

中小企業者に対する課税のあり方についての  
一考察

—相続税の視点から—

甲 斐 裕 也

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研究科第 51 期研究員 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

# 要 約

## 1 研究の目的

平成 27 年 1 月に実施された相続税の基礎控除の引下げは、地域の雇用と経済を支える中小企業者に対し少なからず影響を与えることが想定されている。このことは、彼らに対し講じている優遇措置の重要性が相対的に増すことを示す一方、彼らの大半を占める同族会社という性質を利用した税負担回避行為の増加も予想される。

本稿では、優遇すべき面と規制すべき面の両側面を有する中小企業者について、その相続課税の基調・方向性を概括的に明らかにした上で、制度上の優遇措置及び公平を期する措置に対する基本的考え方を導き出すこととし、その考え方を前提に、これら具体的な措置に係る現状と課題を検証し、問題点について解決策の提言を試みることとする。

## 2 研究の概要

### (1) 相続税の課税根拠と中小企業者

相続税の課税根拠には、従来より説明されている①富の再分配のほかに、②所得税を補完する役割があるとされる。これは、(1)相続人の一時の所得に対する課税と(2)被相続人の生前所得の清算課税の側面から説明されている。しかし、相続税の高額な基礎控除による限定的な課税及び大きな優遇措置を背景にした相続税の課税の有無を問わず所得税が非課税とされる結果生じる二重非課税部分の存在により、その役割は十分に機能していないとの指摘がされる。また、公的な社会保障制度の充実等が高齢者の資産維持に寄与していることに鑑み、生涯に受けた給付に対する負担を相続時に清算すべきとの観点から、③老後扶養の社会化の進展による遺産の社会への還元の必要性が近年強調されている。この根拠については、世代間の受益と負担の不均衡が広がっていること、残された遺産は社会の負担(≒租税)により蓄積されえていること、などの点から一定の正当性があると思わ

れる。

これら現在における課税根拠及び現状を踏まえると、所得税の補完税たる役割の徹底の必要性及び社会からの利益の享受は一部の富裕層に限られないことなどから、本来念頭に置かれるべき相続税の課税対象は、従来の高資産保有層のほか通常の中小企業者を含む高資産保有層以外の層もその対象範囲と観念しうる。この点については、①担税力を有する高齢者層の拡大及び遺産の遺族の生活保障の役割の相対的低下などの近年生じている経済社会の構造変化並びに②所得税の課税ベースの緊縮基調及び法人税の軽減傾向という最近の税制に係る状況をも踏まえると、一定程度は許容できうる。

このように現代の相続税の課税根拠及び課税対象者を捉えた場合、中小企業者に係る優遇措置に関して、その「主体」に着目して一律に優遇する合理的な理由を見出すことは難しくなる。円滑な事業の承継の観点から新たな手当てが必要とされる場合には、その原因を的確に把握し租税債務の減免により生じる税負担の不公平を補うに足る義務・債務を納税者に課したうえで効果的・限定的に講じられるべきである。そして、課税の公平を期する措置については、税負担の公平はもとより、遺産取得に係る所得に対する適切な課税、遺産の社会への適切な還元を踏まえ、同族会社という性質を利用するような税負担回避行為に対しては、より厳格に対応されるべきであり、適切に対処できない制度上の問題点があればこれも積極的に是正すべきものと捉えられる。

## (2) 相続税における中小企業者に係る配慮

イ 株式等に係る事業承継税制 財産の処分をも前提とする相続税の本旨と財産や事業の維持・継続を求める強い社会的要請との間には鋭い緊張関係が生じるが、この点の調整を試みている一つの措置が株式等に係る税額の納税を猶予又は免除する事業承継税制と思われる。本措置は、①事業承継円滑化法に基づいた総合的事業承継支援の一環であること、②税負担の軽減と引き換えに雇用確保の義務等を課していること、③猶予

対象株式を売却した場合における猶予税額の納付などの仕組みが講じられていること、などの点から、単に中小企業者という理由のみで優遇せず、事業承継の支障となっている原因を総体的に把握したうえで、効果的・限定的に手当てしつつ、課税の公平とのバランスの調整も試みていくと評価できうと思われる。

ロ 小規模宅地の特例 しかし、事業用宅地等の課税価格を減額する本特例については、①事業継続要件等は申告期限までとされ申告後宅地を売却しても相続課税は生じないこと（政策目的と制度の非関連性）、②事業を継続しない相続人に対しても軽減の効果が及ぶこと（受益と負担の不均衡）、③対象宅地の取得に要した借入金の額は減額されないため他の財産から債務控除することによる税負担軽減行為も可能（税負担の不公平）、との問題が指摘される。これらを是認するに足りる積極的理由を見出すことは困難であることから、事業用宅地に係る本特例はこれらの問題を克服している株式等に係る事業承継税制に近づけることを視野に入れた見直しが必要と思われる。

### （3）中小企業者に関する課税の公平を期する措置

イ 同族会社の行為計算否認規定 被相続人が同族会社に対して有する債権を免除し相続財産を減少させた事例では、被相続人が単独行為として行った債務免除は同族会社の行為に該当せず、同族会社の行為計算否認規定の対象外と第一審は判示した。納税者の主張の取り下げにより控訴審でこの部分の判決は取り消されたものの、第一審の判断枠組みを支持する学説も少なくないことや、条文の文理解釈を踏まえると、現行制度上、被相続人の単独行為であればそれにより税負担が不当に減少したとしても当該規定は適用できないと解釈される可能性は依然残っているとも考えられる。そのため、当該規定の対象となる「同族会社の行為」を「同族会社を当事者とする行為」とし、否認対象である主体は同族会社とその株主等であることを法令上明瞭にし、当該単独行為は当然に当該規定の適用対象であることを明確に示すべきである。

ロ みなし贈与 個人間の贈与を同族会社間の贈与に転換し税目を高税率の贈与税から低税率の法人税に変えて税負担の軽減を図るような事例については、受贈会社の株主に対するみなし贈与の規定の適用の有無が判然としないことが論点として存在する。贈与税が個人から個人の贈与を対象とする法的枠組みを構築している点を踏まえ基本的に適用対象外と解する見解もあるが、条文の規定振りやその趣旨を踏まえると当該事例も当然にその適用範囲内にあるとも解せる。そのため、当該規定で定める「利益を受けさせた者」の範囲に、「その利益を受けさせた者が会社の場合にあっては、その会社の発行済株式等の全部を保有する個人」あるいは「同族会社の場合にあっては、その株主である個人」が含まれることを明確化することで、予測可能性を高めるとともに、会社を利用した税負担回避行為を適切に捕捉する必要がある。

### 3 結論（まとめ）

上記のとおり、中小企業者に対する相続税の課税のあり方については、現代における相続税の課税の本旨の実現、税の減免を求める強い政治的・社会的要請への対応及び同族会社という性質を利用した税負担回避行為への対処という三要素を踏まえる必要がある。優遇措置は単に中小企業者という主体の面だけ捉えて手当てすべきではなく、上記の考えに基づき限定的、効果的に措置が講じられるべきである。同族会社を利用した税負担回避行為については、その課税状況を注視しつつ制度上の不備があれば積極的に是正されるべきである。これらの視点が徹底されることにより、相続税のもつ、社会の負担により蓄積されえた遺産の社会への還元や富の再分配及び所得税を補完する役割はより発揮できうるものと思われる。

## 目 次

はじめに	213
第1章 相続税の課税根拠と中小企業者	217
第1節 相続の根拠	218
1 私有財産制と相続	218
2 相続の根拠	219
3 相続の弊害	221
第2節 相続税の根拠	223
1 課税根拠の変遷	224
2 課税根拠と課税方式	231
3 小括	234
第3節 相続税と所得税との関係	235
1 所得税の補完税としての役割	235
2 相続税の独立性	240
3 小括	242
第4節 相続税の課税根拠と中小企業者	243
1 相続課税の基調・方向性	243
2 中小企業者に対する相続課税の基調・方向性	248
第2章 相続税における中小企業者に係る配慮	250
第1節 中小企業者に係る配慮の経緯	250
1 相続税本法等における措置	250
2 通達における配慮（主に取引相場のない株式の評価）	253
3 租税特別措置法による措置	260
4 小括	269
第2節 個別の措置の検証	273
1 措置の必要性和問題点	273
2 円滑な事業承継の要請と相続課税との緊張関係の調整	275

3 個別措置の検証	276
第3章 中小企業者に関する課税の公平を期する措置	286
第1節 現行の主な規定の概要	286
1 同族会社の行為計算否認規定（相続税法 64 条）	286
2 みなし贈与（相続税法 9 条）	288
3 その他	289
第2節 中小企業者（同族会社）にみられる相続税等負担の回避事例	292
1 積極財産の圧縮	294
2 債務控除の創出等	302
3 贈与（みなし贈与）	307
第3節 同族会社の行為計算否認規定及びみなし贈与の規定の検証	312
1 行為計算否認規定	312
2 みなし贈与	326
おわりに	339



## はじめに

### 1 中小企業者の役割

現在、約 262 万社存在するとされる法人<sup>(1)</sup>のうち、その 99.1%が資本金 1 億円以下の中小企業者である<sup>(2)</sup>。また、会社で働く常用雇用者の約 60%である約 2,138 万人が中小企業で雇用され、生み出されている付加価値額は約 102 兆円にのぼるとされる<sup>(3)</sup>。

このような中小企業者について、平成 22 年 6 月に閣議決定された「中小企業憲章」では、経済や暮らしを支え、雇用の大部分を維持し、社会の主役として地域社会と住民生活に貢献しているとその果たしている役割を再認識した上で、資金や人材などの制約による外部からの変化への対応力の弱さ等を指摘し、経済活力の源泉である中小企業者がその力を思う存分に発揮できるよう支援する必要性を改めて示しているところである。

### 2 中小企業者と税制

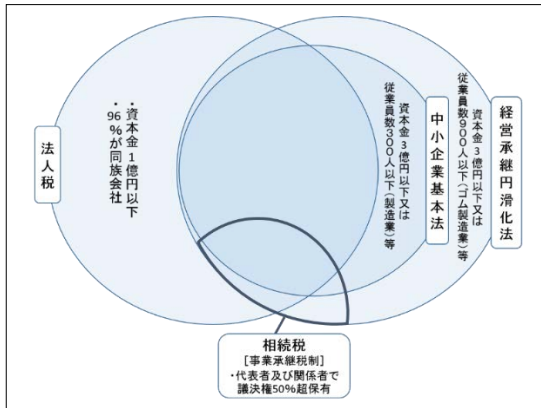
このような中小企業者の役割を踏まえ、財政・金融面において各種助成金や低利融資（平成 28 年度等予算額約 4,201 億円<sup>(4)</sup>）などが実施され、税制でも法人税の軽減税率による税負担の軽減（平成 24 年度減収見込額：約 2,777 億円<sup>(5)</sup>）や、事業承継の円滑化の観点から非上場株式等に係る相続税等の納税猶予及び免除制度（平成 25 年適用額：約 115 億円<sup>(6)</sup>）等の措置が講じられ、国

- 
- (1) 法人税の申告法人数（国税庁『平成 26 年度分会社標本調査』11 頁(2016)）。
- (2) 国税庁・前掲注(1)12 頁。
- (3) 個人企業を除く。付加価値額＝営業純益＋人件費＋支払利息等＋動産・不動産賃借料＋租税公課。中小企業庁『中小企業白書（2015 年度版）』619 頁,622 頁(2015)。
- (4) 平成 27 年補正予算額等と平成 28 年度当初予算額との合計額。経済産業省「平成 28 年度中小企業・小規模事業者関係予算のポイント」  
[http://www.meti.go.jp/main/yosan/yosan\\_fy2016/index.html](http://www.meti.go.jp/main/yosan/yosan_fy2016/index.html)
- (5) 平成 24 年度の推計値（税制調査会法人課税ディスカッショングループ財務省提出資料「法人成り問題を含めた中小法人課税」（平成 26 年 5 月 9 日）6 頁）。
- (6) 国税庁『第 139 回 国税庁統計年報 平成 25 年度版』246 頁,254 頁(2015)。

民の負担の下で中小企業者に対して様々な優遇措置が手当てされている<sup>(7)</sup>。

他方で、その約 96%は同族会社<sup>(8)</sup>であり、所有と経営が一致していることからお手盛りによる取引や経理も行いやすい<sup>(9)</sup>。そのため、税制上、会社や株主等の税負担を不当に減少させる同族会社の行為又は計算を否認する規定などが講じられるなど、適正な課税を担保する措置も手当てされている。しかし、非同族の大企業に比し税負担を減少させる行為が容易であることに変わりはないことから、依然と経営者が会社を利用して各税目の負担の最小化を図る例が指摘されているところである<sup>(10)</sup>。

図 1-1 中小企業者の定義の相関



このように中小企業者に対する税制の考え方として「中小企業」が果たしている役割等に着眼して優遇すべきとする思考がある一方で、「同族会社」という性質からは規制すべきとする考え方も存在する。

### 3 中小企業者と相続税

- (7) 法人税、所得税、相続税、贈与税、消費税及び登録免許税で少なくとも 30 措置以上存在する(平成 27 年 4 月 1 日時点の租税特別措置法における措置数)。
- (8) 国税庁・前掲注(1)168 頁。
- (9) 金子宏『租税法(第 21 版)』473 頁(弘文堂,2016)。
- (10) 金子・前掲注(9)473 頁、税制調査会「法人税の改革について 平成 26 年 6 月」8 頁(2014)。

相続税については、平成 25 年度税制改正において、低下していた富の再分配機能の回復、格差固定化の防止の観点<sup>(11)</sup>から、平成 27 年 1 月以降の相続・贈与等から基礎控除の引下げ（「5000 万円+1000 万円×法定相続人数」→「3000 万円+600 万円×法定相続人数」）及び最高税率の引上げ（50%→55%）等が実施された<sup>(12)</sup>。これにより課税対象者は従来の 1.5 倍（課税件数割合 4%台→6%台）<sup>(13)</sup>になるとの試算もされており、中小企業者にも少なからず影響を及ぼすものと考えられるところ、この改正と併せて、課税価格の減額をする小規模宅地等の課税価格の計算の特例<sup>(14)</sup>（以下「小規模宅地の特例」という。）の拡充や、中小企業者を対象にする非上場株式等に係る納税猶予及び免除制度<sup>(15)</sup>（以下「株式等に係る事業承継税制」という。）について抜本的に要件緩和が行われた。株式等に係る事業承継税制については、上記の中小企業者の二面性も踏まえつつ、適用対象外となる資産管理会社の要件の適正化<sup>(16)</sup>等も併せて講じられているところである。

#### 4 本稿の目的

このように相続税の中小企業者に係る措置については、これまでもバランスをとりつつ制度設計がなされてきているところではあるが、今回の相続税の課税ベースの拡大の結果、中小企業者にとっては、より相続税の優遇措置に対する期待が高まることが想定される一方、中小企業者による相続税負担の回避行為の増加もまた予想されるところである。

(11) 自民党、公明党「平成 25 年度税制改正大綱(平成 25 年 1 月 24 日)」4 頁(2013)、財務省「平成 25 年度税制改正の解説」567 頁,569 頁(2015)。

(12) 所得税法等の一部を改正する法律(平成 25 年法律第 5 号)3 条の規定による改正後の相続税法(昭和 25 年法律第 73 号)15 条及び 16 条。

(13) 平成 24 年 11 月 9 日税制調査会財務省提出参考資料 12 頁。

(14) 租税特別措置法(昭和 32 年法律第 26 号) 69 条の 4。

(15) 租税特別措置法 70 条の 7~70 条の 7 の 4。

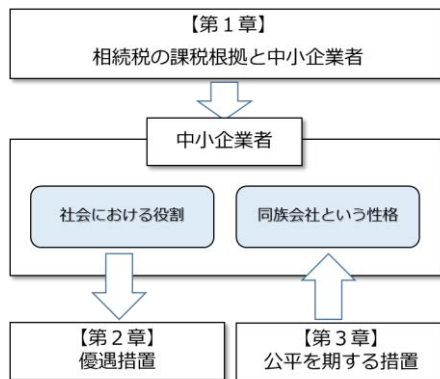
(16) 3 年以上商品販売や資産の貸付け等を行っている一定の資産管理会社は適用対象となるが、この改正により、当該資産の貸付けの範囲から同族関係者に対する貸付けが除外するなどされた(租税特別措置法施行令(昭和 32 年政令第 43 号)40 条の 8 の 2 第 7 項イ、租税特別措置法施行規則(昭和 32 年大蔵省令第 15 号)23 条の 10 第 6 項等)。

したがって、本稿では優遇すべき側面と規制すべき側面を有する同族会社である中小企業者に対しどのように課税していくべきかという点を大きな主題としつつ、彼らに係る具体的な措置の現状と問題点について検証を行うこととする<sup>(17)</sup>。

## 5 本稿の構成

次章では、これまで相続税がどのように課税対象を捉えどのように課税すべきとしてきたのか中小企業者との関係を意識しつつ概観する。具体的には相続税が基礎とする民法で規定されている「相続」の根拠等について概観し、続いて相続税の課税根拠のこれまでの議論を整理することで、今後の方向性や基調を導き出すこととする。この方向性・基調を踏まえ、第2章では中小企業者に係る優遇措置についての現状と問題点、第3章では公平を期する措置についての現状と問題点を考察し、中小企業者という観点から相続税を捉え、その措置の具体的なあり方についての検討を行うこととしたい。

図 1-2 本稿の構成



(17) 支援すべきと主張される「中小企業者」は各分野において様々であること、相続税では独自に定義づけていないこと、また、法人全体のうち 96%が同族会社であり一般に規模が小さくなればその割合は高まること、などを踏まえ、本稿が前提とする「中小企業者」は、相続税制上、他分野で中小企業者とされる者を対象にする措置及び同族会社（の株主等）を対象にする措置の適用対象者を念頭に置いている。

## 第1章 相続税の課税根拠と中小企業者

相続税は一般に富の再分配機能があるとされ、一時の所得に担税力を見出して課税する所得税の補完税との位置付けがなされる。富の再分配を図り担税力に着目して課税するのであれば、現行の所得税が前提とする包括的所得概念<sup>(18)</sup>の下、全ての相続財産取得者に対して相続税でなく所得税を課して超過累進税率を適用することでもその目的は達せられるとも考えられる。しかし、現行制度は相続等により取得するものについて所得税を非課税<sup>(19)</sup>とし、一部の富裕層あるいは中小企業者のうち高資産保有層についてのみ相続税を課している<sup>(20)</sup>。したがって、まずは相続税がどのような考え方に基づいて課することとされ、実際にどのように課税してきたのかを整理することとする。

具体的には「相続権自体が私有財産制を前提とするものであり、遺産承継が認められてはじめて相続税の根拠も問題とされる」<sup>(21)</sup>ことから、相続税が前提とする民法の相続の根拠・弊害を概観し、相続税の課税根拠の前提を整理する。これを踏まえ相続税がどのように課されてきたのかを、課税の根拠、他税目との関係を整理したうえで俯瞰し、相続税が中小企業者をどのように捉えてきているのかを概括的に整理する。

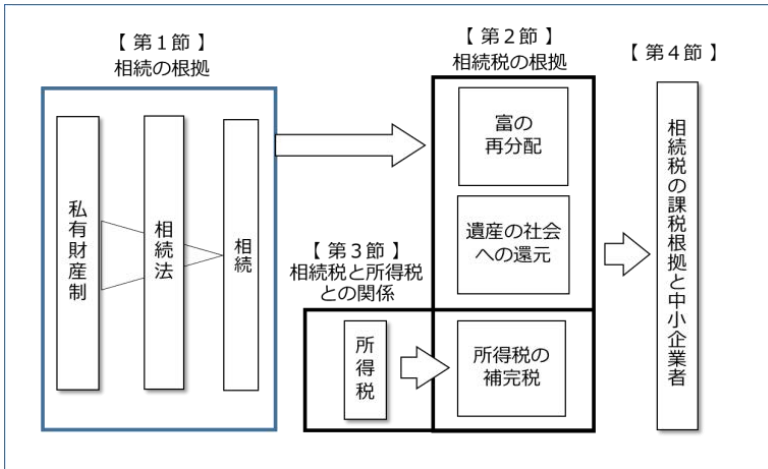
(18) 包括的所得概念は「人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成する」と捉えられ(金子・前掲注(9)184頁)、「包括的所得＝消費＋資産の純増」と定義される(木下和夫『租税構造の理論と課題(改訂版)』40頁(税務経理協会,2011))。これに対する概念が反復的・継続的に生じる利得のみを所得と捉える制限的所得概念。

(19) 所得税法(昭和40年法律第33号)9条1項16号「第九条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。(中略)十六 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの(相続税法(昭和二十五年法律第七十三号)の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。)」

(20) 平成26年の課税割合は4.4%(国税庁「平成26年分の相続税の申告状況について」平成27年12月)

(21) 水野忠恒『大系租税法』692頁(中央経済社,2015)。

図表 2-1 本章の進め方のイメージ



## 第1節 相続の根拠

法人税では、公正処理基準や確定決算主義<sup>(22)</sup>に見て取れるように、企業会計等と相互に影響を与えつつ制度が形づくられている<sup>(23)</sup>が、相続税においては、民法典における相続法がその基礎となっている<sup>(24)</sup>。

### 1 私有財産制と相続

相続とは「自然人の法律上の地位を、その者の死後に、相続人と称する特定の者に包括的に承継させること」<sup>(25)</sup>であり、個人的私所有の承継とされることから、私有財産のないところにはないと解されている<sup>(26)</sup>。この相続を規律する相続法は被相続人の「財産をだれか個人が承継することが私有財産制

(22) 法人税法 22 条 4 項、74 条。

(23) 金子・前掲注(9)321 頁。

(24) 水野・前掲注(21)691 頁。

(25) 谷口知平『注釈民法(新版)』〔中川善之助、泉久雄編〕1 頁（有斐閣,1996）。

(26) 中川善之助『相続法(第 4 版)』〔泉久雄編〕4 頁（有斐閣,2000）。

下では不可避であることを前提」としている<sup>(27)</sup>。その私有財産制は、通説的理解に従えば「財産権は、これを侵してはならない」と規定する憲法 29 条が、①「個人の現に有する具体的な財産上の権利の保障」という面のほか、②「個人が財産権を享有しうる法制度、つまり私有財産制の保障」という面も有している<sup>(28)</sup>と解されていることから憲法にその根拠が求められる。このような私有財産制及び相続法に基づく相続制度に対しては積極的な役割と弊害とが指摘される。

## 2 相続の根拠

その積極的役割について、自己の稼得した財産について家族への承継の可能性が保障されることは、財産の形成・維持・増加を促す要因となり、遺族にとってみれば被相続人の死亡後の生活が保障されることになる<sup>(29)</sup>。「そのために、被相続人は、生活を切りつめて、貯えを家族のために残そうと努力」し、「社会に勤勉、節約、貯蓄といった気風が実現されるとともに、家族の結合も一層強固なものとなる。このような考えが相続制度の基調であり、その実現が相続法の目的である」<sup>(30)</sup>と説明される。

こうして認められる相続権の主な根拠として、積極財産の相続については、

- ① 遺産形成に対する貢献の観点から相続人に属していた潜在的持分ともいうべき財産部分の払戻し
- ② 被相続人が生活を同じくしていたであろう一定の遺族の生活保障の実践
- ③ 消極財産の相続については、一般取引社会の要請する権利安定の確保（債務が被相続人の死亡により消滅すると法的安定一般が保たれない）

(27) 鈴木祿弥『相続法講義(改訂版)』345頁(創文社,1996)。

(28) 芦部信喜『憲法(第6版)』[高橋和之編]233頁(岩波書店,2015)、樋口陽一『注釈日本国憲法上巻』676頁(青林書院新社,1984)。

(29) 五十嵐清『民法講義8』[泉久雄ほか編]2頁(有斐閣,1978)。

(30) 五十嵐・前掲注(29)2頁。

があげられる<sup>(31)</sup>。

積極財産に係る①及び②の根拠について中川善之助博士は「要するに、遺産には、有限家族構成員の潜在的持分が含まれており、遺産の持主が死亡した後では、各員の生活保障の資とされるべきもの」と端的に説明されている<sup>(32)</sup>。

図表 2-2 相続の根拠

財産区分	根 拠
積極財産	遺族の生活保障
	潜在的持分の清算
消極財産	権利安定の確保

このような根拠は、相続財産の一定割合を一定の範囲の相続人に留保する遺留分制度<sup>(33)</sup>に見て取れる。この制度は「個人に財産処分の自由を、原則上は無制限に承認しながら、有限家族の家族責任を顧慮して、処分の自由を相続権の認められる範囲の者のために制限」<sup>(34)</sup>するものとされ、相続制度が遺

(31) 中川・前掲注(26)9頁、内田貴『民法IV(補訂版)』324頁(東京大学出版会,2004)。このほか①血の代償説(血が親から子孫へと流れていくように財産も血縁者に伝わっていく)、②縦の共同体説(世代を通じて被相続人と共に縦の共同体を構成した相続人である協同者に財産は与えられる)③意思推定説(被相続人には財産を自由に処分する権限があることから死後の財産の帰属も決定しうる)などの説もある(鈴木・前掲注(27)342頁)。

(32) 中川・前掲注(26)11頁。

(33) 内田・前掲注(31)504頁。

(34) 谷口・前掲注(25)17頁。中川博士は「各人生活の保障についての家族責任が、無限家族とともに衰えて、自己責任の時代となったという角度だけからこの問題を見ると、己の力で生活の立てられない者は、すべて国に向かって生存権の主張をなすべきだという結論になりかねない。しかし今日現存する私有財産制度の仕組みからすると、国家財政は到底それだけの負担を引き受けきれないであろうし、また民法上の扶養義務制度は、自己責任になりきれない有限家族の実務的要請に応じたものともいえるのである。換言すれば、現代私有財産制度の下における有限家族の生活では、完全に個人の自己責任ということは実現できず、家族責任というわけではないが、有限家族内の生活保障は、有限家族内の個人にできるだけ引き受けさせざるをえなくなるのである」と述べる。谷口・前掲注(25)16頁。



族の生活保障と潜在的持分の清算という機能を持つことを踏まえ、被相続人の処分の自由と相続人の保護の調和のために置かれている制度<sup>(35)</sup>との説明もされている<sup>(36)</sup>。また、配偶者の相続権についても、昭和 55 年の民法改正<sup>(37)</sup>によりその相続分が引き上げられたが (1/3→1/2)、この背景には、共同で取得した財産の清算に対する権利や被相続人死亡後の生活費を相続財産から得ることに対する期待の考慮があったとされる<sup>(38)</sup>。

他方で、遺産の清算があまりに細分化された場合、「農業も小農経営であり、商工業も小企業の多い社会では、遺産を分けては、生活保障的機能を果たしえなくなり、むしろ遺産を在来の有限家族の経営的基盤として役立たさねばならない場合が少なくない」としつつも、「ややともすれば、再び無限家族の夢を追い、家父長制家族制度への復帰に繋がるおそれがある」とし<sup>(39)</sup>、「今後の立法問題として、心すべき点」との指摘もなされている<sup>(40)</sup>。

### 3 相続の弊害

相続の禍害の側面としては、私有財産の相続は富の偏在を永続化させる可能性を帯び偏在する富は相続されることによって一層偏在の度を強めその禍害は増大することとなる、と指摘され、それは「不労所得の増大という結果となり、現代社会の正義感の上からもまた、多少の摩擦なきをえない」と指

(35) 内田・前掲注(31)504頁。

(36) 遺留分のように今日の私所有権に基づく被相続人の処分の自由を制限するという観点では、ほかに相続分の取戻権(民法 905 条)や相続欠格(同法 891 条)、相続廃除(同法 892 条)等がある。

(37) 民法及び家事審判法の一部を改正する法律(昭和 55 年法律第 51 号)。

(38) 内田・前掲注(31)334頁。しかし内縁の配偶者に対する相続権について通説・判例は否定している。これは相続財産に対して利害関係を有する第三者の取引安全を考慮する必要があり、相続人が誰か戸籍で形式的に明らかになった方がよいとされる。

(39) 昭和 22 年の民法の改正等では、従来の家父長制に由来する権力や不平等(戸主権や長子単独相続)等を、日本国憲法の施行に伴い個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚したものに改めるため、家督相続を廃止し、配偶相続権を強く認め、長子単独相続を諸子均分相続に改めるなどされた。(谷口・前掲注(25)36頁)。

(40) 中川・前掲注(26)12頁。

摘される<sup>(41)</sup>。

この点に関して中川善之助博士は、この富の偏在の禍害に対する対策として、相続人又は相続財産の範囲の制限、生産手段の私有の禁止（個人財産の私有は認める。）等を上げている<sup>(42)</sup>。相続人を制限する考え方は、正当な理由のある者だけを相続人とし、そうした者が存在しないときは相続財産を国庫に帰属させて社会一般の需要に振り向けるべき、とするものでありこの手法は日本を含め諸国にみられるとする。相続財産の範囲の制限及び生産手段の私有禁止は共産主義国のみにもみられたものであるが、仮に生産手段の個人所有を禁じても個人財産の総量が大きくなれば、個人所有の偏在は結局生じえることとなる。そこで、資本主義国、共産主義国の別を問わず「個人所有の偏在を防ぐため、相続を機会に、相続財産たる個人所有の財産につき、その一部を国家の手中に納めて、個人所有の再分配機能をもたせよう」と試みられている。これが相続税と説明される<sup>(43)</sup>。

図表 2-3 富の偏在の禍害に対する対応

区 分		概 要	採用例
相続権 の制限	相続人の範囲制限	正当な者だけ相続人 不存在の場合は国庫に帰属	諸国で採用
	相続財産の範囲制限	一定限度まで相続可	旧ソ連
	生産手段の私有禁止	消費財・小動産等のみ相続	共産主義国
相続税		相続財産の一部を国庫に帰属	諸国で採用

(備考) 谷口知平『注釈民法(新版)』〔中川善之助、泉久雄編〕4頁～11頁に基づき作成。

(41) 谷口・前掲注(25)4頁。例えば「独り財産ある家に生れたといふ、偶然の運命に因って、勞することなく、富と社会的勢力とを獲得する者ある他の反面に於て、貧者の家に生れたが為め、畢生の努力を行ふも、尚且つ日々の生活に逐はれる者が多数あることは、決して健全な社会状態といふことが出来ない。社会的危機は、かかる不公平な富の分配が原因となつて、醸成されることが多い」との指摘もある。(大蔵省主税局 河沼高輝『現行相続税法釈義』5頁(自治館,1929))。

(42) 谷口・前掲注(25)4頁。

(43) 谷口・前掲注(25)8頁。

## 第2節 相続税の根拠

これまで、相続税の前提とされる相続を民法の視点から概観してきた。相続には、遺族の生活保障と潜在的持分の清算、権利安定の確保が根拠とされ、それにより生じる富の偏在の禍害を防ぐ手段の一つとして、相続税の存在があげられた。この相続税の課税根拠については、これまでの税制調査会の答申や学説などから、課税方式と関連させるとおおむね下記の表（図表 2-4）のように整理することができる。そこで本節では税制の視点から「相続税」の根拠について中小企業者との接点に触れつつ、これらの課税根拠の考え方とその変遷を見ていくこととする。

図表 2-4 遺産取得課税方式と遺産課税方式の長所・短所

	親和的な課税根拠	長 所	短 所
遺産取得課税方式	○富の集中排除・再分配 ○担税力増加に対する課税	①個人的な担税力を測定した合理的な課税が可能 ②相続人が多ければ税額は軽減。富の集中の抑制を図る目的にも適合 ③平等原則の下に立つ現行の相続法の趣旨に合致(旧民法は長子単独相続制)	①仮装分割による税負担軽減行為を誘発 ②遺産分割の正確な実態把握が容易でない
遺産課税方式	○遺産の社会への還元 ○生前所得の清算	①その者の一生を通じて租税負担を清算するという目的に適合 ②仮装分割等による不当な税負担の軽減を防ぐ ③税務執行が比較的容易	①遺産取得者の担税力に応じた課税が困難 ②遺産分割方法に関わらず税額は不変のため富の集中抑制は図りにくい

※「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（昭和 32 年 12 月）17 頁、水野正一編『資産課税の理論と課題(改訂版)』186 頁（税務経理協会,2005）に基づき作成。

## 1 課税根拠の変遷

### (1) 明治 38 年相続税創設

大蔵省主税局員の稲葉敏編書「相続税法義解」(明治 39 年)では、当時の相続税の根拠について、下記の説を紹介している<sup>(44)</sup>

- ① 相続制限説 遺言がない場合には相続財産を国家に帰属させるという考え方
- ② 国家共同相続税説 国家は個人の生存の間に提供した利益に対し、死後にその報酬を受けることを当然と考える説
- ③ 財産分配の原則 租税制度を利用して財産の集中を妨げ、社会貧富の懸隔を調和する目的に供用させようとする考え方
- ④ 報償説 相続税を一つの手数料とみなし、司法裁判所に対して活動を請求する者が受ける利益に対し、裁判所が活動に要する費用を負担するとする考え方
- ⑤ 戻し税説 一般的に資産税は各人の生存期間において通例脱税が行われるものであり、その死亡に際し脱税を行うことができなくなった場合に生存期間中に免れた税額を一時に徴収するものとする考え方
- ⑥ 所得税一時納付税説 相続税は毎年所得税を納付する方法に代えて死亡に際して一時に納付するものとする説

稲葉氏は、上記の諸論を紹介しつつも、結論として相続税の根拠を「一時ノ所得ニ課税スルモノナリ」とした。その理由として「租税負担ノ能力ヲ増加スヘキハ明白ノ事理ナリトス之ニ対シ適當ナル課税ヲ為スハ寧ロ租税本来ノ性質ニ適合スルモノニシテ極メテ至当ノコトナリト謂ワサルヘカラス」と述べている<sup>(45)</sup> (偶然所得課税説<sup>(46)</sup>)。

### (2) 昭和 25 年相続税法改正 (シャウブ勧告を受けた改正)

シャウブ勧告では、「相続課税の主たる目的の一つは、根本において、不

(44) 稲葉敏『相続税法義解』9頁(自治館,1906)。

(45) 稲葉・前掲注(44)20頁。

(46) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢9号131頁(1975)。

当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめるにある」<sup>(47)</sup>とした。これを受けた昭和 25 年の相続税法の改正において立法担当者は「相続税は、概括的にみれば、所得税の補完税たる性質を有するといえるが、その反面、個人の支配内に富を集中することによる経済力独占の排除、即ち富の均分化による社会正義の達成を目的とした社会政策的な面を有」するとし、この改正の結果、「相続財産が数人の相続人に分割された場合には、総税額はより低いものとなる。従って、大なる富の集積に対しては、より重く課税され、また、多額の富を有するものは、税額が多くなるから富をより広範に分割しようとする動機を持つことになる」と述べ、従来の遺産課税方式から遺産取得課税方式（一生累積課税方式）へと移行するための改正が行われた。税率についても「所得税の微温的な累進税率は、経済の再建に必要とする資本の蓄積を容易ならしめて勤労意欲の昂進をねらっているのに対し、相続税の高累進的な税率は、富の所得による経済の支配力が何代にも亘ることを排除している」<sup>(48)</sup>としており、相続税に対して富の集中を排除する役割への期待が大きかったものと推測される。これは、財閥的富の集中の復活の阻止が念頭にあったものと考えられるが<sup>(49)</sup>、免税点の低さ等から中小資産家層に過大な負担を強いる点が国会でとりあげられるなど<sup>(50)</sup>、この勧告に基づく改正に対しては「中小資産階層に重税を課す

(47) シャープ使節団『シャープ使節団日本税制報告書 巻 1』(General Headquarters: Supreme Commander for the Allied Powers, 1949) 第 2 編第 8 章 A。

(48) 主税局税制課 篠原芳雄「改正相続税法の展望」税経通信(臨)132 頁, 135 頁, 145 頁 (1950)。

(49) 神野直彦「シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—」租税法研究 12 号 47 頁 (1984)。

(50) 衆議院大蔵委員会(昭和 25 年 3 月 11 日)宮腰喜助議員(民主党)の答弁「問題となるのは改正税率があまりにも高率である点と、免税点あまりにも低過ぎるという点でありまして、これらは他方において所得税がもし十分に累進的性格を持ち得たならば、ともに矯正し得る点であります。従つて私は所得税をより累進的なものとし、相続税は全般的により緩和すべきであると主張し、政府原案には反対するものであります」、衆議院本会議(昭和 25 年 3 月 14 日)川島金次議員(日本社会党)の答弁「本改正案では、一応免税点を十五万円に引上げてはおりますが、今や政府は、全面的に資産の再評価を実施せんとしております。従つて、これによれば、零細農家や中小企業者の資産の名目価格だけは一挙に引上げられますが、実質資産の価値は少しも引上げるの

ものとして国民諸階層が強い反発を示した」という事実が指摘されている<sup>(51)</sup>。

### (3) 昭和 33 年相続税法改正（法定相続分課税方式の導入）

この改正の基礎となった「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（昭和 32 年 12 月）では課税根拠を次のように整理している<sup>(52)</sup>。

#### ① 被相続人の遺産額を標準として課税する根拠

- イ 遺産額に応じ累進税率で課することにより富の集中を抑制するという社会政策的役割
- ロ 被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり、所得税あるいは財産税の後払いとして課税するもの

#### ② 相続人が取得した財産を標準として課税する根拠

- イ 遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税
  - ロ 大資産の取得に重い税を課することにより、社会政策的な観点から重要な意義があり、個人は経済的に機会均等であることが望ましい
- これらの考え方を踏まえつつ、昭和 33 年度改正では、遺産取得課税方式を維持しつつ、税額の計算方式を法定相続分に応じ計算する現行の法定相続分課税方式が採用された。その理由として、①仮装分割による税負担軽減の可能性や遺産分割の税務調査の困難性など改正前の課税体系（遺産取得課税方式）の欠陥の是正、②農家及び中小企業者の分割困難な財産の相続の問題の解決並びに③中小財産階層の負担軽減の要請の 3 つが挙げら

---

ではございません。従つて、免税点わずかに十五万円では、実質的定額資産者の保護にはならず、わずかな現金にも事欠く相続者にとっては、名目的引上がり資産のために、その納税額に実力以上に引上げられ、せつかくの相続財産を物納するか、もしくは処分する以外にないという窮地に追い込まれて行くのであります」。

(51) 神野・前掲注(49) 27 頁。

(52) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」14 頁。

れた<sup>(53)</sup>。③については「従来の相続税の負担が中小の財産階層について相当重いものであった…このように相続税負担が重いことは、財産の隠蔽を助長し、預貯金、無記名債権等の不表現資産の把握の困難を招き、ひいては、これが相続税の負担の不均衡を生じせしめるような向もないではなかった。従って、相続税課税の本質が富の集中を抑制し、また、個人の死亡を契機として貯蓄した富の一部を社会に還元せしめるという点にあることにかえりみても、中小の財産階層の負担は、もっと軽減すべき」との考え方が示されていた<sup>(54)</sup>。これらの観点から、遺産が多く相続人に分割されればされるほど税額が減少する遺産取得課税方式が修正され、分割方法によらず遺産額と法定相続人数により税額が定まる法定相続分課税方式が採用され、併せて遺産に係る定額の基礎控除の導入や税率構造の緩和が行われることとなり、分割困難な資産を保有する中小企業者等の相対的な税負担の重課の解消等を図ることとされた。

#### (4) 高度経済成長時代～昭和 63 年税制抜本改革

その後、個人資産の増加や地価の上昇等を背景に負担調整として累次の基礎控除の引上げ等が行われている。昭和 48 年度改正では、「相続税は、…所得税の補完税として被相続人の生前の所得に対する清算的課税（遺産税的性格）と、偶発的な財産取得に対する財産課税（遺産取得税的性格）により富の集中化の抑制とその再分配の機能を有するもの」とし、「わが国の相続税は、遺産税方式と遺産取得税的方式の双方を結合した型をとって（る）」とされ、「相続税の基本的機能からするあり方にも配慮し、都市において勤労者が通常有する程度の居住用財産や通常の純農村における農家については、相続税の課税が生じないことをも一つの目途として」、基礎控除の引上げが行われている<sup>(55)</sup>。

昭和 50 年度改正では、「相続税の課税最低限については少額な財産を家

---

(53) 大蔵省主税局税制第 1 課 米山鈞一「改正相続税法について」『改正税法詳解（税経通信臨時増刊号）』63 頁（税務経理協会、1958）。

(54) 米山・前掲注(53)65 頁。

(55) 国税庁「昭和 48 年改正税法のすべて」159 頁。

族に遺した人に対する相続税負担の調整ということに配慮」し、再度の基礎控除の引上げが行われた一方、税率については「負担調整のほかに相続税の再分配機能も重視すべきであり」、「遺産が高額になればなる程、そちらの方のウェイトをより高めていってもしかるべきではないか」<sup>(56)</sup>として、最高税率の引上げ等が行われた。

税制調査会「税制改革についての中間答申」(昭和 63 年 4 月)では、「相続税制を検討するに当たっては、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、相続税の基本的役割の一つである富の再分配機能に留意し、適正・公平な課税を目指すことが必要」と述べ、「なお、遺産取得課税方式と遺産課税方式とを併用した現行相続税の基本的仕組みは、両方式の問題点を法定相続分課税の導入により解消した合理的な制度」と評した<sup>(57)</sup>。

#### (5) 平成以降

税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(平成 5 年 11 月。以下「平成 5 年中期答申」という。)では、「我が国の資産課税の中核と考えられる相続税は、生涯を通じて獲得したフローとしての積み重ねとしての資産に対して、死亡時点において清算課税するという側面を有しているが、同時に、富の過度の集中を排除する上で重要な機能を果たしている」としている<sup>(58)</sup>。

税制調査会「わが国税制の現状と課題」(平成 12 年 7 月。以下「平成 12 年中期答申」という。)では、課税根拠について、①遺産の取得(無償の財産取得)に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものであり、②累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしているとし、また、③相続課税は、被相続人の生前所得について清算課税を行うものであり、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減さ

(56) 国税庁「昭和 50 年改正税法のすべて」154 頁。

(57) 税制調査会昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」27 頁。

(58) 税制調査会平成 5 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」41 頁。



れた被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている面があるとする考え方もあるとしている。さらに、④公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることによって次世代に引き継がれる資産が従来ほど減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていくことが適当であるとの観点から、相続課税の役割が一層重要であるとする考え方にも触れている。また、個人所得課税の累進構造が相当程度フラット化の方向に緩和され消費税が税体系の中で重要な役割を果たすようになってきており、こうした変革は経済に活力をもたらすことが期待される一方で、税制全体の再分配機能を弱める方向に働いてきているとし、「租税が公的サービスの費用を国民皆で広く分かち合うものであることをも考えると、『相続課税の対象者の範囲』については、相続課税がある程度の資産家層を対象とする税であると位置付けるとしても、そのあり方を見直していく余地がある」と述べる<sup>(59)</sup>。

税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成 19 年 11 月。以下「平成 19 年中期答申」という。）では、高齢者世帯ほど資産蓄積が多く家計資産の格差も高齢者世帯において顕著であること、相続人の数は年々減少し相続人の取得する財産額は増加していくことが見込まれる点を踏まえると、相続を機会に高齢者世代内の資産格差が次世代へ引き継がれる可能性も増していると指摘する。そして、「今日では、公的な社会保障制度が充実し、老後の扶養を社会的に支えているが、このことが高齢者の資産の維持に寄与することとなっている。そこで、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付に対応する負担を、死亡時に清算するという考え方に立てば、相続税は、遺産が相続される時にその一部を社会に還元することによって、給付と負担の調整に貢献できる」とし、基礎控除については、格差の固定化の防止や老後扶養の社会化に対する還元といった今日的な観点も踏まえれば、基礎控除の水準は引下げが適当であるとした<sup>(60)</sup>。

(59) 税制調査会平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題」290 頁、299 頁。

(60) 税制調査会平成 19 年 11 月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」25 頁、27

(6) 平成 25 年度税制改正～現在

上記のような経過、国会等での審議を経つつ、社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号。以下「税制抜本改革法」という。）附則 21 条において「資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点からの相続税の課税ベース、税率構造等の見直し…について検討を加え、その結果に基づき、平成 24 年度中に必要な法制上の措置を講ずる」との規定が盛り込まれた。

そして、平成 25 年度改正において、相続税の再分配機能を回復し格差の固定化を防止する観点等から、基礎控除について物価・地価の水準が現在と同等であった昭和 50 年代後半の水準を参考に、この時期に適用されていた基礎控除の水準まで引き下げることとされた。税率については、「相続税が所得税の補完税であることに鑑み、今般住民税と合わせて 55%に引き上げられる所得税の最高税率を踏まえ、最高税率を 55%に引き上げること、また、高課税価格帯である 40%、50%の税率区分について、その一部を一割程度引き上げることで、より高い遺産額の場合を中心に再分配機能の回復を図る」こととされた<sup>(61)</sup>。

税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」（平成 27 年 11 月。以下「平成 27 年論点整理」という。）では、今後の相続税の見直しの考え方として「資産再分配機能の適切な確保」と「老後扶養の社会化の進展を踏まえた遺産の社会還元」の 2 つの側面から捉えてその視点を提供している。前者の側面からは、平成 25 年度改正が企図した資産再分配機能の回復という所期の目的が果たされたか、また、その機能は適切に確保されているか、との観点から改正の影響を見極める必要があるとした。後者の側面からは『老後扶養の社会化』に伴い増大した社会保障給付は、公費により賄われている割合が高く、その多くが公債発行

---

頁。

(61) 財務省・前掲注(11)567 頁、570 頁。

に依存」しており、「被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付を清算するという観点から、相続税の対象の範囲のあり方について、なお検討していくことが考えられる」と述べている<sup>(62)</sup>。

## 2 課税根拠と課税方式

上記1で、各々の時代における課税根拠を見てきたが、ここでは、その都度主張されてきた各々の根拠を俯瞰し互いの関係を整理するため課税方式の視点を入れて外観する。これは、「相続税の方式は、私有財産制のもとにおける財産権の保障と富の再分配をどのように考えるかという論点が結び付く接点<sup>(63)</sup>であり、また、このように捉えることは理解の便にも資すると考えられるためでもある。

上記1で触れたように、わが国の相続税は、昭和33年に純粋な遺産取得税体系を修正して<sup>(64)</sup>現行の法定相続分課税方式が採用されており遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷方式と一般に言われ<sup>(65)</sup>、課税根拠についても遺産課税方式と遺産取得課税方式の双方の観点から説明される<sup>(66)</sup>。こうした点も踏まえ上記1の課税根拠は遺産課税的観点と遺産取得課税的観点から次

(62) 税制調査会平成27年11月「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」15頁。

(63) 水野・前掲注(21)690頁。

(64) 金子・前掲注(9)593頁。

(65) 水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集61巻『相続税・贈与税の諸問題』19頁(2011)。国枝教授は法定相続分課税方式を遺産取得課税方式の簡便法とする見解を示す。(国枝繁樹「少子高齢化社会における世代間の資産移転税制のあり方(特集 資産移転税の課題とあり方・相続税・贈与税を中心として)」税研25巻6号44頁(2010))。また、渋谷教授はドイツの相続税と比較して日本の相続税を法定相続人の数により税負担が変わる遺産税との見解も示している。(渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56巻『世界における相続税法の現状・日税研創立20周年記念論文集』183頁(2004))。三木教授は「遺産税方式はそれを合理化する理論的根拠はなく、強いて求めるなら、徴税上の便宜にすぎない」と指摘する。三木義一「相続税の基本原理の法的再検討(相続税法の原理と政策)」租税法研究23号9頁(1995)。

(66) 戦前は遺産課税方式が採用されていたが、その課税根拠は基本的には相続人の相続力の増加に求めており、遺産取得課税方式に親和性のある根拠であった。(稲葉・前掲注(44)20頁、三木義一『相続・贈与と税(第2版)』9頁(信山社,2013))

のように整理できる。

### (1) 遺産取得課税的観点

#### ① 富の集中排除・再分配

相続税の「富の再分配」という社会政策的役割が比較的強く主張されたのは戦後になってからとされ<sup>(67)</sup>、遺産取得課税方式に移行した昭和 25 年度改正では主に「富の集中排除」という語でその機能が表現されていた。昭和 33 年に現行の法定相続分課税方式が採用された際は「富の集中の抑制」や「経済的な機会均等が望ましい」などの用語で根拠の説明がされ、近年の平成 25 年度の相続税の抜本的改正の理由においても相続税の再分配機能の回復、格差固定化の防止という表現が用いられている<sup>(68)</sup>。このように富の再分配機能は一貫して主張されており、現在の相続税の課税根拠の大きな柱の一つとなっている。また、この考え方は、相続人ごとの相続による経済力の増大を基準に累進税率を適用する遺産取得課税方式に適合していると解されている<sup>(69)</sup>。

#### ② 遺産の取得による担税力の増加

相続税創設時においては、上記のとおり相続人の一時の所得に対する課税が主な根拠として説明されており<sup>(70)</sup>、現在でも課税根拠の中核として説明され続けている。これは、相続人に係る所得税の補完税と位置付けることができる。

### (2) 遺産課税的観点

#### ① 老後扶養の社会化の進展を踏まえた遺産の社会還元

近年、新しい用語として「老後扶養の社会化」や「資産の引継ぎの社

(67) 大村・前掲注(46)132頁。これは戦前の主張を否定するものではない。例えば、河沼・前掲注(41)5頁。

(68) 平成 27 年 3 月 31 日参議院財政金融委員会麻生財務大臣の答弁等。

(69) 首藤重幸「相続税改革の視点(特集 相続を巡る法・経済・税制の問題)」税研 15 卷 2 号 22 頁(1999)。他方で「遺産取得税は、富の再分配に役立つ制度であるが、同一階層内の再分配で、富裕者から貧者への再分配という目的は達成しえない制度」と指摘される(佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 卷 9 号 12 頁(1993))。

(70) 稲葉・前掲注(44)20頁。

会化」との表現がみられ（平成 12 年中期答申）、平成 19 年中期答申においても、老後扶養の社会化を踏まえた遺産の一部を社会へ還元する必要性に触れている。税制調査会専門家委員会「税目ごとの論点の深掘りに関する議論の中間報告」（平成 22 年 12 月）では「比較的高額の所得を得ている者が退職までに累積して負担する税金の総額は、低下傾向にある。一方、受益面では社会保障給付の一人当たり給付費が近年急速に伸びており、…老後扶養の社会化が急速に進んでいることが窺える。以上の受益面と負担面の変化を受け、ネットでの受益が膨らむ方向で両者の不均衡が拡大している」とし、「こうした状況を踏まえると、被相続人の生前の社会からの受益を相続課税によって清算するとの考え方の妥当性は高まっている」と説示した<sup>(71)</sup>。さらに平成 27 年 6 月に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2015 について」<sup>(72)</sup>や既述した平成 27 年論点整理でもこのような観点が主張されている。

## ② 生前所得の清算

相続税創設時において既に、被相続人が生前に受けた税制上の恩典等による負担軽減の清算的役割について紹介されている。昭和 33 年度改正時においても課税根拠として見て取ることができ、平成 12 年中期答申においても被相続人の生前所得について清算課税を行うという相続税の位置付けが触れられている。

これらの考え方は、被相続人が残した遺産に着目し財産を残すという形で富を処分することに対して課税するものであり、遺産課税方式に親和性があるとされる<sup>(73)</sup>。

(71) 税制調査会専門家委員会平成 22 年 12 月 2 日「税目ごとの論点の深掘りに関する議論の中間報告」11 頁。

(72) 歳入改革に係る税制の構造改革において「資産格差が次世代における子女教育などの機会格差につながることを避ける必要があること、また、老後扶養の社会化が相当程度進展している実態の中で遺産の社会還元といった観点が重要となっていること等を踏まえた見直しを行う」とされている。

(73) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式（特集 相続税の本質と課税方式のあり方）」税研 23 巻 6 号 22 頁以下（2008）。遺産の社会への還元（資産の引き継ぎの社会化）につ

### 3 小括

上記のとおり、相続税の課税根拠の変遷を見てきた。シャープ勧告を受けた昭和 25 年度改正（遺産取得課税方式、一生累積課税、最高税率 90%）では富の集中排除の観点が強く出される一方、中小企業者についても相対的に税負担が重いものとなっていた。しかし、昭和 27 年度改正での最高税率の引下げ（90%→70%）や昭和 28 年度改正における一生累積課税の廃止等によりシャープ相続税制が大きく修正され<sup>(74)</sup>、中小企業者等の税負担緩和が改正の一つの目的とされた昭和 33 年度改正では、法定相続分課税方式等が導入された結果、彼らの税負担は大きく軽減されることとなった。そうした経緯を経て、しばらくは「富の集中排除」が相続税の主たる目的とされ、「通常の中小企業者」に対しては税負担の軽減を図ろうとする考えが明確に示されていた。そして、地価の高騰により負担調整の観点から基礎控除額が随時拡大されてきたが、次第に、従来言われてきた富の集中排除という語は使われなくなり、富の再分配という語が主に使用されはじめた。

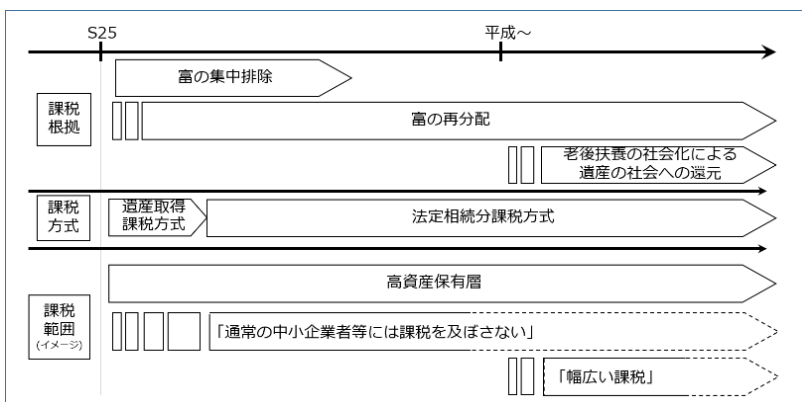
平成に入り、現代の社会経済情勢を背景に老後扶養の社会化、資産の引継ぎの社会化の概念が登場し、社会の負担により蓄積されえた遺産を社会に還元すべきという視点が強調されはじめ、公的負担の役割の高まりの観点から相続課税の対象者の範囲をある程度幅広く捉えるべきとする思考も出てきた。この考えは、広く薄く課税する根拠あるいは大衆課税化を目指す向きと捉えられ<sup>(75)</sup>相続税のあり方を大きく変えうるものと言える<sup>(76)</sup>。最近ではその論調

いては「被相続人への社会保障の見返りとして相続税を位置付けると遺産税と親和的であり、相続人の介護負担等の軽減に着眼すれば遺産取得税と親和的」とする見解もある。浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研 31 巻 4 号 24 頁(2015)。

- (74) 神野名誉教授は、昭和 27・28 年の最高税率引下げや贈与と相続との統合課税の廃止等は富の集中抑制機能を著しく減殺したものであり、「シャープ相続税制は、戦後の保守体制を支える基盤であった農民あるいは中小商工業者の不満に応えつつ、巨大な遺産に対する富の集中抑制機能をも骨抜きにするという方向で解体された」とする。神野・前掲注(49) 62 頁。
- (75) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 巻『世界における相続税法の現状-日税研創立 20 周年記念論文集-』14 頁 (2004)。三木義一「相続・贈与税改革の論点-中期答申等を材に課税趣旨、課税方式、基礎控除・税率構造等を検討-(特集 相続・贈与税改革における活力と公平)」税研 17 巻 5 号 31 頁(2002)。
- (76) なお、平成 25 年度改正における基礎控除の引下げ等については、相続税が従来期

はやや変わり「老後扶養の社会化の進展を踏まえた遺産の社会還元」の視点から「被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付を清算」すべきと主張されており、近年の税制調査会の答申等や政府の閣議決定文書においてしばしば見ることができる。

図表 2-5 課税根拠、課税方式及び課税範囲の関係



### 第3節 相続税と所得税との関係

これまで相続の意義から出発し相続税の課税根拠と課税方式を中小企業者との関わりを念頭に置きつつ整理してきた。本節では、相続税には所得税を補完するという位置付けがなされていることに着目し、相続税と所得税の関係を中小企業者との関連を見つつ整理する。

#### 1 所得税の補完税としての役割

前節のとおり相続税は、所得税の補完税であるとし①遺産取得課税的側面

待されている富の再分配機能の回復を狙ったものであるため、薄く広い課税を指向したものとまではいえないとも考えられるが、平成15年度改正前の最高税率が70%であったこと等に鑑みて、相続税の「再分配については『広く薄く』資産移転税を賦課するという方向性を読み取ることができるのかもしれない」とする見解もある。神山弘行「贈与税と相続税の関係に関する覚書」税研31巻4号32頁(2015)。

から遺産取得により増加した相続人の一時の所得に課税するものとする考え方と、②遺産課税的側面から被相続人の生前所得の清算課税とする考え方の2つの視点から説明される<sup>(77)</sup>。

(1) 包括的所得概念下での所得税と相続税の一時所得課税的側面

現行の所得税制は包括的所得概念を採用していると解され<sup>(78)</sup>、制限的所得概念の下では課税対象とならない一時的・偶発的利得についても課税の対象とし、どれにも当たらない所得を雑所得と規定<sup>(79)</sup>することで全ての所得を課税対象としている<sup>(80)</sup>。そのため、相続等により財産を取得した場合、本来は相続人等の所得を構成することから所得税の課税対象となる<sup>(81)</sup>。しかし、当該財産には相続税等が課されることとなるため、二重課税排除の観点から相続税等の課税対象となる経済的価値については所得税が課されていない<sup>(82)</sup>。この場合、所得税法においては相続税の性格を相続人の遺産の取得に担税力を見出す一時所得課税的役割として捉えているようにも解

(77) 岩崎教授は、「相続税を所得税の補充税として位置付けたととしても、相続税の課税方法としては、遺産課税的方式と遺産取得税的方式とのいずれの方法をとることも理論的には可能」とする。岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編『資産課税の理論と課題(改訂版)』195頁(税務経理協会, 2005)。

(78) 例えば、神戸地裁昭和59年3月21日判決は「現行の所得税法は、課税の対象となる所得を取得した経済上の成果(利得)として捉え、一定期間内における純資産の増加をすべて所得とみる」「純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされる」と判示している(中高年齢者雇用開発給付金事件。税資135号328頁)。

(79) 所得税法35条1項(雑所得)。

(80) 金子・前掲注(9)185頁。

(81) 相続等による財産取得はそもそも所得でないとする見解もある。水野忠恒「所得税と相続税の交錯(租税法研究会-77-)」ジュリ1020号(1993)、淵圭吾「相続税と所得税の関係」ジュリ1410号15頁(2010)。

(82) 所得税法9条1項16号の趣旨を二重課税排除とする見解に疑問を呈する指摘もあったが(酒井克彦「所得税の事例研究(第21回)関連者間における所得移転と所得税の課税対象(下)収入・必要経費を巡る諸問題」月刊税務事例39巻8号54頁(2007))、最高裁平成22年7月6日判決(生保年金二重課税事件。税資260号順号11470)では、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したもの」と判示した。



される<sup>(83)</sup>。

では、この包括的所得概念の下における②遺産課税的観点からの相続税の清算所得課税の役割をどのようにとらえるべきか。

## (2) 包括的所得概念下での所得税と相続税の清算所得課税的側面

包括的所得概念の下でも現行制度上課税されていないものがある。一つは未実現利得であり、今一つは帰属所得である。本来、これらは所有資産の価値の増加益又は自己の財産の利用等による経済的利得という観点からは所得を構成するため課税対象とすべきものだが、その捕捉と評価の困難性等から課税されていないとされる<sup>(84)</sup>。

また、包括的所得概念の下、全ての利得を課税対象として累進税率を適用することで所得税の再分配機能の強化及び景気調整機能の増大等を図ることが期待される<sup>(85)</sup>が、現行制度上、例えば、利子所得や有価証券譲渡益等については、税負担の低い国への金融資産の流出による税収減のおそれや外国からの資本流入の奨励等<sup>(86)</sup>の区々の政策目的のために分離課税とされ他の所得と合算されない。さらに、これら資本所得の税率は勤労所得等に比し極めて低い比例税率が適用されることから公平性が著しく害されており<sup>(87)</sup>、例えば、申告納税者の所得税負担率について、高所得者ほど所得金額のうち株式譲渡等の占める割合が上昇する半面、所得税負担率は低下しており、相対的に所得税を負担していない現状となっている（図表 2-6 参照）。

このように、現行の所得税は「フローで見た負担能力に入るべき所得の一部が所得税の課税ベースから脱落」している結果、「不完全な所得税を補

(83) 淵・前掲注(81)17頁、宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57号 455頁  
(2008、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/57/05/hajimeni.htm>)。

(84) 金子・前掲注(9)185頁。

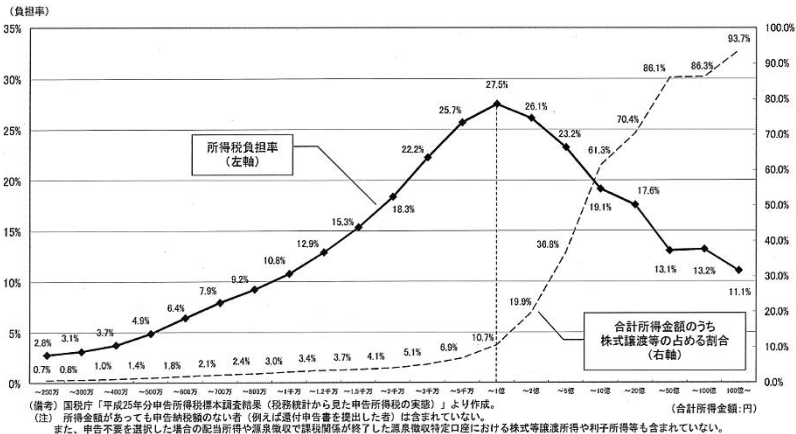
(85) 金子・前掲注(9)184頁。

(86) 金子・前掲注(9)195頁。

(87) 岩崎政明「所得税の類型および所得区分の動向（所得税制の最近の動向）」租税法研究 39号 6頁（2011）。

完するため」(88)に相続税等の資産課税が必要になるとの説明もされる(89)。これにより、「人が生存中に資産所得軽減の恩恵を受けることが続いたとしても、たとえば死亡に際して、相続税等の所得補完税により回収され、平準化されるのであれば、所得税における歪みは、結局、時間的経過を経て是正され、中立的」(90)となる。このように、政策的措置の結果、一時に課税の公平が損ねられても、それにより蓄積されえた遺産について死亡時に相続税が課されれば、一旦課税の繰り延べは生じるものの、不公平は事後的に一定程度治癒されると理念上は解することもできる。

図表 2-6 申告納税者の所得税負担率（平成 25 年）



(出典：平成 27 年 10 月 14 日税制調査会財務省説明資料 13 頁)

- (88) 貝塚啓明「資産課税の現状と問題点」日税研論集 10 巻 14 頁(1989)。  
(89) 貝塚教授は「かりに所得税が未実現の資本利得を除いて適正に課税されていたとしても、未実現の資本利得が非課税のまま取り残され、死亡時に課税せざるを得ないことは確かである。また、所得課税がほぼ固有の弊害としてもっているいわゆるクロヨン問題があり、所得課税をかなりの程度逃れた個人事業主所得に対する最終的な課税という側面もある」と指摘する。貝塚啓明「税制改革をめぐる争点（「税制」特集）フィナンシャル・レビュー65号 189 頁（2002）。  
(90) 岩崎政明「格差を是正するための金融所得・金融資産課税のあり方を検討 金融所得・金融資産課税改革の方向性（特集 所得税と相続税・贈与税改革の方向性）」税研 28 巻 6 号 38 頁（2013）。さらに岩崎教授は「これは、課税繰り延べを伴ってはいるものの、経済成長と課税の均衡を保つための妥協策と評することができよう」と述べる。

### (3) 所得税の補完税としての役割の現状

上記のように、相続税には所得税の補完税としての役割が認識される一方で、高額な基礎控除による限定的な課税<sup>(91)</sup>や課税対象とされても特定の資産について存在する大きな優遇措置の存在を背景に補完税たる役割が十分に果たされていないなどの指摘がある。

例えば、現行の所得税制の下で、税制上の特典・租税回避行為等により実質的な負担が軽減されていると指摘されるのは中小自営業者・農家等であり、現行の相続税制の下でも制度上最も優遇されているのもこれらの者であることから、現行の相続税制は生前の負担軽減分を清算するどころか所得税における課税の不公平を助長している、との指摘がある<sup>(92)</sup>。また「遺産を取得できない者が稼得する所得に所得税を課しつつ、遺産を取得できる者が遺産として得る所得には所得税を課さないという意味で、保有財産の格差を助長する」との指摘もある<sup>(93)</sup>。

前者の指摘は、遺産課税的視点から被相続人の生前所得の清算という観点において現行相続税制はその役割を果たしていないとするものである。後者の指摘は、遺産の取得という経済的利益は包括的所得概念の下において所得を構成することから本来所得税の課税対象となるべきところ、相続課税の有無を問わず「相続等により取得したもの」を所得税の非課税所得

(91) 岩崎・前掲注(90)39頁。

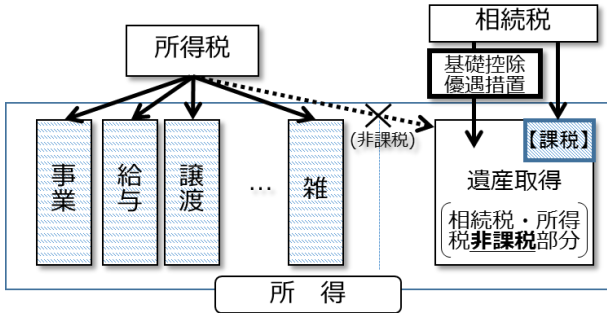
(92) 国枝教授は「現行の個人所得税下において、税制上の特典、租税回避等により実質的な負担が軽減されていると一般に指摘されるのは、中小自営業者、農家等であり、また理想的な包括的所得税体系から言えば、住宅の帰属家賃への課税がなされていない点で持ち家世帯も優遇されている」とし、「実際には、現行の相続税下で制度的に最も優遇されているのが、自営業者、農家および持ち家の住宅を相続する者である」と述べ、「現行の相続税制は、生前の負担軽減分を清算するどころか、所得税における課税上の取扱いの不公平を助長している」と指摘する。「相続税・贈与税の理論（「税制」特集）」フィナンシャル・レビュー65号110頁以下（2002）。

また、岩崎教授は、所得税における所得捕捉率にクロヨン等の格差があるなら「事業承継に対する相続税に対する優遇措置の存在は、事業者と非事業者との間のトータルな意味での所得課税の不公平を助長する面がないわけではない」とする。岩崎・前掲注(77)188頁。

(93) 高橋祐介「相続税の税額計算方式(課税方式)の現状と問題点(特集 資産移転税の課題とあり方-相続税・贈与税を中心として-)」税研25巻6号36頁(2010)。

と規定している結果、所得税及び相続税の課税の空白部分が生じていることが一つの起因と考えられる。さらに、相続税の高額な基礎控除や特定の財産に対する優遇措置の存在・拡充によりこの課税の空白部分はより大きくなりうる<sup>(94)</sup>。

図表 2-7 遺産の取得に係る所得税と相続税の二重非課税<sup>(95)</sup>



## 2 相続税の独立性

では、なぜ①遺産取得に係る所得に対して所得税は非課税とされ、②独立した相続税として課されているのか。

①については、既述のとおり相続税との二重課税の排除と解されるが、国民感情を踏まえ政策的に所得税が非課税とされていると捉える見解もある<sup>(96)</sup>。しかしながら、これらの見解は、相続税と所得税の双方が課税される

(94) 相続税の取得財産価額(平成 26 年)は 12 兆 4,086 億円(国税庁・前掲注(20)付表 14)。相続税の課税対象外の資産も含めた相続財産額の公的統計はないが、それを約 50 兆円と試算する見解もある(宮本佐知子「近年のわが国の相続動向とその示唆」野村資本市場クォーターリー 2010 夏号(2010))。

(95) 課税済みである所得が蓄積された遺産について相続税を課することがそもそも二重課税ではないかとする指摘については、所得税と相続税とは納税義務者や課税標準を異にし、別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないため(税制調査会昭和 38 年 12 月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」61 頁)、当該指摘は当たらない。

(96) 酒井教授は、本来的には相続税と所得税とで課税対象は別個のものであり相続税が課されていても所得税を非課税にする理由はないところ国民の納得も得られにく

ことを前提としたものであり、相続税が課されない遺産の取得に係る所得に対して所得税を非課税とすべき理由を説明するものではない。

②の相続税の独立性を説明する論拠については下記のような見解がある。

(1) 遺産課税的観点から生前に負担しなかった部分の所得税を死亡時に相続税として一括して課税することで、所得税で課すとした場合に生じる恐れのある勤労意欲の減退等の弊害を招くことなく十分な所得課税の実現が可能となるとするもの<sup>(97)</sup>。(所得課税の代替)

(2) 遺産取得税的観点から遺産による経済的利得は一時に高額な所得が財産という形態で取得されるものであるため、その特性にあった固有の控除や税率により所得税を課す必要があり、相続税という種類の租税を設ける必要があると説明するもの<sup>(98)</sup>。(分類所得税の一類型)

(3) 現行所得税制下では遺産の取得は一時所得として2分の1のみが課税対象となりえ税負担が著しく軽減されること、また、巨大な相続財産が他の所得並の税負担ですんでしまうことには批判も生じうるため、所得税と別の租税として課すことに合理的根拠があるとするもの<sup>(99)</sup>。(担税力に応じた課税)

---

いことから政策的に非課税にしているとする(酒井・前掲注(82)55頁)。また、相続等が家族という共同体内部の成員間における資産移転に過ぎないことから、「家族を維持し生活していく以上、成員間における内部移転を経済力の増加が生じたとは実感しにくい」、「むしろ働き手を失っただけ妻と子供の経済力が減少したと認識するのが常識的」として、所得税を課すことに国民は抵抗感を抱くとする見解もあった(神野直彦「資産移転税も抜本的見直しを」税務弘報36巻3号14頁(1988))。しかし、現在では、高齢者がいる世帯構成について三世帯世帯の大幅な減少(1986年44.8%→2014年13.2%)及び単独世帯・核家族世帯の大幅な増加(1986年42.4%→2014年76.1%)  
(厚生労働省「平成26年国民生活基礎調査」、家族従業者及び自営業者の大幅な減少(1986年1458万人→2014年724万人(▲50.3%)総務省「労働力調査・基本集計」)など、背景となる社会経済情勢がこの四半世紀で大きく変化している。

(97) 岩崎・前掲注(77)193頁。しかし、所得税率が相対的に低く相続税率が相対的に高い場合には勤労意欲の減退は起こりうる。(高野幸夫「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』66頁(法律文化社、2003))。

(98) 税制調査会・前掲注(59)291頁、岩崎・前掲注(77)194頁。

(99) 金子宏「相続税制度の構造改革」税研102号12頁(2002)、北野弘久『現代税法講義(5訂版)』196頁(法律文化社、2009)。

(4) 子供を飛ばして孫に相続させる租税回避が利用されるおそれから所得税の枠内で処理しないことを肯定するもの<sup>(100)</sup>。(租税回避への対応)

これらの見解は、高額である遺産に対する相続時の課税のあり方を念頭に説明がなされていると見受けられ、上記理由からは遺産取得に係る所得に対する所得税と相続税の二重非課税の正当性をみてとることはできない。

したがって、相続税の所得税の補完税たる役割の不十分さ、それにより生じる不公平を是認しうる論拠は今のところ乏しいとも思われる。仮に、所得税の補完税の役割を徹底すべき観点からこの二重非課税部分の不合理性が強調されるならば、それは相続税を広く課税する論拠の一つにもなりうる。そして、これらの場合に念頭に置かれる課税対象の一つは、上記指摘にもあるとおり、とりもなおさず中小企業者に他ならないとも考えられる。

### 3 小括

以上、所得税と相続税の関係を概観し相続税に求められている役割をみてきた。相続税は、基本的には相続人の担税力の増加に着目して課され、被相続人の生前所得の清算という役割を持ち、所得税の欠点を補う機能も有することを確認した。しかし、高額な基礎控除及び大きな優遇措置の存在を背景にした所得税と相続税の二重非課税の存在のため必ずしもこの役割は十分に果たされておらず不合理とも解された。戦後相続税が富の再分配に比較的重きを置いてきた結果、一部の高資産保有層のみに相続税は課税されつづけ通常程度の中小企業者・中小資産階層には課税を及ぼさないこととされてきたが、今後遺産取得に係る所得課税の不十分さが強調され、所得税の補完税たる性格の徹底が指向される場合には、高資産保有層のみならず幅広い層について相続税の課税対象とすべきとする考え方も導きうると思われる。

---

(100) 藤田靖「取得課税のあり方-相続税を中心に-」税研 56号 17頁(1994)。

## 第4節 相続税の課税根拠と中小企業者

中小企業者に対する課税については、相続税の課税根拠の比重をどのようにおくか、あるいは、現行不十分とも解される所得税の補完税の機能をどこまで持たせようとするかにより変化しうる。仮に、課税根拠について「富の再分配」のほか近年主張される「遺産の社会への還元」の比重が今後更に強調され、所得税の補完税たる役割も徹底させる基調となる場合における制度面での具体的な課税対象の捉え方としては、①「基礎控除の水準を調整するとともに、税率構造を見直し、高額な遺産取得者を中心に相応の負担を求める」<sup>(101)</sup>考え方のほか、②富の再分配の観点から従来どおり高額な遺産取得者に相応の負担を求めつつも、遺産の社会への還元の観点から、より広い範囲にも適切に税負担を求めるとする考え方(幅広い課税<sup>(102)</sup>)もありうると考える。両者は、負担を求める主な主体を高額の遺産取得者と捉えるか、高額な遺産取得者以外の者も含めるかで異なる。

### 1 相続課税の基調・方向性

こうした点を踏まえつつ、現代における課税根拠の意義について改めて考えると、先般みてきたとおり、現在は「富の再分配」による私有財産の偏在

(101) 税制調査会専門委員会平成22年12月2日「税目ごとの論点の深掘りに関する議論の中間報告」11頁。

(102) かつては老後扶養の社会化を社会保障財源の調達の一環として、相続税を広く薄く課税すべきと主張される面もあった(例えば、平成14年中期答申では「社会保障の充実により老後扶養における公的な負担の役割が高まっていることから、相続時に残された個人資産については、その一部を社会へ還元する必要がある...かかる状況を踏まえ、従来より広い範囲に適切な税負担を求める必要がある」。他、税制調査会平成15年6月「少子・高齢社会における税制のあり方」10頁等。このような考え方に対する否定的な見解として、高野・前掲注(97)67頁、田中治「事業承継税制のあり方(中小企業税制の展開)」租税法研究38号92頁(2010)。社会保障のための相続税引上げに賛意を示すものとして、水野・前掲注(21)693頁。その他広く薄く課税を指向する見解として、井堀利宏「格差を是正するための税制のあり方を検討 格差是正と所得・資産課税(特集 所得税と相続税・贈与税改革の方向性)」税研28巻6号28頁(2013)。

への対応に加え「老後扶養の社会化の進展による遺産の社会への還元」の視点が強調されている。この方向性は是認しうるもので今後も引き続き重視されるべきであり、高資産保有層以外の層に対してもより広い範囲に適切に税負担を求めることが適当と思われる。

このように考える理由として、前述の平成 19 年中期答申や平成 27 年論点整理が述べるとおり、老後扶養の社会化により増大した社会保障給付は公費により賄われている割合が高くその多くが公債発行に依存していること、この社会保障制度の充実(図 2-8)が「高齢者の資産の維持に寄与」していること、を踏まえると残された遺産は社会の負担(≒租税等)により蓄積されたものともいえる(図 2-9)<sup>(103)</sup>。そのような遺産についてそのまま被相続人の一族へ私的に移転させるのではなく、「被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付に対応する負担を死亡時に清算」し、世代間の受益と負担の不均衡を是正する観点から、残された遺産に対して課税しその一部を社会に戻そうとする見解には、一定の正当な論拠があると思われる。

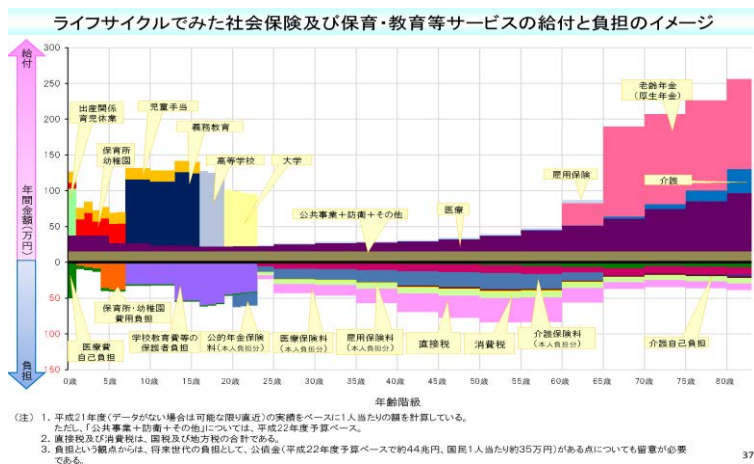
また、この場合の課税対象者については、社会からの受益は一部の高資産保有層に限らないことから、それ以外の層に対しても広くそして担税力に応じた適切な課税が必要と考えられる。これは、不十分と解される所得税の補完税たる役割を徹底する考え方も親和性がある。したがって、富の再分配の観点からは高資産保有層に従来どおり相応の負担を求めつつ、遺産の社会への還元の観点からは、高資産保有層に加え高資産保有層以外の層に対しても担税力に応じた適切な負担を求めることが相当であると思われる<sup>(104)</sup>。

(103) 田中教授は「今後の日本の進路が、...高福祉高負担の方向に傾斜とするならば、相続財産について社会的財産または公的財産としての位置づけが強まるものと思われる」と述べる。田中・前掲注(102)92 頁。

(104) 浅妻教授は、高齢者の社会保障の見返りとして、相続を契機に国に還元してもらうための相続課税が重視されてくるとすれば、従来相続税の課税対象に取り込まれてこなかった中流階級についても課税すべきとの要請が強まると指摘する。浅妻章如「CON(capital ownership neutrality: 資本所有中立性)の応用・事業承継における信託等の活用に向けて」立教法学 86 号 210 頁(2012)。

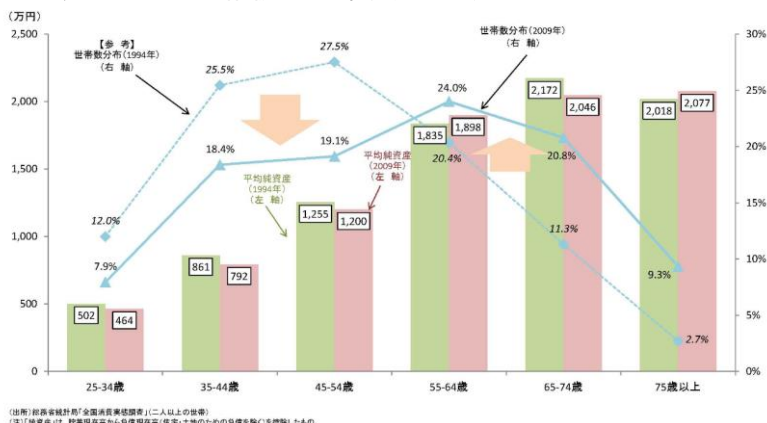


図表 2-8 ライフサイクルでみた社会保険及び保育・教育等サービスの給付と負担のイメージ



(出典：平成 27 年 9 月 25 日政府税制調査会厚生労働省説明資料 37 頁)

図表 2-9 年齢階級別平均純資産の比較 (1994 年→2009 年)



(出典：平成 27 年 10 月 27 日政府税制調査会財務省説明資料 11 頁)

また、このような考え方が許容できる背景として、これまで示した種々の税制調査会の答申等でも触れられているが、

① 経済のストック化による家計資産の増加(図表 2-10)、高齢世帯の相

対的な高資産保有傾向（前掲図表 2-9）<sup>(105)</sup>、

- ② 相続人の高齢化<sup>(106)</sup>及び減少傾向<sup>(107)</sup>による相続で取得する遺産額の増加
- ③ ①及び②を背景とした、担税力を持つ高齢者層の拡大及び相続の根拠とされた遺産の相続人の生活保障という意味合いの相対的低下（担税力・相続の根拠との関係）
- ④ 生産年齢人口及びマクロの賃金額等の減少傾向（図表 2-11）を背景にした所得税の課税ベースの縮小並びに国際競争力を背景にした法人税の軽減傾向による相続課税の相対的重要性の高まり（税制全体との関係）

等の諸点もあげることができる。これらも踏まえると、相続税の課税対象を幅広く捉えるべき必然性が依然高まり続けていると考える。

---

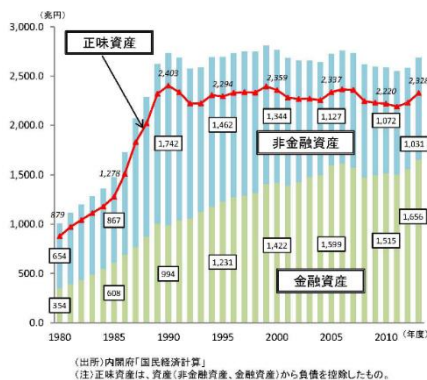
(105) また、経済的な暮らし向きに心配ないと感じる 60 歳以上の者の割合は 71.0%、80 歳以上では 80.0%とされる。内閣府『平成 23 年度 高齢者の経済生活に関する意識調査結果』16 頁。

(106) 被相続人の死亡時の年齢が 80 歳以上の割合：平成元年 38.9%⇒平成 25 年 68.3%（税制調査会平成 27 年 10 月 27 日財務省説明資料 15 頁）。また、総人口に占める 65 歳以上の人の割合（高齢化率）は「世界で最も高い」とされ（2010 年：日本 23%：先進地域（北部アメリカ、欧州等）16.1%）、「世界に例をみない速度で進行」しているとされる。内閣府『平成 27 年版高齢社会白書』11 頁。

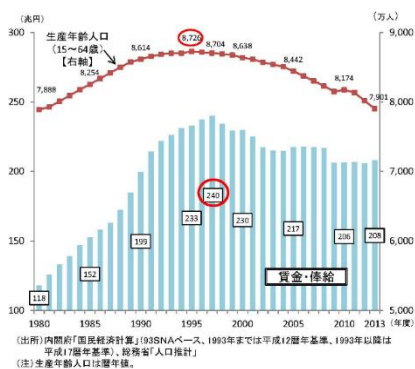
(107) 被相続人 1 人当たり法定相続人数：平成元年 3.90 人⇒平成 25 年 2.97 人（財務省「相続税の課税状況の推移」

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/property/137.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/137.htm))

図表 2-10 家計資産の推移



図表 2-10 家計資産の推移



(出典：平成 27 年 10 月 27 日政府税制調査会財務省説明資料 5 頁、9 頁(抜粋))

他方、相続税を高資産保有層以外の層にも課税する考え方自体に対しては、富の再分配という観点と整合的ではないとする考えや<sup>(108)</sup>、もともと富の再分配を図ることをその正当化根拠とする相続税は少数の富裕者に対する臨時的な課税とみるべきであり相当ではない<sup>(109)</sup>とする考え方もありうる。

しかし、前者の指摘について、この幅広い課税が根拠としうる「老後扶養の社会化による遺産の社会への還元」は従来示される富の再分配に付加して説明されている根拠であり富の再分配機能を否定するものではないが、仮に現行制度が富の再分配のみを前提としたものであれば、それは根拠の否定ではなく制度を修正すべきとする考え方も成り立ちえる(両根拠をより反映させる制度設計(高資産保有層に高負担、高資産保有層以外に低負担)も基礎控除と税率構造の設計次第で可能と思われる。)ことから富の再分配機能との整合性は問題とならないと考える。

また、後者の指摘については、相続税法創設時の立法担当者は一時の所得に対する課税を強く主張し富の再分配機能を含む他の課税根拠は消極的に解

(108) 関連する見解として高野・前掲注(97) 67 頁。

(109) 田中治「相続税制の再検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』42 頁(法律文化社、2003)。

していたこと<sup>(110)</sup>や、当該機能は戦後になって強く主張されはじめたことから、課税根拠自体相対的なものであり現代社会において富の再分配機能のみに固執しなければならないとする必然性はないともいえる。したがって、先に述べた「遺産の社会への還元」の必要性のほか、上記に掲げた近年の社会経済情勢を踏まえると、少なくともこの四半世紀の間に生じた経済社会の構造変化の影響は大きく<sup>(111)</sup>、現在では相続税に対する考え方をより柔軟に捉える必要性が高まっていると考える。

## 2 中小企業者に対する相続課税の基調・方向性

このように租税や公債も財源とする社会保障制度の充実により蓄積された遺産について、相続時に適切に社会へ還元してもらおうという考え方に重きをおき、所得税の補完税たる役割の不十分さの解消という観点を重視すべき考え方をとると、相続税は高資産保有層に応分の負担を求めただけでなく、高資産保有層以外の層に対しても幅広く担税力に応じた負担を適切に求めることが本旨となる<sup>(112)</sup>。

したがって、この場合には、「主体」に着目して一律に相続税に係る優遇措置を講じることに合理的な理由を見出すことは難しくなると思われる。そのため、地域経済の活力・雇用の確保に大いに尽力している中小企業者であっても、そのことのみで手放しに優遇措置を講ずるといった結論にはなりにくく<sup>(113)</sup>、他の者と同様に公平に扱うことがより求められることとなる。仮に、事業の承継などに支障が生じているような状況等があれば、その要因・支援

(110) 稲葉・前掲注(44) 20 頁。

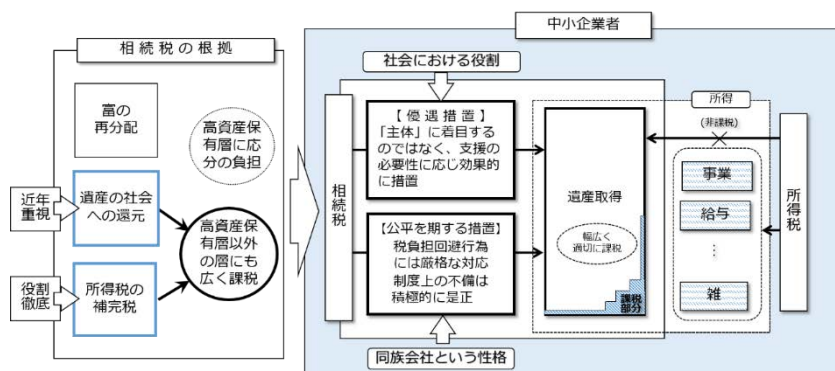
(111) 税制調査会・前掲注(62)4 頁。

(112) 浅妻教授は、資産の引継ぎの社会化（遺産の社会への還元）について「扶助原理に基づく被相続人への給付につき、被相続人死亡時に政府に返してもらおうこと」と整理し、中流家計の相続における遺産動機等は介護等の対価(対価的遺産動機)と資産の引継ぎの社会化の要素の占める割合が高いとする。浅妻・前掲注(73)27 頁。

(113) 例えば、(所得課税と資産課税とで直接に措置の比較はできないが、) 法人税における軽減税率や種々の中小企業向け租税特別措置などのように、主体に着目して資本金 1 億円以下の法人等を一律に対象にするような優遇措置などを相続税で講じる根拠は薄いこととなる。

すべき理由を的確に把握し、税の減免により生じる税負担の不公平を補うに足りる義務・債務などを課したうえで、租税特別措置<sup>(114)</sup>として適切な手当てが講じられるべきである。既に講じている措置については、合理性・有効性・相当性なども踏まえ<sup>(115)</sup>、必要性和効果が常に精査されるべきであり<sup>(116)</sup>、政策目的と制度の仕組みが関連せず不合理なものがあれば積極的に是正すべきである。そして課税の公平を期する措置は制度面・執行面共により徹底すべきものと捉えられることから、不備があればこれも積極的に是正すべきものと考えられる。このような観点に立って、次章及び第3章において、中小企業者に対する優遇措置及び公平を期する措置について検証を行うこととする。

図表 2-12 相続税の根拠と中小企業者に係る措置に対する考え方



(114) 租税特別措置法1条「この法律は、当分の間、…相続税、贈与税…を軽減し、若しくは免除し、…又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、…につき、…相続税法…の特例を設けることについて規定するものとする[下線筆者]。また、「租税優遇措置」については、「学会からの鋭い批判を浴びてきた制度」だが、「現実の立法における有用な手法として使われ続けている。…このような現状に鑑み、学会においても、租税優遇措置を全体として排斥するのではなく、それを総合的な見地から統制するという発想が提起される」ようになったとされる。佐藤英明「租税優遇措置」『岩波講座現代の法8』155頁(岩波書店,1997)。

(115) 「政策税制措置の見直しの指針」(平成22年度税制改正大綱(平成21年12月22日))91頁。

(116) 税制調査会・前掲注(10)3頁。

## 第2章 相続税における中小企業者に係る配慮

本章では前章で確認した相続税の中小企業者に係る措置に対する考え方を踏まえ、優遇すべき側面と規制すべき側面の二面性を有する中小企業者の相続税制上の優遇措置について取り上げ、措置の現状と課題を検証することとする。

これまで見てきたように、沿革的には「通常」の中小企業者に対しては相続税の課税を及ぼさないような意向が存在したところであり、具体的な制度上の配慮としては、①法定相続分課税方式の採用や基礎控除により一般的に配慮していたものが、次第に②通達における個別財産に係る配慮（主に取引相場のない株式の評価）を経て、③租税特別措置法における個別財産に係る配慮へと視点が移り変わっている。第1節ではこのような優遇措置の経緯・趣旨を概観し、第2節で個別の優遇措置の問題点の検証を行うこととする。

### 第1節 中小企業者に係る配慮の経緯

#### 1 相続税本法等における措置

##### (1) 課税方式及び基礎控除での配慮

昭和33年に遺産取得課税方式が修正され法定相続分課税方式が導入された理由の一つに、中小企業者等に係る分割困難な財産の相続の問題の解決があった。中小企業者にとって、財産が分割されれば事業の継続自体が困難になりえるが、従前の純粋な遺産取得課税方式では遺産が細分化されればされるほど税負担が軽減される仕組みとなっており、特定の者に相続させる中小企業者にとっては相対的に税負担が重い状態となっていた。そのため、同年の改正により法定相続分課税方式が導入され遺産の分割状況にかかわらず遺産額や相続人の構成によって一律に税額が算出される仕組みとされた。また、「税額計算の基礎要素として遺産の額が取り入れられた」ことから新たに遺産に係る定額控除が設けられたが、これは「分割困難な農家や中小企業その他の中小財産階層の負担が相対的に加重されることを

防ごうとする意図からでたもの」と説明される<sup>(117)</sup>。

こうした観点を踏まえつつ、基礎控除については地価の高騰等を背景に昭和 37 年度から昭和 50 年度に至るまで控除額を引き上げる方向で改正が行われた<sup>(118)</sup>。昭和 39 年中期答申<sup>(119)</sup>では「財産の個別的事情に応じた課税の特例を設けることは、制度の複雑化をもたらし、かえって負担の公平を欠くことともなるので、このような問題は、むしろ一般的な課税最低限の定め方によって解決すべき」旨が表明されている。このような考え方も背景に、昭和 41 年度答申<sup>(120)</sup>では、課税最低限を見直す際の考え方として「相続税によって個人生活の基盤を害うことのないようにするという見地からは、各相続人の取得する財産額に重点を置くことが合理的」としつつ、「農家や中小企業者の財産の分割の困難さから遺産の大部分が特定の相続人に相続される傾向にあるというわが国の相続の実態ないし負担の公平という点からは遺産額に重点をおくことが望ましい」との考え方を示し、同年度改正では「通常の農家、中小企業者および都市勤労者等中小財産階層に課税が及ばないように」基礎控除額が引き上げられている<sup>(121)</sup>。しかし、昭和 63 年の基礎控除の引上げ（定額部分 2000 万円→4000 万円等）では国税収入に占める相続税収の割合が主要諸外国の中できわだって高いことや個人財産の増加並びに地価及び一般的な物価水準の上昇等を考慮する観点等から見直しが説明されており<sup>(122)</sup>、中小企業者や農家の相続の考慮と

---

(117) 米山・前掲注(53)63 頁以下、米山 鈞一「相続税法改正の概要」財政経済弘報 690 号 3 頁 (1958)。

(118) 昭和 37 年 (150 万円→200 万円)、昭和 39 年(200 万円→250 万円)、昭和 41 年 (250 万円→400 万円)、昭和 48 年(400 万円→600 万円)、昭和 50 年(600 万円→2000 万円)と基礎控除（定額部分）の引上げが行われている。

(119) 税制調査会昭和 39 年 12 月「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申」21 頁。

(120) 税制調査会昭和 40 年 12 月「昭和 41 年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」65 頁。

(121) 国税庁「昭和 41 年改正税法のすべて」104 頁。

(122) 国税庁「昭和 63 年改正税法のすべて」432 頁。

いう観点では表立っては見られない<sup>(123)</sup>。平成 19 年中期答申では「現在の基礎控除の定額部分は、分割困難な農家及び中小企業の相続を考慮し、一定額を基礎的に控除する趣旨で設けられたが、その後の各種特例の整備に伴い、当初の意義は低下している」とした<sup>(124)</sup>。

## (2) 納付面での配慮（延納・利子税）

相続税は元来財産課税であり、その納付について相続財産の処分が必要となる場合もある。それが事業用財産の場合には、その処分により事業の廃止・縮小を招くことになり経済的にマイナスの影響が生じうるため、延納の制度を採用しできるだけ財産の処分を回避する方法がとられている<sup>(125)</sup>。昭和 42 年度改正においては、企業維持の観点から事業用減価償却資産が多い場合には 10 年の延納（原則 5 年）が認められた。同族会社の株式等を持つ場合についても、その会社の資産のうち不動産等の占める割合が 50%超のときは、その株式等も含めて 50%超の判断がされることとされた（相続税法・相続税法施行令）<sup>(126)</sup>。昭和 48 年度改正では、流動性に欠け分割して処分することが困難な相続財産に対する配慮を利子税の面にも拡大し、中小企業者、農業経営者等についての考慮も含め、延納年限が 10 年に延長されているものについて利子税を一段階軽減することとされた（7.3%→6%）<sup>(127)</sup>。

その後昭和 63 年の税制抜本改革の際には、不動産、減価償却資産及び同族会社の株式等の占める割合が一般的に高い事業者等に対する事業承継等の円滑化に配慮する観点から、長期・低利の延納制度（延納期間最長 20

(123) 昭和 63 年後も基礎控除は引き上げられたが、いずれもその時点での固有の理由である（平成 4 年〔定額部分：4000 万円→4800 万円〕は土地評価の適正化に伴う負担調整、平成 6 年〔定額部分：4800 万円→5000 万円〕は制度の簡明化）。

(124) 税制調査会・前掲注(60)27 頁。

(125) 国税庁「昭和 42 年改正税法のすべて」128 頁。

(126) 国税庁・前掲注(125)128 頁。

(127) 国税庁・前掲注(55)178 頁。延納期間 5 年の場合は 7.3%→6.6%に軽減。さらに昭和 50 年度改正では、不動産等の価額が 50%超である場合の当該不動産等の価額に対応する税額について、延納年限の延長（10 年→15 年）、延納利子税の軽減（6%→5.4%）が実施されている。



年、利子税率 4.8%) が租税特別措置法で創設され<sup>(128)</sup>、地価下落を背景にした平成 12 年度改正では、地価高騰期等に課税された延納制度利用者の大きな負担感を踏まえ、不動産や同族会社の株式等の占める割合が高い納税者を中心に全体的に延納の利子税を引き下げる措置が講じられている(租税特別措置法)<sup>(129)</sup>。

### (3) 相続時精算課税制度

平成 15 年度改正では「高齢化の進展に伴い、相続による次世代への資産移転への時期が従来よりも大幅に遅れてきていること、高齢者の保有する資産の有効活用を通じて社会経済の活性化にも資するといった社会適用性などを踏まえ」、「生前における贈与と相続との間で、資産の時期の選択に対する課税の中立性を確保することにより、生前における贈与による資産の移転の円滑化に資することを目的として」相続時精算課税制度が創設された。これは、贈与時に特定の贈与者からの贈与により取得した財産に対する本制度に係る贈与税を支払い(非課税枠 2,500 万円、税率 20%)、その後の特定の贈与者の相続開始の時に本制度に係る贈与により取得した財産と相続等により取得した財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から、既に支払った本制度に係る贈与税に相当する金額を控除することにより贈与税・相続税を通じた納税をすることができるものである<sup>(130)</sup>。この制度は一般には事業承継にも資するものと受け止められている<sup>(131)</sup>。

## 2 通達における配慮(主に取引相場のない株式の評価)

相続税法 22 条において、相続等により取得した財産の価額は、法に特別

(128) 国税庁・前掲注(122)456 頁。

(129) 国税庁「平成 12 年改正税法のすべて」390 頁。現在では不動産等の価額が 75% 以上の場合の不動産等の価額に対応する税額に係る利子税率は、0.8%(特例基準割合が 1.8%の場合)程度まで引き下げられている。

(130) 国税庁「平成 15 年改正税法のすべて」501 頁。

(131) 相続時精算課税制度について、税制調査会「平成 17 年度の税制改正に関する答申」(平成 16 年 11 月)では「若年層の住宅取得や事業承継にも活用されていることから、引き続きその一層の活用に向け制度の周知などに努めていくことが重要」とする。

の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価によることとされている。しかし、申告納税制度の下、納税者が多種多様な財産の時価を的確に把握し評価することは必ずしも容易ではないことから、国税庁において財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）が定められ、内部的な取扱いを統一するとともに、公開することで納税者の申告・納税の便に供することとされている<sup>(132)</sup>。この評価通達は、昭和 28 年に廃止された富裕税に係る財産評価通達（昭和 26 年 1 月 10 日直資 1-5）が前身となっているが、株式の評価については、その大枠は引き継がれている<sup>(133)</sup>。以下でこれまでの主な変遷と考え方を見ていく。

#### （1）昭和 39 年改正 評価会社の区分の改正（資本金基準）と配当還元方式の導入

昭和 39 年に現行の評価通達が発遣されたが<sup>(134)</sup>、その際、取引相場のない株式の評価に係る会社区分について、資本金 1 億円以上の会社は大会社<sup>(135)</sup>、1 億円未満の会社は総資産価額、取引価額により中会社又は小会社に区分することとされた<sup>(136)</sup>。

また、従前は評価の安全性を踏まえ、非同族会社が保有する株式については、会社の規模にかかわらず類似業種比準方式が採用されていたが、「経済の発展にともない、上場株価の水準が必ずしも 1 株当たりの純資産価額より、下回るとはいえなくなってきた」。このような背景の下、「会社の経営を支配している株主とそうでない株主とでは、その株主の所有する株式の経済的価値に差異」があり、「経営を支配する株主にとっては、その有す

(132) 谷口裕之編『財産評価基本通達逐条解説(平成 25 年版)』3 頁(大蔵財務協会、2013)。

(133) 富裕税に係る財産評価通達の株式評価の枠組みは①上場株式②気配相場のある株式③取引相場のない株式に区分され、①及び②は取引価格、③は純資産価額方式・類似業種比準方式又はその併用方式とされ、現在に至るまでこの基本的枠組みを基軸として改正がされている。今村修「株式評価の歩み」税務大学校論叢 32 号 309 頁(1998、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/32/233/hajimeni.htm>)。

(134) 昭和 39 年 4 月 25 日直資 56、直審(資)17。

(135) この基準は「当時の上場基準にマッチしていた」とされる。品川芳宣、緑川正博『徹底説明相続税財産評価の理論と実践』21 頁（ぎょうせい、2005）。

(136) 今村・前掲注(133) 332 頁。

る株式は会社財産の分数的な所有の証書であり、零細な株主にとっては配当という利子を受け取り得る元本債権証書であるとみることができる」との観点から、「非同族株主の所有する取引相場のない株式」について配当還元方式が導入され、配当還元価格で評価することとされた<sup>(137)</sup>。

(2) 昭和 47 年改正 純資産価額方式における法人税額等相当額の控除の導入等<sup>(138)</sup>

小会社は、事業規模や経営実態から個人企業に類似し株主が所有する株式を通じて会社財産を支配していることから、個人事業者が自らその財産を所有している場合と実質的に変わりがない。このことから、小会社の株式については会社財産に対する持分を表現していることに着目しその会社の純資産価額で評価することを基本としている<sup>(139)</sup>。

この改正では、純資産価額について相続税評価額と帳簿価額の差額に対する法人税額等相当額<sup>(140)</sup>を総資産額から控除することとされた。これは、純資産価額の中核を構成する土地が当時異常に高騰し中小企業の事業承継に支障が生じている状況に対処する観点から「法人が持っている財産を個人に戻す時には清算所得に関する法人税等を払わざるを得ないから、その分を控除するという制度が設けられた」との解説もされていたが<sup>(141)</sup>、最高裁は「個人が財産を直接所有し、支配している場合と、個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実に解散されることを前提としていることによるものではない」とその趣旨を判示している<sup>(142)</sup>。

(137) 今村・前掲注(133)336頁。

(138) 昭和47年6月20日直資3-16。

(139) 谷口・前掲注(132)577頁。

(140) 法人税額等相当額＝(純資産価額〔相続税評価額〕－純資産価額〔帳簿価額〕)×47% (導入時。平成27年4月3日課評2-5他による改正後は38% (評価通達186-2))。

(141) 品川芳宣「非上場株式に係る事業承継税制の現状と課題：『事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会』中間報告を中心として」租税研究781号88頁(2014)。

(142) 最高裁平成18年1月24日判決(税資256号順号10279)。

(3) 昭和 50 年個別通達「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」の制定<sup>(143)</sup>

本通達は土地の評価に関するものだが、その趣旨は「事業又は居住の用に供されていた宅地のうち最小限必要な部分については、相続人等の生活基盤維持のため欠くことのできないものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常である。このような処分に制約のある財産について通常の取引価格を基本とする評価額をそのまま適用することは、必ずしも実情に合致しない」とし「所要のしんしゃくを加える」とされ、事業の用に供されていた宅地（貸し付けていた宅地等は除く。）等について 200 ㎡を上限に評価通達による評価額の 80%で評価することとされた。現在、租税特別措置法で講じられている小規模宅地の特例は、このように当初は通達で定められていたが、この点について当時租税法主義に反するものではないかとの批判<sup>(144)</sup>や、「通常の場合に通達に期待されている以上の税制に関する事項が定められていた」との指摘<sup>(145)</sup>があった。

(4) 昭和 53 年改正 配当還元方式適用株主の拡大及び純資産価額方式における 20%評価減の導入<sup>(146)</sup>

配当還元方式において、中心的な同族株主の概念を取り入れ、中心的な同族株主がいる場合におけるその他の一定の同族株主について配当還元方式を適用できることとされた。これは、事業承継をやりやすくする観点から、当時の強い社会的要請を受け、国税庁が実態調査を経て行われたものとされる<sup>(147)</sup>。また、小会社において複数の同族株主グループにより会社経営が行われている場合、1 グループだけでは会社を完全支配できないときもあることから、単独の同族株主グループが支配している場合の支配力との較差を考慮し、議決権割合が 50%以下の同族株主グループに属する株主

(143) 昭和 50 年 6 月 20 日付直資 5-17。

(144) 品川・前掲注(141) 88 頁。

(145) 確井光明「相続税・贈与税における資産評価」日税研論集 7 号 28 頁(1988)

(146) 昭和 53 年 4 月 1 日直評 5。

(147) 品川・前掲注(141)89 頁。

の取得株式を純資産価額方式で評価する場合には 20%の評価減を行うこととされたが<sup>(148)</sup>、この改正も中小企業対策という考え方があったとされる<sup>(149)</sup>。

(5) 昭和 58 年度改正 小会社の類似業種比準方式の併用等<sup>(150)</sup>

当時、戦後の創業に係る中小企業の経営者が世代の交代期を迎えていることや根強い地価の上昇傾向を背景に、中小企業者の事業承継の円滑化の観点から取引相場のない株式の評価の問題を中心に議論が行われ<sup>(151)</sup>、①小会社において純資産価額方式と類似業種比準方式との併用方式の選択を可能にし、類似業種比準方式の計算における②類似業種の採り方の弾力化及び③類似業種の株価について前年の平均株価を選択可能とするなどの改正が行われた。その背景となった税制調査会「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」（昭和 57 年 12 月）では、相続税について「中小企業経営者の相続税の課税の実態等からみても過度の負担を求めているとは認められないとしながらも、小規模会社の株式の評価方法に収益性が反映されていないこと、類似業種比準方式には収益性が織り込まれていることを指摘し「現行の株式の評価体系の枠組みの中で収益性を加味することとするのが適当」とした。

この点について、小規模会社は事業規模・経営実態等から個人事業者に類似し、経営者が所有する株式を通じて会社財産を支配していることから、実質的には個人事業者が自らその財産を所有していることと変わらないとし、一方で、経営参加のために株式を取得する買手の立場から考えると市場性に乏しいことから、投資的要素より経営参加により期待される収益に関心が高いといわれるため、小規模であるとはいえ会社である以上、資産価値に加え利益、配当といった収益要素を加味することも合理的とされ

---

(148) 谷口・前掲注(132)625頁。

(149) 品川・緑川前掲注(135)48頁。

(150) 昭和 58 年 4 月 8 日直評 5。

(151) 税制調査会昭和 56 年 12 月「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」6頁、税制調査会昭和 57 年 12 月「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」6頁。

た<sup>(152)</sup>。

なお、当時通商産業省が提案していた収益還元方式については、当時の大蔵省主税局長の国会答弁において「小規模会社になりますと、収益あるいは配当について非常に操作可能性というものがある。客観的に収益還元という手法を使って時価が評価できるかどうかというのは非常に問題がある」とし、抑制的な見解を示した<sup>(153)</sup>。

(6) 平成2年改正 株式等の評価の適正化（租税回避に対する対応）<sup>(154)</sup>

株式取引等の実態に鑑がみ、株式等の評価の適正化を図る観点から取引相場のない株式等の評価について次のような改正が行われた<sup>(155)</sup>。これは、当時の行き過ぎた相続税対策に対応したものとされるが、本改正により中小企業の事業承継がさらに困難になった<sup>(156)</sup>との指摘もある。

- ① 純資産価額方式において、(イ)課税時期前3年以内に取得等をした土地等又は建物等については、課税時期における通常の取引価額により評価して純資産価額を計算<sup>(157)</sup>、(ロ)評価会社が有する取引相場のない株式等を純資産価額で評価する場合、評価差額に対する法人税額等相当額は控除しない。
- ② 株式保有特定会社（総資産価額のうちを占める株式等の価額の割合が

(152) 国税庁「昭和58年改正税法のすべて」175頁。

(153) 参議院大蔵委員会昭和58年3月24日大蔵省梅澤主税局長答弁。

(154) 平成2年8月3日直評12。

(155) 国税庁資産評価企画官室 土橋令「相続税財産評価基本通達(株式関係)の一部改正について」税務弘報38巻13号105頁。

(156) 八ツ尾順一『租税回避の事例研究(第6訂版):具体的事例から否認の限界を考える』481頁(清文社、2014)。

(157) 品川名誉教授はこの趣旨について「課税時期前に土地等が値上がりすることを前提に、土地等を買取ってその開差を利用して評価額を下げた上で、その株式を贈与するような対策に対しては、若干、租税特別措置法69条の4に似た形で」評価することとしたとし、「通常の取引価額ですから、土地が下がれば下がったなりに評価すればよいわけですから、相続財産の価額を上回る税額を負担するようなことは絶対あり得ません。これはあくまでも評価の方法ということですから、世間で言われるように、租税特別措置法69条の4が廃止されたら廃止しなければならないということにはならない」と述べる。品川・緑川前掲注(135)70頁。

25%以上<sup>(158)</sup>の会社等)及び土地保有特定会社(総資産価額のうちに占める土地等の価額の割合が70%以上の会社等)等を定義し評価方法を定立。

(7) 平成6年改正 会社区分の判定基準の改正(資本金基準の廃止等)

「会社規模は企業として社会的に機能し、活発に営利活動を行っている状態の大きさを意味するが、従来の資本金1億円以上という基準は、このような企業活動の実態を適切に反映するものとはいえない<sup>(159)</sup>として、中小企業基本法の中小企業の定義にも使用されている従業員基準が導入された<sup>(160)</sup>。

(8) 平成12年改正等 取引相場のない株式の評価方法の適正化<sup>(161)</sup>等

税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」(平成11年12月。以下「平成12年答申」という。)において、「個人事業主の事業用の土地については、平成11年度税制改正において小規模宅地等の特例が拡充されたため、現在、事業承継の主な障害になっているのは取引相場のない株式の評価が高すぎることはないか」との意見もあり、取引相場のない株式の評価については「より実態に即した適正な評価を行うとの考え方に基いて見直すことが適当」とされた。

そのため、類似業種比準方式について、継続企業を前提とすれば株式価値は会社の収益力に最も影響される<sup>(162)</sup>との観点から、各比準要素<sup>(163)</sup>のうち利益金額に比重を置いた方法に改められた(配当:利益:純資産=1:1:1→1:3:1)。また、評価の安全性に対する斟酌率について、資金調達力や人材確保等の面で劣勢にある中小企業の上場会社との類似性は、規模が小さく

(158) 平成25年5月27日課評2-20他による改正後は50%以上(評価通達189)。

(159) 谷口・前掲注(132)569頁。

(160) 従業員基準はペーパーカンパニーについて類似業種比準方式を適用できないようにするために設けられたとされる。品川・緑川前掲注(135)82頁。

(161) 平成12年6月13日課評2-4。

(162) 谷口・前掲注(132)583頁。

(163) 類似業種比準方式の比準要素(配当金額、利益金額、純資産価額)は、株価構成要素と考えられるもの(利益金額等、将来性、市場占有率等)のうち、基本的かつ直接的で計数化可能なものとして採用されている。谷口・前掲注(132)582頁。

なるに従って希薄になる<sup>(164)</sup>ことから、中会社及び小会社について見直し（一律 0.7→中会社 0.6、小会社 0.5）が行われた。この点について「中小企業は収益力が低いので、利益比準割合を 3 倍にしたら相対的に評価額が下がるから、中小企業にとって有利な制度だと一般的に考えられた」とされる<sup>(165)</sup>。また、平成 18 年に施行された会社法により発行が容易となった種類株式については、事業承継にも活用されることが期待されていたことから、その一部の評価について明確化が試みられている<sup>(166)</sup>。

### 3 租税特別措置法による措置

#### (1) 昭和 58 年度改正 小規模宅地の特例の創設

既述のとおり、被相続人の事業の用等に供されていた一定の宅地について、生活の維持や処分の制約の側面から、個別通達において通常の評価額の 20%相当額を減額していた<sup>(167)</sup>。しかし、当時の地価の動向や小規模宅地の処分についての制約面に一層配慮する観点、事業用宅地については事業が雇用の場であり取引先等と密接に関連しているなど事業主以外の多くの者の社会的基盤として居住用土地にない制約を受ける面があること等に鑑み、課税上特別の配慮を加える<sup>(168)</sup>として発展的に通達の取扱いを吸収

(164) 谷口・前掲注(132)582 頁。

(165) 品川・前掲注(141) 89 頁。しかし、相当収益力が高い優良企業はかえって負担は増加することとなり、中小企業庁も通達の評価額の要求だけでは限界があるとし、この改正の翌年に事業承継税制の研究会を立ち上げたと品川名誉教授は述べている。

(166) 税制調査会平成 18 年 12 月 1 日『平成 19 年度の税制改正に関する答申』4 頁、「相続等により取得した種類株式の評価について」（課審 6-1 はか 平成 19 年 2 月 26 日）。なお、中小企業庁は、平成 28 年度税制改正要望において、上場企業の株価の上昇に伴い業績に大きな変化のない状況下でも想定外に株価が高く評価されることを理由として評価の見直しを要望していたところ、平成 28 年度税制改正大綱（平成 27 年 12 月 16 日自民党公明党）の検討事項において「企業の組織形態が業種や規模、上場・非上場の別により多様であることに留意しつつ、相続税法の時価主義の下で、比較対象となる上場会社の株価並びに配当、利益及び純資産という比準要素の適切なあり方について早急に総合的な検討を行う」と記載された。

(167) 「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」昭和 50 年 6 月 20 日付直資 5-17。

(168) 国税庁・前掲注(152) 177 頁。



し租税特別措置法で規定することとされ<sup>(169)</sup>、貸家建付地と貸宅地を新たに対象範囲に含んだ上で、事業用宅地について通常の評価額から40%相当額を減額するなどされた<sup>(170)</sup>。

## (2) 昭和63年税制抜本改革・平成4年度改正 減額割合の引上げ等

昭和63年改正では健全な資産の形成と国民生活の安定に配慮する観点などから基礎控除及び各種控除の2倍の引上げ並びに最高税率引下げ等が行われ、それに合わせ当時の異常な地価高騰に配慮し、小規模宅地の特例の減額割合の引上げ(事業用宅地40%→60%等)及び特例対象宅地の範囲の見直しが行われた<sup>(171)</sup>。

さらに、平成4年度改正では本措置を「居住の安定及び事業の継続に配慮する」観点から措置されたものとしたうえ、同年の土地の相続税評価の適正化(土地の評価割合:地価公示価格の7割→8割)に伴う相続税の負担調整の観点から相続税の制度減税が実施されることとなり、本特例も減額割合が引き上げられた(事業用宅地60%→70%等)。これは、東京都心や全国の一部地域については地価の高騰が非常に激しく、評価割合の引き上げに伴う相続税の増嵩を抑えきれないことから、国民生活の安定・個人資産の形成という観点も踏まえ政策的に講じたものとされる<sup>(172)</sup>。この点で、元来分割困難な資産を有する農家及び中小企業の相続を考慮する趣旨で設けられていた基礎控除の定額部分ではカバーできない地域間格差を、課税

(169) この通達から法律への格上げを、財産評価に関する特別な取扱いから課税価格の計算の特例への変質と説明するものもある。小池正明「非上場株式に係る事業承継税制の諸問題(第99回[日本税法学会]大会シンポジウム 相続税をめぐる法的諸問題)」*税法学* 561号 281頁(2009)。

(170) 居住用宅地の場合は30%減額。

(171) 国税庁・前掲注(122)431頁、450頁。当時の本特例における減額割合の大幅な拡充や免税の要望に対しては、土地保有の有利性による土地需要の喚起、資産間のバランス、土地の細分化等の問題点がある旨の指摘がなされている。(衆議院大蔵委員会昭和63年3月9日大蔵省水野主税局長答弁)

(172) 平成4年3月26日参議院大蔵委員会大蔵省濱本主税局長の答弁。なお、土地評価の適正化に伴う増収分(2,990億円)の負担調整措置として相続税の課税最低限の引上げ等がなされているが、本特例の改正は別枠で行った純減税(約390億円)と整理されている。国税庁「平成4年改正税法のすべて」256頁。

価格の一定割合を減額する本特例が補完する構造となっているともいえ、相続税制上大きな地位を有しているとも解せる。このことは平成5年中期答申にも表れており、「居住用資産等は、生活の基盤そのものであってその他の資産とは異なった扱いをすることも正当化される…都市と地方との間で地価に大幅な乖離が生じているという現状において、小規模の事業用及び居住用の土地に対して相続税の課税上配慮する方法としては、最も有効なもの」と本特例の性格を位置付けている<sup>(173)</sup>。

(3) 平成6年度改正 減額割合の拡充、特定同族会社事業用宅地の法令化等

平成5年中期答申では、「地価高騰の結果、特に都市部において、相続税が相続人の事業の継続や居住の継続を脅かしているとの問題提起に対応」するべきとして減額割合の拡大の検討を指摘<sup>(174)</sup>し、税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申」(平成6年2月)では、「事業の継続と居住の継続とを区別する必然性に乏しい」ことから事業用宅地と居住用宅地の減額割合は同一とするのが適当とされた<sup>(175)</sup>。

これらの指摘を踏まえ、平成6年度改正において事業用宅地の減額割合は引き上げられ(70%→80%)、居住用宅地も同じ減額割合に引き上げられた。その一方で、事業又は居住を継続しないものについては減額割合の引下げが行われ適正化も実施された<sup>(176)</sup>。

また、被相続人により株式等の半数以上が所有されている法人の事業の用に供されていた宅地等で、相続によりその宅地等を取得した親族(当該法人の役員)が相続開始時から申告期限まで引き続きその宅地等を有し当該法人の事業の用に供されている場合のその宅地等(特定同族会社事業用宅地等)も特例の対象であることが法令化された。このような宅地については「その宅地等の利用関係を単なる貸借の関係とみるよりは被相続人等

(173) 税制調査会・前掲注(58)42頁。

(174) 税制調査会・前掲注(58)42頁。

(175) 税制調査会平成6年2月「平成6年度の税制改正に関する答申」3頁。

(176) 国税庁「平成6年改正税法のすべて」290頁。

とその法人が一体となって事業を行っているとみる方が我が国の中小同族会社の実態に合っている」<sup>(177)</sup>ことを踏まえ平成元年に通達上で定められていたもの<sup>(178)</sup>だが、平成6年度改正において、「被相続人等が主宰する法人の事業の用に供されている宅地等は、被相続人等が個人として行っている事業の用に供されている宅地等と同一だとして扱うのが相当」と考えられたことから、法令上明確化することとされた<sup>(179)</sup>。

#### (4) 平成11年度改正・平成13年度改正 適用対象面積の拡充等

平成11年度改正では、景気対策の観点から所得税の最高税率の引下げが行われた一方、景気対策と直接関係がないとされた相続税についての最高税率はそのままとされた。しかし本特例に関して「事業用については、居住用に比して広い面積を用いてその事業を行っている場合があることから、事業用に限りこの特例対象面積を拡大すべき」との議論がされ、「一層の事業の継続に資する等との観点から」事業用宅地等について適用対象面積の拡充が行われた(200㎡→330㎡)<sup>(180)</sup>。

平成12年中期答申において、本特例措置は「一定の規模までの宅地については事業や生活の基盤そのものであって、他の資産とは異なった取扱いをしてもよいのではないかととの観点から」設けられているとし、「この特例のあり方については、相続税の基本にも関わりかねない問題の一つとし

(177) 国税庁資産課税 小柳友志郎「租税特別措置法(小規模宅地等についての相続税の特例関係等)の取扱いについて(上)」税務弘報 37 卷 10 号 125 頁。

(178) 通達で定められた経緯について「小規模宅地の評価減額について…同族会社に自社所有の土地が意外に少なく、役員個人の土地の借受けが多かったことから、自社株の評価は正のみでは、事業承継は困難であるとの観点に基づき小規模宅地の評価減額として措置されたものであった。…この措置は、地主としての役員の小規模宅地の貸付けを『事業に準ずるもの』とし、小規模宅地の評価減額を適用するものとした。…その後、税制抜本改革(昭和63年12月30日施行)において、…『事業に準ずるもの』を削除したためその後における同族会社に貸し付けている役員所有の小規模宅地の評価減額の取扱が問題となっていた。この点については、国税庁通達(平成元年5月8日付、直資2-208)により…事業用宅地として取扱われることとなったため、この問題はおおむね解決した」と解するものがある。右山昌一郎「相続税対策を立てる前に」税務弘報 37 卷 10 号 44 頁。

(179) 国税庁・前掲注(176)293 頁。

(180) 国税庁「平成11年改正税法のすべて」381 頁。

て、その趣旨、地価の動向、資産選択の中立性に与えている影響を踏まえた不断の見直しが必要」と説示した<sup>(181)</sup>。平成 13 年度改正では「事業用又は居住用の宅地の実態を踏まえつつ、相続人の事業や居住の継続の円滑化へ配慮する観点から」、特定事業用宅地等について、「三大都市圏における平均的な事業用宅地の面積をカバーする水準を勘案して」、適用対象面積が拡充された（330 m<sup>2</sup>→400 m<sup>2</sup>）<sup>(182)</sup>。また平成 14 年度改正で立法担当者は「相続税については、すべての財産を金銭価値により評価し、その価値に応じて課税をすることにより、公平な課税が実現されることとなります。このため、すべての財産を公平に評価し、課税することが原則とされています。しかしながら、以前の地価の高騰により土地資産については相続税の負担が過重となる面もあったことから小規模宅地等の課税価格の計算の特例により、一定の居住用又は事業用の宅地等について軽減措置が取られてきました」とこの特例の趣旨を解説している<sup>(183)</sup>。

(5) 平成 14～16 年度改正 特定同族会社株式等の相続税の課税価格の計算の特例の創設等

地価の下落が続く中、中小企業者の株式等に係る事業承継等が議論に上がり土地以外の事業用資産として、一定規模以下の会社の資産について事業の承継の観点から軽減措置が講じられた<sup>(184)</sup>。具体的には、個人が相続等により取得した取引相場のない株式等のうちその会社の発行済株式総数の 3 分の 1 以下に相当する部分（上限：3 億円）については、発行済株式等の総額が 10 億円未満であることなど一定の要件を満たす場合に限り、課税価格を 10% 減額する措置が講じられた<sup>(185)</sup>。これは、小規模宅地の特例が恩典度合いの高いものとなっていたこともあり、当該特例との選択制とされ

(181) 税制調査会・前掲注(59)305 頁。

(182) 国税庁「平成 13 年改正税法のすべて」439 頁。

(183) 国税庁「平成 14 年改正税法のすべて」766 頁。

(184) 国税庁・前掲注(183)766 頁。

(185) 平成 14 年度税制改正の要綱（平成 14 年 1 月 17 日閣議決定）。一定の山林についても課税価格を 5 % 減額する措置が講じられた。

た。

平成 15 年度改正では、発行済株式に係る上限の引上げ（発行済株式総数の 1/3→2/3）や株式の時価総額要件の緩和（10 億円未満→20 億円未満）等が行われ、小規模宅地の課税の特例との併用も一定の要件の下認められることとなった<sup>(186)</sup>。この改正については「(改正前の制度は) 課税価格の減額が最高でも 3,000 万円に抑えられており、かつ、小規模宅地等の課税価格の特例が適用されなくなるので、その実効性は乏しい」ものであったとし、「これらの改正は部分的であるにせよ、小規模宅地等の課税価格の特例との併用が認められたこと等で中小企業の事業承継に配慮したものととして評価し得る。しかしながら、それらの改善は、依然として微々たるもの」との見解もみられた<sup>(187)</sup>。平成 16 年度改正では適用対象となる株式等についてその価額の合計額が 3 億円以下とされていた要件を 10 億円に引き上げることとされた。これは「比較的大規模な中小企業にとっては上限をもう少し高くしないと使いづらいと考えられた」ことによるとされる<sup>(188)</sup>。

#### (6) 平成 19 年度改正 特定同族株式等に係る相続時精算課税制度の特例の創設

「近年、高度経済成長期に大量に創業した経営者世代が引退する時期に差しかかっていること等に伴い、相続以前の段階での事業承継への早期取組みの重要性」が認識されてきており、「事業承継のうち多数を占める親子間の事業承継において、相続時の紛争発生リスクを回避し、安定的な経営の実現を図るため、早期の計画的な事業承継を促進することが政策課題とされる」こととなった。そこで、「税制面でも支援するため『保有株式等を通じた所有面での会社支配権』と『会社を代表する経営者としての地位』の双方がオーナー経営者から後継者へ承継が実現されると認められる場合

(186) 国税庁・前掲注(130)534 頁。

(187) 品川芳宣「特定同族会社株式の評価減の特例と事業承継-この特例を事業承継税制の中核に-(特集 財産評価の動向と課題)」税研 18 巻 5 号 35 頁 (2003)。

(188) 住澤整ほか『平成 16 年改正税法のすべて』390 頁(大蔵財務協会,2004)。

に限って、相続時精算課税制度の贈与者の年齢要件を緩和し、特別控除額を500万円上乘せするという特例が創設<sup>(189)</sup>された。

この特例の適用を受けた者は、「中小企業のオーナー経営者である親からの特定同族株式等の贈与を受けて既に事業承継を実現している者」と考えられ、「仮に、このような納税者について、本特例（筆者注：小規模宅地の特例）の適用に加えて事業承継時の負担を軽減する相続時の課税価格の計算の特例…の適用を認めることになれば、他の財産を相続した者と負担の公平を著しく損なうおそれがある」と考えられたことから、この特定同族株式等に係る相続時精算課税制度の特例の適用を受けた財産については、小規模宅地の特例は適用できないこととされた<sup>(190)</sup>。

#### (7) 平成21年度改正 株式等に係る事業承継税制の創設

税制調査会「平成19年度の税制改正に関する答申」（平成18年12月。以下「平成19年答申」という。）では、中小事業者の事業承継関連税制を拡充すべきとの意見に対し、①経済活力の維持への有効性といった観点からの再検討、②一般的に相続税の負担が低下している中で格差の拡大を招くおそれがあるとの指摘がなされ、課税の公平性に留意して、経済活力の維持を図る観点も踏まえ検討する旨の方向性が示された。

平成19年度与党税制改正大綱では検討事項として「事業の将来性、後継者不足、相続人間の遺産分割や遺留分、相続税の問題など、日本経済を支えるべき中小企業の事業承継には様々な課題があり、その解決を図ることは、雇用の確保や地域の経済活力維持の観点からも重要」とし、「事業承継の円滑化を支援するための枠組みを総合的に検討する」と記載された。また、平成19年6月、事業承継協議会（事務局：(独)中小企業基盤整備機構）に設置された事業承継税制検討委員会が、事業用資産の移転に係る税制措置等の提言などを含む中間報告をとりまとめ、中小企業庁が行う税制改正要望の土台とされた。

(189) 財務省「平成19年度税制改正の解説」500頁。

(190) 財務省・前掲注(189)510頁。

平成 19 年中期答申においては、「事業の将来性に対する不安や後継者不足などの問題が生じ」ており、「相続税負担についても、雇用確保や経済活力の維持の観点から一層の配慮が必要との意見がある」とする一方、①「事業用資産を持たない者との課税の公平性」や、②「親族間の相続（世襲）による事業承継を支援することの必要性」、③「同族株式を遺産として残す者は、平均的にみれば、相続税の課税対象者の中でも富裕層に属していることにも留意する必要」があることが指摘され、「事業承継税制については、課税の公平性等の観点からも許容できる、経済活力の維持のために真に効果的な制度とする必要がある」とした。そして、中小企業の事業の承継には、相続税の問題に限らず、相続時の資金需要や遺産分割など様々な課題があり、相続税制の面からのみで捉えるのではなく、事業の継続に不可欠な資産とは何か、安定的な事業の継続には何が重要かといった産業政策的な見地から、検討を深めていくこととなった。そして、経済産業省において、計画的な事業承継の促進、株式の集中による安定的な事業の継続との考え方に基づいた中小企業の事業承継の円滑化のための法的枠組みが整備されることとなり、金融支援措置や遺留分の特例の創設を盛り込んだ「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「事業承継円滑化法」という。）の制定を踏まえ、平成 21 年度税制改正において取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設することとされた。贈与税についても、相続による経営の承継と同様に経営資源としての議決権株式の分散を防止し、安定的な経営の継続を確保するとの考え方にに基づき、単なる財産としての株式の贈与ではなく、経営の完全な承継に伴う株式の贈与について、贈与税の納税猶予制度を講ずることとされた。これらの制度の創設に伴い、特定同族会社株式等に係る課税価格の計算の特例等は廃止された<sup>(191)</sup>。

#### (8) 平成 22 年度改正 小規模宅地の特例の適正化

---

(191) 財務省「平成 21 年度税制改正の解説」311 頁、313 頁。

当時の民主党政権下で初の税制改正となったこの年は、同党が標榜した「公平、透明、納得」の原則の例外である租税特別措置について、税制における既得権益を一掃し租税特別措置をゼロベースで見直すとして、その整理合理化が全面に出された<sup>(192)</sup>。小規模宅地の特例については、相続人等による事業又は居住の継続への配慮という制度趣旨に必ずしも合致しない相続人等が事業又は居住を継続しない部分についてまで適用対象とされていること、一人でも要件を満たす者がいればその宅地全体が減額の対象となる等の仕組みを利用した租税回避的な事例の存在も会計検査院から指摘<sup>(193)</sup>されていたことも踏まえ、事業非継続・居住非継続の宅地等を適用対象から除外するなどの適正化が行われた<sup>(194)</sup>。

(9) 平成 25 年度改正 小規模宅地の特例の拡充及び株式等に係る事業承継税制の抜本的見直し

平成 25 年度改正では、前記のとおり相続税の基礎控除が引き下げられ、最高税率が引き上げられることとされた。そのため、地価の高い都市部に土地を有する者の負担がより増すことが想定され、特に土地については、生活や事業の基盤である一方、切り分けて売却することに困難が伴うことなども踏まえ、小規模宅地の特例について居住用宅地等の適用対象面積の拡充（240 m<sup>2</sup>→330 m<sup>2</sup>）並びに事業用宅地等及び居住用宅地等のみを特例の対象として選択する場合の完全併用を可能にした（改正前は限度面積の調整が行われ、それぞれの限度面積まで適用されない限定併用。）<sup>(195)</sup>。

また、株式等に係る事業承継税制については、創設以来 3 年間の適用件数が 500 件程度となっており、より制度の活用促進を図る観点から、平成 24 年 8 月に公布された税制抜本改革法において、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律…に基づく認定の運用状況等を踏まえ、その

(192) 「民主党政集 INDEX2009」18 頁、「平成 22 年度税制改正大綱」（平成 21 年 12 月 22 日）9 頁。

(193) 会計検査院『平成 17 年度決算検査報告』768 頁以下。

(194) 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」438 頁。

(195) 財務省・前掲注(11)587 頁。



活用を促進するための方策や課税の一層の適正化を図る措置について検討を行い、相続税の課税ベース…、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行う」と規定された。そして平成 25 年度改正で行われる相続税の抜本の見直しに合わせ、同制度について要件の緩和（雇用確保要件の緩和等）、負担の軽減（利子税の軽減等）、手続の簡素化（事前確認制度の廃止等）の 3 つを柱として、抜本的な見直しが行われた<sup>(196)</sup>。

図表 3-1 小規模宅地の特例の推移

区 分		昭和58年～	昭和63年～	平成4年～	平成8年～	平成11年～	平成13年～	平成27年～
事業用宅地	減額割合	40%	60%	70%	80% <sup>(注1)</sup>			
	適用対象面積	200m <sup>2</sup>			330m <sup>2</sup>	400m <sup>2(注2)</sup>		
不動産 貸付	減額割合	40%	60%	70%	50%			
	適用対象面積	200m <sup>2</sup>						
居住用宅地	減額割合	30%	50%	60%	80% <sup>(注1)</sup>			
	適用対象面積	200m <sup>2</sup>				240m <sup>2</sup>	330m <sup>2(注2)</sup>	

（出典：財務省 HP 「小規模宅地等の課税の特例の推移」  
[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/property/145.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/145.htm)）

## 4 小括

### （1）中小企業者に係る配慮の経緯

これまで、相続税における中小企業者に係る配慮の経緯を概観した。中

(196) 財務省・前掲注(195)595頁。また、中小企業庁は平成 27 年度及び平成 28 年度税制改正で「個人事業者の事業用資産に係る事業承継時の負担軽減措置の創設」を要望し与党の税制調査会では今後の検討事項として税制改正大綱に記載した。平成 27 年度大綱での記載内容は極めて否定的な表現となっており、平成 28 年度大綱では制度設計上の論点にも踏み込んでいる。「個人事業者の事業承継に係る税制上の措置については、現行制度上、事業用の宅地について特例措置があり、既に相続税負担の大幅な軽減が図られていること、事業用資産以外の資産を持つ者との公平性の観点に留意する必要があること、法人は株式等が散逸して事業の円滑な継続が困難になるという特別の事情により特例が認められているのに対し、個人事業者の事業承継に当たっては事業継続に不可欠な事業用資産の範囲を明確にするとともに、その承継の円滑化を支援するための枠組みが必要であること等の問題があることに留意し、既存の特例措置のあり方を含め、引き続き総合的に検討する。」（自民党公明党平成 27 年 12 月 16 日「平成 28 年度税制改正大綱」108 頁）。

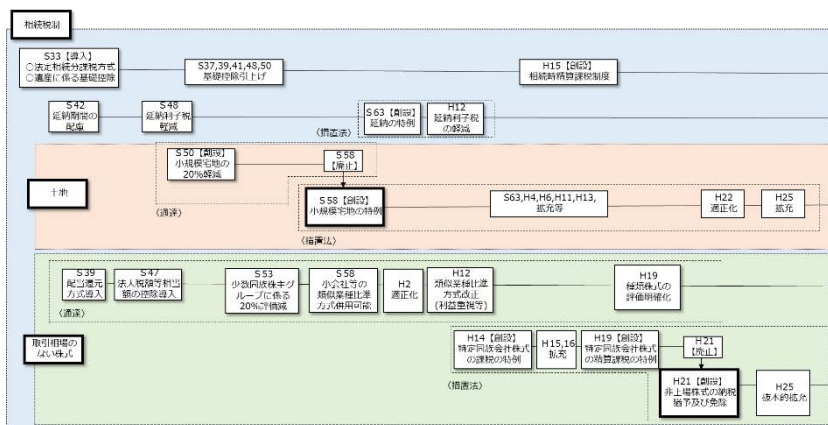
小企業者に対する配慮は、一般に事業の承継への配慮として捉えられている<sup>(197)</sup>。昭和 33 年度改正における法定相続分課税方式導入後しばらくは、通常の農家、中小企業者及び都市勤労者等には課税されないようにするとの意向の下、基礎控除により事業や財産の形態にかかわらず一律に配慮され、その水準も地価の高騰に応じ引き上げられてきた。しかし、現在では、相続財産に着目した種々の特例が講じられたことにより、中小企業者等に対する配慮も目的とした当初の基礎控除の意義は今となっては薄れてきた（図表 3-2）。

そして、相続財産の半分近くを占める土地<sup>(198)</sup>と、中小企業のオーナーが所有する非上場株式の評価について、当初は通達上の取扱いで考慮されてきたが、その考慮はあくまで「時価」の解釈の範囲内であることから、政策的要素を多分に含む事業の承継の円滑化という観点からは、要求を満たす措置を講じるには限界があった<sup>(199)</sup>。土地については、昭和 58 年に租税特別措置として小規模宅地の特例を創設し政策税制化、株式についても平成 14 年に特定同族会社株式の課税価格の計算の特例として租税特別措置法において政策税制化された<sup>(200)</sup>。法令化後いずれも拡大の一途をたどり、

- 
- (197) 中小企業者以外を対象にした他の事業の承継に配慮した主な措置は下記のとおり。
- ・ 特定計画山林に係る相続税の課税価格の計算の特例（措法 69 の 5）【平成 14 年度創設】。
  - ・ 農地等に係る相続税・贈与税の納税猶予及び免除等（措法 70 の 4～70 の 6 の 3）【昭和 39 年度創設】。
  - ・ 山林に係る相続税の納税猶予及び免除（措法 70 の 6 の 4）【平成 24 年度創設】。
- ※関連して、持分有り法人から持分無し法人への移行を促進し医業の継続を確保する観点から、医療法人の持分又は持分に係る経済的利益に係る相続税・贈与税の納税猶予及び免除等の措置も期限を付して講じられている【平成 26 年度創設】（期限：29.9.30 措法 70 の 7 の 5～70 の 7 の 9）。
- (198) 相続税における取得財産価額(平成 26 年:12.4 兆円)の主な内訳:土地 5 兆 1,469 億円(41.5%)、現金・預貯金 3 兆 3,054 億円(26.6%)、有価証券 1 兆 8,966 億円(15.3%)。国税庁・前掲注(20)。
- (199) 品川芳宣「事業承継税制と時価評価の関係(その 1)」季刊野村資産承継 vol.2 89 頁(2015)。
- (200) 渋谷教授は、事業承継税制について「事実上の措置が制約されると、法律上の措置を採用することが強く要請される」とする。渋谷雅弘「事業承継税制の現状」法学 69 巻 1 号 62 頁。

小規模宅地については当初、事業用宅地については 200 ㎡まで 20%減だったものが、今では 400 ㎡まで 80%減に、株式については、課税価格 10%減の特例が廃止され、納税猶予方式が導入され株式の 2/3 を上限にその 80%相当額に対応する相続税額の納税が猶予され、一定の要件を満たせば免除されるまでに至っている。

図表 3-2 相続税における中小企業者に係る主な措置の経緯



## (2) 特徴

上記(1)を踏まえると、次の特徴を挙げることができる。まずは相続税が念頭にする会社である中小企業者は同族会社であることが挙げられる。法令上、法人税においては基本的に資本金 1 億円以下の法人を中小企業者と区別する<sup>(201)</sup>一方、相続税における小規模宅地の特例の特定同族会社事業用宅地の措置は個人事業者との同一性の観点から、株式等に係る事業承継税制は中小同族会社の円滑な事業の承継<sup>(202)</sup>という観点から、株式等の過

(201) 法人税法 66 条 2 項、租税特別措置法 42 条の 4 第 6 項 4 号、租税特別措置法施行令 27 条の 4 第 5 項等。

(202) 事業承継税制創設時において立法担当者は「わが国の中小企業は、経営上の意思決定を迅速化し、安定的な経営を行うため、経営者とその同族関係者で株式（議決権）の大半を保有している同族経営の会社が多数を占めている実態にあり、こうした中小同族会社の経営者の死亡等に伴う事業の承継に際しては、経営資源としての議決権株式の分散を防止し、安定的な経営の継続を確保することが重要」と指摘している。財

半数が特定の個人に所有される同族会社がその対象とされている<sup>(203)</sup>。

二点目は事業の承継に対する配慮の位置付けの変化が挙げられる。当初は相続税法本体の基礎控除により一律に配慮されている点で、遺族の生活保障や潜在的持分の清算という観点への配慮の面もうかがいしれた。当初通達で定められていた小規模宅地の特例についても、事業用等の小規模な宅地については、相続人等の生活基盤維持のため欠くことのできない財産で処分には相当の制約を受けることなどを理由にして、時価の解釈の下、評価方法により配慮されていた。しかし、事業用宅地等は従業員や取引先等事業主以外の者の社会的基盤とされている状況等に鑑み特別の配慮を加えるなどとして租税特別措置法に規定され、現在は事業の継続等への配慮という観点からその存在意義が説明されている。また株式等に係る事業承継税制については、税負担の軽減と引き換えに維持すべき雇用確保の割合を5年間平均80%以上であることを求める<sup>(204)</sup>など、政策税制のスタンスを明確にしている<sup>(205)</sup>。このように、現在では「事業の承継への配慮」に対しては、租税特別措置を中心に個別の財産に着目した区々の制度を講じることにより対応されており、恒常的なものでなく、課税の公平の例外として、応急的な措置という位置付けが付与されている。

また、このような優遇措置の法令化は措置の拡充につながりやすい<sup>(206)</sup>。小規模宅地の特例は、減額割合及び適用面積は創設当初から数倍にもなっている。これは措置が法令化されたことにより、相続税法の時価の解釈を離れ、その時代の政治的・社会的要請を反映することが可能となり、現に

---

務省・前掲注(191)310頁。

(203) 租税特別措置法70条の7の2第1項及び2項3号ロ(同族過半要件)等。

(204) 租税特別措置法70条の7の2第3項2号、租税特別措置法施行令40条の8の2第28項等。

(205) 田中治「政策税制として創設された事業承継税制の評価と改革の方向性を検討 事業承継税制の現状と評価(特集 事業承継税制の現状とあり方)」税研28巻3号37頁(2012)。

(206) 品川・前掲注(187)37頁。

対応してきた結果であると思われる<sup>(207)</sup>。本来、租税特別措置は、合理性、有効性、相当性等に照らして厳格に検証されることが求められるが、その時の政治的圧力が強ければ、このように措置を整理合理化するのではなく措置の拡充の方向にも簡単に傾きえる。

## 第2節 個別の措置の検証

### 1 措置の必要性和問題点

地域の雇用の大半を担い地域経済に寄与している中小企業者に対する事業承継への配慮の必要性はかねてより議論されているところであり、例えば、前述した平成19年の事業承継税制検討委員会中間報告では「厳しい競争環境に晒されている中小企業が、相続税負担の存在や、予測によって、株式を分散させたり、廃業を検討したり、自社株式の評価額を引き下げするための事業拡大の抑制・利益圧縮によって機会損失を生じさせたり、承継時のキャッシュ流出で弱体化したりしていることから、その事業承継時の税負担を減免することにより、事業の継続・発展を通じた雇用の確保や経済活性化を図っていくという観点で極めて重要」と指摘される<sup>(208)</sup>。税制調査会においても「事業の円滑な承継を通じて中小企業の活性化につながることは認められる」<sup>(209)</sup>とし、また、「雇用確保や経済活力の維持の観点から一層の配慮が必要」<sup>(210)</sup>との見解にも触れるなど、その必要性は一定程度認めていると解すこともでき、現に前節でみたような措置を講じてきているところである。

他方で、税制調査会では問題点も指摘し続けてきた。特に、過去の答申で

---

(207) 渋谷・前掲注(200)44頁。また、「法律に移行する最大のメリットは、政策要請が正しく、政治的圧力が強ければ、その制度をいかようにも拡充できる」とも言われる。

品川・前掲注(141)90頁。

(208) 事業承継協議会 事業承継税制検討委員会平成19年6月「事業承継税制検討委員会中間報告」11頁。

(209) 税制調査会平成13年11月「平成14年度の税制改正に関する答申」12頁。

(210) 税制調査会・前掲注(60)27頁。

指摘されている問題点を概観すると概ね下記のように整理できる<sup>(211)</sup>。

(1) 機会均等を欠き、格差の拡大を懸念する指摘

- ① 自ら起業する者と事業を承継する者との機会均等を欠く(平成12年答申、平成12年中期答申、平成14年答申<sup>(212)</sup>)。
- ② 相続後の事業継続に対する過大なインセンティブは、新規の創業や新たな事業展開とのバランスを失わせる(平成14年基本方針<sup>(213)</sup>)。
- ③ 格差の拡大を招く恐れ(平成19年答申)。

(2) 他の者、他の財産との不公平の指摘

- ① 中小企業者の事業用資産や同族会社株式について納税猶予制度を創設することは、結局、給与所得者のみに通常の納税を求めることになり税制として極めて歪んだものとなる(昭和55年中期答申<sup>(214)</sup>、昭和58年度中期答申<sup>(215)</sup>)。
- ② 給与所得者など事業用資産を持たない者との課税の公平性(平成14年答申、平成19年中期答申)。

(3) 資源配分の非効率性など経済的側面等からの指摘

- ① 次世代の経営能力の如何を問わず事業資産の移転を促進することで資源配分の効率性を損なう(平成12年中期答申、平成14年答申)。
- ② 経済活力の維持への有効性といった観点から再検討が必要(平成19年答申)。

---

(211) その他次のような指摘もされている。

- ・円滑な事業承継の観点からの取引相場のない株式の評価の緩和について、①既に十分な配慮がなされている、②評価方法が節税目的に濫用されているケースがある、③土地の評価割合が公示地価の7割から8割へ引き上げられる中で、株式の評価を緩和することは方向が逆であり不相当(平成4年答申)。
- ・税制の問題では解決しえない問題が少なからずある(平成12年中期答申)。事業承継を困難にしている要因には民法の相続制度等に問題がある(平成12年答申)。

(212) 税制調査会平成13年11月「平成14年度の税制改正に関する答申」。

(213) 税制調査会平成14年6月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」。

(214) 税制調査会昭和55年11月「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」。

(215) 税制調査会昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」。

- ③ 世襲による事業承継を支援することの必要性から十分な吟味が必要  
(平成 19 年中期答申)

## 2 円滑な事業承継の要請と相続課税との緊張関係の調整

このように、事業用財産の維持及び事業の承継を求める社会的・経済的要請と基本的に財産の処分をも前提とする相続税のあり方との間には鋭い緊張関係が生じる<sup>(216)</sup>。「事業用資産の次世代への移転をどのように扱うべきか」ということは、相続制度をどのように理解するかということに帰着する問題<sup>(217)</sup>でもあり着地点はみえにくい。

前記のとおり、これまで相続税における中小企業者に対する配慮は、相続税法本体や通達で普遍的に措置されてきたが、現在では個別の財産に着目し課税の公平の例外として租税特別措置において応急的に措置を講じるに至っている。この点については、①老後扶養の社会化の進展を踏まえた遺産の社会への還元、という現代の相続税の課税根拠が求めうる幅広い適切な課税の視点、②相続により取得した財産を全て金銭的な価値に置き換えて評価した上で課税し全ての財産を平等に取り扱うことが求められている点<sup>(218)</sup>、などに鑑みると、租税特別措置として配慮する方向性自体は是認しうるものと思われる。

この場合の措置のあり方については、前章第 4 節で確認したとおり、円滑な事業承継を妨げる要因・支援すべき理由の的確な把握、税の減免により生じる税負担の不公平を補うに足る義務・債務の賦課、措置の合理性・有効性・相当性の視点、政策目的と制度の仕組みの関連性等の観点から検証すべきこととなる。これらの点につき一つの解答を提供しているのが、平成 21 年度改正で創設され平成 25 年度改正で抜本的見直しが行われた株式等に係る

(216) 田中・前掲注(102)90 頁。

(217) 高野幸大「広く事業承継をスムーズに行える相続税の課税方式を検討 相続税の課税方式と事業承継 (特集 事業承継税制の現状とあり方)」税研 28 巻 3 号 60 頁(2012)。

(218) 税制調査会・前掲注(59)304 頁。

事業承継税制であると思われる。

### 3 個別措置の検証

#### (1) 株式等に係る事業承継税制

株式等に係る事業承継税制は、後継者が、認定承継会社(経済産業大臣の認定を受けた一定の会社)の代表権を有していた一定の被相続人から相続等によりその認定承継会社の非上場株式等の取得をした場合には、その非上場株式等のうち発行済議決権株式総数の3分の2までの部分<sup>(219)</sup>に係る課税価格の80%<sup>(220)</sup>に対応する相続税について、その後継者の死亡の日までその納税を猶予する制度である<sup>(221)</sup>。この制度は、単に中小企業者という理由のみで優遇するものではなく、支援すべき理由・必要性が適切に把握されたうえで、必要な部分に限定して効果的に講じられている措置と言いうられると思われる。その理由として、

- ① 中小企業経営者の死亡を機にする経営資源としての議決権株式の分散は安定的な事業の継続に支障をきたし〈円滑な事業承継を妨げる原因〉、ひいては雇用や地域経済に影響を及ぼすこと〈措置の必要性〉から、株式の分散の防止と株式の集中による安定的な事業の継続を図る必要がある〈措置の基本的考え方〉、と整理したうえで<sup>(222)</sup>、
- ② 事業承継の円滑化のための総合的支援として民法の特例<sup>(223)</sup>や金融支

(219) 株主総会の特別決議(会社法 309 条 2 項)を単独で行うことができる水準を念頭に置いて3分の2とされている。財務省・前掲注(191)323頁。

(220) 小規模宅地の特例の減額割合とのバランスを踏まえ、経済活力の維持等の要請と課税の公平性の確保という観点から80%とされている(平成20年4月18日参議院本会議における額賀財務大臣の答弁)。

(221) 贈与税も同様の措置が講じられている(租税特別措置法 70 条の 7)。

(222) 財務省・前掲注(191)310頁。平成20年4月2日衆議院経済産業委員会甘利経済産業大臣法案趣旨説明。

(223) 生前贈与株式を遺留分の対象から除外(除外合意)または当該株式の評価額をあらかじめ固定(固定合意)(中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律 4 条)。



援<sup>(224)</sup>も含んだ事業承継円滑化法<sup>(225)</sup>を定め、総合的事業承継支援の一環として税制措置を講じていること〈措置の合理性・相当性〉、

- ③ 租税の納付という義務・債務に替え、中小企業者としての役割の十分な発揮（5年間の雇用確保要件等）を義務・債務として課したうえで、納税が猶予又は免除されること（要件が満たされない場合は猶予期限が確定し猶予税額の納付が必要）〈措置の有効性・許容性等〉、
- ④ 適用に当たっては、後継者等に係る持株要件（同族筆頭・同族過半要件）、対象者は一人に限定など、株式の分散防止、株式の集中という観点を踏まえ要件が設定されていること〈措置の有効性〉、
- ⑤ 5年経過後に猶予対象となった株式を売却した場合は売却分に対応する相続税額を納付する必要があること、資産管理会社を利用した税負担の回避行為に対する措置が講じられていること〈措置の相当性・有効性〉、などがあげられる。これらの点から本制度は事業承継の円滑化を求める社会的・経済的要請と課税の公平の確保の双方の調整を試みた租税特別措置の一つケースと捉えることができるのではないかと考える。

---

(224) 日本政策金融公庫等による低利融資、信用保証協会の保証枠とは別枠の保証枠の利用（中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律 13 条及び 14 条）。

(225) 「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律案要綱」1 頁。

図表 3-3 株式等に係る事業承継税制の主な納税猶予期限の確定事由(相続税)<sup>(226)</sup>

区分	経営承継期間 (申告期限から5年間 <sup>(227)</sup> )	経営承継期間経過後
経営承継 相続人等	認定承継会社の代表権を有しないこととなった場合	
	同族関係者と合わせて有する議決権数が50%以下となった場合 (同族過半要件)	
	同族関係者間で筆頭株主でなくなった場合(同族筆頭要件)	
	特例非上場株式等を売却した場合	特例非上場株式等を売却した場合
認定承継会社	経営承継期間の平均常時使用従業員数が相続開始時の80%を下回った場合	
	上場会社となった場合	
	風俗営業会社となった場合	
	黄金株を経営承継相続人等以外の者が取得した場合	
	特例非上場株式等の議決権を制限した場合	
	事業実態のない資産管理会社に該当した場合	事業実態のない資産管理会社に該当した場合
	総収入金額が零となった場合	総収入金額が零となった場合
	解散等をした場合	解散等をした場合

なお、既述のとおり平成25年度改正において制度の活用促進を図る観点から抜本的な見直しが行われており、引き続き制度の活用状況等を注視

(226) 租税特別措置法70条の7の2第3項及び5項。

(227) 5年という期間について、「納税猶予制度の政策目的は、事業の継続を支援し、雇用の確保・経済活力の維持を図ることであり、この点に鑑みれば、事業継続が要件付けられる「経営承継期間」は、こうした政策目的が実現できるよう、ある程度の長い期間が必要と考えられます。他方で、社会経済の変化等に応じた中小企業の柔軟な事業再編の必要性等にも配慮する必要があります。このような観点から、円滑化法における経済産業大臣認定の期間が相続税の申告書の提出期限後5年とされていることを踏まえ、経営承継期間についても5年とされています」と説明される。財務省・前掲注(191)330頁。

し必要に応じそのあり方を検証していく必要がある<sup>(228)</sup>。

## (2) 小規模宅地の特例

### ① 特例の位置付け

本特例の趣旨は、前述のとおり土地が生活・事業の基盤である一方その処分には制約もあることを踏まえ、居住の安定及び事業の継続に一定の配慮をするとの観点から説明されている。しかし、必ずしもその制度の意義、理念及び税制上の位置付けなどが明確ではないとする指摘もある<sup>(229)</sup>。

そもそも、遺産は「家族構成員の潜在的持分が含まれており、遺産の持主が死亡した後では、各員の生活保障の資とされるべきもの」とされ、相続税の基礎控除には「個人の生活基盤を損なわない」ように配慮する観点があるとされ<sup>(230)</sup>、「現在の基礎控除の定額部分は、分割困難な農家及び中小企業の相続を考慮し、一定額を基礎的に控除する趣旨で設けられたが、その後の各種特例の整備に伴い当初の意識は低下している」と指摘される。その各種特例の一つである小規模宅地の特例は、定額控除である基礎控除ではカバーできない地価の高い都市部への対応として課税価格の一定割合を減額することで基礎控除の調整的役割を担っているとの捉え方も可能<sup>(231)</sup>であることから、「本来的」、「恒常的」<sup>(232)</sup>に講

---

(228) 平成 25 年度改正はおおむね評価する向きが多いと思われるが（例えば、日本商工会議所平成 25 年 1 月 24 日「平成 25 年度与党税制改正大綱について(岡村会頭コメント)」、平川忠雄「事業承継税制における納税猶予制度について検討(納税猶予制度(特集 贈与税の役割と課税のあり方)」税研 29 巻 3 号 52 頁(2013)等)、他方で、経営者が事業承継について計画的な取組を誘引する意味のあった事前確認制度を廃止したことは本措置が専ら税負担を軽減する趣旨へと変質したとする指摘や(渋谷雅弘「相続税・贈与税の改正と問題点(特集 法的視点からみた新政権下の経済政策：税制改革、緊急経済対策の行方)」ジュリ 1455 号 45 頁(2013) )、更なる制度の簡素化等の必要性に加え税理士の専門家としての勉強の必要性の指摘もある(品川芳宣「節税と租税回避のはざまに思う」税務弘報 64 巻 6 号 98 頁(2016))。

(229) 小池・前掲注(169)291 頁。

(230) 税制調査会・前掲注(120)64 頁。

(231) 小池・前掲注(169)292 頁。

(232) 田中教授は「事業承継税制は、雇用の維持、地域経済の活性化等の経済的価値と、税収の確保および富の再分配という相続税の目的のいずれに軸足を置くかによって、

じられている措置と捉えることもできる。

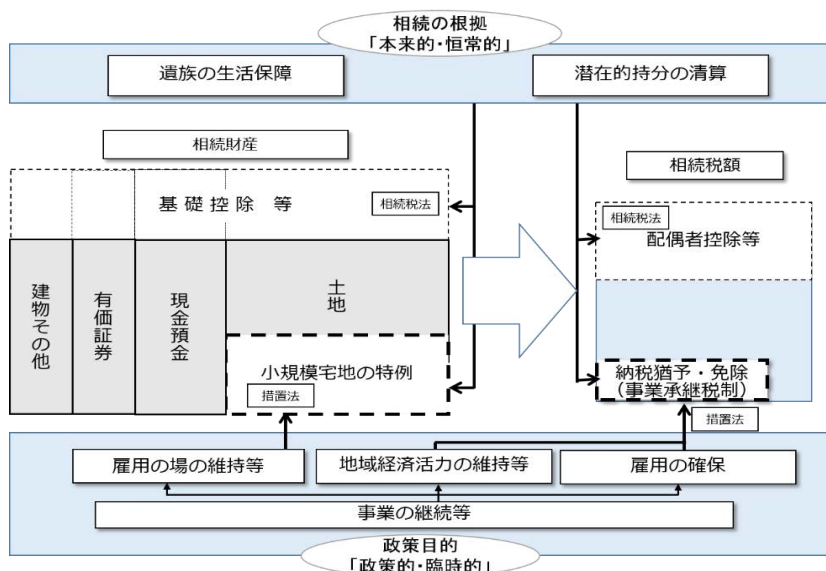
しかし、現行、本特例は「政策的」、「臨時的」な租税特別措置として規定されている。これは、事業承継に係る措置について基本的に抑制的な姿勢をとり続けていた税制調査会の姿勢を踏まえると、①創設当時の異常な地価高騰という臨時性・異常性に対する応急的対応といった背景に加え、②相続税は基本的には「すべての財産を金銭価値により評価し、その価値に応じて課税をすることにより、公平な課税が実現」されるべきとする前提があること、③基礎控除のように全財産一律に適用するものでなく、特定の財産に着目して講じるような軽減措置は、他の者、他の財産との関係で課税の公平性や、資産選択の中立性が損なわれるなど上記で掲げた問題を伴うこと、などの諸点から仮に措置の必要性が認められ手当とするにしても課税の公平の例外として政策的に措置を講ずべきである、とするような抑制的な思考が相対的に強かったことによるものと史料する。

このように、生活や事業の基盤そのものである一定の範囲の土地のうち基礎控除で配慮しきれない部分については、居住や事業の継続に対する配慮の観点から、課税の公平の例外として、その課税価格を減額することとされていると解されるところ、次で述べるとおり、現行制度上必ずしもその目的と仕組みとが結びついているとはいえない状態が指摘される。特に、事業の継続という点で趣旨を共通にする株式等に係る事業承継税制と比べた場合その違いは一層顕著になる。このことが、上記の本特例の位置付けの不明確さを指摘させることにつながっていると思われる。

---

その位置づけが変わってくる。…事業承継税制を、政策的、臨時的、応急的なものと考えているのか、それとも、本来的、恒常的、継続的なものと考えているのかも、問われるであろう」と述べる。田中・前掲注(102) 102頁。

図 3-4 相続の根拠、政策目的と小規模宅地の特例及び株式等に係る事業承継税制



## ② 問題点

株式等に係る事業承継税制は、地域の雇用確保や円滑な事業承継の支援という目的に資するため相続後の事業の継続等を要件として税負担の軽減を行っている。そのため相続税の申告時に税負担の軽減が確定する課税価格減額方式ではなく相続税の申告時には納税を猶予し将来事業継続等の要件を満たさなくなった時点で納付させる納税猶予方式を採用している。これは当該方式が政策目的をより実現するためにはより相応しいとの考え方によるものである<sup>(233)</sup>。したがって、申告後に株式を

(233) 平成 20 年 2 月 27 日衆議院財務金融委員会の財務省加藤主税局長の答弁「今回の取引相場のない株式に係る相続税の納税猶予制度は、財産としての非上場株式を優遇するものではなく、課税の公平にも留意しつつ、後継者が事業を承継し安定的に継続していくために必要な措置として、その必要な範囲で税制上の支援を行うという趣旨で創設するものでございます。…今回は、納税猶予制度、一たんきちっとした納税額

売却し現金化した場合には猶予税額の全額納付又は売却した部分に対応する相続税額を納付することになる。

一方、小規模宅地の特例についても、事業継続への配慮や事業用宅地等が雇用の場を提供していることを踏まえている点を見ると、株式等に係る事業承継税制とその目的を一にしている部分があるともいえるが、両者は要件や効果で大きく異なる。具体的には、

- (イ) 小規模宅地の特例は基本的に申告期限まで土地の保有・事業継続要件を満たせば当該宅地の課税価格の8割の減額を確定させるという相当規模の相続税負担の軽減がなされる。仮に、申告後に事業を廃止し事業用宅地を売却し現金化しても、相続税は軽減されたままである<sup>(234)</sup>。この点については、処分の制約の一層の配慮という観点もある本特例について「相続人等が事業承継、居住継続をしていない場合や処分してしまった場合にもこの特例制度が適用されることは、不合理であると言わざるを得ない」などと指摘される<sup>(235)</sup>。
- (ロ) 法定相続分課税方式下における課税価格減額方式の採用であり、軽減後の課税価格で相続税の総額を計算することから、事業を継続しない相続人に対しても軽減の効果が及び受益と負担が一致しないこととなる（株式等に係る事業承継税制は経営承継相続人等にも軽減が及び他の相続人の相続税には影響がない。）。

---

を算出した上で、その八割を猶予するという形にしております。これは、…この事業継続の要件をチェックしていくためにも、そのシステムを一定期間の納税猶予制度という形にして、条件が外れれば、課税の公平を確保する観点から、適切な課税を行うという仕組みをとることが課税の公平にも資する。事業継続という社会的な要請と課税の公平という両者の要請を調和するために、今回のこういう制度にさせていただきました」。

- (234) 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集 61 卷『相続税・贈与税の諸問題』58 頁 (2011)。小池正明「相続税制の再検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』86 頁 (法律文化社、2003)。
- (235) 北野弘久『争点相続税法』297 頁 (勁草書房、1995)。品川芳宣・棚村政行・小池正明「鼎談 中小企業の事業承継円滑化への改正の方向性とその課題」税理 50 卷 12 号 120 頁(2007)。

- (ハ) 本特例を適用した宅地については大幅に課税価格が減額される一方で、当該宅地の取得に要した借入金等の債務は全額債務控除の対象となりうるため、他の相続財産の価額から当該債務に相当する金額を控除することも可能となる<sup>(236)</sup>（株式等に係る事業承継税制は納税猶予税額の計算上債務を控除することからその分猶予税額も減少する<sup>(237)</sup>）。

図表 3-5 小規模宅地の特例と株式等に係る事業承継税制の主な要件<sup>(238)</sup>

小規模宅地の特例		株式等に係る事業承継税制 (経営承継相続人等)	
事業用宅地等*	特定同族会社 事業用宅地等	入口要件	期間要件
【相続開始時から申告期限まで】 宅地の継続所有		【相続開始時】 保有議決権数 50%超 同族関係者間で筆頭株主 【申告期限まで】 株式継続保有	〔 参照 図表 3-3 〕
【相続開始前から申告期限まで】 事業の継続	【相続開始直前】 株式を 50%超 保有する法人の 事業の用		
	【申告期限まで】 当該法人の事業の用		
		【相続開始の直前】 役員であること	
		【相続開始後 5 月】 代表権を有していること	

※生計一親族の場合。

このような指摘に対しては、本特例は定額である基礎控除で補えない地域間格差の調整を行うものであり、相続の根拠とされる遺族の生活保障という観点を踏まえればそもそも「本来的」に課税価格から控除されるべきものであり問題にすべきでない、とする考え方もありうるかもしれない。

(236) 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』99頁（法律文化社、2003）。

(237) 租税特別措置法施行令 40 条の 8 の 2 第 13 項及び 14 項。

(238) 租税特別措置法 69 条の 4 第 3 項 1 号及び 3 号並びに 70 条の 7 の 2 第 2 項 1 号及び 3 号。

しかし、上記でも見たとおり①本特例は課税の公平の例外として特定の財産に対して特別に講じられている特例であり必要な範囲に限って効果的・限定的に措置が講じられる必要があること、上記(イ)及び(ロ)の指摘のように、②株式等に係る事業承継税制に比べ政策目的（事業の継続等）と制度の仕組み（申告期限までの要件）が必ずしも関連していると解されず、③課税の公平の喪失を補うだけの義務・債務が課されているとも評価できないこと、また④個人形態で事業用宅地を保有する場合と会社形態で保有する場合とで効果が著しく異なることを是認できる合理的な理由も乏しいこと、などの点から上記に掲げた指摘を許容するに足りる論拠にはならないと思われる。

### ③ 方向性

では、上記問題点の是正手段を考えた場合、例えば、上記(イ)の指摘については、申告期限後の事業継続要件を課すことがまず考えられるが、継続期間の設定のほかその管理・捕捉をどのように行うか、また事業継続していない場合には課税することとなるが、その際、軽減がされない場合の課税価格により相続税の総額を再計算する必要があり、他の相続人の相続税にも事後的に影響が生じることをどのように考えるか、などの論点が生じる。上記(ロ)の指摘については、根源的には課税方式の変更による対処がある。課税方式については平成 21 年度改正で検討することとされたが「課税の公平性や相続のあり方に関する国民の考え方とも関連する重要な問題であることから、幅広い国民の合意を得ながら議論を進める必要がある」<sup>(239)</sup>などとされ、見直しにまでは至らなかったことを踏まえる<sup>(240)</sup>と現実的ではなく、個別措置のために相続税全体の枠組みを変更することには慎重であるべきとも思われる。また、上記(ハ)については、控除すべき債務等の金額について対応する財産の課税価額まで

(239) 税制調査会平成 20 年 11 月「平成 21 年度の税制改正に関する答申」6 頁。

(240) 当時、J A 全中と J A 都市農業対策委員会は遺産取得課税方式の採用に反対している。



に制限することなども考えられるところ、このような事例は本特例を利用する場合に限ったことではなく（次章参照）、課税価格や財産の評価と控除すべき債務の関係のあり方という全般的な検討が必要となってくる。

したがって、上記(イ)から(ハ)の指摘を効果的かつ包括的に是正するには、平成 24 年度改正で創設された山林の納税猶予制度が株式等に係る事業承継税制を基本的なベースにして制度が構築されていることも踏まえると、これらの問題点を解消し事業承継の円滑化の社会的要請と課税の公平の調和を試みている株式等に係る事業承継税制の仕組みに近づける方向で見直すことが最も合理的と思われる<sup>(241)</sup>。

---

(241) ・渋谷教授は「納税猶予制度の対象を拡大しつつ、小規模宅地の負担軽減措置は居住用宅地等に限定していくという方向性があげられる」とする。渋谷雅弘「贈与税の非課税規定・控除規定（特集 贈与税の役割と課税のあり方）」税研 29 巻 3 号 43 頁(2013)。

- ・奥谷教授は、農地、小規模宅地等及び非上場株式の 3 つの事業の承継に関する制度を念頭に「統一的な制度を構築し、事業承継税制の効果が公平に及ぶようにすべき」とする。奥谷健「ドイツ相続税法の改正と事業承継税制（創立 60 周年記念号）」税法学 566 号 177 頁（2011）。
- ・池上教授は「制度の趣旨が事業の承継つまり中長期的な事業継続を支援することだとすれば、これを部分的な納税猶予制度に変更することもできよう」とする。池上岳彦「相続税における小規模宅地等の負担軽減のあり方」税研 31 巻 4 号 44 頁(2015)。

なお、本稿では、中小企業者に係る相続税のあり方の観点から、事業の承継という視点を踏まえ事業用宅地及び特定同族会社事業用宅地を念頭に論じたため、居住用宅地の取扱いについては検討の対象外とした。

## 第3章 中小企業者に関する課税の公平を期する措置

相続税における中小企業者に対する優遇措置は基本的に同族会社<sup>(242)</sup>を対象にしているため、中小企業者は相続税制上優遇の対象とされている一方で同族会社ゆえに規制すべき対象とも捉えられる。本章ではこのような二面性を有する中小企業者に関する課税の公平を期する措置について検討する。

まずは、同族会社に係る相続税制上の主な措置の概要を確認した後、近年の税負担回避行為の事例を概観する。その中で、検討が必要と思われる措置について考察し、問題点が把握されればその見直しを含めた提言を行うこととする。

### 第1節 現行の主な規定の概要

#### 1 同族会社の行為計算否認規定（相続税法 64 条）

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合その株主等又はその親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果になると認められるものがあるときは、税務署長は、その行為又は計算にかかわらずその認めるところにより課税価格を計算することができる<sup>(243)</sup>とされている。

この趣旨について、昭和 25 年の創設時、次のように立法担当者は解説している<sup>(243)</sup>。

「時価より低い価額で現物出資又は財産の譲渡をすとか或いは対価を受けないで会社に対してその債務を免除することは相当に多い。これらの事由に因って会社が財産を取得したときには、会社自体に対しては法人税が課せられる訳であるから、相続税を課税する必要はない。併し、それによって会

(242) 租税特別措置法 69 の 4 第 3 項 3 号、70 条の 7 の 2 第 2 項 3 号ロ等。

(243) 泉美之松『相続税・富裕税の実務』126 頁（税務経理協会、1950）。

社財産が増加することによって、当該会社の株式又は出資の価額が増加することになるので、既述のごとく、法第九条の規定によって、その株主又は出資者がその財産の出資者、譲渡者又は債務免除をした者から、その株式又は出資の価額が増加した部分に相当する金額の利益を受けたことになり、それだけ贈与又は遺贈に因り財産を取得したものとみなされて相続税の課税を受けることになる。…ところが、所謂同族会社の場合には、右の方法によって課税するだけでは不十分なことがある。特に今回の改正においては、相続税の税率が相当高率となったので、その課税を免がれるために同族会社を利用する方法が採られることが予想される。例えば、父が百万円の価値のある財産を十万円と評価して現物出資し、子が十万円現金出資し、合わせて資本金二十万円の株式会社を創立したような場合には子の所有する株式の価額は額面より多くなるが、父の所有株式の価額が増加した分は父の死亡の時でないで課税できない。そこでこのような場合には、父の出資価額百万円と割当株式の額面額との差額は会社の父に対する負債として処理せしめておき、後に相続開始のとき一括課税するのが適当な場合がある。このような場合に備えて、相続税法においても、所得税法及び富裕税法と同様、同族会社の行為又は計算の否認に関する規定が設けられている。

また、「同族会社…を経由乃至利用して相続税負担の不当な軽減を図らんとする場合を予想して、新法は次の如き措置（筆者注：同族会社の行為又は計算の否認等）を講ずる」とし、具体例として「例えば同族会社の特別の関係者が同会社に贈与した場合等は贈与とせず、貸金として計算することになる」とも説明<sup>(244)</sup>されており、これについては「同族会社等が1,000万円の欠損金があるような場合に、被相続人が、1,000万円を贈与した場合には、相続財産が不当に減少することになるから、これを贈与しなかったものとして取り扱われることになる」などと解説されている<sup>(245)</sup>。

平成13年度改正では、企業組織再編成に係る一般的租税回避行為否認規

(244) 大蔵省主税局 下條進一郎「改正相続税法詳解」財政経済弘報182号8頁(1950)。

(245) 武田昌輔監修「DHC コンメンタル相続税法」3578頁(第一法規、加除式、1981)。

定が創設された。これは、会社分割制度の創設等を内容とする商法等の改正が平成 13 年 4 月に施行されることに伴って規定されたもので、従来法人税においては合併や現物出資を利用した租税回避行為が指摘されておりこの企業組織法制の大幅な緩和により組織再編成を利用する複雑、巧妙な租税回避行為の増加が想定されたことから相続税・贈与税においても租税回避の手段を限定しない一般的な租税回避防止規定として措置された<sup>(246)</sup>。

## 2 みなし贈与（相続税法 9 条）

贈与税は、相続課税の存在を前提に、生前贈与による相続課税の回避を防止するという意味で、相続課税を補完するという役割を果たしており、相続課税と同様、贈与という無償の財産取得に担税力を見出して課税するという位置付けを有している<sup>(247)</sup>。

上記 1 で触れられているみなし贈与の規定については、「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与…により取得したものとみなす」と定められている。この措置は、昭和 22 年の相続税法全文改正時において遺産課税方式の下贈与者課税形式で規定された後、昭和 25 年改正で遺産取得課税方式が採用された際にほぼ現行の姿で規定されている<sup>248</sup>。その趣

(246) 国税庁・前掲注(182)492 頁。平成 15 年度改正では、法人税法の同族会社の定義の見直しに合わせて改正が行われ（自己株式を判定の対象から除外、100 分の 50 以上の株式保有→100 分の 50 超の株式保有）、平成 19 年度改正では、新信託法の制定に伴い法人課税信託について法人課税の対象とされたことにより会社とみなされた受託者が同族会社に該当する場合も適用対象となることが明らかにされた。本規定の経緯は、石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察-財産評価基本通達第 6 項との関連を中心として-」税務大学校論叢 39 号 519 頁(2002、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/39/ishikawa/hajimeni.htm>)

(247) 税制調査会・前掲注(59) 291 頁。

(248) 沿革については、宮脇義男「相続税法第 7 条及び第 9 条の適用範囲に関する一考察」税務大学校論叢 65 号 239 頁(2010、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/65/06>)。

旨は「贈与契約の履行により取得したものとはいえないが、関係する者の間の事情に照らし、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したもののみならず、贈与税を課税することとしたもの」<sup>(249)</sup>などと説明がされる。通達では、同族会社に対し無償で財産の提供があった場合において、当該会社の株式又は出資の価額が増加したときは、その株主が当該株式の価額のうち増加した部分に相当する金額を、当該財産を提供した者から贈与によって取得したものとして取り扱うことなどが例示されている<sup>(250)</sup>。

このような場合は同族会社に限ったものではないが、「同族会社に限ってこのみならず規定を適用することとしているのは、利益の授受の認定について同族会社の行為計算の否認規定を前提としているからであろう」と解説するものや<sup>251</sup>、「同族会社であれば、会社が享受した利益を反射的に当該会社の株主等の利益とみなして当該利益の額を算定するのは、他の会社に比して容易であることは確かである」と評するものもある<sup>(252)</sup>。

### 3 その他

#### (1) 評価通達 6 項

相続税法 22 条では、相続又は贈与等により取得した財産の価額は取得時の時価による旨を定めており、具体的な内容の大半は評価通達にゆだねられている。その中で「時価とは課税時期…において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成

(249) 東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決（裁判所ウェブサイト）。大阪高裁平成 26 年 6 月 18 日判決、東京高裁平成 9 年 6 月 11 日判決同旨。

(250) 相続税法基本通達 9-2(株式又は出資の価額が増加した場合)。他、9-4(同族会社の募集株式引受権)、9-7(同族会社の新株の発行に伴う失権株に係る新株の発行が行われなかった場合)など。

(251) 武田・前掲注(245)1037 頁。

(252) 品川芳宣「(判例解説) 関係会社間の株式の低額譲受け(譲渡)と当該株主に対するみなし贈与課税」TKC 税研情報 24 巻 3 号 53 頁(2015)。

立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による<sup>(253)</sup>としているが、同通達6項では「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」とされている。この趣旨について「評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く場合も生じることが考えられる。このため、本項では、そのような場合には個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるよう定めている」と説明されている<sup>(254)</sup>。

この評価通達以外の評価方法による評価について、例えば、「これ(筆者注:評価通達)による評価方法を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の趣旨や財産評価通達自体の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法によることが許される」などと示されている<sup>(255)</sup>ところであり、おおむね裁判例では、「特段の事情がある場合」には評価通達以外の方法で評価することが可能であるとする見解がとられている。この評価通達によらない評価ができる場合として、①実際の取引価額と評価通達による評価額との乖離に着目して租税回避が行われる場合と②評価通達自体の評価方法の欠陥を狙って租税回避行為が行われる場合の二つ大きなパターンがこれまでの学説と裁判例で確認できるとされる<sup>(256)</sup>。

## (2) 株式等に係る事業承継税制における措置

株式等に係る事業承継税制は、所有と経営が一致している中小企業について、後継者への承継に係る相続税・贈与税の負担を軽減することで、円

(253) 財産評価基本通達1(2)

(254) 谷口・前掲注(132)26頁。

(255) 東京高裁平成7年12月13日判決(税資214号757頁)、東京地裁判決平成7年7月20日(税資213号202頁)。

(256) 橋本守次『ゼミナール相続税法(平成27年1月改訂版)』979頁(大蔵財務協会,2015)。

滑な事業承継を通じた雇用確保・地域経済の活力維持を図ろうとするものであることから、個人資産の承継を主眼とした租税回避行為などが行われないような手当てが同制度内に施されている<sup>(257)</sup>。

① 現物出資等がある場合の適用除外

相続開始の直前に、被相続人となる者が個人資産を会社に移転し当該個人資産を株式等の形に変えて株式等を相続させ、この特例の適用を受けることで相続税負担を回避する、といった行為を防止する観点から、相続開始前3年以内に認定承継会社等へ一定の現物出資等があった場合については、この特例の適用を認めないこととされている<sup>(258)</sup>。

② 事業実態のない資産管理会社の適用除外

事業実態のない会社が同制度の適用を受けることを排除するため、同制度の適用を受けようとする会社が一定の資産管理会社<sup>(259)</sup>に該当する場合には同制度の適用が受けられず、また、同制度の適用を受けたものの猶予期間中に資産管理会社に該当することとなった場合には納税猶予期限が確定することとされている<sup>(260)</sup>。

③ 行為計算否認規定の準用

平成 21 年度創設時、立法担当者は「今後この特例が定着していく中で、制度創設時には予期できない種類の租税回避行為などが発生し、これらの措置ではこの特例の適正な利用を確保できない可能性も否定しがたい」とし、「そのような事態に対応するため、包括的に租税回避行為を防止するための規定が設けられてい(る)」と説明している<sup>(261)</sup>。

具体的には、会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては相続人等又はその同族関係者等の相続税等の負担を不当に減少させる結

(257) 財務省・前掲注(11)628頁。

(258) 財務省・前掲注(191)349頁。

(259) 資産管理会社とは次の2つの会社をいう。①資産保有型会社=特定資産額(有価証券等)/総資産額 $\geq$ 70%、②資産管理型会社=特定資産の運用収入額/総収入金額 $\geq$ 75% (租税特別措置法70条の7の2第2項8号及び9号等)。

(260) 財務省・前掲注(11)631頁。

(261) 財務省・前掲注(191)349頁。

果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税等についてのこの特例の適用に関し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、納税の猶予に係る期限を繰り上げ、又は免除する納税の猶予に係る相続税等を定めることができることとされている<sup>(262)</sup>。

## 第2節 中小企業者（同族会社）にみられる相続税等負担の回避事例

相続税の課税方式は、遺産の取得に担税力を見出して相続人に課税する遺産取得課税方式を基礎に、税負担総額は各相続人の実際の取得した金額にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出する法定相続分課税方式が取られている。具体的には、

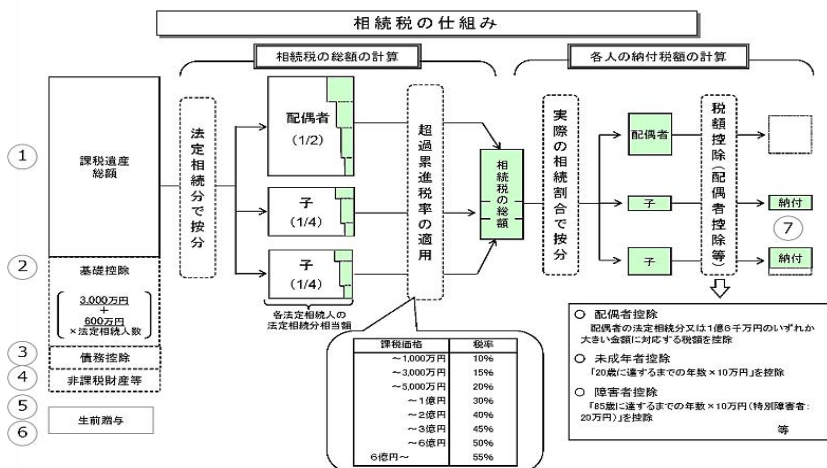
- ① 被相続人の遺産額(債務等の控除後)から基礎控除額を差し引いた後の課税遺産額を、
- ② 法定相続人の全員が法定相続分の割合に従って取得したものと仮定した場合におけるその取得金額に、超過累進税率を適用して計算した金額を合計した金額を相続税の総額とし、
- ③ その総額を実際に取得した財産の課税価格の割合によって按分して、それぞれの者に係る相続税額とした上、
- ④ 求めた税額から、配偶者、未成年者などの各人の事情に着目して設けられている税額控除をして、  
各人の納付税額が導き出される仕組みとなっている<sup>(263)</sup>。

---

(262) 租税特別措置法 70 条の 7 の 2 第 15 項等。

(263) 税制調査会・前掲注(59)291 頁。





(平成 27 年 10 月 27 日 税制調査会財務省説明資料を一部加工)

上記の計算方法を踏まえると相続税負担を減少させる手段としては、例えば①積極財産の圧縮、②基礎控除額の増加(養子縁組)、③債務控除の創出、④非課税財産又は非課税枠のある財産への転換、⑤生前贈与、⑥持分のない法人等への贈与等及び⑦納税猶予等が想定される<sup>(264)</sup>。

②は相続税法 15 条(基礎控除)及び 63 条(養子の数の否認)等により一定の対応が施され、④は、生前の霊びょうや祭具の購入及び生命保険の加入による非課税枠の適用などであり、⑥は同法 65 条及び 66 条により一定程度の対応が図られている。また⑦の納税猶予に関して一定の同族会社は株式等に係る事業承継税制の適用が可能であるが、前記のとおり個別に租税回避を防ぐ措置も講じられており具体的な裁判例等が確認できなかったことから、本章では同族会社を利用して見られる①積極財産の圧縮、③債務控除の創出及び⑤の生前贈与(主にみなし贈与)の事例について以下で検証していくこととする。

(264) 相続税の税負担の回避事例については、一高・前掲注(234)33 頁、八ツ尾・前掲注(156)。

## 1 積極財産の圧縮

- (1) 宅地について賃借権でなく地上権を設定することにより評価額を圧縮させた事例（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決<sup>(265)</sup>。請求棄却）

この事例は、法的効果が類似する権利のうち評価通達による評価額の低いものを利用することで税負担の軽減を試みた事例である。

相続開始の直前に相続人らが出資して有限会社を設立し、被相続人は当該会社との間でその所有に係る宅地を目的とする地上権設定契約を締結した。その後当該会社設立と同じ月に被相続人の相続が発生し、相続人らは当該宅地について更地価額から地上権割合 90%を控除<sup>(266)</sup>して時価を算定した。課税庁は、駐車場事業用の利用権設定は、通常の当事者間であれば地上権でなく賃借権が選択されること、本件宅地の駐車場設備は建物よりも財産的価値が低いからこれに地上権を設定することは通常の経済人間では考えられないこと、地上権に係る地代が当該会社の採算を度外視するものであること、等を理由に相続税法 64 条の同族会社の行為計算否認規定（以下「行為計算否認規定」という。）を適用し賃借権が設定される状態を想定した上で更地価額に 80%を乗じて課税価格を計算<sup>(267)</sup>した。

これに対し地裁は、「右規定（筆者注：行為計算否認規定）によれば、同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には、税

(265) 裁判所ウェブサイト、税資 247 号 607 頁。大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決(控訴棄却。税資 252 号順号 9132)、最高裁平成 15 年 4 月 8 日決定（上告棄却、上告不受理。税資 253 号順号 9317）。

(266) 地上権の目的となっている宅地の価額＝自用地としての価額－（自用地としての価額×相続税法 23 条に定める地上権の評価割合）（評価通達 25(3)）。

(267) 借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合で権利金を収受していないときの貸宅地の価額＝自用地としての価額×80%（「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和 60 年 6 月 5 日付課資 2-58、直評 9））

務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課することができるものと解するのが相当」と判断枠組みを示した。そして「駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原を賃借権ではなく、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然」であり、「本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のために同族会社が大幅な営業損失を生じている点及び被相続人の年齢を考えると、経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引である」と判示し、課税庁の更正処分を認めた。

相続税の行為計算否認規定については、①行為計算否認の対象は誰の行為か、②何をもって税負担を不当に減少させる結果となるとみるのか、等が従来議論となっている<sup>(268)</sup>。本件判決は、「同族会社の行為」を「同族会社を一方当事者とする取引」と解釈し、当該取引が通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるとして、合理性基準<sup>(269)</sup>を採用し、行為計算否認規定を適用した。

---

(268) 田中治「相続税と同族会社の行為計算の否認」水野忠恒ほか『租税判例百選(第5版)』別冊ジュリ 47巻5号143頁(2011)。

(269) これには、「非同族会社では通常なしえないような行為・計算を指すとする見解」(同族非同族対比基準)と「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算が同規定の適用対象となる行為であるとする見解」(合理性基準)とがあるとされる。清永敬次『租税回避の研究』423頁(ミネルヴァ書房、1995)、金子・前掲注(9)477頁。なお、経済合理性に依拠する考え方に疑問を呈するものとして、水野・前掲注(21)577頁、酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲」中央ロー・ジャーナル 12巻1号89頁以下(2015)等。最高裁平成28年2月29日判決(ヤフー・IDCF事件)では、法人税法132条の2について、「同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行

この判決に対しては、否認対象が「同族会社」の行為又は計算であるのに、同族会社を一方当事者とする「取引」に経済合理性を求め、その範囲に同族会社だけではなく個人をも含めた点を「厳格な法の解釈を逸脱したもの」として批判する意見<sup>(270)</sup>や、地上権は他人の土地において工作物等を所有することを目的とする民法に規定されている物権<sup>(271)</sup>であり、「駐車場設備のために地上権が設定されたからといって、一概に不自然、不合理とも言い難い」とする見解<sup>(272)</sup>などもある。他方で、同族会社にとっての経済合理性は別問題であり、地上権設定行為の結果、相続税負担を不当に減少させているのであるから、当該規定の適用は働くと考えべきとする見解もある<sup>(273)</sup>。

- (2) 代表取締役である被相続人が同族会社に対して有する貸金等の債務を免除し、相続財産を減少させた事例(浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決<sup>(274)</sup>。請求一部認容)

被相続人が、同族会社に対して有する貸金等の債権合計約 2,200 万円を免除し、その 5 か月後に被相続人の相続が開始した。課税庁は、会社の役員や支配株主等の行為はその密接不離の関係からみて同族会社の行為と同

---

為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編成に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当」と判旨し、所論の点に関する原審の判断は以上の趣旨を言うものとして是認できる、とした(裁判所ウェブサイト)。本事件について国側の立場で意見書を提出していた今村教授は、同条の「不当」と同法 132 条(同族会社の行為計算否認規定)の「不当」との関係に関し「法人税法 132 条の『不当』については、…裁判例において、経済合理性基準が確立しており、これを今更、濫用基準(注:課税根拠規定等の趣旨目的に反する場合について「不当」と評価するもの)に変更することには問題がある」とする。今村隆『租税回避と濫用法理』242 頁(大蔵財務協会,2015)。

- (270) 田中治「租税判例 判例分析ファイル(23)地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信(2001-10) 257 頁 (2001)。  
 (271) 民法第 2 編第 4 章 (地上権)。  
 (272) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究(第 3 版)』860 頁 (大蔵財務協会、2014)。  
 (273) 酒井・前掲注(269)101 頁。  
 (274) 税資 116 号 294 頁。

視することができ、行為計算否認規定の「同族会社の行為」は「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると、「本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるのである。そして、本件債務免除によって原告に係る相続税を不当に減少させる結果となる」として、本件債務免除について行為計算否認規定の適用の正当性を主張した。

これに対し地裁は、「本件債務免除が法律上、被相続人の単独行為であることは、被告も争わないところである」とし、「同条一項（筆者注：相続税法 64 条 1 項）にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的効果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、…同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない」と判示し、課税庁の主張を斥けた。この判決に対しては賛意を示す見解も多く<sup>(275)</sup>、「判決の論旨は、結果的に相続税の負担が不当に軽減となるとしても、法 64 条の規定の発動はできないという点で妥当」とする見解<sup>(276)</sup>さえもあり、現行制度が立法趣旨を体现できているか疑問も残る。この点については次節で検討することとする。

### (3) 従業員持株会や取引先等の第三者を利用した税負担の軽減

会社の経営権を維持したまま相続税の負担を軽減する方法として例えば従業員持株会を利用する手法がある。これは、経営者である被相続人が、従業員持株会（多くは組合形式）に対して経営権に影響しない範囲で自社株式を譲渡して相続財産を減らすものであり、従業員が同族株主に該当しない一定の場合には株式の評価額が低くなる配当還元方式が採用されること

---

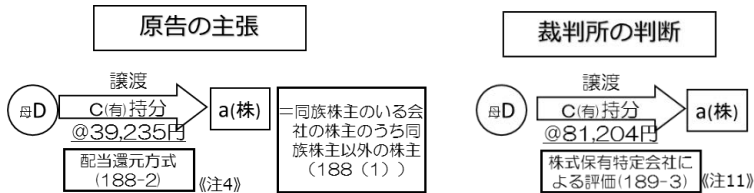
(275) 例えば、確井光明「相続税法六四条一項にいう『同族会社の行為』の意義等」判時 1037 号 160 頁(1982)、畠山武道「同族会社の株主である被相続人が、生前、当該会社に対してなした債務免除は、相続税法六四条一項による否認の対象にはならないとした事例」ジュリ 778 号 113 頁(1982)、金子・前掲注(9)607 頁。

(276) 武田昌輔「相続税法第 64 条の『同族会社の行為』」税経通信 39 卷 15 号 250 頁。

で譲渡対価を低く抑えることができ<sup>(277)</sup>、原則的評価による相続税との差額を軽減できる。そのため従前よりこの手法は広く知られている<sup>(278)</sup>。

東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決(控訴棄却)における事例<sup>(279)</sup>は、同族会社 (a 株式会社及び b 合名会社) に対する D (当該同族会社の株主であり出資者 X1(原告)の母) からの c 有限会社持分の譲渡 (以下「本件譲渡」という。) につき、譲渡対価が著しく低額であり、X1 が保有する当該同族会社の株式及び持分の価額が増加したとして、相続税法 9 条のみなし贈与の規定が適用された事例であり、当該持分の価額の評価が争点の一つとされた(図表 4-1)。

図表 4-1 東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決 争点(評価方法)



原告は、「c 社は、原告 X1 及びその同族関係者である b 社によって、議決権総数の 31.57 パーセントしか保有されておらず(参照:図表注 1)、50 パーセントを超えないことから、c 社は原告 X1 の同族関係者に該当しない(法人税法施行令 4 条 2 項各号非該当)。したがって、c 社において、その議決権総数の 30 パーセントを超える同族株主グループは、原告 X1 とその同族関係者である b 社だけである(同:注 2)。また、c 社の議決権を有しない a 社も c 社の同族株主に該当しない(同:注 3)。したがって、同通達に従

(277) 配当還元方式は、内部留保を考慮していないこと、非上場会社の配当性向の低さから、一般的に、原則的評価方式(純資産価額方式、類似業種比準方式、これらの併用方式)より極端に低い金額になることが多い。佐藤信祐「特例的評価方式による少数株主の縮出し」税務弘報 62 巻 12 号 74 頁(2014)。

(278) 坪多晶子他「創業者一族の節税対策-従業員持株会を利用した承継対策」税理 57 巻 13 号 156 頁(2014)、一高・前掲注(234)66 頁。

(279) 裁判所ウェブサイト。東京地裁平成 26 年 10 月 29 日判決(請求棄却。裁判所ウェブサイト、Westlaw japan(文献番号 2014WLJPCA10298005))。

えば、Dからa社への本件c社出資の譲渡における評価方式は、配当還元方式となる（同通達188(1)、188-2）。（同：注4）」と主張した。

これに対し裁判所は、「評価通達188及び同通達188-2は、『同族株主以外の株主等が取得した株式』の価額について例外的な方法である配当還元方式によって評価することとしたものであるところ、これは、いわゆる少数株主が取得した株式について、その株主は単に配当を期待するにとどまるという実質のほか、評価手続の簡便性をも考慮して、例外的な方法を採用したものである。そして…特定の株主等が評価会社において同通達188(1)の『同族株主』に該当するかどうかを判定するに当たっては、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の割合をみる必要があるところ、同定めにおいて、上記『同族関係者』に該当するための要件の一つとして、法人税法上の同族会社の意義につき定める法人税法施行令4条2項が、判定会社株主等の1人又はこれと特殊の関係のある個人等が他の会社の50パーセントを超える議決権を有することを定めている例によるものとしているのは、ある株主等（及びその同族関係者である個人等）が他の会社を支配している場合には、その会社も同族関係者とし、その同族関係者たる会社を含めて、当該株主等が、評価会社について単に配当を期待するにとどまる少数株主といえるかどうかを判定するべきであるという趣旨に出たものであると考えられる」と通達の取扱いの趣旨を説いた。

そして、①X1及び先代父E（父Eの相続開始後は母D）はc有限会社の出資口数の過半数に極めて近い48%という高い比率の持分を保有していたこと（同：注5）、②先代父Eの死亡後から本件譲渡に至るまで、c有限会社の社員及び出資口数に変更はなかったこと、③残りの52%の出資を4%ずつ保有している取引先の13社（同：注6）は、a株式会社側からの依頼を受けa株式会社との取引関係の強化又は維持を動機としてc有限会社の出資を購入したものであり、その後もa株式会社は当該13社にとっての得意先又は主要な取引先であり続けたこと、④当該13社は、社員としてc有限会社の社員総会への出席をせず白紙委任等をしていること、⑤これら

の事実から c 有限会社の経営に対し当該 13 社は原告 X1 やその母 D の意向に反するような行動をとることは全くなかった、などの事実を認定した。

そして、「c 有限会社は、本件 13 社が社員であった間、一貫して、原告 X1 及びその同族関係者…によって実質的に支配されていたと認められる(同:注 7)」として、「原告 X1 および b 合名会社と c 有限会社との関係のように、前者が後者を実質的に支配する関係にある場合において、同通達 188(1)及び法人税法施行令 4 条 2 項を形式的に適用することは、結局のところ、上記のとおり同通達 188 及び同通達 188-2 の趣旨にもとるものというべきであって、上記の場合には、後者を前者の同族関係者とみることとするのが相当であり(同:注 8)、その点において、同通達の定める評価方式以外の評価方式によるべき特段の事情があるというべきである」とした。

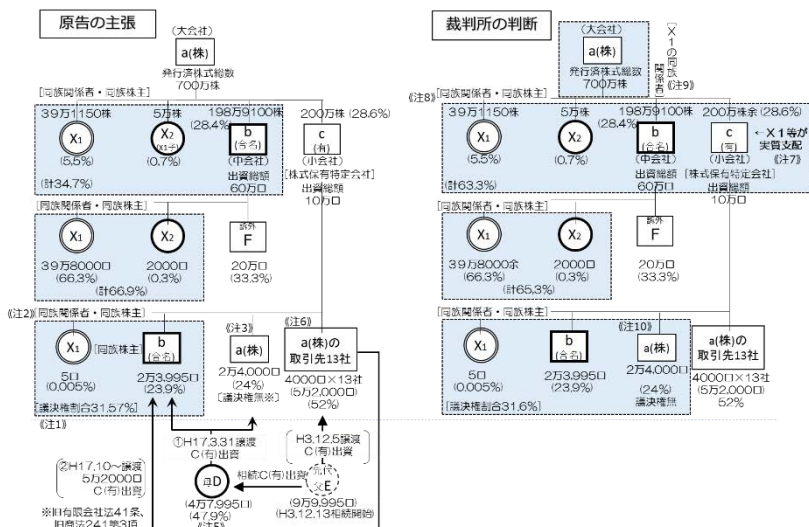
これにより、a 株式会社は X1 の同族関係者(同:注 9)となるとともに c 有限会社の同族株主に該当することとなる結果(同:注 10)、a 株式会社が取得した c 有限会社の持分は評価通達 188(1)の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しないこととなり、配当還元方式による評価でなく株式保有特定会社の株式として評価<sup>(280)</sup>するのが相当とされた(同:注 11)。

---

(280) 評価通達 189-3(株式保有特定会社の株式の評価)。



図表4-2 東京高裁平成27年4月22日判決 資本関係等 概要



本判決は、「同通達の定める評価方式以外の評価方式によるべき特段の事情がある場合には、同通達の定める評価方式以外の評価方式によって評価されたとしても、それが合理的なものであれば、租税平等主義に反するものではなく、適法なものと解するのが相当」とし、本件について評価通達以外の評価方式によるべき特段の事情を認め、議決権の形式的保有状況でなく、議決権行使の実態を捉え実質的な支配状況の観点から同族関係者を認定して評価を行った。本判決について「このような判断は、本件のような非常に複雑な事案についてのものであるということで、意義のあるもの」、「最近一般社団法人等に株式等を分散して相続税節税を図るという手法にも影響を及ぼす」との指摘もされているところである<sup>(281)</sup>。

(281) 品川・前掲注(252) 57頁。

## 2 債務控除の創出等

バブル期においては、土地の評価額と実勢価額の乖離を利用し、借入金で土地を取得し、その土地と借入金を相続により取得させ、相続した借入金相当額を他の相続財産の価額から控除する例が多く見られていた。これに対して、相続税については昭和 63 年に創設された旧租税特別措置法 69 条の 4 で対応され<sup>(282)</sup>、贈与については平成元年に発遣された負担付贈与通達<sup>(283)</sup>、取引相場のない株式の評価については前述の平成 2 年通達改正<sup>(284)</sup>により評価の適正化等が施された<sup>(285)</sup>。また、平成 4 年改正において土地の評価割合の引上げや路線価の公表時点を公示地価の公表時点に近づける見直しが行われた結果、当時に比べ地価と評価額の乖離は縮小しているものと解されるが、依然このような事例は見られ特に一部資産については評価額と実勢価額との乖離が大きいものもあり、それを利用した税負担の軽減策も喧伝され利用されている<sup>(286)</sup>。

- (1) 同族会社と時価の 13 倍を超える対価を伴う不動産売買契約を締結し、その対価として引受けた同族会社の借入金について債務控除をし税負担を軽減させた事例（大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決(請求棄却)、大阪高

(282) 相続開始前 3 年以内に取得等をした土地建物等について取得価額で課税する旨を定めた本措置は、平成 8 年度改正で経過措置が講じられたうえ廃止された。大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決では、本措置について「本件特例の法令自体を憲法違反であるとすることはできない」としつつも、当該判決に係る事案に「適用することについては憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強い」と判示した(税資 214 号 141 頁)。また、税制調査会「平成 8 年度の税制改正に関する答申」(平成 7 年 12 月)では「最近では、相続開始直前に土地等を取得して相続税の負担軽減を図ろうとする行為は見受けられなくなってきていることから、この特例は、廃止の方向で検討することが適当」としている。

(283) 「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第 7 条及び第 9 条の規定の適用について」(平成元年 3 月 29 日直評 5、直資 2-204)。品川・緑川前掲注(135)62 頁。

(284) 品川・緑川前掲注(135)69 頁。

(285) 純資産価額方式において評価会社が課税時期前 3 年以内に取得等した土地等及び家屋等の価額は、通常取引価額により評価することとされた(評価通達 185)。

(286) 例えば、平成 26 年 10 月 8 日 日本経済新聞(朝刊)「タワーマンションで節税—相続税、財産評価額低く」20 頁、平成 27 年 7 月 1 日毎日新聞(夕刊)10 頁「路線価:上昇都心億ション完売 相続税対策、投資が集中」。

裁平成 19 年 4 月 17 日判決(控訴棄却))<sup>(287)</sup>

被相続人は、相続開始直前に評価通達により約 1 億 2,000 万円と評価される不動産をその同族会社から約 16 億 5,000 万円で購入し、当該同族会社が保有する同額の債務を被相続人が引き受けその支払いに充当する旨の売買契約を締結した。その 1 月後に相続が発生したが、消極財産が積極財産を上回ったことから相続人 A は相続税の申告をしなかった。課税庁は、当該売買契約は仮装であり存在しない、あるいは、仮装でないとしても行為計算否認規定により否認できる「同族会社の行為又は計算」に該当するとして、決定処分を主張した。

第一審では「経済的、実質の見地において、当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不自然、不合理なものと認められるか否かを基準として判断すべき」としたうえで、「通常の経済人間の取引においてはその時価を主要な基準として代金額が決定される」とし、本件では当該同族会社の借入金債務の金額を基準として決定している点を指摘し「本件売買契約は、経済的、実質の見地において純粋経済人の行為として不自然、不合理なもの」と判示し、課税庁の処分を認めた。控訴審では、不当減少要件の基準について、第一審の上記判断枠組みは是認したうえで「相続税法 64 条 1 項は、同族会社が同族会社の株主等の租税負担回避行為に利用されやすく、これを放置すれば税負担の実質的な公平を図ることができないから、実質的な税負担の公平を図るために設けられた規定であり、この趣旨、目的に照らすと、ここでいう純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るという同族会社の株主ないし経営者としての立場に重きを置くのではなく、個人としての合理性を中心に考えるべきものである」との規範を示した。そのうえで、本件については「時価をはるかに上回る価額で同族会社の所有物件を購入する行為は、同族会社にとっては利益をもたらすものであるとしても、個人としては極めて不合理

---

(287) 税資 256 号順号 10552、税資 257 号順号 10691。最高裁平成 20 年 10 月 16 日決定(上告棄却、上告不受理)。税資 258 号順号 11052。

なものといわざるを得ないのであって、当該同族会社の経営者として本件売買契約を締結することの合理性を根拠とする控訴人の主張は理由がない」として、行為計算否認規定の適用を認めた<sup>(288)</sup>。

これらの判決は、不当減少要件について合理性基準説の見解に立つものであるが、経済合理性が求められる対象について、控訴審は同族会社の株主としての立場でなく一個人としての合理性を中心にするべきとしている点に特徴がある。

- (2) 同族会社から賃貸用建物を取得し対価を同族会社からの借入金として税負担を軽減させた事例（平成 27 年 1 月 6 日大阪国税不服審判所判決）<sup>(289)</sup>

被相続人が同族会社所有の賃貸用建物等を買ひ受ける売買契約(約 3 億 7,000 万円)を締結するとともに、当該同族会社と消費貸借契約を締結し売買代金相当額(約 3 億 7,000 万円)を同族会社から借り入れた。賃貸用建物は評価通達による評価額(約 1 億 2,000 万円)で課税価格に算入し、借入金(約 3 億 7,000 万円)を債務控除して申告したところ、課税庁は行為計算否認規定を適用し被相続人の遺産のうち賃貸用建物及び当該借入金をないものとして更正処分を行った。

これに対し、審判所は、相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められるか否かは、ある行為または計算が純粋経済人の行為として不自然、不合理なもの認められるか否かを基準として判断すべきとし、純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るという同族会社の株主ないし経営者としての立場のみに重きを置くのではなく個人としての合理性も考慮すべき、との判断枠組みを提示したとされる。

そして、本件については、①本件建物の敷地に借地権が設定されている

---

(288) 課税庁による当該売買契約が仮装であるとの主張は退けられている。

(289) 未公刊。本事例は「国税不服審判所裁決要旨」及び「ニュース特集 同族会社と締結した売買契約の経済合理性が問題に 賃貸用建物の取得と借入金の計上、相続税の行為計算否認めぐり裁決[国税不服審判所平成 27.1.6 裁決]」T & A master : Tax & accounting603 号 4 頁以下 (2015)、を参考にしている。

ものの権利金の授受はないこと、②本件建物に設定された同族会社を債務者とする根抵当権が設定されたまま契約され根抵当権の存在を考慮せずに売買代金が算定されていること、③弁済期が 20 年後とする本件借入金についてその履行が担保されていないこと、④相続開始 2 か月後に相続人から当該同族会社に当該建物が買い戻されていることなどを認定したうえで、本件売買契約は純粋経済人同士の間における取引としては、不自然・不合理なものであり、その目的は相続税負担を減少させることにありと指摘し、行為計算否認規定の適用を認めた。

本判決は、不当減少要件の判定にあたり、合理性基準を判断枠組みとし、求めるべき合理性の対象を「取引」に求め、同族会社側の立場のみでなく会社の取引相手の立場としての個人に対しても経済合理性を求めている<sup>(290)</sup>とされる点に特徴がある。

(3) 会社を設立し借入金により評価額と実勢価額に乖離のある資産（タワーマンション等）を取得することで当該会社の株式の評価額を下げる方法

相続または贈与したい資金を元に会社を設立し、その資金と金融機関からの借入れにより会社名義で評価額と実勢価額の乖離が大きい資産（タワーマンション等）を購入する。純資産価額方式で当該株式を評価する場合、タワーマンションの評価額が借入金より低くなれば、当該会社の株式の評価額が圧縮され、債務超過であれば評価額はゼロとなる。このような事例も新聞紙上で紹介されている<sup>(291)</sup>。

相続開始直前に借入金で取得したマンションの評価について争われた東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決<sup>(292)</sup>では「被相続人（筆者注：95 歳）が相続開始直前に借り入れた資金（筆者注：8 億円）で不動産を購入（筆者注：

(290) T & A master・前掲注(289) 6 頁。

(291) 平成 27 年 9 月 7 日朝日新聞(朝刊)4 頁。これに対しては、純資産価額方式における土地等又は建物等の 3 年内取得資産の通常取引価額による評価(評価通達 185)等により一定程度の対応が図られていると思われる。

(292) 請求棄却、税資 188 号 639 頁。東京高裁平成 5 年 1 月 26 日判決(控訴棄却。税資 194 号 75 頁)、最高裁平成 5 年 10 月 28 日判決（上告棄却。税資 199 号 670 頁）。

約7億6,000万円)し、相続開始直後に右不動産が相続人によってやはり当時の市場価格(筆者注:約7億7,000万円)で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じて事柄の実質を見ると、その不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価額を評価(筆者注:約1億3,000万円)すべきものとする、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合があるものというべきであり、そのような場合には、評価通達によらないことが相当と認められる特別な事情がある場合に該当するものとして、右の相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である」と判示し、評価通達の評価によらず実際の取引価額で評価された。

この判決については「実務上要請される評価通達上の標準的な評価方法によらない特別な事情がある場合には個別評価によってそれが補完されなければならないという事情があることからすれば、正当な結論」<sup>(293)</sup>とされるが、このような事例が生じるのは通常取引価額と評価通達による評価額の著しい乖離も一つの原因と考えられることから、一義的には当該財産の評価のあり方につながる問題<sup>(294)</sup>でもある。評価通達の評価方法によらない特段の事情がある場合には個別評価しうるとしても、納税者の予測可能性をより高める観点から、当該乖離が大きな財産については積極的にその見直しは行われるべきと思われる<sup>(295)</sup>。

---

(293) 品川・前掲注(272)826頁。

(294) 武田昌輔「相続税における土地評価」税務弘報40巻10号86頁、品川芳宣「最近の相続税節税策(スキーム)の真贋を問う!」季刊野村資産承継創刊号83頁(2015)。

(295) タワーマンションを念頭に時価と評価額との乖離が大き過ぎるものについての見直しを指摘するものとして、平成27年10月27日政府税制調査会における上西特別

### 3 贈与（みなし贈与）

生前贈与により相続財産を軽減させる手法は一般的に行われているところであるが、この贈与が行われた場合に生じる課税関係を課税主体と関連させて整理すると、おおむね下記の表のとおりとなる。

図表 4-3 贈与が行われた場合の課税関係

		受 贈 側			
		個人	個人株主・同族会社	法人	
贈与側	個人	贈与税 (相法1の4) <small>所得税非課税 (所法9①十六)</small> 一 (所法36,59,60条)	個人株主 →贈与税※ (相法9) 同族会社 →法人税 (法法22) 所得税 (所法59, 33条)	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法22)	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法22)
	法人	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法37条等)	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法37条等)	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法22)	贈与税 (相法1の4) 法人税 (法法22)

※株式の価額が増加した場合(法人税相当額控除後)贈与者から当該増加部分を贈与によって取得したものと取り扱われる(相基通9-2)。

基本的に、贈与者側及び受贈者側で何らかの所得課税が行われるところ、個人から個人への贈与の場合、贈与者側の所得に対する所得税については課税されない。これは、所得税法は資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税することを原則としているためであるが<sup>(296)</sup>、受贈側が法人の場合には、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰

委員の発言。マンションの評価のあり方に関する見解として、長島弘「租税訴訟学会マンションの時価評価と財産評価通達(上)」月刊税務事例 45 巻 10 号 47 頁(2013)、安部和彦「タワーマンションにおける財産評価の論点」税経通信 2016-02 10 頁(2016)。  
 (296) 金子・前掲注(9)246 頁。また、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決(ゴルフ会員権贈与事件)で次のように示されている。「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである…上記の譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ(法 59 条 1 項参照)、法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課

り延べを防止する観点から個人たる贈与者に所得税が課されるとされる<sup>(297)</sup>。また、個人間贈与における受贈者側については、相続課税の存在を前提に生前贈与による相続課税の回避を防止するために贈与税を課すこととし二重課税の排除等の観点から所得税を非課税としているのは、前述のとおりである。

なお、個人から同族会社に対して贈与した場合で、その個人株主の有する当該会社の株式の価額が増加したときは、みなし贈与の規定により当該会社の株主に対して当該価額の増加部分について贈与税の課税（当該会社の株式の価額の増加は当該法人の負担すべき法人税額等を控除した後の金額<sup>(298)</sup>）が生じうる。したがって、以下では主に同族会社に関係するみなし贈与に係る事例を見ていくこととする。

(1) 同族会社に対する株式譲渡につき当該同族会社の株主に対してみなし贈与の規定が適用された事例（前掲東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決（控訴棄却））

前掲の東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決の事件では、会社に対する低額譲渡についてその株主に対するみなし贈与の規定の適用も争われた事案だが、高裁は当該規定について「贈与契約の履行により取得したものとはいえないが、関係する者の間の事情に照らし、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したもののみならず、贈与税を課税することとしたもの」と解し、「相続税法基本通達 9-2 は、相続税法 9 条の規定に該当する場合を例示したものとして定められたものと解されるところ、同通達 9-2(4)の定めるように、同族会社に該当する会社に対する時価より著しく低い価額の対価での財産の譲渡がされるときには、当該譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主

---

税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである」。

(297) 金子・前掲注(9)246 頁。

(298) 野原誠編『相続税法基本通達逐条解説(平成 27 年版)』142 頁(大蔵財務協会、2015)。



又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であり、このことを踏まえると、当該譲渡により譲渡を受けた当該会社の資産の価額が増加した場合には、当該会社の株主又は社員は、その株式又は出資の価額が増加することにより、実質的にみて、当該譲渡をした者から、その増加した部分に相当する金額を贈与により取得したものとみることができるものと考えられる。そうすると、このような場合には、同法 9 条に規定する『対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた』と認められるから、同通達 9-2(4)の定めは、同法 9 条の規定に該当する場合の例示として適当なものというべきである」として、通達の取扱いの妥当性を示した。

他方で、当該通達の取扱いについては、個人から法人への低額譲渡等のような損益取引については反射的効果として評価益を生じるに過ぎず評価益が株主に移転する論理は成立しないためその株主に贈与税を課すべきでないとする見解も存在し<sup>(299)</sup>、本件控訴審において納税者も同様の主張をしたが、高裁は、前記の当該規定の趣旨のほか、「相続税法 9 条の『利益』が法文上その発生原因となる取引を限定していると解すべき理由はない」点を指摘して、納税者の主張を退けている。

## (2) 同族会社間の行為により個人へ持分価値を移転する方法

事業承継対策として組織再編を利用する方法などが一般に知られている。上記(1)の事例は、個人から同族会社を通じてその個人株主に持分価値を移転させた事例（個人→同族会社→個人）だが、ここでは、同族会社間の行為（組織再編行為等）を通じて個人から他の会社の個人株主へ持分価値を移転させるような事例（個人→同族会社→同族会社→個人）についてみていくこととする。

---

(299) 山田照「法人への贈与等と株主へのみなし贈与」税務事例研究 27 号 91 頁(1995)。これに対する反論として、田内彦一郎「株式を介した資産承継に対する課税上の諸問題」税務大学校論叢 55 号 607 頁 (2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/55/05/hajimeni.htm>)、橋本・前掲注(256)524 頁。

## ① 合併等の場合

合併は会社法上吸収合併と新設合併が規定されているが<sup>(300)</sup>、実務上は吸収合併がよく使われている。この吸収合併を行う場合、例えば親が100%出資する純資産価額が1,000万円の会社と子が100%出資する純資産価額が500万円の会社が対等合併(合併比率1:1)をすることにより、親から子へ持分価値を移転することが可能となる<sup>(301)</sup>(図表4-4)。

図表4-4 不平等合併が行われた場合の持分価値の移転

		合併前	合併後	価値の移転
A社 (親)	①株式数	500株	500株	—
	②純資産価額	1,000万円	750万円	▲250万円
	1株当たりの価額 (②/①)	2万円	1.5万円	▲0.5万円
B社 (子)	①株式数	500株	500株	—
	②純資産価額	500万円	750万円	+250万円
	1株当たりの価額 (②/①)	1万円	1.5万円	+0.5万円

※A社：親100%出資、B社：子100%出資

このような場合には、基本通達9-2(2)現物出資の例が挙げられていることを踏まえ、親から子に対する贈与として贈与税が課されるという指摘がなされる<sup>(302)</sup>。親のA株式の価値の減少は相続財産の減少につながることであり、現に持分価値は親から子に移転していることから、子が

(300) 会社法2条27号「吸収合併 会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう」、同条28号「新設合併 二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものをいう」

(301) 同族会社では親子間や兄弟間で株式の価値の移転を伴う合併が現実に行われていると指摘される。朝長英樹「合併対価の額が適正額となっていない場合の取扱い」T & A master395号16頁(2011)。

(302) 小池正明「合併比率の算定と株式評価」税務弘報54巻14号45頁(2006)、吉田恵子「同族会社の対等合併とみなし贈与」税務弘報49巻1号85頁(2001)、山田・前掲注(299)85頁。法人株主間における寄付金・受贈益課税を指摘していると思われるものについて、朝長・前掲注(301)16頁。

保有する株式の価値の増加に着目して相続税の補完税である贈与税を課すことには根拠があると考えられる。また、会社分割や株式交換<sup>(303)</sup>などの際も同様に分割比率、交換比率が適正でない場合には、同様の課税が生じる可能性も指摘される<sup>(304)</sup>。

② 親が経営する会社の高収益部門を子が設立した新会社へ低額で事業譲渡する手法

例えば、親が100%出資するA会社の高収益部門を子が100%出資して設立したB会社に事業譲渡<sup>(305)</sup>することで、親の保有するA株式の評価を引き下げることにつながる事が可能となり、B会社を支配する子は配当や役員報酬などとして利益を享受することができる。このような手法も喧伝<sup>(306)</sup>されているが、この事業譲渡が適正な価額で行われない場合、例えば、高齢の親が子に対して相続税対策として会社の事業を子の会社に低額譲渡したような場合などは、それにより親が保有する株式の価値は低下し、子の保有する株式の価値が増加することで子に利益が移転<sup>(307)</sup>することもありえる。この場合、子に対して贈与税が課されなければ、結果として相続税の課税なしに事業の承継が行われ持分価値（負担すべき法人税額等控除後）を移転させることが可能になるとも思われるが、この事業譲渡は基本的には法人間の契約であり、個人から個人への贈与を対象とする贈与税の課税対象外とも考えうる（図表 4-5、4-6）。

(303) 会社法 2 条 29 号～32 号。

(304) 鹿志村裕「スムーズな事業承継を行うための事前準備（特集 ケース別 親族への事業承継のための組織再編）」税経通信 69 巻 1 号 40 頁(2014)、佐藤信祐、岡田貴子著『組織再編による事業承継対策』99 頁（清文社、2013）、品川芳宣、緑川正博「実務解説 対談 非上場株式の取引とみなし贈与について(2)事例検討(2)自己株式が絡んでくる場合の検討」T & A master 70 号 31 頁(2004)。

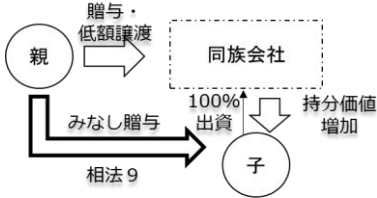
(305) 事業譲渡(旧商法の営業譲渡)は、最高裁昭和 46 年 4 月 9 日判決において「一定の営業目的のため組織化され、有機的一体として機能する財産の全部または重要な一部を譲渡」することと示されている。

(306) 坪多晶子ほか「相続税増税 直前対策! 資産家タイプ別 相続税 節税マニュアル」税理 57 巻 13 号 145 頁(2014)。

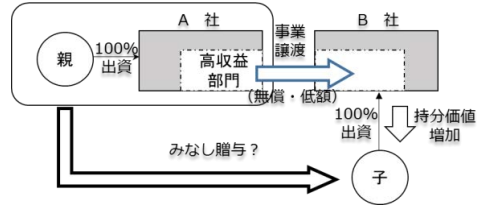
(307) 相続税法基本通達 9-1 では、「法 9 条に規定する『利益を受けた』とは、おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があった場合等」をいうとされている。

この点については、次節で検証することとする。

図表 4-5 個人から会社への  
低額譲渡等



図表 4-6 会社から会社への  
低額譲渡等



### 第3節 同族会社の行為計算否認規定及びみなし贈与の規定の 検証

前節では、同族会社にみられる税負担回避の主な事例をみてきた。その中で、実勢価額と評価到達による評価額との乖離が原因と思われるような事例については、現行規定の下でも一定の対応が図られているものの、より納税者の予測可能性を高める観点からは、当該乖離が大きなものについて、随時、評価方法の適切な見直しを試みるのが重要であることを一般論として示した。

他方で、①行為計算否認規定については、前記浦和地裁昭和56年2月25日判決（以下「債務免除事件」という。）で被相続人の単独行為が当該規定の適用対象外とされたことはこの規定の趣旨にそぐはないのではないか、②みなし贈与の規定については、法形式上同族会社から同族会社へ贈与した場合における個人株主から個人株主へのみなし贈与の適用が判然としないこと、の2点を論点として提起した。そこで本節では、これらの論点について検証を行うこととする。

#### 1 行為計算否認規定

##### (1) 債務免除事件でみられた問題点

債務免除事件では、地裁により被相続人の単独行為は「同族会社の行為」

に含まれないことから行為計算否認規定の適用は認められないと判示されたものである。国はこれを不服として控訴したところ、控訴審係属中、納税者より当該否認規定部分の訴えを取り下げる旨の陳述がなされたことから、その論点性を失い、差戻控訴審(東京高裁昭和62年9月28日)において、第一審の浦和地裁判決のうち当該否認規定に係る納税者勝訴判決の部分が取り消された。その結果、被相続人の債務免除に対する当該否認規定の適用は認められ、課税処分は維持されることとなったため、浦和地裁の当該否認規定に係る判決については確定判決とは言い難く、そこで示された規範に先例性はないとも思われる<sup>(308)</sup>。しかしながら、前述のとおり、浦和地裁が示した規範を支持する学説も少なくなく、また、控訴審も論点性の喪失を踏まえ当該判決を取り消したものと思われ、正面から当該規定の適用の有無に関して判断しているものではないことから、今後、浦和地裁の考え方が援用される可能性も否定できないとも思われる<sup>(309)</sup>。

また、当該事件においては、被相続人から株主である相続人に対するみなし贈与の規定の適用も考えられるところ、当該会社が債務超過の場合などは贈与税の課税がされない可能性もあり<sup>(310)</sup>、欠損金額が生じている場合には法人税も課されないこととなる。したがって、仮に、本判決の考え方を是認する事例が生じた場合には、税負担の不当減少行為が行われてもそれが同族会社以外の者(株主等)の単独行為に起因するものであれば、株主に対して相続税あるいは贈与税が課されないのみならず、その同族会社に対して法人税が課されない課税の空白が生じる可能性もある。

## (2) 否認される行為の主体

行為計算否認規定は①「同族会社の行為又は計算」と②「これを容認し

(308) 判例とは論点についての判断であり、論点性が失われればその点に関して何らかの判断が示されたとしても、それは判例ではないと考えられる。中野次雄『判例とその読み方(第3版)』31頁、36頁(有斐閣、2009)。

(309) ヤフー事件(東京地裁平成26年3月18日判決)において納税者は当該浦和地裁判決を引用。

(310) 相続税法基本通達9-3等。

た場合には株主等の相続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」の要件<sup>(311)</sup>があり、否認される行為又は計算の主体（同族会社）と更正又は決定される主体（株主等）が別人格とされている。このこともあり否認の対象は同族会社「の」行為なのか、同族会社を当事者とする取引（＝取引相手である納税者の行為）なのか、経済合理性が求められるのは会社なのか取引（あるいは納税者）なのか議論がされている<sup>(312)</sup>。この点は所得税の行為計算否認規定（所得税法 157 条）と共通するものもあり<sup>(313)</sup>、そこでの議論は相続税についても相当程度妥当するものと思われる<sup>(314)</sup>ため、下記で適宜参照し検討することとする。

① 「同族会社の行為」に係る従来の見解

否認対象が同族会社の行為とされている点を説明しうる見解として、

(311) 武田昌輔「相続税における同族会社の否認規定」武田昌輔ほか『同族会社の行為計算の否認規定の再検討：租税回避行為との関係を含めて』16 頁（財経詳報社、2007）。

(312) 田中・前掲注(268)143 頁。

(313) 昭和 25 年に創設された本規定は、既に存在していた所得税の同族会社の行為計算否認規定を引き写した構文となっている。

- ・現行の所得税法 157 条 1 項「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（…）の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の第百二十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで…に掲げる金額を計算することができる。一 法人税法第二条第十号（定義）に規定する同族会社（以下略）」

- ・現行の相続税法 64 条 1 項「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」

(314) この点、法人税における同族会社の行為計算否認規定（法人税法 132 条 1 項）は行為計算の主体と更正決定の主体は基本的に同じであり、相続税等の行為計算否認規定と異なる（なお、同法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）については、前述の最高裁平成 28 年 2 月 29 日判決において「同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではない」と判示したが、同条の規定は、行為の主体が条文中に明記されている点で、相続税法の行為計算否認規定と構造が異なる。）。

本規定が「『同族会社』という主体に着目して定められて」おり、「その構成メンバーからいって、意思決定が経済的合理性に欠けることがあることを考慮した制度」と理解されていることから同族会社自体の意思決定の介在が必要であるとする見解<sup>(315)</sup>や、所得税の行為計算否認規定において「置き換えるべき行為計算の客観性、合理性を担保するため求められる経済合理性は、会社にしか強制しえず、「法は、個人の行為や計算について経済合理性を求めているものではない」ことから、規律の対象は会社とされる必要があるとする見解<sup>(316)</sup>、また「相続税についても、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算によって、税負担が減少することがありうる」ために本措置が講じられ、「否認が認められるためには、同族会社の行為（単独行為でも契約でもよい）が必要」との指摘<sup>(317)</sup>、さらに、同族会社の行為というためには「同族会社の主導的なファクターが必要」とし、例えば同族会社に対する贈与の場合の主たる行為者は贈与者である株主であって同族会社でないとする指摘<sup>(318)</sup>などがある。これらの見解はいずれも、経済合理性を求める対象を同族会社としていると考えられる。

他方で、否認対象である「同族会社の行為」を「同族会社を当事者とする取引」と解釈する見解としては、所得税の行為計算否認規定に関し「所得税法 157 条が、同族会社という形式を利用して所得税負担が減少させられるのを防ぐための規定だと解釈したことから、ここにいる同族会社の行為・計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為等を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的に見て一すなわち、取引当事者のどちらの立場から見ても一合理性を有しているか、という形で判断され、不合理だとされる場合には、この両者間の取引行為が全体として

---

(315) 確井・前掲注(275) 159 頁。

(316) 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生ほか『租税回避研究の展開と課題』56 頁（ミネルヴァ書房, 2015）。

(317) 金子・前掲注(9)607 頁。

(318) 武田・前掲注(311) 17 頁。

否認され、合理的な行為に引き直した課税を受けるもの、と解するのが相当<sup>(319)</sup>とする。また、この見解と類似するものとして「課税の対象者が個人であって同族会社は課税されないが、個人と同族会社間における行為・計算が不自然・不合理という異常性があるかどうかを判断の対象となるのであり、個人と法人間の全体の取引行為が異常性があるかどうかの問題となる。役員等個人が純経済人かどうかで判断するのではない」とする見解がある<sup>(320)</sup>。これらの見解は、経済合理性を求める対象を「同族会社を当事者とする取引」に求めるものである。このような経済合理性の対象と同族会社の行為の捉え方は、同族会社の取引相手である個人が行う所得あるいは財産の減少行為（この場合、通常、会社の所得・財産は増加するため会社の行為自体は合理的と捉えられうる。）の不合理性を根拠に、本規定により否認することを可能にするものであると思われる。

図表 4-7 経済合理性を求める対象と否認の対象となる「同族会社の行為」の解釈

経済合理性を求める対象	⇒	否認対象となる「同族会社の行為」の解釈
同族会社	⇒	同族会社の行為
取引	⇒	同族会社を当事者とする取引

これら従来の見解を踏まえ、経済合理性を求める主体について前節で掲げた事例をあてはめると、地上権設定事件（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決）は「取引」に、不動産高額買取事件（大阪地裁平成 18 年 10

(319) 佐藤英明「所得税法 157 条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究 21 号 57 頁(1994)。個人から法人への無利息貸付けにつき雑所得として認定利息課税を行った平和事件（東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決）においても「本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地から判断すべき」とされた。

(320) 松沢智『租税実体法:法人税法解釈の基本原則(補正第 2 版)』49 頁（中央経済社、2003）、占部裕典「同族会社の行為計算の否認と所得税」水野忠恒ほか『租税判例百選（第 5 版）』別冊ジュリ 47 巻 5 号 91 頁(2011)。



月 25 日判決) 及び賃貸用建物取得事件(平成 27 年 1 月 6 日大阪国税不服審判所裁決)は「取引」と「個人」に経済合理性を求めており、同族会社の行為を、同族会社を当事者とする取引と解していると思われる。他方、債務免除事件については経済合理性に係る判断はされていないところ、(高裁で取り消され先例性はないが、)地裁で示された判断枠組みにおいては、同族会社の行為を同族会社とかかわりのある行為と解釈すべきとする課税庁の主張を退け、否認の範囲は同族会社関係者の行為に及んでいない旨を判示した点を踏まえると、否認の対象は個人や取引でなく「同族会社の行為」であり、経済合理性を求める主体を同族会社と解釈していると考えるのが自然と思われる<sup>(321)</sup>(図表 4-8 参照)。

図表 4-8 否認の対象とされる「同族会社の行為」の捉え方

否認対象	事例	経済合理性を求める対象	判旨等
同族会社を当事者とする取引	○地上権設定事件 (大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決)	同族会社を一方当事者とする取引	「同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課することができる」
	○不動産高額買取事件 (大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決(第一審)、大阪高	取引(契約)被相続人	「経済的、実質の見地において、当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不自然、不合理なものと認められるか否かを基準として判断すべきである」「会社と被相続人との間で締結された本件売買契約は、経済的、実質の見地において純粋経済人の行為として不自然、不合理なもの」(第一審、控訴審)

(321) 田中・前掲注(316)56 頁。

	裁平成 19 年 4 月 17 日判決(控訴審)		「ここでいう純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るとい同族会社の株主ないし経営者としての立場に重きを置くのではなく、 <u>個人としての合理性</u> を中心に考えるべき」「 <u>時価をはるかに上回る価額で同族会社の所有物件を購入する行為は、同族会社にとっては利益をもたらすものであるとしても、個人としては極めて不合理</u> 」(控訴審)
	○賃貸用建物取得事件 (平成 27 年 1 月 6 日大阪国税不服審判所裁決)	取引 被相続人 同族会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>・純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るとい同族会社の株主ないし経営者としての立場のみに重きを置くのではなく個人としての合理性も考慮すべき</li> <li>・本件売買契約は純粋経済人同士の間における取引としては不自然、不合理なもの</li> </ul>
同族会社の行為	○債務免除事件 (浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決)	— (判断せず)	「『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である」 「(本措置の)導入を契機として、 <u>否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあつたが、もとより立法政策の問題であり、そのような特別な立法がされず、従来の税法におけると同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法律主義の原則にも反し、到底賛成することができない</u> 」

## ② 従来の見解と債務免除

債務の免除は、民法 519 条において「債権者が債務者に対して債務を免除する意思表示したときは、その債権は、消滅する」とされ、債権者の一方的な意思表示により可能<sup>(322)</sup>な単独行為であり、契約や合同行為などと区別されている<sup>(323)</sup>。債務免除事件では被相続人が単独行為と

(322) 内田貴『民法 III, 債権総論・担保物権(第 3 版)』107 頁(東京大学出版会、2005)。

(323) 私法上の法律効果を生じる行為には適法な行為と違法な行為(不法行為等)とがあ

して行う債務免除は同族会社の行為には該当しないと判断された。この判決に従うならば、仮に「同族会社の行為」を「同族会社を当事者とする取引」と拡張して解釈<sup>(324)</sup>しえた場合であっても、債務免除の法的性質を重視するならば、同族会社の意思が介在しない単独行為でなされた被相続人の債務免除を、「取引」と捉えて「同族会社の行為」の範囲に取り込むことは難しいと思われる<sup>(325)</sup>。本規定が「新たな課税要件事実を作り出して遡及的に課税するものであって、租税法律主義の原則と鋭い緊張関係に立つ」ことから「正確な事実認定と、厳格な法の解釈適用が求められる」<sup>(326)</sup>とする見解が重視されるならば、個人が同族会社に対し単独行為として行う債務免除により不当に相続税負担が減少したとしても、当該行為は「同族会社の行為」、あるいは「同族会社を当事者とする取引」に該当しないことから行為計算否認規定が適用されない、と解釈される可能性は依然としてあるとも思われる<sup>(327)</sup>。

他方で、債務免除事件では、債務免除をした被相続人は債務免除を受けた同族会社の代表取締役<sup>(328)</sup>で、会社も債務免除されることの認識が

り、前者には法律行為、準法律行為(債務履行の催告等)及び事実行為(遺失物拾得等)が観念され、法律行為には①契約のほか②合同行為(社団法人の設立行為等)及び③単独行為(同意、取消し等)が含まれるとされる。我妻栄『我妻・有泉コンメンタール民法:総則・物権・債権(第3版)』197頁(日本評論社、2013)。

(324) 田中・前掲注(268)143頁。

(325) 取引と単独行為の関係について、旧商法265条1項(「取締役ガ…自己又ハ第三者ノ為ニ会社ト取引ヲ為スニハ取締役会ノ承認ヲ受クルコトヲ要ス」)に関し、会社から取締役への生命保険金の受取人の変更(単独行為)について同項の適用が争われた事例では、「商法二六五条一項の取引とは、必ずしも契約に限られるものではなく、右のような単独行為について、その適用あるいは類推適用を排除するものではない」とする裁判例(仙台高裁平成9年7月25日)もある(適用を否定する裁判例もある)。しかし、同項の趣旨が「取締役が会社の利益の犠牲において自己または第三者の利益を図ることを防止する」点にあること(江頭憲治郎『株式会社法(第5版)』437頁(有斐閣、2014))、行為の主体が条文に明記されていること、の点から行為計算否認規定とは前提を異にする。

(326) 田中・前掲注(268)143頁。

(327) 参照、脚注(276)。八ツ尾・前掲注(156)155頁。

(328) 代表取締役の代表権は、会社の業務に関する一切の裁判上・裁判外の行為に及ぶ包括的なものとされている(会社法349条)。神田秀樹『会社法(第16版)』217頁(法律学講座双書、2014)。

あることは当然に想定され、また「この債務免除が第三者間の取引ではありえない不自然、不合理な取引であることは間違いない」<sup>(329)</sup>とも指摘されており、「法令による趣旨・目的と矛盾する文字どおりの『文理解釈』

(厳格な文理解釈)は…そもそも租税法主義や租税平等主義が許容するところではなく、「立法者の意図が明確な場合において、通常の意味内容による解釈が不合理な結果を導くのであれば、そのような解釈は修正され得る」<sup>(330)</sup>との見解に立てば、支配下にある同族会社を利用して不当に相続税負担を減少したとしても、被相続人の単独行為であれば行為計算否認規定は適用できないと解釈しうる考え方に対しては、大きな違和感が残るものと思われる<sup>(331)</sup>。

また、事実認定の側面では、当該規定の「同族会社の行為」を「同族会社『の』行為」又は「同族会社を当事者とする取引」のいずれで解釈するにしても、所有と経営が一致し一族で組織される同族会社の性質を踏まえれば、「債権放棄等をすべきかどうかについて同族会社が積極的に行為をし、共謀した場合には、同族会社の行為に当たる」と認定しうる場合<sup>(332)</sup>や、契約による債務の免除<sup>(333)</sup>などと判断されうる場合<sup>(334)</sup>など、「外観上、表面に現れている取引をみる限り、同族会社の行

(329) 菅野茂雄「被相続人が同族会社に行った債務免除は単独行為で『同族会社の行為』に該当しないとされた事例」国税速報 6332 号 11 頁(2014)。

(330) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』1037 頁,1041 頁(慈学社出版,2013)。

(331) 租税法の解釈については、厳格な文理解釈による原文主義的アプローチと目的主義的アプローチとの二つの対立する見解があるとされる。占部・前掲注(330)1037 頁。

(332) 船田健二「相続税における同族会社の行為計算の否認規定」武田昌輔ほか『同族会社の行為計算の否認規定の再検討:租税回避行為との関係を含めて』123 頁(財經詳報社、2007)。

(333) 契約により債務を免除することも可能と解されている。昭和 4 年 3 月 26 日大審院判決「債権放棄ノ方法ハ単独行為ニ限定セラレタルモノニ非ス債権ハ契約ニ因リテモ亦之ヲ放棄スルコトヲ得ヘキモノ(以下略)」法律新聞 2976 号 11 頁(1929)。

(334) 大淵博義「学説・判例理論の租税回避否認論の検証と問題点(第 2 回)個人に対する租税回避行為否認の具体的事例の検証とその問題点:所得税・相続税の否認事例」租税研究 784 号 113 頁(2015)。齊木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察:適用の在り方と金額の適正性」税大ジャーナル 25 号 21 頁(2015)。  
[http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/261106\\_saiki.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/261106_saiki.pdf)。

為又は計算が存在しない場合であっても、真実に存在する法律関係として、同族会社の行為を認定できる場合<sup>(335)</sup>が現実的には多いと想定される。また、株主が一人のような同族会社では、当該株主は同族会社の行為を自由に決定することができる立場にあることから、株主と同族会社の意思は基本的に合致している。そのため、このような唯一の株主が同族会社に対して単独行為で行う債務免除は、同族会社の関与しない外的要因に起因する行為といいきることも困難である<sup>(336)</sup>。「要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』、『形式と実質』ないし『名目と内容』がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない」<sup>(337)</sup>ことから、上記の事例のように、形式上被相続人の単独行為でも実質的に同族会社の行為あるいは同族会社を当事者とする取引と認定できうるものは、行為計算否認規定の適用の範囲内であると

---

(335) 齊木・前掲注(334)21頁。

(336) 有利な価額による新株の第三者割当に伴う株式の資産価値の移転が法人税法 22 条 2 項に規定する「無償による資産の譲渡…その他の取引」に該当するか否かが論点となった最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決(オープンシャホールディング事件)では、「上告人は、A社の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、だれに対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり、著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして、上告人が、A社の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の 15 倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、…A社株式 200 株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなく B社に移転させることを意図したものである…以上によれば、上告人の保有する A社株式に表章された同社の資産価値については、上告人が支配し、処分することができる利益として明確に認めるところ、上告人は、このような利益を、B社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、B社において了解したところが実現したものである」と判示している。

(337) 金子・前掲注(9)139頁。私法上の法律関係の捉え方としては、法実質主義と経済実質主義とがある(谷口勢津夫『税法基本講義第5版』52頁(弘文堂,2016))。

解される<sup>(338)</sup>。

しかしながら、法形式のみを重視し実質を踏まえないような要件事実の捉え方がなされ、上記のような事例についてまで当該規定の適用が排除されてしまうようなことは適切ではない<sup>(339)</sup>。

本規定の趣旨は、前述のとおり同族会社を経由又は利用することによる相続税の不当減少行為への対処であること<sup>(340)</sup>に鑑みると、同族会社を当事者とする被相続人の単独行為による不当減少行為及び実質的に同族会社の行為あるいは同族会社を当事者とする取引と認識されうる被相続人の単独行為による不当減少行為については、どのような見解に立とうとも、確実に捕捉する必要があることから、本稿では、法令上、これらの行為が行為計算否認規定の適用対象であることを明瞭に示すことが望ましいとの立場に立ち、立法論の観点から検討を加えることとする<sup>(341)</sup>。

### ③ 立法論の視点

#### イ 行為主体と否認対象に係る規定の立法経緯

現行規定は昭和 25 年に創設されているが、当時の所得税法に規定

(338) これは「真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない」。金子・前掲注(9)139頁。

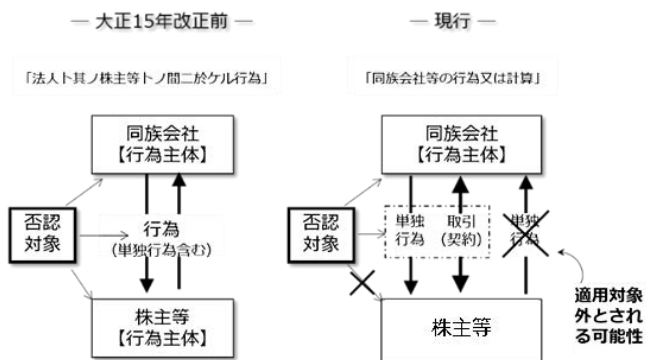
(339) 「租税公平主義の立場から、納税者が税法上の課税要件とされている私法上の形式と異なる形式を採ることによって結果的には同一の経済的效果を実現しながら租税負担を回避すること（租税回避行為）は防止しなければならない」と指摘される。山本守之『租税法の基礎理論(新版改訂版)』780頁(税務経理協会,2013)。

(340) 佐藤教授は、所得税の同族会社の行為計算否認規定について「もともと不合理なところを有する個人一般に経済合理的な行為を求める規定ではなく、いわば自らの遵法意識に比して過度に『経済合理的』な納税者が、『同族会社』という形式を利用して、実質的な税負担を軽減することに対処するための規定だと考えるのが妥当」とする。佐藤・前掲注(319)49頁。

(341) 同族会社の債務免除益の計上という「計算」の事実行為をとらえて否認されうる可能性を指摘する見解もある(石川・前掲注(246)565頁)が、これに対しては「本来、被相続人の行為を否認することができないにも関わらず、同族会社側の計算のみをとらえて否認し、債務免除がなかったとすることはできない」とする指摘がある(菅野・前掲注(329)12頁)。

されていた行為計算否認規定と同様の構文となっている。大正 12 年改正で創設されているその所得税の行為計算否認規定<sup>(342)</sup>は「前条ノ法人ト其ノ株主…トノ間ニ於ケル行為ニ付…政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得[下線筆者]」と規定されており「同族会社と株主等との間における行為」が否認対象とされていた。しかし、「同族会社による不当な租税負担軽減の処置に十分対抗」<sup>(343)</sup>する観点から、大正 15 年改正において、行為の相手方の限定がはずされ、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員…ノ所得ニ付所得税遁脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得[下線筆者]」と規定され<sup>(344)</sup>、「同族会社の行為」が否認対象とされた。

図表 4-9 行為の主体と否認される行為



(342) 所得税法中改正法律(大正 12 年 3 月 27 日公布法律第 8 号)による改正後の所得税法 73 条の 3。

(343) 清永・前掲注(269) 321 頁、村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究-所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について-」税務大学校論叢 55 号 647 頁(2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/55/06/hajimeni.htm>)。

(344) 所得税法中改正法律(大正 15 年 3 月 27 日公布法律第 8 号)による改正後の所得税法 73 条の 2。

そして、昭和 25 年に創設された相続税の行為計算否認規定は、上記の所得税の行為計算否認規定における行為の主体と否認の対象の関係を踏襲する形で規定され、現行制度に至っている。つまり、大正 15 年の改正により否認対象を「同族会社と株主間の行為」から「同族会社の行為」に拡大した結果、期せずして株主等の単独行為が対象から除外されるとの解釈がなされる余地を残したのではないかと思料する。

ロ 具体的な対処案

これに対しては、上記の大正 15 年当時の所得税の行為計算否認規定における改正趣旨及び本規定の趣旨が同族会社を利用した株主等の不当な税負担の減少を防ぐものであることを踏まえつつ、株主等の債務免除等の単独行為を適用対象に明確に含めるには、相続税法 64 条 1 項の「同族会社の行為」は「同族会社を当事者とする行為」<sup>(345)</sup>に、「その行為にかかわらず」は被相続人の単独行為のみを対象に加える観点から「その同族会社又は株主の行為にかかわらず」などとする<sup>(346)</sup>ことで、被相続人の単独行為について適用対象に含まれていることが明確化されるほか、否認される行為の主体と更正される主体が異なることにより生じていた前述の解釈上の疑義も解決できうと思われる。

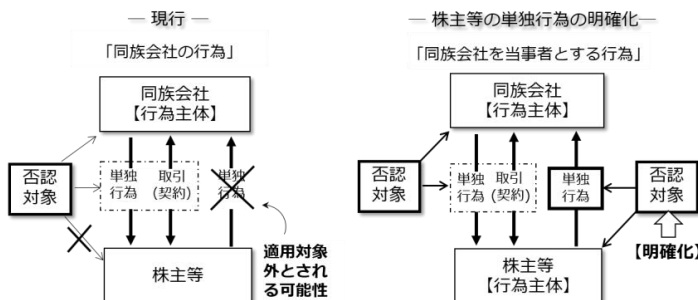
---

(345) 「〇〇を当事者とする△△」の用例は、本規定と場面は異なるが会社更生法 163 条 2 項、金融商品取引法 156 条の 36 他でみられる。

(346) この場合、相続税法 64 条 1 項は「同族会社等を当事者とする行為又は同族会社等の計算で、これを容認した場合においてはその株主等（同族会社等の株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者をいう。以下この項〔及び次項〕において同じ。）の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その同族会社等又は株主等の行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる」となる。



図表 4-10 行為の主体と否認される行為（株主等による単独行為の明確化）



#### ハ 留意点

仮に上記の対処を図るにしてもいくつか留意すべき事項が考えられるため以下で示すこととするが、本稿が相続税における中小企業者（同族会社）の課税のあり方について論じるものであることから、ここでは論点の提示にとどめておくこととしたい。

まず、他の税目の行為計算否認規定についての影響の検証が必要となりうる。税目が異なるため直ちに影響があるわけでもないとも解せうるが、少なくとも否認される行為の主体と更正される主体について相続税の行為計算否認規定と類似する所得税の行為計算否認規定については、議論の波及は避けられないと思われる。

また、否認の対象範囲に係る改正は、同族会社だけでなく非同族会社に対する一般的否認規定を創設すべきとする議論を惹起させることも予想される<sup>(347)</sup>。一般的否認規定については、かつての国税通則法制定答申<sup>(348)</sup>において、「行為計算の否認規定は、同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象となっている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、これを同族会社等のした行為計算の

(347) 非同族会社に対する租税回避の一般的否認規定の創設に言及するものとして、品川芳宣「税務論文 租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理 49 卷 15 号 14 頁(2006)、清永・前掲注(269)425 頁。

(348) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」5 頁(1961)。

みに限定する理由に乏しいと認められる」とし、一定の「特殊関係者間の行為計算についても、これを否認することができることとする」旨の答申がなされた。具体的には「非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算」や「非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算」なども否認することができるようにすべきことを示した。これは立法にまでは至らなかったが<sup>(349)</sup>、行為計算否認規定を創設的規定とする見解<sup>(350)</sup>に立てば、現行の同族会社を対象とした行為計算否認規定は「非同族会社等が行っている租税回避行為を放置することとなり、その大部分が中小企業である同族会社等との不平等な取扱いを黙認することになる」ことから適切でないとする指摘<sup>(351)</sup>は、首肯しうるものと考えられる<sup>(352)</sup>。

## 2 みなし贈与

### (1) 会社間の贈与等とみなし贈与

例えば、個人が支配する会社間による事業譲渡（例えば、親 100%出資会社から子 100%出資会社に対する事業譲渡等）が適正な対価を伴わない場合（以下「本件事例」という。）、法人税については、その所得の金額の計算上、事業譲渡に係る資産の譲渡は、基本的には時価で認識されるた

(349) 行為計算の否認対象の拡大については、「同族会社以外の他の場合にも適用し否認し得る場合を拡大しようとしている。而も、租税回避行為の場合と同様、いかなる行為計算を否認しようとするのかの基準となる法的要件は不明のままに残されている」とし、「徴税当局の権限を不当に強化する」などの反対意見が財界からあったとされる（昭和 37 年 3 月 31 日参議院大蔵委員会木村禧八郎議員(社会党)の答弁）。また、税法学会は「行為計算の否認について隠れた利益処分に関する規定を設け、具体的にこれを例示すると共に、同族会社の行為計算の否認に関する規定は、これを削除すること」との意見を表明していたとされる（昭和 37 年 3 月 31 日参議院大蔵委員会大蔵省村山主税局長の答弁）。

(350) 清永・前掲注(269) 414 頁。

(351) 品川芳宣「国税通則検討委員会報告(第 9 回)租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性和その実効性」月刊税務事例 41 巻 9 号 37 頁（2009）。

(352) 反対に、行為計算否認規定自体を廃止すべきとする見解として、武田昌輔「中小企業課税の問題点（中小法人課税の諸問題）」租税法研究 13 号 29 頁(1985)。

め<sup>(353)</sup>、贈与側の法人については時価との差額が寄付金課税（法人税法 37 条）の対象とされ、受贈側の法人については時価との差額が受贈益として益金の額に算入される(同法 22 条 2 項)こととなり、法人段階では清算されていることとなる<sup>(354)</sup>。

一方で個人段階の課税関係を考えた場合、本件事例において子が所有する株式の価値は上昇するものと思われるが、①贈与税の対象は個人から個人への贈与であること、②法形式上個人でなく会社からの贈与であること、を踏まえると贈与した同族会社に係る個人株主（親）から受贈者である同族会社に係る個人株主（子）へのみなし贈与として子に対し贈与税が課されるかどうかは判然としないところもある<sup>(355)</sup>。

図 4-5  
個人から会社への低額譲渡等(再掲)

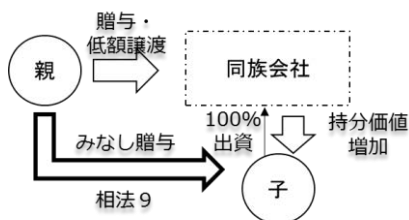
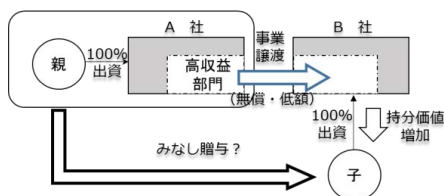


図 4-6  
会社から会社への低額譲渡等(再掲)



(353) いわゆる適格組織再編成などの場合には、簿価で資産が移転することとなり、課税が繰り延べられる。

(354) 法人税法 22 条 2 項について、金子名誉教授は「通常の対価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定が適用されるかどうかは、明文上は明らかでないが、積極的に解すべきである。…この規定が適用される場合には、通常の対価相当額（低額取引の場合は、取引価額と通常の対価相当額との差額）のうち、実質的に贈与をしたと認められる部分は譲渡の相手方に対する関係では寄付金に算入される」と述べる（無償譲渡同視説）。金子・前掲注(9)313 頁。

(355) 法人から法人への贈与について、「一般的には、受贈法人の個人株主への課税は生じない」との指摘がされる一方で(田内・前掲注(299)561 頁)、みなし贈与の規定の適用の可能性を指摘するものもある。竹内秀男「資産の低廉譲渡・高額買取り・債権の放棄・債務の引受け（特集 経済的利益の今日的課題）」税務弘報 50 巻 5 号 48 頁(2002)。

## (2) みなし贈与の規定の適用の必要性

仮に本件事例について贈与税の課税が及ばないとすれば、例えば、法人税率(法人実効税率:29.74%<sup>(356)</sup>)と贈与税率(最高税率:55%)の乖離に着目し、親が贈与したい資産を現物出資して自身が支配する会社を設立し子が支配する会社に資産を贈与又は低額譲渡することでトータルの税負担を軽減させつつ、最終的に相続税を免れることが可能となる。

このような法人等を利用した税負担回避行為に対しては、前述の持分のある会社を対象とした行為計算否認規定のほか持分の定めのない法人に係る措置も講じられており、その一つに特別の法人から受ける利益に対する課税(相続税法 65 条)がある。この措置は、特定の者に特別の利益を与えるような持分の定めのない法人に対し財産の贈与等があった場合において、当該法人から特別の利益を受ける者が、当該贈与等をした者からの贈与等により受ける利益の価額に相当する金額については、贈与等により取得したものとみなすこととされている。これは「法人に持分の定めがあってこれに因りその持分の価額が増加するときは、既述の法第九条の規定により、持分の所有者がその持分の価額の増加した部分に相当する金額の利益を受けたことになり」贈与税の課税を受けることとなりえるが「持分の定めがない場合には普通には課税を受けない」<sup>(357)</sup>ことを背景に、形式的には個人から法人への贈与でも「当該法人が特定の個人に特別の利益を与えるような法人であれば、実質的には当該特定の個人に贈与がなされたと同様の事情にあるにもかかわらず、相続税又は贈与税の課税が一切行われないとすると、著しく課税の公平を損なうおそれ」<sup>(358)</sup>がある点や、「個人が、公益法人等の持分の定めのない法人をトンネルとして利用することにより、当該法人を迂回して財産を取得する場合には、相続税・贈与税の課税回避を

---

(356) 平成 30 年度の実効税率。自民党公明党・前掲注(196)4 頁。

(357) 泉・前掲注(243)129 頁。

(358) 財務省「平成 20 年度税制改正の解説」454 頁。

はかることが予想される」<sup>(359)</sup>点なども踏まえ講じられていると解される。この措置は受贈者が持分の定めのない法人の場合であるが、その考え方は贈与者が会社である場合でも変わらないと思われる。つまり、形式的には会社から会社への贈与でも、贈与する会社が特定の個人に支配されているような会社である場合など実質的には当該個人から贈与がなされたと同様の事情があるにもかかわらず、贈与税等の課税（受贈会社の株主に対するみなし贈与課税）が一切行われないとすると、課税の公平を損なうおそれがあるといえる。

また、個人が会社に贈与してその株主が利益を受ける場合と、個人がその支配下におく会社を介して他方の会社に贈与してその株主が利益を受ける場合とで、贈与税の課税関係が異なることに合理性はないようにも思える。したがって、個人が支配する同族会社を通じて贈与又は低額譲渡をすることで他方の同族会社の株主に持分価値を移転させる場合についても、個人が他方の同族会社に贈与等をした場合と同様に、その株主に適切に贈与税の課税が行われる必要があると思われる<sup>(360)</sup>。

また、法人税においては、平成 27 年度税制改正において成長志向に重点を置いた法人税改革の名の下<sup>(361)</sup>、平成 23 年度改正に続き法人税率が引き下げられ（25.5%→平成 27 年度 23.9%）、平成 28 年度改正でもさらなる引下げが行われ（平成 30 年度 23.2%）<sup>(362)</sup>、依然軽課される傾向にある

---

(359) 北野弘久『コンメンタール相続税法』526頁（勁草書房、1974）。

(360) 平成 22 年度の法人税改正において、実質的な資産に対する支配の継続性や円滑な経営資源再配置の観点も踏まえグループ法人単体課税制度が導入され、完全支配関係がある内国法人間の寄付について支出法人において全額損金不算入とされ、受領法人において全額益金不算入とされた（法人税法 37 条 2 項等）。しかし「親が発行済株式の 100%を保有する法人から子が発行済株式の 100%を保有する法人への寄附について損金不算入かつ益金不算入とすると、親から子へ経済的価値の移転が無税で行われることとなり、相続税・贈与税の回避に利用されるおそれが強い」ことから、個人による完全支配関係がある内国法人間の寄付についてはこの措置の対象外とされている（同項括弧書等）。財務省・前掲注(194)189頁、207頁。

(361) 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」319頁。

(362) 所得税法等の一部を改正する法律(平成 28 年法律第 15 号)2 条による改正後の法人税法 64 条及び附則 26 条。

ことから(図表4-11)、この税率の乖離に着目した会社を利用する税負担回避の増加も考えうる。

図表4-11 法人の法人税負担率と欠損法人割合

	昭55	昭60	平元	平5	平10	平15	平20	平25	平26
法人税負担率	34.5%	37.0%	37.7%	33.2%	34.9%	28.1%	25.3%	20.3%	18.9%
欠損法人割合	48.3%	55.5%	49.6%	59.1%	67.3%	68.1%	71.5%	68.2%	66.4%

(備考) 国税庁「会社標本調査(長期時系列データ「資本金階級別表)」を基に算出。

(注) 法人税負担率=法人税額/申告所得金額、欠損法人割合=欠損法人数/合計法人数。

贈与税等と法人税との税率の差を利用した租税回避を防止する観点からは、平成20年度改正において、人格のない社団等に対する課税(相続税法66条)における法人税の調整規定(同条5項)の見直しが行われている。本規定は人格のない社団等に贈与等があった場合に当該社団等を個人とみなして贈与税等を課する措置だが、平成20年度改正前においては、当該社団に対する法人税と贈与税等との二重負担を回避するため、当該人格のない社団等の法人税の所得の金額の計算上、贈与財産が益金の額に算入される場合、当該措置は適用されないこととされていた。しかし、「贈与税等と法人税との税率の差を利用した租税回避を適切に防止する必要がある」との観点から、益金算入の有無にかかわらず贈与税等を課することとされ、課されるべき法人税額等を贈与税額から控除することとされた<sup>(363)</sup>。このように、法人税率と贈与税率等の乖離を利用した税負担軽減行為については、従前も手当てがされてきており、引き続き適切な対処が必要と考えられる。

### (3) みなし贈与の規定の適用の可能性

#### ① 従来の見解

(363) 財務省・前掲注(358)457頁。しかし、この規定の課題として、法人に「青色欠損金が存在する場合でも、受贈益に対する法人税として計算された金額が控除できると条文からは読み取ることができる」との指摘もある。白井一馬「一般社団・財団法人を用いたスキーム(特集徹底検証!!相続税『節税スキーム』のリスク)」税務弘報62巻2号50頁(2014)。

まず、本件事例について、現行制度下における取扱いの可能性を検討することとする。贈与税については、現行制度上、原則「個人からの贈与」により財産を取得した個人に贈与税が課されること<sup>(364)</sup>や、みなし贈与の規定は「利益を受けさせた者から贈与」により取得したものとみなす旨規定されていることを踏まえ、法人と別人格である個人株主が贈与したと認められうる場合に限り当該規定の適用がありえりとする見解がある<sup>(365)</sup>。具体的には、株主総会の決議が必要とされる行為（事業譲渡、合併及び会社分割等<sup>(366)</sup>）に係る財産や利益の移転についてのみ、みなし贈与の規定の適用の範囲内にあり、株主総会の決議が不要である行為、例えば単に土地等の特定財産のみを譲渡するような場合については、当該規定の適用は困難とする。このような限界があることについては、現行条文の解釈上少なくとも個人からの贈与と認められる必要があると考えられることからやむを得ないとする。

この見解に従えば、例えば、株主総会の決議が必要とされる会社法 467 条 1 項 1 号又は 2 号に掲げる事業の全部の譲渡又は事業の重要な一部の譲渡に該当する事業譲渡が行われた場合で、当該事業の譲受会社の株主の保有する株式の価額が増加するときは、みなし贈与の規定の適用の対象となりうることとなる。この場合、相続税法基本通達 9-2 における取扱いと同様に株式の価額の増加分から同族会社が負担すべき法人税額等を控除した残額が贈与税の課税対象になりうると思われる。

この見解は、実質的に「個人と会社との間の行為」と認められるような「会社と会社との間の行為」について、個人の意思と会社の意思を同視する接点を株主総会の決議に見出し、当該行為が株主総会の決議の対象になるか否かという外形基準により、会社と会社との間の行為を個人と会社との間の行為に振り分けるものといえる。

---

(364) 相法 1 条の 4、21 条の 3 第 1 項 1 号。

(365) 田内・前掲注(299) 609 頁。

(366) 会社法 467 条 1 項、783 条及び 795 条等

しかし、上記のとおりこの見解にも限界があり、株式の価額を増加させるような財産の譲渡は株式総会の決議を経ないものも当然あり得る。会社が行う財産の譲渡を、会社法上の手続面で区分する場合、例えば、株主総会の決議事項となるもの、取締役会の決議事項となるもの、取締役単独でできるものに大まかに区分すると、具体的に、組織再編行為等の会社の基礎的変更に関する事項は株主総会の法定決議事項とされるものの、それらに該当しない重要な財産の処分<sup>(367)</sup>については会社の業務執行の決定を担う取締役会の法定決議事項<sup>(368)</sup>とされ、必ずしも株主総会の決議事項とされるものではない<sup>(369)</sup>。さらに、その取締役会も非公開会社の場合には必ずしも設置する必要はなく<sup>(370)</sup>、その場合には業務執行を行う取締役<sup>(371)</sup>が株主総会の決議を経ずに重要な財産の処分をすることも可能である<sup>(372)</sup>。同族会社では株主が取締役である場合も多く所有と経営が一致している例が多い点を踏まえると、株主という地位の観点から株主総会の決議に着眼した当該基準は、客観性や予測可能性は比較的高いものの、適用すべき対象を的確に捉えきれないという限界がある。

## ② 趣旨・目的を加味した検討

上記見解は、主に法形式の側面に着目して検討したものと解せるが、租税法は原則として文理解釈によるべきであるところ、それによって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、必要に応じて規定の

---

(367) 重要な財産の処分の判断基準として、最高裁平成6年1月20日判決は「当該財産の価額、その会社の総資産に占める割合、当該財産の保有目的、処分行為の態様及び会社における従来の取扱い等の事情を総合的に考慮して判断すべき」と判示されている。

(368) 会社法 362 条 4 項。

(369) 定款で定めれば株主総会に決議事項を移すことも可能（会社法 295 条 2 項）。

(370) 会社法 327 条 1 項。

(371) 会社法 330 条、348 条。

(372) この場合において、取締役等が会社に損害を与えたときは、取締役等は会社に対して損害賠償責任を負うことになる（会社法 423 条、355 条）。



趣旨・目的を勘案すべきとされる<sup>(373)</sup>。この点に十分留意しつつ、改めて本件事例について検討を加えると、前述の平成 27 年 4 月 22 日東京高裁判決によれば、本規定は、(i)贈与契約の履行による取得ではないが、(ii)関係者間の事情に照らし実質的にみて贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合について、租税回避行為防止のために、当該経済的利益の移転を贈与により取得したものとみなすものとする。これを踏まえると、本規定で定める「対価を支払わないで利益を受けた場合」とは、上記(i)及び(ii)に該当する場合とも言うことから、会社を利用した持分価値の移転(=上記(i))について、実質的に贈与があったのと同様(=上記(ii))と判断される限りにおいては、本規定の範囲内にあると思われる。

このことから、上記(ii)に該当する場合における本件事例について、当該規定に当てはめると、「対価を支払わないで利益を受けた場合〔=会社間贈与により経済的利益の移転を受けた場合〕においては、当該利益を受けた者〔=子〕が、当該利益を受けさせた者〔=親〕から贈与により取得したものとみなす」こととなるため、本件事例は贈与税の課税対象になると判断しうる。しかし、この場合でも、(ii)の「実質的にみて贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」とは具体的に何であるか、が論点として残る。

### ③ 小括

①で確認した従来の見解は、予測可能性に優れているものの、本件事例を的確に捕捉できない問題が残る。他方で、②の趣旨・目的を加味した検討では、制度上、本件事例は適用対象と捉えうるが、現行規定の下では予測可能性に欠ける面もある。したがって、本件事例を的確に課税

(373) 金子・前掲注(9)115頁。占部教授は、租税法規の解釈に当たり「法の趣旨・目的、法的な構造に沿った『文理解釈』でなければならない」とし、「立法趣旨・目的に照らしてみても著しく不合理な結果が生ずる場合にまで、そのような『厳格な文理解釈』をなお維持し得るとする見解は、わが国の『文理解釈』が許容するところではない」と指摘する(占部・前掲注(330)1030頁,1044頁)。

対象として捉える必要性及び予測可能性の確保の観点から、取扱い上又は法令上において、本件事例が適用対象であることを明瞭に示す必要がある。

#### (4) 行為計算否認規定の適用の可能性

なお、本件事例について行為計算否認規定の適用の可能性を考えた場合、対象となる「同族会社」には前掲図表 4-6 の A 社又は B 社が該当し、贈与税が不当に減少する「株主又はその親族」には子が該当することになると思われる。そして否認対象となる「行為」を、A 社から B 社への事業譲渡と捉えた場合、この行為の引き直しが（個別の事情次第だが）、例えば、当該事業譲渡が親から B 社への事業譲渡と引き直される場合又は親から子への直接の事業譲渡と引き直されるような場合が仮にあるならば、相続税法 9 条等の規定の適用範囲内となりうる。しかしながら、行為計算否認規定は「贈与税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」についてのみ適用されることから、実際に適用される場面は、やや限られてくる。そもそも、会社を利用した持分価値の移転に対しては、行為計算否認規定に依拠するのではなく、本来的に課税すべきと考えることが妥当とも考えられる。

#### (5) 立法論の視点

金子名誉教授は「問題が生じた場合にまず解釈による解決の可能性が検討されるべきことは当然であるとしても、解釈による解決には限界があり、一時しのぎの対策とならざるを得ない場合が多い。これに対し、立法による解決は、…法的安定性ないし予測可能性の要請と公平負担の要請とを同時に満足させることができ、その意味ですてがたいメリットをもっている」<sup>(374)</sup>と指摘する。したがって、本稿では、法令上における明確化の観点から検討する。

##### ① 具体的な対処案

(374) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』416頁(有斐閣,2010)。

- イ (A案) 個人から会社への贈与によるその個人株主の持分価値の増加については、これまでの判例等も示すようにみなし贈与の規定の適用範囲内であることから、例えば「会社」から他の会社への贈与を「個人」から他の会社への贈与へとみなすことで、他の会社の個人株主の持分価値の増加について当該規定の射程内に入ることとなる。そうすると、相続税法9条に規定する「利益を受けさせた者」の範囲に、「当該利益を受けさせた者が会社の場合にあっては、当該会社の発行済株式又は出資の全部を保有する個人」を含む旨を法令上明記することで、本件事例のように実質的に親から子への贈与と認められるような経済的利益の移転が、法形式上会社から他の会社への贈与として行われても、みなし贈与の規定の適用範囲内に入ることが明瞭になるものと思われる。これは、一人会社から他の会社へ贈与があった場合は、「実質的に贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」を強く推認しうることから、当該一人会社の株主を対象とするものである。
- ロ (B案) しかしながら、贈与会社の株主が複数の場合でも当該事実が認められる場合は当然想定され、また、A案では、他の親族が1株でも保有した場合には課税されないこととなる。その場合も適切に捕捉すべしと考える場合には、他の案として同条の「利益を受けさせた者」の範囲に、「利益を受けさせた者が法人税法2条10号に規定する同族会社<sup>(375)</sup>の場合にあっては、その株主である個人」が含まれる旨を明確化する選択肢も採りうる。

これは、本件事例が、個人間の贈与を、会社を利用した会社間贈与として行うことで株式価値を移転させるものであり、個人が会社を支配し利益を受けることが前提である点を踏まえると、発行済株式等の50%超が一定の者に保有されている同族会社については、一般に「法人のうち個人的色彩の強い」ものとして「会社の利害と資本主の利害

---

(375) 株主等の3人以下及びその同族関係者が発行済株式等の50%超を保有する会社等。

を一体と考えて各種の取引を行なう特殊性を有している」<sup>(376)</sup>ことも背景に定義付けられていること、少数の株主により支配され関係者の税負担を不当に減少させる行為が行われやすい点に鑑みて行為計算否認規定などが別途定められていること<sup>(377)</sup>、そして、相続税法基本通達9-2等におけるみなし贈与の規定の例示で同族会社が想定されていること、などと照らし合わせても同族会社の株主を当該規定の適用範囲内に収めることは妥当であると思える。

なお、この場合において、具体的にだれからどれだけの金額の贈与があったものとするかについては、関係者間で利益を受けさせ利益を受けた関係があったことにより株価が増加している点や、他の事例における通達での取扱い<sup>(378)</sup>を踏まえると、下記算式で表すことができる。

○会社間贈与等により贈与会社の各株主から贈与により取得したものとされる金額

$$= \text{その者が受けた利益の総額}^* \times \frac{\text{贈与会社の各株主が与えた利益の金額}}{\text{贈与会社の各株主が与えた利益の金額の合計額}}$$

※受贈会社の株主が保有する当該受贈会社に係る株式の価額のうち、会社間贈与により増加した部分に相当する金額

具体例を示すと下記のとおりとなる。

図表4-12 会社間贈与により贈与会社の各株主から贈与により取得したものとされる金額のイメージ

(376) 税制調査会・前掲注(95)64頁。

(377) 金子・前掲注(9)477頁。

(378) 相続税法基本通達9-7(同族会社の新株の発行に伴う失権株に係る新株の発行が行われなかった場合)の「親族等である失権株主のそれぞれから贈与により取得したものとされる利益の金額」

事例：父により 60%の株式を保有される同族会社が、長男により 80%の株式を保有される同族会社に対して贈与をしたことで経済的利益の移転が行われた場合における父から長男へのみなし贈与額

○贈与会社

1株当たりの株価 贈与前：200円 贈与後：100円

株主	所有株式数 (①)	贈与前の株価 (②=①×200円)	贈与後の株価 (③=①×100円)	差額 [利益を受けさせた額] (④=③-②)
父	60,000株	12,000,000円	6,000,000円	(1) ▲6,000,000円
母	40,000株	8,000,000円	4,000,000円	(2) ▲4,000,000円
合計	100,000株	20,000,000円	10,000,000円	▲10,000,000円

○受贈会社

1株当たりの株価 受贈前：100円 受贈後：160円

株主	所有株式数 (①)	受贈前の株価 (②=①×100円)	受贈後の株価 (③=①×160円)	差額 [利益を受けた額] (④=③-②)
長男	80,000株	8,000,000円	12,800,000円	(3) +4,800,000円
妻	20,000株	2,000,000円	3,200,000円	+1,200,000円
合計	100,000株	10,000,000円	16,000,000円	+6,000,000円

$$\begin{aligned}
 \text{父から長男へみなし贈与額} &= \text{長男の株価増加額}(3) \times \frac{\text{父の株価減少額}(1)}{\text{父及び母の株価減少額の合計額}((1)+(2))} \\
 &= 4,800,000\text{円}(3) \times \frac{6,000,000\text{円}(1)}{6,000,000\text{円}+4,000,000\text{円}((1)+(2))} \\
 &= \underline{2,880,000\text{円}}
 \end{aligned}$$

② 留意点

上記の法令上の手当てを講ずることによる論点として、そもそも贈与者である個人と利益を受けたとみなされる個人に何の関係もない場合や偶然の事情で経済的利益の移転があった場合にも課税されることとなり、え不合理だとする批判もありうる。この点に対しては、前述の東京高裁

平成 27 年 4 月 22 日判決では「関係する者の間に同法（筆者注：相続税法）4 条から 8 条までに規定する場合に類するような相応の事情があることを前提として、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に適用があるものと解され、原告が主張するように個人が同族会社以外の法人に資産を低額で譲渡した場合につき当然にその適用があるものとは断じ難く、原告らの上記主張は採用し難い」と示した裁判所の判断枠組みが会社間贈与についても一定程度当てはまると思われる。つまり、(イ)関係する者の間に(ロ)相続税法 4 条から 8 条までに規定する場合に類するような相応の事情があること、という限られた場面で課税の適否が検討されることとなる。そして対処案の如く制度上の明確化を図ることで納税者の予測可能性はより高まると思われる。

また、相続税法 9 条に規定する「受けた利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）」の算定について、当該財産に係る受贈会社に係る法人税等に加え贈与会社に対して法人税法 37 条の規定により寄付金の額などとして課された法人税等を加味すべきか否かもある。基本的には、受贈会社の株主が保有する株式の価額の増加分は、受贈会社の受けた利益からその利益に係る法人税が控除された残額として捉えられることから、贈与会社に課された法人税の調整は必要ではないと解することもできる。

## おわりに

本稿では優遇すべき側面と規制すべき側面を有する「中小企業者」という主体に着眼して相続税制を概括的に検討した。具体的に、第1章では相続税の課税根拠と中小企業者との関係を確認した。近年相続税の課税根拠として強調される傾向にある「老後扶養の社会化に伴う遺産の社会への還元」の視点は、世代間の受益と負担の不均衡が広がっていること、残された遺産は社会保障の充実による社会の負担(≒租税)により蓄積されえていること、などの点から一定の正当な論拠があると思われる。そして、社会から利益を享受しているのは一部の富裕層に限られないことや所得税の補完税たる役割の不十分さの解消という点も重視すれば、この場合に念頭に置かれる課税対象者は、従来の高資産保有層のほか通常の中小企業者を含む高資産保有層以外の層もその対象範囲と観念しうる。この点については、①担税力を有する高齢者層の拡大②遺産の遺族の生活保障の役割の相対的低下③所得税の課税ベースの緊縮基調及び法人税の軽課傾向という、この四半世紀の間に生じている経済社会の構造変化や近年の税制に係る状況を踏まえると、一定程度は許容できうるものとも解される。

このように現在の相続税の課税根拠・課税対象を捉えた場合、中小企業者に係る優遇措置についてはその「主体」に着目して一律に講ずることは難しくなる。円滑な事業承継の観点などから新たな手当てが必要とされる場合には、その原因を的確に把握し租税債務の減免により生じる税負担の不公平を補うに足りる義務・債務を課したうえで租税特別措置として効果的・限定的に講じられるべきと考えられる。既存の優遇措置については、政策目的と制度の仕組みが関連しない不合理と認められるものは積極的に財産間・主体間の課税の不公平を縮小させる手当てを講じることがより必要となる。課税の公平を期する措置については、税負担の公平はもとより、遺産取得に係る所得に対する適切な課税、遺産の社会への適切な還元の観点も踏まえ、同族会社という性質を利用するような税負担回避行為に対しては、より厳格に対応すべきことになる。そのため適切に対処できない制度上の不備があればこれも積極的に是正すべきもの

と捉えられる。

上記の考え方を念頭に、具体的に第2章では相続税における中小企業者に係る配慮の措置について検討した。財産の処分をも前提とする相続税の本旨と財産や事業の維持・継続を求める強い社会的要請との間には鋭い緊張関係が生じるが、この調整を試みている一つの措置に株式等に係る事業承継税制がある。本措置は単に中小企業者という主体に着目して優遇している訳でなく、事業承継の支障となっている原因を総体的に把握したうえで、課税の公平の観点も踏まえ効果的・限定的に手当てしている仕組みと捉えることができる。他方で、小規模宅地の特例については、政策目的と制度の仕組みが必ずしも関連せず、税の軽減を受ける者と事業継続する者の不一致などの問題点が存在する。これらを是認する積極的理由を見出すことは困難であることから、本特例の事業用宅地に係る措置についてはこれらの問題を克服している株式等に係る事業承継税制に近づけることを視野に入れた見直しも必要と思われる。

第3章では課税の公平を期する措置について、同族会社にみられる税負担回避の主な事例を素材に検証した。その中で、実勢価額と評価通達による評価額との乖離が原因と思われるような事例については、現行制度下でも一定の対応が図られているとも思われるところ、より納税者の予測可能性を高める観点から当該乖離が大きなものについては、随時、評価方法の適切な見直しを試みる事が重要であることを一般論として示した。他方、行為計算否認規定については、現行制度下では同族会社の株主の単独行為は「同族会社の行為」又は「同族会社を当事者とする取引」に含まれず、当該規定の適用対象外と解釈される可能性があることを確認し、より適切に当該行為を捕捉するため、当該規定の適用対象であることを明確化するための立法案を提言し、さらに、この場合における相続税以外の税目に与える影響を確認した。また、みなし贈与の規定については、法形式上同族会社から同族会社へ贈与した場合における受贈側の同族会社の個人株主に対するみなし贈与の規定の適用が判然としない点が論点として存在するが、従来の見解における解釈上の限界及び現行制度下における予測可能性の確保の必要性を確認したうえで、当該贈与を適切に捕捉するための



立法案を提言し留意点を示した。

上記のとおり、中小企業者に対する相続税の課税のあり方については、現代における相続税の課税の本旨の実現、税の減免を求める強い政治的・社会的要請への対応及び同族会社という性質を利用した税負担回避行為に対する対処という三要素を踏まえる必要がある。単に中小企業者という主体の面だけ捉えて優遇措置などは手当てすべきではなく、必要があれば株式等に係る事業承継税制がとる制度の考え方を基礎として効果的な措置が講じられるべきと思われる。そして相続税の課税ベースの拡大や法人税の軽減傾向も背景に同族会社を利用した税負担の軽減行為の増加も予想されることから、その課税状況も注視しつつ制度上の不備があれば積極的に是正されることがより求められる。

これらの視点が徹底されることにより、相続税のもつ、社会の負担により蓄積されえた遺産の社会への還元や富の再分配及び所得税の補完税たる役割はより発揮できうるものと思われる。