



2024.05.24

事業承継税制の特例措置：適用の留意点

はじめに

中小企業は雇用や地域経済を支える大切な公器であり、その事業承継の問題は経営者のみならず、従業員など全ての関係者にとっての共通課題といえます。

今回は、中小企業の事業承継にかかる税負担を大幅に緩和する税制として注目を集める「事業承継税制の特例措置」（非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予及び免除の特例）のうち、多くの利用が見込まれる贈与税の特例措置について、適用を検討する際の留意点を事例を交えて分かりやすく解説したいと思います。

(注) 令和6年4月1日時点で施行されている法令通達に基づいて解説をします。

凡例：本文で使用している法令通達の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

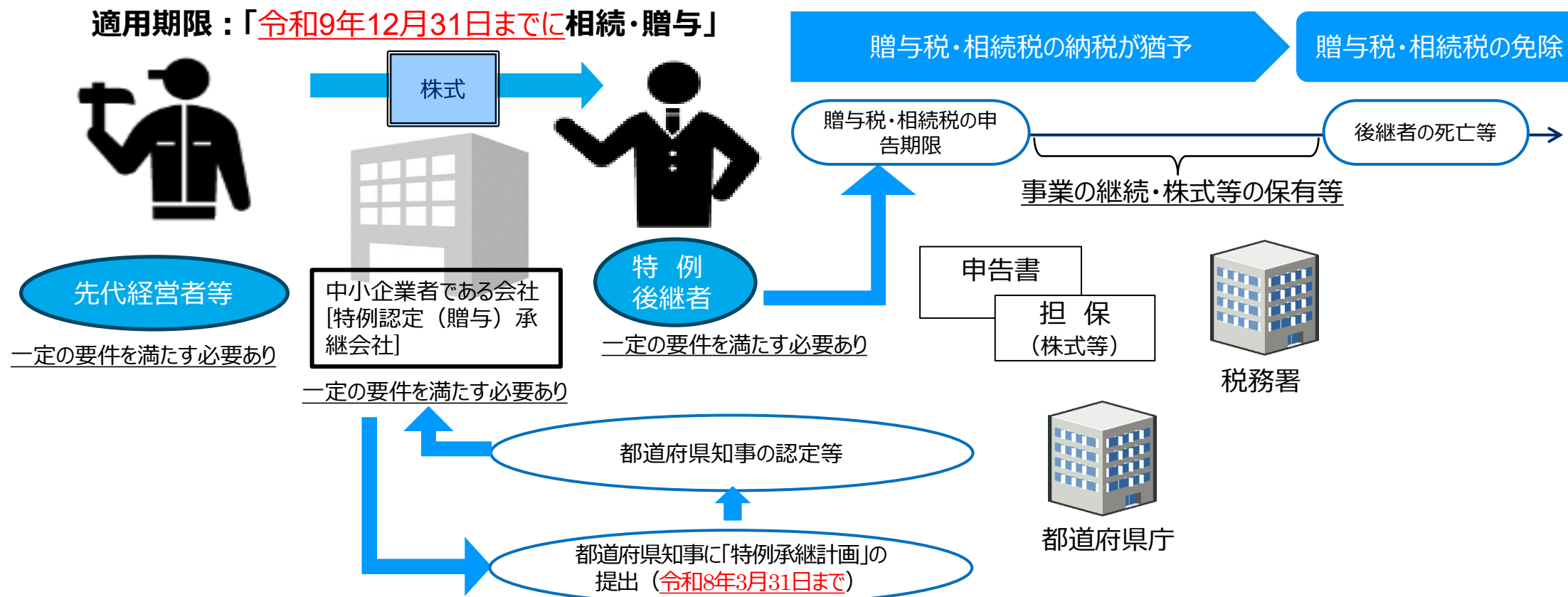
円滑化法省令…中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則

(例) 措法70の7の5②六…租税特別措置法第70条の7の5第2項第6号

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例措置の概要

特例後継者が、特例認定（贈与）承継会社（8頁参照）の代表権を有していた者（先代経営者）等から、令和9年12月31日までに、贈与又は相続若しくは遺贈により、その会社の株式を取得した場合において、本特例の要件を満たすときは、担保提供を要件に、その取得した全ての株式に係る贈与税又は相続税の全額について、その特例後継者の死亡の日等まで納税が猶予されます。

<特例措置のイメージ>



特例承継計画作成時の留意点

1. 特例承継計画の作成に当たっては、認定経営革新等支援機関（注）の指導および助言を受ける必要があります。
（注）認定経営革新等支援機関（認定支援機関）とは、税務、金融及び企業の財務に関する専門的知識を有し、経営革新特例承継計画の策定等の業務について一定の経験年数を持つ者として国が認定した法人・個人・機関等（例：金融機関、税理士・税理士法人、商工会議所）をいう。
2. 特例承継計画の作成と贈与の時期は、都道府県知事への認定申請前であれば、前後しても構いません。
3. 都道府県知事への認定申請前であれば、相続発生後に特例承継計画を作成することもできます。ただし、特例承継計画を都道府県知事へ提出できるのは令和8年3月31日までであるため、令和7年末に相続が発生した場合には注意が必要です。
4. 特例承継計画の作成後、事業承継前に先代経営者が死亡した場合や後継者が死亡した場合、あるいは特例後継者が変更になった場合など、当初の特例承継計画から重大な変更が生じているときは、認定支援機関の指導及び助言を受けて、都道府県知事に変更申請書を提出し、確認を受ける必要があります（円滑化法省令18①）。

贈与税の特例措置における特例後継者（特例経営承継受贈者）の要件（措法70の7の5②六）

1. 後継者が1人の場合

次の要件を全て満たす個人をいいます。

- ①特例認定贈与承継会社の特例承継計画に記載された、その会社の代表権を有する者であること。【代表者要件】
- ②①の者は、その者の特別関係者（その者の親族や、その者が総議決権の50%超を有する会社等をいいます。）と合わせて、その特例認定贈与承継会社の総議決権数の過半数を有する者であること。【同族過半数要件】
- ③②の特別関係者のうち、そのいずれの者の有する議決権の数を下回らないこと。【筆頭株主要件】
- ④贈与時に18歳以上、かつ贈与の直前において引き続いて3年以上役員であること。

2. 後継者が2名又は3名の場合（3名までOK）

次の要件を全て満たす個人をいいます。

- ①上記1①、②、④の要件を全て満たすこと。
- ②特例認定贈与承継会社の総議決権数の10%以上の議決権を保有し、かつ特例後継者の特別関係者（事業承継税制の特例措置の適用を受ける他の特例後継者を除く）のうち、そのいずれの者の有する議決権の数を下回らないこと。

【事例1】 後継者が支配する会社が特例認定贈与承継会社の筆頭株主の場合

Q A社の前・代表取締役の甲さんは、その発行済議決権株式の全部を保有していましたが、平成30年にその株式のうち60%を、B社（A社の現・代表取締役の甲さんの長男が発行済議決権株式を全て保有）に譲渡しました。

令和6年に甲さんが保有する議決権総数の40%に相当するA社株式を長男に贈与した場合は、その贈与により取得したA社株式について、長男は非上場株式等についての贈与税の特例措置の適用を受けることができますか。

A 甲さんの長男は、贈与税の特例措置の適用を受けることができません。

贈与税の特例措置の適用を受けるためには、その株式の贈与を受けた長男が「特例経営承継受贈者」に該当する必要があります。その特例経営承継受贈者に該当するための要件の一つに、「その贈与の時に、長男が有する特例認定贈与承継会社（＝A社）の株式に係る議決権の数が、その特別関係者のいずれの者の有する議決権の数を下回らないこと。」

（以下「筆頭株主要件」）があります（措法70の7の5②六二(1)）。

甲さんから長男へのA社株式の贈与の時に、A社の議決権を最も多く有するのは、長男の特別関係者であるB社であり、長男は筆頭株主要件を満たすことができません。

甲さんから長男が贈与により取得したA社株式については、長男が「特例経営承継受贈者」に該当しないことから、贈与税の特例措置の適用を受けることができません。

贈与税の特例措置における贈与者（特例贈与者）の要件

1. 特例贈与者の主な要件（措法70の7の5①、措令40の8の5①）

① 会社の代表権を有していたこと。

② 贈与の直前において、贈与者及びその特別関係者と合わせて特例認定贈与承継会社の総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、特別関係者（事業承継税制の特例措置の適用を受ける特例後継者を除く）のうち、そのいずれの者の有する議決権の数を下回らないこと。

③ 贈与時において、会社の代表権を有していないこと。

（注）贈与の直前において、既に事業承継税制の特例措置の適用を受けている（又は受けるために特例認定贈与承継会社の株式を取得した）者がいる場合等には、①と②の要件は不要になります。

2. 代表者以外の者からの株式贈与に係る贈与税の特例措置（措法70の7の5①）

特例後継者が、特例認定贈与承継会社の代表者以外の者からの贈与等により取得する特例認定承継会社の非上場株式についても、代表者からの贈与以後、その贈与等に係る特例経営贈与承継期間（原則、その贈与税の申告期限から5年）内にその贈与に係る申告書の提出期限が到来するものに限り、事業承継税制の特例措置の適用対象とされます。

【事例2】 特例認定贈与承継会社の代表権を有していない者から株式の贈与を受けた場合

Q C社は、発行済株式（すべて議決権あり）の20%を同社代表取締役の乙さん、80%を乙さんの母が保有していました。母は、平成24年に死亡した乙さんの父（死亡当時、C社代表取締役でその株式を全て保有）から、相続税の配偶者の税額軽減の適用を受けるためにC社の発行済株式の80%を相続しています。母はC社の株主ではありますが、同社の取締役を務めたことはありません。乙さんは父からC社の発行済株式の20%を相続し、平成24年より引き続き同社の代表取締役です。

母は、令和6年に保有するC社株式を全て乙さんに贈与しました。この場合、母から贈与により取得したC社株式について、乙さんは贈与税の特例措置の適用を受けることができますか。なお母から乙さんへの贈与の時に、C社株式につき事業承継税制の特例措置の適用を受けている人はいません。

A 乙さんは、贈与税の特例措置の適用を受けることができません。

乙さんが贈与税の特例措置の適用を受けるためには、贈与者である母が「特例贈与者」に該当する必要があります（措法70の7の5①、措令40の8の5①）。

母は、①乙さんへのC社株式の贈与の時にC社の代表権を有しておらず、かつ、②贈与の直前において、既に贈与税・相続税の特例措置の適用を受けている（または受けるためにC社株式の取得をした）者がいないので、「特例贈与者」には該当しません。

したがって、乙さんは贈与税の特例措置の適用を受けることができません。