

## 賃貸借に係る農地の評価

裁決事例研究 平成 17.1.19 裁決、裁決事例集 No.69 288 頁

2006/09/09

租税法務学会会員

公文 國士

はじめに

日々の生活上、われわれが食料入手に困難を来たさなくなってから久しい。それどころか、飽食に浮かれ、ありあまる食料を無益に廃棄することさえある。その日本が、あくまでもカロリーベース計算<sup>1</sup>であるが、食料自給率が 40%<sup>2</sup>と低迷してから数年がたつ。昭和 40 年度には 73%あった自給率が低下を続け、平成 10 年度から 40%で推移している。農地の減少、実質的な休耕地の増加、農業従事者の高齢化、農業後継者の減少、農業労働力の農外部門への流出など様々な情勢の変化が考えられる。その打開策の 1 つとして制定されたものに、農業経営基盤強化促進法（以下「促進法」という）がある。農地の流動化と有効利用を促進するための総合的な仕組みを定めたものである。それまでは、農地法の枠に縛られ、農業の活性化には困難な部分が多かったが、この促進法の制定はそれを改善する上でも大きな意味を持つ。

農地確保の重要さは、先の自給率の問題だけではなく、農地であること自体が周辺環境負荷の低減に大きな貢献をしていることである。したがって、安易な農地転用は、でき得る限り回避されることが望ましい。農地確保を永続的に維持するためには、その農地がスムーズに承継されることが必要である。農地相続は均分相続の原則から、細分化され農業承継が困難になる場合が多い。そして、農地承継に伴う相続税の負担である。農地縮小のため、農業経営の維持がより厳しくなることが予想される中での相続税負担は、決して軽いものではない。次世代への農業継続と農地の継続確保には、なかなか容易ならざるものがある。こんなことを漠然と考えながら、今回の相続における農地の評価に取り組んでみた。

### 1. 事実

#### 1-1 事実の概要

##### 1-1-1 事実の骨子

本件は、農業経営基盤強化促進法(平成 5 年法律第 70 号により農用地利用増進法(昭和 55 年法律第 65 号)から改題。ただし、平成 11 年法律第 87 号による改正前のものをいい、以下「促進法」という。)の規定によって設定された賃貸借に基づき貸し付けられている農地について、その評価額の多寡を争点とする事案である。

##### 1-1-2 前提となる事実(争いのない事実等)

A. 審査請求人 D、E 及び F (以下、この 3 名を併せて「請求人ら」という。)

ほか 1 名は、平成 12 年 4 月 21 日に死亡した G (以下「被相続人」とい

う。)の共同相続人であるが、この相続(以下「本件相続」という。)に係る同年11月18日付の遺産分割協議書に基づき、別表1の「〔1〕」から「〔3〕」の各農地(以下、これらを併せて「本件農地」という。)を含む被相続人の財産を分割して、それぞれ相続により取得した。

別表1

番号	所 在 地	地 目	地 積
	P市p町 -	田	4,297 m <sup>2</sup>
	Q市q町 -	田	4,027 m <sup>2</sup>
	R市r町 -	田	4,962 m <sup>2</sup>

別表 2-3 については、下記参照

B. 本件農地については、H市長が、促進法第18条《農用地利用集積計画の作成》第1項の規定による農用地利用集積計画を定め、平成8年3月8日、同法第19条《農用地利用集積計画の公告》の規定により同計画を公告したことにより、本件相続の開始の時ににおいて、同法第20条《公告の効果》の規定による要旨別表2のとおり賃貸借が設定されていた。

別表2 本件農地の賃貸借の内容

利用権に関する事項		権利者に関する事項	
種類	賃借権	利用権の設定を受ける者	J
内容	水田利用	利用権を設定する者	被相続人
始期	平成8年3月8日	/	
終期	平成13年3月7日		
賃料	年346,764円		

C. 本件農地は、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成12年4月24日付課評2-3による改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。)34《農地の分類》に定める市街地周辺農地に該当し、また、本件農地を同通達39《市街地周辺農地の評価》により評価した自用地としての価額は、別表3の「請求人ら主張額」及び「原処分庁主張額」欄のとおり、

258,019,480円である。

別表3 本件農地の評価額等

区分	申告額	本件更正処分額	請求人ら主張額	原処分庁主張額
自用地としての 評価	207,238,239	256,055,263	258,019,480	258,019,480
評価額	145,066,766	243,252,499	180,613,634	258,118,504

D. 請求人らは、本件相続に係る相続税について、相続税の申告書に別表4の「申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

別表4 審査請求に至る経緯

(単位：円)

区分		氏名	D	E	F
申告	課税価格				
	納付すべき税額		6,916,300	6,916,300	6,916,300
更正 処分 等	課税価格		51,503,000	51,503,000	53,002,000
	納付すべき税額		9,447,600	9,447,600	9,447,600
	過少申告加算税の額		253,000	253,000	253,000

E. これに対し、原処分庁は、平成15年10月8日付（Fについては同月22日付）で別表4の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

F. 請求人らは、これらの処分を不服として、平成15年11月14日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成16年2月6日付でいずれも棄却の異議決定をした。

G. 請求人らは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成16年2月23日に審査請求をし、Dを総代として選任した旨を併せて届け出た。

\* 本件に係る評価基本通達等の定め

本件に係る評価基本通達等の定め（要旨）は、別紙のとおりである。

### 1-1-3 争点

本件農地を評価するにあたり、評価個別通達及び評価基本通達のいずれを適用すべきか。

本件農地は、「耕作権の評価」の対象となる耕作権の目的となっている農地に該当するかどうか。

## 1-2 当事者の主張

### 1-2-1 原処分庁の主張

#### (1) 争点 に対して

本件農地は、促進法の規定によって設定された賃貸借に基づき貸し付けられている農用地であるから、「農用地利用増進法等の規定により設定された賃貸借により貸付けられた農用地等の評価について」と題する昭和56年6月9日付直評10ほか国税庁長官通達（以下「評価個別通達」という。）の定め（別紙の4）に従い、自用地としての価額から、その価額に100分の5を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価すべきである。

#### (2) 争点 に対して

請求人らは、評価基本通達41《貸し付けられている農地の評価》及び42《耕作権の評価》の定めによって本件農地を評価すべきである旨主張するが、評価基本通達において、貸し付けられている農地の評価上耕作権を控除することとしているのは、農地の賃借権が農地法第19条《農地又は採草放牧地の賃貸借の更新》本文及び同法第20条《農地又は採草放牧地の賃貸借の解約等の制限》第1項本文によって強い保護を受けており、その権利が一定の価額で取引されていることによるものである。

ところが、本件農地は、促進法の規定によって設定された賃貸借に基づいて貸し付けられた農用地であるから、農地法第19条ただし書により法定更新の適用が除外されており、賃貸借期間の終期が到来することによって当然に賃貸借が終了し、借主は本件農地を返還しなければならない。

そうすると、本件農地については、評価基本通達41に定める耕作権の目的となっている農地と認めるのは相当でないから、本件農地を同通達41及び42の定めによって評価することはできない。

## 1-2-2 請求人らの主張

### (1) 争点 に対して

評価基本通達 4 1 及び 4 2 に定める耕作権は、民法上の用語ではなく、農地の賃借権の俗称である。そうすると、本件農地に係る賃借権も農地の賃借権であるから、本件農地も耕作権の目的となっている農地にほかならない。

したがって、本件農地の価額は評価基本通達 4 1 及び 4 2 により、その自用地としての価額から、その価額に 1 0 0 分の 3 0 を乗じた耕作権の価額を控除して算定すべきである。

原処分庁は、本件農地は評価個別通達により評価すべきである旨主張するが、次の理由から、本件農地の評価に当たっては、納税者の選択により評価基本通達と評価個別通達のいずれを適用して評価しても差し支えないものと考えるのが相当である。

- A 評価個別通達は、本則である評価基本通達に対して別段の配慮を示したものであって、農林水産省改善局長が国税庁長官に対して行った照会文の内容及びその趣旨に合意した納税者が評価個別通達を適用して申告した場合には、国税庁長官がこれを是認する旨を回答したものであり、納税者は評価個別通達の強制を求められていない。このことは、この照会文中に「地域農業者の合意のもとに」との前置きが付いていることから明白である。
- B また、原処分庁が主張するとおり、評価個別通達による評価が強制されるのであれば、農業公社の職員、農業委員会の事務局職員、市の農政課の職員等の関係人らに対して評価個別通達による評価について周知されるべきところ、H市農業公社の資料には評価個別通達についての記載がなく、そのほか上記関係人らに対する農林水産省内部の留意通達もなく、全く周知されていない。このように周知がないことは、評価個別通達が選択制であることの証拠である。
- C さらに、一般的図書にも評価個別通達の記載がない。このことは、評価個別通達が選択的に適用できるものであり、しかも評価個別通達を適用することが納税者にとって不利な事項であるため、実務的に説明を省いているものと理解される。

以上のことから、本件農地の価額は別表 3 の「評価額」の「請求人ら主張額」欄のとおり 1 8 0 , 6 1 3 , 6 3 4 円となるから、これを上回る部分の本件更正処分は取り消されるべきである。

### (2) 争点 に対して

評価基本通達 4 1 及び 4 2 に定める耕作権は、民法上の用語ではなく、農地の賃

借権の俗称である。そうすると、本件農地に係る賃借権も農地の賃借権であるから、本件農地も耕作権の目的となっている農地にほかならない。

## 2. 判断

審査請求を棄却。

### 2-1 争点 に対して

#### 2-1-1 評価個別通達の趣旨について

耕作権の価額を評価基本通達42により評価することとしているのは、農地法の規定に基づく農地の賃貸借に係る賃借権が、同法第19条本文の賃貸借の法定更新及び同法第20条第1項本文の賃貸借の解約等の制限の規定によって強い保護を受け、また、一定の価額で取引され、賃借権の解除の際には離作料が支払われ、あるいは公共用地の買収の際には補償の対象とされていることによるものである。

ところが、促進法による農業経営基盤強化促進事業(平成5年法律第70号による同法の改正前は農用地利用増進事業)は、農業振興地域の整備に関する法律によって創設された従来の農用地利用増進事業を発展させ、市町村が農業委員会、農業協同組合等の協力の下に、地域全体として農用地の有効利用と流動化を促進することを目的としたものであり、この制度に基づく農用地の賃貸借については、貸主は、あらかじめ定められた期間が満了すれば離作料を請求されずに自動的に土地が返還される保証が与えられていることから安心して農用地を貸し付けることができるものであるから、これにより生ずる賃借権は、農地法に基づく賃貸借による賃借権のような権利とは異なることとなる。

このため、促進法の規定によって設定された賃貸借により貸し付けられている農用地については、評価基本通達41により評価することが実情に沿わないことから、農林水産省からの照会に基づいて、評価個別通達によりその評価方法が定められたものであると解される。

### 2-2 争点 に対して

#### 2-2-1 本件農地の価額について

上記2-1-1の評価個別通達の趣旨は、当審判所においても合理的であると解され、そうすると、促進法の規定により設定された賃貸借に基づき貸し付けられている本件農地の価額についても、評価基本通達41により評価するのではなく、評価個別通達により評価するのが相当であると解される。

そして、評価個別通達は、促進法の規定により設定された賃貸借に基づき貸し付けられた農用地の評価について、かかる賃貸借に基づく賃借権はいわゆる耕作権としての強い権利ではないものの、一般の賃借権と同様に私法上の保護を受けており、その賃貸借の期間がおおむね10年以内であることなどから、相続税法第23条《地上権及び永小

作権の評価》の規定に照らし、その農用地の自用地としての価額から、その価額に100分の5を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価することとしたものであり、かかる評価方法は当審判所においても相当であると解される。

以上のことから、評価個別通達に従い、本件農地の自用地としての価額から、その価額に100分の5を乗じた金額を控除して本件農地の価額を算定すると、別表3の「評価額」の「原処分庁主張額」欄と同額の245,118,504円となる。

したがって、この点に関する請求人らの主張には理由がない。

### 3. 研究（裁決に反対）

#### 3-1 本裁決の意義

理論的には、通達は法ではない。納税者は、評価通達に拘束されることなく、合理的と判断する評価方法により独自に評価する権利を有している<sup>3</sup>。しかしながら、財産評価は「財産評価基本通達」、「評価個別通達」のいずれかによるものとされ、他の方法の介在を許されていないことが現実である。本裁決も、従来の方法を踏襲している。ただ、珍しい点は、評価の決定に際し、上記両通達のいずれを適用すべきかという通達同士を評価基準の根拠として争ったことである。通達を綿密に解釈して、その趣旨をも検討して慎重に通達に従った評価に終始している。法ではない通達を決定基準としてより強く認めたという印象を受ける。

#### 3-2 農業経営基盤強化促進法

農地は個人の財産である。しかし、農業生産の基盤であり、食料の安定供給のために不可欠なものとして公共性が高い。その農地を守るため、農地の転用、貸借、売買といった権利移動に関しては、「農地法」によって厳しく制限されている。とことが、あまりにも規制が厳しく、適正な貸借や売買までもが阻害されてきたのが事実である。そこで、農地の有効利用と流動化の促進を目的として制定されたものが、「農業経営基盤強化促進法」（以下「促進法」という）である<sup>4</sup>。

促進法の内、本件に係る部分の主な内容は次のようになる。

##### 1. 農業経営基盤強化促進法に関する計画制度

知事は、農業経営基盤強化促進基本方針（以下「基本方針」という）を定めて公表することとなっている。この基本方針においては、

農業経営基盤強化促進の基本方向

効率的かつ安定的な農業経営の基本的指標

効率的かつ安定的な農業経営を営む者に対する農用地利用集積の目標

農業経営基盤強化促進事業（従前の農用地利用増進事業を改称）実施の基本的事項

都道府県単位の農地保有合理化法人に関する事項

遊休農地の農業上の利用の増進に関する基本的事項  
特定法人貸付事業の実施に関する基本的事項を定める  
(促進法5条)

また、市町村は、農業経営基盤強化促進基本構想(以下「基本構想」という)を定め、知事に協議し、その同意を得て公告することができる。この基本構想においては、  
農業経営基盤強化促進の目標  
効率的かつ安定的な農業経営の指標  
効率的かつ安定的な農業経営を営む者に対する農用地利用集積の目標  
農業経営基盤強化促進事業の実施基準  
遊休農地の農業上の利用の増進に関する事項  
特定法人貸付事業に関する事項  
市町村単位の農地保有合理化法人に関する事項を定める  
(促進法6条)

### 3-3 農用地利用集積計画

農業基盤強化促進事業に係る農地法の特例を受けるために必要なものである。その特例の主なものを示すと以下のようになる。

1. 農用地の売買、貸借が行われる場合には、農地法による権利移動の許可は不要である。農業目的での農地の売買、貸借について、市町村がこれらの権利を設定、移転に関する計画(農用地利用集積計画)を作成する。これを公告することにより、農地法第3条の許可を受けることなく、計画の定めるところによって所有権が移転し、賃借権等の利用権が設定または移転される(農業経営基盤強化促進法第18条~第20条、農地法第3条第1項第4号の3)。
2. 定められた期間が満了したときに自動的に賃貸借契約は終了する  
農地利用集積計画によって設定・移転された賃借権は、その存続期間が満了するときに自動的に終了し、離作料を支払うことなしに、農地は確実に返還される(農地法第19条ただし書)<sup>5</sup>。ただし、当事者間の合意があれば、利用権の再設定により継続も可能。
3. 農地法の小作地所有制限が適用されない(農地法7条1項13号の2)。  
不在村地主であっても、小作地の所有が可能である。また、在村地主の場合は、保有限度を超えた小作地を所有することができる。

### 3-4 財産評価

相続が発生したとき、相続税額を決めるためには相続財産の価格を決定しなければならない。相続税法 22 条は、特別の定めのあるものを除くほか、相続税の課税価格となる相続財産の価格は、当該財産の取得の時における時価によるものと規定されている<sup>6</sup>。

その時価であるが、「相続税法 22 条に定める『当該財産の取得の時における時価』とは、課税時期において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た場合に通常成立する価格をいうと広く解されている（東京高裁平成 12・9・26 税資 248 号 829 頁等。評価基本通達の 1〔評価の原則〕も参照）」<sup>7</sup>。

しかし、「税法が財産の評価に具体的な方法を定めていないため、租税実務上は、財産評価基本通達等の通達により財産を評価して課税価格を決定し、税額を算出することは広く受け入れられている。特に、相続税における相続財産のうち、土地や株式の評価は、詳細な評価通達により評価される」<sup>8</sup>。

ただし、「それらの方法によることが不合理な場合には、他の合理的な方法によって評価を行うことができると解すべきである」<sup>9</sup>。

さらに、「通達は法令ではなく、また、個別の財産の評価は、その価格に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある財産の評価が通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではない」<sup>10</sup>。

他の合理的な方法による評価と通達との間で争われた事例に、東京高裁平成 12 年 9 月 26 日判決がある。やはり、農地の相続時の評価に対しての問題であるが、このとき他の方法を持ち出したのは、課税庁側である。現実の取引額による評価よりも、財産評価通達の評価額がはるかに低かったケースである。客観的な市場価格と通達による評価額の開差を利用して相続税の軽減のみを目的としたものと判断された。こうした開差を利用した租税回避行為を、「特段の合理的な理由」、「特別の事情」が存在すると判示した。

さてここで問題なのは、これが納税者側から客観的な市場価格を基にした評価方法を提出して通達に対抗した場合、果たして同じ尺度で扱ってもらえるであろうか？

評価基本通達にも、第 1 章総則（評価の原則）(3) 財産の評価に、「財産の評価に当たっては、その財産の価格に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」とある。金子宏教授も「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権は移転していないが、すでに移動を開始しているような場合には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価格によって行うべきであろう」との見解を示されている<sup>11</sup>。

### 3-5 「財産評価基本通達」と「評価個別通達」

基本通達は、各租税法の条文の順序に従い、基本的事項や重要事項に関して解釈や運用方針を体系化したものである。対して個別通達は、それ以外のもの、もしくは新たに解釈問題が生じたりした場合に基本通達を補完等する意味から個別に解釈や運用方針を示すものとされている。前者は、全文が公表され、後者は、個別問題や納税者からの質疑に対応して発遣され、すべてが公表されているわけではない<sup>12</sup>。

本判決は、上記の両通達のいずれを適用すべきかで争った事案である。耕作権の評価を認めるか否かで適用すべき通達が決定的なものである。

### 3-6 耕作権

耕作権は、広義では、耕作者が土地（特に農地又は採草牧草地）を耕作する権利をいい、狭義では、小作権と同義で用いられる。狭義の意味でいう小作権は、一般に、他人が所有する農地又は採草牧草地において、対価を払って耕作又は牧畜を行う権利（農地ニ）である。その内容から、民法 270 条で規定する永小作権、耕作又は牧畜目的での土地賃借権を権限とする小作権（賃借小作権）（民 601）及び耕作又は牧畜目的での地上権を権限とする小作権（256）に分けられ、賃借小作権が一般的である<sup>13</sup>。

本事案では、促進法の規定によって設定された賃貸借であるから、内容は民法 601 条の賃貸借に相当する。農地を賃貸する訳であるから、借主はその農地で農産物を耕作する目的で使用することになる。少なくとも、広義の意味では耕作権は発生することになる。したがって、本事案の農地も耕作権の目的となっている農地と考えても差し支えない。ただ促進法の場合は、農業基盤強化促進事業に係る農地法の特例がある。それは、農用地集積計画によって設定移転された賃借権の存続期間が満了するときは、賃貸借の法定更新の規定の適用が除外される（農地法 19 条ただし書）点である。つまり、契約期間の満了とともに、賃貸借は自動的に消滅するというものである。したがって、離作料の支払は対象外ということになる。促進法による賃借権と、農地法に基づく賃貸借による賃借権のような権利は異なるという原処分庁の判断は、このことを指すと考える。だからといって、耕作権が存在しないという判断は成り立たない。促進法上のもとはいえ、賃借権が設定されているのである。純然たる自用地に比べ、権利の移動にはいくばくかの拘束を受けることになる。ここは、耕作権の評価が考慮されるべきである。

## 4 . 本採決の評価

相続税法 22 条は、「特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価格は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価格から控除すべき債務の金額は、その時の現況による」と規定されている。相続税の場合は、被相続人が死亡した時の財産評価ということになる。しかし、相続財産の時価を客観的に評価することは容易なことではない。納税者は、合理的と判断される評価方法であれば、

独自に評価する権利を有している。にもかかわらず、現実の評価作業は、国税庁によって制定された「財産評価基本通達」によって行われ、それが慣習化されている。

本事案は、農地の相続財産の評価に当たって、「財産評価基本通達」と「評価個別通達」のいずれを適用すべきかが争点であった。その分岐点は、「耕作権の評価」を認めるか否かであった。農地に賃借権を設定したということは、その農地での農産物の耕作を認めたということである。このことは、耕作権はあると判断して差し支えない。促進法で定めている法定更新規定の適用除外は、離作料の支払無しに地主に返還するというものであり、耕作権そのものが認められないというものではない。したがって、耕作権の評価を無視すべきでない。また、促進法によるものとはいえ、賃借権が設定されている。純然たる自用地に比べ、権利の移動には多少なりとも拘束を受ける。これらのことから、「評価個別通達」による自用地として 5%を控除した金額によつての評価は妥当ではないと判断した。

以上の点から、本裁決 - 審査請求を棄却に反対の立場をとった。しかし、反対の結果がでたとしても問題はある。耕作権の評価による控除に、離作料が勘案されている場合には、「財産評価基本通達」による 30%の控除も妥当ではない。離作料部分を差し引いた控除率を設定することが適切であると考ええる。

繰り返し述べるが、納税者は、財産評価については、通達によることを強制されてはいない。本事案は、相続税法 22 条の規定をもとに、独自に作成した財産評価をもって争うべきであったか考える。

<sup>1</sup> カロリーベースによる自給率算出方法に対して異論もある。野菜類を考えた場合、自給率は高いがカロリーは低い。国内産野菜の消費量を上げても、カロリーベース算出では大きな向上は望めない。

<sup>2</sup> 農水省の発表によれば、平成 15 年度の食料自給率は供給熱量（カロリー）ベースで 40%である。同時期の各主要国の自給率は次表のとおりである。

主要先進国食料自給率（カロリーベース）

オーストラリア	265%	スウェーデン	85%
カナダ	142%	イタリア	69%
アメリカ	122%	オランダ	67%
フランス	121%	イギリス	61%
ドイツ	99%	スイス	55%
スペイン	94%	日本	40%

出所：「産経新聞」2004 年 8 月 7 日付け発表をもとに作表

<sup>3</sup> 増田 英敏『租税憲法学 第 3 版』170 頁（成文堂 2006 年）

<sup>4</sup> 昭和 55 年法律第 65 号農用地利用増進法として制定。平成 5 年法律第 70 号として農業経営基盤強化促進法に改称。

<sup>5</sup> 全国農業新聞 2004.10.01

<sup>6</sup> 金子宏『租税法第 11 版』492 - 493 頁（弘文堂 2006 年）

<sup>7</sup> 占部裕典「租税判例百選第 4 版」別冊ジュリスト No.178 157 頁（有斐閣 2005 年）（評価基本通達 第 1 章 総則（評価の原則）（2）時価の意義、金子宏・前掲注（6）『租税法第 11 版』493 頁

<sup>8</sup> 増田英敏・前掲注（3）『租税憲法学第 3 版』155 頁

<sup>9</sup> 金子宏・前掲注（6）『租税法第 11 版』493 頁

<sup>10</sup> 金子宏・前掲注（6）『租税法第 11 版』494 頁

<sup>11</sup> 金子宏・前掲注（6）『租税法第 11 版』497 頁

<sup>12</sup> 増田英敏・前掲注（3）『租税憲法学第 3 版』155 頁、品川芳宣教「租税法律主義と税務通達」税理 44 卷 3 号 17 頁以下

<sup>13</sup> 有斐閣 法律用語辞典第 2 版 法令用語研究会編

---

参考文献：

- \* 浅野耕太『農林業と環境評価』(多賀出版 1998年)
- \* 占部裕典「租税判例百選第4版」別冊ジュリスト No.178 (有斐閣 2005年)
- \* 金子宏『租税法第11版』(弘文堂 2006年)
- \* ホーケン、ポール (Paul Hawken):『*Natural capitalism*』, (佐藤隆光・木幡すぎ子訳)『自然資本の経済』(日本経済新聞社 2001年)
- \* 増田 英敏『租税憲法学 第3版』(成文堂 2006年)