

税務弘報

2009

昭和28年2月9日
第三種郵便物認可
平成21年5月1日
発行(毎月1回1日
発行)

5

VOL.57/NO.5/MAY

特集1

平成21年度税制改正で 事業承継税制はこう変わる!

- 非上場株式等に係る相続税の納税猶予額の計算／小川 実
- 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度／鈴木広典
- 農地等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度／清田幸弘
- 民法特例の固定合意における「相当な価額」／中嶋克久

経済不況下のいまこそ押さえよう

出向・転籍・派遣等の 税務問題

特集2

- 役員の給与・賞与・退職金／小島浩司
- 従業員の給与・賞与・退職金／岡崎和雄
- 派遣社員の給与／吉村博一
- 外国人社員の給与／藤井 恵
- 消費税における雇用と請負の違い／熊王征秀

[T.Review] IFRSの導入と法人税／山田辰己

[税制之理] 「記入済み申告制度」の検討を／森信茂樹

[裁判例研究] 過納金還付請求権の相続財産性をめぐる問題の検討／橋本守次

国税月報

「租税特別措置法(株式等に係る譲渡所得等関係)の
取扱いについて」等の一部改正 他

非上場株式等に係る相続税の 納税猶予額の計算



本稿においては、実際に相続が発生した場合の相続税額及び納税猶予額を具体的に計算し、経営承継相続人が取得した「相続財産に対して課される相続税の税率」と、経営承継相続人が取得した「納税猶予対象株式に対する納税猶予率」が、必ずしも一致しない点などの問題点を解説する。

税理士法人HOP・税理士

小川 実

① 相続税の納税猶予額の計算

1 相続税の納税猶予の具体的な計算

(1) 計算例 1

	相続人	取得遺産額	①通常の 相続税額
遺産総額 3億円 (うち1 億円*)	子A	1.5億円	2,900万円
	子B☆	1.5億円 (1億円*)	2,900万円 (19.3%)

* 納税猶予対象株式

☆ 経営承継相続人

① 通常の相続税額の計算

(課税遺産額)

$$3 \text{ 億円} - (5,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円} \times 2 \text{ 人}) = 2 \text{ 億}3,000 \text{ 万円}$$

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

$$\text{子A} \cdot \text{B} : 2 \text{ 億}3,000 \text{ 万円} \times 1/2 = 1 \text{ 億}1,500 \text{ 万円}$$

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

$$\text{子A} \cdot \text{B} : 1 \text{ 億}1,500 \text{ 万円} \times 40\% - 1,700 \text{ 万円} = 2,900 \text{ 万円}$$

(相続税の総額)

$$2,900 \text{ 万円} \times 2 = 5,800 \text{ 万円}$$

(各人の相続税額)

$$\text{子A} \cdot \text{B} : 5,800 \text{ 万円} \times 1 \text{ 億}5,000 \text{ 万円} / 3 \text{ 億円} = 2,900 \text{ 万円}$$

② 納税猶予額の計算 (子Bが特例株式等のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の 取得遺産額	仮の 相続税額
遺産総額 3億円 (うち1 億円*)	子A	1.5億円	2,900万円
	子B☆	1億円*	1,600万円

(課税遺産額)

$$2 \text{ 億}5,000 \text{ 万円} - (5,000 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円} \times 2 \text{ 人}) = 1 \text{ 億}8,000 \text{ 万円}$$

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

$$\text{子A} \cdot \text{B} : 1 \text{ 億}8,000 \text{ 万円} \times 1/2 = 9,000 \text{ 万円}$$

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B：9,000万円×30%－700万円＝2,000万円

(相続税の総額)

2,000万円×2＝4,000万円

(子Bの相続税額)

子B：4,000万円×1億円/2.5億円＝1,600万円

③ 実際の納付税額の計算（子Bが特例株式等の20%のみを相続するものとした相続税額）

	相続人	仮の取得遺産額	①通常の相続税額	②納税猶予額	③実際の納付税額
遺産総額 3億円 (うち1億円*)	子A	1.5億円	2,900万円		2,900万円 (19.3%)
	子B☆	2,000万円*	2,900万円	1,412万円 (14.1%) ^(注)	1,488万円 (9.9%)

(注) 納税猶予対象株式に対する納税猶予税率（以下の計算例においても同様）

(課税遺産額)

1億7,000万円－(5,000万円＋1,000万円×2人)＝1億円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B：1億円×1/2＝5,000万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B：5,000万円×20%－200万円＝800万円

(相続税の総額)

800万円×2＝1,600万円

(子Bの相続税額)

子B：1,600万円×2,000万円/1.7億円＝188万円

(子Bの納税猶予税額)

子B：1,600万円－188万円＝1,412万円

(子Bの納付税額)

子B：2,900万円－1,412万円＝1,488万円

(2) 計算例2

	相続人	取得遺産額	①通常の相続税額
遺産総額 10億円 (うち2億円*)	子A	5億円	1億8,550万円
	子B☆	5億円 (2億円*)	1億8,550万円 (37.1%)

* 納税猶予対象株式

☆ 経営承継相続人

① 通常の相続税額の計算

(課税遺産額)

10億円－(5,000万円＋1,000万円×2人)＝9億3,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B：9億3,000万円×1/2＝4億6,500万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B：4億6,500万円×50%－4,700万円＝1億8,550万円

(相続税の総額)

1億8,550万円×2＝3億7,100万円

(各人の相続税額)

子A・B：3億7,100万円×5億円/10億円＝1億8,550万円

② 納税猶予額の計算（子Bが特例株式等のみを相続するものとした相続税額）

	相続人	仮の取得遺産額	仮の相続税額
遺産総額 10億円 (うち2億円*)	子A	5億円	1億8,550万円
	子B☆	2億円*	6,314万円

(課税遺産額)

7億円－(5,000万円＋1,000万円×2人)＝6億3,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B：6億3,000万円×1/2＝3億1,500万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B: 3億1,500万円×50% - 4,700万円 = 1億1,050万円

(相続税の総額)

1億1,050万円×2 = 2億2,100万円

(子Bの相続税額)

子B: 2億2,100万円×2億円/7億円 = 6,314万円

③ 実際の納付税額の計算 (子Bが特例株式等の20%のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の取得遺産額	①通常の相続税額	②納税猶予額	③実際の納付税額
遺産総額 10億円 (うち2億円*)	子A	5億円	1億8,550万円		1億8,550万円 (37.1%)
	子B☆	4,000万円*	1億8,550万円	5,174万円 (25.8%)	1億3,376万円 (26.7%)

(課税遺産額)

5億4,000万円 - (5,000万円 + 1,000万円×2人) = 4億7,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B: 4億7,000万円×1/2 = 2億3,500万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B: 2億3,500万円×40% - 1,700万円 = 7,700万円

(相続税の総額)

7,700万円×2 = 1億5,400万円

(子Bの相続税額)

子B: 1億5,400万円×4,000万円/5.4億円 = 1,140万円

(子Bの納税猶予税額)

子B: 6,314万円 - 1,140万円 = 5,174万円

(子Bの納付税額)

子B: 1億8,550万円 - 5,174万円 = 1億3,376万円

(3) 計算例3

	相続人	取得遺産額	①通常の相続税額
遺産総額 5億円 (うち2億円*)	子A	0円	0円
	子B☆	5億円 (2億円*)	1億3,800万円 (27.6%)

* 納税猶予対象株式

☆ 経営承継相続人

① 通常の相続税額の計算

(課税遺産額)

5億円 - (5,000万円 + 1,000万円×2人) = 4億3,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B: 4億3,000万円×1/2 = 2億1,500万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B: 2億1,500万円×40% - 1,700万円 = 6,900万円

(相続税の総額)

6,900万円×2 = 1億3,800万円

(各人の相続税額)

子A: 0円

子B: 1億3,800万円×5億円/5億円 = 1億3,800万円

② 納税猶予額の計算 (子Bが特例株式等のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の取得遺産額	仮の相続税額
遺産総額 5億円 (うち2億円*)	子A	0円	0円
	子B☆	2億円*	2,500万円

(課税遺産額)

2億円 - (5,000万円 + 1,000万円×2人) = 1億3,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

子A・B：1億3,000万円×1/2=6,500万円
(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

子A・B：6,500万円×30%-700万円=
1,250万円

(相続税の総額)

1,250万円×2=2,500万円

(子Bの相続税額)

子B：2,500万円×2億円/2億円=2,500万円

③ 実際の納付税額の計算 (子Bが特例株式等の20%のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の取得遺産額	①通常の相続税額	②納税猶予額	③実際の納付税額
遺産総額 5億円 (うち2億円*)	子A	0円	0円		0円
	子B☆	4,000万円*	1億3,800万円	2,500万円 (12.5%)	1億1,300万円 (22.6%)

(課税遺産額)

4,000万円 - (5,000万円 + 1,000万円 × 2人) = -3,000万円

(子Bの納税猶予税額)

子B：2,500万円 - 0万円 = 2,500万円

(子Bの納付税額)

子B：1億3,800万円 - 2,500万円 = 1億1,300万円

(4) 計算例4

	相続人	取得遺産額	①通常の相続税額
遺産総額 7億円 (うち3億円*)	配偶者	1億円	0円
	子A	1億円	2,828万円
	子B☆	5億円 (1.5億円*)	1億4,142万円 (28.2%)

* 納税猶予対象株式 (子Bが1/3所有していたため、被相続人から相続した2/3のうち1/3のみが対象)

☆ 経営承継相続人

① 通常の相続税額の計算

(課税遺産額)

7億円 - (5,000万円 + 1,000万円 × 3人) =
6億2,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

配偶者：6億2,000万円×1/2 = 3億1,000万円

子A・B：6億2,000万円×1/2×1/2 = 1億5,500万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

配偶者：3億1,000万円×50% - 4,700万円 = 1億800万円

子A・B：1億5,500万円×40% - 1,700万円 = 4,500万円

(相続税の総額)

1億800万円 + 4,500万円 × 2 = 1億9,800万円

(各人の相続税額)

配偶者：1億9,800万円 × 1億円 / 7億円 = 2,828万円

⇒配偶者の税額軽減0円

子A：1億9,800万円 × 1億円 / 7億円 = 2,828万円

子B：1億9,800万円 × 5億円 / 7億円 = 1億4,142万円

② 納税猶予額の計算 (子Bが特例株式等のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の取得遺産額	仮の相続税額
遺産総額 7億円 (うち3億円*)	配偶者	1億円	0円
	子A	1億円	2,828万円
	子B☆	1.5億円*	2,721万円

* 納税猶予対象株式 (子Bが1/3所有していたため、被相続人から相続した2/3のうち1/3のみが対象)

(課税遺産額)

3.5億円 - (5,000万円 + 1,000万円 × 3人)
= 2億7,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

配偶者: 2億7,000万円 × 1/2 = 1億3,500万円

子A・B: 2億7,000万円 × 1/2 × 1/2 = 6,750万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

配偶者: 1億3,500万円 × 40% - 1,700万円 = 3,700万円

子A・B: 6,750万円 × 30% - 700万円 = 1,325万円

(相続税の総額)

3,700万円 + 1,325万円 × 2 = 6,350万円

(子Bの相続税額)

子B: 6,350万円 × 1.5億円 / 3.5億円 = 2,721万円

子A・B: 1億5,000万円 × 1/2 × 1/2 = 3,750万円

(法定相続分に応ずる各人の相続税額)

配偶者: 7,500万円 × 30% - 700万円 = 1,550万円

子A・B: 3,750万円 × 20% - 200万円 = 550万円

(相続税の総額)

1,550万円 + 550万円 × 2 = 2,650万円

(子Bの相続税額)

子B: 2,650万円 × 3,000万円 / 2.3億円 = 345万円

(子Bの納税猶予税額)

子B: 2,721万円 - 345万円 = 2,376万円

(子Bの納付税額)

子B: 1億4,142万円 - 2,376万円 = 1億1,766万円

③ 実際の納付税額の計算 (子Bが特例株式等の20%のみを相続するものとした相続税額)

	相続人	仮の取得遺産額	①通常の相続税額	②納税猶予額	③実際の納付税額
遺産総額7億円(うち3億円*)	配偶者	1億円	0円		0円
	子A	1億円	2,828万円		2,828万円
	子B*	3,000万円*	1億4,142万円 (28.2%)	2,376万円 (15.8%)	1億1,766万円 (23.5%)

* 納税猶予対象株式 (子Bが1/3所有していたため、被相続人から相続した2/3のうち1/3のみが対象)

(課税遺産額)

2.3億円 - (5,000万円 + 1,000万円 × 3人) = 1億5,000万円

(法定相続分に応ずる各人の取得価額)

配偶者: 1億5,000万円 × 1/2 = 7,500万円

2 相続税の納税猶予額計算上の留意点

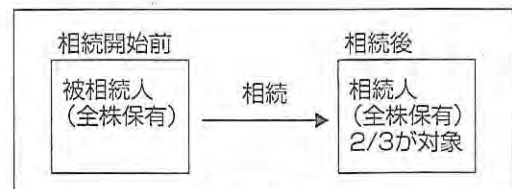
(1) 特例非上場株式

① 議決権制限株式は除く

② 相続の開始の時に発行済株式の総数の3分の2に達するまで

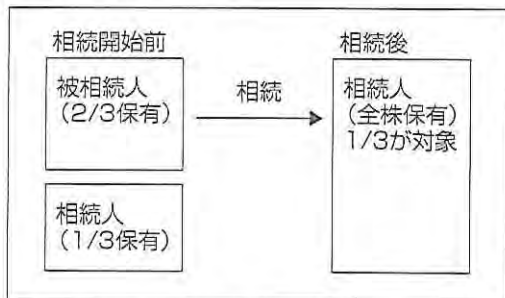
(2) 相続の開始の時に発行済株式の総数の3分の2に達するまでの意義

① ケース1



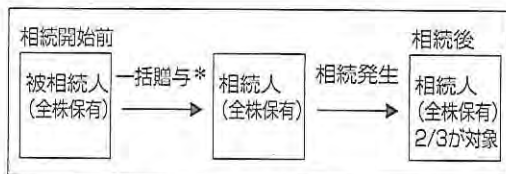
発行済株式3万株の場合 ⇒ 2万株のみ納税猶予の対象

② ケース 2



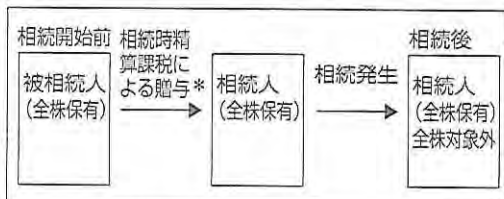
発行済株式3万株の場合 ⇒ 1万株のみ納税猶予の対象

③ ケース 3



* 贈与税の納税猶予の対象となる贈与

④ ケース 4



* 政令が明らかにされていないので、まだ、不明な点もあるが、相続時精算課税による贈与は、今のところ、相続税の納税猶予の対象外の様である。

* 筆者は立法趣旨からは、納税猶予の対象に含めるべきではないかと考える。

* なお、特定事業用資産についての相続税の課税の特例（措法69の5）の適用を受けるために相続時精算課税を選択して贈与した株式会社については、平成22年3月31日までに選択をした場合には、納税猶予の適用が受けられる。

② まとめ

1 相続税の納税猶予適用の判断

今後、非上場会社のオーナーの相続が発生した場合には、納税をするか納税猶予の

適用を受けるかを判断しなければならない。

その際、納税猶予額の計算が、法定相続分課税方式により計算しているため、同じ納税猶予対象株式の金額を相続しても、法定相続人の数や遺産分割の方法によって、納税額が変わってくる。

① 1(3)計算例3で計算したように、他の相続人がいるにもかかわらず、「経営承継相続人」が大部分の財産を取得した場合には、納税猶予額が低い税率で計算されてしまうので、特に注意が必要である。

2 その他の留意点

納税猶予の適用を受けて申告納税を行い、調査により、課税価格に何らかの修正が生じた場合、他の相続人が取得した財産であっても、「法定相続分課税方式」による限り、影響を受けてしまう。

他の相続人の課税価格が増加すると、「経営承継相続人」の納税額も増加し、本来であれば、納税猶予を受けられた金額についても、納税しなければいけない事態が生じるのでこちらも注意が必要である。

[Profile]

小川 実 (おがわ みのる)

平成10年税理士登録、平成14年税理士法人HOPを設立。平成17年、航空機リース税務訴訟において原告補佐人として参加し、勝訴。趣味はキックボクシングで、現在は、K-1のレフェリーとしても活躍中。