

事業承継税制を適材適所で活用する方策と課題の検討

高橋 宏和 (たかはし ひろかず)

高橋宏和会計事務所
公認会計士・税理士



- 4月号：大事業承継時代到来における資産・事業承継に向けた準備の必要性
- 6月号：次世代経営者への承継を支援する税制措置の創設・拡充の概要について
- 8月号：事業承継計画の必要性和親族内承継における課題の検討
- 10月号：所有と経営の一致と親族外事業承継における課題の検討

上記を通して事業承継税制は、親族内での事業承継のみならず、親族外への事業承継についてもそれぞれに有効性と課題があることが分かりました。平成30年税制改正において創設された事業承継税制の特例措置においても、親族外事業承継における活用を想定した改正項目があります。本稿では、事業承継税制の特例措置における贈与税の納税猶予制度の適用を検討する上での要件とリスクについて考え、特に親族外への事業承継において適用を検討する上での注意点について理解を深めたいと思います。

〔質問1〕

事業承継税制の特例措置における贈与税の納税猶予制度の適用を検討するにあたって、満たすべき要件について教えてください。

〔回答〕

6月号でも説明した事業承継税制の特例措置の適用に必要な要件としては、大別して「対象会社要件」、「(特例経営承継受贈者)後継者要件」、「(特例贈与者)先代経営者要件」の3つの要件に分けて考えることができます。それぞれの要件の

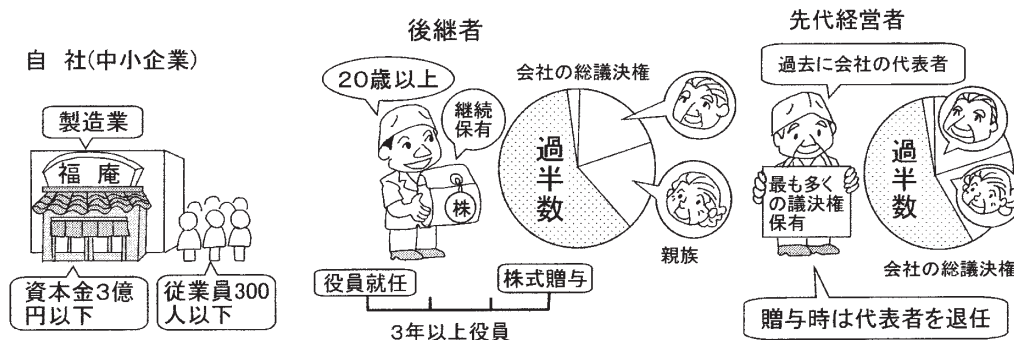
なかで、特に重要なポイントをまとめると以下の通りです。

1. 対象会社(自社)要件

前提条件として、会社が「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、円滑化法とする)」の第2条で定める「中小企業者」であることが挙げられます。この場合の「中小企業者」の定義は図1の通りとなっており、特に法人税法における資本金の金額が1億円以下である「中小法人等」とは定義が異なる点に注意が必要です。

【図1】円滑化法における「中小企業者」の定義

業 種	いずれかを満たす	
	資本金の額	常時使用する従業員の数
製造業、建設業、運輸業その他の業種	3億円以下	300人以下
製造業のうち、ゴム製品製造業 (自動車又は航空機用タイヤ及びチューブ製造業並びに工業用ベルト製造業を除く)	3億円以下	900人以下
卸 売 業	1億円以下	100人以下
小 売 業	5,000万円以下	50人以下
サービス業	5,000万円以下	100人以下
サービス業のうち、ソフトウェア業又は情報サービス業	3億円以下	300人以下
サービス業のうち、旅館業	5,000万円以下	200人以下



このほか、「上場会社等及び風俗営業会社に該当しないこと」「資産保有型会社に該当しないこと」「資産運用型会社に該当しないこと」「総収入額がゼロを超えていること」「常時使用従業員数が1人以上であること」「後継者以外の者が拒否権付株式を保有していないこと」等の条件を満たす必要があります。また、特例措置の適用を受けるためには、認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受けた特例承継計画を作成し、都道府県知事の確認を受ける必要があります。

2. 後継者（特例経営承継受贈者）要件

贈与時において、特例経営承継受贈者とその者の親族等で会社の総議決権数の過半数を保有していることが必要であり、かつ贈与の直前において3年以上役員であることが必要です。このため、後継者候補者が未だ法人の役員に就任していない場合には、注意が必要となります。この他、後継

者が「同族関係者の中で最も多くの議決権を保有していること（後継者が1人の場合）」「贈与時に20歳以上であること」「贈与により取得した株式を継続して保有すること」等の要件を満たす必要があります。

3. 先代経営者（特例贈与者）要件

過去に会社の代表者であり、代表者であった期間内のいずれかの時及びその贈与の直前において先代経営者とその親族等で総議決権の過半数を保有しており、かつこれらの者の中で最も多くの議決権を有する者であったことが必要です。また、贈与の時においては代表者を退任する必要があります。

この他にも子細な要件はいくつかありますが、特例措置における贈与税の納税猶予制度の適用を検討するにあたっては、自社がこの基本的な3要件を満たすか否かを検討する必要があります。

〔質問2〕

複数の同族関係者から株式の贈与を受ける場合や、複数の後継者へ株式を贈与する場合に事業承継税制の特例措置の適用を検討するにあたって、必要な要件について教えてください。

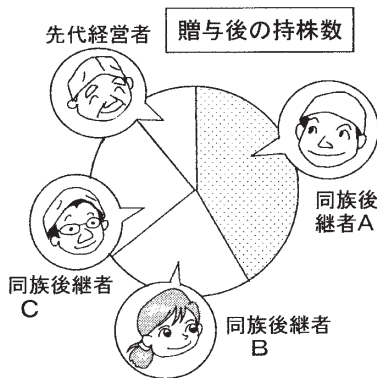
〔回答〕

1. 後継者が2人又は3人の場合の要件

事業承継税制の特例措置における贈与税の納税猶予制度においては、同族関係者に限って後継者が2人又は3人であってもその贈与税の納税が猶予されることとなり、複数の後継者に事業承継を行う場合で活用の幅が広がっています。この際、注意すべき点は贈与後の各後継者の持株数に関する要件です。贈与後におけるいずれの特例経営承継受贈者の持株数も会社の議決権総数の10%以上となり、かつ、受贈後におけるいずれの特例経営承継受贈者の有する持株数も特例贈与者の有する持株数を上回るように贈与する必要があります。

2. 特例贈与者が複数の場合の要件

事業承継税制の特例措置においては、先代経営者以外の複数の贈与者からの贈与についても、納税猶予の対象となることとされました。これによって、同族会社の親族内に分散している株式を後継者へ集約する様な場合に、活用の幅が広がっています。この際、注意すべき要件は贈与日のタイミングです。先代経営者以外の者からの贈与に



ついても特例措置の適用を受けるためには、その贈与について先代経営者からの贈与日と同時か特例経営贈与承継期間（特例措置の適用を受けるための最初の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限から5年間）の間に行う必要があります。従って、特例経営贈与承継期間は特例経営承継受贈者ごとに行うことになるため、AとBの2人の後継者がいる場合には、Aへの贈与から1年遅れてBへの贈与がなされた場合には、Bの特例経営贈与承継期間の終期はAの1年後になります。

〔質問3〕

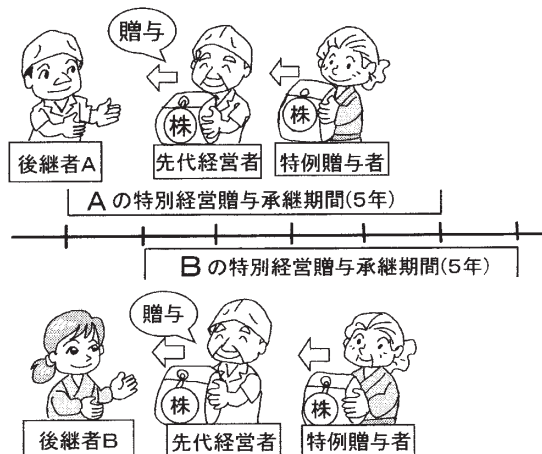
事業承継税制の特例措置を適用するにあたって、納税猶予が打ち切りとなる場合として考えられる事由について教えてください。

〔回答〕

事業承継税制の適用にあたっては、納税猶予額の納期が確定（納税猶予の打ち切り）となる事由についても「先代経営者に係る要件」「後継者に係る要件」「会社に係る要件」の3つに分けて考えることができます。

1. 先代経営者要件に係る事由

先代経営者が再度認定承継会社の代表者（代表権に一部制限のあるものを含む）になった場合には、納税猶予の取り消し事由となります。





2. 後継者要件に係る事由

認定承継会社の代表者を退任若しくは代表権に制限が課された場合や、同族株主の中で筆頭株主でなくなった場合の他、納税猶予の対象となっている株式を1株でも譲渡した場合には、納税猶予の取り消し事由となります。

3. 対象会社要件に係る事由

① 雇用の8割維持要件を満たせなかった場合

雇用減少の理由が経営悪化等である場合に、認定経営革新等支援機関による経営改善のための指導及び助言を受けた上で雇用減少の理由を都道府県に報告しなかった場合には、納税猶予の取り消し事由となります。

② 組織再編・組織変更・会社解散を行った場合

吸収合併消滅会社や株式交換・株式移転により完全子会社となった場合の他、認定承継会社の株式以外の対価の交付があった場合には、原則として納税猶予の取り消し事由となります。また、会社が解散した場合においても納税猶予の取り消し事由となりますが、事業の継続が困難な事由が生

じた場合等の一定の場合には、納税額の減免があります。なお、事業の継続が困難な事由とは、以下の5つのいずれかに該当する場合を言います。

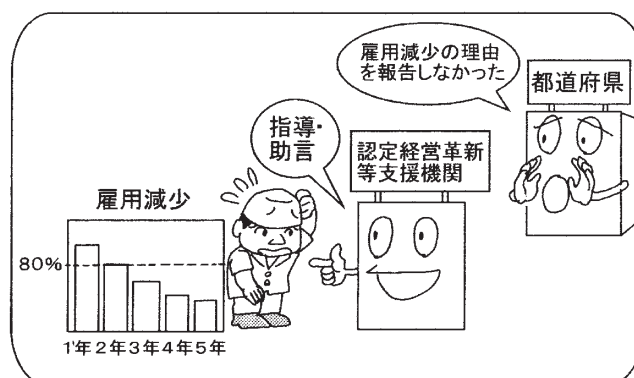
- 直前3事業年度のうち2事業年度以上が赤字であること
- 直前3事業年度のうち2事業年度以上の売上高が前事業年度より減少していること
- 直前事業年度の負債利子が売上高の6カ月以上であること
- 業種平均株価が前判定期間等の業種平均株価を下回ること
- 特例経営承継相続人等が業務に従事できなくなったこと

③ 資本金及び準備金の額を減少した場合

欠損填補以外の理由で資本金及び準備金の額を減少した場合には、納税猶予の取り消し事由となります。

④ 資産保有型会社・資産運用型会社に該当した場合

親族外の従業員が5名以上いることや、商品販



売や役務提供などの事業要件を充足せず、資産保有型会社や資産運用型会社に該当した場合には、納税猶予の取り消し事由となります。

⑤ 年次報告書や継続届出書等の提出を怠ったり虚偽の報告をした場合

先代経営者が死亡した場合、相続税の申告期限までに都道府県知事に対して、贈与税の納税猶予制度から相続税の納税猶予制度への切替確認を受けなかったときは、納税猶予の取り消し事由となります。また、贈与税の申告期限後5年間は都道府県への「年次報告書」の提出と、所管税務署への「継続届出書」の提出が毎年必要となります。さらに、贈与税の申告期限から5年経過後については、納税猶予を継続する場合に限り3年毎の、所管税務署への継続届出書の提出が必要となり、これらの提出を1度でも怠ると、納税猶予の取り消し事由となります。

〔質問4〕

親族外承継を選択する場合、事業承継税制の特例措置の適用を活用するにあたって、特に注意しなければならない点について教えてください。

〔回答〕

親族外承継を選択する場合、事業承継税制の特例措置の適用を検討する際には、少なくとも以下の点について、先代経営者並びに先代経営者の親族及び親族外の後継者候補者との間で十分協議して、合意しておく必要があります。

1. 先代経営者が自社株式を無償で贈与しなければならないという点

創業経営者の多くの場合には、第三者である後継者に対して自社株式を適正な価額で買い取って欲しいと考えることが少なくありません。長年蓄積してきた自社株式の企業価値を無償で第三者に譲り渡すことについては先代経営者自身のみならず、その他の親族においても後日問題となることが十分考えられますので、事前に良く話し合い理

解を得ておくことが重要と考えます。

2. 納税猶予を適用した株式会社については先代経営者の死亡時に特例経営承継受贈者が相続したものとみなされる点

贈与後に先代経営者が死亡した場合、納税猶予の対象となっていた自社株式会社については相続財産に含められ、受贈者である後継者が相続により取得したものとみなされます。この時、相続税の納税猶予制度への切替申請を行うことで、贈与により取得した自社株式に係る相続税は引き続き納税猶予の適用を受けることができ、後継者が相続税を負担することはありません。しかしながら、先代経営者の親族である相続人については自社株式の評価額が相続財産の額に算入されることにより、自社株式が相続財産とならない場合に比べて相続財産の評価総額が高くなるために相対的に高い相続税を負担する結果になる場合が考えられます。

このため、親族外承継のケースにおいて事業承継税制の特例措置の適用を検討する際には特に先代経営者とその法定相続人及び親族外後継者との間で、相続開始の後のことを十分協議検討することが肝要となります。

事業承継税制の特例措置については、納税猶予と免除の効果が特に注目を集めていますが、納税猶予の要件を継続するために会社の支配権に係わる資本政策や代表権について将来の経営の方向性を左右することに繋がるので、その選択・活用にあたっては納税猶予の入り口のみならず出口を十分に見据えた計画を現経営者と後継者及び他の親族と会社の幹部も加えて熟慮して取り組むことが必要であると考えます。

