

非上場株式を後継者等（非居住者）に贈与した場合の留意点

1. 事業承継における国外転出（贈与）時課税

2015年7月より創設された「国外転出時課税」（所法60の2、60の3）ですが、事業承継の際に非上場株式を後継者等（非居住者）へ贈与した場合にも適用されます。事例を踏まえて、国外転出（贈与）時課税の概要と留意点を確認したいと思います。

2. 国外転出（贈与）時課税の基本的な考え方

以下の事例の通り、居住者（贈与者）が贈与時に所得税を課せられることに注意が必要です。居住者（贈与者）は贈与により譲渡対価を収受していないにも関わらず所得税（譲渡税）を課せられるため、納税原資に苦慮するケースが散見されます。

（事例）居住者Aが後継者（非居住者）Bに時価100、取得費10、含み益90の株式を贈与した場合。

<居住者A（贈与者）>

従来、含み益90に対して、所得税等の課税なし。

<後継者（非居住者）B（受贈者）>

従来、時価100に対して贈与税課税で課税終了でしたが、別途含み益90について、日本で課税されない「課税逃れ防止」の為、国外転出（贈与）時課税により、居住者A（贈与者）が贈与時に時価で譲渡したものとみなして所得税（譲渡税）が課税されます。

3. 国外転出（贈与）時課税の概要

(1)対象者

以下のいずれにも該当する居住者（贈与者）。

①贈与時点で保有する対象資産の合計額（時価）が1億円以上であること。

②贈与の日前10年以内において国内に5年を超えて住所又は居所を有していること。

(2)対象資産

①有価証券等（株式（非上場含む）公社債、投資信託、匿名組合契約の出資の持分等）。

②未決済信用取引、未決済デリバティブ取引等。

(3)申告・納付

①贈与時の時価で対象資産の譲渡があったものとみなして対象資産の含み益に所得税が課税されます。

②申告・納付期限は贈与した年分の確定申告期限（贈与した年の翌年3月15日）となります。

③納税猶予制度があります（後述4参照）。

(4)課税取消事由

贈与の日から5年（納税猶予の適用を受け、猶予期限を10年に延長している場合には10年）以内に、

(a)（贈与により対象資産を取得した）非居住者が帰国した場合、(b)非居住者が対象資産を居住者に贈与した場合、(c)非居住者の相続により、対象資産を取得した相続人全員が居住者となった場合。

4. 納税猶予の特例

(1)概要

①原則として、その所得税の額について納税が、贈与の日から5年間猶予されます。

②納税猶予期間の延長の届出をすることで、更に5年間納税猶予期間を延長することが可能です。

(2)納税猶予の適用を受けるための要件

①贈与税の確定申告期限までに、(a)確定申告書の提出（納税猶予を受ける旨の記載）、(b)納税猶予分の所得税及び利子税の額に相当する担保を提供する。

②贈与者は、納税猶予期間中において、各年3月15日までに継続届出書の提出が必要です。

③譲渡した場合等

納税猶予期間中に対象資産を譲渡する等一定の事由が生じた場合は、その事由が生じた対象資産に係る納税猶予額（利子税を含む）をその事由が生じた日から4カ月以内に納付しなければなりません。

5. 納税猶予における担保

非上場株式を後継者（非居住者）に贈与した場合、いわゆる「事業承継税制における贈与税の納税猶予制度」と違い、その非上場株式を担保提供するための要件が以下の通り厳格です。その為実務上贈与者が保有する上場株式等を担保提供するのが一般的です。その非上場株式の発行会社や保証人が保証する事も可能ですが各々要件が定められているため注意が必要です。<非上場株式の担保提供が認められる場合>

国外転出（贈与）時課税に係る納税猶予の特例を受けるため、その課税を受けた非上場株式を担保提供する場合、次のいずれかに該当する必要があります。

①財産のほとんどが当該非上場株式であり、その非上場株式以外に納税猶予の担保として提供すべき適当な財産がないと認められること。

②その非上場株式以外にも財産があるが、その財産が他の債務の担保となっており、納税猶予の担保として提供することが適当でないとして認められること。

また、その非上場株式を担保提供する際に、その非上場株式の発行会社が株券不発行会社である場合には、株券発行が必要などの細かい要件に注意が必要です。