

論壇

特定同族株式等に係る相続時精算課税の特例と実務上の留意点



松岡 章夫 【神田】

はじめに

平成19年度の税制改正で、早期の計画的な事業承継の促進を税制面で支援するため、オーナー経営者から後継者へ承継が実現すると認められる場合に限り、相続時精算課税制度の贈与者の年齢要件を60歳以下とし、特別控除を500万円上乗せするという特例が創設された。そこで本稿では、この特例の適用要件や他の精算課税制度との適用関係などを解説し、併せて実務上の留意点について述べることにする。

I 制度の内容

1、概要

推定相続人の一人が、平成19年1月1日から平成20年12月31日までの間に取引相場のない株式等の贈与を受ける場合には、次の要件を満たすときに限り、60歳以上の親からの贈与について相続時精算課税制度の適用を選択することができ、特別控除枠に500万円を上乗せできる。

- 2、適用要件(措法第70条の3の3①、③等)
(1)受贈財産の要件
①次の特定同族株式等(措令第40条の5の3①、措令第23条の6の3③④)
・議決権の制限がないこと
・当該株式に係る法人の株式のすべてが金融商品取引所(現在の証券取引所)

- ①その年の1月1日において60歳以上65歳未満
②選択年の最初の贈与の直前に、特定同族法人の代表者であり、かつ発行済株式の総数の50%超を有し、かつ総株主等の議決権の50%超を有する者
(3)受贈者の要件
①贈与時の住所が日本国内にあること又は相続税法第1条の4第2号に該当する非居住者
②贈与時に、贈与者の直系卑属である推定相続人
③贈与を受けた年の1月1日において20歳以上
④贈与を受けた年の12月31日において当該法人の役員その他の地位(注1)を有する
⑤確認日(注2)の翌日から2ヶ月以内に確認書(注3)を所轄税務署長に提出することが確実であると見込まれる
⑥確認日において、次の要件のすべてを満たし、かつ当該法人が清算中ではなく、かつ代表者が2人以上いない

- %超を有する(注1) 法人税法第2条15号に規定する役員(清算人を除く)に係る地位をいう。(注2) 確認日とは、原則として選択年の翌年3月15日から4年を経過する日をいう。(注3) 確認書とは、確認日に受贈者が上記⑥の要件を満たし、かつ、黄金株に関する定款の定めを設けていないことにつき、特定同族法人の本店の所轄経済産業局長が確認、証明した書類をいう。

- 5、その後の適用関係
この特例の適用を受けることとなった者は、相続税法に規定する相続時精算課税適用者と、贈与をした者は、同法に規定する特定贈与者とそれぞれみなされることとなる(措法第70条の3の3②)。したがって、両者間で行われる以後の贈与については、贈与者が65歳までに達するまでの贈与で

あっても精算課税制度の適用を受けることとなる(措法第70条の3の3②)。また、確認書に記載された事項と相違する事実が判明したときには、精算課税選択届出書の提出はなかつたものとみなされ、同日までに通常の暦年課税の贈与税による修正申告書の提出及び納付すべき税額の納付をしなければならない(措法第70条の3の3⑤、第70条の3の4③)。この場合の精算課税制度の復活適用については規定が用意してあるので参照されたい(措法第70条の3の3⑥、⑦)。

ここで、その根拠の条文を見ると、措置法第69条の4⑤では、「第1項の規定は、同項の相続に係る被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者が第70条の3の3第1項又は第70条の3の4第1項の規定の適用を受け、又は受けている場合には、適用しない」と規定されている。この適用ができない者は、第70条の3の3を受けた者だけなのか、相続人全員なのかははっきりしないように思われる。

これを讀むと、第70条の3の3又は第70条の3の4の適用を受けた者以外については、小規模宅地の評価減の特例を適用できるのではないかと思えてくる。相続税は取得者課税であり、他の相続人がある特例を受けたからといって相続時の特例が受けられなくなることはあっていいのだろうか。他の推定相続人の同意を得る必要があるとはいえず、行方不明者は除くこと、その行方不明者が相続時に異議を唱えたらどうなるのであろうか。大いに疑問が残る法解釈である。特定事業用資産の評価減との併用不可についても同様である(措法第69条の5⑥二、三)。

II 他の特例との併用の可否

- 1、住宅取得等資金の贈与の特例との併用
措置法通達で、住宅取得等資金について措置法第70条の3の規定の適用を受けている場合には、特定同族株式等について措置法第70条の3の3の規定の適用は受けられない(措法第70条の3の3①)とあるが、

もうすでに住宅取得等資金の贈与の特例を受け、受贈者は相続時精算課税適用者とみなされている(措法第70条の3①、②)ので、あ

らため措置法第70条の3の3の適用を受けるまでもないという意味である。500万円の特別控除の上乗せを規定する措置法第70条の3の4の規定は受けることができる(措法第70条の3の4①一かつ書き、措法第70条の3の4②)。

税理士としてこの特例に携わる際には、他の推定相続人に対して、贈与者の相続時に小規模宅地・特定事業用資産の評価減との併用ができなくなることを十分に説明する必要がある。また、受贈者自身にも、こ

おわりに

な納税者について、本特例の適用に加えて事業承継時の負担を軽減する相続税の課税価格の計算の特例(措法第69条の4、第69条の5)の適用を認めることになれば、他の財産を相続した者と負担の公平を著しく損うおそれがあると考えられます。」と記載されている。

この特例を讀むと、第70条の3の3又は第70条の3の4の適用を受けた者以外については、小規模宅地の評価減の特例を適用できるのではないかと思えてくる。相続税は取得者課税であり、他の相続人がある特例を受けたからといって相続時の特例が受けられなくなることはあっていいのだろうか。他の推定相続人の同意を得る必要があるとはいえず、行方不明者は除くこと、その行方不明者が相続時に異議を唱えたらどうなるのであろうか。大いに疑問が残る法解釈である。特定事業用資産の評価減との併用不可についても同様である(措法第69条の5⑥二、三)。