

実務研究

経営承継円滑化法と贈与税・相続税の納税猶予制度



福田浩彦〔日本橋〕

1 はじめに

平成21年度税制改正で、「非上場株式等」についての贈与税・相続税の納税猶予制度が創設された。両制度とも、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(以下「経営承継円滑化法」という。)に基づき、経済産業大臣の認定を受けた中小企業者の後継者が対象となっており、この認定についての要件等は、経営承継円滑化法施行規則において定められている。そこで、本稿では「経営承継円滑化法」と平成21年度税制改正で創設された「贈与税・相続税の納税猶予」制度の関係について検討を加えてみたい。

2 税制改正法と経営承継円滑化法施行規則との違い

平成21年3月27日、国会で可決された「所得税法等の一部を改正する法律」(以下「所得税法等の改正」という。)と平成20年

9月5日に発令された「経営承継円滑化法施行規則」の内容と若干異なる部分がある。

たとえば、「経営承継円滑化法施行規則」に定める「経営承継円滑化法施行規則」は、被相続人の死亡の日から認定申請日までの間に、相続又は遺贈により取得した当該中小企業者の株式等すべてを有していなければならないのに対し、「所得税法等の改正」に定める「経営承継円滑化法施行規則」は、相続開始の時から当該相続に係る相続税の申告期限まで引き続き当該相続又は遺贈により取得した納税猶予の適用を受けようとする株式等すべてを有していること、とされており、納税猶予の適用対象とならない株式等についての継続保有要件がない。

また、「経営承継円滑化法施行規則」では認定を受けた中小企業者は、認定有効期間である5年間は、認定日の翌日から起算して、1年を経過する日の日(報告基準日)の翌日から1月以内に経済産業大臣に報告書を出すことになっているのに対して、「所得税法等の改正」では、原則、相続税の申告期限の翌日から

5年間は、申告期限の翌日から1年を経過する日の日(基準日)の翌日から5月を経過する日までに、一定の届出書を納税地の所轄税務署長に提出することとされている。このように基準日が異なることから認定を受けている中小企業者が、納税猶予の適用を継続するためには、経済産業大臣に対する報告書類と税務署長に対する届出書類をそれぞれ別の基準日をベースに作成する必要があった。そのため、この贈与税・相続税の納税猶予制度の継続適用には事務負担が増えることが懸念されていた。

しかし、平成21年2月20日に、中小企業庁から経営承継円滑化法施行規則の改正案が公表され、この改正案によれば、「所得税法等の改正」と「経営承継円滑化法施行規則」との整合性が図られる。

3 経営承継円滑化法施行規則の改正

「経営承継円滑化法施行規則」の一部を改正する省令案による主な改正点は以下のとおりである。

① 資産保有型会社の定義及び判断時点の変更
経営承継円滑化法施行規則第6条第1項第7号口では、資産保有型会社は、「資産の価額の総額に占める特定資産の価額の合計額の割合が100分の70以上である会社」と定義されていた

が、改正後の租税特別措置法第70条の7第2項第8号、第70条の7の2第2項第8号に規定する資産保有型会社の定義に合わせ、「次のイ及びハの合計額に対する口及びハの合計額の割合が100分の70以上である会社」に変更される。

イ 会社の資産の帳簿価額の総額
ロ 会社の特定資産の帳簿価額の合計額
ハ 過去5年間(相続又は贈与以前の期間を除く)において会社の経営承継受贈者又は経営承継円滑化法施行規則第34条又は第36条の規定により損算入された金額(以下「金額」という。)

また、判定時期についても「直近の事業年度末における」と一時点だけにして「事業年度をとおして」に改正される。これも、改正後の租税特別措置法第70条の7第2項第8号、第70条の7の2第2項第8号における「政令で定める期間内のいずれの日において」という規定に合わせたものである。つまり、一時点だけではなく、継続して特定資産の割合が総資産の70%未満でなければ納税猶予の適用が受けられない(継続できない)ということになる。

② 株式等の継続保有要件の変更
経営承継円滑化法施行規則第6条第1項第7号ト(3)では、「当該代表者の被相続人の死亡の日から認定申請日までの間に当該代表者がその被相続人から相続又は遺贈により取得した当該中小企業者の株式等の全部」又は「一部を譲渡していないこととされている」とされていたが、この申請期限において「被相続人の相続開始の日から8月以内」に変更される。

③ 認定の申請期限の変更
経営承継円滑化法施行規則第7条第2項では、経済産業大臣の認定を受けようとする中小企業者は、「被相続人の死亡の日又は10月以内」に申請書に一定書類を添付して経済産業大臣に提出することとされていたが、この申請期限が「被相続人の相続開始の日」に変更される。

④ 認定の有効期限
経営承継円滑化法施行規則第8条第2項では、認定の有効期限は、「認定を受けた日の翌日から5年間」とされていたが、この期限が「相続税の申告期限から5年間」に変更される。

⑤ 報告基準日の変更
経営承継円滑化法施行規則第12条では、認定を受けた中小企業者は、認定を受けた日から5年間、当該認定を受けた日の翌日から起算して1年を経過する日の日を報告基準日とし、その報告基準日の翌日から起算して1月以内に一定書類を添付した報告書を経済産業大臣に提出することとされていたが、この報告基準日(以下「報告基準日」という)が「相続税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日の日」に改正され、さらに、報告期限が、報告基準日の翌日から3月以内に改正される。

⑥ 取消事由の変更
経済産業大臣は、認定の取消しをすることができるが、その取消事由について、次のような改正が行われる。

⑦ 雇用確保要件における従業員数の起算日の変更
経営承継円滑化法施行規則第9条第2項第3号の雇用確保についての規定における従業員数の起算日は、「被相続人の死亡の日又は代表者に就任した日のいずれか遅い日」とされていたが、「被相続人の相続開始の日」に変更される。

⑧ 認定後の株式等の継続保有要件の変更
経営承継円滑化法施行規則第9条第2項第8号では、「経営承継円滑化法施行規則」に規定する被相続人から相続又は遺贈により取得した当該特別認定中小企業者の株式等の全部」又は「一部を譲渡した場合」は、認定の取消事由とされていたが、「相続又は遺贈により取得した株式等のうち、相

続税の納税猶予の適用を受けている又は受けようとするもの」に変更される。

⑨ 非上場株式等についての贈与税の納税猶予制度が創設されたことに伴い、経営承継受贈者や経営承継円滑化法の要件等が追加される。

⑩ 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日において20歳以上であり、かつ、贈与の日において役員として3年以上従事していることが要件のひとつとなる。

なお、経営承継受贈者は、計画的な承継に係る取組に係る大臣確認を受けた特定後継者であることが必要であり、新たに特定後継者となるべき者である場合は認定を受けられない。

⑪ 経営承継円滑化法の要件
経営承継円滑化法の要件は、贈与の日において20歳以上である。

⑫ 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日まで引き続き3年以上にわたり役員等である。

⑬ 贈与税・相続税の納税猶予の適用を受けるためには、会社が経営承継円滑化法による経済産業大臣の認定を受けることが必要となるため、経営承継円滑化法に従った手続きが必要となる。しかし、平成20年9月に発令された省令が約半年で改正されることとなったのは、贈与税の納税猶予という突然の新しい制度の創設があったものの財務省と経済産業省との事前の調整がうまくいっていなかったのではないかと思われる。

4 贈与税の納税猶予制度創設に伴う改正

非上場株式等についての贈与税の納税猶予制度が創設されたことに伴い、経営承継受贈者や経営承継円滑化法の要件等が追加される。

① 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日において20歳以上であり、かつ、贈与の日において役員として3年以上従事していることが要件のひとつとなる。

② 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日まで引き続き3年以上にわたり役員等である。

5 経営承継受贈者と経営承継円滑化法の要件の違い

「所得税法等の改正」による経営承継受贈者(措置法第70条の7第2項第3号)と経営承継円滑化法等(措置法第70条の7の2第2項第3号)の定義を比べてみると、代表権を有している時期等についても違いはあるが、大きく異なるのは次の2点である。

① 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日において20歳以上である。

② 経営承継受贈者の要件
経営承継受贈者は、贈与の日まで引き続き3年以上にわたり役員等である。

6 おわりに

贈与税・相続税の納税猶予の適用を受けるためには、会社が経営承継円滑化法による経済産業大臣の認定を受けることが必要となるため、経営承継円滑化法に従った手続きが必要となる。しかし、平成20年9月に発令された省令が約半年で改正されることとなったのは、贈与税の納税猶予という突然の新しい制度の創設があったものの財務省と経済産業省との事前の調整がうまくいっていなかったのではないかと思われる。