

【Q&A】 特定贈与者の死亡前に相続時精算課税適用者である特例経営承継受贈者が死亡した際の税務

【問】(株)X(X社)の代表取締役甲は、令和7年10月に死亡しました。相続人は子Bのみです。甲は令和2年に、X社の前代表取締役で同社の発行済株式の全部を有していた父の乙から保有するX社株式の全部の贈与を受け、相続時精算課税を選択するとともに、租税特別措置法(措法)70条の7の5の非上場株式に係る贈与税の納税猶予の特例措置(以下「贈与税の特例措置」)の適用を受けていました。甲の死亡時において、父の乙は健在です。

上記の場合において、甲の死亡後に乙が死亡したときは、乙に係る相続税の計算上、令和2年に乙が甲に対して贈与したX社株式は、どのような取扱いになりますか。

【回答】

1. 結論

特定贈与者乙の死亡前に受贈者(相続時精算課税適用者)の甲が死亡した場合、甲の相続人Bは原則として甲の乙に係る相続税の納税義務を承継します。しかし甲が贈与税の特例措置の適用を受け、その死亡により納税猶予税額の全部が免除された場合は、Bに甲の納税義務は承継されず、贈与を受けたX社株式の贈与時の価額は乙に係る相続税の計算上、課税価格に算入されません(後記2(5)参照)。

2. 解説

(1)贈与税の特例措置の概要

贈与税の特例措置は、都道府県知事の認定を受けた一定の会社の株式を令和9年12月31日までに、その会社の代表権を有していた贈与者(先代経営者)から贈与により取得した個人が、その先代経営者の後継者として一定の要件を満たす者(以下「特例経営承継受贈者」)である場合、その者が納付すべき当該株式(一定の部分に限る。以下「特例対象受贈非上場株式等」)に対応する贈与税額の納税が、贈与者の死亡の日まで猶予されるという税制です(措法70条の7の5第1項)。贈与税の特例措置の適用により納税が猶予された贈与税額は、特例経営承継受贈者の死亡により、その全部が免除されます(措法70条の7の5第11項、70条の7第15項)。

(2)相続時精算課税の特定贈与者に係る相続税の計算

相続時精算課税に係る贈与者(「特定贈与者」)が死亡した場合、相続時精算課税の適用を受けた受贈者

(「相続時精算課税適用者」)の相続税は、その死亡の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財産の贈与時の価額と、相続等により取得した財産の相続時の価額の合計を基に計算します(相続税法21条の15、21条の16)。

(3)特定贈与者の死亡前に、相続時精算課税適用者が死亡した場合の特定贈与者に係る相続税計算

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、その相続時精算課税適用者(「死亡相続時精算課税適用者」)の相続人は、前記(2)により死亡相続時精算課税適用者が有していた特定贈与者に係る相続税の納税の権利義務を承継します(相続税法21条の17第1項)。

(4)特例経営承継受贈者の相続人に係る(3)の不適用

前記(1)より、贈与税の特例措置の適用を受ける特例経営承継受贈者かつ相続時精算課税適用者である個人が死亡したことにより、納税が猶予された贈与税額の全部が免除され、その後その贈与税の特例措置に係る特例対象受贈非上場株式等の贈与者が死亡した場合、その対象受贈非上場株式等のうち、その免除を受けた贈与税額に対応する部分については、前記(2)の適用がされず(措法70条の7の5第10項、70条の7第13項9号)、このため前記(3)の相続税の納税の権利義務の承継は行われません。

(5)本問へのあてはめ

前記(1)より、甲が贈与税の特例措置により納税が猶予されていた税額は、甲の死亡によりその全額が免除されます。

甲は死亡相続時精算課税適用者に該当し、甲の相続人Bは、前記(3)により原則として、甲が有していた乙に係る相続税の納税義務を承継します。この承継がされると、乙に係る相続税の計算上、①甲が乙から贈与を受けた相続時精算課税の適用を受けるX社株式の贈与時の価額と、②Bが甲の代襲相続人として乙から相続等により取得した財産の相続時の価額の合計がBの課税価格となります。しかし甲は、乙から贈与により取得したX社株式につき特例承継受贈者として贈与税の特例措置の適用を受け、その死亡により猶予税額の全部が免除されることから、前記(4)により甲の納税義務は子のBに承継されません。以上により、①のX社株式の贈与時の価額は、乙に係る相続税の計算上、課税価格に算入されません。