【附属資料編：目次】

1. 中小企業の位置付け
2. 中小事業所数の推移
3. 中小事業所従業者数の推移
4. 下請中小企業比率の推移
5. 消費構造の変化－選択的支出が消費全体を上回り増加
6. 中小企業の経営課題に対する対応状況（国内対応／海外対応）
7. 事業所数による開廃業率の推移
8. 個人企業数による開廃業率の推移
9. 会社数による開廃業率の推移
10. 業種別（大分類）の開廃業率と寄与度
11. 業種別開業率（事業所ベース）
12. アメリカの開廃業率の推移
13. 統一的定義による各国の開業率
14. 完全失業率の推移
15. 従業者規模別雇用者数の推移
16. 経営者年齢別にみた事業承継対策
17. 相続税負担を意識し始めた時期
18. 廃業の理由
19. 円滑な事業承継に係る障害の有無
20. 経営権取得のための資金不足が事業承継の障害となっている程度
21. 適格再編となる組織再編の類型及び要件
22. 組織再編税制の主な内容
23. 新規分野進出後の事業の継続
24. 事業承継後の業種変更
25. M&Aとは
26. 相続人数の推移
27. 株式・出資の遺産取得額
28. 相続財産のうち株式・出資を有していた被相続人数
29. 相続人・被相続人の数の推移
30. 相続税の納付額の推移
31. 相続税の基本的な仕組み
32. 事業承継者への集中的な相続の可能性
33. 贈与税の負担が事業承継の障害となっている程度
34. 相続税の負担が事業承継の障害となっている程度（業種別）
35. 欧米の事業承継税制の概要
36. 欧米の事業承継を巡っての相続税に関する状況（調査結果）
37. フランス2000年度予算法第11条に関する所見
38. 欧米における創業・相続を巡る主要な分析
39. 事業承継に関する意見（大淵博義中央大学教授）

【附属資料１】中小企業の位置付け

◆ **中小企業数** ※　483万6,764企業
（全企業数）　（485万1,104企業）

◆ **中小企業従業者数** ※　3,119万7,419人
（全従業者数）　（4,490万4,751人）

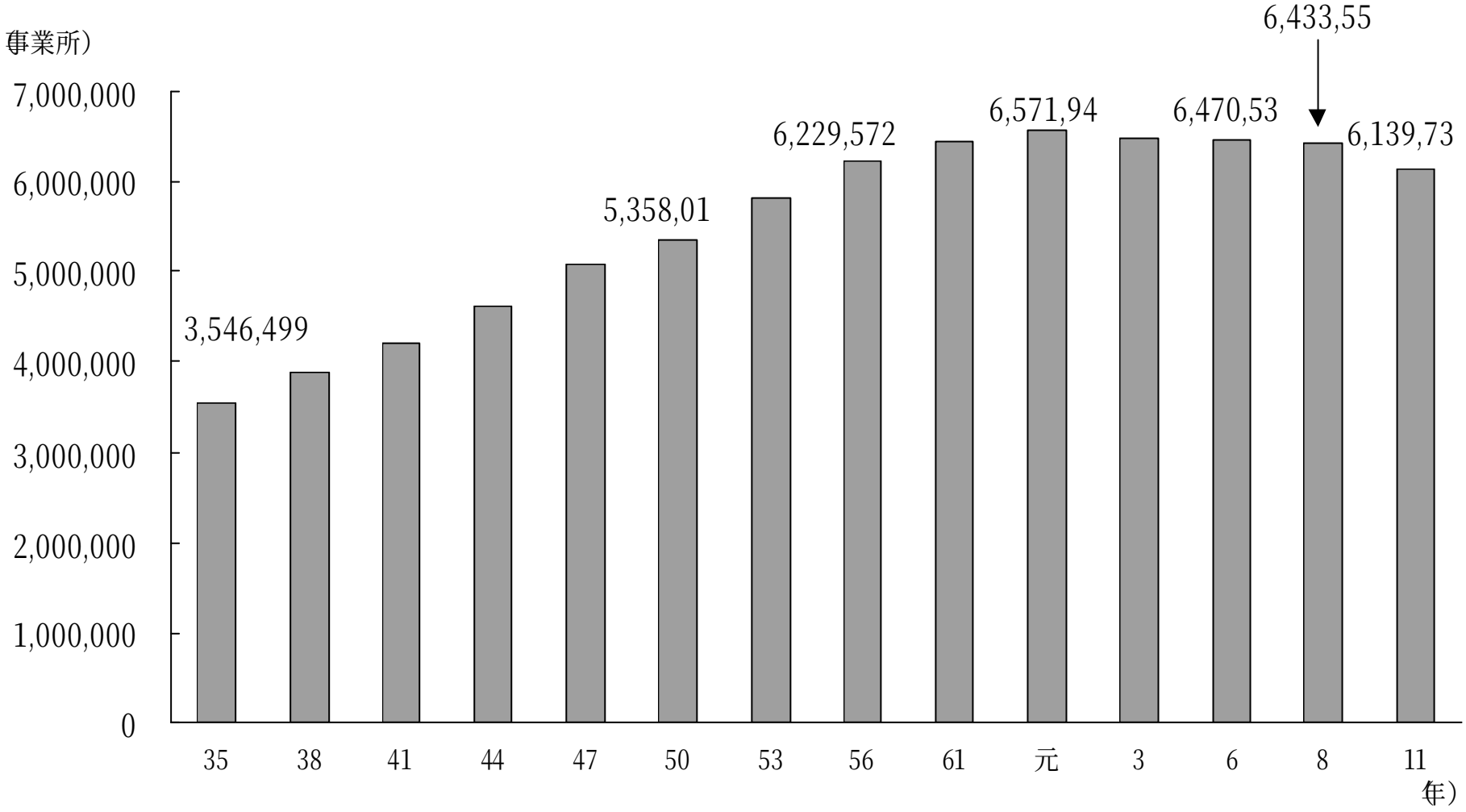
◆ **中小法人数**（資本金１億円未満）　249万　642社

株式会社	105万4,521社
有限会社	136万5,099社
その他	7万1,022社

○資料　企業数、従業者数：総務省「事業所・企業統計調査」再編加工
法人数：国税庁「法人企業の実態」

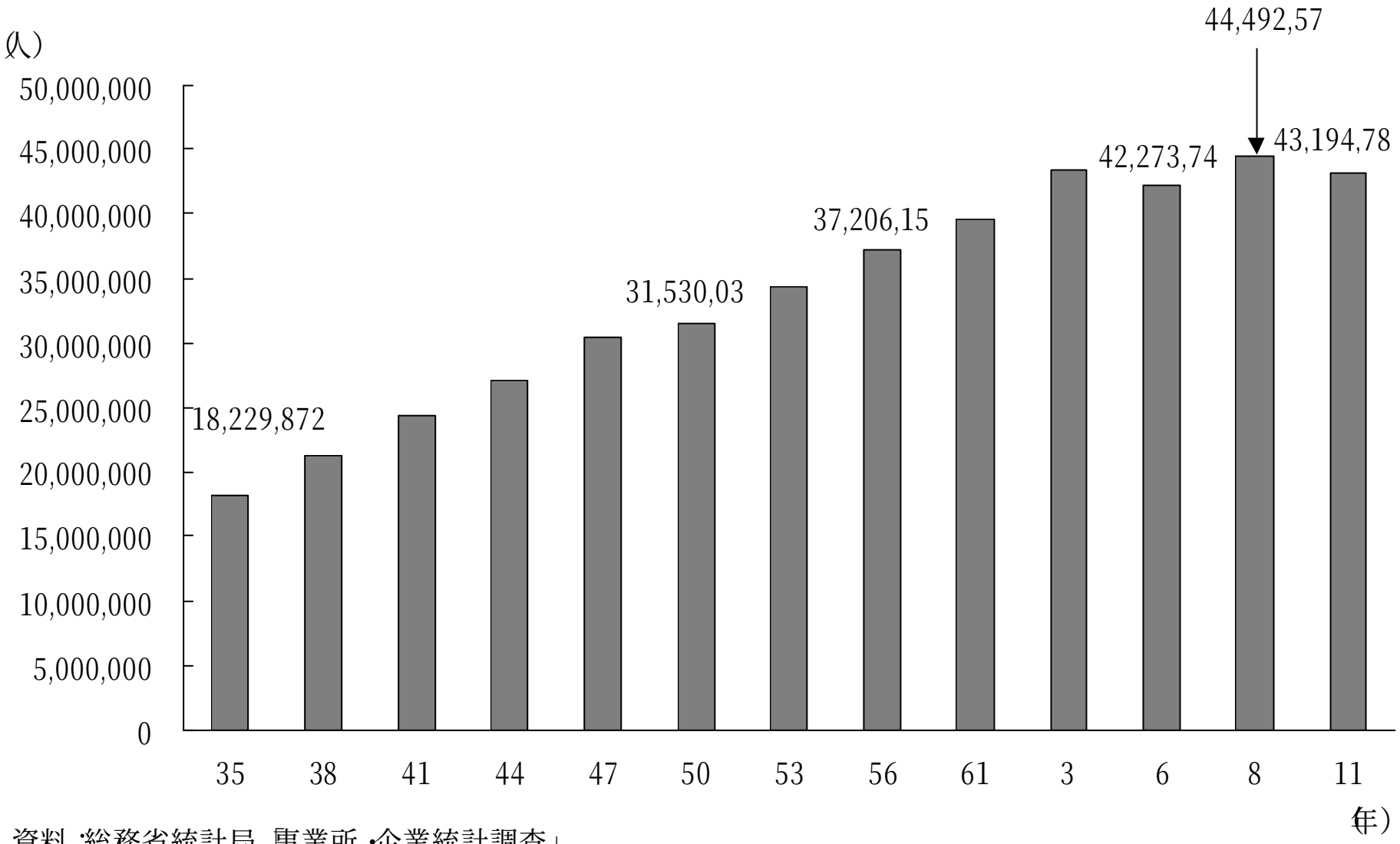
※　中小企業基本法改正後の中小企業は、常用雇用者３００人以下（卸売業、サービス業については１００人以下、小売業、飲食店については５０人以下）、又は資本金３億円以下（卸売業については１億円以下、小売業、飲食店、サービス業については５，０００万円以下）

【付属資料 2】 中小事業所数の推移



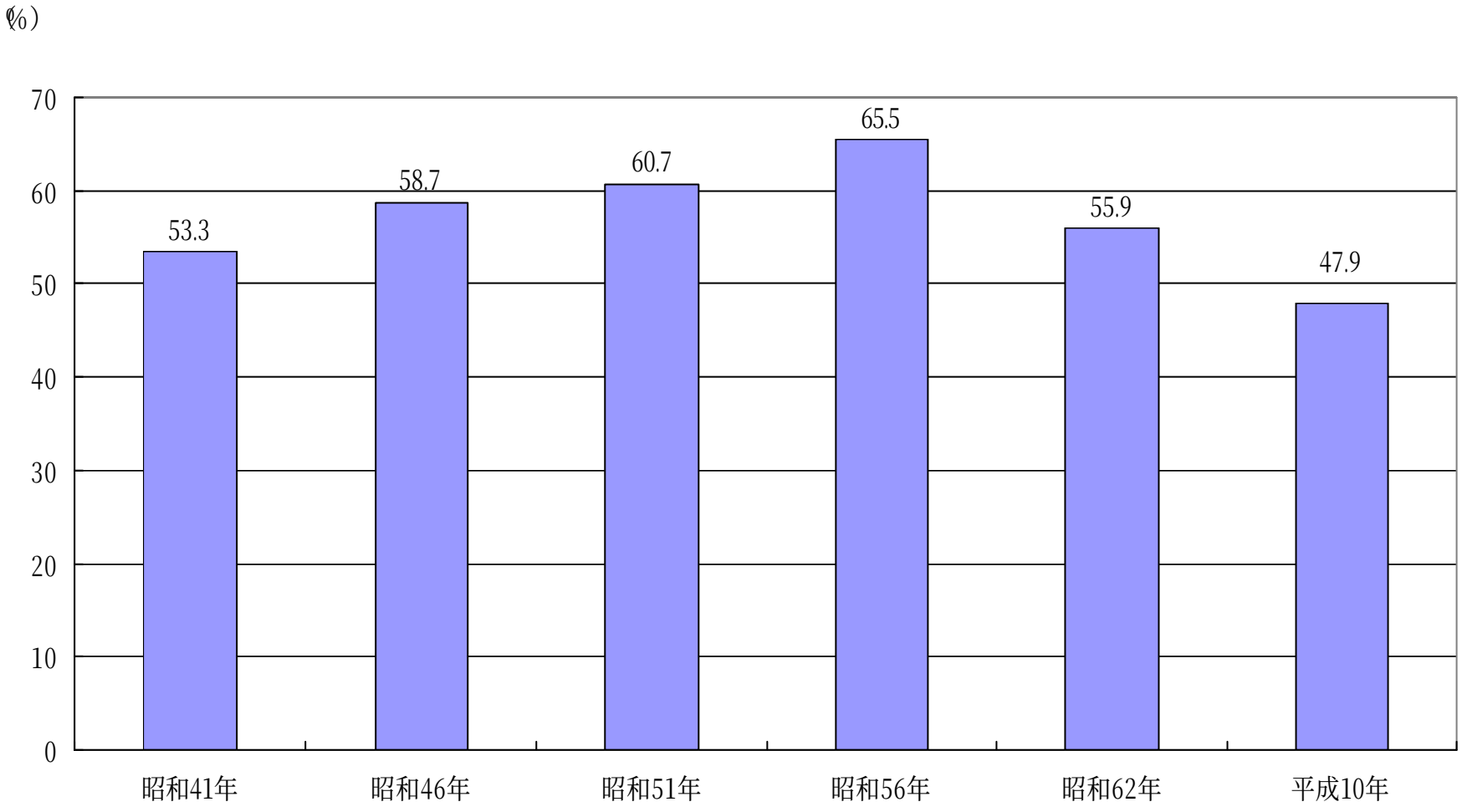
資料 :総務省統計局 事業所 ･企業統計調査」

【付属資料 3】 中小事業所従業者数の推移



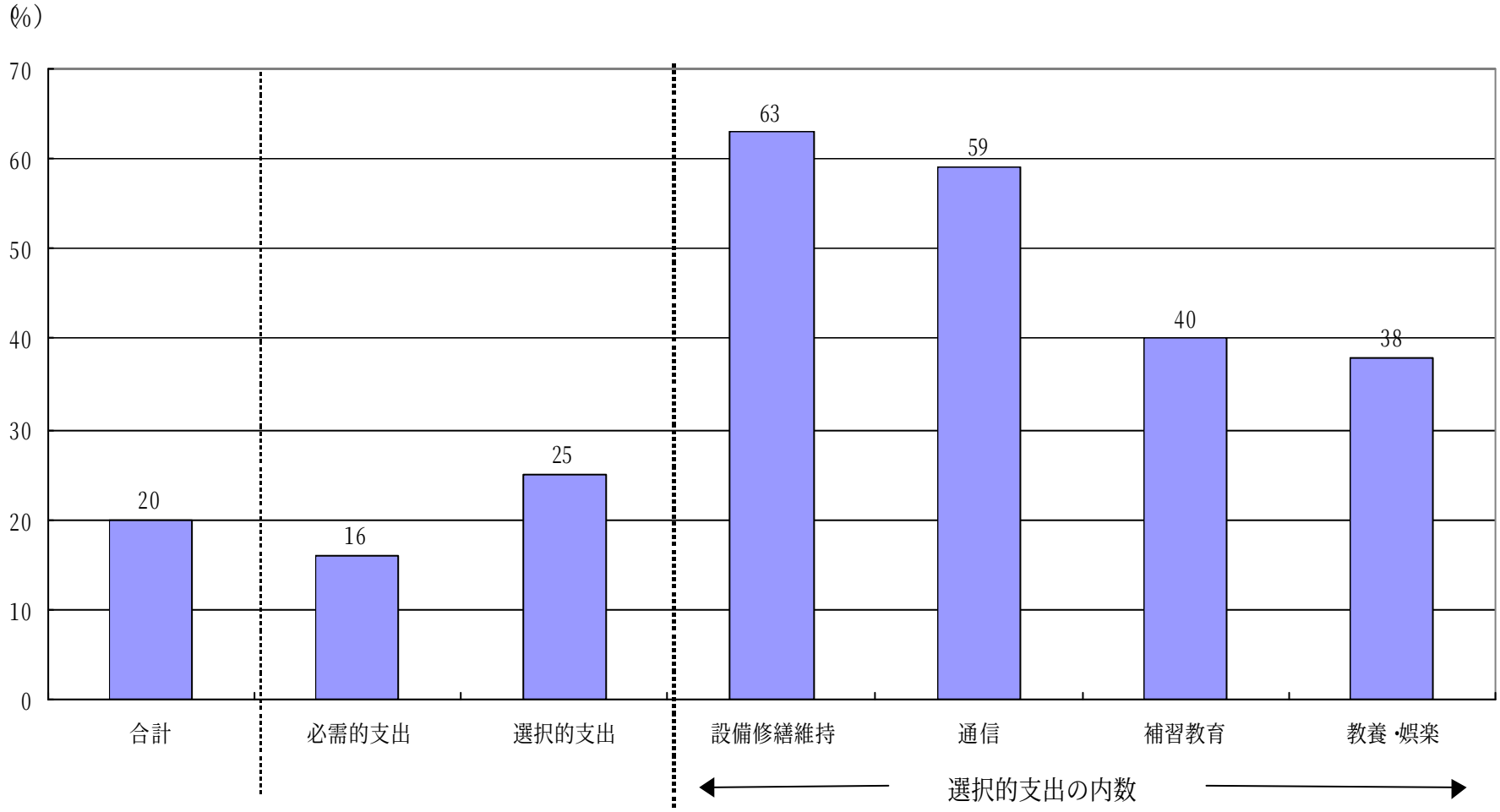
資料 :総務省統計局 事業所 ・企業統計調査」

【付属資料４】 下請中小企業比率の推移



資料：経済産業省「商工業実態基本調査」、「工業実態基本調査」再編加工。
（注）ここでいう「下請中小企業」とは、自社よりも資本金又は従業者数の多い他の法人又は個人から、製品、部品等の製造又は加工を受託している中小企業（従業者数300人未満の企業）をいう。

【附属資料５】消費構造の変化－選択的支出が消費全体を上回り増加



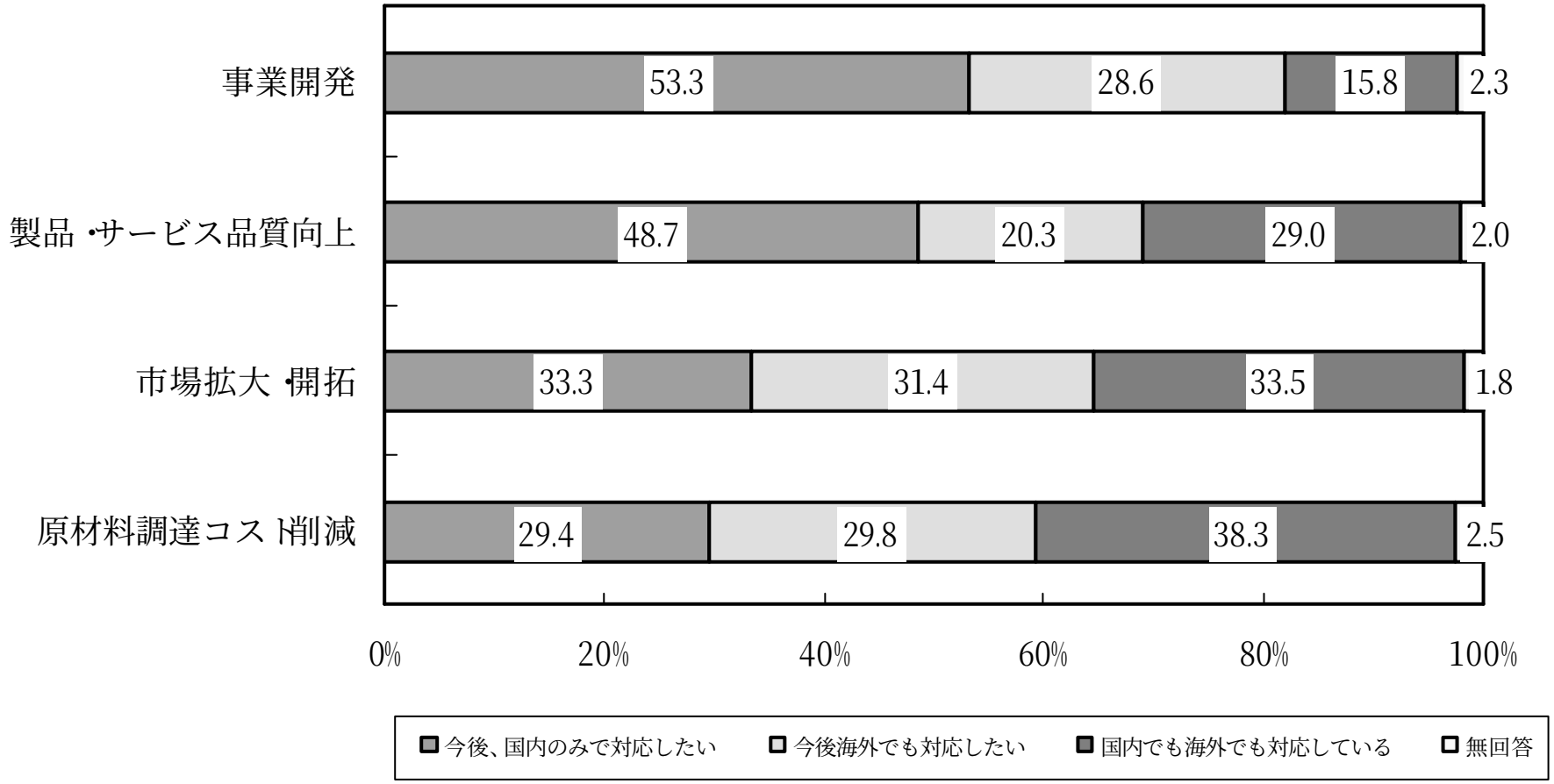
資料：「総務省 家計調査年報」

注：1 昭和60年から平成11年の間の1世帯当たりの支出の伸び率。全国・全世帯、年平均の値を用いて計算。

2 必需的支出とは、食料（一般外食を除く）、家賃地代、光熱・水道、保健医療、交通、教育（補習教育を除く）の合計。

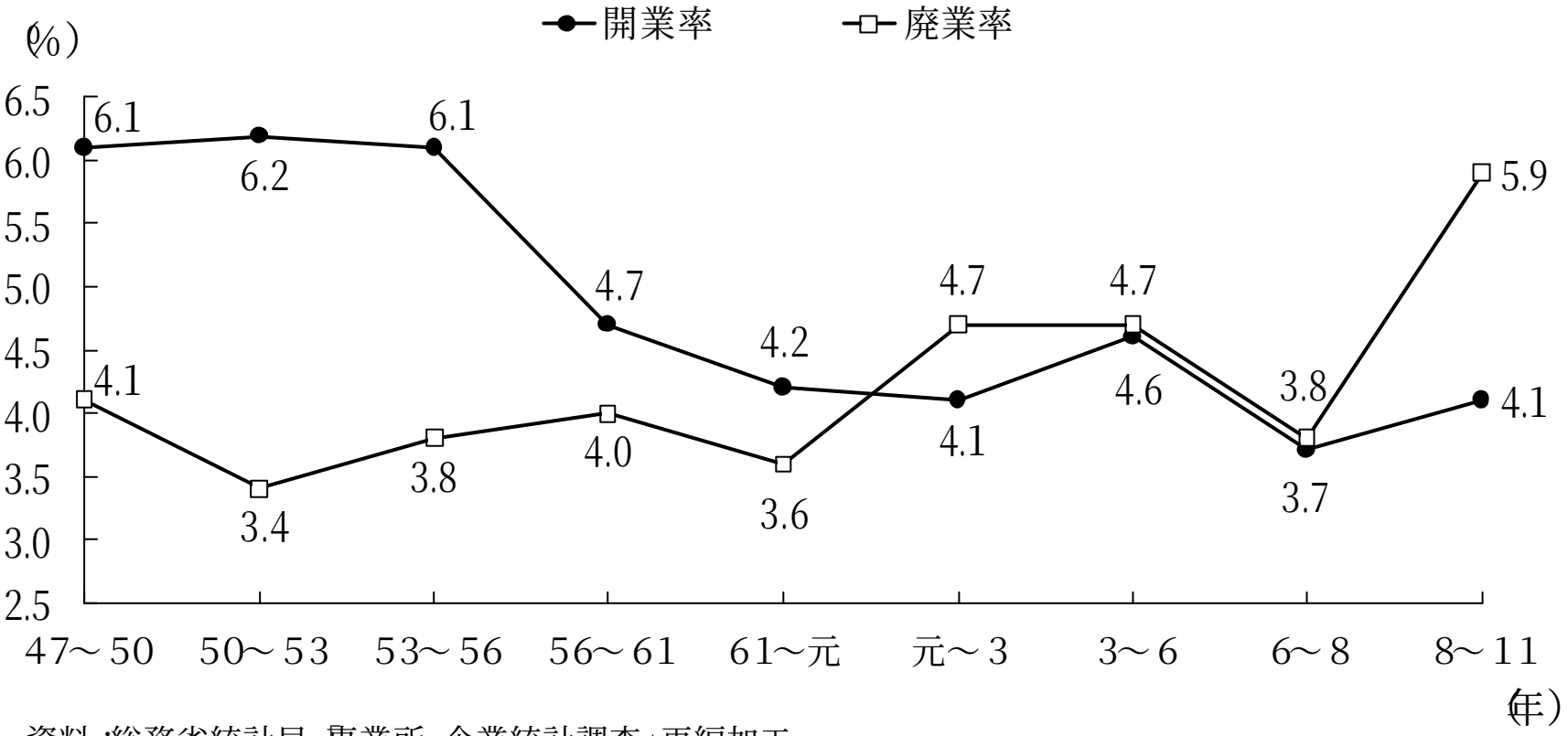
3 選択的支出とは、一般外食、設備修繕・維持（台所、浴槽等の修理や庭の手入れ等）、家具・家事用品、被服及び履物、交通・通信（除く交通）、補習教育（学習塾の月謝等）、教養・娯楽の合計。

【付属資料６】 中小企業の経営課題に対する対応状況（国内対応／海外対応）



資料：中小企業総合事業団「海外展開中小企業実態調査」（平成13年３月）

【付属資料 7】 事業所数による開廃業率の推移

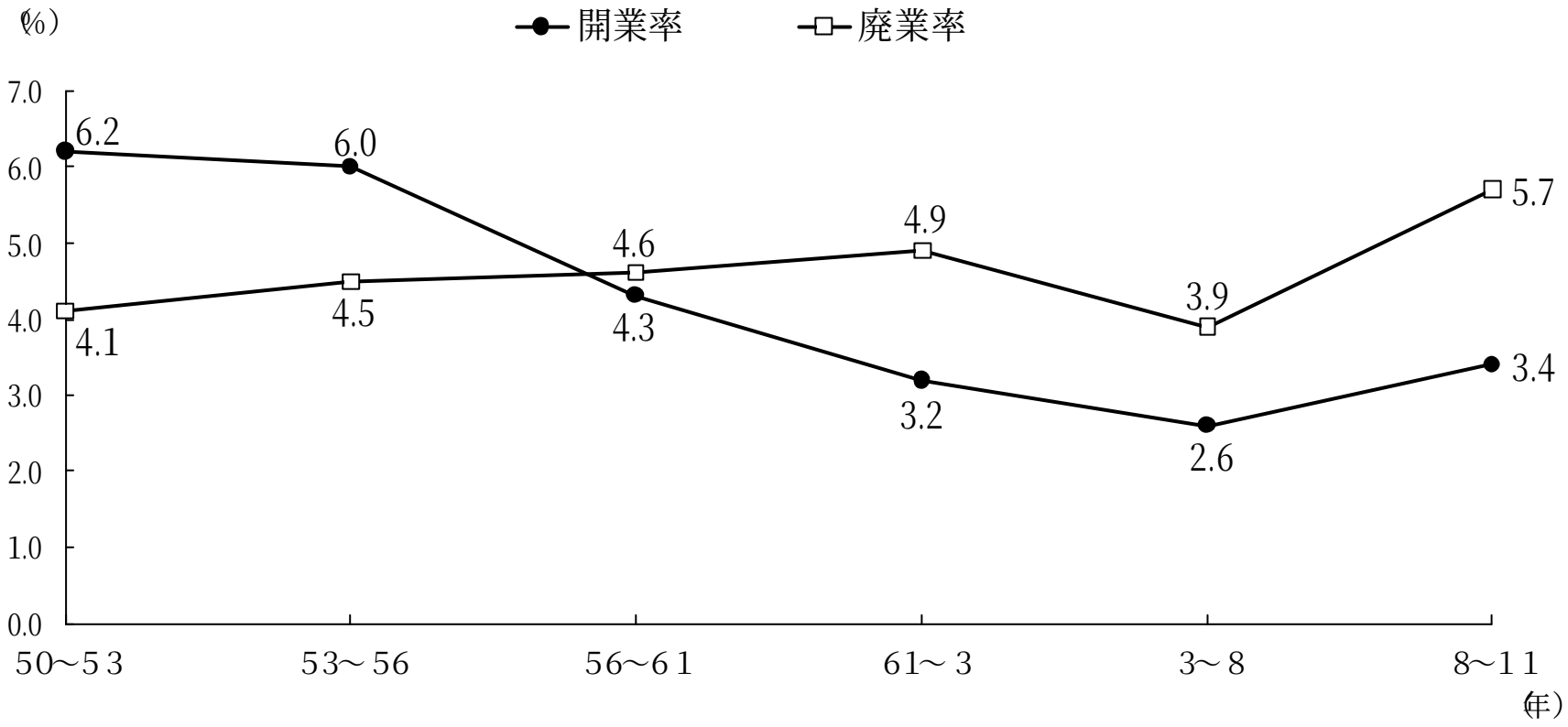


資料：総務省統計局「事業所・企業統計調査」再編加工

（注）1. 事業所を対象としており、支所や工場の開設・閉鎖、移転による開設・閉鎖を含む。

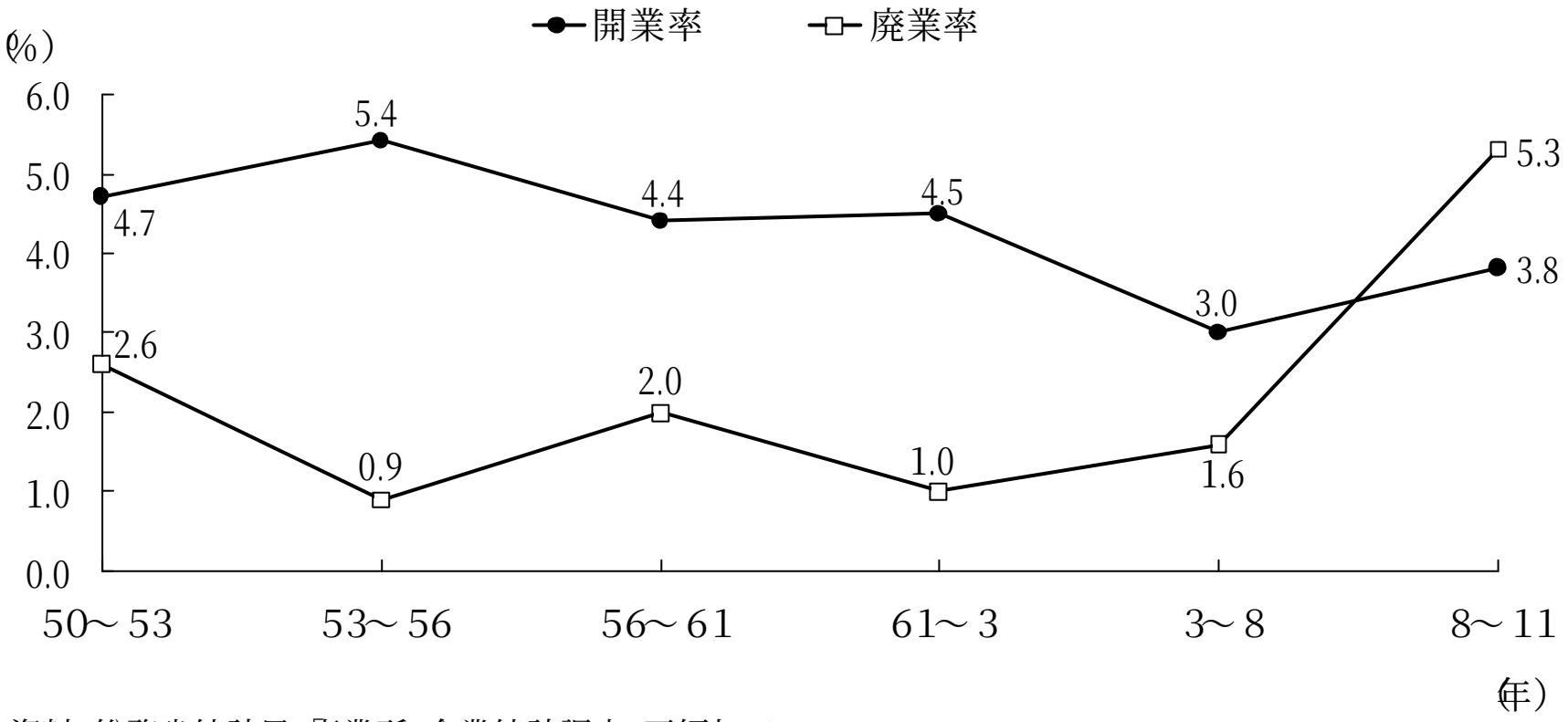
2. 平成 3年までは「事業所統計調査」、平成 6年は「事業所名簿整備調査」として行われた。

【付属資料８】個人企業数による開廃業率の推移



資料：総務省統計局「事業所・企業統計調査」再編加工
（注）平成3年までは「事業所統計調査」、平成6年は「事業所名簿整備調査」として行われた。

【付属資料９】会社数による開廃業率の推移



資料：総務省統計局「事業所・企業統計調査」再編加工
（注）平成3年までは「事業所統計調査」、平成6年は「事業所名簿整備調査」として行われた。

【附属資料10】業種別（大分類）の開廃業率と寄与度

	11年事業所数	開業率（年率、%）	廃業率（年率、%）	開業率（寄与度）	廃業率（寄与度）
鉱業	4,160	1.9	4.1	0.001	0.003
建設業	612,150	3.0	4.8	0.29	0.48
製造業	689,194	1.9	5.3	0.22	0.63
電気・ガス等	3,609	3.0	4.7	0.002	0.003
運輸・通信業	166,251	5.7	6.5	0.15	0.17
卸売業	444,879	4.9	7.4	0.34	0.51
小売業	1,416,896	4.3	6.8	1.02	1.60
飲食店	804,957	6.1	7.5	0.78	0.96
金融・保険業	101,731	4.6	6.6	0.08	0.11
不動産業	285,341	3.8	4.8	0.17	0.22
サービス業	1,655,661	4.2	4.8	1.08	1.24
非一次	6,184,829	4.1	5.9	4.14	5.92

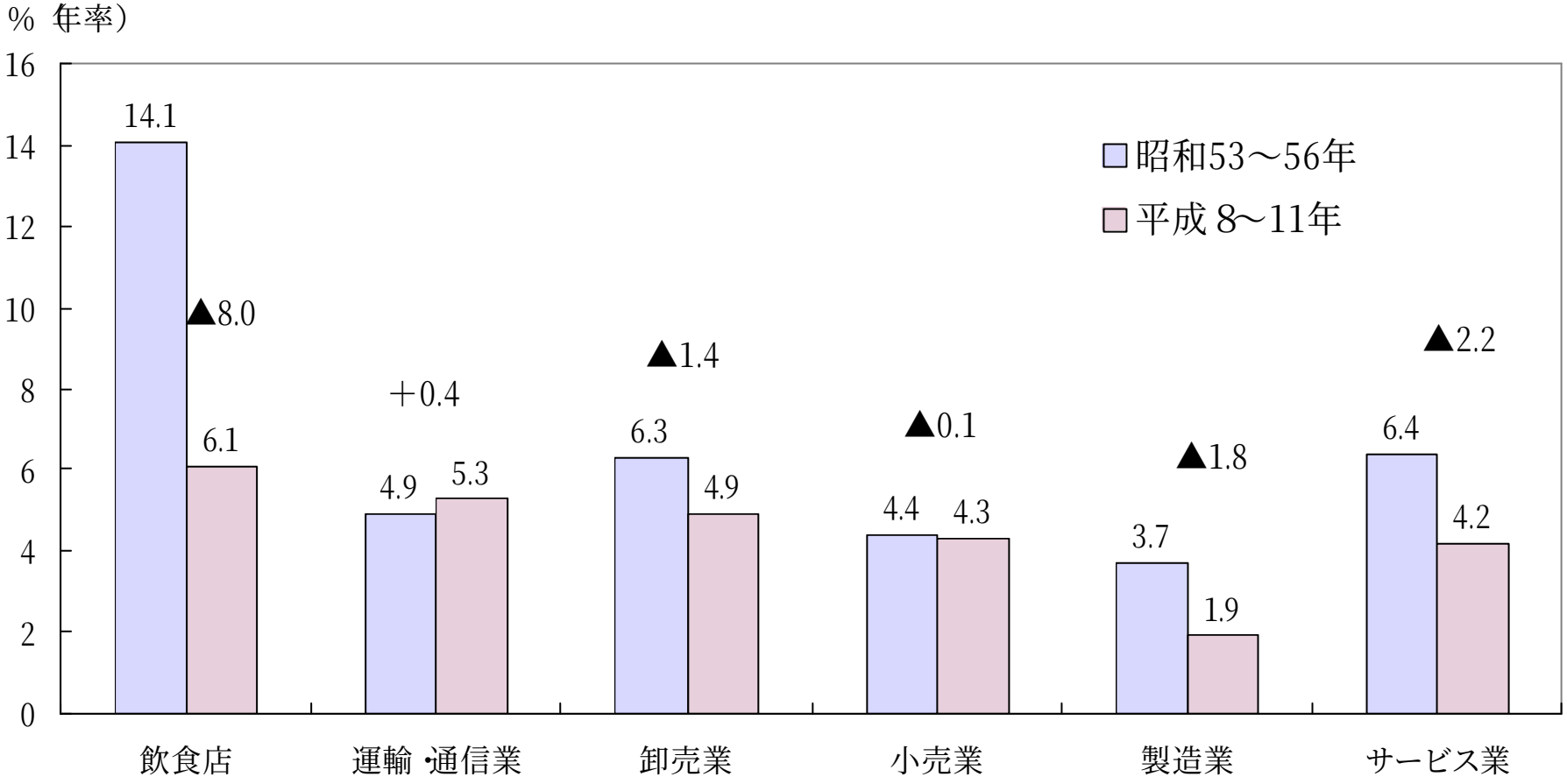
資料：総務省統計局「事業所・企業統計調査」

（注）1. 開（廃）業率＝年平均開設（閉鎖）事業所数／平成8年時点の事業所数×100（%）

2. 寄与度＝非一次産業全体の開廃業率×当該業種の開設（閉鎖）事業所数に占める割合。

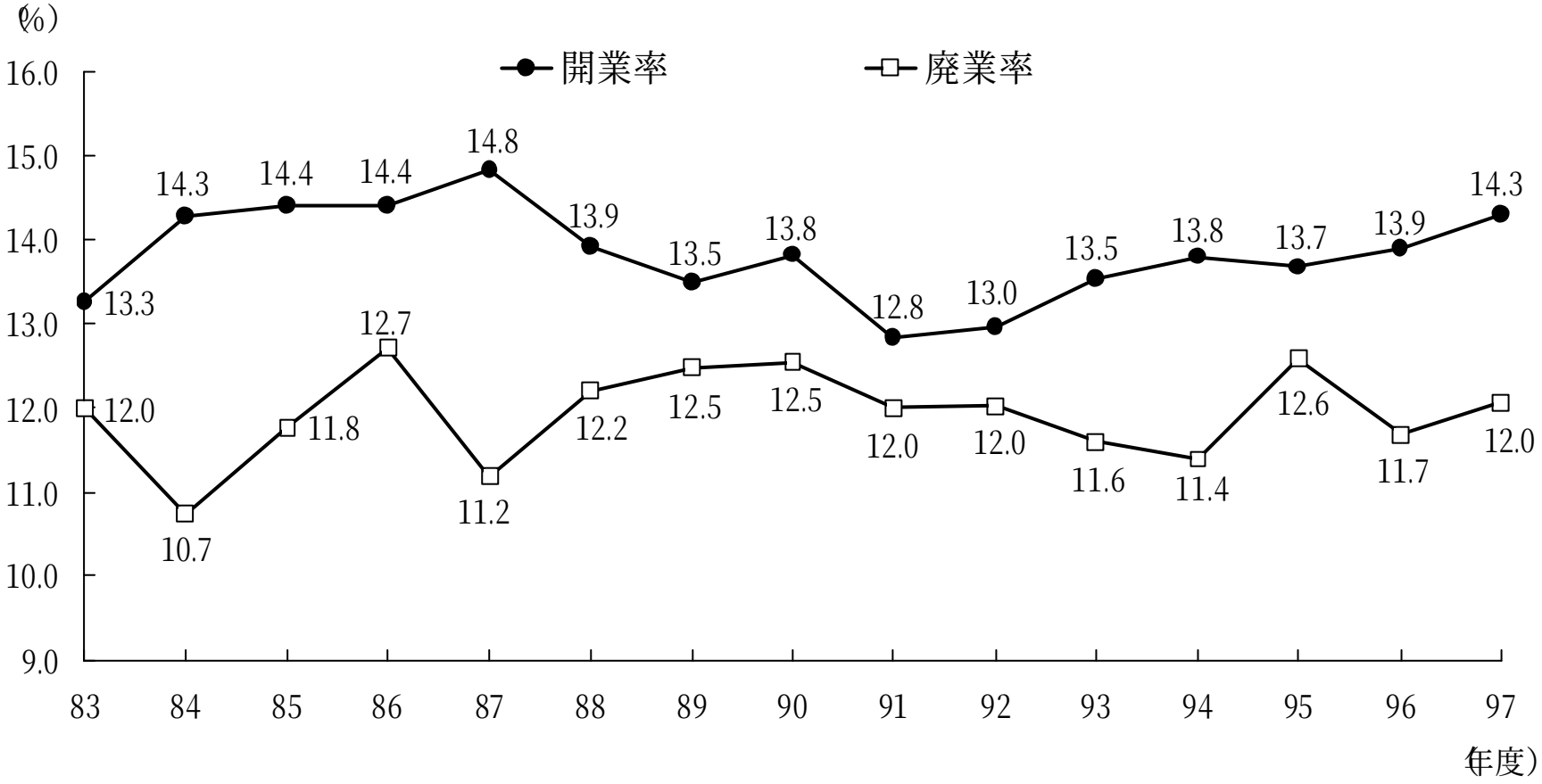
3. 事業所が業種を転換した場合は開廃業では計算されないため、業種別に見た場合は、8年から11年までの事業所数の増減と、開業事業所数－廃業事業所数は一致しない。

【附属資料11】業種別開業率（事業所ベース）



資料：総務省統計局「事業所・企業統計調査」
（注）開業率＝期間中の年平均開設事業所数／期首（昭和53年、平成8年）の事業所数×100（%）

【附属資料12】アメリカの開廃業率の推移



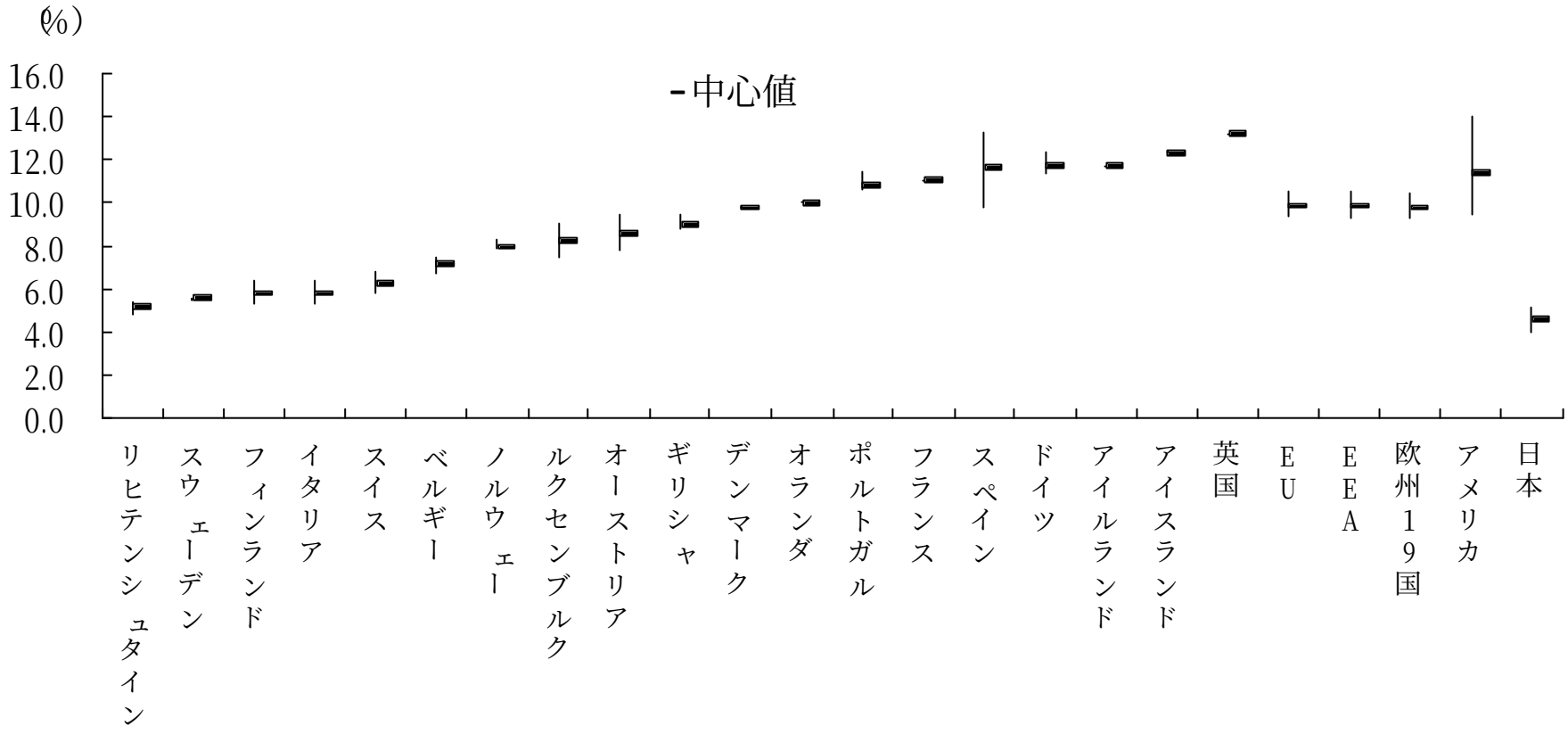
資料：米国中小企業庁「アメリカ中小企業白書」

（注）1. 企業数は、雇用保険労働者保有企業数。買収による廃業は除く。

2. 開業率＝各期間中に開業した企業数／各期間の期首に存在した企業数×100（%）

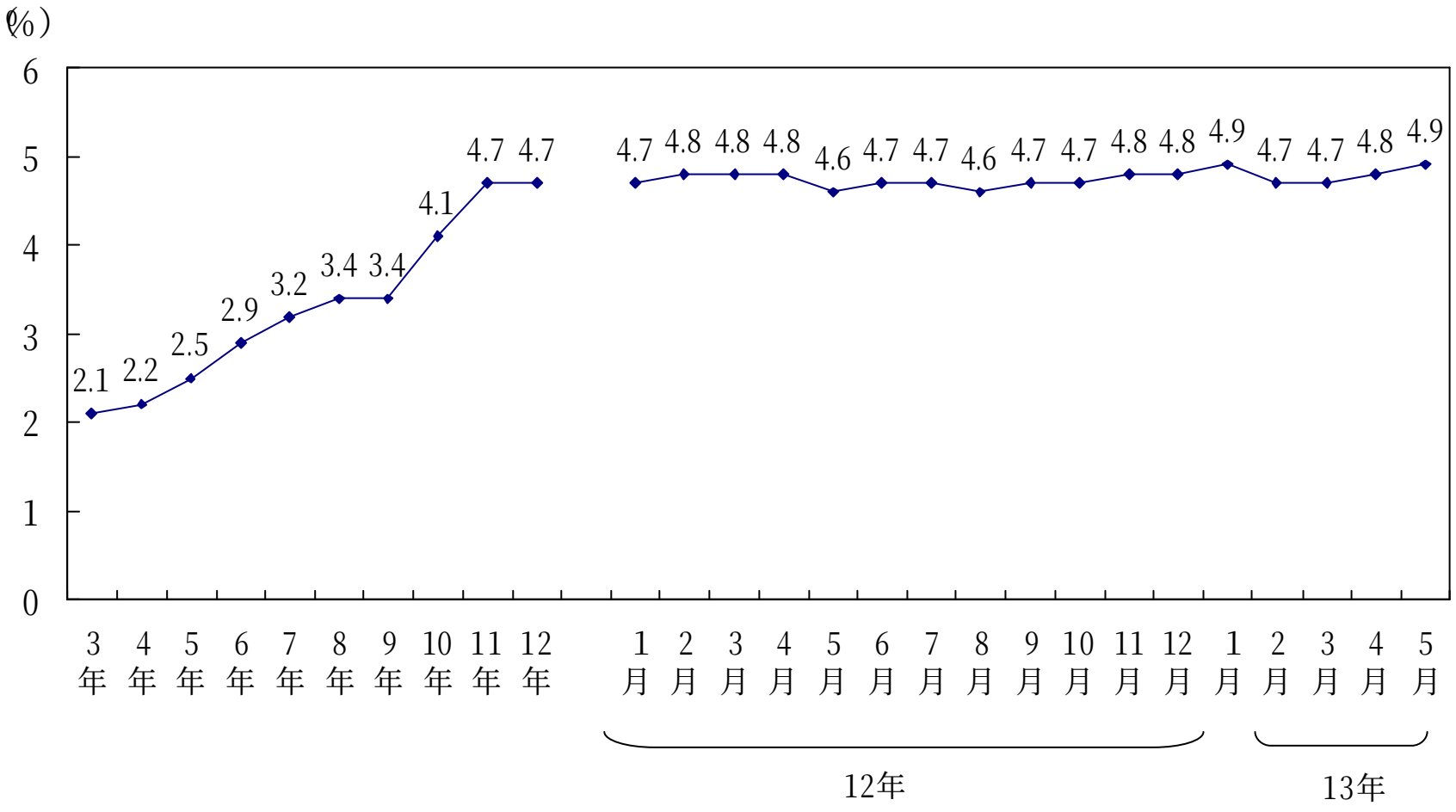
3. 廃業率＝開業率－増加率。

【附属資料13】統一的定義による各国の開業率



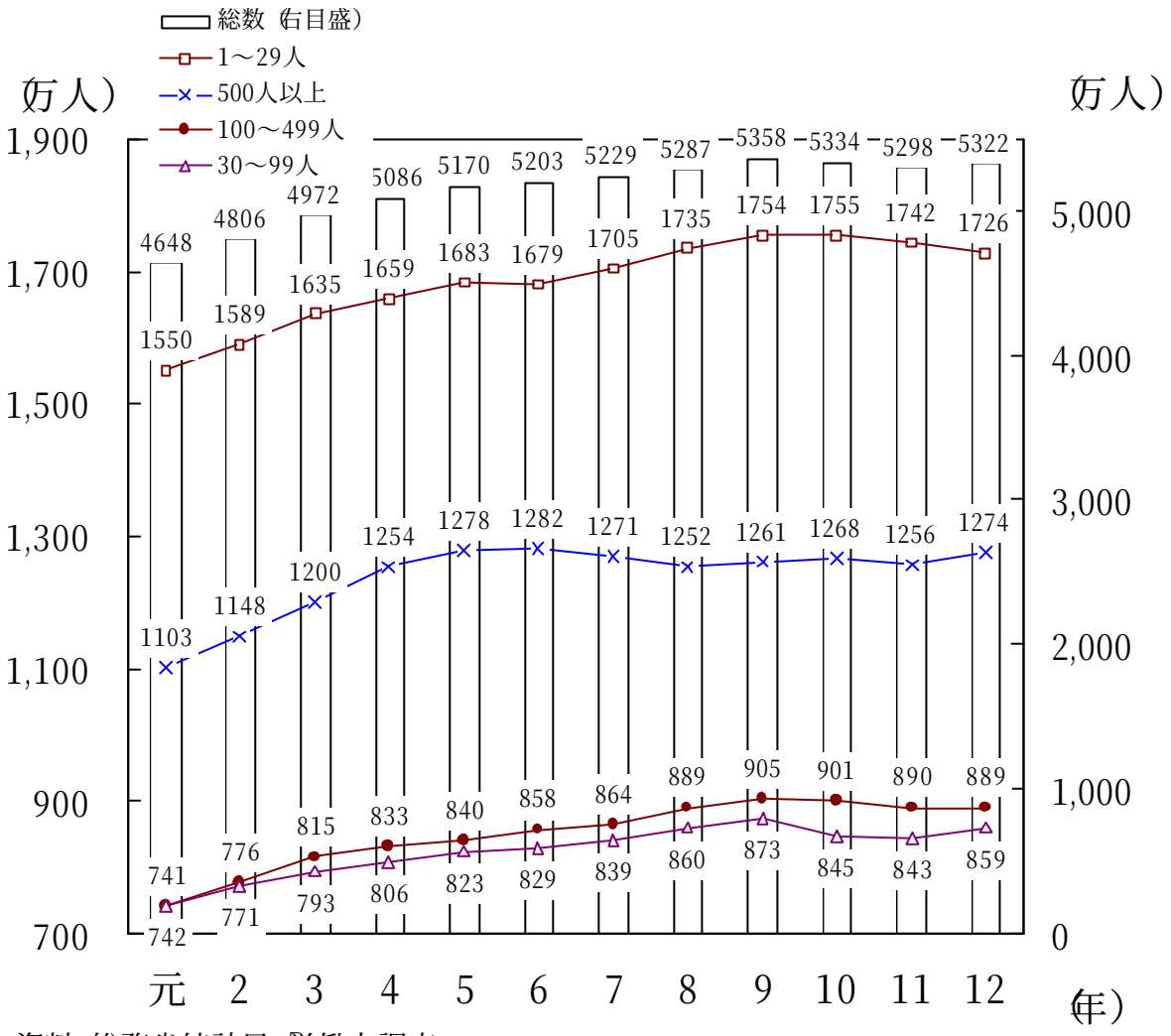
資料：ヨーロッパ中小企業白書、第5次報告、1997
（注）各国の開業の定義は統一定義と異なるため、数値は各国統計に基づいて推計し直したものである。それに伴う誤差の範囲を縦線で示している。

【附属資料14】完全失業率の推移



資料：「総務省統計局 労働力調査」
（注） 3年から12年は年平均であり、12年13年各月は季節調整値。

【附属資料15】従業者規模別雇用者数の推移

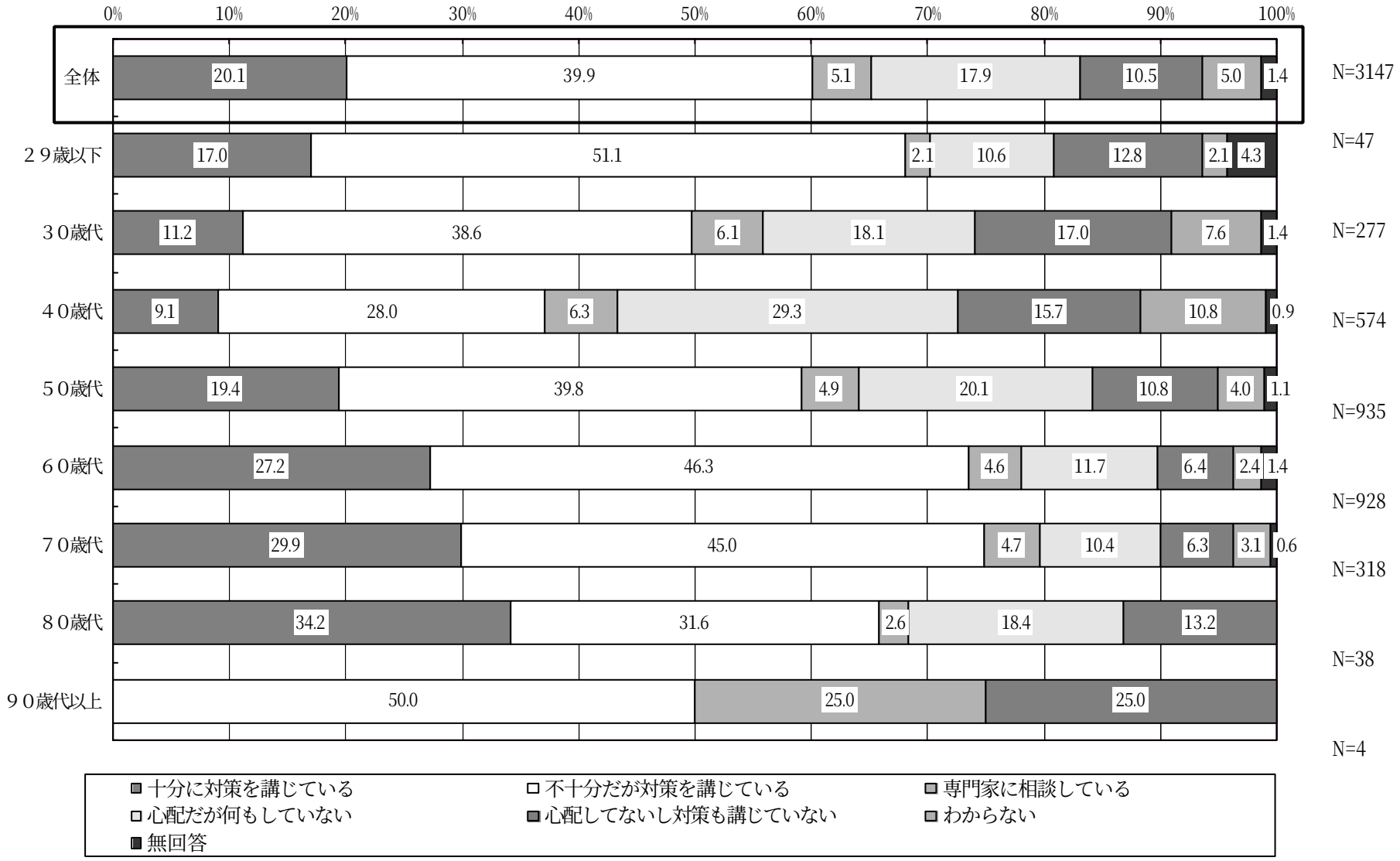


資料：総務省統計局「労働力調査」

（注）1. 数値は年平均である。

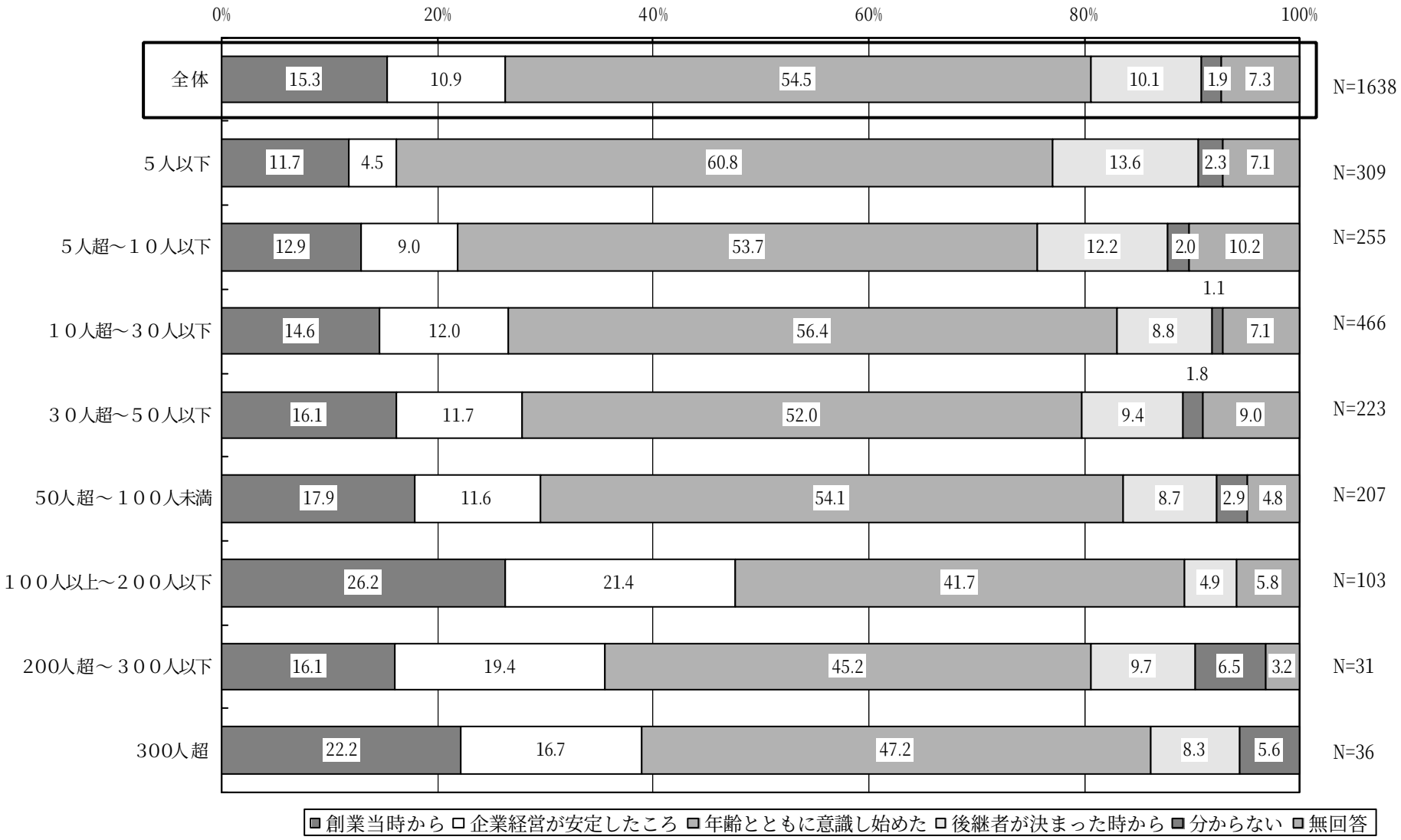
2. 総数には官公、従業者規模が不明な者が含まれるため、規模計とは一致しない。

【附属資料16】経営者年代別にみた事業承継対策



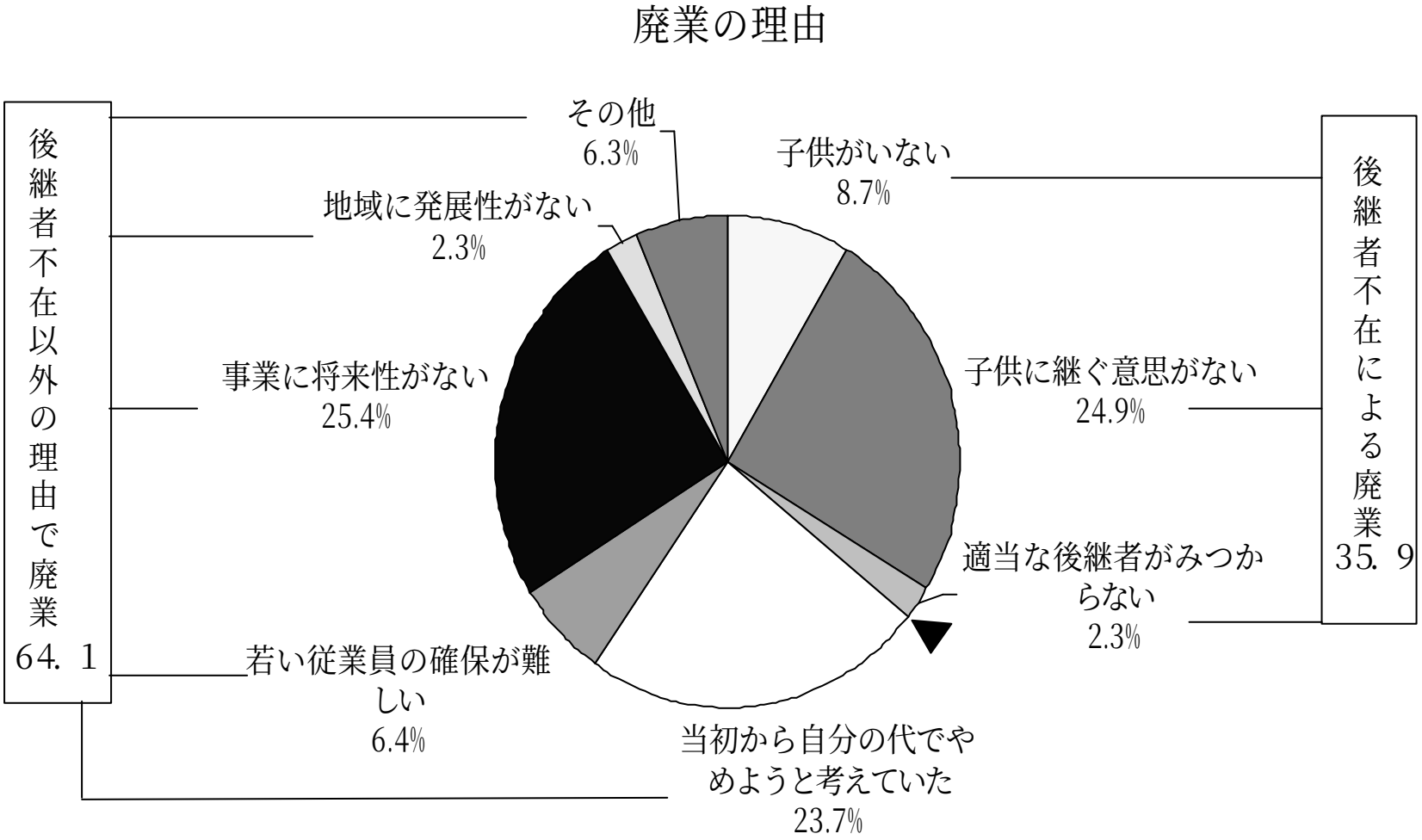
（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【付属資料17】 相続税負担を意識し始めた時期（従業員規模別）



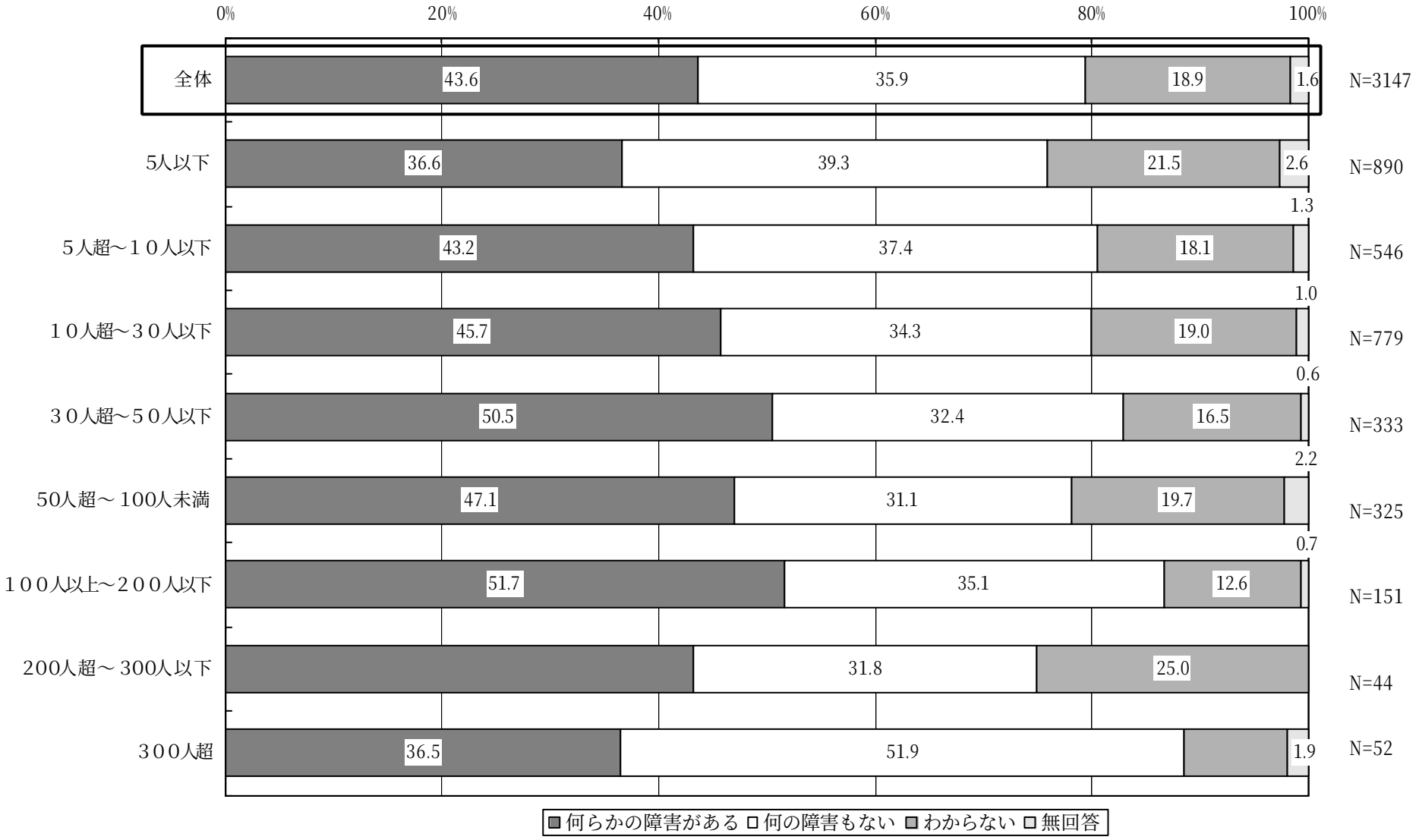
（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料18】廃業の理由



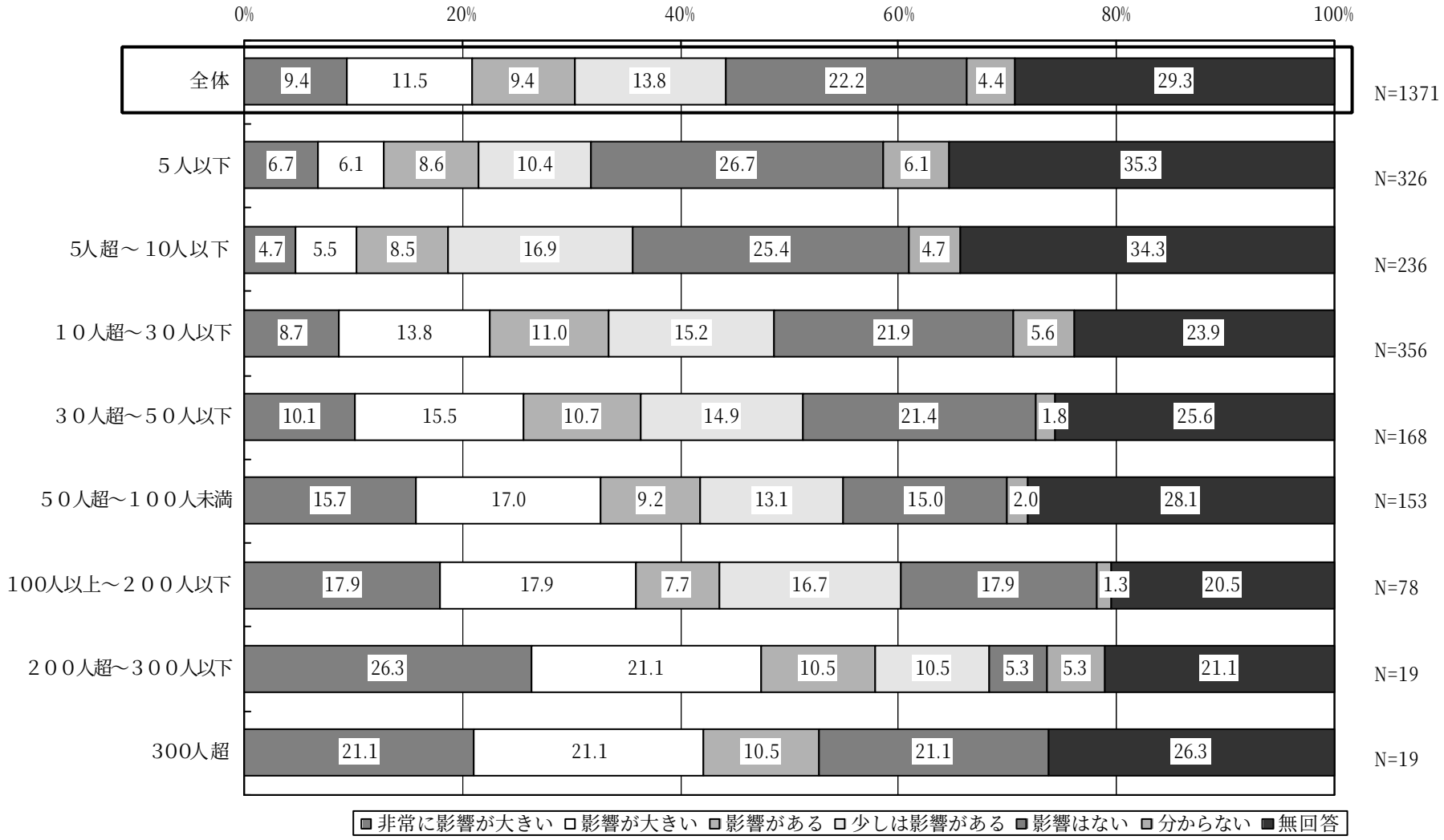
資料：国民金融公庫総合研究所「後継者に関するアンケート」（平成8年7月）
（注）経営者が50歳以上で、かつ、後継者未定企業の中で、「廃業する」と回答した企業が対象。

【付属資料19】円滑な事業承継に係る障害の有無（従業員規模別）



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料20】経営権取得のための資金不足が事業承継の障害となっている程度（従業員規模別）



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料21】適格再編となる組織再編の類型及び要件

類　　型	要　　件
●企業グループ内の組織再編成 ・持分割合が50%超であること。	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債の移転＋従業者数の概ね80%以上の移転） ②移転した事業の継続 ＊ 持分割合が100%である場合、上記①及び②は不要。
●共同事業を営むための組織再編成 ・分割法人の分割事業と分割承継法人のいずれかの事業とが相互に関連性を有することに加え、以下のいずれかが満たされること。 ア　各事業の規模が著しく異ならないこと（売上金額、従業者数、その他これらに準ずるもののいずれかの比率が概ね１：５以下） イ　常務クラス以上の役員の経営への参画	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債の移転＋従業員数の概ね80%以上の移転） ②移転した事業の継続 ③移転した資産の対価として取得した株式の継続保有の見込み

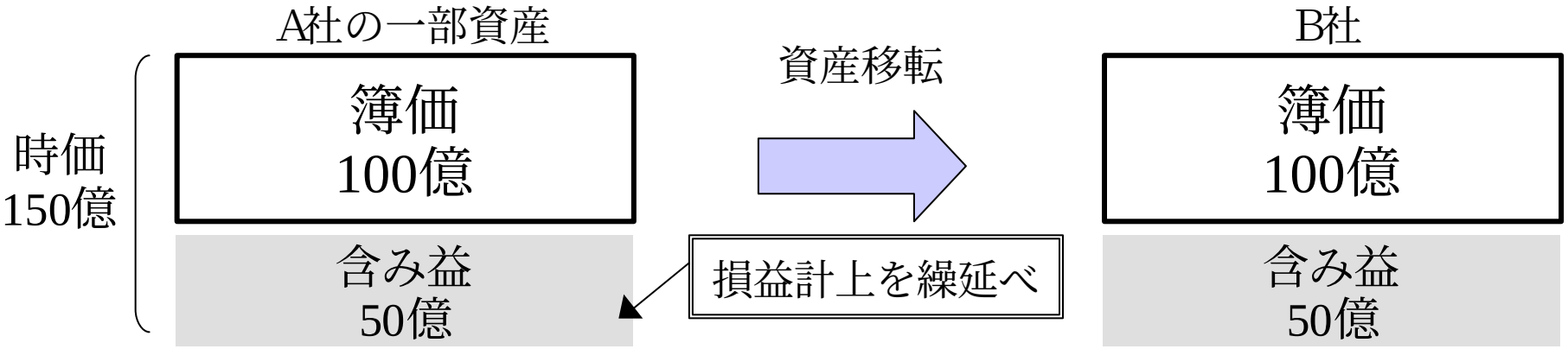
（注）前提要件
①対価として金銭が交付された場合は原則どおり譲渡損益を計上されることになる。
②分割型分割では按分型分割であること

（出所）「中堅・中小企業における組織再編制度の活用」平川忠雄税理士著（ZEIKEITSUSHIN（2001年7月））を参考に作成

【附属資料22】組織再編税制の主な内容

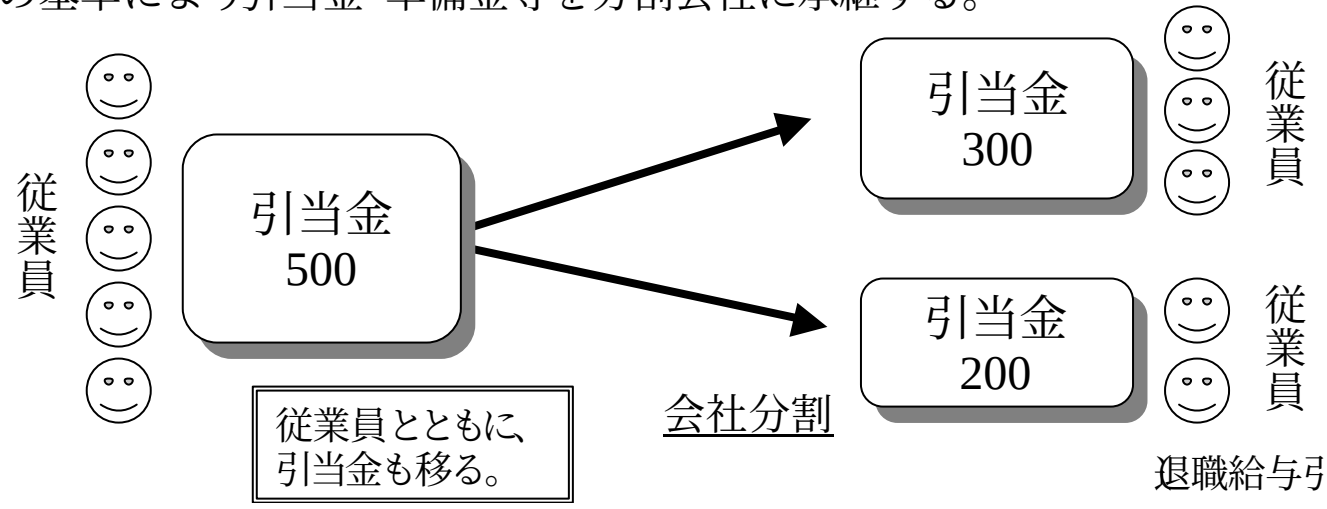
1. 資産の損益計上の繰延べ

○一定の要件を満たす場合、資産の移転に伴う譲渡損益計上を繰り延べる。



2. 引当金・準備金及び計算等の承継

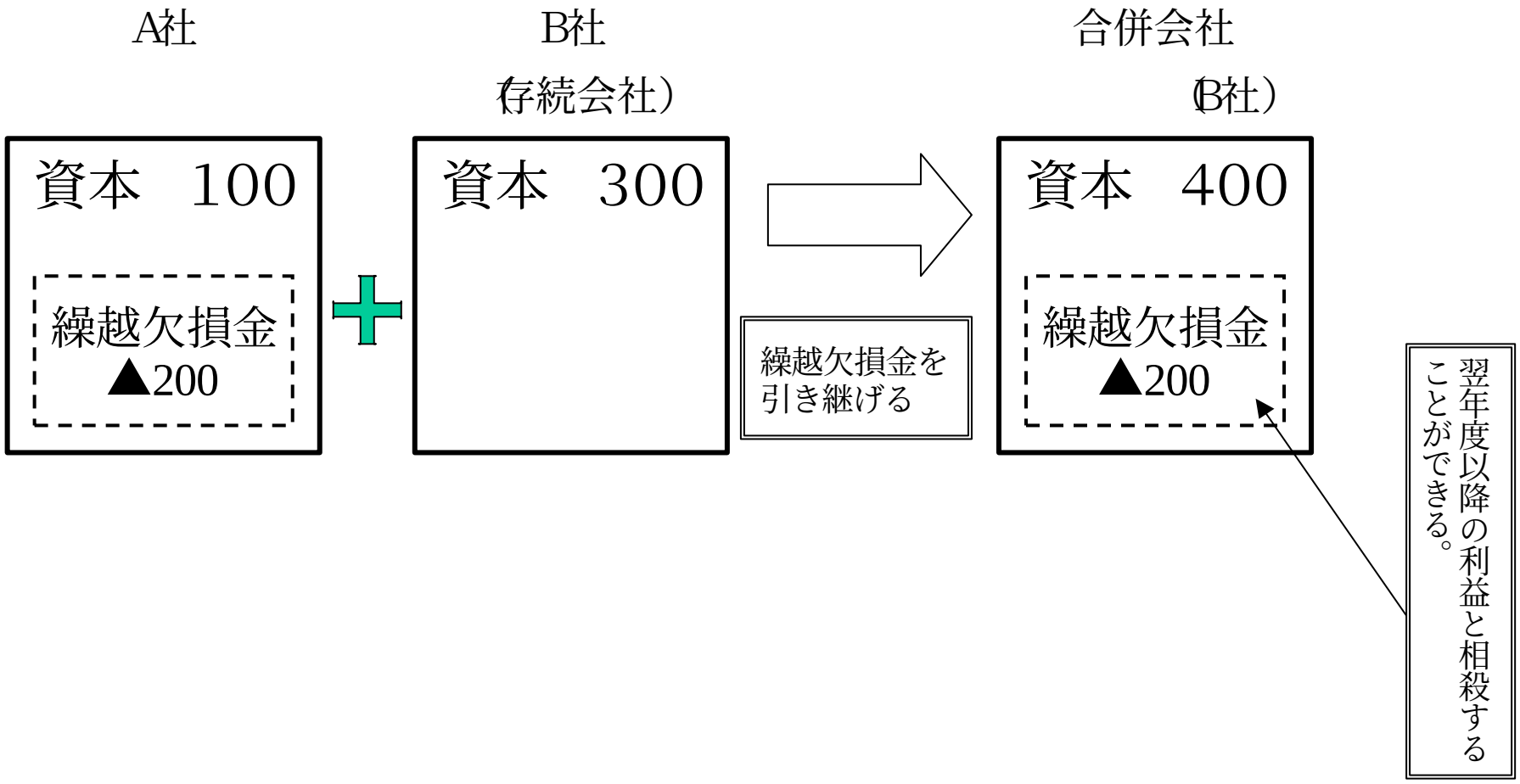
○一定の基準により引当金・準備金等を分割会社に承継する。



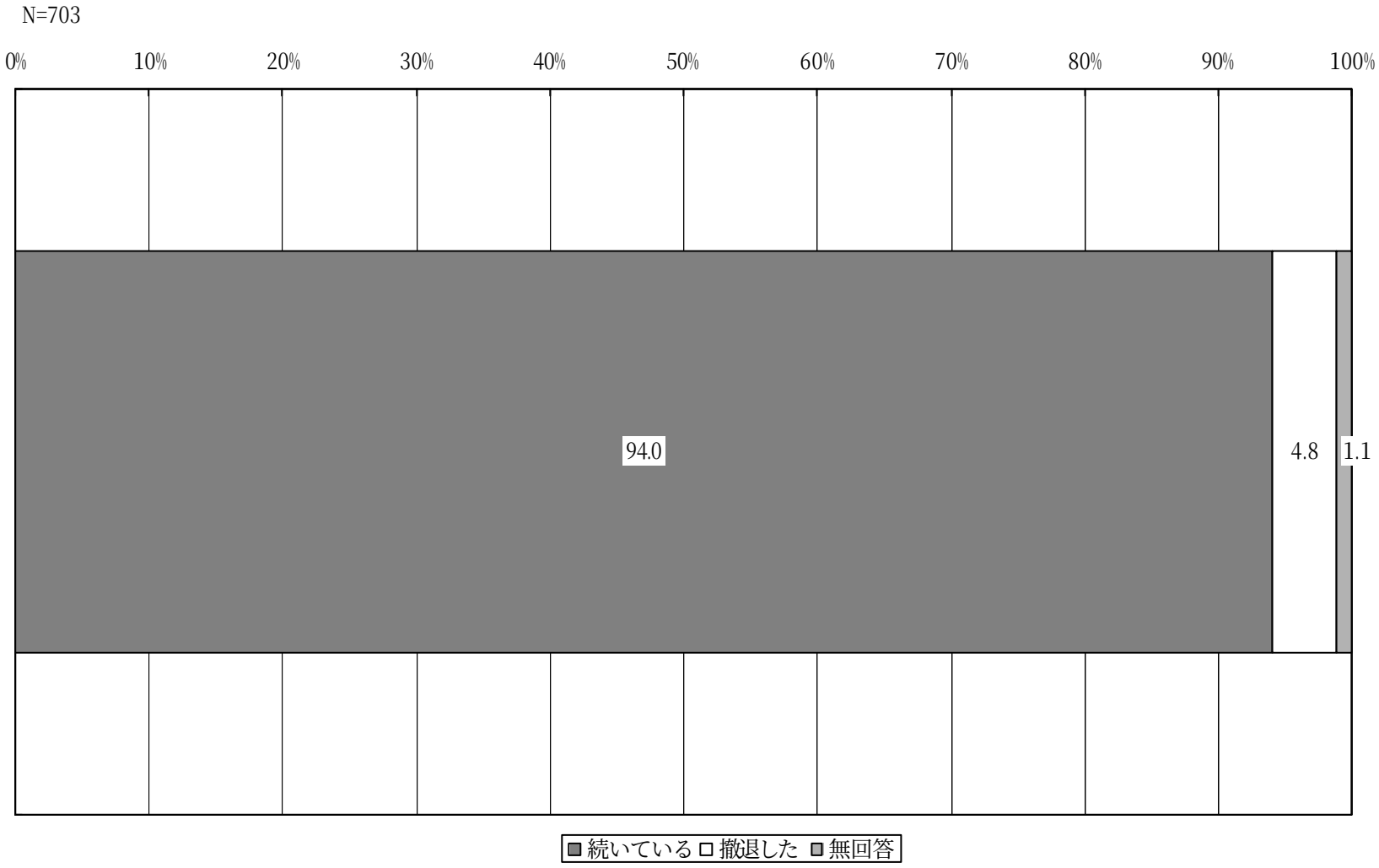
退職給与引当金の例）

3. 繰越欠損金等の承継

○一定の要件を満たす場合、繰越欠損金の引継を認める。

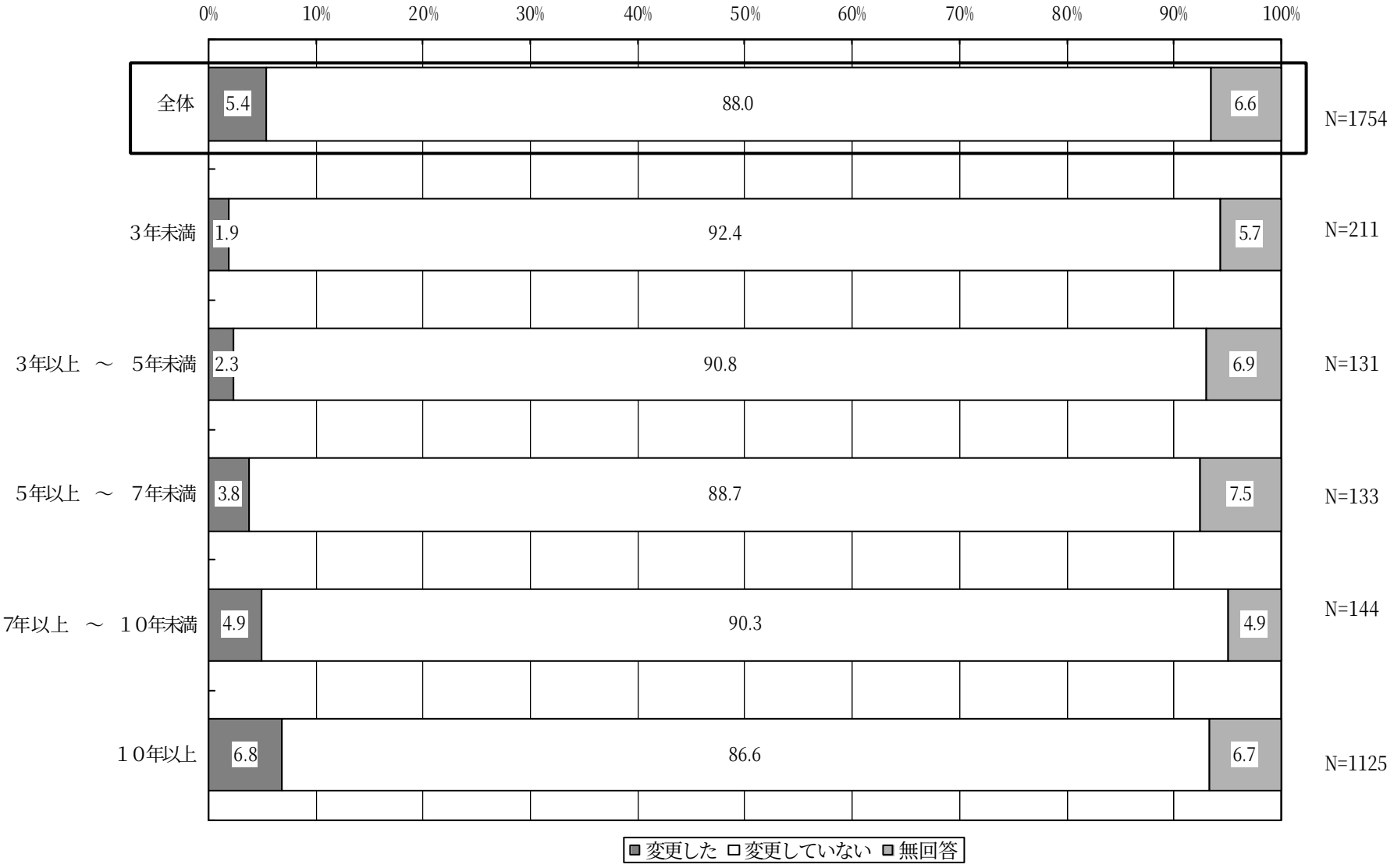


【附属資料23】新規分野進出後の事業の継続



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料24】事業承継後の業種変更（経過年数別）



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料25】M＆Aとは

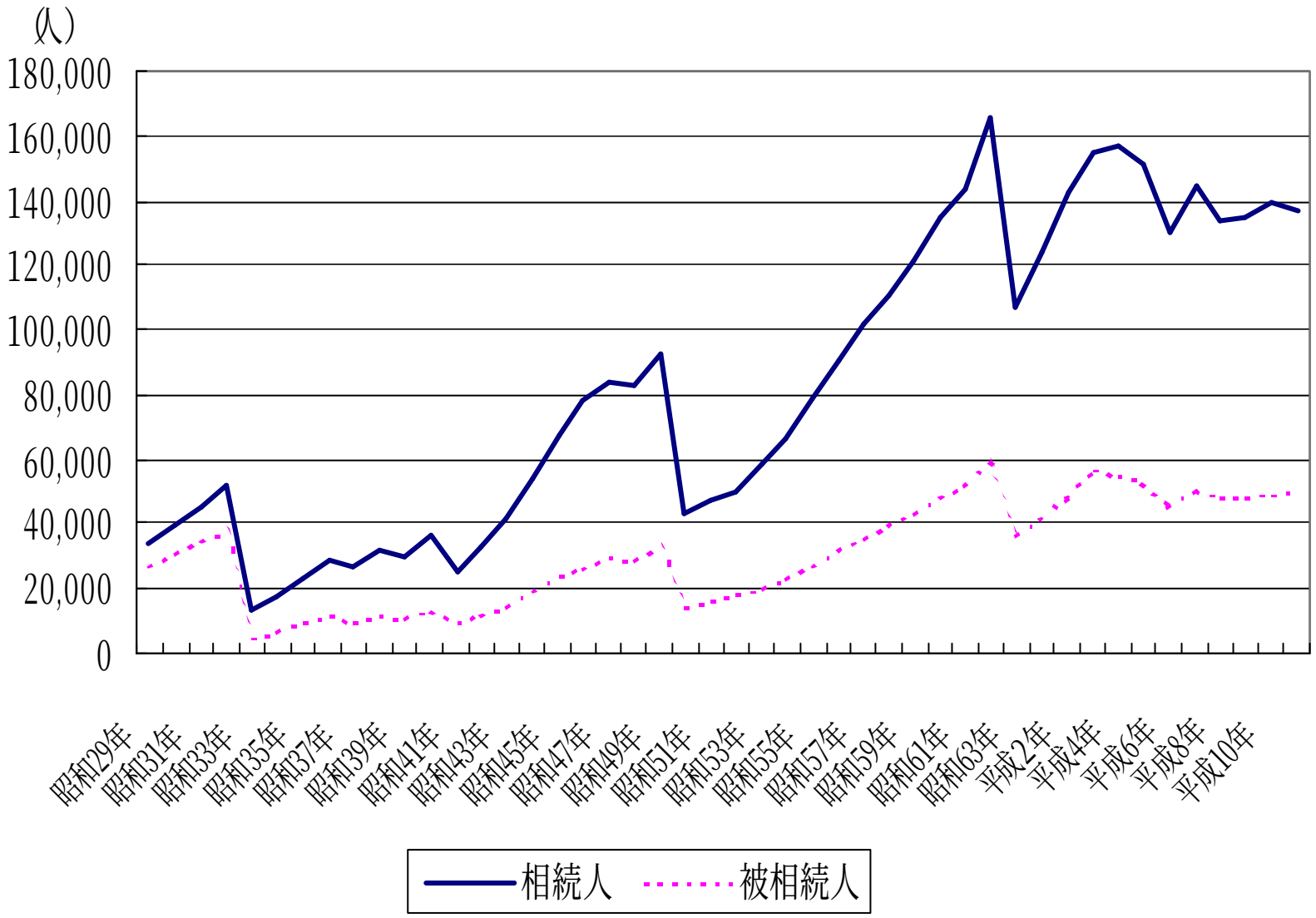
M＆A: Mergers（合併）＆ Acquisitions（買収）

○中小企業は、後継者問題、新規事業参入、業態の変更等に活用。

- 資本提携
  - **資本移動を伴う提携（広義のM＆A）**
    - **企業買収（狭義のM＆A）**
      - **買　収**
        - **営業譲渡（資産買収）**
          - 全部譲渡
          - 一部譲渡
        - 株式取得（資本参加）
          - 株式譲渡
          - 新株引受
      - **合　併**
        - 吸収合併
        - 新設合併
    - 株式の持ち合い
      合弁会社の設立
  - 資本移動を伴わない提携（業務提携）

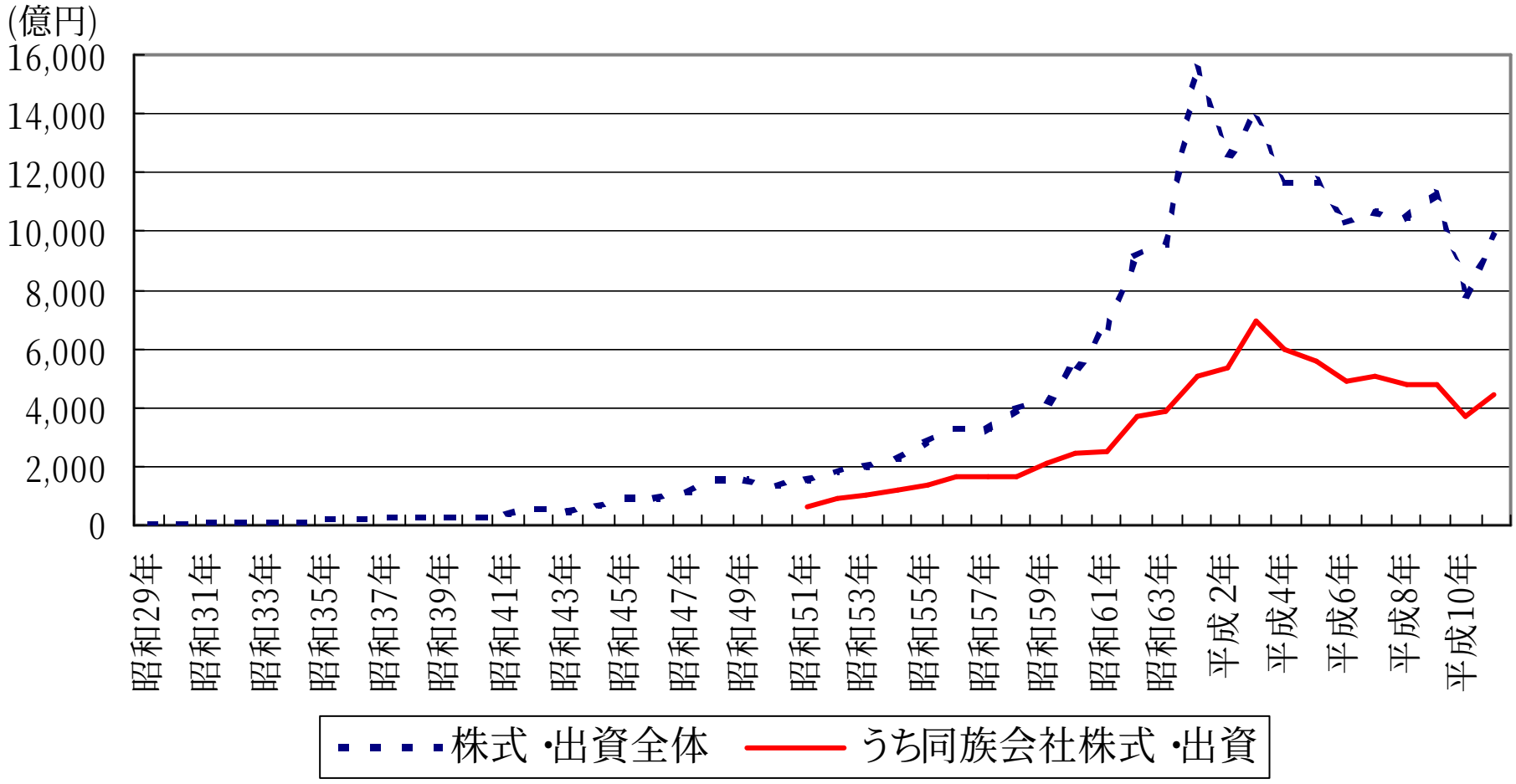
資料：山崎國秀「M＆Aとその実践的すすめ方」をもとに中小企業庁作成。

【附属資料26】相続人数の推移



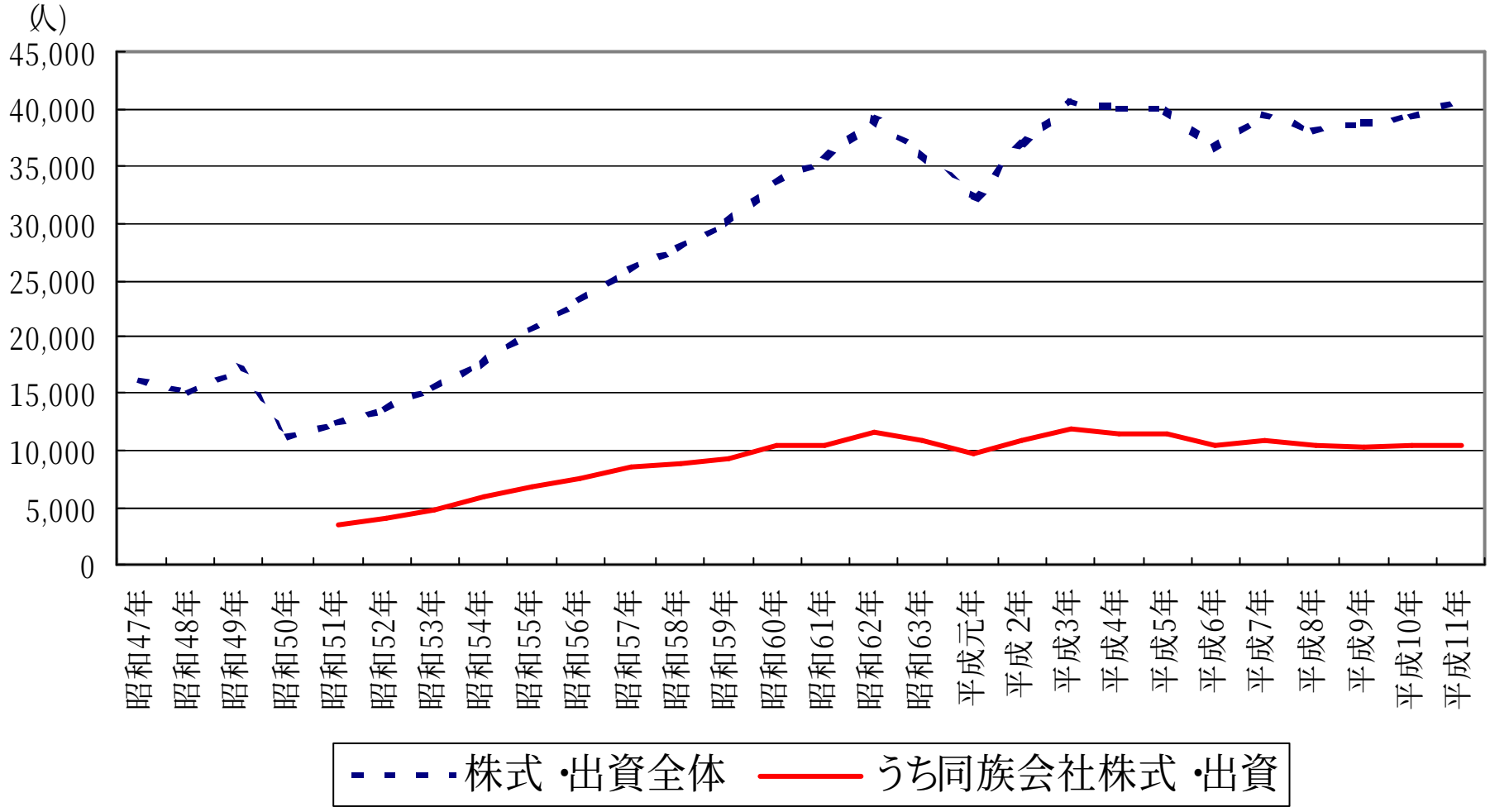
（出所）国税庁「国税庁統計年報書」

【附属資料27】株式・出資の遺産取得額



（出所）国税庁「国税庁統計年報書」

【附属資料28】相続財産のうち株式・出資を有していた相続人数



（出所）国税庁「国税庁統計年報書」

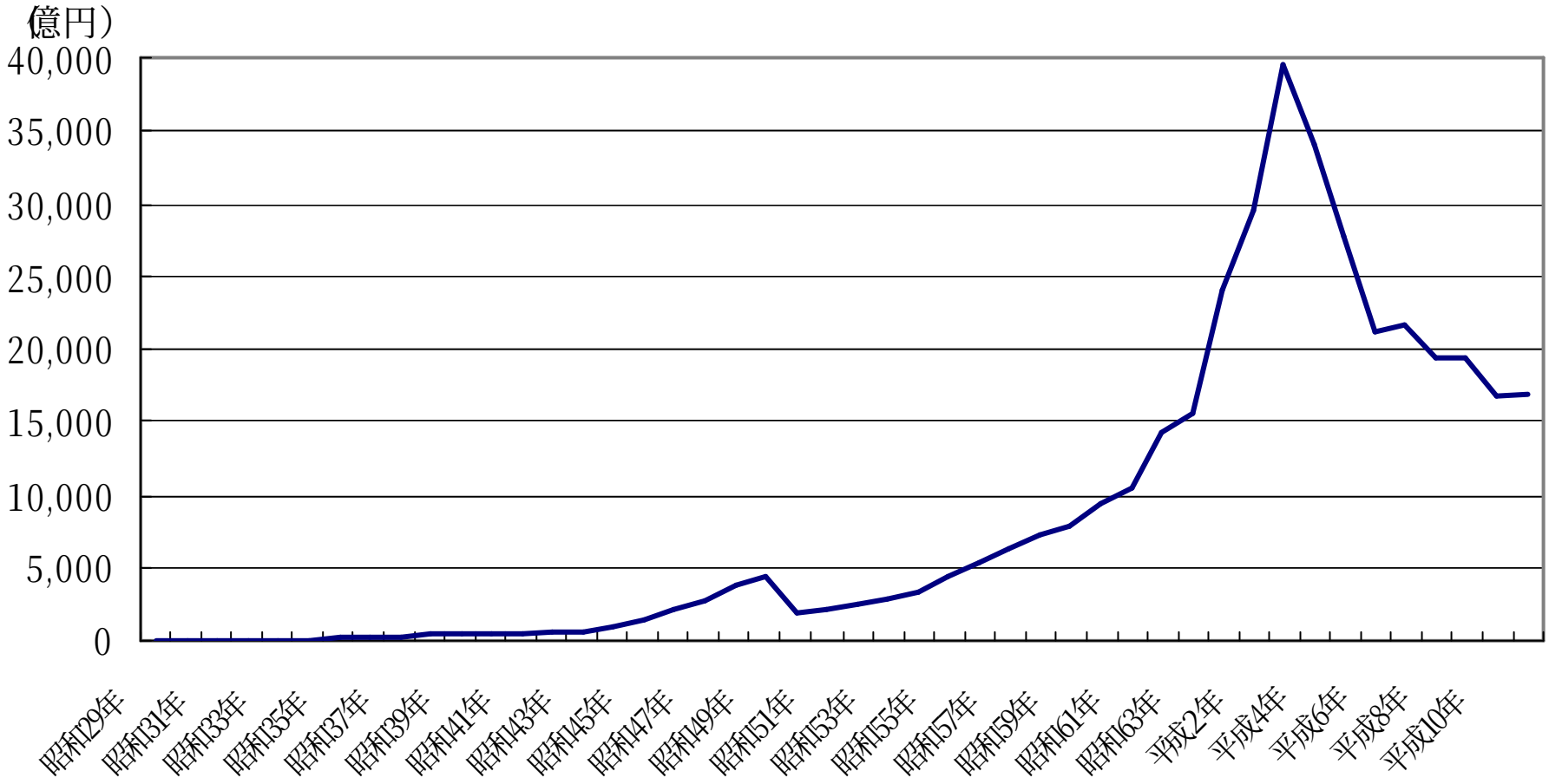
【附属資料29】相続人・被相続人の数の推移

	課税状況全体							
	納付税額		相続人の数	1人当たり納付税額	被相続人数	死亡者数＊	被相続人当たり相続人数	被相続人の死亡者数に占める割合
	(百万円)	(億円)	(人)	(万円)	(人)	(人)		(%)
昭和21年								
昭和22年	98	1	20,531	0.48				
昭和23年	1,684	17	203,793	0.83				
昭和24年	4,126	41	268,241	1.54				
昭和25年	1,884	19	69,129	2.73				
昭和26年	2,679	27	100,298	2.67				
昭和27年	1,925	19	53,983	3.57				
昭和28年	2,176	22	24,375	8.93				
昭和29年	2,752	28	33,842	8.13	26,594	721,491	1.27	3.69
昭和30年	3,399	34	39,664	8.57	30,859	693,523	1.29	4.45
昭和31年	3,896	39	45,402	8.58	34,568	724,460	1.31	4.77
昭和32年	5,502	55	52,330	10.51	37,696	752,445	1.39	5.01
昭和33年	4,672	47	13,407	34.85	5,284	684,189	2.54	0.77
昭和34年	6,012	60	17,026	35.31	6,773	689,959	2.51	0.98
昭和35年	10,023	100	23,293	43.03	9,183	706,599	2.54	1.30
昭和36年	16,047	160	28,997	55.34	11,342	695,644	2.56	1.63
昭和37年	22,081	221	26,867	82.19	9,461	710,265	2.84	1.33
昭和38年	29,333	293	32,050	91.52	11,237	670,770	2.85	1.68
昭和39年	32,624	326	29,760	109.62	10,381	673,067	2.87	1.54
昭和40年	41,004	410	36,970	110.91	13,407	700,438	2.76	1.91
昭和41年	37,987	380	24,877	152.70	9,232	670,342	2.69	1.38
昭和42年	51,152	512	32,587	156.97	11,334	675,006	2.88	1.68
昭和43年	60,844	608	41,085	148.09	14,574	686,555	2.82	2.12
昭和44年	92,193	922	53,815	171.31	19,367	693,787	2.78	2.79
昭和45年	134,188	1,342	67,248	199.54	24,454	712,962	2.75	3.43
昭和46年	207,388	2,074	78,197	265.21	25,951	684,521	3.01	3.79
昭和47年	260,387	2,604	83,798	310.73	30,211	683,751	2.77	4.42
昭和48年	375,427	3,754	82,504	455.04	29,231	709,416	2.82	4.12
昭和49年	437,654	4,377	92,178	474.79	32,898	710,510	2.80	4.63
昭和50年	197,312	1,973	42,858	460.39	14,593	702,275	2.94	2.08

	課税状況全体							
	納付税額		相続人の数	1人当たり納付税額	被相続人数	死亡者数＊	被相続人当たり相続人数	被相続人の死亡者数に占める割合
	(百万円)	(億円)	(人)	(万円)	(人)	(人)		(%)
昭和51年	216,646	2,166	47,000	460.95	15,925	703,270	2.95	2.26
昭和52年	248,988	2,490	50,023	497.75	17,870	690,074	2.80	2.59
昭和53年	286,854	2,869	58,762	488.16	20,205	695,821	2.91	2.90
昭和54年	330,494	3,305	66,335	498.22	22,666	689,664	2.93	3.29
昭和55年	439,935	4,399	78,931	557.37	26,797	722,801	2.95	3.71
昭和56年	542,748	5,427	90,043	602.77	31,549	720,262	2.85	4.38
昭和57年	632,958	6,330	101,928	620.99	35,922	711,883	2.84	5.05
昭和58年	715,300	7,153	110,769	645.76	39,534	740,038	2.80	5.34
昭和59年	776,903	7,769	121,157	641.24	43,012	740,247	2.82	5.81
昭和60年	926,142	9,261	134,475	688.71	48,111	752,283	2.80	6.40
昭和61年	1,044,323	10,443	143,856	725.95	51,847	750,620	2.77	6.91
昭和62年	1,434,333	14,343	165,410	867.14	59,008	751,172	2.80	7.86
昭和63年	1,562,850	15,629	107,253	1,457.16	36,468	793,014	2.94	4.60
平成元年	2,393,048	23,930	124,160	1,927.39	41,544	788,594	2.99	5.27
平成2年	2,952,675	29,527	142,286	2,075.17	48,287	820,305	2.95	5.89
平成3年	3,965,122	39,651	154,888	2,559.99	56,554	829,797	2.74	6.82
平成4年	3,409,878	34,099	156,467	2,179.30	54,449	856,643	2.87	6.36
平成5年	2,776,828	27,768	150,851	1,840.78	52,877	878,532	2.85	6.02
平成6年	2,105,765	21,058	130,298	1,616.11	45,335	875,933	2.87	5.18
平成7年	2,172,987	21,730	143,937	1,509.68	50,729	922,139	2.84	5.50
平成8年	1,937,563	19,376	133,832	1,447.76	48,476	896,211	2.76	5.41
平成9年	1,933,879	19,339	134,324	1,439.71	48,605	913,402	2.76	5.32
平成10年	1,682,595	16,826	139,581	1,205.46	49,526	936,484	2.82	5.29
平成11年	1,689,023	16,890	136,271	1,239.46	50,731	982,031	2.69	5.17

(出典)納付税額、相続人の数、被相続人数は、「国税庁統計年報書」
＊死亡者数は、厚生労働省「人口動態統計」
被相続人の死亡者数に占める割合は、被相続人数／死亡者数で算出

【附属資料30】相続税の納付額の推移



（出所）国税庁「国税庁統計年報書」

【附属資料31】相続税の基本的な仕組み

遺　産　総　額

↓

課　税　遺　産　額　　基礎控除　←基礎控除は、５千万円＋１千万円×法定相続人数

↓　↓　↓

配偶者1/2　子1/4　子1/4　　【課税遺産額を法定相続分で相続したと仮定して按分する】

↓

←　遺産の分割がどのように行われるかに係わらず、課税遺産額や法定相続人の構成で、相続税の総額をまず一律に算出する。

相続税の総額

↓

各人の算出税額　　←【相続税の総額を実際の相続割合で按分し、各人の税額を算出する】

↓　↓　↓

▲税額控除等　　←　配偶者控除など

↓　↓　↓

配　子　子　　←　各人が実際に納付する相続税額

【附属資料32】事業承継者への集中的な相続の可能性

◎配偶者＋子３人のケースで、子の一人にできるだけ相続財産を継がせようとするとどうなるか。

遺留分は、相続財産の１／２（民法第1028条）

○課税価額　２０億円と仮定。

①法定相続割合に即して相続した場合。→相続税総額は８．７億円
配偶者控除により、全員の相続税４．３億円（全員）
子Ｃ（事業承継者）の相続税は　１．４億円

②遺留分以外を子Ｃに相続させた場合。→相続税総額は８．７億円（同上）
配偶者控除により、全員の相続税６．３億円（全員）
子Ｃ（事業承継者）の相続税は　５．１億円

相 続 税 試 算

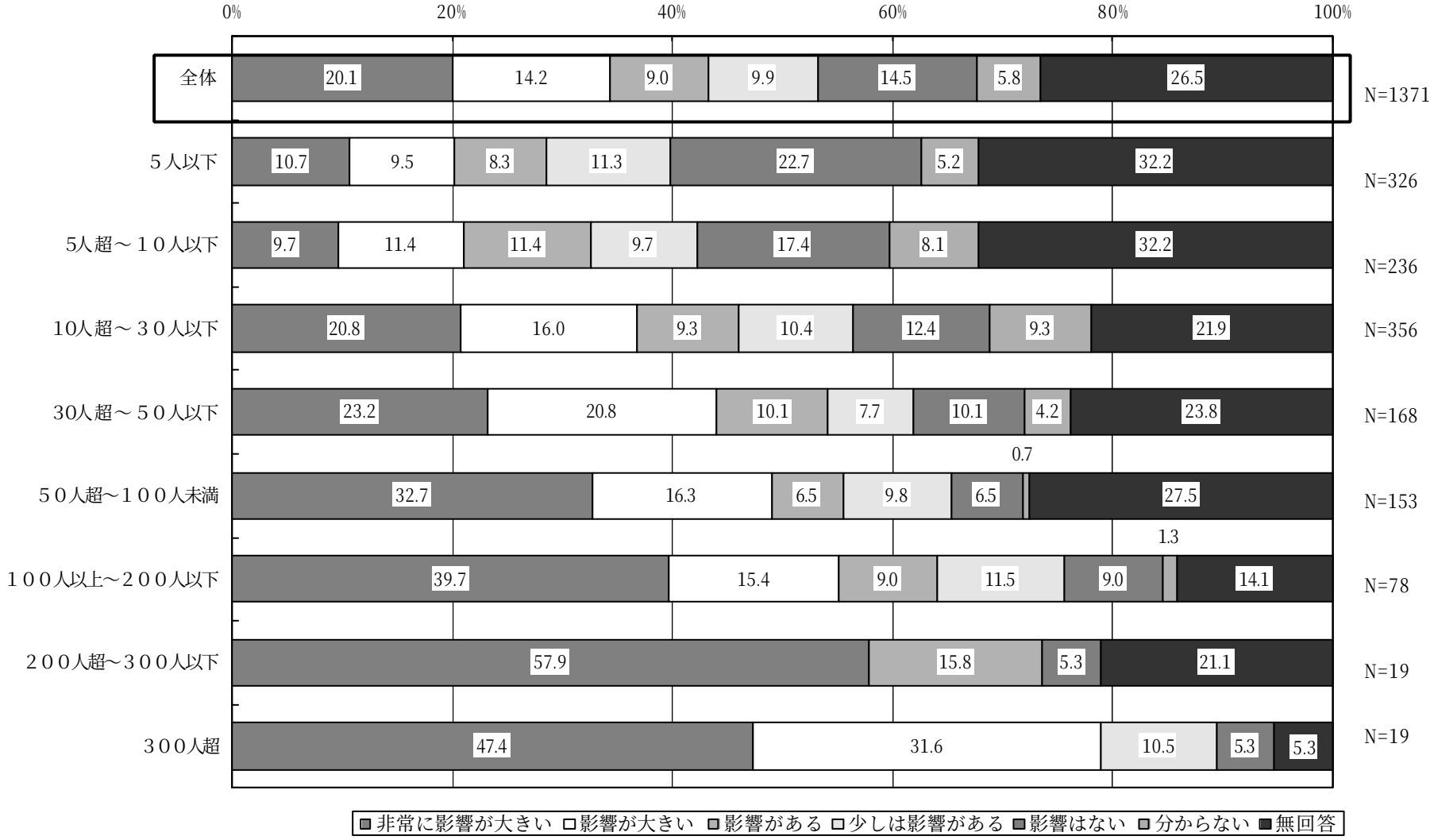
課税価額合計	2,000,000　（千円）			
基礎控除	90,000→5,000万円＋1,000万円×４人			
課税遺産総額	1,910,000　（千円）			
法定相続人	配偶者	子供A	子供B	子供C
法定相続割合	１／２	１／６	１／６	１／６
取得金額	955,000	318,333	318,333	318,333
税率	60%	50%	50%	50%
税額	573,000	159,167	159,167	159,167
控除額（速算表）	75,200	35,200	35,200	35,200
差引金額	497,800	123,967	123,967	123,967
相続税の総額	８６９，７００　（千円）			

実際相続割合	１／２	１／６	１／６	１／６
各人の税額	434,850	144,950	144,950	144,950
配偶者税額軽減	434,850			
差引金額	0	144,950	144,950	144,950
相続税	４３４，８５０　（千円）			

相 続 税 試 算 （遺留分１／２）

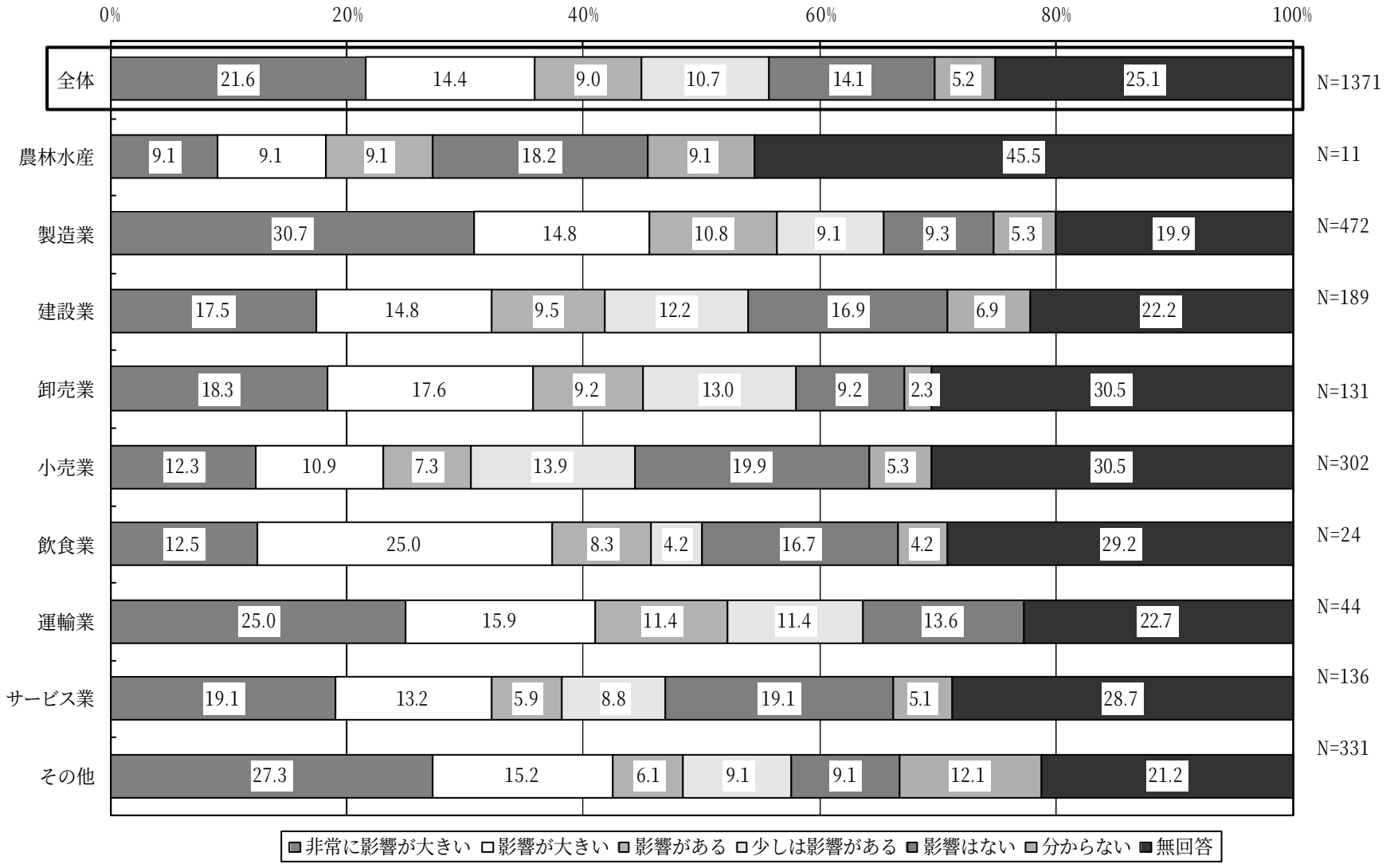
配偶者	子供A	子供B	子供C
１／４	１／１２	１／１２	７／１２
217,425	72,475	72,475	507,325
217,425			
0	72,475	72,475	507,325
６２５，２７５　（千円）			

【付属資料33】贈与税の負担が事業承継の障害となっている程度（従業員規模別）



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

【附属資料34】相続税の負担が事業承継の障害となっている程度（業種別）



（出所）「事業承継に関するアンケート」（中小企業庁；平成13年７月）

欧米の事業承継税制の概要

英 国	フランス	ドイツ	米 国
事業用資産の控除 BPR（Business Property Relief）	企業譲渡に関する軽減特例	事業用資産の軽減措置	◎連邦遺産税（相続税）の段階的廃止 (2001年6月に大型減税法案成立) ○ 2002 年から、連邦遺産税の控除額を段階的に拡大、及び、税率を段階的に引下げ。 ○ 2010 年には連邦遺産税を廃止。
現行の条件 1992 年から。（76 年に控除割合 30%で開始。77 年以降、同 50%と 30%）	2000 年導入。 （2001 年から一層要件緩和）	現行の条件は 1997 年から。 （94 年に控除割合 25%で導入。）	
◎事業会社(個人経営も含む)の事業用資産又は株式の相続については100%軽減 50 %軽減の場合もあり（オーナー個人所有の土地を法人に貸すようなケース） ○相続の２年前から当該事業用資産を保有していること。 （相続後については要件なし） ○「事業（Trade)」であること ●投資会社や不動産賃貸（Rent 収入）は対象とならない。 ●歳入庁の審査のポイントは、 ・実は賃貸業（Rent）なのではないか、 ・実は個人のプライベート資産ではないか、という点。 （92年までは10年間の延納制度があった）	◎事業用資産・株式の相続については50%控除 ○ 2001 年から以下の３要件。 ①当該持分を相続の２年前から保有していること（文書等により明らかにする）。 （持分が、上場会社なら25%以上、非上場会社なら34%以上、個人企業は要件なし） ②相続後６年間、持分を継続保有すること ③相続後５年間、事業を継続すること (2000年中は、①8年、②8年、③5年) ●資産の内容を審査。実態として個人資産の運用とみなされるものは認めない。 ●不動産賃貸は原則不可。 ◎個人企業の場合、相続税の費用計上可能 ○相続後５年の事業継続が必要 ◎最大１５年間の延納が可能。 ◇生前贈与は、10 年毎に、子供の場合 30 万ﾌﾗﾝの控除（15 %～ 35 %軽減）	◎事業用資産・株式の相続について、50万マルクを控除のうえ、残額から40%控除。さらに人的控除 ○相続後５年間、事業を継続すること （相続前については要件なし） ● 97 年以降は、家族以外への事業承継も優遇措置を適用。（事業維持を重視） ●事業のために使われている資産、そうみなされる資産を広く認める。 （プライベート使用かどうかとの判断） ●不動産賃貸は、個人資産のレントとみなされれば適用対象とならない。 法人化していれば対象となる。 ●事業であれば、業種に関する取扱いの差異はない。 ◎１０年間の延納が可能。 ◇生前贈与は、10 年毎に、配偶者 60 万ﾏﾙｸ、子供 40 万ﾏﾙｸの控除。	(1)適格小規模事業資産の非課税措置 （1997 年創設） ◎130万ドルまで非課税。 ○家族事業用の資産。１家族で 50%超の持分保有（２家族で 70%超等）で、次の要件等。 株式は相続前３年以上非公開。 ☆相続前８年のうち５年以上、その事業に従事。 ☆相続後 10 年継続で全額軽減。 (2)小規模事業資産の不動産評価の特例 （時価によらず評価） ◎不動産を実際利用価格で評価。 なお、減価上限は 76 万ドル。 ○相続前８年のうち５年以上、農業・商工業に利用。 ○事業用が総資産の 50%超。等 (3)ＦＬＰの資産評価軽減 ◎家族がﾒﾝﾊﾞｰとなるﾘﾐﾃｯﾄﾞ・ﾊﾟｰﾄﾅｰｼｯﾌﾟの資産は、評価額の軽減が可能。 (4)小規模閉鎖事業用資産の延納
税率　　４０%（一律）	５%　～　４０%	（最優遇の区分Ⅰ適用）７%～３０%	１８%　～　５５%

【附属資料36】欧米の事業承継を巡っての相続税に関する状況調査結果）

１．英　国

◇**ポイント**：事業用資産の控除【ＢＰＲ】（**現行は１９９２年に拡充**されたもの）。
事業会社（個人経営も含む）の**事業用資産**または**株式**の相続については、
１００％控除となる。なお、対象の形態に応じ50％軽減の場合もある。

１．<u>事業用資産の範囲</u>　　対象となるのは、事業会社（個人経営も含む）。

２．<u>要　件</u>

（１）<u>事業活動（Trade）をしていること。</u>

→　投資会社、不動産賃貸業などは認められない。

（２）<u>最低２年前から当該事業用資産を有していること。</u>（配偶者は特別）
<u>死亡後、相続人がすぐ売っても良い。</u>

＜課税当局（歳入庁）の審査のポイントなど＞

・実は賃貸業なのではないか。
・実は個人のプライベート資産なのではないか。

３．控除割合

・事業又は事業に対する権利（自営業又はﾊﾟｰﾄﾅｰｼｯﾌﾟの持分）　１００％控除
・適格上場会社に対する支配権　５０％控除
・適格非上場会社に対する支配権（AIMやNasdaq含む）　１００％控除
・事業のために用いられている土地※、建物、機械及び工場　５０％控除
（被相続人又は贈与者により支配されていた会社、又は、被相続人又は贈与者がパートナーであったパートナーシップの事業）　※オーナーが会社へ貸す等のケース。

４．経緯等

1976年に、控除割合３０％で導入。
1977年に、控除割合５０％に引き上げ（一部３０％）。
1992年に、従来50％の控除割合を100％に、30％を50％に引上げた。

なお、92年までは10年間の延納制度（無利子）あり。

２．フランス

◇**ポイント**：2000年導入の企業譲渡に関する軽減特例。　**現行は2001年に緩和拡充。**
事業会社（個人経営も含む）の事業用資産又は株式の相続は５０％控除。

１．相続時の企業譲渡に関する主要制度　（３項目　(1)～(3)））

（１）相続の際に、企業に係る財産・株式の50%が控除される制度。要件は①～③。

①持分（株式）を２年前から被相続人（亡くなった方）が持っていること。
上場企業は持分25%以上、非上場企業は持分34%以上、個人企業の持分は特に制約はない。エンゲージメント（証書作成）を２年間ごとに行うこと。

②死後６年間は、持分（株式）又は企業の資産を継続して有すること。

③相続人（子）又は共同出資者が会社代表者になること。事業継続は５年間必要。
当初2000年１月からは①８年、②８年、③５年、とされていたが、見直され、
↓　↓　↓
2001年１月から①２年、②６年、③５年（のまま）となった。

・会社か自営業が対象。通常の商工業は当然対象となる。
・不動産賃貸は不可（原則不可）。貸金業も不可。持株会社は内容により可。
・実態として、個人資産の運用となるものは不可。

（２）個人企業のみ適用となる、「相続税の費用計上」。（1997年から現行制度。）
・相続税分を費用として計上することが可。事業の継続は５年間必要。

（３）繰り延べ、分割（最大15年まで繰延べ可能）

２．生前贈与の促進

・納税者が生前に、財産の相続を計画的に行なうことを促す。
生前贈与は、純資産（資産－負債）に対して、10年毎に、子供の場合30万ﾌﾗﾝ、配偶者の場合50万ﾌﾗﾝまで控除。10年単位で贈与を繰り返し相続税軽減。

３．ドイツ

◇ポイント：事業用資産の軽減措置（現行は１９９７年に拡充されたもの）。
事業会社（個人経営も含む）の事業用資産または株式の相続については、
５０万マルクを控除の上、残額から４０％控除。さらに人的控除。

１．現行制度　（1994年導入（1996年までは控除割合２５％）。）

①　適用の条件　相続後、５年間事業を続けること。 相続前については要件なし。

②　事業用資産の範囲

・事業であれば、業種別の取扱いの差異はない。事業用か否かという基準。
・個人事業者の賃貸財産は、プライベートなものであるとして対象外。
・株式を持っている場合、持分25%以下では事業用資産ではないとする。
　中小企業は家族経営で25%以上は持分があるのが通常との認識。
・不動産業は法人化すれば本措置の対象。
・貸金業者は銀行法適用対象であり、事業用資産との判断。

③　家族以外の者による事業承継も、事業継続の重要性に鑑み軽減措置対象とした。

1996年までは、50万マルクまで控除、特別控除は25%　→　家族だけ適用。

1997年以降は、50万マルクまで控除、特別控除は40%。

→　相続する者が誰であっても最優遇の税率（税区分Ｉ）を適用する。

２．生前贈与等

◎生前贈与の促進：

贈与は10年毎に、配偶者で60万マルクまで、子供で40万マルクまで控除を認め、家族財産の保護と生前贈与の促進を図っている。

◎基礎控除：

贈与：配偶者60万マルク、子供40万マルク。

相続：配偶者50万マルク、子供10万マルク。

◎物納は原則的にはない。延納は認められている（10年間分割又は10年後一括払い）。

３．その他：個人事業者に係る所得税の軽減措置

○満55歳以上の個人事業者がその事業全体の資産を売却・清算した場合、当該年度の所得税（総合課税）の計算上、平均税率の１／２が適用される（１／２平均税率法）。

４．米　国

◇ポイント

Ⅰ．現行（1997年納税者救済法）

　相続人や家族が被相続人の事業に相続の前後一定期間従事した場合、事業用資産について１３０万ドルまで非課税。

　さらに、事業用資産の評価を時価に拠らない特例、小規模閉鎖事業用資産の延納制度等がある。

Ⅱ．2001年6月成立の大型減税法で、連邦遺産税を段階的に廃止

　2001年6月7日にブッシュ政権の最重要課題である大型減税法が成立。そのうち連邦遺産税(Estate Tax)は、2002年から税額控除を段階的に拡大するとともに、遺産税と贈与税を合わせた最高税率を段階的に引き下げ、2010年には連邦遺産税を廃止。

Ⅰ．現　行（1997年納税者救済法）

Ⅰ－１．事業用資産に係る１３０万ドルまでの非課税措置(1997年創設)

(1)資産に係る要件

①（個人経営か法人経営かを問わず）米国内で事業(trade or business)の用に供されている資産であること。

ただし、株式等の場合は以下の要件に該当する株式会社等に限る。

i)被相続人とその家族が当該資産の５０％超を保有。

ii)２つの家族（被相続人の家族でない者を含む）で当該資産の７０％超を保有。

iii)３つの家族（被相続人の家族でない者を含む）で当該資産の９０％超を保有。

②**相続前３年間**、当該企業の株式等が、市場で取引されていないこと。

③相続人又は被相続人の家族が相続前８年間のうち５年以上、**当該事業に実質的に従事**していること。＜相続前の実質的従事要件＞

④相続人又は被相続人の家族が相続後１０年間で継続８年間のうち５年以上、**当該事業に実質的に従事**すること。＜相続後の実質的従事要件＞

⑤被相続人の全資産の５０％超（配偶者に移転されたものを除く）が、**相続前１０年以上雇用された家族**に相続・贈与されていること。

⑥被相続人の死亡年における事業収入のうち、子会社等からの配当収入が３５％を超えないこと。

(2)措置の内容

１３０万ドルまで非課税（ただし統一税額控除額(※)を含む)。

（※）相続税算定に当たって、一律に適用される控除額のこと。生前贈与分も含めた遺産総額から控除。控除額は、1997年時点では60万ドル、2006年までの10年間で段階的に100万ドルまで拡大される。（ただし、2002年からは、2001年大型減税法に基づく遺産税控除額の段階的拡大に切り替えられる。）

(3)付加税の適用

相続後１０年以内で以下の事由が発生した場合は**付加税**がかかる。

・８年間のうち５年間、実質的事業に従事していない。
・当該資産が家族以外の者に対して譲渡された場合。
→付加税の割合は死亡後６年未満ならば控除額の100%。７年目以降はそれぞれ控除額の80%、60%、40%、20%。

Ｉ－２．小規模事業資産等に係る相続税評価の特例

(1)要件：以下に該当する**物的資産（土地・建物等）**。　**【個人事業者のみが対象。】**

①資産が家族に移転されること。

②相続前８年のうち５年超の間、農業又は商工業に供されていたこと。

③**事業に供されていた資産**が、被相続人の総資産の５０%以上を占めること。

④**対象物的資産**が被相続人の総資産の２５%以上を占めること。

(2)措置の内容

通常、不動産は時価(highest and best use value)に基づいて評価するが、上記要

件を満たせば**現在利用価値**(actual use value)**に基づく評価**が可能。ただし、資産価額の減少は７６万ドルが限度。

Ｉ－３．小規模事業用資産の遺産税延納制度

(1)要件

以下のいずれかに該当する事業用資産が**被相続人の遺産の３５％以上**を占めること。

①個人事業者の有する事業用資産。

②事業を行っている**組合の持ち分**（被相続人の持ち分比率が20%以上、又は当該組合の組合員数が15名以下の場合に限る）。

③事業会社の**株式**（被相続人の株式保有比率が20%以上、又は当該会社の社員が株主数15名以下の場合に限る）。

(2)措置の内容：

①**当初４年間は利子税**（遺産額100万ドルまで2%、100万ドル超は9%)の支払いのみ。

なお、100万ドル超部分の利子税率９％は、従来(3%＋連邦短期金利)より55%軽減された結果。

②その後最大１０年間、遺産税を分納できる。

Ｉ－４．家族パートナーシップ（ＦＬＰ）の資産評価軽減

(1)要件：被相続人の家族がメンバーとなって組成されるリミテッド・パートナーシップの持ち分となる資産

(2)措置の内容

当該ＦＬＰの持ち分は、適正価格よりも概ね３～４割低い評価額がＩＲＳによって認められることがある。

II．大型減税法（2000年６月）における遺産税の扱い（連邦遺産税の段階的廃止）

2001年５月26日、ブッシュ政権の最重要課題である大型減税法が米国議会を通過し、６月７日にブッシュ大統領が署名して成立した。

内容は所得税率引き下げ、児童扶養控除の拡大、共働き世帯の税負担軽減等の他、連邦遺産税（相続税）の段階的廃止などが盛り込まれている。

このうち、連邦遺産税(Estate tax)に関する概要は以下のとおり。

○２００２年から、連邦遺産税に係る税額控除を段階的に拡大し、また遺産税と贈与税を合わせた最高税率を段階的に引き下げる。
２０１０年には連邦遺産税を廃止。その結果、最高税率は贈与税のみで個人所得税の最高税率と同じ税率まで引き下げられる。

<table>
<tr><th>年（暦年）</th><th>遺産税の税額控除額</th><th>遺産税と贈与税の合計最高税率</th><th>州の相続関係税に係る控除額</th></tr>
<tr><td>2002年</td><td rowspan="2">100万ドル</td><td>50%</td><td>現行(6万ﾄﾞﾙ)の75%</td></tr>
<tr><td>2003年</td><td>49%</td><td>現行の50%</td></tr>
<tr><td>2004年</td><td rowspan="2">150万ドル</td><td>48%</td><td>現行の25%</td></tr>
<tr><td>2005年</td><td>47%</td><td rowspan="7">定額控除制度自体を廃止。
以後は、州に相続関係税として納税した全額を控除。</td></tr>
<tr><td>2006年</td><td rowspan="3">200万ドル</td><td>46%</td></tr>
<tr><td>2007年</td><td rowspan="3">45%</td></tr>
<tr><td>2008年</td></tr>
<tr><td>2009年</td><td>350万ドル</td></tr>
<tr><td>2010年</td><td>遺産税廃止</td><td>個人所得税の最高税率と同じ
（贈与税のみ）</td></tr>
</table>

○州の**相続関係税**(State Death Tax)に係る連邦遺産税からの定額控除の額（現行6万ﾄﾞﾙ）は、２００２年から段階的に削減し、**２００５年には控除制度自体を廃止**。
それ以後は、州に支払われる相続関係税は、全額、連邦遺産税から控除される。

○遺産税の特例措置として、事業用資産に係る１３０万ドルの控除が認められていたが、これは税額控除の拡大に伴って**２００４年に廃止**される。

○遺産税の特例で、小規模閉鎖事業に係る最大１４年間の延納措置が認められているが、この要件のうち組合持分権者又は株主の数が「**１５人以下**」であったのを、２００２年以降の相続から「**４５人以下**」に拡大。

○減税法は、サンセット条項により2010年12月31日以降は失効。

【附属資料37】フランス2000年度予算法第11条に関する所見

事業承継（租税法第 789 条 A および第 789 条 B に成文化）について

シリル･ダヴィッド、パリ第 1 大学ソルボンヌ教授

１．フランスではかねてより、事業承継―有償譲渡（様々な形態をとる：“ Cession d’entreprise（企業譲渡）” J.Paillusseau, J.Caussain, H.Lazarsky, Ph.Peyamaure, 1999 年 Dalloz 刊 第 4 版；“ Fiscalite de la cession d’entreprise（企業譲渡税制）” Jean Claude PAROT, 1997 年 Banque 刊）または無償譲渡―が現実的な問題になっている。

そもそもこの問題はフランスだけのものではない。

特に中小企業に関しては、既に様々な通達や勧告が欧州委員会から出されている（中小企業課税方式に関する 1994 年 5 月 25 日付勧告、1994 年 7 月 9 日付 JOCE L177.1、中小企業税制の改善に関して欧州評議会および欧州議会に出された 1994 年 5 月 25 日付通達 COM 94 206）。

最後の文書で欧州委員会は、中小企業にとって所有権の譲渡がいかに重要な問題であるかを強調し、次のように指摘している。

「倒産の約 10%は、事業承継に際しての不適切な措置に起因している…譲渡の準備ができていない場合（事業主の死亡など）、多額の相続税が会社そのものの命取りになりかねない」。

この通達は「事業活動が継続される場合の相続税および贈与税の軽減に向けた欧州委員会による方針策定」を想定しており、この方針に基づいて広範な協議がなされ、特に共同体における二重課税のリスクを回避するための勧告が出されることになっていた。

しかしながら 1994 年以降、この方針による効果はまったくみられず、中小企業、特にその譲渡に関わる税制の欧州連合内におけるばらつきは解消されていない（v.1999 年 6 月 15 日、ストックホルムでのシンポジウム）。

フランスではこれまで、死亡による譲渡よりも生前贈与にかかる税金の軽減に努力が向けられてきたが、これは、財産の所有者が早期に後継者に財産を移転し、経営の活性化（技術面において特にめまぐるしい世界経済の動きに対処するには不可欠）に繋げるためであり、様々な措置によって贈与税の軽減が図られている。

○譲渡税のうち贈与者負担分の免除；

相続人への配慮として、10 年以前に同意された贈与の再認がなくなり、子孫または配偶者に対する多額の税控除を 10 年ごとに受けられる。

○用益権留保付贈与による所有権の権能分離；

2001 年まで、65 歳未満の者が同意した贈与または贈与分割には贈与税 50%の減額、65 歳から 75 歳まで、またはそれ以上の年齢の場合は 30%減額。

だがこれらの優遇措置はすべての贈与に適用されており、企業を対象とした贈与に限定されているわけではない。

したがって後者の場合だけが享受できる優遇措置は、

○譲渡される企業の評価を贈与者が当局に前もって要求できる、

○資金流出を分散するために分割納税を要求できる、

○従業員への証券贈与の場合には受贈者 1 人につき控除 100,000 など、

最低限のものにすぎない（おそらくは民法第 732 条が示す原則―法律は相続の決定にあたり資産の性質も由来も考慮しない―による）。

これらの優遇措置が無意味だったわけではないが、実際には限られた成果しかあげていない。

事業主あるいは会社経営者というのは往々にして、たとえ税金が優遇されるといっても、まだそれほどでもない年齢のうちに自分の地位や権限を手放す気にはなれないものである。

したがって、個人企業または会社経営者職の譲渡に適用される相続税制を改善するためには、こうした面も考慮する必要があったわけである。

２．2000 年度予算法第 11 条（1999 年 12 月 30 日発布第 99-1172 号）はようやく、この長らく求められていた改正に着手している。

同条文は、2 つの新しい措置を租税法に導入した。

①工業、商業、手工業、農業または自由業を営む会社の持分または株式に対し（第 789 条 A）、

②または事業経営に充用される動産･不動産、有体･無体財産に対し（第 789 条 B）、

価額の 50%まで、死亡による譲渡税が免除される。

死亡による企業譲渡を対象とするこの相続税減額措置が不可欠であるのは、生前贈与の促進を目的としてすでに施行されている諸措置が実際には活用されていない、あるいは不十分であることが明らかだったからである（上記１）。

そもそもこれらの措置は、自分自身が中核である個人企業あるいは会社企業の全所有権を生前に手放すことへの事業主の抵抗感から、ほとんどが相続で用いられており、それゆえに税負担が過重になっていた。

したがって、かねてより求められていたこの改正は、それに伴う税制上の平等に対する抵触（すなわち、ある資産および相続人が他よりも税制上優遇されるからであり、これは税込分割における平等という民法上の原則にまったく一致しない―各相続人の相続分を計算するにあたって、新しい条文によって生じた税制上の不平等を加味したうえでこの原則を回復させ、相続税納付後の正味相続分を各人同等にすることは可能なのか？）が憲法上容認されれば、歓迎されるものである。

税制上の平等に対するこうした違反があったために、憲法院は、1996 年度予算法第 9 条に規定されていた企業譲渡の相続税に対する先行軽減を退けていたが、その理由は次のとおりである。

「**一人または複数の受贈者に贈与される事業資産の価額に対し、受贈者が 5 年間、企業内において経営者職の行使を要求せず、その資産を保持することを唯一の条件として 50%の控除を定め、本措置の恩典の適用を 65 歳未満の者の不慮の死亡による譲渡にも広げることにおいて、本法律は他の受贈者および相続人に対して、上記の全般的利益の目的とは直接的関係のない身分上の相違を生んでいる**」（憲法院 1995 年 12 月 28 日 DC95-369, DF96 1,2,3）。

第 11 条はこの判断の指摘にしたがい、免除の範囲を狭めることで、税制上の平等原則の違反から引き起こされる障害を回避しようとしているが、企業の無償譲渡に関して外国人に適用される相続時の優遇措置に比べ、（a）可決された改正が過度に限定され、（b）過度に厳密であるという、2 つの不都合があるように思われる。

1）改正の過度の限定：

３．2000 年度予算法第 11 条による相続税優遇措置は、活動（そもそも大雑把な定義）を継続する企業の譲渡だけを促進しているように見受けられ、したがって、議員および税務当局に根付いている伝統に従えば、おそらくはその資本的特性から真の企業とはみなされず、よって優遇措置を受けられない動産または不動産管理会社は除外されているようである。

この除外には、雇用確保への配慮という理由もあるのだろう。

個人企業の事業主が死亡した場合、特に税金の問題で会社が消滅しかねず、そうなると従業員が失職するからである。

さらに、マスコミ的および政治的ないつもの言い分にしたがえば、財産の譲渡ではなく、事業活動の継続だけが、税制上優遇されるべきだということになる。

憂慮されるのは、こうした除外が資産管理会社だけでなく、あらゆる可能性を考えると、持株会社にもあてはまることである。
しかしながら昨今では、工業または商業の企業を複数維持し開発するには、こうしたタイプの組織構造が必要とされており、それは近年多くみられる組織改革が実際に証明しているとおりである。

持株会社が除外されるとなると、新たな優遇措置は、今となってはいささか時代遅れの従来型組織だけに適用されることになる。
それでは、フランス企業の長期的な成長を促進するための最善の手段にはならない。
たしかに、「工業、商業、手工業、農業あるいは自由業を営む」との条件を満たすのであれば、特に経営者の持分および株式の譲渡にも持株会社形態は使えるはずである（付加価値税の割り当て計算については、欧州共同体司法裁判所およびコンセイユ･デタ（国務院）は混合持株会社にこれを認めている：cf.CJCE1991年6月20日,C60/90, Polysar Investments Netherlands, Recueil p. RJF 10/1991 p.761 No.1324 および CE1997年12月21日 RJF2/1998, No.151）。
しかし、付加価値税に関して採られた解決策が相続税にも適用される見込みは薄い。

2）改正の過度な厳密性：この厳密さは、適用に際しての様々な条件に表われている。
条件は3つに分類することができる。

４．a）個人企業の譲渡、あるいは会社の持分または株式の譲渡に共通する条件；3つの条件がある。
i）第一の共通条件：無償取得資産の8年間の保持契約。この契約は全般にわたって適用される。

すなわち、持分または株式（第 789 条 Ac《相続人、受贈者または受遺者はそれぞれ相続の申告に際し、故人が他の共同事業者と同様に結んだ契約の終了日より 6 年間、譲渡された持分または株式の保持を、自分および自分の権利継承人に代わり約束する（注1）》）、または《事業経営に充用される資産》（個人企業の譲渡の場合：第 789Bb 新規）について要求される。

（注１）：租税法第 789 条 A a《上記の持分または株式は、故人が自分および自分の無償権利継承者に代わり他の共同事業者と結んだ、8 年以上の保持共同契約の対象でなければならない（2001 年度予算法により 2 年に短縮）。》

後者の場合、充用とは実際の充用であるか（当該資産が会社の事業経営に実際に活用される）、あるいは将来的に充用される可能性がある、または当該資産が貸借対照表に記載されていても充用とみなされる（これは、原則判決 CE1967 年 5 月 24 日 req.65436, DF1967.27D concl.Schmeltz、税務判例大判決主題 12 Sirey 2000 に示された基本原則でもある）。

3 番目の解決策が維持されるかどうかは疑問だが、この点に関しては行政の見解を待つべきであろう（注2）。

（注２）：2001 年 5 月 25 日現在、まだ出されていない。

契約当事者：8 年（または 6 年）の契約は、持分または株式（第 789 条 Ac）についても、個人企業の経営に充用される資産（第 789 条 B c）についても、相続人、受贈者または受遺者によって結ばれるものである。

いずれの場合においても、所有権の権能分離も同様に扱われる：《所有権の権能分離の場合、保持契約には用益権者と虚有権者が連帯署名する。用益権者（というよりもむしろ用益権）が虚有権に併合される場合、その全所有権が回復される証券の保持契約の期限は、連帯署名された契約の期限と同一である。》

6 年の期間の起点：この期間は、第 789 条 B c については死亡日、第 789 条 A c については、故人が他の共同事業者と同様に結んだ 8 年の契約（2 年に短縮）の終了日を起点とする。

この条件は、個人企業については特に柔軟に解釈することが絶対に必要である（たとえば代位の理論によって）。そうでないと、資産の事業経営への充用という要求事項が、当該企業の近代化の麻痺につながり、支払い停止に追い込むことになりかねない。

しかし、柔軟な解釈が出てくるようであれば、使用されない資産あるいは余剰資産の再投資と、認められない再投資とを、どのように線引きすればよいのだろうか？

なぜなら再投資は、たとえそれが企業の利益になるとしても、事業活動の性質を変えるものだからである。租税法第 221 条 5 の解釈をめぐる訴訟が、本条文の適用が引き起こしかねない実務面の問題を垣間見せている。

５．ii）第二の共通条件：

死亡による個人企業譲渡の場合、第 789 条 Bc（上記 i）にあるとおり、企業経営に充用される資産を 6 年間保持する契約を結んだ相続人、受贈者または受遺者の一人により、事業活動が 6 年間継続されること。

持分または株式の譲渡の場合は、その企業が租税法第 8 条および第 8 条の 3 における人的会社であるか、またはその会社が IS に付された時点で第 885 条の 2 の 1 に列挙されている職のひとつであれば、第 789 条 A で言及されている共同事業者の一人（すなわち、故人と同じ会社に属し、下記 c の場合に要求される証券保持共同契約を結んだ者）、または第 789 条 Ac（上記の第一共通条件）で言及されている相続人、受贈者または受遺者の一人が、当該企業において、死亡による譲渡の日より 5 年間、その主たる業務を実際に行なう。

いずれの場合も目的は同じである。

すなわち、経営者の死亡以前と同じ経営状態において、事業活動を継続させることである（税制上の優遇はこの条件においてのみ適用される）。

したがって、相続人または共同事業者は、好むと好まざるとに拘わらず、また能力のあるなしに拘わらず、5 年以上は故人の跡を継がねばならないということなのだが、これは非常識な考え方である。

企業の存続を阻害する高額な相続税を軽減し、企業の存続と発展を図ることが目的であるなら、この優遇措置はより幅広く適用されるべきであり、相続人に対して、不向きな事業活動の継続を強制すべきではないだろう。

たしかに、この法の網をくぐるのは簡単で、自分の代わりに経営を続けてくれる経営者あるいは共同事業者を雇えばよい。

しかし、目的を果たすために網をくぐらなければならないとしたら、これは適切な条文とはいえない。

憲法院の側にも、税法立法者の側にも、もっと柔軟性が欲しかったところである（そもそも 1938 年以来、民法立法者は柔軟性を認めている－民法第 832 条）。

６．iii）第三の共通条件：相続人、受贈者または受遺者による契約不履行の結果

租税法第 1840 条 G の 9 新規《第 789 条 A c および第 789 条 B b に規定されている条件において、相続人、受贈者または受遺者が契約を履行しなかった場合、その者または場合によってはその無償権利継承人は、第 1727 条に規定されている死亡による譲渡税の延滞加算税を納付し、さらに追徴税を納付しなければならない。》

この税金は 2000 年においては合意された減額の半分だったが、2001 年度予算法により軽減され、契約日より 2 年間に不履行が生じた場合には合意された減額の 20%、契約日より 3 年目または 4 年目に不履行が生じた場合には 10%、5 年目または 6 年目に不履行が生じた場合には 5%と、段階が設けられた。

これらの追徴税と加算税の対象となるのは、相続人、受贈者または受遺者だけであることに留意すべきである（故人は、たとえ下記 8 の証券保持共同契約に違反したとしても対象とはならない）。

さらに追徴金は、相続人、受贈者または受遺者だけに課せられ、他の者には課せられず、制裁の一身専属性という原則に適った解決策である。

この解決策は、当該相続人が 2＋6 年の期限前に自身の証券を譲渡した場合に確実となる。

ただし、違反が他者に起因する場合（他の相続人または相続人ではない共同事業者が証券を譲渡し、その結果、下記 8 の証券について要求される最低出資共同契約が不履行となった場合）、第 1840 条 G の 9 に規定されている制裁は、同じく本条文にしたがって適用されず、相続税の加算分だけが要求され（控除の必要条件が満たされていないため）、おそらくは 0.75%の延滞金となる（これは理論的には制裁ではない。そもそもこの解決策については現在、利率が市場金利よりも明らかに高いため異論の余地がある）。

７．b）個人企業譲渡に固有の条件：

第 789 条 Ｂa《企業が有償で取得された時点で、故人がその企業を所有してから 3 年以上が経過していなければならない。》（2001 年度予算法により 2 年に短縮）

この条件（同等の条件が下記 10 に示したとおりイギリスにもある）の目的はおそらく、相続税に適用される基礎控除を受けるために、個人企業をぎりぎりになって取得するという間接的な方法による税金逃れを防ぐことにある。

しかしながら、政府当局の年来の目的が企業創設の振興であること、故人には自分自身で企業を経営する義務がないことを考えると、この条件はまったく理に適っていないと思われる。

たとえば、企業を取得してからわずか 1 年後に自分の後継者の一人に経営を任せるという可能性もあり、民法第 832 条により、その後継者が以降も経営を続けていくのはほぼ確実である。

この場合、事業主の死後も企業が存続していくというのに、3 年あるいは 2 年経っていないからという理由で 50%の控除を認めないということが、はたして正当化されるだろうか？

８．c）持分または株式に固有の条件：

i）持分または株式の保持共同契約が求められ、契約は 2 度結ばれなくてはならない。

まずは故人が自分および自分の権利継承人に代わり他の共同事業者と結ぶ（第 789 条 A a 新規）、
次に相続の申告時に相続人、受贈者または受遺者によって結ばれる（第 789 条 A c 新規）。

契約が 2 度にわたって結ばれるとなると、控除を受ける相続人にとっては、16 年間も持分または株式を譲渡できないことになる。

存続のために、速やかな移転期間で組織再編を強いられる企業にとって、これではいかにも長すぎる。
少なくとも、この長すぎる期間を短縮できる可能性を残しておくべきだった。
スペインでも同じく過度に長い期間が設定されているが、イギリスやドイツでは異なっている（下記 10）。

だが条文は、仕方がなかったとはいえ、そうした柔軟性を忘れていた。
しかしながら現実の求めに応じ、当初定められていた期間は短縮され、現在では 2＋6 年＝8 年以上となっている。

ii）この契約は最低出資を定めている（第 789 条 A b 新）

○会社が発行する証券が規制市場での流通を認められている場合、それに付随する財務権ならびに議決権の 25％（非常に厳しい条件）。
○そうでない場合は 34％。

これらの高い比率は、経営権が所定の期間、同一のまま維持されなくてはならないことを意味しており、条文は、証券保持共同契約の期間を通じてこの比率を守ることとし、この要求事項を強調している。

こうした要求は、現代社会、とりわけ欧州共同体にみられる自由主義の復興とまったく逆行するものに見受けられる。
ほとんど当を得ておらず、これほど強力な制約にもかかわらず、いかなる特例も認められていないのは間違いであり、条文が求める目的（企業と雇用の維持）とは裏腹に経済的失敗を招きかねない。

この点に関しては、ドイツやイギリスで採用されているような（下記 10）、より柔軟な解決策が望まれる。

iii）第 789 条 A e 新規《相続の申告に際して、その持分または株式が保持共同契約の対象となる会社の証明書により、第 789 条 A a および b に規定されている条件が死亡日まで満たされていたことが証明されなくてはならない。

死亡日より第 789 条 A a における保持共同契約の期日まで、会社はさらに、毎年 12 月 31 日以降 3 ヶ月以内に、第 789 条 Aa および b に規定されている条件が 12 月 31 日時点において果たされていることを示す証明書を提出しなければならない。》
これらの証明書は、例によって、税務当局による管理を簡便化するために要求されているものである。

9．要求される条件についての結論：
これらの条件は厳しく、既存の状態をほとんどそのまま維持し、存続させるという考えから出ている。
個人企業に対しては特に厳しく、それほどではないにしても、会社企業の持分および株式に対しても同様である。
会社企業は変わることができるとはいえ、保持共同契約の当事者間での証券移転は妨げられないものの（外部への移転はできない）、8 年×2＝16 年間は権限構造を変えないという条件付きだった。
しかしこの期間はいかにも長く、すぐに 8 年に短縮されている。

10．　3）フランスで新たに施行されたこの状況と外国の状況とを比べてみると、相続であれ贈与であれ、無償企業譲渡に対する優遇措置をすべての国が認めているわけではない。
　しかし認めている国の場合は概ねフランスよりも優遇額が高く、条件も緩い。

a）たとえばスペインでは、1987 年 12 月 18 日施行の相続法 29/87 号第 20 条 5 により、相続人が故人の配偶者、子孫または養子であること、取得財産が故人の死後 10 年間維持されることを条件に、1991 年 6 月 18 日施行の法律 19/91 号第 4 条が対象とする存在において、個人企業または出資の価額に 95%の控除を認めている。しかも相続税率に 7.65%から 34%まで幅をもたせている。

b）ドイツでは、1997 年 2 月 27 日施行の相続法第 12 節において、死亡により譲渡される企業を市場価額で評価することが定められている。
　だが、この原則にほとんど優遇性がないとわかり、軽減条文が増えている。同条文の第 13 条 a（1）は、相続により譲渡される事業資産に対して 50 万ドイツマルクの控除を規定しており、この控除は各相続分に適用される。
　次の第 13 条 a（2）は、存続する課税対象価額の 60%だけに課税するとしている。

　これら 2 つの控除（固定、一律 40%）の適用を受けるには、譲渡される資産が、全部または一部がドイツで設立された企業、所得税法第 15 条 1 または第 18 条 4 における会社への出資、または合資会社の出資であること、ならびに相続取得財産が 5 年以上保持されることが条件となる。

　適用税率は、相続人分類 1（配偶者、直系血族）では 7%～30%、分類 2（主として兄弟姉妹）では 12%～40%、分類 3 では 17%～50%となっている。
　ただし、分類 2 および 3 では、同化された企業および資産の場合、複雑な条件（第 19 条 a）で税率が引き下げられる。

c）イギリスでは、譲渡される資産が事業資産であること、当該企業に被選挙資格があること、資産が 2 年以上保持されていたこと、当該資産が実際は非事業資産であるなど、この優遇措置の対象外でないことを条件に、基礎課税対象の 50%または 100%の控除が適用される（1984 年相続税法第 103 節その他、Tiley&Collison“ UK Tax Guide 1999－2000（イギリス税務ガイド 1999－2000 年 ” No.45.06 その他）。

100%の控除となるのは、例えば、譲渡直前まで譲渡者に会社の経営権を付与していた非上場株式または証券の相続譲渡の場合である。

上場株式または証券の場合、それらのみで、または譲渡者が同じく所有する他の株式または証券を併せて譲渡者に会社の経営権を付与していたものについては、50%の控除になる。

2000 年度予算法第 11 条によるフランスの改正は、歓迎される第一歩ではあるが、外国で採用されているよりリベラルな解決策に比べるとまだ不十分である。

ドイツやイギリス、スペインなどでの優遇措置に比べると、相続譲渡を対象としているこの改正は、フランス企業の競争力の維持にはつながらない。

さらに、フランスにおける諸条件は過度に厳しく、事業主が死亡した場合の事業の存続ばかりに目を向けており、これでは、しかるべき対応ができなくなるおそれがある。

一方では司法の制約があり（1995 年 12 月 30 日の憲法院決定（上記 2）は税制上の平等を尊重しすぎている）、他方では、厳密な統制をせずにアンシャン･レジーム（旧体制）を復活させるような税優遇措置を適用してはならないという行政の懸念があるために、たしかに必要ではあるけれども、原則面でも実務面においてもほとんど満足のいかない改正になっていた。

2001 年度予算法によって改善されたものの、いわゆる潜在的受益者に受け容れられるかどうかは、まだわからない。フランスの当局者にとって、自由主義は容認しにくいものなのである。

◎租税法第789条Ａ

以下の条件が満たされれば、工業、商業、手工業、農業または自由業を営む会社の持分または株式は、その価額の半分まで死亡による譲渡税が免除される。

a. 上記の持分または株式は、故人が自分および自分の無償権利継承人に代わり他の共同事業者と結んでいた、死亡日より発効となる2年以上の保持共同契約の対象でなくてはならない。

b. 保持共同契約は、その会社が発行する証券が規制市場での流通を認められている場合、それに付随する財務権および議決権の25%以上を対象としなければならない。そうでない場合は、譲渡される持分または株式を含め、34%以上とする。

これらの比率は、保持共同契約の期間を通して守られなくてはならない。保持共同契約は、それを証明する文書の登録日より経営に対抗できる。

第一段落に規定されている比率の計算については、その持分または株式が保持共同契約の対象となっている会社、および／または出資した会社において直接的に経営権を有する会社により保持される証券が考慮される。

死亡により譲渡される会社の証券は、保持共同契約の対象である経営権に相当する総資産の実質価額に応じて控除を受けられる。

c. 相続人、受贈者または受遺者はそれぞれ、相続の申告に際して、自分および自分の無償権利承継人に代わり、譲渡された持分および株式をaにおける期間の終了日より6年間保持する契約を結ぶ。

所有権の権能分離の場合、保持契約は、用益権者および虚有権者による連帯署名となる。用益権が虚有権に併合される場合も、その全所有権が回復される証券の保持契約の期限は、連帯署名の場合と同じである。

d. 共同事業者、相続人または受贈者の一人は死亡による譲渡日より 5 年間、その持分または株式が保持共同契約の対象である会社において、その会社が第 8 条および 8 条の 3 における人的会社である場合はその主業務を行い、またはその会社が複数の会社に対する課税に付される場合は、第 885 条 O の 2 の 1 に列挙されている職のいずれかひとつを、正当な権利として、または任意に行使する。

e. 相続の申告に際しては、その持分または株式が保持共同契約の対象となっている会社の証明書により、a および b に規定されている条件が死亡日まで満たされていたことが証明されなければならない。

会社はさらに、死亡日より a における保持共同契約の終了日まで、毎年 12 月 31 日以降 3 ヶ月以内に、a および b に規定されている条件が毎年 12 月 31 日まで果たされていたことを示す証明書も提出しなければならない。

コンセイユ･デタ（国務院）のデクレ（政令）は、本条項の適用方式、とくに納税義務者および会社に課せられる申告義務を明確にしている。

◎租税法第 789 条 B

工業、商業、手工業、農業または自由業を営む個人企業の動産、有体財産または無体財産は、以下の条件が満たされれば、その価額の半分まで、死亡による譲渡税が控除される。

a. 上記の個人企業が、有償で取得された時点で、故人により 2 年以上前から所有されていた。

b. 相続人、受贈者または受遺者はそれぞれ、相続の申告に際し、自分および自分の権利承継人に代わり、死亡日より 6 年間、事業経営に充用される財産を保存する契約をする。

所有権の権能分離の場合、保持契約は用益権者および虚有権者による連帯署名となる。用益権が虚有権に併合される場合も、その全所有権が回復される財産の保持契約の期限は、連帯署名の場合と同じである。

c. b で言及されている相続人、受贈者または受遺者の一人が、死亡による譲渡日より 5 年間、個人企業の経営を実際に行なう。

フランス 2000 年度予算法第 11 条に関する所見〔原文〕

Commentaire de l'article 11 LF pour 2000 (modifié par la loi de finances pour 2001)
sur la transmission successorale des entreprises
(codifié aux articles 789 A et 789 B du Code général des Impôts)

par Cyrille DAVID , professeur à l'Université de Paris I Sorbonne

1-. Depuis longtemps la transmission des entreprises est un sujet actuel en France , qu'il s'agisse d'une transmission à titre onéreux (laquelle revêt des formes multiples :v. Cession d'entreprise par J.Paillusseau , JJCaussain,H.Lazarsky et Ph.Peyramaure, Dalloz 1999 4è ed. et Jean Claude PAROT , Fiscalité de la cession d'entreprise, Banque ed 1997) ou de transmission à titre gratuit

Ce n'est d'ailleurs pas là un monopole français : diverses communications ou recommandations ont déjà été publiées émanant de la Commission des Communautés , en particulier en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (recommandation du 25 mai 1994 concernant le mode d'imposition des PME, JOCE du 9 juillet 1994 L 177.1 ou communication du 25 mai 1994 aussi au Conseil et au Parlement sur l'amélioration de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises , COM 94 206) Dans ce dernier document ,la Commission insiste sur l'importance de la transmission de propriété pour les PME en indiquant que «près de 10% des faillites seraient imputables à des mesures inappropriées prises lors du transfert d'entreprises par succession …Quand la transmission n'a pas été préparée (en raison du décès du chef d'entreprise) , l'importance des droits de succession peut mettre en péril la vie de l'entreprise elle-même… ». Cette communication prévoyait «l'élaboration d'une orientation par la Commission pour alléger le régime fiscal applicable aux successions et donations lorsque les activités de l'entreprise sont maintenues… », orientation devant être suivie après de vastes consultations , d'une recommandation en particulier pour éviter les risques de double imposition dans le cadre intra-communautaire. Depuis 1994 cependant cette orientation n'a été suivie d'aucun effet sur le plan communautaire , bien que les divergences de régime fiscal concernant les PME et spécialement leur transmission soient loin d'être négligeables au sein de l'Union européenne (v. le colloque organisé le 15 juin 1999 à Stockholm par

Jusqu'à présent en France les efforts ont été consacrés plutôt à réduire les droits de mutation à titre gratuit entre vifs que par décès de façon à inciter les détenteurs d'un patrimoine à le transmettre de façon anticipée à leurs héritiers pour favoriser une gestion davantage dynamique , aujourd'hui indispensable pour affronter un monde économique souvent très mobile en particulier sur le plan technique. De multiples procédés permettent ainsi de réduire les droits à titre gratuit dûs dans le cas de donations (exonération de la prise en charge par le donateur des droits de mutation , non rappel des donations consenties depuis plus de dix ans même en faveur des héritiers, ce qui permet de les faire bénéficier tous les dix ans d'un abattement important pour les descendants ou le conjoint, démembrement de propriété sous forme de donation avec réserve d'usufruit, réduction des droits exigibles égale à 50% pour les donations ou donations-partages consenties par un donateur avant 65 ans à 30% entre 65 et 75 ans ou même au-delà jusqu'en 2001). Mais ces avantages sont accordés à toutes les donations et pas seulement aux donations portant sur une entreprise ; ces dernières ne jouissent que d'avantages supplémentaires minimes par rapport au droit commun (sans doute en raison du principe posé par l'article 732 C.Civ. d'après lequel la loi ne considère ni la nature ni l'origine des biens pour en régler la succession) : faculté pour le donateur de demander préalablement à l'Administration son évaluation de l'entreprise transmise , possibilité de demander un paiement différé et fractionné des droits dûs pour étaler la sortie de trésorerie , abattement de 100.000 par donataire en cas de donation de titres au personnel d'une entreprise). Ces avantages étaient loin d'être négligeables mais paraissent n'avoir eu qu'un succès réduit en pratique : un chef d'entreprise ou un dirigeant de société sont souvent peu enclins à abandonner leurs fonctions et pouvoirs à un âge peu avancé qui est fiscalement le plus avantageux Aussi fallait-il tenir compte de cet état de fait pour aménager le régime fiscal des droits de succession applicables à la transmission d'une entreprise individuelle ou de fonctions de dirigeant sociétaire .

2-. L'article 11 de la loi de finances pour 2000 (loi du 30 décembre 1999 n° 99-1172) procède enfin à cette réforme qui était réclamée depuis de nombreuses années. Ce même texte insère dans le CGI deux nouvelles dispositions prévoyant une exonération de droits de mutation par décès , à concurrence de la moitié de leur valeur , sur les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle , commerciale , artisanale , agricole ou libérale (art.789 A) ou sur l'ensemble des biens meubles ou immeubles , corporels ou incorporels , affectés à l'exploitation d'une entreprise. (art.789 B).

Cette réduction des droits de succession frappant la transmission par décès des entreprises était indispensable , les mesures déjà édictées pour faciliter la transmission à titre gratuit entre vifs de biens quelconques , sous forme de donation s'étant révélées en pratique souvent non utilisées ou insuffisantes (supra n° 1). Or ces mesures ne

pouvaient le plus souvent être utilisées en matière de succession , ce qui rendait les droits à payer souvent fort lourds d'autant que le chef d'entreprise accepte difficilement de perdre de son vivant la pleine propriété de l'entreprise individuelle ou sociétaire dont il est l'âme.

La réforme , depuis longtemps réclamée, est donc bienvenue , à partir du moment où est souhaitée et constitutionnellement admise l'importante dérogation à l'égalité fiscale qu'elle implique (puisque certains biens et héritiers seront fiscalement favorisés par rapport à d'autres , ce qui n'est guère conforme au principe civiliste essentiel de l'égalité dans les partages avant impôt –serait-il possible de rétablir ce principe en intégrant, pour calculer la part de chaque héritier, la discrimination fiscale établie par le nouveau texte de façon à ce que chacun reçoive une part nette égale, après paiement des droits de succession ?).Cette entorse à l'égalité fiscale entre héritiers avait conduit le Conseil constitutionnel à écarter une précédente atténuation, prévue par l'article 9 de la LF pour 1996, à l'imposition successorale des transmissions d'entreprise par le motif qu' «en instituant un abattement de 50% sur la valeur de biens professionnels transmis entre vifs à titre gratuit à un ou plusieurs donataires , à la seule condition que ceux-ci conservent ces biens pendant une période de cinq années , sans exiger qu'ils exercent de fonctions dirigeantes au sein de l'entreprise et en étendant le bénéfice de cette mesure aux transmissions par décès accidentel d'une personne âgée de moins de soixante-cinq ans , la loi a établi vis-à-vis des autres donataires et héritiers des différences de situation qui ne sont pas en relation directe avec l'objectif d'intérêt général ci-dessus rappelé » (Cons.Const.28 décembre 1995 DC 95-369, DF 96 1-2.3).Conformément aux indications données par cette décision, l'article 11 cherche à éviter cet obstacle tiré de la violation du principe d'égalité devant l'impôt en réduisant la portée de cet abattement mais cette réduction me paraît présenter un double inconvénient : la réforme votée est trop limitée (a) et trop rigide (b) , en comparaison avec les avantages successoraux existant à l'étranger en matière de transmission à titre gratuit d'entreprises ©.

1) La Réforme est trop limitée :

*3-. L'*avantage fiscal créé par l'article 11 de la LF pour 2000 en matière de droits de succession paraît être de faciliter la transmission des seules entreprises poursuivant une activité , d'ailleurs largement définie , à l'exclusion par conséquent, selon une tradition bien ancrée chez les députés et dans l'administration fiscale, des entreprises de gestion de patrimoine mobilier ou immobilier , qui ne sont pas considérées comme de véritables entreprises et ne méritent pas d'être favorisées étant donné probablement leur caractère capitaliste.

Cette exclusion s'explique probablement aussi par le souci aujourd'hui constant de préserver l'emploi , souvent mis en danger par le décès du chef d'entreprise individuelle qui risque d'entraîner la disparition de l'entreprise pour de multiples raisons parmi lesquelles la fiscalité. En outre, selon le discours médiatique et politique habituel , seul le maintien de l'activité doit être vu fiscalement avec faveur , et non la transmission d'un patrimoine. D'où l'exclusion résultant du nouveau texte.

L'ennui est que cette exclusion touchera non seulement les entreprises de gestion patrimoniale mais aussi selon toute probabilité les sociétés holdings ; pourtant maintien et développement de multiples entreprises industrielles ou commerciales supposent aujourd'hui le recours à ce type de structure ;comme le prouvent en pratique de multiples opérations de restructuration récentes. Cette exclusion probable des holdings restreint le nouvel avantage fiscal aux structures traditionnelles, aujourd'hui quelque peu dépassées : ce n'est pas là le meilleur moyen de favoriser l'expansion à long terme des entreprises françaises. Certes on devrait pouvoir éventuellement utiliser la forme holding en particulier pour la transmission de parts et actions par un dirigeant de société à condition que la société holding en cause puisse être considérée comme « ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale , agricole ou libérale … » ce qui devrait être possible pour un holding mixte (comme l'ont admis Cour de Justice des Communautés et Conseil d'Etat à propos du calcul du prorata en matière de TVA : cf.CJCE 20 juin 1991, C 60/90,Polysar Investments Netherlands, Recueil p. RJF 10/1991 p.761 n°1324 et CE 21 décembre 1997, RJF 2/1998 n° 151). Mais cette possibilité est loin d'être certaine, les solutions adoptées en matière de TVA n'étant pas transposables aux droits de succession.

2) La Réforme est trop rigide :

*C*ette rigidité se marque par la multiplicité des conditions posées pour son application.

On peut les classer en trois catégories.

4-. a) Traits communs à la transmission d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions de sociétés : ils sont au nombre de trois

i) 1è condition commune : engagement de conservation pendant huit ans des biens acquis à titre gratuit,

- cet engagement a une portée générale : il est requis pour les parts ou actions (art.789 A c : »chacun des héritiers , donataires ou légataires prend l'engagement , dans la déclaration de succession , pour lui et ses ayants cause , de conserver les parts ou actions transmises pendant une durée de six ans à compter de la date

d'expiration de l'engagement pris également par le défunt avec d'autres associés [1]» ;ou pour «l'ensemble de biens affectés à l'exploitation de l'entreprise» (quand la transmission porte sur une entreprise individuelle : art.789 B b nouveau) ; dans ce dernier cas, l'affectation requise doit-elle être une affectation réelle (l'élément d'actif en cause doit effectivement être utilisé pour l'exploitation de l'entreprise) ou suffit-il d'une affectation future probable ou même d'une simple inscription du bien en cause au bilan (ce qui est encore le principe de base posé par l'arrêt de principe CE 24 mai 1967, req.65436, DF 1967.27 D concl. Schmeltz , Grands arrêts de la jurisprudence fiscale thème 12 Sirey 2000) ? Il est douteux que cette troisième solution soit maintenue mais il faudra sur ce point attendre les commentaires administratifs [2].

- par qui l'engagement est-il pris : - cet engagement de huit (ou six) ans est pris par chacun des héritiers , donataires ou légataires aussi bien pour les parts ou actions (art.789 A c) que pour l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise individuelle (art.789 B b). Dans les deux cas le démembrement de propriété est traité de la même façon : « en cas de démembrement de propriété , l'engagement de conservation est signé conjointement par l'usufruitier ,et le nu-propriétaire . En cas de réunion de l'usufruitier (ou plutôt de l'usufruit…) à la nue-propriété , le terme de l'engagement de conservation de titres dont la pleine propriété est reconstituée demeure identique à celui souscrit conjointement ».

- le point de départ des six ans varie :cette durée court pour l'art.789 B c à compter de la date du décès et pour l'article 789 A c à compter de la date d'expiration de l'engagement pris pour huit (réduit à deux) ans également par le défunt avec d'autres associés ». Il est absolument nécessaire qu'elle soit entendue de façon souple , spécialement pour les entreprises individuelles (par ex. par la théorie de la subrogation réelle) ; faute de quoi, une telle exigence d'affectation du même bien à l'exploitation aboutirait à paralyser toute modernisation de l'entreprise en cause et risquerait même de l'acculer à la cessation de paiements. Mais , si une interprétation souple paraît s'imposer , comment tracer la limite entre un remplacement possible de tel bien hors d'usage ou dépassé et un remplacement non autorisé car il modifie la nature même de l'exploitation (même si c'est dans l'intérêt de l'entreprise) ? Le contentieux développé à propos de l'interprétation de l'article 221-5 du CGI laisse entrevoir les difficultés pratiques que risque de soulever l'application de ce texte.

5-. ii) 2è condition commune : <u>poursuite de l'exploitation pendant 6 ans par l'un des héritiers , donataires ou légataires ayant pris l'engagement de conservation de l'ensemble des biens affectés à ,l'exploitation de l'entreprise pendant six ans</u> énoncé à l'art.789 B b (supra i) dans le cas de transmission par décès d'une entreprise individuelle ; dans le cas de la transmission de parts ou actions, l'un des associés mentionnés au 789 A (c'est-à-dire faisant partie de la même société que le défunt et ayant pris l'engagement collectif de conservation des titres exigé dans ce cas infra c) ou l'un des héritiers , donataires ou légataires mentionnés à l'article 789 A c (supra 1è condition commune) exerce effectivement dans la société en cause , pendant les cinq années qui suivent la date de transmission par décès , son activité professionnelle <u>principale</u> si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter du CGI ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 Obis lorsque celle-ci est soumise à l'IS.

Dans les deux cas le but poursuivi est le même : préserver la poursuite de l'exploitation dans des conditions de direction similaires à celles ayant cours avant le décès (l'avantage fiscal ne pouvant être accordé qu'à cette condition). On incite ainsi héritiers ou associés , même non désireux ou incompétents , à prendre la suite du défunt , lui compétent, pendant cinq ans au moins , ce qui est une aberration. Si le but poursuivi est que l'entreprise continue et se développe , ce qu'empêche peut-être le niveau trop élevé des droits de succession , il aurait fallu accorder l'avantage de façon beaucoup plus large , sans doute en n'obligeant pas l'héritier à poursuivre une exploitation pour laquelle il n'est pas fait. Il est vrai que la loi pourra être facilement tournée , l'héritier recrutant un directeur salarié ou un coassocié pour poursuivre l'exploitation ensuite à sa place. Mais un texte n'est pas bon s'il doit être tourné pour remplir son but ; plus de souplesse aurait été souhaitable à la fois de la part du Conseil constitutionnel et du législateur fiscal (souplesse d'ailleurs admise par le législateur civil depuis 1938 -v. l'article 832 C.Civ.).

6-. iii) 3è trait commun : conséquences du non respect des engagements pris par les héritiers , donataires ou légataires ;

D'après l'article 1840 G nonies nouveau du CGI, «en cas de manquement aux engagements pris par un héritier, donataire ou légataire dans les conditions prévues aux c de l'article 789 A et b de l'article 789 B, celui-ci ou le cas échéant ses ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter de complément de droits de mutation par décès , majoré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et , en outre, un droit supplémentaire : ce droit était en 2000

---

[1] Art 789 A a CGI : « les parts ou actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de huit ans (réduite à deux ans par la loi de finances pour 2001) , en cours au jour du décès , qui a été pris par le défunt , pour lui et ses ayants cause à titre gratuit , avec d'autres associés ».

[2] toujours non parus à ce jour 25 mai 2001

égal à la moitié de la réduction consentie « ; mais il a a été réduit à juste titre réduit et nuancé par la loi de finances pour 2001 à 20% de la réduction consentie en cas de manquement survenant au cours des deux premières années suivant la date de l'engagement , à 10% de cette réduction en cas de manquement survenant la troisième ou la quatrième année suivant cette même date et à 5% de cette réduction en cas de manquement survenant la cinquième ou la sixième année ». ».

On remarquera que seuls sont visés par ces pénalités et majorations les héritiers , donataires ou légataires (et non le défunt même dans le cas où il a personnellement contrevenu à son engagement collectif de conservation des titres infra n° 8) ; en outre la pénalité frappe le seul héritier , donataire ou légataire contrevenant , et non les autres , solution conforme au principe de la personnalité des sanctions. La solution est certaine lorsque l'héritier en cause cède ses titres avant l'expiration du délai de deux + six ans ; par contre lorsque l'infraction provient d'une autre personne (autre héritier qui cède ou associé non héritier qui cède ses titres rendant de ce fait impossible le respect de l'engagement collectif de participation minima exigé pour les titres infra n°8) , les sanctions prononcées par l'article 1840 G nonies ne sont plus applicables en vertu des termes mêmes de ce texte :seul pourront être exigé le complément des droits de succession (puisque les conditions exigées pour l'abattement ne sont plus remplies) et sans doute l'intérêt de retard de 0,75% (qui n'est théoriquement pas une sanction , solution d'ailleurs aujourd'hui contestable en raison du taux prévu qui est nettement plus élevé que le taux du marché).

7-. B) Condition propre à la transmission de l'entreprise individuelle: d'après l'article 789 B a , elle doit «avoir été <u>détenue depuis plus de trois ans par le défunt lorsqu'elle a été acquise titre onéreux »</u> (délai réduit à deux ans par la loi de finances pour 2001.

La condition (dont on trouve l'équivalent au Royaume-Uni infra 10) a peut-être pour but d'éviter une évasion fiscale par le biais d'une acquisition au dernier moment d'une entreprise individuelle de façon à bénéficier d' une réduction de la base imposable aux droits de succession. Elle ne paraît cependant guère justifiée puisque le but poursuivi par les autorités politiques est depuis longtemps d'encourager la création d'entreprises et que le défunt n'a pas l'obligation d 'avoir exploité lui même l'entreprise en cause : il peut par exemple l'avoir acquise depuis un an seulement et fait exploiter par l'un de ses héritiers, qui poursuivra ensuite selon toute vraisemblance cette exploitation grâce à l'article 832 C.Civ. : est-il bien justifié de lui refuser dans ce cas l'abattement de 50%, faute pour les trois ou deux ans d'être écoulés alors même que l'entreprise .fonctionne et continue en dépit du décès ?

8-. c) <u>Conditions propres à la transmission de parts ou actions</u>
i) un engagement collectif de conservation des parts ou actions est exigé , qui doit être pris à deux reprises
d'abord par le défunt pour lui et ses ayants cause avec d'autres associés (789 A a nouveau)
ensuite dans la déclaration de succession par chacun des héritiers , donataires et légataires
(art 789 A c nouveau).

Ce double engagement successif peut aboutir à une impossibilité de transmettre les parts ou actions pendant un délai de <u>seize ans</u> pour l'héritier qui bénéficie de l'abattement. C'est évidemment beaucoup trop long dans une période de mutation accélérée des entreprises qui les oblige à se restructurer pour pouvoir subsister ; il aurait au moins fallu laisser la possibilité de réduire cette durée excessive qui a son équivalent en Espagne mais non en Angleterre ni en Allemagne (infra n°10). Mais le texte législatif a oublié cet assouplissement , pourtant indispensable… ; la réalité l'a cependant rapidement imposé puisque le texte initial, beaucoup trop long, a été révisé à la baisse, ce double délai cumulatif ne pouvant aujourd'hui dépasser 2 +6 ans = 8 ans.

9-. ii) cet engagement doit porter sur un montant minimum de participation (art.789 A b nouveau)
- 25% des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis parla société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé (condition très stricte)
- ou 34% dans le cas contraire.

Ces pourcentages élevés impliquent en fait que la détention du contrôle doit être maintenue identique pendant le ou les délais indiqués , le texte renforçant cette exigence en précisant que ces pourcentages doivent être <u>respectés tout au long de la durée de l'engagement</u> collectif de conservation des titres. Une telle exigence me paraît totalement en contradiction avec la renaissance du libéralisme qui caractérise le monde moderne spécialement communautaire ; elle est peu opportune et risque de conduire à des échecs économiques contraires au but poursuivi par le texte (maintenir des entreprises et l'emploi) , d'autant qu'aucune dérogation n'est à tort prévue à cette forte contrainte .On préférera sur cepoint les solutions plus souples adoptées en Allemagne ou au Royaume-Uni (infra n°10). .

iii) enfin , d'après l'article 789 A e nouveau, « la déclaration de succession doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues à l'article 789 A a et b ont été remplies jusqu'au jour du décès.

A compter du décès et jusqu'à l'expiration de l'engagement collectif de conservation visé à l'article 789 A a, la société doit en outre adresser , dans les trois mois qui suivent le 31 décembre de chaque année , une attestation certifiant que les conditions prévues à l'article 789 A a et b sont remplies au 31 décembre de chaque année ».

Attestations exigées pour faciliter le contrôle par l'Administration fiscale, comme il est usuel.

9-. Conclusion sur les conditions exigées : elles sont rigoureuses et paraissent inspirées par un souci de continuité et de maintien de l'état de chose existant peu dynamique ,

spécialement pour l'entreprise individuelle

et à un moindre degré pour les parts ou actions de l'entreprise sociétaire qui pourra évoluer mais où la structure du pouvoir devra rester la même sans empêcher cependant des transferts de titres entre auteurs de l'engagement collectif de conservation (mais non à l'extérieur) , ceci pendant 8 ans x 2 = 16 ans

ce qui est beaucoup trop long et a dû être très rapidement abaissé à 8 ans.

10-. 3) Si l'on compare cette situation nouvelle en vigueur en France avec les conditions posées à l'étranger , on constate que tous les Etats ne consentent pas des avantages particuliers pour la transmission d'entreprises à titre gratuit, par décès ou entre vifs. Mais lorsqu'ils en consentent , le montant des avantages et les conditions auxquelles leur octroi est subordonné sont souvent plus avantageuses qu'en France.

a) Par exemple en Espagne un abattement de 95% est prévu par l'article 20-5 de la loi successorale 29/87 du 18 12 1987 sur la valeur d'une entreprise individuelle ou de participations dans des entités visées par l'article 4 de la loi 19/91 du 18 juin 1991 pourvu que l'héritier soit l'époux, les descendants ou adoptés du défunt et que l'acquisition se maintienne durant dix ans après le décès du défunt (sauf décès antérieur de l'héritier) ; cet avantage est d'autant plus important que le taux des droits de succession varie de 7,65% à un maximum de 34%.

b) En Allemagne la section 12 de la loi successorale du 27 février 1997 prévoit certes une évaluation des entreprises transmises par décès à leur valeur de marché. Mais une fois ce principe peu avantageux posé, les textes d'atténuation se multiplient. L'article 13 a (1) du même texte prévoit un abattement de 500.000 DM sur les actifs d'exploitation (Betriebsvermögen) transmis par voie de succession cet abattement s'appliquant à chacune des parts successorales ; l'article 13 a (2) soumet ensuite à l'imposition 60% seulement de la valeur imposable qui subsiste . L'application de ces deux abattements successifs (fixe et égal à 40%) est subordonnée à ce que le bien transmis soit une entreprise établie en Allemagne, en totalité ou pour partie (Teilsbetrieb), une participation dans une société au sens des articles 15.1 ou 18.4 de la loi sur l'impôt sur le revenu ou une participation d'un commandité et que l'acquisition successorale soit détenue pendant un minimum de cinq ans Le taux applicable varie de 7% à 30% dans la classe 1 (époux, descendants ou ascendants directs) , de 12%à 40% dans la classe 2 (frères et sœurs essentiellement) et de 17% à 50% dans la classe 3 des héritiers ; mais dans les deux dernières classes une diminution de taux peut être obtenue dans des conditions compliquées (art.19 a) pour les transmissions d'entreprises et biens assimilés.

c) Au Royaume-Uni enfin , un abattement égal à 50% ou même100% de la base imposable est accordé à certains transferts successoraux d'entreprises pourvu que l'actif transféré soit un actif d'entreprise (business property) , que l'entreprise en question soit éligible , que l'actif ait été détenu pendant une période minima réduite (deux ans) et que l'actif en cause ne soit pas exclu de cet avantage fiscal comme constituant en réalité un actif non professionnel (sections 103 et s. de l'Inheritance Tax Act de 1984 et Tiley et Collison UK Tax Guide 1999-2000 n° 45.06 et s.). L'abattement est égal à 100% par exemple pour le transfert successoral de valeurs (securities) non cotées donnant à l'auteur du transfert le contrôle de la société immédiatement avant le transfert ou d'actions non cotées ; il est réduit à 50% pour le transfert successoral d'actions ou valeurs cotées donnant à l'auteur du transfert le contrôle de la société à elles seules ou en conjonction avec d'autres actions ou valeurs appartenant aussi à l'auteur du transfert.

La réforme opérée en France par l'article 11 de la LF pour 2000 est un premier pas , bienvenu mais insuffisant au regard des solutions souvent plus libérales adoptées à l'étranger. Elle ne permettra pas de maintenir la compétitivité des entreprises françaises faisant l'objet d'une transmission successorale par comparaison à l'avantage accordé chez leurs concurrentes allemandes, anglaises ou espagnoles. On peut en outre remarquer que les conditions posées en France sont excessivement strictes et visent beaucoup trop à maintenir l'entreprise telle qu'elle est lors du décès de son chef , risquant par là de paralyser une adaptation nécessaire.

Les contraintes juridiques d'une part (respect de l'égalité fiscale trop strictement entendue par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 30 12 1995 supra n° 2) et le souci par l'Administration de ne pas accorder un régime fiscal de faveur rappelant l'Ancien Régime sans le contrôler étroitement ont conduit à une réforme nécessaire mais peu satisfaisante à la fois sur le plan des principes et sur le plan pratique. Elle a cependant été améliorée par la loi de finances pour 2001 dont on ne sait pas encore si elle sera acceptée par ses soi disant bénéficiaires potentiels. Le libéralisme est difficile à accepter pour les autorités françaises ..

Art **789** A CGI Sont exonérées de droit de mutation par décès, à concurrence de la moitié de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale si les conditions suivantes sont réunies

a. Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour du décès, qui a été pris par le défunt, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés
b. L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 25 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises.

Ces pourcentages doivent être respectés tout ou long de la durée de l'engagement collectif de conservation.

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate.

Pour le calcul des pourcentages prévus au premier alinéa, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font I l'objet de l'engagement collectif de conservation visé ou a et auquel elle a souscrit.

La valeur des titres de cette société qui sont transmis par décès bénéficie de l'exonération partielle à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation

c. Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de six ans à compter de la date d'expiration du délai visé au a.

En cas de démembrement de propriété, l'engagement de conservation est signé conjointement par l'usufruitier et le nu-propriétaire. En cas de réunion de l'usufruit à la nue-propriété, le terme de l'engagement de conservation des titres dont la pleine propriété est reconstituée demeure identique à celui souscrit conjointement.
d. L'un des associés m héritiers, donataires ou exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant Ies cinq années qui suivent la date de la transmission par décès , son activité professionnelle principale professionnelle principale si celle ci est une société de personnes visée aux articles8 et 8ter , ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

e. La déclaration de succession doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b ont été remplies jusqu'au jour du décès.

A compter du décès et jusqu'à l'expiration de l'engagement collectif de conservation visé au a , la société doit en outre adresser , dans les trois mois qui suivent le31 décembre de chaque année , une attestation certifiant que les conditions prévues aux a et b sont remplies jusqu'au 31 décembre de chaque année.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du présent article , notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés.

Art. **789 B CGI** Sont exonérés de droits de mutation par décès, à concurrence de la moitié de leur valeur, l'ensemble des biens meubles, corporels ou incorporels affect tien d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale ,agricole ou libérale si les conditions suivantes sont réunies :

a. L'entreprise individuelle mentionnée ci-dessus été détenue depuis plus de deux ans par le défunt lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux ;

b. Chacun des héritiers, donataires prend l'engagement dans la déclaration de succession, pour lui et ses ayants causes de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de six ans à compter de la date du décès.

En cas de démembrement de propriété ,l'engagement de conservation est signé par l'usufruitier et le nu-propriétaire. En cas de réunion de l'usufruit à la nue-propriété le terme de l'engagement de conservation de l'ensemble des biens dont la pleine propriété est reconstituée demeure identique à celui souscrit conjointement.

c. L'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au b poursuit effectivement pendant les cinq années qui suivent la date de la transmission par décès par décès l'exploitation de l'entreprise individuelle.

【附属資料38】欧米における創業・相続を巡る主要な分析

１．流動性の制約の下での創業の選択

【D.Evans(NERA(国立経済調査協会)),B.Jovanovic(ﾆｭｰﾖｰｸ大学)、1989年】

起業家が自営業を開始するに当たり、「流動性の制約」を想定すれば、資本市場から十分な資金が調達できない状況下では、事業開始のために自己の資産を提供することとなる。この結果、保有資産の大きさが開業するかどうかの決定に大きく影響する。

２．「創業の決定と流動性の制約」（遺産相続が自営業者になる確率にプラスに作用する）

【D.Holtz-Eakin(ｼﾗｷｭｰｽ大学),D.Joulfaian(米国財務省), H.S.Rosen(ﾌﾟﾘﾝｽﾄﾝ大学)、1994年】

賃金労働者が自営業を創業する要因として、流動性の制約の存在と相関関係がある。特に予期しない財産取得である相続財産の受取りは、賃金労働者が自営業へ移行する確率にプラスの影響がある。また、創業企業の資本量にも影響がある。

３．「起業家としての成功と事業承継」

【B.F.Lentz(ｱｰｼﾅｽ大学), D.N.Laband(ｸﾚﾑｿﾝ大学)、1990年、カナダ】

相続人など第２世代の経営者が、第１世代よりもかなり若い年齢から事業を開始するとともに、経営パフォーマンスも高い。これは、相続人経営者が自らの経営技術等、人的資本を自然に継承することに関係がある。

４．関係論文

(1)欧米における中小企業研究の現状

信州大学経済学部　安田教授　(経済産業ジャーナル 2001年６月)

(2)何が起業家を作るか？(What Makes an Enterpreneur?)

【D.G.Blanchflower(ﾀﾞｰﾄﾏｽ大学,商務省経済調査局), A.J.Oswald(ﾜｰｳｨｯｸ大学)、1998年】

①相続や贈与は、典型的な自営業を増やす可能性がある。特に、相続を多く行ったグループに影響が大きい。

②工業化諸国の人々は、驚くほど自営業となることを好んでおり、また満足度も高い。

③小さなビジネスを始めるときは、銀行からの借り入れでなく自己資金や家族財産を使う。そのため、起業家はより多くの資本や資金を必要としており、潜在的起業者の最大の関心は、どこから資本を調達するかである。

(3)自営業と予期せぬ所得；ｽｳｪｰﾃﾞﾝの分析【Linde, Ohlsson(ｳﾌﾟｻﾗ大学)、1996年】

◎流動性制約仮説に立ち、「宝くじ」及び「遺産相続」といった予想外の資金供給が、個人の創業（自営業選択）に影響を与えることを分析。

(4)創業と資金制約は関係するか？　【Cressy、1996年】

◎創業には、「人的資本」こそが重要であるとの分析。

海外における創業の要因としての資産制約に関する主要な分析

１．流動性の制約の下での創業の選択

(D.S.Evans(国立経済調査協会), B.Jovanovic(ﾆｭｰﾖｰｸ大学)、1989年、Journal of Political Economy)

(1)趣旨

起業家が自営業を始めるに当たり、自己の有する（初期）資産の大きさがどの程度影響しているかについて、分析を行った。

(2)調査内容

自営業者になる確率と、初期資産、収入、労働経験、教育の各変数との間の関係を回帰分析にて評価した。

ﾃﾞｰﾀ：青年に関する国家長期追跡調査(National Longitudinal Survey of Young Men)

・1966当時に14歳～24歳であった男性5,225人について、その後の職歴、資産、教育等を追跡調査。

・1976年に給与所得者であった者につき、1978年には給与所得者のままか自営業者に転じたかを説明変数として、1,839人につき分析。

(3)結果

①賃金収入を変数に入れない場合、事業開始の確率に対する資産の効果はプラスに作用する。
（統計的に90%の確率で有意）

②前期における給与所得の状態を変数に含めた場合でも、資産の効果は同様にプラスに作用する。
（統計的に98%の確率で有意）

変数	解析結果			
	賃金を入れない場合		賃金を入れた場合	
	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差
資産	0.0053	0.0282	0.0075	0.0032
労働経験	0.0248	0.0144	0.032	0.0148
教育	-0.0128	0.0163	-0.0038	0.0174
結婚	-0.4799	0.1162	-0.4491	0.1183
都市（所在地）	-0.1511	0.1124	-0.0879	0.1166
身体障害	-0.1376	0.2131	-0.173	0.2152
1976年賃金収入/1000			-0.0222	0.0104
定数	-1.3915	0.3057	-1.3991	0.3143

この結果、事業開始の見込み（確率）と資産の間にはプラスの相関関係があることが導かれる。

(4)結論

「流動性の制約」は現実には大きく影響しており、起業家は資本市場では極めて少ない資金しか調達できない。

このため、自らの資産を起業のために提供せざるを得ないこととなる。したがって、自己の資産の大小が、起業に影響している。

→個人の資産の規模が大きいほど自営業者となる確率が高い。

２．創業の決定と流動性の制約との関係

(D.Holtz-Eakin(ｼﾗｷｭｰｽ大学), D.Joulfaian(米国財務省), H.S.Rosen(ﾌﾟﾘﾝｽﾄﾝ大学)、1994年、RAND Journal of Economics)

(1)趣旨

賃金労働者が起業家へ移行する要因として、資産のうち、特に、予期しない財産取得である「相続財産」に注目して、その相関関係を分析した。

(2)調査の内容

①データ

個人経営者は、所得税の申告の際、「Schedule C」（FORM1040）に登録しなければならない。したがって、個人経営者か否か及び相続額に関する情報は、遺産税に関する行政の遺産記録から入手できる。

したがって、1982年と1983年に相続した人を対象に、1985年における開業状況を調査した。

②分析方法

標本全体を、

・「Schedule C」にファイルした人＝自営業者

・「Schedule C」にファイルされていない人＝賃金労働者

に分け、年齢、結婚、子供の数、賃金給与、流動資産、相続財産の各説明変数が、起業

に対してどれほどの影響を持つかにつき、回帰分析の手法にて評価した。また、同様の分析を「全ての観察対象」と「故人が賃金労働者の場合」に分けて行った。

(3)結果

賃金労働者から自営業者に移行する確率は、相続により確実に変わる。

その係数は6.5%の標準誤差を超える。

また、自営業になる率は、（追加的に）10万ドルを相続する場合、19.3%から22.6%へ3.3%増加する。これは小さな影響ではない。

変数	全ての観察対象				故人がSchedule Cに載らない場合			
	Schedule Cへの移行		減価償却資産		Schedule Cへの移行		減価償却資産	
	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差
定数	-1.048	0.2757	21,930	49,113	-0.9403	0.2917	19,360	57,090
年齢	0.1702	0.1603	-1,184	2,827	0.009826	0.01689	-1,251	3,281
年齢)^2/1000	-0.4109	0.2035	20,300	35,913	-0.3036	0.2137	21,960	41,940
結婚	0.1163	0.708	5,261	10,191	0.1271	0.07559	6,594	12,010
子供の数	-0.06917	0.02851	4,166	4,352	-0.06544	0.02991	4,594	4,904
賃金給与	1.516	1.362	32,370	196,500	1.768	1.399	43,650	226,200
故人がSchedule Cに載っている	0.5386	0.09932	-8,905	14,280				
Schedule Cに載る故人×子供	0.1732	0.1531	-9,051	19,970				
流動資産	0.1678	0.1297	-7,919	30,260	0.1537	0.1334	-4,006	35,000
家の所有	0.08351	0.06731	-7,768	10,150	0.05508	0.07146	-7,987	12,010
相続財産	1.219	0.189	74,350	33,050	1.211	0.2047	89,520	38,078
相続財産×流動資産	-1.124	0.5297	-45,710	120,800	-1.208	0.5674	-75,033	134,300

注）減価償却資産の数値は、最小二乗法により計算したもの。

なお、Schedule Cにファイルされた人（自営業扱いとなった者）が、必ずしも全て真の起業家とは限らないため、代替モデルで、遺産を受ける影響につき、次のとおり分類した。

①全体の受取額が正の値。

②受取額が2000ドルを超える。

③受取額が5000ドルを超える。

相続財産によって起業家になる確率は、相続でさらに10万ドル加わるとする場合には、相続財産は起業に効果がある。

(4)結論

流動性の制約の存在と起業との間には相互に関係があり、特に相続財産の大きさは、自営業へ移行する確率に影響する。

→遺産相続額が自営業者になる確率にプラスに作用する。

３．企業家としての成功と事業承継

(B.F.Lentz(ｱｰｼﾅｽ大学), D.N.Laband(ｸﾚﾑｿﾝ大学)、1990年、Canadian Journal of Economics)

(1)趣旨

企業家としての成功に、経営技能等の人的資本を前世代から承継する相続人としての地位が関係するかについて、分析を行った。

(2)調査の方法

1979年からの全国自営業者協会（National Federation of Independent Business)の会員である自営業の経営者を対象にした。

分析１；自営業者を、非後継者、後継者（非相続人）、後継者（相続人）に分け、それぞれの特性を分析した（平均値）。

＜分析 1＞

項目	非後継者		後継者（非相続人）		後継者（相続人）	
	平均値	標準誤差	平均値	標準誤差	平均値	標準誤差
卒業前経験（年）	1.2	5.69	1.19	6.33	0.82	5.26
学校教育年数（年）	14.02	2.16	13.95	2.11	14.55	1.87
企業所有前経験（年）	17.57	8.87	16.69	8.61	12.38	7.67
企業所有者になる年齢(歳)	36.58	8.68	35.64	8.48	31.93	7.61
実質初期売上（万ﾄﾞﾙ)	79.646	414.63	138.89	1,408.59	67.256	112.87
企業所有の持続（年）	9.46	7.86	11.53	9.14	11.45	8.45
現在の売上(万ﾄﾞﾙ)	197.19	900.28	217.81	966.02	105.3	136.89

分析２；自営業者の所得を、卒業前の経験年数、学校教育年数、企業の所有前経験年数、企業経営者になった年齢、初期の実質売上、企業所有の持続期間、現在の売上等の各説明変数に関して、それぞれ回帰分析を行った。

＜分析２＞

変数	回帰１		回帰２		回帰３		回帰４	
	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差	説明度	標準誤差
卒業前経験	0.019	0.68			-0.0019	-0.15	-0.0066	-0.47
相続人	0.009	0.12			0.017	0.51	0.027	0.74
卒業前経験(２乗)	-0.0018	-1						
相続人	0.0007	0.09						
学校教育年数	0.09	4.61	0.06	4.16	0.086	4.14	0.103	4.74
相続人	-0.035	-0.76	-0.044	-1.08	-0.062	-1.26	-0.083	-1.6
企業所有前経験	0.042	2.32	0.022	1.99	0.037	2.11	0.048	2.57
相続人	-0.01	-0.22			0.008	0.2	0.021	0.51
企業所有前経験(２乗)	-0.0007	-1.68	-0.00046	-1.61	-0.0006	-1.42	-0.00074	-1.59
相続人	0.00011	0.1			-0.0005	-0.39	-0.0011	-0.95
企業所有の持続	0.04	1.78	0.048	4.45	0.061	3.44	0.0062	3.31
相続人	-0.003	-0.07			0.018	0.49	0.024	0.63
企業所有持続(２乗)	-0.00057	-0.91	-0.0011	-3.06	-0.0011	-1.76	-0.0012	-1.76
相続人	-0.00076	-0.6			-0.0014	-1.11	-0.0017	-1.27
所有前経験×持続	-0.0003	-0.45						
相続人	0.0002	0.13						
現在の販売(対数)	0.256	9.14	0.23	11.71				
相続人	0.08	1.08						
実初期販売(対数)					0.177	6.2		
相続人					0.032	0.46		
定数	-3.38	-8.51	-2.56	-0.875	-2.726	-6.9	-2.168	-5.31
相続人	0.418	0.49	0.815	1.36	0.896	1.09	1.458	1.79

(3)結論

経営者の相続人の地位にある第２世代の経営者は、第１世代より事業をかなり若い年齢で始め、自営業者一般に比べ、教育や経験が所得を説明する力が小さい。これは、相続人後継者が教育以外によって人的資本をかなり早い段階から修得していることを示している。

【附属資料 39】

事業承継税制に関する意見

～非上場株式等の評価を中心として～

中央大学　大淵博義

１．「財産評価基本通達」による非上場株式等の擬制的評価方法とその限界

(1)事業承継税制の視点から、評価基本通達における非上場株式等の評価方法を考察する場合、先ず、非上場株式等の時価を適正に算定する合理的な絶対的評価方法は存在しないということが前提とされなければならない。

上場株式は公的な証券市場における売買により時価が形成されており、納税者は何時でも市場での換金が可能であり、また、土地についても、その利用価値に基づく需要と供給の関係から売買が成立する客観的市場が存在し、その市場性、流通性、換金性が担保されているということができる。これに対して、非上場株式等は、そもそも売買を予定した資産ではないことから、市場性、流通性、換金性が欠如しているという特筆がある。このことは、物納の法制度の下では出資は物納対象外とされ、また、当局の物納制度の運用においても、非上場株式は、買戻しを確約したものに限定して物納を認めるという法定外の運用が行われていること、しかして、非上場株式等の物納申請については原則として管理不適格財産として不許可とされている実務に鑑みれば明白である。

非上場株式等に関しては、利害相反する不特定多数の当事者間で通常成立する客観的交換価値が一般的に存在するのか、ということを考えれば、これが否定的に解さざるを得ないということについては異論のないところであろう。

このような状況にある非上場株式等にあって、客観的な交換価値を認定することは至難なことであるということが、非上場株式等の評価方法を論ずる上で、先ず考慮されなければならないし、したがって、現行評価基本通達の評価方法による非上場株式等の評価額により換金することは極めて困難であるといわざるを得ないのである。それ故に、課税当局も非上場株式等について物納を原則として認めないこととしているのである。その意味では、評価基本通達の非上場株式等の評価方法は、一応の合理性のあると認められる方法により時価を擬制的に評価するものと位置付けることができる。

(2)ところで、非上場株式等について、売買が行われる場合があることは言うまでもないが、それは、一般的には特定の事情の下で行われるのが一般的であり（例えば、株式の分散を防止するための買取）、しかして、その価額が利害相反する不特定多数の間で通常成立する客観的交換価額と認定することは、必ずしも妥当とはいえない場面が一般的であろう。すなわち、そもそも、その売買は、株式の分散を防止するという経営者の姿勢によるものであり、また、このような株式分散が生じていない一族集中型の保有形態では、相続税等の資金需要を満たすための同族間又は同族以外の役員に対するやむを得ない売買という極めて限定された場面で生ずるにすぎない。

このことは、非上場株式等は、上場株式や一般的利用価値のある資産として、利用する以外に売買が予定されているような土地等の資産とは異なるということ、つまり、利害相反する不特定多数の当事者間で通常成立する客観的交換価値が形成されることは通常はありえないということである。したがって、評価基本通達の評価方法により算定される非上場株式等の評価額（時価）は、この客観的交換価額を一定の方法により擬制的に算定するというものにすぎないと考えるべきものである。

例えば、類似業種比準方式は、上場株式の市場価額に比準して評価額とするものであるが、そもそも、売買が予定されていない非上場株式等について、売買が前提とされた上場株式の当該売買価額に比準して評価するということは、前提を異にする株式の価額に比準するという矛盾を含むものであり、当該類似業種比準価額は、売却が前提とされていない株式の評価額としては高額な評価額になる場合が一般的である。

さらに、一要素につき僅かな黒の数値が算定された場合には類似業種比準方式が採用され、三要素がゼロになれば、純資産価額方式が採用されることになるが、そのゼロを超える黒の数値の程度は何ら制限はない。たまたま、配当が行われた場合には、類似業種比準方式が、配当が行われなかった場合には純資産価額方式が採用されて、その評価額は著しく異なる場合がありうるのである。これが類似事例の売買価額という客観的事実に基づかない評価基本通達の非上場株式等の擬制的評価方法における宿命であり限界であるが、このことは、非上場株式等の時価評価の不可避的な問題点ともいえるものである。

(3)現行の評価基本通達の評価方法には、非上場株式等の売買実例が全く斟酌されていないという矛盾もある。このことは、非上場株式等の時価の評価方法は評価基本通達の評価方法以外は認めないという、硬直的な強制的効力をもって運用されているということである。非上場株式等の売買実例の価額は客観性のある交換価額ではないという前提があるのであろうが、所得税法等の非上場株式等の時価評価をみれば、売買実例を斟酌する方法も認められて良いと考える。

殊に、課税庁は、総則６項を適用して評価基本通達に定める評価方法以外の評価方法により更正している事例があるが、納税者にも、評価基本通達によらない評価方法によることが妥当な売買実例が存在する場合には、これを相続税の評価額として積極的に採用する旨の宣言的規定を措置すべきである。

いずれにしても、評価基本通達の評価方式は、非上場株式等の時価を算定する絶対的、合理的な評価方法ではないということであり、あくまでも、静態的評価における擬制的評価額と考えるべきである。しかし、そうであるとしても、これに代わる合理的評価方法も見致し難いということもできる。

そこで、非上場株式等の市場性、流通性及び換金性の欠如という資産自体の属性とともに、物納が事実上困難である非上場株式等の「相続税の負担能力の欠如」という特異性を考慮して、非上場株式等の評価方法は、かなり弾力的な斟酌率を取り入れて評価することが妥当である。

２．非上場株式等の評価方法の改革提言

(1)非上場株式等の評価方法一般

○適正な売買実例があり、それが原則的評価方法を下回るのであれば、その評価額を時価とする方法を採用すべきである。

(2)類似業種比準方式の改革

○非上場株式等は、通常は売買を予定したものではないことから、類似株価に比準する類似業種比準方式による評価額は絶対的な合理的価額であると解すべきではない。そこで、現行の類似業種比準方式による評価額について、小会社の斟酌率と同様に、大会社及び中会社についても５０％の斟酌率を採用して評価額を下げる必要がある。

(3)純資産価額方式の改革

○現在、節税対策として、「Ａ社Ｂ社方式」により非上場株式等を現物出資して低額受け入れした後に合併・減資により清算所得課税等を回避した事例について、総則６項の適用により、当該控除が否定される更正が行われ、ことごとく納税者が敗訴している。この事例は合併と減資を利用して清算所得課税を回避した事例であるので、結論的には更正処分はやむを得ないと考えるが、「Ａ社Ｂ社方式」を採用して、現実に両社がそれぞれ多額に資産を保有して事業を行っている場合も否認されている。このような取扱いとの評価の統一を図るために、土地建物や上場株式の現物出資や合併による低額受入れも同様に法人税額等相当額の控除を否定する改正（平成１１年）が行われている。

恣意的な低額受入れによる租税負担の軽減を排除しようとするものであるが、今回の組織再編成による適格現物出資や適格合併による帳簿価額の引継ぎによる場合には、相続税負担軽減のための恣意的な低額受入れではないことから、この場合の評価差額相当額の法人税額等相当額の控除は容認されるのではないかと考える（合併の場合は帳簿価額を上限としているので、この問題は生じない。評価基本通達１８６－２(注 1)）。

現行では株式交換等による帳簿価額引継ぎによる評価差額について法人税額等相当額の控除が否定されているが、そうであれば、組織再編の適格現物出資や適格分割等についても法人税額等相当額の控除が否定されるということになる可能性もある。

しかし、このような適格現物出資等による帳簿価額の引継ぎ等の場合の時価との評価差額について法人税額等相当額の控除を否定する合理的根拠はない。この場合、何ら恣意的な受入れではなく、特に１００％子会社との間の現物出資は、強制的帳簿価額の受入れであることから、この評価差額に係る法人税額等相当額の控除を否定する理由にはならない。現物出資前における現物出資法人の株式評価においては、現物出資資産の含み益については法人税額等相当額の控除が認められるのであるから、その含み益を帳簿価額により承継した被現物出資法人において、同質の含み益に対する法人税額等相当額の控除を否定する理由はない。

現行評価基本通達は、一連の行き過ぎた節税を封ずるための対症療法による通達改正が高じて、上場株式や土地等の時価を下回る帳簿価額による受入れについても、法人税額等相当額の控除を否定する改正が行われたが、純資産価額方式の趣旨を捨象したもので、評価方法自体の合理性を崩壊させる病理的現象をもたらしているといわざるを得ない。

そこで、適格企業組織再編における移転資産の帳簿価額の引継ぎ又は帳簿価額による譲渡により受け入れた資産についての受入れ評価差額のみならず、従前において現物出資により帳簿価額により受け入れている資産の受入れ評価差額についても、その法人税額等相当額の控除はすべて容認する改正を行うべきである。

(4)小規模宅地の評価減の改正

事業用土地の小規模宅地の評価減の特例は、平成 13 年改正により４００㎡まで拡大され、一応の成果を上げたということができる。しかし、地方の工場敷地等を考えれば、４００㎡はなお狭過ぎるということができる。さらなる面積の拡大が必要であると考える。

それと同時に、法人が所有する土地の評価についても、小規模宅地の評価減の特例を適用すべき改正を行うべきである。

非上場会社の場合、その所有する法人資産は、当該株主が株式を通じて間接的に保有しているものであり、しかして、個人所有とは事業用資産の所有形態が直接的か間接的かという差があるにすぎない。また、中小企業（相続税評価における大法人も含めて）の事業承継のネックになっているのは、非上場株式等の市場性、流通性、換金性の欠如であり、しかも、高額な評価額で課税対象とされて相続税の納税義務が発生するにもかかわらず、その納税資金獲得のための譲渡も事実上不可能である。加えて、国側の当該非上場株式等の物納を許可しないという実務に照らし、高額な評価額となる非上場株式等を相続した場合には、課税対象の相続財産であるにもかかわらず、相続税額の納税の資力にはなりえないというのが現状であり、これが事業承継の最大のネックである。

被相続人の生前に行われる相続税対策は、非上場株式等の相続による支払能力の欠如を原因とする場合が大半であるが、それは、現行の非上場株式等の譲渡又は物納が現実には不可能という実態に鑑みれば、「相続税破産」を回避するためのやむを得ない行為として評価される場合があるということが理解されなければならない。

そこで、被相続人が個人として直接所有する場合の小規模宅地の特例につき、非上場会社の事業用宅地についても、一定期間の事業継続性を法定して義務付けること等の要件を措定して、同様の評価減を適用して、非上場株式等の純資産価額方式を適用すべきであると考える。

なぜならば、個人が資産を所有して個人事業を行う場合と、法人形態による法人事業を行う場合とでは、法人が株主等の集合体という違いがあるにしても、法人個人一体説を基本に置くわが国の法人税制の下では、法人事業については、実態的に個人株主の利潤獲得のための共同事業と同視したとしてもあながち不当ということはできないからである。また、事業承継税制という理念の下では、純資産価額方式

の評価に当たり、一定規模の事業用宅地について、評価減の特例を容認することは合理的であるということができる。

さらには、不動産については、収益還元価額を採用することも検討し、当該価額が純資産価額又は類似業種比準価額を下回る場合には、その収益還元価額の採用についても検討すべきであると考える。

以上