

疑問相談

資産税 (相続税)

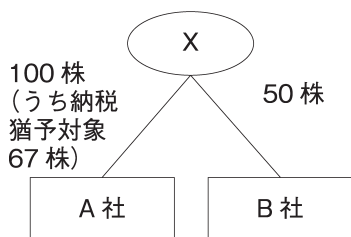
相続税の納税猶予制度における認定承継会社が 株式交換完全子会社となった場合の取扱い

Q

私 (X) は 8 年前に父から相続により A 社株式 100 株 (発行済株式総数 100 株、すべて普通株式) を承継し、うち 67 株分につき父からの相続時に相続税の納税猶予制度を適用しています。今般、私が 50 株を保有する B 社 (発行済株式総数 50 株、すべて普通株式) を株式交換完全親会社、A 社を株式交換完全子会社とする株式交換を実施し、新たに B 社株式 (普通株式) 100 株の交付を受けた後、B 社株式のうち 60 株を第三者 (Y) に譲渡する予定です。

当該取引を実行した場合、父からの相続時の相続税の納税猶予にどのような影響が及ぶか教えてください。

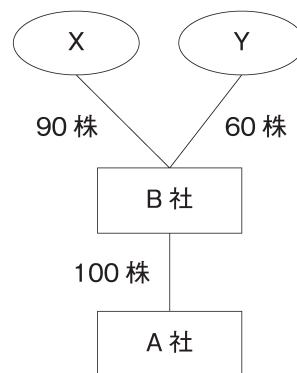
【現状】



【株式交換後】



【株式譲渡後】



A

株式交換時及び株式譲渡時いずれにおいても猶予中相続税額について、納税猶予期限は確定せず、猶予中相続税額全額につき納税猶予が継続するものと考えられます。

【解 説】

1 相続税の納税猶予制度の概要

相続税の納税猶予制度とは、中小企業者

である非上場会社を経営していた被相続人から経営を承継する相続人 (経営承継相続人) が、相続によりその非上場会社 (認定承継会社) の株式等を取得する場合に、経営承継相続人が納付すべき相続税額のうち、相続等により取得した認定承継会社の株式等に係る課税価格の 80% に対応する相続税の納税を猶予するという制度です。当該制度の適用を受けるためには中小企業にお

ける経営の承継の円滑化に関する法律に基づく認定を受けるなど様々な要件を満たす必要がありますが、適用対象となる株式数にも上限があり、その上限は相続開始の時における認定承継会社の議決権に制限のない株式の総数の2/3に達するまでの部分(特例非上場株式等)とされています^{注1}(措法70の7の2①、措令40の8の2④)。

猶予された相続税額については、経営承継相続人の死亡等により免除されますが、経営承継相続人の死亡等より前に一定の事由が生じた場合には、猶予期限が確定し、猶予された相続税額の全額又は一定の割合に基づく金額を納付しなければなりません。確定事由は経営承継期間^{注2}内の場合と経営承継期間後の場合で異なる事由が定められています。

今回の取引は、前回相続から8年経過後に実施されるものですので、経営承継期間は経過しているため、株式交換又は株式譲渡が経営承継期間後の確定事由に該当するかどうかを検討する必要があります。

2 株式交換があった場合

経営承継相続人が当該特例非上場株式等の全部の譲渡等をした場合は、原則として譲渡等をした日から2月を経過した日に、猶予中相続税額の期限が確定し、全額納付義務が発生します(措法70の7の2⑤一)。

注1 経営承継相続人が相続開始の直前において有していた認定承継会社株式がある場合、その数も含めて議決権総数の2/3に達するまでの金額が上限となります。

注2 原則として相続税の申告期限の翌日から5年を経過する日までの期間をいいます(措法70の7の2②六)。

しかし、当該譲渡等が、特例非上場株式等に係る認定承継会社が株式交換により他の会社の株式交換完全子会社となることに伴うものである場合には、確定事由から除かれています(措法70の7の2③六)。

また、認定承継会社が株式交換により他の会社の株式交換完全子会社となった場合において、交付される対価が金銭等である場合には猶予中相続税額の一部が確定することになりますが、株式交換完全親会社株式のみが交付される場合には、確定する金額はないものとされています(措法70の7の2⑤四、措令40の8の2③六)。

本件では、認定承継会社であるA社が株式交換完全子会社となり、経営承継相続人に交付される株式交換の対価が株式交換完全親会社であるB社株式のみであることから、株式交換があったことにより猶予中相続税額が確定することはありません。

3 株式譲渡があった場合

経営承継相続人が特例非上場株式等の一部の譲渡等をした場合、原則として譲渡等をした日から2月を経過した日に、猶予中相続税額のうち以下の金額が確定します(措法70の7の2⑤二、措令40の8の2③四)。

$$\text{猶予中相続税額} \times \frac{\text{譲渡等をした特例非上場株式等の数}}{\text{譲渡等の直前における特例非上場株式等の数}}$$

認定承継会社が株式交換により他の会社の株式交換完全子会社となった場合、経営承継相続人が取得をした当該他の会社、すなわち株式交換完全親会社の株式を特例非上場株式等に相当するものとして取り扱う

こととされています(措法 70 の 7 の 2 ③、措規 23 の 10 ⑩二)。

経営承継相続人であるあなた(X)は株式譲渡直前において、株式交換完全親会社であるB社の株式を150株保有していますので、B社株式のうち特例非上場株式等に相当するものに該当する部分を特定する必要があります。

まず、株式交換前から保有していたB社株式50株は株式交換により取得をしたものでないことから、特例非上場株式等に相当するものに該当しないと考えられます。

次に株式交換により取得をしたB社株式100株の取扱いですが、株式交換前に特例非上場株式等に該当していたA社株式67株分に対応して交付されるB社株式のみが特例非上場株式等に相当するものとなり、株式交換前に特例非上場株式等に該当していないA社株式33株分に対応して交付されるB社株式については特例非上場株式等に相当するものに該当しないと考えられます^{注3}。

ここで、経営承継相続人が認定承継会社^{注4}の非上場株式等で特例非上場株式等以外のものを有する場合において、当該認定承継会社の非上場株式等の譲渡等をしたときは、特例非上場株式等以外の非上場株式等から先に譲渡等をしたものとみなすこととされています(措令 40 の 8 の 2 ⑦)。

あなた(X)は前述のとおり、株式交換直後において、認定承継会社であるB社の株式のうち、特例非上場株式等以外の83

株(50株+33株)と特例非上場株式等となる67株を保有していることから、株式交換後のB社株式60株の第三者(Y)への譲渡は、特例非上場株式等以外から先に譲渡したものとみなされるため、特例非上場株式等の譲渡に当たる部分はないものと考えられます。

したがって、株式譲渡により猶予中相続税額が確定する部分はなく、猶予中相続税額全額について納税猶予が継続するものと考えられます。

注3 措規 23 の 10 ⑩二の文言上、「経営承継相続人等が取得をした」他の会社の株式が特例非上場株式等に相当するものとされており、必ずしも株式交換前に特例非上場株式等に該当していたものに対応する株式に限定されていません。しかし、株式譲渡前に既に株式の一部譲渡を行っていた場合の猶予中相続税額の算定において、相続開始時から譲渡直前までの間に株式交換により他の会社の株式交換完全子会社となったことで、相続開始時に経営承継相続人が有していた特例非上場株式等の数が増加または減少している場合には、増加または減少をした後の数に換算する旨が定められています(措令 40 の 8 の 2 ②三、措規 23 の 10 ⑩、23 の 9 ⑬)。したがって、株式譲渡時に確定する金額の計算においても、株式交換前に特例非上場株式等に該当していたものに対応する株式のみが株式交換後の特例非上場株式等に相当するものとして取り扱われるものと考えられます。

注4 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認定を受けた会社が株式交換により他の会社の株式交換完全子会社となった場合、当該他の会社が認定承継会社となります(措法 70 の 7 の 2 ②一、措規 23 の 10 ④、23 の 9 ③二)。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 経営承継サービス

パートナー 樋口 亮輔 シニアマネジャー 蠟山 竜利》