

## はじめに

個人が同族会社へ固定資産などを譲渡する取引は、実務一般でも見られる取引であると思われる。その際に、一番考慮すべき点は、“譲渡する金額”ではなかろうか。

本件は、請求人らが共有していた土地を法人に譲渡したことについて、著しく低い価額の対価により土地を譲渡したとして、所得税法 59 条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》1 項 2 号（以下「低額譲渡の特例」という。）の規定を適用できるか否かを争点とする事案である。すなわち、本件譲渡取引における請求人らが採用した「譲渡価額」が、所得税法 59 条における「著しく低い価額の対価」に該当するか否かである。

本件は、一般に多く見られる個人と法人の取引における問題点を内包していると考えられる。

## 事実の概要

### 1 事実関係の整理

#### (1) 基礎事実

イ 審査請求人は、平成 10 年 11 月 27 日に死亡した d の相続人である J、K、L、M 及び N（以下「請求人ら」という。）である。

ロ J 及び M は e 株式会社（以下「e 社」という。）の取締役、L は会社員、K はパートタイマーである。

ハ 請求人は d から相続した土地 1,596.81 平方メートル（請求人らの持分は、それぞれ 5 分の 1。以下「本件土地」という。）を、平成 11 年 5 月 10 日付の売買契約により、e 社に対して、総額 7,000,000 円（以下「本件譲渡価額」という。）で譲渡した。

ニ 請求人らの持分に係る各人の譲渡価額は、1,400,000 円であり、1 平方メートル当たりの価額は、4,383 円である。

ホ e 社及び同社の代表取締役会長で J の夫（以下「g」という。）は、他の土地 6,010.37 平方メートル（以下「近傍土地」という。）とその上に存する建物（倉庫）を、平成 13 年 6 月 22 日付の売買契約により、重機会社を経営する h（以下「h」という。）に対して、43,000,000 円で譲渡した。

なお、近傍土地の平成 14 年度の固定資産税評価額は、宅地が 1 平方メートル当たり 8,540 円、雑種地と原野が 1 平方メートル当たり 5,978 円である。

#### (2) 譲渡前後の本件土地の利用状況等

イ 本件土地は、東側が国道 号線に面した間口が約 45m、奥行が約 37m、面積が 1,596.81 平方メートルの市街化調整区域内（建ぺい率：70%、容積率：400%）にある台形の土地である。

ハ 本件土地は初代社長である m の代から賃借していたものであるが、請求人らは従前

から e 社が資材置場として使用していたことから e 社の土地と思っていたが、平成 6 年ころに、d の財産となっていることを知り、それ以降は、賃貸料として、e 社が固定資産税を負担することにした。その後、d が平成 10 年に死亡したことから、請求人らが相続した。

二 e 社は、本件土地が譲渡されるまで d から賃借していた。

ホ e 社に賃貸している本件土地を、他人に売買することは考えられないことから、これまで賃貸していた e 社に買ってもらいたいと思い、購入を依頼した。

へ 当時、e 社は、財務状況が思わしくなく、e 社の顧問税理士に購入を反対されたが、資金の都合が付くということで売買契約が成立した。

ト 本件土地は、平成 6 年 9 月に旧都市計画法 43 条 1 項 6 号口の規定による県知事の確認を受けている土地（以下「既存宅地」という。）である。

チ 本件土地は、購入後も、従前と同様に、e 社が資材置場として利用している。

請求人らは、P 税務署長及び Q 税務署長（以下、両税務署長を併せて「原処分庁」という。）が行った原処分を不服として異議申立てをしたが、それぞれの異議審理庁は棄却の異議決定をした。

請求人らは原処分に不服があるとしてそれぞれ審査請求をしたが、平成 15 年 5 月 12 日に、J を総代として選任する旨及び一括しての審査を求める旨を届け出た。

そこで、これらの審査請求について併合審理をする。

## 2 両者の主張

### (1) 請求人の主張

譲渡価額

7,000,000 円（1 平方メートル辺りの単価：4,383 円）

譲渡金額算定方法

e 社及び g は、平成 13 年 6 月 22 日に、近傍土地を 3.3 平方メートル当たり 23,609 円で譲渡しているが、近傍土地の譲渡は、第三者である仲介業者 3 社が介在して取引されたことから、近傍土地の売買実例が本件土地の周辺の時価を反映しているものである。

低額譲渡の特例に該当するか否かの判断

本件土地の 3.3 平方メートル当たりの譲渡価額である 14,466 円は、近傍土地の 3.3 平方メートル当たりの譲渡価額である 23,609 円の 2 分の 1 以上となっていることから低額譲渡の特例には該当しない。

### (2) 原処分庁の主張

みなし譲渡価額

25,400,000 円（1 平方メートル辺りの単価：15,900 円）

譲渡金額算定の根拠

A 売買実例からの算定価額 26,947,232 円

3 つの売買実例による 1 平方メートル当たりの譲渡価額を基に算定した本件土地の価額の平均値である。

B 不動産鑑定士による鑑定評価額 25,400,000 円

A 及び B のとおり、本件土地と立地条件等が類似する土地の売買実例からみた場合の土地の価額と、不動産鑑定士による本件土地の鑑定評価額は同程度の金額であり、また、買い進みや売り急ぎの事情を排除すべきことを考慮すれば、不動産鑑定士によ

る鑑定評価額をもって本件土地の価額とみるのが合理的である。

低額譲渡の特例に該当するか否かの判断

本件土地と近傍土地を比較すると、その利用価値、区画形状等が大きく異なっているから、近傍土地の取引価額をもって、本件土地の時価とみることには合理性が認められない。

請求人らが主張する e 社に対する本件土地の共有持分者 1 人当たりの譲渡価額は 1,400,000 円であり、本件土地の譲渡の時ににおける共有持分者 1 人当たりの価額は 5,080,000 円の 2 分の 1 に満たない金額であるから、低額譲渡の特例に該当する。

また、本件土地の時価 1 平方メートル当たり約 15,900 円は、国土庁土地鑑定委員会の地価公示価格及び R 県の地価調査基準地の標準価格からみても、妥当なものである。

## 審判所の判断

### 1 判決の要旨

低額譲渡の特例の趣旨は、譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、現実収入した金額にかかわらず、譲渡所得の基となる資産の移転の事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額をもって、当該資産の譲渡があったものとみなして、譲渡収入金額を擬制するものであると解される。

また、個人から法人に対して著しく低い価額での譲渡があった場合における時価の算定方法について、所得税法上、明確な規定はないが、一般的に財産の時価とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、主観的な要素を排除した客観的な交換価値をいうものと解される。

そして、「著しく低い価額の対価に該当するか否か」については、当該財産の譲渡の事情、当該譲渡の対価、当該譲渡に係る財産の通常取引価額、当該財産の評価通達に基づく相続税評価額などを総合勘案して、社会通念に従って客観的に判断すべきものと解される。

これを本件についてみると、以下のとおりである。

請求人らは、低額譲渡の特例の趣旨は関係者が恣意的に利益を得ることを防止することにあるので、譲渡者である請求人らと譲受者である e 社の双方は、恣意的に利益を得ることを目的として本件譲渡価額を決定したのではないので、低額譲渡の特例には該当しない旨主張する。

しかしながら、低額譲渡の特例については、額譲渡か否かは譲渡価額が時価の 2 分の 1 に満たない金額か否かによって判断すべきであるから、租税回避を目的とした行為に適用されるのはもちろんのこと、また、それに限らず、当事者の具体的な意図、目的及び恣意性の有無を問わず、この低額譲渡の特例の規定が適用されるものである。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

そして本件土地の譲渡価額 7,000,000 円は、原処分庁が、譲渡の時ににおける価額として認定した 25,400,000 円（請求人らの持分に係る譲渡価額は 5,080,000 円）の 2 分の 1 に満たない金額であることは明らかであるから、低額譲渡の特例を適用したのは相当であり、本件各更正処分は適法である。

### 2 判決の判断理由・・・本件「譲渡価額」の算定根拠の妥当性

#### (1) 売買実例による譲渡価額の算定の妥当性

一般的に、土地の時価相当額は、当該物件の取引に関して、時間的、場所的同一性及び物件的、用途的同一性の点で可及的に類似する物件の取引事例に依拠し、それを比準して算定するのが最も合理的で、相当な方法であると解される。

原処分関係資料によれば、原処分庁は、S市s町における売買実例の中から、3件の売買実例を基礎とし、〔1〕特殊事情のしんしゃく、〔2〕本件土地の売買契約の締結日との時点修正、〔3〕本件土地との標準化補正（画地条件修正）及び〔4〕本件土地との地域要因の修正をした上、3件の修正後の1平方メートル当たりの価額を基に本件土地の価額を算定し、その平均額である26,947,232円を本件土地の価額としていることが認められる。

そうすると、原処分庁は、本件土地の適正価額の算定に当たって、時間的、場所的同一性及び物件的、用途的同一性の点で類似した物件の売買実例3件を採用し、〔1〕時点の相違、〔2〕画地条件の格差及び〔3〕地域要因の格差を考慮の上、1平方メートル当たりの価額を算出しているから、当審判所においても、この算定方法が相当であると認められる。

したがって、原処分庁が売買実例を基にして算出した価額26,947,232円は、妥当なものである。

## （2）鑑定評価による譲渡価額の算定の妥当性

j株式会社の代表取締役で不動産鑑定士でもあるkは、原処分庁の鑑定依頼を受けて本件土地の鑑定評価（以下「本件鑑定」という。）を行い、鑑定評価額を25,400,000円とする鑑定評価書（以下「本件鑑定書」という。）を平成14年10月11日に原処分庁へ提出した。

客観的な交換価値を示す価額を算定するに当たって、不動産鑑定士による鑑定評価額も、合理的なものの一つであると解される。

原処分庁は、本件土地の価額について、不動産鑑定士に鑑定を依頼し、取引事例比較法を適用して鑑定評価を行い、1平方メートル当たり15,900円と決定し、その総額を25,400,000円と算定している。

そして、本件鑑定評価は、取引事例比較法による価格を試算するために採用された取引事例や公示価格等を規準とした価格を試算するために採用された公示地を選択し、また、これらに係る事情補正、時点修正、建付減価補正、標準化補正及び地域要因格差の比較についても、角地であるか否か、街路条件、交通・接近条件及び環境条件等の比較が的確にされており、当審判所が調査したところによっても、その鑑定方法は相当であると認められる。

したがって、本件鑑定評価額25,400,000円は、本件土地の価額として妥当なものである。

## （3）地価公示価格等による譲渡価額の算定の妥当性

一方、原処分庁は、国土庁土地鑑定委員会の地価公示価格及びR県の地価調査基準地の標準価格を根拠として、本件土地の時価1平方メートル当たり約15,900円は妥当なものである旨主張する。

しかしながら、本件の判断に影響はないものの、次の理由により、国土庁土地鑑定委員会の地価公示価格及びR県の地価調査基準地の標準価格を根拠とすることはできない。

原処分庁が根拠とした2件の地価公示地は、〔1〕市街化区域内の商業地域内の宅地及び住宅地域内の宅地と認められること、〔2〕3件の地価調査基準地のうち2件は、市街化区域内の住宅地域内の宅地と認められることから、本件土地が所在する市街化調整区域内の宅地と地域要因が全く異なっていることが認められる。

そうすると、これらの地価公示価格及び地価調査基準地の標準価格からみても本件土地の時価は妥当であるとする原処分庁の主張は、合理的な根拠を欠くものといえる。

#### **(4) 適正譲渡価額**

以上のとおり、本件土地の適正価額の算定に当たって、原処分庁が採用した売買実例に基づく方法及び鑑定評価に基づく方法には、合理性があると認められるから、原処分庁が、売買実例に基づいて算定した価額と鑑定評価額が同程度の価額であること及び買い進みや売り急ぎの事情や安全性を考慮し、鑑定評価額である 25,400,000 円をもって本件土地の価額と認定したことは、相当であると認められる。

### **研究...裁決に賛成**

#### **1 所得税法 59 条の立法趣旨**

##### **(1) シャウブ勧告における譲渡所得に対する考え方**

「税制改革計画の目的を十分に達しようとするならば、譲渡所得の全額課税は、絶対に無視したり、いい加減にしたりすることを許されない一点なのである。

増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らせたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。これを防止するもっとも重要な方法の一は、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入させねばならないものとすることである。」(注1)

シャウブ税制での考え方は、譲渡所得は毎年の資産の増加額に課税することである。しかしながら、これは実際問題として難しいため、売却や交換などの際にその増加額に対する課税することとしたのである。ここで、問題は増加額に対する課税時期である。すなわち、問題は増加額に対する課税の時期をいつにすべきか、どのくらい延期すべきかということである。

##### **(2) 所得税法 59 条の本質**

譲渡所得とは資産の譲渡による所得をいい、その本質は資産が譲渡によって所有者の手を離れる際に、キャピタル・ゲイン (capital gains) すなわち所有資産の価値の増加益に課税するものである (注2)。そして譲渡所得による課税の趣旨を判例 (注3) も、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者から他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである」としている。

よって、譲渡所得は実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税することを原則としている。しかしながら、一定の無償の譲渡または著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、キャピタル・ゲインに対する課税を逃れ、あるいは繰り延べられるおそれがある。この点に関し、金子宏教授は、「所得税法は、資産の無償または低額譲渡のうち、一定の場合について、時価による譲渡があったものと見なす旨を定めている (59 条)。この制度は、シャウブ勧告に基づいて採用されたもので、キャピタル・ゲインに対する課税の

無期限の延期（indefinite postponement）を防止することを目的とする。すなわち、資産が時価で譲渡された場合には、その資産の保有期間中のキャピタル・ゲインはその時点で課税されるのに対し、無償または低額で譲渡された場合には、それに対する課税の全部または一部が繰り延べられるため、不公平な結果を生ずる。この不公平は、無償で資産の移転を受けた者が、その資産を再び無償で移転する場合には、ますます大きくなる。そこで、この不公平を是正するため、時価による譲渡があったものと見なして、保有期間中に累積したキャピタル・ゲインに課税することとしたのが、この制度である」と所得税法 59 条の立法目的を述べ、租税公平主義の見地からもこの制度の必要性を述べられておられる（注 4）。

租税公平主義は、その公平性が合理的な範囲内であればそれを許容し、絶対的公平を指すものではなく相対的公平を意味する（注 5）。したがって、本判決の取引が低額譲渡に該当し、他の譲渡と比し不公平であるかの判断をせざるを得ない。しかしながら、低額譲渡に該当するかを判断するに当たり、譲渡価額が著しく低い価額の対価が否かを判断しなければならない。

## 2 「譲渡価額」算定の問題点と所得税法 59 条

### （1）「譲渡価額」とは

所得税法 59 条では、「～譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす」と規定されており、「その時における価額」とは「譲渡時における価額」を指し、通常「時価」と考えられる。

通常「時価」とは、「客観的交換価値」をいい、「時価とは、当該財産の客観的交換価値、すなわちそれぞれの財産の現状に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」をいうものと解される（注 6）。そして「時価」の評価については、財産評価基本通達により算定運用されているのが現状である。

しかしながら、名古屋高判昭和 50 年 11 月 17 日（注 7）は、旧所得税法 5 条の 2（現所得税法 59 条）にいう「その譲渡の時における価額」とは、「相続税、贈与税における土地の評価においても、本来当該土地について近隣における売買実例および地元精通者の意見等を考量して個々に時価を算定すべきものであるところ、納税者の便宜および税負担の公平を考慮し、他方、毎年大量に発生する相続、贈与税の課税に際し個々の土地について短期間に売買実例等を調査することが困難である実情に鑑み、土地評価の一応の目安としていわゆる路線価方式が採用されているにすぎないのである。したがって、相続税、贈与税の課税においても、土地の価額の算定につき必ず路線価によらなければならない理由はない」と判断し、「譲渡時における価額」は「時価」であるとしつつも、「時価」の算定方法においては、財産評価基本通達は一つの目安でしかないことを示している。

譲渡所得の所得金額は、所得税法 33 条 3 項によれば「総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」とされている。通常であれば、その取引に使われた譲渡価額が総収入金額として採用されるはずである。しかしながら、所得税法 59 条は、総収入金額である譲渡価額を「時価」へ引き直し、みなす（し）課税する法体系となっている。

すなわち、所得税法 59 条の適用がある場合、譲渡所得の総収入金額を算定することは、「時価」、すなわち「客観的交換価値」を算定することとなる。

## (2)「著しく低い価額の対価」とは・・・2分の1基準の問題

所得税法 59 条が適用される譲渡の場合には、譲渡における価額の算定をどのようにするかが問題となる。それは、譲渡における価額が「時価」と比して「著しく低い価額の対価」か否かを判断することとなるためである。

同条は、「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」の場合に適用される。そして「著しく低い価額の対価」とは、所得税法施行令 169 条において「資産の譲渡の時ににおける価額の 2 分の 1 に満たない金額」であり、2 分の 1 未満で譲渡した場合には「時価」に引き直し課税すると解することができる。よって、譲渡所得の場合、「著しく低い価額の対価」の基準は「2 分の 1 未満」であることが定められている。

一方、所得税法 40 条 1 項 2 項での棚卸資産の場合の「著しく低い価額の対価」の基準の根拠は、明文上、どこにも明らかにされていない。同じく相続税法 7 条におけるみなし贈与規定中の「著しく低い価額の対価」の基準の根拠は明文化されていない。いずれも、通達において説明があるのみである。

また、法人税法は、そもそも規定自体すらない。

さらに国税徴収法 39 条の「著しく低い額の対価」の基準の根拠はないが、判例（注 8）によればその意味を異にする。

憲法 84 条では、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とし、租税法律主義の根拠とされる。そして、租税法律主義を担保する課税要件明確主義の見地からは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」とし、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない」と課税庁側の恣意性排除のため不確定概念を用いることを最小限にすべきことを提言されておられる（注 9）。

## 3 租税回避行為との関係

資産を無償または低額で譲渡された場合には、それに対する課税の全部または一部が繰り延べられる可能性がある。そして、キャピタル・ゲインに対する課税を逃れることにつき、租税回避行為の問題が生じると考えられる。

租税回避行為とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済取引を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」をいうものとされている（注 10）。

租税回避防止規定の一つとして、所得税法 157 条が挙げられる。その本質につき松澤教授は、「法人の株主・役員その他特殊関係者等の一定の地位に在る者が同族会社制度を乱用して所得税の負担を不当に減少することが多いことに鑑み、これに対処するための租税回避防止の規定である。したがって、所得税法の解釈上は、個人と法人（同族会社）との間の取引につき、その取引が異常・不合理と認められれば、通常取引に置きかえて、生ずべきはずの収入を認定し、所得税を課税して租税回避行為を防止することになる」と説明されておられる（注 11）。所得税法 157 条の趣旨を考えると、所得税法 36 条及び 59 条を適用することはできないが、適用しない場合の租税負担を回避に対処する補充的な規定であると解される。

すわなち、「時価」の 2 分の 1 以上で譲渡した場合であっても、同族会社との税負担を目

的とした取引である場合には、所得税法 157 条の適用があるものと解することができる。

#### 4 結論

審判所は、「時価」の定義として「一般的に財産の時価とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、主観的な要素を排除した客観的な交換価値をいう」と解釈しており、「時価」が「客観的交換価値」であることに異論は無い。

また、所得税法 59 条については、「譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、現実に収入した金額にかかわらず、譲渡所得の基因となる資産の移転の事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額をもって、当該資産の譲渡があったものとみなして、譲渡収入金額を擬制するものである」と解しており、さらに低額譲渡に該当するかの判断と租税回避との関係については、「当該財産の譲渡の事情、当該譲渡の対価、当該譲渡に係る財産の通常取引価額、当該財産の評価通達に基づく相続税評価額などを総合勘案して、社会通念に従って客観的に判断すべきものと解され・・・低額譲渡か否かは譲渡価額が時価の 2 分の 1 に満たない金額か否かによって判断すべきであるから、租税回避を目的とした行為に適用されるのはもちろんのこと、また、それに限らず、当事者の具体的な意図、目的及び恣意性の有無を問わず、この低額譲渡の特例の規定が適用されるものである」と解し、低額譲渡の特例は租税回避行為で在るか否かを問わず適用できる旨、判断している。

このように本判決の判断、所得税法 59 条、低額譲渡の判断、適用の判断・解釈は妥当であると思われる。

「譲渡価額」算定について請求人らの算定根拠は、関与税理士の助言により決定したものであると主張するが、その根拠は明確でなく漠然としたもので採用するには足りない。一方、審判所は、本件土地と近傍土地の差異を「同じ市街化調整区域内に所在し、国道を隔てた極めて至近距離に存することが認められるものの、本件土地はそのすべてが既存宅地の確認を受けているのに対して、近傍土地は、その一部は宅地であるものの、他は宅地化の許可が受けられていない雑種地及び原野であり、また、国道に面する間口距離が相異なるなど、その立地条件、利用価値、区画形状等が大きく異なるので、近傍土地の売買実例価額は本件土地周辺の時価を示すものとはいえない」とし、請求人が採用しようとする低額譲渡の判断価額（近傍土地の売買実例）は適用できないと判断している。その逆に、原処分庁が採用した売買実例 3 件及び不動産鑑定評価を妥当と判断している。この点に関しては、第三者である f 信用金庫の裏付け等からも妥当な金額と推認できる。

(注 1) シャープ使節団日本税制報告書第三巻 B12 頁。

(注 2) 金子宏「租税法(第十版)」(弘文堂 平成 17 年) 218 頁。

(注 3) 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁。

(注 4) 金子宏「所得概念の研究」(有斐閣 平成 7 年) 75 頁。

(注 5) 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

(注 6) 東京高裁昭和 54 年 4 月 17 日税資 105 号 133 頁。

(注 7) 税務訴訟資料 83 号 502 頁。

(注 8) 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判例時報 1371 号 82 頁。

(注 9) 金子宏「租税法(第十版)」(弘文堂 平成 17 年) 82 頁。

(注 10) 金子前掲書 127 頁。

(注 11) 松澤智「新版租税法」(中央経済社 平成 11 年) 48 頁。