

推薦にあたって

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることが使命です。この使命に基づいて税理士業務を遂行していくことが税理士の存在意義をより一層高めるとともに、税理士の社会的信頼の向上につながります。

さて、少子高齢化の進展に伴い、中小企業の経営者の高齢化は、大きな社会問題として取り上げられることが少なくありません。

税制においては、その対応の一つとして、「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（事業承継税制）」が、平成 20 年 5 月の「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の成立を受けて、平成 21 年度税制改正により創設されました。当初は、中小企業の事業承継を後押しする契機として大きな注目を集めたものの、適用要件の厳しさや手続の煩雑さ等から、期待されていたほど利用が進まない状況にありました。

こうした背景のもと、今後 10 年間での中企業の事業承継が喫緊の課題として認識されるに至り、平成 30 年度税制改正では、中企業の代替わりの促進を強力に後押しするべく、従来の事業承継税制（一般納税猶予制度）の使い勝手を大幅に向上させる特例措置（特例納税猶予制度）が 10 年間の時限措置として創設されました。

この制度は、ほぼすべての中企業が対象とされることから、税理士としても、当該制度を熟知しておかなければなりません。

本書は特例納税猶予制度を適用する場合の解説に特化した内容とする趣旨から、一般納税猶予制度の準用規定についても特例納税猶予制度の解説に併せて、贈与税と相続税のそれぞれの制度に分けて記載されており、非常に有益な内容となっています。

税理士にとって、本書が特例納税猶予制度の理解とその実務に役に立つこととなると確信しております。

平成 30 年 10 月

日本税理士会連合会
会長 神津 信一

はしがき

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（事業承継税制）は、平成 21 年度税制改正により創設されました。

この制度は、中小企業の経営者の高齢化が大きな社会問題として取り上げられていた状況においてその経営者が保有する自社株の移転時の税負担を大幅に軽減することを目的として創設された制度ですが、雇用確保要件をはじめとした適用要件の厳しさ、手続の煩雑さ等は、制度の利用を躊躇させる要因として指摘されていました。

その後、平成 25 年度税制改正をはじめ、数次の税制改正により要件緩和が実施されていますが、それでも十分な対応とならず、適用件数の増加のためには更なる緩和が求められるところでした。

こうした状況の中、2017 年衆議院総選挙の自民党マニフェストに事業承継の徹底支援が掲げられたことを追い風として、平成 30 年度税制改正では、従来の事業承継税制（一般納税猶予制度）の特例措置（特例納税猶予制度）が 10 年間の時限措置として創設されました。その内容は、一般納税猶予制度の大幅な拡充となっており、我々の業務にも大きな影響を与えるものとして再度脚光を浴びています。

特例納税猶予制度は、その多くが一般納税猶予制度の準用規定となっていることから、特例納税猶予制度の規定を理解するためには、一般納税猶予制度の条文も確認をする必要があります。

本書は特例納税猶予制度を適用する場合の解説に特化した内容とする趣旨としており、これらの準用規定についても特例納税猶予制度の解説に合わせて記載しています。

第1章では、まず、平成30年度税制改正により創設された特例納税猶予制度について、一般納税猶予制度の規定の準用状況やその相違点(拡充された点)について、参考図表を取り入れながら詳解し、特例納税猶予制度の全体像について記載しています。

次に、特例納税猶予制度の仕組みについて、贈与税と相続税に分けてそれぞれポイントとなる通達も踏まえて詳解しています。なお、事業承継税制の取扱いでは、贈与税と相続税の両方に共通する項目も多くありますが、実務上の利便を考慮し、そうした共通する項目もそれぞれの税目の取扱いとして記載することとしました。

また、一般納税猶予制度に係る平成30年度税制改正に関する事項についても第1章の最後で取り上げています。

第2章では、特例納税猶予制度の適用の前提となる特例承継計画や円滑化法申請の手続について、各申請手続の際に使用する様式例を多く掲載し、実務で役立つよう配慮しました。

第3章では、手続上の留意点や、特例贈与税猶予制度を事例として、先代経営者からの贈与及びその他の株主からの贈与に係る手続について記載しています。

特例納税猶予制度については、今後さらなる情報や解説が国税庁や中小企業庁などから公表されると予想されますが、それらの情報と併せて、本書が皆様の特例納税猶予制度の理解とその実務のお役に立つことがあれば望外の喜びです。

平成30年10月 執筆者を代表して

税理士法人平川会計パートナーズ 統括代表社員 平川 忠雄

目 次

第 I 章 特例納税猶予制度の仕組み

1 制度の概要	2
1 特例納税猶予制度の創設の背景	2
2 特例納税猶予制度の全体像	4
(1) 本章での呼称	4
(2) 特例納税猶予制度の条文構成と一般納税猶予制度の規定の準用状況 ...	5
(3) 特例贈与税猶予制度の全体像	11
(4) 特例相続税猶予制度の全体像	12
(5) 特例贈与税猶予制度から特例相続税猶予制度への移行	13
(6) 既に事業承継税制の適用を受けている者への適用関係	14
3 特例納税猶予制度と一般納税猶予制度の比較	15
(1) 適用要件に係る主な相違点	15
(2) 税負担の比較例（一般相続税猶予制度と特例相続税猶予制度）	21
(3) 平成 30 年度改正による用語の整理	25
4 特例納税猶予制度の前提となる「特例承継計画」	26
(1) 概要	26
(2) 特例承継計画	26
(3) 特例承継計画の策定・提出・確認	26
(4) 特例承継計画の提出時期	26
(5) 特例承継計画に変更があった場合	28

5 特例納税猶予制度の対象となる贈与・相続等	28
(1) 概要	28
(2) 適用期限と先代経営者以外の者からの贈与・相続等の関係	28
2 特例贈与税猶予制度	32
1 制度の概要	32
(1) 概要	32
(2) 適用期限	33
(3) 特例贈与税猶予制度の対象となる贈与の区分	34
2 用語の意義	39
(1) 特例認定贈与承継会社	39
(2) 特例円滑化法認定	39
(3) 資産保有型会社	40
(4) 資産運用型会社	41
(5) 非上場株式等	41
(6) 特例経営承継受贈者	42
(7) 特例経営贈与承継期間	42
(8) 納税猶予分の贈与税額	45
(9) 経営贈与報告基準日	45
(10) 特別関係会社	45
(11) 特定特別関係会社	46
3 適用を受けるための要件	46
(1) 特例贈与者の要件	46
(2) 特例経営承継受贈者の要件	51
(3) 特例認定贈与承継会社の要件	55

4 納税猶予分の贈与税額の計算	58
(1) 暦年課税の場合	58
(2) 相続時精算課税の場合	58
(3) 特例認定贈与承継会社が2社以上ある場合または贈与者が2人以上 である場合	59
(4) 計算例	61
5 贈与税の期限内申告書の提出及び担保の提供	62
(1) 期限内申告書の提出	62
(2) 担保の提供	64
(3) 特例対象受贈非上場株式等の全部を担保として供託する場合の手 続の概要	70
(4) 担保提供に関する関係書類	71
(5) 担保提供した特例対象受贈非上場株式等が処分された場合になお 不足がある場合	73
6 継続届出書の提出義務	74
(1) 概要	74
(2) 届出期限	75
(3) 継続届出書の添付書類	75
(4) 継続届出書未提出の場合	76
7 贈与税の納付が必要になる場合（期限の確定）	77
(1) 概要	77
(2) 特例経営贈与承継期間内の全部確定事由	77
(3) 特例贈与税猶予制度における雇用確保要件と円滑化省令との関係	84
(4) 特例経営贈与承継期間内の一部確定事由	85
(5) 特例経営贈与承継期間経過後の確定事由	87

8 納税猶予税額が免除される場合	88
(1) 概要	88
(2) 特例贈与者等の死亡等による納税猶予税額の免除	89
(3) 法的な倒産等による納税猶予税額の免除	90
(4) 経営環境の変化に対応した納税猶予税額の免除制度	94
9 その他の取扱い	108
(1) 他の納税猶予制度との重複適用の排除	108
(2) 同族会社等の行為または計算の否認等の規定の準用	108
(3) 利子税	108
(4) 特例認定贈与承継会社に該当しない会社	108
(5) 相続時精算課税制度との併用	109
3 特例相続税猶予制度	116
1 制度の概要	116
(1) 概要	116
(2) 適用期限	116
2 用語の意義	117
(1) 特例認定承継会社	117
(2) 特例円滑化法認定	118
(3) 資産保有型会社	118
(4) 資産運用型会社	120
(5) 非上場株式等	120
(6) 特例経営承継期間	121
(7) 特例経営承継相続人等	123

(8) 納税猶予分の相続税額	123
(9) 経営報告基準日	123
3 適用を受けるための要件	124
(1) 特例被相続人の要件	124
(2) 特例経営承継相続人等の要件	125
(3) 特例認定承継会社の要件	128
4 納税猶予分の相続税額の計算	131
(1) 納税猶予分の相続税額	131
(2) 控除未済債務額	131
(3) 特例認定承継会社が2以上ある場合	132
(4) 計算例	135
5 相続税の期限内申告書の提出及び担保提供	137
(1) 期限内申告書の提出	137
(2) 担保の提供	138
(3) 特例対象非上場株式等の全部を担保として供託する場合の 手続の概要	145
(4) 担保提供に関する関係書類	147
(5) 担保提供した特例対象非上場株式等が処分された場合になお不足 がある場合	148
6 継続届出書の提出義務	149
(1) 概要	149
(2) 届出期限	150
(3) 継続届出書の添付書類	150
(4) 継続届出書未提出の場合	151

7 相続税の納付が必要になる場合（期限の確定）	152
(1) 概要	152
(2) 特例経営承継期間内の全部確定事由	152
(3) 特例相続猶予制度における雇用確保要件と円滑化省令との関係	157
(4) 特例経営承継期間内の一部確定事由	158
(5) 特例経営承継期間経過後の確定事由	160
8 納税猶予税額が免除される場合	162
(1) 概要	162
(2) 特例経営承継相続人等の死亡等による納税猶予税額の免除	163
(3) 法的な倒産等による納税猶予税額の免除	164
(4) 経営環境の変化に対応した納税猶予税額の免除制度	167
9 その他の取扱い	181
(1) 未分割の場合の不適用	181
(2) 他の納税猶予制度との重複適用の排除	181
(3) 同族会社等の行為または計算の否認等の規定の準用	182
(4) 利子税	182
(5) 特例認定承継会社に該当しない会社	182
4 特例贈与者が死亡した場合	184
1 特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税	184
(1) 制度の概要	184
(2) 特例贈与者からの贈与が免除対象贈与の適用に係る贈与の場合	184
(3) 前の贈与者が死亡した場合	185
(4) 贈与年に贈与者の相続が開始した場合等	187

(5) 特例贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定している場合の留意点	188
2 特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例への移行	189
(1) 制度の概要	189
(2) 適用期限と本特例の関係	189
3 用語の意義	190
(1) 特例経営相続承継受贈者	190
(2) 特例認定相続承継会社	191
(3) 非上場株式等	192
(4) 納税猶予分の相続税額	193
(5) 特例経営相続承継期間	193
(6) 経営相続報告基準日	194
4 適用手続	195
5 届出書の提出	196
5 一般納税猶予制度の平成 30 年度改正項目	197
1 贈与者及び被相続人の要件の見直し	197
(1) 最初の贈与者または被相続人	197
(2) 2 回目以降の贈与者または被相続人	197
2 経営（贈与）承継期間等の改正	198

第2章 特例納税猶予制度の適用を受けるための 都道府県知事に対する手続

1 手続の概要	202
1 贈与税の納税猶予に係る手続	202
(1) 「特例承継計画」の提出・確認	202
(2) 贈与の実行	202
(3) 円滑化法の認定	202
(4) 贈与税の申告	202
(5) 年間の年次報告等	204
(6) 5年経過後の実績報告等	204
(7) 6年目以降の報告	204
2 相続税の納税猶予に係る手続	204
(1) 「特例承継計画」の提出・確認	204
(2) 相続の開始	206
(3) 経営承継円滑化法の認定	206
(4) 相続税の申告	206
(5) 5年間の年次報告等	206
(6) 5年経過後の実績報告等	207
(7) 6年目以降の報告	207
2 特例承継計画の策定・提出	208
1 特例承継計画の記載事項	208
(1) 認定申請会社の記載すべき事項	208
(2) 認定支援機関の所見等	212

2 特例承継計画の記載例	213
(1) サービス業の記載例	213
(2) 製造業の記載例	217
(3) 小売業の記載例	221
3 変更確認申請書	225
4 確認取消申請書	227
5 認定支援機関向け記載マニュアル	228
6 提出書類	236
3 経営継承円滑化法の認定申請	240
1 贈与の場合	240
(1) 先代経営者から後継者への贈与（第一種特例経営承継贈与）	240
(2) 先代経営者以外の株主から後継者への贈与（第二種特例経営承継贈与）	249
2 相続（遺贈）の場合	254
(1) 先代経営者から後継者への相続（第一種特例経営承継相続）	254
(2) 先代経営者以外の株主から後継者への相続（第二種特例経営承継相続）	263
3 提出書類	267
4 5年経過後の実績報告等	273
1 特例承継計画に関する報告書の提出	273
2 認定支援機関向け記載マニュアル	278
5 その他の申請様式・申請窓口	281
1 5年間の年次報告等	281
(1) 年次報告書・継続届出書の提出	281

(2) 提出書類	291
2 相続税の納税猶予への切替え	294
(1) 贈与税の申告期限から5年以内（認定の有効期間中）の場合	294
(2) 贈与税の申告期限から5年経過後の場合	294
3 各都道府県の申請窓口	308

第3章 手続上の留意点・認定申請書の記載事例

1 手続上の留意点	312
(1) 一般納税猶予制度との手続の相違	312
(2) 「特例承継計画」の提出期限	312
(3) 特例納税猶予制度の適用が未定の場合	312
(4) 「特例承継計画」に記載した後継者を変更等する場合の手続	313
(5) 株式の贈与等を受けていない後継者は変更可能	313
(6) 認定支援機関と顧問税理士との関係	313
(7) 「認定申請書」は、贈与者・受贈者等ごとに提出	313
(8) 先代経営者以外の贈与が先に行われた場合	314
(9) 「その他の株主」からの贈与の対象期間	314
(10) 既に一般納税猶予制度の適用を受けた後継者は特例納税猶予制度 不適用	315
(11) 代表権が複数ある場合	315
(12) 複数後継者への贈与と納税猶予の対象	316
(13) 税理士法人等の持分は対象外	316

2 認定申請書の記載事例	318
(1) 事例の概要（時系列）	318
(2) 特例承継計画の確認申請書	318
(3) 第一種贈与認定中小企業者に係る認定申請書（先代経営者からの贈与） ...	323
(4) 第二種贈与認定中小企業者に係る認定申請書 （先代経営者以外の株主からの贈与）	333

凡例

本書で用いている主な略称は以下のとおりです。

措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規	租税特別措置法施行規則
措通	租税特別措置法関係通達
相法	相続税法
相令	相続税法施行令
相規	相続税法施行規則
円滑化法	中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律 (経営承継円滑化法)
円滑化省令	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

本書は、平成 30 年 8 月 1 日現在の法令通達に基づいて記述しています。

第 1 章

特例納税猶予制度の仕組み

1 制度の概要

1 特例納税猶予制度の創設の背景

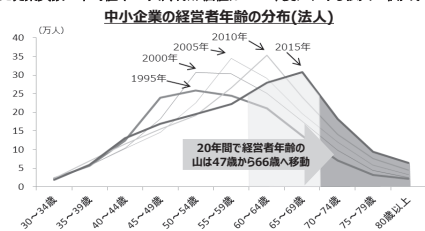
従来の事業承継税制は平成21年度税制改正により創設され、その後、数次の改正を経ていますが、その適用件数は平成27年分においても相続税及び贈与税を合わせて年間で500件程度に留まっており、創設当初に期待されていたような利用状況とは言い難い状況でした。

一方、中小企業庁によれば、2025年頃までの10年間に平均引退年齢の70歳を超える中小企業・小規模事業者の経営者は約245万人に達する見込みで、このうち、約半数の127万人が後継者が未定と考えられており、この現状を放置することは、中小企業の廃業の急増に伴う雇用や

(参考)中小企業の事業承継は喫緊の課題

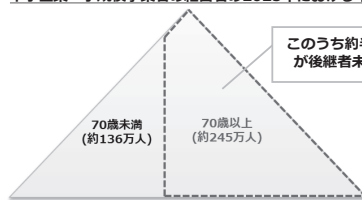
- ◆ 今後10年の間に、70歳(平均引退年齢)を超える中小企業・小規模事業者の経営者は約45万人となり、うち約半数の127万(日本企業全体の1/3)が後継者未定。
- ◆ 現状を放置すると、中小企業廃業の急増により、2025年頃までの10年間累計で約650万人の雇用、約22兆円のGDPが失われる可能性※。特に地方において、事業承継問題は深刻。

※2025年までに経営者が70歳を超える法人の31%、個人事業者の65%が廃業すると仮定。雇用者は2009年から2014年までの間に廃業した中小企業で雇用されていた従業員数の平均値(6.13人)、付加価値は2011年度における法人・個人事業主1者あたりの付加価値をそれぞれ使用(法人:6,065万円、個人:526万円)。



平成28年度 (株)帝国データバンクの企業概要ファイルを再編加工

中小企業・小規模事業者の経営者の2025年における年齢

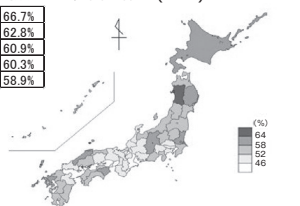


平成28年度総務省「個人企業経済調査」、平成28年度(株)帝国データバンクの企業概要ファイルから推計

◆ 事業承継問題の解決なくして、地方経済の再生・持続的発展なし

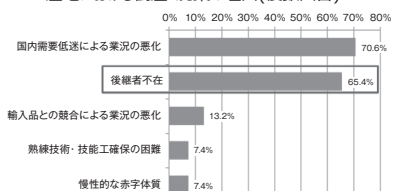
特に地方において経営者の高齢化は深刻
60歳以上の経営者割合(法人)

1 秋田県	66.7%
2 島根県	62.8%
3 佐賀県	60.9%
4 北海道	60.3%
5 茨城県	58.9%



(出典)東京商工リサーチのデータを再編・加工
※37歳以上財務情報があり、黒字の企業におけるデータ

全国各地の産地において後継者不在による倒産・廃業が進展
産地における倒産・廃業の理由(複数回答)



(出典)日本総研株式会社委託調査
※全国578の産地を対象にし、263の産地(西陣織 益子焼、川口焼物 等)からの回答を元に調査。

(経済産業省資料)

GDPの喪失など、日本経済全体に大きな損失を与える問題として認識されています。

このように中小企業経営者の年齢分布のピークが60歳台半ばとなり、高齢化が急速に進展する中で、今後10年間で日本経済の基盤となる中小企業の円滑な世代交代を集中的に促進し、生産性向上に資する観点から、平成30年度税制改正では、従来の事業承継税制について、10年間の贈与・相続に適用される時限措置として、大幅な拡充が行われました。

**中小企業経営者の次世代経営者への引継ぎを支援する税制措置の創設・拡充
(事業承継税制)**

(相続税・贈与税)

- 事業承継の際の贈与税・相続税の納税を猶予する「事業承継税制」を、**今後5年以内に承継計画（仮称）を提出し、10年以内に実際に承継を行う者を対象とし、抜本的に拡充。**
- ①対象株式数・猶予割合の拡大②対象者の拡大③雇用要件の弾力化④新たな減免制度の創設等を行う。

◆ 税制適用の入り口要件を緩和 ～事業承継に係る負担を最小化～

現行制度

- 納税猶予の対象になる株式数には**2/3の上限**があり、相続税の**猶予割合は80%**。後継者は事業承継時に多額の贈与税・相続税を納税することがある。
- 税制の対象となるのは、**一人の先代経営者から一人の後継者**へ贈与・相続される場合のみ。

改正案

- 対象株式数の**上限を撤廃**し全株式を適用可能に。また、**納税猶予割合も100%に拡大**することで、承継時の税負担ゼロに。
- 親族外を含む**複数の株主**から、**代表者である後継者（最大3人）**への承継も対象に。中小企業経営の実状に合わせた、多様な事業承継を支援。

◆ 税制適用後のリスクを軽減 ～将来不安を軽減し税制を利用しやすく～

現行制度

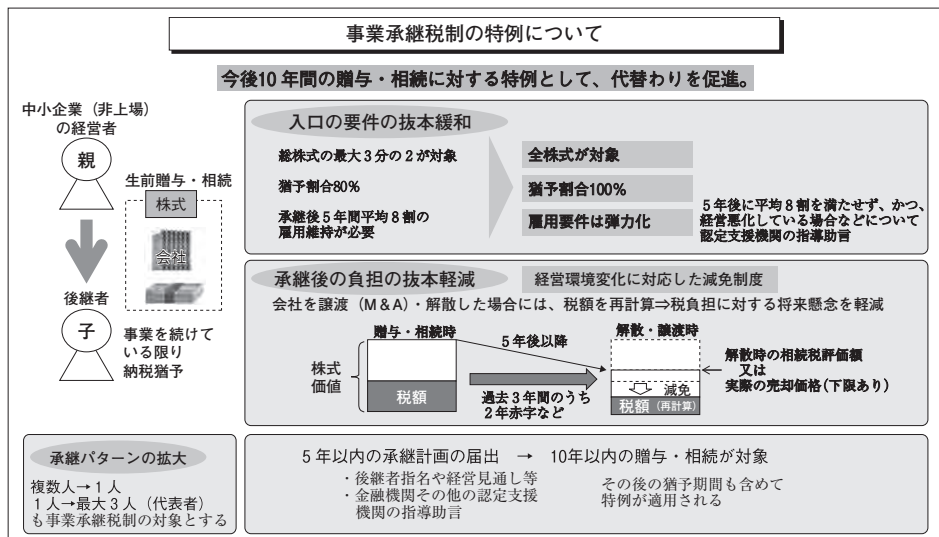
- 後継者が自主廃業や売却を行う際、経営環境の変化により株価が下落した場合でも、**承継時の株価を基に贈与・相続税が課税**されるため、過大な税負担が生じうる。
- 税制の適用後、**5年間で平均8割以上**の雇用を維持できなければ猶予打ち切り。人手不足の中、雇用要件は中小企業にとって大きな負担。

改正案

- **売却額や廃業時の評価額を基に納税額を計算**し、承継時の株価を基に計算された納税額との差額を減免。経営環境の変化による将来の不安を軽減。
- 5年間で平均8割以上の雇用要件を**未達成の場合でも、猶予を継続可能**に（経営悪化等が理由の場合、認定支援機関の指導助言が必要）。

※以上のほか、相続時精算課税制度の適用範囲の拡大及び所要の措置を講じる。

(経済産業省資料)



（財務省 HP 平成30年度税制改正の解説 P597）

2 特例納税猶予制度の全体像

(1) 本章での呼称

本章では、従来の事業承継税制と平成30年度税制改正による10年間の時限措置を次のように区分して呼称します。

■ 本章での事業承継税制の呼称の区分

非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除 (措法70の7)	一般 贈与税猶予制度	一般納税猶予制度 (従来の事業承継税制)	事業承継税制
非上場株式等に係る相続税の納税猶予及び免除 (措法70の7の2)	一般 相続税猶予制度		
非上場株式等に係る贈与税の納税猶予及び免除の特例 (措法70の7の5)	特例 贈与税猶予制度	特例納税猶予制度 (10年間の時限措置)	
非上場株式等に係る相続税の納税猶予及び免除の特例 (措法70の7の6)	特例 相続税猶予制度		

(2) 特例納税猶予制度の条文構成と一般納税猶予制度の規定の準用状況

① 特例納税猶予制度の条文構成

特例納税猶予制度の条文構成は、次のとおりです。

■ 特例納税猶予制度の条文構成

措法 70 の 7 の 5 措令 40 の 8 の 5 措規 23 の 12 の 2	非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例
措法 70 の 7 の 6 措令 40 の 8 の 6 措規 23 の 12 の 3	非上場株式等についての相続税の納税猶予及び免除の特例
措法 70 の 7 の 7 措令 40 の 8 の 7 措規 23 の 12 の 4	非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例
措法 70 の 7 の 8 措令 40 の 8 の 8 措規 23 の 12 の 5	非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予及び免除の特例

租税特別措置法第 70 条の 7 の 5 は、一般贈与税猶予制度の特例であり、贈与した非上場株式等に係る贈与税が 100% 猶予及び免除される旨が規定されています。

租税特別措置法第 70 条の 7 の 7 は、特例贈与税猶予制度の適用を受けている場合に、その贈与に係る特例贈与者が死亡したときは、贈与を受けた非上場株式等を、特例贈与者から相続または遺贈により取得したものとみなす規定であり、租税特別措置法第 70 条の 7 の 8 は、特例贈与者の死亡により相続または遺贈により取得したものとみなされた非上場株式等に関する特例相続税猶予制度（措法 70 の 7 の 6 ①）の準用に係る規定です。

租税特別措置法第 70 条の 7 の 6 は、一般相続税猶予制度の特例であり、相続により取得した非上場株式等に係る相続税が 100% 猶予及び免除される旨が規定されています。