# 特集

# 法人版事業承継税制 (特例制度)の活用 における出口段階 の検討

公認会計士・税理士: 村上 裕樹

目	½r
はじめに6	2 出口段階の問題点11
1 特例制度の一般的な適用に関する全	(1) 特例制度から一般制度への切替11
体像7	(2) 複数後継者が特例制度を適用する
(1) 法人版事業承継税制を適用した場	際の免除要件14
合の全体像7	3 複数の贈与者から株式を集約する際
(2) 特例制度の適用段階の流れ8	の問題点17
(3) 出口段階における整理9	おわりに19

#### はじめに

法人版事業承継税制の特例制度(措法70の7の5~70の7の8)(以下「特例制度」という。また、法人版事業承継税制の一般制度(措法70の7~70の7の4)については、以下「一般制度」という。)が平成30年に導入されてから早いもので丸6年が経過した。

今回、令和6年度与党税制改正大綱では、 特例承継計画の提出期限が令和8年3月末 まで延長された。一方で、同大綱において 「この特例措置は、日本経済の基盤である 中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性 向上が待ったなしの課題であるために事業 承継を集中的に進める観点の下、贈与・相 続時の税負担が生じない制度とするなど、極めて異例の時限措置としていることを踏まえ、令和9年12月末までの適用期限については今後とも延長を行わない。」「事業承継を検討している中小企業経営者……の方々には、適用期限が到来することを見据え、早期に事業承継に取り組むこと……を強く期待する。」とされているように、特例制度の適用期限は延長されていない。

特例制度の適用期限まで約3年半となっているが、この制度をひとまず活用することを念頭に、適用要件(入口要件)について詳細に検討されている方は多いと考えられる。一方で、実際に猶予を受けた税額が免除されるまでを見据えて適切に事前の検討をしていないと、適用はしたものの後で

払う予定のなかった税負担が生じることも 起こりうる。このため、特例制度を適用し、 免除までを見据えた際に問題となる点につ いて本稿で解説を行う。

# 特例制度の一般的な適用に関す る全体像

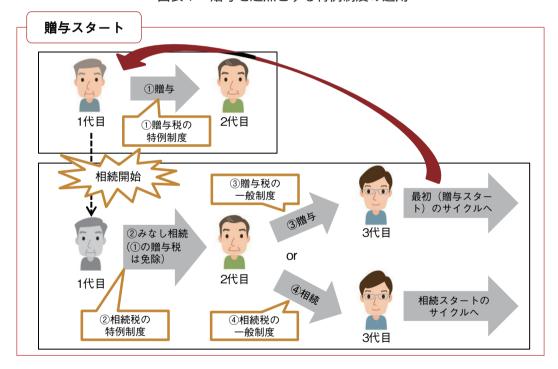
(1) 法人版事業承継税制を適用した場合の 全体像

#### イ 贈与を起点とする適用

贈与を起点とする特例制度を図解すると、

図表1のとおりである\*1。1代目から2 代目に非上場株式を承継させるが、その際 に特例制度を適用することで2代目は承継 の際の税負担について猶予を受けられる。 また、最終的に免除を受けることになるが、 その全体像を下記図表で解説する。

図表1 贈与を起点とする特例制度の適用



- ① 贈与税の特例制度(措法70の7の5)の適用を受け、贈与税の納税が猶予される。
- ② 贈与者(1代目)が亡くなった場合、猶予中の贈与税は免除される。また、租税特別措置法70条の7の7の規定に基づき、 2代目が1代目から相続等によって対象株式等を贈与時における価額によって取得したとみなされて相続税の対象となる (みなし相続)。この場合、租税特別措置法70条の7の8の適用を受けることで、相続税の特例制度へ切り替えることができ

なお、相続税の特例制度への切り替えを行うことなく、その相続税を納税する選択もある。

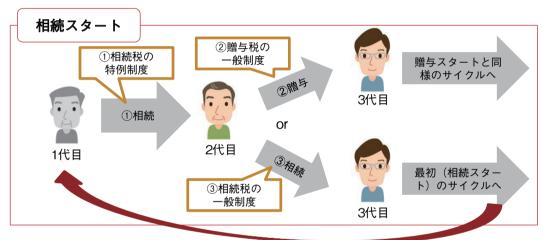
<sup>\*1 1</sup>代目から2代目に非上場株式を承継させる際に2代目が特例制度を適用し、その後1代目が生存している間に3代目が 2代目から特例制度を適用して非上場株式を承継するケース(猶予連続再贈与)の説明は省略している。

- ③ 相続税の申告期限から一定期間(特例経営相続承継期間)\*2経過後、2代目から3代目へ、一般制度\*3を利用して対 象株式等を贈与する場合、2代目に係る猶予中の相続税額は免除される(猶予適用贈与)。この場合、制度の適用関係とし ては、①へ戻ることになる(図中の1代目を2代目に、2代目を3代目に、特例制度を一般制度に置き替えて考える。)。
- ④ 2代目が亡くなった場合、2代目に係る猶予中の相続税額は免除され、また、3代目は租税特別措置法70条の7の2の適 用を受けることで、相続税の一般制度\*4を利用できる(猶予税額の計算は、2代目の相続開始時における対象株式等の価 額による)。この場合、以後は図表2のサイクルとなる。

#### ロ 相続を起点とする適用

相続を起点とする特例制度を図解すると、 図表2のとおりである。上述の贈与を起点 とする場合と同じく、1代目から2代目に 非上場株式を承継する際に特例制度を適用

することで2代目は承継の際の税負担につ いて猶予を受けられる。また最終的に免除 を受けることになるが、その全体像を下記 図表で解説する。



図表 2 相続を起点とする納税猶予の適用

#### (説明)

- ① 相続税の特例制度(措法70の7の6)の適用を受け、相続税の納税が猶予される。
- ② この場合、イの図表1③と同様の取扱いとなる。
- ③ この場合、イの図表1④と同様の取扱いとなる。

#### (2) 特例制度の適用段階の流れ

全体像は上記(1)のとおりであるが、特例 制度を時点で区分すると、「入口」、「猶予

中1、「出口1の3つの段階に区分できる。 それぞれの段階における概要を示すと、図 表3のとおりである。

<sup>\*2</sup> 相続税の申告期限から、既に経過している特例経営贈与承継期間との合計期間で5年間を経過していることが必要である。

<sup>\*3</sup> 一般的に2代目は特例制度を適用しているため、2代目から3代目に対する非上場株式の承継は令和10年以降と考えられ る。このため、3代目は特例制度を適用することができないため、一般制度を適用することになる。

<sup>\* 4 \* 3</sup> 参照

#### 図表 3 特例制度の適用段階の流れ

#### 入口段階 (適用要件等)

#### A. 適用要件等

- 1. 対象会社
- 2. 当事者(先代経営者・ 後継者)
- 3. 対象株式
- 4. 申告手続
- 5. 猶予税額の計算
- 6. 担保提供

#### 猫予中段階 (一定期間中・経過後)

#### B. 猶予期間中の手続等

- 1. 年次報告書の提出
- 2. 継続届出書の提出

### 出口段階 (免除・確定)

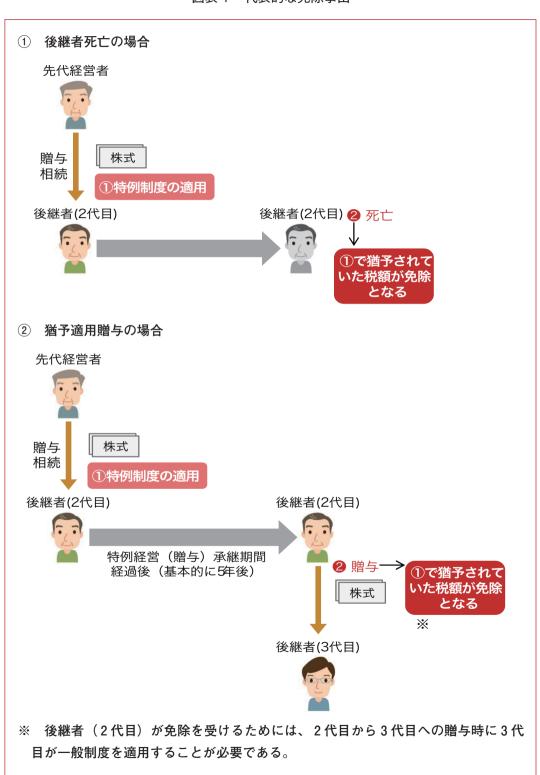
- C-1. 免除事由等
- C-2. 確定事由等

「入口」は、特例制度の適用を受けるた めに一定の要件を充たした後継者(及び対 象会社等)が申告等を行う。この要件を充 たしているか否かは非常に重要なポイント であり、また要件は多岐にわたるため、慎 重に検討することが多い。また「猶予中」 は、贈与税(相続税)の申告後、継続して 特例制度の適用を受けるために、対象会社 が都道府県知事に対して年次報告書を、ま た、後継者が税務署長に対して継続届出書 をそれぞれ提出する必要がある。入口段階 及び猶予中段階での詳細な解説は、本稿で は省略する。「出口」に関しては、次の(3) で解説を行う。

#### (3) 出口段階における整理

税負担を避けて非上場株式の承継を行い たい場合、一般的に特例制度を利用するこ とを検討するケースが多い。この「税負担 を避けて」という目的を達成するためには、 猶予を受けている税額が免除されることが 必要である ((1)参照)。この免除を受ける ための代表的な要件は、上述の(1)のとおり、 ①特例制度の適用を受けた後継者(2代 目)が死亡する場合や、②特例制度の適用 を受けた後継者(2代目)が生前に次の後 継者(3代目)に対して株式を贈与し、当 該次の後継者(3代目)が一般制度の適用 を受ける場合(猶予適用贈与)がある(イ メージとして図表4参照)。

図表 4 代表的な免除事由



また、特例制度の適用後、これらの免除 要件を充たすまでに一定の事由が生じた場 合には猶予税額を納付することが必要とな る (措 法70の7の5③ (措 法70の7③~ ⑤))。この点は「納税の猶予に係る期限と する」との文言により規定されている。一 般的には、上記の一定の事由のことを「確 定事由しという。確定事由の詳細について はここでは解説を省くが、入口段階におけ る適用要件を特例制度適用後から猶予税額 が免除されるまでの間、充たし続ける必要 があると考えるとイメージが付きやすい。

# 出口段階の問題点

#### (1) 特例制度から一般制度への切替

一般制度では次図のとおり、適用対象と なる株式数に上限があり (措法70の 7 ①)、 さらには相続時に相続税の80%しか猶予を 受けられず一部税負担が生じていた(措法 70の7の2②五、同法70の7の4②四)。 これに対して、特例制度は、適用対象とな る株式数に上限がなく(措法70の7の5 ①)、相続時に相続税の全額が猶予される ため(措法70の7の6②八、同法70の7の 8②四)、最大のメリットとして、非上場 株式承継の際に納付すべき税額について全 額の猶予を受けられることになる。

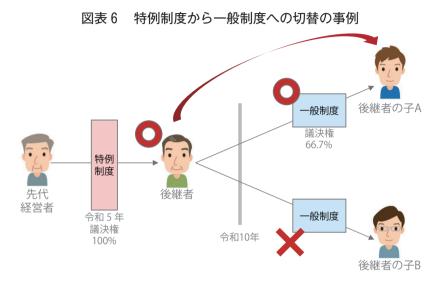
図表 5 特例制度と一般制度の比較(猶予税額)

項目	一般制度	特例制度
適用対象株式数	後継者が贈与又は相続で取得した発行 済完全議決権株式総数の3分の2が上 限	後継者が贈与等で取得した発行済完全 議決権株式の全ての株式が対象
納税猶予割合 (相続税)	相続時の対象株式等に係る価額に対応 する相続税額の80%を猶予	相続時の対象株式等に係る価額に対応 する相続税額の100%を猶予

このように特例制度にはメリットがある が、実際に免除までを想定して考えると、 実は特例制度の適用により猶予を受けてい

た税額の全額について免除を受けるのが簡 単ではないケースが起こりうる。このケー スについて、次のQ&Aで解説を行う。

問 後継者は次図のとおり、特例制度を利用して先代経営者から株式を承継している。 同制度により猶予されている税額の全額について、後継者が免除を受けるためにはど うすればよいか。また、その際の留意点はあるか。



- ・先代経営者は令和5年に後継者に非上場会社の株式100%を贈与(すべて議決権あり)。
- ・発行済株式数と議決権総数は一致している。
- ・後継者は、特例制度の適用期限が切れる令和10年以降に子供に承継する予定。
- ・特例制度及び一般制度の適用を受けるための要件はすべて充たしている。

#### 答

- (1) 令和10年以降に後継者から非上場株式 を承継するため、後継者の子A又はBは、 一般制度のみ利用することができる。一 般制度は猶予を受けられる後継者が1人 であるため、後継者の子A又はBのいず れか1人が、一般制度により猶予を受け られることになる。
- (2) 後継者の生前に非上場株式を贈与により承継する場合、例えば、後継者が後継者の子A又はBのいずれかに66.7%分の非上場株式を贈与し、当該受贈者(後継者の子A又はBのいずれか1人)が一般制度を利用すると、先代経営者から承継した非上場株式の66.7%分の猶予税額が

- 免除される(措法70の7の5⑪(同法70の7⑤三)、同法70の7①)。
- (3) 仮に、後継者が先代経営者から承継した残りの33.3%分の非上場株式も含めて、保有する非上場株式のすべてについて生前に贈与すると、受贈者(後継者の子A又はBのいずれか1人)は議決権数の3分の2を超える非上場株式について一般制度を適用することができない。当該受贈者はこの贈与の翌年、33.3%分の非上場株式の承継により生じた贈与税を納付する必要が生じる。また、33.3%分の非上場株式について当該受贈者が一般制度を適用できないため、後継者は免除要件を充たすことができず、33.3%分の非上

場株式の贈与が確定事由に該当し(措法 70の7の5③ (同法70の7⑤二))、先代 経営者から後継者が非上場株式を承継し た際に猶予されていた税額のうち33.3% 分について納付する必要が生じる。

#### 解 説

#### ● 特例制度の免除要件

特例制度の適用を受けている後継者が免 除要件を充たすためには(特別な減免措置 を除く)、後継者の死亡又は猶予適用贈与 が要件になる。今回は猶予適用贈与のケー スであるが、この場合、後継者が生前に贈 与した株式について、受贈者(後継者の子 A又はB)は法人版事業承継税制を適用す る必要がある。しかし、当該受贈者は2028 年以降に非上場株式を承継することから、 一般制度のみ利用できる。このため、同制 度の適用を受けられるのは1人のみである。 さらに議決権数の3分の2が猶予を受けら れる上限となり、例えば後継者が全株式を 贈与すると33.3%分については猶予対象に ならないため後継者の子は贈与税を納付す る必要が生じる。また、66.7%分の贈与税 については、その全額の納税が猶予される。 その後、贈与者(後継者)の相続開始に伴 い、みなし相続の切替手続きを行うことで 66.7%分の株式に対する相続税については 納税の猶予を受けられるが、この際に相続 税額の20%分は納税義務が生じる。このよ うに一般制度を利用した場合は、株式を取 得した際の税負担が一部生じる。

また、この場合、後継者は、後継者の子 Aに全株式を贈与してしまうと、議決権数 の3分の2を超える分である33.3%分につ いては猶予対象にならないため、株式譲渡 による確定事由に該当して、後継者は先代

経営者から非上場株式を承継する際に猶予 されていた税額の33.3%分について納付す る必要が生じる。この後継者が保有する議 決権数の3分の2を超え猶予対象となって いる株式33.3%分は、後継者の相続が開始 するときまで後継者が保有し続ければ免除 要件を充たす。このため、後継者が、生前 にすべての株式を後継者の子Aに渡すこと は事実上困難であり、相続の開始まで保有 し続けるほかない。

また、後継者の子Aは、すでに一般制度 で3分の2の上限まで猶予を受けており、 後継者の相続により3分の2を超えて取得 することになる株式については、猶予を受 けることができない。仮に、当該株式を後 継者の子Bが相続することになった場合も、 既に後継者の子Aが一般制度の適用を受け ているため、やはり猶予を受けることはで きない。つまり、この相続の対象となる 33.3%分は、後継者の子A又はBのいずれ も取得することはできるが、どちらが相続 したとしても相続税を納める必要がある。

なお、参考までに触れておくと、図表6 のケースで、後継者が非上場株式の100% を保有したまま後継者の相続が開始した場 合、先代経営者から非上場株式を承継した 際に後継者が猶予された税額はすべて免除 になる。一方で、後継者の子A又はBは相 続により取得する株式の66.7%分について は一般制度の適用を受けられるが、猶予を 受けられるのはそのうち80%分の税額であ ることや、一般制度の適用を受けられるの は1人のみという点は、贈与により株式を 承継し、その後みなし相続の切り替えを行 った場合と同様である。

## (2) 複数後継者が特例制度を適用する場合 の免除要件

特例制度が導入された際に、非上場株式 の承継における納付税額の全額猶予と同様 に目玉として取り上げられていたのが、後 継者要件の拡大である。一般制度では次図 のとおり、適用を受けられる後継者が1人

のみであったが、特例制度では後継者が3 人まで拡大された。これにより、例えば一 般制度の下では兄弟間でその適用を巡って 争いが生じ得るようなケースでも、特例制 度の下では、どちらもがその適用を受けら れるため、紛争が生じにくくなったといえ よう。

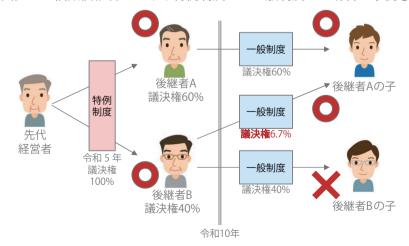
特例制度と一般制度の比較(後継者) 図表 7

項目	一般制度	特例制度
後継者要件の緩和	1人の後継者への承継のみ (後継者は、①代表権を有し、②同族関係者と合わせて対象会社の総議決権数の過半数を有する者であることに加えて、③いずれの同族関係者が保有する議決権数も下回らない者に限られる。)	議決権数の上位3名まで承継可能 (特例後継者は、①代表権を有し、②同族関係者と合わせて当該特例認定承継会社の総議決権数の過半数を有する者であることに加えて、③当該総議決権数の10%以上を有する者に限られる。)

このように特例制度にはメリットがある が、実際に免除までを想定して考えてみる と、実は特例制度の適用を受けて猶予を受 けていた税額の全額について免除を受ける のが簡単ではないケースが起こりうる。こ のケースについて次のQ&Aで解説を行う。

問 後継者A及びBは、特例制度の適用を受けて先代経営者から株式を承継している。 この後継者A及びBが令和10年以降にそれぞれの子供に株式を承継する場合、後継者 A及びBが猶予されていた税額についてはどのようになるか。また、後継者Aの子及 び後継者Bの子は、法人版事業承継税制の適用を受けられるか。

複数後継者における特例制度から一般制度への切替の事例① 図表 8



- ・先代経営者は令和5年に非上場会社の株式100%を後継者A及びBに贈与(すべて議決権 あり) する。
- 発行済株式数と議決権総数は一致している。
- ・後継者Aは先代経営者の長男で、後継者Bは先代経営者の次男であり、いずれも代表取締
- ・後継者A及びBは特例制度の適用期限が切れる令和10年以降にそれぞれの子供に承継する 予定。
- ・特例制度及び一般制度の適用を受けるための要件はすべて充たしている。

#### 答

- (1) 後継者Aが生前に非上場株式を贈与す る場合、後継者Aの子が一般制度を利用 することで、後継者Aの子は後継者Aか ら非上場株式を承継した際の税額につい て猶予を受けられるとともに、後継者A は先代経営者から非上場株式を承継した 際に生じた猶予税額の免除を受けられる (措法70の7の5⑪ (同法70の7⑮三)、 同法70の7(1)。
- (2) 後継者Aの相続開始により、後継者A の子が非上場株式を相続した場合、後継 者Aが先代経営者から非上場株式を承継 した際に生じた猶予税額の免除が受けら れる(措法70の7の5⑪(同法70の7⑮ 一)、措法70の7の8① (同法70の7の 2(6一))。また、後継者Aの子は一般制 度を利用することで、後継者Aから非上 場株式を承継した際の税額について猶予 を受けられる。
- (3) 後継者Bが生前に非上場株式を贈与す る場合、後継者Bが同族内筆頭要件を充 たしていないため(措令40の8①一口)、 後継者Bの子は一般制度を利用すること ができない。後継者Bの子はこの贈与の 翌年、贈与税を納付する必要が生じる。

- また後継者Bの子が一般制度を利用でき ないため、後継者Bは免除要件を充たす ことができず、当該贈与が確定事由に該 当し(措法70の7の5③(同法70の7⑤) 二))、先代経営者から後継者Bが非上場 株式を承継した際に猶予されていた税額 の全額を納付する必要が生じる。
- (4) 後継者Bの相続開始により、後継者B の子が非上場株式を相続した場合、後継 者Bが先代経営者から非上場株式を承継 した際に生じた猶予税額の免除が受けら れる(措法70の7の8⑪(同法70の7の 2(6一))。また、後継者Bが同族内筆頭 要件を充たさないため(措令40の8の2 ①一口)、後継者Bの子は一般制度を利 用することができず、相続税を納付する 必要が生じる。
- (5) 後継者Aの子が後継者Aから非上場株 式を承継し、一般制度の適用を受けた 後\*5であれば、後継者Bからの贈与を 受けた議決権の6.7%分について、後継者 Aの子は、一般制度の適用を受けること ができる(措法70の7①)。この場合、 後継者Bは、先代経営者から非上場株式 を承継した際に生じた猶予税額の6.7% 分について免除を受けられる。仮にこの

<sup>\*&</sup>lt;sup>5</sup> 厳密には後継者Aから後継者Aの子への贈与後であれば要件を充たすことになる。

時、後継者Bが保有する株式のすべてを 後継者Aの子に贈与した場合、後継者A の子が、6.7%を超えて承継した非上場 株式については、一般制度の適用を受け られないため、後継者Aの子は当該超過 分に対する贈与税を納付する必要が生じ る。また、後継者Bは、6.7%を超えて 贈与した非上場株式について免除要件を 充たすことができず、当該超過分の贈与 が確定事由に該当する(措法70の7の5 ③ (同法70の7⑤二))。このため、先代 経営者から後継者Bが非上場株式を承継 した際に猶予されていた税額のうち、6.7 %を超えた非上場株式に対する猶予税額 について納付する必要が生じる。後継者 Bは保有する非上場株式の6.7%分のみ 後継者Aの子に贈与し、残りは相続開始 するまで保有し続ける場合、後継者Bは 先代経営者から非上場株式を承継した際 に生じた猶予税額の全額について免除を 受けられる。なお、後継者Bが相続開始 するまで保有し続けた6.7%を超える分 の株式については、相続人が一般制度を 利用することができないため、相続税を

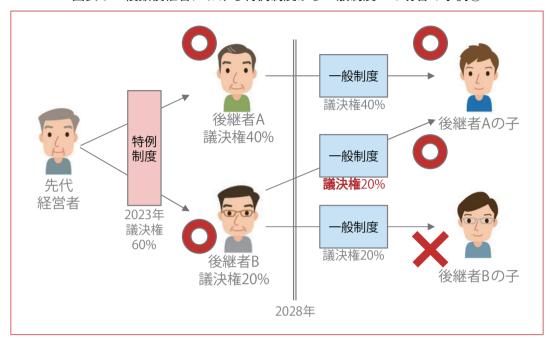
納付する義務が生じる。

### 解 説

# ● 後継者複数の場合に免除要件を充たせ るケース

特例制度の適用を受けている後継者が複 数で、その後継者らが非上場株式を生前に 贈与する場合に、免除要件を充たすために は、贈与の相手方が後継者の次の後継者で あり、かつ、当該受贈者が法人版事業承継 税制の適用を受ける必要がある。しかし、 令和10年以降は一般制度しか利用すること ができないため、同制度の適用を受けられ る後継者は1人に限られる。このため、特 例制度で最大3名までの後継者が猶予を受 けられたとしても、猶予適用贈与により免 除要件を受けるためには、3名の後継者の 次の世代の後継者を1人に絞らなければな らないことになる。

参考までに、**図表8**のケースでは、同族 株主が100%の議決権を保有していたが、 非同族株主が40%を保有し、同族株主が残 りの60%を保有しているケース(図表9) について考えてみる。



複数後継者における特例制度から一般制度への切替の事例② 図表 9

このようなケースでは、同族株主で保有 している議決権数が3分の2以下であるた め、一般制度でも適用対象となる株式数の 要件を充たすことができる。このため、後 継者Aの子が後継者Aからの非上場株式の 承継において一般制度の適用を受けた後で あれば、後継者Bはその保有する株式すべ てを後継者Aの子に贈与し、後継者Aの子 が再度同制度の適用を受けることで、後継 者Bも免除要件を充たすことができる。

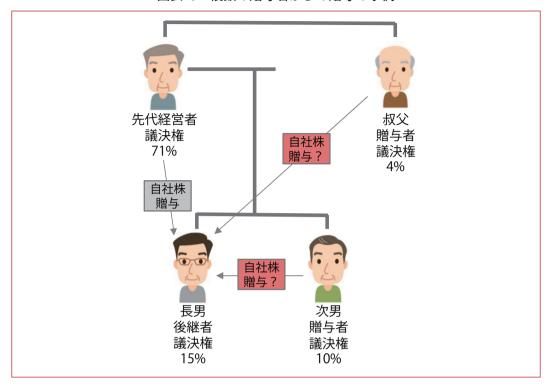
一方で、上記のケースでは、後継者Aと Bで議決権比率に差がある。このため、後 継者Bは同族内筆頭株主要件を充たしてお らず、後継者Aよりも先に株式を承継させ ることができない。このような場合、後継 者A及びBの世代から次の世代(後継者A の子又は後継者Bの子) への非上場株式の 承継に関しては、同族内筆頭株主要件を充 たす後継者Aからの贈与(相続)が、後継 者Bの贈与(相続)に先行する必要がある。

#### 3 複数の贈与者から株式を集約す る際の問題点

最後に出口の問題とは異なるが、平成30 年度の改正により、一般制度及び特例制度 のいずれも複数の贈与者(相続人)からの 非上場株式の承継について、後継者がその 承継に関する税額について猶予を受けられ るようになった。この改正により、先代経 営者とその配偶者が株式を保有する場合に、 配偶者についても同制度の活用が進んでい る。

一方で、先代経営者の兄弟や、後継者の 兄弟からの非上場株式の承継においては、 法人版事業承継税制を適用しての承継は、 それほど行われていないように見受けられ る。図表10のケースを用いて直系血族以外 からの非上場株式の承継において、後継者 が特例制度を適用した場合の問題点につい て、以下解説する。

図表10 複数の贈与者からの贈与の事例



上図のケースでは、後継者と先代経営者 は親子であり、直系血族に該当する。一方 で、後継者にとって叔父や次男は傍系血族 となる。形式的には、贈与時に代表取締役 でない株主であれば、どの株主からの贈与 も後継者は、特例制度を利用することがで きる\*6。しかし、一般的には、直系血族 以外の同族株主や非同族株主が、後継者に 非上場株式を贈与するケースは少ないと考 えられ、金銭による買い集めが一般的であ ると考えられる。

このように、件数は多くないと考えられ るが、後継者が直系血族以外の同族株主や 非同族株主から非上場株式を贈与され、特 例制度を利用した場合の留意点を考えてみ る。

- ① 贈与者の法定相続人との関係において、 遺留分の問題が発生するリスクがある。
- ② 後継者に贈与者の相続財産が知られて しまう(相続税申告が必要なため。)。
- ③ 贈与者の推定相続人の相続税負担が重 くなる可能性がある。

①については、例えば叔父と後継者の関 係は良好だとしても、叔父の家族が叔父の 財産を無償で取得してしまうことに不満を 抱くようなケースが考えられる。また、② については、叔父から後継者が贈与により 非上場株式を取得し後継者が特例制度の適 用を受けている場合、叔父の相続が開始し た際には、みなし相続の切替手続が必要に なる (措法70の7の8①)。このため、叔 父の相続税申告時に後継者も申告手続をす

<sup>\*6</sup> 先代経営者から後継者への贈与が実行されていることが前提である。

る必要があり、叔父の家族と仲が良ければ 問題ないが、関係が薄い場合には、叔父の 家族は財産を後継者が知ることを嫌がり、 ひいては切替手続等が円滑に進められない 可能性が生じる。

最後に、③については、贈与者(例えば 叔父)の相続が開始し、叔父の配偶者又は 子供が非上場株式を相続した場合、「配当 還元価額\*7 | で当該株式を評価し、相続 税の申告をすることができる。しかし、叔 父からの株式の贈与について後継者が特例 制度の適用を受けていた場合、叔父の相続 税を計算する際に、当該非上場株式は原則 的評価額で評価されるため、累進税率によ り相続税額が上昇する。結果として、非上 場株式にかかわる相続税額は猶予されるが、 猶予を受けられるのは後継者のみであるこ とから、叔父の配偶者及び子供の相続税負

担が重くなる可能性がある。

### おわりに

特例制度の適用期限である令和9年中で 同制度の適用を検討している方が多いので はないかと考える。同制度が導入された際 には利点ばかり取り上げられていた印象が あるが、その特例制度の最大の利点である、 非上場株式の承継における税額について全 額免除を受けるためには、注意すべき点が 多いため、免除要件を確実に充たせるよう に制度の適用前の慎重な検討が必要である。 今回取り上げた内容については、特例制度 と一般制度の要件が異なることの影響が大 きい。今後、特例制度の適用期限が切れた 後のことを見据えると、よりこの制度を安 心して活用できるようにする観点からも、 早い段階での一般制度の改正が望まれる。

# 村上 裕樹

(むらかみ・ひろき)

## 野村資産承継研究所 主任研究員

◆経歴

新日本有限責任監査法人(現:EY新日本有限責任監査法人)を経て、 現職

公認会計士・税理士

◆現職

株式会社野村資産承継研究所 主任研究員 早稲田大学大学院会計研究科 非常勤講師

◆雑誌寄稿

税理2017年3月臨時増刊号『非上場株式の評価ガイドブック』(ぎ ょうせい)

税理2018年4月臨時増刊号『新税制対応 事業承継対策ガイドブック』

(ぎょうせい) ◆共著

『資産・事業承継対策の現状と課題』(大蔵財務協会)

『新株式評価通達対応 非上場株式の評価ガイドブック』(ぎょうせい)

『事業承継対策ガイドブック』(ぎょうせい)

『Q&A贈与税・相続税の事業承継税制の実務詳解』(大蔵財務協会) 『改訂新版 Q&A法人版事業承継税制の実務詳解』(大蔵財務協会)

<sup>\*&</sup>lt;sup>7</sup>「中心的な同族株主」がいる会社であって、「中心的な同族株主に該当しない」、かつ「役員でない」、「取得後の議決権割 合が5%未満となる」という要件に該当するものに限る。