

# 租税回避と 株式納税猶予制度

講演者 税理士：塩野入 文雄  
公認会計士・税理士：村上 裕樹

目次	
1 はじめに—検討・議論の進め方— …… 47	6 入口要件—中小企業者要件（資本金の減資） …… 54
2 株式納税猶予制度における否認規定 …… 48	7 入口要件—資産保有型会社等 …… 56
3 東京国税局の研修資料について …… 49	8 出口要件—特別な減免措置Ⅱ …… 58
4 事例検討総論 …… 50	9 組織再編成とみなす充足の継続適用 …… 59
5 入口要件—配偶者に代表権を付与するケース …… 52	10 おわりに …… 60

## 1 はじめに—検討・議論の進め方—

**塩野入** 相続税・贈与税に関する非上場株式会社等の納税猶予・免除制度、いわゆる法人版事業承継税制（以下「株式納税猶予制度」という。）については、従来、そ

の適用件数も限られていましたが、平成30年度税制改正による特例制度（特例措置）の創設に伴い適用件数・猶予税額ともに大幅に増加し、今後も、その積極的な活用等が見込まれています。

図表1 株式納税猶予制度の適用状況等の推移など

（単位：人・百万円）

	年分	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	累計	
相続税	人数	45	146	80	51	81	110	127	224	194	230	41	481	1,810
	猶予税額	5,557	4,312	4,086	2,227	6,693	6,700	6,413	14,813	9,865	15,333	2,560	29,431	107,990
贈与税	人数		(不詳)	63	77	72	78	43	270	227	141	22	516	1,509
	猶予税額			5,579	7,654	4,485	4,754	4,941	26,567	17,602	10,221	1,173	39,980	122,956

（出典） 国税庁HP「統計年報」

（注1） 平成30年分の左列は一般制度、右列は特例制度の数値である。

（注2） 令和元年分贈与税の申告における特例制度の適用状況は、770人、猶予税額432億円になっている。（R2.7.1 速報税理13頁）

このような適用件数の増加に伴い、株式納税猶予制度を巡る税務トラブルも少なからず生じ始めてきているようです。

もっとも今日のテーマである租税回避と株式納税猶予制度との関係については、現段階においては具体的な税務訴訟などにおける個別事案として問題が顕在化してきていないように思われます。しかしながら、課税当局も株式納税猶予制度に対する習熟度を高めてきています。このため、おそらく増差課税価額や増差税額が生じてくる一般的な調査事案よりも後回しにはなるのですが、机上の議論としてではなく、個別調査事案として株式納税猶予制度の適用等を切り口として、実際に手を入れてくる可能性もあるのではないかと感じています。

そこで、まず、「租税回避」と株式納税猶予制度との関係について、次の「仮定義」を置いて、その申告・適用時、あるいは、猶予期間中など段階別に分けた事例について検討を進めることにします。

なお、仮定義は、単に「不当な納税負担の減少」とせず、経済的必要性に関する要件も付して、後ほど説明がある相続税法64条などよりも少し狭めて設定したつもりです。

#### 【仮定義】

株式納税猶予の適用等に関して、経済的必要性の観点から通常の場合にはとられない不合理な行為等により、その適用要件等を意図的に創出し、不当に納税負担を免れる行為。

ところで、租税回避と株式納税猶予制度の関係については、単に、納税猶予の申告・適用段階だけではなく、猶予期間

中、免除・確定時における、それぞれの段階においても問題意識を持つ必要があります。また、株式納税猶予制度は、納税にかかわる問題であり、税額の大小だけではなく、「継続届出書」の提出と徴収権の消滅時効との関係、あるいは、株式納税猶予制度における固有の取扱いである「みなす充足」との関係も生じてくる点にも注意が必要です。

## 2 株式納税猶予制度における否認規定

**村上** 株式納税猶予制度の適用対象となる対象会社は、同族過半要件や同族内筆頭株主要要件を満たしていることから、先代経営者又は後継者の支配が強いと考えられます。このため、株式納税猶予制度においても、租税回避行為を容易に行える可能性の高いことを否定できないため、これを防止し、納税負担の適正化を図るために同族会社等の行為又は計算の否認規定を設けています。具体的には、租税特別措置法（以下「措置法」という。）70条の7第14項が相続税法64条を準用しており、さらに、特例制度では、措置法70条の7の5第10項が、措置法70条の7第14項を準用しています。

その結果、次の図表の読み替えのとおり税務署長は、株式納税猶予制度の特例制度における、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贈与税を決定することができます。さらには、一旦行った免除を取り消すことまでもができる点に注意が必要です。

図表2 同族会社等の行為又は計算の否認等の規定の準用

相続税法(相法64)	租税特別措置法(措法70の7の5⑩)
<p>同族会社等</p> <p>の行為又は計算で、これを容認した場合において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、<b>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</b> ことができる。</p>	<p>租税特別措置法第70条の7の5第2項第1号(非上場株式会社等についての贈与税の納税猶予及び免除の特例)に規定する特例認定贈与承継会社又は同項第6号に規定する特例経営承継受贈者</p> <p>の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその当該特例経営承継受贈者又は同条第1項の特例贈与者 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、<b>税務署長は、同条の規定の適用に関し、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贈与税を定め、若しくは当該贈与税の免除を取り消す</b> ことができる。</p>

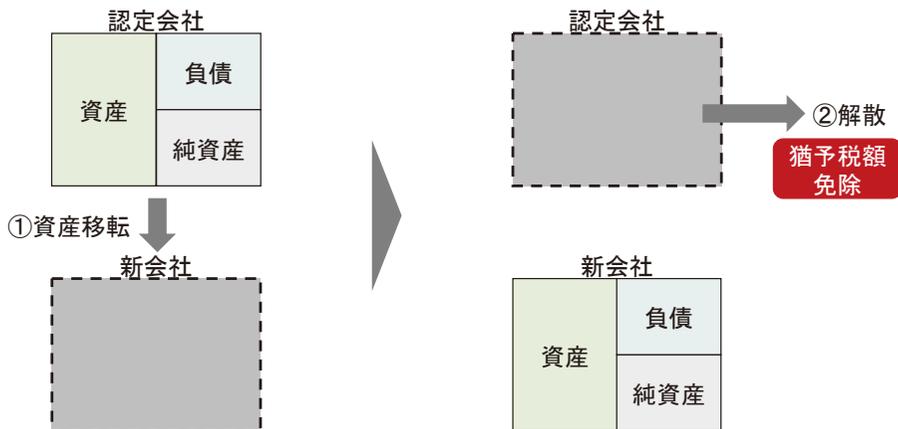
### 3 東京国税局の研修資料について

**村上** 東京国税局による令和元年8月作成の資産税審理研修資料が、TAINSに掲載されています。この資料では、株式納税猶予制度の特例制度固有の免除措置を適用し猶予税額の免除を受けている事例に対して、課税当局が同族会社の行為計

算否認を行うケースについて例示しており、租税回避を検討する上で参考となります。

まず1つ目のケース(図表3)は、株式納税猶予制度の適用を受けた会社が、その保有している資産をすべて新会社に移転し、その後、資産がなくなった会社を解散させるという手法です。

図表3 新会社を設立し資産移転したケース



TAINS掲載 東京国税局 資産税審理研修資料 令和元年8月を基に(株)野村資産承継研究所作成

株式納税猶予制度の特例制度では、事業継続が困難な事由が生じたことにより、特例経営贈与承継期間経過後に会社法

471条に規定する解散を行った場合、猶予中の贈与税額と、再計算した税額との差額について免除を受けることができま

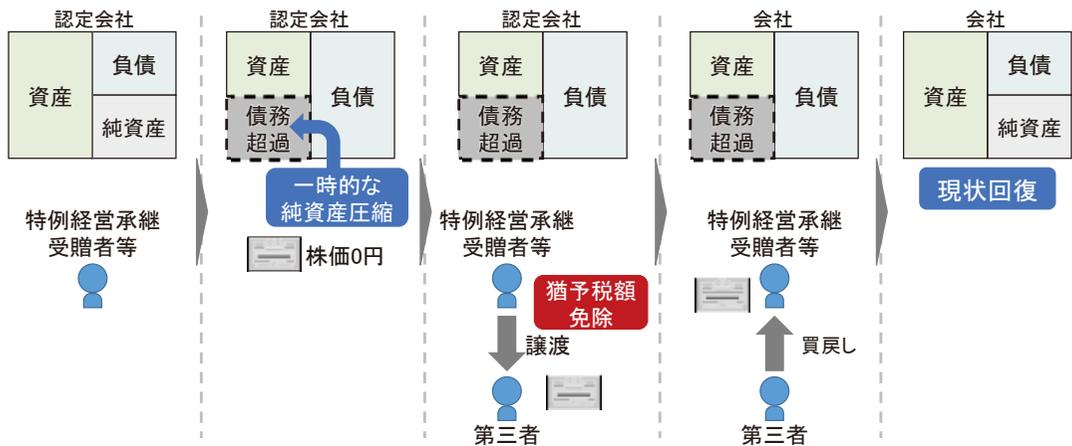
す。研修資料には詳細な解説が記載されていませんが、資産移転を行うことで意図的に事業継続が困難な事由を創出することを想定した事例と考えられます。

このような場合には、特例経営承継受贈者が猶予税額について免除を受けたとしても、先程ご紹介した措置法70条の7の5第10項に基づき、その免除が取り消

される場合があります。

また、もう一つのケース（図表4）では、株式納税猶予制度の適用を受けた会社が、意図的に債務超過の状況をつくり、対象会社の株式の評価が0円になった時点以降に、別の第三者へ猶予を受けていた株式を譲渡しています。

図表4 株式を譲渡後に買い戻すケース



TAINS掲載 東京国税局 資産税審理研修資料 令和元年8月を基に(株)野村資産承継研究所作成

このケースにおいても、特例制度では、事業継続が困難な事由が生じたことにより、特例経営贈与承継期間経過後に猶予対象の株式を譲渡した場合、猶予税額と比較して譲渡時の株式の評価額の方が低いことを利用して免除を受けることができます。研修資料には詳細な解説が記載されていませんが、意図的に事業継続が困難な事由を創出したと考えられます。また、自分に近い第三者への株式譲渡後に買い戻しを行っていることから、特例経営承継受贈者は、免除要件を満たし、さらには株式の継続保有をしています。先のケースと同様に、特例経営承継受贈

者が猶予税額について免除を受けたとしても、措置法70条の7の5第10項に基づき、その免除が取り消される場合があります。なお、この免除措置については、後半でも別途検討を行います。

#### 4 事例検討総論

村上 平成30年分から実際の適用件数等が増えています。一方、現時点では、裁判事例や裁判例において、株式納税猶予制度を具体的に取り扱った事案を承知していません。そこで、ここからは、具体的な事例を利用して議論していきたいと

思います。その前提として、租税回避の考え方について、解説をお願いします。

**塩野入** 現在、租税回避に関する包括的否認規定を設ける必要性などが議論されることがあります。とは言え、現行規定を前提にする限り、租税回避といわれる事案に関する判断も、最終的には、次の二つの切り口の問題に収斂されて、その最終的な判断が行われることになると思います。

### ① 法の解釈・適用の問題

### ② 課税事実の評価（事実認定）

したがって、仮に、一つの事案を租税回避として捉えて税務否認を行う場合、たとえ租税回避であったとしても、程度的、質的な差異などを伴うことにはなりません。一般的な事案に対する税務否認と、その「基本」に変わりはないと考えます。

まず、1点目の法の解釈・適用についてコメントさせていただきます。改めて申し上げるまでもありませんが、税法は、国民に対する「侵害規範」の性格を有するものです。このことから、税務は、租税法律主義の理念により強く支配され、また、個々の税法規定の解釈・適用においても、文理解釈によることが、ドグマの如く機能しているところです。

一方、その意味合いは多義的な面もありますが、「租税公平主義」も、租税法における一つの基本理念になっています。ここに税法の規定文言に関する形式的な文理解釈と課税の公平の確保との間に相

克が生じ、いわゆる「租税回避問題」として、多様な事案に関する税法規定の解釈に基づく適用に関する問題が顕在化してくることになります。

金子宏先生は、「租税特別措置（政策税制）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的も勘案すべきである。その場合には規定の立法趣旨の参照が必要となることが多いであろう。」<sup>\*1</sup>と述べておられます。

まさに株式納税猶予制度は、このような解釈等が行われるべき措置法の規定に基づく制度になっているところです。現行規定の下においては、税法に関する形式的な文言解釈に対して、租税回避と大上段に構えるかどうかの点は暫く置くとしまして、文理解釈としての類型である拡張解釈、縮小解釈をはじめとして、類推解釈、反対解釈、目的論的解釈などによって多くの事案が、その決着を見ているところです。

また、2点目の課税事実の評価（事実認定）は、実践に及ぶ側面の強い事柄ですが、「名義財産に該当するか」、「貸付金か贈与か」、あるいは、「代償分割か換価分割か」という事実認定などの問題が数多くあります。たとえば、代償分割と換価分割の判定に関する問題は、従来からの相続税における典型問題の一つです。売却手続の簡便性を図ることを目的として、その実態が換価分割であるにもかかわらず、遺産分割協議書においては、換価する物件を一人の相続人による単独取得とする代償分割になっているようなケ

\*1 金子宏『租税法 第二十三版』（弘文堂2019年）125頁

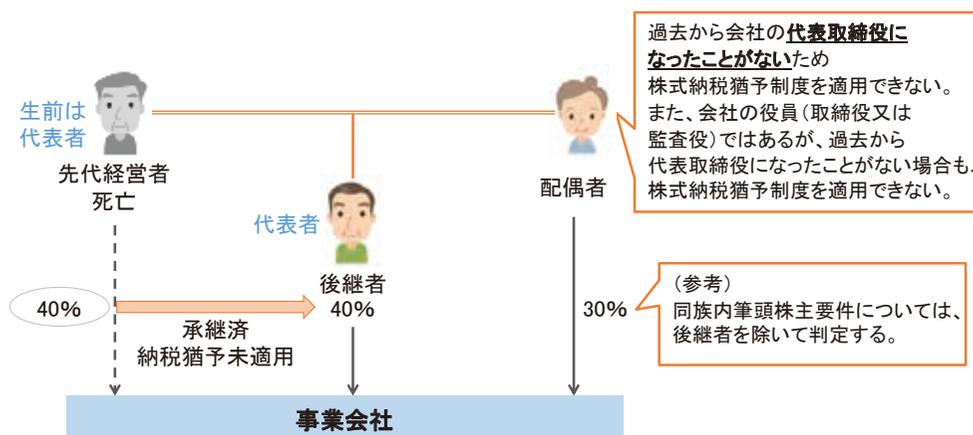
ースを想定しています（そこには、対象物件の相続税評価額と換価代金との開差による一定の税効果も伴ってきます）。

## 5 入口要件—配偶者に代表権を付与するケース

村上 株式納税猶予制度に関する個別の事例ごとに検討を行っていきます。まずは、

入口段階（適用要件）に関する事例です。株式納税猶予制度での入口要件の一つとして代表者要件\*2があります。この要件では、代表権を有している期間について特に規定がありません。では、この代表者要件に関して、具体的な事例（図表5）で解説を進めます。

図表5 代表者要件の事例



このケースでは、先代経営者が既に死亡しており、先代経営者が保有していた株式については、すべて相続で後継者であるご息子が株式納税猶予制度の適用を受けずに相続しています。今回、先代経営者の配偶者が保有している株式を現経営者であるご息子に贈与し、株式納税猶予制度を適用することを検討しています。この時点では、配偶者は、過去から会社の代表取締役に就任していません。

このように代表者要件を充たしていな

いケースにおいて、株式納税猶予制度を適用するために、配偶者が代表取締役として会社を実質的に関与をするケースもあれば、例えば、1～2年、極端な場合1日だけ代表取締役に就任するケースも考えられます。後者のケースでも形式的な要件は充足することになりますが、このような場合について、租税回避という観点からどのように考えればよいでしょうか\*3。

塩野入 平成30年度税制改正大綱により特

\*2 1番最初の贈与者は、会社の代表者又は代表者であった者である必要がある。措置法施行令40条の8の5第1項1号では、贈与の時点において、特例認定贈与承継会社の代表権を有していることが要件とされている。

\*3 参考として、ヤフー事件（最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（民集第70巻2号242頁））では、役員就任期間が僅か3か月であったことが、形式的に要件を充たすために作出された状況の一つとして指摘されている。

例制度の創設が公表された直後に、少なからず話題になったケースですね。最近はそのような質問を受けることもなくなっていますので、既に沈静化したか、あるいは深く潜行している問題なのかもしれません。

配偶者が、1次相続により相応の株式数を取得し、配偶者の税額軽減を適用しているケースなのでしょうが、極端な例示としてお話があった1日だけの代表者への就任であっても、その就任要件に関する意図的な要件事実の創出として捉えるかどうかの点は別として、形式的な適用要件を充足していることに議論の余地はありません。しかしながら、その名称こそ、『事業承継税制』と言われていますが、先代経営者、後継者ともに、議決権に関する要件とともに、「制限のない代表権」が求められていることから、そこには『経営承継』という考え方、制度の趣旨、目的が少なからずあることも看過してはならないと考えます。

然りであるならば、配偶者による1日だけの代表者への就任が、はたして措置法が予定している「代表者」であるかどうかという点について、社会通念上代表者として相応しいのか、税の特典を付与するに相応しいかという点からも疑義が生じてくると考えます。

無論、後継者の役員就任期間要件（措法70の7の5②六等）とは異なり、代表者の就任（在任）期間に関する要件はありません。また、実際的には一定期間在任しているのですが、例示された1日だけの代表者への就任に留まるのであれば、租税回避論を持ち出すまでもなく、株式納税猶予制度適用の前提を欠い

ていると考えるべきだと思います。

また、仮に、租税回避論的なアプローチを行うのであれば、まさに、同族関係会社、同族関係者だからこそなし得る1日だけの代表者への就任という特例適用要件事実の創出であって、株式納税猶予制度の適用を受けることのみを目的とした名目的な代表者への就任、通常の場合にはとられない不合理な行為として判断され、不当に納税負担を免れる行為という判断を行うことになります。

では、その就任期間がどの程度になれば認容されるのか、1～2年程度の就任期間があれば問題がないのかという議論にもなりますが、措置法に期間的な要件が設けられていない以上、個別に判断していくことが必要になります。そして、その就任期間が相対的に短期間であればあるほど、配偶者の代表者就任の理由、背景、あるいは、代表者としての仕事（経営）への従事状況（働きぶり）など、代表者として、その課税事実の評価が問われることにもなります。

その際、納税猶予の適用要件を充足するための就任について、何も否定的な評価をする必要はないではないかという点については意見が分かれることになると思います。そのこともあって、この事例の論点については、租税回避論として大上段に構えることなく、法の趣旨解釈等によって解決が図られることになると考えます。

なお、代表者に就任（在任）期間要件が設けられていないのは、さほど、その意味・効用がなく、株式の移転（相続・贈与）を通じた円滑な事業承継を図っていくためには、代表者が就任直後に突発

的に重い病に倒れたようなケースなども含め、日々、その状況が変化していく会社経営というものに対して、法が抑制的に柔軟性を持った対応を取ったものと思われれます。

## 6 入口要件—中小企業者要件（資本金の減資）

**村上** ここから二つの事例は、会計検査院の報告書から取り上げます。会計検査院の報告書により問題提起された内容は、一般的には後の年度で税制改正に織り込まれます。直近では、平成27年の会計検査院報告において取り上げられた、海外不動産を利用した節税スキームについて、令和2年度税制改正により国外中古建物の不動産所得に係る損益通算等の特例が

創設され、対応が図られました。このように、会計検査院による問題提起には、注意する必要があります。

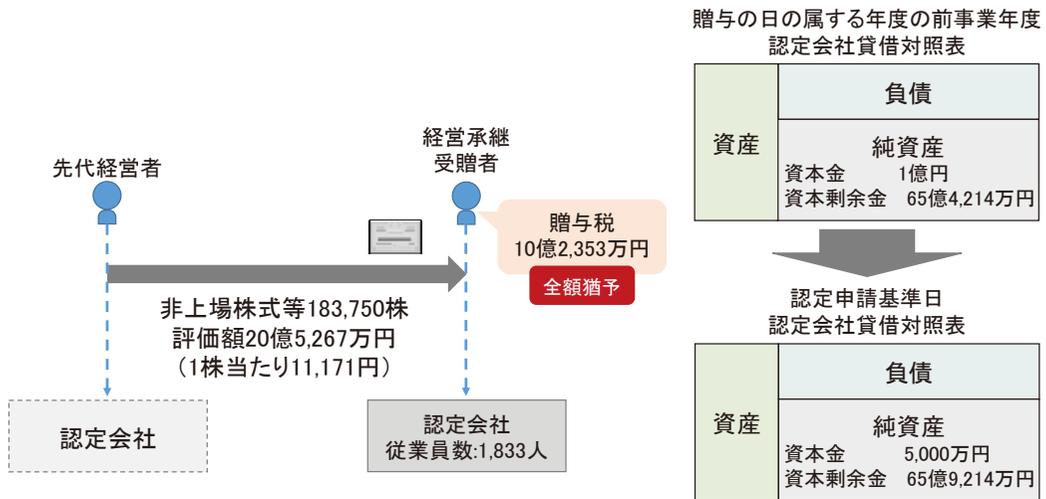
まず1つ目の事例について検討を進めます。株式納税猶予制度を適用するための入口要件として、対象会社は、この制度における中小企業者の要件（措法70の7の5②柱書、円滑化法2、円滑化施行令1）を贈与時に充たす必要があります。この中小企業者の要件ですが、会社が該当する業種により資本金の額又は従業員数の基準が異なります。該当する業種の次表記載の資本金の額又は従業員数のいずれかが基準以下に収まっていれば中小企業者になります。両方とも基準以下である必要はありません。

図表6 中小企業者要件

業種目	資本金の額	又は	従業員数
製造業・運輸業・建設業・その他	3億円以下		300人以下
製造業のうちゴム製品製造業	3億円以下		900人以下
卸売業	1億円以下		100人以下
小売業	5,000万円以下		50人以下
サービス業	5,000万円以下		100人以下
サービス業のうちソフトウェア業又は情報処理サービス業	3億円以下		300人以下
サービス業のうち旅館業	5,000万円以下		200人以下

では、この要件がどのような問題になるか、事例によって説明します。

図表7 資本金の減資事例



平成29年11月29日会計検査院報告書53頁を基に(株)野村資産承継研究所作成

図表7のケースでは、非上場株式等の贈与税猶予を適用するに当たり、認定申請基準日における従業員数が1,833人であり、中小企業として分類される基準を超えていました。しかし、資本金の額が5,000万円であったことから、これをもとに認定会社について経済産業大臣の認定を受け、贈与税の申告書において、納付すべき税額10億2,353万円につき、その全額について猶予を受け、納付すべき税額はなしとしていました。

この認定会社の、贈与日の属する年度の前事業年度の貸借対照表によると、資本金の額は1億円となっており、その後、認定会社は、贈与日の前に減資を行い、資本金の額を5,000万円として中小企業者の要件を満たしていました。

資本金は旧商法下から、会社の信用力を示す指標でもあったことから、贈与税又は相続税を払うことが難しく、株式納税猶予制度の適用を検討している会社の方が、会社の成長に伴い、資本金の額を

増やしている傾向にあると考えられます。このような現状において、資本金の減資に関して、租税回避という観点からどのように考えればよいでしょうか。

**塩野入** 中小企業者要件は、業種目に応じた資本金の金額又は常時使用従業員数によって構築されています。したがって、業種目判定を除き、原則として、法の解釈や課税事実の評価が絡んでくる問題ではありません。また、会計検査院報告が行われたことから、別の意味でも、法令の改正がない限り、課税庁側も、基本的には、このようなケースについて、租税回避論に基づいて株式納税猶予の適用を否認することは困難になっているように思われます。

そもそも中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下「円滑化法」という。）が規定している「中小企業者」要件は、株式納税猶予制度の適用に留まらず、事業承継資金の貸付けや遺留分特例などにも関連してきます。また、

中小企業政策に関わる極めて政治マターの問題であり、中小企業基本法に準拠している資本金基準を改正することには困難が伴い、その影響が及ぼす範囲も広範囲に及ぶものと思われます。しかしながら、現に法人税の中小企業向けの特別措置の適用対象法人の改正が行われてきているのですから、絶対的な聖域になっている訳ではありません\*4。

このため、現行の中小企業者要件を存置しつつ、例えば、措置法及び円滑化法規則に、資本金の一定倍数以上の資本剰余金を有する対象会社を適用対象会社としない、あるいは、減資と事業承継税制適用との期間的な制限などの改正が行われることが想定されます。

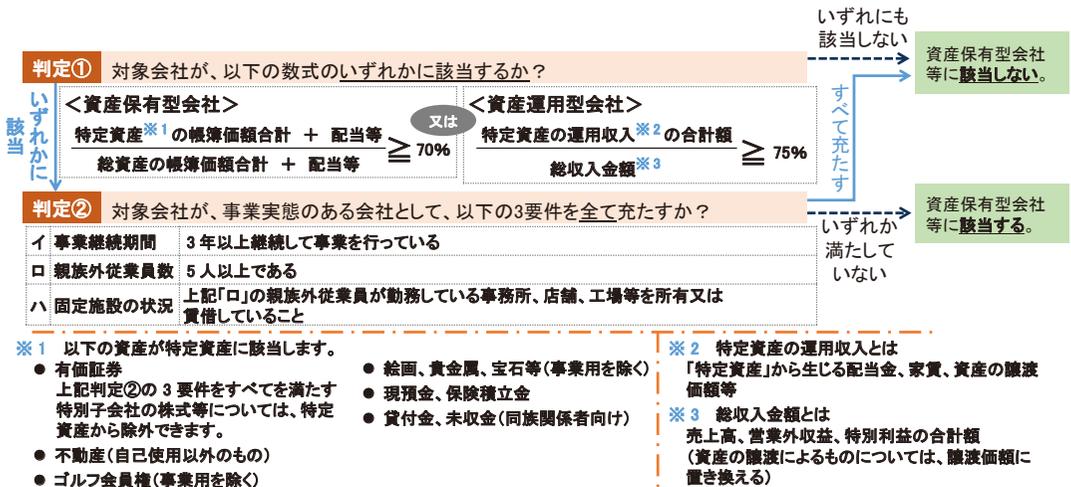
このような改正は、先ほどコメントがあった令和2年度税制改正における国外中古建物に係る損失金額の損益通算等の制限規定の新設にも見られるように、現

行の減価償却省令を存置しつつ、一定の部分について、結果として、その適用を排除した改正にも通じるものと考えます。

## 7 | 入口要件—資産保有型会社等

**村上** 続きまして、もう一つ会計検査院の報告書から事例を取り上げます。株式納税猶予制度を適用するための入口段階の要件として、対象となる会社は、資産保有型会社又は資産運用型会社に該当しないことが要件となっています（措法70の7の5②一口等）。個人の財産を会社に移しているだけのいわゆる資産管理会社は、具体的な事業がなく、また従業員もいないか、若干名であることが多く、株式納税猶予制度の適用を本来予定している会社とは異なるため、制度の対象外とするために、この規定が置かれています。具体的な規定の内容は、次の図表8のとおりです。

図表8 資産保有型会社等の判定



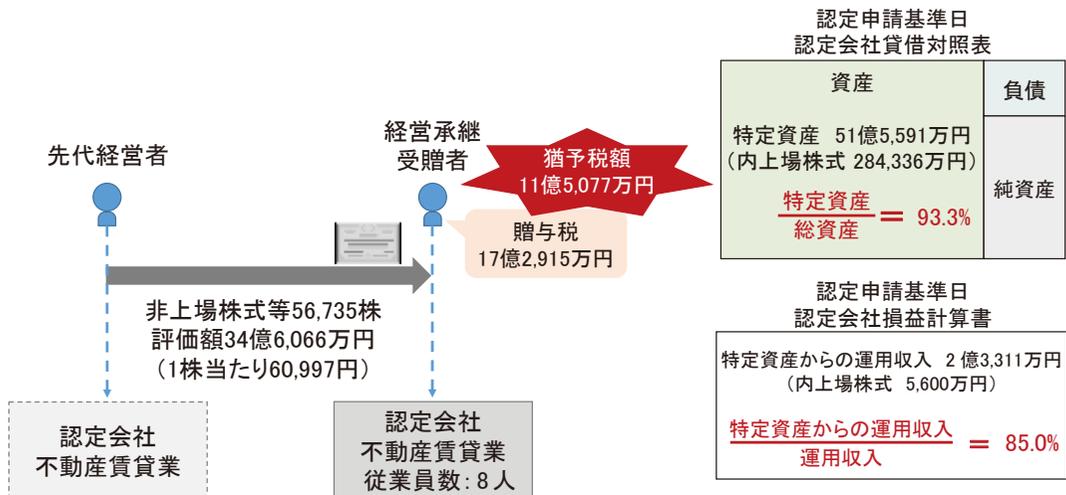
\*4 平成22年の会計検査院報告では、財務状況が脆弱とは認められない中小企業者が、中小企業者に適用される法人税関係の特別措置の適用を受けている事態について指摘した。その結果として、平成23年度税制改正により、100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人には軽減税率等の制度が適用されないこととなった。

図中の判定①は、いわゆる形式要件と呼ばれており、貸借対照表又は損益計算書の金額を用いて、一定水準以上の会社を資産保有型会社又は資産運用型会社としています。しかし、金融業等の一定の業種では、適切に事業を行っているにもかかわらず、その業種特性により資産保

有型会社等に該当してしまう可能性があります。このため、図中の判定②のいわゆる事業実態要件をすべて満たしている会社については、株式納税猶予制度の適用対象となるようにされています。

では、会計検査院が報告している事例(図表9)により問題点を確認します。

図表9 事業実態要件を充たす事例



平成29年11月29日会計検査院報告書58頁を基に(株)野村資産承継研究所作成

不動産賃貸業を営む認定会社の経営承継受贈者は、先代経営者である贈与者から認定会社に係る非上場株式等56,735株について、34億6,066万円の評価で贈与により取得しています。そして、非上場株式等の贈与税猶予を適用するに当たっては、中小企業者として判定されています。贈与日の従業員数は8人でした。経済産業大臣の認定に係る申請書によると、認定会社は、特定資産として上場会社の株式28億4,336万円等を保有しており、合計51億5,591万円の特定資産を保有していました。また、特定資産の運用収入として、当該上場会社株式の運用収入

5,600万円等があり、特定資産の運用収入として、合計2億3,311万円を計上していました。特定資産割合は93.3%、特定収入割合は85.0%となっていました。この割合は、いずれも資産保有型会社に該当する特定資産割合70%及び資産運用型会社に該当する特定収入割合75%を超えていましたが、認定会社は、常時使用する従業員の数が8人となっていて、5人以上であることなどの要件を充たすことにより、事業実態がある資産保有型会社及び資産運用型会社として、非上場株式等の贈与税猶予の対象となっていました。

形式的に会社を判定した場合に、適切に事業を行っている会社も図表8の判定①に該当する可能性があり、そのような会社でも制度の適用対象とするために、事業実態要件が規定されています。一方で、事業実態要件は図表8のように事業期間や常時使用従業員数が具体的に数値基準として規定されているため、形式的に具備することも可能であると考えられます。このように、事業実態要件を活用したケースについて、租税回避という観点からどのように考えればよいでしょうか。

**塩野入** 中小企業者要件についてお話ししたとおり、会計検査院報告の対象になった以上、課税当局も、法令の改正を伴うことなく、租税回避論を振りかざして納税猶予の適用を否認することは困難になっていると思われます。しかしながら、中小企業者要件に関する資本金の引下げへの対応よりも、この問題に関する改正

は容易だと思います。無論、特例適用の対象会社から除外するような改正は、事業実態が皆無ではないことから難しいと考えます。したがって、外国子会社と同様に、一定の範囲で、「猶予税額の縮減計算」の対象とすることで、このような租税回避的なケースに対処可能だと考えます。

なお、株式納税猶予制度の改正においても、例えば、平成25年度税制改正では、いわゆる「アメとムチ」の改正が行われており、このような事例への対応も、何らかの緩和措置を講じる際に打ち出してくる可能性があるように思われます。

## 8 出口要件—特別な減免措置Ⅱ

**村上** 続きまして、特例制度の創設時に導入された、株式納税猶予制度の特別な減免措置Ⅱ（措法70の7の5⑫～⑲等）に関する検討を行います。

図表10 特別な減免措置Ⅱの概要

措法70条の7の5	同法施行令40条の8の5	同法施行規則23条の12の2
12項⇒原因(契機) 一号…譲渡・贈与 二号…合併消滅 三号…株式交換・株式移転 四号…解散	22項⇒事業継続が困難な事由 一号…赤字基準 二号…売上高減少基準 三号…有利子負債額基準 四号…同一業種の上場株価基準 五号…特段の理由	23項…経常損益ゼロ未満判定 24項…営業外収益・特別利益を除いて判定 25項…毎日の最終価格の各月の平均株価をベースに判定 26項…後継者の心身の故障等

株式納税猶予制度は、制度適用後、税額が免除されるまでは、その税額につき猶予を受けていることとなります。この猶予期間中に一定の要件を充たすと、猶予税額の猶予期限が確定し、納税することとなります。この要件を一般的に確定

事由といいます。この特別な減免措置Ⅱと関係する確定事由としては、猶予対象株式の譲渡等や、猶予対象株式の発行会社の合併による消滅又は株式交換による完全子会社化、並びに解散があります。この特別な減免措置Ⅱが適用されない場

合、猶予対象株式の全部譲渡等を行うと、猶予税額の全額について納税することになります。

この特別な減免措置Ⅱを適用することができるのは、事業継続が困難な場合において、猶予対象株式の譲渡等を行った場合に限られます。事業継続が困難な場合とは、図表10のとおり、赤字基準や、売上高減少基準、有利子負債額基準、同一業種の上場株価基準等です。この要件の一部は、会社側で取引を操作することで、悪化した外形を創出することができるものと考えられます。このため、特別な減免措置Ⅱの適用において、措置法70条の7の5第10項に基づく、読替え後の相続税法64条の適用があり得るか検討する必要があります。この点に関しまして、いかがでしょうか。

**塩野入** 先程紹介のあった東京国税局の研修資料に取り上げられている事例のように、対象会社の資産を新会社に移転する事例などと同様に、赤字基準、売上高減少基準、有利子負債額基準に関する該当事実は、後継者等が意図的に創出することができます。また、特例制度創設に関する平成30年度税制改正大綱が公表された直後に、この減免措置を利用して、納税負担の軽減を図ることができないだろうか、という問題意識を持った実務家も少なからずおられました。ただし、実際的には、対象株式の譲渡価額等、相続税評価額の下落も必要であり、その実行に当たっては、一定期間における事前対応が必要になってきます。例えば、高配当、高額給与支給などによって、会社資産を流失させることなどが必要になります。無論、高配当などによる所得税の負担な

ども伴うことになります。

したがいまして、意図的に本措置の適用を図ることは必ずしも簡単ではありません。しかしながら、このような対応を行うことは、対象会社などの状況に応じ、必ずしも不可能ではありません。このため、平成30年度税制改正における本措置の導入に当たって、相続税法64条の読替え規定である措置法70条の7の5第10項などを設け、税務署長が免除申請書の審査を終えて一旦減免通知を行った後においてさえも、「免除の取消し」を行うことまでが可能になっている訳です。もっとも、「免除の取消し」については、一度行った税務署長の判断を覆すことになる訳ですから、水面下に潜んでいた新事実が把握された場合に限定されるなど、課税当局も相応に慎重かつ抑制的な運用を行うと思われま

す。この特別な減免措置Ⅱの具体的な適用が始まるのは、平成30年1月の相続開始事案について、一定期間（特例経営承継期間）の5年を経過する令和5年11月以降になります。そして、現行の特例制度の適用事案が継続している限り、極めて長期間にわたって、その適用が生じてくる事柄であるため、免除要件などに関する意図的・計画的な創出も想定されます。また、課税当局も制度創設の当初から、この措置を利用した租税回避があり得ることを想定していることから、今後の具体的な適用や運用などに注目していくことが必要です。

## 9 組織再編成とみなす充足の継続適用

**塩野入** もう1件、私が仄聞した事例です

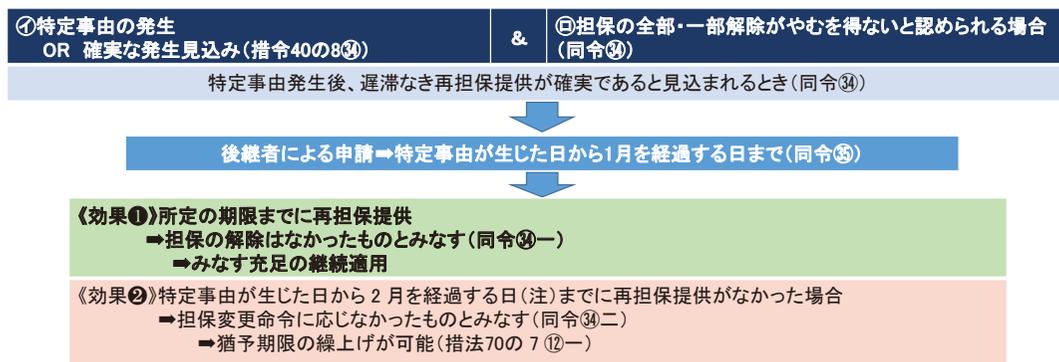
が、組織再編成とみなす充足（担保提供）との関係という、従来の課税に関する問題とは、やや異なった切り口の問題も生じてきているようです。また、今日のテーマである租税回避との関係については、限られた同族会社、同族関係者の間での組織再編成であったことから、組織再編成に伴うみなす充足を継続適用するために必要になっている所定の手続（図表11参照）を履行しなかったことにより問題が生じた事例のようです\*5。

なお、みなす充足の趣旨について、株式納税猶予制度創設時における「平成21年度税制改正の解説」は、対象株式以外の財産を有しない後継者に対する配慮のほか、特例株式の譲渡等に関する事実を容易に把握できるという説明を行って

います。後者の点については、税務署がリアル・タイムに、今回の組織再編成に伴う株式の譲渡事実の把握に至らなかった事例であったように思われます。

なお、継続届出書の提出の簡素化が図られてきていますが、このような事例を踏まえると、徴収権や担保提供との関係でも、相応の機能が働いている点を確認しておきたいと思います。また、このような事例は、株式納税猶予制度に固有の事柄であり、従来議論されているような租税回避論の範疇には入らないとは思いますが、「租税回避的な行為」として、株式納税猶予制度の運用において問題視されることのないように、猶予期間中における事案管理を的確に行っていくことが必要です。

図表11 みなす充足継続に係る対応等



(注)税務署長がやむを得ない事情があると認める場合には、税務署長の指定日。

(※)特定事由(措通70の7-30)対象会社が、合併により消滅した場合、株式交換完全子会社になった場合など。

## 10 おわりに

**塩野入** 直接的な課税規定ではありませんが、令和元年度税制改正において新設された特定事業者等への報告の求めに関す

る国税通則法74条の7の2の文言にも注目することが必要です。同条は、冒頭の租税回避の仮定義にも、その一部の文言を織り込んだ「特定取引の態様が経済的必要性の観点から通常の場合にはとられ

\*5 一定期間中（基本的に5年間）における組織再編成については、都道府県知事への確認申請も必要。

ない不合理なもの」という規定になっています。

今後、多様な租税回避に対処するため、仮に、いわゆる包括的一般否認規定が設けられることになった場合、「経済的必要性の観点から通常の場合にはとられない不合理なもの」、あるいは、従来からの「税負担の不当減少」などという要件に基づく規定が、株式納税猶予制度も含め、全税目に共通的に設けられることも想定されます。ここで、合理性、あるいは不当性に関する「一定の価値判断」を伴ってくることとなります。

また、税負担の不当減少に関連して付言すると、平成30年度税制改正により改正された相続税法66条に基づく、人格のない社団・財団等、あるいは持分のない法人に関する相続税等の不当減少の判定については、相続税法施行令33条3項及び4項の規定があります。

これらの規定は、税額の減少額の大小を問う要件となっておらず、親族等に対する特別の利益の供与のほかに、例えば、第3項は、役員構成、解散時における財産の帰属、あるいは法令違反などの要件が列挙されています。すなわち、税負担の不当減少というためには、直接的に課税対象となり得る特別な経済的利益の供与のほかに、別途一定の否定的な評価を

受けるべき課税事実が列挙されている点に注目する必要があります。

この点、誤解を怖れずにあえて言わせて頂くならば、不当減少と判断するためには、直接的な課税額、課税対象となる経済的利益とは別に、一定の消極的価値判断を行うべき、あるいは行うことが可能な事実が、そこに随伴していることにもなります。

ところで、冒頭で設定した株式納税猶予制度に関する租税回避の「仮定義」ですが、経済的必要性・合理性の判断については、④「損して得とれ」などという視点が、どこまで課税当局に通用するのかという点などに疑問が生じてきます。また、不当減少についても、⑥株式納税猶予制度が、事業承継、会社経営に関わる領域の範疇にあるとは言え、相続・贈与関係などの裸の生活事実は、必ずしも経済的必要性や合理性などに終始するものでないことを看過してはならないと考えます。

いずれにしましても、株式納税猶予制度に関する当面の実務対応における租税回避に該当するか否かの判断については、①法の解釈・適用の問題及び②課税事実の評価（事実認定）の問題を基本として対応していくことになると考えます。

## 塩野入 文雄

(しおのいり・ふみお)

野村資産承継研究所  
主席研究員

- ◆**経歴** 平成21年 税理士登録  
平成21年 青空税理士法人（日比谷事務所）  
平成24年～ 個人事務所開設（開業）  
平成25年～ 東京税理士会 会員相談室（面接相談）相談委員  
平成27年～ 野村資産承継研究所 主席研究員
- ◆**著書** 『Q & A 相続税 要点 小規模宅地等の特例—財産の三世代間継承に向けてⅢ—』（法令出版）  
『第4版 実務家のための基本書&ハンドブック 要点・譲渡所得』【第一編：総論・不動産の譲渡所得の特例関係】（法令出版）
- ◆**共著** 『第3版 同上』【第二編：株式等の譲渡所得・信託と譲渡所得関係】（法令出版）  
『Q&A 教育資金の一括贈与特例—財産の三世代間継承に向けてⅡ』（法令出版）  
『Q&A 要点 贈与税—財産の三世代間継承に向けて—』（法令出版）  
『新株式評価通達対応 非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）
- ◆**編著** 『Q & A 空き家をめぐる税務』（新日本法規出版）  
『Q&A 贈与税・相続税の事業承継税制の実務 詳解—非上場株式及び個人事業の納税猶予制度適用の検討に向けて』（大蔵財務協会）  
『平成22年度改正 相続税・贈与税 小規模宅地・住宅取得資金の特例 定期金の権利評価・非上場株納税猶予』（法令出版）  
『税制改正の要点解説（平成22年～令和2年度版）』（清文社） ほか

- ◆**経歴** 新日本有限責任監査法人（現：EY新日本有限責任監査法人）を経て、  
現職  
公認会計士・税理士
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所 研究部二課長  
早稲田大学大学院会計研究科 非常勤講師
- ◆**雑誌寄稿** 税理2017年3月臨時増刊号『非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）  
税理2018年4月臨時増刊号『新税制対応 事業承継対策ガイドブック』（ぎょうせい）
- ◆**共著** 「資産・事業承継対策の現状と課題」（大蔵財務協会）  
「新株式評価通達対応 非上場株式の評価ガイドブック」（ぎょうせい）  
「事業承継対策ガイドブック」（ぎょうせい）  
「Q & A 贈与税・相続税の事業承継税制の実務詳解」（大蔵財務協会）

## 村上 裕樹

(むらかみ・ひろき)

野村資産承継研究所  
主任研究員