

資産課税課情報	第2号	令和2年1月14日	国 税 庁 資産課税課
---------	-----	-----------	----------------

個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除に関する 質疑応答事例について（情報）

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についての贈与税・相続税の納税猶予に関する質疑応答事例を取りまとめたので、執務の参考として送付する。

なお、質疑応答事例は、令和2年1月1日現在の法令に基づくものである。

目次

《制度の概要等》	4
（問1）個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の概要	4
（問2）納税猶予の適用を受けるための手続	6
（問3）相続開始後の個人事業承継計画の提出の可否	8
（問4）納税猶予の適用後に必要となる手続（継続届出書の提出）	9
（問5）同一の事業に係る特定事業用資産を複数の者から承継をした場合の継続届出書の提出時期	10
《特定事業用資産》	11
（問6）納税猶予の対象となる特定事業用資産の概要	11
（問7）特定事業用資産の基準となる貸借対照表	12
（問8）特定事業用資産の範囲（その1）：自動車	13
（問9）特定事業用資産の範囲（その2）：無形固定資産・生物	15
（問10）宅地等に係る限度面積（その1）：複数の受贈者が同一の贈与者から贈与を受けた場合	16
（問11）宅地等に係る限度面積（その2）：一の受贈者が複数の贈与者から贈与を受けた場合	17
（問12）宅地等に係る限度面積（その3）：贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡した場合	18
（問13）宅地等に係る限度面積（その4）：限度面積要件を満たさない場合	19
《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》	20
（問14）贈与者の要件（その1）：事業者とその生計一親族等からの贈与	20
（問15）贈与者の要件（その2）：生計を一にする親族がそれぞれ事業を行っている場合	21
（問16）贈与者の要件（その3）：青色申告	22
（問17）贈与者の要件（その4）：「既に贈与をしているもの」の意義①	23
（問18）贈与者の要件（その5）：「既に贈与をしているもの」の意義②	25
（問19）「贈与税の納税猶予」の適用を受けるための期間	26
（問20）贈与税の納税猶予税額の計算（その1）：暦年課税による場合	27
（問21）贈与税の納税猶予税額の計算（その2）：相続時精算課税による場合	29
（問22）贈与税の納税猶予税額の計算（その3）：複数の贈与者から暦年課税による贈与を受けた場合	30
（問23）贈与税の納税猶予税額の計算（その4）：複数の贈与者から相続時精算課税による贈与を受けた場合	32
（問24）贈与税の納税猶予税額の計算（その5）：暦年課税による贈与と相続時精算課税による贈与がある場合	34
（問25）贈与税の納税猶予税額の計算（その6）：事業に係る債務の引受けがある場合	36
《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》	38
（問26）相続税の納税猶予税額の計算方法（その1）：通常の場合	38
（問27）相続税の納税猶予税額の計算方法（その2）：特例事業相続人等が複数ある場合	40
（問28）相続税の納税猶予税額の計算方法（その3）：控除すべき債務がある場合	42

（問 29）相続税の納税猶予税額の計算方法（その 4）：代償分割があった場合	43
（問 30）小規模宅地等の特例の適用を受ける者がある場合（その 1）：限度面積等	45
（問 31）小規模宅地等の特例の適用を受ける者がある場合（その 2）：限度面積要件を満たさない場合	47
（問 32）特定計画山林の特例の適用を受ける者がある場合	48
《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》	50
（問 33）概要	50
（問 34）適用期限の有無	51
（問 35）小規模宅地等の特例との適用関係	52
（問 36）特例受贈事業用資産に係る贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合において贈与者が死亡した場合の取扱い（その 1）：確定税額がある場合	53
（問 37）特例受贈事業用資産に係る贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合において贈与者が死亡した場合の取扱い（その 2）：免除税額がある場合	55
《納税猶予の期限の確定関係》	57
（問 38）確定事由の概要	57
（問 39）利子税の計算	59
（問 40）破産手続開始の決定があった場合	60
（問 41）複数の事業を営む場合の資産保有型事業等の判定	61
（問 42）必要経費不算入対価等の意義	63
（問 43）一部確定事由に該当した場合における確定税額	65
（問 44）限度面積を超える宅地等の一部を譲渡した場合	66
《確定事由に係る特例》	67
（問 45）事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例（その 1）：概要	67
（問 46）事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例（その 2）：事業用資産の処分によって得た対価がある場合	68
（問 47）事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例（その 3）：贈与者が死亡した場合	69
（問 48）買換特例（その 1）：概要	70
（問 49）買換特例（その 2）：一の契約により複数の資産を取得した場合	71
（問 50）買換特例（その 3）：一の買換資産の取得価額が譲渡の対価の額を超える場合	72
（問 51）買換特例（その 4）：買換資産に係る限度面積	73
（問 52）買換特例（その 5）：事業の用に供されなくなった部分の計算	74
（問 53）現物出資特例（その 1）：概要	75
（問 54）現物出資特例（その 2）：現物出資承認の要件（代表権等）	77
（問 55）現物出資特例（その 3）：贈与者が死亡した場合における小規模宅地等の特例との適用関係	78
《猶予税額の免除関係》	80
（問 56）免除事由の概要	80
（問 57）贈与者が死亡した場合の免除（その 1）：贈与者が 2 人以上いる場合	82

(問 58) 贈与者が死亡した場合の免除 (その 2) : 免除対象贈与に係るものがある場合	83
(問 59) 破産等免除 (その 1) : 概要	84
(問 60) 破産等免除 (その 2) : 免除税額の計算例	86
(問 61) 差額免除 (その 1) : 概要	87
(問 62) 差額免除 (その 2) : 免除税額の計算例① (2 分の 1 超の対価で譲渡した場合)	88
(問 63) 差額免除 (その 3) : 免除税額の計算例② (2 分の 1 以下の対価で譲渡した場合)	89
(問 64) 差額免除 (その 4) : 免除税額の計算例③ (事業を廃止した場合)	90
(問 65) 差額免除 (その 5) : 事業の継続が困難な事由の概要	91
(問 66) 差額免除 (その 6) : 差額免除と破産等免除の適用関係	92
(問 67) 再計算免除 (その 1) : 概要	93
(問 68) 再計算免除 (その 2) : 免除税額の計算例	94
(問 69) 再計算免除 (その 3) : 再計算免除の適用を受けた者に係る贈与者が死亡した場合に相続 財産に加算される特例受贈事業用資産の価額	95
《その他》	96
(問 70) 特例 (受贈) 事業用資産に係る事業以外の事業を営む場合の帳簿書類の備付け等	96
(問 71) 貸借対照表への計上	97
《相続時精算課税の特例関係》	98
(問 72) 納税猶予分の贈与税額が算出されない場合	98

《省略用語例等》

1 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)

措置通……………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) (昭和 50 年 11 月 4 日付直資 2-224 ほか 2 課共同)

2 この情報における次の表の左欄の用語の意義は、それぞれ同表の右欄の措置法の規定に規定するところによる。

用語	規定
特例受贈事業用資産	措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項
特例事業受贈者	措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 2 号
特例事業用資産	措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項
特例事業相続人等	措置法第 70 条の 6 の 10 第 2 項第 2 号

《制度の概要等》

（問 1）個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の概要

（問）令和元年度税制改正では、個人の事業用資産について、贈与税及び相続税の納税猶予の制度が創設されたが、どのような制度か。

（答）

1 令和元年度税制改正で創設された「個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除」（措置法 70 の 6 の 8～70 の 6 の 10）は、青色申告^{（注1）}に係る事業（不動産貸付業、駐車場業及び自転車駐車場業を除く。以下同じ。）を行っていた事業者（以下「先代事業者」という。）の後継者として中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下「円滑化法」という。）第 12 条第 1 項の都道府県知事の認定（以下「円滑化法認定」という。）を受けた者が、その事業の用に供されていた一定の資産（以下「特定事業用資産」という。）^{（注2）}の全てを、平成 31 年 1 月 1 日から令和 10 年 12 月 31 日までの間^{（注3）}の贈与又は相続若しくは遺贈により取得した場合には、

- ① その青色申告に係る事業の継続等、一定の要件のもと、その特定事業用資産に係る贈与税・相続税の全額の納税が猶予され
- ② 後継者の死亡等、一定の事由により、納税が猶予されている贈与税・相続税の納税が免除される^{（注4）}

という制度である（以下、措置法第 70 条の 6 の 8 の規定による制度を「贈与税の納税猶予」といい、措置法第 70 条の 6 の 10 の規定による制度を「相続税の納税猶予」という。）。

（注） 1 措置法第 25 条の 2 第 3 項の規定によるもの（正規の簿記の原則によるもの。なお、具体的には問 16 を参照。）に限る。以下同じ。

2 特定事業用資産の概要については、問 6 を参照。

3 先代事業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 項又は第 40 条の 7 の 10 第 5 項に定める者（以下「生計一親族等」という。）からの特定事業用資産の贈与又は相続若しくは遺贈については、上記の期間内で、先代事業者からの贈与又は相続若しくは遺贈の日から 1 年を経過する日までにされたものに限る。

4 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者（措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項に規定する贈与者をいう。以下同じ。）が死亡した場合には、贈与税は免除されるとともに、納税猶予の適用を受けている資産は、贈与時の価額により受贈者が相続又は遺贈により取得したものとみなされ相続税が課されるが（措置法 70 の 6 の 9）、一定の要件を満たしたときは、当該受贈者は当該資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

2 ただし、上記②により免除されるまでに、この制度の適用を受ける資産をその事業の用に供さなくなった場合など一定の場合には、納税が猶予されている贈与税・相続税の全部又は一部について納税猶予の期限が確定し、その税額と利子税を納付する必要がある。

3 なお、円滑化法認定を受けるには、平成 31 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までに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（以下「円滑化省令」という。）第 16 条第 3 号に規定する個人事業承継計画（以下「個人事業承継計画」という。）を都道府県知事に提出し、その確認（円滑化省令 17①三。以下「個人事業承継計画の確認」という。）を受けなければならないこととされている（円滑化省令 6⑩七チ、八ト、九ニ、十二、17④）。

(参考1) 後継者の要件

後継者（特例事業受贈者又は特例事業相続人等）の要件は、次のとおりである（措置法70の6の8②二、70の6の10②二、措置法規則23の8の8③～⑥、23の8の9③、④、⑳）。

- 1 贈与の日において20歳以上であること（贈与税のみ）^(注1)。
- 2 円滑化法認定を受けていること。
- 3 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^(注2)に従事していたこと^(注1)（相続税の場合には、被相続人が60歳未満で死亡した場合を除き、相続開始の直前において特定事業用資産に係る事業^(注2)に従事していたこと）。
- 4 贈与（相続開始）の時から贈与税（相続税）の申告期限まで引き続き当該特定事業用資産の全てを有し、かつ、自己の事業の用に供していること。
- 5 贈与税（相続税）の申告期限において開業の届出書を提出していること及び青色申告の承認を受けていること（相続税の場合は、承認を受ける見込みである場合を含む。）。
- 6 その事業が、贈与（相続開始）の時に、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。
- 7 個人事業承継計画の確認^(注3)を受けた者であること。

- (注) 1 特定事業用資産の贈与の時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「相続税の納税猶予」の適用を受けようとする場合又は受けている場合の「贈与税の納税猶予」の適用については、上記1及び3の要件は不要とされている（措置法規則23の8の8③）。
- 2 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高等学校等の教育機関における修学を含む。）が含まれる。
 - 3 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合において、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た特例受贈事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合には、円滑化省令第13条第6項（同条第8項において準用する場合を含む。）又は第9項（同条第11項において準用する場合を含む。）の都道府県知事の確認による（措置法規則23の8の9㉑）。

(参考2) 贈与者又は被相続人の要件

贈与者又は被相続人の要件は、次の区分に応じそれぞれに定めるとおりである（措置法70の6の8①、70の6の10①、措置法令40の7の8①、40の7の10①）。

- 1 贈与者（被相続人）が事業を行っていた者（先代事業者）である場合
 - (1) 贈与税の場合には、廃業届出書を提出していること又は申告期限までに提出する見込みであること。
 - (2) 贈与の日（相続開始の日）の属する年、その前年及びその前々年の確定申告書を青色申告書により提出していること。
- 2 1以外の場合
 - (1) 1に定める者の贈与の直前（相続開始の直前）において、その者の生計一親族等であること。
 - (2) 1に定める者の贈与の時（相続開始の時）後に贈与（相続開始）をしていること。

(問2) 納税猶予の適用を受けるための手続

(問) 「個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けようとする者は、贈与税・相続税の申告書の提出のほか、どのような手続が必要となるのか。

(答)

次のとおり。

手続先	手 続	期 限
都道府県	「個人事業承継計画」の提出	平成31年4月1日から令和6年3月31日まで ^{※1}
	「円滑化法認定」の申請 ^{※2}	贈与税：贈与を受けた年の翌年1月15日まで 相続税：相続開始の日の翌日から8月以内
税務署	「青色申告の承認」の申請	事業を開始した日から2月以内 ^{※3、4}
	「開業届出書」の提出	事業を開始した日から1月以内

※1 贈与又は相続後であっても、「円滑化法認定」の申請時（上記の期間内に限る。）までは提出が可能。

2 「贈与税の納税猶予」の適用を受けていた者に係る贈与者が死亡した場合において「相続税の納税猶予」の適用を受けるときは「円滑化法認定」は不要であるが、都道府県知事による「円滑化法の確認」を受けるための申請を上記の期限までに行う必要がある（円滑化省令13⑥、⑨）。

3 後継者が贈与又は相続前から承継した事業以外の業務を行っている場合には、青色申告をしようとする年分のその年の3月15日までに申請を行う必要がある。

4 青色申告の承認を受けていた被相続人の事業を相続により承継した場合は、相続開始を知った日（死亡の日）の時期に応じて、それぞれ次の期間内に申請を行う必要がある。

① その死亡の日がその年の1月1日から8月31日までの場合・・・死亡の日から4月以内

② その死亡の日がその年の9月1日から10月31日までの場合・・・その年の12月31日まで

③ その死亡の日がその年の11月1日から12月31日までの場合・・・その年の翌年の2月15日まで

なお、上記のほか、贈与者である先代事業者は、「廃業届出書」を、その事業を廃止した日から1月以内に税務署に提出する必要がある。

(解説)

1 「個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けようとする者（後継者）は、贈与税・相続税の申告書の提出のほか、都道府県に対する手続として、①「個人事業承継計画」の提出、②「円滑化法認定」の申請があり、税務署に対する手続として、③「青色申告の承認」の申請、④「開業届出書」の提出が必要となる。

2 「個人事業承継計画」の提出

後継者は、先代事業者の事業を確実に承継するための具体的な計画を記載した「個人事業承継計画」を策定し、認定経営革新等支援機関（税理士、商工会、商工会議所等）の所見を記載の上、平成31年4月1日から令和6年3月31日までに、先代事業者の主たる事務所が所在する都道府県の知事に提出し、その確認を受けることとされている（円滑化省令17④）。

なお、贈与又は相続後であっても、円滑化法認定の申請時（上記の期間内に限る。）までは「個人事業承継計画」を提出することが可能である（問3参照）。

3 「円滑化法認定」の申請

後継者は、贈与又は相続後に、都道府県知事の「円滑化法認定」を受ける必要がある（円滑化法12①、円滑化省令6⑩七～十）。

この「円滑化法認定」を受けるためには、贈与の場合には、その贈与を受けた年の翌年1月15日までに、相続の場合には、その相続開始の日の翌日から8月以内に、認定を受ける者の主たる事務所が所在する都道府県の知事に、申請書を提出することとされている（円滑化省令7⑩～⑬）。

なお、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていた者に係る贈与者が死亡した場合において「相続税の納税猶予」の適用を受けるときは、「円滑化法認定」は不要であるが、都道府県知事による「円滑化法の確認」を受ける必要があり、上記の期限までに、確認を受ける者の主たる事務所が所在する都道府県の知事に、申請書を提出することとされている（円滑化省令13⑥～⑪）。

4 「青色申告の承認」の申請

後継者は青色申告の承認を受けていること（相続税の場合は、その承認を受ける見込みであることを含む。）が要件とされているため（措置法70の6の8②二ホ、70の6の10②二ニ）、その所得税の納税地の所轄税務署長に対し、「所得税の青色申告承認申請書」を提出する必要がある。

なお、この申請書は、事業を開始した日から2月以内に提出する必要があるが（所法144）、青色申告の承認を受けていた被相続人の事業を相続により承継した場合は、相続開始を知った日（死亡の日）の時期に応じて、それぞれ次の期間内に提出することとされている（所基通144-1）。

- ① その死亡の日がその年の1月1日から8月31日までの場合・・・死亡の日から4月以内
- ② その死亡の日がその年の9月1日から10月31日までの場合・・・その年の12月31日まで
- ③ その死亡の日がその年の11月1日から12月31日までの場合・・・その年の翌年の2月15日まで

ただし、後継者が、贈与又は相続前から他の業務を行っている場合には、青色申告をしようとする年分のその年3月15日までに申請を行う必要がある（所法144）。

なお、後継者が当該他の業務について既に青色申告の承認を受けている場合には、新たに申請を行う必要はない。

5 「開業届出書」の提出

後継者は承継した事業について開業届出書を提出していることが要件とされているため（措置法70の6の8②二ホ、70の6の10②二ニ）、その所得税の納税地の所轄税務署長に対し、承継した事業に係る「開業届出書」を、開業の日から1月以内に提出する必要がある（所法229）。

- 6 以上は、後継者が必要となる手続であるが、「贈与税の納税猶予」に係る贈与者のうち先代事業者に該当する者については、その贈与をした事業に係る「開業届出書」の提出が要件とされており（措置法令40の7の8①一イ）、当該届出書については、その事業を廃止した日から1月以内に納税地の所轄税務署長に提出することが必要となる（所法229）。

(問3) 相続開始後の個人事業承継計画の提出の可否

(問) Xは販売業を営む甲の事業を承継したいと考え、個人事業承継計画の策定に取り組んでいたところ、甲は、その提出前の令和2年に死亡した。

Xは、甲の死亡に係る遺産分割により、甲の事業に係る特定事業用資産を取得することとなったが、甲の死亡前に個人事業承継計画を提出していないため、Xは「相続税の納税猶予」の適用を受けることはできないのか。

(答)

Xは、所要の要件を満たすことで、「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予」の適用を受けるためには、その事業を承継しようとする後継者は円滑化法認定を受ける必要があるが(措置法70の6の10②二イ)、円滑化省令では、その円滑化法認定の前提として、個人事業承継計画を都道府県知事に提出し、その確認を受けることが要件とされている(円滑化省令6⑩七チ、八ト、九ニ、十二)。
- 2 この個人事業承継計画については、円滑化省令において、平成31年4月1日から令和6年3月31日までの間に提出することとされているが(円滑化省令17④)、相続開始前に提出することまでは、要件とされていない。
- 3 したがって、個人事業承継計画の提出は相続開始後であっても円滑化法認定の申請時までに行えばよく、当該個人事業承継計画につき都道府県知事の確認を受けるとともに、円滑化法認定を受けた上で相続税の申告書とその提出期限までに提出するなど、所要の要件を満たしたときは、Xは甲から取得した特定事業用資産につき「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。
(注) 1 円滑化法認定を受けるためには、相続開始後8月以内に申請を行う必要がある(円滑化省令7⑪、⑬)。
2 個人事業承継計画を令和6年3月31日までに都道府県知事に提出する必要があることは、相続開始後に提出する場合であっても同様である。
- 4 なお、財産を取得した後に個人事業承継計画の提出が可能な点は、贈与の場合も同様である。

(問4) 納税猶予の適用後に必要となる手続(継続届出書の提出)

(問)「個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けた後に、引き続きこの制度の適用を受けるには、どのような手続が必要となるのか。

(答)

贈与税・相続税の全部について納税の猶予に係る期限が確定するまでの間、3年ごとに、一定の書類を添付した「継続届出書」を、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

(解説)

- 1 「個人の事業用資産についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例事業受贈者等(特例事業受贈者又は特例事業相続人等をいう。以下同じ。)は、贈与税又は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までの間に特例贈与報告基準日又は特例相続報告基準日(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。以下「特例報告基準日」という。)が存する場合には、届出期限(当該特例報告基準日の翌日から3月を経過する日をいう。)までに、引き続き納税猶予の適用を受けたい旨及び特例(受贈)事業用資産(特例受贈事業用資産又は特例事業用資産をいう。以下同じ。)に係る事業に関する事項を記載した届出書(以下「継続届出書」という。)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(措置法70の6の8⑨、70の6の10⑩、措置法令40の7の8⑳、40の7の10㉑、措置法規則23の8の8⑰～⑱、23の8の9⑲～⑳)。

(注)「特定申告期限」とは、特例事業受贈者等の最初の措置法第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(措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥)。

- 2 なお、継続届出書には、次の書類を添付する必要がある(措置法規則23の8の8⑰、23の8の9⑲)。

- (1) 特例報告基準日における次の特例(受贈)事業用資産の区分に応じそれぞれに定める書類
- イ 償却資産 当該資産に係る固定資産税の通知書の写しその他の書類(当該資産の所有者の住所及び氏名並びに当該資産の所在、種類、数量及び価格が記載されたものに限る。)
 - ロ 自動車、軽自動車、原動機付自転車 自動車検査証の写し、自動車税等課税明細書の写しその他の書類でこれらの資産が特定事業用資産に該当することを明らかにするもの
 - ハ 果樹等 その果樹等が所在する土地が耕作の用に供されていることを証する書類

- (2) 特例報告基準日の属する年の前年以前3年内の各年における特例(受贈)事業用資産に係る事業に係る次に掲げる書類(特例事業受贈者等が営む事業が当該特例(受贈)事業用資産に係る事業のみである場合には、イに掲げる書類を除く。)

- イ 当該事業に係る貸借対照表及び損益計算書
- ロ 当該特例(受贈)事業用資産とその他の資産の内訳を記載した書類で当該特例(受贈)事業用資産がイの貸借対照表に計上されていることを明らかにするもの(固定資産台帳等)

- (3) その他参考となるべき書類

(注) 会社の設立に伴う現物出資による特例(受贈)事業用資産の全ての移転について措置法第70条の6の8第6項又は第70条の6の10第6項の承認(現物出資承認)を受けた特例事業受贈者等が継続届出書を提出する場合の添付書類は、その会社の定款の写し等、「非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予」(措置法70の7等)における添付書類に準じた書類とされている(措置法規則23の8の8⑱、23の8の9⑲)。

(問5) 同一の事業に係る特定事業用資産を複数の者から承継をした場合の継続届出書の提出時期

(問) 次のとおりA事業に係る特定事業用資産を父母から取得し、それぞれ納税猶予の適用を受けた場合、継続届出書の提出の基準となる特例報告基準日はどのようになるのか。

- ① ×1年7月10日 父から贈与 ⇒ 贈与税の申告期限は×2年3月15日
- ② ×2年6月20日 母から相続 ⇒ 相続税の申告期限は×3年4月20日
- ③ ×15年4月15日 父が死亡 ⇒ 相続税の申告期限は×16年2月15日

(答)

①から③に係る納税猶予のいずれについても、継続届出書の提出の基準となる特例報告基準日は、×2年3月15日の翌日から3年を経過するごとの日となる。

(解説)

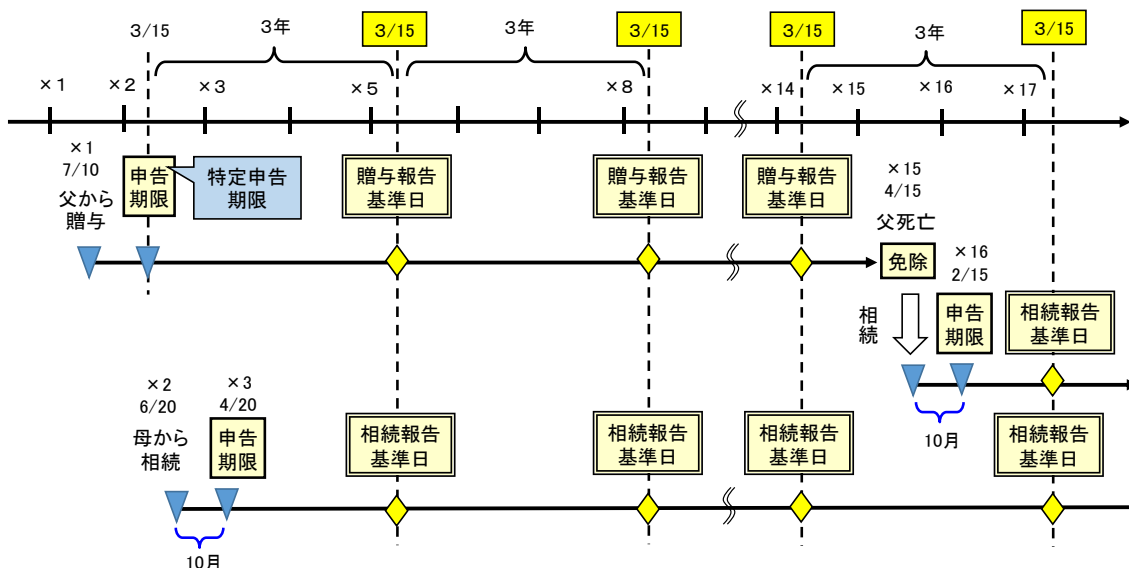
1 問4のとおり、特例事業受贈者等が引き続き納税猶予の適用を受けるためには、特例報告基準日の翌日から3月を経過する日までに継続届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある(措置法70の6の8⑨、70の6の10⑩)。

2 この継続届出書の提出の基準となる「特例報告基準日」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ところ(措置法70の6の8⑨、70の6の10⑩)、「特定申告期限」とは、特例事業受贈者等の最初の「贈与税の納税猶予」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「相続税の納税猶予」の適用に係る相続に係る相続税の申告書の提出期限のいずれか早い日をいうこととされている(措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥)。

したがって、一の事業に係る特定事業用資産を複数の者から贈与又は相続により取得し、それぞれにつき納税猶予の適用を受けた場合には、継続届出書の提出の基準となる「特例報告基準日」は同一の日となることになる。

3 問の事例の贈与及び相続は、いずれもA事業に係るものであることから、その特定申告期限は最初の贈与(①の贈与)に係る贈与税の申告期限である×2年3月15日となり、継続届出書の提出の基準となる特例報告基準日は、当該特定申告期限の翌日から3年を経過するごとの日となる。

(参考) 継続届出書の提出の基準日



《特定事業用資産》

(問6) 納税猶予の対象となる特定事業用資産の概要

(問) 納税猶予の対象となる特定事業用資産とは、どのようなものか。

(答)

1 この制度の対象となる「特定事業用資産」とは、先代事業者（贈与者又は被相続人）の事業の用に供されていた次の資産で、その贈与又は相続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に計上されていたものをいう（措置法70の6の8②一、70の6の10②一）。

① 宅地等（その面積の合計のうち400㎡以下の部分）

② 建物（その床面積の合計のうち800㎡以下の部分）

③ 次の減価償却資産

- ・ 固定資産税の課税対象とされているもの
- ・ 自動車税・軽自動車税の営業用の標準税率が適用される自動車
- ・ その他一定のもの（貨物運送用など一定の自動車、乳牛・果樹等の生物、特許権等の無形固定資産）

(注) 1 「宅地等」とは、土地又は土地の上に存する権利をいい、一定の建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち、その贈与又は相続開始の直前に事業の用に供されていたものとして措置法令第40条の7の8第6項又は措置法令第40条の7の10第6項に定めるものに限られる。以下同じ。

2 先代事業者又は生計一親族等から相続又は遺贈により取得した宅地等について措置法第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）の規定（以下「小規模宅地等の特例」という。）の適用を受ける者がある場合には、上記①の面積から一定の面積を控除した面積による（問30参照）。

3 「建物」は、その贈与又は相続開始の直前に事業の用に供されていたものとして措置法令第40条の7の8第7項又は措置法令第40条の7の10第8項に定めるものに限られる。以下同じ。

2 なお、先代事業者の生計一親族等が所有する資産であっても、先代事業者の事業の用に供されていた上記1に掲げる資産で上記1の貸借対照表に計上されていたものについては、特定事業用資産に該当する。

(問7) 特定事業用資産の基準となる貸借対照表

(問) 子Xは、A事業を営む甲並びにその生計一親族等である乙及び丙から、次のとおりA事業に係る事業用資産を取得した。

この場合、納税猶予の対象となる特定事業用資産の基準となる貸借対照表の年分はどのようなになるのか。

- ① 令和2年5月10日 甲から贈与により取得
- ② 令和2年8月20日 乙から相続により取得
- ③ 令和3年2月25日 丙から贈与により取得

(答)

いずれも、事業を営んでいた甲の贈与の日の属する年(令和2年)の前年分(令和元年分)の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表による。

(解説)

- 1 この制度の対象となる「特定事業用資産」については、措置法第70条の6の8第2項第1号において「当該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、また、措置法第70条の6の10第2項第1号において「当該被相続人の前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・・・の貸借対照表に計上されているものに限る」と規定されている。
- 2 これらの規定における「贈与者」及び「被相続人」は生計一親族等を含むものとして規定されていることから(措置法70の6の8②一、70の6の10②一)、これらの者には「事業を営んでいた者」と「生計一親族等が事業を営んでいた者」とが含まれるところ、これらの規定における「貸借対照表」は、次に掲げる者の区分に応じ、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」又は「被相続人」が「事業を営んでいた者」である場合 その者の贈与の日又は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
 - (2) 「贈与者」又は「被相続人」が「生計一親族等が事業を営んでいた者」である場合 その事業を営んでいた生計一親族等の贈与の日又は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
- 3 問の事例では、甲が事業を営んでおり、乙及び丙は甲の生計一親族等に該当する。

したがって、納税猶予の対象となる特定事業用資産の基準となる貸借対照表の年分は、いずれも、事業を営む甲の贈与の日(令和2年5月10日)の属する年の前年分、すなわち令和元年分の甲の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表によることとなる。

(問 8) 特定事業用資産の範囲 (その 1) : 自動車

(問) 特定事業用資産に該当する減価償却資産である自動車とは、具体的にはどのようなものか。

(答)

次の自動車の対象となる (措置法 70 の 6 の 8 ②一ハ、措置法規則 23 の 8 の 8 ②二、三)。

- ① 自動車税・軽自動車税の営業用の標準税率が適用される自動車
- ② ①以外の自動車で次に掲げるもの
 - イ 自動車登録規則別表第 2 の自動車の範囲欄の 1、2、4 及び 6 に掲げる普通・小型自動車
 - ロ 道路運送車両法施行規則別表第 2 の 4 の自動車の用途による区分欄の 1 及び 3 に掲げる軽自動車
- ③ 原動機付自転車、軽自動車 (2 輪のものに限る。) 及び小型特殊自動車 (4 輪以上のものうち、乗用のもの及び営業用の標準税率が適用される貨物用のものを除く。)
- ④ 固定資産税の課税対象とされる大型特殊自動車

(注) 上記のうち②及び③については、主として趣味又は娯楽の用に供する目的で保有するものは除かれ、その資産のうち特定事業用資産に係る事業の用以外の用に供されていた部分があるときは、当該事業の用に供されていた部分に限られる。

(参考 1) 自動車登録規則別表第 2 の自動車の範囲欄の 1、2、4 及び 6 に掲げる普通・小型自動車

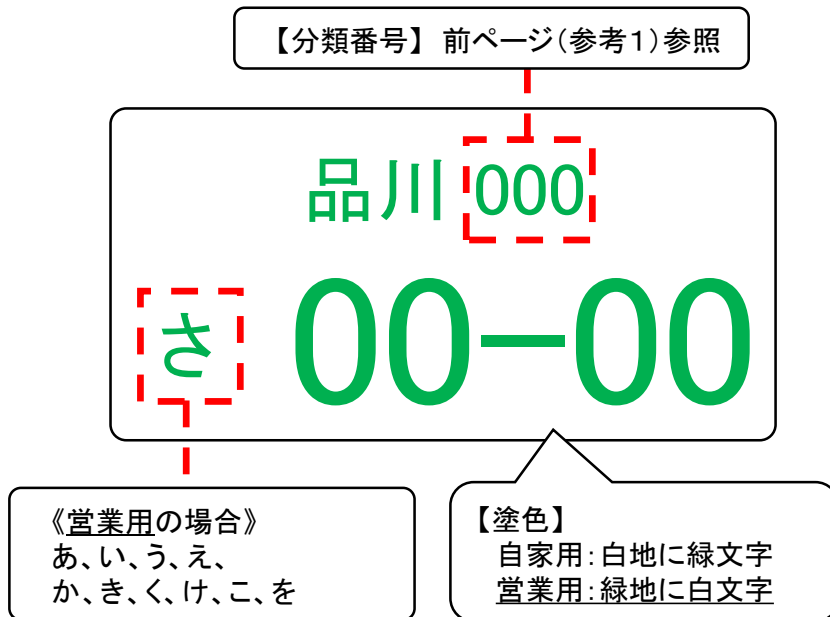
	自動車の範囲	分類番号
1	貨物の運送の用に供する普通自動車	1、10～19、100～199、10A～19Z、1A0～1Z9、1AA～1ZZ
2	人の運送の用に供する乗車定員 11 人以上の普通自動車	2、20～29、200～299、20A～29Z、2A0～2Z9、2AA～2ZZ
4	貨物の運送の用に供する小型自動車	4、6、40～49、60～69、400～499、600～699、40A～49Z、60A～69Z、4A0～4Z9、6A0～6Z9、4AA～4ZZ、6AA～6ZZ
6	散水自動車、広告宣伝用自動車、霊きゅう自動車その他特種の用途に供する普通自動車及び小型自動車	8、80～89、800～899、80A～89Z、8A0～8Z9、8AA～8ZZ

(参考 2) 道路運送車両法施行規則別表第 2 の 4 の自動車の用途による区分欄の 1 及び 3 に掲げる軽自動車

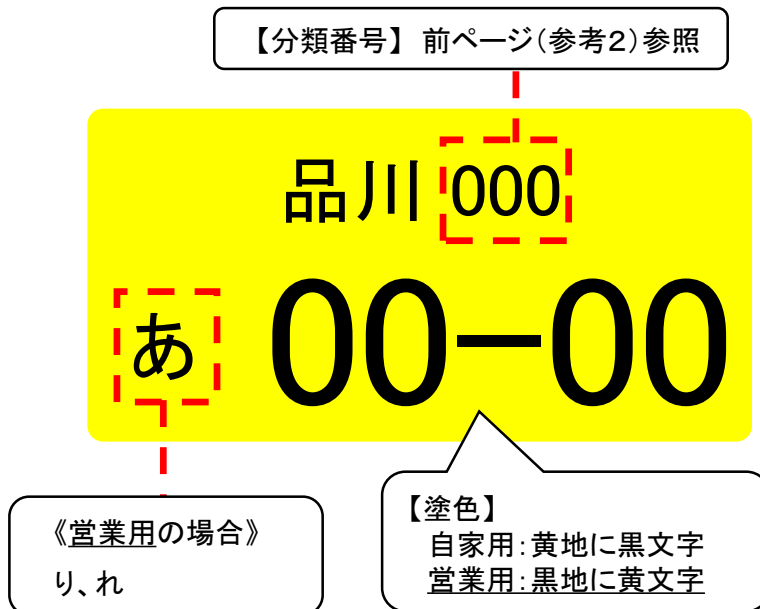
	自動車の用途による区分	分類番号
1	貨物の運送の用に供する自動車	40～49、400～499、600～699、40A～49Z、60A～69Z、4A0～4Z9、6A0～6Z9、4AA～4ZZ、6AA～6ZZ
3	散水自動車、広告宣伝用自動車、霊きゅう自動車その他特種の用途に供する自動車	80～89、800～899、80A～89Z、8A0～8Z9、8AA～8ZZ

(参考3) ナンバープレートの表示

① 普通自動車・小型自動車の場合



② 軽自動車の場合



(問9) 特定事業用資産の範囲(その2): 無形固定資産・生物

(問) 特定事業用資産に該当する減価償却資産である無形固定資産及び生物とは、具体的にはどのようなものか。

(答)

特定事業用資産に該当する減価償却資産である無形固定資産及び生物とは、所得税法施行令第6条第8号に掲げる無形固定資産及び同条第9号に掲げる生物をいい、具体的には、次の表のとおりである(措置法規則23の8の8②一、所令6八、九)。

規定	種類
無形固定資産 (所令6八)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 鉱業権(租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む) ・ 漁業権(入漁権を含む) ・ ダム使用权 ・ 水利権 ・ 特許権 ・ 実用新案権 ・ 意匠権 ・ 商標権 ・ ソフトウェア ・ 育成者権 ・ 営業権 ・ 専用側線利用権 ・ 鉄道軌道連絡通行施設利用権 ・ 電気ガス供給施設利用権 ・ 水道施設利用権 ・ 工業用水道施設利用権 ・ 電気通信施設利用権
生物 (所令6九)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 牛、馬、豚、綿羊及びやぎ ・ かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、梨樹、桃樹、桜桃樹、びわ樹、くり樹、梅樹、柿樹、あんず樹、すもも樹、いちじく樹、キウイフルーツ樹、ブルーベリー樹及びパイナップル ・ 茶樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ、もう宗竹、アスパラガス、ラミー、まおらん及びホップ

(問10) 宅地等に係る限度面積（その1）：複数の受贈者が同一の贈与者から贈与を受けた場合

(問) A事業及びB事業を営む甲は、それぞれの事業の用に供している資産を、X及びYにそれぞれ贈与したが、その資産の中には、A事業に係るa宅地(300㎡)とB事業に係るb宅地(200㎡)が含まれていた。

X及びYは、「贈与税の納税猶予」の適用を受けたいと考えているが、この場合、その適用対象となる宅地等の面積はどのようになるのか。

(注) X及びYに対する贈与は、同一年中に行われている。

(答)

適用対象となる面積は、a宅地及びb宅地の合計で400㎡までとなる。

なお、納税猶予の適用を受ける宅地等の面積の内訳については、X及びYの合意に基づく選択による。

(解説)

1 特定事業用資産である宅地等については、措置法第70条の6の8第2項第1号イにおいて限度面積が設けられており、その面積の合計のうち400㎡以下の部分に限られている。

2 そして、措置法第70条の6の8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、宅地等の面積の合計のうち400㎡以下の部分と規定していることから、限度面積の判定は贈与者を基準として行うこととなる。

3 問の事例では、X及びYは同一の者(甲)から贈与を受けていることから、宅地等に係る限度面積の判定はその合計で行うこととなり、適用対象となる宅地等の面積は、a宅地及びb宅地の合計で400㎡までとなる。

また、この場合における納税猶予の適用を受ける宅地等の面積の内訳については、X及びYの合意に基づく選択による。

(注) 同一の贈与者から、同一年中に贈与により宅地等又は建物である特定事業用資産を取得した他のこの制度の適用を受けようとする者がいる場合には、この制度の適用を受ける宅地等又は建物の選択についてのその者の同意を証する書類を、贈与税の申告書に添付することとされている(措置法規則23の8の8⑥六)。

4 なお、上記の判定は、建物に係る限度面積(措置法70の6の8②一ロ)の判定並びに「相続税の納税猶予」に係る宅地等及び建物の限度面積(措置法70の6の10②一イ、ロ)の判定についても同様である。

(問 11) 宅地等に係る限度面積 (その 2) : 一の受贈者が複数の贈与者から贈与を受けた場合

(問) 小売業を営む甲は次の宅地等を事業の用に供していた。

- ・ a 宅地 (500 m²) : 所有者甲
- ・ b 宅地 (200 m²) : 所有者乙 (甲の生計一親族等に該当する。)

このたび、甲及び乙は、これらの宅地等を含む事業用資産を X に贈与した。

X は「贈与税の納税猶予」の適用を受けたいと考えているが、この場合、その適用対象となる宅地等の面積はどのようになるのか。

(答)

a 宅地は 500 m²のうち 400 m²まで、b 宅地は 200 m²の全てについて、「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができる。

(解説)

- 1 問 10 のとおり、納税猶予の適用対象となる宅地等の限度面積の判定は、贈与者を基準として行うこととなる。
- 2 問の事例では、X は甲及び乙からそれぞれ宅地等の贈与を受けていることから、その宅地等に係る限度面積の判定は、それぞれの贈与者ごとに行うこととなる。
したがって、a 宅地は 500 m²のうち 400 m²まで、b 宅地は 200 m²の全てについて、「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができる。
- 3 なお、上記の判定は、建物に係る限度面積 (措置法 70 の 6 の 8 ②一ロ) の判定並びに「相続税の納税猶予」に係る宅地等及び建物の限度面積 (措置法 70 の 6 の 10 ②一イ、ロ) の判定についても同様である。

(問 12) 宅地等に係る限度面積 (その 3) : 贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡した場合

(問) 子 X は甲から A 宅地 (250 m²) その他の事業用資産の贈与を受け、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡した。

子 X は措置法第 70 条の 6 の 9 の規定により甲から相続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「相続税の納税猶予」の適用を受ける予定であるが、子 Y も甲から相続した B 宅地 (200 m²) その他の事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けたいと考えている。

この場合、子 Y が B 宅地について「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる面積はどのようになるのか。

(注) 1 子 X は、A 宅地 250 m² を特例受贈事業用資産として贈与税の申告書に記載している。

2 「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者はいない。

(答)

B 宅地のうち 150 m² が「相続税の納税猶予」の適用対象となる。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、猶予税額は免除されるとともに (措置法 70 の 6 の 8 ④二)、その猶予税額に対応する特例受贈事業用資産については、贈与時の価額により、特例事業受贈者がその贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税が課されるが (措置法 70 の 6 の 9)、一定の要件を満たしたときは、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「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

2 そして、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等については 400 m² (「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいる場合には措置法令第 40 条の 7 の 10 第 7 項の規定により計算した面積を控除した面積。以下同じ。) 以下の部分に限られているところ (措置法 70 の 6 の 10 ②一イ)、上記 1 により「相続税の納税猶予」の適用を受ける特例事業受贈者がいる場合の宅地等の限度面積については、当該 400 m² から当該特例事業受贈者が「贈与税の納税猶予」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を控除した面積 (以下「残存宅地等面積」という。) によることとされている (措置法令 40 の 7 の 10 ⑤二)。

(注) 上記 2 のとおり、残存宅地等面積の計算は贈与税の申告書に記載した宅地等の面積に基づき行うことから、当該宅地等を事業の用に供しなくなったことにより当該宅地等に対応する贈与税の期限が確定している場合、当該宅地等の譲渡につき措置法第 70 条の 6 の 8 第 5 項の買換承認を受けた場合、当該宅地等の現物出資につき同条第 6 項の現物出資承認を受けた場合も、上記 2 と同様の計算を行うこととなる。

3 問の事例では、子 X 及び子 Y は甲の死亡に係る相続税について「相続税の納税猶予」の適用を受けようとしているところ、子 X が「贈与税の納税猶予」の適用を受ける宅地等として A 宅地 250 m² を贈与税の申告書に記載していることから、子 Y が「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる残存宅地等面積は 150 m² (=400 m² - 250 m²) となる。

4 なお、上記は、建物に係る限度面積についても同様である (措置法 70 の 6 の 10 ②一ロ、措置法令 40 の 7 の 10 ⑤二)。

(問 13) 宅地等に係る限度面積（その 4）：限度面積要件を満たさない場合

(問) 甲はA事業及びB事業を営んでいたが、A事業に係る事業用資産については子Xに、B事業に係る事業用資産については子Yにそれぞれ贈与をした。なお、A事業に係る事業用資産にはa宅地（200㎡）が、B事業に係る事業用資産にはb宅地（300㎡）が含まれていた。

これらの贈与を受けた子X及び子Yは、それぞれ「贈与税の納税猶予」の適用を受けるための申告書を提出したが、その申告書において、子Xはa宅地（200㎡）の全てを、また、子Yはb宅地（300㎡）の全てを「贈与税の納税猶予」の適用を受ける特例受贈事業用資産である宅地等として記載していた。

これらの宅地の面積の合計は500㎡であり、「贈与税の納税猶予」に係る限度面積要件を満たさないものであるが、この場合、子X及び子Yは特例受贈事業用資産として申告書に記載した他の事業用資産についても「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができないこととなるのか。

(注) 他の事業用資産は、特定事業用資産に該当する。

(答)

子X及び子Yが「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができないのは、a宅地及びb宅地のみであり、他の事業用資産については「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができる。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予」の対象となる事業用資産は、特定事業用資産のうち贈与税の申告書に措置法第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記載があるものに限定されている（措置法70の6の8①、⑧）。
- 2 そして特定事業用資産のうち宅地等については、措置法第70条の6の8第2項第1号イの規定により、その面積の合計のうち400㎡以下の部分に限られているところ、宅地等につきその限度面積を超えて納税猶予の適用を受ける旨の申告が行われた場合には、その申告に係る宅地等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特定事業用資産に該当せず、その全てについて納税猶予の適用を受けることができないこととなる。
(参考) 同一年中に同一の贈与者から事業用資産である宅地等又は建物を取得した受贈者が複数ある場合に、これらの受贈者が「贈与税の納税猶予」の適用を受けようとするときは、その受贈者がその適用を受ける宅地等又は建物の選択についての他の受贈者の同意を証する書類を贈与税の申告書に添付することとされている（措置法規則23の8の8⑩六）。
- 3 ただし、「贈与税の納税猶予」の適用に当たり、特定事業用資産に該当しない資産を特例受贈事業用資産として申告書に記載した場合に、他の特定事業用資産についても納税猶予の適用を受けられないとする規定はないため、当該宅地等以外の事業用資産については、特定事業用資産に該当する限り、「贈与税の納税猶予」の適用を受けることができることとなる。
- 4 なお、上記は、建物について限度面積要件（床面積の合計で800㎡以下）を満たさない場合（措置法70の6の8②一ロ）及び一の受贈者が宅地等又は建物の贈与を受けた場合に限度面積要件を満たさないとき並びに「相続税の納税猶予」における宅地等及び建物の限度面積要件（措置法70の6の10②一イ、ロ）を満たさない場合についても同様である。

《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》

(問 14) 贈与者の要件 (その 1) : 事業者とその生計一親族等からの贈与

- (問) 甲 (事業者) 及び乙 (甲の生計一親族等に該当) が、次のとおり甲の営む事業に係る特定事業用資産を贈与したときは、甲及び乙は、「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当するか。
- ① 甲が贈与をした後に、乙が贈与をした場合
 - ② 乙が贈与をした後に、甲が贈与をした場合

(答)

次のとおり。

- ・ 事例①の場合には、甲及び乙ともに「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当する。
- ・ 事例②の場合には、甲のみ「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当する。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」に係る贈与者の要件については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるとおりとされている (措置法令40の7の8①)。

(1) 贈与の時前に特定事業用資産に係る事業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当該事業を廃止した旨の届出書 (廃業届出書) を所得税の納税地の所轄税務署長に提出していること又は贈与税の申告書の提出期限までに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、その前年及び前々年の所得税の確定申告書を、青色申告書により提出していること。

(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)に定める者^(注1)の生計一親族等であること。

ロ (1)に定める者の贈与の時^(注2)後に特定事業用資産の贈与をしていること。

(注) 1 贈与を受けた者が、当該贈与の時前に相続又は遺贈により取得した当該贈与により取得した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相続税の納税猶予の適用を受けようとする場合又は受けている場合には、措置法第70条の6の10第1項に規定する被相続人で措置法令第40条の7の10第1項第1号に定める者による。

2 (注) 1の場合には、(注) 1の被相続人の相続の開始の時による。

2 問の事例では、甲は特定事業用資産に係る事業を行っており、上記1(1)に掲げる者に該当し、また、乙は自ら事業を行っていないため、上記1(2)に掲げる者に該当する。

したがって、甲に先行して贈与をしている事例②の乙は「贈与税の納税猶予」の適用対象となる贈与者に該当しないこととなる。

3 なお、納税猶予の適用を受けるには、それぞれの贈与を平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間に行う必要があり、かつ、上記1(2)に掲げる者の贈与については、上記1(1)に掲げる者の贈与の日 (相続開始の日) から1年を経過する日までに行う必要がある。

(注) 上記は、特定事業用資産の取得が相続又は遺贈による場合における「相続税の納税猶予」の適用についても同様である。

(問 15) 贈与者の要件 (その 2) : 生計を一にする親族がそれぞれ事業を行っている場合

(問) 甲及び乙は生計を一にしており、甲はA事業を、乙はB事業をそれぞれ営んでいた。

この場合において、甲及び乙が、それぞれの事業に係る特定事業用資産について、次のとおり X に贈与をしたときは、甲及び乙は、「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当するか。

① 甲が贈与をした後に、乙が贈与をした場合

② 乙が贈与をした後に、甲が贈与をした場合

(注) A事業及びB事業の用に共通して供されている特定事業用資産はない。

(答)

事例①及び②のいずれの場合も、甲及び乙は「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当する。

(解説)

1 贈与税の納税猶予に係る贈与者の要件は、問14のとおりであるところ、問の事例の甲及び乙は生計を一にする者であるが、それぞれ、特定事業用資産に係る事業を行っていることから、いずれも問14の解説 1 (1) に掲げる者に該当する。

2 したがって、贈与を行う順序に関係なく、甲及び乙は、贈与税の納税猶予の適用対象となる贈与者に該当することとなる。

3 なお、納税猶予の適用を受けるには、それぞれの贈与を平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間に行う必要がある。

4 また、問の事例は、同一の者に贈与を行うものであるが、異なる者にそれぞれ贈与を行う場合についても同様である。

(注) 上記は、特定事業用資産の取得が相続又は遺贈による場合における「相続税の納税猶予」の適用についても同様である。

(問16) 贈与者の要件 (その3) : 青色申告

(問) 平成10年から小売業を営む甲は、その開業時から青色申告の承認を受けているが、「正規の簿記の原則」に従った記帳を開始したのは平成30年分からであった。

甲が令和元年に特定事業用資産の贈与をした場合、甲は「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当するか。

(注) 1 甲が過去3年間において適用を受けた青色申告特別控除の控除額は、次のとおり。

- ・平成29年分：10万円
- ・平成30年分：65万円
- ・令和元年分：65万円

2 甲は所得税法第67条の規定(現金主義による所得計算の特例)の適用を受けていない。

(答)

甲は「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当しない。

(解説)

1 特定事業用資産に係る事業を行っている者については、その事業について、贈与の日の属する年、その前年及び前々年の所得税の確定申告書を、青色申告書により提出していることが、贈与税の納税猶予に係る贈与者の要件の一つとして設けられている(措置法70の6の8①、措置法令40の7の8①一ロ)。

2 そして、この場合の「青色申告書」とは、措置法第25条の2第3項の規定の適用に係るもの、すなわち、「正規の簿記の原則」に従って記帳を行い、貸借対照表と損益計算書などを青色申告書に添付しているものに限定されており、「正規の簿記の原則」に従った記帳をしていない場合や現金主義による所得計算の特例(所法67)の適用を受けている場合の青色申告書は該当しないこととなる。

(注) 措置法第25条の2第3項の規定の適用を受ける場合の青色申告特別控除の控除額は、最高65万円(令和2年分以後は最高55万円(e-Taxによる申告(電子申告)又は電子帳簿保存を行っている場合は最高65万円))となる。

なお、「正規の簿記の原則」に従った記帳をしていない者や現金主義による所得計算の特例(所法67)の適用を受けている者等の青色申告特別控除の控除額は、最高10万円である(措置法25の2①)。

3 問の事例では、甲が「正規の簿記の原則」に従った記帳を開始したのは平成30年分からであり、この要件を満たさないことから、甲は「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当しないこととなる。

4 なお、甲が令和2年分においても「正規の簿記の原則」に従った記帳を継続し、これに基づく青色申告を行う場合には、令和2年においては「贈与税の納税猶予」に係る贈与者に該当することとなる。

(問17) 贈与者の要件 (その4) : 「既に贈与をしているもの」の意義①

(問) 「贈与税の納税猶予」に係る贈与者からは、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者が除かれている。

甲が、令和元年にA事業に係る特定事業用資産をXに贈与(第一贈与)した後に、B事業に係る特定事業用資産について、次のとおり贈与(第二贈与)した場合、各事例の第二贈与における甲は、「既に贈与をしているもの」に該当するか。

- ① 令和元年に、Xに贈与する場合
- ② 令和2年に、Xに贈与する場合
- ③ 令和元年に、Yに贈与する場合
- ④ 令和2年に、Yに贈与する場合

(答)

事例③以外は、甲は「既に贈与をしているもの」に該当する。

(解説)

1 措置法第70条の6の8第1項は、贈与者について、「既にこの項の規定の適用に係る贈与をしているものを除く」と規定している。

したがって、贈与者はその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のであって、贈与者が複数の事業を営んでいる場合にも、その複数の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。

2 ただし、特例事業受贈者が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「既に贈与をしているもの」に含まれないこととされている(措置通70の6の8-1(注)1)。

3 問の事例を見ると、

事例①は、同一年中の贈与であるが、受贈者が同一であるため、

事例②は、異なる年中の贈与であるため、

事例④は、異なる者への贈与であるが、同一年中の贈与でないため、

それぞれの事例の甲は、「既に贈与をしているもの」に該当することとなる((参考)事例1・2)。

4 他方、事例③の甲は、同一年中に異なる者に贈与をしていることから、「既に贈与をしているもの」には該当しないこととなる((参考)事例3)。

5 なお、「既に贈与をしているもの」に該当するかどうかの判定は贈与者ごとに行うことから、ある贈与者が特定事業用資産の贈与をした場合に、その贈与者に係る受贈者が他の者から既に特定事業用資産の贈与を受けていたときであっても、当該他の者は、当該贈与者が「既に贈与をしているもの」に該当するかどうかの判定には関係しないこととなる((参考)事例4・5)。

(参考) 「既に贈与をしているもの」の判定

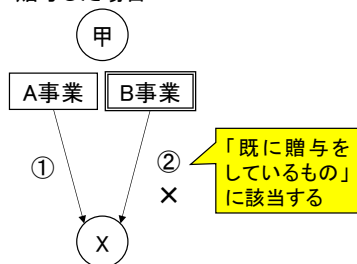
令和元年に、甲がXにA事業に係る特定事業用資産の贈与(①)をした後に、以下の贈与(②)が行われた場合の、②の贈与に係る判定

※1 各事例の甲及び乙は、各事例の贈与以外の贈与をしていない。

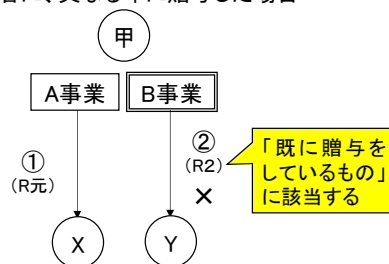
2 各事例の甲及び乙は、生計を一にする親族である。

1 「既に贈与をしているもの」に該当するもの

【事例1】異なる事業に係る特定事業用資産を、同じ者に贈与した場合

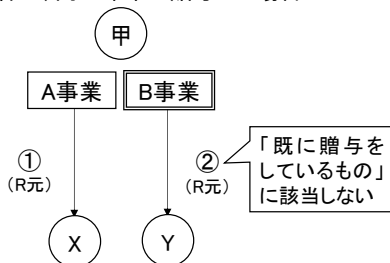


【事例2】異なる事業に係る特定事業用資産を、別の者に、異なる年に贈与した場合

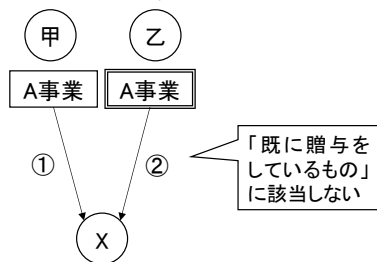


2 「既に贈与をしているもの」に該当しないもの

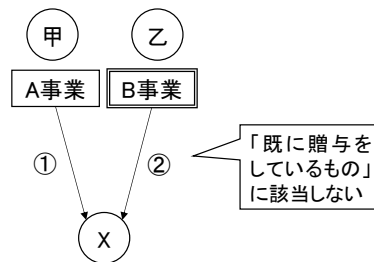
【事例3】異なる事業に係る特定事業用資産を、別の者に、同一年中に贈与した場合



【事例4】別の贈与者が、同じ事業に係る特定事業用資産を贈与した場合



【事例5】別の贈与者が、異なる事業に係る特定事業用資産を贈与した場合



(問 18) 贈与者の要件 (その 5) : 「既に贈与をしているもの」の意義②

(問) 甲はA事業を自ら営むとともに、その所有する b 土地が生計一親族等である乙の営むB事業の用に供されている。

甲がA事業に係る特定事業用資産を贈与 (第一贈与) し、かつ、乙がB事業に係る特定事業用資産を贈与した後に、甲が b 土地の贈与 (第二贈与) をした場合、第二贈与について甲は「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者」に該当するか。

(注) b 土地の贈与は、乙の贈与の日から 1 年を経過する日までに行われている。

(答)

b 土地の贈与 (第二贈与) が、第一贈与と同一年中に行われ、かつ、その受贈者が異なる者である場合を除き、甲は「既に贈与をしている者」に該当する。

(解説)

- 1 問 17 のとおり、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項は、贈与者について、「既にこの項の規定の適用に係る贈与をしているものを除く」と規定していることから、贈与者は特定事業用資産の全てを一括して贈与する必要があるのであって、これは、特定事業用資産のうちに「自己の営む事業に係るもの」と「生計一親族等が営む事業に係るもの」とがある場合においても同様である。
- 2 ただし、特例事業受贈者が 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「既に贈与をしているもの」に含まれないこととされている (措置通 70 の 6 の 8-1)。
- 3 したがって、問の事例の甲は、b 土地の贈与 (第二贈与) が、第一贈与と同一年中に行われ、かつ、その受贈者が異なる者である場合を除き、「既に贈与をしている者」に該当することとなる。
- 4 なお、これは、第一贈与 (A 事業に係る特定事業用資産の贈与) と第二贈与 (b 土地の贈与) の順番が逆の場合も同様である。

(問 19) 「贈与税の納税猶予」の適用を受けるための期間

(問) 販売業を営む甲及びその生計一親族等である乙は、当該事業に係る特定事業用資産をXに贈与しようと考えている。甲が次の贈与を行った場合に、乙の贈与につきXが「贈与税の納税猶予」の適用を受けるためには、乙は甲の贈与後いつまでに贈与を行えばよいのか。

① 令和元年6月1日に贈与をした場合
 ② 令和10年6月1日に贈与をした場合

(答)

事例①の場合は令和2年6月1日までに、事例②の場合は令和10年12月31日までに、それぞれ贈与を行う必要がある。

(解説)

1 措置法第70条の6の8第1項は、「贈与税の納税猶予」の対象となる贈与について、「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」と規定していることから、「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」の両方に係ることとなり、当該期間内に行われるこれらの贈与が、「贈与税の納税猶予」の対象となることとなる(措置通70の6の8-3)。

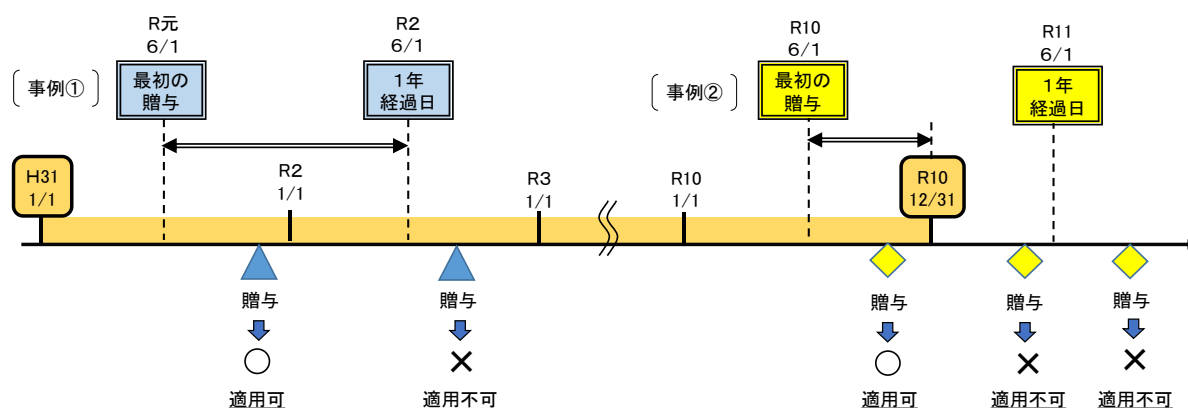
(注) 「政令で定める日」とは、最初の措置法第70条の6の10第1項の規定の適用に係る相続の開始の日をいう(措置法令40の7の8②)。

2 これを問の事例で見ると、事例①では、最初の贈与の日(令和元年6月1日)から1年を経過する日は令和2年6月1日であるところ、同日は「平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間」に該当することから、乙は令和2年6月1日までに贈与を行えばよいこととなる。

3 他方、事例②では、最初の贈与の日(令和10年6月1日)から1年を経過する日は令和11年6月1日であるところ、同日は「平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間」を超えることから、乙は当該期間の末日である令和10年12月31日までに贈与を行う必要がある。

4 なお、上記は、「相続税の納税猶予」の適用についても同様である。

(参考) 贈与税の納税猶予の適用対象となる贈与の期間



(問 20) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 1) : 暦年課税による場合

(問) 子 X は、甲から次の資産の贈与を受けた。子 X が事業用資産につき「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) 等はどのようになるか。

なお、子 X は本年 1 月 1 日において 20 歳以上であるため、特例税率 (措置法 70 の 2 の 5) の適用を受ける。

【取得をした資産の内訳】

- ・現金 : 500 万円
- ・事業用資産 : 3,000 万円

(答)

猶予税額は 1,035.5 万円、申告期限までに納付すべき税額は 244.5 万円となる。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与により取得した特例受贈事業用資産が暦年課税の適用に係るものである場合には、その年中にその者が贈与により取得した全ての財産に係る贈与税額のうち、措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号イの規定に基づき当該特例受贈事業用資産の価額をその年分の贈与税の課税価格とみなして計算した金額が納税猶予分の贈与税額となり、その納税が猶予されることとなる。

(注) 上記により計算した納税猶予分の贈与税額が 0 となる場合には、「贈与税の納税猶予」の適用はない。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

- (1) その年中に取得した全ての財産に係る贈与税の額

$$\begin{array}{rcc} \text{現金} & \text{事業用資産} & \text{基礎控除額} \\ \{ (500 \text{ 万円} + 3,000 \text{ 万円}) - 110 \text{ 万円} \} \times 50\% - 415 \text{ 万円} = 1,280 \text{ 万円} \end{array}$$

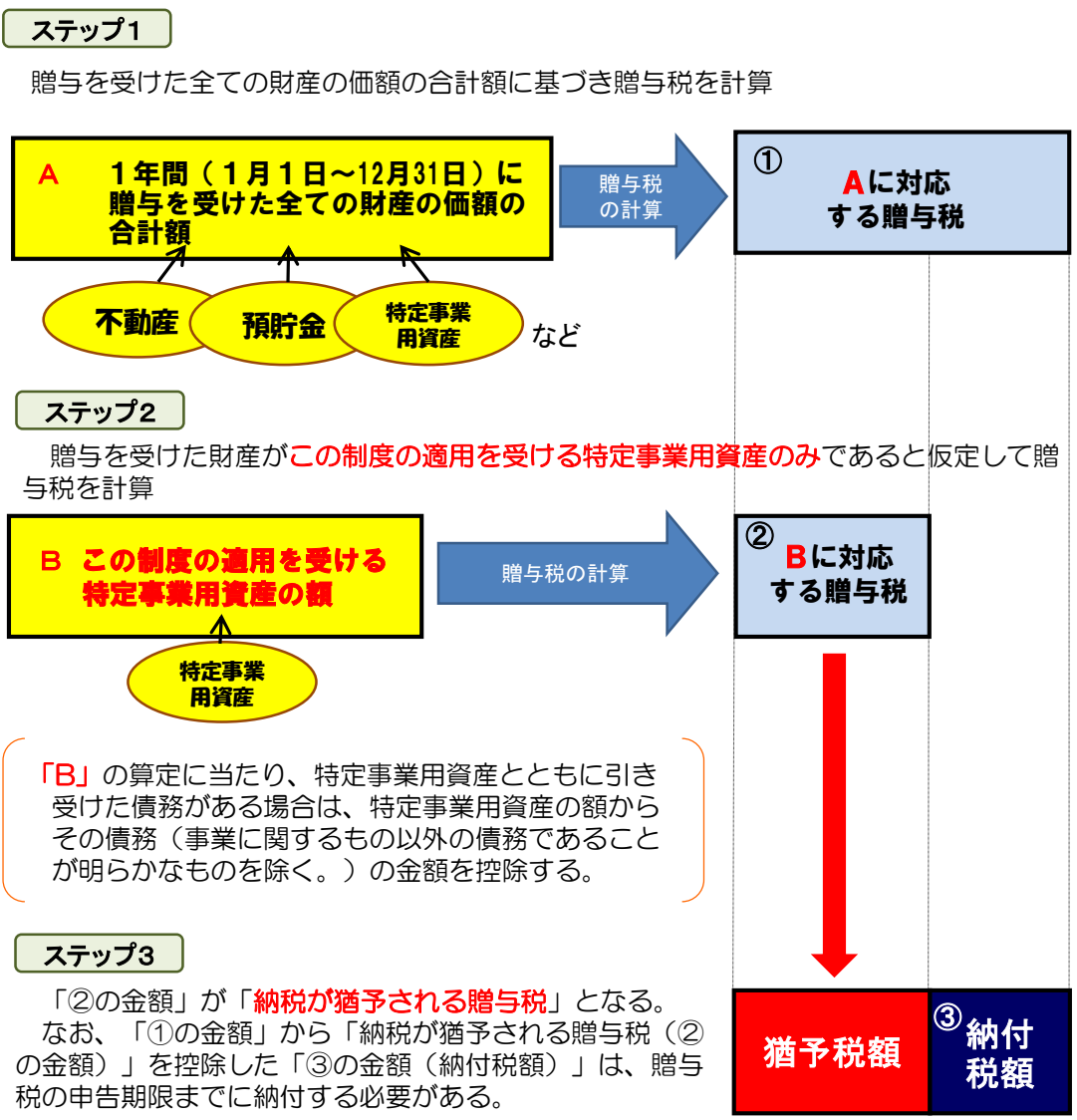
- (2) 事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

$$\begin{array}{rcc} \text{事業用資産} & \text{基礎控除額} & \\ (3,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円}) \times 45\% - 265 \text{ 万円} = 1,035.5 \text{ 万円} \end{array}$$

- (3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 244.5 \text{ 万円}$$

(参考) 納税が猶予される贈与税などの計算方法 (暦年課税の場合のイメージ)



(問 21) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 2) : 相続時精算課税による場合

(問) 子 X は甲から次の資産の贈与を受けた。子 X が当該事業用資産につき「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) 等はどうになるか。

なお、子 X は過去に甲から贈与により取得した財産につき相続時精算課税の適用を受けており、過去の年分の申告において控除した相続時精算課税特別控除額の合計額は 1,500 万円である。

【取得をした資産の内訳】

- ・現金： 500 万円
- ・事業用資産： 3,000 万円

(答)

猶予税額は 400 万円、申告期限までに納付すべき税額は 100 万円となる。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与により取得した特例受贈事業用資産が相続時精算課税の適用を受けるものである場合には、その年中に相続税法第 21 条の 9 第 5 項に規定する特定贈与者から贈与により取得した全ての財産に係る贈与税額のうち、措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号口の規定に基づき当該特例受贈事業用資産の価額をその年分の贈与税の課税価格とみなして計算した金額が納税猶予分の贈与税額となり、その納税が猶予されることとなる。

(注) 上記により計算した納税猶予分の贈与税額が 0 となる場合には、「贈与税の納税猶予」の適用はない。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) 甲 (特定贈与者) から取得した全ての財産に係る贈与税の額

事業用資産 現金 特別控除額

$$\{3,000 \text{ 万円} + 500 \text{ 万円} - (2,500 \text{ 万円} - 1,500 \text{ 万円})\} \times 20\% = 500 \text{ 万円}$$

(2) 事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

事業用資産 特別控除額

$$\{3,000 \text{ 万円} - (2,500 \text{ 万円} - 1,500 \text{ 万円})\} \times 20\% = 400 \text{ 万円}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 100 \text{ 万円}$$

(問 22) 贈与税の納税猶予税額の計算(その3): 複数の贈与者から暦年課税による贈与を受けた場合

(問) 子Xは、次のとおり、甲及び乙から事業用資産を贈与により取得した。
子Xが当該事業用資産につき「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額(猶予税額)はどのように計算するのか。
なお、子Xは平成31年1月1日において20歳以上であるため、特例税率(措置法70の2の5)の適用を受ける。
【取得をした資産の内訳等】
① 令和元年6月15日 : 甲から事業用資産: 3,000万円、現金: 500万円を取得
② 令和元年9月30日 : 乙から事業用資産: 1,000万円を取得

(答)
甲及び乙それぞれから「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与により取得した事業用資産の価額の合計額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして納税猶予分の贈与税額を計算し、その金額を贈与者(甲及び乙)の異なるものごとの事業用資産の価額によりあん分することで、それぞれごとの納税猶予分の贈与税額(猶予税額)が計算される。
なお、問の事例の場合には、猶予税額は、1,530万円(うち、甲から受けた贈与に係るもの1,147.5万円、乙から受けた贈与に係るもの382.5万円)、申告期限までに納付すべき税額は250万円となる。

(解説)
1 特例受贈事業用資産に係る贈与者が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算については、措置法令第40条の7の8第11項及び第12項に規定が設けられている。
具体的には、その贈与が暦年課税によるものである場合には、特例事業受贈者がその年中に贈与により取得した全ての特例受贈事業用資産の価額の合計額を、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(措置法令40の7の8⑪一)、措置法第70条の6の8第2項第3号イの規定に基づき贈与税額の計算を行う(100円未満の端数処理は行わない)。
そして、これにより計算された金額を、贈与者の異なるものごとの特例受贈事業用資産の価額によりあん分したものが、その異なるものごとの納税猶予分の贈与税額(100円未満の端数切捨て)となり(措置法令40の7の8⑫)、これら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。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。
- (1) その年中に取得した全ての財産に係る贈与税の額
事業用資産(甲) 現金(甲) 事業用資産(乙) 基礎控除額
{ (3,000万円 + 500万円 + 1,000万円) - 110万円 } × 50% - 415万円 = 1,780万円
- (2) 事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額
① 事業用資産のみ取得したものとして計算した贈与税の額
事業用資産(甲) 事業用資産(乙) 基礎控除額
{ (3,000万円 + 1,000万円) - 110万円 } × 50% - 415万円 = 1,530万円

② ①のうち、甲からの贈与に係るもの

事業用資産（甲） 事業用資産（甲） 事業用資産（乙）

$$\text{①} \times 3,000 \text{ 万円} / (3,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円}) = 1,147.5 \text{ 万円}$$

③ ①のうち、乙からの贈与に係るもの

事業用資産（乙） 事業用資産（甲） 事業用資産（乙）

$$\text{①} \times 1,000 \text{ 万円} / (3,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円}) = 382.5 \text{ 万円}$$

④ 納税猶予分の贈与税額

$$\text{②} + \text{③} = 1,530 \text{ 万円}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 250 \text{ 万円}$$

3 なお、複数の贈与者から贈与を受けた場合において、その贈与者が死亡したときにおける免除される猶予税額の計算については、問 57 を参照。

(問 23) 贈与税の納税猶予税額の計算(その4): 複数の贈与者から相続時精算課税による贈与を受けた場合

(問) 子Xは、次のとおり、甲及び乙から事業用資産を贈与により取得した。

子Xが当該事業用資産につき「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額(猶予税額)はどのように計算するのか。

なお、子Xは、過去に甲から贈与により取得した財産について相続時精算課税の適用を受けており(過去の年分の申告において控除した相続時精算課税特別控除額の合計額は1,500万円)、また、乙から受けた贈与について新たに相続時精算課税の適用を受ける予定である。

【取得をした資産の内訳等】

- ① 令和元年6月10日 : 甲から事業用資産: 4,000万円、現金: 500万円を取得
- ② 令和元年8月20日 : 乙から事業用資産: 3,000万円を取得

(答)

「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与により取得した事業用資産の価額を特定贈与者(甲及び乙)ごとに合計した額のそれぞれの額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして納税猶予分の贈与税額(猶予税額)を計算する。

なお、問の事例の場合には、猶予税額は700万円(うち、甲から受けた贈与に係るもの600万円、乙から受けた贈与に係るもの100万円)、申告期限までに納付すべき税額は100万円となる。

(解説)

1 特例受贈事業用資産に係る贈与者が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算については、措置法令第40条の7の8第11項及び第12項に規定が設けられている。

具体的には、その贈与が相続時精算課税によるものである場合には、特例事業受贈者がその年中に特例措置の適用に係る贈与により取得した全ての特例受贈事業用資産の価額を特定贈与者ごとに合計した額のそれぞれの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(措置法令40の7の8⑩二)、措置法第70条の6の8第2項第3号ロの規定に基づき特定贈与者の異なるものごとの納税猶予分の贈与税額の計算を行うこととなる(100円未満の端数切捨て)。

そして、これら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。

2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) その年中に取得した全ての財産に係る贈与税の額

① 甲から取得した全ての財産に係る贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{事業用資産} & \text{現金} & \text{特別控除額} \\ \{ (4,000 \text{万円} + 500 \text{万円}) - (2,500 \text{万円} - 1,500 \text{万円}) \} \times 20\% = 700 \text{万円} \end{array}$$

② 乙から取得した全ての財産に係る贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{事業用資産} & \text{特別控除額} & \\ (3,000 \text{万円} - 2,500 \text{万円}) \times 20\% = 100 \text{万円} \end{array}$$

③ ① + ② = 800万円

(2) 事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

① 甲からの贈与に係るもの

$$\begin{array}{r} \text{事業用資産} \qquad \qquad \qquad \text{特別控除額} \\ \{ 4,000 \text{ 万円} - (2,500 \text{ 万円} - 1,500 \text{ 万円}) \} \times 20\% = 600 \text{ 万円} \end{array}$$

② 乙からの贈与に係るもの

$$\begin{array}{r} \text{事業用資産} \qquad \qquad \qquad \text{特別控除額} \\ (3,000 \text{ 万円} - 2,500 \text{ 万円}) \times 20\% = 100 \text{ 万円} \end{array}$$

③ ① + ② = 700 万円

(3) 申告期限までに納付すべき税額

(1) - (2) = 100 万円

3 なお、複数の贈与者から贈与を受けた場合において、その贈与者が死亡したときにおける免除される猶予税額の計算については、問 57 を参照。

(問 24) 贈与税の納税猶予税額の計算(その5): 暦年課税による贈与と相続時精算課税による贈与がある場合

(問) 子Xは、次のとおり、甲及び乙から事業用資産を贈与により取得した。

子Xが当該事業用資産につき「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額(猶予税額)はどのように計算するのか。

なお、子Xは、甲からの贈与については相続時精算課税の適用を受ける予定であり(過去の年分においてその適用を受けたことはない)、また、乙からの贈与については本年1月1日において20歳以上であるため、特例税率(措置法70の2の5)の適用を受けることとする。

【取得をした資産の内訳等】

- ① 令和元年6月10日 : 甲から事業用資産 : 3,000万円、現金 : 500万円を取得
- ② 令和元年9月15日 : 乙から事業用資産 : 1,000万円を取得

(答)

暦年課税と相続時精算課税ごとに、その適用に係る贈与により取得した特例受贈事業用資産の価額をその年分の贈与税の課税価格とみなして、納税猶予分の贈与税額(猶予税額)を計算する。

なお、問の事例の場合には、猶予税額は277万円(うち、甲から受けた贈与に係るもの100万円、乙から受けた贈与に係るもの177万円)、申告期限までに納付すべき税額は100万円となる。

(解説)

1 同一年中に異なる者から特例受贈事業用資産の贈与を受けた場合において、当該特例受贈事業用資産のうち暦年課税の適用に係るものと相続時精算課税の適用に係るものがある場合には、それぞれの適用に係る贈与により取得した特例受贈事業用資産の価額を、それぞれその年分の贈与税の課税価格とみなし(措置法令40の7の8⑩)、措置法第70条の6の8第2項第3号イ及びロの規定に基づき、納税猶予分の贈与税額の計算を行う。

2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) その年中に取得した全ての財産に係る贈与税の額

① 甲(特定贈与者)から取得した全ての財産に係る贈与税の額(相続時精算課税)

事業用資産	現金	特別控除額
-------	----	-------

$$\{ (3,000 \text{万円} + 500 \text{万円}) - 2,500 \text{万円} \} \times 20\% = 200 \text{万円}$$

② 乙から取得した全ての財産に係る贈与税の額(暦年課税)

事業用資産	基礎控除額
-------	-------

$$(1,000 \text{万円} - 110 \text{万円}) \times 30\% - 90 \text{万円} = 177 \text{万円}$$

③ ① + ② = 377万円

(2) 事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

① 甲(特定贈与者)からの贈与に係るもの(相続時精算課税)

事業用資産	特別控除額
-------	-------

$$(3,000 \text{万円} - 2,500 \text{万円}) \times 20\% = 100 \text{万円}$$

② 乙からの贈与に係るもの（暦年課税）

事業用資産 基礎控除額

$$(1,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円}) \times 30\% - 90 \text{ 万円} = 177 \text{ 万円}$$

③ ① + ② = 277 万円

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 100 \text{ 万円}$$

(問 25) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 6) : 事業に係る債務の引受けがある場合

(問) 子 X は、甲から事業用資産を贈与により取得するとともに、当該事業用資産に係る債務 2,000 万円を引き受けた。

子 X が、当該事業用資産について「贈与税の納税猶予」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) はどのように計算するのか。

なお、子 X は本年 1 月 1 日において 20 歳以上であるため、当該贈与につき特例税率 (措置法 70 の 2 の 5) の適用を受ける。

【取得をした事業用資産の内訳等】

- ・土地・建物 : 4,000 万円 [通常の取引価額 : 5,000 万円]
- ・機械装置 : 1,000 万円

(答)

「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与により取得した事業用資産の価額から債務の金額 (契約書等により事業に関するものと認められる債務以外の債務であることが明らかにされている債務の金額を除く。) を控除した価額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして納税猶予分の贈与税額を計算する。

また、この場合における「事業用資産の価額」は、債務の引受けがないものとした場合における価額 (相続税評価額) による。

なお、問の事例の場合には、猶予税額は 1,035.5 万円、納付税額は 494.5 万円となる。

(解説)

1 特例受贈事業用資産の贈与とともに引き受けた債務がある場合の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から、その引き受けた債務の価額 (契約書等により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以外の債務であることが明らかにされている債務の金額を除く。) を控除した価額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして計算することとされている (措置法 70 の 6 の 8 ②三イ、措置法令 40 の 7 の 8 ⑧)。

2 ところで、資産の贈与とともに債務を引き受けた場合において、当該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ときは、これらの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価額によらず、「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されている (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「負担付贈与通達」という。) 1)。

ただし、納税猶予分の贈与税額の計算に当たっては、これらの資産である特例受贈事業用資産の価額は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旨規定されているため (措置法令 40 の 7 の 8 ⑨)、これらの資産の価額については負担付贈与通達の適用はなく、財産評価基本通達の定めによって算定した価額によることとなる。

(注) 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されるのは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、納付すべき贈与税の額の計算については「通常の取引価額」に相当する金額によることとなる。

3 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) その年中に取得した全ての財産に係る贈与税の額

$$\begin{array}{cccc} \text{土地・建物} & & & \\ \text{(通常の取引価額)} & \text{機械装置} & \text{債務} & \text{基礎控除額} \\ \{ (5,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円}) - 110 \text{ 万円} \} \times 50\% - 415 \text{ 万円} = 1,530 \text{ 万円} \end{array}$$

(2) 特定事業用資産に係る納税猶予分の贈与税額

$$\begin{array}{cccc} \text{土地・建物} & & & \\ \text{(評基通による価額)} & \text{機械装置} & \text{債務} & \text{基礎控除額} \\ \{ (4,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円}) - 110 \text{ 万円} \} \times 45\% - 265 \text{ 万円} = 1,035.5 \text{ 万円} \end{array}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 494.5 \text{ 万円}$$

4 なお、贈与者が死亡した場合には、猶予税額は免除されるとともに（措置法 70 の 6 の 8⑭二）、その猶予税額に対応する特例受贈事業用資産については、特例事業受贈者が、その贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、その特例受贈事業用資産の贈与時の価額により相続税の計算を行うこととされているが（措置法 70 の 6 の 9）、納税猶予分の贈与税額の計算に当たり控除された債務がある場合には、相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈事業用資産の価額は、次の算式により計算した金額となる（措置法令 40 の 7 の 10⑳六）。

（算式）

$$\text{特例受贈事業用資産の価額} \times \frac{A-B}{A}$$

（注）1 「特例受贈事業用資産の価額」は、債務の引受けがないものとした場合の価額による。

2 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債務の金額

3 問の事例の場合に、甲の死亡の時に於いて相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈事業用資産の価額は次のとおり（甲の死亡の時までに納税猶予の期限の確定がなかった場合）。

$$(4,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円}) \times \frac{(4,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円}) - 2,000 \text{ 万円}}{4,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円}} = 3,000 \text{ 万円}$$

《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》

(問 26) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 1) : 通常の場合

(問) 甲の死亡により、その相続人である子 X 及び子 Y は、次のとおり財産を取得した。

子 X が事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのようなになるか。

	X	Y	合計
事業用資産	3 億円	—	3 億円
その他	2 億円	5 億円	7 億円
合計	5 億円	5 億円	10 億円

(注) 法定相続人は X 及び Y の 2 人である。

(答)

次のとおり。

	X	Y
各人の算出税額	1 億 9,750 万円	1 億 9,750 万円
猶予税額	1 億 1,062.5 万円	—
申告期限までに納付すべき税額	8,687.5 万円	1 億 9,750 万円

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予」では、特例事業相続人等が取得した財産は特例事業用資産のみであるとして、その価額を当該特例事業相続人等に係る相続税の課税価格とみなして (他の相続人等については、その者が取得した全ての財産の価額による。) 計算した当該特例事業相続人等に係る相続税額が、納税猶予分の相続税額となり (措置法 70 の 6 の 10②三)、これと、通常の計算方法 (相続人等が取得した全ての財産の価額による。) による当該特例事業相続人等に係る相続税の額との差額が、当該特例事業相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

また、特例事業相続人等以外の者については、相続人等が取得した全ての財産に基づき計算した金額が、その者の相続税額となる。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) X 及び Y が取得した全ての財産に基づく X 及び Y の算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(3 億円 (事業用資産) + 2 億円 (その他)) 【X の取得財産】 + 5 億円 【Y の取得財産】 = 10 億円

② 課税遺産総額

① - 4,200 万円 (基礎控除額※) = 9 億 5,800 万円

※「3,000 万円 + 法定相続人の数 × 600 万円」による。なお、問の事例では、法定相続人の数は X 及び Y の 2 人であるため、基礎控除額は 4,200 万円となる (以下、問 27 までにおいて同じ。)

③ ②の金額に基づく相続税の総額

3 億 9,500 万円

④ 各人の算出税額

X : ③ × 5 億円 / 10 億円 = 1 億 9,750 万円

Y : ③ × 5 億円 / 10 億円 = 1 億 9,750 万円

(2) Xに係る納税猶予分の相続税額（Xが取得した財産は事業用資産のみとして計算）

① 課税価格の合計額

$$3 \text{ 億円} \text{【Xの取得財産：事業用資産】} + 5 \text{ 億円} \text{【Yの取得財産】} = 8 \text{ 億円}$$

② 課税遺産総額

$$\text{①} - 4,200 \text{ 万円 (基礎控除額)} = 7 \text{ 億}5,800 \text{ 万円}$$

③ ②の金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億}9,500 \text{ 万円}$$

④ Xに係る納税猶予分の相続税額

$$\text{③} \times 3 \text{ 億円} / 8 \text{ 億円} = 1 \text{ 億}1,062.5 \text{ 万円}$$

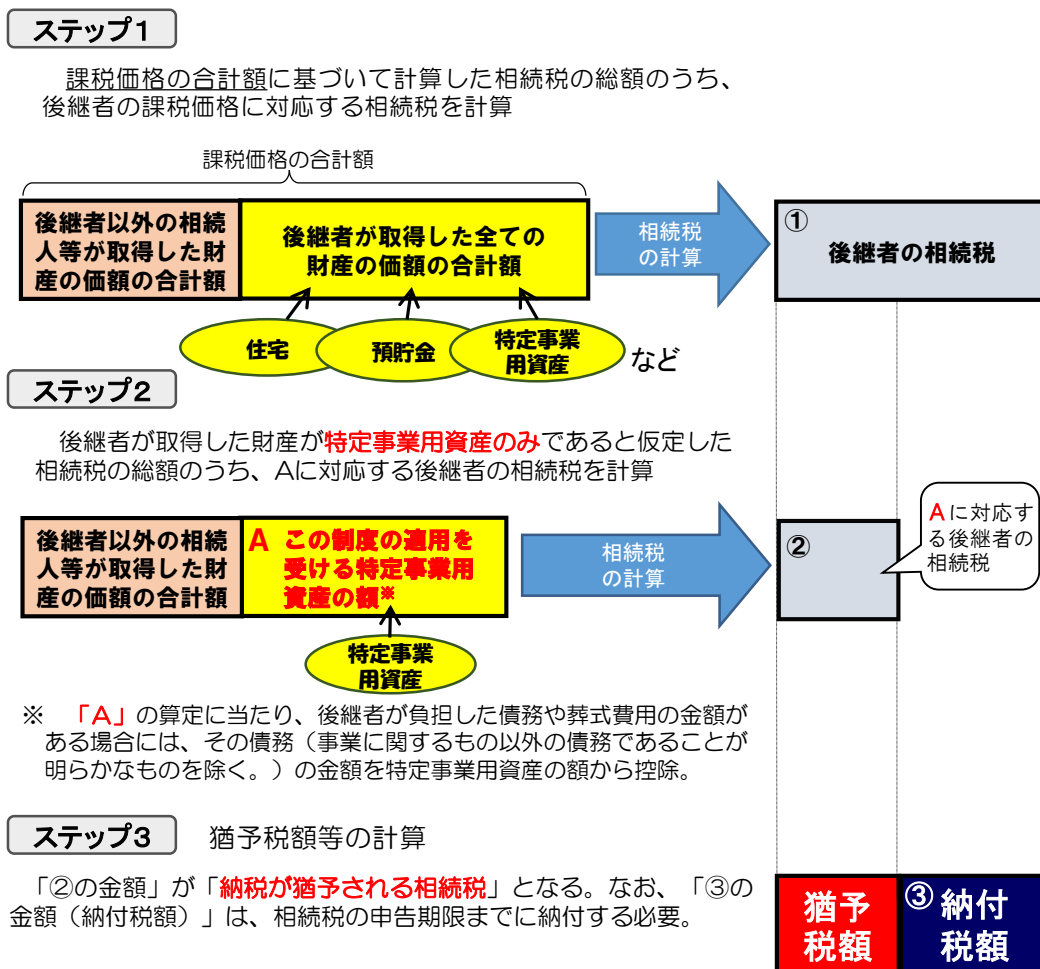
(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$X : 1 \text{ 億}9,750 \text{ 万円} - 1 \text{ 億}1,062.5 \text{ 万円} = 8,687.5 \text{ 万円}$$

$$Y : 1 \text{ 億}9,750 \text{ 万円}$$

3 なお、上記の計算は、一の特例事業相続人等が取得した特例事業用資産に係る事業が複数ある場合も同様である。

(参考) 納税が猶予される相続税などの計算方法（イメージ）



(問 27) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 2) : 特例事業相続人等が複数ある場合

(問) 甲の死亡により、その相続人である子 X 及び子 Y は、次のとおり財産を取得した。

子 X 及び子 Y が各事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのように計算するのか。

	X	Y	合計
A 事業用資産	3 億円	—	3 億円
B 事業用資産	—	2 億円	2 億円
その他	2 億円	3 億円	5 億円
合計	5 億円	5 億円	10 億円

(注) 法定相続人は X 及び Y の 2 人である。

(答)

X に係る納税猶予分の相続税額は、X については A 事業用資産の価額をその相続税の課税価格とみなして (Y については、取得した全ての財産の価額による。) 計算した相続税額による。

また、Y に係る納税猶予分の相続税額は、Y については B 事業用資産の価額をその相続税の課税価格とみなして (X については、取得した全ての財産の価額による。) 計算した相続税額による。

なお、問の事例の猶予税額等は、次のとおりとなる。

	X	Y
各人の算出税額	1 億 9,750 万円	1 億 9,750 万円
猶予税額	1 億 1,062.5 万円	7,000 万円
申告期限までに納付すべき税額	8,687.5 万円	1 億 2,750 万円

(解説)

1 特例事業相続人等に係る納税猶予分の相続税額の計算は問 26 のとおりであるところ、被相続人に係る特例事業相続人等が 2 以上ある場合におけるその計算は、それぞれの特例事業相続人等ごとに行うこととなる。

2 つまり、ある特例事業相続人等に係る納税猶予分の相続税額の計算を行う場合には、その者については特例事業用資産の価額が相続税の課税価格とみなされるが、他の特例事業相続人等に係る課税価格は、その者が取得した全ての財産に基づくものとなる。

3 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) X 及び Y が取得した全ての財産に基づく X 及び Y の算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(3 億円 (A 事業用資産) + 2 億円 (その他)) 【X の取得財産】

+ (2 億円 (B 事業用資産) + 3 億円 (その他)) 【Y の取得財産】 = 10 億円

② 課税遺産総額

① - 4,200 万円 (基礎控除額) = 9 億 5,800 万円

③ ②の金額に基づく相続税の総額

3 億 9,500 万円

④ 各人の算出税額

$$X : ③ \times 5 \text{ 億円} / 10 \text{ 億円} = 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円}$$

$$Y : ③ \times 5 \text{ 億円} / 10 \text{ 億円} = 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円}$$

(2) 各人の納税猶予分の相続税額

① Xに係る納税猶予分の相続税額 (Xが取得した財産はA事業用資産のみとして計算)

イ 課税価格の合計額

$$3 \text{ 億円} \text{【Xの取得財産：A事業用資産】} + 5 \text{ 億円} \text{【Yの取得財産】} = 8 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

$$\text{イ} - 4,200 \text{ 万円 (基礎控除額)} = 7 \text{ 億 } 5,800 \text{ 万円}$$

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 9,500 \text{ 万円}$$

ニ Xに係る納税猶予分の相続税額

$$\text{ハ} \times 3 \text{ 億円} / 8 \text{ 億円} = 1 \text{ 億 } 1,062.5 \text{ 万円}$$

② Yに係る納税猶予分の相続税額 (Yが取得した財産はB事業用資産のみとして計算)

イ 課税価格の合計額

$$5 \text{ 億円} \text{【Xの取得財産】} + 2 \text{ 億円} \text{【Yの取得財産：B事業用資産】} = 7 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

$$\text{イ} - 4,200 \text{ 万円 (基礎控除額)} = 6 \text{ 億 } 5,800 \text{ 万円}$$

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 4,500 \text{ 万円}$$

ニ Yに係る納税猶予分の相続税額

$$\text{ハ} \times 2 \text{ 億円} / 7 \text{ 億円} = 7,000 \text{ 万円}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$X : 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円} - 1 \text{ 億 } 1,062.5 \text{ 万円} = 8,687.5 \text{ 万円}$$

$$Y : 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円} - 7,000 \text{ 万円} = 1 \text{ 億 } 2,750 \text{ 万円}$$

(問 28) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 3) : 控除すべき債務がある場合

(問) 子 X は、甲の相続に当たり、特定事業用資産 (1 億円) 及びその他の財産 (5,000 万円) を相続するとともに、甲の債務 (4,000 万円) を負担することとなった。

子 X が「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合において猶予税額の計算の基礎となる特例事業用資産の価額はどのようになるのか。

なお、当該債務のうち 1,000 万円は特定事業用資産に係る事業に関する債務以外の債務であることが書面により明らかにされている。

(答)

猶予税額を計算する場合の特例事業用資産の価額は 7,000 万円となる。

(解説)

1 「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合の猶予税額の計算は問 26 のとおりであるが、その適用を受ける特例事業相続人等について相続税法第 13 条の規定により控除すべき債務がある場合には、猶予税額の計算の基礎となる特例事業用資産の価額は、その価額から特定債務額を控除した残額 (以下「特定価額」という。) によることとされている (措置法令 40 の 7 の 10⑨)。

2 そして、この「特定債務額」とは、次の算式により計算した金額をいうこととされている (措置法令 40 の 7 の 10⑩)。

$$\left\{ \left[\begin{array}{c} \text{A} \\ \text{債務} - \text{事業関連等債務} \end{array} \right] - \begin{array}{c} \text{B} \\ \text{特例事業相続人等が取得したその他の財産の価額} \end{array} \right\} + \begin{array}{c} \text{C} \\ \text{事業関連等債務} \end{array}$$

(注) 1 「事業関連等債務」とは、相続税法第 13 条の規定により控除すべき特例事業相続人等の負担に属する債務のうち、特例事業用資産に係る事業に関する債務以外の債務であることが金銭の貸付に係る契約書等の書面により明らかにされているもの以外の債務をいう。

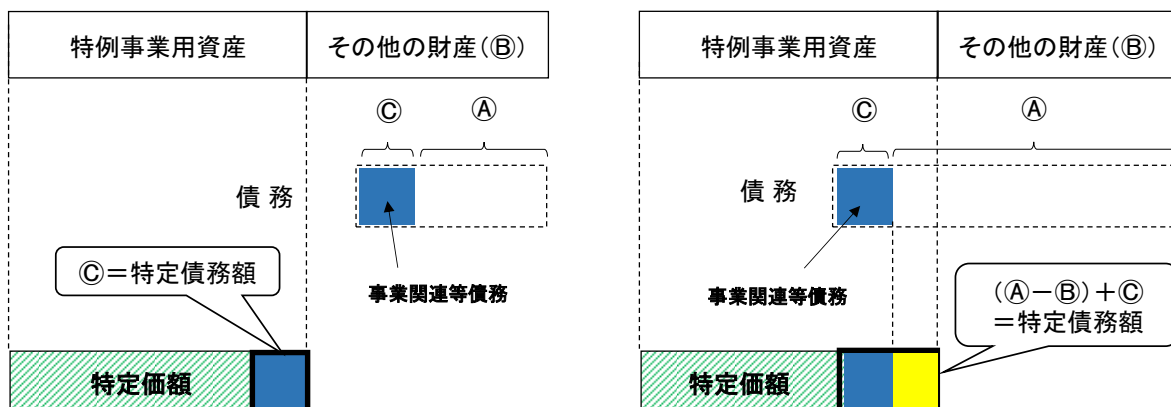
2 A-B < 0 の場合には 0。

3 問の事例では、事業関連等債務は 3,000 万円 (=4,000 万円-1,000 万円) であるところ、上記 2 の算式により計算した特定債務額は 3,000 万円となるため、相続税の猶予税額を計算する場合の特例事業用資産の価額 (特定価額) は 7,000 万円 (=1 億円-3,000 万円) となる。

(参考) 控除すべき債務がある場合の特定価額の計算イメージ

【その他の財産(B) > 事業関連等債務以外の債務(A)の場合】

【その他の財産(B) ≤ 事業関連等債務(A)の場合】



(問 29) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 4) : 代償分割があった場合

(問) 子 X は、甲の相続に当たり、特定事業用資産 (1 億円) 及びその他の財産 (2,000 万円) を相続するとともに、もう一人の相続人である子 Y に対し、代償財産 (6,000 万円) を交付している。

子 X は当該特定事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けることとしているが、この場合の相続税の課税価格の計算において、代償財産の価額 (6,000 万円) は納税猶予の適用を受ける特定事業用資産の価額から優先的に控除し計算するのか、あるいは、納税猶予の適用を受けない財産の価額から優先的に控除し計算するのか。

(答)

代償財産の価額を代償財産の交付をした者が相続又は遺贈により取得したそれぞれの相続財産の価額の割合によりあん分し、それぞれの相続財産の価額から当該あん分後の代償財産の価額を控除する方法によることが合理的な計算方法と考えられるが、法令上特段の控除方法は定められていないので、代償財産の価額を相続税の納税猶予の特例の適用を受けない財産の価額から優先的に控除し計算して差し支えない。

(解説)

- 1 「代償分割」とは、共同相続人又は包括受遺者のうち 1 人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して債務を負担する分割の方法をいうのであるが、代償分割の方法により遺産分割が行われ、代償財産の交付をしている場合の当該代償財産の交付をした者に係る相続税の課税価格の計算については、相続税法基本通達 11 の 2-9 ((代償分割が行われた場合の課税価格の計算))により、「相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額」としている。
- 2 これは、相続財産を現物で取得した者については、民法第 909 条の規定によりその取得した相続財産の現物が直接被相続人から承継取得したものとされ、まさにその取得した相続財産そのものが相続又は遺贈により取得した財産となるとしても、その財産のうちには、代償財産の交付を受ける者のその代償財産の価額が混入しているものと言わざるを得ないことから、同通達においては、代償財産を交付した者については、相続税の課税価格の計算上の技術的措置として、取得した相続財産の現物の価額からその代償財産の価額を控除しているところである。
- 3 そして、このことは「相続税の納税猶予」の適用を受ける者が代償財産の交付をした者である場合も同様であることから、その者に係る相続税額及び納税猶予税額の計算に当たっても、同通達によることとなる。
- 4 しかしながら、「相続税の納税猶予」の適用を受ける者が代償財産の交付をした者である場合で、相続又は遺贈により取得をした財産の中に納税猶予の適用を受ける特定事業用資産とそれ以外の財産とがある場合において、納税猶予の適用を受ける者に係る相続税の課税価格の計算方法については、法令上特段の定めはない。

5 この計算方法については、

- ① 代償財産として交付をした財産の価額を納税猶予の適用を受ける特定事業用資産の価額から優先的に控除する方法
- ② 代償財産として交付をした財産の価額を納税猶予の適用を受ける特定事業用資産以外の財産の価額から優先的に控除する方法
- ③ 交付をした代償財産の価額を代償財産の交付をした者が相続又は遺贈により取得をしたそれぞれの財産の価額によりあん分し、それぞれの財産の価額から当該あん分後の代償財産の価額を控除する方法

のいずれかが考えられるが、特定の現物財産と代償財産とがひも付きになっておらず、相続財産全体に対して代償分割が行われた場合には、それぞれの相続財産に対し代償財産の価額が均等に混入しているとするのが最も合理的な考え方であると考えられる。

6 ただし、上記4のとおり、納税猶予の適用を受ける特定事業用資産とそれ以外の財産とがある場合の代償財産の価額の控除方法について法令において定められていない以上、③の方法でなければならないとする明確な根拠はなく、また、納税猶予税額の計算上、納税猶予の適用を受ける特定事業用資産の価額が大きい方が猶予税額も大きくなることからすれば、納税猶予の適用を受ける特定事業用資産以外の財産の価額から優先的に代償財産の価額を控除して申告がなされてきたとしても、これを認めて差し支えないものとする。

7 問の事例では、子Xは、相続により特定事業用資産（1億円）のほか、その他の財産（2,000万円）を取得したが、代償財産（6,000万円）を交付している。

したがって、代償財産の価額6,000万円のうち、2,000万円を納税猶予の適用を受けないその他の財産の価額から控除し、その残額4,000万円を特定事業用資産の価額（1億円）から控除し、この控除した後の価額（6,000万円）に基づき、通常の相続税額及び納税猶予税額の計算を行って差し支えないこととなる。

(参考) 交付をした代償財産の価額を相続により取得したそれぞれの財産の価額に応じてあん分する方法（上記5③の方法）によった場合の各財産の価額

次のとおり、通常の相続税の計算における子Xの課税価格は6,000万円となり、上記7と同様であるが、猶予税額を計算する場合の子Xの課税価格は5,000万円となり、上記7に比べ減少するため、猶予税額も減少することとなる。

$$\cdot \text{特定事業用資産} : 1 \text{億円} - 6,000 \text{万円} \times \frac{1 \text{億円}}{1 \text{億円} + 2,000 \text{万円}} = 5,000 \text{万円}$$

$$\cdot \text{その他の財産} : 2,000 \text{万円} - 6,000 \text{万円} \times \frac{2,000 \text{万円}}{1 \text{億円} + 2,000 \text{万円}} = 1,000 \text{万円}$$

(問 30) 小規模宅地等の特例の適用を受ける者がある場合 (その 1) : 限度面積等

(問) 子 X は、甲から相続により A 事業に係る事業用資産を取得したが、その事業用資産のうちには a 宅地がある。

この場合において、子 Y が甲から相続した次の宅地について「小規模宅地等の特例」の適用を受けるときは、「相続税の納税猶予」の対象となる a 宅地の限度面積は、それぞれどのようなになるのか。

- ① b 宅地 (特定事業用宅地等 (措置法 69 の 4 ③一) に該当) : 200 m²
- ② c 宅地 (特定同族会社事業用宅地等 (措置法 69 の 4 ③三) に該当) : 100 m²
- ③ d 宅地 (貸付事業用宅地等 (措置法 69 の 4 ③四) に該当) : 70 m²
- ④ e 宅地 (特定居住用宅地等 (措置法 69 の 4 ③二) に該当) : 99 m²

(答)

次のとおり。

- ① 事例①の場合・・・子 X は A 事業に係る事業用資産の全てについて「相続税の納税猶予」の適用を受けることができない。
- ② 事例②の場合・・・300 m²
- ③ 事例③の場合・・・260 m²
- ④ 事例④の場合・・・400 m²

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等には 400 m²の限度面積が設けられているが、その相続に係る被相続人から相続又は遺贈により取得をした宅地等について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がある場合には、その適用を受ける措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する小規模宅地等 (以下「小規模宅地等」という。) の区分に応じ、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等の面積等は、次のとおりとなる (措置法 70 の 6 の 10②一、二へ、措置法令 40 の 7 の 10⑦)。

	適用を受ける小規模宅地等の区分	限度面積等
イ	特定事業用宅地等	事業用資産の全てについて「相続税の納税猶予」の適用を受けることはできない
ロ	特定同族会社事業用宅地等 ^{※1}	400 m ² - 特定同族会社事業用宅地等の面積
ハ	貸付事業用宅地等	$400 \text{ m}^2 - 2 \times \left(\alpha \times \frac{200}{330} + \beta \times \frac{200}{400} + \gamma \right)$ ^{※2}
ニ	特定居住用宅地等 ^{※1}	400 m ²

※1 他に貸付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場合には、ハによる。

2 α は特定居住用宅地等の面積、β は特定同族会社事業用宅地等の面積、γ は貸付事業用宅地等の面積。

- 2 したがって、問の事例については、次のとおりとなる。

(1) 事例①

子 Y が小規模宅地等の特例の適用を受ける b 宅地は「特定事業用宅地等」であるため、子 X は a 宅地だけでなく、A 事業に係る事業用資産の全てについて「相続税の納税猶予」の適用を受けることができないこととなる。

(2) 事例②

子Yが小規模宅地等の特例の適用を受けるc宅地(100㎡)は「特定同族会社事業用宅地等」であるため、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等の限度面積は、300㎡(=400㎡-100㎡)となる。

(3) 事例③

子Yが小規模宅地等の特例の適用を受けるd宅地(70㎡)は「貸付事業用宅地等」であるため、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等の限度面積は、260㎡(=400㎡-2×70㎡)となる。

(4) 事例④

子Yが小規模宅地等の特例の適用を受けるe宅地(99㎡)は「特定居住用宅地等」であるため、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等の限度面積は、400㎡となる。

3 なお、被相続人から「相続税の納税猶予」の対象となる宅地等又は「小規模宅地等の特例」の対象となる宅地等を相続又は遺贈により取得した者が一人でない場合には、これらの宅地等を取得した全ての者の、これらの制度の適用を受けるものの選択についての同意を証する書類を、相続税の申告書に添付することとされている(措置法令40の2⑤三、措置法規則23の8の9⑭八)。

(参考) 複数の宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受けた場合の限度面積の計算例

問の事例において、子Yが複数の宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受けた場合の限度面積は次のとおりとなる。

小規模宅地等の特例の適用を受ける宅地等	計算	限度面積
同族 貸付 c + d	同族 貸付 $400\text{ m}^2 - 2 \times (100\text{ m}^2 \times \frac{200}{400} + 70\text{ m}^2) = 160\text{ m}^2$	160 m ²
同族 居住 c + e	同族 $400\text{ m}^2 - 100\text{ m}^2 = 300\text{ m}^2$	300 m ²
貸付 居住 d + e	居住 貸付 $400\text{ m}^2 - 2 \times (99\text{ m}^2 \times \frac{200}{330} + 70\text{ m}^2) = 140\text{ m}^2$	140 m ²
同族 貸付 居住 c + d + e	居住 同族 貸付 $400\text{ m}^2 - 2 \times (99\text{ m}^2 \times \frac{200}{330} + 100\text{ m}^2 \times \frac{200}{400} + 70\text{ m}^2) = 40\text{ m}^2$	40 m ²

- ※1 c宅地(特定同族会社事業用宅地等): 100㎡
- d宅地(貸付事業用宅地等): 70㎡
- e宅地(特定居住用宅地等): 99㎡

※2 b宅地(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場合、他に小規模宅地等の特例の適用を受ける宅地の区分にかかわらず、子Xは事業用資産の全てについて「相続税の納税猶予」の適用を受けることができない。

(問 31) 小規模宅地等の特例の適用を受ける者がある場合 (その 2) : 限度面積要件を満たさない場合

(問) 被相続人甲の死亡に係る相続税について、子 X は「相続税の納税猶予」を、また子 Y は「小規模宅地等の特例」の適用を受ける旨の相続税の申告書を提出したが、当該申告書に特例事業用資産である宅地等として記載した a 宅地及び貸付事業用宅地等である小規模宅地等として記載した b 宅地は、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していなかった。

この場合、「相続税の納税猶予」及び「小規模宅地等の特例」の適用はどのようなになるのか。

(答)

子 X は a 宅地について「相続税の納税猶予」の適用を受けることができず、また、子 Y は b 宅地について「小規模宅地等の特例」の適用を受けることができない。

ただし、その後の修正申告等において限度面積を超えないこととなった場合には、子 Y は「小規模宅地等の特例」の適用を受けることができることとなる。

(解説)

1 被相続人から相続又は遺贈により取得した宅地等について「相続税の納税猶予」及び「小規模宅地等の特例」を重複して適用する場合には、問 30 のとおり、その適用を受ける特例事業用資産である宅地等については一定の限度面積が設けられている。

2 そして、この限度面積を満たさない場合には、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、「相続税の納税猶予」及び「小規模宅地等の特例」の適用を受けるものとして相続税の申告書に記載した宅地等の全てについて、これらの規定の適用はないこととなる。

3 ただし、「小規模宅地等の特例」の適用を受けるものとした宅地等については、その後の修正申告等において、当該限度面積を超えないこととなったときは、「小規模宅地等の特例」の適用を受けることができる。

(注) 「小規模宅地等の特例」については、期限内申告に限り適用される「相続税の納税猶予」と異なり、修正申告等においても適用ができることとされており、ゆうじょ規定も設けられている (措置法 69 の 4 ⑦、⑧)。

4 なお、上記は、「相続税の納税猶予」と措置法第 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)) (以下「特定計画山林の特例」という。) を重複して適用する場合に同条第 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満たさない場合についても同様である。

(問 32) 特定計画山林の特例の適用を受ける者がある場合

(問) 被相続人甲の死亡に係る相続税について、子Xは「相続税の納税猶予」を、子Yは「特定計画山林の特例」の適用を受けたいと考えている。
この場合、これらの特例の適用に当たり、何らかの制限はあるのか。

(答)

「特定計画山林の特例」の適用を受けることができる特定計画山林の価額は、次の算式により計算した価額が限度となる。

(算式)

$$\text{特定計画山林の価額の合計額} \times \frac{200 \text{ m}^2 - \text{猶予適用宅地等面積}(\ast)}{200 \text{ m}^2}$$

$$\ast \text{ 猶予適用宅地等面積} = \text{特例事業用資産である宅地等の面積} \times \frac{200}{400}$$

(解説)

- 1 「特定計画山林の特例」と「相続税の納税猶予」又は「小規模宅地等の特例」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「特定計画山林」という。）の価額について、次の算式で計算した調整限度額が設けられている（措置法 69 の 5 ⑤、措置法令 40 の 2 の 2 ⑨）。

(算式)

$$\text{特定計画山林の価額の合計額} \times \frac{200 \text{ m}^2 - (\text{選択宅地等面積}(\ast 1) + \text{猶予適用宅地等面積}(\ast 2))}{200 \text{ m}^2}$$

$$\ast 1 \text{ 選択宅地等面積} = a \times \frac{200}{400} + b \times \frac{200}{330} + c$$

a : 特定同族会社事業用宅地等の面積

b : 特定居住用宅地等の面積

c : 貸付事業用宅地等の面積

$$\ast 2 \text{ 猶予適用宅地等面積} = \text{特例事業用資産である宅地等の面積} \times \frac{200}{400}$$

(注) 「相続税の納税猶予」と特定事業用資産の特例（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「平成 21 年改正法」という。）による改正前の措置法（以下「旧措置法」という。）第 69 条の 5 の特例をいう。以下同じ。）を重複適用する場合の調整限度額の計算等については、(事例) を参照。

- 2 なお、この調整限度額を満たさない場合には、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、「特定計画山林の特例」の適用を受けるものとして相続税の申告書に記載した特定計画山林の全てだけでなく、「相続税の納税猶予」の適用を受けるものとして相続税の申告書に記載した宅地等及び「小規模宅地等の特例」の適用を受けるものとして相続税の申告書に記載した宅地等の全てについて、これらの規定の適用はないこととなる。

(注) 「特定計画山林の特例」及び「小規模宅地等の特例」については、期限内申告に限り適用される「相続税の納税猶予」と異なり、修正申告等においても適用ができることとされており、ゆうじょ規定も設けられていることから（措置法 69 の 4 ⑦、⑧、69 の 5 ⑦、⑨）、その後の修正申告等において調整限度額を超えないこととなったときは、「特定計画山林の特例」及び「小規模宅地等の特例」の適用を受けることができる。

(事例) 特定事業用資産の特例の適用を受ける場合の調整限度額等

次に掲げる特例において、それぞれに定める面積又は金額についてそれぞれ特例の適用を受ける場合、「相続税の納税猶予」の対象となる宅地等の限度面積及び「特定計画山林の特例」の対象となる特定森林経営計画対象山林の調整限度額はどのようになるか。

- 小規模宅地等の特例
 - ・ 特定居住用宅地等：99 m²、特定同族会社事業用宅地等：50 m²
 - 特定受贈同族会社株式等に係る「特定事業用資産の特例」(旧措置法 69 の 5)
 - ・ 特定受贈同族会社株式等に係る法人の株式の時価総額の 2/3 に相当する金額の合計額：300 万円
 - ・ 特定受贈同族会社株式等である選択特定事業用資産の価額の合計額：30 万円
- ※ 「特定計画山林の特例」の対象として選択することのできる立木又は土地等の価額：200 万円

(答)

- 「相続税の納税猶予」の対象となる宅地等の限度面積：350 m²
(算式) 400 m² - 50 m² = 350 m² (措置法 70 の 6 の 10②一イ)
- 「特定計画山林の特例」の対象となる特定森林経営計画対象山林の調整限度額：72.5 万円
計算過程は次の記載例のとおり(平成 21 年改正法附則 64、旧措置法 69 の 4、旧措置法 69 の 5、措置通 69 の 5-16)。

【記載例】

第 11・11 の 2 表の付表 2 の 2 ((特定事業用資産等についての課税価格の計算明細書)) (抜粋)

3 特定計画山林の特例の対象となる特定計画山林等の調整限度額の計算			
この欄は、「特定事業用資産の特例」を適用し、かつ、小規模宅地等の特例又は特定計画山林の特例を適用する場合に記入します。			
(1) 小規模宅地等の特例の適用を受ける面積			
	① 限度面積	② 特例の適用を受ける面積 (裏面2参照)	③ 特例適用残面積 (①-②)
	400m ²	215 m ²	185 m ²
(2) 特定事業用資産の特例の対象となる特定受贈同族会社株式等の調整限度額等の計算			
④ 特定事業用資産の特例の対象として選択することのできる特定受贈同族会社株式等に係る各法人の株式(出資)の時価総額の2/3に相当する金額の合計額 ※ 10億円を超える場合は10億円となります。	⑤ 特例の対象となる特定受贈同族会社株式等の調整限度額 (④) × (③ / ①)	⑥のうち特例の適用を受ける価額(第11・11の2表の付表3の特定受贈同族会社株式等である選択特定事業用資産の価額の合計額(⑧)の金額)	⑦ 特例適用残価額 (⑤-⑥)
3,000,000 円	1,387,500 円	300,000 円	1,087,500 円
(注) 1 ③欄が0となる場合には、特定受贈同族会社株式等について特定事業用資産の特例の適用を受けることはできません。 2 小規模宅地等の特例の適用がない場合には、⑤欄には④欄の金額を転記します。 3 被相続人が生前に特定受贈同族会社株式等の増やしをしている場合は④欄の金額については、税務署にお尋ねください。			
(3) 特定計画山林の特例の対象となる特定(受贈)森林経営計画対象山林の調整限度額等の計算			
⑧ 特定計画山林の特例の対象として選択することのできる特定(受贈)森林経営計画対象山林である立木又は土地等の価額の合計額	⑨ 特例の対象となる特定(受贈)森林経営計画対象山林の調整限度額 (⑧) × (⑦ / ④)	⑩のうち特例の適用を受ける価額(第11・11の2表の付表4の「3 特定(受贈)森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の価額の合計額」の「A B」欄の金額)	○具体的には、次の算式による(旧措置法 69 の 5、旧措置法 69 の 4)。 215 m ² = 99 m ² × 5/3 + 50 m ² ※「相続税の納税猶予」の適用を受ける面積の控除は不要(措置通 69 の 5-16)。
2,000,000 円	725,000 円	725,000 円	
(注) ⑩欄が0となる場合又は⑦欄が0となる場合には、特定(受贈)森林経営計画対象山林について特定計画山林の特例の適用を受けることはできません。			

(注) 上記の調整限度額について、「特定事業用資産の特例」の適用を受ける場合はこの付表を使用し、その適用を受けない場合は、この付表ではなく、第 11・11 の 2 表の付表 2 を使用して調整限度額を計算する。

《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》

(問 33) 概要

(問) 子Xは、甲から特定事業用資産の贈与を受け、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡した。

この場合、甲の死亡に係る相続税について、どのような取り扱いがされるのか。

(注) 甲の死亡の時までに確定した税額は無い。

(答)

甲の死亡により、「贈与税の納税猶予」の適用を受ける特例受贈事業用資産については、Xが甲から相続により取得したものとみなされ、贈与時の価額により相続税の課税対象となるが、所要の要件を満たすことにより、当該特例受贈事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

なお、甲の死亡により、納税猶予されていた贈与税は免除される。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者（前の贈与者を含む。）が死亡した場合には、その適用を受ける特例受贈事業用資産（措置法第70条の6の8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、贈与（前の贈与者の死亡の場合は前の贈与）の時（措置法第70条の6の8第18項の規定による免除を受けた場合には、同項に規定する認可決定日）の価額により相続税の課税対象となる（措置法70の6の9）。

(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特定事業用資産の贈与をした者をいう（措置法70の6の8①、措置法令40の7の8③）。

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、同条第14項第3号の贈与（免除対象贈与）である場合 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。

2 この際、都道府県知事の「円滑化法の確認」（円滑化省令13⑥～⑪）を受けるなど所要の要件を満たしたときは、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「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

3 なお、贈与者の死亡により、納税猶予されていた贈与税は免除されることとなる（措置法70の6の8⑭二）。

(問 34) 適用期限の有無

(問) 子Xは甲から事業用資産の贈与を受け、「贈与税の納税猶予」の適用を受けている。

この措置の適用を受けた場合、贈与者である甲が死亡したときは、措置法第70条の6の9の規定により当該事業用資産はXが甲から相続により取得したものとみなされ、一定の要件を満たすことで「相続税の納税猶予」の適用を受けることができるが、この場合の相続は、「平成31年1月1日から令和10年12月31日まで」のものに限られるのか。

(答)

「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合における「相続税の納税猶予」の適用については、適用期限は設けられていない。

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予」では、措置法第70条の6の10第1項において、その対象となる相続又は遺贈について、原則として、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間のものに限る旨規定している。
- 2 ただし、「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、措置法第70条の6の10第30項において同条第1項の読替規定が設けられており、この「平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間」の取得という要件は不要とされていることから、当該期間後に贈与者が死亡した場合においても当該贈与者に係る特例事業受贈者は措置法第70条の6の9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た特例受贈事業用資産について「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。
- 3 なお、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていた特例事業受贈者が「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合には、円滑化省令第13条第6項（同条第8項において準用する場合を含む。）又は第9項（同条第11項において準用する場合を含む。）の規定による都道府県知事の確認を受ける必要があるが（措置法70の6の10②二ト、措置法規則23の8の9④、㉑）、この場合の相続に係る「個人事業承継計画」の都道府県知事への提出等は不要である。

(問 35) 小規模宅地等の特例との適用関係

(問) 子Xは、甲からA宅地 (250 m²) その他の事業用資産の贈与を受け、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡したことから、A宅地を含む特例受贈事業用資産を甲から相続により取得したものとみなされた (措置法 70 の 6 の 9)。

この場合、子Yは甲から相続により取得したB宅地 (100 m²) について、特定事業用宅地等に係る「小規模宅地等の特例」の適用を受けることができるか (①)。

また、子Zが、甲から相続により取得したC宅地 (150 m²) について、貸付事業用宅地等に係る「小規模宅地等の特例」の適用を受けるとした場合、「相続税の納税猶予」の適用対象となるA宅地の面積はどのようになるのか (②)。

(注) Xは、特例受贈事業用資産としてA宅地 250 m²を贈与税の申告書に記載している。

(答)

①について： 子Yは、B宅地について特定事業用宅地等に係る「小規模宅地等の特例」の適用を受けることはできない。

②について： A宅地 250 m²のうち 100 m²までが「相続税の納税猶予」の適用対象となる。

(解説)

1 ①について

(1) 措置法第69条の4第6項は、「贈与税の納税猶予」の適用を受けた特例事業受贈者に係る贈与者から相続又は遺贈により取得した特定事業用宅地等及び「相続税の納税猶予」の適用を受ける特例事業相続人等に係る被相続人から相続又は遺贈により取得した特定事業用宅地等については、「小規模宅地等の特例」の適用がない旨規定している。

(2) したがって、問の事例の子Yは、B宅地について「小規模宅地等の特例」の適用を受けることはできないこととなる。

2 ②について

(1) 特例事業受贈者が、措置法第70条の6の9の規定により「贈与税の納税猶予」の適用に係る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た特例受贈事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合において、当該贈与者から相続又は遺贈により取得した財産について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいるときは、当該特例受贈事業用資産のうち宅地等に該当するものについては、贈与税の申告書に記載された当該宅地等の面積のうち400m²から措置法令第40条の7の10第7項に定める面積を控除した面積に達するまでの部分に限り、「相続税の納税猶予」の適用を受けることができるとされている (措置法令40の7の10③三)。

(注) 「措置法令第40条の7の10第7項に定める面積」については、問30を参照。

(2) 問の事例では、子Zが貸付事業用宅地等に該当するC宅地 (150m²) について「小規模宅地等の特例」の適用を受けるため、「措置法令第40条の7の10第7項に定める面積」は300m² (= 2 × 150m²) となり、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等は、贈与税の申告書に記載したA宅地の面積250m²のうち、100m² (= 400m² - 300m²) までの部分となる。

(問 36) 特例受贈事業用資産に係る贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合において贈与者が死亡した場合の取扱い(その1): 確定税額がある場合

(問) 子Xは、甲から相続時精算課税の適用に係る贈与により事業用資産(贈与時の価額: 1億円)を取得し、「贈与税の納税猶予」の適用を受けた(猶予税額: 1,500万円)。

なお、子Xは、当該事業用資産の一部(贈与時の価額: 2,000万円)を譲渡したため、猶予税額のうち300万円について納税猶予の期限が到来し、納付している。

このたび、甲が死亡したが、現に納税猶予の適用を受けている事業用資産及び譲渡をした事業用資産は、それぞれどのように取り扱われるのか。

(注) 子Xは、甲の死亡に当たり、その財産を相続により取得している。

(答)

(1) 現に納税猶予の適用を受けている事業用資産

当該事業用資産については、措置法第70条の6の9第1項の規定により、子Xが甲から相続により取得したものとみなされ、贈与時の価額(8,000万円)により相続税の課税対象となる。

なお、当該事業用資産は、所要の要件を満たした場合には、「相続税の納税猶予」の適用対象となる。

(2) 譲渡した事業用資産

当該事業用資産については、相続税法第21条の15の規定により、子Xが甲から相続により取得したものとみなされ、贈与時の価額(2,000万円)により相続税の課税対象となる。

また、納税猶予の期限が到来した贈与税額(300万円)は、相続税額から控除され、控除しきれなかった金額は還付されることとなる。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」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(措置法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(措置法70の6の9①)。

2 ただし、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於いて措置法第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。

3 もっとも、相続時精算課税適用者に係る贈与者(特定贈与者)が死亡した場合において、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得したときは、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。

(注) 特定贈与者からの贈与により取得した財産であっても、当該特定贈与者の死亡により措置法第70条の6の8第14項第2号の規定により免除された猶予中贈与税額に対応する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されており(措置法70の6の8③六)、上記1の措置法第70条の6の9の規定のみが適用されることになる。

4 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、贈与の時ににおける価額で相続税が課税されることになる。

この場合、当該納税猶予の期限の確定した贈与税については、相続税から控除され(相法21の16③、21の16④)、控除しきれなかった金額については還付されることとなる(相法33の2)。

(問 37) 特例受贈事業用資産に係る贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合において贈与者が死亡した場合の取扱い(その2): 免除税額がある場合

(問) 子Xは、甲から相続時精算課税の適用に係る贈与により事業用資産(贈与時の価額: 1億円)を取得し、「贈与税の納税猶予」の適用を受けた(猶予税額: 1,500万円)。

その後、子Xは事業の継続が困難となったことから、当該事業用資産の全てを8,000万円で譲渡し、措置法第70条の6の8第17項の規定による免除(差額免除)の適用を受け、猶予税額1,500万円のうち、譲渡対価により計算した猶予税額1,100万円と必要経費不算入対価等に相当する100万円の合計1,200万円を納付し、差額の300万円は免除された。

このたび、甲が死亡したが、甲の死亡に係る相続税において当該事業用資産はどのように取り扱われるのか。

(注) 子Xは、甲の死亡に当たり、その財産を相続により取得している。

(答)

当該事業用資産については、措置法第70条の6の8第17項の規定による免除を受けた猶予税額に対応する部分(1,500万円※)を除き、相続税法第21条の15の規定に基づき、贈与時の価額(1億円-1,500万円=8,500万円)により、相続税の課税対象となる。

また、納税猶予の期限が到来した贈与税額(1,200万円)は、相続税額から控除され、控除しきれなかった金額は還付されることとなる。

$$\text{※} \quad (1 \text{ 億円} - 8,000 \text{ 万円}) \times \frac{300 \text{ 万円}}{300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}} = 1,500 \text{ 万円}$$

(解説)

- 1 問36のとおり、「贈与税の納税猶予」の適用に係る特例受贈事業用資産の贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合において、当該贈与に係る贈与者(特定贈与者)が死亡したときは、現に納税猶予の適用を受けていない特例受贈事業用資産については、相続税法第21条の15又は第21条の16の規定により、贈与時の価額により相続税の課税対象となる。
- 2 ただし、措置法第70条の6の8第13項第6号は、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税額の免除を受けている場合には、特例受贈事業用資産のうちその免除を受けた猶予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までの規定は適用しない旨規定してしており、当該部分については相続税の課税対象とならないこととなる。
- 3 そして、措置法第70条の6の8第17項の規定による免除(差額免除)の適用を受けた場合の「特例受贈事業用資産のうち免除を受けた猶予税額に対応する部分」とは次の算式により計算した金額に相当する部分が該当することとなる(措置通70の6の8-57(6))。

(算式)

$$(A - B) \times \frac{C}{C + D}$$

(注) 1 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贈与時の価額

B = 当該特例受贈事業用資産の措置法第70条の6の8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 = 措置法第70条の6の8第17項の規定により免除された贈与税の額

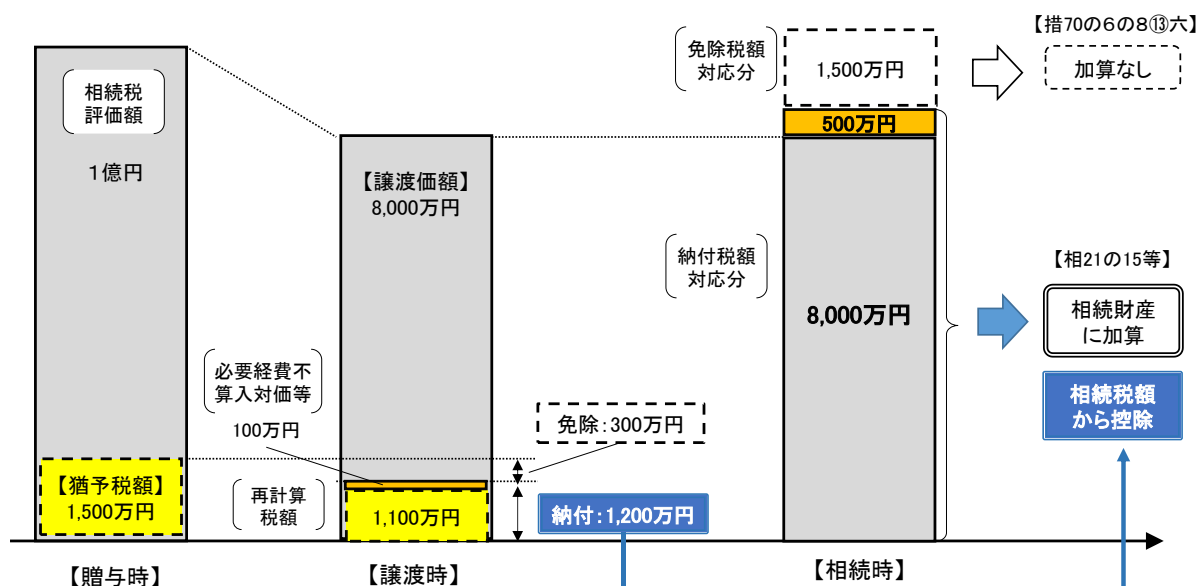
D = 譲渡等又は廃止の日以前5年以内における必要経費不算入対価等の合計額

2 「差額免除」については問61を、「必要経費不算入対価等」については問42を参照。

4 したがって、問の事例における事業用資産については、措置法第70条の6の8第17項の規定による免除を受けた猶予税額に対応する部分(1,500万円)を除き、相続税法第21条の15の規定に基づき、贈与時の価額(1億円-1,500万円=8,500万円)により、相続税の課税対象となる。

また、納税猶予の期限が到来した贈与税額(1,200万円)は、相続税額から控除され、控除しきれなかった金額は還付されることとなる。

(参考) 相続税の課税対象とされない部分のイメージ(問の事例の場合)



《納税猶予の期限の確定関係》

(問 38) 確定事由の概要

(問) 個人の事業用資産の納税猶予について納税猶予の期限が到来する事由には、どのようなものがあるか。

(答)

1 全部確定する場合

(1) この制度の適用を受ける特例事業受贈者等、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、次の表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、それぞれに定める日から2月を経過する日をもって、猶予税額の全てについて納税猶予の期限が到来することとされている（措置法70の6の8③、70の6の10③）。

場 合	定める日
当該事業を廃止した場合又は当該特例事業受贈者等について破産手続開始の決定があった場合	その事業を廃止した日又はその決定があった日
当該事業が資産保有型事業、資産運用型事業又は性風俗関連特殊営業のいずれかに該当することとなった場合	その該当することとなった日
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	その年の12月31日
当該特例（受贈）事業用資産の全てがその年の事業所得に係る青色申告書の貸借対照表に計上されなくなった場合	その年の12月31日
青色申告の承認を取り消された場合又は青色申告書の提出をやめる旨の届出書を提出した場合	その承認が取り消された日又はその届出書の提出があった日
この制度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	その届出書の提出があった日
特例事業相続人等が青色申告の承認を受ける見込みであることによりこの制度の適用を受けた場合において、当該承認が却下されたとき【相続税の納税猶予のみ】	その申請が却下された日

(注) 上記のそれぞれに定める日からその2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者等が死亡した場合における納税の猶予に係る期限は、当該特例事業受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者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月を経過する日とされている（措置法70の6の8⑥、70の6の10⑦、2において同じ。）。

(2) また、(1)のほか、継続届出書を届出期限までに提出しなかった場合（届出期限までに提出されなかったことにつきやむを得ない事情があると認められる場合に継続届出書が提出されたときを除く。）や増担保命令に応じない場合にも、猶予税額の全てについて納税猶予の期限が到来することとなる（措置法70の6の8⑪、⑫、70の6の10⑫、⑬）。

2 一部確定する場合

特例（受贈）事業用資産の全部又は一部が特例事業受贈者等の事業の用に供されなくなった場合には、猶予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税額については、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の猶予に係る期限とされる（措置法70の6の8④、70の6の10④）。

ただし、上記に該当する場合でも、次に掲げる場合に該当するときは、納税猶予は継続されることとされている。

- (1) 特例（受贈）事業用資産を陳腐化等の事由により廃棄をした場合において、その廃棄をした日から2月以内に税務署長にその旨の届出をしたとき（措置法70の6の8④、70の6の10④。詳細については問45参照。）
- (2) 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年以内にその対価により新たな事業用資産を取得する見込みであることにつきその譲渡があった日から1月以内に税務署長に申請をし、その承認を受けたとき（取得に充てられた対価に相当する部分に限る。）（措置法70の6の8⑤、70の6の10⑤。詳細については問48参照。）
- (3) 会社の設立に伴う現物出資により全ての特例（受贈）事業用資産を移転した場合において、その移転につきその移転があった日から1月以内に税務署長に申請をし、その承認を受けたとき（措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥。詳細については問53参照。）

- 3 なお、特例事業受贈者等が措置法第70条の6の8第6項又は第70条の6の10第6項の承認（現物出資承認）を受けた場合の納税猶予の期限の確定については、「非上場株式等に係る納税猶予」（措置法70の7、70の7の2、70の7の5、70の7の6）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（措置法令40の7の8㉗、40の7の10㉕。詳細については問53参照。）。

(問 39) 利子税の計算

(問) 納税猶予の期限が到来した税額を納付する場合、併せて利子税を納付しなければならないが、どのように計算するのか。

(答)

利子税については、納税猶予の期限が到来する税額に、申告書の提出期限の翌日から納税猶予の期限までの期間に応じ、年 3.6%の割合を乗じて計算する。

なお、各年の特例基準割合が年 7.3%の割合に満たない場合には、その年中における利子税の割合については、一定の割合に軽減され、例えば、令和元年（平成 31 年）及び令和 2 年については、年 0.7%に軽減されている。

(解説)

- 1 納税猶予の期限が到来した税額を納付する場合、併せて利子税を納付しなければならないが、この利子税については、納税猶予の期限が到来する税額に、申告書の提出期限の翌日から納税猶予の期限までの期間に応じ、年 3.6%の割合を乗じて計算することとされている（措置法 70 の 6 の 8^㉕、70 の 6 の 10^㉖）。

- 2 なお、各年の特例基準割合が年 7.3%の割合に満たない場合には、その年中における利子税の割合については、次の算式により計算した割合（0.1%未満の端数切捨て）とされており（措置法 93^㉕）、例えば、令和元年（平成 31 年）及び令和 2 年については、特例基準割合がいずれも 1.6%であるため、利子税の割合は年 0.7%に軽減されることとなる。

(算式)

$$\text{利子税の割合} = 3.6\% \times \frac{\text{特例基準割合}}{7.3\%}$$

(注) 「特例基準割合」とは、各年の前々年の 10 月から前年の 9 月までの各月における銀行の新規の短期貸出約定平均金利の合計を 12 で除して得た割合として、各年の前年の 12 月 15 日までに財務大臣が告示する割合に年 1%の割合を加算した割合をいう（措置法 93^㉔）。

(参考) 令和 2 年度税制改正 (案)

令和 2 年度税制改正 (案) では、令和 3 年 1 月 1 日以後の期間に対応する利子税については、上記算式の「特例基準割合」を、各年の前々年の 9 月から前年の 8 月までの各月における銀行の新規の短期貸出約定平均金利の合計を 12 で除して得た割合として、各年の前年の 11 月 30 日までに財務大臣が告示する割合に年 0.5%の割合を加算した割合（利子税特例基準割合）に見直しすることとされている。

これにより、例えば、利子税特例基準割合が 1.1%である場合には、利子税の割合は年 0.5%に軽減されることとなる。

(問 40) 破産手続開始の決定があった場合

(問) Xは、「贈与税の納税猶予」の適用を受けているが、このたび破産手続開始の決定を受けた。この場合、どのような取扱いとなるのか。

(答)

納税猶予されている贈与税の全てについて納税猶予の期限が到来する。

ただし、破産手続開始の決定があった日から2月を経過する日までに税務署長に申請をした場合には、その納税猶予の期限が到来した贈与税は、一定の必要経費不算入対価等の金額に相当する金額を除き、免除される。

(解説)

1 特例事業受贈者等について破産手続開始の決定があったことは、納税猶予の期限の確定事由に該当するため、その決定があった日から2月を経過する日^(注)をもって猶予税額の全部について納税猶予の期限が到来することとなる(措置法70の6の8③一、70の6の10③一)。

(注) その決定があった日から同日以後2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、上記の期限は、当該特例事業受贈者等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例事業受贈者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月を経過する日までとなる(措置法70の6の8⑥、70の6の10⑦)。2において同じ。

2 ただし、この場合には、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額に相当する猶予税額については、その破産手続開始の決定があった日から2月を経過する日までに税務署長に申請をすることにより免除されることとなる(措置法70の6の8⑥二、70の6の10⑦二。詳細については問59参照。)

イ 破産手続開始の決定の直前における猶予税額

ロ 破産手続開始の決定があった日以前5年以内において、当該特例事業受贈者等の特別関係者が当該特例事業受贈者等から受けた必要経費不算入対価等の合計額

(注) 「必要経費不算入対価等」とは、特例事業受贈者等の特別関係者(特例事業受贈者等と措置法令第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。以下同じ。)が特例(受贈)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等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をいう(措置法70の6の8②四ハ、措置法令40の7の8⑩。以下同じ。)。なお、詳細については問42参照。

(問 41) 複数の事業を営む場合の資産保有型事業等の判定

(問) Xは、甲から贈与された特例受贈事業用資産に係るA事業及びB事業並びに乙から贈与された特例受贈事業用資産に係るC事業について、それぞれ「贈与税の納税猶予」の適用を受けているほか、自己の事業としてD事業を営んでいる。

この場合、確定事由である資産保有型事業又は資産運用型事業に該当したかどうかの判定は、どのように行うのか。

(答)

A事業及びB事業については、これらの事業に係る総資産の帳簿価額等の合計額に基づき判定を行い、C事業については、当該事業に係る総資産の帳簿価額等に基づき判定を行う。

(解説)

1 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、猶予税額の全てについて納税猶予に係る期限が到来することとなるところ（措置法70の6の8③二）、資産保有型事業又は資産運用型事業に該当するかどうかは、それぞれ次の算式を満たすかどうかにより行うこととなる。

イ 資産保有型事業（措置法70の6の8②四）

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A＝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。以下同じ。）の帳簿価額の合計額

C＝過去5年以内において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納入対価等の合計額

ロ 資産運用型事業（措置法70の6の8②五）

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

(注) 上記算式中の符号は次のとおり。

A＝当該事業に係るその年における総収入金額

B＝当該事業に係るその年における特定資産の運用収入の合計額

2 措置法第70条の6の8第3項第2号は「当該事業が資産保有型事業、資産運用型事業・・・に該当することとなった場合」と規定しているところ、「当該事業」とは、同項柱書きの「特例受贈事業用資産に係る事業」を指すものであり、「特例受贈事業用資産」とは、贈与者から贈与を受けた特定事業用資産のうち、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をいう。

3 したがって、上記1の算式を満たすかどうかの判定は、贈与者が異なる場合には、その贈与者の異なる特例受贈事業用資産に係る事業ごとに、また、一の贈与者から受け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、これらの事業を合わせたところで行うこととなる。

4 問の事例では、Xは、A、B、C、Dの4事業を営んでいるところ、A事業及びB事業は甲から贈与を受けた特例受贈事業用資産に係るものであり、C事業は乙から贈与を受けた特例受贈事業用資産に係るものである。

したがって、資産保有型事業又は資産運用型事業に該当するかどうかの判定は、A事業及びB事業についてはこれらの事業に係る総資産の帳簿価額等の合計額に基づき、また、C事業については当該事業に係る総資産の帳簿価額等に基づき行うこととなる。

5 なお、特例事業受贈者等が複数の事業を営む場合の上記の取扱いは、次に掲げる事由に該当するかどうかの判定を行う場合についても同様である。

イ 次に掲げる全部確定事由

(イ) 特例（受贈）事業用資産に係る事業を廃止した場合（措置法70の6の8③一、70の6の10③一）

(ロ) 特例（受贈）事業用資産に係る事業が性風俗関連特殊営業に該当することとなった場合（措置法70の6の8③二、70の6の10③二）

(ハ) 特例（受贈）事業用資産に係る事業所得の総収入金額が零となった場合（措置法70の6の8③三、70の6の10③三）

ロ 措置法第70条の6の8第6項又は第70条の6の10第6項の承認（現物出資承認）に係る現物出資による全ての特例（受贈）事業用資産の移転

ハ 措置法第70条の6の8第14項第3号又は第70条の6の10第15項第2号の規定の適用に係る全ての特例（受贈）事業用資産の贈与（免除対象贈与）

ニ 措置法第70条の6の8第16項第1号又は第70条の6の10第17項第1号の免除（破産等免除）の適用に係る全ての特例（受贈）事業用資産の譲渡等

ホ 措置法第70条の6の8第17項第1号又は第70条の6の10第18項第1号の免除（差額免除）の適用に係る全ての特例（受贈）事業用資産の譲渡等

ヘ 措置法第70条の6の8第17項第1号又は第70条の6の10第18項第1号の免除（差額免除）の適用に係る次の事業継続困難事由

(イ) 措置法令第40条の7の8第35項第1号に規定する直前3年内の各年（(ロ)において「直前3年内の各年」という。）のうち2以上の年において、特例（受贈）事業用資産に係る事業に係る事業所得の金額が零未満であること（措置法令40の7の8③一、40の7の10③一）。

(ロ) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、特例（受贈）事業用資産に係る事業に係る各年の事業所得の総収入金額が、当該各年の前年の総収入金額を下回ること（措置法令40の7の8③二、40の7の10③二）。

(問 42) 必要経費不算入対価等の意義

(問) 「贈与税の納税猶予」の適用を受けているXが、特例受贈事業用資産に係る事業について次の給与又は対価の支払をした場合、これらの給与又は対価のうち措置法第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に該当するものはどれか。

- ① 生計を一にする親族に支払った給与（青色事業専従者給与に該当する）
- ② 生計を一にする親族に支払った給与（青色事業専従者給与に該当しない）
- ③ 生計を一にする親族以外の親族に支払った給与
- ④ 生計を一にする親族に支払った地代
- ⑤ 生計を一にする親族以外の親族に支払った地代

なお、上記のうち、①、③及び⑤はXの青色申告に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されている。

(答)

①以外は全て、必要経費不算入対価等に該当する。

(解説)

1 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は、資産保有型事業の判定（措置法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、一定の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。

2 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つて、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。

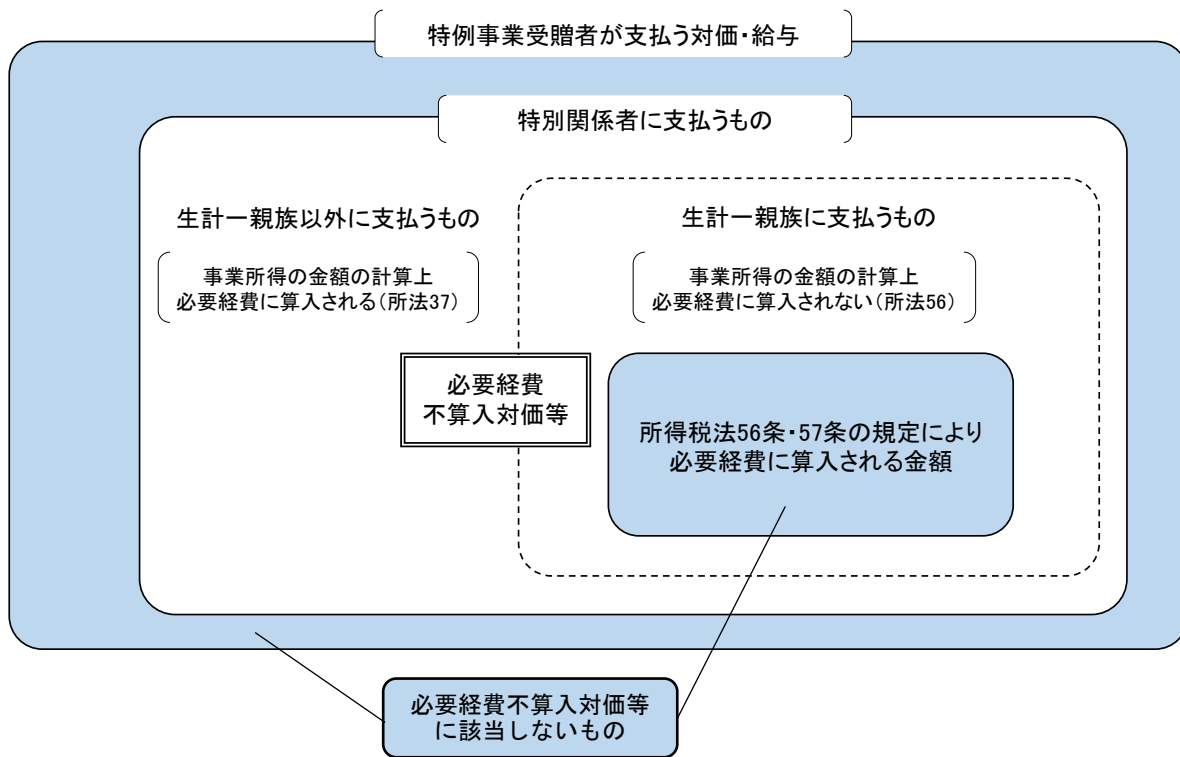
つまり、特例事業受贈者の特別関係者が当該特例事業受贈者から支払を受けた対価又は給与の金額は、同法第56条又は第57条の規定により必要経費に算入されるものを除き、全て必要経費不算入対価等に該当することとなる。

(注) 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こととされている（措置通70の6の8-23）。

3 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（所法56）や、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。

- 4 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。
- 5 問の事例においては、①の給与は「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」に該当するが、②から⑤はこれに該当しないため、必要経費不算入対価等に該当することとなる。

(参考) 必要経費不算入対価等の範囲 (イメージ)



(問43) 一部確定事由に該当した場合における確定税額

(問) 子Xは、甲から事業用資産1億円の贈与を受け「贈与税の納税猶予」の適用を受けている(納税猶予分の贈与税額は4,799.5万円)。

子Xが特例受贈事業用資産の一部を次のとおり事業の用に供さなくなった場合、納税猶予の期限が到来する贈与税はそれぞれいくらか。

① ×1年 機械装置A(贈与時の価額:1,000万円)

② ×3年 機械装置B(贈与時の価額:600万円)

(答)

$$\text{①の時点} : 47,995,000 \text{円} \times \frac{1,000 \text{万円}}{1 \text{億円}} = 4,799,500 \text{円}$$

$$\text{②の時点} : (47,995,000 \text{円} - 4,799,500 \text{円}) \times \frac{600 \text{万円}}{1 \text{億円} - 1,000 \text{万円}} = 2,879,700 \text{円}$$

(解説)

1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける特例(受贈)事業用資産をその事業の用に供さなくなった場合には、猶予税額のうち、その事業の用に供されなくなった特例(受贈)事業用資産に対応する部分については、納税猶予に係る期限が到来することとされている(措置法70の6の8④、70の6の10④)。

2 そして、この納税猶予に係る期限が到来する税額は、次の算式により計算することとされている(措置法令40の7の8⑳、40の7の10㉑)。

(算式)

$$\text{納税猶予に係る期限が到来する税額(100円未満切捨て)} = A \times \frac{C}{B}$$

※1 上記算式の符号は次のとおり。

A=事業の用に供されなくなった直前の猶予税額

B=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)事業用資産の贈与・相続開始の時の価額

C=事業の用に供されなくなった特例(受贈)事業用資産の贈与・相続開始の時の価額

2 B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項又は第40条の7の10第15項の廃棄の届出に係る特例(受贈)事業用資産が含まれる。

3 措置法第70条の6の8第18項又は第70条の6の10第19項の規定による免除を受けた場合における上記算式中の「贈与・相続開始の時の価額」は、認可決定日における価額となる。

3 問の事例について上記算式に当てはめて計算すると、①の時点での確定税額は4,799,500円、②の時点での確定税額は2,879,700円となる。

(問 44) 限度面積を超える宅地等の一部を譲渡した場合

(問) 子Xは、甲から事業用資産を相続し「相続税の納税猶予」の適用を受けているが、当該事業用資産のうちA宅地については、その面積が500㎡であったため、納税猶予の対象とされているのは400㎡までの部分である。

このたび、子XはA宅地の一部(100㎡)を分筆して譲渡したが、当該譲渡は、措置法第70条の6の10第4項の規定による確定事由(特例事業相続人等の事業の用に供されなくなった場合)に該当するか。

(答)

問の事例の譲渡は、確定事由に該当しない。

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予」では、宅地等については限度面積要件が設けられており、納税猶予の対象となる特定事業用資産に該当する宅地等は、その面積の合計のうち400㎡(「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がある場合には、小規模宅地等に相当する面積として措置法令第40条の7の10第7項の規定により計算した面積を400㎡から控除した面積)以下の部分に限られている(措置法70の6の10②一イ)。
- 2 ところで、問の事例のように、特例事業相続人等の事業の用に供されている宅地等の面積が限度面積を超えている場合において、その宅地等の一部を譲渡したときに、その譲渡した部分の面積がその超える部分の面積に限られる場合であっても、当該事業の用に供されなくなったものとして措置法第70条の6の10第4項の規定による納税猶予の期限の確定事由に該当するか、という疑問が生じる。
- 3 この点、措置法令第40条の7の10第37項では、特例事業相続人等が対象事業用資産(特例事業用資産及び特例受贈事業用資産をいう。以下同じ。)以外の当該特例事業相続人等の事業の用に供されている資産の譲渡又は贈与をしたとき(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したものとみなす旨規定している。
- 4 問の事例のA宅地は限度面積を超えていることから、その宅地のうちには「対象事業用資産」に該当する部分(400㎡)と「対象事業用資産以外の事業の用に供されている資産」に該当する部分(100㎡)が混在しているところ、その一部を譲渡した場合には、措置法令第40条の7の10第37項の規定により、「対象事業用資産以外の事業の用に供されている資産」に該当する部分(100㎡)から先に譲渡したものとみなされることとなる。
そして、その譲渡した宅地の面積が100㎡である問の事例においては、「対象事業用資産以外の事業の用に供されている資産」のみ譲渡したこととなることから、当該譲渡は、措置法第70条の6の10第4項の確定事由に該当しないこととなる。

《確定事由に係る特例》

(問 45) 事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例 (その 1) : 概要

(問) 「贈与税の納税猶予」の適用を受けている X は、特例受贈事業用資産である A 機械装置が陳腐化したため、これを廃棄した。この場合、納税猶予の期限が到来するのか。

なお、廃棄に伴い取得した対価はなく、また、A 機械装置以外の特例受贈事業用資産については、引き続き、事業の用に供している。

(答)

その廃棄をした日から 2 月以内に一定の届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、納税猶予の期限は到来せず、納税猶予が継続される。

(解説)

1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける特例 (受贈) 事業用資産をその事業の用に供さなくなった場合には、当該特例 (受贈) 事業用資産に対応する猶予税額については、納税猶予に係る期限が到来することとされている (措置法70の6の8④、70の6の10④)。

2 ただし、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る当該特例 (受贈) 事業用資産の「廃棄」である場合には、一定の事項を記載した届出書に廃棄をしたことが確認できる書類を添付して、これをその廃棄をした日から 2 月以内に納税地の所轄税務署長に提出したときは、納税猶予は継続されることとされている (措置法70の6の8④、70の6の10④、措置法令40の7の8⑱、40の7の10⑲)。

(注) 措置法第40条の7の8第18項又は第40条の7の10第15項にはゆうじょ規定が設けられていないため、上記2の届出をその廃棄をした日から 2 月以内に行わない場合には、その廃棄をした日から 2 月を経過する日において、納税猶予に係る期限が到来することとなる。

3 なお、上記2の届出をした特例 (受贈) 事業用資産に係る猶予税額については、全部確定事由が生じた場合に他の特例 (受贈) 事業用資産に係る猶予税額とともに納税猶予に係る期限が到来し、また、免除事由が生じた場合に他の特例 (受贈) 事業用資産に係る猶予税額とともに免除されることとなる。

(問 46) 事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例(その2): 事業用資産の処分によって得た対価がある場合

(問) 「贈与税の納税猶予」の適用を受けているXは、特例受贈事業用資産であるA機械装置が陳腐化したため、これを処分した。

次のそれぞれの場合、A機械装置の処分は、措置法令第40条の7の8第18項の「廃棄」に該当するか。

- ① 廃材相当額として10万円を取得した場合
- ② 廃材相当額として10万円を取得する一方、その処分費用として20万円を支出した場合

(答)

①の場合は「廃棄」に該当しないが、②の場合は「廃棄」に該当する。

(解説)

- 1 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おいて、それが当該特例(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る当該特例(受贈)事業用資産の「廃棄」であるときは、その廃棄をした日から2月以内に納税地の所轄税務署長にその旨の届出をした場合には、納税猶予に係る期限は到来しないこととされている(措置法70の6の8④、70の6の10④、措置法令40の7の8⑱、40の7の10⑮)。
- 2 ところで、この特例は「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)に設けられたものであり、したがって、陳腐化等の理由により特例(受贈)事業用資産を処分した場合であっても、その処分によって得た対価があるときは、その処分は措置法第40条の7の8第18項等の「廃棄」には、該当しないこととなる(措置通70の6の8-37、70の6の10-32)。
- 3 もっとも、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、上記2の「処分によって得た対価がある場合」に該当せず、「廃棄」に該当することとなる。
- 4 問の事例①の場合には、廃材相当額として10万円を取得していることから、A機械装置の処分は「廃棄」に該当しないが、事例②の場合には、廃材相当額(10万円)が処分に要した費用(20万円)以下であることから、A機械装置の処分は「廃棄」に該当することとなる。
(注) 事例①の場合には、その処分の日から1月以内に措置法第70条の6の8第5項の買換承認の申請を行い、同項の規定による税務署長の承認を受け、その処分の日から1年以内にその処分によって得た対価をもって事業の用に供する資産を取得した場合には、その取得に充てた対価に相当する部分は納税猶予の期限は確定しないこととなる(問48参照)。

(問 47) 事業用資産の廃棄をした場合の納税猶予の継続特例 (その3) : 贈与者が死亡した場合

(問) Xは「贈与税の納税猶予」の適用を受けているが、特例受贈事業用資産のうちA機械装置については、陳腐化に伴い廃棄をしたことから措置法令第40条の7の8第18項の届出を行い納税猶予が継続されている。

このたび贈与者が死亡したが、A機械装置についてはどのように取り扱われるか。

(答)

A機械装置についても、現に事業の用に供されている特例受贈事業用資産と同様に、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、贈与時の価額により相続税が計算される。

また、この場合には、他の特例受贈事業用資産と同様に一定の要件を満たすことで「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合、納税猶予がされている贈与税は免除されるとともに(措置法70の6の8④二)、その猶予されている贈与税に対応する特例受贈事業用資産は、特例事業受贈者がその贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となり、贈与時の価額^(注)を基礎として相続税が計算される(措置法70の6の9)。

(注) 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た場合には、認可決定日の価額による(措置法70の6の9①)。

2 措置法令第40条の7の8第18項の廃棄の届出をした場合、その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、期限が到来することなく納税猶予が継続されるため、当該廃棄をした特例受贈事業用資産についても、現に事業の用に供している特例受贈事業用資産と同様、上記1の取扱いがされることになる。

3 なお、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は、一定の要件を満たすことで「相続税の納税猶予」の適用を受けることができるが、これは、廃棄の届出をした特例受贈事業用資産についても同様である。

(問 48) 買換特例 (その 1) : 概要

(問) 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける事業用資産の買換えをした場合に納税猶予が継続される買換特例が設けられているが、どのような制度か。

(答)

- 1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける特例 (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税額については、納税の猶予の期限が確定することとなる (措置法70の6の8④、70の6の10④)。
- 2 ただし、その事由が特例 (受贈) 事業用資産の譲渡である場合には、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等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「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「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 (措置法70の6の8⑤、70の6の10⑤)。
 - (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等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、当該取得をした買換資産は、特例 (受贈) 事業用資産とみなす。
- 3 なお、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項又は第40条の7の10第18項の規定により、当該譲渡があった日から1月以内に買換承認の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。

(注) 措置法令第40条の7の8第21項又は第40条の7の10第18項にはゆうじょ規定が設けられていないため、買換承認の申請書をその提出期限までに提出しない場合には、買換承認を受けることはできず、当該譲渡があった日から2月を経過する日において、納税猶予に係る期限が到来することとなる。

(問 49) 買換特例 (その 2) : 一の契約により複数の資産を取得した場合

(問) 「贈与税の納税猶予」の適用を受けている X は、特例受贈事業用資産の譲渡 (譲渡の対価 : 1,000 万円) について買換承認を受けていたところ、このたび A 機械装置 (1,200 万円) と B 機械装置 (300 万円) を一括して購入する契約を締結し、特例受贈事業用資産の譲渡の対価 1,000 万円と自己資金 500 万円の合計 1,500 万円をもって決済をした。

この場合、特例受贈事業用資産の譲渡の対価 1,000 万円は A 機械装置の取得にのみ充てられたものとして差し支えないか。

なお、A 機械装置と B 機械装置は一括して購入したものであるが、それぞれが独立した一の資産である。

(答)

A 機械装置の取得にのみ充てられたものとして差し支えない。

(解説)

- 1 買換承認を受けた特例事業受贈者等が買換資産を取得した場合には、当該特例事業受贈者等は、その取得後遅滞なく、その取得した資産の取得価額等を記載した「買換資産の取得価額等の明細書」をその承認をした税務署長に提出しなければならないこととされている (措置法規則 23 の 8 の 8 ⑪、23 の 8 の 9 ⑧)。
- 2 ところで、問の事例のように、買換資産の取得に当たり、一の契約により複数の資産を取得し、かつ、特例受贈事業用資産の対価の額と自己資金を併せてこれらの資産の取得に充てた場合、特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額がいずれの資産の取得に充てられたのか特定することはできない。
- 3 仮に、A 機械装置と B 機械装置の両方の資産の取得に充てられたとすれば、これら両方の資産が特例受贈事業用資産とみなされることとなり、また、A 機械装置の取得にのみ充てられたとすれば、A 機械装置のみが特例受贈事業用資産とみなされることとなり (措置法 70 の 6 の 8 ⑤三)、特例受贈事業用資産とみなされる資産の範囲が異なることとなるが、問の事例のような場合の取扱いについて、法令上、特段の規定はない。
- 4 したがって、特例受贈事業用資産の対価の額がどのように買換資産の取得に充てられたかは、買換承認を受けた者の任意によることとなり、問の事例においては、A 機械装置の取得にのみ充てられたものとして差し支えないこととなる。

(問 50) 買換特例 (その 3) : 一の買換資産の取得価額が譲渡の対価の額を超える場合

(問) 買換承認を受けた X は、特例受贈事業用資産の譲渡の対価の額 (1,000 万円) と自己資金 (200 万円) を充てて次の資産を取得した。

この場合、特例受贈事業用資産とみなされる資産は、それぞれどのようになるのか。

- ① A 機械装置 (1,200 万円) を取得した場合
- ② B 土地 (1,200 万円 : 300 m²) を取得した場合

(答)

いずれの場合も、取得したその一の資産が特例受贈事業用資産とみなされる。

ただし、②の場合において、B 土地が分筆され、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、B 土地のうち、その特定された部分 (250 m² = 300 m² × 1,000 万円 / 1,200 万円) が特例受贈事業用資産とみなされる。

(解説)

1 措置法第 70 条の 6 の 8 第 5 項第 3 号又は第 70 条の 6 の 10 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、特例 (受贈) 事業用資産とみなす旨規定していることから、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特例 (受贈) 事業用資産に該当することとなる。

2 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 (措置通 70 の 6 の 8 - 42、70 の 6 の 10 - 37)。

(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

3 したがって、問の事例においては、いずれの場合も取得した資産 (A 機械装置又は B 土地) が特例受贈事業用資産とみなされることとなる。

ただし、②の場合において、B 土地が分筆され、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、B 土地のうち、その特定された部分 (250 m² = 300 m² × 1,000 万円 / 1,200 万円) が特例受贈事業用資産とみなされることとなる。

(問 51) 買換特例 (その 4) : 買換資産に係る限度面積

(問) 特例受贈事業用資産である A 宅地 (250 m²) の譲渡につき買換承認を受けた X は、当該譲渡の対価の額の全部を充てて B 宅地 (500 m²) を取得した。

B 宅地の面積は、措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 1 号イに定める限度面積 (400 m²) を超えているため、特例受贈事業用資産とみなされるのは B 宅地のうち 400 m² までの部分に限られるのか。

(注) X は他に特例受贈事業用資産である宅地等を有していない。

(答)

B 宅地の全てが特例受贈事業用資産とみなされる。

(解説)

1 措置法第 70 条の 6 の 8 第 5 項柱書き及び第 70 条の 6 の 10 第 5 項柱書きは、買換承認に係る買換資産について、「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」と規定している。

2 そして、「第 2 項第 1 号イに掲げる資産」とは、「宅地等 (土地又は土地の上に存する権利をいい、財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるものに限る。)」をいい (措置法 70 の 6 の 8 ②一イ、70 の 6 の 10 ②一イ)、「第 2 項第 1 号ロに掲げる資産」とは、「建物 (当該事業の用に供されている建物として政令で定めるものに限る。)」をいうことから (措置法 70 の 6 の 8 ②一ロ、70 の 6 の 10 ②一ロ)、買換承認を受けて取得する宅地等及び建物については、措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 1 号イ又はロ及び第 70 条の 6 の 10 第 2 項第 1 号イ又はロに定める限度面積 (宅地等 : 400 m²、建物 : 800 m²) は課されないこととなる。

3 したがって、問の事例においては 500 m² の B 宅地の全てが買換資産として特例受贈事業用資産とみなされることとなる。

4 なお、「贈与税の納税猶予」に係る贈与者の死亡に伴い、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た特例受贈事業用資産については、所要の要件を満たすことで「相続税の納税猶予」の適用を受けることができるが、この場合には、特例受贈事業用資産が「特定事業用資産」とみなされることから (措置法 70 の 6 の 10 ③)、買換資産の面積が限度面積を超えている場合であっても、その超える部分も含めて「相続税の納税猶予」の適用対象となる。

ただし、当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した宅地等について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいる場合には、「相続税の納税猶予」の適用対象となる宅地等は、贈与税の申告書に記載した宅地等 (以下「贈与取得宅地等」という。) の面積のうち、400 m² から措置法令第 40 条の 7 の 10 第 7 項に定める面積を控除した面積に達する部分に限られるため、贈与取得宅地等に係る買換資産についても、「相続税の納税猶予」の適用対象となる部分が限られることとなる (措置法令第 40 の 7 の 10 ⑤三)。

(参考) 問の事例において贈与者が死亡した場合に、貸付事業用宅地等 150 m² について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいるとき

「相続税の納税猶予」の対象となる贈与取得宅地等 (A 宅地) の面積は、250 m² のうち 100 m² (= 400 m² - 2 × 150 m²) に限られるため、当該贈与取得宅地等 (A 宅地) に係る買換資産である B 宅地 500 m² のうち「相続税の納税猶予」の対象となる部分は 200 m² (= 500 m² × 100 m² / 250 m²) に限られることとなる。

(問 52) 買換特例 (その 5) : 事業の用に供されなくなった部分の計算

(問) 買換承認を受けた場合において、譲渡があった日から 1 年を経過する日において譲渡の対価の額の全部又は一部が新たな事業用資産の取得に充てられなかった場合、その充てられていない部分については同日において事業の用に供されなくなったものとみなされるが、当該部分はどのように計算するのか。

また、譲渡に要した費用等がある場合、当該費用はどのように取り扱われるのか。

(答)

- 1 事業の用に供されなくなった部分は、次の算式により計算する (措置法 70 の 6 の 8 ⑤二、70 の 6 の 10 ⑤二、措置法令 40 の 7 の 8 ②③、40 の 7 の 10 ②④)。

(算式)

事業の用に供されなくなった部分

$$= \text{譲渡をした特例 (受贈) 事業用資産の価額} \times \frac{\text{譲渡の対価の額} - \text{買換資産の取得価額}}{\text{譲渡の対価の額}}$$

- 2 この場合において、特例 (受贈) 事業用資産の譲渡に要した費用の額があるときは、譲渡価額から当該費用の額を控除した金額が「譲渡の対価の額」となり、また、買換資産の取得に要した費用の額があるときは、当該費用の額は「買換資産の取得価額」に加算される (措置通 70 の 6 の 8-41、70 の 6 の 10-36)。

- 3 なお、譲渡の対価の額等に含まれる消費税の額及び地方消費税の額がある場合には、特例事業受贈者等が税込経理方式を適用している場合には税込価額により、税抜経理方式を適用している場合には税抜価額により、免税事業者等 (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。) である場合には実際の対価 (税込価額) によることとなる (措置通 70 の 6 の 8-39、70 の 6 の 10-34)。

(参考) 「事業に用に供されなくなった部分」の計算例

【前提】

- ・ 特例受贈事業用資産 (贈与時の価額 : 1,500 万円) を 1,000 万円で譲渡し、400 万円の買換資産を取得
- ・ 譲渡に要した費用は 50 万円、取得に要した費用は 20 万円である。

(注) その事業につき税込経理方式を適用しており、上記はいずれも税込価額である。

⇒ 事業の用に供されなくなった部分

$$1,500 \text{ 万円} \times \frac{950 \text{ 万円} (\text{※A}) - 420 \text{ 万円} (\text{※B})}{950 \text{ 万円} (\text{※A})} = 8,368,421 \text{ 円}$$

※ A : 譲渡等の対価の額 = 1,000 万円 (譲渡価額) - 50 万円 (譲渡費用) = 950 万円

B : 買換資産の取得価額 = 400 万円 (買換資産の価額) + 20 万円 (取得費用) = 420 万円

(問 53) 現物出資特例 (その 1) : 概要

(問) 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける事業用資産の全てを現物出資して会社を設立した場合に納税猶予が継続される特例が設けられているが、どのような制度か。

(答)

1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、その適用を受ける特例 (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税額については、納税の猶予の期限が確定することとなる (措置法70の6の8④、70の6の10④)。

2 ただし、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場合には、当該移転につき、納税地の所轄税務署長の承認 (以下「現物出資承認」という。) を受けたときは、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こととされている (措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥)。

(注) 「特定申告期限」とは、特例事業受贈者等の最初の措置法第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 (措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥)。

3 なお、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項又は第40条の7の10第22項の規定により、当該移転があった日から1月以内に現物出資承認の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。

(注) 措置法令第40条の7の8第25項又は第40条の7の10第22項にはゆうじょ規定が設けられていないため、現物出資承認の申請書をその提出期限までに提出しない場合には、現物出資承認を受けることはできず、当該移転があった日から2月を経過する日において、納税猶予に係る期限が到来することとなる。

4 この現物出資承認を受けた後の確定事由及び免除事由については、「非上場株式等に係る納税猶予」 (措置法70の7、70の7の2、70の7の5、70の7の6) における (特例) 経営 (贈与) 承継期間経過後の確定事由及び免除事由に準じた取扱いとされている (措置法令40の7の8㉗、40の7の10㉘) ((参考) 参照)。

(注) 1 現物出資承認に係る株式につき贈与又は相続があった場合において、これを取得した後継者が適用を受けることができる納税猶予は、「個人の事業用資産に係る納税猶予」ではなく、「非上場株式等に係る納税猶予」となる。

2 贈与者が死亡した場合には、現物出資承認に係る株式は、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ることから、この場合に特例事業受贈者が適用を受ける納税猶予は「個人の事業用資産に係る納税猶予」であることに変わりはない。

(参考) 現物出資承認を受けた場合の確定事由及び免除事由 (贈与税の納税猶予の場合)

	現物出資以後	(参考) 現物出資前
確定事由	1 全部納付 (措置法令40の7の8㉗二で準用する措置法70の7⑤一) ① 株式の全部譲渡 ② 会社の解散 ③ 資産保有型会社又は資産運用型会社に該当 ④ 総収入金額が零 ⑤ 資本金の額の減少 ⑥ 納税猶予をやめる旨の届出	1 全部納付 (措置法70の6の8③) ① 事業の廃止・破産手続開始の決定 ② 資産保有型事業、資産運用型事業、性風俗関連特殊営業に該当 ③ 事業所得の総収入金額が零 ④ 特例受贈事業用資産の全てを青色申告書の貸借対照表から除外 ⑤ 青色申告の承認の取消し・取りやめの届出 ⑥ 納税猶予をやめる旨の届出
	2 一部納付 (措置法令40の7の8㉗二で準用する措置法70の7⑤二～六) 株式の一部譲渡、合併・株式交換等・会社分割その他の組織変更 (株式以外の対価に係る部分)	2 一部納付 (措置法70の6の8④) 特例受贈事業用資産を事業の用に供さなくなった場合
免除事由	1 死亡等による免除 (措置法70の6の8⑭、措置法令40の7の8㉗三) ① 贈与者の死亡 ② 受贈者の死亡 ③ 株式 (特例受贈事業用資産) の全てにつき、措置法70の7①又は70の7の5①の適用に係る贈与 (免除対象贈与)	1 死亡等による免除 (措置法70の6の8⑭) ① 贈与者の死亡 ② 受贈者の死亡 ③ 特例受贈事業用資産の全てにつき、措置法70の6の8①の適用に係る贈与 (免除対象贈与) ④ 重度障害による事業継続困難
	2 破産等免除 (措置法令40の7の8㉗二で準用する措置法70の7⑯)	2 破産等免除 (措置法70の6の8⑯)
	3 差額免除 (2年経過後の追加免除あり) (措置法令40の7の8㉗二で準用する措置法70の7の5⑫～⑭)	3 差額免除 (2年経過後の追加免除なし) (措置法70の6の8⑰)
	4 再計算免除 (措置法令40の7の8㉗二で準用する措置法70の7㉑)	4 再計算免除 (措置法70の6の8⑱)

(注) 1 継続届出書の不提出の場合や増担保命令に応じない場合の猶予税額の全部確定 (措置法70の6の8⑩、⑫) は、現物出資以後も同様である。

2 現物出資以後は、同族会社等の行為又は計算の否認による納税猶予の期限の繰上げ等の規定 (措置法70の7⑭、70の7の5⑩) も準用される (措置法令40の7の8㉗二)。

(問 54) 現物出資特例 (その 2) : 現物出資承認の要件 (代表権等)

(問) 現物出資承認を受けるに当たっては、特例事業受贈者等は設立した会社の代表権を有する必要があるのか。
また、議決権数の割合に条件はあるのか。

(答)

現物出資承認を受けるに当たっては、設立をした会社の代表権を有する必要はなく、また、議決権数の割合に条件はない。

ただし、現物出資承認に係る株式につき贈与又は相続があった場合において、これを取得した者が「非上場株式等に係る納税猶予」(措置法70の7、70の7の2、70の7の5、70の7の6)の適用を受けるときは、贈与者又は被相続人(すなわち現物出資承認を受けた特例事業受贈者等)が代表権を有していたこと及び一定の議決権割合を満たす株式を有していたことが要件とされる場合がある。

(解説)

1 現物出資承認を受けるに当たっては、措置法上、特例(受贈)事業用資産の全ての現物出資をし、その出資後1月以内に承認の申請を行うことが要件とされているのみである(措置法70の6の8⑥、70の6の10⑥、措置法令40の7の8⑤、40の7の10②)。

2 したがって、特例事業受贈者等が現物出資により設立した会社の代表権を有することや、その会社の議決権数について有すべき割合等については、現物出資承認を受けるに当たっては不要となる。

(注) 「代表権を有しなくなったこと」や「議決権数が一定の割合以下となったこと」などは、現物出資以後の確定事由にも該当しない(問53参照)。

3 ただし、現物出資承認に係る株式につき贈与又は相続があった場合には、これを取得した者が適用を受ける納税猶予は「個人の事業用資産に係る納税猶予」ではなく「非上場株式等に係る納税猶予」(措置法70の7、70の7の2、70の7の5、70の7の6)とされているところ(措置法令40の7の8⑦三、40の7の10⑤三)、後継者がこの規定の適用を受ける場合には、贈与者又は被相続人については、次の要件を満たす必要がある(当該株式に係る会社の株式について既に「非上場株式等に係る納税猶予」の適用を受けている者がある場合を除く。)(措置法70の7①、措置法令40の8①一等)。

① 当該株式に係る会社の代表権を有していたこと。

② 贈与等の直前においてその者及びその者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、後継者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと。

(問 55) 現物出資特例 (その 3) : 贈与者が死亡した場合における小規模宅地等の特例との適用関係

(問) 甲から受けた特例受贈事業用資産 (1 億 5,000 万円) の贈与につき「贈与税の納税猶予」の適用を受けている子 X は、A 株式会社の設立に当たり、特例受贈事業用資産の全てを現物出資し、A 社株式 3,000 株を取得した。なお、当該現物出資につき子 X は現物出資承認を受けている。

このたび甲が死亡したが、その相続税の申告に当たり、子 Y が貸付事業用宅地等 (100 m²) について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける予定である。

この場合、子 X が相続により取得したものとみなされる特例受贈事業用資産である A 社株式について「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる株数は何株か。

(注) 1 甲から贈与を受けた特例受贈事業用資産の内訳は次のとおり。

- ・ B 宅地 (250 m²) : 1 億円 (贈与時の価額)
- ・ その他の特定事業用資産 : 5,000 万円 (贈与時の価額)

2 甲の死亡の時までに納税猶予の期限が確定した税額は無い。

(答)

適用を受けることができる株数は、2,600 株である。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡したことにより、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た特例受贈事業用資産について「相続税の納税猶予」の適用を受ける場合において、当該贈与者から相続又は遺贈により取得した宅地等について「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいる場合には、当該特例受贈事業用資産のうち宅地等に該当するものについては、「贈与税の納税猶予」の適用を受けるものとして贈与税の申告書に記載した当該宅地等 (贈与取得宅地等) の面積のうち 400 m² から措置法令第 40 条の 7 の 10 第 7 項に定める面積を控除した面積に達するまでの部分に限り、「相続税の納税猶予」の適用を受けることができるとされている (措置法令 40 の 7 の 10 第 3 項)。

(注) 「措置法令第 40 条の 7 の 10 第 7 項に定める面積」については問 30 を参照。

- 2 したがって、「小規模宅地等の特例」の適用を受ける者がいる場合において、贈与取得宅地等につき「相続税の納税猶予」の適用が制限される部分があるときは、現物出資承認に係る株式のうち当該贈与取得宅地等に相当する部分についても「相続税の納税猶予」の適用が制限され、その適用は一定の株式数に限られることとなるが、この場合における限度株式数は、次の算式により計算した数 (端数切上げ) によることとして差し支えない。

(算式)

$$\begin{array}{l} \text{相続又は遺贈により} \\ \text{取得したものとみな} \\ \text{された現物出資承認} \\ \text{に係る株式の数} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{現物出資承認に係る} \\ \text{特例受贈事業用資産} \\ \text{の価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{現物出資承認に係る贈与取得宅地} \\ \text{等のうち「相続税の納税猶予」の適} \\ \text{用対象とならない部分の価額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{現物出資承認に係る特例受贈事業用資産の価額} \end{array}}$$

3 問の事例では、子Yが貸付事業用宅地等100㎡につき「小規模宅地等の特例」の適用を受けることから、贈与取得宅地等であるB宅地250㎡のうち、「相続税の納税猶予」の適用対象となる部分は200㎡(=400㎡-2×100㎡)に限られ、50㎡部分については、適用対象とならないこととなる。

4 したがって、現物出資承認に係るA社株式についても「相続税の納税猶予」の適用が制限され、具体的には、次のとおり、相続により取得したものとみなされたA社株式3,000株のうち、上記2の算式により計算した2,600株が「相続税の納税猶予」の適用を受けることができる株式数の限度となる。

$$3,000株 \times \frac{1億5,000万円 - 2,000万円※}{1億5,000万円} = 2,600株$$

※ 贈与取得宅地等（B宅地）のうち「相続税の納税猶予」の適用対象とならない部分の価額

$$= 1億円 \times \frac{50㎡}{250㎡} = 2,000万円$$

《猶予税額の免除関係》

(問 56) 免除事由の概要

(問) 個人の事業用資産の納税猶予について猶予税額が免除される事由には、どのようなものがあるか。

(答)

1 個人の事業用資産の納税猶予の適用を受ける特例事業受贈者等について一定の事由が生じた場合には、猶予税額の全部又は一部が免除されることとなるが、その事由には、税務署長に届出をすることにより免除が受けられるものと、税務署長への申請により免除されるものがあり、それぞれの概要は以下のとおりである。

2 届出による免除

(1) 個人の事業用資産の納税猶予の適用を受ける特例事業受贈者等が次に掲げる場合に該当することとなった場合には、猶予税額の全て（ロについては、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として一定の部分に限る。）が免除される（措置法 70 の 6 の 8^⑭、70 の 6 の 10^⑮）。

イ 特例事業受贈者等が死亡した場合

ロ 贈与者が死亡した場合（贈与税の納税猶予の場合）

ハ 特定申告期限の翌日から5年を経過する日後に、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8第1項の規定の適用に係る贈与（免除対象贈与）をした場合

（注）「特定申告期限」とは、特例事業受贈者等の最初の措置法第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（措置法70の6の8^⑥、70の6の10^⑥）。

ニ 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（贈与税又は相続税の申告書の提出期限後に、次に掲げる事由（措置法規則 23 の 8 の 8^⑳、23 の 8 の 9^㉑）のいずれかに該当することとなった場合に限る。）

(イ) 精神障害者保健福祉手帳（障害等級が1級である者として記載されているものに限る。）の交付を受けたこと。

(ロ) 身体障害者手帳（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されているものに限る。）の交付を受けたこと。

(ハ) 要介護認定（要介護状態区分が要介護5に該当するものに限る。）を受けたこと。

(2) (1)の免除を受けようとする特例事業受贈者等又はその相続人（包括受遺者を含む。）は、(1)に掲げる場合に該当することとなった日（ハの場合はその贈与を受けた者が贈与税の申告書を提出した日）から同日以後6月を経過する日（以下「免除届出期限」という。）までに、一定の事項を記載した届出書（以下「免除届出書」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（措置法 70 の 6 の 8^⑭、70 の 6 の 10^⑮、措置法令 40 の 7 の 8^㉑、^㉒、40 の 7 の 10^㉗、措置法規則 23 の 8 の 8^㉔～^㉕、23 の 8 の 9^㉘～^㉙）。

なお、免除届出期限までに免除届出書が提出されなかった場合でも、やむを得ない事情があ

るときは、その事情を記載した免除届出書を提出することにより、(1)の免除を受けることができる（措置法 70 の 6 の 8^⑮、70 の 6 の 10^⑯、措置法令 40 の 7 の 8^㉓、40 の 7 の 10^⑳）。

3 申請による免除

(1) 個人の事業用資産の納税猶予の適用を受ける特例事業受贈者等が次に掲げる場合に該当することとなった場合には、一定の猶予税額が税務署長の通知により免除される（措置法 70 の 6 の 8^⑰～^⑳、70 の 6 の 10^㉑～^㉒）。

イ 特例（受贈）事業用資産の全てを一定の者に譲渡等した場合又は特例事業受贈者等が破産手続開始の決定を受けた場合【破産等免除】（措置法 70 の 6 の 8^⑰、70 の 6 の 10^㉑。詳細については問 59 参照。）

ロ 所得金額が零未満など特例（受贈）事業用資産に係る事業の継続が困難な事由がある場合において、特例（受贈）事業用資産の全てを譲渡等したとき又は当該事業を廃止したとき【差額免除】（措置法 70 の 6 の 8^⑰、70 の 6 の 10^⑱。詳細については問 61 参照。）

ハ 再生計画の認可の決定等があった場合において特例事業受贈者等の有する資産について一定の評定が行われたとき【再計算免除】（措置法 70 の 6 の 8^⑱、70 の 6 の 10^⑲。詳細については問 67 参照。）

(2) なお、(1)の免除を受けようとする特例事業受贈者等は、(1)に掲げる場合に該当することとなった日から2月を経過する日まで^(注)に、一定の事項を記載した申請書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（措置法 70 の 6 の 8^⑰～^⑳、70 の 6 の 10^㉑～^㉒、措置法規則 23 の 8 の 8^㉓～^㉔、23 の 8 の 9^㉕～^㉖）。

(注) その該当することとなった日から同日以後2月を経過する日までの間に当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、上記の期限は、当該特例事業受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者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月を経過する日までとなる（措置法 70 の 6 の 8^㉖、70 の 6 の 10^㉗）。

(問 57) 贈与者が死亡した場合の免除 (その 1) : 贈与者が 2 人以上いる場合

(問) 子 X は、令和元年に甲から 4,000 万円、乙から 1,000 万円の事業用資産の贈与を受け (贈与税 : 2,049.5 万円)、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡した。この場合に免除される贈与税は、いくらか。

(注) 1 贈与税額の計算は特例税率 (措置法 70 の 2 の 5) による。

2 これまでに納税猶予の期限が確定した税額及び免除を受けた税額は無い。

(答)

納税猶予されている贈与税 : 2,049.5 万円のうち、甲から贈与を受けた特例受贈事業用資産に対応する部分の額 : 1,639.6 万円が免除される。

(解説)

- 1 特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合、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が免除される (措置法 70 の 6 の 8 ⑭二)。
- 2 この「猶予中贈与税額」とは、納税猶予分の贈与税額から措置法第 70 条の 6 の 8 第 4 項の規定により納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産の価額に対応する金額を除いたものをいうところ (措置法 70 の 6 の 8 ④。以下同じ。)、贈与者が 2 人以上いる場合には、その贈与者が異なるものごとに納税猶予分の贈与税額が算出され (措置法令 40 の 7 の 8 ⑪、⑫)、当該納税猶予分の贈与税額に基づき、贈与者ごとの猶予中贈与税額も計算することとなる。
- 3 問の事例では、贈与者ごとの納税猶予分の贈与税額は、甲に係るものが 1,639.6 万円 (=2,049.5 万円×4,000 万円/5,000 万円)、乙に係るものが 409.9 万円 (=2,049.5 万円×1,000 万円/5,000 万円) であるところ、甲の死亡までに納税猶予の期限が確定した税額及び免除を受けた税額は無いことから、甲の死亡により免除される贈与税は、1,639.6 万円となる。
- 4 なお、特例受贈事業用資産の贈与が相続時精算課税の適用に係る贈与である場合についても、上記と同様であり、措置法令第 40 条の 7 の 8 第 12 項第 2 号の規定により当該贈与に係る贈与者ごとの納税猶予分の贈与税額とされる金額に基づき、免除される猶予中贈与税額を計算する。

(問 58) 贈与者が死亡した場合の免除 (その 2) : 免除対象贈与に係るものがある場合

(問) 子 X は、甲から 5,000 万円の事業用資産の贈与を受け (贈与税 : 2,049.5 万円)、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡した。

なお、甲から贈与を受けた事業用資産のうち 1,000 万円は、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) に係るものであるが、甲の死亡により免除される贈与税は、いくらか。

(注) 1 贈与税額の計算は特例税率 (措置法 70 の 2 の 5) による。

2 これまでに納税猶予の期限が確定した税額及び免除を受けた税額はない。

(答)

納税猶予されている贈与税 : 2,049.5 万円のうち、免除対象贈与に係る特例受贈事業用資産の価額に対応する部分を除いた贈与税 : 1,639.6 万円が免除される。

(解説)

- 1 特例事業受贈者に係る贈与者が死亡した場合、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が免除されるが、特例受贈事業用資産が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 (以下「免除対象贈与」という。)により取得したものである場合には、当該特例受贈事業用資産に係る猶予中贈与税額については、当該贈与者ではなく、当該贈与者に係る「前の贈与者」が死亡した場合に免除される (措置法 70 の 6 の 8 ⑭二、措置法令 40 の 7 の 8 ㉑)。

(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特定事業用資産の贈与をした者をいう (措置法 70 の 6 の 8 ①、措置法令 40 の 7 の 8 ③)。

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

- 2 したがって、問の事例では、贈与者 (甲) の死亡の直前における猶予中贈与税額 : 2,049.5 万円のうち免除対象贈与に係る特例受贈事業用資産 (1,000 万円) 以外の特例受贈事業用資産 (4,000 万円) に対応する部分 : 1,639.6 万円が免除されることとなる。

(参考) 免除税額の計算

$$2,049.5 \text{ 万円} \times \frac{5,000 \text{ 万円} - 1,000 \text{ 万円}}{5,000 \text{ 万円}} = 1,639.6 \text{ 万円}$$

(問 59) 破産等免除 (その 1) : 概要

(問) 個人の事業用資産に係る納税猶予では、特例 (受贈) 事業用資産の全てを譲渡等した場合や破産手続開始の決定があった場合に一定の猶予税額が免除される措置が設けられているが、どのような制度か。

(答)

1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、特例事業受贈者等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猶予税額のうち次のそれぞれに定める金額の贈与税等が税務署長の通知により免除する措置が講じられている (措置法 70 の 6 の 8 ⑩、70 の 6 の 10⑰)。以下、この免除を「破産等免除」という。)

(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等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税額に満たないとき その猶予税額から当該合計額を控除した残額に相当する贈与税等

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等の特別関係者が当該特例事業受贈者等から受けた必要経費不算入対価等の合計額 (以下「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等について破産手続開始の決定があった場合 当該破産手続開始の決定の直前における猶予税額から直前必要経費不算入対価等を控除した残額に相当する贈与税等

(注) 特例事業受贈者等について破産手続開始の決定があった場合は納税猶予の期限の確定事由に該当するが (問 40 参照)、上記により、直前必要経費不算入対価等を除き、その税額が免除されることとなる。

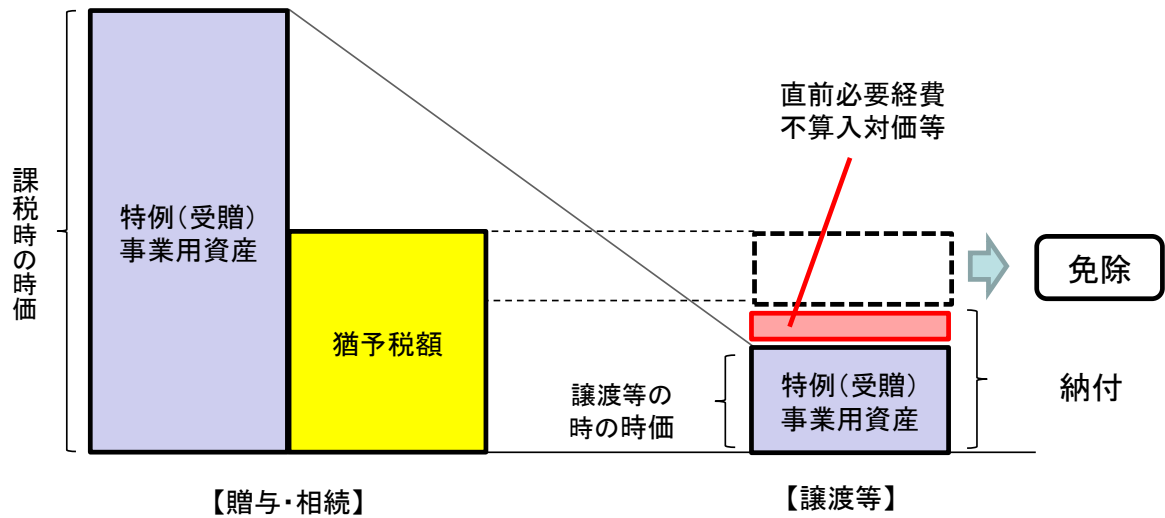
2 なお、破産等免除の適用を受けようとする者は、上記 1 (1)又は(2)に該当することとなった日から 2 月を経過する日^(注)までに、免除の申請を行う必要がある (措置法 70 の 6 の 8 ⑩、⑳、70 の 6 の 10⑰、㉑)。

(注) 当該 2 月を経過する日までに当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、当該特例事業受贈者等の相続人 (包括受遺者を含む。) が当該特例事業受贈者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。3において同じ。

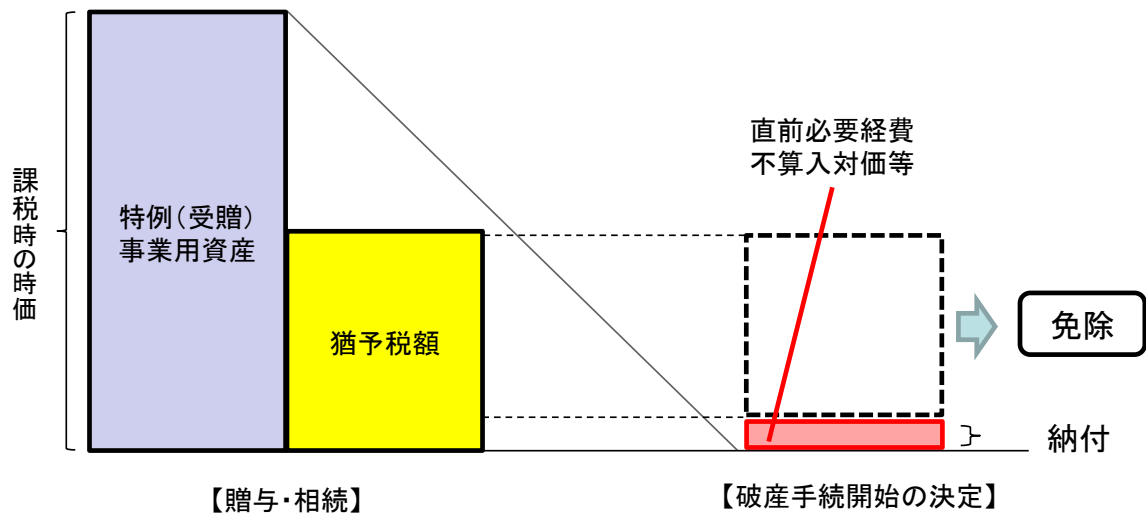
3 また、納付が必要となる猶予税額 (上記 1 (1)又は(2)の事由が生じた直前の猶予税額のうち免除される部分以外の部分) の納期限は、上記 1 (1)又は(2)に該当することとなった日から 2 月を経過する日とされている (措置法 70 の 6 の 8 ③、④、70 の 6 の 10③、④)。

(参考) 破産等免除の概要 (イメージ)

【第三者への一括譲渡等の場合】



【破産手続開始の決定があった場合】



(問 60) 破産等免除 (その 2) : 免除税額の計算例

(問) 贈与税の納税猶予の適用を受けている X は、×10 年 6 月 15 日に特例受贈事業用資産の全てを Y (X の特別関係者には該当しない。) に譲渡した。X は破産等免除の適用を受けたいと考えているが、免除される贈与税等はどのようになるのか。

なお、譲渡直前の猶予税額等は次のとおりである。

- ・ 譲渡直前の猶予税額 : 5,000 万円
- ・ 特例受贈事業用資産の時価に相当する金額 : 3,000 万円 (譲渡の対価の額と同額)
- ・ 必要経費不算入対価等の金額 : 毎年 3 月 31 日に 100 万円を支出

(答)

次のとおりとなる。

- ・ 免除される税額 : 1,500 万円
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 3,500 万円

(解説)

- 1 特例 (受贈) 事業用資産の全ての譲渡等をした場合の破産等免除では、譲渡等の直前における猶予税額 (A) から、当該特例 (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) (B) と直前必要経費不算入対価等の合計額 (C) を控除した残額に相当する贈与税等が免除され、当該合計額については、その譲渡等があった日から 2 月を経過する日^(注)までに納付をする必要がある (措置法 70 の 6 の 8④、⑩、70 の 6 の 10④、⑰)。

(注) 当該 2 月を経過する日までに当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、当該特例事業受贈者等の相続人 (包括受遺者を含む。) が当該特例事業受贈者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 (措置法 70 の 6 の 8⑯、70 の 6 の 10⑳)。

- 2 したがって、問の事例では、次の算式のとおり、1,500 万円が免除される。

(算式)

$$\text{A} \quad \quad \quad \text{B} \quad \quad \quad \text{C}$$
$$5,000 \text{ 万円} - (3,000 \text{ 万円} + 500 \text{ 万円}) = 1,500 \text{ 万円}$$

A : 譲渡直前の猶予税額

B : 特例受贈事業用資産の時価に相当する金額

C : 譲渡の日以前 5 年以内に支出した必要経費不算入対価等の合計額 (直前必要経費不算入対価等) $\Rightarrow 100 \text{ 万円} \times 5 = 500 \text{ 万円}$

- 3 また、上記 2 の算式の B 及び C の合計額 3,500 万円に相当する贈与税については、譲渡があった日から 2 月を経過する日において、納税猶予の期限が確定することとなる。

(問 61) 差額免除 (その 1) : 概要

(問) 個人の事業用資産についての納税猶予では、事業の継続が困難な事由が生じた場合に一定の猶予税額が免除される措置が設けられているが、具体的にはどのような制度か。

(答)

1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、特例事業受贈者等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（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、納税の猶予に係る期限が確定する猶予税額のうち次のそれぞれに定める金額の贈与税等が税務署長の通知により免除する措置が講じられている（措置法 70 の 6 の 8⑰、70 の 6 の 10⑱。以下、この免除を「差額免除」という。）。

(1) 特例事業受贈者等が当該特例事業受贈者等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税額に満たないとき 当該猶予税額から当該合計額を控除した残額に相当する贈与税等

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）を当該贈与等により取得をした特例（受贈）事業用資産の当該贈与等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税額に満たないとき 当該猶予税額から当該合計額を控除した残額に相当する贈与税等

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当該贈与等により取得をした特例（受贈）事業用資産の当該贈与等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

(注) 「事業の継続が困難な一定の事由」については、問 65 参照。

2 なお、上記 1 の免除の適用を受けようとする者は、上記 1 (1)又は(2)に該当することとなった日から 2 月を経過する日^(注)までに、免除の申請を行う必要がある（措置法 70 の 6 の 8⑰、⑳、70 の 6 の 10⑱、㉑）。

(注) 当該 2 月を経過する日までに当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、当該特例事業受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者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。 3 において同じ。

3 また、納付が必要となる猶予税額の納期限は、上記 1 (1)又は(2)に該当することとなった日から 2 月を経過する日となる（措置法 70 の 6 の 8⑳、㉑、70 の 6 の 10㉒、㉓）。

(問 62) 差額免除 (その 2) : 免除税額の計算例① (2分の1超の対価で譲渡した場合)

(問) Aは、甲から贈与された事業用資産について「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび、その業績の悪化に伴い、その有する特例受贈事業用資産の全てを譲渡した。この場合に差額免除により免除される税額等はどのようなになるのか。

[贈与時]

- ・ 相続税評価額 : 300 (猶予税額 : 150)

[譲渡時]

- ・ 譲渡対価 : 150 (譲渡対価を基に再計算した猶予税額 : 60)
- ・ 譲渡時における特例受贈事業用資産の相続税評価額 : 200
- ・ 直前必要経費不算入対価等はない。

(注) 上記の数値は、実際の税額等とは異なる。

(答)

次のとおりとなる。

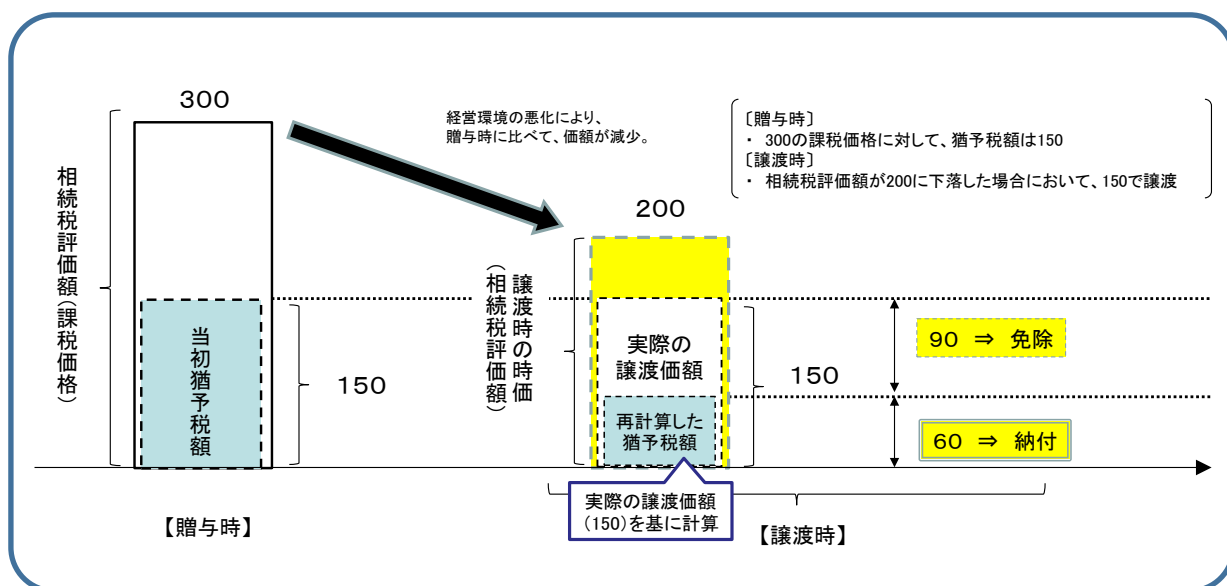
- ・ 免除される税額 : 90
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 60

(解説)

1 問の事例では、譲渡対価の額 (150) が譲渡時の特例受贈事業用資産の価額 (200) の2分の1超であるため、譲渡対価の額 (150) に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この譲渡対価の額に基づき再計算した税額 (60) と従前の猶予税額 150 との差額 (90) が免除されることとなる。

なお、再計算した猶予税額 (60) は、譲渡があった日から2月を経過する日において、納税猶予の期限が確定することとなる。



(問 63) 差額免除 (その 3) : 免除税額の計算例② (2分の1以下の対価で譲渡した場合)

(問) Xは、甲から贈与された事業用資産について「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび、その業績の悪化に伴い、その有する特例受贈事業用資産の全てを譲渡した。この場合に、差額免除により免除される税額等はどのようになるのか。

[贈与時]

- ・ 相続税評価額 : 300 (猶予税額 : 150)

[譲渡時]

- ・ 譲渡対価 : 80
- ・ 譲渡時における特例受贈事業用資産の相続税評価額 : 200
(相続税評価額の2分の1 (100) を基に再計算した猶予税額 : 25)
- ・ 直前必要経費不算入対価等はない。

(注) 上記の数値は、実際の税額等とは異なる。

(答)

次のとおりとなる。

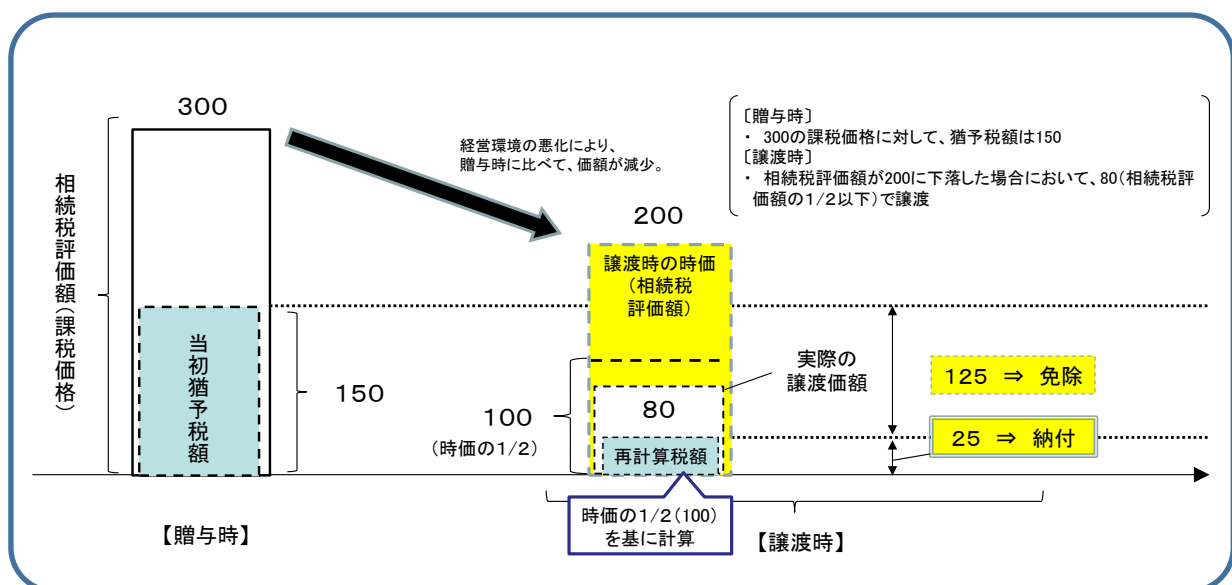
- ・ 免除される税額 : 125
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 25

(解説)

1 問の事例では、譲渡対価の額 (80) が譲渡時の特例受贈事業用資産の価額 (200) の2分の1以下であるため、その2分の1に相当する金額 (100) に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この譲渡対価の額に基づき再計算した税額 (25) と従前の猶予税額 150 との差額 (125) が免除されることとなる。

なお、再計算した猶予税額 (25) は、譲渡があった日から2月を経過する日において、納税猶予の期限が確定することとなる。



(問 64) 差額免除 (その 4) : 免除税額の計算例③ (事業を廃止した場合)

(問) Xは、甲から贈与された事業用資産について「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび、その業績の悪化に伴い、事業を廃止した。

この場合に、差額免除により免除される税額等はどのようになるのか。

[贈与時]

- ・ 相続税評価額 : 300 (猶予税額 : 150)

[事業廃止時]

- ・ 事業廃止時における特例受贈事業用資産の相続税評価額 : 200
(相続税評価額 200 を基に再計算した猶予税額 : 100)
- ・ 直前必要経費不算入対価等はない。

(注) 上記の数値は、実際の税額等とは異なる。

(答)

次のとおりとなる。

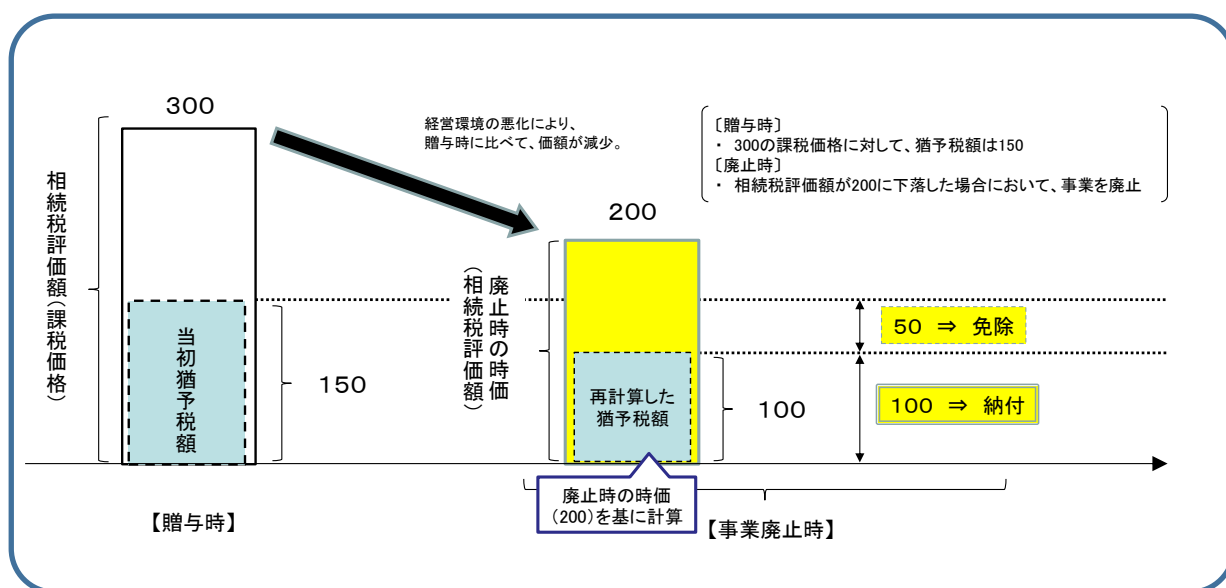
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 100

(解説)

1 特例受贈事業用資産に係る事業を廃止した場合の差額免除については、譲渡等の場合における2分の1判定は不要であり、その事業の廃止時における特例受贈事業用資産の相続税評価額(200)に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この事業廃止時における相続税評価額に基づき再計算した税額(100)と従前の猶予税額(150)との差額(50)が免除される。

なお、再計算した猶予税額(100)については、その事業を廃止した日から2月を経過する日において納税猶予の期限が確定することとなる。



(問 65) 差額免除 (その5) : 事業の継続が困難な事由の概要

(問) 差額免除の適用の前提となる、事業の継続が困難な事由とは、具体的にはどのような事由か。

(答)

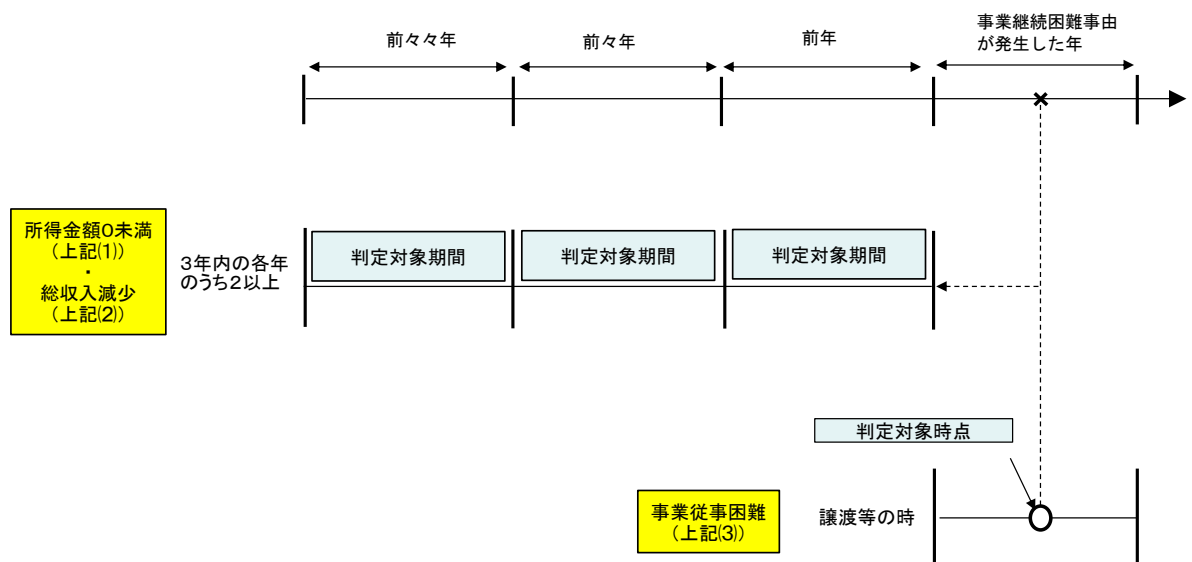
「事業の継続が困難な一定の事由」とは、次に掲げる事由をいう（措置法令 40 の 7 の 8 ㉓、40 の 7 の 10 ㉑、措置法規則 23 の 8 の 8 ㉗）。

- (1) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、特例（受贈）事業用資産に係る事業に係る所得税法第 27 条第 2 項に規定する事業所得の金額が零未満であること（措置法令 40 の 7 の 8 ㉓一、40 の 7 の 10 ㉑）。

(注) 上記の「直前3年内の各年」とは、特例事業受贈者等又は特例（受贈）事業用資産に係る事業が措置法第 70 条の 6 の 8 第 17 項各号又は第 70 条の 6 の 10 第 18 項各号に掲げる場合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) 直前3年内の各年のうち2以上の年において、特例（受贈）事業用資産に係る事業に係る各年の所得税法第 27 条第 1 項に規定する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（措置法令 40 の 7 の 8 ㉓二、40 の 7 の 10 ㉑）。
- (3) 特例事業受贈者等が、心身の故障その他の事由により特例（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（措置法令 40 の 7 の 8 ㉓三、40 の 7 の 10 ㉑、措置法規則 23 の 8 の 8 ㉗）。

(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



(問 66) 差額免除 (その 6) : 差額免除と破産等免除の適用関係

(問) Xは「贈与税の納税猶予」の適用を受けているが、このたび、特例受贈事業用資産に係る事業の業績悪化に伴い、民事再生法の規定による再生計画の認可の決定があり、当該再生計画に基づき、特例受贈事業用資産の全てを譲渡した。

当該譲渡は、再生計画に基づくものであり、破産等免除の要件を満たすものであるが、差額免除の要件も満たしている。

この場合、Xはいずれの免除の適用を受ければよいのか。

(答)

Xの選択による。

(解説)

1 破産等免除と差額免除は、いずれも「特例(受贈)事業用資産の全ての譲渡等をした場合」に適用され得るものであることから、問の事例のように、破産等免除と差額免除のいずれの要件も満たす場合が生じることとなる。

2 この場合、措置法には、その適用の優劣について規定はないことから、破産等免除と差額免除のいずれの適用を受けるかは、特例事業受贈者等の選択によることとなる。

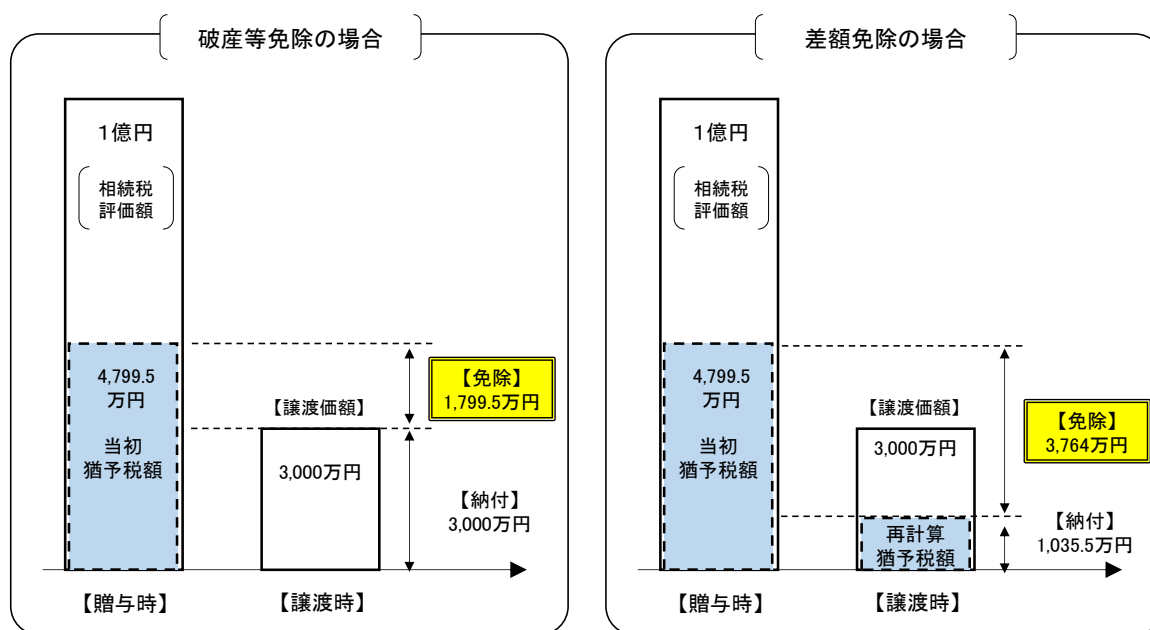
なお、下記(参考)のとおり、免除される猶予税額は、差額免除の適用を受けた場合の方が大きくなる。

(参考) 破産等免除と差額免除の比較

[贈与時] 特例受贈事業用資産の価額：1億円(猶予税額は4,799.5万円(特例税率の場合))

[譲渡時] 3,000万円(譲渡時の時価)で特例受贈事業用資産を一括譲渡

※ 直前必要経費不算入対価等はない。



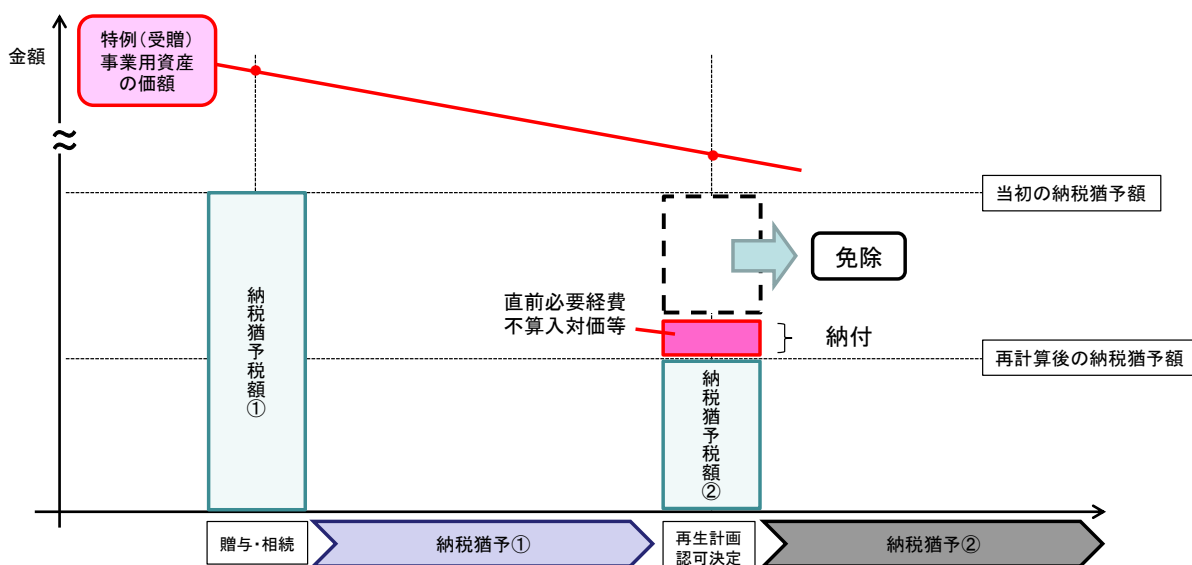
(問 67) 再計算免除 (その 1) : 概要

(問) 個人の事業用資産に係る納税猶予では、認可決定を受けた民事再生計画等に基づき財産価額の評定が行われた場合に一定の猶予税額が免除される措置が設けられているが、具体的にはどのような制度か。

(答)

- 1 個人の事業用資産に係る納税猶予では、特例事業受贈者等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一定の事実が生じた場合を含む。）において、当該特例事業受贈者等の有する資産につき一定の評定が行われたときは、当該認可決定日における特例（受贈）事業用資産の価額に基づき再計算した税額をもって猶予税額とし、直前の猶予税額から、その再計算した猶予税額と直前必要経費不算入対価等の合計額とを控除した残額に相当する贈与税等は税務署長の通知により免除する措置が講じられている（措置法 70 の 6 の 8^⑱、70 の 6 の 10^⑲。以下、この免除を「再計算免除」という。）。
- 2 なお、この場合には、直前必要経費不算入対価等に相当する贈与税等については、その通知が発せられた日から 2 月を経過する日^(注)をもって納税の猶予に係る期限となる（措置法 70 の 6 の 8^⑱、^㉔、70 の 6 の 10^⑲、^㉗）。
(注) 当該 2 月を経過する日までに当該特例事業受贈者等が死亡した場合には、当該特例事業受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例事業受贈者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。3 において同じ。
- 3 この再計算免除の適用を受けようとする者は、認可決定日から 2 月を経過する日までに、免除の申請を行うことが必要である（措置法 70 の 6 の 8^⑳、^㉔、70 の 6 の 10^㉑、^㉗）。

(参考) 再計算免除のイメージ



(問 68) 再計算免除 (その 2) : 免除税額の計算例

(問) Aは、「贈与税の納税猶予」の適用を受けていたが、このたび、その業績の悪化に伴い、民事再生法の規定による再生計画認可の決定を受け、その有する資産につき評定が行われた。

この場合に、再計算免除により免除される税額等はどのようになるのか。

[贈与時]

- ・ 特例受贈事業用資産の価額 : 1 億円 (猶予税額 : 4,799.5 万円)

[認可決定時]

- ・ 特例受贈事業用資産の価額 : 7,000 万円 (再計算猶予中贈与税額 : 3,149.5 万円)
- ・ 直前必要経費不算入対価等 : 500 万円

(注) 1 贈与税の計算は特例税率 (措置法 70 の 2 の 5) による。

2 これまでに納税猶予の期限が確定した税額及び免除された税額はない。

(答)

次のとおりとなる。

- ・ 引き続き納税猶予される税額 : 3,149.5 万円
- ・ 免除される税額 : 1,150 万円
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 500 万円

(解説)

1 問 67 のとおり、再計算免除の適用を受けた場合、認可決定日における特例受贈事業用資産の価額に基づき再計算した贈与税額 (以下「再計算猶予中贈与税額」という。)をもって当該特例受贈事業用資産に係る猶予税額とされ、直前の猶予税額から、その再計算猶予中贈与税額と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税務署長の通知により免除される。

また、この場合、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、その通知が発せられた日から 2 月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限となる。

2 したがって、問の事例においては、次のとおりとなる。

(1) 引き続き納税猶予される税額 = 再計算猶予中贈与税額

⇒ 3,149.5 万円

(2) 免除される税額 = 直前の猶予税額 - (再計算猶予中贈与税額 + 直前必要経費不算入対価等)

⇒ 4,799.5 万円 - (3,149.5 万円 + 500 万円) = 1,150 万円

(3) 猶予期限が確定する税額 = 直前必要経費不算入対価等

⇒ 500 万円

(問 69) 再計算免除 (その 3) : 再計算免除の適用を受けた者に係る贈与者が死亡した場合に相続財産に加算される特例受贈事業用資産の価額

(問) Xは「贈与税の納税猶予」の適用を受けているが、このたび、贈与者が死亡した。

なお、Xは、贈与者の死亡前に民事再生法の規定による再生計画の認可に基づく資産の評定が行われ、再計算免除の適用を受けている。

この場合、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特例受贈事業用資産の価額は、贈与時の価額によるのか。

(答)

相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈事業用資産の価額は、贈与時の価額ではなく、再生計画の認可の決定があった日 (認可決定日) の価額による。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与者が死亡した場合、納税猶予がされている贈与税は免除されるとともに (措置法 70 の 6 の 8 ④二)、その猶予されている贈与税に対応する特例受贈事業用資産は、特例事業受贈者がその贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ、当該贈与者の死亡に係る相続税の課税対象となる (措置法 70 の 6 の 9)。

2 この場合に相続税の課税価格の計算の基礎に算入される特例受贈事業用資産の価額は、贈与の時における価額によるのが原則であるが、再計算免除の適用があった場合には、認可決定日における特例受贈事業用資産の価額に基づき猶予税額が再計算されていることから、相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈事業用資産の価額もその認可決定日における価額によることとされている (措置法 70 の 6 の 9 ①後段)。

(注) 「認可決定日」とは、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 (再生計画の認可の決定に準ずる事実が生じた場合には、債務処理計画が成立した日) をいう (措置法 70 の 6 の 8 ⑧)。

3 問の事例では、Xは再計算免除の適用を受けていることから、贈与者の死亡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特例受贈事業用資産の価額は、贈与時の価額ではなく、再生計画の認可の決定があった日 (認可決定日) の価額によることとなる。

《その他》

(問 70) 特例（受贈）事業用資産に係る事業以外の事業を営む場合の帳簿書類の備付け等

(問) 子Xは、甲からA事業に係る事業用資産の贈与を受け、「贈与税の納税猶予」の適用を受けたいと考えている。

なお、子Xは、以前からB事業も営んでいるが、A事業に係る事業用資産の贈与を受けA事業を営んでいく場合に、これらの事業に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存を区分することなくまとめて行ってよいのか。

(答)

A事業とB事業のそれぞれにつき、帳簿書類の備付け、記録又は保存を行う必要があり、これらの事業をまとめて帳簿書類の備付け、記録又は保存を行うことはできない。

(解説)

- 1 措置法令第 40 条の 7 の 8 第 39 項又は第 40 条の 7 の 10 第 36 項は、特例事業受贈者等が特例（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、当該特例事業受贈者等は、それぞれの事業につき所得税法第 148 条第 1 項の規定による帳簿書類の備付け、記録又は保存をしなければならない旨規定している。
- 2 したがって、問の事例の子Xは、特例受贈事業用資産に係るA事業と、それ以外のB事業のそれぞれについて帳簿書類の備付け、記録又は保存を行う必要があり、これらの事業をまとめて帳簿書類の備付け、記録又は保存を行うことはできない。
- 3 なお、特例事業受贈者等が、特例（受贈）事業用資産に係る事業とそれ以外の事業とを営んでいる場合には、措置法第 70 条の 6 の 8 第 9 項又は第 70 条の 6 の 10 第 10 項の規定により提出する継続届出書には、当該特例（受贈）事業用資産に係る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おり、これらの書類は、上記 1 により区分された帳簿書類に基づき作成する必要がある。
仮に、特例事業受贈者等が、特例（受贈）事業用資産に係る事業とそれ以外の事業につき帳簿書類の備付け等を行っていないことにより当該特例（受贈）事業用資産に係る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 項又は第 70 条の 6 の 10 第 12 項の規定により、納税猶予に係る期限が到来することになる。

(問 71) 貸借対照表への計上

(問) 甲は自己が所有するA土地の上に建物を建て小売業を営んでいたが、これまで青色申告書の貸借対照表にA土地を計上していなかった。

個人の事業用資産の納税猶予の対象となる特定資産は、青色申告書の貸借対照表に計上されている資産に限られていることから、甲はA土地を貸借対照表に計上したいと考えているが、どのように処理すればよいか。

(答)

資産(土地)及び元入金の増加として処理する。

なお、この場合の仕訳は以下のとおりである。

(A土地) ×××円 / (元入金) ×××円

(解説)

- 1 個人の事業用資産の納税猶予の対象となる「特定事業用資産」は、先代事業者(贈与者又は被相続人)の事業の用に供されていた一定の資産のうち、その贈与又は相続若しくは遺贈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たものに限られている(措置法70の6の8②一、70の6の10②一)。
- 2 したがって、現に事業の用に供されている資産であっても、青色申告書の貸借対照表に計上されていない資産については、この制度の適用を受けることができないこととなる。
- 3 このため、当該資産についてこの制度の適用を受けるためには、新たに当該資産を貸借対照表に計上することが必要となるが、この場合の資産の増加は「収益」ではないため、「元入金」の増加として処理することとなる(この場合、事業所得の金額に影響は生じない)。
- 4 なお、この場合に計上する資産の価額は、当該資産の取得価額に相当する金額^(注)によることとなる。
(注) 取得価額が不明な場合には、例えば、取得当時の時価や現在の固定資産税評価額等を参考にして、取得価額を合理的に推計する。
ただし、取得価額を推計して貸借対照表に記載した場合には、その推計計算等の内容を帳簿等に記録しておく必要がある。
- 5 また、上記の処理は、貸借対照表に計上されていなかった資産が事業者の生計一親族等が所有する資産である場合において、当該資産を新たに貸借対照表に計上する場合も同様となる。
(注) 事業者の生計一親族等が所有する資産を貸借対照表に計上したとしても、それは会計上の処理に過ぎず、これによって当該資産の所有権が当該事業者に移転するものではない。

《相続時精算課税の特例関係》

(問 72) 納税猶予分の贈与税額が算出されない場合

(問) Xは、叔父である甲から事業用資産(2,000万円)の贈与を受けた。

Xは当該贈与について、措置法第70条の2の7第1項の規定に基づき相続時精算課税制度を選択することができるか。

(答)

Xは、相続時精算課税制度を選択することができない。

(解説)

- 1 相続時精算課税適用者に係る特例である措置法第70条の2の7第1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ものである。
- 2 問の事例の場合、Xが贈与により取得した事業用資産の価額(2,000万円)は相続時精算課税の特別控除額(2,500万円)以下であるため、相続時精算課税制度の適用を受けたものとして計算した場合の納税猶予分の贈与税額は「ゼロ」となり、猶予される税額は算出されず、X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はできない。
したがって、この場合には、X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。
- 3 なお、X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。