

平成 21 年度 研究報告

第1部 研究部

相続税と事業承継

～非上場株式等についての納税猶予制度～

第2部 制度部

税理士法改正

- ・ 試験制度

～試験制度に対する提言～

- ・ 登録区分

～補助税理士制度をめぐる問題点～

相続税と事業承継

～非上場株式等についての納税猶予制度～

- I はじめに
- II 非上場株式等についての納税猶予制度の創設の背景
と事業承継税制の沿革
- III 納税猶予制度の概要
- IV 事例研究
- V 名青税シンポジウム
「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度」（討論）
- VI 番外編

I. はじめに

経済が低成長期へとシフトしたわが国にとって、産業立国日本の技術を後世に伝承させるためには円滑な事業承継が不可欠です。

中小企業庁の「中小企業の事業承継の実態に関するアンケート調査」(2006年10月)によれば中小企業のオーナーが所有する個人資産のうち事業用資産の占める割合は約70%といわれております。特に非上場会社の自社株式はその換金性が乏しいゆえに担税力が低く、将来の相続税負担が円滑な事業承継の阻害要因の一つとなって中小企業オーナーにふりかかる大きな悩みの種となっています。

事業承継についてこうした悩みを抱える中小企業のオーナーがまず先に相談相手とするのは、常に身近な存在となりうる我々税理士ということになるでしょう。

そこで、我々研究部はこのたび「事業承継と相続税」というテーマを選定しました。その中でも今年の税制改正で新設された「非上場株式等についての納税猶予制度」については従来まで税理士が相続税対策として行ってきた様々な方法とは異なる本格的な大改正であることから、今回のテーマの中心として研究を深めることとしました。

研究報告は全青税秋季シンポジウムと名青税シンポジウムの2度行いました。全青税秋季シンポジウムでは寸劇とパワーポイントを融合させた形式で、名青税シンポジウムではこれに加え、これまで部会で論議されていた意見を集約する意味も込めてパネルディスカッション形式での発表も行いました。

本稿は、これら研究報告の礎として我々研究部員がまとめあげたものであります。

この中では実際に我々税理士がクライアントから依頼を受けた場合を想定し、業務に取り組む第一段階として、制度の沿革・適用要件等の基本事項を押さえ、さらに具体的事例を用いて税理士としてどのような手続ですすめていくべきか、何に注意すべきかについて検証しております。中小企業オーナーの悩みを解決すべき税理士にとって、本稿が当該制度の問題点を充分精査したうえで、当該制度の有効的な活用法等を模索、検証していただく足がかりとなれば幸いに存じます。

最後になりましたが、研究部員の皆様にはお忙しい中、貴重なお時間を割いていただきましてありがとうございました。心より厚く御礼申し上げます。

平成22年3月31日

研究担当副会長 長尾 幸展
研究部長 松田 健
研究副部長 松田 憲治
研究副部長 向井 正義

Ⅱ. 非上場株式等についての納税猶予制度の創設の背景と事業承継税制の沿革

平成21年度の税制改正により非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度が創設された。本節では、相続税の課税制度の沿革と事業承継にまつわる税制を概説する。

(1) 相続税の課税方式

相続税の類型は、遺産課税方式と遺産取得課税方式に大別される。前者は、人の死亡の際にその遺産に対して課税するもので、生存中に貯蓄した富の一部を死亡にあたって社会に還元するという考えに起因している。後者は、相続という偶然の機会に取得した不労所得である遺産に担税力を認めているものであり、所得税の補完税としての性格を有している。

我が国の相続税の歴史をふりかえると、明治38年に相続税が創設された。この時代は民法の家族制度が家督相続を中心に定められており、遺産に対して課税を行うという遺産課税方式が時代に即していた^(注1)。

第二次大戦後、敗戦により来日したシャウプ使節団が日本の経済実態を調査し、その調査報告をもとに「シャウプ使節団日本税制報告書」を勧告した。この報告書はシャウプ税制勧告と言われている。シャウプ税制勧告では、相続税について、財産の承継に対する課税の主たる目的の一つは、不当な富の集中蓄積を抑制し、あわせて国庫に帰属せしめるにあり、この最もよい租税形態の一つとして遺産取得課税があるとしている。この課税方式は、①租税負担が各相続人の間において公平に分配され得ること、②富の分配がより広範に図られること、③一本の簡単な税制であること、④遺産と贈与の税負担の不均衡が解消されるという長所があるとしていた^(注2)。

この勧告を受け、昭和25年には相続税の課税方式は遺産取得課税に転換し、相続と贈与を一本化し超過累進税率を採用することになった。

ところが実際に運用してみると、遺産と贈与の一本の累進課税方式は税務執行上の難点が生じた。例えば同一の遺産を1人で相続するか5人で相続するかという場合では、超過累進税率を採用しているため、具体的に誰が相続するかにより税負担に大きな差が生じることになり、仮装分割や仮装未分割の問題が生じることになった。

このような問題に対処し、適正な税務執行がなされるようにするため、また、遺産分割の困難な農家や個人事業の相続実態に適合させる^(注3)ために、昭和33年度の税制改正において、遺産取得課税に法定相続分を考慮した、法定相続分課税方式に改められた。

法定相続分課税方式とは、各法定相続人が民法の法定相続分に応じて遺産を相続したと仮定して相続税の総額を算出し、これを各相続人の実際の取得額に応じて按分した金額を各相続人の納付税額とする方法である。法定相続人と法定相続分を基準として

いるため、相続する財産をどのように選択しても相続税の総額は変わらない方法となっている^(注4)。

その後、相続税について数々の改正は行われたものの抜本的な改正は行われていなかったが、近年になって相続時精算課税制度と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制定されている。

相続時精算課税制度は、平成15年に高齢者の保有する資産の有効活用を通じて経済社会の活性化を図るため、「相続税・贈与税の一体化措置」が必要であるとして導入されたものである。この時、税制調査会では「基礎控除の引下げ等課税ベースの拡大を図る。」という答申が出され、検討が進められてきた。また、「少子・高齢化における税制のあり方」(平成15年6月)では、相続税は「資産の再分配を図る」ため重要であるとし、「課税ベースの拡大に引き続き取り組む必要がある。」としている。

その後、社会環境の変化により、様々な問題点が指摘され、税制調査会は「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月)の中で、「相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である」とし、課税方式のあり方については、「導入当時からの相続の実態の変化や各種特例の整備状況も考慮し、さらに具体的かつ実務的な検討が必要である。」とした。また、事業承継税制についても、「雇用確保や経済活力の維持の観点から一層の配慮が必要であるとの意見があり、相続税負担についても、「相続税制全体の見直しの中でさらに検討を進めることが必要である。」としている。

このような答申を受け、平成20年1月の閣議決定において、「取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度」を創設し、「相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する。」ことを決めた。

その後、財務省主税局は、日税連とも、たび重なる検討が行われ、参考となる意見を集約し取り纏められたが、平成20年秋、平成21年度からの遺産取得税体系への変更等の相続税課税制度の大幅な変更は見送った。

一方「取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度」については、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1日から施行されることに伴い、避けては通れない税制改正項目であった。平成21年度の税制改正により、相続税の課税方式の変更が見送られる中で、新しい事業承継税制(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)が導入された。

(2) 事業承継のための優遇税制

① 農地に係る相続税・贈与税の納税猶予

ア 贈与税の納税猶予

昭和39年度の税制改正で、農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予が設けられた。これが事業承継に関して最初に設けられた措置である。

この制度は、農業経営の近代化の促進、並びに将来の相続時に農地等が相続人間で均等相続されることによって農地等の細分化を防ぐことを目的とし、その相続人を農業後継者・農業経営者として育成を図る見地から設けられた^(注5)。

農業経営者である贈与者が、農地等の全部を推定相続人のうちの1人に贈与した場合において、贈与を受けた者が引き続き農業を営むときは、農地等の価額に対応する部分の贈与税について、贈与者の死亡の日まで納税が猶予されるものである。以下に該当する場合には、その猶予されていた贈与税の納税が免除される（措法70の4）^(注6)。

- a 贈与者が死亡した場合
- b 贈与者より受贈者が先に死亡した場合

イ 相続税の納税猶予

この制度は、相続に伴う農地の分散の防止及び後継者の育成を目的として昭和50年に設けられた。すなわち、将来にわたって永続的に農業を営む農業者に対しては恒久的に農業の用に供する農地については農業経営を継続していくことにより得られる収益還元価額に対応する相続税の負担を求め、潜在的な宅地期待益に対応する相続税を猶予し、農業経営に係る事業承継を促進し、農業経営に係る事業承継に資するための制度である^(注7)。

相続人が農地等を相続して農業を営む場合、相続等により取得した農地等の価額のうち農業投資価格による価額を超える部分に対する相続税については納税猶予期限までその納税が猶予されるものである。以下に該当する場合は、その猶予された相続税の納税が免除される（措法70の6）。

- a 農業相続人が死亡した場合
- b 農業相続人がその農地等について「贈与税の納税猶予」の規定の適用に係る贈与をした場合
- c 農業相続人が農業を20年間継続した場合

なお、平成21年改正において市街化区域外の農地について本制度の適用を受けるものについて20年間の農業継続を条件に猶予税額が免除される措置が廃止された。

② 小規模宅地等の特例

被相続人等の事業用又は居住用に供されていた宅地等については、そのうち最小限必要な部分は、相続人である後継者や配偶者にとって、その生活基盤の維持のために

欠かせないものである。また、事業用又は居住用に供することをやめて、相続人が処分する場合にも、相当の制約を受けるのが通常である。このような理由から、一定の事業用宅地等に係る相続税の課税価格の計算特例が設けられた^(注8)。

現在では、①申告期限まで事業を継続した事業用宅地等の場合には400㎡まで80%減額、②申告期限まで居住を継続した居住用宅地等の場合には240㎡まで80%減額、③申告期限まで一定の同族会社の事業の用に供されている事業用宅地等の場合には400㎡まで80%の減額④申告期限まで事業・居住を継続していない事業用・居住用宅地等の場合には200㎡まで50%減額、⑤不動産貸付・駐車場用宅地等の場合には200㎡まで50%減額した金額が相続税の課税価格に算入される（措法69条の4）^(注9)。

③ 特定事業用資産の特例

中小企業のオーナー株主について相続が発生した場合に、相続財産のうちに株式の占める割合が多いときは、納税資金の面で都合がつかず、事業承継に支障を来す可能性がある。また、低迷する林業の事業承継に関しても議論が行われていた^(注10)。

そこで、平成14年度の税制改正において、特定事業用資産相続人等が相続又は遺贈により取得した特定事業用資産（一定の非上場株式等若しくは一定の立木又は土地等）のうち選択したものについての相続税の課税価格の計算の特例が設けられた（旧措法69条の5）。これは、選択特定事業用資産について相続税の課税価格に算入する価格を5%又は10%減額するものである。

なお、この特例は、非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度の創設に伴い平成21年3月31日をもって廃止された。

（3）経営承継円滑化法

非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度は、先にも触れたとおり経営承継円滑化法に基づき制定されたものである。ここでは、経営承継円滑化法について簡記する。

中小企業の円滑な経営承継を図る上で、民法上の遺留分の制約、代表者交代による信用不安、自社株式等にかかる多額の相続税負担の3点が課題とされていた。これらを解決するために、法制面では平成20年10月1日を施行日とする経営承継円滑化法が平成20年5月9日に成立した。

この法律は、「多様な事業の分野において特色ある事業活動を行い、多様な就業の機会を提供すること等により我が国の経済の基盤を形成している中小企業について、代表者の死亡等に起因する経営の承継がその事業活動の継続に影響を及ぼすことにかんがみ、遺留分に関し民法の特例を定めるとともに、中小企業者が必要とする資金の供給の円滑化等の支援措置を講ずることにより、中小企業における経営の承継の円滑化を図り、もって中小企業の事業活動の継続に資することを目的」としている。経営

承継円滑化法は、①遺留分に関する民法の特例、②事業承継円滑化のための金融支援措置、を定め、また附則第2条で「中小企業における代表者の死亡等に起因する経営の承継に伴い、その事業活動の継続に支障が生じることを防止するため、相続税の課税について必要な措置を講ずるものとする」とし、③新事業承継税制（取引相場のない株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予）を適用する上で、対象となる会社の範囲や経済産業大臣の認定、同大臣の確認等について経営承継円滑化法に依ることとしている。以下、それぞれの内容を簡記する。

① 遺留分に関する民法特例

一定の要件を満たす中小企業者の後継者が、先代経営者の遺留分権利者全員と合意を行い、所要の手続き（経済産業大臣の確認及び家庭裁判所の許可）を経ることを前提に、ア.先代経営者からの贈与等より後継者が取得した株式等について、遺留分を算定するための財産の価額に算入しないこと、イ.先代経営者からの贈与等により後継者が取得した株式等について、遺留分を算定するための財産の価額に算入すべき価額を合意のときにおける価額とすること、の特例の適用を受けることができるものである。

② 金融支援措置

遺留分に関する民法特例とは別に、相続に伴って株式・事業用資産等を非後継者である相続人から会社または後継者が買い取らねばならない場面や、後継者が経営者として取引先や金融機関から信用を獲得するまでの取引条件の悪化に伴う運転資金などの資金需要に対応するため、経済産業大臣の認定を受けた中小企業又はその代表者は、中小企業信用保険法の特例及び株式会社日本政策金融公庫法の特例が設けられることによって、条件的融資を可能にするというものである。

③ 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予

事業承継の際の障害の一つである後継者の自社株式に係る相続税負担の問題を解決するために講じられた措置が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る。事業承継者（先代経営者の親族に限る。）が会社の株式を相続等により取得した場合に一定額の相続税の納税を猶予するというものである。また、会社の株式を贈与によって移転させた場合にも一定額の贈与税の納税を猶予する制度も設けられた。

Ⅲ 納税猶予制度の概要

(1) 制度の概要

前述のとおり経営承継円滑化法の附則には、経営の承継に伴いその事業活動の継続に支障が生じることを防止するため、相続税の課税について必要な措置を講ずるものとされていた。

これを受け、平成21年度税制改正において非上場株式等についての納税猶予制度が創設された。この制度は、非上場株式等の移転が贈与による場合、相続・遺贈による場合のほか、贈与による納税猶予制度の適用を受けている場合にその贈与者が死亡した場合の取扱いから構成されている。

この節では、この納税猶予制度の内容について以下に述べていくこととする。

(2) 非上場株式等についての贈与税の納税猶予

認定贈与承継会社の代表権を有していた贈与者が経営承継受贈者にその認定贈与承継会社の非上場株式等の贈与をした場合において、一定の数以上の株式等の贈与であるときは、特例受贈非上場株式等に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税については、一定の要件を満たしたときに限り、その贈与者の死亡の日まで、その納税が猶予される。この制度の手続き等は次のとおりとなっている。

① 贈与すべき株式等の数

この特例の適用に当たっては、贈与者から後継者に対し、次に掲げる贈与者の所有株式数等の区分に応じ、それぞれに掲げる数の株式等を贈与しなければならない。

贈与者の所有株式数等の区分	贈与株式数
「発行済株式総数等の2/3 －受贈者の所有株式数等」以上	同左
上記以外	すべての所有株式等

② 納税猶予を受けるための手続き等

ア 贈与前の手続き

経済産業大臣は経営承継円滑化法施行規則16条1項の規定による確認をしたときには確認書を交付するものとされており、この確認書が贈与後の経済産業大臣の認定申請の際に必要なため（承規7②十）、この確認を受けることが贈与税の納税猶予適用を受けるための条件となる。

中小企業者は、次に掲げる要件のいずれにも該当する場合に、経済産業大臣の確認を受けることができる。

- a 中小企業者が会社*であること。

* 中小企業者である会社は、次の表に該当する会社をいう。

業種		資本金	従業員数
製 造 業	ゴム製品製造業	3億円以下	900人以下
	その他の製造業	3億円以下	300人以下
卸 売 業		1億円以下	100人以下
小 売 業		5千万円以下	50人以下
サ ー ビ ス 業	ソフトウェア・ 情報処理サービス業	3億円以下	300人以下
	旅館業	5千万円以下	200人以下
	その他のサービス業	5千万円以下	100人以下

- b 中小企業者が上場会社等又は風俗営業会社のいずれにも該当しないこと。
- c 中小企業者に、次に掲げるいずれかの者（2人以上あるときは、そのうちの1人に限る。以下「特定後継者」という。）がいること。
- i 代表者（代表者であった者を含む。）が死亡又は退任した場合における新たな代表者の候補者であって、代表者から相続若しくは遺贈又は贈与により代表者が有する株式等及び事業用資産等を取得することが見込まれるもの
 - ii 代表者であって、他の代表者（代表者であった者を含む。）から相続若しくは遺贈又は贈与により株式等及び事業用資産等を取得することが見込まれるもの
- d 次に掲げるいずれかの者であって、その親族に特定後継者がいるもの（以下「特定代表者」という。）がいること。
- i 代表者（上記c iの代表者又はiiの他の代表者に限り、代表権を制限されている者を除く。以下このdにおいて同じ。）であって、次に掲げるいずれにも該当するもの
 - (ア) 代表者が同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者が有する株式等に係る議決権の数がいずれの同族関係者（特定後継者を除く。）が有する議決権の数も下回らない者であること。
 - (イ) 代表者が、代表者である時において、同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者が有する株式等に係る議決権の数がいずれの同族関係者が有する議決権の数も下回らなかったことがある者であること。
 - ii 代表者であった者であって、次に掲げるいずれにも該当するもの
 - (ア) 代表者であった者が同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者であった者が有する議決権の数がい

ずれの同族関係者（特定後継者を除く。）が有する議決権の数も下回らない者であること。

(イ) 代表者であった者が、代表者であった時において、同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者であった者が有していた議決権の数がいずれの同族関係者が有していた議決権の数も下回らなかったことがある者であること。

e 特定代表者が有する株式等及び事業用資産等について、特定後継者が支障なく取得するための具体的な計画を有していること。

f 特定後継者の相続が開始した場合に、新たに特定後継者となることが見込まれる者（特定代表者又は特定後継者の親族のうちの1人に限る。）がいること。
（新たに特定後継者となることが見込まれる者がいる場合）

イ 贈与前から申告期限までの手続き

a 経済産業大臣の認定

非上場株式等についての贈与税の納税猶予の対象となる会社は、経営承継円滑化法6条1項七号の事由に係る認定を受けた認定贈与承継会社である。この認定を受けるためには、次のb（認定贈与承継会社の要件）、c（贈与者の要件）及びd（経営承継受贈者の要件）のすべての項目に該当しなければならない*。

この認定に係る申請は、原則として贈与を受けた年の翌年の1月15日までに行う必要がある。

* この要件は贈与税の納税猶予の適用を受けるための要件とほぼ一致している。

b 認定贈与承継会社の要件

i 中小企業者に該当すること。

ii 常時使用する従業員の数が1人以上であること。

iii 非上場会社であること。

iv 風俗営業会社（風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律2条5項に規定する性風俗関連特殊営業（ソープランド、テレクラなど）を営む会社をいう。）に該当しないこと。

v 資産保有型会社*¹又は資産運用型会社*²に該当しないこと等。

* 1 資産保有型会社とは、次の分数算式の割合が70%以上の会社をいう*⁵。

$\frac{\begin{array}{l} \text{判定時における、事業に使用していない特定資産}^{*3} \\ + \\ \text{前5年以内において経営承継受贈者及び経営承継受贈者の同族関係者等がその会社から受けた配当等}^{*4} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{判定時における資産価額総額} \\ + \\ \text{前5年以内において経営承継受贈者及び経営承継受贈者の同族関係者等がその会社から受けた配当等}^{*4} \end{array}} \geq 70\%$

* 2 資産運用型会社とは、次の分数算式の割合が75%以上の会社をいう* 5。

$$\frac{\text{直近事業年度の
特定資産の運用収入}}{\text{直近事業年度の総収入金額}} \geq 75\%$$

* 3 特定資産とは、有価証券、自ら使用していない不動産、ゴルフ会員権等、貴金属等、現預金をいう。

* 4 配当等とは、次に掲げる金額の合計額をいう。

① 当該会社から受けた当該会社の株式等に係る剰余金の配当又は利益の配当（特例対象贈与の時前に受けたものを除く。）の額

② 当該会社から支給された給与（特例対象贈与の時前に支給されたものを除く。）の額のうち、法人税法34条又は36条の規定により当該会社の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととなる金額

* 5 次のいずれにも該当するときは、事業実態があることとされ、ここでいう資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないものとされる。

① 常時使用する従業員が5人以上であること。

② 常時使用する従業員が勤務している事務所、店舗、工場等を所有し、又は賃借していること。

③ 3年以上継続して、商品販売等（商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供等）一定の業務を行っていること。

c 贈与者（先代経営者）の要件

贈与者である先代経営者に対する要件は、次のとおりである。

i 会社の代表者であったこと。

ii 贈与の時までに会社の役員を退任すること。

iii 贈与直前において、贈与者及び贈与者と同族関係等のある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、後継者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと。

d 経営承継受贈者（後継者）の要件

経営承継受贈者の要件は、次のとおりである。

i 贈与の時において会社の代表者であること。

ii 贈与の時において先代経営者（贈与者）の親族であること。

iii 贈与の日において20歳以上であること。

iv 贈与の時において役員等の就任から3年以上を経過していること。

v 贈与の時において、経営承継受贈者及び経営承継受贈者と同族関係等のある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、これらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと等。

e 申告要件等

贈与を受けた年の翌年の2月1日から3月15日までに、経営承継受贈者の納税地の所轄税務署長に、この特例を受ける旨を記載した贈与税の申告書及び上記経

経済産業大臣による認定書等一定の書類を提出するとともに、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提供する必要がある。

ただし、特例の適用を受ける非上場株式等のすべ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。

ウ 納税猶予期間中の手続き等

贈与税申告書の提出期限の翌日から5年を経過する日、又は贈与者の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し、経営贈与承継期間内及び経営贈与承継期間後における手続きが規定されている。

経営承継受贈者は、以下の期間の区分に応じ、一定の事項を記載した継続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。

a 経営贈与承継期間

この期間においては、経営承継受贈者は第一種贈与基準日の翌日から5月を経過する日までに、継続届出書を提出しなければならない。第一種贈与基準日とは、経営贈与承継期間における、贈与税申告書の提出期限の翌日から起算して1年を経過するごとの日をいう。

あわせて、この期間においては、経済産業大臣にも毎年1回事業継続報告をしなければならない。

b 経営贈与承継期間後の期間

この期間においては、経営承継受贈者は第二種贈与基準日の翌日から3月を経過する日までに、継続届出書を提出しなければならない。第二種贈与基準日とは、経営贈与承継期間の末日の翌日から猶予中贈与税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間における、当該末日の翌日から3年を経過するごとの日をいう。

なお、上記の継続届出書が、その届出期限までに提出されなかった場合においても、税務署長が期限内にその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認める場合において、届出書が税務署長に提出されたときは、この届出書が期限内に提出されたものとみなされる。

エ 納税猶予に係る期限の確定

この制度の趣旨は、計画的な経営の承継及び事業活動の継続による雇用の確保であることから、これに反するような事由が生じた場合には、納税猶予に係る期限が確定する。この場合、経営承継受贈者は、贈与税にあわせて利子税を納付しなければならない。

a 経営贈与承継期間内の期限の確定

経営贈与承継期間内において、受贈者又は認定贈与承継会社等について、租税

特別措置法70条の7 4項各号に該当することとなった場合には、猶予税額の全額について猶予期限が確定する。

猶予税額の全額について猶予期限が確定する主な事由は次のとおりである。

- i 受贈者が認定贈与承継会社の代表権を有しないこととなった場合
- ii 第一種贈与基準日において、常時使用従業員の数、特例対象贈与の時ににおける常時使用従業員の80%未満となった場合
- iii 受贈者及び受贈者と同族関係者等の有する議決権の数の合計が、総株主等議決権数の50%以下となった場合
- iv 受贈者の同族関係者等のうちいずれかの者が、受贈者が有する議決権の数を超える数の議決権を有することとなった場合
- v 受贈者が特例受贈非上場株式等の全部又は一部の譲渡又は贈与をした場合
- vi 認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当することとなった場合

なお、適格合併又は適格交換のうち、金銭その他一定の資産の交付を受けた場合には、猶予税額の一部について猶予期限が確定する。

b 経営贈与承継期間後の期限の確定

経営贈与承継期間後において、経営承継受贈者又は認定贈与承継会社等について、租税特別措置法70条の7 6項各号上欄に掲げる場合に該当することとなった場合には、猶予税額の全額について猶予期限が確定する。経営贈与承継期間内と異なり、上記a iの代表権保持やiiの従業員の雇用継続要件はない。

猶予税額の全額について猶予期限が確定する主な事由は次のとおりである。

- i 経営承継受贈者が特例受贈非上場株式等の全部の譲渡等をした場合
- ii 認定贈与承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当することとなった場合

なお、同項2号から6号に掲げる特例受贈非上場株式等の一部譲渡等、合併、株式交換等のうち一定の場合については、猶予税額の一部について猶予期限が確定する。

オ 納税猶予分の贈与税額の免除

納税猶予分の贈与税額は、既に納税猶予の期限が確定している場合及び納税の猶予に係る期限の繰上げがあった場合を除き、一定の場合にその全部又は一部が免除される。この免除は、届出によりされるものと、税務署長の承認によりされるものがあり、後者については免除申請をしなければならない。

届出により免除されるのは、①経営承継受贈者が、贈与者の死亡の時以前に死亡した場合、②経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合である。これらの事由が生じた場合には、経営承継受贈者の相続人又は経営承継受贈者は、免除届出期

限（原則としてその該当することとなった日から同日以後6月を経過する日）までに一定の事項を記載した免除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。

申請による免除がされるのは、経営贈与承継期間後において、

- a 経営承継受贈者が認定贈与承継会社の非上場株式等の全部を譲渡した場合*¹
- b 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決定があった場合
- c 認定贈与承継会社が合併により消滅した場合*²
- d 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*³

に限られる。

免除されるのは次の算式により計算した金額に相当する贈与税である。

猶予中贈与税額	－	株式等の直前時価 ＋ 5年以内の認定承継会社からの剰余金の配当等 その他の利益の額
---------	---	--

申請により猶予中の贈与税が免除されるのは、もはや認定贈与承継会社の経営に行き詰まり、又会社の価値が無いかほとんど無い状態であり、第三者にその経営を委ねる場合に限られるといえよう。

税務署長は、この申請書の提出があった場合には、記載事項について調査を行い、贈与税の免除をし、又は申請の却下をする。経営承継受贈者には、その申請に係る申請期限の翌日から起算して6月以内に、免除をした贈与税の額又は却下をした旨及びその理由を記載した書面が通知される。

*1 経営承継受贈者の特別関係者以外の者のうち1人の者に対して行う場合又は民事再生法の規定による再生計画若しくは会社更生法の規定による再生計画の認可の決定を受け、その再生計画若しくはその更生計画に基づきその非上場株式等を消却するために行う場合に限る。

*2 吸収合併存続会社等がその経営承継受贈者の特別関係者以外のものであり、かつ、その合併に際してその吸収合併存続会社等の株式等の交付がない場合に限る。

*3 その他の会社がその経営承継受贈者の特別関係者以外のものであり、かつ、その株式交換等に際してその他の会社の株式等の交付がない場合に限る。

③ 納税猶予分の贈与税額の計算

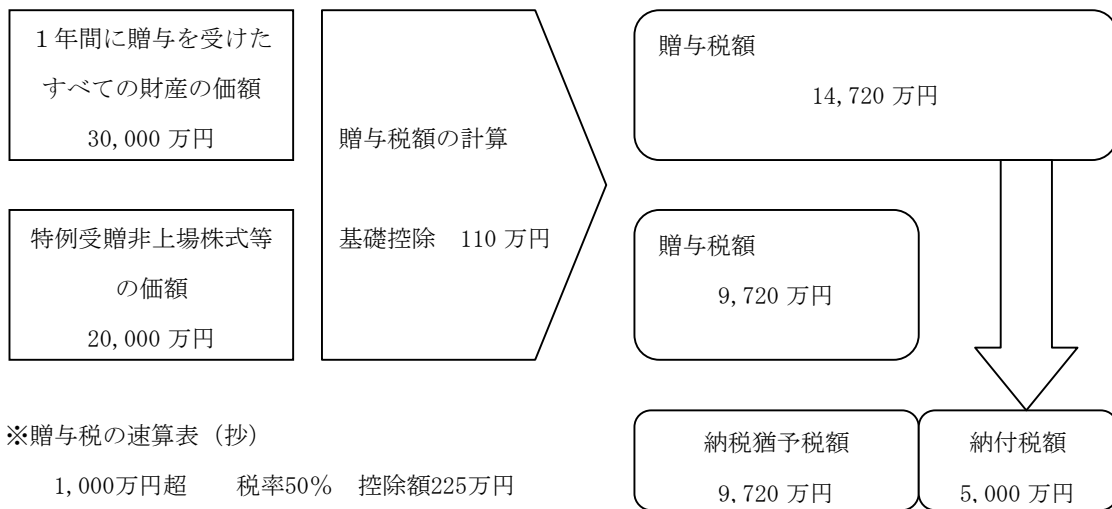
ア 特例受贈非上場株式等

納税猶予分の贈与税額計算の対象となる株式等は、経営承継受贈者が贈与により取得した認定贈与承継会社の非上場株式等のうち、贈与の時における認定贈与承継会社の発行済株式等の総数の3分の2に達するまでの部分である。

イ 計算方法

納税猶予分の贈与税額は、特例受贈非上場株式等の価額をその経営承継受贈者のその年分の贈与税の課税価格とみなして、贈与税の基礎控除や税率を適用して計算し、この金額に相当する贈与税の納税が猶予される。

例) 1年間に贈与を受けた財産の価額	30,000万円
上記のうち、特例受贈非上場株式等の価額	20,000万円



(3) 非上場株式等についての相続税の納税猶予

認定承継会社の代表権を有していた被相続人から相続又は遺贈によりその認定承継会社の非上場株式等の取得をした経営承継相続人等は、その相続に係る相続税額のうち特例非上場株式等に係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税については、一定の要件を満たしたときに限り、経営承継相続人等の死亡の日まで、その納税が猶予される。この制度の手続き等は次のとおりとなっている。

① 納税猶予を受けるための手続き等

ア 相続開始前の手続き

経済産業大臣は経営承継円滑化法施行規則16条1項の規定による確認をしたときには確認書を交付するものとされており、この確認書が相続開始後の経済産業大臣の認定申請の際に必要なため（承規7③十）、この確認を受けることが相続税の納税猶予適用を受けるための条件となる。

中小企業者は、次に掲げる要件のいずれにも該当する場合に、経済産業大臣の確認を受けることができる。

- 中小企業者が会社であること。
- 中小企業者が上場会社等又は風俗営業会社のいずれにも該当しないこと。

- c 中小企業者に、次に掲げるいずれかの者（2人以上あるときは、そのうちの1人に限る。以下「特定後継者」という。）がいること。
 - i 代表者（代表者であった者を含む。）が死亡又は退任した場合における新たな代表者の候補者であって、代表者から相続若しくは遺贈又は贈与により代表者が有する株式等及び事業用資産等を取得することが見込まれるもの
 - ii 代表者であって、他の代表者（代表者であった者を含む。）から相続若しくは遺贈又は贈与により株式等及び事業用資産等を取得することが見込まれるもの
- d 次に掲げるいずれかの者であって、その親族に特定後継者がいるもの（以下「特定代表者」という。）がいること。
 - i 代表者（上記c iの代表者又はiiの他の代表者に限り、代表権を制限されている者を除く。以下dにおいて同じ。）であって、次に掲げるいずれにも該当するもの
 - (ア) 代表者が同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者が有する株式等に係る議決権の数がいずれの同族関係者（特定後継者を除く。）が有する議決権の数も下回らない者であること。
 - (イ) 代表者が、代表者である時において、同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者が有する株式等に係る議決権の数がいずれの同族関係者が有する議決権の数も下回らなかったことがある者であること。
 - ii 代表者であった者であって、次に掲げるいずれにも該当するもの
 - (ア) 代表者であった者が同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者であった者が有する議決権の数がいずれの同族関係者（特定後継者を除く。）が有する議決権の数も下回らない者であること。
 - (イ) 代表者であった者が、代表者であった時において、同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、代表者であった者が有していた議決権の数がいずれの同族関係者が有していた議決権の数も下回らなかったことがある者であること。
- e 特定代表者が有する株式等及び事業用資産等について、特定後継者が支障なく取得するための具体的な計画を有していること。
- f 特定後継者の相続が開始した場合に、新たに特定後継者となることが見込まれる者（特定代表者又は特定後継者の親族のうちの1人に限る。）がいること。
（新に特定後継者となることが見込まれる者がいる場合）

ただし、次のいずれかに該当する場合は経済産業大臣の確認を受ける必要はないものとされている。

- a 代表者（2人以上あるときは、そのうちの1人に限る。）の被相続人（代表者であった時において、同族関係者と合わせて総株主等議決権数の50%を超える議決権の数を有し、かつ、その有していた株式等に係る議決権の数がいずれの同族関係者が有していた議決権の数も下回らなかったことがある被相続人に限る。bにおいて同じ。）が60歳未満で死亡した場合（代表者以外の者が特定後継者である場合を除く。）
- b 代表者が相続の開始の直前において役員であった場合であって、相続の開始の直前において代表者が有していた議決権の数と相続（公正証書による遺言によって遺産の分割の方法が定められたものに限る。）又は遺贈（公正証書による遺言によって特定の名義で行われたものに限る。）により取得した議決権の数の合計数が総株主等議決権数の50%を超える議決権の数であるとき（代表者以外の者が特定後継者である場合を除く。）。
- c 特定後継者の相続が開始した場合であって、代表者が新たに特定後継者となることが見込まれる者であるとき。

イ 相続の開始の時から申告期限までの手続き

a 経済産業大臣の認定

非上場株式等についての相続税の納税猶予の対象となる会社は、経営承継円滑化法6条1項八号の事由に係る認定を受けた認定贈与承継会社である。この認定を受けるためには、次のb（認定承継会社の要件）、c（被相続人の要件）及びd（経営承継相続人等の要件）のすべての項目に該当しなければならない*。

この認定に係る申請は、原則として相続開始の日の翌日から8月以内に行う必要がある。

* この要件は相続税の納税猶予の適用を受けるための要件とほぼ一致している。

b 認定承継会社の要件

「非上場株式等についての贈与税の納税猶予」における認定贈与承継会社の要件と同じである（(2)②イb参照）。

c 被相続人（先代経営者）の要件

- i 会社の代表者であったこと。
- ii 相続の開始の直前において、被相続人及び被相続人と同族関係等のある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、後継者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと。

d 経営承継相続人[等]（後継者）の要件

- i 相続の開始の日後、5月以内に会社の代表者になっていること。

- ii 相続の開始の直前において被相続人の親族であったこと。
 - iii 相続の開始の時以後において、被相続人及び被相続人と同族関係等のある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、これらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと等。
- e 申告要件等

相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内に、納税地の所轄税務署長にこの特例を受ける旨を記載した相続税の申告書及び上記経済産業大臣による認定書等一定の書類を提出するとともに、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する必要がある。

ただし、特例の適用を受ける非上場株式等のすべてを担保として提供した場合には、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の提供があったものとみなされる。

ウ 納税猶予期間中の手続き等

相続税申告書の提出期限の翌日から同日以後5年を経過する日、又は経営承継相続人等の死亡の日のいずれか早い日までの期間を経営承継期間とし、経営承継期間内及び経営承継期間後における手続きが規定されている。

経営承継相続人等は、以下の期間の区分に応じ、一定の事項を記載した継続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。

a 経営承継期間内

この期間においては、経営承継相続人等は第一種基準日の翌日から5月を経過するまでに、継続届出書を提出しなければならない。第一種基準日とは、経営承継期間内における、相続税申告書の提出期限の翌日から1年を経過するごとの日をいう。

あわせて、この期間においては、経済産業大臣にも毎年1回事業継続報告をしなければならない。

b 経営承継期間後の期間

この期間においては、経営承継相続人等は第二種基準日の翌日から3月を経過する日までに、継続届出書を提出しなければならない。第二種基準日とは、経営承継期間の末日の翌日から猶予中相続税額の全部につき納税の猶予に係る期限が確定する日までの期間における、当該末日の翌日から3年を経過するごとの日をいう。

なお、上記の継続届出書が、その届出期限までに提出されなかった場合において、税務署長が期限内にその提出がなかったことについてやむを得ない事情があると認める場合において、届出書が税務署長に提出されたときは、この届出書が期限内に提出されたものとみなされる。

エ 納税猶予に係る期限の確定

贈与税の納税猶予制度と同様、制度趣旨が計画的な経営の承継及び事業活動の継続による雇用の確保であることから、これに反するような事由が生じた場合には納税猶予に係る期限が確定する。この場合、経営承継相続人等は、相続税にあわせて利子税を納付しなければならない。

a 経営承継期間内の期限の確定

経営承継期間内において、経営承継相続人等又は認定承継会社等について、租税特別措置法70条の7の2 3項の各号に該当することとなった場合には、猶予税額の全額について猶予期限が確定する。

猶予税額の全額について猶予期限が確定する主な事由は次のとおりである。

- i 相続人等が認定承継会社の代表権を有しないこととなった場合
- ii 第1種基準日において、常時使用従業員の数が、相続の開始の時における常時使用従業員の数の80%未満となった場合
- iii 相続人等及び同族関係者等の有する議決権の数の合計が、総株主等議決権数の50%以下となった場合
- iv 相続人等と同族関係者等のうちいずれかの者が、相続人等有する議決権の数を超える数の議決権を有することとなった場合
- v 相続人等が非上場株式等の全部又は一部の譲渡又は贈与をした場合
- vi 認定承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当することとなった場合

なお、適格合併又は適格交換のうち、金銭その他一定の資産の交付を受けた場合には、猶予税額の一部について猶予期限が確定する。

b 経営承継期間後の期限の確定

経営承継期間後において、経営承継相続人等又は認定承継会社等について、租税特別措置法70条の7の2 5項の各号上欄に掲げる場合に該当することとなった場合には、猶予税額の全額について猶予期限が確定する。経営承継期間内と異なり、上記 a i の代表権保持や ii の従業員の雇用継続要件はない。

猶予税額の全額について猶予期限が確定する主な事由は次のとおりである。

- i 経営承継相続人等が非上場株式等の全部の譲渡等をした場合
- ii 認定承継会社が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当することとなった場合

なお、同項2号から6号に掲げる特例非上場株式等の一部譲渡等、合併、株式交換等のうち一定の場合については、猶予税額の一部について猶予期限が確定する。

オ 納税猶予分の相続税額免除

納税猶予分の相続税額は、既に納税猶予の期限が確定している場合及び納税の猶予に係る期限の繰上げがあった場合を除き、一定の場合にその全部又は一部が免除される。この免除には、届出によりされるものと、税務署長の承認によりされるものがあり、後者については免除申請をしなければならない。

届出により免除されるのは、①経営承継相続人等が死亡した場合、②経営承継期間の末日の翌日以後に、特例非上場株式等につき「非上場株式等についての贈与税の納税猶予」の適用に係る贈与をした場合である。これらの事由が生じた場合には、経営承継相続人等の相続人又は経営承継相続人等は、免除届出期限（原則としてその事由が生じた日から同日以後6月を経過する日）までに一定の事項を記載した免除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。

申請による免除がされるのは、経営承継期間後において、

- a 経営承継相続人等が認定承継会社の非上場株式等の全部を譲渡した場合*¹
- b 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決定があった場合
- c 認定承継会社が合併により消滅した場合*²
- d 認定贈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*³

に限られる。

免除されるのは次の算式により計算した金額に相当する相続税である。

猶予中相続税額	－	株式等の直前時価 ＋ 5年以内の認定承継会社からの剰余金の配当等 その他の利益の額
---------	---	--

申請により猶予中の相続税が免除されるのは、もはや認定承継会社の経営に行き詰まり、又会社の価値が無いかほとんど無い状態であり、第三者にその経営を委ねる場合に限られるといえよう。

税務署長は、この申請書の提出があった場合には、記載事項について調査を行い、相続税の免除をし、又は申請の却下をする。経営承継相続人等には、その申請に係る申請期限の翌日から起算して6月以内に、免除をした相続税の額又は却下をした旨及びその理由を記載した書面が通知される。

- * 1 経営承継相続人等の特別関係者以外の者のうち1人の者に対して行う場合又は民事再生法の規定による再生計画若しくは会社更生法の規定による再生計画の認可の決定を受け、その再生計画若しくはその更生計画に基づきその非上場株式等を消却するために行う場合に限る。
- * 2 吸収合併存続会社等がその経営承継相続人等の特別関係者以外であり、かつ、その合併に際してその吸収合併存続会社等の株式等の交付がない場合に限る。
- * 3 その他の会社がその経営承継相続人等の特別関係者以外のものであり、かつ、その株式交換等に際してその他の会社の株式等の交付がない場合に限る。

② 納税猶予分の相続税額の計算

ア 特例非上場株式等

納税猶予分の相続税額計算の対象となる株式等は、経営承継相続人等が相続又は遺贈により取得した認定承継会社の非上場株式等のうち、相続の開始の時ににおける認定承継会社の発行済株式等の総数の3分の2に達するまでの部分である。

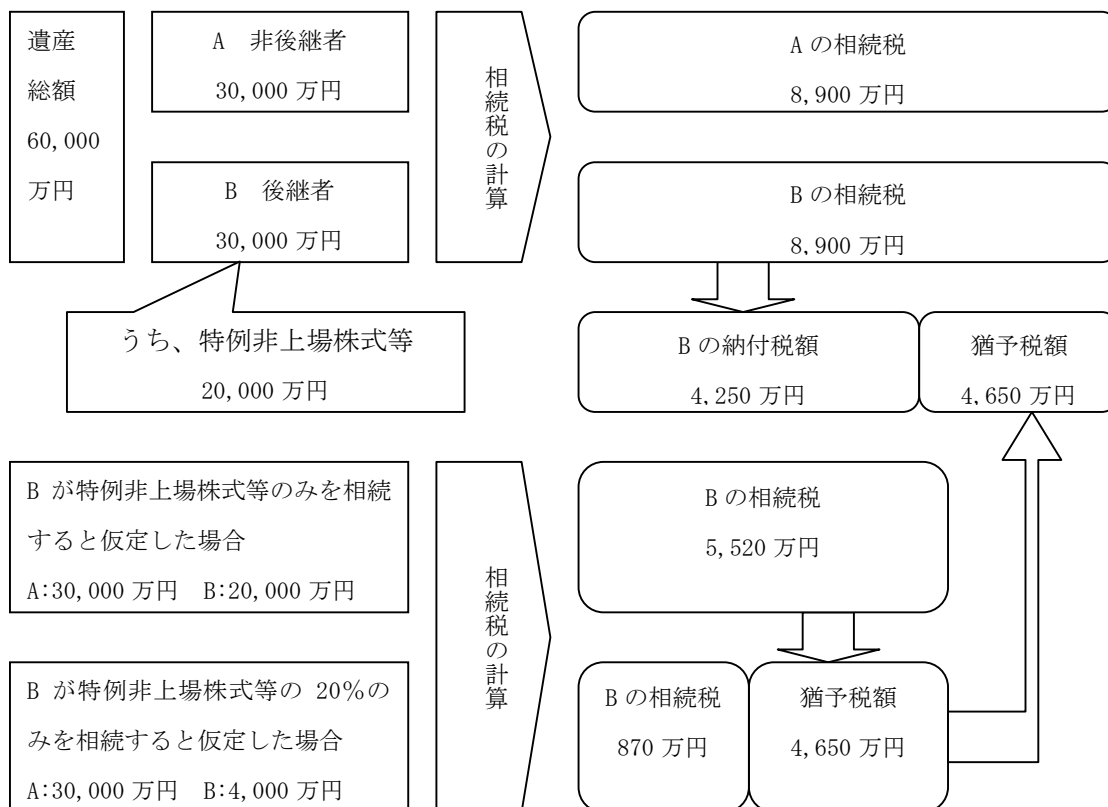
イ 計算方法

納税猶予分の相続税額は次のとおりに計算する。

- a 相続または遺贈により財産を取得した者の全員について、通常どおりの計算を行う。納税猶予を受ける後継者以外の相続人の相続税額はこの計算で確定する。
- b 後継者以外の相続人の取得財産は不変とした上で、後継者が特例非上場株式等のみを相続したと仮定して計算した相続税額から、後継者が特例非上場株式等の20%のみを相続したと仮定して計算した相続税額を控除した差額が相続税の納税が猶予される金額となる。

例) 遺産総額60,000万円を子A (非後継者) と子B (後継者) がそれぞれ30,000万円を相続する。

子Bの相続する30,000万円のうち、20,000万円は特例非上場株式等である。



※相続税の速算表 (抄)

1億円超～3億円以下 税率40% 控除額1,700万円

(4) 各納税猶予制度をまたぐ場合

① 贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予への切り替え

ア 贈与税の納税猶予を受けた後に贈与者が死亡した場合

非上場株式等について、贈与税の納税猶予の適用を受ける経営承継受贈者に係る贈与者が死亡した場合には、贈与者が死亡した時点で贈与税は届出により免除される。その贈与者の死亡に係る相続税については、その経営承継受贈者がその贈与者から、相続又は遺贈により納税猶予の適用を受ける株式等を取得したものとみなされ、経済産業大臣の確認により引続き相続税の納税猶予の適用を受けることができる。この場合、相続税の課税価格に算入するその非上場株式等の価額は、当初特例を受けた贈与時の価額で計算する。納税猶予の適用を受けるためには、申告書に所定の書類の添付を要するとともに、申告期限までに納税猶予分の担保を提供しなければならない。

イ 経済産業大臣の確認

贈与者が死亡した場合に、贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予に切り替える場合は、経営承継円滑化法の規定により、一定の要件に該当することについて、経済産業大臣の確認（様式第17）を受ける必要がある（承規13、措法70の7の3）。

a 会社に係るもの

- i 相続開始の時ににおいて、中小企業者であること。
- ii 相続開始の時ににおいて、上場会社等又は風俗営業会社のいずれにも該当しないこと。
- iii 相続開始の時ににおいて、資産保有型会社に該当しないこと。
- iv 相続開始の日の翌日の属する事業年度の直前の事業年度において、資産運用型会社に該当しないこと。
- v 相続開始の日の翌日の属する事業年度の直前の事業年度において、総収入金額が0を超えていること。
- vi 相続開始の時ににおいて、常時使用する従業員の数が1人以上であること。
- vii 相続開始の時ににおいて、特別子会社が上場会社等、大法人等又は風俗営業会社のいずれにも該当しないこと。

b 受贈者に係るもの

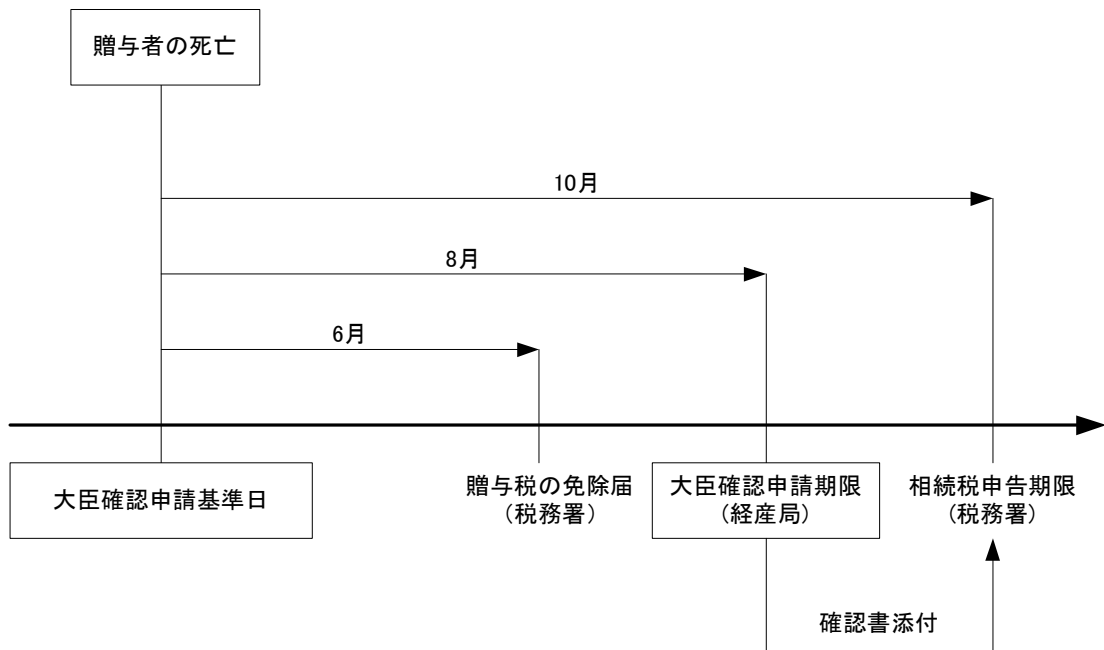
- i 経営承継受贈者が、次に掲げるいずれにも該当する者であること。
 - (ア) 代表者（代表権を制限されている者を除き、やむを得ない事情で退任したものとみなされる者は含まれる。）であって、相続開始の時ににおいて、同族関係者と合わせて株式等の50%を超える議決権を有し、かつ、同族関係者内で筆頭株主であるもの。
 - (イ) 相続開始の直前ににおいて、経営承継贈与者の親族であったこと。

ii いわゆる黄金株を発行している場合には、相続開始の時に、その黄金株を経営承継受贈者以外の者が保有していないこと。

c 確認手続

確認を受けようとする特別贈与認定中小企業者等は、経営承継贈与者の死亡した日から8月を経過する日までに、申請書（様式第17）に、申請書の写し1通及び一定の書類を添付して、経済産業大臣に提出する（承規13②）。

また、6月以内に納税地の所轄税務署長へ免除届出書の提出が必要である（措法70の7⑯）。



ウ 臨時報告（有効期間内贈与者死亡）

a 5年以内に贈与者が死亡した場合の手続き

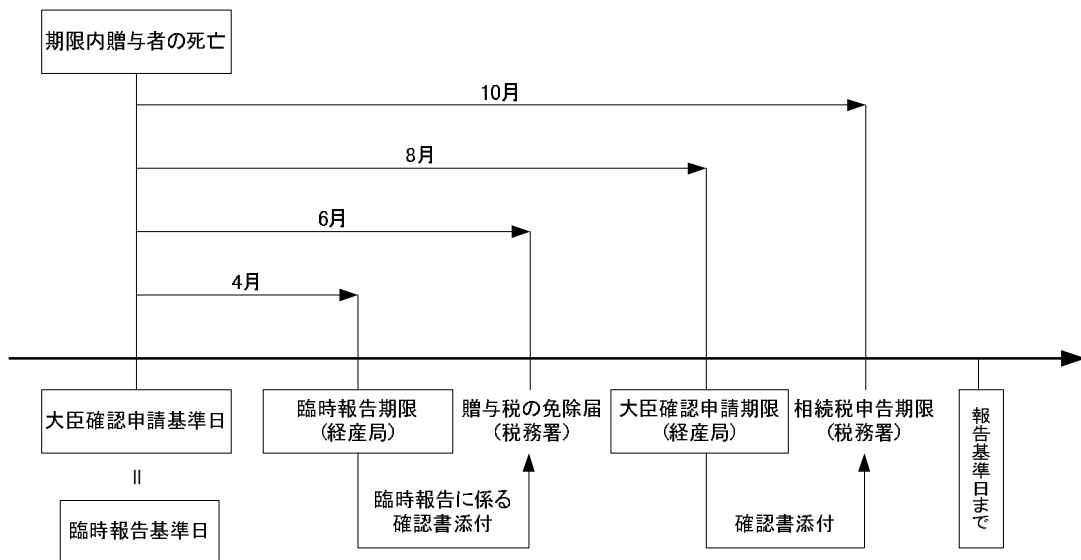
贈与税の納税猶予を受けるための経済産業大臣の認定の有効期限は、贈与税の申告期限の翌日から5年間である。認定の有効期限までに、経営承継贈与者が死亡した場合（認定に係る贈与税の申告期限前にその経営承継贈与者の相続が開始した場合を除く。）は、死亡の日（臨時贈与報告基準日）から4月を経過する日までに、経済産業大臣に次の事項を報告しなければならない（承規12⑪）。報告手続は、報告書（様式第15）に、報告書の写し1通及び一定の書類を添付して経済産業大臣に提出する（承規12⑫）。

- i 臨時贈与報告基準期間（臨時贈与報告基準日の直前の贈与報告基準日の翌日から臨時贈与報告基準日までの間をいう。）における代表者の氏名
- ii 臨時贈与報告基準日における常時使用する従業員の数

- iii 臨時贈与報告基準期間における株主又は社員の氏名及びこれらの者が有する株式等に係る議決権の数
- iv 臨時贈与報告基準期間において、上場会社等又は風俗営業会社のいずれにも該当しないこと
- v 臨時贈与報告基準期間において、資産保有型会社に該当しないこと
- vi 臨時贈与報告基準事業年度（臨時贈与報告基準日の直前の贈与報告基準日の翌日の属する事業年度から臨時贈与報告基準日の翌日の属する事業年度の直前の事業年度までの各事業年度をいう。）において、資産運用型会社に該当しないこと
- vii 臨時贈与報告基準事業年度における総収入金額が0を超えていること
- viii 臨時贈与報告基準期間において、特別子会社が風俗営業会社に該当しないこと

b 税務上の取扱いと手続き

贈与者が死亡した場合又は贈与者より先に経営承継受贈者が死亡した場合には、死亡の日から6月以内（免除届出期限）に、納税地の所轄税務署長に、所定の届出書を提出しなければならない（措法70の7⑯）。この場合、猶予されている贈与税額は全額免除される。



② 相続税の納税猶予から贈与税の納税猶予へ

非上場株式等の相続税の納税猶予の適用を受けている場合において、経営承継期間の末日の翌日以後に、経営承継相続人等がその特例非上場株式等につき、非上場株式等の贈与税の納税猶予を受けるための贈与をしたときは、猶予中の相続税額のうち一定額が免除される。

免除の規定の適用を受けるためには、経営承継相続人等は、贈与の日から6月を経過する日までに、一定の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2⑩二）。免除されなかった相続税額は、贈与者の死亡のときに免除される。

免除金額＝猶予中相続税額×贈与した特例非上場株式等（贈与税の納税猶予の適用を受ける部分に限る。）の数又は金額÷贈与直前の特例非上場株式等の数又は金額（100円未満切り捨て）

- (注1) 山本守之『租税法要論〔改訂版〕』税務経理協会 平成7年 pp. 363-365。
- (注2) 福田幸弘監修、シャープ税制研究会『シャープの税制勧告』 霞出版社
昭和60年 pp. II・143-II・146。
- (注3) 佐藤進・宮島洋『戦後税制史(増補版)』税務経理協会 昭和58年 p. 85。
- (注4) 吉良実『租税法概論(改訂版)』 中央経済社 pp. 132-133。
- (注5) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』 財経詳報社 平成16年 p. 394。
- (注6) 池本征男・酒井克彦『相続税贈与税』 大蔵財務協会 平成20年 p. 234。
- (注7) 岩下・前掲(注5) p. 372。
- (注8) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール 相続税法』 第一法規 p. 4047の2。
- (注9) 近藤光夫編『平成20年版 図解 相続税・贈与税』 大蔵財務協会 平成20年
pp. 113-133。宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」『税務大学校論叢』第
57号 平成20年 pp. 68-70。
- (注10) 『平成14年度改正税法のすべて』 大蔵財務協会 平成14年 p. 766。

【参考文献】

- 税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申―あるべき税制の構築に向けて―」(平成14年11月)
- 税制調査会「少子・高齢化における税制のあり方」(平成15年6月)
- 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月)
- 税制調査会「平成21年度の税制改正に関する答申」(平成20年11月)
- 日税連調査研究部『「相続税の課税方式の見直しに伴う主な法制的・実務的論点(平成20年7月)」に関する主税局との意見交換会における主な意見」(平成20年9月)
- 武田昌輔監修『DHCコンメンタール 相続税法』 第一法規 加除式
- 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」『税務大学校論叢』第57号 平成20年 pp. 1-90
- 日本公認会計士協会「中小企業の事業承継税制の論点整理と諸問題の検討―新たな事業承継税制の創設を受けて―」『租税調査会研究報告』No. 19 (2009.6)

―凡例―

- 承規・・・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
措法・・・租税特別措置法

IV. 事例研究

ここでは、実際の設例を用いて、納税猶予制度を適用した場合の猶予額の算出及び手続の進め方について検討する。

1. 相続案件の概要

相続案件を受任に到った経緯は次の通りである。

- (1) 平成 21 年 11 月 1 日に、顧問先である「名青株式会社」及び「全青株式会社」の代表取締役「片山先一」が死亡した。
- (2) その後、相続人である長男「片山継一」と、次男「片山継次」から相続税申告の依頼を受け、どのような遺産分割案が最も有益なのか相談を受けた。なお、両者が重視しているのは次の点である。
 - ・ 納税額
 - ・ 事業承継
- (3) 先一の遺産額は総額 5 億円であり、内訳は次の通りである。
 - ・ 名青株式会社 株式 1 億円 (すべて納税猶予の対象となる株式等)
 - ・ 全青株式会社 株式 1 億円 (うち 5,000 万円が納税猶予の対象となる株式等)
 - ・ 現預金 3 億円

2. チェックリスト

事業承継の面から相続税の納税猶予制度が適用できるかどうか、チェックリストを作成し確認した。

「自社株式に係る相続税の株式納税猶予制度」活用チェックリスト

確認する項目		チェック
1. 生前確認 (計画的な取組み)		
①	事業承継の計画的な取組みが行われていることについて、経済産業大臣の確認がなされていますか？ (①がNOの場合②～④へ)	NO
②	経過措置 (平成20年10月1日～平成22年3月31日) の一定の条件に該当しますか？ (例) 後継者が役員に就任していること	YES
③	先代経営者が60歳未満ですか？	NO
④	後継者が公正証書遺言により過半数の議決権を持つことが予定されている役員ですか？	
⑤	被相続人の相続前に、後継者が過半数の議決権をもっていますか？	
2. 先代経営者の要件		
①	認定対象会社の自社株式を、相続または遺贈により後継者に譲り渡しますか？	YES
②	会社の代表者であった者 (代表者である者を含む) に該当しますか？	YES
③	代表時、確認時かつ、相続開始時点で同族関係者と合わせて発行済議決権株式総数の過半数の株式を保有していましたか？	YES
④	代表時点で同族関係者の中で筆頭株主 (特定継続者を含む) でしたか？	YES
⑤	確認時かつ相続開始時点で同族関係者の中で筆頭株主 (特定後継者を除く) でしたか？	YES
3. 後継者 (経営承継相続人) の要件		
①	被相続人の相続開始日から5カ月以内に会社の代表者になりますか？	YES
②	先代経営者の親族ですか？	YES
③	同族関係者と合わせて発行済議決権株式総数の過半数の株式を保有しますか？	YES
④	同族関係者の中で、筆頭株主となりますか？	YES
⑤	経営承継相続人は1人に絞り込まれていますか？	YES
4. 認定対象会社の要件		
①	経営承継円滑化法における経済産業大臣の認定を受けた中小企業者ですか？	YES
②	風俗営業会社に該当していませんか？	該当しない
③	資産保有型会社に該当していませんか？	該当しない
④	資産運用型会社に該当していませんか？	該当しない
⑤	(③または④に該当する場合) 資産保有型会社または資産運用型会社の例外的な措置に該当しますか？	該当しない
⑥	直近の事業年度における総収入金額がゼロである会社に該当しませんか？	該当しない
⑦	常時使用する従業員数がゼロである会社に該当しませんか？	該当しない
⑧	特別子会社が、上場会社等、大法人等または風俗営業会社に該当しませんか？	該当しない
⑨	会社が拒否権付種類株式 (黄金株) を発行している場合で、その株式を経営承継相続人以外の者が有していませんか？	
⑩	相続開始前3年以内に経営承継相続人の同族関係者からの現物出資または贈与により取得した資産の合計の総資産に占める割合が70%以上である会社に該当しませんか？	該当しない
5. 5年間の事業継続要件		
①	5年間、代表者でいますか？	YES
②	5年間、常時使用従業員数が従業員数起算日における常時使用従業員数の80%以上を維持しますか？	YES
③	5年間、経営承継相続人が、相続または遺贈により取得した対象株式の全部を継続して保有しますか？	YES
④	資産保有型会社または資産運用型会社に該当しませんか？	該当しない
⑤	総収入金額がゼロの会社に該当しませんか？	該当しない
⑥	上場会社等、風俗営業会社に該当しませんか？	該当しない
6. 5年経過後の要件		
①	経営者が死亡するまで株式を保有しますか？	YES
②	資産保有型会社または資産運用型会社に該当しませんか？	該当しない
③	総収入金額がゼロの会社になりませんか？	YES
④	次の後継者に対象株式を一括贈与して贈与税の納税猶予を受けますか？	YES
⑤	同族関係者以外の者に、株式の全部を譲渡していませんか？	YES

3. 納税猶予税額の試算

1. の設例を用いて、具体的に計算してみる。

(1) 継一が両社の株式を単独で相続する場合の納税猶予税額の計算（両社とも納税猶予の特例を適用）

複数の認定承継会社を経営承継相続人が単独で相続する場合、適用対象となる株式の合計額で納税猶予税額を計算する。

① 通常の相続税額の計算

	相続人	遺産取得額	①通常の相続税額
遺産総額 5億円 (うち1.5億円*)	継一	2.5億円 (1.5億円*)	6,900万円
	継次	2.5億円	6,900万円

* 納税猶予の対象となる株式等

② 継一が納税猶予の対象となる株式等のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	②仮の相続税額
仮の遺産総額 4億円 (うち1.5億円*)	継一	1.5億円*	3,675万円
	継次	2.5億円	仮の計算なし

③ 継一が納税猶予の対象となる株式等の20%のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	③仮の相続税額
仮の遺産総額 2.8億円 (うち3,000万円*)	継一	3,000万円*	536万円
	継次	2.5億円	仮の計算なし

④ 継一の納税猶予税額

(全体の納税猶予税額)

$$\text{②} - \text{③} = 3,139 \text{万円}$$

(名青株式会社分の納税猶予税額)

$$3,139 \text{万円} \times 1 \text{億円} / 1 \text{億} 5,000 \text{万円} \doteq 2,093 \text{万円}$$

(全青株式会社分の納税猶予税額)

$$3,139 \text{万円} \times 5,000 \text{万円} / 1 \text{億} 5,000 \text{万円} \doteq 1,046 \text{万円}$$

(各人の納付税額)

相 続 人	片山継一 (A)	片山継次 (B)	合計
遺 産 取 得 額	2.5 億円	2.5 億円	5 億円
通常の相続税額	6,900 万円	6,900 万円	1 億 3,800 万円
納税猶予税額	3,139 万円 名青分 2,093 万円 全青分 1,046 万円	な し	3,139 万円 名青分 2,093 万円 全青分 1,046 万円
納 付 税 額	3,761 万円	6,900 万円	1 億 661 万円

(2) 継一が名青株式会社の株式、継次が全青株式会社の株式をそれぞれ相続する場合の納税猶予税額の計算 (両社とも納税猶予の特例を適用)

認定承継会社が複数ある場合、納税猶予税額の計算はさらに複雑になり、経営承継相続人の人数によっても納税猶予税額が変わるので、それを確認してみる。

複数の認定承継会社をそれぞれ別の経営承継相続人が相続する場合、経営承継相続人ごとに納税猶予税額を計算する。

① 通常の相続税額の計算

	相続人	遺産取得額	①通常の相続税額
遺産総額 5 億円 (うち 1.5 億円*)	継一	2.5 億円 (1 億円*)	6,900 万円
	継次	2.5 億円 (5,000 万円*)	6,900 万円

*納税猶予の対象となる株式等

② 継一が納税猶予の対象となる株式等のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	②仮の相続税額
仮の遺産総額 3.5 億円 (うち 1 億円*)	継一	1 億円*	2,229 万円
	継次	2.5 億円	仮の計算なし

③ 継一が納税猶予の対象となる株式等の 20%のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	②仮の相続税額
仮の遺産総額 2.7 億円 (うち 2,000 万円*)	継一	2,000 万円*	341 万円
	継次	2.5 億円	仮の計算なし

④ 継一の納税猶予税額

(名青株式会社分の納税猶予税額)

②－③＝2,229万円－341万円＝1,888万円

⑤ 継次が納税猶予の対象となる株式等のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	⑤仮の相続税額
仮の遺産総額 3億円 (うち5,000万円*)	継一	2.5億円	仮の計算なし
	継次	5,000万円*	967万円

⑥ 継次が納税猶予の対象となる株式等の20%のみを相続すると仮定して計算した場合の相続税額

	相続人	仮の遺産取得額	⑥仮の相続税額
仮の遺産総額 2.6億円 (うち1,000万円*)	継一	2.5億円	仮の計算なし
	継次	1,000万円*	165万円

⑦ 継次の納税猶予税額

(全青株式会社分の納税猶予税額)

⑤－⑥＝967万円－165万円＝802万円

(各人の納付税額)

相続人	片山継一 (A)	片山継次 (B)	合計
遺産取得額	2.5億円	2.5億円	5億円
通常相続税額	6,900万円	6,900万円	1億3,800万円
納税猶予税額	1,888万円 名青分1,888万円	802万円 全青分802万円	2,690万円 名青分1,888万円 全青分802万円
納付税額	5,012万円	6,098万円	1億1,110万円

継一が両社の株式を単独で相続する場合 納税猶予税額 3,139万円

二人がそれぞれの株式を相続する場合 納税猶予税額 2,690万円

図にすると次ページのようになる。

納税猶予額（相続税額に占める割合）

(1) 継一が株式を単独で相続する場合

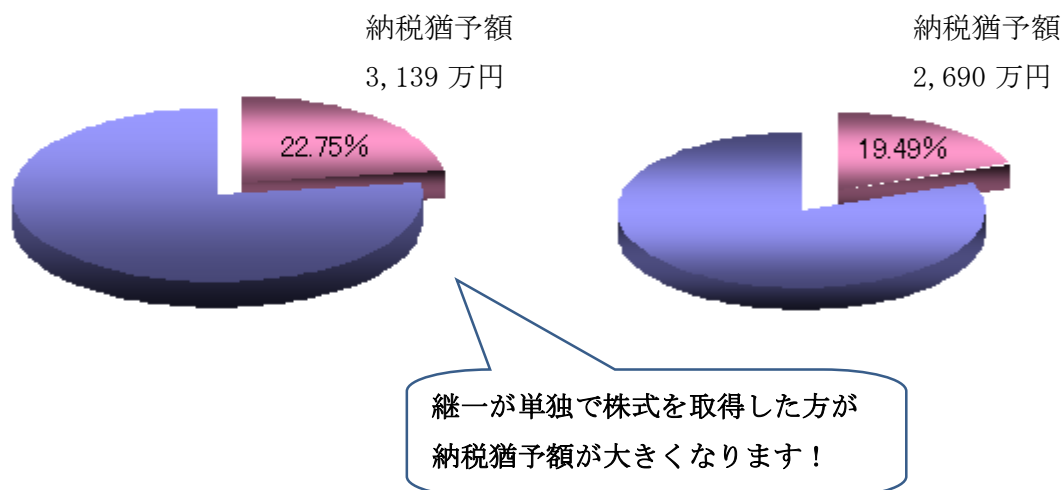
相続人	片山継一 (A)	片山継次 (B)	合計
遺産取得額	2.5 億円	2.5 億円	5 億円
通常の相続税額	6,900 万円	6,900 万円	1 億 3,800 万円
納税猶予税額	名青分 2,093 万円	なし	名青分 2,093 万円
	全青分 1,046 万円		全青分 1,046 万円
	合計 3,139 万円	合計	合計 3,139 万円
納付税額	3,761 万円	6,900 万円	1 億 661 万円

(2) 相続人がそれぞれ納税猶予の対象株式を相続する場合

相続人	片山継一 (A)	片山継次 (B)	合計
遺産取得額	2.5 億円	2.5 億円	5 億円
通常の相続税額	6,900 万円	6,900 万円	1 億 3,800 万円
納税猶予税額	名青分 1,888 万円		名青分 1,888 万円
		全青分 802 万円	全青分 802 万円
	合計 1,888 万円	合計 802 万円	合計 2,690 万円
納付税額	5,012 万円	6,098 万円	1 億 1,110 万円

継一が株式を単独で相続する場合

継一と継次が株式を相続する場合



継一が単独で株式を取得する方が、納税猶予額で有利となる。

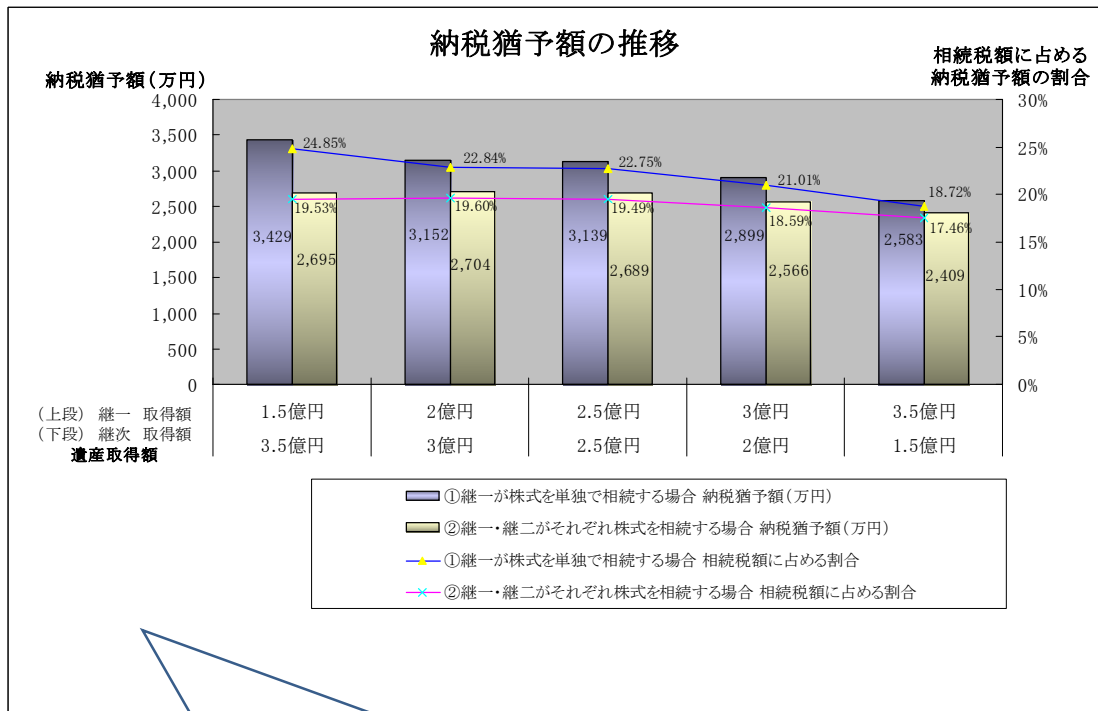
4. 分割案の検討

納税猶予額の分析

継一と継次の財産の分割の割合により、納税猶予額がどのように推移するか分析する。

遺産取得額	片山継一 (A)	1.5 億円	2 億円	2.5 億円	3 億円	3.5 億円
	片山継次 (B)	3.5 億円	3 億円	2.5 億円	2 億円	1.5 億円
①継一が単独で株式を相続する場合	納税猶予額(円)	34,294,700	31,515,100	31,392,900	28,993,800	25,833,300
	相続税額に占める割合	24.85%	22.84%	22.75%	21.01%	18.72%
②継一・継次がそれぞれ株式を相続する場合	納税猶予額(円)	26,948,600	27,041,700	26,891,100	25,658,000	24,089,900
	相続税額に占める割合	19.53%	19.60%	19.49%	18.59%	17.46%

↑ 設例のケース

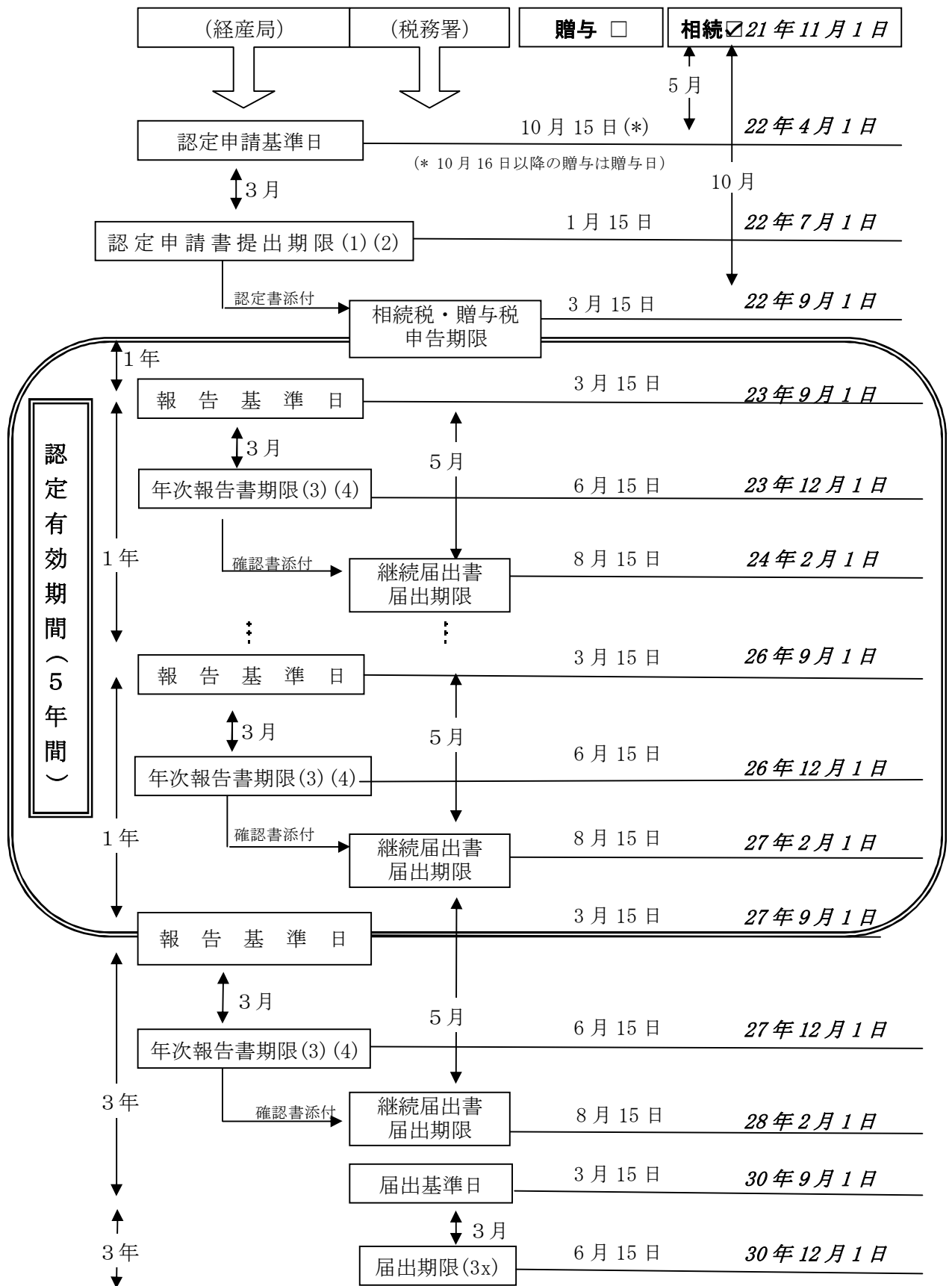


継一が株式以外の財産を取得しない方が納税猶予額が大きくなります！

分析の結果、納税猶予税額が最も多くなる遺産分割は、継一が納税猶予の対象株式のみ1.5億円を相続する場合である。言い換えれば、継一が納税猶予の対象株式以外の財産を、相続しない場合である。上記の棒グラフで言うと、一番左のグラフになる。

5. 納税猶予制度の手続き

納税猶予制度の手続きを、スケジュールにして図に示してみる。



その他、贈与者、受贈者が死亡した場合または相続人等が死亡、贈与した場合には所轄税務署にその死亡又は贈与の日後6カ月以内に「納税猶予の免除届出書」の提出が必要となる。

(1) 認定申請書

認定申請書について、1. の設例を元を書くとなつて以下となる。

様式第8

認定申請書

(施行規則第6条第1項第8号の事由に該当する場合)

22年 6月 17日

中部経済産業局長 ○○ ○○ 殿

会社所在地 名古屋市千種区池下 x-x-xx

会社名 名青株式会社

代表者の氏名 片山 継一 印

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第12条第1項の認定(同法施行規則第6条第1項第8号の事由に係るものに限る。)を受けたいので、下記のとおり申請します。

記

1 特別相続認定中小企業者について

主たる事業内容	経営コンサルティング	
資本金の額又は出資の総額	40,000,000 円	
相続の開始の日	21年 11月 1日	
相続認定申請基準日	22年 4月 1日	
常時使用する従業員の数	相続の開始の時 (a)+(b)+(c)-(d)	相続認定申請基準日 (e)+(f)+(g)-(h)
	141 人	138 人
厚生年金保険の被保険者の数	(a)	(e)
70歳以上75歳未満である健康保険の被保険者の数(*1)	(b)	(f)
70歳以上であつて(*1)に該当しない常時使用する従業員の数	(c)	(g)
役員(使用人兼務役員を除く。)の数	(d)	(h)
	4 人	4 人
施行規則第16条の確認(施行規則第17条第1項又は第2項の変更の確認をした場	確認の有無	有 <input checked="" type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>
	確認の年月日及び番号	20年 10月 15 (号)

合には変更後の確認)に係る確認事項	特定代表者の氏名	片山 先一			
	特定後継者の氏名	片山 継一			
	新たに特定後継者となることが見込まれる者の氏名	片山 継次			
相続認定申請基準事業年度 (20年 6月 1日から 21年 5月 31日まで) における特定資産等に係る明細表					
	種別	内容	利用状況	帳簿価額	運用収入
有価証券	特別子会社の株式又は持分 ((*2)を除く。)	〇〇特子名青 20,000株		(1) 38,551,130円	(12) 520,400円
	資産保有型子会社又は資産運用型子会社に該当する特別子会社の株式又は持分 (*2)			(2) 0円	(13) 0円
	特別子会社の株式又は持分以外のもの	〇〇〇〇株式 823株		(3) 12,488,951円	(14) 80,050円
	特別子会社の株式又は持分以外のもの	〇〇〇〇株式 64,290株		(3) 58,913,430円	(14) 87,061,300円
不動産	現に自ら使用しているもの	千種区池下の土地 67.7㎡及び建物	自己使用(本社事務所)	(4) 101,224,635円	(15) 0円
	現に自ら使用しているもの	岐阜市××の土地 20.1㎡及び建物	自己使用(岐阜支社事務所)	(4) 53,895,714円	(15) 0円
	現に自ら使用していないもの	千種区池下の建物一部	子会社へ賃貸	(5) 47,624,128円	(16) 4,560,000円
ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利	事業の用に供することを目的として有するもの			(6) 0円	(17) 0円
	事業の用に供することを目的としない有するもの	△△△ゴルフ倶楽部 会員権	ゴルフ場利用目的	(7) 11,356,600円	(18) 0円
絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産、貴金属及び宝石	事業の用に供することを目的として有するもの			(8) 0円	(19) 0円
	事業の用に供することを目的としない有するもの			(9) 0円	(20) 0円
現金、預貯金等	現金及び預貯金	現金及び預貯金		(10) 46,520,011円	(21) 468,101円
	経営承継相続人及び当該経営承継相続人に係る同族関係者に対する貸付金及び未収金			(11) 0円	(22) 0円
特定資産の帳簿価額の合計額	(23)=(2)+(3)+(5)+(7)+(9)+(10)+(11) 176,903,120円		特定資産の運用収入の合計額	(25)=(13)+(14)+(16)+(18)+(20)+(21)+(22) 92,169,451円	

資産の帳簿価額の総額	(24) 897,656,359 円	総収入金額	(26) 1,959,425,244 円
年 月 日以前の5年間（相続の開始の日前の期間を除く。）に経営承継相続人及び当該経営承継相続人に係る同族関係者に対して支払われた剰余金の配当等及び給与の金額	剰余金の配当等	(27)	0 円
	給与	(28)	0 円
特定資産の帳簿価額等の合計額が資産の帳簿価額等の総額に対する割合	(29) = ((23) + (27) + (28)) / ((24) + (27) + (28)) 19.7 %	特定資産の運用収入の合計額が総収入金額に占める割合	(30) = (25) / (26) 4.7 %
会社法第108条第1項第8号に掲げる事項について定めがある種類の株式(*3)の発行の有無		有 <input type="checkbox"/> 無 <input checked="" type="checkbox"/>	
(*3)を発行している場合にはその保有者	氏名(会社名)	住所(会社所在地)	

2 被相続人及び経営承継相続人について

総株主等 議決権数	相続の開始の直前		(a)	30,000 個			
	相続の開始の時		(b)	30,000 個			
被相続人	氏名		片山 先一				
	最後の住所		名古屋市中区錦〇〇-〇〇〇				
	相続の開始の日の年齢		72				
	相続の開始の直前における同族関係者との保有議決権数の合計及びその割合		(c) + (d)	30,000 個	((c) + (d)) / (a)	100 %	
	相続の開始の直前における保有議決権数及びその割合		(c)	30,000 個	(c) / (a)	100 %	
	相続の開始の直前における同族関係者	氏名(会社名)	住所(会社所在地)	保有議決権数及びその割合			
			(d)	個	(d) / (a)	%	
経営承継 相続人	氏名		片山 継一				
	住所		名古屋市中区錦〇〇-〇〇〇				
	相続の開始の直前における被相続人との続柄		長男				
	相続の開始の日から5月を経過する日における代表者への就任の有無		<input checked="" type="checkbox"/> 有 <input type="checkbox"/> 無				
	相続の開始の直前における役員への就任の有無		<input checked="" type="checkbox"/> 有 <input type="checkbox"/> 無				
	相続の開始の時における同族関係者との保有議決権数の合計及びその割合		(e) + (f) + (g)	個		((e) + (f) + (g)) / (b)	%
	保有議決権数及びその割合	相続の開始の直前	(e)	0 個	被相続人から相続又は遺贈により取得した数(*1)	(f)	30,000 個
		相続の開始の時	(e) + (f)	30,000 個			
(*1)のうち租税特別措置法第70条の7の2第1項の適用を受けようとする株式等に係る数(*2)		20,000 個					
(*2)のうち相続認定申請基準日までに譲渡した数		0 個					
相続の開始の時に	氏名(会社名)	住所(会社所在地)	保有議決権数及びその割合				

	おける同 族関係者		(g) (g) / (b)	個 %
--	--------------	--	------------------------	--------

3 特別子会社について

会社名	株式会社 特子名青		
会社所在地	名古屋市西区上小田井△-△△△		
主たる事業内容	事務機器販売		
総株主等議決権数	(a)	25,000 個	
株主又は社員	氏名 (会社名)	住所 (会社所在地)	保有議決権数及びその割合
	名青 侑	名古屋市千種区池下 x-x-xx	(b) 20,000 個 (b) / (a) 80 %
	片山 継次	名古屋市中区栄0-00	(b) 5,000 個 (b) / (a) 20 %

(2) 認定申請書の添付書類

次に、認定申請書の添付書類については、以下の①～⑩の添付書類が必要となる。

① 定款の写し (別紙1)

認定申請日の時点で有効な申請者の定款の写しを提出。会社法その他の法律の規定により定款の変更をしたものとみなされた事項がある場合には、当該事項を記載した書面も併せて提出。

② 登記事項証明書 (別紙2)

経営承継相続人の被相続人の死亡の日から認定申請日までの間に作成された申請者の登記事項証明書を提出。

③ 株主名簿の写し (別紙3)

経営承継相続人の被相続人の死亡の直前と死亡の時の2つの時点における申請者の株
の氏名等を記載した株主名簿の写しを提出。なお、持分会社の場合には、同じく2
つの時点における社員の氏名等を記載した定款の写しを提出。

④ 相続税の見込額を記載した書類 (別紙省略)

経営承継相続人が相続又は遺贈により取得した申請者の株式等に係る相続税の見
込額を記載した書類で、例えば、税務署に提出予定の相続税申告書の写しを提出。

⑤ 従業員数証明書 (別紙4)

従業員数起算日における常時使用する従業員の数を証する従業員数証明書を提出。

⑥ 貸借対照表、損益計算書及び事業報告書 (別紙省略)

認定申請日の属する事業年度の直前の事業年度の貸借対照表、損益計算書及び事
業報告書を提出。例えば、事業年度が6月1日から翌年5月31日までの会社の場合
で、認定申請日が平成22年4月1日であるときは、平成21年5月期のものを
提出。

なお、資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないものとみなされる場合には、直前の3事業年度（上記例では、平成19年5月期、平成20年5月期及び平成21年5月期）のものを提出。また、申請者に特別子会社がある場合には、当該特別子会社についても同様に、貸借対照表、損益計算書及び事業報告書を併せて提出。

個々の資産の利用状況については、例えば、第三者に賃貸している不動産であれば賃貸借契約書を、自ら工場等として使用している不動産であればその旨を証する書類（例：工場所在地の記載のある会社パンフレット、工場所在地を事業所とする社会保険関係書類）などを添付。

- ⑦ 上場会社等又は風俗営業会社に該当しない旨の誓約書（別紙5）
- ⑧ 特別子会社が上場会社等、大法人等又は風俗営業会社に該当しない旨の誓約書（別紙6）
- ⑨ 戸籍謄本等（別紙省略）

下記事項を証する戸籍謄本等を提出。

 - ・経営承継相続人がその被相続人の親族であること
 - ・株主又は社員が経営承継相続人又はその被相続人の親族であること
 - ・経営承継相続人の被相続人が60歳未満で死亡したこと
- ⑩ 施行規則第16条第3項の確認に係る確認書（別紙省略）

後継者となる者を変更することについて確認を受けた場合には、当初の確認書と併せて変更に関する確認書も提出 ※注：贈与にて納税猶予した場合においてこの確認書が必要となる。（今回の設例では必要なし）
- ⑪ その他参考となる書類（別紙省略）
 - ・申請者が資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないものとみなされた場合の、その旨を証する書類
 - ・特別子会社が資産保有型子会社、資産運用型子会社に該当しない場合の、その旨を証する書類など

別紙 1

名青株式会社定款

第 1 章 総則

(商号)

第 1 条 当社は、名青株式会社と称する。

(目的)

第 2 条 当社は、次の事業を行うことを目的とする。

1. 経営コンサルティング業務
2. 環境・地質・海洋・水産に関する調査及びコンサルティング業務
3. 国内外の会社の株式を取得することによる当該会社の支配管理業務
4. エステティックサロンの経営
5. 前各号に附帯する一切の業務

(本店所在地)

第 3 条 当社は、本店を愛知県名古屋市千種区池下 X 丁目 X 番地 XX 号に置く。

(公告方法)

第 4 条 当社の公告は、官報に掲載する方法により行う。

第 2 章 株式

(発行可能株式総数)

第 5 条 当社の発行可能株式総数は、40000株とする。

(株券の不発行)

第 6 条 当社の発行する株式については、株券を発行しない。

(株式の譲渡制限)

第 7 条 当社の株式を譲渡するには、当社の承認を受けなければならない。

(基準日)

第 8 条 当社は、毎年 3 月末日の最終の株主名簿に記載又は記録された議決権を有する株主をもって、その事業年度に関する定時株主総会において権利を行使することができる株主とする。

- 2 前項のほか、必要があるときは、あらかじめ公告して、一定の日の最終の株主名簿に記載又は記録されている株主又は登録株式質権者をもって、その権利を行使することができる株主又は登録株式質権者としてすることができる。

(株主の住所等の届出)

第 9 条 当社の株主及び登録株式質権者又はそれらの法定代理人は、当社所定の書式により、住所、氏名及び印鑑を当社に届け出なければならない。

- 2 前項の届出事項を変更したときも同様とする。

第 3 章 株主総会

(招集時期)

第 10 条 当社の定時株主総会は、毎事業年度の終了後 3 か月以内に招集し、臨時株主総会は、必要がある場合に招集する。

別紙2

履歴事項全部証明書

名古屋市千種区池下X丁目X番地XX号

名青株式会社

会社法人番号 0000-00-000000

商号	名青株式会社		
本店	名古屋市千種区池下X丁目X番地XX号		
公告をする方法	官報に掲載する。		
会社設立の年月日	平成15年6月1日		
目的	1 環境・地質に関する調査及びコンサルティング業務 2 国内外の会社の株式取得による当該会社の支配管理業務 3 前各号に附帯する一切の業務		
発行可能株式総数	40000株		
発行済株式の総数 並びに種類及び数	発行済株式の総数 30000株		
資本金の額	金4000万円		
株式の譲渡制限に 関する規定	当会社の株式を譲渡するには当会社の承認を受けなければならない。		
役員に関する事項	取締役	片山 先一	平成16年 8月26日重任 平成16年 9月15日登記
	取締役	片山 先一	平成18年 8月27日重任 平成18年 9月12日登記
	取締役	片山 先一	平成20年 8月29日重任 平成20年 9月16日登記
	取締役	片山 先二	平成21年11月 1日死亡 平成21年11月10日登記

整理番号 ア111111 *下線のあるものは抹消事項であることを示す。

1/2

別紙3

株 主 名 簿

(平成 22年 4月 1日現在)

株主名	住 所	持株数	比率	備考
片山 継一	名古屋市中区錦〇〇-〇〇〇	30,000株	100%	全株不発行
以下余白				
	合 計	30,000株	100%	

これは当社の株主名簿であり、上記のとおり全株不発行であることを証明する。

名古屋市千種区池下X丁目X番地XX号

名青株式会社 代表取締役 片山 継一

別紙4

						提出元ID 0000	
事業所整理記号	事業所番号	健康保険・厚生年金保険被保険者標準報酬決定通知書					
00-メロ	00001						
健康保険 被保険者 証の番号	被保険者 氏名	生年月日	種別	適用年月	決定後の標準報酬月額 (健保) (厚年)		
2	〇〇 〇〇	S00.00.00	第一種	H22. 04	000 千円	000 千円	
3	〇〇 〇〇	S00.00.00	第二種	H22. 04	000 千円	000 千円	
4	〇〇 〇〇	S00.00.00	第一種	H22. 04	000 千円	000 千円	
6	〇〇 〇〇	S00.00.00		H22. 04	000 千円		
7	〇〇 〇〇	S00.00.00	第一種	H22. 04	000 千円	000 千円	
9	〇〇 〇〇	S00.00.00	第一種	H22. 04	000 千円	000 千円	
郵便番号	464-0067						
事業所住所	名古屋市千種区 池下 X-X-XX						
事業者名称	名青 株式会社						
事業主氏名	片山 継一 様						
					平成 22 年 2 月 28 日		
					上記のとおり標準報酬月額が決定されたので通知します		
					大曾根社会保険事務所長		

別紙5

※注：任意書式（これが指定の書式ではありません。文面も参考程度である。）	
中部経済産業局長 〇〇 〇〇 殿	
誓 約 書	
<p>当社は、認定申請書にかかる相続認定申請基準事業年度（自平成 20 年 6 月 1 日至平成 21 年 5 月 31 日）において、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第 1 条第 7 項に規定する上場会社等及び同施行規則第 6 条第 1 項第 7 号イに規定する風俗営業会社のいずれにも該当しないことを誓約します。</p>	
<p>平成 22 年 6 月 17 日 名古屋市千種区池下 X 丁目 X 番地 XX 号 名青 株式会社 代表取締役 片山 継一</p>	

別紙6

※注：任意書式（これが指定の書式ではありません。文面も参考程度である。）

中部経済産業局長

〇〇 〇〇 殿

誓 約 書

当社の特別子会社である、株式会社 特子名青（本店：名古屋市西区小田井□-□□□）は、認定申請書にかかる相続認定申請基準事業年度（自平成 20 年 6 月 1 日至平成 21 年 5 月 31 日）において、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則第 1 条第 7 項に規定する上場会社等及び同施行規則第 6 条第 1 項第 7 号イに規定する風俗営業会社に該当しないことを誓約します。

平成 22 年 6 月 17 日
名古屋市千種区池下 X 丁目 X 番地 XX 号
名青 株式会社
代表取締役 片山 継一

(3) 年次報告書

同様に、年次報告書について設例を元を書いてみると、次ページのようになる。

様式第 11

年次報告書

平成 23 年 1 1 月 2 8 日

中部経済産業局長 ○○ ○○ 殿

会社所在地 名古屋市千種区池下 X 丁目 X 番地 XX 号
 会社名 名青株式会社
 代表者の氏名 代表取締役 片山 継一 印

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第 12 条第 1 項（第 3 項）の規定により、下記の事項を報告します。

記

1 特別贈与認定中小企業者（特別相続認定中小企業者）について

主たる事業内容	経営コンサルティング
贈与認定申請基準日（相続認定申請基準日）（合併効力発生日等）（株式交換効力発生日等）における資本金の額又は出資の総額	40,000,000 円
贈与報告基準日（相続報告基準日）における資本金の額又は出資の総額	40,000,000 円
贈与認定申請基準日（相続認定申請基準日）（合併効力発生日等）（株式交換効力発生日等）と比して減少した場合にはその理由	
贈与認定申請基準日（相続認定申請基準日）（合併効力発生日等）（株式交換効力発生日等）における準備金の額	33,500,000 円
贈与報告基準日（相続報告基準日）における準備金の額	33,500,000 円
贈与認定申請基準日（相続認定申請基準日）（合併効力発生日等）（株式交換効力発生日等）と比して減少した場合にはその理由	
認定年月日及び番号	平成 22 年 X 月 X 日 (XXXXX 号)
贈与報告基準日（相続報告基準日）	平成 23 年 9 月 1 日
贈与報告基準日（相続報告基準日）における常時使用する従業員の数	(a)+(b)+(c)-(d) 136 人
厚生年金保険の被保険者の数	(a) 137 人
70 歳以上 75 歳未満である健康保険の被保険者の数(*1)	(b) 3 人

(以下 省略)

(4) 年次報告書の添付書類

次に、年次報告書の添付書類については、以下の①～⑧の添付書類が必要となる。

① 定款の写し（別紙 1 参照）

報告日時点において有効な定款の写しを提出。会社法その他の法律の規定により定

款の変更をしたものとみなされる事項がある場合には、当該事項を記載した書面を併せて提出。

② 登記事項証明書（別紙 2 参照）

報告をする日（「報告基準日」と異なる。）の前 3 月以内に作成されたものを提出。

③ 株主名簿の写し（別紙 3 参照）

株式会社である場合には、報告基準日（認定を受けた日の翌日から起算して 1 年を経過する日ごと）における株主名簿を提出。

④ 従業員数証明書（別紙 4 参照）

報告基準日時点での常時使用する従業員の数分かるよう従業員数証明書を提出。（厚生年金保険の標準報酬月額決定通知書、健康保険の標準報酬月額決定通知書など）

⑤ 報告基準日の属する事業年度の直前の事業年度の貸借対照表、損益計算書及び事業報告書（別紙省略）

※今回の例では、5 月決算の株式会社であれば、初回の報告では平成 23 年 5 月期の貸借対照表、損益計算書及び事業報告書を提出。

⑥ 上場会社等又は風俗営業会社に該当しない旨の誓約書（別紙 5 参照）

⑦ 特別子会社が風俗営業会社に該当しない旨の誓約書（別紙 6 参照）

⑧ 上記のほか、報告事項に関し参考となる書類（別紙省略）

- ・特別子会社が資産保有型子会社に該当しないことを証する書類
- ・特別子会社が資産運用型子会社に該当しないことを証する書類

納税猶予をするためには、「(1) 認定申請書 (2) 認定申請書の添付書類 (3) 年次報告書 (4) 認定申請書の添付書類」これらをスケジュールどおりに提出する。

6. 利子税の計算

納税猶予が取り消された場合における利子税の計算

(率 2.2%単位：円)

(猶予税額)	1 年	5 年	10 年	15 年	20 年	25 年
10,000,000	220,000	1,100,000	2,200,000	3,300,000	4,400,000	5,500,000
50,000,000	1,100,000	5,500,000	11,000,000	16,500,000	22,000,000	27,500,000
100,000,000	2,200,000	11,000,000	22,000,000	33,000,000	44,000,000	55,000,000
500,000,000	11,000,000	55,000,000	110,000,000	165,000,000	220,000,000	275,000,000
1,000,000,000	22,000,000	110,000,000	220,000,000	330,000,000	440,000,000	550,000,000

設例の場合に、申告期限から 23 年 3 カ月後の平成 45 年 12 月 1 日に、税務署に届出を失念した場合には、納税猶予を受けた者には、3,139 万円の猶予税額が取り消され、さらに、その時点で約 1,606 万円の利子税が課税される計算になる。

7. まとめ

今回の設例をまとめると下記のようなになる。

- ・ 様々な仮定の下で納税猶予額を計算した結果、長男の継一が納税猶予の対象株式のみを相続し、それ以外の財産を相続しない選択が最も納税猶予税額が大きくなる。
- ・ 納税猶予に必要な要件が多岐に渡るため、個々の条件により申請が認定されない可能性がある。
- ・ 年次報告書も認定書等提出すべき書類が多く、さらに長期間に渡る継続要件も存在することから、納税者もしくは税理士の失念により納税猶予期限が確定される可能性がある。
- ・ 納税猶予期限が確定した場合、納税者には本税のみならず利子税の納付義務が生ずるが、仮に申告期限から 23 年 3 カ月後に納税が確定した場合には納税猶予税額の 1.5 倍以上の税金を納付しなければならない。

確かに上記の設例ではこのようにまとめることができるが、これにより直ちに税理士がクライアントに対し今回の納税猶予制度の適用の可否を判断することは早計であろう。

というのも、事業承継を行う者にとりまく家族の状況や財産の多寡等によって、この制度を適用するための手続の煩雑さとそれに見合う効果が各々異なるからである。

ただ、非上場株式を相続することによる金銭的負担を和らげる事業承継が可能となる今回の猶予制度は経営承継をする者にも受ける者にも少なからず有効な方策となり得る。

今回の制度を利用するか否かの最終的な判断は事業承継を実際に行うクライアントによるものであることには間違いないが、全てのクライアントがこの複雑かつ煩雑な制度について完璧に把握しているとは考えにくい。また、適用時期も長期にわたることから、受任する税理士にとっても専門家責任というリスクを考慮する必要があるだろう。税理士が税務の専門家としてクライアントの信用を一身に受けて日々業務を行っている以上、この制度を広い視点で熟知し、適用した場合のメリット・デメリットを単に猶予税額の計算にとどまらず個々のクライアントに対して提示していく柔軟な姿勢が税理士には必要である。

V. 名青税シンポジウム

「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度」（討論）

研究部のメンバーが1年間の研究の成果を生かし、名青税シンポジウムに向けてこの制度のメリットや特徴点、税理士としてこの制度にどう向かい合っていってよいかという点を中心に意見を出しました。

シンポジウムではこれらの意見を集約しパネルディスカッションという形にまとめましたが、その当初の原稿を以下にご紹介致します。

皆様には研究部のメンバーの研究の成果や考え方を見ていただくとともに、これを参考にこの制度に対して向き合っていっていただければ幸いです。

<司会者>

研究部の第2部では、今回の納税猶予制度について、みんなで研究を進めた成果として、納税猶予制度の特徴点や税理士としての対応など出てきた意見をパネルディスカッション形式で発表をしていきたいと思えます。

まずは今回の納税猶予制度の全体像を簡単にお話していただきたいのですが・・・。

<パネリスト>

今年度の研究部のテーマでもあります非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度ですが、事業承継に伴い後継者は先代経営者から株式を取得することになりますが、この取得が相続による場合には多額の相続税を負担することになるケースも多く、この大きな問題を解決するために講じられた措置です。具体的には、先代経営者の親族である事業承継者が会社の株式を相続により取得した場合に一定額の相続税の納税を猶予するというものです。また、生前に贈与によって株式を移転させた場合にも一定額の贈与税の納税を猶予する制度もあります。

ここでは、今回の制度の全体像を確認しておきたいと思えます。

この制度は、今お話しした通り、非上場株式等の移転が贈与による場合と相続・遺贈による場合からなっています。そして、贈与による納税猶予制度の適用を受けている場合にその贈与者が死亡した場合の取扱いから構成されています。

まずは、贈与の場合から見ていきます。

先代経営者から後継者への非上場株式等の贈与をします。ここで一定の要件を満たした場合には贈与税の納税が猶予されますが、この場合に対象となる株式は、多くても発行済株式総数の3分の2までの部分で、その部分に対する贈与税相当額が猶予されます。その後も要件を満たし続けて納税猶予が継続された場合、最終的には贈与者である先代経営者の死亡により贈与税が免除されることとなります。

また、この先代経営者の死亡に伴う相続税については、生前に株式を贈与されてはいませんが、相続によりこの株式を取得したものとみなされ、相続税の課税対象となります。

この場合、相続税の課税価格に算入するその株式の価額は、当初特例を受けた贈与時の価額で計算することになります。この相続により取得したものとみなされた株式については、通常の相続税の課税の対象にしても良いですし、要件を満たすことにより今度は相続の場合の納税猶予制度の適用を受けても良いことになります。

ここで、相続税について納税猶予制度を受けることを選択した場合、後継者が取得した非上場株式等の8割に相当する部分の相続税が納税猶予されることになります。ここでの注意点としましては、贈与の場合は原則として発行済株式総数の3分の2までの部分であればその全てが納税猶予の対象となりますが、相続の場合は相続した株式の8割部分だけが対象となり2割部分については必ず納税が発生するということです。そして、基本的には後継者の死亡により猶予された税額が免除されるという流れになります。

次に、相続の場合を見ていきますが、贈与の場合の後半部分と重なります。

先代経営者から後継者が取得した非上場株式等の8割に相当する部分の相続税が納税猶予され、基本的には後継者の死亡により猶予された税額が免除されるという流れになります。ただし、原則として相続税の申告期限からの5年間、これを経営承継期間といいますが、この経営承継期間後であれば相続により取得した株式を次の後継者に贈与をし贈与税の納税猶予をうけることもできます。この場合には、贈与税の納税猶予を受けると同時に猶予中の相続税額のうち一定額が免除されることにもなります。

以上が、非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の全体の流れになります。

<司会者>

ここからは今回の納税猶予制度の特徴的な点を何点かあげさせていただき、それぞれパネリストの方にお話をさせていただきたいと思います。

今回の納税猶予制度については、実際に利用することを考えますと、現実にはなかなか使いづらいなど、どちらかといいますとマイナスのイメージを持っていらっしゃる方が多いような気がしますが、プラスの点といいますか、メリットとしてはどのようなことがありますか？

<パネリスト>

本来であれば株式等を贈与・相続すれば、多額の贈与税・相続税を払わなければならないのですが、この制度を利用すると、発行済株式等の総数の3分の2に達するまでの部分について贈与税・相続税の納税猶予を受けることができます。

これまでの事業承継では遺言書によって株式等（経営権）を相続する方法がありました。しかし、この方法には問題があります。遺留分の減殺請求、あるいは遺言書が本物なのか

偽物なのかなどで裁判となる可能性があり、容易に事業承継できず会社が混乱してしまう恐れがありました。

今回の納税猶予制度に加えて経営承継円滑化法による民法の特例を使用すると、相続した株式等は遺留分の減殺請求をされなくて済むことができます。さらに、先代経営者の意向により後継者を特定して株式等（経営権）の承継をすることにより、計画的にスムーズに事業承継を行うことができます。

<司会者>

ズバリ、納税猶予が受けられるということと、ある意味では義務的と言えるかもしれませんが計画的な事業承継への取り組みができるということが今回の制度のメリットと言えそうですね。

事業承継そのものが計画的にでき、この株式の発行会社がある後経営的にうまくいけばそれに越したことはありませんが、必ずうまくいくとは限りません。万が一、会社の経営が危うくなってしまった場合には、苦肉の策としてやはり従業員にやめてもらわなくてはいけないケースもあるでしょう。

今回の納税猶予制度の適用に当たっては、原則として相続税や贈与税の申告書の提出期限から5年間に「常時使用従業員の数が、相続の開始の時点における常時使用従業員の数の80%未満となった場合」には、納税猶予が確定し、猶予されていた税額を納付しなくてはならないことになっていますよね。

この要件についてはどのようにお考えになりますか？

<パネリスト>

納税猶予制度の適用を受け続けていく要件の一つとして、経営承継の認定有効期間、つまり相続税や贈与税の申告期限から5年の間は、常時使用従業員の数が相続開始や贈与の時の数の80%を下回ることができないというものがあります。これは、今回の事業承継税制が、納税猶予に対する事業の継続と雇用確保を前提としているために義務付けられている要件です。

この80%を下回るか否かは、相続開始や贈与の時の常時使用従業員数とその相続税や贈与税の申告期限からおのおの1年を過ぎる時点での常時使用従業員数を比べて判定していきます。また、常時使用従業員数は、基本的に健康保険や厚生年金に加入している人数により把握していきます。

この規定があることで問題になるのは、企業の経営が危機的状況になった場合に、従業員を整理解雇して事業を縮小ながらも継続して行くという選択ができない厳しさがあるという点です。今の経済事情を鑑みれば、十分起こりえる状況です。納税猶予を受け続ける事を重視して、企業の経営そのものが立ち行かなくなってしまうのであれば、まさに本末

転倒です。

そこで、この要件に対する対応策をいくつか考えてみました。

まず、納税猶予の適用前に予め常時使用従業員数を削減しておくという対策です。自社株の贈与により納税猶予の適用を受ける場合には、予め従業員数を削減しておくことは可能かも知れませんが、相続により納税猶予を受ける場合は事前の対策はそのタイミングが難しいと思われます。しかし何よりも難しいのは、いかにして人員を削減するか、つまりどのように従業員を解雇するかです。

解雇には、普通解雇・懲戒解雇・整理解雇の3種類がありますが、普通解雇・懲戒解雇に対しては特に解雇権乱用の法理を、また整理解雇をする場合には「整理解雇の四要件」の判例というものを十分考慮しないと、解雇が無効になってしまいかねません。いずれの場合でも、後でトラブルにならない様、慎重に検討する必要があります。

別の対応策としては、常時使用従業員数の判定が相続税や贈与税の申告期限から1年を過ぎる時点ごとだという点に着目して、その前後の期間だけ常時使用従業員を増やすということも考えられます。ただこれも、採用と雇い止めを繰り返すことにより従業員の士気の低下や生産性の確保といったリスクを考慮しなければならないでしょう。

その他では、雇用は維持したままで休業状態にして休業手当を支払って行くという方策も考えられ、同時に雇用調整助成金などの助成金の支給を受けることも可能になるかも知れません。

常時使用従業員数が80%を下回らないための方策をいくつかお話しましたが、現段階では、これらの方策を取った場合に税務上の取扱いがどうなるかについてはまだ分からない状況です。この点については、今後の動向を注視する必要があると思います。

同時に、雇用の80%維持は必ずしも事業の継続と密接に関わる訳ではないので、企業の緊急時には経済産業大臣の認可の下に80%基準を緩和し、税務面でも同様の措置を採用するなどの改正も必要ではないかと考えます。

<司会者>

なるほど・・・。経営がうまくいっている場合には、雇用の80%を維持することもさほど問題ないのかもしれませんが、経営がうまくいなくなった場合に、80%をどのように維持するかは、人員整理の問題も絡んでくるということですからとても難しそうですね。

雇用の80%を維持するという要件もそうですが、継続して納税猶予を受け続けるためには他にも厳しい要件をクリアしなくてははいけません。

その要件の中でも、納税猶予を受けている後継者自身の意思ではなんともしがたい要件もあるようですね。

その要件の内容の説明と、その対応方法をお話いただけますか。

<パネリスト>

納税猶予制度における要件には、納税猶予制度の適用を受ける後継者自身で何とかなるものと、後継者自身では何ともならないものがあるように思います。先ほどの、「従業員数が80%を下回らない」という要件も厳しいものではありませんが、後継者の努力ややり方といったものによって対処できないものではありません。問題は、後継者自身では何ともならないものです。その一つ目として、「後継者の属する株主グループの議決権総数が50%以下となる」、「後継者が50%超グループの筆頭株主でなくなる」という要件です。これについては、株式に譲渡制限がついていればとりあえずは回避できそうですが、譲渡制限がない場合には後継者以外の親族が意図的に株式を移動させることによって上記の場合に該当させ、その結果、後継者の猶予期限を確定させ、納税せざるを得ない状況にさせることが可能となることも考えられます。譲渡制限がない場合の対策としては、もちろん、譲渡制限をつけることですが、譲渡制限をつけるためには、株主総会の特殊決議と言いつつ、総株主の人数の半数以上、かつ、議決権の3分の2以上の賛成が必要になりますので、納税猶予の手のなかに組み込んで計画的に対処することが大事です。二つ目の要件として、「特別子会社が風俗営業会社に該当する」というものです。ここでいう特別子会社というのは、後継者やその同族関係者が議決権の50%超を持っている会社を指します。さきほどの持株数の問題と同じように、同族関係者が意図的に、特別子会社を設立し風俗営業会社を立ち上げることも難なくできるような気がします。風営法の許可が必要な業種には、パチンコ・雀荘、キャバレー・スナックのほか、ゲームセンターやネットカフェなども含まれています。しかし、納税猶予制度で制限の対象となる風俗営業会社は、性風俗関連特殊営業に限られており、アダルトショップ、ラブホテル、テレクラ、ストリップ劇場、デートクラブ、ファッションヘルス、ソープランド等に限られるようです。このような性風俗関連特殊営業は、現在は営業許可をとるのが非常に難しいので、納税猶予を申請する時点でそのような会社がなければひとまず可能性は小さいと思われそうですが、既存の風俗営業会社を買収することは可能だと思われそうです。研究部の発表の第一部の劇でもご覧頂きましたが、同族関係者の範囲はかなり広く、この制度の適用に当たっては、かなり広範囲の親族について、議決権50%超の株式を有する会社の存在や、もし存在する場合にはそれが大会社・上場会社・風俗営業会社でないかどうかの調査をしていかなくてはなりません。また、相続税や贈与税の申告期限から5年間にこれに該当することがないようにする必要もあるわけです。意図的に該当させることも可能なわけですから、納税猶予制度を受けることができたから良かったと安心することなく、同族関係者の機嫌を損ねることがないように、その後も適切なケアをしていく必要があるとも言えそうです。

<司会者>

納税猶予を受けた後も、広範囲にわたる親族の動きについて事前に注意を払ったりする

必要があることや、例えば親族の恨みを買ったりして意図的に納税猶予を受けられなくさせられたりすることもあるということですね。これは後継者自身ではなんともならない問題ですからとても難しい問題と言えそうですね。

いまお話いただきました持株数の要件や風俗営業会社の要件もそうですが、今回の納税猶予制度の適用要件には、当初の5年間で特に厳しいものが多いようです。

中には5年経過後も続いていく要件があるそうですね。その要件の内容と、問題点や対応方法についてお話いただけますか

<パネリスト>

納税猶予制度は猶予されれば終わりというわけではもちろんありません。適用後5年間の認定有効期間はもとより、5年経過後も、所定の要件を満たさなければ納税猶予期限が確定して猶予税額を利子税と合わせて納付しなければなりません。

一つは適用対象株式を基本的には保有し続けなくてはならないというものです。納税猶予の対象となった株式を譲渡や贈与をした場合には、その譲渡等をした株式に対応する部分の猶予税額を納付しなくてはなりません。ちなみに、5年以内の場合は一部の譲渡等であっても猶予税額全額の納付が必要となりますので注意です。

もう一つは資産保有型会社もしくは資産運用型会社に該当する場合です。こちらは該当した時点で猶予されていた税額を全額納付することになりますから、株式を譲渡した場合に比べると厳しいかもしれません。

資産保有型会社は、総資産に占める特定資産の割合が70%以上の会社、資産運用型会社は、一事業年度の総収入金額に占める特定資産の運用収入が75%以上の会社です。

特定資産とは、有価証券、自ら使用していない不動産、ゴルフ場等の施設利用権、絵画や貴金属・宝石類、そして現金預貯金です。資産保有型会社・資産運用型会社に該当するかどうかは、何気なく行った取引で知らないうちに要件に抵触することも考えられます。割合により判定することになっているため、例えば次のような取引には注意しなければなりません。株式や土地を売買することや、工場を閉めてその施設を他の会社へ貸し出す場合の収入の増加とか、また新規の銀行借入や、現金売り上げが増加しても特定資産の増加が生じます。

そして資産保有型会社の判定は事業年度終了の日ではなく、一の日、つまり毎日であり、資産運用型会社は一事業年度の収入の合計ですから、日々の取引を行ううえで常にケアする必要があります。この毎日のケアを、後継者の死亡や一括贈与といった猶予の免除があるまでずっと続けていかなければいけません。また、実務上では「一の日」での資産保有型会社の判定の処理業務をどうやって行うのかも考えておく必要があるでしょう。

ここで、この判定は会社や後継者自身が行うのは実際難しく、税理士の仕事になることも考えられますが、5年経過後は後継者が代表を務めていなくても良いことになってい

ますから、後継者でない第三者に社長が交代しているケースには更にこのケアは難しくなるでしょう。資産保有型会社・資産運用型会社は経済産業大臣の認定の際に始めに判定されますが、その時に該当しなかったからといってギリギリ該当しなかった会社が納税猶予の適用を受けると、そのあとのケアがかなり大変になるため、十分な検討が必要です。

ただし、特例があり、一定の要件を満たす会社は資産保有型・運用型会社に該当しないものとみなされます。一定の要件とは、常時使用する従業員の数が5人以上であること、常時使用する従業員が勤務する事務所・店舗・工場等を所有又は賃貸していること、継続して商品販売等の業務を行っていること、の3つです。つまり5人以上で商売を続けることで資産保有型会社・運用型会社の要件をクリアできます。この特例の要件を満たし続けることが納税猶予を続ける近道だと思います。

また、税理士としては、新規で顧問契約を結ぶ際の検討事項にもなるでしょう。2代目以降である会社は納税猶予を受けている可能性がありますから。

納税猶予の適用を受ける際も有用ですが、適用を受けた後もチェックリストを作って確認するのも有効かと思います。適用後5年間と、5年経過後に分けて。税理士の毎月の訪問時の確認だけでなく、会社や後継者へ要件を周知しておくことも必須です。

納税猶予の適用を受ける際は、一生ついて回る要件を十分認識しなければなりません。

<司会者>

5年経過後もついて回る資産保有型会社・資産運用型会社に該当しないことという要件は、従業員5人以上で、販売や貸付、サービスの提供という一般的な事業を行っていれば特例によりクリアできるということですね。ただ、親族のみによって運営されているような会社の場合は、従業員数の問題から難しい場合もありそうです。

さて、ここまでは制度の適用要件を中心にお話ししていただきましたが、ここで少し内容を変えてみたいと思います。

この納税猶予制度については、相続税の場合であれば、漠然と「税額の80%が納税猶予される」というイメージの方も多いと思います。

そこで、実際にどのくらいの金額が納税猶予されるのか、簡単な数字を使って説明をしていただけますか。

<パネリスト>

納税猶予制度を適用した場合に、遺産の総額に占める納税猶予となる株式等が占める割合が変わると納税猶予額がどう変化するかご説明したいと思います。次の簡単な2つの事例を比較しながら見ていきます。

事例1：遺産総額の80%が納税猶予対象株式等の場合	事例2：遺産総額の20%が納税猶予対象株式等の場合
相続人1名のみ（事業承継者） 遺産総額5億円 （内訳） 納税猶予対象株式等 4億円 その他の財産 1億円	相続人1名のみ（事業承継者） 遺産総額5億円 （内訳） 納税猶予対象株式等 1億円 その他の財産 4億円

この場合に納税猶予額の計算をすると、次のとおりとなります。

事例1：遺産総額の80%が納税猶予対象株式等の場合	事例2：遺産総額の20%が納税猶予対象株式等の場合
通常の相続税額 1億7300万円 納税猶予額 1億2050万円 納付税額 5250万円 通常の納付税額に対する納税猶予額の割合 約69%	通常の相続税額 1億7300万円 納税猶予額 600万円 納付税額 1億6700万円 通常の納付税額に対する納税猶予額の割合 約3%

今回の事例は話を分かりやすくするために極端な内容の比較をしましたが、結局は遺産総額に占める納税猶予となる株式等の割合に応じて相続税額に占める納税猶予額の割合も当然変わってくるということをご理解いただきたいと思います。

参考までに今回の事例で遺産に占める納税猶予の対象となる株式等の額を1億円ずつ変化させると次のとおりとなります。

納税猶予対象株式等	5億円	4億円	3億円	2億円	1億円
その他の財産	0億円	1億円	2億円	3億円	4億円
納税猶予額	16700万円	12050万円	7900万円	3900万円	600万円
遺産に占める納税猶予株式等の割合	100%	80%	60%	40%	20%
納税猶予額の割合	96%	69%	45%	22%	3%

※通常の相続税額は1億7300万円

このように、相続する納税猶予株式等以外の財産が増えると納税猶予額とその割合が減少していくことが分かります。事業承継会社へ賃貸している土地など、その事業を継続するために必要な財産であっても、納税猶予対象株式等以外のものを相続することによって納税猶予額が減少していくことになる訳なんです。

<司会者>

相続した株式の8割が納税猶予の対象となるというのはものの、納税猶予となる金額や割合は、遺産に占める納税猶予対象株式の割合によって、ずいぶん開きが生じるのですね。

今回の事例では、納税猶予となる金額そのものや割合が大きい、小さいという面から説明いただきましたが、実際には猶予税額が大きくなるという一面だけをみて遺産分割ができるわけではないでしょう。いろいろな面から総合的に見てベストな分割案を選択することになるかと思います。ベストな分割案の結果として猶予税額もできるだけ大きくなるのであれば、それが良いのではないかと感じますね。

次ですが、この納税猶予制度を受けるためには、猶予される税額に見合う担保を提供しなくてはならないことになっています。

この担保の提供についての説明をお願いします。

<パネリスト>

納税猶予を受けるに当たっては、猶予される税額に見合う担保を提供しなければならないとされています。その場合には、猶予された税額だけでなく、後継者の平均余命年数を納税猶予期間として計算した利子税を合計した額とされ、担保額は高額になる可能性が高いと思われれます。現実的には、通常の担保であれば提供が困難な場合が多くなることが予想されますが、特例の適用を受ける非上場株式等の「すべて」を担保として提供した場合には、猶予税額等の額に見合う担保の提供があったものとみなされることとなっています。これを「みなす充足」といいます。ここでの「すべて」というのは、相続した分だけではなく、元から持っていたものを含めて「全部」という意味であると考えられます。もし、その後の会社の資産状況等によって、この担保として提供している非上場株式の価額が下落しても、追加で担保提供を求められることはありません。

ただし、その後、株式の併合又は分割等によりこの担保として提供されていた非上場株式等の全部又は一部に変更があった場合には、みなす充足の取扱いが適用されなくなりますので、税務署長から増担保要求が行われることとなります。先ほども株式の譲渡制限のことが出てきましたが、従来は税務署が非上場株式を担保に取る場合には、譲渡制限をはずすことを要求していました。しかし、特例非上場株式等のすべてが担保として提供される場合には、その株式の譲渡に制限が付されているものであっても、納税猶予分の相続税額に相当する担保が提供されたものとみなすことが明らかにされており、譲渡制限をはず

する必要はないこととされています。次に、納税猶予期間中の配当についてですが、税務署長への担保は株主名簿に記載・記録がされず、税務署長は、直接剰余金の配当を請求することはできず、被担保債権の弁済期が到来している場合に剰余金の配当請求権を差し押さえることが可能とされているだけです。したがって、会社は株主である後継者に配当金を支払うことで足り、税務署長への支払は必要ありません。また、税務署長は株主でないため議決権の行使もできません。以上の通り、税務署長が非上場株式を担保に取ることについて、実務的な問題点は特にありません。今回の納税猶予制度は、担保に関しては非常に使いやすい制度になっているといえます。

<司会者>

担保提供については、特例の適用を受ける非上場株式等の「すべて」を担保として提供した場合には、猶予税額等の額に見合う担保の提供があったものとみなされること、そして譲渡制限をはずす必要がないという点がポイントですね。

それでは「納税猶予制度の特徴」について、最後に利子税についての問題を取り上げたいと思います。

納税猶予が確定した場合に、本税の納付をすることはやむを得ないと考える方が多いようです。しかし、実際には本税のほかに利子税の納付が必要となり、この利子税がネックになって納税猶予制度の適用をためらう方もあるかもしれません。この利子税についてはどのように対処していったらよいと思われますか。

<パネリスト>

納税が免除される前に、納税猶予の期限が確定した場合は、猶予中の贈与税額や相続税額とあわせて利子税を納税しなければなりません。

この利子税の計算で使う率は、市中金利に連動してくるわけですが、現在の金利が続いたとすると1年当たり2.2%です。例えば、20年後に資産保有型会社に該当することになり納税猶予の期限が確定すると、約40%の利子税を負担しなければならなくなります。たとえば、猶予税額が1億円なら利子税は4,000万円となり、猶予税額と併せてなんと1億4,000万円も納税しなければならなくなります。

本来支払うべき税金を遅れて支払うわけですから、特例の適用のない納税者とのバランスを取るためには致し方ないことのように思われます。納税者が「猶予」であることを認識して、将来の納税に備え、猶予税額を2.2%以上で運用しておく意識があればよいのですが、現実的にはなかなか難しいと思われます。そこで、素直に利息を払ったと考え利子税分を積み立てておくという方法もあります。最終的に免除されたときには自分自身へのご褒美になります。

納税猶予制度は、最終的に贈与税や相続税の「免除」を期待して適用を受ける方が多い

のではないかと想像しますが、違った使い方をすることを検討しても良いかもしれません。

例として、繋ぎ融資みたいなものとして使えないのか考えてみたらどうでしょうか。

例えば納税資金が1億円足りないとしましょう。すぐに資産の売却で1億円は捻出できそうだけど、売り急ぐと買い叩かれてしまうために、もう少し売却の時期を遅らせたい場合。またはその資産が、立地条件により、将来、売却価額の上昇が期待できる土地の場合は、すぐにその資産を売却しないで済む方法を考えたいものです。

そこで納税資金を金融機関から調達するということになる、借入限度額の問題で資金調達ができないときや、利率が高く設定されてしまうときがあります。そのような状況になった場合は、納税猶予制度を利用することで、融資を受けるのと同様の効果が期待できる可能性もあります。

つまり、利子税と借入利息を比較するという考え方です。

いったん納税猶予制度を受け、将来、高い値段で資産が売却できたら、納税猶予の期限を確定させて、本税と利子税を納付するようにします。こうすることで、融資を受けておきそれで納税をし、将来資産を売却して、借入金を返済することと同じになります。

もちろん、利子の問題だけでなく、納税猶予制度を受けるためには、税理士報酬や納税者自身の労力を考える必要がありますが。

また、資産が高く売却できる可能性が相当高くないと、リスクも高くなります。

<司会者>

免除を前提にする場合は、利子税のことを意識して、すこしでも準備しておくことが大切のようですね。また、将来納税することを前提に納税猶予制度を受けることについてはとても興味深い考えでした。

VI. 番外編

最後に、この1年間研究部で相続税の納税猶予制度について研究をされてきて、税理士として今後どのようにこの制度を向き合っていったら良いかなど、部員の皆さんから出てきた意見は次の通りとなっています。

<第一グループ>

- ・納税猶予制度の概要はしっかり理解しておく。
- ・該当する仕事があった場合には、わかりやすく制度の概要を説明する（特に、デメリットを中心に）。
- ・積極的には進めず、出来る限り納税できるような状態にもっていく。
- ・相続財産のほとんどが同族株式であって、他の財産がほとんどないような場合、かつ、相続財産の総額がかなり高額になるような場合（例として、5億以上）、やってみても

いいかもしれません。

- ・ 続開始前からの準備が必要となるため、通常に關与している顧問先のうち、優良な先が対象となると思われます。うちの税理士は、納税猶予の話もしてくれない、と思われない程度に情報提供していく必要はあるのではないかと思います。
- ・ この特例を使う場合には、通常よりはかなり高めの申告報酬を頂くことになるのではないかと思います

- ・ 納税猶予額の分析をして感じたことです。現在の納税猶予額の計算方法は、他の遺産の分割の仕方によって株式の納税猶予額が変動し、しかも株式を取得した者に不利益をもたらすという現状にあります。なぜこのような計算方法しているのでしょうか。現行の相続税の総額の計算方法は、法定相続分課税方式ですが、株式の納税猶予の計算は、同時に施行される予定であった遺産取得課税方式による計算を前提としていると考えられます。遺産取得課税方式が施行されなかったために、予期しない不合理な納税猶予額の計算となってしまっています。したがって、法定相続分課税方式である間はそれに見合った計算方法が必要であったと思います。そして、将来遺産取得課税方式が施行されたときに、現在の計算方法を採用すべきであったと思います。現行のままでは、株式の贈与をしていく場合、遺言や相続の分割協議の分割によって相続税の納税が変動するとなると、納税者の予測可能性が確保されないと考えますし、税理士としても納税者に対して分割案ごとの納税猶予額のケースの説明を必要とされることとなります。

- ・ 納税猶予制度を採用する場合、考えられるリスクを十分に納税者に説明する必要がある。書面等で説明した旨の記録を残してはどうか。

- ・ 税理士は納税猶予制度について十分な理解と自己研鑽が必要となる。資産税はそもそも取り扱う金額が多額であり、否認された時のダメージが大きい（損害賠償も考えられる）。納税猶予制度を採用することによって、一段とそのリスクが増加することを自覚しておきたい。一方で、この制度を完全にマスターすれば、他の税理士との差別化をはかることもでき、ビジネスチャンスとも考えられる。

納税猶予制度を採用すると、長い期間にわたって、この制度（手続き等）と付き合いしていく必要がある。そのため、所長または担当者だけが把握するのではなく、後継者及び事務所の他のスタッフにも理解・把握してもらい、少しでもリスクヘッジしたい。

- ・ 納税資金の蓄えが乏しい納税者にとって、換金性に乏しい高評価の自社株による重い相続税の負担は死活問題なので、今後この納税猶予制度の利用への要望は高まっていくだろう。

- ・税理士としては、案件の内容に即して制度の概要やメリット・デメリットをしっかりと説明できるようにしておかなければならない。
- ・受任するにあたっては、一つの案件への対応期間が超長期になる場合もあるので、事務所としても長期間にわたるケアができる体制にしておかなければならない。
- ・受任するにあたり、後継者の意思によらない事由による免除期間の確定（遠い親族の行為、特別子会社に関するもの）については免責にする旨の覚書を取り交わしておくべきである。免除期間の確定要件については、利子税を減免するなどの法改正が望まれる。
- ・複数の税理士・司法書士・社労士等によるチームで受任できる体制ができると理想的かもしれない。そういう意味ではビジネスチャンスにもなると思われる。

<第二グループ>

- ・例えば3年に1回の届出書の提出を失念するなど、税理士のミスによって猶予期限が確定し、これについて損害賠償請求を受けた場合、本税は税賠保険の対象（1件最大2億円）となるとしても、利子税は税賠保険では填補されません。時間の経過とともに利子税リスクは増大していきます。農地の納税猶予と異なり、いつまでも届出の義務、つまり税理士の責任がつきまとうので、例えば3年に1回の届出については税理士は管理しない（納税者が覚えておいて毎回依頼する）などの免責条項の有効性を確認しない限りは、怖くて受任できません。
- ・目先の一時的な節税対策としてこの納税猶予制度に飛びつかず、条件期間におけるさまざまな制限が課されることにより柔軟な経営に支障をきたす虞が高くかつ税務リスクも伴うということを、いかに会社と事前に説明・検証しておくかが重要。
- ・現行制度の下では、条件や手続きなどからみて非常にリスクが高く、今後の税制改正で利用しやすい制度になれば採用を考えていく。とにかく、この制度を良く理解し、お客様にはきちんと説明をして、出来ることなら納税猶予制度を利用しなくても納税できる方向で、話をもっていきたい。すでに、流行に敏感で物好きな社長から話題としてあがってきておりケアに努めている。
- ・会長（90歳超）→社長（60歳過ぎ、養子）または専務（代襲相続人）への相続で本制度を利用したい旨の申し出を受けており、正直なところ戸惑っています。しかし、従前より社長及び専務への経営移譲は完了しており、経営が安定していることから、5年間の諸要件は問題なくクリアできそうな見通し。長寿の先代経営者がいる会社で、事業承継が順調に進んでいる会社の場合は、本制度を利用することができる可能性を

感じています。

- ・税理士だから、という観点から外れるかもしれませんが、雇用維持を確保するとはいうものの、結果的に同族経営を強化・維持する税制となってしまうように思います。同族以外の役員の登用・持ち株の譲渡が妨げられることにより、同族経営から脱却することができず、企業の新陳代謝を阻害し同族経営を助長する可能性を秘めているように感じています。

<第三グループ>

- ・依頼者が、納税猶予制度を利用するかどうかの判断基準の一つに、「税理士報酬がどのくらいになるのか」があると思われます。

現在の制度における、税理士の役割や責任を把握し、手続きにかかる事務量を認識したうえで、報酬を提示しなければなりません、明確に金額を提示できる方は非常に少ないでしょう。

その依頼者への請求は、納税猶予関係だけではなく、今後も法人にまつわる顧問料や申告報酬との関係も考慮しなければなりません。

利用しやすい制度を目指すのであれば、依頼者に負担のかからない税理士報酬を実現するための制度改正も必要ではないでしょうか。

- ・非上場株式の納税猶予制度は、届出の提出義務が永続します。つまり、届出の失念や、納税猶予を打ち切られる行為をしてしまうなどの原因で、納税猶予期限が確定してしまう危険性に、長期間さらされます。

このような事態に備えて、税理士は継続手続に対する責任の範囲を明らかにしておく必要があるでしょう。具体的には、継続届出書はあらかじめ2回分だけ作っておき、その後の届出について税理士は関知しないなどの契約にしておくべきかと思います。

- ・納税猶予制度の適用に当たっては、先代経営者が主導して税理士との信頼関係のもとに確認などの事前準備を行っていくことが多くなると思います。先代経営者は税理士から制度全体の説明を受け、長所・短所を理解の上制度適用を判断すると思います。先代経営者が亡くなりこの制度を適用するのは後継者ですが、この後継者は納税猶予制度を熟知していないでしょう。しかし、当面の納税が猶予されるという人参を前に出され、かたや短い申告準備期間の中では冷静な判断ができず、中途半端な状態で制度を適用してしまうことも多いでしょう。その後適用除外要件を知らされ、先にそれを言ってくれば適用しなかったと文句をつけられることもあるかもしれません。納税猶予制度の準備段階から後継者を含めた準備をしていく必要があると思います。

<平成21年度 研究部スタッフ>

研究担当副会長	長尾幸展	(中)
研究部長	松田健	(千種)
研究副部長	松田憲治	(中村)
研究副部長	向井正義	(熱田)
研究部員	石川広紀	(中)
	曾根厚哉	
	西浦正徳	
	服部健嗣	
	後藤章仁	(千種)
	鈴木春美	
	舟橋武史	
	本間拓巳	
	大野弘達	(北)
	鈴木健哲	
	加藤周一郎	(西)
	妹尾明宏	
	松葉哲也	
	水野圭爾	(中村)
	後藤和久	(昭和)
	鈴置和美	
	田邊来里子	
	木村幹雄	(熱田)
	白井義人	
	長岡大輔	
	坂口美穂	(半田)
	内藤忠大	