

相続時精算課税を選択した非上場株式に係る贈与税の納税猶予 贈与者よりも先に受贈者が死亡した場合

1. 相続時精算課税の贈与者が死亡した場合の相続税

(1)概要

相続時精算課税は、その年の1月1日時点で20歳以上である個人が、同日時点で60歳以上である父母又は祖父母（原則）から財産の贈与を受けた場合、贈与税の申告期限までに「相続時精算課税選択届出書」その他一定の書類を贈与税の申告書に添付して納税地の所轄税務署長に提出したときに選択できる税制です（相続税法21条の9等）。

相続時精算課税の適用を受ける贈与の贈与者（「特定贈与者」）が死亡した場合、その適用を受けた受贈者（「相続時精算課税適用者」）の相続税額は、その死亡時までに特定贈与者から贈与を受けた相続時精算課税の適用を受ける贈与財産の贈与時の価額と、特定贈与者から相続又は遺贈（「相続等」）により取得した財産の評価額と合わせて相続税額を計算し、既に課された相続時精算課税による贈与税を控除して算出します（同21条の14、21条の15）。

(2)相続時精算課税適用者の有していた相続税の納税に係る権利義務の承継

特定贈与者の死亡以前に、その特定贈与者に係る相続時精算課税適用者が死亡した場合、同適用者の相続人は、同適用者が有していた[相続時精算課税の適用を受けたことによる納税に係る権利又は義務]を承継します（同21条の17第1項）。

例えば、特定贈与者のAの死亡前に相続時精算課税適用者の長男Bが死亡した場合、Bの相続人は、Aが死亡した時に長男の代襲相続人としてAから相続で取得した財産の価額に、Bが相続時精算課税の適用を受けたAからの贈与財産の価額（Bが贈与を受けた時の価額）を加えて、Aに係る相続税額を計算します。

2. 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先代経営者（「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（「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。以下「特例受贈非上場株式」）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）。

(2)特例受贈非上場株式に係る猶予税額の免除

(1)の猶予税額は、①その贈与者の死亡より先に経営承継受贈者が死亡した場合、②経営承継受贈者より先にその贈与者が死亡した場合のいずれのときにも、その全部又は一部が免除されます（同第15項1号、2号）。

(3)(2)②の場合の特例

(2)②の納税猶予の適用を受けていた場合において、経営承継受贈者より先に贈与者が死亡するなど一定の要件を満たすときは、経営承継受贈者は、(2)②のとお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）、相続税の課税対象とされます。

なお、この規定は、(2)①の場合には適用はありません（同かつこ書）。

3. 贈与者よりも先に経営承継受贈者が死亡した場合（=2(2)①）の相続時精算課税に係る相続税額の計算

相続時精算課税を選択して贈与税の納税猶予の適用を受けた受贈者が贈与者よりも先に死亡した場合には、同適用者（=経営承継受贈者）の相続人は1(2)の適用を受け、贈与者が死亡したときに、同適用者が負う相続時精算課税の義務（特に1(2)の下線部の計算）を負うのではないかという疑問が生じます。

この点については、平成31年度税制改正により贈与者よりも先に経営承継受贈者が死亡した場合、2(2)より免除を受けた猶予税額に対応する特例受贈非上場株式については、1(1)の計算規定が適用されず、贈与者に係る相続税額の計算には含まれないこととされました（措法70の7第13項9号）。ただし相続時精算課税の適用を受けた同株式以外の財産には、原則通り1(1)の規定が適用されます。

なお「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の7の5）においても、上記と同様の取扱いがなされます（同第10項）。