

非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予制度の改正（創設）の概要と実務上の留意点（その9）

後継者が親族外で同族株主等以外の株主である場合には、特例的評価方法によってその株式等が評価されることから、非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予制度を選択することは少ないと思われます。

相続税は遺産取得者課税とされているため、株式の異動後（贈与後又は相続後）で同族株主等か否かの判定が行われます。そのため、後継者が同族株主等以外の株主に該当するのか、事前の確認が欠かせません。

【設例】親族外承継の場合の株式の異動による評価方法

1. A社株式の異動

A社株式は、甲が100%（1,000株）所有している。甲の親族はA社の経営に関わることがないので、社内から親族外の後継者（3名、乙、丙、丁。それぞれ親族関係はない）へ、A社株式を生前贈与しようと考えている。

2. 生前贈与パターン

パターン1：甲から、乙へ510株、丙へ290株、丁へ200株贈与する。

パターン2：甲から、乙へ490株、丙へ300株、丁へ210株贈与する。

パターン3：甲から、乙へ490株贈与する。後日、丙へ260株、丁へ250株贈与する。

3. 評価方法の判定

	パターン1	パターン2	パターン3
乙	原則的評価方式 510株	原則的評価方式 490株	特例的評価方式 490株
丙	特例的評価方式 290株	原則的評価方式 300株	特例的評価方式 260株
丁	特例的評価方式 200株	特例的評価方式 210株	特例的評価方式 250株

パターン1及びパターン2の場合には、原則的評価方式によって評価される株式の価額が高いときには、贈与税の納税猶予の適用及び相続時精算課税の選択によることも少なくないと思われます。

しかし、パターン3の場合には、特例的評価方式によって株式を贈与を受けることができ、贈与税が課されても少額と思われることから暦年贈与によって申告することになると予想されます。

【参考：原則・特例の判定方法】

パターン1の場合：乙は取得後の議決権割合が過半数となることから「同族株主等」に該当し、原則的評価方式によって評価されます。

一方、丙及び丁は「同族株主等以外の株主」に該当し、特例的評価方式によって評価されます。

パターン2の場合：乙及び丙は、取得後の議決権割合が30%以上で、他に過半数の議決権を有する株主がいなことから両者は「同族株主等」に該当し、原則的評価方式によって評価されます。丁は議決権が30%未満であることから「同族株主等以外の株主」に該当し、特例的評価方式によって評価されます。

パターン3の場合：乙が贈与を受けたときのA社の議決権割合は甲が過半数の議決権を有することから、甲のみが「同族株主等」に、乙は「同族株主等以外の株主」に該当し、贈与を受けた490株は特例的評価方式によって評価されます。

次に、丙及び丁へ贈与後は、A社には議決権の過半数を有する同族株主がいなことから、30%以上の議決権を有する乙が「同族株主等」に該当します。

その結果、A社には同族株主がいる会社で、丙及び丁は、取得後の議決権の割合が30%未満であることから「同族株主等以外の株主」に該当し、贈与を受けた株式は特例的評価方式によって評価されます。

（一連の行為が租税回避行為と認定される場合には、異なる評価方法（たとえば、乙に贈与された株式は、原則的評価方式によって評価するなど）になる可能性が考えられます。）