

# 消費税における仕入税額控除の問題点及び展望

石内宏治

わが国において、附加価値税の性格を有する消費税は、原則としてすべての物品とサービスの消費に広く薄く公平に課税することを目的とするものであり、事業者に負担を求めるのではなく、消費税相当分が価格に転嫁され最終消費者が負担することを予定している。平成九年には税率の引き上げ、平成一六年には免税点の引き下げと大きな改正があり、今後は更に税率の引き上げが検討されており、その重要性は増大している。

消費税の税額は、課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額である課税標準を算出し、それに税率を乗じて計算した税額から、その期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額等の合計額を控除する方法で計算される。このように消費税は、EU型附加価値税と同様に仕入税額控除法が採用されているが、その方法としては、インボイス方式ではなく、事務の負担増を避け帳簿方式が採用されている。本論文では、この帳簿方式によるさまざまな問題を検討し、わが国においても、インボイス方式の導入を検討すべきではないかと考える。

仕入税額控除については、消費税法三〇条に規定されており、同条七項は帳簿及び請求書等の保存についてその保存がない場合には、仕入税額控除ができる旨定めている。しかし、七項で規定する「保存」は、税務調査の際に税

務職員に対する「提示」を含むのか否かについて、見解の相違が見られ、本論文において、帳簿等の「保存」についての見解を次の三つに分類する。①帳簿等の「保存」には、「提示」が含まれるから、適法な税務調査における帳簿等の提示要求に対し、正当な理由のない「不提示」の場合は、仕入税額控除は認められず、その後の訴訟等の段階になつても、帳簿等の提出は認められないとする見解。②「保存」という文言を重視し、客観的、物理的に帳簿等を保存していればよく、帳簿等の不提示によって仕入税額控除が否認されたとしても、後の訴訟等の段階において、帳簿等を調査時において「保存」していたことを主張、立証できるとする見解。③「保存」は「提示」まで含まないまでも、適法な税務調査における帳簿等の提示要求があれば提示することができる状態で保存を継続していなければならぬことを意味し、帳簿等の不提示によって仕入税額控除が否認されたとしても、後の訴訟等の段階において、帳簿等を調査時において「保存」していたことを主張、立証することは許されるが、この場合であっても、納税者の側で正当な理由のある不提示であつたことが立証されなければならないとする見解である。この三つの見解を採る裁判例、学説を挙げ、検討を加える。

また、その後の判決において引用されている重要な裁判例として、最高裁平成一六年一二月一六日判決を検討し、当該判決が、法三〇条七項における「保存」を「適法な税務職員による検査に当たつて適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存すること」と判示したことにより、この問題に一定の決着をみたものとも考えられる。つづいて、帳簿方式によるその他の問題点として、帳簿等の記載義務、転嫁問題、免税事業者の介在について検討し、近い将来実施されるであろう税率の引き上げや複数税率の導入に適応するため、EU型附加価値税で採用されているインボイス方式との比較及び日本でのインボイス方式の導入について考察していく。

まず、帳簿等の記載義務であるが、法三〇条七項の保存すべき帳簿等には、同条八項、九項所定の事項が記載されていなければならない。仮名で記載された帳簿等が、法三〇条八項、九項所定の事項に該当するか否かについて争わ

れた事例について、東京地裁（平成九年八月二一八日判決）は、「同条七項で保存を要求されている帳簿とは、同条八項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条七項の趣旨からすれば、右記載は真実の記載であることが当然に要求されているというべきである。」と判示した。この判断からすれば、帳簿等の記載には、客觀性、正確性が確保されなければならないが、現行の帳簿方式の下では、帳簿等の記入は事業者本人によつて行われるため、恣意性の介在する余地があること、真実の氏名、名称等を把握するためには、事務負担が増加すること、相手方の真実の氏名等を調査することには限界があること等の問題が生ずる。これらの解決策として、客觀性、正確性を有するインボイス方式への変更を提言する。

次に、転嫁問題であるが、消費税は消費に広く薄く課税することを目的とする租税であつて、その負担は最終消費者に帰着することが予定されているが、その納稅義務者は事業者であるため、税の転嫁がスムーズに行われることが要求される。しかし、帳簿方式では、税額分の価格への転嫁が容易ではなく、転嫁の確実性でも、インボイス方式に劣る。

また、免税事業者の介在について、インボイス方式であれば、免税事業者はインボイスを発行できないため、課税事業者と免税事業者の区別は明白であるが、帳簿方式の場合には、仕入れが課税事業者からのものなのか、免税事業者からのもののかは明らかにならない。そのため、免税事業者からの仕入れも課税事業者からの仕入れと同様に仕入税額控除を認めざるを得ないため、帳簿方式と免税事業者からの仕入れに係る税額の控除を継続するかぎり、取引の中間段階にある事業者にとっては免税事業者となることへのインセンティブはなくならない。

本論文では、これらの問題をインボイス方式への移行によつて解決できるのではないかと考える。その根拠は、インボイス方式であれば、客觀性、正確性が担保されること。税に対する意識が明確であること。現行の帳簿方式では不明となつてゐる課税事業者と免税事業者の区別が明白であることである。以上のことより、わが国でも、現行の帳

簿方式に変え、インボイス方式を採用すべきであると考える。

## 所得税法第六四条第二項の適用について

伊藤晴海

保証債務を履行するため資産の譲渡を行つた場合に、その履行に伴う求償権が行使不能になつた時には、譲渡所得課税を行わないとする所得税法第六四条第二項の規定の解釈適用については、従来から厳格な取扱いがなされており、今日の社会においてその本来の機能を十分に果たしていないのではないかという指摘がなされてきた。

この規定は本来、担税力に即応した公平な課税を実現するための所得税法上の救済規定であるはずである。この規定の適用要件を検証していくと、保証債務の履行とは、民法第四四六条以下の狭義の保証債務に限らず、その債務等の性質上、実質的に他人の債務を履行すべき法的責任を有している者が、その履行をする場合をいう。さらに保証債務が存在したというためには、単に法的に保証契約が存在することの他に当該契約が、主債務者に対する求償を前提とする保証契約でなければならないとされている。

ただし、保証人の内面の意思を立証するのは困難であるため保証当時の主債務者の財政状態等により、事実認定を基に判断する事になるのであるが、その保証債務の履行と資産の譲渡の関係の裁判例を基に検証した結果、「保証債務を履行するための資産の譲渡があつた場合」の要件を充足するためには、従来、保証債務の履行と資産の譲渡との間

に強い因果関係が必要であるとされていた。しかし、この関係は合理的な理由が存在する関係で足りると考える。

次に「求償権の行使不能」という要件については明文の定めがないことから、特に求償権の放棄によつて求償権を消滅させた場合について過去の裁判例を基に検証を行つた。

その結果、求償権の行使が不能であるといえるためには、その放棄には、主債務者の支払い不能の状態が客観的に確定であることが必要とされている。そして、どのような客観的事実に基づく事実認定をもつて行使不能の基準としているかについて、裁判所は、保証人の主觀的意図とは無関係に、主債務者の資力の有無について客観的な事実をもつて判断し、主債務者が事業を継続している場合には、求償権を放棄した時点に限つて判断するのではなく、求償権の放棄後も含め主債務者の財政状態をある程度の幅をもつて観察して判断しているのである。しかし、この点については、求償権を放棄するまでの事実認定で判断されるべきであり、その後の事情変更をもつて行使不能でなかつたと判断するのは、あまりに厳格な事実認定といえるだろ。平成一四年の個別通達によつて、主債務者である会社が事業継続中あつても、求償権の放棄をおこなつて再生に向けて負債を整理するような場合にも合理的な理由があることが認められ、実質的に求償権の行使不能要件が緩和されることになった。

以上の従来の所得税法第六四条第二項の適用要件の検証を基に、なおこの規定の解釈適用につき柔軟に取扱う余地はないのであらうか。この点につき、さいたま地裁平成一六年四月一四日判決を取り上げ考察を行つた。

同判決は、まず① 従来の厳格な解釈の立場からの主債務について期限が到来しあるいは遅滞に陥つてなければならぬとする債務の具体化の要件は、所得税法六四条二項の条文にも判例通達にも見当らない要件である。」と柔軟に解釈し「保証人は主債務の弁済期の前後を問わず弁済でき、弁済したときは、求償権は発生する」という民法の規定に基づき判断を下した。② 求償権の成立につき借換え債務の求償権の行使不能の判定時期については、当初の保証契約締結時にのみ行えれば足りるとした。さらに③ 立法趣旨による目的論的解釈に捉われることなく、主に文理解釈によつ

て所得税法第六四条第二項における適用要件を明確に判示した。このような判決の背景には、社会・経済情勢の変化から企業の再建や経済的窮地にある企業の再生といった要請や保証人保護の要請など他の法律の整備がなされたことが理由として考えられるが、今後も当該条項の解釈適用にあたっては、これらの関連法の趣旨・目的を採り入れて、当該規定の趣旨を十分実効あるものにして行かなければならないと考えられるのである。何故ならば、わが国では、中小企業の金融機関から借り入れについては、過度の融資業務が行われているのが現状であり、この場合経営が悪化した中小企業では、保証人である会社代表者が保証追及を恐れるあまり、民事再生法の適用を躊躇するなど事業再生の機会を逸して、雇用機会の喪失や不良債権の拡大といった社会的損失の要因になつてゐる。このような近い将来会社の破綻が確実に見込まれる場合にこそ、所得税法第六四条第二項の早い時期での適用が必要とされるべきであり、法の趣旨にかなうものではないだろうかと思われるるのである。

# 租税行政における行政手続法

江口悟史

平成五年（一九九三年）一月一二日、昭和三九年（一九六四年）の第一次臨時行政調査会答申以来長年の懸案だった、「行政手続法」および「行政手続法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律（以下、「整備法」という。）」が公布され、平成六年（一九九四年）一〇月一日より施行された。

行政手続法の対象となる手続きは、平成五年法により、申請に対する処分（行政手続法第二章）、不利益処分（同法第三章）、行政指導（同法第四章）、届出（同法第五章）、の四つが対象となり、平成一七年（二〇〇五年）六月二十九日に公布された「行政手続法の一部を改正する法律」により意見公募手続等（同法第六章）が新設され全部で五つであるが、租税行政手続においては、国税又は地方税の犯則事件に関する法律に基づいて行われる処分および行政指導は行政手続法第二章から第四章までの規定の適用が除外されている（行政手続法第三条第一項第六号）。さらに、整備法による国税通則法改正により、国税に関する法律に基づき行われる処分その他の公権力の行使にあたる行為について、行政手続法第二章および第三章の規定の適用が除外され（国税通則法第七四条の二）、行政指導についても「国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導については、行政手続法第二十五条第一項（行政

指導にかかる書面の交付) 及び第三六条(複数の者を対象とする行政指導)の規定は適用しない」(国税通則法第七四条の二第二項)ものとされている。

上記の規定からみると、行政手続法から租税行政手続のほとんどが適用除外になってしまうと思われるが、行政手続法の各条項を詳細にみてみると、国税に関する行政手続のうち酒税法関係の処分等(具体的には酒類の免許に関する処分および行政指導、酒税の保全および酒類業組合等に関する法律・清酒製造等の安定に関する特別措置法・税理士法・納税貯蓄組合法・印紙等模造取締法に基づく処分およびこれらの法律に規定する事項に関する行政指導)や租税行政指導の一部が適用除外になつていていないことに注目することができる。その理由は、同法が憲法第三一条の「適正手続の保障」規定を具体化したものと解されているところ、下位法である行政法規で上位法である憲法規定を法理上排除できないからである。

そうすると、行政手続法の目的が「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もつて国民の権利利益の保護に資することを目的とする」(行政手続法第一条第一項)ことと、税務上においても、行政指導の一般原則があくまで相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることを、租税行政手続の分野において貫く解釈を立論する必要がある。この点について、行政手続法と国税関係の法的手続に関する国会審議において、「特別の手続体系があつても行政手続法の趣旨に従つて運用されるべきであり、税務行政のように行政手続法が適用除外となつても、公正・透明性が担保されなければならないこと」が指摘されている。

そこで、本稿においては、憲法第三一条の適正手続の保障規定をふまえ、「法の支配」の下で行政手続法の制定によつて租税行政手続が実際にどのような変化をみせたのかを検証し、諸外国の行政手続法や租税行政手続と比較して、租税行政手続のうち、広範な手続が行政手続法の適用除外とされていることによる問題点を考察した。

## 非営利法人のガバナンス

木 村 隆 宏

「コーポレートガバナンスの問題」という言葉が、会社法を学んでいると、しばしば登場する。そして、「そもそもガバナンスとは」という質問に対しても、さまざまな解釈、回答を用意している。しかし、その大半は営利法人である株式会社にむけられた回答である。しかしながら、営利法人は法人の一形態であり、すべてではない。本稿では、非営利法人の多様性や営利法人との相違点に触ることでガバナンスの営利法人と非営利法人の類似点と非類似を確認し、公益法人に対するガバナンスの立場、必要性を述べ、公益法人改革を述べることで非営利法人のガバナンスを考える基礎とし、そのうえで、非営利法人のガバナンスとはどうあるべきかを考察している。また、そのガバナンスに対し、非営利法人の種別ごとに考察を加えている。

近年、企業においては「コーポレート・ガバナンス」「コンプライアンス」が重視され、少なからず企業経営に影響をあたえている。企業はこの二点を強調し、順守することにより企業価値を高め、経営力の向上につとめている。一方公益法人は、近年さまざま不祥事をおこし、国民からの批判を受け入れる形で、公益法人改革を推し進めようとしている。そして、その中においてガバナンスの改革も進められている。

第一章では、非営利法人、とくに「ガバナンス」という側面においてどのような点を重視すべきなのかを論じている。一般企業においては会社法という枠組みの中で、その企業の規模や能力等により機関設計をし、会社運営を行っていくことができる。しかし公益法人においてはそれぞれの根拠条文が異なり目的もさまざまである。このように多彩な法人をどのようにまとめ、また、どんな「ガバナンス」を行うべきだと方向性を示すことがはたして可能なであらうか。仮に可能であってもどのようになされるべきなのか。

この点において、本稿では、非営利法人は多様であり、統一的なガバナンスを求めることが難しいとし、その上で、非営利法人のガバナンスは公益性を高めるための「監視機能」であるととらえ、「監視機能」とは適正な開示と適正な監査方法に重点をおくものとしている。

なぜ、非営利法人に、このようなガバナンスを考えていく必要性があるのかという点については、非営利法人のガバナンスには、法人の運営を図るための「しくみ」としての側面も持つており、営利法人と非営利法人の間に差異を設ける必要もないのではないかとの考えを示し、さらに、非営利法人に対する許認可制度が営利法人におけるガバナンスの代替機能を持ちあわせておらず、しかも、税金の優遇措置を享受してのに、営利法人よりも制度的に「監視機能」の面が緩いからであるとする。

非営利法人のガバナンスは、許認可等、営利法人にはない制度がある以上、立法論に触ることを考えなければ、ガバナンスを論することは難しい。であるなら、現段階での現実的な解決法として、開示や監査という「監視機能」という点をガバナンスの重点と捉えることでガバナンスを考察するのが適当であろうという考え方を示している。

第二章では、非営利法人を法人税の分類により三つに分類し、それぞれ考察を加えている。法人税を分類のようどころとした理由は、今後、税の問題が非営利法人のガバナンスに影響をあたえるからだという考え方を示している。本来なら、非営利法人のガバナンスを考えていくのであれば、非営利法人のガバナンスの中で、分類をし、結論を導き

だす必要があるだろうが、非営利法人のガバナンスを考える上で、コーポレートガバナンスを無視することはできない。このような考え方から、コーポレートガバナンスを例とし、分析を試みている。

その結果、非営利法人の統一的なガバナンスは提示しがたいが、「監視機能」をガバナンスの中心とする」とことで、それぞれ異なる法人種別の中でガバナンスを求めていくことは可能であるととらえている。

非営利法人は、公益法人制度改革三法案が成立し、新しい段階へと踏み出しつつある。この過渡期に非営利法人のガバナンスを考察し、一定の結論付けをおこなうのは難しいことでもあり、また意義深いこともある。この改正法をきっかけに、非営利法人のガバナンスの議論が高まるることを期待したい。

## 完成建物の所有権の帰属について

小島睦美

現代の日本での建設請負契約において、わが民法では完成した建物の所有権が請負人に帰属するのか、注文者に帰属するのかを明確に定めていない。

判例の考え方によれば、初期の明治時代からの判例は、材料主義の考え方を採り、材料の全部または主要部分の供給者がだれであるかにより決めるべきと解してきた。ただし、例外として当事者同士に特約がある場合はその特約によるとされてきたのである。しかし、これらの理論的根拠は、判例・学説とは必ずしも一致していないし、その説明も十分とは言い難かった。そこで、昭和の初期頃、材料の提供者がだれかを問わず注文者が原始的に完成建物の所有権を取得すると主張する新しい見解（注文者取徴税）が提示されてきた。つまり、注文者が建物の完成前に請負代金の全額または大部分を支払ったときには、特別の事情がない限り、工事完成と同時に建築建物を注文者の所有に帰属させるべき暗黙の合意があつたと推認され、注文者は建物完成と同時に建物所有権を取得するという考え方である。さらに、昭和の後期から近年では、これまでの判例理論の考え方を発展させて、当事者間に、請負代金の支払いがなされた場合、またはそれがなくとも、手形の交付、建築確認書の引渡しなどの具体的な事実関係がある場合には、「特

約の推認」という理論構成を探ることなく、建物の所有権は注文者に帰属することとし、当事者意思を直接に認定するという考え方が出てきた。これらのように判例理論はいくつかの変遷を経て現在に至っている。

学説では、これらの判例理論を踏まえて、請負人帰属説と注文者帰属説の二つの学説が対立している。そもそも、材料の提供者がなにびとであっても、最終的には注文者の所有に帰属するべきものであるから、注文者が材料を提供した場合、建物完成と同時に建物の所有権を注文者に帰属させることについては異論はない。問題となるのは、実務的によく問題となるように、請負人が材料を提供して建築する場合の完成した建物の所有権をどのような法的構成によつて注文者に取得させるかということである。

学説の争点は四つある。まず第一に、完成した建物につき材料提供者がだれであるのかという材料主義、第二に民法二四二条の附合・加工の原則の適用があるかどうか、第三に物権行為の独自性の認否との関係、第四に請負契約の実態からの当事者意思の推測、である。

請負人帰属説において、請負人が所有権の取得を主張する理由は、工事代金債権の回収と確保のためである。請負人は自己の代金債権の確保が図れれば、所有権を主張する必要はない。材料主義のみを主張する学説や、判定基準のみを材料主義に依拠させ民法二四二条の附合・加工の原則の適用を考えていく学説もある。物権行為独自性の認否の関係では、判例は從来から否認説を採つているにもかかわらず、請負契約における所有権の移転時期は「引渡」のときであるとした。この理論的根拠は、民法六三七条一項の引き渡した時からという請負規定の法文に根拠をもとめるものと、民法六三三条の目的物の引渡と同時に債務が完了し報酬支払債権が発生すること、また、目的物に関する危険負担が引渡まで請負人にあり引渡によって注文者に移ることを理由とするものがある。しかし、学説では引渡によつて危険が移転するとしても、所有権の移転とは結びつかないという考え方がある。

これに対しても注文者帰属説は、材料主義に依拠せず、附合・加工の原則の考え方から、土地は建物建築の基礎とな

るものであり、土地・建物は主従関係をなし、建物はそれができあがるに従い漸次所有権が注文者に移転すると考へる。また、建物の所有権を注文者に帰属させるか請負人に帰属させるかは契約当事者の意思に重きをおいて決定すべきで、請負人は自己のために建築するのではなく、あくまで注文者のために建築するものであるから、注文者に原始的に帰属すると考へている。つまり、当事者意思を尊重することに重点が置かれており、物権変動について意思主義を採用しているわが国の民法の考え方方に適合すると思われる。また、注文者帰属説は、請負人が所有権を主張して、代金債権の確保を図ろうとしなくとも、先取特権、留置権、同時履行の抗弁権などで、代金債権を保全できるのではないかと考へている。先取特権という方法では、工事前に工事の予算額を登記しておくことにより、債権の保全を図る方法である。しかし、工事途中における注文者の経済状況の悪化に対処できない、予算額の登記を要するため設計変更に対応できないという理由から、ほとんど利用されていないのが実情である。さらに、留置権は登記がなくとも第三者に対抗力を有する。また、注文者が代金債権を支払わないときは支払があるまでの間、引渡しを拒むことができると同時履行の抗弁権）。つまり、報酬請求権に対する担保手段を得させようとして、請負人に所有権を認めたとしても実質的には留置権をもつたとほとんど変わらないと考えられる。

要するに、建築請負契約における完成建物の所有権の帰属は、当事者意思によつて決められるべきであり、それは建物建築請負契約の特質と請負取引通念に照らして合理的に構成するとき、建物完成と同時に建物所有権は原始的に注文者に帰属すると解するのが妥当である。

# 民法第九四条第一項の類推解釈に関する一考察

白 石 尚 之

わが国の民法ではドイツ民法などとは違ひ登記に公信力がないと解されている。よつて、登記簿に所有者であると記載された者から不動産を買い受けたとしても、その名義人が無権判者であれば第三者は所有権を取得できない。このよつた場合、買主としては売主に対して担保責任（五六一条）や債務不履行責任を追及することができ、契約の解除または損害賠償を請求できる。しかし、買主がすでに居住している場合、買主としてはこのまま所有権を取得する方法がないかどうかが重要である。すなわち、この結論を導き出すための理論構成、またその法的根拠をどこに求めたらよいかが問題となる。このよつた状況の中で、登記を信頼した第三者を保護する法理として判例上発展してきたのが九四条二項類推適用の理論である。同項は本来、表示行為の外形を信頼して法律関係に入った者を保護する趣旨で規定されたものである。すでに公信力が認められている動産取引、有価証券取引においてはさほど意味を持たないが、登記に公信力が認められていない不動産取引においては、その機能を最大限に發揮する。本論文ではこの判例理論の発展過程をたどり、判例理論の特徴および学説を検討し、最後に私見を述べることにする。

判例理論については最判昭和二九年八月二〇日（民集八巻八号一五〇五頁）の判例をリーディングケースに確立さ

れてきた理論であり、権利者自身が外形を作り出した場合の「外形自己作出型」（最判昭和二九年八月二〇日民集八巻八号一五〇五頁など）、他人が外形を作り出した場合であつても、それを権利者が承認した場合の「外形他人作出型」（最判昭和四五年四月一六日民集二四巻四号二六六頁など）、権利者が承認した外形が作られた後、名義人の背信行為で第二の外形が作られ、これを信頼した第三者が取引関係に入つてくる場合の「意思外形非対応型」（最判昭和四三年一〇月一七日民集二二巻一〇号二一八八頁など）の三つの類型に分けられる。

これらの判例をもとに、九四条二項類推適用を根拠とする理由、無過失の要否、二者の範囲、虚偽の外形の範囲について検討していく。九四条二項類推適用を根拠とする理由について、本来九四条二項が適用されるためには①権利者甲から乙に対して虚偽の外形作出のための表示行為があること、②甲乙間に虚偽の外形作出について通謀があること、そして③虚偽の外形を第三者丙が真実のものと信じて取引行為に入ったことの三要件が必要である。この三要件のうち、九四条において最も重要な要素となるのが要件②である。初期の判例は、登記の中間省略あるいは冒頭省略により、①の要件を簡略したものにすぎないが、要件②を具備しない事例が見られるようになる。この点、九四条の立法趣旨に則した判例（最判昭和四四年五月一七日民集二三巻六号九九八頁）があり、要件②を欠く場合でも、九四条の立法趣旨によって類推適用を肯定できる。また虚偽の外形の範囲について、判例は所有権移転登記あるいは所有権保存登記のほかに家屋台帳・固定資産税課税台帳にもその範囲を広げている。これは、所有権帰属の外形に対しても信頼すればいいという外観信頼保護の考えに立っている。無過失の要否について判例は外形自己作出型および外形他人作出型について第三者は善意のみで足りるとし、意思外形非対応型の場合には善意のみならず無過失をも要求するが異論も多く、（i）九四条二項本来の場面においても善意のみならず無過失を要求する説、（ii）九四条二項の適用の場合には善意のみでよいが、類推適用の場合には、善意無過失を必要とする説、（iii）重過失がないことを要求する説、（iv）無過失の要否については画一的に処理すべきものではなく、相対立する「当事者間の利益衡量の問題」として相

対的に考慮すれば足りるとする説がある。

私見として、(iv) の見解を支持する。外形自己作出型のように真の権利者の帰責性の大きい場合もあれば、逆に、意思外形非対応型のように真の権利者の帰責性が小さい場合もある。真の権利者の帰責性が大きい場合にまで、眞の権利者の利益を考慮するあまり、第三者に善意のみならず無過失の要件を課すことは妥当でないようと思われる。よって、無過失の要否については画一的に処理すべきものではなく、相対立する二当事者間の利益衡量の問題として相対的に考慮すべきである。次に第三者の範囲については、虚偽表示の当事者およびその一般承継人ではなくして、意思表示の目的について利害関係を有するにいたつた者をさし、その中には「第三者」からの転得者も含まれる。ただ、第三者が善意であれば転得者は惡意でも保護されるかどうかについては、相対的構成と絶対的構成の対立がある。相対的構成とは处分行為の効力を当事者ごとに相対的に決するというものであるが、この考え方をとった場合、惡意の転得者は善意の第三者に対して担保責任を追及しうることになる。これに対し、絶対的構成は善意の第三者が現れればそこで所有権が確定するため、転得者が惡意であろうとも保護されることになる。ゆえに、善意者保護のほか法律關係の画一、明確な処理を実現させることができる。

私見としては、絶対的構成をとる。相対的構成では惡意者は瑕疵担保責任を問うことができるが、それでは、善意者の保護はその実質を失うことになる。よって、善意者を保護するという観点からいえば、善意者が現れた時点で確定的に権利を取得すると解るべきだと考える。ただし、惡意者らが画策し自分の思うようになる者の間から善意者を探し出してきて、この者を中間に置くことによつて、その者のところで権利が確定されたことに仕立て上げ、惡意者が権利を取得し、眞の権利者からの追奪を免れるような事案の場合には、その惡意者に対する信義則により保護を拒否すべきであると考える。

以上のことにより、登記に公信力の認められていないわが国の不動産登記制度のもとでは、九四条二項類推適用と

いう法技術は、あたかも登記に公信力を認めるのと同一の効果をもたらし、不動産取引においてその機能を最大限に發揮し、具体的妥当な結論を導き出すことができる。

# 生活保護法における給付の公平性

中 原 俊 幸

一九五〇年に生活保護法が制定されて、早くも五〇年以上が経過している。その間大きな改正もない法律を修士論文の題材に選んだのは、二一世紀に入つて、経済のグローバル化、労働の成果主義、福祉の市場化の進行により、国民生活をいつそう不安定にし、「格差拡大社会」が定着しつつあり、セーフティーネットである公的扶助の役割が重要な立場に立つ現実と、生活保護に対する不正受給・生活保護に関する適正化行政による漏給が社会的な問題となつてゐることに起因する。

一章の「はじめに」では、テーマを「公的扶助の給付における公平性」に設定した理由について記載している。本稿に記述されている生活保護の目的・歴史・仕組み・問題点などを通して、眞の意味での給付の公平性とは、何であるかを喚起させられればと考へる。

二章の第一節では、公的扶助の目的と基本原理について記述している。どのような法律について考へる場合でも、その法律の目指すところと、その存在理由を理解していなければならないはずである。目的・基本原理を正しく理解しなければ、実際に適用する際に問題が起こりかねず、適正に法律が機能しない。またこれを理解することは法律に

ついて考える際、最も重要な指針になると考られる。

一章の第一節は、「ナショナル・ミニマムと最低保護水準」について記述している。我が国においてナショナル・ミニマムとは、憲法二五条で保障する「最低限度の生活」の保障のことをいう。<sup>(2)</sup>これに対して最低生活水準は、より具体的で、生活保護を実践していくにあたっての基準になる。つまり一章第一項で記述している生活保護の目的・基本理念が具体化されたものであるといえる。

一章の第三節は、生活保護の基本原理について述べた。基本原理は一章第二節で述べた最低保護基準を実践していくにあたっての、基本方針になるものである。この基本原理は四つの基本原理といわれたり、五つ、もしくは六つの基本原理といわれたり、その数は必ずしも一致していない<sup>(3)</sup>が、本稿では四つの基本原理としてとらえ、これについて述べた。四つの基本原理とは①「生存権保障の原理」②「保護請求権無差別平等の原理」③「最低生活保障の原理」④「保護の補足性の原理」である。①～③は国の義務であり、④は生活保護を求める者に対する義務である。特に④は本稿のテーマである「給付の公平性」に密接に関係してくる原理である。

三章の第一節では、公的扶助の起源について述べた。公的扶助の歴史について記述したのは、どのような経緯で公的扶助が誕生し、また、その内容はどのようなものであったかを知ることによって、現代の公的扶助についても問題点や、公的扶助の存在意義を確かめられるのではないかと考えたからである。<sup>(4)</sup>では、公的扶助の起源であるイギリスの貧民法 (Poor Law) と新貧民法 (New Poor Law) について述べ、さらにこれを問題としてとらえたマルサスらが改善を図った経緯についても記述している。

三章の第二節では、一二〇世紀の公的扶助について記述した。この頃より我が国日本でも公的扶助といえる制度が誕生している。ここからは舞台を日本に絞り、特に、恤救規則と救護法について述べている。

三章の第三節では、戦後日本の公的扶助について述べている。特に、旧生活保護法が誕生した経緯について記述し

てはいる。また、この年代において現代生活保護法が誕生していることから、旧生活保護法と現代生活保護法との対比についても記述した。

四章の第一節では、現代生活保護の仕組みと運営体制について記述している。国・都道府県・市町村・福祉事務所のそれぞれの役割について図をおり交ぜ、それらを説明している。また、ここでは社会福祉事務所誕生の経緯や、我が国の生活保護の法整備についても記載している。

四章の第二節では、保護人員世帯・保護人員数・保護率の動向について記述している。この動向を知ることによって、現在どのような保護体制が必要とされているのかが見えてくるのではないかと考える。

五章の第一節では、生活保護における適正化行政について述べた。ここでは保護の適正化が、濫給や漏給と密接な関係にあることと、補足性の原則が適正化の手段として利用されていることも述べてある。

五章の第二節では、数値から判断する問題点に関して記述した。ここでは国庫負担引き下げが、保護の適正化政策につながっている点を述べ、図などを対比して実証を試みた。

「おわりに」では、全章をふまえた上で、わずかではあるが私見を述べている。

(注)

- (1) 成清美治 高間満 岡田誠 「新版公的扶助」 学文社(二〇〇六年) 一頁
- (2) 古賀明典 「新版公的扶助法論」(法律文化社 一九九〇年) 三八頁
- (3) 古賀明典 「新版公的扶助法論」(法律文化者 一九九〇年) 一二二頁

# 重加算税賦課における納税者の範囲に関する考察

中 村 悅 郎

わが国において、第二次大戦前の賦課課税制度から、自己賦課方式による申告納税制度が採用されることとなつた。

これに伴い、追徴税制度が導入され、幾たびかの改正の後、現行加算税制度が確立するに至つた。加算税は、申告納税制度の定着と発展を図るために申告義務が適正に履行されない場合に課される附帯税であり、申告納税制度の担保的機能を果たしている。この中でも特に重い経済的負担を課すのが重加算税制度であり、国税通則法六八条において、納税者がその国税の課税標準又は税額等の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた場合に課される旨の規定が置かれている。

重加算税の賦課要件については、その条文の解釈をめぐり、判例・学説において、さまざま議論がなされてきたところである。これは、国税通則法六八条の明文規定のみをもつて一義的な解釈を導きだすのが困難であることに起因するものと考えられる。

しかし、重加算税賦課要件をめぐる問題として、刑罰との関係上での二重处罚の問題や隠ぺい・仮装と故意・認識の問題又は典型的な隠ぺい・仮装行為を伴わない、いわゆる、殊更過少な申告の問題については、先例となり得る最

高裁判決が出されたこともあり、一応の訴訟上の決着がついたと見ることができる。

一方で、重加算税が対象としている「納税者」の見解に関しては、立法趣旨やその性質の捉え方により、従来より判例・学説上、明確な結論が出されていないようと思える。ここでいう「納税者」とはいつたいどのような者をいうのであろうか。条文の文理解釈を行えば、納税者本人に限定されると解することもできる。この点に関しては、申告納税を行う過程において、納税者本人以外の第三者が課税標準等の計算や申告等に関与することもあり得ることから、判例・学説の多くは、国税通則法六八条にいう「納税者」とは納税者本人に限定するものではないとする。

従来の判例・学説の中では、第三者の行った不正行為はすべて納税者本人と同視し得るとする見解もあるが、第三者の範囲については、家族等若しくは従業員又は税理士等の代理人がおり、これらを一様に論ずるのではなく、第三者のそれぞれの特質を考慮することも必要ではないかと考えるものである。

近時において、納税者から所得税の確定申告の依頼をされた税理士が、土地の譲渡所得については申告も納税もせず、納税者から受領した納税資金を領得した事案につき、平成一三年二月二七日東京地裁判決（税務訴訟資料二五〇号順号八八四七）、平成一四年一月二三日東京高裁判決（訟務月報四九巻一〇号二九九二頁）は、税理士による隠ぺい・仮装行為につき異なる判決を下すこととなり、本件上告審である最高裁平成一七年一月一七日第一小法廷判決（判例時報一八八七号三六頁）において高裁に差し戻すこととなり、差戻審である東京高裁平成一八年一月一八日判決（裁判所ホームページ）は、税理士による隠ぺい・仮装行為につき重加算税賦課を取り消す判断を下したのである。

本来、納税義務の適正な実現という使命を負う税理士が不正行為を行つたという特殊な事案ではあるが、納税者が第三者に申告等を依頼した時に、その第三者が隠ぺい・仮装を行つた場合の課税関係を検討する上で、実務上重要な意義を有する事例であると考えられる。よって、この判例を中心題材として、重加算税賦課における納税者の問題点につき論点整理を行うこととする。

申告納税制度は、納税義務者自らが、適正な課税標準および税額を算定して、これらを期限内に申告し、税額を期限内に納付することを当然の前提としている。

換言すれば、納税者の自發的で正直な申告を基盤とし、これを前提として成り立つものである。そして重加算税は、この申告納税制度を適正に機能させる為、隠ぺい・仮装という不正行為があつたときに特別に重い負担を課すことにより、適正な申告をした納税者との權衡を図るものである。そうであるとすれば、第三者の行つた隠ぺい・仮装行為について「納税者」本人が、一片の意図すら持たず、その行為につき全く責任を有しない場合には、重加算税賦課の対象とならない余地もあるのではないかと考えられる。よって、以上の点に問題意識を持ち、妥当な法の解釈とは何かを念頭におき、納税者の範囲に関する検討をしていくこととする。

# インターネットとプライバシー保護

—プライバシー侵害の視点からの考察—

畠 中 郁 昌

日本がインターネットを通じて世界とつながったのは一九八九年一月一五日のことである。

インターネット技術は加速度的発達をとげ、情報の流通に革命的変革を起こしながら、我国の社会にも急速に浸透し、国民が容易にインターネットにアクセスできるようになり、国民は従来の情報の受信者としての地位から情報の発信者としての地位を得ると共に、インターネットが生活の基盤を左右する時代を創出して、現実世界と同様に名誉毀損やプライバシー侵害などの様々な問題がインターネット上でも発生するに至った。

特に、インターネット上の揶揄、中傷、罵倒は凄絶を極め現実世界以上に名誉毀損等のプライバシー侵害事件を発生させているし、様々な違法・有害情報がインターネット上にあふれるなか、受信者の意思に反して私的領域に侵入する迷惑メール、その究極的産物としての出会い系サイトによる犯罪は、まず、プライバシーの侵害からはじまるのである。

これらの問題につき、事例と判例を考察しつつインターネット社会の特質を探り、①従来型の規制措置及び判例と新しい規制立法の関係について検討を加え、従来型の規制は新しい規制法が規定していない領域においては、表現の

領域においては十分とはいえないけれど、なお有効に機能していること、さらに、従来型の規制による判例の一部は新たな規制であるプロバイダ責任制限法などの立法化に影響を与えていることを考察し、現状に対応するため、従来型の規制と新たな規制立法の双方を車の両輪として問題の解決にあたる必要がある。②インターネット上のプライバシー侵害の判断基準については、「宴のあと」事件判決（東京地判昭和三九年九月二八日）が示したプライバシー侵害の三要件①私事性、②一般人の感受性、③未公開性は今なお有効に機能し、さらに、インターネット上では同基準の適用該当性を明確にするため、④特定人物の認識性を要件に加える（ニフティサーブ「本と雑誌フォーラム」事件・東京地判平成一三年八月二七日）など、プライバシー侵害の判断基準はインターネット環境に適応すべく発展の途上有る。③従来、対抗言論（more speech）の法理は公人のマス・メディアへのアクセスなどに適用が限られていたが、「思想の自由市場」を根拠として表現を保護・調整する対抗言論の法理の適用は、インターネット上の表現には、より適用の余地があると期待されてきたものの、適用のための要件やそれが作用するための環境条件にはかなりの制約を伴うなど、適用できる状況は極めて限られているため、期待されたほどにはインターネット上の紛争解決には実効性を有さない。④従来、憲法が保護を予定していた情報の伝達は、通信と表現を区分して考えられていたが、インターネットの普及は新たに「公然性を有する通信」の概念を出現させ、プロバイダには、単に情報の伝達のみを行なう伝統的仲介者としての地位を保つつゝ、削除や発信者情報の開示など限られた場合には情報内容にも介入すべき地位を取得する変化が生じ、プロバイダの役割・地位の変化に対して従来の憲法学における区分論は現状に適合できなくなつたが、この問題の現実的な解決方法として、従來の区分論を変容して、伝達すべき情報の開放性と閉鎖性に着目して通信と表現を区別して考える理論が出現し、プロバイダに限定的ではあるが、インターネット上のプライバシー保護を担う役割を与えるなど、プロバイダに対する法規制に質的変容が生じた。⑤インターネット利用による広告や通信販売の普及は、受信者の承諾なしに広告等を内容とする電子メールが送信され、私生活の静謐を侵す迷惑メール

の問題をもたらした。これらの広告や通信販売を内容とする電子メールの送信からプライバシーを保護するため、事業者の「表現の自由」や「営業の自由」に基づく送信電子メールに対する受信者の電子メールの受否選択権を再調整する必要が生じたが、解決にあたっては現行法のオプト・アウト規制には限界があり、EU等の採用するオプト・イン方式への転換も考慮すべきであろう。また、電子メールの内容で最も比重の高い出会い系サイト関連犯罪の解消のためにはインターネット異性紹介事業者の規制と共に、青少年側の携帯電話やPCにフィルタリングシステム設定を法制化する必要があることなどが指摘できよう。総じて、⑥インターネット上の名誉毀損・プライバシー侵害に究極的対処ができない原因は、インターネットの特性としての匿名性の存在とインターネット上の紛争を規制する直接的な法規制が存在しないことによると考えられるが、インターネット上では紛争解決のための自力救済手段は有効ではないし、判例やプロバイダ責任制限法により認められたプロバイダの紛争への介入はプロバイダ自身が紛争に巻き込まれる可能性が大きく、有効な紛争解決手段とはなりえない状況にあるなど、有効な解決策は見いだしえない。このように、インターネット上の社会は、現実世界の法の発達段階に比較し、いまだ法秩序維持のための法制度が十分には整っていない段階である。このような現状に対応するためには、インターネット上の「名」の使用にあたり、「名」に現実世界と同様な社会的利益としての名誉・信用・評判や財産的価値を認め、書込み発言者の責任を問うことができる制度を構築する必要があろう。具体的には、「名」の匿名使用を固定的ハンドルか実名使用とするよう慣習化し、慣習法化して、それはやがて成文法化の道を辿るべき法の発達が必要であろうが、法の生成にはかなりの時間をともない現実に即応できないうらみがあろう。最も現実的な解決方法のひとつとして、例えば、住民基本台帳の住民登録番号と結合した特定のハンドルを利用するシステムを構築するなど、「名」に現実世界と同様な社会的強制力をもたせる法制度の構築による解決案を提起し、混沌とした現状を打破する糸口を見出したい。

## 自己決定権について

— 安樂死及び尊厳死との関連で —

### 原 力 也

本稿は、自己決定権がはらむ諸問題を安樂死および尊厳死との関連性という限定した視角から取り扱うものである。考察の手順は先ず、意外と混乱しがちな安樂死および尊厳死の定義から入る（I 安樂死および尊厳死の定義）。

次に安樂死・尊厳死の実態把握に役立てるために、日本の裁判例、日本での関連事件、欧米の事例・判例を追つていく。わが国の安樂死事件の判決に見られる事件の態様と安樂死の認容基準を概括し、また近年の「安樂死＝尊厳死紛い」の事件から終末期医療の実態を把握する。これらの判例や事件から何がみえてくるのか。特に自己決定権をめぐる諸契機に注目しながら辿つてみる（II 日本の判例・事件による安樂死・尊厳死問題）。

日本最初の安樂死判例（昭和二五年）から始まり、東海大安樂死事件判例（平成七年）までを取り上げ、さらに、近年に起きた（1）京都・国保京北病院安樂死事件（2）関西病院事件（3）道立羽幌病院事件（4）射水市民病院事件を考察する。それに統いて、安樂死・尊厳死に関する国際的事例判例を概観する（III 安樂死・尊厳死に関する国際的事例）。

ここでは、一、オランダの安樂死法立法化の歩み、二、イギリスにおける末期医療と法、三、ドイツにおける尊厳死と末期医療、四、アメリカにおける医師による自殺帮助合法化の動向とその問題性、五、アメリカの判例概観とい

う順序で論述する。

さらに東海大事件裁判において日本の裁判所が初めて尊厳死の許容要件について判示した責重な見解を紹介しその意義について考える（IV 尊厳死に対するわが国裁判所の見解）。

そこでは三つの要件が明示された。すなはち①治癒不可能な病氣に冒され回復の見込みがなく死が避けられない末期状態であること。②治療行為の中止を求める患者の意思表示が中止の時点で存在すること。③対象となる中止措置は生命維持の治療措置、対症療法、栄養・水分補給などすべてにわたること。本論ではこの一つ一つに検討を加えた。

さらにまた、以上の実務・実践的観点から目を転じて、わが国の実定法領域で自己決定権がどのように取り扱われているかという理論的側面に焦点をあててみた。それは自己決定権によって法的に保護される対象が、人のどのようないくつかの精神状態であるのかを浮かび上がらせるためである。憲法から民法、医事法等の領域では、基本的に自律的人間の意思能力が前提にされ、意思無能力状態の法的取り扱いは例外的なものであるが、安樂死・尊厳死問題で浮上する問題状況とは、まさしくその意思無能力状態に他ならないのである（V 自己決定権の意味—実定法分野に即して—）。

そして最後に、安樂死・尊厳死との関係で自己決定権がどのような機能を果たしているのかを二つの視点から考察した。ひとつは自己決定という事実が自己決定権という権利規範と区別されずに用いられていることを明らかにした。ふたつには、自己決定権の行使主体の個人的（孤独的といつてもよい）な事柄とは根本的に異なり、他者との不可分な関係の中で行使される「共決定」なるものであることを提示した（VI 自己決定権の適用範囲とその限界）。

こうして自己決定権をめぐる問題状況においては、実は自己決定権の意味そのものが曖昧なままに止まり、その上に安易に乗りかかって、それが人間の生命の毀滅に直結する生命維持装置の停止条件として用いられているという現実が浮かび上がってくる。自己決定権という大義名分の下で社会・国家による強制＝他律的決定が行われ、その流れが現代国家の財政問題と合流しておぞましい状況が展開されるのではないかと懸念される。今こそ自己決定権を批判

の俎上にのせて、問い合わせることが肝要である、と結論づけた。

## 敷金の法的性質について

松 本 結 華

敷金は、古くから多くの国民が賃貸借契約を締結する際、交付し、広く行われてきた慣行である。しかし、敷金の法的性質について明文の規定が存在しないため、判例・学説にも数多くの見解が存在し、日常的に多くの問題が起こっている。この敷金の問題を検討する上で最も重要な点は、敷金に関する当事者が合理的な意思解釈の基に、公平な結論を導き出すことである。

そこで、まず、敷金の根本的な問題である、敷金の性質、敷金返還請求権の発生時期について、判例・通説の見解が当事者の公平を考慮した見解に立っているかを検討する。敷金の性質については、停止条件付返還債務を伴う所有権移転説を探り一致した見解に立ち、また、判例は、敷金返還請求権の発生時期については、建物明渡後に発生し、同時履行は認めないとしているが、そうなると、完全には当事者が公平な立場に立つことはできず、若干の修正が必要と考えられる。なぜなら、賃借人は目的物を明渡さないと敷金が返還されないとなれば、賃貸人が敷金の返還を拒むような場合が考えられるし、敷金の所有権が移転し、一般の財産と一緒に管理されるとなると、賃貸人に債権者が現れた場合、敷金までもが差押えられて、返還されないという事態も考えられるからである。したがって、敷金返還

請求権を認めなければ、賃借人が不利益を被る場合には例外として、敷金交付の時点で敷金返還請求権が発生すると解すこと、また、敷金の管理方法としては、敷金は預けているものであるため、賃貸人の財産とは別に管理し、賃借人への返還を確実なものとすることが妥当であると考えられる。さらに、現在、発生時期について学説では、建物明渡時説に立ちながら敷金返還請求権と目的物明渡しの同時履行の関係を肯定するものが多くなっているが、当事者の公平を考慮すればこの見解は妥当と考える。

次に、問題となる敷金の当事者が交代した場合の判例・学説を検討すると、賃貸借契約継続中に賃貸人の地位が移転した場合は、賃借人の承諾なく当然に敷金の承継が認められるとする点に問題が生じてくると考えられる。なぜなら、賃借人の承諾が不要ということは、賃借人は賃貸人の地位の交代について関与することができないということになり、新賃貸人が無資力である場合に敷金が返還されないというような事態が起こることもあり得るからである。そのため、賃借人を保護することが困難になると考えられる。したがって、賃借人の敷金の移転についての関与を認め、賃借人の承諾を必要とすべきである。

最後に、敷金の相殺について検討すると、とくに賃借人の相殺について判例・学説に従うと、いくつか問題が生じると考えられる。第一に、賃借人の相殺に充当すべき債務の指定について、判例は、賃貸人が賃借人に延滞賃料などびに賃貸借契約終了後の損害金等について請求した場合は、賃借人の相殺に充当すべき債務の指定は認められず、敷金は法定充当の規定に従つて当然弁済に充当されるとしている。しかし、法定充当とは、弁済をする者、および弁済を受領する者が充当の指定をしなかつた場合に適用されるものであり、建物明渡時説に立つならば、延滞賃料または賃貸借契約終了後の損害金についても指定できると解するのが妥当と考えられる。第二に、最近では、目的物に抵当権が設定され、賃貸人が賃借人に對して有する賃料債権を物上代位によつて差押えるという事件が増えていくようである。このような場合、賃借人は賃料債務を敷金返還請求権で相殺することが可能であるかという問題が発生するが、

判例・通説よれば、賃借人は、敷金は返還されていなくても、相殺することは認められず、賃料を差押債権者に支払わなければならないのである。このような事態に陥ると、賃貸人に資力がない場合で、敷金返還請求権の発生時期を、現在の判例・通説である建物を明渡した後でないと発生しないという見解に立てば、賃借人は敷金の返還を受けることは事実上困難であり、多大な不利益を被ることになる。目的物明渡時に差押えられた場合は、平成一四年の判例に従い、敷金の充当を認め、明渡し前に差押えられた場合については、例外として敷金返還請求権を認め、賃借人の債権債務が牽連性を有するときは相殺を認めるべきである。第三に、賃貸人が破産した場合について、新破産法七〇条では、物上代位により債権者が現れた場合に賃借人は保護されないという問題については、債権者は賃貸人に代わって債務を受領しているにすぎないため、賃借人はこの場合においても保護されるべきである。また、賃貸人が民事再生手続を行った場合、民事再生手続終了後に目的物を明渡す場合でも、すでに、民事再生法九二条三項に基づいて弁済された部分は賃貸人の財産であるため責任を負つべきであると考える。なお、現実の紛争を避けるためには、敷金に関する立法がなさるべきである。

このように、敷金については、今後見直すべき課題が多く残っていると考えられるが、その際、当事者の公平を目的として、現代の敷金の実情を把握し、理論的かつ具体的妥当性を持つた結論を導きだすことが重要である。