

-Q 2. 日本の事業承継税制について

A.

法人版事業承継税制（非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予・免除）

事業承継税制は、2008年に創設され（一般措置）、その後のいくつかの改正を経たが、この税制の利用実績は低調であった。その理由としては、常時使用従業員数において、8割の雇用維持が達成できないと納税猶予が原則打ち切られることや、制度を利用しても相続・贈与を受けた株式等の評価額の一部について相続税・贈与税が課税される場合があることは変わらなかつたためである。

2018年税制改正によって導入された事業承継税制は、10年間の特例措置として創設されたが、一般措置に比べると特例措置の方が納税者に有利であるため、10年間は誰もが特例措置を用いることができるが、10年経過後は、特段の税制上の手当てのない限り、一般措置のみが利用可能なものとして残ることになる。

事業承継税制の特例措置の適用を受けるためには、会社の後継者や承継時までの経営見通し等を記載した「特例承継計画」を策定し、認定経営革新等支援機関（商工会、商工會議所、税理士、弁護士、金融機関等）の所見を記載のうえ、2023年3月31日までに都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならない。税理士の主な顧問先は中小企業・小規模企業であり、経営者の7割は顧問税理士等を経営問題の相談相手と考えている。また、税理士は、その特徴からも顧問先企業の事業承継ニーズを察知するには最も適した存在であり、経営者に対して、事業承継の気付きを与え、顧問先企業の見える化・魅せる化を指導するなど、主導的な立場で円滑な事業承継を進めていくことが期待されている。

特例措置と一般措置の比較

	特例措置	一般措置
事前の計画策定等	5年以内の特例承継計画の提出 (2018年4月1日から 2023年3月31日まで)	不要
適用期限	10年以内の贈与・相続等 (2018年1月1日から 2027年12月31日まで)	なし
対象株数	全株式	総株式数の最大3分の2まで
納税猶予割合	100%	贈与：100% 相続：80%

承継パターン	複数の株主から最大3人の後継者	複数の株主から1人の後継者
雇用確保要件	弾力化（36ページ、46ページ）	承継後5年間 平均8割の雇用維持が必要
事業の継続が困難な事由が生じた場合の免除	あり（50ページ）	なし
相続時精算課税の適用	60歳以上の者から 20歳以上の者への贈与	60歳以上の者から20歳以上の推定 相続人（直系卑属）・孫への贈与

※特例措置の適用を前提として記載しつつ、一般措置と特例措置とで異なる部分については、別途その内容を記載する。

1. 非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除

手続きの流れ等

(1) 特例承継計画の策定・提出・確認 (特例措置)	会社の後継者や承継時までの経営見通し等を記載した「特例承継計画」を策定し、認定経営革新等支援機関（税理士、商工会、商工会議所等）の所見を記載の上、2023年3月31日までに都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならない。 一般措置については、特例承継計画の策定等は不要である。
(2) 贈与	この制度の適用を受けるためには、先代経営者等である贈与者から、全部又は一定数以上の非上場株式等の贈与を受ける必要がある。
(3) 贈与税の申告期限までの間	会社の要件、後継者（受贈者）の要件、先代経営者等（贈与者）の要件を満たしていることについての都道府県知事の「円滑化法の認定」を受けなければならない。 また、贈与税の申告期限までに、この制度の適用を受ける旨を記載した贈与税の申告書及び一定の書類を税務署へ提出するとともに、納税が猶予される贈与税額及び利子税の額に見合う担保を提供する必要がある。 ◆この制度の適用を受けるための要件 1 会社の主な要件 次の会社のいずれにも該当しないこと (1) 上場会社 (2) 中小企業者に該当しない会社 (3) 風俗営業会社 (4) 資産管理会社（有価証券、自ら使用していない不動産、

現金・預金等の特定の資産の保有割合が総資産の総額の70%以上の会社（資産保有型会社）やこれらの特定の資産からの運用収入が総収入金額の75%以上の会社（資産運用型会社）をいう。）ただし、一定の要件を満たすものを除く。

2 後継者である受贈者の主な要件

贈与の時において、

- (1)会社の代表権を有していること
- (2)20歳以上であること
- (3)役員の就任から3年以上を経過していること
- (4)後継者及び後継者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有することとなること
- (5)後継者の有する議決権数が、次のイ又はロに該当すること（特例措置）

イ 後継者が1人の場合

後継者と特別の関係がある者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有することとなること

ロ 後継者が2人又は3人の場合

総議決権数の10%以上の議決権数を保有し、かつ、後継者と特別の関係がある者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有することとなること

一般措置については、「後継者と特別の関係がある者の中で最も多くの議決権数を保有することとなること」が要件となる。

3 先代経営者等である贈与者の主な要件

- (1)会社の代表権を有していたこと
- (2)贈与の直前において、贈与者及び贈与者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、後継者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと
- (3)贈与時において、会社の代表権を有していないこと

4 担保提供

納税が猶予される贈与税額及び利子税の額に見合う担保を税務署に提供する必要がある。

<非上場株式等の取得株数要件（特例措置）>

	<p>後継者は、次の1又は2の区分に応じた一定数以上の非上場株式等を取得する必要がある。</p> <p>1 後継者が1人の場合</p> <p>次の(1)又は(2)の区分に応じた株数</p> <p>(1) $a \geq b \times 2/3 - c$ の場合・・・「$b \times 2/3 - c$」以上の株数</p> <p>(2) $a < b \times 2/3 - c$ の場合・・・「a」の全ての株数</p> <p>2 後継者が2人又は3人の場合</p> <p>次の全てを満たす株数</p> <p>(1) $d \geq b \times 1/10$</p> <p>(2) $d >$贈与後における先代経営者等の有する会社の非上場株式等の数</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>a : 贈与の直前において先代経営者等が有していた会社の非上場株式等の数</p> <p>b : 贈与の直前の会社の発行済株式等の総数</p> <p>c : 後継者が贈与の直前において有していた会社の非上場株式等の数</p> <p>d : 贈与後における後継者の有する会社の非上場株式等の数</p> </div> <p>一般措置については、後継者が一人の場合と同様の株数の非上場株式等を取得する必要がある。</p> <p>なお、対象となる非上場株式等の数は、前ページ<非上場株式等の取得株数要件（特例措置）>の項目1(1)の場合は「$b \times 2/3 - c$」の数が、同項目1(2)の場合は「a」の数が、それぞれ限度となる。</p>
(4) 贈与税の申告期限	贈与を受けた年の翌年の2月1日から3月15日までに、受贈者の住所地の所轄の税務署に贈与税の申告をする必要がある。
(5) 納税猶予期間中	<p>申告後も引き続きこの制度の適用を受けた非上場株式等を保有すること等により、納税の猶予が継続される。</p> <p>ただし、この制度の適用を受けた非上場株式等を譲渡するなど一定の場合（確定事由）には、納税が猶予されている贈与税の全部又は一部について利子税と併せて納付する必要がある（「免除対象贈与」に該当する場合には、一定部分の納税猶予税額が免除される。）。</p> <p>「免除対象贈与」とは、この制度の適用を受けている非上場株式等が後継者に贈与され、その後継者が「非上場株式等につ</p>

いての贈与税の納稅猶予及び免除」（32ページ以下の説明）の適用を受ける場合における贈与をいう。

◆納稅が猶予されている贈与税を納付する必要がある主な場合

(1) 下表の「A」に該当した場合には、納稅が猶予されている贈与税の全額と利子税を併せて納付する。

この場合、この制度の適用は終了する。

(2) 下表の「B」に該当した場合には、納稅が猶予されている贈与税のうち、譲渡等した部分に対応する贈与税と利子税を併せて納付する。

(注) 譲渡等した部分に対応しない贈与税については、引き続き納稅が猶予される。

納稅猶予税額を納付する必要がある主な場合	(特例) 経営贈与承継期間内	(特例) 経営贈与承継期間の経過後
この制度の適用を受けた非上場株式等についてその一部を譲渡等（「免除対象贈与」を除く。）した場合	A	B
後継者が会社の代表権を有しなくなった場合	A (※1)	C (※2)
会社が資産管理会社に該当した場合（一定の要件を満たす会社を除く。）	A	A
一定の基準日における雇用の平均が、「贈与時の雇用の8割」を下回った場合	C (※2、3) 一般措置はA	C (※2)

※1 やむを得ない理由（48ページ参照）がある場合を除く。

2 「C」に該当した場合には、引き続き納稅が猶予される。

3 円滑化省令では、下回った理由等を記載した認定経営革新等支援機関の意見が記載されている報告書を都道府県知事に提出し、確認を受けることとされている。なお、その報告書及び確認書の写しは、継続届出書に添付することとさ

	<p>れている。</p> <p>4 雇用の平均は、（特例）経営贈与承継期間の末日に判定する。</p> <p>「（特例）経営贈与承継期間」とは、この制度の適用に係る贈与税の申告期限の翌日から、次の①、②のいずれか早い日と後継者（受贈者）若しくは先代経営者等（贈与者）の死亡日の前日のいずれか早い日までの期間をいう。</p> <p>①後継者（受贈者）の最初のこの制度の適用に係る贈与税の申告期限の翌日以後5年を経過する日</p> <p>②後継者（受贈者）の最初の「非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除」の適用に係る相続税の申告期限の翌日以後5年を経過する日</p> <p>引き続きこの制度の適用を受けるためには「継続届出書」に一定の書類を添付して所轄の税務署へ提出する必要がある。なお、「継続届出書」の提出がない場合には、猶予されている贈与税の全額と利子税を納付する必要がある。</p>
(6) 先代経営者等（贈与者）の死亡等	<p>先代経営者等（贈与者）の死亡等があった場合には、「免除届出書」・「免除申請書」を提出することにより、その死亡等のあったときにおいて納税が猶予されている贈与税の全部又は一部についてその納付が免除される。</p> <p>◆猶予されている贈与税の納付が免除される主な場合</p> <p>(1) 先代経営者等（贈与者）が死亡した場合</p> <p>(2) 後継者（受贈者）が死亡した場合</p> <p>(3) （特例）経営贈与承継期間内において、やむを得ない理由により会社の代表権を有しなくなった日以後に「免除対象贈与」を行った場合</p> <p>(4) （特例）経営贈与承継期間の経過後に「免除対象贈与」を行った場合</p> <p>(5) （特例）経営贈与承継期間の経過後において会社について破産手続開始決定などがあった場合</p> <p>(6) 特例経営贈与承継期間の経過後に、事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合において、会社について、譲渡・解散した場合</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>事業の継続が困難な一定の事由とは、①過去3年間のうち2年以上赤字などの場合、②過去3年間のうち2年</p> </div>

	<p>以上売上減などの場合、③有利子負債\geq売上の6か月分の場合、④類似業種の上場企業の株価が前年の株価を下回る場合、⑤心身の故障等により後継者による事業の継続が困難な場合（譲渡・合併のみ）をいう。</p> <p>一般措置については、(6)の適用はない。</p> <p><納税が猶予される贈与税などの計算方法></p> <p><u>ステップ1.</u> 贈与を受けた全ての財産の価額の合計額に基づき贈与税を計算する。</p> <p><u>ステップ2.</u> 贈与を受けた財産がこの制度の適用を受ける非上場株式等のみであると仮定して贈与税を計算する。</p> <p><u>ステップ3.</u> ステップ2の金額が「納税が猶予される贈与税」となる。なお、ステップ1の金額からステップ2の金額を控除した金額が納付税額となり、贈与税の申告期限までに納付する必要がある。</p>
--	--

2. 非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除

手続きの流れ等

(1) 特例承継計画の策定・提出・確認 (特例措置)	会社の後継者や承継時までの経営見通し等を記載した「特例承継計画」を策定し、認定経営革新等支援機関（税理士、商工会、商工会議所等）の所見を記載の上、2023年3月31日までに都道府県知事に提出し、その確認を受けなければならない。 一般措置については、特例承継計画の策定等は不要である。
(2) 相続開始	相続開始後に、会社の要件、後継者（相続人等）の要件、先代経営者等（被相続人）の要件を満たしていることについての都道府県知事の「円滑化法の認定」を受けなければならない。 「円滑化法の認定」を受けるためには、相続開始後8か月以内にその申請を行う必要がある。
(3) 相続税の申告期限までの間	相続税の申告期限までに、この制度の適用を受ける旨を記載した相続税の申告書及び一定の書類を税務署へ提出するとともに、納税が猶予される相続税額及び利子税の額に見合う担保を提供する必要がある。

◆この制度の適用を受けるための要件

1 会社の主な要件

次の会社のいずれにも該当しないこと

(1)上場会社

(2)中小企業者に該当しない会社

(3)風俗営業会社

(4)資産管理会社（有価証券、自ら使用していない不動産、現金・預金等の特定の資産の保有割合が総資産の総額の70%以上の会社（資産保有型会社）やこれらの特定の資産からの運用収入が総収入金額の75%以上の会社（資産運用型会社）をいう。）

ただし、一定の要件を満たすものを除く。

2 後継者である相続人等の主な要件

(1)相続開始の日の翌日から5か月を経過する日において会社の代表権を有していること

(2)相続開始の時において、後継者及び後継者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有することとなること

(3)相続開始の時において後継者が有する議決権数が、次のイ又はロに該当すること（特例措置）

イ 後継者が1人の場合

後継者と特別の関係がある者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有することとなること

ロ 後継者が2人又は3人の場合

総議決権数の10%以上の議決権数を保有し、かつ、後継者と特別の関係がある者（他の後継者を除く。）の中で最も多くの議決権数を保有することとなること

一般措置については、「後継者と特別の関係がある者の中で最も多くの議決権数を保有することとなること」が要件となる。

(4)相続開始の直前において、会社の役員であること（被相続人が60歳未満で死亡した場合を除く。）

3 先代経営者等である被相続人の主な要件

(1)会社の代表権を有していたこと

(2)相続開始直前において、被相続人及び被相続人と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有

	<p>し、かつ、後継者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと</p> <p>4 担保提供</p> <p>納税が猶予される相続税額及び利子税の額に見合う担保を、税務署に提供する必要がある。</p>
(4) 相続税の申告期限	<p>相続開始があったことを知った日（通常は被相続人が死亡した日）の翌日から10か月以内に、所轄の税務署に、相続税の申告をする必要がある。</p> <p>＜納税が猶予される相続税などの計算方法（特例措置）＞</p> <p><u>ステップ1.</u> 課税価格の合計額に基づいて計算した相続税の総額のうち、後継者の課税価格に対応する相続税を計算する。</p> <p><u>ステップ2.</u> 後継者が取得した財産が特例措置の適用を受ける非上場株式等のみであると仮定した相続税の総額のうち、特例措置の適用を受ける非上場株式等の額に対応する後継者の相続税を計算する（債務や葬式費用がある場合は、非上場株式等以外の財産から先に控除する。）。ステップ2の金額が、「納税が猶予される相続税」となる。なお、ステップ1の金額から、納税が猶予される相続税（ステップ2の金額）を控除した金額（納付税額）は、相続税の申告期限までに納付する必要がある。</p> <p>一般措置については、後継者が取得した財産が一般措置の適用を受ける非上場株式等の20%のみであると仮定した相続税の総額のうち、その部分に対応する後継者の相続税の額を、ステップ2の金額から控除した残額が「猶予税額」となり、ステップ1の金額から、その猶予税額を控除した残額が「納付税額」となる。なお、対象となる非上場株式等の数は発行済株式等の総数の最大3分の2になる。</p>
(5) 納税猶予期間中	<p>申告後も引き続きこの制度の適用を受けた非上場株式等を保有すること等により、納税の猶予が継続される。</p> <p>ただし、この制度の適用を受けた非上場株式等を譲渡するなど一定の場合（確定事由）には、納税が猶予されている相続税の全部又は一部について利子税と併せて納付する必要がある（「免除対象贈与」に該当する場合には、一定部分の納税猶予税額が免除される。）。</p> <p>◆ 納税が猶予されている相続税を納付する必要がある主な場合</p>

(1) 下表の「A」に該当した場合には、納税が猶予されている相続税の全額と利子税を併せて納付する。この場合、この制度の適用は終了する。

(2) 下表の「B」に該当した場合には、納税が猶予されている相続税のうち、譲渡等した部分に対応する相続税と利子税を併せて納付する。

(注) 譲渡等した部分に対応しない相続税については、引き続き納税が猶予される。

納税猶予税額を納付する必要がある主な場合	(特例) 経営贈与承継期間内	(特例) 経営贈与承継期間の経過後
この制度の適用を受けた非上場株式等についてその一部を譲渡等（「免除対象贈与」を除く。）した場合	A	B
後継者が会社の代表権を有しなくなった場合	A (※1)	C (※2)
会社が資産管理会社に該当した場合（一定の要件を満たす会社を除く。）	A	A
一定の基準日における雇用の平均が、「贈与時の雇用の8割」を下回った場合	C (※2、3) 一般措置はA	C (※2)

※1 やむを得ない理由（下段参照）がある場合を除く。

2 「C」に該当した場合には、引き続き納税が猶予される。

3 円滑化省令では、下回った理由等を記載した認定経営革新等支援機関の意見が記載されている報告書を都道府県知事に提出し、確認を受けることとされている。なお、その報告書及び確認書の写しは、継続届出書に添付することとされている。

4 雇用の平均は、（特例）経営承継期間の末日に判定する。

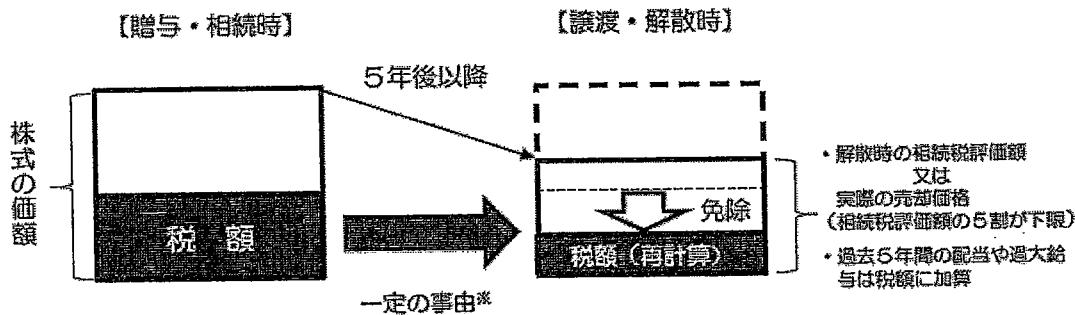
「やむを得ない理由」とは、次に掲げる事由のいずれかに該当することになったことをいう。

①精神保健及び精神障害者福祉に関する法律の規定により精

	<p>神障害者保健福祉手帳（障害 等級が 1 級である者として記載されているものに限ります。）の交付を受けたこと</p> <p>②身体障害者福祉法の規定により身体障害者手帳（身体上の障害の程度が 1 級又は 2 級である者として記載されているものに限ります。）の交付を受けたこと</p> <p>③介護保険法の規定による要介護認定（要介護状態区分が要介護 5 に該当するものに限ります。）を受けたこと</p> <p>④上記①から③までに掲げる事由に類すると認められること</p> <p>引き続きこの制度の適用を受けるためには、「継続届出書」に一定の書類を添付して所轄の税務署へ提出する必要がある。</p> <p>なお、「継続届出書」の提出がない場合には、猶予されている相続税の全額と利子税を納付する必要がある。</p>
(6) 後継者の死亡等	<p>後継者の死亡等があった場合には、「免除届出書」・「免除申請書」を提出することにより、その死亡等があったときに納税が猶予されている相続税の全部又は一部についてその納付が免除される。</p> <p>◆ 納税が猶予されている相続税の納付が免除される主な場合</p> <p>(1) 後継者が死亡した場合</p> <p>(2) (特例) 経営承継期間内において、やむを得ない理由（前ページ中段参照）により会社の代表権を有しなくなった日以後に「免除対象贈与」を行った場合</p> <p>(3) (特例) 経営承継期間の経過後に「免除対象贈与」を行った場合</p> <p>(4) (特例) 経営承継期間の経過後において、会社について破産手続開始の決定などがあった場合</p> <p>(5) 特例経営承継期間の経過後に、事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合において、会社について、譲渡・解散した場合</p> <p>一般措置については、(5)の適用はない。</p>

(参考) 事業の継続が困難な事由が生じた場合の納税猶予額の免除について(特例措置)

特例経営(贈与)承継期間の経過後に、事業の継続が困難な一定の事由が生じた場合^{*1}に特例措置の適用に係る非上場株式等の譲渡等をした場合は、その対価の額(譲渡等の時の相続税評価額の50%に相当する金額が下限になります^{*2})を基に相続(贈与)税額等を再計算し、再計算した税額と直前配当等の金額との合計額が当初の納税猶予税額を下回る場合には、その差額は免除されます(再計算した税額は納付)。



*1 ①過去3年間のうち2年以上赤字などの場合、②過去3年間のうち2年以上売上減などの場合、③有利子負債と売上の6ヶ月分の場合、④類似業種の上場企業の株価が前年の株価を下回る場合、⑤心身の故障等により後継者による事業の継続が困難な場合(譲渡・合併のみ)。

*2 譲渡等から2年後において、譲渡等の時の雇用の半数以上が維持されている場合には、実際の対価の額に基づく税額との差額は、その時点で免除されます。

3. 先代経営者等(贈与者)が死亡した場合の取扱い

(1) 先代経営者等(贈与者)の死亡	<p>「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」(32ページ参照)の適用を受けた非上場株式等は、相続又は遺贈により取得したものとみなして、贈与の時の価額により他の相続財産と合算して相続税を計算する。</p> <p>なお、その際、都道府県知事の「円滑化法の確認」を受け、一定の要件を満たす場合には、そのみなされた(非上場)株式等について「非上場株式等の(特例)贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除」の適用を受けることができる。</p>
(2) 相続税の申告期限までの間	<p>◆ 「非上場株式等の(特例)贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除」の適用を受ける場合</p> <p>「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」に基づき、会社がこの制度の適用要件を満たしていることについての都道府県知事の「円滑化法の確認」を受けなければならない。</p> <p>相続税の申告期限までに、「非上場株式等の(特例)贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除」の適用を受ける旨を記載した相続税の申告書及び一定の書類を税務署へ提出するとともに、納税が猶予される相続税額及び利子税の額に見合う担保を提供する必要がある。</p>

(3) 相続税の申告期限

◆ 納税が猶予される相続税などの計算方法

46ページを参照。