

資産課税課情報	第20号	平成30年12月19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）

平成30年度税制改正において創設された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取りまとめたので、執務の参考として送付する。

なお、質疑応答事例は、平成30年4月1日現在の法令に基づくものである。

目次

《特例措置の概要等》	5
（問 1）非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予及び免除に係る一般措置と特例措置との違い	5
（問 2）相続開始後の特例承継計画の提出	8
（問 3）特例措置の対象となる株式等の種類	9
（問 4）特例措置における雇用確保要件について	10
（問 5）一般措置と特例措置の適用関係（その 1）：一般措置の適用を受けている者が他の者から受ける贈与	11
（問 6）一般措置と特例措置の適用関係（その 2）：一般措置の適用を受けている者が行う免除対象贈与	12
（問 7）一般措置と特例措置の適用関係（その 3）：贈与者が死亡した場合	13
（問 8）一般措置と特例措置の適用関係（その 4）：前の贈与者が死亡した場合	14
（問 9）一般措置と特例措置の適用関係（その 5）：残株の贈与	16
（問 10）一般措置と特例措置の適用関係（その 6）：残株の相続	17
（問 11）一般措置と特例措置の適用関係（その 7）：「特定受贈同族会社株式等・特定同族株式等についての相続税の納税猶予の適用に関する届出書」を提出している場合	19
《非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例関係》	20
（問 12）特例贈与者の要件（その 1）：複数の贈与者から 1 人の後継者への贈与の場合	20
（問 13）特例贈与者の要件（その 2）：複数の贈与者から複数の後継者への贈与の場合	23
（問 14）特例贈与者の要件（その 3）：「既に贈与をしているもの」の意義	24
（問 15）「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるための期間	26
（問 16）複数の者からの承継に係る経営承継期間	27
（問 17）贈与株数等の要件の判定（その 1）：受贈者が 1 人の場合	30
（問 18）贈与株数等の要件の判定（その 2）：既に特例措置の適用を受けている者が贈与を受ける場合	32
（問 19）贈与株数等の要件の判定（その 3）：議決権に制限のない株式以外の株式がある場合	33
（問 20）贈与株数等の要件の判定（その 4）：特例認定贈与承継会社が自己株式を有する場合	34
（問 21）贈与株数等の要件の判定（その 5）：受贈者が複数の場合	35
（問 22）贈与株数等の要件の判定（その 6）：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	36
（問 23）「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る受贈者の数	38
（問 24）会社が黄金株を発行している場合	39
（問 25）贈与税の納税猶予税額の計算（その 1）：暦年課税による場合	40
（問 26）贈与税の納税猶予税額の計算（その 2）：相続時精算課税による場合	41
（問 27）贈与税の納税猶予税額の計算（その 3）：複数の贈与者から暦年課税による贈与を受けた場合	42

(問 28) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 4) : 複数の贈与者から相続時精算課税による贈与を受けた場合	44
(問 29) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 5) : 暦年課税による贈与と相続時精算課税による贈与がある場合	46
(問 30) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 6) : 特例措置と一般措置の適用を受ける株式がある場合	48
《非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例関係》	50
(問 31) 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相続の態様	50
(問 32) 特例経営承継相続人等の要件判定 : 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者のうちに、特例措置の適用を受けない者がある場合	51
(問 33) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 1) : 通常の場合	52
(問 34) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 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	54
(問 35) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 3) : 特例経営承継相続人等が複数ある場合	56
(問 36) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 4) : 特例措置と一般措置の適用がある場合	58
《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関係》	61
(問 37) 適用期限の有無	61
《事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除関係》	62
(問 38) 差額免除等の概要	62
(問 39) 差額免除の計算の具体例 (その 1) : 2分の1超の対価で譲渡した場合	64
(問 40) 差額免除の計算の具体例 (その 2) : 2分の1以下の対価で譲渡した場合	65
(問 41) 差額免除の計算の具体例 (その 3) : 2分の1超の対価で合併した場合	67
(問 42) 差額免除の計算の具体例 (その 4) : 2分の1以下の対価で合併した場合	68
(問 43) 差額免除の計算の具体例 (その 5) : 解散をした場合	70
(問 44) 利子税の計算	71
(問 45) 事業の継続が困難な事由の概要	72
(問 46) 事業の継続が困難な事由の判定 (その 1) : 基準となる業種の判定	74
(問 47) 事業の継続が困難な事由の判定 (その 2) : 心身の故障等の事由による場合	76
(問 48) 差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合	77
(問 49) 2分の1以下の対価で譲渡等した場合の適用条項	78
(問 50) 差額免除と申請免除の適用関係	79
(問 51) 追加免除に係る雇用の確保	80
(問 52) 特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定 (その 1) : 差額免除の適用を受けない場合	81
(問 53) 特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定 (その 2) : 差額免除の適用を受ける場合	83

《相続時精算課税の特例関係》	84
(問 54) 納税猶予分の贈与税額が算出されない場合	84
(問 55) 直系卑属以外の推定相続人が贈与を受ける場合	85
《一般措置に係る改正関係》	86
(問 56) 一般措置の改正の概要	86
(問 57) 複数の者から贈与を受けた場合の雇用確保要件の判定 (その1) : 通常の場合	87
(問 58) 複数の者から贈与を受けた場合の雇用確保要件の判定 (その2) : 贈与者が死亡した場合	89
(問 59) 贈与・相続の時点と贈与税・相続税の申告期限の先後関係が異なる場合の雇用確保要件 の判定	92
(問 60) 経過措置関係 (その1) : 旧法猶予適用者が受ける追加の贈与等	94
(問 61) 経過措置関係 (その2) : 旧法猶予適用者が行う免除対象贈与	95

この情報の文中で用いている元号表示を西暦で表記すると以下のとおりとなる。

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

《省略用語例等》

1 この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令を示す。

措置法……………租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）

措置法令……………租税特別措置法施行令（昭和 32 年政令第 43 号）

措置法規則……………租税特別措置法施行規則（昭和 32 年大蔵省令第 15 号）

措置通……………租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて（法令解釈通達）
（昭和 50 年 11 月 4 日付直資 2 - 224 ほか 2 課共同）

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

用語	規定
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

《特例措置の概要等》

(問1) 非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予及び免除に係る一般措置と特例措置との違い

(問) 平成30年度税制改正では、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について、これまでの一般措置（措置法第70条の7から第70条の7の4までの措置をいう。以下同じ。）に加え、新たに特例措置（措置法第70条の7の5から第70条の7の8までの措置をいう。以下同じ。）が講じられたが、制度上どのような違いがあるのか。

(答)

特例措置も納税の猶予という基本的な仕組みは一般措置と同様であるが、制度上、主として以下の表のような違いがある。

	特例措置 ^(注1)	一般措置 ^(注2)
事前の計画策定等	5年以内の特例承継計画の提出 〔平成30年4月1日から平成35年3月31日まで〕	不要
適用期限	10年以内の贈与・相続等 〔平成30年1月1日から平成39年12月31日まで〕	なし
対象株数 ^(注3)	全て ^(注3)	総株式数 ^(注3) 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) 1 特例措置に係る措置は以下のとおり。

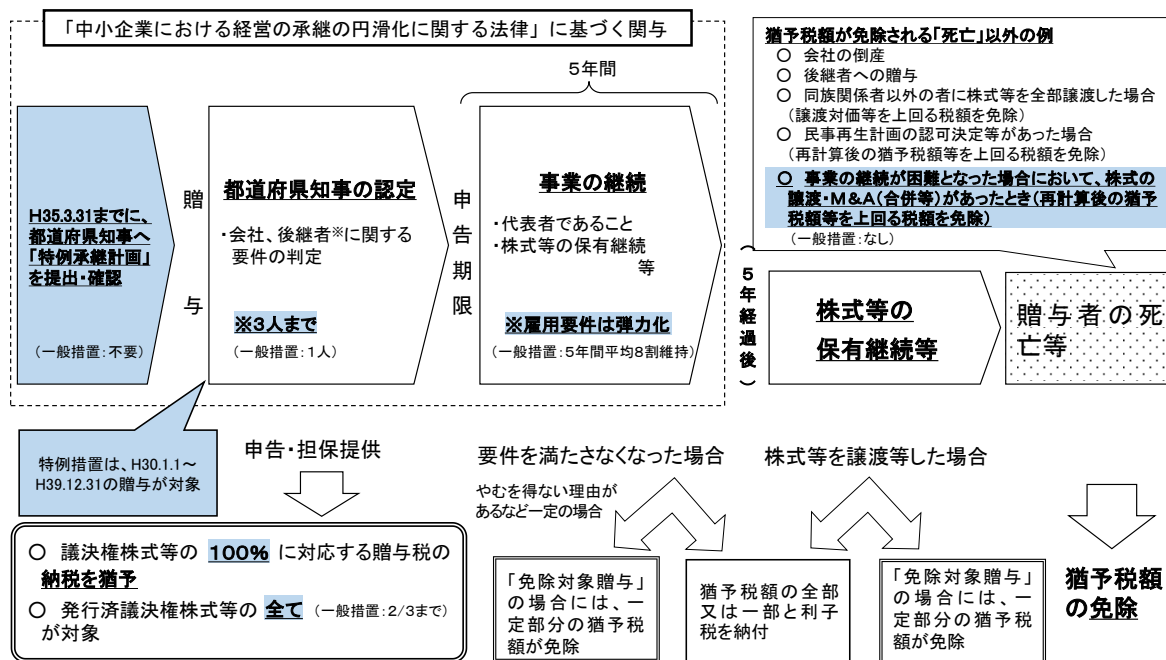
- イ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例（措置法70の7の5）（以下「贈与税の納税猶予の特例措置」という。）
- ロ 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の特例（措置法70の7の6）（以下「相続税の納税猶予の特例措置」という。）
- ハ 非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例（措置法70の7の7）
- ニ 非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例（措置法70の7の8）（以下「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」という。）

2 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。）

3 議決権に制限のない株式等に限る。

(参考) 特例措置の概要



(解説)

1 概要

平成 30 年度税制改正では、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について、一般措置に加え、特例措置が新たに創設された。この特例措置も、①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 項の規定に基づく都道府県知事の認定（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、②その株式等に係る贈与税又は相続税について、一定の要件のもと、その納税を猶予し、③受贈者又は相続人等の死亡などの一定の事由が生じたときは、その納税が猶予されている贈与税又は相続税の納付が免除されるという基本的な仕組みについては、一般措置と同様である。

ただし、以下のような制度上の違いが設けられている。

2 事前の計画策定等

上記 1 のとおり、特例措置も一般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 項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 6①十一等）。

なお、この特例承継計画については、平成 30 年 4 月 1 日から平成 35 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、平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日までの贈与又は相続等による非上場株式等の取得が要件とされているが（措置法 70 の 7 の 5①、70 の 7 の 6①）、一般措置

にはこのような適用期限は設けられていない。

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」（措置法 70 の 7 の 8）は、「贈与税の納税猶予の特例措置」（措置法 70 の 7 の 5）の適用を受けている者に係る贈与者が死亡した場合に相続税の納税を猶予するものであるが、この場合の贈与者の死亡については、適用期限は設けられていない（問 37 参照）。

（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、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ものが対象となる（問 15 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 ⑤六等）。

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、特例経営贈与承継期間等の経過後に、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）、一般措置には、このような免除措置はない。

(問2) 相続開始後の特例承継計画の提出

(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、その提出前の平成31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)

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日から平成35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、円滑化法の認定を受けた上で、相続税の申告書を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、相続開始後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 特例承継計画を平成35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、事後的な特例承継計画の提出が可能な点は、贈与の場合も同様である。

(問3) 特例措置の対象となる株式等の種類

(問) 甲は、X株式会社の株式の全てを有しているが、そのうちには、完全議決権株式（議決権に制限のない株式）のほか、一部制限株式（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）と完全無議決権株式（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）がある。

甲はこれらの全てをAに贈与することを考えているが、この場合、Aはこれら株式の全てについて、「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、これらの株式のうち、「完全議決権株式」についてのみ「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、「一部制限株式」及び「完全無議決権株式」については、そ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特例措置」について規定する措置法第70条の7の5第1項は、納税猶予の対象となる贈与税について、「…特例贈与者が、特例経営承継受贈者に当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与…をした場合において…当該非上場株式等…に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税」と規定しているところ、同項における「非上場株式等」は、議決権に制限のないものに限られている（措置法70の7の5①）。

(注) 対象となる株式等が議決権に制限のないものに限られるのは、他の特例措置（措置法70の7の6、70の7の8）及び一般措置（措置法70の7、70の7の2、70の7の4）についても同様である。

2 したがって、Aが「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株式は、「議決権に制限のない株式」である完全議決権株式に限られることとなる。

3 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「完全無議決権株式」を「完全議決権株式」とした後において、これらの株式を贈与した場合には、当該株式は議決権に制限のない株式として、「贈与税の納税猶予の特例措置」の対象となる。

(参考) 特例措置の適用要件の判定を行う場合の対象となる株式等の種類

次の各規定による特例措置の適用要件の判定については、議決権に制限のない株式等のほか、一部制限株式等もその対象となる。

- (1) 特例経営承継受贈者の要件の判定に係る措置法第70条の7の5第2項第6号ハ及びニの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」
- (2) 特例贈与者の要件の判定に係る措置法令第40条の8の5第1項第1号イ及びロの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」
- (3) 特例認定贈与承継会社の要件の判定に係る措置法令第40条の8の5第8項において準用する措置法令第40条の8第9項の「総数又は総額」及び「数又は金額」

(問4) 特例措置における雇用確保要件について

(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2⑮六、23の12の3⑮六、23の12の5⑮)。

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5) 一般措置と特例措置の適用関係(その1): 一般措置の適用を受けている者が他の者から受ける贈与

(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社株式の贈与を受けることとなった。

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。

(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7①)、「相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の2①)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4①)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社株式について「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、乙からの贈与が、経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書(相続税法第28条第1項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贈与である場合には、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(問56参照)。

(注)1 上記は、「相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けている経営承継相続人等が、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) 一般措置と特例措置の適用関係(その2): 一般措置の適用を受けている者が行う免除対象
贈与

(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4⑯、70の7の5⑰、70の7の6⑱、70の7の8⑲)。

(問7) 一般措置と特例措置の適用関係(その3): 贈与者が死亡した場合

(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7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8) 一般措置と特例措置の適用関係(その4): 前の贈与者が死亡した場合

(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一般措置」と「贈与者が死亡した場合の相続税の特例措置」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)

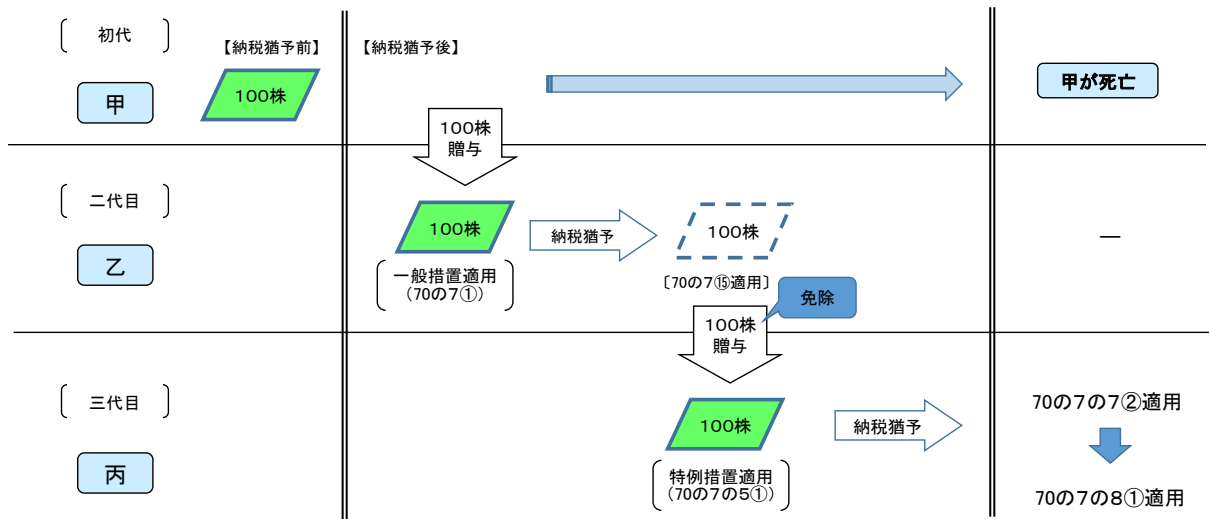
- 1 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている特例経営承継受贈者に係る贈与者の贈与が免除対象贈与である場合において、当該贈与者の「前の贈与者」が死亡したときは、当該特例経営承継受贈者は、当該前の贈与者から特例対象受贈非上場株式等を相続(当該特例経営承継受贈者が当該前の贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下問8において同じ。)により取得したものとみなされ(措置法70の7の7②)、その取得したものとみなされた特例対象受贈非上場株式等については、所要の要件を満たすことで、当該前の贈与者に係る相続税について「贈与者が死亡した場合の相続税の特例措置」の適用を受けることができる(措置法70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



(問9) 一般措置と特例措置の適用関係(その5): 残株の贈与

(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株式会社の非上場株式等について「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、その者と特別の関係がある者(当該特例認定贈与承継会社の特例経営承継受贈者となる者を除く。)のうち、いずれの者が有する当該非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと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 10) 一般措置と特例措置の適用関係 (その 6) : 残株の相続

(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株式会社の非上場株式等について「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 11) 一般措置と特例措置の適用関係(その7): 「特定受贈同族会社株式等・特定同族株式等についての相続税の納税猶予の適用に関する届出書」を提出している場合

(問) Aは、平成 20 年に、甲から相続時精算課税に係る贈与により甲株式会社の株式(特定受贈同族会社株式等に該当する。)を取得した。

その後、平成 21 年度税制改正により納税猶予の一般措置が創設されたことから、甲の死亡の際には、その適用を受けたいと考え、当該株式につき、「特定受贈同族会社株式等・特定同族株式等についての相続税の納税猶予の適用に関する届出書」を平成 22 年 3 月 31 日までに税務署長に提出している。

このたび、甲が死亡したが、Aは甲の死亡に係る相続税について、「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か。

なお、Aは、所得税法等の一部を改正する法律(平成 21 年法律第 13 号。以下「平成 21 年改正法」という。)附則第 64 条第 2 項に掲げるすべての要件を満たしている。

(答)

Aは、甲の相続につき「相続税の納税猶予の一般措置」の適用のみ可能であり、「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 納税猶予の一般措置は、平成 21 年度税制改正により創設されたものであるが、その際、経過措置として、平成 20 年 12 月 31 日以前に相続時精算課税の適用に係る贈与により取得した次の株式等については、平成 22 年 3 月 31 日までに「特定受贈同族会社株式等・特定同族株式等についての相続税の納税猶予の適用に関する届出書」を提出するなど、一定の要件を満たす場合には、当該贈与者の死亡に係る相続税について、「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こととされている(平成 21 年改正法附則 64②⑦)

① 平成 21 年改正前の措置法第 69 条の 5 第 2 項第 8 号に規定する「特定受贈同族会社株式等」

② 平成 21 年改正前の措置法第 70 条の 7 の 3 第 3 項第 2 号に規定する「特定同族株式等」

2 ただし、上記 1 のとおり、平成 21 年改正法附則第 64 条第 2 項及び第 7 項は、「租税特別措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項の適用を受けることができる」と規定していることから、Aが、届出書の提出等を行っていたとしても、「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。

《非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例関係》

(問 12) 特例贈与者の要件 (その 1) : 複数の贈与者から 1 人の後継者への贈与の場合

(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 いずれの贈与も平成 39 年 12 月 31 日までに終わっている。

(答)

②の乙以外は特例贈与者に該当する。

(解説)

1 「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、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるとおりとされている(措置法第 40 条の 8 の 5 ①)。

(1) (2)に掲げる場合以外の場合 措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の規定の適用に係る贈与の時前において、特例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く。イ及びロにおいて同じ。)を有していた個人で、次に掲げる要件の全てを満たすもの

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

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

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

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

イ 当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、特例措置(措置法 70 条の 7 の 5 ①、70 条の 7 の 6 ①又は 70 条の 7 の 8 ①)の規定の適用を受けている者

- ロ (1)に定める者から措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者（イに掲げる者を除く。）
- ハ 措置法令第40条の8の6第1項第1号に定める者から措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をしている者（イに掲げる者を除く。）

2 上記1の要件を、間の事例に当てはめると以下のとおりとなる。

(1) 設例①の場合

イ 甲の贈与について

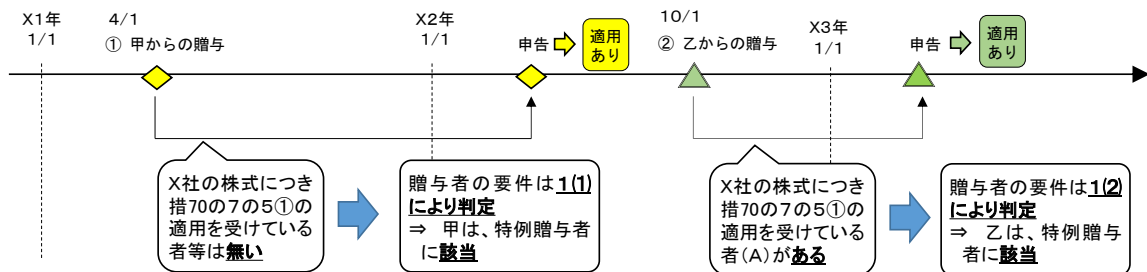
甲の贈与の直前において、X株式会社の株式につき他に特例措置の適用を受けている者等がないことから上記1の要件については同(1)の場合に該当するところ、設例①の甲は上記1(1)イ～ハの要件の全てを満たす。したがって、甲は特例贈与者に該当する。

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、同(2)ロ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) 設例②の場合

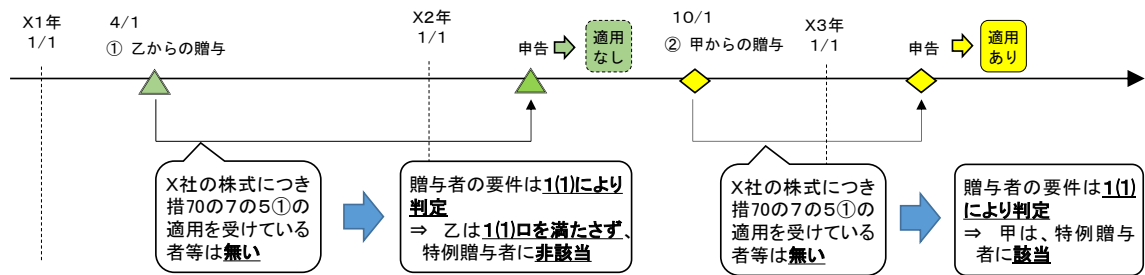
イ 乙の贈与について

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)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)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



3 なお、上記は、X株式会社の株式の取得が相続等による場合における「相続税の納税猶予の特例措置」の適用についても同様である。

(問13) 特例贈与者の要件 (その2) : 複数の贈与者から複数の後継者への贈与の場合

(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 いずれの贈与も平成39年12月31日までに終わっている。

(答)

②の乙以外は特例贈与者に該当する。

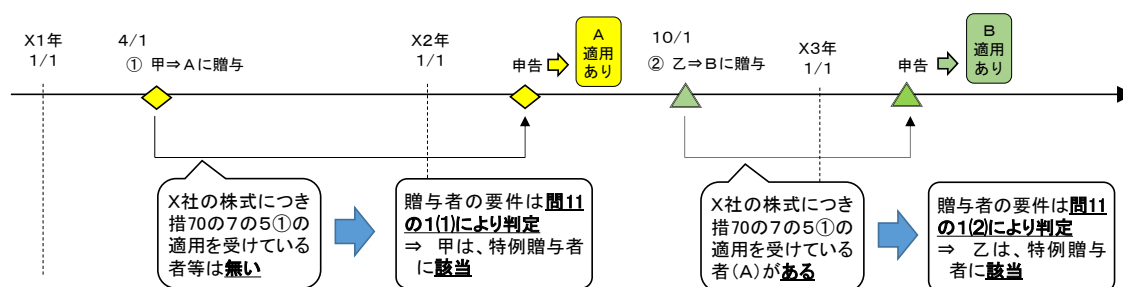
(解説)

1 問の事例は、複数の贈与者が、それぞれ異なる者に株式等を贈与する場合であるが、特例贈与者の要件の判定は、問12の「複数の贈与者から1人の後継者への贈与の場合」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12の事例と同様となる。

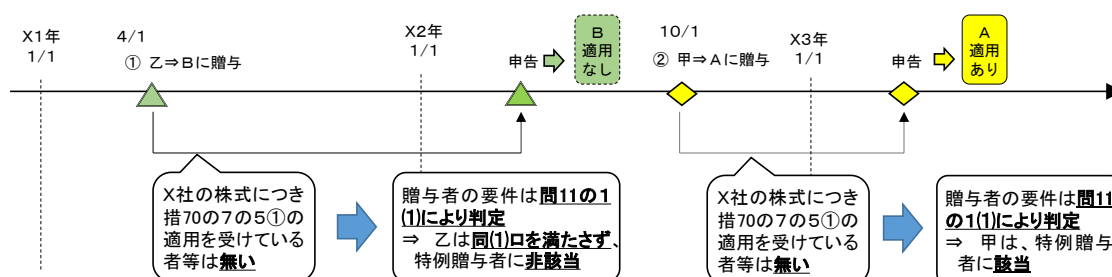
2 なお、同一の者が同一の会社の株式について贈与を受ける場合には、後の贈与については特例経営贈与承継期間の末日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものに限られるが(問12の解説2参照)、①の事例は受贈者が異なることから、甲の後に乙の贈与には、この制限はないこととなる。

(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 14) 特例贈与者の要件 (その 3) : 「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、次の贈与 (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)

①及び②の事例の甲のみ、「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 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。

ただし、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)。

2 つまり、同一の者が、同一の会社 (特例認定贈与承継会社) 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。

3 したがって、同一の会社の株式を同一の者に贈与する①の事例の甲、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②の事例の甲については、「既に贈与をしているもの」に該当することとなる。

4 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、

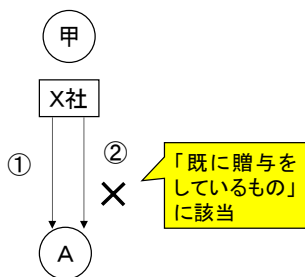
それぞれ、「既に贈与をしているもの」には該当しないこととなる。

(参考) 「既に贈与をしているもの」の判定

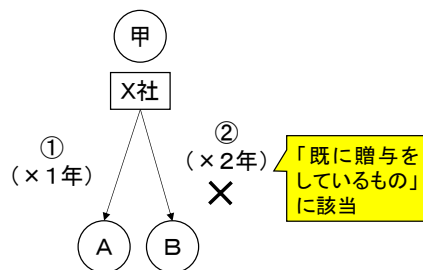
×1年に、甲がAにX社株式の贈与(①)をした後に、以下の贈与(②)が行われた場合の、
②の贈与に係る判定

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

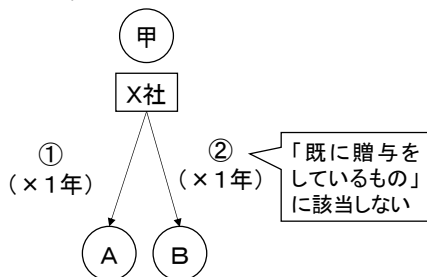


【事例②】 同じ会社の株式を、別の者に、異なる年中に贈与した場合

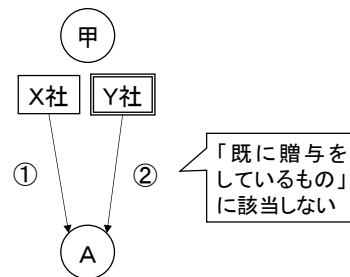


2 「既に贈与をしているもの」に該当しないもの

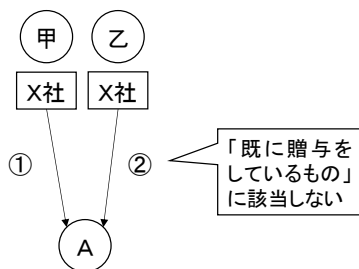
【事例③】 同じ会社の株式を、別の者に、同一年中に贈与した場合



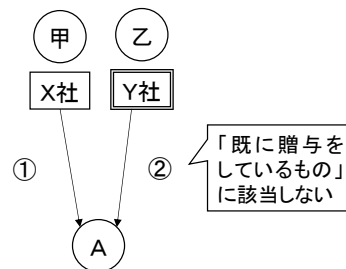
【事例④】 別の会社の株式を、贈与した場合



【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 15) 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるための期間

(問) Aは、平成 30 年に X 株式会社の株式を甲から贈与され、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている。

この贈与後に次の贈与を行うこととした場合、受贈者が「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるためには、平成 39 年 12 月 31 日までに行えばよいのか。

- ① 乙が、A に、X 株式会社の株式を贈与する場合
- ② 甲が、A に、Y 株式会社の株式を贈与する場合
- ③ 乙が、B に、X 株式会社の株式を贈与する場合
- ④ 甲が、B に、X 株式会社の株式を贈与する場合

(注) 上記以外の贈与又は相続等による取得がないことを前提とする。

(答)

②及び③については平成 39 年 12 月 31 日までに贈与を行えばよいが、①及び④については平成 39 年 12 月 31 日までではなく、①については平成 35 年 12 月 31 日まで、④については平成 30 年 12 月 31 日までに贈与を行う必要がある。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の特例措置」は、

- ① 平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日までの間の最初の措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の規定の適用に係る贈与
- ② 上記①の贈与の日から特例経営贈与承継期間の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与が対象となる(措置法 70 の 7 の 5 ①)。

(注) 1 上記①の贈与前に相続又は遺贈により取得した特例認定贈与承継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場合には、「当該相続又は遺贈に係る相続開始の日から特例経営贈与承継期間の末日までの間に贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与」が対象となる。

2 「特例経営贈与承継期間」とは、贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいう(措置法 70 の 7 の 5 ②七)。

(1) 次のいずれか早い日

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

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

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

2 つまり、平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日までの期間は、最初の贈与(上記 1 (注) 1 の場合は最初の相続又は遺贈)についてのみ設けられているものであり、当該最初の贈与後に当該最初の贈与に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与を受ける場合には、上記 1 ②の贈与が対象となることになる。

したがって、「最初の贈与」の時期によっては、平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日までの期間内に贈与を受けるものであっても特例措置の適用対象とならないものがある一方、平成 39 年 12 月 31 日後の贈与であっても特例措置の適用対象となるものが生じることとなる。

3 このように、特例経営承継受贈者が受ける贈与が「最初の贈与」であるかどうかにより、適用対象となる期間が異なることとなるが、この「最初の贈与」であるかどうかの判定は、当該特例経営承継受贈者が贈与を受けた会社の株式等につき、特例措置の適用に係る贈与又は相続若しくは遺贈を受けていないかどうかにより行うこととなる。

4 問の事例では、②の場合は会社（Y株式会社）が異なるため、また、③は受贈者（B）が異なるため、それぞれ「最初の贈与」に該当し、上記1①の期間に行われるものが対象となる。

他方、AはX株式会社の株式につき特例措置の適用に係る贈与を受けているため、AがX株式会社の株式につき贈与を受ける①の場合は「最初の贈与」に該当せず、上記1②の期間に行われるものが対象となる。

また、④の場合も受贈者（B）が異なるため、「最初の贈与」に該当するが、同一の贈与者（甲）が、同一の会社（X株式会社）の株式を贈与しているため、Aへの贈与と同一年中に行われるものが対象となる（問14参照）。

5 なお、上記は、「相続税の納税猶予の特例措置」の適用についても同様である。

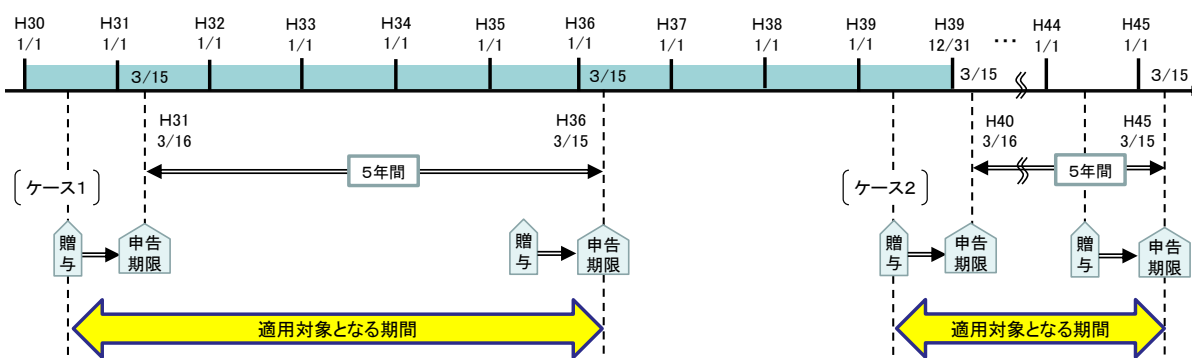
（参考）適用対象となる贈与の期間について

【ケース1】最初の贈与が平成30年中の場合

⇒ 最初の贈与の日から平成36年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与（平成35年12月31日までに受ける贈与）が適用対象

【ケース2】最初の贈与が平成39年中の場合

⇒ 最初の贈与の日から平成45年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来する贈与（平成44年12月31日までに受ける贈与）が適用対象



(問 16) 複数の者からの承継に係る経営承継期間

(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係る事業継続が必要な期間の末日)までとなる。

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の特例措置」では、特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の事業を継続する期間として原則5年間の「特例経営贈与承継期間」が設けられており、具体的には、贈与税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間となる(措置法70の7の5②七)。

(1) 次のいずれか早い日

イ 特例経営承継受贈者の最初の「贈与税の納税猶予の特例措置」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の最初の「相続税の納税猶予の特例措置」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) 経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者の死亡の日の前日

2 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「贈与税の納税猶予の特例措置」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納税猶予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日までとなり、5年間とはならない。

3 なお、上記は、次の各措置に係る経営承継期間等についても同様である。

(1) 「相続税の納税猶予の特例措置」に係る特例経営承継期間

(2) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」に係る特例経営相続承継期間

(3) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る経営贈与承継期間

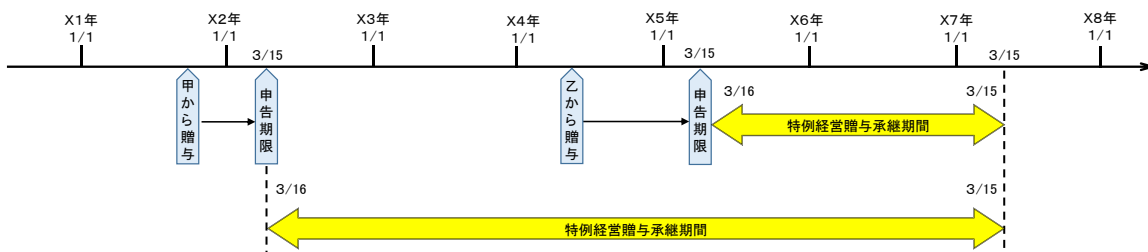
(4) 「相続税の納税猶予の一般措置」に係る経営承継期間

(5) 「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」に係る経営相続承継期間

(参考) 特例経営贈与承継期間等の具体例 (原則)

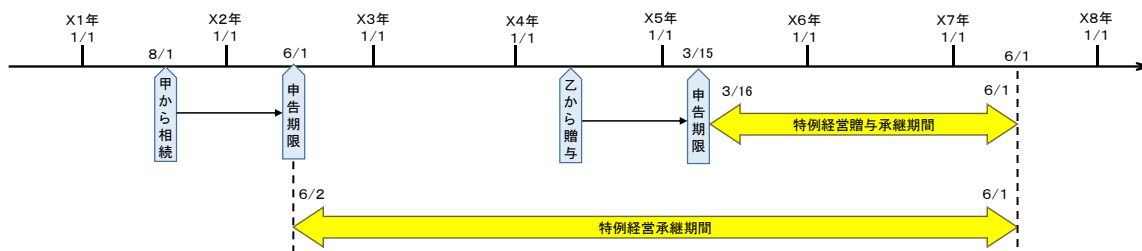
【ケース1】 ×1年に甲から贈与、×4年に乙から贈与された場合

- ⇒ 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



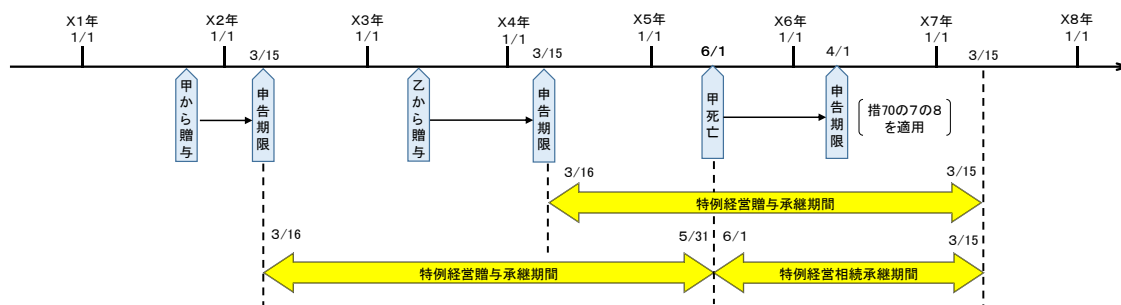
【ケース2】 ×1年8月1日に甲から相続し、×4年に乙から贈与された場合

- ⇒ 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



(問17) 贈与株数等の要件の判定(その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、何株以上、贈与する必要があるのか。

なお、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。

甲 : 700株

乙 : 300株

合計 : 1,000株

(答)

667株以上の贈与が必要となる。

なお、667株を超えて贈与を受けた株式も、特例措置の対象となる。

(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、次のとおり、一定の数又は金額(以下「数等」という。)以上の株式等の贈与を受け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 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)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(700株+0株=700株)が、発行済株式等の総数の3分の2($1,000株 \times \frac{2}{3} = 666.6\cdots株$)を上回ることから(上記(1)イの場合)、甲は、「 $1,000株 \times \frac{2}{3} - 0株 = 666.6株$ 以上」、すなわち667株以上の数の贈与を行うことが要件となる。

3 なお、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^(注)は設けられていないことから、甲が 667 株を超える株数の贈与を行った場合でも、その全てが特例措置の対象となる。

(注)「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る贈与株数等の要件は、上記 1 (1)の場合と同様であるが、一般措置には、その対象となる株式等について、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 3 分の 2 までという上限が設けられており、上記 1 (1)イの場合は、「 $C \times 2/3 - B$ 」の数等が、上記 1 (1)ロの場合は、「A」の数等が、その限度となる（措置法 70 の 7 ①）。

(問18) 贈与株数等の要件の判定(その2): 既に特例措置の適用を受けている者が贈与を受ける場合

(問) X株式会社の発行済株式総数は1,000株(全て議決権に制限のない株式に該当する。)であるところ、丙は、甲からX株式会社の株式700株の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けている。

X株式会社の他の株式は乙が有していることから、丙は、乙からも当該株式の贈与を受け、「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けたいと考えている。

この場合、丙は何株以上の贈与を受ければいいのか。

(答)

1株以上の贈与を受ける必要がある。

(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の贈与株数等の要件は、問17の解説のとおりであるところ、問の事例では、乙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。
- 2 そして、贈与の直前に乙及び丙が有するX社株式の合計(300株+700株=1,000株)が発行済株式等の総数の3分の2(1,000株×2/3=666.6…株)を上回るため、贈与が必要な株数は、「発行済株式等の総数の3分の2-受贈者が贈与の直前に有していた株数」以上の株数となるが、問の事例の場合、これにより計算される値はマイナスとなる(1,000株×2/3-700株=△33.3…株)。
- 3 一般措置については、その対象となる株式等について発行済株式等(議決権に制限のないものに限る。)の総数又は総額の3分の2までという上限が設けられているため、上記2の算式により計算される値がマイナスとなる場合には、その適用を受けることはできないこととなるが、特例措置については発行済株式等(議決権に制限のないものに限る。)の全てが対象となり、このような上限はない。
- 4 したがって、問の事例では、マイナスの値以上の贈与、すなわち1株以上の贈与を受けることで、「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^(注)。

(注) 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贈与に係るものに限られる(問15参照)。

(問 19) 贈与株数等の要件の判定 (その 3) : 議決権に制限のない株式以外の株式がある場合

(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特例措置」の適用を受けるための贈与株数等の要件は、問 17 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。
- 2 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」に該当し、X株式会社の発行済株式の総数並びに甲及び丙が贈与の直前に有していた株式の数を基に、贈与する株式の数の判定を行うこととなるが、X株式会社は、議決権に制限のない株式以外の株式を発行していることから、その判定に当たっては、その数を除いて行う必要がある (措置法 70 の 7 の 5①)。
- 3 そして、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 \times 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、特例措置及び一般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定されているため、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 20) 贈与株数等の要件の判定 (その 4) : 特例認定贈与承継会社が自己株式を有する場合

(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株式会社の株式は、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特例措置」の適用を受けるための贈与株数等の要件は、問 17 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。
- 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、贈与株数の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17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）を上回ることから、丁は、534株以上の株式の贈与を受けることが要件となる。
- 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、次の株式が該当する。
 - 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

(問 21) 贈与株数等の要件の判定 (その 5) : 受贈者が複数の場合

(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、甲は、その有する株式について、乙、丙及び丁に 10 株ずつ「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与をしたいと考えている。この場合、乙、丙及び丁は「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	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)

いずれも「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ない。

(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の贈与株数等の要件は、問 17 の解説のとおりであるところ、問の事例は、甲から「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与を受ける者が乙、丙及び丁の 3 人であることから「特例経営承継受贈者が 2 人又は 3 人の場合」に該当し、次の要件により判定することとなる。

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

$$(2) D > E$$

(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、上記 1 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、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。

3 問の事例では、贈与直後の株数は甲 : 20 株、乙 : 30 株、丙 : 25 株、丁 : 15 株となり、受贈者 (乙・丙・丁) の有する株数は、いずれも発行済株式等の総数 (100 株) の 10 分の 1 以上となり、上記 1 (1) の要件を満たすが、甲の株式数は 20 株であり、丁の株式数 15 株を上回るため、上記 1 (2) の要件を満たさない。

4 したがって、甲の行う贈与は特例措置の適用要件を満たす贈与には該当せず、いずれの受贈者も、「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ないこととなる。

(問 22) 贈与株数等の要件の判定(その6): 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又は金額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又は金額を上回る」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 17 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。

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

$$(2) D > E$$

(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。

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)。

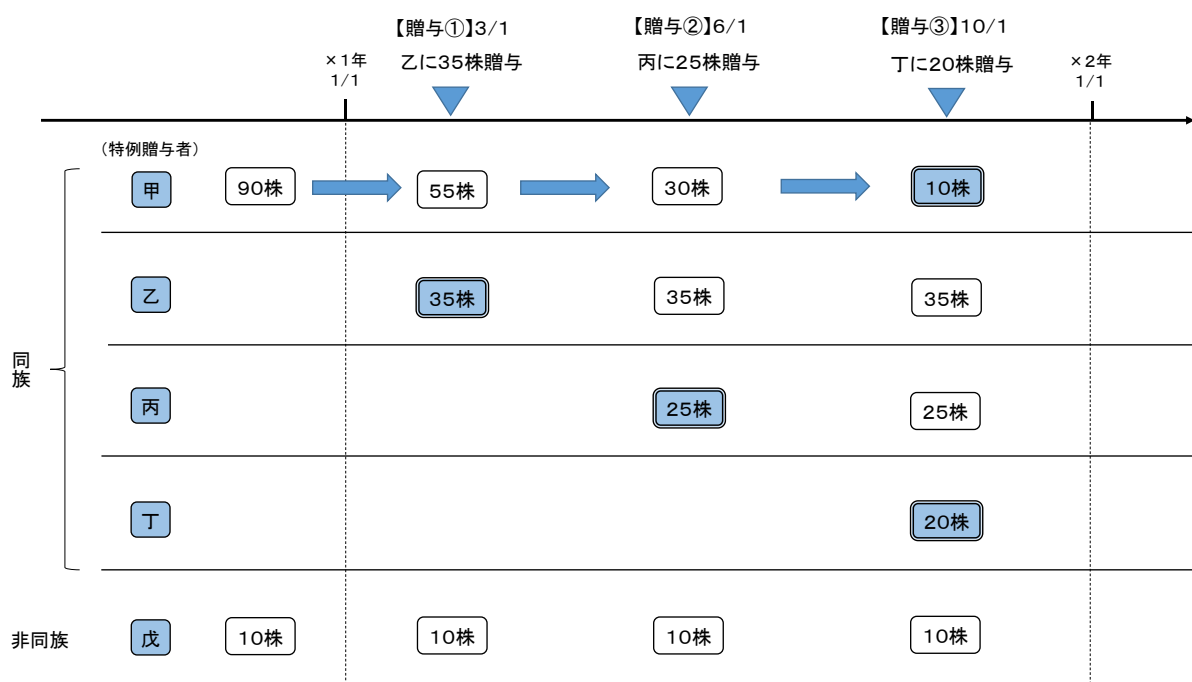
(注) 最後の贈与直後における株式等の数等によるのは特例贈与者の有する株式等についてのみであり、各特例経営承継受贈者の有する株式等の数等は、それぞれが贈与を受けた直後の株式等の数等によることとなる。

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 23) 「贈与税の納税猶予の特例措置」に係る受贈者の数

(問) 同一年中に次の贈与が行われた場合、「贈与税の納税猶予の特例措置」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

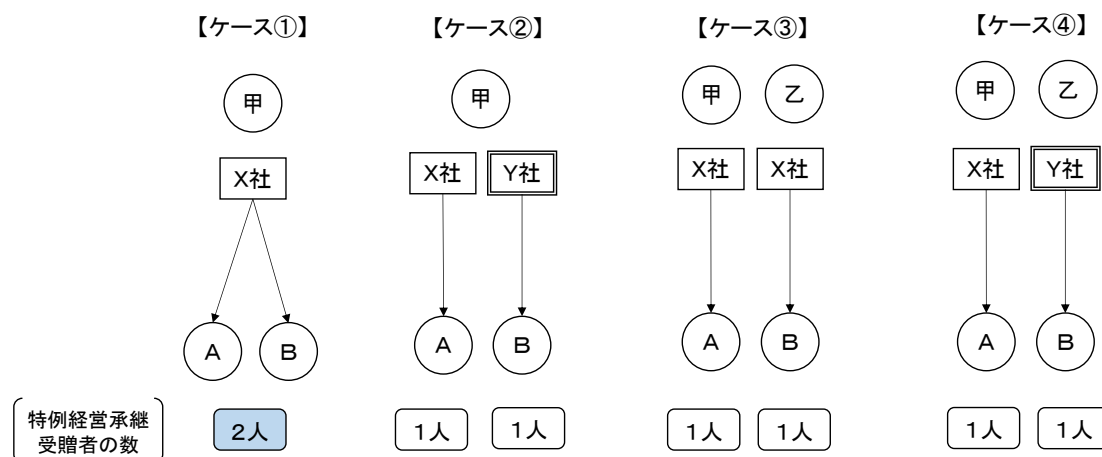
(答)

①の場合は、受贈者が「2人又は3人である場合」に該当し、②～④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、①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17参照）、及び②特例経営承継受贈者の要件（同②六ニ）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。
- 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 24) 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るところ、×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。

この場合、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 「贈与税の納税猶予の一般措置」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、その黄金株を経営承継受贈者以外の者が所有しているときは、その受贈者は、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、措置法令40の8⑩二)。
- 2 「贈与税の納税猶予の特例措置」も、措置法令第40条の8の5第9項において上記の措置法令第40条の8第10項を準用しているが、その準用に当たり、同項第2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。)以外の者である場合に、その適用を受けることができないこととなる。
(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。
- 4 なお、上記は、特例経営贈与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、措置法令40の8の5⑬)。

(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22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。

(問 25) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 1) : 暦年課税による場合

(問) Aは、父から次の資産の贈与を受けた。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×1年1月1日において20歳以上であるため、特例税率 (措置法70の2の5) の適用を受ける。

【取得をした資産の内訳等】

- ・現金： 500万円
- ・X株式会社の株式：3,000万円

(答)

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

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の特例措置」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、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のうち、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。

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

$$\left\{ \begin{array}{ccc} \text{現金} & \text{X株式} & \text{基礎控除額} \\ (500 \text{万円} + 3,000 \text{万円}) & - & 110 \text{万円} \end{array} \right\} \times 50\% - 415 \text{万円} = 1,280 \text{万円}$$

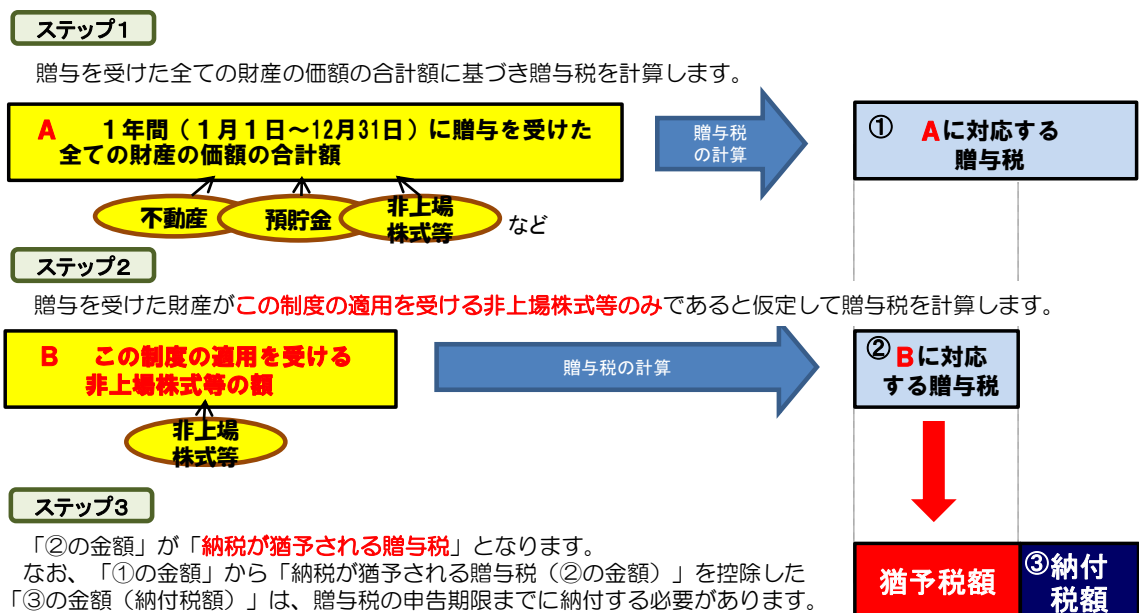
(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

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

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 244.5 \text{万円}$$

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



(問 26) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 2) : 相続時精算課税による場合

(問) Aは父から次の資産の贈与を受けた。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、Aは過去に父から贈与により取得した財産につき相続時精算課税の適用を受けている。

【取得をした資産の内訳等】

- ・現金： 500 万円
- ・X株式会社の株式： 3,000 万円
- ・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：1,500 万円

(答)

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

(解説)

1 「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る特例対象受贈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、措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 8 号ロ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。

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

X株式 現金 特別控除額

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

(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

X株式 特別控除額

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

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 100 \text{ 万円}$$

(問 27) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 3) : 複数の贈与者から暦年課税による贈与を受けた場合

(問) 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) はどのように計算するのか。

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

【取得をした資産の内訳等】

- ① ×1年3月1日 : 父から株式 : 3,000株 (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株 (1,000万円) を取得

(答)

父母それぞれから「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与により取得したX株式会社の株式の価額の合計額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして納税猶予分の贈与税額を計算し、その金額を贈与者 (父母) の異なるものごとのX株式会社の株式の価額によりあん分することで、それぞれごとの納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) が計算される。

なお、問の事例の場合には、猶予税額は、1,530万円 (うち、父から受けた贈与に係るもの1,147.5万円、母から受けた贈与に係るもの382.5万円)、申告期限までに納付すべき税額は250万円となる。

(解説)

1 特例対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は特例認定贈与承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算については、措置法令第40条の8の5第15項において準用する措置法令第40条の8第14項及び第15項に規定が設けられている。

2 具体的には、その贈与が暦年課税によるものである場合には、特例経営承継受贈者がある場合に、特例措置の適用に係る贈与により取得した全ての特例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、当該特例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 (措置法令40の8の5⑮、40の8⑭一)、措置法第70条の7の5第2項第8号イの規定に基づき納税猶予分の贈与税額の計算を行う。

そして、これにより計算された金額を、贈与者及び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) となる (措置法令40の8の5⑮、40の8⑭一)。

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

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

(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のとして計算した贈与税の額

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

② ①のうち、父からの贈与に係るもの

X株式(父) X株式(父) X株式(母)

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

③ ①のうち、母からの贈与に係るもの

X株式(母) X株式(父) X株式(母)

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

④ 納税猶予分の贈与税額

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

(3) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - (2) = 250 \text{ 万円}$$

4 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、「同一年中に同じ者から異なる会社の株式の贈与を受けた場合」及び「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。

(問 28) 贈与税の納税猶予税額の計算 (その 4) : 複数の贈与者から相続時精算課税による贈与を受けた場合

(問) 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) はどのように計算するのか。

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予定である (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 株 (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 株 (3,000 万円) を取得

(答)

「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与により取得した X 株式会社の株式の価額を特定贈与者 (父母) ごとに合計した額のそれぞれの額を、その年分の贈与税の課税価格とみなして納税猶予分の贈与税額 (猶予税額) を計算する。

なお、問の事例の場合には、猶予税額は 400 万円 (うち、父から受けた贈与に係るもの 300 万円、母から受けた贈与に係るもの 100 万円)、申告期限までに納付すべき税額は 100 万円となる。

(解説)

- 1 特例対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は特例認定贈与承継会社が 2 以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算については、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 15 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 14 項及び第 15 項に規定が設けられている。
- 2 具体的には、その贈与が相続時精算課税によるものである場合には、特例経営承継受贈者がその年中に特例措置の適用に係る贈与により取得した全ての特例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、当該特例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 (措置法令 40 の 8 の 5 ⑮、40 の 8 ⑭二)、措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 8 号口の規定に基づき納税猶予分の贈与税額の計算を行うこととなる。
- 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
 - 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

4 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。

(参考) 同一年中に同一の特定贈与者から異なる会社の株式につき相続時精算課税により贈与を受けた場合の納税猶予分の贈与税額の計算

特例経営承継受贈者が、同一年中に同一の特定贈与者から異なる特例認定贈与承継会社の特例対象受贈非上場株式等の贈与を受けた場合には、その年中に取得したこれらの特例対象受贈非上場株式等の価額の合計額を贈与税の課税価格とみなし（措置法令 40 の 8 の 5 ⑮、40 の 8 ⑭二）、措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 8 号ロの規定に基づき納税猶予分の贈与税額の計算を行う。

そして、これ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）となる（措置法令 40 の 8 の 5 ⑮、40 の 8 ⑭二）。

(問 29) 贈与税の納税猶予税額の計算(その5): 暦年課税による贈与と相続時精算課税による贈与がある場合

(問) 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)はどのように計算するのか。

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

【取得をした資産の内訳等】

- ① ×1年3月1日 : 父から株式: 3,000株(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株(1,000万円)を取得

(答)

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

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

(解説)

1 同一年中に異なる者から特例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8の5⑮、40の8⑭)、措置法第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)

X株式	現金	特別控除額
-----	----	-------

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

② 母から取得した全ての財産に係る贈与税の額(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 = 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)

X株式	特別控除額
-----	-------

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

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 30) 贈与税の納税猶予税額の計算(その6): 特例措置と一般措置の適用を受ける株式がある場合

(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「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)はどのように計算するのか。

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

【取得をした資産の内訳等】

- 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)

「贈与税の納税猶予の特例措置」と「贈与税の納税猶予の一般措置」ごとに、その適用に係る贈与により取得した株式の価額をその年分の贈与税の課税価格とみなして、それぞれ納税猶予分の贈与税額(猶予税額)を計算する。

なお、問の事例の場合には、X株式に係る猶予税額は1,035.5万円、Y株式に係る猶予税額は177万円、納付税額は567.5万円となる。

(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27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

X株式(父) 現金(父) Y株式(母) 基礎控除額

{ (3,000万円 + 500万円 + 1,000万円) - 110万円 } × 50% - 415万円 = 1,780万円

(2) X株式に係る納税猶予分の贈与税額

X株式 基礎控除額

(3,000万円 - 110万円) × 45% - 265万円 = 1,035.5万円

(3) Y株式に係る納税猶予分の贈与税額

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

(4) 申告期限までに納付すべき税額

$$(1) - ((2) + (3)) = 567.5 \text{ 万円}$$

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5②八一）。

《非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例関係》

(問 31) 相続税の納税猶予の特例措置の適用を受けられる相続の態様

- (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するか。
- ① X株式会社の株式をAが、Y株式会社の株式をBが相続により取得をした場合
 - ② X株式会社及びY株式会社の株式をAが相続により取得をした場合
 - ③ X株式会社の株式をA及びBが相続により取得をした場合
- (注) 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ない。

(答)

いずれも、「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する。

(解説)

- 1 被相続人に係る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特例措置」の適用要件の判定は特例認定承継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(問の①の事例)や、異なる会社の株式を同一の者が相続する場合(問の②の事例)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することとなる。
- 2 また、「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又は遺贈により取得した個人のうちに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、その適用を受けられることができるとされている(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(問の③の事例)も、その適用が可能な相続の態様に該当することとなる。
- 3 なお、「相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の2)では、認定承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得した個人のうちに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、その適用を受けられる者は、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、問の③の事例について「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られることはできない。

(問 32) 特例経営承継相続人等の要件判定：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者のうちに、特例措置の適用を受けない者がある場合

(問) X株式会社の発行済株式(100株。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、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はその適用を受けるつもりはない。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 特例経営承継相続人等とは、そ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で一定の要件を満たす者をいうところ(措置法70の7の6②七)、その要件の一つとして、措置法第70条の7の6第2項第7号ハにおいて、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める要件を満たしていることが規定されている。

(1) 当該個人が1人の場合 当該相続の開始の時に、当該個人が有する当該特例認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者*が有する当該特例認定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。

(2) 当該個人が2人又は3人の場合 当該相続の開始の時に、当該個人が有する当該特例認定承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該特例認定承継会社の総株主等議決権数の100分の10以上であること及び当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者*が有する当該特例認定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。

* 当該個人以外の措置法第70条の7の5第1項、第70条の7の6第1項又は第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける者を除く。

2 ところで、問の事例のように、被相続人から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者が複数ある場合において、「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける者はそのうちの1人のみであるときは、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「個人」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、被相続人から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者のうち、「相続税の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「当該個人が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。

(問 33) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 1) : 通常の場合

(問) 甲の死亡により、その相続人である子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	—	3億
その他	2億	5億	7億
合計	5億	5億	10億

(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 6 ②八)、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。

- 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 36 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) 納税が猶予される相続税などの計算方法（イメージ）

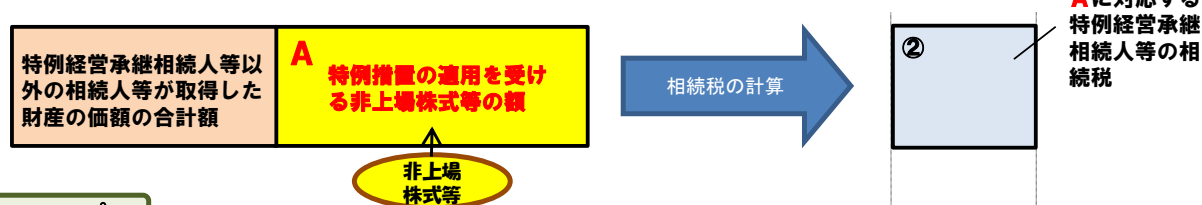
ステップ1

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

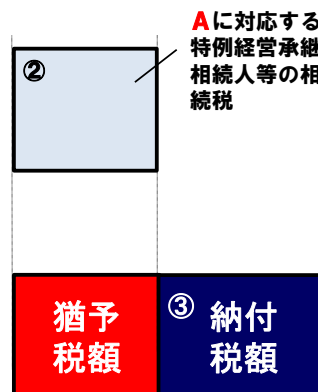
特例経営承継相続人等が取得した財産が**特例対象非上場株式等のみ**であると仮定した相続税の総額のうち、Aに対応する特例経営承継相続人等の相続税を計算します（債務や葬式費用がある場合は、非上場株式等以外の財産から先に控除します。）。



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 34) 相続税の納税猶予税額の計算方法(その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計算するのか。

	A	B	合計
X株式	2億	—	2億
Y株式	1億	—	1億
その他	2億	5億	7億
合計	5億	5億	10億

(注) 法定相続人はA及びBの2人である。

(答)

甲から取得したX株式会社の株式とY株式会社の株式の価額の合計額をAに係る相続税の課税価格とみなして(Bについては、その者が取得した全ての財産の価額による。)、納税猶予分の相続税額を計算する。

また、その金額をX株式会社の株式の価額とY株式会社の株式の価額によりあん分したものが、それぞれの株式ごとの納税猶予分の相続税額(猶予税額)となる。

なお、問の事例の猶予税額等は、次のとおりとなる。

	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 特例対象非上場株式等に係る特例認定承継会社が2以上ある場合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(措置法令40の8の6⑰)、措置法第70条の7の6第2項第8号の規定に基づき納税猶予分の相続税額の計算を行う。

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 35) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 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計算するのか。

	A	B	合計
X株式	3億	2億	5億
その他	2億	3億	5億
合計	5億	5億	10億

(注) 法定相続人はA及びBの2人である。

(答)

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

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

なお、問の事例の猶予税額等は、次のとおりとなる。

	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 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は問 33 のとおりであるところ、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に基づくものとなる。

3 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) 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

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

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

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

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

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

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

$$2 \text{ 億 } 4,500 \text{ 万円}$$

ニ Bに係る納税猶予分の相続税額

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

(3) 申告期限までに納付すべき税額

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

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

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 36) 相続税の納税猶予税額の計算方法 (その 4) : 特例措置と一般措置の適用がある場合

(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、猶予税額等はどのように計算するのか。

	A	B	合計
X株式	2億	—	2億
Y株式	1億	—	1億
その他	2億	5億	7億
合計	5億	5億	10億

(注) 法定相続人はA及びBの2人である。

(答)

X株式会社の株式に係る納税猶予分の相続税額は、その価額をAに係る相続税の課税価格とみなして (Bについては、取得した全ての財産の価額による。) 計算した相続税額による。

また、Y株式会社の株式に係る納税猶予分の相続税額は、その価額をAに係る相続税の課税価格とみなして (Bについては、取得した全ての財産の価額による。) 計算した相続税額から、その価額の20%相当額をAに係る相続税の課税価格とみなして (Bについては、取得した全ての財産の価額による。) 計算した相続税額を控除した残額による。

なお、問の事例の猶予税額等は、次のとおりとなる。

	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 同一の者が相続又は遺贈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、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2⑤、70の7の6⑧)。

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

2億円【Aの取得財産：X株式】 + 5億円【Bの取得財産】 = 7億円

ロ 課税遺産総額

イ - 4,200万円（基礎控除） = 6億5,800万円

ハ ロの金額に基づく相続税の総額

2億4,500万円

ニ X株式に係る納税猶予分の相続税額

ハ × 2億円/7億円 = 7,000万円

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株式のみ（1億円）として計算

(イ) 課税価格の合計額

1億円【Aの取得財産：Y株式】 + 5億円【Bの取得財産】 = 6億円

(ロ) 課税遺産総額

(イ) - 4,200万円（基礎控除） = 5億5,800万円

(ハ) (ロ)の金額に基づく相続税の総額

1億9,710万円

(ニ) 算出税額

(ハ) × 1億円/6億円 = 3,285万円

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

2,000万円【Aの取得財産：Y株式の20%】 + 5億円【Bの取得財産】 = 5.2億円

(ロ) 課税遺産総額

(イ) - 4,200万円（基礎控除） = 4億7,800万円

(ハ) (ロ)の金額に基づく相続税の総額

1億6,110万円

(ニ) 算出税額

(ハ) × 2,000万円/5.2億円 = 6,196,153円

ハ Y株式に係る納税猶予分の相続税額

イ - ロ = 26,653,800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

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

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

《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関係》

(問 37) 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日から平成39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又は遺贈について、原則として、平成30年1月1日から平成39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)、この場合の相続における「特例承継計画」については、都道府県知事への提出等は不要である。

《事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除関係》

(問 38) 差額免除等の概要

(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)

特例措置に設けられた新たな免除制度は、特例経営贈与承継期間等の経過後に事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合において特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をしたときは、その対価の額（譲渡等の時の価額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額）を基に猶予税額を再計算し、これと一定の配当等の金額との合計額が従前の猶予税額を下回る場合には、その差額は免除され、当該合計額のみ納付するというものである。

なお、譲渡等の対価の額がその時の価額の2分の1以下である場合には、譲渡等の後2年を経過する日において譲渡等の時の雇用の半数が維持されているなど一定の要件を満たす場合には、実際の対価の額に基づき再計算した税額等との差額が追加で免除される。

(解説)

- 1 特例措置では、特例経営贈与承継期間等の経過後に特例認定贈与承継会社等の事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合に、①特例対象受贈非上場株式等を譲渡等したとき、又は特例認定贈与承継会社等が②合併により消滅したとき、③株式交換若しくは株式移転（以下「株式交換等」という。）により他の会社の株式交換完全子会社等となったとき若しくは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5⑫～⑰等）（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、問45参照。

(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

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

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

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

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等)。

(3) (2)の場合の猶予税額の免除

上記(2)の場合において、上記(2)の特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をした後 2 年を経過する日において、特例認定贈与承継会社等の事業が継続している場合^(注)として一定の要件に該当するときには、特例対象受贈非上場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) を特例対象受贈非上場株式等の贈与等の時における価額とみなして再計算した金額と直前配当等の額との合計額を納付することとし、上記(2)による猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額については、免除する (措置法 70 の 7 の 5 ⑭等)。

ただし、この一定の要件に該当しない場合には、上記(2)による猶予中贈与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 5 ⑰等、措置法規則 23 の 12 の 2 ㉞等)。

(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贈与承継会社の常時使用従業員のうちその総数の 2 分の 1 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 51 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 1 ①～④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 5 ⑫⑬⑯等)。

(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 43 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 5 ⑫⑭等)。

(問 39) 差額免除の計算の具体例 (その 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。

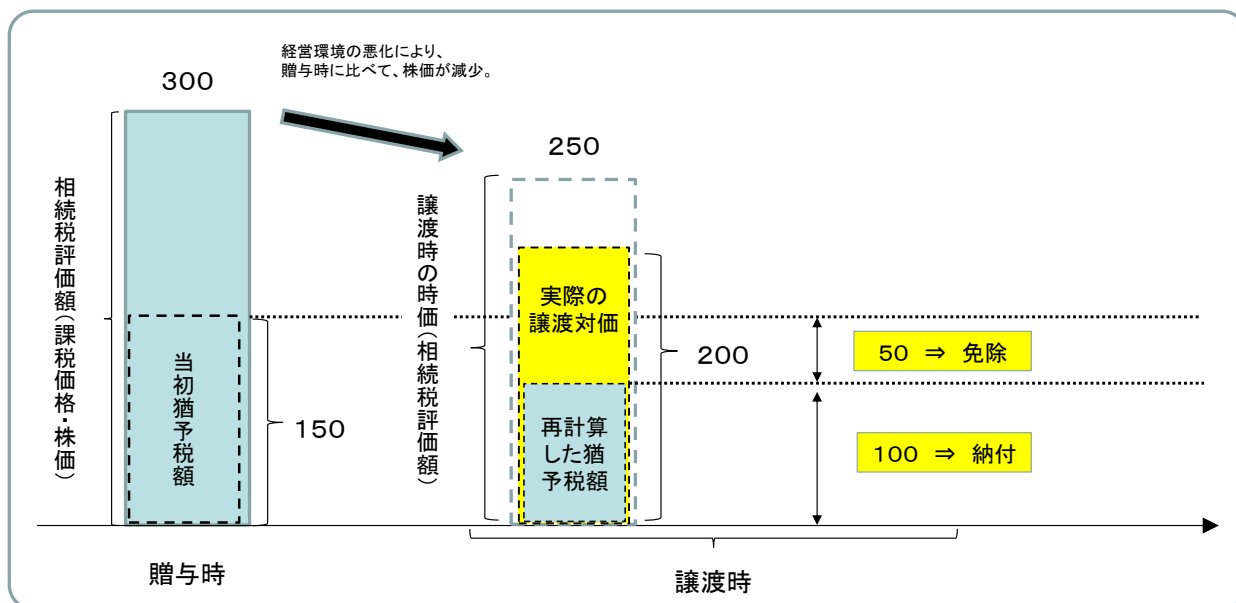
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 100

(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 40) 差額免除の計算の具体例 (その 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 : 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 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、再計算された税額 (50) については、納税の猶予が継続される。

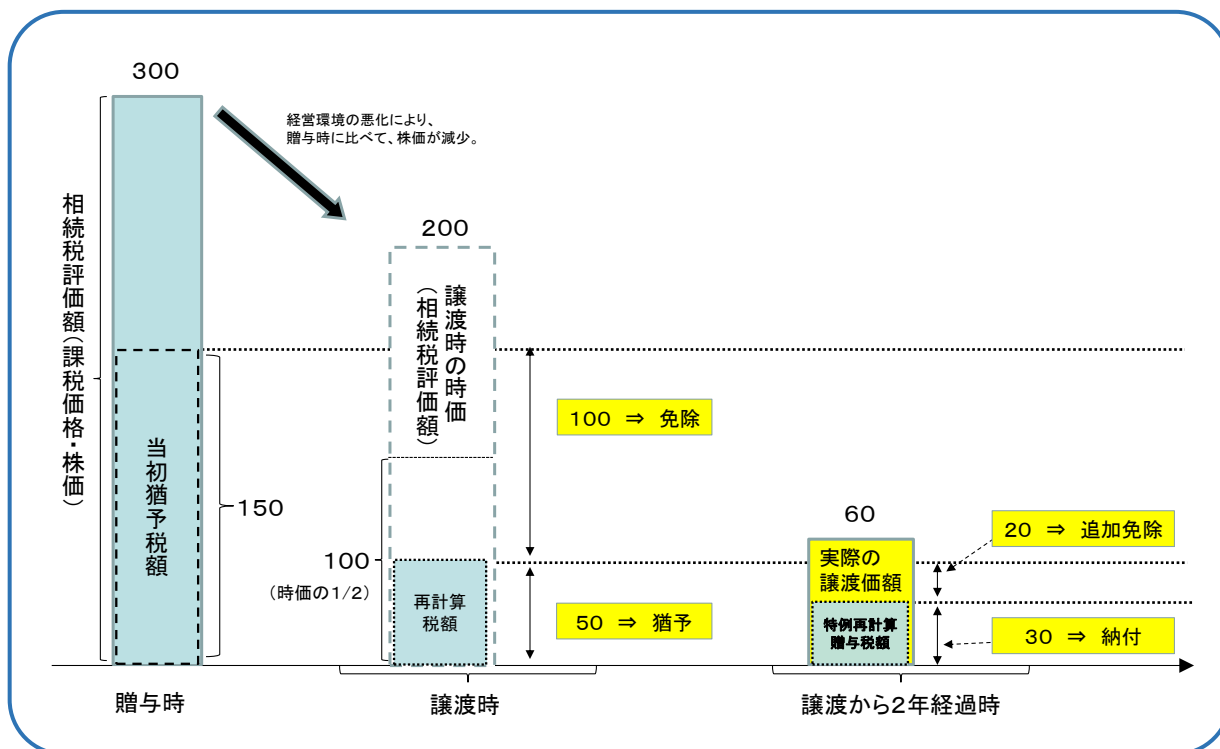
(注) 措置法第 70 条の 7 の 5 第 13 項の規定の適用を受けない場合には、再計算された税額 (50) については、譲渡をした日から 2 年を経過する日において、納税猶予の期限が確定することとなる。

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 41) 差額免除の計算の具体例 (その 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 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。

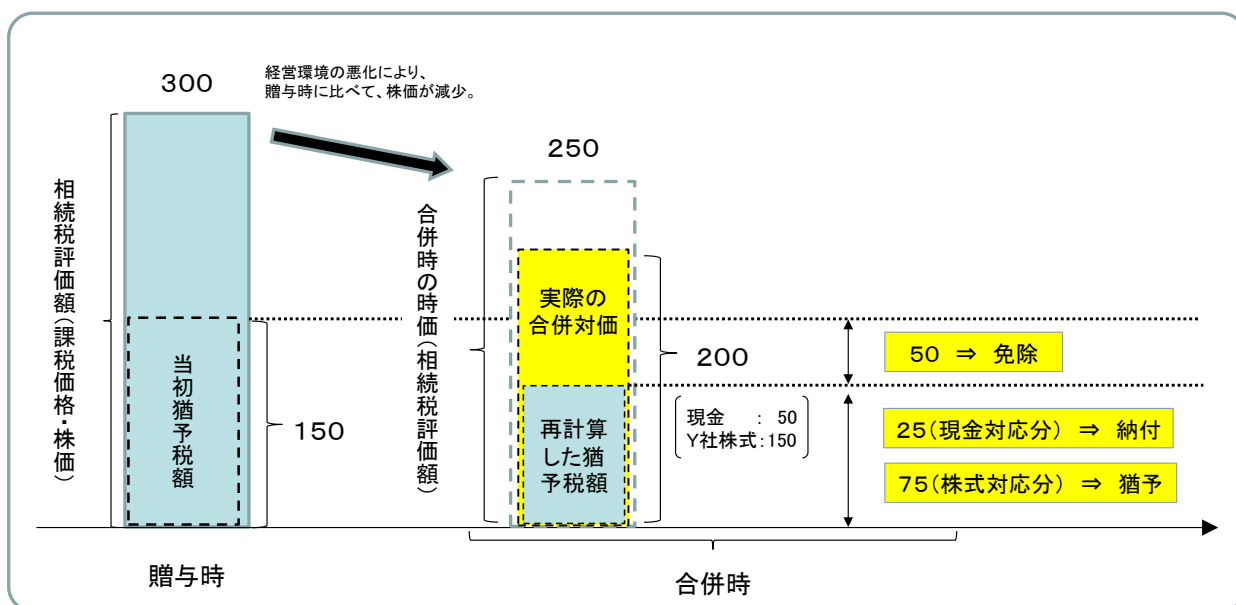
- ・ 免除される税額 : 50
- ・ 猶予期限が確定する税額 : 25
- ・ 納税の猶予が継続される税額 : 75

(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 42) 差額免除の計算の具体例 (その 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 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、再計算された税額 (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 項の規定の適用を受けない場合には、再計算された税額 (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 (14 : 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）

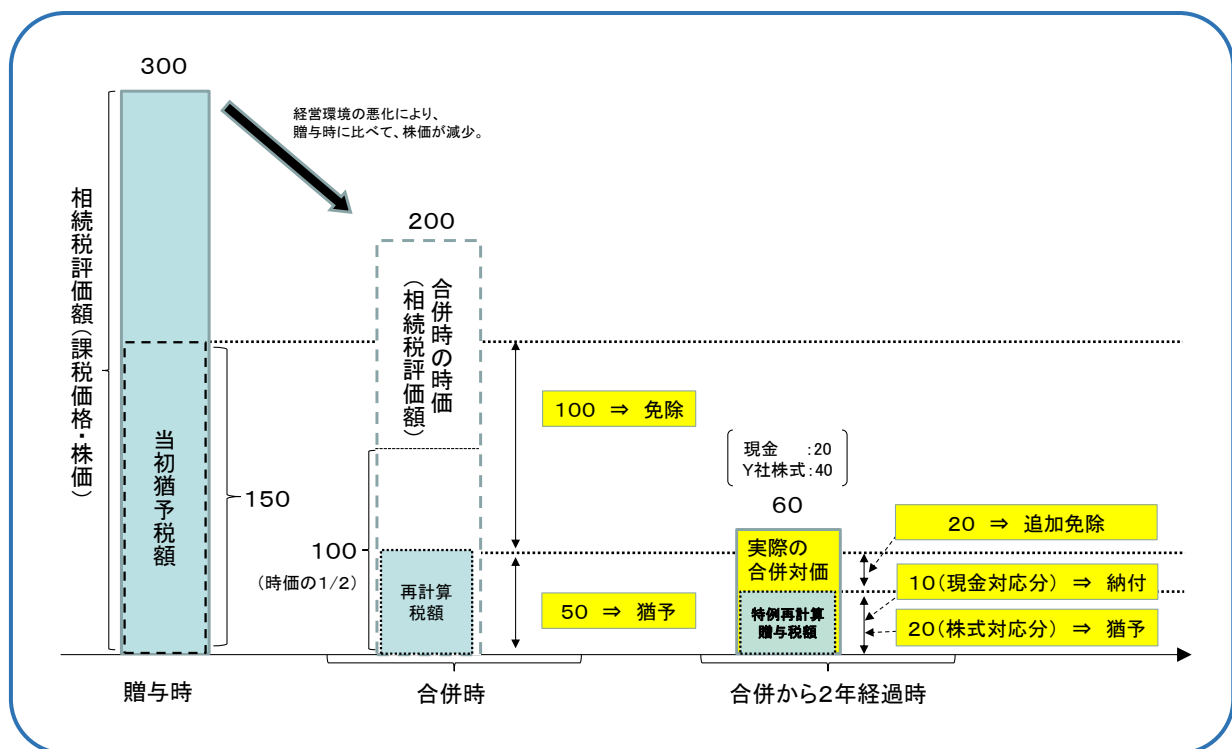
上記1(2)により納税の猶予が継続された税額（50）については、合併が効力を生ずる日から2年を経過する日において、事業を継続している場合として一定の要件を満たすかどうかの判定を行い、その要件を満たす場合には、実際の合併対価（60）に基づき再計算した猶予税額（30）との差額（20）が、追加免除される。

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 43) 差額免除の計算の具体例 (その 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。

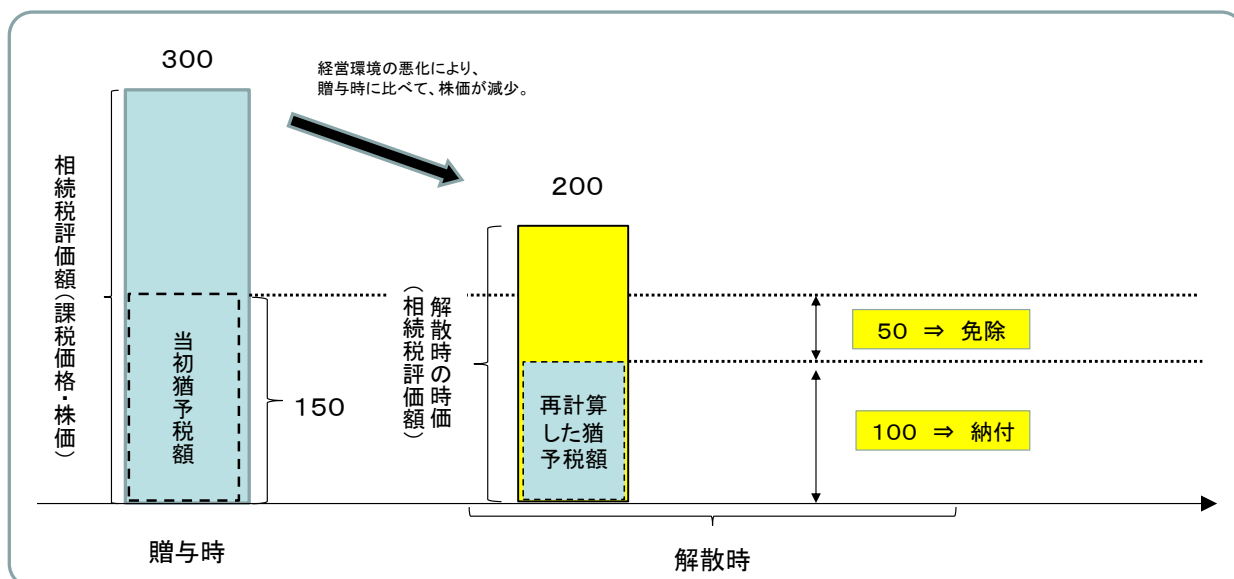
(答)

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 44) 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、納税の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 7.3%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る。

また、特例経営贈与承継期間等を経過後に納税猶予の期限が到来した場合には、当該特例経営贈与承継期間等における利子税の割合は、「年零%」に軽減される。

(解説)

- 1 納税猶予の期限が到来した税額を納付する場合、併せて利子税を納付しなければならないが、この利子税については、納税の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 の 5 ㉔等）。

なお、各年の特例基準割合が 7.3%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 93⑤）、例えば、平成 30 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 0.7%に軽減されることとなる。

(算式)

$$3.6\% \times \frac{\text{特例基準割合}}{7.3\%}$$

(注) 「特例基準割合」とは、各年の前々年の 10 月から前年の 9 月までの各月における銀行の新規の短期貸出約定平均金利の合計を 12 で除して得た割合として、各年の前年の 12 月 15 日までに財務大臣が告示する割合に 1%の割合を加算した割合をいう（措置法 93②）。

- 2 また、特例経営贈与承継期間等を経過後に納税猶予の期限が到来した場合には、当該特例経営贈与承継期間等における利子税の割合は、「年零%」に軽減される（措置法 70 の 7 の 5 ㉔等）。

(問 45) 事業の継続が困難な事由の概要

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

(答)

「事業の継続が困難な一定の事由」とは、次に掲げる事由をいう（措置法令 40 の 8 の 5 ㉔、40 の 8 の 6 ㉕、40 の 8 の 8 ㉖）。

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

(注) 上記の「直前事業年度」とは、特例経営承継受贈者等又は特例認定贈与承継会社等が措置法第 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。）のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう。

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

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

$$\frac{\text{特例認定贈与承継会社の各事業年度の総収入金額}}{\text{特例認定贈与承継会社の各事業年度の月数}}$$

(※) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定贈与承継会社等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 月を経過する日以後に措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号又は第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合には、イに掲げる算式）に該当すること。

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

$$\text{ロ} \quad \text{直前事業年度の前事業年度の終了の日における負債の帳簿価額} \geq \text{直前事業年度の前事業年度の平均総収入金額} \times 6$$

(注) 上記算式の「負債」は、利子（特例経営承継受贈者等と特別の関係がある者に対して支払うものを除く。）の支払の基因となるものに限られる。

4 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

$$\text{イ} \quad \text{判定期間における業種平均株価} < \text{前判定期間における業種平均株価}$$

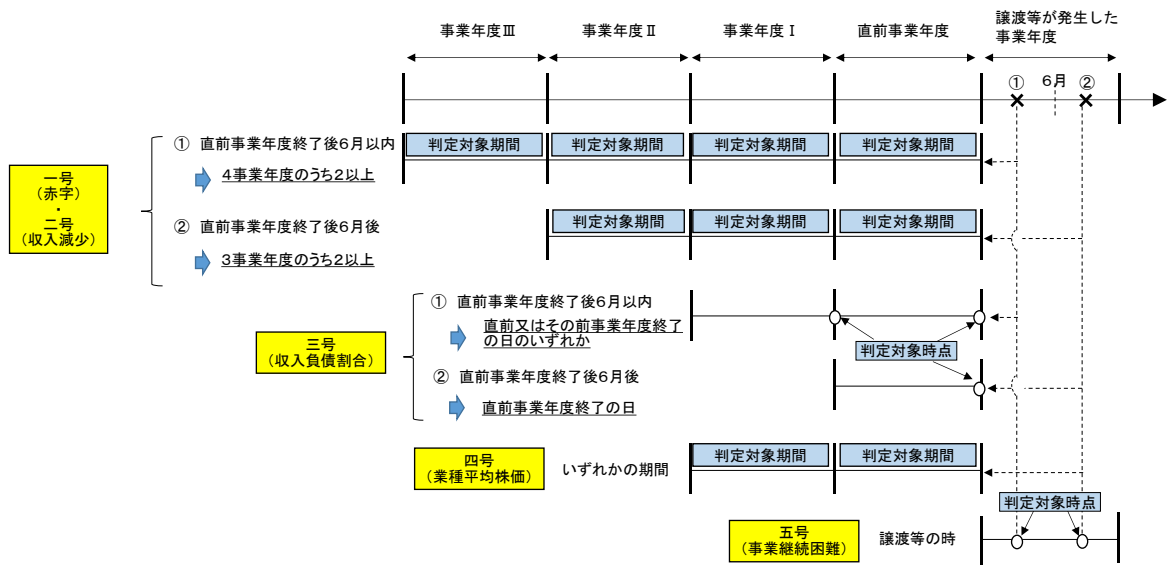
$$\text{ロ} \quad \text{前判定期間における業種平均株価} < \text{前々判定期間における業種平均株価}$$

(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 特例経営承継受贈者等（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。）のいずれかに掲げる場合に該当することとなった時において特例認定贈与承継会社等の会社法第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贈与承継会社等の業務に従事することができなくなったこと。

（参考）特例認定贈与承継会社等の事業の継続が困難な事由とその判定について



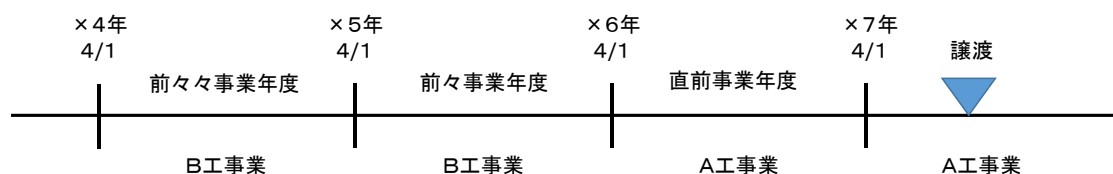
（注）上記は、各事業年度が1年間の場合である。

(問 46) 事業の継続が困難な事由の判定 (その 1) : 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については、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 22 項において規定されており、そのうちの一つに、次に掲げる事由のいずれかに該当すること、がある (同項第 4 号)。

- (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 項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった日の属する事業年度の前事業年度をいう。) 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、特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種に属する事業を営む上場会社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 ④)、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 項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定贈与承継会社の行う事業によることとされている (措置通 70 の 7 の 5 - 27)。

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 項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種の判定は、昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか 1 課共同「財産評価基本通達」(以下「評価基本通達」という。) 181 ((類似業種)) 及び 181—2 ((評価会社の事業が該当する業種目)) に準じて行い、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)。

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贈与承継会社の事業が該当する業種とは、一致することとなる。

(問 47) 事業の継続が困難な事由の判定 (その 2) : 心身の故障等の事由による場合

(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については、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 22 項において規定されており、そのうちの一つに、特例経営承継受贈者による特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難となった事由がある (同項五)。

この事由については、措置法規則第 23 条の 12 の 2 において具体的に規定されており、特例経営承継受贈者が心身の故障その他の事由により当該特例認定贈与承継会社の業務に従事することができなくなったこととされている。

2 ただし、この場合の特例経営承継受贈者は、特例対象受贈非上場株式等の譲渡等、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項各号のいずれかに掲げる場合に該当することとなった時において特例認定贈与承継会社の会社法第 329 条第 1 項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 (措置法規則 23 の 12 の 2 ㉓)。

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 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 48) 差額免除の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経営承継受贈者は、措置法第70条の7の5第12項各号に掲げる場合に該当することとなった日から2月を経過する日（その該当することとなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。以下「申請期限」という。）までに、当該免除を受けたい旨、免除を受けようとする贈与税に相当する金額及びその計算の明細その他の措置法規則第23条の12の2第24項に規定す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同条第25項に規定す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）。
- 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 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されていないことから、差額免除の適用を受けることはできないこととなる。

(注) 1 上記は、措置法第70条の7の5第13項の規定による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ついても同様である。

2 2分の1以下の対価で譲渡等した場合における措置法第70条の7の5第14項の規定による追加免除についても、同項に規定する再申請期限（譲渡等の日から2年を経過する日から2月を経過する日（当該2年を経過する日から2月を経過する日までの間に特例経営承継受贈者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継受贈者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）をいう。）までに申請書を提出しなかった場合には、その適用はないこととされている（措置法70の7の5⑬）。

(問 49) 2分の1以下の対価で譲渡等した場合の適用条項

(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、その株式の全てを時価の2分の1以下の対価で譲渡した。

当該譲渡は差額免除の適用要件を満たすものであるところ、Aが差額免除の適用を受ける場合には、譲渡対価が時価の2分の1以下であることから、必ず措置法第70条の7の5第13項が適用され、納税猶予が2年間継続されることとなるのか。

(答)

Aの選択により、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定が適用される。

(解説)

- 1 特例対象受贈非上場株式等を時価の2分の1以下の対価で譲渡した場合における差額免除と2年間の納税猶予の継続は措置法第70条の7の5第13項の規定によるものであるが、同項では、「・・・次項の規定の適用を受けようとするときは、前項の規定にかかわらず、・・・申請書を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、・・・を免除し、・・・を猶予中贈与税額とすることができる。」と規定している。
- 2 つまり、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と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、譲渡対価が時価の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が可能である。

(問 50) 差額免除と申請免除の適用関係

(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、申請免除（措置法70の7の5⑩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 措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第16項の規定に基づく免除（以下「申請免除」という。）は、差額免除と同様に、特例経営贈与承継期間経過後に、①特例対象受贈非上場株式等を譲渡等した場合又は特例認定贈与承継会社が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。

(注) 申請免除は、一般措置及び特例措置の両措置に設けられているが、差額免除は、特例措置にのみ設けられている。

- 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、申請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、申請免除と差額免除のいずれかの規定の適用を受けるかは、特例経営承継受贈者の選択によることとなる。

(問 51) 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。

	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）、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）（その他の要件については問 38 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贈与承継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贈与承継会社の常時使用従業員の総数の 2 分の 1 に相当する数^(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、問の事例の①及び③が、この要件を満たすこととなる。

(問 52) 特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定 (その 1) : 差額免除の適用を受けない場合

(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ない。

【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)

措置法令第 40 条の 8 の 5 第 37 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 62 項及び第 63 項の規定により、自己資金で取得した 40 株 (30 株+10 株) と、甲から贈与により取得した特例対象受贈非上場株式等のうち 60 株を譲渡したものとされる。

(解説)

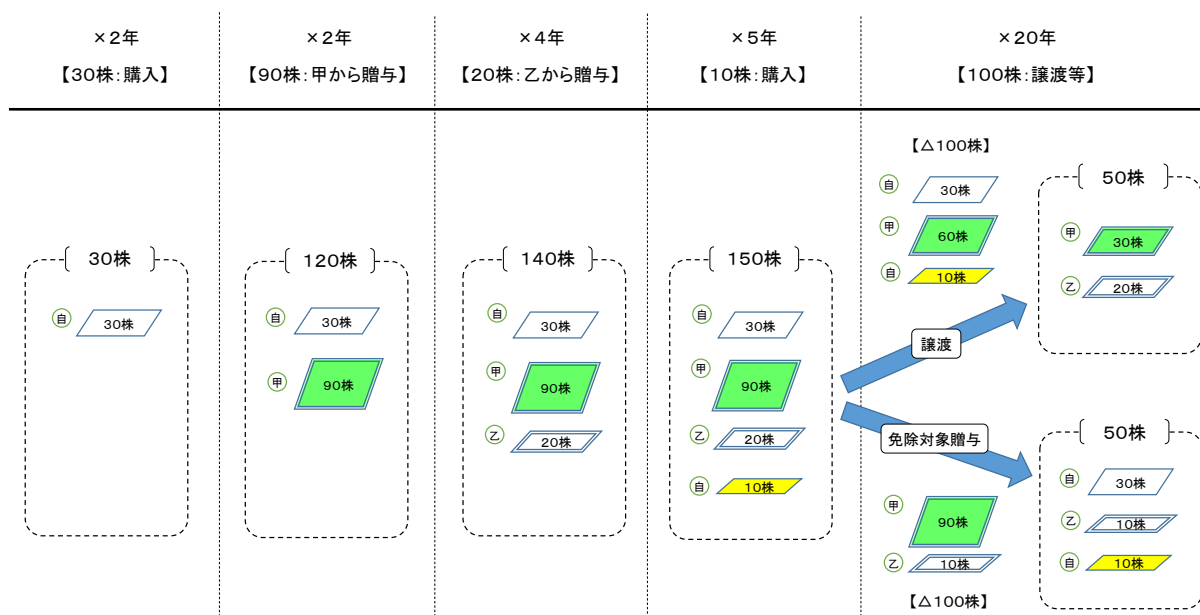
- 1 特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有している場合、また、特例対象受贈非上場株式等のうちに取得時期が異なるものがある場合に、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を譲渡等 (譲渡又は贈与をいう。以下同じ。) をしたときは、特例対象受贈非上場株式等に係る譲渡等をしたのかどうか不明であることから、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 37 項は、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項又は第 13 項の規定による差額免除の適用を受ける場合を除き、措置法令第 40 条の 8 第 62 項及び第 63 項を準用し、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。
- 2 まず、特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の非上場株式等で対象株式等 (特例対象受贈非上場株式等、特例対象非上場株式等及び特例対象相続非上場株式等をいう。以下同じ。) 以外のものを有する場合において、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の譲渡等をしたとき (免除対象贈与をしたときを除く。) は、当該対象株式等以外の非上場株式等から先に譲渡等をしたものとみなし、免除対象贈与をしたときは、当該対象株式等から先に贈与をしたものとみなすこととされている (措置法令 40 の 8 の 5 ㉞において準用する措置法令 40 の 8 ㉟)。
- 3 また、特例経営承継受贈者が、その有する対象株式等の譲渡等をした場合には当該対象株式等のうち先に取得をしたもの (当該先に取得をしたものが免除対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等である場合には、当該特例対象受贈非上場株式等のうち先に措置法第 70 条の 7 第 1 項又は第 70 条の 7 の 5 第 1 項の規定の適用を受けた他の経営承継受贈者又は特例経営承継受贈者に係るもの) から順次譲渡等をしたものとみなすこととされている (措置法令 40 の 8 の 5 ㉞において準用する措置法令 40 の 8 ㉟)。

4 したがって、問の事例については、まず、自己資金で購入した株式（特例対象受贈非上場株式等以外の株式）40株から譲渡したものとみなされ、残り60株については、特例対象受贈非上場株式等のうち、先に取得をした甲からの贈与に係る株式を譲渡したものとみなされることとなる。

5 なお、問の事例は譲渡によるものであるが、仮に、Aが100株を免除対象贈与をした場合には、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され、また、その内訳は、先に取得したのから贈与をしたものとみなされることから、甲からの贈与に係る株式90株及び乙からの贈与に係る株式10株となる。

6 おって、上記1のとおり、措置法令第40条の8の5第37項においては、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8第62項及び第63項の規定を準用しないこととされているため、上記の取扱いはされない（この場合の取扱いについては、問53参照）。

(参考) 所有株式等の推移



(問 53) 特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定 (その 2) : 差額免除の適用を受ける場合

(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 問 52 の解説のとおり、特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有している場合などにおいて、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を譲渡等したときに、いずれの非上場株式等を譲渡等したかについては、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 37 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 62 項及び第 63 項の規定によることになるが、この規定は、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項又は第 13 項の規定による差額免除の適用を受ける場合には準用されない。
- 2 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 24 項第 4 号においては、措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項第 1 号又は第 13 項の規定の適用に係る譲渡等が特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等である場合又はこれらの規定の適用に係る譲渡等の直前において特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社の非上場株式等で特例対象受贈非上場株式等以外のものを有する場合には、当該特例経営承継受贈者は、当該申請書にこれらの規定の適用を受けるものとして選択をしたものに係る特例対象受贈非上場株式等の内訳を記載することとしている。
つまり、特例経営承継受贈者が、これらの規定の適用を受けるものとして選択をした特例対象受贈非上場株式等が、譲渡等を行った株式等に該当することとなる。
- 3 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。

《相続時精算課税の特例関係》

(問 54) 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2,000万円である。

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7第1項は、その適用を受けることができる者について「贈与により第70条の7の5第1項の規定の適用に係る特例対象受贈非上場株式等・・・を取得した同条第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者」と規定している。

つまり、措置法第70条の2の7第1項の規定は、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることが前提とされているものである。

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)以下であり、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ないことから、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なく、したがって、措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができないこととなる。

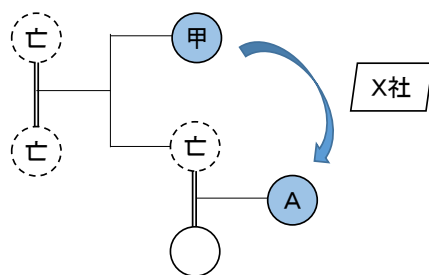
3 なお、Aは、措置法第70条の2の7第1項の規定による相続時精算課税の適用を受けることができないだけであり、暦年課税により計算した納税猶予分の贈与税額が算出される場合には、所要の要件を満たすことで措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けることができる。

(問 55) 直系卑属以外の推定相続人が贈与を受ける場合

(問) Aは、叔父である甲から贈与を受けたX株式会社の株式につき「贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受けるとともに、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したいと考えている。

Aは甲の推定相続人(直系卑属には該当しない。)であるところ、Aは当該贈与につき、相続時精算課税制度の適用を受けることができるか。なお、その年1月1日において、Aは40歳、甲は70歳である。

(参考) 親族関係図



(答)

Aは、相続時精算課税制度を選択することができる。

(解説)

- 1 相続時精算課税適用者に係る特例である措置法第70条の2の7第1項は、その適用を受けることができる者について「特例贈与者・・・の推定相続人以外の者(その特例贈与者の孫を除き、その年1月1日において20歳以上である者に限る。)」と規定している。
- 2 この措置法第70条の2の7第1項の「推定相続人」とは、相続税法第21条の9第1項に規定する推定相続人、すなわち、「贈与をした者の推定相続人であって、その贈与をした者の直系卑属である者のうちその年1月1日において20歳以上であるもの」をいうものと解されている(措置通70の2の7-2)。
- 3 したがって、甲の「直系卑属である推定相続人」に該当しないAは、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。

(参考) 各規定における相続時精算課税制度の適用対象者

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

《一般措置に係る改正関係》

(問 56) 一般措置の改正の概要

(問) 平成 30 年度税制改正では、一般措置についてどのような改正が行われたのか。

(答)

一般措置に関する平成 30 年度税制改正による主な改正は、次のとおりである。

1 適用対象となる贈与者及び被相続人の要件等の改正

平成 30 年度税制改正では、一般措置に係る贈与者又は被相続人の要件が改正され、複数の者からの贈与又は相続についても一般措置の適用が可能とされた（措置法令 40 の 8 ①、40 の 8 の 2 ①）。

具体的には、

- ① その会社の非上場株式等について最初に一般措置の適用に係る贈与又は相続等を受ける場合には、従前の要件^(注)と同様であるが、
- ② その贈与又は相続等の後に当該会社の非上場株式等につき他の贈与者又は被相続人から贈与又は相続等を受ける場合には、当該他の贈与者又は被相続人の要件は、その会社の非上場株式等を有していた個人（贈与の場合には、これに加え、その贈与の時において当該認定贈与承継会社の代表権を有していないもの）とされた。

(注) 「贈与税の納税猶予の一般措置」に係る従前の要件は、贈与の時前において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である。

イ 当該贈与の直前（当該個人が当該贈与の直前において当該認定贈与承継会社の代表権を有しない場合には、当該個人が当該代表権を有していた期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前）において、当該個人及び当該個人と特別の関係がある者の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の合計が、当該認定贈与承継会社の総株主等議決権数の 100 分の 50 を超える数であること。

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

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

なお、同一の会社の非上場株式等について他の者から追加で贈与又は相続等を受けるもの（上記②）については、特例措置と同様、経営（贈与）承継期間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ものに限られている（措置法 70 の 7 ①、70 の 7 の 2 ①）。

(注) 経営（贈与）承継期間の意義については、問 16 の解説参照。

2 特例措置の創設に伴う改正

- (1) 一般措置の適用を受ける者の要件について、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ていないことが追加された（措置法 70 の 7 ②三ト、70 の 7 の 2 ②三ホ）。
- (2) 一般措置の適用を受けている者が行う免除対象贈与について、特例措置の適用に係る贈与が追加された（措置法 70 の 7 ⑮三、70 の 7 の 2 ⑯二、70 の 7 の 4 ⑰）。

(問 57) 複数の者から贈与を受けた場合の雇用確保要件の判定 (その 1) : 通常の場合

(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数
- ③ ×2年3月16日から×7年3月15日まで

(解説)

- 1 「贈与税の納税猶予の一般措置」では、事業の承継後5年間平均で贈与時の雇用の8割を維持することが納税猶予の継続の要件(以下「雇用確保要件」という。)とされている(措置法70の7③二)。
- 2 平成30年度税制改正により、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等について一般措置の適用が可能とされたが、この改正に伴い、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、経営承継受贈者が受けた最初の贈与の時(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、当該贈与の時前に一般措置の適用に係る相続等により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の相続の開始の時)における常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数を下回る数となるかどうかで行うこととされた(措置法70の7③二、措置法令40の8②)。
- 3 そして、「従業員数確認期間」とは、認定贈与承継会社の非上場株式等について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(当該経営承継受贈者又は当該経営承継受贈者に係る贈与者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいい、「基準日」とは、その提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいうこととされている(措置法70の7③二)。

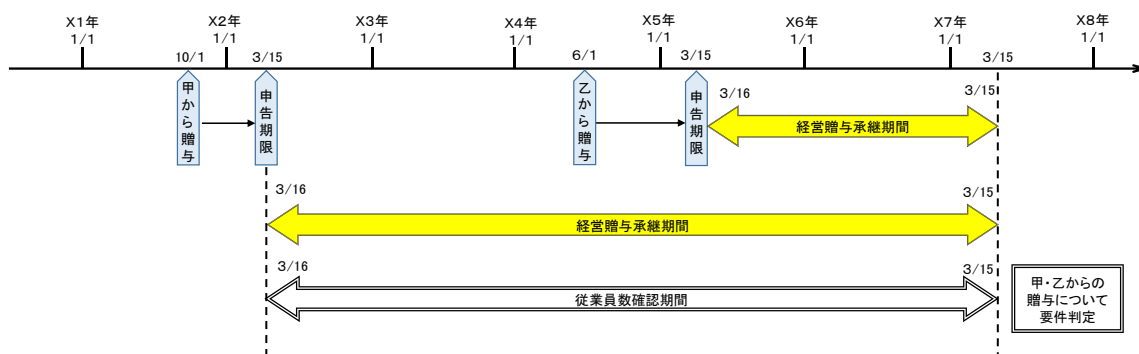
(注) 上記は「相続税の納税猶予の一般措置」及び「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」についても同様である(措置法70の7の2③二、70の7の4③)。

- 4 したがって、同一の会社の非上場株式等を、複数の者から異なる時期に、贈与又は相続等により取得し、それぞれ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。

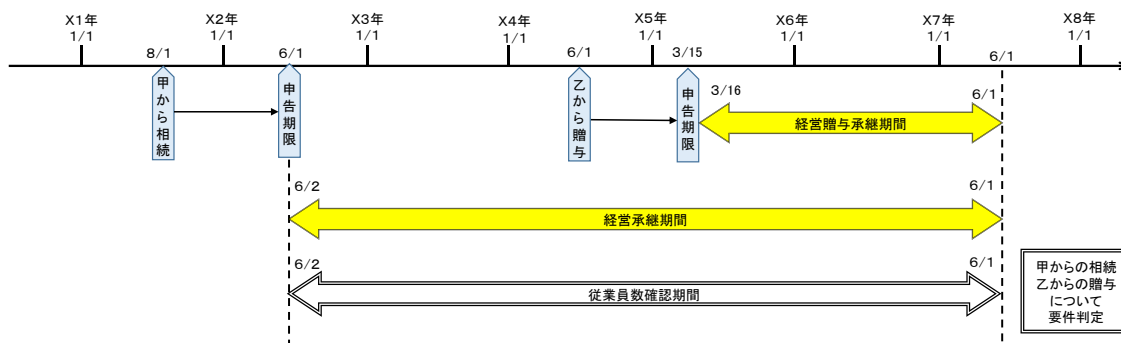
(注) 贈与者が上記3の5年を経過する日までに死亡した場合の取扱いについては、問58を参照。

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 58) 複数の者から贈与を受けた場合の雇用確保要件の判定 (その 2) : 贈与者が死亡した場合

(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、雇用確保要件の判定は不要となる。

(解説)

1 問 57 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)。

したがって、当該贈与者からの贈与については、その死亡の時に於いて「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

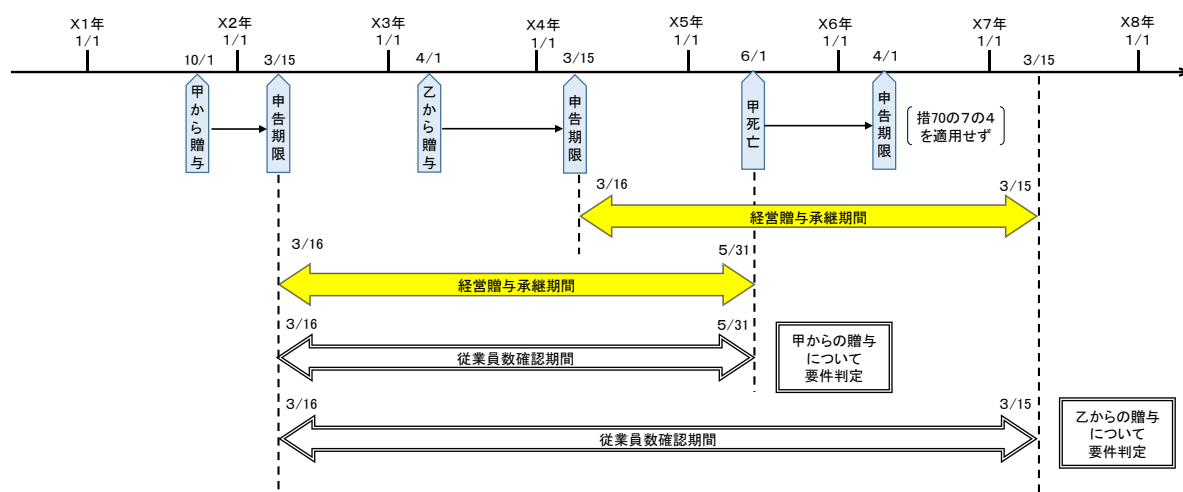
の時前に一般措置の適用に係る相続又は遺贈によりその認定贈与承継会社の株式等の取得をしている場合には、最初の相続の開始の時)における常時使用従業員の数によることに変わりはない。

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又は遺贈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下、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）。

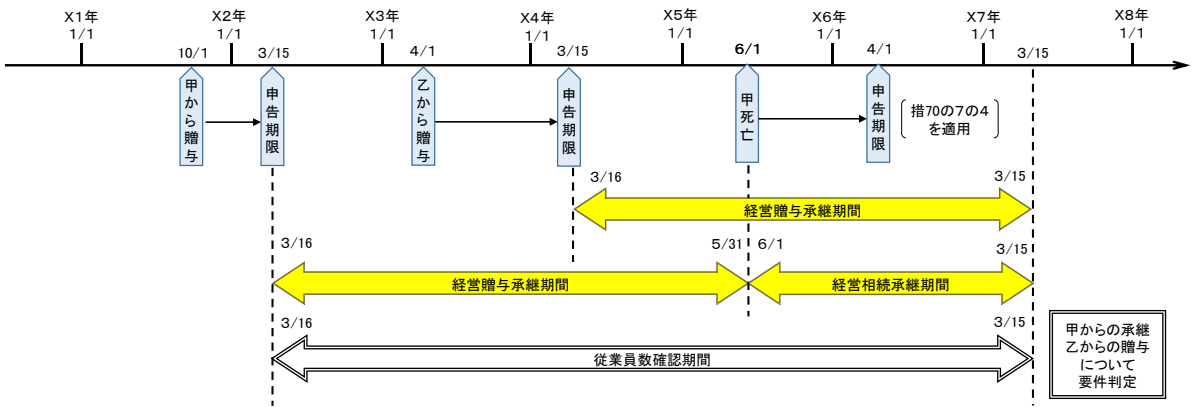
4 問の事例の(1)では、Aは甲の死亡の際、「贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の一般措置」の適用を受けないことから、甲から受けた贈与については、その死亡の日の前日において、「×2年3月16日から×5年5月31日まで」を従業員数確認期間として、雇用確保要件の判定を行う必要がある。

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、甲の贈与時（×1年10月1日）における常時使用従業員数を基礎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、甲の死亡時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下、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 59) 贈与・相続の時点と贈与税・相続税の申告期限の先後関係が異なる場合の雇用確保要件の判定

(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数、②判定の基礎となる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の前に、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、判定の基礎となる常時使用従業員数は、当該相続の開始の時となる。

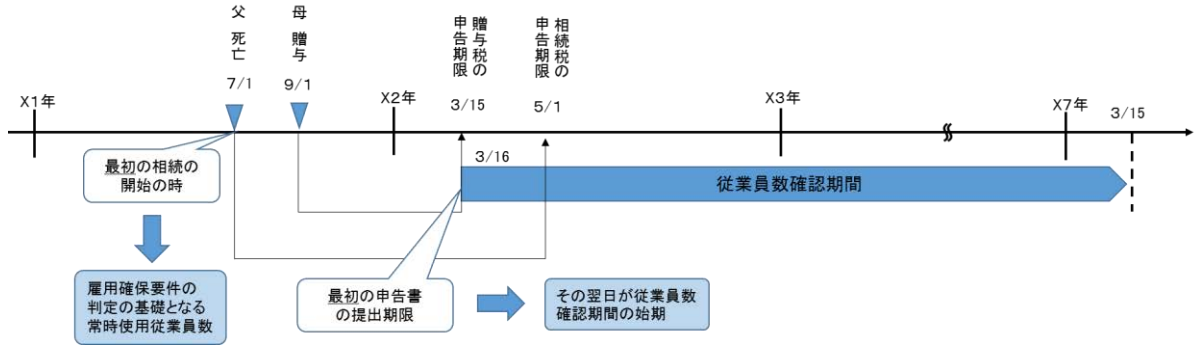
3 また、判定の基礎となる従業員数確認期間については、措置法第70条の7の5第3項第2号において「当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等について第1項又は次条第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の贈与税の申告書又は同項に規定する相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日」と規定されている。

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。したがって、従業員数確認期間は、そ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 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 60) 経過措置関係 (その 1) : 旧法猶予適用者が受ける追加の贈与等

(問) 甲は、平成 27 年に、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一般措置」の適用を受けているが、母から次のとおり X 株式会社の株式の贈与を受けた場合には、当該贈与につき「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。

なお、母は X 株式会社の代表権を有したことはない。

- ① 平成 31 年に贈与を受ける場合
- ② 平成 33 年に贈与を受ける場合

(注) 母から贈与を受けた場合でも、甲の有する X 株式会社の株式は、X 株式会社の発行済株式の総数の 3 分の 2 以下である。

(答)

①の場合には、A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 問 56 のとおり、平成 30 年度税制改正では、一般措置に係る贈与者又は被相続人の要件が改正され、複数の者からの贈与又は相続についても一般措置の適用が可能とされた (措置法令 40 の 8 ①、40 の 8 の 2 ①)。

2 この改正は、平成 30 年 1 月 1 日以後に贈与又は相続等により取得する非上場株式等について適用されるが (所得税法等の一部を改正する法律 (平成 30 年法律第 7 号。以下「平成 30 年改正法」という。) 附則 118⑳㉒㉔)、平成 29 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き一般措置の適用を受けた者についても、原則として、適用することとされている (平成 30 年改正法附則 118㉑㉓㉕)。

したがって、既に、ある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る者が、その会社の非上場株式等を他の者から贈与又は相続等により取得した場合であっても、それが、経営 (贈与) 承継期間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ものであれば、一般措置の適用を受けることができることとなる。

3 問の事例の甲は、平成 27 年に X 株式会社の株式につき最初の贈与を受けていることから、経営贈与承継期間の末日は平成 33 年 3 月 15 日 (注) となり、贈与の場合であれば、平成 32 年中までに受けるものが「贈与税の納税猶予の一般措置」の適用対象となる。

したがって、①の場合は適用対象となるが、②については贈与税の申告書の提出期限 (平成 34 年 3 月 15 日) が経営贈与承継期間の末日後となるため、適用対象とならないこととなる。

(注) 平成 27 年中の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限は、平成 28 年 3 月 15 日であり、経営贈与承継期間の末日は、その翌日から 5 年を経過する日である平成 33 年 3 月 15 日となる。

4 なお、一般措置の適用を受けている者は、その適用に係る会社の非上場株式等について特例措置の適用を受けることはできないこととされているため (措置法 70 の 7 の 5 ②六ト、70 の 7 の 6 ②七ホ)、甲が適用可能な制度は一般措置のみとなる (問 5 参照)。

(問 61) 経過措置関係 (その 2) : 旧法猶予適用者が行う免除対象贈与

(問) 甲は、平成 22 年に、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一般措置」の適用を受けている。

このたび、子 A に対し、当該株式を贈与し、贈与税の免除を受けたいと考えているが、この際、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。

(答)

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。

(解説)

- 1 問 56 のとおり、平成 30 年度税制改正による特例措置の創設に伴い、一般措置の適用を受けている者が免除対象贈与を行う場合、一般措置に係るものだけでなく、特例措置の適用に係る贈与も免除対象贈与の対象とされた (措置法 70 の 7^⑮三、70 の 7 の 2^⑯二、70 の 7 の 4^⑰)。
- 2 この改正は、平成 30 年 1 月 1 日以後の贈与又は相続等により取得する非上場株式等に係る贈与税又は相続税について適用されるが (平成 30 年改正法附則 118^⑳^㉑^㉒)、平成 29 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き一般措置の適用を受けた者についても、適用することとされている (平成 30 年改正法附則 118^㉓^㉔^㉕)。
- 3 したがって、甲は、特例措置の適用に係る免除対象贈与を行うことができ、贈与を受けた 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。