

疑問相談

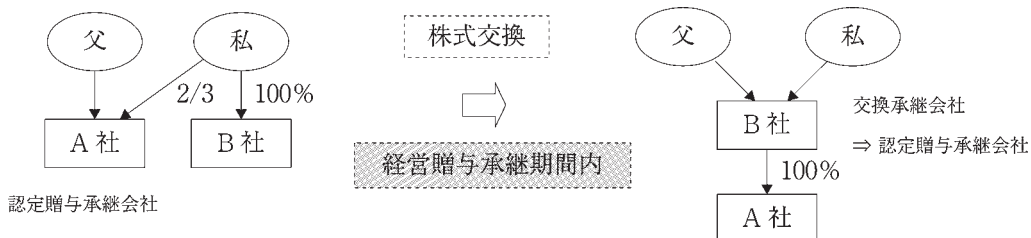
資産税 (贈与税)

非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度 (事業承継税制) 経営贈与承継期間内に株式交換があった場合

Q

私は、平成 27 年に非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度を適用して、認定贈与承継会社 (A 社) の代表権を有していた父から贈与により A 社の発行済株式の 2/3 の取得をし、贈与税の申告をしましたが、経営環境に変化が生じたことにより、経営贈与承継期間内に A 社を株式交換完全子会社、私が発行済株式の 100% を保有する会社 (B 社) を交換承継会社とする株式交換を考えています。

この場合において、一定の要件を満たす株式交換については、特例受贈非上場株式等に係る納税猶予税額がその地位を承継した会社に引き継がれ、継続して納税猶予が受けられると伺っています。この場合における適用要件等について教えてください。



A

非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度 (以下「本税制」) において、経営贈与承継期間 (原則として、贈与税の申告期限の翌日から 5 年を経過する日までの期間) 内に、認定贈与承継会社が株式交換により他の会社の株式交換子会社となった場合において、当該株式交換が適格交換に該当する場合には、納税猶予の期限が確定しないとされます。適格交換に該当するためには、株式交換に係る交換承継会社が、認定贈与承継会社の要件を満たすことその

他一定の要件の全てを満たす必要があります。

また、経営贈与報告基準日までに、当該株式交換に関する書類を含む一定の書類を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない点にも留意が必要です。

なお、適格交換に該当する場合においても、経営承継受贈者が剰余金の配当等、株式等以外の金銭その他の資産の交付を受けたときには納税猶予の期限が一部確定するため、株式交換の効力発生日から 2 月を経過する日までに、期限の確定した贈与税額を納付しなければならないこ

ととされています。

【解 説】

1 制度の概要

(1) 本税制の概要

経営承継受贈者が、認定贈与承継会社の代表権^{注1}を有していた贈与者から、「認定贈与承継会社」の非上場株式等^{注2}を贈与により取得した場合において、一定の要件を満たすときは、経営承継受贈者が贈与税の期限内申告書の提出により納付すべき贈与税額のうち、特例受贈非上場株式等^{注3}に係る贈与税の納税猶予分の贈与税額相当額の贈与税については、納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供した場合に限り、その贈与者の死亡の日まで、その納税が猶予されます（措法70の7①）。

(2) 経営贈与承継期間内における納税猶予の期限の確定

経営贈与承継期間とは、贈与税の申告期限の翌日から同日以後5年を経過する日（又は経営承継受贈者若しくは贈与者の死亡の日の前日までのいずれか早い日）までの期間をいいます。

経営贈与承継期間内において、認定贈与承継会社に猶予税額の期限の確定事由が生じた場合には、納税猶予の適用を受ける贈与税額の全部について納税猶予の期限が確定し、期限が確定した日から2月を経過する日までに納税猶予分の贈与税額の全額を納付しなければなりません（措法70の7③）。

(3) 経営贈与承継期間内における継続届出書の提出

本税制の適用を受ける経営承継受贈者は、経営贈与承継期間内に経営贈与報告基準日が存する場合には、贈与税の申告書の提出期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日（以下「第1種贈与基準日」）の翌日から5月を経過する日までに、引き続き納税猶予の適用を受けたい旨及び認定贈与承継会社の経営に関する事項を記載した継続届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（措法70の7⑨、②七イ）^{注4 注5}。

2 株式交換があった場合

(1) 原則

株式交換は、猶予期限の確定事由の一つに掲げられており、経営贈与承継期間内において、認定贈与承継会社が他の会社の株式交換完全子会社になった場合には、納税猶予分の贈与税額の全部について納税猶予の期限が確定し、株式交換の効力発生日から2月を経過する日までに、納税猶予分の贈与税額の全額を納付しなければならないこととされています（措

注4 経営贈与承継期間の末日の翌日から納税猶予額の全部につき納税猶予の期限が確定する日までの期間については、その末日の翌日から3年を経過するごとの日（「第2種贈与基準日」）の翌日から3月を経過する日までに継続届出書を提出する必要がある（措法70の7②七ロ）。

注5 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下「円滑化法」）上は、贈与税申告期限から5年間、当該贈与税申告期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日（「贈与報告基準日」）の翌日から3月を経過する日までに、一定の事項を都道府県知事に報告しなければならないこととされている（円滑化省令12①）。しかし、経営贈与承継期間経過後は不要とされる。

注1 制限が加えられた代表権を除く。

注2 議決権に制限のないものに限る。

注3 発行済議決権株式等の2/3に達するまでの株式等で一定のもの。

法70の7③十四)。

(2) 適格交換に該当する場合

株式交換がその効力発生日において次に掲げる要件の全てを満たす適格交換に該当する場合には猶予期限の確定事由から除かれます(措法70の7③十四、措規23の9⑱)。

《適格交換の要件》

- a) 交換承継会社が認定贈与承継会社の要件(措法70の7②一イ～へ)を満たしていること
- b) 経営承継受贈者が交換承継会社及び認定贈与承継会社の代表権を有していること
- c) 株式交換の効力の生ずる日において、経営承継受贈者及びその特別関係者の有する交換承継会社の非上場株式等に係る議決権数の合計が、その交換承継会社の総株主義決権数の50%を超えること
- d) 株式交換の効力が生ずる日において、経営承継受贈者が有する交換承継会社の非上場株式等に係る議決権数が、その経営承継受贈者の特別関係者のうちいずれかの者が有する議決権数を下回らないこと
- e) 株式交換に際してその交換承継会社が交付しなければならない株式等以外の金銭その他の資産(剰余金の配当等として交付される金銭その他の資産を除く)の交付がされていないこと

なお、本税制における「認定贈与承継会社」とは、円滑化法第2条に規定する中小企業者のうち円滑化法認定を受けた会社をいいますが、当初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には、当該他の会社(交換承継会社)を指すこととなります(措法70の7②、措規23の9③二)注6。

(3) 継続届出書への書類添付

経営贈与承継期間中に株式交換を行った場合には、第1種贈与基準日の翌日から5月を経過する日までに、継続届出書に次に掲げる書類を添付して、納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(措令40の8⑤、措規23の9⑳㉕)。

- a) 株式交換の効力発生日における交換承継会社の株主名簿その他の書類で交換承継会社の全ての株主等の氏名・名称、住所・所在地、これら者が有する認定贈与承継会社の株式等に係る議決権数が確認できる書類(交換承継会社が証明したものに限り)
- b) 株式交換に係る円滑化省令第12条第14項の確認書の写し、同条第10項注7の報告書の写し等

3 剰余金の配当等による期限の一部確定

経営贈与承継期間内に認定贈与承継会社が適格交換をした場合において、経営承継受贈者が、適格交換に際し、他の会社の株式等以外の金銭その他の資産(剰余金の配当等)の交付を受けたときは、納税猶予の期限が一部確定し、適格株式交換の効力発生日から2月を経過する日までに、次の算

注6 円滑化法においては、特別贈与認定中小企業者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、株式交換完全親会社が、株式交換効力発生日に一定の要件を充足することについて都道府県知事の確認を受けたときは、株式交換完全親会社は、株式交換効力発生日に、特別贈与認定中小企業者たる地位を承継したものとみなす(円滑化省令11①、12⑭)。

式で計算した金額に相当する贈与税額を納付しなければならないことに留意する必要があります（措法 70 の 7 ④二中欄、措令 40 の 8 ②⑥）。

《算式》

$$A \times B / C$$

A = 株式交換の効力発生直前における猶予中贈与税額

B = 株式交換に際して当該他の会社が交付しなければならない株式等以外の金銭その他の資産の額

C = 交換前純資産額^{注 8}

注 7 円滑化省令第 12 条第 10 項では、株式交換完全親会社は、都道府県知事に対し、株式交換効力発生日の後、遅滞なく、株式交換に関し報告書の提出及び次に掲げる書類の添付が義務付けられている。

- 一 株式交換契約書の写し
- 二 株式交換効力発生日における株式交換完全親会社の定款の写し
- 三 株式交換効力発生日の後の株式交換完全親会社及び株式交換完全子会社の登記事項証明書
- 四 株式交換効力発生日の直前における株式交換完全親会社の従業員数証明書
- 五 株式交換完全親会社が株式会社である場合にあっては、株式交換効力発生日における株式交換完全親会社の株主名簿の写し
- 六 株式交換完全親会社の株式交換効力発生日の翌日の属する事業年度の直前の事業年度の計算書類その他これらに類する書類
- 七 株式交換完全親会社等が上場会社等又は風俗営業会社のいずれにも該当しない旨の誓約書
- 八 株式交換完全親会社の特定特別子会社が風俗営業会社に該当しない旨の誓約書
- 九 その他参考となる書類

※ 上記において、平成 30 年度税制改正により、本文中、次の用語が変更となっていますので、ご留意願います。「特例受贈非上場株式等」→「対象受贈非上場株式等」

※ また、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 プライベート カンパニー サービス

パートナー 西村美智子 シニアマネジャー 黒田雅史》

4 本件への当てはめ等

まずは、円滑化法における定めに従うことが肝要と考えられますが、認定贈与承継会社における特例受贈非上場株式等の猶予期限の全部確定事由に該当しないようにするためには、適格交換の要件を全て充足し、継続届出書の提出等の手続要件を満たす必要があります。

ただし、認定贈与承継会社が適格交換に際し剰余金の配当を行う場合には、猶予期限の一部が確定し、剰余金の配当に相当する贈与税額を納付することになるため、剰余金の配当のタイミングについて検討の余地があると考えます。

注 8 「交換前純資産額」とは、株式交換の効力発生日の属する年の前年の 12 月 31 日における認定贈与承継会社の純資産額、「純資産額」を算定する場合における各資産及び各負債の価額は、相続税評価額をいう（措通 70 の 7-29）。