事業承継税制のポイント

倉重税務会計事務所

三浦　伸子

2018年11月29日

1. 事業承継税制とは

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又は相続等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。

* 平成30年度税制改正では、これまでの措置に加え、10年間の措置として納税猶予の対象となる非上場株式等の制限(総株式数の最大3分の2まで)の撤廃や、納税猶予割合の引き上げ(80％から100％)等がされた特例措置が創設された。



1. この制度の適用を受けるための主な要件
   1. 会社の主な要件



* 1. 先代経営者の主な要件

〇　会社の代表者であったこと

〇　相続開始の直前又は贈与の直前において、現経営者と現経営者の親族などで

　　総議決権数の過半数を保有しており、かつ、これらの者の中で筆頭株主であっ

　　たこと。

* 1. 後継者の主な要件

〇　相続開始時又は贈与時において、後継者と後継者の親族などで総議決権数の

　　過半数を保有し、かつこれらの者の中で筆頭株主であること。

〇　(相続税のみ)相続開始の直前において役員であり、相続開始から5か月後に

　　代表者であること。

〇　(贈与税のみ)贈与時に20歳以上、贈与の直前において3年以上役員であり、

　　かつ、代表者であること。

1. 贈与者と受贈者の範囲
   1. 先代経営者以外からの贈与も特例事業承継税制の対象

先代経営者以外の、その会社の代表であったことがない複数の株主からの贈与又は相続、遺贈であっても適用対象となる。具体的には、先代経営者の配偶者、兄弟、甥や妹、後継者の兄弟、先代経営者とともに創業した第三者の役員や役員であった者などが考えられる。

* 1. 複数株主からの贈与の注意点

後継者が先代経営者以外の者から贈与等により取得する特例認定承継会社の非上場株式等については、特例承継期間内に当該贈与等に係る申告書の提出期限が到来するものに限り、本特例の対象となる。  
特例承継機関とは、贈与を受けた年の翌年3月16日から5年後の3月15日までをいう。5年後の3月15日に申告期限がくる贈与は、その前年12月31日までの贈与だという点に注意が必要である。

* 1. 受贈者は最大3名、親族外も可能

特例納税猶予の適用を受けられる受贈者は、特例承継計画に記載された代表権を有する後継者(特例後継者)で、最大3名まで。議決権の保有割合等の要件がある。  
特例後継者が複数(2名又は3名)の場合は、それぞれの者が総株主等議決権数の10％以上を有しており、他の同族関係者の中に保有株式数の上位者がいない者に限られる。



1. 特例納税猶予が適用できる場合
   1. 平成35年3月31日までに「特例承継計画」を提出済みで、平成39年12月31日までに贈与して贈与税の特例納税猶予の適用を受けたのちに相続が発生した場合(平成30年1月1日から平成35年3月31日までの間であれば、贈与をしたあとに「特例承継計画」を提出することも認められる)
   2. 「特例承継計画」を未提出で、平成30年1月1日から平成35年3月31日までに相続が発生した場合(相続発生後に「特例承継計画」の提出等が必要)
2. 特例承継計画の概要
   1. 平成35年3月31日までに都道府県庁に提出する

贈与税・相続税の特例納税猶予制度は、原則として平成30年4月1日から平成35年3月31日までに、会社が認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受けて作成した「特例承継計画」を都道府県庁に提出した場合に限って適用を受けることができる。

* 1. 特例承継計画(認定申請書)の内容
     + 主な記載事項

特例承継計画には「事業者の名称等」「承継時までの経営見通し」「承継後5年間の事業計画」および「認定経営革新等支援機関等による所見等」を記載する。  
平成35年3月31日までは、特例承継計画を提出する前に贈与した場合や相続等があった場合でも特例事業承継税制の適用を受けることが出来る。贈与・相続後に特例承継計画を提出す場合は「承継時までの経営見通し」の記載は必要ない。

* + - 記載する際のポイント等
      1. 会社について

「主たる事業の内容」「資本金額または出資の総額」「常時使用する従業員の数」の欄にそれぞれを記載する。  
常時使用する従業員の数は「厚生年金保険の標準月額報酬決定通知書」に記載された被保険者の人数から役員(使用人兼務役員を除く)の数を差し引いた人数等。

* + - 1. 特例代表者について

特例代表者(先代経営者)の氏名と代表権の有無を記載する。

特例承継計画の確認申請をする際には、先代経営者が代表権を持っていても何ら問題はない。しかし、平成35年3月31日までの間で、贈与後に確認申請書と認定申請書を同時に提出する場合には、代表者でなくなっている必要がある。

* + - 1. 特例後継者について

特例後継者の氏名を最大3名まで記載する。

当初記載していた特例後継者への贈与を取りやめ、別の特例後継者に贈与したような場合には、認定申請時までに、または認定申請と同時に、改めて特例承継計画の変更確認申請書を提出し直すことが必要。

特例後継者を複数名記載した場合に、記載した後継者から他の後継者に変更する場合も同様で、認定申請時に改めて特例承継計画の変更確認申請書を提出し直せばよいこととされている。

* + - 1. 特例代表者が有する株式等を特例後継者が取得するまでの期間における経営の計画について

「株式を承継する時期」には、贈与するおおむねの時期を〇年〇月～〇年〇月と記載する。「当該時期までの経営上の課題」には、会社の経営上の課題を洗い出したうえで記載する。

「当該課題への対応」には、その課題を解決するための行動計画を記載する。これらは、先代経営者と後継者及び経営幹部SWOT分析、PPM分析などを用いて会社の現状を分析し、将来成功できると考えられる分野に経営資源を集中するところから明確していく。

なお、この欄は株式等の贈与・相続等後に本計画を作成する場合や、すでに先代経営者が役員を退任している場合には、記載を省略できることとされている。

* + - 1. 特例後継者が株式等を承継した後5年間の経営計画

特例後継者が株式等を承継するまでに、会社としての経営改善計画または経営革新計画を策定し、それに基づいて承継計画の詳細を策定する。

その積み重ねの中で、後継者が経営者としての経営力を磨き、長期経営計画を策定し実行していく。株式等を承継後の経営計画も策定することになるので、これを要約したものを数値目標も含めて記載する。

* + - 1. 認定経営革新等支援機関による所見等

これは別紙になっており、認定経営革新等支援機関(会計事務所等)に記載してもらうもの。

* + - 1. 確認書

特例承継計画の確認申請書を提出し、要件を満たしていると判断されると、都道府県知事が会社に対して「確認書」を交付する。要件を満たしていないと判断された場合には「確認しない旨の通知書」が送られてくる。

1. 納税猶予されていた税額を納税しなければならないケース
   1. 認定取り消しになる場合
      * 都道府県知事への報告・税務署長への届け出を怠ったとき
      * 後継者が代表者でなくなったとき(不慮の事故で代表者を務められなくなった場合などには代表者退任でも認定継続)
      * 常時使用する従業員の数が8割を下回ったとき(特例事業承継税制では実質撤廃)
      * 会社が倒産、解散したとき
      * 納税猶予適用退社用株式を譲渡・贈与したとき(継続保有は保有している株式のうち納税猶予適用分のみでよい)
      * 持株比率要件(濃く傾斜と同族関係者で総株主等議決権数の50％超を保有し、かつ、同族関係者の中に後継者意外に保有株式数の上位者がいないこと)を満たさなくなったとき
      * 適用対象外会社(上場会社等または風俗営業会社)に該当したとき(上場会社なければ大会社に成長した場合も認定継続)
      * 資産保有型会社または資産運用型会社となったとき(事業継続期間経過後についてもこれらに該当すると猶予打ち切り)
      * 減資を行った場合(欠損填補目的及び全額を準備金とする場合を除く。資本準備金の取り崩しについても同様)
      * 組織変更(株式会社から合同会社への変更等)の際に株式以外の財産の交付があったとき
      * 総収入金額が零になった場合
      * 先代経営者が代表者に復帰したとき
   2. 売却・合併による消滅、解散時の減免制度
      * 売却、合併による消滅、解散  
        一般事業承継税制でも経営承継期間経過後に会社が破産・清算した場合には猶予税額が全額免除される。また、民事再生や会社更生の際にその時点の評価額で相続税を再計算し、超える部分の猶予税額も免除される。  
        特例事業承継税制ではさらに、「経営環境の変化を示す一定の要件」を満たす場合には、売却、合併による消滅、解散の場合においても同様の制度が導入されている。
      * 譲渡・合併の場合は50％が下限

解散の場合には、その時点の相続税評価額で計算されるが、譲渡又は合併の場合は譲渡・合併の対価で計算し、その時点の相続税評価額の50％が下限となる。また、これらの時点から過去5年間の配当や過大給与等は、税額に加算しなければならない。ただし2年後に、譲渡等した事業が継続され、雇用が半数以上維持されている場合には、残額が免除される。

* + - 経営環境の変化を示す一定の要件

経営環境の変化を示す一定の要件とは、特例認定承継会社が次のいずれか(解散をした場合にあっては、(オ)を除く)に該当する場合をいう。

* + - 1. 前期までの3年間のうち2年以上赤字
      2. 前期までの直近3年間のうち2年以上、売上高が前年割れ
      3. 前期末の有利子負債の額が、前期売上高の6ヶ月分に相当する額以上
      4. 自社の事業が属する業種の上場会社の株価がその前年1年間の平均より下落。
      5. 特例後継者が経営を継続しない特段の理由がある



1. 特例の適用を受ける場合の期限等



* 1. 都道府県庁への「特例承継計画」
     + 平成35年3月31日が提出期限

非上場株式等の特例納税猶予の適用を受けるには、原則として平成35年3月31日までに、会社が認定経営革新等支援機関の助言を受けて作成した「特例承継計画」を都道府県庁に提出する。

* + - 計画未提出で贈与した場合
      1. 平成35年3月31日までの贈与

平成30年1月1日から平成35年3月31日までの期間は、非上場株式等を贈与した後、認定手続きと同時に「特例承継計画」を提出することで特例の適用が認められる。

* + - 1. 平成35年4月1日以後の贈与

「特例承継計画」を提出せずに提出期間が過ぎてしまった場合の贈与については、適用のための要件を満たしていても、特例事業承継税制ではない一般事業承継税制の適用となる。  
一般事業承継税制の場合は、株主等議決権数の3分の2までの株式等について納税猶予を受けることができる。

* + - 計画未提出で相続が発生した場合
      1. 平成35年3月31日までの相続

「特例承継計画」を提出する前であっても、平成30年1月1日から平成35年3月31日までの期間に相続が発生した場合は、死亡後の認定申請時に「特例承継計画」を提出することによって特例事業承継税制の適用を受けることができる。

* + - 1. 平成35年4月1日以後の相続

平成35年3月31日までに「特例承継計画」を提出しなかった場合、平成35年4月1日以後の相続等では、特例事業承継税制の適用を受けることが出来ない。この場合、適用要件を満たしていれば、一般事業承継税制の適用を受けることが出来る。ただし、相続等の場合には対象となる株式等は総株主等議決権数の3分の2までで、その評価額の80％に対応する相続税の身が猶予の対象。残りの部分に対応する相続税額は原則として相続税の申告期限に納付しなければならない。

* 1. 「特例承継計画」提出後の贈与等
     + 平成39年12月31日が贈与期限

平成35年3月31日までに「特例承継計画」を提出した場合には、特例事業承継税制の適用を受ける権利を手に入れたことになる。ただし、平成39年12月31日までが贈与期限。平成39年12月31日までに非上場株式等を特例後継者に贈与しなければ、特例事業承継税制適用の権利は失われる。

* + - 贈与前の相続は相続税の納税猶予

平成35年3月31日までに「特例承継計画」を提出した前提で、平成35年4月1日から平成39年12月31日までの間に先代経営者が後継者に非上場株式等を贈与する前に相続が発生した場合には、特例事業承継税制による相続税の納税猶予適用を受けることができる。

* + - 贈与に対応する相続にも特例適用

平成35年3月31日までに計画を提出し、平成39年12月31日までに非上場株式等の贈与を受けて特例事業承継税制の適用を受けたとする。この場合、贈与した先代経営者に相続が発生した際は、贈与時点の非上場株式等の評価額が相続財産とみなされて相続税が課税されるが、贈与税から相続税の納税猶予への切り替え確認を受けると、その非上場株式等に対応する相続税額の全額が納税猶予される。相続が20年先であろうと30年先であろうと、このことに変わりはない。

* 1. 納税猶予適用後の手続き等
     + 報告義務と届出義務

納税猶予の適用を開始して5年間は、1年ごとに都道府県庁に報告書を、税務署に届出書を提出しなければならない。また、5年経過後は3年ごとに1回、税務署への届けが必要。これらを失念するとその時点で納税猶予は取り消され、猶予税額と経過期間に対応する利子税の納付が必要となる。

* + - 先代経営者からの贈与と同じ年に他の者からの贈与を受けると簡単

先代経営者から贈与を受けた後継者は、贈与を受けた年の翌年1月15日までに都道府県庁に対する認定手続きをして、認定書の交付を受けることが必要。そのうえで、その認定書を添付して納税猶予を受けるための贈与税の申告書を贈与を受けた年の翌年3月15日までに提出する。先代経営者からの贈与と同じ年に先代経営者以外の者から株式の贈与を受けた場合は、同時に申告できますが、先代経営者から贈与を受けた年の翌年以降に贈与を受けると、都道府県庁に対する認定手続きが別途必要になる。この点にも注意が必要である。

【出典】

TKC出版2018，特例事業承継税制のポイント

国税庁，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

中小企業庁，http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/shoukei/2018/180402shoukeizeisei.htm

中小企業庁，事業承継の際の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度

経済産業省，http://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei\_fy2018/zeisei\_k/index.html