

# 非上場株式等にかかる相続税・贈与税の納税猶予制度の見直し

## 1. 改正のポイント

### (1) 趣旨・背景

経営者の高齢化への対応として、事業承継の円滑化は「待ったなし」の課題である。そこで非上場株式に係る贈与税・相続税の納税猶予制度について、以下の改正がされる。

- ・従業員の少ない小規模事業者に対する配慮として、雇用要件の見直しが行われる。
- ・早期取組を促すための生前贈与の税制優遇強化を図る。

### (2) 内容

- ① 事業承継税制の雇用要件について、これまで維持すべき従業員数(5年平均で8割)を計算する際に端数を切り上げていたところを、切り捨てることとする。  
また、常時使用する従業員の範囲から特定短時間労働者を除外する。
- ② 贈与税の納税猶予の適用を受ける株式等について、相続時精算課税制度の適用を可能とし、取消時の税負担への不安を軽減する。
- ③ 贈与税の納税猶予の適用を受けた後に、贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予制度における会社の要件が緩和される。具体的には、贈与税の納税猶予適用中に贈与者である先代経営者が死亡した場合において、相続税の猶予へ切り替える際には、中小企業であること及び非上場企業であることが課されていた。改正により、相続開始時に中小企業であること及び非上場企業であることの要件が撤廃される。

### (3) 影響

- ・改正前は従業員5人未満の企業で従業員が1人減少(人員補充なし)した場合、納税猶予は打ち切られていたが、改正後は雇用要件を満たすことが可能になる。
- ・相続時精算課税を選択して贈与し、贈与税の納税猶予の適用を受けた受贈者は、その後、納税猶予が打ち切られた場合には、累進税率(最高55%)ではなく固定税率(20%)での納付となり、税負担の軽減が図られる。
- ・後継者による会社の成長(株式上場等)の阻害要因となっていた先代経営者の死亡時の会社要件が緩和されることにより、後継者による更なる自社の成長が期待できる。

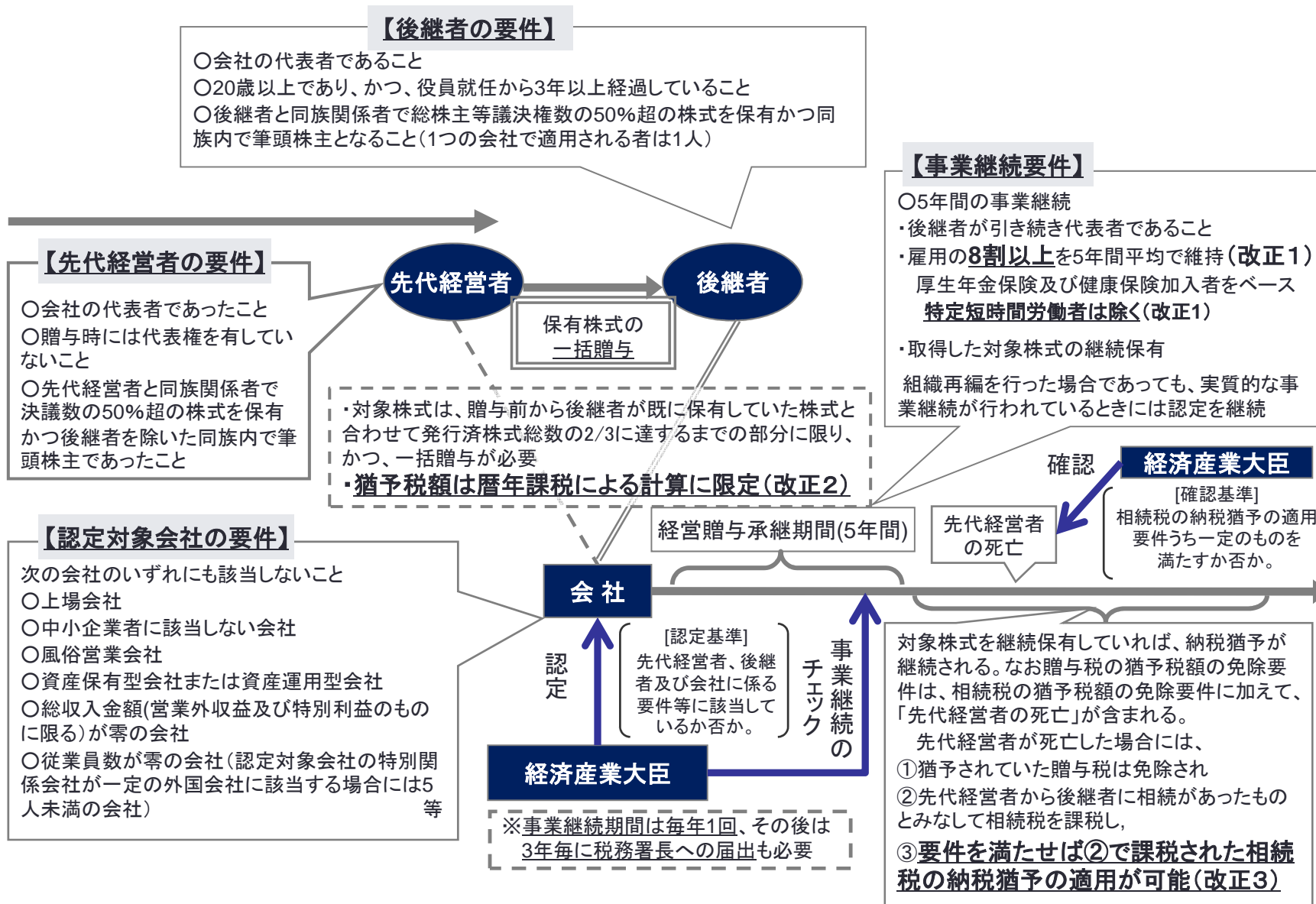
### (4) 適用時期

以下のそれぞれの日以後に適用される。

- ① 上記(2)①: 5回目の贈与(相続)報告基準日が平成29年4月1日以後となる者に適用
- ② 上記(2)②: 平成29年1月1日以後の贈与について適用
- ③ 上記(2)③: 相続開始日が平成29年4月1日以後である者に適用

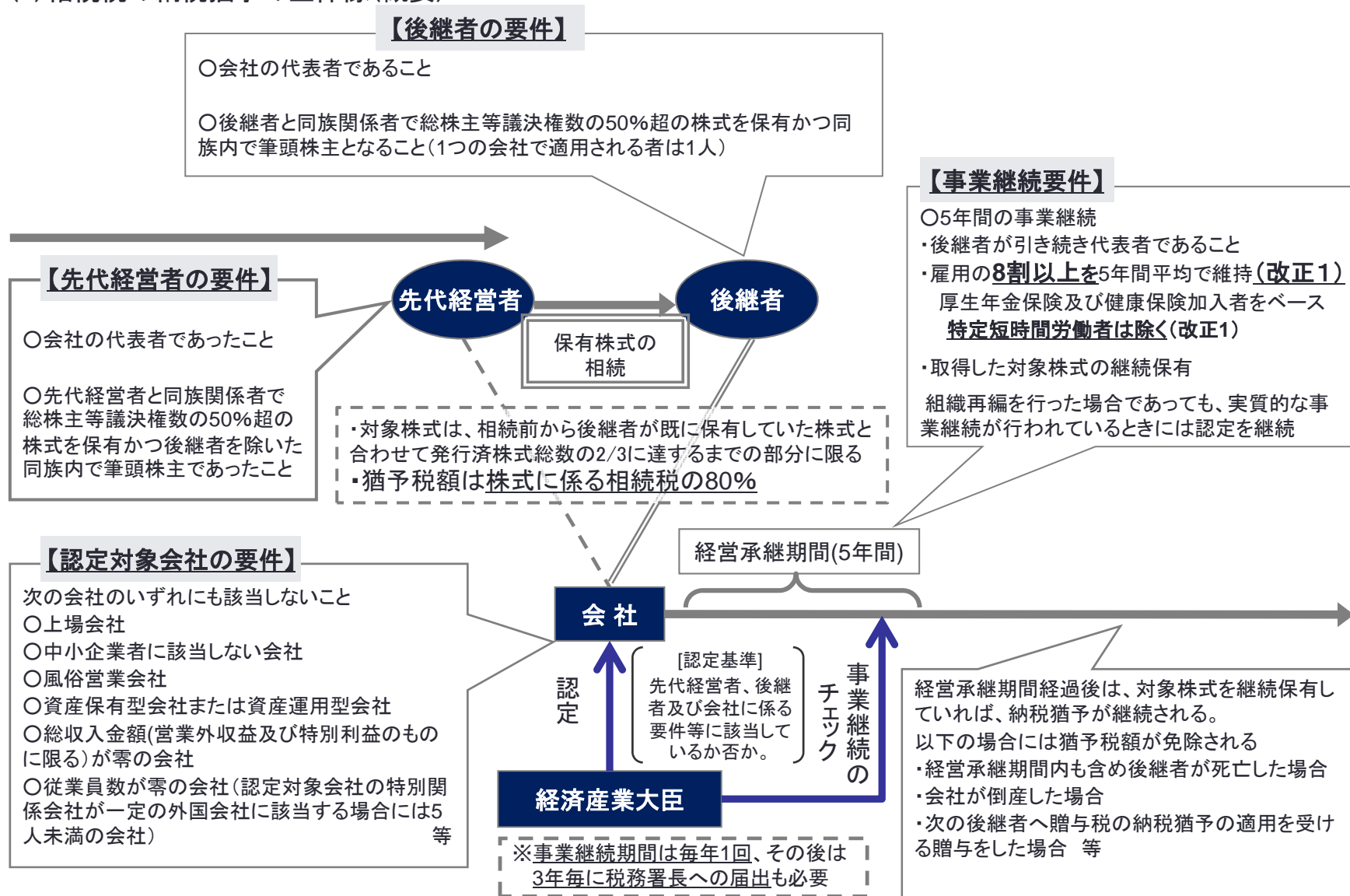
参考. 改正前の制度概要(改正対象は太字)

(1) 贈与税の納税猶予の全体像(概要)



参考. 改正前の制度概要(改正対象は太字)

(2)相続税の納税猶予の全体像(概要)



## 2. 改正の趣旨・背景

非上場株式等にかかる相続税・贈与税の納税猶予制度は、事業承継税制とも呼ばれ、後継者が、経済産業大臣の認定を受けた非上場株式等を先代経営者から相続または贈与により取得した場合において、相続税・贈与税の納税が猶予される制度である。今後の事業承継ニーズの増大に対応するため、雇用要件見直しや生前贈与へのインセンティブ強化により、円滑な事業承継に向けて早期に取り組む中小企業に対する税制支援を強化する。

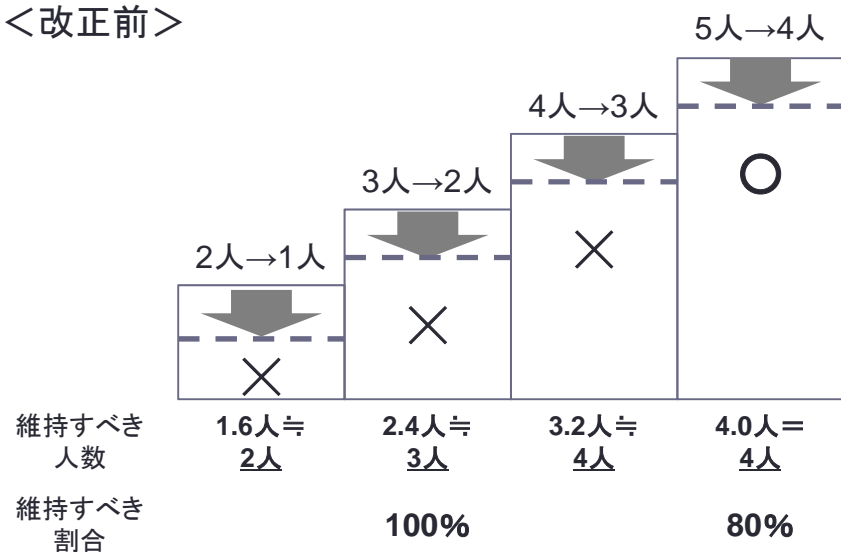
## 3. 改正の内容・改正による影響

### (1) 雇用要件の緩和【贈与税・相続税】

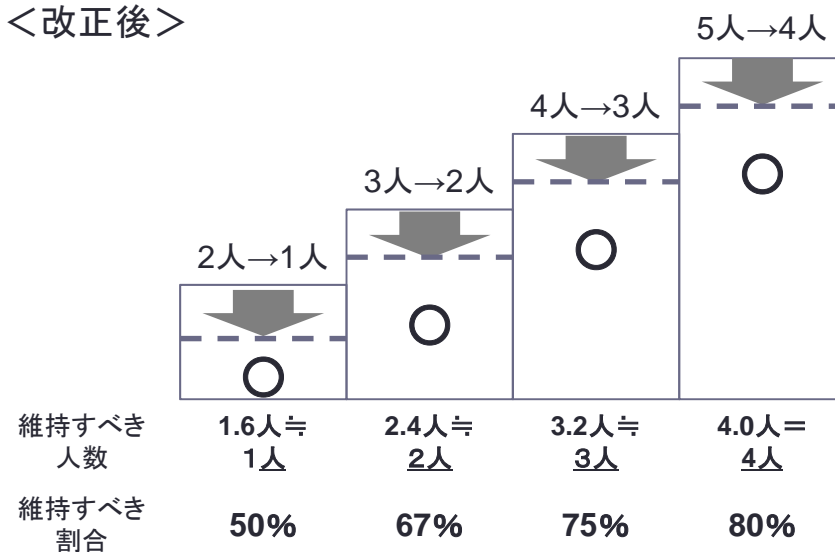
納税猶予の適用を受けた後の5年間は、贈与等の日における従業者数(常時使用する従業員数)の8割を5年間平均で維持しなければ、納税猶予は打ち切れ、猶予税額と利子税を合せて納付しなければならない。改正前は維持すべき8割を計算する際の端数処理を切り上げて計算していたが、改正後は切り捨てて計算することとなり、従業員5人未満の企業の従業員が1人減った場合でも、(雇用維持割合が8割を下回っても)雇用確保要件を満たすことが可能となる。

従業員5人以下の企業で1人減少した場合の改正前後比較

<改正前>



<改正後>



(注)改正前後とも従業員1人の企業が従業員ゼロになった場合には、適用できない。

(出典)『平成29年度経済産業関係税制改正について』  
平成28年12月 経済産業省に加筆

また、この場合の常時使用する従業員の範囲から、以下の特定短時間労働者を除外して従業員数を計算することとされた。

- ・1週間の所定労働時間が同一の事業所に使用される通常の労働者の1週間の所定労働時間の3/4未満である短時間労働者
- ・1ヶ月間の所定労働日数が同一の事業所に使用される通常の労働者の1ヶ月間の所定労働日数の3/4未満である短時間労働者

## (2) 贈与税の納税猶予における相続時精算課税の適用【贈与税・相続税】

### ① 改正の内容

贈与税の納税猶予の適用を受けた場合において、猶予税額は、要件を満たしている限り納付することではなく、贈与者の死亡等により免除される税額である。同時に、万が一、認定が取り消され納税猶予が打ち切られた場合において、利子税と合わせて納付すべき税額でもある。改正前は、納税猶予の適用を受ける自社株式の贈与に、相続時精算課税を適用することができず、暦年課税によることとされており、納税猶予が打ち切られた場合には高額な贈与税負担が発生するリスクが存在していた。

改正後は、相続時精算課税を選択した受贈者の打ち切りに伴う納付税額は、相続時精算課税による税額となる。

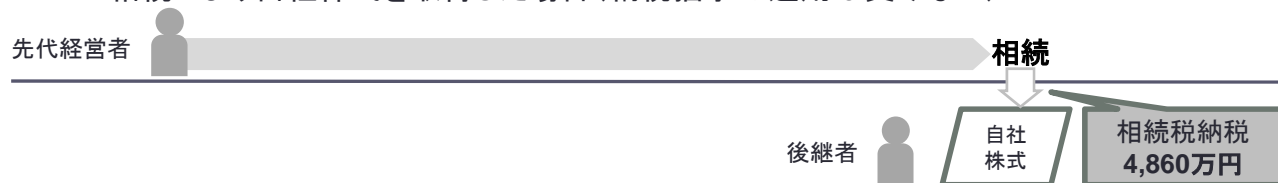
#### 自社株を贈与した場合の贈与税の制度比較

区分		暦年課税	相続時精算課税 (相続税・贈与税の一体化措置)	自社株の納税猶予		
贈与時	評価	贈与時の贈与税評価額				
	納付	申告期限までに金銭一括納付		打ち切りの要件に該当しない限り、納税は猶予		
	贈与者受贈者の要件	親族間のほか、第三者からの贈与を含む。	60歳以上の者から20歳以上の直系卑属である推定相続人または孫への贈与	要件を満たす先代経営者から要件を満たす後継者への贈与		
	選択手続き	不要	必要 (贈与者ごと受贈者ごとに選択) 一度選択すれば相続時まで継続適用	必要		
	税額計算	控除	基礎控除 (毎年) 110万円	特別控除 (限度額まで複数年に分けて使用可能) 2,500万円	改正前 ・暦年課税のみ	改正後 ・暦年課税
		税率	10%～55%の8段階	一律 20%	※過去に相続時精算課税を選択している場合においては、猶予税額の計算については暦年課税による ・相続時精算課税	
贈与者の相続時	課税価格加算	相続開始前3年以内の贈与財産	相続時精算課税選択後全ての贈与財産	贈与税の納税猶予の対象となった自社株式		
		贈与時の贈与税評価額で、相続税の課税価格に加算				
	贈与税の扱い	相続税から控除(贈与税は相続税の前払い)				
	贈与税が相続税を上回っても還付されない	贈与税が相続税を上回る場合は還付される		納税猶予されていた贈与税は免除される		

【事例】・総議決権株式数6,000株、1株50,000円、株価総額3億円で贈与時、相続時において同額とする。  
 ・先代経営者は株式全体の2/3(2億円)を保有しており、後継者へ該当株式の全株を移転する。その他の資産なし。  
 ・後継者は先代経営者の息子で、相続人はこの息子1名のみで過去に父からの贈与につき相続時精算課税は選択していない。

ケース1：相続により自社株式を取得した場合（納税猶予の適用は受けない）

納税額



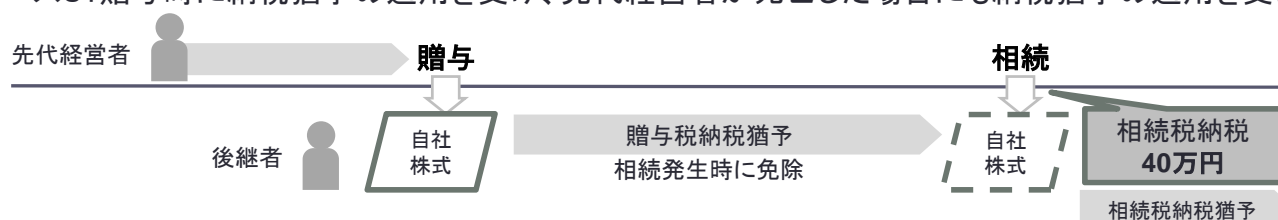
4,860万円

ケース2：贈与により自社株式を取得し相続税精算課税を選択した場合



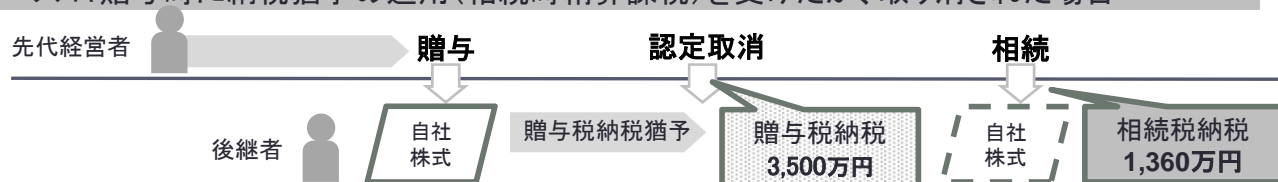
4,860万円

ケース3：贈与時に納税猶予の適用を受け、先代経営者が死亡した場合にも納税猶予の適用を受ける場合



40万円  
 （相続税の猶予税額  
 4,820万円）

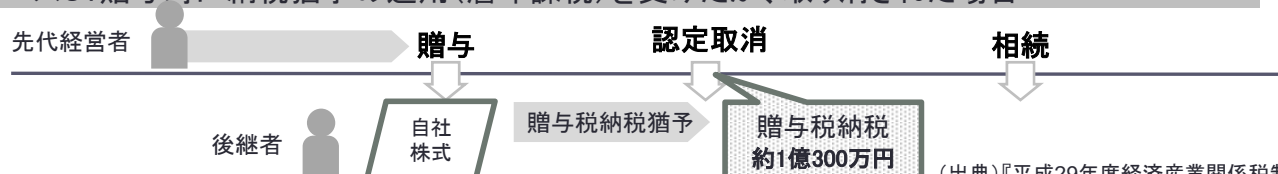
ケース4：贈与時に納税猶予の適用（相続時精算課税）を受けたが、取り消された場合



4,860万円

本税の負担が  
 軽減

ケース5：贈与時に納税猶予の適用（暦年課税）を受けたが、取り消された場合



約1億300万円

※利子税は考慮外としている  
 （出典）『平成29年度経済産業関係税制改正について』平成28年12月 経済産業省に加筆

## ②留意点

前述のケース4(猶予税額を相続時精算課税により計算する場合)と、ケース5(猶予税額を暦年課税により計算する場合)を比較した場合、納税猶予が取り消された場合の税負担を考えると、相続時精算課税を選択して納税猶予を適用した方が有利であるといえる。

しかし、適用にあたっては、以下の点に留意が必要である。

### (イ)相続時精算課税を選択することによる影響

自社株式の承継だけを考えると、納税猶予を適用する場合には、猶予税額の計算において相続時精算課税を選択したほうが有利であるといえる。自社株式以外の財産を、生前に後継者へ贈与することが検討される場合には、自社株式以外の財産にかかる贈与税にも注意が必要である。

多くの場合、自社株の贈与時には、相続時精算課税の特別控除額2,500万円は使い切ってしまうと推測される。さらに、相続時精算課税は一度選択すると暦年課税に戻ることはできない。よって、自社株式の贈与後に他の財産を贈与する場合には、暦年課税による110万円の基礎控除を受けることができなくなる。

### (ロ)親族外承継の場合

贈与税の納税猶予は、後継者が先代経営者の親族外でも適用が可能な制度である。しかし、相続時精算課税は、特定の親族間にも適用可能な制度である。

よって、親族外承継の場合には、本改正による影響はなく、改正前と変わらず、猶予税額の計算は、暦年課税のみになる。

### (ハ)後継者が孫の場合

相続時精算課税は、受贈者が贈与者の孫である場合にも適用ができる。よって、後継者が先代経営者の孫である場合、本改正による恩恵を受けることが出来る。しかし、先代経営者が死亡した場合の相続税の計算において、孫が取得した財産にかかる相続税については、その孫が代襲相続人である場合を除いて、通常の相続税額にその相続税額の2割に相当する金額が加算されるので注意が必要である。

### (3) 贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予における認定承継会社の要件緩和【相続税】

#### ① 制度の内容

贈与税の納税猶予の適用を受けている場合において、その贈与者が死亡した場合には、以下の取扱いがされる。

(イ) 贈与税

納税を猶予されていた贈与税は免除される。

(ロ) 相続税 **※下線が改正点**

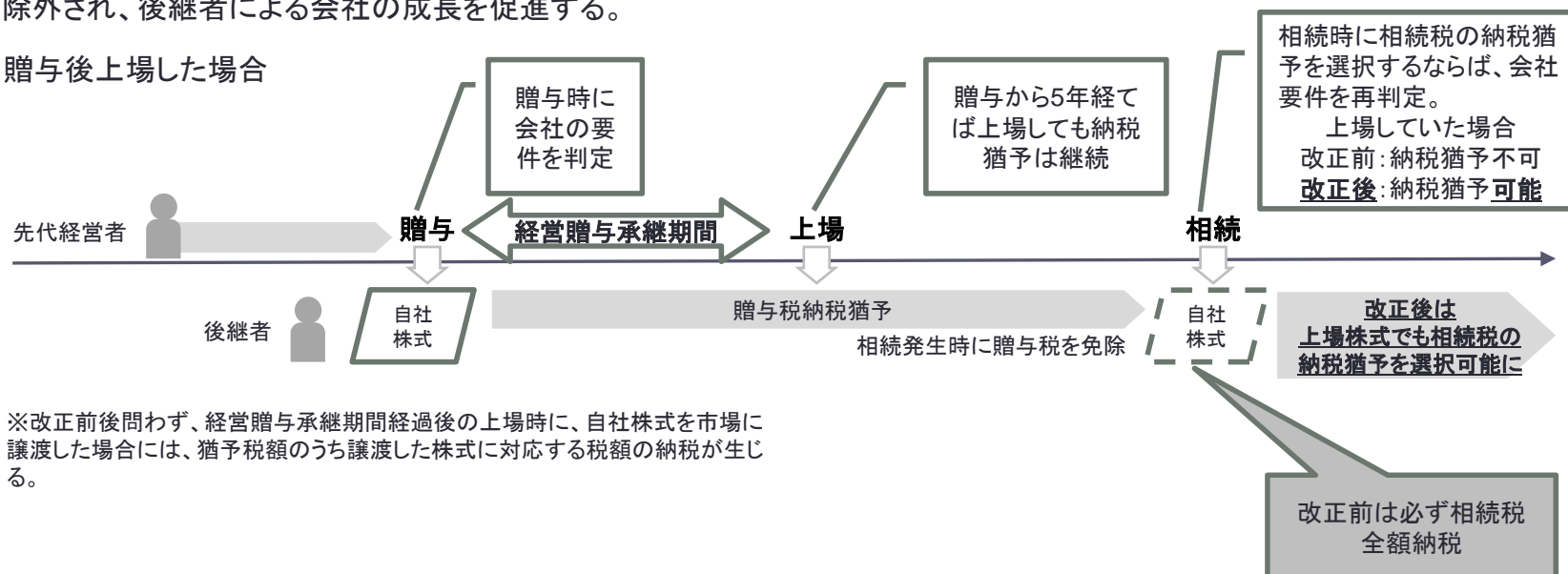
- ・納税猶予の対象となった自社株式は、相続により取得したものとみなされる。
- ・相続税の課税価格に加算される自社株式の価格は、贈与時の贈与税評価額。
- ・要件を満たせば、相続税の納税猶予を適用することができる。なお猶予税額は株式に係る相続税の80%相当額。  
※要件は、贈与のとき、贈与者が死亡(相続)したとき、それぞれの時点において判定する必要がある。

#### ② 改正の背景、内容

納税猶予の適用要件のうちに、会社の要件がある。この会社の要件のうちに「中小企業であること」と「非上場会社であること」が含まれている。贈与時においては、中小企業であったが、その後、後継者が会社を成長させ上場会社となった後に、先代経営者が死亡した場合には、相続税の納税猶予を適用することができないため、後継者による会社の成長を阻害している面もある要件である。

改正により、先代経営者が死亡した場合における会社の要件から、「中小企業であること」と「非上場会社であること」が除外され、後継者による会社の成長を促進する。

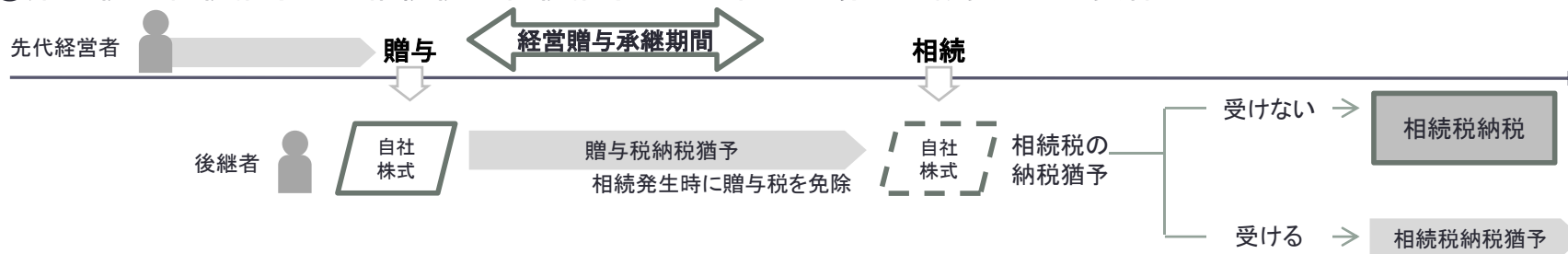
#### ■ 贈与後上場した場合



※改正前後問わず、経営贈与承継期間経過後の上場時に、自社株式を市場に譲渡した場合には、猶予税額のうち譲渡した株式に対応する税額の納税が生じる。



### ③贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予へ切り替える場合の概要と主な要件



	満たすべき主な要件	贈与時 (認定時)	経営承継期間 (贈与後5年間)		相続時	
			期間内	経過後	改正前	改正後
1	後継者が代表者であること	○	○		○	○
2	同族関係者で50%超の議決権を有する	○	○		○	○
3	後継者が同族内で筆頭株主	○	○		○	○
4	中小企業者であること	○			○	
5	上場会社でないこと	○	○		○	
6	風俗営業でないこと	○	○		○	○
7	資産保有型会社、資産運用型会社でないこと	○	○	○	○	○
8	雇用の80%以上を維持すること	—	○		贈与後5年 経過してい れば不要	贈与後5年 経過してい れば不要

#### 4. 適用時期

改正項目	適用時期
雇用要件の緩和	5回目の贈与(相続)報告基準日が平成29年4月1日以後となる者に適用
納税猶予と相続時精算課税制度の併用	平成29年1月1日以後の贈与について適用
贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予における認定承継会社の要件緩和	相続開始日が平成29年4月1日以後である者に適用