

大型納税猶予制度が創設! 事業承継税制のポイント

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
税理士
森川 知子

Contents

1. 非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度
2. 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度
3. その他事業承継税制に係る主要項目
4. 経過措置

はじめに

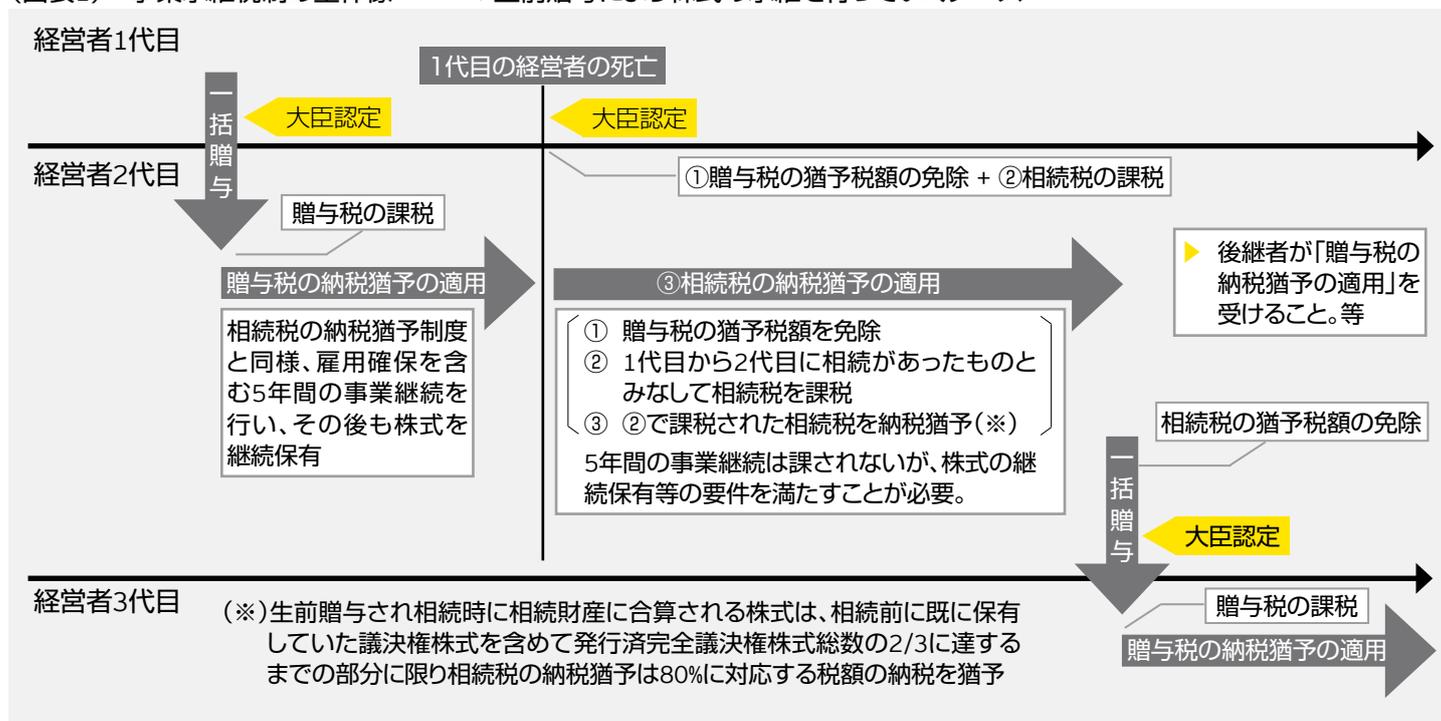
事業承継が厳しい状況となっている中小企業について、事業承継の一層の円滑化を支援する観点から、平成21年度税制改正により、事業承継税制が制度化されることとなった。

具体的には、①「非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度」、②自社株を親族に対して一括で生前贈与する場合の「非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度」が創設された。

制度のポイントは、あくまでも納税の猶予である(税額軽減ではない。ただし、一定の場合に該当すると免除となる。)ことと、後継者は発行会社について1人のみであり、後継者以外の相続人等に税負担軽減の効果は及ばないことである。

事業承継税制の全体像は(図表1)の通りである。

(図表1) 事業承継税制の全体像 ※生前贈与により株式の承継を行っていくケース



(出所)中小企業庁「平成21年度税制改正の概要」

1. 非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度

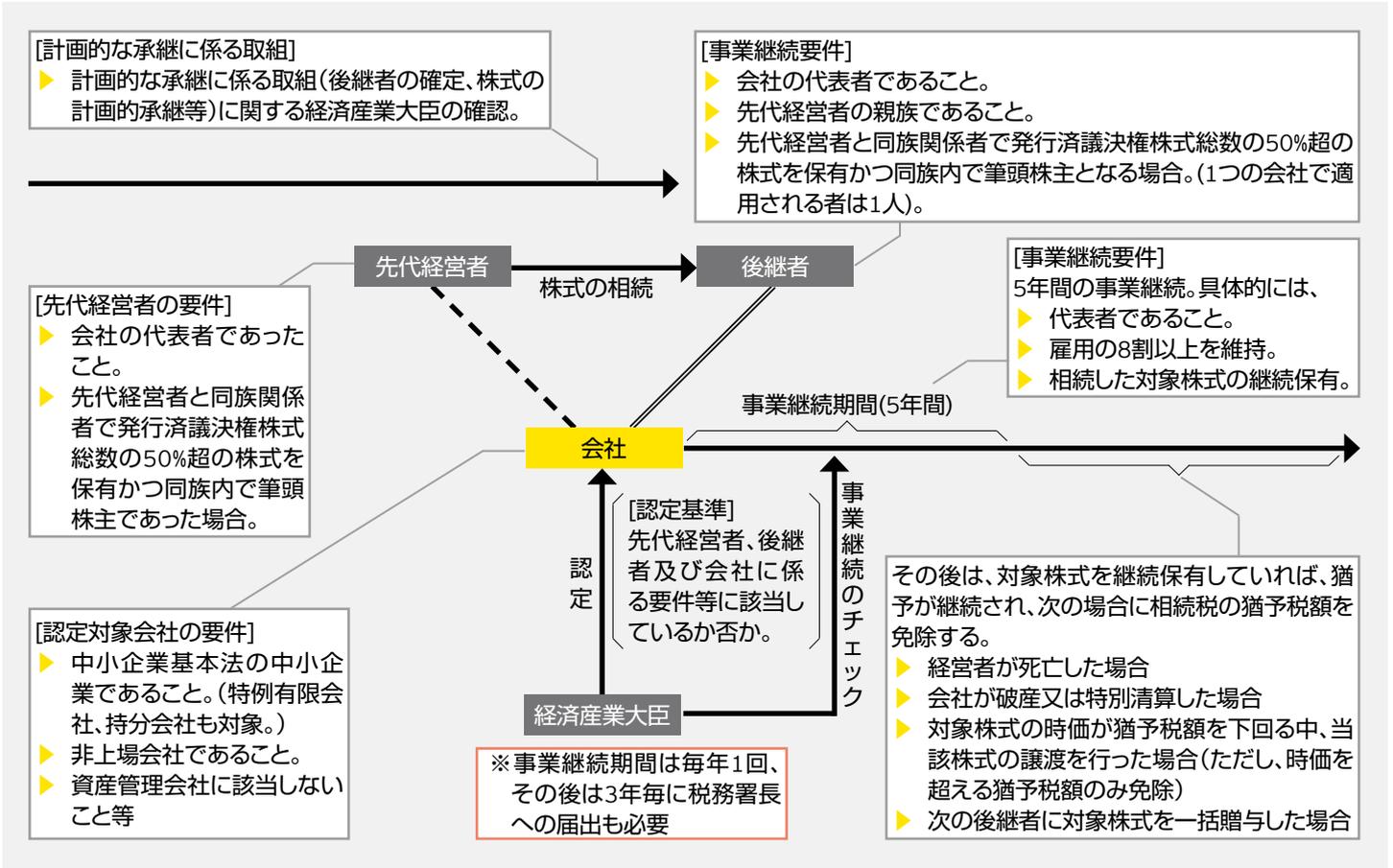
(1) 概要

経営承継円滑化法の認定を受けた中小企業の後継者(=先代経営者の親族)が、相続等により、経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の株式を取得し、その会社の経営をしていく場合には、その後継者が納付する相続税額のうち、その株式(相続

前から後継者が既に保有していた株式を含め、発行済株式総数の2/3に達するまでの部分)の課税価格の80%に対応する相続税額については、その後継者の死亡等の日まで、その納税を猶予するという制度である(措法70の7の2)。

この適用を受けた場合は、経営承継期間(申告期限の翌日から5年間)内は毎年、その後は3年ごとに税務署長に届出書を提出して納税猶予の要件を継続して満たしていることを明らかにする必要がある(措法70の7の2②七、⑩)。(図表2)

(図表2) 相続税の納税猶予制度の概要



(出所)中小企業庁「平成21年度税制改正の概要」をもとに筆者作成

(2) 納税猶予税額の算出方法

納税猶予される税額は、納税猶予の対象となる株式のみを相続するとした場合の相続税額から、その株式の20%のみを相続するとした場合の相続税額を控除した残額をいう(措法70の7の2②五)。

なお、後継者以外の相続人は、通常の計算方法で相続税額の計算をするため、この特例適用の影響はない。

(3) 納税猶予税額の免除

後継者が、対象株式を死亡のときまで保有し続けた場合は、その全額の納付が免除される。また、経営承継期間である5年経過後は、対象株式を継続保有していれば、原則として納税猶予は継続されるが、一定の場合にはその納税猶予税額の一部又は全部が免除される(措法70の7の2⑥、⑦)。(図表3)

(4) 納税猶予の取消しと納税猶予税額の納付

①経営継続期間(5年間)内(措法70の7の2③、④、②)

この期間内にその後継者が経営者でなくなる等、認定の取消

事由となる事実が生じた場合には、納税猶予税額の全額を、相続税の法定申告期限からの利子税とともに納付しなければならない。

②前記期間経過後(措法70の7の2⑤、③)

対象株式を譲渡等した場合には、譲渡等した株式数の割合に応じた納税猶予税額を、相続税の法定申告期限からの利子税とともに納付しなければならない。

(5) 担保の提供

納税猶予の適用を受けるためには、その納税猶予税額に相当する担保を提供しなければならず、対象株式のすべてを担保とした場合には、猶予税額の全額の担保の提供があったものとされる(措法70の7の2①、⑥)。

(6) 遺産分割

納税猶予の適用を受けるためには、相続等により取得した非上場株式等が遺産分割されていない(措法70の7の2⑦)。

(図表3) 納税猶予額の主な免除事由と免除額

	該当事由	免除額
1	後継者が死亡(措法70の7の2⑯一)	全額
2	後継者が納税猶予対象株式を一括贈与(納税猶予贈与)した場合(措法70の7の2⑯二)	猶予相続税額のうち、一括贈与した株数に対応する額
3	後継者が納税猶予対象株式を同族関係者以外の者に対して全部譲渡した場合(措法70の7の2⑰一)	猶予相続税額から、時価又は譲渡対価のいずれか大きい金額を控除した残額(注2)
4	破産手続開始の決定又は特別清算開始の命令があった場合(措法70の7の2⑰二)	猶予相続税額(注2)

(注1) 2~4については、経営承継期間が経過した後に限られる。

(注2) 過去5年間に後継者・生計同一者に対して支払われた配当・過大役員給与等に相当する額がある場合には、その金額を控除する(措法70の7の2⑰一・二・三・四のロ)。

(7) 租税回避行為への対応

- ①資産保有型会社(=有価証券、不動産、現預金等の合計額(=特定資産の額)が総資産の額の70%を占める会社)は、納税猶予制度の対象とならず(図表2)、また、取消事由にもなっているが、その資産保有型会社の判定において、過去5年間(贈与の時前に受けたものを除く。)に後継者・その同族関係者に対して支払われた配当・過大役員給与等に相当する額が特定資産の額・総資産の額に加算される(措法70の7の2⑱八、70の7⑳八)。
- ②相続開始前3年以内に、後継者やその同族関係者からの現物出資又は贈与により取得した資産の額の総資産の額に占める割合が70%以上である会社の株式については、納税猶予制度の適用はない(措法70の7の2㉔)。
- ③その他、後継者等の相続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為に対応するための措置が講じられた(措置法70の7の2⑮)。

(8) 小規模宅地の減額特例との併用

この納税猶予制度の適用を受けた場合でも、「小規模宅地の減額特例」との完全併用が認められることとなった(旧措法69の4⑤)。

(9) 適用時期

平成20年10月1日以後に開始した相続等から適用される(措法附則63②)。

また、平成20年10月1日から平成21年3月31日までの間に開始した相続で、被相続人の遺産の中に非上場株式等があり、かつ、その被相続人がその非上場会社の代表者であった場合には、相続税の申告期限が平成22年2月1日まで延長された(措

法附則65)。この規定は、納税猶予制度の適用を受けるかどうかにかかわらず、前記形式的要件を満たしている限り、延長される。

2. 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度

(1) 概要

先代経営者だった者の後継者(=受贈者かつ先代経営者の親族)が、その先代経営者であった者から、贈与により、経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の保有株式の全部(贈与前から既にその後継者が保有していたものを含め発行済み株式総数の2/3に達するまでの部分を上限とする。)を取得し、その会社を運営していく場合には、その先代経営者だった者の死亡の日まで、その贈与税の全額の納税を猶予するという制度である(措法70の7)。

(2) 適用要件等

贈与税の納税猶予制度の適用要件等に関しては、相続税の納税猶予制度をベースとしながらも若干の相違点があるため、留意が必要である。主な相違点は図表4の通りである。

(図表4) 相続税と納税猶予制度の適用要件等に関する主な相違部分

後継者:

後継者が20歳以上であり、役員就任から3年以上経過していることも要件(措法70の7②三イ、ヘ)。

贈与する対象株式:

一括で贈与することが必要となり、先代経営者は役員を退任することも要件(措令48の8①三)。

(3) 先代経営者だった者(贈与者)の死亡時

贈与者が死亡した場合、贈与税の納税猶予額は免除され(措法70の7⑥二)、贈与により取得した対象株式は、その相続等により取得したものとみなし、贈与時の時価による評価額と他の相続財産とを合算して相続税を計算する(措法70の7の3①)。

このとき、納付すべき相続税につき、経済産業大臣の確認を受けた場合等においては、相続税の納税猶予制度を適用することができる(措法70の7の4①)。この場合、相続税の納税猶予を受けようとする株式等(＝特定相続非上場株式等)の価額をその贈与者に係る相続税の課税価格とみなして計算した相続税の額の80%が納税猶予税額となり(措法70の7の4②四)、最終的には、納税猶予対象株式の20%相当として計算される相続税額の納税資金の確保が必要となる。

(4) 適用時期

平成21年4月1日以後に贈与により取得をする非上場株式等にかかる贈与税について適用される(措法附則63①)。

3. その他事業承継税制に係る主要項目

(1) 利子税の取扱い

納税猶予が取り消された場合に、納税猶予税額と併せて納付すべき利子税の税率は、次のとおりである(措法70の7の2③、93①括弧書き、93④)。

本則税率	3.6%
特例税率	2.2%
(日銀基準割引率0.5%の場合)	

(2) 贈与税の納税猶予制度と相続時精算課税制度との併用

後継者が贈与税の納税猶予制度の適用を受けている場合であっても、一定の場合には、後継者を含む推定相続人は相続時精算課税制度を利用することが可能である。

例えば、先代経営者が発行済株式総数の2/3を超える株式を保有している場合、贈与税の納税猶予の対象外となる株式を、相続時精算課税により贈与を受けることは可能である(措法70の7①)。

4. 経過措置

(1) 自社株式に係る相続税の10%減額特例の廃止

自社株式に係る相続税の10%減額特例(旧措法69の5①一)は、平成21年3月31日で廃止された(措法附則64①)。ただし、既にこの減額特例の適用を受けるために相続時精算課税を選択して贈与を受けた株式については、次の経過措置が講じられた。

- ①相続時に10%減額特例の適用要件を満たしている場合には、従来どおり相続時にその10%減額特例を適用することができる(措法附則64①)。
- ②平成22年3月31日までに、相続税の納税猶予制度の適用を届け出た後継者が、その適用要件を満たしている場合には、相続税の納税猶予制度を適用することができる(措法附則64②)。

(2) 中小オーナー経営者に対する相続時精算課税制度の特例の廃止

中小オーナー経営者に対する相続時精算課税の特例(非上場株式の贈与の場合に、贈与者の年齢制限を60歳以上に緩和し、非課税枠を3,000万円に拡大するという特例:旧措法70の3の3、70の3の4))は廃止された。ただし、既にこの特例の適用を受けるために相続時精算課税を選択して贈与を受けた株式については、平成22年3月31日までに、相続税の納税猶予制度の適用を届け出た後継者が、その適用要件を満たしている場合には、相続税の納税猶予制度を適用することができることとする経過措置が講じられた(措法附則64⑦)。

CONTACT

ビジネス タックス アドバイザリー サービス(事業承継コンサルティング)部

森川 知子 税理士 03-3506-2539 tomoko.morikawa@jp.ey.com

ビジネス タックス アドバイザリー サービス(事業承継コンサルティング)部は、オーナーの方々が経営される事業を次世代に限りなく現状に近い状態で承継していただけるよう、財産管理の観点からお手伝いしております。主なサービスの内容は以下のとおりで、オーナーの方々及び会社の状況に応じ、最適かつ効果的な対策をご提案し実行しています。

- ▶ 現状の問題点の把握・相続税額試算
- ▶ 事業承継策の立案、実行支援
- ▶ 遺産分割コンサルティング
- ▶ 納税資金手当コンサルティング
- ▶ アフターフォロー

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、監査、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の13万5千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッド(EYG)のメンバーファームを指します。EYGは、英国の有限責任保証会社であり、グローバルにおいてアーンスト・アンド・ヤングの組織を統括しており、顧客サービスは提供していません。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

© 2009 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。