

1 事業承継促進のための税制措置の強化等

(評基通178、179、180、182、183-2)

相続税法の時価主義の下、実態を踏まえて、次の見直しが行われました。相続税法は、財産の評価を「時価」によるものとしていますが、取引相場のない株式の時価を算定することは容易ではなく、実務上は財産評価の基本通達に基づき算定しています。今回、この通達が定める「類似業種比準方式」の見直しが図られました。

「類似業種比準方式」は、類似業種の株価（上場企業がサンプル）を計算要素の一つとしますが、景気変動等の影響を受けて変動しやすいという特徴があることから、平準化措置の必要性が指摘されてきました。また、事業承継の円滑化の観点から、中小企業の実力を適切に反映した評価方法に見直すことが求められていました。

(1) 取引相場のない株式の評価の見直し

	類似業種比準方式について、次の見直しが行われました（50ページ参照）。
①	イ 類似業種の上場会社の株価について、課税時期の属する月以前2年間平均を加える。
	ロ 類似業種の上場会社の配当金額、利益金額及び簿価純資産価額について、連結決算を反映させたものとする。
	ハ 配当金額、利益金額及び簿価純資産価額の比重について、1：1：1とする。
②	評価会社の規模区分の金額等の基準について、大会社及び中会社の適用範囲が総じて拡大されました（51ページ参照）。

◆ 取引相場のない株式の評価方式に関する見直し

- 上場会社のグローバル連結経営の進展や株価の急激な変動が、中小企業の円滑な事業承継を阻害することなく、中小企業等の実力を適切に反映した評価となるよう見直しを行う。

類似業種比準方式による株価の算出方法

■ b, c, d : 評価会社の1株当たりの金額 ■ B, C, D : 上場企業の業種別の1株当たりの金額

	配当	利益	簿価純資産	斟酌率
改正前	A	×	$\left(\frac{b}{B} + \frac{c}{C} \times 3 + \frac{d}{D} \right) \times \frac{1}{5}$	大会社 0.7
				中会社 0.6
	小会社 0.5			
改正後	A	×	$\left(\frac{b}{B} + \frac{c}{C} + \frac{d}{D} \right) \times \frac{1}{3}$	大会社 0.7
				中会社 0.6
	小会社 0.5			

類似業種株価 (A) について、2年間平均が選択可能になりました。

→ 上場企業株価の上昇局面における急激な変動が平準化されました。

比準要素 (B, C, D) について、連結会計上の数字に見直されました。

→ 上場企業の子会社を含めたグローバル経営を反映し、過大な評価が見直されました。

比準要素 (B, C, D) のウエイトが「1 : 1 : 1」に見直されました。これにより、分母は「5」から「3」になりました。

→ 「利益3倍」がなくなったことより、成長・好業績企業の負担が軽減されます。

会社規模の判定基準の見直し

→ 斟酌率は変わりませんが、大会社、中会社の範囲が拡大します。

併用方式で計算される場合には、その類似業種の割合 (L) を高めることで、時価純資産 (含み益) が重い中会社の株価を抑える効果があります。

(参考) 併用方式の場合の算定式

$$\text{類似業種比準価額} \times L + \frac{1}{\text{純資産価額}} \times (1 - L)$$

Lの値 大会社 : L=1
中会社 : L=0.9~0.6
小会社 : L=0.5

(経済産業省資料を基に加工作成)

留意点

比準要素のウエイトが見直されて、簿価純資産の比率が高くなりますので、内部留保が高い会社は、評価額が上昇する方向に影響を受けます。反対に、利益の比率が低くなりますので、利益が多額に計上されている会社は、評価額が低くなります。

(※) 医療法人の出資の評価についても同様に見直されました。

◆ 会社規模の判定方法

(黒字=改正前、青字=改正後)

	総資産価額 (帳簿価額) (億円)			従業員数	年間の取引額 (億円)			会社規模 の区分	併用方式 Lの値	斟酌率
	卸売業	小売・ サービス業	左のもの 以外		卸売業	小売・ サービス業	左のもの 以外			
①	20以上	10⇒15 以上	10⇒15 以上	50人超 ⇒35人超	80⇒30 以上	20以上	20⇒15 以上	大会社	1	0.7
②	14⇒4 以上	7⇒5 以上	7⇒5 以上	50人超 ⇒35人超	50⇒7 以上	12⇒5 以上	14⇒4 以上	中会社	0.9	0.6
③	7⇒2 以上	4⇒2.5 以上	4⇒2.5 以上	30人超 ⇒20人超	25⇒3.5 以上	6⇒2.5 以上	7⇒2 以上		0.75	
④	0.7以上	0.4以上	0.5以上	5人超	2以上	0.6以上	0.8以上		0.6	
⑤	0.7未満	0.4未満	0.5未満	5人以下	2未満	0.6未満	0.8未満	小会社	0.5	0.5

- ① (イ)総資産価額と(ロ)従業員数基準の
いずれか 下位の区分を採用。
- ② ①と(ハ)取引金額基準の
いずれか 上位の区分により判定。

※ 併用方式の場合の算定式

$$\text{株価} = \text{類似業種比準価額} \times L + 1 \text{株当たりの純資産価額} \times (1 - L)$$

【大会社となる場合】

	従業員数と規模区分の判定
改正前	従業員数が100人以上の場合 又は 従業員数が100人未満で①に該当する場合
改正後	従業員数が70人以上の場合 又は 従業員数が70人未満で①に該当する場合

改正
の
影響

大会社、中会社の範囲拡大に伴い、併用方式において適用されるLの値が上昇する法人があり、そのような法人では類似業種比準価額の影響が強まります。

適用
期日

上記①の改正は、平成29年1月1日以後の相続等により取得した財産の評価に適用されます。(平成29年度税制改正大綱及び通達改正案によります。(平成29年5月1日現在))

(2) 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の見直し

(措法70の7～70の7の4)

事業承継を後押しする制度の一つである「非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度」の適用要件が一層緩和されて、生前贈与が行いやすくなりました。

① 要件の緩和と生前贈与の促進

<p>イ 雇用確保要件の緩和</p>	<p>相続開始時又は贈与時の常時使用従業員数 $\times 80\%$</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">一人未満の端数処理</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="background-color: #cccccc; text-align: center;">改正前</td> <td style="background-color: #00a0e3; color: white; text-align: center;">改正後</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">切上げ</td> <td style="text-align: center;">切捨て</td> </tr> </table> </div> <p>※ 相続開始時又は贈与時の常時使用従業員数が一人の場合には、一人とする。</p>	改正前	改正後	切上げ	切捨て
改正前	改正後				
切上げ	切捨て				
<p>ロ 適用対象の拡大</p>	<p>相続時精算課税制度に係る贈与が、贈与税の納税猶予制度の適用対象に追加。</p>				
<p>ハ 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認定相続承継会社の要件の見直し</p>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">改正前</p> <p>(A) 中小企業者であること (B) 当該会社の株式等が非上場株式等に該当すること</p> </div> <div style="margin-left: 20px;">➡</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-left: 10px; width: fit-content;"> <p style="text-align: center; background-color: #00a0e3; color: white;">改正後</p> <p style="text-align: center; background-color: #00a0e3; color: white; padding: 5px;">要件撤廃</p> </div>				

ポイント

上記イの改正により、これまでは要件充足が難しかった従業員5人未満の企業についても、要件を満たしやすくなります。

(例) 従業員4人だったが、3人になってしまった場合…

$4 \times 80\% = 3.2$ 人 \Rightarrow (改正前) ➡ 切上げで4人必要……………要件不足
 \Rightarrow (改正後) ➡ 切捨てで3人でOK……………要件充足

② 災害等の被災者等が本制度の適用を受ける場合の特例を措置

この制度の適用を受けるためには、相続税・贈与税の申告期限から5年間、雇用の8割以上を維持する等の一定の要件を満たして、事業を継続する必要があります。したがって、従来は、その5年間に災害や取引先の倒産等が生じて要件を満たさなくなった場合には、高額な贈与税が発生することになりました。

今年度の改正では、次のイ及びロのとおり、高額な税負担のリスクを軽減する措置が講じられました。

イ 災害等の発生前に相続若しくは遺贈又は贈与により非上場株式等を取得し、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「円滑化法」といいます。）の認定を受けている、又はその認定を受けようとしている会社

災害等により受けた次の(イ)から(ハ)までに掲げる被害の態様に応じ、その認定承継会社の雇用確保要件の免除（(イ)の場合については、災害等の発生後の売上高の回復に応じて緩和）等がされるとともに、これらの被害を受けた会社が破産等した場合には、経営承継期間内であっても猶予税額が免除されます。

(イ)	資産の被害が大きい会社 $\frac{\text{災害等により被害を受けた資産}}{\text{総資産}} \geq 30\%$
(ロ)	従業員の多くが属する事業所が被災した会社 $\frac{\text{災害により被災した事業所で雇用されていた従業員数}}{\text{従業員総数}} \geq 20\%$
(ハ)	売上高が大幅に減少した会社 $\frac{\text{一定の災害等の発生後6か月間の売上高}}{\text{前年同期間の売上高}} \leq 70\%$ <p>(注) 上記の「一定の災害等」とは、中小企業信用保険法第2条第5項第1号から第4号までに掲げる一定の事由をいう。</p>

ロ 災害等の発生後に相続又は遺贈により非上場株式等を取得し、円滑化法の認定を受けようとしている会社

上記イの措置に加え、事前役員就任要件が緩和されます。

適用期日

上記②の改正は、平成29年1月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用されるとともに、所要の経過措置が講じられています。（平29改所法等附88⑩～⑬）

◆ 贈与税納税猶予取消時の負担軽減措置（相続時精算課税制度との併用）

- 贈与税の納税猶予の適用を受けても、認定が取り消された場合に高額な贈与税負担が発生するリスクが存在。相続時精算課税制度との併用を認めることにより、リスクの軽減を図る。

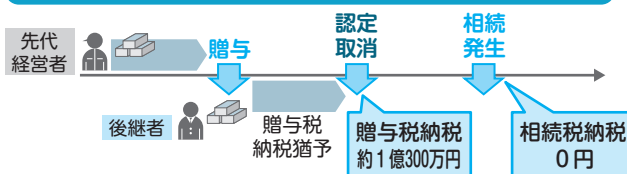
【事例】

- 総議決権株式数10,000株、1株30,000円、株価総額3億円。
- 先代経営者は株式全体の2/3（2億円）を保有しており、後継者へ当該株式の全株を移転する。その他の資産なし。
- 相続人は後継者1名のみ。

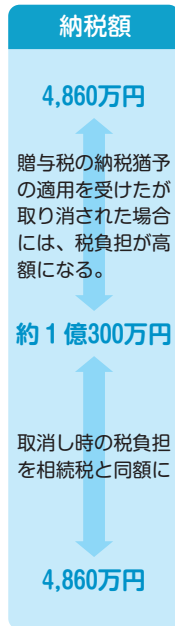
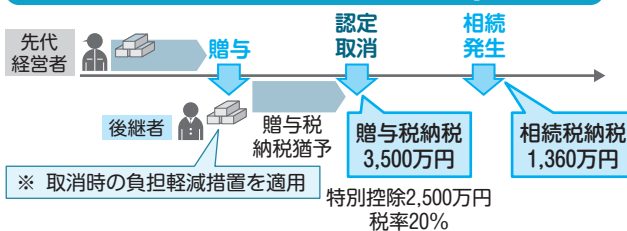
① 【相続により自社株式を取得した場合】



② 【贈与税の納税猶予の適用を受けたが、取り消された場合】
（従来制度）



③ 【贈与税の納税猶予の適用を受けたが、取り消された場合】
（相続時精算課税制度との併用を認める場合）



- ※ 納付税額は、先代経営者の息子が後継者になることを前提に算出。（利子税は考慮外）
- ※ 親族外承継の場合、親族外の後継者には相続税額の2割に相当する金額が加算される。また、贈与税額も高くなるケースがある。

（経済産業省資料を基に作成）

2 相続税・贈与税の納税義務の見直し

(相続税法1の3、1の4)

改正前は、日本に住む外国人が死亡すると、国外に住む親族が国外の財産を相続する場合でも、日本の相続税の課税対象となることがありました。そこで一定の要件を満たす場合は、課税対象を国内財産に限定する措置が講じられました。

今年度の改正で、一時的に日本に住所を有する外国人同士の相続等について課税対象を限定する一方で、租税回避を抑制するため、相続人等又は被相続人等が10年以内に国内に住所を有する日本人である場合は、国内財産及び国外財産を相続税等の課税対象とする等の見直しが行われました。

① 国内に住所を有しない者であって日本国籍を有する相続人等に係る相続税の納税義務	国外財産が相続税の課税対象外とされる要件が、被相続人等及び相続人等が相続開始前10年(改正前：5年)以内のいずれの時においても国内に住所を有したことがないこととされました。(次ページ図⑧の部分に係る改正)
② 一時的に日本に住所を有する外国人同士の相続等における相続税	被相続人等及び相続人等が出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格をもって一時的滞在(国内に住所を有している期間が相続開始前15年以内で合計10年以下の滞在をいいます。③において同じ。)をしている場合等の相続又は遺贈に係る相続税については、国内財産のみを課税対象とすることとされました。(次ページ図⑨の部分に係る改正)
③ 相続人等又は被相続人等が10年以内に国内に住所を有する日本人である場合の相続税	国内に住所を有しない者であって日本国籍を有しない相続人等が、国内に住所を有しない者であって相続開始前10年以内に国内に住所を有していた被相続人等(日本国籍を有しない者であって一時的滞在做しているものを除きます。)から相続又は遺贈により取得した国外財産が、相続税の課税対象に加えられました。(次ページ図⑩の部分に係る改正)

(注) 贈与税の納税義務についても同様とされます。

適用 期日

上記の改正は、平成29年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用されます。(平成29改所法等附1、31①②)

◆ 国外財産に係る相続税等の納税義務の範囲の見直し

改正後

被相続人 贈与者	相続人 受贈者	国内に住所あり		国内に住所なし		
		短期滞在の 外国人 ^(※1) A	10年以内に住所あり	日本国籍あり		日本国籍 なし
				10年以内に住所あり	10年以内に住所なし	
国内に住所あり						
	短期滞在の外国人 ^(※1) A					
国内に 住所なし	10年以内に住所あり					C
	短期滞在の外国人 ^(※2) A					
	10年以内に住所なし				B	

(注) 図中 **A** 部分は国内・国外財産ともに課税。 **B** 部分は国内財産のみに課税。

※1 出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格の者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※2 日本国籍のない者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

A 短期滞在の外国人（駐在など住所が一時的な外国人など）については、その住所がないものとみなされます。

⇒ 一時的に日本に住所を有する外国人同士の相続等の場合には、国外財産（本国の自宅等）に日本の相続税が課税されないこととなり、高度外国人材等の受入れの促進につながる。

B 贈与者と受贈者の双方が5年超国外に居住してから国外財産を贈与する等の租税回避を抑制するため、国内に住所を有していない期間の基準が「5年以内」から「10年以内」とされます。

C 租税回避抑制^(※)のため、日本の住所・国籍を有しない者が、過去10年以内に日本に住所を有していた者（短期滞在の外国人を除く）から相続等により取得した国外財産が課税対象とされます。

※ 外国で出生して日本国籍を取得しなかった子に対して一時的に国外に住所を移した上で国外財産を贈与する等の行為を想定

(財務省資料を基に作成)

ポイント

出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格の例としては、外国政府の大使館等の職員、大学教授、作曲家、報道記者等があります。

3 株式保有特定会社の判定基準の見直し

(評基通189(2))

非上場株式の評価に関して、評価対象会社が、保有する株式及び出資の価額が総資産価額の50%以上を占める非上場会社の場合、「株式保有特定会社」として、特別な評価方法が採られます。

今年度の改正で「株式保有特定会社」該当性の判断基準に新株予約権付社債が加えられます。これにより、株式と同じ価値がある新株予約権付社債が株式と同様に扱われることとなります。

**適用
期日**

上記の改正は、平成30年1月1日以後の相続等により取得した財産の評価に適用されます。
(平成29年度税制改正大綱によります。(平成29年5月1日現在))

4 相続税の物納に充てることができる財産の順位の見直し

(相続税法41)

相続税の物納に充てることができる財産の順位について、「株式、社債及び証券投資信託等の受益証券のうち金融商品取引所に上場されているもの等」が国債及び不動産等と同順位（第一順位）とされ、物納財産の範囲に投資証券等のうち金融商品取引所に上場されているもの等が加えられて、これらについても第一順位とされました。

**適用
期日**

上記の改正は、平成29年4月1日以後に物納の許可を申請する場合について適用し、同日前に物納の許可を申請した場合には、なお従前の例によります。

(平29改所法等附1、31③④)