

# 事業承継税制の現状と課題



同志社大学法学部教授 田中 治

## ～要旨～

今日の事業承継税制は、中小企業における経営者の高齢化が進むにもかかわらず、その後継者がなかなか決まらないという状況を打破すべく、平成 20 年の「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（いわゆる「円滑化法」）の制定を基礎とし、平成 21 年度の税制改正において創設されたものである。

本稿においては、事業承継の論理と相続税の論理との対立、調整という視点を軸に、事業承継税制の主要な改正につき、時系列で概観する。とりわけ、平成 30 年度の税制改正において導入された事業承継税制の特例措置の内容と特徴に触れる。この特例措置は、政策税制としての事業承継税制の特徴を鮮明にしたものである。平成 31 年度税制改正においては、個人事業者についても同様の制度が措置される。最後にまとめとして、事業承継税制の今後の課題に言及する。

## 1 事業承継の論理と相続税の論理との対立

### (1) 事業承継等の定義

事業承継の法律上の定義はないが、一般には、会社の経営を現在の経営者から後継者に引き継ぐことをいうものと理解されている。事業承継は、経営の承継と自社株および事業用資産の承継という、二つの側面を持っている。事業承継の方法としては、親族へ承継する親族内承継、従業員等に承継する親族外承継、第三者への売却等による M & A の手法などがあるとされる。

事業承継税制の定義についても、確たるものはないが、一般に、中小企業のオーナーが死亡した場合において、後継者である子が、相続税の負担によって事業承継に支障を来すことがないように、相続税等の負担を軽減する仕組みを

指している。非上場会社の事業承継の支援のための政策的措置ということが出来る。この場合の租税負担の軽減等の対象は、主に、非上場株式や事業場の土地となる<sup>1)</sup>。なお、後に触れるように、平成 31 年度税制改正においては、個人事業者の事業用資産についても、税制上措置することとされたことから、事業承継税制は、単に、会社組織に限られるものではない。

### (2) 事業承継の論理と相続税の論理との対立

このように見ると、第一に、事業承継は、事業（会社）の承継という側面と財産の承継という二つの側面を持つ。この二つの側面においては、税制上、相対立する方向への力が作用する。すなわち、政策的な観点から、事業承継の促進

強化を求める経済社会的要請と、富の不当な蓄積や集中を防止するために、課税を通して、その蓄積された財産の処分を促すという相続税等の要請との対立である。両者の方向性や目的は異なっており、相互の対立や衝突をどのように調整するかが重要な課題となる。

第二に、相続税の論理においては、財産の承継が相続時または贈与時になされる場合、相続税は財産保有に対して抑制的に働く。すなわち、相続税は、被相続人が形成してきた財産が相続によって特定の相続人に偶発的に移転することに担税力を見出し、富の不当な集中を防止すべく、課税を通して富の再配分を図ることをその存在理由とし、正当化根拠とするものである。このような考え方は、課税の公平の理念を基礎とするものである。相当の富が相続によって移転される際に、自己の能力や努力と無関係に財産を承継した者とそうでない者との間で、人生の初期条件（人生の外的条件）について極力同一であるべきだとの正義ないし公平の観念に基づく制約であるということができよう<sup>2)</sup>。

第三に、事業の承継という点から見れば、中小企業における経営者の高齢化、後継者不足に伴う廃業が進むとともに、それを背景として、地域経済の活力の維持や雇用の確保が損なわれることへの対処が求められる。このような要請が税制に求めるものとして、事業承継税制の創設とその強化がある。事業承継の論理からすれば、事業承継を妨げる相続税、贈与税は排除されるべきことになる。相続等に伴う事業用資産の承継の際に、重い相続税等の負担のために当該資産を売却するなどの事業の継続を困難にするような税制は許されないことになる。地域経済の活力や雇用の維持を妨げるような相続税等の課税もまた、排除されるべきことになる。

上記のような対立は、事業承継税制を創設し、

改正する際に存在するものであり、その対立、衝突をどのように解決するかは必ずしも容易ではない。制度は状況に依存することも多い。景気動向に左右されることもあり、また、金融その他の税制以外の政策手段との組み合わせによって、事業承継税制の比重が増減するかもしれない。また、その時々を経済思想や国家哲学によっても影響を受ける<sup>3)</sup>。

このように、政策税制としての事業承継税制は、その政策目的の現実的妥当性、その達成度、効果、他の政策手段との選択可能性を考慮するとともに、他方では、その措置によって失われるかもしれない課税の公平の内容、程度等を勘案して、絶えずその見直しを図る必要がある。

## 2 事業承継税制の導入と展開

事業承継税制の歴史的展開には興味深いものがある<sup>4)</sup>。以下においては、事業承継税制の重要な改正と思われるものを概観するにとどめる。

その大きな流れとしては、次のようにいうことができる。現在の事業承継税制の骨格は平成21年度税制改正において定められ、そこでは比較的厳格な要件が定められた。その後、適宜その要件は緩和され、平成30年度の税制改正に至って、政策税制としての事業承継税制の性格をより鮮明にしたものといえることができる。

### (1) 平成20年の円滑化法の制定と平成21年度税制改正

今日の事業承継税制の基礎には、平成20年の「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（以下「円滑化法」という）がある。円滑化法の基本的な考え方は、①株式の分散の防止と株式の集中による安定的な事業の継続が重要である、②経営者があらかじめ後継者を決め、後継者に自社株式や事業用資産を計画的に取得

させることで、相続紛争を未然に防止し、中小企業の雇用と安定的な事業の継続を図るという計画的な事業承継が重要である、というものである。このようにして円滑化法は、①民法の遺留分制度に特例を設けること、②金融支援措置を設けること、③相続税の課税について措置することを三つの柱とした。

この円滑化法を受けて、平成 21 年度税制改正においては、非上場株式等に係る相続税の納税猶予（租税特別措置法（以下「措置法」という）70 条の 7 の 2）および非上場株式等に係る贈与税の納税猶予（措置法 70 条の 7）の制度が設けられた。

例えば、非上場株式等に係る相続税の納税猶予の制度は、円滑化法による経済産業大臣の認定を受ける非上場株式の承継者（経営承継相続人等）が、先代経営者の相続に伴ってその会社の株式等を取得した場合は、事業を 5 年間継続し、雇用割合が 80% 以上を維持するなどの一定の要件を満たしたときは、その経営承継相続人等が納付すべき相続税額のうち、その発行済議決権株式等の 3 分の 2 に達するまでの部分に係る課税価格の 80% 相当額は、その後継者の死亡の日まで、その納付を猶予する（後継者の死亡により猶予税額を免除する）というものである。

平成 21 年度に創設された事業承継税制は、5 年間の事業の継続、80% 以上の雇用の継続等を求めるなど、産業政策を遂行するための税制と位置づけられている。円滑化法の下で必要とされる一連の手続においては、経済産業大臣による確認、認定の作業が組み込まれている。このように、事業承継税制の執行過程において、経済産業省が重要な役割を果たすことになっていることが一つの特徴である。

第一に、事業承継税制は、円滑化法が定める手法の一つであるにすぎない。円滑化法自体は、

早期の自社株等の移転が可能ないように、遺留分制度の特例を定めるとともに、親族外承継や個人事業者をも視野に入れつつ、これらの者に対しては金融支援措置で対応しようとするなど、その対象と手法はかなり広範囲に及んでいることに注意が必要である。

第二に、例えば、事業承継税制が求める雇用の 80% を維持するという要件は、中小企業にとって、その実現が困難であって、使いづらいつの批判や懸念は当初から存在した。確かに、要件が厳格になればなるほどその税制の利用が難しくなるのは事実であるが、他方では、厳格で合理的な制約のない税制は、課税の公平を損ない、特定の者を理由なく利することになりかねない。平成 21 年度に創出された事業承継税制は、このような緊張関係をはらみつつ、後述の、いくつかの改正を迎えることになる。

第三に、平成 21 年度改正の事業承継税制は、経営承継相続人を被相続人の親族に限定しており、親族内承継を前提とするものである。また納税猶予制度の対象者をその会社の筆頭株主とするなど、1 人の親族後継者にできるだけ多数の株式を集中し、安定的な事業継続を図ろうとするものである。

## (2) 平成 25 年度税制改正

事業承継税制に関し、平成 25 年度の税制改正は注目に値する。その適用要件が余りにも厳しく、使い勝手が悪いことが改正の背景にある。この時点で、適用の対象となる経済産業大臣の認定を受けた企業は、相続税について累計で約 390 件、贈与税について累計で約 180 件にとどまるとされる<sup>5)</sup>。主要な改正として、次のようなものを挙げることができる。

第一に、その適用要件のうち、相続または贈与後 5 年間は、先代経営者の親族である後継者

が代表者を継続することという要件が、撤廃された。親族外の後継者への相続または贈与の場合であっても、相続税または贈与税の納税猶予の対象となった。近年の親族内承継の減少（6割程度といわれる）によって、親族内での後継者の確保が困難になっている現状では、優秀な従業員等に後を継がせる可能性を広げるものといえよう<sup>6)</sup>。

第二に、納税猶予の取消事由に係る雇用確保要件について、5年間毎年従業員数の80%を確保するという要件を緩和し、5年間平均で80%以上を確保することとされた。これについても、雇用の優先を重視することと、不安定な経済変動や創業者であるオーナー社長の死亡等による事業の縮小などを考えると、なお要件としては厳しいものがあるとの批判もあった<sup>7)</sup>。

第三に、従前は、贈与税の納税猶予を受けるためには、先代経営者が役員を退任することとされていたが、役員を退任しなくとも当該会社の代表者でないこととするとされた。会社にとって、先代経営者の知見を活用することができる等の事情が考慮されたものであろう。

### (3) 平成 29 年度税制改正

平成 29 年度の税制改正は、下記のとおり、早期かつ計画的な事業承継に資するため、生前贈与を促進するための税制の見直し、人手不足の中で円滑な事業承継に取り組む中小企業を支援するための雇用要件の見直し等が図られた<sup>8)</sup>。なお、平成 28 年 9 月末までの累計で、経済産業大臣の認定件数は、相続税につき 985 件、贈与税につき 627 件とされる。

第一に、生前贈与を促進するために、相続時精算課税制度との併用が可能となった。これによって、贈与税の納税猶予制度が取り消された場合のリスクが軽減される。また、先代経営者

（贈与者）からの株式等の贈与に関し、当該贈与者が死亡した時点での切替要件（相続開始の時に中小企業要件を満たすこと、非上場要件を満たすこと）が廃止された。先代経営者から会社を承継した経営承継受贈者が、その承継した会社を成長させるという意欲を阻害する要因を取り除こうとするものといえる。

第二に、従業員 5 名未満の小規模事業の雇用確保要件（平均して 80% を維持）につき、相続時または贈与時の常時使用従業員数に 80% を乗じて計算し、1 人に満たない端数は切り上げることとしていた従前の規定を改め、端数を切り捨てることとなった。これにより、例えば従業員 4 名の小規模事業者の従業員が 1 名減少した場合でも、雇用確保要件が満たされることとなる（4 人 × 80% = 3.2 人。端数を切り捨てて 3 人）。全国で約 325 万者とされる小規模事業者に配慮したものと見える。

## 3 平成 30 年度の特例措置の導入等

### (1) 特例措置導入の背景

平成 30 年度の特例措置は、後に見るように、10 年間（平成 30 年 1 月 1 日から平成 39 年 12 月 31 日まで）の期間を限って、既存の制度の基本的な要件を大きく緩和するものである。

その背景には、中小企業の経営者の高齢化の進展と後継者の未確定という現状があるとされる。2025 年度までに平均引退年齢である 70 歳以上となる経営者が 245 万人であるところ、そのうち半分の経営者の後継者が未定であるとされる。このまま推移すれば、日本の中小企業が持っている付加価値の高い技術や人材等が失われ、650 万人の雇用と約 20 兆円の GDP が失われる可能性があるとの指摘がある<sup>9)</sup>。

また、事業承継税制の活用という点でも、平成 21 年度の制度創設以来の利用件数は必ずしも

十分なものでもない（この改正時点において、累計で二千数百件程度といわれる<sup>10)</sup>）。

このように、制度の利用状況と中小企業の事業承継問題が緊急の課題であるという意識を背景に新たな措置が導入されたといつてよいであろう。

## (2) 特例措置の内容

相続税または贈与税の納税猶予の特例を受けするためには、平成30年4月1日から同35年3月31日までの5年間に「特例承継計画」を都道府県に提出し、円滑化法12条1項の認定を受けることが必要である。この特例承認計画には、後継者や承継時までの経営見通し等を記載することとされており、特例認定承継会社が「認定経営革新等支援機関」の指導および助言を得て作成する必要がある。

なお、法形式上は、既存の制度（措置法70条の7から70条の7の4まで）と特例措置（措置法70条の7の5から70条の7の8まで）が併存することとなる。とはいえ、特例措置の利点からすると、事実上この特例措置の利用が図られるものと思われる。特例措置は次のような点で既存の制度と異なっている<sup>11)</sup>。

第一に、納税猶予の対象株式の範囲等が拡大された。既存の制度では、納税猶予の対象は発行済議決権株式総数の3分の2であったが、特例においては、取得したすべての発行済議決権株式が対象となる。また、相続税の納税猶予割合は相続税額の80%を限度とするところから、実際に猶予される税額は全体の約53%にとどまっていたが、特例においては、納税猶予対象株式に係る相続税の全額が対象となる。

このように、全株式に係る相続税が100%猶予されることとなった（なお、贈与税については従前から100%猶予されていた）ため、相続時に

において相続税額の20%相当分を納税するという金銭的な負担がなくなった。

第二に、対象者が拡大された。既存の制度においては、基本的に1人の先代経営者から1人の後継者のみを対象としてきたが、特例においては、複数人（代表者以外の者を含む）からの特例後継者への承継も適用対象とするとともに、代表権を有する複数人（最大3名）への承継も適用対象とする。

このように、特例においては、とりわけ、贈与者を先代経営者に限定することなく、代表権を有していない、先代経営者の配偶者あるいは第三者からの相続または贈与を含めることとなった点が注目される。

第三に、雇用確保要件は、事実上撤廃されたとみてよいであろう。既存の制度においては、経営承継期間内（5年間）の平均で8割の雇用確保要件が課されているが、特例においては、5年間の平均が80%を下回っても、雇用継続要件を満たせない理由を記載した書類を都道府県に提出すれば、納税猶予は継続される。ただし、当該理由が経営悪化による場合または正当なものと認められない場合は、認定経営革新等支援機関から支援および助言を受けて、その書類にその内容を記載しなければならない。

このように、認定経営革新等支援機関から経営指導を受ければ、引き続き猶予は継続されるとされたことが示すように、雇用確保要件は、事実上撤廃されている。

第四に、特例措置においては、経営環境の悪化に対応した特別の減免措置が設けられた。既存の制度においては、経営承継時の株価（相続税評価額）を基礎に相続税額、贈与税額を計算し、納税猶予の取消しとなった場合には、その相続税額、贈与税額を納める必要がある。これに対して、特例においては、経営環境が悪化し、

事業継続が困難である場合において、株式の譲渡時や自主廃業時における株価などを基に再計算した金額を算出し、当該納付金額が当初の納税猶予税額を下回る場合はその差額を免除することとされた。

このような減免措置は、既存の制度の下では、適用後6年目以降に経営が悪化して取消事由に該当した場合、猶予された税額の支払が困難になるという不安から事業承継税制の利用をためらう要因になっていたことを考慮したものと思われる。

第五に、相続時精算課税制度の適用の範囲が拡大された。本来、相続時精算課税制度における受贈者は、贈与者の推定相続人かその推定相続人の子のみである。ところが、特例措置として、事業承継税制の適用を受ける場合には、60歳以上の贈与者から、当該贈与者の子や孫でない、20歳以上の後継者への贈与につき、相続時精算課税制度の対象とした。

これは、贈与者の子や孫でない者への株式の移転に対して生じる贈与税の負担を軽減する措置ということができる。

### (3) 特例措置の特徴

すでに触れたように、事業承継税制に関しては、事業承継を推し進めるために、できるだけ相続税、贈与税の負担を軽くするようという方向性と、相当の財産の移転の機を捉えて富の再配分や課税の公平を図るという方向性の対立と調整の関係が存在する。

その一つ目の特徴として、平成30年度の特例措置の創設は、特例として10年間の期限を定めつつ、事業承継を促進し、経済の活性化を図るという方向に大きく舵を切ったものといえるであろう。その意味で、経済政策としての事業承継税制という視点を明確に打ち出している。そ

の背景として、先代経営者の高齢化が進む中で、次代を担う後継者がなかなか決まっていないという現状に対する強い危機意識が存在する。事業承継が進みにくい背景として税制が占める比重がどれほどかはよく分からないところがあるが、このような危機意識の下、税制における制度的な制約をできるだけ軽減し、事業承継を促進しようとする政策的意図は十分理解できる。また、雇用要件の緩和（事実上の撤廃）に見られるように、後継者の努力や能力を超える、大きな経済変動に見舞われた場合において、なお形式的に雇用要件を維持すべきか、それとも現実的な観点から改めて経営の再起や復活を図るべきか、という判断において、より現実的で合理的な対処をすべきだとして、その軸足を後者に置き換えたものであろう。

二つ目の特徴は、事業承継税制の特例措置は、他の税制改正との連携や、金融支援、補助金、規制緩和を含めた総合的な施策の一環を成しているということである<sup>12)</sup>。

例えば、平成30年度の税制改正の際、中小企業等経営強化法が改正され、M&Aによる事業承継を支援対象に追加することで第三者への事業承継を後押しすることとされた。その一環として、認定を受けた経営力向上計画に基づいて再編、統合を行った際にかかる登録免許税、不動産取得税を軽減し、次世代への経営引継ぎを加速しようとしている（措置法80条3項、地方税法附則11条の2第16項）。また、中小企業等経営強化法の下で、各種の金融支援等も措置されている<sup>13)</sup>。

三つ目の特徴として、政策税制として事業承継を支援するための税制ではあるが、他方では、いわゆる納税者による租税回避に対する制度上の対応策が設けられている。租税回避は脱税とは違う。それは、納税義務が生じないよう

に、意識的に行為や取引を組み立てるものである。租税回避の定義やその評価については必ずしも見解は一致していないが、法的には、租税回避は「適法」といわざるをえないものである（とはいえ、そうであるからといって、道徳的、倫理的な観点からは、必ずしも積極的に租税回避をすることが推奨されるものではないであろう）。したがって、租税回避に対する法的規制をする場合は、あらかじめ明確な要件を定めた上で規制をするという租税法主義の要請が重視されるべきである。

例えば、平成30年度税制改正において、一般社団法人等の理事が死亡した際に、一定の要件の下で、死亡した理事から遺贈によって取得したものとみなして、問題の一般社団法人等に対して相続税が課されることとなった（相続税法66条の2）。小規模宅地等についての相続税の課税価格の特例に関して、居住または事業の継続への配慮という政策目的に沿わない使われ方（持家を親族等に売却して自ら「家なし親族」になるとともに、特例の適用が可能な相続人を意図的に作り出す行為等）に対処すべく、要件の見直しがなされた（措置法69条の4第3項）。事業承継税制自体においても、相続税法64条（同族会社等の行為または計算の否認等）を準用する等の規定が置かれている（措置法70条の7の2第15項、70条の7の6第11項）。

#### (4) 個人事業者に係る平成31年度税制改正

平成30年度事業承継税制の特例措置の創設に続いて、平成31年度税制改正において、個人事業者についても、それとほぼ同様な形で、事業用資産に係る相続税、贈与税の納税猶予制度が創設される<sup>14)</sup>。

例えば相続税については、認定相続人（承継計画に記載された後継者であって、円滑化法の

認定を受けた者をいう）が平成31年1月1日から平成40年12月31日までの間に相続等により特定事業用資産を取得し、事業を継続する場合には、担保の提供を条件に、その認定相続人が納付すべき相続税額のうち、相続等により取得した特定事業用資産の課税価格に対応する相続税の納付を猶予する。なお、この制度と特定事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例とは選択適用となる。

#### 4 事業承継税制の今後の課題

平成30年度事業承継税制の特例措置は、従来の事業承継税制の方向性を政策的観点から推し進めたものであり、今後その影響や効果がどのようなものになるかが注目される。その評価が定まらない状況ではあるが、事業承継税制の今後の課題について簡単に触れたい<sup>15)</sup>。

第一に、事業承継税制は経営権の承継と財産権の承継という二つの側面を持ち、これらは一定の場合に対立する。相続税が過大であって事業用資産の売却が迫られる場合には、後継者の事業継続にとどまらず、地域経済活力の維持や雇用の確保が損なわれるおそれがある。他方で、一部の富者が富を集中させた財産について、垂直的公平確保の視点から、実質的財産税として相続税を強化すべきだという要請も存在する。

事業承継の対象となる事業用資産についても、原則的には、この課税の論理に服すべきである。相続税の存在理由と事業承継の重要性との比重をどのように考えるかは難しい問題であるが、原則としては、課税を通じた富の再配分、人生の初期設定における平等、といった価値の実現に軸足を置くべきだと考える。また、そのような位置づけの下では、事業承継税制の正当化根拠は、富者の財産の保護に資するというものではない。それはまた単に、地域経済の活性化や

GDPの維持にとどまるものではないであろう。それは、基本的には、従業員の生活権の保護などの別の法的価値に裏打ちされる必要がある。法的には、事業承継税制は、先代経営者が持つ財産の自由な処分権に対して、事業の継続、従業員の生活維持へと誘導する仕組みということも可能であろう。とはいえ、他方では、権利論としても、既存の事業が全て承継される必要や必然性はなく、新たな時代の要請や需要に対応した新規の事業が創設されることの重要性もまた認識されるべきであろう。

第二に、事業承継税制の組立てとして、事業承継の対象を親族外承継に拡大することは重要である。個人事業における事業承継への配慮も必要であろう。その際には、生前における親族間の共同事業制度の確立とその承継方法の明確化、生前における親族間あるいは親族でない者との間での財産の帰属の明確化など、民法や所得税法を含めた整理と制度設計が課題となるであろう。

第三に、事業承継税制の手法として、現行制度は基本的に納税猶予の方法によっているが、納税猶予の方法によるべきか、それとも評価減の方法によるべきかは必ずしも一概にはいえない。いずれの方法によるとしても、合理的な事業継続要件を課すことが必要と思われる。また、相続財産の評価のあり方は相続税等の負担を左右するものであり、事業の承継を考慮した場合に、その収益力をどのように適正に評価すべきかは重要な課題となるであろう。

第四に、事業承継税制に関して、政策的要素が強くなる場合、他方では、租税回避に対する緊張感とその抑制への方向が強まる傾向がある。租税回避への対応としては、過剰な嫌悪感や予測不能を理由とした一般的な防止規定によるべきではない。憲法84条の定める租税法律主義の

原則に基づき、明確で合理的な基準や要件をあらかじめ立法化すべきである。

第五に、政策手段としての事業承継税制は、他の政策手段と対比するならば、相対的なものといってよい。事業承継を支援するための政府の手法としては、ほかに公的な補助金、金融措置などいくつかの方策があり、これらは組み合わせられて用いられることが多い。税への過剰な期待によるのではなく、他の政策手法との関係において、限定的な税の利用を図るという抑制的な姿勢が求められる。税はもともと、公行政の推進を担うための財政資金の調達手段であることを忘れてはならない。

#### 【注】

- 1) 田中治(2012)「事業承継税制の現状と評価(以下「評価」という)」『税研』165号、p.34。なお、筆者は、上記以外にも、「事業承継税制のあり方」(以下「あり方」という)『租税法研究』38号、p.85(2010年)を学会報告し、執筆したことがある。本稿は、これらの叙述と一部重なるところがある。また、これらの論考において注記した文献につき、本稿において再度注記することは原則として省略していることをお断りしたい。
- 2) 首藤重幸(1999)「相続税改革の視点」『税研』87号、p.19。
- 3) 平成14年6月の政府税制調査会答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」では、「相続後の事業継続に対する過大なインセンティブは、新規の創業や新たな事業展開とのバランスを失わせることを踏まえ、そのあり方を見直していく必要がある」ともいう。このような見方は、経済活力の維持を重視する新自由主義的な考え方によるものといえるであろう。田中前掲(「評価」)、注1、p.39。
- 4) 事業承継税制は、通例、昭和58年の税制改正



- によって導入されたとされる。田中前掲（「あり方」）、注1、p.94以下を参照。
- 5) 藤曲武美ほか（2013）『早わかり平成25年度税制改正のすべて』中央経済社、p.115。
  - 6) 種山和男（2013）「事業承継全体から見る事業承継税制」『税経通信』68巻6号、p.45。
  - 7) 藤曲武美ほか前掲、注5、p.119等。
  - 8) 種山和男（2017）「平成29年度事業承継税制の改正概要」『税経通信』72巻7号、p.18。
  - 9) 「事業承継の全体像（中小企業庁インタビュー）：松井拓郎」（2018）『税経通信』73巻11号、p.18。
  - 10) 「事業承継税制（特例措置）のポイント（中小企業庁インタビュー）：北澤淳」（2018）『税経通信』73巻11号、p.29。
  - 11) 中島孝一（2018）「平成30年度税制改正大綱速報解説『事業承継税制の特例』の創設」『税経通信』73巻2号、p.4、小笠原崇光（2018）「2018年度税制改正の勘どころ」『金融財政事情』69巻7号、p.42、江本尚浩（2018）「特例制度の全体像と現行の事業承継税制等の相違点」『税理』61巻7号、p.10等を参照。
  - 12) 「直撃インタビュー 新事業承継税制を中小企業庁担当者に聞く！」（2018）『税務弘報』66巻10号、p.107。
  - 13) 広範な手法に着目して事業承継税制を考察するものとして、品川芳宣（2018）「事業承継税制の現状と新税制への対応」『税理』61巻5号、p.2を参照。
  - 14) 小池正明（2019）「資産課税」『税理』62巻3号、p.145。
  - 15) 田中前掲（「評価」）、注1、p.38、田中治（2016）「中小企業税制の現状と課題」日本租税理論学会編『中小企業課税』財経詳報社、p.36。

---

たなか おさむ

1952年生まれ。京都大学法学部卒業。京都大学大学院法学研究科博士後期課程単位取得退学。1999年京都大学博士（法学）取得。  
大阪府立大学経済学部教授を経て、2008年より同志社大学法学部教授。

【専門】

税法、財政法。

【主な著書】

『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房、1995年（共編著）

『アメリカ財政法の研究』信山社、1997年（単著）

『租税判例分析ファイルⅠⅡⅢ』税務経理協会、2006年（共編著）

『現代税法講義（5訂版）』法律文化社、2009年（共著）など。

---