

租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正

目 次	
一 小規模宅地等についての相続税の課税 価格の計算の特例の改正……………	435
二 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を 受けた場合の贈与税の非課税の改正……	442
三 住宅取得等資金に係る相続時精算課税 の特例の改正……………	449
四 非上場株式等についての相続税・贈与 税の納税猶予の改正……………	450
I 非上場株式等についての贈与税の納 税猶予の特例の改正（措法70の7） ……………	450
II 非上場株式等についての相続税の納 税猶予の特例の改正（措法70の7の2） ……………	462
III 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の特例の改正 （措法70の7の4）……………	468
IV 特定受贈同族会社株式等又は特定同族 株式等に係る経過措置（平成21年改正法 附則64②⑦）の改正……………	474
V 相続税及び贈与税の特例に係る修正申 告書等の提出に係る罰則の創設……………	479

はじめに

平成22年度の税制改正では、支え合う社会を実現するとともに、経済・社会の構造変化に適応し、国民が信頼できる税制を構築する観点からの税制全般にわたる改革の一環として、扶養控除の見直し、たばこ税の税率の引上げ、寄附金控除の適用下限額の引下げ、揮発油税等及び自動車重量税に係る10年間の暫定税率の廃止、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の廃止、租税特別措置の見直し等所要の措置を講ずることとされました。

本稿では、これらの税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正の概要について説明します。

これらの改正事項が盛り込まれた所得税法等の一部を改正する法律は、去る3月24日に可決・成

立し、同月31日に平成22年法律第6号として公布されています。また、関係政省令告示もそれぞれ公布・制定されています。

- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成22年政令第58号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成22年財務省令第17号）
- ・ 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の一部を改正する省令（平成22年経済産業省令第17号）
- ・ 平成21年国土交通省告示第684号の一部を改正する件（平成22年国土交通省告示第269号）
- ・ 平成21年国土交通省告示第685号の一部を改正する件（平成22年国土交通省告示第270号）

一 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の仕組み

個人が相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。以下同じです。）により財産を取得した場合において、その財産のうちに、その相続の開始の直前において、被相続人又は被相続人と生計を一にしていた親族（以下「被相続人等」といいます。）の事業（準事業を含みます。以下同じです。）の用又は居住の用に供されていた宅地等（土地及び土地の上に存する権利をいいます。以下同じです。）で建物又は構築物の敷地の用に供されており、かつ、棚卸資産に該当しない宅地等（被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のうちに事業の用又は居住の用以外の用に供されていた部分があるときは、事業の用又は居住の用の供されていた部分に限られます。なお、被相続人等の居住の用に供されていた部分が特定居住用宅地等に該当する場合において、その居住の用に供されていた部分が一棟の建物に係るものであるときは、その一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分を含みます。以下「特例対象宅地等」といいます。）があるときは、その相続又は遺贈により財産を取得した者に係るすべてのこれらの宅地等でこの特例の規定の適用を受けるものとして次に定めるとおりに選択したもの（以下「選択特例対象宅地等」といいます。）が、限度面積要件を満たす選択特例対象宅地等（以下「小規模宅地等」といいます。）である場合には、相続税の課税価格に算入すべき価額は、通常の方法によって評価した価額に、次に掲げる小規模宅地等の区分に応じ、それぞれに定める割合を乗じて計算した金額とされてきました（旧措

法69の4①）。

① 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等……20%

② 上記①に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等……50%

(注1) 上記の「準事業」とは、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものをいいます（措令40の2①）。

(注2) 上記①に掲げる小規模宅地等とは、具体的には、次の宅地等をいうこととされています（措法69の4③、措令40の2④～⑨）。

イ 特定事業用宅地等

相続開始の直前において被相続人等の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに、次に掲げる要件のうちいずれかの要件を満たす被相続人の親族（当該親族から相続又は遺贈によりその宅地等を取得した当該親族の相続人を含みます。）がいる場合におけるその宅地等（宅地等のうちにこの要件に該当する部分以外の部分があるときは、この要件に該当する部分の宅地等に限られます。）をいいます。

(イ) その親族が、相続開始の時から申告書の提出期限（申告期限）までの間にその宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その事業を営んでいること。

(ロ) その親族が被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始の時から

申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続きその宅地等を自己の事業の用に供していること。

ロ 特定居住用宅地等

被相続人等の居住の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに、被相続人の配偶者又は次に掲げる要件のうちいずれかの要件を満たす当該被相続人の親族（当該被相続人の配偶者を除きます。）がいる場合のその宅地等（特定事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等に該当するもの以外のものとされます。）をいいます。

(イ) その親族が、相続開始の直前においてその宅地等の上存する被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた者であって、相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その家屋に居住していること。

(ロ) その親族（被相続人の居住の用に供されていた宅地等を取得した者に限られます。）が相続開始前3年以内に国内にあるその者又はその者の配偶者の所有する家屋（相続開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋を除きます。）に居住したことがない者であり、かつ、相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有していること（被相続人の配偶者又は民法第5編第2章の規定による同居の相続人（相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人）がいない場合に限られます。）。

(ハ) その親族が、被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、相続開始前から申告期

限まで引き続きその宅地等を自己の居住の用に供していること。

ハ 特定同族会社事業用宅地等

相続開始の直前において被相続人及びその被相続人の親族その他その被相続人と一定の特別の関係がある者が有する株式の総数又は出資の総額がその株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資の総額の10分の5を超える法人の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに申告期限においてその法人の役員である当該被相続人の親族がおり、その宅地等を取得した親族が相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、申告期限まで引き続きその法人の事業の用に供されている場合におけるその宅地等（宅地等のうちにこの要件に該当する部分以外の部分があるときは、この要件に該当する部分の宅地等に限られます。）をいいます。

(2) 特例対象宅地等の選択

上記のこの特例の適用を受けるための「選択」は、この特例の適用を受けようとする個人が、相続又は遺贈により取得した特例対象宅地等について、次に掲げる場合の区分に応じて、次に定める書類を相続税の申告書に添付することにより行うものとされています（措令40の2③）。

① その相続又は遺贈により特例対象宅地等を取得した個人が2人以上いる場合

イ 選択をしようとする特例対象宅地等について小規模宅地等の区分その他の明細を記載した書類

ロ 選択をしようとする特例対象宅地等が限度面積要件のいずれか一の要件を満たす旨を記載した書類

ハ 特例対象宅地等を取得したすべての者の

この選択についての同意を証する書類

② ①以外の場合

上記①イ及びロに掲げる書類

(3) 限度面積要件

上記の「限度面積要件」とは、次に掲げる区分に応じてそれぞれに定める要件とされています（措法69の4②）。

① 相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等のすべてが特定事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等（以下「特定事業用等宅地等」といいます。）である場合……選択特例対象宅地等の面積の合計が400㎡以下であること。

② 相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等のすべてが特定居住用宅地等である場合……選択特例対象宅地等の面積の合計が240㎡以下であること。

③ 相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等のすべてが特定事業用等宅地等及び特定居住用宅地等以外の特例対象宅地等（以下「特定特例対象宅地等」といいます。）である場合……選択特例対象宅地等の面積の合計が200㎡以下であること。

④ 相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等が特定事業用等宅地等、特定居住用宅地等及び特定特例対象宅地等のうちいずれか二以上の宅地等である場合……その相続又は遺贈により財産を取得した者に係るすべての選択特例対象宅地等である特定事業用等宅地等の面積の合計、特定居住用宅地等の面積の合計に3分の5を乗じて得た面積及び特定特例対象宅地等の面積の合計に2を乗じて得た面積の合計が400㎡以下であること。

(参考) 上記④の場合には、特定事業用等宅地等、特定居住用宅地等及び特定特例対象宅地等のそれぞれの面積について、次のような算式により限度面積要件を満たす場合の面積を算出することができます。

$$A + B \times 5 / 3 + C \times 2 \leq 400 \text{㎡}$$

・ 選択特例対象宅地等である特定事業用等宅地等の面積の合計 = A (㎡)

・ 選択特例対象宅地等である特定居住用宅地等の面積の合計 = B (㎡)

・ 選択特例対象宅地等である特定特例対象宅地等の面積の合計 = C (㎡)

(4) 特例対象宅地等の分割要件

この特例の適用を受けるためには、相続税の申告書の提出期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から10ヶ月）までに共同相続人又は包括受遺者によって特例の対象となる宅地等が分割されていることが必要となります。

ただし、相続税の申告期限までに分割されていない宅地等が申告期限から3年以内に分割された場合には、この特例の適用が認められます。さらに、3年以内にその宅地等が分割されなかったことにつき、やむを得ない事情がある場合において、納税地の所轄税務署長の承認を受けたときには、分割できることとなった日の翌日から4ヶ月以内に分割された場合にもこの特例の適用が認められます（措法69の4④）。

(注1) 上記のやむを得ない事情がある場合及び分割できることとなった日とは、次に掲げる場合においてそれぞれ次に定める日とされています（旧措令40の2⑩において準用する相令4の2①）。

イ 相続税の申告期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から10ヶ月）の翌日から3年を経過する日において、その相続に関する訴えが提起されている場合……判決の確定又は訴えの取下げの日
その他訴訟の完結の日

ロ 相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日において、その相続に関する和解、調停又は審判の申立がされている場合……和解若しくは調停の成立、審判の確定又は申立の取下げの日

ハ 相続税の申告期限の翌日から3年を経

過する日において、その相続に関し、民法の定めにより遺産の分割が禁止されている場合……その分割が禁止されている期間が経過した日

- ニ イからハまでのほか、相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日までに分割されなかったこと及び分割が遅延したことにつき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……その事情の消滅の日

(注2) 上記の所轄税務署長の承認を受けようとする者は、相続税の申告期限後3年を経過する日の翌日から2ヶ月以内にやむを得ない事情の詳細等を記載した承認申請書を提出しなければなりません(旧措令40の2①において準用する相令4の2②)。

なお、申告の時点において未分割であったため、この小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例を適用しないで申告をしていた場合において、遺産分割が行われ、この特例を適用して計算した相続税額が当初に申告した相続税額よりも減少することとなったときは、そのことを知った日から4ヶ月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対して、更正の請求をすることができることとされています(措法69の4⑤)。

(5) 申告要件等

この小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用を受けるには、相続税の申告書に、この特例の適用を受けようとする旨を記載し、小規模宅地等に係る計算の明細等の書類を相続税の申告書に添付することが必要とされています(措法69の4⑥⑦)。

2 改正の背景等

小規模宅地等についての課税価格の計算の特例は、昭和58年度税制改正において事業の用又は居住の用に供する小規模宅地等の処分についての制約に配慮して、それまでの通達による扱いを発展

させる形で創設されたものです。その後、累次の税制改正において減額割合などが拡大されてきましたが、平成6年度税制改正では、地価高騰により事業又は居住の継続が困難になっている状況を踏まえ、事業又は居住を継続するものについては減額割合を拡大する一方、継続しないものについては減額割合を下げるという改正が行われました。

平成22年度税制改正においては、「公平、透明、納得」の原則の例外である租税特別措置について、税制における既得権益を一掃し、納税者の視点に立って公平でわかりやすい仕組みとするために租税特別措置をゼロベースで見直す整理合理化が進められました。この特例については、相続人等による事業又は居住の継続への配慮というこの特例の制度趣旨に必ずしも合致しない相続人等が事業又は居住を継続しない部分についてまで適用対象とされていました。

また、一人でも要件を満たす者がいればその宅地全体が減額の対象となる等の仕組みを利用した租税回避的な事例の存在も会計検査院から指摘されていました。

上記のほか、被相続人等が居住の用に供していた宅地等が二以上ある場合には、相続人による居住の継続への配慮という制度の趣旨や創設時の経緯から、適用対象となるのは主として居住の用に供されていた一の宅地等に限られるものと解されていましたが、文理上、その点が明確でないとの指摘がなされていました。

以上のような状況を踏まえ、制度の趣旨を徹底し、併せて租税回避的な利用を排除するため、本特例について次のような見直しが行われました。

3 改正の内容

この特例について、上記を踏まえ、次の改正が行われました。

(1) 特例対象宅地等の改正

特例の対象となる宅地等は、個人が相続又は遺贈により取得した宅地等のうち、相続の開始の直前において、被相続人等の事業の用又は居

住の用に供されていた宅地等で一定の建物又は構築物の敷地の用に供されていたもので、特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会

社事業用宅地等又は貸付事業用宅地等に該当する部分に限ることとされました(措法69の4①)。

宅地等		改正前		改正後	
		上限面積	減額割合	上限面積	減額割合
事業用	事業継続	400㎡	▲80%	400㎡	▲80%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—
不動産貸付	事業継続	200㎡	▲50%	200㎡	▲50%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—
居住用	居住継続	240㎡	▲80%	240㎡	▲80%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—

(2) 特定事業用宅地等の改正

特定事業用宅地等とは、被相続人等の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、上記1(1)の(注2)イ(イ)又はロ(ロ)のいずれかを満たすその被相続人の親族が相続又は遺贈により取得したもの（その親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限ります。）をいうこととされました(措法69の4③一、措令40の2⑤)。

(注) 被相続人等の親族に係る事業の継続要件(措法69の4③一イ及びロ)については、改正はありません。

したがって、特定事業用宅地等以外の事業用宅地等については、下記(4)の特定同族会社事業用宅地等又は(5)の貸付事業用宅地等に該当するものを除き、上記1(1)の(注2)イ(イ)又はロ(ロ)に掲げる要件を満たさない限り、小規模宅地等の特例の適用はありません(措法69の4①)。

また、改正前は取得した親族のうち一人でも上記1(1)の(注2)イ(イ)又はロ(ロ)の要件を満たす者がいる場合にはその宅地等の全体が特定事業用宅地等に該当するものとされていましたが、改正後は要件を満たす親族の持分に対応する部分のみが軽減対象となります。

(3) 特定居住用宅地等の改正

イ 特定居住用宅地等の範囲の見直し

特定居住用宅地等とは、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（その宅地等が二以上ある場合には、下記ハに定める宅地等に限ります。）で、その被相続人の配偶者又は上記1(1)の(注2)ロ(イ)からハ(ハ)までに掲げる要件のいずれかを満たすその被相続人の親族（被相続人の配偶者を除きます。以下(3)において同じです。）が相続又は遺贈により取得したもの（被相続人の配偶者が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分又は上記1(1)の(注2)ロ(イ)からハ(ハ)までに掲げる要件に該当する被相続人の親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限ります。）をいうこととされました(措法69の4③二、措令40の2⑦)。

(注) 被相続人の親族に係る居住の継続要件(措法69の4③一イ及びロ)については、改正はありません。

したがって、特定居住用宅地等以外の居住用宅地等については、上記1(1)の(注2)ロ(イ)からハ(ハ)までに掲げる要件を満たさない限り、小規模宅地等の特例の適用はありません(措法69の4①)。

また、改正前はその宅地等を相続又は遺贈

により取得した配偶者がいる場合又は取得した親族のうち一人でも上記1(1)の(注2)ロ(イ)から(ハ)までに掲げる要件を満たす者がいる場合には、その宅地等の全体が特定居住用宅地等に該当するものとされていましたが、改正後は配偶者の持分に対応する部分又は要件を満たす親族の持分に対応する部分のみが軽減対象となります。

ロ 一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等の扱いの見直し

一棟の建物の敷地の一部が特定居住用宅地等に該当するときは、その一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち、被相続人等の事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分は、この特例の対象となる宅地等に含まれ（旧措令40の2②後段カッコ書）、敷地全体が特定居住用宅地等に該当するものとされていましたが、この規定が削除されました。これにより、一棟の建物に被相続人等の居住部分（特定居住用宅地等の要件を満たす部分）と他の用途に供されている部分がある場合には、その一棟の建物の敷地については用途ごとに床面積の割合で按分してこの特例を適用することとなります。

ハ 居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合の扱い

被相続人等が居住の用に供していた宅地等が二以上ある場合には、相続人の居住の継続という制度の趣旨から主として居住の用に供されていた一の宅地等に限るものと解されていましたが、それを法令の規定上も明確にするため、対象となる宅地等は次の宅地等であることが示されました（措令40の2⑥）。

(イ) 被相続人の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合（(ハ)に掲げる場合を除きます。）には、その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等

(ロ) 被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合（(ハ)に掲げる場合を除きます。）には、その親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等（その親族が二人以上ある場合には、その親族ごとにそれぞれ主としてその居住の用に供していた一の宅地等）

(ハ) 被相続人及びその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める宅地等

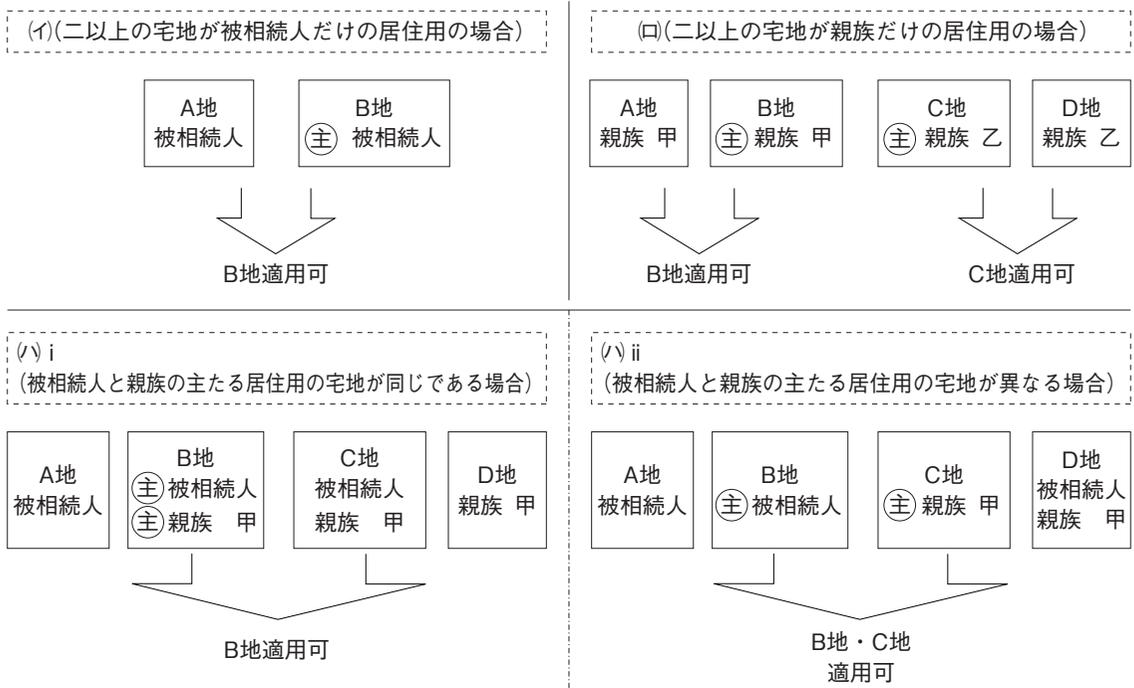
i その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等とその親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等とが同一である場合 その一の宅地等

ii iに掲げる場合以外の場合 その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等及びその親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等

なお、上記の改正は一人の者の居住の用に供されていた宅地等は1ヶ所に限られるというものであり、要件を満たす親族が二人以上ある場合などは、限度面積要件の範囲内で合計2ヶ所の宅地等が特定居住用宅地等に該当する場合があります（上記(ロ)カッコ書及び(ハ)ii）。

上記の関係を図示すると以下のとおりです。

二以上の特定居住用宅地等がある場合の適用関係



(注1) 被相続人と親族甲・乙は、被相続人の生前に生計が一であったものとします。
 (注2) (主)とは、その者が主としてその居住の用に供していた宅地等をいいます。

(4) 特定同族会社事業用宅地等の改正

特定同族会社事業用宅地等とは、相続開始の直前において被相続人及びその被相続人の親族その他その被相続人と特別の関係がある者が有する株式の数又は出資の額がその株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資の総額の10分の5を超える法人の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、その宅地等を相続又は遺贈により取得したその被相続人の親族（申告期限においてその法人の役員（清算人を除きます。）である者に限ります。）が、相続開始の時から申告期限（その親族が申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日）まで引き続き有し、かつ、申告期限まで引き続きその法人の事業の用に供されているもの（その法人（申告期限において清算中の法人を除きます。）の事業の用に供されていた宅地等のうち、

要件を満たす親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に応ずる部分に限ります。）をいうこととされました（措法69の4③三、措令40の2①、措規23の2④）。

この改正により、上記(2)と同様、継続要件を満たさない小規模宅地等については、この特例の適用はありません（措法69の4①）。

また、改正前は取得した親族のうち一人でも要件を満たす者がいる場合にはその宅地等の全体が特定事業用宅地等に該当するものとされていましたが、改正後は要件を満たす親族の持分に対応する部分のみが軽減対象となります。

(5) 貸付事業用宅地等

平成6年度税制改正において、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等のうち、その事業が貸付事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業をいいます。以下同じで

す。)に該当する場合には、小売業などの他の事業と異なり、近隣取引先との密着性、雇用者の通勤の便等といった処分に対する制約の問題が少ないことから、継続要件の充足の有無にかかわらず、特定事業用宅地等には該当せず、その他の事業用宅地等として200㎡を限度として50%減額の対象とされていました。

今回の改正により、特定事業用宅地等以外の事業用宅地等については事業の継続性がないことから特例の対象から除外することとされましたが、貸付事業の用に供されていた宅地等であっても継続要件を満たすものについては、従来どおり適用対象とすることとされています。

すなわち、被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等で、次のイ又はロに掲げる要件のいずれかを満たすその被相続人の親族が相続又は遺贈により取得したもの（特定同族会社事業用宅地等を除き、その親族が相続又は遺贈により取得した持分の割合に対応する部分に限ります。）については貸付事業用宅地等に該当し、200㎡を限度に50%の減額が適用されます（措法69の4③四、措令40の2④、⑫）。

イ その親族が、相続開始時から申告期限までの間にその宅地等に係る被相続人の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地

等を有し、かつ、その貸付事業の用に供していること。

ロ その被相続人の親族がその被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限（その親族が申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日）まで引き続きその宅地等を自己の貸付事業の用に供していること。

なお、貸付事業用宅地等の範囲から特定同族会社事業用宅地等が除かれていますが、これは、特定同族会社事業用宅地等は被相続人等が同族会社に「貸し付けている宅地等」であることから、貸付事業用宅地等に係る規定との重複を排除し、特定同族会社事業用宅地等の規定が優先されることを明らかにしたものです（措法69の4③四カッコ書）。

4 適用関係

上記3の改正は、平成22年4月1日以後に相続又は遺贈により取得した小規模宅地等に係る相続税について適用され、平成22年3月31日以前に相続又は遺贈により取得した小規模宅地等に係る相続税については従来どおりとされています（改正法附則124①）。

二 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の仕組み

平成21年1月1日から平成22年12月31日までの間にその直系尊属（父母、祖父母、養父母等）からの贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。以下同じです。）により住宅用家屋の新築、取得又は増改築等に充てるための金銭（以下二において「住宅取得等資金」といいます。）の取得をした一定の要件を満たす受贈者（以下二において「特定受贈者」とい

ます。）が、住宅用家屋の新築、取得又は増改築等について次の要件を満たす場合には、その贈与により取得をした住宅取得等資金のうち500万円までの金額（既にこの特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額がある場合には、その算入しなかった金額を控除した残額）については、贈与税の課税価格に算入しないこととされていました（旧措法70の2①）。

① 住宅用家屋の新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得の場合（旧措法70の2①一）

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により住宅用家屋を新築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により住宅用家屋を新築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

(注1) 新築には、新築に準ずる状態として、屋根（その骨組みを含みます。）を有し、土地に定着した建造物として認められる時以後の状態を含みます（旧措規23の5の2①）。

(注2) 住宅取得等資金には、住宅用家屋の新築又は取得とともにするその敷地の用に供されている土地（借地権等を含みます。以下「土地等」といいます。）の取得のための対価に充てる部分を含みます。具体的には、次のような土地等を取得する場合の対価に充てる部分をいうこととされています。

- a 建売住宅、分譲マンション等の敷地
- b 住宅の新築請負契約を一体的に行う売買契約により取得した土地
- c 住宅の新築請負契約の締結を条件とする売買契約（新築請負者が定められていないものを含みます。）により取得した土地

② 既存住宅用家屋の取得の場合（旧措法70の2①二）

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により既存住宅用家屋（建築後使用

されたことのある住宅用家屋で一定のものをいいます。以下同じです。）を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により既存住宅用家屋を取得し、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

(注) 住宅取得等資金には、既存住宅用家屋の取得とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得のための対価に充てる部分を含みます。具体的には、上記①（注2）a～cまでに準じた土地等を取得する場合の対価に充てる部分をいうこととされています。

③ 増改築等の場合（旧措法70の2①三）

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額を特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築等の対価に充てて増改築等を行い、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額を特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築等の対価に充てて増改築等を行い、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

(注1) 増改築等には、増改築等の完了に準ずる状態として、屋根（その骨組みを含みます。）を有し、既存の家屋と一体となって土地に定着した建造物として認められる時以後の状態を含みます（旧措規23の5の2②）。

(注2) 住宅取得等資金には、増改築とともにするその敷地の用に供されることとなる土地等の取得の対価に充てる部分を含みます。

(2) 特定受贈者の範囲

この特例の適用を受けることができる特定受贈者は、以下の要件をすべて満たす者とされていきました（旧措法70の2①、②一）。

- ① 住宅取得等資金の贈与をした者がその者の直系尊属であること。
- ② 贈与により住宅取得等資金を取得した時において国内に住所を有する者であること又は日本国籍を有する者で贈与により住宅取得等資金を取得した時において国内に住所を有しない者（受贈者又は贈与者が贈与の日前5年以内に国内に住所を有したことがある場合に限り。）であること。
- ③ 住宅取得等資金の贈与を受けた年の1月1日において20歳以上であること。

(3) 住宅取得等資金の範囲

次の新築、取得又は増改築等の対価に充てるための金銭をいいます（旧措法70の2②五）。

- ① 上記(1)①の新築又は取得
- ② 上記(1)②の取得
- ③ 上記(1)③の増改築等

(注1) いずれも新築、取得又は増改築等とともにする土地等の取得の対価に充てるための金銭を含みます。

(注2) 特定受贈者の配偶者その他の特定受贈者と特別の関係がある者との請負契約その他の契約に基づき新築若しくは増改築等をする場合又はその特別の関係がある者から取得をする場合を除きます。

なお、「特定受贈者と特別の関係がある者」とは次の者をいいます（旧措令40の4の2⑤）。

- ① 特定受贈者の配偶者及び直系血族
- ② 特定受贈者の親族（①に掲げる者を除きます。）で特定受贈者と生計を一にしているもの
- ③ 特定受贈者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
- ④ 上記①～③に掲げる者以外の者で特定受贈

者から受ける金銭等によって生計を維持しているもの及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの

(4) 対象となる住宅の範囲

① 住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（旧措法70の2②二、旧措令40の4の2①）。

- イ その家屋の床面積の2分の1以上に相当する部分が、専ら居住の用に供されるものであること。
- ロ 国内にあること。
- ハ 次のいずれかの要件を満たすものであること。

(イ) 1棟の家屋で床面積が50㎡以上であること。

(ロ) 区分所有建物である場合には、特定受贈者が区分所有する部分（以下「専有部分」といいます。）の床面積が50㎡以上であること。

なお、特定受贈者の居住の用に供する家屋が二以上ある場合には、これらの家屋のうち、特定受贈者が主として居住の用に供すると認められる一の家屋に限ります。

② 既存住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる建築後使用されたことのある住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（旧措法70の2②三、旧措令40の4の2②、旧措規23の5の2④）。

- イ 上記①イからハまでの要件を満たすものであること。
- ロ 次の家屋の区分に応じそれぞれに定める要件を満たすものであること。

(イ) 耐火建築物の場合 次のいずれかの要件

- a 建築後25年以内であること。
- b 建築基準法施行令第3章及び第5章

の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（平成21年国土交通省告示第681号）に適合するものであること。

(注) 耐火建築物とは、登記簿に記録された構造が鉄骨造、鉄筋コンクリート造、鉄骨鉄筋コンクリート造、石造、れんが造又はコンクリートブロック造であるものをいいます。

(ロ) 耐火建築物以外の建築物の場合 次のいずれかの要件

- a 建築後20年以内であること。
- b 上記(イ)bの要件を満たすものであること。

なお、特定受贈者の居住の用に供する家屋が二以上ある場合には、これらの家屋のうち、特定受贈者が主として居住の用に供すると認められる一の家屋に限ります。

(5) 増改築等の範囲

特例の対象となる住宅の増改築等とは、特定受贈者が所有する家屋について行う工事であって次の要件のすべてを満たすものをいいます（旧措法70の2②四、旧措令40の4の2③④）。

- ① 国内で行われる工事であること。
- ② 工事に要した費用の額が100万円以上であること。
- ③ 工事をした家屋が、特定受贈者が主としてその居住の用に供するものであると認められるものであること。
- ④ 次のいずれかに該当するものであること。

イ 増築、改築、大規模の修繕又は大規模の模様替であること。

ロ 区分所有建物の専有部分について行う修繕又は模様替で、次に掲げるものであること（イに該当するものを除きます。）。

(イ) 専有部分の床又は階段の過半について行う修繕又は模様替

(ロ) 専有部分の間仕切壁の室内に面する部分の過半について行う修繕又は模様替

（その間仕切壁の一部について位置の変更を伴うものに限りませす。）

(ハ) 専有部分の壁の室内に面する部分の過半について行う修繕又は模様替（その修繕又は模様替に係る壁の過半について遮音又は熱の損失の防止のための性能を向上させるものに限りませす。）

ハ 家屋のうち居室、調理室、浴室その他の室で国土交通大臣が財務大臣と協議して定めるもの（平成21年国土交通省告示第682号）の一室の床又は壁の全部について行う修繕又は模様替（イ及びロに該当するものを除きます。）

ニ 家屋について行う建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（平成21年国土交通省告示第683号）に適合させるために行う修繕又は模様替（イからハマでに該当するものを除きます。）

⑤ 工事をした家屋が特定受贈者の居住の用以外の用にも供するものである場合には、居住の用に供する部分の工事に要した費用の額が工事全体に要した費用の額の2分の1以上であること。

⑥ 工事をした家屋（床面積の2分の1以上に相当する部分が専ら居住の用に供されるものに限りませす。）が、次のいずれかに該当するものであること。

イ 1棟の家屋で床面積が50㎡以上であること。

ロ 区分所有建物である場合には、専有部分の床面積が50㎡以上であること。

(6) 申告要件

この特例は、その適用を受けようとする者の贈与税の期限内申告書に、その適用を受けようとする旨を記載し、計算の明細書等の書類を添付した場合に限り適用されませす（旧措法70の2⑦）。

なお、税務署長は、その旨の記載又は計算の明細書等の書類の添付がない贈与税の申告書の提出があった場合において、その記載又は添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後にその旨を記載した書類及び計算の明細書等の書類の提出があった場合に限り、この特例を適用することができることとされています（旧措法70の2⑧）。

(7) 居住の用に供しなかった場合の修正申告等

住宅取得等資金の贈与を受けた後、居住の用に供する見込みでこの特例の適用を受けていた特定受贈者（上記①口、②口、③口に該当する者）が、贈与を受けた年の翌年12月31日までに、居住の用に供することが確実と見込まれていた家屋を居住の用に供していなかったときは、この特例は適用されないこととされ（旧措法70の2④前段）、同日から2月以内に修正申告書を提出し、その提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされています（旧措法70の2④後段）。

また、この場合において修正申告書の提出がないときは、税務署長は更正を行うこととされています（旧措法70の2⑤）。

(8) 住宅取得等資金の贈与をした者が死亡した場合

この特例の適用を受けた特定受贈者に係る住宅取得等資金の贈与をした者が贈与後3年以内に死亡した場合であっても、この特例により贈与税の課税価格に算入されなかった住宅取得等資金の金額は、相続税の課税価格の計算の基礎に算入されません（旧措法70の2③）。

(9) 他の特例等との適用関係

この特例は、暦年課税の基礎控除（相法21の5、措法70の2の2）、相続時精算課税の特別控除（相法21の12）、特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例（措法70の3）又は住宅取得等資金の贈

与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例（旧措法70の3の2）と併せて適用が可能とされていました。

したがって、特定贈与者が贈与により取得をした住宅取得等資金の金額がこの特例の非課税限度額（500万円）を超える場合には、その超える部分については、暦年課税の基礎控除（110万円）又は相続時精算課税に係る特別控除（2,500万円）及び住宅資金特別控除（1,000万円）の対象とされていました。

2 改正の内容

この特例は、「経済危機対策」（平成21年4月10日「経済危機対策」に関する政府・与党会議、経済対策閣僚会議合同会議）に基づき、需要不足に対処する観点から時限措置として設けられたものです。

今般、500万円の非課税限度額の引上げの検討にあたり、相続税の改革の方向性との整合性や相続時精算課税があるなかでの措置の有効性などの議論がありました。平成21年の住宅着工戸数が前年比▲27.9%の78万8,410戸（国土交通省建設着工統計調査報告）と、昭和39年以来45年ぶりの水準に落ち込むなどの厳しい経済情勢等を踏まえ、「明日の安心と成長のための緊急経済対策」（平成21年12月8日閣議決定）に基づき、裾野の広い住宅投資を促進することにより景気回復を目指す措置のひとつとして拡充することとされました。具体的には、経済対策のための異例の時限措置として、新たに特定受贈者に2,000万円の所得制限を付したうえで、非課税限度額が平成22年は1,500万円、平成23年は1,000万円に引き上げられました。

（参考）「明日の安心と成長のための緊急経済対策」（平成21年12月8日閣議決定）（抄）

「Ⅱ 具体的な対策

3. 景気

<住宅投資>

(2) 住宅税制の改正

22年度税制改正において、住宅投資の促進に資する贈与税の措置を講ず

る。」

なお、相続税については、税制改正大綱において、格差是正の観点から、課税ベース、税率構造について平成23年度改正を目指すと考えられたところである。

(注) 課税の公平に鑑み、対象を国民各層のニーズが高い自ら居住する住宅の取得等に限定し、資産移転が実際の住宅投資の増加に結びつく仕組みとされました。

(1) 非課税限度額の引上げ

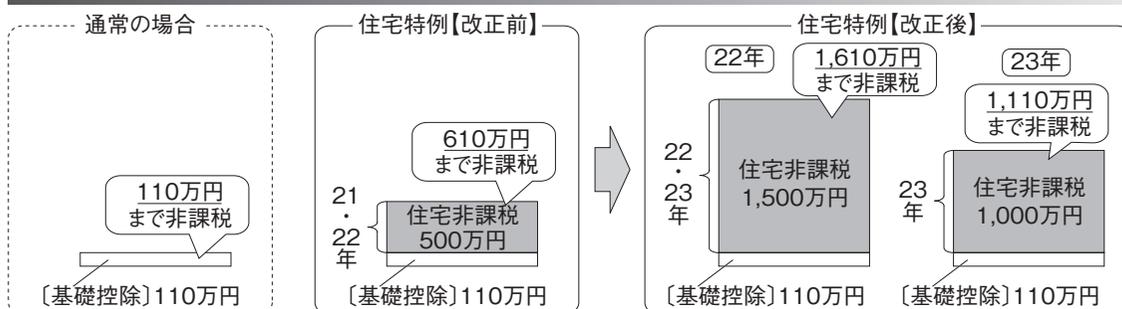
非課税限度額（改正前500万円）が次のとおり引き上げられました(措法70の2①)。これは、相続時精算課税を利用した住宅取得等資金の平均贈与額1,135万円～1,503万円をカバーする水準であること等を勘案するとともに、経済対策として早期の需要創出を図るため、時限措置と

したうえで、非課税限度額が通減する仕組みとしたものです。

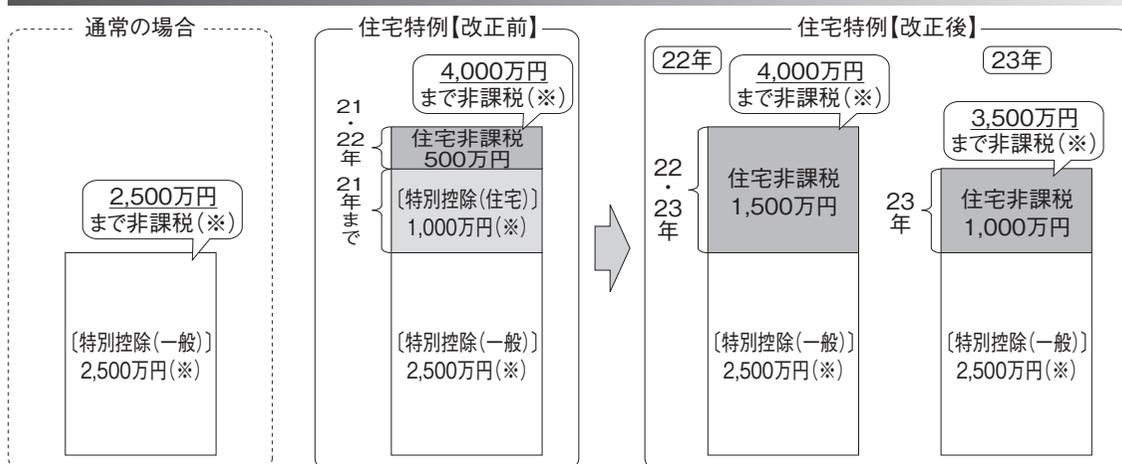
- ① 平成22年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,500万円
- ② 平成23年中に住宅取得等資金の贈与を受けた者 1,000万円

(注) この特例の改正に伴い、相続時精算課税に係る特別控除に住宅資金特別控除(1,000万円)を上乗せする「住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例(旧措法70の3の2)」は適用期限の到来をもって廃止されました(後述三2(2)参照)。その結果、この特例の非課税限度額(1,500万円又は1,000万円)を超える部分については、選択により、暦年課税の基礎控除(110万円)又は相続時精算課税に係る特別控除(2,500万円)のいずれかが適用されます。

暦年課税を選択した場合



相続時精算課税を選択した場合



(※) 相続時精算課税の特別控除に係る財産は、相続時に相続財産に合算されます。

(2) 特定受贈者の範囲の見直し

自らの資金により住宅の取得等が十分可能と考えられる者についてまでこの特例の効果を及ぼす必要はないことから、一定の所得制限を設けることとされ、特定受贈者については、この特例の適用を受けようとする贈与を受けた年の合計所得金額が2,000万円以下である者に限ることとされました。

なお、2,000万円という基準は、所得税の財産債務明細書の提出基準を勘案して設定されたものです。

(注) 「合計所得金額」とは、次の①と②の合計額(総所得金額)に、退職所得金額、山林所得金額を加算した金額(※)をいいます。

- ① 事業所得、不動産所得、利子所得、給与所得、配当所得、総合課税の短期譲渡所得及び雑所得の合計額
- ② 総合課税の長期譲渡所得と一時所得の合計額の2分の1の金額

※1 申告分離課税の所得がある場合には、その特別控除前の所得金額の合計額を加算します。

2 源泉分離課税される利子所得等は加算しません。

(参考) 財産債務明細書は、所得が高額になれば配当所得等資産性所得のウェイトが通常高くなり、保有する資産と所得が密接な関係にあるため所得税の確定申告に際し提出が義務付けられているものです。

(3) 適用期限の見直し

適用期間が平成22年1月1日から平成23年12月31日まで(改正前 平成21年1月1日から平成22年12月31日まで)とされました。

3 適用関係

(1) 原則

上記2の改正後のこの特例の規定(以下「新

特例」といいます。)は、平成22年1月1日以後に贈与により取得する住宅取得等資金に係る贈与税について適用され、平成21年12月31日以前に贈与により取得した住宅取得等資金に係る贈与税については従来どおりとされています(改正法附則124②③)。

(2) 旧特例の適用

平成22年1月1日から同年12月31日までの間に住宅取得等資金の贈与を受けた者は、改正前のこの特例の規定(以下「旧特例」といいます。)の要件を満たせば、その者の選択により、旧特例の適用を受けることができます(改正法附則124④)。したがって、平成22年分の合計所得金額が2,000万円を超える者であっても、非課税限度額を500万円とする旧特例を適用することができます。

ただし、この旧特例の適用を受けた者が、平成23年中にも住宅取得等資金の贈与を受けた場合には、その贈与について新特例の適用を受けることはできません(改正令附則49④)。

(3) 既に旧特例の適用を受けた者の新特例の適用

平成21年中に贈与により取得した住宅取得等資金について旧特例の適用を受けた者であっても、平成22年中に贈与により取得した住宅取得等資金について非課税限度額が拡大した新特例の適用を受けることができます(改正法附則124③)。

ただし、この場合の新特例の適用については、その適用期間は平成22年12月31日までとされ、新特例の適用を受けることができる金額は1,500万円から旧特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額を控除した残額が限度となります。

(参考) 新特例と旧特例の適用関係

	受贈時期・適用年	適用関係	平成21年	平成22年	平成23年
改正前	21	旧法 〔非課税限度額 500万円 所得制限 なし〕	500万円		
	21・22				合計 500万
	22			500万	
改正後	21	旧法	500万円		
	21・22				合計 500万
		旧法 & 新法	α 500万円	1,500万 - α	合計 1,500万
	22	旧法		500万円	
		新法 〔非課税限度額 22年:1,500万円 23年:1,000万円 所得制限 2,000万円〕			1,500万
	22・23				合計 1,500万
	23				1,000万

※ いずれの贈与についても、住宅取得前の贈与が対象となる。

三 住宅取得等資金に係る相続時精算課税の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例

平成15年1月1日から平成21年12月31日までの間にその年の1月1日において65歳未満の者から贈与により住宅の取得等の対価に充てるための金銭（以下三において「住宅取得等資金」といいます。）を取得した一定の要件を満たす受贈者（以下三において「特定受贈者」といいます。）が、一定の要件を満たす住宅用家屋の新築、取得又は増改築等を行った場合には、その特定受贈者は、相続時精算課税制度を選択することができることとされていました（旧措法

70の3）。

(注1) 特定受贈者とは、次の条件を満たす者を行います（旧措法70の3③一）。

イ 贈与税について、無制限納税義務者であること。

ロ 住宅取得等資金の贈与をした者の直系卑属である推定相続人であること。

ハ その年の1月1日において、20歳以上であること。

(注2) この特例の適用を受けることができる「住宅取得等資金」の範囲及びこの特例の対象となる「一定の要件を満たす住宅用家屋の新築、取得又は増改築等」の範囲については、前述二1とそれぞれ同様とされています。

(2) 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例

平成15年1月1日から平成21年12月31日までの間に住宅取得等資金を贈与により取得した特定受贈者が、①相続時精算課税適用者である場合又は②住宅取得等資金について相続時精算課税選択届出書を提出しようとする者（上記(1)に該当することにより相続時精算課税選択届出書を提出しようとする者を含みます。）である場合は、その住宅取得等資金の贈与があった年分の贈与税については、住宅資金特別控除額（1,000万円又はその年分のその贈与者から贈与により取得した住宅取得等資金の額のうちいずれか低い金額）を控除することができることとされてきました（旧措法70の3の2）。

2 改正の内容

- (1) 上記1(1)の特例については、住宅取得等資金の贈与に係る相続時精算課税の適用件数のうち、65歳未満の者からの贈与が約4割を占めている状況等に鑑み、その適用期限が平成23年12月31日まで2年延長されました（措法70の3）。
- (2) 上記1(2)の特例については、2,500万円超の住宅取得等資金の贈与は特例全体の約1割に過ぎないことから、その適用期限の到来をもって廃止されました。

3 適用関係

平成21年12月31日以前に贈与により取得した上記1(2)に係る住宅取得等資金に係る贈与税については、従来どおりとされています（改正法附則124⑤）。

四 非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予の改正

I 非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例の改正（措法70の7）

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の仕組み

経営承継受贈者が、認定贈与承継会社の代表権（制限が加えられた代表権を除きます。以下同じです。）を有していた一定の個人（以下Iにおいて「贈与者」といいます。）から当該認定贈与承継会社の非上場株式等を贈与（次のイ又はロの場合の区分に応じ、次に掲げる贈与をいいます。以下「特例対象贈与」といいます。）により取得した場合には、当該非上場株式等のうち特例受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税については、贈与税の申告書（提出期限内に提出されるものに限ります。以下同じです。）の提出期限（以下Iにおいて「申告期限」といいます。）までに一定の担保を提供した場合に限り、当該贈与者の死

亡の日まで納税が猶予されます（措法70の7①）。

イ $A \leq B$ の場合……A以上の数又は金額に相当する非上場株式等の贈与

ロ $A > B$ の場合……Bのすべての贈与

A：贈与の直前における認定贈与承継会社の議決権に制限のない発行済株式又は出資の総数又は総額 $\times 2/3$ - 贈与の直前において経営承継受贈者が有していた当該認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

B：贈与の直前において贈与者が有していた認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

① 経営承継受贈者の範囲

贈与者から、特例対象贈与により認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をした個人で、次に掲げる要件のすべてを満たす者をいいます（措法70の7②三、旧措令40の8⑧⑨、措規23の9⑧～⑩）。

イ 当該特例対象贈与の時に当該贈与者の親族であり、かつ、当該特例対象贈与

の日において20歳以上であること（措法70の7②三イ）。

- ロ 当該特例対象贈与の時に、
- i 当該認定贈与承継会社の代表権を有していること（措法70の7②三口）。
 - ii 「 $B / A > 50\%$ 」の算式を満たすこと（措法70の7②三八、旧措令40の8⑨）。
A：当該認定贈与承継会社に係る総株主等議決権数（総株主又は総社員の議決権の数をいいます。以下同じです。）
B：当該個人及び当該個人の同族関係者等の有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等の議決権の数の合計
 - iii 当該受贈者が有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該受贈者の同族関係者等のうちいずれの者が有する議決権の数をも下回らないこと（措法70の7②三二、旧措令40の8⑨）。
 - iv 当該受贈者が、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（平成20年経令第63号。以下「円滑化省令」といいます。）第16条第1項に規定する経済産業大臣の確認を受けた会社の円滑化省令第15条第3号に規定する特定後継者であること（措法70の7②三ト、措規23の9⑩）。
- ハ 当該受贈者が、当該特例対象贈与の時から当該贈与に係る贈与税の申告期限まで引き続き当該特例対象贈与により取得をした特例受贈非上場株式等のすべてを有していること（措法70の7②三ホ）
- ニ 当該受贈者が、当該特例対象贈与の日まで引き続き3年以上継続して当該認定贈与承継会社の役員であること（措法70の7②三ヘ、措規23の9⑩）。

② 贈与者の範囲

当該贈与の時前に認定贈与承継会社の代表権を有していた個人で、次に掲げる要件のすべてを満たすものをいいます（措令40の8①）。

- イ 当該特例対象贈与の直前（当該個人が当該特例対象贈与の直前に代表権を有しない場合には、当該個人が当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該特例対象贈与の直前をいいます。）において、
 - i 「 $B / A > 50\%$ 」の算式を満たすこと。
A：当該認定贈与承継会社に係る総株主等議決権数
B：当該贈与者及び当該贈与者の同族関係者等の有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等の議決権の数の合計
 - ii 当該贈与者が有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が当該贈与者の同族関係者等（経営承継受贈者となる者を除きます。）のうちいずれの者が有する議決権の数をも下回らないこと。
- ロ 当該特例対象贈与の時に、当該贈与者が当該認定贈与承継会社の役員でないこと。

③ 認定贈与承継会社の範囲

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成20年法律第33号。以下「円滑化法」といいます。）第2条に規定する中小企業者（以下「中小企業者」といいます。）のうち、円滑化法第12条第1項第1号の経済産業大臣の認定（以下「経済産業大臣認定」といいます。）を受けた会社で、特例対象贈与の時に、次に掲げる要件のすべてを満たすものをいいます（旧措法70の7②一、四、旧措令40の8⑤～⑦）。

イ 当該会社の常時使用従業員の数が1人以上であること（措法70の7②一イ、旧措規23の9④）。

（注）「常時使用従業員」とは、会社の従業員であって、次に掲げるいずれかの者をいいます（以下同じです。）（措法70の7②一イ、旧措規23の9④）。

(1) 厚生年金保険法第9条、船員保険法第2条第1項又は健康保険法（大正11

年法律第70号）第3条第1項に規定する被保険者

(2) 当該会社と2月を超える雇用契約を締結している者で75歳以上であるもの

ロ 当該会社が、原則として資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないこと（措法70の7②一ロ、措令40の8⑤、措規23の9⑤）。

(注1) 「資産保有型会社」とは、納税猶予期間中のいずれかの日において、総資産の帳簿価額（経営承継受贈者及びその同族関係者等に支払われた剰余金の配当等及び損金不算入役員給与の合計額を含みます。）に占める特定資産の帳簿価額の合計額（経営承継受贈者及びその同族関係者等に支払われた剰余金の配当等及び損金不算入役員給与の合計額を含みます。）の割合が70%以上の会社をいいます（旧措法70の7②八、旧措令40の8⑯～⑱、旧措規23の9⑭）。

(注2) 「特定資産」とは、円滑化省令第1条第12項第2号イからニまでに掲げる資産（有価証券、不動産、預貯金、ゴルフ会員権、貴金属等）並びに経営承継受贈者及びその同族関係者等に対する貸付金・未収金をいいます（旧措規23の9⑭）。

(注3) 「資産運用型会社」とは、納税猶予期間中のいずれかの事業年度（贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度を含みます。）において、総収入金額に占める特定資産の運用収入の合計額の割合が75%以上の会社をいいます（措法70の7②九、旧措令40の8⑲）。

ハ 当該会社及び当該会社と政令で定める特別の関係がある会社（同族関係者等と合わせて他の会社に係る総株主等議決権数の50%超を保有する場合における当該他の会社をいいます。以下「特別子会社等」といいます。）の株式等が非上場株式等に該当すること（旧措法70の7②一ハ、旧措令40の

8⑥）。

ニ 当該会社及び当該会社の特別子会社等が性風俗関連特殊営業を営む会社に該当しないこと（旧措法70の7②一二）。

ホ 当該会社の特例対象贈与の日の属する事業年度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（旧措法70の7②一ホ、旧措令40の8⑦一）。

ヘ 当該会社が発行する黄金株を当該会社に係る経営承継受贈者以外の者が有していないこと（旧措法70の7②一ホ、旧措令40の8⑦二）。

ト 当該会社の特別子会社等が、中小企業者に該当すること（旧措法70の7②一ホ、旧措令40の8⑦三）。

④ 特例受贈非上場株式等の範囲

特例対象贈与により取得した非上場株式等（議決権に制限のないものに限ります。）のうち贈与税の申告書にこの特例（措法70の7①）の適用を受けようとする旨の記載があるもので、当該特例対象贈与の時ににおけるその認定贈与承継会社の発行済株式又は出資（議決権に制限のない株式等に限ります。）の総数又は総額の3分の2（当該特例対象贈与の直前において当該特例対象贈与に係る経営承継受贈者が有していた当該認定贈与承継会社の非上場株式等があるときは、当該総数又は総額の3分の2から当該経営承継受贈者が有していた当該認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額を控除した残数又は残額）に達するまでの部分をいいます（措法70の7①、措令40の8②）。

(2) 適用手続

① 期限内申告

この特例（措法70の7①）の適用を受けるためには、贈与税の申告書を申告期限内に提出し、当該申告書に、非上場株式等の全部又は一部につきこの特例の適用を受けようとする旨を記載し、当該非上場株式等の明細及び

納税猶予分の贈与税額の計算に関する明細等を記載した書類を添付しなければなりません（措法70の7①⑨、措規23の9⑳）。

② 担保の提供

この特例（措法70の7①）の適用を受けるためには、申告期限までに納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供しなければなりません（措法70の7①、措令40の8③④、措規23の9①②）。

なお、特例受贈非上場株式等の全部を担保として提供した場合には、当該納税猶予分の贈与税額に相当する担保が提供されたものとみなされます（措法70の7⑦）。

(3) 納税猶予分の贈与税額の計算

特例受贈非上場株式等の価額を経営承継受贈者に係るその年分の贈与税の課税価格とみなして、相続税法第21条の5及び第21条の7の規定（租税特別措置法第70条の2の2の規定を含みます。）を適用して計算した金額が納税猶予分の贈与税額となります（旧措法70の7②五、旧措令40の8⑩）。

(4) 納税猶予期間中の継続届出書の提出義務

① この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者は、申告期限の翌日から猶予中贈与税額の全部について納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に経営贈与報告基準日が存する場合には、届出期限（第1種贈与基準日の翌日から5月を経過する日及び第2種贈与基準日の翌日から3月を経過する日）をいいます。②において同じです。）までに、引き続いてこの特例の適用を受けたい旨及び認定贈与承継会社の経営に関する事項（認定贈与承継会社の名称・本店所在地、総収入金額等）を記載した届出書（以下「継続届出書」といいます。）に認定贈与承継会社の定款の写し等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りません（措法70の7⑩、旧措令40の8③③、措規23の9⑳㉔）。

（注1）「猶予中贈与税額」とは、納税猶予分の贈与税額から、既に一部確定した税額を除いたものをいいます（措法70の7②七ロ、旧措令40の8⑭）。

（注2）「経営贈与報告基準日」とは、第1種贈与基準日又は第2種贈与基準日をいいます（措法70の7②七）。

（注3）「第1種贈与基準日」とは、経営贈与承継期間（申告期限の翌日から同日以後5年を経過する日又は当該贈与に係る贈与者の死亡の日のいずれか早い日までの期間をいいます。以下同じです。）内のいずれかの日で、申告期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日をいいます（措法70の7②七イ）。

（注4）「第2種贈与基準日」とは、経営贈与承継期間の末日の翌日から納税猶予分の贈与税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間のいずれかの日で、当該経営贈与承継期間の末日の翌日から3年を経過するごとの日をいいます（措法70の7②七ロ）。

② 継続届出書未提出の場合

継続届出書が届出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、当該届出期限における猶予中贈与税額に相当する贈与税については、当該届出期限の翌日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされます（措法70の7⑫）。

(5) 担保の変更の命令に応じない場合等の納税猶予期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、猶予中贈与税額に相当する贈与税に係る納税の猶予に係る期限を繰り上げることができます（措法70の7⑬）。

① 経営承継受贈者が上記(2)②の担保について担保変更命令（通則法51①）に応じない場合

② 提出された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

(6) 経営贈与承継期間内に納税猶予が打ち切られる場合

経営贈与承継期間内に、この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者又は特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社について次に掲げる場合などに該当することとなったときには、それぞれ次に定める日から2月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の7④、旧措令40の8⑳～㉓、措規23の9⑨⑬～⑰）。

- ① 当該経営承継受贈者が認定贈与承継会社の代表権を有しないこととなった場合（一定のやむを得ない理由がある場合を除きます。）その有しないこととなった日（措法70の7④一）
- ② 第1種贈与基準日において認定贈与承継会社の常時使用従業員の数が特例対象贈与の時における常時使用従業員の数の80%を下回る数となった場合 当該第1種贈与基準日（措法70の7④二、旧措令40の8㉑、措規23の9⑬）
- ③ 「 $B/A \leq 50\%$ 」の算式を満たすこととなった場合 当該満たすこととなった日（措法70の7④三、旧措令40の8⑰）
 A：当該認定贈与承継会社に係る総株主等議決権数
 B：経営承継受贈者及び当該経営承継受贈者の同族関係者等の有する議決権の数（当該認定贈与承継会社に係るものに限り。）の合計
- ④ 当該経営承継受贈者の同族関係者等のうちいずれかの者が、当該経営承継受贈者が有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数を超える数の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（措法70の7④四）
- ⑤ 当該経営承継受贈者が当該特例受贈非上場株式等の一部の譲渡等（譲渡又は贈与をいいます。以下同じです。）をした場合 当該譲渡等をした日（措法70の7④五）

⑥ 特例受贈非上場株式等に係る贈与者（当該特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の役員（代表権を有する者を除きます。）である者に限ります。）が、当該認定贈与承継会社から給与の支給を受けた場合 当該支給を受けた日（措法70の7④十七、旧措令40の8㉕五）

(7) 経営贈与承継期間後に納税猶予が打ち切られる場合

経営贈与承継期間の末日の翌日から猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定するまでの間において、この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者が当該特例受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合などには、猶予中贈与税額のうち当該譲渡等をした特例受贈非上場株式等の数又は金額に対応する部分の額として計算した金額などについては、当該譲渡等をした日から2月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の7⑥、旧措令40の8㉖～㉙④④）。

(8) 納税猶予税額が免除となる場合

① 経営承継受贈者又は贈与者の死亡による納税猶予税額の免除

この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が次のいずれかに掲げる場合に該当することとなったときには、猶予中贈与税額に相当する贈与税が免除されます（措法70の7⑬）。

イ 当該贈与者の死亡の時以前に当該経営承継受贈者が死亡した場合

ロ 当該贈与者が死亡した場合

(注) この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合において、当該経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含みます。）が免除

届出書（措法70の7⑬）を提出するときには、当該経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した日の直前の経営贈与報告基準日の翌日から当該死亡した日までの間における当該経営承継受贈者又は特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社が確定事由（「経営贈与承継期間内の納税猶予税額の一部確定」（措法70の7⑤）又は「経営贈与承継期間経過後における納税猶予税額の確定」（措法70の7⑥の表の各号上欄）に該当する事由をいいます。）の有無その他の事項を明らかにする書類を当該免除届出書に添付する必要があります（措法70の7⑭、措規23の9⑳㉑）。

② 法的な倒産等による納税猶予税額の免除

認定贈与承継会社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などに該当することとなったときには、一定の納税猶予税額（例. 次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額に相当する贈与税）が税務署長の通知により免除されます（措法70の7⑰⑱、旧措令40の8㉓㉔、旧措規23の9㉕㉖）。

イ 当該認定贈与承継会社の解散の直前における猶予中贈与税額

ロ 当該認定贈与承継会社の解散前5年以内において、経営承継受贈者及び当該経営承継受贈者と生計を一にする者が当該認定贈与承継会社から受けた剰余金の配当等の額その他当該認定贈与承継会社から受けた金額の合計額

(9) 利子税の納付

この特例（措法70の7①）の適用を受けた経営承継受贈者は、納税猶予税額の全部又は一部を納付する場合には、上記(4)から(7)まで及び下記(10)②により納付する税額を基礎とし（上記(8)②の適用を受ける場合には、上記(8)②ロに掲げる金額を基礎とします。）、贈与税の申告書の提出期限の翌日から上記(4)から(7)まで及び下記(10)

②の納税の猶予期限までの期間に応じ、年3.6%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、あわせて納付しなければなりません（措法70の7⑲）。

(注) 利子税の割合の特例により、日本銀行の基準割引率が0.3%の場合、上記3.6%の割合は2.1%になります。

(10) その他

① 他の納税猶予制度との重複適用の排除

経営承継受贈者が、認定贈与承継会社に係る株式等について、この特例（措法70の7①）の適用を受けようとする場合において、当該経営承継受贈者以外の者が当該認定贈与承継会社と同一の会社の株式等について、この特例（措法70の7①）、非上場株式等についての相続税の納税猶予（措法70の7の2①）又は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（措法70の7の4①）のいずれかの規定の適用を受けているときは、この特例の適用を受けることができません（旧措法70の7⑧）。

② 同族会社等の行為又は計算の否認等

認定贈与承継会社の行為又は計算で、経営承継受贈者又は贈与者その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、納税の猶予に係る期限を繰り上げ、又は免除する納税の猶予に係る贈与税を定めることができます（措法70の7⑮、旧措令40の8④③）。

③ 現物出資等がある場合の適用除外

特例対象贈与前3年以内に経営承継受贈者の同族関係者等からの現物出資又は贈与により取得した資産の合計額の総資産に占める割合が70%以上である会社に係る株式等については、この特例（措法70の7①）の適用を受けることはできません（措法70の7⑳、旧措

令40の8⑰）。

④ 相続時精算課税の適用除外

相続時精算課税の適用を受けている者が、その者に係る特定贈与者（相法21の9⑤）からの贈与により取得をした非上場株式等についてこの特例（措法70の7①）の適用を受ける場合には、この特例の適用を受ける特例受贈非上場株式等については、相続時精算課税は適用できません（措法70の7③）。

2 改正の内容

(1) 認定贈与承継会社等が外国会社等の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額

① 改正の趣旨

A 海外子会社（認定会社の特別関係会社が外国会社である場合）

事業承継税制（非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度）は、「中小企業の事業承継の円滑化を通じた雇用の確保や地域経済活力の維持を図る」観点から、平成21年度税制改正で創設されたものです。「(国内の)雇用の確保」は事業承継税制の政策目的の重要な柱となっており、事業継続期間（5年間）内において雇用の8割を維持できない場合には、納税猶予が取り消されることとされています（措法70の7④二等）。

中小企業が海外に子会社を有する場合がありますが、こうした海外子会社は国内雇用に直接貢献しないものと考えられることから、認定会社（経済産業大臣認定を受けた会社をいいます。以下同じです。）が海外子会社を有している場合には、当該海外子会社の株式等の価額相当についてまで納税猶予を認めることは、この特例の政策目的に照らせば適当でないと考えられるところです（注）。

他方で、中小企業の海外進出自体は規制すべきものではなく、また、国内における雇用を確保しつつ海外でも活躍する中小企

業への影響を踏まえると、認定会社が海外子会社の株式等を有していることをもって、一律にこの特例の適用対象から除外することは適当ではないと考えられます。

(注) 納税猶予税額は、認定会社の株式等の価額を基に算出するものです。そのため、認定会社が海外子会社を有している場合には、（その海外子会社の株式等の価額も当該認定会社の株式等の中に含まれているため、）当該認定会社の株式等に係る納税猶予税額には、海外子会社の株式等の価額相当も含まれていることになりません。

このような点を踏まえ、平成22年度税制改正においては、中小企業の特別関係会社（下記(2)参照）が外国会社（会社法2二）に該当する場合（当該中小企業又は当該中小企業が直接又は間接に株式等を有する他の法人が当該特別関係会社の株式等を有する場合に限ります。）には、当該中小企業について

- a 原則として、事業承継税制の適用対象から除外することとした上で、
- b 例外的に、一定の雇用確保要件（常時使用従業員5人以上）をクリアしたものについては、適用対象に含めることとした上で（下記(3)参照）、その場合の納税猶予税額の計算においては、その特別関係会社の株式等の価額相当を除外して算出することとされました。

B 医療法人（認定会社が医療法人の出資を有する場合）

医療法人については、平成18年の医療法人制度改革（非営利性の徹底）により、「持分あり法人」から「持分なし法人」への移行」を政策的に推進すべきとされたこと等を踏まえ、（医療法人に事業承継税制の適用を認めることは、持分あり法人であり続けることを支援し、政策に逆行することになりかねないため）事業承継税制の適用対

象とはされていません。

しかしながら、医療法人の出資を認定会社に保有させることにより、実質的に医療法人の出資に対して納税猶予が認められるような行為が行われる可能性は否定できず、こうした行為は事業承継税制を利用した租税回避行為と考えられます。

他方で、中小企業が医療法人の出資を有することについて際限なくこの特例の適用を排除することは、執行上の観点から適当ではありません。

このような点を踏まえ、(上記Aと同様に)医療法人と特別の関係がある認定会社の納税猶予税額の計算においても、その有する当該医療法人の出資の価額相当を除外して算出することとされました。

② 改正の具体的内容

上記1(3)の納税猶予分の贈与税額の計算をする場合において、特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社又は当該認定贈与承継会社の特別関係会社であって当該認定贈与承継会社との間に支配関係(注1)がある法人(以下この②において「認定贈与承継会社等」といいます。)が会社法第2条第2号に規定する外国会社(当該認定贈与承継会社の特別関係会社に該当するものに限ります。)又は一定の医療法人(注2)の株式等を有するときには、「当該認定贈与承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」(注3)を経営承継受贈者に係るその年分の贈与税の課税価格とみなすこととされました(措法70の7②五、措令40の8⑪~⑮)。

(注1)「支配関係」とは、会社が他の法人の発行済株式又は出資(当該他の法人が有する自己の株式等を除きます。以下この(注1)において「発行済株式等」といいます。)の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式等を保有する場合における当該会社と他の法人との間の関係(以下この

(注1)において「直接支配関係」といいます。)をいいます。この場合において、当該会社及び当該会社との間に直接支配関係がある一若しくは二以上の他の法人又は当該会社との間に直接支配関係がある一若しくは二以上の他の法人がその他の法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式等を保有するときは、当該会社は当該その他の法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式等を保有するものとみなされます(措令40の8⑦、下記[図1]参照)。

(注2)「一定の医療法人」とは、認定贈与承継会社並びに当該認定贈与承継会社の代表権を有する者及び当該代表権を有する者と特別の関係がある者(措令40の8⑥各号)が有する医療法人の議決権の数の合計が、当該医療法人の総社員の議決権の数の50%を超える数である場合における当該医療法人をいいます(措令40の8⑩)。

(注3)「当該認定贈与承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」について、

① この「価額」を計算する際には、認定贈与承継会社等の株式等の価額の計算において適用する財産評価基本通達の定めを基礎とします(財産評価基本通達178《取引相場のない株式の評価上の区分》の大会社、中会社若しくは小会社の区分又は同通達189《特定の評価会社の株式》に掲げる区分は、そのままの区分を適用します)。

② この「価額」の計算に当たっては、当該外国会社等との間に支配関係がある他の外国会社等の株式等についてまで考慮する必要はありません。

③ この「価額」の計算方法のイメージについては、下記[図2]を参照してください。

図1 認定会社の「特別関係会社」と「認定会社との間に支配関係のある法人」の関係

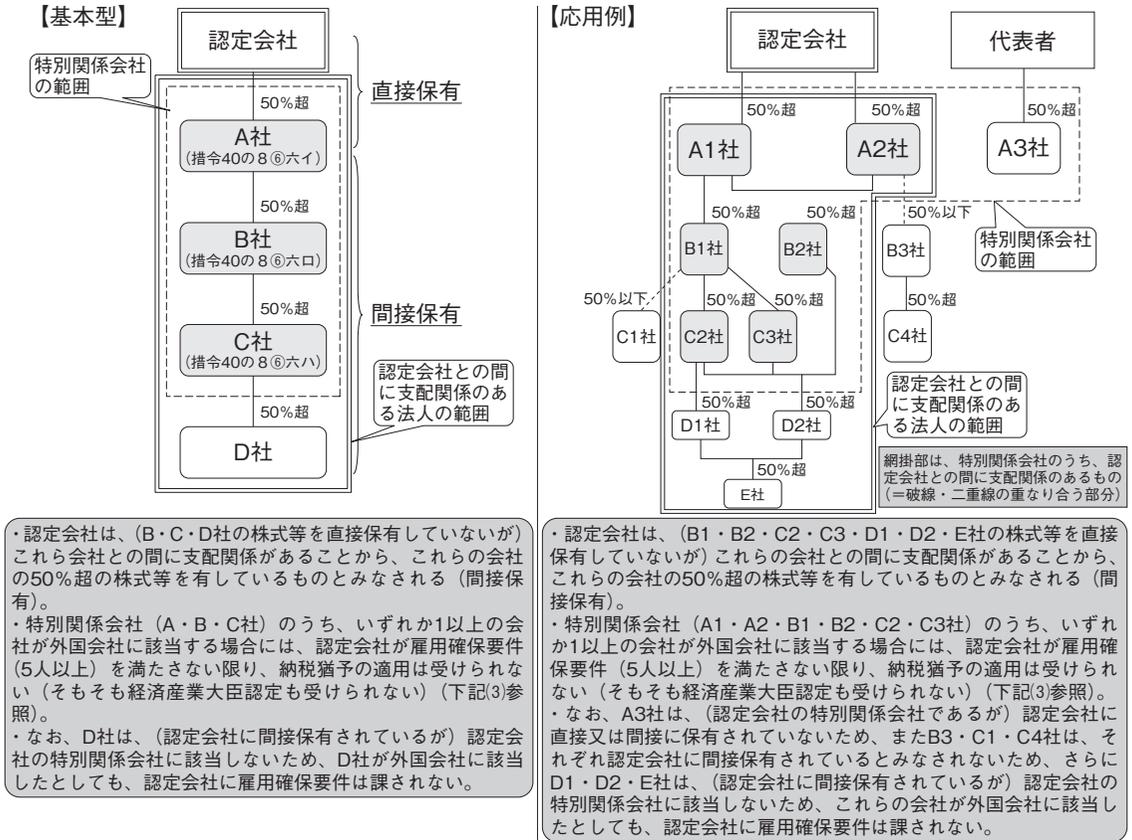
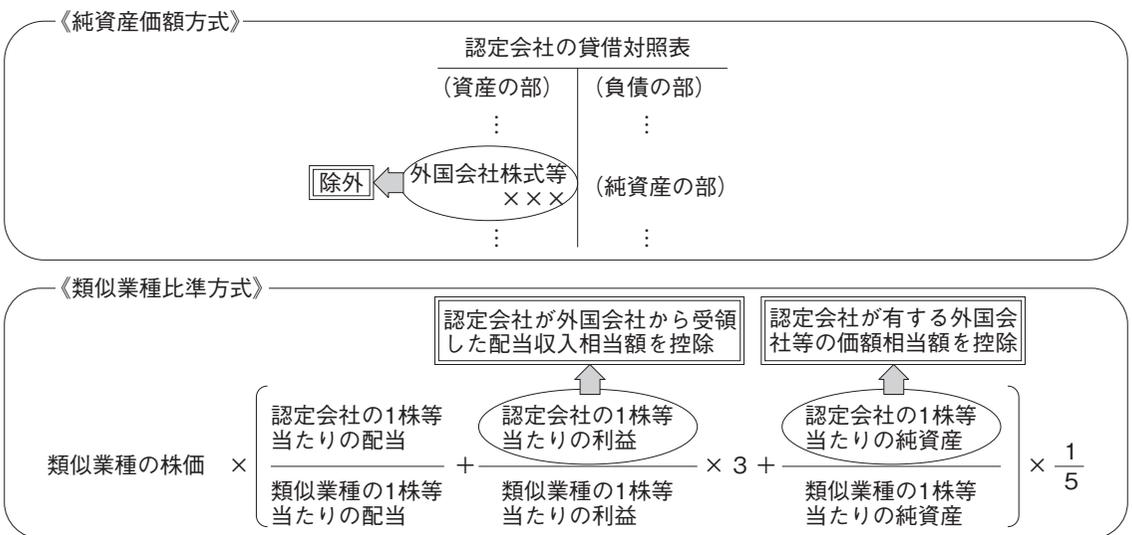


図2 認定会社が外国会社等の株式等を有する場合における当該株式等の価額の計算方法のイメージ



(2) 会社と特別の関係がある会社の範囲の拡大

認定贈与承継会社と特別の関係がある会社（措法70の7②一ハ）の定義については、政令において規定されていますが（措令40の8⑥）、一般に「会社」と言えば、会社法第2条第1号に規定する会社をいい、外国会社（会社法2二）は含まれません。

今回の改正において、認定贈与承継会社又は認定贈与承継会社と特別の関係がある会社（以下(2)において「認定贈与承継会社等」といいます。）が外国会社又は医療法人の株式等を有している場合については、納税猶予税額の計算上、当該認定贈与承継会社等が当該外国会社等の株式等を有していないものとされることに伴い（下記(3)参照）、特別の関係がある会社の範囲に外国会社を含むこととされました。

具体的には、上記1(1)③の認定贈与承継会社の要件のうち、ハの「会社等の株式等が、非上場株式等に該当すること」について、「当該会社と政令で定める特別の関係がある会社」（以下「特別関係会社（改正前 特別子会社等）」といいます。以下同じです。）の範囲に、会社法第2条第2号に規定する外国会社を含むこととされました（措法70の7②一ハ、措令40の8⑥）。

(参考) 会社法（平成17年法律第86号）(抄)

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二 外国会社 外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であつて、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう。

(3) 認定贈与承継会社の要件の追加

上記1(1)③の認定贈与承継会社の要件に、当該会社の特別関係会社が会社法第2条第2号に規定する外国会社に該当する場合（当該会社又は当該会社との間に支配関係がある法人が当該

特別関係会社の株式等を有する場合に限ります。）には、「当該会社の常時使用従業員の数が5人以上であること」の要件が追加されました（措法70の7②一ホ）。

(注) 上記1(1)③のイ(注)の「常時使用従業員」のうち、(1)の「厚生年金保険法第9条、船員保険法第2条第1項又は健康保険法（大正11年法律第70号）第3条第1項に規定する被保険者」については、厚生年金保険法第18条第1項若しくは船員保険法第15条第1項に規定する厚生労働大臣の確認又は健康保険法第39条第1項に規定する保険者等の確認があった者に限定することとされました（措規23の9④一）。

(4) 資産保有型会社の判定要件の明確化

資産保有型会社の判定要件について、法令の規定上、一義的に明らかではないものについて、円滑化省令との整合性を踏まえ、明確化されました。具体的内容は、次のとおりです。なお、この改正によりこれまでの取扱いと実質的な変更があるものではありません。

① 会社の資産の帳簿価額の意義の明確化

上記1(1)③ロの(注1)の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「会社の資産の帳簿価額」については、これまで単に「帳簿価額」と規定されているだけでした。そのため、それが「会計上の帳簿価額」なのか、「法人税法上の帳簿価額」なのかが、法令上明確ではありませんでした。そこで、今回の改正では、この点を明確にするために、「会社の貸借対照表に計上されている帳簿価額」であることが明記されました（措法70の7②ハイロ）。

② 特定資産に含まれる資産の範囲の明確化

上記1(1)③ロの(注2)の「特定資産」は、資産保有型会社の70%判定において分子を構成するものであり（上記1(1)③ロの(注1)参照）、単に資産だけを管理する会社を事業承継税制の適用対象から除外し、納税猶予制

度を利用した租税回避行為を防止する観点から、およそ事業経営に関係のないと考えられる資産を幅広く規定しているものです。

この「特定資産」について、

イ 円滑化省令第1条第12項第2号口の改正により、認定贈与承継会社が「現に自ら使用していない不動産」の範囲について、不動産の一部について現に自ら使用していない場合には、当該自ら使用していない部分に限ることが明記されました（措法70の7②八口、措規23の9⑭）。

ロ これまで「現金、預貯金に類する資産」（旧措法70の7②八口）の具体的内容については、租税特別措置法施行規則第23条の9第14項及び円滑化省令第1条第12項第2号イからニに規定され、これらに類する資産には「（経営承継受贈者及びその同族関係者等に対する）貸付金・未収金」も含むとされてきました。しかしながら、貸付金・未収金のほかにも、保険積立金や預り金、差入保証金など、現金及び預貯金と実質的に同一視できる資産は数多く存在します。特定資産の趣旨を踏まえれば、（名称の如何を問わず）こうした資産も当然に特定資産の範囲に含まれると考えられますが、この点が法令上明確ではありませんでした。

こうした状況を踏まえ、円滑化省令第1条第12項第2号ホの規定が、「現金、預貯金その他これらに類する資産」（改正前現金及び預貯金）と改正され、経営承継受贈者及びその同族関係者等に対する貸付金・未収金のほかにも、「その他これらに類する資産」が含まれることが明記されました（措法70の7②八口、措令40の8⑩、措規23の9⑭）。

③ 会社から受けた給与の意義の明確化

上記1(1)③ロの（注1）の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「経営承継受贈者及びその同族関係者等に支払われた損金不算入役員給与」の対象となる「給与」

については、これまで、役員としての職制上の地位に基づいて支給を受けたものや「給与」という名称で受け取ったものに限定されるのではないかと、さらには、債務免除などの経済的利益は含まれないのではないか、といった誤解が生じやすい状況となっていました。

今回の改正では、こうした状況を踏まえ、ここでいう「給与」には、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」が含まれることが明記されました（措法70の7②八ハ、措令40の8⑳二）。

(5) 特例受贈非上場株式等に係る贈与者が受けた給与の意義の明確化

上記1(6)⑥の経営贈与承継期間内に特例受贈非上場株式等に係る贈与者（当該特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の役員（代表権を有する者を除きます。）である者に限ります。）が、当該認定贈与承継会社から給与の支給を受けた場合の当該「給与」には、上記(4)③と同様に、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」が含まれることが明記されました（措法70の7④十七、措令40の8⑳五）。

(6) 特例非上場株式等の贈与により猶予中相続税額が免除される場合（措法70の7の2⑯二）におけるこの特例（非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例）の適用関係

非上場株式等についての相続税の納税猶予（措法70の7の2①）の適用を受けている経営承継相続人等（措法70の7の2②三）が経営承継期間（措法70の7の2②六）の末日の翌日以後に特例非上場株式等の贈与（特例対象贈与）をした場合には、当該経営承継相続人等が（当該贈与後に手元に残った特例非上場株式等について）引き続き相続税の納税猶予（措法70の7の2①）の適用を受けるときであっても、当該贈与を受けた経営承継受贈者は、当該贈与に係る非上場株式等について、この特例（措法70の7①）の適用を受けることができることとされ

ました（措法70の7⑧）。

(7) 経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が贈与税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日までに死亡した場合の免除届出書の提出

① 上記1(8)①に係る免除届出書（措法70の7⑯）を提出する場合には、経営贈与報告基準日（贈与税の申告期限から1年を経過する日ごとの日（措法70の7②七イ）から経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者（以下「経営承継受贈者等」といいます。）の死亡日までの間における事業継続要件の達成に関する報告書類として所定の書類（注）を添付しなければならないこととされています（措法70の7⑯、旧措令40の8③、旧措規23の9⑳～㉑）。しかしながら、経営承継受贈者等が贈与税の申告期限から1年以内、すなわち、第1回目の経営贈与報告基準日が到来する前に死亡した場合の報告については、これまで明確な規定がなかったことから、その取扱いについて疑義が生じていました。

今回の改正では、これを是正することとし、具体的には、経営承継受贈者等がこの特例（措法70の7①）の適用に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日から起算して1年を経過する日までの間に死亡した場合にも、所定の書類（注）を免除届出書に添付しなければならないことが明記されました（措令40の8③、措規23の9㉑～㉒）。

（注） 具体的には、当該贈与税の申告書の申告期限の翌日から当該死亡した日までの間における当該経営承継受贈者又は当該認定贈与承継会社に係る確定事由（措法70の7⑤⑥）の有無その他の事項を明らかにする書類をいいます。

② 継続届出書を提出する際には、経営贈与報告基準日の翌日から次の経営贈与報告基準日までの間における事業継続要件の達成状況等について報告することとされています（措法

70の7⑩）。すなわち、経営贈与報告基準日（当日分）の達成状況は、直前に提出した継続届出書により既に報告済となっています。そのため、その後に提出される免除申請書において、直前の経営贈与報告基準日（当日分）の達成状況等について再度報告させることは無駄であるため報告の必要はありませんが、その取扱いについて疑義が生じていました。

今回の改正では、この無駄を省くための所要の改正が行われました（改正前 経営贈与報告基準日から⇒改正後 経営贈与報告基準日……の翌日から）（措令40の8③）。

(8) 特例受贈非上場株式等の譲渡等の判定

特例受贈非上場株式等（①）及び当該特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の株式等で特例受贈非上場株式等以外のもの（②）の双方の株式等を有する経営承継受贈者が、当該認定贈与承継会社の株式等の譲渡又は贈与（以下「譲渡等」といいます。）をした場合において、確定事由（「経営贈与承継期間内の納税猶予税額の全部確定」（措法70の7④）又は「経営贈与承継期間経過後における納税猶予税額の確定」（措法70の7⑥の表の各号上欄）に該当する事由をいいます。）に該当する特例受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等があったかどうかの判定に当たっては、これまで、

A 当該認定贈与承継会社の株式等の譲渡等をした場合には、特例受贈非上場株式等以外の株式等（上記②）から先に譲渡等をしたものとみなされ（旧措令40の8④）、

B 特例受贈非上場株式等（上記①）の譲渡等をした場合には、そのうち先に取得したのから順次譲渡等をしたものとみなす（旧措令40の8④）

こととされていました。

しかしながら、特例受贈非上場株式等のほかに、当該認定贈与承継会社に係る他の猶予対象株式等（特例非上場株式等（措法70の7の2①）・特例相続非上場株式等（措法70の7の4①））

を合わせて有していた経営承継受贈者が譲渡等をした場合における先後関係については明確な規定がなく、その取扱いに疑義が生じていました。

この点を踏まえ、今回の改正では、この特例（措法70の7①）の適用を受ける経営承継受贈者が認定贈与承継会社の非上場株式等（議決権の制限の有無を問いません。）で特例株式等（特例受贈非上場株式等、特例非上場株式等及び特例相続非上場株式等をいいます。以下同じです。）以外のものを有する場合において、

- A 当該認定贈与承継会社の株式等の譲渡等をした場合には、当該特例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すこととされ（措令40の8⑫）、
 - B 特例株式等の譲渡等をした場合には、そのうち先に取得したものから順次譲渡等をしたものとみなす（措令40の8⑬）
- こととされました。

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に贈与（死因贈与を除きます。）により取得をする非上場株式等に係る贈与税について適用されます（改正法附則124⑥）。

Ⅱ 非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例の改正（措法70の7の2）

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の仕組み

経営承継相続人等が、認定承継会社の代表権を有していた一定の個人（以下Ⅱにおいて「被相続人」といいます。）から相続又は遺贈により当該認定承継会社の非上場株式等（租税特別措置法第70条の7の3第1項の規定により当該被相続人から取得したもののみなされる同項の特例非上場株式等に係る認定承継会社の株式等を除きます。）の取得をした場合には、当該非

上場株式等のうち特例非上場株式等に係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税については、相続税の申告書（提出期限内に提出されるもの）に限ります。以下同じです。）の提出期限（以下Ⅱにおいて「申告期限」といいます。）までに一定の担保を提供した場合に限り、当該経営承継相続人等の死亡の日までその納税が猶予されます（措法70の7の2①）。

なお、当該相続に係る相続税の申告期限までに、共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない非上場株式等は、この特例の適用を受けることができません（措法70の7の2⑦）。

① 経営承継相続人等の範囲

この特例（措法70の7の2①）の適用を受けることができる経営承継相続人等とは、被相続人から相続又は遺贈により認定承継会社の非上場株式等の取得をした個人で、次に掲げる要件のすべてを満たす者をいいます（措法70の7の2②三、措令40の8の2⑩）。

- イ 当該相続開始の直前において、
 - i 当該被相続人の親族であること（措法70の7の2②三イ）。
 - ii 当該会社の役員であったこと（措法70の7の2②三へ、措規23の10⑨）。
 - ロ 当該相続開始の日から5月を経過する日において、当該認定承継会社の代表権を有していること（措法70の7の2②三口）。
 - ハ 当該相続開始の時に、
 - i 「 $B/A > 50\%$ 」の算式を満たすこと（措法70の7の2②三八、措令40の8の2⑪）。
- A：当該認定承継会社に係る総株主等議決権数（総株主又は総社員の議決権の数をいいます。以下同じです。）
- B：当該個人及び当該個人の同族関係者等の有する当該認定承継会社の非上場株式等の議決権の数の合計
- ii 当該個人が有する当該認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該

個人の同族関係者等のうちいずれの者が有する議決権の数をも下回らないこと（措法70の7の2②三二）。

iii 当該個人が、円滑化省令第16条第1項に規定する経済産業大臣の確認を受けた会社の円滑化省令第15条第3号に規定する特定後継者であること（措法70の7の2②三へ、措規23の10⑨）。

ニ 当該個人が、当該相続開始の時から当該相続に係る相続税の申告期限まで引き続き当該相続又は遺贈により取得をした当該認定承継会社の特例非上場株式等のすべてを有していること（措法70の7の2②三ホ）。

② 被相続人の範囲

相続の開始前に認定承継会社の代表権を有していた個人で、当該相続の開始の直前（当該個人が当該相続の開始の直前において当該認定承継会社の代表権を有しない場合には、当該個人が当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該相続の開始の直前をいいます。）において、次に掲げる要件のすべてを満たすものをいいます（措令40の8の2①）。

イ 「 $B / A > 50\%$ 」の算式を満たすこと。

A：当該認定承継会社に係る総株主等議決権数

B：当該被相続人及び当該被相続人の同族関係者等の有する当該認定承継会社の非上場株式等の議決権の数の合計

ロ 当該被相続人が有する当該認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が当該被相続人の同族関係者等（経営承継相続人等となる者を除きます。）のうちいずれの者が有する議決権の数をも下回らないこと。

③ 認定承継会社の範囲

経済産業大臣認定を受けた会社で、相続開始の時に、次に掲げる要件のすべてを満たすものをいいます（旧措法70の7の2②一、旧措令40の8の2⑦～⑨）。

イ 当該会社の常時使用従業員の数が1人以

上であること（措法70の7の2②一イ、措規23の10⑥）。

ロ 当該会社が、原則として資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないこと（措法70の7の2②一口、旧措令40の8の2⑦、措規23の10⑦）。

ハ 当該会社及び当該会社の特別子会社等の株式等が非上場株式等に該当すること（旧措法70の7の2②一ハ、旧措令40の8の2⑧）。

ニ 当該会社及び当該会社の特別子会社等が性風俗関連特殊営業を営む会社に該当しないこと（旧措法70の7の2②一二）。

ホ 経済産業大臣認定を受けた会社の相続の開始の日の属する事業年度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（旧措法70の7の2②一ホ、措令40の8の2⑨一）。

ヘ 経済産業大臣認定を受けた会社が発行する黄金株を当該会社に係る経営承継相続人等以外の者が有していないこと（旧措法70の7の2②一ホ、措令40の8の2⑨二）。

ト 経済産業大臣認定を受けた会社の特別子会社等が、中小企業者に該当すること（旧措法70の7の2②ホ、旧措令40の8の2⑨三）。

④ 特例非上場株式等の範囲

相続又は遺贈により取得した非上場株式等のうち相続税の申告書にこの特例（措法70の7の2①）の適用を受けようとする旨の記載があるもので、当該相続開始の時に、その認定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り、）の総数又は総額の3分の2（当該相続開始の直前において当該相続に係る経営承継相続人等が有していた当該認定承継会社の非上場株式等があるときは、当該総数又は総額の3分の2から当該経営承継相続人等が有していた当該認定承継会社の非上場株式等の数又は金額を控除した残数又は残額）に達するまでの部分を

います（措法70の7の2①、措令40の8の2④）。

(2) 適用手続

① 期限内申告

この特例（措法70の7の2①）の適用を受けるためには、相続税の申告書を申告期限内に提出し、当該申告書に、非上場株式等の全部又は一部につきこの特例の適用を受けようとする旨を記載し、当該非上場株式等の明細及び納税猶予分の相続税額の計算に関する明細等を記載した書類を添付しなければなりません（措法70の7の2①⑨、措規23の10⑫）。

② 担保の提供

この特例（措法70の7の2①）の適用を受けるためには、申告期限までに納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供しなければなりません（措法70の7の2①、措令40の8の2⑤⑥、措規23の10③④）。

なお、特例非上場株式等の全部を担保として提供した場合には、当該納税猶予分の相続税額に相当する担保が提供されたものとみなされます（措法70の7の2⑥）。

(3) 納税猶予分の相続税額の計算

次の①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した残額が納税猶予分の相続税額となります（旧措法70の7の2②五、旧措令40の8の2⑭～⑱）。

① 特例非上場株式等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、相続税法第15条から第19条まで、第21条の15第1項及び第2項並びに第21条の16第1項及び第2項の規定を適用して計算した当該経営承継相続人等の相続税の額

② 特例非上場株式等の価額に100分の20を乗じて計算した金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、相続税法第15条から第19条まで、第21条の15第1項及び第2項並びに第21条の16第1項及び第2項

の規定を適用して計算した当該経営承継相続人等の相続税の額

(4) 納税猶予期間中の継続届出書の提出義務

① 継続届出書の提出

この特例（措法70の7の2①）の適用を受ける経営承継相続人等は、申告期限の翌日から猶予中相続税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に経営報告基準日が存する場合には、届出期限（第1種基準日の翌日から5月を経過する日及び第2種基準日の翌日から3月を経過する日をいいます。②において同じです。）までに、引き続きこの特例の適用を受けたい旨及び認定承継会社の経営に関する事項等を記載した届出書（以下(5)までにおいて「継続届出書」といいます。）に認定承継会社の定款の写し等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りません（措法70の7の2⑩、措令40の8の2④⑩、措規23の10⑫⑬）。

(注1) 「猶予中相続税額」とは、納税猶予分の相続税額から、一部確定した税額を除いたものをいいます（措法70の7の2②七ロ、旧措令40の8の2⑫）。

(注2) 「経営報告基準日」とは、第1種基準日又は第2種基準日をいいます（措法70の7の2②七）。

(注3) 「第1種基準日」とは、経営承継期間（申告期限の翌日から同日以後5年を経過する日又は当該相続に係る経営承継相続人等の死亡の日のいずれか早い日までの期間をいいます。以下同じです。）内のいずれかの日で、申告期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日をいいます（措法70の7の2②七イ）。

(注4) 「第2種基準日」とは、経営承継期間の末日の翌日から猶予中相続税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間のいずれかの日で、当該経営承継期間の末日の翌日から3年を経過す

るごとの日をいいます（措法70の7の2②七口）。

② 継続届出書未提出の場合

継続届出書が届出期限までに納税地の所轄税務署長に提出されない場合には、当該届出期限における猶予中相続税額に相当する相続税については、当該届出期限の翌日から2月を経過する日をもって納税の猶予に係る期限とされます（措法70の7の2⑫）。

(5) 担保の変更の命令違反等の場合の納税猶予期限の繰上げ

税務署長は、次に掲げる場合には、猶予中相続税額に相当する相続税に係る納税の猶予に係る期限を繰上げることができます（措法70の7の2⑬）。

- ① 経営承継相続人等が上記(2)②の担保について担保変更命令（通則法51①）に応じない場合
- ② 提出された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

(6) 経営承継期間内に納税猶予が打ち切られる場合

経営承継期間内に、この特例（措法70の7の2①）の適用を受ける経営承継相続人等又は特例非上場株式等に係る認定承継会社について次に掲げる場合などに該当することとなったときには、それぞれ次に定める日から2月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の7の2③、措令40の8の2⑳～㉓、措規23の10⑩⑭～⑯）。

- ① 当該経営承継相続人等が認定承継会社の代表権を有しないこととなった場合（一定のやむを得ない理由がある場合を除きます。）その有しないこととなった日（措法70の7の2③一）
- ② 第1種基準日において認定承継会社の常時使用従業員の数が相続の開始の時点における常時使用従業員の数の80%を下回る数となった

場合 当該第1種基準日（措法70の7の2③二、旧措令40の8の2㉔、措規23の10⑮）

- ③ 「 $B / A \leq 50\%$ 」の算式を満たすこととなった場合 当該満たすこととなった日（措法70の7の2③三、旧措令40の8の2㉕）

A：当該認定承継会社に係る総株主等議決権数

B：経営承継相続人等及び当該経営承継相続人等の同族関係者等の有する議決権の数（当該認定承継会社に係るものに限りま

す。）の合計

- ④ 当該経営承継相続人等の同族関係者等のうちいずれかの者が、当該経営承継相続人等が有する当該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（措法70の7の2③四）

- ⑤ 当該経営承継相続人等が当該特例非上場株式等の一部の譲渡等をした場合 当該譲渡等をした日（措法70の7の2③五）

(7) 経営承継期間後に納税猶予が打ち切られる場合

経営承継期間の末日の翌日から猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定するまでの間において、この特例の適用を受ける経営承継相続人等が当該特例非上場株式等の一部の譲渡等をした場合などに該当することとなったときには、猶予中相続税額のうち、当該譲渡等をした特例非上場株式等の数又は金額に対応する部分の額として計算した金額などについては、当該譲渡等をした日などから2月を経過する日が納税の猶予に係る期限となります（措法70の7の2⑤、旧措令40の8の2㉖～㉘④⑤⑥）。

(8) 納税猶予税額が免除となる場合

- ① 経営承継相続人等の死亡等による納税猶予税額の免除

この特例の適用を受ける経営承継相続人等

が次のいずれかに掲げる場合に該当することとなったときには、次に定める相続税が免除されます（措法70の7の2⑩、旧措令40の8の2④）。

- イ 当該経営承継相続人等が死亡した場合
猶予中相続税額に相当する相続税
- ロ 経営承継期間の末日の翌日以後に、当該経営承継相続人等が当該特例非上場株式等につき租税特別措置法第70条の7第1項（非上場株式等についての贈与税の納税猶予）の規定の適用に係る贈与をした場合
猶予中相続税額に次の割合を乗じて計算した金額に相当する相続税

当該贈与をした特例非上場株式等
（同項の規定の適用を受けるもの
に限る。）の数又は金額

当該贈与の直前における特例非上
場株式等の数又は金額

② 法的な倒産等による納税猶予税額の免除

認定承継会社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などに該当することとなったときには、一定の納税猶予税額（例、次のイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額に相当する相続税）が税務署長の通知により免除されます（措法70の7の2⑬⑭、旧措令40の8の2④⑤、措規23の10③④）。

- イ 当該認定承継会社の解散（会社法その他の法律の規定により解散をしたものとみなされる場合の解散を含みます。）の直前における猶予中相続税額
- ロ 当該認定承継会社の解散前5年以内において、当該経営承継相続人等及び当該経営承継相続人等と生計を一にする者が当該認定承継会社から受けた剰余金の配当等の額その他当該認定承継会社から受けた金額の合計額

(9) 利子税の納付

この特例（措法70の7の2①）の適用を受けた経営承継相続人等は、納税猶予税額の全部又

は一部を納付する場合には、上記(4)から(7)まで及び下記(10)②により納付する税額を基礎とし（上記(8)②の適用を受ける場合には、上記(8)②ロに掲げる金額を基礎とします。）、相続税の申告書の提出期限の翌日から上記(4)から(7)まで及び下記(10)②の納税の猶予期限までの期間に応じ、年3.6パーセントの割合を乗じて計算した金額に相当する利子税を、あわせて納付しなければなりません（措法70の7の2⑮）。

（注） 利子税の割合の特例により、日本銀行の基準割引率が0.3%の場合、上記3.6%の割合は2.1%となります。

(10) その他

① 他の納税猶予との重複適用の排除

経営承継相続人等が、認定承継会社に係る株式等について、この特例（措法70の7の2①）の適用を受けようとする場合において、当該経営承継相続人等以外の者が当該認定承継会社と同一の会社の株式等について、非上場株式等についての贈与税の納税猶予（措法70の7①）、この特例（措法70の7の2①）又は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（措法70の7の4①）のいずれかの規定の適用を受けているときは、この特例の適用を受けることができません（措法70の7の2⑧）。

② 同族会社等の行為又は計算の否認等

認定承継会社の行為又は計算で、経営承継相続人等又は被相続人その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、納税の猶予に係る期限を繰り上げ、又は免除する納税の猶予に係る相続税を定めることができます（措法70の7の2⑯、旧措令40の8の2⑥）。

③ 現物出資等がある場合の適用除外

相続開始前3年以内に経営承継相続人等の

同族関係者等からの現物出資又は贈与により取得した資産の合計額の総資産に占める割合が70%以上である会社に係る株式等については、この特例（措法70の7の2①）の適用を受けることはできません（措法70の7の2④）。

2 改正の内容

(1) 認定承継会社等が外国会社等の株式等を有する場合における納税猶予分の相続税額の計算に用いる課税価格

（上記Ⅰの2(1)と同様に）上記1(3)の納税猶予分の相続税額を計算する場合において、特例非上場株式等に係る認定承継会社又は当該認定承継会社の特別関係会社であって当該認定承継会社との間に支配関係（注1）がある法人（以下(1)において「認定承継会社等」といいます。）が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該認定承継会社の特別関係会社に該当するものに限ります。）又は一定の医療法人（注2）の株式等を有するときには、「当該認定承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」（注3）を経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなすこととされました（措法70の7の2②五、措令40の8の2⑫～⑰）。

（注1）「支配関係」については、上記Ⅰの2(1)②の（注1）を参照してください（措令40の8⑦）。

（注2）「一定の医療法人」とは、認定承継会社並びに当該認定承継会社の代表権を有する者及び当該代表権を有する者と特別の関係がある者（措令40の8の2⑧各号）が有する医療法人の議決権の数の合計が、当該医療法人の総社員の議決権の数の50%を超える数である場合における当該医療法人をいいます（措令40の8の2⑫）。

（注3）「当該認定承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」について、

① この「価額」を計算する際には、認定

承継会社等の株式等の価額の計算において適用する財産評価基本通達の定めを基礎とします（財産評価基本通達178（取引相場のない株式の評価上の区分）の大会社、中会社若しくは小会社の区分又は同通達189（特定の評価会社の株式）に掲げる区分は、そのままの区分を適用します。）。

② この「価額」の計算に当たっては、当該外国会社等との間に支配関係がある他の外国会社等の株式等についてまで考慮する必要はありません。

③ この「価額」の計算方法のイメージについては、（上記Ⅰの2(1)②）を参照してください。

（注4）延納等の要件を判定する場合の特例非上場株式等の価額も、上記と同様の計算を行うこととされています（措法70の7の2⑭十）。

(2) 会社と特別の関係がある会社の範囲の拡大

（上記Ⅰの2(2)と同様に）上記1(1)③の認定承継会社の要件のうち、ハの「会社等の株式等が、非上場株式等に該当すること」について、特別関係会社（改正前 特別子会社等）の範囲に、会社法第2条第2号に規定する外国会社を含むこととされました（措法70の7の2②一ハ、措令40の8の2⑧）。

(3) 認定承継会社の要件の追加

（上記Ⅰの2(3)と同様に）上記1(1)③の認定承継会社の要件として、当該会社の特別関係会社が会社法第2条第2号に規定する外国会社に該当する場合（当該会社又は当該会社との間に支配関係がある法人が当該特別関係会社の株式等を有する場合に限ります。）には、「当該会社の常時使用従業員の数が5人以上であること」の要件が追加されました（措法70の7の2②一ホ）。

（注）「常時使用従業員」については、上記Ⅰの2(3)の（注）を参照してください（措規23の10

⑥において準用する措規23の9④一）。

記されました（措令40の8の2④、措規23の10②⑥～②⑧）。

（4）資産保有型会社の判定要件の明確化

① 会社の資産の帳簿価額の意義の明確化

（上記Ⅰの2(4)①と同様に）上記1(1)③口の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「会社の資産の帳簿価額」とは、「会社の貸借対照表に計上されている帳簿価額」であることが明記されました（措法70の7の2②八、措令40の8の2②③）。

② 特定資産に含まれる資産の範囲の明確化

「特定資産」（上記Ⅰの1(1)③口の（注2）参照）について、（上記Ⅰの2(4)②のイ及びロと同様に）円滑化省令第1条第12項第2号ロ及びホの改正により、特定資産に含まれる資産の範囲が明記されました（措法70の7の2②八、措令40の8の2②③、措規23の10⑬）。

③ 会社から受けた給与の意義の明確化

（上記Ⅰの2(4)③と同様に）上記1(1)③口の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「経営承継相続人等及びその同族関係者等に支払われた損金不算入役員給与」には、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」が含まれることが明記されました（措法70の7の2②八、措令40の8の2②⑤二）。

（5）経営承継相続人等が相続税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日までに死亡した場合の免除届出書の提出

（上記Ⅰの2(7)と同様に）上記1(8)①に係る免除届出書（措法70の7の2①⑥）について、経営承継相続人等がこの特例（措法70の7の2①）の適用に係る相続税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日までの間に死亡した場合にも、当該相続税の申告書の申告期限の翌日から当該死亡した日までの間における当該経営承継相続人等又は特例非上場株式等に係る認定承継会社に係る確定事由（措法70の7の2④⑤）の有無その他の事項を明らかにする書類を当該免除届出書に添付しなければならないことが明

（6）特例非上場株式等の譲渡等の判定

（上記Ⅰの2(8)と同様に）特例非上場株式等の譲渡等（措法70の7の2③、⑤の表の各号上欄）があったかどうかの判定に当たっては、この特例（措法70の7の2①）の適用を受ける経営承継相続人等が認定承継会社の非上場株式等（議決権の制限の有無を問いません。）で、特例株式等（特例受贈非上場株式等、特例非上場株式等及び租税特別措置法第70条の7の4第1項に規定する特例相続非上場株式等をいいます。）以外の非上場株式等から先に譲渡等したものとみなすこととされました（措令40の8の2④⑨）。

また、この特例（措法70の7の2①）の適用を受ける経営承継相続人等が、特例株式等の譲渡等をした場合には、先に取得したものから順次譲渡等をしたものとみなすこととされました（措令40の8の2⑤⑩）。

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に相続又は遺贈（死因贈与を含みます。）により取得する非上場株式等に係る相続税について適用されます（改正法附則124⑥）。

Ⅲ 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の特例の改正（措法70の7の4）

1 改正前の制度の概要

（1）制度の仕組み

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（措法70の7の3）により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされた特例受贈非上場株式等につきこの特例（措法70の7の4①）の適用を受けようとする経営承継承継受贈者が、当該相続に係る相続税の申告書の提出により納付すべき相続税の額の

うち、特例相続非上場株式等に係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税については、当該相続税の申告書の提出期限までに一定の担保を提供した場合に限り、当該経営相続承継受贈者の死亡の日まで、その納税が猶予されます（措法第70の7の4①）。

なお、経営相続承継受贈者が、認定相続承継会社に係る株式等について、この特例の規定の適用を受けようとする場合において、当該経営相続承継受贈者以外の者が当該認定相続承継会社と同一の会社の株式等について租税特別措置法第70条の7第1項（非上場株式等についての贈与税の納税猶予）（上記Ⅰ参照）、租税特別措置法第70条の7の2第1項（非上場株式等についての相続税の納税猶予）（上記Ⅱ参照）又は租税特別措置法第70条の7の4第1項（非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予）のいずれかの規定の適用を受けているときは、この特例の規定の適用を受けることができないこととされています（措法70の7の4⑤）。

① 経営相続承継受贈者の範囲

経営承継受贈者（措法70の7②三）であって、次に掲げる要件のすべてを満たす者をいいます（措法70の7の4②三）。

イ 当該相続開始の直前において、当該贈与者（被相続人）の親族であること（措法70の7の4②三イ）。

ロ 当該相続開始の時に、

i 当該特例受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の代表権を有していること（措法70の7の4②三ロ）。

ii 「 $B / A > 50\%$ 」の算式を満たすこと（措法70の7の4②三ニ、措令40の8の3⑥）。

A：当該認定相続承継会社に係る総株主等議決権数

B：その者及びその者の同族関係者等の有する当該認定相続承継会社の非上場株式等の議決権の数の合計

iii その者が有する当該認定相続承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、その者の同族関係者等のうちいずれの者が有する議決権の数をも下回らないこと（措法70の7の4②三八、措令40の8の3⑥）。

② 認定相続承継会社の範囲

認定贈与承継会社（措法70の7②一）で、相続開始の時に、次に掲げる要件のすべてを満たすものをいいます（措法70の7の4②一、措令40の8の3③④⑤）。

イ 当該会社の常時使用従業員の数が1人以上であること（措法70の7の4②一イ、措規23の12③）。

ロ 当該会社が、原則として資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないこと（措法70の7の4②一ロ、措令40の8の3③）。

ハ 当該会社及び当該会社の特別子会社等の株式等が、非上場株式等に該当すること（旧措法70の7の4②一ハ、措令40の8の3④）。

ニ 当該会社及び当該会社の特別子会社等が、性風俗関連特殊営業を営む会社に該当しないこと（旧措法70の7の4②一ニ）。

ホ 当該会社及び当該会社の特別子会社等が、中小企業者であること（旧措法70の7の4②一ホ）。

ヘ 上記Ⅱの1の(1)③ホ及びへに掲げる要件を満たすこと（措法70の7の4②一ヘ、措令40の8の3⑤）。

③ 特例相続非上場株式等の範囲

相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例受贈非上場株式等（相続開始の時に有していたものに限り）のうち相続税の申告書にこの特例の規定の適用を受けようとする旨の記載があるもので、当該相続開始の時に、その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り）の総数又は総額の3分の2（当該特例受贈非上場株式等の特例対象贈与の直前において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り。）がある場合は、当該総数又は総額の3分の2から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の数又は金額（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特例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事由により当該特例受贈非上場株式等の数又は金額が増加又は減少している場合には、当該増加又は減少をした後の数又は金額に換算した数又は金額）を控除した残数又は残額）に達するまでの部分をいいます（措法70の7の4①、措令40の8の3①、措規23の12①）。

(2) 適用手続

① 期限内申告

この特例（措法70の7の4①）の適用を受けるためには、相続税の申告書を申告期限内に提出し、当該申告書に、特例受贈非上場株式等の全部又は一部につきこの特例の規定の適用を受けようとする旨を記載し、当該特例受贈非上場株式等の明細及び納税猶予分の相続税額の計算に関する明細等を記載した書類を添付しなければなりません（措法70の7の4①⑦、旧措規23の12⑤～⑧）。

② 担保の提供

この特例（措法70の7の4①）の適用を受けるためには、申告期限までに納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供しなければなりません（措法70の7の4①、措令40の8の3②）。

なお、特例相続非上場株式等の全部を担保として提供した場合には、当該納税猶予分の相続税額に相当する担保が提供されたものとみなされます（措法70の7の4④）。

(3) 非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例の規定の準用

上記Ⅱ〔非上場株式等についての相続税の納

税猶予の特例（措法70の7の2）〕の1(3)～(10)については、この特例（措法70の7の4①）を適用する場合に準用されます。

なお、この特例（措法70の7の4①）の適用を受けた場合には、継続届出書の提出期限の判定及び納税猶予期限の確定事由が全部確定事由に該当するか、一部確定事由に該当するかの判定等の基礎となる基準日等（経営相続承継期間、経営相続報告基準日、第1種相続基準日及び第2種相続基準日をいいます。）は、上記Ⅱ〔非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例（措法70の7の2）〕に係る基準日等（経営承継期間、経営報告基準日、第1種基準日及び第2種基準日をいいます。）とは異なります（措法70の7の4②五、六、③⑧。）（注）。

（注1）「経営相続報告基準日」とは、第1種相続基準日又は第2種相続基準日をいいます（措法70の7の4②六）。

（注2）「第1種相続基準日」とは、経営相続承継期間（特例対象贈与に係る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間に当該特例対象贈与に係る贈与者について相続が開始した場合における当該相続の開始の日から当該5年を経過する日又は当該特例対象贈与に係る経営相続承継受贈者の死亡の日のいずれか早い日までの期間をいいます。）のいずれかの日で、特例対象贈与に係る贈与税の申告期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日をいいます（措法70の7の4②六イ）。

（注3）「第2種相続基準日」とは、経営相続承継期間の末日の翌日から納税猶予分の相続税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間のいずれかの日で、当該経営相続承継期間の末日の翌日から3年を経過するごとの日をいいます（措法70の7の4②六ロ）。

2 改正の内容

(1) 認定相続承継会社等が外国会社等の株式等を有する場合の納税猶予分の相続税額

納税猶予分の相続税額を計算する場合において、特例相続非上場株式等に係る認定相続承継会社又は当該認定相続承継会社の特別関係会社であって当該認定相続承継会社との間に支配関係（注1）がある法人（以下(1)において「認定相続承継会社等」といいます。）が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該認定相続承継会社の特別関係会社に該当するものに限ります。）又は一定の医療法人（注2）の株式等を有するときには、「特例受贈非上場株式等に係る特例対象贈与の時における当該認定相続承継会社等の株式等の価額を基礎として当該認定相続承継会社が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」（注3）を経営相続承継受贈者に係る相続税の課税価格とみなすこととされました（措法70の7の4②四、措令40の8の3⑦⑧、措規23の12③）。

（注1）「支配関係」については、上記Ⅰの2(1)②の（注1）を参照してください（措令40の8⑦）。

（注2）「一定の医療法人」とは、認定相続承継会社並びに当該認定相続承継会社の代表権を有する者及び当該代表権を有する者と特別の関係がある者（措令40の8の2⑧各号）が有する医療法人の議決権の数の合計が、当該医療法人の総社員の議決権の数の50%を超える数である場合における当該医療法人をいいます（措令40の8の3⑦において準用する措令40の8の2⑫）。

（注3）「特例受贈非上場株式等に係る特例対象贈与の時における当該認定相続承継会社等の株式等の価額を基礎として当該認定相続承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」について、

① この「価額」を計算する際には、認定相続承継会社等の株式等の価額の計算において適用する財産評価基本通達（178）（取引相場のない株式の評価上の区分）の大会社、中会社若しくは小会社の区分又は同通達189（特定の評価会社の株式）に掲げる区分は、そのままの区分を適用します。）。

② この「価額」の計算に当たっては、当該外国会社等との間に支配関係がある他の外国会社等の株式等についてまで考慮する必要はありません。

③ この「価額」の計算方法のイメージについては、[図2]（上記Ⅰの2(1)②）及び下記[図3]を参照してください。

（注4）改正法の施行日（平成22年4月1日）前に特例対象贈与（措法70の7①）により取得した非上場株式等について「非上場株式等についての贈与税の納税猶予」（措法70の7①）の適用を受けている継営承継受贈者が当該非上場株式等の贈与をした者の死亡（施行日以後における死亡に限ります。）に伴い、当該非上場株式等についてこの特例（措法70の7の4①）の適用を受ける場合において、当該非上場株式等に係る会社又は当該会社の特別関係会社であって当該会社との間に支配関係がある法人が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該会社の特別関係会社に該当するものに限ります。）又は一定の医療法人の株式等を有するときにも、上記と同様の計算を行うこととされています（改正措令附則49①二によって読み替えられた措法70の7の4②四、改正措規附則22③）。

（注5）延納等の要件を判定する場合の特例相続非上場株式等の価額も、上記と同様の計算を行うこととされています（措令40の8の3⑦又は改正措令附則49①二によって読み替えられた措法70の7の2⑭十）。

図3 「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（措法70の7の4）」に係る納税猶予分の相続税額を計算する場合において、認定会社が外国株式等を有するときにおける「(特例受贈非上場株式等に係る) 特例対象贈与の時ににおける認定相続承継会社等の株式等の価額を基礎として当該認定相続承継会社等が当該外国株式等を有していなかったものとして計算した(認定会社の株式等の) 価額」

$$\frac{\text{1号}}{\text{2号(相続時)}} \times \text{贈与時の認定相続承継会社の株式等の単価} \times \text{特別相続非上場株式等の数等(相続時)} \times \left[\text{認定相続承継会社の純資産額} - \left[\text{(イ) 認定相続承継会社が保有する外国株式等の価額} + \text{(ロ) 特別関係会社(支配関係あり)が保有する外国株式等の価額} \right] \right]$$

〈具体例〉

認定会社のB/S〔相続時〕

- ・発行済株式総数：100株
- ・特別相続非上場株式の数：60株
- ・贈与時における認定会社の株式の単価：@5
- ・相続時における認定会社の株式の単価：@7

資産 (1,000)	負債 (300)
①外国株式(160)	純資産 (700)
S社株式 ②外国株式相当(120)	

外国株式を有していなかったものとして計算した(納税猶予分の相続税額の計算の基礎となる) 認定会社の株式の価額

$$@5 \times 60 \text{株} \times \frac{700 - (\text{①}160 + \text{②}120)}{700} = \underline{180}$$

S社(認定会社の特別関係会社)のB/S〔相続時〕

- ・発行済株式総数：100株
- ・相続時において認定会社が保有するS社株式数：30株
- ・相続時におけるS社株式の単価：@6

資産 (1,000)	負債 (400)
外国株式 (400)	純資産 (600)

特別関係会社(支配関係あり)が保有する外国株式の価額

$$@6 \times 30 \text{株} \times \frac{400}{600} = \underline{②120}$$

(注) 1. 「認定相続承継会社等」とは、認定相続承継会社又は当該認定相続承継会社の特別関係会社(措法70の7の4②一ハ)であって当該認定相続承継会社との間に支配関係(措法70の7の4②四イ)がある法人をいいます。
2. 「外国株式等」とは、会社法第2条第2号に規定する外国会社(当該認定相続承継会社の特別関係会社に該当するものに限ります。又は一定の医療法人(措令40の8の3⑦において準用する措令40の8の2⑫)の株式等をいいます。

(2) 会社と特別の関係がある会社の範囲の拡大

(上記Iの2(2)と同様に) 上記1(1)②の認定相続承継会社の要件のうち、ハの「会社等の株式等が、非上場株式等に該当すること」について、特別関係会社(改正前 特別子会社等)の範囲に、会社法第2条第2号に規定する外国会社を含むこととされました(措法70の7の4②一ハ、措令40の8の3④において準用する措令40の8の2⑧)。

(3) 認定相続承継会社の要件の追加

(上記Iの2(3)と同様に) 上記1(1)②の認定相続承継会社の要件として、当該会社の特別関係会社が会社法第2条第2号に規定する外国会社に該当する場合(当該会社又は当該会社との間に支配関係がある法人が当該特別関係会社の

株式等を有する場合に限ります。)には、「当該会社の常時使用従業員の数が5人以上であること」の要件が追加されました(措法70の7の4②一ハ)。

(注1) 「常時使用従業員」については、上記Iの2(3)の(注)を参照してください(措規23の10⑥において準用する措規23の9④一)。

(注2) 改正法の施行日(平成22年4月1日)前に特例対象贈与(措法70の7①)により取得をした非上場株式等について「非上場株式等についての贈与税の納税猶予」(措法70の7①)の適用を受けている経営承継受贈者が当該非上場株式等の贈与をした者の死亡(施行日以後における死亡に限ります。)に伴い、当該非上場株式等についてこの特例(措法70の7の4①)の適用を受ける場

合において、当該非上場株式等に係る会社又は当該会社の特別関係会社であって当該会社との間に支配関係（措法70の7の4②一へ）がある法人が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該会社の特別関係会社に該当するものに限り、）又は一定の医療法人（措令40の8の3⑦において準用する措令40の8の2⑫）の株式等を有するときは、当該会社は同項の常時使用従業員の数が5人以上であるとみなされることがとされています（改正措令附則49①一）。

(4) 資産保有型会社の判定要件の明確化

① 会社の資産の帳簿価額の意義の明確化

（上記Ⅰの2(4)①と同様に）上記1(1)②口の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「会社の資産の帳簿価額」とは「会社の貸借対照表に計上されている帳簿価額」であることが明記されました（措法70の7の4②一口、措令40の8の3⑫）。

② 特定資産に含まれる資産の範囲の明確化

「特定資産」（上記Ⅰの1(1)③口の（注2）参照）について、（上記Ⅰの2(4)②のイ及びロと同様に）円滑化省令第1条第12項第2号ロ及びホの改正により、特定資産に含まれる資産の範囲が明記されました（措法70の7の4②一口、措令40の8の3⑫）。

③ 会社から受けた給与の意義の明確化

（上記Ⅰの2(4)③と同様に）上記1(1)②口の資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合の「経営承継相続人等及びその同族関係者等に支払われた損金不算入役員給与」には、「債務の免除による利益その他の経済的な利益」が含まれることが明記されました（措令40の8の3⑫、⑭において準用する措令40の8の2⑫二）。

(5) 経営相続承継受贈者からの免除申請があった場合の免除税額の算定の際に算入されることとなる剰余金の配当等の支給時期

租税特別措置法第70条の7の4第12項の規定により読み替えて適用する同法第70条の7の2第17項の規定により、経営相続承継受贈者から納税猶予分の相続税額に係る免除申請があった場合において、免除税額に算入される（免除税額の算定の際に控除されない）剰余金の配当等（措法70の7の4⑫、措法70の7の2⑬各号ロ）の支給時期が、「贈与（特例対象贈与）の時前」（改正前 相続の開始前）とされました（措令40の8の3⑭において準用する措令40の8の2⑫）。

(6) 経営相続承継受贈者が相続税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日までに死亡した場合の免除届出書の提出

（上記Ⅱの2(5)と同様に）免除届出書（措法70の7の4⑫において準用する措法70の7の2⑬）について、経営相続承継受贈者がこの特例（措法70の7の4①）の適用に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から起算して1年を経過する日までの間に死亡した場合にも、当該相続税の申告書の申告期限の翌日から当該死亡した日までの間における当該経営相続承継受贈者又は特例相続非上場株式等に係る認定相続承継会社に係る確定事由（措法70の7の4③において読み替えて適用する措法70の7の2④⑤）の有無その他の事項を明らかにする書類を当該免除届出書に添付しなければならないことが明記されました（措法70の7の4③、措令40の8の3⑯において準用する措令40の8の2④）。

(7) 第一種相続基準日における常時使用従業員の雇用確保要件

第一種相続基準日において特例相続非上場株式等に係る認定相続承継会社の常時使用従業員の雇用が確保されているかどうかについては、認定相続承継会社の非上場株式等についての特例対象贈与（措法70の7①）の時（改正前 相

続の開始の時）における常時使用従業員の数（当該贈与の時に合併その他の一定の事由が生じたときは、常時使用従業員の数に相当するものとして計算した数）を基準に判定することとされました（措令40の8の3⑯において準用する措令40の8の2⑰、措規23の10⑱において準用する措規23の9⑲）。

(8) 特例相続非上場株式等の譲渡等の判定

（上記Ⅰの2(8)と同様に）特例相続非上場株式等の譲渡等（措法70の7の4③において準用する措法70の7の2③、⑤の表の各号上欄）があったかどうかの判定に当たっては、この特例（措法70の7の4①）の適用を受ける経営相続承継受贈者が認定相続承継会社の非上場株式会社等（議決権の制限の有無を問いません。）で、特例株式会社等（特例受贈非上場株式会社等、特例非上場株

式等及び特例相続非上場株式等をいいます。）以外の非上場株式等から先に譲渡等をしたものとみなすこととされました（措令40の8の3⑳において準用する措令40の8の2㉑）。

また、この特例（措法70の7の4①）の適用を受ける経営相続承継受贈者等が、特例株式等の譲渡等をした場合には、先に取得したもつから順次譲渡等をしたものとみなすこととされました（措令40の8の3㉒において準用する措令40の8の2㉓）。

3 適用関係

上記2の改正は、平成22年4月1日以後に租税特別措置法第70条の7の3第1項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈非上場株式等に係る相続税について適用されます（改正法附則124⑥）。

五 特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等に係る経過措置（平成21年改正法附則64②⑦）の改正

1 改正前の制度の概要

平成21年度税制改正において、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例（特定（受贈）同族会社株式等に係る部分に限ります。）（平成21年改正法による改正前の租税特別措置法（以下「平成21年改正前措法」といいます。）第69条の5）及び特定同族株式等に係る相続時精算課税の特例（平成21年改正前措法第70条の3の3・第70条の3の4）が廃止されました。これに伴い、平成21年4月1日前に贈与により取得した非上場株式等につき、これらの特例の適用を受けた場合において、非上場株式等についての相続税の納税猶予（措法70の7の2①）の適用を可能とする次の(1)及び(2)に掲げる経過措置が講じられています（平成21年改正法附則64②⑦）。

(1) 特定受贈同族会社株式等に係る経過措置（平成21年改正法附則64②）

特定事業用資産相続人等（平成21年改正前措法第69条の5第2項第11号に規定する特定事業用資産相続人等をいいます。）が平成21年4月1日前に贈与により取得をした特定受贈同族会社株式等（同項第8号に規定する特定受贈同族会社株式等をいいます。）につき同条第10項の書類を納税地の所轄税務署長に提出している場合（当該特定受贈同族会社株式等の贈与をした者（以下五において「特定贈与者」といいます。）が平成20年10月1日以後に死亡した場合に限ります。）において、当該特定事業用資産相続人等が次の①～③に掲げる要件のすべてを満たすときは、選択特定受贈同族会社株式等（当該特定受贈同族会社株式等のうち、平成21年改正措令附則第43条第1項の規定により選択したものに限ります。）を当該特定贈与者から相続（当該特定事業用資産相続人等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）により取得をした非上場株式会社等（租税特別措置法第70条の7第2項第2号に規定する非上場株式会社等をいいます。）とみなして、当該死亡に係る相続税について「非上場株式会社等についての相続税の納税猶予の特例」（措法70の7の2①）の適用を受けることができます（平成21年改正法附則64②、平成21年改正措令附則43①②④、平成21年改正措規附則21①～④）。

① 当該特定事業用資産相続人等が、平成22年3月31日までに納税地の所轄税務署長に、「非上場株式会社等についての相続税の納税猶予の特例」の適用を受けようとする旨その他所要の事項を記載した書類を提出していること。

（注） 当該特定贈与者の死亡に係る相続税法第27条第1項に規定する相続税の申告書（以下「相続税の申告書」といいます。）の提出期限が平成22年3月31日までに到来する場合には、既に当該書類を提出している場合を除き、当該書類を当該相続税の申告書に添付して提出する必要があります。

② 当該特定事業用資産相続人等が、当該特定受贈同族会社株式等に係る贈与の時から当該特定贈与者の死亡により開始した相続に係る相続税の申告書の提出期限（以下「申告期限」といいます。）を経過する時までの間のうち平成21年改正措令附則第43条第2項に規定する期間において、当該選択特定受贈同族会社株式等に係る認定承継会社（措法70の7の2②一）の役員（注）であること。

（注） 「役員」とは、株式会社の場合にあっては、会社法第329条第1項に規定する役員をいい、持分会社の場合にあっては、業務を執行する社員をいいます。

③ 当該特定事業用資産相続人等が、当該特定贈与者からの贈与により取得をした選択特定受贈同族会社株式等のすべてを当該贈与の時から当該相続に係る申告期限（当該特定事業用資産相続人等が当該申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日）まで引き続き保有

していること。

（2） 特定同族株式等に係る経過措置（平成21年改正法附則64⑦）

特定受贈者（平成21年改正前措法第70条の3の3第3項第1号に規定する特定受贈者をいいます。）が平成20年12月31日以前に贈与により取得をした特定同族株式会社等（同項第2号に規定する特定同族株式会社等をいいます。）について「特定の贈与者から特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例」（平成21年改正前措法70の3の3）又は「特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例」（平成21年改正前措法70の3の4）の適用を受けた贈与税の申告書を提出している場合（当該特定同族株式等の贈与をした者（以下「特定同族株式等贈与者」といいます。）が平成20年10月1日以後に死亡したときに限ります。）において、当該特定受贈者が次の①に掲げる要件のすべてを満たすときは、選択特定同族株式等（②に掲げる株式等のうち、平成21年改正措令附則第43条第5項の規定により選択したものに限ります。）については当該特定同族株式等贈与者から相続（当該特定受贈者が当該特定同族株式等贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得した非上場株式会社等とみなして、当該死亡に係る相続税について「非上場株式会社等についての相続税の納税猶予の特例」（措法70の7の2①）の適用を受けることができます（平成21年改正法附則64⑦、平成21年改正措令附則43⑤⑥⑩、平成21年改正措規附則21⑤⑥）。

① 要件

イ 当該特定受贈者が、平成22年3月31日までに納税地の所轄税務署長に、「非上場株式会社等についての相続税の納税猶予の特例」の適用を受けようとする旨その他所要の事項を記載した書類を提出していること。ただし、当該特定同族株式等贈与者の死亡に係る相続税の申告書の提出期限が同日まで

に到来する場合には、既に当該書類を提出している場合を除き、当該書類を当該相続税の申告書に添付して提出しなければならない。

- ロ 当該特定受贈者が、平成22年4月1日から当該特定同族株式等贈与者の死亡により開始した相続に係る申告期限を経過する時までの間において、当該選択特定同族株式等に係る認定承継会社の役員であること。
- ハ 当該特定受贈者が、当該特定同族株式等贈与者からの贈与により取得をした選択特定同族株式等のすべてを当該贈与の時から当該相続に係る申告期限（当該特定受贈者が当該申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日）まで引き続き保有していること。
- ニ 当該特定受贈者が、確認日（平成21年改正前措法第70条の3の3第3項第4号に規定する確認日をいいます。）の翌日から2月を経過する日までに、当該特定同族株式等に係る同条第1項に規定する確認書を納税地の所轄税務署長に提出していること。

② 適用対象となる株式等

- イ 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した特定同族株式等（贈与税の申告書に平成21年改正前措法第70条の3の3又は第70条の3の4の規定の適用を受ける旨の記載があるものに限りま
- す。）
- ロ 当該特定同族株式等贈与者から平成21年改正前措法第70条の3の3第3項第1号ロに規定する選択年中における当該特定同族株式等の最初の相続時精算課税に係る贈与の日から確認日までの間に相続時精算課税に係る贈与により取得した当該特定同族株式等に係る会社の株式等（イを除きます。）

2 改正の内容

(1) 被相続人の（相続開始の直前における）同族筆頭株主要件の改正

特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が被相続人からの生前贈与により取得した特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等について平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定により「非上場株式等についての相続税の納税猶予」（措法70の7の2①）の適用を受けようとする場合において、「被相続人の同族筆頭株主要件」（措令40の8の2①二）の判定は、

- ① 当該被相続人が「（相続の開始の直前において有する）認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数」に、
- ② 当該被相続人が当該認定承継会社の経営承継相続人等（特定事業用資産相続人等又は特定受贈者）に生前贈与をした「（当該被相続人から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる）選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等（平成21年改正法附則64②⑦）に係る議決権の数」

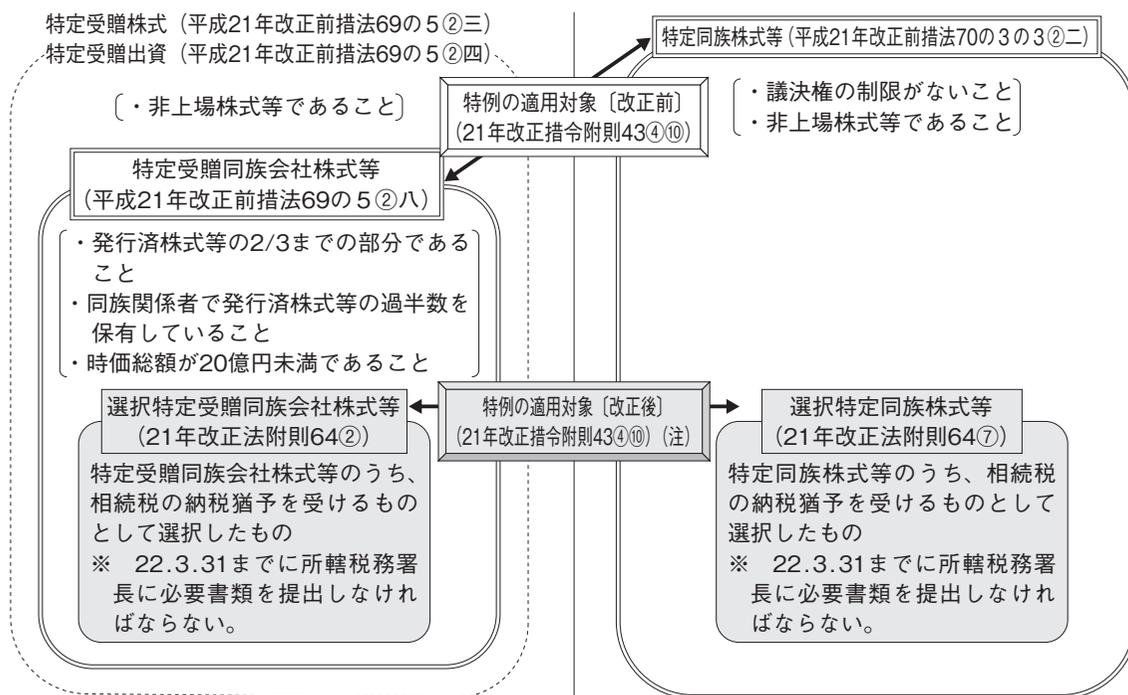
を加算して行う必要があります。

今回の改正では、この点に関して規定の整備が行われました（平成22年改正措令附則54、平成21年改正措令附則43④又は⑩によって読み替えられた措令40の8の2①二、下記〔図4〕参照）。

（注1）「被相続人の同族筆頭株主要件」については、前述四のⅡの1(1)②ロを参照してください。

（注2）この特例の適用の前提となる経済産業大臣の確認・認定の要件について規定する円滑化省令においては、「被相続人の同族筆頭株主要件」について、上記①に加算する議決権の数は、既に「選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等（平成21年改正法附則64②⑦）」とされています（円滑化省令附則5、8）。

図4 特定受贈同族会社株式等（平成21年改正前措法69の5）又は特定同族株式等（平成21年改正前措法70の3の3）に係る経過措置（平成21年改正法附則64②⑦）の適用を受けようとする場合において、被相続人の（相続開始の直前における）同族筆頭株主要件の判定に当たり、議決権の数にカウントされる贈与株式等の範囲



〔注〕 経済産業大臣の確認又は認定の要件となっている「（被相続人の）同族筆頭株主要件」は、既に上記の改正後の姿とされています（円滑化省令附則5・8）。

(2) 特例の適用を受けることができる限度数等要件の改正

特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等について平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定により「非上場株式等についての相続税の納税猶予」（措法70の7の2①）の適用を受けようとする場合において、「適用限度株式数等の要件」（措令40の8の2④）の判定に係る「発行済株式等の総数又は総額の3分の2に達する部分」の計算については、これまで、相続又は遺贈があった後に当該特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が有している当該認定承継会社の株式等が「発行済株式等の総数又は総額の3分の2」を超えるとときは、（選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等では

なく）特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等の数又は金額に基づいて計算することとされてきました（旧平成21年改正措令附則43④又は⑩によって読み替えられた措令40の8の2④）。

平成22年度税制改正においては、「（相続開始の時における認定承継会社の）発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2」の計算については、当該相続開始の直前において当該相続に係る経営承継相続人等が有していた当該認定承継会社の非上場株式等（平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等を含みます。）があるときは、当該総数又は総額の3分の2から相続開始の直前に、当該経営承

継相続人等が有していた当該認定承継会社の非上場株式等の数又は金額（当該選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等の数又は金額を除きます。）を控除した残数又は残額とすることとされました（改正措令附則54、平成21年改正措令附則43④⑩）。

（注） 上記の改正により、平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定の適用を受けないとして選択しなかった特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等については、相続又は遺贈により取得したものとみなされず、相続開始の直前において当該相続に係る経営承継相続人等が有していた当該認定承継会社の非上場株式等（既取得分）となります。そのため、当該経営承継相続人等が相続開始の直前に有していた当該認定承継会社の非上場株式等（選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等を含みます。）の数又は金額が、「（相続開始の時ににおける当該認定承継会社の）発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2の数又は金額」以上となる場合には、当該3分の2の数又は金額を超える部分に相当する数又は金額については、これらの項の規定の適用を受けるものとして選択をした特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等に係るものであっても（相続又は遺贈により取得したものとみなされることはあっても）、結果として、非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例（措法70の7の2①）の適用を受けることはできないこととなります。

また、この場合には、実際に相続又は遺贈により取得をした当該認定承継会社の非上場株式等についても、非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例（措法70の7の2①）の適用を受けることはできません。

(3) 認定承継会社等が外国会社等の株式等を有する場合における納税猶予分の相続税額の計算に用いる課税価格

平成22年度税制改正において、特例非上場株

式等に係る認定承継会社等が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該認定承継会社の特別関係会社に該当するものに限り。）又は租税特別措置法施行令第40条の8の2第12項に規定する医療法人の株式等を有する場合における納税猶予分の相続税額については、「当該認定承継会社等が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額」を経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなすこととされました（措法70の7の2②五、措令40の8の2⑫～⑰）（前述四Ⅱの2(3)参照）。

これに合わせ、特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等について平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定により「非上場株式等についての相続税の納税猶予」（措法70の7の2①）の適用を受けようとする場合において、認定承継会社等が会社法第2条第2号に規定する外国会社（当該認定承継会社の特別関係会社に該当するものに限り。）又は租税特別措置法施行令第40条の8の2第12項に規定する医療法人の株式等を有するときにおける納税猶予分の相続税額については、

- ① 贈与により取得した選択特定受贈同族会社株式等又は選択同族株式等の当該贈与の時ににおける価額を基に計算した価額（注3）と
 - ② 相続又は遺贈により取得した非上場株式等の当該相続開始の時ににおける認定承継会社の株式等の価額を基に、当該認定承継会社が当該外国会社又は医療法人の株式等を有していなかったものとして計算した価額（注3）
- の合計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すこととされました（改正措令附則49②二によって読み替えられた措法70の7の2②五イ、改正措令附則49③）。

（注1） 「支配関係」については、前述四Ⅰの2(1)の（注1）を参照してください（措令40の8⑦）。

（注2） 「一定の医療法人」については、前述四Ⅱ

の2(1)の(注2)を参照してください(措令40の8の2⑫)。

(注3) この「価額」を計算する際には、認定相続承継会社等の株式等の価額の計算において適用する財産評価基本通達の定めを基礎とします(財産評価基本通達178《取引相場のない株式の評価上の区分》の大会社、中会社若しくは小会社の区分又は同通達189《特定の評価会社の株式》に掲げる区分は、そのままの区分を適用します)。

なお、この「価額」の計算に当たっては、当該外国会社等との間に支配関係がある他の外国会社等の株式等についてまで考慮する必要はありません。

この「価額」の計算方法のイメージについては、[図2] (前述四Ⅰの2(1)②)を参照してください。

(注4) 延納等の要件を判定する場合の特例非上場株式等の価額についても、上記と同様の計算を行うこととされています(改正措令附則49②二によって読み替えられた措法70の7の2⑭十、改正措令附則49③)。

(4) 特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等について「非上場株式等についての相続税の納税猶予(措法70の7の2①)」の適用を受ける場合において、認定承継会社の特別関係会社が外国会社に該当するときにおける常時使用従業員の要件

特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等について、平成21年改正法附則第64条第2項又は第7項の規定により「非上場株式等についての相

続税の納税猶予(措法70の7の2①)の適用を受けようとする場合において、平成22年度税制改正において追加された認定承継会社の要件(措法70の7の2②一ホ)の適用に当たっては、当該特定受贈同族会社株式等又は特定同族株式等に係る会社は、常時使用従業員の数が5人以上であるとみなされることとされました(改正措令附則49②一、③)。

(注1) 平成22年度税制改正において、認定承継会社の要件として、当該会社の特別関係会社が外国会社に該当する場合(当該会社又は当該会社との間に支配関係がある法人が当該特別関係会社の株式等を有する場合に限ります)には、「当該会社の常時使用従業員の数が5人以上であること」の要件が追加されています(措法70の7の2②一ホ。前述四Ⅱの2(3)参照)。

(注2) 「常時使用従業員」については、前述四Ⅰの2(3)の(注)を参照してください(措規23の10⑥において準用する措規23の9④一)。

3 適用関係

この改正は、平成22年4月1日以後の相続又は遺贈(死因贈与を含みます)において、平成21年改正法附則第64条第2項各号又は第7項各号に掲げる要件のすべてを満たす特定事業用資産相続人等又は特定受贈者が選択特定受贈同族会社株式等又は選択特定同族株式等についてこれらの項の規定により「非上場株式等についての相続税の納税猶予」(措法70の7の2①)の適用を受ける場合について適用されます(平成22年改正措令附則1、55②)。

六 相続税及び贈与税の特例に係る修正申告書等の提出に係る罰則の創設

前掲「相続税法等の改正」の「四 罰則の見直し」(431ページ)を参照してください。