

# 疑問 相談

## 資産税 (贈与税)

### 相続時精算課税を適用している場合の 非上場株式等の贈与税の納税猶予の特例の取扱い

**Q**

私は平成 29 年中に父から A 社株式 (財産価額 100 百万円) 及び B 社株式 (財産価額 50 百万円) 並びに現金 15 百万円の贈与を受けました。A 社株式及び B 社株式は、私が A 社及び B 社の経営を父から引き継ぐにあたり承継したものであることから、非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例の適用を受けることとしています。非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例の要件はすべて満たしており、贈与を受けたすべての株式が特例の適用対象となります。

なお、私は平成 28 年中に父から現金 10 百万円の贈与を受けましたが、その際に相続時精算課税を適用して贈与税を申告しています。当該贈与時以前に相続時精算課税の対象となる贈与を受けたことはなく、また平成 29 年中において上記以外の贈与は受けていません。

平成 29 年分の贈与税の申告期限までに納付すべき金額をどのように計算すべきか教えてください。

**A**

平成 29 年にあなたが受けた贈与は相続時精算課税の対象となり、課税価格の 20% が納付すべき金額となりますが、非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例の適用により、A 社株式及び B 社株式の価額に対応する贈与税額の納税が猶予されるため、平成 29 年分の贈与税の申告期限までに納付すべき金額は 3 百万円となります。

子又は孫に対し、財産を贈与した場合において選択できる贈与税の制度です。相続時精算課税の適用を受ける贈与財産については、その選択をした年以後、相続時精算課税に係る贈与者 (特定贈与者) 以外の者からの贈与財産と区分して、1 年間に贈与を受けた財産の価額の合計額を基に贈与税額を計算します (相法 21 の 9)。

その贈与税の額は、贈与財産の価額の合計額から特別控除額を控除した後の金額に、一律 20% の税率を乗じて算出しますが、前年以前において、既に特別控除額を控除している場合には残額が限度額となり

#### 【解 説】

##### 1 相続時精算課税の概要

相続時精算課税とは、原則として 60 歳以上の父母又は祖父母から、20 歳以上の

ます(相法21の12、21の13)。

一度相続時精算課税を選択すると、その選択に係る贈与者から贈与を受ける財産については、選択をした年分以降も相続時精算課税が適用され、暦年課税へ変更することはできません(相法21の9③)。

また、相続時精算課税を適用した場合、特定贈与者が死亡した時の相続税の計算において、相続財産の価額に相続時精算課税を適用した贈与財産の価額(贈与時の時価)を加算して相続税額を計算します。その際、既に支払った贈与税相当額を相続税から控除することとなります(相法21の15)。

## 2 非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例の概要

非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例とは、中小企業者である非上場会社の代表権を有していた者から経営を承継する者(経営承継受贈者)が、贈与によりその非上場会社(認定贈与承継会社)の株式等を取得する場合に、経営承継受贈者が納付すべき贈与税額のうち、贈与により取得した認定贈与承継会社の株式等(特例受贈非上場株式等)に係る部分の贈与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(措法70の7、措令40の8)。

猶予される贈与税額は特例受贈非上場株式等の価額のみをその年分の贈与税の課税価格とみなして贈与税を計算した金額とされています。この猶予された贈与税額については、経営承継受贈者の死亡等により免

除されますが、経営承継受贈者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、猶予された贈与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。

平成29年度税制改正前においては、相続時精算課税に係る特定贈与者からの贈与により取得をした非上場株式等について、贈与税の納税猶予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できないこととされていました。そのため、特例適用後に猶予期限の確定事由に該当した場合には、暦年課税に基づく税率により計算された猶予税額の納付が必要となることから、贈与税の納税猶予の特例の利用を躊躇する要因になっているとの指摘がありました。

平成29年度税制改正において、このような猶予期限の確定時の不安を軽減するために、贈与税の納税猶予の特例を適用する場合であっても、相続時精算課税の適用を受けることができることとされました。これにより、相続時精算課税を適用している場合の猶予される贈与税額は、特例受贈非上場株式等の価額のみを経営承継受贈者に係るその年分の贈与税の課税価格とみなし、相続時精算課税の特別控除及び税率の規定を適用して計算した金額となります(措法70の7②五ロ)。また、認定贈与承継会社が2以上ある場合に猶予される贈与税額は、経営承継受贈者がその年中において贈与により取得したすべての認定贈与承継会社の特例受贈非上場株式等の価額を特定贈与者ごとに合計した額のそれぞれの額をその年分の贈与税の課税価格とみなして計算します(措令40の8⑬二)。この場合において、

認定贈与承継会社の異なるものごとの猶予される贈与税額は以下のとおりとなります(措令 40 の 8 ④二)。

$$\text{猶予される贈与税額} \times \frac{\text{認定贈与承継会社ごとの特例受贈非上場株式等の価額}}{\text{特定贈与者ごとの特例受贈非上場株式等の価額の合計額}}$$

### 3 本件の取扱い

あなたは平成 28 年中に受けた父からの贈与時に相続時精算課税を選択しているため、その年以降に父から贈与を受ける財産については、暦年課税を選択することはできず、相続時精算課税による必要があります。

平成 29 年中に父から贈与を受けた財産の価額の合計額は 165 百万円<sup>注1</sup>であり、特別控除額は 15 百万円<sup>注2</sup>であることから、控除後の課税価格は 150 百万円となり、納税猶予適用前の贈与税額は 30 百万円<sup>注3</sup>となります。

注 1 A 社株式 100 百万円 + B 社株式 50 百万円 + 現金 15 百万円

注 2 25 百万円 - 平成 28 年の贈与税計算時に控除した金額 10 百万円

※ 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 蛸山 竜利》

次に、猶予される贈与税額ですが、父から贈与を受けた認定贈与承継会社の特例受贈非上場株式等は A 社株式及び B 社株式であるため、その価額の合計額 150 百万円から、特別控除額 15 百万円を控除した金額の 20% 分である 27 百万円<sup>注4</sup>となります。なお、会社ごとの納税猶予額は A 社株式分が 18 百万円<sup>注5</sup>、B 社株式分が 9 百万円<sup>注6</sup>となります。

したがって、平成 29 年分の贈与税の申告期限までに納付すべき税額は納税猶予適用前の贈与税額 30 百万円から猶予される贈与税額 27 百万円を控除した 3 百万円となります。猶予される贈与税額の計算上、特別控除額を控除する必要があることにご留意ください。

注 3 特別控除後の課税価格 150 百万円  $\times$  20% = 30 百万円<sup>注4</sup> (A 社株式 100 百万円 + B 社株式 50 百万円 - 特別控除額 15 百万円)  $\times$  20%

注 5 猶予される贈与税額 27 百万円  $\times$  A 社株式の価額 100 百万円  $\div$  A 社株式と B 社株式の価額の合計額 150 百万円

注 6 猶予される贈与税額 27 百万円  $\times$  B 社株式の価額 50 百万円  $\div$  A 社株式と B 社株式の価額の合計額 150 百万円