

事業承継における土地を巡る税務上の課題

高 沢 修 一

要 旨

事業承継税制は、非上場の中小企業経営者の円滑な事業承継を目的として、取引相場のない株式等に係る特例及び小規模宅地等の相続税の課税の特例を両輪とする。税制改正では、取引相場のない株式等に係る特例及び小規模宅地等の相続税の課税の特例が度々取りあげられてきたが、最近でも、平成15（2003）年度税制改正及び平成22年（2010）度税制改正で、小規模宅地等の相続税の課税の特例が取り上げられている。この事業承継税制が、非上場の中小企業経営者の事業承継に果たした役割の大きさについて異議を唱えるものは少ない。しかしながら、事業承継税制の範疇には、世襲制の傾向が強い経営領域であるのにもかかわらず農家及び宗教の経営領域が含まれていない。そのため、本論文では、まず、事業承継税制の中核を形成する小規模宅地等の相続税の課税の特例を巡る税務上の改正点及び問題点について検討し、次いで、現行の事業承継税制を補完することを目的として、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例及び宗教法人の所有する保有地に対する固定資産税非課税措置等の農家及び宗教の事業承継者の土地を巡る税務上の課題を研究対象として取り上げ、農家及び宗教の経営領域の事業承継を含めた新しい事業承継税制を再構築することを提案したのである。

1 はじめに

事業承継税制は、昭和55（1980）年に、通商産業省（現 経済産業省）及び中小企業庁が事業承継税制導入の検討機関として、富岡幸雄博士（当時 中央大学教授）を座長とする中小企業承継税制問題研究会を発足させたことに端を発して、政府税制調査会中小企

業株式評価問題小委員会等における審議を経て、昭和56（1981）年度税制改正に盛り込まれた¹⁾。

すなわち、昭和56（1981）年度税制改正では、税負担の公平性と適正化を一層増進するという観点から税制の見直しを行うことが基本方針とされ、特に非上場の中小企業経営者の円滑な事業承継を目的として相続税に関する特別の配慮を加えることが決定され、非

上場会社の株式評価を目的とする取引相場のない株式等に係る特例と、事業用及び居住用の宅地の評価減を目的とする小規模宅地等の相続税の課税の特例が設けられたのである。

このうち、小規模宅地等の相続税の課税の特例は、昭和58（1983）年に租税特別措置法69条4により創設され、度々改正が行われてきた。最近では、平成22（2010）年度税制改正で、適用要件に対する見直しが行われたため、小規模宅地等の相続税の課税の特例を用いた事業承継対策は再検討の時期を迎えている。

この小規模宅地等の相続税の課税の特例は、土地の高騰がもたらす相続税の増額を防ぐ役割を担う存在であるという点で高く評価できるが、一方で種々の問題点も指摘されている。そのため、本論文では、まず小規模宅地等の相続税の課税の特例の有する種々の問題点について考察したい。

また、事業承継における土地を巡る税務上の課題を検討するためには、事業承継税制のなかで特に触れられていないが、世襲制の傾向が強いため円滑な相続・事業承継を目的として税務上の特例措置が講じられている農家及び宗教の経営領域についても検討すべきである。よって、本論文では、小規模宅地等の相続税の課税の特例に加えて農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例及び宗教法人の所有する保有地に対する固定資産税非課税措置等の農家及び宗教の事業承継者の土地を巡る税務上の課題についても考察したい。

2 中小企業経営者の事業承継のケース

2-1 小規模宅地等の相続税の課税の特例の意義

わが国は、田中角栄内閣の日本列島改造論にもとづく政策提言を受け、昭和40（1960）年代後半に土地開発ブームに沸き、未曾有の地価の上昇を経験することになった。この地価の上昇は、相続税の納税額の負担増に繋がり、非上場の中小企業経営者（個人事業主を含む）の事業承継にも多大な影響を与えることになる。政府は、その対応策として、昭和50（1975）年に、「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」を通達した。

この通達は、事業承継税制の先駆的存在といえるものであり、その後、昭和58（1983）年度の税制改正で、小規模宅地等の相続税の課税の特例が創設され、事業用宅地（適用対象面積200㎡以下・相続税減額率40%）及び居住用宅地（適用対象面積200㎡以下・相続税減額率30%）を対象として評価減が行われ、税制改正に伴い適用対象面積及び相続税減額率が次第に増加することになる²⁾。

また、小規模宅地等の相続税の課税の特例は、図表1に示すように税制改正を経て漸次変更されてきたが、現行の小規模宅地等の相続税の課税の特例は、図表2に示すように、個人が相続や遺贈によって取得した財産のうち、その相続開始の直前において被相続人若しくは被相続人と生計を一にしていた被相続人の親族（以下、「被相続人等」とする）の事業の用に供されていた土地若しくは土地の上に存する権利（以下、「宅地等」という）又は被相続人等の居住の用に供されていた宅地等のうち一定の面積までの部分について

図表1 小規模宅地等の相続税の課税の特例の改正

税制改正年度	改正内容
昭和63(1988)年	事業の用に供する場合には60%の評価減が認められ、居住の用に供する場合には50%の評価減が認められた。
平成4(1992)年	事業の用に供する場合には70%の評価減が認められ、居住の用に供する場合には60%の評価減が認められた。
平成6(1994)年	事業の用に供する場合には80%の評価減が認められ、居住の用に供する場合には80%の評価減が認められた。
平成11(1999)年	特定事業用宅地、国営事業用宅地及び特定同族会社事業用宅地等の減額対象面積が200㎡から300㎡に拡大された
平成13(2001)年	特定事業用宅地、国営事業用宅地及び特定同族会社事業用宅地等の減額対象面積が300㎡から400㎡に拡大され、そして、特定居住用宅地等の減額対象面積が200㎡から240㎡に拡大された。

(出所) 高沢修一、『事業承継の会計と税務』(森山書店、2008年)10-11ページ。

図表2 小規模宅地等の相続税の課税の特例の適用を受ける宅地等

相続開始の直前における宅地等の利用区分		要件		限度面積	減額される割合
被相続人等の事業の用に供されていた宅地等	貸付事業以外の事業用の宅地等	①	特定事業用宅地等に該当する宅地等	400㎡	80%
		②	特定同族会社事業用宅地等に該当する宅地等	400㎡	80%
	③	貸付事業用宅地等に該当する宅地等	200㎡	50%	
	貸付事業用の宅地等	④	貸付事業用宅地等に該当する宅地等	200㎡	50%
		⑤	貸付事業用宅地等に該当する宅地等	200㎡	50%
被相続人等の居住の用に供されていた宅地等		⑥	特定居住用宅地等に該当する宅地等	240㎡	80%

(出所)「国税庁ホームページ相続税の申告のしかた(平成23年分用)」13ページ。

図表3 特例事業用宅地等の要件

区分	特例の適用要件	
被相続人の事業の用に供されていた宅地等	事業承継要件	その宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること
被相続人と生計を一にして被相続人の親族の事業の用に供されていた宅地等	事業継続要件	相続開始の直前から相続税の申告期限まで、その宅地等の上で事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること

(出所)「国税庁ホームページ相続税の申告のしかた(平成23年分用)」13ページ。

は、相続税の課税価格に算入すべき価額の計算上、一定の減額される割合で特例の適用を受けると規定する³⁾。

また、特定事業用宅地等とは、相続開始の直前において被相続人等の事業(不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場及び準事業を除

く)の用に供されていた宅地等で、図表3に示す区分に応じ、その宅地等を取得した人のうちに、それぞれに図表3に示す要件のすべてに該当する被相続人の親族がいるもの⁴⁾ことを指している。

なお、宅地等を取得した人が2人以上いる

場合には、そのうちに1人でもそれぞれの要件に該当する親族がいれば、その宅地等の全体が特定事業用宅地等に該当することになる。

2-2 近年の税制改正における小規模宅地等の相続税の課税の特例の内容

平成15(2003)年度税制改正では、贈与税と相続税の一体化を目的として、生前贈与を前提とする相続時精算課税制度が創設された。この相続時精算課税制度とは、受贈者の意思により、通常の暦年課税贈与(基礎控除110万円)に代えて、65歳以上の親から20歳以上の子へ2,500万円を無税で贈与できる(贈与時は2,500万円まで無税だが、2,500万円以上は定率20%での課税となる)制度のことであり、特定同族株式等の贈与につき相続時精算課税制度を適用する場合で一定の要件を充足する際には、500万円の特別控除を加えた3,000万円まで無税で贈与することができるという規定である⁵⁾。

この相続時精算課税制度は、「相続財産と合算する贈与財産の価額は、贈与時の時価である。したがって、贈与時以後の価値の増加は相続税の対象とならないから、この制度は、

多少とも事業の生前贈与による事業承継の円滑化に役立つであろう」⁶⁾と評されているが、小規模宅地等の相続税の課税の特例と相続時精算課税制度の併用は認められていない。この理由としては、「被相続人が個人として事業を営んだ場合と、法人成りして事業を営んでいた場合との税負担の公平を図ることを目的として、相続人が被相続人から特定同族株式等の贈与を受け、相続時精算課税制度の適用を受けている場合には適用されない」⁷⁾ということが挙げられる。そのため、事業承継者が相続時精算課税制度を選択した場合には、受贈年度の贈与税の申告時に、小規模宅地等の相続税の課税の特例の適用を受けることができず、そして、相続税の申告時の課税価額の計算でも小規模宅地等の相続税の課税の特例が適用されない。

また、平成22(2010)年度税制改正では、図表4に示すように「改正前は、相続開始直前の状況により適用要件の判定をし、相続税の申告期限までの継続要件を満たせば80%減額、満たさなければ50%減額とされていたが、改正後は、相続開始の直前と申告期限の2つの時点の状況により適用要件の判定を

図表4 小規模宅地等の相続税の課税の特例の改正点

宅地等		改正前		改正後	
		上限面積	軽減割合	上限面積	軽減割合
事業用	事業継続	400㎡	▲80%	400㎡	▲80%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—
不動産貸付	事業継続	200㎡	▲50%	200㎡	▲50%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—
居住用	居住継続	240㎡	▲80%	240㎡	▲80%
	非継続	200㎡	▲50%	—	—

(注) 1. 事業継続又は居住継続とは、相続税の申告期限(相続開始後10カ月)まで事業又は居住を継続する場合をいう。

2. 「宅地等」とは、宅地及び借地権をいう。

(出所) 財務省ホームページ(平成22年度税制改正)。

図表5 固定資産税の軽減特例

区 分	計算式
小規模住宅用地 (注) 1戸当たりの面積が200㎡以下	固定資産税評価額に対して、6分の1を乗じる。
一般住宅用地	固定資産税評価額に対して、3分の1を乗じる。

し、継続要件を満たさない場合は減額の対象とならず、継続している場合にのみ80%減額・50%減額とされる⁸⁾と規定された。

すなわち、平成22(2010)年度税制改正では、相続開始の直前と申告期限の2つの時点の状況により適用要件の判定を行い、事業非継続の場合に小規模宅地等の相続税の課税の特例から除かれることになったため、小規模宅地等の相続税の課税の特例を用いた事業承継対策に大きな影響を与える可能性がある。

2-3 小規模宅地等の相続税の課税の特例の問題点

事業承継税制の中核を形成する小規模宅地等の相続税の課税の特例では、いくつかの問題点を挙げることができる。第一に、事業の継続期間を実務上の要請から相続開始後10ヶ月間という短期間に設定していることに問題点を指摘することができる。第二に、実際に相続人が事業を承継しない場合においても、被相続人が事業の用に供していた宅地等に対して50%の減額を容認しており、また、事業用以外のケースである居住用においても評価減を容認していることに問題点を指摘することができる⁹⁾。第三に、限度面積が400㎡に設定されているが、固定資産税の軽減特例では、図表5に示すように、小規模住宅用地の限度面積が200㎡に設定されおり、同じく土地等を対象とした税制であるにもかかわらず整合性の面で問題点を指摘できる。第四に、特定事業用宅地等について宅地

等の限度面積が一律400㎡に設定されるが、事業業種、事業内容及び事業規模に対する配慮をすることなく限度面積を一定化することに対して問題点を指摘できる。

しかし、小規模宅地等の相続税の課税の特例を巡る既述の問題点については、平成22(2010)年度の税制改正で解決されたものもある。例えば、第二の問題点については、平成22(2010)年度の税制改正で、相続開始の直前と申告期限の2つの時点の状況により適用要件の判定を行うことになったため、相続税の申告期限まで継続して要件を満たさない非継続の場合には減額対象から除外されることになった。ただし、第四の問題点については、税制改正後も残されたままである。この他、小規模宅地等の相続税の課税の特例を巡る第一の問題点及び第三の問題点については、相続税法及び固定資産税法を改正しなければならず未解決の状態である。

3 農業相続人の事業承継のケース

3-1 農家の経営形態と事業承継

農家の経営形態と事業承継における就農者は、図表6に示すように、自営農業就農者の数が574,000人と最も多く、そして、自営農業の承継者は、“親から子への相続”の形態を採るため、長期間のライフサイクルを通じて、家族内での分業・協業にもとづく事業承継教育を受けることができる承継環境の下で育成されている。

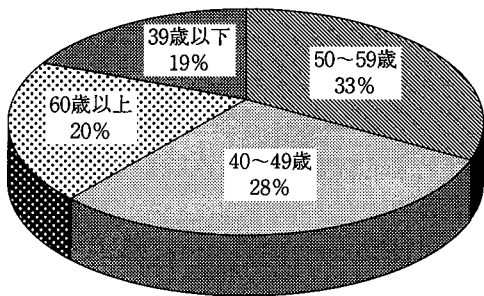
図表6 就農形態と経営形態からみた就農者のタイプ・経営継承と経営創業との比較

区分		経営形態 (2009年)		対象地域と担い手対策
		農家型	非農家型	
就農形態	経営継承	自営農業就農者 【574,000人】	雇用就農者 【76,000人】	担い手がいる地域における担い手の再生産
	経営創業	新規参入者 【19,000人】	農外企業等 【414法人】	担い手不足地域における担い手の創出

区分		自営農業就農者の経営継承	新規参入者の経営創業	受け入れ・支援側の課題
経営者の育成関係		親 - 子	受け入れ側 - 新規参入者	就農者の発見・確保 就農相談によるマッチング
経営基盤	有形の経営資源の確保 (農地・資金・資本等)	相 続	新規調達	経営資源のセット化
	無形の経営資源の確保 (営農技術・信用力等)	家族内での分業・協業を通じた教育	新規調達	研修制度の創設 地域的信頼関係の構築
	就農までの期間	長期間のライフサイクル	短期間	新規参入者の資質の向上 効率的な支援措置の実施
生活基盤	住宅などの生活資源	あり	新規確保	生活環境の整備
	地域の間人関係	日常生活を通じて形成	新たに構築	地域との交流機会の設置

(出所) 江川 章稿, 「農業における人材確保・育成の動向と課題」(農林水産政策研究所, 2011年) 3-5 ページ。

図表7 新たに農家の経営主となった者の年齢階層別構成



(出所) 農林水産統計(農林水産省大臣官房統計部, 2007年) 2 ページ。

しかし、農林水産省大臣官房統計部の農林水産統計に拠れば、図表7に示すように、新たに家族経営体の農家の経営主となった年齢階層別を分析すると、「50～59歳」が33.3%と最も多く、次いで「40～49歳」が27.8%、「60歳以上」が20.4%、「39歳以下」が18.6%の順で高齢化が進展しており、10年後には、農家経営主の事業承継が社会問題

化することが予測できる。

3-2 農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例の意義

農家相続における農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例の意義とは、農家相続の円滑化を図ることを目的とし、農家を営んでいた被相続人又は特定貸付けを行っていた被相続人から相続人が一定の農地等を相続や遺贈によって取得し、農家を営む場合又は特定貸付けを行う場合に、一定の要件の下でその取得した農地等の価額のうち農業投資価格による価額を超える部分に対応する相続税額について、その取得した農地等を相続人が農家の継続又は特定貸付けを行っている限り、その相続税の納税が猶予される特例のことである¹⁰⁾。

また、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例における被相続人及び農家

図表8 農家の相続人の要件

被相続人の要件	農家の相続人の要件
<ul style="list-style-type: none"> ・死亡の日まで農業を営んでいた人 	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税の申告期限までに農業経営を開始し、その後も引き続き農業経営を行うと認められる人
<ul style="list-style-type: none"> ・農地等の生前一括贈与をした人 <ul style="list-style-type: none"> ※ 死亡の日まで受贈者が贈与税の納税猶予又は納期限の延長の特例の適用を受けていた場合に限られる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・農地等の生前一括贈与の特例の適用を受けた受贈者で、特例付加年金又は経営移譲年金の支給を受けるためその推定相続人の1人に対し農地等について使用貸借による権利を設定して、農業経営を移譲し、税務署長に届出をした人 <ul style="list-style-type: none"> ※ 贈与者の死亡の日後も引き続いてその推定相続人が農業経営を行うものに限る。
<ul style="list-style-type: none"> ・死亡の日まで相続税の納税猶予の適用を受けていた農業相続人又は農地等の生前一括贈与の適用を受けていた受贈者で、障害、疾病などの事由により自己の農業の用に供することが困難な状態であるため賃借権等の設定による貸付けをし、税務署長に届出をした人 	<ul style="list-style-type: none"> ・農地等の生前一括贈与の特例の適用を受けた受贈者で、障害、疾病などの事由により自己の農業の用に供することが困難な状態であるため賃借権等の設定による貸付けをし、税務署長に届出をした人 <ul style="list-style-type: none"> ※ 贈与者の死亡後も引き続いて賃借権等の設定による貸付けを行うものに限る。
<ul style="list-style-type: none"> ・死亡の日まで特定貸付けを行っていた人 	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税の申告期限までに特定貸付けを行った人
特例農地等の要件	
<ul style="list-style-type: none"> ・被相続人が農業の用に供していた農地等で相続税の申告期限までに遺産分割された農地等。 ・被相続人が特定貸付けを行っていた農地又は採草放牧地で相続税の申告期限までに遺産分割された農地又は採草放牧地。 ・被相続人が営農困難時貸付けを行っていた農地等で相続税の申告期限までに遺産分割された農地等 ・被相続人から生前一括贈与により取得した農地等で、被相続人の死亡の時まで贈与税の納税猶予又は納期限の延長の特例の適用を受けていた農地等 ・相続や遺贈によって財産を取得した人が相続開始の年に被相続人から生前一括贈与を受けていた農地等 	

(出所)「国税庁ホームページ相続税の申告のしかた(平成23年分用)」19-22ページを基にして作成。

の相続人(被相続人の相続人であることが求められる)と、特例の対象となる農地等は、図表8に示すような内容のいずれかに該当しなければならず、相続税の期限内申告書にこの特例の適用を受ける旨を記載をすることが求められる。

つまり、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例とは、昭和50(1975)年度税制改正に伴い、農業相続人が事業継続を目的として農地における所有と経営の分離を防ぐため、均等相続を前提とする民法制度にとらわれことなく、農地等を事業承継できるように昭和36(1961)年制定の農業基本法16条に拠り設けられた特例制度のことである¹¹⁾。

農業相続人の確保は、わが国にとって重要な政策の一つであり、そのため、農業相続人

が農地等を相続した場合の納税猶予の特例が農家の事業承継において果たした役割は高く評価されるべきである。しかしながら、農業相続人の事業承継に対する配慮は、事業承継税制のなかには盛り込まれておらず、事業承継税制の限界が窺えるのである。

3-3 TPPが農家の事業承継に与える影響と問題点

現在、アジア太平洋経済協力会議(Asia Pacific Economic Cooperation/APEC)で協議された環太平洋パートナーシップ協定(Trans-Pacific Strategic Economic Partnership/TPP)への参加を巡り、世論が分かれている。TPPとは、シンガポール、ニュージーランド、チリ及びブルネイの4カ国が発行させた貿易の完全自由化を目指す経済的枠組

みのことであり、平成27(2015)年を目途にしてサービス貿易、工業製品、農産品及び知的財産権等の品目について原則的に加盟国間における関税の100%撤廃を目指している¹²⁾。

また、TPP論争において、TPP推進論者は、TPPに参加しないと「世界的潮流に乗り遅れる」と主張するが、実際には、日本がFTA (Free Trade Agreement) を締結していないアメリカ、オーストラリア及びニュージーランドとの間での影響が大きく、特にアメリカとの関係が最大の問題となる¹³⁾。例えば、経済産業省は、TPPを締結しなかった場合には、10.5兆円、実質GDP1.53%が減少し、雇用が81.2万人減少すると試算する¹⁴⁾。また、戦後の日本がここまで発展してきた原動力の一つとして、世界と繋がってきたことが挙げられ、20年後に、中国、インド及び東南アジア諸国連合 (Association of South-East Asian Nations / ASEAN) が、経済規模で日本を上回ることを想定するならば、早くから国内の仕組みを開国・開放型に変えていくべきであるという見解も存在する¹⁵⁾。

一方、農林水産省は、農水産物の減少額は約4兆1,000億円となり、食料自給率(カロリーベース)が40%から14%程度に低下し、農家の多面的機能の喪失額が3兆7,000億円、そしてGDPが7兆9,000億円(実質GDPの1.6%)減少し、就業機会の減少者が340万人に達すると試算(19品目を対象)する¹⁶⁾。

また、農家への所得補償額を検討した場合には、米の関税撤廃後、現在の国内生産量900万トンを維持するため、1俵(60kg)当たり14,000円の米生産費(全国平均)と、輸入米価格3,000円との差額を補償するならば、 $(14,000円 - 3,000円) / 60kg \times 900万トン =$

1兆6,500億円となると試算される¹⁷⁾。

仮に、この数値を拠りどころとするならば、農家に対する所得補償を継続的に行うことは難しく、農業相続人の大幅な減少が予測できる。もちろん、米価の内外格差については異論も多い。実際、「中国から輸入した米の価格は、10年前の60kg当たり3,000円から2009年では10,500円へと3.5倍にも上昇しており、一方で国産の米価格は14,000円くらいに低下しており、日中間の米価が接近し、内外価格差は1.4倍以下となっている」¹⁸⁾のである。しかしながら、農業相続人の育成及び確保は、農家への所得補償だけで解決できるような安易な問題ではないため、農家の事業承継問題も含めて慎重な農業政策の実施が求められる。また、TPP論争においては、市場の開国・解放及び農業の大規模農業への転換という視点から論議されることが多いが、TPP参加に伴う農業問題を検討する場合には、農産物の生産面からアプローチするだけではなく、緑地及び森林資源の確保という環境政策面からのアプローチも行われるべきである。

4 宗教法人の事業承継のケース

4-1 宗教法人の事業承継と会計処理

宗教法人とは、宗教法人法第1条第1項を拠りどころとして、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することを目的とする文部科学大臣若しくは都道府県知事の認証を受けた宗教団体のことであり、図表9に示すように、礼拝施設を備える「単位宗教法人」(寺院・神社・教会)と、神社、寺院及び教会を傘下に有する「包括宗教法人」(宗派・教派・教団)とに大別される。

図表9 日本の宗教法人数 (2008年12月31日時点)

	文部科学大臣所轄	都道府県知事所轄
諸教系	107	14,931
キリスト教系	306	4,151
仏教系	428	77,310
神道系	214	85,154

(出所) 文化庁ホームページを基にして作成。

図表10 宗教法人の収支計算書と財産目録

(i) 収支計算書の様式

(自平成〇〇年〇月〇日 至平成〇〇年〇月〇日)

科目	予算額	決算額	差異
1 宗教活動収入	×××	×××	
宗教活動収入	×××	×××	
会費収入	×××	×××	
寄付金収入	×××	×××	
補助金収入	×××	×××	
2 資産管理収入	×××	×××	
3 雑収入	×××	×××	
4 繰入金収入	×××	×××	
5 貸付金回収収入	×××	×××	
6 借入金収入	×××	×××	
7 特別預金取崩収入	×××	×××	
8 預り金収入	×××	×××	
当年度収入合計 (A)	×××	×××	
前年度末現金預金 (B)	×××	×××	
収入合計 (C) = (A) + (B)	×××	×××	

(自平成〇〇年〇月〇日 至平成〇〇年〇月〇日)

科目	予算額	決算額	差異
1 宗教活動支出	×××	×××	
(1) 宗教活動費	×××	×××	
儀式行事費	×××	×××	
強化布教費	×××	×××	
信者接待費	×××	×××	
(2) 管理費 (維持費)	×××	×××	
会議費	×××	×××	
事務費	×××	×××	
旅費交通費	×××	×××	
火災保険料	×××	×××	
公租公課	×××	×××	
雑費	×××	×××	
2 人件費	×××	×××	
3 繰上金支出	×××	×××	
4 資産取得支出	×××	×××	
5 借入金償還支出	×××	×××	
6 特別預金支出	×××	×××	
7 預り金支出	×××	×××	
8 予備費	×××	×××	
当年度支出合計 (D)	×××	×××	
当年度末現金預金 (E)	×××	×××	
支出合計 (F) = (D) + (E)	×××	×××	

(出所) 文化庁ホームページを基にして作成。

そして、宗教法人では、仏教系の住職において世襲の傾向が強く、神道系等も同様の傾向を示しており、教義 (浄土真宗本願寺派) あるいは規則 (真宗大谷派) にもとづいて住職が世襲される事例が多く、例えば、本願寺派では、「血脈相承」の下、住職の血脈を重視しており、本願寺寺院規則11条に拠り、宗祖の系統たる大谷宗家の家系に属する者が、嫡出の長男子 (承継順位第一位)、嫡出

の長男子の長男子 (承継順位第二位) の順に伝灯承継する¹⁹⁾。

なお、寺院規則が未整備の場合には、慣習的に宗教法人解散時の残余財産は住職に帰属することになる²⁰⁾。

また、宗教法人は、宗教法人法第25条にもとづき、毎会計年度終了後3ヶ月以内に、収支計算書及び財産目録の作成が求められており、さらに、平成7 (1995) 年の宗教法人

(ii) 財産目録の様式

(平成〇〇年〇月〇日)

区分・種別		数量	金額		備考
(資産の部)					
特別利益	1. 宝 物				
	(1) 〇〇〇像	〇〇体		×××	
	2. 什 物				
	(1) 〇〇〇〇	〇〇点	×××		
特別財産計				×××	
基本財産	1. 土 地			×××	
	(1) 境内地	〇筆	〇〇〇m ²	×××	
	2. 建 物			×××	
	(2) 境内建物	〇棟	〇〇〇m ²	×××	
	3. 有価証券		〇〇口		×××
	4. 預 金		〇〇口		×××
基本財産計				×××	
普通財産	1. 土 地		〇		×××
	2. 建 物		〇〇〇m ²		×××
	(1) 境内建物		〇〇〇m ²	×××	
	(2) その他の建物		〇〇〇m ²	×××	
	3. 什器備品		〇〇〇m ²		×××
	4. 車 両		〇〇点		×××
	5. 図 書		〇〇台		×××
	6. 有価証券		〇〇冊		×××
	7. 積立預金		〇〇株		×××
	8. 預 金		〇〇口		×××
9. 現 金		〇〇口		×××	
	10. 貸付金				×××
普通財産計				×××	
資産合計 (A)				×××	
(負債の部)					
負債	1. 借入金			×××	
	2. 預り金			×××	
負債合計 (B)				×××	
正味財産 (C) = (A) - (B)				×××	

(出所) 文化庁ホームページを基にして作成。

法の改正を受けて、収支計算書及び財産目録を所轄官庁に提出することを義務づけられたのである。そして、平成13(2001)年に日本公認会計士協会が公表した「宗教法人会計の指針」は、宗教法人に対して、図表10に示すような宗教法人の収支及び財産の状況を明示した「計算書類」の作成を求めている。例えば、収支計算書とは、予算額と決算額とを対比してその差異を表示する計算書類のこ

とであり、財産目録とは、貸借対照表の内容を詳細に表示したものである。

この他、宗教法人のなかには、貸借対照表及び正味財産増減計算書を作成する団体も存在する。正味財産増減計算書とは、公益法人で作成されている損益計算書の役割を果たす会計資料のことである。

一方、税法の視点から考察した場合には、公益法人等に分類される宗教法人に対して、

(iii) 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書 (平成22年4月1日～平成23年3月31日)		(単位：円)		
科 目	金 額			
	当年度	前年度	増 減	
I 一般正味財産増減の部				
1 経常増減の部				
(1) 経常収益				
基本財産運用益	×××	×××		
特定資産運用益	×××	×××		
受取入会金	×××	×××		
受取会費	×××	×××		
雑収入	×××	×××		
経常収益計	×××	×××		
(2) 経常費用				
事業費	×××	×××		
管理費	×××	×××		
経常費用計	×××	×××		
当期経常増加額	×××	×××		
2 経常外増減の部				
(1) 経常外収益				
経常外収益計	×××	×××		
(2) 経常外費用				
経常外費用計	×××	×××		
当期経常外増減額	×××	×××		
当期一般正味財産増加額	×××	×××		
一般正味財産機首残高	×××	×××		
一般正味財産期末残高	×××	×××		
II 指定正味財産増減の部	×××	×××		
III 正味財産期末残高	×××	×××		

(出所) 社団法人全国国宝重要文化財所有者連盟ホームページを基にして作成。

原則的に法人税及び固定資産税が非課税とされており、宗教法人における法人税の課税対象が収益事業にのみ限定されている。例えば、法人税法は、34特掲事業 {物品販売業・不動産販売業・金銭貸付業・物品貸付業・不動産貸付業・製造業・通信業(放送業を含む)・運送業・倉庫業・請負業・印刷業・出版業・写真業・貸席業・旅館業・料理店業その他の飲食業・周旋業・代理業・仲立業・問屋業・鉱業・土石採取業・浴場業・理容業・美容業・興行業・遊戯所業・遊覧所業・医療保健業・技芸教授業・駐車場業・信用保証業・無

体財産権の提供・労働者派遣業} を課税対象とする。

一般的に、宗教法人に対する非課税措置の是非は、宗教活動の有する公益性から支持される。この公益説とは、宗教法人に対する非課税措置を宗教法人の有する公益性に求める見解のことであり、宗教活動は特殊なサービスを提供することにより国家の安寧と公共の増進に貢献しているのであるから、公共性の高い宗教活動に対しては非課税措置という対価が支払われるべきであるという考え方である²¹⁾。

また、宗教法人は、文化的価値の高い建造物、伽藍、仏像および経典等の資産を承継しており、文化的価値の高い資産の保護と伝承を重視したならば、宗教法人に対する非課税措置を容認することに対して妥当性を見出すことができる²²⁾。そして、宗教活動に対する課税は、宗教活動の実態把握のための税務調査等を通じて国家が宗教法人にかかわりをもつことになり、憲法及び租税政策は、むしろ宗教活動を非課税とすることにより最小限で宗教にかかわることを選択していると解することもできるのである²³⁾。

4-2 宗教法人の所有する保有地における 固定資産税課税の是非

現行税法は、宗教法人の有する公共性及び公益性を重視し、宗教法人が専ら本来の用に供する固定資産に対して非課税とする。固定資産税とは、シャープ (C.S. Shoup) 使節団の調査と助言にもとづいて、昭和25 (1964) 年に導入された市町村を課税主体とし、そして固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準とする地方税のことである。

また、地方税法第6条第2項は、「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる」と規定し、同法第7条は、「地方団体は、その一部に対して特に利益がある事件に関しては、不均一の課税をし、又はその一部に課税をすることができる」と規定する。そのため、固定資産税は、地方税法第6条及び第7条を拠りどころとして不均一課税を採用しているのである。しかし、自治省（現総務省）は、不均一課税に対して「固定資産税が物税としての性格を帯びていることを考慮した場合には、固定資産を所有している納税

者および課税標準のいかんを問わず、固定資産税の税率は一律に設定されなければならない」とする²⁴⁾。

一方、固定資産税には、固定資産税の有する人税的要素に注目して「応能負担原則がより一層具体化されることが望ましく、それゆえ、固定資産税の性格論（物納論）は不均一課税論の展開において少しも法理論的障害にはならず、加えて、現行固定資産税制自体が人税的要素をとりこんでおり、そのような現行税制の視覚からいっても、租税条例において憲法の応能負担原則に適合する固定資産税制の仕組みを少しでも具体化することがむしろ望ましい²⁵⁾ という見解も存在する。

しかしながら、宗教法人の所有する保有地に対する固定資産税の非課税措置の適用については批判的な見解が多い。例えば、憲法の視点から宗教法人の所有する保有地に対する固定資産税の非課税措置を論じた場合、憲法第20条は、「信教の自由は、何人に対してもこれを保障する。いかなる宗教団体も、国から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない」と規定するが、この場合の非課税措置が「国からの特権」に該当することになり、憲法の本質に抵触すると批判できるのである²⁶⁾。

わが国の戦後税制に大きな影響を及ぼした米国では、税収に対する貢献度が低く租税回避行為の対象とされがちな相続税に対して批判的な姿勢が窺える²⁷⁾。また、宗教法人の非課税措置に対しても Internal Revenue Code of 1986（内国歳入法典）にもとづいて宗教団体を厳しく規制しており、一定の手続きを経た適格非営利法人の宗教団体に対してのみ非課税措置を容認している²⁸⁾。

わが国の厳しい国家財政の状態を鑑みた場

合には、全国に約18万団体存在する宗教法人に対して非課税措置を容認することに異議を唱えたい。そのため、わが国においても、米国のような厳しい適格非営利法人の規制を設けて宗教法人に対する非課税措置を検討すべきである。

すなわち、専ら宗教法人の本来の用に供する境内地（境内建物を含む）であっても、市場価値にもとづいて固定資産税等を課税すべきであり、仮に、文化価値の高い文化財を評価することが困難であるというのであれば、収益事業所得に対する法人税率を普通法人と同一のものに変更するなどの措置を講ずることを提案したい²⁹⁾。

4-3 宗教法人の所有する保有地に対する非課税措置の否認事例

宗教法人の保有地に対する固定資産税の非課税措置が、課税庁によって否認され課税された事例も存在する（以下、「浄土宗回向院事件」とする）。浄土宗回向院は、東京都墨田区に所在する宗教法人であり、江戸時代から相撲供養と動物供養の寺院として名高く、永年にわたり回向院境内の一角に動物供養を目的とする回向堂と供養塔を設け宗教活動の一環として動物供養を行ってきた。

当然、宗教法人であれば、固定資産税の非課税措置の対象となるが、課税庁である東京都墨田区税務事務所長は、浄土宗回向院境内の動物の遺骨を安置したロッカー部分を、地方税法348条2項3項及び同法702条の2第2項を拠りどころとして非課税の対象とする「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」には該当しないとして、平成16（2004）年6月1日付で平成16（2004）年度分の固

定資産税及び都市計画税の賦課処分を行ったのである。なお、宗教法人法第3条は、「この法律において『境内建物』とは、第一号に掲げるような宗教法人の前条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物をいい、『境内地』とは、第二号から第七号までに掲げるような宗教法人の同条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう。1. 本殿、拝殿、本堂、会堂、僧堂、僧院、信者修行所、社務所、庫裏、教職舎、宗務庁、教務院、教団事務所その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物（附属の建物及び工作物を含む。）、2. 前号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地（立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。以下この条において同じ。）、3. 参道として用いられる土地、4. 宗教上の儀式工事をを行うために用いられる土地（神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。）、5. 庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地、6. 歴史、古記等によつて密接な縁故がある土地、7. 前各号に掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地」と規定する。

その後、浄土宗回向院事件を巡る訴訟が生じたが、第一審判決と第二審判決では異なる判示がなされている。例えば、第一審判決では、人に対する供養と動物に対する供養とは『社会通念』に照らして社会的評価が異なるということを理由に挙げ、課税庁の立場を支持しているのに対して、第二審では、①回向院が民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和37（1962）年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していること、②浄土宗以外の教義及び作法による供養を行ってい

ないこと、③基本的の合祀を勧め、合祀についての管理費等の費用がかからないこと、④広告宣伝を一切行わず、民間業者の紹介も受けないためリベートも発生していないこと等を理由に挙げて、地方税法348条2項3号の宗教法人の保有地に対す固定資産税の非課税措置に該当すると判示している³⁰⁾。

この浄土宗回向院事件を巡る判決は、宗教法人の収益事業該当性について争われた名古屋地裁平成17(2005)年3月24日判決(以下、「ペット葬祭」とする)とは異なる結果となった。本判決では、宗教法人が教義にもとづく宗教活動として執り行ったペット葬祭が収益事業とみなされた。本判決は、①依頼人の支払い金員に任意性を認めることができず、②人の葬儀におけるお布施とは同一のものとはいえず、③宗教法人と依頼人との間には対立関係を生じさせ、④遺骨処理は倉庫業に該当し、そこに人骨埋葬を目的とする墳墓地と同様の公共性および公益性を見出すことができず、⑤塔婆、プレート及び骨壺等の販売は物品販売業に該当し、そして死体の取り扱い扱いは附属の事業活動に該当し、⑥初七日や七七日の法要も請負業に該当すると判示している³¹⁾。

つまり、浄土宗回向院事件及びペット葬祭では、営利を目的としたものであるか否やかという点と、社会通念上、公益法人の活動として相応しいものであるか否やかという点が問われたのである。公益法人の所有する保有地に対して固定資産税を非課税とするのは公益性を重視したためであり、特定の信者の精神的救済を目的として教化活動に専念する宗教法人の所有する保有地に対しても固定資産税の非課税措置を容認することには問題がある。例えば、平成22(2010)年6月に、日

光東照宮、日光二荒山神社及び輪王寺など栃木県日光市内にある宗教法人は、関東信越国税局の税務調査を受けたが、その際に、過去5年間に得た駐車場収入を収益事業として申告しなかったことを理由として計5億円の法人税の申告漏れを指摘され、過少申告加算税等を含めて約1億円の追徴課税を受けている。前述したように、駐車場から生じる収益は34特掲事業に該当し、宗教法人においても法人税の納税義務を有しているが、他にも、宗教法人であるからという安易な考えで申告漏れしている団体が存在するはずである。

また、宗教法人に対する法人税及び固定資産税における非課税措置に注目して、節税効果を目的として休眠状態にある宗教法人の売買が行われていると推測できる。朝日新聞社が全国182,527の宗教法人に対して実施した調査結果に拠れば、提出期限が1年を経過しても未提出の宗教法人の数が2009年度時点で16,750法人を数え、2004年度末の時点の8,004法人から2倍以上に増加し、2008年度時点の13,400人から25%増加しており、休眠宗教法人の著しい増加が窺えるのである³²⁾。休眠宗教法人が増加している理由としては、①宗教法人の事業形態の特殊性から事業承継者を確保することが難しい、②信者数が減少しているという二点を挙げることができる。

すなわち、法人税及び固定資産税の申告漏れを防ぎ、そして、節税効果を目的とする休眠宗教法人の売買を防ぐためには、宗教法人の設立を厳しくし、宗教法人の見直しを行うと共に、宗教法人を対象とした税務調査を強化することが求められるのである。

5 おわりに

事業承継問題を検討する場合には、現行の事業承継税制に含まれていないが、世襲制の傾向が強く窺える農家及び宗教の事業承継についても触れなければならない。そのため、本論文では、まず、最近の小規模宅地等の相続税の課税の特例を巡る税務上の改正点及び問題点について検討し、次いで、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例及び宗教法人の有する保有地に対する固定資産税の非課税措置等の農家及び宗教の事業承継者の土地を巡る税務上の問題点について検討した。

事業承継における土地を巡る税制上の課題としては、第一に、中小企業経営者の土地を巡る税務上の問題点が挙げられる。例えば、小規模宅地等の相続税の課税の特例では、実際に相続人が事業を承継していない場合でも、被相続人が事業の用に供していた宅地等に対して減額を容認することに対する批判があったが、平成22(2010)年度税制改正では、相続開始の直前と申告期限の2つの時点の状況により適用要件の判定を行うことに改められ、そして、相続税の申告期限まで継続して要件を満たさない非継続の場合には減額対象から除外されることになった。しかしながら、特定事業用宅地等では、宅地等の限度面積が一律400㎡に設定されており、事業業種、事業内容および事業規模に対する斟酌をまったく加えることなく限度面積を一定化している等の問題点が税制改正後も残されているのである。

第二に、農業相続人の土地を巡る税務上の問題点が挙げられる。仮に、TPPが導入され

た場合には、農家の事業承継に対して多大な影響を与える可能性がある。そのため、農業相続人の育成及び確保は、農家に対する所得補償だけで解決できるような安易な問題ではない。すなわち、農業相続人の確保は、わが国にとって重要な政策の一つであり、そのため、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例が農家の事業承継において果たした役割は高く評価されるべきである。しかしながら、農業相続人の事業承継に対する配慮は、事業承継税制の構想のなかには盛り込まれておらず、その点に事業承継税制の限界が窺えるのである。

第三に、宗教法人の事業承継者の土地を巡る税務上の問題点が挙げられる。現行税法上、公益法人等に分類される宗教法人に対しては、原則的に法人税及び固定資産税が非課税と規定されており、宗教法人における収益事業にのみ法人税が課税されている。一般的に、宗教法人に対する非課税措置の是非は、宗教活動の有する公益性から支持される。すなわち、現代税法は、「宗教は、人々の『精神生活の豊かさ』、『心の平安』の確保などの高度の公共性・公益性の機能を担う。また、そうした人々の精神生活の領域には原則として徴税権力が介入しないこととしたほうが良い。この点を含めて、本来、宗教というものの持つところの公共性・公益性から宗教法人の本来の用に供する固定資産を非課税とする」³³⁾と説明される。しかしながら、多数の土地を保有する宗教法人に対する非課税措置の適用については批判的な見解も多い。つまり、公益法人の所有する保有地に対する固定資産税を非課税扱いとするのは、その公益性を重視したためであり、特定の信者の精神的救済を目的として教化活動に専念する宗教法人の所

有する保有地に対しても固定資産税の非課税措置を容認することに問題点を指摘できる。例えば、わが国の戦後税制に大きな影響を及ぼした米国では、宗教団体の非課税措置に対してInternal Revenue Code of 1986（内国歳入法典）にもとづいて厳しく規制しており、一定の手続きを経た適格非営利法人の宗教団体に対してのみ非課税措置を容認している。わが国においても、宗教法人に対する非課税措置を容認するのであれば、米国のような厳しい適格非営利法人の規制を設けるべきである³⁴⁾。

以上、本論文においては、事業承継における土地を巡る税務上の課題について、小規模宅地等の相続税の課税の特例、農業相続人が農地等を相続した場合の納税猶予の特例及び宗教法人の所有する保有地に対する固定資産税の非課税措置等を中心に検討した。もちろん、事業承継税制が非上場の中小企業の事業承継において果たした役割の大きさについては高く評価されるべきである。しかしながら、世襲制の傾向が強い経営領域である農業相続人及び宗教法人が事業承継税制の範疇に含まれていない。そのため、本論文では、農家及び宗教の経営領域をも含めた新しい事業承継税制を再構築することを提案したのである。

注

- 1) 富岡幸雄、『事業推進型承継税制への転換—事業承継税制の推移と改革構想—』（ぎょうせい、2001年）に詳しい。
- 2) 高沢修一、『事業承継の会計と税務』（森山書店、2008年）第2章に詳しい。
- 3) 国税庁ホームページ・相続税の申告のしかた（平成23年分用）13ページ。

- 4) 同上 13ページ。
- 5) 日本公認会計士協会編、「中小企業の事業承継税制の論点整理と諸問題の検討—新たな事業承継税制の創設を受けて—」（租税調査会研究報告第19号、2009年）、64ページ。
- 6) 金子 宏、『租税法【第13版】』（弘文堂、2008年）474ページ。
- 7) 同上 463ページ。
- 8) 税理士法人UAP編、「UAPレポート・平成22年度税制改正」（u-ap.com/report/・・・/vol54-2/）参照。
- 9) 小池正明、「相続税制の再検討—現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会編著、租税理論研究叢書13、（法律文化社、2003年）86ページ。
- 10) 前掲「国税庁ホームページ」21ページ。
- 11) 秋元照夫、「農地課税及び農地評価の問題点」、北野弘久・小池幸造・三木義一編著、『争点相続税法（補訂版）』（勁草書房、1996年）284ページに詳しい。
- 12) 文藝春秋編、「日本の論点PLUS」（bitway.ne.jp/・・・/101111.html）。なお、TPPは、平成22（2010）年3月に、アメリカ、オーストラリア、ペルー及びベトナムを加えた8カ国で交渉を開始し、平成22（2010）年10月からはマレーシアが参加し9カ国で交渉が行われている。
- 13) 農林中金総合研究所編、「TPP（環太平洋連携協定）に関するQ&A」〈2011年〉、5ページ。
- 14) <http://www.meti.go.jp/topic/data/101027strategy.html>
- 15) 伊藤元重、「内向きが続けば素通りされる・統第三の開国 争論」朝日新聞、2011年1月21日参照。
- 16) http://www.maff.go.jp/j/kokusai/renkei/fta_kanren/sisan.html
- 17) 鈴木宣弘・木下順子、「真の国益とは何か—TPPをめぐる国民的議論を深めるための13の論点」『TPP反対の大義』（農山漁村文化協会、2010年）37-52ページに詳しい。
- 18) 山下一仁、「自由貿易が日本企業を救う—「TPPで農業は壊滅」しない—」『農業と経済』

- (昭和堂, 2011年5月号), 4ページ。
- 19) 岩谷宗圓, 「宗教法人に対する贈与と相続税法66条4項」 納税協会フォーラム (財団法人納税協会連合会, 2005年)
 - 20) 名古屋高裁昭和36年12月15日民事2部判に詳しい。
 - 21) 石村耕治編, 『宗教法人法制と税制の在り方—信教の自由と法人運営の透明性の確立—』(法律文化社, 2006年) 44-45ページ。
 - 22) 平野 武・齊藤 稔, 『宗教法人の法律と会計』(晃洋書房, 2001年) に詳しい。
 - 23) 石村 前掲書, 47-48ページ。
 - 24) 自治税務局長通達「固定資産税における不均一な課税について」, 行実昭和51年5月26日自治固第48号参照。
 - 25) 北野弘久, 『税法学原論〔第六版〕』(青林書院, 2007年) 367ページ。
 - 26) 高沢 前掲書, 92ページ。
 - 27) Bernheim, D., "Does the Estate Tax Raise Revenue?" in L. Summers, ed., Tax Policy and the Economy Vol.1, pp38-113, MIT Press, 1987. Schmalbeck, R., "Avoiding Federal Wealth Transfer Taxes", in W. Gale, J. Hines and J. Slemrod eds., Rethinking Estate and Gift Taxation, pp113-163, Brookings, 2001.
 - 28) Internal Revenue Code of 1986に詳しい。
 - 29) 高沢 前掲書, 95ページ。
 - 30) <http://www.tadaoka.com/pc/free3.html>参照。
 - 31) 忠岡 博, 「宗教法人が行うベットの葬祭の収益事業該当性」『税法学』554号, 2005年, 115-124ページ。
 - 32) <http://www.asahi.com/national/update/0130/TKY201101290388.html>参照。
 - 33) 北野弘久, 『税法問題事例研究』(勁草書房, 2005年) 378ページ。
 - 34) 適格非営利法人の手続きについては, 法人格を取得するためには, 一般に, 当該団体の所在する州の法律に基づき, 定款または規則を作成し, その他必要書類を添付し州当局へ提出し, 州務長官の認証 (certification) を受けた上で, 当該団体の所在州の地方団体 (郡, 市, タウン等) の権

限ある当局へ届出をするという手続による必要がある (たとえば, カリフォルニア州非営利法人法5121条および9121条)。もっとも, ニューヨーク州のように, 州最高裁判所判事の承認を要するとする州も存在する (同州非営利法人法405条) と説明される。

(出所) 石村耕治編著, 『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社, 1995年) 300ページ。

参考文献

- 石村耕治, 『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社, 1995年) 300ページ。
- 石村耕治, 『宗教法人法制と税制の在り方—信教の自由と法人運営の透明性の確立—』(法律文化社, 2006年)
- 金子 宏, 『租税法〔第13版〕』(弘文堂, 2008年)
- 北野弘久, 『税法学原論〔第六版〕』(青林書院, 2007年)
- 北野弘久, 『税法問題事例研究』(勁草書房, 2005年)
- 北野弘久・小池幸造・三木義一編, 『争点相続税法(補訂版)』(勁草書房, 1996年)
- 齋藤力夫, 『宗教法人会計の理論と実務』(中央経済社, 1999年)
- 齋藤力夫・若林孝三監修, 『宗教法人会計の基本と税務』(税務経理教会, 1998年)
- 高沢修一, 『事業承継の会計と税務』(森山書店, 2008年)
- 高沢修一, 『法人税法会計論』(森山書店, 2010年)
- 富岡幸雄, 『事業推進型承継税制への転換—事業承継税制の推移と改革構想—』(ぎょうせい, 2001年)
- 富岡幸雄, 『税務会計学原理』(中央大学出版部, 2003年)
- 平野 武・齊藤 稔, 『宗教法人の法律と会計』(晃洋書房, 2001年)
- 三木義一, 『現代税法と人権』(勁草書房, 1992年)
- 右山昌一郎, 『事業承継対策』(中央経済社, 1996年)