

Vol.108

今回は **資産税**

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 **松本 好正**（麻布）

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

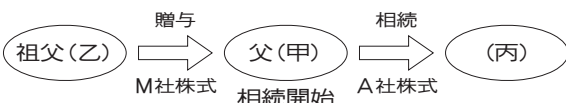
事前予約
面接相談・随時相談
03-5919-7157

非上場株式等に係る相続税の納税猶予 贈与者よりも先に経営承継受贈者が死亡した場合

事例 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予では、贈与税の申告後、非上場株式等の贈与者が死亡した場合には、納税猶予中の贈与税額が免除される一方で、相続については、贈与者（被相続人）から、納税猶予の対象となった特例受贈非上場株式等を相続により取得したものととして相続税の課税が行われることになっている。

丙の父（甲）は、祖父（乙）より自身が代表者を勤めるA社株式の贈与を受け非上場株式等に係る贈与税納税猶予の特例（措法70条の7）の適用を受けていたが、昨年、乙より先に死亡した。

丙は、亡甲からM社株式を相続する予定であるが、A社株式に係る課税関係について教えてほしい。



回答 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除（措法70の7）では、贈与者より先に経営承継受贈者が死亡した場合、猶予中の贈与税額が免除されることになっている（措法70の7⑤一）。したがって、本問では甲の相続人である丙が、経営承継受贈者である甲が死亡した日以後6か月以内に、免除届出書ほか一定の書類を所轄税務署長に提出することにより、猶予中の贈与税額が免除されることになる。

なお、措置法第70条の7の3《非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例》は、経営承継受贈者より先に贈与者が死亡した場合に適用される特例であり、経営承継受贈者が贈与者より先に死亡している場合は該当しない。

したがって、A社株式は、既に乙から亡甲に移っているため甲の相続財産として課税されることになる。

検討 1 贈与税の免除事由

先代経営者（1代目）から後継者（2代目）が、非上場株式等の贈与を受け、後継者がその非上場株式に係る贈与税の申告において、措置法第70の7《非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除》の適用を受けた場合、納税猶予期間中に次の①～③の事由が生じた場合、猶予中の贈与税額が免除される（措法70の7⑤一）。

なお、納税猶予税額の免除は、免除届出に係る事由と免除申請に係る事由があるが、次の①～③は免除届出に係る事項である。

- ① 経営承継受贈者が贈与者より先に死亡した場合
- ② 贈与者が経営承継受贈者より先に死亡した場合
- ③ 経営贈与承継期間（経営贈与承継期間において、経営承継受贈者がやむを得ない理由により認定贈与者承継会社の代表権を有しなくなった場合には、その日）経過後に、経営承継受贈者が後継者に対して、措置法第70条の7の適用に係る贈与をした場合

こうした場合において、①については、猶予中の贈与税額が免除される。

また、②については、死亡直前の猶予中贈与税額のうち、経営承継受贈者が所有する認定贈与承継会社に係る株式等数に占める特例受贈非上場株式等数の割合の金額が免除される。③については、猶予中の贈与税額のうち措置法第70条の7の適用に係る贈与をした特例受贈非上場株式等に対応する贈与税額は免除されるが、その他の部分については期限が確定する。

2 措置法第70条の7の3の適用

非上場株式等の贈与を受けた際に措置法第70条の7の贈与税非上場株式等に係る贈与税の納税猶予の適用を受けていた場合において、贈与者（先代）が後継者（2代目）より先に死亡したときは、猶予中の贈与税額が免除される一方で、措置法第70条の7の3《非上場株式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、納税猶予の対象となっていた特例受贈非上場株式等を、贈与者から相続により取得したものととして相続税の課税が行われる。

このとき、措置法第70条の7の2《非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除》の要件を満たしていれば、相続税の納税猶予の適用を受けることもできる。

なお、措置法第70条の7の3の規定は、贈与者

（先代）が後継者（2代目）より先に、死亡した場合に適用となるもので、贈与者（先代）より先に後継者（2代目）が死亡した場合には適用にならない。

3 甲の相続財産

本問では、A社株式は、甲が亡くなった時点において、甲の所有となっているため、甲の相続財産として扱われる。そして、丙がA社株式を相続するのであれば、丙は実際に相続によってA社株式を取得したものととして他の相続財産とともに相続税の申告をする必要がある。

その際、措置法第70条の7の2の適用要件を満たしていれば、非上場株式に係る相続税の納税猶予の適用が可能となる。

4 乙の相続財産

将来、乙が亡くなった場合にも、前記2で述べたとおり、A社株式について、措置法第70条の7の3の適用はないため、乙から亡甲が相続により取得したものとみなされることはない。また、丙が、甲の代襲相続人としてA社株式を取得したものとみなされるおそれもない。

したがって、乙が将来亡くなった場合でも乙の相続財産にM社株式は含まれない。

（参考）

平成29年の税制改正において、非上場株式等に係る贈与税の納税猶予と相続時精算課税の併用が認められるようになったが、併用した場合、贈与者より先に受贈者が死亡した場合には、納税猶予中の贈与税額は免除になる。一方でその後、贈与者が死亡した場合には、受贈者の相続人は、特例受贈非上場株式等を相続により取得したものととして、受贈者に代わって相続税の申告をする必要がある（この場合、相続税額を納める場合と還付になる場合が考えられる。）。

事業用資産の買換えの特例について

事例 延長承認が認められた買換え資産と異なる資産を取得した場合

甲は、平成27年11月工場及びその敷地を4億円で譲渡したが、平成27年分の所得税の確定申告では、その対価で土地を取得し、その上に商業施設を建設するとして、措置法第37条《特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例》（以下「本件特例」という。）の適用を受けた。なお、買換え資産については、商業施設の建設に時間を要するため、平成30年12月末までに取得する見込みであるとし「やむを得ない事情がある場合の買換え資産の取得期限承認申請書」（以下「承認申請書」という。）を提出し承認された。

平成30年に入り、これまでに土地の取得（平成28年中）は完了したものの、店舗の誘致がなかなか決まらなかったため、商業施設の建設は断念し、賃貸マンションを建築することに変更した。

ところで、この賃貸マンション及びその敷地は、買換え資産として認められるか。

回答 税務署長が行う買換え資産の取得期限の延長の承認は、買換え資産である商業施設の床面積、構造、用途等について個々に内容検討し、やむを得ない事情があるとして承認したものであり、それと全く異なる賃貸マンションの建設事情を考慮して承認したものではない。

したがって、延長承認申請期限までに、賃貸マンションの建設を終えたとしても、そもそも、賃貸マンションの建設期間を平成30年末まで延長する理由はなかったものであるから、当該賃貸マンションは買換え資産と認めるところではない。

また、取得した土地については、譲渡した年の翌年取得しているが、取得後1年以内に事業の用に供していないから買換え資産とすることはできない。

検討 1 措置法第37条の買換え資産の取得期限の原則

本件特例の適用に当たり買換え資産を取得する期限は、原則として、事業用不動産を譲渡した年中及びその前年若しくは翌年中とされているが、買換え資産の状況によっては、譲渡の年の前々年（2年前）以内又は譲渡の年の翌年以降3年以内に取得した場合にも買換え資産とすることができる。

そして、買換え資産を期限内に取得した後は、1年以内に事業の用に供することが要件とされ、期限までに買換え資産を取得していたとしても1年以内に事業の用に供しない場合、又は供しなくなった場合には本件特例の適用を受けることはできない。

2 翌年中に取得する予定の買換え資産と異なる資産を取得した場合

譲渡した年の翌年中に買換え資産を取得する見込みの場合は、未だ実際に買換え資産を取得していないため、買換え資産を取得する見込みとして申告する。

そして、この場合には、本件特例の適用を受けようとする確定申告書に、買換え資産について取得予定日、当該買換え資産の見積額及び当該買換え資産が措置法第37条第1項の各号のいずれかに該当するかを記載した「買換（代替）資産の明細書」を添付して申告する必要がある。

ところで、翌年中に取得する予定だった買換え資産の取得を諦め、それとは異なる資産を翌年末までに取得した場合、当初申告したとおり、本件特例の適用が認められるかという問題があるが、譲渡資産が措置法第37条第1項の各号のいずれかに該当し、実際に取得した買換え資産がその見直された各号の要件を満たしている場合には、本件特例の適用は可能である（措通37-28）。

この場合、買換え資産を変更したことについての理由は特にいらぬが、買換え資産を翌年中の取得する見込みの場合は、税務署長の承認がなくても「買換（代替）資産の明細書」を添付すれば認められるものであり、翌年中の取得は、いわば原則的な取扱いとされているからである。

なお、翌年中に買換え資産を取得する予定であったが、年末までにやむを得ない事情が生じ翌年中に買換え資産を取得することが困難になった場合には、年末までに承認申請書を提出することによって買換え資産の取得期限の延長が認められる。

ただし、この場合の延長は、「買換（代替）資産の明細書」に記載された資産の取得が困難な場合に限定され、全く違う資産を取得することを理由として、「承認申請書」を提出しても認められない。

3 延長承認が認められた買換え資産と異なる資産を取得した場合

事業用不動産を譲渡した年中及びその前年若しくは翌年中に買換え資産を取得できないときは、原則として、本件特例を適用することは困難であるが、やむを得ない事情がある場合には、買換え資産の取得期限を譲渡の年の前々年以内又は譲渡の年の翌年以降3年以内まで延長できる。ただし、この場合には、本件特例の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書に「買換（代替）資産の明細書」及び買換え資産を翌年中に取得できないことについてのやむを得ない事情を記載した「承認申請書」を添付して申告する必要がある。

ところで、譲渡の年の翌年以降3年以内に取得する予定だった買換え資産の取得を諦め、それとは異なる資産を取得した場合、当初申告したとおり、本件特例の適用が認められるかという問題があるが、税務署長が行う買換え資産の取得期限の延長の承認は、買換え資産の対象となる土地等又は建物等の取得事情に基づいて個々に行うものであり、そうした事情がないものを取得しても、延長は認められないと解するのが相当である（例えば、工場の建設に時間を要するとして譲渡の年の翌年以降3年末の延長承認申請が認められたとしても、土地等の取得を翌年中までに完了していない場合には、土地については買換え資産の取得期限を徒過したとして買換え資産とすることができない。）。

また、土地の取得は期限までに完了している場合において、その上の建物の取得が延長期限までにできず、そのため、当初の予定と異なる資産を取得した場合、土地は期限までに取得しているから買換え資産とすることができるのではと思えるが、土地の取得から1年以内に事業の用に供しなければならず（ただし、その建物、構築物等の建設着手から3年以内に建設等を完了して事業の用に供することが確実である場合には建設着手日）、取得後1年以内に事業の用に供されなかった場合には、土地についても買換え資産とすることはできない（本問の場合、賃貸マンションの建築着手は、土地等の取得後1年を経過した後である。）。

なお、本問とは関係ないが、「承認申請書」の再提出は原則として、認められていない。したがって、当初申告で認められた延長承認申請に係る期限（最長で譲渡した年の翌年以降3年の年末）後、新たなやむを得ない事情が生じたとしても、更なる延長は認められない。

注）内容は、平成30年5月2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。