

【措置法第70条の2の7（相続時精算課税適用者の特例）関係】

（納税猶予分の贈与税額が算出されない場合）

70の2の7—1 特例経営承継受贈者（措置法第70条の7の5第2項第6号（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）に規定する特例経営承継受贈者をいう。以下70の2の7—4までにおいて同じ。）が贈与により取得した特例対象受贈非上場株式等（同条第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等をいう。以下70の2の7—3までにおいて同じ。）につき同条第2項第8号ロの規定により計算した同号に規定する納税猶予分の贈与税額が零となる場合には、当該特例経営承継受贈者は措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができないことに留意する。

（新設）

（説明）

贈与により措置法第70条の7の5第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等を取得した受贈者が相続時精算課税の適用を受ける者である場合に、当該特例対象受贈非上場株式等について相続時精算課税の適用を受けるものとして同条第2項第8号ロの規定により計算した同号に規定する納税猶予分の贈与税額が零となるときは、猶予される贈与税額がないことから当該受贈者については同条第1項の規定の適用はない。

このように相続時精算課税により計算した納税猶予分の贈与税額が零となる場合に措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができるのか疑義が生じるが、同項は、その適用を受けることができる者について「贈与により第70条の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のであって、相続時精算課税により計算した納税猶予分の贈与税額が零となる受贈者は、同項の規定の適用を受けることはないことから、当該受贈者は、措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受けることができないこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

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

(推定相続人の意義)

70の2の7—2 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をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

相続時精算課税の適用を受けることができる者について、相続税法第21条の9第1項は「贈与をした者の推定相続人(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歳以上であるものに限る。)」と規定し、また、その特例である措置法第70条の2の6第1項は「贈与をした者の孫(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。

措置法第70条の2の7も相続時精算課税適用者に係る特例であるところ、同条第1項で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。

このため、推定相続人が兄弟姉妹などの直系卑属である者以外の者である場合、その者は措置法第70条の2の7第1項の規定の適用対象とならず、相続時精算課税の適用を受けることができないのではないかと、との疑義も生じる。

しかしながら、措置法第70条の2の7は相続税法第21条の9の特例であり、同条や措置法第70条の2の6の適用対象とならない者であっても、一定の者であれば相続時精算課税の適用を受けることができるよう、平成30年度税制改正により創設されたものである。

このような趣旨を踏まえれば、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することが相当であり、本通達はこのことを、留意的に明らかにした。

(参考1)「平成30年度税制改正の解説」(610頁)(財務省HP)

「(1) 改正前の制度の概要

相続税法の規定による相続時精算課税制度の適用を受けることができる者は、20歳以上の推定相続人(直系卑属に限ります。(2)において同じです。)とされていますが、特例として、贈与により財産を取得した者がその贈与をした者の孫(その年1月1日において20歳以上である者に限ります。)であり、かつ、その贈与をした者がその年1月1日において60歳以上の者である場合には、その贈与により財産を取得した者については、相続時精算課税の適用を選択することができることとされています(措法70の2の6)。

(2) 改正の内容

(略)

今般の改正においては、中小企業の世代交代を集中的に促進するため、上記1の特例が創設されたところですが、上記1の特例の利用を一層促す観点から、上記(1)に該当しない者(特例贈与者の推定相続人又は孫以外の者)であっても、上記1の特例の適用を受ける場合には、相続時精算課税の適用を受けることが可能となりました。」

(参考2) 各規定の適用対象者

規定	相続税法21の9	措置法70の2の6	措置法70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)

（特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に贈与により取得した財産がある場合）

70の2の7—3 特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第2項に規定する特例贈与者からの贈与による特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に当該特例贈与者からの贈与を受けたことから、同項の規定により相続時精算課税が適用されない贈与があるときにおける当該贈与により取得した財産に係る贈与税額は、暦年課税により計算することとなり、相続税法第21条の5（措置法第70条の2の4を含む。）の規定の適用があることに留意する。

（新設）

（説明）

措置法第70条の7の5第1項に規定する特例経営承継受贈者がその年1月1日において60歳以上である同項に規定する特例贈与者から贈与により同項に規定する特例対象受贈非上場株式等を取得した場合において、当該特例経営承継受贈者が当該特例対象受贈非上場株式等の取得の時前に当該特例贈与者から贈与により取得した財産については、相続時精算課税の適用を受けることができないこととされている（措法70の2の7②）。

したがって、当該財産については、暦年課税（基礎控除額（相法21の5、措法70の2の4）、一般税率（相法21の7））により贈与税額を計算することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(相続時精算課税関係通達の準用)

70の2の7—4 相続税法基本通達19—11((相続時精算課税適用者に対する法第19条の規定の適用))、21の9—2((「相続時精算課税選択届出書」の提出先等))、21の9—3((提出期限後に「相続時精算課税選択届出書」が提出された場合))及び21の9—5((住所又は居所を証する書類))から21の18—2((相続人が2人以上いる場合))までについては、特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、措置法第70条の7の5第1項に規定する特例経営承継受贈者が措置法第70条の2の7第1項の規定の適用を受ける場合において、相続時精算課税関係通達（相基通19—11、21の9—2、21の9—3及び21の9—5～21の18—2）の準用があることを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除））関係】

（対象受贈非上場株式等の意義等）

70の7—2 措置法第70条の7第1項の適用対象となる非上場株式等（議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7—2において同じ。）の贈与及び同項に規定する対象受贈非上場株式等（以下70の7の4—10までにおいて「対象受贈非上場株式等」という。）とは、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ、中欄に掲げる贈与（同条第2項第6号に規定する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項の規定による期限内申告書をいう。以下70の7の8—6までにおいて同じ。）の提出期限が到来する贈与に限る。以下70の7の4—10までにおいて「対象贈与」という。）及び右欄に掲げる株式の数又は出資の金額に達するまでの部分をいうことに留意する。

区分	対象贈与	対象受贈非上場株式等
(1) $A + B \geq C \times \frac{2}{3}$ の場合	$C \times \frac{2}{3} - B$ 以上の贈与	$C \times \frac{2}{3} - B$
(2) $A + B < C \times \frac{2}{3}$ の場合	A の全部の贈与	A

（注）1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、措置法第70条の7第1項に規定する贈与者（以下70の7の4—10までにおいて「贈与者」という。）が同項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた非上場株式等の数又は金額

Bは、・・・

Cは、・・・

2 同一年中に、異なる贈与者から同一の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる贈与者から複数の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の贈与者から複数の認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の対象贈与及び対象受贈非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの認定贈与承継会社及び贈与ごとに行うことに留意する。

3 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある部分が対象受贈非上場株式等に該当することに留意する。

4 ・・・

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

平成30年度税制改正では、措置法第70条の7（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除））、第70条の7の2（（非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除））及び第70条の7の4（（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））について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続若しくは遺贈（以下「相続等」という。）が、これらの規定の適用対象とされた。

ただし、既に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係る贈与又は相続等により措置法第70条の7第2項第1号に規定する認定贈与承継会社（以下「認定贈与承継会社」という。）の非上場株式等を取得した者が、その後に贈与により取得する当該認定贈与承継会社の非上場株式等については、措置法第70条の7第2項第6号に規定する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項の規定によ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により取得したものに限り、措置法第70条の7第1項の適用対象とされている（措法70の7①）。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

（注）「経営贈与承継期間」については、70の7—13の2（（経営贈与承継期間の意義））の解説を参照。

(参考) 適用対象となる贈与の期間

A社株式等について、×1年5月1日に最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与を受けた場合

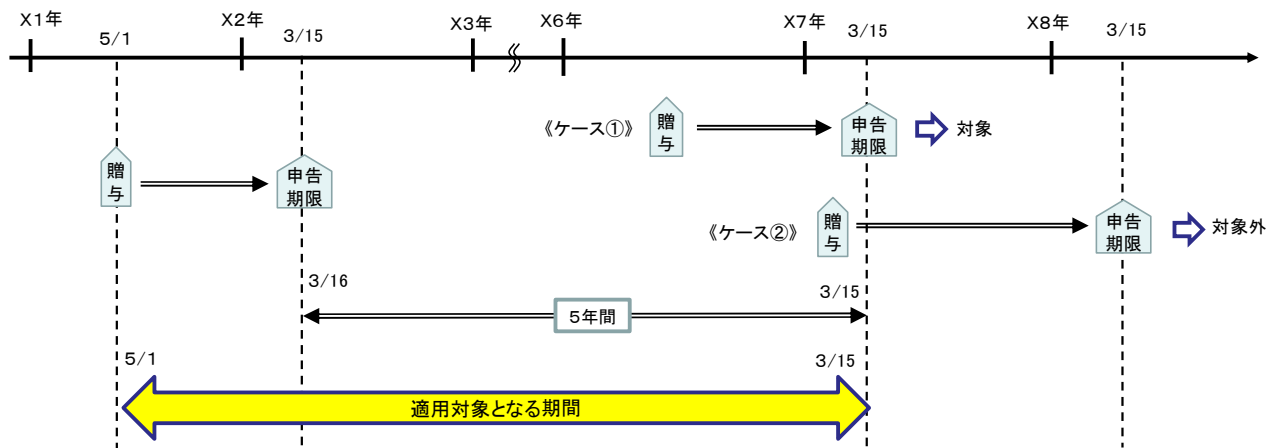
⇒ 経営贈与承継期間の末日は×7年3月15日となり、A社株式等について追加で贈与を受ける場合、×1年5月1日から×7年3月15日までに贈与税の申告書の提出期限が到来するものが、措置法第70条の7の適用対象となる。

《ケース①》×6年中に追加の贈与を受けた場合

×7年3月15日が贈与税の申告書の提出期限となり、措置法第70条の7の適用対象。

《ケース②》×7年中に追加の贈与を受けた場合

×8年3月15日が贈与税の申告書の提出期限となり、措置法第70条の7の適用対象外。



(納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70 の 7—11 措置法第 70 条の 7 第 2 項第 1 号口の要件を判定する場合において、同項第 8 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第 9 号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法令第 40 条の 8 第 6 項第 1 号及び第 2 号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第 70 条の 7 第 1 項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \quad \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該 . . .

B = 当該 . . .

C = 当該いずれかの日以前 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特別の関係がある者（措置法令第 40 条の 8 第 11 項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次の a 及び b に掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の対象贈与の時（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、当該対象贈与の時前に措置法第 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。以下 70 の 7—11 において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の対象贈与の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第 34 条（役員給与の損金不算入）又は第 36 条（過大な使用人給与の損金不算入）の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

（注） 措置法第 70 条の 7 第 2 項第 8 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第 40 条の 8 第 21 項第 2 号に規定する法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の対象贈与の時前又は当該対象贈与の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該対象贈与の日の属する事業年度の開始の日から当該対象贈与の日の前日までの日数と当該対象贈与の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に 1 円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

(2) . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成30年度税制改正では、措置法第70条の 7、第70条の 7 の 2 及び第70条の 7 の 4 について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等が、これらの規定の適用対象とされた。

この改正に伴い、非上場株式等に係る会社が措置法第70条の 7 第 2 項第 8 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかを判定する場合に用いる「当該会社から受けた剰余金の配当又は利益の配当」（措令40の 8 ㉑一）及び「当該会社から支給された給与」（同二）については、措置法第70条の 7 第 2 項第 3 号に規定する経営承継受贈者（以下「経営承継受贈者」という。）が当該会社の非上場株式等について最初に措置法第70条の 7 第 1 項の適用に係る贈与（以下「対象贈与」という。）を受けた時（当該対象贈与の時前に措置法第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会社の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）前に受けたものを除くこととされた。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(経営贈与承継期間の意義)

70 の 7—13 の 2 措置法第 70 条の 7 第 2 項第 6 号に規定する経営贈与承継期間とは、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から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継受贈者の最初の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 経営承継受贈者の最初の措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書（相続税法第 27 条第 1 項の規定による期限内申告書をいう。以下 70 の 7 の 8—6 までにおいて同じ。）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前日

(注) 上記(2)の「贈与者」は、対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該贈与者の措置法第 70 条の 7 第 15 項（第 3 号に係る部分に限り、措置法第 70 条の 7 の 5 第 11 項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合における当該対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については「前の贈与者」となることに留意する（70 の 7—16 の 2 (注) 1 及び 5 において同じ。）。

(新設)

(説明)

「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除」（措法70の7）では、経営承継受贈者が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「経営贈与承継期間」が設けられている。

前述のとおり、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、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、この改正に伴い、経営贈与承継期間については、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から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間とされた（措法70の7②六）。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継受贈者の最初の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 経営承継受贈者の最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続に係る相続税の申告書（相続税法第27条第1項の規定による期限内申告書をいう。以下同じ。）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前日

したがって、その対象贈与が、その認定贈与承継会社の非上場株式等に係る最初の措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係るものである場合には、経営贈与承継期間は、原則として、当該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から同日以後5年を経過する日となる。

他方、既に認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けている経営承継受贈者が、当該認定贈与承継会社の非上場株式等につき他の者から対象贈与を受けた場合には、当該対象贈与に係る経営贈与承継期間については、原則として、当該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から、最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日又は最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日のいずれか早い日までの期間となる。

なお、上記(2)の「贈与者」は、対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該贈与者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合、すなわち免除対象贈与である場合における当該対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については「前の贈与者」となる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(注) 1 「前の贈与者」の意義については、70の7の3—1の2の説明を参照。

2 平成30年度税制改正前の措置法第70条の7第2項第6号は、経営贈与承継期間について、原則として、同条第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提

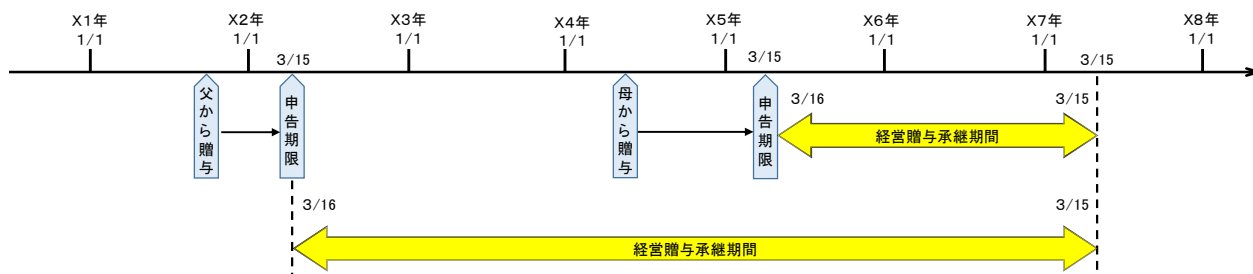
出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までの期間としていた。

(参考) 経営贈与承継期間等の具体例 (原則)

【ケース1】 A社株式を、×1年に父から贈与され、×4年に母から贈与された場合

⇒ 父からの贈与に係る経営贈与承継期間：×2年3月16日～×7年3月15日

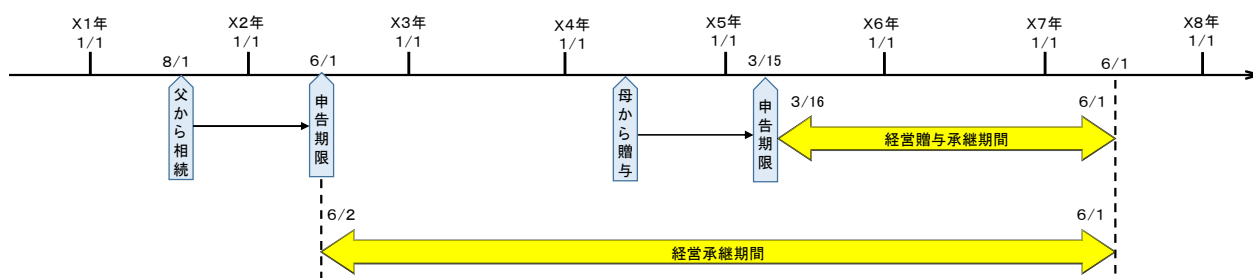
母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年3月15日



【ケース2】 A社株式を、×1年8月1日に父から相続し、×4年に母から贈与された場合

⇒ 父からの相続に係る経営承継期間：×2年6月2日～×7年6月1日

母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×5年3月16日～×7年6月1日

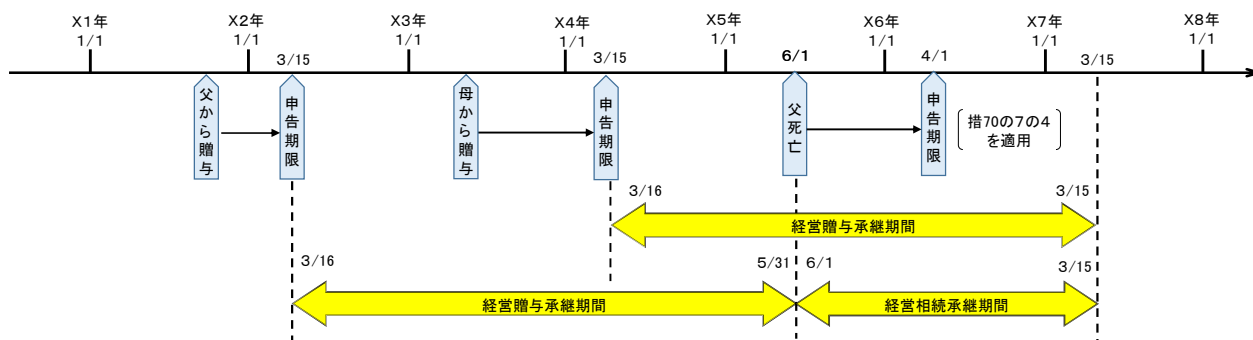


【ケース3】 A社株式を、×1年に父から贈与され、×4年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項を適用）

⇒ 父からの贈与に係る経営贈与承継期間：×2年3月16日～×5年5月31日

父からの承継に係る経営相続承継期間：×5年6月1日～×7年3月15日

母からの贈与に係る経営贈与承継期間：×4年3月16日～×7年3月15日



（常時使用従業員の雇用が確保されていない場合）

70の7—16の2 措置法第70条の7第3項第2号に規定する「常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となった場合」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における対象受贈非上場株式等に係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の末日において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、最初の対象贈与の時（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、当該対象贈与の時前に法第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。以下70の7—16の2において同じ。）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ったことをいうことに留意する。

（注）1 上記の「従業員数確認期間」とは、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措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2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）までの期間をいうことに留意する。

2 上記の「基準日」とは、上記1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に留意する。

3 当該対象贈与の時に措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、同項に定める数となることに留意する。

4 上記の「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、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なり、当該対象贈与の時における常時使用従業員の数が1人のときは1人となることに留意する。

5 上記1の「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が当該対象受贈非上場株式等につき措置法第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及び免除））の規定の適用を受けるときは、措置法第70条の7第3項第2号の規定の適用はないことに留意する。

（新設）

（説明）

「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除」（措法70の7）は、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。

前述のとおり、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、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、これに伴い、雇用確保要件に係る雇用の8割維持については、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の末日において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対象贈与の時（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、当該対象贈与の時前に措置法第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）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った場合とされた（措法70の7③二、措令40の8②）。

この「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措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2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（措法70の7③二）。

したがって、同一の会社の非上場株式等を複数の者から贈与又は相続により取得し、それぞれ

措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項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（（参考）のケース1及びケース2）。

なお、最初の贈与税の申告書又は相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日までに経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、当該贈与者から贈与により取得した対象受贈非上場株式等に係る従業員数確認期間の末日は、その死亡した日の前日となることから、この場合には、その時点において当該贈与者からの贈与につき雇用確保要件の判定を行うこととなる（（参考）のケース3）。

ただし、当該贈与者から贈与により取得した対象受贈非上場株式等について措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受けるときは、措置法第70条の7第3項第2号の規定は適用されず、措置法第70条の7の4第1項の規定による相続税の納税猶予の制度の下、雇用確保要件の判定がされることとなる（措法70の7の4③）（（参考）のケース4）。

次に、「対象贈与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」については、当該対象贈与の時後に、認定贈与承継会社について吸収合併（認定贈与承継会社が消滅する場合に限る。）、新設合併又は株式交換（認定贈与承継会社が株式交換完全子会社等となる場合に限る。）があった場合には、「対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、措置法規則第23条の9第16項に定める数となる（措令40の2②③、措規23の9⑩）。

また、「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、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なり、当該対象贈与の時における常時使用従業員の数が1人のときは1人とされている（措令40の2②③）。

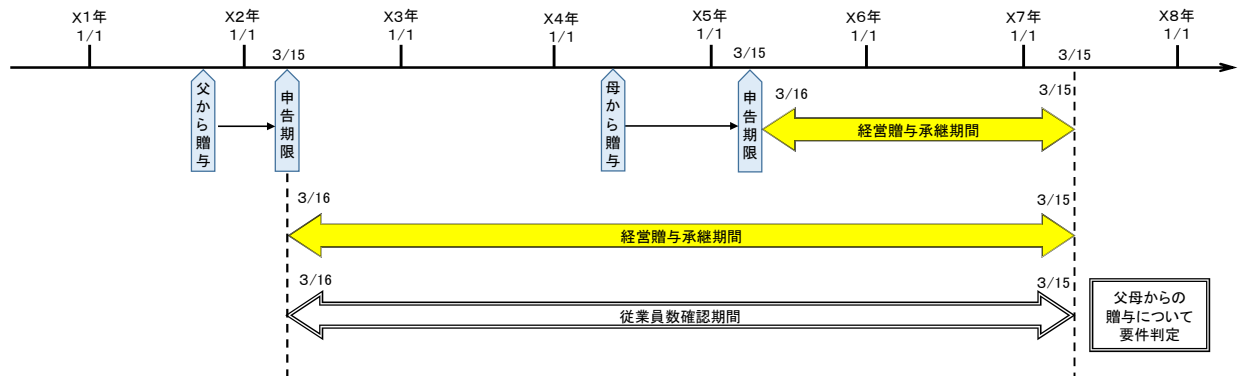
本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

（注） 平成30年度税制改正前は、雇用確保要件に係る雇用の8割維持について、認定贈与承継会社の各第一種贈与基準日（対象贈与に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日）における常時使用従業員の数の合計を経営贈与承継期間内に存する第一種贈与基準日の数で除した数が、対象贈与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った場合とされていた（旧措法70の7③二、旧措令40の8②）。

(参考) 従業員数確認期間の例

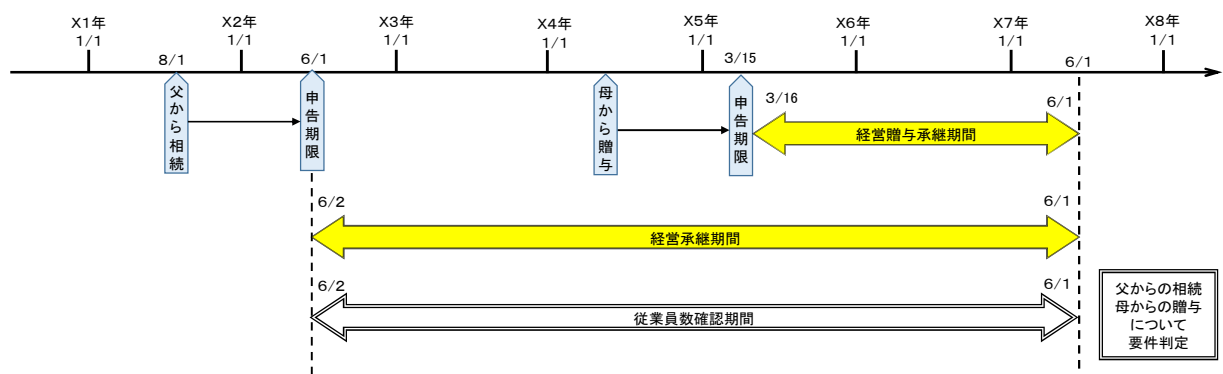
【ケース１】 A社株式を、×１年に父から贈与され、×４年に母から贈与された場合

⇒ ×２年３月１６日～×７年３月１５日が従業員数確認期間となり、同日において父母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



【ケース２】 A社株式を、×１年８月１日に父から相続し、×４年に母から贈与された場合

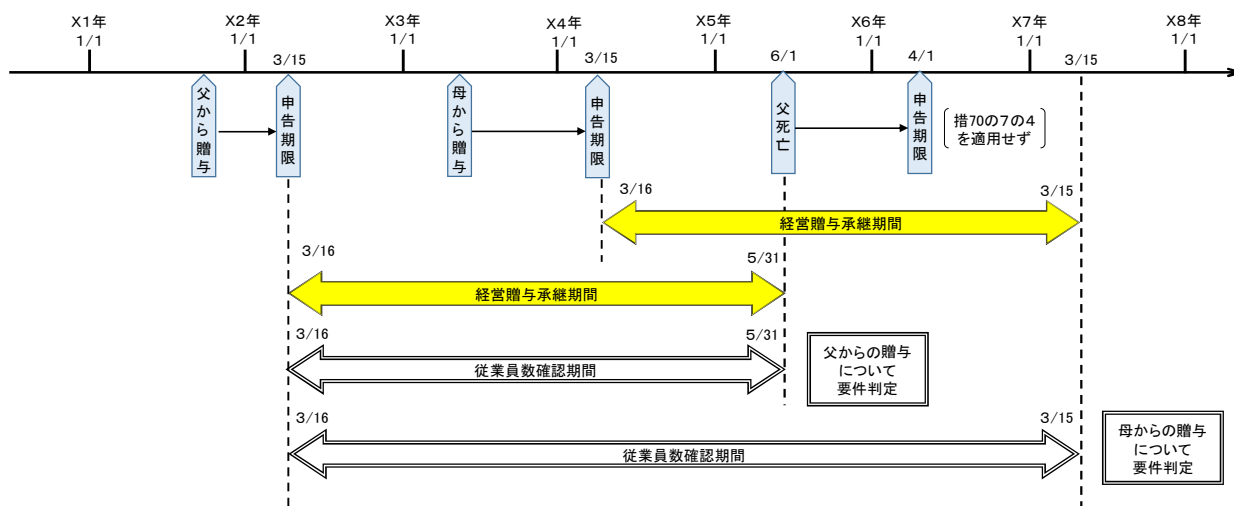
⇒ ×２年６月２日～×７年６月１日が従業員数確認期間となり、同日において父からの相続及び母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



【ケース3】A社株式を、×1年に父から贈与され、×3年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項の適用なし）

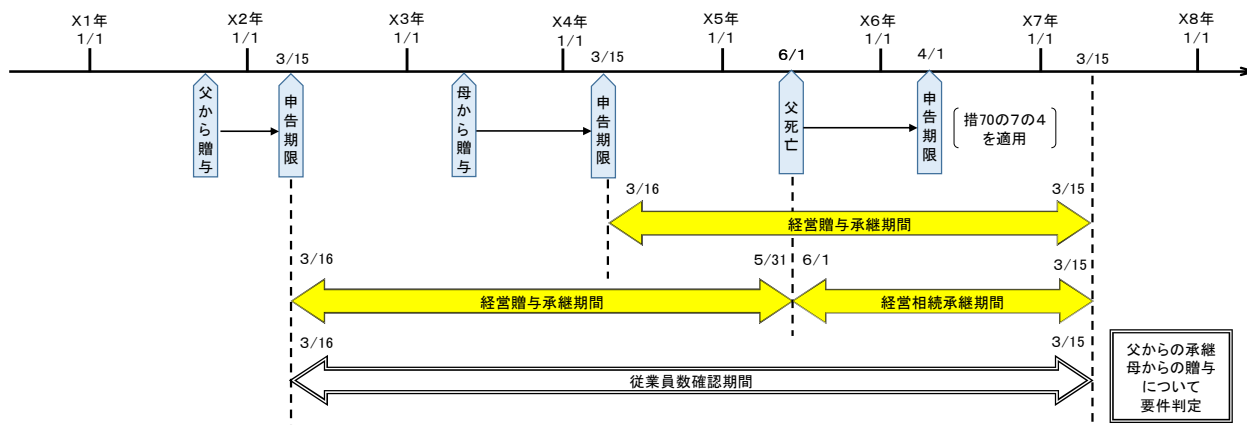
⇒ 父からの贈与については、×2年3月16日～×5年5月31日が従業員数確認期間となり、同日において父からの贈与について雇用確保要件を判定

母からの贈与については、×2年3月16日～×7年3月15日が従業員数確認期間となり、同日において母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



【ケース4】A社株式を、×1年に父から贈与され、×3年に母から贈与された後、×5年6月1日に父が死亡した場合（措置法第70条の7の4第1項の適用あり）

⇒ ×2年3月16日～×7年3月15日が従業員数確認期間となり、同日において父からの承継及び母からの贈与につき、雇用確保要件を判定



(被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと)

70の7—55 措置法第70条の7第30項第2号イに規定する「当該被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における被災事業所(同号イに規定する「被災事業所」をいう。以下70の7—55において同じ。)の常時使用従業員の数の合計を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基準日の数で除して計算した数が、当該被災事業所に係る特例対象贈与(最初の同条第1項の規定の適用に係る贈与をいう。以下70の7—59までにおいて同じ。)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、当該特例対象贈与の時前に措置法第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。以下70の7—59までにおいて同じ。)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ったことをいうことに留意する。

なお、当該認定贈与承継会社の事業所のうちに被災事業所以外の事業所がある場合にあつては、従業員数確認期間内にある各基準日における当該事業所の常時使用従業員の数の合計を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基準日の数で除して計算した数が、当該事業所に係る特例対象贈与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以上である場合に限られることに留意する。

(注)1 上記の「従業員数確認期間」は、災害が発生した日以後の期間に限られることに留意する。

2 特例対象贈与の時後に措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「特例対象贈与の時における常時使用従業員の数」は、同条第39項に定める数となることに留意する。

3 . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

【措置法第70条の7の2((非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除))関係】

(対象非上場株式等の意義)

70の7の2—2 対象非上場株式等とは、次に掲げる場合の区分に応じ次に掲げる株式の数又は出資の金額に達するまでの部分をいうことに留意する。

(1) . . .

(2) . . .

(注) 1 . . .

2 複数の認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの認定承継会社ごとに行うことに留意する。

3 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の2第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある部分が対象非上場株式等に該当することに留意する。

4 . . .

5 非上場株式等の取得は、措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間の末日までに相続税の申告書の提出期限が到来する相続又は遺贈による取得に限られることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

平成30年度税制改正では、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4について、複数の者からの非上場株式等の贈与又は相続等が、これらの規定の適用対象とされた。

ただし、既に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係る贈与又は相続等により措置法第70条の7の2第2項第1号に規定する認定承継会社（以下「認定承継会社」という。）の非上場株式等を取得した者が、その後に相続等により取得する当該認定承継会社の非上場株式等については、措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間の末日までに相続税の申告書の提出期限が到来する相続等による取得したものに限り、同条の適用対象とされている（措法70の7の2①）。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 「経営承継期間」については、70の7の2—15の2((経営承継期間の意義))の解説を参照。

(相続税の納税猶予及び免除の対象とならない非上場株式等)

70の7の2—3 措置法第70条の7の2第1項の適用対象となる非上場株式等には、次に掲げる株式等は含まれないことに留意する。

(1) . . .

(2) . . .

(3) 措置法令第40条の8第64項の規定の適用を受ける株式等

(4) 次に掲げる株式等

イ 措置法第70条の7の3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課税の特例))の規定により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等

ロ 同項の規定により贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等につき措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受ける場合における当該贈与者から相続又は遺贈により取得した当該対象受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社と同一の会社の株式等

(5) 措置法第70条の7の7第1項((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))の規定により同項に規定する特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる同項に規定する特例対象受贈非上場株式等

(注) 1 上記(4)イの対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。

2 上記(5)の特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項((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))の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

本通達は、措置法第70条の7の2第1項の適用対象となる非上場株式等には含まれない株式等を留意的に明らかにしているものであるところ、本通達の(4)イは、措置法第70条の7の3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課税の特例))の規定により経営承継受贈者が同項の贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等は、その適用対象とはならないこと、また、本通達の(注)1は、当該対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることを明らかにしている。

ところで、平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について新たな特例措置(措法70の7の5～70の7の8。以下「特例措置」という。)が創設されたが、このうち、措置法第70条の7の7第1項((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))は、措置法第70条の7の5第1項((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))の規定の適用を受けている同条第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者に係る同条第1項に規定する特例贈与者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者は当該特例贈与者から同項に規定する特例対象受贈非上場株式等を相続又は遺贈により取得したものとみなす旨、規定している。

この規定は、措置法第70条の7の3第1項と同様の規定であることから、当該特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる当該特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の2第1項の適用対象とならないこと、また、当該特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項((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))の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることを、本通達の(5)及び(注)2の改正により、留意的に明らかにした。

(注) 本通達の(4)及び(注)1の改正について、その内容に変更はない。

(納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の2—14 . . .

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該 . . .

B = 当該 . . .

C = 当該 . . .

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時（対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下70の7の2—14において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第70条の7の2第2項第8号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第40条の8の2第26項第2号に規定する法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時前又は当該相続の開始の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該相続の開始の日の属する事業年度の開始の日から当該相続の開始の日の前日までの日数と当該相続の開始の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に1円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

(2) . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—11((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(経営承継期間の意義)

70の7の2—15の2 措置法第70条の7の2第2項第6号に規定する経営承継期間とは、同条第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から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継相続人等の最初の同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

ロ 経営承継相続人等の最初の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

(2) 経営承継相続人等の死亡の日の前日

(新設)

(説明)

「非上場株式等に係る相続税の納税猶予及び免除」(措法70の7の2)では、措置法第70条の7の2第2項第3号に規定する経営承継相続人等(以下「経営承継相続人等」という。)が同項第1号に規定する認定承継会社(以下「認定承継会社」という。)の事業を継続する期間として原則5年間の「経営承継期間」が設けられている。

前述のとおり、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、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたが、この改正に伴い、経営承継期間については、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係る相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間とされた(措法70の7の2②六)。

(1) 次のいずれか早い日

イ 経営承継相続人等の最初の同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

ロ 経営承継相続人等の最初の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

(2) 経営承継相続人等の死亡の日の前日

したがって、相続等による認定承継会社の非上場株式等の取得が、最初の措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用に係るものである場合には、経営承継期間は、原則として、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日となる。

他方、既に会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2第1項の規定の適用を受けている経営承継相続人等が、当該会社の非上場株式等を他の者から相続等により取得した場合には、当該相続に係る経営承継期間については、原則として、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から、最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日又は最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日のいずれか早い日までの期間となる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 1 平成30年度税制改正前の措置法第70条の7の2第2項第6号は、経営承継期間について、原則として、同条第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から同日以後5年を経過する日までの期間としていた。

2 複数の者から非上場株式等の贈与又は相続等を受けた場合の具体的な経営承継期間については、70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の(参考)を参照。

(常時使用従業員の雇用が確保されていない場合)

70の7の2—17の2 措置法第70条の7の2第3項第2号に規定する「常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となった場合」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における対象非上場株式等に係る認定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の末日において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、最初の措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始の時(対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下70の7の2—17の2において同じ。)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ったことをいうことに留意する。

(注) 1 上記の「従業員数確認期間」とは、当該対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7の2第1項又は第70条の7第1項の規定の適用を受けるために提出する最初の相続税の申告書又は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(当該経営承継相続人等が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいうことに留意する。

2 上記の「基準日」とは、上記1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に留意する。

3 当該相続の開始の時後に措置法規則第23条の10第14項において準用する措置法規則第23条の9第16項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「対象贈与の時ににおける常時使用従業員の数」は、同項に定める数となることに留意する。

4 上記の「常時使用従業員の数に100分の80を乗じて計算した数」は、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なり、当該相続の開始の時における常時使用従業員の数が1人のときは1人となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

(被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと)

70 の 7 の 2—59 措置法第 70 条の 7 の 2 第 31 項第 2 号イに規定する「当該被災事業所の常時使用従業員の雇用が確保されているものとして政令で定める数を下回る数となったこと」とは、従業員数確認期間内にある各基準日における被災事業所（同号イに規定する「被災事業所」をいう。以下 70 の 7 の 2—59 において同じ。）の常時使用従業員の数の合計を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基準日の数で除して計算した数が、当該被災事業所の最初の同条第 1 項の規定の適用に係る相続の開始の時（対象非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の対象贈与の時。以下 70 の 7 の 2—63 までにおいて同じ。）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ったことをいうことに留意する。

なお、当該認定承継会社の事業所のうちに被災事業所以外の事業所がある場合にあつては、従業員数確認期間内にある各基準日における当該事業所の常時使用従業員の数の合計を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基準日の数で除して計算した数が、当該事業所の最初の措置法第 70 条の 7 の 2 第 1 項の規定の適用に係る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以上である場合に限られることに留意する。

(注) 1 上記の「従業員数確認期間」は、災害が発生した日以後の期間に限られることに留意する。

2 最初の同項の規定の適用に係る相続の開始の時後に措置法規則第 23 条の 10 第 37 項において準用する措置法規則第 23 条の 9 第 16 項各号に掲げる事由が生じたときにおける上記の「相続の開始の時における常時使用従業員の数」は、同条第 39 項に定める数となることに留意すること。

3 . . .

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70 の 7—16 の 2 ((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

【措置法第70条の7の3（（非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例））関係】

（措置法第70条の7の3第2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対象受贈非上場株式等の価額の計算）

70の7の3—1の2 措置法第70条の7の3第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の計算は、次の算式により算定して差し支えない。

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

（注）1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、経営承継受贈者に係る前の贈与者から措置法第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前の贈与により当該前の贈与に係る受贈者が取得した対象受贈非上場株式等又は同項に規定する特例対象受贈非上場株式等の当該前の贈与の時における価額（措置法第70条の7第2項第5号の対象受贈非上場株式等の価額又は措置法第70条の7の5第2項第8号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該前の贈与者の死亡直前の当該経営承継受贈者の当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等に係る猶予中贈与税額

Cは、当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7第2項第5号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

（注）1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該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の贈与をした者をいう（以下70の7の3—1の2及び70の7の4—2の2において同じ。）。

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、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 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

2 「前の贈与」とは、（注）1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該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の贈与をいう。

2 当該死亡した前の贈与者から複数の認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合には、それぞれの認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 . . .

4 経営承継受贈者に係る前の贈与者が行った前の贈与が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与のいずれであるかに関わらず、当該前の贈与者が死亡した場合には、当該経営承継受贈者については、措置法第70条の7の3第2項の規定が適用されることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

措置法第70条の7第1項の規定の適用を受ける経営承継受贈者に係る前の贈与者が死亡した場合には、当該前の贈与者の死亡による相続又は遺贈に係る相続税については、当該経営承継受贈者が当該前の贈与者から相続（当該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）により対象受贈非上場株式等の取得をしたものとみなされる。また、この場合、その死亡による相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき当該対象受贈非上場株式等の価額につい

ては、当該前の贈与者からの前の贈与の時ににおける当該対象受贈非上場株式等の価額を基礎として計算するものとされている（措法70の7の3②）。

本通達は、経営承継受贈者が措置法第70条の7第4項又は第5項の規定の適用を受け、納税猶予額の一部について期限が確定している場合における措置法第70条の7の3第2項の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の算式を留意的に明らかにしているものである。

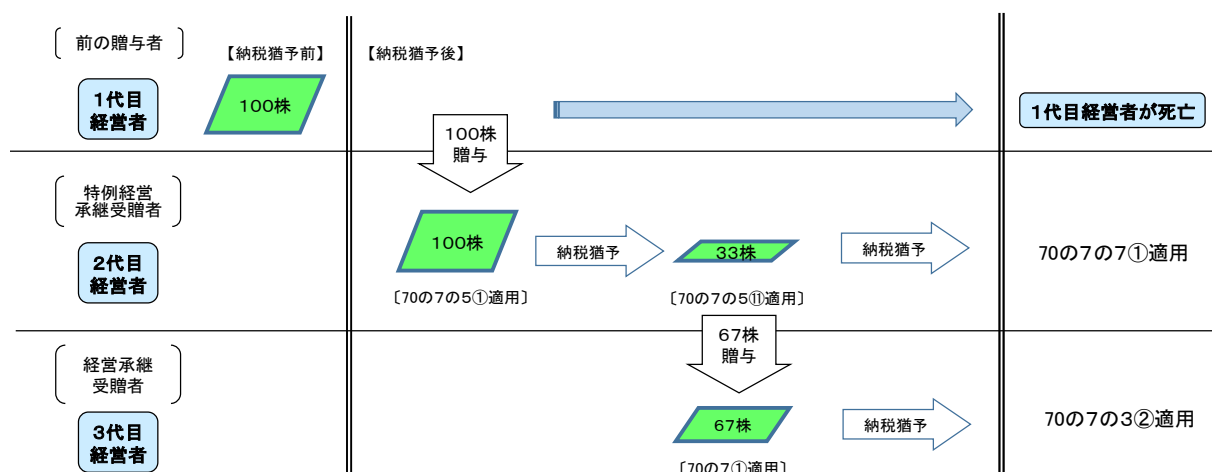
ところで、平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について、従来からの措置（措法70の7～70の7の4。以下「一般措置」という。）に加え、新たな特例措置（措法70の7の5～70の7の8）が創設されたが、これにより、一般措置の適用を受けている者が次の後継者に対しその適用を受けている非上場株式等を贈与する場合、一般措置（措法70の7）だけでなく特例措置（措法70の7の5）による贈与を行うことも可能となった（措法70の7⑬三、70の7の2⑯二、70の7の4⑫）。また、これは、特例措置の適用を受けている者についても同様である（措法70の7の5⑪、70の7の6⑫、70の7の8⑪）。

このため、経営承継受贈者の前の贈与者に係る前の贈与が、特例措置である措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係るものである場合が生じることとなるが、この場合に当該前の贈与者が死亡したときであっても、当該経営承継受贈者については、措置法第70条の7の3第2項の規定が適用されることとなる。

本通達の（注）4の改正は、このことを留意的に明らかにした。

- （注）1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該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の贈与をした者をいう（措令40の8の3）。
- 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、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 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
- 2 「前の贈与」とは、（注）1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該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の贈与をいう（措法70の7の3②）。

（参考）前の贈与者が死亡した場合の適用関係



【措置法第70条の7の4（（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））関係】

（経営相続承継期間の意義）

70の7の4—7 措置法第70条の7の4第1項の規定の適用を受ける場合における同条第2項第5号に規定する経営相続承継期間（以下「経営相続承継期間」という。）は、次に掲げる場合の区分に応じ次に定めるとおりとなることに留意する。

- (1) 措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から特定日までの間に当該贈与に係る贈与者（経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第15項第3号（措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の4第10項に定める者に対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。以下70の7の4—7及び70の7の4—10において同じ。）が死亡した場合

当該死亡に係る相続の開始の日から当該特定日又は当該贈与に係る経営相続承継受贈者の死亡の日の前日のいずれか早い日までが経営相続承継期間となる。

- (2) 特定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日までの期間に当該贈与に係る贈与者が死亡した場合

経営相続承継期間は存在しない。

- (注) 1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいうことに留意する（以下70の7の4—10において同じ。）。

イ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第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 「措置法令第40条の8の4第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいうことに留意する。

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、当該贈与をした者の措置法令第40条の8第5項第1号に規定する免除対象贈与である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の当該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

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

「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」（措法70の7の4）では、措置法第70条の7の4第2項第3号に規定する経営相続承継受贈者（以下「経営相続承継受贈者」という。）が同項第1号に規定する認定相続承継会社（以下「認定相続承継会社」という。）の事業を継続する期間として「経営相続承継期間」が設けられているが、措置法第70条の7の4の規定は、措置法第70条の7第1項の規定の適用が前提となるため、経営相続承継期間についても、同項の規定の適用を受けた期間を引き継ぐものとして規定されている。

平成30年度税制改正では、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、措置法第70条の7、第70条の7の2及び第70条の7の4の規定の適用が可能とされたことから、経営相続承継期間についても改正が行われた。

具体的には、措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から特定日までの間に当該贈与に係る贈与者（経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が同条第15項第3号（措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の4第10項に定める者に対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。）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特定日又は当該贈与に係る経営相続承継受贈者

の死亡の日の前日のいずれか早い日までが経営相続承継期間となる（措法70の7の4②五）。

したがって、特定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日までの期間に当該贈与に係る贈与者が死亡した場合には、経営相続承継期間は存在しないこととなる。

本通達の改正は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいう。

イ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第70条の7第1項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日以後5年を経過する日

ロ 当該経営相続承継受贈者の最初の措置法第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 「措置法令第40条の8の4第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいう。

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、当該贈与をした者の措置法令第40条の8第5項第1号に規定する免除対象贈与である場合 対象受贈非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等の当該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

3 複数の者から非上場株式等の贈与又は相続等を受けた場合の具体的な経営相続承継期間については、70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の(参考)を参照。

(確定事由となる常時使用従業員の数)

70の7の4—7の2 70の7の4—7((経営相続承継期間の意義))の(1)の場合における、措置法第70条の7の4第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第2号の要件の判定は、従業員数確認期間内に存する各基準日における対象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数の合計を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存する基準日の数で除して計算した数により行うことに留意する。

なお、その要件の判定については、70の7の2—17の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))を準用する。

(注) 1 「従業員数確認期間」とは、当該対象相続非上場株式等に係る認定相続承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7第1項又は第70条の7の2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相続税の申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日(経営相続承継受贈者が同日までに死亡した場合には、その死亡の日の前日)までの期間をいうことに留意する。

2 「基準日」とは、上記1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に留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—16の2((常時使用従業員の雇用が確保されていない場合))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の4—8 措置法第70条の7の4第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の2—14((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の2—14中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法令第40条の8の4第12項に規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の2第7項」とあるのは「第40条の8の4第17項において準用する措置法令第40条の8の2第30項」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該対象贈与」と、「対象贈与」とあるのは「第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続」となることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

70の7—11((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

【措置法第70条の7の5（（非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例）関係）】

（贈与税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義）

70の7の5—1 措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1（（贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義））を準用する。

（新設）

（説明）

平成30年度税制改正では、非上場株式等に係る納税猶予について、従来からの一般措置（措法70の7～70の7の4）に加え、平成30年1月1日から平成39年12月31日までの10年間の措置として、納税猶予の対象となる非上場株式等の制限（総株式数の最大3分の2まで）の撤廃や納税猶予割合の引上げ（一般措置：80%⇒特例措置：100%）等がされた特例措置（措法70の7の5～70の7の8）が創設された。

ただし、この特例措置の基本的な仕組みは一般措置と同様であり、特例措置の規定の多くは、一般措置の各規定を準用する形で規定されている。

本通達も、措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1（（贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義））を準用することとしている。

（参考）特例措置と一般措置の比較

	特例措置	一般措置
事前の計画策定等	5年以内の特例承継計画の提出 〔平成30年4月1日から 平成35年3月31日まで〕	不要
適用期限	10年以内の相続等・贈与 〔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1）}	全株式	総株式数の最大3分の2まで
納税猶予割合	100%	相続等：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 ^{（注2）}	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 議決権に制限のない株式等に限る。

2 雇用確保要件を満たさなかった場合には、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第20条第3項に基づき、要件を満たさなかった理由等を記載した報告書を都道府県知事に提出し、その確認を受ける必要がある。なお、当該報告書及び確認書の写しは、継続届出書の添付書類とされている。

(特例贈与者の意義等)

70の7の5—2 措置法第70条の7の5第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下70の7の5—34までにおいて「特例認定贈与承継会社」という。）に係る同条第1項に規定する特例贈与者（以下70の7の7—3までにおいて「特例贈与者」という。）からは、当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等（議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7の5—3までにおいて同じ。）について、既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているものは除かれることに留意する。

(注) 同条第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者（以下70の7の7—2までにおいて「特例経営承継受贈者」という。）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」に含まれないことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項に規定する特例贈与者（以下「特例贈与者」という。）に係る要件については、措置法令第40条の8の5第1項において、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるとおりとされている（措令40の8の5①）

(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、同条第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下「特例認定贈与承継会社」という。）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。

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。

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（措法70の7の5①、70の7の6①又は70の7の8①）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。）

措置法第70条の7の5第1項は、この特例贈与者について、特例認定贈与承継会社の非上場株式等について、既に同条第1項の規定の適用に係る贈与をしているものを除いている。これと同様の規定は従来からの措置である一般措置にも設けられているところ（措法70の7①）、この規定は、株式等の保有集中による事業承継及び承継後の事業経営の円滑化に資するというこの措置の趣旨から、後継者に対し一括して贈与をすることをその適用要件の一つとするものであるとされている（「コンメンタール相続税法」5199頁）。したがって、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、後継者に小分けに贈与した場合、その後継者が措置法第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のは、最初の贈与に係るもののみとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

ところで、後継者が1人のみである一般措置と異なり、特例措置は最大3人の後継者への贈与がその対象となるところ、特例贈与者が複数の後継者（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場合には、「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を除く」との規定から、各後継者への贈与をそれぞれ一括して行うだけでなく、各後継者への贈与の時点も「同時」でなければならないのか、との疑義も生じる。

しかしながら、後継者が複数ある場合にそのような贈与契約を締結することは、遠方に居住する者がある場合等、必ずしも現実的でない場合があり、法が特例措置の適用を受けるためには複数の後継者との贈与契約を一時点で同時に行わなければならないことまでも要求しているものと解することは適当ではない。また、措置法規則第23条の12の2第14項第9号は、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与税の申告書に添付すべき書類として「特例対象受贈非上場株式等の取得をした日の属する年中において当該贈与に係る特例贈与者から当該特例認定贈与承継会社の同条第2項第5号に規定する非上場株式等の取得をした他の特例経営承継受贈者・・・の氏名及び住所を記載した書類」と規定しており、他の後継者（特例経営承継受贈者）が同一年中に受ける贈与については同条第1項の規定の適用があることを前提とした規定ぶりとなっている。

以上のことから、特例認定贈与承継会社の後継者（特例経営承継受贈者）が複数ある場合において、同一年中に、当該特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を他の後継者に贈与した特例贈与者というのは、当該他の後継者以外の後継者との関係では「既に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与をしているもの」に含まれず、当該特例贈与者は、各後継者への贈与を「同時」に行う必要はなく、同一年中に行えばよいこととなる。なお、各後継者への贈与は、後継者が1人である場合と同様に、それぞれ一括して行う必要がある。

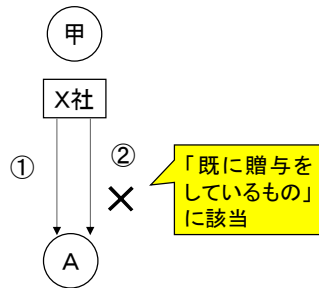
本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(参考1) 「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もの」の判定等

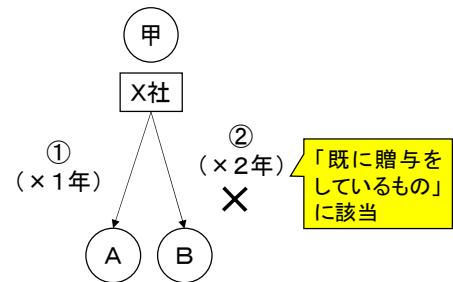
(例) ×1年に、甲がAにX社株式の贈与(①)をした後に、以下の贈与(②)が行われた場合の、
②の贈与に係る判定

1 「既に贈与をしているもの」に該当するケース

【ケース1】 同じ会社の株式を、同じ者に贈与した場合

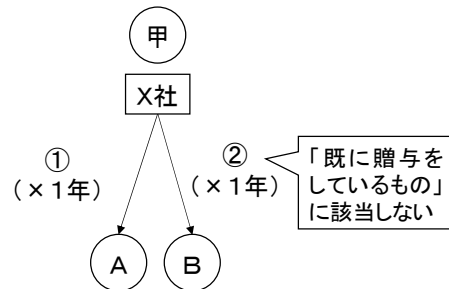


【ケース2】 同じ会社の株式を、別の者に、異なる年中に贈与した場合

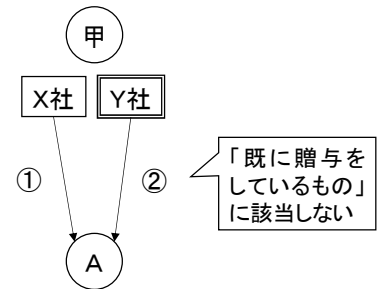


2 「既に贈与をしているもの」に該当しないケース

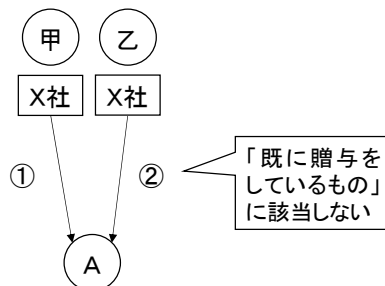
【ケース1】 同じ会社の株式を、別の者に、同一年中に贈与した場合



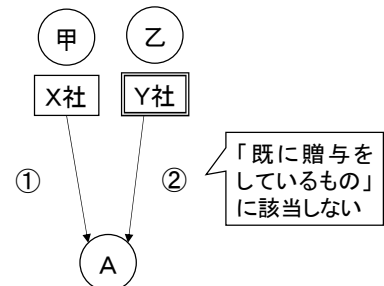
【ケース2】 別の会社の株式を、贈与した場合



【ケース3】 別の贈与者が、同じ会社の株式を贈与した場合



【ケース4】 別の贈与者が、別の会社の株式を贈与した場合

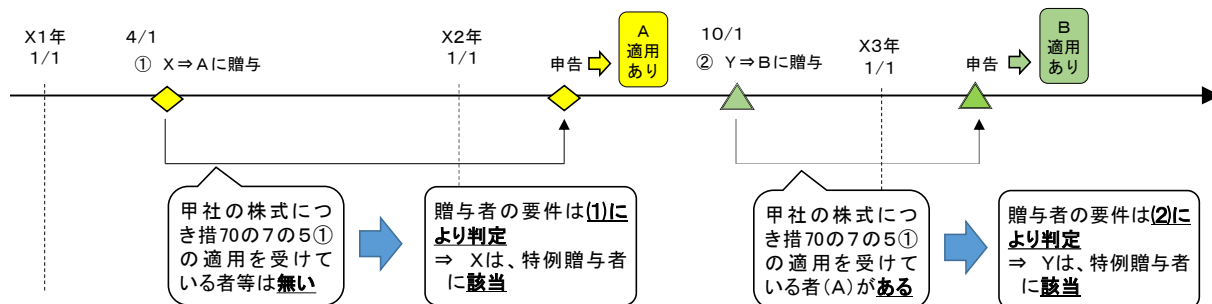


(参考2) 特例贈与者の要件の判定の具体例

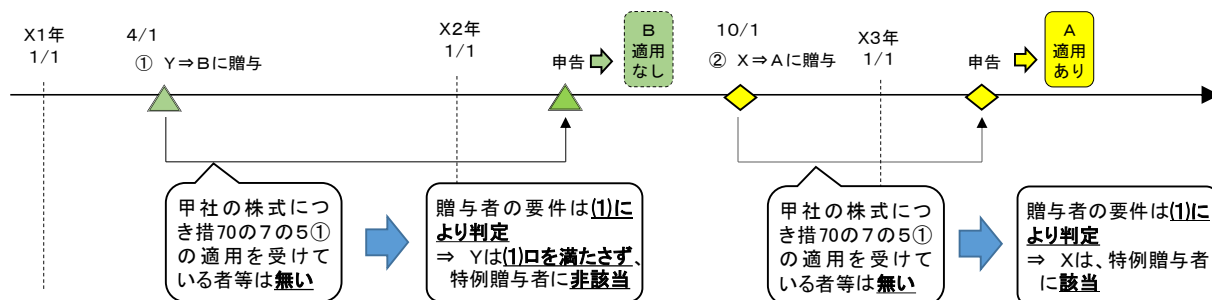
《前提》

- ・ 甲社の株式を、X（父）が60%、Y（母）が30%、非同族が10%保有。
- ・ XはAに、YはBに、保有株式の全てを贈与。
- ・ A及びBは、甲社の代表権を有しており、また、X及びYは、甲社の代表権を有していたことがある。
- ・ 特例贈与者に係る要件以外の措置法第70条の7の5に係る適用要件は満たしている。

① Xの贈与後にYが贈与を行った場合



② Yの贈与後にXが贈与を行った場合



- (注) 1 上記①及び②は、X及びYの贈与が同一年中に行われた場合も同様である。
- 2 上記①及び②は受贈者が異なる場合であるが、X及びYが、同一の受贈者に贈与を行った場合における特例贈与者に係る要件の判定も同様となる。なお、受贈者が同一の場合においてXの贈与後にYが贈与を行うときは、Yの贈与については措置法第70条の7の5第2項7号に規定する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だけが同条第1項の適用対象となる（70の7の5—3の説明を参照）。

(特例対象受贈非上場株式等の贈与の意義等)

70の7の5—3 措置法第70条の7の5第1項の適用対象となる非上場株式等の贈与とは、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める贈与(以下70の7の7—1までにおいて「特例対象贈与」という。)をいうことに留意する。

なお、特例対象贈与は、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同項の規定の適用に係る贈与及び当該贈与の日から同条第2項第7号に規定する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に限られることに留意する。

(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は、特例贈与者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Bは、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又は金額

Cは、当該贈与の時ににおける特例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る。)の総数又は総額

Dは、当該贈与直後に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又は金額

Eは、当該贈与直後に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又は金額

2 上記(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、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に留意する。

3 上記(2)の場合には、次の取扱いとなることに留意する。

イ 当該贈与が異なる時期に行われた場合には、上記(2)ロのEの数又は金額については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後ににおける数又は金額による。

ロ 上記(2)イ及びロの要件を満たさない特例経営承継受贈者がある場合には、他の特例経営承継受贈者への当該贈与についても、特例対象贈与に該当しない。

4 贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該贈与前に措置法第70条の7の6第1項((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))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を取得している場合(当該相続又は遺贈による取得の前に特例対象贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、70の7の5—3中「同項の規定の適用に係る贈与及び当該贈与の日から同条」とあるのは、「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係る相続の開始の日から措置法第70条の7の5」となることに留意する。

5 同一年中に、異なる特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の特例対象贈与及び措置法第70条の7の5第1項に規定する特例対象受贈非上場株式等(以下70の7の8—6までにおいて「特例対象受贈非上場株式等」とい

う。)に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定贈与承継会社及び贈与ごとに行うことに留意する。

- 6 上記(1)又は(2)により計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の5第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象受贈非上場株式等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けるためには、同条第2項第1号に規定する特例認定贈与承継会社（以下「特例認定贈与承継会社」という。）の非上場株式等の一定数以上の贈与による取得をし、かつ、当該取得をした非上場株式等のうち同条第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載（以下、同項の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象受贈非上場株式等」という。）をし、贈与税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、この「一定数以上の贈与」（以下「特例対象贈与」という。）の意義について、次のとおり、計算式により明らかにした。

(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) Aは、特例贈与者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与の直前に有していた特例認定贈与承継会社の非上場株式等の数又は金額

Bは、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又は金額

Cは、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

Dは、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又は金額

Eは、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又は金額

ところで、前述のとおり、措置法第70条の7の5等の特例措置については、複数の株主から最大3人の後継者への贈与・相続等が適用の対象となる。このため、同一の会社の非上場株式等について、異なる特例贈与者がそれぞれ異なる特例経営承継受贈者に特例対象贈与を行った場合、上記(1)又は(2)のいずれによるのか疑問も生じる。そこで、本通達の(注)2では、上記(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、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を留意的に明らかにしている（（参考2）参照）。

また、本通達の(注)3では、上記(2)に掲げる場合に該当する場合には、当該贈与が異なる時期に行われたときにおける上記(2)ロのEの数又は金額（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又は金額）は、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後における数又は金額によること（具体例については、70の7の5—10の（参考）を参照）、上記(2)イ及びロの要件を満たさない特例経営承継受贈者がある場合には、他の特例経営承継受贈者への当該贈与についても、特例対象贈与に該当しないこと、を留意的に明らかにしている。

次に、本通達の(注)5では、同一年中に、異なる特例贈与者から同一の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合、異なる特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合及び同一の特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等を贈与により取得をした場合の「特例対象贈与」及び「特例対象受贈非上場株式等」に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定贈与承継会社及び贈

与ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

そして、これらにより計算された株式の数又は出資の金額のうち、措置法第70条の7の5第1項に規定する贈与税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが「特例対象受贈非上場株式等」に該当することを、本通達の(注)6において留意的に明らかにしている。

また、措置法第70条の7の5第1項は、特例対象贈与について、

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の贈与の日から同条第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間（以下「特例経営贈与承継期間」という。）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に限ることとしている。そして、贈与により特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該贈与前に措置法第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を取得している場合（当該相続又は遺贈による取得の前に特例対象贈与により当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。）には、措置法令第40条の8の5第2項において措置法第70条の7の5第1項の読替え規定が設けられており、この場合の特例対象贈与は「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又は遺贈に係る相続の開始の日から措置法第70条の7の5第2項第7号に規定する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」に限られることとなる。

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（措置法令第40条の8の5第2項の適用がある場合は、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②の贈与が対象となることから、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措置法第70条の7の5第1項の適用対象とならないもの（（参考3）のケース1）がある一方、平成39年12月31日後の贈与であっても同項の適用対象となるもの（（参考3）のケース2）が生じることとなる。

本通達のなお書き及び(注)4は、このことを留意的に明らかにした。

なお、特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が「最初の贈与」であるかどうかは、当該贈与に係る特例経営贈与承継受贈者が当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等につき既に同項の規定の適用に係る贈与又は措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続若しくは遺贈を受けていないかどうかにより行い、贈与者が同一であっても、特例認定贈与承継会社が異なる場合には、その特例認定贈与承継会社ごとに「最初の贈与」であるかどうかの判定を行うこととなる（（参考4）参照）。

（参考1）特例対象贈与に係る贈与株式数の判定について

【前提】X社の株式（発行済株式総数：100株）を、甲（先代）が50株、乙が20株、丙が15株、丁が5株、その他が10株を所有（乙、丙及び丁は甲の子）。

【ケース1】乙に贈与する場合（特例経営承継受贈者：1人）

$$A(50株) + B(20株) \geq C(100株) \times 2/3 = 66.6\cdots$$

⇒ $C(100株) \times 2/3 - B(20株)$ 以上の贈与（46.6株（47株）以上の贈与）

【ケース2】丙に贈与する場合（特例経営承継受贈者：1人）

$$A(50株) + B(15株) < C(100株) \times 2/3 = 66.6\cdots$$

⇒ A(50株)の全部の贈与

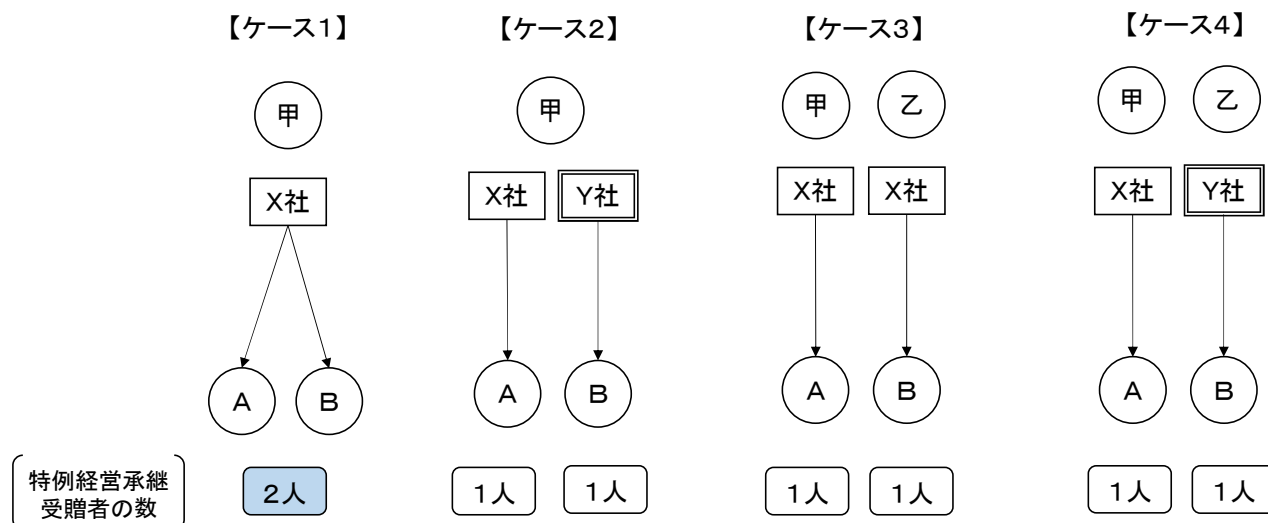
【ケース3】乙・丙・丁に贈与する場合（特例経営承継受贈者：3人）

（例）各人に10株ずつ贈与

	甲（贈与者）	乙	丙	丁
贈与前	50株	20株	15株	5株
贈与後	20株	30株	25株	15株

⇒ 贈与後における丁の株数（15株）が甲の株数（20株）を下回るため、適用要件を満たさない。

(参考2) 「特例経営承継受贈者」の数の判定



(注) 上記は、各贈与が同一年中に行われた場合を前提とする。

なお、【ケース1】において贈与が異なる年に行われた場合(例: ×1年にA、×2年にBへ贈与)には、Aへの贈与のみが特例措置の対象となるが(70の7の5-2参照)、この場合の特例経営承継受贈者の数は、「1人」となる。

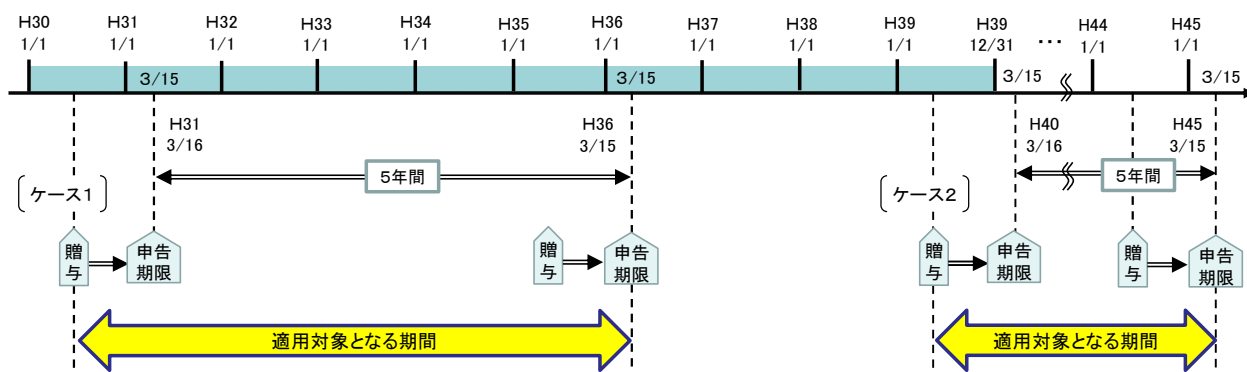
(参考3) 適用対象となる贈与の期間について

【ケース1】最初の贈与が平成30年中の場合

- 追加の贈与に係る特例経営贈与承継期間の末日は、最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限(平成31年3月15日)の翌日から5年を経過する日(平成36年3月15日)
⇒ 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が適用対象

【ケース2】最初の贈与が平成39年中の場合

- 追加の贈与に係る特例経営贈与承継期間の末日は、最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限(平成40年3月15日)の翌日から5年を経過する日(平成45年3月15日)
⇒ 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が適用対象



（参考４）「最初の贈与」の判定

（例）甲が、Aに、X社株式につき特例措置（措法70の7の5）の適用に係る贈与（第1贈与）をした場合において、その後に、以下の贈与（第2贈与）が行われたときにおける、第2贈与に係る「最初の贈与」は以下のとおり。

【ケース１】乙が、Aに、X社株式を贈与する場合

甲からAへの贈与（第1贈与）が、「最初の贈与」に該当。

※ 乙からの贈与は「最初の贈与」に該当しないが、特例経営承継期間の末日までに贈与税の申告期限が到来するものであれば、特例措置の対象となる。

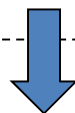
【ケース２】甲が、Aに、Y社株式を贈与する場合

Aは、同じ贈与者（甲）から、既にX社株式の贈与を受けているが、会社異なることから、甲からAへの贈与（第2贈与）が、AがY社株式につき受ける「最初の贈与」に該当。

【ケース３】甲が、Bに、X社株式を贈与する場合

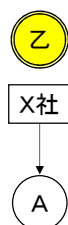
同じ会社（X社）の株式につき、既に贈与を受けている者（A）があるが、受贈者が異なることから、甲からBへの贈与（第2贈与）が、BがX社株式につき受ける「最初の贈与」に該当。

《第1贈与》 甲がAに、X社株式を贈与



《第2贈与》 以下のとおり、贈与

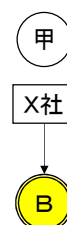
【ケース1】 乙がAに、X社株式を贈与
（贈与者が異なる場合）



【ケース2】 甲がAに、Y社株式を贈与
（会社異なる場合）



【ケース3】 甲がBに、X社株式を贈与
（受贈者が異なる場合）



(担保の提供等に関する取扱いの準用)

70の7の5—4 70の7—7((担保の提供等))～9((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第1項の規定により担保の提供を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けようとする者は、その適用に係る贈与税の申告書の提出期限までに同条第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供する必要がある。

本通達は、この担保の提供を行う場合には、70の7—7((担保の提供等))～9((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(常時使用従業員の意義)

70の7の5—5 措置法第70条の7の5第2項第1号イに規定する常時使用従業員の意義については、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第1号においては、特例認定贈与承継会社の要件として、当該会社の常時使用従業員数が1人以上であること(同号イ)、また、当該会社の同号ハに規定する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措置法第70条の7の5第2項第2号ホに規定する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る。)にあっては、当該会社の常時使用従業員の数が5人以上であること(同号ホ)が規定されている。

本通達は、この常時使用従業員の意義について、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用することとしている。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70 の 7 の 5—6 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号ロの要件を判定する場合において、同項第 3 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該特例対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第 4 号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該特例対象贈与に係る贈与税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法令第 40 条の 8 の 5 第 5 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 6 項第 1 号及び第 2 号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A＝当該いずれかの日における当該会社の総資産の貸借対照表に計上されている帳簿価額の総額

B＝当該いずれかの日における当該会社の特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第 23 条の 12 の 2 第 7 項において準用する措置法規則第 23 条の 9 第 14 項に規定するものをいう。以下 70 の 7 の 5—6 において同じ。）の貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額

C＝当該いずれかの日以前 5 年以内において特例経営承継受贈者及び当該特例経営承継受贈者と特別の関係がある者（措置法令第 40 条の 8 の 5 第 14 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 11 項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次の a 及び b に掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（最初の特例対象贈与の時（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について、当該特例対象贈与の時前に措置法第 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。以下 70 の 7 の 5—6 において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、最初の特例対象贈与の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 3 号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法令第 40 条の 8 第 21 項第 2 号に規定する法人税法第 34 条又は第 36 条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、最初の特例対象贈与の時前又は当該特例対象贈与の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該特例対象贈与の日の属する事業年度の開始の日から当該特例対象贈与の日の前日までの日数と当該特例対象贈与の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に 1 円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

$$(2) \frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

A＝当該いずれかの事業年度における総収入金額

B＝当該いずれかの事業年度における特定資産の運用収入の合計額

(新設)

(説明)

措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号ロにおいては、特例認定贈与承継会社の要件として、当該会社が、資産保有型会社又は資産運用型会社のうち、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 5 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 6 項で定めるものに該当しないことと規定されている。

資産保有型会社とは、措置法第70条の7の5第2項第3号において措置法第70条の7第2項第8号に定める会社をいい、資産運用型会社とは、措置法第70条の7の5第2項第4号において措置法第70条の7第2項第9号に定める会社をいうこととされている。

本通達は、これらの要件を計算式により留意的に明らかにしたものである。

なお、本通達の「b」の(注)は、70の7―11における取扱いと同様である。

また、措置法第70条の7の5第2項第1号ロにおいては、資産保有型会社又は資産運用型会社に該当するもののうち措置法令第40条の8の5第5項において準用する措置法令第40条の8第6項第1号及び第2号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第70条の7の5第1項の適用対象とならないことから、本通達は、このことも留意的に明らかにした。

(特例認定贈与承継会社から支給された給与等の意義)

70の7の5—7 措置法令第40条の8の5第12項第2号に規定する「給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益)」の意義については、70の7—11の2((認定贈与承継会社から支給された給与等の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

特例認定贈与承継会社が資産保有型会社に該当するかどうかの判定に当たっては、70の7の5—6によるところ、本通達は、この場合に用いる特例認定贈与承継会社から支給された「給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益)」の意義については、70の7—11の2((認定贈与承継会社から支給された給与等の意義))を準用することとしている。

(特定特別関係会社の意義等)

70の7の5—8 会社が特例認定贈与承継会社に該当するかを判定する場合の措置法第70条の7の5第2項第1号ハに規定する特定特別関係会社の意義等については、70の7—11の3((特定特別関係会社の意義等))を準用する。

(新設)

(説明)

その会社の措置法第70条の7の5第2項第1号ハに規定する特定特別関係会社の株式等が非上場株式等に該当しない場合(措法70の7の5②一ハ)、当該特定特別関係会社が措置法第70条の7第2項第1号ニに規定する風俗営業会社に該当する場合(措法70の7の5②一二)又は当該特定特別関係会社が中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第2条((定義))に規定する中小企業者に該当しない場合(措法70の7の5②一ヘ、措令40の8の5⑨、40の8⑩三)、当該会社は特例認定贈与承継会社に該当しないこととされている。

本通達は、この特定特別関係会社の意義等について、70の7—11の3((特定特別関係会社の意義等))を準用することとしている。

《参考条文等》

○中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律(抄)

(定義)

第二条 この法律において「中小企業者」とは、次の各号のいずれかに該当する者をいう。

- 一 資本金の額又は出資の総額が三億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が三百人以下の会社及び個人であって、製造業、建設業、運輸業その他の業種(次号から第四号までに掲げる業種及び第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 二 資本金の額又は出資の総額が一億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であって、卸売業(第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 三 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であって、サービス業(第五号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 四 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が五十人以下の会社及び個人であって、小売業(次号の政令で定める業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの
- 五 資本金の額又は出資の総額がその業種ごとに政令で定める金額以下の会社並びに常時使用する従業員の数がその業種ごとに政令で定める数以下の会社及び個人であって、その政令で定める業種に属する事業を主たる事業として営むもの

○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令

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第二条第五号に規定する政令で定める業種並びにその業種ごとの資本金の額又は出資の総額及び従業員の数は、次の表のとおりとする。

	業種	資本金の額又は出資の総額	従業員の数
一	ゴム製品製造業(自動車又は航空機用タイヤ及びチューブ製造業並びに工業用ベルト製造業を除く。)	三億円	九百人
二	ソフトウェア業又は情報処理サービス業	三億円	三百人
三	旅館業	五千万円	二百人

(会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定)

70 の 7 の 5—9 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 1 号へに規定する要件のうち、措置法令第 40 条の 8 の 5 第 9 項において準用する措置法令第 40 条の 8 第 10 項第 2 号の要件を判定する場合には、同号の会社が発行する会社法第 108 条第 1 項第 8 号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、次に掲げる者以外の者が有しているかどうかにより行うことに留意する。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、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。)

(新設)

(説明)

会社が特例認定贈与承継会社に該当するかどうかの判定に当たり、措置法第70条の7の5第2項第1号へに規定する政令で定める要件については、措置法令第40条の8の5第9項において措置法令第40条の8第10項を準用しているが、この際、同項第2号については、「経営承継受贈者」を「第40条の8の5第1項第2号イからハまでに掲げる者」と読み替えている。

したがって、措置法令第40条の8第10項第2号の要件については、同号の会社が発行する会社法第108条第1項第8号((異なる種類の株式))に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハまでに掲げる者以外の者が有していないことが要件となる。

なお、この「措置法令第40条の8の5第1項第2号イからハまでに掲げる者」とは次に掲げる者をいう。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、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。)

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(注) 一般措置においては、経営承継受贈者以外の者が当該種類の株式を有していないことが要件とされている(措法70の7②一へ、措令40の8⑩二)。

《参考条文等》

○会社法(抄)

(異なる種類の株式)

第百八条 株式会社は、次に掲げる事項について異なる定めをした内容の異なる二以上の種類の株式を発行することができる。ただし、指名委員会等設置会社及び公開会社は、第九号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を発行することができない。

一～七 省 略

八 株主総会(取締役会設置会社にあつては株主総会又は取締役会、清算人会設置会社(第四百七十八条第八項に規定する清算人会設置会社をいう。以下この条において同じ。)にあつては株主総会又は清算人会)において決議すべき事項のうち、当該決議のほか、当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会の決議があることを必要とするもの

九 省 略

2・3 省 略

(特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義)

70 の 7 の 5—10 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 6 号ハ及びニの要件を判定する場合の同号ハ及びニの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70 の 7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

(注) 1 同号ニ(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、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同条第 1 項の規定の適用に係る贈与により取得した個人の数によることに留意する。

2 同号ハ及びニの要件の判定は、同号の贈与直後の株主等の構成により行うのであるが、同号ニ(2)に掲げる場合に該当する場合において、同号の贈与が異なる時期に行われたときには、同号ニ(2)に定める要件のうち「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」の判定における特例贈与者の有する議決権の数については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後に有する議決権の数によることに留意する。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者の要件の一つとして、措置法第70条の7の5第2項第6号ハにおいては、特例対象贈与の時に、その個人及びその個人と特別の関係がある者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の合計が、当該特例認定贈与承継会社に係る同号ハに規定する総株主等議決権数（以下「総株主等議決権数」という。）の100分の50を超える数であることが規定されている（同族過半要件）。

また、同号ニにおいては、次の場合に、それぞれに定める要件が規定されている。

(1) 当該個人が 1 人の場合

当該贈与の時に、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のうちいずれの者（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)において同じ。）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（同族筆頭要件）。

(2) 当該個人が 2 人又は 3 人の場合

当該贈与の時に、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、当該特例認定贈与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（10%要件）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（同族筆頭要件）。

なお、この(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、70の7の5—3と同様、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同条第1項の規定の適用に係る贈与により取得した個人の数によることとなる。

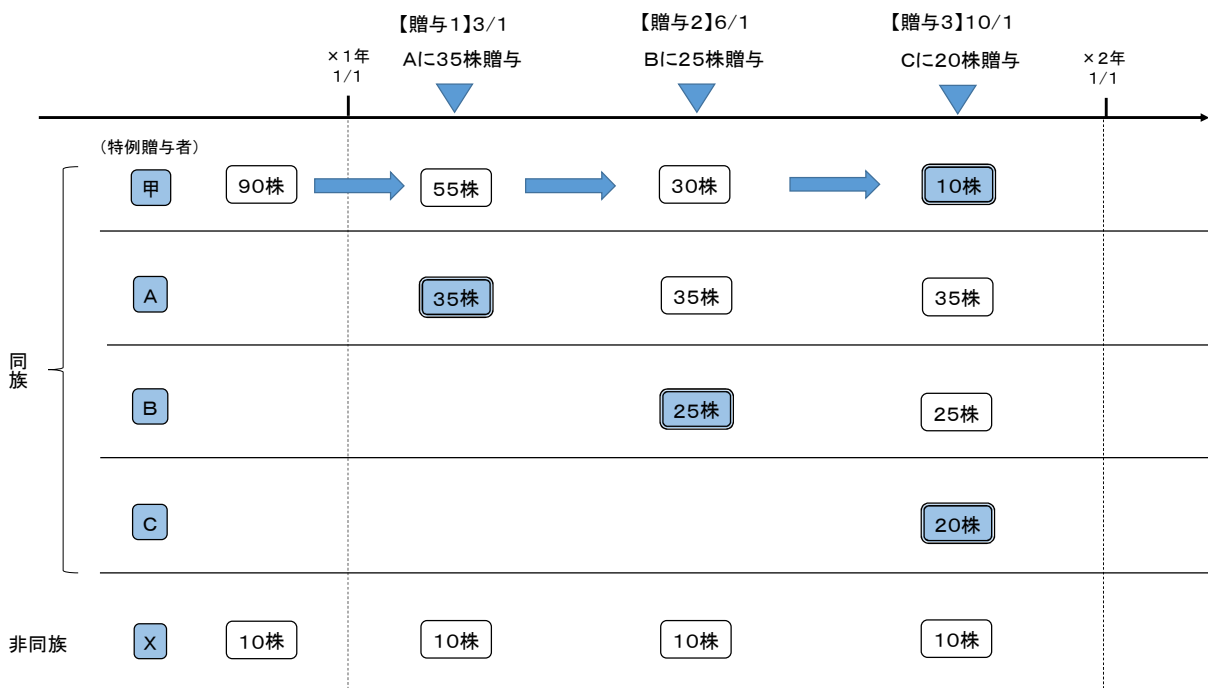
また、措置法第70条の7の5第2項第6号ハ及びニの要件の判定は、特例対象贈与直後の株主等の構成により行うのであるが、上記(2)に掲げる場合に該当する場合において、同号の贈与が異なる時期に行われたときには、上記(2)の要件のうち「当該個人と特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと」の判定における特例贈与者の有する議決権の数については、当該贈与のうち最後に行われた贈与直後に有する議決権の数によることとなる。

本通達は、上記の「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用すると共に、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 受贈者が複数ある場合において贈与が異なる時期に行われたときにおける措置法第70条の7の5第2項第6号ニ(2)の要件の判定について

【前提】

- ・ A社株式：発行済株式は100株であり、全て議決権に制限のない株式に該当（1株1議決権）。
- ・ 甲（特例贈与者）が、A・B・Cに、以下のとおり贈与。
 - ① ×1年3月1日：Aに35株贈与（甲の残株数は55株）
 - ② ×1年6月1日：Bに25株贈与（甲の残株数は30株）
 - ③ ×1年10月1日：Cに20株贈与（甲の残株数は10株）
- ・ 上記以外に、非同族株主であるXが10株所有



【各受贈者の要件の判定】

(議決権数)

受贈者	同族過半要件	10%要件	同族筆頭要件
A	90 > 50 ^{※1}	35 ≥ 10 ^{※2}	35 ≥ 10(甲) ^{※3}
B	90 > 50 ^{※1}	25 ≥ 10 ^{※2}	25 ≥ 10(甲) ^{※3}
C	90 > 50 ^{※1}	20 ≥ 10 ^{※2}	20 ≥ 10(甲) ^{※3}

※1 $100 \times \frac{50}{100} = 50$

※2 $100 \times \frac{10}{100} = 10$

※3 甲の議決権数は、最後の特例対象贈与（Cへの贈与）後の議決権数による。

(役員である期間の意義)

70 の 7 の 5—11 措置法第 70 条の 7 の 5 第 2 項第 6 号への要件を判定する場合には、70 の 7—13((役員である期間の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第6号へにおいては、特例経営承継受贈者の要件として、「当該個人が、当該贈与の日まで引き続き3年以上にわたり当該特例認定贈与承継会社の役員その他の地位として財務省令で定めるものを有していること」と規定されている。

本通達は、この要件を判定する場合には、70の7—13((役員である期間の意義))を準用することとしている。

(特例経営贈与承継期間の意義)

70の7の5—12 措置法第70条の7の5第2項第7号に規定する特例経営贈与承継期間とは、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から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(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

(注) 上記(2)の「特例贈与者」は、特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部が当該特例贈与者の措置法第70条の7第15項(第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の規定の適用に係るもの(以下この70の7の5—12において「免除対象贈与」という。)である場合における当該特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税については、「前の贈与者」となることに留意する。

なお、「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該特例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ことに留意する。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、免除対象贈与である場合 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 特例贈与者

(新設)

(説明)

70の7—13の2((経営贈与承継期間の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の5—13 70の7—14((認定贈与承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額の計算の基となる対象受贈非上場株式等の価額))及び70の7—14の2((対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は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、措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額は同号イ又はロに定める金額によるところ、その計算の基礎となる特例対象受贈非上場株式等の価額については、同号イに規定する特例認定贈与承継会社等が同号イに規定する外国会社その他一定の法人の株式等を有する場合には、当該特例認定贈与承継会社等が当該株式等を有していなかったものとして計算した価額によることとされている。

また、特例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項において措置法令第40条の8第12項から第15項までの規定を準用することとしている。

本通達は、この納税猶予分の贈与税額の計算に当たり、70の7—14((認定贈与承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額の計算の基となる対象受贈非上場株式等の価額))及び70の7—14の2((対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は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))を準用することとしている。

(納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用)

70の7の5—14 70の7—16((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7—18((譲渡等をした日の意義))、70の7—19((解散等をした場合等の意義))及び70の7—21((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～29((納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の贈与税の額の計算))については、措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定による特例経営承継受贈者に係る納税猶予の期限の確定について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項は、同条第1項の規定の適用を受けた者に係る納税猶予の期限の確定について、措置法第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定を準用している。

本通達は、この納税猶予の期限の確定について、70の7—16((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7—18((譲渡等をした日の意義))、70の7—19((解散等をした場合等の意義))及び70の7—21((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～29((納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の贈与税の額の計算))を準用することとしている。

(贈与税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について)

70の7の5—15 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項の規定からは、雇用の確保に関する確定事由である同条第3項第2号の規定は除かれていることに留意する。

なお、雇用の確保ができなかった場合として中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第20条第1項((特例承継計画に係る報告)) (同条第4項又は第6項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の7の5—15において同じ。)又は同条第8項、第10項若しくは第12項において準用する同条第1項若しくは同条第9項、第11項若しくは第13項において準用する同条第2項(同条第5項又は第7項の規定により読み替えて適用する場合を含む。)に規定する場合に該当するときは、同条第3項の報告書の写し及び当該報告書に係る同条第14項の都道府県知事の確認書の写しを措置法第70条の7の5第6項の規定により提出する届出書に添付することとされており、これらの書類の提出がない場合には同条第8項において準用する措置法第70条の7第11項の規定により、納税の猶予に係る期限が確定することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項においては、「第70条の7第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定は、第1項の規定による納税の猶予に係る期限の確定について準用する」と規定されており、準用する規定から、雇用の確保に関する確定事由である措置法第70条の7第3項第2号の規定が除かれている。

ただし、措置法第70条の7の5等の特例措置は「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」に基づく都道府県知事の認定をその前提としているところ、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では、同法に基づく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している(同規則20)。

そして、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、措置法第70条の7の5第6項の規定により提出する届出書に添付することとされており(措規23の12の2⑬六)、これらの書類の提出がない場合には、措置法第70条の7の5第8項において準用する措置法第70条の7第11項の規定により、納税の猶予に係る期限が確定することとなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○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(抄)

(特例承継計画に係る報告)

第二十条 第一種特例贈与認定中小企業者は、当該認定に係る有効期限の末日において、当該認定に係る有効期間内に存する当該第一種特例贈与認定中小企業者の第一種特例贈与報告基準日におけるそれぞれの常時使用する従業員の数の合計を当該有効期間内に存する当該第一種特例贈与報告基準日の数で除して計算した数が、当該認定に係る贈与の時における常時使用する従業員の数に百分の八十を乗じて計算した数(その数に一人未満の端数があるときは、その端数を切り捨てた数。ただし、当該贈与の時における常時使用する従業員の数が一人のときは、一人とする。)を下回る数となった場合には、その下回る数となった理由について都道府県知事の確認を受けなければならない。

2 省 略

3 前二項の確認を受けようとする第一種特例贈与認定中小企業者又は第一種特例相続認定中小企業者は、当該認定に係る有効期限の末日の翌日から四月を経過する日までに、様式第二十七による報告書(前二項の下回る数となった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る。)に、当該報告書の写し一通を添付して、都道府県知事に提出するものとする。

4～13 省 略

- 14 都道府県知事は、第一項又は第二項（第三項から第十三項までの規定により準用される場合を含む。）の報告を受けた場合において、第一項の確認をしたときは様式第二十八による確認書を交付し、当該確認をしない旨の決定をしたときは様式第二十九により申請者である第一種特例贈与認定中小企業者又は第一種特例相続認定中小企業者に対して通知しなければならない。
- 15 省 略

(筆頭要件の判定)

70の7の5—16 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第4号に規定する場合に該当することとなったかどうかの判定における同号の特例経営承継受贈者と特別の関係がある者のうち「いずれかの者」については、当該特例経営承継受贈者以外の当該特例経営承継受贈者に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等につき措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者、措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける同条第2項第7号に規定する特例経営承継相続人等（以下70の7の6—42までにおいて「特例経営承継相続人等」という。）及び措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける同条第2項第1号に規定する特例経営相続承継受贈者（以下70の7の8—11までにおいて「特例経営相続承継受贈者」という。）が除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第4号は、納税猶予の期限の確定事由の一つとして、特例経営承継受贈者と特別の関係がある者のうちいずれかの者が、当該特例経営承継受贈者が有する特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数を超える数の当該非上場株式等に係る議決権を有することとなった場合を規定している。

なお、この「いずれかの者」については、措置法第70条の7の5第3項において「いずれかの者（当該特例経営承継受贈者以外の特例経営承継受贈者、第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける同条第2項第7号に規定する特例経営承継相続人等及び第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける同条第2項第1号に規定する特例経営相続承継受贈者を除く。）」と読み替えられている。

したがって、措置法第70条の7第3項第4号の要件の判定に当たっては、特例経営承継受贈者と特別の関係のある者のうち、特例認定贈与承継会社に係る他の特例経営承継受贈者、特例経営承継相続人等及び特例経営相続承継受贈者以外の者の議決権の数と比較を行うこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定)

70の7の5—17 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号の特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の同条第3項第5号に規定する譲渡等（以下70の7の5—32までにおいて「譲渡等」という。）があったかどうかの判定は、措置法令第40条の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項の規定により行うことに留意する。

(注) 1 特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項第3号の規定による贈与をしたかどうかの判定についても上記により行うことに留意する。

2 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項の規定の適用はないことに留意する。なお、この場合の取扱いについては、70の7の5—32を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号においては、特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等（譲渡又は贈与をいう。以下同じ。）をした場合には、猶予中贈与税額の全部又は一部につき納税猶予期限が確定することとされている。

この譲渡等の時において、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た場合等については、特例対象受贈非上場株式等の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項において、次によることとされている。

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、措置法第70条の7の6第1項に規定する特例対象非上場株式等及び措置法第70条の7の8第1項に規定する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（措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項第3号の規定の適用に係る贈与（以下「免除対象贈与」という。）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（措令40の8の5⑳において準用する措令40の8㉓）。

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（措令40の8の5㉔において準用する措令40の8㉓）。

なお、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、これらの取扱いはない（この場合の取扱いについては、70の7の5—32を参照。）。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 特例経営承継受贈者が非上場株式等の譲渡等をした場合 (措70の7の5⑫、⑬の適用なし)
の先後関係

【ケース1】 A社株式を、次のとおり100株所有

- ・ 特例対象受贈非上場株式等：50株 (× 1年にXから贈与により取得)
- ・ 特例対象受贈非上場株式等：30株 (× 3年にYから贈与により取得)
- ・ 対象株式等以外の株式：20株

① 60株を譲渡した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ譲渡

- ・ 対象株式等以外の株式：20株
- ・ Xから取得した特例対象受贈非上場株式等：30株
- ・ Yから取得した特例対象受贈非上場株式等：10株

② 60株を贈与 (免除対象贈与に該当) した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ贈与

- ・ Xから取得した特例対象受贈非上場株式等：50株
- ・ Yから取得した特例対象受贈非上場株式等：10株

【ケース2】 丙はB社株式を、次のとおり60株所有

- ・ 乙から取得した特例対象受贈非上場株式等：50株 (30株は免除対象贈与に係るもの)
- ・ 対象株式等以外の株式：10株

① 35株を譲渡した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ譲渡

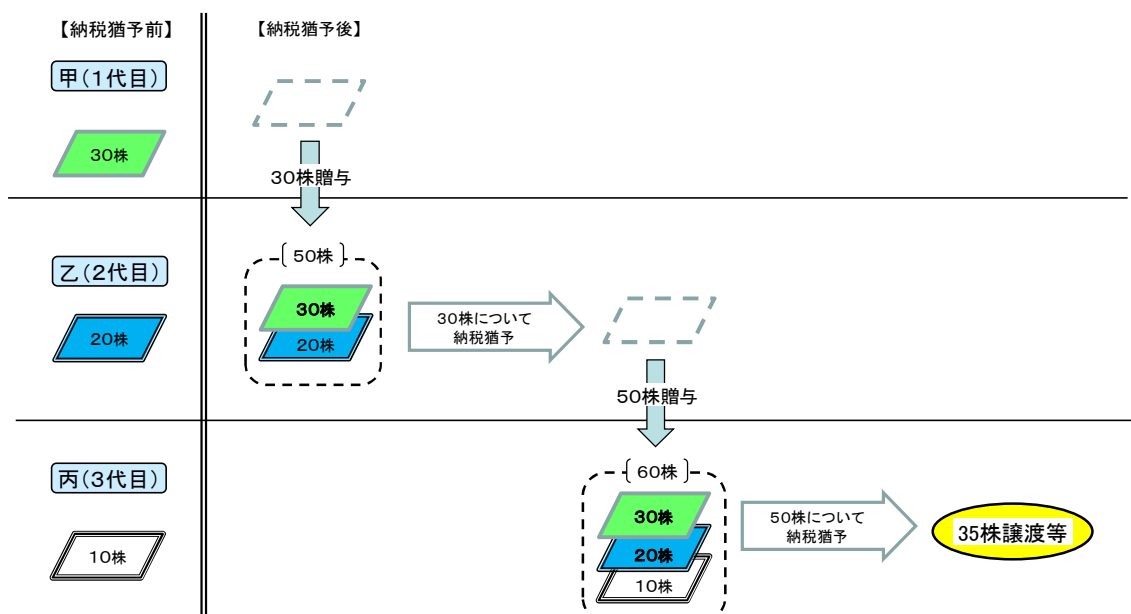
- ・ 対象株式等以外の株式：10株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、免除対象贈与に係るもの：25株

② 35株を贈与 (免除対象贈与に該当) した場合

⇒ 次のとおり、それぞれ贈与

- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、免除対象贈与に係るもの：30株
- ・ 特例対象受贈非上場株式等のうち、上記以外のもの：5株

《B社株式の保有株数の推移》



(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の5—18 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の5—6中「特例対象贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「贈与税の申告期限の翌日」と、「贈与税の申告期限」とあるのは「措置法第70条の7の5第2項第9号ロに規定する猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の5第5項において準用する措置法令第40条の8第6項」とあるのは「第40条の8の5第18項において準用する措置法令第40条の8第24項」となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第9号においては、特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が「資産保有型会社又は資産運用型会社のうち政令で定めるものに該当することとなった場合」には、その該当することとなった日から2月を経過する日(その該当することとなった日から当該2月を経過する日までの間に当該特例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)に納税の猶予に係る期限が到来することとされている。

本通達は、確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義については、その判定時点が異なるのみで、70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))と同様であることから、これを準用することとしている。

(事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定)

70の7の5—19 措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第17号に規定する要件のうち、措置法令第40条の8の5第18項において準用する措置法令第40条の8第25項第1号に規定する要件を判定する場合には、70の7の5—9((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第3項において準用する措置法第70条の7第3項第17号においては、特例経営承継受贈者による特例認定贈与承継会社の「円滑な事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合として政令で定める場合」を納税猶予の確定事由として規定している。この「政令で定める場合」として、措置法令第40条の8の5第18項は措置法令第40条の8第25項第1号の規定を準用しているが、この際、同号の「経営承継受贈者」を「第40条の8の5第1項第2号イからハマでに掲げる者」と読み替えている。

これは、特例認定贈与承継会社に係る要件に関する規定である措置法令第40条の8の5第9項において準用する措置法令第40条の8第10項第2号の規定と同様であることから、本通達は、同号の規定に係る取扱いを定めている70の7の5—9((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用することとしている。

(みなす充足に関する取扱いの準用)

70の7の5—20 70の7—30((みなす充足に該当しないこととなる事由))～33((特定事由))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供した特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第4項において準用する措置法第70条の7第6項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第4項は、同条第1項の規定の適用を受けようとする特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供した場合について措置法第70条の7第6項の規定を準用しており、この場合には、納税猶予分の贈与税額に相当する担保の提供があったものとみなされることとなる。

本通達は、この取扱いに関し定めた70の7—30((みなす充足に該当しないこととなる事由))～33((特定事由))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(継続届出書の提出期間)

70の7の5—21 70の7—35((継続届出書の提出期間))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第6項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者は、同項の規定の適用に係る贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限の翌日から猶予中贈与税額に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの間に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う。）までに、引き続いて同項の規定の適用を受けたい旨及び同項の特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の経営に関する事項を記載した届出書（以下「継続届出書」という。）に一定の書類を添付して、納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている（措法70の7の5⑥、措令40の8の5⑳、措規23の12の2⑮～⑰）。

本通達は、この継続届出書を提出する場合には、70の7—35((継続届出書の提出期間))を準用することとしている。

- (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う（措法70の7の5②九ロ）。
- 2 「経営贈与報告基準日」とは、第1種贈与基準日又は第2種贈与基準日をいう（措法70の7の5②九）。
- 3 「第1種贈与基準日」とは、特例経営贈与承継期間のいずれかの日で、贈与税の申告書の提出期限（特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける前に特例認定贈与承継会社の非上場株式等について措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受けている場合には、相続税の申告書の提出期限）の翌日から1年を経過するごとの日をいう（措法70の7の5②九イ）。
- 4 「第2種贈与基準日」とは、特例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に相当する贈与税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間のいずれかの日で、当該特例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う（措法70の7の5②九ロ）。

(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等)

70の7の5—22 70の7—36((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、
70の7—37((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7—44((2以上の
認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))については、措置法第70条の7の5第
9項において措置法第70条の7第12項の規定を準用する場合及び措置法第70条の7の5
第10項において措置法第70条の7第13項の規定を準用する場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第9項は措置法第70条の7第12項の規定を準用しているところ、同項第1号では、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者が同項に規定する担保について国税通則法第51条第1項の規定による増担保命令等に応じない場合には、税務署長は、納税の猶予に係る期限を繰り上げることができることとされている。

また、措置法第70条の7の5第10項は、措置法第70条の7第13項の規定を準用しているところ、同項第2号は、特例対象受贈非上場株式等の全てを担保として提供する場合における国税通則法の規定の適用について規定している。

本通達は、この場合には、70の7—36((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、70の7—37((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7—44((2以上の認定贈与承継会社がある場合等の担保の取扱い))を準用することとしている。

(特例贈与者が死亡した場合の免除等に関する取扱いの準用)

70の7の5—23 70の7—37の2((贈与者が死亡した場合の免除税額等))～37の4((相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第15項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第11項は措置法第70条の7第15項の規定を準用しており、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける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が、次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、一定の贈与税が免除されることとなる。

- (1) 当該特例贈与者の死亡の時以前に当該特例経営承継受贈者が死亡した場合
- (2) 当該特例贈与者が死亡した場合
- (3) 免除対象贈与をした場合

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—37の2((贈与者が死亡した場合の免除税額等))～37の4((相続税法第21条の14から第21条の16までの不適用))を準用することとしている。

(破産免除等に関する取扱いの準用)

70の7の5—24 70の7—38((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等))～43((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第11項において準用する措置法第70条の7第16項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第11項は措置法第70条の7第16項の規定を準用しており、特例経営承継受贈者が特例認定贈与承継会社に係る非上場株式等の全部の譲渡等をした場合、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について破産手続開始の決定若しくは特別清算開始の命令があった場合、特例認定贈与承継会社が合併により消滅した場合又は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場合には、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が税務署長の通知により免除されることとなる。

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—38((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等))～43((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))を準用することとしている。

(参考) 特例措置に係る差額免除等について

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項の規定による免除は、上記のとおり譲渡等や解散等があった場合が対象となるところ、措置法第70条の7の5等の特例措置では、譲渡等や解散等があった場合について、この免除のほか、特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に、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措置が次のとおり講じられている(措法70の7の5⑫～⑰)。

(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(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特例対象贈与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の時における価額とみなして猶予税額を計算した金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、猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額を免除する(措法70の7の5⑫)。

(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

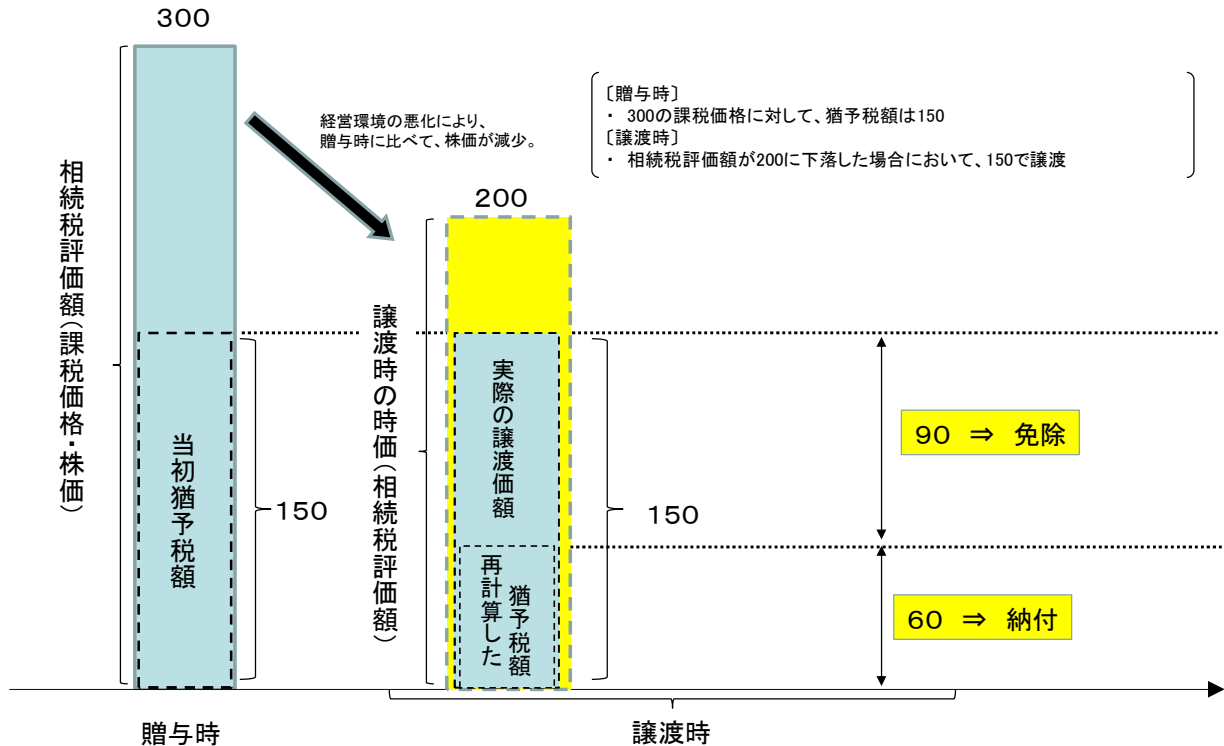
特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をした場合等(特例認定贈与承継会社が解散をした場合を除き、その対価の額が時価に相当する金額の2分の1に相当する金額を下回る場合に限る。)において、下記(3)の適用を受けようとするときは、担保の提供を条件に、上記(1)の再計算した猶予中贈与税額と直前配当等の額との合計額を猶予中贈与税額とすることができる(従前の猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額は免除される。)(措法70の7の5⑬)。

(3) (2)の場合の猶予税額の免除

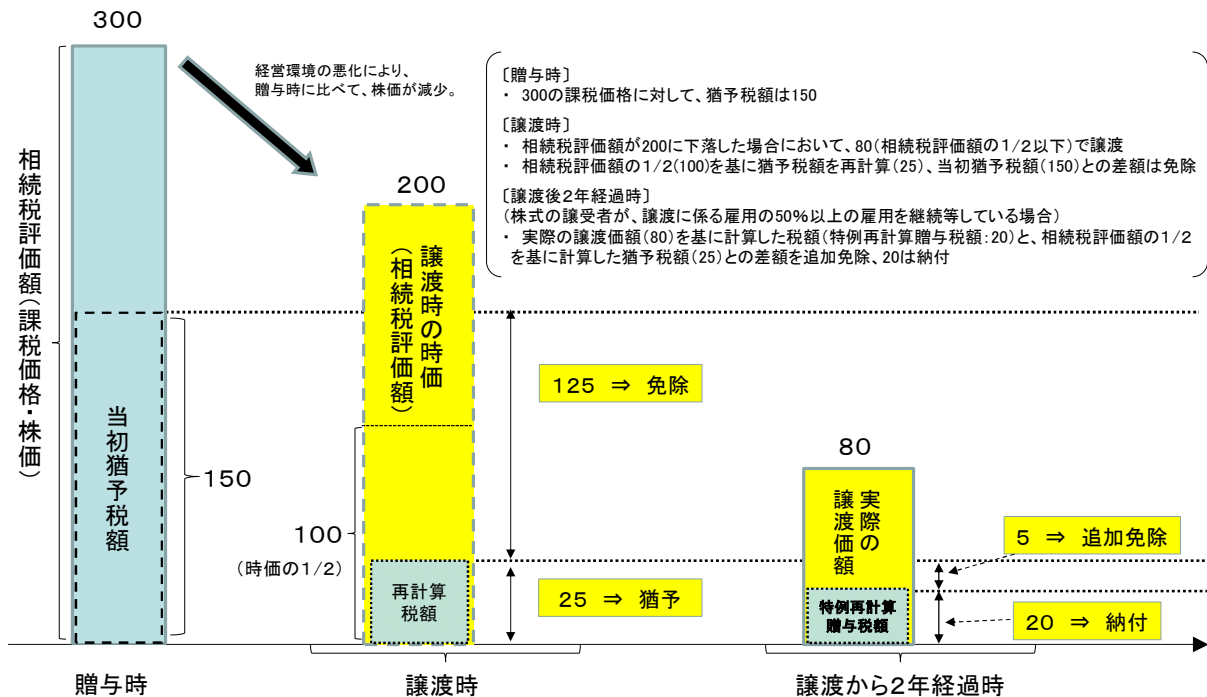
上記(2)の場合において、上記(2)の特例対象受贈非上場株式等の譲渡等をした場合等の後2年を経過する日において、特例認定贈与承継会社等の事業が継続している場合として一定の要件に該当する場合には、特例対象受贈非上場株式等の譲渡の対価の額、合併対価の額又は交換等対価の額を特例対象受贈非上場株式等の贈与の時における価額とみなして再計算した金額と直前配当等の額との合計額を納付することとし、上記(2)による猶予中贈与税額から当該合計額を控除した残額については、免除する(措法70の7の5⑭)。

(注) 差額免除等に関する取扱いについては、70の7の5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～70の7の5—38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))の説明を参照。

(参考 1) 時価に相当する金額の 2 分の 1 超の対価で譲渡した場合の猶予税額の免除 (上記(1))



(参考 2) 時価に相当する金額の 2 分の 1 以下の対価で譲渡した場合の納税猶予と猶予税額の免除等 (上記(2)・(3))



出典：「平成 30 年度税制改正の解説」 604、606 頁 (財務省HP)

(事業の継続が困難な事由の判定の時期)

70 の 7 の 5—25 特例経営承継受贈者又は特例認定贈与承継会社が措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項に規定する事業の継続が困難な事由が生じた場合に該当するかどうかの判定は、同項各号に掲げる事由が生じたごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定を受ける特例経営承継受贈者又は特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が次のいずれかに掲げる場合に該当することとなった場合（当該特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に限る。）において、同条第12項に規定する申請期限までに同項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除される（措法70の7の5⑫、⑰）。

(1) 特例経営承継受贈者が特例対象受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡等をした場合（特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外の者に対して行う場合に限る。）において、次の金額の合計額が、当該譲渡等の直前における猶予中贈与税額に満たないとき

イ 譲渡等の対価の額（当該額が、当該譲渡等をした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以下である場合には、当該2分の1に相当する金額）を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額

ロ 直前配当等の額

(2) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が合併により消滅した場合（吸収合併存続会社等が特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外のものである場合に限る。）において、次の金額の合計額が、当該合併がその効力を生ずる直前における猶予中贈与税額に満たないとき

イ 合併対価の額（当該額が、当該合併がその効力を生ずる直前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以下である場合には、当該2分の1に相当する金額）を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額

ロ 直前配当等の額

(3) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が株式交換又は株式移転により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合（当該他の会社が特例経営承継受贈者と特別の関係がある者以外のものである場合に限る。）において、次の金額の合計額が、当該株式交換等がその効力を生ずる直前における猶予中贈与税額に満たないとき

イ 交換等対価の額（当該額が、当該株式交換等がその効力を生ずる直前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以下である場合には、当該2分の1に相当する金額）を特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該贈与の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額

ロ 直前配当等の額

(4) 特例対象受贈非上場株式等に係る会社が解散をした場合において、次の金額の合計額が、当該解散の直前における猶予中贈与税額に満たないとき

イ 解散の直前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特例対象贈与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の時における価額とみなして猶予税額を計算した金額

ロ 直前配当等の額

ところで、この免除の適用を受けるには「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合」に該当することが前提となるところ、この一定の事由については、措置法令第40条の8の5第22項及び措置法規則第23条の12の2第23項において規定されているが、これらの規定においては、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（上記(1)～(4)に掲げる場合）に「該当することとなった日」（措令40の8の5②一～四）又はこれらの場合に「該当することとなった時」（措令40の8の5②五、措規23の12の2②三）を基準として「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」を規定している。

したがって、措置法第70条の7の5第12項各号の譲渡等（上記(1)）、合併（上記(2)）、株式交

換等（上記(3)）又は解散（上記(4)）の事由が生じたごとに、「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」に該当するかどうかの判定を行うこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由」については、70の7の5—26の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の7の5—26 措置法第70条の7の5第12項に規定する特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由とは、次に掲げる事由をいうことに留意する。

- (1) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度（当該直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の5第12項各号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（平成18年法務省令第13号）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又は特例認定贈与承継会社が措置法第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（以下70の7の5—26において同じ。）。

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

(注) 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。）。

特例認定贈与承継会社の各事業年度の総収入金額

特例認定贈与承継会社の各事業年度の月数

(注) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定贈与承継会社の総収入金額のうち、会社計算規則第88条第1項第4号（損益計算書等の区分）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ことに留意する。

- (3) 次に掲げる算式のいずれか（直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の5第12項各号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。

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

ロ 直前事業年度の前事業年度終了の日における負債の帳簿価額 $\geq$ 当該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と措置法令第40条の8の5第14項において準用する措置法令第40条の8第11項に規定する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ことに留意する。

- (4) 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

イ 判定期間における業種平均株価 $<$ 前判定期間における業種平均株価

ロ 前判定期間における業種平均株価 $<$ 前々判定期間における業種平均株価

(注) 1 上記算式の「判定期間」とは、直前事業年度終了の日の1年前の日の属する月から同月以後1年を経過する月までの期間をいい、「前判定期間」とは、判定期間の開始前1年間をいい、「前々判定期間」とは、前判定期間の開始前1年間をいう。

2 上記算式の「業種平均株価」とは、措置法令第40条の8の5第22項第4号に規定する業種平均株価をいう（以下70の7の5—27において同じ。）。

- (5) 特例経営承継受贈者（措置法第70条の7の5第12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の会社法第329条第1項（選任）に規定する役員又は業務を執行する社員であつた者に限る。）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の業務に従事することができなくなったこと。

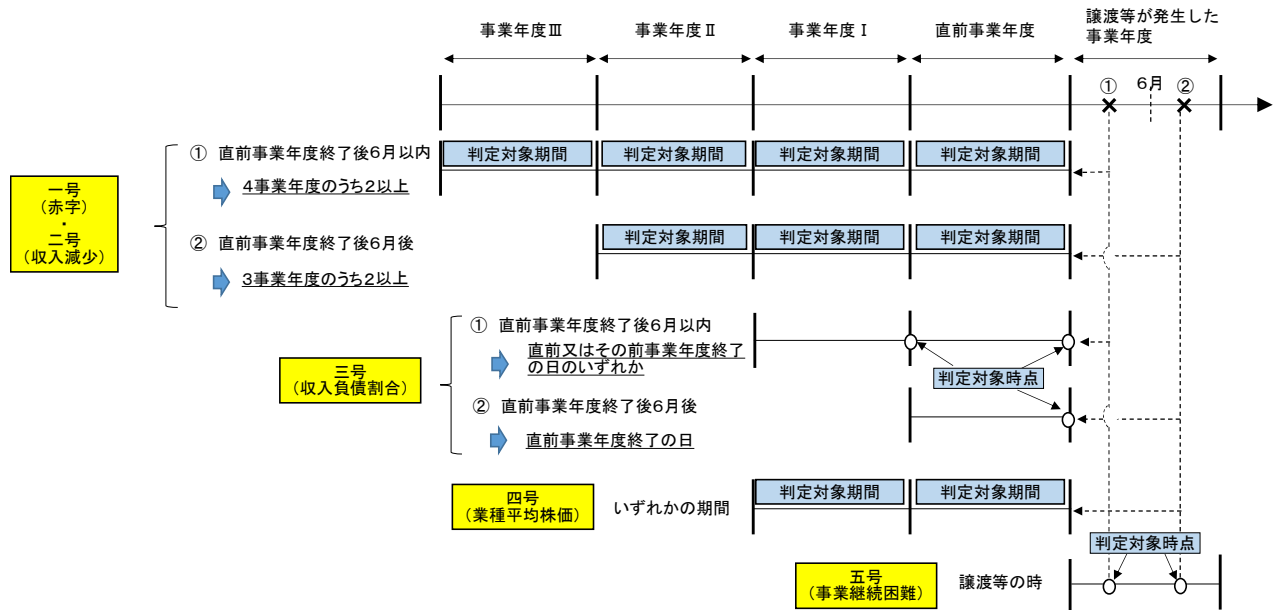
(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項の規定の適用に係る「特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由」については、措置法令第40条の8の5第22項及び措置法規則第23条の12の2第23項において規定されている。

本通達は、これらの規定について、算式などにより留意的に明らかにした。

(参考) 特例認定贈与承継会社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。

(業種平均株価の算定)

70の7の5—27 業種平均株価に係る措置法令第40条の8の5第22項第4号の「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」の判定は、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基づき、評価基本通達181((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行うことに留意する。

なお、業種平均株価に係る措置法規則第23条の12の2第22項に規定する各月における上場株式平均株価については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項に規定する特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由の一つとして、措置法令第40条の8の5第22項第4号では、次に掲げる事由のいずれかに該当することと規定している。

- (1) 判定期間(直前事業年度の終了の日の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う。(2)において同じ。))における業種平均株価が、前判定期間(判定期間の開始前1年間をいう。(2)において同じ。))における業種平均株価を下回ること。
- (2) 前判定期間における業種平均株価が、前々判定期間(前判定期間の開始前1年間をいう。))における業種平均株価を下回ること。

ところで、上記の「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(金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所に上場されている株式を発行している会社をいう。)の株式の価格の平均値として、措置法規則第23条の12の2第22項に規定する価格をいい(措令40の8の5②四)、具体的には、判定期間若しくは前判定期間又は前々判定期間に属する各月における上場株式平均株価(金融商品取引法第130条の規定により公表された当該上場会社の株式の毎日の最終の価格を利用して算出した価格の平均値をいう。以下同じ。)を合計した数を12で除して計算した価格による(措規23の12の2②)。

したがって、「業種平均株価」を算定するためには、「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」を判定したうえで、当該業種に属する事業を営む上場会社の株式の判定期間等における上場株式平均株価を計算する必要があるところ、本通達は、「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」を判定する場合には、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基づき、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))に準じて行うことを留意的に明らかにしている。

すなわち、非上場株式などの取引相場のない株式について類似業種比準方式により相続時の価額などを評価する場合と同様の方法で「特例認定贈与承継会社の事業が該当する業種」の判定を行うこととなる。

また、「各月における上場株式平均株価」については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない旨、留意的に明らかにしている。なお、「別に定める金額」とは、国税庁において毎年発遣している「平成○年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について」(法令解釈通達)により定める各月の株価をいう。

《参考条文等》

○評価基本通達

(類似業種)

- 181 前項の類似業種は、大分類、中分類及び小分類に区分して別に定める業種(以下「業種目」という。)のうち、評価会社の事業が該当する業種目とし、その業種目が小分類に区分されているものにあつては小分類による業種目、小分類に区分されていない中分類のものにあつては中分類の業種目による。ただし、納税義務者の選択により、類似業種が小分類による業種目にあつてはその業種目の属する中分類の業種目、類似業種が中分類による業種目にあつてはその業種目の属する大分類の業種目を、それぞれ類似業種とすることができる。

(評価会社の事業が該当する業種目)

181-2 前項の評価会社の事業が該当する業種目は、178((取引相場のない株式の評価上の区分))の(4)の取引金額に基づいて判定した業種目とする。

なお、当該取引金額のうちに2以上の業種目に係る取引金額が含まれている場合の当該評価会社の事業が該当する業種目は、取引金額全体のうちに占める業種目別の取引金額の割合(以下この項において「業種目別の割合」という。)が50%を超える業種目とし、その割合が50%を超える業種目がない場合は、次に掲げる場合に応じたそれぞれの業種目とする。

- (1) 評価会社の事業が一つの中分類の業種目中の2以上の類似する小分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合
その中分類の中にある類似する小分類の「その他の〇〇業」
なお、これを図により例示すれば、・・・
- (2) 評価会社の事業が一つの中分類の業種目中の2以上の類似しない小分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合((1)に該当する場合を除く。)
その中分類の業種目
なお、これを図により例示すれば、・・・
- (3) 評価会社の事業が一つの大分類の業種目中の2以上の類似する中分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合
その大分類の中にある類似する中分類の「その他の〇〇業」
なお、これを図により例示すれば、・・・
- (4) 評価会社の事業が一つの大分類の業種目中の2以上の類似しない中分類の業種目に属し、それらの業種目別の割合の合計が50%を超える場合((3)に該当する場合を除く。)
その大分類の業種目
なお、これを図により例示すれば、・・・
- (5) (1)から(4)のいずれにも該当しない場合
大分類の業種目の中の「その他の産業」

(類似業種の株価)

182 180((類似業種比準価額))の類似業種の株価は、課税時期の属する月以前3か月間の各月の類似業種の株価のうち最も低いものとする。ただし、納税義務者の選択により、類似業種の前年平均株価又は課税時期の属する月以前2年間の平均株価によることができる。

この場合の各月の株価並びに前年平均株価及び課税時期の属する月以前2年間の平均株価は、業種目ごとにそれぞれの業種目に該当する上場会社(以下「標本会社」という。)の株式の毎日の最終価格の各月ごとの平均額(1株当たりの資本金の額等(資本金の額及び資本剰余金の額の合計額から自己株式の額を控除した金額をいう。以下同じ。))を50円として計算した金額)を基に計算した金額によることとし、その金額は別に定める。

(参考) 平成29年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について(抜粋)

業 種 目	大 分 類	中 分 類	小 分 類	番 号	内 容	B (配当 金額)	C (利益 金額)	D (簿価 純資産額)	A (株価)		
									平 成	28 年	28 年
									29 年	11 月分	12 月分
建 設 業	1					4.0	39	272	213	223	236
総 合 工 事 業	2					3.5	39	245	212	223	236
建築工事業(木造建築工事業を除く)	3				鉄骨鉄筋コンクリート造建築物、鉄筋コンクリート造建築物、無筋コンクリート造建築物及び鉄骨造建築物等の完成を請け負うもの	3.6	46	223	257	260	289
その他の総合工事業	4				総合工事業のうち、3に該当するもの以外のもの	3.5	38	256	208	218	229
施 工 工 事 業	5				下請として工事現場において建築物又は土木施設等の工事目的物の一部を構成するための建設工事を行うもの	5.6	45	286	201	204	212

業 種 目	大 分 類	中 分 類	小 分 類	番 号	内 容	A (株価) 【上段:各月の株価、下段:課税時期の属する月以前2年間の平均株価】									
						平 成	29 年	1 月分	2 月分	3 月分	4 月分	5 月分	6 月分	7 月分	8 月分
						29 年	1 月分	2 月分	3 月分	4 月分	5 月分	6 月分	7 月分	8 月分	9 月分
建 設 業	1					242	244	256	245	262	272	281	294	299	305
						217	218	220	221	223	225	227	230	232	237
総 合 工 事 業	2					241	241	251	241	259	269	277	281	288	303
						216	218	220	221	223	224	227	229	232	235
建築工事業(木造建築工事業を除く)	3					282	278	283	273	298	320	330	339	342	353
						255	258	261	262	264	266	269	273	276	280
その他の総合工事業	4					234	236	248	237	254	261	268	272	277	295
						211	212	214	215	216	218	221	223	225	229
施 工 工 事 業	5					220	232	264	249	252	258	264	265	278	298
						205	206	208	210	211	213	215	217	221	225

(特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義)

70 の 7 の 5—28 措置法第 70 条の 7 の 5 第 12 項第 1 号イ、第 2 号イ、第 3 号イ及び第 4 号イ並びに第 13 項各号の「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義については、70 の 7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用する。

(注) 同条第 12 項第 4 号イの金額は、評価基本通達 189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに準じて算定することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第13項各号の「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」については、措置法規則第23条の12の2第26項において措置法規則第23条の9第33項の規定を準用している。

本通達は、「特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義について、同項の取扱いを定めた70の7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用することとしている。

なお、措置法第70条の7の5第12項第4号イは「解散の直前における当該特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額」と規定しているところ、同号は、特例認定贈与承継会社が「解散をした場合」を前提とした規定である。そして、解散をした会社については「清算」をすることとされていることから(会社法475)、本通達の(注)は、同号イの金額については、評価基本通達189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに準じて算定することを、留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○評価基本通達

(清算中の会社の株式の評価)

189—6 189((特定の評価会社の株式))の(6)の「清算中の会社の株式」の価額は、清算の結果分配を受ける見込みの金額(2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、そのそれぞれの金額)の課税時期から分配を受けると見込まれる日までの期間(その期間が1年未満であるとき又はその期間に1年未満の端数があるときは、これを1年とする。)に应ずる基準年利率による複利現価の額(2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、その合計額)によって評価する。

(措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の7の5—29 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合には、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する贈与税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例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)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の5第12項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の5第12項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の株式交換等がその効力を生じた日
(4) 措置法第70条の7の5第12項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

(注) (2)又は(3)に掲げる場合において、(2)の合併により交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額又は(3)の株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合には、一定の贈与税が税務署長の通知により免除されることとなるが、同項では、この場合に納税の猶予の期限が確定する贈与税について、同条第3項において準用する措置法第70条の7第5項の読替え規定が設けられており、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する贈与税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例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)に納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の5第12項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の5第12項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金	同号の株式交換等がその効力を生じた日

	額の合計額	
(4) 措置法第70条の7の5第12項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

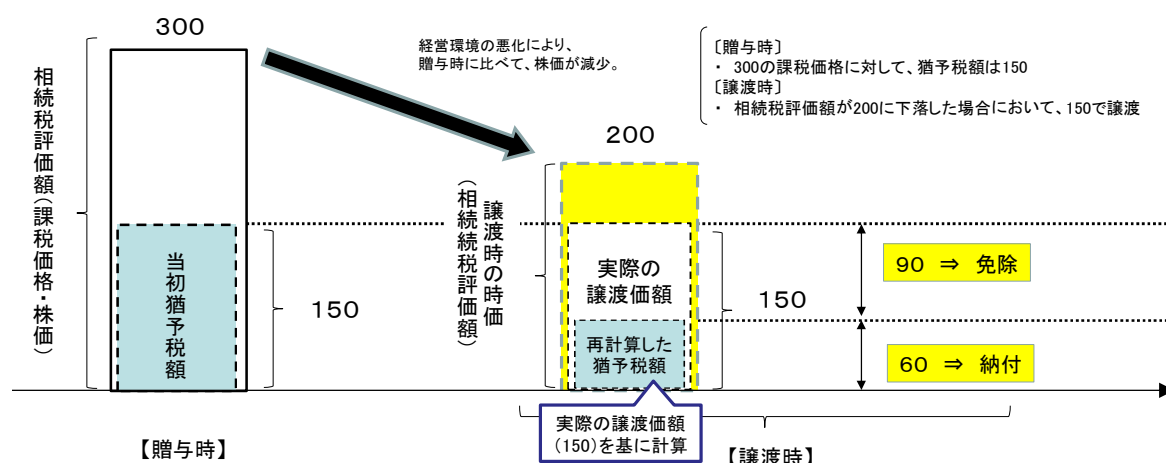
なお、上記表の中欄の(1)から(3)の同号イの金額を計算する場合には、それぞれ措置法第70条の7の5第12項第1号イの譲渡等の対価の額、同項第2号イの合併対価の額又は同項第3号イの交換等対価の額を基に計算することとされているが、これらの対価の額がその時における特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の2分の1以下である場合には、当該2分の1に相当する金額により計算することとされている（（参考）1及び2を参照）。

また、上記表の(2)の場合に納税の猶予の期限が到来する贈与税については、措置法第70条の7の5第12項第2号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第24項の規定により計算した金額に限られており、当該合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額については、納税の猶予が継続されることとなる。

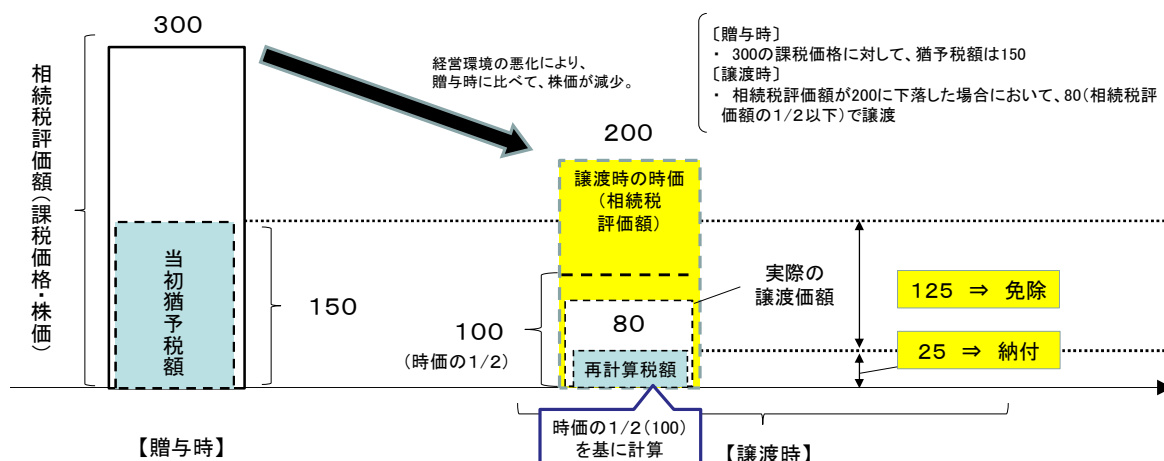
同様に、上記表の(3)の場合に納税の猶予の期限が到来する贈与税については、措置法第70条の7の5第12項第3号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第25項の規定により計算した金額に限られており、当該株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予が継続されることとなる。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

（参考1）2分の1超の対価で譲渡した場合



（参考2）2分の1以下の対価で譲渡した場合



(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の納税猶予の継続)

70の7の5—30 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合には、猶予中贈与税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(注) 同項の規定により猶予中贈与税額とされた金額の取扱いについては、70の7の5—33を参照。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項の規定により免除される金額は、同項第1号の譲渡等をした場合、同項第2号の合併をした場合又は同項第3号の株式交換等をした場合には、同項第1号イの譲渡等の対価の額、同項第2号イの合併対価の額又は同項第3号イの交換等対価の額を基に計算することとされているが、これら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以下である場合には、当該2分の1に相当する金額を基に計算することとされている。

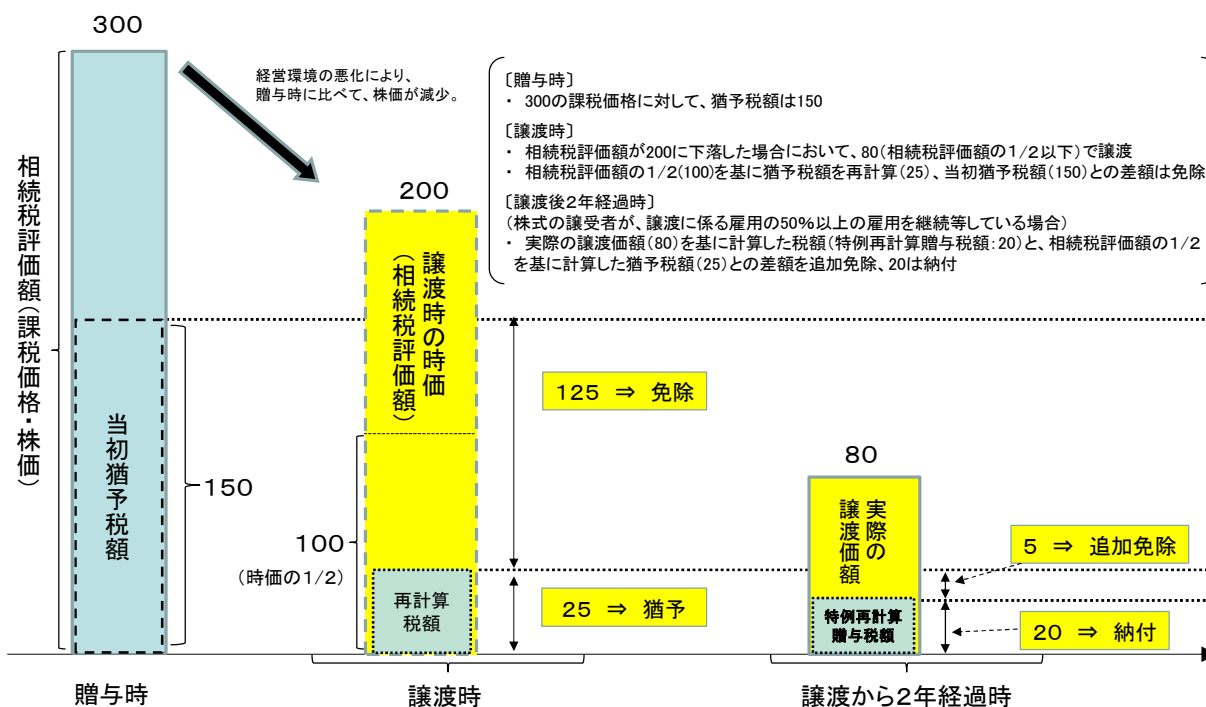
したがって、時価に相当する金額の2分の1を下回る金額で譲渡等した場合には、免除される贈与税は当該2分の1に相当する金額を基に計算した金額が限度となり、実際の譲渡等の対価との差額に対応する贈与税については、納税の猶予に係る期限が到来することとなる。

ただし、この場合において、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第14項の規定の適用を受けようとするときは、同条第12項の規定にかかわらず、同項に規定する申請期限までに同項各号イ及びロに掲げる金額の合計額に相当する担保を提供した場合で、かつ、当該申請期限までに同条第13項の申請書を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、再計算対象猶予税額から当該合計額を控除した残額を免除し、当該合計額（同条第12項第1号に掲げる場合に該当する場合には、当該合計額に猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額を加算した金額）を猶予中贈与税額とすることができることとされている。つまり、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合には、猶予中贈与税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額の取扱いについては、70の7の5—33に定めが設けられている。

(参考) 時価に相当する金額の2分の1以下の対価で譲渡した場合の納税猶予の継続と免除



(差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の7の5—31 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定に基づき贈与税の免除を受けようとする場合には、同条第12項に規定する申請期限（以下70の7の5—31において「申請期限」という。）までに同条第12項又は第13項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、これらの規定の適用はないことに留意する。

これらの申請書を申請期限までに提出しない場合には、同条第12項各号に掲げる場合の区分に応じ同条第3項において準用する措置法第70条の7第5項の表の各号の中欄に掲げる金額に相当する贈与税については当該各号の下欄に掲げる日から2月を経過する日（当該各号の下欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例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）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 申請期限までに措置法第70条の7の5第12項又は第13項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者又は特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が同条第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（当該特例認定贈与承継会社の事業の継続が困難な事由として一定の事由が生じた場合に限る。）には、同項の規定により納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除され、または、同条第13項の規定により税務署長の通知により一定の贈与税が免除されるとともに、残額については納税の猶予が継続される。

これらの贈与税の免除等を受ける場合には、特例経営承継受贈者は、措置法第70条の7の5第12項各号のいずれか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、措置法第70条の7の5第12項又は第13項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている（措法70の7の5⑫、⑬）。

したがって、当該申請書が当該申請期限までに提出されない場合には、措置法第70条の7の5第12項又は第13項の規定の適用を受けることはできないこととなる。本通達はこのことを留意的に明らかにしたものである。

なお、当該申請書の提出に関し、その提出がなかった場合のようじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにしている。

(注) 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、上記とともに、申請期限までに同条第12項各号イ及びロに掲げる金額の合計額に相当する担保を提供することが必要とされている（措法70の7の5⑬）。

（特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択）

70の7の5—32 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同号の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、措置法規則第23条の12の2第24項第4号の規定に基づき措置法第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申請書において選択をした特例対象受贈非上場株式等につき、これらの規定が適用されることに留意する。

（注） 特例経営承継受贈者が措置法第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項の規定の適用はないこととされている。

（新設）

（説明）

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た場合などにおいて、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項の規定を準用しており、これにより、その判定を行うこととなる（70の7の5—17を参照）。

ただし、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の5第62項及び第63項の規定は準用されないこととされているため（措令40の8の5③）、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譲渡等をした非上場株式等の判定をどのように行うのか疑義が生じる。

この点、これらの規定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。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

(措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等)

70の7の5—33 措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額については、同条第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める金額に相当する贈与税について、当該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当該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）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(1) 同条第14項第1号に規定する会社が事業を継続している場合に該当する場合 同条第15項に規定する特例再計算贈与税額（同条第13項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第32項の規定により計算した金額に限る。）

(2) 当該会社が事業を継続している場合に該当しない場合 措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額（同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第33項の規定により計算した金額に限る。）

(注) 「措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額」とは、措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）イ及びロに掲げる金額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第14項は、特例経営承継受贈者が同条第13項の規定の適用を受けた場合において、同条第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に相当する贈与税の納税の猶予に係る期限及び免除については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるところによる旨、規定している。

(1) 次に掲げる会社が当該2年を経過する日においてその事業を継続している場合として措置法令第40条の8の5第31項で定める場合

特例再計算贈与税額に相当する贈与税については、当該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。）(2)において「再申請期限」という。）をもって納税の猶予に係る期限とし、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額から特例再計算贈与税額を控除した残額に相当する贈与税については、免除する。

イ 同項第1号の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等に係る会社

ロ 同項第2号の合併に係る吸収合併存続会社等

ハ 同項第3号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(2) (1)イからハまでに掲げる会社が当該2年を経過する日において(1)に規定する事業を継続している場合に該当しない場合

措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額（同項第2号又は第3号に掲げる場合に該当する場合には、同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の5第33項の規定により計算した金額に限る。）に相当する贈与税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限とする。

本通達は、措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に係る納税の猶予の期限について、これらによることを留意的に明らかにした。

ところで、上記(2)のとおり、措置法第70条の7の5第14項第2号は、同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額について納税猶予に係る期限が到来することとしているところ、同条第13項は、同条第12項各号イ及びロに掲げる金額の「合計額（前項第1号に掲げる場合に該当する場合には、当該合計額に猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額を加算した金額）を猶予中贈与税額とする」と規定している。この「再計算対象猶予中贈与税額」とは、譲渡等の場合（措置法第70条の7の5第12項第1号に掲げる場合）には、猶予中贈与税額のうち譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等に対応する部分の額をいうことから（措法70の7の5⑬）、「猶予中贈与税額から当該再計算対象猶予税額を控除した残額」とは、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する部分の贈与税の額が該当する。

したがって、特例対象受贈非上場株式等の一部を譲渡等した場合には、措置法第70条の7の5第12項第1号イ及びロに掲げる金額の合計額に、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税の額を加算した金額が猶予中贈与税額となるが、この場合に、同条第14項第2号の規定により、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税についても納税の猶予に係る期限が到来するのではないかとの疑問も生じる。

しかしながら、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税の額については、譲渡等をしていない以上、同条第13項の規定によることなく、猶予中贈与税額に該当するものである。すなわち、譲渡等をしていない特例対象受贈非上場株式等に対応する贈与税は、同条第14項の「措置法第70条の7の5第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額」には含まれず、措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）イ及びロに掲げる金額の合計額が「猶予中贈与税額とされた金額」に該当することとなる。なお、これは、上記(1)の場合に免除される贈与税の計算についても同様である。

本通達の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

(事業の継続に係る雇用要件の判定)

70の7の5—34 措置法令第40条の8の5第31項第2号の要件の判定は、措置法第70条の7の5第12項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった時の直前に特例認定贈与承継会社の常時使用従業員であった者のうち、その該当することとなった時から同条第14項の2年を経過する日まで引き続き次に掲げる会社の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に相当する数以上であるかどうかにより行うことに留意する。

(1) 同条第13項第1号に掲げる場合における同号の譲渡等をした特例対象受贈非上場株式等に係る会社

(2) 同項第2号に掲げる場合における同号の合併に係る吸収合併存続会社等

(3) 同項第3号に掲げる場合における同号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(注) 上記の「常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数」は、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なり、当該該当することとなった時の直前における常時使用従業員の数に1人のときは1人となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第14項第1号に規定する事業を継続している場合として政令で定める場合について、措置法令第40条の8の5第31項は、同号イからハまでに掲げる会社が、措置法第70条の7の5第14項の2年を経過する日において次に掲げる要件の全てを満たす場合、と規定している。

- (1) 商品の販売その他の業務で措置法規則第23条の12の2第27項に規定するものを行っていること。
- (2) 措置法第70条の7の5第12項各号（第4号を除く。）に掲げる場合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に相当する数以上の者が、当該該当することとなった時から同条第14項の2年を経過する日まで引き続き同項第1号イからハまでに掲げる会社の常時使用従業員であること。
- (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。

ところで、これらの要件のうち(2)の要件の判定については、その該当することとなった時の直前に特例認定贈与承継会社の「常時使用従業員であった者」のうち、その該当することとなった時から措置法第70条の7の5第14項の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に相当する数以上であるかどうかにより行うこととなる。

これは、一定の数として常時使用従業員の雇用を確保することが要件とされている措置法第70条の7第3項第2号の雇用確保要件とは異なるものであり、本通達は、このことを留意的に明らかにした。

また、措置法令第40条の8の5第31項第2号では、常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数に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の直前における常時使用従業員の数に1人のときは1人としてとされていることから、本通達の(注)において、このことを留意的に明らかにした。

(特例再計算贈与税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等)

70の7の5—35 特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第14項第1号の規定の適用を受けようとする場合には、同号に規定する再申請期限(以下70の7の5—35において「再申請期限」という。)までに同条第16項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、同号の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を再申請期限までに提出しない場合には、同条第13項の規定により猶予中贈与税額とされた金額に相当する贈与税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 再申請期限までに措置法第70条の7の5第16項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第13項の規定の適用を受けた場合において、同条第14項第1号イからハまでに掲げる会社が同条第12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日から2年を経過する日においてその事業を継続している場合として措置法第40条の8の5第31項に規定する場合に該当するときは、措置法第70条の7の5第14項第1号の規定により、納税の猶予に係る期限が確定する贈与税のうち一定の金額が税務署長の通知により免除される。

この贈与税の免除を受ける場合には、特例経営承継受贈者は、当該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「再申請期限」という。)までに、措置法第70条の7の5第16項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている(措法70の7の5⑯)。

したがって、当該申請書が当該再申請期限までに提出されない場合には、措置法第70条の7の5第14項第1号の規定の適用を受けることはできないこととなる。本通達は、このことを留意的に明らかにしたものである。

なお、当該申請書の提出に関し、その提出がなかった場合のようじょ規定は法令上設けられていない。本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにしている。

(差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算)

70の7の5—36 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定は、措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請書が提出された場合で、納期限又は当該免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から同条第17項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中贈与税額から同条第12項又は第16項の免除を受けようとする贈与税に相当する金額（以下70の7の5—38までにおいて「免除申請贈与税額」という。）を控除した残額に相当する贈与税を納付するときに、それと併せて納付すべき延滞税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中贈与税額から同条第17項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する贈与税を基礎金額として、納付すべき延滞税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請贈与税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定により計算した延滞税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した納付すべき延滞税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した延滞税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項又は第14項第1号の規定による贈与税の免除を受けようとする特例経営承継受贈者が同条第12項又は第16項の規定による免除申請書を提出した場合、同条第12項又は第16項の免除を受けようとする贈与税に相当する金額（以下「免除申請贈与税額」という。）以外の部分については速やかに納付又は徴収する必要があるが、免除する税額が確定するのは最長6月後となることも想定される。

そこで、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項では、納期限又は免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から措置法第70条の7の5第17項の規定による免除通知書を発した日までの間（以下「特定期間」という。）において免除申請贈与税額以外の部分を納付する場合に、その時点で本税に併せて納付すべき延滞税・利子税を計算する際に用いる延滞税の計算方法が規定されている。

したがって、本通達では、免除通知書を発した日後においては、免除後の贈与税額を基礎金額として納付すべき延滞税の額を計算することになることを留意的に明らかにしている。

なお、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第43項の規定は、納税者の負担軽減等を図るために設けられた便宜上の計算方法であり、免除申請贈与税額と免除をする税額が異なることとなった場合には、同項の規定により特定期間において計算した延滞税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した「納付すべき延滞税の額」に差額が生じることになる。

このため、特定期間において計算した延滞税の額について既に納付又は督促等の処理が行われている場合には、特定期間において計算した延滞税の額と「納付すべき延滞税の額」との差額について、増加（追加納付、追加督促等が必要となる。）又は減額（納付済みの場合には過誤納金として還付する等が必要となる。）の清算処理を行う必要があることを、本通達の(注)において留意的に明らかにしている。

(差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算)

70の7の5—37 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定は、措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請書が提出された場合で、当該免除申請書の提出があった日から同条第17項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税を納付するときに、それと併せて納付すべき利子税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中贈与税額から同条第17項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する贈与税を基礎金額として、納付すべき利子税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請贈与税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した利子税の額と免除後の贈与税額を基礎金額として計算した納付すべき利子税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した利子税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—36((差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額)

70の7の5—38 措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第45項に規定する「同項各号の法第70条の7の5第12項又は第14項第1号の規定により納税の猶予に係る期限が確定する贈与税に相当する金額に相当する贈与税」とは、措置法第70条の7の5第12項各号又は第14項第1号の猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税の額と、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第12項又は第16項の規定による免除申請が行われた場合に、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第45項の規定により担保を解除するために納付が必要な金額は、措置法第70条の7の5第12項各号又は第14項第1号の猶予中贈与税額から免除申請贈与税額を控除した残額に相当する贈与税（本税）のほか、当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税についても併せて納付する必要がある。本通達は、このことを留意的に明らかにしたものである。

なお、この場合に納付すべき利子税の額は、措置法令第40条の8の5第28項において準用する措置法令第40条の8第44項の規定により計算した当該贈与税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額となる。したがって、免除通知により免除する贈与税の額が確定した場合に免除申請贈与税額との差額が生じたときには、改めて免除後の贈与税の額を基礎金額として計算した利子税の額との差額を納付する又は過誤納金として還付することとなる。

(再計算免除に関する取扱いの準用)

70の7の5—39 70の7—45((猶予中贈与税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))～48((対象受贈非上場株式等の認可決定日における価額の意義))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第20項において準用する措置法第70条の7第21項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第20項は措置法第70条の7第21項の規定を準用しており、措置法第70条の7の5第1項の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について、民事再生法の規定による再生計画又は会社更生法の規定による更生計画の認可の決定があった場合において、当該特例認定贈与承継会社の有する資産につき一定の評定が行われたときなど一定の事由に該当する場合には、一定の贈与税が税務署長の通知により免除されることとなる。

本通達は、特例経営承継受贈者がこの贈与税の免除の適用を受ける場合について、70の7—45((猶予中贈与税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))～48((対象受贈非上場株式等の認可決定日における価額の意義))を準用することとしている。

(納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日)

70の7の5—40 措置法第70条の7の5第22項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合における同条第23項に規定する「特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合」とは、税務署長が納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた特例経営承継受贈者は、同条第22項の表の各号上欄に掲げる場合に該当する場合には、当該各号の中欄に掲げる金額を基礎とし、当該特例経営承継受贈者が同条第1項の規定の適用を受けるために提出する贈与税の申告書の提出期限の翌日から当該各号の下欄に掲げる日（同表の第1号から第3号まで又は第6号から第11号までの下欄に掲げる日以前2月以内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）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、当該各号の中欄に掲げる金額に相当する贈与税にあわせて納付しなければならないこととされている（措法70の7の5②）。

ただし、当該特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第22項の表の第3号から第14号までの上欄に掲げる場合に該当する場合（同表の第4号又は第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合には、特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合に限る。）における同項の規定の適用については、同項中「年3.6パーセント」とあるのは、「年3.6パーセント（特例経営贈与承継期間については、年零パーセント）」とされ、特例経営贈与承継期間内に確定事由が生じた場合には、納税猶予期限までの期間中の利子税を納付する必要があるが、当該特例経営贈与承継期間を経過した場合には、当該期間内の利子税を課さないこととされている（措法70の7の5③）。

本通達は、措置法第70条の7の5第22項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合において、同条第23項の規定により、特例経営贈与承継期間内の利子税の割合が零パーセントとなるのは、税務署長が、国税通則法第49条第3項に基づき、納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営贈与承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことを留意的に明らかにしている。

(災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用)

70の7の5—41 70の7—51((「贈与特定期間」の意義))～53((通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊))及び70の7—58((措置法第70条の7第30項第4号に規定する「認定贈与承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))～62((措置法第70条の7第16項に関する通達の準用))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5第25項において準用する措置法第70条の7第30項から第34項までの規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の5第25項は措置法第70条の7第30項から第34項までの規定を準用している。

これにより、措置法第70条の7の5第1項の特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社が災害等により被害を受けるなど一定の事由に該当した場合には、当該特例認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当した場合であっても、一定の要件のもと、納税の猶予が継続される(措法70の7の5②⑤、70の7③④⑪)。

また、特例認定贈与承継会社が災害等により被害を受けるなど一定の事由に該当した場合において、特例経営承継受贈者が当該特例認定贈与承継会社の非上場株式等の全部の譲渡等をするなどしたときは、一定の要件のもと、特例経営承継期間内であっても、一定の贈与税が免除される(措法70の7の5②⑤、70の7③④⑫)。

本通達は、これらの規定の適用を受ける場合について、70の7—51((「贈与特定期間」の意義))～53((通常修繕によっては原状回復が困難な損壊))及び70の7—58((措置法第70条の7第30項第4号に規定する「認定贈与承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))～62((措置法第70条の7第16項に関する通達の準用))を準用することとしている。

(注) 措置法第70条の7第30項では同条第3項第2号の雇用確保要件についても緩和等がされているが、措置法第70条の7の5には措置法第70条の7と同様の雇用確保要件は設けられていないことから、同条第30項の雇用確保要件に関する通達については、本通達において準用していない。

(その他の70の7関係通達の準用)

70の7の5—42 70の7—3((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))～6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))及び70の7—50((措置法第70条の7第29項各号の価額の意義))については、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営承継受贈者が措置法第70条の7の5の規定の適用を受ける場合について、70の7—3((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))～6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))及び70の7—50((措置法第70条の7第29項各号の価額の意義))を準用することとしている。

【措置法第 70 条の 7 の 6 ((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))関係】

(相続税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義)

70の7の6—1 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等の意義については、70の7—1((贈与税の納税猶予及び免除の対象となる非上場株式等の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—1((贈与税の納税猶予及び免除の特例の対象となる非上場株式等の意義))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の取得の意義等)

70の7の6-2 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる同条第2項第1号に規定する特例認定承継会社(以下70の7の6-34までにおいて「特例認定承継会社」という。)の非上場株式等(議決権に制限のない株式等に限る。以下70の7の6-2において同じ。)の同条第1項に規定する特例被相続人(以下70の7の6-11までにおいて「特例被相続人」という。)からの相続又は遺贈による取得は、次の取得に限られることに留意する。

(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同項の規定の適用に係る相続又は遺贈による取得

(2) (1)の取得の日から同条第2項第6号に規定する特例経営承継期間の末日までの間に相続税の申告書の提出期限が到来する相続又は遺贈による取得

(注)1 同条第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載がある特例認定承継会社の非上場株式等が特例対象非上場株式等に該当することに留意する。

2 複数の特例認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の特例対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定承継会社ごとに行うことに留意する。

3 特例被相続人からの相続又は遺贈により特例認定承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該相続又は遺贈前に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合(当該贈与による取得の前に措置法第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承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、70の7の6-2(1)中「同項の規定の適用に係る相続又は遺贈」とあるのは「措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与」と、同通達(2)中「同条」とあるのは「措置法第70条の7の6」となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受けるためには、相続又は遺贈により取得をした同条第2項第1号に規定する特例認定承継会社(以下「特例認定承継会社」という。)の非上場株式等のうち同条第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載(以下、同項の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象非上場株式等」という。)をし、相続税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、この「特例対象非上場株式等の取得」の意義について、次の取得に限られることを留意的に明らかにした。

(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同項の規定の適用に係る相続又は遺贈による取得

(2) (1)の取得の日から同条第2項第6号に規定する特例経営承継期間の末日までの間に相続税の申告書の提出期限が到来する相続又は遺贈による取得

そして、上記のとおり、措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に同項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが「特例対象非上場株式等」に該当することから、本通達の(注)1において、このことを留意的に明らかにした。

また、本通達の(注)2では、複数の特例認定承継会社に係る非上場株式等を相続又は遺贈により取得をした場合の特例対象非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定承継会社ごとに行うことを留意的に明らかにした。

なお、措置法第70条の7の6第1項に規定する特例被相続人からの相続又は遺贈により特例認定承継会社の非上場株式等を取得した者が、当該相続又は遺贈前に措置法第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与により当該特例認定承継会社の非上場株式等を取得している場合(当該贈与による取得の前に措置法第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承継会社の非上場株式等を取得している場合を除く。)には、措置法令第40条の8の6第4項において措置法第70条の7の6第1項の読替え規定が設けられている。これにより、この場合の「取得」は「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による取得の日から措置法第70条の7の6第2項第6号に規定する特例経営承継期間の末日までの間に相続税の申告書の提出期限が到来する相続又は遺贈による取得」に限られることとなる。本通達の(注)3

では、このことを留意的に明らかにした。

(相続税の納税猶予及び免除の特例の対象とならない非上場株式等)

70の7の6—3 措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等には、次に掲げる株式等は含まれないことに留意する。

(1) 相続税法第19条の規定の適用を受ける株式等（措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2第2項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされるものを除く。）

(2) 相続時精算課税の適用を受ける株式等（措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2第2項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされるものを除く。）

(注) 措置法第70条の7の6には、所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第64条第2項又は第7項の規定の適用がないことに留意する。

(3) 措置法令第40条の8の5第38項において準用する措置法令第40条の8第64項の規定の適用を受ける株式等

(4) 措置法第70条の7の3第1項の規定により同項に規定する贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる同項に規定する対象受贈非上場株式等

(5) 措置法第70条の7の7第1項の規定により特例贈与者から相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等

(注) 1 上記(4)の対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の4第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。

2 上記(5)の特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の8第1項の適用に係る要件を満たせば、同項の規定の適用の対象となることに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項の適用対象となる非上場株式等は、被相続人から相続又は遺贈により取得した特例認定贈与承継会社の非上場株式等に限られている。このため、①被相続人から贈与により取得した相続税法第19条の規定の適用を受ける株式等（本通達(1)）、及び②被相続人から相続時精算課税に係る贈与により取得した株式等（本通達(2)）は、措置法第70条の7の6第1項の適用対象にはならない。

本通達は、このことを(1)及び(2)において留意的に明らかにした。

ただし、上記①及び②のうち相続の開始と同年中の贈与で当該相続に係る被相続人の相続税の課税価格に算入される株式等については、措置法令第40条の8の6第2項において準用する措置法令第40条の8の2第2項の規定により、措置法第70条の7の6の規定の適用については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、同条第1項の適用対象となる。そこで、これらの株式等については本通達の(1)及び(2)から除いている。

なお、所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第64条第2項又は第7項の株式等は、これらの規定により措置法第70条の7の2第1項の適用対象となるが、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはされていない。

本通達の(2)の(注)は、このことを留意的に明らかにした。

次に、措置法第70条の7第1項の規定の適用を受けようとする経営承継受贈者が贈与者（同項の規定の適用を受けている経営承継受贈者又は措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けている特例経営承継受贈者に限る。）からの贈与（当該贈与者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係る贈与に限る。）により当該贈与者に係る対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等の取得をしている場合において、当該贈与の日の属する年に当該贈与者の相続が開始したときは、当該対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等については、相続税法第19条、第21条の15及び第21条の16の規定は適用されないこととされている（措令40の8㉔。なお、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けようとする特例経営承継受贈者が贈与を受けた場合についても同様である（措令40の8の5㉔））。したがって、これらの株式等については相続税の課税価格に算入されず、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはならないことを、本通達の(3)により、留意的に明らかにした。

また、本通達の(4)及び(5)では、措置法第70条の7の3第1項又は措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とはならないこと、ただし、措置法第70条の7の4第1項又は措置法第70条の7の8第1項の適用に係る要件を満たせば、これらの規定の適用の対象となることを、本通達の(注)1及び2で、留意的に明らかにした。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の7の6—4 措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける旨の相続税の申告について特例対象非上場株式等の評価又は税額計算の誤りがあり、その誤りのみに基づいて修正申告又は更正があった場合における当該修正申告又は更正により納付すべき相続税額(附帯税を除く。)については、70の7—6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))を準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第1項は、期限内申告に限り適用されるものであり、特例対象非上場株式等の相続に係る相続税についての期限後申告、修正申告又は更正に係る税額については適用がない。

これは、措置法第70条の7などの一般措置についても同様であるが、同条に係る取扱いを定めた70の7—6((修正申告等に係る贈与税額の納税猶予))では、修正申告又は更正があった場合で、当該修正申告又は更正が期限内申告において同条第1項の規定の適用を受けた対象受贈非上場株式等の評価又は税額計算の誤りのみに基づいてされるときにおける当該修正申告又は更正により納付すべき贈与税額(附帯税を除く。)については、当初から同項の規定の適用があることとして取り扱うこととしている。

本通達は、70の7—6を準用することとしており、措置法第70条の7の6第1項についても、同様の取り扱いがなされることとなる。

(担保の提供等に関する取扱いの準用)

70の7の6—5 70の7の2—10((担保の提供等))～12((持分会社の持分等が担保提供された場合))及び70の7の2—48((2以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第1項の規定により担保の提供を行う場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—4((担保の提供等に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(常時使用従業員の意義)

70の7の6—6 措置法第70条の7の6第2項第1号イに規定する常時使用従業員の意義については、70の7—10((常時使用従業員の意義))を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—5((常時使用従業員の意義))の説明を参照。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の6—7 措置法第70条の7の6第2項第1号口の要件を判定する場合において、同項第3号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定は、相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日において次の(1)に掲げる算式を満たすかどうかにより行い、同項第4号に規定する資産運用型会社に該当するかどうかの判定は、相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間に終了するいずれかの事業年度において次の(2)に掲げる算式を満たすかどうかにより行うのであるが、これらの会社のうち措置法第40条の8の6第6項において準用する措置法第40条の8の2第7項第1号及び第2号の要件の全てに該当するものに係る非上場株式等が、措置法第70条の7の6第1項の適用対象とならないことに留意する。

$$(1) \frac{B+C}{A+C} \geq \frac{70}{100}$$

A = 当該いずれかの日における当該会社の総資産の貸借対照表に計上されている帳簿価額の総額

B = 当該いずれかの日における当該会社の特定資産（現金、預貯金その他の資産であって措置法規則第23条の12の3第8項において準用する措置法規則第23条の9第14項に規定するものをいう。以下70の7の6—7において同じ。）の貸借対照表に計上されている帳簿価額の合計額

C = 当該いずれかの日以前5年以内において特例経営承継相続人等及び当該特例経営承継相続人等と特別の関係がある者（措置法第40条の8の6第14項において準用する措置法第40条の8の2第11項に規定する者をいう。）がその会社から受けた次のa及びbに掲げる額の合計額

a 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（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の開始の時（特例対象非上場株式等に係る特例認定承継会社の非上場株式等について、当該相続の開始の時前に特例対象贈与により当該非上場株式等の取得をしている場合には、最初の特例対象贈与の時。以下70の7の6—7において同じ。）前に受けたものを除く。）の額

b 当該会社から支給された給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含み、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の開始の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

(注) 措置法第70条の7の6第2項第4号に規定する資産保有型会社に該当するかどうかの判定において、措置法第40条の8の6第12項第2号に規定する法人税法第34条又は第36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額がある場合で、当該損金の額に算入されないこととなる金額が、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の開始の時前又は当該相続の開始の時以後のいずれに属するものか区分することができないときは、当該区分することができない金額を当該相続の開始の日の属する事業年度の開始の日から当該相続の開始の日の前日までの日数と当該相続の開始の日から当該事業年度の末日までの日数がそれぞれ当該事業年度の日数に占める割合によりあん分する。この場合において、あん分後の金額に1円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

$$(2) \frac{B}{A} \geq \frac{75}{100}$$

A = 当該いずれかの事業年度における総収入金額

B = 当該いずれかの事業年度における特定資産の運用収入の合計額

(新設)

(説明)

70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

（特例認定承継会社から支給された給与等の意義）

70の7の6—8 措置法令第40条の8の6第12項第2号に規定する「給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益）」の意義については、70の7—11の2（（認定贈与承継会社から支給された給与等の意義））を準用する。

（新設）

（説明）

70の7の5—7（（特例認定贈与承継会社から支給された給与等の意義））の説明を参照。

(特定特別関係会社の意義等)

70 の 7 の 6—9 会社が特例認定承継会社に該当するかを判定する場合の措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 1 号ハに規定する特定特別関係会社の意義等については、70 の 7—11 の 3 ((特定特別関係会社の意義等))を準用する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—8 ((特定特別関係会社の意義等))の説明を参照。

(会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定)

70の7の6—10 措置法第70条の7の6第2項第1号へに規定する要件のうち、措置法令第40条の8の6第9項において準用する措置法令第40条の8の2第10項第2号の要件を判定する場合には、同号の会社が発行する会社法第108条第1項第8号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を、次に掲げる者以外の者が有しているかどうかにより行うことに留意する。

- (1) 当該会社の非上場株式等について、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。)

(新設)

(説明)

70の7の5—9 ((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))の説明を参照。

(特例経営承継相続人等を判定する場合等の議決権の数の意義)

70の7の6—11 措置法第70条の7の6第2項第7号ロ及びハの要件を判定する場合の同号ロ及びハの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

この場合において、同条第2項第7号ロ及びハの要件の判定は、相続の開始直後の株主等の構成により行うことに留意する。

(注) 同号ハ(1)又は(2)のいずれの場合に該当するかは、同一の特例被相続人から同一の特例認定承継会社の非上場株式等を同条第1項の規定の適用に係る相続又は遺贈により取得した者の数によることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—10((特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))の説明を参照。

(特例経営承継期間の意義)

70の7の6—12 措置法第70条の7の6第2項第6号に規定する特例経営承継期間とは、同条第1項の規定の適用に係る相続の相続税の申告書の提出期限の翌日から、次の(1)又は(2)のいずれか早い日までの期間をいうことに留意する。

(1) 次のいずれか早い日

イ 特例経営承継相続人等の最初の同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

ロ 特例経営承継相続人等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

(2) 特例経営承継相続人等の死亡の日の前日

(新設)

(説明)

70の7の2—15の2((経営承継期間の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の6—13 70の7の2—16((認定承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の相続税額の計算の基となる対象非上場株式等の価額))及び70の7の2—16の2((対象非上場株式等に係る認定承継会社が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、措置法第70条の7の6第2項第8号に規定する納税猶予分の相続税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—13((納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用)

70の7の6—14 70の7の2—17((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7の2—19((譲渡等をした日の意義))、70の7の2—20((解散等をした場合等の意義))及び70の7の2—22((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～30((納税猶予税額の一部について納税猶予の期限が確定する場合の相続税の額の計算))については、措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項(第2号を除く。)、第4項及び第5項の規定による特例経営承継相続人等に係る納税猶予の期限の確定について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—14((納税猶予の期限の確定に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について)

70 の 7 の 6—15 措置法第 70 条の 7 の 6 第 3 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 3 項の規定からは、雇用の確保に関する確定事由である同条第 3 項第 2 号の規定は除かれていることに留意する。

なお、雇用の確保ができなかった場合として中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第 20 条第 2 項（同条第 5 項又は第 7 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下 70 の 7 の 6—15 において同じ。）又は同条第 8 項、第 10 項若しくは第 12 項において準用する同条第 1 項（同条第 4 項又は第 6 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）若しくは同条第 9 項、第 11 項若しくは第 13 項において準用する同条第 2 項に規定する場合に該当するときは、同条第 3 項の報告書の写し及び当該報告書に係る同条第 14 項の都道府県知事の確認書の写しを措置法第 70 条の 7 の 6 第 7 項の規定により提出する届出書に添付することとされており、これらの書類の提出がない場合には同条第 9 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 12 項の規定により、納税の猶予に係る期限が確定することに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—15((贈与税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))の説明を参照。

(筆頭要件の判定)

70 の 7 の 6—16 措置法第 70 条の 7 の 6 第 3 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 3 項第 4 号に規定する場合に該当することとなったかどうかの判定における同号の特例経営承継相続人等と特別の関係がある者のうち「いずれかの者」については、当該特例経営承継相続人等以外の当該特例経営承継相続人等に係る特例認定承継会社の非上場株式等につき措置法第 70 条の 7 の 5 第 1 項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者、措置法第 70 条の 7 の 6 第 1 項の規定の適用を受ける特例経営承継相続人等及び措置法第 70 条の 7 の 8 第 1 項の規定の適用を受ける特例経営相続承継受贈者が除かれることに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—16((筆頭要件の判定))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の譲渡等の判定)

70の7の6—17 措置法第70条の7の6第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第5号若しくは第6号、同条第4項の表の第1号又は同条第5項の表の第1号若しくは第2号の特例対象非上場株式等の全部又は一部の同条第3項第5号に規定する譲渡等（以下70の7の6—32までにおいて「譲渡等」という。）があったかどうかの判定は、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定により行うことに留意する。

(注) 1 特例対象非上場株式等を措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項第2号の規定による贈与をしたかどうかの判定についても上記により行うことに留意する。

2 措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定の適用はないことに留意する。なお、この場合の取扱いについては、70の7の6—32を参照。

(新設)

(説明)

70の7の5—17((特例対象受贈非上場株式等の譲渡等の判定))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70 の 7 の 6—18 措置法第 70 条の 7 の 6 第 3 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 3 項第 9 号の要件を判定する場合には、70 の 7 の 6—7 ((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70 の 7 の 6—7 中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 9 号ロに規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第 40 条の 8 の 6 第 6 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 7 項」とあるのは「第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 30 項」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—18((確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定)

70 の 7 の 6—19 措置法第 70 条の 7 の 6 第 3 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 3 項第 17 号に規定する要件のうち、措置法令第 40 条の 8 の 6 第 25 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 31 項第 1 号に規定する要件を判定する場合には、70 の 7 の 6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))を準用する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))の説明を参照。

(みなす充足に関する取扱いの準用)

70 の 7 の 6—20 70 の 7 の 2—31((みなす充足に該当しないこととなる事由))～34((特定事由))
及び 70 の 7 の 2—48((2 以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、特例対
象非上場株式等の全てを担保として提供した特例経営承継相続人等が措置法第 70 条の 7 の 6 第
4 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 6 項の規定の適用を受ける場合について準用す
る。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—20((みなす充足に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(継続届出書の提出期間)

70の7の6—21 70の7の2—36((継続届出書の提出期間))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第7項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—21((継続届出書の提出期間))の説明を参照。

(増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等)

70の7の6—22 70の7の2—37((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))、70の7の2—38((持分会社の出資の持分等を担保提供できる場合))及び70の7の2—48((2以上の認定承継会社がある場合の担保の取扱い))については、措置法第70条の7の6第10項において措置法第70条の7の2第13項の規定を準用する場合及び措置法第70条の7の6第11項において措置法第70条の7の2第14項の規定を準用する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—22((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ等))の説明を参照。

(措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等)

70の7の6—23 70の7の2—41((措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項第2号の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の6第12項は措置法第70条の7の2第16項の規定を準用しており、措置法第70条の7の6第1項の規定の適用を受ける特例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場合には、一定の相続税が免除されることとなる。

- (1) 当該特例経営承継相続人等が死亡した場合
- (2) 免除対象贈与をした場合

本通達は、特例経営承継相続人等がこの相続税の免除のうち(2)の適用を受ける場合について、70の7の2—41((措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の適用に係る贈与をした場合の免除税額等))を準用することとしている。

(破産免除等に関する取扱いの準用)

70の7の6—24 70の7の2—42((破産免除等の申請書が申請期限までに提出されない場合等))～47((免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—24((破産免除等に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の判定の時期)

70の7の6—25 特例経営承継相続人等又は特例認定承継会社が措置法第70条の7の6第13項に規定する事業の継続が困難な事由が生じた場合に該当するかどうかの判定は、同項各号に掲げる事由が生じたごとに行うことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))の説明を参照。

(事業の継続が困難な事由の意義)

70の7の6—26 措置法第70条の7の6第13項に規定する特例認定承継会社の事業の継続が困難な事由とは、次に掲げる事由をいうことに留意する。

- (1) 直前事業年度及び当該直前事業年度の直前の3事業年度（当該直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の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、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、特例経営承継相続人等又は特例認定承継会社が措置法第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日の属する事業年度の前事業年度をいう（以下70の7の6—26において同じ。）。

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

(注) 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。）。

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

(注) 上記算式の「総収入金額」は、当該特例認定承継会社の総収入金額のうち、会社計算規則第88条第1項第4号（損益計算書等の区分）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ことに留意する。

- (3) 次に掲げる算式のいずれか（直前事業年度の終了の日の翌日以後6月を経過する日後に措置法第70条の7の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。

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

ロ 直前事業年度の前事業年度終了の日における負債の帳簿価額 $\geq$ 当該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（特例経営承継相続人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ことに留意する。

- (4) 次に掲げる算式のいずれかに該当すること。

イ 判定期間における業種平均株価 $<$ 前判定期間における業種平均株価

ロ 前判定期間における業種平均株価 $<$ 前々判定期間における業種平均株価

(注) 1 上記算式の「判定期間」とは、直前事業年度終了の日の1年前の日の属する月から同月以後1年を経過する月までの期間をいい、「前判定期間」とは、判定期間の開始前1年間をいい、「前々判定期間」とは、前判定期間の開始前1年間をいう。

2 上記算式の「業種平均株価」とは、措置法令第40条の8の6第29項第4号に規定する業種平均株価をいう（以下70の7の6—27において同じ。）。

- (5) 特例経営承継相続人等（措置法第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承継会社の会社法第329条第1項（選任）に規定する役員又は業務を執行する社員であつた者に限る。）が心身の故障その他の事由により当該特例認定承継会社の業務に従事することができなくなったこと。

(新設)

(説明)

70の7の5—26（事業の継続が困難な事由の意義）の説明を参照。

(業種平均株価の算定)

70の7の6—27 業種平均株価に係る措置法令第40条の8の6第29項第4号の「特例認定承継会社の事業が該当する業種」の判定は、措置法第70条の7の6第13項各号に掲げる場合に該当することとなった時における特例認定承継会社の行う事業に基づき、評価基本通達181((類似業種))及び181—2((評価会社の事業が該当する業種目))に準じて行うことに留意する。

なお、業種平均株価に係る措置法規則第23条の12の3第22項に規定する各月における上場株式平均株価については、同通達182((類似業種の株価))により別に定める金額によることとして差し支えない。

(新設)

(説明)

70の7の5—27((業種平均株価の算定))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の時価に相当する金額の意義)

70の7の6—28 措置法第70条の7の6第13項第1号イ、第2号イ、第3号イ及び第4号イ並びに第13項各号の「特例対象非上場株式等の時価に相当する金額として財務省令で定める金額」の意義については、70の7—40((対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))を準用する。

(注) 同条第13項第4号イの金額は、評価基本通達189—6((清算中の会社の株式の評価))の定めに従って算定することに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—28((特例対象受贈非上場株式等の時価に相当する金額の意義))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第13項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限)

70の7の6—29 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項の規定の適用を受ける場合には、次の表の左欄に掲げる場合の区分に応じ中欄に掲げる金額に相当する相続税については右欄に掲げる日から2月を経過する日(当該右欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人(包括受遺者を含む。)が当該特例経営承継相続人等の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日。)に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

場合	金額	日
(1) 措置法第70条の7の6第13項第1号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の譲渡等をした日
(2) 措置法第70条の7の6第13項第2号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の合併に際して交付された吸収合併存続会社等の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第31項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の合併がその効力を生じた日
(3) 措置法第70条の7の6第13項第3号に掲げる場合	同号イに掲げる金額(同号の株式交換等に際して交付された当該株式交換等に係る他の会社の株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第32項の規定により計算した金額に限る。)及び同号ロに掲げる金額の合計額	同号の株式交換等がその効力を生じた日
(4) 措置法第70条の7の6第13項第4号に掲げる場合	同号イ及びロに掲げる金額の合計額	同号の解散をした日

(注) (2)又は(3)に掲げる場合において、(2)の合併により交付された吸収合併存続会社等の株式等の価額に対応する金額又は(3)の株式交換等に際して交付された他の会社の株式等の価額に対応する金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—29((措置法第70条の7の5第12項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の継続)

70の7の6—30 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受けた場合には、猶予中相続税額のうち同項の規定により免除される金額以外の金額については、納税猶予の期限が到来しないことに留意する。

(注) 同項の規定により猶予中相続税額とされた金額の取扱いについては、70の7の6—33を参照。

(新設)

(説明)

70の7の5—30((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の納税猶予の継続))の説明を参照。

(差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等)

70の7の6—31 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定に基づき相続税の免除を受けようとする場合には、同条第13項に規定する申請期限（以下70の7の6—31において「申請期限」という。）までに同条第13項又は第14項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、これらの規定の適用はないことに留意する。

これらの申請書を申請期限までに提出しない場合には、同条第13項各号に掲げる場合の区分に応じ同条第3項において準用する措置法第70条の7の2第5項の表の各号の中欄に掲げる金額に相当する相続税については当該各号の下欄に掲げる日から2月を経過する日（当該各号の下欄に掲げる日から当該2月を経過する日までの間に当該特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継相続人等の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 申請期限までに措置法第70条の7の6第13項又は第14項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

70の7の5—31((差額免除の申請書が申請期限までに提出されない場合等))の説明を参照。

(特例対象非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択)
70の7の6—32 措置法第70条の7の6第13項第1号又は第14項の規定の適用に係る同号の譲渡等が特例対象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相続人等が特例認定承継会社の非上場株式等で特例対象非上場株式等以外のものを有する場合には、措置法規則第23条の12の3第24項第4号の規定に基づき措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用に係る申請書において選択をした特例対象非上場株式等につき、これらの規定が適用されることに留意する。
(注) 特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第13項又は第14項の規定の適用を受ける場合には、措置法令第40条の8の6第44項において準用する措置法令第40条の8の2第70項及び第71項の規定の適用はないこととされている。

(新設)

(説明)

70の7の5—32((特例対象受贈非上場株式等の一部の譲渡等をした場合等における免除を受ける株式等の選択))の説明を参照。

(措置法第70条の7の6第14項の規定の適用を受ける場合の納税猶予の期限等)

70の7の6—33 措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額については、同条第13項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった日から2年を経過する日における次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める金額に相当する相続税について、当該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当該2月を経過する日までの間に特例経営承継相続人等が死亡した場合には、当該特例経営承継相続人等の相続人（包括受遺者を含む。）が当該特例経営承継相続人等の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から6月を経過する日）に納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(1) 同条第15項第1号に規定する会社が事業を継続している場合に該当する場合 同条第16項に規定する特例再計算相続税額（同条第14項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第39項の規定により計算した金額に限る。）

(2) 当該会社が事業を継続している場合に該当しない場合 措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額（同項第2号の合併又は同項第3号の株式交換等に該当する場合には、当該合併又は株式交換等に際して交付された株式等以外の財産の価額に対応する部分の額として措置法令第40条の8の6第40項の規定により計算した金額に限る。）

(注) 「措置法第70条の7の6第14項の規定により猶予中相続税額とされた金額」とは、措置法第70条の7の6第13項各号（第4号を除く。）イ及びロに掲げる金額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—33((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の納税猶予の期限等))の説明を参照。

(事業の継続に係る雇用要件の判定)

70の7の6—34 措置法令第40条の8の6第38項第2号の要件の判定は、措置法第70条の7の6第13項第1号から第3号までに掲げる場合に該当することとなった時の直前に特例認定承継会社の常時使用従業員であった者のうち、その該当することとなった時から同条第15項の2年を経過する日まで引き続き次に掲げる会社の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に相当する数以上であるかどうかにより行うことに留意する。

(1) 同条第14項第1号に掲げる場合における同号の譲渡等をした特例対象非上場株式等に係る会社

(2) 同項第2号に掲げる場合における同号の合併に係る吸収合併存続会社等

(3) 同項第3号に掲げる場合における同号の株式交換等に係る株式交換完全子会社等

(注) 上記の「常時使用従業員の総数の2分の1に相当する数」は、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なり、当該該当することとなった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人となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—34((事業の継続に係る雇用要件の判定))の説明を参照。

(特例再計算相続税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等)

70 の 7 の 6—35 特例経営承継相続人等が措置法第 70 条の 7 の 6 第 15 項第 1 号の規定の適用を受けようとする場合には、同号に規定する再申請期限(以下 70 の 7 の 6—35 において「再申請期限」という。)までに同条第 17 項に規定する申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければ、同号の規定の適用はないことに留意する。

当該申請書を再申請期限までに提出しない場合には、同条第 14 項の規定により猶予中相続税額とされた金額に相当する相続税については、再申請期限をもって納税の猶予に係る期限が到来することに留意する。

(注) 再申請期限までに措置法第 70 条の 7 の 6 第 17 項に規定する申請書の提出がなかった場合のようじょ規定は設けられていない。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—35((特例再計算贈与税額に係る差額免除の申請書が再申請期限までに提出されない場合等))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算)

70 の 7 の 6—36 措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 48 項の規定は、措置法第 70 条の 7 の 6 第 13 項又は第 17 項の規定による免除申請書が提出された場合で、納期限又は当該免除申請書の提出があった日のいずれか遅い日の翌日から同条第 18 項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中相続税額から同条第 13 項又は第 17 項の免除を受けようとする相続税に相当する金額（以下 70 の 7 の 6—38 までにおいて「免除申請相続税額」という。）を控除した残額に相当する相続税を納付するときに、それと併せて納付すべき延滞税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中相続税額から同条第 18 項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する相続税を基礎金額として、納付すべき延滞税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請相続税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 48 項の規定により計算した延滞税の額と免除後の相続税額を基礎金額として計算した納付すべき延滞税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した延滞税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—36((差額免除に係る免除申請があった場合の延滞税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算)

70の7の6—37 措置法令第40条の8の6第35項において準用する措置法令第40条の8の2第49項の規定は、措置法第70条の7の6第13項又は第17項の規定による免除申請書が提出された場合で、当該免除申請書の提出があった日から同条第18項の規定による免除通知書を発した日までの間に猶予中相続税額から免除申請相続税額を控除した残額に相当する相続税を納付するときに、それと併せて納付すべき利子税の額の計算に関する取扱いであることに留意する。したがって、当該免除通知書を発した日後においては、猶予中相続税額から同条第18項の規定により免除をする税額を控除した残額に相当する相続税を基礎金額として、納付すべき利子税の額を計算することに留意する。

(注) 免除申請相続税額と免除をする税額が異なる場合には、措置法令第40条の8の6第35項において準用する措置法令第40条の8の2第49項の規定により計算した利子税の額と免除後の相続税額を基礎金額として計算した納付すべき利子税の額に差額が生じることになるため、同項の規定により計算した利子税の額の増額又は減額の処理を行う必要があることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—37((差額免除に係る免除申請があった場合の利子税の計算))の説明を参照。

(差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額)

70 の 7 の 6—38 措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 50 項に規定する「同項各号の法第 70 条の 7 の 6 第 13 項又は第 15 項第 1 号の規定により納税の猶予に係る期限が確定する相続税に相当する金額に相当する相続税」とは、措置法第 70 条の 7 の 6 第 13 項各号又は第 15 項第 1 号の猶予中相続税額から免除申請相続税額を控除した残額に相当する相続税の額と、措置法令第 40 条の 8 の 6 第 35 項において準用する措置法令第 40 条の 8 の 2 第 49 項の規定により計算した当該相続税の額に係る納税猶予期間中の利子税の額の合計額をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき贈与税額))の説明を参照。

(再計算免除に関する取扱いの準用)

70 の 7 の 6—39 70 の 7 の 2—49((猶予中相続税額の再計算に係る申請書が申請期限までに提出されない場合等))～52((対象非上場株式等の認可決定日における価額の意義))については、特例経営承継相続人等が措置法第 70 条の 7 の 6 第 21 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 22 項の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70 の 7 の 5—39((再計算免除に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日)

70の7の6—40 措置法第70条の7の6第23項の表の第5号の上欄に掲げる場合に該当する場合における同条第24項に規定する「特例経営承継期間の末日の翌日以後にこれらの規定に規定する場合に該当することとなった場合」とは、税務署長が納税猶予期限の繰上通知書を発した日が当該特例経営承継期間の末日の翌日以後である場合をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))の説明を参照。

(災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用)

70の7の6—41 70の7の2—55((「特定期間」の意義))～58((事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合))及び70の7の2—62((措置法第70条の7の2第31項第4号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))～68((措置法第70条の7の2第35項各号に掲げる場合))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6第26項において準用する措置法第70条の7の2第31項から第39項までの規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—41((災害等によって被害を受けた場合における措置に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(その他の70の7の2関係通達の準用)

70の7の6—42 70の7の2—4((代償分割により取得をした非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の不適用))～8((相次相続控除の算式))及び70の7の2—54((措置法第70条の7の2第30項各号の価額の意義))については、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6の規定の適用を受ける場合について準用する。

(注) この場合において、70の7の2—8中「同条第16項、第17項又は」とあるのは、「措置法第70条の7の6第12項において準用する措置法第70条の7の2第16項若しくは第17項の規定、措置法第70条の7の6第13項、第14項若しくは第15項第1号の規定又は同条第21項において準用する措置法第70条の7の2」となることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営承継相続人等が措置法第70条の7の6の規定の適用を受ける場合について、70の7の2—4((代償分割により取得をした非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の不適用))～8((相次相続控除の算式))及び70の7の2—54((措置法第70条の7の2第30項各号の価額の意義))を準用することとしている。

なお、70の7の2—8は、相続税法第20条の相次相続控除の対象となる相続税額には、措置法第70条の7の2第16項、第17項又は第22項の規定により免除された相続税額は含まれないことを留意的に明らかにしたものであるところ、措置法第70条の7の6における猶予税額の免除については、措置法第70条の7の2における免除に係る各規定を準用するほか、事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除として、措置法第70条の7の6第13項、第14項及び第15項第1号の規定が設けられている。本通達の(注)では、70の7の2—8を読み替えることで、措置法第70条の7の6第13項、第14項又は第15項第1号の規定により免除された相続税額についても、相続税法第20条の相次相続控除の対象となる相続税額に含まれないことを留意的に明らかにした。

【措置法第70条の7の7（（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）関係）】

（措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等の価額の計算）

70の7の7—1 措置法第70条の7の7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対象受贈非上場株式等の価額の計算は、次の算式により算定して差し支えない。

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

（注）1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、措置法第70条の7の7第1項の特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該特例対象贈与の時における価額（措置法第70条の7の5第2項第6号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該特例贈与者の死亡直前の当該特例贈与者に係る特例経営承継受贈者の猶予中贈与税額

Cは、当該特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

2 当該死亡した特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合のA及びBの価額は、それぞれの特例認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 当該死亡した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相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することに留意する。

4 上記により計算した価額に1円未満の端数がある場合には、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

（新設）

（説明）

措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受ける特例経営承継受贈者に係る特例贈与者が死亡した場合には、同項の規定の適用を受ける特例対象受贈非上場株式等（猶予中贈与税額に対応する部分に限る。）は、その者の死亡による相続又は遺贈に係る相続税において当該特例経営承継受贈者が当該特例贈与者から相続（当該特例経営承継受贈者が当該特例贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得したものとみなされる。なお、この場合において、相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべき当該特例対象受贈非上場株式等の価額については、当該特例対象贈与の時における価額を基礎として計算するものとされている（措法70の7の7①）。

ところで、措置法第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた特例経営承継受贈者が、同条第3項において準用する措置法第70条の7第4項又は第5項の規定の適用を受けた場合には、納税猶予額の一部について納税猶予に係る期限が確定することとなる。

本通達は、この場合に措置法第70条の7の7第1項の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額の計算は、次の算式により算定して差し支えないことを留意的に明らしたものである。

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

（注） Aは、措置法第70条の7の7第1項の特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等の当該特例対象贈与の時における価額（措置法第70条の7の5第2項第6号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該特例贈与者の死亡直前の当該特例贈与者に係る特例経営承継受贈者の猶予中贈与税額

Cは、当該特例贈与者から特例対象贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

また、死亡した特例贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合のA及びBの価額は、それぞれの特例認定贈与承継会社ご

とに算定すること、死亡した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相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することを、本通達の(注) 2 及び 3 において留意的に明らかにしている。

なお、本通達の(注) 4 において、上記の算式により計算した価額に 1 円未満の端数がある場合には、その端数金額を切り捨てて差し支えないこととしている。

(措置法第70条の7の7第2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対象受贈非上場株式等の価額の計算)

70の7の7—2 措置法第70条の7の7第2項の規定により読み替えて適用する同条第1項の規定によ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対象受贈非上場株式等の価額の計算は、次の算式により算定して差し支えない。

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

(注) 1 上記算式中の符号は次のとおり。

Aは、特例経営承継受贈者に係る前の贈与者から措置法第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前の贈与により当該前の贈与に係る受贈者が取得した措置法第70条の7第1項に規定する対象受贈非上場株式等又は特例対象受贈非上場株式等の当該前の贈与の時における価額（同条第2項第5号の対象受贈非上場株式等の価額又は措置法第70条の7の5第2項第8号の特例対象受贈非上場株式等の価額をいう。）

Bは、当該前の贈与者の死亡直前の当該特例経営承継受贈者の当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等に係る猶予中贈与税額

Cは、当該相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額（措置法第70条の7の5第2項第8号に規定する納税猶予分の贈与税額をいう。）

(注) 1 「前の贈与者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に当該特例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（以下70の7の7—2において同じ。）。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法第70条の7第15項（第3号に係る部分に限り、措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。）の規定の適用に係るもの（以下このイにおいて「免除対象贈与」という。）である場合 特例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 特例贈与者

2 「前の贈与」とは、(注) 1のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者に対する当該特例対象受贈非上場株式等に係る特例認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をいう。

2 当該死亡した前の贈与者から複数の特例認定贈与承継会社の非上場株式等を相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる場合には、それぞれの特例認定贈与承継会社ごとに算定することに留意する。

3 当該死亡した前の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相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例経営承継受贈者が複数ある場合には、それぞれの特例経営承継受贈者ごとに算定することに留意する。

4 上記により計算した価額に1円未満の端数がある場合には、その端数金額を切り捨てて差し支えない。

5 特例経営承継受贈者に係る前の贈与者が行った前の贈与が措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与のいずれであるかに関わらず、当該前の贈与者が死亡した場合には、当該特例経営承継受贈者については、措置法第70条の7の7第2項の規定が適用されることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の3—1の2((措置法第70条の7の3第2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対象受贈非上場株式等の価額の計算))の説明を参照。

(70の7の3 関係通達の準用)

70の7の7—3 70の7の3—2 ((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象非上場株式等))及び70の7の3—2の2 ((納税猶予の期限が確定している非上場株式等に係る相続税法第19条の適用))については、特例贈与者が死亡した場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営受贈者が措置法第70条の7の7の規定の適用を受ける場合について、70の7の3—2 ((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象非上場株式等))及び70の7の3—2の2 ((納税猶予の期限が確定している非上場株式等に係る相続税法第19条の適用))を準用することとしている。

【措置法第 70 条の 7 の 8 ((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)) 関係】

(特例対象相続非上場株式等の意義)

70の7の8—1 措置法第70条の7の8第1項に規定する特例対象相続非上場株式等(以下70の7の8—1までにおいて「特例対象相続非上場株式等」という。)とは、特例経営相続承継受贈者が同条第1項に係る相続の開始の時に有していた特例対象受贈非上場株式等(措置法第70条の7の7第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下70の7の8—1において同じ。)の規定の適用があるものに限る。(70の7の7—1参照。))をいうことに留意する。

(注)1 複数の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定相続承継会社ごとに行うことに留意する。

2 同一の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た特例経営相続承継受贈者が複数ある場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例経営相続承継受贈者ごとに行うことに留意する。

3 措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象相続非上場株式等に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受けるためには、措置法第70条の7の7第1項(同条第2項の規定により読み替えて適用する場合を含む。以下同じ。)の規定の適用により同項の特例贈与者から相続又は遺贈により取得したとみなされた特例対象受贈非上場株式等(猶予中贈与税額に対応する部分に限る。)のうち、相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載(同項の規定の適用を受けるものとして記載された非上場株式等を「特例対象相続非上場株式等」という。)をし、相続税の申告期限までに当該申告書を提出する必要がある。

本通達は、当該「特例対象相続非上場株式等」の意義について明らかにしたものである。

また、本通達の(注)1では、複数の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例認定相続承継会社ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

次に、本通達の(注)2では、同一の特例認定相続承継会社に係る特例対象受贈非上場株式等を措置法第70条の7の7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た特例経営相続承継受贈者が複数ある場合の特例対象相続非上場株式等に該当するかどうかの判定は、それぞれの特例経営相続承継受贈者ごとに行うことを留意的に明らかにしている。

そして、本通達の(注)3では、措置法第70条の7の6第1項に規定する相続税の申告書に措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の記載があるものが特例対象相続非上場株式等に該当することを留意的に明らかにしている。

(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)

70の7の8—2 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける旨の相続税の申告について税額計算の誤りがあり、その誤りのみに基づいて修正申告又は更正があった場合における当該修正申告又は更正により納付すべき相続税額（附帯税を除く。）については、70の7—6（(修正申告等に係る贈与税額の納税猶予)）を準用する。

(新設)

(説明)

70の7の6—4（(修正申告等に係る相続税額の納税猶予)）の説明を参照。

(納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の8—3 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用がない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義については、70の7の6—7((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の6—7中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日」とあるのは「相続の開始の日から当該相続に係る相続税の申告期限までの間のいずれかの日」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「特例対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該特例対象贈与」と、「特例対象贈与」とあるのは「第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—6((納税猶予の特例の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(特例経営相続承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義)

70の7の8—4 措置法第70条の7の8第2項第1号ロ及びハの要件を判定する場合の同号ロの「議決権の数」及び「総株主等議決権数」並びに同号ハの「議決権の数」の意義については、70の7—12((経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))を準用する。

この場合において、同条第2項第1号ロ及びハの要件の判定は、相続の開始直後の株主等の構成により行うことに留意する。

なお、同条第1項の適用要件には、措置法令第40条の8の5第1項第1号及び第2号に定める要件に相当する要件はないことに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—10((特例経営承継受贈者を判定する場合等の議決権の数の意義))の説明を参照。

(納税猶予分の相続税額の計算に関する取扱いの準用)

70の7の8—5 70の7の4—6 ((認定相続承継会社等が外国会社、上場会社又は医療法人の株式等を有する場合の納税猶予分の相続税額の計算の基となる対象相続非上場株式等の価額))及び70の7の4—6の2 ((対象相続非上場株式等に係る認定相続承継会社が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、措置法第70条の7の8第2項第4号に規定する納税猶予分の相続税額の計算について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—13((納税猶予分の贈与税額の計算に関する取扱いの準用))の説明を参照。

(特例経営相続承継期間の意義)

70の7の8—6 措置法第70条の7の8第1項の規定の適用を受ける場合における同条第2項第5号に規定する特例経営相続承継期間(以下「特例経営相続承継期間」という。)は、次に掲げる場合の区分に応じ次に定めるとおりとなることに留意する。

- (1) 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特定日までの間に当該贈与に係る特例贈与者(特例経営相続承継受贈者の同項の規定の適用に係る贈与が措置法第70条の7第15項第3号(措置法第70条の7の5第11項において準用する場合を含む。)の規定の適用に係るものである場合には、措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けていた者として措置法令第40条の8の8第10項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相続承継会社の非上場株式等の贈与をした者。以下70の7の8—6において同じ。)が死亡した場合

当該死亡に係る相続の開始の日から当該特定日又は当該贈与に係る特例経営相続承継受贈者の死亡の日の前日のいずれか早い日までが特例経営相続承継期間となる。

- (2) 特定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日までの期間に当該贈与に係る特例贈与者が死亡した場合

特例経営相続承継期間は存在しない。

- (注) 1 「特定日」とは、次に掲げる日のいずれか早い日をいうことに留意する。

イ 当該特例経営相続承継受贈者の最初の措置法第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 当該特例経営相続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 「措置法令第40条の8の8第10項に定める者」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める者をいうことに留意する。

イ 特例贈与者に対する措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用に係る贈与が、当該贈与をした者の措置法令第40条の8の5第4項において準用する措置法令第40条の8第5項第1号に規定する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相続承継会社の非上場株式等の当該免除対象贈与をした者のうち最初に措置法第70条の7第1項又は第70条の7の5第1項の規定の適用を受けた者

ロ イに掲げる場合以外の場合 特例贈与者

(新設)

(説明)

70の7の4—7((経営相続承継期間の意義))の説明を参照。

(確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義)

70の7の8—7 措置法第70条の7の8第3項において準用する措置法第70条の7の2第3項第9号の要件を判定する場合には、70の7の2—14((納税猶予の対象とならない資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))を準用する。

この場合において、70の7の2—14中「相続の開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日」とあるのは「相続税の申告期限の翌日」と、「相続税の申告期限」とあるのは「措置法令第40条の8の8第12項に規定する猶予中相続税額に相当する相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日」と、「第40条の8の2第7項」とあるのは「第40条の8の8第13項において準用する措置法令第40条の8の2第30項」と、また、同通達(1)中「措置法第70条の7の2第1項の規定の適用に係る相続の開始」とあるのは「特例対象贈与」と、「当該相続の開始」とあるのは「当該特例対象贈与」と、「対象贈与」とあるのは「第70条の7の6第1項の規定の適用に係る相続」となることに留意する。

(新設)

(説明)

70の7の5—18((確定事由となる資産保有型会社又は資産運用型会社の意義))の説明を参照。

(継続届出書の提出期間)

70の7の8—8 70の7の4—10((継続届出書の提出期間))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8第6項に規定する届出書を提出する場合について準用する。

(新設)

(説明)

70の7の5—21((継続届出書の提出期間))の説明を参照。

(70 の 7 の 2 関係通達の準用)

70 の 7 の 8—9 70 の 7 の 2—7 ((申告期限前に全部確定事由が生じた場合))、70 の 7 の 2—8 ((相次相続控除の算式))、70 の 7 の 2—10 ((担保の提供等))～13 ((常時使用従業員の意義))、70 の 7 の 2—14 の 2 ((認定承継会社から支給された給与等の意義))、70 の 7 の 2—14 の 3 ((特定特別関係会社の意義等))、70 の 7 の 2—17 ((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70 の 7 の 2—19 ((譲渡等をした日の意義))、70 の 7 の 2—20 ((解散等をした場合等の意義))、70 の 7 の 2—22 ((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～34 ((特定事由))、70 の 7 の 2—37 ((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))～58 ((事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合))及び70 の 7 の 2—62 ((措置法第 70 条の 7 の 2 第 31 項第 4 号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))～67 ((措置法第 70 条の 7 の 2 第 17 項に関する通達の準用))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第 70 条の 7 の 8 の規定の適用を受ける場合について準用する。

(注) この場合において、70 の 7 の 2—8 中「同条第 16 項、第 17 項又は第 22 項」とあるのは、「措置法第 70 条の 7 の 8 第 11 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 16 項若しくは第 17 項の規定、措置法第 70 条の 7 の 8 第 12 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 2 第 22 項の規定又は措置法第 70 条の 7 の 8 第 17 項において準用する措置法第 70 条の 7 の 6 第 13 項、第 14 項若しくは第 15 項第 1 号」となることに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の2—7((申告期限前に全部確定事由が生じた場合))、70の7の2—8((相次相続控除の算式))、70の7の2—10((担保の提供等))～13((常時使用従業員の意義))、70の7の2—14の2((認定承継会社から支給された給与等の意義))、70の7の2—14の3((特定特別関係会社の意義等))、70の7の2—17((代表権を有しないこととなった場合の意義))、70の7の2—19((譲渡等をした日の意義))、70の7の2—20((解散等をした場合等の意義))、70の7の2—22((資本金等の額の減少がその効力を生じた日の意義))～34((特定事由))、70の7の2—37((増担保命令等に応じない場合の納税猶予の期限の繰上げ))～58((事業所が災害によって被害を受けたことにより認定承継会社における雇用の確保が困難となった場合))及び70の7の2—62((措置法第70条の7の2第31項第4号に規定する「認定承継会社の売上金額が大幅に減少した場合」))～67((措置法第70条の7の2第17項に関する通達の準用))を準用することとしている。

なお、本通達の(注)については、70 の 7 の 6—42((その他の 70 の 7 の 2 関係通達の準用))の説明を参照。

(70の7の4関係通達の準用)

70の7の8—10 70の7の4—2 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))及び70の7の4—2の2 ((対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の4—2 ((対象贈与に係る贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))及び70の7の4—2の2 ((対象贈与に係る贈与者の前の贈与者が贈与税の申告期限前に死亡した場合))を準用することとしている。

(70の7の6関係通達の準用)

70の7の8—11 70の7の6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))、70の7の6—15((相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))～17((特例対象非上場株式等の譲渡等の判定))、70の7の6—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))、70の7の6—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))及び70の7の6—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))については、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について準用する。

(新設)

(説明)

本通達は、特例経営相続承継受贈者が措置法第70条の7の8の規定の適用を受ける場合について、70の7の6—10((会社の円滑な事業の運営を確保するための要件の判定))、70の7の6—15((相続税の納税猶予及び免除の特例における雇用の確保について))～17((特例対象非上場株式等の譲渡等の判定))、70の7の6—19((事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合の判定))、70の7の6—25((事業の継続が困難な事由の判定の時期))～38((差額免除に係る免除申請に伴い担保解除を行う場合に納付すべき相続税額))及び70の7の6—40((納税猶予期限の繰上げに該当することとなった日))を準用することとしている。