

# 平成30年度税制改正大綱～資産税～

平成30年税制改正大綱が、公表されました。その改正内容のうち、資産税の改正の概要についてお知らせいたします。

## 1 小規模宅地等に係る相続税の課税価格計算の特例の見直し

小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、次の見直しを行う。

- ① 持ち家に居住していない者に係る特定居住用宅地等の特例の対象者の範囲から、次に掲げる者を除外する。
  - イ 相続開始前3年以内に、その者の3親等内の親族又はその者と特別の関係のある法人が所有する国内にある家屋に居住したことがある者
  - ロ 相続開始時において居住の用に供していた家屋を過去に所有していたことがある者
- ② 貸付事業用宅地等の範囲から、相続開始前3年以内に貸付事業の用に供された宅地等（相続開始前3年を超えて事業的規模で貸付事業を行っている者が当該貸付事業の用に供しているものを除く。）を除外する。
- ③ 介護医療院に入所したことにより被相続人の居住の用に供されなくなった家屋の敷地の用に供されていた宅地等について、相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていたものとして本特例を適用する。  
〈適用時期〉上記の改正は、平成30年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用する。ただし、上記②の改正は、同日前から貸付事業の用に供されている宅地等については、適用しない。その他所要の措置を講ずる。

## 2 相続税の申告書の添付書類の追加

相続税の申告書の添付書類として提出できる書類の範囲に、戸籍謄本を複写したもの等の被相続人の全ての相続人、当該相続人の法定相続分及び当該相続人が被相続人の実子又は養子のいずれに該当するかの別を明らかにする書類を加える。  
〈適用時期〉上記の改正は、平成30年4月1日以後に提出する申告書について適用する。

## 3 事業承継税制の特例の創設

非上場株式に対する相続税・贈与税の納税猶予制度の特例が設けられ、適用要件が今後10年間に限っては大幅に緩和されることとなります。

### 1 事業承継税制の特例の創設

平成30年度改正により、中小企業経営者の高齢化が進む中、時期を区切って（10年間（平成30年1月1日から平成39年12月31日までの間））、代替りを集中的に進めるために、現行の事業承継税制の特例として、更なる事業承継拡充を行うための仕組みが創設されることになった。

●要件の緩和 ●承継後の負担の軽減 ●承継パターンの拡大

#### (1) 要件の緩和

- ① 納税猶予の対象とされるのは、現行では、相続・贈与される非上場株式の3分の2まで、かつ、非上場株式分の税額の80%（贈与は100%）までとされています。今回の改正では、これが、経営者が保有する非上場株式の全株式・税額の100%まで拡大され、税額の金銭負担がなくなります。
- ② 現行では、特例を受けた後継者が会社を承継した後5年間は平均8割の雇用を維持しなければならないこととされています。今回の改正では、雇用確保要件を満たさない場合でも猶予は継続されます。ただし、一定の書類の提出が必要となります。

#### (2) 承継後の負担の軽減

現行では、特例適用後に会社を譲渡・解散した場合には猶予された相続・贈与税額の全額を納付しなければならないこととされています。今回の改正では、経営環境の変化に対応して、会社を自主解散したり、親族以外の人に会社を譲渡（M&A等）する際には、解散・譲渡持の株価を基に相続税額を再計算して、これまでの全額納付に比べて税負担が減少する仕組みが導入されます。

#### (3) 承継パターンの拡大

現行では、特例の適用が受けられるのは、原則として、一人の先代経営者から一人の後継者への事業承継が対象とされています。今回の改正では、これまでの原則的な事業承継に加えて

- ・ 父親と母親からといった「複数人から事業承継」（改正により、現行制度と選択した場合でも適用対象となります。）
- ・ 父親から子Aと子Bへといった「複数人（最大3人）への事業承継」等の幅広いパターンの事業承継が特例適用の対象とされます。

なお、事業承継税制の適用を受ける場合には、60歳以上の贈与者から、贈与者の子や孫でない20歳以上の後継者への贈与も相続持精算課税制度の対象となります。

### 2 事業承継税制の特例のあらまし

#### 1 納税猶予の対象株式

##### (1) 現行の事業承継税制

現行制度では、納税猶予の対象となる株式は、次の①・②から約53%（（3分の2）×80%）に限定されている。

- ① 総株数の3分の2  
納税猶予の対象となる株式は、発行済株式等（議決権に制限のない株式等に限る。）の総数等の3分の2に達するまでの部分とされている。
- ② 軽減割合は80%  
上記①に加えて、その80%相当額が納税猶予の対象とされている。

##### (2) 事業承継税制の特例

特例では、現行制度の制限が廃止され、総株数のすべてが猶予の対象になる。

#### ① 特例の内容

特例後継者（仮称）が、特例認定承継会社（仮称）の代表権を有していた者から、贈与又は相続若しくは遺贈（以下において「贈与等」という。）により当該特例認定承継会社の非上場株式を取得した場合には、その取得した全ての非上場株式に係る課税価格に対応す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その納税が猶予される。

- (注1) 上記の「特例後継者」とは、特例認定承継会社の特例承継計画（仮称）に記載された当該特例認定承継会社の代表権を有する後継者（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に限る。）であって、当該同族関係者のうち、当該特例認定承継会社の議決権を最も多く有する者（当該特例承継計画に記載された当該後継者が2名又は3名以上の場合には、当該議決権において、それぞれ上位2名又は3名の者（当該総議決権数の10%以上を有する者に限る。））をいう。
- (注2) 上記の「特例認定承継会社」とは、平成30年4月1日から平成35年3月31日までの間に特例承継計画を都道府県に提出した会社であって、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第12条第1項の認定を受けたものをいう。
- (注3) 上記の「特例承継計画」とは、認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受けた特例認定承継会社が作成した計画であって、当該特例認定承継会社の後継者、承継時までの経営見通し等が記載されたものをいう。

## ② 特例の留意点

### イ 総株数のすべてが猶予対象

平成 25 年度改正により、現行制度の使い勝手を改善するため 10 項目を超える緩和措置が設けられたが、猶予対象は総株数の約 53%という制限が廃止されることはなかった。しかし、特例ではその制限が廃止され、総株数のすべてが猶予対象になったことから、平成 30 年から特例の適用件数の増加が期待される。

### ロ 特例認定承継会社における承継計画の提出期間

特例の適用期間は、平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日までの 10 年間であるが、特例認定承継会社の認定を受けるための承継計画の提出期間は平成 30 年 4 月 1 日から平成 35 年 3 月 31 日であり、本特例の適用期間と承継計画の提出期間が相違することに留意しなければならない。

## ハ 承認計画の記載事項

承認計画の記載事項の詳細については、今後公表される法律・政省令等により確認することになる。

## 2 複数人からの承継

### (1) 現行の事業承継税制

現行制度では、納税猶予の対象となる承継は、先代経営者から 1 人の後継者への承継の場合に限られている。

### (2) 事業承継税制の特例

特例では、現行の先代経営者から 1 人の後継者への承継の場合だけに限定せず、次のように、より広い承継パターンにも対応できることになる。

#### ① 特例の内容

特例後継者が特例認定承継会社の代表者以外の者から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、特例承継期間（仮称）（5 年）内に当該贈与等に係る申告書の提出期限が到来するものに限り、本特例の対象となる。

#### ② 特例の留意点

##### イ 特例後継者の範囲（複数人への承継）

現行制度では、納税猶予の対象となる後継者は 1 人に限定されているが（限定理由は下記参照）、特例における特例後継者に該当すれば承継パターンが拡大され最大 3 人まで承継ができるようになる。

##### ロ 特例により認められることになる具体的な承継例

現行制度創設前に同族会社の創業者（先代経営者：夫）が死亡し、同族会社の株式はすべて妻が相続するとともに、同族会社の代表者に長男が就任したケースとする。

上記のケースで妻に相続が開始すると、妻は代表者に就任していないので、相続財産である同族会社の株式は、現行の事業承継税制の適用は受けられないが、平成 30 年以後に妻の相続が開始したのであれば、特例の適用を受けることができるようになる。

## ハ 手続規定の確認

納税猶予の対象となる複数人からの承継は、「特例承継期間（5 年）内に当該贈与等に係る申告書の提出期限が到来するもの」に限り対象となるが、「特例承継期間（5 年）内」について具体的な記述がないことから（現行制度における「経営（贈与）承継期間」が想定される。）、今後公表される法律・政省令等によりその詳細を確認する必要がある。

## 二 現行の事業承継税制にも適用

複数人への承継は、現行の事業承継税制にも適用されることになる。

## 3 雇用確保要件の弾力化

### (1) 現行の事業承継税制

#### ① 雇用確保要件の趣旨

雇用確保という政策目的は維持しつつ、予測しがたい毎年の景気変動等の中小企業を取り巻く経済状況にも配慮する観点から、平成 25 年度改正により、次のように雇用確保要件の緩和が図られた。

#### ② 5 年平均で雇用を 8 割確保

平成 25 年度改正により、納税猶予の取消事由である雇用確保要件について、経済産業大臣の認定の有効期間（第 1 種基準日：5 年間）における常時使用従業員数の平均値が、相続開始時等における常時使用従業員数の 80%を下回るようになった場合に緩和された。具体的には、次のよう第 1 種基準日のうち 3 年後に常時使用従業員数が 80%を下回ったとしても、5 年間平均で 80%を維持していれば雇用確保要件を満たすことになった。

### (2) 事業承継税制の特例

特例では、都道府県に一定事項を記載した書類を提出すれば、納税猶予の取消事由（期限の確定）に該当しないことになる。

#### ① 特例の内容

現行の事業承継税制における雇用確保要件を満たさない場合であっても、納税猶予の期限は確定しないことになる。

ただし、この場合には、その満たせない理由を記載した書類（認定経営革新等支援機関の意見が記載されているものに限る。）を都道府県に提出しなければならない。

なお、その理由が、経営状況の悪化である場合又は正当なものと認められない場合には、特例認定承継会社は、認定経営革新等支援機関から指導及び助言を受けて、当該書類にその内容を記載しなければならない。

#### ② 特例の留意点

##### イ 雇用確保要件の条件付き廃止

雇用確保要件は、事業承継税制の主要な政策目的を構成することから、平成 25 年度改正においても 80%基準が緩和されることはあっても、廃止されることはなかった。しかし、特例では 10 年間に限定された措置ではあるが、条件付きで廃止されることになったことから、納税猶予の取消しという不安要因が縮減したことになる。

##### ロ 手続規定の確認

雇用確保要件を満たさない場合であっても、納税猶予の取消事由に該当しないことになるためには、「その満たせない理由を記載した書類を都道府県に提出」する必要がある。そのため、上記 2 と同様に、今後公表される法律・政省令等により「その満たせない理由を記載した書類」の詳細を確認する必要がある。

## 4 経営環境変化に対応した減免制度

### (1) 類似する現行の事業承継税制（納税猶予税額の再計算特例の創設）

#### ① 制度創設の趣旨

事業承継税制に係る認定承継会社が民事再生法等の適用を受け、後継者が事業再生を図る場合には、納税猶予税額の納付が負担となり事業再生を断念する事態も想定されることから、平成 25 年度改正により後継者が行う事業再生を支援するための措置が設けられた。

#### ② 制度のあらまし

経営承継期間等（5 年間）の末日の翌日以後に、特例非上場株式等に係る認定承継会社等について民事再生計画の認可決定等があった場合において、認定承継会社等の資産評価が行われたときは、その認可決定等の日における特例非上場株式等の価額に基づき納税猶予税額を再計算し、再計算後の納税猶予税額（以下、「再計算猶予税額」という。）を猶予税額として納税猶予が継続されることになり、当初の猶予税額から再計算猶予税額との差額は免除されることになった。



## (2) 事業承継税制の特例

特例では、特例承継期間（5年）経過後に、特例認定承継会社が業績不振（経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合）に陥った場合等において、次の①から③に該当するときは、当初の猶予税額からその①から③の時点における再計算猶予税額等との差額が免除されることになる。

- ① 特例認定承継会社の非上場株式の譲渡をするとき
- ② 特例認定承継会社が合併により消滅するとき
- ③ 特例認定承継会社が解散をするとき等

なお、上記「①の譲渡」及び「②の合併」における譲渡対価がその時の相続税評価額の50%以上であるときにおいて、当初の猶予税額と再計算猶予税額等との差額の免除については、基本的に上記(1)と同様の仕組みである（上記「③の解散」も同様）。しかし、上記「①の譲渡」及び「②の合併」であっても、譲渡対価がその時の相続税評価額の50%を下回る場合における免除の仕組みは、次①のように複雑になっている。

### ① 特例の内容

経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合において、特例承継期間経過後に、特例認定承継会社の非上場株式の譲渡をするとき、特例認定承継会社が合併により消滅するとき、特例認定承継会社が解散をするとき等には、次のとおり納税猶予税額が免除される。

#### イ 再計算猶予税額等との差額が免除される場合

特例認定承継会社に係る非上場株式の譲渡若しくは合併の対価の額（当該譲渡又は合併の時の相続税評価額の50%に相当する額を下限とする。）又は解散の時に特例認定承継会社の非上場株式の相続税評価額を基に再計算した贈与税額等と譲渡等の前5年間に特例後継者及びその同族関係者に対して支払われた配当及び過大役員給与等に相当する額（以下「直前配当等の額」という。）との合計額（合併の対価として交付された吸収合併存続会社等の株式の価額に対応する贈与税額等を除いた額とし、当初の納税猶予税額を上限とする。）を納付することとし、当該再計算した贈与税額等と直前配当等の額との合計額が当初の納税猶予税額を下回る場合には、その差額が免除される。

#### ロ 次のハの適用を受ける場合の取扱い

特例認定承継会社の非上場株式の譲渡をする場合又は特例認定承継会社が合併により消滅する場合（当該譲渡又は合併の対価の額が当該譲渡又は合併の時の相続税評価額の50%に相当する額を下回る場合に限る。）において、下記ハの適用を受けようとするときには、上記イの再計算した贈与税額等と直前配当等の額との合計額については、担保の提供を条件に、上記イにかかわらず、その納税が猶予される。

#### ハ 再々計算猶予税額等との差額が免除される場合

上記ロの場合において、上記ロの譲渡又は合併後2年を経過する日において、譲渡後の特例認定承継会社又は吸収合併存続会社等の事業が継続しており、かつ、これらの会社において特例認定承継会社の譲渡又は合併時の従業員の半数以上の者が雇用されているときには、実際の譲渡又は合併の対価の額を基に再々計算した贈与税額等と直前配当等の額との合計額（合併の対価として交付された吸収合併存続会社等の株式の価額に対応する贈与税額等を除く。）を納付することとし、当該再々計算した贈与税額等と直前配当等の額との合計額が上記ロにより納税が猶予されている額を下回る場合には、その差額が免除される。

#### 二 「経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合」の定義

猶予税額の免除を受けるためには、「経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合」に該当しなければならないが、「経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合」とは、次のいずれか（特例認定承継会社が解散をした場合にあっては、(ホ)を除く。）に該当する場合をいう。

- (イ) 直前の事業年度終了の日以前3年間のうち2年以上、特例認定承継会社が赤字である場合
- (ロ) 直前の事業年度終了の日以前3年間のうち2年以上、特例認定承継会社の売上高が、その年の前年の売上高に比して減少している場合
- (ハ) 直前の事業年度終了の日における特例認定承継会社の有利子負債の額が、その日の属する事業年度の売上高の6月分に相当する額以上である場合
- (ニ) 特例認定承継会社の事業が属する業種に係る上場会社の株価（直前の事業年度終了の日以前1年間の平均）が、その前年1年間の平均より下落している場合
- (ホ) 特例後継者が特例認定承継会社における経営を継続しない特段の理由がある

ただし、特例認定承継会社の非上場株式の譲渡等が直前の事業年度終了の日から6月以内に行われたときは上記(イ)から(ハ)までについて、当該譲渡等が同日後1年以内に行われたときは上記(ニ)について、それぞれ「直前の事業年度終了の日」を「直前の事業年度終了の日の1年前の日」とした場合にそれぞれに該当するものとする。

### ② 特例の留意点

#### イ 免除の仕組み

「特例認定承継会社の非上場株式の譲渡」及び「特例認定承継会社が合併により消滅するとき」における猶予税額の免除の仕組みは難解のものになっているため、今後公表される法律・政省令等によりその詳細を確認する必要がある。

#### ロ 再々計算猶予税額等との差額が免除される場合の手続き

再々計算猶予税額等との差額の免除を受ける場合には、譲渡であれば、譲渡後2年経過日において、譲渡後の特例認定承継会社が事業を継続していること、かつ、従業員の半数以上の者が雇用されていることを確認する必要がある。

非上場株式を譲渡した者（免除を受ける者）が、特例認定承継会社の2年後の状況をどのように把握するのかという課題がある。

たとえば、グループ法人税制における「当事者間の通知義務（法令122の14⑩・⑪）」に類似する仕組みを設けることが想定される。

## 5 親族外の後継者に対する相続時精算課税の適用

### (1) 現行制度における相続時精算課税の適用対象者

相続時精算課税の適用対象者等の要件は、次のようになっている。

#### ① 受贈者の適用要件

贈与をした者の推定相続人及び孫のうち、贈与を受けた年の1月1日において20歳以上である者。

#### ② 贈与者の適用要件

贈与をした年の1月1日において、60歳以上である者。

### (2) 事業承継税制の特例

特例では、受贈者が上記(1)①の受贈者の要件を満たさない場合であっても、相続時精算課税の適用を受けることができるようになる。

#### ① 特例の内容

特例後継者が贈与者の推定相続人以外の者（その年1月1日において20歳以上である者に限る。）であり、かつ、その贈与者が同日において60歳以上の者である場合においても、相続時精算課税の適用を受けることができることになる。

#### ② 特例の留意点

平成25年度改正では、後継者の親族間要件が廃止され、後継者の範囲が拡充されたが、特例では相続時精算課税についても親族外の後継者を対象範囲に含めたことになる。