

Vol.53

今回は **所得税**

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 **中島孝一** (神田支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面面相談・随時相談

03-5919-7157



みなし配当特例と取得費加算特例の適用関係

平成25年度改正により、平成27年1月1日以後に非上場株式に係る贈与税の納税猶予制度の適用を受けた後継者(受贈者)が、先代経営者(贈与者)の死亡により贈与税の納税猶予額が免除されるとともに相続税の納税猶予に移行した場合において、その非上場株式を一定期間内に譲渡した際にみなし配当特例の適用が受けられることになった。

みなし配当特例の適用が受けられることになったということは、あわせて取得費加算特例の適用も受けられるものと理解してよいか。

回答

現行のみなし配当特例(措法9の7)の適用対象者は、相続又は遺贈により財産を取得した者に限定され、措置法70条7の3の規定によって非上場株式等の贈与者の死亡に伴い「相続等により取得したものとみなされる者(以下「みなし取得者」とする。)」は含まれていなかったが、平成25年度改正により事例の「みなし取得者」も適用対象者に含まれることになった。

一方、現行の取得費加算特例(措法39)の適用対象者には、一定の「みなし取得者」が含まれているが、その一定の「みなし取得者」の範囲に事例の「みなし取得者」は含まれておらず改正も行われていない。

したがって、平成27年1月1日以後において事例の「みなし取得者」は、みなし配当特例(改正後の措法9の7)の適用を受けることはできるが、取得費加算特例(措法39)の適用は受けられないことになる。

検討

1 みなし配当特例の規定

(1) 創設の趣旨

平成16年度改正により、非上場株式を相続した者が発行会社に相続株式を譲渡した場合には譲渡益の大半が配当とみなされ、総合課税の税率により所得税が課税され税負担が過重になることから、非上場株式を相続して相続税を納めようと努力している株主をみなし配当課税から除外し譲渡所得課税とすることにより、自己株式を活用した円滑な事業承継を支援するため、本制度が創設された。

(2) 現行の適用対象者

適用対象者は、相続又は遺贈により財産を取得した個人をいい(相続税額のある者に限る。)、法定申告期限から3年以内に、相続税額に係る課税価格の計算の基礎に算入された非上場会社株式をその株式の発行会社に譲渡した場合には、譲渡対価のうち配当所得の金額に該当する金額があっても譲渡所得の金額とする(現行の措法9の7①)。

(3) 平成25年度改正の内容

適用対象者の範囲に、相続税法又は措置法70条の7の3の規定(事例の「みなし取得者」)により相続又は遺贈により財産を取得したものとみなされる個人が加えられた(改正後の措法9の7①)。

なお、相続税法の規定による「みなし取得者」とは、相続開始前3年以内に財産の贈与を受けた者(相法19)及び相続時精算課税により財産の贈与を受けた者(相法24の14～18)をいう。

2 取得費加算特例の規定

(1) 創設の趣旨

昭和45年度改正により、相続税の課税対象となった相続財産の譲渡が相続の直後に行われる場合には、相続税と譲渡に係る所得税が相次いで課税されることによる税負担の調整を図るため、譲渡所得の計算において譲渡資産に係る相続税相当額を取得費に加算する特例が創設された。

(2) 現行の適用対象者

相続又は遺贈により財産を取得した個人及び相続税法又は措置法70条の5(農地等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例)の規定により相続又は遺贈により財産を取得したものとみなされる個人が含まれるが(措法39①)、事例の「みなし取得者」は含まれておらず、平成25年度において改正は行われていない。

なお、相続税法の規定による「みなし取得者」の範囲は、上記1(3)と同様である。

3 みなし配当特例と取得費加算特例の比較

みなし配当特例(措法9の7)及び取得費加算特例(措法39)は、制度創設の時期は相違するが、創設の趣旨(相続税と所得税の税負担の調整)は同様であることから、みなし配当特例(措法9の7)の適用対象者は取得費加算特例(措法39)との重複適用が認められている。

しかし、平成25年度改正によりみなし配当特例(措法9の7)の適用対象者に含まれることになった事例の「みなし取得者」は、取得費加算特例(措法39)の適用対象者に含める改正は行われていないことから、重複適用は認められないことになる。

農地等に係る贈与税の納税猶予制度の適用を受けた受贈者が、贈与者の死亡により贈与税の納税猶予額が免除されるとともに相続税の納税猶予に移行した場合には、取得費加算特例(措法39)の適用が認められていることから、事例の「みなし取得者」に対し取得費加算特例(措法39)の適用が認められるための見直しが望まれる。

なお、みなし配当特例(措法9の7)と取得費加算特例(措法39)の適用対象者を比較すると、以下のようになる。

項目	みなし配当特例(措法9の7)	取得費加算特例(措法39)
財産の取得	現行制度 相続又は遺贈による取得	現行制度 相続又は遺贈による取得(相続税法又は第70条の5(農地等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例)の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。)
	改正後 相続又は遺贈による取得(相続税法又は第70条の7の3により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。)	※ 改正なし

	みなし取得者	措置法9条の7	措置法39条
相続税法19条の規定 相続開始前3年以内の贈与財産		適用有り	適用有り
相続税法21条の14から18の規定 相続時精算課税に係る贈与財産		適用有り	適用有り
措置法70条の7の3の規定(事例の「みなし取得者」) 贈与税及び相続税が納税猶予された非上場株式		適用有り	適用なし



資産の譲渡で消費税が課されるもの に係る経理処理

不動産賃貸業を営む個人甲が(所得区分は不動産所得であり、消費税は税込経理方式を採用している。)、所有するA及びBの賃貸用不動産のうち、A賃貸用不動産(土地及び建物)を譲渡した。譲渡した年分の譲渡所得金額の計算上、建物の譲渡対価について消費税は税抜経理方式を採用することができるか。なお、A賃貸用不動産の税込経理方式及び税抜経理方式による譲渡対価は、以下のとおりである。

	税込経理方式による譲渡対価	税抜経理方式による譲渡対価
土地	1億円	1億円
建物	5,250万円	5,000万円
合計	1億5,250万円	1億5,000万円

また、上記において税抜経理処理が認められず税込経理方式によらなければならない場合には、納付した建物の譲渡対価に係る消費税は、譲渡所得に係る必要経費になるのか。

回答

法令等の規定はないが個別通達により、資産の譲渡で消費税が課されるものに係る消費税の経理処理は、その資産をその用に供していた所得区分に応じた業務と同一の経理方式によることになっている。

事例では、A賃貸用不動産の所得区分は不動産所得に属することから、不動産所得の計算において採用されている消費税の経理処理である税込経理方式により、建物の譲渡対価を算定することになる。したがって、建物の譲渡対価について税抜経理方式を採用することはできない。

また、納付した建物の譲渡対価に係る消費税は、不動産所得に係る必要経費になる。

検討

1 税抜経理方式と税込経理方式の 選択適用

所得税の課税所得金額の計算に当たり、消費税法2条1項3号(定義)に規定する個人事業者が行う取引に係る消費税の経理処理は、税抜経理方式又は税込経理方式のいずれの方式によることとしても差し支えないが、個人事業者の選択した方式はその個人事業者の行うすべての取引について適用するものとする(直所3-8通達2)。

ただし、不動産所得・事業所得・山林所得又は雑所得(以下「事業所得等」という。)を生ずべき業務のうち2以上の所得を生ずべき業務を行う場合には、その所得の種類を異にする業務ごとに上記の取扱いによることのできる(直所3-8通達2(注)1)。

2 資産の譲渡で消費税が課されるもの に係る経理処理

譲渡所得の基因となる資産の譲渡で消費税が課されるものに係る経理処理については、その資産をその用に供していた事業所得等を生ずべき業務と同一の方式によるものとする(直所3-8通達2(注)2)。

事例では、譲渡資産の所得区分は不動産所得に属することから、不動産所得の計算において採用されている経理処理と同一の税込経理方式によることになり、税抜経理方式を採用することはできない。

3 譲渡所得の基因となる資産の譲渡がある 場合の処理

譲渡所得の基因となる資産の譲渡で消費税が課されるものがある場合には、その資産の譲渡をその資産をその用に供していた事業所得等を生ずべき業務に係る取引に含めて、必要経費等の取扱いを適用する(直所3-8通達12)。

事例では、譲渡所得の基因となる資産の所得区分は不動産所得に属することから、建物の譲渡対価に係る消費税は、不動産所得金額の計算における必要経費になる。

注) 内容は、平成25年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。