

資産課税課情報	第14号	令和2年7月7日	国 税 庁 資産課税課
---------	------	----------	----------------

非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の特例措置等に関する質疑応答事例について（情報）

非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の特例措置等に関する質疑応答事例をとりまとめたので、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4月1日現在の法令に基づくものである。

目次

I 制度の概要関係	7
《制度の概要》	7
（問1-1）非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予の概要	7
（問1-2）一般措置と特例措置との違い	8
《手続等》	11
（問1-3）納税猶予の適用を受けるための手続	11
（問1-4）特例措置に係る特例承継計画を贈与・相続後に提出する場合	12
（問1-5）修正申告等による納税猶予の適用	13
（問1-6）納税猶予の適用後に必要となる手続（継続届出書の提出等）	14
（問1-7）同一の会社の非上場株式等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	18
II 適用要件関係	20
《贈与者・被相続人の要件》	20
（問2-1）贈与者・被相続人の要件の概要	20
（問2-2）複数の者から1人の後継者へ承継する場合	21
（問2-3）特例措置において複数の贈与者から複数の後継者へ承継する場合	23
（問2-4）特例措置における「既に贈与をしているもの」の意義	24
（問2-5）会社が組織変更している場合における贈与者等の代表権	26
（問2-6）同族過半要件等の判定の対象となる株式の種類	27
（問2-7）同族筆頭要件の判定の具体例	28
《受贈者・相続人等の要件》	29
（問2-8）受贈者・相続人等の要件の概要	29
（問2-9）受贈者に係る役員期間要件の判定	30
（問2-10）特例措置に係る「受贈者の数」の判定	31
（問2-11）非上場株式等を取得した者のうちに、特例措置の適用を受けない者がある場合の後継者の数	32
《会社の要件》	33
（問2-12）会社に係る要件の概要	33
（問2-13）建物に自己使用の部分とそれ以外の部分がある場合の資産保有型会社の判定	34
（問2-14）医療法人の出資への適用の有無	35
（問2-15）会社が黄金株を発行している場合	36
《その他》	37
（問2-16）納税猶予の対象となる株式等の種類	37
（問2-17）複数の者から承継する場合の期間（1）：概要	38
（問2-18）複数の者から承継する場合の期間（2）：申告書の提出期限の意義	39

Ⅲ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予関係	41
《納税猶予の対象となる贈与の態様》	41
(問 3-1) 一般措置に係る贈与株数等要件の判定	41
(問 3-2) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定 (1) : 受贈者が 1 人の場合.....	43
(問 3-3) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定 (2) : 複数の受贈者のうちに特例措置の適用 を受けない者がいる場合	45
(問 3-4) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定 (3) : 贈与の時期が異なる場合における特例 贈与者の有する株式等の数	46
(問 3-5) 議決権に制限のない株式以外の株式がある場合の贈与株数等要件の判定.....	48
(問 3-6) 会社が自己株式を有する場合の贈与株数等要件の判定	49
《猶予税額の計算》	50
(問 3-7) 一の贈与者から一の会社の株式の贈与を受けた場合の猶予税額.....	50
(問 3-8) 一の贈与者から複数の会社の株式の贈与を受けた場合の猶予税額.....	52
(問 3-9) 複数の贈与者から贈与を受けた場合 (暦年課税による場合)	54
(問 3-10) 複数の贈与者から贈与を受けた場合の猶予税額 (相続時精算課税による場合) ..	56
(問 3-11) 複数の贈与者から贈与を受けた場合の猶予税額 (暦年課税と相続時精算課税の両方 による場合)	58
(問 3-12) 特例措置と一般措置の適用を受ける株式がある場合の猶予税額.....	60
 Ⅳ 非上場株式等についての相続税の納税猶予関係	 62
《納税猶予の適用対象となる相続の態様等》	62
(問 4-1) 相続税の納税猶予の適用を受けることができる相続の態様.....	62
《猶予税額の計算》	63
(問 4-2) 「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算 (1) : 通常の場合.....	63
(問 4-3) 「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算 (2) : 複数の特例認定承継会社の 非上場株式等について適用を受ける場合	65
(問 4-4) 「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算 (3) : 特例経営承継相続人等が複 数ある場合	67
(問 4-5) 「相続税の納税猶予の一般措置」の猶予税額の計算	69
(問 4-6) 「相続税の納税猶予の一般措置」と「特例措置」の適用がある場合の猶予税額の計算	71
《その他》	73
(問 4-7) 代償分割があった場合	73
(問 4-8) 納税猶予の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺 留分侵害額の支払いの請求があった場合	75
(問 4-9) 特定受贈同族会社株式等がある場合 (その 1) : 特定受贈同族会社株式等に係る納税 猶予の適用	77
(問 4-10) 特定受贈同族会社株式等がある場合 (その 2) : 平成 21 年改正前措置法第 69 条の 5 の適用を受ける場合	79

V 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例関係	81
(問5-1) 概要	81
(問5-2) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(1):贈与者の相続の開始前に譲渡等があった場合	82
(問5-3) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(2):贈与者の相続の開始前に合併により(特例)認定贈与承継会社が消滅している場合....	84
(問5-4) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(3):遺留分侵害額の支払いの請求があった場合	86
(問5-5) 非上場株式等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贈与者が死亡したときの取扱い(1):確定税額がある場合	87
(問5-6) 非上場株式等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贈与者が死亡したときの取扱い(2):免除税額がある場合	89
(問5-7) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」に係る適用期限の有無.	91
(問5-8) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」に係る限度数要件.....	92
VI 一般措置と特例措置の適用関係	94
(問6-1) 一般措置の適用を受けている者が同一の会社の株式を取得した場合の適用措置..	94
(問6-2) 一般措置の適用を受けている者から免除対象贈与を受けた場合の適用措置.....	95
(問6-3) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者が行う残株の贈与についての特例措置の適用の可否	96
(問6-4) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者から相続した残株についての特例措置の適用の可否	97
(問6-5) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者が死亡した場合における適用措置.	99
(問6-6) 「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていた者から特例措置の適用に係る免除対象贈与を受けた場合において前の贈与者が死亡したときにおける適用措置...	100
VII 確定事由関係	102
《確定事由の概要等》	102
(問7-1) 確定事由の概要	102
(問7-2) 同一の会社の株式等を複数の者から承継した場合の事業継続期間.....	106
(問7-3) 代表権に制限が加えられた場合	108
(問7-4) やむを得ない理由により代表権を有しないこととなった場合.....	109
(問7-5) 一般措置に係る雇用確保要件(1):複数の者から贈与を受けた場合(その1)	110
(問7-6) 一般措置に係る雇用確保要件(2):複数の者から贈与を受けた場合(その2)	112
(問7-7) 一般措置に係る雇用確保要件(3):贈与・相続の時点と贈与税・相続税の申告書の提出期限の先後関係が異なる場合	114
(問7-8) 特例措置における雇用確保要件の位置づけ	116
(問7-9) 納税猶予に係る期限が確定する資産保有型会社又は資産運用型会社.....	117
(問7-10) 特例認定承継会社等について上場の申請がなされた場合	118

(問 7-11) 特例認定承継会社等が風俗営業会社となった場合	119
《確定税額の計算》	120
(問 7-12) 確定税額に 100 円未満の端数が生じる場合	120
(問 7-13) 合併により特例認定承継会社等が消滅した場合の確定税額.....	121
(問 7-14) 特例認定承継会社等が会社分割をし、吸収分割承継会社の株式を配当財産として株 主に交付した場合の確定税額	123
(問 7-15) 組織変更の際に株主に金銭の交付があった場合の確定税額.....	125
(問 7-16) 確定税額を計算する場合の会社の純資産額	127
(問 7-17) 確定税額に係る利子税の計算	128
VIII 猶予税額の免除関係	129
《免除事由の概要》	129
(問 8-1) 概要	129
《届出による免除》	131
(問 8-2) 贈与者が死亡した場合の免除 (1) : 贈与者が 2 人以上いる場合の免除額.....	131
(問 8-3) 贈与者が死亡した場合の免除 (2) : 免除対象贈与に係るものがある場合の免除額	132
《破産等免除》	133
(問 8-4) 破産等免除の概要	133
(問 8-5) 譲渡等の場合における破産等免除の適用要件	136
(問 8-6) 破産等免除に係る免除税額の計算例 (1) : 譲渡等の場合.....	137
(問 8-7) 破産等免除に係る免除税額の計算例 (2) : 破産手続開始の決定があった場合..	138
《差額免除・追加免除》	139
(問 8-8) 差額免除・追加免除の概要	139
(問 8-9) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (1) : 2 分の 1 超の対価で譲渡した場合..	142
(問 8-10) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (2) : 2 分の 1 以下の対価で譲渡した場合	143
(問 8-11) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (3) : 2 分の 1 超の対価で合併した場合..	145
(問 8-12) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (4) : 2 分の 1 以下の対価で合併した場合	146
(問 8-13) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (5) : 解散をした場合.....	148
(問 8-14) 事業継続困難事由の判定の基準となる業種の判定	149
(問 8-15) 役員退任後に心身の故障等が生じた場合	151
(問 8-16) 追加免除に係る雇用の確保	152
(問 8-17) 差額免除の適用を受ける場合の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等の判定.	153
《再計算免除》	155
(問 8-18) 再計算免除の概要	155
(問 8-19) 再計算免除に係る免除税額の計算例	157
(問 8-20) 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) 対象受贈非上場株式等の価額	158

《その他》	159
(問 8-21) 破産等免除と差額免除の適用関係	159
(問 8-22) 免除に係る申請書が申請期限までに提出されない場合	160
IX 災害等に関する特例措置	161
(問 9-1) 災害等に関する特例措置の概要	161
(問 9-2) 被災事由の概要	163
(問 9-3) 被災事由③・④に係る「災害等が発生した日」	164
(問 9-4) 災害等により被害を受けた場合の破産等免除の適用	165
(問 9-5) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(1):概要	166
(問 9-6) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(2):被災事由②の場合	168
(問 9-7) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(3):被災事由③・④の場合	169
(問 9-8) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(4):被災事由③・④の場合で経営承継期間等内に売上判定事業年度がないときの判定	171
(問 9-9) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(1):概要	172
(問 9-10) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(2):被災事由④に係る要件緩和期間	174
(問 9-11) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(3):被災事由④の場合	176
(問 9-12) 災害等により被害を受けた場合の相続税の納税猶予に係る適用要件の緩和	179
X 相続時精算課税の特例関係	180
(問 10-1) 相続時精算課税の特例の概要	180
(問 10-2) 納税猶予分の贈与税額が算出されない場合	181

《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）

評価基本通達……………財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか 1 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
対象受贈非上場株式等	措置法第 70 条の 7 第 1 項
認定贈与承継会社	措置法第 70 条の 7 第 2 項第 1 号
経営承継受贈者	措置法第 70 条の 7 第 2 項第 3 号
経営贈与承継期間	措置法第 70 条の 7 第 2 項第 6 号
対象非上場株式等	措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項
認定承継会社	措置法第 70 条の 7 の 2 第 2 項第 1 号
経営承継相続人等	措置法第 70 条の 7 の 2 第 2 項第 3 号
経営承継期間	措置法第 70 条の 7 の 2 第 2 項第 6 号
対象相続非上場株式等	措置法第 70 条の 7 の 4 第 1 項
認定相続承継会社	措置法第 70 条の 7 の 4 第 2 項第 1 号
経営相続承継受贈者	措置法第 70 条の 7 の 4 第 2 項第 3 号
経営相続承継期間	措置法第 70 条の 7 の 4 第 2 項第 5 号
特例対象受贈非上場株式等	措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項
特例認定贈与承継会社	措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号
特例経営承継受贈者	措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 6 号
特例経営贈与承継期間	措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 7 号
特例対象非上場株式等	措置法第 70 条の 7 の 6 第 1 項
特例認定承継会社	措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 1 号
特例経営承継相続人等	措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 7 号
特例経営承継期間	措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 6 号
特例対象相続非上場株式等	措置法第 70 条の 7 の 8 第 1 項
特例認定相続承継会社	措置法第 70 条の 7 の 8 第 2 項第 2 号
特例経営相続承継受贈者	措置法第 70 条の 7 の 8 第 2 項第 1 号
特例経営相続承継期間	措置法第 70 条の 7 の 8 第 2 項第 5 号

I 制度の概要関係

《制度の概要》

(問 1 - 1) 非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予の概要

(問) 非上場株式等に係る贈与税及び相続税については「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」が設けられているが、どのような制度か。

(答)

1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」は、後継者である受贈者又は相続人若しくは受遺者（以下「相続人等」という。）が「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 項の認定（以下「円滑化法認定」という。）を受けている非上場会社の株式又は出資（以下「株式等」という。）を贈与又は相続若しくは遺贈（以下「相続等」という。）により取得した場合に、

- ① 一定の要件のもと、その株式等に係る一定の贈与税・相続税の納税を猶予し
- 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

という制度である。

(注) 贈与税の納税猶予に係る贈与者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非上場株式等は贈与時の価額により受贈者が相続等に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 7 の 3、70 の 7 の 7）、一定の要件を満たしたときは、当該非上場株式等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、継続して納税の猶予の適用を受けるには一定の要件が課されており、

- ① 原則 5 年間の事業継続期間において代表権を有しなくなった場合や雇用の確保ができなかった場合（一般措置のみ）など一定の場合に該当した場合には、猶予税額の全部について
- ② 当該期間経過後にその適用を受ける株式等を譲渡するなど一定の場合に該当した場合には、猶予税額のうち譲渡等した株式等に対応する部分など一定の猶予税額についてそれぞれ納税の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、この制度には、措置法第 70 条の 7 から第 70 条の 7 の 4 までの規定による措置（以下「一般措置」という。）と措置法第 70 条の 7 の 5 から第 70 条の 7 の 8 までの規定による措置（以下「特例措置」という。）が設けられている（一般措置と特例措置の相違点については、(問 1 - 2) を参照。）。

(注) 1 一般措置に係る措置は以下のとおり。

- イ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除（措置法 70 の 7）（以下「贈与税の納税猶予の一般措置」という。）
- ロ 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除（措置法 70 の 7 の 2）（以下「相続税の納税猶予の一般措置」という。）
- ハ 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例（措置法 70 の 7 の 3）
- ニ 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除（措置法 70 の 7 の 4）（以下「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」という。）

2 特例措置に係る措置は以下のとおり。

- イ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例（措置法 70 の 7 の 5）（以下「贈与税の納税猶予の特例措置」という。）
- ロ 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の特例（措置法 70 の 7 の 6）（以下「相続税の納税猶予の特例措置」という。）
- ハ 非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例（措置法 70 の 7 の 7）
- ニ 非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例（措置法 70 の 7 の 8）（以下「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」という。）

（問 1－2）一般措置と特例措置との違い

（問）「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」については、一般措置（措置法第 70 条の 7 から第 70 条の 7 の 4 までの措置）と特例措置（措置法第 70 条の 7 の 5 から第 70 条の 7 の 8 までの措置）が設けられているが、制度上どのような違いがあるのか。

（答）

一般措置と特例措置も納税の猶予という基本的な仕組みは同様であるが、制度上、主として以下の表のような違いがある。

	特例措置	一般措置
事前の 計画策定等	5 年以内の特例承継計画の提出 〔平成 30 年 4 月 1 日から 令和 5 年 3 月 31 日まで〕	不要
適用期限 (最初の取得)	10 年以内の贈与・相続等 〔平成 30 年 1 月 1 日から 令和 9 年 12 月 31 日まで〕	なし
対象株数 ^(注)	全て ^(注)	総株式数 ^(注) の最大 3 分の 2 まで
納税猶予割合	100%	相続：80%、贈与：100%
承継パターン	複数の株主から最大 3 人の後継者	複数の株主から 1 人の後継者
雇用確保要件	弾力化	承継後 5 年間 平均 8 割の雇用維持が必要
事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除	譲渡対価の額等に基づき再計算した猶予税額を納付し、従前の猶予税額との差額を免除	なし (猶予税額を納付)

(注) 議決権に制限のない株式等に限る。

（解説）

1 概要

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」については、平成 21 年度税制改正により一般措置が創設された後、平成 30 年度税制改正において特例措置が創設された。

一般措置も特例措置も納税猶予という基本的な仕組みは同様であるが、以下のような制度上の違いがある。

2 事前の計画策定等

一般措置も特例措置もその適用の前提として円滑化法認定を受ける必要があるが、特例措置に関し円滑化法認定を受けるに当たっては、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則（以下「円滑化省令」という。）第 16 条第 1 号に規定する特例承継計画（以下「特例承継計画」という。）を都道府県知事に提出しその確認（円滑化省令 17①一。以下「特例承継計画の確認」という。）を受けていることがその要件とされている（円滑化省令 6 ①十一等）。

なお、この特例承継計画については、平成 30 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までに都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならないこととされている（円滑化省令 17②）。

3 適用期限

特例措置については、最初の贈与又は相続等による非上場株式等の取得については平成 30 年 1 月 1 日から令和 9 年 12 月 31 日までの取得が要件とされているが（措置法 70 の 7 の 5 ①、70 の 7 の 6 ①）、一般措置にはこのような適用期限は設けられていない。

(注) 既に特例措置又は一般措置の適用を受けている者が、その適用に係る会社と同一の会社の非上場株式等を贈与又は相続等により取得する場合には、特例経営承継期間等（経営贈与承継期間、経営承継期間、経営相続承継期間、特例経営贈与承継期間、特例経営承継期間又は特例経営相続承継期間をいう。以下同じ。）の末日までに贈与税又は相続税の申告書（相続税法第 27 条第 1 項又は第 28 条第 1 項に規定する期限内申告書をいう。以下同じ。）の提出期限が到来するものが対象となる（問 2-17 参照）。

4 対象株数

一般措置については、適用対象となる株式等の数又は金額について、会社の発行済株式又は出資（議決権に制限のない株式等に限る。）の総数又は総額の 3 分の 2 までという上限が設けられているが（措置法 70 の 7 ①、70 の 7 の 2 ①、70 の 7 の 4 ①）、特例措置にはこのような上限はなく、会社の発行済株式又は出資（議決権に制限のない株式等に限る。）の全てが対象となる。

5 納税猶予割合

一般措置については、その対象となる非上場株式等に対応する相続税の 80%（贈与税は 100%）が猶予されるが、特例措置については、相続税・贈与税ともその 100%が猶予される。

6 承継パターン

一般措置については、後継者は 1 人に限られるが（措置法 70 の 7 ②三、70 の 7 の 2 ②三）、特例措置については、最大 3 人の後継者が適用の対象となる（措置法 70 の 7 の 5 ②六、70 の 7 の 6 ②七）。なお、贈与者及び被相続人については、いずれも 1 人に限られない。

7 雇用確保要件

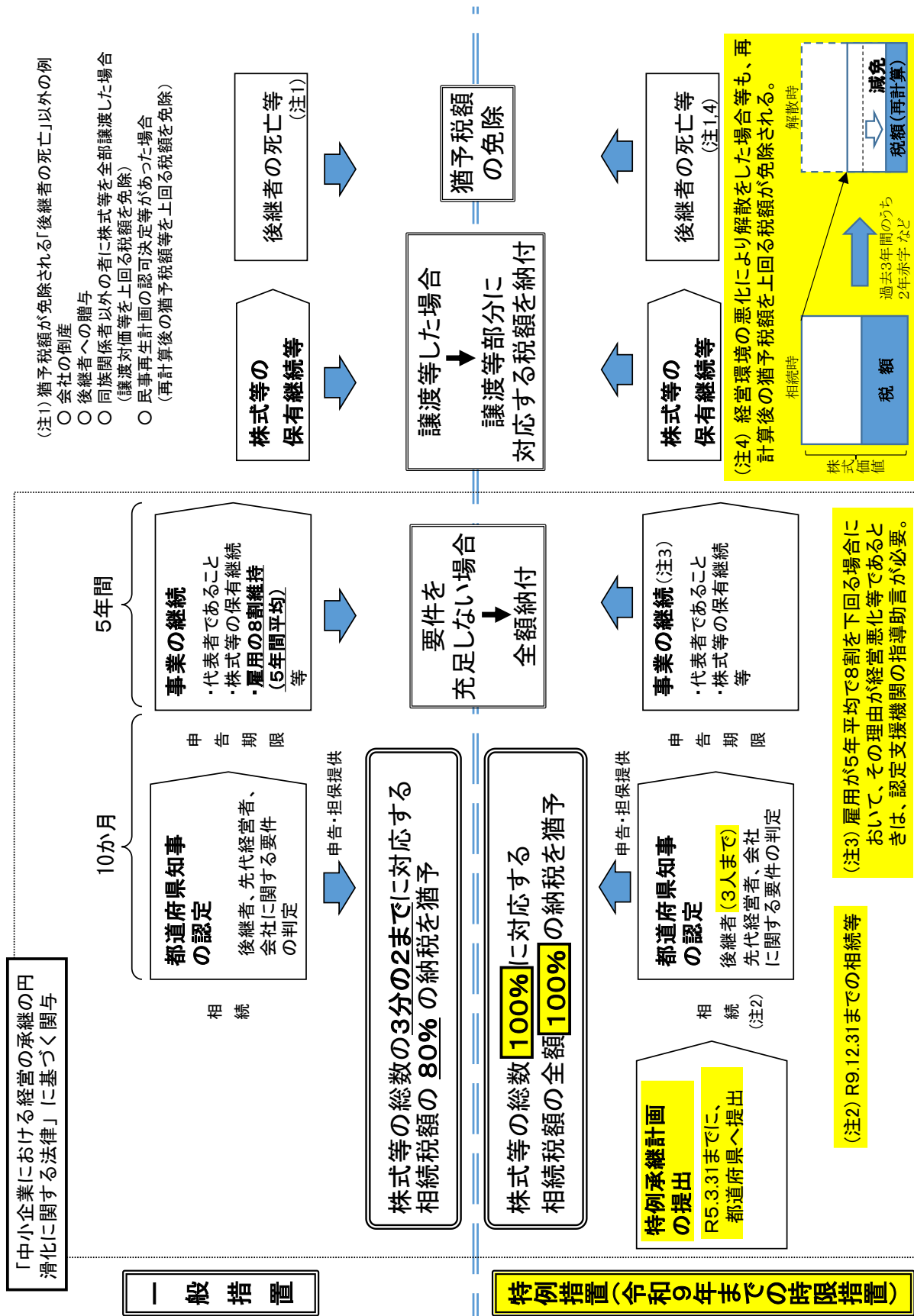
一般措置については、承継後 5 年間平均で贈与時（相続時）の雇用の 8 割を確保することが納税猶予の継続の要件（以下「雇用確保要件」という。）とされているが（措置法 70 の 7 ③二、70 の 7 の 2 ③二、70 の 7 の 4 ③）、特例措置については、このような要件は設けられていない。

ただし、円滑化省令では、特例措置について雇用確保要件を満たすことができなかった場合には、その理由等を記載した報告書を都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならないこととされており（円滑化省令 20）、当該報告書の写し及び当該報告書に係る都道府県知事の確認書の写しは、特例措置に係る継続届出書に添付することとされている（措置法規則 23 の 12 の 2 ①五等）。

したがって、これらの書類の提出がない場合には、納税の猶予に係る期限が確定することとなるが（措置法 70 の 7 の 5 ⑧等）、その提出があれば雇用の確保ができなかった場合でも納税の猶予が継続されることとなり、特例措置については雇用確保要件が「弾力化」されている。

8 事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除

特例措置については、会社の事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合に特例措置の適用に係る非上場株式等を譲渡等したときは、その対価の額（譲渡等の時の価額の 2 分の 1 が下限となる。）を基に猶予税額を再計算し、その再計算した金額と一定の配当等の金額との合計額が当初の猶予税額を下回る場合には、その差額を免除するなどの措置が設けられているが（措置法 70 の 7 の 5 ⑫～⑰等。詳細については（問 8-8）を参照。）、一般措置には、このような免除措置はない。



《手続等》

(問 1 - 3) 納税猶予の適用を受けるための手続

(問) 「非上場株式等についての贈与税・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	「特例承継計画」の提出 【特例措置のみ】	平成 30 年 4 月 1 日から令和 5 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

※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 13②～⑤）。

(解説)

1 「特例承継計画」の提出

特例措置の適用を受けようとする後継者は、会社の後継者や承継時までの経営見通し等を記載した「特例承継計画」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 30 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までに、会社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 17①一）。

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「特例承継計画」を提出することが可能である（(問 1 - 4) 参照）。

2 「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 6 ①七～十四）。

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、認定を受ける会社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 7 ②～⑨）。

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、確認を受ける会社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 13②～⑤）。

(問 1 - 4) 特例措置に係る特例承継計画を贈与・相続後に提出する場合

(問) X株式会社の代表者である甲は、Aを後継者にしたいと考え、特例承継計画の策定に取り組んでいたが、その提出前の令和2年に死亡した。

甲の死亡に係る遺産分割により、AはX株式会社の株式を取得することとなったが、甲の死亡前に特例承継計画を提出していないため、Aは「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできないのか。

(答)

特例承継計画の提出は相続開始後であっても可能であることから、Aは所要の要件を満たすことで、「相続税の納税猶予の特例措置」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特例措置」の適用を受けるためには、その会社につき円滑化法認定を受ける必要があるが(措置法70の7の6②一)、円滑化省令では、その円滑化法認定の前提として、特例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を要件としている。
- 2 この特例承継計画については、円滑化省令において平成30年4月1日から令和5年3月31日までの間に提出することが必要とされているが(円滑化省令17②)、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、特例承継計画の提出は相続開始後であっても可能であり、当該特例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、Aは甲から取得したX株式会社の株式につき「相続税の納税猶予の特例措置」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、相続開始の日の翌日から8月以内に申請を行うことが必要とされている(円滑化省令7⑦)。

2 特例承継計画を令和5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、株式等を取得した後に特例承継計画の提出が可能なのは、贈与の場合も同様である。

(問 1 - 5) 修正申告等による納税猶予の適用

(問) 子Aは、贈与税の期限内申告書を提出し、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていたが、その申告書の提出期限後に、特例認定贈与承継会社である甲株式会社の株式の評価について簡易な誤りが判明したことから修正申告書を提出した。この場合、

- ① 当該修正申告書の提出に伴い増加する贈与税の額について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。また、
- ② 子Aは、納税猶予の適用を受けることとして期限内申告において選択した株式の数についても併せて変更(増減)することができるか。

(答)

事例①は可能であるが、事例②の期限内申告において選択した株式の数の変更(増減)をすることはできない。

(解説)

- 1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」は期限内申告が要件とされているため(措置法70の7①、70の7の2①、70の7の4①、70の7の5①、70の7の6①、70の7の8①)、期限後申告、修正申告又は更正の請求に係る税額については、その適用がないのが原則である。

ただし、修正申告又は更正があった場合で、当該修正申告又は更正が期限内申告において納税猶予の適用を受けた(特例)対象(受贈)非上場株式等(対象受贈非上場株式等、対象非上場株式等、対象相続非上場株式等、特例対象受贈非上場株式等、特例対象非上場株式等又は特例対象相続非上場株式等をいう。以下同じ。)の評価又は税額計算の誤りのみに基づいてされるときにおける当該修正申告又は更正により納付すべき贈与税額又は相続税額(附帯税を除く。)については、当初から納税猶予の適用があることとして取り扱うこととされている(措置通70の7-6、70の7の2-9、70の7の4-3、70の7の5-42、70の7の6-4、70の7の8-2)。

- 2 問の事例①は、納税猶予の適用対象となる特例対象受贈非上場株式等の評価について簡易な誤りがあったことに伴い修正申告書を提出したものであることから、これにより増加する贈与税額については、納税猶予の適用を受けることができる。

他方、納税猶予の適用を受けることとして期限内申告において選択した株式の数の変更(問の事例②)は上記1には該当しないことから、子Aは、修正申告によりその変更を行うことはできない。

(問 1 - 6) 納税猶予の適用後に必要となる手続 (継続届出書の提出等)

(問) 「非上場株式等についての贈与税・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)

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けた場合には、納税猶予期間中は、

- ① 特例経営承継期間等においては毎年
- ② その期間経過後は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。

なお、特例経営承継期間等においては、円滑化法認定を受けた会社も、毎年、都道府県知事に対し円滑化省令の規定に基づく報告書(年次報告書)を提出し、その確認を受ける必要がある。

(解説)

1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける者は、その申告書の提出期限の翌日から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、

- ① 特例経営承継期間等においては、毎年、報告基準日の翌日から5月を経過する日までに
- ② その期間経過後は、3年ごと、報告基準日の翌日から3月を経過する日までに

引き続いて納税猶予の適用を受けたい旨及び特例認定承継会社等の経営に関する事項を記載した届出書(以下「継続届出書」という。)に一定の書類を添付して、納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている(措置法70の7⑨、70の7の2⑩、70の7の4⑧、70の7の5⑥、70の7の6⑦、70の7の8⑥)。

(注) 「特例認定承継会社等」とは、認定贈与承継会社、認定承継会社、認定相続承継会社、特例認定贈与承継会社、特例認定承継会社又は特例認定相続承継会社をいう。以下同じ。

2 なお、特例経営承継期間等においては、円滑化法認定を受けた会社も、毎年、第1種報告基準日の翌日から3月を経過する日までに都道府県知事に対し円滑化省令の規定の基づく報告書(以下「年次報告書」という。)を提出し(円滑化省令12②④⑭⑮⑲⑳㉑～㉗)、その確認を受ける必要がある(円滑化省令12㉘)。

(注) 上記の年次報告書の写し及びその確認書の写しは、継続届出書の添付書類とされている。

3 上記1の「特例経営承継期間等」とは、次の表の各措置に応じ、それぞれに定めるものをいい、具体的には、納税猶予の適用に係る贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から原則として同日(その適用前にその会社の非上場株式等についてこれらの措置の適用を受けている場合には最初の贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日)以後5年を経過する日までの期間が該当する。

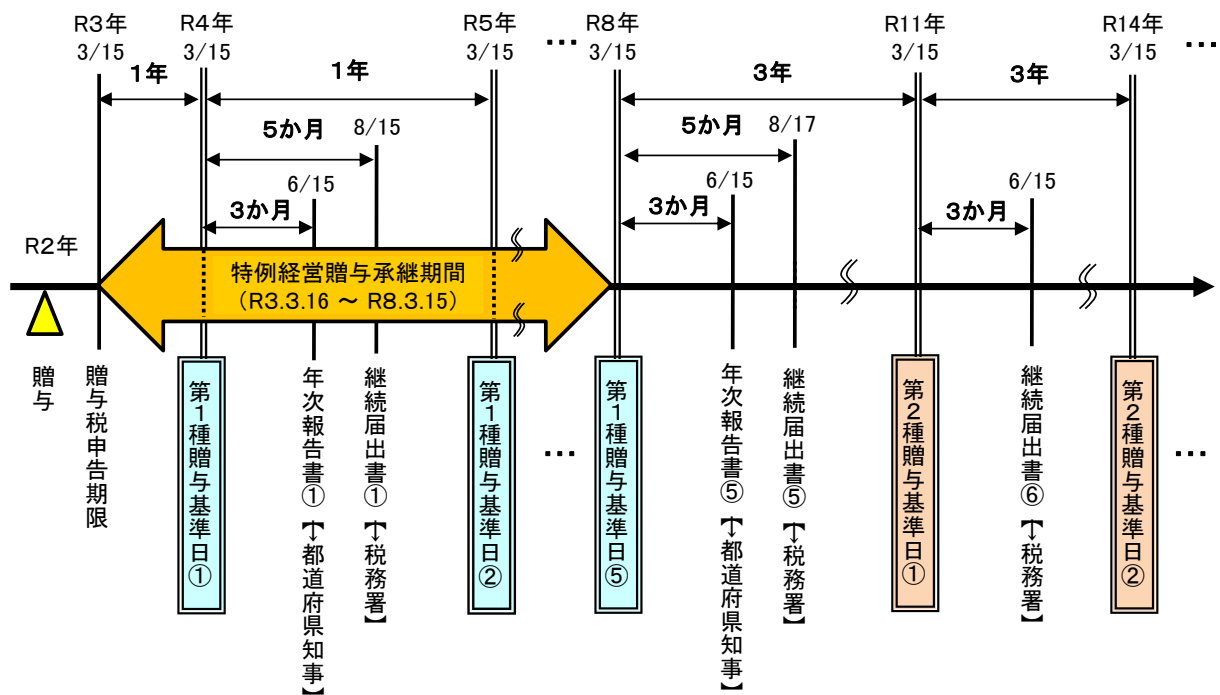
措 置	特例経営承継期間等
贈与税の納税猶予の一般措置	経営贈与承継期間
相続税の納税猶予の一般措置	経営承継期間
贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置	経営相続承継期間
贈与税の納税猶予の特例措置	特例経営贈与承継期間
相続税の納税猶予の特例措置	特例経営承継期間
贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置	特例経営相続承継期間

4 また「報告基準日」とは、「第1種報告基準日」及び「第2種報告基準日」をいい、それぞれ次の表の各措置に応じ、それぞれに定めるものをいう（以下同じ。）。

措 置	第1種報告基準日	第2種報告基準日
贈与税の納税猶予の一般措置	第1種贈与基準日	第2種贈与基準日
相続税の納税猶予の一般措置	第1種基準日	第2種基準日
贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置	第1種相続基準日	第2種相続基準日
贈与税の納税猶予の特例措置	第1種贈与基準日	第2種贈与基準日
相続税の納税猶予の特例措置	第1種基準日	第2種基準日
贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置	第1種相続基準日	第2種相続基準日

なお、「第1種報告基準日」とは、特例経営承継期間等内の日でその会社の非上場株式等についてこれらの措置の適用を受ける最初の贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日が、「第2種報告基準日」とは、特例経営承継期間等の末日の翌日から3年を経過するごとの日が該当する。

(参考1) 継続届出書の提出等の手続の流れ（令和2年に「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与を受けた場合）



(参考2) 継続届出書の添付書類

(1) 【特例措置】の場合 《○：提出、△：該当する場合に提出、－：不要》

	添付書類	特例経営承継 期間等	特例経営承継 期間等経過後
①	「特例認定（贈与・相続）承継会社に関する明細書（特例措置）」及び「(同) 別紙」	○ (別紙は該当する 場合のみ)	○ (別紙は該当する 場合のみ)
②	報告基準日までに納税猶予の期限が到来した税額や免除された税額がある場合には、「納税の猶予に係る期限が到来した猶予中贈与税・相続税額、差額免除・追加免除により免除された猶予中贈与税・相続税額又は再計算免除贈与税・相続税額の明細書（特例措置）」	△	△
③	報告基準日における会社の定款の写し	○	○
④	第2種報告基準日における会社の登記事項証明書（第2種報告基準日以後に作成されたものに限る。）	－	○
⑤	報告基準日における会社の株主名簿の写し等で次の事項が確認できる書類（会社が証明したものに限る。） イ 会社の株主の氏名又は名称及び住所又は所在地 ロ イの者が有する会社の株式等に係る議決権の数	○	○
⑥	年次報告書の写し及び年次報告書に係る都道府県知事の確認書の写し	○	－
⑦	特例経営承継期間等の末日において円滑化省令に規定する雇用確保要件を満たさない場合には、その旨の報告書の写し及びその報告書に係る都道府県知事の確認書の写し	△	－
⑧	報告基準日までに会社分割又は組織変更があった場合には、吸収分割契約書若しくは新設分割計画書又は組織変更計画書の写し	△	△
⑨	報告基準日までに合併又は株式交換若しくは株式移転があった場合には、次の書類 イ 合併契約書又は株式交換契約書若しくは株式移転計画書の写し ロ 合併承継会社又は交換等承継会社に係る⑤の書類（合併承継会社又は交換等承継会社が証明したものに限る。） ハ 合併又は株式交換等に係る円滑化省令に規定する報告書の写し及びその報告書に係る都道府県知事の確認書の写し	△ (イは不要)	△ (ハは不要)

(2) 【一般措置】の場合

《○：提出、△：該当する場合に提出、－：不要》

	添付書類	経営承継期間等	経営承継期間等経過後
①	「認定（贈与・相続）承継会社に関する明細書（一般措置）」及び「(同) 別紙」	○ (別紙は該当する場合のみ)	○ (別紙は該当する場合のみ)
②	報告基準日までに納税猶予の期限が到来した税額や免除された税額がある場合には、「納税の猶予に係る期限が到来した猶予中贈与税・相続税額又は再計算免除贈与税・相続税額の明細書（一般措置）」	△	△
③	報告基準日における会社の定款の写し	○	○
④	第2種報告基準日における会社の登記事項証明書（第2種報告基準日以後に作成されたものに限る。）	－	○
⑤	報告基準日における会社の株主名簿の写し等で次の事項が確認できる書類（会社が証明したのものに限る。） イ 会社の株主の氏名又は名称及び住所又は所在地 ロ イの者が有する会社の株式等に係る議決権の数	○	○
⑥	年次報告書の写し及び年次報告書に係る都道府県知事の確認書の写し	○	－
⑦	報告基準日までに会社分割又は組織変更があった場合には、吸収分割契約書若しくは新設分割計画書又は組織変更計画書の写し	△	△
⑧	報告基準日までに合併又は株式交換若しくは株式移転があった場合には、次の書類 イ 合併契約書又は株式交換契約書若しくは株式移転計画書の写し ロ 合併承継会社又は交換等承継会社に係る⑤の書類（合併承継会社又は交換等承継会社が証明したのものに限る。） ハ 合併又は株式交換等に係る円滑化省令に規定する報告書の写し及びその報告書に係る都道府県知事の確認書の写し	△ (イは不要)	△ (ハは不要)

(問 1 - 7) 同一の会社の非上場株式等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 X 株式会社の株式を甲・乙から取得し、それぞれ特例措置の適用を受けた場合、継続届出書の提出の基準となる報告基準日はどのようになるのか。

- ① × 1 年 7 月 10 日 甲から贈与 ⇒ 贈与税の申告書の提出期限は× 2 年 3 月 15 日
 ② × 3 年 6 月 20 日 乙から相続 ⇒ 相続税の申告書の提出期限は× 4 年 4 月 20 日

(答)

次のとおり。

	甲からの贈与	乙からの相続
第 1 種報告基準日	特例経営贈与承継期間 (× 2 年 3 月 16 日～× 7 年 3 月 15 日) 内の各年 3 月 15 日	特例経営承継期間 (× 4 年 4 月 21 日～× 7 年 3 月 15 日) 内の各年 3 月 15 日
第 2 種報告基準日	× 7 年 3 月 16 日から 3 年を経過するごとの日	

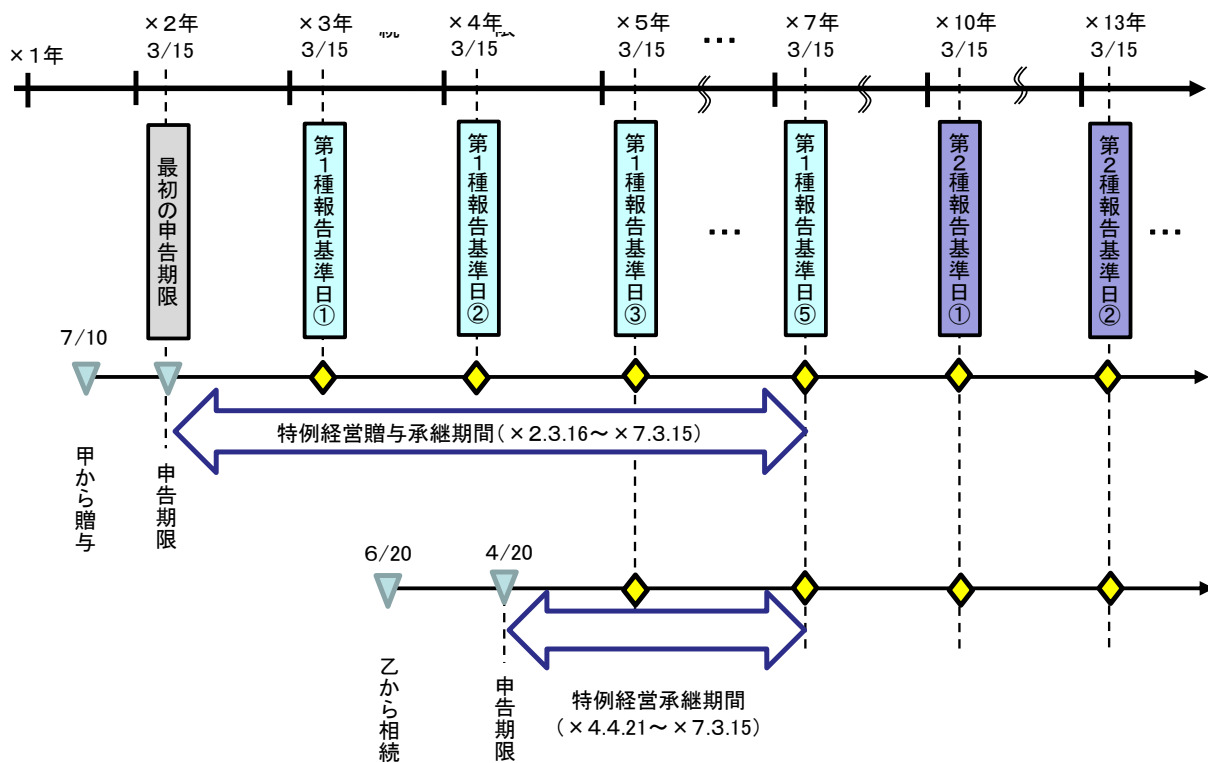
(解説)

- (問 1 - 6) のとおり、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けた者が引き続きその適用を受けるためには、特例経営承継期間等においては毎年、その期間経過後は 3 年ごと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 7 ⑨、70 の 7 の 2 ⑩、70 の 7 の 4 ⑧、70 の 7 の 5 ⑥、70 の 7 の 6 ⑦、70 の 7 の 8 ⑥)。
- この継続届出書の提出の基準となる「報告基準日」には、特例経営承継期間等に係る「第 1 種報告基準日」と当該期間経過後の期間に係る「第 2 種報告基準日」があり、「第 1 種報告基準日」とは、特例経営承継期間等内の日でその会社の非上場株式等について納税猶予の適用を受ける最初の贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から 1 年を経過するごとの日をいう (措置法 70 の 7 ②七イ、70 の 7 の 2 ②七イ、70 の 7 の 4 ②六イ、70 の 7 の 5 ②九イ、70 の 7 の 6 ②九イ、70 の 7 の 8 ②六イ)。
 また、「第 2 種報告基準日」とは、特例経営承継期間等の末日の翌日から 3 年を経過するごとの日をいうが (措置法 70 の 7 ②七ロ、70 の 7 の 2 ②七ロ、70 の 7 の 4 ②六ロ、70 の 7 の 5 ②九ロ、70 の 7 の 6 ②九ロ、70 の 7 の 8 ②六ロ)、「特例経営承継期間等の末日」は、原則としてその会社の非上場株式等について納税猶予の適用を受ける最初の贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から 5 年を経過する日が該当する。
- したがって、同一の会社の非上場株式等を複数の者から贈与又は相続により取得し、それぞれにつき納税猶予の適用を受ける場合には、その適用を受ける最初の贈与税又は相続税の申告書の提出期限を基準として、第 1 種報告基準日及び第 2 種報告基準日が定まることとなる。
- 問の事例の贈与及び相続はいずれも X 株式会社の株式に係るものであることから、当該株式につき納税猶予の適用を受ける最初の贈与税の申告書の提出期限 (× 2 年 3 月 15 日) を基準として報告基準日が定まることとなり、具体的には、第 1 種報告基準日は甲からの贈与については特例経営贈与承継期間 (× 2 年 3 月 16 日～× 7 年 3 月 15 日) 内の各年 3 月 15 日が、乙からの相続に

については特例経営承継期間（×4年4月21日～×7年3月15日）内の各年3月15日が該当する。

また、第2種報告基準日は、いずれもこれらの期間の末日の翌日（×7年3月16日）から3年を経過するごとの日となる。

（参考）継続届出書の提出に係る報告基準日



II 適用要件関係

《贈与者・被相続人の要件》

(問 2-1) 贈与者・被相続人の要件の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けるに当たり、贈与者又は被相続人について、どのような要件があるのか。

(答)

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の対象となる贈与者・被相続人の要件は、次のとおりである（措置法令 40 の 8 ①、40 の 8 の 2 ①、40 の 8 の 5 ①、40 の 8 の 6 ①）。

なお、贈与の時又は相続開始の直前においてその会社の非上場株式等について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けている者等がある場合には、(1)及び(2)の要件は不要となる。

	贈与者 ^(注1)	被相続人
(1)	贈与の時前においてその会社の代表権（制限が加えられた代表権を除く。以下同じ。）を有していたこと	相続開始前においてその会社の代表権を有していたこと
(2)	贈与の直前（その者が当該贈与の直前においてその会社の代表権を有しない場合には、当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前）において、同族過半要件 ^(注2) 及び同族筆頭要件 ^(注3) を満たすこと	相続開始の直前（その者が当該相続開始の直前においてその会社の代表権を有しない場合には、当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該相続開始の直前）において、同族過半要件 ^(注2) 及び同族筆頭要件 ^(注3) を満たすこと
(3)	贈与の時においてその会社の代表権を有しないこと	—

(注) 1 その会社の非上場株式等について既に納税猶予の適用に係る贈与をしている者は除かれる（措置法 70 の 7 ①、70 の 7 の 5 ①）。

2 「同族過半要件」とは、その者及びその者と措置法令第 40 条の 8 第 11 項に定める特別の関係がある者（以下「特別関係者」という。）の有するその会社の議決権数の合計が、その会社に係る総株主等議決権数の 50%を超える数であることをいう。以下同じ。

3 「同族筆頭要件」とは、その者が有するその会社の議決権数が、その者の特別関係者（その会社の特例経営承継受贈者等（経営承継受贈者、経営承継相続人等、経営相続承継受贈者、特例経営承継受贈者、特例経営承継相続人等又は特例経営相続承継受贈者をいう。以下同じ。）となる者を除く。）のうちいずれの者が有する議決権数をも下回らないことをいう。以下同じ。

(問2-2) 複数の者から1人の後継者へ承継する場合

(問) X株式会社の株式(発行済株式総数は100株であり、全て議決権に制限のない株式に該当する。)を甲(父)が60株、乙(母)が30株、その他(非同族)が10株保有している場合において、甲及び乙が子Aに保有株式の全てを次のとおり贈与した。

この場合、甲及び乙は、特例贈与者に該当するか。

- ① 甲が贈与を行った後に、乙が贈与を行う場合
- ② 乙が贈与を行った後に、甲が贈与を行う場合

(注) 1 甲・乙とも贈与の直前においてX株式会社の代表権を有していたが、贈与の時には退任している。
2 いずれの贈与も令和9年12月31日までに行われている。

(答)

事例②の乙以外は特例贈与者に該当する。

(解説)

1 (問2-1)のとおりに、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用に係る贈与者又は被相続人については、その贈与又は相続開始の直前においてその適用を受けている者等がいるかどうかでその要件が異なっており、「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る特例贈与者の要件については次のとおりとされている(措置法令40の8の5①)。

(1) (2)に掲げる場合以外の場合

贈与の時前において、特例認定贈与承継会社の代表権を有していた個人で、次に掲げる要件の全てを満たすもの

イ 贈与の直前(当該贈与の直前において当該特例認定贈与承継会社の代表権を有しない場合には、当該個人が代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前)において、同族過半要件及び同族筆頭要件を満たすこと。

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

(2) 贈与の直前において、特例措置の適用を受けている者等がある場合

特例認定贈与承継会社の非上場株式等を有していた個人で、当該贈与の時において当該特例認定贈与承継会社の代表権を有していないもの

(注) 「特例措置の適用を受けている者等」とは次に掲げる者をいう(措置法令40の8の5①二)。

- 1 当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、特例措置の適用を受けている者
- 2 (1)に定める者から「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者(1に掲げる者を除く。)
- 3 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から「相続税の納税猶予の特例措置」の適用に係る相続等により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者(1に掲げる者を除く。)

2 上記1の要件を、問の事例に当てはめると以下のとおりとなる。

(1) 事例①の場合

イ 甲の贈与について

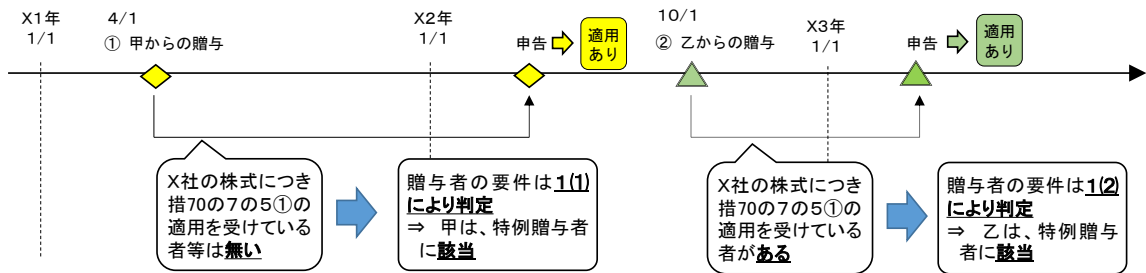
甲の贈与の直前において、X株式会社の株式につき他に特例措置の適用を受けている者等がないことから上記1の要件については同(1)の場合に該当するところ、事例①の甲は上記1(1)の要件の全てを満たす。したがって、甲は特例贈与者に該当する。

ロ 乙の贈与について

乙の贈与の直前において、Aは甲から特例措置の規定の適用に係る贈与によりX株式会社の株式を取得していることから、上記1の要件については「特例措置の適用を受けている者等がある場合」（（注）1又は2の場合）に該当するところ、贈与の時に代表権を有しない乙は、上記1(2)の要件を満たす。したがって、乙は特例贈与者に該当する。

なお、この場合に特例措置の対象となる贈与は、特例経営贈与承継期間の末日（甲からの贈与に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日から5年を経過する日）までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものに限られる。

（参考）上記の判定の具体例



(2) 事例②の場合

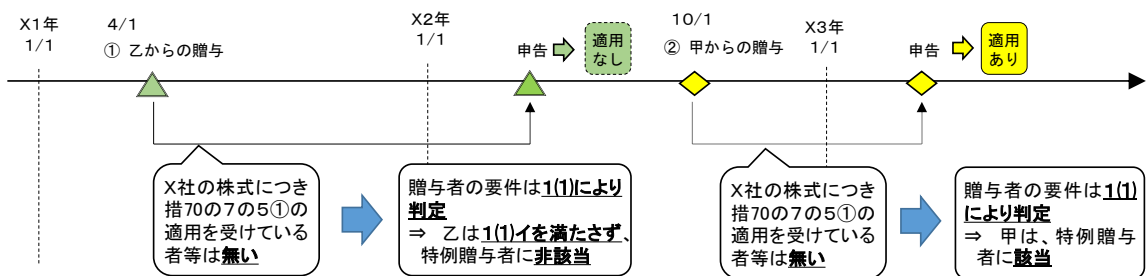
イ 乙の贈与について

乙の贈与の直前においてX株式会社の株式につき他に特例措置の適用を受けている者等がないことから、上記1の要件については同(1)の場合に該当するところ、乙の贈与の直前における議決権数は30であり、甲の議決権数の60を下回ることから、乙は同族筆頭要件を満たさず、上記1(1)イの要件を満たさない。したがって、乙は特例贈与者に該当しない。

ロ 甲の贈与について

上記イのとおり、乙は特例贈与者に該当しないことから、Aは特例措置の適用を受けることはできない。したがって、甲の贈与についての要件の判定は、上記(1)イと同様となり、甲は特例贈与者に該当することとなる。

（参考）上記の判定の具体例



(問2-3) 特例措置において複数の贈与者から複数の後継者へ承継する場合

(問) X株式会社の株式(発行済株式総数は100株であり、全て議決権に制限のない株式に該当する。)を甲(父)が60株、乙(母)が30株、その他(非同族)が10株保有している場合において、甲が子Aに、乙が子Bに、それぞれ保有株式の全てを次のとおり贈与した。

この場合、甲及び乙は、特例贈与者に該当するか。

- ① 甲が贈与を行った後に、乙が贈与を行う場合
- ② 乙が贈与を行った後に、甲が贈与を行う場合

(注) 1 甲・乙とも贈与の直前においてX株式会社の代表権を有していたが、贈与の時には退任している。
2 いずれの贈与も令和9年12月31日までに終わっている。

(答)

事例②の乙以外は特例贈与者に該当する。

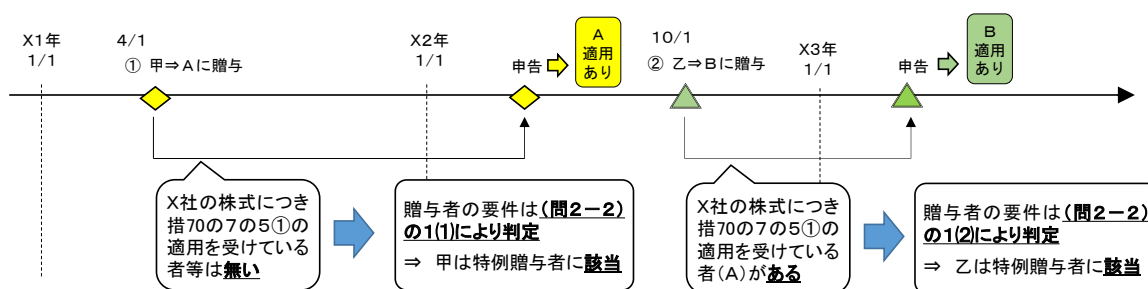
(解説)

1 特例措置は、後継者が1人に限られる一般措置と異なり、複数の後継者が認められることから、問の事例のように、複数の者から複数の後継者へ同一の会社の株式等を承継する場合が生じるが、この場合における贈与者及び被相続人の要件の判定は(問2-2)と同様であることから、甲及び乙が特例贈与者に該当するかどうか、(問2-2)の事例と同様となる。

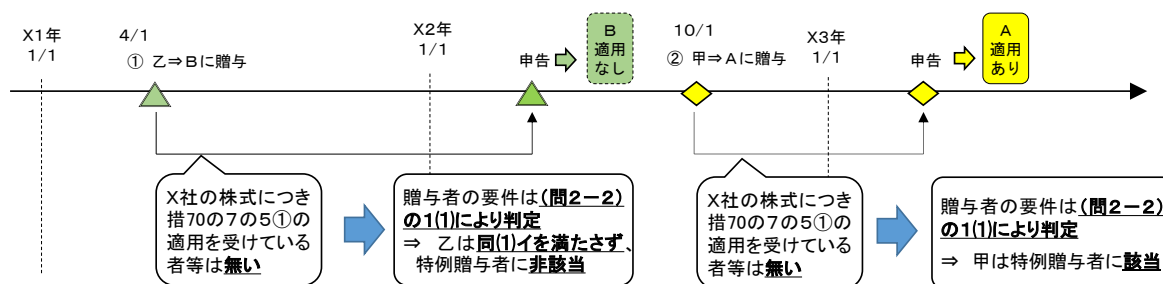
2 なお、同一の者が同一の会社の株式について贈与を受ける場合には、後の贈与については特例経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものに限られるが((問2-2)の解説2参照)、事例①は受贈者が異なることから、甲の後に乙の贈与には、この制限はないこととなる。

(参考) 判定の具体例

① 甲の贈与が先の場合



② 乙の贈与が先の場合



(問 2-4) 特例措置における「既に贈与をしているもの」の意義

(問) 「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る特例贈与者からは、既に措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の規定の適用に係る贈与をしている者が除かれている。

× 1 年に甲が A に X 株式会社の株式につき特例措置の適用に係る贈与 (第一贈与) をした後に、次に掲げる贈与 (第二贈与) が行われた場合、各事例の第二贈与に係る贈与者 (甲又は乙) は、「既に贈与をしているもの」に該当するか。

- ① 甲が、X 株式会社の株式を、追加で A に贈与する場合
- ② 甲が、× 2 年に、X 株式会社の株式を B に贈与する場合
- ③ 甲が、× 1 年に、X 株式会社の株式を B に贈与する場合
- ④ 甲が、Y 株式会社の株式を A に贈与する場合
- ⑤ 乙が、X 株式会社の株式を A に贈与する場合
- ⑥ 乙が、Y 株式会社の株式を A に贈与する場合

(答)

事例①及び②の甲のみ、「既に贈与をしているもの」に該当する。

(解説)

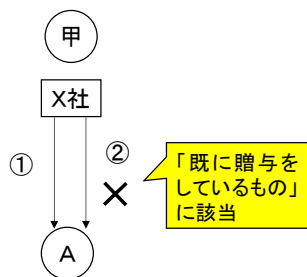
- 1 措置法第 70 条の 7 第 1 項及び第 70 条の 7 の 5 第 1 項は、(特例) 贈与者について「当該 (特例) 認定贈与承継会社の非上場株式等について既にこの項の規定の適用に係る贈与をしているものを除く」と規定していることから、「贈与税の納税猶予の一般措置」及び「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に当たっては、贈与者は非上場株式等を一括して贈与する必要があるのが原則である。
- 2 ただし、「贈与税の納税猶予の特例措置」については後継者が 1 人に限られる「贈与税の納税猶予の一般措置」と異なり、後継者が複数ある場合もその適用があるところ、特例経営承継受贈者が 2 人又は 3 人以上ある場合において、同一年中に、これらの特例経営承継受贈者に特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与を行うものは「既に同条第 1 項の規定の適用に係る贈与をしているもの」に含まれないこととされている (措置通 70 の 7 の 5 - 2)。
- 3 つまり、同一の者が、同一の会社の株式について特例措置の適用に係る贈与を複数回行うことは、特例経営承継受贈者が複数ある場合に各受贈者に同一年中に贈与を行うときを除き、できないこととなる。
- 4 したがって、「同一の会社の株式を同一の者に贈与する事例①の甲」及び「同一の会社の株式を異なる者に異なる年中に贈与する事例②の甲」については、「既に贈与をしているもの」に該当することとなる。
- 5 他方、
 - ③については、同一の会社の株式を異なる者に贈与しているが、同一年中の贈与であるため、
 - ④については、異なる会社の株式の贈与であるため、
 - ⑤については、同一の会社の株式の贈与であるが、贈与者が異なるため、
 - ⑥については、異なる会社の株式の贈与であり、また、贈与者も異なるため、それぞれ、「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) 「既に贈与をしているもの」の判定

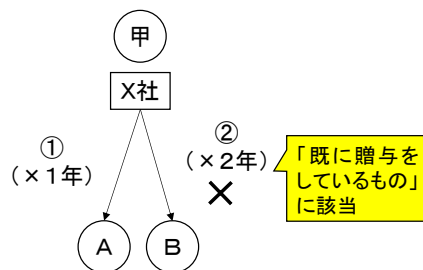
×1年に、甲がAにX社株式の贈与(①)をした後に、以下の贈与(②)が行われた場合の、
②の贈与に係る判定

1 「既に贈与をしているもの」に該当するもの

【事例①】 同じ会社の株式を、同じ者に贈与した場合

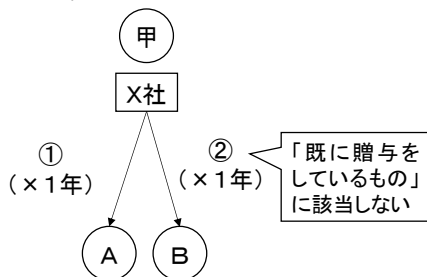


【事例②】 同じ会社の株式を、別の者に、異なる年中に贈与した場合

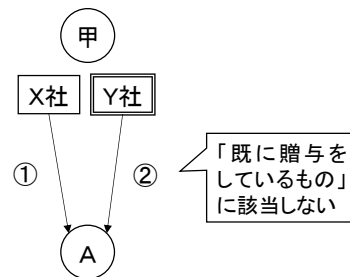


2 「既に贈与をしているもの」に該当しないもの

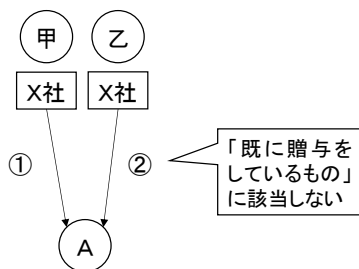
【事例③】 同じ会社の株式を、別の者に、同一年中に贈与した場合



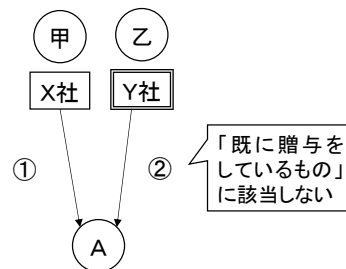
【事例④】 別の会社の株式を、贈与した場合



【事例⑤】 別の贈与者が、同じ会社の株式を贈与した場合



【事例⑥】 別の贈与者が、別の会社の株式を贈与した場合



(問2-5) 会社が組織変更している場合における贈与者等の代表権

(問) Aは、Xから甲株式会社の株式を贈与により取得した。

ところで、甲株式会社は2年前に持分会社から株式会社へ組織変更しており、贈与者であるXが会社の代表権を有していた時期は組織変更前の会社の時だけであり、株式会社になってからは代表権を有したことがない。

Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けたいと考えているが、Xは「代表権を有していた個人」に該当するか。

(答)

贈与者であるXが代表権を有していた時が組織変更前の会社の時であったとしても、会社は組織変更の前後を通じて同一人格を有するものと解されていることから、Xは「代表権を有していた個人」に該当する。

(解説)

1 組織変更があった場合、会社法第920条の規定により、会社は、組織変更前の会社について解散の登記をし、組織変更後の会社については設立の登記をしなければならないとされているが、これは、登記の技術上の問題に過ぎず、会社自身は、組織変更の前後を通じて同一人格を有するものと解されている(最判昭46.6.29)。

(注) 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律による改正前の商法のもとでは、組織変更は、株式会社と有限会社間、又は合名会社と合資会社間でのみ認められていたが、会社法の制定により、株式会社と持分会社(合名会社、合資会社、合同会社)間の組織変更が可能になった。

また、従来は組織変更とされていた持分会社間の組織の変更については、会社法の制定により、「組織変更」ではなく、定款の変更による持分会社の「種類の変更」と位置づけられることとなった。

2 また、持分会社が他の種類の持分会社となったときは、会社法第919条の規定により、会社は、種類の変更前の持分会社について解散の登記をし、種類の変更後の持分会社については設立の登記をしなければならないとされているが、会社の種類の変更は定款の変更に過ぎず、会社の同一性は継続することとなる。

3 したがって、代表権を有していた時が組織変更前のみである問の事例のXについても、「代表権を有していた個人」に該当することとなる。

4 なお、問の事例における同族過半要件及び同族筆頭要件の判定については、贈与の直前及び組織変更前の会社において代表権を有していた期間内のいずれかの時において行うこととなる(措置法令40の8の5①一口)。

(問 2-6) 同族過半要件等の判定の対象となる株式の種類

(問) 甲株式会社は、「議決権に制限のない株式」、「議決権を行使できる事項の一部について制限がある株式(一部制限株式)」及び「議決権を行使できる事項の全部について制限がある株式(無議決権株式)」の3種類の株式を発行している。

この場合、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」に係る贈与者・被相続人の同族過半要件を判定するに当たり、その対象に含まれる株式等は「議決権に制限のない株式」に限られるのか。

(答)

「議決権に制限のない株式」だけでなく、「一部制限株式」も同族過半要件の判定の対象に含まれる。

(解説)

- 1 (問 2-1) のとおり、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」に係る贈与者又は被相続人は、原則として贈与又は相続開始の直前において同族過半要件を満たすことがその要件の1つとされている(措置法令 40 の 8 ①、40 の 8 の 2 ①、40 の 8 の 5 ①、40 の 8 の 6 ①)。
- 2 この同族過半要件は「議決権の数」を基に判定することとされているところ、株主総会等において議決権を行使できる事項の一部について制限がある株式等や、株主総会等において議決権を行使できる事項の一部について制限がある株主等が有する株式等に係る議決権については、制限があるものの議決権としては存在していることから、これらの株式等も同族過半要件の判定の対象に含まれることとなる(措置通 70 の 7-12、70 の 7 の 2-15、70 の 7 の 5-10、70 の 7 の 6-11)。
- 3 したがって、問の事例では、「議決権に制限のない株式」だけでなく「一部制限株式」も同族過半要件の判定の対象に含まれる。
- 4 なお、「議決権の数」を基に判定を行うものには、同族過半要件の他、例えば次に掲げるものがあり、これらの要件の判定についても上記と同様となる。
 - (1) 贈与者・被相続人に係る同族筆頭要件の判定(措置法令 40 の 8 ①一口、40 の 8 の 2 ①一口、40 の 8 の 5 ①一口、40 の 8 の 6 ①一口)
 - (2) 受贈者・相続人等の同族過半要件の判定(措置法 70 の 7 ②三八、70 の 7 の 2 ②三口、70 の 7 の 5 ②六八、70 の 7 の 6 ②七口)及び同族筆頭要件等の判定(措置法 70 の 7 ②三二、70 の 7 の 2 ②三八、70 の 7 の 5 ②六二(1)、(2)、70 の 7 の 6 ②七八(1)、(2))
 - (3) 特別関係者の判定(措置法令 40 の 8 ⑩、40 の 8 の 2 ⑩)。

(問2-7) 同族筆頭要件の判定の具体例

(問) 株式の贈与直前における会社の株主構成が次に掲げる場合において、贈与者である父は、それぞれ「同族筆頭要件」を満たしているか。

① 甲株式会社の株主構成

株 主	保有株数 (順位)
父 (贈与者)	400株 (1位)
子 (受贈者)	150株 (3位)
父の弟	300株 (2位)
父の知人	50株 (4位)
合 計	900株

② 乙株式会社の株主構成

株 主	保有株数 (順位)
父 (贈与者)	300株 (2位)
子 (受贈者)	400株 (1位)
父の弟	150株 (3位)
父の知人	50株 (4位)
合 計	900株

③ 丙株式会社の株主構成

株 主	保有株数 (順位)
父 (贈与者)	250株 (2位)
子 (受贈者)	150株 (3位)
父の弟	100株 (4位)
父の知人	400株 (1位)
合 計	900株

- (注) 1 いずれの会社においても「父の知人」は、父又は子の特別関係者に該当しない。
 また、上記の株式は全て議決権に制限のない株式である。
 2 贈与者である父は、いずれの会社についても贈与の直前において会社の代表権を有していた。
 3 いずれの会社においても「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けている者又は受けようとする者はいない。

(答)

事例①から③のいずれについても、「同族筆頭要件」を満たしている。

(解説)

- (問2-1) のとおり、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」に係る贈与者又は被相続人については、その会社の非上場株式等について納税猶予の適用を受けている者又は受けようとする者がいない場合には、同族筆頭要件を満たすことが要件の1つとされている。
- 問の事例①については、父は、父及びその特別関係者(子・父の弟)の中で筆頭株主であることから同族筆頭要件を満たしている。
- 問の事例②については、父は、父及びその特別関係者(子・父の弟)の中で受贈者である子に次ぐ株主であるが、子はその会社の特例経営承継受贈者等となる者であるため、これを除いて同族筆頭要件の判定を行うこととなり、子に次ぐ株主である父は、同族筆頭要件を満たすこととなる。
- 問の事例③については、丙社内全体の中での筆頭株主は父の知人であるが、父は、父及び特別関係者(子・父の弟)の中では最も多くの議決権数を有していることから、同族筆頭要件を満たしている。

《受贈者・相続人等の要件》

(問 2-8) 受贈者・相続人等の要件の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けるに当たり、受贈者又は相続人等について、どのような要件があるのか。

(答)

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の対象となる受贈者・相続人等の主な要件は、次のとおりである（措置法 70 の 7 ②三、70 の 7 の 2 ②三、70 の 7 の 5 ②六、70 の 7 の 6 ②七）。

	受贈者	相続人等
(1)	贈与の日において 20 歳以上 ^(注1) であること	—
(2)	贈与の時にその会社の代表権を有していること	相続開始の日の翌日から 5 月を経過する日においてその会社の代表権を有していること
(3)	贈与の時に同族過半要件を満たすこと	相続開始の時に同族過半要件を満たすこと
(4)	贈与の時に、次の要件を満たすこと 【特例措置の場合】 イ 後継者が 1 人の場合 同族筆頭要件を満たすこと ロ 後継者が 2 人又は 3 人の場合 その会社の総株主等議決権数の 10% 以上の議決権数を保有し、かつ、その者の特別関係者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有すること 【一般措置の場合】 同族筆頭要件を満たすこと	相続開始の時に、次の要件を満たすこと 【特例措置の場合】 イ 後継者が 1 人の場合 同族筆頭要件を満たすこと ロ 後継者が 2 人又は 3 人の場合 その会社の総株主等議決権数の 10% 以上の議決権数を保有し、かつ、その者の特別関係者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有すること 【一般措置の場合】 同族筆頭要件を満たすこと
(5)	申告書の提出期限まで取得した非上場株式等の全てを有していること	
(6)	贈与の日まで引き続き 3 年以上にわたりその会社の役員であったこと	相続開始の直前においてその会社の役員であったこと（被相続人が 60 歳未満で死亡した場合を除く。）
(7)	その会社の非上場株式等について特例措置の適用を受ける場合には、当該会社の非上場株式等について一般措置の適用を、特例措置の適用を受ける場合には当該会社の非上場株式等について一般措置の適用を、それぞれ受けていないこと	
(8)	【特例措置の場合】 都道府県知事の確認を受けた特例承継計画に係る後継者であること	

(注) 1 令和 4 年 4 月 1 日以後の贈与については「18 歳以上」となる。

2 贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡したことにより「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予」（措置法 70 の 7 の 4、70 の 7 の 8）の適用を受ける場合における相続人等の要件は、次のとおり（措置法 70 の 7 の 4 ②三、70 の 7 の 8 ②一）。

(1) 相続開始の時にその会社の代表権を有していること

(2) 相続開始の時に同族過半要件及び同族筆頭要件（他の後継者を除く。）を満たすこと

(問 2-9) 受贈者に係る役員期間要件の判定

(問) Aは、Xから甲株式会社の株式の贈与を受けた。

Aは、贈与を受けた日の7年前に甲株式会社の役員に就任した後、次のとおり、合計4年間以上、同社の役員に就いている。この場合、Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(Aが役員であった期間等の状況)

平成 26 年 7 月	甲株式会社の取締役就任
平成 30 年 7 月	乙株式会社(甲株式会社の子会社)の代表取締役社長に就任
〃	甲株式会社の取締役を退任
令和元年 7 月	再び、甲株式会社の取締役就任
令和 2 年 8 月	Xから甲株式会社の株式の贈与を受ける。

なお、贈与の日現在、甲株式会社の代表取締役社長である。

(答)

Aについては、贈与の日からさかのぼって3年目の応当日から当該贈与の日までの間(以下「直近3年間」という。)において特例認定贈与承継会社の役員でない期間があるため、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(解説)

- (問 2-8) のとおり、「贈与税の納税猶予の一般措置」及び「贈与税の納税猶予の特例措置」については、受贈者の要件の一つとして「贈与の日まで引き続き3年以上にわたり」(特例) 認定贈与承継会社(認定贈与承継会社又は特例認定贈与承継会社をいう。以下同じ。)の役員その他の地位として財務省令で定めるものを有していることが必要とされている(措置法 70 の 7 ②三へ、70 の 7 の 5 ②六へ)。
- したがって、これらの規定の適用を受けるには、当該個人は、贈与の日の直近3年間、継続して、当該地位を有しなければならないこととなる。
- 問の事例では、Aは、過去に通算して4年間以上、甲株式会社の役員に就いているが、贈与の日の直近3年間継続して甲株式会社の役員に就いていないことから、上記1の要件を満たしておらず、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。
- なお、「役員その他の地位として財務省令で定めるもの」とは、その会社が株式会社である場合には会社法第 329 条第 1 項に規定する役員(取締役、会計参与又は監査役)をいい(措置法規則 23 の 9 ⑨、23 の 12 の 2 ⑩)、持分会社である場合には業務を執行する社員をいう(措規 23 の 9 ⑩、23 の 12 の 2 ⑩) ことから、例えば、直近3年間のうち1年は監査役、残りの2年は取締役であっても当該要件を充足することとなる。

(問2-10) 特例措置に係る「受贈者の数」の判定

(問) 同一年中に次のとおり「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与が行われた場合、その適用に当たっては、受贈者が「1人である場合」と「2人又は3人である場合」のいずれに該当するのか。

- ① 甲が、X株式会社の株式をA及びBに、それぞれ贈与した場合
- ② 甲が、X株式会社の株式をAに、Y株式会社の株式をBに、それぞれ贈与した場合
- ③ 甲が、X株式会社の株式をAに、乙が、X株式会社の株式をBに、それぞれ贈与した場合
- ④ 甲が、X株式会社の株式をAに、乙が、Y株式会社の株式をBに、それぞれ贈与した場合

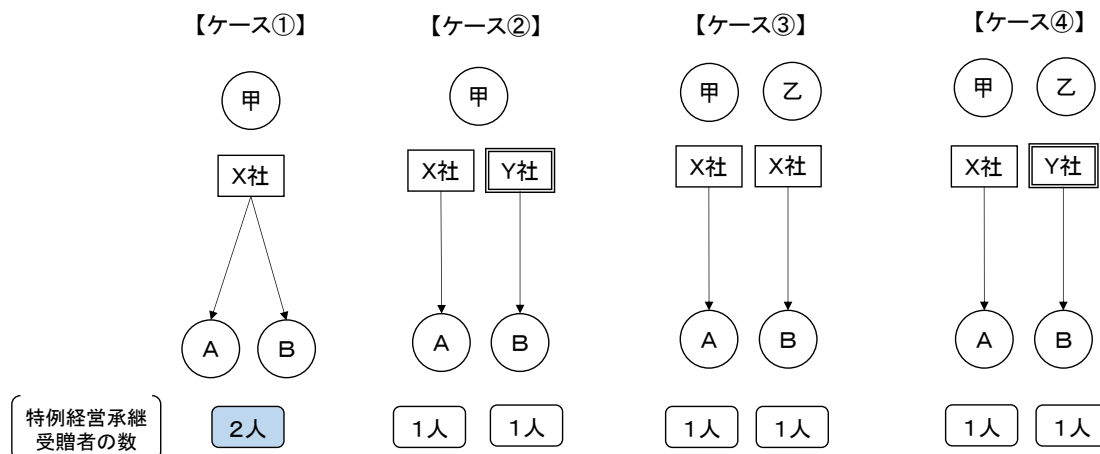
(答)

事例①の場合は、受贈者が「2人又は3人である場合」に該当し、事例②から④の場合は、受贈者が「1人である場合」に該当する。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予の特例措置」では、受贈者が「1人である場合」と「2人又は3人である場合」とで、特例贈与者が贈与すべき非上場株式等の数等の要件（措置法70の7の5①。（問3-2）参照）及び特例経営承継受贈者の要件（同②六ニ。（問2-8）参照）が異なっているが、この場合のいずれに該当するかは、同一年中に同一の特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により取得した特例経営承継受贈者の数によることとなる（措置通70の7の5-3（注）2）。
- 2 したがって、上記の各事例のうち①の場合のみ、特例経営承継受贈者が「2人又は3人である場合」に該当することとなる。
- 3 なお、上記は「相続税の納税猶予の特例措置」（措置法70の7の6）における特例経営承継相続人等の要件（同②七ハ）についても同様である。

(参考) 「特例経営承継受贈者」の数の判定



(問2-11) 非上場株式等を取得した者のうちに、特例措置の適用を受けない者がある場合の後継者の数

(問) X株式会社の株式(発行済株式は100株であり、全て議決権に制限のない株式に該当する。)は、甲がその全てを有していたところ、甲の死亡により、Aが95株、Bが5株をそれぞれ取得した。

ところで、「相続税の納税猶予の特例措置」に係る特例経営承継相続人等については一定の議決権数を保有することが要件の一つとされているが、この要件は、その者が1人の場合と2人又は3人の場合とで異なっている。

Aは「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けたいと考えているが、Bはその適用を受けないこととしている。この場合、議決権数に係る要件の判定はいずれによるのか。

(答)

1人の場合による。

(解説)

1 (問2-8)の解説のとおり、特例経営承継受贈者又は特例経営承継相続人等に係る要件は、その者が1人の場合と2人又は3人の場合とで、その有すべき特例認定贈与承継会社又は特例認定承継会社に係る議決権の数が次のとおり異なっている(措置法70の7の5②六、70の7の6②七)。

(1) 1人の場合 当該贈与又は相続の開始の時ににおいて同族筆頭要件を満たすこと。

(2) 2人又は3人の場合 当該贈与又は相続の開始の時ににおいて、当該個人が有する議決権の数が、その会社の総株主等議決権数の10%以上であること及びその者の特別関係者のうちいずれの者^(註)が有するその会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと。

(注) その者以外の措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける者を除く。

2 ところで、問の事例のように、同一の贈与者又は被相続人からその会社の非上場株式等を贈与又は相続等により取得した者が複数ある場合において、納税猶予の特例措置の適用を受けようとする者がそのうちの1人のみであるときに、上記1のいずれの要件によるのか疑問も生じる。

3 この点、上記1の「特例経営承継受贈者」とは「措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をした個人」をいい(措置法70の7の5②六)、また「特例経営承継相続人等」とは「被相続人から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により特例認定承継会社の非上場株式等の取得をした個人」をいうことから(措置法70の7の6②七)、その「個人」が1人の場合であるか、2人又は3人の場合であるかは、同一の贈与者又は被相続人等から贈与又は相続等により株式等を取得した者のうち納税猶予の特例措置の適用を受ける者の数によることとなる。

4 問の事例においては、Aのみが「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることから、上記1(1)の「1人の場合」の基準により、議決権数に係る要件の判定を行うこととなる。

《会社の要件》

(問 2-12) 会社に係る要件の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けるに当たり、非上場株式等に係る会社について、どのような要件があるのか。

(答)

非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予の対象となる会社の主な要件は、贈与又は相続開始の時ににおいて次の要件を満たすことである（措置法 70 の 7 ②一、70 の 7 の 2 ②一、70 の 7 の 5 ②一、70 の 7 の 6 ②一）。

(1)	円滑化法に規定する中小企業者のうち円滑化法認定を受けた会社であること
(2)	常時使用従業員の数が 1 人以上（その会社の特別関係会社 ^(注1) が外国会社に該当する場合には、5 人以上）であること
(3)	資産保有型会社 ^(注2) 又は資産運用型会社 ^(注3) で一定のものに該当しないこと
(4)	その会社及びその会社の特定特別関係会社 ^(注4) の株式等が非上場株式等に該当すること
(5)	その会社及びその会社の特定特別関係会社 ^(注4) が風俗営業会社 ^(注5) に該当しないこと
(6)	贈与又は相続開始の日の属する事業年度の直前の事業年度（当該贈与又は相続開始の日がこれらの日の属する事業年度の末日である場合には当該事業年度及びその直前の事業年度）における総収入金額が零を超えること
(7)	会社法第 108 条第 1 項第 8 号に掲げる事項についての定めがある種類の株式（黄金株）を後継者以外の者が有していないこと
(8)	その会社の特定特別関係会社 ^(注4) が円滑化法に規定する中小企業者に該当すること

(注) 1 「特別関係会社」とは、その会社と措置法令第 40 条の 8 第 7 項に定める特別の関係がある会社をいう。以下同じ。

2 「資産保有型会社」とは、措置法第 70 条の 7 第 2 項第 8 号に定める会社をいい、特定資産（現金、預貯金その他の資産であつて措置法規則第 23 条の 9 第 15 項に定める資産をいう。以下同じ。）の帳簿価額等の総資産の帳簿価額の総額等に占める割合が 70%以上の会社が該当する。以下同じ。

3 「資産運用型会社」とは、措置法第 70 条の 7 第 2 項第 9 号に定める会社をいい、特定資産の運用収入の合計額の総収入金額に占める割合が 75%以上の会社が該当する。以下同じ。

4 「特定特別関係会社」とは、特別関係会社のうちその会社と密接な関係を有する会社として措置法令第 40 条の 8 第 8 項に定める会社をいう。以下同じ。

5 「風俗営業会社」とは、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律第 2 条第 5 項に規定する性風俗関連特殊営業に該当する事業を営む会社をいう。以下同じ。

6 贈与税の納税猶予に係る贈与者が死亡したことにより「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予」（措置法 70 の 7 の 4、70 の 7 の 8）の適用を受ける場合における会社の要件も原則として上記と同様であるが、次の相違がある（措置法 70 の 7 の 4 ②一、70 の 7 の 8 ②二）。

① (1)の要件は「円滑化法の確認」を受けた会社であることとなる。

② (特例) 経営贈与承継期間（経営贈与承継期間又は特例経営贈与承継期間をいう。以下同じ。）経過後に贈与者が死亡した場合には、上記(4)の要件は不要である。

③ 上記(8)の要件は不要である。

(問2-13) 建物に自己使用の部分とそれ以外の部分がある場合の資産保有型会社の判定

(問) 会社が所有する建物で、自己使用の部分とそれ以外の部分がある場合に、資産保有型会社に該当するか否かの判定において、それぞれの部分の建物の価額はどのように計算すればよいのか。

(答)

一棟の建物の価額を床面積割合その他合理的と認められる割合によりあん分した価額により、それぞれの部分の価額を計算する。

(解説)

1 「資産保有型会社」の判定において用いられる「特定資産」には、円滑化省令第1条第15項第2号ロに規定する「当該会社が現に自ら使用していない不動産」が含まれており、また、同号ロでは、不動産の一部につき現に自ら使用していない場合は、当該一部分に限ることとされている。

2 ここにいう「現に自ら使用していない不動産」とは、遊休地が典型例であるが、例えば、第三者に賃貸している家屋や貸駐車場もこれに該当する。すなわち、会社が自らの事務所、工場などに使用している不動産以外のものは全て「自ら使用していない不動産」に該当することとなる。

(注) 不動産賃貸業を主たる事業とする会社など形式的には資産保有型会社に該当する会社であっても、事業実態がある会社として一定の要件を満たすときには、納税猶予の適用を受けることができる(措置法70の7②一ロ、70の7の2②一ロ、70の7の4②ロ、70の7の5②一ロ、70の7の6②一ロ、70の7の8②二ロ、措置法令40の8⑥、40の8の2⑦、40の8の4③、40の8の5⑤、40の8の6⑥、40の8の8③)。

3 ところで、問の事例のように、資産保有型会社であるかどうかを判定する上で、一棟の建物について自ら使用している部分とそれ以外の部分がある場合に、それぞれの部分の建物の価額をどのように算出するのかということが問題となるが、円滑化省令の中で、特にそのあん分方法等は定められていないことから、その価額の算出方法については、床面積の割合その他合理的と認められる方法によりその一棟の建物の価額をあん分することが適当であると考えられる。

(問2-14) 医療法人の出資への適用の有無

(問) 医療法人の出資について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けることはできるのか。

(答)

医療法人の出資について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けることはできない。

(解説)

- 1 医療法人は、医療法により認可、設立された法人であり「会社」ではないところ、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の対象となる特例認定承継会社等は、円滑化法認定を受けた「会社」とされている（措置法70の7②一、70の7の2②一、70の7の4②一、70の7の5②一、70の7の6②一、70の7の8②二）。
- 2 また、そもそも医療法人は円滑化法第2条に規定する「中小企業者」にも該当しないことから、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用の前提となる円滑化法認定を受けることができない。
- 3 したがって、医療法人の出資について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けることはできない。

(問2-15) 会社が黄金株を発行している場合

(問) 甲は、X株式会社の株式の全てを有していたが、×1年にA、B、Cに3分の1ずつ贈与した。なお、そのうち1株は、会社法第108条第1項第8号に掲げる事項についての定めがある種類の株式(黄金株)に該当するところ、当該株式についてはAが取得した。
A、B及びCは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(答)

Aが「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合には、B及びCも、その適用を受けることができる。

(解説)

1 一般措置では、会社が会社法第108条第1項第8号に掲げる事項についての定めがある種類の株式(黄金株)を発行している場合において、その黄金株を贈与又は相続開始の時ににおいて経営承継受贈者、経営承継相続人等又は経営相続承継受贈者以外の者が所有しているときは、その会社は一般措置の適用対象となる会社に該当せず、受贈者等はその適用を受けることができないこととされている(措置法70の7②一へ、70の7の2②一へ、70の7の4②一へ、措置法令40の8⑩二、40の8の2⑩、40の8の4⑥)。

2 特例措置でも上記の措置法令の規定を準用しているが、措置法令第40条の8の5第9項は措置法令第40条の8第10項第2号の準用に当たり、同号の「経営承継受贈者」を「第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」と読み替えている。

これにより、特例措置では、黄金株を有する者が特例措置の適用を受けている者(特例措置の適用に係る贈与又は相続等によりその会社の非上場株式等の取得をした者を含む。)であれば、これを有しない者であっても特例措置の適用を受けることができることとなる。

(注)「措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」とは、次の者をいう。

- (1) 当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、特例措置の適用を受けている者
- (2) 措置法令第40条の8の5第1項第1号に定める者から「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者((1)に掲げる者を除く。)
- (3) 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から「相続税の納税猶予の特例措置」の適用に係る相続等により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者((1)に掲げる者を除く。)

3 問の事例では、A、B、Cが甲から贈与を受け、そのうちAが黄金株を取得していることから、Aが「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合には、BとCも、その適用を受けることができることとなる。

(注) 上記の事例においてA、B、Cへの贈与が異なる時期に行われた場合には、(問3-4)と同様、特例贈与者については最後に行われた贈与直後における黄金株の所有の有無により、「措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハマまでに掲げる者」以外の者が黄金株を所有しているかどうかの判定を行う。

4 なお、上記は、特例経営贈与承継期間、特例経営承継期間又は特例経営相続承継期間内に会社が黄金株を発行した場合における納税猶予の期限の確定事由についても同様である(措置法70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③、措置法令40の8の5⑱、40の8の6㉕、40の8の8⑬)。

《その他》

(問 2-16) 納税猶予の対象となる株式等の種類

(問) Aは甲株式会社の株式を1,000株所有しているが、そのうち200株は議決権を行使できる事項の一部について制限がある株式(一部制限株式)であり、100株は議決権を行使できる事項の全部について制限がある株式(無議決権株式)である。

これらの株式は、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用対象となる非上場株式等に該当するか。

(答)

「一部制限株式」及び「無議決権株式」は、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用対象となる非上場株式等に該当しない。

(解説)

1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用対象となる非上場株式等については、措置法第70条の7第1項、第70条の7の2第1項、第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項において「議決権に制限のないものに限る」旨、規定されている。

(注) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予」(措置法70の7の4、70の7の8)は、その対象が(特例)対象受贈非上場株式等(対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等をいう。以下同じ。)とされている(措置法70の7の4①、70の7の8①)。

2 したがって、「議決権に制限のある株式」については「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用対象とならないのであるが、この「議決権に制限のある株式」には、次のような株式がある。

- ① 会社が有する自己の株式
- ② 会社法第109条第2項((株主の平等))の規定に基づき、定款により議決権を行使することができる事項について制限がされた株主が有する株式
- ③ 会社法第115条((議決権制限株式の発行数))に規定する議決権制限株式
- ④ 会社法第189条第1項((单元未満株式についての権利の制限等))に規定する单元未満株式
- ⑤ 株式会社がその総株主の議決権の4分の1以上を有することその他の事由を通じて株式会社がその経営を実質的に支配することが可能な関係にあるものとして会社法施行規則第67条((実質的に支配することが可能となる関係))で定める株主(会社法308①)が有する株式

3 問の事例における「一部制限株式」及び「無議決権株式」は、いずれも上記2③の株式に該当することから、これらの株式については「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用対象となる非上場株式等に該当しないこととなる。

4 なお、会社法第466条の規定に基づき定款を変更し、「一部制限株式」及び「無議決権株式」を「議決権に制限のない株式」とした後において、これらの株式を贈与等した場合には、当該株式は「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の対象となる。

(問2-17) 複数の者から承継する場合の期間(1): 概要

(問) 同一の会社の株式等を複数の者から承継する場合、追加で取得するものについてはその取得に一定の期限が設けられていると聞いたが、どのようなものか。

(答)

1 同一の会社の非上場株式等について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける場合、追加で取得する非上場株式等については特例経営承継期間等の末日までに贈与税又は相続税の申告書の提出期限(措置法第69条の8第1項から第3項までの規定又は国税通則法第10条若しくは第11条の規定により当該提出期限が延長された場合には、当該延長前の提出期限)が到来する贈与又は相続等により取得したものに限定されている(措置法70の7①、70の7の2①、70の7の5①、70の7の6①)。

(注) 特例経営承継期間等の末日は、その非上場株式等に係る最初の「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用に係る贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から原則として5年を経過する日が該当する。

2 なお、特例措置については「平成30年1月1日から令和9年12月31日まで」という期間が設けられているが、この期間は特例措置の適用に係る「最初の贈与又は相続等による取得」に係る期間であり、追加で取得するものについては上記1の期間制限によることとなる(下記(参考)参照)(措置法70の7の5①、70の7の6①)。

(参考) 取得期限の具体例

・ 最初の取得が贈与の場合

事 例		①	②
最初の取得年月日		平成30年12月1日	令和5年7月1日
申告期限		平成31年3月15日	令和6年3月15日
特例経営承継期間等の末日		令和6年3月15日	令和11年3月15日
追加の取得に係る期限	贈与による場合 (申告期限)	令和5年12月31日 (令和6年3月15日)	令和10年12月31日 (令和11年3月15日)
	相続による場合 (申告期限)	令和5年5月15日 (令和6年3月15日)	令和10年5月15日 (令和11年3月15日)

・ 最初の取得が相続の場合

事 例		③	④
最初の取得年月日		令和2年4月1日	令和9年10月1日
申告書の提出期限		令和3年2月1日	令和10年8月1日
特例経営承継期間等の末日		令和8年2月1日	令和15年8月1日
追加の取得に係る期限	贈与による場合 (申告期限)	令和6年12月31日 (令和7年3月15日)	令和14年12月31日 (令和15年3月15日)
	相続による場合 (申告期限)	令和7年4月1日 (令和8年2月1日)	令和14年10月1日 (令和15年8月1日)

(問2-18) 複数の者から承継する場合の期間(2): 申告書の提出期限の意義

(問) Aは令和2年に甲からX株式会社の株式の贈与を受け「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けた(特例経営贈与承継期間は令和3年3月16日から令和8年3月15日まで)。

ところで、Aが令和7年中に乙からX株式会社の株式の贈与を受けるとした場合、贈与税の申告書の提出期限は令和8年3月15日が日曜日であるため同年3月16日となり(国税通則法10②)、特例経営贈与承継期間の末日を超えることとなる。

この場合、Aは、令和7年中に贈与により取得したX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるのか。

(答)

Aは令和7年中に贈与により取得したX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(解説)

- 1 (問2-17)のとおり、同一の会社の非上場株式等について「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける場合、追加で取得する非上場株式等については、特例経営承継期間等の末日までに贈与税又は相続税の申告書の提出期限が到来する贈与又は相続等により取得したものに限られている(措置法70の7①、70の7の2①、70の7の5①、70の7の6①)。
- 2 ただし、この場合の申告書の提出期限は、措置法第69条の8第1項から第3項までの規定又は国税通則法第10条若しくは第11条の規定により当該提出期限が延長された場合には、当該延長前の提出期限とされている(措置法70の7①、70の7の2①、70の7の5①、70の7の6①)。
- 3 贈与税の申告書の提出期限は贈与により財産を取得した年の翌年3月15日であるところ(相法28①)、問の事例のように令和7年中に贈与を受けた場合には、令和8年3月15日が日曜日であるため、国税通則法第10条第2項の規定によりその提出期限は令和8年3月16日となるが、上記2のとおり、追加で取得する株式等に係る納税猶予の適用の可否の判定に当たっては、その延長前の提出期限(令和8年3月15日)によることとなる。
- 4 したがって、令和7年中の贈与による取得も「特例経営贈与承継期間の末日までに申告書の提出期限が到来する贈与による取得」に該当し、Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。
- 5 なお、「延長前の申告書の提出期限」によるのは追加で取得する株式等に係る納税猶予の適用判定のみであって、特例経営承継期間等の起算日となる申告書の提出期限は、その延長があった場合には延長後の提出期限によることとなる。

(例) 令和元年(平成31年)分の贈与税の申告書の提出期限は令和2年4月16日に延長されたことから、令和元年(平成31年)中に株式等の贈与を受け、その贈与が当該株式等に係る会社の株式等についての最初の納税猶予の適用に係るものである場合には、その(特例)経営贈与承継期間は令和2年4月17日から令和7年4月16日となる(個別申請により上記の提出期限が更に延長された者については、その延長後の提出期限に基づく期間となる。)

(参考1) 国税通則法(抄)

(期間の計算及び期限の特例)

第十条 国税に関する法律において日、月又は年をもって定める期間の計算は、次に定めるところによる。

- 一 期間の初日は、算入しない。ただし、その期間が午前零時から始まる時、又は国税に関する法律に別段の定めがあるときは、この限りでない。
 - 二 期間を定めるのに月又は年をもってしたときは、暦に従う。
 - 三 前号の場合において、月又は年の始めから期間を起算しないときは、その期間は、最後の月又は年においてその起算日に相当する日の前日に満了する。ただし、最後の月にその相当する日がないときは、その月の末日に満了する。
- 2 国税に関する法律に定める申告、申請、請求、届出その他書類の提出、通知、納付又は徴収に関する期限(時をもって定める期限その他の政令で定める期限を除く。)が日曜日、国民の祝日に関する法律(昭和二十三年法律第七十八号)に規定する休日その他一般の休日又は政令で定める日に当たるときは、これらの日の翌日をもってその期限とみなす。

(災害等による期限の延長)

第十一条 国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認めるときは、政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から二月以内に限り、当該期限を延長することができる。

(参考2) 租税特別措置法(抄)

(相続税及び贈与税の申告書の提出期限の特例)

第六十九条の八 同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者のうちに第六十九条の六第一項の規定の適用を受けることができる者がいる場合において、当該相続若しくは遺贈により財産を取得した者又はその者の相続人(包括受遺者を含む。次項及び第四項において同じ。)が相続税法第二十七条第一項又は第二項の規定により提出すべき申告書の提出期限が特定日(第六十九条の六第一項の特定非常災害に係る国税通則法第十一条の規定により延長された申告に関する期限と特定非常災害発生日の翌日から十月を経過する日とのいずれか遅い日をいう。以下この条において同じ。)の前日以前であるときは、当該申告書の提出期限は、特定日とする。

2 同一の被相続人から遺贈により財産を取得した全ての者のうちに第六十九条の六第二項の規定の適用を受けることができる者がいる場合において、当該遺贈により財産を取得した者又はその者の相続人が相続税法第二十九条第一項の規定若しくは同条第二項において準用する同法第二十七条第二項の規定又は同法第三十一条第二項の規定により提出すべき申告書の提出期限が特定日の前日以前であるときは、当該申告書の提出期限は、特定日とする。

3 特定非常災害発生日の属する年の一月一日から十二月三十一日までの間に贈与により財産を取得した個人で前条第一項の規定の適用を受けることができるものが相続税法第二十八条第一項の規定により提出すべき申告書の提出期限が特定日の前日以前である場合には、当該申告書の提出期限は、特定日とする。

4 省略

Ⅲ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予関係

《納税猶予の対象となる贈与の態様》

(問3-1) 一般措置に係る贈与株数等要件の判定

(問) X株式会社の現在の株主構成は次のとおりであるところ、甲及び乙は丙にその有する株式の贈与をしたいと考えている。この場合に、

① 甲は何株以上贈与すれば、丙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができるか。

② ①の贈与後に乙が贈与するとした場合、乙は何株以上贈与すれば、丙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができるか。

甲 : 500株

乙 : 400株

丙 : 100株

合計 : 1,000株

(注) X株式会社の発行する株式は、全て議決権に制限のないものである。

(答)

1 事例①について

甲は500株全ての贈与が必要となる。

2 事例②について

乙は67株以上の贈与が必要となる。

なお、67株を超えて贈与をした場合には、その超える株式については「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができない。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けるためには、次に掲げる場合に応じ、それぞれに定める数又は金額(以下「数等」という。)以上の株式等の贈与をすることが要件とされている(措置法70の7①)。

(1) $A + B \geq C \times \frac{2}{3}$ の場合 $C \times \frac{2}{3} - B$ 以上の贈与

(2) $A + B < C \times \frac{2}{3}$ の場合 Aの全部の贈与

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A : 贈与者が一般措置の適用に係る贈与の直前に有していた認定贈与承継会社の非上場株式等の数等

B : 経営承継受贈者が当該贈与の直前に有していた認定贈与承継会社の非上場株式等の数等

C : 当該贈与の時における認定贈与承継会社の発行済株式等の総数又は総額

2 上記の「非上場株式等」又は「発行済株式等」は議決権に制限のないものに限る。

2 事例①について

甲からの贈与の直前に甲及び丙が有するX社株式の合計(500株(甲所有)+100株(丙所有)=600株)が、発行済株式等の総数の3分の2(1,000株×2/3=666.6…株)を下回り、上記1(2)の場合に該当することから、甲はその有する株式500株の全ての贈与をすることが要件となる。

3 事例②について

(1) 乙からの贈与の直前において乙及び丙が有するX社株式の合計(400株(乙所有)+600株(丙所有分と甲贈与分の合計)=1,000株)が、発行済株式等の総数の $\frac{2}{3}$ ($1,000株 \times \frac{2}{3} = 666.6\cdots株$)以上であり、上記1(1)の場合に該当することから、乙は「 $1,000株 \times \frac{2}{3} - 600株 = 66.6株$ 以上」、すなわち67株以上の数の贈与をすることが要件となる。

(2) なお、「贈与税の納税猶予の一般措置」の対象となる株式は発行済株式等(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の $\frac{2}{3}$ に達する部分に限られており、上記1(1)の場合は「 $C \times \frac{2}{3} - B$ 」の数等が、上記1(2)の場合は「A」の数等が、その限度となる(措置法70の7①、措置法令40の8②)。

したがって、甲が67株を超える株数の贈与を行った場合、その超える部分についてはその適用を受けることができないこととなる。

(問3-2) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定(1): 受贈者が1人の場合

(問) X株式会社の現在の株主構成は次のとおりであるところ、甲及び乙は丙にその有する株式の贈与をしたいと考えている。この場合に、

① 甲は何株以上贈与すれば、丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。また、

② ①の贈与後に乙が贈与とした場合、乙は何株以上贈与すれば、丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

甲 : 500株

乙 : 400株

丙 : 100株

合計 : 1,000株

(注) X株式会社の発行する株式は、全て議決権に制限のないものである。

(答)

1 事例①について

甲は500株全ての贈与が必要となる。

2 事例②について

乙は67株以上の贈与が必要となる。

なお、67株を超えて贈与をした株式も「贈与税の納税猶予の特例措置」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特例措置」の適用を受けるためには、次に掲げる場合に応じ、それぞれに定める数等以上の株式等の贈与をすることが要件とされている(措置法70の7の5①)。

(1) 特例経営承継受贈者が1人である場合 次に掲げる贈与

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

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

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

イ $D \geq C \times \frac{1}{10}$

ロ $D > E$

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

A : 特例贈与者が特例措置の適用に係る贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数等

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

C : 当該贈与の時における特例認定贈与承継会社の発行済株式等の総数又は総額

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

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

2 上記の「非上場株式等」又は「発行済株式等」は議決権に制限のないものに限る。

2 事例①について

問の事例は、甲から贈与を受ける者が丙1人であることから上記1(1)の場合に該当するところ、贈与の直前に甲及び丙が有するX社株式の合計(500株+100株=600株)が、発行済株式等の総数の3分の2($1,000 \text{株} \times \frac{2}{3} = 666.6\cdots \text{株}$)を下回り、上記1(1)ロの場合に該当することから、甲はその有する株式500株の全ての贈与をすることが要件となる。

3 事例②について

(1) 問の事例は、乙から贈与を受ける者が丙1人であることから上記1(1)の場合に該当するところ、贈与の直前に乙及び丙が有するX社株式の合計(400株(乙所有)+600株(丙所有分+甲贈与分の合計)=1,000株)が、発行済株式等の総数の3分の2($1,000 \text{株} \times \frac{2}{3} = 666.6\cdots \text{株}$)以上であり、上記1(1)イの場合に該当することから、乙は「 $1,000 \text{株} \times \frac{2}{3} - 600 \text{株} = 66.6 \text{株}$ 以上」、すなわち67株以上の数の贈与をすることが要件となる。

(2) なお、「贈与税の納税猶予の特例措置」の対象となる株式は、発行済株式等(議決権に制限のないものに限る。)の全てであり、一般措置のような上限((問3-1)参照)は設けられていないことから、乙が67株を超える株数の贈与を行った場合でも、その全てについて納税猶予の適用を受けることができる。

(注) 受贈者が有する株式等の数等が発行済株式等の総数又は総額の3分の2以上である場合には、上記1(1)

イの「 $C \times \frac{2}{3} - B$ 」の値はマイナスとなるが、この場合にはマイナスの値以上の贈与、すなわち1株

以上の贈与をすることが、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける要件となる。

(問3-3) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定(2): 複数の受贈者のうちに特例措置の適用を受けない者がいる場合

(問) X株式会社の現在の株主構成は次のとおりであるところ、甲は、その有する株式について、乙、丙及び丁に10株ずつ贈与をした。

この場合、乙及び丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。なお、丁はその適用を受けないこととしている。

	甲	乙	丙	丁	その他	合計
贈与前	50株	20株	15株	5株	10株	100株
贈与後	20株	30株	25株	15株	10株	100株

(注) X株式会社の株式は、全て議決権に制限のないものである。

(答)

乙及び丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(解説)

- 1 「特例経営承継受贈者が2人又は3人の場合」における贈与株数等の要件は、次のとおりであるが、この要件を規定している措置法第70条の7の5第1項第2号は同項の規定の適用対象となる贈与について、「…いずれの特例経営承継受贈者の有する…非上場株式等の数又は金額が…10分の1以上となる贈与であって、かつ、いずれの特例経営承継受贈者の有する…非上場株式等の数又は金額が…上回る贈与」と規定している。

したがって、特例経営承継受贈者のうちにこの要件を満たさない者がある場合には、他の特例経営承継受贈者に行った贈与も含め、同項の適用対象外となることとなる。

$$(1) D \geq C \times \frac{1}{10}$$

$$(2) D > E$$

(注) C: 当該贈与の時における特例認定贈与承継会社の発行済株式等の総数又は総額

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

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

- 2 ところで、問の事例の丁のように同一の贈与者から同一の会社の非上場株式等の贈与を受けた者のうちに「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けない者がいる場合に、その者も含めて上記1の要件の判定をするのか疑問も生じる。

(注) 仮に、丁も含めて上記1の判定を行うこととした場合、贈与直後に丁が所有する株式数(15株)は贈与者甲が所有する株式数(20株)を下回るため、上記1(2)の要件を満たさず、乙及び丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができないこととなる。

- 3 この点、上記1の要件の判定対象となる「特例経営承継受贈者」とは「措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をした個人」をいうことから(措置法70の7の5②六)、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けない者は、上記1の要件の判定に含める必要はないこととなる。

- 4 したがって、問の事例の乙及び丙は、いずれも上記1の要件を満たすこととなり、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができることとなる。

(問3-4) 特例措置に係る贈与株数等要件の判定(3): 贈与の時期が異なる場合における特例贈与者の有する株式等の数

(問) 甲はX株式会社の発行済株式100株のうち、90株を有していたが、次のとおり、乙・丙・丁の3人に贈与をした。

「特例経営承継受贈者が2人又は3人の場合」には、「贈与直後における特例経営承継受贈者の有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数等が特例贈与者の有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数等を上回る」ことが要件となるところ、丁がこの要件を満たすことは明らかであるが、乙及び丙は、この要件を満たすか。

① ×1年3月1日 : 乙に35株贈与(甲の残株数は55株)

② ×1年6月1日 : 丙に25株贈与(甲の残株数は30株)

③ ×1年10月1日 : 丁に20株贈与(甲の残株数は10株)

(注) X株式会社の株式は、全て議決権に制限のないものである。

(答)

乙及び丙は、この要件を満たす。

(解説)

1 (問3-2)の解説のとおり、「特例経営承継受贈者が2人又は3人の場合」の贈与株数等の要件は、次の算式のとおりであるが、問の事例では、乙及び丙がそれぞれ贈与を受けた直後においては、その有するX株式会社の株式数は、特例贈与者である甲が有するX株式会社の株式数以下となっている。

$$(1) D \geq C \times \frac{1}{10}$$

$$(2) D > E$$

(注) C : 当該贈与の時における特例認定贈与承継会社の発行済株式等の総数又は総額

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

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

2 このため、乙及び丙は、問の要件(上記1(2)の要件)を満たさないのではないかと、この疑問も生じるが、問の事例のように、同一年中に同一の特例贈与者が同一の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を2人又は3人の特例経営承継受贈者に贈与をした場合において、その贈与が異なる時期に行われたときは、「特例贈与者の有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数等」(上記1の算式のE)については、その贈与のうち、最後に行われた贈与直後の数等によることとされている(措置通70の7の5-3)。

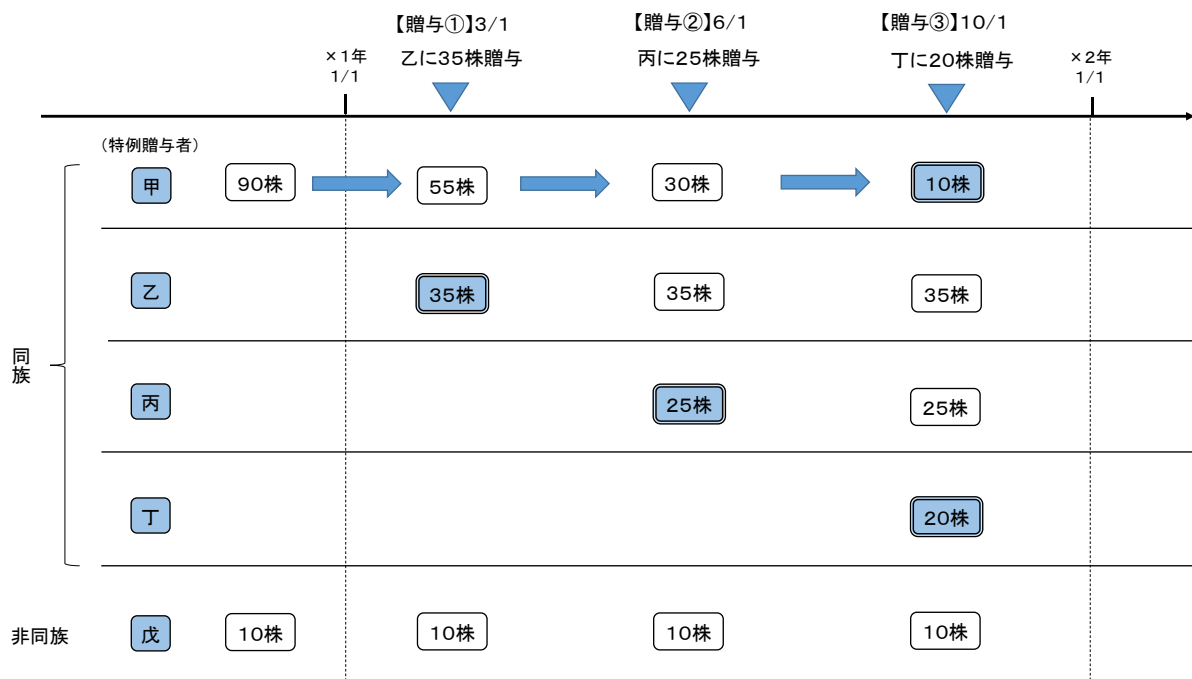
(注) 最後の贈与直後における株式等の数等によるのは特例贈与者の有する株式等についてのみであり、各特例経営承継受贈者の有する株式等の数等は、それぞれが贈与を受けた直後の株式等の数等によることとなる。

また、上記1(1)の要件の判定も、それぞれが贈与を受けた時点における株式等の数等により行うこととなる。

3 問の事例では、丁への贈与が最後の贈与となり、その贈与直後において甲が有するX株式会社の株式数は10株となる。そして、乙及び丙がそれぞれ贈与を受けた直後に有する株式数(乙:35株、丙:25株)は、これを上回ることから、乙及び丙は、問の要件を満たすこととなる。

4 なお、上記は、措置法第70条の7の5第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者に係る要件のうち同号ニ(2)の「当該個人とハに規定する政令で定める特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと」を判定する場合における特例贈与者の有する議決権の数についても同様である。

(参考) 所有株式数の推移



(問3-5) 議決権に制限のない株式以外の株式がある場合の贈与株数等要件の判定

(問) X株式会社の現在の株主構成は次のとおりであるところ、甲は丙にその有する株式の贈与をしたいと考えている。

この場合に丙が「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるためには、甲は何株以上、贈与する必要があるのか。

甲 : 700株 (うち議決権に制限のない株式 : 500株)

乙 : 300株 (うち議決権に制限のない株式 : 300株)

合計 : 1,000株 (うち議決権に制限のない株式 : 800株)

(答)

甲は、その有するX株式会社の株式のうち、議決権に制限のない株式500株の全てを贈与する必要がある。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予の一般措置」及び「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるための贈与株数等の要件は、(問3-1)及び(問3-2)の解説のとおりであるが、この要件の判定を行う場合の「非上場株式等」及び「発行済株式等」は、議決権に制限のないものに限られている(措置法70の7①、70の7の5①)。
- 2 したがって、(特例)認定贈与承継会社が議決権に制限のない株式以外の株式を発行している場合には、これらの株式の数を除いたところで贈与株数等要件の判定を行う必要がある。
- 3 問の事例では、甲から贈与を受ける者が丙1人であることから「特例経営承継受贈者が1人の場合」に該当するところ、贈与の直前に甲及び丙が有するX株式会社の株式のうち議決権に制限のないものの合計(500株+0株=500株)が、発行済株式のうち議決権に制限のないものの総数の3分の2(800株×2/3=533.3…株)を下回ることから、甲はその有するX株式会社の株式のうち議決権に制限のないもの500株の全てを贈与する必要がある。
- 4 なお、「贈与税の納税猶予の一般措置」及び「贈与税の納税猶予の特例措置」の対象となる株式等は議決権に制限のない株式等に限られているため、甲がその有するX株式会社の株式のうち、議決権に制限のない株式以外の株式を贈与したとしても、丙は当該株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(問3-6) 会社が自己株式を有する場合の贈与株数等要件の判定

(問) X株式会社の現在の株主構成は次のとおりであるところ、甲は丁にその有する株式を贈与したいと考えている。

この場合、丁が「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるためには、何株以上の贈与が必要か。

なお、X株式会社が発行している株式は、全て議決権に制限のないものである。

甲 : 600株

乙 : 150株

丙 : 50株

X社 : 200株

合計 : 1,000株

(答)

534株以上の贈与が必要となる。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の一般措置」及び「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるための贈与株数等の要件は、(問3-1)及び(問3-2)の解説のとおりであるが、この要件の判定を行う場合の「非上場株式等」及び「発行済株式等」は、議決権に制限のないものに限られている(措置法70の7①、70の7の5①)。

2 そして、会社法第308条第2項では、会社は自己株式(会社が有する自己の株式をいう。以下同じ。)について議決権を有しないこととされていることから、贈与株数等要件の判定を行う場合には、発行済株式等の総数又は総額からは自己株式の数等は除かれることとなる。

3 したがって、問の事例では、X株式会社は1,000株の株式を発行しているが贈与株数の判定はX株式会社が有する自己株式200株を除いた800株に基づき行うこととなる。

そして、甲から贈与を受ける者は丁1人であるため、(問3-2)の解説1の「特例経営承継受贈者が1人である場合」に該当するところ、贈与の直前に甲及び丁が有するX社株式の合計(600株+0株=600株)が発行済株式等の総数の3分の2(800株×2/3=533.3…株)以上となることから、丁は534株以上の株式の贈与を受けることが必要となる。

(注) 「贈与税の納税猶予の一般措置」の場合、上記の株数を超えて贈与を受けた株式についてはその適用を受けることができない。

4 なお、「議決権に制限のある株式」には、自己株式のほか、例えば、次の株式がある。

① 会社法第109条第2項((株主の平等))の規定に基づき、定款により議決権を行使することができる事項について制限がされた株主が有する株式

② 会社法第115条((議決権制限株式の発行数))に規定する議決権制限株式

③ 会社法第189条第1項((単元未満株式についての権利の制限等))に規定する単元未満株式

④ 株式会社がその総株主の議決権の4分の1以上を有することその他の事由を通じて株式会社がその経営を実質的に支配することが可能な関係にあるものとして会社法施行規則第67条((実質的に支配することが可能となる関係))で定める株主(会社法308①)が有する株式

《猶予税額の計算》

(問 3-7) 一の贈与者から一の会社の株式の贈与を受けた場合の猶予税額

(問) Aは、父から現金：500万円及びX株式会社の株式：3,000万円の贈与を受けた。
Aは当該株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることとしているが、次のそれぞれの場合における納税猶予分の贈与税額（猶予税額）等はどのようになるか。
① 暦年課税による場合（税額計算は特例税率（措置法70の2の5）による。）
② 相続時精算課税による場合（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。）

(答)

(1) 事例①の場合

猶予税額：1,035.5万円

申告期限までに納付すべき税額：244.5万円

(2) 事例②の場合

猶予税額：400万円

申告期限までに納付すべき税額：100万円

(解説)

1 事例①の場合（暦年課税による場合）

- (1) 「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る非上場株式等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、当該非上場株式等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（措置法70の7②五イ、70の7の5②八イ）。

(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、これらの措置の適用はない。以下同じ。

- (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

現金 X株式 基礎控除額

$$\{ (500 \text{万円} + 3,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,280 \text{万円}$$

② X株式に係る納税猶予分の贈与税額

X株式 基礎控除額

$$(3,000 \text{万円} - 110 \text{万円}) \times 45\% - 265 \text{万円} = 1,035.5 \text{万円}$$

③ 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{①} - \text{②} = 244.5 \text{万円}$$

2 事例②の場合（相続時精算課税による場合）

- (1) 「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る非上場株式等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、当該非
 上場株式等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（措置法70の7②五ロ、70の7の5②八ロ）。

（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、これらの措置の適用はない。以下同じ。

(2) したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

① 父（特定贈与者）から取得した全ての財産に係る贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{現金} & \text{特別控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 500 \text{万円}) - (2,500 \text{万円} - 1,500 \text{万円}) \} \times 20\% = 500 \text{万円} \end{array}$$

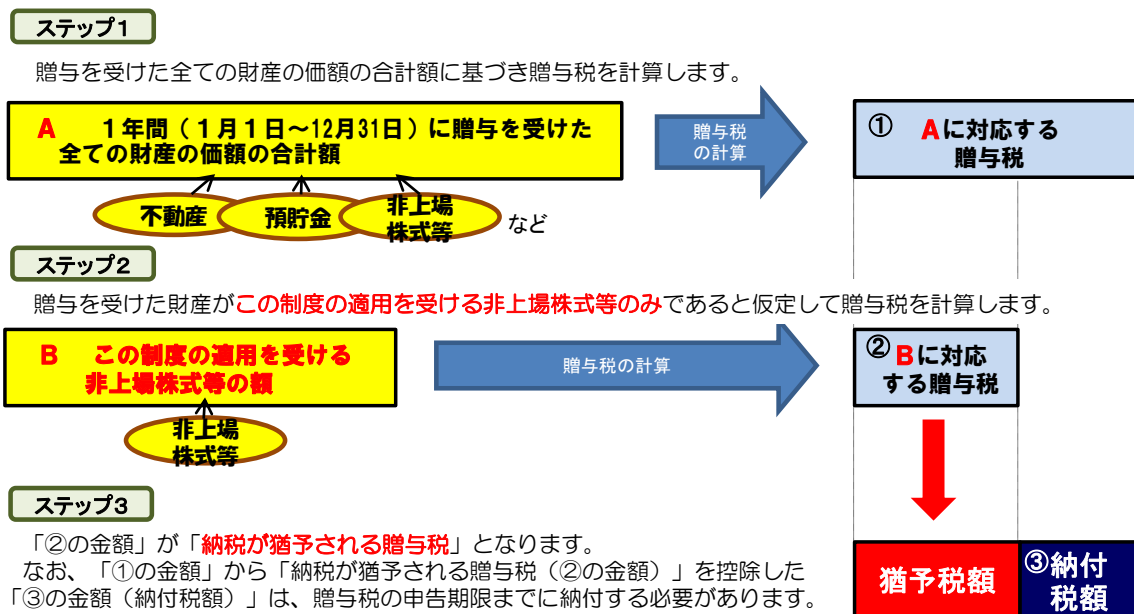
② X株式に係る納税猶予分の贈与税額

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{特別控除額} & \\ \{ 3,000 \text{万円} - (2,500 \text{万円} - 1,500 \text{万円}) \} \times 20\% = 400 \text{万円} \end{array}$$

③ 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{①} - \text{②} = 100 \text{万円}$$

（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3-8) 一の贈与者から複数の会社の株式の贈与を受けた場合の猶予税額

(問) Aは、父から現金：500万円、X株式会社の株式：3,000万円及びY株式会社の株式：1,000万円の贈与を受けた。

Aはこれらの株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることとしているが、次のそれぞれの場合における納税猶予分の贈与税額（猶予税額）等はどのようなになるか。

- ① 暦年課税による場合（税額計算は特例税率（措置法70の2の5）による。）
- ② 相続時精算課税による場合（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。）

(答)

(1) 事例①の場合

猶予税額：1,530万円（X株式会社の株式：1,147.5万円、Y株式会社の株式：382.5万円）

申告期限までに納付すべき税額：250万円

(2) 事例②の場合

猶予税額：600万円（X株式会社の株式：450万円、Y株式会社の株式：150万円）

申告期限までに納付すべき税額：100

(解説)

1 事例①の場合（暦年課税による場合）

(1) 一の贈与者から複数の（特例）認定贈与承継会社の株式の贈与を受けた場合において、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」のいずれかの措置の適用を受けるときにおける暦年課税による納税猶予分の贈与税額の計算については、次のとおりとされている。

イ 受贈者がその年中にこれらの措置の適用に係る贈与により取得した全ての（特例）認定贈与承継会社の（特例）対象受贈非上場株式等の価額の合計額を、その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8^⑭一、40の8の5^⑮）、措置法第70条の7第2項第5号イ又は第70条の7の5第2項第8号イの規定に基づき贈与税額の計算を行う。

ロ イにより計算された金額を（特例）認定贈与承継会社の異なるものごとの（特例）対象受贈非上場株式等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、それぞれの納税猶予分の贈与税額の合計額がその受贈者の納税猶予分の贈与税額となる（措置法令40の8^⑮一、40の8の5^⑮）。

(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

$$\begin{array}{cccc} \text{現金} & \text{X株式} & \text{Y株式} & \text{基礎控除額} \\ \{ (500 \text{万円} + 3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,780 \text{万円} \end{array}$$

② 納税猶予分の贈与税額

イ X株式及びY株式のみ取得したものとして計算した贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{Y株式} & \text{基礎控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,530 \text{万円} \end{array}$$

ロ イのうち、X株式に係るもの

$$\begin{array}{ccc} & \text{X株式} & \text{X株式} & \text{Y株式} \\ \text{イ} \times & 3,000 \text{万円} & / & (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) = 1,147.5 \text{万円} \end{array}$$

ハ イのうち、Y株式に係るもの

$$\begin{array}{ccc} & \text{Y株式} & \text{X株式} & \text{Y株式} \\ \text{イ} \times & 1,000 \text{万円} & / & (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) = 382.5 \text{万円} \end{array}$$

ニ 納税猶予分の贈与税額

$$\text{ロ} + \text{ハ} = 1,530 \text{万円}$$

③ 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{①} - \text{②} = 250 \text{万円}$$

2 事例②の場合（相続時精算課税による場合）

(1) 一の贈与者から複数の（特例）認定贈与承継会社の株式の贈与を受けた場合において「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」のいずれかの措置の適用を受けるときにおける相続時精算課税による納税猶予分の贈与税額の計算についても、（問3-7）の解説2及び上記1に準じて行うこととされている（措置法令40の8⑭二、40の8の5⑮二）。

(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

$$\begin{array}{cccc} \text{現金} & \text{X株式} & \text{Y株式} & \text{特別控除額} \\ \{ (500 \text{万円} + 3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - (2,500 \text{万円} - 1,500 \text{万円}) \} \times 20\% = 700 \text{万円} \end{array}$$

② 納税猶予分の贈与税額

イ X株式及びY株式のみ取得したものとして計算した贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{Y株式} & \text{特別控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - (2,500 \text{万円} - 1,500 \text{万円}) \} \times 20\% = 600 \text{万円} \end{array}$$

ロ イのうち、X株式に係るもの

$$\begin{array}{ccc} & \text{X株式} & \text{X株式} & \text{Y株式} \\ \text{イ} \times & 3,000 \text{万円} & / & (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) = 450 \text{万円} \end{array}$$

ハ イのうち、Y株式に係るもの

$$\begin{array}{ccc} & \text{Y株式} & \text{X株式} & \text{Y株式} \\ \text{イ} \times & 1,000 \text{万円} & / & (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) = 150 \text{万円} \end{array}$$

ニ 納税猶予分の贈与税額

$$\text{ロ} + \text{ハ} = 600 \text{万円}$$

③ 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{①} - \text{②} = 100 \text{万円}$$

(問3-9) 複数の贈与者から贈与を受けた場合 (暦年課税による場合)

(問) Aは、次のとおり、父及び母からX株式会社の株式等を贈与により取得した。

Aが当該株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」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 (税額計算は特例税率 (措置法70の2の5) による。)

【取得をした資産の内訳等】

- ① ×1年3月1日 : 父から株式 : 3,000万円、現金 : 500万円を取得
- ② ×1年6月1日 : 母から株式 : 1,000万円を取得

(答)

猶予税額 : 1,530万円 (父からの贈与 : 1,147.5万円、母からの贈与 : 382.5万円)

申告期限までに納付すべき税額 : 250万円

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る贈与者が2以上ある場合において、これらの措置のうちいずれかの措置の適用を受けるときにおける暦年課税による納税猶予分の贈与税額の計算については、次のとおりとされている。

(1) 受贈者がその年中にこれらの措置の適用に係る贈与により取得した全ての (特例) 認定贈与承継会社の (特例) 対象受贈非上場株式等の価額の合計額を、その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8⑭一、40の8の5⑮)、措置法第70条の7第2項第5号イ又は第70条の7の5第2項第8号イの規定に基づき贈与税額の計算を行う。

(2) (1)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) 対象受贈非上場株式等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、それぞれの納税猶予分の贈与税額の合計額がその受贈者の納税猶予分の贈与税額となる (措置法令40の8⑮一、40の8の5⑮)。

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

$$\begin{array}{cccc} \text{X株式 (父)} & \text{現金 (父)} & \text{X株式 (母)} & \text{基礎控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 500 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,780 \text{万円} \end{array}$$

(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

① X株式のみ取得したもとして計算した贈与税の額

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式 (父)} & \text{X株式 (母)} & \text{基礎控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,530 \text{万円} \end{array}$$

② ①のうち、父からの贈与に係るもの

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式 (父)} & \text{X株式 (父)} & \text{X株式 (母)} \end{array}$$

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

③ ①のうち、母からの贈与に係るもの

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式 (母)} & \text{X株式 (父)} & \text{X株式 (母)} \end{array}$$

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

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

$$\text{(1)} - \text{(2)} = 250 \text{ 万円}$$

3 なお、問の事例は、「同一年中に異なる者から同じ会社（X株式会社）の株式の贈与を受けた場合」であるが、「同一年中に異なる者から異なる会社の株式の贈与を受けた場合」にも、上記と同様に納税猶予分の贈与税額等の計算を行うこととなる。

（注）同一年中に受けた贈与について「贈与税の納税猶予の一般措置」と「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等がそれぞれある場合の猶予税額の計算については、（問3-12）参照。

(問3-10) 複数の贈与者から贈与を受けた場合の猶予税額 (相続時精算課税による場合)

(問) Aは、次のとおり、父及び母からX株式会社の株式等を贈与により取得した。

Aが当該株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) 等はどうなるか。

なお、Aは、いずれの贈与についても相続時精算課税の適用を受けることとする (過去の年分においてその適用を受けたことはない)。

【取得をした資産の内訳等】

① ×1年3月1日 : 父から株式 : 4,000万円、現金 : 500万円を取得

② ×1年6月1日 : 母から株式 : 3,000万円を取得

(答)

猶予税額 : 400万円 (父からの贈与 : 300万円、母からの贈与 : 100万円)

申告期限までに納付すべき税額 : 100万円

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る贈与者が2以上ある場合において、これらの措置のうちいずれかの措置の適用を受けるときにおける相続時精算課税による納税猶予分の贈与税額の計算は、受贈者がその年中にこれらの措置の適用に係る贈与により取得した全ての (特例) 認定贈与承継会社の (特例) 対象受贈非上場株式等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、その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8⑭二、40の8の5⑮)、措置法第70条の7第2項第5号ロ又は第70条の7の5第2項第8号ロの規定に基づき贈与税額の計算をしたものが、その贈与者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、それぞれの納税猶予分の贈与税額の合計額がその受贈者の納税猶予分の贈与税額となる (措置法令40の8⑮二、40の8の5⑮)。

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 父から取得した全ての財産に係る贈与税の額
X株式 現金 特別控除額

$$\{ (4,000 \text{万円} + 500 \text{万円}) - 2,500 \text{万円} \} \times 20\% = 400 \text{万円}$$

② 母から取得した全ての財産に係る贈与税の額
X株式 特別控除額

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

③ ① + ② = 500万円

(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

① 父からの贈与に係るもの
X株式 特別控除額

$$(4,000 \text{万円} - 2,500 \text{万円}) \times 20\% = 300 \text{万円}$$

② 母からの贈与に係るもの
X株式 特別控除額

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

③ ① + ② = 400 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、問の事例は「同一年中に異なる特定贈与者から同じ会社（X株式会社）の株式の贈与を受けた場合」であるが、「同一年中に異なる特定贈与者から異なる会社の株式の贈与を受けた場合」も、上記と同様に納税猶予分の贈与税額等の計算を行うこととなる。

(注) 同一年中に受けた贈与について「贈与税の納税猶予の一般措置」と「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等がそれぞれある場合の猶予税額の計算については、（問3-12）参照。

(問3-11) 複数の贈与者から贈与を受けた場合の猶予税額（暦年課税と相続時精算課税の両方による場合）

(問) Aは、次のとおり、父及び母からX株式会社の株式等を贈与により取得した。

Aが当該株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」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、父からの贈与については相続時精算課税の適用を（過去の年分においてその適用を受けたことはない。）、また、母からの贈与については暦年課税の適用を（税額計算は特例税率（措置法70の2の5）による。）、それぞれ受けることとする。

【取得をした資産の内訳等】

① ×1年3月1日：父から株式：3,000万円、現金：500万円を取得

② ×1年6月1日：母から株式：1,000万円を取得

(答)

猶予税額：277万円（父からの贈与：100万円、母からの贈与：177万円）

申告期限までに納付すべき税額：100万円

(解説)

1 同一年中に異なる者から（特例）対象受贈非上場株式等の贈与を受けた場合において、当該（特例）対象受贈非上場株式等のうちに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株式の価額を、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8⑭、40の8の5⑮）、措置法第70条の7第2項第5号イ及びロ又は第70条の7の5第2項第8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 父（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）

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{現金} & \text{特別控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 500 \text{万円}) - 2,500 \text{万円} \} \times 20\% = 200 \text{万円} \end{array}$$

② 母から取得した全ての財産に係る贈与税の額（暦年課税）

$$\begin{array}{ccc} \text{X株式} & \text{基礎控除額} & \\ (1,000 \text{万円} - 110 \text{万円}) \times 30\% - 90 \text{万円} = 177 \text{万円} \end{array}$$

③ ① + ② = 377万円

(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

① 父（特定贈与者）からの贈与に係るもの（相続時精算課税）

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

② 母からの贈与に係るもの（暦年課税）

X株式 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3-12) 特例措置と一般措置の適用を受ける株式がある場合の猶予税額

(問) Aは、次のとおり、父からX株式会社の株式及び現金を、母からY株式会社の株式を、それぞれ贈与により取得した。

Aが、X株式会社の株式については「贈与税の納税猶予の特例措置」を、Y株式会社の株式については「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額(猶予税額)等はどのようなになるか。

なお、いずれも暦年課税(税額計算は特例税率(措置法70の2の5)による。)の適用を受けることとする。

【取得をした資産の内訳等】

① ×1年3月1日 : 父からX株式: 3,000万円、現金: 500万円を取得

② ×1年6月1日 : 母からY株式: 1,000万円を取得

(答)

猶予税額: 1,212.5万円 (X株式: 1,035.5万円、Y株式: 177万円)

申告期限までに納付すべき税額: 567.5万円

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る納税猶予分の贈与税額は、その適用に係る特例対象受贈非上場株式等が暦年課税の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7の5第2項第8号イの規定に基づき当該特例対象受贈非上場株式等の価額をその年分の課税価格とみなして計算した金額となる。

また、「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る納税猶予分の贈与税額は、その適用に係る対象受贈非上場株式等が暦年課税の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第2項第5号イの規定に基づき当該対象受贈非上場株式等の価額をその年分の課税価格とみなして計算した金額となる。

2 つまり、同一年中に贈与を受けた財産のうちの特例措置の適用を受ける株式と一般措置の適用を受ける株式がある場合には、(問3-9)のように合算することなく、それぞれの措置ごとに納税猶予分の贈与税額を計算することとなる。

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

$$\begin{array}{cccc} \text{X株式(父)} & \text{現金(父)} & \text{Y株式(母)} & \text{基礎控除額} \\ \{ (3,000 \text{万円} + 500 \text{万円} + 1,000 \text{万円}) - 110 \text{万円} \} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,780 \text{万円} \end{array}$$

(2) 納税猶予分の贈与税額

① X株式に係る納税猶予分の贈与税額(特例措置)

$$\begin{array}{cc} \text{X株式} & \text{基礎控除額} \\ (3,000 \text{万円} - 110 \text{万円}) \times 45\% - 265 \text{万円} = 1,035.5 \text{万円} \end{array}$$

② Y株式に係る納税猶予分の贈与税額(一般措置)

$$\begin{array}{cc} \text{Y株式} & \text{基礎控除額} \\ (1,000 \text{万円} - 110 \text{万円}) \times 30\% - 90 \text{万円} = 177 \text{万円} \end{array}$$

$$\textcircled{3} \quad \textcircled{1} + \textcircled{2} = 1,212.5 \text{ 万円}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 567.5 \text{ 万円}$$

- 4 なお、問の事例は暦年課税によるものであるが、同一年中に同一の特定贈与者から相続時精算課税の適用に係る贈与により特例措置と一般措置の適用を受ける株式をそれぞれ取得した場合にも、それぞれの措置ごとに納税猶予分の贈与税額を計算する（措置法70の7②五ロ、70の7の5②八ロ）。

IV 非上場株式等についての相続税の納税猶予関係

《納税猶予の適用対象となる相続の態様等》

(問 4-1) 相続税の納税猶予の適用を受けることができる相続の態様

(問) 甲の死亡により、子A及び子Bは、それぞれ次に掲げる株式を相続により取得した。

これらの事例における子A及び子B(事例②は子A)は、「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができるか。また、「相続税の納税猶予の特例措置」についてはどうか。

- ① X株式会社の株式をAが、Y株式会社の株式をBが取得した場合
- ② X株式会社及びY株式会社の株式をAが取得した場合
- ③ X株式会社の株式をA及びBが取得した場合

(注) いずれの事例においても子A及び子Bは(特例)経営承継相続人等としての要件を満たしており、また、X株式会社及びY株式会社について、一般措置及び特例措置の適用を受けている者はいない。

(答)

次のとおり。

事例	一般措置	特例措置
①	子A及び子Bとも適用可能	子A及び子Bとも適用可能
②	適用可能	適用可能
③	子A又は子Bのいずれか一人のみ適用可能	子A及び子Bとも適用可能

(解説)

- 1 被相続人に係る認定承継会社又は特例認定承継会社が複数ある場合の「相続税の納税猶予の一般措置」又は「相続税の納税猶予の特例措置」の適用要件の判定は会社ごとに行うため、異なる会社の株式をそれぞれ別の者が相続する場合(事例①)や、異なる会社の株式を同一の者が相続する場合(事例②)は、「相続税の納税猶予の一般措置」又は「相続税の納税猶予の特例措置」の適用が可能な相続の態様に該当し、子A及び子Bはこれらの措置の適用を受けることができる。
- 2 ただし、「相続税の納税猶予の一般措置」では、認定承継会社の非上場株式等を相続等により取得した個人のうち経営承継相続人等としての要件を満たす者が2人以上ある場合に、その適用を受けることができる者は、当該認定相続承継会社が定めた一の者に限られている(措置法70の7の2②三)。
このため、事例③について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けようとする場合には、A又はBのいずれか1人しかその適用を受けることはできない。
- 3 他方、「相続税の納税猶予の特例措置」については、特例認定承継会社の非上場株式等を相続等により取得した個人のうち特例経営承継相続人等としての要件を満たす者が2人又は3人以上ある場合には、当該特例認定承継会社が定めた2人又は3人までの者については、その適用を受けることができることとされている(措置法70の7の6②七)。
したがって、同一の会社の株式を2人の者が相続する場合(事例③)も、その適用が可能な相続の態様に該当し、子A及び子Bはその適用を受けることができることとなる。

《猶予税額の計算》

（問4-2）「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算（1）：通常の場合

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

AがX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのようになるか。

	A	B	合計
X株式	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A及びBの2人である。

（答）

次のとおり。

	A	B
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 「相続税の納税猶予の特例措置」では、特例経営承継相続人等が取得した財産は特例対象非上場株式等のみであるとして、その価額を当該特例経営承継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。）計算した当該特例経営承継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7の6②八）、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。）による当該特例経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該特例経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

また、特例経営承継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。

（注） 上記により計算した納税猶予分の相続税額が0となる場合には、特例措置の適用はない。以下同じ。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

- (1) A及びBが取得した全ての財産に基づくA及びBの算出税額の計算

- ① 課税価格の合計額

(3億円(X株式) + 2億円(その他))【Aの取得財産】 + 5億円【Bの取得財産】 = 10億円

- ② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除※) = 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A及びBの2人であるため、基礎控除は4,200万円となる（以下、(問4-6)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

A : ③ × 5億円 / 10億円 = 1億9,750万円

B : ③ × 5億円 / 10億円 = 1億9,750万円

(2) Aに係る納税猶予分の相続税額 (Aが取得した財産はX株式のみとして計算)

① 課税価格の合計額

3億円【Aの取得財産：X株式】 + 5億円【Bの取得財産】 = 8億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円 (基礎控除) = 7億5,800万円

③ ②の金額に基づく相続税の総額

2億9,500万円

④ Aに係る納税猶予分の相続税額

③ × 3億円/8億円 = 1億1,062.5万円

(3) 申告期限までに納付すべき税額

A : 1億9,750万円 - 1億1,062.5万円 = 8,687.5万円

B : 1億9,750万円

(参考) 特例措置において納税が猶予される相続税などの計算方法 (イメージ)

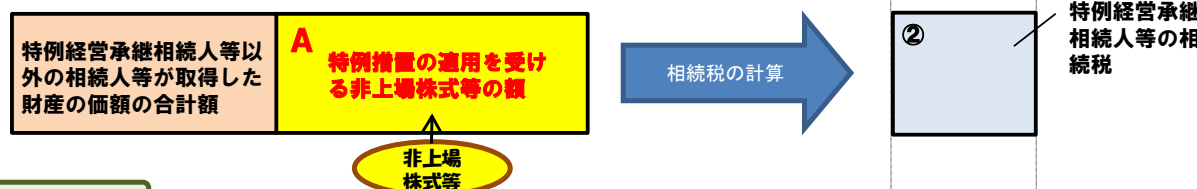
ステップ1

課税価格の合計額に基づいて計算した相続税の総額のうち、特例経営承継相続人等の課税価格に対応する相続税を計算します。



ステップ2

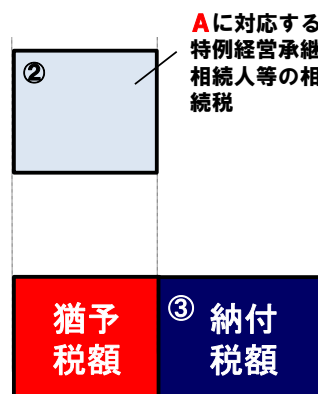
特例経営承継相続人等が取得した財産が**特例対象非上場株式等のみ**であると仮定した相続税の総額のうち、Aに対応する特例経営承継相続人等の相続税を計算します (債務や葬式費用がある場合は、非上場株式等以外の財産から先に控除します。)



ステップ3

「②の金額」が「**納税が猶予される相続税**」となります。

なお、「①の金額」から「納税が猶予される相続税 (②の金額)」を控除した「③の金額 (納付税額)」は、相続税の申告期限までに納付する必要があります。



(問4-3)「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算(2): 複数の特例認定承継会社の非上場株式等について適用を受ける場合

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

AがX株式会社の株式及びY株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのようになるか。

	A	B	合計
X株式	2億円	—	2億円
Y株式	1億円	—	1億円
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A及びBの2人である。

(答)

次のとおり。

	A	B
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 〔X株式: 7,375万円 Y株式: 3,687.5万円〕	—
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 「相続税の納税猶予の特例措置」に係る猶予税額等の計算については(問4-2)のとおりであるが、この場合に一の特例経営承継相続人等がその適用を受ける特例対象非上場株式等に係る特例認定承継会社が2以上あるときの納税猶予分の相続税額の計算については、措置法令第40条の8の6第19項及び第20項に規定が設けられている。

2 具体的には、特例経営承継相続人等が被相続人から取得した全ての特例認定承継会社の特例対象非上場株式等の価額の合計額を、当該特例経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなし(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。)、措置法第70条の7の6第2項第8号の規定に基づき相続税額の計算を行う(措置法令40の8の6⑰)。

そして、これにより計算された金額を、特例認定承継会社の異なるものごとの特例対象非上場株式等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相続税額(100円未満の端数切捨て)となり、それぞれの納税猶予分の相続税額の合計額がその相続人等の納税猶予分の相続税額となる(措置法令40の8の6⑱)。

3 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) A及びBが取得した全ての財産に基づくA及びBの算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(2億円(X株式) + 1億円(Y株式) + 2億円(その他))【Aの取得財産】

+ 5億円【Bの取得財産】 = 10億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除) = 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

A : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

B : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

(2) Aに係る納税猶予分の相続税額 (Aが取得した財産はX株式及びY株式のみとして計算)

① 課税価格の合計額

(2億円(X株式) + 1億円(Y株式))【Aの取得財産：X株式及びY株式】

+ 5億円【Bの取得財産】 = 8億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除) = 7億5,800万円

③ ②の金額に基づく相続税の総額

2億9,500万円

④ Aに係る納税猶予分の相続税額

イ Aに係る相続税額

③ × 3億円/8億円 = 1億1,062.5万円

ロ イのうち、X株式に係るもの

イ × 2億円/3億円 = 7,375万円

ハ イのうち、Y株式に係るもの

イ × 1億円/3億円 = 3,687.5万円

ニ 納税猶予分の贈与税額

ロ + ハ = 1億1,062.5万円

(3) 申告期限までに納付すべき税額

A : 1億9,750万円 - 1億1,062.5万円 = 8,687.5万円

B : 1億9,750万円

(問4-4)「相続税の納税猶予の特例措置」の猶予税額の計算(3): 特例経営承継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A及び子Bは、次のとおり財産を取得した。

A及びBがX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのようになるか。

	A	B	合計
X株式	3億円	2億円	5億円
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A及びBの2人である。

(答)

次のとおり。

	A	B
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 「相続税の納税猶予の特例措置」に係る猶予税額等の計算については(問4-2)のとおりであるが、被相続人に係る特例経営承継相続人等が2以上ある場合におけるその計算は、それぞれの特例経営承継相続人等ごとに行うこととされている(措置通70の7の6-13、70の7の2-16の2)。

2 つまり、ある特例経営承継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対象非上場株式等の価額が相続税の課税価格とみなされるが、他の特例経営承継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の価額に基づくものとなる。

問の事例においてAに係る納税猶予分の相続税額の計算を行う場合には、AについてはX株式会社の株式の価額がその相続税の課税価格とみされるが、Bについては、取得した全ての財産の価額によることとなり、他方で、Bに係る納税猶予分の相続税額の計算を行う場合には、BについてはX株式会社の株式の価額がその相続税の課税価格とみなされるが、Aについては、取得した全ての財産の価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) A及びBが取得した全ての財産に基づくA及びBの算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(3億円(X株式) + 2億円(その他))【Aの取得財産】

+ (2億円(X株式) + 3億円(その他))【Bの取得財産】 = 10億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除) = 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

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

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

(2) 各人の納税猶予分の相続税額

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

イ 課税価格の合計額

$$3 \text{ 億円} \text{【Aの取得財産：X株式】} + 5 \text{ 億円} \text{【Bの取得財産】} = 8 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

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

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 9,500 \text{ 万円}$$

ニ Aに係る納税猶予分の相続税額

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

② Bに係る納税猶予分の相続税額 (Bが取得した財産はX株式のみとして計算)

イ 課税価格の合計額

$$5 \text{ 億円} \text{【Aの取得財産】} + 2 \text{ 億円} \text{【Bの取得財産：X株式】} = 7 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

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

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 4,500 \text{ 万円}$$

ニ Bに係る納税猶予分の相続税額

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

(3) 申告期限までに納付すべき税額

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

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

4 なお、問の事例はA及びBが同じ特例認定承継会社 (X株式会社) の株式を取得する場合であるが、相続人等が異なる特例認定承継会社の株式を取得し、それぞれの株式につき「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合も、上記と同様に、特例経営承継相続人等ごとに納税猶予分の相続税額の計算を行う。

(問4-5)「相続税の納税猶予の一般措置」の猶予税額の計算

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

AがX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどのようになるか。

	A	B	合計
X株式	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A及びBの2人である。

(答)

次のとおり。

	A	B
各人の算出税額	1億9,750万円	1億9,750万円
猶予税額	91,435,700円	—
申告期限までに納付すべき税額	106,064,300円	1億9,750万円

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予の一般措置」では、経営承継相続人等が取得した財産は対象非上場株式等のみであるとして、その価額を当該経営承継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。）計算した相続税額から、その価額の20%相当額を当該経営承継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。）計算した相続税額を控除した残額が、納税猶予分の相続税額となり（措置法70の7の2②五）、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。）による当該経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

また、経営承継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。

(注) 上記により計算した納税猶予分の相続税額が0となる場合には、一般措置の適用はない。以下同じ。

- 2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) A及びBが取得した全ての財産に基づくA及びBの算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(3億円(X株式) + 2億円(その他))【Aの取得財産】 + 5億円【Bの取得財産】 = 10億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除) = 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

A : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

B : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

(2) Aに係る納税猶予分の相続税額

① Aが取得した財産はX株式（3億円）のみとして計算

イ 課税価格の合計額

$$3 \text{ 億円} \text{【Aの取得財産：X株式】} + 5 \text{ 億円} \text{【Bの取得財産】} = 8 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

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

ハ イの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 9,500 \text{ 万円}$$

ニ 算出税額

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

② Aが取得した財産はX株式の20%相当額（6,000万円）のみとして計算

イ 課税価格の合計額

$$6,000 \text{ 万円} \text{【Aの取得財産：X株式の20%】} + 5 \text{ 億円} \text{【Bの取得財産】} = 5 \text{ 億 } 6,000 \text{ 万円}$$

ロ 課税遺産総額

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

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$1 \text{ 億 } 7,910 \text{ 万円}$$

ニ 算出税額

$$\text{ハ} \times 6,000 \text{ 万円} / 5 \text{ 億 } 6,000 \text{ 万円} = 19,189,285 \text{ 円}$$

③ Aに係る納税猶予分の相続税額

$$\text{①} - \text{②} = 91,435,700 \text{ 円 (100円未満切捨て)}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{A} : 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円} - 91,435,700 \text{ 円} = 106,064,300 \text{ 円}$$

$$\text{B} : 1 \text{ 億 } 9,750 \text{ 万円}$$

3 なお、一の相続人等が複数の認定承継会社の非上場株式等について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合や複数の相続人等が異なる認定承継会社の非上場株式等についてそれぞれ「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合の猶予税額の計算は、措置法令第40条の8の2第17項及び第18項に規定が設けられており、上記1並びに（問4-3）及び（問4-4）に準じて計算を行うこととなる。

(問4-6)「相続税の納税猶予の一般措置」と「特例措置」の適用がある場合の猶予税額の計算

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

AがX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」を、また、Y株式会社の株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けるとした場合、猶予税額等はどうなるのか。

	A	B	合計
X株式	2億円	—	2億円
Y株式	1億円	—	1億円
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A及びBの2人である。

(答)

次のとおり。

	A	B
各人の算出税額	1億9,750万円	1億9,750万円
猶予税額	96,653,800円 (X株式 : 7,000万円 Y株式 : 26,653,800円)	—
申告期限までに納付すべき税額	100,846,200円	1億9,750万円

(解説)

1 同一の者が相続等により取得した財産のうちに、「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等と「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける非上場株式等とがある場合には、それぞれの非上場株式等ごとに、(問4-2)及び(問4-5)に準じて納税猶予分の相続税額を計算することとなる(措置法70の7の2②五、70の7の6②八)。

2 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) A及びBが取得した全ての財産に基づくA及びBの算出税額の計算

① 課税価格の合計額

(2億円(X株式) + 1億円(Y株式) + 2億円(その他))【Aの取得財産】

+ 5億円【Bの取得財産】 = 10億円

② 課税遺産総額

① - 4,200万円(基礎控除) = 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

A : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

B : ③ × 5億円/10億円 = 1億9,750万円

(2) Aに係る納税猶予分の相続税額

① X株式（特例措置）に係る納税猶予分の相続税額（Aが取得した財産はX株式のみとして計算）

イ 課税価格の合計額

$$2 \text{ 億円【Aの取得財産：X株式】} + 5 \text{ 億円【Bの取得財産】} = 7 \text{ 億円}$$

ロ 課税遺産総額

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

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億} 4,500 \text{ 万円}$$

ニ X株式に係る納税猶予分の相続税額

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

② Y株式（一般措置）に係る納税猶予分の相続税額

イ Aが取得した財産はY株式（1億円）のみとして計算

(イ) 課税価格の合計額

$$1 \text{ 億円【Aの取得財産：Y株式】} + 5 \text{ 億円【Bの取得財産】} = 6 \text{ 億円}$$

(ロ) 課税遺産総額

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

(ハ) (ロ)の金額に基づく相続税の総額

$$1 \text{ 億} 9,710 \text{ 万円}$$

(ニ) 算出税額

$$\text{(ハ)} \times 1 \text{ 億円} / 6 \text{ 億円} = 3,285 \text{ 万円}$$

ロ Aが取得した財産はY株式の20%相当額（2,000万円）のみとして計算

(イ) 課税価格の合計額

$$2,000 \text{ 万円【Aの取得財産：Y株式の20%】} + 5 \text{ 億円【Bの取得財産】} = 5 \text{ 億} 2,000 \text{ 万円}$$

(ロ) 課税遺産総額

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

(ハ) (ロ)の金額に基づく相続税の総額

$$1 \text{ 億} 6,110 \text{ 万円}$$

(ニ) 算出税額

$$\text{(ハ)} \times 2,000 \text{ 万円} / 5 \text{ 億} 2,000 \text{ 万円} = 6,196,153 \text{ 円}$$

ハ Y株式に係る納税猶予分の相続税額

$$\text{イ} - \text{ロ} = 26,653,800 \text{ 円（100円未満切捨て）}$$

③ Aに係る納税猶予分の相続税額の合計

$$\text{①} + \text{②} = 96,653,800 \text{ 円}$$

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$\text{A} : 1 \text{ 億} 9,750 \text{ 万円} - 96,653,800 \text{ 円} = 100,846,200 \text{ 円}$$

$$\text{B} : 1 \text{ 億} 9,750 \text{ 万円}$$

《その他》

(問 4-7) 代償分割があった場合

(問) 子Aは、被相続人の全財産である土地(相続税評価額:2,000万円)とX株式会社の株式(相続税評価額:1億2,000万円)を相続し、X株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることとしている。

ところで、子Aは、もう一人の相続人である子Bに対し代償財産として7,000万円を現金で支払っているが、この場合の相続税の課税価格の計算において、代償財産として支払った7,000万円はいずれの財産の価額から控除すればよいか。

(注) 各財産の代償分割の時ににおける価額は上記の相続税評価額と同額である。

(答)

代償財産の価額を代償財産の交付をした者が相続等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。

ただし、代償財産の価額(7,000万円)を納税猶予の適用を受けない財産(土地)の価額(2,000万円)から優先的に控除し、その残額(5,000万円)をX株式会社の株式の価額(1億2,000万円)から控除して差し支えない。

- 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。

(参考) 相続税法基本通達(抄)

(代償分割が行われた場合の課税価格の計算)

11の2-9 代償分割の方法により相続財産の全部又は一部の分割が行われた場合における法第11条の第2項又は第2項の規定による相続税の課税価格の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次に掲げるところによるものとする。

- (1) 代償財産の交付を受けた者 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額
- (2) 代償財産の交付をした者 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

- 2 問の事例について、「相続税の納税猶予の特例措置」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上記1と取扱いを異にする理由はないことから、同通達によることとなる。

- 3 しかしながら、「相続税の納税猶予の特例措置」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において、相続等により取得をした財産の中に納税猶予の適用を受ける株式等とそれ以外の財産とがあるときにおけるそ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、代償財産として交付をした財産の価額を

- ① 納税猶予の適用を受ける財産の価額から優先的に控除する方法
- ② 納税猶予の適用を受ける財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等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

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考えられることから、③の方法によることが合理的であると考えられる。

- 4 ただし、納税猶予の適用を受ける株式等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、必ずしも③の方法でなければならないわけではなく、また、納税猶予税額の計算上、納税猶予の適用を受ける財産の価額が大きい方が猶予前の税額に対する猶予税額の割合が高くなり、申告期限までに納付すべき税額が少なくなることからすれば、納税猶予の適用を受ける株式等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。

- 5 問の事例では、子Aは、被相続人の全財産である土地（相続税評価額：2,000万円）とX株式会社の株式（相続税評価額：1億2,000万円）を相続し、もう一人の相続人である子Bに対し7,000万円を代償財産として現金で支払っている。

したがって、子Aに係る相続税の課税価格の計算に当たっては、相続により取得をした土地の価額（2,000万円）から、代償財産として交付をした現金の額7,000万円を優先して控除し、なお控除しきれない5,000万円については納税猶予の適用を受けるX株式会社の株式の価額（1億2,000万円）から控除して差し支えないこととなり、この場合には、その控除後の価額（7,000万円）を特例対象非上場株式等の価額として、相続税額及び猶予税額の計算を行うこととなる。

(問 4－8) 納税猶予の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求があった場合

(問) 「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求が行われた場合においてその金額が確定したときは、納税猶予の対象となる非上場株式等の数に異動は生じるのか。
また、猶予税額の計算はどのように行うのか。

(答)

1 納税猶予の対象となる非上場株式等の数について

納税猶予の対象となる非上場株式等の遺贈が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払いの請求についてその金額が確定した場合でも、遺贈が無効となることはないため、納税猶予の適用を受ける非上場株式等の数に異動が生じることはない。

(参考) 民法における遺留分制度の見直しについて

民法では、兄弟姉妹以外の相続人について、その生活保障を図るなどの観点から、被相続人の意思にかかわらず、被相続人の財産から最低限の取り分を確保するものとして遺留分制度が設けられているが、この遺留分制度について、民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）第 1 条の規定による民法（明治 29 年法律第 89 号）の改正により、遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効果が生ずることとされていた改正前の民法の規律が見直され、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずることとされた。

なお、改正前の民法による遺留分減殺請求が行われた場合には、物権的効力が生じ遺贈や過去の贈与が無効となり、遺贈又は贈与されていた財産に関する権利は請求をした者に移転することとされていた。

2 猶予税額の計算について

(1) (問 4－2) のとおり、「相続税の納税猶予の特例措置」では、納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額を特例経営承継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。）計算した当該特例経営承継相続人等の相続税の額が猶予税額となる（措置法 70 の 7 の 6 ②八）。

(注) 上記により計算した猶予税額と通常の計算方法（相続人等が取得した全ての財産の価額による。）により算出された当該特例経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該特例経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

(2) 問の事例の猶予税額の計算については、遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る財産が納税猶予の適用を受ける非上場株式等であることから、上記(1)の計算の基礎となる「非上場株式等の価額」は、当該非上場株式等の相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額に基づき計算することとなる（遺留分権利者である相続人に係る課税価格は相続等により取得した現物の財産の価額と遺留分侵害額に相当する価額との合計額による。）。

また、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、相続開始の時における時価であることを要するが（相法 22）、その金額については、代償分割が行われた場合（相続税法基本通達 11 の 2－10）に準じて計算することとして差し支えなく、この際、遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る財産が特定され、かつ、その財産の相続開始の時ににおける通常の取引価額を基として当該遺留分侵害額が決定されている場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

(算式)

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等の相続開始の時ににおける価額 (相続税評価額)}}{\text{遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時ににおける価額 (時価)}}$$

(参考) 計算例

【前提】

- X株式会社の株式を遺贈により取得したAに対し、その遺贈が遺留分を侵害するものとしてBから遺留分侵害額の支払いの請求があり、AはX株式会社の株式に係る遺留分侵害額として3,000万円を支払うことが確定した。
なお、X株式会社の株式の相続時の相続税評価額及び遺留分侵害額の決定の基となった相続時の価額は2億円である。
- 上記のほかの相続財産は5,000万円であり、Aが1,000万円、Bが4,000万円を取得した。
- AはX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている。

(1) 全ての財産の価額に基づく相続税額を計算する場合の課税価格

① A (遺留分義務者) の課税価格

$$\begin{array}{rcccl} \text{X社株式の価額} & & \text{その他財産} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額} \\ 2 \text{億円} & + & 1,000 \text{万円} & - & 3,000 \text{万円}^* & = & 1 \text{億} 8,000 \text{万円} \end{array}$$

② B (遺留分権利者) の課税価格

$$\begin{array}{rcccl} \text{その他財産} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額} \\ 4,000 \text{万円} & + & 3,000 \text{万円}^* & = & 7,000 \text{万円} \end{array}$$

③ 課税価格の合計額

$$\text{①} + \text{②} = 2 \text{億} 5,000 \text{万円}$$

(2) 猶予税額を計算する場合の課税価格

① A (遺留分義務者) の課税価格

$$\begin{array}{rcccl} \text{X社株式の価額} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額} \\ 2 \text{億円} & - & 3,000 \text{万円}^* & = & 1 \text{億} 7,000 \text{万円} \end{array}$$

② B (遺留分権利者) の課税価格

$$\begin{array}{rcccl} \text{その他の財産} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額} \\ 4,000 \text{万円} & + & 3,000 \text{万円}^* & = & 7,000 \text{万円} \end{array}$$

③ 課税価格の合計額

$$\text{①} + \text{②} = 2 \text{億} 4,000 \text{万円}$$

$$\text{※ 遺留分侵害額に相当する価額} = 3,000 \text{万円} \times \frac{2 \text{億円}}{2 \text{億円}} = 3,000 \text{万円}$$

(問4-9) 特定受贈同族会社株式等がある場合(その1): 特定受贈同族会社株式等に係る納税猶予の適用

(問) 子Aは、Xから平成18年に甲株式会社の株式の贈与を受け、当該株式(以下「受贈株式」という。)について平成21年改正前措置法第69条の5第10項の書類を提出していたが、平成21年度税制改正において「相続税の納税猶予の一般措置」が創設されたことから、Xが死亡した際にはその適用を受けたいと考え、平成22年1月に平成21年改正法附則第64条第2項第1号に規定する書類(特定受贈同族会社株式等事前届出書)を提出した。

このたびXが死亡したが、子AはXの死亡に係る相続税において「相続税の納税猶予の一般措置」ではなく、「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(答)

子Aは「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

なお、所要の要件を満たした場合には、受贈株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

1 平成21年度税制改正により創設された「相続税の納税猶予の一般措置」は、平成20年10月1日以後に相続等により取得をする非上場株式等に係る相続税について適用されるのが原則である(平成21年改正法附則63②)。

ただし、平成21年改正法(所得税法等の一部を改正する法律(平成21年法律第13号)をいう。以下同じ。)附則第64条第1項に規定する特定事業用資産相続人等(以下「特定事業用資産相続人等」という。)が平成21年3月31日以前に相続時精算課税に係る贈与により取得をした同項に規定する特定受贈同族会社株式等(以下「特定受贈同族会社株式等」という。)について平成21年改正前措置法(平成21年改正法による改正前の措置法をいう。以下同じ。)第69条の5第10項の書類を提出し、かつ、当該特定受贈同族会社株式等に係る特定贈与者(平成21年改正法附則第64条第2項に規定する特定贈与者をいう。)が平成20年10月1日以後に死亡している場合において、平成22年3月31日までに「特定受贈同族会社株式等事前届出書」を提出していることなど所要の要件を満たすときは、当該特定受贈同族会社株式等(平成21年改正令附則第43条第1項の規定により選択したものに限る。以下「選択特定受贈同族会社株式等」という。)については、措置法第70条の7の2(相続税の納税猶予の一般措置)の規定の適用を受けることができるとされている(平成21年改正法附則64②)。

(注) 「特定受贈同族会社株式等事前届出書」の提出についてはゆうじょ規定が設けられていないため、平成22年3月31日までにその提出がない場合には、上記の規定の適用はない。

2 したがって、「特定受贈同族会社株式等事前届出書」を提出期限までに提出した子Aは、所要の要件を満たすことで受贈株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができるが、平成21年改正法附則第64条第2項は「租税特別措置法第70条の7の2の規定の適用を受けることができる」と規定していることから、子Aは受贈株式について「相続税の納税猶予の特例措置」(措置法第70条の7の6)の適用を受けることはできない。

3 なお、上記1及び2は、平成21年改正法附則第64条第6項に規定する特定受贈者(以下「特定受贈者」という。)が平成20年12月31日以前に相続時精算課税に係る贈与により取得をした同項に規定する特定同族株式等(以下「特定同族株式等」という。)について平成21年改正前措

置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項又は第 70 条の 3 の 4 第 1 項の規定の適用を受ける贈与税の申告書を提出し、かつ、当該特定同族株式等に係る特定同族株式等贈与者（平成 21 年改正法附則第 64 条第 6 項に規定する特定同族株式等贈与者をいう。）が平成 20 年 10 月 1 日以後に死亡している場合において、平成 22 年 3 月 31 日までに「特定同族株式等事前届出書」を提出していることなど所要の要件を満たすときについても同様であり、当該特定受贈者は、当該特定同族株式等については「贈与税の納税猶予の一般措置」のみ適用を受けることができる（平成 21 年改正法附則 64⑥）。

（注）「特定同族会社株式等事前届出書」の提出についてはゆうじょ規定が設けられていないため、平成 22 年 3 月 31 日までにその提出がない場合には、上記の規定の適用はない。

(問 4-10) 特定受贈同族会社株式等がある場合 (その 2) : 平成 21 年改正前措置法第 69 条の 5 の適用を受ける場合

(問) 子 A は、X から過去に甲株式会社の株式の贈与を受け、当該株式 (以下「受贈株式」という。) については、平成 21 年改正前措置法第 69 条の 5 第 10 項の書類を所轄税務署長に提出している。

このたび X が死亡したところ、子 A は、X が贈与をせずに所有していた甲株式会社の株式の残り (以下「相続株式」という。) を相続することとなった。

子 A は、X に係る相続税の申告に当たり、当該受贈株式については平成 21 年改正前措置法第 69 条の 5 第 1 項の規定の適用を受けることとしているが、この場合に、子 A は、相続株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができるか。また、「相続税の納税猶予の特例措置」についてはどうか。

(答)

子 A は相続株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることはできない。

なお、所要の要件を満たした場合には、相続株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

- 1 平成 21 年改正法附則第 64 条第 4 項においては、「特定事業用資産相続人等が、当該特定事業用資産相続人等に係る特定贈与者から相続又は遺贈により取得をした株式等 (選択特定受贈同族会社株式等に係る法人のものに限る。) については、当該選択特定受贈同族会社株式等につき同条第 2 項の規定の適用を受ける場合を除き、措置法第 70 条の 7 の 2 の規定は適用しない。」と規定されている。
- 2 したがって、特定贈与者が平成 20 年 10 月 1 日以後に死亡した場合で、当該特定贈与者から相続等により取得をした非上場株式等及び平成 21 年 3 月 31 日以前に相続時精算課税に係る贈与により取得をした特定受贈同族会社株式等があるときにおいて、当該特定受贈同族会社株式等の全部について租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令 (平成 21 年政令第 108 号) 附則第 43 条第 1 項の規定による選択をせず、措置法第 70 条の 7 の 2 の規定 (相続税の納税猶予の一般措置) の適用を受けないときには、当該選択をしない者の当該特定受贈同族会社株式等に係る会社の株式等の全てについて同項の規定の適用はないこととなる。
- 3 問の事例では、子 A は受贈株式について平成 21 年改正前措置法第 69 条の 5 第 1 項の規定の適用を受けることとしていることから、相続株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができないこととなる。
他方、上記 2 のとおり、平成 21 年改正法附則第 64 条第 4 項は「租税特別措置法第 70 条の 7 の 2 の規定は適用しない」と規定していることから、子 A が所要の要件を満たした場合には、相続株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができることとなる。
- 4 なお、上記 2 及び 3 は、平成 21 年改正法附則第 64 条第 6 項に規定する特定受贈者が平成 20 年 12 月 31 日以前に相続時精算課税に係る贈与により取得をした同項に規定する特定同族株式等について平成 21 年改正前措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項又は第 70 条の 3 の 4 第 1 項の規定の適用を

受ける贈与税の申告書を提出した場合において、当該特定同族株式等に係る特定同族株式等贈与者（平成 21 年改正法附則第 64 条第 6 項に規定する特定同族株式等贈与者をいう。）から相続等により取得をした当該特定同族株式等に係る会社と同一の会社の株式等についても同様である（平成 21 年改正法附則 64⑧）。

すなわち、「相続税の納税猶予の一般措置」については、平成 21 年改正法附則第 64 条第 7 項の規定に基づき当該特定同族株式等の全てについてその適用を受ける場合を除き、相続株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることはできないが、「相続税の納税猶予の特例措置」については、その要件を満たすことでその適用を受けることができる。

V 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例関係

(問5-1) 概要

(問) 子Aは、Xから甲株式会社の株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていたが、このたびXが死亡した。

この場合、Xの死亡に係る相続税について、どのような取扱いがされるのか。

(注) Xの死亡の時までに確定した税額はない。

(答)

Xの死亡により、「贈与税の納税猶予」の適用を受ける特例対象受贈非上場株式等については、子AがX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、当該特例対象受贈非上場株式等について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

なお、X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一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける(特例)経営承継受贈者(経営承継受贈者又は特例経営承継受贈者をいう。以下同じ。)に係る贈与者(前の贈与者を含む。)が死亡した場合には、当該贈与者の死亡に係る相続税については、(特例)経営承継受贈者が(特例)対象受贈非上場株式等を当該贈与者から相続((特例)経営承継受贈者が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7第21項(措置法第70条の7の5第20項において準用する場合を含む。)の規定による免除を受けた場合には、措置法第70条の7第21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7の3、70の7の7)。

(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(特例)対象受贈非上場株式等の贈与をした者をいう(措置法70の7の3②、70の7の7②、措置法令40の8の3、40の8の7②)。

イ 贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、措置法第70条の7第15項第3号(措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の贈与(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7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者

2 「前の贈与」とは、(注)1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める者に対する当該(特例)対象受贈非上場株式等の贈与をいう。

2 この際、(特例)認定贈与承継会社について都道府県知事の「円滑化法の確認」(円滑化省令13①～⑤)を受けるなど所要の要件を満たしたときは、

(1) 「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていた経営承継受贈者は、当該対象受贈非上場株式等(相続開始の時ににおける発行済株式又は出資(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の3分に2に達するまでの部分として措置法令第40条の8の4第1項に定める部分に限る。)について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を、また

(2) 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていた特例経営承継受贈者は、当該特例対象受贈非上場株式等について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を、それぞれ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7⑫二、70の7の5⑪)。

(問5-2) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(1): 贈与者の相続の開始前に譲渡等があった場合

(問) 子Aは、Xから甲株式会社の株式(10,000株)の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けたが、特例経営贈与承継期間経過後に、その一部(4,000株)について譲渡をした。

このたびXが死亡したが、この場合に、子Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」(措置法70の7の8)の適用を受けることができる甲株式会社の株式の数及び相続税の課税価格の計算の基礎に算入される価額はいくらか。

- ・ 甲株式会社の株式の贈与時の価額 4,000万円(@4,000円)
- ・ 贈与時における納税猶予税額 1,530万円
- ・ 相続開始直前における猶予中贈与税額 918万円

(注) 贈与税額の計算は特例税率(措置法70の2の5)による。

(答)

次のとおり。

- ① 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる甲株式会社の株式数: 6,000株
- ② 相続税の課税価格の計算の基礎に算入される株式の価額: 2,400万円

(解説)

- 1 (問5-1)のとおり「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける(特例)経営承継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、当該贈与者の死亡に係る相続税については、当該(特例)経営承継受贈者が当該贈与者から(特例)対象受贈非上場株式等を相続等により取得したものとみなされ、原則として贈与時の価額により相続税の課税対象となるが(措置法70の7の3、70の7の7)、この際、一定の要件を満たしたときには、当該(特例)対象受贈非上場株式等^(注)について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(注) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」については、認定相続承継会社の相続開始の時ににおける発行済株式又は出資(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の3分の2に達するまでの部分として措置法令第40条の8の4第1項に定める部分に限られる。

- 2 なお、措置法第70条の7の3又は第70条の7の7の規定により相続等により取得したものとみなされる(特例)対象受贈非上場株式等は、猶予中贈与税額に対応する部分に限られており、(特例)対象受贈非上場株式等の譲渡等により納税猶予に係る期限が確定した場合には、その譲渡等した株式等については、これらの規定は適用されないこととなる。
- 3 問の事例では、子Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けた甲株式会社の株式10,000株のうち4,000株を特例経営贈与承継期間経過後に譲渡していることから、Xの相続開始時に納税猶予の適用を受けていた6,000株が相続等により取得をしたものとみなされることとなり、当該株式について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができることとなる。

4 また、この場合の相続税の課税価格の計算の基礎に算入される甲株式会社の株式の価額は、次の算式のとおり、2,400万円となる（措置通70の7の7-1）。

（算式）

$$4,000\text{万円}^{\ast 1} \times \frac{918\text{万円}^{\ast 2}}{1,530\text{万円}^{\ast 3}} = 2,400\text{万円}$$

※1 特例対象受贈非上場株式等の贈与時の価額

2 相続開始の時ににおける猶予中贈与税額

3 特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（当初の納税猶予税額）

(問5-3) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(2): 贈与者の相続の開始前に合併により(特例)認定贈与承継会社が消滅している場合

(問) 子AはXから贈与により取得した甲株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていたが、特例経営贈与承継期間経過後に甲株式会社は乙株式会社により吸収合併され、消滅した。

なお、子Aは、当該吸収合併に際し乙株式会社から乙株式会社の株式5,000株と金銭の交付を受け、当該株式について引き続き納税猶予の適用を受けている。

このたびXが死亡したが、この場合に「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の対象となる乙株式会社の株式の数及び相続税の課税価格の計算の基礎に算入される価額はいくらか。

- ・ 甲株式会社の株式の贈与時の価額 4,000万円(@4,000円)
- ・ 贈与時における納税猶予税額 1,530万円

(注) 1 吸収合併に際し、吸収合併存続会社である乙株式会社は、消滅する甲株式会社の全ての株主に対し総額1,000万円を金銭で支払っている。

2 甲株式会社の合併前純資産額は、2億4,000万円である。

3 贈与税額の計算は特例税率(措置法70の2の5)による。

(答)

次のとおり。

- ① 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる乙株式会社の株式数: 5,000株
- ② 相続税の課税価格の計算の基礎に算入される株式の価額: 38,333,333円

(解説)

1 (問5-1)のとおりに「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける(特例)経営承継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、当該贈与者の死亡に係る相続税については、当該(特例)経営承継受贈者が当該贈与者から(特例)対象受贈非上場株式等を相続等により取得したものとみなされ、原則として贈与時の価額により相続税の課税対象となるが(措置法70の7の3、70の7の7)、この際、一定の要件を満たしたときには、当該(特例)対象受贈非上場株式等^(注)について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(注) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」については、認定相続承継会社の相続開始の時ににおける発行済株式又は出資(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の3分の2に達するまでの部分として措置法令第40条の8の4第1項に定める部分に限られる。

2 なお、措置法第70条の7の3又は第70条の7の7の規定により相続等により取得したものとみなされる(特例)対象受贈非上場株式等については、(特例)対象受贈非上場株式等に係る(特例)認定贈与承継会社が次に掲げる場合に該当する場合には、当該(特例)対象受贈非上場株式等に相当するものとしてそれぞれに定めるものとされている(措置法70の7の3①、70の7の7①、措置法規則23の11①、23の12の4①)。

(1) (特例)認定贈与承継会社が合併により消滅した場合 当該合併により(特例)経営承継受贈者が取得をした当該合併により存続する会社又は設立する会社の株式等

- (2) (特例) 認定贈与承継会社が株式交換等(株式交換又は株式移転をいう。以下同じ。)により他の会社の株式交換完全子会社等(会社法第768条第1項第1号に規定する株式交換完全子会社又は同法第773条第1項第5号に規定する株式移転完全子会社をいう。以下同じ。)となった場合 (特例) 経営承継受贈者が取得をした当該他の会社の株式等
- (3) (特例) 認定贈与承継会社が株式の併合若しくは分割又は株式無償割当てをした場合 当該(特例) 対象受贈非上場株式等及び当該株式の併合若しくは分割又は株式無償割当てにより(特例) 経営承継受贈者が取得をした当該(特例) 対象受贈非上場株式等に対応する株式

3 問の事例では、特例認定贈与承継会社である甲株式会社は、Xの相続開始前に乙株式会社により吸収合併され消滅しているところ、上記2(1)のとおり、当該合併により子Aが取得をした当該合併により存続する会社である乙株式会社の株式5,000株を相続等により取得をしたものとみなされることとなり、当該株式について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

4 また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対象受贈非上場株式等である乙株式会社の株式の価額は、合併により納税の猶予に係る期限が確定した贈与税額に係る部分は除かれることから(措置法70の7の3①)、次のとおり、38,333,333円となる。

- ① 合併時における確定税額の計算(措置通70の7-29(2)、70の7の5-14)

$$1,530\text{万円} \times \frac{1,000\text{万円}}{2\text{億}4,000\text{万円}} = 637,500\text{円 (確定税額)}$$

- ② 相続税の課税価格の計算の基礎に算入される乙株式会社の株式の価額(措置通70の7の7-1)

$$4,000\text{万円}^{\ast 1} \times \frac{14,662,500\text{円}^{\ast 2}}{1,530\text{万円}^{\ast 3}} = 38,333,333\text{円}$$

※1 特例対象受贈非上場株式等の贈与時の価額

2 相続開始の時ににおける猶予中贈与税額: $1,530\text{万円} - 637,500\text{円} = 14,662,500\text{円}$

3 特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額(当初の納税猶予税額)

(問5-4) 相続税の課税価格に算入される(特例)対象受贈非上場株式等の価額等(3): 遺留分侵害額の支払いの請求があった場合

(問) 子Aは、母から贈与により取得をしたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていたが、このたび母が死亡したところ、子Bから当該贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求を受けた。

その後、遺留分侵害額が確定したが、この場合、措置法第70条の7の7の規定により母から相続により取得したものとみなされるX株式会社の株式の数に異動は生じるのか。

また、相続税の課税価格に算入されるX株式会社の株式の価額はどのようになるのか。

なお、母の相続開始前に納税猶予の期限が確定した税額は無い。

(答)

1 相続により取得したものとみなされる非上場株式等の数について

(問5-1)のとおりに、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、(特例)経営承継受贈者が当該贈与者から納税猶予の適用を受ける非上場株式等を相続等により取得したものとみなされ相続税の課税対象となるが(措置法70の7の3、70の7の7)、納税猶予の対象となる非上場株式等の贈与が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払いの請求についてその額が確定した場合でも、その贈与が無効となることはないため、相続等により取得したものとみなされる非上場株式等の数に異動が生じることはない。

(注) 民法における遺留分制度の見直しについては、(問4-8)を参照。

2 相続税の課税価格の計算の基礎に算入される非上場株式等の価額について

(問5-1)のとおりに、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合において相続税の課税価格の計算の基礎に算入される非上場株式等の価額は、原則として「贈与の時における価額」によることとなるが(措置法70の7の3、70の7の7)、その贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求を受けたことから、その請求の基因となった贈与に係る非上場株式等の贈与の時における相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した金額が、当該非上場株式等の「贈与の時における価額」となる。

なお、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

(算式)

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった贈与に係る財産の贈与の時における価額(相続税評価額)}}{\text{遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった贈与に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時における価額(時価)}}$$

(注) 1 共同相続人及び包括受遺者(遺留分義務者を含む。)の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。

2 遺留分権利者は「遺留分侵害額に相当する価額」がその相続税の課税価格に加算されるが、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、上記算式中の分子を当該贈与に係る財産の相続開始の時における相続税評価額として算定することとなる。

(問5-5) 非上場株式等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贈与者が死亡したときの取扱い(1): 確定税額がある場合

(問) 子Aは、Xから相続時精算課税の適用に係る贈与により甲株式会社の株式1,000株(贈与時の価額:1億円)を取得し、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けた(猶予税額:1,500万円)。

なお、子Aは特例経営贈与承継期間経過後に甲社株式200株(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、これを納付している。

このたびXが死亡したが、Xの死亡に係る相続税において現に納税猶予の適用を受けている甲社株式800株及び譲渡をした甲社株式200株は、それぞれどのように取り扱われるのか。

(注) 子Aは、X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甲社株式(800株)

当該株式については、措置法第70条の7の7第1項の規定により、子AがX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、当該株式については、所要の要件を満たした場合には、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用対象となる。

(2) 譲渡をした甲社株式(200株)

当該株式については、相続税法第21条の15の規定により、子AがX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については申告書の提出によりその還付を受けることができる。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合(措置法第70条の7の3第2項又は第70条の7の7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7⑫二、70の7の5⑪)、その免除を受けた納税猶予税額に係る(特例)対象受贈非上場株式等は(特例)経営承継受贈者が当該贈与者から相続(当該(特例)経営承継受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈)により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7の3①、70の7の7①)。

また、この際、一定の要件を満たしたときには、当該(特例)対象受贈非上場株式等^(注)について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(注) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」については、認定相続承継会社の相続開始の時ににおける発行済株式又は出資(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の3分に2に達するまでの部分として措置法令第40条の8の4第1項に定める部分に限られる。

- 2 ただし、この規定の適用がある(特例)対象受贈非上場株式等は猶予中贈与税額に対応する部分、すなわち当該贈与者の死亡の時ににおいて措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けてい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）対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の3第1項又は第70条の7の7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等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、また特定贈与者から相続等により財産を取得しなかったときは、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7第15項第2号（措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定により免除された猶予中贈与税額に対応する（特例）対象受贈非上場株式等については、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7⑨九、70の7の5⑩）、上記1の措置法第70条の7の3又は第70条の7の7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）対象受贈非上場株式等は、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申告書の提出によりその還付を受けることができる（相法33の2）。

(問5-6) 非上場株式等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贈与者が死亡したときの取扱い(2): 免除税額がある場合

(問) 子Aは、Xから相続時精算課税の適用に係る贈与により甲株式会社の株式1,000株(贈与時の価額:1億円)を取得し、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けた(猶予税額:1,500万円)が、特例経営贈与承継期間経過後に甲株式会社の事業の継続が困難となったことから、当該株式の全てを8,000万円で譲渡した。

子Aは、当該譲渡に当たり措置法第70条の7の5第12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1,100万円と直前配当に相当する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株式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)

当該株式については、措置法第70条の7の5第12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については申告書の提出によりその還付を受けることができる。

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

(解説)

- 1 (問5-5)のとおり、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る(特例)対象受贈非上場株式等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株式については、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7第13項第9号(措置法第70条の7の5第10項において準用する場合を含む。)は、(特例)経営承継受贈者が措置法第70条の7第15項、第16項若しくは第21項の規定(これらの規定を措置法第70条の7の5第11項又は第20項において準用する場合を含む。)又は措置法第70条の7の5第12項から第14項までの規定により猶予税額の免除を受けている場合には、(特例)対象受贈非上場株式等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7の5第12項の規定による免除(差額免除)の適用を受けた場合の「特例対象受贈非上場株式等のうち免除を受けた猶予税額に対応する部分」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7の5-23(1))。

(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 = 当該特例対象受贈非上場株式等の贈与時の価額

B = 当該特例対象受贈非上場株式等の同条第12項第1号イの譲渡等の対価の額、同項第2号イの合併対価の額、同項第3号イの交換等対価の額又は同項第4号イの解散の直前における当該特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額（当該譲渡等の対価の額、合併対価の額又は交換等対価の額が、同項第1号イ、第2号イ又は第3号イに規定する当該特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額）

C = 措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定により免除された贈与税の額

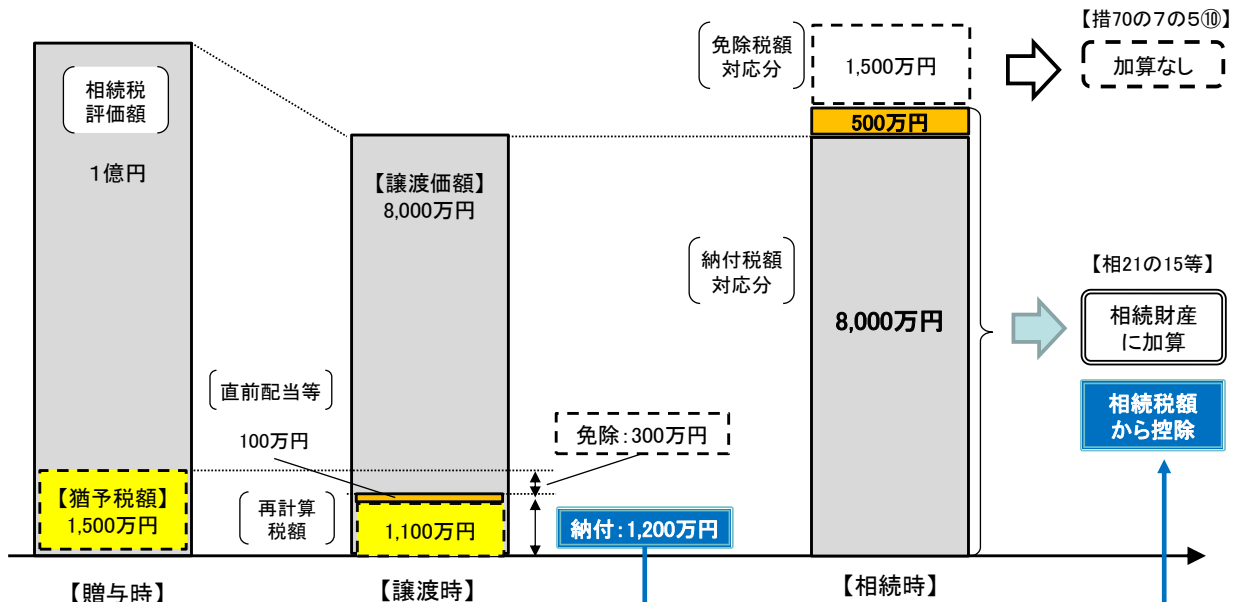
D = 措置法第70条の7の5第12項各号ロに掲げる金額（直前配当等の額）

2 「差額免除」については（問8－8）を参照。

4 したがって、問の事例における甲社株式については、措置法第70条の7の5第12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については申告書の提出によりその還付を受けることができる。

(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）



(問5-7) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」に係る適用期限の有無

(問) Aは、甲(父)からX株式会社の株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の特例措置」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、当該株式はA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「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるが、この場合の相続は、「相続税の納税猶予の特例措置」と同様に「平成30年1月1日から令和9年12月31日まで」のものに限られるのか。

(答)

「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」については、適用期限は設けられていない。

(解説)

- 1 「相続税の納税猶予の特例措置」では、措置法第70条の7の6第1項において、その対象となる相続等について、原則として、平成30年1月1日から令和9年12月31日までの間のものに限る旨規定しているが、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」について規定している措置法第70条の7の8には、このような規定は設けられていない。
- 2 したがって、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」に係る相続には期間制限はないこととなる。
- 3 なお、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用に当たっては、円滑化省令第13条第1項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7の8⑤三、措置法規則23の12の5⑬)、「特例承継計画」を再度、都道府県知事に提出するといったことは不要である。

(問5-8) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」に係る限度数要件

(問) 次の場合、子Aは甲株式会社の株式のうち何株について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の4)の適用を受けることができるのか。

① ×1年9月、子AはXからの贈与により甲株式会社の株式8,000株を取得。なお、当該贈与の直前において子Aは甲株式会社の株式2,000株を有していた。

(注) 子AはXから贈与を受けた甲株式会社の株式の全てについて「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けた。

② ×7年11月、子Aは、甲株式会社の株式3,000株を譲渡

② ×8年12月、子Aは、Yから相続により甲株式会社の株式4,000株を取得

③ ×12年7月、Xが死亡。

- ・ Xの相続の開始の直前に子Aが有していた甲株式会社の株式数：11,000株
- ・ Xの相続の開始の時ににおける甲株式会社の発行済株式総数(議決権に制限のないもの)：15,000株

(答)

子Aは、Xの相続の開始の時に有していた対象受贈非上場株式等である甲株式会社の株式7,000株の全てについて「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」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一般措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合、その適用を受ける対象受贈非上場株式等は経営承継受贈者が相続等により取得したものとみなされ、相続税の課税対象となるが(措置法70の7の3)、一定の要件を満たした場合には、その対象受贈非上場株式等について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

なお、その適用対象となる対象受贈非上場株式等の数等については一定の限度が設けられており、具体的には次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める算式により算出された株式の数又は出資の金額に達するまでとされている(措置法70の7の4①、措置法令40の8の4①)。

(1) 当該対象受贈非上場株式等の贈与の直前において、当該経営相続承継受贈者が有していた認定相続承継会社の非上場株式等(議決権に制限のないものに限る。以下(問6-3)において同じ。)がある場合

$$\dots A \times \frac{2}{3} - B$$

(2) 当該対象受贈非上場株式等の贈与の直前において、当該経営相続承継受贈者が有していた認定相続承継会社の非上場株式等がない場合

$$\dots A \times \frac{2}{3}$$

(注) 1 Aは、当該相続の開始の時ににおける当該認定相続承継会社の発行済株式又は出資(議決権に制限のない株式等に限る。)の総数又は総額

Bは、当該経営相続承継受贈者が当該贈与の直前において有していた当該認定相続承継会社の非上場株式等の数等(当該贈与の時から当該相続の開始の直前までの間に当該対象受贈非上場株式等に係る会社の株式等の併合があったことその他の措置法規則第23条の12第1項に定める事由により当該対象受贈非上場株式等の数等が増加又は減少をしている場合には、当該増加又は減少をした後の数等に換算した数等)

2 認定相続承継会社が2以上ある場合の上記の判定は、それぞれの認定相続承継会社ごとに行う。

3 上記1の(1)又は(2)により計算された「 $A \times \frac{2}{3}$ 」の数等に1株又は1円未満の端数がある場合には、その端数は切り上げる（措置法令40の8の4①）。

2 問の事例の子Aは、Xからの贈与の直前に甲株式会社の株式を2,000株有しており、上記1(1)の場合に該当することから、子Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる株式等の限度数は、次の算式のとおり8,000株となる。

$$15,000 \text{ 株 (相続の開始の時に於ける甲株式会社の発行済株式総数)} \times \frac{2}{3} - 2,000 \text{ 株} = 8,000 \text{ 株}$$

(注) ×1年9月のXからの贈与後に、子AがYから相続により取得をした甲株式会社の株式の数は、上記の限度数の算定に当たり、考慮する必要はない。

3 また、子Aは、×7年11月に甲株式会社の株式3,000株を譲渡しているが、この場合には、措置法令第40条の8第62項の規定により、対象受贈非上場株式等以外の株式(2,000株)から譲渡したものとみなされることから、Xの相続の開始の時に有していた対象受贈非上場株式等の数は7,000株(=8,000株－(3,000株－2,000株))となる。

4 したがって、子Aは、Xの相続の開始の時に有していた対象受贈非上場株式等である甲株式会社の株式7,000株の全について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

VI 一般措置と特例措置の適用関係

(問6-1) 一般措置の適用を受けている者が同一の会社の株式を取得した場合の適用措置

(問) Aは、父(甲)からX株式会社の株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているが、このたび、母(乙)からもX株式会社の株式の贈与を受けることとなった。

乙からの贈与は経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものであるが、Aは当該贈与について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(答)

Aは、乙からの贈与について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

なお、所要の要件を満たした場合には「贈与税の納税猶予の一般措置」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特例措置」の適用対象となる特例経営承継受贈者は、その会社の非上場株式等について「贈与税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7)、「相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の2)又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の4)の適用を受けていないことが要件とされている(措置法70の7の5②六ト)。
- 2 したがって、X株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているAは、乙からの贈与について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。
- 3 なお、乙からの贈与は経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与であることから、Aは所要の要件を満たすことで「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

(注) 1 その会社の非上場株式等について一般措置の適用を受けていないことが要件とされるのは、「相続税の納税猶予の特例措置」の適用対象となる特例経営承継相続人等についても同様である(措置法70の7の6②七ホ)。

- 2 特例措置の適用を受けている者が、その適用に係る会社の非上場株式等を贈与又は相続等により取得した場合、その者は当該非上場株式等について一般措置の適用を受けることはできない(措置法70の7②三ト、70の7の2②三ホ)

(問6-2) 一般措置の適用を受けている者から免除対象贈与を受けた場合の適用措置

(問) 甲はX株式会社の株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていたが、このたび、経営贈与承継期間が経過したことから、後継者である乙に当該株式を贈与し、猶予税額の免除を受けることとした。

この場合に贈与を受けた乙は、贈与者である甲が「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているため、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用しか受けることができないのか。

(答)

乙は、甲からの贈与について「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」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一般措置」の適用を受けている経営承継受贈者は、経営贈与承継期間の末日の翌日以後に措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける対象受贈非上場株式等について一定の贈与（以下「免除対象贈与」という。）をした場合には、その贈与をした対象受贈非上場株式等に対応する贈与税の免除を受けることができる（措置法70の7⑮三）。
- 2 そして、この免除対象贈与は、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用に係る贈与だけでなく、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与も対象とされている（同号）。
- 3 したがって、乙は所要の要件を満たすことで、甲からの贈与について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることもできる。
- 4 なお、他の一般措置（措置法70の7の2、70の7の4）の適用を受けている者が免除対象贈与を行う場合、また、特例措置（措置法70の7の5、70の7の6、70の7の8）の適用を受けている者が免除対象贈与を行う場合についても、上記と同様に「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与によることができる（措置法70の7の2⑯二、70の7の4⑫、70の7の5⑪、70の7の6⑬、70の7の8⑩）。

(問6-3)「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者が行う残株の贈与についての特例措置の適用の可否

(問) 甲は、X株式会社の全株式(全て議決権に制限のない株式に該当する。)を有していたところ、そのうちの3分の2を乙(子)に贈与し、乙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている。

甲が残り3分の1のX株式会社の株式を、①乙に贈与した場合、又は②丙(子)に贈与した場合に、乙又は丙は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(注) 一般措置の対象となる株式等については、発行済株式等の総数又は総額の3分の2までという上限がある。

(答)

いずれの場合も「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(解説)

1 乙が贈与を受けた場合

(1) 「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る特例経営承継受贈者については、特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、「贈与税の納税猶予の一般措置」、「相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていないことがその要件の一つとされている(措置法70の7の5②六ト)。

(2) 問の事例の乙は、X株式会社の株式につき「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているため、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(注) 「贈与税の納税猶予の一般措置」については、認定贈与承継会社の非上場株式等について既にその適用に係る贈与をしている者は、その対象となる贈与者から除かれているため、乙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることもできない。

2 丙が贈与を受けた場合

(1) 丙は乙と異なり、X株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていないことから、上記1(1)の場合には該当しない。

ただし、「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る特例贈与者については、贈与の直前において、その有する特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、その者の特別関係者(当該特例認定贈与承継会社の特例経営承継受贈者となる者を除く。)のうちいずれの者が有する当該非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないことがその要件の一つとされている(措置法70の7の5①、措置法令40の8の5①一口)。

(2) 問の事例では、乙がX株式会社の議決権の3分の2を有しており、甲の有する議決権の3分の1を上回るため、甲は特例贈与者の要件を満たさず、丙は甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(注) 上記1(2)の(注)のとおり、丙も「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることはできない。

(問6-4)「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者から相続した残株についての特例措置の適用の可否

(問) 甲は、X株式会社の全株式(全て議決権に制限のない株式に該当する。)を有していたところ、そのうちの3分の2を乙(子)に贈与し、乙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている。

このたび甲が死亡したが、残り3分の1のX株式会社の株式を、①乙が相続した場合、又は②丙(子)が相続した場合に、乙又は丙は「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(注) 一般措置の対象となる株式等については、発行済株式等の総数又は総額の3分の2までという上限がある。

(答)

いずれの場合も「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(解説)

1 乙が相続した場合

(1) 「相続税の納税猶予の特例措置」に係る特例経営承継相続人等については、特例認定承継会社の非上場株式等について、「贈与税の納税猶予の一般措置」、「相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていないことがその要件の一つとされている(措置法70の7の6②七ホ)。

(2) 問の事例の乙は、X株式会社の株式につき「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているため、甲から相続したX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(3) なお、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているX株式会社の株式については、甲が乙から相続により取得したものとみなされるが(措置法70の7の3①)、所要の要件を満たすことで「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

(注) 乙が「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合には、乙は甲から相続により取得するX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることはできない(措置法70の7の4⑥)。

2 丙が相続した場合

(1) 丙は乙と異なり、X株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていないことから、上記1(1)の場合には該当しない。

ただし、「相続税の納税猶予の特例措置」に係る特例被相続人については、相続の開始の直前において、その有する特例認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、その者と特別の関係がある者(当該特例認定承継会社の特例経営承継相続人等となる者を除く。)のうちいずれの者が有する当該非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないことがその要件の一つとされている(措置法70の7の6①、措置法令40の8の6①一口)。

(2) 問の事例では、乙がX株式会社の議決権の3分の2を有しており、甲の有する議決権の3分の1を上回るため、甲は特例被相続人の要件を満たさず、丙は甲から相続により取得したX株式会社の株式について「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(注) 「相続税の納税猶予の一般措置」に係る被相続人についても、上記2(1)と同様の要件があるため(措置法70の7の2①、措置法令40の8の2①ーロ)、丙はその適用を受けることもできない。

(問6-5) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者が死亡した場合における適用措置

(問) 乙は、甲からX株式会社の株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていたが、このたび甲が死亡した。

当該株式については乙が甲から相続により取得したものとみなされることとなるが、この際、乙は甲に係る相続税について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができるか。

(答)

乙は、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできない。

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合、当該経営承継受贈者は、措置法第70条の7の3第1項の規定により、その適用に係る対象受贈非上場株式等を当該贈与者から相続（当該経営承継受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下（問6-5）において同じ。）により取得したものとみなされる。
- 2 他方、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」は、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている特例経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合において措置法第70条の7の7第1項の規定により相続により取得したものとみなされた特例対象受贈非上場株式等を、その対象としている（措置法70の7の8①）。
- 3 したがって、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている乙は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることはできないこととなる。
- 4 なお、乙は、所要の要件を満たした場合には「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることができる。

(注) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」は、措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けている者に係る贈与者が死亡した場合において措置法第70条の7の3第1項の規定により相続により取得したものとみなされた対象受贈非上場株式等を、その対象としている。

(問6-6)「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていた者から特例措置の適用に係る免除対象贈与を受けた場合において前の贈与者が死亡したときにおける適用措置

(問) 次の事例において甲が死亡した場合、丙は甲に係る相続税について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」と「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」のいずれの適用を受けることができるか。

〈事例〉

×1年 甲(初代)は、乙(二代目)にX株式会社の株式を贈与し、乙は「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けた。

×11年 乙は、丙(三代目)に、当該株式の全てを贈与し、猶予税額が免除された。

なお、丙は贈与により取得した株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている。

(答)

丙は、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(解説)

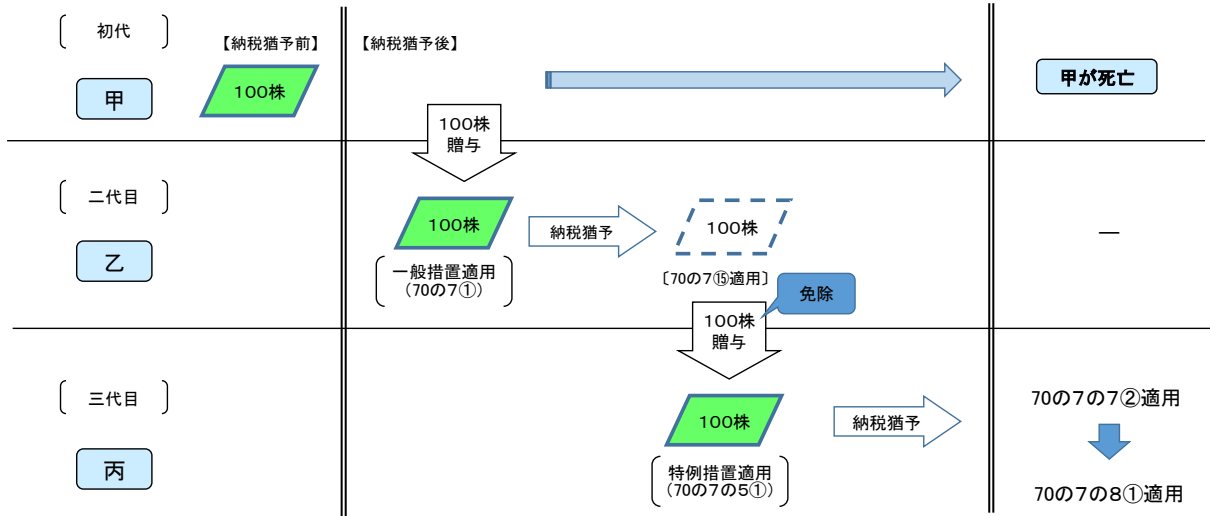
- 1 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている特例経営承継受贈者に係る贈与者の贈与が免除対象贈与である場合において、当該贈与者の「前の贈与者」が死亡したときは、当該特例経営承継受贈者は、当該前の贈与者から特例対象受贈非上場株式等を相続(当該特例経営承継受贈者が当該前の贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下(問6-6)において同じ。)により取得したものとみなされ(措置法70の7の7②)、その取得したものとみなされた特例対象受贈非上場株式等については、所要の要件を満たすことで、当該前の贈与者に係る相続税について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる(措置法70の7の8①)。
- 2 これは、「前の贈与者」が行った贈与が「贈与税の納税猶予の一般措置」であるか「贈与税の納税猶予の特例措置」であるかを問わず同様である。
- 3 したがって、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている丙は、「前の贈与者」である甲が行った贈与が「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用に係るものである場合でも、甲に係る相続税について「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。
- 4 なお、「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている者については、前の贈与者が行った贈与が「贈与税の納税猶予の特例措置」であったとしても、当該前の贈与者の死亡に係る相続税について適用を受けることができるのは、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」となる(措置法70の7の3②、70の7の4①)。

(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(特例)対象受贈非上場株式等に係る(特例)認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした者をいう(措置法70の7の3②、70の7の7②)。

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

ロ イに掲げる場合以外の場合 贈与者

(参考) 前の贈与者が死亡した場合の適用関係



VII 確定事由関係

《確定事由の概要等》

(問 7 - 1) 確定事由の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」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 特例経営承継期間等内における確定事由

(1) 全部確定する場合

特例経営承継期間等内に「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例経営承継受贈者等又は特例認定承継会社等が次の表の中欄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、右欄に掲げる日から2月を経過する日（その定める日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者等が死亡した場合には、その相続人（包括受遺者を含む。）がその死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下（問7-11）までにおいて同じ。）をもって、納税猶予額の全部について納税の猶予に係る期限が到来する（措置法70の7③、70の7の2③、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③、措置法令40の8⑫、40の8の2⑪、40の8の4⑩、40の8の5⑨、40の8の6⑧、40の8の8⑬）。

	場 合	日
①	特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社等の代表権（制限が加えられた代表権を除く。以下同じ。）を有しないこととなった場合（当該代表権を有しないこととなったことについて措置法規則第23条の9第17項で定めるやむを得ない理由がある場合を除く。）	その有しないこととなった日
②	従業員数確認期間（その会社の非上場株式等について一般措置の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から原則として同日以後5年を経過する日をいう。以下同じ。）までの期間の末日において、当該期間の平均で「非上場株式等の納税猶予の一般措置」の適用に係る最初の贈与又は相続開始時の雇用の8割を維持できなかった場合【一般措置のみ】※	従業員数確認期間の末日※
③	特例経営承継受贈者等及び当該特例経営承継受贈者等の特別関係者の有する特例認定承継会社等の議決権の数の合計が当該特例認定承継会社等の総株主等議決権数の100分の50以下となった場合（特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社の代表権を有しないこととなった場合（措置法規則第23条の9第17項で定めるやむを得ない理由がある場合に限る。）において、当該特例経営承継受贈者等が免除対象贈与をしたときを除く。）	100分の50以下となった日
④	特例経営承継受贈者等の特別関係者のうちいずれかの者（特例措置については、特例措置の適用を受ける他の者を除く。）が、当該特例経営承継受贈者等有する特例認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数を超える数の当該非上場株式等の議決権を有することとなった場合	その有することとなった日
⑤	納税猶予の適用を受ける非上場株式等の一部の譲渡又は贈与（以下「譲渡等」という。）をした場合	その譲渡等をした日

⑥	納税猶予の適用を受ける非上場株式等の全部の譲渡等をした場合（特例認定承継会社等が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合を除く。）	その譲渡等をした日
⑦	特例認定承継会社等が会社分割をした場合（当該会社分割に際し吸収分割承継会社等（会社法第 757 条に規定する吸収分割承継会社又は同法第 763 条に規定する新設分割設立会社をいう。以下同じ。）の株式等を配当財産とする剰余金の配当があった場合に限る。）又は組織変更をした場合（当該組織変更に際して当該特例認定承継会社の株式等以外の財産の交付があった場合に限る。）	その会社分割又は組織変更が効力を生じた日
⑧	特例認定承継会社等が解散をした場合（合併により消滅する場合を除く。）又は会社法その他の法律の規定により解散をしたとみなされた場合	その解散をした日又はそのみなされた解散の日
⑨	特例認定承継会社等が資産保有型会社又は資産運用型会社のうち一定のものに該当した場合	その該当することとなった日
⑩	特例認定承継会社等の事業年度における総収入金額（主たる事業活動から生ずる収入の額とされるべきものとして措置法規則第 23 条の 9 第 6 項で定めるものに限る。）が零となった場合	その事業年度終了の日
⑪	特例認定承継会社等が会社法の規定により資本金の額の減少をした場合又は準備金の額の減少をした場合（一定の場合を除く。）	その効力を生じた日
⑫	納税猶予の適用を受けることをやめる旨を記載した届出書を税務署長に提出した場合	その届出書の提出があった日
⑬	特例認定承継会社等が合併により消滅した場合（措置法規則第 23 条の 9 第 20 項に定める適格合併をした場合を除く。）	その合併がその効力を生じた日
⑭	特例認定承継会社等が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合（措置法規則第 23 条の 9 第 21 項に定める適格交換等をした場合を除く。）	その株式交換等がその効力を生じた日
⑮	特例認定承継会社等の株式等が非上場株式等に該当しないこととなった場合	その該当しないこととなった日
⑯	特例認定承継会社等又はその特定特別関係会社が風俗営業会社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
⑰	特例認定承継会社等が発行する会社法第 108 条第 1 項第 8 号に掲げる事項についての定めがある種類の株式（黄金株）を特例経営承継受贈者等以外の者（特例措置については、特例措置の適用を受ける他の者を除く。）が有することとなった場合	その有することとなった日
⑱	特例認定承継会社等が納税猶予の適用を受ける株式等の全部又は一部の種類を議決権制限株式に変更した場合	その変更した日
⑲	特例認定承継会社等（持分会社であるものに限る。）が定款の変更により特例経営承継受贈者等の有する議決権の制限をした場合	その制限をした日
⑳	贈与者が特例認定承継会社等の代表権を有することとなった場合	その有することとなった日

※ 平成 26 年 12 月 31 日以前の贈与又は相続等により取得した非上場株式等について納税猶予の一般措置の適用を受けた者で「新法選択届出書」を提出していない者は、各第 1 種報告基準日において雇用の 8 割を維持する必要がある、これを満たせなかった場合には、当該第 1 種報告基準日から 2 月を経過する日が納税猶予に係る期限となる。

(2) 一部確定する場合

特例経営承継期間等内に特例経営承継受贈者等又は特例認定承継会社等が次の表の第2欄に掲げる場合に該当することとなった場合には、納税猶予額のうち第3欄に掲げる金額に相当する贈与税・相続税については、第4欄に掲げる日から2月を経過する日をもって、納税の猶予に係る期限が到来する（措置法70の7④、70の7の2④、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③）。

	場 合	金 額	日
①	特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社の代表権を有しないこととなった場合（措置法規則第23条の9第17項で定めるやむを得ない理由がある場合に限る。）において、納税猶予の適用を受ける株式等の一部について免除対象贈与をしたとき	納税猶予額のうち免除対象贈与をした株式等に対応する金額	その免除対象贈与をした日
②	当該認定贈与承継会社が適格合併をした場合又は適格交換等をした場合において、特例経営承継受贈者等が吸収合併存続会社等又は他の会社の株式等以外の金銭その他の資産の交付を受けたとき	猶予猶予額のうちその金銭その他の資産に対応する金額	その合併又は株式交換等がその効力を生じた日

2 特例経営承継期間等経過後の確定事由

特例経営承継期間等を経過した後に特例経営承継受贈者等又は特例認定承継会社等が次の表の第2欄に掲げる場合に該当することとなった場合には、納税猶予額のうち第3欄に掲げる金額に相当する贈与税・相続税については、第4欄に掲げる日から2月を経過する日をもって、納税の猶予に係る期限が到来する（措置法70の7⑤、70の7の2⑤、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③）。

	場 合	金 額	日
①	上記1(1)の⑥又は⑧から⑫までの中欄に掲げる場合	納税猶予額	上記1(1)の⑥又は⑧から⑫までの右欄に掲げる日
②	納税猶予の適用を受ける非上場株式等の一部の譲渡等をした場合	納税猶予額のうちその譲渡等をした株式等に対応する金額	その譲渡等をした日
③	特例認定承継会社等が合併により消滅した場合	納税猶予額（吸収合併存続会社等の株式等の交付があった場合には、その株式等に対応する部分を除く。）	その合併がその効力を生じた日
④	特例認定承継会社等が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合	納税猶予額（その他の会社の株式等の交付があった場合には、その株式等に対応する部分を除く。）	その株式交換等がその効力を生じた日
⑤	特例認定承継会社等が会社分割した場合（吸収分割承継会社等の株式等を配当財源とする剰余金の配当があった場合に限る。）	納税猶予額のうち特例認定承継会社等から配当された吸収分割承継会社等の株式等の価額に対応する金額	その会社分割がその効力を生じた日
⑥	特例認定承継会社等が組織変更をした場合（特例認定承継会社等の株式等以外の財産の交付があった場合に限る。）	納税猶予額のうち特例認定承継会社等から交付された特例認定承継会社等の株式等以外の財産の価額に対応する金額	その組織変更がその効力を生じた日

3 その他の確定事由

(1) 継続届出書の不提出

継続届出書をその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でき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。）には、その届出期限の翌日から2月を経過する日をもって、納税猶予額の全部について納税の猶予に係る期限が到来する（措置法70の7⑪、70の7の2⑫、70の7の4⑨、70の7の5⑧、70の7の6⑨、70の7の8⑧）。

(2) 納税猶予期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、納税猶予額について納税の猶予に係る期限を繰り上げることができる（措置法70の7⑫、⑭、70の7の2⑬、⑮、70の7の4⑩、⑪、70の7の5⑨、⑩、70の7の6⑩、⑪、70の7の8⑨、⑩）。

イ 国税通則法第51条第1項の規定による増担保の命令に応じない場合

ロ 継続届出書に記載された事項と相違する事実が判明した場合

ハ 特例認定承継会社等又は特例経営承継受贈者等の行為又は計算で、これを容認した場合において特例経営承継受贈者等又はその贈与者その他これらの者の特別関係者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少させる結果となると認められるものがある場合

(問7-2) 同一の会社の株式等を複数の者から承継した場合の事業継続期間

(問) Aは、×1年に甲からX株式会社の株式の贈与を受け「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、×4年に乙からもX株式会社の株式の贈与を受けた。

贈与税の納税猶予の特例措置では、特例経営承継受贈者による事業の継続が贈与税の申告書の提出期限の翌日から5年間、必要であると聞いているが、甲・乙いずれの贈与についてもそれぞれ5年間の事業継続が必要となるのか。

(答)

甲からの贈与についてはその申告書の提出期限の翌日から5年間(×2年3月16日から×7年3月15日まで)の事業継続が必要となるが、乙からの贈与について事業継続が必要な期間は5年間ではなく、その贈与に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日(×5年3月16日)から×7年3月15日(甲から受けた贈与について事業継続が必要な期間の末日)までとなる。

(解説)

1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」では、特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社等の事業を継続する期間として特例経営承継期間等が設けられており、具体的には、納税猶予の適用に係る贈与税又は相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間が該当する(措置法70の7②六、70の7の2②六、70の7の4②五、70の7の5②七、70の7の6②六、70の7の8②五)。

(1) 次のいずれか早い日

イ 特例経営承継受贈者等の最初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の翌日以後5年を経過する日

ロ 特例経営承継受贈者等の最初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翌日以後5年を経過する日

(2) 特例経営承継受贈者等又は当該特例経営承継受贈者等に係る贈与者の死亡の日の前日

2 したがって、同一の会社の非上場株式等を複数の者から承継し、それぞれについて「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける場合には、最初の贈与税又は相続税の申告に係るものについては事業継続が必要となる期間は5年間となるが、それ以後の申告に係るものは、その時期に応じてその期間は異なることとなり、必ずしも5年間とはならない。

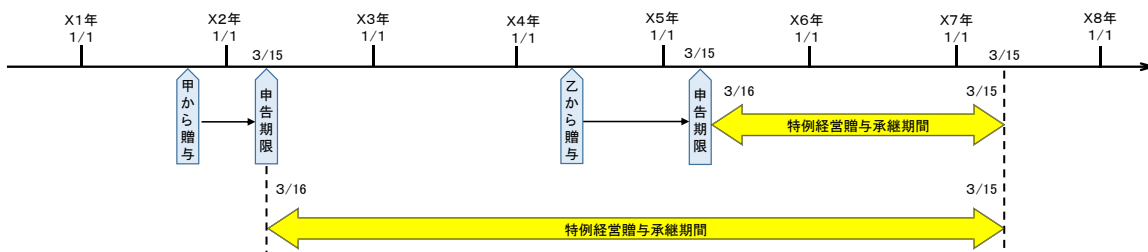
3 問の事例では、甲からの贈与がX株式会社の株式に係る「最初」の特例措置の適用に係る贈与であるため、その特例経営贈与承継期間は×2年3月16日から×7年3月15日までの5年間となる。

他方、乙からの贈与については、既にX株式会社の株式について特例措置の適用を受けているため、その特例経営贈与承継期間の末日は、最初の贈与に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日(×7年3月15日)となるため、その期間は×5年3月16日から×7年3月15日までの2年間となり、5年間とはならない。

(参考) 特例経営承継期間等の具体例 (原則)

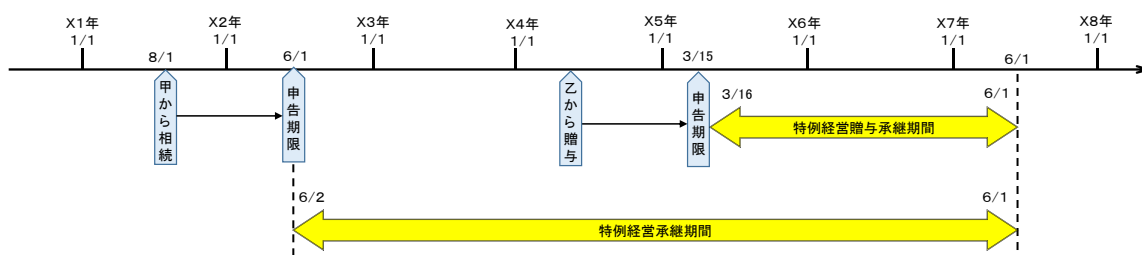
【ケース1】 ×1年に甲から贈与、×4年に乙から贈与された場合

⇒ 甲からの贈与に係る特例経営贈与承継期間：×2年3月16日～×7年3月15日
 乙からの贈与に係る特例経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年3月15日



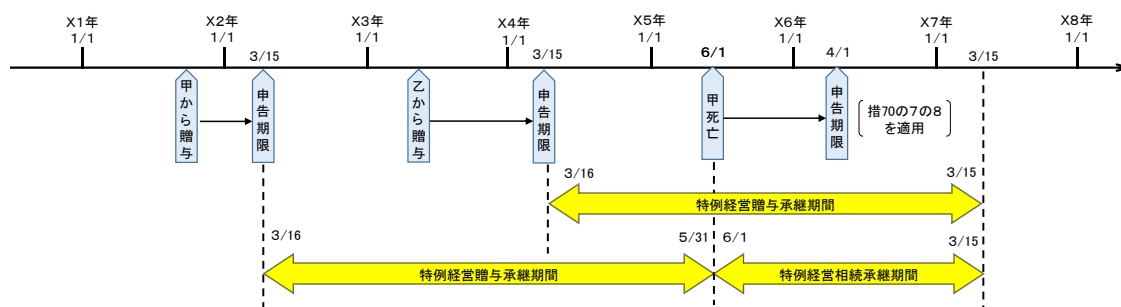
【ケース2】 ×1年8月1日に甲から相続し、×4年に乙から贈与された場合

⇒ 甲からの相続に係る特例経営承継期間：×2年6月2日～×7年6月1日
 乙からの贈与に係る特例経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年6月1日



【ケース3】 ×1年に甲から贈与され、×3年に乙から贈与された後、×5年6月1日に甲が死亡した場合 (措置法第70条の7の8第1項を適用)

⇒ 甲からの贈与に係る特例経営贈与承継期間：×2年3月16日～×5年5月31日
 甲からの承継に係る特例経営相続承継期間：×5年6月1日～×7年3月15日
 乙からの贈与に係る特例経営贈与承継期間：×4年3月16日～×7年3月15日



(注) 上記【ケース1】から【ケース3】は、適用を受ける納税猶予が一般措置である場合も同様である。

(問 7-3) 代表権に制限が加えられた場合

(問) Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、特例経営贈与承継期間内にその有する特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の代表権に制限が加えられた。この場合、納税猶予の特例の適用関係はどうなるのか。なお、その制限が加えられたことについて、やむを得ない理由はない。

(答)

特例経営贈与承継期間内に会社の代表権に制限が加えられた場合には、措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第1号に規定する「特例経営承継受贈者がその有する当該特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の代表権を有しないこととなった場合」に該当するため、代表権に制限が加えられた日から2月を経過する日をもって納税猶予額の全部について納税の猶予に係る期限が到来する。

(解説)

- 1 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例経営承継受贈者等が特例経営承継期間等内に特例認定承継会社等の「代表権を有しないこととなった場合」には、その有しないこととなった日から2月を経過する日に納税猶予額の全部について納税の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7③一、70の7の2③一、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③)。
- 2 ところで、ここにいう「代表権」とは、措置法第70条の7第2項第3号ロにおいて「制限が加えられた代表権を除く」と定義されていることから、「代表権を有しないこととなった場合」とは次に掲げる場合を指すこととなる(措置通70の7-16、70の7の5-14)。
 - ① 特例経営承継受贈者等が有していた制限のない代表権を有しないこととなった場合
 - ② 特例経営承継受贈者等が有していた制限のない代表権に制限が加えられた場合(注) 上記に掲げる場合に該当する場合であっても、措置法規則第23条の9第17項に規定するやむを得ない事由に該当するときは、「代表権を有しないこととなった場合」には該当しない(措置法70の7③一。(問7-4)参照)。
- 3 問の事例のAは、特例経営贈与承継期間内に会社の代表権に制限が加えられており、またその制限が加えられたことについてやむを得ない理由はないことから、その代表権に制限が加えられた日から2月を経過する日をもって納税猶予額の全部について納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

(問7-4) やむを得ない理由により代表権を有しないこととなった場合

(問) Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、このたび身体に障害が生じたため、その有する特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の代表権に制限が加えられた。

現在、特例経営贈与承継期間内であるところ、Aは身体障害者福祉法第15条第1項の規定に基づき都道府県知事の定める医師の診断書を添えて身体障害者手帳の交付申請を行っているが、この場合、納税猶予の適用関係はどうなるのか。なお、当該診断書では、Aの身体上の障害の程度は2級に該当するとされている。

(答)

Aは「代表権を有しないこととなったことについて財務省令で定めるやむを得ない理由がある場合」に該当し、引き続き、納税猶予の適用を受けることができる。

(解説)

1 (問7-1)のとおり、特例経営贈与承継期間等内に特例認定承継会社等の「代表権を有しないこととなった場合」には、その有しないこととなった日から2月を経過する日をもって、納税猶予額の全部について納税の猶予に係る期限が到来することとされているが、その代表権を有しないこととなったことについて「財務省令で定めるやむを得ない理由がある場合」には「代表権を有しないこととなった場合」に該当しないこととされており、納税猶予が継続される。

(注) 上記の「代表権」からは制限が加えられた代表権は除かれているため(措置法70の7②三口)、代表権に制限が加えられた場合も「代表権を有しないこととなった場合」に該当する(問7-3)参照。

2 そして、この「財務省令で定めるやむを得ない理由」とは、次の事由が該当する(措置法規則23の9⑰、23の10⑮、23の12の2⑭、23の12の3⑭、23の12の5⑨)。

(1) 精神保健及び精神障害者福祉に関する法律の規定により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。

(2) 身体障害者福祉法の規定により身体障害者手帳(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。

(3) 介護保険法の規定による要介護認定(要介護状態区分が5に該当するものに限る。)を受けたこと。

(4) (1)から(3)に掲げる事由に類すると認められること。

3 問の事例のAは、身体障害者手帳の交付を受けていないことから上記2(2)には該当しないが、現在、同手帳の交付申請を行っている。そして、その申請書に添付された医師の診断書においてAの身体上の障害の程度が2級であるとされていることから、上記2(2)に掲げる事由に類すると認められ、上記2(4)の「(1)から(3)に掲げる事由に類すると認められること。」に該当すると考えられる。

4 したがって、Aは「代表権を有しないこととなったことについて財務省令で定めるやむを得ない理由がある場合」に該当し、引き続き、納税猶予の適用を受けることができる。

(問7-5) 一般措置に係る雇用確保要件(1): 複数の者から贈与を受けた場合(その1)

(問) Aは、×1年10月1日に甲からX株式会社の株式を贈与され「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けた後、×4年6月1日に乙からもX株式会社の株式を贈与され「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている。

この場合における「雇用確保要件」の判定について、①判定時点、②判定の基礎となる常時使用従業員の数、③判定の基礎となる従業員数確認期間はどのようになるのか。

(答)

甲・乙いずれの者から受けた贈与についても、次のとおりとなる。

- ① ×7年3月15日
- ② 甲の贈与時(×1年10月1日)における常時使用従業員の数
- ③ ×2年3月16日から×7年3月15日まで

(解説)

1 納税猶予の一般措置では、事業の承継後5年間平均で贈与又は相続の開始の時の雇用の8割を維持することが納税猶予の継続の要件(雇用確保要件)とされている(措置法70の7③二、70の7の2③二、70の7の4③)。

2 この雇用確保要件の判定については、従業員数確認期間の末日において、従業員数確認期間内にある各基準日における認定贈与承継会社、認定承継会社又は認定相続承継会社(以下(問7-5)において「認定会社」という。)の常時使用従業員の数の合計を従業員数確認期間内にある基準日の数で除して計算した数が、一般措置の適用に係る最初の贈与又は相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数^(注)となるかどうかで行うこととされている(措置法70の7③二、70の7の2③二、70の7の4③、措置法令40の8②、40の8の2②、40の8の4①)。

(注) 100分の80を乗じて計算した数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数とし、当該贈与又は相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数が1人のときは1人とする。

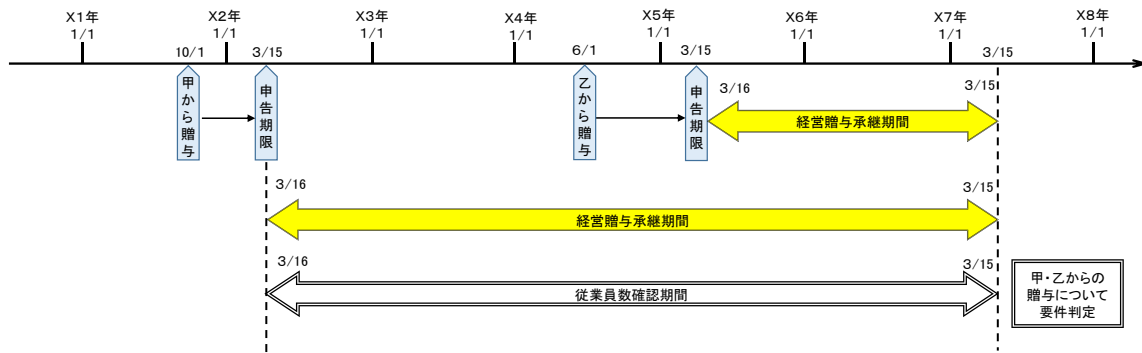
3 そして、「従業員数確認期間」とは、認定会社の非上場株式等について一般措置の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(経営承継受贈者若しくは経営承継受贈者に係る贈与者、経営承継相続人等又は経営相続承継受贈者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいい、「基準日」とは、その提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいう(措置法70の7③二、70の7の2③二、70の7の4③)。

4 したがって、同一の会社の非上場株式等を複数の者から贈与又は相続等により取得し、それぞれについて一般措置の適用を受けた場合であっても、雇用確保要件の判定は別々に行うことなく、原則として、同一の基準でもってその判定を行うこととなる。

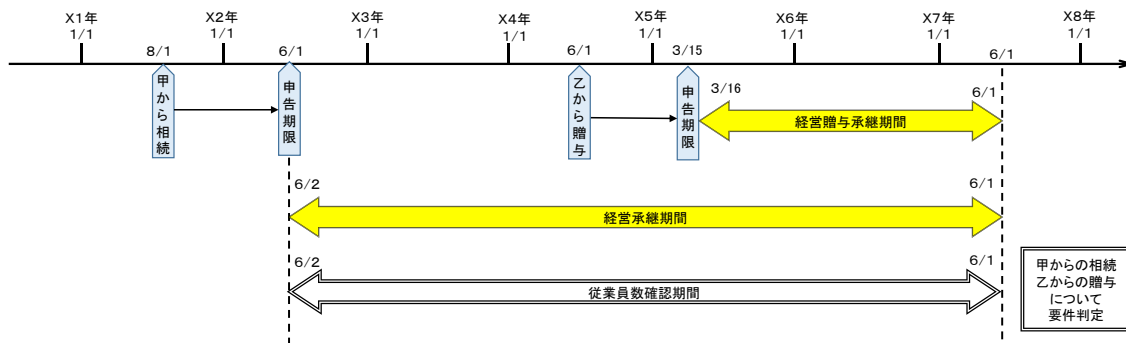
(注) 贈与者が上記3の5年を経過する日までに死亡した場合の取扱いについては、(問7-6)を参照。

5 問の事例では、×1年10月1日に、X株式会社の株式について一般措置の適用に係る「最初」の贈与を受けていることから、雇用確保要件の判定に当たっては、同日における常時使用従業員の数を基礎とすることとなる。

また、従業員数確認期間については、最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限（×2年3月15日）の翌日から同日以後5年を経過する日となることから、具体的には、×2年3月16日から×7年3月15日までとなり、その末日において、雇用確保要件の判定が行われることとなる。



(参考) 最初の一般措置の適用が相続の場合



(問 7-6) 一般措置に係る雇用確保要件 (2) : 複数の者から贈与を受けた場合 (その2)

(問) Aは、×1年10月1日に甲からX株式会社の株式を贈与され「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けた後、×3年4月1日に乙からもX株式会社の株式を贈与され「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けていたところ、×5年6月1日に甲が死亡した。

これにより、甲から贈与された株式はAが相続により取得したものとみなされるが、次のそれぞれの場合について、「雇用確保要件」の判定に係る①判定時点、②判定の基礎となる常時使用従業員の数、③判定の基礎となる従業員数確認期間はどのようになるのか。

- (1) Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けない場合
 (2) Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合

(答)

- (1) Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けない場合
 次の表のとおりとなる。

	甲からの贈与	乙からの贈与
①	×5年5月31日	×7年3月15日
②	甲の贈与时(×1年10月1日)における常時使用従業員の数	同左
③	×2年3月16日から×5年5月31日まで	×2年3月16日から×7年3月15日まで

- (2) Aが「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受ける場合
 乙から受けた贈与及び甲からの相続について、いずれも、次のとおりとなる。

- ① ×7年3月15日
 ② 甲の贈与时(×1年10月1日)における常時使用従業員の数
 ③ ×2年3月16日から×7年3月15日まで

なお、甲から受けた贈与については、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることから、甲の死亡時における雇用確保要件の判定は不要となる。

(解説)

- 1 (問7-5)の解説のとおり、同一の会社の非上場株式等を複数の者から異なる時期に贈与又は相続により取得し、それぞれについて一般措置の適用を受けた場合であっても、雇用確保要件の判定は別々に行うことなく、同一の基準でもってその判定を行うことが原則である。
- 2 ただし、一般措置の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までに経営承継受贈者若しくは経営承継受贈者に係る贈与者、経営承継相続人等又は経営相続承継受贈者が死亡した場合には、従業員数確認期間の末日は、その死亡の日の前日とされている(措置法70の7③二、70の7の2③二、70の7の4③)。

したがって、「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与者が経営贈与承継期間内に死亡した場合には、当該贈与者からの贈与については、その死亡の時において「最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日からその死亡の日の前日」までを従業員数確認期間として雇用確保要件の判定を行うこととなる。

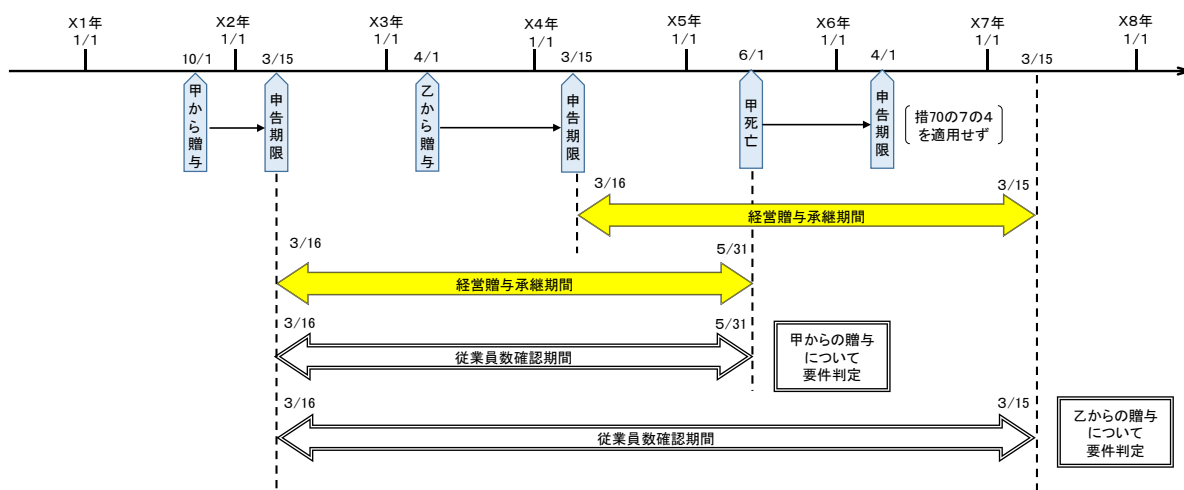
(注) この場合であっても、雇用確保要件の判定の基礎となる常時使用従業員の数は、最初の贈与の時(当該贈与の時前に一般措置の適用に係る相続等によりその認定贈与承継会社の株式等の取得をしている場合には、最初の相続の開始の時)における常時使用従業員の数によることに変わりはない。

3 なお、経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、当該贈与者から取得した対象受贈非上場株式等については、当該経営承継受贈者が相続等により取得したものとみなされるが、この際、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けるときは、上記2の贈与者の死亡時における雇用確保要件の判定は不要とされており（措置法70の7③二）、当該措置による相続税の納税猶予の制度のもと、上記1の原則的な基準に基づき雇用確保要件の判定がされることとなる（措置法70の7の4③）。

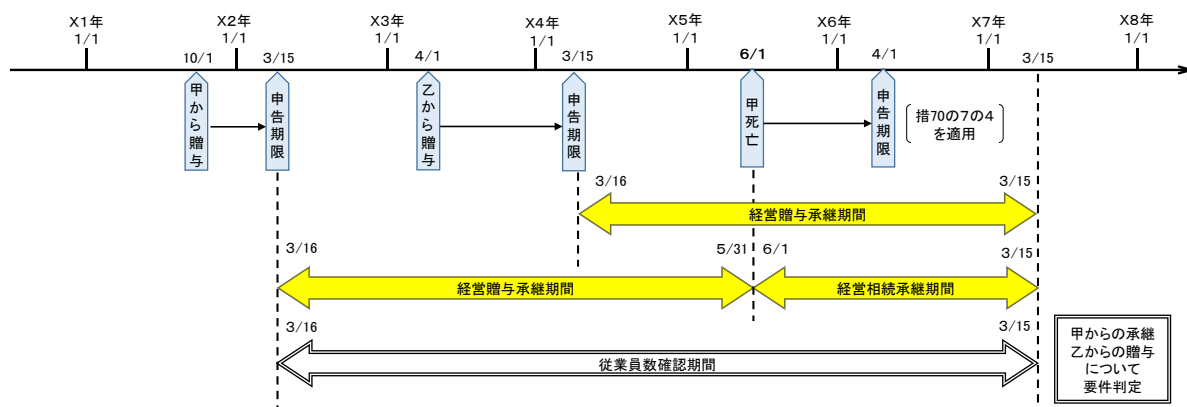
4 問の事例の(1)では、Aは甲の死亡の際、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けないことから、甲から受けた贈与については、その死亡の前日において、「×2年3月16日から×5年5月31日まで」を従業員数確認期間として、雇用確保要件の判定を行う必要がある。

他方、乙から受けた贈与については、原則的な基準に基づき雇用確保要件の判定を行うこととなる。

なお、いずれの判定も、甲の贈与时（×1年10月1日）における常時使用従業員の数为基础として行うことに変わりはない。



5 次に問の事例の(2)では、Aは甲の死亡の際、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けることから、甲からの贈与について、甲の死亡における雇用確保要件の判定は不要であり、当該措置による相続税の納税猶予の制度のもと、乙から受けた贈与とともに、原則的な基準に基づき雇用確保要件の判定を行うこととなる。



(問7-7) 一般措置に係る雇用確保要件(3): 贈与・相続の時点と贈与税・相続税の申告書の提出期限の先後関係が異なる場合

(問) Aは、X株式会社の株式を次のとおり取得し、それぞれ一般措置の適用を受けている。
この場合における「雇用確保要件」の判定について、①判定の基礎となる常時使用従業員の数、②判定の基礎となる従業員数確認期間はどのようになるのか。
(1) ×1年7月1日に甲から相続により取得(申告書の提出期限: ×2年5月1日)
(2) ×1年9月1日に乙から贈与により取得(申告書の提出期限: ×2年3月15日)

(答)

甲・乙いずれの者から受けた相続・贈与についても、次のとおりとなる。

- ① 甲の相続開始時(×1年7月1日)における常時使用従業員の数
- ② ×2年3月16日から×7年3月15日まで

(解説)

1 問の事例の場合、X株式会社の株式の取得は甲からの相続による取得が先であるが、申告書の提出期限は乙からの贈与による取得が先となることから、雇用確保要件の判定を行う場合における①判定の基礎となる常時使用従業員の数、②判定の基礎となる従業員数確認期間はどのようになるのか疑問も生じる。

2 ところで、「贈与税の納税猶予の一般措置」では雇用確保要件の判定の基礎となる常時使用従業員の数について、措置法令第40条の8第23項において「認定贈与承継会社の最初の同条第1項の規定の適用に係る贈与の時における常時使用従業員…の数」と規定している。

そして、この「最初の…贈与の時」については措置法令第40条の8第21項第1号において「最初の…贈与の時(対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について、当該贈与の時前に法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時。次号及び第23項において同じ。)」と規定している。

問の事例では、Aは乙からの贈与の時前に甲から措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続によりX株式会社の株式を取得しているため、雇用確保要件の判定の基礎となる常時使用従業員の数は、当該相続の開始の時となる。

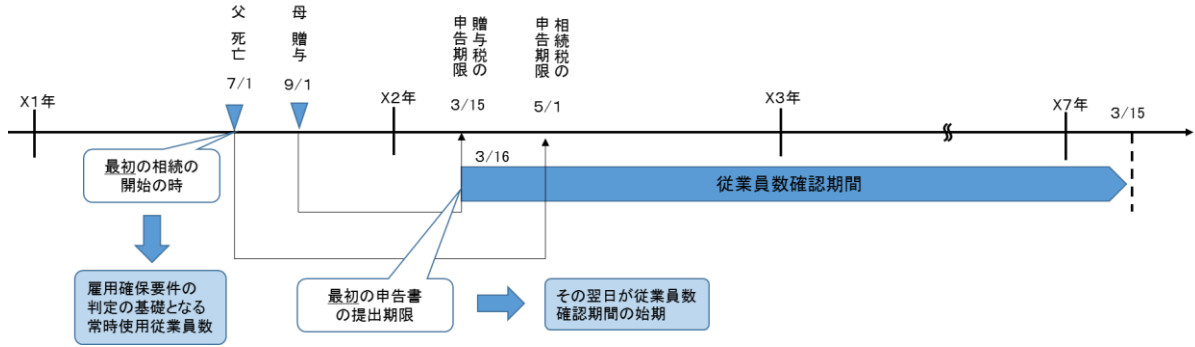
3 また、雇用確保要件の判定の基礎となる従業員数確認期間については、措置法第70条の7第3項第2号において「当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について第1項又は次条第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は同項に規定する相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日」と規定されている。

問の事例では、甲からの相続に係る相続税の申告書の提出期限(×2年5月1日)よりも先に乙からの贈与に係る贈与税の申告書の提出期限(×2年3月15日)が到来することから、従業員数確認期間は、その贈与税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までの期間となる。

4 なお上記2及び3の各規定は「贈与税の納税猶予の一般措置」に係るものであるが、「相続税の納税猶予の一般措置」にも同様の規定が設けられている(措置法70の7の2③二、措置法令40の8の2②③)。

5 したがって、甲から相続により取得した株式に係る一般措置及び乙から贈与により取得した株式に係る一般措置とも、雇用確保要件の判定の基礎となる常時使用従業員の数は、甲の相続開始時（×1年5月1日）における数となり、また、従業員数確認期間は×2年3月16日から×7年3月15日までとなる。

(参考) 時系列



(問7-8) 特例措置における雇用確保要件の位置づけ

(問) 特例措置においては、雇用の確保ができなかった場合に納税猶予の期限が確定することは、全くないのか。

(答)

特例措置においては、一般措置と同様の雇用確保要件は設けられていない。

ただし、雇用の確保ができなかった場合に円滑化省令の規定に基づき都道府県知事に提出する報告書及び都道府県知事の確認書については、その写しを納税猶予の継続届出書に添付して提出することとされているため、その提出ができなかった場合には、納税猶予の期限が確定することとなる。

(解説)

1 特例措置では、納税猶予に係る期限の確定について一般措置の各規定を準用しているが、その規定からは、承継後5年間平均で贈与時(相続時)の雇用の8割を維持するという雇用の確保に関する確定事由(措置法70の7③二、70の7の2③二、70の7の4③)の規定が除かれている(措置法70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③)。

つまり、特例措置においては、一般措置と同様の雇用確保要件は設けられていない。

2 ただし、特例措置は円滑化法認定をその前提としているところ、円滑化省令では、雇用確保要件を満たすことができなかった場合には、その理由を記載した報告書^(注)を都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならないこととされている(円滑化省令20)。

(注) この報告書は、その理由について認定経営革新等支援機関の所見の記載があり、当該理由が経営状況の悪化である場合又は当該認定経営革新等支援機関が正当なものと認められないと判断したものである場合には、当該認定経営革新等支援機関による経営力向上に係る指導及び助言を受けた旨が記載されているものに限られる(円滑化省令20③)。

3 そして、この報告書の写し及び当該報告書に係る都道府県知事の確認書の写しは、特例措置に係る継続届出書に添付することとされている(措置法規則23の12の2⑰五、23の12の3⑰六、23の12の5⑱)。

したがって、これらの書類の提出がない場合には、納税の猶予に係る期限が確定することとなる(措置法70の7の5⑧、70の7の6⑨、70の7の8⑧)。

(問 7-9) 納税猶予に係る期限が確定する資産保有型会社又は資産運用型会社

(問) Aは「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、その適用に係る特例認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当した場合には、納税の猶予に係る期限は、必ず確定するのか。

(答)

特例認定贈与承継会社が措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 3 号に規定する資産保有型会社又は同項第 4 号に規定する資産運用型会社（以下（問 7-9）において「資産保有型会社等」という。）に該当した場合であっても、その資産保有型会社等に該当することとなった日において、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 18 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 24 項に規定する要件の全てに該当しない限り、納税猶予に係る期限の確定事由には該当しない。

(解説)

- 1 資産保有型会社等に関する納税猶予に係る期限の確定事由については、措置法第 70 条の 7 第 3 項第 9 号等において「認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社のうち政令で定めるものに該当することとなった場合」と規定されている。
- 2 したがって、特例認定承継会社等が資産保有型会社等に該当した場合であっても、それが「政令で定めるもの」、すなわち、資産保有型会社等に該当することとなった日において次に掲げる要件の全てに該当するものでなければ、納税の猶予に係る期限の確定事由には該当しないこととなり、引き続き、納税猶予の適用を受けることができる（措置法 70 の 7 ③九、70 の 7 の 2 ③九、70 の 7 の 4 ③、70 の 7 の 5 ③、70 の 7 の 6 ③、70 の 7 の 8 ③、措置法令 40 の 8 ⑭、40 の 8 の 2 ⑳、40 の 8 の 4 ⑰、40 の 8 の 5 ⑱、40 の 8 の 6 ㉑、40 の 8 の 8 ⑬）。
 - (1) 資産保有型会社等の特定資産から当該資産保有型会社等が有する当該資産保有型会社等の特別関係会社（次に掲げる要件の全てを満たすものに限る。）の株式等を除いた場合であっても、当該資産保有型会社等が資産保有型会社等に該当すること。
 - イ 資産保有型会社等に該当することとなった日（以下「該当日」という。）において、当該特別関係会社が、商品の販売その他の業務で措置法規則第 23 条の 9 第 5 項で定めるものを行っていること。
 - ロ 該当日において、当該特別関係会社の親族外従業員の数が 5 人以上であること。
 - ハ 該当日において、当該特別関係会社が、ロの親族外従業員が勤務している事務所、店舗、工場その他これらに類するものを所有し、又は賃借していること。
 - (2) 当該資産保有型会社等が次に掲げる要件の全てを満たす資産保有型会社等でないこと。
 - イ 該当日において、当該資産保有型会社等が、商品の販売その他の業務で措置法規則第 23 条の 9 第 5 項で定めるものを行っていること。
 - ロ 該当日において、当該資産保有型会社等の親族外従業員の数が 5 人以上であること。
 - ハ 該当日において、当該資産保有型会社等が、ロの親族外従業員が勤務している事務所、店舗、工場その他これらに類するものを所有し、又は賃借していること。

(問7-10) 特例認定承継会社等について上場の申請がなされた場合

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、特例経営贈与承継期間内に次の会社の株式について金融商品取引所への上場の申請を行った場合、納税猶予に係る期限の確定事由に該当するか。なお、その上場につき承認がされたのは特例経営贈与承継期間経過後である。

- ① X株式会社
- ② 特定特別関係会社であるY株式会社

(答)

特例認定贈与承継会社であるX株式会社の株式について上場の申請を行った場合(事例①)のみ、納税の猶予に係る期限の確定事由に該当する。

(解説)

- 1 特例経営承継期間等内に(特例)対象(受贈)非上場株式等に係る特例認定承継会社等の株式等が非上場株式等に該当しないこととなった場合には、その該当しないこととなった日から2月を経過する日に納税の猶予に係る期限が到来することとされている(措置法70の7③十五、70の7の2③十五、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③)。
- 2 そして、この「非上場株式等」とは、株式会社の株式については次の要件を満たす株式をいうこととされている(措置法70の7②二、70の7の2②二、70の7の4②二、70の7の5②五、70の7の6②五、70の7の8②三、措置法規則23の9⑦)。
 - (1) 会社の株式の全てが金融商品取引所に上場されていないこと。
 - (2) 会社の株式の全てが金融商品取引所への上場の申請がされていないこと。
 - (3) 会社の株式の全てが金融商品取引所に類するものであって外国に所在するものに上場がされていないこと又は当該上場の申請がされていないこと。
 - (4) 会社の株式の全てが店頭売買有価証券登録原簿に登録がされていないこと又は当該登録の申請がされていないこと。
 - (5) 会社の株式の全てが店頭売買有価証券登録原簿に類するものであって外国に備えられるものに登録がされていないこと又は登録の申請がされていないこと。(注) 合名会社、合資会社又は合同会社の出資については、上記(3)及び(5)を準用することとされている(措置法規則23の9⑧)。
- 3 問の事例①は、特例経営贈与承継期間内に特例認定贈与承継会社であるX株式会社の株式について上場の申請がされているため、これによりX株式会社の株式は「非上場株式等」に該当しないこととなり、納税の猶予に係る期限が確定することとなる。

他方で、特例認定贈与承継会社の特定特別関係会社の株式について上場の申請をした場合(事例②)は、上記1のとおり納税猶予に係る期限の確定事由には該当しないため、納税の猶予が継続されることとなる。

なお、特例経営贈与承継期間経過後に特例認定贈与承継会社又はその特定特別関係会社の株式について上場の申請を行った場合は、いずれも納税猶予に係る期限の確定事由には該当しない。

(問 7-11) 特例認定承継会社等が風俗営業会社となった場合

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、特例経営贈与承継期間内に次の会社が風俗営業会社となった場合、納税の猶予に係る期限の確定事由に該当するか。

- ① 特例認定贈与承継会社
- ② 特例認定贈与承継会社の特定特別関係会社

(答)

事例①及び②の場合とも、納税の猶予に係る期限の確定事由に該当する。

(解説)

- 1 納税の猶予に係る期限の確定事由の一つとして、措置法第 70 条の 7 第 3 項第 16 号等は、特例経営承継期間等内に（特例）対象（受贈）非上場株式等に係る特例認定承継会社等又は当該特例認定承継会社等の特定特別関係会社が風俗営業会社に該当することとなった場合を規定している（措置法 70 の 7 ③十六、70 の 7 の 2 ③十六、70 の 7 の 4 ③、70 の 7 の 5 ③、70 の 7 の 6 ③、70 の 7 の 8 ③）。
- 2 したがって、特例経営承継期間等内においては、特例認定承継会社等だけでなく当該特例認定承継会社等の特定特別関係会社が風俗営業会社に該当することとなった場合についても、その該当することとなった日から 2 月を経過する日に納税の猶予に係る期限が到来することとなる。
- 3 なお、特例経営承継期間等を経過した後については、上記 1 のとおり特例認定承継会社等又は当該特例認定承継会社等の特定特別関係会社が風俗営業会社になったとしても、それは納税猶予に係る期限の確定事由には該当しないことから引き続き納税猶予の適用を受けることができる。
ただし、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る（特例）認定贈与承継会社又はその特定特別関係会社が（特例）経営贈与承継期間を経過した後に風俗営業会社に該当した場合において、その後、これらの措置に係る贈与者が死亡したときにおける「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用については、「その贈与者の相続開始の時ににおいてその会社又はその会社の特定特別関係会社が風俗営業会社に該当しないこと」がこれらの措置の要件とされているため（措置法 70 の 7 の 4 ②一ニ、70 の 7 の 8 ②二ニ）、その適用を受けることができないこととなる。

《確定税額の計算》

(問 7-12) 確定税額に 100 円未満の端数が生じる場合

(問) 特例経営贈与承継期間経過後、次のとおり特例対象受贈非上場株式等の一部を譲渡したが、この場合、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税の額はいくらになるのか。

・譲渡直前の猶予中贈与税額	1,000 万円
・譲渡直前の特例対象受贈受贈非上場株式等の数	600 株
・譲渡した特例対象受贈非上場株式等の数	200 株

(答)

次の算式のとおり。

1,000 万円【譲渡直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{200 \text{ 株【譲渡した特例対象受贈非上場株式等の数】}}{600 \text{ 株【譲渡直前の特例対象受贈非上場株式等の数】}} = 3,333,300 \text{ 円 (100 円未満切捨て)}$$

(解説)

- 1 特例経営承継期間等を経過した後に特例経営承継受贈者等が(特例)対象(受贈)非上場株式等の一部の譲渡等をした場合に納税の猶予に係る期限が確定する贈与税又は相続税の額は、(特例)対象(受贈)非上場株式等を譲渡する直前の猶予税額に、次の算式により算出された割合を乗じた金額とされている(措置法 70 の 7 ⑤二、70 の 7 の 2 ⑤二、70 の 7 の 4 ③、70 の 7 の 5 ③、70 の 7 の 6 ③、70 の 7 の 8 ③、措置法令 40 の 8 ⑳、40 の 8 の 2 ㉑、40 の 8 の 4 ㉒、40 の 8 の 5 ㉓、40 の 8 の 6 ㉔、40 の 8 の 8 ㉕)。

(算式)

$$\frac{\text{譲渡等をした(特例)対象(受贈)非上場株式等の数等}}{\text{譲渡等の直前における(特例)対象(受贈)非上場株式等の数等}}$$

- 2 なお、これにより算出された金額に 100 円未満の端数があるとき又はその全額が 100 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てた額が納税の猶予に係る期限が確定する金額となる(措置法令 40 の 8 ⑳、40 の 8 の 2 ㉑、40 の 8 の 4 ㉒、40 の 8 の 5 ㉓、40 の 8 の 6 ㉔、40 の 8 の 8 ㉕)。
- 3 問の事例では、次のとおり、その計算した金額に 100 円未満の端数が生じる場所、納税の猶予に係る期限が到来する金額は、これを切り捨てた 3,333,300 円となる。

1,000 万円【譲渡直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{200 \text{ 株【譲渡した特例対象受贈非上場株式等の数】}}{600 \text{ 株【譲渡直前の特例対象受贈非上場株式等の数】}} \div 3,333,333 \text{ 円} \\ \Rightarrow 3,333,300 \text{ 円 (100 円未満切捨て)}$$

(問7-13) 合併により特例認定承継会社等が消滅した場合の確定税額

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたびX株式会社は、Y株式会社を吸収合併存続会社(会社法749①)とする吸収合併により消滅することとなった。

当該吸収合併の状況等は次のとおりであるが、この場合、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税の額はいくらになるのか。

【合併等の状況】

- ・ 合併前のX株式会社の資産の額及び負債の額(簿価)
 - イ 資産の額 1億円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 合併がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日におけるX株式会社の資産の額及び負債の額(評価基本通達に基づく評価額)
 - イ 資産の額 1億2,000万円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 合併に際してY株式会社からX株式会社の全株主に交付された資産の内訳
 - イ Y株式会社の株式 1,000株(額面50,000円)
 - ロ 金銭 3,000万円
- ・ 合併直前の猶予中贈与税額 1,000万円
- ・ 合併直前の特例対象受贈非上場株式等の数 600株

(答)

次の算式のとおり。

1,000万円【合併直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{3,000 \text{ 万円【全株主に交付された金銭の額】}}{(1 \text{ 億} 2,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円}) \text{【合併前純資産額】}} = 300 \text{ 万円}$$

(解説)

- 1 特例経営承継期間等を経過した後に特例認定承継会社等が合併により消滅した場合には、その猶予税額のうち当該合併に際して交付された吸収合併存続会社の株式等の価額に対応する部分を除いた金額については、その納税の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7⑤三、70の7の2⑤三、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③、措置法令40の8⑳、40の8の2㉓、40の8の4㉗、40の8の5㉘、40の8の6㉙、40の8の8㉛)。
- 2 具体的には、合併がその効力を生ずる直前の猶予税額に次の算式により算出された割合を乗じた金額が納税の猶予に係る期限が確定する贈与税の額となる。

(算式)

吸収合併存続会社等が、消滅する特例認定承継会社等の全ての株主等に対し交付しなければならない金銭等(株式等以外の金銭その他の資産をいう。以下同じ。)の額
合併前純資産額

(注)「合併前純資産額」とは、合併がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日における特例認定承継会社等の純資産額(資産の額から負債の額を控除した残額をいう。)をいう。なお、ここにいう資産及び負債の価額は、いずれも各資産及び各負債をそれぞれ評価基本通達に基づき評価した価額による。

3 なお、これにより算出された金額に 100 円未満の端数があるとき又はその全額が 100 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てることとなる（措置法令 40 の 8 ㉨、40 の 8 の 2 ㉩、40 の 8 の 4 ㉪、40 の 8 の 5 ㉫、40 の 8 の 6 ㉬、40 の 8 の 8 ㉭）。

4 したがって、問の事例について納税の猶予に係る期限が到来する贈与税の額は、次の算式のとおり 300 万円となる。

(算式)

1,000 万円【合併直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{3,000 \text{ 万円【全株主に交付された金銭の額】}}{(1 \text{ 億 } 2,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円})【合併前純資産額】} = 300 \text{ 万円}$$

(問7-14) 特例認定承継会社等が会社分割をし、吸収分割承継会社の株式を配当財産として株主に交付した場合の確定税額

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたびX株式会社は会社分割をした。

なお、当該会社分割に際し、X株式会社は吸収分割承継会社(会社法757)であるY株式会社の株式の交付を受け、その一部をX株式会社の株主に配当している。

当該会社分割の状況等は次のとおりであるが、この場合、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税の額はいくらになるのか。

【会社分割の状況等】

- ・ Y株式会社がX株式会社から承継した資産の額及び負債の額(簿価)
 - イ 資産の額 3,000万円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 会社分割がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日におけるY株式会社がX株式会社から承継した資産の額及び負債の額(評価基本通達に基づく評価額)
 - イ 資産の額 2,500万円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 会社分割に際してX株式会社がY株式会社から交付を受けた同社の株式の数
2,000株(額面50,000円)
- ・ 上記のうちX株式会社が同社の全株主に配当したY株式会社の株式の数
1,000株(額面50,000円)
- ・ 会社分割前のX株式会社の資産の額及び負債の額(簿価)
 - イ 資産の額 1億2,000万円
 - ロ 負債の額 4,000万円
- ・ 会社分割がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日におけるX株式会社の資産の額及び負債の額(評価基本通達に基づく評価額)
 - イ 資産の額 1億1,000万円
 - ロ 負債の額 4,000万円
- ・ 会社分割直前の猶予中贈与税額 1,000万円
- ・ 会社分割直前の特例対象受贈非上場株式の数 600株

(答)

次の算式のとおり。

1,000万円【会社分割直前の猶予中贈与税額】

$$\begin{aligned}
 & \text{【承継純資産額】} \\
 & (2,500\text{万円} - 2,000\text{万円}) \times \frac{1,000\text{株 (X社の全株主に配当したY社株式の数)}}{2,000\text{株 (Y社がX社に交付したY社株式の数)}} \\
 & \times \frac{1,000\text{万円}}{(1\text{億}1,000\text{万円} - 4,000\text{万円}) \text{【分割前純資産額】}} \\
 & = 357,100\text{円 (100円未満切捨て)}
 \end{aligned}$$

(解説)

1 特例経営承継期間等を経過した後に特例認定承継会社等が会社分割をした場合において当該会社分割に際して吸収分割承継会社等(会社法第 753 条に規定する吸収分割承継会社又は同法第 763 条に規定する新設分割設立会社をいう。以下同じ。)の株式等を配当財産とする剰余金の配当があったときは、その会社分割がその効力を生ずる直前における猶予税額のうち当該会社分割に際して特例認定承継会社等から交付された当該吸収分割承継会社等の株式等の価額に対応する部分の金額については、その納税の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 7 ⑤三、70 の 7 の 2 ⑤三、70 の 7 の 4 ③、70 の 7 の 5 ③、70 の 7 の 6 ③、70 の 7 の 8 ③、措置法令 40 の 8 ⑪、40 の 8 の 2 ⑳、40 の 8 の 4 ⑰、40 の 8 の 5 ⑱、40 の 8 の 6 ㉔、40 の 8 の 8 ⑬)。

2 具体的には、会社分割がその効力を生ずる直前の猶予税額に次の算式により算出された割合を乗じた金額が納税猶予に係る期限が確定する贈与税又は相続税の額となる。

(算式)

$$\text{承継純資産額} \times \frac{\text{特例認定承継会社等から当該特例認定承継会社等の全ての株主等に対し配当された吸収分割承継会社等の株式等の数等}}{\text{吸収分割承継会社等から当該特例認定承継会社等が交付を受けた当該吸収分割承継会社等の株式等の数等}} \\ \text{分割前純資産額}$$

(注) 1 「承継純資産額」とは、吸収分割承継会社等が特例認定承継会社等から承継した資産の当該会社分割がその効力を生ずる日の属する年の前年の 12 月 31 日における価額から当該吸収分割承継会社等が当該特例認定承継会社等から承継した負債の同日における価額を控除した残額をいう。

2 「分割前純資産額」とは、会社分割がその効力を生ずる日の属する年の前年の 12 月 31 日における特例認定承継会社等の純資産額をいう。

3 上記 1 の「承継した資産の当該会社分割がその効力を生ずる日の属する年の前年の 12 月 31 日における価額」及び「承継した負債の同日における価額」並びに上記 2 の「純資産額」を算定する場合における各資産及び各負債の価額は、いずれも評価基本通達に基づき評価した価額による。

3 なお、これにより算出された金額に 100 円未満の端数があるとき又はその全額が 100 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てた額が納税の猶予に係る期限が確定する金額となる(措置法令 40 の 8 ⑪、40 の 8 の 2 ⑳、40 の 8 の 4 ⑰、40 の 8 の 5 ⑱、40 の 8 の 6 ㉔、40 の 8 の 8 ⑬)。

4 したがって、問の事例について納税の猶予に係る期限が到来する贈与税の額は、次の算式のとおり 357,100 円となる。

(算式)

1,000 万円【会社分割直前の猶予中贈与税額】

$$\begin{aligned} & \text{【承継純資産額】} \\ & (2,500 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円}) \times \frac{1,000 \text{ 株 (X社の全株主に配当したY社株式の数)}}{2,000 \text{ 株 (Y社がX社に交付したY社株式の数)}} \\ & \times \frac{\quad}{(1 \text{ 億 } 1,000 \text{ 万円} - 4,000 \text{ 万}) \text{【分割前純資産額】}} \\ & = 357,100 \text{ 円 (100 円未満切捨て)} \end{aligned}$$

(問7-15) 組織変更の際に株主に金銭の交付があった場合の確定税額

(問) AはX合名会社の出資について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたびX合名会社は株式会社組織変更をした。

なお、当該組織変更の際に、X株式会社は全株主に対し金銭を交付した。

当該組織変更の状況等は次のとおりであるが、この場合、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税の額はいくらになるのか。

【組織変更の状況】

- ・ 組織変更前のX合名会社の資産の額及び負債の額（簿価）
 - イ 資産の額 1億円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 組織変更がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日におけるX合名会社の資産の額及び負債の額（評価基本通達に基づく評価額）
 - イ 資産の額 1億2,000万円
 - ロ 負債の額 2,000万円
- ・ 組織変更の際に全株主に交付された金銭 3,000万円
- ・ 組織変更直前の猶予中贈与税額 1,000万円
- ・ 組織変更直前の特例対象受贈非上場株式等の数 600口

(答)

次の算式のとおり。

1,000万円【組織変更直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{3,000 \text{ 万円【全株主に交付された金銭の額】}}{(1 \text{ 億 } 2,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円}) \text{【組織変更前純資産額】}} = 300 \text{ 万円}$$

(解説)

- 1 特例経営承継期間等を経過した後に特例認定承継会社等が組織変更をした場合において、当該組織変更の際に当該特例認定承継会社等の株式等以外の財産の交付があったときは、当該組織変更直前の猶予税額のうち当該組織変更の際に交付された当該特例認定承継会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の金額については、その納税の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7⑤六、70の7の2⑤六、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③、措置法令40の8⑳、40の8の2㉘、40の8の4㉗、40の8の5㉙、40の8の6㉚、40の8の8㉛）。
- 2 具体的には、組織変更がその効力を生ずる直前の猶予税額に次の算式により算出された割合を乗じた金額が納税の猶予に係る期限が確定する贈与税又は相続税の額となる。

(算式)

$$\frac{\text{特例認定承継会社等から当該特例認定承継会社等の全ての株主等に対し交付された金銭等の額}}{\text{組織変更前純資産額}}$$

(注)「組織変更前純資産額」とは、組織変更がその効力を生ずる日の属する年の前年の12月31日における特例認定承継会社等の純資産額（資産の額から負債の額を控除した残額をいう。）をいう。なお、ここにいる資産及び負債の価額は、いずれも各資産及び各負債をそれぞれ評価基本通達に基づき評価した価額による。

3 なお、これにより算出された金額に 100 円未満の端数があるとき又はその全額が 100 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てることとなる（措置法令 40 の 8 ㉓、40 の 8 の 2 ㉔、40 の 8 の 4 ㉕、40 の 8 の 5 ㉖、40 の 8 の 6 ㉗、40 の 8 の 8 ㉘）。

4 したがって、問の事例について納税の猶予に係る期限が到来する贈与税の額は、次の算式のとおり 300 万円となる。

(算式)

1,000 万円【組織変更直前の猶予中贈与税額】

$$\times \frac{3,000 \text{ 万円【全株主に交付された金銭の額】}}{(1 \text{ 億 } 2,000 \text{ 万円} - 2,000 \text{ 万円})【組織変更前純資産額】} = 300 \text{ 万円}$$

(問7-16) 確定税額を計算する場合の会社の純資産額

(問) 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第4項第2号及び第5項第3号から第6号までの規定により猶予中贈与税額の一部について納税の猶予に係る期限が確定する場合の確定税額の計算において、会社の「純資産額」を算定する場合に、会社が3年以内に取得又は新築した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の価額は、通常取引価額に相当する金額によって評価することになるのか。

(答)

会社の純資産額については、各資産及び各負債をそれぞれ評価基本通達に照らして評価する。したがって、会社が3年以内に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を取得又は新築している場合であっても、通常取引価額に相当する金額により評価する必要はない。

(解説)

- 1 特例認定承継会社等が合併や会社分割をしたこと等により猶予税額の一部について納税の猶予に係る期限が確定する場合には、特例認定承継会社等の「純資産額」を用いて確定税額の計算を行うこととされている（(問7-13)～(問7-15)を参照。）。
- 2 ところで、取引相場のない株式の価額を評価する場合における1株当たりの純資産価額の算定に当たり評価会社が課税時期前3年以内に取得又は新築した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の価額は、通常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ことから（評価基本通達185）、上記1により確定税額の計算を行う場合の純資産額の算定に当たり会社が3年以内に取得した土地等がある場合には、これと同様に評価を行うのか疑問も生じる。
- 3 しかしながら、評価基本通達185の定めは取引相場のない株式の価額を評価する場合の定めであるところ、上記1による純資産額の算定は特例認定承継会社等の株式等の価額を評価するために行うものではないことから、会社が3年以内に取得した土地等についても通常取引価額に相当する金額により評価を行う必要はなく、各資産及び各負債をそれぞれ評価基本通達に照らして評価すればよいこととなる（措置通70の7-29、70の7の2-30、70の7の4-12、70の7の5-14、70の7の6-14、70の7の8-9）。

（問 7-17）確定税額に係る利子税の計算

（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 2 年については、年 0.7%に軽減されている。

また、特例経営承継期間等（原則として申告書の提出期限から 5 年）を経過した後に納税猶予税額の全部又は一部を納付するときには、その特例経営承継期間等における利子税の割合は「年ゼロパーセント」となり、当該期間については利子税は課されない。

（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 7 ㉗、70 の 7 の 2 ㉘、70 の 7 の 4 ㉙、70 の 7 の 5 ㉚、70 の 7 の 6 ㉛、70 の 7 の 8 ㉜）。
- 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 ㉝）、例えば、令和 2 年については特例基準割合が 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）1 「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 ㉞）。

- 2 令和 2 年度税制改正により、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」は、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）によ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。

- 3 また、特例経営承継期間等（原則として申告書の提出期限から 5 年）を経過した後に納税猶予税額の全部又は一部を納付するときには、その特例経営承継期間等における利子税の割合は「年ゼロパーセント」とされており、当該期間については利子税は課されないこととなる（措置法 70 の 7 ㉟、70 の 7 の 2 ㊱、70 の 7 の 4 ㊲、70 の 7 の 5 ㊳、70 の 7 の 6 ㊴、70 の 7 の 8 ㊵）。

Ⅷ 猶予税額の免除関係

《免除事由の概要》

(問 8 - 1) 概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」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 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例経営承継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、税務署長への届出による免除と、税務署長への申請による免除があり、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) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例経営承継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）対象受贈非上場株式等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 7 ⑮、70 の 7 の 2 ⑯、70 の 7 の 4 ⑰、70 の 7 の 5 ⑱、70 の 7 の 6 ⑲、70 の 7 の 8 ㉑）。

イ 特例経営承継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 特例経営承継期間等の末日の翌日^(注)以後に、（特例）対象（受贈）非上場株式等について「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与（免除対象贈与）をした場合

(注) 特例経営承継期間等内に当該特例経営承継受贈者等がその特例認定承継会社等の代表権を有しないこととなった場合（その代表権を有しないこととなったことについてやむを得ない理由がある場合に限る。）には、その有しないこととなった日による。

(2) (1)の場合には、特例経営承継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（ロの場合は 10 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 7 ⑮、70 の 7 の 2 ⑯、70 の 7 の 4 ⑰、70 の 7 の 5 ⑱、70 の 7 の 6 ⑲、70 の 7 の 8 ㉑）。

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においても、税務署長がやむを得ない事情があると認める場合において、その事情を記載した免除届出書が提出されたときは、その免除届出書は免除届出期限までに提出されたものとみなすこととされている（措置法 70 の 7 ⑳、70 の 7 の 2㉑、70 の 7 の 4 ㉒、70 の 7 の 5 ㉓、70 の 7 の 6 ㉔、70 の 7 の 8 ㉕）。

3 申請による免除

(1) 特例経営承継期間等の末日の翌日以後に「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受ける特例経営承継受贈者等が次に掲げる場合（ロ及びハに掲げる場合は【特例措置】のみ。）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。

イ （特例）対象（受贈）非上場株式等の全てを一定の者に譲渡等した場合又は特例認定承継会社等について破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令があった場合【破産等免除】（措置法70の7⑯、70の7の2⑰、70の7の4⑱、70の7の5⑲、70の7の6⑳、70の7の8㉑。詳細については（問8-4）参照。）

ロ 過去2以上の事業年度において赤字など特例認定贈与承継会社、特例認定承継会社又は特例認定相続承継会社（以下「特例認定会社」という。）の事業の継続が困難な事由がある場合において、特例対象受贈非上場株式等、特例対象非上場株式等若しくは特例対象相続非上場株式等（以下「特例対象株式等」という。）を譲渡等したとき又は特例認定会社が解散をしたとき【差額免除】（措置法70の7の5⑱、⑳、70の7の6㉑、㉒、70の7の8㉓。詳細については（問8-8）参照。）

ハ ロに掲げる場合に譲渡等の対価の額が時価の2分の1以下であった場合において、当該譲渡等の日から2年を経過する日において事業が継続されている場合として一定の場合に該当するとき【追加免除】（措置法70の7の5⑱、70の7の6㉑、70の7の8㉓。詳細については（問8-8）参照。）

ニ 再生計画の認可の決定等があった場合において特例認定承継会社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7㉔、70の7の2㉕、70の7の4⑱、⑳、70の7の5㉖、70の7の6㉗、70の7の8㉘。詳細については（問8-19）参照。）

(2) なお、(1)の免除を受けようとする特例経営承継受贈者等は、(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7⑯、㉓、70の7の2⑰、㉔、70の7の4⑱、70の7の5⑲、㉖、70の7の6⑳、㉗、70の7の8㉑、㉘。）。

(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経営承継受贈者等が死亡した場合には、上記の期限は、当該特例経営承継受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継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。

《届出による免除》

(問8-2) 贈与者が死亡した場合の免除(1): 贈与者が2人以上いる場合の免除額

(問) 子Aは、甲から4,000万円、乙から1,000万円のX株式会社の株式の贈与を受け(贈与税: 2,049.5万円)、「贈与税の納税猶予の特例措置」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ない。

(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対象受贈非上場株式等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) 経営承継受贈者に係る(特例) 贈与者が死亡した場合、猶予中贈与税額のうち当該(特例) 贈与者が贈与をした(特例) 対象受贈非上場株式等に対応する部分の額が免除される(措置法70の7⑮二、70の7の5⑪)。
- 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7第4項又は第5項(これらの規定を措置法第70条の7の5第3項において準用する場合を含む。)の規定により納税猶予の期限が確定した(特例) 対象受贈非上場株式等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7②七ロ、70の7の5②九ロ)、(特例) 贈与者が2人以上いる場合には、その(特例) 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8⑭、⑮、40の8の5⑮)、当該納税猶予分の贈与税額に基づき(特例) 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、特例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)となる。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ない。したがって、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) 対象受贈非上場株式等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8第14項第2号及び第15項第2号(これらの規定を措置法令第40条の8の5第15項において準用する場合を含む。)の規定により当該贈与に係る(特例) 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8-3) 贈与者が死亡した場合の免除(2): 免除対象贈与に係るものがある場合の免除額

(問) 子Aは、甲からX株式会社の株式1,000株(5,000万円)の贈与を受け(贈与税:2,049.5万円)、「贈与税の納税猶予の特例措置」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X株式会社の株式のうち200株は、措置法第70条の7第15項第3号の規定の適用に係る贈与(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対象受贈非上場株式等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) 経営承継受贈者に係る(特例) 贈与者が死亡した場合、猶予中贈与税額のうち当該(特例) 贈与者が贈与をした(特例) 対象受贈非上場株式等に対応する部分の額が免除されるが、(特例) 対象受贈非上場株式等が当該(特例) 贈与者の措置法第70条の7第15項第3号(第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の規定の適用に係る贈与(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) 対象受贈非上場株式等に係る猶予中贈与税額については、当該(特例) 贈与者ではなく、当該(特例) 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7⑫二、70の7の5⑪)。

(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(特例) 対象受贈非上場株式等に係る(特例) 認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした者をいう(措置法70の7①、70の7の5①、措置法令40の8⑤、40の8の5④)。

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

ロ イに掲げる場合以外の場合 (特例) 贈与者

- 2 したがって、問の事例では、特例贈与者(甲)の死亡の直前における猶予中贈与税額:2,049.5万円のうち当該特例贈与者が贈与をした株式数(1,000株)から免除対象贈与に係る株式数(200株)を除いた株式数(800株)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

$$2,049.5 \text{ 万円} \times \frac{1,000 \text{ 株} - 200 \text{ 株}}{1,000 \text{ 株}} = 1,639.6 \text{ 万円}$$

《破産等免除》

(問 8-4) 破産等免除の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除」では、一般措置及び特例措置ともに、特例経営承継期間等の末日の翌日以後に、(特例) 対象(受贈) 非上場株式等の全てを一定の者に譲渡等した場合又は特例認定承継会社等について破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令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 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除」では、一般措置及び特例措置ともに、特例経営承継期間等の末日の翌日以後に特例経営承継受贈者等又は特例認定承継会社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又は相続税を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 7 ⑯、70 の 7 の 2 ⑰、70 の 7 の 4 ⑱、70 の 7 の 5 ⑩、70 の 7 の 6 ⑲、70 の 7 の 8 ⑪。以下、この免除を「破産等免除」という。)
- (1) 特例認定承継会社等の非上場株式等の全部について、当該特例経営承継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若しくは更生計画の認可の決定があった場合において当該再生計画若しくは更生計画に基づき当該非上場株式等を消却するために譲渡等したときにおいて、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又は相続税
- 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) 対象(受贈) 非上場株式等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) 対象(受贈) 非上場株式等の譲渡等の対価の額より小さい金額である場合には、当該譲渡等の対価の額)
- ロ 直前配当等の額
- (注) 「直前配当等の額」とは、破産等免除に係る事由が生じた日以前 5 年以内において、当該特例経営承継受贈者等及び当該特例経営承継受贈者等と生計を一にする者が当該特例認定承継会社等から受けた次に掲げる金額の合計額をいう(措置法令 40 の 8 ⑳)。以下(問 8-19) までにおいて同じ。
- 1 当該特例認定承継会社等から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当等の額
 - 2 当該特例認定承継会社等から支給された給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。)のうち法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該特例認定承継会社等の各事業年度の所得の金額の計算上損金に算入されないこととなる金額
- (2) 特例認定承継会社等について破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令があった場合 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贈与税又は相続税
- イ 当該特例認定承継会社等の解散の直前における猶予税額
- ロ 直前配当等の額
- (3) 特例認定承継会社等が合併により消滅した場合(吸収合併存続会社等が当該特例経営承継受贈者等の特別関係者以外のものであり、かつ、当該合併に際して当該吸収合併存続会社等の株式等の交付がない場合に限る。)において、次に掲げる金額の合計額が当該合併がその効力を生ずる直前における猶予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

当する贈与税又は相続税

イ 当該合併がその効力を生ずる直前における当該（特例）対象（受贈）非上場株式等の時価に相当する金額（その金額が合併対価の額より小さい金額である場合には、当該合併対価の額）

ロ 直前配当等の額

(4) 特例認定承継会社等が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合（当該他の会社が当該特例経営承継受贈者等の特別関係者以外のものであり、かつ、当該株式交換等に際して当該他の会社の株式等の交付がない場合に限る。）において、次に掲げる金額の合計額が当該株式交換等がその効力を生ずる直前における猶予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又は相続税

イ 当該株式交換等がその効力を生ずる直前における当該（特例）対象（受贈）非上場株式等の時価に相当する金額（その金額が交換等対価の額より小さい金額である場合には、当該交換等対価の額）

ロ 直前配当等の額

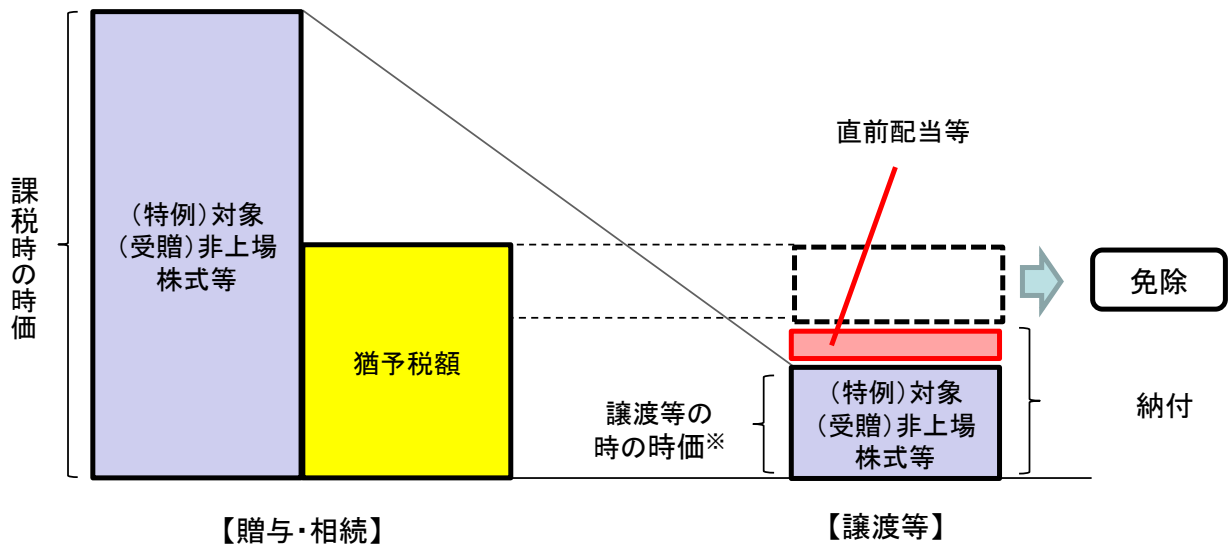
2 なお、破産等免除の適用を受けようとする者は、上記1(1)から(4)までに該当することとなった日から2月を経過する日^(注)までに、免除の申請を行う必要がある（措置法70の7⑯、70の7の2⑰、70の7の4⑱、70の7の5⑲、70の7の6⑳、70の7の8㉑）。

(注) 当該2月を経過する日までに当該特例経営承継受贈者等が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継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。以下（問8-7）までにおいて同じ。

3 また、納付が必要となる猶予税額（上記1(1)から(4)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)から(4)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7⑤、70の7の2⑤、70の7の4③、70の7の5③、70の7の6③、70の7の8③）。

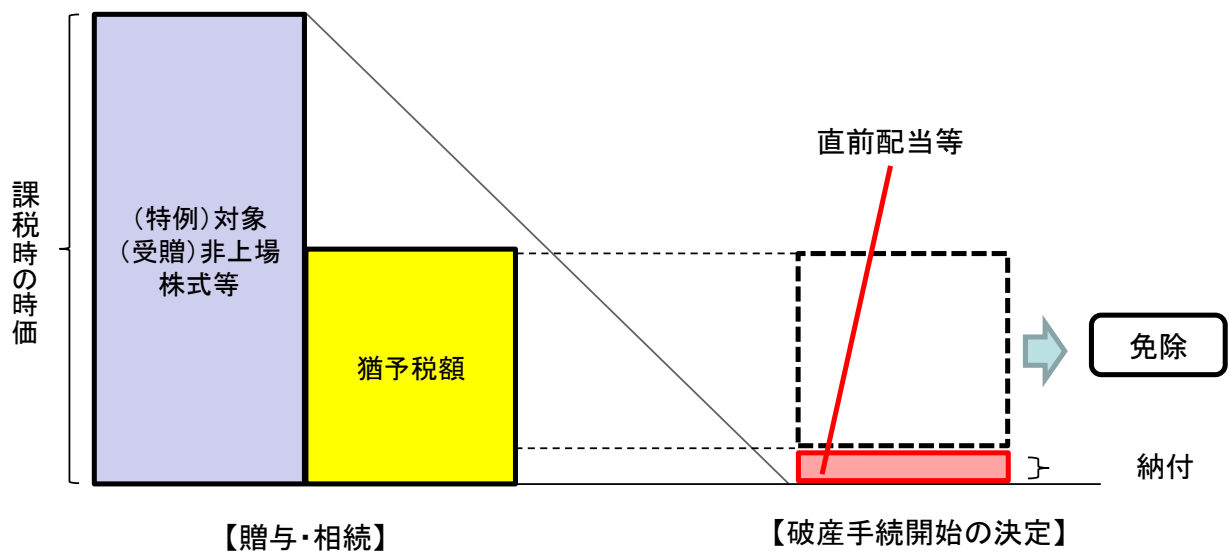
(参考) 破産等免除の概要 (イメージ)

【第三者への一括譲渡等 (上記 1(1))、合併 (上記 1(3))、株式交換等 (上記 1(4)) の場合】



※ 譲渡等の対価の額より小さい金額である場合には、その対価の額による。

【破産手続開始の決定があった場合 (上記 1(2))】



(問 8-5) 譲渡等の場合における破産等免除の適用要件

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、AのX株式会社の株式の所有状況は次のとおりである。

Aは「株式の譲渡による破産等免除」の適用を受けたいと考えているが、この場合、「特例対象受贈非上場株式等である株式」だけを譲渡すれば、その適用を受けることができるのか。

- ・ 特例対象受贈非上場株式等である株式：5,000株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等でない株式（議決権に制限なし）：1,000株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等でない株式（議決権に制限あり）：1,000株

(答)

Aは「特例対象受贈非上場株式等である株式」だけでなく、その所有する全ての株式を譲渡する必要がある。

(解説)

1 破産等免除の対象となる譲渡等については、措置法第70条の7第16項第1号等は「特例経営承継受贈者等が（特例）対象（受贈）非上場株式等に係る特例認定承継会社等の非上場株式等の全部の譲渡等をした場合」と規定している（措置法70の7⑩一、70の7の2⑪一、70の7の4⑫、70の7の5⑬、70の7の6⑭、70の7の8⑮）。

(注) 措置法第70条の7第16項第1号等の「非上場株式等」は議決権に制限のないものに限られていない。

2 このように「特例認定承継会社等の非上場株式等の全部」と規定されていることから、破産等免除の適用を受けるには、（特例）対象（受贈）非上場株式等だけでなく、特例経営承継受贈者等有する特例認定承継会社等の非上場株式等（議決権に制限のあるものを含む。）の全部の譲渡等が必要となる。

3 問の事例のAは、X株式会社の株式につき「特例対象受贈非上場株式等である株式」5,000株のほか、「特例対象受贈非上場株式等でない株式で議決権に制限のないもの」及び「特例対象受贈非上場株式等でない株式で議決権に制限のあるもの」をそれぞれ1,000株所有しているが、上記2のとおり、Aが破産等免除の適用を受けるには、これらの株式の全部を譲渡する必要がある。

(問 8 - 6) 破産等免除に係る免除税額の計算例 (1): 譲渡等の場合

(問) 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているAは、×10年9月15日に特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の全てをB (Aの特別関係者には該当しない。)に譲渡した。

A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
- ・ 特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額：3,000万円 (譲渡の対価の額と同額)
- ・ A及びAと生計を一にする者が受けた剰余金の配当等：毎年6月30日に100万円

(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)対象(受贈)非上場株式等に係る特例認定承継会社等の非上場株式等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)対象(受贈)非上場株式等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)対象(受贈)非上場株式等の譲渡等の対価の額より小さい金額である場合には、当該譲渡等の対価の額)」(B)と「直前配当等の額」(C)の合計額を控除した残額に相当する贈与税又は相続税が免除され、当該合計額についてはその譲渡等があった日から2月を経過する日までに納付をする必要がある(措置法70の7⑯、70の7の2⑰、70の7の4⑱、70の7の5⑩、70の7の6⑫、70の7の8⑪)。

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: 譲渡等の直前における猶予税額

B: 特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額

C: 直前配当等の額 (100万円×5年分=500万円)

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 8-7) 破産等免除に係る免除税額の計算例(2): 破産手続開始の決定があった場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け特例経営贈与承継期間は経過したが、×10年10月5日にX株式会社について破産手続開始の決定があり、X株式会社は解散した。

この場合に破産等免除により免除される税額等はどのようなになるのか。

なお、解散直前の猶予税額等は次のとおりである。

- ・ 解散直前の猶予税額：5,000万円
- ・ A及びAと生計を一にする者が受けた剰余金の配当等：×8年まで毎年6月30日に50万円

(答)

次のとおりとなる。

- ・ 免除される税額：4,850万円
- ・ 猶予期限が確定する税額：150万円

(解説)

1 (特例)対象(受贈)非上場株式等に係る特例認定承継会社等について破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令があった場合の破産等免除では、「特例認定承継会社等の解散の直前における猶予税額」(A)から「直前配当等の額」(B)を控除した残額に相当する贈与税又は相続税が免除され、当該直前配当等の額についてはその解散があった日から2月を経過する日までに納付を必要がある(措置法70の7⑩、70の7の2⑰、70の7の4⑫、70の7の5⑪、70の7の6⑬、70の7の8⑩)。

2 したがって、問の事例では、次の算式のとおり、4,850万円が免除される。

(算式)

$$\text{A} \quad \quad \quad \text{B}$$
$$5,000 \text{ 万円} \quad - \quad 150 \text{ 万円} \quad = \quad 4,850 \text{ 万円}$$

①: 解散の直前における猶予税額

②: 直前配当等の額 (50万円×3年分=150万円)

3 また、直前配当等の額(②)150万円に相当する贈与税については、解散があった日から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。

《差額免除・追加免除》

〔問 8-8〕 差額免除・追加免除の概要

〔問〕 特例措置では、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 特例措置では、特例経営承継期間等の末日の翌日以後に特例認定会社の事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合に、①特例承継受贈者等（特例経営承継受贈者、特例経営承継相続人等又は特例経営相続承継受贈者をいう。以下同じ。）が特例対象株式等を譲渡等したとき、又は特例認定会社が②合併により消滅したとき、③株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となったとき若しくは④解散をしたときは、一定の要件のもと、納税の猶予に係る期限が確定する猶予税額のうち一定の金額を税務署長の通知により免除する措置が次のとおり講じられている（措置法 70 の 7 の 5 ⑫～⑭、70 の 7 の 6 ⑮～⑰、70 の 7 の 8 ⑱）（以下、(1)又は(2)による免除を「差額免除」といい、(3)による免除を「追加免除」という。）。

〔注〕 「事業の継続が困難な一定の事由」については、（参考 1）参照。

(1) 時価に相当する金額の 2 分の 1 までの部分に対応する猶予税額の免除

特例対象株式等の譲渡等の対価の額、合併対価の額若しくは交換等対価の額（これらの対価の額が当該特例対象株式等の時価に相当する金額の 2 分の 1 以下である場合には、当該 2 分の 1 に相当する金額）又は解散の時における特例対象株式等の時価に相当する金額を贈与又は相続により取得をした特例対象株式等の当該贈与又は相続の開始の時における価額とみなして計算した猶予税額と直前配当等の額^{〔注〕}との合計額を納付することとし、従前の猶予税額から当該合計額を控除した残額を免除する（措置法 70 の 7 の 5 ⑫、70 の 7 の 6 ⑮、70 の 7 の 8 ⑱）。

〔注〕 「直前配当等の額」とは、これらの事由が生じた日以前 5 年以内において特例承継受贈者等及びその特別関係者が特例認定会社から受けた次に掲げる金額の合計額をいう（措置法令 40 の 8 の 5 ㉗、40 の 8 の 6 ㉘、40 の 8 の 8 ㉙）。以下（問 8-8）において同じ。

- 1 当該特例認定会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当等の額
- 2 当該特例認定会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該特例認定会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金に算入されないこととなる金額

(2) 譲渡等の対価の額が時価に相当する金額の 2 分の 1 以下である場合の納税猶予及び免除

特例対象株式等の譲渡等をした場合等（特例認定会社が解散をした場合を除き、その対価の額が当該特例対象株式等の時価に相当する金額の 2 分の 1 以下である場合に限る。）において、下記(3)の適用を受けようとするときは、担保の提供を条件に、上記(1)の再計算した猶予税額と直前配当等の額との合計額を猶予税額とすることができる^{〔注〕}（従前の猶予税額から当該合計額を控除した残額は免除される。）（措置法 70 の 7 の 5 ⑬、70 の 7 の 6 ⑭、70 の 7 の 8 ⑲）。

〔注〕 譲渡等の対価の額が時価に相当する金額の 2 分の 1 に相当する金額以下であった場合に(1)又は(2)のいずれの規定による差額免除の適用を受けるかは、特例承継受贈者等の選択による。

(3) (2)の場合の猶予税額の追加免除

上記(2)の場合において、上記(2)の特例対象株式等の譲渡等をした後 2 年を経過する日において、特例認定会社の事業が継続している場合^{〔注〕}として一定の要件に該当するときは、特例対象株式等の譲渡等の対価の額（時価に相当する金額の 2 分の 1 以下であった実額）を特例対象株式等の贈与又は相続の開始の時における価額とみなして再計算した金額と直前配当等の額との合計額を納付することとし、上記(2)による猶予税額から当該合計額を控除した残額については、免除する（措置法 70 の 7 の 5 ⑭、70 の 7 の 6 ⑯、70 の 6 の 8 ⑲）。

ただし、この一定の要件に該当しない場合には、上記(2)による猶予税額を納付することとなる。

(注) 「事業を継続している場合」とは、譲渡等、合併又は株式交換等に係る会社が、当該2年を経過する日において、次の要件の全てを満たす場合をいう(措置法令40の8の5㉑、40の8の6㉓、40の8の8㉕)。

(1) 商品の販売その他の一定の業務を行っていること。

(2) 譲渡等の事由に該当することとなった時の直前における特例認定会社の常時使用従業員のうちその総数の2分の1以上に相当する数(その数に1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数とし、当該該当することとなった時における常時使用従業員の数が1人のときは1人とする。)の者が、当該該当することとなった時から当該2年を経過する日まで引き続きその会社の常時使用従業員であること(問8-16参照)。

(3) (2)の常時使用従業員が勤務している事務所、店舗、工場その他これらに類するものを所有し、又は賃借していること。

2 上記1の免除の適用を受けようとする者は、差額免除(上記1(1)又は(2))については上記1①～④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、また、追加免除(上記1(3))については上記1(3)の2年を経過する日から2月を経過する日^(注)までに、それぞれ免除の申請を行う必要がある(措置法70の7の5⑫、⑬、⑯、70の7の6⑬、⑭、⑰、措置法70の7の8⑰)。

(注) 当該2月を経過する日までに当該特例承継受贈者等が死亡した場合には、当該特例承継受贈者等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例承継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。以下(問8-13)までにおいて同じ。

3 なお、納付が必要となる猶予税額の納期限は、上記1(1)の場合は同(1)に該当することとなった日から2月を経過する日と、また、上記1(3)の場合は同(3)の2年を経過する日から2月を経過する日とされている(措置法70の7の5⑫、⑭、70の7の6⑬、⑮、70の7の8⑰)。

(参考1) 事業の継続が困難な事由(措置法令40の8の5㉒、40の8の6㉔、40の8の8㉖、措置法規則23の12の2㉗、23の12の3㉙、23の12の5㉚)

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

(注) 「直前事業年度」とは、特例承継受贈者等又は特例認定会社が措置法第70条の7の5第12項各号又は第70条の7の6第13項各号(第70条の7の8第17項において準用する場合を含む。以下同じ。)に掲げる場合のいずれかに該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう(以下(問8-14)までにおいて同じ。))。

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

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

$$\frac{\text{特例認定会社の各事業年度の総収入金額}}{\text{特例認定会社の各事業年度の月数}}$$

(※) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定会社の総収入金額のうち、会社計算規則第88条第1項第4号に掲げる営業外収益及び同項第6号に掲げる特別利益以外のものに限られる。

3 次に掲げる算式のいずれか（直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の5第12項各号又は第70条の7の6第13項各号の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、イに掲げる算式）に該当すること。

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

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

(注) 上記算式の「負債」は、利子（特別関係者に対して支払うものを除く。）の支払の基因となるものに限られる。

4 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

イ 判定期間における業種平均株価 $<$ 前判定期間における業種平均株価

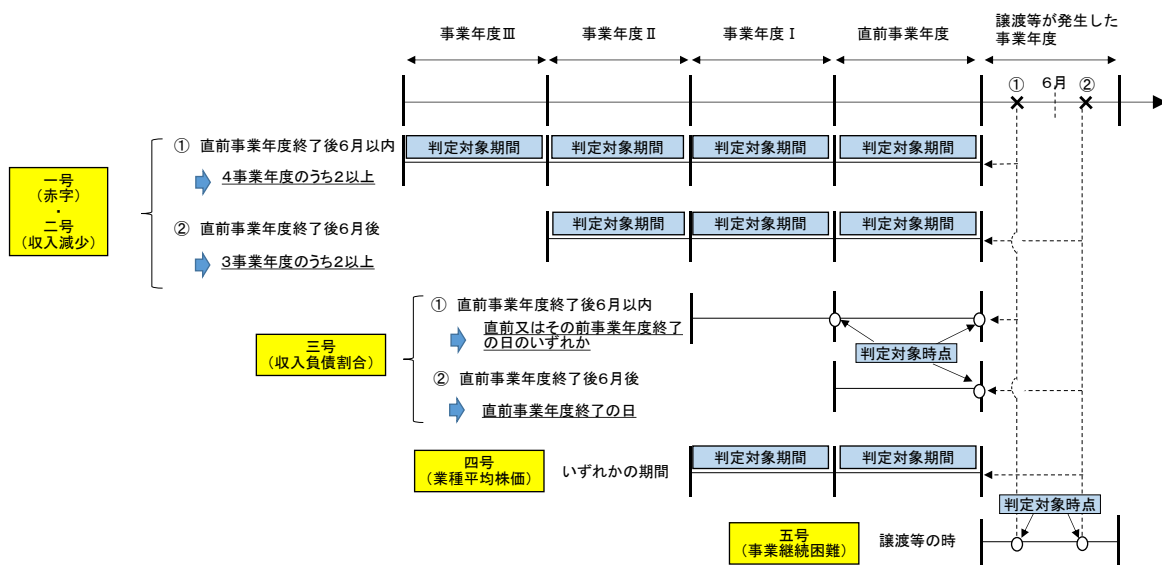
ロ 前判定期間における業種平均株価 $<$ 前々判定期間における業種平均株価

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

2 上記算式の「業種平均株価」とは、措置法令第40条の8の5第22項第4号に規定する業種平均株価をいう。

5 特例承継受贈者等（措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）又は第70条の7の6第13項各号（第4号を除く。）に掲げる場合のいずれかに該当することとなった時において特例認定会社の会社法第329条第1項に規定する役員又は業務を執行する社員であった者に限る。）が心身の故障その他の事由により当該特例認定会社の業務に従事することができなくなったこと。

(参考2) 事業の継続が困難な事由とその判定について



(注) 上記は、各事業年度が1年間の場合である。

(問 8 - 9) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (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X株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間は経過したが、このたび、X株式会社の業績の悪化に伴い、その有する株式の全てを譲渡した。

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 : 200 (譲渡対価を基に再計算した猶予税額 : 100)
- ・ 譲渡時におけるX株式会社の株式の相続税評価額 : 250
- ・ 譲渡以前5年以内にA及びその特別関係者がX株式会社から受けた配当等はない。

(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。

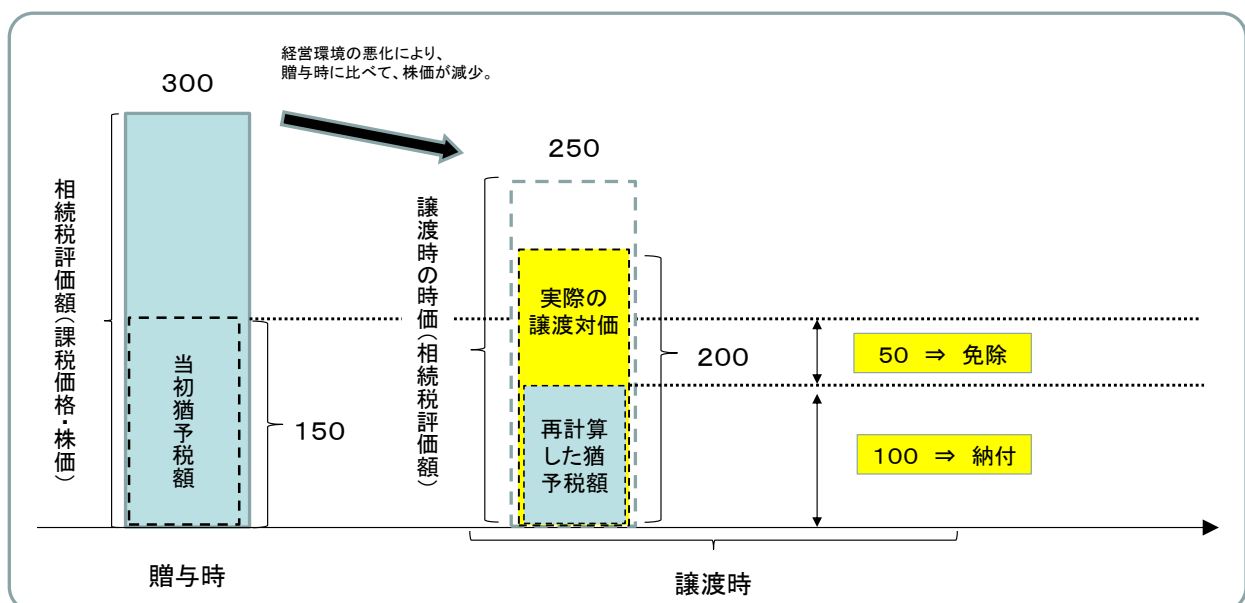
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 100

(解説)

1 問の事例では、譲渡対価の額 (200) が譲渡時の特例対象受贈非上場株式等の価額 (250) の2分の1超であるため、譲渡対価の額 (200) に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この譲渡対価の額に基づき再計算した猶予税額 (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) は、譲渡をした日から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 8-10) 差額免除等に係る免除税額の計算例(2): 2分の1以下の対価で譲渡した場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間は経過したが、このたび、X株式会社の業績の悪化に伴い、その有する株式の全てを譲渡した。

この場合に、差額免除及び追加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：60 (譲渡対価を基に再計算した猶予税額：30)
- ・ 譲渡時におけるX株式会社の株式の相続税評価額：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：50)
- ・ 譲渡以前5年以内にA及びその特別関係者がX株式会社から受けた配当等はない。

(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。

1 譲渡時 (差額免除)

- ・ 免除される税額 : 100
- ・ 納税猶予される税額 : 50

2 譲渡時から2年を経過する日 (追加免除)

- ・ 免除される税額 : 20
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 30

(解説)

1 譲渡時 (差額免除)

(1) 問の事例では、譲渡対価の額(60)が譲渡時の特例対象受贈非上場株式等の価額(200)の2分の1以下であるため、譲渡時には、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) したがって、譲渡時には、この2分の1に相当する金額(100)に基づき再計算した猶予税額(50)と従前の猶予税額(150)との差額(100)が免除されることとなる。

また、この際、措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合には、再計算した猶予税額(50)については、納税猶予が継続される。

(注) 措置法第70条の7の5第13項の規定による2年間の納税猶予の継続は、特例経営承継受贈者がその申請書を提出した場合に限り適用されるものであり、譲渡対価の額が2分の1以下であった場合であっても、その者の選択により、措置法第70条の7の5第12項の規定による差額免除の申請を行うこともできる。

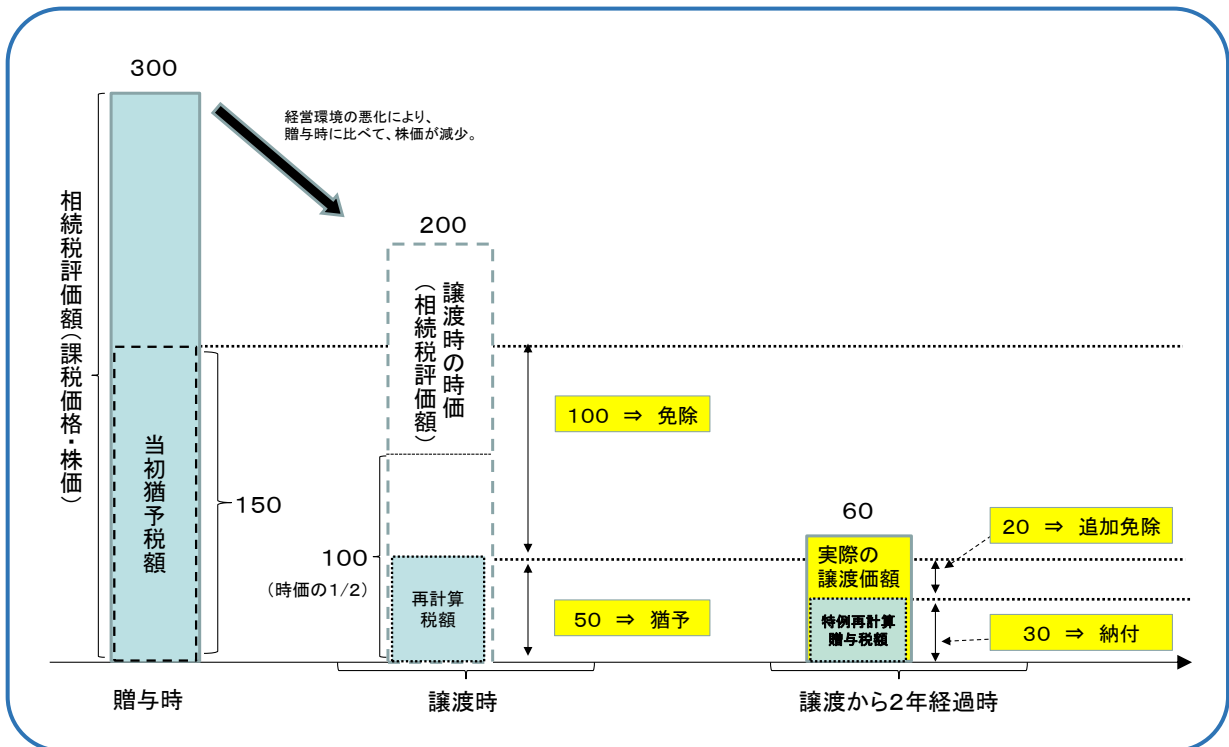
なお、措置法第70条の7の5第12項の適用を受ける場合には、再計算した猶予税額(50)と従前の猶予税額(150)との差額(100)が免除され、再計算した猶予税額(50)については、譲渡をした日から2年を経過する日において、納税猶予の期限が確定することとなる。

2 譲渡時から2年を経過する日（追加免除）

上記1(2)により納税の猶予が継続された税額（50）については、譲渡の日から2年を経過する日において、事業を継続している場合として一定の要件を満たかどうかの判定を行い、その要件を満たす場合には、実際の譲渡対価（60）に基づき再計算した猶予税額（30）との差額（20）が、追加免除される。

なお、実際の譲渡対価に基づき再計算した猶予税額（30）は、その2年を経過する日から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。

（注）一定の要件を満たさない場合、納税の猶予が継続された税額（50）は、その2年を経過する日から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8-11) 差額免除等に係る免除税額の計算例(3): 2分の1超の対価で合併した場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間は経過したが、このたび、X株式会社は、その業績の悪化に伴い、Y株式会社と合併した。

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)

[合併時]

- ・ 合併対価：200【現金：50、Y株式会社の株式：150】
(合併対価を基に再計算した猶予税額：100)
- ・ 合併時におけるX株式会社の株式の相続税評価額：250
- ・ 合併以前5年以内にA及びその特別関係者がX株式会社から受けた配当等はない。

(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。

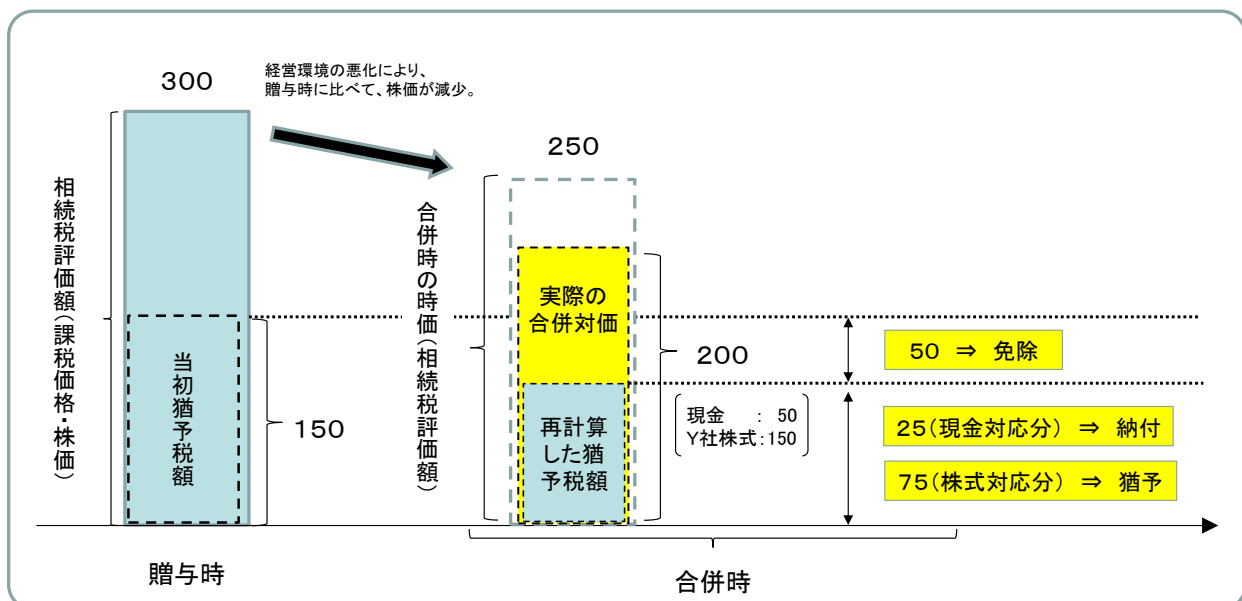
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 25
- ・ 納税の猶予が継続される税額 : 75

(解説)

1 問の事例では、合併対価の額(200)が合併時の特例対象受贈非上場株式等の価額(250)の2分の1超であるため、合併対価の額(200)に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この合併対価の額に基づき再計算した猶予税額(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)のうち、現金対応分($100 \times 50 / 200 = 25$)については、合併が効力を生じた日から2月を経過する日において納税猶予の期限が確定し、残額(75: Y株式会社の株式に対応する部分)は納税の猶予が継続される。



(問 8-12) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (4) : 2分の1以下の対価で合併した場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間は経過したが、このたび、X株式会社は、その業績の悪化に伴い、Y株式会社と合併した。

この場合に、差額免除及び追加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)

[合併時]

- ・ 合併対価 : 60 【現金 : 20、Y株式会社の株式 : 40】
(合併対価を基に再計算した猶予税額 : 30)
- ・ 合併時におけるX株式会社の株式の相続税評価額 : 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 : 50)
- ・ 合併以前5年以内にA及びその特別関係者がX株式会社から受けた配当等はない。

(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。

1 合併時 (差額免除)

- ・ 免除される税額 : 100
- ・ 納税猶予される税額 : 50

2 合併時から2年を経過する日 (追加免除)

- ・ 免除される税額 : 20
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 10
- ・ 納税の猶予が継続される税額 : 20

(解説)

1 合併時 (差額免除)

(1) 問の事例では、合併対価の額 (60) が合併時の特例対象受贈非上場株式等の価額 (200) の2分の1以下であるため、合併時には、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) したがって、合併時には、この2分の1に相当する金額 (100) に基づき再計算した猶予税額 (50) と従前の猶予税額 (150) との差額 (100) が免除されることとなる。

また、この際、措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合には、再計算した猶予税額 (50) については、納税の猶予が継続される。

(注) 措置法第70条の7の5第13項の規定による2年間の納税猶予の継続は、特例経営承継受贈者がその申請書を提出した場合に限り適用されるものであり、合併対価の額が2分の1以下であった場合であっても、その者の選択により、措置法第70条の7の5第12項の規定による差額免除の申請を行うこともできる。

なお措置法第70条の7の5第12項の適用を受ける場合には、再計算した猶予税額 (50) と従前の猶予税額 (150) との差額 (100) が免除され、再計算した猶予税額 (50) のうち、現金対応部分 ($50 \times 20 / 60 = 16^{*}$) については合併が効力を生じた日から2年を経過する日において納税猶予の期限が確定し、残額 (34 : Y株式会社の株式に対応する部分) は納税の猶予が継続される。

※ 100円未満の端数は切り捨てる。

2 合併時から2年を経過する日（追加免除）

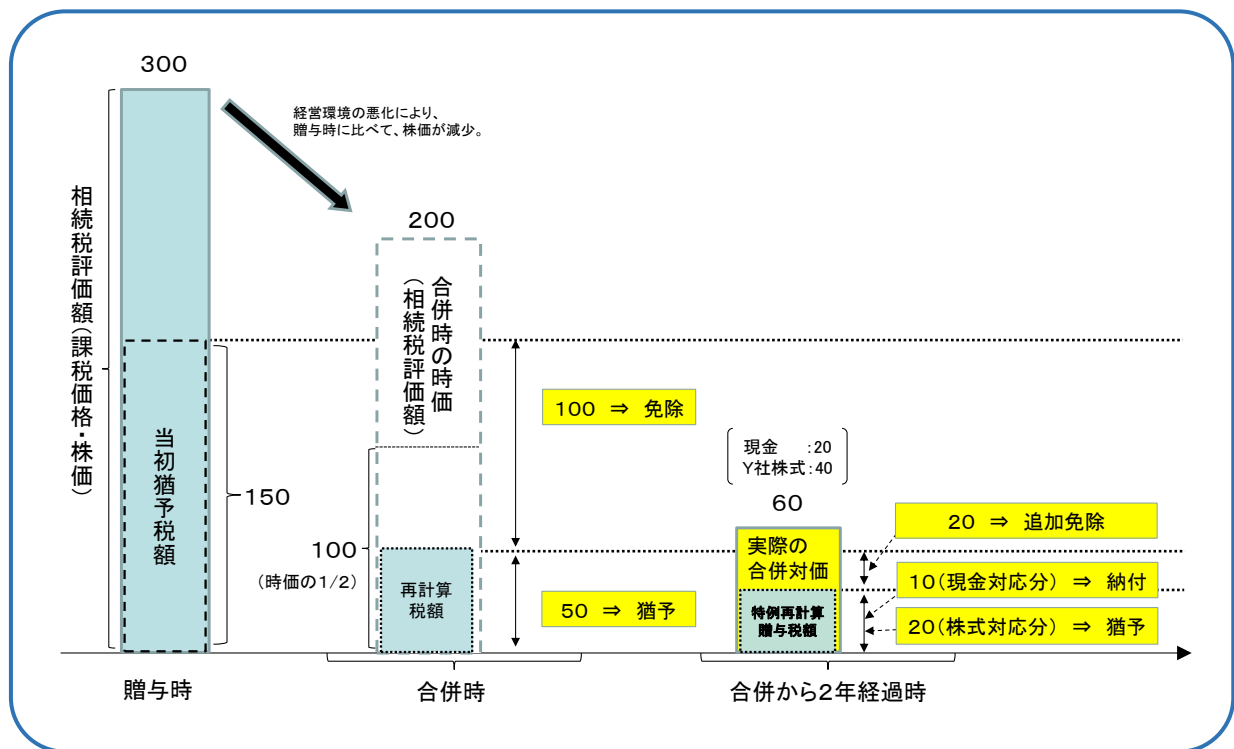
上記1(2)により納税の猶予が継続された税額（50）については、合併が効力を生ずる日から2年を経過する日において、事業を継続している場合として一定の要件を満たすかどうかの判定を行い、その要件を満たす場合には、実際の合併対価（60）に基づき再計算した猶予税額（30）との差額（20）が、追加免除される。

なお、実際の合併対価に基づき再計算した猶予税額（30）のうち、現金対応部分（ $30 \times 20 / 60 = 10^{**}$ ）については、その2年を経過する日から2月を経過する日において納税猶予の期限が確定し、残額（20：Y株式会社の株式に対応する部分）は納税の猶予が継続される。

※ 100円未満の端数は切り捨てる。

(注) 一定の要件を満たさない場合、納税の猶予が継続された税額（50）のうち、現金対応部分（ $50 - 30 \times 40 / 60 = 30^{**}$ ）については、その2年を経過する日から2月を経過する日において納税猶予の期限が確定し、残額（20：Y株式会社の株式に対応する部分）は納税の猶予が継続される。

※ 100円未満の端数は切り捨てる。



(問 8-13) 差額免除等に係る免除税額の計算例 (5) : 解散をした場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間は経過したが、このたび、X株式会社は、その業績の悪化に伴い解散した。

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)

[合併時]

- ・ 解散時におけるX株式会社の株式の相続税評価額 : 200
(相続税評価額 200 を基に再計算した猶予税額 : 100)
- ・ 解散以前 5 年以内にA及びその特別関係者がX株式会社から受けた配当等はない。

(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。

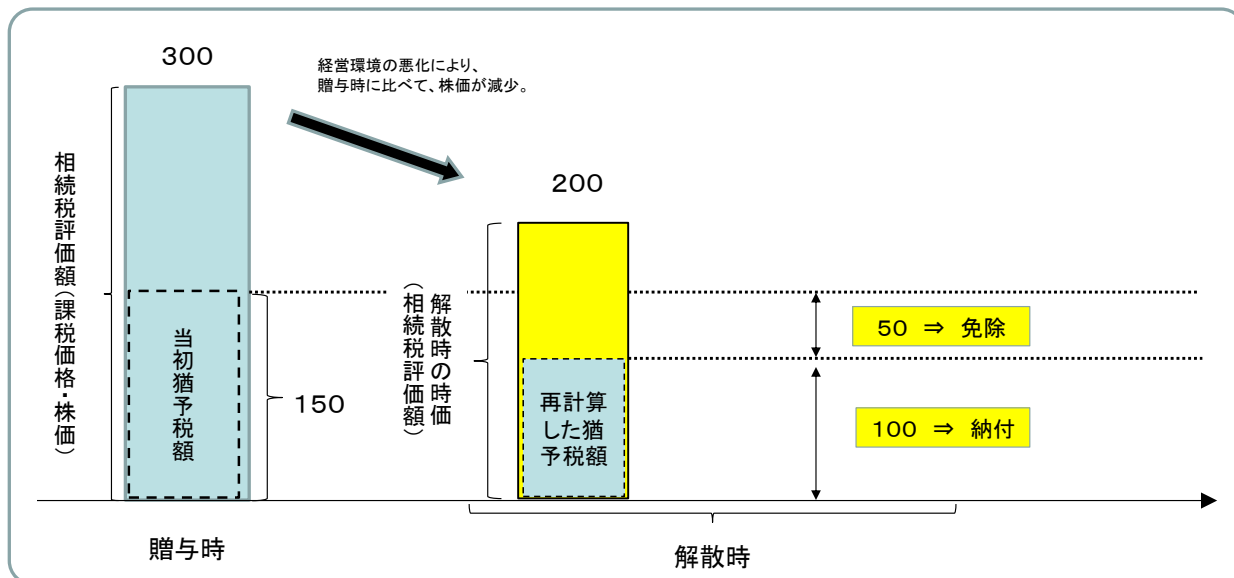
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 100

(解説)

1 特例認定贈与承継会社が解散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、解散時におけるX株式会社の相続税評価額(200)に基づき猶予税額を再計算することとなる。

2 そして、この解散時における相続税評価額に基づき再計算した猶予税額(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、解散の日から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。

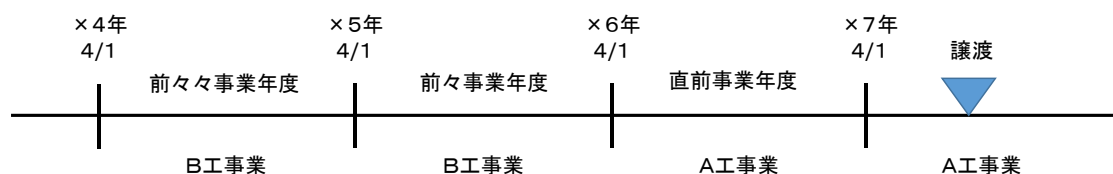


(問 8-14) 事業継続困難事由の判定の基準となる業種の判定

(問) 甲は、乙から贈与された X 株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、このたび、その株式の全てを譲渡した。

判定期間(前判定期間)の類似業種の上場企業の株価(業種平均株価)が前判定期間(前々判定期間)の業種平均株価を下回る場合には、事業の継続が困難な事由に該当するところ、当該譲渡時における X 株式会社の事業が該当する業種は A 工事業であるが、前々事業年度までは B 工事業に該当していた。

この場合、各判定期間の業種平均株価の算定は、いずれの業種を基準とするのか。



(注) X 株式会社の各事業年度は、毎年 4 月 1 日から 3 月 31 日までの 1 年間である。

(答)

いずれの判定期間も、譲渡時における業種である A 工事業を基準として、業種平均株価を算定する。

(解説)

1 差額免除の適用の前提となる事業の継続が困難な事由のうちの一つに、次に掲げる事由のいずれかに該当することがある(措置法令 40 の 8 の 5 ㉔四、40 の 8 の 6 ㉔四、40 の 8 の 8 ㉔)。

(1) 判定期間における業種平均株価 < 前判定期間における業種平均株価

(2) 前判定期間における業種平均株価 < 前々判定期間における業種平均株価

(注) 上記算式の「判定期間」とは、直前事業年度(措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号又は第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう。)終了の日の 1 年前の日の属する月から同月以後 1 年を経過する月までの期間をいい、「前判定期間」とは、判定期間の開始前 1 年間をいい、「前々判定期間」とは、前判定期間の開始前 1 年間をいう。

つまり、事業年度が 1 年である会社の場合、「判定期間」は直前事業年度、「前判定期間」は前々事業年度、「前々判定期間」は前々々事業年度が、それぞれ該当する期間となる。

2 上記 1 の算式の「業種平均株価」とは、特例認定会社の事業が該当する業種に属する事業を営む上場会社の株式の価格の平均値をいうところ(措置法令 40 の 8 の 5 ㉔四、40 の 8 の 6 ㉔四、40 の 8 の 8 ㉔)、その「該当する業種」については、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号又は第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定会社の行う事業によることとされている(措置通 70 の 7 の 5-27、70 の 7 の 6-27、70 の 7 の 8-11)。

3 したがって、問の事例においては、譲渡時における業種である A 工事業を基準として各判定期間における業種平均株価を算定し、上記 1 の事由の有無の判定を行うこととなる。

4 なお、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号又は第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定会社の事業が該当する業種の判定は、評価基本通達 181

((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行い、具体的には、その該当することとなった日の属する事業年度の直前事業年度終了の日以前一年間における取引金額(評価基本通達178の(4)の取引金額をいう。)に基づき行うこととなる。

(参考) 差額免除については、譲渡等の対価の額がその時における特例対象株式等の時価に相当する金額の2分の1以下であるかどうかで適用が異なるところ、この「時価に相当する金額」も評価基本通達の定めに基づき算定することとされている(措置通70の7の5-28、70の7の6-28、70の7の8-11)。

したがって、この場合に算定する類似業種比準価額に係る類似業種と、上記の「業種平均株価」を算定する場合の特例認定会社の事業が該当する業種とは、一致することとなる。

(問 8-15) 役員退任後に心身の故障等が生じた場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、特例経営贈与承継期間を経過したことから、3年前にX株式会社の役員を退任している。

このたびAは、病気により長期間入院をすることとなったことから、これを機にX株式会社の株式を売却し、差額免除の適用を受けたいと考えているが、この病気による入院は「事業の継続が困難な事由」に該当するか。

(答)

Aは既にX株式会社の役員を退任しているため、この病気による入院は「事業の継続が困難な事由」に該当しない。

(解説)

- 1 差額免除の適用の前提となる「事業の継続が困難な事由」の一つに、特例承継受贈者等による特例認定会社の事業の継続が困難となった事由があり（措置法令 40 の 8 の 5 ㉔、40 の 8 の 6 ㉕、40 の 8 の 8 ㉖）、具体的には、特例承継受贈者等が心身の故障その他の事由により当該特例認定会社の業務に従事することができなくなったこととされている（措置法規則 23 の 12 の 2 ㉗、23 の 12 の 3 ㉘、23 の 12 の 5 ㉙）。
- 2 ただし、この場合の特例承継受贈者等は、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号又は第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号に掲げる場合のいずれかに該当することとなった時において特例認定会社の会社法第 329 条第 1 項に規定する役員又は業務を執行する社員であった者に限られている。
- 3 病気による長期間の入院は、一般的には、措置法規則第 23 条の 12 の 2 第 26 項等に規定する事由に該当すると考えられるが、問の事例の A は、既に X 株式会社の役員を退任しており、「譲渡等の時において特例認定贈与承継会社の役員であった者」に該当しないため、問の事例における病気による入院は、差額免除の適用に係る「事業の継続が困難な事由」には該当しないこととなる。

(問 8-16) 追加免除に係る雇用の確保

(問) 次の各事例は、措置法第 70 条の 7 の 5 第 14 項の規定による追加免除に係る雇用確保要件を満たしているか。

事例	譲渡時の直前における常時使用従業員の数	譲渡の日から 2 年を経過する日における常時使用従業員の数	うち、譲渡時から 2 年を経過する日まで引き続き常時使用従業員である者の数
①	20 人	25 人	18 人
②	20 人	25 人	8 人
③	20 人	15 人	13 人
④	20 人	15 人	7 人

(答)

事例①及び③のみ、追加免除に係る雇用確保要件を満たす。

(解説)

1 追加免除は、譲渡等の日から 2 年を経過する日において、事業を継続している場合として一定の場合に該当することが要件とされているが（措置法 70 の 7 の 5 ⑭、70 の 7 の 6 ⑮、70 の 7 の 8 ⑯）、その要件の一つとして、一定の雇用の確保が必要とされている（措置法令 40 の 8 の 5 ㉑二、40 の 8 の 6 ㉒、40 の 8 の 8 ㉓）（その他の要件については（問 8-8）参照）。

2 具体的には、その譲渡等の時の直前における特例認定会社の常時使用従業員のうち、その譲渡等の時からその 2 年を経過する日まで引き続き常時使用従業員である者の数が、その該当することとなった時の直前における当該特例認定会社の常時使用従業員の総数の 2 分の 1 に相当する数^(注)以上であることが必要となる。

(注) その数に 1 人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数とし、その譲渡等の時の直前における常時使用従業員の数が 1 人のときは 1 人となる。

3 このように、追加免除に係る雇用確保要件は、個々の従業員の雇用が継続されているかどうか（者としての雇用の継続が必要）により判定するものであり、単に一定の数として雇用の確保をすることが要件とされている一般措置における雇用確保要件（措置法 70 の 7 ③二等）とは異なっている。

4 問の事例では、譲渡の時の直前における常時使用従業員の数が 20 人であることから、そのうち 10 人以上の者について、譲渡の時から 2 年を経過する日まで引き続き常時使用従業員として雇用を継続することが必要となる。

したがって、問の事例①及び③が、この要件を満たすこととなる。

(問8-17) 差額免除の適用を受ける場合の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等の判定

(問) Aは、次のとおりX株式会社の株式を、甲及び乙から贈与により取得し「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている他、自己資金により購入している。

このたび、Aは、その有するX株式会社の株式のうち100株を譲渡したが、いずれの株式を譲渡したこととなるのか。

なお、当該譲渡は、差額免除の適用要件を満たしていることから、Aはその適用を受けたと考えている。

【取得の状況】

×2年	30株	自己資金により購入
×3年	90株	甲から贈与により取得
×4年	20株	乙から贈与により取得
×6年	10株	自己資金により購入
×20年	100株	売却

(答)

譲渡した株式の内訳は、Aの選択による。

(解説)

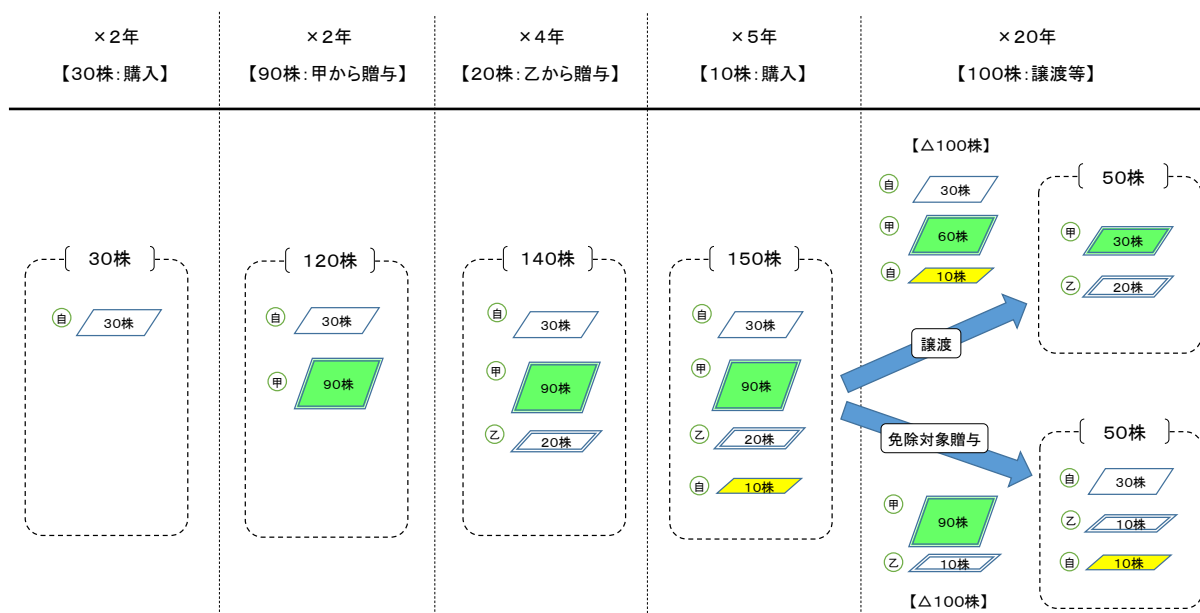
- 1 特例経営承継受贈者等が(特例)対象(受贈)非上場株式等に係る特例認定承継会社等の非上場株式等で(特例)対象(受贈)非上場株式等以外のものを有している場合、また、(特例)対象(受贈)非上場株式等のうちに取得時期が異なるものがある場合に、当該特例認定承継会社等の非上場株式等の譲渡等をしたときは、(特例)対象(受贈)非上場株式等に係る譲渡等をしたのかどうか不明であることから、原則として、次により譲渡等をした株式等の判定を行うこととしている(措置法令40の8⁶²、⁶³、40の8の2⁷⁰、⁷¹、40の8の5³⁷、40の8の6⁴⁴)((参考)参照)。
 - (1) 特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社等の非上場株式等で(特例)対象(受贈)非上場株式等以外のものを有する場合において、当該特例認定承継会社等の非上場株式等の譲渡等をしたとき(免除対象贈与をしたときを除く。)は、当該(特例)対象(受贈)非上場株式等以外の非上場株式等から先に譲渡等をしたものとみなし、免除対象贈与をしたときは、当該(特例)対象(受贈)非上場株式等から先に贈与をしたものとみなす。
 - (2) 特例経営承継受贈者等が、その有する(特例)対象(受贈)非上場株式等の譲渡等をした場合には当該(特例)対象(受贈)非上場株式等のうち先に取得をしたもの(当該先に取得をしたものが免除対象贈与により取得をしたものである場合には、当該(特例)対象(受贈)非上場株式等のうち先に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた他の経営承継受贈者又は特例経営承継受贈者に係るもの)から順次譲渡等をしたものとみなす。
- 2 上記1の取扱いは、措置法令第40条の8第62項及び第63項並びに第40条の8の2第70項及び第71項において規定され、特例措置については措置法令第40条の8の5第37項、第40条の8の6第44項及び第40条の8の8第23項においてこれらの規定を準用しているのであるが、その譲渡等につき差額免除の適用を受ける場合には、これらの規定を準用しないこととされている。

3 そこで、この場合に譲渡等をした株式の判定をどのように行うのか疑義も生じるが、この点、差額免除の適用に係る申請書の記載事項を規定している措置法規則第23条の12の2第27項第4号、第23条の12の3第27項第4号及び第23条の12の5第23項においては、差額免除の適用に係る譲渡等が特例対象株式等の一部の譲渡等である場合又はその譲渡等の直前において特例承継受贈者等が特例認定会社の非上場株式等で特例対象株式等以外のものを有する場合には、当該特例承継受贈者等は、当該申請書に差額免除の適用を受けるものとして選択をしたものに係る特例対象株式等の内訳を記載することとしている。

つまり、特例承継受贈者等が差額免除の適用を受けるものとして選択をした特例対象株式等が、差額免除の適用上、譲渡等を行った株式等に該当することとなる。

4 問の事例においても、Aが差額免除の適用を受ける場合には、譲渡をした株式の内訳はAの選択によることとなる。

(参考) 譲渡等をした株式の判定 (差額免除の適用を受けない場合)



《再計算免除》

(問 8-18) 再計算免除の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除」では、一般措置及び特例措置ともに、特例経営承継期間等の末日の翌日以後に、特例認定承継会社等について認可決定を受けた民事再生計画等に基づき一定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 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除」では、一般措置及び特例措置ともに、特例経営承継期間等の末日の翌日以後に、特例認定承継会社等について民事再生法の規定による再生計画又は会社更生法の規定による更生計画の認可の決定があった場合（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、当該特例認定承継会社等の有する資産につき一定の評定が行われたとき（再生計画を履行している特例認定承継会社等にあつては監督委員又は管財人が選任されている場合に限る。）は、当該認可決定日における（特例）対象（受贈）非上場株式等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配当等の額との合計額を控除した残額に相当する贈与税又は相続税を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 7 の 2①、70 の 7 の 2②、70 の 7 の 4③、70 の 7 の 5④、70 の 7 の 6⑤、70 の 7 の 8⑥。以下、この免除を「再計算免除」という。）。

(注) 「直前配当等の額」とは、認可決定日前 5 年以内において、当該特例経営承継受贈者等及び当該特例経営承継受贈者等と生計を一にする者が当該特例認定承継会社等から受けた次に掲げる金額の合計額をいう（措置法令 40 の 8⑦）。以下（問 8-19）までにおいて同じ。

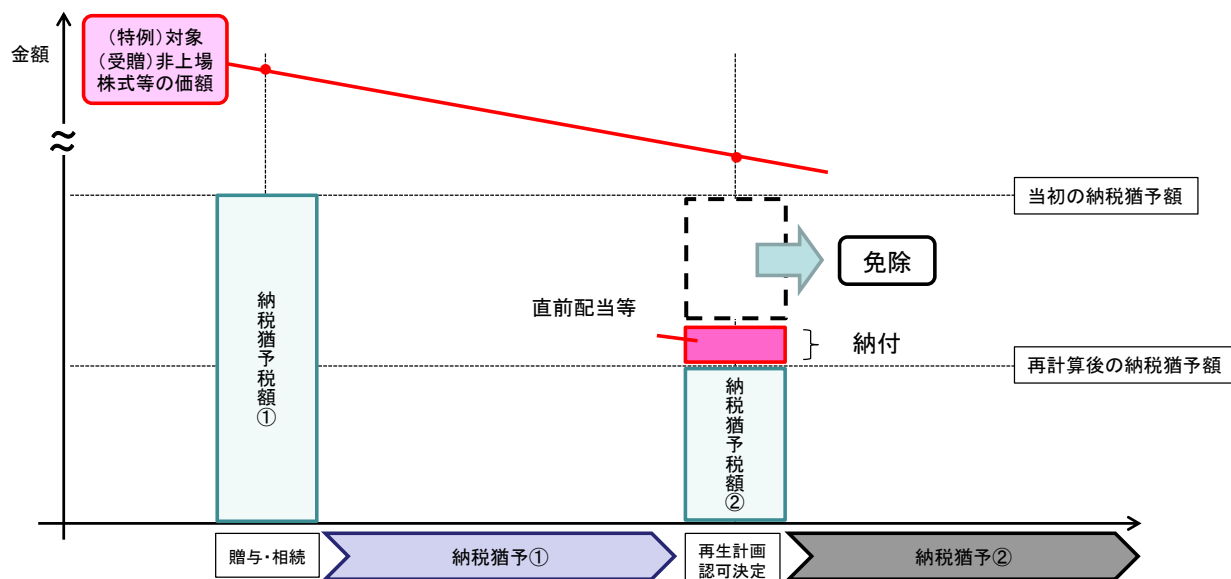
- 1 当該特例認定承継会社等から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当等の額
- 2 当該特例認定承継会社等から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該特例認定承継会社等の各事業年度の所得の金額の計算上損金に算入されないこととなる金額

2 なお、この場合には、直前配当等の額に相当する贈与税又は相続税については、その通知が発せられた日から 2 月を経過する日^(注)をもって納税の猶予に係る期限となる（措置法 70 の 7 の 2①、70 の 7 の 2②、70 の 7 の 4③、70 の 7 の 5④、70 の 7 の 6⑤、70 の 7 の 8⑥）。

(注) 当該 2 月を経過する日までに当該特例経営承継受贈者等が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継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。以下（問 8-19）までにおいて同じ。

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 7 の 2③、70 の 7 の 2④、70 の 7 の 4③、70 の 7 の 5④、70 の 7 の 6⑤、70 の 7 の 8⑥）。

(参考) 再計算免除のイメージ



(問 8-19) 再計算免除に係る免除税額の計算例

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたび、X株式会社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り、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]

- ・ 特例対象受贈非上場株式等の価額：1億円（猶予税額：4,799.5万円）

[認可決定時]

- ・ 特例対象受贈非上場株式等の価額：7,000万円（再計算猶予中贈与税額：3,149.5万円）
- ・ 直前配当等の額：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8-18)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)対象(受贈)非上場株式等の価額に基づき再計算した税額をもって当該(特例)対象(受贈)非上場株式等に係る猶予税額とされ、直前の猶予税額からその再計算した税額と直前配当等の額との合計額を控除した残額に相当する贈与税又は相続税は、税務署長の通知により免除される(措置法70の7⑳、70の7の2㉑、70の7の4㉒、70の7の5㉓、70の7の6㉔、70の7の8㉕)。

また、この場合、直前配当等の額に相当する贈与税又は相続税については、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＝再計算した贈与税額

⇒ 3,149.5万円

(2) 免除される税額＝直前の猶予税額－(再計算した贈与税額＋直前配当等の額)

⇒ 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＝直前配当等の額

⇒ 500万円

(問8-20) 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) 対象受贈非上場株式等の価額

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、このたび甲が死亡した。

なお、Aは甲の死亡前にX株式会社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り、その有する資産につき評定が行われたため、再計算免除の適用を受けている。

この場合、甲から相続等により取得したものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額は、贈与時の価額によるのか。

(答)

相続等により取得したものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額は、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一般措置」又は「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る(特例) 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7⑮二、70の7の5⑪)、その猶予されている贈与税に対応する(特例) 対象受贈非上場株式等は、(特例) 経営承継受贈者がその(特例) 贈与者から相続等により取得したものとみなされ、当該(特例) 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7の3、70の7の7)。

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) 対象受贈非上場株式等の価額は、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) 対象受贈非上場株式等の価額に基づき猶予税額が再計算されていることから、相続等により取得したものとみなされる当該(特例) 対象受贈非上場株式等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7の3①後段、70の7の7①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7④)。

3 問の事例では、Aは再計算免除の適用を受けていることから、特例贈与者である甲の死亡により甲から相続等により取得したものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額は、贈与時の価額ではなく、認可決定日の価額によることとなる。

《その他》

(問 8-21) 破産等免除と差額免除の適用関係

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたび、X株式会社の業績の悪化に伴い、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、その有するX株式会社の株式の全てを譲渡した。

当該譲渡は、再生計画に基づくものであり、破産等免除(措置法70の7の5⑪)において準用する措置法70の7⑯)の要件を満たすものであるが、差額免除(措置法70の7の5⑫)の要件も満たしている。

この場合、Aはいずれの規定による免除を受けることができるのか。

(答)

Aの選択による。

(解説)

- 1 特例措置の適用を受けている者に係る破産等免除と差額免除は、(問 8-4) 及び (問 8-8) のとおり、いずれも特例経営承継期間等を経過した後に、①特例対象株式等を譲渡等した場合又は特例認定会社が②合併により消滅した場合、③株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合若しくは④解散をした場合において、一定の要件のもと、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税又は相続税のうち一定の金額を税務署長の通知により免除するものである。
- 2 これらの免除に係る要件はそれぞれ異なるものの、その対象となる行為の類型は上記1のとおり同様であるため、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も生じることとなる。
- 3 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規定の適用を受けるかは、その適用を受ける者の選択によることとなる。

(問 8-22) 免除に係る申請書が申請期限までに提出されない場合

(問) Aは、甲から贈与されたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間を経過したが、このたび、X株式会社の業績の悪化に伴いその株価が下落したことから、その株式の全てを譲渡した。

この業績の悪化は措置法第70条の7の5第12項に規定する事業の継続が困難な一定の事由に該当するところ、Aは同項の規定による差額免除の適用を受けたいと考え、当該譲渡をした日から3月後に、差額免除の申請を行った。

当該申請は認められるか。

(答)

Aの免除申請は認められない。

(解説)

- 1 差額免除の適用を受けようとする特例承継受贈者等は、措置法第70条の7の5第12項各号又は第70条の7の6第13項各号に掲げる場合に該当することとなった日から2月を経過する日(その該当することとなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例承継受贈者等が死亡した場合には、当該特例承継受贈者等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例承継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。以下「申請期限」という。)までに、当該免除を受けたい旨、免除を受けようとする贈与税又は相続税に相当する金額及びその計算の明細その他の財務省令で定める事項を記載した申請書(当該免除の手續に必要な書類として財務省令で定める書類を添付したものに限る。)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7の5⑫、⑬、70の7の6⑬、⑭、70の7の8⑰)。
- 2 また、当該申請書の提出に関し、その提出がなかった場合のゆうじょ規定は法令上設けられていない。
- 3 したがって、差額免除に係る申請書を申請期限までに提出しなかった場合には、その適用を受けることができないこととなる。
問の事例のAは、譲渡をした日から3月後に差額免除に係る申請書を提出しており、申請期限までに提出していないことから、差額免除の適用を受けることはできないこととなる。
- 4 なお、申請書を申請期限までに提出しなかった場合にその適用を受けることができないのは、破産等免除(措置法70の7⑯、70の7の2⑰、70の7の4⑫、70の7の5⑪、70の7の6⑫、70の7の8⑪)追加免除(措置法70の7の5⑯、70の7の6⑰、70の7の8⑰)及び再計算免除(措置法70の7⑳、70の7の2㉔、70の7の4⑬、70の7の5㉐、70の7の6㉑、70の7の8⑫)についても同様である。

Ⅸ 災害等に関する特例措置

(問 9-1) 災害等に関する特例措置の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」については、特例認定承継会社等が災害により被害を受けた場合に納税猶予期間中の要件を緩和する等の措置が設けられているが、どのような措置か。

(答)

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」では、災害により被害を受けた会社又は中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号までのいずれかの事由（これらの事由と災害を併せて、以下「災害等」という。）に該当した会社に係る非上場株式等について、一定の要件のもと、次の措置（以下これらの措置を「災害措置」という。）が講じられている。

1 納税猶予の免除事由の追加

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」の適用を受けている次の特例経営承継受贈者等については、特例経営承継期間等において破産手続開始の決定等があった場合でも破産等免除の適用を受けることができる（措置法70の7^㉒、70の7の2^㉓、70の7の4^㉔、70の7の5^㉕、70の7の6^㉖、70の7の8^㉗）。

- (1) 災害等の発生前に贈与によりその非上場株式等を取得した者
- (2) 災害等の発生した日から1年を経過する日の前日までにその非上場株式等を相続等により取得した者

2 納税猶予期間中の事業継続要件等の緩和

上記1(1)又は(2)の特例経営承継受贈者等については、納税猶予期間中に雇用確保要件を満たすことができなかつた場合（一般措置のみ）や一定の資産保有型会社又は資産運用型会社（以下（問9-12）までにおいて「資産管理会社」という。）に該当した場合でも、売上金額に応じて一定の雇用を確保しているなど所要の要件を満たしたときには、納税猶予が継続される（措置法70の7^㉑、70の7の2^㉒、70の7の4^㉓、70の7の5^㉔、70の7の6^㉕、70の7の8^㉖）。

3 相続税の納税猶予の適用要件の緩和

災害等が発生した日から同日以後1年を経過する日までの間に相続等により取得等したその会社の非上場株式等について相続税の納税猶予の適用を受ける場合には、その適用要件のうち次の要件が不要とされる（措置法70の7の2^㉑、70の7の4^㉒、70の7の6^㉓、70の7の8^㉔）。

- (1) その会社が、相続開始の時ににおいて資産管理会社に該当しないこと
- (2) 相続人等が、相続開始の直前においてその会社の役員であったこと

(注) 1 「災害」とは、震災、風水害、火災、冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害をいう（措置法70の7^㉑一、措置法令40の8^㉒）。

2 「中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号までの事由」は次のとおり。

- (1) 破産手続開始、再生手続開始、更生手続開始又は特別清算開始の申立てその他経済産業大臣が定める事由が生じた事業者であつて、経済産業大臣が指定したものに対する売掛金債権その他一定の債権の回収が困難であるため、当該中小企業者の経営の安定に支障を生じていると認められること
- (2) 取引の相手方たる事業者その他の事業者が事業活動の制限であつて経済産業大臣が指定したものを実

施していることにより、次に掲げる事由のうち中小企業者の事業活動に著しい支障を生じていると認められるものとして経済産業大臣が定めるものが生じているため、当該中小企業者の経営の安定に支障を生じていると認められること。

イ 当該事業者と取引を行う中小企業者について生じた取引の数量の減少その他これに類する事由

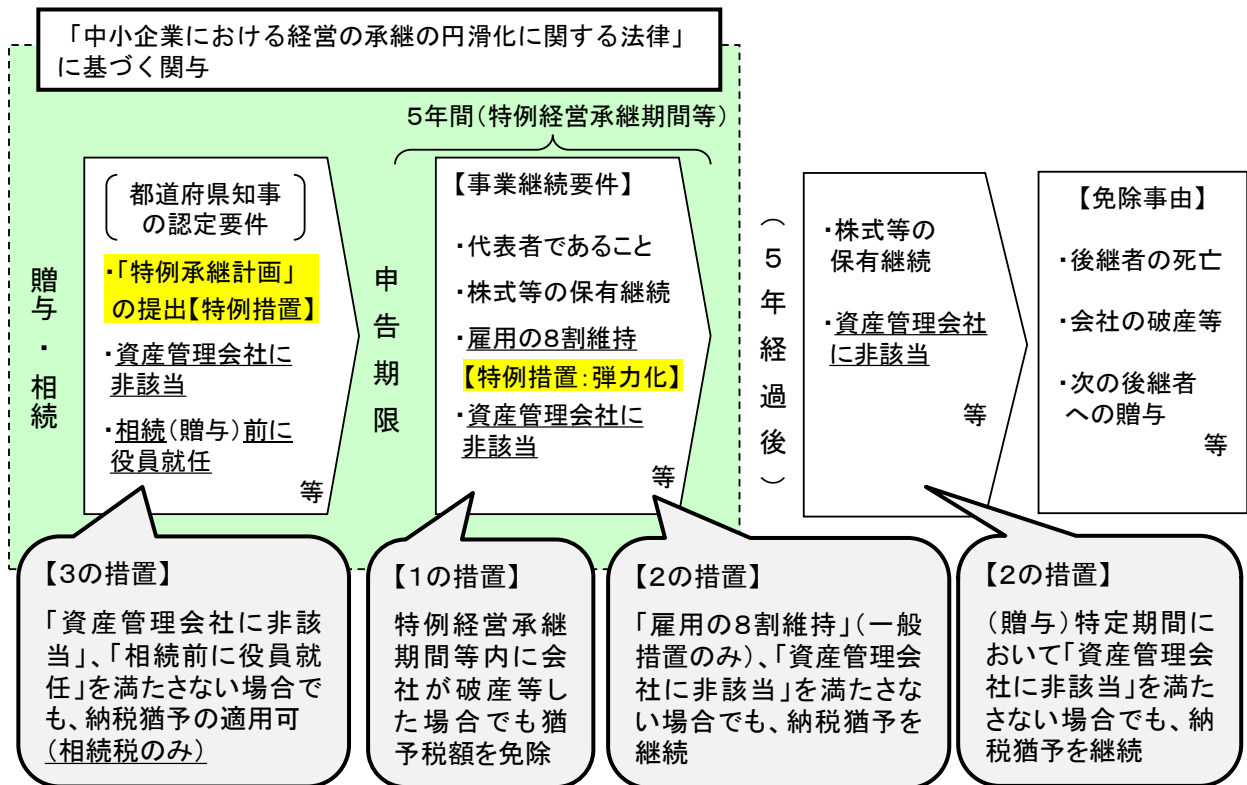
ロ イに掲げるもののほか、当該事業者の事業活動に相当程度依存している相当数の中小企業者について生じた取引の数量の減少その他これに類する事由

ハ イ及びロに掲げるもののほか、指定地域（当該事業活動の制限により当該事業者の事業所が所在する特定の地域内に事業所を有する相当数の中小企業者の事業活動に著しい支障を生じていると認められるものとして経済産業大臣が指定する地域をいう。）内に事業所を有する相当数の中小企業者について生じた取引の数量の減少その他これに類する事由

(3) 災害その他の突発的に生じた事由であって、その発生に起因して特定の業種に属する事業を行う相当数の中小企業者の事業活動に著しい支障を生じており、かつ、その事業活動が特定の地域内に限られていると認められるものとして経済産業大臣が指定するものに起因して、その業種に属する事業をその地域において行う中小企業者の相当部分の事業活動に著しい支障を生じていると認められる業種として経済産業大臣が地域を限って指定するものに属する事業を行う中小企業者であり、かつ、当該事業に係る取引の数量の減少その他経済産業大臣が定める事由が生じているためその経営の安定に支障を生じていると認められること。

(4) 災害その他の突発的に生じた事由であって、その発生に起因して相当数の中小企業者の事業活動に著しい支障を生じており、かつ、その事業活動が特定の地域内に限られていると認められるものとして経済産業大臣が指定するものに起因して、その地域内に事業所を有する中小企業者の相当部分の事業活動に著しい支障を生じていると認められる地域として経済産業大臣が指定する地域内に事業所を有する中小企業者であり、かつ、当該中小企業に係る取引の数量の減少その他経済産業大臣が定める事由が生じているためその経営の安定に支障を生じていると認められること。

(参考) 災害等に関する措置の全体像



(問9-2) 被災事由の概要

(問) 「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」における災害措置の適用に当たっては、特例認定承継会社等が災害等によって一定の事由(被災事由)に該当することが要件とされているが、具体的にはどのような事由か。

(答)

次の事由に該当した場合が該当する(以下これらの事由を「被災事由」という。)

- (1) 災害により滅失(通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊を含む。以下同じ。)をした特例認定承継会社等の資産(特定資産を除く。)の帳簿価額の合計額が、特例認定承継会社等の総資産の帳簿価額の総額の30%以上である場合(以下「被災事由①」という。)(措置法70の7③〇一、70の7の2③一、70の7の4①⑥、70の7の5②⑤、70の7の6②⑥、70の7の8①④、措置法令40の8⑤⑤、40の8の2⑤④、40の8の4②⑤、40の8の5③⑥、40の8の6④③、40の8の8①⑨。)

(注) 上記の帳簿価額は、災害の発生した日の属する事業年度の直前の事業年度終了の時点における貸借対照表による。

- (2) 災害により滅失し、又はその全部若しくは一部が損壊した特例認定承継会社等の事業所で雇用されていた被災常時使用従業員(当該事業所のうち災害が発生した日から6月間継続して会社の本来の業務に従事することができないと認められるものにおいて、災害が発生した日の前日に雇用されていた常時使用従業員をいう。)の数が、災害が発生した日の前日における特例認定承継会社等の常時使用従業員の総数の20%以上である場合((1)に該当する場合を除く。以下「被災事由②」という。)(措置法70の7③〇二、70の7の2③二、70の7の4①⑥、70の7の5②⑤、70の7の6②⑥、70の7の8①④、措置法令40の8⑤⑤、40の8の2⑤⑥、40の8の4②⑤、40の8の5③⑥、40の8の6④③、40の8の8①⑨)

- (3) 特例認定承継会社等が、中小企業信用保険法第2条第5項第1号又は第2号のいずれかに該当することについて証明がされた場合において、その事由が発生した日以後の6月間の売上金額が前年同期間の売上金額の70%以下である場合((1)又は(2)に該当する場合を除く。以下「被災事由③」という。)(措置法70の7③〇三、70の7の2③三、70の7の4①⑥、70の7の5②⑤、70の7の6②⑥、70の7の8①④、措置法令40の8⑤④、40の8の2⑤⑧、40の8の4②⑤、40の8の5③⑥、40の8の6④③、40の8の8①⑨)

- (4) 特例認定承継会社等が、中小企業信用保険法第2条第5項第3号又は第4号のいずれかに該当することについて証明がされた場合において、その事由が発生した日以後の6月間の売上金額が前年同期間の売上金額の70%以下である場合((1)から(3)までに該当する場合を除く。以下「被災事由④」という。)(措置法70の7③〇四、70の7の2③四、70の7の4①⑥、70の7の5②⑤、70の7の6②⑥、70の7の8①④、措置法令40の8⑤⑥、40の8の2⑤⑩、40の8の4②⑤、40の8の5③⑥、40の8の6④③、40の8の8①⑨)

(問9-3) 被災事由③・④に係る「災害等が発生した日」

(問) 被災事由④に関し、次のとおり中小企業信用保険法第2条第5項第4号の規定に基づき経済産業大臣の告示がされたが、この場合における「災害等が発生した日」はいつか。

- ・ 告示がされた日：×2年4月10日
- ・ 告示に係る指定の期間：×2年4月1日～×2年6月30日

なお、上記の指定の期間は、×2年7月1日の告示により、×2年9月30日まで延長されている。

(答)

×2年4月1日が「災害等が発生した日」となる。

(解説)

- 1 (問9-1) 及び(問9-2) のとおり、「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予」における災害措置の適用に当たっては、「災害等が発生した日」を基準として要件の判定等を行うこととされている。
 - 2 ところで、被災事由③及び④については、中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号までの規定に基づき経済産業大臣が指定する一定の事由が前提とされているが、この指定に当たっては「告示」がされ、また、その告示においては一定の期間が定められるため、被災事由③及び④における「災害等が発生した日」とはいつなのか疑問も生じる。
 - 3 そこで、措置通70の7-60((中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号の事由の発生した日))では、中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号の事由については、次の区分に応じ、それぞれに定める日が「災害等が発生した日」となることを留意的に明らかにしている。
 - (1) 中小企業信用保険法第2条第5項第1号の事由
同号の規定に基づき経済産業大臣が指定した事業者に係る市町村長又は特別区長に対して特定中小企業者の認定を申請することができる期間の初日
 - (2) 中小企業信用保険法第2条第5項第2号の事由
同号の規定に基づき経済産業大臣が指定した事業活動の制限に係る指定期間の初日
 - (3) 中小企業信用保険法第2条第5項第3号又は第4号の事由
同項第3号又は第4号の規定に基づき経済産業大臣が指定した災害その他の突発的に生じた事由に係る指定の期間の初日
- (注) 1 上記は、財務省「平成29年度税制改正の解説」(608頁)においても明らかにされている。
2 措置通70の7の2-65、70の7の4-12、70の7の5-41、70の7の6-41及び70の7の8-9においても上記と同様である。
- 4 問の事例は、上記3の(3)に該当することから、その「災害等が発生した日」は告示により指定された期間の初日である×2年4月1日によることとなる。

(問9-4) 災害等により被害を受けた場合の破産等免除の適用

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けているが、X株式会社は工場等が火災により滅失した影響で事業の継続が困難となり、このたび破産手続開始の決定を受けた。

当該破産手続開始の決定は特例経営贈与承継期間になされたが、Aは破産等免除の適用を受けることができるか。

なお、火災が発生した日の属する事業年度の直前事業年度において当該火災により滅失した工場等の帳簿価額はX株式会社の総資産の帳簿価額の総額の40%を占めている。

(答)

特例経営贈与承継期間内であっても所要の要件を満たした場合には、Aは破産等免除の適用を受けることができる。

(解説)

1 破産等免除は特例経営承継期間等の末日の翌日以後に破産手続開始の決定等の一定の事由が生じた場合に適用されるものであり(措置法70の7⑯、70の7の2⑰、70の7の4⑱、70の7の5⑲、70の7の6⑳、70の7の8㉑)、特例経営承継期間等内に当該事由が生じたとしても、その適用はないのが原則である。

(注) 破産等免除の概要については、(問8-4)参照。

2 ただし、特例認定承継会社等が被災事由に該当することとなった場合において、災害等が発生した日以後の特例経営承継期間等内に次のいずれかに該当することとなったときは、特例経営承継期間等内であっても破産等免除の適用を受けることができることとされている(措置法70の7⑳、70の7の2㉓、70の7の4⑰、70の7の5㉕、70の7の6㉖、70の7の8㉔)。

(1) 特例経営承継受贈者等が特例認定承継会社等の非上場株式等の全部を譲渡等した場合で、次のイ又はロのいずれかに該当するとき

イ 特例経営承継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対して行う譲渡等であること

ロ 再生計画又は更生計画の認可の決定があった場合において、その計画に基づき、特例認定承継会社等の非上場株式等を消却するために行う譲渡等であること

(2) 特例認定承継会社等について破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令があったとき

3 問の事例では、X株式会社は特例経営贈与承継期間内に破産手続開始の決定を受けたところ、火災が発生した日の属する事業年度の直前事業年度において当該火災により滅失した工場等の帳簿価額はX株式会社の総資産の帳簿価額の総額の40%を占めており被災事由①に該当することから、Aは破産等免除の適用を受けることができることとなる。

なお、Aが破産等免除の適用を受けるには、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納税地の所轄税務署長に申請書を提出する必要があるが(措置法70の7の5⑲、70の7⑯)、この場合の申請書には、円滑化省令に規定する都道府県知事の確認書の写し^(注)その他一定の書類を添付する必要がある(措置法規則23の9㉗、23の12の2㉘)。

(注) 都道府県知事の確認を受けるには、原則として被災事由が生じた日から8月を経過する日までに、その申請を行う必要がある(円滑化省令13の2㉑、㉒)。

(問9-5) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(1): 概要

(問) 一般措置には災害等により被害を受けた場合に雇用確保要件が緩和される措置があるが、どのような措置か。

(答)

- 1 一般措置では、認定会社(認定贈与承継会社、認定承継会社又は認定相続承継会社をいう。以下(問9-7)までにおいて同じ。)が被災事由(詳細については(問9-2)参照。)に該当することとなった場合において、その被災事由に応じ次の要件を満たすときは、雇用確保要件を満たすことができなかつた場合でも納税猶予を継続する措置が講じられている(措置法70の7⑩、70の7の2⑪、70の7の4⑫)。

被災事由	要件
被災事由①	要件なし
被災事由②	災害により滅失し、又はその全部若しくは一部が損壊した事業所以外の事業所における災害発生日以後の従業員数確認期間における常時使用従業員の数の平均 ^(注1) が、贈与又は相続の開始の時のその事業所における常時使用従業員の数の8割 ^(注2) 以上であること
被災事由③・④	雇用割合の平均値 ^(注3) が、次の売上割合の平均値 ^(注4) に応じ、それぞれに定める値以上であること ^(注5) イ 売上割合の平均値が70%未満の場合 0% ロ 売上割合の平均値が70%以上100%未満の場合 40% ハ 売上割合の平均値が100%以上の場合 80%

(注) 1 災害発生日以後の従業員数確認期間内にある第1種報告基準日における常時使用従業員の数の合計を当該第1種報告基準日の数で除して計算した数による。

2 1人未満の端数があるときはこれを切り捨てた数とし、贈与又は相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数が1人のときは1人とする。

3 「雇用割合の平均値」とは、雇用判定基準日^{*1}における常時使用従業員の数の贈与又は相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数に対する割合(雇用割合)の平均^{*2}をいう。

※1 「雇用判定基準日」とは、売上判定事業年度(報告基準日までの間に終了する事業年度(被災事由③又は④が生じた日の属する事業年度(以下(問9-11)までにおいて「被災事業年度」という。)以前の事業年度を除く。)をいう。以下(問9-9)までにおいて同じ。)の翌事業年度中にある第1種報告基準日をいう。

2 最初の売上判定事業年度終了の日が経営承継期間等(経営贈与承継期間、経営承継期間又は経営相続承継期間をいう。以下(問9-8)までにおいて同じ。)の末日の翌日以後である場合には、経営承継期間等の末日における常時使用従業員の数の贈与又は相続の開始の時ににおける常時使用従業員の数に対する割合による。

4 「売上割合の平均値」とは、売上判定事業年度における売上金額の当該被災事業年度の直前事業年度(以下「特定事業年度」という。)における売上金額^{*1}に対する割合(売上割合)の平均^{*2}をいう。

※1 売上判定事業年度と特定事業年度の月数が異なる場合には、特定事業年度の売上金額に売上判定事業年度の月数を乗じてこれを特定事業年度の月数で除して計算した金額による。

2 最初の売上判定事業年度終了の日が経営承継期間等の末日の翌日以後である場合には、被災事由③・④が発生した日以後の6月間の売上金額の前年同期間の売上金額に対する割合による。

5 平成26年12月31日以前の贈与又は相続等により取得した非上場株式等について納税猶予の適用を受けた経営承継受贈者等で「新法選択届出書」を提出していない者(毎年、雇用確保要件の判定をしている者)は、毎年の「売上割合」及び「雇用割合」により、被災事由③・④に係る要件の判定を行う。

2 なお、上記1の規定は被災事由が生じた日から10月を経過する日までにその適用を受けたい旨等を記載した届出書に円滑化省令に規定する都道府県知事の確認書の写し^(注)その他一定の書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出した場合（当該税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合には、当該届出書を当該期限後に提出した場合を含む。）に限り、適用される（措置法70の7^㉑、70の7の2^㉒、70の7の4^㉓）。

(注) 都道府県知事の確認を受けるには、原則として被災事由が生じた日から8月を経過する日までに、その申請を行う必要がある（円滑化省令13の2^㉔、^㉕）。

3 また、被災事由^㉖・^㉗に該当して上記1の規定の適用を受ける場合には、各売上判定事業年度に係る第1種報告基準日（雇用判定基準日）の翌日から5月を経過する日まで（継続届出書の提出期限と同じ。）に、上記1の規定の適用を引き続き受けたい旨等を記載した届出書に円滑化省令に規定する報告書の写し^(注)を添付して納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（措置法令40の8^㉘、40の8の2^㉙、40の8の4^㉚）。

(注) 都道府県知事への報告書の提出は、各売上判定事業年度に係る第1種報告基準日（雇用判定基準日）の翌日から3月を経過する日までにを行う必要がある（円滑化省令13の3^㉛、^㉜、^㉝～^㉞）。

(問9-6) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(2): 被災事由
②の場合

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているが、経営贈与承継期間内にX株式会社の事業所の一部が災害により滅失したことにより被災事由②に該当することとなったため、措置法第70条の7第31項の届出書を提出している。

Aはこの災害の影響により経営贈与承継期間の末日において雇用確保要件を満たすことができなかったが、次の各事例のうち納税猶予が継続されるのはどの事例か。

なお、贈与時における常時使用従業員の数は、被災事業所が80人、被災事業所以外の事業所が100人の合計180人である。

事例	災害発生日以後の従業員数確認期間における常時使用従業員の数の平均		
	被災事業所	被災事業所以外の事業所	合計
①	0	100	100
②	0	80	80
③	0	70	70

(答)

事例①及び②については、納税猶予が継続される。

(解説)

- 認定会社が被災事由②に該当した場合には、経営承継期間等の末日において雇用確保要件を満たさなかったときであっても、災害により滅失し、又はその全部若しくは一部が損壊した事業所(以下「被災事業所」という。)以外の事業所において災害発生日以後の従業員数確認期間における常時使用従業員の数の平均が贈与又は相続の開始の時のその事業所における常時使用従業員の数の8割以上である場合には、納税猶予が継続される(措置法70の7⑳二、70の7の2㉑二、70の7の4㉒)。
- 問の各事例では、被災事業所以外の事業所における贈与時の常時使用従業員の数は100人であるため、災害発生日以後の従業員数確認期間における当該事業所の常時使用従業員の数の平均が80人(=100人×80%)以上である場合には、雇用確保要件を満たすことができなかったときであっても納税猶予が継続されることとなる。
- したがって、事例①及び②については、納税猶予が継続されることとなる。

(問9-7) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(3): 被災事由

③・④の場合

(問) Aは×1年6月に贈与を受けたX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているが、×3年8月(×3事業年度)に生じた災害の影響により売上金額が大幅に減少し、被災事由③に該当することとなったため、措置法第70条の7第31項の届出書を提出している。

このたび経営贈与承継期間の末日(×7年3月15日)が到来したが、X株式会社の売上金額及び常時使用従業員の数等が次のとおりである場合、納税猶予は継続されるか。なお、贈与時における常時使用従業員の数は100人である。

事業年度	売上金額	第1種報告基準日(各年3月15日)における常時使用従業員の数
×1年度(×1年4月~×2年3月)	9,000万円	—
×2年度(×2年4月~×3年3月)	1億円	100人(×3年3月15日)
×3年度(×3年4月~×4年3月)	8,000万円	110人(×4年3月15日)
×4年度(×4年4月~×5年3月)	7,000万円	50人(×5年3月15日)
×5年度(×5年4月~×6年3月)	7,500万円	45人(×6年3月15日)
×6年度(×6年4月~×7年3月)	8,000万円	55人(×7年3月15日)

(答)

経営贈与承継期間における雇用の平均(72人)は、贈与時の雇用の8割(80人=100人×80%)を下回っているが、次のとおり、雇用割合の平均値(50%)は40%(売上割合の平均値(72.5%)に応じた割合)以上であることから、納税猶予は継続される。

1 雇用割合の平均値

$$\frac{45\% \times 1 + 55\% \times 2}{2} = 50\%$$

※1 ×6年3月15日における雇用割合

$$\frac{45人(×6年3月15日(雇用判定基準日)における常時使用従業員の数)}{100人(贈与時の常時使用従業員の数)} = 45\%$$

※2 ×7年3月15日における雇用割合

$$\frac{55人(×7年3月15日(雇用判定基準日)における常時使用従業員の数)}{100人(贈与時の常時使用従業員の数)} = 55\%$$

2 売上割合の平均値

$$\frac{70\% \times 1 + 75\% \times 2}{2} = 72.5\%$$

※1 ×4事業年度における売上割合

$$\frac{7,000万円(×4事業年度における売上金額)}{1億円(特定事業年度(×2事業年度)の売上金額)} = 70\%$$

※2 ×5事業年度における売上割合

$$\frac{7,500万円(×5事業年度における売上金額)}{1億円(特定事業年度(×2事業年度)の売上金額)} = 75\%$$

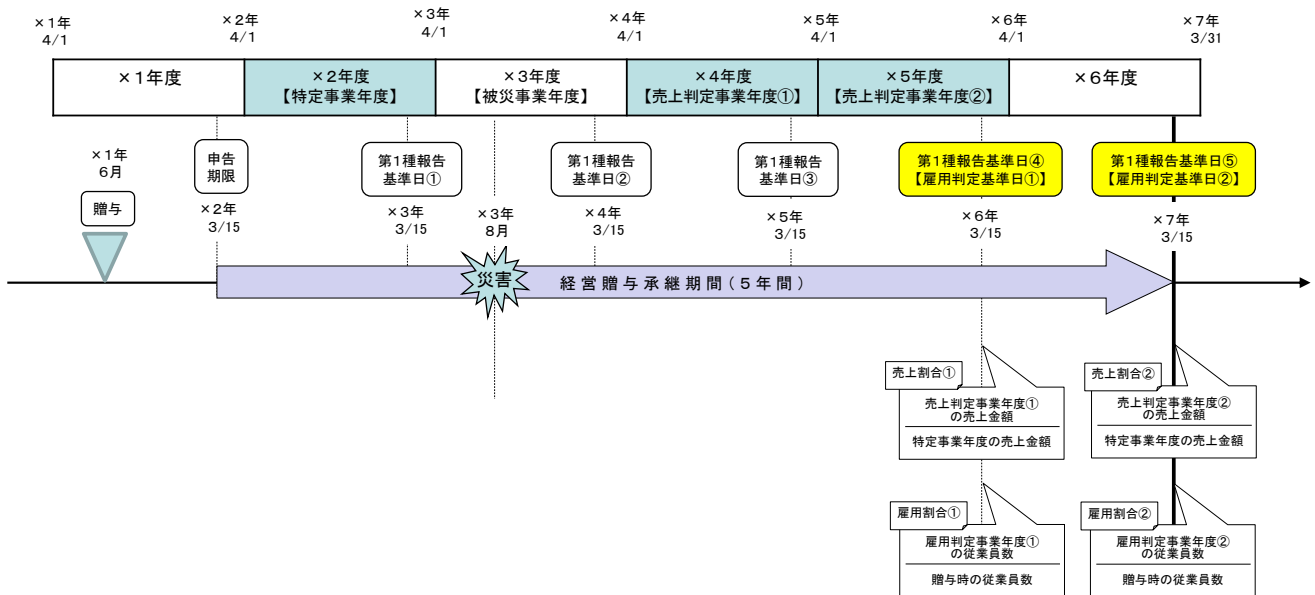
(解説)

1 認定会社が被災事由③又は④に該当した場合には、経営承継期間等の末日において雇用確保要件を満たさなかったときであっても、雇用割合の平均値が次の売上割合の平均値に応じそれぞれに定める値以上である場合には、納税猶予は継続される（措置法70の7⑳三、四、70の7の2㉑三、四、70の7の4㉒）。

- イ 売上割合の平均値が70%未満の場合 0%
- ロ 売上割合の平均値が70%以上100%未満の場合 40%
- ハ 売上割合の平均値が100%以上の場合 80%

2 問の事例では、経営贈与承継期間における雇用の平均（72人）は、贈与時の雇用の8割（80人＝100人×80%）を下回っているが、雇用割合の平均値は50%であり、売上割合の平均値（72.5%）に応じた割合である40%以上であることから、納税猶予は継続されることとなる。

(参考) 雇用割合・売上割合の算定の基準となる雇用判定基準日等



(問9-8) 災害等により被害を受けた場合の一般措置に係る雇用確保要件の緩和(4): 被災事由

③・④の場合で経営承継期間等内に売上判定事業年度がないときの判定

(問) Aは×1年6月に贈与を受けたX株式会社(3月決算法人)の株式について「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用を受けているが、×6年8月10日(×6事業年度)に生じた災害の影響により売上金額が大幅に減少し、被災事由③に該当することとなったため、措置法第70条の7第31項の届出書を提出している。

このたび経営贈与承継期間の末日(×7年3月15日)が到来したが、経営贈与承継期間内には売上判定事業年度に該当する事業年度がない。この場合、被災事由③に係る雇用確保要件の緩和の適用を受けるための「雇用割合の平均値」及び「売上割合の平均値」はどのように計算するのか。

(答)

次のとおり。

1 雇用割合の平均値

$$\frac{\text{経営贈与承継期間の末日(×7年3月15日)における常時使用従業員の数}}{\text{贈与时における常時使用従業員の数}}$$

2 売上割合の平均値

$$\frac{\text{災害発生日以後6月間(×6年8月10日～×7年2月9日)の売上金額}}{\text{前年同期間(×5年8月10日～×6年2月9日)の売上金額}}$$

(解説)

1 被災事由③・④に該当した場合において雇用確保要件の緩和の適用を受けるための「雇用割合の平均値」及び「売上割合の平均値」の算定の基礎となる「売上判定事業年度」は被災事業年度後の事業年度に限られることから(措置法令40の8^{⑥一}、40の8の2^{⑥一}、40の8の4^⑥)、問の事例のように、災害発生日によっては経営承継期間等内に売上判定事業年度が存在しない場合も生じる。

2 そこで、このような場合における「雇用割合の平均値」及び「売上割合の平均値」については、それぞれ次の割合によることとされている(措置法令40の8^⑥、^⑥、^{⑥一}、40の8の2^⑥、^⑥、^{⑥一}、40の8の4^⑥)

(1) 雇用割合の平均値

$$\frac{\text{経営承継期間等の末日における常時使用従業員の数}}{\text{贈与又は相続開始の時における常時使用従業員の数}}$$

(2) 売上割合の平均値

$$\frac{\text{災害発生日以後6月間の売上金額}}{\text{前年同期間の売上金額}}$$

(問9-9) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(1): 概要

(問) 災害等により被害を受けた場合には、資産管理会社に該当したときであっても納税猶予が継続される措置があるが、どのような措置か。

(答)

- 1 一般措置及び特例措置では、特例認定承継会社等が次の被災事由(詳細については(問9-2)参照。)に該当することとなった場合には、特例経営承継期間等又は(贈与)特定期間^(注1、2)内に資産管理会社に該当することとなったときでも、その被災事由に応じ次の要件を満たすときは、納税猶予を継続する措置が講じられている(措置法70の7³⁰⁾、70の7の2³¹⁾、70の7の4¹⁶⁾、70の7の5²⁵⁾、70の7の6²⁶⁾、70の7の8¹⁴⁾。

被災事由	要件
被災事由①・②	要件なし
被災事由④	雇用割合 ^(注3) が、次の売上割合 ^(注4) に応じ、それぞれに定める値以上であること イ 売上割合が70%未満の場合 0% ロ 売上割合が70%以上100%未満の場合 40% ハ 売上割合が100%以上の場合 80%

(注)1 「(贈与)特定期間」とは、次の区分に応じ、それぞれに定める期間をいう(措置法70の7³⁰⁾一、70の7の2³¹⁾、70の7の4¹⁶⁾。なお、具体例については(参考)を参照。

イ 特例経営承継期間等内に被災事由が生じた場合

特例経営承継期間等の末日の翌日からその被災事由が生じた日の直前の第1種報告基準日の翌日以後10年を経過するまでの期間(最初の第1種報告基準日が被災事由が生じた日後に到来する場合には、当該第1種報告基準日の翌日から同日以後10年を経過する日までの期間)

ロ 特例経営承継期間等の末日の翌日以後に被災事由が生じた場合

被災事由が生じた日の直前の特定基準日(特例経営承継期間等の末日から1年を経過するごとの日をいう。以下同じ。)の翌日から同日以後10年を経過する日までの期間(最初の特定基準日が災害等が発生した日後に到来する場合には、特例経営承継期間等の末日の翌日から同日以後10年を経過する日までの期間)であって、被災事由が生じた日以後の期間

2 被災事由④に該当した場合に要件が緩和される期間は、(贈与)特定期間においては、その売上金額が被災事由④が生じた事業年度(被災事業年度)の直前事業年度(特定事業年度)の売上金額の水準に最初に回復した事業年度前の事業年度の翌事業年度中にある特定基準日までの期間に限られる。

3 「雇用割合」とは、雇用判定基準日(贈与特定期間内においては特定基準日。以下同じ。)における常時使用従業員の数の贈与又は相続の開始の時における常時使用従業員の数に対する割合をいう。

4 「売上割合」とは、売上判定事業年度における売上金額の特定事業年度における売上金額^{*}に対する割合をいう。

※ 売上判定事業年度と特定事業年度の月数が異なる場合には、特定事業年度の売上金額に売上判定事業年度の月数を乗じてこれを特定事業年度の月数で除して計算した金額による。

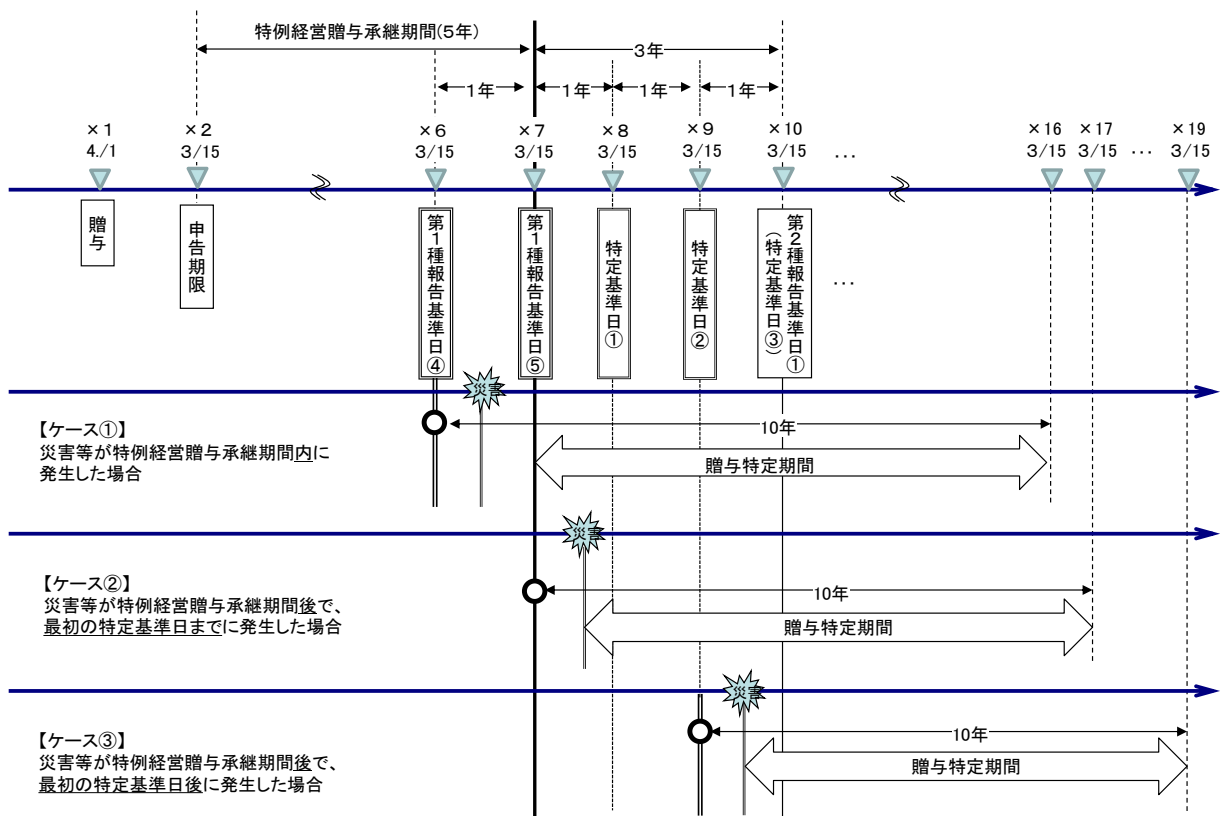
- 2 なお、上記1の規定は被災事由が生じた日から10月を経過する日までにその適用を受けたい旨等を記載した届出書に円滑化省令に規定する都道府県知事の確認書の写し^(注)その他一定の書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出した場合(当該税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合には、当該届出書を当該期限後に提出した場合を含む。)に限り、適用される(措置法70の7³¹⁾、70の7の2³²⁾、70の7の4¹⁶⁾、70の7の5²⁵⁾、70の7の6²⁶⁾、70の7の8¹⁴⁾。

(注) 都道府県知事の確認を受けるには、原則として被災事由が生じた日から8月を経過する日までに、その申請を行う必要がある(円滑化省令13の2²⁾、³⁾。

3 また、被災事由④に該当して上記1の規定の適用を受ける場合には、各売上判定事業年度に係る報告基準日が第1種報告基準日の場合にその翌日から5月を経過する日まで、第2種報告基準日の場合はその翌日から3月を経過する日まで（継続届出書の提出期限と同じ。）に、上記1の規定の適用を引き続き受けたい旨等を記載した届出書に円滑化省令に規定する報告書の写し^(注)を添付して納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（措置法令40の8^⑥、40の8の2^④、40の8の4^⑤、40の8の5^⑥、40の8の6^④、40の8の8^⑨）。

(注) 都道府県知事への報告書の提出は、各売上判定事業年度に係る報告基準日が第1種報告基準日の場合はその翌日から3月、第2種報告基準日の場合をその翌日から2月を経過する日までに行う必要がある（円滑化省令13の3^②、^⑤、^⑬～^⑮）。

(参考) (贈与) 特定期間の例



(注) 被災事由④に該当した場合の「特定基準日」は、その売上金額が特定事業年度の売上金額の水準に最初に回復した事業年度前の事業年度の翌事業年度中にある特定基準日に限られる。

(問9-10) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(2): 被災事由④に係る要件緩和期間

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間(×1年3月15日)を経過したが、×2年8月1日(×2事業年度)に生じた災害の影響により売上金額が大幅に減少し、被災事由④に該当することとなったため、措置法第70条の7の5第25項において準用する措置法第70条の7第31項の届出書を提出している。

X株式会社の×1事業年度(特定事業年度)以後の各事業年度の売上金額が次のとおりである場合、措置法第70条の7の5第25項において準用する措置法第70条の7第30項第4号の規定による資産管理会社非該当要件の緩和を受けることができる期間はいつまでか。

事業年度	【事例①】 売上金額	【事例②】 売上金額
×1年度(×1年4月～×2年3月) 【特定事業年度】	1億円	1億円
×2年度(×2年4月～×3年3月) 【被災事業年度】	7,000万円	7,000万円
×3年度(×3年4月～×4年3月)	6,500万円	6,000万円
×4年度(×4年4月～×5年3月)	6,500万円	6,500万円
×5年度(×5年4月～×6年3月)	7,000万円	7,000万円
×6年度(×6年4月～×7年3月)	7,000万円	8,000万円
×7年度(×7年4月～×8年3月)	7,500万円	9,000万円
×8年度(×8年4月～×9年3月)	8,000万円	1億円
×9年度(×9年4月～×10年3月)	8,000万円	9,500万円
×10年度(×10年4月～×11年3月)	8,500万円	1億円
×11年度(×11年4月～×12年3月)	8,500万円	1.2億円
×12年度(×12年4月～×13年3月)	9,000万円	1.2億円

(答)

次のとおり。

- 事例①の場合: ×2年8月1日～×12年3月15日
- 事例②の場合: ×2年8月1日～×9年3月15日

(解説)

- 特例経営承継期間等の末日の翌日以後に被災事由④に該当した場合、原則として、その該当した日の直前の特定基準日の翌日から同日以後10年を経過する日までの期間(最初の特定基準日が被災事由④に該当した日後に到来する場合には特例経営承継期間等の末日の翌日から同日以後10年を経過する日までの期間)で、被災事由④に該当した日以後の期間(贈与)特定期間については、特例認定承継会社等が資産管理会社に該当したときでも、雇用判定基準日(特定基準日)において売上割合に応じ一定の雇用割合を確保している場合には、当該雇用判定基準日の直前の特定基準日の翌日から当該雇用判定基準日までの間は資産管理会社非該当要件が緩和され、納税猶予が継続される(措置法70の7③四、70の7の2③四、70の7の4⑬、70の7の5⑮、70の7の6⑯、70の7の8⑭)。

2 たゞし、上記1の(贈与)特定期間は、その売上金額が被災事由④に該当した日の属する事業年度の直前の事業年度(以下「特定事業年度」という。)における売上金額の水準に回復した場合には、その回復した事業年度前の事業年度の翌事業年度中にある特定基準日までの期間に限られている(措置法70の7③四口、70の7の2③四口、70の7の4①⑥、70の7の5②⑤、70の7の6②⑥、70の7の8①④)。

3 問の事例では、特例経営贈与承継期間の末日(×1年3月15日)の翌日以後に被災事由④に該当したことから、資産管理会社非該当要件が緩和される期間は、原則として被災事由④に該当した日(×2年8月1日)から、その該当した日の直前の特定基準日(×2年3月15日)の翌日以後10年を経過する日(×12年3月15日)までの期間となる。

そして、事例①では、その売上金額が特定事業年度(×1事業年度)の水準に回復した事業年度はないため、要件が緩和される期間は、原則どおり×2年8月1日から×12年3月15日までとなる。

これに対し、事例②では、×8事業年度において売上金額が特定事業年度の売上金額の水準に最初に回復しているため、要件が緩和される期間は×2年8月1日から×9年3月15日(最初に回復した事業年度(×8事業年度)前の事業年度(×7事業年度)の翌事業年度(×8事業年度)中にある特定基準日)までとなる。

(問9-11) 災害等により被害を受けた場合の資産管理会社非該当要件の緩和(3): 被災事由④の場合

(問) AはX株式会社の株式について「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受け、特例経営贈与承継期間(×1年3月15日)を経過したが、×2年8月1日(×2事業年度)に生じた災害の影響により売上金額が大幅に減少し、被災事由④に該当することとなったため、措置法第70条の7の5第25項において準用する措置法第70条の7第31項の届出書を提出している。

X株式会社は、被災事由に該当した日から×5事業年度の末日(×6年3月31日)まで資産管理会社に該当しているが、その売上金額及び特定基準日における常時使用従業員の数は次のとおりである。

この場合、納税猶予は継続されるか。なお、贈与時におけるX株式会社の常時使用従業員の数は10人である。

事業年度	売上金額	特定基準日(各年3月15日)における常時使用従業員の数
×1年度(×1年4月～×2年3月) 【特定事業年度】	1億円	10人(×2年3月15日)
×2年度(×2年4月～×3年3月) 【被災事業年度】	7,000万円	3人(×3年3月15日)
×3年度(×3年4月～×4年3月)	4,000万円	3人(×4年3月15日)
×4年度(×4年4月～×5年3月)	5,000万円	3人(×5年3月15日)
×5年度(×5年4月～×6年3月)	7,000万円	4人(×6年3月15日)
×6年度(×6年4月～×7年3月)	7,000万円	4人(×7年3月15日)

(答)

次のとおり、X株式会社が資産管理会社に該当していた期間(×2年8月1日～×6年3月31日)は資産管理会社非該当要件が緩和される期間に該当するため、納税猶予は継続される。

1 期間①(×2年8月1日～×5年3月15日)

(1) ×5年3月15日における雇用割合: 30%*

$$\text{※ } \frac{3 \text{人} (\times 5 \text{年} 3 \text{月} 15 \text{日} (\text{雇用判定基準日}) \text{における常時使用従業員の数})}{10 \text{人} (\text{贈与時の常時使用従業員の数})} = 30\%$$

(2) ×3事業年度における売上割合: 40%*

$$\text{※ } \frac{4,000 \text{万円} (\times 3 \text{事業年度における売上金額})}{1 \text{億円} (\text{特定事業年度} (\times 1 \text{事業年度}) \text{の売上金額})} = 40\%$$

(3) 判定

雇用割合(30%)が、売上割合40%に応じて満たすべき雇用割合(0%)以上であるため、期間①においては、資産管理会社非該当要件が緩和される。

2 期間②(×5年3月16日～×6年3月15日)

(1) ×6年3月15日における雇用割合: 40%*

$$\text{※ } \frac{4 \text{人} (\times 6 \text{年} 3 \text{月} 15 \text{日} (\text{雇用判定基準日}) \text{における常時使用従業員の数})}{10 \text{人} (\text{贈与時の常時使用従業員の数})} = 40\%$$

(2) ×4事業年度における売上割合：50%※

$$\text{※} \frac{5,000 \text{ 万円 (} \times 4 \text{ 事業年度における売上金額)}}{1 \text{ 億円 (特定事業年度 (} \times 1 \text{ 事業年度) の売上金額)}} = 50\%$$

(3) 判定

雇用割合（40%）が、売上割合 50%に応じて満たすべき雇用割合（0%）以上であるため、期間②においては、資産管理会社非該当要件が緩和される。

3 期間③（×6年3月16日～×7年3月15日）

(1) ×7年3月15日における雇用割合：40%※

$$\text{※} \frac{4 \text{ 人 (} \times 7 \text{ 年 3 月 15 日 (雇用判定基準日) における常時使用従業員の数)}}{10 \text{ 人 (贈与時の常時使用従業員の数)}} = 40\%$$

(2) ×5事業年度における売上割合：70%※

$$\text{※} \frac{7,000 \text{ 万円 (} \times 4 \text{ 事業年度における売上金額)}}{1 \text{ 億円 (特定事業年度 (} \times 1 \text{ 事業年度) の売上金額)}} = 70\%$$

(3) 判定

雇用割合（40%）が、売上割合 70%に応じて満たすべき雇用割合（40%）以上であるため、期間③においては、資産管理会社非該当要件が緩和される。

(解説)

1 特例認定承継会社等が被災事由④に該当した場合には、特例経営承継期間等又は特定期間内に資産管理会社に該当することとなったときでも、雇用判定基準日（第1種報告基準日又は特定基準日）における雇用割合が次の売上割合に応じそれぞれに定める値以上である場合には、当該雇用判定基準日の直前の雇用判定基準日の翌日から当該雇用判定基準日までの間については資産管理会社非該当要件が緩和され、納税猶予は継続される（措置法70の7③四、70の7の2③四、70の7の4⑬、70の7の5⑭、70の7の6⑮、70の7の8⑯）。

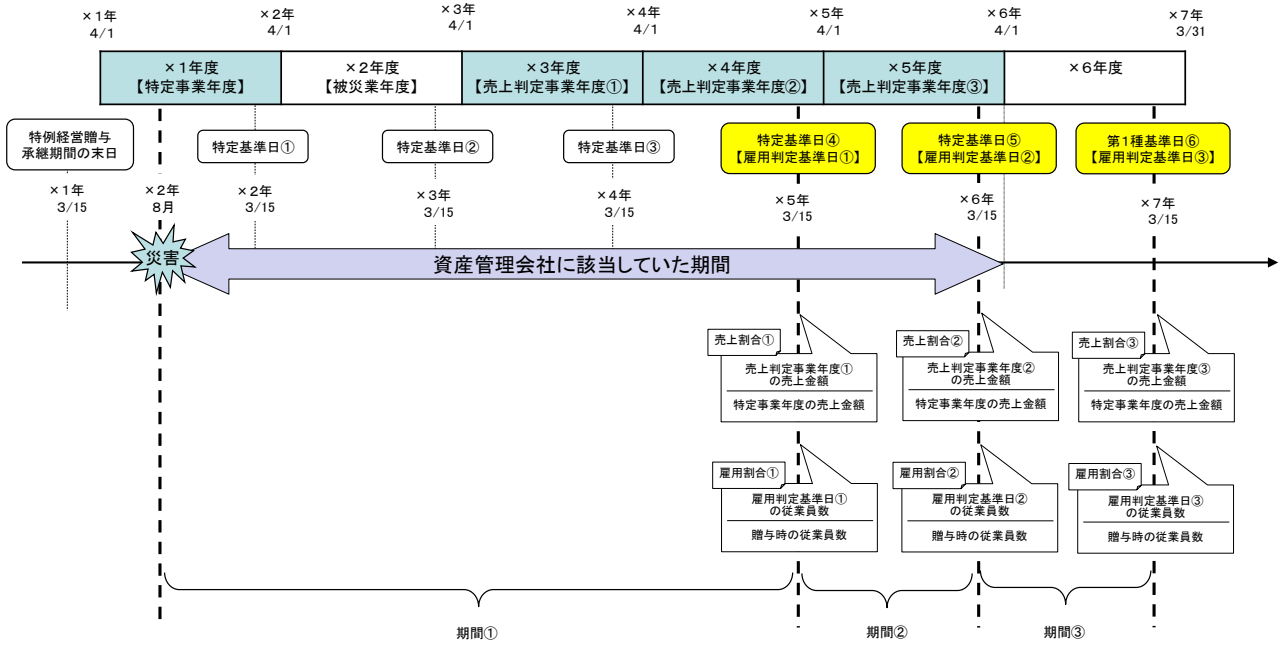
イ 売上割合の平均値が70%未満の場合 0%

ロ 売上割合の平均値が70%以上100%未満の場合 40%

ハ 売上割合の平均値が100%以上の場合 80%

2 問の事例では、X株式会社が資産管理会社に該当していた期間（×2年8月1日～×6年3月31日）については、各雇用判定基準日において売上割合に応じた雇用割合が確保されているため、資産管理会社非該当要件が緩和される期間に該当し、納税猶予は継続されることとなる。

(参考) 雇用割合・売上割合の算定の基準となる雇用判定基準日等



(問9-12) 災害等により被害を受けた場合の相続税の納税猶予に係る適用要件の緩和

(問) 災害等により被害を受けた場合には、相続税に係る「相続税の納税猶予の一般措置」等の適用を受けるに当たり、その適用要件を緩和する措置が講じられているが、どのような措置か。

(答)

- 1 災害等が発生した日から同日以後1年を経過する日までの間に相続等により取得したその会社の非上場株式等について「相続税の納税猶予の一般措置」又は「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合において、その会社が被災事由①、②又は④のいずれかに該当するときは、その適用要件のうち次の要件が不要とされる(措置法70の7の2③、70の7の6②)。
 - (1) その会社が相続開始の時ににおいて資産管理会社に該当しないこと
 - (2) 相続人等が相続開始の直前においてその会社の役員であったこと

- 2 また、「贈与税の納税猶予の一般措置」又は「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けていた者に係る贈与者が災害等の発生した日から同日以後1年を経過する日までの間に死亡したことにより「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」又は「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合において、対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等に係る会社が被災事由①、②又は④のいずれかに該当するときは、その適用要件のうち、「その会社が相続開始の時ににおいて資産管理会社に該当しないこと」が不要とされる(措置法70の7の4⑧、70の7の8④)。

- 3 なお、上記1又は2の規定は、相続税の申告書に円滑化省令に規定する都道府県知事の確認書の写し^(注)その他一定の書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用される(措置法70の7の2③、70の7の4⑨、70の7の6②、70の7の8④)。

(注) 都道府県知事の確認を受けるには、原則として被災事由が生じた日から8月を経過する日までに、その申請を行う必要がある(円滑化省令13の2②、③)。

X 相続時精算課税の特例関係

(問 10-1) 相続時精算課税の特例の概要

(問) 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける者については相続時精算課税の適用について特例が設けられているが、どのような措置か。

(答)

受贈者（その年1月1日において20歳以上の者に限る。）が「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける場合には、その者が贈与者（同日において60歳以上の者に限る。）の直系卑属である推定相続人又は孫以外の者であるときであっても、相続時精算課税制度の適用を受けることができる。

(解説)

1 相続時精算課税制度の適用を受けることができる者は、原則として贈与者（その年1月1日において60歳以上である者に限る。）の直系卑属である推定相続人又は孫（同日において20歳以上^(注)である者に限る。）に限られている（相法21の9①、措置法70の2の6）。

(注) 令和4年4月1日以後の贈与については「18歳以上」となる。

2 ただし、贈与により特例対象受贈非上場株式等を取得した「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける特例経営承継受贈者（その年1月1日において20歳以上^(注)の者に限る。）については、その贈与をした特例贈与者（その年1月1日において60歳以上の者に限る。）の直系卑属である推定相続人又は孫以外の者であっても、相続時精算課税制度の適用を受けることができることとされている（措置法70の2の8、70の2の7①）。

(注) 令和4年4月1日以後の贈与については「18歳以上」となる。

3 なお、上記2の適用を受ける特例経営承継受贈者がその特例対象受贈非上場株式等の取得の時にその特例贈与者から贈与により取得した財産については、相続時精算課税制度は適用されない（措置法70の2の8、70の2の7②）。

4 また、上記2の適用を受けた特例経営承継受贈者に係る猶予中贈与税額に相当する贈与税の全てについて納税の猶予の期限が確定した場合又は免除された場合においても、その特例贈与者からの贈与により取得した財産については、相続時精算課税制度が適用される（措置法70の2の8、70の2の7③）。

(問 10-2) 納税猶予分の贈与税額が算出されない場合

(問) Aは、叔父である甲からX株式会社の株式の贈与を受けたが、当該株式の価額は2,000万円であった。

A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)

A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8は、その適用を受けることができる者について「贈与により第70条の7の5第1項の規定の適用に係る特例対象受贈非上場株式等を取得した同項の規定の適用を受ける同条第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者」と規定している。

つまり、措置法第70条の2の8の規定は、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることが前提とされているものである。

2 問の事例の場合、Aが贈与により取得した株式の価額(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、Aは措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることはできない。

したがって、この場合には、Aは措置法第70条の2の8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、Aは、措置法第70条の2の8の規定による相続時精算課税の適用を受けることができないだけであり、暦年課税により計算した納税猶予分の贈与税額が算出される場合には、所要の要件を満たすことで措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることができる。