

非上場株式等の納税猶予をめぐる 雇用確保要件の検討

——平成29年度税制改正が実務に与える影響と今後の課題

平成21年度税制改正で中小企業の円滑な事業承継の促進を目的とした「事業承継税制」が創設されたが、その利用は必ずしも進んでいない。利用を躊躇させる原因の一つといわれる「雇用確保要件」と納税猶予制度の関係を中心に、今後の事業承継税制の方向性についてTKC九州会研究グループが発表した。

研究グループ 荒武教和、海野理香、木山亜紀、黒木陽介
TKC九州会 甲佐 敬、児玉貴士、桜井裕子、山崎潤子 (敬称略)

■とき：平成29年10月20日(金)

はじめに

甲佐 われわれ九州会研究グループは「事業承継を早期かつ円滑に進めることが、わが国経済にとって喫緊の課題である」という問題意識のもと、事業承継に最も影響を及ぼしている税制である「非上場株式等の納税猶予制度」、すなわち「事業承継税制」を研究対象としました。

中小企業は全企業の約9割を占めています。経営者の平均年齢は2011年に60歳を超え、今後5年から10年の間に、団塊世代を中心に多くの経営者が事業承継のタイミングを迎えます。

ところが中小企業庁の調査によると、「後継者の資質や能力の向上」「後継者を支える人材育成」という「人」の問題にかかわる部分の準備は進められていないものの、「相続税・贈与税への対応」「自社株式の後継者への移転方法の検討」といった「税」の部分の準備は進んでい

ないことが分かります。

そこで本研究では、事業承継税制をめぐる平成29年度税制改正に対する評価を踏まえて、納税猶予制度の要件のうち、利用促進の障害であると指摘される「雇用確保要件」について検討し、当該税制の今後の課題・方向性を明らかにしていきます。

I 事業承継税制と現状

雇用確保や地域経済維持が目的

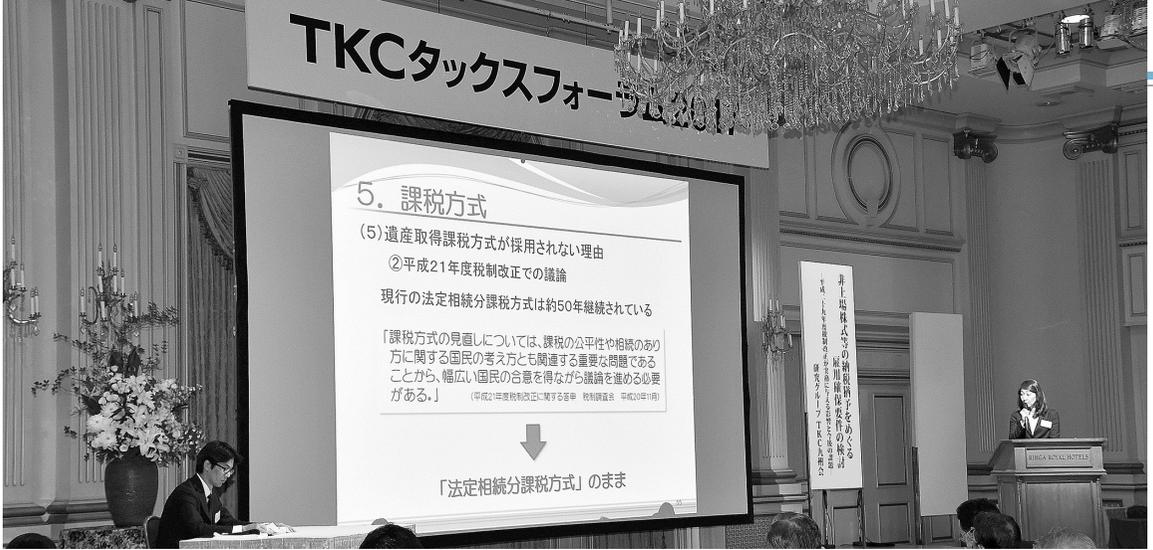
黒木 中小企業の事業承継に係る税制等の各種制度は「事業承継の円滑化に関する基本的考え方」に基づいて創設されました。その考え方は「株式の分散の防止と株式の集中による安定的な事業の継続」、そのために「計画的な事業承継が重要」というものです。

しかし事業承継は税制だけでなく、遺留分の問題など法制面、事業承継に係る資金需要など金

融面のサポートも必要です。そこで税制、法制、金融が一体となった「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(経営承継円滑化法)が、平成20年に創設されました。

事業承継税制は、この経営承継円滑化法の制定を受け、平成21年度税制改正において、雇用の確保や地域経済力の維持をその創設目的とした相続税・贈与税の納税猶予制度として創設されたものです。その内容は、中小企業の後継者が会社の株式を先代経営者から相続または贈与により取得した場合、その相続税・贈与税の納税が猶予されるというものです。猶予対象は後継者の保有株式数が発行済議決権株式総数の3分の2に達するまでの部分で、一定の要件のもと、相続税が課税価格の80%、贈与税は全額が猶予されます。

手続き面としては、都道府県知事の認定を受けることや申告後における税務署への「継続届出書」の提出、都道府県への「年



5. 課税方式

(5) 遺産取得課税方式が採用されない理由

②平成21年度税制改正での議論

現行の法定相続分課税方式は約50年継続されている

「課税方式の見直しについては、課税の公平性や相続のあり方に関する国民の考え方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。」
(平成21年度税制改正に関する審議 税制調査会 平成20年11月)

↓

「法定相続分課税方式」のまま

次報告書の提出」が必要です。

また、申告後5年間の事業継続要件の一つとして「雇用の8割維持」という雇用確保要件が課されているのが特徴です。

事業承継税制の利用はごく一部

黒木 それでは、この事業承継税制はどのくらい利用されているのでしょうか。

まず当該税制の適用に必要である経済産業大臣の認定件数を見ると、創設年度である平成21年度から28年度上半期までの累計が1612件となっています。また三大都市圏（東京・名古屋・大阪）と九州における中小企業者数に占める認定件数の割合は0・01%〜0・03%です。

続いて、経済産業大臣の認定を受けた後、実際に相続税等の申告において納税猶予制度を利用した人数と納税猶予税額を調べてみました。国税庁の資料によると、平成27年分では相続税における適用人数は224人です。



黒木陽介会員

猶予税額が約148億円、贈与税における適用人数は270人で猶予税額が約265億円でした。

平成27年分の相続税課税対象被相続人が約10万3000人、税収が約1兆8100億円であることに鑑みると、事業承継にあたって当該税制が十分に活用されているとは言えないのではないのでしょうか。

Ⅱ 諸外国との比較

ドイツ・イギリスの事業承継税制

児玉 次に、諸外国における事業承継税制について、比較的日本の制度に近いと思われる下

イットと、簡便な制度になっているイギリスとの違いを見ていきます。資料1（次頁）は「平成25年度経済産業省税制改正要望」から抜粋・加工したものです。

ドイツの事業承継税制は日本と似ている部分も多いのですが、違いとしては、①非上場株式の軽減割合は85%の評価減、②雇用要件があるが小規模企業は免除、③部分納付（要件を継続できなくなった場合も一部を納付すればよい制度）が認められている——などがあります。

この他にも、7年間の事業継続を条件として株式の評価が100%軽減される制度もあり、その制度がより多く利用されているという調査結果があります。

続いてイギリスですが、以下の特徴で分かるように、非常に簡便な制度となっています。

- ・ 非上場株式の軽減割合は100%の評価減
- ・ 親族外承継も対象
- ・ 雇用要件や事業継続期間がない
- ・ 免除までの期間は「即時」

国名	非上場株式の 評価減からの 軽減割合	親族外 承継も 対象	事業承継期 間平均での 雇用確保	雇用要件未 達成分だけ の部分納付	事業継続 期間	免除 までの 期間
日本	80%軽減 納税猶予	○	○	× 全額一括 納付	5年	後継者 死亡まで
ドイツ (日本に近い)	85%軽減 評価減	○	○ 小規模企業 は雇用要件 免除	○	5年	5年
イギリス (簡便)	100%軽減 評価減	○	雇用要件 なし	雇用要件 なし	なし	即時

『平成25年度経済産業省 税制改正要望』より抜粋加工(一部修正)

原則相続時の手続きだけでOK

児玉 一方手続き面でも、相続時に加え相続後も継続して対象官庁への届出等が必要な日本の制度に比べ簡便です。

ドイツでは相続前の手続きは必要なく、相続時に適用要件を満たしているかの調査(査定)があるだけです。また相続後も、

税務署が必要と判断した場合または要件を満たさなくなった場合のみ、届出書を提出します。

相続時の調査では、評価減の対象となる資産に関する書類および適用要件の充足の判定の基礎となる金額等を記載した書類の添付が求められますが、書類の形式は定められていません。

またイギリスもドイツと同様に相続前、相続後の手続きはありません。相続時のみ、申告書に事業承継税制の適用を受ける旨を記載した明細書を添付する必要がありますが、記載すべき項目はわずかです。

なおドイツ、イギリスとも納税「猶予」制度ではないので、担保提供は必要ありません。

要件が少なく適用後も低リスク

児玉 次に適用要件を比較します。日本では後継者が会社の代表であること、雇用の8割以上を5年間平均で維持することなど多くの要件があります。

しかしドイツでは、100%評価減の完全優遇制度の場合でも、主な適用要件は①7年間の事業継続、②7年間の人件費要件(給与水準)の維持、③7年間の株式の継続保有——の三つです。しかも②の人件費要件は、従業員20人以下の会社については段階的に課され、3人以下の事業所には適用されません。

イギリスはさらに要件が少なく、①相続等の2年以上前から株式の継続保有(相続後は要件なし)、②投資会社・資産管理会社及び不動産管理会社に該当しないこと——のみです。

さらに制度利用後のリスクも、日本では要件を満たさなくなった場合や届出書の提出を失念し

た場合は猶予が打ち切りとなり、利子税等を含めた猶予税額を全額納付しなければなりません。

しかしドイツでは、仮に取り消しになっても要件を充足した期間に応じて税額が軽減され、さかのぼって罰金や利子を課されることはありません。イギリスでも、故意または過失に基づき適用要件を満たさないとされた場合のみ、罰金や延滞利子の対象となります。

「使い勝手」か「課税の公平」か

児玉 前述のとおり、日本では事業承継税制の利用があまり進んでいませんが、ドイツ、イギリスでは広く活用されています。その最大の理由は簡便で使い勝手が良いこと、つまり「納税猶予」ではなく「評価減方式」を採用しているという点です。

納税猶予の場合は、課税原因の発生後も常にその適用要件が充足されているか確認する必要があります。そのため、どうしても届出書



児玉貴士会員

の提出などの手続きが必要になります。もちろん、こうした手続きを設けることで租税回避行為を防ぎ、課税の公平性を確保するという目的があるからですが、「円滑な事業承継」という観点においては、その効果は極めて限定的になってしまいます。

Ⅲ 相続税の課税方式

評価減では目的を果たせない

甲佐 諸外国の事例から、簡便な制度であれば多くの利用が期待できることが分かりました。なぜ日本は煩雑な納税猶予制度を採用しているのでしょうか。

桜井 実は、日本もかつては評価減方式を採用していました。平成14年度法制改正において「取引相場のない株式等についての相続税の課税価格の計算の特例」が創設されたのですが、これは当初3億円を限度として相続税の課税価格が10%軽減さ

れるという評価減方式です。

その後、平成21年度法制改正でこれが廃止され「納税猶予制度」が創設されたのですが、その理由は二つあります。

一つ目は、事業承継税制の創設目的と異なる使い方が可能になってしまうことです。例えば評価減方式だと、相続後すぐに会社を解散するということも可能ですが、それでは当該税制の目的の一つである「雇用の確保」が達成できません。

もう一つは、相続税の課税方式による理由です。現在わが国において採用されている課税方式は「法定相続分課税方式」ですが、この課税方式に基づいて株式の「評価減」を適用した場合、事業承継相続人以外の相続人の納税負担も軽減されてしまうことになり、これも本来の目的から逸脱してしまいます。つまり、どのような優遇制度が最適かを考えるためには、相続税の課税方式の理解が必要であるということなのです。

相続税課税方式の変遷

桜井 相続税の課税方式には

①遺産課税方式、②遺産取得課税方式、③法定相続分課税方式

——の三つがあります。それぞれの根拠とメリット・デメリットは資料2(次頁)の通りです。

わが国では現在、③法定相続分課税方式が採用されており、この課税方式は①と②のいわば折衷方式といえます。

しかし、実はわが国の相続税は明治38年に「遺産課税方式」でスタートしました。その後、昭和25年に「遺産取得課税方式」に改正され、その8年後の昭和33年に「法定相続分課税方式」に改正されるなどいくつかの変

遷をたどっています。そこで、相続税の存在意義までさかのぼって考えてみたいと思います。

租税法の権威である金子宏教授は、『税研』102号(日本税務研究センター・2002年)

「相続税制度の構造的改革」の中で、次のように述べています。「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにある、と考える。相続による財産の取得も、外からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの類型である」。

つまり相続税は「所得税の補完税」であり「相続による財産の取得も広義の所得の一つ」なのです。これを踏まえて三つの方式の課税根拠を見ると、富の取得に担税力を見出し、包括的所得概念に基づいている「②遺産取得課税方式」が最適であるといえます。それならなぜ、わが国では「法定相続分課税方式」が採用されているのでしょうか。昭和33年に「遺産取得課税方式」が廃止された理由として、



桜井裕子会員

	①遺産課税方式	②遺産取得課税方式	③法定相続分課税方式
特徴	被相続人の生前所得の清算課税 資産の引き継ぎの社会化 制限的所得概念 ⇒財産税	富の取得に担税力を見出して相続人に課税 包括的所得概念 ⇒所得税の補完税 (広義の所得税)	遺産取得課税方式を基として、法定相続分課税の導入により、遺産取得課税方式のデメリットを解消しようとする折衷方式
メリット	①課税制度が簡便であり、税務執行も容易である ②被相続人の一生を通じての税負担を清算するのに適している ③税負担軽減を目的とする遺産の仮装分割による申告を防ぎ、税負担の公平を図ることができる	①自己が取得した財産だけで、正確な税額の計算・申告ができる ②各々の担税力に応じた課税をすることができる ③課税価格の減額措置は、居住等を継続する者のみに減税効果が及び、他の相続人の税負担は軽減されないため、公平性が保てる	①遺産分割の方法が異なっても、遺産総額と法定相続人の数が同じならば、相続税の総額は変わらない
デメリット	①財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができない ②相続人の数および実際の財産の取得に関係なく税負担が決定されるため、富の集中抑制には効果を発しない	①被相続人の意思が制限されやすい ②税負担回避目的の仮装分割を誘発する恐れがある ③農業用資産、中小企業の事業用資産は分割困難で税負担が重くなる	①取得した遺産の額が異なっても、同じ税率が適用される ②すべての財産を把握しなければ正確な税額の計算ができない ③遺産の額が同額でも法定相続人の数により税額が異なる ④居住や事業の継続に配慮した課税価格の減額措置は、関係のない他の相続人の税負担まで緩和される

①仮装分割による租税回避の問題、②遺産分割の確認の税務行政上の問題、③中小企業の事業用資産等の分割が困難——が挙げられています。こうした遺産取得課税方式のデメリットを解消するために法定相続分課税方式に変更されたのです。

また、平成21年度税制改正の際には元の遺産取得課税方式に

戻すべきであるという議論が行われたのですが、その時は結局「課税方式の見直しについては、課税の公平性や相続のあり方に関する国民の考え方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」として、改正は行われませんでした。

つまり現行の法定相続分課税方式が約50年間も継続され簡単には改正できない現状からすると、当面はこの方式を前提にするのが現実的ということですが、**現状では納税猶予が最も合理的**

桜井 こうした相続税の存在意義や変遷を調べた結果、次のことが分かりました。

評価減方式は、相続税が遺産取得課税方式であれば事業承継相続人の負担を軽減する本来目的に適合するものの、法定相続分課税方式では事業承継相続人以外の相続人の税負担も軽減してしまう不具合が生じるため、不相当といえます。

一方納税猶予制度は、遺産取得課税方式、法定相続分課税方式いずれの場合でも、株式を取得した

事業承継相続人の負担を軽減することができるので、制度本来の目的に適合します。

つまり相続税課税方式や制度の目的を踏まえれば、現行の納税猶予制度がより合理的な方法といえるのではないのでしょうか。

IV 納税猶予制度の課題

「雇用確保要件」の検討が必要

甲佐 制度としては「納税猶予」に合理性があることは分かりましたが、それならなぜ、利用件数が増えないのでしょうか。

荒武 中小企業へのアンケート調査によると、当該制度を利用しない理由の中で多いのが、「納税猶予制度は手続きが煩雑だから」「納税猶予制度は難解だから」など手続き面での理由です。その他「雇用を5年間で平均8割を維持するのが困難」「納税猶予が取り消されるリスクがあるから」など、雇用確保



荒武教和会員

要件とその切りりスキも理由として挙げられています。

「評価減」あるいは「税額控除」なら申告後の要件の充足は不要ですが、「納税猶予」はあくまでも納税義務が発生している税額を、一定の要件を満たすことを条件として「猶予」しているだけなので、申告後も納税義務は継続します。

ここで改めて「非上場株式会社」に係る納税猶予制度の政策目的「を確保すると」「雇用の確保や地域経済活力の維持」という項目があります。つまり「雇用の確保」は、当該税制においてその政策目的に直結する最も重要な要件であるため、申告後における要件充足のチェックを厳

格にせざるをえないのです。

その一方で、前述の通り、納税猶予制度の利用件数が伸び悩んでいる原因の一つが「雇用確保要件」の維持が困難であることも否定はできません。

そこでわれわれは、納税猶予制度の利用促進のためには「雇用確保要件」の検討が必要である、との考えに至りました。

労働市場の変化に応じた制度に

黒木 ここで、雇用の確保が政策目的となった理由について、事業承継税制創設の経緯と当時の時代背景を振り返ってみます。事業承継税制の在り方が検討されてきた平成17年〜20年当時の

日本では、デフレ経済によって有効求人倍率が下降し、平成21年度には0・45倍にまで落ち込むなど雇用が非常に不安定であったことが分かります。

そこで、全雇用の約7割を占める中小企業の雇用者数維持を税制面から支援するために、

「雇用確保」を政策目的とする納税猶予制度が創設されたのです。

しかし、労働市場はその後大きく変化しています。例えば有効求人倍率を見ると、平成21年度は0・4%強だったのが平成28年度には約1・4%と1・39倍になっており、また中小企業基盤整備機構の景況調査でも、平成24年にはすべての産業で従業員数が「不足」しているという結果が出ています。

事業承継税制の利用促進のためには、その政策目的である「雇用の確保」を、労働市場等の社会状況の変化を踏まえた上でどのように位置付け、いかなる条件を定めるべきかを検討すべきであると考えます。



山崎潤子会員

V 平成29年度税制改正の影響

従業員1人の減少ならOKに

甲佐 雇用確保要件については、平成29年度の税制改正で要件緩和等の見直しが検討されています。具体的な問題点として「雇用確保要件の充足」と認定取消しとなった場合の「贈与税の納税猶予の認定取り消しのリスク」、さらに先代経営者死亡に伴い相続税の納税猶予へ切り替える際、中小企業要件等を充足しなければならぬ問題、災害時の経営環境激変時の雇用確保要件などが挙げられています。これらの問題を解決するため、平成29年度税制改正では「人手不足を踏まえた雇用要件の見直し」と「事業承継の早期取組を促進するための生前贈与の税制優遇強化」の二つの側面から、改正が行われています。

まず「雇用確保要件の見直し」ですが、非上場株式会社等の相続

税・贈与税の納税猶予を受けた場合、5年間の事業継続要件の充足、また事業継続要件の一つである雇用確保要件は「5年平均で常時使用従業員数の100分の80を確保しなければならぬ」とされています。

改正前は「相続開始時又は贈与時の常時使用従業員数に100分の80を乗じて計算した数に1人に満たない端数があるときは、これを切り上げる」とされており、例えば2人が1人、3人が2人、4人が3人に減少した場合には、雇用確保要件を満たさず認定取り消しとなるという問題がありました。

改正後は、1人に満たない端数があるときは切り捨てることとなりました。この改正により従業員数5人未満の小規模事業者は、従業員が1人減る場合にも猶予を継続できるような要件が緩和されたこととなります。雇用確保要件がネックとなり利用を躊躇していた小規模事業者にとっては大きな改正です。

また「災害等の場合の要件緩和」についても、改正前は災害の場合も原則として雇用確保要件が維持されましたが、改正後は災害や取引先の倒産等が生じた場合には、影響の程度に応じた場合には、雇用確保要件等が免除・緩和されることになりました。

相続時精算課税との併用も可能に

甲佐 次に「相続時精算課税制度との併用」について確認します。改正前は贈与税の納税猶予制度と相続時精算課税制度との併用ができなかったため、納税猶予期間中に認定が取り消された場合には贈与税の超過累進税率が適用され、多額の贈与税



甲佐 敬会員

負担が発生する可能性があります。事業承継税制の利用を検討する中小企業者にとって、この猶予取消時のリスクが大きなハードルとなっていました。

そこで改正後は両制度を併用できるようにし、仮に猶予の取消しがあった場合でも、特別控除額2500万円適用後の金額に一律20%の税率を適用した贈与税額を納付すればよいことになりました。先代経営者の相続発生時には通常の相続税の申告と同額の相続税額となるので、取消リスクが払拭されます。

最後に「贈与税の納税猶予制度から相続税の納税猶予制度への切替要件の見直し」です。

改正後は、切替要件のうち、中小企業者であること及び当該会社の株式等が非上場株式会社であることとする要件が撤廃されました。これにより、贈与税の納税猶予制度の適用を受けている会社が経営承継期間中に上場した場合も、納税猶予が取り消されることはなくなりました。

利用促進に有効だが課題も残る

甲佐 以上四つの改正内容は、これまで利用が進まない理由として指摘されてきた「雇用確保要件」や「取消リスク」を緩和するものであり、改正によって利用促進が期待されます。

その一方で、確かに事業承継の促進に向けた有効性は認められるものの、どこかアクセルとブレーキを同時に踏んでいるような、すっきりしない部分も残されているように感じます。その理由としては、以下の二つが挙げられます。

1. 雇用確保要件が維持された

平成29年度改正により、確かに事業承継税制は従業員数が5人未満の小規模事業者者に利用しやすい制度となりました。

しかし、雇用確保要件自体はそのまま維持されているので、猶予打ち切りによる将来の納税負担の不安は依然として残されたままです。

2. 「親族外承継」に対する手当てが不十分

贈与税の納税猶予が打切りになった場合の税負担の軽減という視点からは、相続時精算課税制度が併用できるメリットは極めて大きいといえます。しかし、相続時精算課税は直系尊属・卑属間でしか適用できないことから、直系外の親族間での承継や親族外承継においては、そのメリットを享受できません。

VI 今後の方向性

二つの視点からの解決策

木山 これらの課題を踏まえ、当該税制の「今後の方向性」を二つの視点から検討しました。一つ目は「納税猶予制度の枠組みによる解決」として、特に雇用確保要件についての検討、二つ目は「新たな法制度による解決」として、税額控除制度の可能性についての検討です。

1. 納税猶予制度の枠組みによる解決

納税猶予制度の維持を前提として「雇用確保要件の抜本的な見直し」「猶予税額の免除」という二つの方法が考えられます。

(1) 雇用確保要件の抜本的な見直し

中小企業庁では「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会」を設置して、事業承継に関する政策的課題や制度・支援のあり方の議論を行い、平成

28年9月に中間報告を発表しています。その中間報告では「早期かつ計画的な取組の促進」「経済状況の変化への対応」「経営の自由度の確保」という観点からさまざまな意見が示され、事業承継に関する課題への解決に向けた方向性が提示されました。具体的には「小規模企業等については雇用確保要件を現在の8割から5〜6割に緩和すべき」と、雇用確保要件のさらなる緩和の意見が示されています。また「雇用環境や企業のIT化

等を踏まえ、売上高や付加価値などの従業員数以外の指標を用いることも検討に値する」として、雇用確保要件に代えて、実状に即した指標を導入する意見が示されています。

ちなみに、この検討会の座長を務めている品川芳宣教授は「雇用維持より中小企業の存続自体が重要であり、雇用確保要件に固執しなくてもよいのではないか」と述べています。

(2) 猶予税額の免除

前述の検討会による中間報告では、「経営の自由度の確保」という視点から、事業承継税制における一定の要件が、結果として中小企業の事業活動を必要以上に制約していることを指摘しています。これを受けて、中小企業の経営および事業承継の実態を考慮して適用要件を合理化・効率化すべきとして、「後継者の意思決定を過度に制約しないよう、一定期間経過時点で猶予税額を免除すべき」などの意見が示されています。

さらに日本税理士会連合会は、平成30年度の税制改正に対して「農業相続人が農地等を取得した場合の納税猶予の特例では、20年経過後に免除される。非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度についても、年数基準の導入を検討すべき」との意見を出しています。

このように、事業承継税制の利用促進には、一定の要件のもと猶予税額を免除するなどインセンティブを付与することも検討すべきではないでしょうか。

2. 税額控除制度による解決

前述の通り、事業承継の円滑化の基本的な考え方は「株式の集中による安定的な事業の継続を図ること」にあります。つまり多額の相続税等を負担する後継者に対する税負担を軽減することにより、経営原資である議決権株式の分散を防止することが狙いです。これを踏まえた上で、事業承継税制に税額控除制度を導入してはどうでしょうか。

(平成22年度「租税特別措置の見直しに関する基本方針」)

○背景にある政策に今日的な「合理性」が認められるか

1. 法律に規定される等、所管官庁の政策体系の中で優先度や緊要性の高いものとして明確に位置付けられているか。
2. 当初の政策目標が既に達成されていないか。

○政策目的に向けた手段としての「有効性」が認められるか

3. 適用数が想定外に僅少であったり、想定外に特定の者に偏っていないか。
4. 政策評価法に基づく所管官庁の事後評価等において、税収減を是認するような有効性(費用対効果)が客観的に確認されているか。

○補助金等他の政策手段と比して「相当性」が認められるか

5. 同様の政策目的に係る他の支援措置や義務付け等がある場合に、適切かつ明確に役割分担がなされているか。
6. 適用実態等からみて、その政策目的を達成するための政策手段としての確であり、かつ、課税の公平原則に照らし、国民の納得できる必要最小限の特別措置となっているか。

例えば、研究開発税制である試験研究費における法人税額の特別控除制度を見ると、平成15年度に「増加試験研究費の税額控除制度」との選択制で「総額に係る特別税額控除制度」が創設されたことにより、その翌年に

は活用状況が約4倍に増加し、平成18年、19年にその内容が縮減されると、平成20年には活用状況が半減しています。このように、政策目的としての即効性の側面からすると「税額控除制度」は非常に有効な手段であるといえます。また税額控除は適用時点で完結するため、納税猶予制度と異なり事業継続要件に縛られることもありません。ただし、税額控除制度には即効性・有効性というメリットがある一方で、租税回避行為が誘発されるというデメリットも考えられます。例えば①意図的に解散・清算し多額の残余財産の分配を受ける、②意図的に代表取締役を退任し多額の退職金を受給する、③意図的に株式を売却し高額な売却資金を受領する——といった方法です。こうした租税回避行為に対しては、個別否認規定を設けて対処することが必要です。

租税特別措置法の法的根拠

甲佐 こうした雇用確保要件の抜本的見直しや猶予税額の免除、税額控除は、確かに一定の効果も期待できます。しかし一方で、「課税の公平性が害される」という意見もあります。

そもそも事業承継税制は相続税の本法ではなく、租税特別措置として創設されています。では課税の公平性との関係において、租税特別措置とはどのような位置付けにあるのでしょうか。

木山 租税特別措置の定義について前述の金子教授は「何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減する」と定義してい

ます。つまり租税特別措置とは、特定の政策目的を達成するために、「課税の公平性」を犠牲にして例外的に認められる法律であるということができます。

この「課税の公平性」については、わが国の代表的な判例として「大島訴訟」が挙げられます。これは、給与所得者には必要経費の控除が認められないことから不合理な差別をもたらされているとして、憲法第14条1項の「平等」規定に違反するなどの主張がなされたものです。

最高裁判決では「憲法第14条1項の平等概念は、合理的な理由なく差別することを禁止する相対的平等概念を意味するものであり、立法目的が正当なものでその目的が不合理であることが明らかでない限りその合理性を否定することはできず、憲法第14条1項の規定に違反しない」との租税立法の違憲審査基準が明らかにされました。

そして「合理性の判断」については「政策税制措置の見直し



木山亜紀会員

の指針（六つのテスト）」（資料3）において、①法律に規定される等、所管官庁の政策体系の中で優先度や緊要性の高いものとして明確に位置付けられているか、②当初の政策目標が既に達成されていないか——などの判断基準が設けられており、租税特別措置の「新設・変更・廃止」について検討する際に、この基準が用いられています。

おわりに

海野 平成29年10月6日付の日本経済新聞に「大廃業時代の足音」というショッキングな見出しの記事が掲載されました。この記事によると、廃業する会社の5割が経常黒字であると指摘した上で、経済産業省幹部の話として「大廃業時代が迫り向こう10年が正念場」であり、試算によると黒字廃業を放置すれば2025年までの累計で約650万人の雇用と約22兆円の



海野理香会員

国内総生産（GDP）が失われる恐れがあるとされています。

また平成29年9月11日付の『税のしるべ』（大蔵財務協会）

にも「事業承継税制 抜本的な拡充を要望」の見出しで、経済産業省の平成30年度税制改正要望について次のように記されています。「29年度改正の効果の検証がなされる前に新たな見直し要望が出された背景には、中小企業経営者の高齢化が進んでおり、現状を放置すると中小企業の廃業の増加により地域経済に深刻な打撃を与える恐れがあるとの同省の危機感が強く表れたものといえる。」

こうした記事から、経済産業省が事業承継を優先度・緊要性

の高いものとして明確に位置付けていることが分かります。

迅速かつ抜本的な制度改革を

海野 現状を踏まえると、今後あるべき事業承継税制の方向性として、①雇用確保要件の抜本の見直し、②猶予税額の免除（インセンティブの付与）、③税額控除など新たな法制度の導入が挙げられます。

税額控除制度については、前述の「課税の公平性」の例外として容認されるための条件のうち「合理性」の二つの判断基準をクリアしています。残る「有効性」「相当性」の判断については今後の議論に委ねますが、これらの基準をクリアできれば「租税特別措置」として大きな効果が期待できると考えます。事業承継が喫緊の課題とされる中、後継者への事業承継には数年程度要することを考えると、早期かつ計画的な取り組みが必要で、税制の果たす役割が、

公共サービス費用確保↓所得の再分配機能↓景気調整機能↓政策目的実現機能と拡大してきている今だからこそ、事業承継税制を利用してより効果的に事業承継を進めること、そのために安心して利用できる魅力ある事業承継税制を構築していくことが必要ではないでしょうか。

円滑な事業承継に寄与する事業承継税制を検討するなかで、今回の発表が実務家の視点からの問題提起となり、今後の事業承継税制を考える上での基礎資料となれば幸いです。

（構成／TKC出版 村井剛大）

【追記】

本原稿は、平成29年10月20日に行われた「TKCタックスフォーラム2017」の研究発表を基に作成されています。12月14日公表の平成30年度税制改正大綱では、事業承継税制を抜本的に拡充する10年間の特例措置として、適用対象者及び対象株式数の拡大、雇用確保要件の見直し等が盛り込まれました。