

目 次

第 1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達) 関係	1
【第 19 条の 3 ((未成年者控除)) 関係】	1
19 の 3—1 未成年者控除	1
19 の 3—5 法第 19 条の 3 第 3 項に規定する「第 1 項の規定による控除を受けることができる金額」の意義	2
【第 21 条の 6 ((贈与税の配偶者控除)) 関係】	4
21 の 6—1 居住用不動産の範囲	4
【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択)) 関係】	5
21 の 9—4 年の中途において贈与者の推定相続人になった場合	5
第 2 「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」(法令解釈通達) 関係	6
【措置法第 69 条の 4 ((小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例)) 関係】	6
69 の 4—1 の 2 配偶者居住権等	6
69 の 4—4 の 2 宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲	8
69 の 4—7 の 2 宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の範囲	10
69 の 4—23 法人の事業の用に供されていた宅地等の範囲	12
69 の 4—24 の 2 被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等	14
【措置法第 69 条の 5 ((特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例)) 関係】	15
69 の 5—12 特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等	15
【措置法第 70 条の 4 の 2 ((贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例)) 関係】	17
70 の 4 の 2—5 貸付期限の更新があった場合	17

【措置法第 70 条の 6 ((農地等についての相続税の納税猶予及び免除等))関係】	19
70 の 6—40 相続税の納税猶予期限	19
【措置法第 70 条の 6 の 3 ((特定貸付けを行った農地又は採草放牧地についての相続税の課税の特例)関係)	22
70 の 6 の 3—2 措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地	22
【措置法第 70 条の 6 の 8 ((個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除))関係】	23
70 の 6 の 8—15 の 2 宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲	23
【措置法第 70 条の 6 の 10 ((個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除))関係】	24
70 の 6 の 10—17 個人の事業用資産についての納税猶予及び免除と小規模宅地等の特例を重複適用する場合	24

《省略用語例》

この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令を示す。

相続税法（相法）…相続税法（昭和25年法律第73号）

（相令）……………相続税法施行令（昭和25年政令第71号）

（相通）……………相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10）

措置法……………租税特別措置法（昭和32年法律第26号）

措置法令……………租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）

措置法規則……………租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）

第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達) 関係

【第19条の3(未成年者控除)関係】

(未成年者控除)

19の3—1 法第19条の3第1項の未成年者控除の規定は、財産を取得した者が相続を放棄したことにより相続人に該当しないこととなった場合においても、その者が無制限納税義務者で20歳未満(注)の者に該当し、かつ、当該被相続人の民法第5編第2章の規定による相続人(相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人)に該当するときは、適用があることに留意する。

(注) 令和4年4月1日以後に相続又は遺贈により財産を取得する者については、18歳未満。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

民法の一部を改正する法律(平成30年法律第59号)により、20歳とされていた成年となる年齢を18歳に引き下げ、男性が18歳、女性が16歳とされていた婚姻開始年齢について、男女とも18歳とするなど民法(明治29年法律第89号)における成年年齢の改正が行われ、令和4年4月1日から施行することとされた。

《参考》

○「民法の成年年齢の引下げについての最終報告書」(平成21年9月17日法制審議会民法成年年齢部会)(抜粋)
「民法の成年年齢の引下げは、若年者を将来の国づくりの中心としていくという、国としての強い決意を示すことにつながる。また、18歳に達した者が、自ら就労して得た金銭などを、法律上も自らの判断で費消することができるようになるなど社会・経済的に独立した主体として位置づけられるといった点で、有意義であるということが出来る。

国民投票年齢が18歳と定められたことに伴い、選挙年齢が18歳に引き下げられることになるのであれば、18歳、19歳の者が政治に参加しているという意識を責任感をもって実感できるようにするためにも、取引の場面など私法の領域においても、自己の判断と責任において自立した活動を行うことができるよう、特段の弊害がない限り、民法の成年年齢を18歳に引き下げることが適当である。」

上記の民法における成年年齢の見直しを踏まえ、所得税法等の一部を改正する法律(平成31年法律第6号。以下「平成31年改正法」という。)による相続税法及び措置法の改正により、20歳を基準としている相続税及び贈与税に係る次の規定について18歳を基準とする内容の改正が行われ、原則として、令和4年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税については、従前どおりとされた(平成31年改正法附則23①③、79⑥)。

この改正を踏まえ、本通達においても所要の整備を行った(相通19の3—2～19の3—4も同じ)。

- ・ 未成年者控除(相法19の3)
- ・ 相続時精算課税の選択(相法21の9)
- ・ 直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例(措置法70の2の5)
- ・ 相続時精算課税適用者の特例(措置法70の2の6～70の2の8、平成31年改正法附則79⑦)
- ・ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除(措置法70の7)
- ・ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例(措置法70の7の5)

※ なお、個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除(措置法70の6の8)における特例事業受贈者の年齢要件(贈与の日において18歳以上)についても、令和4年3月31日までに贈与をする場合には、20歳以上とされている(措置法70の6の8②イ、平成31年改正法附則79⑦)。

(法第 19 条の 3 第 3 項に規定する「第 1 項の規定による控除を受けることができる金額」の意義)
19 の 3—5 法第 19 条の 3 第 3 項に規定する「第 1 項の規定による控除を受けることができる金額」とは、相続又は遺贈により財産を取得した者（制限納税義務者を除く。）が当該相続（以下 19 の 3—5 において「今回の相続」という。）の前に開始した相続（当該開始した相続が 2 回以上あった場合には、最初の相続。以下 19 の 3—5 において同じ。）によって財産を取得した際に控除することができる未成年者控除額をいうのであるから留意する。

(注) 上記の「控除することができる未成年者控除額」は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める年数 1 年につき 10 万円の割で計算することに留意する。

(1) 今回の相続が平成 27 年 1 月 1 日から令和 4 年 3 月 31 日までの間に開始したものである場合
今回の相続の前に開始した相続の際のその者が 20 歳に達するまでの年数（所得税法等の一部を改正する法律（平成 25 年法律第 5 号）附則第 12 条及び所得税法等の一部を改正する法律（平成 31 年法律第 6 号）第 3 条の規定による改正前の法第 19 条の 3）

(2) 今回の相続が令和 4 年 4 月 1 日以後に開始したものである場合
今回の相続の前に開始した相続の際のその者が 18 歳に達するまでの年数（所得税法等の一部を改正する法律（平成 31 年法律第 6 号）附則第 23 条第 2 項及び同法第 3 条の規定による改正後の法第 19 条の 3）

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

未成年者が 2 回以上相続した場合には、それぞれ未成年者控除の適用を受けることができるが、2 回目以降の相続の際の控除額は、その相続の際に相続税法第 19 条の 3 第 1 項の規定により計算した未成年者控除額のうち、最初の相続の際に計算した未成年者控除額から既往の相続の際に本人及びその扶養義務者が実際に控除を受けた金額を控除した残額、すなわち、現在までの控除不足額の範囲内に限って控除を受けることができることとされている（相法 19 の 3③）。

令和元年度税制改正において未成年者控除の年齢要件が改正されたことに伴い、上記の措置（相法 19 の 3③）の経過措置が設けられており、具体的には、未成年者が、その者又は扶養義務者の令和 4 年 4 月 1 日前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について平成 31 年改正法又は所得税法等の一部を改正する法律（平成 25 年法律第 5 号。以下「平成 25 年改正法」という。）による改正前の相続税法による未成年者控除の適用を受けたことがある者である場合には、未成年者控除額は当初の相続時（2 回以上未成年者控除の適用を受けている場合には、最初の相続時）における未成年者の 18 歳に達するまでの年数に 10 万円を乗じて計算した金額から既に控除を受けた金額の合計額を控除した残額の範囲内の金額とすることとされた（平成 31 年改正法附則 23②）。

この改正を踏まえ、本通達(注)においても所要の整備を行った。

[設例 1]

○ 第 1 回目の相続 平成 27 年

未成年者の年齢 1 歳

未成年者の相続税額 90 万円…①

(扶養義務者の相続税額は無いものとする。)

未成年者控除額

$10 \text{ 万円} \times (20 \text{ 歳} - 1 \text{ 歳}) = 190 \text{ 万円} \dots \textcircled{2}$

控除された金額 $\textcircled{1} < \textcircled{2} \dots \textcircled{90 \text{ 万円}} \dots \textcircled{3}$

○ 第 2 回目の相続 令和 5 年

未成年者の年齢 9 歳

未成年者の相続税額 100 万円…④

(扶養義務者の相続税額は無いものとする。)

平成 31 年改正法附則による未成年者控除限度額

$10 \text{ 万円} \times (18 \text{ 歳} - 1 \text{ 歳}) = 170 \text{ 万円} \dots \textcircled{5}$ (平成 31 年改正法による改正後の 1 回目の相続の際の限度額)

$\textcircled{5} - \textcircled{3}$ (既往の控除額) = $170 \text{ 万円} - 90 \text{ 万円} = 80 \text{ 万円} \dots \textcircled{6}$

未成年者控除額

$10 \text{ 万円} \times (18 \text{ 歳} - 9 \text{ 歳}) = 90 \text{ 万円} \dots \textcircled{7}$

$$\textcircled{7} > \textcircled{6} \cdots \boxed{80 \text{ 万円}} \cdots \textcircled{8}$$

納付すべき相続税額

$$\textcircled{4} - \textcircled{8} = 100 \text{ 万円} - 80 \text{ 万円} = 20 \text{ 万円}$$

[設例 2]

- 第 1 回目の相続 平成 22 年
 未成年者の年齢 2 歳
 未成年者の相続税額 30 万円…①
 (扶養義務者の相続税額はないものとする。)
 未成年者控除額
 $6 \text{ 万円} \times (20 \text{ 歳} - 2 \text{ 歳}) = 108 \text{ 万円} \cdots \textcircled{2}$
 控除された金額 $\textcircled{1} < \textcircled{2} \cdots \boxed{30 \text{ 万円}} \cdots \textcircled{3}$
- 第 2 回目の相続 平成 28 年
 未成年者の年齢 8 歳
 未成年者の相続税額 50 万円…④
 (扶養義務者の相続税額はないものとする。)
 平成 25 年改正法附則による未成年者控除限度額
 $10 \text{ 万円} \times (20 \text{ 歳} - 2 \text{ 歳}) = 180 \text{ 万円}$ (平成 25 年改正法による改正後の 1 回目の相続の際の限度額)
 $180 \text{ 万円} - 30 \text{ 万円}$ (既往の控除額(③)) = 150 万円…⑤
 未成年者控除額
 $10 \text{ 万円} \times (20 \text{ 歳} - 8 \text{ 歳}) = 120 \text{ 万円} \cdots \textcircled{6}$
 $\textcircled{6} < \textcircled{5} \cdots 120 \text{ 万円} \cdots \textcircled{7}$
 控除された金額 $\textcircled{4} < \textcircled{7} \cdots \boxed{50 \text{ 万円}} \cdots \textcircled{8}$
- 第 3 回目の相続 令和 5 年
 未成年者の年齢 15 歳
 未成年者の相続税額 80 万円…⑨
 (扶養義務者の相続税額はないものとする。)
 平成 31 年改正法附則による未成年者控除限度額
 $10 \text{ 万円} \times (18 \text{ 歳} - 2 \text{ 歳}) = 160 \text{ 万円} \cdots \textcircled{10}$ (平成 31 年改正法による改正後の 1 回目の相続の際の限度額)
 $\textcircled{10} - \text{既往の控除額} (\textcircled{3} + \textcircled{8}) = 160 \text{ 万円} - (30 \text{ 万円} + 50 \text{ 万円}) = 80 \text{ 万円} \cdots \textcircled{11}$
 未成年者控除額
 $10 \text{ 万円} \times (18 \text{ 歳} - 15 \text{ 歳}) = 30 \text{ 万円} \cdots \textcircled{12}$
 $\textcircled{12} < \textcircled{11} \cdots \boxed{30 \text{ 万円}} \cdots \textcircled{13}$
 納付すべき相続税
 $\textcircled{9} - \textcircled{13} = 80 \text{ 万円} - 30 \text{ 万円} = 50 \text{ 万円}$

【第 21 条の 6（贈与税の配偶者控除）関係】

（居住用不動産の範囲）

21 の 6 - 1 . . .

(1) . . .

(2) 受贈配偶者がその者の専ら居住の用に供する家屋の存する土地等のみを取得した場合で、当該家屋の所有者が当該受贈配偶者の配偶者又は当該受贈配偶者と同居するその者の親族であるときにおける当該土地等

なお、この場合における土地等には、受贈配偶者の配偶者又は当該受贈配偶者と同居するその者の親族の有する借地権の設定されている土地（いわゆる底地）及び配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地の用に供される土地等を含むことに留意する（(3)において同じ。）。

(3) . . .

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

婚姻期間が 20 年以上である配偶者から贈与により法施行地（日本国内）にある居住用不動産（その居住用不動産を取得するための金銭を含む。）を取得した者が、その取得の日の属する年の翌年 3 月 15 日までにその居住用不動産を居住の用に供し、その後も引き続き居住の用に供する見込みであるときは、贈与税の課税価格から基礎控除（110 万円）のほかに贈与税の配偶者控除として最大 2,000 万円の控除が受けられることになっている（相法 21 の 6）。

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）第 2 条の規定による民法の改正により配偶者居住権が創設されたが（民法 1028 等）、この居住用不動産には、配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地の用に供される土地等も含まれることを本通達で留意的に示した。具体的には、例えば、母が配偶者居住権を有し、その子が当該配偶者居住権の目的となっている居住用家屋（母、子及び子の妻が同居）及びその敷地の用に供される土地を所有していた場合において、子がその妻に当該土地を贈与した場合のその土地などが想定される。

【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択))関係】

(年の中途において贈与者の推定相続人になった場合)

21 の 9-4 年の中途において、その年の 1 月 1 日において 20 歳以上(注)の者が同日において 60 歳以上の者の推定相続人になったこと(その者の養子になった場合など)から、法第 21 条の 9 第 4 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、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。

(注) 令和 4 年 4 月 1 日以後に贈与により財産を取得する者については、18 歳以上。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

民法の一部を改正する法律(平成 30 年法律第 59 号。以下 21 の 9-4 において「民法改正法」という)による民法の成年年齢の見直しを踏まえ、平成 31 年改正法第 3 条の規定による相続税法の改正により、相続時精算課税制度における受贈者の年齢要件(相法 21 の 9)が「その年 1 月 1 日において 20 歳以上」から「その年 1 月 1 日において 18 歳以上」に見直されたことに伴い、本通達も所要の整備を行った。

なお、当該年齢要件については、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次に定めるとおりとされており(平成 31 年改正法附則 23③等)、また、改正後の民法の適用関係については、令和 4 年 4 月 1 日以後に 18 歳に達する者について適用され、民法改正法の施行の際に 18 歳以上 20 歳未満である一定の者は、同日において成年に達するものとするなどの経過措置がおかれている(民法改正法附則 2、3)。

- ・令和 4 年 3 月 31 日以前に贈与により財産を取得する者 その年 1 月 1 日において 20 歳以上
- ・令和 4 年 4 月 1 日以後に贈与により財産を取得する者 その年 1 月 1 日において 18 歳以上

したがって、当該民法の経過措置の適用により、例えば、令和 4 年 4 月 1 日において成年に達するものとされた 19 歳である者が令和 4 年 3 月 31 日以前に受けた贈与については、その者はその年 1 月 1 日において 20 歳以上の者には該当しないため、相続時精算課税の適用を受けることができないことから、暦年課税により贈与税を計算することになるが、令和 4 年 4 月 1 日以後に受けた贈与については、その者はその年 1 月 1 日において 18 歳以上の者に該当するため、当該贈与について相続時精算課税の適用を受けることができることとなる。

《参考条文》

○民法の一部を改正する法律(平成 30 年法律第 59 号)(抄)

附 則

(施行期日)

第一条 この法律は、平成三十四年四月一日から施行する。ただし、附則第二十六条の規定は、公布の日から施行する。

(成年に関する経過措置)

第二条 この法律による改正後の民法(以下「新法」という。)第四条の規定は、この法律の施行の日(以下「施行日」という。)以後に十八歳に達する者について適用し、この法律の施行の際に二十歳以上の者の成年に達した時については、なお従前の例による。

2 この法律の施行の際に十八歳以上二十歳未満の者(次項に規定する者を除く。)は、施行日において成年に達するものとする。

3 施行日前に婚姻をし、この法律による改正前の民法(次条第三項において「旧法」という。)第七百五十三条の規定により成年に達したものとみなされた者については、この法律の施行後も、なお従前の例により当該婚姻の時に成年に達したものとみなす。

(婚姻に関する経過措置)

第三条 施行日前にした婚姻の取消し(女が適齢に達していないことを理由とするものに限る。)については、新法第七百三十一条及び第七百四十五条の規定にかかわらず、なお従前の例による。

2 この法律の施行の際に十六歳以上十八歳未満の女は、新法第七百三十一条の規定にかかわらず、婚姻をすることができる。

3 前項の規定による婚姻については、旧法第七百三十七条、第七百四十条(旧法第七百四十一条において準用する場合を含む。)及び第七百五十三条の規定は、なおその効力を有する。

第2 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係
 【措置法第69条の4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）関係】

（配偶者居住権等）

69の4—1の2 特例対象宅地等には、配偶者居住権は含まれないが、個人が相続又は遺贈（死因贈与を含む。以下同じ。）により取得した、配偶者居住権に基づく敷地利用権（配偶者居住権の目的となっている建物等（措置法規則第23条の2第1項（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）に規定する建物又は構築物をいう。以下69の4—24の3までにおいて同じ。）の敷地の用に供される宅地等（土地又は土地の上に存する権利で、建物等の敷地の用に供されているものに限る。以下69の4—24の8までにおいて同じ。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利をいう。以下69の4—24の2までにおいて同じ。）及び配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地の用に供される宅地等が含まれることに留意する。

なお、措置法第69条の4第1項の規定の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が配偶者居住権に基づく敷地利用権又は当該敷地の用に供される宅地等の全部又は一部である場合の当該特例対象宅地等の面積は、措置法令第40条の2第6項の規定により、それぞれ次の算式により計算された面積であるものとみなして措置法第69条の4第1項の規定が適用されることに留意する。したがって、同条第2項の限度面積要件については、当該算式に基づき計算された面積により判定を行うことに留意する。

この場合において、配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈により、当該相続に係る被相続人の配偶者が配偶者居住権及び当該敷地の用に供される宅地等（当該被相続人の所有していた宅地等が当該相続又は遺贈により数人の共有に属することとなった場合のその共有持分を除く。）のいずれも取得したときの当該敷地の用に供される宅地等については、措置法令第40条の2第6項の規定の適用はないことに留意する。

（算式）

1 配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{当該敷地利用権の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

2 当該敷地の用に供される宅地等の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{当該敷地の用に供される宅地等の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

（新設）

（説明）

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号。以下「民法等改正法」という。）第2条の規定により民法の改正が行われ、被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続などの観点から、住み慣れた住居に配偶者が無償で居住できる権利として配偶者居住権が創設された。具体的には、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物（以下「居住建物」という。）の全部について無償で使用及び収益をする権利（以下「配偶者居住権」という。）を取得することとされた（民法1028等）。なお、この場合において、その配偶者は配偶者居住権に基づく居住建物の使用及び収益に必要な限度でその敷地を利用することができることと解されている（当該敷地を利用する権利を「敷地利用権」という。以下69の4—24の2までにおいて同じ。）。

この配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされることから、土地（土地の上に存する権利を含む。以下同じ。）を対象とする措置法第69条の4第1項（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）の規定（以下69の4—4の2において「小規模宅地等の特例」という。）の適用の対象とはならない。しかし、配偶者居住権に基づく敷地利用権については、当該敷地利用権が建物でなく土地を利用する権利であること、配偶者居住権が被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続等を趣旨としていること、小規模宅地等の特例が事業又は居住の継続等への配慮を趣旨とするものであること等を踏まえれば、当該敷地利用権は、同項に規定する土地の上に存する権利に

該当するものとして、居住建物の敷地の用に供される土地も含め、当該特例の対象になるものと解される。

※ 配偶者居住権者（配偶者居住権を有する者をいう。以下 69 の 4—24 の 2 までにおいて同じ。）が死亡した場合（2 次相続）については、配偶者居住権が消滅するため（民法 1030、同法 1036 において準用する同法 597③）、配偶者居住権者が他に相続財産を有していないときは、相続を原因として移転する財産はないことから、相続税の課税関係が生じないため（参考「令和元年度税制改正の解説」（財務省、503 頁））、当該特例の対象となる財産もないこととなる。

なお、当該特例の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は居住建物の敷地の用に供される宅地等の全部又は一部である場合には、配偶者居住権が設定されていない場合の宅地等について特例の適用を受けるときとの均衡も踏まえ、適用対象となる面積の調整を行うこととされている。具体的には、この場合における当該特例対象宅地等の面積は、次の宅地等の区分に応じ、それぞれ次の算式により算出した面積であるものとみなして、当該特例を適用することとされている（措置法令 40 の 2⑥）。したがって、当該特例における限度面積要件については、当該算式に基づき計算された面積により判定することとなる。

(算式)

1 配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額}}{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額及び居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

2 居住建物の敷地の用に供される宅地等の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額}}{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額及び居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

この場合において、1 次相続（配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈をいう。以下 69 の 4—24 の 2 までにおいて同じ。）に係る被相続人の配偶者が、配偶者居住権及び居住建物の敷地の用に供される宅地等のいずれも取得したときの当該宅地等については、配偶者は相続により宅地等そのもの取得しており、また、当該面積の調整の趣旨も踏まえれば、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定の適用はなく、上記の面積の調整を行う必要はないこととなる。

なお、当該 1 次相続に係る被相続人の所有していた宅地等が当該相続又は遺贈によりその配偶者を含む数人の共有に属することとなった場合には、当該配偶者が取得した当該敷地の用に供される宅地等の所有権（共有持分）及び当該敷地利用権並びに他の相続人等が取得した当該敷地の用に供される宅地等の所有権（共有持分）について、それらのいずれも特例対象宅地等として選択することができるため、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定の適用により、面積の調整を行うこととなる。

本通達では上記のことを明らかにした。

《参考》

○「令和元年度税制改正の解説」（財務省、539 頁）

「この配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされていることから、配偶者居住権自体が小規模宅地特例の対象となることはありません。他方、配偶者居住権に付随するその目的となっている建物の敷地を利用する権利（敷地利用権）については、「土地の上に存する権利」に該当するので、小規模宅地特例の対象となります。」

(宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

69の4-4の2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、当該宅地等のうち、次に掲げる宅地等が事業用宅地等に該当するものとする。

(1) 他に貸し付けられていた宅地等(当該貸付けが事業に該当する場合に限る。)

(2) (1)に掲げる宅地等を除き、被相続人等の事業の用に供されていた建物等(被相続人等又はその他親族が所有していた建物等をいう。以下(2)において同じ。)で、被相続人等が配偶者居住権者(当該配偶者居住権を有する者をいう。以下69の4-23までにおいて同じ。)であるもの又はその他親族が配偶者居住権者であるもの(被相続人等が当該建物等を配偶者居住権者である当該その他親族から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。)の敷地の用に供されていたもの

(新設)

(説明)

《現行》

小規模宅地等の特例は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、その相続の開始の直前において、被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族(以下69の4-24の2までにおいて「被相続人等」という。)の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等がある場合には、一定の要件の下に、その宅地等のうち、限度面積要件を満たす部分について、相続税の課税価格に算入すべき金額をその宅地等の価額に一定の割合を乗じて計算した金額とするものである。

この特例の対象となる被相続人等の事業の用に供されていた宅地等については、事業の用に供していた者が被相続人なのか生計を一にしていたその被相続人の親族(以下69の4-4の2において「生計一親族」という。)なのかで特例の適用要件が異なり、事業が貸付事業に該当するか否かで、上記の割合も異なることとなる。したがって、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定に当たっては、「誰の」事業か、また「何の」事業かの判定を適切に行う必要がある。

そこで、現行では、①被相続人の有する宅地等が他の者に相当の対価により継続的に貸し付けられていた場合には、その貸付規模等を問わず、その宅地等は被相続人の不動産貸付に係る事業の用に供されていたものとし、②当該宅地等に該当しない宅地等については、この特例の趣旨及びこの特例が建物等(措置法規則第23条の2第1項((小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例))に規定する建物又は構築物をいう。以下69の4-24の2までにおいて同じ。)の敷地として使用される宅地等に適用される制度であること等に鑑み、建物等所有者の用に供されていたものとして取り扱うことが合理的であるとして、その建物等の所有者がその建物等をどのように利用していたかにより判定することとしている。この場合において、建物等所有者である「被相続人等」が無償で当該建物等を貸し付けていたときは、被相続人の事業の用及び生計一親族の事業の用のいずれにも供されていないことになり、また、建物等所有者が「その他親族」(生計一親族以外の被相続人の親族をいう。以下69の4-7の2までにおいて同じ。)である場合には、その宅地等は「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当する余地はないことになる。しかしながら、これらの場合において、「被相続人等」がそれらの建物等は無償で借り受けてその事業の用に供していたときは、親族間における建物等の利用の実態等を踏まえ、その「被相続人等」の建物等の利用状況に基づき、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等に該当するかどうかを判定することとしている。

(注) 1 「その他親族」である建物等所有者が、相当の対価により被相続人等に当該建物等を貸し付けていた場合には、当該宅地等は「その他親族」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当するので、この特例の適用はないこととなる。

2 宅地等又は建物等の貸付けで不動産貸付たる「事業」に該当するものは、相当の対価により継続的になされるものであることから、上記の「無償」には、例えば、固定資産税その他の必要経費を補う程度の相当の対価に至らない程度の対価の授受がある場合を含むことになる。

《配偶者居住権の目的となる建物等の敷地》

配偶者居住権は、住み慣れた住居に配偶者が無償で居住できる権利として新たに創設されたものだが、配偶者が相続開始前に居宅兼店舗として使用していたのであれば、従前から店舗として使用されていた部分についても当該相続の開始後も同様の使用が許容され、また、配偶者居住権の設定後に建物の所有者の承諾を得た上で第三者に居住建物を賃貸することも可能とされている(民法1032)。

当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続（1次相続）の場合については、この「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定が相続開始の直前（配偶者居住権の取得前）の現況により行われることから、この場合における判定は現行と同様の取扱いとなるため、本通達ではなく、69の4-4の取扱いとなる。他方で、相続開始の直前において、建物等が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたものであるときは、上記の現行の取扱い及び配偶者居住権の法的性質を踏まえ、次のとおり取り扱う。

(1) 被相続人の有する宅地等が被相続人以外の者に相当の対価により継続的に貸し付けられていた場合には、現行と同様に、その貸付規模等を問わず、その宅地等は被相続人の不動産貸付に係る事業の用に供されていたものとなる。

(2) 上記(1)の宅地等に該当しない宅地等について、「被相続人等又はその他親族」の所有する建物等が配偶者居住権の目的となっていた場合には、配偶者居住権者が当該建物等の全部について無償で使用・収益する権利を有していることから^(注1)、上記の現行の取扱いも踏まえ、この場合における当該建物等は、配偶者居住権者の用に供されていたものとして、その配偶者居住権者がその建物等をどのように利用していたかにより判定することとなる^(注2)。なお、配偶者居住権者（配偶者居住権を有する被相続人等又はその他親族をいう。）が無償で当該建物等を貸し付けて、「被相続人等」がその事業の用に供していた場合には、現行の取扱いを踏まえ、事業の用に供しているその「被相続人等」の建物等の利用状況に基づき、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」に該当するかどうかを判定する。具体的には次のとおり。

(注) 1 居住建物の所有者については、債務者として、配偶者（債権者）による無償での居住建物の使用を受忍する負担を負う。また、配偶者に対し、配偶者居住権の設定の登記を備えさせる義務を負い、その登記がされたときは、配偶者は、居住建物について物権を取得した者その他の第三者に、配偶者居住権を対抗することができる（民法1031）。

2 配偶者居住権の目的となっている建物等であっても、1次相続の開始前（配偶者居住権の設定前）から引き続き建物等が貸し付けられ、配偶者居住権者がその賃借人に権利を主張することができない場合など、実質的に配偶者居住権に基づき当該建物等を使用・収益していない場合には、この取扱いでなく、現行と同様(69の4-4)の取扱いとなる。

イ 配偶者居住権者である「被相続人等」がその建物等（被相続人等又はその他親族が建物等所有者である場合の当該建物等をいう。ハマでにおいて同じ。）を自己の事業の用に供していた場合には、その宅地等は、その「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等となる。

ロ 配偶者居住権者である「被相続人等」が、その建物等を、建物等所有者の承諾を得て他の者に相当の対価により継続的に貸し付けていた場合には、その宅地等は当該配偶者居住権者である「被相続人等」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当する。

ハ 配偶者居住権者である「被相続人等又はその他親族」がその建物等を無償で貸し付けていた場合において、配偶者居住権者以外の「被相続人等」が当該建物等を無償で借り受けて当該建物等を事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当する。

(注) 配偶者居住権者である「その他親族」が、相当の対価により継続的に被相続人等に当該建物等を貸し付けていた場合には、当該宅地等は「その他親族」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当するので、この特例の適用はないこととなる。

以上の考え方の下、「69の4-4の2(1)」は上記(1)について、「69の4-4の2(2)」は上記(2)について示したものである。

(宅地等が配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地である場合の被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の範囲)

69の4-7の2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた家屋の敷地の用に供されていたものである場合には、当該宅地等のうち、次に掲げる宅地等が居住用宅地等に該当するものとする。

(1) 相続の開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋(被相続人又は被相続人の親族が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下(1)において同じ。)で、被相続人が所有していたもの(当該被相続人等が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)又は被相続人の親族が所有していたもの(当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償で借り受けており、かつ、当該被相続人等が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)の敷地の用に供されていた宅地等

(2) 措置法令第40条の2第2項に定める事由により被相続人の居住の用に供されなくなる直前まで、被相続人の居住の用に供されていた家屋(被相続人又は被相続人の親族が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下(2)において同じ。)で、被相続人が所有していたもの(当該被相続人が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)又は被相続人の親族が所有していたもの(当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償で借り受けており、かつ、当該被相続人が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)の敷地の用に供されていた宅地等(被相続人の居住の用に供されなくなった後、措置法第69条の4第1項に規定する事業の用又は新たに被相続人等以外の者の居住の用に供された宅地等を除く。)

(新設)

(説明)

本通達は69の4-4及び69の4-4の2の考え方を踏まえて、措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等(以下69の4-7の2において「居住用宅地等」という。)の範囲(措置法令第40条の2第2項に定める事由により、被相続人が老人ホーム等に入居等をしていただ場合の被相続人の居住の用に供されていた宅地等の範囲を含む。)を示したものである。

この被相続人等の居住用宅地等の判定は相続開始の直前(配偶者居住権の取得前)の現況により行われることから、当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続(1次相続)の場合における判定は現行と同様の取扱いとなり、本通達ではなく、69の4-7の取扱いとなる。他方で、相続開始の直前において、「被相続人等」の居住の用に供されていた家屋が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたものであるときは、次の宅地等が居住用宅地等に当たることとなる。このことを本通達では明らかにした。

A 相続開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋(「被相続人又は被相続人の親族」が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下Bまでにおいて同じ。)で、「被相続人」が所有していたもの(家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)の敷地の用に供されていた宅地等

B 相続開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋で、「被相続人の親族」が所有していたもの(当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けており、かつ、家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。)の敷地の用に供されていた宅地等

なお、宅地等が被相続人等の居住用宅地等に当たかどうかを判定するにあたり、次の点に留意する必要がある。

(1) 上記Aの居住用宅地等の場合

イ 家屋を居住の用に供していた被相続人等が、当該家屋を配偶者居住権者である「被相続人等」から有償で借り受けていた場合には、配偶者居住権者である被相続人等の当該家屋の貸付けが不動産貸付（不動産の貸付けで、相当の対価により継続的に行われているもの）に該当することとなるので、その敷地である宅地等は、配偶者居住権者である「被相続人等」の事業用宅地等に該当する。

ロ 家屋を居住の用に供していた被相続人等が、当該家屋を配偶者居住権者である「その他親族」から有償で借り受けていた場合には、その他親族の当該家屋の貸付けが「その他親族」の事業（不動産貸付）に該当することとなるので、当該宅地等は、「被相続人等」の事業用宅地等及び居住用宅地等のいずれにも該当しない。

(2) 上記Bの居住用宅地等の場合

イ 家屋を所有する被相続人の親族が、宅地等を被相続人から有償で借り受けていた場合には、被相続人の当該宅地等の貸付けが不動産貸付に該当することとなるので、当該宅地等は「被相続人」の事業用宅地等に該当する。

ロ 家屋を所有する被相続人の親族が、宅地等を被相続人から無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けているが、家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を配偶者居住権者から有償で借り受けていた場合には、次のとおりとなる。

(イ) 配偶者居住権者が「被相続人等」であるときは、配偶者居住権者である当該被相続人等の当該家屋の貸付けが不動産貸付に該当することとなるので、当該宅地等は配偶者居住権者である「被相続人等」の事業用宅地等に該当する。

(ロ) 配偶者居住権者が「その他親族」であるときは、当該家屋の貸付けが「被相続人等」の事業に該当しないこととなり、また、その他親族の当該家屋の貸付けは、「その他親族」の事業（不動産貸付）に該当することとなるので、当該宅地等は、「被相続人等」の事業用宅地等及び居住用宅地等のいずれにも該当しない。

(法人の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

69 の 4—23 . . .

(1) . . .

(2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、被相続人が所有していたもの又は被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）で、当該法人に貸し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当する場合に限る。）の敷地の用に供されていたもの

(注) 1 . . .

2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、上記(2)の「被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族」とあるのは「被相続人の親族」と、「で、当該法人に」とあるのは「のうち、配偶者居住権者である被相続人等により当該法人へ」と読み替えるものとする。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

《現行》

被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、措置法第 69 条の 4 第 3 項第 3 号に規定する法人の事業（不動産貸付業等以外の事業に限る。）の用に供されていたものについては、一定の要件の下に、特定同族会社事業用宅地等として減額割合 80%が適用されることとなっている。

この特定同族会社事業用宅地等に該当するためには、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」であることが要件とされており、また、この「被相続人等の事業」については、被相続人の有する宅地等を一定の法人が利用しているケースであることから、その宅地等が被相続人によりその一定の法人に有償で貸し付けられているケースか、被相続人等の有する建物等が一定の法人に有償で貸し付けられているケースのいずれか、言い換えれば、被相続人等の不動産貸付（不動産の貸付けで、相当の対価により継続的に行われるもの）ということになる。

このような点を踏まえ、本通達は、その宅地等の範囲を、被相続人の有していた宅地等の貸付け又は建物等の所有者の当該建物等の貸付けの態様別に示したものであり、具体的には、次の宅地等が「法人の事業の用に供されていた宅地等」に当たるものとしている。

- (1) 当該法人に貸し付けられていた宅地等（ただし、その貸付けが措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する事業に該当する場合に限る。）
- (2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、「被相続人」が所有していたもの又は「生計一親族」（被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいう。）が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）で、当該法人に貸し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当するものに限る。）の敷地の用に供されていたもの

《配偶者居住権の目的となる建物等の敷地》

69 の 4—4 及び 69 の 4—4 の 2 の考え方を踏まえ、当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続（1 次相続）の場合については、この「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定が相続開始の直前（配偶者居住権の取得前）の現況により行われることから、当該場合における判定は現行と同様の取扱いとなる（本通達本文）。他方で、相続開始の直前において、建物等が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたときは、次の宅地等が「法人の事業の用に供されていた宅地等」に当たるものとなる。

- (1) 当該法人に貸し付けられていた宅地等（ただし、その貸付けが措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する事業に該当する場合に限る。）。

※ 例えば、配偶者居住権の目的となっている建物を当該法人が買い取り、被相続人がその敷地を当該法人に貸し付けていた場合の当該敷地などが考えられる。

- (2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、「被相続人」が所有していたもの又は「被相続人の親族」が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）のうち、配偶者居住権者である「被相続人等」により当該法人へ貸

し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当するものに限る。）の敷地の用に供
されていたもの
本通達(注) 2 ではこのことを明らかにした。

(被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等)

69 の 4—24 の 2 . . .

(注) 1 . . .

2 配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈により当該貸付事業に係る建物等（当該配偶者居住権の目的とされたものに限る。）の敷地の用に供されていた宅地等を取得した場合には、当該宅地等のうち当該配偶者居住権に基づく敷地利用権に相当する部分については、当該貸付事業の用に供されていた宅地等に該当しないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

個人が、相続又は遺贈により取得した宅地等が措置法第 69 条の 4 第 3 項第 4 号に規定する「被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等」であるか否かの判断は、課税時期において、その宅地等が現実に貸付事業の用に供されていたかどうかにより行うこととなる。

配偶者居住権については、その設定における相続（1次相続）に係る被相続人が建物等の一部を賃貸していた場合であっても、その配偶者は当該建物等を目的とする配偶者居住権を取得することができるため、建物等所有者との関係では使用・収益できる権利を取得するが、既に当該建物等を賃借している建物等賃借人に対してはその権利を主張することができないと解される。したがって、この場合には、当該配偶者は当該建物等を賃貸している部分について実質的に配偶者居住権に基づき使用・収益することができないこととなる。

(注) 建物等の一部が貸し付けられている場合には、配偶者居住権者は相続開始前からその建物等を賃借している賃借人に権利を主張することができない（対抗できない）ことから、配偶者居住権及び配偶者居住権に基づく敷地利用権の相続税法における評価では、実質的に配偶者居住権に基づき使用及び収益をすることができない部分を除外してその価額を算出することとされている（相法 23 の 2、相令 5 の 8、「令和元年度税制改正の解説」（財務省、499 頁））。

そして、配偶者居住権に基づく敷地利用権については、当該敷地利用権が配偶者居住権に基づき建物等の使用・収益をする必要な限度で土地を利用する権利であることを踏まえれば、当該敷地利用権に基づき土地を利用する部分は、実質的に配偶者居住権に基づき使用・収益することができる範囲と基本的に同様の範囲であると解することが相当である。

したがって、上記の場合において、当該相続に係る被相続人が建物等を貸付事業の用に供していた部分については、その配偶者が配偶者居住権に基づき実質的に使用・収益することができない部分であるため、この場合における当該配偶者居住権に基づく敷地利用権についても、被相続人等の貸付事業の用に供されていた部分はないこととなる。

本通達(注) 2 ではこのことを明らかにした。

(注) 配偶者居住権の設定後において、配偶者居住権を取得したその配偶者は建物等の所有者の承諾を得てその建物等を第三者に賃貸し、貸付事業の用に供することができるが(民法 1032③)、当該貸付事業の用に供している建物等の部分は、配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益している部分であるため、当該建物等の部分に係る配偶者居住権に基づく敷地利用権については、上記と異なり、当該配偶者の貸付事業の用に供しているものとなる。

【措置法第 69 条の 5（（特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例）関係）】

（特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等）

69 の 5—12 措置法第 69 条の 4 第 1 項の規定の適用を受けようとする措置法第 69 条の 5 第 5 項に規定する選択宅地等面積（以下 69 の 5—12 において「選択宅地等面積」という。）が 200 ㎡に満たない場合において、同項の規定により同条第 1 項の規定の適用を受けることができる特定計画山林の価額の限度額は、次の算式により計算した価額となることに留意する。

$$A \times \frac{200 \text{ ㎡} - B}{200 \text{ ㎡}}$$

（注）1 措置法第 69 条の 5 第 5 項（措置法令第 40 条の 2 の 2 第 9 項の規定の適用がある場合を含む。）の規定により、措置法第 69 条の 5 第 2 項第 3 号イ又は口の要件を満たす特定計画山林相続人等が選択した全ての特定森林経営計画対象山林又は特定受贈森林経営計画対象山林（以下 69 の 5—12 において「特定（受贈）森林経営計画対象山林」という。）である特定計画山林（以下 69 の 5—12 において「選択山林」という。）、小規模宅地等又は猶予対象宅地等（措置法令第 40 条の 2 の 2 第 1 項第 1 号ハに規定する猶予対象受贈宅地等を含む。以下 69 の 5—13 までにおいて同じ。）について、措置法第 69 条の 5 第 1 項、第 69 条の 4 第 1 項又は第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用を重複して受ける場合において、上記の計算に該当するときを算式で示せば、次のとおりとなる。

$$B + \left(200 \text{ ㎡} \times \frac{C}{A}\right) \leq 200 \text{ ㎡}$$

2 算式中の符号は次のとおりである。

A は、措置法第 69 条の 5 第 2 項第 3 号イ又は口の要件を満たす特定計画山林相続人等に係る全ての特定（受贈）森林経営計画対象山林である特定計画山林の価額の合計額

B は、選択宅地等面積

C は、選択山林の価額の合計額

なお、猶予対象宅地等について措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用を受ける者がいる場合の上記の選択宅地等面積（B）の計算については、次に掲げる資産の区分に応じ、それぞれ次に定める面積に相当する面積の土地を特定事業用宅地等である小規模宅地等として選択したものとみなして計算することに留意する。

1 猶予対象宅地等 当該猶予対象宅地等のうち措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用を受ける部分の面積

2 猶予対象受贈宅地等のうち措置法令第 40 条の 2 第 5 項に規定する受贈宅地等 当該猶予対象受贈宅地等のうち措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用を受ける部分の面積

3 猶予対象受贈宅地等のうち措置法第 70 条の 6 の 8 第 5 項の承認に係るもの $a \times \frac{b}{c}$

4 猶予対象受贈宅地等のうち措置法第 70 条の 6 の 8 第 6 項の承認に係るもの $a \times \frac{d}{c}$

（注）上記 3 及び 4 の算式中の符号は次のとおりである。

a は、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を受けた当該受贈宅地等の面積

b は、措置法第 70 条の 6 の 9 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（注）において同じ。）の規定により相続税の課税価格の計算の基礎に算入された同条第 1 項の特例受贈事業用資産の価額（※）のうち措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用を受ける上記 3 に掲げる資産に対応する部分の価額に相当する金額

※ 当該特例受贈事業用資産に係る措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号に規定する納税猶予分の贈与税額の計算において同号の債務の金額が控除された場合には次の価額となる（d において同じ。）。

措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定により相続税の課税価格の計算の基礎に算入された同項の特例受贈事業用資産の価額

措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を受けた同項に規定する特例受贈事業用資産の価額

× 当該納税猶予分の贈与税額の計算において措置法令第 40 条の 7 の 8 第 8 項の規定により計算された価額に相当する金額

cは、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けた当該受贈宅地等の同項の規定の適用に係る贈与の時（同条第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日）における価額

dは、措置法第70条の6の9第1項の規定により相続税の課税価格の計算の基礎に算入された同項の特例受贈事業用資産の価額のうち措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける上記4に掲げる資産に対応する部分の価額に次の割合を乗じて計算した金額

措置法第70条の6の8第6項の承認に係る現物出資により移転をした措置法令第40条の2第5項に規定する受贈宅地等（※1）の措置法第70条の6の8第1項の規定の適用に係る贈与の時（同条第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日。以下（注）において同じ。）における価額に相当する金額（※2）

当該現物出資により移転をした全ての措置法第70条の6の8第1項に規定する特例受贈事業用資産の同項の規定の適用に係る贈与の時における価額（※3）の合計額

※1 措置法令第40条の2第5項に規定する受贈宅地等の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の承認があった場合における同項第3号の規定により同条第1項の規定の適用を受ける同項に規定する特例受贈事業用資産とみなされた資産を含む。

※2 当該特例受贈事業用資産とみなされた資産にあつては、措置法規則第23条の8の8第22項の規定により計算した金額

※3 当該特例受贈事業用資産が措置法第70条の6の8第5項第3号の規定により同条第1項の規定の適用を受ける同項に規定する特例受贈事業用資産とみなされたものである場合には、措置法規則第23条の8の8第22項の規定により計算した金額

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

措置法第69条の5の「特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例」（以下69の5—12において「特定計画山林の特例」という。）と措置法第69条の4の「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」又は措置法第70条の6の10の「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」（以下69の5—12において「事業用資産の納税猶予」という。）を重複して適用する場合には、特定計画山林の特例の適用を受けることができる措置法第69条の5第2項第4号に規定する特定計画山林の価額について、一定の限度額が設けられている（措置法69の5⑤、措置法令40の2の2⑨）。

令和2年度税制改正により、被相続人から相続又は遺贈により取得をした措置法令第40条の2の2第1項第1号ハに規定する猶予対象受贈宅地等のうち受贈買換資産（70の6の10—17の解説参照）又は受贈株式等（70の6の10—17の解説参照）について事業用資産の納税猶予の適用を受ける者がいる場合における当該限度額について、所要の整備がされたことに伴い、本通達においても所要の整備を行った。

【措置法第 70 条の 4 の 2 (贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例)関係】

(貸付期限の更新があった場合)

70 の 4 の 2—5 . . .

(注) 所得税法等の一部を改正する法律(平成 31 年法律第 6 号)附則第 79 条第 9 項に規定する貸付けを行っている特例適用農地等に係る農地売買等事業(農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第 12 号。以下(注)において「改正法」という。)附則第 4 条第 3 項(旧農地利用集積円滑化団体に関する経過措置)の農地売買等事業をいう。)に係る権利及び義務が、改正法附則第 4 条第 3 項の規定により、同項の旧円滑化団体から同項の農地中間管理機構に承継されたときは、当該承継されたときにおいて当該貸付期限は到来しないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

農地等についての贈与税又は相続税の納税猶予の適用を受ける者が、特例農地等のうち一定の農地又は採草放牧地について、農業経営基盤強化促進法(昭和 55 年法律第 65 号)第 4 条第 3 項に規定する農地利用集積円滑化事業(同項第 1 号に定める事業(同号ハに掲げるものを除く。))及び同項第 2 号に定める事業に限る。)等のために行われる賃借権等の設定による貸付け(以下 70 の 4 の 2—5 において「特定貸付け」という。)を行った場合において、特定貸付けを行った日から 2 月以内に特定貸付けを行った旨の届出書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、その特定貸付けを行った農地又は採草放牧地については、その特定貸付けに係る賃借権等の設定はなかったものと、農業経営は廃止していないものとみなされ、引き続き納税猶予を適用することができることとされている(措置法 70 の 4 の 2、70 の 6 の 2)。

今般、農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第 12 号。以下 70 の 4 の 2—5 において「改正法」という。)第 2 条の規定による農業経営基盤強化促進法の改正により、同法に規定する農地利用集積円滑化事業は農地中間管理事業の推進に関する法律(平成 25 年法律第 101 号)に規定する農地中間管理事業に統一体化することとされた。

なお、改正法の施行(令和 2 年 4 月 1 日)の際現に存する改正法による改正前の農地利用集積円滑化団体(以下 70 の 4 の 2—5 において「旧円滑化団体」という。)が、農地売買等事業のために借り受けた農用地等に係る当該農地売買等事業(現に当該農用地等を貸し付けているものに限る。)については、当該農用地等の貸付けに係る契約の期間の満了までの間は、なお従前の例によることとされ、一定の場合には、農地売買等事業に係る権利及び義務(当該農地売買等事業のために借り受け、現に貸し付けている農用地等に係るものに限る。)が旧円滑化団体から農地中間管理機構に承継することとされた(改正法附則 3、4)。

この改正を踏まえ、令和元年度税制改正では、上記の農地等に係る贈与税又は相続税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例について、特定貸付けの範囲から上記の農地利用集積円滑化事業のための貸付けが除外されるとともに、この改正の施行(令和 2 年 4 月 1 日)の際現に当該貸付けが行われている場合の当該特例の適用については、なお従前の例によることとされた(平成 31 年改正法附則 79⑩⑩)。

したがって、これらの経過措置の適用により、当該特例の適用を受ける当該貸付けが同日以後も継続している場合において、当該農地売買等事業の農用地等に係る権利及び義務が旧円滑化団体から農地中間管理機構に承継されるときがあるが、それは農地利用集積円滑化事業から農地中間管理事業への事業の切り替えであり、新たな賃借権等が設定された場合には該当しないことから、当該承継された事実のみをもって、貸付期限が到来することはない(注)。したがって、この場合には、措置法第 70 条の 4 の 2 第 3 項、第 5 項又は第 8 項の規定による届出も不要である。

(注) ただし、当該貸付けに係る農地等について新たに農地中間管理機構と賃貸借契約を締結するため、従前の賃貸借契約等を解除した場合には、措置法第 70 条 4 の 2 第 3 項に規定する貸付期限が到来することに留意する。

本通達では、上記のことを留意的に示した。

《参考条文》

○農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第 12 号)(抄)
附 則

(旧円滑化団体に関する経過措置)

第三条 附則第一条第二号に掲げる規定の施行の際現に存する第二条の規定による改正前の農業経営基盤強化促進法（以下「旧基盤強化法」という。）第十一条の十四に規定する農地利用集積円滑化団体（以下この条及び次条において「旧円滑化団体」という。）が旧基盤強化法第四条第三項第一号ロに規定する農地売買等事業（以下この条及び次条において「農地売買等事業」という。）のために買い入れた農用地等については、当該旧円滑化団体は附則第一条第二号に掲げる規定の施行後速やかに売り渡すものとし、売渡しまでの間における当該農用地等に係る当該農地売買等事業については、なお従前の例による。

- 2 附則第一条第二号に掲げる規定の施行の際現に存する旧円滑化団体が農地売買等事業のために借り受けた農用地等に係る当該農地売買等事業（現に当該農用地等を貸し付けているものに限る。）については、当該農用地等の貸付けに係る契約の期間の満了までの間は、なお従前の例による。ただし、次条第三項の規定により農地売買等事業に係る権利及び義務（当該農地売買等事業のために借り受け、現に貸し付けている農用地等に係るものに限る。以下この条及び次条において同じ。）が旧円滑化団体から農地中間管理機構に承継されたときは、この限りでない。
- 3 附則第一条第二号に掲げる規定の施行の際現に旧円滑化団体が行っている土地改良事業及び同号に掲げる規定の施行の際現に旧円滑化団体が参加している土地改良事業についての旧円滑化団体が参加する資格については、なお従前の例による。ただし、次条第三項の規定により農地売買等事業に係る権利及び義務が旧円滑化団体から農地中間管理機構に承継されたときは、この限りでない。
- 4 附則第一条第二号に掲げる規定の施行の日（次条第一項において「第二号施行日」という。）前に旧円滑化団体が受けた特定農地貸付けに関する農地法等の特例に関する法律（平成元年法律第五十八号）第三条第三項の承認並びに当該承認に係る農地についての附則第十五条の規定による改正前の同法（以下この項において「旧特定農地貸付法」という。）第四条に規定する農地法の特例及び旧特定農地貸付法第六条に規定する土地改良法（昭和二十四年法律第百九十五号）の特例については、なお従前の例による。ただし、次条第三項の規定により農地売買等事業に係る権利及び義務が旧円滑化団体から農地中間管理機構に承継されたときは、この限りでない。

第四条 旧円滑化団体は、第二号施行日から起算して三年を経過する日までの間において、その事業実施地域の所在する都道府県の知事が農地中間管理事業の推進に関する法律第四条の規定による指定をした農地中間管理機構に対して、当該農地中間管理機構において農地売買等事業に係る権利及び義務を当該旧円滑化団体から承継すべき旨を申し出ることができる。

- 2 農地中間管理機構は、前項の規定による申出を承諾したときは、その旨を公告しなければならない。
- 3 前項の規定による公告があったときは、農地売買等事業に係る権利及び義務は、当該公告の日において旧円滑化団体から当該農地中間管理機構に承継されるものとする。

【措置法第 70 条の 6 ((農地等についての相続税の納税猶予及び免除等) 関係)】

(相続税の納税猶予期限)

70 の 6-40 所得税法等の一部を改正する法律 (令和 2 年法律第 8 号) 第 15 条の規定による改正後の措置法第 70 条の 6 第 1 項に規定する相続税の納税猶予期限は、原則として、次に掲げる相続人の区分に応じ、それぞれに掲げる日となることに留意する。

...

(注) 1 ...

2 上記の「地方圏市街化区域内農地等」とは、特例農地等のうち同条第 6 項第 2 号ロに規定する市街化区域内農地等 (措置法第 70 条の 4 第 2 項第 4 号ロ又はハに掲げる農地であって同項第 3 号イからハマまでに掲げる区域内に所在するもの及び措置法第 70 条の 6 第 6 項第 2 号に規定する生産緑地等を除く。) をいう (下図の C 農地)。

3 ...

〔図〕 特例農地等の区分及び納税猶予期限

地理的区分		三大都市圏		地方圏
		特定市	特定市以外	
都市計画区分	生産緑地等	A 農地 納税猶予期限 : 農業相続人の死亡の日	B 農地 納税猶予期限: 農業相続人の死亡の日	
	田園住居地域内の農地		C 農地 納税猶予期限: 申告期限の翌日から 20 年を経過する日	
	地区計画農地保全条例による制限を受ける区域内にある農地			
	上記以外		[特定市街化区域農地等]	
市街化区域以外		D 農地 納税猶予期限: 農業相続人の死亡の日		

※相続又は遺贈により特例農地等の取得をした日において、特例農地等のうちに都市営農農地等を有する農業相続人については、その全ての特例農地等について、農業相続人の死亡の日が納税猶予期限とされている。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

都市再生特別措置法等の一部を改正する法律 (令和 2 年法律第 43 号) 第 2 条の規定による都市計画法 (昭和 43 年法律第 100 号) の改正により、同法に定める地区整備計画において、「現に存する農地で農業の利便の増進と調和した良好な居住環境を確保するため必要なものにおける土地の形質の変更その他の行為の制限に関する事項」を定めることができることとされ、当該事項が定められている場合には、市町村は、条例で同法の地区計画の区域内の農地の区域内における土地の形質の変更等について、市町村長の許可を必要とすることができることとされた (都市計画法 12 の 5、58 の 3。令和 2 年 6 月 10 日から起算して 3 か月を超えない範囲内で政令で定める日から施行)。

令和 2 年度税制改正においては、農地等に係る贈与税又は相続税の納税猶予制度の対象となる都市営農農地等の範囲に、市街化区域内に所在する都市計画法第 58 条の 3 第 2 項 ((建築等の許可)) に規定する地区計画農地保全条例による制限を受ける同条第 1 項に規定する区域内にある農地で、平成 3 年 1 月 1 日において三大都市圏の特定市の区域内に所在するものが追加された (措置法 70 の 4 ④)。

上記を踏まえ、本通達において所要の整備を行った。

《参考条文》

○都市計画法 (都市再生特別措置法等の一部を改正する法律 (令和 2 年法律第 43 号) による改正後) (抄) (地区計画)

第十二条の五 地区計画は、建築物の建築形態、公共施設その他の施設の配置等からみて、一体としてそれぞれの区域の特性にふさわしい態様を備えた良好な環境の各街区を整備し、開発し、及び保

全するための計画とし、次の各号のいずれかに該当する土地の区域について定めるものとする。

一・二 省 略

2 地区計画については、前条第二項に定めるもののほか、都市計画に、第一号に掲げる事項を定めるものとするとともに、第二号及び第三号に掲げる事項を定めるよう努めるものとする。

一 主として街区内の居住者等の利用に供される道路、公園その他の政令で定める施設（以下「地区施設」という。）及び建築物等の整備並びに土地の利用に関する計画（以下「地区整備計画」という。）

二・三 省 略

3～6 省 略

7 地区整備計画においては、次に掲げる事項（市街化調整区域内において定められる地区整備計画については、建築物の容積率の最低限度、建築物の建築面積の最低限度及び建築物等の高さの最低限度を除く。）を定めることができる。

一～三 省 略

四 現に存する農地（耕作の目的に供される土地をいう。以下同じ。）で農業の利便の増進と調和した良好な居住環境を確保するため必要なものにおける土地の形質の変更その他の行為の制限に関する事項

五 省 略

8 省 略

（建築等の許可）

第五十八条の三 市町村は、条例で、地区計画の区域（地区整備計画において第十二条の五第七項第四号に掲げる事項が定められている区域に限る。）内の農地の区域内における第五十二条第一項本文に規定する行為について、市町村長の許可を受けなければならないこととすることができる。

2 前項の規定に基づく条例（以下この条において「地区計画農地保全条例」という。）には、併せて、市町村長が農業の利便の増進と調和した良好な居住環境を確保するために必要があると認めるときは、許可に期限その他必要な条件を付することができる旨を定めることができる。

3 地区計画農地保全条例による制限は、当該区域内における土地利用の状況等を考慮し、農業の利便の増進と調和した良好な居住環境を確保するため合理的に必要なと認められる限度において行うものとする。

4 地区計画農地保全条例には、第五十二条第一項ただし書、第二項及び第三項の規定の例により、当該条例に定める制限の適用除外、許可基準その他必要な事項を定めなければならない。

《参考》相続の時期ごとの特例農地等の区分及び納税猶予期限（イメージ）

○相続の時期：都市再生特別措置法等の一部を改正する法律（令和2年法律第43号）の施行の日〔令和2年6月10日から起算して3か月を超えない範囲内で政令で定める日〕～

都市計画区分		三大都市圏		地方圏
		特定市	特定市以外	
市街化区域	生産緑地等	納税猶予期限 ：農業相続人の死亡の日	[特定市街化区域農地等]	納税猶予期限：農業相続人の死亡の日
	田園住居地域内農地			納税猶予期限：申告期限の翌日から 20年を経過する日
	地区計画農地保全条例制限区域内農地			
	上記以外			
市街化区域以外		納税猶予期限：農業相続人の死亡の日		

○相続の時期：平成30年9月1日〔都市農地の貸借の円滑化に関する法律（平成30年法律第68号）の施行の日〕～都市再生特別措置法等の一部を改正する法律（令和2年法律第43号）の施行の日の前日

地理的区分 都市計画区分		三大都市圏		地方圏
		特定市	特定市以外	
市街化区域	生産緑地等	納税猶予期限 ：農業相続人の死亡の日 〔特定市街化区域農地等〕	納税猶予期限：農業相続人の死亡の日	
	田園住居地域内農地		納税猶予期限：申告期限の翌日から 20年を経過する日	
	上記以外			
市街化区域以外		納税猶予期限：農業相続人の死亡の日		

○相続の時期：平成 21 年 12 月 15 日〔農地法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 57 号）の施行の日〕
～平成 30 年 8 月 31 日

地理的区分 都市計画区分		三大都市圏		地方圏
		特定市	特定市以外	
市街化区域	生産緑地等	納税猶予期限 ：農業相続人の死亡の日 〔特定市街化区域農地等〕	納税猶予期限：申告期限の翌日から 20年を経過する日	
	上記以外			
市街化区域以外		納税猶予期限：農業相続人の死亡の日		

(注) 平成 30 年 4 月 1 日以後は、都市営農農地等（上記の生産緑地等の欄）の範囲に一定の三大都市圏の特定市の田園住居地域内農地が追加されている。

○相続の時期：平成 4 年 1 月 1 日～平成 21 年 12 月 14 日

地理的区分 都市計画区分		三大都市圏		地方圏
		特定市	特定市以外	
市街化区域	生産緑地等	納税猶予期限 ：農業相続人の死亡の日 〔特定市街化区域農地等〕	納税猶予期限：申告期限の翌日から 20年を経過する日	
	上記以外			
市街化区域以外				

- (注) 1 相続又は遺贈により特例農地等の取得をした日において、特例農地等のうちに都市営農農地等を有する農業相続人については、その全ての特例農地等について、農業相続人の死亡の日が納税猶予期限とされている。
- 2 相続税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例（措置法 70 の 6 の 2）又は相続税の納税猶予を適用している場合の都市農地の貸付けの特例（措置法 70 の 6 の 4）の適用を受けた場合の納税猶予期限については、これらの特例の適用以後は、それぞれの相続開始時点における区分ではなく、その特例の適用時における措置法に基づく納税猶予期限の区分となる（措置法 70 の 6 の 2 ③で準用する同法 70 の 4 の 2 ⑩、措置法 70 の 6 の 4 ⑦、「平成 21 年度税制改正の解説」（財務省、393 頁）、「平成 30 年度税制改正の解説」（財務省、627 頁））。

【措置法第 70 条の 6 の 3 ((特定貸付けを行った農地又は採草放牧地についての相続税の課税の特例)関係)】

(措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地)
70 の 6 の 3 - 2 措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する「特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地」とは、特定貸付けを行っていた者の死亡の日において、当該特定貸付けを行っていた者により特定貸付けが行われていた農地又は採草放牧地をいい、当該特定貸付けを行っていた者が当該農地又は採草放牧地について措置法第 70 条の 4 の 2 第 1 項又は措置法第 70 条の 6 の 2 第 1 項の規定の適用を受けているかどうかは問わないことに留意する。
．．．
(5) 農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第 12 号)第 2 条の規定による改正前の農業経営基盤強化促進法第 4 条第 3 項に規定する農地利用集積円滑化事業(同項第 1 号に定める事業(同号ハに掲げるものを除く。))及び同項第 2 号に定める事業に限る。)のために同法第 11 条の 14 に規定する農地利用集積円滑化団体に対して行っていた貸付け

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項では、特定貸付者が死亡した場合において、特定貸付者の相続人が、特定貸付けが行われていた農地又は採草放牧地を相続又は遺贈により取得したときは、その特定貸付けが行われていた農地又は採草放牧地は特定貸付者がその死亡の日まで農業の用に供していたものとみなして、措置法第 70 条の 6 の規定を適用することとしている。

この場合において、措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する「特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地」とは、特定貸付者が措置法第 70 条の 6 の 2 第 1 項の規定の適用を受けている農地又は採草放牧地であるのかどうか疑義が生ずることから、70 の 6 の 3 - 2 では、措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する「特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地」とは、同項に規定する特定貸付者の死亡の日において、当該特定貸付者により特定貸付けが行われていた農地又は採草放牧地をいい、当該特定貸付者が当該農地又は採草放牧地について措置法第 70 条の 6 の 2 第 1 項の規定の適用を受けているかどうかは問わないことを留意的に明らかにしたものである。

今般、農地中間管理事業の推進に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第 12 号。以下 70 の 6 の 3 - 2 において「改正法」という。)により、農地利用集積円滑化事業が農地中間管理事業に統合一体化されたことに伴い、令和元年度税制改正において農地等に係る贈与税又は相続税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例の対象範囲から、農地利用集積円滑化事業のための貸付けが除外され、令和 2 年 4 月 1 日から施行された。

この場合において、同日以後に措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項の規定を適用するに当たり、引き続き改正法第 2 条の規定による改正前の農業経営基盤強化促進法(以下 70 の 6 の 3 - 2 において「旧強化法」という。)第 4 条第 3 項に規定する農地利用集積円滑化事業(以下 70 の 6 の 3 - 2 において「旧円滑化事業」という。)のために貸し付けられている農地又は採草放牧地(70 の 4 の 2 - 5 の解説参照)が措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する「特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地」に含まれるかどうか疑義が生ずる。

そこで、本通達(注)において、措置法第 70 条の 6 の 3 第 1 項に規定する「特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地」には、同項に規定する特定貸付者の死亡の日において、当該特定貸付者により、旧円滑化事業(旧強化法第 4 条第 3 項第 1 号に定める事業(同号ハに掲げるものを除く。))及び同項第 2 号に定める事業に限る。)のために旧強化法第 11 条の 14((農地利用集積円滑化事業規程))に規定する農地利用集積円滑化団体に対する貸付けが行われていた農地又は採草放牧地が含まれることを留意的に明らかにした。

【措置法第 70 条の 6 の 8 ((個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除)関係)

(宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

70 の 6 の 8—15 の 2 贈与により取得した宅地等が、当該贈与の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、贈与者(生計一親族等を含む。)の事業の用に供されていた建物等(当該贈与者又はその他親族が所有していた建物等をいう。以下 70 の 6 の 8—15 の 2 において同じ。)で、当該贈与者が配偶者居住権者(当該配偶者居住権を有する者をいう。以下 70 の 6 の 8—15 の 2 において同じ。)であるもの又はその他親族が配偶者居住権者であるもの(当該贈与者が当該建物等を配偶者居住権者である当該その他親族から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。)の敷地の用に供されていた宅地等が、措置法令第 40 条の 7 の 8 第 6 項の「贈与者の事業の用に供されていた宅地等」に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

本通達は、宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合に、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用対象となる「贈与者の事業の用に供されていた宅地等」に該当する宅地等の範囲を 70 の 6 の 8—15((贈与者の事業の用に供されていた宅地等の範囲))の取扱い及び配偶者居住権の法的性質を踏まえ、留意的に示したものである。

なお、詳細については、69 の 4—4 の 2 ((宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲))の説明を参照。

【措置法第70条の6の10((個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除))関係】

(個人の事業用資産についての納税猶予及び免除と小規模宅地等の特例を重複適用する場合)
70の6の10—17・・・

(注) 特例事業受贈者が措置法第70条の6の9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6の10—17において同じ。)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た特例受贈事業用資産について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合において、当該特例事業受贈者が贈与により取得した特定事業用資産のうち受贈宅地等があるときは、当該特例受贈事業用資産のうち次に掲げる資産については、それぞれに定める面積の合計に基づき、上記(2)から(4)までの限度面積の計算を行うことに留意する。

- (1) 受贈宅地等 措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けようとする部分の面積
 (2) 受贈宅地等の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の承認があった場合における同項第3号の規定により特例受贈事業用資産とみなされた資産(以下(2)において「受贈買換資産」という。) 次の算式により計算した面積

$$\text{当該受贈宅地等の面積} \times \frac{\text{措置法第70条の6の9第1項の規定により相続税の課税価格の計算の基礎に算入された特例受贈事業用資産の価額(※)のうち受贈買換資産に対応する部分の価額}}{\text{当該受贈宅地等の贈与の時(措置法第70条の6の8第18項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日。(3)において同じ。)における価額}}$$

※ 当該特例受贈事業用資産に係る措置法第70条の6の8第2項第3号に規定する納税猶予分の贈与税額の計算において同号の債務の金額が控除された場合には、当該価額に次の割合を乗じて計算した金額となる。(3)において同じ。

$$\frac{\text{措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受けた特例受贈事業用資産の価額}}{\text{当該納税猶予分の贈与税額の計算において措置法令第40条の7の8第8項の規定により計算された価額に相当する金額}}$$

- (3) (1)又は(2)に掲げるものの現物出資による移転につき措置法第70条の6の8第6項の承認があった場合における同項の規定により特例受贈事業用資産とみなされた株式等(以下(3)において「受贈株式等」という。) 次の算式により計算した面積

$$\text{当該受贈宅地等の面積} \times \frac{\text{措置法第70条の6の9第1項の規定により相続税の課税価格の計算の基礎に算入された特例受贈事業用資産の価額のうち受贈株式等に対応する部分の価額}}{\text{当該受贈宅地等の贈与の時における価額}} \times \frac{\text{当該現物出資により移転をした受贈宅地等(※1)の贈与の時における価額に相当する金額(※2)}}{\text{当該現物出資により移転をした全ての特例受贈事業用資産の贈与の時における価額(※3)の合計額}}$$

※1 受贈宅地等の譲渡につき措置法第70条の6の8第5項の承認があった場合における同項第3号の規定により特例受贈事業用資産とみなされた資産を含む。

2 ※1の特例受贈事業用資産とみなされた資産については、措置法規則第23条の8の8第22項の規定により計算した金額による。

3 当該特例受贈事業用資産のうち※1の特例受贈事業用資産とみなされた資産がある場合には、当該みなされた資産については措置法規則第23条の8の8第22項の規定により計算した金額による。

※下線部分が改正部分である。

(説明)

措置法第70条の6の10第1項の規定の適用対象となる宅地等には400㎡の限度面積が設けられているが(措置法70の6の10②一イ)、その相続に係る被相続人から相続又は遺贈により取得をした宅地等について措置法第69条の4の規定(以下70の6の10—17において「小規模宅地等の特例」という。)の適用を受ける者がある場合には、その適用を受ける同条第1項に規定する選択特例対象宅地等の区分に応じ、措置法第70条の6の10第1項の規定の適用対象となる宅地等の面積は、次のとおりとされている(措置法70の6の10②一イ、措置法令40の7の10⑦)。

	適用を受ける選択特例対象宅地等の区分	限度面積等
イ	特定同族会社事業用宅地等 ^{※1}	400㎡—特定同族会社事業用宅地等の面積
ロ	貸付事業用宅地等	$400\text{㎡} - 2 \times \left(\alpha \times \frac{200}{330} + \beta \times \frac{200}{400} + \gamma \right)$ ^{※2}
ハ	特定居住用宅地等 ^{※1}	400㎡

※1 他に貸付事業用宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける場合には、ロによる。

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

3 特定事業用宅地等である選択特例対象宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける者がある場合には、事業用資産の全てについて措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受けることができない(措置法70の6の10②二へ)。

これらの限度面積は、措置法第70条の6の8第1項の規定の適用を受ける同条第2項第2号に規定する特例事業受贈者(以下70の6の10—17において「特例事業受贈者」という。)が、措置法第70条の6の9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6の10—17において同じ。)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た措置法第70条の6の8第1項に規定する特例受贈事業用資産(以下70の6の10—17において「特例受贈事業用資産」という。)について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合において、当該特例事業受贈者が贈与により取得した措置法第70条の6の8第2項第1号に規定する特定事業用資産のうち同号イに規定する宅地等(以下70の6の10—17において「受贈宅地等」という。)があるときも同様である。

ところで、措置法第70条の6の8第1項の規定による贈与税の納税猶予については、その適用を受ける特例受贈事業用資産を譲渡した場合において同条第5項の承認(以下70の6の10—17において「買換承認」という。)を受け、その譲渡があった日から1年を経過する日までにその譲渡の対価の額の全部又は一部をもってその事業の用に供される資産を取得したときは、その取得した資産を特例受贈事業用資産とみなして納税猶予を継続することとされており、また、会社の設立に伴う現物出資によりその適用を受ける特例受贈事業用資産の全てを移転した場合において同条第6項の承認(以下70の6の10—17において「現物出資承認」という。)を受けたときは、その現物出資により取得した株式又は持分(以下70の6の10—17において「株式等」という。)を特例受贈事業用資産とみなして納税猶予を継続することとされている。

したがって、受贈宅地等の譲渡につき買換承認があった場合における特例受贈事業用資産とみなされた資産(以下70の6の10—17において「受贈買換資産」という。)又は受贈宅地等及び受贈買換資産の移転につき現物出資承認があった場合における特例受贈事業用資産とみなされた株式等(以下70の6の10—17において「受贈株式等」という。)について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合におけるその適用対象となる部分は、受贈宅地等について同項の規定の適用を受ける場合と同様に、上記の限度面積を超えない部分に限られることとなる(措置法令40の7の10⑤三、措置法規則23の8の9②③)。

なお、この場合における受贈買換資産又は受贈株式等に係る限度面積の計算は、その受贈買換資産又は受贈株式等に係る受贈宅地等の面積を基礎として計算することとされている。

本通達の(注)の改正は、措置法第70条の6の9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た受贈宅地等、受贈買換資産又は受贈株式等について措置法第70条の6の10第1項の規定の適用を受ける場合において、その相続に係る被相続人から相続又は遺贈により取得をした宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける者があるときにおける当該受贈宅地等、受贈買換資産又は受贈株式等に係る限度面積の計算について、その計算の基礎となるこれらの資産ごとの面積の計算方法を算式により留意的に明らかにしたものである。

(参考) 小規模宅地等の特例と重複適用する場合に相続税の納税猶予の適用対象となる受贈宅地等の部分の計算例

(1) 通常の場合 (買換承認・現物出資承認がない場合)

《前提》

- ・贈与時：A宅地 (400 m²：贈与時の価額は5,000万円) ・その他の事業用資産 (贈与時の価額は1億円) について贈与税の納税猶予を適用
- ・相続時：貸付事業用宅地等 (100 m²) につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

② A宅地 (受贈宅地等) のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

$$5,000 \text{ 万円 (相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたA宅地の価額)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{400 \text{ m}^2} = 2,500 \text{ 万円}$$

(2) 受贈宅地等の譲渡について買換承認を受けた場合

【ケース1】 A宅地の譲渡の対価の額の全部を新たな資産の取得に充てている場合

《前提》

- ・贈与時：A宅地 (400 m²：贈与時の価額は5,000万円) ・その他の事業用資産 (贈与時の価額は1億円) について贈与税の納税猶予を適用
- ・譲渡時：A宅地を6,000万円で購入しB宅地 (500 m²：取得時の価額は7,000万円) を取得
→ 特例受贈事業用資産とみなされるB宅地の価額は5,000万円
- ・相続時：貸付事業用宅地等 (100 m²) につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるB宅地の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{5,000 \text{ 万円 (相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたB宅地の価額)}}{5,000 \text{ 万円 (A宅地の贈与時の価額)}} = 400 \text{ m}^2$$

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ B宅地 (受贈買換資産) のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

$$5,000 \text{ 万円 (相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたB宅地の価額)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{400 \text{ m}^2} = 2,500 \text{ 万円}$$

【ケース2】 A宅地の譲渡の対価の額の一部が新たな資産の取得に充てられていない場合

《前提》

- ・贈与時：A宅地 (400 m²：贈与時の価額は5,000万円) ・その他の事業用資産 (贈与時の価額は1億円) について贈与税の納税猶予を適用
- ・譲渡時：A宅地を6,000万円で購入しC宅地 (300 m²：取得時の価額は4,500万円) を取得
→ 特例受贈事業用資産とみなされるB宅地の価額は3,750万円*

$$\text{※ } 5,000 \text{ 万円} \times \frac{4,500 \text{ 万円 (買換資産の取得価額)}}{6,000 \text{ 万円 (譲渡の対価の額)}} = 3,750 \text{ 万円}$$

- ・相続時：貸付事業用宅地等 (100 m²) につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるB宅地の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{3,750 \text{ 万円 (相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたC宅地の価額)}}{5,000 \text{ 万円 (A宅地の贈与時の価額)}} = 300 \text{ m}^2$$

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ C宅地（受贈買換資産）のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

$$3,750 \text{ 万円 (相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたC宅地の価額)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{300 \text{ m}^2} = 2,500 \text{ 万円}$$

(2) 受贈宅地等の移転について現物出資承認を受けた場合

【ケース1】現物出資後に受贈株式等の譲渡等がない場合

《前提》

- ・贈与時 : A宅地（400 m²：贈与時の価額は5,000万円）・その他の事業用資産（贈与時の価額は1億円）について贈与税の納税猶予を適用
- ・現物出資時 : A宅地・その他の事業用資産を現物出資し、X社株式を1,500株取得
→ 特例受贈事業用資産とみなされるX社株式の価額は1億5,000万円
- ・相続時 : 貸付事業用宅地等（100 m²）につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるX社株式の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{1 \text{ 億 } 5000 \text{ 万円 (注1)} \times \frac{5,000 \text{ 万円 (注2)}}{1 \text{ 億 } 5,000 \text{ 円 (注3)}}}{5,000 \text{ 万円 (A宅地の贈与時の価額)}} = 400 \text{ m}^2$$

- (注) 1 相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたX社株式の価額
 2 現物出資により移転した受贈宅地等（A宅地）の贈与時の価額
 3 現物出資により移転した全ての特例受贈事業用資産の贈与時の価額

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ X社株式（受贈株式等）のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

イ 相続税の納税猶予の適用対象となるX社株式の数の計算

$$500 \text{ 株 (注1)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{400 \text{ m}^2} + 1,000 \text{ 株 (注2)} = 1,250 \text{ 株 (注3)}$$

(注) 1 X社株式のうちA宅地（受贈宅地等）に対応する部分の株式の数

$$1,500 \text{ 株} \times \frac{5,000 \text{ 万円}}{1 \text{ 億 } 5,000 \text{ 万円}} = 500 \text{ 株}$$

2 X社株式のうちその他の事業用資産に対応する部分の株式の数

$$1,500 \text{ 株} - 500 \text{ 株 (上記(注1))} = 1,000 \text{ 株}$$

3 1株未満の端数が生じた場合には、切り上げて差し支えない。

ロ 納税猶予の適用対象となるX社株式の価額

$$1 \text{ 億 } 5,000 \text{ 万円} \times \frac{1,250 \text{ 株}}{1,500 \text{ 株}} = 1 \text{ 億 } 2,500 \text{ 万円}$$

【ケース2】現物出資後に受贈株式等の譲渡等をした場合

《前提》

- ・贈与時 : A宅地（400 m²：贈与時の価額は5,000万円）・その他の事業用資産（贈与時の価額は1億円）について贈与税の納税猶予を適用
- ・現物出資時 : A宅地・その他の事業用資産を現物出資し、X社株式を1,500株取得
→ 特例受贈事業用資産とみなされるX社株式の価額は1億5,000万円
- ・譲渡時 : X社株式300株を譲渡
- ・相続時 : 貸付事業用宅地等（100 m²）につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるX社株式の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{1 \text{ 億} 2,000 \text{ 万円} \text{ (注1)} \times \frac{5,000 \text{ 万円} \text{ (注2)}}{1 \text{ 億} 5,000 \text{ 円} \text{ (注3)}}}{5,000 \text{ 万円} \text{ (A宅地の贈与時の価額)}} = 320 \text{ m}^2$$

- (注) 1 相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたX社株式の価額
 (1億5,000万円×(1,500株-300株)/1,500株=1億2,000万円)
 2 現物出資により移転した受贈宅地等(A宅地)の贈与時の価額
 3 現物出資により移転した全ての特例受贈事業用資産の贈与時の価額

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ X社株式(受贈株式等)のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

イ 相続税の納税猶予の適用対象となるX社株式の数の計算

$$400 \text{ 株} \text{ (注1)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{320 \text{ m}^2} + 800 \text{ 株} \text{ (注2)} = 1,050 \text{ 株} \text{ (注3)}$$

- (注) 1 X社株式のうちA宅地(受贈宅地等)に対応する部分の株式の数
 $1,200 \text{ 株} \times \frac{5,000 \text{ 万円}}{1 \text{ 億} 5,000 \text{ 万円}} = 400 \text{ 株}$
 2 X社株式のうちその他の事業用資産に対応する部分の株式の数
 $1,200 \text{ 株} - 400 \text{ 株} \text{ (上記(注1))} = 800 \text{ 株}$
 3 1株未満の端数が生じた場合には、切り上げて差し支えない。

ロ 納税猶予の適用対象となるX社株式の価額

$$1 \text{ 億} 2,000 \text{ 万円} \times \frac{1,050 \text{ 株}}{1,200 \text{ 株}} = 1 \text{ 億} 500 \text{ 万円}$$

【ケース3】現物出資前に受贈宅地等の一部の譲渡等をした場合

《前提》

- ・贈与時 : A宅地(400m²:贈与時の価額は5,000万円)・その他の事業用資産(贈与時の価額は1億円)について贈与税の納税猶予を適用
- ・A宅地譲渡時 : A宅地の一部(100m²)を譲渡
- ・現物出資時 : A宅地の残り・その他の事業用資産を現物出資し、X社株式を1,375株取得
 → 特例受贈事業用資産とみなされるX社株式の価額は1億3,750万円※
 ※ $5,000 \text{ 万円} \times (400 \text{ m}^2 - 100 \text{ m}^2) / 400 \text{ m}^2 + 1 \text{ 億円} = 1 \text{ 億} 3,750 \text{ 万円}$
- ・相続時 : 貸付事業用宅地等(100m²)につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるX社株式の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{1 \text{ 億} 3,750 \text{ 万円} \text{ (注1)} \times \frac{3,750 \text{ 万円} \text{ (注2)}}{1 \text{ 億} 3,750 \text{ 円} \text{ (注3)}}}{5,000 \text{ 万円} \text{ (A宅地の贈与時の価額)}} = 300 \text{ m}^2$$

- (注) 1 相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたX社株式の価額
 2 現物出資により移転した受贈宅地等(A宅地の残り)の贈与時の価額
 3 現物出資により移転した全ての特例受贈事業用資産の贈与時の価額

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ X社株式(受贈株式等)のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

イ 相続税の納税猶予の適用対象となるX社株式の数の計算

$$375 \text{ 株} \text{ (注1)} \times \frac{200 \text{ m}^2}{300 \text{ m}^2} + 1,000 \text{ 株} \text{ (注2)} = 1,250 \text{ 株} \text{ (注3)}$$

(注) 1 X社株式のうちA宅地（受贈宅地等）に対応する部分の株式の数

$$1,375 \text{ 株} \times \frac{3,750 \text{ 万円}}{1 \text{ 億} 3,750 \text{ 万円}} = 375 \text{ 株}$$

2 X社株式のうちその他の事業用資産に対応する部分の株式の数

$$1,375 \text{ 株} - 375 \text{ 株 (上記 (注) 1)} = 1,000 \text{ 株}$$

3 1株未満の端数が生じた場合には、切り上げて差し支えない。

ロ 納税猶予の適用対象となるX社株式の価額

$$1 \text{ 億} 3,750 \text{ 万円} \times \frac{1,250 \text{ 株}}{1,375 \text{ 株}} = 1 \text{ 億} 2,500 \text{ 万円}$$

【ケース4】現物出資前に受贈宅地等の一部の譲渡をし、現物出資後に受贈株式等の譲渡をした場合

《前提》

- ・贈与時 : A宅地（400 m²：贈与時の価額は5,000万円）・その他の事業用資産（贈与時の価額は1億円）について贈与税の納税猶予を適用
- ・宅地譲渡時：A宅地の一部（100 m²）を譲渡
- ・現物出資時：A宅地の残り・その他の事業用資産を現物出資し、X社株式を1,375株取得
→ 特例受贈事業用資産とみなされるX社株式の価額は1億3,750万円※
※ 5,000万円 × (400 m² - 100 m²) / 400 m² + 1億円 = 1億3,750万円
- ・株式譲渡時：X社株式375株を譲渡
- ・相続時 : 貸付事業用宅地等（100 m²）につき小規模宅地等の特例を適用

① 限度面積の計算の基礎となるX社株式の面積の計算

$$400 \text{ m}^2 \text{ (A宅地の面積)} \times \frac{1 \text{ 億} \text{ (注) 1} \times \frac{3,750 \text{ 万円} \text{ (注) 2}}{1 \text{ 億} 3,750 \text{ 円} \text{ (注) 3}}}{5,000 \text{ 万円 (A宅地の贈与時の価額)}} = 218 \text{ m}^2$$

(注) 1 相続税の課税価格の計算の基礎に算入されたX社株式の価額

(1億3,750万円 × (1,375株 - 375株) / 1,375株 = 1億円)

2 現物出資により移転した受贈宅地等（A宅地の残り）の贈与時の価額

3 現物出資により移転した全ての特例受贈事業用資産の贈与時の価額

② 限度面積の計算

$$400 \text{ m}^2 - 2 \times 100 \text{ m}^2 \text{ (貸付事業用宅地等の面積)} = 200 \text{ m}^2$$

③ X社株式（受贈株式等）のうち相続税の納税猶予の適用対象となる部分の計算

イ 相続税の納税猶予の適用対象となるX社株式の数の計算

$$272.7 \text{ 株} \text{ (注) 1} \times \frac{200 \text{ m}^2}{218 \text{ m}^2} + 727.2 \text{ 株} \text{ (注) 2} = 978 \text{ 株} \text{ (注) 3}$$

(注) 1 X社株式のうちA宅地（受贈宅地等）に対応する部分の株式の数

$$1,000 \text{ 株} \times \frac{3,750 \text{ 万円}}{1 \text{ 億} 3,750 \text{ 万円}} = 272.7 \text{ 株}$$

2 X社株式のうちその他の事業用資産に対応する部分の株式の数

$$1,000 \text{ 株} - 272.7 \text{ 株} = 727.2 \text{ 株}$$

3 1株未満の端数が生じた場合には、切り上げて差し支えない。

ロ 納税猶予の適用対象となるX社株式の価額

$$1 \text{ 億円} \times \frac{978 \text{ 株}}{1,000 \text{ 株}} = 9,780 \text{ 万円}$$