

「国外事業者に消費税を納付させることはなかなか難しいから、結局、いずれの方式も国内でサービスの提供を受ける者にしわ寄せがくる。そんな消費税の課税に今回の改正はなっている」大川の言葉に、平田は大きく頷いた。

キーワード

■BEPS■

BEPSとは「Base Erosion and Profit Shifting」の頭文字による略語であり、「税源浸食と利益移転」の訳語である。元々、BEPSは、2012年6月のOECD 租税委員会本会合において、米国から「税源浸食と利益移転」が法人税収を著しく喪失させている点を憂慮しているとの問題提起がなされたことから、OECDにおいてワーキング・パーティとは別に、「BEPSプロジェクト」として開始された。2013年2月には、「BEPS 報告書」が、同年7月には「BEPS行動計画」が公表され、非常に早い展開の取組みとなっている。現在「BEPS行動計画」の15のアクションプランに基づいて、OECDを中心に関係諸国においては、2014年及び2015年を目途に具体的な検討が進められている。電子商取引以外の国境を越えた役務の提供に対する課税のあり方についても、OECDにおける議論が前提としてある。

■BEPS行動計画の15のアクションプラン／行動1 電子商取引課税■

電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税の在り方を検討する報告書を作成（2014年9月）。

- 現在の国際ルールにおいては、企業が、相手国に十分な繋がり（nexus）がないために、課税を受けずに、経済上、重大な電子的な存在を得ることができること
- 電子商品・サービスの利用を通して生成される販売可能な位置に関連するデータ（marketable location-relevant data）から創造される価値の帰属
- 新しいビジネスモデルから発生する所得の特徴付け
- 関連する源泉地ルールの適用
- 電子商品・サービスの越境販売に関する付加価値税の効果的な徴収の確保方法、電子商取引産業の様々なビジネスモデルの徹底的な分析作業が必要

■国境を越えた役務提供の市場規模／税制調査会（国際課税DG③）■

平成26年4月4日（経済産業省・商務情報制作局・情報経済課）

	国内市場	そのうち越境取引
インターネット広告（2012年）	6,600億円	3,900億円
クラウドサービス（2011年）	1兆2,000億円	2,300億円
電子書籍（2012年）	730億円	350億円

馬券払戻金の所得区分と 外れ馬券の必要経費性

～その3・最高裁判決～

大阪地裁平23(わ)第625号・平25・5・23判決 (LEX/DB 25445678)
大阪高裁平25(う)第858号・平26・5・9判決 (LEX/DB 25503853)
最高裁三小平26(あ)第948号・平27・3・10判決 (LEX/DB 25447123)

Brush up Point

馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性が争点となった事件で、最高裁は原審を支持し、検察官（課税当局）敗訴の判決を下した。最高裁判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当であり、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる。
- (2) 外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する場合、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が、当たり馬券の払戻金という収入に対応するといえることができ、本件外れ馬券の購入代金は、所得税法第37条1項の必要経費に当たる。

I 事実関係

本件は、インターネットで馬券を購入し、A-PAT口座と呼ばれるJRAの決済システムの中で、競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスを利用して馬券購入を多数回反復し、当

たり馬券の払戻しによって多額の収入（平成19年分から平成21年分の払戻合計額30億979万2,980円）を得ていた被告人が、馬券払戻しによる収入を所得として申告しなかったこ

とに対し、所得税法違反に問われた刑事事件である。

第1審、控訴審判決とも被告人を懲役2月、執行猶予2年間という判決を下し、脱税そのものについては有罪判決を下したが、①被告人の本件馬券購入行為から生じた所得は雑所得に該当し、②外れ馬券を含めた

全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬データ等利用等は、所得の金額の計算上控除される必要経費と認定し、検察官の一時所得説・外れ馬券の非控除性の主張を退けたので、検察官は上告していた。本件は、その最高裁判決である。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件における争点は、(1)被告人の馬券購入行為から生じた所得は一時所得か雑所得か、(2)外れ馬券の購入費用等は所得計算上控除されるべきか否かの2点である。

第1審、控訴審で敗訴した検察官は、上告審でも営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであり、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定

の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得であると主張した。また、外れ馬券についても、当たり馬券の払戻金に対応する費用は当たり馬券の購入代金のみであり、外れ馬券の購入代金は、所得税法45条1項1号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費に当たると従来の主張を繰り返した。

III 判決の要旨

2つの争点につき、最高裁は次のとおり判断した。なお、本件には法廷意見の他に大谷剛彦裁判官の意見が付されており、興味深い。

以下、控訴審までの筆者の疑問点を含めた見解と最高裁判決、大谷裁判官意見の三者比較をすると、次のとおりである。

(1) 所得区分の問題		
控訴審反対 筆者見解	最高裁判決	大谷剛彦裁判官意見
「一回限りのレースの勝敗は、その限りにおいて終了し、全体的連続性などと称し、その全体が一連の行為としてとらえられ、	「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されること、営利を目的とする	「私は、本件において当たり馬券の払戻金が一時所得ではなく雑所得に当たると解したとしても、外れ馬券の購入代金を必要

継続的取引に質的な変化が起こるなどありえないのである。司法は本判決を契機に、課税庁に旧有価証券の譲渡の場合のような新たな形式基準の作成を迫るのであるか。」^①

「筆者は、本件については、本件行為は被告人に主観的営利性はあったとしても、それは競馬(賭博)による所得に対していかなる質的性質の変化をもたらすものではなく、社会通念に照らせば、競馬についてはむしろ客観的営利性は認められないと考える。個人はその特性として、利益を追求する活動だけを行うのではなく、同時に様々な消費活動も行っている。本件は再三指摘するとおり、営利を目的とする場合があるとしても、それはあくまで個人の消費生活の範ちゅうでの出来事であり、『競馬の馬券を買うという行為は、経済的行為ではなく、個人の快樂追求欲、金銭所有欲を満足させるという行為にとどま(る)』のである。」^②

継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」

「所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がされていたとは認められない上、いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来の性質が一時的、偶発的な所得であるとして、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定

経費として控除できるとした原判決には法令違反があるといわざるを得ないが、本件事案の特殊性に鑑み、原判決を破棄しなければ著しく正義に反するとまではいえないと考えるので、検察官の上告を棄却する法廷意見と結論を同じくするものである。」

「私は、本件事案の特殊性に鑑み、また、巨額に累積した脱税額を被告人に負担させることの当否には検討の余地があり、原判決は上記の解釈により負担額の縮小を図ったとも理解できるところであるから、原判決を破棄しなければ著しく正義に反するとまではいえないと考えるものである。」

「本来的には娯楽の世界にあった競馬について、大量のデータを用いて自動的に馬券を抽出してインターネットを介して購入することが可能なソフトが開発され、これを利用したビジネス性を持つ活動が現れているようであり、また、本件を機に、本件に類する活動も考えられる。このような状況において、課税の公平、安定性の観点から、課税対象を明確にして妥当な税率を課すなどの特例措置を設けることも必要と思われるので指摘しておきたい。」

「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金

① 渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性～その2・控訴審判決～」(「速報税理」ぎょうせい 2014年8月1日号41頁)

② 渡辺・前掲注①、41頁

<p>を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である。」</p>		
<p>(2) 外れ馬券の必要経費性</p>		
<p>控訴審反対 筆者見解</p>	<p>最高裁判決</p>	<p>大谷剛彦裁判官意見</p>
<p>「本件馬券収入に対する外れ馬券の期間対応などという発想はあり得ない。期間対応は、『その全体を一連の行為としてとらえる』（控訴審判示）ときの発想であり、たとえ本件において被告人が、すべてコンピュータに任せ、回収率にこだわり、1回ごとの馬券購入に本人の意思がなく、競馬が娯楽であるという認識さえも無く、資産運用のような認識があったとしても、外れ馬券は当該個別レースごとに1回ずつ発生し、記録され、データは管理される。そのデータ内容は皮肉にも当該コンピュータ自身が知っている。すなわち、全体を一連の行為として認識されない1回ずつの勝負をコンピュータ自身が個別対応で認識しており、いわゆる販管費に適用される年間を通じた所得計算における期間対応という概念は、これに及ばないのである。」^③</p>	<p>「雑所得については、所得税法37条1項の必要経費に当たる費用は同法35条2項2号により収入金額から控除される。本件においては、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は同法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である。」</p> <p>「これに対し、検察官は、当たり馬券の払戻金に対応する費用は当たり馬券の購入代金のみであると主張するが、被告人の購入の実態は、上記のとおり的大量かつ網羅的な購入であって個々の馬券の購入に分解して観察するのは相当でない。また、検察官は、外れ馬券の購入代金</p>	<p>「当たり馬券の払戻金は、当該当たり馬券によって発生し、外れ馬券はその発生に何ら関係するものではないから、検察官が主張するとおり、外れ馬券の購入代金は、単なる損失以上のものではなく、払戻金とは対応関係にないといわざるを得ない。」</p> <p>「本件の馬券の購入態様、長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入をする特殊な態様であり、法廷意見は一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえると評価するが、得られる払戻金の一回性、偶然性という収益としての性質は変わらないのであり、長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入を繰り返したからといって、なぜ本来単なる損失である外れ馬券の購入代金が当たり馬券の払戻金と対応関係を持つことになるのかは必ずしも明らかではない。また、いかなる購入金額で</p>

③ 渡辺・前掲注①、42頁

<p>「所得税法自体に、『総収入金額を得るため直接に要した費用の額』と規定している以上、控訴審判決は条文の文言を重視するといいつながら、『直接に要した』というその直接因果関係をなんら説明せず、外れ馬券の相当因果関係まで包含した拡大解釈をしたのである。」^④</p>	<p>は、同法45条1項1号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費に当たると主張するが、本件の購入態様からすれば、当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえないから、家事費等には当たらない。」</p> <p>「以上によれば、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金という費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するなどの本件事実関係の下では、外れ馬券の購入代金について当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができるとした原判断は正当である。」</p>	<p>あろうと外れ馬券の購入代金の全額が必要経費に当たり得るとの判断は、広く一般の国民から理解を得るのは難しいのではなかろうか。」</p> <p>「原判決が、本件の外れ馬券の購入代金を所得税法37条1項前段の『直接に要した費用』として必要経費に当たるとしたのは法令解釈の誤りであり、同項後段の『所得を生ずべき業務について生じた費用』として必要経費に当たると解し得るかについても疑問がある。また、そもそも外れ馬券の必要経費該当性が否定されるとすれば、基本的には一回的、偶発的な性質を有する払戻金の収益を、あえて、その態様を重視して、課税対象金額が2分の1に減額される措置により控除の点を除けば一般的には納税者に有利となる一時所得ではなく、雑所得に区分する必要もないと思われる。」</p>
--	---	--

IV 解説

一 法廷意見の整理

〔1〕筆者は、従来より本件事件につき、「一連の馬券購入が一体の経済活動の実態を有する」（最高裁判示）とは考えておらず、あくまで一時所得としてとらえ、外れ馬券についても必要経費算入は認めないという立場

をとってきた。敗者はその主張を本稿で繰り返すことはしないが、沈黙は承諾を与えることになるので、最高裁判決の要点整理だけはしておく。

〔2〕はじめに、本件馬券払戻金の所得区分であるが、最高裁は雑所得該当性を支持し

④ 渡辺・前掲注①、43頁

た。上記表にあるとおり、筆者は、一回限りのレースの勝敗はその限りにおいて終了し、全体的連続性などと称し、本件馬券払戻金があたかも営利を目的とした事業性のある取引として全体を一連の行為としてとらえ、継続的取引に質的な変化が起こるなどということはありませんと主張したが、最高裁は、「当たり馬券の払戻金の本来の性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない」とし、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる」と判示した。

本件の第一審判決は、所得源泉性にこだわったアプローチをしたが、控訴審判決では所得源泉性といった不明確な概念を否認し、条文の「営利を目的とする継続的行為」を総合判断することで足りるとしたが、最高裁も「営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がされていたとは認められない」とし、自らそのような解釈をすることを放棄して、第一審より後退した意味不明な控訴審判決のアプローチを支持した。

〔3〕次に、外れ馬券の必要経費算入に関する問題である。筆者は、外れ馬券は当該個別

レースごとに1回ずつ発生し、記録され、データは管理され、そのデータ内容は皮肉にも当該コンピュータ自身が知っていることを指摘した。したがって、全体を一連の行為として認識しない1回ずつの勝負をコンピュータ自身が個別対応で認識しており、いわゆる販管費に適用される年間を通じた所得計算における期間対応という概念は、本件では適用されない旨指摘した。これに対し最高裁は、「被告人の購入の実態は、上記のとおり的大量かつ網羅的な購入であって個々の馬券の購入に分解して観察するのは相当でない」とし、「外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金という費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するなどの本件事実関係の下では、外れ馬券の購入代金について当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」と判示した。

二 大谷剛彦裁判官の意見

〔1〕最高裁法廷意見は、筆者と対峙するものとなっているが、今回、大谷裁判官の意見が付されている。これは極めて印象的であるが、意味不明である。すなわち、「外れ馬券の購入代金を必要経費として控除できるとした原判決には法令違反があるといわざるを得ないが、本件事案の特殊性に鑑み、原判決を破棄しなければ著しく正義に反するとまではいえない」また、「原判決は上記の解釈により負担額の縮小を図ったとも理解できるとこ

ろであるから、原判決を破棄しなければ著しく正義に反するとまではいえない」とした点である。

法令違反を認識しながら「正義」に反するとまではいえないとし、さらに刑事事件の特殊性から情状酌量の余地を課税所得理論に適用したことなど、大谷裁判官の苦悩の跡を見るべきであるが、理解に苦しむ。そもそも、正義という観念自体があいまいで多義的であり、さらにその「正義」に「著しく」と程度を盛り込んだことを一般の国民はどのように理解すればよいのか？ また、「いかなる購入金額であろうと外れ馬券の購入代金の全額が必要経費に当たり得るとの判断は、広く一般の国民から理解を得るのは難しいのではなからうか。」(大谷裁判官意見)とまで宣明し、国民の社会通念まで巻き込んだ今回の判決を、我々は「正義」というキーワードで、何をどう整理すればよいのか？

〔2〕いま、「正義」の意義につき検討することは本稿の目的ではないし、また、筆者の専門分野ではないのでこれは慎まなければならないが、法にとって正義は避けておることのできない価値概念である。そこで上記コンテキストにある文意を探ってみたい。

何が正義であるかについては、古代ギリシャ以来絶えず議論されてきており、現代では、ジョン・ロールズの『正義論』(1971)の「公正としての正義」はつとに有名である。正義の定義は多様であるが、いま重要な

のは、正義については、国民皆の了解が成立しているという前提が必要であるということである。田中二郎著『租税法』も、「租税というものについて国民の抱く通念」^⑤が「租税正義」であると述べている。法とは、それを遵守するように参加する者を拘束するような合意であり、必ずしも自分の理想どおりでない法にも我々は従わなければならない。なぜならば、そこに正義があるからである。ロールズも「一般に、(現行憲法によって規定された)制定法の法的な妥当性が当該の制定法を支持する理由としてはじゅうぶんではないように、ある法が不正義であることはそれに従わないことの理由としてじゅうぶんではない。社会の基礎構造が(事態の現況が許容するところから推定するに)無理なく正義にかなっている場合、私たちは正義にもとる法を、それらの不正義がある一定の限界を超えない限り、拘束力のあるものとして承認せねばならない。」^⑥と述べている。

〔3〕本件馬券事件につき、従来の取扱いは、これを一時所得とするものであった。つまり従来の所得税法では、一時所得とする法の適用をしてきたことに、その捉え方が有効であったので、これを正義と考えることしてきたのである。その意味では、正義は法の実践と切り離すことのできない価値概念である。したがって、本件事件につき所得区分を雑所得とし、外れ馬券の購入費用につき経費性を認めるという原判決は、従来の取扱い

⑤ 田中二郎『租税法』111頁(有斐閣、初版、昭43)

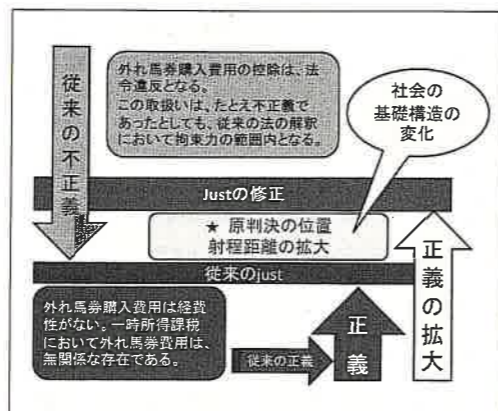
⑥ ジョン・ロールズ(川本隆史/福岡聡/神島裕子訳)『正義論』463頁(紀伊國屋書店、改訂版、平22)

らすると法令違反であり、不正義であり、たとえその取扱いが本来あるべき姿であったとしても、現行法解釈の拘束力（従来の拘束力）が及ぶ範囲内であった。

「正義」は、英語でいえばjusticeであるが、このjusticeのコアはjustである。すなわち、just=ちょうどよいレベルで社会的なバランスがとれるところに正義の射程があり、大谷裁判官が「著しく」と正義に程度の問題を持ち込んだのは、まさに正義の射程距離を本件では問題としていたことになる。

〔4〕次に、本件馬券事件は、“インターネット馬券事件”と称されるように、馬券購入をとりまく環境に現代的变化が生じた場合、すなわちロールズがいう「社会の基礎構造が変化」したときに、法は社会関係におけるjustな最低限度のラインを従来示してきたが、その最低限度ラインを下回することは正義にもとめることはないが（たとえば、趣味としての範囲の馬券払戻金に対する一時所得課税）、そのラインを超えている状態に対し、本来、正義は関わらないところであった。なんとなれば、不正義な状態であるから一時所得課税に従わないという理由はないことは、ロールズの上記展開からしても明らかである。

ところが、大谷裁判官意見は、本件につき、従来の正義justの射程距離を上げ、「原判決を破棄しなければ著しく正義に反するとまではいえない」とし、本件の特殊性に鑑み、雑所得課税・外れ馬券購入費用の経費性



を正義の射程のなかに取り込む修正を行った。すなわち、原判決は従来の法解釈からすると不正義な位置にあったといえるが、正義の射程距離を拡げることにより、これを破棄しなくても正義は著しく犯されないという位置づけをしたのである。

このように上記コンテキストの意味を解すると、ここで「正義」という言葉で説明することに何ら意味がないということが分かり、かえって大谷裁判官の意見は、我々国民の視線をそらせ、混乱させただけに過ぎないものであったと考える。

〔5〕本件は、もともと刑事事件であり、脱税事件である。正義の前提となる正邪・善悪の規範となる道徳主義的判断からすると、本件は全体として不正義な事件である。しかし、課税所得論においてその道徳主義的干渉は避けなければならない。それにも関わらず、上記指摘のとおり、裁判官自身が情状酌量を課税所得論に持ち込んでいる。ときに最高裁判決は、社会に与える影響の大きさを重

視し、裁判官はその心証形成をすることがあるが、本件もその典型であったと私考する。

なお、租税法で正義といえば、「租税正義」という言葉がしばしば使われる。これについては、前掲田中二郎著『租税法』に、租税法の解釈は、租税というものについて国民の抱く通念、いかえれば租税正義ともいべきものに合することが要請され、租税法律主義の原則、租税負担公平の原則は、結局、租税正義実現の手段であり方法であると述べている。さらに、租税法律主義の原則は、租税正義を実現するための一つの形式手段として存在し、租税の公共性、租税負担の公平の原則等と調和し得るよう全体を総合的に理解しなければならないという^⑦。同様なことは、松沢智著『租税実体法』にも述べられている^⑧。しかし、「租税正義」とは、租税法律主義の原則と租税負担公平の原則で実現される国民が共通に理解する租税の基本的理念であるが、大谷裁判官が使用した“正義”とは異なる概念である。租税事件の判決に際し、「正義」という言葉を使うのであれば、上記の租税法における意を解して使用すべきである。いずれにしても増田英敏著『リーガルマインド租税法』には、「単純化すると正義とは公平としてもよいであろう」^⑨と述べられており、租税法の法益は公平課税の確保にあるから、あとは本件課税問題は、その舞台を租税法律主義の原則の充足へと移すことになる。

三 今後の対応

国税庁は、本件馬券事件の最高裁判決を受けて、「最高裁判所判決（馬券の払戻金に係る課税）の概要等について」（平成27年3月）を公表した。その中で、「今後、判決の内容を精査し、パブリックコメントの手続を行った上で、所得税基本通達34-1を改正する予定です。」との記載がある。国側敗訴の判決を受けた以上、少なくとも現行通達の改正はやむを得ず、さらには租税法律主義の観点からは、通達課税よりは、課税要件法定主義の要請に基づき、政令で課税要件を明確にする方が妥当であると考えられる。

また、筆者は、すでに別稿で新たな課税の模索を提言した。その模索についてここに再掲して本稿の締めくくりとする。「馬券購入のスタイルに現代的变化が起こっているのであれば、それは時代に合わせて立法論を含めた今後の課題として考えるべきである）・・・その際、たとえば、わが国では昭和17年に『馬券税』が創設されているが、この馬券税は、勝馬投票券（馬券）の購入金額に10%を課税するとともに、勝馬の払戻金にも10%を課税するという仕組みであった。ただし、昭和23年に廃止された。このような馬券税は一つの便法ではあるが、財政学者カナルの言によると“旧税は良税”であるので、一考に値する仕組みではある。」^⑩

⑦ 田中二郎『租税法』111～115頁要約（有斐閣、初版、昭43）

⑧ 松沢智『租税実体法』18～20頁（中央経済社、増補版、昭55）

⑨ 増田英敏『リーガルマインド租税法』1頁（成文堂、第4版、平25）

⑩ 渡辺・前掲注①、43頁