

贈与税の納税猶予(一般措置)の適用を受ける贈与により非上場株式を取得した者のみなし配当課税の特例

1. 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予(一般措置)

(1) 概要

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律に規定する「中小企業者」に該当する会社で、同法による都道府県知事の認定を受けたものの株式について、その会社の代表権を有していた贈与者から贈与を受けた受贈者が、一定の要件を満たすその会社の後継者(以下「経営承継受贈者」)である場合は、経営承継受贈者が納付すべき贈与税のうち、その非上場株式(一定の部分に限る。)に対応する額の納税が、その贈与者の死亡の日まで猶予されます(租税特別措置法(措法)70条の7第1項)。この猶予税額は、経営承継受贈者より先に贈与者が死亡した等の場合には、その全部又は一部が免除されます(同第15項1号、2号)。

(2)(1)の贈与者が死亡した場合の相続税の特例

経営承継受贈者が(1)の納税猶予の適用を受けていた場合において、その者よりも先に贈与者が死亡したときは、経営承継受贈者は(1)の通り猶予税額が免除されるものの、贈与税の納税猶予の適用を受けた非上場株式を贈与者から相続等により取得したものとみなされ(措法70条の7の3第1項前段)、その株式は贈与者に係る相続税の課税対象とされます。

2. 個人が非上場株式を発行会社に譲渡した場合の税務

(1) みなし配当課税となる部分

個人が所有する非上場株式をその発行会社に譲渡する場合には、その会社はその時の株式の価額を対価として株主に支払います。この場合に、個人株主が発行会社への株式の譲渡対価として取得した金銭等の額のうち、[その譲渡株式に対応する発行会社の資本金等の額]を超える額は“発行会社からの配当”とみなされ(みなし配当)、配当所得の金額の収入金額とされます(所得税法25条1項5号)。この配当所得の金額は総合課税の対象となり、他の所得と合算されて最高55.945%の税率(所得税+復興特別所得税+住民税)で課税されます(所得税法89条等)。

(2) 株式譲渡所得となる部分

個人株主が非上場株式を譲渡した場合、通常その譲渡対価が譲渡所得の金額の総収入金額となりますが、発行会社による自己株式の取得の場合、(1)の通

り譲渡対価の形で受領した金銭の一部は配当とみなされ、その配当とみなされる部分を譲渡対価から控除した残額が譲渡所得の金額の総収入金額となります。その総収入金額から取得費と譲渡費用を差引いて、譲渡所得の金額が計算されます。この譲渡所得は他の所得と分離され、20.315%の税率で課税されます(措法37条の10第1項等)。

(3) 相続等により取得した非上場株式を発行会社へ譲渡した場合のみなし配当課税の特例

相続等により非上場株式を取得(相続税法および租税特別措置法の規定により、相続等による財産の取得とみなされるものを含む)した個人のうち、その相続等につき納付すべき相続税額のあるものが、その相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に、その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株式をその発行会社に譲渡した場合には、2(1)(2)にかかわらず、一定の手続の下で、その譲渡対価の全額が株式に係る譲渡所得として課税されます(措法9条の7第1項、第2項)。

3. 贈与税の納税猶予の適用を受ける贈与により非上場株式を取得した者の、みなし配当課税の特例の適用

個人が贈与税の納税猶予の適用を受けて生前贈与により非上場株式を取得したものの、特定贈与者の相続の時に全く相続財産を取得していない場合は、その者が他の要件を全て満たすときであっても、上記2(3)の「みなし配当課税の特例」の適用が受けられないのではないかという疑問が生じます。

この点について、相続等による財産の取得には、租税特別措置法の規定により相続等による財産の取得とみなされるものが含まれ(2(3)下線部参照)、贈与税の納税猶予の適用を受けた非上場株式は、その贈与者の死亡した場合には、特例承継受贈者が贈与者から相続等により取得したものとみなされます(1(2)下線部参照)。ゆえに表題の場合は一定の手続の下で、2(3)の特例の適用を受けることができます。

なお、後継者が非上場株式の贈与による取得において「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予の特例措置」(措法70条の7の5)の適用を受ける場合も、上記と同様の取扱いがなされます。