

■ Article (vol. 77) ■

事業承継税制の抜本的な見直し

日税連調査研究部長 上西左大信

はじめに

中小企業の事業承継の根幹は、「自社株式の後継者への承継と集中」にある。自社株式を後継者に集中させるために新しい法制と税制が必要とされ、各方面から要望されていた。それに応えるために、法制面では「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(平成 20 年 5 月 9 日成立)が制定され、税制面では「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度」が平成 21 年度税制改正により創設された。画期的な制度であった。

しかし、制度の枠組みについては大方の賛同を得つつも、納税猶予を受けるための要件が厳格に過ぎるとして、それを理由に適用を躊躇するとの指摘があった。ちなみに、納税猶予制度の前提となる経済産業大臣の認定件数は、次のとおりである。

【経済産業大臣の認定件数】

	平成 21 年度分	平成 22 年度分	平成 23 年度分	平成 24 年度分
相続税	153 件	133 件	63 件	64 件
贈与税	29 件	67 件	73 件	68 件

(中小企業庁調べ)

日本税理士会連合会の「税制改正に関する建議書」においても、適用要件の緩和や負担軽減等を主張していたところである。例えば、「平成 25 年度・税制改正に関する建議書」(平成 24 年 6 月 28 日)では、次のように主張している。

25. 非上場株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度における諸要件を緩和すること。

非上場株式等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の利用が低調である。まず、経営承継円滑化法で認定された会社となるための事務手続きが煩雑である。次に、80%の雇用確保要件を維持するために、かえって経営の継続が困難となるのではないかと懸念する経営者もいる。さらに、納税猶予が打ち切られた場合には、猶予された税額に猶予期間に係る利子税を合わせて納付しなければならないが、このような万が一の場合の税負担も制度選択を躊躇させる要因となっている。

制度が広範に利用されるためにも、諸要件の緩和が必要である。

適用要件の緩和に向けての精力的な交渉や陳情等の結果、「平成 25 年度税制改正大綱」(平成 25 年 1 月 24 日、自由民主党・公明党)において次のように示された。

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度、いわゆる事業承継税制は、平成21年度に創設された。以来、当初想定していたほどには利用が進んでいない状況にある。このため、制度を使いやすくするための抜本的な見直しを行う。

具体的には、雇用確保要件について「5年間の間、毎年8割以上」から「5年間平均で8割」とする等の緩和を行う。また、利子税の負担軽減や猶予税額の再計算の特例の創設等の負担軽減や、事前確認制度の廃止、手続の簡素化等の見直しを行う。こうした抜本的な見直しを行った上で、今後、一層の普及・啓発に努め、中小企業者の利用を促していく。

以下、事業承継税制の抜本的な見直しについて、1. 要件の緩和、2. 負担の軽減、3. 手続の簡素化、4. 適正化措置等、5. 適用関係の5つの観点から、その見直し項目について確認する。

1. 要件の緩和

(1) 後継者の親族間承継要件の廃止

経営承継相続人等の要件のうち、非上場会社を経営していた被相続人の親族であることとする要件が撤廃された。これにより、血縁関係等がない者（例えば、総務担当取締役や工場長等）であってもこの制度の適用対象となる後継者となることができるようになった。技術の伝承と地域の雇用確保の観点からも朗報である。ただし、遺留分権利者からの遺留分の減殺請求についての問題については考慮・検討が必要である。

(2) 雇用確保要件の緩和

納税猶予の取消事由に係る雇用確保要件について、「毎年80%以上の確保」から「経済産業大臣の認定の有効期間（5年間）における常時使用従業員数の平均が、相続開始時又は贈与時における常時使用従業員数の80%以上の確保」（平均雇用割合80%以上の確保）に緩和された。例えば、2年目の基準日において80%未満となっても、その後に雇用を増加させることにより、「平均雇用割合80%以上の確保」を実現することができる。毎年の景気変動に配慮したものである。最大の障害とされていた要件の大幅緩和により、適用件数の増加が期待される。

(3) 先代経営者の役員退任要件の緩和

贈与税の納税猶予における贈与者の要件のうち、「贈与時において認定会社の役員でないこと」とする要件について、「贈与時において認定会社の代表権を有していないこと」に改められた。また、役員である贈与者が、認定会社から給与の支給等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された。

すなわち、代表取締役を退任して、報酬のある役員になることが認められるようになった。先代経営者の中には、会社経営こそが人生そのものである方もおられる。政策目的としては、先代経営者の知見を活用するということになっているが、実態としては、先代経営者が納得することができるような制度に改正したも

のと考えることができる。

2. 負担の軽減

(1) 利子税の負担軽減

経済産業大臣の認定の有効期間（5年間）の経過後に納税猶予税額の全部又は一部を納付する場合については、その期間中の利子税が免除されるようになった。また、事業承継税制とは別の項目による改正であるが、「延滞税等の見直し」により、納税猶予税額の全部又は一部を納付する場合の利子税は、納税猶予期間中の利子税の割合が引き下げられた。参考までに、現行の利子税の割合は年2.1%であるが、改正後は年0.9%（特例基準割合が2%の場合）となる。

(2) 納税猶予税額の再計算の特例の創設

民事再生計画の認可決定等があった場合には、その時点における株式等の価額に基づき納税猶予税額を再計算し、その再計算後の納税猶予税額について、納税猶予を継続する特例が創設された。事業の再出発に配慮した改正である。

(3) 納税猶予税額の計算方法の見直し

納税猶予税額の計算において、被相続人の債務及び葬式費用を相続税の課税価格から控除する場合には、非上場株式等以外の財産の価額から控除することとなった。

改正前の計算方法であると、例えば、納税猶予の対象となる非上場株式（特例非上場株式等）と債務の金額が同額であれば、途中の計算過程である「特例非上場株式のみを取得したと仮定した場合の相続税額」がゼロとなり、結果としての納税猶予税額もゼロとなる。

改正後は、債務及び葬式費用が多額であっても、「特例非上場株式のみを取得したと仮定した場合の相続税額」が算出されるので、その結果、納税猶予税額も算出されることになる。

3. 手続の簡素化

(1) 事前確認制度の廃止

経済産業大臣による事前確認制度が廃止された。手続の軽減の中でもっとも要望されていたものである。

(2) 株券不発行会社への適用拡大

株券不発行会社について、一定の要件を満たす場合には、株券の発行をしなくても、担保の提供が可能となった。

なお、会社法では、定款自治が拡大されて、株式会社においては株券不発行が原則となっている。株券不発行会社となっている多くの中小企業にとって手続が簡素化されたことになる。

(3) 提出書類の簡素化

改正前は、経済産業局と税務署への提出書類に重複しているものが多くあった。

改正により、添付書類のうち経済産業局に提出するものについては、原則として税務署への提出が省略されることとなった。

(4) 納税猶予税額に対する延納・物納の利用

雇用確保要件が満たされないために経済産業大臣の認定が取り消された場合において、納税猶予税額を納付しなければならないときは、延納又は物納の適用を選択することが可能となった。

4. 適正化措置等

(1) 資産管理会社の要件の見直し

資産管理会社（資産保有型会社・資産運用型会社）に該当する場合は、事業承継税制の適用を受けることができず、また、適用を受けている場合には納税猶予が取り消されることになる。この資産管理会社の要件が適正化の観点から次のように改正された。

- ①「3年以上、商品の販売・貸付け等を行っていること」とする要件について、経営承継相続人等の同族関係者等に対する貸付けが除外されることとなった。
- ②「常時使用従業員数が5人以上であること」とする要件は、経営承継相続人等と生計を一にする親族を除いた従業員数で判定することとなった。

すなわち、同一生計親族でない従業員を5人以上雇用し、かつ、不動産賃貸の場合には第三者に賃貸することが必要となった。

(2) 総収入金額の計算方法の見直し

納税猶予の取消事由である「総収入金額がゼロとなった場合」について、総収入金額の範囲から営業外収益及び特別利益が除外された。すなわち、受取利息、受取利息又は固定資産売却益を除外し、「主たる事業活動から生じた収入金額」のみで判定することとなった。本業の売上活動を継続する必要がある。

(3) 上場株式等を保有する場合の計算方法の見直し

資産管理会社に該当する認定会社等を通じて上場株式等（1銘柄につき、発行済株式等の総数等の100分の3以上）を保有する場合には、納税猶予税額の計算上、その上場株式等相当額を算入しないこととなった。

(4) みなし配当課税に係る特例措置の拡充

相続又は遺贈により財産を取得して相続税を課税された者が、相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に、相続税の課税の対象となった非上場株式をその発行会社に譲渡した場合には、総合課税の対象となる「みなし配当課税」ではなく、株式譲渡益課税（一律20%の分離課税）の対象となる。この制度の適用対象者に、「相続又は遺贈により非上場株式を取得したとみなされる者」が加えられた。

例えば、先代経営者から贈与により非上場株式を取得した後継者は、先代経営者の相続の開始により「相続があったものとみなされる」ことになる。この場合に、その非上場株式を発行会社へ売却したときも「みなし配当課税の特例」を適

用させるというものである。これにより、納税資金の確保のために、発行会社にその非上場株式の一部を譲渡することも選択肢の一つとなった。

(5) 制度の名称の変更

改正前は、「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度」であった。この制度が予定しているのは、一定の要件を満たした場合には「その猶予税額を免除する」というものである。そこで、改正により、「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度」となった。名称の変更は、有効かつ適切な活用促進策の一つであると考えられる。

5. 適用関係

(1) 適用時期

これらの改正は、平成 27 年 1 月 1 日以後に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。ただし、3.(1) 事前確認制度の廃止については、平成 25 年 4 月 1 日以後に受ける認定について適用される。

(2) 選択届出書

改正前の規定（旧法）の適用を受けている者が改正後の規定（新法）の適用を受けようとする場合には、次のいずれか遅い日までに、税務署長に新法を選択する旨の届出書を提出する必要がある。期限を徒過しないように留意が必要である。

- ①平成 27 年 1 月 1 日以後に最初に到来する「年次報告書の提出期限」
- ②平成 27 年 3 月 31 日

・「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(平成 20 年 5 月 9 日成立)
<http://law.e-gov.go.jp/htmldata/H20/H20HO033.html>

・非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予の特例のあらまし
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/sozoku-zoyo/7425/pdf/01-all.pdf>

・「平成 25 年度・税制改正に関する建議書」(平成 24 年 6 月 28 日)
<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H25.pdf>

・「平成 25 年度税制改正大綱」(平成 25 年 1 月 24 日、自由民主党・公明党)
http://www.jimin.jp/policy/policy_topics/pdf/pdf085_1.pdf

以上