

ドイツを中心とした 株式に関する事業承継税制の国際比較

RSM汐留パートナーズ税理士法人 マネージングパートナー
開志創造大学大学院 事業創造研究科 特任教授
博士（学術）・公認会計士・税理士

平野 秀輔

2026.10.22

講演者紹介



平野 秀輔

Ph.D. Shusuke Hirano

長年にわたり公認会計士・税理士として、監査・IPO・法人及びオーナー株主の税務などの業務に関与。

2008年より以下のような疑問を抱き、ファミリービジネス及び事業承継税制の研究を始める。

- ① 日本のファミリービジネスに関与する一族が、多くの労力と経済力を、いわゆる「相続税対策」に消費していることは、企業の健全な発展と積極的な社会貢献に関し、阻害要因になっているのではないか。
- ② 国際的な活動を行っている日本のファミリービジネスにおいて、①の負担が比較的少ないとされる国に所在する企業との競争において、日本の制度が阻害要因になっているのではないか。
- ③ 節税対策のために多くのスキームが考えられ、且つ、業者間でそれを競い合っていることは、適正な納税及び日本における人的資源の有効活用、という観点から望ましいことなのか。

2014年、中央大学大学院戦略経営研究科ビジネス科学専攻（博士後期課程）において、事業承継税制に関する論文により、博士（学術）の学位が授与された。

プロフィール

1960年千葉県に生まれる。

1982年昭和監査法人（現EY新日本有限責任監査法人）に入所。

その後1987年から2014年までの27年間に渡り新橋監査法人代表社員を務める。

2008年に協同税理士法人を設立し代表社員に就任。

2018年RSM汐留パートナーズ税理士法人与合併し代表社員に就任。

2026年より開志創造大学大学院特任教授。

事業承継・ファミリービジネスに関する主な著書・論文

「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-」（白桃書房）2014年

「ファミリー企業のガバナンス ～経済的および精神的な成功を極大化する～」翻訳（白桃書房）2024年

「ドイツにおける事業承継税制 -立法趣旨及び概要と日本法との比較-」アコードタックスレビュー No.11・12
アコード租税総合研究所 2019年2月

「日本におけるファミリービジネスの事業承継を阻害する要因とそれへの対応 -国際競争力の維持も踏まえて-」
日本工業大学研究報告 第44巻 第4号 2015年1月

「イギリス・ドイツにおける非上場株式の相続税・贈与税の問題点 -日本法との関連において-」
中央大学大学院戦略経営研究科研究年報2号 2013年9月

01. ファミリービジネスとは ECの定義

下記のいずれかに該当するものがファミリービジネスとされる（企業の規模は問わない）

① 意思決定権の過半数が自然人（複数も可）である創始者、買収者、あるいはその配偶者、親、子孫によって所有されている。

② 意思決定権の過半数がファミリーによって直接または間接に保有されている。

③ 少なくともファミリーもしくは親族の代表者一名が、正式に会社のガバナンスに関与している。

④ 上場会社の場合には、設立者、買収者、あるいはその家族、もしくは子孫が議決権の25%を受任統治している。

02. 日本・イギリス・ドイツにおける比較①

3国の株式に対する事業承継税制

項目	日本	イギリス (2026.04.06以降)	ドイツ
根拠	<ul style="list-style-type: none"> 中小企業の経営の承継の円滑化に関する法律 租税特別措置法 第70条の7の2～4 ※特例措置（第70条の7の6～8） 	IHTA 103(1)～114	ErbStG §13a・§13 b
相続税の税率	10%～55%	40%	クラスI（配偶者、子供等）： 7%～30% クラスII（父母、兄弟等）： 15%～43% クラスIII（I、II以外）： 30%～50% 最高税率は€26百万超に適用
対象	業種別に定めた資本金・従業員数 に該当しなければならない	企業規模は問わない	企業規模は問わない
取得者（相続人等）に要求される持株比率	取得者の親族等を併せて50%超であり、且つ、その筆頭者であること。 ※特例措置では最大3人を取得者とできる	<ul style="list-style-type: none"> 非上場株式の場合には持株比率は問われない。 上場株式の場合には50%以上の議決権を支配していることが必要。 	会社資本に対して25%超の関与。 ただし、他の株主グループと協定を結び、25%超のグループの構成員であれば構わない。 （RE13b.6(3)ErbStR）

02. 日本・イギリス・ドイツにおける比較②

項目	日本	イギリス (2026.04.06以降)	ドイツ
取得者の要件	会社の代表者（被相続人もしくは贈与者の親族外も可）	規定なし (代表者である必要はない)	規定なし (代表者である必要はアイ)
税の減額方法	相続税は計算されるが、議決権の3分の2に達する部分まで80%の納税猶予。 ※特例措置では全株式について100%の納税猶予	<p>非上場株式 100%が相続税の計算対象とならない。 ただし、2026年4月6日以降は£2.5百万が上限となり、それを超える部分は50%が相続税の計算対象とならない。</p> <p>上場株式 50%が相続税の計算対象とならない。 ① AIM等で売買されているもの（持株基準はない） ② 上場株式で50%以上の議決権を支配しているもの</p>	<p>評価額 ≤ €26百万 ・ 原則：85%が相続税の計算対象とならない。 ・ 特例（選択）：100%が相続税の計算対象とならない。</p> <p>€26百万 < 評価額 < €90百万 低減スキームを受けるか控除の必要性テストを受けるかの選択ができる。</p> <p>€90百万 ≤ 評価額 控除の必要性テストの結果、必要があるとされた場合には一税額控除を受けられる。</p>

02. 日本・イギリス・ドイツにおける比較③

項目	日本	イギリス (2026.04.06以降)	ドイツ
非事業用資産の 取扱い	資産保有会社（特定資産の割合が70%以上） となると制限があるが、事業所や5名以上の 常時使用親族外従業員がいれば問題はない。	事業資産に該当しない部分の金額は特例の対象 とはならない。	管理資産は特例対象の事業用資産の金額から 控除する。ただし、管理資産の割合が10%未満 である場合には、その必要はない。 なお、100%控除の特例適用のためには、 管理資産割合が20%未満である必要がある。
事業継続要件	<ul style="list-style-type: none"> 取得後5年間は平均で雇用人数の8割を維持 ※特例措置では実質的に緩和 代表権を維持 持株比率を維持 	規定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・ 原則：取得後5年間で賃金の400%を維持 ・ 特例：取得後7年間で賃金の700%を維持 ・ グループ合意を維持
事業継続要件 期間中の取消	5年間の継続要件を満たせなかった場合には、 継続期間に係らず納税猶予の全額が取り消される。	規定なし	5年間の継続要件を満たせなかった場合には、 満たされなかった賃金の支払い割合に基づいて 追加の相続税が課せられる。

02. 日本・イギリス・ドイツにおける比較④

項目	日本	イギリス (2026.04.06以降)	ドイツ
生前贈与	相続の場合と同じ要件であるが、議決権の3分の2(※)までは贈与税が全額納税猶予となり、贈与者の死亡時に相続税の納税猶予に切り替わる。 ※特例措置では全株式	<ul style="list-style-type: none"> 生前7年前の贈与は原則的に全額課税されない。 死亡以前7年間の贈与は相続税の対象となるが、株式に関する非課税規定は適用される。 	相続の場合と同じ。 事業継続要件を満たした後は相続税課税の問題は生じない。
事業継続要件期間終了後の売却等	猶予されていた相続税額のうち、売却に対応する部分について納付する。	相続税は課されない(さらにキャピタルゲインについて生涯£100万まで税率18%とするBusiness Asset Disposal Reliefがある)。	相続税は課されない。
キャピタルゲイン課税における取得費の取扱い	譲渡時に収入から差し引かれる取得費は被相続人等の取得価額を引き継ぐ。	譲渡時に収入から差し引かれる取得費は原則として相続・贈与発生時の時価となる。	譲渡時に収入から差し引かれる取得費は被相続人等の取得価額を引き継ぐ。
最終的な相続税の免除時点	相続した本人が事業継続要件期間終了後に死亡した場合、または、納税猶予及び免除特例を利用して次の後継者に贈与した場合。	贈与者の死亡時もしくは相続発生時。	事業継続要件期間終了時。

03. ドイツにおける事業承継税制に関する連邦憲法裁判所の判断

事業承継税制自体を違憲としたことはない。

(1) 1995年6月22日判決

相続税負担は、事業が継続できるように、財政的に危機に瀕することがないように算定されなければならない。

1997年に現行法が公布

(2) 2006年11月7日判決

主な資産（不動産、事業用資産、会社株式、農業と林業事業体）グループ間におけるその評価が統一的ではなかった。つまり、財産について評価がその種類によって異なり、その結果を統一的な税率表を用いて相続税額を計算することは、平等原則に反するために違憲であるとした。

2008年に評価方法を改正したが、それにより相続税負担が増えないよう、事業承継税制も改正

(3) 2014年12月17日判決

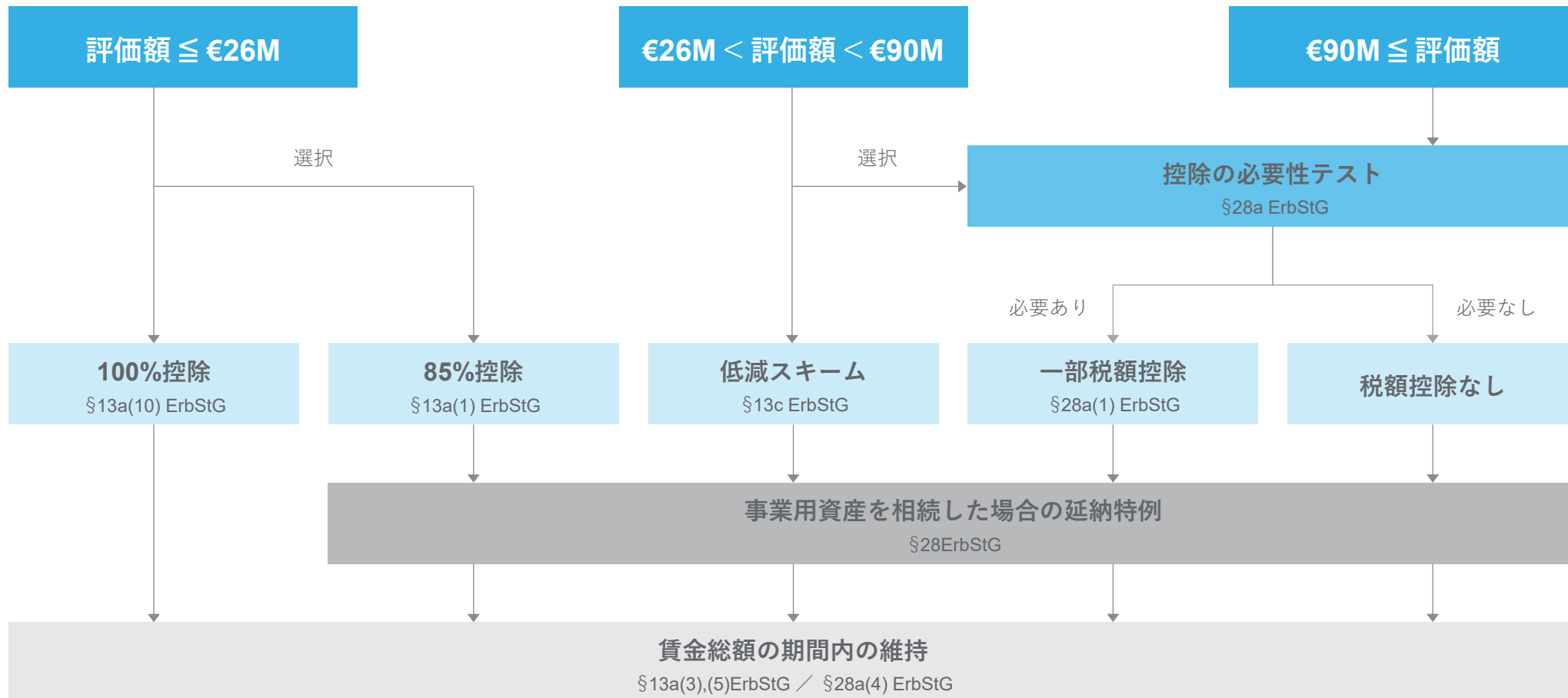
2012年にBundesfinanzhof（Federal Finance Court of Germany）は現行の事業承継税制について、その一部が違憲であるという判断をし、BVerfGに対してその妥当性について判断を申し立てた。

2016年に大幅な改正をし、事業承継額が€26百万を超える部分についての手当てをした

04. ドイツ事業承継税制の概要

※この表は、ErbSchafststeuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar 2023. mwb. P577 を参考に翻訳・作成した。

§13a(9) ErbStG に定めるファミリービジネス割引（30%まで）の適用後の金額



05. 個人的見解

円滑化法で定められている企業規模だけで、事業承継税制を考慮するのではなく、より大きな規模の事業承継税制を認めることで、雇用の安定に寄与するのではないか。そのためには相続税法の体系を考慮しなおす必要があるのではないか。

会社の代表権を有しない者への優遇もあってよいのではないか（分離型の導入）。

納税猶予ではなく、経営承継期間終了時に納税免除とはならないのか。

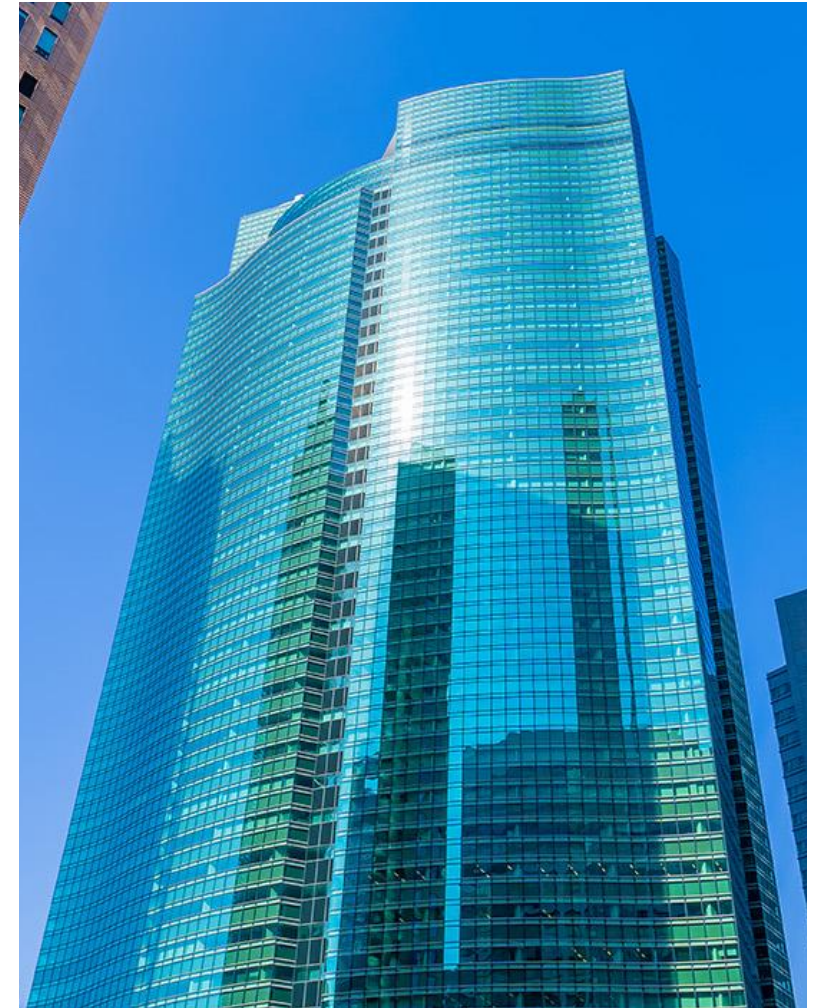
そもそも相続税の節税対策に過大な労力を費やすことは、納税者のみならず、関係する者にとって、人的資源の浪費ではないか。

RSM汐留パートナーズの紹介

会社概要

RSM汐留パートナーズ

代表者	前川 研吾
構成員数	約280名（2026年10月1日時点）
所在地	東京都港区東新橋1-5-2 汐留シティセンター33階
グループ構成	RSM汐留パートナーズ株式会社 RSM汐留パートナーズ税理士法人 RSM汐留パートナーズ社会保険労務士法人 RSM汐留パートナーズ行政書士法人 RSM汐留パートナーズ司法書士法人 RSM汐留スマートプロセス株式会社 汐留ビジネスソリューションズ株式会社 汐留キャッシュマネジメント株式会社 Shiodome Partners (Philippines) Inc.

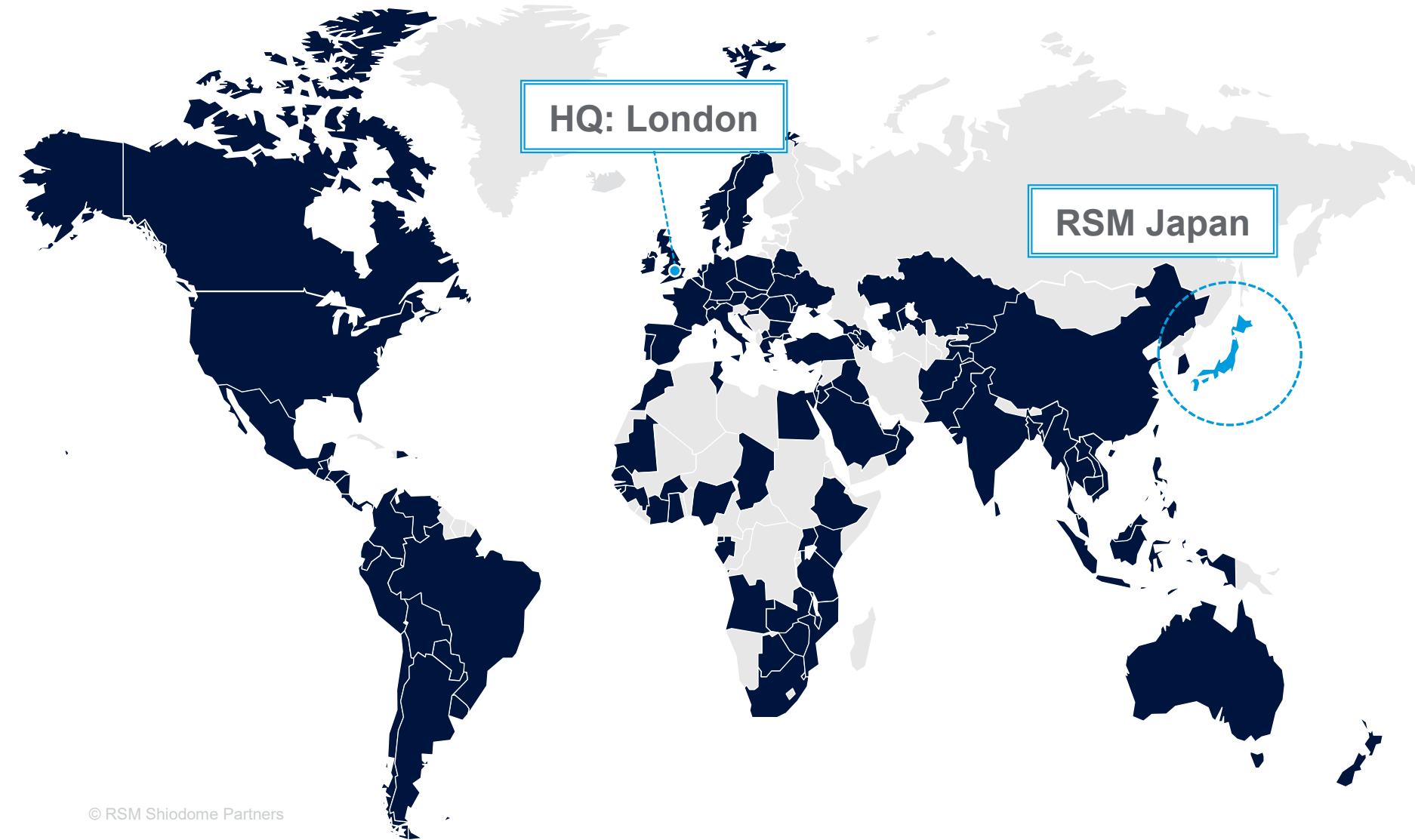


拠点紹介

国内外
12拠点



RSM Internationalの規模とネットワーク



Global Revenue

\$ **80** 億
(約1.2兆円)



Countries

約 **120** ケ国



Offices

約 **500** ケ所



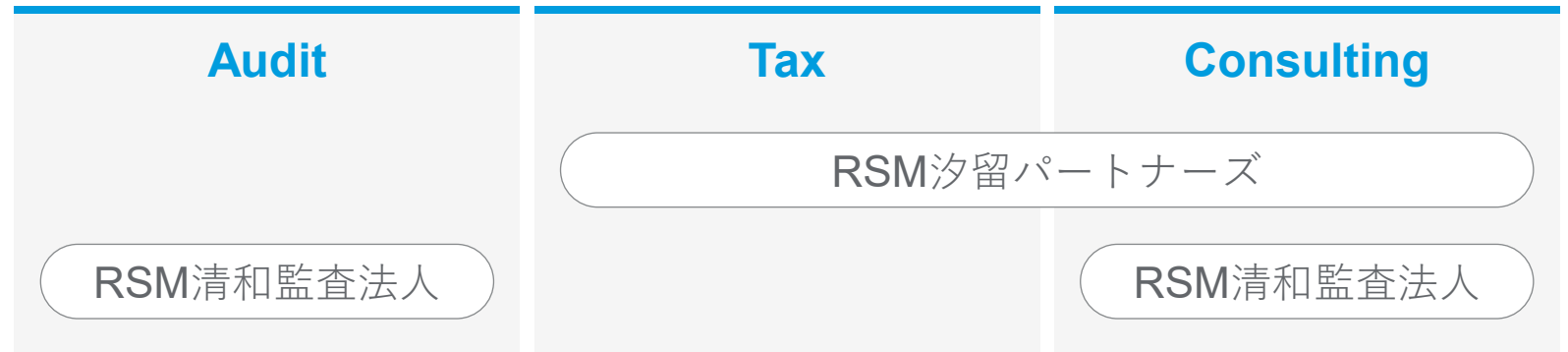
People

約 **56,000** 名



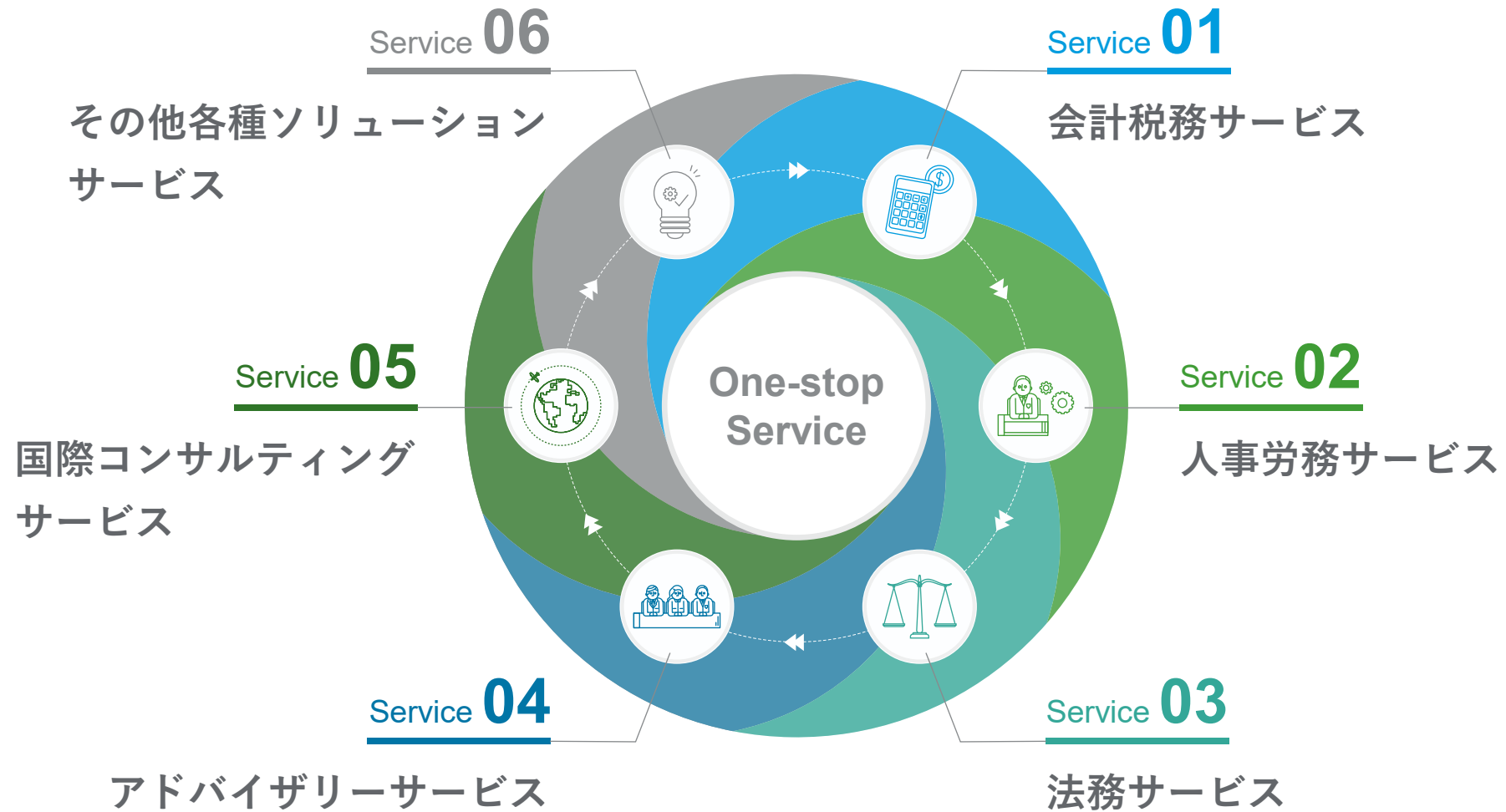
RSM Japan

RSM Japanは、
RSM汐留パートナーズ・RSM清和監査法人の
2つのプロフェッショナルファームで構成されています。



コレスポンダント・ファームである東京共同会計事務所と緊密に連携し、
移転価格・関税などのアドバイザリーにも対応しています。

ワンストップサービス



Thank you
for your time and attention.

Contact us

RSM汐留パートナーズ

〒105-7133

東京都港区東新橋1-5-2 汐留シティセンター33階

<https://shiodome.co.jp/>

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD ASSURANCE | TAX | CONSULTING

RSM Shiodome Partners is a member of the RSM network. Each member of RSM network is an independent accounting and advisory firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction

RSM Shiodome Partners is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

Appendix (参考資料)

01に関する資料 (ECにおけるファミリービジネス)

Common European definition of a family business

1. The majority of decision-making rights are in the possession of the natural person(s) who established the firm, or in the possession of the natural person(s) who has/have acquired the share capital of the firm, or in the possession of their spouses, parents, child, or children's direct heirs.
2. The majority of decision-making rights are indirect or direct.
3. At least one representative of the family or kin is formally involved in the governance of the firm.
4. Listed companies meet the definition of family enterprise if the person who established or acquired the firm (share capital) or their families or descendants possess 25 per cent of the decision-making rights mandated by their share capital.

https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/family-business_en

03に関する資料①（ドイツにおける事業承継税制に関する連邦憲法裁判所の判断）

ドイツにおける事業承継税制は、過去3回のドイツ連邦憲法裁判所（Bundesverfassungsgericht：Federal Constitutional Court of Germany。以下、「BVerfG」という。）の判決により、大きな影響を受けている。

① 1995年6月22日判決

「立法者は租税負担の形成にあたって、一定の事業－特に中規模企業－が相続税によって生じる追加的な財政負担によってその存亡の危機にさらされることを考慮しなければならない。それらの企業はある特定の目的のために独立しているが、経済的機能単位として組織化された事業は、特別な形式で公共の利益に拘束され、公共サービスの提供を義務付けられている。つまり生産力や労働場の保証人として、特に雇用者に対する義務があり、営業基本法、経営管理法、及び長期間の投資によってもより高い法的拘束を受けている。その結果として相続人が相続によって事業財産が増加しても、事業と個々の事業関連資産は、他の資産に比べて処分可能性が制限されるため、相続税額に対しその担税力が見合わない。平等原則（Gleichheitssatz：ボン基本法第3条①）は相続税負担に伴い事業譲渡や廃業が行われることを要求しているのではなく、相続によって財産や収益力が増加することがないまま、社会的拘束性の中で事業を継続する相続人について、事業を継続することによる担税力の減少を考慮しなければならないことを求めている。相続税負担は、事業が継続できるように財政的に危機に瀕することがないように算定されなければならない。¹⁾」。

これについて【吉村、ドイツ】234頁は、「要するに、連邦憲法裁判所によれば、事業承継について相続税の負担を軽減する理由は、社会的拘束を受ける事業を継続することによって納税義務者の担税力が低下するためということであった。つまり、事業承継につき相続税負担を軽減する事業承継税制は応能負担原則に基づく措置であるという位置づけであり、その限りにおいて租税優遇措置とは理解されないことになる。」としている。

つまりBVerfGは、「事業の継続について相続税負担を減少することは、優遇税制ではなく、平等原則に従ったもの」と判断を下したことになり、事業承継税制は必要不可欠なものであるということになる。

¹⁾ この訳については、谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の2つの意見決定」『税法学35』173頁（2012年）を参考にした。

03に関する資料②（ドイツにおける事業承継税制に関する連邦憲法裁判所の判断）

② 2006年11月7日判決

「§19①ErbStGの規定による、取得財産の価値に対する統一的な税率による相続税の徴収は、主な資産（不動産、事業用資産、会社株式、農業と林業事業体）グループ間におけるその評価が統一的ではないため、ボン基本法§3①に基づく平等原則を満たさない。²⁾」という判断を下した。これは財産について評価がその種類によって異なり、その結果を統一的な税率表を用いて相続税額を計算することは、平等原則に反するために違憲であるとし、基本的にすべての財産の評価を通常価額によって行うことを要請し、特に事業用資産の評価において、それまでの税務貸借対照表上（**Steuerbilanzwerte**）の表示価額による評価によっていたことが、当時において高い蓋然性をもって通常価額を相当下回る価額となっていたことを強く非難し、まさに不平等で恣意的な評価結果を招来すると判断したものである。³⁾

この結果を受けて、2008年1月28日に改正法案が連邦議会に提出され、そこでは、「すべての財産クラスで合憲となる正確な評価を目指す」としており、さらに、「一般的な家庭において、特に個人の居住用資産などには、相続税負担がないようにするなど明らかに高い税の控除を保証するものであり、加えて事業承継としての相続や贈与を容易にするものである」と明確に記されている。⁴⁾

さらにそこでは、「適切な優遇制度（**zielgenaue Verschonungsregelungen**）によって、特に公益に資する財産は相当程度優遇される。よって、事業承継を行う際により広く雇用の確保を行うような企業は、税負担の軽減を受ける。何故なら、ドイツにおける中小企業や従業員を有する家族企業については、その承継の際に従業員にとってもしばしば重要な局面を与えるからである。」としており、事業承継税制の必要性として特に「雇用の確保」をあげている。

一方で、改正法案は違憲とされた資産評価の方法を大幅に改め、その結果として事業用資産の評価額が上昇してしまうことが考えられたため、それまでの課税レベルとほぼ同じ税額となるようにするためには、より一層の課税上の恩典を与えなければならなくなり、事業承継税制についても大幅な変更を余儀なくされた。⁵⁾ 法案は若干の修正を受け、2008年12月24日に改正法が成立し、2009年から施行された。

²⁾ BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 (1 BvL 10/02) BStBl. 2007 II S. 192, 1

³⁾ 吉村典久「ドイツにおける相続税の歴史－外国の遺産取得課税（ドイツ）－」『日税研論集61号』242頁（2011年）

⁴⁾ Deutscher Bundestag Drucksache 16/7918, 16. Wahlperiode 28. 01. 2008

⁵⁾ 天野史子「ドイツ相続税法と資産取得課税について」『立命館法学』320号2008年360頁

03に関する資料③（ドイツにおける事業承継税制に関する連邦憲法裁判所の判断）

③ 2014年12月17日判決

2012年にBundesfinanzhof (Federal Finance Court of Germany) は現行の事業承継税制について、その一部が違憲であるという判断をし、BVerfGに対してその妥当性について判断を申し立てた。

そして、2014年12月17日にBVerfGはErbStGにおける§13a及び§13bの定めに対し、「事業承継税制の優遇規定は、オーナーによって経営される中小企業がその存続と雇用の継続のためには有効である。しかしながら、それは事業用資産が中小企業の範囲を超えた会社について、その経済的必要性が検討されずに適用されることは適切ではない。また、20人までの従業者については給与支払い基準が適用されないこと、管理資産の割合が50%以下でありさえすれば特例が受けられることも不適切である。このように§13aと§13bの規定は、不公平な取り扱いを導いてしまう限り違憲である。」とし、特に「必要性テストなしで大企業に対する免除はボン基本法第3条第1項に反する」⁶⁾としていた。このように違憲判決を下し、2016年6月30日までに税制改正を行うように指示した。しかしながら改正法が最終的に定まったのは2016年11月9日であった。

改正後は、①6人以上15人以下の従業員数の事業者についての給与支払総額基準は段階的とされ、②管理資産の割合が90%以上の場合には、事業用資産全体が特別控除の対象とならず、また、管理資産割合が20%以上の場合には、100%控除を受けることができないとされ、③課税対象額が€26百万超の事業用資産については、低減スキーム (€90百万まで) か、控除の必要性テストを行うこととされた。

⁶⁾ Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar 2023. mw. PP575～576

04に関する資料①（ドイツ事業承継税制について）

(1) ファミリービジネス割引

ファミリービジネス割引として、対象資産について以下の条件が組織内で規定（定款等）されている場合には、公正価値の**30%**まで評価を引き下げることができる。これは、取得**2**年前から実行され、且つ取得後**20**年継続することが必要となり、実際にこれらが行われていなければならない。

- ① 利益分配が課税所得の**37.5%**以下であること。
- ② 株式の処分や譲渡が、親族間、パートナーシップ間、株主間、ファミリー財団等の内部で行われることに限定されていること。
- ③ メンバーが退任する場合の払戻金額が、その持分あるいは株式の公正価値を下回ること。

(2) 85%控除と100%控除

特別控除割合		85%	100%
事業承継期間		5年	7年
賃金総額	15人	400%	700%
	10人<15人以下	300%	565%
	5人<10人以下	250%	500%
	5人以下	0%	0%
管理資産の割合 (管理資産の部分は控除対象資産とならない)		最大90%	最大20%

管理資産の内容について概説すると以下のようになる (§13b(4) ErbStG)	
1号	第三者が使用している土地、建物、借地権、ライセンス等
2号	直接的な資本参加割合が 25% 以下であり、事業の主目的とは関係のない出資
3号	美術品、芸術や科学的な収集品、蔵書、古文書、コイン、貴金属、スタンプ、ヴィンテージカー、ヨットなど、事業の主目的ではなく個人的な趣味のために所有しているもの
4号	ビジネスに関係のない債券等
5号	現金及び現金同等物・ビジネス上の預金・売上債権・その他の債権の公正価値から債務の公正価値金額を控除したものが、ビジネス資産の 15% を超える部分

04に関する資料②（ドイツ事業承継税制について）

（3）低減スキーム

低減スキームとは、€26Mを超える1%ごとに€750,000を控除する方法である。

（4）控除の必要性テスト及び一部税額控除

控除の必要性テストにおいては、対象資産に係る税金（例えば€50M×税率30%＝€15M）が、取得者が贈与や相続以外で既に所有している財産の50%（例えば€12M×0.5＝€6M）を超えており、十分に税金の支払が行えない場合には、対象資産の税額から支払い可能額を控除した金額（この例では€15M－€6M＝€9M）が税金の税額控除の対象となる。

（5）少額遡減控除

10年間以内の同一人からの資産の取得について1回に限り、最大€150,000が認められる。

特別控除割合	控除額
€150,000未満	全額
€150,000以上	€150,000－（特別控除後の金額－€150,000）×50%

04に関する資料③（ドイツ事業承継税制について）

(6) 延納特例

延納特例により、事業用資産に関する納税について、納税者は、7年あるいは10年までの延納を求めることができる。納税者は贈与もしくは相続の事実を知った日以降 3カ月以内に、税務当局に対して書面により必要事項を届出る（§30 ErbStG）。そして税務当局の査定後、納税者に対して申告を求めるが、その期限は少なくともそれから1カ月以上後とされている（§31 ErbStG）。

【設例】	(単位：€)
特別控除の対象となる資産の評価額 (※1)	2,400,000
特別控除 (85%)	2,040,000
差引	360,000
少額逡減控除額 (※2)	45,000
課税対象金額	315,000

【控除額の算定】		
区分	計算	金額
A	差引の金額 - 150,000	210,000
B	A × 50%	105,000
C	少額逡減控除額 150,000 - B	45,000

※1 対象資産全体に対する管理資産の割合は90%未満とする

※2 以下のように計算される

判定：差引の金額 360,000 > 150,000

05に関する資料①（個人的見解）

事業承継税制は、富の再分配という相続税の役割からすると、その存在に否定的な意見があることも事実である。

一方で、株式所有者の死亡により、経営基盤が急転し、相続税支払いのために事業用資産の処分を行わなければならない場合には、企業経営の維持に重要な影響を与えることになる。ドイツにおいて、事業承継についてErbStGの負担を軽減する理由は、社会的拘束を受ける事業を継続することによって納税義務者の担税力が低下するためであり、事業承継につき相続税負担を軽減する事業承継税制は「応能負担原則（ability-to-pay principle）」に基づく措置であるという位置づけは、ドイツ連邦憲法裁判所が明確に示している。^{1,2)} 「応能負担原則」とは、「担税力（担税力は租税の負担能力を意味する）に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理」³⁾ であり、これが憲法に沿った租税立法に関する原則であることは通説であり、世界的にも認められた考え方であるといえる。⁴⁾ 以下、事業承継税制改正についての私見を述べることにする。

¹⁾ BVerfG-Beschluß vom 22.6.1995 (2 BvR 552/91) BStBl. 1995 II S. 671 Gründe: C. I. 2. b): bb)

²⁾ Nr. 116/2014 vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12においても基本的にこの考え方は変わっていない。

³⁾ 増田英敏「リーガルマインド租税法〔第4版〕」成文堂 2013年 17頁

⁴⁾ 「応能負担原則」について、「応能負担原則の歴史的展開」吉村典久 慶應義塾大学法学研究会1990. 353~354頁では、それを以下のように詳述している。

「応能負担原則（Leistungsfähigkeitsprinzip, Ability-to-Pay principle, principe de la proportionnalité de l'imposition）、すなわち「担税力に即した課税」の原則は、もともと財政学の分野における租税配分の原則として長期間にわたって発達してきたものであるが、今日、法律学の一分野である租税法においても、租税法秩序を規律する原理として妥当することは世界的にみて大多数の学説によって承認されており、各国の憲法上明文で応能負担原則が法定されている例も稀ではない。また、わが国やドイツ連邦共和国のように、応能負担原則の憲法上の明文の根拠規定が欠けている場合であっても、学説・判例は、専ら憲法上明文規定の存在する平等原則（日本国憲法第14条1項、ボン基本法第3条1項）から応能負担原則を演繹している。（中略）したがって、その限りにおいて、応能負担原則は、今日では憲法上の明文規定の有無を問わず憲法上の原則たる地位を有しており、多かれ少なかれ租税法律の立法における立法者裁量の余地を限界づける機能を持っていることが租税法の学説ないし判例上世界的にほぼ承認されているということも不可能ではない。」

05に関する資料②（個人的見解）

（1）事業承継税制の拡充

日本におけるファミリービジネスで相続税・贈与税が特に問題となる非上場株式についても、売却が困難で、雇用の維持などの社会的拘束を受けるという点ではドイツと同じである。⁵⁾ すると、日本における現在の事業承継税制も、「現状が窮しているから優遇措置を厚くして欲しい」という要望に加えて、応能負担原則の観点から、これを拡充することは有り得るのではないだろうか。すると、これまでの中小企業の範囲からその適用を広げることが考えられる。

（2）分離型の導入

また、日本における事業承継が、経営者と株主が同一である「非分離型」を前提としていることも問題である。ファミリービジネスの株式は、ファミリーの重要な財産であり、当然にそれはファミリー内で承継してゆくものと考えられ、ここでファミリー内に適切な経営の承継者がいれば、そのまま承継計画は進められるであろう。一方で、適切な承継者がいない場合に、経営を第三者に任せる「分離型」を採用しなければ、承継計画は進められないことになる。よって、「非分離型」だけでなく、「分離型」の適用も考慮に値する。

しかしこの場合には、

- ① 株主間の意見が一致する保証がない。
- ② 会社の経営に何らの想い入れや愛着も持ち合わせていない可能性がある。
- ③ 会社議決権（株式）の相続に伴う混乱が生じる可能性がある。

という点をどのように克服するかということになるが、そこにファミリービジネスのガバナンス手法⁶⁾を取り入れることにより、それに備えさせることが考えられる。

⁵⁾ 「非上場株式に関する相続税・贈与税の問題点」平野秀輔 白桃書房, 2014 152～153頁

⁶⁾ 経済産業省は2026年6月5日に「ファミリービジネスガバナンス・ガイドンス」を公表している。

05に関する資料③（個人的見解）

（3）納税猶予から納税義務の免除へ

日本がドイツと大きく異なるのは何よりもそれが「納税猶予」となっていることである。すなわちドイツにおける特別控除は相続財産等から差し引かれるため、もともと当該事業承継資産に対する相続税及び贈与税は計算されないが、日本の場合にはいったん当該財産に対する相続税等が計算され、それを猶予する形をとっている。さらには、経営承継者等あるいは会社が、経営承継期間とされる5年以内に納税猶予の要件を満たさなくなった場合には、原則としてその全額が遡って取り消され⁷⁾、加えて利子税の支払い義務を負う。⁸⁾ また、経営承継期間が終了しても、納税猶予であるため、当該株式を売却した場合には、当該部分の相続税に利子税を加えて納付することになる。

これは、事業承継税制を適用することの大きな足かせとなっており、また、それを管理する行政の事務負担も相当なものであると考えられる。よって、納税猶予から納税義務の免除に移行することも検討すべきである。

日本においては、起業家や地域に根付いた中小企業のオーナーにモチベーションを与え、彼らに大きな付加価値を産出してもらい、高齢者をも含めた雇用の安定を促進してもらうことが重要である。かような状況で、所有の承継における税務上の問題を解決するために、経営者の限りある時間と労力・資力を費やし、精神的にも負担をかけることは望ましいことではない。むしろ、事業承継税制をさらに充実させ、加えて日本の経営者にファミリービジネス論の周知・実践を進めていくことにより、ファミリービジネスを取り巻く人々の士気を鼓舞し、知性を高めて行くことが望まれる。

日本のファミリービジネスにおいても、経営のグローバル化は当然に進んでおり、そのような情勢において将来を不安視させる納税猶予規定や、所有および経営に関する承継者を数少ない候補者の中から選任するという考えへの固執は、それらだけで諸外国のファミリービジネスに対してハンディを負っていることになる。

さらには前述したように日本のファミリービジネスがかような問題を背負っていることについて、取引相手である諸外国の企業がそれを欠点として着目し、長期的な視野に立った取引が拒絶されるという可能性も否定できないが、かような事態は厳に回避されなければならない。

⁷⁾ 平成30年1月1日からの特例措置では、やむを得ない理由がある場合や、雇用の平均値が8割を下回った場合についても取消にならない場合がある。

⁸⁾ 日本においても特例措置においては利子税が免除されている。