

**非上場株式等についての譲与税・相続税の  
納税猶予・免除(事業承継税制)のあらまし**

**平成30年7月18日**

**税理士 脇田 隆博**

非上場株式等についての譲与税・相続税の納税猶予・免除(事業承継税制)の  
あらまし

税理士 脇田 隆博

## 1 はじめに

本日は平成 30 年度税制改正で今注目を集めている、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)のあらましを国税局の冊子に沿  
ってご説明申し上げます。

事業承継税制については、以前からも一般措置といわれるものがありました  
が、制度を利用するにあたってハードルが高かったため、あまり採用されませ  
んでした。その事業承継税制が平成 30 年度改正で大幅に緩和され、特例措置と  
して創設されました。その結果一気に注目を集めているところです。

背景としては中小企業等経済強化法に基いた対応としての一面もあるかと思  
いますが、企業を維持し、雇用も維持してもらおうという狙いがあると思いま  
す。

### 1-1 特例措置創設の背景

以上のような状況で企業を維持するために一つ問題となるのが、次代の後継  
者へのその株式の引継ぎです。

順調に業績を上げてきている企業であれば、株価は予想以上に高くなって  
いることもあり、引継ぎの際に高い贈与税や相続税を納税しなければならない  
ことが予想されます。そのため納税が困難となり事業を続けることができない  
場合もあります。

そこで国としても、企業が事業を継続して行きやすい環境を提供するもの  
として、このような特例措置が考えられたものと考えます。

### 1-2 特例措置の概要

この事業承継税制(以下、特例措置という)は、従来からある一般措置の改正  
ではなく、新規に創設されたものであり、一般措置よりも緩和されたものとな  
っていますが、この制度が延長されるかどうかは不透明ですので、この期間中  
に十分に検討いただきたいと思えます。

それでは、国税局の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)のあらましについての冊子に沿って説明していきたいと思  
いますので、冊子をお持ちの方は合わせて見ていただきたいと思えます。

最初の枠組みの中に書かれてありますように、事業承継税制は、後継者である

受贈者・相続人等が、円滑化法の認定を受けている非上場会社の株式等を贈与または相続により取得した場合において、その非上場株式等に係る贈与税・相続税について一定の要件のもと、その納税を猶予し、後継者の死亡等により納税が猶予されている贈与税・相続税の納付が免除される制度です。

この制度は平成30年度改正としてこれまでの措置(以下、「一般措置」といいます。))に加え、別に創設された特例措置(以下特例措置といいます)です。

### 1-3 特例措置の内容

特例措置を受けるためには平成30年4月1日から平成35年3月31日までの間に「特例承継計画」を策定し、平成35年3月31日までに都道府県知事に提出し、確認を受ける必要があります。この「特例承継計画」は会社が後継者へ承継時までの経営見通し等を記載し認定経営革新等支援機関(税理士、商工会、商工会議所等)の所見を記載したものとなります。

そしてこの事前の計画策定等について都道府県知事の「円滑化法の認定」を受け、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ことになります。

なお、このとき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合わせて提供する必要があります。

この適用期限は平成30年1月1日から平成39年12月31日までで、最長10年以内の贈与、相続等の税額が猶予もしくは免除されます。なお、ここでは一般措置との比較は省略して特例措置のみについて述べていきます。

## 2 贈与による場合：非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除

それでは先ず非上場株式等についての贈与があった場合についての納税猶予と免除について説明申し上げます。

### 2-1 特例承継計画の策定・提出・確認

会社の後継者や承継時までの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、平成35年3月31日まで都道府県知事に提出し、その認定を受けてください。このうち平成35年3月31日までの贈与については、贈与後に承継計画を提出することも可能ですが、贈与税そのものの申告は、贈与を受けた年の翌年の1月15日までにその贈与税の申告を行う必要があります。

### 2-2 株式の贈与

先述の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

全部または一定数以上の非上場株式の贈与を受ける必要があります。

### 2-3 円滑化法の認定

次に特例措置を受けるためには会社としての要件、後継者(受贈者)の要件、先代経営者(贈与者)の要件がありますが、その要件が満たされていることについて都道府県知事の「円滑化法の認定」を受ける必要があります。そしてその認定を受けるための要件としては、

#### ① 会社の主な要件は

上場会社、中小企業者に該当しない会社、風俗営業会社、そして資産管理会社(一定の要件を満たすものを除く)以外の会社であること。

#### ② 後継者である受贈者の主な要件としては

- ア 会社の代表権を有していること
- イ 20歳以上であること
- ウ 役員の就任から3年以上を経過していること
- エ 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
- オ 後継者の有する議決権数に関しては、後継者が一人の場合特別の関係者の中で最も多くの議決権数を保有することになること、後継者が複数の場合は議決権数の10%以上を有し、かつ後継者と特別の関係者の中で最も多くの議決権数を保有することになることとされています。

#### ③ 先代経営者等である贈与者の要件としては

先代経営者は贈与時に会社の代表権を有していないこととされています。

#### ④ 担保提供について

納税猶予の為には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りますが、この制度の適用を受ける非上場株式を担保として提供することで、納税猶予の贈与税及び利子税の額に見合う担保の提供があったものとみなされます。

### 2-4 非上場株式等の取得株数要件(特例措置)

全株式を取得しない場合には次のような特例措置があります。

- ① 後継者が一人の場合は先代経営者が有していた株式数(発行済株式等は議決権に制限のないものに限る)が全体の3分の2以上に達するまで、先代経営者の保有株式数と後継者の贈与直前の株式数を加えても3分の2に達しない場合は先代経営者の保有株式数の全ての株式数
- ② 後継者が2人または3人の場合は贈与後における後継者の株式数が贈与直前の会社の発行株式数(議決権に制限のないものに限る)の10分の1以上となることと、贈与後における先代経営者の有する会社の非上場株式等の数を上回ることの2つの要件を満たす株式等を取得する必要があります。

#### 2-5 贈与税の申告期限

贈与税の申告期限は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ります。

#### 2-6 納税猶予期間中の手続きや事情による免除

申告後、引き続きこの制度の適用により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ますが、譲渡するなど一定の場合(確定事由)には、納税猶予されている贈与税の全部または一部を利子税と合わせて納付する必要があります。

##### ① 特例経営贈与承継期間内の場合 (用語の説明は後述の※注1)

非上場株式等の一部の譲渡(「免除対象贈与を除く」※注3)、やむを得ない場合を除いて、後継者が会社の代表権を有しなくなった場合、あるいは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)、一定の基準日(※2)における雇用の平均が「贈与時の8割」を下回った場合などの場合、確定事由として納税猶予が中断されますが、雇用の平均が8割を下回った場合でも、円滑化省令により、下回った理由等を記載した報告書を都道府県知事に提出し、確認を受け、確認書の写しを継続届出書に添付して提出することで、引き続き納税が猶予されます。

この継続届出書の提出がない場合は、猶予されている贈与税の全額と利子税を納付しなければなりません。

##### ② 特例経営贈与承継期間の経過後の場合)

贈与承継期間の経過後にその一部を譲渡等(※3「免除対象贈与」を除く)した場合は、納税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納付することになり、後継者が会社の代表権を有しなくなった場合と、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」を下回った場合でも、引き続き納税が猶予されます。

(注)

- ※1 「(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)もしくは先代経営者等(贈与者)の死亡の日の前日のいずれか早い日までの期間を言います。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、②、後継者(受贈者)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
- ※2 一定の基準日とは(特例)経営贈与承継期間の末日を言います。
- ※3 「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「非上場株式等についての贈与税及び免除」の適用を受ける場合における贈与を言います。

#### 2-7 納税猶予期間中に先代経営者等(贈与者)の死亡があった場合

この場合には「免除届出書」、「免除申請書」を提出することにより、その先代経営者等死亡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または一部についてその納付が免除されます。

このほか

- ① 後継者(受贈者)が死亡した場合
- ② 特例経営贈与承継期間内、または経過後に、精神障害や身体障害、要介護認定を受けるなど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
- ③ 特例経営贈与承継期間の経過後に会社に破産手続開始決定などがあった場合や、
- ④ 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、会社について、譲渡、解散した場合も免除されることとなります。

#### 3 相続の場合：非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除

次に後継者の相続税額のうち、この制度の適用を受ける非上場株式等につい

でも相続税の納税を猶予することができます。

### 3-1 特例承継計画の策定・提出・確認

相続税の猶予を受ける場合も贈与税の猶予と同じく、会社の後継者や承継時までの経営の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、平成35年3月31日までに都道府県知事に提出し、その確認を受けてください(平成35年3月31日までの相続については、相続後に承継計画を提出することも可能です)。

そして相続開始後に会社の要件、後継者(相続人等)、先代経営者等(相続人等)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」を受ける必要があります。

なお、この制度の適用を受けるための要件のうち、会社の主な要件については、贈与税の納税猶予及び免除の場合と同じですのでそちらを参照していただきまして、他の要件について説明いたします。

#### 3-1-1 後継者である相続人等の主な要件にはつぎのことがあります。

- 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、次のアまたはイに該当すること(特例措置)

##### ア 後継者が一人の場合

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。

##### イ 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(他の後継者を除きます)の中で最も多くの議決権数を保有することとなること。

また、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きます)も要件となります。

#### 3-1-2 先代経営者である被相続人の主な要件はつぎのとおりです。

- ① 会社の代表権を有していたことと
- 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

- ③ 議決権数の 50%超の議決権を有し、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有していたこと(筆頭株主)であること

以上が要件ですが、この要件は、相続開始の直前に既に事業承継税制の適用を受けている者がある場合には不要となります。

### 3-2 担保提供

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ります。

### 3-3 相続税の申告期限

相続税の申告期限については従前通り、相続の開始があったことを知った日(通常は非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ります。

### 3-4 相続税の納税猶予期間中の手続きと注意

申告後も引き続いて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ますが、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または一部について利子税と併せて納付する必要があります。

「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ます。

また、納税の猶予が継続されなくなる、非上場株式等の譲渡や、一定の場合(確定事由)については、贈与税の場合と同様に扱われており、相続税の場合も、「継続届出書」に一定の書類と添付の上税務署に提出することで納税猶予が継続されますが、「継続届出書」のない場合は、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ります。

### 3-5 後継者の死亡等

不幸にも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」を提出することで、その死亡があったときに納税が猶予されている相続税の全部または一部について納付が免除されることとなりますが、それ以外でも以下のような場合は免除されることとなります。

- ① 特例経営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



- ② 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
- ③ 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
- ④ 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

### 3-6 先代経営者(贈与者)が死亡した場合の取り扱い

贈与者の先代経営者が場合は、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」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計算することになります。

しかし、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ます。

この場合も、納税は発生しませんが、必ず、「中小企業における経営の承継の円滑化法に関する法律」に基づき、

- ① 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、
- ② 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、
- ③ 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ります。

## 4 むすび

以上、非上場株式等についての贈与税、相続税の納税猶予・免除の概要を説明させていただきましたが、この制度を利用して、先代経営者から次世代の後継者に一定の条件で株式等を譲渡し、届出の期間内に贈与すればその期間中納税猶予を受けていた贈与税が免除されることになり、結果的に納税が発生しないことになります。

また、相続税についても「円滑化法」の適用があります。勿論条件をクリアすればですが、業績が良く後継者がいて、継続が見込まれる会社の非上場株式等についてはこの制度を利用して、後継者への株式等の承継は非常に有効と思われますので、ご検討・ご活用を希望するところでございます。