

実務研究

日本税務会計学会
平成25年6月 月次研究会



北川裕之〔麹町〕

事業承継税制の改正における適用要件の緩和について

はじめに

事業承継税制とは、非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度を内容とするもので、いわゆる経営承継円滑化に基づき平成21年に創設された。

制度創設から4年余りが経過したが、利用実績をみると、納税猶予適用の前提となる経済産業大臣の認定件数では、相統認定は360件、贈与認定は168件である（平成24年6月現在）。また、平成22年分の納税猶予税額では、相統税額は41億円（80件）、贈与税額は56億円（63件）となっており、利用が進んでいない状況である。

利用が低調な理由として

は、適用会社、先代経営者、後継者の適用要件を充足すること、雇用の80%以上を5年間維持することなどの適用要件が厳格で利用が難しいことや、税務署及び経済産業大臣に対する手続きが煩雑であることが挙げられる。

平成25年度税制改正では、従来制度の問題点の見直しが行われ、制度創設以来の大改正は平成27年1月1日以後の相続・贈与に係る相統税又は贈与税について適用される。

本稿では、改正事項のうち「適用要件の緩和」に係る改正について検討する。

1 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の概要（改正前）

後継者である相続人等が、相統等「又は贈与」により、経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の株式等を先代経営者である被相続人「又は先代経営者である親族」から取得し、その会社を継承していく場合には、その後継者が納付すべき相統税額「又は贈与税額」のうち、その議決権株

式等の3分の2に達するまでの部分に係る課税価格の80%に対応する相統税額「又はその議決権株式等の3分の2に達するまでの部分に対応する贈与税額の全額」の納税が猶予される。

制度の特徴としては、納税猶予であること、適用対象をいわゆる親族内承継に限定していることが挙げら

れる。猶予された相続税・贈与税は、後継者の死亡等により免除されるが、免除されるまでに一定の事由が

2 後継者の親族間承継要件の廃止

〔改正前の取扱い〕

相統税又は贈与税の納税猶予制度の適用を受ける後継者は、相続開始の直前においてその被相続人の親族であること、又は、贈与の時にその贈与者の親族であることが要件とされている。親族とは、六親等内の血族、配偶者、三親等内の姻族をいう（民法725）。

〔改正の内容〕（改正措置法70の7②三、70の7の2②三）

後継者を被相続人又は贈与者の親族に限るとする要件を撤廃し、親族以外の者に対する遺贈、贈与についても納税猶予の対象とする。

〔実務上の留意点〕

① 後継者への株式の移転方法
後継者が被相続人又は贈与者の親族でない

い、いわゆる親族外承継の場合も、相統税又は贈与税の納税猶予を適用して、遺贈又は贈与により株式を移転することが可能となった。

今後は、親族外後継者への株式の移転は、後継者の資金調達力を勘案して、売買と納税猶予を活用した遺贈又は贈与を組み合わせる行つて考えられる。

② 遺留分の侵害
多額の非上場株式等が

生じた場合には、猶予税額の全部又は一部について利子税と併せて納付することとなる。

〔改正前の取扱い〕

親族外の者に遺贈又は贈与された場合、その者に対して相続人から遺留分の減殺請求が行われると、事業承継に支障が生じる可能性があるため留意が必要である。

この点について、親族外の者が取得した株式等について、経営承継円滑化法における遺留分に関する民法特例としての「除外合意」や「固定合意」は適用されないと考えられる。

（注）イ 除外合意：遺留分算定基礎財産から除外する。ロ 固定合意：遺留分算定基礎財産に算入する価額を合意時の時価に固定する。

③ 親族外後継者の相続税申告
先代経営者の死亡により、親族外後継者が遺贈により当該株式を取得した場合、又は贈与税の納税猶予を受け、先代経営者の相続により当該株式を遺贈により取得したものとみなされる場合、親族外後継者には相続税の申告納税義務が生じる。

この場合、相続税の納税猶予を受けることは可能であるが、親族外後継者は相続税の申告に必要な相続人の取得した財産等の情報が

必要になることに留意する。

3 雇用確保要件の緩和

〔改正前の取扱い〕

経営承継期間（当初5年間の第一種基準日（注1））において、常時使用従業員数を毎年度80%以上確保しなければ、納税猶予の期限が確定し、猶予税額を納付しなければならない。

（注1）相統税又は贈与税の申告期限の翌日から起算して1年を経過する日

〔改正の内容〕（改正措置法70の7④、70の7の2③、改正措置令40の8②40の8の2②）

相統税・贈与税の納税猶予の取消事由に係る雇用確保要件について、経営承継期間（当初5年間）における常時使用従業員数の平均が、相統開始又は贈与時における常時使用従業員数の80%を下回ることとなった場合に緩和する。

具体的には、経営承継期間の末日において、各第一種基準日における常時使用従業員数の合計を、経営承継期間中に存する第一種基準日の数で除した数が、相統時（贈与時）の常時使用従業員数の80%を下回っているか否かにより判定する。

〔実務上の留意点〕
改正前の雇用確保要件は、経営承継期間の当初5年間の第一種基準日（5回）のうち、一度でも雇用確保要件の80%を下回った場合には、納税猶予が取り消されてしまうため、相統税、贈与税の納税猶予制度選択における最大のリスク要因とされていた。

改正後は、経営承継期間5年間の平均で判定されるため、景気変動に配慮された改正といえる。

なお、改正後も要件を欠いた場合には猶予税額を全額納付することについて改正は行われていない。この点について、中小企業庁等が要望していた「要件を欠いた場合には80%を下回った部分に対応する猶予税額の納付」とすることによって、更なる制度普及に繋がると考えられる。

について、贈与時の役員退任要件を廃止し、贈与時において認定会社の代表権を有しないこととする。

〔実務上の留意点〕

先代経営者（贈与者）は、事業承継後も、引き続き取締役会長（相談役）等の役職に就くことが可能となり、先代経営者の知見や信用を活用し、より円滑な事業承継に資するものと考えられる。

（2）先代経営者に対する給与支給
〔改正前の取扱い〕
経営承継期間内（当初5年間）に、贈与者が役員として認定贈与承継会社から給与の支給を受けた場合には、「認定会社の円滑な事業の運営に支障を及ぼすおそれがある場合」に該当するとして納税猶予が取り消され、猶予税額を納付しなければならない。

また、先代経営者も、有給の役員として会社経営を支えることができることから、早い時期に、後継者に対して非上場株式等の「贈与」による事業承継を選択することができると考えられる。

〔改正の内容〕（改正措置令40の8①三）
贈与者である先代経営者

4 贈与税の納税猶予における贈与者要件等の見直し

（1）贈与時の役員退任要件

〔改正前の取扱い〕
贈与税の納税猶予において、贈与者である先代経営者は、贈与時に、認定対象会社の役員（注）を退任しなければならぬ。

（注）「役員」とは、認定

〔改正の内容〕（改正措置令40の8②）
役員である贈与者が、認定贈与承継会社から給与等の支給を受けた場合であっても、贈与税の納税猶予の取消事由に該当しないこととする。

〔実務上の留意点〕

上記（1）で先代経営者が取締役等の役員として在任することが可能となり、あわせて本改正で役員報酬を受け取ることができなくなった。

改正前には、先代経営者の知見や信用を活用し、後継者を支えることが難しい制度であったが、改正後は、後継者の事業承継の進捗状況に応じて、先代経営者が支援をし易くなると考えられる。

また、先代経営者も、有給の役員として会社経営を支えることができることから、早い時期に、後継者に対して非上場株式等の「贈与」による事業承継を選択することができると考えられる。

事業承継税制改正における適用要件の緩和では、中小企業の経営者の高齢化と後継者難の問題に対処すべく適用範囲を親族外承継に拡大し、納税猶予適用後5年間の雇用の80%確保要件については5年間の平均で判定することで猶予税額納付のリスクを抑え、贈与税の納税猶予の贈与者要件等の見直しにより株式等の生前贈与を促進することが期待される。

おわりに

本改正は、平成27年1月1日以後に開始する相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用される。法施行まで1年余りの時間があるため、今後の事業承継に係る計画において、非上場株式等の後継者への移転について、事業承継税制の適用をその選択肢に加えて検討すべきと考えられる。