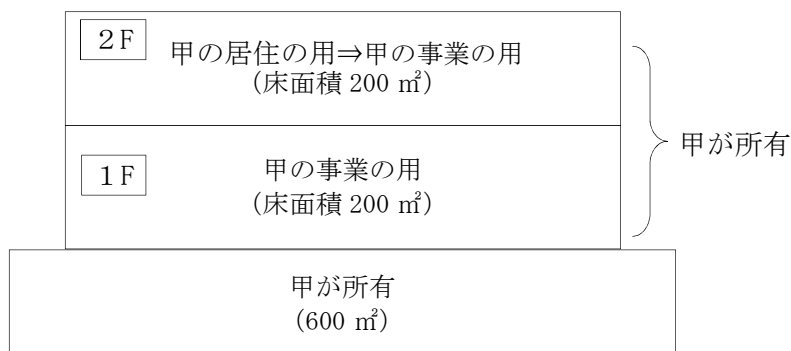
15%未満になった場合には、1⑥については特例適用不可

(令元:7)

(資4-20-12-3-8-A4続)

(事例2) 事業を行っていた者が宅地等を新たに同じ事業の用に供した場合の特定事業の判定

問 被相続人甲は、その相続開始の5年前から自己の所有する宅地等(600㎡)の上に建物1棟を所有し、1F部分を事業の用に、2F部分を居住の用に供していたが、相続開始前3年以内に、居住の用に供していた2F部分を、新たに、1F部分と同じ事業の用に供することとし、相続開始直前まで引き続き事業の用に供していた。この場合の措置法令第40条の2第8項に定める規模以上の事業(特定事業)は、どのように計算して判定するのか。



建物の相続税評価額 1,500,000円 宅地等の相続税評価額 15,000,000円

宅地等の上で行われる甲の事業に係る業務で使用していた甲所有の車両の相続税評価額 500,000円

本事例における特定事業の判定は次のとおりとなる。

- 1 減価償却資産のうち事業の用に供されていた部分で被相続人が有していたものの相続開始時の価額(分子)

$$1,500,000 \text{円(建物の価額)} + 500,000 \text{円(車両の価額)} = \boxed{2,000,000 \text{円}} \text{(減価償却資産の価額の合計額)}$$

(注) 1F部分の事業と2F部分の事業は同一の事業であるため、建物及び車両の価額の全てが分子に算入される。

- 2 宅地等のうち新たに事業の用に供された部分の相続開始時の価額(分母)

① 宅地等のうち事業の用に供されていた部分 600㎡(宅地等の面積)

② ①の相続開始時の価額 15,000,000円(宅地等の価額)

③ ①の宅地等のうち相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された部分(特定宅地等)

$$600 \text{㎡(宅地等の面積)} \times \frac{200 \text{㎡(2F部分の床面積)}}{400 \text{㎡(建物の総床面積)}} = 300 \text{㎡(特定宅地等の面積)}$$

④ ③の相続開始時の価額

$$15,000,000 \text{円(宅地等の価額)} \times \frac{300 \text{㎡(特定宅地等の面積)}}{600 \text{㎡(宅地等の面積)}} = \boxed{7,500,000 \text{円}} \text{(特定宅地等の価額)}$$

- 3 特定事業の判定

$$\frac{2,000,000 \text{円(減価償却資産の価額の合計額)}}{7,500,000 \text{円(特定宅地等の価額)}} = \boxed{0.2666\cdots} \geq \boxed{0.15}$$

したがって、当該事業は特定事業に該当することとなり、上記2の新たに事業の用に供された部分(300㎡)について、他の要件を満たす場合には、特定事業用宅地等に該当することとなる。

**特定事業用宅地等についての事業規模の判定明細**

	被相続人	甲
--	------	---

○ この表は、特定事業用宅地等として小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受けようとする宅地等のうちに特定宅地等（相続開始前3年以内に新たに被相続人等（注）の事業（注）の用に供されたものをいいます。以下同じです。）が含まれる場合に、その特定宅地等に係る事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上のものであることを判定するために使用します。

○ 特定宅地等が複数ある場合には、特定宅地等ごとに作成します。

(注) 1 被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいいます。  
 2 租税特別措置法第69条の4第3項第1号に規定する事業をいいます。  
 3 平成31年3月31日以前に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等は、特定宅地等には含まれません。

**1 相続開始前3年以内に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等の明細**  
 (注) 「②①の宅地等の面積」欄は、その宅地等が数人の共有に属していた場合には、被相続人が有していた持分に応ずる面積を記入してください。

①特定宅地等を含む一の宅地等の所在地	〇〇市△丁目□番◇号	②①の宅地等の面積	600 ㎡
③事業主宰者の氏名	甲	④⑤の特定宅地等に係る事業内容	×××
相続開始の直前における宅地等の利用区分		面積(㎡)	相続開始時の価額(円)
⑤	②のうち④の事業の用に供されていた宅地等	600	15,000,000
⑥	⑤のうち相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等（特定宅地等）[事業の用に供された日：平成( )年( )月( )日]	300	A 7,500,000

**2 1④の事業の用に供されていた減価償却資産の明細等**

(注) 1 記入の対象となる減価償却資産は、1④の事業の用に供されていた次に掲げるもののうち1③の事業主宰者が有していたものに限り、

(1) 1⑥の宅地等の上に存する建物（その附属設備を含む。）又は構築物  
 (2) 所得税法第2条第1項第19号に規定する減価償却資産で1④の宅地等の上で行われる1④の事業に係る業務の用に供されていたもの（1を除きます。）

2 ①相続開始時における価額。欄は、減価償却資産が数人の共有に属していた場合には、1③の事業主宰者が有していた持分に応ずる価額を記入してください。

3 「②事業専用割合」欄は、減価償却資産のうち1④の事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、1④の事業の用に供されていた部分の割合を記入してください（それ以外の場合には、「 $\frac{1}{1}$ 」と記入してください。）。

種類	細目	利用区分等	所在場所等	数量	単価	①相続開始時における価額	②事業専用割合	③ (①×②)
				固定資産税評価額	倍数			
家屋	家屋	自家用屋	〇〇市△丁目□番◇号	×××		1,500,000 円	$\frac{1}{1}$	1,500,000 円
				×××	×××			
事業用財産	車両	×××	〇〇市△丁目□番◇号	×××	×××	500,000	$\frac{1}{1}$	500,000
				×××				

	計	B 2,000,000
--	---	-------------

**3 1④の事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上の事業であることの判定**

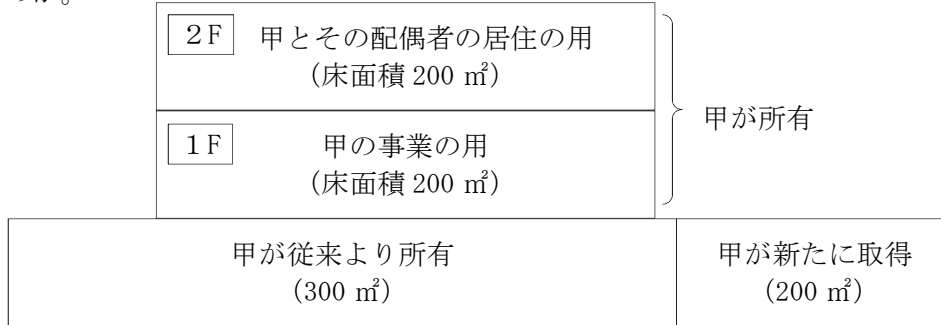
(B 2,000,000 円 ÷ A 7,500,000 円) × 100 = 26.66 %

← 15%未満になった場合には、1⑥については特例適用不可

(令元. 7) (資4-20-12-3-8-A4統-)

(事例3) 被相続人等の事業が特定宅地等を含む一の宅地等(敷地)の上で行われていた場合の特定事業の判定

問 被相続人甲は、その相続開始の5年前から自己の所有する宅地等(300㎡)の上に建物1棟を所有し、その建物について下図のように事業の用及び居住の用に供していたが、相続開始前3年以内に当該宅地等に隣接する当該建物の敷地の用に供されている宅地等(200㎡)を取得して新たにこれらの用に供し、相続開始直前まで、これらの宅地等を一体として利用していた。この場合の措置法令第40条の2第8項に定める規模以上の事業(特定事業)は、どのように計算して判定するのか。



建物の相続税評価額 7,000,000円 宅地等(500㎡)の相続税評価額 15,000,000円  
 建物(1F)で甲の事業に係る業務で使用していた甲所有の機械装置の相続税評価額 1,000,000円

本事例における特定事業の判定は次のとおりとなる。

- 1 減価償却資産のうち事業の用に供されていた部分で被相続人が有していたものの相続開始時の価額(分子)

$$7,000,000 \text{円 (建物の価額)} \times \frac{200 \text{㎡ (1F部分の床面積)}}{400 \text{㎡ (建物の総床面積)}} + 1,000,000 \text{円 (機械装置の価額)}$$

$$= \boxed{4,500,000 \text{円}} \text{ (減価償却資産の価額の合計額)}$$

- 2 宅地等のうち新たに事業の用に供された部分の相続開始時の価額(分母)

- ① 宅地等のうち事業の用に供されていた部分

$$500 \text{㎡ (宅地等の面積)} \times \frac{200 \text{ (1F部分の床面積)}}{400 \text{ (建物の総床面積)}} = 250 \text{㎡ (事業部分の宅地等の面積)}$$

- ② ①の相続開始時の価額

$$15,000,000 \text{円 (宅地等の価額)} \times \frac{250 \text{㎡ (事業部分の宅地等の面積)}}{500 \text{㎡ (宅地等の面積)}} = 7,500,000 \text{円}$$

(事業部分の宅地等の価額)

- ③ ①の宅地等のうち相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された部分(特定宅地等)

$$250 \text{㎡ (事業部分の宅地等の面積)} \times \frac{200 \text{㎡ (3年内供用部分の宅地等の面積)}}{500 \text{㎡ (宅地等の面積)}} = 100 \text{㎡ (特定宅地等の面積)}$$

- ④ ③の相続開始時の価額

$$7,500,000 \text{円 (事業部分の宅地等の価額)} \times \frac{100 \text{㎡ (特定宅地等の面積)}}{250 \text{㎡ (事業部分の宅地等の面積)}}$$

$$= \boxed{3,000,000 \text{円}} \text{ (特定宅地等の価額)}$$

3 特定事業の判定

$$\frac{4,500,000 \text{ 円 (減価償却資産の価額の合計額)}}{3,000,000 \text{ 円 (特定宅地等の価額)}} = \boxed{1.5} \geq \boxed{0.15}$$

したがって、当該事業は特定事業に該当することとなり、上記2の新たに事業の用に供された部分(100㎡)について、他の要件を満たす場合には、特定事業用宅地等に該当することとなる。

(第11・11の2表の付表1(別表2)記載例)

特定事業用宅地等についての事業規模の判定明細				被相続人	甲			
<p>○ この表は、特定事業用宅地等として小規模宅地等の特例(租税特別措置法第69条の4第1項)の適用を受けようとする宅地等のうちに特定宅地等(相続開始前3年以内に新たに被相続人等(注1)の事業(注2)の用に供されたものをいいます。以下同じです。)(注3)が含まれる場合に、その特定宅地等に係る事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上のものであることを判定するために使用します。</p> <p>○ 特定宅地等が複数ある場合には、特定宅地等ごとに作成します。</p> <p>(注) 1 被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいいます。                  2 租税特別措置法第69条の4第3項第1号に規定する事業をいいます。                  3 平成31年3月31日以前に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等は、特定宅地等には含まれません。</p>								
<p><b>1 相続開始前3年以内に新たに被相続人等の事業の用に供された宅地等の明細</b>                      (注) 「②①の宅地等の面積」欄は、その宅地等が数人の共有に属していた場合には、被相続人が有していた持分に応ずる面積を記入してください。</p>								
①特定宅地等を含む一の宅地等の所在地	〇〇市△丁目□番◇号			②①の宅地等の面積	500 ㎡			
③事業主宰者の氏名	甲 (被相続人・生計一親族(以下略))			④⑤の特定宅地等に係る事業内容	×××			
相続開始の直前における宅地等の利用区分				面積(㎡)	相続開始時の価額(円)			
⑤	②のうち④の事業の用に供されていた宅地等			250	7,500,000			
⑥	⑤のうち相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等(特定宅地等) [事業の用に供された日：平成(令和)××年××月××日]			100	A 3,000,000			
<p><b>2 1④の事業の用に供されていた減価償却資産の明細等</b>                      (注) 1 記入の対象となる減価償却資産は、1④の事業の用に供されていた次に掲げるもののうち1③の事業主宰者が有していたものに限り、                      (1) 1⑤の宅地等の上に存する建物(その附属設備を含む。)又は構築物                      (2) 所得税法第2条第1項第19号に規定する減価償却資産で1⑤の宅地等の上で行われる1④の事業に係る業務の用に供されていたもの(1)を除きます。                      2 ①相続開始時における価額欄は、減価償却資産が数人の共有に属していた場合には、1③の事業主宰者が有していた持分に応ずる価額を記入してください。                      3 「②事業専用割合」欄は、減価償却資産のうち1④の事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、1④の事業の用に供されていた部分の割合を記入してください(それ以外の場合には、「<math>\frac{1}{1}</math>」と記入してください)。</p>								
種類	細目	利用区分等	所在場所等	数量	単価	① 相続開始時 における価額	② 事業専用割合	③ (①×②)
				固定資産税 評価額	倍数			
家屋	家屋	自家用屋	〇〇市△丁目 □番◇号	×××		7,000,000 円	$\frac{200\text{㎡}}{400\text{㎡}}$	3,500,000 円
				×××	×××			
事業用財産	機械装置	×××	〇〇市△丁目 □番◇号	×××	×××	1,000,000	$\frac{1}{1}$	1,000,000
				×××				
計								B 4,500,000
<p><b>3 1④の事業が租税特別措置法施行令第40条の2第8項に規定する規模以上の事業であることの判定</b></p>								
(B 4,500,000 円 ÷ A 3,000,000 円) × 100 =				150.0	%	<p>15%未満になった場合には、1⑥については特例適用不可!</p>		

第11・11の2表の付表1(別表2)(平成31年4月分以降用)

(令元、7)

(資4-20-12-3-8-A4続)

#### (事例4) 新たに事業の用に供された宅地か否かの判定と特定事業の判定

問 被相続人である父は10年以上前から製造業を営んでおり、相続開始前3年以内に新たに次の宅地を取得し、相続開始直前までそれぞれ事業の用に供していた。これらの宅地は小規模宅地等の特例の特定事業用宅地等の範囲から除かれる「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等」に該当するか。

- ・規模拡大のため新しい工場の敷地として新たに事業の用に供した甲宅地
- ・事務所の引っ越しにより新しい事務所の敷地として新たに事業の用に供した乙宅地
- ・製造業は継続したまま、多角化の一環として新たに飲食業に進出し、飲食店の敷地として新たに事業の用に供する丙宅地

令和元年度税制改正により、小規模宅地等の特例の対象となる特定事業用宅地等の範囲から、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたもの」を除くこととされたが、当該宅地等の上で被相続人等が政令で定める規模以上の事業を行っていた場合のその宅地等については、相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたものであっても特定事業用宅地等の範囲から除かれないこととされた(措法69の4③一)。

事例における甲宅地、乙宅地、丙宅地については、いずれも相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたものであるが、それらの宅地について、それぞれ次の算式を満たす場合のその事業の用に供された宅地等については、この「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等」に該当しないこととなり、他の要件を満たす限りにおいて、特定事業用宅地等に該当することとなる。

(算式)

$$\frac{\text{下記の事業の用に供されていた一定の資産(注)のうち被相続人等が有していたものの相続開始時の価額の合計額}}{\text{新たに事業の用に供された宅地等の相続開始時の価額}} \geq \frac{15}{100}$$

(注) 上記の「一定の資産」とは、次に掲げる資産(その資産のうちその事業の用以外の用に供されていた部分がある場合には、その事業の用に供されていた部分に限る。)をいう。

- ① その宅地等の上に存する建物(その附属設備を含む。)又は構築物
- ② 所得税法第2条第1項第19号に規定する減価償却資産でその宅地等の上で行われるその事業に係る業務の用に供されていたもの(上記①に掲げるものを除く。)

(措法69の4、措令40の2、措通69の4-20の2、3)



(相続開始前3年を超えて引き続き事業の用に供されていた宅地等の取扱い)

69の4—20の4 相続開始前3年を超えて引き続き被相続人等の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8項に定める規模以上の事業を行っていた被相続人等の事業」以外の事業に係るものであっても、措置法第69条の4第3項第1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、同号に規定する特定事業用宅地等に該当することに留意する。

(注) 被相続人等の事業の用に供されていた宅地等が69の4—20の2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)

令和元年度税制改正により、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供されたもの」については、特定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。しかし、「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等」であっても、当該宅地等の上で被相続人等が措置法令第40条の2第8項で定める規模以上の事業(以下69の4—20の5までにおいて「特定事業」という。)を行っていた場合の当該宅地等については、特定事業用宅地等の対象となる宅地等から除かれないこととされたことから、被相続人等が当該宅地等の上で行っていた事業が特定事業に該当するか否かで、小規模宅地等の特例の適用が異なることとなった。

もともと、この取扱いは「相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等」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事業の用に供されていた宅地等」については、当該宅地等の上で被相続人等の行っていた事業が特定事業であるかどうかにかかわらず、措置法第69条の4第3項第1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、特定事業用宅地等に該当することとなる。

なお、被相続人等の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」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—20の2((新たに事業の用に供されたか否かの判定))の(1)又は(2)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31年改正法附則による特定事業用宅地等に係る経過措置について)

69の4—20の5 所得税法等の一部を改正する法律(平成31年法律第6号)附則第79条第2項の規定により、平成31年4月1日から令和4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31年4月1日以後に新たに事業の用に供されたもの(措置法令第40条の2第8項に定める規模以上の事業を行っていた被相続人等の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1号に規定する特定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)

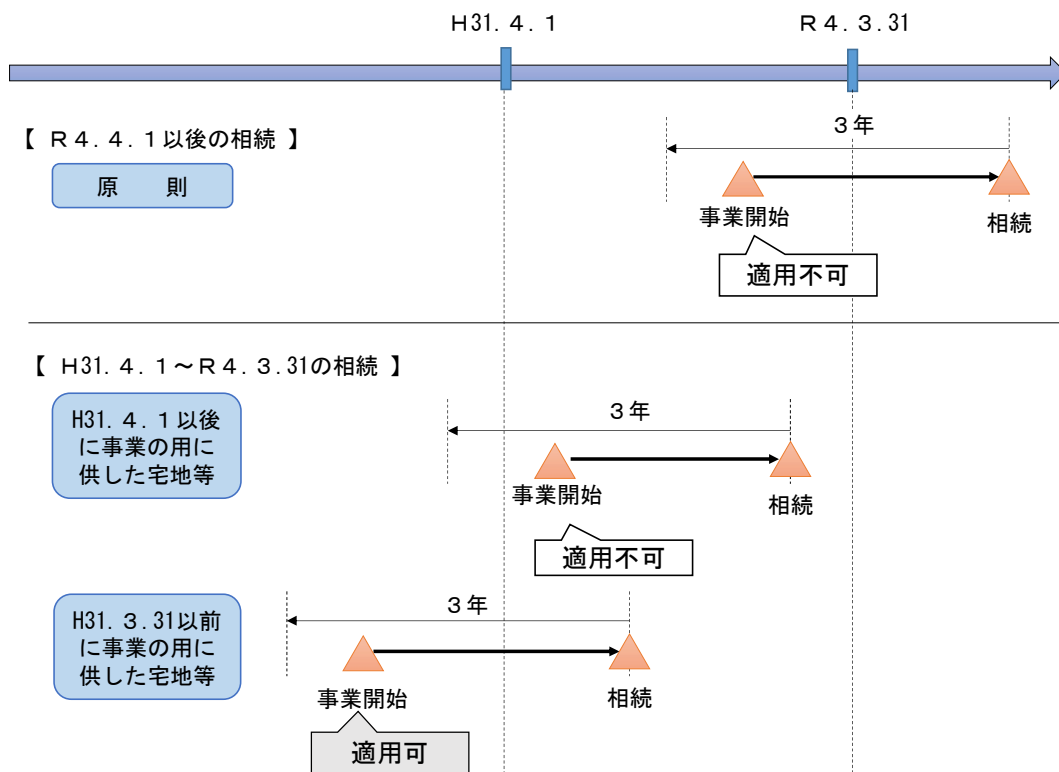
令和元年度税制改正による特定事業用宅地等に係る措置法第69条の4第3項第1号の改正は、前述のとおりであるが、この改正後の措置法第69条の4第3項の規定は、平成31年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する同条第1項に規定する宅地等に係る相続税について適用される(平成31年改正法附則79①)。

ただし、平成31年4月1日から令和4年3月31日までの間に相続又は遺贈により取得する宅地等に係る措置法第69条の4第3項第1号の規定の適用については、同号中「相続開始前3年以内」とあるのは、「平成31年4月1日以後」とする経過措置が設けられている(平成31年改正法附則79②)。

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31年4月1日以後に新たに事業の用に供されたもの(当該宅地等の上で特定事業を行っていた被相続人等の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1号に規定する特定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) 特定事業用宅地等に係る経過措置



(注) 上記は、当該宅地等の上で特定事業を行っていた被相続人等の事業の用に供されていない宅地等の場合。

(個人の事業用資産についての納税猶予及び免除の適用がある場合)

69の4—26の2 被相続人が次に掲げる者のいずれかに該当する場合には、措置法第69条の4第6項の規定により、当該被相続人から相続又は遺贈により取得をした全ての同条第3項第1号に規定する特定事業用宅地等について、同条第1項の規定の適用がないことに留意する。

1 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けた同条第2項第2号に規定する特例事業受贈者に係る同条第1項に規定する贈与者

2 措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける同条第2項第2号に規定する特例事業相続人等に係る同条第1項に規定する被相続人

(注) 1 上記の「取得」には、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合における当該取得が含まれることに留意する。

2 当該被相続人から相続又は遺贈により取得をした措置法第69条の4第3項第2号に規定する特定居住用宅地等、同項第3号に規定する特定同族会社事業用宅地等及び同項第4号に規定する貸付事業用宅地等については、同条第6項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

令和元年度税制改正において個人の事業用資産の納税猶予が創設されたが、その納税猶予制度と特定事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例とは選択制とされている。具体的には、被相続人が次に掲げる者のいずれかに該当する場合には、措置法第69条の4第6項の規定により、当該被相続人から相続又は遺贈により取得<sup>(注)</sup>をした全ての同条第3項第1号に規定する特定事業用宅地等について、小規模宅地等の特例の適用がないこととされた(措法69の4⑥)。

1 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けた同条第2項第2号に規定する特例事業受贈者に係る同条第1項に規定する贈与者

2 措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける同条第2項第2号に規定する特例事業相続人等に係る同条第1項に規定する被相続人

(注) 上記の「取得」には、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合における当該取得が含まれる。

したがって、例えば、被相続人から相続又は遺贈により特定事業用宅地等を取得した者が個人の事業用資産の相続税の納税猶予の適用を受けない場合であっても、その者又はその者以外の者が次に掲げる場合に該当するときのその被相続人は、上記1又は2に掲げる者に該当することになるため、当該被相続人から相続又は遺贈により取得をした特定事業用宅地等については、小規模宅地等の特例の適用がないこととなる。本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

① 当該取得した者以外の者が個人の事業用資産の相続税の納税猶予の適用<sup>(注)</sup>を受けるとき

② 当該取得した者又はその者以外の者が既に被相続人からの贈与により取得した財産について個人の事業用資産の贈与税の納税猶予(措置法第70条の6の8((個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除))の規定をいう。)の適用<sup>(注)</sup>を受けていたとき

(注) 建物及び減価償却資産など特定事業用宅地等に該当しない特定事業用資産(措置法第70条の6の10第2項第1号又は第70条の6の8第2項第1号に規定する特定事業用資産をいう。)についての適用を含む。

なお、当該被相続人から相続又は遺贈により取得をした措置法第69条の4第3項第2号に規定する特定居住用宅地等、同項第3号に規定する特定同族会社事業用宅地等及び同項第4号に規定する貸付事業用宅地等については、同条第6項の規定の適用はないことから、当該被相続人が上記1又は2に掲げる者に該当する場合であっても、これらの宅地等について、他の要件を満たす場合には、小規模宅地等の特例の適用を受けることが可能である。本通達の(注)2ではこのことを留意的に明らかにした。

【措置法第 69 条の 5（(特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例)）関係】

(特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等)

69の5—12 措置法第69条の4第1項の規定の適用を受けようとする措置法第69条の5第5項に規定する選択宅地等面積（以下69の5—12において「選択宅地等面積」という。）及び措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する措置法第69条の5第5項に規定する猶予適用宅地等面積（以下69の5—12において「猶予適用宅地等面積」という。）の合計が200㎡に満たない場合において、同項の規定により同条第1項の規定の適用を受けることができる特定計画山林の価額の限度額は、次の算式により計算した価額となることに留意する。

$$A \times \frac{200\text{㎡} - (B + C)}{200\text{㎡}}$$

(注) 1 措置法第69条の5第5項（措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する場合を含む。）の規定により、措置法第69条の5第2項第3号イ又は口の要件を満たす特定計画山林相続人等が選択した全ての特定森林経営計画対象山林又は特定受贈森林経営計画対象山林（以下69の5—12において「特定（受贈）森林経営計画対象山林」という。）である特定計画山林（以下69の5—12において「選択山林」という。）、小規模宅地等又は猶予対象宅地等について、措置法第69条の5第1項、第69条の4第1項又は第70条の6の10第1項の規定の適用を重複して受ける場合において、上記の計算に該当するときを算式で示せば、次のとおりとなる。

$$B + C + \left(200\text{㎡} \times \frac{D}{A}\right) \leq 200\text{㎡}$$

2 算式中の符号は次のとおりである。

Aは、措置法第69条の5第2項第3号イ又は口の要件を満たす特定計画山林相続人等に係る全ての特定（受贈）森林経営計画対象山林である特定計画山林の価額の合計額

Bは、選択宅地等面積

Cは、猶予適用宅地等面積

Dは、選択山林の価額の合計額

3 上記の「猶予対象宅地等」には、措置法第70条の6の9第1項（同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）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た措置法第70条の6の8第1項に規定する特例受贈事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるものを含むことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

措置法第 69 条の 5 の「特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例」（以下 69 の 5—13 までにおいて「特定計画山林の特例」という。）と措置法第 69 条の 4 の「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」（以下 69 の 5—13 までにおいて「小規模宅地等の特例」という。）を重複して適用する場合には、特定計画山林の特例の適用を受けることができる措置法第 69 条の 5 第 2 項第 4 号に規定する特定計画山林（以下 69 の 5—13 までにおいて「特定計画山林」という。）の価額については一定の限度額が設けられているが（措法 69 の 5 ⑤）、令和元年度税制改正により創設された措置法第 70 条の 6 の 10 の「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」（以下 69 の 5—13 までにおいて「事業用資産の納税猶予」という。）とこれらの特例とを重複適用する場合にも、一定の限度額が設けられている（措令 40 の 2 の 2 ⑨）。

本通達の改正は、特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は事業用資産の納税猶予を重複して適用する場合の特定計画山林の選択が可能な限度額を計算式で示したものである。

また、本通達の(注)の1の改正は、この場合に選択をした選択山林、措置法第69条の4第1項に規定する小規模宅地等（以下69の5—13までにおいて「小規模宅地等」という。）又は措置法第70条の6の10第1項に規定する特例事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げる宅地等（以下69の5

—13 までにおいて「猶予対象宅地等」という。) が限度額以下であるかどうかを確認するための検算式を示したものである。

なお、法令上、この特例と小規模宅地等の特例又は事業用資産の納税猶予とを重複適用する場合の限度額計算は、まず、小規模宅地等の特例を適用し、次に 400 m<sup>2</sup>からその適用を受けようとする小規模宅地等に応じて措置法令第 40 条の 7 の 10 第 7 項の規定に基づき計算した面積を控除した面積の範囲内で事業用資産の納税猶予を適用した上で、小規模宅地等の特例に係る選択宅地等面積及び事業用資産の納税猶予に係る猶予適用宅地等面積の合計が 200 m<sup>2</sup>に満たない場合において、本通達で示した算式により計算した価額の範囲内で特定(受贈)森林経営計画対象山林についてこの特例の適用を受けることができることとされているが(措法 69 の 5 ⑤、措令 40 の 2 の 2 ⑨)、先に特定(受贈)森林経営計画対象山林を特定計画山林として選択し、その選択した価額を基に、小規模宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける部分又は猶予対象宅地等について事業用資産の納税猶予の適用を受ける部分を選択したとしても、これらの面積が本通達の(注)の 1 で示した算式の範囲内で収まるのであれば、この特例の適用があることに留意する必要がある。

また、猶予対象宅地等には、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項(同条第 2 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)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た措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項に規定する特例受贈事業用資産のうち同条第 2 項第 1 号イに掲げる宅地等が含まれることから、本通達の(注)の 3 において、これを留意的に明らかにしている。

(注) 1 「選択山林」とは、措置法第 69 条の 5 第 5 項(措置法令第 40 条の 2 の 2 第 9 項において読み替えて適用する場合を含む。)の規定により、措置法第 69 条の 5 第 2 項第 3 号イ又はロの要件を満たす同号に規定する特定計画山林相続人等が選択した全ての特定(受贈)森林経営計画対象山林である特定計画山林をいう。

2 「特定(受贈)森林経営計画対象山林」とは、措置法第 69 条の 5 第 2 項第 1 号に規定する特定森林経営計画対象山林又は同項第 2 号に規定する特定受贈森林経営計画対象山林をいう。

3 「選択宅地等面積」とは、措置法第 69 条の 5 第 5 項に規定する選択宅地等面積をいい、具体的には、措置法第 69 条の 4 第 2 項第 3 号イからハまでの規定により計算した面積をいう。

4 「猶予適用宅地等面積」とは、措置法令第 40 条の 2 の 2 第 9 項において読み替えて適用する措置法第 69 条の 5 第 5 項に規定する猶予適用宅地等面積をいい、具体的には、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用に係る宅地等の面積に 400 分の 200 を乗じて得た面積をいう。

#### (参考) 限度額の計算例

宅地 A (50 m<sup>2</sup>: 特定同族会社事業用宅地等に該当)、宅地 B (99 m<sup>2</sup>: 特定居住用宅地等に該当) 及び宅地 C (50 m<sup>2</sup>: 貸付事業用宅地等に該当) について小規模宅地等の適用を受け、宅地 D (100 m<sup>2</sup>: 猶予対象宅地等に該当) について事業用資産の納税猶予の適用を受ける場合

⇒ 次の算式により計算した金額が限度額となる

$$\text{限度額} = \text{選択山林の価額} \times \frac{200 \text{ m}^2 - (135 \text{ m}^{2*1} + 50 \text{ m}^{2*2})}{200 \text{ m}^2}$$

$$\text{※ 1} \quad \text{選択宅地等面積} = 50 \text{ m}^2 \times \frac{200}{400} + 99 \text{ m}^2 \times \frac{200}{330} + 50 \text{ m}^2 = 135 \text{ m}^2$$

$$\text{※ 2} \quad \text{猶予適用宅地等面積} = 100 \text{ m}^2 \times \frac{200}{400} = 50 \text{ m}^2$$

(特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合に限度額要件を満たさないとき)

69の5—13 小規模宅地等、選択特定計画山林又は猶予対象宅地等について、措置法第69条の4第1項、第69条の5第1項又は第70条の6の10第1項の規定の適用を重複して受けようとする場合において、その選択特定計画山林の価額が第69条の5第5項(措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する場合を含む。)に規定する限度額(69の5—12参照)を超えるときは、その選択特定計画山林の全てについて第69条の5第1項の規定の適用はないことに留意する。

なお、この場合、その後の国税通則法第18条第2項に規定する期限後申告書及び同法第19条第3項に規定する修正申告書において、当該限度額を超えないこととなったときは、その選択特定計画山林について措置法第69条の5第1項の規定の適用があることに留意する。

(注) 上記の限度額を超える場合には、当該小規模宅地等及び当該猶予対象宅地等の全てについて措置法第69条の4第1項及び第70条の6の10第1項の規定の適用もないことに留意する(69の4—12及び70の6の10—18参照)。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

特定計画山林の特例と小規模宅地等の特例を重複適用して相続税の申告を行う場合に、その適用を受けようとして選択した特定計画山林(以下69の5—13までにおいて「選択特定計画山林」という。)の価額が限度額(69の5—12((特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等))の説明を参照。)を超える場合には、その選択特定計画山林の全てについて特定計画山林の特例の適用がないこととなるが、その後の修正申告において限度額を超えないこととなったとき等は、その選択特定計画山林について特定計画山林の特例の適用を受けることができる。

これは、事業用資産の納税猶予とこれらの特例とを重複適用する場合においても同様である。  
本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(平成21年改正前措置法第69条の5の取扱い)

69の5—16 平成21年改正法附則第64条第1項又は第11項の規定によりなお従前の例によるものとされる平成21年改正前措置法第69条の5((特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例))、平成21年改正措令による改正前の措置法令第40条の2の2((特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例))及び平成21年改正措規による改正前の措置法規則第23条の2の2((特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例))の規定の適用を受ける場合の取扱いについては、平成21年6月17日付課資2—7ほか2課共同「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」の一部改正について(法令解釈通達)による改正前の「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」の取扱いの例による。

(注) 平成21年改正前措置法第69条の5の規定の適用を受ける場合には、租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令(平成31年政令第102号)による改正後の措置法令第40条の2の2第9項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)

平成21年度税制改正により、所得税法等の一部を改正する法律(平成21年法律第13号。以下69の5—16において「平成21年改正法」という。)第5条による改正前の租税特別措置法(以下69の5—16において「平成21年改正前措置法」という。)第69条の5の「特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例」(以下69の5—16において「特定事業用資産の特例」という。)の適用対象から、平成21年改正前措置法第69条の5第2項第7号に規定する特定同族会社株式等及び同項第8号に規定する特定受贈同族会社株式等(以下69の5—16において「特定受贈同族会社株式等」という。)が除外された。

ただし、平成21年改正法附則第64条第1項の規定により、平成21年3月31日までに贈与により取得した特定受贈同族会社株式等に係る相続税については、原則として、平成21年改正前措置法第69条の5の規定を適用することとされている。

この平成21年改正前措置法第69条の5第7項においては、特定事業用資産の特例と小規模宅地等の特例とを重複適用する場合の限度額が設けられているが、特定事業用資産の特例と事業用資産の納税猶予とを重複適用する場合にどのような取扱いとなるのか、すなわち、特定計画山林の特例と事業用資産の納税猶予とを重複適用する場合の限度額について規定した租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令(平成31年政令第102号)による改正後の措置法令第40条の2の2第9項の規定が適用されるのか疑問も生じる。この点、同項の規定は措置法第69条の5第5項に関する読替規定であるところ、これを平成21年改正前措置法第69条の5第7項に適用するとの規定はない。したがって、特定事業用資産の特例と事業用資産の納税猶予とを重複適用する場合には、同令第40条の2の2第9項の規定の適用はなく、限度額の調整を行う必要はないこととなる。

本通達の(注)の改正はこのことを留意的に明らかにした。

なお、平成21年改正前措置法第69条の5の規定の適用を受ける場合であっても、小規模宅地等の特例と事業用資産の納税猶予とを重複適用する場合には、措置法第70条の6の10第2項第1号イ及び措置法令第40条の7の10第7項の規定による限度面積の調整を要することに留意する。

【措置法第70条の2の2（直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税）関係】

（信託受益権等を取得した日の属する年の前年分の所得税に係る合計所得金額が1,000万円を超えていた場合）

70の2の2—3の2 受贈者が贈与者から信託受益権又は金銭等の取得（平成31年4月1日以後の取得に限る。）をした日の属する年（70の2の2—3の2において「特定年」という。）の前年分の当該受贈者の所得税に係る所得税法第2条第1項第30号の合計所得金額（以下70の2の2—3の2において「合計所得金額」という。）が1,000万円を超えていた場合には、特定年分の合計所得金額が1,000万円以下であっても、当該取得をした信託受益権又は金銭等の価額について、措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けることはできないことに留意する。ただし、当該特定年の翌年に取得した信託受益権又は金銭等については、当該特定年分の合計所得金額が1,000万円以下であるため、同項本文の規定の適用を受けることができることに留意する。

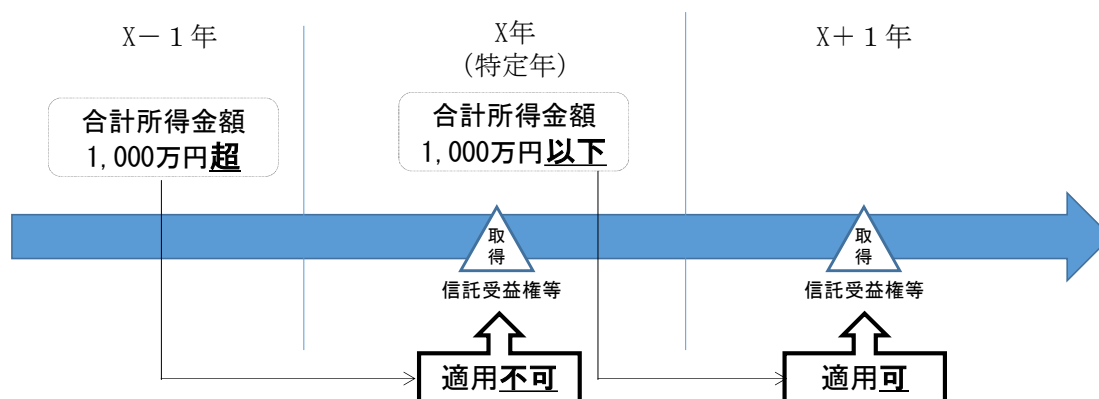
（新設）

（説明）

令和元年度税制改正において、直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置（措置法第70条の2の2（直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税）の規定をいう。）について、信託等をする日の属する年の前年分の受贈者の合計所得金額（所得税に係る所得税法第2条第1項第30号（定義）の合計所得金額をいう。以下70の2の2—3の2において同じ。）が1,000万円を超える場合には、平成31年4月1日以後に、当該信託等により取得した信託受益権又は金銭等について、本措置の適用を受けることができないこととされた（措法70の2の2①④、平成31年改正法附則79③）。

したがって、受贈者が贈与者から信託受益権又は金銭等の取得（平成31年4月1日以後の取得に限る。）をした日の属する年（70の2の2—3の2において「特定年」という。）の前年分の当該受贈者の合計所得金額が1,000万円を超えていた場合には、特定年分の合計所得金額が1,000万円以下であっても、当該取得をした信託受益権又は金銭等の価額について、本措置の適用を受けることはできないこととなる。ただし、当該特定年の翌年に追加で取得した信託受益権又は金銭等については、当該特定年分の合計所得金額が1,000万円以下であるため、本措置の適用を受けることができる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。



（注）上記の取得は平成31年4月1日以後の取得に限る。



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

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

1 当該贈与者の死亡前3年以内に、受贈者が、当該贈与者の行為により信託受益権を取得した場合、当該贈与者からの書面による贈与により取得した金銭を銀行等の営業所等において預金若しくは貯金として預入をした場合又は当該贈与者からの書面による贈与により取得した金銭等で金融商品取引業者の営業所等において有価証券を購入した場合において、当該受贈者が当該信託受益権、金銭又は金銭等の価額について措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けたとき 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところによる。

(注) 上記の「取得」は、平成31年4月1日以後の取得に限ることに留意する。

(1) 当該受贈者が贈与者の死亡の日において特定事由のいずれにも該当しない場合 次のイからホまでに定めるところによる。

(注) 上記の「特定事由」とは次に掲げる場合(ロ又はハに掲げる場合に該当する場合にあっては、当該受贈者がその旨を明らかにする書類を次のイの贈与者死亡の届出と併せて提出した場合に限る。)をいう。

① 23歳未満である場合

② 学校等に在学している場合

③ 雇用保険法第60条の2第1項((教育訓練給付金))に規定する教育訓練を受けている場合

イ 贈与者死亡の届出(措置法第70条の2の2第10項第1号)

当該贈与者に係る受贈者は、当該贈与者が死亡した事実を知った場合には、速やかに、当該贈与者が死亡した旨を取扱金融機関の営業所等に届け出なければならない。

ロ 管理残額の相続税課税(措置法第70条の2の2第10項第2号)

当該贈与者に係る受贈者については、当該贈与者が死亡した日において非課税拠出額から教育資金支出額(措置法第70条の2の2第17項の規定による訂正があった場合には、その訂正後のものとし、同条第2項第1号ロに掲げる教育を受けるために学校等以外の者に直接支払われる金銭については、500万円を限度とする。以下70の2の2—10までにおいて同じ。)を控除した残額として計算した金額(以下70の2の2—10までにおいて「管理残額」という。)を当該贈与者から相続(当該受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下70の2の2—9(ホを除く。)において同じ。)により取得したものとみなして、相続税法その他の相続税に関する法令の規定を適用する。この場合において、管理残額は、次の算式により算出した金額である。

贈与者が死亡した日に おける教育資金管理契 約に係る非課税拠出額	—	贈与者が死亡した日にお ける教育資金管理契 約に係る教育資金支出額(注1)
--	---	---

$$\times \frac{\text{死亡した贈与者から取得した信託受益権又は金銭等(その死亡前3年以内に取得をしたもの(注2)に限る。)のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受け、贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}{\text{非課税拠出額(注3)}}$$

(注) 1 当該贈与者の死亡の日前に措置法第70条の2の2第10項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた金額がある場合には、当該みなされた金額を含むことに留意する。

2 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

3 当該贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第10項第2号の規定の適用があったときは、当該非課税拠出額から当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等(当該他の贈与者の死亡前3年以内に取得をしたもの(※)に限る。)のうち同条第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額を控除した残額となることに留意する。

※ 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

ハ 非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等（措置法令第40条の4の3第18項等）

措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受け贈与税の課税価格に算入しなかった金額については、相続税法第19条第1項、第21条の15第1項及び第21条の16第1項の規定の適用がない。

ニ 相続税額の2割加算（措置法第70条の2の2第10項第4号）

管理残額を相続により取得したものとみなされる場合における相続税法第18条（相続税額の加算）の規定の適用により受贈者に係る相続税額に加算する金額の計算については、次に掲げる算式により行う。

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

（注） 管理残額に対応する相続税額は、次の算式により算出する。

$$\text{受贈者に係る相続税法第17条の規定により算出した相続税額} \times \frac{A}{B}$$

A = 管理残額

B = 当該受贈者の相続税の課税価格

A/Bの割合が1を超える場合には、1とする。

ホ 管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算（措置法第70条の2の2第10項第5号）

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

(2) 当該受贈者が贈与者の死亡の日において上記(1)の特定事由のいずれかに該当する場合  
上記(1)イ（贈与者死亡の届出）及びハ（非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等）に同じ。

（注） 上記(1)ロ（管理残額の相続税課税）（ニ（相続税額の2割加算））及びホ（管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算）を含む。）の適用はないことに留意する。

2 上記1に掲げる場合以外の場合 上記(1)ハ（非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等）に同じ。

（注） 上記(1)イ（贈与者死亡の届出）及びロ（管理残額の相続税課税）（ニ（相続税額の2割加算））及びホ（管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算）を含む。）の適用はないことに留意する。

（新設）

（説明）

令和元年度税制改正において、信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に贈与者が死亡した一定の場合には、その死亡の日における管理残額を、当該受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなすなどの措置が講じられた（下表参照）。

《表》契約終了日までに贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等

		イ 死亡届の提出	ロ 管理残額の相続税課税	ハ 非課税適用額の3年以内贈与加算	ニ 管理残額部分の2割加算	ホ 相続財産を取得していない者の3年以内贈与加算
1 H31.4.1以後、死亡前3年以内の贈与等で、非課税の適用をした場合	(1) 受贈者が特定事由*のいずれにも該当しないとき	必要	課税あり	加算なし	加算なし	加算なし
	(2) 受贈者が特定事由*のいずれかに該当するとき	必要	課税なし	加算なし	—	—
2 上記1以外の場合		不要	課税なし	加算なし	—	—

※特定事由とは、次の場合（②又は③に該当する場合には、受贈者がその旨を明らかにする書類を上記イの死亡届と併せて提出した場合に限る。）をいう。  
①23歳未満である場合、②学校等に在学している場合、③雇用保険法第60条の2第1項に規定する教育訓練を受けている場合

具体的に、贈与者が措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき信託をした日、同項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき預金若しくは貯金をするための金銭の書面による贈与をした日又は同項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの教育資金管理契約の終了の日までの間に、当該贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等は、次のとおりとなる。本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

1 当該贈与者の死亡前3年以内に、受贈者が、当該贈与者の行為により信託受益権を取得した場合、当該贈与者からの書面による贈与により取得した金銭を銀行等の営業所等において預金若しくは貯金として預入をした場合又は当該贈与者からの書面による贈与により取得した金銭等で金融商品取引業者の営業所等において有価証券を購入した場合において、当該受贈者が当該信託受益権、金銭又は金銭等の価額について措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けたとき 次の(1)及び(2)に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところによる。  
(注) 上記の「取得」は、平成31年4月1日以後の取得に限る。

(1) 当該受贈者が贈与者の死亡の日において特定事由のいずれにも該当しない場合 次のイからホまでに定めるところによる。

(注) 上記の「特定事由」とは次に掲げる場合(②又は③に掲げる場合に該当する場合にあっては、当該受贈者がその旨を明らかにする書類を次のイの贈与者死亡の届出と併せて提出した場合に限る。)をいう。

①23歳未満である場合

②学校等に在学している場合

③雇用保険法第60条の2第1項((教育訓練給付金))に規定する教育訓練を受けている場合

イ 贈与者死亡の届出(措置法第70条の2の2第10項第1号)

当該贈与者に係る受贈者は、当該贈与者が死亡した事実を知った場合には、速やかに、当該贈与者が死亡した旨を取扱金融機関の営業所等に届け出なければならない。

ロ 管理残額の相続税課税(措置法第70条の2の2第10項第2号)

当該贈与者に係る受贈者については、当該贈与者が死亡した日において非課税拠出額から教育資金支出額(措置法第70条の2の2第17項の規定による訂正があった場合には、その訂正後のものとし、同条第2項第1号ロに掲げる教育を受けるために学校等以外の者に直接支払われる金銭については、500万円を限度とする。以下70の2の2—10までにおいて同じ。)を控除した残額として計算した金額(以下70の2の2—10までにおいて「管理残額」という。)を当該贈与者から相続(当該受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下70の2の2—9(ホを除く。)において同じ。)により取得したものとみなして、相続税法その他の相続税に関する法令の規定を適用する。この場合において、管理残額は、次の算式により算出した金額である。

贈与者が死亡した日における 教育資金管理契約に係る非課 税拠出額	—	贈与者が死亡した日における教 育資金管理契約に係る教育資金 支出額(注1)
--	---	---

$$\times \frac{\text{死亡した贈与者から取得した信託受益権又は金銭等(その死亡前3年以内に取得をしたもの(注2)に限る。)のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受け、贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}{\text{非課税拠出額(注3)}} = \text{管理残額}$$

(注) 1 当該贈与者の死亡の前日に措置法第70条の2の2第10項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた金額がある場合には、当該みなされた金額を含むことに留意する。

2 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

3 当該贈与者の死亡の直前に死亡した他の贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第10項第2号の規定の適用があったときは、当該非課税拠出額から当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等（当該他の贈与者の死亡前3年以内に取得をしたもの（※）に限る。）のうち同条第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額を控除した残額となることに留意する。

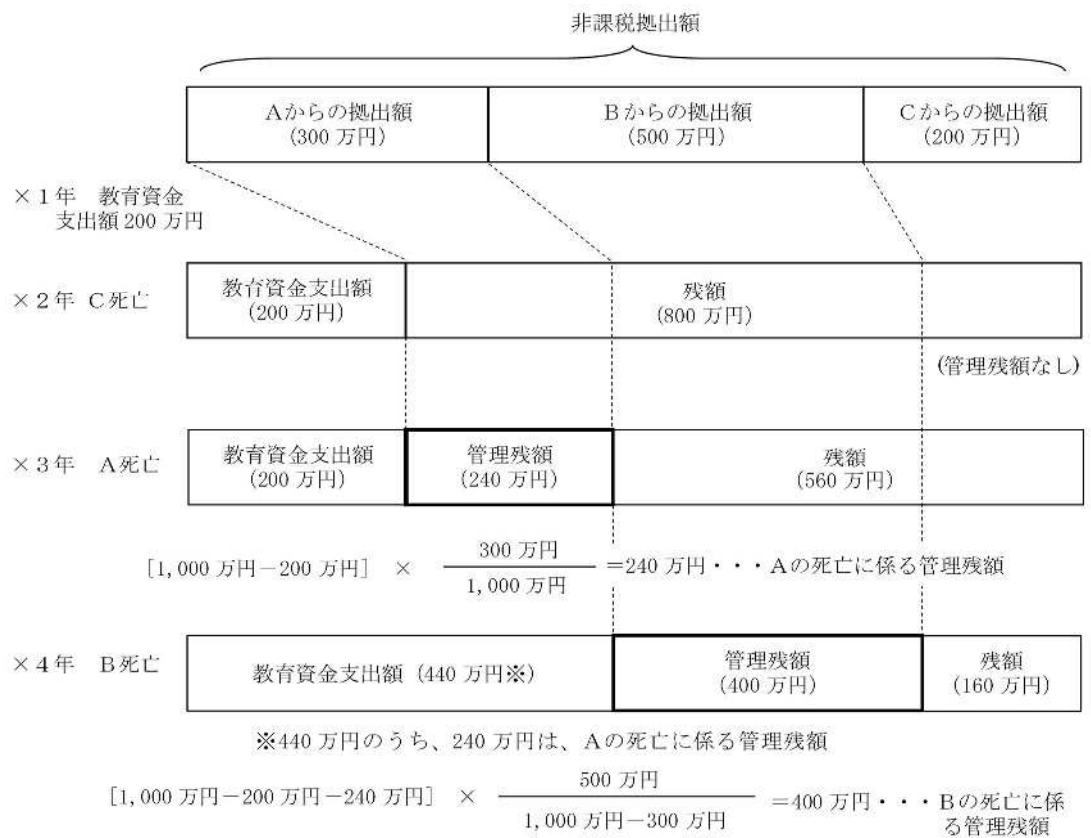
※ 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

【計算例】 A、B及びCからそれぞれ次の贈与を受けて措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けていた場合（特定事由には該当していない。）

A…300万円（Aの相続開始前3年以内、かつ、平成31年4月1日以後の贈与）

B…500万円（Bの相続開始前3年以内、かつ、平成31年4月1日以後の贈与）

C…200万円（Cの相続開始の3年前の贈与又は平成31年3月31日以前の贈与）



ハ 非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等（措置法令第40条の4の3第18項等）

措置法令第40条の4の3第18項の規定により、贈与者が教育資金管理契約に基づき信託をした日又は教育資金管理契約に基づき預金若しくは貯金の預入若しくは有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの教育資金管理契約の終了の日までの間に当該贈与者が死亡した場合において、当該贈与者に係る受贈者が措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けたときは、当該受贈者が当該信託又は当該贈与により取得をした信託受益権又は金銭等の価額（同項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額に限る。）については、相続税法第19条第1項の規定は、適用しないこととされている。

また、相続税法第21条の15第1項においては「特定贈与者からの贈与により取得した財産で同法第21条の9第3項の規定の適用を受けるものの価額を相続税の課税価格に加算した価額をもって相続税の課税価格とする」と規定され、同法第21条の16第1項に

においては「特定贈与者からの贈与により取得した財産で同法第21条の9第3項の規定の適用を受けるものを当該特定贈与者から相続により取得したものとみなして同法第2章第1節の規定を適用する」と規定されている。措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受ける信託受益権又は金銭等の価額については、贈与税の課税価格に算入されないため相続税法第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産とはなりえないことから、同法第21条の15第1項又は第21条の16第1項の規定により贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されることはない。

したがって、措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受け贈与税の課税価格に算入しなかった金額については、当該贈与税に係る贈与者が死亡した場合であっても、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格の計算において相続税法第19条第1項、第21条の15第1項及び第21条の16第1項の規定の適用がないこととなる。

ニ 相続税額の2割加算（措置法第70条の2の2第10項第4号）

措置法第70条の2の2第10項第2号の規定により、管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされる場合には、当該管理残額に対応する相続税額については、相続税法第18条の規定による相続税額の2割加算の計算上、同法第17条の規定により算出した相続税額から控除することとされている。具体的な計算は次の算式のとおりとなる。

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

(注) 管理残額に対応する相続税額は、次の算式により算出する。

$$\text{受贈者に係る相続税法第17条の規定により算出した相続税額} \times \frac{A}{B}$$

A = 管理残額

B = 当該受贈者の相続税の課税価格

A/Bの割合が1を超える場合には、1とする。

ホ 管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算（措置法第70条の2の2第10項第5号）

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

したがって、管理残額が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされる場合において、当該贈与者から相続又は遺贈により管理残額以外の財産を取得した受贈者は、当該贈与者の相続開始前3年以内に当該贈与者から贈与により取得した財産については、相続税法第19条の規定により、相続税の課税価格に加算されることとなる。

- (2) 当該受贈者が贈与者の死亡の日において上記(1)の特定事由のいずれかに該当する場合  
措置法第70条の2の2第10項及び第11項の規定により、当該贈与者に係る受贈者は、当該贈与者が死亡した事実を知った場合には、速やかに、当該贈与者が死亡した旨を取扱金融機関の営業所等に届け出なければならない。なお、上記(1)ロの管理残額の相続税課税（ニの相続税額の2割加算及びホの管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算を含む。）の適用はない。  
また、非課税適用額（措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けた金額をいう。次の2において同じ。）の相続開始前3年以内贈与加算等の適用関係は上記(1)ハと同じである。

2 上記1に掲げる場合以外の場合

上記 1 に掲げる場合に該当しない場合、例えば、①平成 31 年 4 月 1 日前に贈与者から取得した信託受益権又は金銭等について措置法第 70 条の 2 の 2 第 1 項本文の規定の適用を受けている場合において、同日以後に取得した信託受益権又は金銭等について同項本文の規定の適用を受けたことがないときや、②同日以後に追加で贈与者から取得した信託受益権又は金銭等について同項本文の規定の適用を受けた場合において、当該信託受益権又は金銭等が当該贈与者の死亡前 3 年以内に取得したものでないときについては、上記 1 (1)イの贈与者死亡の届出は不要であるほか、上記(1)ロの管理残額の相続税課税（ニの相続税額の 2 割加算及びホの管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前 3 年以内贈与加算を含む。）の適用もない。

なお、非課税適用額の相続開始前 3 年以内贈与加算等の適用関係は上記(1)ハと同じである。

(教育資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係等)

70の2の2—10 措置法第70条の2の2第12項の規定により教育資金管理契約が終了した場合において、非課税拠出額から教育資金支出額(同条第10項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた管理残額を含む。)を控除した残額があるときの当該残額に係る贈与税の課税関係は、次の表のとおりとなることに留意する。

終了事由	終了の日における贈与者の状況	贈与税の課税関係	
		課税価格への算入の有無	課税方式
(1) <u>受贈者が(2)以外の一定の事由(注1)に該当したこと。</u>	生存	<u>有(注3)</u>	暦年課税又は相続時精算課税(注4)
	死亡(注2)	<u>有(注3)</u>	暦年課税
(2) <u>受贈者が死亡したこと。</u>		<u>無(注5)</u>	

(注) 1 一定の事由とは、次に掲げる事由をいう。

- ① 受贈者が30歳に達したこと(当該受贈者が30歳に達した日において学校等に在学している場合又は教育訓練を受けている場合において、受贈者がこれらの場合に該当することについて措置法令第40条の4の3第22項の規定により取扱金融機関の営業所等に届け出たときを除く。)
  - ② 受贈者(30歳以上の者に限る。③において同じ。)が、その年中のいずれかの日において学校等に在学した日又は雇用保険法第60条の2第1項に規定する教育訓練を受けた日があることを措置法令第40条の4の3第23項の規定により取扱金融機関の営業所等に届け出なかったこと。
  - ③ 受贈者が40歳に達したこと。
  - ④ 教育資金管理契約に係る信託財産の価額、預金若しくは貯金の額又は有価証券の価額が零となった場合において、受贈者と取扱金融機関との間で当該教育資金管理契約を終了させる合意があったこと。
- 2 . . .
- 3 贈与者が2以上ある場合には、当該残額に次の割合を乗じて算出した金額を各贈与者(当該教育資金管理契約の終了の日前に当該各贈与者が死亡した場合には、個人)からそれぞれ取得をしたものとみなされることに留意する。

各贈与者から取得した信託受益権又は金銭等※1のうち贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額

非課税拠出額※2

※1 当該教育資金管理契約の終了の日前に当該各贈与者が死亡した場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第10項第2号の規定の適用があったときは、当該死亡前3年以内に取得をしたもの(※)を除くことに留意する。

※ 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

※2 当該教育資金管理契約の終了の日前に死亡した贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第10項第2号の規定の適用があったときは、当該非課税拠出額から当該死亡した贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等(当該死亡前3年以内に取得をしたもの※に限る。)のうち贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額を控除した残額となることに留意する。

※ 平成31年4月1日前に取得をした信託受益権又は金銭等は含まれないことに留意する。

4 . . .

5 受贈者が死亡したことにより教育資金管理契約が終了した場合には、その死亡の日において当該残額があるときであっても当該残額については贈与税の課税価格に算入されないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

令和元年度税制改正では、令和元年7月1日以後における教育資金管理契約の終了事由について、受贈者が30歳に達した場合でも、その達した日において①学校等に在学している場合又は②雇用保険法に規定する教育訓練を受けている場合において、受贈者がこれらの場合に該当することについて措置法令第40条の4の3第22項の規定により取扱金融機関の営業所等に届け出たときは、教育資金管理契約は終了しないものとされた(措法70の2の2⑫一)。そして、その達した日の翌日以後は、その年中のいずれかの日において学校等に在学した日又は雇用保険法に規定する教育訓練を受けた日があることを措置法令第40条の4の3第23項の規定により取扱金融機関の営業所等に届け出なかった場合におけるその年12月31日又は当該受贈者が40歳に達する日のいずれか早い日に教育資金管理契約が終了するものとされた(措法70の2の2⑫二、三)。

また、贈与者死亡時における管理残額を受贈者が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなすこととされたことに伴い、教育資金管理契約の終了時における贈与税の課税価格に算入される価額について所要の規定の整備が行われた(措法70の2の2⑬、措令40の4の3⑭等)。

これらのことを踏まえ、本通達においても所要の整備を行った。



【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 特例事業受贈者（措置法第70条の6の8第2項第2号（個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除）に規定する特例事業受贈者をいう。以下70の2の7—3までにおいて同じ。）が贈与により取得した特例受贈事業用資産（同条第1項に規定する特例受贈事業用資産をいう。70の2の7—2において同じ。）につき同条第2項第3号ロ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、当該特例事業受贈者は措置法第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6の8第1項に規定する特例受贈事業用資産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、当該特例受贈事業用資産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3号ロ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6の8第1項の規定の適用に係る特例受贈事業用資産・・・を取得した同条第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者」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6の8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、すなわち、贈与により取得した特定事業用資産の価額が相続時精算課税の特別控除額（2,500万円）以下である受贈者は、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6の8第1項の規定の適用を受けることができる。

(特例受贈事業用資産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—2 特例事業受贈者が措置法第70条の2の7第2項に規定する贈与者からの贈与による特例受贈事業用資産の取得の時前に当該贈与者からの贈与を受けたことから、措置法第70条の2の7第2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6の8第1項に規定する特例事業受贈者がその年1月1日において60歳以上である同項に規定する贈与者から贈与により同項に規定する特例受贈事業用資産を取得した場合において、当該特例事業受贈者が当該特例受贈事業用資産の取得の時前に当該贈与者から贈与により取得した財産については、相続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—3 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、特例事業受贈者が措置法第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6の8第1項に規定する特例事業受贈者が措置法第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6の7（(特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除)関係）】

（相続税の納税猶予及び免除の対象とならない特定美術品）

70の6の7—1 措置法第70条の6の7第1項の適用対象となる特定美術品（同条第2項第1号に規定する特定美術品をいう。以下70の6の7—14までにおいて同じ。）には、次に掲げる特定美術品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特定美術品
- (2) 相続時精算課税の適用を受ける特定美術品

（新設）

（説明）

措置法第70条の6の7第1項の適用対象となる特定美術品（同条第2項第1号に規定する特定美術品をいう。以下70の6の7—14までにおいて同じ。）は、被相続人から相続又は遺贈により取得した特定美術品に限られているため、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特定美術品及び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特定美術品は、その適用対象とならない。

本通達はこのことを留意的に明らかにした。

(代償分割により取得をした特定美術品についての相続税の納税猶予及び免除の不適用)  
70 の6の7—2 遺産の分割に当たり、遺産の代償として取得した他の共同相続人の所有に属する特定美術品は、被相続人が相続の開始の直前に有していたものではないので、措置法第70条の6の7第1項の規定による納税猶予の対象となる特定美術品に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受けることができる特定美術品は、被相続人から相続又は遺贈により取得したものに限られている。

ところで、遺産の分割には、遺産は特定の相続人が取得し、他の相続人にはその代償としてその遺産を取得した特定の相続人が以前から有する固有財産を与える方法によるものがある。これは一般に遺産の代償分割といわれているものである。

この遺産の代償分割により他の共同相続人の固有財産である美術品を取得した場合に当該美術品について措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受けることができるかどうか疑義があるところであるが、その代償財産として取得した美術品は、被相続人から直接相続又は遺贈によって取得したものでないことからその美術品は同項の規定の適用対象とはならない。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(担保の提供等)

70の6の7—3 措置法第70条の6の7第1項の規定による担保の提供については、国税通則法第50条から第54条まで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6の8第1項の規定の適用を受けるためには、相続税の申告書の提出期限までに、同条第2項第6号に規定する納税猶予分の相続税額（以下70の6の7—13までにおいて「納税猶予分の相続税額」という。）に相当する担保を提供する必要がある（措法70の6の7①）。

本通達は、担保提供に関する原則は国税通則法の規定に基づくものであることを留意的に明らかにしたものである。

なお、特定美術品についての相続税の納税猶予においては、特定美術品を担保提供可能財産として規定し（措法70の6の7⑥一）、その場合の担保提供手続及び担保解除手続を措置法等で定めているが（措法70の6の7⑥等）、当該財産についても国税の担保に関する原則は国税通則法の規定に基づくことになる。

(相続税の額に相当する担保)

70の6の7—4 措置法第70条の6の7第1項に規定する「当該納税猶予分の相続税額に相当する担保」とは、納税猶予に係る相続税の本税の額と当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額との合計額に相当する担保をいうことに留意する。

なお、この場合の当該本税に係る猶予期間中の利子税の額は、同項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限における寄託相続人（措置法第70条の6の7第2項第4号に規定する寄託相続人をいう。以下70の6の7—12までにおいて同じ。）の平均余命年数を納税猶予期間として計算した額によるものとして取り扱うことに留意する。

また、同項の規定の適用を受ける特定美術品の全部を担保として提供する場合であっても、上記と同様の取扱いであることに留意する。

(注) 1 上記平均余命年数は、相続税法施行規則第12条の3((平均余命))に定める平均余命によることに留意する。

2 措置法第70条の6の7第6項第1号の規定により特定美術品を担保として提供する場合の同項第2号の保険の金額は、その担保財産により担保される当該納税猶予分の相続税額及びこれに先立つ質権等により担保される債権その他の債権の合計額を超えるものでなければならないことに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、担保として必要な財産の価額は、本税のほか猶予期間中の利子税も担保する必要があることを留意的に明らかにしたものである。

この場合に担保提供時には「寄託相続人の死亡の日まで」という未確定の猶予期間に係る利子税を計算することはできないことから、必要担保額の計算に当たっては「寄託相続人の平均余命年数に相当する納税猶予期間中の利子税の額」による取扱いとしている。

なお、この場合における「平均余命年数」は、相続税法施行規則第12条の3((平均余命))に定める平均余命によることを本通達の(注)の1で留意的に明らかにしている。

また、措置法第70条の6の7には、非上場株式等の納税猶予に係る措置法第70条の7第6項のような規定はなく、納税猶予税額の計算の基礎となった特定美術品の全部が担保提供された場合であっても、いわゆる「みなし充足」の取扱いはないことから、他の財産と同様の取扱いとなることを留意的に明らかにしている。

なお、特定美術品を担保として提供する場合には、当該特定美術品に保険を付す必要があるが(措法70の6の7⑥二)、この場合の保険の金額は、①その担保財産により担保される「納税猶予分の相続税額」、すなわち、納税猶予に係る相続税の本税の額と当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額との合計額と②当該担保の提供に先立つ質権等により担保される債権その他の債権の合計額を超えるものでなければならないことを、本通達の(注)の2で留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○相続税法施行規則(抜粋)

(平均余命)

第十二条の三 施行令第五条の八に規定する財務省令で定める平均余命は、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命(一年未満の端数があるときは、これを切り捨てた年数)とする。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の6の7—5 措置法第70条の6の7第1項の規定は、特定美術品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、適用がないことに留意する。

ただし、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係る同項の規定による相続税の納税猶予の適用を受けた特定美術品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相続税額（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。

この場合において、当該修正申告又は更正により納税猶予を受ける相続税の本税の額と当該本税に係る利子税の額に相当する担保については、当該修正申告書の提出の日又は当該更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに提供しなければならないこととして取り扱う。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の7第1項は、期限内申告に限り適用されるのであるが(ゆうじょ規定も設けられていない。)、本通達においては、農地や非上場株式等の他の納税猶予における取扱いと同様に、例外的に、修正申告又は更正があった場合でも、その修正申告又は更正が期限内申告書の提出により同項の規定の適用を受けた特定美術品の評価誤り又は税額計算の誤りのみに基づくものであるときは、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、当初からこの制度の適用があるものとして取り扱うこととした。

これは、期限内申告に含まれている特定美術品の単純な評価誤りや税額の計算誤りのような軽微な原因に基づく増加税額については、納税者の立場を考慮し、納税猶予の適用を認めようとするものである。したがって、修正申告又は更正に基づく税額であっても、当該修正申告又は更正の起因となった事実の中に当該原因によるもの以外のものが含まれているときは、この取扱いは適用されない。

また、これにより納税猶予の適用が受けられるのは、特定美術品の評価誤り又は税額の計算誤りによって増加する本税の額に限られ、附帯税の額についてまでは適用されない。なお、これによる納税猶予の適用は、その効果を相続税の申告期限まで遡及することとしていることから同じ附帯税であっても延滞税については、これを課される余地がない。

なお、これによる納税猶予の適用についても、一般の場合と同様に、当該修正申告又は更正による相続税の本税の額とその本税に係る利子税の額との合計額に相当する担保の提供が必要であるが、その担保の提供に係る期限は、他の納税猶予における取扱いと同様に、国税通則法第35条第2項の規定による納期限である当該修正申告書の提出の日又は当該更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までとして取り扱うこととした。



(第2次寄託相続人がある場合の第1次寄託相続人に係る相続税の納税猶予及び免除の適用要件)

70の6の7—6 措置法令第40条の7の7第1項に規定する第2次寄託相続人(以下70の6の7—6において「第2次寄託相続人」という。)がある場合の同項に規定する第1次寄託相続人(以下70の6の7—6において「第1次寄託相続人」という。)に係る措置法第70条の6の7第1項の規定の適用については、次に掲げることに留意する。

- (1) 措置法第70条の6の7第1項の適用対象となる特定美術品は、第2次寄託相続人が第1次寄託相続人からの相続又は遺贈に係る相続税の期限内申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載をしたものに限られること。
- (2) 担保は、第2次寄託相続人が第1次寄託相続人からの相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限までに、第2次寄託相続人に係る納税猶予分の相続税の額に相当するものの提供をすればよいこと。

(新設)

(説明)

特定美術品を相続又は遺贈により取得した寄託相続人(措置法第70条の6の7第2項第4号に規定する寄託相続人をいう。以下70の6の7—12までにおいて同じ。)が、同条第1項の規定の適用を受けるためには、相続税の期限内申告書及び担保の提供に関する書類を当該申告書の提出期限までに提出する必要があるが、特定美術品を相続又は遺贈により取得した相続人等が、相続税の申告書の提出期限前に当該申告書を提出しないで死亡した場合には、その者(以下「第1次寄託相続人」という。)においてこれらの要件を満たすことはできない。

そのため、第1次寄託相続人から相続又は遺贈により当該特定美術品を取得した相続人等(以下「第2次寄託相続人」という。)が一定の要件を満たす場合には、第1次寄託相続人についても措置法第70条の6の7第1項の規定の適用があるものとし、このことに関する読替規定が、措置法令第40条の7の7第1項に規定されている。

本通達は、第1次寄託相続人が、措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受けるための留意事項を次のとおり明らかにした。

- (1) 措置法第70条の6の7第1項の適用対象となる特定美術品は、第2次寄託相続人が第1次寄託相続人からの相続又は遺贈に係る相続税の期限内申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載をしたものに限られること。
- (2) 担保は、第2次寄託相続人が第1次寄託相続人からの相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限までに、第2次寄託相続人に係る納税猶予分の相続税の額に相当するものの提供をすればよいこと。

(相次相続控除の算式)

70の6の7—7 第2次相続に係る被相続人が措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受けていた場合又は第2次相続により財産を取得した者のうちに同項の規定の適用を受ける者がある場合における相次相続控除額は、相続税法基本通達20—3((相次相続控除の算式))に準じて算出することに留意する。

この場合において、相続税法基本通達20—3中のAは、当該被相続人が当該納税猶予の適用を受けていた場合には、同条第14項の規定により免除された相続税額以外の税額に限ることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税法においては、10年以内に2回以上相次いで相続が発生した場合には、相続税負担が過重となることからその調整を図るため、相次相続控除の制度を設けている(相法20)。

この控除は、相続税の納税猶予を受けたものについても適用されるのであるが、一般の場合とは、控除する相続税額に免除を受けた税額が含まれない点が異なっている。本通達ではその旨を留意的に明らかにした。

なお、相続人又は受遺者のうちに措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受けた者がいたとしても、同条には農地の納税猶予における措置法令第40条の7第12項に相当する読替規定はないため、相続税法第20条第1項第2号の割合を算定する際の財産の価額は、相続の開始の時の時価を基に算定することとなる。農地の納税猶予の場合は、当該財産の価額は、農業投資価格を基に算定することとしている(70の6—38)ことから、この点は農地の納税猶予における取扱いと異なっている。

《参考条文等》

○相続税法基本通達20—3

(相次相続控除の算式)

20—3 法第20条に規定する相次相続控除額の算出方法を算式で示すと、次に掲げるとおりであるから留意する。

$$A \times \frac{C}{B-A} \left( \text{求めた割合が} \frac{100}{100} \text{を} \text{超えるときは、} \frac{100}{100} \text{とする。} \right) \times \frac{D}{C} \times \frac{10-E}{10} = \text{控除額}$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

Aは、第2次相続に係る被相続人が第1次相続により取得した財産(当該第1次相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)につき課せられた相続税額(相続時精算課税の適用を受ける財産につき課せられた贈与税があるときは、当該課せられた贈与税の税額(法第21条の8の規定による控除前の税額とし、延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する税額を除く。)を控除した後の金額をいう。)

Bは、第2次相続に係る被相続人が第1次相続により取得した財産(当該第1次相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Cは、第2次相続により相続人及び受遺者の全員が取得した財産(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で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Dは、第2次相続により当該控除対象者が取得した財産(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で相続時精算課税の適用を受けるものを含む。)の価額(債務控除をした後の金額)

Eは、第1次相続開始の時から第2次相続開始の時までの期間に相当する年数(1年未満の端数は切捨て)

(特定美術品が2以上ある場合の納税猶予分の相続税額の計算)

70の6の7—8 特定美術品が2以上ある場合における納税猶予分の相続税額の計算は、次の順により行うことに留意する。

この場合において、寄託相続人が2以上あるときにおける当該計算は、それぞれの寄託相続人ごとに行うことに留意する。

- (1) 当該特定美術品に係る寄託相続人が被相続人から措置法第70条の6の7第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした全ての特定美術品の価額の合計額（措置法令第40条の7の7第5項に規定する控除未済債務額を控除した金額）を当該寄託相続人に係る相続税の課税価格とみなして、措置法第70条の6の7第2項第6号の規定により計算する（措置法令第40条の7の7第7項の規定による100円未満の端数処理は行わない。）。
- (2) 措置法令第40条の7の7第9項の規定により、当該特定美術品の異なるものごとの納税猶予分の相続税額を計算する（同項の規定による100円未満の端数処理を行う。）。
- (3) 上記(2)により算出されたそれぞれの納税猶予分の相続税額の合計額が、当該寄託相続人に係る納税猶予分の相続税額となる。

(新設)

(説明)

特定美術品が2以上ある場合における納税猶予分の相続税額の計算は、措置法令第40条の7の7第8項及び第9項の規定に基づいて行うこととなる。この場合において同条第8項の規定による納税猶予分の相続税額の総額の計算は、当該特定美術品に係る寄託相続人が措置法第70条の6の7第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした全ての特定美術品の価額の合計額を当該寄託相続人に係る相続税の課税価格とみなして行うこととなるが、当該計算した金額に100円未満の端数があるとき、又はその全額が100円未満であるときの取扱いについては定めがなく、100円未満の端数処理の可否について疑義が生ずるところである。

そこで、本通達は、納税猶予分の相続税額の総額の計算（措令40の7の7⑧）に当たっては100円未満の端数処理を行わず、当該納税猶予分の相続税額の総額を特定美術品の異なるものごとに按分して計算した金額に100円未満の端数処理を行う（措令40の7の7⑨）ことを留意的に明らかにした。

また、寄託相続人が2以上あるときにおける各人の納税猶予税額の計算は、それぞれの寄託相続人ごとに計算を行うことを本通達の後段で留意的に明らかにした。

(特定美術品の譲渡等により納税猶予税額について納税猶予の期限が確定する場合)

70の6の7—9 措置法第70条の6の7第3項第1号又は第2号に掲げる場合に該当する場合における納税猶予の期限は、文化庁長官から納税地の所轄税務署長に対する同項第1号又は第2号の通知があった日から2月を経過する日であることに留意する。したがって、同項第1号又は第2号に掲げる場合に該当する場合であっても、当該通知が所轄税務署長に到達しなければ、納税猶予の期限が確定することはないことに留意する。

ただし、同項第1号又は第2号に掲げる場合に該当する場合において、その該当することとなった日以後これらの号に定める日までの間に寄託相続人が死亡した場合には、措置法令第40条の7の7第14項の規定により当該寄託相続人の死亡の日の前日がこれらの号に定める日に代わることとなり、当該寄託相続人の相続人（包括受遺者を含む。）が寄託相続人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月を経過する日が納税猶予の期限となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の7第3項第1号においては、同号に掲げる場合（特定美術品を譲渡した場合）に該当する場合には、文化庁長官から寄託相続人の納税地の所轄税務署長に同号の特定美術品の譲渡があったことについての通知があった日から2月を経過する日に納税猶予に係る期限が到来することとされている。また、同項第2号においては、同号に掲げる場合（特定美術品が滅失をし、又は寄託先美術館（同条第2項第5号に規定する寄託先美術館をいう。以下70の6の7—11までにおいて同じ。）において亡失し、若しくは盗み取られた場合）に該当する場合には、文化庁長官から寄託相続人の納税地の所轄税務署長に同号の事由が生じたことについての通知があった日から2月を経過する日に納税猶予に係る期限が到来することとされている。

すなわち、納税猶予に係る期限は、これらの通知が税務署に到達しない限り到来しないこととなる。

ただし、措置法第70条の6の7第3項第1号又は第2号に掲げる場合に該当することとなった場合において、その該当することとなった日以後通知が到達する日までの間にその寄託相続人が死亡したときには、上記の納税猶予に係る期限は、措置法令第40条の7の7第14項の規定により、当該寄託相続人の死亡の日の前日がこれらの号に定める日に代わることとなり、当該寄託相続人の相続人（包括受遺者を含む。）が寄託相続人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月を経過する日に到来することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(措置法令第40条の7の7第16項の申請書等が申請期限までに提出されない場合等)

70の6の7—10 寄託相続人が措置法第70条の6の7第4項又は第5項の税務署長の承認を受けようとする場合には、措置法令第40条の7の7第16項又は第17項に規定する期間内にこれらの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、措置法第70条の6の7第4項又は第5項の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を当該期間内に提出しない場合には、同条第3項第3号又は第7号に掲げる場合の区分に応じ、これらの号に定める日から2月を経過する日（これらの号に定める日から当該2月を経過する日までの間に当該寄託相続人が死亡した場合には、当該寄託相続人の相続人（包括受遺者を含む。）が当該寄託相続人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) 当該期間内に措置法令第40条の7の7第16項又は第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)

措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける特定美術品に係る寄託契約（同条第2項第2号に規定する寄託契約をいう。以下70の6の7—11までにおいて同じ。）の契約期間が終了した場合には、納税の猶予に係る期限が確定することとなるが（措法70の6の7③三）、この寄託契約の契約期間の終了が寄託先美術館の設置者からの契約の解除等であるときは、寄託相続人がその終了の日から1年以内に新たな寄託先美術館の設置者との間で寄託契約を締結する等の見込みであることにつき、税務署長の承認を受けた場合には、その時点においては、納税の猶予に係る期限は到来しないこととされている（措法70の6の7④）。

また、措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける特定美術品に係る寄託先美術館が博物館法の規定により登録を取り消された場合等には、納税の猶予に係る期限が確定することとなるが（措法70の6の7③七）、この場合においても上記と同様に税務署長の承認を受けた場合には、その時点においては、納税の猶予に係る期限は到来しないこととされている（措法70の6の7⑤）。

これらの税務署長の承認を受ける場合には、措置法第70条の6の7第3項第3号に定める日又は同項第7号に定める日から1月以内（以下70の6の7—11までにおいて「申請期限」という。）に措置法令第40条の7の7第16項又は第17項に規定する申請書を税務署長に提出しなければならないこととされている（措令40の7の7⑩⑪）。

したがって、これらの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6の7第4項又は第5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。

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)は、このことを留意的に明らかにした。

(寄託契約の契約期間の終了等があった後に寄託相続人が死亡した場合)

70の6の7—11 措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける寄託相続人若しくは特定美術品又は寄託先美術館(同条第2項第5号に規定する寄託先美術館をいう。以下70の6の7—11において同じ。)について同条第3項第3号又は第7号に該当することとなった場合において、当該寄託相続人が次に掲げる場合に該当するときには、納税猶予期限は確定せず、同条第14項の規定により相続税は免除されることに留意する。

(1) 措置法第70条の6の7第3項第3号の寄託契約の契約期間の終了が寄託先美術館の設置者からの契約の解除又は当該寄託契約の更新を行わない旨の申出によるものである場合において、同号に定める日から1月以内に寄託相続人が死亡したとき(2)に掲げる場合を除く。)

(2) 寄託相続人が措置法第70条の6の7第4項の税務署長の承認を受けた場合において、同条第3項第3号に定める日から1年を経過する日までに死亡したとき

(3) 措置法第70条の6の7第3項第7号に定める日から1月以内に寄託相続人が死亡した場合(4)に掲げる場合を除く。)

(4) 寄託相続人が措置法第70条の6の7第5項の税務署長の承認を受けた場合において、同条第3項第7号に定める日から1年を経過する日までに死亡したとき

(注) 1 上記(1)又は(3)の場合には、当該寄託相続人の相続人(包括受遺者を含む。)が提出する措置法第70条の6の7第14項の規定による免除に係る措置法令第40条の7の7第24項の届出書に措置法規則第23条の8の7第4項又は第6項に規定する書類を添付する必要があることに留意する。

2 上記(2)の場合において、措置法第70条の6の7第3項第3号に定める日から寄託相続人の死亡の日までの間に特定美術品を同条第4項に規定する新寄託先美術館の設置者に寄託し、かつ、当該寄託相続人が措置法規則第23条の8の7第5項の書類を提出することなく死亡したときであっても、当該寄託相続人の相続人(包括受遺者を含む。)は当該書類の提出を要しないことに留意する。

3 上記(4)の場合において、措置法第70条の6の7第3項第7号に定める日から寄託相続人の死亡の日までの間に特定美術品を同条第5項に規定する新寄託先美術館の設置者に寄託し、かつ、当該寄託相続人が措置法規則第23条の8の7第8項において準用する同条第5項の書類を提出することなく死亡したときであっても、当該寄託相続人の相続人(包括受遺者を含む。)は当該書類の提出を要しないことに留意する。

4 上記(1)から(4)までに掲げる場合において、当該寄託相続人の死亡の日において当該特定美術品が措置法第70条の6の7第4項又は第5項に規定する新寄託先美術館の設置者に寄託されていないときは、当該寄託相続人から相続又は遺贈により当該特定美術品を取得した個人については、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)

措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける特定美術品に係る寄託契約の契約期間が終了した場合には、納税猶予期限が確定することとなる(措法70の6の7③三)。ただし、当該寄託契約の契約期間の終了が寄託先美術館の設置者からの契約の解除又は当該寄託契約の更新を行わない旨の申出によるものである場合において、寄託相続人が当該終了の日から1年以内に新たな寄託先美術館の設置者との間で寄託契約を締結し、特定美術品を寄託する見込みであるときには、当該終了の日から1月以内に同条第4項の規定による承認の申請(以下「承認申請」という。)をし、税務署長の承認を受けた場合には、その時点では納税猶予期限は確定せず、さらに、その承認に係る特定美術品につき、当該終了の日から1年を経過する日までに新たな寄託先美術館の設置者との間で寄託契約を締結し、寄託された場合には、納税猶予は継続されることとなる(措法70の6の7④)。

ところで、①上記の承認の申請期限前にその承認を受けることなく寄託相続人が死亡した場合(本通達の(1)の場合)には、当該寄託相続人の相続人(包括受遺者を含む。以下70の6の7—11において同じ。)が当該申請期限までに承認申請をし税務署長の承認を受けなければ、また、②上記の1年を経過する日までに新たな寄託先美術館の設置者との間で寄託契約を締結することなく寄託相続人が死

亡した場合（本通達の(2)の場合）には、寄託相続人の相続人が当該1年を経過する日までに新たな寄託先美術館の設置者と寄託契約を締結し、特定美術品を寄託しなければ、納税猶予の期限が確定するのか疑問も生じる。

この点、①の場合には、寄託相続人の相続人が措置法第70条の6の7第14項の規定に基づく免除の届出を行う際に添付すべき書類の一つとして、承認申請と同様の書類が規定されており（措規23の8の7⑤）、これにより納税が猶予されていた相続税は免除されることから、当該相続人による税務署長への承認申請は不要となる。

また、②の場合には、上記の「1年を経過する日」において納税猶予の期限の確定事由が生じることから（措法70の6の7④二）、同日前に寄託相続人が死亡した場合には、確定事由が生じる前に措置法第70条の6の7第14項の規定による免除事由が生じることとなり、当該寄託相続人の相続人が新たな寄託先美術館の設置者との間で寄託契約の締結等を行うか否かにかかわらず、納税が猶予されていた相続税は免除されることとなる。

そして、これらについては、措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける特定美術品に係る寄託先美術館が博物館法の規定により登録を取り消された場合等（本通達の(3)及び(4)の場合）についても同様である。

なお、措置法第70条の6の7第1項の規定は、「寄託先美術館の設置者と特定美術品の寄託契約を締結し、認定保存活用計画（同条第2項第3号に規定する認定保存活用計画をいう。以下70の6の7—12において同じ。）に基づき、当該特定美術品を当該寄託先美術館の設置者に寄託していた被相続人から当該特定美術品を相続又は遺贈により取得した者が、当該特定美術品の寄託を継続すること」がその要件とされていることから、上記(1)から(4)までに掲げる場合において、寄託相続人が死亡した日において特定美術品が新寄託先美術館の設置者に寄託されていないときには、当該寄託相続人に係る猶予税額は免除されることとなるが、当該寄託相続人から相続又は遺贈により当該特定美術品を取得した個人については、同条第1項の規定の適用はないこととなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(認定保存活用計画の計画期間満了後に寄託相続人が死亡した場合)

70の6の7—12 特定美術品に係る措置法第70条の6の7第2項第3号に規定する認定保存活用計画の同条第3項第5号の計画期間が満了した日から同号に規定する4月を経過する日までに寄託相続人が死亡した場合には、当該寄託相続人による当該特定美術品に係る新たな認定保存活用計画の認定の申請（文化財保護法第53条の2第1項又は第67条の2第1項の規定による申請をいう。（注）において同じ。）の有無にかかわらず、納税猶予期限は確定せず、同条第14項の規定により相続税は免除されることに留意する。

(注) 上記の場合において、当該寄託相続人が、その死亡の日前に当該特定美術品に係る新たな認定保存活用計画の認定の申請をしていないときは、当該寄託相続人から相続又は遺贈により当該特定美術品を取得した個人については、措置法第70条の6の7第1項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の7第1項の規定の適用を受ける特定美術品に係る認定保存活用計画の計画期間が満了した場合において、その満了した日から4月を経過する日（同条第4項の規定の適用を受けている場合には、同日と同項の契約期間の終了の日から1年を経過する日とのいずれか遅い日。以下70の6の7—12において同じ。）において当該特定美術品について新たな認定（同条第3項第4号に規定する認定をいう。以下70の6の7—12において同じ。）を受けていないときは、その4月を経過する日において、納税猶予期限が確定することとなる。

つまり、当該4月を経過する日までに寄託相続人が死亡した場合には、その死亡時点においては確定事由は生じておらず、したがって、当該寄託相続人が新たな認定の申請を行っていたか否かに関わらず、措置法第70条の6の7第14項の規定により、相続税は免除されることとなる。

なお、措置法令第40条の7の7第2項では、被相続人が認定保存活用計画が満了した日以後4月以内に死亡した場合において、その死亡の日前に新たな認定保存活用計画に係る認定の申請をし、かつ、同日において当該認定を受けていないときは、当該被相続人は認定保存活用計画に基づき特定美術品を寄託先美術館の設置者に寄託していたものとみなすこととされているが、本通達の場合において、当該寄託相続人がその死亡の日前に、当該特定美術品に係る新たな認定の申請を行っていないときは、同項の規定の適用はないことから、当該寄託相続人から相続又は遺贈により当該特定美術品を取得した個人については、措置法第70条の6の7第1項の規定の適用はないこととなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。



(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6の7—13 措置法第70条の6の7第12項の規定により、増担保命令等に応じないため納税猶予の期限を繰り上げる場合には、担保不足に対応する納税猶予に係る税額だけでなく、猶予中相続税額の全額について納税猶予の期限を繰り上げることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、増担保命令等に応じないため納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合の納税猶予税額の取扱いについて留意的に明らかにした。

(2以上の特定美術品がある場合の担保の取扱い)

70の6の7—14 特定美術品が2以上ある場合、措置法第70条の6の7第1項に係る担保の提供手続き、同条第12項に係る納税猶予の期限の繰上げの取扱いに当たっては、特定美術品の異なるものごとの納税猶予分の相続税額にそれぞれの規定を適用することに留意する。

(新設)

(説明)

特定美術品が2以上ある場合に、特定美術品の異なるものごとの納税猶予分の相続税額については、それぞれ担保提供財産(担保提供関係書類)、猶予期限繰上げ事由の発生の有無の状況等が異なることから、担保に関する取扱いに当たっては、次のとおり、それぞれの納税猶予分の相続税額ごとに措置法第70条の6の7第1項及び第12項の規定を適用することとなる。

- (1) 担保提供手続きや提出すべき担保関係書類は、特定美術品の異なるものごとにそれぞれ行う。
- (2) 措置法第70条の6の7第12項第1号に該当するかどうかの判定及び増担保命令等に応じないため納税の猶予に係る期限を繰り上げるかどうかの判定に当たっては、それぞれの猶予中相続税額に係る担保について増担保命令等に応じない事由が生じたかどうかを判断し、それぞれの猶予中相続税額ごとに納税猶予の期限を繰り上げる。  
本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(継続届出書の提出期間)

70の6の7—15 措置法第70条の6の7第9項に規定する届出書は、同条第1項の相続税の申告書の提出期限の翌日から起算して3年を経過するごとの日までに提出しなければならないのであるが、その提出期間は、当該3年を経過するごとの日の属する月の前々月の初日から当該3年を経過するごとの日までの期間として取り扱う。

(新設)

(説明)

相続税の納税猶予の適用を受ける寄託相続人は、納税猶予の適用に係る相続税の全部につき納税猶予に係る期限が確定するまでの間、相続税の申告書の提出期限の翌日から起算して3年を経過するごとの日（以下「届出期限」という。）までに、引き続き納税猶予の適用を受けたい旨等を記載した届出書（継続届出書）に寄託先美術館の設置者が発行する書類を添付して提出しなければならない（措法70の6の7⑨）。

そして、この継続届出書の提出がないときは、原則として納税猶予が打ち切れ、当該届出期限の翌日から2月を経過する日（当該届出期限の翌日から当該2月を経過する日までの間に寄託相続人が死亡した場合には、当該寄託相続人の相続人（包括受遺者を含む。）が当該寄託相続人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（措法70の6の7⑩）。

ところで、この継続届出書の提出期間については、その期限（終期）は上記のとおり明らかであるが、いつから（始期）提出できるのかは必ずしも明らかでない。そこで、本通達は、この継続届出書の提出期間について、農地等に係る納税猶予と同様（70の4—96）、その3年を経過するごとの日の属する月の前々月の初日（始期）からその3年を経過するごとの日（終期）までの期間とすることとした。

【措置法第70条の6の8（個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除）関係】

（贈与者の意義等）

70の6の8—1 措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する特定事業用資産（以下70の6の8—54までにおいて「特定事業用資産」という。）に係る同条第1項に規定する贈与者（以下70の6の10—16までにおいて「贈与者」という。）からは、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は除かれることに留意する。

（注）1 措置法第70条の6の8第2項第2号に規定する特例事業受贈者（以下70の6の10—16までにおいて「特例事業受贈者」という。）が2人以上ある場合において、同一年中に、これらの特例事業受贈者に特定事業用資産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。

2 一の個人が、ある事業（措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する事業に限る。以下70の6の10—58までにおいて同じ。）につき措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者に該当し、かつ、他の事業につき同項第2号に定める者に該当する場合において、これらのうちいずれか一の者として措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与をしているときは、他の者として特定事業用資産の贈与を行う場合であっても、当該個人は、（注）1に掲げる場合に該当する場合を除き、「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」に該当することに留意する。

（新設）

（説明）

措置法第70条の6の8第1項に規定する贈与者（以下70の6の10—16までにおいて「贈与者」という。）に係る要件については、措置法令第40条の7の8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7の8①）。

(1) 措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する特定事業用資産（以下70の6の8—54までにおいて「特定事業用資産」という。）を有していた者が同条第1項の規定の適用に係る贈与の時前において当該特定事業用資産に係る事業（同条第2項第1号に規定する事業に限る。以下70の6の10—58までにおいて同じ。）を行っていた者である場合 次に掲げる要件の全てを満たす者

イ 当該贈与の時において所得税の納税地の所轄税務署長に当該事業を廃止した旨の届出書を提出していること又は当該贈与に係る措置法第70条の6の8第1項に規定する贈与税の申告書の提出期限までに当該届出書を提出する見込みであること。

ロ 当該事業について、当該贈与の日の属する年、その前年及びその前々年の所得税法第2条第1項第37号に規定する確定申告書を同項第40号に規定する青色申告書（措置法第25条の2第3項の規定の適用に係るものに限る。以下70の6の8—51までにおいて同じ。）により所得税の納税地の所轄税務署長に提出していること。

(2) (1)に掲げる場合以外の場合 次に掲げる要件の全てを満たす者

イ (1)の贈与の直前において、(1)に定める者と生計を一にする親族（措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得した当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、同項の規定の適用に係る同項に規定する被相続人（以下70の6の10—23までにおいて「被相続人」という。）で措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者の相続の開始の直前において、その者と生計を一にしていたその者の親族）であること。

ロ (1)に定める者の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時（同項の規定の適用を受けようとする者が当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得した同項の規定の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、同項の規定の適用に係る被相続人で措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者の相続の開始の時）後に当該特定事業用資産の贈与をしていること。

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に当たっては、贈与者はその営む事業に係る特定事業用資産の全ての贈与を行う必要があるが（措法70の6の8①）、同項では、この贈与者について、既に同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。つまり、贈与者はその営む

事業に係る特定事業用資産の全てを一括して贈与する必要がある。これは、贈与者が複数の事業を営んでいる場合も同様であり、事業ごとに複数回、特定事業用資産を後継者に贈与した場合、その後継者が措置法第70条の6の8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、個人の事業用資産についての納税猶予（措法70の6の8～70の6の10）は、後継者が1人又は最大3人に限定されている非上場株式等についての納税猶予（措法70の7～70の7の8）と異なり後継者の数に制限はないため、例えば、複数の事業を営む場合においてその事業ごとに異なる後継者が承継することや、一の事業に係る店舗が複数ある場合にその店舗ごとに異なる後継者が、それぞれ別の事業として承継することも可能であるが、このように後継者が複数ある場合に、「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、法がそ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8の8第16項第6号は、措置法第70条の6の8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「特定事業用資産・・・を取得した日の属する年中において、特例事業受贈者に係る贈与者から贈与により特定事業用資産を取得した他の同条第1項の規定の適用を受けようとする者がいる場合には、当該特例事業受贈者が同項の規定の適用を受けるものの選択についてのその者の同意を証する書類」と規定しており、他の後継者（特例事業受贈者）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、特定事業用資産に係る事業の後継者（特例事業受贈者）が複数ある場合において、同一年中に特定事業用資産を他の後継者に贈与した贈与者というのは、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6の8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、前述のとおり、それぞれ一括して行う必要がある。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

また、贈与者は上記(1)及び(2)のとおり、自ら事業を営んでいる者（上記(1)）と事業を営んでいる者と生計を一にするその者の親族（上記(2)）とに区分されるところ、一の個人が、ある事業につき上記(1)に定める者に該当し、かつ、他の事業につき上記(2)に定める者に該当する場合において、これらのうちいずれか一の者として措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与をしているときは、他の者として特定事業用資産の贈与を行う場合であっても、当該個人は、本通達の(注)の1に掲げる場合に該当する場合を除き、「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」に該当することになる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

(「全ての贈与」の意義)

70の6の8—2 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に当たっては、贈与者はその有する特定事業用資産の全ての贈与をする必要があるのであるが、全ての贈与が行われたかどうかの判定については、次の取扱いに留意する。

(1) 贈与者(生計一親族等を含む。)の営む事業が2以上ある場合には、その事業ごとに判定を行う。

(注) 「生計一親族等」とは、当該贈与者と生計を一にする配偶者その他の親族及び措置法令第40条の7の8第4項に規定する者をいう(以下70の6の8—17までにおいて同じ。)

(2) 贈与者が同一年中に、2人以上の者に特定事業用資産の贈与をした場合において、その贈与が異なる時期に行われたときには、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後において特定事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行う。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項は、同項の規定の適用対象となる贈与者が行う贈与について、「その事業に係る特定事業用資産の全て・・・の贈与」と規定している(措法70の6の8①)。このため、例えば、贈与者(生計一親族等を含む。)がA事業及びB事業を営む場合において、贈与者が同項の規定の適用に係る贈与をするには、これら2つの事業に係る特定事業用資産の全ての贈与が必要なのか、それとも、いずれかの事業に係る特定事業用資産の全ての贈与で足りるのか疑義も生じる。しかしながら、同項は「その事業に係る特定事業用資産の全て」と規定していることからすれば、全ての事業に係る特定事業用資産について贈与が必要となることはなく、事業ごとに特定事業用資産の全ての贈与が必要となるものと解することが相当である。

そこで、本通達の(1)は、贈与者(生計一親族等を含む。)の営む事業が2以上ある場合には、その事業ごとに特定事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行うことを留意的に明らかにした。

したがって、上記の例では、A・B両事業に係る特定事業用資産の全ての贈与をした場合だけでなく、A事業又はB事業のいずれか一の事業に係る特定事業用資産の全ての贈与をした場合についても、措置法第70条の6の8第1項の適用対象となることとなる。

また、贈与者は、複数の後継者への贈与を行うことも可能であり、また、その贈与は、必ずしも同時に行う必要はなく、同一年中であれば、異なる時期に行うことも可能である(70の6の8—1の説明を参照。)。この際、一の事業を2人以上の受贈者がそれぞれ別の事業として承継をする場合において、その贈与が異なる時期に行われたときには、その贈与のうち最後に行われた贈与直後において当該事業に係る特定事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行うこととなる。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 「生計一親族等」とは、当該贈与者と生計を一にする配偶者その他の親族及び措置法令第40条の7の8第4項に規定する者をいう(以下70の6の8—17までにおいて同じ。)

(特例受贈事業用資産の取得の意義等)

70の6の8-3 措置法第70条の6の8第1項の適用対象となる特定事業用資産の贈与者からの贈与による取得は、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間の贈与で、次に掲げる贈与(以下70の6の10-12までにおいて「特例対象贈与」という。)による取得に限られることに留意する。

(1) 最初の同項の規定の適用に係る贈与

(2) (1)の贈与の日から1年を経過する日までの贈与

(注) 1 措置法第70条の6の8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特定事業用資産が同項に規定する特例受贈事業用資産(以下70の6の10-18までにおいて「特例受贈事業用資産」という。)に該当することに留意する。

2 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得をした同項の規定の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、70の6の8-3(2)中「(1)の贈与の日」とあるのは「最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の日」となることに留意する。

3 贈与者からの贈与が「最初の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与」に該当するかどうかの判定は、受贈者が、当該贈与に係る特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産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6の10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うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項は、同項の適用対象となる特定事業用資産の贈与者からの贈与(以下70の6の10-12までにおいて「特例対象贈与」という。)について、「平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間の贈与で、最初のこの項の規定の適用に係る贈与及び当該贈与の日その他政令で定める日から1年を経過する日までの贈与に限る」と規定している。

また、「政令で定める日」については、措置法令第40条の7の8第2項において、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得をした同項の規定の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合における最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の日と規定されている。

ところで、措置法第70条の6の8第1項は、「・・・間の贈与で、・・・贈与及び・・・贈与」と規定している。したがって、同項の「平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間」という期間は、「最初のこの項の規定の適用に係る贈与」と「当該贈与の日その他政令で定める日から1年を経過する日までの贈与」の両方に係るものとなり、当該期間内に行われるこれらの贈与が、特例対象贈与として同項の適用対象となることになる。

また、贈与者からの贈与が「最初の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与」に該当するかどうかの判定は、受贈者が、当該贈与に係る特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産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6の10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うことになる。したがって、既にある事業について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている者が、その事業と異なる事業に係る特定事業用資産の贈与を受ける場合には、当該贈与は「最初の贈与」に該当することとなる。

本通達の本文並びに(注)の2及び3は、このことを留意的に明らかにした。

なお、贈与者には、事業を営んでいた者(措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者)と事業を営んでいた者の生計一親族等(同項第2号に定める者)があるところ、後者については事業を営んでいた者の特例対象贈与又は措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の時後に贈与を行うことがその要件とされているため、事業を営んでいた者の生計一親族等が行う贈与が「最初の贈与」となることはない。

そして、この特例対象贈与により取得した特定事業用資産のうち、措置法第70条の6の8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同項に規定する特例受贈事業用資産（以下70の6の10—18までにおいて「特例受贈事業用資産」という。）に該当することを、本通達の(注)の1において留意的に明らかにした。

(参考) 適用対象となる贈与の期間

【ケース1】最初の贈与が令和元年6月15日である場合

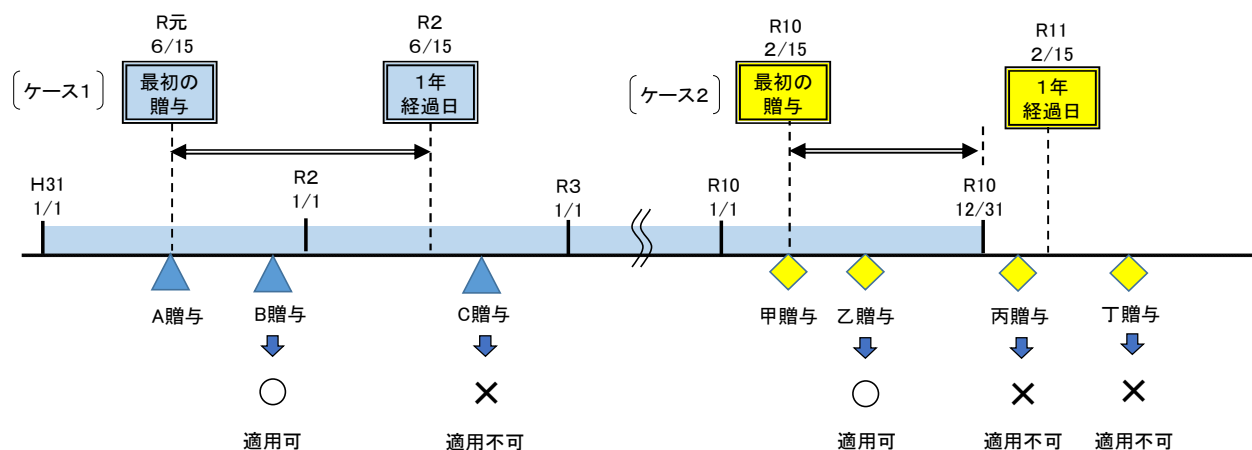
令和元年6月15日から令和2年6月15日までに受ける贈与が適用対象

⇒ Bからの贈与は適用対象となるが、Cからの贈与は適用対象とならない。

【ケース2】最初の贈与が令和10年2月15日である場合

令和10年2月15日から同年12月31日までに受ける贈与が適用対象

⇒ 乙からの贈与は適用対象となるが、丙及び丁からの贈与は適用対象とならない。





(特例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)

70の6の8—4 特例対象贈与に係る贈与者が、当該特例対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による当該申告書の提出前に死亡した場合(70の6の8—5及び70の6の8—6に掲げる場合を除く。)における措置法第70条の6の8第1項の規定の適用については、次に掲げることに留意する。

(1) 贈与者が特例対象贈与をした日の属する年に死亡した場合

イ 受贈者が口以外の者である場合

(イ) 受贈者が贈与者の死亡に係る相続又は遺贈により財産を取得したとき

当該特例対象贈与により取得をした特定事業用資産については、相続税法第21条の2第4項の規定に該当する場合には贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されないため、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用はない。

(注) 上記の場合、贈与者の死亡に係る相続税については、当該特定事業用資産は、措置法令第40条の7の10第3項の規定により受贈者が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ことから、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

(ロ) 受贈者が贈与者の死亡に係る相続又は遺贈により財産を取得しなかったとき

受贈者が、当該特例対象贈与により取得をした特定事業用資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける旨の贈与税の申告書を提出したとき(同項の規定の適用に係る要件を満たしている場合に限る。)は、当該申告書は、同項の規定の適用のある申告書となることに留意する。

この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、その提供を要しないものとし、同条第14項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱う。

ロ 受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者(相続時精算課税の適用を受けようとする者を含む。)である場合

当該特例対象贈与により取得をした特定事業用資産については、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるが、相続税法第28条第4項の規定により贈与税の申告は不要のため措置法第70条の6の8第1項の規定の適用はない。

(注) 上記の場合、贈与者の死亡に係る相続税については、当該特定事業用資産は、措置法令第40条の7の10第3項の規定により受贈者が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ことから、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

(2) 贈与者が特例対象贈与をした日の属する年の翌年に死亡した場合

上記(1)のイ(ロ)を準用する。

(新設)

(説明)

贈与税の納税猶予の適用を受けることを前提とした特定事業用資産の贈与があった場合において、贈与者がその贈与があった日の属する年中に死亡すること、あるいは、その翌年の贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による贈与税の申告書の提出前に死亡することがある。

特定事業用資産の特例対象贈与があった日と贈与者の死亡の日とが同一年中であり、かつ、その受贈者が贈与者の死亡に係る相続又は遺贈によって財産を取得した場合(受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者(相続時精算課税の適用を受けようとする者を含む。)である場合を除く。)において、相続税法第21条の2第4項の規定に該当するときは、当該相続の開始の年の被相続人から当該特例対象贈与により取得した特定事業用資産は、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されず相続税の課税対象とされるので、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用はない。

本通達の(1)イ(イ)は、このことを留意的に明らかにした。

この場合、当該特定事業用資産は、措置法令第 40 条の 7 の 10 第 3 項の規定により受贈者が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることから、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができる。

本通達の(1)イ(イ)の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

また、特定事業用資産の特例対象贈与があった日と贈与者の死亡の日とが同一年中であり、かつ、その贈与者の死亡に係る相続又は遺贈によって受贈者が財産を取得しなかった場合（受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者（相続時精算課税の適用を受けようとする者を含む。）である場合を除く。）には、当該特例対象贈与によって取得した特定事業用資産については、贈与税が課税されることとなるが、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用の有無が問題となる。ところで、同項の規定においてはその納税猶予の期限が贈与者の死亡の日までとされているので、既にその申告書の提出期限前に贈与者が死亡している場合には、納税猶予に係る期限の確定事由が発生していることになり、同項の規定の適用を受ける実益はないことになる。しかしながら、同項の規定は、その贈与者が死亡した場合又はその死亡の時に受贈者が死亡した場合には、その納税猶予に係る税額を免除することとされており（措法 70 の 6 の 8 ⑭）、同項の規定の適用の実益は主としてこの免除にあるのであるから、一概に納税猶予の実益がないことを理由として同項の規定の適用がないものと解し、その贈与税の免除の実益をも適用しないことは適当ではないことから、その旨を本通達の(1)イ(ロ)において留意的に明らかにした。なお、この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、農地の納税猶予や非上場株式等の納税猶予の取扱いと同様に、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用後即免除になるため、同項の規定の適用要件である担保提供を当該贈与税の申告時に求めることに実益がないことから、担保提供を要しないものとし、同条第 14 項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱うこととした。

次に、特定事業用資産の特例対象贈与があった日と贈与者の死亡の日とが同一年中であり、かつ、受贈者がその贈与者に係る相続時精算課税適用者（相続時精算課税の適用を受けようとする者を含む。）である場合には、当該特例対象贈与により取得した特定事業用資産については、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるが、相続税法第 28 条第 4 項の規定により贈与税の申告は不要とされるので、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用はない。

本通達の(1)ロはこのことを留意的に明らかにした。この場合、当該特定事業用資産は、措置法令第 40 条の 7 の 10 第 3 項の規定により受贈者が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることから、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができる。

本通達の(1)ロの(注)は、このことを留意的に明らかにした。

なお、贈与者の死亡が当該特定事業用資産の特例対象贈与のあった年の翌年であった場合で受贈者による贈与税の申告書の提出前であるときは、当該特定事業用資産は当然に贈与税の課税対象となり、また、贈与税の申告書の提出も要することから、本通達の(1)のイ(ロ)と同様の取扱いであることを本通達の(2)において留意的に明らかにした。

(特例対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合)

70の6の8—5 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする特例事業受贈者に係る贈与者の前の贈与者が、特例対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、特例事業受贈者による当該申告書の提出前に死亡した場合における同項の規定の適用については、当該特例事業受贈者が、当該特例対象贈与により取得をした特定事業用資産について同項の規定の適用を受ける旨の贈与税の申告書を提出したとき(同項の規定の適用に係る要件を満たしている場合に限る。)は、当該申告書は、同項の規定の適用のある申告書となることに留意する。

この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、その提供を要しないものとし、同条第14項(第3号に係る部分に限る。)の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱う。

(注) 「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定事業用資産の贈与をした者をいう(以下70の6の8—43において同じ。)

イ 贈与者に対する措置法第70条の6の8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6の8第14項(第3号に係る部分に限る。)の規定の適用に係るもの(以下このイ、70の6の8—43及び70の6の8—57において「免除対象贈与」という。)である場合 特定事業用資産の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の6の8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

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が、特定申告期限の翌日から5年を経過する日後に、同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産の全てについて、同項の規定の適用に係る贈与(以下70の6の9—3までにおいて「免除対象贈与」という。)をした場合には、同条第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額(既に同条第4項の規定の適用があった場合には同項の規定の適用があった特例受贈事業用資産の価額に対応するものとして措置法令第40条の7の8第19項の規定により計算した金額を除く。以下70の6の9—3までにおいて「猶予中贈与税額」という。)の全てが免除される(措法70の6の8④三)。

また、この場合における免除対象贈与により取得した特例受贈事業用資産に係る贈与税の納税猶予に係る期限は、前の贈与者の死亡の日となり(措法70の6の8①)、この前の贈与者が死亡した場合には、その前の贈与者からその特例受贈事業用資産を相続又は遺贈により取得したものとみなされ、その前の贈与の時(措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日)における当該特例受贈事業用資産の価額を基礎として計算した価額が相続税の課税価格の計算の基礎に算入されることとなる(措法70の6の9②)。

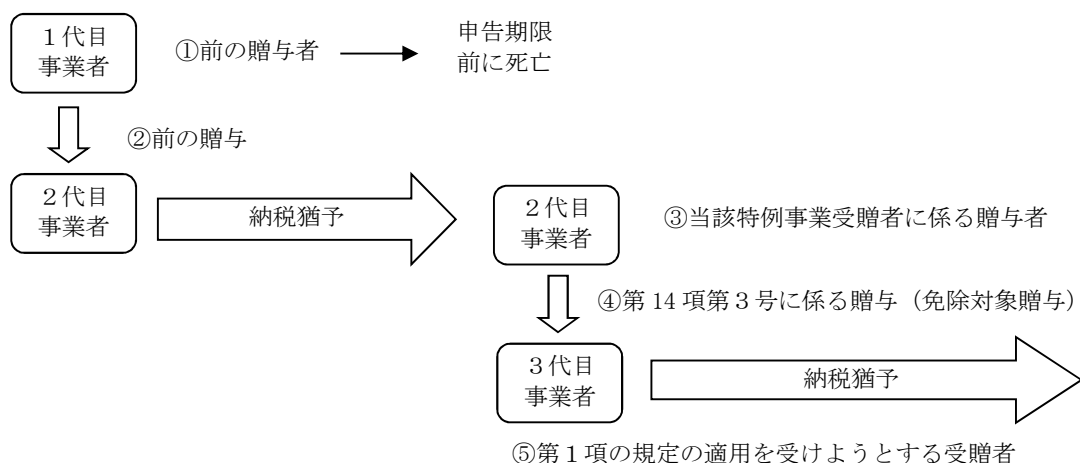
ところで、免除対象贈与があった場合において、その贈与を受けた特例事業受贈者に係る贈与者の前の贈与者が、その贈与があった日の属する年中に死亡すること、あるいは、その翌年の贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による贈与税の申告書の提出前に死亡することがある。

免除対象贈与があった場合、措置法第70条の6の8第1項の規定においてはその納税猶予の期限が前の贈与者の死亡の日までとされているので、既にその申告書の提出期限前に前の贈与者が死亡している場合には、納税猶予に係る期限の確定事由が発生していることになり、同項の規定の適用を受ける実益はないことになる。しかしながら、同項の規定は、前の贈与者が死亡した場合又はその死亡の時前に受贈者が死亡した場合には、その納税猶予に係る税額を免除することとされており(措法70の6の8④)、同項の規定の適用の実益は主としてこの免除にあるのであるから、一概に納税猶予の実益がないことを理由として同項の規定の適用がないものと解し、その贈与税の免除の実益をも適用しないことは適当ではないことから、その旨を本通達において留意的に明らかにした。

なお、この場合において、措置法第70条の6の8第1項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、農地の納税猶予や非上場株式等の納税猶予の取扱いと同様に、同項の規定の適用後即免除になるため、同項の規定の適用要件である担保提供を当該贈与税の申告時に求めることに実益がないことから、担保提供を要しないものとし、同条第14項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱うこととした。

- (注) 1 「特定申告期限」とは、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を受ける特例事業受贈者の最初の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又は最初の措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用に係る相続に係る同項に規定する相続税の申告書の提出期限のいずれか早い日をいう（措法 70 の 6 の 8 ⑥。以下 70 の 6 の 8—54 までにおいて同じ。）。
- 2 「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定事業用資産の贈与をした者をいう（措法 70 の 6 の 8 ①、措令 40 の 7 の 8 ③。以下 70 の 6 の 10—1 までにおいて同じ。）。
- イ 贈与者に対する措置法第 70 条の 6 の 8 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 特定事業用資産の免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第 70 条の 6 の 8 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 「前の贈与」とは、(注) 2 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受贈事業用資産の贈与をいう（以下 70 の 6 の 9—4 までにおいて同じ。）。

(参考) 前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合



(措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合)

70の6の8—6 贈与者(措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者に限る。)が、当該贈与者に係る特例受贈事業用資産の贈与(当該贈与者の措置法第70条の6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与に限る。)の日の属する年に死亡した場合において、当該贈与に係る特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるためには、同項に規定する贈与税の申告書の提出を要することに留意する。

なお、当該贈与者の相続の開始に係る相続税については、同項の規定の適用を受けた当該特例受贈事業用資産には、措置法令第40条の7の8第42項の規定により、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定の適用がないことに留意する。

(新設)

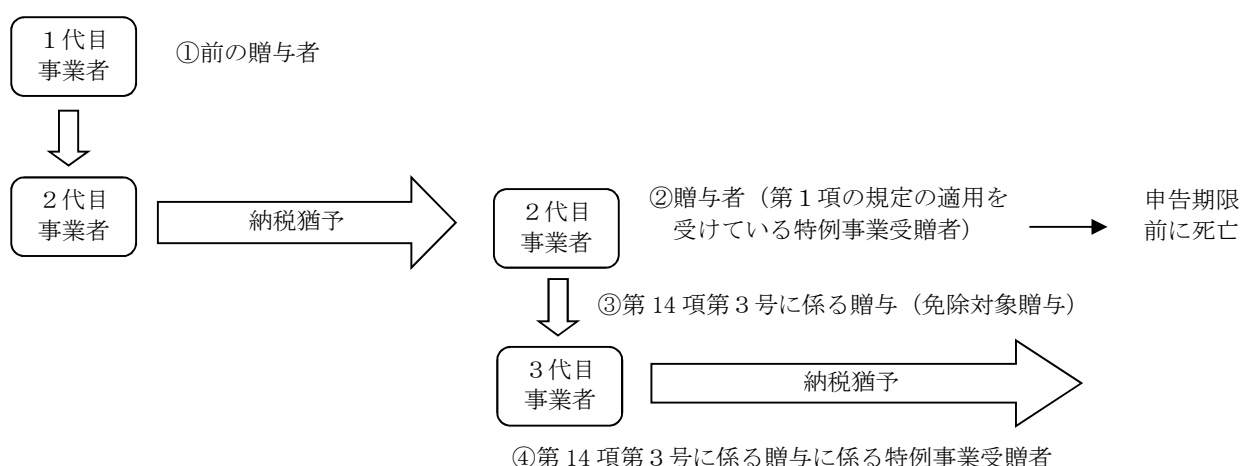
(説明)

贈与者(措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者に限る。)による免除対象贈与が行われた場合において、当該贈与に係る特例事業受贈者が同項の規定の適用を受けたときには、その免除対象贈与に係る納税猶予の期限は前の贈与者の死亡の日であり、当該贈与者の死亡は納税猶予の期限とされていない。

したがって、当該贈与者が当該免除対象贈与の日の属する年中に死亡した場合であっても、当該贈与に係る特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるときには、当該贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に納税猶予に係る期限の確定事由が生じていないことから、当該贈与に係る特例事業受贈者は、同項に規定する贈与税の申告書を提出することができる。

本通達は、特例受贈事業用資産に係る贈与者(措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者に限る。)が、当該特例受贈事業用資産の贈与(当該贈与者の同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)に限る。)の日の属する年に死亡した場合において、当該贈与に係る特例事業受贈者が同条第1項の規定の適用を受けるためには、同項に規定する贈与税の申告書の提出を要することを留意的に明らかにするとともに、当該贈与者の相続の開始に係る相続税の計算については、同項の規定の適用を受けた当該特例受贈事業用資産には、措置法令第40条の7の8第42項の規定により、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定の適用がなく、当該特例受贈事業用資産の価額は、相続税の課税価格には加算されないことを留意的に明らかにした。

(参考) 免除対象贈与をした贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合



(特例対象贈与に係る受贈者が贈与税の申告期限前に死亡した場合)

70の6の8—7 特例対象贈与に係る受贈者が、当該特例対象贈与を受けた日の属する年の中途において死亡した場合又は当該特例対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限前に当該申告書を提出しないで死亡した場合において、当該受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該受贈者の当該特例対象贈与に係る特定事業用資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける旨の贈与税の申告書を提出したとき（同項の規定の適用に係る要件を満たしている場合に限る。）は、当該申告書は、同項の規定の適用のある申告書として取り扱って差し支えない。

この場合において、同項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、その提供を要しないものとし、同条第14項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱う。

(新設)

(説明)

受贈者が、財産の贈与を受けた年中において死亡した場合又はその贈与を受けた翌年の贈与税の申告書の提出期限前にその申告書を提出しないで死亡した場合には、その受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内にその死亡した受贈者に係る贈与税の申告書を提出しなければならないこととされている（相法28②）。

ところで、特定事業用資産の特例対象贈与に係る受贈者が当該特定事業用資産の特例対象贈与を受けた年中において死亡した場合又はその翌年の贈与税の申告書の提出期限前にその申告書を提出しないで死亡した場合には、その受贈者の死亡により既に納税猶予の期限の確定事由が発生しているため、その受贈者の相続人や包括受遺者が、その死亡した受贈者について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする旨の贈与税の申告書を提出することができるかどうかについては疑義が生ずるところである。これについては、70の6の8—4においても述べたように、「個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除」は、主として納税猶予税額の免除に実益があることから受贈者の死亡のタイミングによりこの実益を奪うことはあまりに納税者にとって酷であること、また、農地の贈与税の納税猶予及び非上場株式等の贈与税の納税猶予においても同様のケースについて納税猶予の適用を認めることとしている（70の4—20、70の7—4参照）ことも考慮し、当該特定事業用資産の受贈者が贈与税の申告期限前に死亡した場合においても、その適用要件を具備しているときは、同項の規定の適用を受けることができるものと取り扱って差し支えないこととした。

この場合において、措置法第70条の6の8第1項の規定による贈与税の納税猶予の適用要件のうち担保の提供については、農地の納税猶予及び非上場株式等の納税猶予の取扱いと同様に、同項の規定の適用後即免除になるため同項の規定の適用要件である担保提供を当該贈与税の申告時に求めることに実益がないことから、担保提供を要しないものとし、同条第14項の規定による贈与税の免除の規定の適用に当たっては、当該申告書の提出があった時に免除の効果が生ずるものとして取り扱うこととした。

(申告期限前に全部確定事由が生じた場合)

70の6の8—8 特例対象贈与があった日の翌日から贈与税の申告書の提出期限までの間に、措置法第70条の6の8第3項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、当該特例対象贈与に係る特定事業用資産について同条第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)

措置法第70条の6の8第3項においては、同条第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者、特例受贈事業用資産又は当該特例受贈事業用資産に係る事業について同条第3項各号に掲げる場合に該当することとなった場合には、納税の猶予に係る期限が到来し、同条第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額（以下70の6の9—3までにおいて「納税猶予分の贈与税額」という。）及び利子税を納付しなければならないこととされている。

ところで、措置法第70条の6の8第3項の規定は贈与税の申告書の提出期限以降に適用される規定であることから、措置法第70条の6の8第1項の適用要件を充足する場合には、特例対象贈与の日から当該贈与税の申告書の提出期限までの間に同条第3項各号に掲げる事由が生じた場合であっても同条第1項の規定の適用を受けることができるのか、また、当該適用を受けることができるとした場合に同条第3項の規定の適用はないのかについては疑義の生ずるところである。

この点、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に当たっては、特例事業受贈者は中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第12条第1項の認定（以下70の6の8—8において「特例円滑化法認定」という。）を受けていることが要件とされているところ（措法70の6の8②二ロ）、特例円滑化法認定を受けた後、措置法第70条の6の8第3項各号に掲げる事実が判明したときは、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9条の規定により当該認定を取り消すことができることとされている（円滑化省令9⑭⑯）。

したがって、特例対象贈与の日から贈与税の申告書の提出期限までの間に措置法第70条の6の8第3項各号に規定する事由が生じた場合には、そもそも措置法第70条の6の8第1項の規定の適用の前提条件となる特例円滑化法認定がなされないことから、事実上、同項の規定の適用を受けることができない。また、そもそも措置法第70条の6の8は、個人事業者の事業を円滑に後継者に承継し、当該後継者が当該事業を維持し経営を引き続いて行っていくものについて税制上の支援を行うために創設された制度であることに鑑みると、同条第1項の規定の適用を受けることができると解することは適当でない。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(修正申告等に係る贈与税額の納税猶予)

70の6の8—9 措置法第70条の6の8第1項の規定は、特例受贈事業用資産の贈与に係る贈与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適用がないことに留意する。

ただし、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項の規定の適用を受けた特例受贈事業用資産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。

この場合において、当該修正申告又は更正により納税猶予を受ける贈与税の本税の額と当該本税に係る利子税の額に相当する担保については、当該修正申告書の提出の日又は当該更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに提供しなければならないこととして取り扱う。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項は、期限内申告に限り適用されるのであるが（ゆうじょ規定も設けられていない。）、本通達においては、農地の納税猶予や非上場株式等の納税猶予における取扱いと同様に、例外的に、修正申告又は更正があった場合でも、その修正申告又は更正が期限内申告書の提出により同項の規定の適用を受けた特例受贈事業用資産の評価誤り又は税額計算の誤りのみに基づくものであるときは、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、当初からこの制度の適用があるものとして取り扱うこととした。

これは、期限内申告に含まれている特例受贈事業用資産の単純な評価誤りや税額の計算誤りのような軽微な原因に基づく増加税額については、納税者の立場を考慮し、納税猶予の適用を認めようとするものである。したがって、修正申告又は更正に基づく税額であっても、当該修正申告又は更正の起因となった事実の中に当該原因によるもの以外のものが含まれているときは、この取扱いは適用されない。また、これにより納税猶予の適用が受けられるのは、特例受贈事業用資産の評価誤り又は税額の計算誤りによって増加する本税の額に限られ、附帯税の額については適用されない。なお、これによる納税猶予の適用は、その効果を贈与税の申告期限まで遡及することとしていることから同じ附帯税であっても延滞税については、これを課される余地がない。

なお、これによる納税猶予の適用についても、一般の場合と同様に、当該修正申告又は更正による贈与税の本税の額とその本税に係る利子税の額との合計額に相当する担保の提供が必要であるが、その担保の提供に係る期限は、農地の納税猶予や非上場株式等の納税猶予における取扱いと同様に、国税通則法第35条第2項の規定による納期限である当該修正申告書の提出の日又は当該更正に係る通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までとして取り扱うこととした。



(担保の提供等)

70 の 6 の 8—10 措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定による担保の提供については、国税通則法第 50 条から第 54 条までの規定の適用があることに留意する。

(新設)

(説明)

個人の事業用資産に係る贈与税の納税猶予の適用を受けるためには、贈与税の申告書の提出期限までに担保を提供する必要がある(措法 70 の 6 の 8 ①)。

本通達は、担保提供に関する原則は国税通則法の規定に基づくものであることを留意的に明らかにしたものである。

(贈与税の額に相当する担保)

70の6の8—11 措置法第70条の6の8第1項に規定する「当該納税猶予分の贈与税額に相当する担保」とは、納税猶予に係る贈与税の本税の額と当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額との合計額に相当する担保をいうことに留意する。

なお、この場合の当該本税に係る猶予期間中の利子税の額は、同項の規定の適用に係る贈与税の申告書の提出期限における贈与者の平均余命年数を納税猶予期間として計算した額によるものとして取り扱うことに留意する。

(注) 上記平均余命年数は、相続税法施行規則第12条の3((平均余命))に定める平均余命によることに留意する(以下70の6の10—10において同じ。)

(新設)

(説明)

本通達は、担保として必要な財産の価額は、本税のほか猶予期間中の利子税も担保する必要があることを留意的に明らかにしたものである。

この場合に担保提供時には「贈与者の死亡の日まで」という未確定の猶予期間に係る利子税を計算することはできないことから、必要担保額の計算に当たっては「贈与者の平均余命年数に相当する納税猶予期間中の利子税の額」による取扱いとしている。

なお、この場合における「平均余命年数」は、相続税法施行規則第12条の3((平均余命))に定める平均余命によることを本通達の(注)で留意的に明らかにしている。

《参考条文等》

○相続税法施行規則(抜粋)

(平均余命)

**第十二条の三** 施行令第五条の八に規定する財務省令で定める平均余命は、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命(一年未満の端数があるときは、これを切り捨てた年数)とする。

(贈与者の事業の意義等)

70の6の8—12 贈与者（生計一親族等を含む。）の事業からは、不動産貸付業並びに措置法令第40条の7の8第5項に規定する駐車場業及び自転車駐車場業が除かれているのであるから、贈与者（生計一親族等を含む。）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70条の6の8第1項の規定の適用対象となる事業に当たらないことに留意する。

(注) 下宿等のように部屋を使用させるとともに食事を供する事業は、措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する「不動産貸付業その他政令で定めるもの」に当たらないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第1号では、同号に規定する特定事業用資産に係る贈与者（生計一親族等を含む。）の事業から「不動産貸付業その他政令で定めるもの」を除く旨規定し、措置法令第40条の7の8第5項は、この「政令で定めるもの」として「駐車場業及び自転車駐車場業」を規定している。

そこで、本通達は、贈与者（生計一親族等を含む。）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70条の6の8第2項第1号に規定する不動産貸付業又は措置法令第40条の7の8第5項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に該当し、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用対象となる事業に当たらないことを留意的に明らかにした。

ところで、下宿等のように部屋を使用させるとともに食事を提供する事業は「不動産貸付業その他政令で定めるもの」に当たるのではないかとの疑義も生じる。しかしながら、一般に下宿等は、単に部屋を使用させるだけでなく、むしろ食事を提供することなどが主となると考えられる。また、所得税の取扱い（所得税基本通達26—4）においても、下宿等から生ずる所得の区分は、事業所得又は雑所得に該当するものとされ、このような事業は、単なる不動産の貸付けではないものとされている。

そこで、本通達の(注)は、下宿等のように部屋を使用させるとともに食事を供する事業は、「不動産貸付業その他政令で定めるもの」に当たらないことを留意的に明らかにした。したがって、下宿等が事業所得を生ずべき事業として行われている場合には、措置法第70条の6の8第1項の適用対象となることになる。

なお、上記の取扱いは、措置法第69条の4の「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」（以下70の6の10—18までにおいて「小規模宅地等の特例」という。）に係る同条第3項第1号に規定する特定事業用宅地等及び同項第4号に規定する貸付事業用宅地等の判定についても同様とされている（69の4—13、14）。

《参考条文等》

○所得税基本通達（抄）

（アパート、下宿等の所得の区分）

26—4 アパート、下宿等の所得の区分については、次による。

- (1) アパート、貸間等のように食事を供さない場合の所得は、不動産所得とする。
- (2) 下宿等のように食事を供する場合の所得は、事業所得又は雑所得とする。

(贈与者の事業の用に供されていた資産)

70の6の8—13 措置法第70条の6の8第2項第1号イからハまでに定める資産が贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた資産に該当するかどうかは、当該資産が特例対象贈与の直前において現実に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、当該事業の用に供されていた資産には、災害、疾病等のため、当該特例対象贈与の直前において一時的に当該事業の用に供されていないものが含まれることに留意する。

(注)1 贈与者が措置法令第40条の7の8第1項第2号に定める者に該当する場合における上記の判定は、当該贈与者に係る生計一親族等(同項第1号に定める者に限る。)の特例対象贈与(当該贈与者から特例対象贈与により取得をした特定事業用資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該特例対象贈与の時前に生計一親族等(措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者に限る。)から相続又は遺贈により取得をした当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、当該生計一親族等に係る相続の開始。以下70の6の8—14(2)において同じ。)の直前における現況により行うことに留意する。

2 贈与者の営む一の事業を、2人以上の受贈者がそれぞれ別の事業として承継をする場合において、特例対象贈与が異なる時期に行われたときにおける上記の判定は、当該特例対象贈与のうち最初に行われた贈与の直前における現況により行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用対象となる特定事業用資産は、贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた一定の資産をいうのであるが、これに該当するかどうかは、特例対象贈与の直前において現実に事業の用に供されていたかどうかで判定することになる。

したがって、過去に贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた資産であっても、その特例対象贈与の直前において当該事業の用に供されていない資産については、同項の規定の適用はないのが原則である。ただし、災害、疾病等のため、一時的に当該事業の用に供されていない資産については、これらの事由が解消すれば再び事業の用に供することが見込まれるものであり、引き続き事業の用に供されていた資産とみることができることから、これらの資産は「贈与の直前において事業の用に供されていた資産」に含まれることを、本通達において留意的に明らかにした。

ところで、贈与者には、事業を営んでいた者(措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者)のほか、自らは事業を営んでいないが、その者の生計一親族等が事業を営んでいる者(同項第2号に定める者。以下70の6の8—14までにおいて「非事業者」という。)も含まれるが、この非事業者に係る特定事業用資産が事業の用に供されていたかどうかについては、当該非事業者に係る生計一親族等(同項第1号に定める者に限る。)の特例対象贈与(当該非事業者から特例対象贈与により取得をした特定事業用資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該特例対象贈与の時前に生計一親族等(措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者に限る。))から相続又は遺贈により取得をした当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、当該生計一親族等に係る相続の開始)の直前における現況により判定することとなる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

また、贈与者の営む一の事業を、2人以上の受贈者がそれぞれ別の事業として承継をする場合において、特例対象贈与が異なる時期に行われたときには、当該特例対象贈与のうち最初に行われた贈与の直前における現況により、特定事業用資産が事業の用に供されていたかどうかの判定を行うこととなる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

(特定事業用資産の基準となる貸借対照表)

70の6の8—14 措置法第70条の6の8第1項の規定の対象となる特定事業用資産は、次に掲げる贈与者の区分に応じ、それぞれに定める貸借対照表に計上されているものに限られることに留意する。

(1) 措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める贈与者 当該贈与者の特例対象贈与の日の属する年の前年分の事業所得（所得税法第27条第1項に規定する事業所得をいう。以下70の6の8—64までにおいて同じ。）に係る青色申告書（同法第2条第1項第40号に規定する青色申告書をいい、措置法第25条の2第3項の規定の適用に係るものに限る。以下70の6の8—14において同じ。）の貸借対照表

(2) 措置法令第40条の7の8第1項第2号に定める贈与者 当該贈与者に係る生計一親族等（同項第1号に定める者に限る。）の特例対象贈与の日の属する年の前年分の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表

(注) (1)に掲げる贈与者又は(2)に定める生計一親族等の特例対象贈与の直前において事業の用に供されていた措置法第70条の6の8第2項第1号イからハまでに規定する資産であっても、当該特例対象贈与の日の属する年中に取得をした資産など(1)又は(2)に定める貸借対照表に計上されていない資産については、特定事業用資産に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の適用対象となる特定事業用資産は、同条第2項第1号において、「贈与者の前項の規定の適用に係る贈与の日の属する年の前年分の事業所得・・・に係る青色申告書・・・の貸借対照表に計上されているものに限る」と規定されており、事業の用に供されていたという実質だけでなく、貸借対照表に計上されているという形式面での要件により、適用対象となる資産が明確化されている。

ところで、同号の「贈与者」は生計一親族等を含む概念であり、事業を営んでいる者と非事業者とが含まれる。したがって、同号の「貸借対照表」は、次に掲げる贈与者の区分に応じ、それぞれに定める貸借対照表が該当することとなる。

(1) 「贈与者」が事業を営んでいる者（本通達の(1)に掲げる者）である場合 その者の特例対象贈与の日の属する年の前年分の事業所得（所得税法第27条第1項に規定する事業所得をいう。以下70の6の8—64までにおいて同じ。）に係る青色申告書（同法第2条第1項第40号に規定する青色申告書をいい、措置法第25条の2第3項の規定の適用に係るものに限る。以下70の6の8—14において同じ。）の貸借対照表

(2) 贈与者が非事業者（本通達の(2)に掲げる者）である場合 その者に係る生計一親族等（措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者に限る。）の特例対象贈与の日の属する年の前年分の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表

(注) 上記(2)の「特例対象贈与の日」は、当該非事業者から特例対象贈与により取得をした特定事業用資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該特例対象贈与の時前に当該非事業者に係る生計一親族等（措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者に限る。）から相続又は遺贈により取得をした当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、当該生計一親族等に係る相続の開始の日となることに留意する。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、上記(1)に掲げる贈与者又は上記(2)に定める生計一親族等の特例対象贈与の直前において事業の用に供されていた措置法第70条の6の8第2項第1号イからハまでに規定する資産であっても、当該特例対象贈与の日の属する年中に取得をした資産など上記(1)又は(2)に定める貸借対照表に計上されていない資産については、特定事業用資産に該当しないことになる。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

70の6の8—15 措置法令第40条の7の8第6項の「贈与者の事業の用に供されていた宅地等」とは、贈与者（生計一親族等を含む。）の事業の用に供されていた建物又は構築物で、当該贈与者が所有していたもの又は当該贈与者の親族（生計一親族等を除く。）が所有していたもの（当該贈与者が当該建物又は構築物を当該親族から無償（相当の対価に至らない程度の対価の授受がある場合を含む。）で借り受けていた場合における当該建物又は構築物に限る。）の敷地の用に供されていたものをいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第1号イに掲げる宅地等（以下70の6の10—18までにおいて「宅地等」という。）は、措置法規則第23条の8の8第1項で定める建物又は構築物（以下70の6の8—15において「建物等」という。）の敷地の用に供されているもののうち、措置法令第40条の7の8第6項で定めるものに限られるところ、同項では「措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する贈与者の事業の用に供されていた宅地等」をその対象として規定している。

そして、この「贈与者の事業の用に供されていた宅地等」の判定に当たっては、「誰」の事業か、また、「何」の事業かの判定を適切に行うことが重要となるが、この場合、この特例の対象となる宅地等は建物等の敷地の用に供されていたものであることから、①贈与者の所有する宅地等の上に贈与者の所有する建物等が存する場合と②贈与者の所有する宅地等の上に贈与者以外の者が所有する建物等が存する場合を念頭において整理する必要がある。

(1) 贈与者の所有する宅地等の上に贈与者の所有する建物等が存する場合

イ 贈与者がその所有する建物等を自己の事業の用に供していたときには、その宅地等は、当該贈与者の事業の用に供されていたものとして、この特例の適用対象となる。

ロ 贈与者がその所有する建物等を相当の対価により継続的に貸し付けていたときには、その宅地等は当該贈与者の不動産貸付の用に供されていた宅地等に該当することから、この特例の適用対象とならないこととなる。

ハ 贈与者がその所有する建物等を無償（相当の対価に至らない程度の対価の授受がある場合を含む。以下70の6の8—15において同じ。）で貸し付けていたときには、その宅地等は当該贈与者の不動産貸付の用に供されていないことになるのであるが、生計一親族等が当該建物等を借り受けていた場合には、親族間における建物等の利用の実態等を踏まえれば、当該生計一親族等の建物等の利用状況に基づき判定を行うことが相当である。したがって、当該生計一親族等が当該建物等を自己の事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該生計一親族等の事業の用に供されていた宅地等として、この特例の適用対象となる。

(注) 宅地等又は建物等の貸付けで不動産貸付たる「事業」に該当するものは、相当の対価により継続的になされるものであることから、上記の「無償」には、例えば、固定資産税その他の必要経費を補う程度の相当の対価に至らない程度の対価の授受がある場合を含むことになる。

(2) 贈与者の所有する宅地等の上に贈与者以外の者が所有する建物等が存する場合

イ 当該建物等の所有者が贈与者の生計一親族等である場合

(イ) 贈与者の所有する宅地等の上に当該贈与者の生計一親族等が所有する建物等が存する場合において、当該贈与者が当該宅地等を当該生計一親族等に相当の対価により継続的に貸し付けていたときには、その宅地等は当該贈与者の不動産貸付の用に供されていた宅地等に該当することから、この特例の適用対象とならないこととなる。

(ロ) 贈与者の所有する宅地等の上に当該贈与者の生計一親族等が所有する建物等が存する場合において、当該贈与者が当該宅地等を当該生計一親族等に無償で貸し付けていたときには、その宅地等は当該贈与者の不動産貸付の用に供されていないことになるのであるが、この場合には、この特例の対象となる宅地等が建物等の敷地の用に供されていた宅地等であることに鑑みれば、当該宅地等は当該建物等の所有者の用に供されていたものとして取り扱うことが相当であり、その建物等の所有者ごとにその建物等をどのように利用していたかにより判定を行うことが相当である。

したがって、この場合に当該生計一親族等が当該建物等を自己の事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該生計一親族等の事業の用に供されていた宅地等として、この特例の適用

対象となる。なお、当該生計一親族等が当該建物等を相当の対価により継続的に貸し付けていたときには、その宅地等は当該生計一親族等の不動産貸付の用に供されていた宅地等に該当し、この特例の適用対象とならないこととなる。

他方、当該生計一親族等が当該建物等を無償で貸し付けていたときには、その宅地等は当該贈与者の事業の用及び当該生計一親族等の事業の用のいずれにも供されていないことになる。

しかしながら、当該建物等を「当該贈与者及び当該生計一親族等」以外の当該贈与者の生計一親族等（以下70の6の8―15において「他の生計一親族等」という。）が無償で借り受けている場合には、親族間における建物等の利用の実態等を踏まえれば、当該他の生計一親族等の建物等の利用状況に基づき判定を行うことが相当であり、当該他の生計一親族等が当該建物等を自己の事業の用に供していたときには、当該宅地等は当該他の生計一親族等の事業の用に供されていた宅地等として、この特例の対象となる。

ロ 当該建物等の所有者が贈与者の生計一親族等以外の者である場合

上記イの考え方を前提とすると、建物等の所有者が贈与者の生計一親族等以外の者である場合には、当該建物等の敷地の用に供される宅地等はこの特例の対象となる宅地等に該当する余地はないこととなる。しかしながら、建物等の所有者が無償で建物等を貸し付けていた場合において、当該建物の所有者が当該贈与者の親族（生計一親族等を除く。）であり、かつ、当該贈与者又は当該贈与者の生計一親族等が当該建物等を無償で借り受けている場合には、親族間における建物等の利用の実態等を踏まえれば、当該贈与者又は当該贈与者の生計一親族等の建物等の利用状況に基づき判定を行うことが相当であり、当該贈与者又は当該贈与者の生計一親族等が当該建物等を自己の事業の用に供していたときには、当該宅地等は当該他の生計一親族等の事業の用に供されていた宅地等として、この特例の対象となる。

（注） 当該建物の所有者が、相当の対価により当該贈与者又は当該贈与者の生計一親族等に当該建物を貸し付けていたときには、当該宅地等は当該建物の所有者の不動産貸付の用に供されていた宅地等に該当することから、当該贈与者又は当該贈与者の生計一親族等が当該建物等を事業の用に供していたとしても、当該宅地等については、この特例の適用はないこととなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

（注） 上記の取扱いは、小規模宅地等の特例においても同様とされている（69の4―4）。

(使用人の寄宿舍等の敷地等)

70の6の8—16 贈与者（贈与者が措置法令第40条の7の8第1項第2号に定める者である場合には、当該贈与者の生計一親族等。以下70の6の8—16において同じ。）の営む事業に従事する使用人の寄宿舍等（当該贈与者の親族のみが使用していたものを除く。）の用に供されていた建物及びその敷地の用に供されていた宅地等は、当該贈与者の当該事業に係る特定事業用資産に当たすることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する「不動産貸付事業その他政令で定める事業」（以下70の6の8—16において「不動産貸付事業等」という。）の用に供されていた資産は特定事業用資産に該当せず措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けることができないことから、不動産貸付事業等の用に供されていた資産かどうかの判定は重要な意味をもつ。

ところで、贈与者（贈与者が措置法令第40条の7の8第1項第2号に定める者である場合には、当該贈与者の生計一親族等。以下70の6の8—16において同じ。）がその営む事業に従事する使用人に提供している寄宿舍等の用に供されていた建物及びその敷地の用に供されていた宅地等は、貸家及びその敷地の用に供されていた宅地等に当たり、不動産貸付事業等の用に供されていた資産に該当するのではないかとの疑義も生じる。しかしながら、贈与者が営む事業に従事する使用人に寄宿舍等を提供する行為は、事業の遂行に伴う従業員の福利厚生の一環として行われるのが通常であることから、その寄宿舍等は贈与者の営む「事業」の事業用施設とみるのが合理的であり、寄宿舍等の使用者からその使用の対価を徴している場合であっても、そのこと自体を不動産貸付とみるのは適当でない。

本通達は、このような考え方の下に、贈与者の営む事業に従事する使用人の寄宿舍等（当該贈与者の親族のみが使用していたものを除く。）の用に供されていた建物及びその敷地の用に供されていた宅地等は、贈与者の営む事業そのものの用に供されていたものとして、当該贈与者の当該事業に係る特定事業用資産に当たすることを留意的に明らかにした。

なお、贈与者の営む事業が不動産貸付事業等である場合には、その事業に係る寄宿舍等も不動産貸付事業等の用に供されていた資産に該当することとなる。

(注) 上記の取扱いは、小規模宅地等の特例においても同様とされている（69の4—6）。



(店舗兼住宅等の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けたものの事業の用に供されていた部分の範囲)

70の6の8—17 店舗兼住宅等(贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた建物の中に当該事業の用以外の用に供されていた部分のある建物及び当該建物の敷地の用に供されていた宅地等をいう。)で、特例対象贈与の日の属する年以前にされたその持分の贈与につき相続税法第21条の6第1項の規定による贈与税の配偶者控除の適用を受け又は受けようとするもの(相続税法基本通達21の6—3のただし書の取扱いを適用して贈与税の申告がされたもの又はされるものに限る。)であっても、措置法令第40条の7の8第6項及び第7項に規定する当該贈与者の当該事業の用に供されていた部分の判定は、当該特例対象贈与の直前における現況によって行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第1号イに掲げる宅地等及び同号ロに掲げる建物について、事業の用に供されていた部分以外の部分がある場合には、その部分は特定事業用資産に該当しないこととされている(措令40の7の8⑥⑦)。

このため、一棟の建物が複数の用途に供されている場合には、その建物及びその建物の敷地の用に供されていた宅地等について、事業の用に供されていた部分の範囲を確定させることが必要となるが、この場合、建物については、その利用状況に応じ事業の用に供されていた部分を確定し、その敷地の用に供されていた宅地等については、その確定された当該建物の用途別の床面積比によりあん分することにより事業の用に供されていた部分を確定するのが合理的である。

ところで、店舗兼住宅等(贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた建物の中に当該事業の用以外の用に供されていた部分のある建物及び当該建物の敷地の用に供されていた宅地等をいう。以下70の6の8—17において同じ。)については、贈与者が、特例対象贈与の時前にその持分の一部を当該贈与者の配偶者に贈与し、その配偶者がその持分の贈与につき相続税法第21条の6第1項の規定による贈与税の配偶者控除の適用を受け又は受けようとする場合がある。

この際、その配偶者が、その持分は居住用部分から優先的に贈与を受けたものであるとして、その持分に係る居住用部分の判定を相続税法基本通達21の6—3((店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合の居住用部分の判定))のただし書の取扱いを適用し、贈与税の配偶者控除の適用を受けている又は受けようとしている場合が考えられる。このような場合において、贈与しなかった持分に係る贈与者の事業の用に供されていた部分の範囲の確定は、その配偶者への持分の贈与につき同通達のただし書の取扱いを受けているということ为前提として行うのか否かという疑義も生じる。

しかしながら、①特定事業用資産に該当する宅地等及び建物の判定は特例対象贈与の直前の現況で行うこと(措法70の6の8②一)、②相続税法基本通達21の6—3のただし書の取扱いの適用は、贈与税の配偶者控除を適用する場合の計算に限った取扱いであること、及び③同通達のただし書の取扱いを受けて共有となった店舗兼住宅等であっても、これを譲渡した場合に生ずる譲渡所得の金額の計算は、それぞれの者がそれぞれの持分について居住用及び事業用の割合に応じ土地建物を譲渡したものであるとして計算するのが相当であるとされていることから、店舗兼住宅等に係る事業の用に供されていた部分の範囲の確定に当たっても、同通達ただし書の取扱いを受けているということ为前提として判定するのは適当でないと考えられる。

そこで、本通達は、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に当たり贈与者がその配偶者に贈与しなかった店舗兼住宅等の持分のうち贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた部分の範囲の確定は、特例対象贈与の直前における現況によって行うことを留意的に明らかにした。

(注) 上記の取扱いは、小規模宅地等の特例においても同様とされている(69の4—9)。

《参考条文等》

○相続税法基本通達(抄)

(店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合の居住用部分の判定)

21の6—3 配偶者から店舗兼住宅等の持分の贈与を受けた場合には、21の6—2により求めた当該店舗兼住宅等の居住の用に供している部分の割合にその贈与を受けた持分の割合を乗じて計算した部分を居住用不動産に該当するものとする。

ただし、その贈与を受けた持分の割合が 21 の 6—2 により求めた当該店舗兼住宅等の居住の用に供している部分（当該居住の用に供している部分に受贈配偶者とその配偶者との持分の割合を合わせた割合を乗じて計算した部分をいう。以下 21 の 6—3 において同じ。）の割合以下である場合において、その贈与を受けた持分の割合に対応する当該店舗兼住宅等の部分を居住用不動産に該当するものとして申告があったときは、法第 21 条の 6 第 1 項の規定の適用に当たってはこれを認めるものとする。また、贈与を受けた持分の割合が 21 の 6—2 により求めた当該店舗兼住宅等の居住の用に供している部分の割合を超える場合における居住の用に供している部分についても同様とする。

（注）相続の開始の年に当該相続に係る被相続人から贈与により取得した居住用不動産で特定贈与財産に該当するものについて法第 21 条の 6 第 1 項の規定を適用する場合において、19—10 により 21 の 6—3 のただし書に準じて当該居住用不動産に該当する部分の計算を行っているときは、同項の適用を受ける居住用不動産は 21 の 6—3 のただし書により計算するものとする。

(限度面積の判定について)  
 70の6の8—18 宅地等又は建物に係る措置法第70条の6の8第2項第1号イ又はロに定める限度面積要件の判定は、贈与者ごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

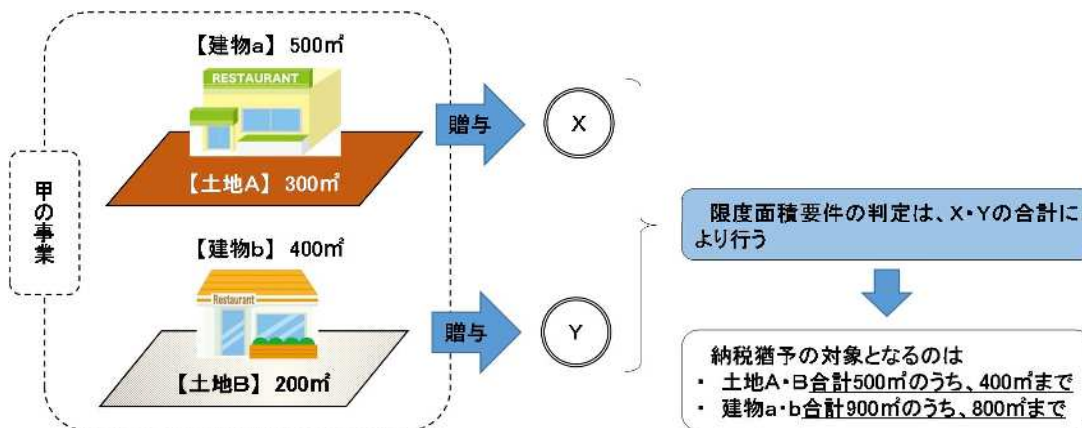
特定事業用資産である宅地等又は建物については、措置法第70条の6の8第2項第1号イ又はロにおいて限度面積が設けられており、宅地等については、その面積の合計のうち400㎡以下の部分に、建物については、その床面積の合計のうち800㎡以下の部分に限られている(以下70の6の8—18において、この要件を「限度面積要件」という。)

ところで、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用については、贈与者は複数の後継者に贈与をすることも可能であり、また、後継者は複数の者から贈与を受けることも可能である。このため、一の贈与者が複数の後継者にそれぞれ宅地等を贈与するような場合も生じるところ、このような場合における限度面積要件の判定は、各後継者を基準にそれぞれが取得した宅地等の面積を基に行うのか、それとも贈与者を基準にその贈与した全ての宅地等の面積を基に行うのか疑問も生じる。この点、同条第2項第1号は、特定事業用資産について「贈与者・・・の事業・・・の用に供されていた次に掲げる資産・・・の区分に応じそれぞれ次に定めるもの」と規定し、宅地等については同号イにおいてその面積の合計のうち400㎡以下の部分と、また、建物については同号ロにおいてその床面積の合計のうち800㎡以下の部分とそれぞれ規定していることから、贈与者を基準として限度面積要件の判定を行うこととなる(参考1)。

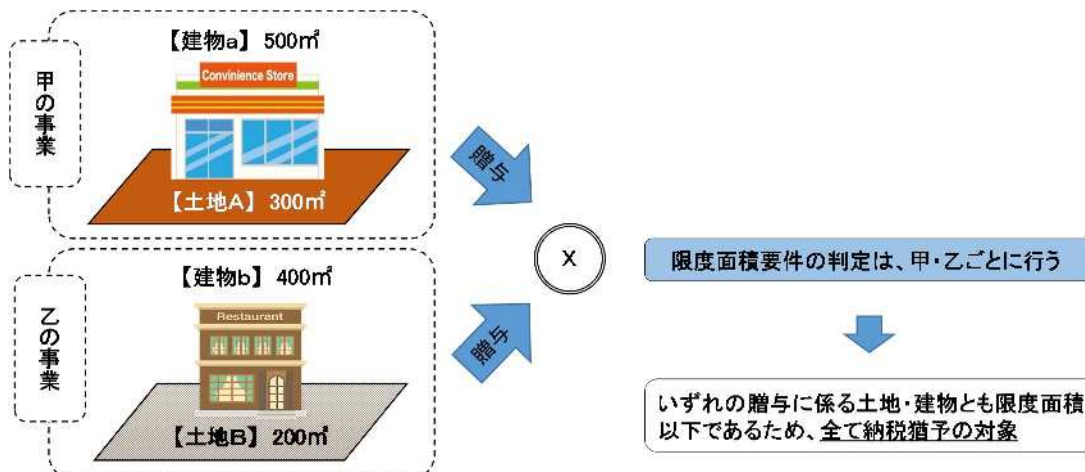
また、これは、一の後継者が複数の贈与者からそれぞれ宅地等の贈与を受けた場合における限度面積要件の判定についても同様であり、各贈与者を基準に判定を行うこととなる(参考2)。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(参考1) 一の贈与者が複数の後継者に贈与をする場合



(参考2) 一の後継者が複数の贈与者から贈与を受ける場合



(特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産)

70の6の8—19 リース資産(所得税法第67条の2第1項((リース取引に係る所得の金額の計算))に規定するリース資産をいう。)であっても、当該リース資産の賃借人である贈与者が、地方税法第341条第4号((固定資産税に関する用語の意義))に規定する償却資産として同法第342条第3項((固定資産税の課税客体等))の規定に基づき同法第383条((固定資産の申告))、第394条((道府県知事又は総務大臣によつて評価される固定資産の申告))又は第745条((道府県が課する固定資産税の賦課徴収等))の規定による償却資産の申告を行っているものについては、措置法第70条の6の8第2項第1号ハに定める減価償却資産に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

償却資産(地方税法第341条第4号に規定する償却資産をいう。以下70の6の8—19において同じ。)に係る固定資産税の納税義務者はその所有者とされており(地方税法343①)、リース資産(所得税法第67条の2第1項((リース取引に係る所得の金額の計算))に規定するリース資産をいう。)についても、その賃貸人が納税義務者となるのが原則である。

ただし、地方税法では、償却資産に係る売買があった場合において売主が当該償却資産の所有権を留保しているときは、固定資産税の賦課徴収については、当該償却資産は、売主及び買主の共有物とみなす旨規定しており(地方税法342③)、この場合の売買には、償却資産に係る賃貸借契約であっても、賃貸借期間満了後に当該償却資産を賃借人に無償譲渡することとなっている場合等も含まれると解されている。そして、このような場合における償却資産の申告(地方税法383、394、745)については、原則として買主(賃借人)が行うこととされている(地方税法の施行に関する取扱いについて(市町村税関係)第3章第1節10)。

本通達は、リース資産であっても賃借人である贈与者が償却資産の申告を行っているものについては、贈与者が所有権を有する償却資産と実質的に変わりがないことから、措置法第70条の6の8第2項第1号ハに定める減価償却資産に該当することを、留意的に明らかにした。

(3年以上事業に従事していたこと)

70の6の8—20 特定事業用資産の贈与を受けた受贈者が、措置法第70条の6の8第2項第2号ハの3年以上特定事業用資産に係る事業（当該事業に準ずるものとして措置法規則第23条の8の8第5項に規定するものを含む。）に従事していたかどうかの判定は、次によることに留意する。

(1) 当該受贈者が従事していた事業が措置法規則第23条の8の8第5項に規定する「特定事業用資産に係る事業と同種又は類似の事業」に該当するかどうかの判定は、日本標準産業分類（平成25年総務省告示第405号）に掲げる中分類（中分類がない場合には大分類）に基づき行う。

(注) 当該受贈者が従事していた事業が中分類上、特定事業用資産に係る事業と異なるものに分類される場合であっても、当該受贈者が当該事業において従事していた業務が、当該特定事業用資産に係る事業において行われる業務と同種又は類似のものであるときは、当該受贈者は特定事業用資産に係る事業に従事していた場合に該当することに留意する。

(2) 当該特定事業用資産に係る事業に必要な知識及び技能を習得するための高等学校、大学、高等専門学校その他の教育機関における修学期間は、上記の3年以上の期間に含まれる。

(3) 上記の3年以上の期間には、当該受贈者が学生、生徒又は給与所得者等として繁忙期及び休祭日等に当該特定事業用資産に係る事業に従事していた期間を含めても差し支えない。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者については、特例対象贈与の日まで引き続き3年以上にわたり特定事業用資産に係る事業（当該事業に準ずるものを含む。）に従事していたことがその要件とされている（措法70の6の8②二ハ）。また、「当該事業に準ずるもの」として、措置法規則第23条の8の8第5項において、特定事業用資産に係る事業と同種又は類似の事業に係る業務（当該特定事業用資産に係る事業に必要な知識及び技能を習得するための学校教育法第1条に規定する高等学校、大学、高等専門学校その他の教育機関における修学を含む。）が規定されている。

この要件は、この制度が後継者による円滑な事業の承継を支援するものであることから、その事業の継続に必要な知識及び経験を備えていることを求めるものであるところ、その知識及び経験を得る場合は、贈与者（生計一親族等を含む。）の営む事業に限られるものではないことから、当該事業と同種又は類似の事業等に従事していた場合についても、その要件を満たすこととされている。

本通達の(1)は、受贈者が従事していた事業が特定事業用資産に係る事業と「同種又は類似の事業」に該当するかどうかの判定に当たっては、日本標準産業分類（平成25年総務省告示第405号）に掲げる中分類（中分類がない場合には大分類）に基づき行うこととした。この取扱いは、取引相場のない株式に係る類似業種比準価額の計算を行う場合における類似業種の採り方（財産評価基本通達181）及びその際に用いる業種目を、日本標準産業分類の分類項目に基づき分類し「令和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）として定めていることを踏まえたものである。

なお、当該受贈者が従事していた事業が中分類上、特定事業用資産に係る事業と異なるものに分類される場合であっても、当該受贈者が当該事業において従事していた業務が当該特定事業用資産に係る事業において行われる業務と同種又は類似のものであるとき（例えば、贈与者が内科医院（中分類上、医療業に該当する。）を営んでいた場合において、後継者が介護老人保健施設（中分類上、社会保険・社会福祉・介護事業に該当する。）において医師として従事していた場合など）は、当該受贈者は特定事業用資産に係る事業に従事していた場合に該当することとなる。

本通達の(1)の(注)はこのことを留意的に明らかにした。

次に、措置法規則第23条の8の8第5項では、「特定事業用資産に係る事業に必要な知識及び技能を習得するための高等学校、大学、高等専門学校その他の教育機関における修学」を特定事業用資産に係る事業と同種又は類似の事業に係る業務に含んでいることから、その修学期間は、上記の3年以上の期間に含まれることとなる。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにした。

また、この要件が事業の円滑な承継のために設けられているものであること、特例事業受贈者については特例対象贈与の日において20歳以上であればよいため（措法70の6の8②二イ）、3年以上の期間が義務教育期間中である高等学校在学中にも及ぶ場合があること、農地の納税猶予における取扱い（70の4—11）などを踏まえ、本通達の(3)は、受贈者が学生、生徒又は給与所得者等として繁忙期及び休祭日等に特定事業用資産に係る事業に従事していた期間を、上記の3年以上の期間に含めても差し支えないこととした。

(注) 上記の「20歳以上」の要件は、令和4年4月1日以後は「18歳以上」となる（平成31年改正法附則79⑦）。

(納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義)

70の6の8—21 措置法第70条の6の8第2項第2号への要件を判定する場合において、特定事業用資産に係る事業が同項第4号に規定する資産保有型事業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年の前年1月1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算式を満たすかどうかにより行うことに留意する。

(算式)

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

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該いずれかの日における当該事業に係る貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額の総額

B = 当該いずれかの日における当該事業に係る貸借対照表に計上されている特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第23条の8の8第8項に規定するものをいう。以下70の6の8—23において同じ。）の帳簿価額の合計額

C = 当該いずれかの日以前5年以内において特別関係者（特例事業受贈者と措置法令第40条の7の8第15項に規定する特別の関係がある者をいう。以下70の6の8—23において同じ。）が当該特例事業受贈者から受けた措置法第70条の6の8第4号ハに規定する必要経費不算入対価等（以下70の6の8—23までにおいて「必要経費不算入対価等」という。）の合計額

2 上記算式中の金額の算定については、次の取扱いに留意する。

(1) 上記Cの金額の算定に当たり、特定事業用資産に係る事業に従事したことその他の事由により特別関係者が支払を受けた対価又は給与の金額がある場合で、当該対価又は給与の金額が最初の特例対象贈与の時（当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得をした当該事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、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6の8—31において同じ。）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年の1月1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その年の12月31日までの日数がそれぞれその年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。なお、必要経費不算入対価等の意義については、70の6の8—23を参照。

(2) 上記算式による判定は特定事業用資産に係る事業について行うことから、特例事業受贈者が特定事業用資産に係る事業以外の事業（以下70の6の8—21において「特例対象外事業」という。）を行っている場合には、当該特例対象外事業の用に供される資産及び当該特例事業受贈者の特別関係者が当該特例対象外事業に従事したことその他の事由により支払を受けた対価又は給与の金額は、上記の算式に算入されない。

(3) 特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特定事業用資産に係る事業が2以上ある場合における上記算式中の各金額は、その2以上の事業の合計による。

3 特例事業受贈者の事業活動のために必要な資金の借入れを行ったことその他の措置法規則第23条の8の8第7項に規定する事由が生じたことにより、当該いずれかの日において当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、当該いずれかの日から同日以後6月を経過する日までの期間は、資産保有型事業の判定に係る上記の期間から除かれることに留意する。

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第2号へでは、特例事業受贈者の要件として、その者の特定事業用資産に係る事業が、特例対象贈与の時において資産保有型事業、資産運用型事業及び性風俗関連特殊営業に該当しないことと規定されている。

これらのうち、資産保有型事業とは、措置法第70条の6の8第2項第4号に規定する事業をいうところ、本通達は、そ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、上記算式中のCの金額の算定に当たり、特定事業用資産に係る事業に従事したことその他の事由により特別関係者が支払を受けた対価又は給与の金額がある場合に、その支払日が特定できず、当該対価又は給与の金額が最初の特例対象贈与の時（当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得をした当該事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、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6の8—31において同じ。）前に属するものか、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場合も考えられる。そこで、本通達の(注)の2(1)では、このような場合には、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年の1月1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その年の12月31日までの日数がそれぞれその年の日数に占める割合によりあん分して取り扱うこととした。

ところで、資産保有型事業の判定を行う場合の上記算式中のA及びBの金額については、措置法第70条の6の8第2項第4号イ及びロにおいて「当該事業に係る・・・」と規定され、また上記算式中のCの金額に係る同号ハに規定する必要経費不算入対価等については、措置法令第40条の7の8第16項において「当該特定事業用資産に係る事業に従事したこと・・・」と規定され、いずれも特定事業用資産に係る事業に係るものに限定されている。

したがって、特例事業受贈者が特定事業用資産に係る事業以外の事業（以下70の6の8—21において「特例対象外事業」という。）を営んでいる場合には、当該特例対象外事業の用に供される資産及び当該特例事業受贈者の特別関係者（特例事業受贈者と措置法令第40条の7の8第15項に規定する特別の関係がある者をいう。以下70の6の8—23において同じ。）が当該特例対象外事業に従事したことその他の事由により支払を受けた対価又は給与の金額は、上記の算式に算入されないこととなる。

他方、特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特定事業用資産に係る事業が2以上ある場合における上記算式中の各金額は、その2以上の事業に係る各金額の合計によることとなる。

本通達の(注)の2(2)及び(3)は、このことを留意的に明らかにした。

なお、措置法令第40条の7の8第14項ただし書は、資産保有型事業に該当するかどうかの判定期間（特例対象贈与の日の属する年の前年1月1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）について、特例事業受贈者の事業活動のために必要な資金の借入れを行ったことその他の措置法規則第23条の8の8第7項に規定する事由が生じたことにより、特例対象贈与の日の属する年の前年1月1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当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、上記算式を満たした日から同日以後6月を経過する日までの期間を当該判定期間から除いている。

本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。



(納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義)

70の6の8—22 措置法第70条の6の8第2項第2号への要件を判定する場合において、特定事業用資産に係る事業が同項第5号に規定する資産運用型事業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年の前年1月1日から当該特例対象贈与の日の属する年の12月31日までの間のいずれかの年において次の算式を満たすかどうかにより行うことに留意する。

(算式)

$$\frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該いずれかの年における総収入金額

B = 当該いずれかの年における特定資産の運用収入の合計額

2 特例事業受贈者の事業活動のために必要な資金を調達するために特定資産を譲渡したことその他の措置法規則第23条の8の8第9項に規定する事由が生じたことにより、当該いずれかの年において当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、当該いずれかの年の1月1日からその翌年12月31日までの期間は、資産運用型事業の判定に係る上記の期間から除かれることに留意する。

3 70の6の8—21(注)2は、資産運用型事業の判定を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第2号へでは、特例事業受贈者の要件として、その者の特定事業用資産に係る事業が、特例対象贈与の時において資産保有型事業、資産運用型事業及び性風俗関連特殊営業に該当しないことと規定されている。

これらのうち、資産運用型事業とは、措置法第70条の6の8第2項第5号に規定する事業をいうところ、本通達は、そ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、措置法令第40条の7の8第17項ただし書は、資産運用型事業に該当するかどうかの判定期間(特例対象贈与の日の属する年の前年1月1日から当該特例対象贈与の日の属する年の12月31日までの間のいずれかの年)について、特例事業受贈者の事業活動のために必要な資金を調達するために特定資産を譲渡したことその他の措置法規則第23条の8の8第9項に規定する事由が生じたことにより、当該いずれかの年において当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、当該いずれかの年の1月1日からその翌年12月31日までの期間を当該判定期間から除いている。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

また、70の6の8—21の(注)の2の取扱いは、資産運用型事業の判定を行う場合についても同様であることから、本通達の(注)の3においてこれを準用することとしている。

(必要経費不算入対価等の意義)

70の6の8—23 必要経費不算入対価等の算定に当たっては、次によることに留意する。

- (1) 特例事業受贈者の特別関係者が特定事業用資産に係る事業に従事したことその他の事由により当該特例事業受贈者から支払を受けた対価又は給与の金額は、所得税法第56条((事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例))又は第57条((事業に従事する親族がある場合の必要経費の特例等))の規定により当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されるもの以外のものについては必要経費不算入対価等に該当することから、特例事業受贈者と生計を一にする親族に該当しない特別関係者が当該事業から支払を受けた対価又は給与の金額は、当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されるものであっても、必要経費不算入対価等に該当することに留意する。
- (2) 当該特定事業用資産に係る事業に従事する当該特例事業受贈者の使用人(措置法令第40条の7の8第15項第1号又は第2号に掲げる者を除く。)が当該事業に従事したことにより支払を受けた対価又は給与は、必要経費不算入対価等に該当しないものとして差し支えない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第2項第4号ハに規定する必要経費不算入対価等(以下70の6の8—23までにおいて「必要経費不算入対価等」という。)は、資産保有型事業の判定(措法70の6の8②四)の際に用いられるほか、同条第16項から第18項までの規定による猶予税額の免除の適用を受ける場合には、必要経費不算入対価等に相当する贈与税については免除されず納付を要することとされている。

この必要経費不算入対価等については、措置法令第40条の7の8第16項において、特例事業受贈者の特別関係者が特定事業用資産に係る事業に従事したことその他の事由により当該特例事業受贈者から支払を受けた対価又は給与の金額であって、所得税法第56条((事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例))又は第57条((事業に従事する親族がある場合の必要経費の特例等))の規定により当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されるもの以外のもの、と規定されている。つまり、特例事業受贈者の特別関係者が当該特例事業受贈者から支払を受けた対価又は給与の金額は、同法第56条又は第57条の規定により必要経費に算入されるものを除き、全て必要経費不算入対価等に該当することとなる。

そして、この所得税法第56条又は第57条の規定により必要経費に算入されるものとは、事業を営む居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその事業から支払を受ける対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるものや(所法56)、当該生計を一にする配偶者その他の親族が同法第57条第1項に規定する青色事業専従者に該当する場合に当該事業から支払を受ける一定の給与(所法57①)が該当する。

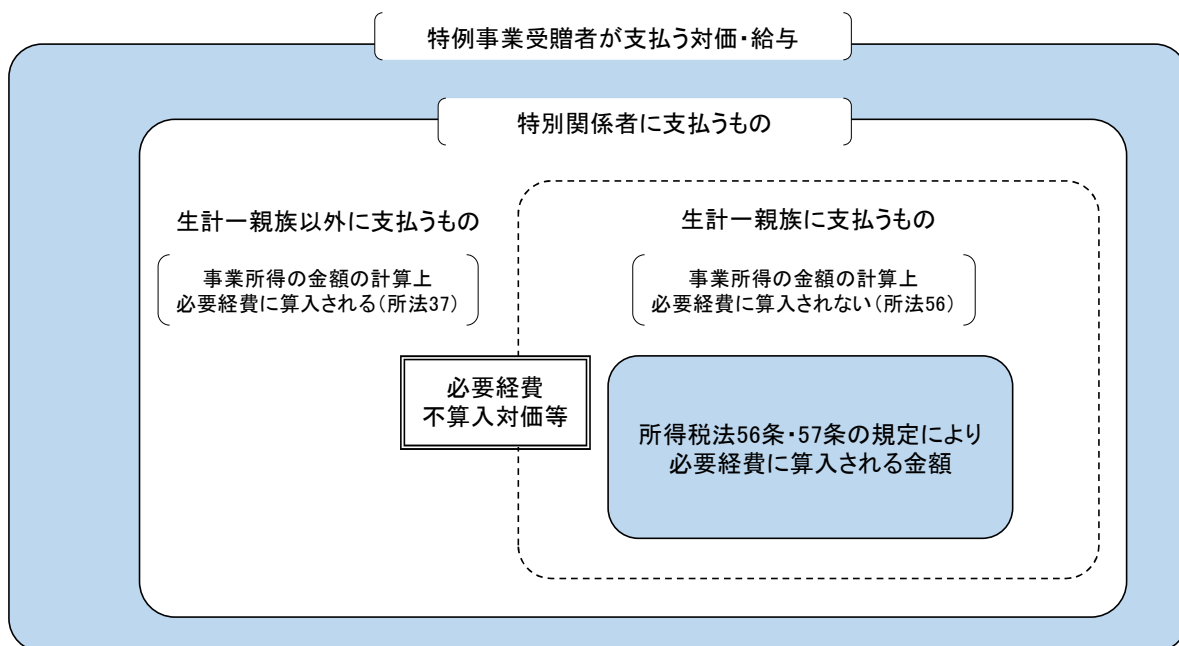
したがって、特例事業受贈者と生計を一にする親族に該当しない特別関係者が当該事業から支払を受けた対価又は給与の金額は、当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されるものであっても、必要経費不算入対価等に該当することとなる。

本通達の(1)は、このことを留意的に明らかにした。

ところで、必要経費不算入対価等は特例事業受贈者の特別関係者がその者から支払を受けた対価等が対象となるが、この「特別関係者」とは措置法令第40条の7の8第15項第1号から第6号までに掲げる者をいい、その中には「特例事業受贈者の使用人」も含まれている(措令40の7の8⑬三)。つまり、特例事業受贈者の営む特定事業用資産に係る事業に従事する者もその者の使用人として特別関係者に該当し、当該使用人が支払を受けた対価又は給与も必要経費不算入対価等に該当することとなる。しかしながら、必要経費不算入対価等に係る取扱いは、親族等への対価等の支払により特定事業用資産に係る事業から親族等へ資産流出させることで当該事業の資産を縮小し、措置法第70条の6の8第16項から第18項までの規定による猶予税額の免除を受けるといった税負担の回避への対応として設けられたものであるところ、当該事業に従事する特例事業受贈者の使用人が第三者である場合、親族内にその資産が留まることはなく、租税回避を企図して給与の支払がされることもあまり想定されない。そこで、本通達の(2)は、当該特例事業受贈者の使用人(措置法令第40条の7の8第15項第

1号又は第2号に掲げる者を除く。)が当該事業に従事したことにより支払を受けた対価又は給与は、必要経費不算入対価等に該当しないものとして差し支えないこととした。

(参考) 必要経費不算入対価等の範囲 (イメージ)



(債務の金額の意義)

70の6の8—24 措置法第70条の6の8第2項第3号イの債務は、その引き受けた時に現に存するものであって、确实と認められるものに限り、その金額は、当該債務を引き受けた時の現況による金額によることに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が贈与者から特例受贈事業用資産の贈与とともに一定の債務を引き受けた場合には、当該特例受贈事業用資産の価額から当該債務の金額を控除した金額により、納税猶予分の贈与税額の計算をすることとされている(措法70の6の8②三)。

ところで、相続税法第13条第1項では、相続税の課税価格の計算上控除すべき債務については相続開始の際に現に存するものとし、同法第14条第1項では、その債務は确实と認められるものに限るとしている。これらの規定は相続税の債務控除に関するものであり、措置法第70条の6の8第2項第3号の規定による納税猶予分の贈与税額の計算に関する規定ではないが、相続税の債務控除も納税猶予分の贈与税額の計算も債務を控除するという点については同様である。

そこで、本通達は、納税猶予分の贈与税額の計算上控除する措置法第70条の6の8第2項第3号イの債務は、その引き受けた時に現に存するものであって、确实と認められるものに限り、その金額は、当該債務を引き受けた時の現況による金額によることを留意的に明らかにした。

したがって、例えば贈与者から特例受贈事業用資産とともに保証債務を引き受けた場合、当該保証債務は控除すべき債務に該当しないこととなる。ただし、当該保証債務に係る主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、主たる債務者に求償して返還を受ける見込みがない場合には、主たる債務者が弁済不能の部分の金額は、当該保証債務者の債務として控除することとなる(相基通14—3)。

(特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義)

70の6の8—25 措置法第70条の6の8第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額(以下70の6の8—75までにおいて「納税猶予分の贈与税額」という。)の計算をする場合には、特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた同号イの「特例受贈事業用資産に係る債務」を控除する必要があるのであるが、当該債務には、当該特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務のほか、当該事業に関するものと認められるもの以外の債務であることが金銭の貸付けに係る消費貸借に関する契約書その他の書面によって明らかにされない債務も含まれることに留意する。

(注) 「当該事業に関するものと認められるもの以外の債務」は、例えば次に掲げるものが該当することに留意する。

- (1) 居住の用に供する家屋及びその敷地を取得するための資金に充てるための借入金(当該家屋及びその敷地に当該事業の用に供する部分がある場合において当該事業の用に供する部分を明らかに区分できるときにおける当該事業の用に供する部分以外の部分に対応する借入金を含む。)
- (2) 教育に要する資金に充てるための借入金
- (3) 当該事業の用に供しない自動車その他の資産の取得に要する資金に充てるための借入金

(新設)

(説明)

納税猶予分の贈与税額を計算する場合において特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた措置法第70条の6の8第2項第3号イの特例受贈事業用資産に係る債務がある場合、当該特例受贈事業用資産の価額から当該債務の金額を控除した金額として政令で定める価額をもって贈与税の課税価格とすることとされている(措法70の6の8②三)。

この政令で定める価額については措置法令第40条の7の8第8項において規定されており、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を特例受贈事業用資産の価額から控除した金額に相当する価額とされている。

- (1) 当該特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた債務の金額
- (2) (1)の債務の金額のうち当該特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められるもの以外の債務(当該事業に関するもの以外の債務であることが金銭の貸付けに係る消費貸借に関する契約書その他の書面により明らかにされているものに限る。)の金額

したがって、特例受贈事業用資産の価額から控除する措置法第70条の6の8第2項第3号イの「特例受贈事業用資産に係る債務」には、当該特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務のほか、当該事業に関するものと認められるもの以外の債務であることが金銭の貸付けに係る消費貸借に関する契約書その他の書面によって明らかにされない債務も含まれることとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、上記(2)の「当該事業に関するものと認められるもの以外の債務」は、例えば次に掲げるものが該当する。

- (1) 居住の用に供する家屋及びその敷地を取得するための資金に充てるための借入金(当該家屋及びその敷地に当該事業の用に供する部分がある場合において当該事業の用に供する部分を明らかに区分できるときにおける当該事業の用に供する部分以外の部分に対応する借入金を含む。)
  - (2) 教育に要する資金に充てるための借入金
  - (3) 当該事業の用に供しない自動車その他の資産の取得に要する資金に充てるための借入金
- 本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(債務の引受けがないものとされる場合)

70の6の8—26 措置法令第40条の7の8第9項の規定により同条第8項の特例受贈事業用資産の価額が債務の引受けがないものとした場合における価額とされるのは、措置法第70条の6の8第2項第3号の規定による納税猶予分の贈与税額の計算をする場合に限られるのであって、当該特例受贈事業用資産に係る特例対象贈与の日の属する年分の贈与税で同条第1項の贈与税の申告書の提出により納付すべきものの額の計算については、措置法令第40条の7の8第9項の規定の適用はないことに留意する。

(注) 措置法令第40条の7の8第9項の規定が適用される場合には、平成元年3月29日付直評5、直資2—204「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」の取扱いがないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法令第40条の7の8第9項では、「前項の特例受贈事業用資産が土地及び土地の上に存する権利並びに家屋及びその附属設備又は構築物である場合において同項の価額を計算するときにおける同項の特例受贈事業用資産の価額は、同項の債務の引受けがないものとした場合における価額とする」と規定されている。

したがって、措置法令第40条の7の8第8項の特例受贈事業用資産の価額が債務の引受けがないものとした場合における価額とされるのは、「同項の価額を計算するとき」すなわち、「措置法第70条の6の8第2項第3号の規定による納税猶予分の贈与税額」の計算をする場合に限られるのであって、当該特例受贈事業用資産に係る特例対象贈与の日の属する年分の贈与税で同条第1項の「贈与税の申告書の提出により納付すべきものの額」の計算については、措置法令第40条の7の8第9項の規定の適用はないこととなる。

なお、平成元年3月29日付直評5、直資2—204「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」(以下70の6の8—26において「負担付贈与通達」という。)1は、土地及び土地の上に存する権利並びに家屋及びその附属設備又は構築物のうち、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得したものの価額は、当該取得時における通常の取引価額に相当する金額によって評価することとしているが、措置法令第40条の7の8第9項の規定が適用される場合には、債務の引受けがないものとされることから、この負担付贈与通達の取扱いがないこととなる。

したがって、この場合における納税猶予分の贈与税額の計算については、特例受贈事業用資産の価額は財産評価基本通達の定めによって算定した金額によることとなり、また、贈与税の申告書の提出により納付すべきものの額の計算については、土地及び土地の上に存する権利並びに家屋及びその附属設備又は構築物である特例受贈事業用資産の価額は贈与時における通常の取引価額に相当する金額によることとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

## 《参考条文等》

### ○負担付贈与通達(抄)

1 土地及び土地の上に存する権利(以下「土地等」という。)並びに家屋及びその附属設備又は構築物(以下「家屋等」という。)のうち、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得したものの価額は、当該取得時における通常の取引価額に相当する金額によって評価する。

ただし、贈与者又は譲渡者が取得又は新築した当該土地等又は当該家屋等に係る取得価額が当該課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には、当該取得価額に相当する金額によって評価することができる。

(注) 「取得価額」とは、当該財産の取得に要した金額並びに改良費及び設備費の額の合計額をいい、家屋等については、当該合計金額から、評価基本通達130((償却費の額等の計算))の定めによって計算した当該取得の時から課税時期までの期間の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額をいう。

(特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算)

70の6の8—27 特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合における納税猶予分の贈与税額の計算は、次の順により行うことに留意する。

(1) 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに掲げる額を当該特例事業受贈者に係るその年分の贈与税の課税価格とみなして、措置法第70条の6の8第2項第3号の規定により計算する(措置法令第40条の7の8第10項の規定による100円未満の端数処理は行わない。)

イ ロに掲げる場合以外の場合 当該特例事業受贈者がその年中において特例対象贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額(措置法第70条の6の8第2項第3号イに規定する特例受贈事業用資産の価額をいう。ロにおいて同じ。)の合計額

ロ 当該特例受贈事業用資産が相続税法第21条の9第3項(措置法第70条の2の6第1項、第70条の2の7第1項(第70条の2の8において準用する場合を含む。))又は第70条の3第1項において準用する場合を含む。)の規定の適用を受けるものである場合 当該特例受贈事業用資産に係る特例事業受贈者がその年中において特例対象贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額を特定贈与者(相続税法第21条の9第5項に規定する特定贈与者をいう。)ごとに合計した額のそれぞれの額

(2) 措置法令第40条の7の8第12項の規定により、当該特例受贈事業用資産の上記(1)イ及びロに掲げる場合の区分に応じ、当該特例受贈事業用資産に係る贈与者の異なるものごとの納税猶予分の贈与税額を計算する(同項の規定による100円未満の端数処理を行う。)

(3) 上記(2)により算出されたそれぞれの納税猶予分の贈与税額の合計額が当該特例事業受贈者に係る納税猶予分の贈与税額となる。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合における措置法第70条の6の8第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額の計算に関する規定には、措置法令第40条の7の8第11項及び第12項の2つの規定があるが、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける者に係る納税猶予分の贈与税額の総額を計算するに当たっては、措置法令第40条の7の8第11項の規定のみにより計算することも可能であることから、同項と同条第12項との関係については疑義が生ずるところである。

しかしながら、措置法令第40条の7の8第12項の規定が、納税猶予分の贈与税額を計算する場合には適用がなく納税猶予適用後の確定税額を計算する場合にのみ適用されると解した場合には、同項の端数処理により切り捨てられた金額は(特例受贈事業用資産の全部を事業の用に供さなくなったときでも)贈与者又は受贈者の死亡時まで猶予税額として残ることとなり不合理な状態になる。また、同項においては「前項の場合において」と規定されていることから、同項の規定は、納税猶予分の贈与税額の総額を計算する場合にも適用があると解することが相当である。

そして、措置法令第40条の7の8第12項第1号イ又は第2号の金額を算定する場合には、同項第1号イ又は第2号においては「前項の規定を適用して計算した納税猶予分の贈与税額」と規定されていることから、100円未満の端数処理は行わない金額となる。

本通達においては、これらの内容を納税猶予分の贈与税額の計算の順序として示すことにより留意的に明らかにした。

(事業を廃止した場合の意義)

70の6の8—28 措置法第70条の6の8第3項第1号の「事業を廃止した場合」とは、特例受贈事業用資産に係る事業の全てを廃止した場合をいうのであって、次に掲げる場合は、同号の「事業を廃止した場合」に該当しないことに留意する。

- (1) 特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合において、そのうちの一部の事業を廃止したとき
- (2) 特例受贈事業用資産に係る事業を他の事業（措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する事業に限る。）に転業した場合
- (3) 災害、疾病等のためやむを得ず一時的に当該事業を休止した場合

(注) 上記の場合に該当したことに伴い、特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産があるときは、当該特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額（措置法第70条の6の8第4項に規定する猶予中贈与税額をいう。以下70の6の8—74までにおいて同じ。）に相当する贈与税については、同項の規定に基づき、納税猶予の期限が到来することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第3項第1号においては、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業を廃止した場合には、その事業を廃止した日から2月を経過する日（同日までに当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下70の6の8—28において同じ。）に納税の猶予に係る期限が到来することとされている（措法70の6の8③一、②⑥）。

また、措置法第70条の6の8第4項においては、特例受贈事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった場合には、猶予中贈与税額のうち、当該事業の用に供されなくなった部分に対応する贈与税については、当該事業の用に供されなくなった日から2月を経過する日をもって納税猶予に係る期限とされている。

ところで、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業を2以上営んでいる場合において、そのうちの一部の事業のみ廃止したときに、措置法第70条の6の8第3項第1号の規定に該当するものとして猶予税額の全ての期限が到来するのか、それとも、同条第4項の場合に該当するものとして、その廃止した事業に係る特例受贈事業用資産の価額に対応する猶予税額についてのみその期限が到来するのか、疑義が生じる。しかしながら、一部の事業を廃止したに過ぎない場合に、特例事業受贈者によって引き続き営まれている事業に係る猶予税額についてまで納税猶予の期限が到来すると解することは、措置法第70条の6の8第3項の規定とは別に同条第4項の規定が設けられていることから適当でなく、同条第3項第1号の「事業を廃止した場合」とは、特例受贈事業用資産に係る事業の全てを廃止した場合をいうものと解することが相当である。

したがって、特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合において、そのうちの一部の事業を廃止したときは、同号の規定の適用はなく、同条第4項の規定に基づき、その廃止した事業に係る特例受贈事業用資産に対応する猶予中贈与税額に相当する贈与税のみ、その期限が到来することとなる。

また、特例受贈事業用資産に係る事業を他の事業（措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する事業に限る。）に転業した場合には、特例受贈事業用資産に係る事業は引き続き営まれていることから、「事業を廃止した場合」に該当することはない。

次に、災害、疾病等のためやむを得ず一時的に当該事業を休止した場合についても、これらの事由が解消すれば、当該事業が再開されることが見込まれることから、「事業を廃止した場合」に該当することはない。

なお、転業に伴い使用されなくなった特例受贈事業用資産がある場合や、事業を休止し、その再開後において使用されていない特例受贈事業用資産がある場合など、本通達の(1)から(3)に掲げる場合に該当したことに伴い特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産があるときは、当該特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額に相当する贈与税については、同項の規定に基づき、納税猶予の期限が到来することとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。



(確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義)

70の6の8—29 措置法第70条の6の8第3項第2号の要件を判定する場合には、70の6の8—21((納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義))及び70の6の8—22((納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義))を準用する。

この場合において、70の6の8—21中「特例対象贈与の日の属する年の前年1月1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6の8第4項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、70の6の8—22中「特例対象贈与の日の属する年の前年1月1日」とあるのは「贈与税の申告期限の翌日」と、「の日の属する年の12月31日」とあるのは「に係る措置法第70条の6の8第4項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の属する年の前年12月31日」となることに留意する。

(注) 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第5項の承認を受けた場合には、同項の譲渡があった日から同日以後1年を経過する日又は同項第3号の取得の日のいずれか早い日までの間は、同項の譲渡の対価の額に相当する金銭は、特定資産に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第3項第2号においては、特例受贈事業用資産に係る事業が資産保有型事業又は資産運用型事業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(同日までに当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8③二、㉔)。

本通達は、確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義については、その判定時点が異なるのみで、70の6の8—21((納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義))及び70の6の8—22((納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義))と同様であることから、これらを準用することとしている。

ところで、特例事業受贈者が、特例受贈事業用資産を譲渡した場合において、その譲渡があった日から1年以内に当該譲渡の対価の額の全部又は一部をもって特例事業受贈者の事業の用に供される資産(措置法第70条の6の8第2項第1号イ若しくはロに掲げる資産又は同号ハに定める資産に限る。)を取得する見込みであることにつき、同条第5項の規定による納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、当該譲渡の時には納税猶予の期限は到来せず、当該譲渡があった日から1年を経過する日までに当該資産の取得に充てられた当該譲渡の対価の額に相当する部分については納税猶予が継続されることとされている。そして、この場合には、措置法令第40条の7の8第24項において、当該譲渡があった日から同日以後1年を経過する日又は措置法第70条の6の8第5項第3号の取得の日のいずれか早い日までの間は、同項の譲渡の対価の額に相当する金銭は、特定資産に該当しないものとみなすこととされている。したがって、当該金銭は資産保有型事業の判定に当たり、分母のみ算入され、また、当該金銭の運用により生じる利子等の収入は資産運用型事業の判定に当たり、分母のみ算入されることとなる。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義)

70の6の8—30 措置法第70条の6の8第3項第2号の風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律(昭和23年法律第122号)第2条第5項((用語の意義))に規定する性風俗関連特殊営業に「該当することとなった日」とは、同法第27条第1項、第31条の2第1項、第31条の7第1項、第31条の12第1項又は第31条の17第1項((営業等の届出))の届出書を提出した日とする。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第3項第2号においては、特例受贈事業用資産に係る事業が風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律(昭和23年法律122号。以下70の6の8—30において「風営法」という。)第2条第5項に規定する性風俗関連特殊営業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事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8③二、⑳)。

ところで、風営法上、「性風俗関連特殊営業」とは、店舗型性風俗特殊営業、無店舗型性風俗特殊営業、映像送信型性風俗特殊営業、店舗型電話異性紹介営業及び無店舗型電話異性紹介営業をいうこととされており(風営法2⑤)、これらの営業を営もうとする者は、公安委員会に一定の届出をしなければならないこととされている(風営法27、31の2、31の7、31の12、31の17)。

本通達は、上記風営法の規定を踏まえ、措置法第70条の6の8第3項第2号の性風俗関連特殊営業に「該当することとなった日」とは、風営法第27条第1項、第31条の2第1項、第31条の7第1項、第31条の12第1項又は第31条の17第1項の届出書を提出した日をいうこととした。

(事業所得の総収入金額が零となった場合)

70の6の8—31 措置法第70条の6の8第3項第3号の「当該事業に係る事業所得の総収入金額が零となった場合」の判定を行う場合には、次によることに留意する。

- (1) 特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業の合計額により行う。
- (2) 特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合には、当該別の事業に係る総収入金額は、上記の判定に含まれない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第3項第3号においては、「特例事業受贈者のその年の当該事業に係る事業所得の総収入金額が零となった場合」には、その年の12月31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事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8③三、㉔)。

この措置法第70条の6の8第3項第3号の「当該事業」とは、同項の柱書の「特例受贈事業用資産に係る事業」を指すことから、同号の「当該事業に係る事業所得の総収入金額が零となった場合」の判定は、特例受贈事業用資産に係る事業を基準に行うこととなる。

したがって、特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業の合計額をもって総収入金額が零かどうかの判定を行うこととなる。つまり、2以上の事業のうちいずれかの事業に係る総収入金額が零となったとしても、措置法第70条の6の8第3項第3号の規定により納税猶予の期限が到来することはない。

ただし、「総収入金額が零となった事業」については何らの事業活動が行われていないことから、当該事業に係る特例受贈事業用資産については特例事業受贈者の事業の用に供されなくなったものに該当することとなり、同条第4項の規定により、当該特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額に相当する贈与税の納税猶予の期限が到来することとなる。

また、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合には、当該別の事業に係る総収入金額を含まずに、総収入金額が零かどうかの判定を行うこととなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(特例事業受贈者が個人の事業用資産についての納税猶予の適用を取りやめる場合の期限)  
70の6の8—32 措置法第70条の6の8第3項第6号の規定に該当することによる納税の猶予に係る期限は、同条第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者から同項の規定の適用を受けることをやめる旨の届出書の提出があった日から2月を経過する日(当該届出書の提出があった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日)となることから、当該納税猶予に係る贈与税の額及び当該贈与税の額に係る利子税の額の納付の有無に関わらず、当該2月を経過する日に確定することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第3項第6号においては、特例事業受贈者が同条第1項の規定の適用を受けることをやめる旨を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、当該届出書の提出があった日から2月を経過する日(当該届出書の提出があった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8③六、㉔)。

したがって、当該届出書の提出があった場合には、当該届出書の提出があった日から2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なる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、農地の納税猶予の場合には、70の4—35において、「措置法第70条の4第1項第4号の規定に該当することによる納税猶予の期限は、同項の規定の適用を受けている受贈者から同項の規定の適用を受けることをやめる旨の届出書の提出があった場合においても、当該納税猶予に係る贈与税の額及び当該贈与税の額に係る利子税の額(以下70の4—35において「贈与税額等」という。)の全部の納付がない限り、確定しないのであるから留意する。なお、当該届出書の提出があった後に贈与税額等の全部の納付があったときは、当該届出書は、当該贈与税額等の全部の納付があった日に提出されたものとして取り扱う。」としているが、これは、措置法第70条の4第1項第4号において、受贈者が措置法第70条の4第1項の規定の適用を受けることをやめようとする場合において、納税猶予に係る贈与税の額及び当該贈与税の額に係る利子税を納付してその旨を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、当該届出書の提出があった日から2月を経過する日(その該当することとなった後同日以前に当該受贈者が死亡した場合には、当該受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該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)まで納税を猶予すると規定されていることによるものであり、上記のとおり、措置法第70条の6の8第3項第6号の規定ぶりとは異なることから、本通達は、70の4—35における取扱いとは異なることとなる。

(贈与者が2以上ある場合の全部確定事由の判定)

70の6の8—33 特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合における措置法第70条の6の8第3項各号に掲げる場合に該当するかどうかの判定は、贈与者の異なるものごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者は、複数の贈与者から特例対象贈与を受けることが可能であるところ、その特例対象贈与も、同一年中に行われる場合や異なる年に行われる場合、また、同一の事業について行われる場合や異なる事業について行われる場合など、様々である。

そこで、本通達は、特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合における措置法第70条の6の8第3項各号に掲げる場合に該当するかどうかの判定は、贈与者の異なるものごとに行うことを留意的に明らかにした。

なお、特例事業受贈者に係る贈与者が、事業を行っていた者(措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者に該当)と、その者の生計一親族等(同項第2号に定める者に該当)である場合には、それぞれの贈与者から贈与された特定受贈事業用資産に係る事業は同一の事業であることから、事業を廃止した場合(措法70の6の8③一)や資産保有型事業に該当した場合(同二)など、確定事由の判定が事業を基準として行われるものについては、同一の事由をもって、各贈与者に係る納税猶予の期限が到来することとなる。

(特例受贈事業用資産の譲渡等の判定)

70の6の8—34 措置法第70条の6の8第4項又は第5項の規定を適用する場合における特例受贈事業用資産の譲渡又は贈与(以下70の6の8—68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7の8第40項及び第41項の規定により行うことに留意する。

(注) なお、特例受贈事業用資産を措置法第70条の6の8第14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。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第4項においては、特例受贈事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった場合には、その事業の用に供されなくなった部分に対応する猶予中贈与税額については、その事業の用に供されなくなった日から2月を経過する日(その供されなくなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8④②⑥)。

また、措置法第70条の6の8第5項においては、同条第4項の事業の用に供されなくなった事由が特例受贈事業用資産の譲渡である場合には、その譲渡があった日から1年以内に当該譲渡の対価の額の全部又は一部をもって特例事業受贈者の事業の用に供される資産(措置法第70条の6の8第2項第1号イ若しくはロに掲げる資産又は同号ハに定める資産に限る。)を取得する見込みであることにつき、同条第5項の規定による納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、当該譲渡の時には納税猶予の期限は到来せず、当該譲渡があった日から1年を経過する日までに当該資産の取得に充てられた当該譲渡の対価の額に相当する部分については、納税猶予が継続されることとされている(措法70の6の8⑤)。

ところで、この制度の対象となる宅地等及び建物については、それぞれ限度面積(宅地等:400㎡、建物:800㎡)が設けられている(措法70の6の8②一)。このため、例えば、特例事業受贈者の事業の用に供されている一筆の土地が限度面積を超える場合、その土地については特例受贈事業用資産に該当する部分とそれ以外の部分とが生じることとなる。このような場合に、その土地の一部の譲渡等をしたときは、特例受贈事業用資産である土地の譲渡等をしたのか特例受贈事業用資産以外の土地の譲渡等をしたのか不明となる。

そこで、措置法令第40条の7の8第40項では、特例事業受贈者が対象事業用資産(特例受贈事業用資産及び措置法第70条の6の10第1項に規定する特例事業用資産をいう。以下70の6の8—34において同じ。)以外の当該特例事業受贈者の事業の用に供されている資産(措置法第70条の6の8第2項第1号イ若しくはロに掲げる資産又は同号ハに定める資産に限る。)を有する場合において、当該資産の譲渡又は贈与をしたとき(同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与をしたときを除く。)は、当該対象事業用資産以外の資産から先に譲渡又は贈与をしたものとみなし、同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与をしたときは、当該対象事業用資産から先に当該贈与をしたものとみなすこととされている。

また、同一の事業の用に供されている特定事業用資産を異なる贈与者から特例対象贈与により取得し、この制度の適用を受けた場合にも上記と同様の問題があることから、措置法令第40条の7の8第41項では、特例事業受贈者が対象事業用資産の譲渡又は贈与をした場合には、当該対象事業用資産のうち先に取得したもの(当該先に取得したものが措置法第70条の6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与により取得した特例受贈事業用資産である場合には、当該特例受贈事業用資産のうち先に同条第1項の規定の適用を受けた他の特例事業受贈者に係るもの)から順次譲渡又は贈与をしたものとみなすこととされている。

本通達は、措置法第70条の6の8第4項又は第5項の規定を適用する場合における特例受贈事業用資産の譲渡又は贈与(以下70の6の8—68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7の8第40項及び第41項の規定により行うことを留意的に明らかにするとともに、本通達の(注)において、特例受贈事業用資産を措置法第70条の6の8第14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これと同様であることを、留意的に明らかにした。

(納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の贈与税の額の計算)  
 70の6の8—35 措置法第70条の6の8第4項の規定により納税猶予税額の一部について、納税猶予の期限が確定する場合における贈与税の額の計算は、同項の規定に該当する直前の猶予中贈与税額に、次に定める割合を乗ずることにより行うことに留意する。

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

事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時における価額

当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時における価額

- (注) 1 「当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例受贈事業用資産」には、措置法令第40条の7の8第18項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることに留意する。
- 2 「事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産」には、災害、疾病等のためやむを得ず一時的に当該事業の用に供されていない特例受贈事業用資産は含まれないことに留意する。
- 3 措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けた場合における上記算式中の「贈与の時における価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった場合には、猶予中贈与税額のうち、当該事業の用に供されなくなった部分に対応する部分の金額に相当する贈与税については、当該事業の用に供されなくなった日から2月を経過する日(当該事業の用に供されなくなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日)をもって納税の猶予に係る期限とされている(措法70の6の8④⑥)。

そして、この場合に納税の猶予に係る期限が確定する猶予中贈与税額の一部の部分については、措置法令第40条の7の8第20項においてその計算方法が規定されている。本通達は、その計算方法を、次のとおり、算式により留意的に明らかにしたものである。

(算式)

$$\text{事業の用に供されなくなった時の直前の猶予中贈与税額} \times \frac{\text{事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時における価額}}{\text{当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時における価額}}$$

ところで、特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合であっても、それが特例受贈事業用資産の陳腐化、腐食、損耗その他これらに準ずる事由により当該特例受贈事業用資産を廃棄した場合であって、その廃棄したことにつき、当該廃棄をした日から2月以内に納税地の所轄税務署長に届出をしたときは、納税の猶予に係る期限は到来しないこととされている(措法70の6の8④、措令40の7の8⑱)。したがって、上記算式における「当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例受贈事業用資産」には、措置法令第40条の7の8第18項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることとなる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

次に、災害、疾病等のためやむを得ず一時的に当該事業の用に供されていない特例受贈事業用資産は、これらの事由が解消すれば、当該事業の用に供されることが見込まれるものであることから、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の8第4項の規定が適用される「事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産」には含まれないこととなる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

また、特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、措置法令第40条の7の8第31項の規定により、上記算式における「贈与の時ににおける価額」は措置法第70条の6の8第18項に規定する認可決定日における価額となる。

本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。



(廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等)

70の6の8—36 特例事業受贈者が措置法令第40条の7の8第18項の規定の適用を受けようとする場合には、同項に規定する期限（以下70の6の8—36において「届出期限」という。）までに同項に規定する届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、同項の規定の適用はないことに留意する。

当該届出書を届出期限までに提出しない場合には、同項の廃棄をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額に相当する贈与税については措置法第70条の6の8第4項の事業の用に供されなくなった日から2月を経過する日（当該事業の用に供されなくなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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) 届出期限までに措置法令第40条の7の8第18項に規定する届出書の提出がなかった場合のようじよ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者の事業の用に供されなくなった場合には、猶予中贈与税額のうち、当該事業の用に供されなくなった部分に対応する部分の金額に相当する贈与税については、原則として、当該事業の用に供されなくなった日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされている（措法70の6の8④）。

ところで、この「特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合」からは、事業の用に供することが困難になった場合として政令で定める場合が除かれており、措置法令第40条の7の8第18項においては、「政令で定める場合」として「特例受贈事業用資産の陳腐化、腐食、損耗その他これらに準ずる事由により当該特例受贈事業用資産を廃棄した場合」が規定されている。したがって、これらの事由により特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合には、納税猶予は継続されることとなる。

ただし、措置法令第40条の7の8第18項の規定の適用に当たっては、一定の事項を記載した届出書に当該廃棄をしたことが確認できる書類として措置法規則第23条の8の8第10項に定める書類を添付し、当該廃棄をした日から2月以内（以下70の6の8—36において「届出期限」という。）に納税地の所轄税務署長に届出をしなければならないこととされており（措法70の6の8④、措令40の7の8⑱）、当該届出書が当該届出期限までに提出されない場合には、措置法令第40条の7の8第18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、当該届出書の提出に関し、その提出がなかった場合のようじよ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。

(特例受贈事業用資産の処分によって得た対価がある場合)

70の6の8—37 措置法令第40条の7の8第18項の事由により特例受贈事業用資産を処分した場合において、その処分によって得た対価があるときは、当該特例受贈事業用資産の処分は同項の廃棄に該当しないことに留意する。

(注) 特例受贈事業用資産の処分によって得た対価がある場合における当該処分は、措置法第70条の6の8第5項の「特例受贈事業用資産の譲渡」に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法令第40条の7の8第18項は、措置法第70条の6の8第4項の規定による納税猶予の期限が到来しない場合として「特例受贈事業用資産の陳腐化、腐食、損耗その他これらに準ずる事由により当該特例受贈事業用資産を廃棄した場合」を規定している。

ところで、機械装置等の処分に当たっては、その処分に伴い生じた廃材等の買取りが行われる場合や、新たな機械装置の購入のために下取りされる場合などがあるが、このように、その処分によって対価を得る場合についても、措置法令第40条の7の8第18項の「廃棄」に該当するかどうか疑問も生じる。しかしながら、措置法第70条の6の8第4項の規定による納税猶予の期限の確定事由から、特例受贈事業用資産を廃棄した場合が除かれているのは、「事業の用に供されなくなった特例受贈事業用資産は・・・確定した税額を納付することが原則ですが、建物や減価償却資産の場合、経年劣化や陳腐化に伴いやむを得ず廃棄する場合も想定され、そのような場合にまで一律に猶予税額の納付を求めることは酷と思われるため」（財務省 HP「令和元年度税制改正の解説」521頁）であるところ、処分によって得た対価がある場合に猶予税額の納付を求めることは必ずしも酷ではないと考えられること、また、特例受贈事業用資産の譲渡の対価をもって新たな資産を取得した場合については同条第5項において買換えに係る特例が規定されていることを踏まえれば、特例受贈事業用資産の処分によって得る対価がある場合の当該処分が措置法令第40条の7の8第18項の「廃棄」に該当すると解することは相当でない。

そこで、本通達は、措置法令第40条の7の8第18項の事由により特例受贈事業用資産を処分した場合において、その処分によって得た対価があるときは、当該特例受贈事業用資産の処分は同項の廃棄に該当しないことを留意的に明らかにした。なお、当該処分は、措置法第70条の6の8第5項の「特例受贈事業用資産の譲渡」に該当することから、特例事業受贈者が同項の規定による税務署長の承認を受け、当該処分によって得た対価をもって当該特例事業受贈者の事業の用に供する資産を取得した場合には、納税猶予の期限は確定しないこととなる。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

おって、特例受贈事業用資産の処分に伴い生じた廃材等の買取りが行われた場合であっても、その対価の額が当該処分に当たり要した費用の額以下であるときは、実質的には、当該処分によって得た対価はないものと考えられることから、このような場合については、本通達の「処分によって得た対価がある場合」に該当せず、措置法令第40条の7の8第18項の「廃棄」に該当することに留意する。

(買換承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の6の8—38 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第5項の規定の適用を受けようとする場合には、措置法令第40条の7の8第21項に規定する期限（以下70の6の8—38において「申請期限」という。）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なければ、措置法第70条の6の8第5項の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を申請期限までに提出しない場合には、同項の譲渡をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額に相当する贈与税については当該譲渡があった日から2月を経過する日（当該譲渡があった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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) 1 申請期限までに措置法令第40条の7の8第21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。

2 「譲渡があった日」とは、当該特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことに留意する（以下70の6の10—39までにおいて同じ。）。

(新設)

(説明)

特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合には、その事業の用に供されなくなった部分に対応する猶予中贈与税額に相当する贈与税の期限が確定することとなるが(措法70の6の8④)、その事由が特例受贈事業用資産の譲渡であるときは、当該譲渡があった日から1年以内に当該譲渡の対価の額の全部又は一部をもって特例事業受贈者の事業の用に供される資産(措置法第70条の6の8第2項第1号イ若しくはロに掲げる資産又は同号ハに定める資産に限る。以下70の6の8—44までにおいて「買換資産」という。)を取得する見込みであることにつき、納税地の所轄税務署長の承認(以下70の6の8—44までにおいて「買換承認」という。)を受けたときには、次のとおりとされている(措法70の6の8⑤)。

- (1) 当該承認に係る特例受贈事業用資産は、(3)の取得の日まで当該特例事業受贈者の事業の用に供されていたものとみなす。
  - (2) 当該譲渡があった日から1年を経過する日において、当該承認に係る譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合には、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産のうちその充てられていないものに対応する部分は、同日において当該事業の用に供されなくなったものとみなす。
  - (3) 当該譲渡があった日から1年を経過する日までに当該承認に係る譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられた場合には、当該取得をした資産は、特例受贈事業用資産とみなす。
- そして、この買換承認を受けるためには、措置法令第40条の7の8第21項の規定により、当該譲渡があった日から1月以内(以下70の6の8—38において「申請期限」という。)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なければならないこととされている。

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買換承認を受けることはできず、措置法第70条の6の8第5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ようじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)の1では、このことを留意的に明らかにしている。

また、当該申請期限は「譲渡があった日から1月以内」とされ(措令40の7の8㉔)、新たな資産の取得期限(上記(2)及び(3))は「譲渡があった日から1年を経過する日」とされている(措法70の6の8⑤)ことから、本通達の(注)の2では、その起算日である「譲渡があった日」については、当該特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことを留意的に明らかにしている。

なお、これは原則的な取扱いであり、特例事業受贈者が買換承認の申請に当たり、当該特例受贈事業用資産の譲渡に関する契約の効力の発生した日をもって「譲渡があった日」とする措置法令第40条の7の8第21項の申請書の提出があった場合には、当該契約の効力の発生した日をもって「譲渡があった日」として取り扱って差し支えない。

(特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義)

70の6の8—39 措置法第70条の6の8第5項の納税地の所轄税務署長の承認(以下70の6の8—44までにおいて「買換承認」という。)に係る特例受贈事業用資産の「譲渡の対価の額」は、買換承認を受けた特例事業受贈者の次に掲げる区分に応じ、それぞれに定める価額をいうことに留意する。

- (1) 当該特例事業受贈者が(3)に掲げる者以外の者である場合において税抜経理方式を適用しているとき 当該特例受贈事業用資産に係る税抜価額
- (2) 当該特例事業受贈者が(3)に掲げる者以外の者である場合において税込経理方式を適用しているとき 当該特例受贈事業用資産に係る税込価額
- (3) 当該特例事業受贈者が免税事業者等である場合 当該特例受贈事業用資産の実際の譲渡価額

- (注) 1 「税抜経理方式」とは、平成元年3月29日付直所3—8、直資3—6「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」(以下70の6の8—39において「取扱い通達」という。)1(5)((用語の意義))に定めるものをいい、「税抜価額」とは、消費税の額及び地方消費税の額を含まない取引の対価の額をいうことに留意する。
- 2 「税込経理方式」とは、取扱い通達1(6)に定めるものをいい、「税込価額」とは、消費税の額及び地方消費税の額を含んだ取引の対価の額をいうことに留意する。
  - 3 「免税事業者等」とは、取扱い通達5((免税事業者等の消費税の処理))の消費税の納税義務が免除されている個人事業者(取扱い通達5(注)の個人事業者を含む。)をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が特例受贈事業用資産の譲渡について措置法第70条の6の8第5項の買換承認を受けた場合において、同項の譲渡があった日から1年を経過する日において当該譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合には、当該特例受贈事業用資産のうちその充てられていないものに対応する部分は、同日において当該事業の用に供されなくなったものとみなされ、納税猶予の期限が到来することとなる(措法70の6の8⑤二)。

ところで、事業の用に供される資産の譲渡については、事業に付随して対価を得て行われるものとして消費税法第2条第8号に規定する資産の譲渡等に該当し(消令2③)、土地の譲渡など非課税とされるものを除き、消費税及び地方消費税(以下70の6の8—39において「消費税等」という。)が課されることとなる。

したがって、特例受贈事業用資産の譲渡をした場合に受け取る対価の額には消費税等の額が含まれる場合が生じることとなる。そこで、本通達は、買換資産の取得に充てるべき特例受贈事業用資産の「譲渡の対価の額」の意義について、買換承認を受けた特例事業受贈者の次に掲げる区分に応じ、それぞれに定める価額をいうことを留意的に明らかにした。

- (1) 当該特例事業受贈者が(3)に掲げる者以外の者である場合において税抜経理方式を適用しているとき 当該特例受贈事業用資産に係る税抜価額
- (2) 当該特例事業受贈者が(3)に掲げる者以外の者である場合において税込経理方式を適用しているとき 当該特例受贈事業用資産に係る税込価額
- (3) 当該特例事業受贈者が免税事業者等である場合 当該特例受贈事業用資産の実際の譲渡価額

- (注) 1 「税抜経理方式」とは、平成元年3月29日付直所3—8、直資3—6「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」(以下70の6の8—39において「取扱い通達」という。)1(5)((用語の意義))に定めるものをいい、具体的には、消費税等の額と当該消費税等に係る取引の対価の額とを区分して経理する方式をいう。
- 2 「税抜価額」とは、消費税の額及び地方消費税の額を含まない取引の対価の額をいう。
  - 3 「税込経理方式」とは、取扱い通達1(6)に定めるものをいい、具体的には、消費税等の額と当該消費税等に係る取引の対価の額とを区分しないで経理する方式をいう。
  - 4 「税込価額」とは、消費税の額及び地方消費税の額を含んだ取引の対価の額をいう。
  - 5 「免税事業者等」とは、取扱い通達5((免税事業者等の消費税の処理))の消費税の納税義務が免除されている個人事業者(取扱い通達5(注)の消費税が課されないこととされている資産の譲渡等のみを行う個人事業者を含む。)をいう。

なお、本通達は「譲渡の対価の額」に関する取扱いに係るものであるが、特例受贈事業用資産の譲渡又は買換資産の取得に要した仲介料、登記費用等の費用などに係る消費税等や買換資産の取得価額に係る消費税等についても同様の取扱いとなり、(1)に掲げる者である場合には税抜価額により、(2)に掲げる者である場合には税込価額により、また、(3)に掲げる者である場合には実際の対価（税込価額）によることとなる。

(買換資産の取得の意義等)

70の6の8—40 措置法第70条の6の8第5項に規定する特例事業受贈者の事業の用に供される資産(以下70の6の8—44までにおいて「買換資産」という。)の取得については、次の取扱いに留意する。

(1) 措置法第70条の6の8第5項に規定する特例事業受贈者の事業の用に供される資産(以下70の6の8—44までにおいて「買換資産」という。)の取得には、購入による取得のほか、自己の建設、製作又は製造(以下70の6の8—40において「建設等」という。)に係る資産の建設等による取得、自己が生育させた所得税法施行令第6条第9号イ((減価償却資産の範囲))に掲げる生物の生育による取得並びに自己が成熟させた同号ロ及びハに掲げる生物の成熟による取得が含まれる。

(注) 措置法第70条の6の8第5項第2号又は第3号の1年を経過する日において資産の建設等、生育又は成熟が完了していないときには、同日までに買換資産の取得が行われていないことから、当該資産の建設等、生育又は成熟に要する費用に充てられた同項の特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の全部が、同項第2号の買換資産の取得に充てられていないものに該当することに留意する。

(2) 特例受贈事業用資産の譲渡があった日前に買換資産の取得が行われた場合においては、その取得に関する契約が譲渡に関する契約があった日以後に行われていると認められるときに限り、措置法第70条の6の8第5項の規定の適用があるものとして取り扱う。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第5項の買換承認を受けた場合には、同項の譲渡があった日から1年を経過する日までに買換資産の取得をする必要があるが、この買換資産には、宅地等や建物のほか、減価償却資産も含まれ(措法70の6の8②一)、その種類は多種多様である。

そこで、本通達の(1)は、買換資産の「取得」には、購入による取得のほか、自己の建設、製作又は製造(以下70の6の8—40において「建設等」という。)に係る資産の建設等による取得、自己が生育させた所得税法施行令第6条第9号イ((減価償却資産の範囲))に掲げる生物の生育による取得並びに自己が成熟させた同号ロ及びハに掲げる生物の成熟による取得も含まれることを留意的に明らかにした。したがって、例えば、機械装置を自ら建設等した場合において、これに要した原材料費、労務費及び経費に対し特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の全部又は一部が充てられているときは、当該対価の額は、措置法第70条の6の8第5項第3号の資産の取得に充てられた場合に該当することとなる。

なお、措置法第70条の6の8第5項第2号又は第3号の1年を経過する日において資産の建設等、生育又は成熟が完了していないときには、同日までに買換資産の取得が行われていないことから、当該資産の建設等、生育又は成熟に要する費用に充てられた同項の特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の全部が、同項第2号の買換資産の取得に充てられていないものに該当することとなる。

本通達の(1)の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

また、措置法第70条の6の8第5項の規定による買換資産の取得の期限は、「譲渡があった日から1年以内」とされており、譲渡があった日より前における先行取得は認められていない。そして、この場合の「譲渡があった日」とは、70の6の8—38の(注)の2において、特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことを留意的に明らかにしている。したがって、この「引渡しがあった日」前に買換資産の取得が行われた場合には、原則的には同項の規定の適用は認められないのであるが、引渡しの日にかかわらず、譲渡及び取得それぞれの契約の日を基準としてみた譲渡の日よりも取得の日の方が後であるときは、これを緩和して同項の規定の適用を認めることが実態に即応することと考えられる。

そこで、本通達の(2)は、特例受贈事業用資産の譲渡があった日前に買換資産の取得が行われた場合においては、その取得に関する契約が譲渡に関する契約があった日以後に行われていると認められるときに限り、措置法第70条の6の8第5項の規定の適用があるものとして取り扱うこととした。

(注) 農地の納税猶予(措法70の4等)においても、本通達の(2)と同様の取扱いがされている(70の4—67)。

(仲介料、登記費用等の費用)

70の6の8—41 措置法第70条の6の8第5項の規定による買換承認を受けている場合において同項に規定する特例受贈事業用資産の譲渡又は買換資産の取得に要した仲介料、登記費用等の費用があるときは、次によることに留意する。

- (1) 同項に規定する特例受贈事業用資産の譲渡について仲介料、登記費用等の費用を要した場合には、当該譲渡の対価の額から当該譲渡に要した費用の額を控除した金額をもって同項第2号及び第3号に規定する「譲渡の対価の額」とする。
  - (2) 買換資産の取得について仲介料、登記費用等の費用を要した場合には、当該費用の額は、当該買換資産の取得に充てられたものとする。
- (注) 上記の費用の額については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第5項の規定による買換承認を受けている場合において、その買換承認に係る譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられなかったときは、その充てられなかった金額に対応する部分は事業の用に供されなくなったものとみなされることとなるが(措法70の6の8⑤二)、この場合、譲渡の対価の額のうち、その譲渡のために要した費用の額やその買換資産の取得のために要した費用の額は、買換資産の取得に充てられた金額に含まれるのかどうかという疑問も生じる。仮に含まれないとすれば、その費用の額に対応する部分は事業の用に供されなくなったものとみなされて納税猶予の期限が確定し、猶予税額の一部の納付を要することとなるが、含まれるとすれば、その譲渡の対価の額のうちから充当されたこれらの費用の額についても、買換資産の取得に充てられたことになり、納税猶予が継続されることとなる。

本通達は、これらについては後者によることを留意的に明らかにしたものであり、具体的には、次によることとなる。

- (1) 特例受贈事業用資産の譲渡について仲介料、登記費用等の費用を要した場合には、当該譲渡の対価の額から当該譲渡に要した費用の額を控除した金額をもって措置法第70条の6の8第5項第2号及び第3号に規定する「譲渡の対価の額」とする。
- (2) 買換資産の取得について仲介料、登記費用等の費用を要した場合には、当該費用の額は、当該買換資産の取得に充てられたものとする。

なお、これらの費用の額に係る消費税及び地方消費税がある場合には、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))の取扱いを準用することを、本通達の(注)で留意的に明らかにしている。

(特例受贈事業用資産とみなされる買換資産の意義)

70の6の8—42 買換承認に係る譲渡の対価の額を充てて取得をした買換資産は、措置法第70条の6の8第5項第3号の規定により、同条第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産とみなされることから、当該譲渡の対価の額を充てて取得をした一の資産の取得価額が当該譲渡の対価の額を超える場合においても、その取得をした当該一の資産が同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産に該当することに留意する。

(注) 1 当該譲渡の対価の額を充てて取得をした資産が宅地等である場合において、当該宅地等の分筆等により、当該宅地等のうち当該譲渡の対価の額を充てて取得した部分が特定されているときは、当該宅地等のうちその特定された部分が買換資産に該当することに留意する。

この場合において、当該譲渡の対価の額を充てて取得した宅地等の部分の面積については、次の算式により計算した面積によることに留意する。

(算式)

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 取得した宅地等の面積

B = 取得した宅地等の取得価額

C = 譲渡をした特例受贈事業用資産の対価の額

2 上記(注)1の「宅地等の取得価額」及び「特例受贈事業用資産の対価の額」については、70の6の8—39及び41の取扱いに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第5項第3号は、買換承認に係る譲渡の対価の額を充てて取得をした買換資産は、同条第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産とみなす旨、規定している。

したがって、当該譲渡の対価の額を充てて取得をした一の資産の取得価額が当該譲渡の対価の額を超える場合においても、その取得をした当該一の資産が同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産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。

ただし、当該譲渡の対価の額を充てて取得をした資産が宅地等である場合において、当該宅地等の分筆等により、当該宅地等のうち当該譲渡の対価の額を充てて取得した部分が特定されているときは、当該宅地等のうちその特定された部分が買換資産に該当することになる。

そして、この場合における、当該譲渡の対価の額を充てて取得した宅地等の部分の面積については、次の算式により計算した面積となる。

(算式)

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 取得した宅地等の面積

B = 取得した宅地等の取得価額

C = 譲渡をした特例受贈事業用資産の対価の額

なお、上記の「宅地等の取得価額」及び「特例受贈事業用資産の対価の額」については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))及び41((仲介料、登記費用等の費用))の取扱いによることになる。

本通達の(注)の1及び2は、これらのことを留意的に明らかにした。



(買換承認に係る1年を経過する日までに特例事業受贈者が死亡した場合)

70の6の8—43 措置法第70条の6の8第5項の買換承認を受けた特例事業受贈者が、当該買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡があった日から1年を経過する日までに、次に掲げる場合に該当するときは、納税猶予期限は確定せず、同条第14項の規定により贈与税は免除されることに留意する。

(1) 当該特例事業受贈者が死亡した場合

(2) 当該特例事業受贈者に係る贈与者(当該特例事業受贈者に係る贈与が免除対象贈与である場合には、前の贈与者)が死亡した場合

(注) 1 上記(1)の場合において、当該特例事業受贈者がその死亡の日までに買換資産の取得をし、かつ、措置法規則第23条の8の8第11項の書類を提出することなく死亡したときであっても、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)は当該書類の提出を要しないことに留意する。

2 上記(1)の場合における当該特例事業受贈者に係る相続税の課税に当たっては、当該譲渡をした特例受贈事業用資産は相続財産を構成せず、当該特例事業受贈者が相続開始の時に有していた財産が相続税の課税価格計算の基礎となることに留意する。

3 上記(2)の場合には、措置法第70条の6の9第1項(第2項において読み替えて適用する場合を含む。)の規定により、当該譲渡をした特例受贈事業用資産は、当該特例事業受贈者が当該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のであるが、この場合において、当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けるときは、措置法令第40条の7の10第35項第5号の規定により、当該譲渡は措置法第70条の6の10第5項の譲渡とみなされ、当該買換承認は、同項の承認とみなされることに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第5項の買換承認を受けた場合には、当該買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡があった日から1年を経過する日までに当該譲渡の対価の額の全部又は一部を充てて買換資産の取得をし、その取得後遅滞なく、措置法規則第23条の8の8第11項の書類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。

ところで、当該1年を経過する日までに、買換資産の取得をすることなく当該特例事業受贈者が死亡した場合又は当該特例事業受贈者に係る贈与者(当該特例事業受贈者に係る贈与が免除対象贈与である場合には、前の贈与者。以下70の6の8—43において同じ。)が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)等が、当該1年を経過する日までに買換資産の取得をしなれば、納税猶予の期限が確定するのか疑問も生じる。

しかしながら、買換承認を受けた場合には、当該買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡があった日から1年を経過する日において、当該譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合に納税猶予の期限が到来するのであって(措法70の6の8⑤二)、当該1年を経過する日までに特例事業受贈者等が死亡した場合には、確定事由が生じる前に措置法第70条の6の8第14項の規定による免除事由が生じることから、買換資産の取得等の有無にかかわらず、納税が猶予されていた贈与税は免除されることとなる。本通達はこのことを留意的に明らかにした。

なお、特例事業受贈者が死亡した場合において、当該特例事業受贈者がその死亡の日までに買換資産の取得をし、かつ、措置法規則第23条の8の8第11項の書類を提出することなく死亡したときであっても、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)は当該書類の提出を要しないことになる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

また、特例事業受贈者が死亡した場合における当該特例事業受贈者に係る相続税の課税に当たっては、当該譲渡をした特例受贈事業用資産は相続財産を構成せず、当該特例事業受贈者が相続開始の時において有していた財産(当該譲渡の対価に係る現金・預貯金等)が相続税の課税価格計算の基礎となる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

ところで、買換承認を受けた場合には、当該買換承認に係る譲渡をした特例受贈事業用資産は特例事業受贈者の事業の用に供されているものとみなされることから（措法70の6の8⑤一）、当該特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、措置法第70条の6の9第1項（第2項において読み替えて適用する場合を含む。）の規定により、当該特例受贈事業用資産は、当該特例事業受贈者が当該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、措置法第70条の6の10の規定による相続税の納税猶予の適用を受けることができることとなる。

なお、この場合には、措置法令第40条の7の10第35項第5号の規定により、当該譲渡は措置法第70条の6の10第5項の譲渡とみなされ、当該買換承認は、同項の承認とみなされることとなる。したがって、当該譲渡があった日から1年を経過する日までに、当該譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合には、当該特例受贈事業用資産のうちその取得に充てられていない部分は、同日において事業の用に供されなくなったものとして、相続税の納税猶予の確定事由が生じることとなる。

本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。

(譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合における事業の用に供されなくなった部分の計算)

70の6の8—44 措置法第70条の6の8第5項第2号の規定により、同号の「当該譲渡があった日から1年を経過する日」において特例事業受贈者の事業の用に供されなくなったものとみなされる買換承認に係る特例受贈事業用資産の部分は、次の算式により計算した部分によることに留意する。

(算式)

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

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 買換承認に係る特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額

C = 買換資産の取得価額

2 措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けた場合における上記Aの「贈与の時ににおける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となることに留意する。

3 上記Bの「譲渡の対価の額」及びCの「取得価額」については、70の6の8—39及び41の取扱いに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第5項の買換承認を受けた場合において、当該買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡があった日から1年を経過する日において当該譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていないときには、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産のうちその充てられていないものに対応するものとして、措置法令第40条の7の8第23項に定める部分は、同日において特例事業受贈者の事業の用に供されなくなったものとみなされることとされている(措法70の6の8⑤二)。

本通達は、この特例事業受贈者の事業の用に供されなくなったものとみなされる部分の計算方法を、次の算式により留意的に明らかにした。

(算式)

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 買換承認に係る特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 買換承認に係る特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額

C = 買換資産の取得価額

なお、当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けた場合には、上記Aの「贈与の時ににおける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

また、上記Bの「譲渡の対価の額」及びCの「取得価額」については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))及び41((仲介料、登記費用等の費用))の取扱いによることになる。

本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。

(現物出資承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の6の8—45 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けようとする場合には、措置法令第40条の7の8第25項に規定する期限（以下70の6の8—45において「申請期限」という。）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なければ、措置法第70条の6の8第6項の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を申請期限までに提出しない場合には、猶予中贈与税額に相当する贈与税については同項の移転があった日から2月を経過する日（当該移転があった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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) 1 申請期限までに措置法令第40条の7の8第25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。

2 「移転があった日」とは、会社法第34条第1項((出資の履行))の規定に基づく財産の給付として当該特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

特例受贈事業用資産が事業の用に供されなくなった場合には、その事業の用に供されなくなった部分に対応する猶予中贈与税額に相当する贈与税の期限が確定することとなるが(措法70の6の8④)、その事由が特定申告期限の翌日から5年を経過する日後の会社の設立に伴う現物出資による全ての特例受贈事業用資産の移転であるときは、当該移転につき、納税地の所轄税務署長の承認（以下70の6の8—48までにおいて「現物出資承認」という。）を受けた場合には、当該承認に係る移転はなかったものと、当該現物出資により取得した株式又は持分は特例受贈事業用資産とそれぞれみなされ、納税猶予は継続される(措法70の6の8⑥)。

そして、この現物出資承認を受けるためには、措置法令第40条の7の8第25項の規定により、当該移転があった日から1月以内（以下70の6の8—45において「申請期限」という。）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なければならないこととされている。

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現物出資承認を受けることはできず、措置法第70条の6の8第6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ようじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)の1では、このことを留意的に明らかにしている。

また、当該申請期限は「移転があった日から1月以内」とされているところ(措令40の7の8⑤)、本通達の(注)の2では、その起算日である「移転があった日」については、会社法第34条第1項((出資の履行))の規定に基づく財産の給付として当該特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことを留意的に明らかにしている。

(措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けるための移転)

70の6の8—46 措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けようとする場合には、会社の設立に伴う現物出資により同条第1項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産の全ての移転をする必要があるのであるが、全ての移転をしたかどうかの判定については、次によることに留意する。

- (1) 特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の移転を要すること。
- (2) 当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されている資産のうち、同項の規定の適用を受けていない資産がある場合には、当該資産については移転を要しないこと。
- (3) 特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合には、贈与者の異なるものごとに判定を行うこと

(注) 2以上の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が同一の事業である場合において、特例事業受贈者が当該2以上の贈与者のうち一部の贈与者に係る特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の8第6項の移転をしたときは、同項の移転をしなかった他の贈与者に係る特例受贈事業用資産については、引き続き当該特例事業受贈者の事業の用に供する必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第6項は、同項の規定が適用される特例受贈事業用資産の移転について、「会社の設立に伴う現物出資による全ての特例受贈事業用資産の移転」と規定している(措法70の6の8⑥)。

したがって、一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の移転が必要であり、これらのうち一部の事業に係る特例受贈事業用資産の全てを移転したとしても、現物出資承認を受けることはできないこととなる。

他方で、移転を要するのは措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産であることから、その事業の用に供されている資産であっても同項の規定の適用を受けていない資産については、移転を要しないこととなる。

なお、特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合における措置法第70条の6の8第6項の規定の適用に当たっては、贈与者の異なるものごとに全ての特例受贈事業用資産の移転をしたかどうかの判定を行うことから、2以上の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が同一の事業である場合であっても、当該2以上の贈与者のうち一部の贈与者に係る特例受贈事業用資産の全ての移転をすれば足りることとなる。ただし、この場合に移転をしなかった他の贈与者に係る特例受贈事業用資産について引き続き措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるためには、その移転をしなかった当該特例受贈事業用資産を引き続き当該特例事業受贈者の事業の用に供する必要がある。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(現物出資承認を受けた後における確定事由)

70の6の8—47 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第6項の承認（以下70の6の8—48において「現物出資承認」という。）を受けた場合には、当該特例事業受贈者に係る贈与税の納税猶予の期限が到来する事由については、同条第3項及び第4項の規定の適用はなく、措置法令第40条の7の8第27項において準用する措置法第70条の7第5項及び第14項（措置法第70条の7の5第10項において準用する場合を含む。）の規定によることに留意する。

(注) 1 この場合においては、70の7—17((対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定))～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。

2 納税猶予の期限が到来した場合における利子税の納付については、措置法令第40条の7の8第27項第4号において準用する措置法第70条の7第27項（同項の表の第3号及び第5号から第9号までに係る部分に限る。）及び第70条の7の5第22項（同項の表の第9号から第13号までに係る部分に限る。）の規定によることに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が現物出資承認を受けた後における当該特例事業受贈者、特例受贈事業用資産とみなされた株式若しくは持分（以下70の6の8—48までにおいて「株式等」という。）又は当該株式等に係る会社についての納税猶予の期限の確定や猶予税額の免除等については、措置法令第40条の7の8第27項において適用関係が規定されている。

本通達は、これらのうち確定事由については、措置法第70条の6の8第3項及び第4項の規定の適用はなく、措置法令第40条の7の8第27項において準用する措置法第70条の7第5項及び第14項（措置法第70条の7の5第10項において準用する場合を含む。）の規定によること、すなわち、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」（措法70の7、70の7の5）における（特例）経営贈与承継期間経過後の確定事由に準じた取扱いとなることを留意的に明らかにした。なお、この場合においては、70の7—17((対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定))～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))の取扱いを準用することとなる。

また、現物出資承認後に納税猶予の期限が到来した場合における利子税の納付については、措置法第70条の6の8第25項（同項の表の第3号及び第4号に係る部分を除く。）の規定の適用はなく、措置法令第40条の7の8第27項第4号において準用する措置法第70条の7第27項（同項の表の第3号及び第5号から第9号までに係る部分に限る。）及び第70条の7の5第22項（同項の表の第9号から第13号までに係る部分に限る。）の規定によることを、本通達の(注)の2で留意的に明らかにした。なお、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」では、措置法第70条の7第28項及び第70条の7の5第23項において（特例）経営贈与承継期間（原則として贈与税の申告期限の翌日から5年間）における利子税の割合を年零%としているが、事業用資産についての納税猶予には（特例）経営贈与承継期間に相当するものはないため、措置法令第40条の7の8第27項第4号においてはこれらの規定を準用していない。

(注) 措置法第70条の6の8第11項の規定（継続届出書が届出期限までに提出されない場合における納税猶予の期限の到来）及び同条第12項の規定（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）については、現物出資承認後も同様に適用される。

(現物出資承認を受けた後における免除事由)

70の6の8—48 特例事業受贈者が現物出資承認を受けた場合における贈与税の免除については、次の取扱いに留意する。

(1) 特例受贈事業用資産とみなされた株式等(株式又は出資をいう。以下70の6の8—48において同じ。)の全ての贈与をした場合において、当該贈与により当該株式等を取得した者が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けたときは、措置法第70条の6の8第14項第3号の規定により贈与税が免除される。

(注) 特例事業受贈者から贈与により取得をした当該株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず、措置法令第40条の7の8第27項において準用する措置法第70条の7第5項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(2) 措置法第70条の6の8第14項第4号の規定による免除の適用はない。

(3) 措置法第70条の6の8第16項から第18項までの規定による免除の適用はなく、措置法令第40条の7の8第27項第2号において準用する措置法第70条の7第16項から第25項まで及び第70条の7の5第12項から第19項までの規定による免除が適用される。

(注) (3)の場合には、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))～42((免除申請があった場合の利子税の計算))及び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))並びに70の7の5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～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))を準用する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が現物出資承認を受けた後における当該特例事業受贈者、特例受贈事業用資産とみなされた株式等又は当該株式等に係る会社についての納税猶予の期限の確定や猶予税額の免除等については、措置法令第40条の7の8第27項において適用関係が規定されており、免除事由についても、確定事由(70の6の8—47の説明を参照。)と同様に、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」(措法70の7、70の7の5)における(特例)経営贈与承継期間経過後の免除事由に準じた取扱いとされている。

具体的には、特例受贈事業用資産の全てを次の後継者に贈与をした場合における免除(措法70の6の8⑭三)については、措置法令第40条の7の8第27項第3号において措置法第70条の6の8第14項第3号の読替規定が設けられており、当該贈与を受けた後継者が非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の規定(措法70の7①又は70の7の5①)の適用を受ける場合に適用されることとなる。

なお、特例事業受贈者から贈与により取得をした当該株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず、措置法令第40条の7の8第27項において準用する措置法第70条の7第5項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

次に、現物出資承認を受けた場合には、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったことについて措置法規則第23条の8の8第23項で定めるやむを得ない理由がある場合の免除(措法70の6の8⑭四)の規定の適用はない(措令40の7の8㉗一)。

(注) 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除(措法70の7、70の7の5)においても、措置法第70条の6の8第14項第4号と同様の事由による免除規定は設けられていない。

また、免除事由のうち破産等免除、差額免除及び再計算免除については、措置法第70条の6の8第16項から第18項までの規定によらず、措置法令第40条の7の8第27項第2号において準用する措置法第70条の7第16項から第25項まで及び第70条の7の5第12項から第19項までの規定によることとなる(措令40の7の8㉗一、二)。

なお、この場合には、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))～42((免除申請があった場合の利子税の計算))及び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)並びに 70 の 7 の 5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～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))の取扱いを準用することとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。



(既に個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除等の適用を受けている他の者がいる場合等)

70の6の8—49 特定事業用資産について、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする場合において、同項の規定の適用を受けようとする者以外の者が当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について次に掲げるいずれかの規定の適用を受け、又は受けようとしているときは、同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。

(1) 措置法第70条の6の8第1項

(2) 措置法第70条の6の10第1項

(注) 1 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について上記(1)又は(2)のいずれかの規定の適用を受けている場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

2 上記の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けることができるかどうかの判定は、特定事業用資産に係る事業ごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第7項では、贈与者から贈与により取得をした特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供されている資産について、次に掲げる規定の適用を受け、又は受けようとする他の特例事業受贈者又は他の措置法第70条の6の10第2項第2号に規定する特例事業相続人等がいる場合には、措置法第70条の6の8第1項の規定は適用しないこととされている。

(1) 措置法第70条の6の8第1項

(2) 措置法第70条の6の10第1項

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6の8第1項の規定の適用がないのは、他の特例事業受贈者又は他の特例事業相続人等がいる場合であることから、同項の規定の適用を受けようとする者が、当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について上記(1)又は(2)のいずれかの規定の適用を受けている場合には、同項の規定の適用を受けることができることになる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

また、上記の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けることができるかどうかの判定、すなわち、贈与を受けた特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について上記(1)又は(2)の規定の適用を受ける他の特例事業受贈者等がいるかどうかの判定は、当該特定事業用資産に係る事業ごとに行うこととなる。したがって、同一の贈与者から特定事業用資産の贈与を受けた者が2以上いる場合であっても、その贈与を受けた特定事業用資産に係る事業が異なるものであるときは、他の特例事業受贈者がある場合には該当しないこととなる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 「贈与を受けた特定事業用資産に係る事業が異なる場合」には、例えば、2以上の事業を営む贈与者から、それぞれの事業ごとに異なる者が贈与を受けた場合が該当するのであるが、贈与者の営む事業が一の事業であっても、当該事業に係る店舗が複数ある場合において、その店舗ごとに異なる者が贈与を受け、各受贈者がそれぞれ別の事業としてその事業の用に供したときには、一方の受贈者が贈与を受けた特定事業用資産は、他方の受贈者が贈与を受けた特定事業用資産に係る事業の用に供されるものではないことから、この場合も「贈与を受けた特定事業用資産に係る事業が異なる場合」に該当することとなる。

(継続届出書の提出期間)

70の6の8—50 措置法第70条の6の8第9項に規定する届出書は、同項に規定する特例贈与報告基準日の翌日から3月を経過するごとの日まで提出しなければならないのであるが、その提出期間は、当該特例贈与報告基準日の翌日から当該3月を経過するごとの日までの期間として取り扱う。

(注) 上記の「特例贈与報告基準日」とは、特定申告期限(特例事業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又は最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続に係る同項に規定する相続税の申告書の提出期限のいずれか早い日をいう。)の翌日から3年を経過するごとの日をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者は、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特例贈与報告基準日が存する場合には、届出期限(当該特例贈与報告基準日の翌日から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受贈事業用資産に係る事業に関する事項を記載した届出書(以下70の6の8—51までにおいて「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6の8⑨、措令40の7の8⑳、措規23の8の8⑰～⑲)。

そして、この継続届出書の提出がない場合には、原則として納税猶予が打ち切られ、当該届出期限の翌日から2月を経過する日(同日までに当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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(措法70の6の8⑳)。

この継続届出書の提出期間については、その期限(終期)は上記のとおり明らかであるが、いつから(始期)提出できるのかは必ずしも明らかでない。そこで、継続届出書が直近の特例贈与報告基準日とその前の特例贈与報告基準日との間(3年間)の事業継続を確認するものであることから、本通達では、当該直近の特例贈与報告基準日の翌日を提出期間の始期として取り扱うこととしたものである。

(注) 「特例贈与報告基準日」とは、特定申告期限の翌日から3年を経過するごとの日をいう(措法70の6の8⑨)。

(特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義)

70の6の8—51 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産に係る事業(以下70の6の8—51において「特例対象事業」という。)と別の事業を営んでいる場合には、同条第9項の規定により提出する届出書に添付すべき措置法規則第23条の8の8第17項第2号イに掲げる貸借対照表及び損益計算書は、当該別の事業と区分された当該特例対象事業に係る貸借対照表及び損益計算書をいうことに留意する。

(注) 特例事業受贈者が特例対象事業と別の事業を営んでいる場合には、措置法令第40条の7の8第39項の規定により、それぞれの事業につき所得税法第148条第1項((青色申告者の帳簿書類))の規定による帳簿書類の備付け、記録又は保存を要することとされており、当該貸借対照表及び損益計算書は、当該帳簿書類に基づき作成することに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第9項の規定により継続届出書を提出する場合において、当該特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業(以下70の6の8—51において「特例対象事業」という。)と別の事業を営んでいるときには、その継続届出書に当該特例対象事業に係る貸借対照表及び損益計算書を添付して提出することとされている(措規23の8の8⑩二イ)。

本通達は、この場合の貸借対照表及び損益計算書は、当該別の事業に係る資産及び債務・資本並びに収入金額及び必要経費を含まない当該特例対象事業に係る貸借対照表及び損益計算書をいうことを留意的に明らかにした。

(注) 所得税の青色申告書には貸借対照表及び損益計算書を添付することとされているため(所法149、措法25の2⑤)、特例事業受贈者が営む事業が特例受贈事業用資産に係る事業のみである場合には、継続届出書に貸借対照表及び損益計算書を添付することを要しないこととされている(措規23の8の8⑩)。

なお、特例事業受贈者が特例対象事業と別の事業を営んでいる場合には、措置法令第40条の7の8第39項の規定により、それぞれの事業につき所得税法第148条第1項((青色申告者の帳簿書類))の規定による帳簿書類の備付け、記録又は保存を要することとされており、当該貸借対照表及び損益計算書は、当該帳簿書類に基づき作成されることとなる。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 当該特例事業受贈者が特例対象事業と別の事業のそれぞれの事業につき帳簿書類の作成を行っていないことなどの理由により、当該特例対象事業に係る貸借対照表及び損益計算書を継続届出書に添付して提出できない場合には、措置法第70条の6の8第11項の規定により、納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

(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6の8—52 措置法第70条の6の8第12項の規定により、増担保命令等に応じないため納税猶予の期限を繰り上げる場合には、担保不足に対応する納税猶予に係る税額だけでなく、猶予中贈与税額の全額について納税猶予の期限を繰り上げることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、増担保命令等に応じないため納税の猶予に係る期限を繰り上げる場合の納税猶予税額の取扱いについて留意的に明らかにした。

(贈与者が死亡した場合の免除税額等)

70の6の8—53 措置法第70条の6の8第14項第2号の規定により免除となる贈与税は、同号の贈与者の死亡の直前における猶予中贈与税額に次の割合を乗じて計算した金額となることに留意する。

当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額

当該贈与者の死亡の直前に当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されていた全ての当該特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額

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

(注) 1 上記の「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額」からは、当該贈与者が措置法第70条の6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与をした当該特例受贈事業用資産の価額が除かれることに留意する。

2 上記の「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額」からは、同条第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が、その有する措置法令第40条の7の8第40項に規定する対象事業用資産の譲渡等をしている場合には、その譲渡等をした当該対象事業用資産の価額は除かれることに留意する。

なお、この場合において、「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額」の算定に当たっては、措置法令第40条の7の8第40項の規定の適用に留意する。

3 「当該贈与者の死亡の直前に当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されていた全ての当該特例受贈事業用資産」及び「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産」には、措置法令第40条の7の8第18項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることに留意する。

4 措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けた場合における上記算式中の「贈与の時における価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、猶予中贈与税額のうち、当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産に対応する部分の額として、当該贈与者の死亡の直前における猶予中贈与税額に、当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額(当該贈与者が同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)をした特例受贈事業用資産の価額を除く。)が当該贈与者の死亡の直前に当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されていた当該特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額のうち占める割合を乗じて計算した金額に相当する贈与税を免除することとされている(措法70の6の8⑩二、措令40の7の8⑩)。本通達は、当該免除される贈与税の計算方法を算式により留意的に明らかにした。

この場合において、当該贈与者の死亡が、措置法第70条の6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)を行った贈与者の死亡である場合には、当該免除対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産の納税の猶予の期限は確定せず、当該贈与者に係る前の贈与者の死亡の日まで継続することから、上記算式の「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産の当該贈与の時における価額」からは、当該贈与者が免除対象贈与をした当該特例受贈事業用資産の価額を控除することとなる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした(参考参照)。

次に、特例事業受贈者が、対象事業用資産(特例受贈事業用資産及び措置法第70条の6の10第1項に規定する特例事業用資産をいう。)の譲渡等をしている場合には、その譲渡等をした対象事業用資産の価額は、贈与者の死亡の直前において特例事業受贈者が有する特例受贈事業用資産の価額に含まれないため、上記算式中の分子から除かれることとなる。

本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

また、特例受贈事業用資産の陳腐化、腐食、損耗その他これらに準ずる事由により当該特例受贈事業用資産を廃棄した場合において、措置法令第40条の7の8第18項の規定に基づく届出をした場合

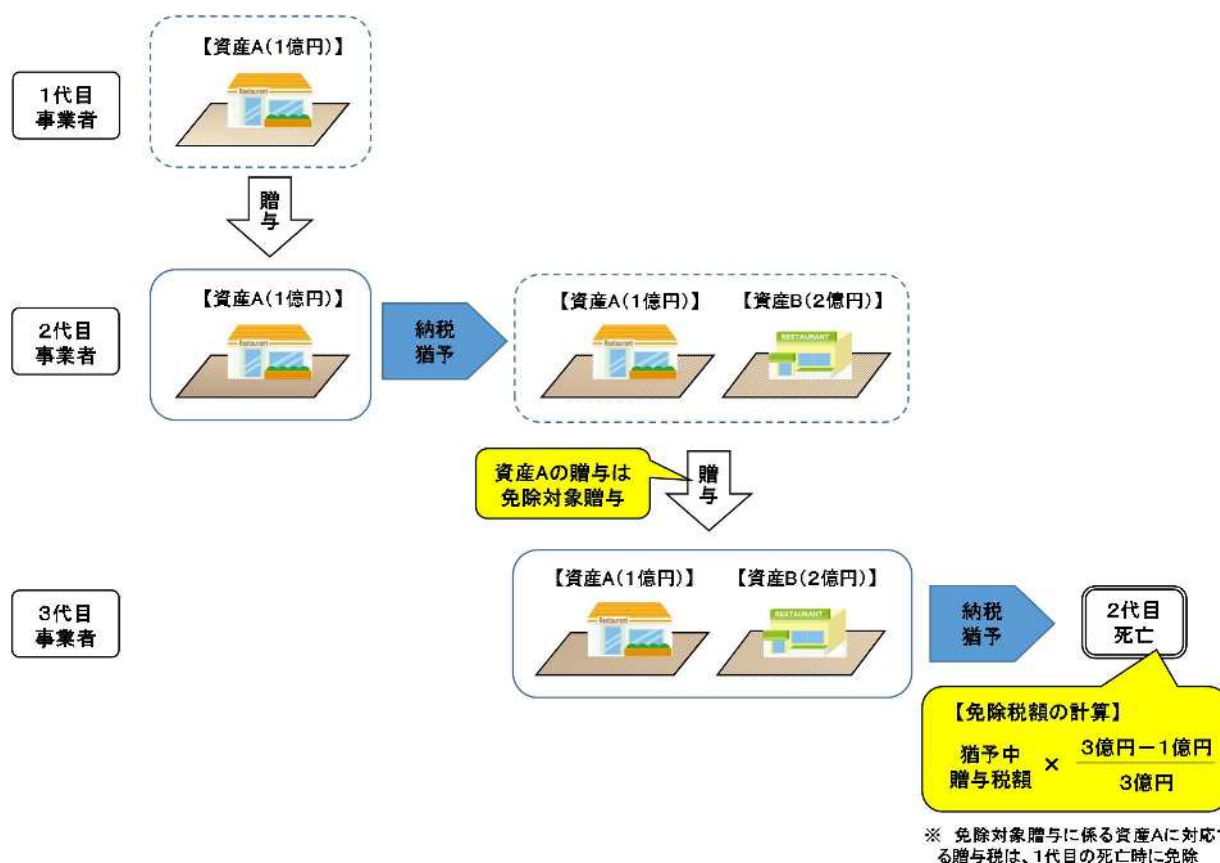
には、当該届出に係る特例受贈事業用資産に対応する猶予税額については納税猶予が継続されるため（措法70の6の8④）、上記算式中の「当該贈与者の死亡の直前に当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されていた全ての当該特例受贈事業用資産」及び「当該贈与者が贈与をした特例受贈事業用資産」には、当該届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることとなり、当該特例受贈事業用資産に係る猶予税額は、他の特例受贈事業用資産に係る猶予税額と併せて免除されることとなる。

本通達の(注)の3は、このことを留意的に明らかにした。

なお、特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第18項の規定による免除（再計算免除）を受けた場合には、同項に規定する認可決定日における価額により猶予税額が再計算されるため、上記算式中の「贈与の時の価額」は当該認可決定日における価額とされている（措令40の7の8㉑）。

本通達の(注)の4は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 免除対象贈与を行った者が死亡した場合



(措置法第70条の6の8第1項の適用に係る贈与をした場合の免除)

70の6の8—54 措置法第70条の6の8第14項第3号の規定による免除については、次によることに留意する。

(1) 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第14項第3号の規定による免除を受けるためには、同項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産の全ての贈与をする必要があるのであるが、全ての贈与をしたかどうかの判定については次による。

イ 特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の贈与を行う必要がある。

(注) 上記の場合において特例事業受贈者がその2以上の事業のうち一部の事業に係る特例受贈事業用資産のみ贈与をしたときは、当該贈与をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来するのであるが、当該贈与を受けた受贈者については、同条第1項の規定の適用に係る要件を満たした場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

ロ 当該特例事業受贈者が同一年中に2人以上の受贈者に特例受贈事業用資産の贈与をした場合において、その贈与が異なる時期に行われたときには、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後において特例受贈事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行う。

(2) 特例事業受贈者から贈与を受けた者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるためには、当該特例事業受贈者の事業に係る特定事業用資産の全ての贈与を受ける必要があることから、当該特例事業受贈者が同条第14項第3号の規定による免除を受けるには、特例受贈事業用資産の全てに加え、当該事業に係る特例受贈事業用資産以外の特定事業用資産の全ての贈与を行う必要がある。

(注) 上記の要件を満たさない場合には、贈与をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額については免除されず、同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(3) 特例事業受贈者からの贈与により取得をした当該特例受贈事業用資産について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来する。

(4) 措置法第70条の6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与をした特例受贈事業用資産が、宅地等又は建物である場合において、当該宅地等の面積又は建物の床面積が同条第2項第1号イ又はロに定める限度面積を超えるときは、当該贈与を受けた受贈者は、当該宅地等又は建物のうち、当該特例受贈事業用資産に係る部分から先に同条第1項の規定の適用を受けるものとする。

(新設)

(説明)

特定申告期限の翌日から5年を経過する日後に特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る特例受贈事業用資産の全てにつき同項の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)をした場合には、猶予中贈与税額に相当する贈与税を免除することとされている(措法70の6の8⑭三)。

このように、措置法第70条の6の8第14項第3号では「特例受贈事業用資産の全てにつき・・・贈与をした場合」と規定していることから、特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の贈与を行う必要がある。

なお、この場合に特例事業受贈者がその2以上の事業のうち一部の事業に係る特例受贈事業用資産のみ贈与をしたときは、当該贈与をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額については同号の規定の適用はなく、同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することとなるのであるが、当該贈与を受けた受贈者については、同条第1項の規定の適用に係る要件を満たした場合には、同項の規定の適用を受けることができることになる。

また、当該特例事業受贈者が同一年中に2人以上の受贈者に特例受贈事業用資産の贈与をした場合において、その贈与が異なる時期に行われたときには、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後において特例受贈事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行うこととなる。

本通達の(1)は、これらのことを留意的に明らかにした。

次に、特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第14項第3号の規定による免除を受けるには、同号の贈与を受けた受贈者が同条第1項の規定の適用を受ける必要があるところ、当該贈与を受けた者が同項の規定の適用を受けるためには、当該特例事業受贈者の事業に係る特定事業用資産の全ての贈与を受ける必要がある。したがって、当該特例事業受贈者が同条第14項第3号の規定による免除を受けるには、特例受贈事業用資産の全てに加え、当該事業に係る特例受贈事業用資産以外の特定事業用資産の全ての贈与を併せて行う必要がある。仮に、特例受贈事業用資産の贈与しか行わなかった場合には、贈与を受けた者は同条第1項の規定の適用を受けることはできないことから、その贈与をした特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額については免除されず、同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにした。

また、当該特例事業受贈者から贈与により取得をした特例受贈事業用資産について受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中贈与税額については免除されず同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

本通達の(3)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6の8第14項第3号の規定の適用に係る贈与をした特例受贈事業用資産が、宅地等又は建物である場合において、当該宅地等の面積又は建物の床面積が同条第2項第1号イ又はロに定める限度面積を超えるときは、当該贈与を受けた受贈者は、当該宅地等又は建物のうち、当該特例受贈事業用資産に係る部分から先に同条第1項の規定の適用を受けるものとする。

本通達の(4)は、このことを留意的に明らかにした。



(事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日)

70の6の8—55 措置法第70条の6の8第14項第4号に掲げる場合に該当することとなった日とは、原則として措置法第70条の6の8第1項に規定する贈与税の申告書の提出期限(以下70の6の8—56において「贈与税の申告書の提出期限」という。)後に措置法規則第23条の8の8第23項各号に掲げる事由に該当することとなった日をいうのであるが、特例事業受贈者が当該事由に該当することとなった日後のいずれかの日を措置法第70条の6の8第14項第4号に掲げる場合に該当することとなった日として同項に規定する届出書を提出した場合には、同日によることとして差し支えない。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者がその有する特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなった場合(当該事業を継続することができなくなったことについて措置法規則第23条の8の8第23項に定めるやむを得ない理由がある場合に限る。)には、措置法第70条の6の8第14項第4号の規定により、猶予中贈与税額に相当する贈与税は免除される。

ところで、この規定による免除を受けるには、原則として、措置法第70条の6の8第14項第4号に掲げる場合に該当することとなった日から同日以後6月を経過する日までに、同項の届出書を納税地の所轄税務署長に提出することとされている(措法70の6の8⑭)。

本通達は、この提出期限の起算日である「事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日」とは、原則として、措置法規則第23条の8の8第23項各号に掲げる事由のいずれかに該当することとなった日をいうことを留意的に明らかにした。

なお、「事業を継続することができなくなった」との判断は特例事業受贈者の主観を伴うものであり、当該事由に該当することとなった場合であっても、特例事業受贈者によっては、その該当した時点においては事業の継続は可能と判断するような場合も考えられる。そこで、本通達は、特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第14項の免除に係る同項の届出書の提出に当たり、当該事由に該当することとなった日後のいずれかの日を「事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日」とした場合には、同日によることとして差し支えないこととしている。

(注) 措置法規則第23条の8の8第23項に定めるやむを得ない理由については、70の6の8—56((特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由))の説明を参照。

(特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由)  
70の6の8—56 措置法第70条の6の8第14項第4号に規定する特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったことについて措置法規則第23条の8の8第23項に定めるやむを得ない理由とは、次に掲げる事由に該当することとなったことをいうことに留意する。

- (1) 贈与税の申告書の提出期限後において、特例事業受贈者に措置法規則第23条の8の8第23項各号に規定する事由が生じたこと
- (2) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に身体上の障害の程度が2級である者として記載のある身体障害者手帳の交付を受けていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、当該身体障害者手帳に記載された身体上の障害の程度が1級に変更されたこと
- (3) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に身体上の障害の程度が1級又は2級である者として記載のある身体障害者手帳の交付を受けていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、その障害とは別に身体上の障害の程度が1級又は2級である障害が当該身体障害者手帳に新たに記載されたこと
- (4) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に同項各号に掲げる事由が生じていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、新たに当該特例事業受贈者に同項各号に掲げる事由が生じたこと

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったことについてのやむを得ない理由については、措置法規則第23条の8の8第23項において規定されているが、本通達は、同項の規定によりやむを得ない理由とされる事由について、どのようなものがこれに当たるのかを留意的に明らかにした。

すなわち、措置法規則第23条の8の8第23項に規定するやむを得ない理由とは、次に掲げる事由に該当することとなったことをいう。

- (1) 贈与税の申告書の提出期限後において、特例事業受贈者に措置法規則第23条の8の8第23項各号に規定する事由が生じたこと
- (2) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に身体上の障害の程度が2級である者として記載のある身体障害者手帳の交付を受けていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、当該身体障害者手帳に記載された身体上の障害の程度が1級に変更されたこと
- (3) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に身体上の障害の程度が1級又は2級である者として記載のある身体障害者手帳の交付を受けていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、その障害とは別に身体上の障害の程度が1級又は2級である障害が当該身体障害者手帳に新たに記載されたこと
- (4) 特例事業受贈者が贈与税の申告書の提出期限において既に同項各号に掲げる事由が生じていた場合で、当該贈与税の申告書の提出期限後に、新たに当該特例事業受贈者に同項各号に掲げる事由が生じたこと

(免除を受けた特例事業受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用)

70の6の8—57 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が同条第14項、第16項から第18項までの規定により猶予中贈与税額の全部又は一部の免除を受けた場合において、同条第1項の規定の適用に係る特例受贈事業用資産(相続税法第21条の9第3項(措置法第70条の2の6第1項、第70条の2の7第1項(第70条の2の8において準用する場合を含む。))又は第70条の3第1項において準用する場合を含む。以下70の6の8—58において同じ。)の規定の適用を受けるものに限る。)の贈与者の相続が開始したときは、当該特例受贈事業用資産のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、相続税法第21条の14から第21条の16までの規定は適用されないことに留意する。

この場合において、「当該特例受贈事業用資産のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」とは、当該特例事業受贈者が当該免除につき適用を受けた次に掲げる規定の区分に応じ、それぞれに定める部分をいうことに留意する。

- (1) 措置法第70条の6の8第14項第1号 当該特例受贈事業用資産のうち当該特例事業受贈者が同号の死亡の直前に有していたもの
- (2) 措置法第70条の6の8第14項第2号 当該特例受贈事業用資産のうち同号の贈与者が贈与(免除対象贈与を除く。)をしたものであって当該特例事業受贈者が同号の死亡の直前に有していたもの
- (3) 措置法第70条の6の8第14項第3号 当該特例受贈事業用資産のうち当該特例事業受贈者が同号の規定の適用に係る贈与をしたもの
- (4) 措置法第70条の6の8第14項第4号 当該特例受贈事業用資産のうち当該特例事業受贈者が同号に掲げる場合に該当することとなった直前に有していたもの
- (5) 措置法第70条の6の8第16項 当該特例受贈事業用資産のうち次の算式により計算した金額に相当する部分

(算式)

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該特例受贈事業用資産の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 当該特例受贈事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

C = 同条第16項の規定により免除された贈与税の額

- (6) 措置法第70条の6の8第17項 当該特例受贈事業用資産のうち、次の算式により計算した金額に相当する部分

(算式)

$$(A - B) \times \frac{C}{C + D}$$

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該特例受贈事業用資産の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 当該特例受贈事業用資産の同条第17項第1号イの譲渡等の対価の額又は同項第2号イの廃止の直前における当該特例受贈事業用資産の時価に相当する金額(当該譲渡等の対価の額が、同項第1号イに規定する当該特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額)

C = 同条第17項の規定により免除された贈与税の額

D = 同条第17項各号ロに掲げる金額

- (7) 措置法第70条の6の8第18項 当該特例受贈事業用資産のうち次の算式により計算した金額に相当する部分

(算式)

$$(A - B) \times \frac{C}{C + D}$$

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該特例受贈事業用資産の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 当該特例受贈事業用資産の同条第18項に規定する認可決定日における価額

C = 同項の規定により免除された贈与税の額

D = 同項第2号に掲げる金額

- (注) 1 上記(1)から(4)に定めるものには、措置法令第40条の7の8第18項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることに留意する。
- 2 上記(5)から(7)までに掲げる規定の適用前に当該特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けている場合には、上記(5)から(7)までの算式中の「贈与の時ににおける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額による。

(新設)

(説明)

この特例は、相続税法第21条の9（措置法第70条の2の6第1項、第70条の2の7第1項（第70条の2の8において準用する場合を含む。）又は第70条の3第1項において準用する場合を含む。）以下70の6の8—58までにおいて同じ。）の相続時精算課税の適用に係る贈与により取得した特定事業用資産についても適用がある。

この場合において当該贈与者が死亡したときは、その死亡の際、現に措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産については、措置法第70条の6の9の規定により、特例事業受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となる。

また、当該贈与者の死亡の日前にその全部又は一部について納税猶予に係る期限が確定した贈与税に対応する特例受贈事業用資産については、措置法第70条の6の9の規定の適用はないのであるが、この場合には、相続税法第21条の15又は第21条の16の規定により、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となる（70の6の9—2の説明を参照。）。

ただし、当該特例事業受贈者が、その納税猶予の期限が確定した贈与税について措置法第70条の6の8第14項又は第16項から第18項までの規定により全部又は一部の免除を受けている場合には、同条第13項第6号の規定により、当該特例受贈事業用資産のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、相続税法第21条の14から第21条の16までの規定は適用されず、相続税の課税対象とならないこととなる。

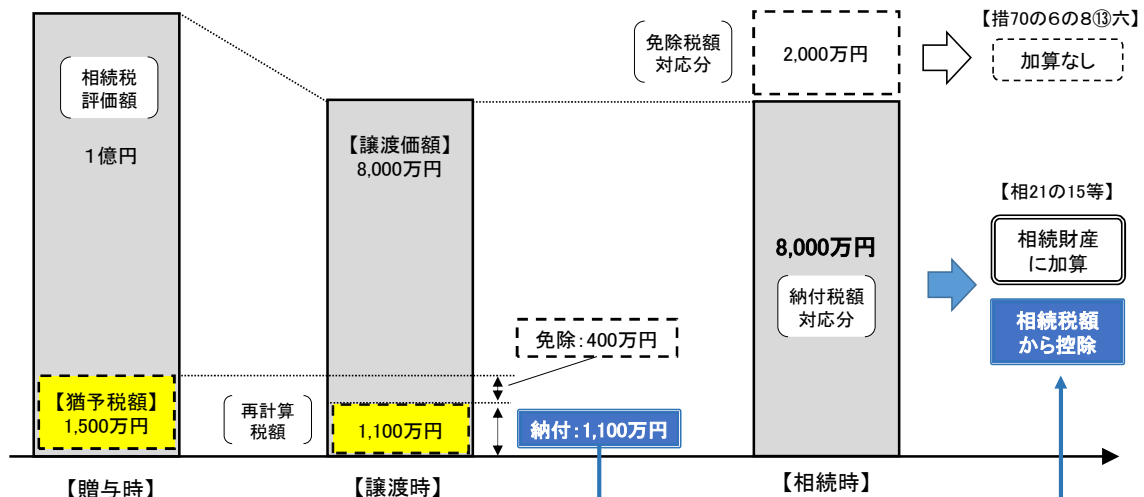
本通達は、このことを留意的に明らかにするとともに、この「当該特例受贈事業用資産のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」について、算式等により留意的に明らかにした。

(参考) 相続税の課税価格に加算されない部分のイメージ（差額免除（措法70の6の8⑰）の場合）

【贈与時】 相続税評価額：1億円（猶予税額は1,500万円）

【譲渡時】 8,000万円（相続税評価額）で一括譲渡し、差額免除を適用（必要経費不算入対価等なし）  
⇒ 1,100万円（譲渡対価に基づき再計算した猶予税額）を納付し、猶予税額との差額400万円は免除

【相続時】 加算されない部分：(1億円－8,000万円) × 400万円 / 400万円 = 2,000万円  
加算される部分：8,000万円  
控除される税額：1,100万円



(第二贈与者が死亡した場合の相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用)  
 70の6の8—58 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与(相続税法第21条の9第3項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産に係る贈与に限る。以下70の6の8—58において「第二贈与」という。)であり、かつ、当該特例受贈事業用資産が第二贈与者(第二贈与をした者をいう。以下70の6の8—58において同じ。)が第一贈与者(第二贈与前に第二贈与者に当該特例受贈事業用資産の贈与をした者をいう。)からの贈与により取得をしたものである場合の当該第二贈与者が死亡したときにおける当該特例事業受贈者が当該第二贈与により取得をした当該特例受贈事業用資産については、相続税法第21条の14から第21条の16までの規定は適用されないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)である場合には、当該特例事業受贈者に係る贈与税の納税猶予に係る期限は、前の贈与者の死亡の日となり、当該前の贈与者が死亡した場合には、当該贈与により取得した特例事業用資産は、措置法第70条の6の9第2項において読み替えて適用する同条第1項の規定により、当該特例事業受贈者が当該前の贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることとなる。

ところで、当該特例事業受贈者に係る贈与が免除対象贈与(相続税法第21条の9第3項の規定の適用に係る贈与に限る。以下70の6の8—58において「第二贈与」という。)であり、かつ、当該特例受贈事業用資産が第二贈与者(第二贈与をした者をいう。以下70の6の8—58において同じ。)が第一贈与者(第二贈与前に第二贈与者に当該特例受贈事業用資産の贈与をした者をいう。以下70の6の8—58において同じ。)からの贈与により取得をしたものである場合において、当該第二贈与者が死亡したときは、相続時精算課税の規定(相法21の14～21の16)が適用される場面が生ずることとなる。

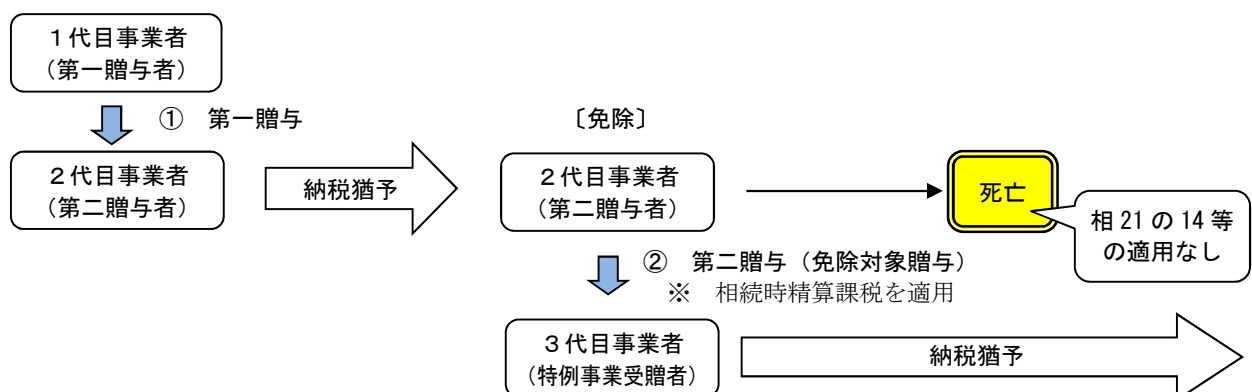
そこで、措置法第70条の6の8第13項第7号では、このような場合には、当該特例事業受贈者が当該第二贈与により取得をした当該特例受贈事業用資産については、相続税法第21条の14から第21条の16までの規定は適用しないこととしている。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(注)1 「第一贈与者からの贈与により取得したもの」には、当該第一贈与者からの贈与により取得した特例受贈事業用資産について受けた措置法第70条の6の8第5項の買換承認に係る買換資産及び同条第6項の現物出資承認に係る株式又は出資が含まれる。

2 特例事業受贈者が第二贈与者からの第二贈与により取得をした措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産のうち第一贈与者からの贈与により取得をしたもの以外のものについては、当該第二贈与者が死亡した場合には、措置法第70条の6の9第1項の規定により、当該特例事業受贈者が当該第二贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることとなる。

(参考) 免除対象贈与をした贈与者が死亡した場合の相続税法第21条の14等の不適用



(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)

70の6の8—59 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第16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、同項に規定する期限（以下70の6の8—59において「免除申請期限」という。）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なければ、同項の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を免除申請期限までに提出しない場合には、猶予中贈与税額に相当する贈与税については同項各号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（同項各号に掲げる場合に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事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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) 免除申請期限までに措置法第70条の6の8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)

特例事業受贈者が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、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6の8⑩⑪)。

(1) 特例受贈事業用資産の全てについて、当該特例事業受贈者の特別関係者以外の者のうちの1人の者として一定の者に譲渡等した場合又は措置法第70条の6の8第16項に規定する再生計画の認可の決定に基づき当該再生計画を遂行するために譲渡等した場合において、次に掲げる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 当該譲渡等があった時における当該譲渡等をした特例受贈事業用資産の時価に相当する金額（その金額が当該譲渡等をした特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額より低い金額である場合には、当該譲渡等の対価の額）

ロ 当該譲渡等があった日以前5年以内において、当該特例事業受贈者の特別関係者が当該特例事業受贈者から受けた必要経費不算入対価等の合計額（以下70の6の8—72までにおいて「直前必要経費不算入対価等」という。）

(2) 当該特例事業受贈者について破産手続開始の決定があった場合

ところで、この贈与税の免除を受ける場合には、特例事業受贈者は、上記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事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下70の6の8—59において「免除申請期限」という。）までに、措置法第70条の6の8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6の8⑩⑪)。

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6の8第16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。

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。

(措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等)

70の6の8—60 措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けようとする場合には、同条第1項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をする必要があるのだが、全ての譲渡等をしたかどうかの判定については、次によることに留意する。

- (1) 特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の譲渡等を行う必要がある。
- (2) 特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合には、贈与者の異なるものごとにその判定を行う。
- (3) 当該特例受贈事業用資産に係る事業の用に供されている資産のうちに、同項の規定の適用を受けていない資産がある場合には、当該資産については譲渡等をする必要はない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第16項第1号は、同項の規定の適用対象となる特例受贈事業用資産の譲渡等について、「特例受贈事業用資産の全てについて、・・・1人の者・・・に対して・・・譲渡等をした場合又は・・・再生計画・・・を遂行するために譲渡等をした場合」と規定しており（措法70の6の8⑩一）、同項の規定の適用に当たっては、特例受贈事業用資産の全ての譲渡等が必要となる。

本通達は、「全ての譲渡等」をしたかどうかの判定について、次によることを留意的に明らかにした。

まず、一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例受贈事業用資産の譲渡等を行う必要がある。

次に、特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合には、贈与者の異なるものごとに全ての特例受贈事業用資産の譲渡等をしたかどうかの判定を行うこととなる。

また、措置法第70条の6の8第16項第1号においては、「特例受贈事業用資産の全てについて」と規定していることから、特例事業受贈者の事業の用に供されている資産であっても同条第1項の規定の適用を受けていない資産については、譲渡等を要しないこととなる。

(特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の意義)

70の6の8—61 措置法第70条の6の8第16項第1号イの「特例受贈事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定することに留意する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第16項第1号の特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をした場合において、次に掲げる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は、当該猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額に相当する贈与税が税務署長の通知により免除される(措法70の6の8⑩⑪)。

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

(2) 直前必要経費不算入対価等

本通達は、上記の「特例受贈事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定することを留意的に明らかにした。



(特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額の意義)

70の6の8—62 措置法第70条の6の8第16項第1号イの「特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額」の意義については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をした場合において措置法第70条の6の8第16項第1号の規定により免除される贈与税の計算の基礎となる同号イの「特例受贈事業用資産の譲渡等の対価の額」の意義について、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用することとしている。

(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6の8—63 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17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、同項に規定する期限（以下70の6の8—63において「申請期限」という。）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、猶予中贈与税額に相当する贈与税については同項第1号の譲渡等をした日又は同項第2号の事業の廃止をした日から2月を経過する日（当該譲渡等をした日又は事業の廃止をした日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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) 1 申請期限までに措置法第70条の6の8第17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。

2 「譲渡等をした日」とは、特例受贈事業用資産の引渡しがあった日ということに留意する（以下70の6の10—60までにおいて同じ。）。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が次に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合（当該特例事業受贈者の特例受贈事業用資産に係る事業の継続が困難な事由として一定の事由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る。

(1) 特例事業受贈者が当該特例事業受贈者の特別関係者以外の者に対して特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をした場合において、次に掲げる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 当該譲渡等の対価の額（その額が当該譲渡等をした時における当該譲渡等をした当該特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、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受贈事業用資産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 直前必要経費不算入対価等

(2) 特例受贈事業用資産に係る事業の廃止をした場合において、次に掲げる金額の合計額が当該廃止の直前における猶予中贈与税額に満たないとき

イ 当該廃止の直前における当該特例受贈事業用資産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受贈事業用資産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 直前必要経費不算入対価等

ところで、この贈与税の免除を受ける場合には、特例事業受贈者は、当該譲渡等をした日又は事業の廃止をした日から2月を経過する日（当該譲渡等をした日又は事業の廃止をした日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下70の6の8—63において「申請期限」という。）までに、措置法第70条の6の8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ならないこととされている（措法70の6の8⑰⑳）。

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6の8第17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。

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)の1では、このことを留意的に明らかにしている。

また、譲渡等をした場合における申請期限の起算日となる「譲渡等をした日」とは、特例受贈事業用資産の引渡しがあった日をいうことは、本通達の(注)の2において、留意的に明らかにしている（以下70の6の10—60までにおいて同じ。）。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の6の8—64 措置法第70条の6の8第17項に規定する特例受贈事業用資産に係る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3年内の各年(特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった日の属する年の前年以前3年内の各年をいう(2)において同じ。)のうち2以上の年において、当該事業に係る事業所得の金額が零未満であること。
- (2) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、当該事業に係る各年の事業所得に係る総収入金額が当該各年の前年の総収入金額を下回ること。
- (3) 特例事業受贈者が心身の故障その他の事由により当該特例受贈事業用資産に係る事業に従事することができなくなったこと。

(注) 上記(1)及び(2)の判定については、次の取扱いに留意する。

- (1) 特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業の合計額により行うこと。
- (2) 特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合における当該別の事業に係る金額は、上記の判定に含まれないこと。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第17項の規定の適用に係る「特例受贈事業用資産に係る事業の継続が困難な事由として一定の事由」については、措置法令第40条の7の8第35項及び措置法規則第23条の8の8第27項において、次に掲げる事由が規定されている。

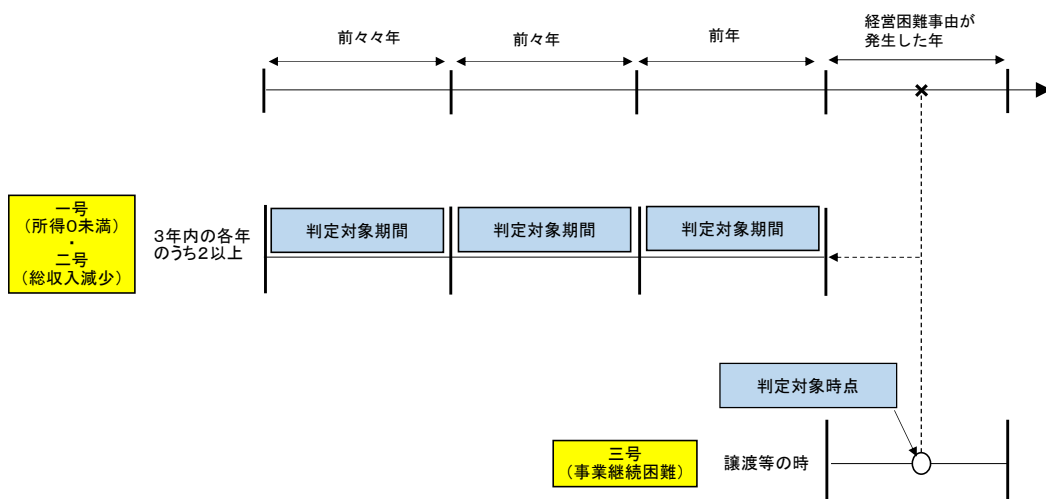
- (1) 直前3年内の各年(特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった日の属する年の前年以前3年内の各年をいう(2)において同じ。)のうち2以上の年において、当該事業に係る事業所得の金額が零未満であること。
- (2) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、当該事業に係る各年の事業所得に係る総収入金額が当該各年の前年の総収入金額を下回ること。
- (3) 特例事業受贈者が心身の故障その他の事由により当該特例受贈事業用資産に係る事業に従事することができなくなったこと。

なお、これらの事由に該当したかどうかの判定は、いずれも特例受贈事業用資産に係る事業を基準として行うことから、特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業の合計額により上記(1)及び(2)の判定を行う必要がある。

また、特例事業受贈者が特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合における当該別の事業に係る金額は、上記(1)及び(2)の判定に含まれないこととなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考) 特例受贈事業用資産に係る事業の継続が困難な事由とその判定について



(措置法第70条の6の8第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等)

70の6の8—65 措置法第70条の6の8第17項第1号の「特例受贈事業用資産の全ての譲渡等」の意義については、70の6の8—60((措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第17項の規定は、特例事業受贈者が事業の継続が困難な事由として一定の事由がある場合において、①特別関係者以外の者に対して特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をしたとき、又は、②特例受贈事業用資産に係る事業の廃止をしたときに適用される(措法70の6の8⑰)。

本通達は、これらのうち「特例受贈事業用資産の全ての譲渡等」の意義について、70の6の8—60((措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等))を準用することとしている。

(特例受贈事業用資産に係る事業の廃止の意義)

70の6の8—66 措置法第70条の6の8第17項第2号の「事業の廃止をした場合」とは、特例受贈事業用資産に係る事業の全てを廃止した場合をいうのであるから、特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合において、その一部の事業を廃止したときは、同項の規定の適用はないことに留意する。

(注) 事業の全てを廃止したかどうかの判定は、特例事業受贈者に係る贈与者の異なるものごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第17項の規定は、特例事業受贈者が事業の継続が困難な事由として一定の事由がある場合において、①特別関係者以外の者に対して特例受贈事業用資産の全ての譲渡等をしたとき、又は②特例受贈事業用資産に係る事業の廃止をしたときに適用される(措法70の6の8⑱)。

これらのうち、特例事業用資産に係る事業の廃止をした場合(措法70の6の8⑱二)とは、特例受贈事業用資産に係る事業の全てを廃止した場合をいうのであるから、特例事業受贈者が一の贈与者から特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産に係る事業が2以上ある場合において、その一部の事業を廃止したときは、同項の規定の適用はないこととなる。

なお、特例事業受贈者に係る贈与者が2以上ある場合には、その贈与者の異なるものごとに事業の全てを廃止したかどうかの判定を行うこととなる。もっとも、贈与者が異なる場合であっても、当該贈与者から贈与を受けた特例受贈事業用資産に係る事業が同一の事業であるときには、事業を廃止したかどうかは同一の基準をもって判断される。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(免除申請贈与税額の基礎となる金額の計算)

70の6の8—67 措置法第70条の6の8第17項に規定する免除申請贈与税額の基礎となる同項各号イの金額の計算については、次の取扱いに留意する。

- (1) 同項各号イの「特例受贈事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定する。
- (2) 同項第1号イの「譲渡等の対価の額」の意義については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。
- (3) 納税猶予分の贈与税額の計算に当たり措置法令第40条の7の8第8項の「特例受贈事業用資産の価額から控除した金額」がある場合には、当該控除した金額を措置法第70条の6の8第17項第1号イに規定する譲渡等の対価の額又は同項第2号イの特例受贈事業用資産の時価に相当する金額から控除する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17項の規定の適用を受けた場合には、次に掲げる場合に応じそれぞれに定める贈与税が免除される。

- (1) 措置法第70条の6の8第17項第1号に掲げる場合 同号の譲渡等の直前における猶予中贈与税額から次に掲げる金額の合計額を控除した残額に相当する贈与税  
イ 当該譲渡等の対価の額（その額が当該譲渡等をした時における当該譲渡等をした当該特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、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受贈事業用資産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 直前必要経費不算入対価等
- (2) 措置法第70条の6の8第17項第2号に掲げる場合 同号の事業の廃止の直前における猶予中贈与税額から次に掲げる金額の合計額を控除した残額に相当する贈与税  
イ 当該廃止の直前における当該特例受贈事業用資産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受贈事業用資産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 直前必要経費不算入対価等

本通達は上記により免除される贈与税に相当する金額（免除申請贈与税額）の基礎となる上記(1)イ及び(2)イの金額の計算について、以下の取扱いによることを留意的に明らかにした。

まず、上記(1)イ及び(2)イの「特例受贈事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定する。

また、上記(1)イの「譲渡等の対価の額」の意義については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。

なお、特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた一定の債務の金額については、納税猶予分の贈与税額の計算に当たり当該特例受贈事業用資産の価額から控除することとされているが(措法70の6の8②三、措令40の7の8⑧)、この「特例受贈事業用資産の価額から控除した金額」がある場合には、免除申請贈与税額の計算に当たっても、当該控除した金額を上記(1)イの譲渡等の対価の額又は上記(2)イの特例受贈事業用資産の時価に相当する金額から控除する。

(措置法第70条の6の8第17項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の6の8—68 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17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事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6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。

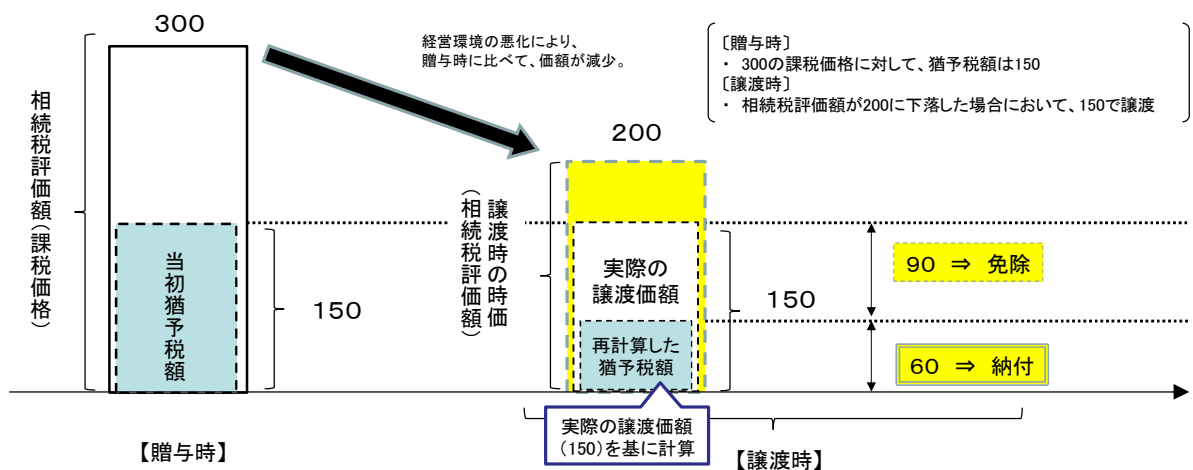
場合	金額	日
(1) 措置法第70条の6の8第17項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の6の8第17項第2号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の事業の廃止をした日

(新設)

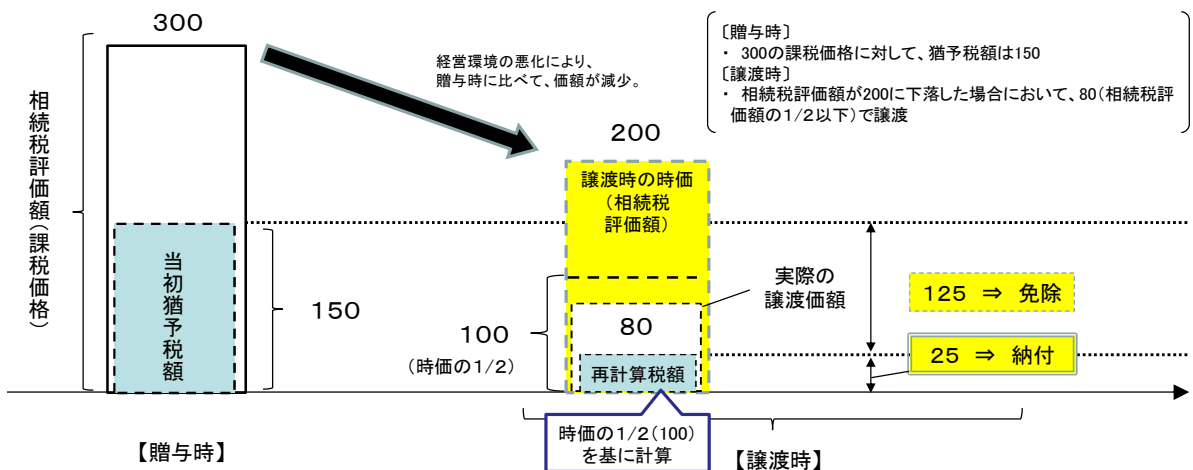
(説明)

本通達は、特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第17項の規定による免除の適用を受ける場合に納税の猶予に係る期限が到来する金額及びその期限を表により留意的に明らかにしたものである。

(参考1) 譲渡時の時価の2分の1超の対価で譲渡した場合



(参考2) 譲渡時の時価の2分の1以下の対価で譲渡した場合



(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)  
 70の6の8—69 特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けようとする場合には、同条第20項の申請期限（以下70の6の8—69において「申請期限」という。）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なければ、同条第18項の規定の適用はないことに留意する。  
 (注) 申請期限までに措置法第70条の6の8第18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)

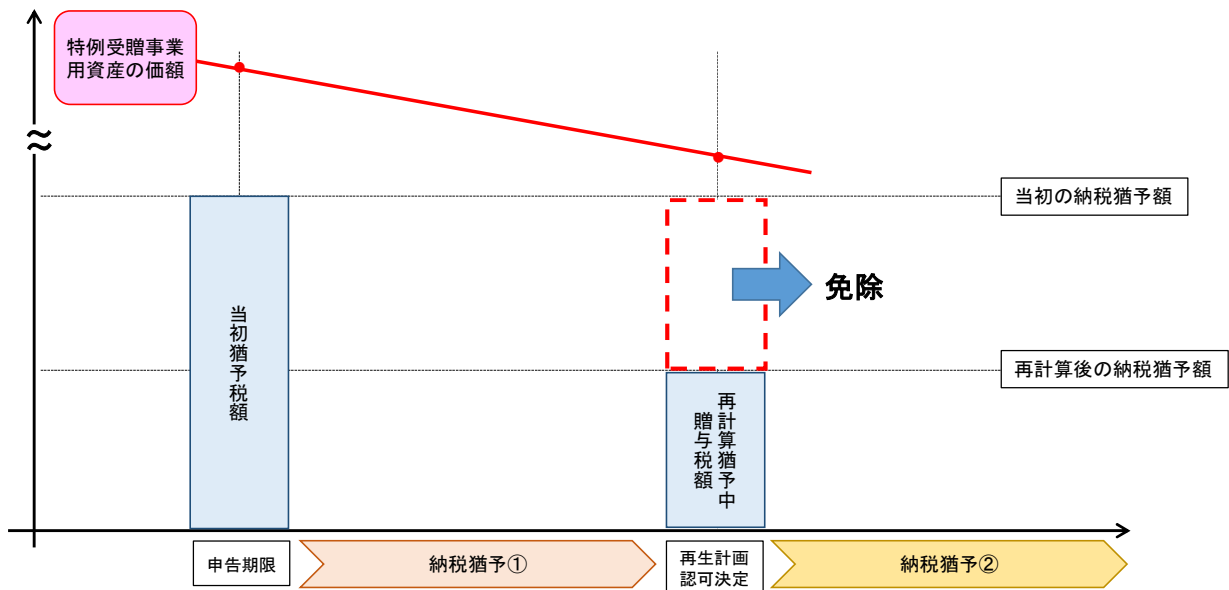
措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者について民事再生法の規定による再生計画の認可の決定があった場合（再生計画の認可の決定に準ずる措置法令第40条の7の8第34項で定める事実が生じた場合を含む。）において、当該特例事業受贈者の有する資産につき一定の評定が行われたときは、措置法第70条の6の8第19項に規定する再計算猶予中贈与税額（以下70の6の8—72までにおいて「再計算猶予中贈与税額」という。）をもって特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額とされ、一定の贈与税が税務署長の通知により免除される（措法70の6の8⑱～㉑）。

ところで、この贈与税の免除を受ける場合には、特例事業受贈者は、当該認可の決定があった日（当該事実が生じた場合にあっては、債務処理計画が成立した日（以下70の6の8—69において「認可決定日」という。）から2月を経過する日（当該認可決定日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者が死亡した場合には、当該特例事業受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下70の6の8—71までにおいて「申請期限」という。）までに、措置法第70条の6の8第20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6の8⑳㉒）。

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6の8第18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。

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。

(参考) 再計算免除（措法70の6の8⑱）の概要





(債務処理計画が成立した日の意義)

70の6の8—70 措置法第70条の6の8第18項に規定する「債務処理計画が成立した日」とは、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）第135条第1項に規定する中小企業再生支援協議会が、措置法第70条の6の8第16項第1号に規定する債務処理計画の策定の支援を含む特例受贈事業用資産に係る事業の再生を支援する場合において、対象となる債権者全員が再生計画に同意する旨の書面を提出した日をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—69((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))の説明のとおり、措置法第70条の6の8第18項の規定により一定の贈与税の免除を受けるためには、申請期限までに同条第20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6の8⑳㉔)。

この申請期限の起算日は民事再生法の規定による再生計画の認可の決定があった日又は債務処理計画が成立した日によるところ、「債務処理計画」とは、法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実(同項第1号に規定する一般に公表された債務処理を行うための手続についての準則が、産業競争力強化法第135条第1項に規定する中小企業再生支援協議会(以下70の6の8—70において「協議会」という。)が定めたものである場合に限る。)が生じた場合における、同令第24条の2第1項第1号から第3号まで及び第4号又は第5号に掲げる要件に該当する債務処理に関する計画をいうこととされている(措令40の7の8㉔)。

ところで、協議会は、認定支援機関(商工会、都道府県商工会連合会、商工会議所等であって中小企業再生支援業を行うものとして経済産業大臣の認定を受けたものをいう。)に置かれるものであり(産業競争力強化法134、135)、協議会が債務免除等を含む再生計画の策定を支援する場合であって、再生計画案の調査・報告を行う場合には、債務者、金融機関等の債権者及び協議会は、中小企業庁が債務処理に関する計画の策定手順を定めた「中小企業再生支援スキーム」(以下「支援スキーム」という。)に従って再生計画を作成することとされている。

そして、支援スキームにおいては、再生計画は、対象債権者全員が再生計画案に同意する旨の書面を提出した時に成立することとされている。

本通達は、措置法第70条の6の8第18項に規定する「債務処理計画が成立した日」とは、協議会が再生計画の策定を支援する場合において対象となる債権者全員が再生計画に同意する旨の書面を提出した日をいうことを留意的に明らかにした。

(認可決定日後に確定事由が生じた場合)

70の6の8—71 措置法第70条の6の8第18項に規定する認可決定日以後同条第21項の規定による通知が発せられた日(以下70の6の8—71において「通知日」という。)前に、同条第3項各号に掲げる場合に該当することとなった場合、同条第4項の場合に該当することとなった場合及び同条第11項の規定の適用があった場合並びに当該通知日前に同条第12項の規定による納税の猶予に係る期限の繰上げがあった場合には、同条第18項の規定の適用がないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けようとする特例事業受贈者が同条第20項の規定による申請書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、当該税務署長は、当該申請書に記載された事項について調査を行い、当該申請書に係る申請期限の翌日から起算して6月以内に、当該申請書に係る再計算免除贈与税の額又は却下をした旨及びその理由を記載した書面により、当該申請書を提出した特例事業受贈者に通知するものとされている(措法70の6の8㉑)。

ところで、措置法第70条の6の8第18項では、認可決定日以後同条第21項の規定による通知が発せられた日(以下70の6の8—71において「通知日」という。)前に、猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき同条第3項各号に掲げる場合に該当することとなった場合、同条第4項の場合に該当することとなった場合及び同条第11項の規定の適用があった場合並びに当該通知日前に同条第12項の規定による納税の猶予に係る期限の繰上げがあった場合には、同条第18項の規定の適用はないものとされている。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(再計算猶予中贈与税額の計算)

70の6の8—72 措置法第70条の6の8第19項に規定する再計算猶予中贈与税額の計算については、次の取扱いに留意する。

- (1) 同項の「特例受贈事業用資産の認可決定日における価額」は、評価基本通達の定めにより算定する。
- (2) 納税猶予分の贈与税額の計算に当たり措置法令第40条の7の8第8項の「特例受贈事業用資産の価額から控除した金額」がある場合には、当該金額を措置法第70条の6の8第19項の特例受贈事業用資産の認可決定日の価額から控除する。

(新設)

(説明)

特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第18項の規定の適用を受けた場合には、再計算猶予中贈与税額をもって特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額とされ、その直前の猶予中贈与税額から当該再計算猶予中贈与税額及び直前必要経費不算入対価等の合計額を控除した残額に相当する贈与税は免除され、また、当該直前必要経費不算入対価等に相当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されている。

この免除される贈与税の計算の基礎となる「再計算猶予中贈与税額」とは、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る特例受贈事業用資産（猶予中贈与税額に対応する部分に限る。）の認可決定日における価額を特例対象贈与により取得をした特例受贈事業用資産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をいうこととされている（措法70の6の8⑱）。

本通達は、この再計算猶予中贈与税額の計算について、以下の取扱いによることを留意的に明らかにした。

まず、「特例受贈事業用資産の認可決定日における価額」は、評価基本通達の定めにより算定する。

また、特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた一定の債務の金額については、納税猶予分の贈与税額の計算に当たり当該特例受贈事業用資産の価額から控除することとされているが（措法70の6の8②三、措令40の7の8⑧）、この「特例受贈事業用資産の価額から控除した金額」がある場合には、再計算猶予中贈与税額の計算に当たっても、当該控除した金額を「特例受贈事業用資産の認可決定日における価額」から控除する。

(免除申請があった場合の延滞税の計算)

70の6の8—73 措置法令第40条の7の8第37項の規定は、措置法第70条の6の8第16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、同条第22項に規定する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21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16項又は第17項に規定する免除申請贈与税額（以下70の6の8—74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21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7の8第37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6の8第16項又は第17項の規定の適用を受けるために免除申請書が提出された場合、猶予中贈与税額のうちこれらの規定に規定する免除申請贈与税額（以下70の6の8—73において「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、税務署長の通知により免除される贈与税の額（措法70の6の8㉒）と免除申請贈与税額が異なる場合も生じ得る。

そこで、措置法令第40条の7の8第37項において、措置法第70条の6の8第22項に規定する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21項の規定による免除通知書を発した日までの間（以下70の6の8—74までにおいて「特定期間」という。）において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場合に、その時点で本税に併せて納付すべき延滞税の額の計算方法が規定されている。

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措置法第70条の6の8第21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、措置法令第40条の7の8第37項の規定による計算は便宜上のものであり、免除申請贈与税額と免除をする税額が異なる場合には、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、増額（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。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(免除申請があった場合の利子税の計算)

70の6の8—74 措置法令第40条の7の8第38項の規定は、措置法第70条の6の8第16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21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7の8第38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)

本通達は、措置法令第40条の7の8第38項の規定により、特定期間において利子税の額を計算する場合の取扱いを留意的に明らかにしたものである。

なお、具体的には、70の6の8—73((免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(2以上の贈与者がある場合の担保の取扱い)

70の6の8—75 特例受贈事業用資産に係る贈与者が2以上ある場合、措置法第70条の6の8第1項に係る担保の提供手続き、同条第12項に係る納税猶予の期限の繰上げの取扱いに当たっては、贈与者の異なるものごとの納税猶予分の贈与税額にそれぞれの規定を適用することに留意する。

(新設)

(説明)

特例受贈事業用資産に係る贈与者が2以上ある場合、贈与者の異なるものごとの納税猶予分の贈与税額については、それぞれ担保提供財産(担保関係書類)、猶予期間繰上げ事由の発生の有無の状況等が異なることから、担保に関する取扱いに当たっては、次のとおり、それぞれの納税猶予分の贈与税額ごとに措置法第70条の6の8第1項及び第12項の規定を適用することになる。

- (1) 担保提供手続きや提出すべき担保関係書類は贈与者の異なるものごとに行う。
- (2) 措置法第70条の6の8第12項第1号に該当するかどうかの判定及び増担保命令等に応じないため納税の猶予に係る期限を繰り上げるかどうかの判定に当たっては、それぞれの猶予中贈与税額に係る担保について増担保命令等に応じない事由が生じたかどうかを判断し、それぞれの猶予中贈与税額ごとに納税の猶予の期限を繰り上げる。  
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6の9（個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例）関係】

（措置法第70条の6の9の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産の価額の計算）

70の6の9—1 措置法第70条の6の9第1項（同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産の価額の計算については、次の取扱いに留意する。

(1) 特例受贈事業用資産の価額は、特例対象贈与の時（措置法第70条の6の9第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項の規定による場合には、前の贈与者が行った前の贈与の時）における当該特例受贈事業用資産の価額によるが、措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日における当該特例受贈事業用資産の価額による。

(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受贈事業用資産の贈与をした者をいう（以下70の6の9—4までにおいて同じ。）。

イ 贈与者に対する措置法第70条の6の9第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の同条第14項（第3号に係る部分に限る。）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 特例受贈事業用資産に係る免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の6の8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特例受贈事業用資産の贈与をいう（以下70の6の9—4までにおいて同じ。）。

(2) 納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の6の8第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額をいい、同条第18項の規定の適用があった場合には、同条第19項に規定する再計算猶予中贈与税額とする。以下70の6の9—1において同じ。）の計算において同条第2項第3号の債務の金額が控除された場合には、(1)の価額に次の算式による割合を乗じて計算した価額による。

(算式)

$$\frac{A-B}{A}$$

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 納税猶予分の贈与税額の計算に係る特例受贈事業用資産の価額の合計額

B = 納税猶予分の贈与税額の計算において控除された同条第2項第3号の債務の金額

2 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。

(3) 「相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産」には、措置法第40条の7の8第18項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれる。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産（同条第5項第3号又は第6項の規定により特例受贈事業用資産とみなされたものを含み、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税については、当該特例事業受贈者が当該贈与者から相続（当該特例事業受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得したものとみなされる（措法70の6の9①）。

また、特例事業受贈者の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与が当該特例事業受贈者に係る贈与者の同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与（免除対象贈与）である場合において、当該贈与者の前の贈与者が死亡したときは、当該前の贈与者の死亡による相続税については、当該特例事業受贈者が当該前の贈与者から相続（当該特例事業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)により特例受贈事業用資産の取得をしたものとみなされる(措法70の6の9②)。

本通達は、これらの場合における相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき特例受贈事業用資産の価額については、以下の取扱いがあることを留意的に明らかにした。

まず、特例受贈事業用資産の価額については、特例対象贈与の時(措置法第70条の6の9第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項の規定による場合には、前の贈与者が行った前の贈与の時)における当該特例受贈事業用資産の価額によるのであるが、措置法第70条の6の8第18項の規定による免除の適用を受けている場合には、同項に規定する認可決定日における当該特例受贈事業用資産の価額によることとなる(参考1)参照)。

また、特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた一定の債務の金額については、納税猶予分の贈与税額(措置法第70条の6の8第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額をいい、同条第18項の規定の適用があった場合には、同条第19項に規定する再計算猶予中贈与税額とする。以下70の6の9-1において同じ。)の計算に当たり当該特例受贈事業用資産の価額から控除することとされているが(措法70の6の8②三、措令40の7の8⑧)、この「特例受贈事業用資産の価額から控除した金額」がある場合における相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき特例受贈事業用資産の価額については、本通達の(1)の価額に、次の割合を乗じて計算した価額によることとされている(措令40の7の10⑤六)(参考2)参照)。

(算式)

$$\frac{A-B}{A}$$

(注)1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 納税猶予分の贈与税額の計算に係る特例受贈事業用資産の価額の合計額

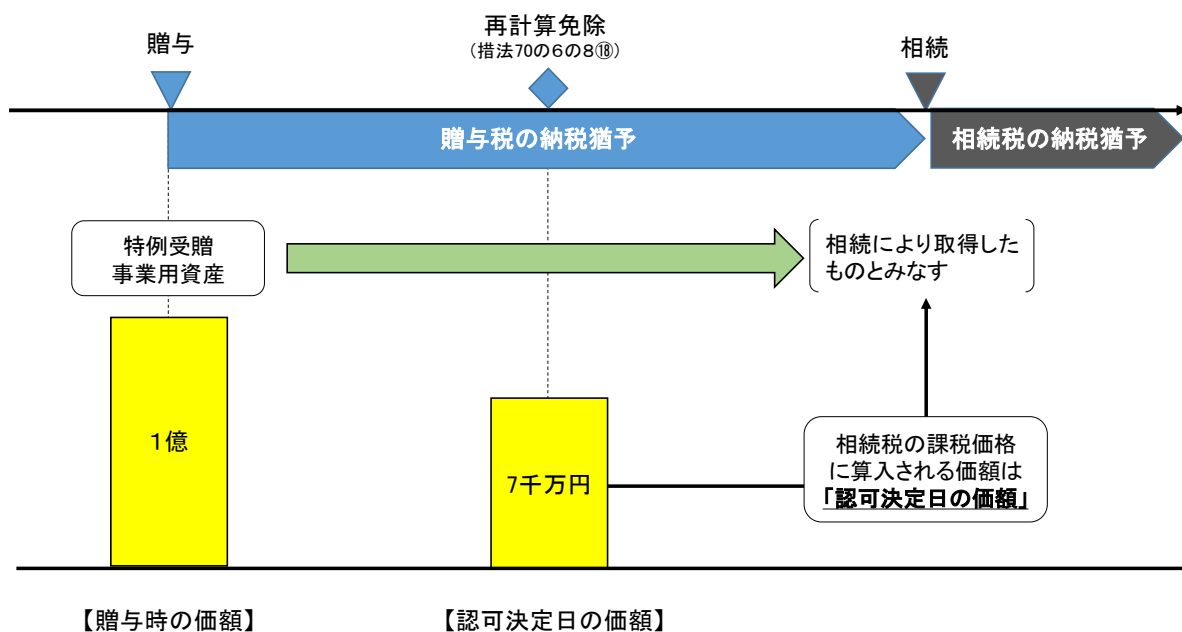
B = 納税猶予分の贈与税額の計算において控除された措置法第70条の6の8第2項第3号の債務の金額

2 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。

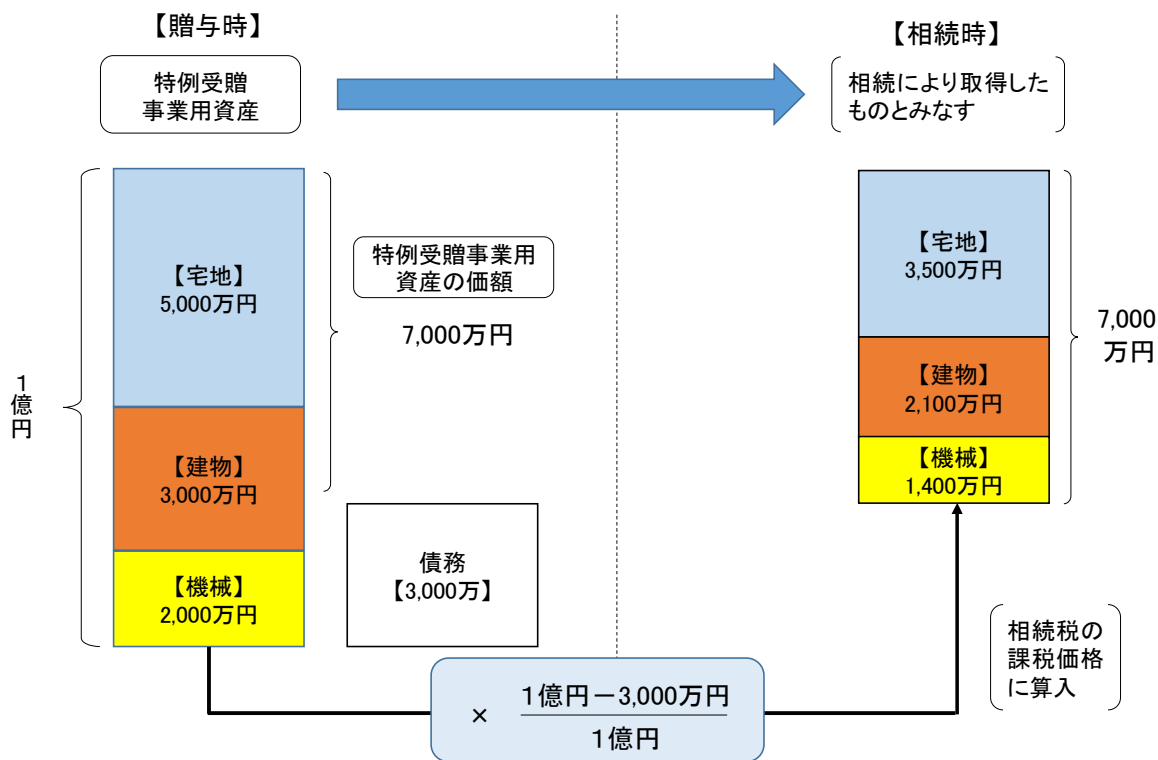
なお、特例受贈事業用資産の陳腐化、腐食、損耗その他これらに準ずる事由により当該特例受贈事業用資産を廃棄した場合において、措置法令第40条の7の8第18項の届出をした場合には、当該届出に係る特例受贈事業用資産に対応する猶予税額については納税猶予が継続されるため(措法70の6の8④)、相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産には、同項の届出に係る特例受贈事業用資産が含まれることとなる。



(参考1) 再計算免除(措法70の6の8⑱)の適用を受けている場合に相続税の課税価格に算入される特例受贈事業用資産の価額



(参考2) 納税猶予分の贈与税額の計算において控除された債務がある場合に相続税の課税価格に算入される特例受贈事業用資産の価額



(贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産)

70の6の9—2 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与者が死亡した場合(70の6の9—3に掲げる場合を除く。)において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しているときの当該死亡に係る相続税の課税関係は、次の区分に応じ、それぞれに定めるところによることに留意する。

(1) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第70条の6の8第2項第3号イ(暦年課税)の規定により計算している場合

当該贈与者の死亡(当該適用に係る特例対象贈与後3年以内の死亡に限る。)の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しており、かつ、特例事業受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第19条の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(2) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第70条の6の8第2項第3号ロ(相続時精算課税)の規定により計算している場合

当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第21条の15又は第21条の16の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(注) 1 当該贈与者の死亡の時ににおいて、現に措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の9第1項の規定により特例事業受贈者が当該贈与者から相続(当該特例事業受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には遺贈)により取得をしたものとみなされ、特例対象贈与の時(措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日)の価額を基礎として計算した価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の10第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用対象となることに留意する。

2 当該特例受贈事業用資産のうち、措置法第70条の6の8第14項又は第16項から第18項までの規定により免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、上記(1)及び(2)の規定の適用はないことに留意する。なお、「免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」の意義については、70の6の8—57を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与者が死亡した場合(措置法第70条の6の9第2項の規定の適用がある場合(70の6の9—3に掲げる場合)を除く。)には、それまで納税の猶予を受けていた贈与税は免除され(措法70の6の8④二)、その免除を受けた納税猶予税額に係る特例受贈事業用資産は、同条第1項の規定により特例事業受贈者が当該贈与者から相続(当該特例事業受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈)により取得したものとみなされ、相続税が課税されることとなる(措法70の6の9①)。もっとも、この規定の適用がある特例受贈事業用資産は当該贈与者の死亡の時ににおいて措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けているものに限られるのであって、当該贈与者の死亡の日前にその全部又は一部について納税猶予に係る期限が確定した贈与税に対応する特例受贈事業用資産については、措置法第70条の6の9第1項の規定は適用されない。

ただし、相続税法においては、同法第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相続の開始前3年以内に当該相続に係る被相続人から贈与を受けた財産の価額は、その者の相続税の課税価格に加算して相続税の計算をすることとされている。

また、相続時精算課税適用者については、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した場合には、相続税法第 21 条の 15 の規定により、当該特定贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の規定の適用を受けるものの価額を相続税の課税価格に加算し、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった場合には、同法第 21 条の 16 の規定により、当該特定贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の規定の適用を受けるものを当該特定贈与者から相続（当該相続時精算課税適用者が当該特定贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得したものとみなして、それぞれ相続税の計算をすることとされている。

したがって、納税猶予の適用に係る贈与者が死亡した場合において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しているときの当該死亡に係る相続税の課税関係は、次の区分に応じ、それぞれに定めるところによることになる。

(1) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号イ（暦年課税）の規定により計算している場合

当該贈与者の死亡（当該適用に係る特例対象贈与後 3 年以内の死亡に限る。）の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しており、かつ、特例事業受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第 19 条の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税される。

なお、当該特例受贈事業用資産については、贈与者（被相続人）から生前に贈与を受けたものであり、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定により当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされるものではないことから、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用対象とならないことになる。

(2) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号ロ（相続時精算課税）の規定により計算している場合

当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第 21 条の 15 又は第 21 条の 16 の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることになる。

なお、当該特例受贈事業用資産については、贈与者（被相続人）から生前に贈与を受けたものであり、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定により当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされるものではないことから、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用対象とならないことになる。

本通達の(1)及び(2)は、これらのことを留意的に明らかにした。

上記の取扱いは、贈与者の死亡の日前に納税猶予に係る期限が確定した特例受贈事業用資産に係るものであるが、当該贈与者の死亡の時に、現に措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産については、相続税法第 19 条又は第 21 条の 15 若しくは第 21 条の 16 の規定の適用はなく、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定により特例事業受贈者が当該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、特例対象贈与の時（措置法第 70 条の 6 の 8 第 18 項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日）の価額を基礎として計算した価額で相続税が課税されることとなる。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用対象となる。

本通達の(注)の 1 は、このことを留意的に明らかにした。

また、特例受贈事業用資産のうち、措置法第 70 条の 6 の 8 第 14 項又は第 16 項から第 18 項までの規定により免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、上記(1)及び(2)の規定の適用はなく、贈与者の死亡に係る相続税の課税関係は生じないこととなる。なお、「免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」の意義については、70 の 6 の 8—57（免除を受けた特例事業受贈者に係る相続税法第 21 条の 14 から第 21 条の 16 までの不適用）の説明を参照。

本通達の(注)の 2 は、このことを留意的に明らかにした。

(免除対象贈与を行った贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産)

70の6の9—3 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与者(同項の規定の適用を受けている特例事業受贈者に限る。)が死亡した場合において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しているときの当該死亡に係る相続税の課税関係は、次の区分に応じ、それぞれに定めるところによることに留意する。

(1) 当該納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第70条の6の8第2項第3号イの規定(暦年課税)により計算している場合

当該贈与者の死亡(当該適用に係る特例対象贈与後3年以内の死亡に限る。)の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しており、かつ、特例事業受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第19条の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(2) 当該納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第70条の6の8第2項第3号ロの規定(相続時精算課税)により計算している場合

当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第21条の15又は第21条の16の規定により、特例対象贈与の時における価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の8第10項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(注) 当該特例受贈事業用資産のうち、措置法第70条の6の8第14項又は第16項から第18項までの規定により免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、上記(1)及び(2)の規定の適用はないことに留意する。なお、「免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」の意義については、70の6の8—57を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている者(下記事例1及び2で示せば2代目事業者)が同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産について免除対象贈与をした場合には、当該贈与者に係る猶予中贈与税額の全てが免除され(措法70の6の8⑬三)、また、この場合における免除対象贈与を受けた特例事業受贈者(下記事例1及び2で示せば3代目事業者)に係る贈与税の納税猶予に係る期限は、前の贈与者(下記事例1及び2で示せば1代目事業者)の死亡の日となる(措法70の6の8⑭)。

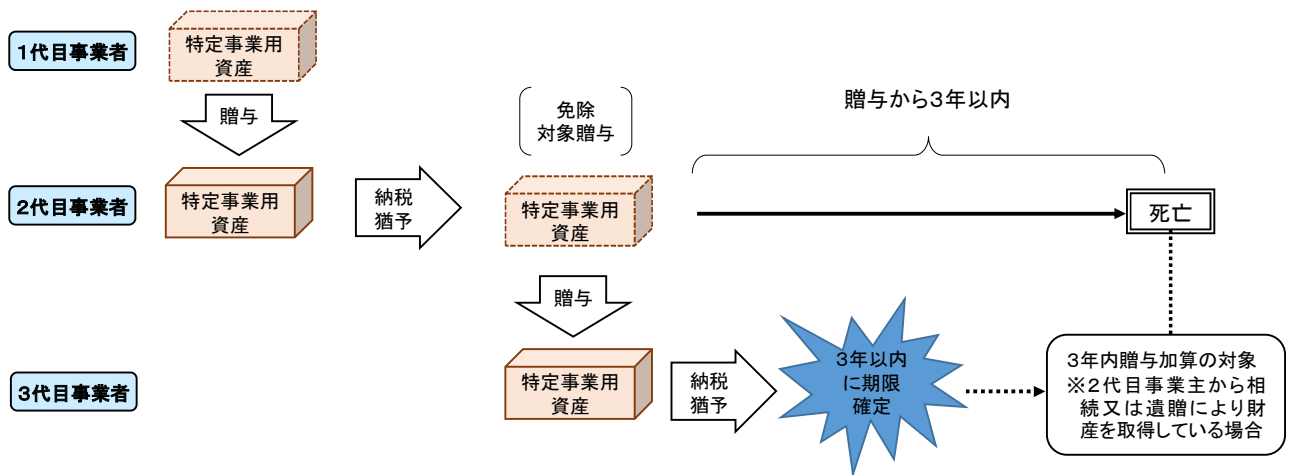
そして、当該前の贈与者(1代目事業者)が死亡した場合には、当該前の贈与者(1代目事業者)の死亡に係る相続税については、当該特例事業受贈者(3代目事業者)が当該前の贈与者(1代目事業者)から相続又は遺贈により措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る特例受贈事業用資産を取得したものとみなされることとなる(措法70の6の9②)。

つまり、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産については、免除対象贈与をした贈与者(2代目事業者)が死亡したとしても、当該死亡に係る相続税について課税関係が生じることはない。

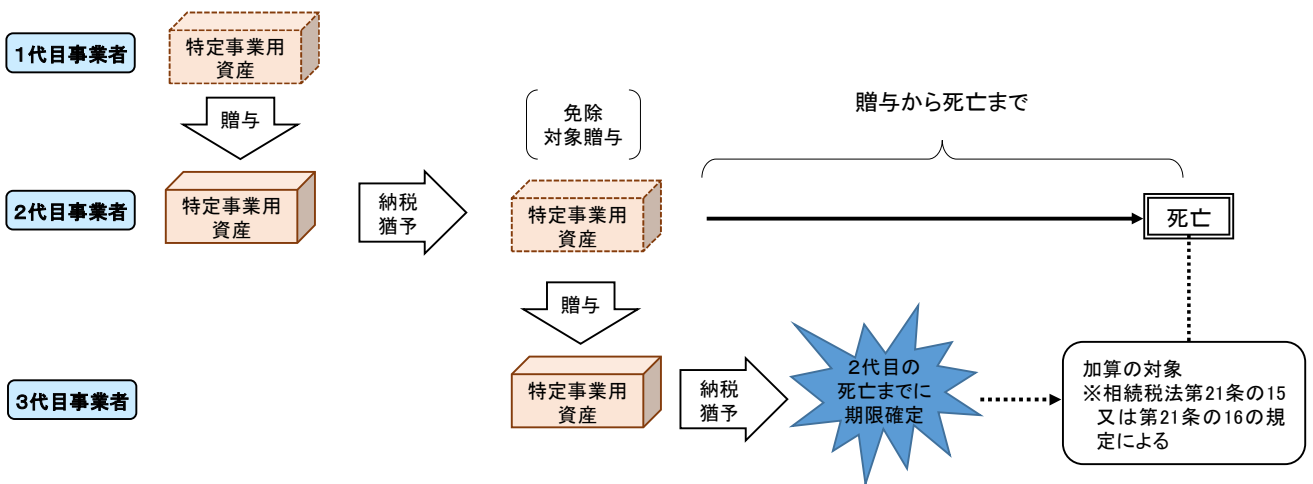
ただし、これは、当該贈与者(2代目事業者)の死亡の時に現に措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例受贈事業用資産に限られるのであって、当該贈与者(2代目事業者)の死亡の日前にその全部又は一部について納税猶予に係る期限が確定した贈与税に対応する特例受贈事業用資産については、相続税法第19条又は第21条の15若しくは第21条の16の規定により、当該贈与者(2代目事業者)の死亡に係る相続税の課税関係が生じることとなる。

本通達は、この場合における課税関係を留意的に明らかにしたものである。なお、具体的な課税関係については、70の6の9—2((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産))の説明を参照。

【事例1】納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について暦年課税により計算している場合（本通達の(1)の場合）



【事例2】納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について相続時精算課税により計算している場合（本通達の(2)の場合）



(買換えの承認に係る特例受贈事業用資産)

70の6の9—4 特例受贈事業用資産の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の規定による買換えの承認を受けている場合において、同項の特例事業受贈者の事業の用に供される資産(以下70の6の9—4において「買換え資産」という。)を取得する前に贈与者(前の贈与者を含む。)が死亡したときにおける当該承認に係る譲渡をした特例受贈事業用資産に係る相続税の課税に当たっては、当該特例受贈事業用資産は、同項の規定により譲渡がなかったものとみなされることから、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項において読み替えて適用する場合を含む。)の規定により受贈者が当該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、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産の贈与(前の贈与者にあつては前の贈与)の時(措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があつた場合には、同項に規定する認可決定日)の価額を基礎として計算した価額が相続税の課税価格の計算の基礎に算入されることに留意する。

(注) 上記の譲渡に係る特例受贈事業用資産について、措置法第70条の6の10第1項の規定による相続税の納税猶予の適用を受ける場合には、同条第30項において読み替えて適用する同条第1項の規定により当該特例受贈事業用資産は、相続又は遺贈により取得をした同条第2項第1号に規定する特定事業用資産に含まれることから相続税の納税猶予の適用を受けることができることとなる。

なお、この場合において、当該譲渡があつた日から1年以内に買換え資産を取得しなかったときには、その譲渡があつた日から1年を経過する日において譲渡があつたものとみなされ、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産の価額に対応する部分の相続税の納税猶予税額は、納付を要することに留意する。

(新設)

(説明)

特例受贈事業用資産の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の規定による買換えの承認を受けた場合には、同項第1号の規定により当該特例受贈事業用資産は、特例事業受贈者の事業の用に供されていたものとみなされ、贈与税の納税猶予はそのまま継続することとされている。つまり、その譲渡がなかったものとされることから、当該買換えの承認に係る同項の特例事業受贈者の事業の用に供される資産(以下70の6の9—4において「買換え資産」という。)を取得する前に贈与者(前の贈与者を含む。)が死亡した場合であっても、その納税猶予税額は、譲渡をした特例受贈事業用資産に対応する分も含めて免除されることとなる。

ところで、贈与税の納税猶予はこれで完了するのであるが、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税上、当該譲渡をした特例受贈事業用資産は、どのように取り扱われることになるのかという問題がある。

本通達は、この場合の相続税の課税に関する取扱いを次のように留意的に明らかにした。

すなわち、特例受贈事業用資産の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の規定による買換えの承認を受けている場合において、買換え資産を取得する前に贈与者(前の贈与者を含む。)が死亡したときは、当該承認に係る譲渡をした特例受贈事業用資産は、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項において読み替えて適用する場合を含む。)の規定により特例事業受贈者が当該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、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産の贈与(前の贈与者にあつては前の贈与)の時(措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があつた場合には、同項に規定する認可決定日)の価額を基礎として計算した価額が相続税の課税価格の計算の基礎に算入されることになる。

また、当該特例受贈事業用資産については、措置法第70条の6の10第30項において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同条第2項第1号に規定する特定事業用資産に含まれることから、同条第1項の規定による相続税の納税猶予の適用を受けることができることとなる。

なお、この場合において、当該譲渡があつた日から1年以内に買換え資産を取得しなかったときには、当該譲渡があつた日から1年を経過する日においてその事業の用に供されなくなったものとみなされ、当該譲渡に係る特例受贈事業用資産の価額に対応する部分の相続税の納税猶予税額は、納付を要することとなる(措法70の6の10⑤、措令40の7の10⑤五)。

【措置法第70条の6の10((個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除))関係】

(特例事業用資産の取得の意義等)

70の6の10-1 措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる同条第1項に規定する被相続人(以下70の6の10-58までにおいて「被相続人」という。)からの相続又は遺贈による同条第2項第1号に規定する特定事業用資産(以下70の6の10-48までにおいて「特定事業用資産」という。)の全ての取得は、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間の相続又は遺贈による取得で、次に掲げるものに限られることに留意する。

(1) 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1年を経過する日までの相続又は遺贈による取得

(注)1 被相続人が2以上の事業を営んでいる場合における特定事業用資産の全ての取得をしたかどうかの判定は、その事業ごとに行うことに留意する。

2 措置法第70条の6の10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定事業用資産が同項に規定する特例事業用資産(以下70の6の10-64までにおいて「特例事業用資産」という。)に該当することに留意する。

3 措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする者が、同項の規定の適用に係る相続の開始前に贈与により取得をした同項の規定の適用を受けようとする特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、70の6の10-1(2)中「(1)の取得の日」とあるのは「最初の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の日」となることに留意する。

4 被相続人からの相続又は遺贈が「最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈」に該当するかどうかの判定は、当該相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該相続又は遺贈に係る特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産につき既に同項の規定の適用に係る相続若しくは遺贈又は措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与を受けていないかどうかにより行うことに留意する。

5 措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)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た特例受贈事業用資産に係る当該取得については、上記の期間内の相続又は遺贈による取得に限られないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けるためには、同条第1項に規定する被相続人(以下70の6の10-23までにおいて「被相続人」という。)からの相続又は遺贈によりその事業に係る同条第2項第1号に規定する特定事業用資産(以下70の6の10-17までにおいて「特定事業用資産」という。)の全てを取得し、当該特定事業用資産について同条第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70の6の10-17までにおいて、同項の規定の適用を受けるものとして記載された特定事業用資産を「特例事業用資産」という。)をした上で、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「特定事業用資産の取得」の意義について、留意的に明らかにしたものである(具体的には、70の6の8-3の説明を参照。)

なお、本通達のとおり、特定事業用資産の取得については一定の期間が設けられているが、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者に係る贈与者(前の贈与者を含む。)が死亡した場合において措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)の規定により当該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た特例受贈事業用資産に係る当該取得については、この期間内の取得に限られないこととされている(措法70の6の10<sup>㉔</sup>)。

本通達の(注)の5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対象とならない資産)

70の6の10—2 措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる特定事業用資産には、次に掲げる資産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資産（措置法令第40条の7の10第3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資産（措置法令第40条の7の10第3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。）
- (3) 措置法令第40条の7の8第42項の規定の適用を受ける資産

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる資産は、被相続人から相続又は遺贈により取得した特定事業用資産に限られている。

したがって、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資産及び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資産は、その適用対象にはならないこととなる。

ただし、上記①及び②の資産のうち措置法令第40条の7の10第3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もの（当該相続の開始と同年中の贈与で、相続税の課税価格に算入されるもの）については、措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる。

本通達の(1)及び(2)は、このことを留意的に明らかにした。

また、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者が同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与（免除対象贈与）をした場合において、当該贈与の日の属する年中に当該贈与をした特例事業受贈者が死亡したときは、措置法令第40条の7の8第42項の規定により、当該贈与に係る特例受贈事業用資産については、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定は適用しないこととされている。したがって、当該特例受贈事業用資産については、当該特例事業受贈者を被相続人とする相続税の課税価格に算入されることはなく、措置法第70条の6の10第1項の適用対象とはならないこととなる。

本通達の(3)は、このことを留意的に明らかにした。なお、その死亡した特例事業受贈者から贈与を受けた者は、贈与税の申告書を提出する必要があるのであるが、この場合に措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る要件を満たしているときは、同項の規定の適用を受けることができることとなる（70の6の8—6（措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合）の説明を参照。）。



(代償分割により取得をした資産についての相続税の納税猶予及び免除の不適用)  
70の6の10—3 遺産の分割に当たり、遺産の代償として取得した他の共同相続人の所有に属する資産は、被相続人が相続の開始の直前に有していたものではないので、措置法第70条の6の10第1項の規定による納税猶予の対象となる特定事業用資産に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることができる特定事業用資産は、被相続人から相続又は遺贈により取得したもの(措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。))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ものを含む。)に限られている。

ところで、遺産の分割には、遺産は特定の相続人が取得し、他の相続人にはその代償としてその遺産を取得した特定の相続人が以前から有する固有財産を与える方法によるものがある。これは一般に遺産の代償分割といわれているものである。

この遺産の代償分割により他の共同相続人の固有財産である特定事業用資産を取得した場合に当該特定事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることができるかどうか疑義があるところであるが、その代償財産として取得した特定事業用資産は、被相続人から直接相続又は遺贈によって取得したものでないことからその特定事業用資産は同項の規定の適用対象とはならない。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(特例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)

70の6の10—4 特例対象贈与により取得をした特定事業用資産の受贈者が、70の6の8—4((特例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))の(1)イ(イ)又はロに該当し措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けることができない場合であっても、当該特例対象贈与により取得をした特定事業用資産は措置法令第40条の7の10第3項の規定により当該受贈者が当該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ことから、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る要件を満たすときには、当該受贈者は当該贈与者の死亡に係る相続税について同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

(注) 措置法令第40条の7の8第42項の規定の適用を受ける特定事業用資産については、措置法令第40条の7の8第3項の規定の適用がないことに留意する。

(新設)

(説明)

贈与税の納税猶予の適用を受けることを前提とした特定事業用資産の贈与があった場合において、贈与者がその贈与があった日の属する年中に死亡すること、あるいは、その翌年の贈与税の申告書の提出期限前に、かつ、受贈者による贈与税の申告書の提出前に死亡することがある。

ところで、特定事業用資産の特例対象贈与があった日と贈与者の死亡の日とが同一年中である場合において、相続税法第21条の2第4項の規定に該当するとき(70の6の8—4((特例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))の(1)イ(イ)に該当する場合)には、当該特例対象贈与により取得した特定事業用資産は贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されず、相続税の課税対象とされるので、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用はない。

また、この場合において、受贈者が相続時精算課税適用者であるとき(70の6の8—4の(1)ロに該当する場合)には、当該特例対象贈与により取得した特定事業用資産は贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるが、相続税法第28条第4項の規定により贈与税の申告は不要のため、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用はない。

ただし、これらの場合には、当該特定事業用資産は、措置法令第40条の7の10第3項の規定により、受贈者が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることから、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができることとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

ただし、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている特例事業受贈者が同条第14項第3号の規定の適用に係る贈与(免除対象贈与)をした場合において、当該贈与の日の属する年中に当該贈与をした特例事業受贈者が死亡したときは、措置法令第40条の7の8第42項の規定により、当該贈与に係る特例受贈事業用資産については、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定は適用されず、措置法令第40条の7の8第3項の規定の適用はないため、その特例受贈事業用資産の贈与を受けた者は、贈与税の申告書を提出する必要がある。なお、当該受贈者は、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る要件を満たしている場合には、同項の規定の適用を受けることができる(70の6の8—6((措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けている贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))の説明を参照。)

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(第2次特例事業相続人がある場合の第1次特例事業相続人に係る相続税の納税猶予及び免除の適用要件)

70の6の10—5 措置法令第40条の7の10第4項に規定する第2次特例事業相続人等(以下70の6の10—5において「第2次特例事業相続人等」という。)がある場合の同項に規定する第1次特例事業相続人等(以下70の6の10—5において「第1次特例事業相続人等」という。)に係る措置法第70条の6の10第1項の規定の適用については、次に掲げること

- (1) 措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる特定事業用資産は、第2次特例事業相続人等が第1次特例事業相続人等からの相続又は遺贈に係る相続税の期限内申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載をしたものに限られること。
- (2) 担保は、第2次特例事業相続人等が第1次特例事業相続人等からの相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限までに、第2次特例事業相続人等に係る納税猶予分の相続税の額に相当するものの提供をすればよいこと。

(新設)

(説明)

特定事業用資産を相続又は遺贈により取得した特例事業相続人等が、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けるためには、相続税の期限内申告書及び担保の提供に関する書類を当該申告書の提出期限までに提出する必要があるが、特定事業用資産を相続又は遺贈により取得した相続人等が、相続税の申告書の提出期限前に当該申告書を提出しないで死亡した場合には、その者(以下70の6の10—5において「第1次特例事業相続人等」という。)においてこれらの要件を満たすことはできない。

そのため、第1次特例事業相続人等から相続又は遺贈により当該特定事業用資産を取得した相続人等(以下70の6の10—5において「第2次特例事業相続人等」という。)が一定の要件を満たす場合には、第1次特例事業相続人等についても措置法第70条の6の10第1項の規定の適用があるものとし、このことに関する読替規定が、措置法令第40条の7の10第4項に規定されている。

本通達は、第1次特例事業相続人等が、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けるための留意事項を次のとおり明らかにした。

- (1) 措置法第70条の6の10第1項の適用対象となる特定事業用資産は、第2次特例事業相続人等が第1次特例事業相続人等からの相続又は遺贈に係る相続税の期限内申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載をしたものに限られること。
- (2) 担保は、第2次特例事業相続人等が第1次特例事業相続人等からの相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限までに、第2次特例事業相続人等に係る納税猶予分の相続税の額に相当するものの提供をすればよいこと。

(申告期限前に全部確定事由が生じた場合)

70の6の10—6 相続の開始の日の翌日から相続税の申告書の提出期限までの間に、措置法第70条の6の10第3項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった場合には、当該相続に係る特定事業用資産について同条第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)

70の6の8—8((申告期限前に全部確定事由が生じた場合))の説明を参照。

(相次相続控除の算式)

70の6の10—7 第2次相続に係る被相続人が措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けていた場合又は第2次相続により財産を取得した者のうちに同項の規定の適用を受ける者がある場合における相次相続控除額は、相続税法基本通達20—3((相次相続控除の算式))に準じて算出することに留意する。

この場合において、相続税法基本通達20—3中のAは、当該被相続人が当該納税猶予の適用を受けていた場合には、同条第15項又は第17項から第19項までの規定により免除された相続税額以外の税額に限ることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税法においては、10年以内に2回以上相次いで相続が発生した場合には、相続税負担が過重となることからその調整を図るため、相次相続控除の制度を設けている(相法20)。

この控除は、相続税の納税猶予を受けたものについても適用されるのであるが、一般の場合とは、控除する相続税額に免除を受けた税額が含まれない点が異なっている。本通達ではその旨を留意的に明らかにした。

なお、相続人又は受遺者のうちに措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けた者がいたとしても、同条には農地の納税猶予における措置法令第40条の7第12項に相当する読替規定はないため、相続税法第20条第1項第2号の割合を算定する際の財産の価額は、相続の開始の時の時価を基に算定することとなる。農地の納税猶予の場合は、当該財産の価額は、農業投資価格を基に算定することとしている(70の6—38)ことから、この点は農地の納税猶予における取扱いと異なっている。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の6の10—8 措置法第70条の6の10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事業用資産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6の8—9((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6の8—9((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))の説明を参照。

(担保の提供等)

70の6の10—9 措置法第70条の6の10第1項の規定による担保の提供については、国税通則法第50条から第54条までの規定の適用があることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—10((担保の提供等))の説明を参照。

(相続税の額に相当する担保)

70の6の10—10 措置法第70条の6の10第1項に規定する「当該納税猶予分の相続税額に相当する担保」とは、納税猶予に係る相続税の本税の額と当該本税に係る納税猶予期間中の利子税の額との合計額に相当する担保をいうことに留意する。

なお、この場合の当該本税に係る猶予期間中の利子税の額は、同項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限における特例事業相続人等の平均余命年数を納税猶予期間として計算した額によるものとして取り扱うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—11((贈与税の額に相当する担保))の説明を参照。

(被相続人の事業の意義等)

70の6の10—11 被相続人(生計一親族等を含む。)の事業の意義等については、70の6の8—12((贈与者の事業の意義等))を準用する。

(注) 「生計一親族等」とは、当該被相続人と生計を一にする配偶者その他の親族及び措置法令第40条の7の10第5項に規定する者をいう(以下70の6の10—15までにおいて同じ。)

(新設)

(説明)

70の6の8—12((贈与者の事業の意義等))の説明を参照。

(被相続人の事業の用に供されていた資産)

70の6の10—12 措置法第70条の6の10第2項第1号イからハまでに定める資産が被相続人(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた資産に該当するかどうかは、当該資産が同条第1項の規定の適用に係る相続の開始の直前において現実に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、当該事業の用に供されていた資産には、災害、疾病等のため、当該相続の開始の直前において一時的に当該事業の用に供されていないものが含まれることに留意する。

(注) 被相続人が措置法令第40条の7の10第1項第2号に定める者に該当する場合における上記の判定は、当該被相続人に係る生計一親族等(同項第1号に定める者に限る。)の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始(当該被相続人から同項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした特定事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする者が、当該相続の開始の時前に生計一親族等(措置法令第40条の7の8第1項第1号に定める者に限る。)から特例対象贈与により取得をした当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業に係る他の資産について措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、当該生計一親族等に係る特例対象贈与。以下70の6の10—13において同じ。)の直前における現況により行うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—13((贈与者の事業の用に供されていた資産))の説明を参照。

(特定事業用資産の基準となる貸借対照表)

70の6の10—13 措置法第70条の6の10第1項の規定の対象となる特定事業用資産は、次に掲げる被相続人の区分に応じ、それぞれに定める貸借対照表に計上されているものに限られることに留意する。

(1) 措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める被相続人 当該被相続人の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の日の属する年の前年分の事業所得(所得税法第27条第1項((事業所得))に規定する事業所得をいう。以下70の6の10—56までにおいて同じ。)に係る青色申告書(同法第2条第1項第40号に規定する青色申告書をいい、措置法第25条の2第3項の規定の適用に係るものに限る。以下70の6の10—13において同じ。)の貸借対照表

(2) 措置法令第40条の7の10第1項第2号に定める被相続人 当該被相続人に係る生計一親族等(同項第1号に定める者に限る。)の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の日の属する年の前年分の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表

(注) (1)に掲げる被相続人又は(2)に定める生計一親族等の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の直前において事業の用に供されていた措置法第70条の6の8第2項第1号イからハまでに規定する資産であっても、当該相続の開始の日の属する年中に取得をした資産など(1)又は(2)に定める貸借対照表に計上されていない資産については、特定事業用資産に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—14((特定事業用資産の基準となる貸借対照表))の説明を参照。

(特定事業用資産に該当する宅地等の範囲)

70の6の10—14 70の6の8—15((贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲))及び70の6の8—16((使用人の寄宿舍等の敷地等))は、措置法第70条の6の10第2項第1号イに掲げる宅地等(以下70の6の10—48までにおいて「宅地等」という。)及び同号ロに掲げる建物(以下70の6の10—48までにおいて「建物」という。)が特定事業用資産に該当するかどうかの判定について準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—15((贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲))及び70の6の8—16((使用人の寄宿舍等の敷地等))の説明を参照。

(店舗兼住宅等の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除等の適用を受けたものの事業の用に供されていた部分の範囲)

70の6の10—15 店舗兼住宅等(被相続人(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた建物のうちに当該事業の用以外の用に供されていた部分のある建物及び当該建物の敷地の用に供されていた宅地等をいう。)で、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の日の属する年の前年以前にされたその持分の贈与につき相続税法第21条の6第1項の規定による贈与税の配偶者控除の適用を受け若しくは受けようとするもの(相続税法基本通達21の6—3のただし書の取扱いを適用して贈与税の申告がされたもの若しくはされるものに限る。)又は当該相続の開始の日の属する年に被相続人からのその持分の贈与につき相続税法第19条第2項第2号の規定により特定贈与財産に該当することとなったもの(相続税法基本通達19—10の後段の取扱いを適用して相続税の申告がされたものに限る。)であっても、措置法令第40条の7の10第6項及び第8項に規定する当該被相続人の当該事業の用に供されていた部分の判定は、当該相続の開始の直前における現況によって行うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—17((店舗兼住宅等の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けたものの事業の用に供されていた部分の範囲))の説明を参照。



(措置法第70条の6の9の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産がある場合の限度面積要件)

70の6の10—16 特例事業受贈者が措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の6の10—16において同じ。)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た特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合には、同条第2項第1号イに定める宅地等に係る限度面積は400㎡から当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した同条第2項第1号イの宅地等(以下70の6の10—16において「贈与取得宅地等」という。)の面積を控除した面積となり、措置法第70条の6の10第2項第1号ロに定める建物に係る限度面積は800㎡から当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した同条第2項第1号ロの建物(以下70の6の10—16において「贈与取得建物」という。)の床面積を控除した面積となるのであるが、この場合には、次の取扱いに留意する。

- (1) 当該特例事業受贈者が当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物の全部又は一部について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けない場合(当該贈与者の死亡の日前に当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物に係る贈与税の全部又は一部について納税猶予の期限が確定している場合を含む。)であっても、当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の9第1項の規定により当該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た他の特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合には、当該贈与取得宅地等の面積又は当該贈与取得建物の床面積については、上記により控除される。
- (2) 当該特例事業受贈者が当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物につき行った措置法第70条の6の8第5項の譲渡又は第6項の移転につき同条第5項又は第6項の承認を受けている場合における上記の控除すべき面積又は床面積は、当該譲渡又は移転をした当該贈与取得宅地等の面積又は当該贈与取得建物の床面積による。

(新設)

(説明)

特定事業用資産である宅地等又は建物については、措置法第70条の6の10第2項第1号イ又はロにおいて限度面積が設けられており、宅地等については、その面積の合計のうち400㎡以下の部分に、建物については、その床面積の合計のうち800㎡以下の部分に限られている(以下70の6の10—18までにおいて、この要件を「限度面積要件」という。)

(注) 被相続人から相続又は遺贈により取得をした措置法第69条の4第1項に規定する小規模宅地等(以下70の6の10—18までにおいて「小規模宅地等」という。)について同項の規定の適用を受ける者がいる場合の限度面積要件については、70の6の10—17((個人の事業用資産についての納税猶予及び免除と小規模宅地等の特例を重複適用する場合))の説明を参照。

措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、同項の規定の適用を受ける特例受贈事業用資産については、特例事業受贈者が措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の6の10—16において同じ。)の規定により、当該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、当該特例事業受贈者は、当該特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることができるのであるが、この場合における限度面積要件については、措置法令第40条の7の10第35項第2号において読替規定が設けられている。

すなわち、宅地等に係る限度面積については400㎡から当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した同条第2項第1号イの宅地等(以下70の6の10—16において「贈与取得宅地等」という。)の面積を控除した面積となり、建物に係る限度面積については800㎡から当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した同条第2項第1号ロの建物(以下70の6の10—16において「贈与取得建物」という。)の床面積を控除した面積となる(措令40の7の10<sup>㉞</sup>二)。

そして、この措置法令第40条の7の10第35項の柱書では「法第70条の6の9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た・・・特例受贈事業用資産について・・・特例

事業受贈者が法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合における・・・同条第2項・・・の規定の適用については、次に定めるところによる」と規定されていることから、当該特例事業受贈者が当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物の全部又は一部について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けない場合（当該贈与者の死亡の日前に当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物に係る贈与税の全部又は一部について納税猶予の期限が確定している場合を含む。）であっても、当該特例事業受贈者が措置法第70条の6の9第1項の規定により当該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た他の特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合には、当該贈与取得宅地等の面積又は当該贈与取得建物の床面積については、上記により控除されることとなる。

本通達の(1)は、このことを留意的に明らかにした。

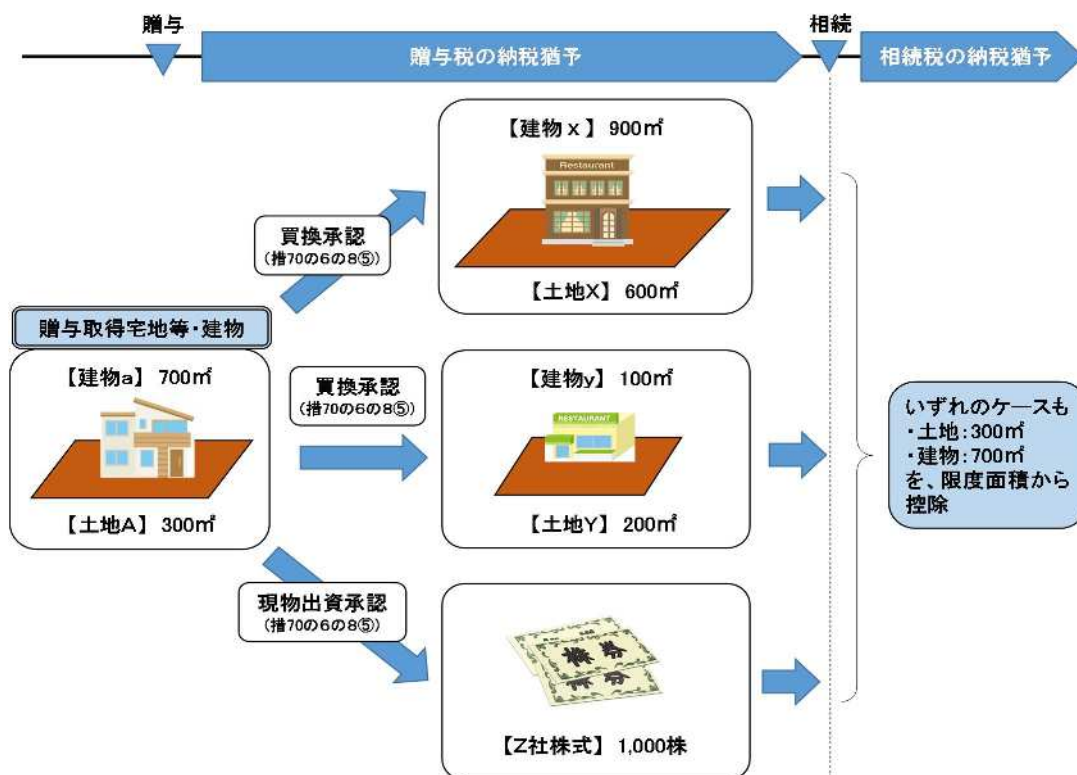
(注) 仮に、特例事業受贈者が措置法第70条の6の9第1項の規定により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされた特例受贈事業用資産の全てについて措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けない場合には、上記の面積の控除はされない。

ところで、措置法第70条の6の8では、特例受贈事業用資産の買換えをした場合や特例受贈事業用資産の現物出資をして会社を設立した場合であっても、税務署長の承認を受けたときは、納税猶予を継続することとされている（措法70の6の8⑤⑥）。このため、同条第1項の規定の適用を受ける特例事業受贈者が、宅地等である特例受贈事業用資産の買換えをした場合、上記の控除すべき面積は買換え前後のいずれの宅地等の面積によるのか、また、特例受贈事業用資産を現物出資して株式を取得した場合には、当該株式が特例受贈事業用資産となるが、この場合における上記の控除すべき面積はどのようになるのか、疑問も生じる。

この点、上記のとおり、宅地等の面積から控除される面積等は措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した宅地等の面積等とされていることから、当該特例事業受贈者が当該贈与取得宅地等又は当該贈与取得建物につき行った措置法第70条の6の8第5項の譲渡又は第6項の移転につき同条第5項又は第6項の承認を受けている場合であっても、上記の控除すべき面積又は床面積は、当該譲渡又は移転をした当該贈与取得宅地等の面積又は当該贈与取得建物の床面積によることとなる（（参考）参照）。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 措置法第70条の6の8第5項の承認等を受けている場合に限度面積から控除される面積



(個人の事業用資産についての納税猶予及び免除と小規模宅地等の特例を重複適用する場合)

70の6の10—17 被相続人から相続又は遺贈により取得をした措置法第69条の4第1項に規定する小規模宅地等(以下70の6の10—18までにおいて「小規模宅地等」という。)について同項の規定の適用を受ける者がいる場合の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用については、その者が適用を受ける措置法第69条の4第1項に規定する選択特例対象宅地等(以下70の6の10—17において「選択特例対象宅地等」という。)の次の区分に応じ、それぞれに定めるところによることに留意する。

(1) 措置法第69条の4第3項第1号に規定する特定事業用宅地等である選択特例対象宅地等である場合 当該被相続人から相続又は遺贈により取得をした特定事業用資産については、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることはできない。

(2) 措置法第69条の4第3項第3号に規定する特定同族会社事業用宅地等(以下70の6の10—17において「特定同族会社事業用宅地等」という。)である選択特例対象宅地等である場合(③に掲げる場合に該当する場合を除く。) 次の算式により計算した面積が限度面積となる。

(算式)

$400\text{m}^2$ —当該特定同族会社事業用宅地等の面積の合計

(3) 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(以下70の6の10—17において「貸付事業用宅地等」という。)である選択特例対象宅地等である場合 次の算式により計算した面積が限度面積となる。

(算式)

$$400\text{m}^2 - 2 \times \left( A \times \frac{200}{330} + B \times \frac{200}{400} + C \right)$$

(注) 1 措置法第70条の6の10第2項第1号イに定める限度面積要件を満たす特例事業用資産である宅地等又は選択特例対象宅地等について、同条第1項又は措置法第69条の4第1項の適用を受ける場合において、上記の計算に該当するときを算式で示せば次のとおりとなる。

(算式)

$$A \times \frac{200}{330} + (B + D) \times \frac{200}{400} + C \leq 200\text{m}^2$$

2 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 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70の6の10—17において「特定居住用宅地等」という。)である選択特例対象宅地等の面積の合計

B = 特定同族会社事業用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計

C = 貸付事業用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計

D = 特例事業用資産である宅地等の面積の合計

(4) 特定居住用宅地等である選択特例対象宅地等である場合(③に掲げる場合に該当する場合を除く。)  $400\text{m}^2$ が限度面積となる。

(新設)

(説明)

被相続人から相続又は遺贈により取得をした小規模宅地等について措置法第69条の4第1項の規定の適用を受ける者がいる場合の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用については、その者が適用を受ける措置法第69条の4第1項に規定する選択特例対象宅地等(以下70の6の10—17において「選択特例対象宅地等」という。)の区分に応じ、次のとおり、その適用が制限されている(措法70の6の10②—イ、二へ、措令40の7の10⑦)。

(1) 適用を受ける小規模宅地等が措置法第69条の4第3項第1号に規定する特定事業用宅地等(以下70の6の10—17において「特定事業用宅地等」という。)である選択特例対象宅地等である場合

措置法第70条の6の10第2項第2号へでは、特例事業相続人等の要件として、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者が特定事業用宅地等について小規模宅地等の特例の適

用を受けていない旨規定している。したがって、当該被相続人から取得をした特定事業用資産については、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることはできないこととなる（措法70の6の10②二へ）。

- (2) 適用を受ける小規模宅地等が措置法第69条の4第3項第3号に規定する特定同族会社事業用宅地等（以下70の6の10—17において「特定同族会社事業用宅地等」という。）である選択特例対象宅地等である場合（(3)に掲げる場合に該当する場合を除く。）

次の算式により計算した面積が限度面積となる（措法70の6の10②一イ、措令40の7の10⑦一）。

（算式）

$400\text{m}^2$ －当該特定同族会社事業用宅地等の面積の合計

- (3) 適用を受ける小規模宅地等が措置法第69条の4第3項第4号に規定する貸付事業用宅地等（以下70の6の10—17において「貸付事業用宅地等」という。）である選択特例対象宅地等である場合

次の算式により計算した面積が限度面積となる（措法70の6の10②一イ、措令40の7の10⑦二）。

（算式）

$$400\text{m}^2 - 2 \times \left( A \times \frac{200}{330} + B \times \frac{200}{400} + C \right)$$

（注） 上記算式中の符号は次のとおり。

A＝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70の6の10—17において「特定居住用宅地等」という。）である選択特例対象宅地等の面積の合計

B＝特定同族会社事業用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計

C＝貸付事業用宅地等である選択特例対象宅地等の面積の合計

- (4) 適用を受ける小規模宅地等が特定居住用宅地等である選択特例対象宅地等である場合（(3)に掲げる場合に該当する場合を除く。）

$400\text{m}^2$ が限度面積となる（措法70の6の10②一イ、措令40の7の10⑦三）。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした（具体的な計算については、（参考1）の計算例を参照。）。

ところで、法令上、この特例と小規模宅地等の特例を重複適用する場合（上記(2)～(4)の限度面積の計算は、まず、小規模宅地等の特例を適用し、次に $400\text{m}^2$ からその適用を受けようとする小規模宅地等に応じて措置法令第40条の7の10第7項の規定に基づき計算した面積を控除した面積の範囲内で、この特例の適用を受けることができることとされている（措法70の6の10②一イ、措令40の7の10⑦）。

もっとも、小規模宅地等の特例の適用の有無並びにその適用を受ける場合の小規模宅地等の種類及び面積は、相続人等の任意によることから、先にこの特例の適用を受ける特例事業用資産である宅地等の選択をし、その選択をした面積を基に、小規模宅地等の特例の適用を受ける宅地等の選択をしたとしても、上記(2)から(4)までに定めるところを満たすのであれば、この特例の適用があることに留意する必要がある。すなわち、上記(2)の場合には特例事業用資産である宅地等と特定同族会社事業用宅地等の面積の合計が $400\text{m}^2$ 以下であるとき、上記(3)の場合には本通達の(3)の(注)の1の算式を満たすとき、また、上記(4)の場合には特例事業用資産である宅地等の面積の合計が $400\text{m}^2$ 以下であるときは、この特例の適用があることになる。

なお、上記(2)～(4)は、措置法第70条の6の9第1項（同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）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受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合についても同様であるが（（参考2）参照）、この場合の限度面積の計算は、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるものとして同項に規定する贈与税の申告書に記載された宅地等の面積を基準に行うこととされている（措令40の7の10⑤三）。

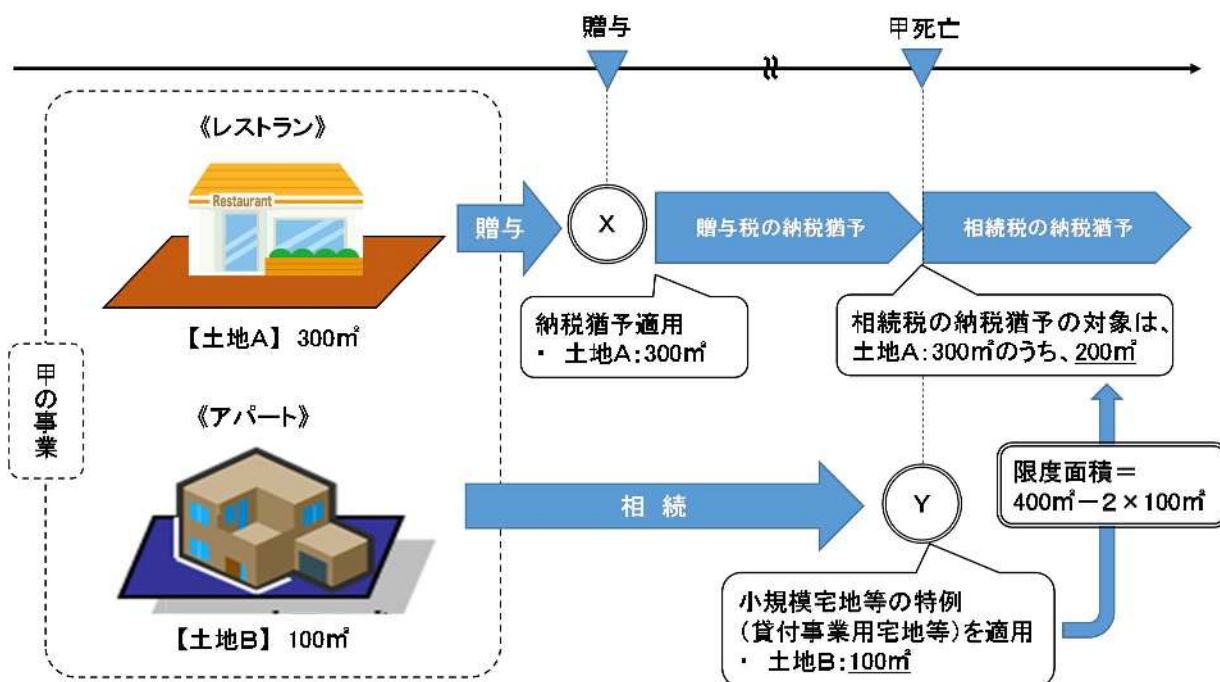
- （注） 措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けた特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合、当該死亡した贈与者に係る相続税については、当該贈与者から相続又は遺贈により取得をした特定事業用宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受けることはできない（措法69の4⑥）。

(参考1) 納税猶予の対象となる宅地等の限度面積の計算例

- 小規模宅地等の特例の対象となる宅地等
  - ・ 宅地A (66 m<sup>2</sup>: 特定居住用宅地等に該当)
  - ・ 宅地B (100 m<sup>2</sup>: 特定同族会社事業用宅地等に該当)
  - ・ 宅地C (80 m<sup>2</sup>: 貸付事業用宅地等に該当)

小規模宅地等の適用を受ける宅地等	計算	納税猶予の対象となる宅地等の限度面積
A (居住)	$400 \text{ m}^2 - 0 \text{ m}^2 = 400 \text{ m}^2$	400 m <sup>2</sup>
B (同族)	同族 $400 \text{ m}^2 - 100 \text{ m}^2 = 300 \text{ m}^2$	300 m <sup>2</sup>
C (貸付)	貸付 $400 \text{ m}^2 - 2 \times 80 \text{ m}^2 = 240 \text{ m}^2$	240 m <sup>2</sup>
A + B	同族 $400 \text{ m}^2 - 100 \text{ m}^2 = 300 \text{ m}^2$	300 m <sup>2</sup>
A + C	居住 貸付 $400 \text{ m}^2 - 2 \times \left(66 \text{ m}^2 \times \frac{200}{330} + 80 \text{ m}^2\right) = 160 \text{ m}^2$	160 m <sup>2</sup>
B + C	同族 貸付 $400 \text{ m}^2 - 2 \times \left(100 \text{ m}^2 \times \frac{200}{400} + 80 \text{ m}^2\right) = 140 \text{ m}^2$	140 m <sup>2</sup>
A + B + C	居住 同族 貸付 $400 \text{ m}^2 - 2 \times \left(66 \text{ m}^2 \times \frac{200}{330} + 100 \text{ m}^2 \times \frac{200}{400} + 80 \text{ m}^2\right) = 60 \text{ m}^2$	60 m <sup>2</sup>

(参考2) 贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡した場合における限度面積の計算例



(個人の事業用資産についての納税猶予及び免除、小規模宅地等の特例又は特定計画山林の特例を重複適用する場合に限度面積要件等を満たさないとき)

70の6の10—18 小規模宅地等、措置法第69条の5第1項に規定する選択特定計画山林(以下70の6の10—18において「選択特定計画山林」という。)又は特例事業用資産のうち宅地等(以下70の6の10—18において「猶予対象宅地等」という。)について、措置法第69条の4第1項、第69条の5第1項又は第70条の6の10第1項の規定の適用を重複して受けようとする場合において、その猶予対象宅地等の面積が同条第2項第1号イに規定する限度面積(70の6の10—17参照)を超えるとき又はその選択特定計画山林の価額が措置法第69条の5第5項(措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する場合を含む。)に規定する限度額(69の5—12参照)を超えるときは、その猶予対象宅地等について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用はないことに留意する。

(注)1 上記の限度面積を超える場合における当該小規模宅地等又は上記の限度額を超える場合における当該小規模宅地等及び当該選択特定計画山林は、その全てについて措置法第69条の4第1項及び第69条の5第1項の適用もないことに留意する(69の4—12及び69の5—13参照)。

なお、この場合、その小規模宅地等又は選択特定計画山林については、その後の国税通則法第18条第2項に規定する期限後申告書及び同法第19条第3項に規定する修正申告書において、当該限度面積又は当該限度額を超えないこととなったときは、措置法第69条の4第1項又は第69条の5第1項の規定の適用があることに留意する。

2 上記の「猶予対象宅地等」には、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)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受贈事業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるものを含むことに留意する。

(新設)

(説明)

この特例と、小規模宅地等の特例及び措置法第69条の5の「特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例」(以下70の6の10—18において「特定計画山林の特例」という。)を重複して適用する場合には、その適用を受ける特例事業用資産である宅地等(以下70の6の10—18において「猶予対象宅地等」という。)、小規模宅地等及び措置法第69条の5第1項に規定する選択特定計画山林(以下70の6の10—18において「選択特定計画山林」という。)については、一定の限度面積(措法70の6の10②—イ。なお、70の6の10—17参照)及び限度額(措法69の5⑤、措令40の2の2⑨。なお、69の5—12参照)が設けられている。

本通達は、その猶予対象宅地等の面積が措置法第70条の6の8第2項第1号イに規定する限度面積を超えるとき又はその選択特定計画山林の価額が措置法第69条の5第5項(措置法令第40条の2の2第9項において読み替えて適用する場合を含む。)に規定する限度額を超えるときは、法令の要件を満たす有効な選択が行われていないことから、その猶予対象宅地等の全てについて、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用はないことを留意的に明らかにした。

また、この場合には、当該小規模宅地等及び当該選択特定計画山林の全てについても同様に、小規模宅地等の特例及び特定計画山林の特例の適用がないこととなる(69の4—12及び69の5—13参照)。

ただし、当該小規模宅地等又は当該選択特定計画山林については、その後の国税通則法第18条第2項に規定する期限後申告書及び同法第19条第3項に規定する修正申告書において、当該限度面積又は当該限度額を超えないこととなったときは、措置法第69条の4第1項又は第69条の5第1項の規定の適用を受けることができる。

本通達の(注)の1は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 小規模宅地等の特例及び特定計画山林の特例については、期限内申告に限り適用される措置法第70条の6の10第1項の規定(70の6の10—8の説明を参照。)と異なり、ゆうじょ規定が設けられている(措法69の4⑧、69の5⑩)。

なお、「猶予対象宅地等」には、措置法第70条の6の9第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)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受贈事

業用資産のうち同条第2項第1号イに掲げるものが含まれることから、本通達の(注)の2は、このことを留意的に明らかにした。

(特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産)

70の6の10—19 70の6の8—19((特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産))は、リース資産(所得税法第67条の2第1項に規定するリース資産をいう。)が措置法第70条の6の10第2項第1号ハに定める減価償却資産に該当するかどうかの判定について準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—19((特定事業用資産である減価償却資産に該当するリース資産))の説明を参照。

(相続の開始の直前において事業に従事していたこと)

70の6の10—20 70の6の8—20((3年以上事業に従事していたこと))は、被相続人から相続又は遺贈により特定事業用資産を取得した者が、措置法第70条の6の10第2項第2号ロに規定する当該特定事業用資産に係る事業に従事していたかどうかの判定について準用する。

(注) 被相続人が60歳未満で死亡した場合には、上記の要件は不要とされることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—20((3年以上事業に従事していたこと))の説明を参照。

なお、被相続人が60歳未満で死亡した場合には、特例事業相続人等に係る要件から措置法第70条の6の10第2項第2号ロに掲げる要件は除かれていることから(措法70の6の8②二)、本通達の(注)において、これを留意的に明らかにした。



(納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義)

70の6の10—21 措置法第70条の6の10第2項第2号ホの要件を判定する場合において、特定事業用資産に係る事業が同項第4号に規定する資産保有型事業に該当するかどうかの判定は、同条第1項の規定の適用に係る相続の開始の日の属する年の前年1月1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算式を満たすかどうかにより行うことに留意する。

(算式)

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

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該いずれかの日における当該事業に係る貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額の総額

B = 当該いずれかの日における当該事業に係る貸借対照表に計上されている特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第23条の8の8第8項に規定するものをいう。以下70の6の10—21において同じ。）の帳簿価額の合計額

C = 当該いずれかの日以前5年以内において特別関係者（特例事業相続人等と措置法令第40条の7の8第15項に規定する特別の関係がある者をいう。以下70の6の10—21において同じ。）が当該特例事業相続人等から受けた措置法第70条の6の8第4号ハに規定する必要経費不算入対価等（以下70の6の10—21において「必要経費不算入対価等」という。）の合計額

2 上記算式中の金額の算定については、次の取扱いに留意する。

(1) 上記Cの金額の算定に当たり、特定事業用資産に係る事業に従事したことその他の事由により特別関係者が支払を受けた対価又は給与の金額がある場合で、当該対価又は給与の金額が、最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の時（当該相続の開始の時前に措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与により取得をした当該事業と同一の事業に係る他の資産について同項の規定の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、最初の同項の規定の適用に係る贈与の時。以下70の6の10—21において同じ。）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年の1月1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その年の12月31日までの日数がそれぞれその年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。なお、必要経費不算入対価等の意義については、70の6の8—23（（必要経費不算入対価等の意義））を参照。

(2) 上記算式による判定は特定事業用資産に係る事業について行うことから、特例事業相続人等が特定事業用資産に係る事業以外の事業（以下70の6の10—21において「特例対象外事業」という。）を行っている場合には、当該特例対象外事業の用に供される資産及び当該特例事業相続人等の特別関係者が当該特例対象外事業に従事したことその他の事由により支払を受けた対価又は給与の金額は、上記の算式に算入されない。

(3) 特例事業相続人等が被相続人から措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした特定事業用資産に係る事業が2以上ある場合における上記算式中の各金額は、その2以上の事業の合計による。

3 特例事業相続人等の事業活動のために必要な資金の借入れを行ったことその他の措置法規則第23条の8の9第5項において準用する措置法規則第23条の8の8第7項に規定する事由が生じたことにより、当該いずれかの日において当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、当該いずれかの日から同日以後6月を経過する日までの期間は、資産保有型事業の判定に係る上記の期間から除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—21（（納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義））の説明を参照。

(納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義)

70の6の10—22 措置法第70条の6の10第2項第2号ホの要件を判定する場合において、特定事業用資産に係る事業が同項第5号に規定する資産運用型事業に該当するかどうかの判定は、相続の開始の日の属する年の前年1月1日から当該相続の開始の日の属する年の12月31日までの間のいずれかの年において次の算式を満たすかどうかにより行うことに留意する。

(算式)

$$\frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該いずれかの年における総収入金額

B = 当該いずれかの年における特定資産の運用収入の合計額

2 特例事業相続人等の事業活動のために必要な資金を調達するために特定資産を譲渡したことその他の措置法規則第23条の8の9第6項において準用する措置法規則第23条の8の8第9項に規定する事由が生じたことにより、当該いずれかの年において当該特定事業用資産に係る事業が上記算式を満たした場合には、当該いずれかの年の1月1日からその翌年12月31日までの期間は、資産運用型事業の判定に係る上記の期間から除かれることに留意する。

3 70の6の10—21(注)2は、資産運用型事業の判定を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—22((納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義))の説明を参照。

(特例事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義)

70の6の10—23 措置法第70条の6の10第2項第3号に規定する納税猶予分の相続税額(以下70の6の10—64までにおいて「納税猶予分の相続税額」という。)の計算をする場合における措置法令第40条の7の10第10項第3号の「特例事業用資産に係る事業に関する債務」の意義については、70の6の8—25((特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義))を準用する。

(注) 70の6の8—25(注)(1)から(3)までに掲げるもののほか、被相続人に係る葬式費用も同号の「特例事業用資産に係る事業に関する債務」に該当しないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—25((特例受贈事業用資産に係る事業に関するものと認められる債務の意義))の説明を参照。

なお、70の6の8—25の(注)の(1)から(3)においては、措置法令第40条の7の10第10項第3号の「特例事業用資産に係る事業に関する債務」に該当しないものを例示しているが、被相続人に係る葬式費用についても同号の債務に該当しない。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(事業を廃止した場合の意義)

70の6の10—24 措置法第70条の6の10第3項第1号の「事業を廃止した場合」の意義については、70の6の8—28((事業を廃止した場合の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—28((事業を廃止した場合の意義))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義)

70の6の10—25 措置法第70条の6の10第3項第2号の要件を判定する場合には、70の6の10—21((納税猶予の対象とならない資産保有型事業の意義))及び70の6の10—22((納税猶予の対象とならない資産運用型事業の意義))を準用する。

この場合において、70の6の10—21中「相続の開始の日の属する年の前年1月1日」とあるのは「相続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6の10第4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、70の6の10—22中「特例対象贈与の日の属する年の前年1月1日」とあるのは「贈与税の申告期限の翌日」と、「の開始の日の属する年の12月31日」とあるのは「に係る措置法第70条の6の10第4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の属する年の前年12月31日」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—29((確定事由となる資産保有型事業又は資産運用型事業の意義))の説明を参照。

(性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義)

70の6の10—26 措置法第70条の6の10第3項第2号の風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律第2条第5項に規定する性風俗関連特殊営業に「該当することとなった日」の意義については、70の6の8—30((性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—30((性風俗関連特殊営業に該当することとなった日の意義))の説明を参照。

(事業所得の総収入金額が零となった場合)

70の6の10—27 措置法第70条の6の10第3項第3号の「当該事業に係る事業所得の総収入金額が零となった場合」の判定については、70の6の8—31((事業所得の総収入金額が零となった場合))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—31((事業所得の総収入金額が零となった場合))の説明を参照。

(特例事業相続人等が個人の事業用資産についての納税猶予の適用を取りやめる場合の期限)

70の6の10—28 措置法第70条の6の10第3項第6号の規定に該当することによる納税の猶予に係る期限は、同条第1項の規定の適用を受けている特例事業相続人等から同項の規定の適用を受けることをやめる旨の届出書の提出があった日から2月を経過する日(当該届出書の提出があった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例事業相続人等が死亡した場合には、当該特例事業相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業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)となることから、当該納税猶予に係る相続税の額及び当該相続税の額に係る利子税の額の納付の有無に関わらず、当該2月を経過する日に確定することに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—32((特例事業受贈者が個人の事業用資産についての納税猶予の適用を取りやめる場合の期限))の説明を参照。

(特例事業用資産の譲渡等の判定)

70の6の10—29 措置法第70条の6の10第4項又は第5項の規定を適用する場合における特例事業用資産の譲渡又は贈与(以下70の6の10—60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7の10第37項及び第38項の規定により行うことに留意する。

(注) なお、特例事業用資産を措置法第70条の6の10第15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。

(新設)

(説明)

70の6の8—34((特例受贈事業用資産の譲渡等の判定))の説明を参照。

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

70の6の10—30 措置法第70条の6の10第4項の規定により納税猶予税額の一部について、納税猶予の期限が確定する場合における相続税の額の計算は、同項の規定に該当する直前の猶予中相続税額（同項に規定する猶予中相続税額をいう。以下70の6の10—66までにおいて同じ。）に、次に定める割合を乗ずることにより行うことに留意する。

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

事業の用に供されなくなった特例事業用資産の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の時にける価額

当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例事業用資産の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の時にける価額

- (注) 1 「当該事業の用に供されなくなった時の直前において当該事業の用に供されていた全ての特例事業用資産」には、措置法令第40条の7の10第15項の届出に係る特例事業用資産が含まれることに留意する。
- 2 「事業の用に供されなくなった特例事業用資産」には、災害、疾病等のためやむを得ず一時的に当該事業の用に供されていない特例事業用資産は含まれないことに留意する。
- 3 措置法第70条の6の10第19項の規定の適用を受けた場合における上記算式中の「相続の開始の時にける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—35((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))の説明を参照。

(廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等)

70の6の10—31 70の6の8—36((廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等))は、特例事業相続人等が措置法令第40条の7の10第15項の規定の適用を受けようとする場合に準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—36((廃棄に係る届出書が届出期限までに提出されない場合等))の説明を参照。

(特例事業用資産の処分によって得た対価がある場合)  
70の6の10—32 70の6の8—37((特例受贈事業用資産の処分によって得た対価がある場合))は、措置法令第40条の7の10第15項の事由による特例事業用資産の処分によって得た対価がある場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—37((特例受贈事業用資産の処分によって得た対価がある場合))の説明を参照。

(買換承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等)  
70の6の10—33 70の6の8—38((買換承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))は、特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第5項の規定の適用を受けようとする場合に準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—38((買換承認に係る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。

(特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義)  
70の6の10—34 措置法第70条の6の10第5項の納税地の所轄税務署長の承認(以下70の6の10—39までにおいて「買換承認」という。)に係る同項の特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義については、70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—39((特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額の意義))の説明を参照。

(買換資産の取得の意義等)  
70の6の10—35 措置法第70条の6の10第5項に規定する特例事業相続人等の事業の用に供される資産(以下70の6の10—39までにおいて「買換資産」という。)の取得の意義等については、70の6の8—40((買換資産の取得の意義等))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—40((買換資産の取得の意義等))の説明を参照。

(仲介料、登記費用等の費用)

70の6の10—36 70の6の8—41((仲介料、登記費用等の費用))は、措置法第70条の6の10第5項の規定による買換承認を受けている場合において同項に規定する特例事業用資産の譲渡又は買換資産の取得に要した仲介料、登記費用等の費用の取扱いについて準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—41((仲介料、登記費用等の費用))の説明を参照。

(特例事業用資産とみなされる買換資産の意義)

70の6の10—37 措置法第70条の6の10第5項第3号の規定により特例事業用資産とみなされる買換資産の意義については、70の6の8—42((特例受贈事業用資産とみなされる買換資産の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—42((特例受贈事業用資産とみなされる買換資産の意義))の説明を参照。

(買換承認に係る1年を経過する日までに特例事業相続人等が死亡した場合)

70の6の10—38 措置法第70条の6の10第5項の買換承認を受けた特例事業相続人等が、当該買換承認に係る特例事業用資産の譲渡があった日から1年を経過する日までに死亡した場合には、納税猶予期限は確定せず、同条第15項の規定により相続税は免除されることに留意する。

(注) 1 上記の場合において、当該特例事業相続人等がその死亡の日までに買換資産の取得をし、かつ、措置法規則第23条の8の9第8項において準用する措置法規則第23条の8の8第11項の書類を提出することなく死亡したときであっても、当該特例事業相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)は当該書類の提出を要しないことに留意する。

2 上記の場合における当該特例事業相続人等に係る相続税の課税に当たっては、当該譲渡をした特例事業用資産は相続財産を構成せず、当該特例事業相続人等が相続開始の時に有していた財産が相続税の課税価格計算の基礎となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—43((買換承認に係る1年を経過する日までに特例事業受贈者が死亡した場合))の説明を参照。

(譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合における事業の用に供されなくなった部分の計算)

70の6の10—39 措置法第70条の6の10第5項第2号の規定により、同号の「当該譲渡があった日から1年を経過する日」において特例事業相続人等の事業の用に供されなくなったものとみなされる買換承認に係る特例事業用資産の部分は、次の算式により計算した部分によることに留意する。

(算式)

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

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 買換承認に係る特例事業用資産の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の時ににおける価額

B = 買換承認に係る特例事業用資産の譲渡の対価の額

C = 買換資産の取得価額

2 措置法第70条の6の10第19項の規定の適用を受けた場合における上記Aの「相続の開始の時ににおける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額となることに留意する。

3 上記Bの「譲渡の対価の額」及びCの「取得価額」については、70の6の10—34及び36の取扱いに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—44((譲渡の対価の額の全部又は一部が買換資産の取得に充てられていない場合における事業の用に供されなくなった部分の計算))の説明を参照。

(現物出資承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の6の10—40 70の6の8—45((現物出資承認に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))は、特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第6項の規定の適用を受けようとする場合に準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—45((現物出資承認に係る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。

(措置法第70条の6の10第6項の規定の適用を受けるための移転)

70の6の10—41 特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第6項の規定の適用を受けようとする場合において、会社の設立に伴う現物出資により同条第1項の規定の適用を受けている特例事業用資産の全ての移転をしたかどうかの判定については、70の6の8—46((措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けるための移転))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—46((措置法第70条の6の8第6項の規定の適用を受けるための移転))の説明を参照。



(現物出資承認を受けた後における確定事由)

70の6の10—42 特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第6項の承認(以下70の6の10—43において「現物出資承認」という。)を受けた場合には、当該特例事業相続人等に係る相続税の納税猶予の期限が到来する事由については、同条第3項及び第4項の規定は適用されず、措置法令第40条の7の10第25項において準用する措置法第70条の7の2第5項及び第15項(措置法第70条の7の6第11項において準用する場合を含む。)の規定によることに留意する。

(注) 1 この場合においては、70の7の2—18((対象非上場株式等の譲渡等の判定))～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))を準用する。

2 納税猶予の期限が到来した場合における利子税の納付については、措置法令第40条の7の10第25項第4号において準用する措置法第70条の7の2第28項(同項の表の第3号及び第5号から第9号までに係る部分に限る。)及び第70条の7の6第23項(同項の表の第9号から第13号までに係る部分に限る。)の規定によることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—47((現物出資承認を受けた後における確定事由))の説明を参照。

(現物出資承認を受けた後における免除事由)

70の6の10—43 特例事業相続人等が現物出資承認を受けた場合における相続税の免除については、次の取扱いに留意する。

(1) 特例事業用資産とみなされた株式等(株式又は出資をいう。以下70の6の10—43において同じ。)の全ての贈与をした場合において、当該贈与により当該株式等を取得した者が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けたときは、措置法第70条の6の10第15項第2号の規定により相続税が免除される。

(注) 特例事業相続人等から贈与により取得をした当該株式等について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中相続税額については免除されず、措置法令第40条の7の10第25項において準用する措置法第70条の7の2第5項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(2) 措置法第70条の6の10第15項第3号の規定による免除の適用はない。

(3) 措置法第70条の6の10第17項から第19項までの規定による免除の適用はなく、措置法令第40条の7の10第25項第2号において準用する措置法第70条の7の2第17項から第26項まで及び第70条の7の6第13項から第20項までの規定による免除が適用される。

(注) (3)の場合には、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))～46((免除申請があった場合の利子税の計算))及び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))並びに70の7の6—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～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))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—48((現物出資承認を受けた後における免除事由))の説明を参照。

(既に個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除等の適用を受けている他の者がいる場合等)

70の6の10—44 特定事業用資産について、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする場合において、同項の規定の適用を受けようとする者以外の者が当該特定事業用資産に係る事業と同一の事業の用に供される資産について次に掲げるいずれかの規定の適用を受け、又は受けようとしているときは、同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。

(1) 措置法第70条の6の8第1項

(2) 措置法第70条の6の10第1項

(注) 1 措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする者が当該特定事業用資産について上記(1)又は(2)のいずれかの規定の適用を受けている場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

2 上記の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることができるかどうかの判定は、特定事業用資産に係る事業ごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—49((既に個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除等の適用を受けている他の者がいる場合等))の説明を参照。

(継続届出書の提出期間)

70の6の10—45 措置法第70条の6の10第10項に規定する届出書は、同項に規定する特例相続報告基準日の翌日から3月を経過するごとの日までに提出しなければならないのであるが、その提出期間は、当該特例相続報告基準日の翌日から当該3月を経過するごとの日までの期間として取り扱う。

(注) 上記の「特例相続報告基準日」とは、特定申告期限(特例事業相続人等の最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続に係る同項に規定する相続税の申告書の提出期限又は最初の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の同項に規定する贈与税の申告書の提出期限のいずれか早い日をいう。)の翌日から3年を経過するごとの日をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—50((継続届出書の提出期間))の説明を参照。

(特例事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義)

70の6の10—46 70の6の8—51((特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義))は、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける特例事業相続人等が同項の規定の適用を受ける特例事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合において、同条第10項の規定により提出する届出書に添付すべき貸借対照表及び損益計算書の意義について準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—51((特例受贈事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合に継続届出書に添付する貸借対照表等の意義))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)

70の6の10—47 措置法第70条の6の10第13項の規定により、増担保命令等に応じないため納税猶予の期限を繰り上げる場合には、担保不足に対応する納税猶予に係る税額だけでなく、猶予中相続税額の全額について納税猶予の期限を繰り上げることに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—52((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))の説明を参照。

(措置法第70条の6の8第1項の適用に係る贈与をした場合の免除)

70の6の10—48 措置法第70条の6の10第15項第2号の規定による免除については、次によることに留意する。

(1) 特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第15項第2号の規定による免除を受けるためには、同項の規定の適用を受けている特例事業用資産の全ての贈与をする必要があるのであるが、全ての贈与をしたかどうかの判定については次による。

イ 特例事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業に係る全ての特例事業用資産の贈与を行う必要がある。

(注) 上記の場合において特例事業相続人等がその2以上の事業のうち一部の事業に係る特例事業用資産のみ贈与をしたときは、当該贈与をした特例事業用資産に係る猶予中相続税額については免除されず同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来するのであるが、当該贈与を受けた受贈者については、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る要件を満たした場合には、同項の規定の適用を受けることができることに留意する。

ロ 当該特例事業相続人等が同一年中に2人以上の受贈者に特例事業用資産の贈与をした場合において、その贈与が異なる時期に行われたときには、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後において特例事業用資産の全ての贈与が行われたかどうかの判定を行う。

(2) 特例事業相続人等から贈与を受けた者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けるためには、当該特例事業相続人等の事業に係る特定事業用資産の全ての贈与を受ける必要があることから、当該特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第15項第2号の規定による免除を受けるには、特例事業用資産の全てに加え、当該事業に係る特例事業用資産以外の特定事業用資産の全ての贈与が必要となる。

(注) 上記の要件を満たさない場合には、贈与をした特例事業用資産に係る猶予中相続税額については免除されず、同条第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(3) 特例事業相続人等から贈与により取得をした当該特例事業用資産について、当該贈与に係る受贈者が措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けない部分がある場合には、当該部分に係る猶予中相続税額については免除されず措置法第70条の6の10第4項の規定により納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(4) 措置法第70条の6の10第15項第2号の規定の適用に係る贈与をした特例事業用資産が、宅地等又は建物である場合において、当該宅地等の面積又は建物の床面積が同条第2項第1号イ又はロに定める限度面積を超えるときは、当該贈与を受けた受贈者は、当該宅地等又は建物のうち、当該特例事業用資産に係る部分から先に同条第1項の規定の適用を受けるものとする。

(新設)

(説明)

70の6の8—54((措置法第70条の6の8第1項の適用に係る贈与をした場合の免除))の説明を参照。

(事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日)

70の6の10—49 措置法第70条の6の10第15項第3号に掲げる場合に該当することとなった日の意義については、70の6の8—55((事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—55((事業を継続することができなくなった場合に該当することとなった日))の説明を参照。

(特例事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由)

70の6の10—50 措置法第70条の6の10第15項第3号に規定する特例事業相続人等が特例事業用資産に係る事業を継続することができなくなったことについてのやむを得ない理由の意義については、70の6の8—56((特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—56((特例受贈事業用資産に係る事業を継続することができなくなったやむを得ない理由))の説明を参照。

(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)

70の6の10—51 70の6の8—59((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))は、特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第17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準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—59((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))の説明を参照。

(措置法第70条の6の10第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等)

70の6の10—52 措置法第70条の6の10第17項第1号の規定の適用を受けようとする場合には、同条第1項の規定の適用を受けている特例事業用資産の全ての譲渡等をする必要があるが、当該特例事業用資産に係る事業の用に供されている資産であっても、同項の規定の適用を受けていない資産については譲渡等を要しないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—60((措置法第70条の6の8第16項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等))の説明を参照。

(特例事業用資産の時価に相当する金額の意義)

70の6の10—53 措置法第70条の6の10第17項第1号イの「特例事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定することに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—61((特例受贈事業用資産の時価に相当する金額の意義))の説明を参照。

(特例事業用資産の譲渡等の対価の額の意義)

70の6の10—54 措置法第70条の6の10第17項第1号イの「特例事業用資産の譲渡等の対価の額」の意義については、70の6の10—34((特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の10—34((特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義))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6の10—55 70の6の8—63((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))は、特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第18項の規定の適用を受けようとする場合に準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—63((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。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の6の10—56 措置法第70条の6の10第18項に規定する特例事業用資産に係る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3年内の各年(特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第18項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった日の属する年の前年以前3年内の各年をいう(2)において同じ。)のうち2以上の年において、当該事業に係る事業所得の金額が零未満であること。

(2) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、当該事業に係る各年の事業所得に係る総収入金額が当該各年の前年の総収入金額を下回ること。

(3) 特例事業相続人等が心身の故障その他の事由により当該特例事業用資産に係る事業に従事することができなくなったこと。

(注) 上記(1)及び(2)の判定については、次の取扱いに留意する。

(1) 特例事業相続人等が一の被相続人から措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした特例事業用資産に係る事業が2以上ある場合には、その2以上の事業の合計額により行うこと。

(2) 特例事業相続人等が特例事業用資産に係る事業と別の事業を営んでいる場合における当該別の事業に係る金額は、上記の判定に含まれないこと。

(新設)

(説明)

70の6の8—64((事業の継続が困難な事由の意義))の説明を参照。

(措置法第70条の6の10第18項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等)

70の6の10—57 措置法第70条の6の8第18項第1号の「特例事業用資産の全ての譲渡等」の意義については、70の6の10—52((措置法第70条の6の10第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の10—52((措置法第70条の6の10第17項第1号の規定の適用を受けるための譲渡等))の説明を参照。

(特例事業用資産に係る事業の廃止の意義)

70の6の10—58 措置法第70条の6の10第18項第2号の「事業の廃止をした場合」とは、特例事業用資産に係る事業の全てを廃止した場合をいうのであるから、特例事業相続人等が被相続人から同条第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得をした特例事業用資産に係る事業が2以上ある場合において、その一部の事業を廃止したときは、同項の規定の適用はないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—66((特例受贈事業用資産に係る事業の廃止の意義))の説明を参照。

(免除申請相続税額の基礎となる金額の計算)

70の6の10—59 措置法第70条の6の10第18項に規定する免除申請相続税額の基礎となる同項各号イの金額の計算については、次の取扱いに留意する。

- (1) 同項各号イの「特例事業用資産の時価に相当する金額」は、評価基本通達の定めにより算定する。
- (2) 同項第1号イの「譲渡等の対価の額」の意義については、70の6の10—34((特例事業用資産の譲渡の対価の額の意義))を準用する。
- (3) 納税猶予分の相続税額の計算に当たり控除した措置法令第40条の7の10第9項に規定する特定債務額がある場合には、当該特定債務額を措置法第70条の6の10第18項第1号イに規定する譲渡等の対価の額又は同項第2号イの特例事業用資産の時価に相当する金額から控除する。

(新設)

(説明)

70の6の8—67((免除申請贈与税額の基礎となる金額の計算))の説明を参照。

(措置法第70条の6の10第18項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の6の10—60 特例事業相続人等が措置法第70条の6の10第18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事業相続人等が死亡した場合には、当該特例事業相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業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6の10第18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6の10第18項第2号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の事業を廃止した日

(新設)

(説明)

70の6の8—68((措置法第70条の6の8第17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。



(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)  
70の6の10—61 70の6の8—69((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))は、特例事業相続人等が措置法第70条の7の2第19項の規定の適用を受けようとする場合に準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—69((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))の説明を参照。

(債務処理計画が成立した日の意義)  
70の6の10—62 措置法第70条の6の10第19項に規定する「債務処理計画が成立した日」の意義については、70の6の8—70((債務処理計画が成立した日の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の6の8—70((債務処理計画が成立した日の意義))の説明を参照。

(認可決定日後に確定事由が生じた場合)  
70の6の10—63 措置法第70条の6の10第19項に規定する認可決定日以後同条第22項の規定による通知が発せられた日(以下70の6の10—63において「通知日」という。)前に、同条第3項各号に掲げる場合に該当することとなった場合、同条第4項の場合に該当することとなった場合及び同条第12項の規定の適用があった場合並びに当該通知日前に同条第13項の規定による納税の猶予に係る期限の繰上げがあった場合には、同条第19項の規定の適用がないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の6の8—71((認可決定日後に確定事由が生じた場合))の説明を参照。

(再計算猶予中相続税額の計算)

70の6の10—64 措置法第70条の6の10第20項に規定する再計算猶予中相続税額の計算については、次の取扱いに留意する。

- (1) 同項の「特例事業用資産の許可決定日における価額」は、評価基本通達の定めにより算定する。
- (2) 納税猶予分の相続税額の計算に当たり控除した措置法令第40条の7の10第9項に規定する特定債務額がある場合には、当該特定債務額を措置法第70条の6の10第20項の特例事業用資産の認可決定日における価額から控除する。

(新設)

(説明)

70の6の8—72((再計算猶予中贈与税額の計算))の説明を参照。

(免除申請があった場合の延滞税の計算)

70の6の10—65 措置法令第40条の7の10第33項の規定は、措置法第70条の6の10第17項又は第18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22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17項又は第18項に規定する免除申請相続税額(以下70の6の10—66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22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7の10第33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6の8—73((免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(免除申請があった場合の利子税の計算)

70の6の10—66 措置法令第40条の7の10第34項の規定は、措置法第70条の6の10第17項又は第18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22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22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7の10第34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6の8—74 ((免除申請があった場合の利子税の計算))の説明を参照。

【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）】

（免除を受けた経営承継受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用）  
70の7—37の4 措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者が同条第15項、第16項又は第21項の規定により猶予中贈与税額の全部又は一部の免除を受けた場合において、同条第1項の規定の適用に係る対象受贈非上場株式等（相続税法第21条の9第3項（措置法第70条の2の6第1項、第70条の2の7第1項（第70条の2の8において準用する場合を含む。）又は第70条の3第1項において準用する場合を含む。70の7—37の5において同じ。）の規定の適用を受けるものに限る。）の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のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、相続税法第21条の14から第21条の16までの規定は適用されないことに留意する。

この場合において、「当該対象受贈非上場株式等のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」とは、当該経営承継受贈者が当該免除につき適用を受けた次に掲げる規定の区分に応じ、それぞれに定める部分をいうことに留意する。

- (1) 措置法第70条の7第15項第1号 当該対象受贈非上場株式等のうち当該経営承継受贈者が同号の死亡の直前に有していたもの
- (2) 措置法第70条の7第15項第2号 当該対象受贈非上場株式等のうち同号の贈与者が贈与（免除対象贈与を除く。）をしたものであって当該経営承継受贈者が同号の死亡の直前に有していたもの
- (3) 措置法第70条の7第15項第3号 当該対象受贈非上場株式等のうち当該経営承継受贈者が同号の規定の適用に係る贈与をしたもの
- (4) 措置法第70条の7第16項 当該対象受贈非上場株式等のうち次の算式により計算した金額に相当する部分

（算式）

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

（注） 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該対象受贈非上場株式等の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 当該対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額

C = 同条第16項の規定により免除された贈与税の額

- (5) 措置法第70条の7第21項 当該対象受贈非上場株式等のうち次の算式により計算した金額に相当する部分

（算式）

$$\frac{(A - B) \times C}{C + D}$$

（注） 上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該対象受贈非上場株式等の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時ににおける価額

B = 当該対象受贈非上場株式等の同条第21項に規定する認可決定日における価額

C = 同項の規定により免除された贈与税の額

D = 同項第2号に掲げる金額

- （注） 上記(4)又は(5)に掲げる規定の適用前に当該対象受贈非上場株式等について措置法第70条の7第21項の規定の適用を受けている場合には、上記(4)又は(5)の算式中の「贈与の時ににおける価額」は、同項に規定する認可決定日における価額による。

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

この特例は、相続税法第21条の9（措置法第70条の2の6第1項、第70条の2の7第1項（第70条の2の8において準用する場合を含む。）又は第70条の3第1項において準用する場合を含む。）の相続時精算課税の適用に係る贈与により取得した非上場株式等についても適用がある。

この場合において当該贈与者が死亡したときは、その死亡の際、現に措置法第 70 条の 7 第 1 項の規定の適用を受ける対象受贈非上場株式等については、措置法第 70 条の 7 の 3 の規定により、経営承継受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となる。

また、当該贈与者の死亡の日前にその全部又は一部について納税猶予に係る期限が確定した贈与税に対応する対象受贈非上場株式等については、措置法第 70 条の 7 の 3 の規定の適用はないのであるが、この場合には、相続税法第 21 条の 15 又は第 21 条の 16 の規定により、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となる。

ただし、当該経営承継受贈者が、その納税猶予の期限が確定した贈与税について措置法第 70 条の 6 の 8 第 15 項、第 16 項又は第 21 項の規定により、その全部又は一部の免除を受けている場合には、同条第 13 項第 9 号の規定により、当該対象受贈非上場株式等のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分については、相続税法第 21 条の 14 から第 21 条の 16 までの規定は適用されず、相続税の課税対象とならないこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにするとともに、この「当該対象受贈非上場株式等のうち当該免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」について、算式等により留意的に明らかにした。

【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】

（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5（第二贈与者が死亡した場合の相続税法第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。

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12項から第14項までの規定により猶予中贈与税額の免除を受けたときにおける70の7—37の4（免除を受けた経営承継受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用）の「免除を受けた猶予中贈与税額に対応する部分」は、当該特例経営承継受贈者が当該免除につき適用を受けた次に掲げる規定の区分に応じ、それぞれに定める部分をいうことに留意する。

(1) 措置法第70条の7の5第12項又は第13項（2）に掲げる規定による免除を受けた場合を除く。）これらの規定による免除の適用を受けた特例対象受贈非上場株式等のうち、次の算式により計算した金額に相当する部分

（算式）

$$\frac{(A-B) \times C}{C+D}$$

（注）上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該特例対象受贈非上場株式等の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時にける価額

B = 当該特例対象受贈非上場株式等の同条第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、同項第3号イの交換等対価の額又は同項第4号イの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（当該譲渡等の対価の額、合併対価の額又は交換等対価の額が、同項第1号イ、第2号イ又は第3号イに規定す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）

C = 同条第12項又は第13項の規定により免除された贈与税の額

D = 同条第12項各号口に掲げる金額

(2) 措置法第70条の7の5第13項及び第14項第1号 これらの規定による免除の適用を受けた特例対象受贈非上場株式等のうち、次の算式により計算した金額に相当する部分

（算式）

$$\frac{(A-B) \times C}{C+D}$$

（注）上記算式中の符号は次のとおり。

A = 当該特例対象受贈非上場株式等の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時にける価額

B = 当該特例対象受贈非上場株式等の同条第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

C = 同条第13項及び第14項第1号の規定により免除された贈与税の額の合計額

D = 同条第12項第1号口、第2号口又は第3号口に掲げる金額

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

70の7—37の4（免除を受けた経営承継受贈者に係る相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用）の説明を参照。