

# 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度について ～平成 25 年度以降の税制改正を受けて～

平成 27 年 3 月 18 日  
日本公認会計士協会

- 目 次 -

	頁
はじめに.....	1
I 概論.....	3
1. 序論.....	3
(1) いわゆる「事業承継税制」の沿革.....	3
(2) 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度の変遷.....	5
2. 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度.....	9
(1) 制度の概要.....	9
(2) 主な用語の定義.....	9
(3) 贈与又は相続開始時の要件.....	10
(4) 納税猶予期間中の要件.....	11
(5) 手続の流れ.....	12
(6) 納税猶予の打切り.....	12
(7) 納税猶予の免除.....	12
(8) 贈与税の納税猶予税額の計算.....	13
(9) 相続税の納税猶予税額の計算.....	13
(10) 留意点等.....	14
3. 非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度における移行手続 等に関する留意点.....	15
(1) 非上場株式等に係る二つの納税猶予及び免除制度.....	15
(2) 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予が適用されている場合.....	15
(3) 非上場株式等に係る相続税の納税猶予が適用されている場合.....	19
(4) 納税猶予・免除制度の適用可否.....	20
II 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度に関する論点整理.....	22
1. 相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度適用上の留意点並びに問題点.....	22
(1) 制度面.....	22

(2) 要件面.....	23
<b>2. 親族外承継.....</b>	<b>25</b>
(1) 概論.....	25
(2) 遺留分の問題.....	26
<b>Ⅲ 平成 26 年度創設の医療法人の事業承継税制.....</b>	<b>28</b>
<b>1. 医療法人制度のこれまでの経緯と医療法人特有の問題.....</b>	<b>28</b>
(1) 医療法人制度及び医療法人に係る事業承継税制のこれまでの経緯.....	28
(2) 医療法人特有の問題.....	29
<b>2. 医療法人の持分についての相続税の納税猶予及び免除制度の内容.....</b>	<b>29</b>
(1) 制度の概要.....	29
(2) 対象法人.....	29
(3) 認定手続とスケジュール.....	29
(4) 適用の要件.....	30
(5) 猶予税額の免除.....	31
<b>3. 医療法人の持分に係る経済的利益についての贈与税の納税猶予及び免除制度の     内容.....</b>	<b>31</b>
(1) 制度の概要.....	31
(2) 対象法人.....	31
(3) 認定手続とスケジュール.....	31
(4) 適用の要件.....	32
(5) 猶予税額の免除.....	32
<b>4. 非上場株式等と医療法人の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度の目的及び     内容について.....</b>	<b>33</b>
<b>5. 個別論点の考察.....</b>	<b>33</b>
(1) 本特例の対象法人について.....	33
(2) 移行について.....	34
(3) 移行期間について.....	34
<b>付属資料：制度説明.....</b>	<b>36</b>
<b>I 非上場株式等の贈与税の納税猶予及び免除制度.....</b>	<b>36</b>
<b>II 非上場株式等の相続税の納税猶予及び免除制度.....</b>	<b>43</b>
<b>III 平成 27 年度税制改正において改正が予定されている事項.....</b>	<b>51</b>

## はじめに

現下、我が国の高齢化社会が進む中で、中小企業の経営者の平均年齢が上昇の一途をたどり、なかなか歯止めがかからず、特に中小企業における経営者の世代交代については、いまだ足踏み状態の状況にある。したがって、中小企業の事業承継問題は、喫緊の課題であると考えられる。

我が国の中小企業においては、同族会社の割合が高く、その事業承継については、親族内承継が主流と考えられる。そのため、従前の事業承継の議論は、親族内承継が前提となっており、相続税又は贈与税の納税コストが大きいことに着目し、いかに納税コストを抑えて事業を円滑に承継していくかという点に視線が注がれていた。これに対して、平成 20 年 10 月に施行された「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」及び平成 21 年度税制改正により「非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予制度」が創設されたが、同制度によって親族内承継における非上場株式の承継が円滑に進み、親族内事業承継コストに関する議論は、徐々に解消に向かっていくものと考えられていた。しかしながら、当時としては画期的な制度の創設であるとされたものの、今日に至るまで、なかなかこれらの制度の活用状況は芳しいものではなかった。

このため、平成 25 年度税制改正において、様々な議論されるべき論点等につき検討が行われて、大がかりな、かつ抜本的な改正が行われている。この税制改正については、中小企業経営者の一支援者として、また、租税分野における専門家として、公認会計士は相続税制をはじめとして当該制度に係る知識が必要となると考えられる。そこで、本研究報告においては、平成 25 年度税制改正による改正論点の解説を行うのではなく、平成 25 年度税制改正施行後の「非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度」についての解説を行うとともに、この制度を利用する上での留意点及び現状の法令においてもまだ制度上の問題と想定される事項について検討することとした<sup>1</sup>。

平成 26 年度税制改正において「持分のある医療法人の事業承継税制」が創設され、非上場株式等と同じ「事業承継税制」との名が付けられているが、その制度趣旨及び内容は似て非なるものとなっている。そこで、本研究報告においては、新制度である医療法人の事業承継税制については、非上場株式等の事業承継税制と異なる趣旨及び内容であることから、議論の対象とはせずに、制度の解説にとどめた。

なお、本研究報告において用いる用語及び用語の定義等については、原則として相続税法及び租税特別措置法等の税法に基づくこととし、また、平成 27 年度税制改正に係る改正が予定されている事項については、本件報告書の中で取り扱うことはせずに、付

---

<sup>1</sup> 本研究報告は、租税調査会研究報告第 19 号「中小企業の事業承継税制の論点整理と諸問題の検討」（平成 21 年 6 月、日本公認会計士協会）のうち「非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度」の部分のみ平成 25 年度税制改正を踏まえて加筆修正し、その上で検討を行っている。そのため、いわゆる事業承継税制全般の問題点等については、研究報告第 19 号を参照されたい。

属資料の中で、平成 27 年度税制改正大綱（平成 27 年 1 月 14 日閣議決定）に基づき、その内容を記載するにとどめることとした。

# I 概論

## 1. 序論

### (1) いわゆる「事業承継税制」の沿革

事業承継又は事業承継税制という用語についての法律上の定義はなく、極めて多義的である<sup>2</sup>。そして、これらにおける検討課題はまた、戦後まもなくの頃には農林水産業のような第一次産業の円滑な事業承継の実現にあったものが、高度経済成長に伴う我が国主力産業の製造業への移行とともに、これを支えた中小事業者及び閉鎖的法人のオーナー社長から家族への事業承継問題へと変化し、今日では、少子高齢化社会にあつて、「家族に事業承継者がいない場合に、技術力のある中小企業をどのように維持していくかということ」へと移り変わってきている<sup>3</sup>。そのため、今日では一般に、「事業承継とは、会社の経営を現在の経営者から後継者に引き継ぐことをいうものと理解」されており、「事業承継税制とは、中小企業のオーナーが死亡した場合、後継者の子が相続税負担によって事業承継に支障が出ないように課税を軽減する仕組み」をいうものと考えられている<sup>4</sup>。

また、このように事業承継に係る検討課題が変化していく間、昭和 39 年度税制改正において創設された農地の生前一括贈与制度は、その後の昭和 50 年度の税制改正において導入された相続税の納税猶予制度によって補完され、これらの制度は統合された。これに対し、中小企業の事業承継においても同様の制度の必要性が主張されていたものの<sup>5</sup>、税制調査会が昭和 58 年度の税制改正答申において「中小企業経営者の相続税の課税の実態等からみても過度の負担を求めているとは認められず、税制上特別の措置を講ずることは適当でない」<sup>6</sup>として慎重な姿勢を示すなど、長らく中小事業者の事業承継への配慮は、主として株式や事業

<sup>2</sup> 田中治「事業承継税制のあり方（中小企業税制の展開）」『租税法研究』38号（平成22年6月、有斐閣）、86頁

<sup>3</sup> 岩崎政明「事業承継税制（政策税制の法的限界の検討）」『日税研論集』58号（平成20年1月、日本税務研究センター）17頁

<sup>4</sup> 田中治、前掲（脚注2）論文、86頁

<sup>5</sup> 例えば、中小企業事業承継税制問題研究会「中小企業事業承継税制に関する報告書」（昭和56年3月）18頁以下などを参照

<sup>6</sup> 税制調査会「昭和58年度の税制改正に関する答申」（昭和57年12月）6頁。また、税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（昭和58年12月）46-47頁では、「中小事業者の事業用財産等について農地と同様の納税猶予の制度を設けるべきであるとする意見がある。中小事業者の相続税については、既に昭和58年度の改正で当調査会の答申の趣旨に沿って円滑な事業の承継に資する観点から所要の措置が講じられたところであり、中小事業者の事業用財産と農地とは事情が異なるので、相続税及び贈与税について納税猶予といった措置を講ずることは適当でない。仮にそうした措置を講ずる場合には、結局給与所得者のみに通常の納税を求めることになり、税制として極めて歪んだものとなる。」とされていた。

用財産の評価面の改善合理化を図ることによって行われてきた<sup>7</sup>。

しかし、同族会社が多数を占める中小企業における「経営者の死亡等に伴う事業の承継に際しては、経営資源としての議決権株式の分散を防止し、安定的な経営の継続を確保することが重要」であることに加え、中小企業経営者の高齢化の進展に伴う、事業承継を理由とした廃業と雇用喪失の増大から、「多くの雇用を抱え、様々な技術を有するなど地域経済の中核を担っている」中小企業の「事業経営を次世代へ円滑に承継できる環境を整備することが一層重要な政策課題として認識」されるようになり、「非上場会社の株式に係る相続税の特例の大幅な拡充」が求められるようになった<sup>8</sup>。

このような状況の下、平成 10 年 9 月 17 日付けで、日本商工会議所と東京商工会議所から「事業承継円滑化のための税制措置に関する要望」が提出され、また、平成 17 年 10 月には、「事業承継問題に関係する士業団体、中小企業関係団体、中小企業基盤整備機構、中小企業庁等を中心として、事業承継協議会が設置」されるとともに、その下に事業承継税制検討委員会をはじめとする六つの委員会が設けられて、「中小企業の事業承継に関する問題について、総合的な検討が開始」され<sup>9</sup>、平成 18 年 6 月から平成 19 年 6 月までに、これらの委員会からそれぞれ中間報告が公表された。

また、平成 19 年 6 月 19 日付けで公表された、自由民主党経済産業部会・事業承継問題検討小委員会から「中小企業の事業承継円滑化に向けた提言（中間取りまとめ）」では、「①非上場株式等の事業用資産に係る相続税の減免措置を中心に、②非上場株式の評価、③納税円滑化も併せ」、「適切な制度の拡充や見直しを実施する」ものとされ、さらに、自由民主党=公明党「平成 20 年度税制改正大綱」（平成 19 年 12 月 13 日）、財務省「平成 20 年度税制改正の大綱」（平成 19 年 12 月 19 日）及び「平成 20 年度税制改正の要綱」（平成 20 年 1 月 11 日閣議決定）において、翌平成 21 年度税制改正で事業の後継者を対象とした「取引相場のない

---

<sup>7</sup> 税制調査会「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」6 頁では、(1)従来、純資産価額のみによっていた小規模な会社の株式評価に当時の株式の評価体系の枠組みの中で収益性を加味する必要性、及び(2)その関連で、個人が事業の用又は居住の用に供する小規模宅地についても所要の措置を講ずる必要性とが認識され、後者については、昭和 58 年度税制改正において新たに「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」規定（昭和 59 年法律 6 号による改正前の租税特別措置法 70 条）を創設することによって対応された。また、前者については、昭和 58 年 4 月 8 日付の「相続税財産評価に関する基本通達」（現「財産評価基本通達」）の改正（直評 5 ほか）によって、具体的な措置が講じられた。首藤重幸「相続税改革の視点」税研 87 号 23 頁は、これらの昭和 58 年に行われた法令及び通達の改正によって「初めて明確な『事業承継概念』が租税法レベルに導入された」と一般的に評価されているとする。

<sup>8</sup> 泉 恒有ほか『平成 21 年版改正税法のすべて』（平成 21 年、大蔵財務協会）310 頁〔松田 淳ほか〕

<sup>9</sup> 事業承継協議会・事業承継税制検討委員会「事業承継税制検討委員会 中間報告」（平成 19 年 6 月）2 頁。

株式等に係る相続税の納税猶予制度」を創設することが、予告的に明記された<sup>10</sup>。

このような経緯を経て、平成 21 年度の税制改正において新たに創設された制度が、非上場株式等<sup>11</sup>の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度（以下、単に「納税猶予・免除制度」という。）である<sup>12</sup>。

なお、平成 26 年度税制改正（平成 26 年法律 10 号）において、「医療法人の持分に係る相続税及び贈与税の納税猶予等の制度」（措法 70 の 7 の 5 から 70 の 7 の 9）が創設されたが、この制度については、下記Ⅲにおいて別途検討することとする。

## (2) 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度の変遷

上記のように漸く平成 21 年度税制改正法（平成 21 年法律 13 号）において新設された納税猶予・免除制度（措法 70 の 7 から 70 の 7 の 4）であるが、平成 22 年度及び平成 23 年度の税制改正において、矢継ぎ早に次のような改正が行われた（用語の定義については、末尾の「付属資料」を参照）。

まず、平成 22 年度改正（平成 22 年法律 6 号）においては、認定贈与承継会社等〔相続税の場合には、認定承継会社等〕が外国会社（会社法 2 条 2 号）等の株式等を有する場合の納税猶予分の贈与税額〔相続税の場合には、相続税額〕の計算方法等についての改正が行われるとともに、認定贈与承継会社等〔相続税の場合には、認定承継会社等〕と特別の関係がある会社の範囲の拡大、資産保有型会社の判定要件の明確化などの改正が行われた。また、平成 23 年度改正（平成 23 年法律 82 号）においては、風俗営業会社等に該当してはならないこととされる特別関係会社の範囲の見直しなどが行われた。

しかしながら、これらの改正にもかかわらず、この制度の創設以来、必ずしも

<sup>10</sup> 上西左大信「事業承継税制の概要（特集 相続税の本質と課税方式のあり方）」『税研』139 号（平成 20 年 5 月、日本税務研究センター）61 頁は、平成 20 年度の改正項目ではないにもかかわらず、「平成 20 年度税制改正の大綱」及び「平成 20 年度税制改正の要綱」において「備考」として事業承継税制が記載されているのは、「平成 21 年度税制改正において実現することを明確化（予告）したものであると考えられる」としていた。

<sup>11</sup> 以下において、「株式等」とは、株式又は出資をいい、「非上場株式等」とは、(イ)その株式に係る会社の株式の全てが金融商品取引所（金融商品取引法 2⑥）に上場されていないこと等の要件を満たす株式及び(ロ)合名会社、合資会社又は合同会社の出資のうち一定の要件を満たすものをいう（措法 70 の 7 ②二、70 の 7 の 2 ②二、70 の 7 の 4 ②二、措規 23 の 9 ⑦⑧）。なお、この非上場株式等のうち、納税猶予・免除制度の適用対象となるのは、議決権に制限のない株式等に限られる（措法 70 の 7 ①、70 の 7 の 2 ①、70 の 7 の 4 ①）。

<sup>12</sup> 平成 21 年度税制改正で創設された当初の制度の概要及び問題点については、租税調査会研究報告第 19 号「中小企業の事業承継税制の論点整理と諸問題の検討」（平成 21 年 6 月、日本公認会計士協会）11 頁以下などを参照。

その活用が進んでいない状況にあったことから<sup>13</sup>、『社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律』（平成24年法律68号）7条4号イにおいて、「事業承継税制（租税特別措置法第70条の7から第70条の7の4までの規定に基づく相続税及び贈与税の特例をいう。）について、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年法律第30号）に基づく認定の運用状況等を踏まえ、その活用を促進するための方策や課税の一層の適正化を図る措置について検討を行い、相続税の課税ベース、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行う。」ことを検討することが明記され、その後の平成25年度の税制改正（平成25年法律5号）及び『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則』（平成21年経済産業省令22号）の二度にわたる改正（平成25年経済産業省令18、35号）によって、制度の抜本的な改正が行われた。

その具体的な改正内容としては、下記に概説するように、大別して、①後継者に係る親族間承継要件の廃止や先代経営者に係る役員退任要件の緩和といった、制度の適用要件の緩和を図るための改正、②納税猶予税額の免除事由の拡充等の納税者の税負担の軽減を図るための改正、③担保提供手続の簡素化や事前確認制度の見直し等の、手続の簡素化を図るための改正、及び④その他の観点からの改正がある<sup>14</sup>。なお、これらの税制改正において、制度の名称（条文見出し）が「納税猶予及び免除」制度と改められている。また、この改正後の規定は、原則として、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をする非上場株式等に係る相続税又は贈与税について適用されているが（平成25年度税制改正法附則86）、③の「ウ．事前確認制度の見直し」による、経済産業大臣の認定を受ける要件としての事前確認制度の廃止については、平成25年4月1日以後に行う認定申請から適用されている（平成25年経済産業省令18号附則1）。

#### ①「適用要件の緩和」を図るための改正

##### ア．後継者に係る親族内承継要件の廃止

改正前においては、事業承継税制の適用を受けることができる後継者は、非上場会社を経営していた先代経営者の親族であることが要件とされてい

<sup>13</sup> 事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会中間報告」（平成26年7月）21頁によれば、平成26年3月末時点での事業承継税制についての経済産業大臣の認定件数は846件（相続税539件、贈与税307件）となっている。なお、当該検討会は、「最近の事業承継をめぐる状況の変化を踏まえつつ、事業承継の時期を迎えている中小企業・小規模事業者の経営者が取り得る多様な選択肢について幅広く検討し、事業承継円滑化のために講ずべき法律、税、その他の支援の在り方を討議」（同3頁）するために設置され、平成26年3月以降、4回にわたって開催された。

<sup>14</sup> 吉沢浩二郎ほか『平成25年版 改正税法のすべて』（平成25年、大蔵財務協会）595-596頁〔高橋達也ほか〕を参照

たが、改正後はこの要件が削除され、親族以外の者が後継者となった場合であっても、これらの制度の適用を受けることができることとなった。

イ．先代経営者に係る役員退任要件の緩和（贈与税の納税猶予制度についてのみ。）

改正前の非上場株式等についての贈与税の納税猶予等の制度においては、贈与者（先代経営者）は、贈与時においてこの特例の対象となる非上場株式等の発行人（認定贈与承継会社）の役員でないことが要件とされていたが、改正後は、贈与時において認定贈与承継会社の代表権を有していないこととされ、贈与後も代表権を有しない役員として留任することが可能となった。

ウ．雇用確保要件（５年間・雇用の８割確保）の緩和等

この雇用確保要件とは、「雇用確保という政策目的と中小企業の自由な経済活動を阻害しないという要請との調和の観点から、贈与税又は相続税の申告期限後５年間における常時使用従業員数について、贈与時又は相続開始時の２割の減少まで認めている（すなわち、８割確保されていれば、納税猶予期限は確定しないこととされている）もの」<sup>15</sup>であるが、改正前において「５年間毎年８割維持」することが必要とされていたものが、「５年間平均８割維持」に緩和され、それに合わせて所要の改正が行われた。

②「負担の軽減」を図るための改正

ア．納税猶予税額の免除事由（特例対象株式を全部譲渡した場合）の拡充

特例の対象となった非上場株式等の全部の譲渡等をした場合に納税猶予税額の一部が免除される場合として、再生計画の認可の決定に準ずる一定の事実が生じた場合で一定の債務の処理に関する計画に基づき当該非上場株式等を消却するために行うときが加えられた。

イ．再生計画の認可決定等があった場合の納税猶予税額の再計算の特例の創設

一定の要件を満たす認定会社について民事再生法の規定による再生計画又は会社更生法の規定による更生計画の認可の決定があった場合（再生計画の認可の決定に準ずる一定の事実が生じた場合を含む。）において、その認定会社の有する資産につき評定が行われたときは、この特例の対象となる非上場株式等の認可決定日等における価額を基礎としてこの特例による猶予中の税額について再計算を行い、この再計算後の猶予税額が再計算前の猶予税額を超える場合には、その超える額を免除とする特例規定が創設された。

<sup>15</sup> 吉沢ほか・前掲書（脚注14）・608頁〔高橋達也ほか〕

ウ. 納税猶予税額の計算方法の見直し（相続税の納税猶予制度についてのみ）  
非上場株式等に係る相続税の納税猶予税額を計算する場合において、その相続について債務控除の対象となる金額があるときは、そのうち経営承継相続人等の負担に属する部分の金額をまず特例の対象となる非上場株式等以外の財産から控除して、納税猶予税額を計算するものとされた。

エ. 事業継続期間を経過した場合における当該期間に係る利子税率の特例  
本制度を適用する場合、納税猶予期間が長期にわたることが多いため、猶予が打ち切られた場合には利子税の負担も多額になることも本制度の利用を妨げる一因である等の意見があった。そこで、本制度の適用を受ける相続税又は贈与税の申告期限以後5年を経過する日（経営贈与承継期間、経営承継期間又は経営相続承継期間）の翌日以後に納税猶予期限の確定事由に該当することとなり、猶予税額の全部又は一部を納付することとなった場合には、その5年を経過する日までの期間中の利子税を「年ゼロパーセント」に軽減することとされた。

オ. 雇用確保要件を満たせなかった場合における納税猶予税額に対する延納・物納の利用  
雇用確保要件を満たせなかったために、納税猶予期限が確定した場合には、延納や物納を利用することが可能となった。

### ③ 「手続の簡素化」を図るための改正

本制度の活用が必ずしも進んでいない理由の一つとして、制度の適用に当たって複雑な手続が必要とされていることが考えられたため、次のような手続の簡素化を図るための改正が行われた。

ア. 担保提供手続の簡素化等（株券不発行会社への適用拡大）

イ. 税務署への提出書類の簡素化（減量）

ウ. 事前確認制度の見直し

### ④ その他

以上のような事項のほか、次のような項目についても、平成25年度において改正が図られた。

ア. 認定会社が上場株式等を有する場合における納税猶予税額の計算方法の見直し（計算除外の特例措置に係る対象株式等の追加）

イ. 資産管理会社に係る要件（事業実態があるとされる資産管理会社の要件）の見直し

ウ. 納税猶予期限の確定事由の見直し（確定事由とされる総収入金額の算定方法の見直し）

エ. 納税猶予税額に係る免除届出書の提出期限等の見直し（贈与税の納税猶予制度についてののみ。）

オ. 死亡免除に係る規定の明確化

## 2. 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度

### (1) 制度の概要

地域経済と雇用を支えるための中小企業の事業承継を円滑に進める総合的支援策として、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下、「経営承継円滑化法」という。）が平成 20 年 10 月に施行された。本制度は平成 25 年度税制改正（平成 27 年 1 月施行）において、規制の緩和が推進されている。

具体的には中小企業の後継者が、贈与又は相続により経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の株式等を先代経営者から一定数又は一定額以上取得し、その会社を経営していく場合には、その後継者が納付すべき贈与税又は相続税のうち、その株式等（発行済議決権株式数の 2/3 に達するまでの部分に限る。）に対応する贈与税又は相続税の納税が猶予される制度である。その後、贈与の場合には先代経営者の死亡等により猶予された贈与税が免除されるが、受け取った株式は相続税の対象となり、相続税の納税猶予に引き継ぐことができる。相続の場合には後継者の死亡等により、猶予されている相続税が免除される。

制度の詳細は、末尾の「付属資料」を参照されたい。

### (2) 主な用語の定義

#### ① 資産保有型会社

贈与又は相続開始の日の属する事業年度の直前事業年度の開始の日から、納税猶予期限が確定する日までのいずれかの日において、会社資産の総額に対する特定資産（現金、預貯金、有価証券及び遊休資産等）の割合が 70%以上となる会社をいう。

#### ② 資産運用型会社

贈与又は相続開始の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から、納税猶予期限が確定するまでに終了する事業年度末日までの期間内のいずれかの事業年度において、総収入金額に対する上記特定資産に係る運用収入合計額の割合が 75%以上となる会社をいう。

#### ③ 特別関係会社、特定特別関係会社

承継会社と代表者及び代表者と特別の関係のある者が、議決権の過半数を支配している会社を特別関係会社といい、そのうち対象会社と代表者及び代表者と生計を一にする親族が議決権の過半数を支配している会社を特定特別関係

会社という。

(3) 贈与又は相続開始時の要件

当該制度を利用するためには、贈与時又は相続開始時に承継会社<sup>16</sup>、先代経営者、後継者がそれぞれ要件を満たす必要がある。

① 承継会社の主な要件

ア. 中小企業者であること。

中小企業基本法に定義される中小企業者であるが、業種によって一部範囲が拡大されている。

イ. 常時使用従業員の数が1人（海外子会社がある場合には5人）以上

常時使用従業員とは、社会保険に加入する役員以外の従業員（使用人兼務役員を含む。）、又は2か月を超える雇用契約を締結しているもので75歳以上の従業員をいう。

ウ. 承継会社及びその特定特別関係会社が、国内及び国外で上場会社等でないこと及び風俗営業会社でないこと。

エ. 承継会社が資産保有型会社、資産運用型会社に該当しないこと（ただし事業実態があれば、制度の適用が認められる場合がある。）。

オ. 贈与日若しくは相続開始日直前の事業年度以降、総収入金額がゼロを越えること。

カ. いわゆる黄金株（拒否権付種類株式）を発行している場合は、後継者である代表者以外の者が保有していないこと。

キ. 定められた経営報告基準日の時点で、贈与時若しくは相続時の常時使用従業員数の80%を維持していること。平成25年度税制改正により、常時使用従業員数は5年間平均で判断されることとなった。

② 先代経営者の要件

ア. 過去において承継会社の代表者であったこと。

なお、代表者には代表権に制限のあるものを除き、また申請時に代表者として就任中でもよい。

イ. 贈与又は相続の直前に代表者であった場合には、同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、当該同族関係者の中で筆頭（後継者を除く。）であること。

一方贈与又は相続の前に代表者を退任している場合には、①代表者であったときのいずれかの時に、同族関係者と合わせて議決権の過半数を有しかつ

---

<sup>16</sup> 承継会社の定義及び詳細は、付属資料を参照されたい。

当該同族関係者の中で筆頭であり、加えて②贈与又は相続の直前に同族関係者と合わせて議決権の過半数を有しかつその中で筆頭（後継者を除く。）であること。

ウ. 贈与時において申請会社の代表者は退任していること（贈与税の場合）

平成 25 年度税制改正により、それまで役員の退任が要件であったが、代表者の退任に緩和されており、いわゆる有給役員として承継会社に残留することが可能となっている。

エ. 贈与の場合は保有株式の全て、（又は受贈後において後継者の保有割合が 2/3 を超える株式数以上）の株式を贈与したこと。

### ③ 後継者の要件

ア. 贈与時又は相続開始後 5 か月以内において承継会社の代表者であること。  
なお、代表権に制限のない代表者であることが必要である。

イ. 贈与又は相続のときに同族関係者と合わせて総議決権数の過半数を有し、その中で筆頭であること。

ウ. 贈与の場合、贈与日において 20 歳以上であること。

エ. 贈与税の申告期限まで引き続き取得した承継会社株式の全てを保有すること。

オ. 贈与の場合、贈与日まで続けて 3 年以上継続して承継会社の役員等に就任していたこと。

カ. 相続の場合、相続開始の直前において承継会社の役員であったこと。ただし、被相続人が 60 歳未満で死亡した場合はこの限りではない。

キ. なお、平成 25 年度税制改正によって、後継者は贈与者又は被相続人の親族である必要はなくなった。

## (4) 納税猶予期間中の要件

### ① 5 年以内

贈与税又は相続税の申告期限の翌日から 5 年以内の期間内は、承継会社の株式全ての継続保有、後継者が代表者であり続けること、雇用維持の要件を満たし続ける必要がある。

このうち雇用維持については、5 年間における雇用数の平均が贈与時又は相続時における雇用の 80%を下回らないことが求められる。

### ② 5 年経過後

贈与税又は相続税の申告期限の翌日から 5 年経過後は、承継会社株式の継続保有を満たし続ける必要がある。ただし、株式の一部を売却等した場合には、納税猶予自体は続くものの、その売却等をした割合に応じた納税猶予額と利子税の納

付が求められる。

(5) 手続の流れ

① 経済産業大臣による確認

株式の贈与又は相続開始の前に、当該中小企業者が計画的な事業承継に係る取組を行っていることについて、経済産業大臣の確認を受けることができる。

当該確認手続は任意制度であるが、不測の事態に備えるため、事前に確認制度を利用して要件を満たすかどうかのチェックを行うなど、計画的な事業承継対策を行っていくことが望まれる。

② 経済産業大臣による認定

経営承継円滑化法に基づき、承継会社、先代経営者及び後継者の要件を満たしていることについて認定を受けることが必要である。

③ 担保提供

猶予される相続税額と利子税の額に見合う担保を税務署に提供する。

このとき特例を受ける対象株式全てを担保提供した場合は、猶予される相続税額と利子税の額に見合う担保提供がされたものとみなされる。

④ 贈与税又は相続税の申告書提出

通常の特例期限内に贈与税又は相続税の申告を行うが、その際に、経済産業大臣の認定書類と担保提供を証する書類等の添付が必要となる。

⑤ 申告期限から5年間

5年間の期間内は、承継会社株式全ての継続保有、後継者が代表であり続けること、雇用維持の要件を満たし続ける必要がある。これらの要件を満たすことについて、会社は毎年、経済産業大臣に年次報告書を、所轄税務署に継続届出書を提出し続けなければならない。

⑥ 申告期限から5年経過後

5年経過後は、3年ごとに所轄税務署に継続届出書を提出し続けなければならない。

(6) 納税猶予の打ち切り

贈与又は相続後に納税猶予の要件を満たさなくなった場合や、年度ごとの届出書の提出がなされなかった場合等には、納税猶予が打ち切れ、納税猶予の全部又は一部が確定する。その際には、打ち切られた猶予税額と利子税を納付する必要がある。

(7) 納税猶予の免除

贈与者が死亡した場合や納税猶予を受けていた後継者が死亡した場合には、猶予されている贈与税又は相続税は免除となる。また相続してから5年経過後に次の後継者へ贈与した場合、猶予されている相続税は免除となる。これらの場合、6か月以内に免除届出書を所轄税務署に提出する必要がある。

上記のほか、対象会社が破産手続きを開始した場合なども納税猶予額が免除される。その場合には2か月以内に免除申請書を提出しなければならない。

#### (8) 贈与税の納税猶予税額の計算

##### ① ステップ1

贈与を受けた全ての財産の価額の合計額に基づき、あるべき贈与税額を計算する。

##### ② ステップ2

贈与を受けた財産が特例受贈非上場株式等のみであると仮定して贈与税を計算する（＝納税猶予税額）。

なお、「ステップ1で計算した税額」から「ステップ2で計算した税額」を控除した額は贈与税の申告期限までに納付する必要がある。

#### (9) 相続税の納税猶予税額の計算

承継会社株式の課税価格の80%に対応する部分の相続税額が納税猶予額となるが、具体的には以下の3ステップから計算される。

##### ① ステップ1

後継者が取得した財産が承継会社の株式のみであるとみなして、後継者以外の相続人が取得した財産と合わせて相続税を計算し、後継者に対応する部分の金額を計算する。

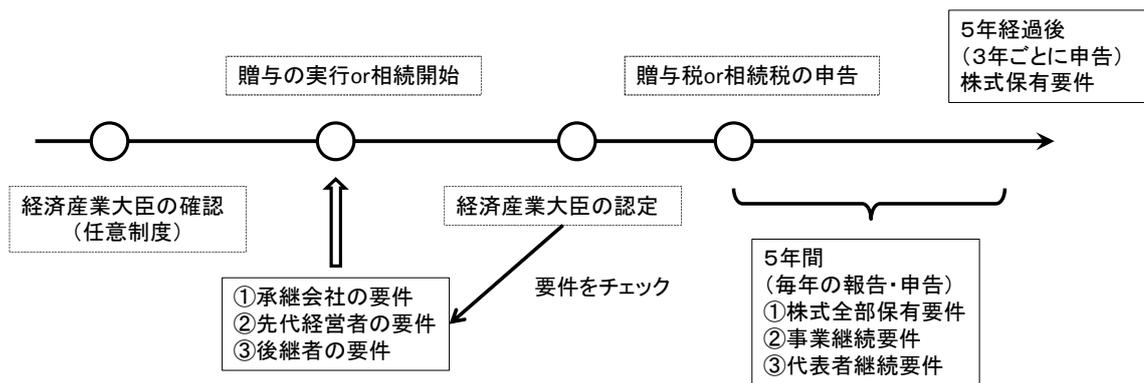
##### ② ステップ2

後継者が取得した財産が承継会社の株式の20%のみであるとみなして、後継者以外の相続人が取得した財産と合わせて、相続税を計算して、後継者に対応する部分の金額を計算する。

##### ③ ステップ3

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、納税猶予額となる。

相続税の納税猶予額は2/3に達するまでの株式について、さらにその80%に対応する部分の金額までしか猶予されない、すなわち残り部分については相続税の負担が生じる点に留意が必要である。



#### (10) 留意点等

- ① [相続・贈与共通] 平成 25 年度税制改正により、平成 27 年 1 月 1 日以後における相続若しくは遺贈又は贈与から後継者が親族以外の場合でも適用できることとなるなど、各種要件のうち一部が緩和され、より適用が容易になっている。
- ② [相続・贈与共通] 後継者の選定や従業員維持を含め、長期間にわたる計画を立てた上で、特に打ち切りリスクの顕在化により、打ち切られた納税猶予額や利子税の納税が発生しないように継続的に会社の状況を把握、見直し及び検討する必要がある、本制度の適用に当たっては特別な注意が必要である。
- ③ [相続・贈与共通] 先代経営者又は後継者が同族関係者内で個人で対象会社の筆頭株主である必要がある。資産管理会社等の法人が筆頭株主である場合、当該要件を満たさず、適用できない。
- ④ [相続・贈与共通] 対象となる後継者は一人に限定される。複数の後継者候補がいる場合、あらかじめ株式を承継する後継者を決めておく必要がある。なお、株式を承継した後継者に加えて複数の者が代表者となることは認められる。
- ⑤ [相続・贈与共通] 対象株式数の計算上、2/3 に達するまでの数から後継者が事前に保有していた部分が除かれるため、後継者が既に多くの割合の株式を保有している場合には、余り効果がない場合がある。
- ⑥ [相続・贈与共通] 経営贈与承継期間内及び経営承継期間内は毎年年次報告書及び継続届出書を提出する必要があるが、当該期間経過後は毎年提出する必要がないため、継続届出書を失念するリスクが大きい。
- ⑦ [相続] 相続人でない後継者が、遺贈により株式を受け取るためには、事前に遺言を行っておくなどの準備が必要である。
- ⑧ [相続] 経済産業大臣の認定申請を行う時（相続開始後 8 か月以内）までに、対象株式の遺産分割が完了していない場合は、適用することができない。

い。

- ⑨ [相続] 納税猶予額の計算構造上、たとえ同じ評価額の株式を相続したとしても、他の相続人の取得する財産額によって適用される税率が異なる場合がある。その結果、遺産分割方法のいかんによっては、納税猶予額が変わってくることもある。

### 3. 非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度における移行手続等に関する留意点

#### (1) 非上場株式等に係る二つの納税猶予及び免除制度

事業承継税制は、中小企業の事業承継を円滑に進めることを目的としていることから、この制度は、非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除制度と相続税の納税猶予及び免除制度という二つの制度から構成されている。

まず、非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除制度においては、後継者である受贈者（経営承継受贈者）が、贈与により、経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の株式等を贈与者（先代経営者）から全部又は一定数以上取得し、その会社を運営していく場合には、その後継者が納付すべき贈与税のうち、その株式等<sup>17</sup>に対応する贈与税の全額の納税が猶予され、贈与者（先代経営者）の死亡等により、納税が猶予されている贈与税の納付が免除される。

他方、非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除制度においては、後継者である相続人等が、相続又は遺贈により、経済産業大臣の認定を受ける非上場会社の株式等を被相続人（先代経営者）から取得し、その会社を運営していく場合には、その後継者が納付すべき相続税のうち、その株式等<sup>18</sup>に係る課税価格の80%に対応する相続税の納税が猶予され、後継者の死亡等により、納税が猶予されている相続税の納付が免除される。

いずれにしても、非上場株式等の贈与又は相続のいずれの形態であっても、適用要件を満たせば、贈与税又は相続税の納税猶予及び免除制度の適用を受けることができる。そこで本章では、どちらか一方の納税猶予が適用されている場合において、贈与者又は後継者の死亡等により、贈与から相続へ、又は相続から贈与へ進むことになる際には、両制度間の切替えや移行においていかなる留意点等があるのかについて検討を行うことにする。

#### (2) 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予が適用されている場合

<sup>17</sup> 贈与前から後継者が既に保有していた議決権株式等を含め、発行済議決権株式総数の2/3に達するまでの部分に限る（措法70の7①）。

<sup>18</sup> 相続前から後継者が既に保有していた議決権株式等を含め、発行済議決権株式総数の2/3に達するまでの部分に限る（措法70の7の2①）。

～贈与から相続への留意点～

① 贈与税の納税猶予額の免除制度

非上場株式等に係る贈与税の納税猶予が適用されている場合において、一定の事由が生じた場合には、その猶予中の贈与税額が免除されることになり、その手続としては、届出によって免除される場合と、申請によって免除される場合とに分けられる（免除手続については、末尾の「付属資料」を参照）。しかし、贈与から相続へ納税猶予の切替えや移行の検討を行うのは、届出によって免除される場合においてである。

② 贈与者の死亡の時以前に経営承継受贈者が死亡した場合の相続（贈与→相続）

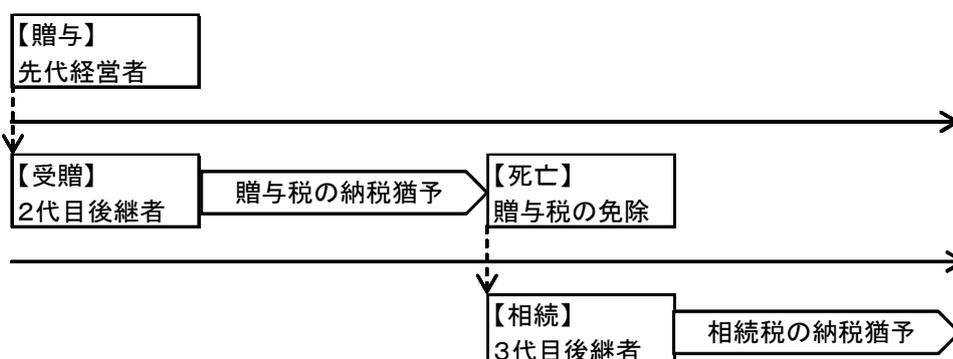
特例受贈非上場株式等の贈与者（先代経営者）の死亡の時以前に経営承継受贈者（2代目後継者）が死亡した場合、経営承継受贈者の相続人等（3代目後継者）が贈与から相続へ移行する際の課税関係は、次のとおりである。

ア. 贈与税の免除

贈与者の死亡の時以前に経営承継受贈者が死亡したことにより相続が発生した場合、免除事由に該当し、届出によって、猶予中の贈与税額は免除される（措法70の7⑩一）。

イ. 相続税の課税

経営承継受贈者が保有していた特例受贈非上場株式等は、その経営承継受贈者の相続人等（3代目後継者）によって通常の相続と同様に相続されることになり、特例受贈非上場株式等については相続税が課税されることになる。ただし、当該相続税について、相続人等が特例の要件を満たせば、相続税の納税猶予制度の適用を受けることもできる（措法70の7の2①）。



③ 贈与者が死亡した場合の相続（贈与→相続）

特例受贈非上場株式等の贈与者（先代経営者）が死亡した場合、経営承継受

贈者（2代目後継者）が贈与から相続へ移行する際の課税関係は、次のとおりである。

#### ア. 贈与税の免除

特例受贈非上場株式等の贈与者が死亡したことにより相続が発生した場合、免除事由に該当し、届出によって、猶予中の贈与税額は免除される（措法70の7⑯ニ）。

#### イ. 相続税の課税

特例受贈非上場株式等は贈与者から経営承継受贈者が相続又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税が課税されることになる（措法70の7の3①、措規23の11）。この場合、特例受贈非上場株式等の相続税評価額については、相続時の価額ではなく、贈与により取得した時の価額によって計算し<sup>19</sup>、他の相続財産と合算して相続税を計算することになる（措法70の7の3①）。

なお、贈与者の死亡の日前に、納税猶予に係る贈与税の全部又は一部について納税猶予に係る期限が確定しており、かつ、経営承継受贈者が贈与者から相続又は遺贈により財産を取得している場合には、相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額の計算の規定（相法19）が適用され、贈与時の価額で相続税が課税される（措通70の7の3-2（2））<sup>20</sup>。

#### ウ. 相続税の納税猶予への切替え

上記イによって、特例受贈非上場株式等について相続税が課税される場合において、一定の要件を満たせば、相続税の納税を猶予することができる（措法70の7の4①、措通70の7の2-3（注））。すなわち、贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予へと切り替えることができ、この場合の相続税の納税猶予は、前述した相続税の納税猶予制度（措法70の7の2）と基本的には同様の仕組みとなっている。

ただし、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けて、一定の要件を満たす場

---

<sup>19</sup> 相続税が課税される場合、本来ならば非上場株式等の相続時の価額で課税されるべきであるが、贈与時の価額で課税されることになった理由は、民法の遺留分に関する特例（円滑化法4①2）としての「固定合意」（先代経営者から生前贈与により取得した株式等について、先代経営者の推定相続人全員の合意及び所要の手續（経済産業大臣の確認、家庭裁判所の許可）を経ることを要件に、遺留分算定基礎財産に算入すべき価額をあらかじめ固定すること。この固定合意により、後継者の貢献による株式価値上昇分が遺留分減殺請求の対象外となるため、経営意欲が阻害されないこととなる。）の考え方と同様であると説明されている（泉恒有ほか『平成21年版 改正税法のすべて』（平成21年、大蔵財務協会〔松田淳ほか〕）372頁）。

<sup>20</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース『完全ガイド 事業承継・相続対策の法律と税務（四訂版）』（平成25年12月、税務研究会出版局）253頁

合には、上記のように贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予へ切り替えることはできるが、贈与者が死亡した際において相続（又は遺贈）により取得した非上場株式等（贈与税の納税猶予の特例の適用を受けた非上場株式等と同じ会社の株式等）については、相続税の納税猶予の特例の適用を受けることができない。つまり、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けなかった分の非上場株式については、相続税の納税猶予の特例の適用を受けることはできないことになっている（措通 70 の 7 の 2 - 3（3））。

#### エ. 相続税の納税猶予へ切り替える場合の「経済産業大臣の確認」

経済産業大臣の確認とは、非上場株式等の贈与税から相続税の納税猶予へ切り替える場合、相続開始時において経営相続承継受贈者が一定の要件を満たしており（措法 70 の 7 の 4 ②三）、その株式等に係る認定相続承継会社も一定の要件を満たしていることについて（措法 70 の 7 の 4 ②一、措令 40 の 8 の 3 ③から⑤）、経済産業大臣に確認を受けることをいい、贈与者の相続開始の日の翌日から 8 か月以内に、確認の申請を行わなければならない（円滑化規則 13①、②）。

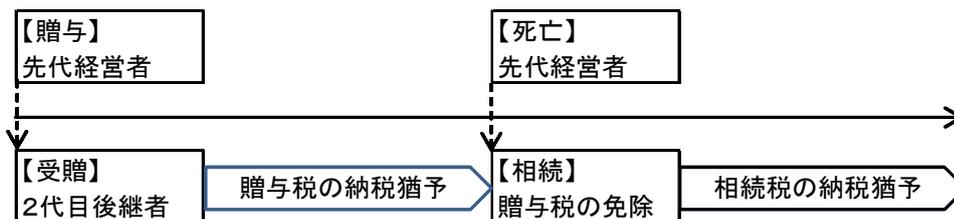
#### オ. 「贈与税」から「相続税」の納税猶予へ切り替える場合の手続

経営相続承継受贈者が相続税の申告期限までに、相続税の納税猶予を受ける旨を記載した相続税の申告書及び一定の書類（「贈与者が死亡した場合の非上場株式等についての相続税の納税猶予の報告書」など）を税務署に提出するとともに（相法 27①）、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した場合に限り、この特例が適用される。ただし、納税猶予の適用を受けるために、納税猶予を受けようとする対象株式の全部について担保として提供した場合には、猶予税額に見合う担保が提供されたものとみなされることになっている（措法 70 の 7 の 2 ⑥）<sup>21</sup>。

なお、経営贈与承継期間（贈与税の申告期限の翌日から 5 年間）を経過した後贈与者が死亡した場合、相続税の納税猶予への切り替えに当たっては、いわゆる事業継続要件（納税猶予者の代表者継続要件、従業員の 80% 雇用確保要件など）は課せられないが、経営贈与承継期間内に贈与者が死亡した場合には、贈与者の相続開始の日の翌日から 4 か月以内に、経済産業大臣に対して「臨時報告」を行わなければならない（円滑化規則 12⑩）。

---

<sup>21</sup> 特例非上場株式等の「みなす充足」の規定は、特例非上場株式等の全部を当初から担保提供した場合に適用され、一部を担保提供しても当該規定の適用はない。



(3) 非上場株式等に係る相続税の納税猶予が適用されている場合  
～相続から相続・贈与への留意点～

① 相続税の納税猶予額の免除制度

非上場株式等に係る相続税の納税猶予が適用されている場合において、一定の事由が生じた場合には、その猶予中の相続税額が免除されることになり、その手続としては、届出によって免除される場合と、申請によって免除される場合とに分けられる（免除手続については、末尾の「付属資料」を参照）。しかし、相続から相続又は贈与へ納税猶予の切替えや移行の検討を行うのは、届出によって免除される場合においてである。

② 経営承継相続人等が死亡した場合の相続（相続→相続）

経営承継相続人等（2代目後継者）が死亡した場合、経営承継相続人等の相続人（3代目後継者）が相続から相続へ移行する際の課税関係は、次のとおりである。

ア. 相続税の免除

経営承継相続人等が死亡したことにより相続が発生した場合、免除事由に該当し、届出によって、この時点まで猶予されていた相続税の全額が免除される（措法70の7の2⑩一）。

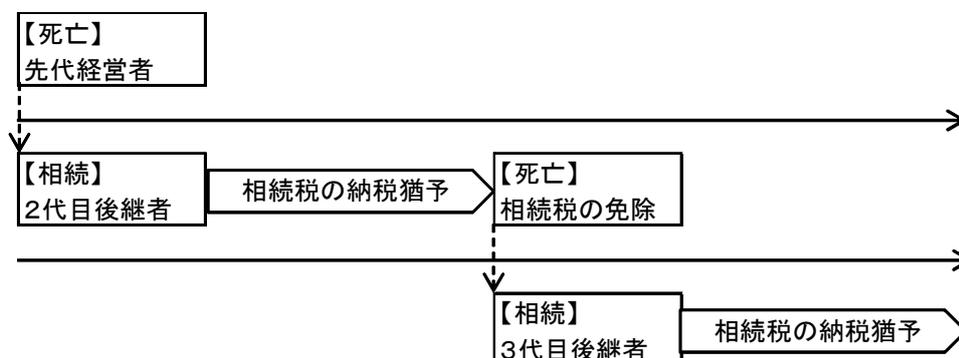
イ. 相続税の課税

経営承継相続人等が保有していた特例非上場株式等は、その経営承継相続人等の相続人によって通常に相続されることになり、相続税が課税されることになる。

ウ. 相続税の納税猶予と贈与税の納税猶予

上記イによって、特例非上場株式等について相続税が課税される場合において、一定の要件を満たせば、相続税の納税を猶予することができる（措法70の7の4①）。また、特例非上場株式等につき、贈与税の納税猶予の適用を受ける贈与をした場合には、相続税の納税猶予から贈与税の納税猶予へ移

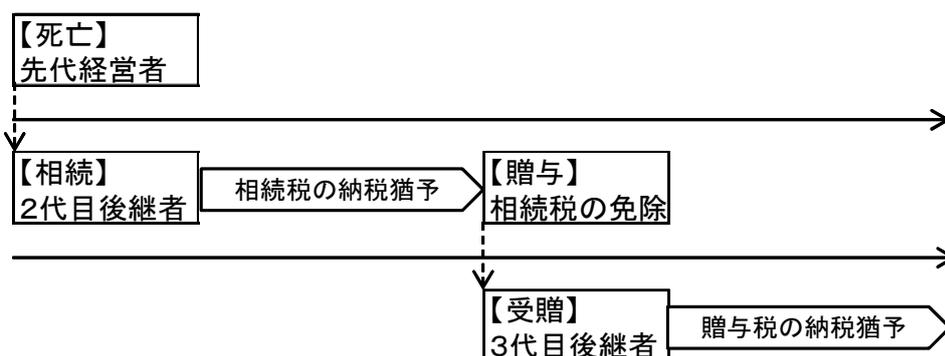
行することになる。



③ 「相続税」から「贈与税」の納税猶予へ（相続→贈与）

相続税の納税猶予制度の適用を受けている場合には、相続税の申告期限の翌日から5年間（経営承継期間）を経過する日までは、相続税の納税猶予の適用を受けている非上場株式等を譲渡したり贈与したりすることはできない（末尾の「付属資料」を参照）。しかし、5年を経過する日の翌日以後であれば、相続税の納税猶予の適用を受けている非上場株式等を贈与することはできる。

したがって、経営相続承継受贈者が次の後継者に対して、後継者が保有している議決権株式数と合わせて発行済議決権株式総数の2/3に達するまでの部分を一括して贈与することによって、猶予中の相続税額の免除を受けるとともに（措法70の7の2⑩二）、後継者は贈与税の納税猶予の適用を受けることができる。



(4) 納税猶予・免除制度の適用可否

① 贈与から贈与へ

贈与者（先代経営者）から経営承継受贈人（2代目後継者）に贈与が行われ、

その経営承継受贈人（2代目後継者）から次の経営承継受贈人（3代目後継者）に贈与が行われるというような承継の仕方も考えられる。しかし、最初の先代経営者から2代目後継者への贈与については贈与税の納税猶予の適用を受けることはできるが、次の2代目後継者から3代目後継者への贈与については、2代目が猶予税額の免除を受ける措置がないため、実務的には難しく実行不可と言わざるを得ない。このため、先代経営者が死亡するまでの間、2代目後継者が次世代の3代目後継者に経営を承継させることなくそのまま経営を継続して、事業の若返りを阻害する要因となっている<sup>22</sup>（なお、当該事項については、平成27年度税制改正において改正が予定されている。詳細は「付属資料：Ⅲ平成27年度税制改正において改正が予定されている事項」を参照されたい。）。

## ② 経営承継相続人等の限定

非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除制度と相続税の納税猶予及び免除制度は、一人の後継者に株式を集中させて安定的な事業承継を行うことを目的としている<sup>23</sup>。したがって、認定承継会社の非上場株式等について、措置法70条の7の2第1項の規定の適用を受けようとする場合において、同項の規定の適用を受けようとする者以外の者が当該認定承継会社の非上場株式等について次に掲げるいずれかの規定の適用を現に受けているときは、同項の規定の適用を受けることができない（措法70の7の2⑧、措通70の7の2-35）。

- ・ 措法70条の7第1項（非上場株式等についての贈与税の納税猶予）
- ・ 措法70条の7の2第1項（非上場株式等についての相続税の納税猶予）
- ・ 措法70条の7の4第1項（非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予）

---

<sup>22</sup> 事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会中間報告」（平成26年7月）45頁参照

<sup>23</sup> 小池正明『民法・税法による遺産分割の手續と相続税実務（六訂版）』（平成24年9月、税務研究会出版局）478-479頁参照

## Ⅱ 非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度に関する論点整理

### 1. 相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度適用上の留意点並びに問題点

経営承継円滑化法は、平成 20 年 10 月 1 日に施行されたものの、その後の利用状況は芳しいものではなかった。その理由として、適用要件の厳格性等が挙げられており、その後、様々な議論がなされ、平成 25 年度税制改正において要件等について大幅な見直しが行われ、平成 27 年 1 月 1 日に施行された。

また、平成 25 年度税制改正後に、更なる利用に当たって障害となる様々な諸問題についての解消を図るべく、平成 26 年 7 月に「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会中間報告」が出され、一層の利用促進のための方策が打ち出されている。

平成 25 年度税制改正及び上記中間報告を基に、平成 27 年 1 月 1 日施行後の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度の適用上の留意点について以下述べるとともに、実務として事例が乏しい中において、法令の解釈によってもまだ適用上の問題が生じると想定される点について以下述べる。

#### (1) 制度面

猶予される相続税、贈与税の範囲については、自社株式の議決権の 2/3 まで、80% となっており、結局のところ約 53% しか納税猶予にならないので留意が必要である。また、これでは、制度の効果が薄いのではないかと考えられる。

被相続人から相続時精算課税贈与された自社株式は原則として納税猶予の適用がされないという問題がある。

まず贈与税の納税猶予制度を選択する場合、納税猶予の適用を受ける株式（特例受贈非上場株式等）については、相続時精算課税を適用せず、暦年課税が適用される（措法 70 の 7③）。すなわち、既に相続時精算課税の適用を受けている適用者及び贈与による取得財産について初めて相続時精算課税の適用を受けようとする新規適用選択者は、いずれも贈与税の納税猶予制度の適用を受けるときには、特例受贈非上場株式等については相続時精算課税の適用を受けることはできない。ただし、同一年中に特例受贈非上場株式等とその他の財産（適用除外となる非上場株式等を含む。）の贈与を受けたときには、特例受贈非上場株式等については贈与税の納税猶予制度、その他の財産については相続時精算課税制度の適用を受けることができる。しかし、特例受贈非上場株式について、納税猶予が打ち切られる場合であっても相続時精算課税制度への乗換えは認められない。

このように様々な将来の不確定要素を持つ事業承継に際して、事前に制度を確定的に選択せざるを得ず、結果的には不利な制度を選んでいたという事態も発生し得る。

相続税の納税猶予は、自社株式の議決権の2/3までの株式について、80%の相続税が猶予されるが、その80%が相続税率の低い部分から納税猶予額を計算する構造のため、思ったほど納税猶予額が多額にはならない場合がある。

特例受贈非上場株式等に係る納税猶予額は、特例受贈非上場株式等の100%のみを相続したものとした場合の相続税額から特例受贈非上場株式等の20%のみを相続したものとした場合の相続税額を控除した差額で計算する。したがって当該非上場株式以外の相続財産の状況によっては、低い相続税率を適用して計算することとなり、全体相続税額に比して納税猶予額が思ったほどではないという状況が起こりうる。ただし、平成25年度税制改正で債務控除を他の財産に優先適用することとなったため、納税猶予分の相続税額が多く計算されることになった。

経営承継円滑化法の遺留分に関する民法特例については、後継者は現経営者の推定相続人であることとされているため、親族外の第三者が後継者となる場合の事業承継については、この民法特例の適用を受けることができない。その意味で平成25年度税制改正により民法特例と税制とに乖離が生じているとも言える。

現行の事業承継税制は、後継者への株式集中を促すことにより経営の安定を図るという発想の下、納税猶予対象となる後継者を事実上一人に限っている。しかし、これは事業承継に際しての経営者の選択肢を奪っているのではないかという指摘もある。

初代、二代目、三代目での贈与による事業承継を想定した場合、初代と二代目との年齢が近接していると、二代目から三代目に事業を承継し若返りを図ろうとしても、初代が存命だと株式を贈与しての事業承継が事実上困難となる。ここで二代目が株式を所有したまま経営権だけを三代目に譲るとすると、所有と経営が一体であるという中小企業のメリットを活かせなくなる可能性がある（なお、当該事項については、平成27年度税制改正において改正が予定されている。詳細は「付属資料：Ⅲ平成27年度税制改正において改正が予定されている事項」を参照されたい。）。

## (2) 要件面

自社株式を後継者に贈与後、経営悪化等に伴い先代経営者が5年以内に代表取締役に戻ると、贈与税の納税猶予が取り消されてしまう。この点、平成25年度税制改正前は先代経営者が役員を退任する必要があり、先代の経験や知恵を生かすことが極めて困難だった。しかし、平成25年度税制改正によりこれが緩和され、贈与時に代表権がなければ役員に留まってもよく、更に報酬を受け取ることも可能になった。それでもリーマンショックのような不測の事態への対応として、贈与後5年以内に先代経営者が代表復帰すると、納税猶予は取り消されてしまう。したがって、先代経営者が代表権を有することによりその経験、知恵、社会的信用を利用したい場合には、5年経過後とするしかなく、依然として一定の硬直性は残っ

ていると考えられる。

資産保有型会社の判定は日々必要となるという手間が生じる。まず、資産保有型会社と資産運用型会社では規定が異なっている。すなわち資産運用型会社は「いずれかの事業年度において」なのに対して、資産保有型会社は「いずれかの日において」となっている。すなわち相続開始の日又は贈与の日の属する事業年度の直前事業年度の開始の日以後において、一日でも資産保有型会社に該当すると認定を受けることができないことになる（措法70の7、70の7の2）。

ここで資産保有型会社とは、資産の価額の総額に占める特定資産の価額の合計額の割合が70%以上の会社をいい、ここでの特定資産とは以下の①から⑤の合計額になる。

- ・ 国債等有価証券等
- ・ 不動産の内、現に自ら使用していないもの
- ・ ゴルフ会員権等
- ・ 絵画、貴金属、宝石等
- ・ 現預金等

上記を見れば分かるように特定資産の価額はまさに日々変動するものであり、70%をぎりぎり下回る会社の場合、日々特定資産の価額を算出し割合を計算することは現実にはかなり困難と思われる。

相続税贈与税の申告期限から5年間は毎年1回報告と届出が、その後は3年に1回届出が必要となり煩雑である。

相続税（贈与税の場合もほぼ同じ。）の納税猶予の適用を受けると、相続税の申告期限の翌日から1年を経過するごとの日を「基準日」として、その基準日から3か月以内に地方経済産業局に報告書を、5か月以内に地方経済産業局から交付された「要件に該当する旨」の確認書及びその他の提出書類を添付して所轄税務署長に届出書をそれぞれ提出しなければならない。これは相続税の申告期限の翌日から5年を経過する日の基準日に対応する3か月以内と5か月以内まで毎年必要となる。なお、上記5年間に課される要件が以下のように非常に厳しいものとなっている。

- ① 事業継続期間中、経営承継相続人等が代表者である。
- ② 事業継続期間中、相続開始の時又は贈与の時における常時使用従業員の数の80%以上を5年平均で維持している。
- ③ 事業継続期間中、経営承継相続人等が相続若しくは遺贈又は贈与により取得した対象株式の全部を継続して保有している。
- ④ 資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しない。
- ⑤ 総収入金額ゼロの会社に該当しない。
- ⑥ 上場会社等又は風俗営業会社に該当しない。

⑦ 欠損の填補等以外の理由で資本金や準備金を減少させていない。

なお、相続税の申告期限の翌日から5年を経過する日の基準日を経過した後は、地方経済産業局への届出は必要なくなるが、相続税の申告期限の翌日から5年を経過する日の翌日から3年を経過するごとの日を基準日とし、その翌日から3か月以内に税務署長への届出書の提出が必要となる。

平成25年度税制改正により資産保有型会社等の判定要件のうち、常時使用従業員から経営承継相続人と同一生計親族が除外されることとされたので、零細規模の企業の場合該当しない場合がある。

資産保有型会社等でも一定の要件を満たすと納税猶予の対象となるが、平成25年度税制改正でその要件に適正化措置がなされた。その一つとして常時使用従業員数が5人以上であることを判定する際に、経営承継受贈者・経営承継相続人等と生計を一にする親族を除外した従業員数で判定することとされた。そのため超零細企業は納税猶予が適用困難か、ぎりぎりでも適用した場合、常に不安が付きまとうことになる。その面から、雇用維持要件に代替する他の指標を検討すべきではないかという指摘もあるようである。

## 2. 親族外承継

### (1) 概論

「非上場株式等の相続税、贈与税の納税猶予及び免除制度（以下、事業承継税制）」においては、相続税又は贈与税の納税の猶予を受けられる後継者の要件として、経営者の親族（①6親等の血族（甥、姪等）、②配偶者、③3親等以内の姻族（娘婿等）：民法725）であることが規定されていた（旧措法70の7②三イほか）。事業承継税制の創設当時（平成21年度税制改正）は、①多くの中小企業経営者が「親族への承継」を希望していたこと、②「親族以外の後継者への承継」は一般的に有償で行われている割合が多かったこと、等の状況を踏まえ、同制度の適用は「親族への事業承継」に限定することとした。一方、「親族外の後継者への事業承継」については、開廃業マッチング支援や株式取得のための資金の融資制度などを整備することで、中小企業庁においてその対応がとられてきた。

その後、中小企業の後継者不足が深刻となり、有能な人材を広く登用できるようにすることで中小企業の円滑な事業承継に資する観点から、平成25年度税制改正において、事業承継税制の適用を受けられる後継者（経営承継受贈者等）について、「非上場会社を営んでいた先代経営者（被相続人又は贈与者）の親族であること」を要件から外すこととした。

以上の経緯を経て、平成27年1月1日以後の贈与又は遺贈から親族外承継も非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予・免除制度の対象となったが、遺留分の問題が今後の課題として残る。

## (2) 遺留分の問題

民法では、相続人の生活の安定や最低限度の相続人間の公平を確保するために、兄弟姉妹以外の相続人に最低限の相続の権利を保障している（民法 1028）が、被相続人による財産の処分によって、遺留分を侵害された相続人は、遺留分の額以上の財産を取得した相続人に対して、財産の返還を請求することができる（民法 1031）。遺留分の額は、直系尊属のみが相続人である場合は、被相続人の財産の1/3、それ以外の場合は、被相続人の財産の1/2と定められている（民法1028）。遺留分の算定基礎には、相続開始前1年以内の贈与も含まれる。また当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知って贈与した場合は1年超であっても遺留分算定の基礎に含まれる（民法 1030）。

したがって、経営者が後継者に自社の非上場株式等を贈与又は遺贈する場合、相続時に遺留分を侵害された相続人からの遺留分減殺請求により、後継者に資金がない場合には自社株式が分散し承継後の会社経営に支障を来すおそれがある。この対策として、相続開始前に非後継者に遺留分を放棄してもらうことも可能であるが（民法 1043 条）、家庭裁判所の許可が必要であり、放棄する者にとってはメリットがないにもかかわらず負担が大きい。そのため、平成 20 年に施行された「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 年法律第 33 号、遺留分に関する民法の特例については平成 21 年 3 月施行)（以下「経営承継円滑化法）」では、後継者が遺留分権利者全員との合意後、経済産業大臣の確認、家庭裁判所の許可を得ることを前提に、後継者単独で「遺留分に関する民法の特例（円滑化法 3 条から 11 条）（以下「民法特例）」として、除外合意（生前贈与株式等を遺留分算定の基礎から除外）又は固定合意（生前贈与株式等の価格を遺留分算定の基礎として固定）のいずれか一方又は双方（株式の一部を除外合意し残りを固定合意）を適用できるようになった。しかしながら、経営承継円滑化法の民法の特例の適用は推定相続人だけが適用できるため、後継者が親族外である場合（経営者からみて娘婿のように親族であっても推定相続人でない場合も同様）、推定相続人ではない親族外の後継者が民法特例を活用できず、遺留分減殺請求による自社株式の分散リスクが残ってしまう。したがって、遺留分減殺請求への対応策として、①遺言で非後継者の遺留分に配慮した財産を配分する、②後継者に対しては贈与ではなく譲渡にして自社株式を遺留分減殺請求の対象から外す、③非後継者（法定相続人）に遺留分に見合う贈与等をして遺留分を放棄してもらう、等を検討する必要がある。

今後、親族外への承継をより円滑にしていくためには、親族外承継においても民法特例が適用できるように検討が必要である。

<本章に関する参考資料>

- ・事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会中間報告」(平成 26 年 7 月)
- ・今仲清『誰でもできる! Q & A 事業承継税制徹底活用マニュアル』(平成 25 年 10 月、ぎょうせい)
- ・岡野訓ほか『実務目線からみた事業承継の実務—知っておくべき重要事例 51』(平成 25 年 9 月、大蔵財務協会)
- ・今仲清「現行税制適用者の新制度乗換え」内藤 忠大・岡野 訓「シミュレーション・納税猶予活用による節税効果の判定」(特集 実践! 事業承継税制 : その環境整備とリスク管理)、『税理』(平成 25 年 10 月号、ぎょうせい)
- ・岩下忠吾「事業承継税制に係るよくある疑問 10」『税経通信』(平成 25 年 5 月号、税務経理協会)
- ・中小企業基盤整備機構『事業承継関連法の解説 (専門家向けテキスト)』(平成 22 年)
- ・中小企業庁「中小企業経営承継円滑化法申請マニュアル」(平成 25 年 4 月改訂)
- ・種山和男「これだけは知っておきたい! 会計事務所のための事業承継支援入門—第 8 回 経営承継円滑化法の活用 (その 2)」『税経通信』(2013 年 9 月号、税務経理協会)

### Ⅲ 平成 26 年度創設の医療法人の事業承継税制

#### 1. 医療法人制度のこれまでの経緯と医療法人特有の問題

営利法人と同様に、持分のある社団としては、他に医療法人が現存する。医療法人の事業承継問題も営利法人と同様となると想定されるが、平成 26 年度税制改正において、新たな制度が創設された。持ち分のある医療法人への事業承継税制の拡充の経緯と医療法人特有の問題点について、以下考察する。

##### (1) 医療法人制度及び医療法人に係る事業承継税制のこれまでの経緯

平成 18 年医療法改正前までは、法人に出資する社員個人の出資持分を定めた医療法人の設立が認められていた。しかし、第 5 次医療法改正（平成 18 年医療法改正）により、医療法人の公益性の強化等の観点より、持分のある医療法人の設立が認められなくなり、持分のない医療法人への一本化が図られた。また、既存の医療法人についても、経過措置型医療法人として、持分のない医療法人への移行が求められることとなった（医療法平成 18 年附則 10 の 2、10 の 3）。

一方で、営利法人は、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」が平成 20 年 10 月施行となり、平成 21 年度税制改正で、非上場株式等の贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度が創設された。また、この制度は平成 25 年度税制改正により、親族外承継も対象とすることや先代経営者の役員退任要件を緩和する等の拡充が図られたことは前述のとおりである。しかしながら、この贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度は、営利法人と同様に事業承継問題に直面している持分のある医療法人に対しては、創設当初よりその適用の対象から外されていた。第 5 次医療法改正に基づいて、持分のない医療法人が医療法人の基本的な形態とされたにもかかわらず、持分のある医療法人の事業承継を図ることは、改正法と政策が首尾一貫しないことから、持分のある医療法人の事業承継税制の適用は見送られたものと推測される。

このため、営利法人の事業承継の優遇措置と持分のある医療法人の事業承継とでは乖離が顕著になったことから、四病院団体協議会（日本医療法人協会等）から「平成 26 年度税制改正要望の重点事項について」（平成 25 年 8 月 28 日）において、贈与税・相続税の納税猶予及び免除制度の持分のある医療法人への拡充が、提言され、平成 25 年 12 月の税制改正大綱（厚生労働省関係）に「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の創設」が盛り込まれ、持分のある医療法人の特例措置が成立した。

	医療法人 総数	財団	社 団		
			総数	持分有	持分なし
平成 26 年 3 月末	49,889	391	49,498	41,476	8,022

(厚生労働省 「種別別医療法人の年次推移」 より)

## (2) 医療法人特有の問題

医療法人は、そもそも剰余金の配当を行う事ができない（医療法 54）。そのため、相続発生時には出資の評価額が多額になる傾向にあり、その贈与税・相続税の納税負担が重く、事業継続に支障を来す可能性がある。一方で、第 5 次医療法改正により、持分のある医療法人は持分のない医療法人への移行が求められている現状においては、その対応においても課税上の問題が生じる可能性がある。持分のある医療法人から持分のない医療法人への移行に際しては、出資持分の放棄の方法が考えられるが、放棄により他の出資者の持分が増加することとなり、他の出資者に対してその経済的利益の分の贈与税が課税されることとなる。このため、これらの問題に対応すべく平成 26 年度税制改正において、所用の措置がなされることとなった。

## 2. 医療法人の持分についての相続税の納税猶予及び免除制度の内容

### (1) 制度の概要

持分のある医療法人が持分のない医療法人への移行計画の認定を受けた後、移行期間中に出資者に相続が発生し、被相続人から相続又は遺贈により当該出資持分を取得したときに、相続税の申告書に所定の記載事項を記載し、当該納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供した場合には、認定移行計画期間の期限までの間当該相続税額の納税が猶予される（措法 77 の 7 の 8 ①）。

また、認定移行期間の期限までに移行が行われた場合には、当該納税猶予された相続税額は免除される（措法 77 の 7 の 8 ②）。

### (2) 対象法人

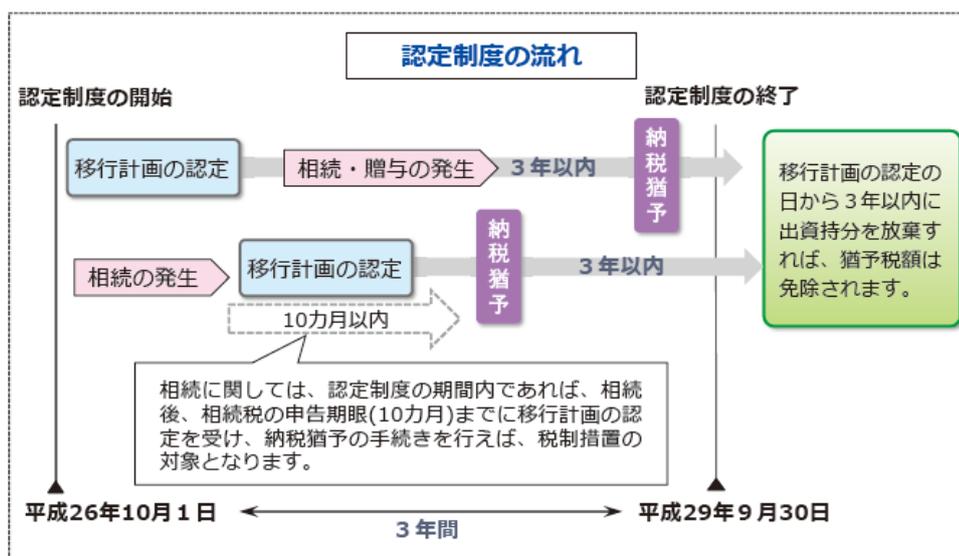
認定制度の施行日（平成 26 年 10 月 1 日）から起算して 3 年を経過する日までの間に、持分のある医療法人から持分のない医療法人へ移行するための移行計画につき、厚生労働大臣の認定を受けた医療法人（以下「認定医療法人」という。）が対象となる（措法 77 の 7 の 8 ①、②）。

### (3) 認定手続とスケジュール

認定制度の施行日（平成 26 年 10 月 1 日）から 3 年以内に、都道府県知事等の定款変更の認可を得て、移行計画を作成し、厚生労働大臣から移行計画の認定を受

ることが必要となる。移行計画は3年以内に持分のない医療法人に移行することであればよい。

認定を受けるタイミングとしては、相続税の申告期限までに認定を受ける必要がある（措法77の7の8①）。



（厚生労働省「持分なし医療法人への移行に関する手引書」平成26年9月発行より）

#### (4) 適用の要件

当該制度については、次の場合には適用されない。

- ① 相続開始の時から相続税の申告書の提出までの間に出資の払戻を受け又は譲渡した場合、若しくは、持分の放棄をして相続税の税額控除（措法77の7の9①）の適用を受ける場合（措法77の7の8③）。
- ② 未分割の場合（措法77の7の8④）。
- ③ 相続税の申告書に当該制度の適用を受ける旨の記載及び明細書の添付がない場合（措法77の7の8⑧）。

また、特例の適用を受ける相続人等又は認定医療法人が、次の事由に該当することとなった場合に、当該定める日から2月を経過する日をもって納税猶予に係る期限とする（措法77の7の8⑤）。

- ① 相続人等が、相続税の申告期限から移行期限までの間に、出資額に応じた払戻を受けた場合 当該払戻を受けた日
- ② 相続人等が、相続税の申告期限から移行期限までの間に当該持分を譲渡した場合 当該譲渡をした日

- ③ 移行期限までに移行しなかった場合 当該移行期限
- ④ 移行認定につき、厚生労働大臣の認定が取り消された場合 当該取消された日
- ⑤ 認定医療法人が解散した場合 当該解散をした日
- ⑥ 認定医療法人が合併等により消滅した場合 当該消滅をした日
- ⑦ 認定医療法人が基金拠出型医療法人に移行する場合において、持分の一部を基金として拠出した場合 定款等の変更に係る都道府県知事の認可があった日から2月を経過する日（措法77の7の8⑥）

上記の期限日までに、猶予税額を利子税 6.6%（措法 77 の 7 の 8 ⑫）と共に納付しなければならない。

(5) 猶予税額の免除

相続税の納税猶予の場合は、移行期間内に相続人が持分全てを放棄し、持分のない医療法人に移行した場合に、猶予税額が免除される（措法 77 の 7 の 8 ⑪）。

### 3. 医療法人の持分に係る経済的利益についての贈与税の納税猶予及び免除制度の内容

(1) 制度の概要

持分のある医療法人が持分のない医療法人への移行計画の認定を受けた後、移行期間中に出資者が持分の放棄をしたときに、当該持分の放棄に伴い他の出資者に対して生じる経済的利益の贈与につき、贈与税の申告書に所定の事項を記載して、当該納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供した場合には、認定移行計画期間の期限までの間当該贈与税額の納税が猶予される（措法 77 の 7 の 5 ①）。

また、認定移行期間の期限までに移行が行われた場合には、当該納税猶予された贈与税額は免除される（措法 77 の 7 の 5 ②）。

(2) 対象法人

認定制度の施行日（平成 26 年 10 月 1 日）から起算して3年を経過する日までの間に、持分のある医療法人から持分のない医療法人へ移行するための移行計画につき、厚生労働大臣の認定を受けた医療法人（以下「認定医療法人」という。）が対象となる（措法 77 の 7 の 5 ①、②）。

(3) 認定手続とスケジュール

認定制度の施行日（平成 26 年 10 月 1 日）から3年以内に、都道府県知事等の定款変更の認可を得て、移行計画を作成し、厚生労働大臣から移行計画の認定を受けることが必要となる。移行計画は3年以内に持分のない医療法人に移行するこ

とであれば良い。

認定を受けるタイミングとしては、みなし贈与税の納税猶予を受ける場合は、認定医療法人となっていることが必要であるため、持分を放棄する段階で認定を受けている必要がある（措法 77 の 7 の 5 ①）。

#### (4) 適用の要件

当該制度については、次の場合には適用されない。

- ① 持分の放棄があった時から贈与税の申告書の提出までの間に出資の払戻しを受け又は譲渡した場合、若しくは、持分の放棄をして贈与税の税額控除（措法 77 の 7 の 6 ①）の適用を受ける場合（措法 77 の 7 の 5 ④）
- ② 贈与税の申告書に当該制度の適用を受ける旨の記載及び明細書の添付がない場合（措法 77 の 7 の 5 ⑧）

また、特例の適用を受ける受贈者又は認定医療法人が、次の事由に該当することとなった場合に、当該定める日から 2 月を経過する日をもって納税猶予に係る期限とする（措法 77 の 7 の 5 ⑤）

- ① 受贈者が、贈与税の申告期限から移行期限までの間に出資額に応じた払戻しを受けた場合 当該払戻しを受けた日
- ② 受贈者が、贈与税の申告期限から移行期限までの間に当該持分を譲渡した場合 当該譲渡をした日
- ③ 移行期限までに移行しなかった場合 当該移行期限
- ④ 移行認定につき、厚生労働大臣の認定が取り消された場合 当該取り消された日
- ⑤ 認定医療法人が解散した場合 当該解散をした日
- ⑥ 認定医療法人が合併等により消滅した場合 当該消滅をした日
- ⑦ 認定医療法人が基金拠出型医療法人に移行する場合において、持分の一部を基金として拠出した場合 定款等の変更に係る都道府県知事の認可があった日から 2 月を経過する日（措法 77 の 7 の 5 ⑥）

上記の期限日までに、猶予税額を利子税 6.6%（措法 77 の 7 の 5 ⑫）と共に納付しなければならない。

#### (5) 猶予税額の免除

みなし贈与税の納税猶予を受ける場合は、移行期間内に相続人以外のその他出資者が持分の全てを放棄し、持分のない医療法人に移行した場合に、猶予税額が免除される（措法 77 の 7 の 5 ⑩）。

#### 4. 非上場株式等と医療法人の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度の目的及び内容について

営利法人である非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度の創設趣旨は、様々な技術の保有と地域経済の中核を担っている中小企業の多くが同族経営であり、その経営の安定と地域雇用の確保を維持するために事業の円滑な承継が行われることが求められており、そのために必要な措置を講じているものであり、医療法人の事業承継については、地域医療の確保のために医療法人の経営を安定させる必要があり、医療法人の円滑な経営の承継のために必要な措置を講じていることにある。しかしながら、医療法人においては、第5次医療制度改革により、医療法人の非営利化の方向に舵が切られ、現存する営利型、いわゆる持分のある医療法人を非営利型の持分のない医療法人に移行させなければならないため、その意味合いにおいて、双方の制度の制度趣旨については同じであるが、その特例措置の内容及び最終目的は、大きく異なっている。

非上場株式等の相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度は、現在の経営者から次世代の経営者に円滑に事業の承継が行われることでその目的は完結することとなるが、医療法人については、持分のある医療法人から持分のない医療法人へ移行することでその最終目的が完結する。その移行の途中で相続が発生した場合に、その相続財産の中に含まれる医療法人の持分である出資金等に係る相続税に対して、納税猶予の特例措置が設定され、最終的に持分のない医療法人への移行が完了した際に、その相続税額が免除となる。さらに、持分のない医療法人への移行に際して、一人の持分を放棄した際に生じる他の持分保有者への経済的利益の贈与に対する贈与税について、持分のない医療法人に移行されるまでの間その贈与税の納税を猶予し、最終的に移行された際にその贈与税額が免除される特例措置が定められている。このように、営利法人の事業承継と、医療法人の事業承継とは、その特例措置の内容及び最終目的について、その政策目的の観点から差異が生じている。

#### 5. 個別論点の考察

##### (1) 本特例の対象法人について

本特例の適用法人については、持分のない医療法人へ移行することにつき、厚生労働大臣の認定を受けた医療法人のみが対象である。平成26年3月末現在8割を超える多数の持分のある医療法人<sup>24</sup>があるが、当該制度については、かつての公益法人制度改革のように全ての公益法人が強制的に対象となるのではなく、それぞれの持分のある医療法人が、任意に、持分のない医療法人への移行を行う

<sup>24</sup> 本研究報告29頁 図表「種別医療法人の年次推移」厚生労働省 参照

選択をし、当該特例の適用を受けるために厚生労働大臣の認定を受けた医療法人に限られている。そのため、事業承継等につき急を要する持分のある医療法人については早急に特例の適用を選択することが想定されるが、その必要性について必ずしも急を要さない法人についてまで、本特例の適用が積極的に行われるかどうかは不明である。したがって、本特例の利用について及び第5次医療制度改革により求められた医療法人の移行に対する政策目的の達成については、危惧されるのではなかろうか。

## (2) 移行について

現行の持分のある医療法人が、その持分を全て放棄して持分のない医療法人へ移管した場合、持分を放棄した際の他の持分保有者への経済的利益に対する贈与税の課税への回避は、本特例により措置されるが、必ずしもそれだけで、課税上の問題が全て解決されて、円滑な移行がされるわけではない。持分を放棄して持分のない医療法人へ移行した場合であっても、引き続き同族の役員で経営を継続するなどの場合には、相続税等の不当減少原因に該当し、医療法人に対して贈与税の課税が生じる可能性がある(相法66④)。当該贈与税の課税を回避するには、相続税法施行令33条3項及び個別通達<sup>25</sup>の要件を満たすことが必要となるか、又は特定医療法人の承認(国税庁長官)を得る(措法67の2)、社会医療法人の認定(厚生労働大臣又は都道府県知事)を得ること(医療法42の2)が必要となる。相続税法施行令33条3項の規定に基づいて行われる医療法人への移行は、これまでの同族経営で運営してきた医療法人からすると、理事等に占める同族関係者を1/3以下にしなければならないなど、抜本的にその組織構成を変更しなければならないこととなる。また、特定医療法人や社会医療法人への移行を検討する場合には、前記の理事の同族規制等も含めた法人の運営のみならず、医業についてもより高い公益性が求められるため、移行の検討に際して、非常に高いハードルがあると考えられる。そのため、地域性や特殊事情等によりこれらの要件を満たすことが困難な医療法人については、やはり廃業等も検討しなければならない必要もあり、必ずしも地域医療が確保できるのか危惧されるのではなかろうか。少なくとも、日本全国一律の制度設計のみならず、地域性や特殊要因については、公益法人制度改革のように、審査時に一定に配慮がなされるように期待される。

## (3) 移行期間について

本特例を適用する場合には、平成26年10月1日から3年以内に移行のための申請をしなければならない。また、移行申請につき、厚生労働大臣から認可を受けてから3年以内に移行を完了させなければならない。しかしながら、(2)で記載

<sup>25</sup> 「贈与税の非課税財産(公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分)及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱について」

したとおり、医療法人の移行に際しては、同族役員規制等の要件を充足する必要があり、そのためには、相当の時間を要する可能性もあるので、少なくとも、公益法人制度改革のような、5年程度の期間措置が必要ではなかろうか。

<本章に関する参考資料>

- ・「「持分なし医療法人」への移行に関する手引書」（厚生労働省）平成26年9月
- ・「持分なし医療法人への移行推進策のご案内」（厚生労働省）
- ・「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」（厚生労働省）
- ・「持分の定めのない医療法人の移行に係る質疑応答集（Q&A）」（厚生労働省）

## 付属資料：制度説明

### I 非上場株式等の贈与税の納税猶予及び免除制度

#### 1. 主な用語の説明

##### (1) 認定贈与承継会社

経営承継円滑化法に規定する中小企業者のうち、経済産業大臣による認定を受けた会社で、贈与の時に於いて、一定の要件（下記2参照）の全てを満たすものをいう（措法70の7②一）。

##### (2) 特例受贈非上場株式等

認定贈与承継会社の非上場株式等で、後継者の保有数が発行済株式総数（又は出資金額）の2/3に達するまでの数（又は金額）の贈与を行う場合、又は贈与者及び後継者が贈与直前において有していた当該株式等の合計が発行済株式総数（又は出資金額）の2/3に達しない場合に、贈与者がその保有する当該株式等の全てについて贈与を行う場合、の当該株式等をいう（措法70の7①、措令40の8②）。

##### (3) 資産保有型会社

贈与の日の属する事業年度の直前事業年度の開始の日から、納税猶予期限が確定する日までのいずれかの日に於いて、会社資産の総額に対する特定資産（現金、預貯金、有価証券及び遊休資産等）の割合が70%以上となる会社をいう（措法70の7②八、措規23の9⑭）。

##### (4) 資産運用型会社

贈与の日の属する事業年度の直前の事業年度の開始の日から、納税猶予期限が確定するまでに終了する事業年度末日までの期間内のいずれかの事業年度において、総収入金額に対する上記特定資産に係る運用収入合計額の割合が75%以上となる会社をいう（措法70の7②九）。

##### (5) 特別関係会社、特定特別関係会社

対象となる会社並びにその代表者及び当該代表者と特別な関係がある者が他の会社（外国会社を含む。）の総株主等議決権数の過半数を支配する当該他の会社を特別関係会社という（措法70の7②一ハ、措令40の8⑥）。また、上記「代表者と特別な関係がある者」を規定する政令（措令40の8⑥）<sup>26</sup>のうち、第1号

---

<sup>26</sup> 代表者と特別な関係がある者とは、下記に掲げる関係者をいう（措令40の8⑥及び40の8の2⑧）。

1 当該代表者の親族

2 当該代表者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

3 当該代表者の使用人

「の親族」とあるのを、「と生計を一にする親族」と読み替えた場合において、上記要件に該当する当該他の会社を特定特別関係会社という（措令 40 の 8 ⑦）。

## 2. 贈与時の要件

当該制度を利用するためには、贈与時に会社（認定贈与承継会社）、贈与者（先代経営者）、受贈者（後継者）がそれぞれ所定の要件を満たす必要がある。

### (1) 会社の要件（措法 70 の 7 ②一、措令 40 の 8 ⑨）

#### ① 中小企業者であること（円滑化法 2）。

中小企業基本法に定義される中小企業者であるが、業種によって一部範囲が拡大されている。

#### ② 常時使用従業員の数が 1 人（海外子会社がある場合には 5 人）以上 常時使用従業員とは、社会保険に加入する役員以外の従業員（使用人兼務役員を含む）、又は 2 か月を超える雇用契約を締結しているもので 75 歳以上の従業員をいう（措規 23 の 9 ④）。なお、後継者と生計を一にする親族は除かれる。

#### ③ 贈与日以降、認定贈与承継会社及びその特定特別関係会社が、国内及び国外にて上場会社等でないこと及び上場等の申請がされていないこと及び風俗営業会社でないこと。

#### ④ 贈与日直前の事業年度開始の日以降、資産保有型会社、資産運用型会社に該当しないこと。

#### ⑤ 贈与日直前の事業年度開始の日以降、総収入金額がゼロを越えること

平成 25 年度改正により、総収入金額には営業外収益及び特別利益が含まれなくなった（措規 23 の 9 ⑥）。

#### ⑥ いわゆる黄金株（拒否権付種類株式）を発行している場合は、経営承継受贈者である代表者以外のものが保有していないこと。

#### ⑦ 定められた経営報告基準日の時点で、贈与時の常時使用従業員数の 80%を

---

4 1 から 3 までに掲げる者以外の者で当該代表者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

5 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

6 次に掲げる会社

イ その代表者等（上記 1 から 5 までを含む。）が会社の総株主等議決権数の過半数を有する場合における当該会社

ロ その代表者等及びイの会社が他の会社の総株主等議決権数の過半数を有する場合における当該他の会社

ハ その代表者等及びイ又はロの会社が他の会社の総株主等議決権数の過半数を有する場合における当該他の会社

維持していること(措令 40 の 8 ②)。

平成 25 年度税制改正により、常時使用従業員数は 5 年間平均で判断されることとなった。

(2) 経営承継贈与者の要件 (措令 40 の 8 ①)

① 申請会社の代表者であったこと。

なお、代表者には代表権に制限のあるものを除き、また申請時に代表者として就任中でもよい。

② 【贈与の直前に代表者である場合】贈与の直前に同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、当該同族関係者の中で筆頭（経営承継受贈者を除く。）であること。

③ 【既に代表者を退任している場合】代表者であった者が代表者であったときのいずれかの時において、同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、当該同族関係者の中で筆頭であること、かつ、贈与の直前に同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、その中で筆頭（経営承継受贈者を除く。）であること。

④ 贈与時において申請会社の代表者は退任していること。

平成 25 年度税制改正により、それまで役員の退任が要件であったが、代表者の退任に緩和されており、いわゆる有給役員として認定贈与承継会社に残留することが可能となっている。

⑤ 保有株式の全て（又は受贈後において後継者の保有割合が 2/3 以上となる株式数以上）の株式を贈与したこと（措法 70 の 7 ①）。

(3) 経営承継受贈者（後継者）の要件（措法 70 の 7 ②三）

① 贈与時において会社の代表者であること。

なお、代表権に制限のない代表者であることが必要である。

② 受贈株式に係る贈与税の納付が必要となること。

③ 贈与のときに同族関係者と合わせて総議決権数の過半数を有し、その中で筆頭であること。

④ 贈与日において 20 歳以上であること。

⑤ 贈与税の申告期限まで引き続き取得した特例受贈非上場株式等の全てを保有すること。

⑥ 贈与日まで続けて 3 年以上継続して認定贈与承継会社の役員等に就任していたこと（措規 23 の 9 ⑩）。

なお、平成 25 年度税制改正によって、贈与者の親族である必要はなくなっている。

### 3. 納税猶予期間中の要件

#### (1) 経営贈与承継期間

贈与税の申告期限の翌日から5年を経過する日、又は贈与者死亡の日のいずれか早い日までの期間を、経営贈与承継期間という。この期間内は、特例受贈非上場株式等の継続保有、後継者が代表者であり続けること、雇用維持要件を満たし続ける必要がある。

#### (2) 経営承継期間経過後

贈与税の申告期限の翌日から5年経過後は、特例受贈非上場株式等の継続保有を満たし続ける必要がある。ただし、特例受贈非上場株式等の一部を売却等した場合には、納税猶予自体は続くものの、その売却等をした割合に応じた納税猶予額と利子税の納付が求められる。

### 4. 手続の流れ

#### (1) 贈与时

##### ① 経済産業大臣による確認

特例受贈非上場株式等の贈与前に、当該中小企業者が計画的な事業承継に係る取組を行っていることについて確認を受けることができる(円滑化規則16)。

##### ② 特例受贈非上場株式等の贈与

##### ③ 経済産業大臣による認定(贈与を受けた年の翌年1月15日まで。)

経営承継円滑化法に基づき、認定贈与承継会社、後継者及び受贈者の要件を満たしていることについて認定を受けることが必要である(措置法70の7②四、措規23の9⑫)。

##### ④ 贈与税の申告

贈与を受けた年の翌年3月15日までに、納税猶予の特例の適用を受ける旨を記載した贈与税の申告書に、一定の書類を添付して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国税通則法施行令16条の規定に定められる手続により提供する必要がある(措法70の7①、措令40の8③)。

なお、特例受贈非上場株式等の全てを担保として提供した場合には、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の提供があったものとみなされる(措法70の7⑦)。

また、従前は株券不発行会社は担保提供の為に新たに株券を発行して担保提供をする必要があったが、平成27年1月1日から、株券不発行会社でも一定の書類を提出すれば株券を発行しなくてもよくなった。

#### (2) 経営贈与承継期間の納税猶予(5年間)

贈与税の申告期限の翌日から5年を経過する日、又は贈与者死亡の日のいずれか早い日までの期間中は、経営贈与承継期間として特例受贈非上場株式等を継続保有し、後継者が代表であり続けること、また雇用維持要件（平均）を満たし続ける必要がある。これらの要件を満たすことについて、会社は下記書類をその期限内に提出しなければならない。

① 年次報告書の提出

会社は毎年「贈与税の申告期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日（第一種贈与基準日）（措法70の7②七イ）」の翌日から3か月以内に、経済産業大臣に対して年次報告書を提出しなければならない。

② 継続届出書の提出

同じく第一種贈与基準日の翌日から5か月以内に、引き続き納税猶予の適用を受ける旨他を記載した継続届出書を一定の添付書類とともに所轄税務署長に提出しなければならない（措法70の7⑩）。

(3) 経営贈与承継期間終了後の納税猶予

① 継続届出書の提出

会社は、「5年経営贈与承継期間の末日の翌日から3年を経過するごとの日（第二種贈与基準日）（措法70の7②七ロ）」の翌日から3か月以内に、引き続き納税猶予の適用を受ける旨他を記載した継続届出書を一定の添付書類とともに所轄税務署長に提出しなければならない（措法70の7⑩）。

(4) 贈与者等が死亡した場合等の納税猶予額の全部又は一部の免除

① 届出による免除

経営承継受贈者又は経営承継受贈者に係る贈与者が以下のいずれかに該当する場合には、届出によって、猶予中の贈与税額の全額が免除される（措法70の7⑯）。

i) 贈与者の死亡の時以前に経営承継受贈者が死亡した場合

ii) 贈与者が死亡した場合

すなわち、経営承継受贈者又は経営承継受贈者に係る贈与者のどちらが死亡しても、猶予中の贈与税額は免除されることになる。

上記 i・ii の各免除事由の場合において、経営承継受贈者又は経営承継受贈者の相続人は、その該当することとなった日から同日以後6か月を経過する日（「免除届出期限」という。）までに、政令で定めるところにより、財務省令で定める事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措法70の7⑯、措規23の9㉨）。

② 申請による免除

経営承継受贈者又は特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社が、経営贈与承継期間の末日の翌日以後において、以下のいずれかに該当する場合には、申請によって猶予中の贈与税額が免除される（措法 70 の 7 ⑰⑱、措令 40 の 8 ⑳から㉓、措規 23 の 9 ㉔）。

ア. 経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社の非上場株式等の全部の譲渡等をした場合

【免除される税額】猶予中贈与税額から特例受贈非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が譲渡等の対価の額より小さい場合には、その譲渡等の対価の額）を控除した残額に相当する贈与税額

イ. 特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社について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

【免除される税額】認定贈与承継会社の解散の直前における猶予中贈与税額

ウ. 特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社が合併により消滅した場合

【免除される税額】猶予中贈与税額から特例受贈非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が合併対価の額より小さい場合には、その合併対価の額）を控除した残額に相当する贈与税額

エ. 特例受贈非上場株式等に係る認定贈与承継会社が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合

【免除される税額】猶予中贈与税額から特例受贈非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が交換等対価の額より小さい場合には、その交換等対価の額）を控除した残額に相当する贈与税額

上記アからエの各免除事由の場合において、経営承継受贈者は、贈与税の免除を受けようとするときは、その該当することとなった日から 2 か月を経過する日（「申請期限」という。）までに、当該免除を受けたい旨、免除を受けようとする贈与税に相当する金額（「免除申請贈与税額」という。）及びその計算の明細その他の財務省令で定める事項を記載した申請書（当該免除の手續に必要な書類として財務省令で定める書類を添付したものに限る。）を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措法 70 の 7 ⑰）。

なお、免除申請書の提出があった場合において、税務署長は、当該申請書に記載された事項について調査を行い、免除事由の区分に応じて贈与税の免除をし、又は当該申請書に係る申請の却下をすることになる。この場合において、税務署長は、当該申請書に係る申請期限の翌日から起算して 6 か月以内に、当

該免除をした贈与税の額又は当該却下をした旨及びその理由を記載した書面により、これを当該申請書を提出した経営承継受贈者に通知することになる（措法 70 の 7 ⑱）。

## 5. 納税猶予の打ち切り

### (1) 経営贈与承継期間（措法 70 の 7 ④、措令 40 の 8 ⑳）

経営贈与承継期間中に次の事由が生じた場合には、その事由の発生した日から 2 か月後（ただし当該 2 か月内に後継者が死亡した場合には、相続開始から 6 か月後）が納税猶予の期限となり、納税猶予が打ち切れ、納税猶予の全部又は一部が確定し納付する必要がある。

また、以下の事由のほか、継続届出書を期限内に提出しない場合などにも納税猶予は打ち切られる。

- ① 後継者が認定贈与承継会社の代表権を有しなくなったこと。
- ② 経営贈与承継期間の末日において算定した 5 年間の平均雇用割合が 80%を下回ること。
- ③ 後継者と同族関係者が有する認定贈与承継会社の議決権割合が過半数を下回ること。
- ④ 後継者が同族関係者内で筆頭でなくなったこと。
- ⑤ 後継者が特例受贈非上場株式等の一部を譲渡又は贈与すること。
- ⑥ 後継者が特例受贈非上場株式等の全部を譲渡又は贈与すること。
- ⑦ 認定贈与承継会社が会社分割や組織変更をしたこと（一部例外あり）。
- ⑧ 認定贈与承継会社が解散したこと。
- ⑨ 認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用会社に該当することとなったこと。
- ⑩ 認定贈与承継会社の総収入金額がゼロとなったこと。
- ⑪ 認定贈与承継会社が欠損填補等以外の理由で資本金若しくは資本準備金を減少させること。
- ⑫ 認定贈与承継会社が納税猶予の適用を受けることをやめる旨を記載した届出書を所轄税務署長に提出したこと。
- ⑬ 認定贈与承継会社が合併（適格合併を除く。）によって消滅したこと。
- ⑭ 認定贈与承継会社が株式交換（適格株式交換を除く。）により他の会社の完全子会社になったこと。
- ⑮ 認定贈与承継会社が非上場会社に該当しなくなったこと。
- ⑯ 認定贈与承継会社又は特定特別関係会社が風俗営業会社に該当すること。
- ⑰ 拒否権付株式を後継者以外の者が有することになったこと。

⑱ 特例受贈非上場株式等が、議決権制限株式に変更されたこと。

(2) 経営贈与承継期間経過後（措法 70 の 7 ⑥、措令 40 の 8 ㉔から㉖）

経営贈与承継期間の経過後に次の事由が生じた場合には、その事由の発生した日から 2 か月後が納税猶予の期限となり、納税猶予の全部又は一部が打ち切られることとなる。したがって、その場合には当該打ち切られた猶予税額と利子税を納付する必要がある。

また経営贈与承継期間と同様に、継続届出書を期限内に提出しない場合などにも納税猶予は打ち切られる。

① 納税猶予額の全てが打ち切られる場合

上記 5. (1) ⑥又は⑧から⑫までに該当する場合

② 納税猶予額の一部が打ち切られる場合

上記 5. (1) ⑤⑦⑬⑭

## 6. 計算方法

(1) 対象となる特例受贈非上場株式等の数（措令 40 の 8 ②）

当該制度の対象となる特例受贈非上場株式等の数は、会社の発行する株式（議決権の制限のないものに限る。）の 2/3 に達するまでの数である。贈与直前において後継者が既に保有していた株式がある場合には、その数は 2/3 に達するまでの数から控除される。

(2) 納税猶予税額の計算方法（措法 70 の 7 ②五）

① ステップ 1

贈与を受けた全ての財産の価額の合計額に基づき、あるべき贈与税額を計算する。

② ステップ 2

贈与を受けた財産が特例受贈非上場株式等のみであると仮定して贈与税を計算する（＝納税猶予税額）。

なお、「ステップ 1 で計算した税額」から「ステップ 2 で計算した税額」を控除した額は贈与税の申告期限までに納付する必要がある。

## II 非上場株式等の相続税の納税猶予及び免除制度

### 1. 主な用語の説明

(1) 認定承継会社

当該制度を適用するための要件（下記 2 参照）を満たすものとして経済産業大臣の認定を受けた会社をいう。贈与税の納税猶予制度を受けていた会社で、相続が発生して相続税の納税猶予制度を適用する場合は、認定相続承継会社という

(措法 70 の 7 の 2 ②一、措法 70 の 7 の 4 ②一)。

(2) 特例非上場株式等

認定承継会社の非上場株式等で、後継者が発行済株式総数（又は出資金額）の 2/3 に達するまでの数（又は金額）、又は被相続人が有する株式（又は出資金額）の全ての相続又は遺贈により取得をした場合、の当該株式等をいう（措法 70 の 7 の 2 ①、措令 40 の 8 の 2 ④）。

(3) 資産保有型会社

資産の総額のうち、特定資産（現預金、有価証券や遊休資産等）が占める割合が 70%以上となる会社をいう。このとき 5 年以内の同族関係者への配当や損金不算入役員給与も考慮される

(措法 70 の 7 の 2 ②八、措法 70 の 7 ②八)。

(4) 資産運用型会社

基準期間の総収入のうち、上記特定資産の運用収入が占める割合が 75%以上となる会社をいう

(措法 70 の 7 の 2 ②九、措法 70 の 7 ②九)。

(5) 特別関係会社、特定特別関係会社

対象となる会社とその代表者及び当該代表者と特別な関係がある者が他の会社（外国会社を含む。）の総株主等議決権数の過半数を支配する当該他の会社を特別関係会社という（措置法 70 の 7 の 2 ②一ハ、措令 40 の 8 の 2 ⑧）。また、上記「代表者と特別な関係がある者」を規定する政令（措令 40 の 8 の 2 ⑧）のうち、第一号「の親族」とあるのを、「と生計を一にする親族」と読み替えた場合において、上記要件に該当する当該他の会社を特定特別関係会社という（措令 措令 40 の 8 の 2 ⑨）。

2. 相続開始時の要件

当該制度を利用するためには、相続開始時に会社（認定承継会社）、被相続人（先代経営者）、経営承継相続人等（後継者）がそれぞれ所定の要件を満たす必要がある。

(1) 会社の要件（措法 70 の 7 の 2 ②一、措令 40 の 8 の 2 ⑩）

① 中小企業者であること（円滑化法 2）。

ここでいう中小企業者とは、中小企業基本法上の中小企業者を基本としているが、政令によりその対象が拡大されているものもある。

② 常時使用従業員が 1 人（海外子会社がある場合には 5 人）以上であること。

ここでいう従業員とは、役員を除く、社会保険に加入しているものをいう。ただし75歳以上の者の場合は、2か月以上の雇用契約を結んでいるものとなる(措規23の10④)。

③ 資産管理会社及び資産保有型会社に該当しないこと。

ただし資産保有型会社及び資産運用型会社の基準を超えている場合でも、常時使用する従業員が5人以上おり、3年以上継続した事業を行っており、事務所や工場等の所有又は賃貸がある実態(事業実態要件)があれば、資産保有型会社及び資産運用型会社に該当するとはみなさないとされる規定がある(措令40の8の2⑦)。

常時使用従業員5人の要件については、経営承継相続人等と生計を一にする親族は除いて判定される。

④ 会社及び特定特別関係会社が、上場会社等又は風俗営業会社(風営法2条5項に規定する性風俗関連特殊営業を指す。)に該当しないこと。

⑤ 直前事業年度での総収入金額がゼロを超えること。

⑥ いわゆる黄金株(拒否権付種類株式)を発行している場合は、経営承継相続人等以外のものが所有していないこと。

(2) 被相続人の要件(措令40の8の2①)

① 相続開始時又は過去において、会社の代表権を有していること。

② 【相続開始時に代表者であった場合】相続直前において同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、当該同族関係者の中で筆頭(経営承継相続人等を除く。)であったこと。

③ 【相続開始時に代表者でない場合】過去の代表権を有していた期間内のいずれかの時及び相続直前において同族関係者と合わせて議決権の過半数を有し、当該同族関係者の中で筆頭(経営承継相続人等を除く。)であったこと。

(3) 経営承継相続人等の要件(措法70の7の2②三、措規23の10⑧)

① 相続開始後5か月以内に代表者になっていること。

② 相続後に同族関係者と合わせて議決権の過半数有し、同族内筆頭株主となること。

③ 相続税の申告期限まで引き続き取得した特例非上場株式等を保有すること。

④ 相続開始の直前において当該会社の役員であったこと。ただし、被相続人が60歳未満で死亡した場合は、この限りではない。

なお従前は、後継者が被相続人の親族であったことが要件となっていたが、平成27年1月1日以降は、当該要件が撤廃され、親族以外のものが後継者であっても当該制度を利用できるようになった。

### 3. 納税猶予期間中の要件

#### (1) 経営承継期間

相続税の申告期限の翌日から5年以内の期間を経営承継期間という。この期間内は、特例非上場株式等全ての継続保有、後継者が代表者であり続けること、雇用維持の要件を満たし続ける必要がある。

このうち雇用維持については、5年間の経営承継期間内の第一種基準日（4（2）②参照）における雇用数の平均が相続時における雇用の80%を下回らないことが求められる。

#### (2) 経営承継期間経過後

相続税の申告期限の翌日から5年経過後は、特例非上場株式等の継続保有を満たし続ける必要がある。ただし、特例非上場株式等の一部を売却等した場合には、納税猶予自体は続くものの、その売却等をした割合に応じた納税猶予額と利子税の納付が求められる。

### 4. 手続の流れ

#### (1) 相続時

##### ① 経済産業大臣の認定（措法70の7の2②四）

会社、被相続人及び後継者が上記2の要件を満たしており、当該制度を利用することについて、会社は、相続開始後8か月以内に経済産業大臣に申請し、認定を受ける必要がある。

##### ② 担保提供（措法70の7の2①⑥、措令40の8の2⑤）

猶予される相続税額と利子税の額に見合う担保を税務署に提供する。

このとき特例を受ける対象株式全てを担保提供した場合は、猶予される相続税額と利子税の額に見合う担保提供がされたものとみなされる。

従前は、株券を発行していない会社であっても担保提供のために新たに株券を発行して担保提供をする必要があったが、平成27年1月1日から株券不発行会社の場合、一定の書類を提出すれば、株券を発行しなくてもよくなった。

##### ③ 相続税の申告（措法70の7の2⑨、措規23の10⑳）

相続開始があったことを知った日から10か月以内に相続税の申告を行うが、その際に、経済産業大臣の認定書類と担保提供を証する書類等の添付が必要となる。

#### (2) 経営承継期間

##### ① 年次報告書の提出

経営承継期間内は、特例非上場株式等全ての継続保有、後継者が代表であり続けること、雇用維持の要件を満たし続ける必要がある。これらの要件を満たすことについて、会社は、毎年、相続税の申告期限の1年を経過する日から3か月以内に経済産業大臣に年次報告書を提出しなければならない。

② 継続届出書の提出

後継者は、第一種基準日（相続税の申告期限の翌日から1年を経過する日の日）（措法70の7の2②七イ）から5か月以内に継続届出書を所轄税務署に提出しなければならない。

(3) 経営承継期間経過後

① 継続届出書の提出

後継者は、第二種基準日（経営承継期間末日の翌日から3年を経過する日の日）（措法70の7の2②七ロ）から3か月以内に継続届出書を所轄税務署に提出しなければならない。

(4) 猶予された相続税の免除（措法70の7の2⑩⑪）

非上場株式等に係る相続税の納税猶予が適用されている場合において、一定の事由が生じた場合には、その猶予中の相続税額が免除される。その手続は届出によって免除される場合と、申請によって免除される場合とに分けられる。

① 届出による免除

経営承継相続人が以下のア・イいずれかに該当する場合には、届出によって、猶予中の相続税額が免除される（措法70の7の2⑩、措令40の8の2⑬）。

ア. 経営承継相続人等が死亡した場合（猶予中相続税額に相当する相続税が免除される。）

イ. 経営承継期間の末日の翌日以後に、経営承継相続人等が、特例非上場株式等につき、贈与税の納税猶予の適用を受ける贈与をした場合（猶予中相続税額のうち、贈与税の納税猶予の適用を受ける非上場株式等に対応する相続税が免除される。）

上記免除事由の場合において、経営承継相続人等又は経営承継相続人等の相続人は、その該当することとなった日から同日以後6か月を経過する日（「免除届出期限」という。）までに、政令で定めるところにより、財務省令で定める事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措法70の7の2⑩、措令40の8の2⑭、措規23の10⑮から⑰）。

なお、上記iiの事由については、経営承継期間の末日の翌日以後に当該事由

が生じた場合であるから、相続税の申告書の提出期限の翌日から5年を経過していないうちに次の後継者に非上場株式等を贈与しても納税免除とはならない。

## ② 申請による免除

経営承継会社が、経営贈承継期間の末日の翌日以後において、以下のいずれかに該当する場合には、申請によって猶予中の相続税額が免除される（措法70の7の2<sup>⑰⑱</sup>、措規23の10<sup>⑳㉑</sup>）。

ア. 経営承継相続人等が特例非上場株式等に係る認定承継会社の非上場株式等の全部の譲渡等をした場合

【免除される税額】 猶予中相続税額から特例非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が譲渡等の対価の額より小さい場合には、その譲渡等の対価の額）を控除した残額に相当する相続税額

イ. 特例非上場株式等に係る認定承継会社について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

【免除される税額】 認定承継会社の解散の直前における猶予中相続税額

ウ. 特例非上場株式等に係る認定承継会社が合併により消滅した場合

【免除される税額】 猶予中相続税額から合併直前の特例非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が合併対価の額より小さい場合には、その合併対価の額）を控除した残額に相当する相続税額

エ. 特例非上場株式等に係る認定承継会社が株式交換等により他の会社の株式交換完全子会社等となった場合

【免除される税額】 猶予中相続税額から株式交換等の直前の特例非上場株式等の時価に相当する金額（その時価相当額が交換等対価の額より小さい場合には、その交換等対価の額）を控除した残額に相当する相続税額

上記アからエまでの各免除事由の場合において、経営承継相続人は、相続税の免除を受けようとするときは、その該当することとなった日から2か月を経過する日（「申請期限」という。）までに、当該免除を受けたい旨、免除を受けようとする相続税の額（「免除申請相続税額」という。）及びその計算の明細その他の財務省令で定める事項を記載した申請書（当該免除の手続に必要な書類として財務省令で定める書類を添付したものに限る。）を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措法70の7の2<sup>⑰</sup>）。

なお、免除申請書の提出があった場合において、税務署長は、当該申請書

に記載された事項について調査を行い、免除事由の区分に応じて相続税の免除をし、又は当該申請書に係る申請の却下をすることになる。この場合において、税務署長は、当該申請書に係る申請期限の翌日から起算して6か月以内に、当該免除をした相続税の額又は当該却下をした旨及びその理由を記載した書面により、これを当該申請書を提出した経営承継受贈者に通知することになる（措法70の7の2⑱）。

## 5. 納税猶予の打ち切り

### (1) 経営承継期間（措法70の7の2③、措令40の8の2㉑）

経営承継期間に次の事由が生じた場合には、その事由の発生した日から2か月後が納税猶予の期限となり、納税猶予が打ち切られることになる。その場合には、猶予税額と利子税を納付する必要がある。

また以下の事由のほか、毎年の年次報告書と継続届出書を期限内に提出しない場合などにも納税猶予は打ち切られる。

- ① 後継者が認定承継会社の代表者でなくなること。
- ② 経営承継期間内の第一種基準日における雇用数の平均が相続時における雇用の80%を下回ること。
- ③ 後継者と同族関係者の保有する議決権数が、過半数を下回ること。
- ④ 後継者の同族関係者が、後継者の保有する議決権を超える株式を保有すること。
- ⑤ 後継者が特例非上場株式等の一部を譲渡すること。
- ⑥ 後継者が特例非上場株式等の全部を譲渡すること。
- ⑦ 認定承継会社が会社分割や組織変更をしたこと（一部除外あり。）。
- ⑧ 認定承継会社が解散したこと。
- ⑨ 認定承継会社が資産保有型会社等に該当するようになったこと。
- ⑩ 会社の事業年度における総収入金額（主たる事業から生ずるものに限る。）がゼロとなったこと。
- ⑪ 認定承継会社が欠損填補等以外の理由で資本金若しくは資本準備金の額を減少させること。
- ⑫ 後継者が納税猶予の適用をやめる旨の届出書を提出したこと。
- ⑬ 認定承継会社が合併（適格合併を除く。）により消滅したこと。
- ⑭ 認定承継会社が株式交換（適格交換を除く。）により他の会社の完全子会社になったこと。
- ⑮ 認定承継会社が非上場株式に該当しなくなったこと。
- ⑯ 認定承継会社とその特定特別関係会社が風俗営業会社に該当すること。

- ⑰ 拒否権付株式を後継者以外のものが有することになったこと。
- ⑱ 特例非上場株式等が、議決権制限株式に変更されたこと。

(2) 経営承継期間経過後（措法 70 の 7 の 2 ⑤、措令 40 の 8 の 2 ⑳から㉟）

経営承継期間経過後に次の事由が生じた場合には、その事由の発生した日から 2 か月後が納税猶予の期限となり、納税猶予の全部又は一部が打ち切られることになる。その場合には、打ち切られた猶予税額と利子税を納付する必要がある。

また経営承継期間と同様に、3 年ごとの継続届出書を期限内に提出しない場合などにも納税猶予は打ち切られる。

- ① 納税猶予額全てが打ち切られる場合  
上記 5（1）⑥又は⑧から⑫までに該当する場合
- ② 納税猶予額の一部が打ち切られる場合  
上記 5（1）⑤⑦⑬⑭

## 6. 計算方法

(1) 対象となる非上場株式等の数（措令 40 の 8 の 2 ④）

当該制度の対象となる非上場株式の数は、会社の発行する株式（議決権の制限のないものに限る。）の 2/3 に達するまでの数である。相続直前で後継者が保有している株式がある場合には、その数は、2/3 に達するまでの数から控除される。

要件を満たした中小企業の株式全てが対象となるのではない。会社法で特別決議（会社法 309②）が可能な 2/3 に達するまでの部分が後継者に承継されれば、会社の支配権は安定的に確保できるためであると考えられる。

(2) 納税猶予額の計算方法（措法 70 の 7 の 2 ②五）

特例非上場株式等の課税価格の 80%に対応する部分の相続税額が納税猶予額となるが、具体的には以下の 3 ステップから計算される。

① ステップ 1

後継者が取得した財産が特例非上場株式等のみであるとみなして、後継者以外の相続人が取得した財産と合わせて、相続税を計算して、後継者に対応する部分の金額を計算する。

その際に、後継者が負担した債務や葬式費用がある場合には、特例非上場株式等以外の財産から先に控除して計算することになっている。これは債務や葬式費用が株式から控除されることで納税猶予額が少なく計算されるといった問題点を解消するためである。

② ステップ2

後継者が取得した財産が特例非上場株式等の20%のみであるとみなして、後継者以外の相続人が取得した財産と合わせて、相続税を計算して、後継者に対応する部分の金額を計算する。

③ ステップ3

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、納税猶予額となる。

上記(1)(2)で計算された金額が納税猶予額となるのであるが、2/3に達するまでの株式について、さらにその80%に対応する部分の金額までしか猶予されない、すなわち残り部分については相続税の納税負担が生じる点に留意が必要である。

#### 7. 計画的な対策の必要性

当該制度の特例を受けるためには、相続時において既に述べた要件を満たしておく必要がある。しかし突発的に相続が起きた時などに、後継者候補がまだ会社の役員に就任していないなど、要件を満たしていなかったために制度を利用できない場合も考えられる。

円滑化法では、事業承継に関する計画的な取組について、経済産業大臣の確認制度が任意制度として置かれている。事業承継税制を適用する可能性のある会社は、相続発生より前に、経済産業大臣の確認制度を利用して要件を満たすかどうかのチェックを行うなど、計画的な事業承継対策を行っていくことが望まれる。

### Ⅲ 平成27年度税制改正において改正が予定されている事項

平成27年度税制改正大綱(平成27年1月14日閣議決定)において、次の改正が予定されている。

1. 経営贈与承継期間経過後に、経営承継受贈者が後継者へ特例受贈非上場株式等を贈与した場合において、その後継者が贈与税の納税猶予制度の適用を受けるときは、その適用を受ける特例受贈非上場株式等に係る猶予税額を免除する。
2. 経営贈与承継期間内に、経営承継受贈者が後継者へ特例受贈非上場株式等を贈与した場合(身体障害等のやむを得ない理由により当該経営承継受贈者が認定贈与承継会社の代表者でなくなった場合に限る。)において、その後継者が贈与税の納税猶予制度の適用を受けるときは、その適用を受ける特例受贈非上場株式等に係る猶予税額を免除する(相続税の納税猶予制度についても同様とする。)

3. 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の改正を前提に、認定承継会社等に係る認定事務が都道府県に移譲されることに伴う所要の措置を講ずる。

4. その他所要の措置を講ずる。

<付属資料に関する参考資料>

- ・『非上場株式等についての相続税及び贈与税の納税猶予及び免除の特例のあらまし（平成27年1月1日施行）』（平成26年1月、国税庁パンフレット）
- ・「平成25年度中小企業経営承継円滑化法 申請マニュアル」（中小企業庁財務課、平成25年4月改訂）
- ・酒井満男・船見雅志 共編『相続税・贈与税の実務と申告（平成26年版）』（平成26年9月、大蔵財務協会）
- ・「事業承継税制について」（経済産業省関東経済産業局産業部中小企業課、平成25年12月資料）

以 上