

# 非上場株式に関する相続税・贈与税の問題点 —応能負担原則からの考察と分離型の導入—

## 博士学位請求論文要約

中央大学大学院戦略経営研究科ビジネス科学専攻 平野 秀輔

日本においては、2009年度より非上場株式等に関して、租税特別措置法に相続税・贈与税の納税猶予特例が設けられたが、過去4年間において相続税に関するその適用件数は400件未満と僅かである。これは周知が徹底していないこともあるであろうが、筆者はその内容が非上場会社におけるニーズとは乖離しており、かつ、多くの障害があるため、結果としてその適用が進まないと考えている。一方、これまでの非上場株式に関する相続税・贈与税の取扱いについては、その負担が重いという納税者側の要請を受け入れる形で法制化されているため、本来、それはどのような理論から立法化されるべきかという議論が十分ではないと考えていた。

そこで、租税立法のあるべき理論から、それに対する改正の方向について示唆することについて、現時点における研究成果をまとめたものが本稿である。本文はIからVまでに構成され、それぞれの記述概要を示すと以下の通りである。

Iでは、この研究においてはまず、日本における相続税の廃止もしくは縮小の可能性について検討したが、結果としてその可能性は極めて低いという判断をした。そこで相続税法の存続を前提として、そもそも相続税・贈与税というのは何故、そしてどのように課税すべきであるかという点について考察し、それをふまえて非上場株式の取扱いについてはどのような観点から立法されるべきかを検討した。その結果として、憲法上の原則たる地位を有しているとされる「応能負担原則」からこの取り扱いを考えることとした。

IIでは、現行の日本法の概要について、立法趣旨を踏まえながらその内容を整理し、その特徴を明らかにした。そこでは、平成25年税制改正により平成27年1月1日よりその取扱いが変更されるため、改正後の内容について述べている。

IIIでは「遺産課税方式」を採用しているイギリスと、「遺産取得課税方式」を採用しているドイツにおける非上場株式の取扱いについて、その立法の背景を含めて述べている。そして、それまでの内容から、日本・イギリス・ドイツにおけるそれぞれの取扱いを比較し、結果として日本法が納税者に不利な取り扱いとなっていることを明らかにした。

IVでは日本法の問題点を、「応能負担原則」、他者の社会調査の結果や筆者の現地調査事

例、イギリスおよびドイツとの比較結果等を考慮した上で明確化し、その改正への示唆として以下に示す6つをあげている。

- ① 納税猶予及び免除特例は租税特別措置法で定められるものではなく、相続税法本法に組み入れられるべきある。
- ② 納税猶予及び免除特例は中小企業基本法から独立させるべきであり、全ての非上場会社について適用すべきである。
- ③ 遺産取得課税方式の原点に立ち、移転者側に課せられている「会社の代表者もしくは代表者であった個人で、その特別の関係がある者と共に議決権の50%超の株式を保有し、かつ、その筆頭者であった者」との要件は撤廃すべきである。
- ④ 必要とされる「特別の利害関係者が有する持株割合」を3分の1以上とし、さらにそのグループに、相続開始以降でもよいから所属していることをもって適用要件とするように緩和すべきである。この際には特別の利害関係がある者の範囲に、合意によって同様の議決権を行使する第三者も含ませるべきである。さらに、納税猶予及び免除特例の対象も議決権の3分の2までという制限を撤廃すべきである。
- ⑤ 非上場株式の評価にあたっては、財産評価通達の評価額だけではなく、第三者としての専門家による評価額等を用いることができる旨を明文化すべきである。
- ⑥ 「分離型」を導入すべきである。

VではIVにおいて強く主張した「分離型」について、その導入にあたり想定される問題点をあげ、その対応について述べている。

なお、日本法の非上場株式に関する法人税・贈与税の取扱いについては、本稿で述べた以外の問題点もあると考えるが、それについては現時点で認識している項目の指摘のみにとどめている。