

実務研究

日本税務会計学会
平成28年4月 月次研究会



星山 光雄〔麹町〕

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の検証

平成21年度税制改正で創設された「非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度」は、当初は適用要件の厳しさ等により事業承継問題解決のための有効な手段と言えるようなものではなかった。それは利用件数（平成26年2月末時点で贈与税の納税猶予の認定303件、相続税の納税猶予の認定521件）からも明らかであった。

しかし、数度の改正、特に平成25年度の抜本的な改正により使い勝手が格段に向上したことから、現状の「非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度」が、事業承継問題解決のための有効な手段となるのかを改めて検討する必要があると考える。

II 制度の主な内容

1. 適用を受けるための要件等

①特例の対象限度数
贈与前（相続前）から後継者が既に保有していた株式等を含め、発行済株式等の総数の3分の2に達するまでの株式等の数が特例の対象となる。

②経済産業大臣の認定

③贈与税（相続税）の申告及び担保提供

④対象となる会社の要件
経営承継円滑化法第2条に規定する中小企業者に該当すること等。

⑤先代経営者（贈与者又は被相続人）の要件
会社の代表権を有していたこと等。

⑥後継者（受贈者又は相続人等）の要件
一定の時に於いて会社の代表権を有していること等。

⑦報告書（地方経済産業局）及び継続届出書（税務署）の提出

2. 猶予税額

①贈与税
特例対象の非上場株式等に係る贈与税額として一定の方法により計算した金額。

②相続税
特例対象の非上場株式等

の発生により、猶予税額の全部又は一部が免除される（贈与税の特例の場合）。
○後継者の死亡等の免除事由の発生により、猶予税額の全部又は一部が免除される（相続税の特例の場合）。

III 税制改正による主な改善点

①事前確認制度の廃止
経済産業大臣の認定を受けるための要件としての「事前確認制度」が廃止された。

②雇用確保要件（5年間・雇用の80%確保）の緩和
改正前は、各第1種基準日ごとに判定し、80%を下回っていたらその時点で納税猶予期限が確定していた（5年間の平均ではなかった）。

③後継者に係る親族内承継要件の廃止
後継者の要件のうち、「非上場会社を営営している先代経営者の親族であること」という要件が廃止された。

IV 遺留分に関する民法の特例の活用

「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度」を活用した事業承継には、先代経営者の相続開始後に遺留分権利者から遺留分減殺請求権を行使されることにより事業承継が阻害されてしまう可能性があるという問題がある。

また、生前贈与後に後継者の努力により株式価値が上昇した場合でも、遺留分の算定は贈与時ではなく相続開始時の評価額で行われてしまうので、後継者の経営意欲を阻害してしまうという問題もある。

V 事業承継問題解決のための有効手段となるか

比較的規模が大きく優良な非上場会社は、高株価に伴う多大な相続税負担から後継者候補がいるにも関わらず、事業承継を断念せざるを得ないケースも多かったと思われる。

この特例を適用出来れば、最終的に特例対象の非上場株式等の80%に対応する相続税額が免除されるので、事業承継にあたっての大きな壁である多大な相続税負担がなくなることとなるが、この特例の創設当初は、事前確認制度という煩わしい手続や特例適用後に要件を満たさなくなった場合の多大なリスク（例えば、5年間のうちに一度でも雇用を80%確保できなければそこで即アウト、猶予税額とそれに係る利子税を納付しなければならぬ等。）により、一歩を踏み出した状況であった。

しかし、数度の改正により

I 納税猶予・免除の流れ

①株式等の贈与・相続
○先代経営者から後継者へ一定以上の非上場株式等を贈与する（贈与税の特例の場合）。
○先代経営者の死亡により後継者が非上場株式等を相続する（相続税の特例の場合）。

②贈与税（相続税）の申告期限まで
○経済産業大臣の認定を受ける。
○贈与税（相続税）の申告書及び一定の書類を申告期限までに納税地の所轄税務署長に提出するとともに担保を提供する。

③贈与税（相続税）の申告期限の翌日から5年を経過する日まで
○報告書を毎年地方経済産業局に提出し、確認を受ける。
○継続届出書を毎年所轄税務署長に提出する。

④贈与税（相続税）の申告期限の翌日から5年経過後
○継続届出書を3年毎に所轄税務署長に提出する。

⑤免除事由の発生
○先代経営者の死亡や後継者の死亡等の免除事由

事由の発生により、猶予税額の全部又は一部が免除される（相続税の特例の場合）。

3. 納税猶予が打ち切られる主なケース

①後継者が代表権を有しないこととなった場合（やむを得ない理由がある場合を除く）

②申告期限の翌日から1年を経過することの日（各第1種基準日）における常時使用従業員数の平均値が、贈与時（相続開始時）の80%に満たない場合（5年経過時に判定）

③贈与者が当該会社の代表権を有することとなった場合（贈与税の特例の場合のみ）

④後継者が特例対象の非上場株式等の全部又は一部の譲渡等をした場合

⑤当該会社が解散した場合又は解散したとみなされた場合

⑥当該会社が資産保有型会社又は資産運用型会社のうち事業実態がないものに該当することとなった場合

※①及び③については、申告期限の翌日から5年を経過する日までの期間内に当該事由が発生した場合に納税猶予が打ち切られる。

4. 猶予税額が免除される主な事由

①後継者が死亡した場合
②先代経営者が死亡した場合（贈与税の特例の場合のみ）

③贈与税（相続税）の申告期限の翌日から5年経過後に、後継者が特例対象の非上場株式等につき贈与税の納税猶予の特例の適用に係る贈与をした場合

④申告期限の翌日から5年経過後に、当該会社について破産手続開始の命令又は特別清算開始の命令があった場合等で税務署長に免除を申請した場合

このように事業承継に係る問題を未然に防止するため、後継者は遺留分権利者全員と次の合意を行うことができる（経済産業大臣の確認及び家庭裁判所の許可が必要）。

①除外合意
後継者が先代経営者からの贈与等により取得した株式等の全部又は一部について、遺留分を算定するための財産の価額に算入すべき価額を合意の時に定めること。

②固定合意
後継者が先代経営者からの贈与等により取得した株式等の全部又は一部について、遺留分を算定するための財産の価額に算入すべき価額を算定するに算入しないこと。

このことから、相続税の特例に関しては、後継者候補がおり事業承継後5年間事業を継続できる見通しが立つ状況であれば、特例を適用して事業承継を行うという価値を積極的に検討する価値があると考えられる。一方、贈与税の特例に関しては相続の場合と異なり、あえて贈与という行為を行うのであるから、事業承継後5年経過後に納税猶予が打ち切られた場合には元々納付する必要のない贈与税の負担が発生してしまうこととなる。贈与税の特例の適用にあたっては、より一層綿密な計画の基、慎重に行う必要があると考える。