

# 相続税の本質と課税方式に関する一考察

大限勝昭

## 研究の背景と目的

相続税の課税方式には、被相続人の遺産額に対して課税する遺産税方式と、相続人の取得した財産に対して課税する遺産取得課税方式の二つが存在する。わが国の課税方式は、相続税創設以来様々な変遷を繰り返して、昭和三十三年以降は遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷方式である法定相続分に基づく遺産取得課税方式が採用されている。しかし、この法定相続分に基づく遺産取得課税方式については、これまで様々な欠点が指摘されてきた。このような状況の中、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度が創設されることに合わせて、平成二〇年一月一日に閣議決定した平成二〇年度税制改正の要綱には、「この新しい事業承継税制の制度化にあわせて、相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する」との記述があつた。

以上のような背景を踏まえ、相続税の沿革として、相続税の創設、課税方式の変遷を確認し、遺産課税方式、遺産取得課税方式及び現行課税方式についての特徴を述べるとともに、相続税の本質を明らかにして、採用すべき課税方

式について考察する。

## 研究内容

はじめに、わが国の相続税の課税状況を把握し、近年の税制調査会の答申を参考しながら、今後の相続税制度改正の動向について触れるとともに、相続税の課税方式の種類についても簡単に述べている。そして、相続税の本質や課税方式について考察する前に、相続税の創設やその後の沿革を確認することにより、どのような歴史的経緯で現行の法定相続分に基づく遺産取得課税方式に至ったかを明確にしていく。

相続税の創設については、明治三八年の日露戦争の戦費調達を目的として創設されたことを、戦時の財政面から分析するとともに、当時の学者の見解を記載することで、相続税創設の賛否を巡って議論されたことを明らかにした。

また、相続税の沿革については、明治三八年から今日までを大きく六つに区分して、それぞれ当時の社会情勢にもふれながら、相続税及び贈与税の変遷について述べている。創設時の相続税の課税方式は遺産課税方式であった。そして税率については、家族制度の影響を受けて、家督相続と遺産相続とで二つの税率（わが国で初の超過累進税率）が存在した。この二つの税率は、昭和一二年の日本国憲法の成立とともに家督制度が廃止されるまで続く。またこの時期には贈与税が相続税から分離して創設された。その後昭和一四年に公表されたシャウプ使節団の日本税制報告書により、遺産課税方式に代わり、相続、遺贈または贈与により財産を取得した者に対しその一生を通ずる取得財産の価額を累積して課税する一生累積課税による遺産取得課税方式が採用された。ところがこの一生累積課税は実務上の困難から昭和二七年に廃止され、純粹な遺産取得課税方式が採用されることとなる。そして昭和三三年からは現行の遺産取得課税方式を維持しつつ、遺産を法定の相続人が民法の相続分に従つて分割したものと仮定して相続税額を計

算する法定相続分に基づく遺産取得課税方式が採用され現在に至っている。

相続税創設時の相続税の課税根拠は、相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生とみなして、負担能力に応じて課税するものであった。この考え方にはシャウプ勧告以降は、富の再分配機能が入ってくることとなる。そして近年の税制調査会答申の中からは、老後扶養や介護を社会全体で負担していくという社会保障の観点から、資産の引継ぎの社会化という課税根拠を強調していることが伺える。

上記でも見てきた通り創設時は遺産課税方式が採用された。この方式は遺産の総額をもつて課税標準とするため、仮想分割を心配する必要がない。その他生涯所得の清算という観点からは最も適合している点及び遺産の総額が課税標準であるため税務行政の執行が容易であることもあげられる。これに対しても課税が不可能となること及び遺産分割に関する課税するため富の集中を抑制することができない短所がある。

一方シャウプ勧告以後採用された遺産取得課税方式は、不労所得である相続財産の担税力に着目して課税されるもので、課税根拠も明白である。さらには、遺産の分割が促進され、富の集中を抑制し、その再分配機能の効果も大きい。しかし仮想分割については、遺産が多数の相続人に分割されればされるほど相続税負担が減少するというものであつたので、時に事実と異なる相続税の申告が行われた。これを改善する目的で採用されたのが現行課税方式であり、遺産課税方式と遺産取得課税方式の長所を盛り込んだ折衷的な課税方式であつた。しかし現行方式は、①他の相続人が財産を隠匿して、それが相続税調査で発見された場合、そのような隠蔽を何ら行つていない相続人の税負担も増加することになってしまうということ②連帯納付の義務により、相続税を納付しても他の相続人が相続税を納付しなければ、相続により受けた利益を限度として、当該他の相続人分の相続税を負担しなければならないこと③法定相続人の数が多いほど相続税の総額が軽減されることから、養子縁組により法定相続人の数を増加させることによる事例が多く見受けられ、課税の公平上問題となること④特例により特定の相続人の課税価格を減額すると、他の相続人の相続税

も軽減されてしまうこと、といった矛盾が生じることとなる。さらに現行方式は、実務上の便宜から採用されたものであるため、その課税根拠に合理的な理由を見出すことが不可能であるとともに、かえつて取得者の担税力との関係を曖昧にしていると言えよう。

### 考察

相続税の本質は、相続財産の無償取得による担税力に課税することにより、富の集中を抑制し、富の再分配機能が果たされることにある。そのための最もよい課税形態は遺産取得課税方式であると考える。遺産取得課税方式に移行すれば、上記で述べた現行課税方式の問題点は解消されるとともに、仮想分割の問題もKSKシステムの導入により効果的な調査の実施により抑制可能となるであろう。現在一部の富裕者に対しての負担が強い構造を、一種の不労利得課税として広く課税対象を広げるためにも、遺産取得課税方式の復活とともに基礎控除の引き下げも検討されるべきであると思考する。

## 現代資本主義的象徴としての性愛

—ラブホテルと結婚式場を素材とした「性」政治 学的考察—

栗 山 紗 智 子

現代資本主義的社會の發展における一つの要素として、今日の日本において、恋愛、セックスといった人間の欲望に關わるもののが、消費を後押ししているという状況が挙げられる。バレンタインデーやクリスマスなど、恋愛と消費との結びつきの根底には、恩と義理による結束の維持や確認という日本独自の文化が存在すると考えられる。お中元やお歳暮、結婚式や葬式、旅行のお土産などは、日常的な挨拶の儀礼と同様に、常に純粋な感謝や親しみの気持ちを伴っているとは限らないが、人間関係を良好に保つためのサービスとして機能するものである。現代ではそうした贈与の価値観は商業化され、マーケティングは贈与を奨励するとともに商業的文化として定着させてしまう。贈与に頼った関係性の維持や確認は、恋愛の場においても親密性の象徴としてより強力に商業化されるため、恋愛と消費は結びつき易いものと考えられる。多くの人々は商業化した文化が本質的に親密性を保障してくれるものではないことを知つてはいるが、かといって、核家族化した現代の親戚関係は脆弱化し、友人などの人間関係も断片化され、互いの通路が存在しない。そのため、人と人との繋がりを象徴するものとしての文化がマーケティングの操作を受けるようになつた。こうした現象は結婚式産業の戦略に顕著に表れている。実質の糾に対する自信のなさにつけこんだマー

ケティングが様々な演出を商品として提案し、人間間の関係性に頼らずともその場が成立するよう支援しているのである。

儀礼やサービスは象徴を介在させることにより、主体よりも形式を優先させる行為である。現実を形式に従属させ、形式の世界に身を委ねるという意味では、遊びの世界も同様の性格を持つと言える。ラブホテル（主に昭和五八年、風俗営業取締法の全面改正以前のもの）は象徴的記号によって構成された場所であり、そうした記号を操作しながら遊びとしての性を楽しむ空間である。そこは、消費社会のシミュレーションにより侵犯された空間ではなく、ジャン・ボーデリヤール (Jean Baudrillard) の提唱する「誘惑の戦略」、或いは「子供の戦略」を秘めた空間なのである。

現代の資本主義における象徴を介した文化として、本稿ではラブホテルと結婚式場を取り上げ、資本主義的市場の要請から生ずる空間編成としての規律権力が、具体的建築においてどのように現れるのか、又、そうした空間に生きる人々の時間や感性が如何なる影響を受けるのかを、以下のような手順で読み解いていく。

第一章では、後期資本主義社会における文化的・政治学的関心から生み出された「空間論的転回 spatial turn」の動向を紹介し、資本主義による商業化にともなう場所や空間の断片化と、そこに生きる人々の身体性への影響を考察する。近代の資本主義的要請による空間的実践は、建造環境に限らず、時間としての空間や感性的な次元としての空間を商品化し、人々の身体性にも影響を及ぼしつつある。それは、共時性を伴った「共同体的身体」から、群衆のなかの孤独な他者としての「群衆的身体」への変化であるといえよう。

第二章では、商業化された空間の例として本稿で取り上げるラブホテルと結婚式場の建築様式に焦点をあて、そこには表れている象徴主義の様相を読み解くとともに、近年の新しい空間作りの戦略を分析する。これらの施設は頻繁なりニューアルや建て替えを行いつつ非日常的空間を演出する商業建築を持つが、こうした商業形態が発達した背景に

は、仮設的（かりそめの）美意識や変化を通して持続性を保つ仮設的建築という日本文化が関わっていると考えられる。又、ラスベガスのウェディングチャペルやテーマホテルの様式と、日本の結婚式場やラブホテルのそれには、歴史的に確立された様式の借用やテーマ設定などの類似性が見受けられるが、ラスベガスの象徴的建築は非日常の遊びという単一機能都市としての表層であるのに対し、日本のラブホテルや結婚式場は、従来の機能の上に象徴的様式を被せて外観を変えてしまった結果である。実態や従来の経緯にそぐわなくとも抵抗なく受け入れるのが日本の特性であり、なお且つ、従来の価値観と合わせて新しい文化として定着したのである。そして、近年のラブホテルや結婚式場は、象徴的な装飾を廃し、様々な用途に対応する空間へと変化しつつある。こうした動向は、ジグムント・バウマン (Zygmunt Bauman) のいう「液状化」する現代の社会現象に流されていると見ることもできるが、場所への配慮や非物質的空間の優先などは、商業化にともなう空間の断片化に抗う戦略として注目すべきものである。

第三章では、これらの施設における人間の活動や精神状態などの受容態度に焦点をあて、建築様式やインテリアを含め、サービスや演出などによる提供者側の戦略に対し、利用者はどのような経験を感受するのかを読み解いていく。まず、ミシェル・フーコー (Michel Foucault) による「主体且つ客体」という二重性を帶びた自己の概念と、ボーデリヤールによる「誘惑者」としての自己の概念を参照しつつ、これらの施設内における人々の主体性について考察する。結婚式場においては、挙式や披露宴を行うこと自体と人々が味わうであろう感動とが同じ次元で扱われ、状況全部が自己目的化しているため、そこで振る舞う人々は、象徴的記号による規律権力の螺旋に取り込まれている。一方、ラブホテルを利用する人々における視線の客觀化は、現実をゲームの規則に従属させ、束の間の变身を味わうと「遊びとしての性」を楽しむために利用されるのである。又、メディアによる空間の表象について、結婚式場のパンフレットを基に分析する。そこに表れているのは、結婚式という物語を重点的に語ることにより、読者の内部に虚構の主体性を作り上げ、消費へ導こうとする戦略である。

最後に、現代の資本主義的要請が、儀礼やサービスの過程としての文化に如何なる変化を及ぼしているのかを把握するとともに、こうした文化が市場の戦略に全面的に飲み込まれるのではなく、この先も絶えず変化し続ける可能性を述べて結ぶこととする。

# 消費税法における簡易課税制度の問題点と 零細企業に対する法三〇条八項の適用についての考察

谷 口 清 明

導入後二〇年を経過し今やすっかり国民の間に定着した我が国の消費税であるが、その納付すべき消費税額の計算には原則計算による方法と簡易な方法によるものの二通りが存在する。原則計算による方法とは消費者から売上代金と共に預った消費税額（売上税額）から、仕入等の支払い時に仕入代金等と共に支払った消費税額（仕入税額）を控除した残額を国等に納付するものである。また簡易な方法によるものとは通称簡易課税制度と呼ばれているもので、基準期間の課税売上高が五、〇〇〇万円以下の小規模な事業者が届出書を提出することにより選択することができる納付税額の計算方法であり、その制度の創設の趣旨は消費税の導入に当たって中小事業者の消費税計算のための事務負担が増加することを考慮してできた制度であり、売上税額から控除する仕入税額を実際の仕入税額ではなく、売上税額に事業区分別に定められた一定率（みなし仕入率）を仕入税額とみなして控除する制度で、 $\text{売上税額} \times (1 - \text{みなし仕入率})$  で売上税額のみで簡単に納付税額が計算される制度である。そのため実際の仕入税額がみなし仕入による仕入税額よりも少ない場合は納付すべき消費税額は少なくなつて事業者に益税が発生し、逆であれば損税が発生することになる。

簡易課税は事業区分ごとにみなし仕入率が異なるため、事業区分ごとに売上を区分してみなし仕入率を適用しなければならないが、事業区分は第一種事業から第五種事業のどの事業区分に該当するのか判断が困難な事業もある。特に第三種事業と第五種事業には判断が困難な事業が多い。この場合事業者はみなし仕入率の高い事業区分を適用し、課税庁は日本標準産業分類による事業区分を適用する。このため納税額について課税庁との争いが多発している。

本稿では簡易課税制度の事業区分が困難な業種についての判決を検討して、事業区分の困難性を立証し、益税・損税発生のメカニズムを探る。また自己調査資料や政府税制調査会の調査資料を検討し簡易課税制度が本来の趣旨と異なって税額計算の簡素化よりも節税のために利用されている実態を踏まえ、簡易課税制度の問題点を提起し、簡易課税制度の廃止と原則課税への転換を容易にするために消費税法三〇条八項に定める仕入税額控除を受けるための帳簿への記載要件の緩和の必要性について論ずる。

簡易課税制度は中小事業者の消費税額計算のための事務負担が増加することを考慮してできた制度であるが、事業区分ごとにみなし仕入率が異なるため、二種類以上の事業区分がある事業者は、原則課税では必要のない事業区分ごとに売上を区分して記載する必要があり、また納税額の計算においても七五%ルールで計算した税額との比較選択も必要となり、事務負担の増加は避けられない。ほとんどの事業者は所得税または法人税の所得申告のための帳簿は記載しているのであるから、この帳簿を消費税の申告に流用して原則課税に適用すれば簡易課税による事務負担よりも少なくてすむ。個人事業者や資本金一、〇〇〇万円以下の法人の場合消費税の計算申告は最短でも事業開始二年後であり、新たに課税事業者になつた者に原則課税を適用する場合でも、その間所得申告のための帳簿は記載しているのであるから帳簿の記載はある程度習得しており、現在ほとんどの事業者について原則課税による消費税の計算申告のための帳簿の記載は可能と思われる。ただ零細事業者は帳簿を記載する専任の事務員等を置いていない事業者が多く法三〇条八項の要件の内、相手先の氏名または名称の記載が事務負担の増大を招いている。

簡易課税制度における益税、損税の発生をなくして課税の公平を図り、消費者の消費税に対する不信感を払拭するためには、簡易課税制度を廃止し、簡易課税制度が適用可能な課税売上高が五、〇〇〇万円以下の零細事業者に対しでは、事務負担軽減のため、要件を満たす請求書等が保存されている場合には帳簿への相手先の記載を省略して、所得税または法人税の所得計算のための帳簿が流用可能なように法三〇条八項の適用を緩和することが必要である。簡易課税制度が事務負担軽減を目的としながら制度創設当初から目的を逸し節税対策に利用されている状況をみると、事務負担軽減が目的であるなら簡易課税制度を廃止し、法三〇条八項の帳簿の記載要件を緩和した方がより事務負担が軽減するものと思考する。

## 中国における著作権の保護と対策

—中国は著作権侵害大国の汚名を返上できるのか—

鄧

銳

本論では、主に中国における知的財産権に関連する問題のうち著作権の保護と対策を論じていく。まず、一中国における著作権の保護に関する現状とその問題点について論じ、次に、二何故上記の権利侵害や権利濫用の問題が存在し、または生じたのか、三これらの問題点に対して中国政府はどのような対策を講じてきたのか等について検証する。このような対策講じたあと、四①依然として残っている権利侵害や権利濫用の問題はなにか、②なぜそれらの解決がされなかつたのか、③日本を始めとする諸外国ではそれらをどのように解決しているのか、④今後それらを中国が解決できる展望はあるのか。等について論じていきたい。

本論文は、四章から構成される。以下各章の概略を述べる。

### 第一章

中国では、「著作権法」の実施をメルクマールとして、中国は著作権の法律制度を徐々に確立してきた。また、行政管理部門も強化し、著作権行政法律執行を強化した。さらに、国家版権局は国際レコード産業連盟やアメリカ映画協

会、商業ソフトウェア連盟等の機関と海賊版取締りの情報交換メカニズムを構築した。しかし、法律の整備を行つてきたものの、現状では①海賊版が大量に存在すること、②保護に不適切な点が存在すること、③政府機関や国有企业が海賊版ソフトを使用していること、④適切な法執行が行われていないことを指摘している。

## 第二章

前章に述べたこれらの問題点が存在する背景に、刑事立法の不備など刑事法による取締りの欠如、米国のオハイオ州立大学のダニエル・チョウ教授が指摘する地方保護主義の存在及び買い手市場が幅広いこととインターネットからのダウンロードが簡単にできることから反映される著作権法が末端まで浸透していないことを主張する。

## 第三章

第一章での検討から明らかになつた問題点をどのように解決しようとしたのかを検証する。

まず、海賊版が大量に存在することから反映した買い手市場が幅広いこと、つまり消費者が海賊版を求めていることから、中国政府は一般市民に向けの啓発活動を行つてきた。

更に、地方政府も「知的財産保護週間」を定め、一般市民の知的財産権意識を高めるため、社会全体で知的財産権保護に取り組むよう宣伝活動を実施してきた。また、学校でも知財教育を国民の目覚めさせる施策として各地で進んでいる。さらに、業界はいろいろ「反海賊版コンサート」の開催を通じて啓発活動を行つてきたこと等について述べる。

次に法整備の点からは、中国は著作権に関する条約に加入するとともに国内法を整備することによつて、著作権の保護を図つていていることを述べる。

最後に中国政府は二〇〇八年「中国知的財産権保護行動計画」を発表し、法執行による著作権の保護を図っていることについて説明する。

### 終章

第二章の対策を行ったにもかかわらず依然として①海賊版が横行している問題、②行政上の取締りが不十分であるという問題、③民事上の救済が不徹底であるという問題、④刑事上の制裁が不十分であるという問題を提起し、日本をはじめとする外国の著作権侵害問題に対する解決策を検証したうえで、中国における著作権侵害問題の解決策を提示したこと等について説明する。

# 自治体と政教分離原則

—判例に見る自治体・自治体職員の宗教に関する行為と政教分離原則との関係—

村田竜一

わが国で政教分離が問題となるケースとしては、大きく分けて二つのケースがある。一つは、国や国の機関が宗教に関わるケースである。具体的な事例として挙げられるのは、内閣総理大臣の靖国神社公式参拝である。この問題は、先の大戦後靖国神社が宗教法人となつた後、靖国國營化法案が国会に提出されたことと、その後法案として成立しなかつたため、代替案として登場した問題である。三木内閣以来歴代内閣の問題として取り上げられてきた。実際に、中曾根元総理大臣が在任中に参拝したことによつて、強い注目を集め、政教分離原則違反として数多くの訴訟が提起された。さらに近年、小泉元総理大臣が在職当時に靖国神社に参拝したことで、再びこの問題が注目されるようになつた。政治的、外交的にも注目されたが、法的問題としても議論を呼び、全国で多くの訴訟が提起され、一部の下級裁判所では傍論で違憲の疑いがあると述べた判決もあつた。

一方、もう一つのケースは、地方自治体の職員、首長などによる宗教に関する活動が問題になるケースである。宗教施設等に対する援助などの問題がそれであるが、具体的問題については本文で詳しく論じていくこととする。

國や國の機関が宗教にかかる政教分離の問題は、政治的には大きな問題であり、政教分離の問題を考える上で重

重要な事件といえるが、実は、司法上の救済を受けるには困難な事情がある。それは、適切な訴訟手続が見出しつらいことである。これまで用いられた手法として、国家賠償法一条の規定に基づいて国家賠償請求を行う手法や、あるいは民法上の不正行為に基づく損害賠償請求を行う手法がとられたが、損害の発生の立証が難しく、司法のレベルにのりにくい問題があるのである。さらに、下級裁判所における、傍論での違憲判断がどの程度意味を持つのか、という問題もある。そのため、国や国の機関が宗教に関するケースによって本格的に政教分離の問題を論じるのは難しい。

一方、自治体職員による宗教に関する活動のほうは、地方自治法における住民訴訟という形式で争うことができる。訴訟手続が整っているので、裁判としてはより本格的な裁判となる。したがって具体的な判例理論の研究としてはむしろこちらがより詳しく論ずることが可能であるため、本論文では、これらの問題に考察を限り、国や国の機関が関わる政教分離の问题是考察の対象外とする。

また、本論文では出来る限り範囲を絞り、平成二年に行われた大嘗祭と即位の礼正殿の儀およびそれらの関連儀式に関する判例を扱うこととする。

大嘗祭関連の判例は、判例の数もそれほど多くなく、ここで取り上げるいずれの事案も最高裁まで争われた事案であり、詳しく論ずることが可能である。そこで、本論文を通じて大嘗祭関連判例を取り上げることで、今後新天皇のもとで行われるであろう大嘗祭・即位の礼関連行事に向けての一考として紹介することとしたい。

まず序章において、大嘗祭・即位の礼正殿の儀と関連行事の説明を行うこととする。ここでは、大嘗祭・即位の礼の意義、沿革などを紹介し、行事がどのような順序で行われたのかを説明する。なおここで、後に紹介する判例の前提となつた事実がどの時点で起こつたのかもあわせて説明する。

第一章では、①即位の礼正殿の儀に神奈川県知事が出席したことと、大嘗祭の一環である大嘗宮の儀に県議会議長

らが出席したことに対し、旅費・日当の返還を求めた事案、②同じく即位の礼正殿の儀に東京都知事が出席したことに対し同様の請求がなされた事案を考察することとする。

第二章では、③大嘗祭の一環である悠紀殿供饌の儀に鹿児島県の知事が出席したことに対し、旅費・日当の返還を求めた鹿児島大嘗祭訴訟、④大分県で行われた「主基斎田抜穂の儀」に、大分県知事・副知事及び農政部長が公費で出席したのに対して、旅費・日当の返還が求められた抜穂の儀違憲訴訟を考察することとする。

一章、二章それぞれの判決文における判断基準を整理した上で、裁判所独自の判断が示された点について詳しく論じていくこととする。具体的には、裁判所の棄却、却下の判断の分かれ目や、我が国の神道に対する裁判所独自の判断が示された点を検討することとする。

ここでは、それぞれの判決を考察する中で、裁判所の判断がどのような観点から違憲・合憲の判断を下しているのか、その判断の根底にある基準とは何か、といった点を中心に考察していくこととする。

最後に「おわりに」として、これから判決で示された基準を基に、今後同様の事例においても目的効果基準は有効に機能し得るのか否かを検討して本論文のまとめとしたい。

## 消費税法が抱える諸問題

—非課税・免税をめぐる問題と前段階税額控除における問題を中心に—

彌富耕誠

わが国の消費税は、いわゆる付加価値税の一類型であるが、その最大の特色は前段階の税額を控除し（前段階税額控除（仕入税額控除）制度）、税の累積を排除している点にある。これは理論的にすべての財貨やサービスの消費に対して課税されるとすれば、消費税はすべて、納税義務者である事業者間を転々縷々するだけで、最終消費者の負担に帰着するということである。

しかし、その最大の特色である前段階税額控除の連鎖を不透明にしているものとして、制度上設けられている「非課税取引」や、高すぎる「事業者免税点制度」、わが国が採用している前段階税額控除の方法である「請求書等保存方式」が挙げられる。本稿では、これらの要素が、わが国の消費税においてどのような作用を及ぼしているかを考察し、EU諸国が採用している前段階税額控除の方式である「インボイス方式」の導入について検討していくこととする。

「非課税」取引とは大別すると、①特別の政策的配慮から課税しないとしているものと、②その性格上消費税にならないものとに分けられる。一方、「免税」取引とは、「ゼロ税率」で課税されているものであり、輸出される財貨やサービスの提供が国外で行われる場合に適用される。この両者の違いは、税額計算の際に、その仕入れに含まれていた税

額を控除できる（ゼロ税率）か、控除できない（非課税）かというところにある。つまり、両者とも課税されないと  
いう点では同じであるが、事業者が納税義務者として納付する税額はまったく異なってくる。このことにより、財貨  
やサービスの価格の設定、つまり消費税額の転嫁についても違いが生じてくるのである。本稿では①の特別の政策的  
配慮から非課税とされている取引における消費税の転嫁、価格設定につき検討する。特別の政策的配慮から非課税と  
されている取引については、担税者である消費者に負担が及ばないようになれば、意味を成さないようにみえる。  
これは消費税における非課税の趣旨をどのように解するかによつて異なるが、法律上の納税義務者である「事  
業者」にのみ影響を及ぼすのか、それとも担税者である「消費者」に対しても効果を及ぼさねばならないのかといふ  
ことである。特別の配慮によつて非課税とされているものにも、消費税が少なからず転嫁されるという状況は、「免税」  
取引、つまり輸出免税（理論的には消費税は転嫁されていない）と比較して不合理ではないかと考えられるが、EU  
諸国の動向や政府税制調査会の意見等を見ると、現状の単一税率五パーセントの下では、単に事業者に消費税を課さ  
ないとする非課税の考え方が妥当であり、課税とされる場合よりも価格は低く設定されるので、さほど大きな問題で  
はないと考えられているようである。

上述したように、消費税制度においては前段階税額控除の連鎖が最大の特色であるが、わが国においては、前段階  
税額控除の方法に「請求書等保存方式」を採用している。消費税の納付税額は、売上げに係る消費税額から仕入れに  
係る消費税額を控除して算出されるが、「請求書等保存方式」では、課税仕入等の事実を記載した書類及び帳簿の保存  
が要件となる。一方EU諸国で用いられている「インボイス方式」は「インボイス」の保存が要件となつていて、「請  
求書等保存方式」における問題点としては①帳簿及び請求書等の保存の問題、②帳簿及び請求書等の記載の問題、③  
免税事業者からの仕入れについても前段階税額控除が認められている点、の三つが考えられるが、このなかでも③は  
前段階税額控除の連鎖を最も不透明にしていることができる。EU諸国のインボイス方式の下では、免税事業

者はインボイスを発行できない仕組みとなつていて、免税事業者からの仕入れについてはインボイスがないため前段階税額控除ができない。しかし、請求書等保存方式の下では、上記①、②の要件を充たした課税仕入れであれば、相手方が課税事業者であれ、免税事業者であれ関係なく、全て前段階税額控除の対象となる。これは、免税事業者は自己の納税義務は免除されており、免税事業者の売上高に含まれる消費税については国庫には納付されていないとということである。にもかかわらず前段階で納付されていない消費税についても前段階税額控除の対象になつてているのである。

この矛盾点に関連して、免税事業者の判定についても検討していく。免税事業者というのは、一旦成立した納税義務が免除される事業者なのか、それとも前段階税額控除の連鎖から外された「非課税」事業者なのか、ということについて争われた「張江訴訟」を題材とする。課税実務の取扱いでは、免税事業者からの仕入については前段階税額控除が認められている。一方、免税事業者の基準期間における課税売上高の判定においては、最高裁平成一七年二月一日判決により、転嫁すべき消費税はないから、税抜金額での判定はできないとされた。このように前段階税額控除をする側と、される側とで取扱いが異なつていているのである。税額控除と納税義務者の判定という異なるステージでの話であるので矛盾とはいえないのかもしれないが、前段階税額控除の連鎖という軸で考えると少なからず矛盾があるのでないかと思われる。そもそも事業者免税点制度は消費税の執行において生ずる種々の納税事務負担コストが高くつくものと考えられる小規模零細事業者に納税事務負担を軽減する趣旨に出たものであるが、施行当初の免税点三〇、〇〇〇千円の下においては、全事業者の約三分の一の事業者が免税事業者となつていたが、免税事業者の売上高の総額は全事業者の売上高の総額の三パーセントにも満たないこと等に着目してこの水準が妥当であるとされていた。納税義務者と担税者が同一であればこのような考え方も妥当であろうが、消費税においては税収に与える影響よりも、転嫁が適正に確保され、前段階税額控除の連鎖が明確になる仕組みを重視するほうが適切ではないかと考える。平成

一五年の改正により平成一六年四月一日からは事業者免税点は一〇、〇〇〇千円と引き下げられているが、諸外国と比較するといまだ高い水準にあるとのではないかと思われる。

以上述べたような「請求書等保存方式」がもたらす問題、矛盾点は、「インボイス方式」へ移行することにより解決することができるものと考える。前段階税額控除の連鎖に客觀性、正確性を与え、税の転嫁を明確にする事ができるからである。

消費税制度において最も重要なことは前段階税額控除の連鎖が適正に行われる環境が整っていることである。

# 環境犯罪学の理論的展開と今後の課題

山 本 敏 教

最近になつて、わが国の犯罪情勢は大きく変容してきた。犯罪の欧米化、それに伴つた犯罪認知件数の増大、特に窃盗などの財産犯が増加する傾向にある。また犯罪による市民の不安感の増大は、犯罪が増加することよりも深刻になつてきている。このような事態の中で、従来の刑事政策としては、犯罪が行われた後に被疑者を逮捕、訴訟し裁判によつて有罪が確定した被告人を刑務所に収容し、再犯を防止する事後的処理に力を注いできた。しかし、このような方法では、犯罪者の激増に伴う刑務所人口の過剰による収容の限界という問題があり、また再犯の減少という効果が薄いために事後的処理という方法自体に限界が到来している。このような状況のなかで、全く新しい方法論の考案が急務となつたのである。そこで、注目されるのが欧米を中心に研究されている「環境犯罪学」という領域である。これは、犯罪が起ころる状況・機会を減少させ犯罪を未然に防止しようとする領域であり、事前の犯罪予防である。欧米もすでに一九八〇年代には犯罪増加現象が顕著に現れており、従来の刑事司法制度では現状を打破することができず、市民の犯罪への不安感、刑事司法制度への不信感が募るばかりであった。そのような最中に台頭してきたのが犯罪予防であり、その代表格が環境犯罪学である。本稿では、環境犯罪学がどのように誕生したのかという経緯をより

詳しく知るために、①犯罪者処遇論の衰退と、②犯罪原因論と合理的選択理論の台頭との二つのカテゴリーに分け、歴史的背景と従来の犯罪学の限界及び新しい合理的選択理論の台頭という主題について論述した。

環境犯罪学理論の変遷については、シカゴ学派の理論にその端が発し、一時の空白を経て、ジェイコブスやニューマンによる「防犯空間理論」が主張され、アメリカでは「環境設計による犯罪予防 (crime prevention through environmental design=CPTED)」の成立やイギリスの「状況的犯罪予防 (situational crime prevention) 論」における主張が台頭して環境犯罪学の新しい理論構造が形成されていったのである。環境犯罪学という用語については、ブランドンティンガム夫妻が命名したとされている。本稿では環境犯罪学の理論的変遷を歴史的に示し、それがどのように発展していくのかということを明らかにしようとしている。

環境犯罪学にはこれを支える理論が当然に存在する。先に挙げた「環境設計による犯罪予防」しかし、「状況的犯罪予防論」しかりである。しかし、それだけではなくさまざまな視点と学術的分野においての理論が展開されている。しかし、その学際性ゆえに環境犯罪学の本質、方向性が理解され難い面があることは否定できないのではなかろうか。そこで本稿では、その理論を紹介する前提として環境犯罪学を整理する意味で環境犯罪学の定義を示した。そして定義を明らかにした後、本稿で紹介する理論は、①防犯空間理論、②防犯環境設計理論、③状況的犯罪予防論、④日常活動理論、⑤破れ窓理論、⑥ボトムズらの環境犯罪学理論である。

環境犯罪学は犯罪予防の現実的施策論と言うことが可能であろう。言い換えると、環境犯罪学は犯罪予防のための施策を検討し、それが現実的かつ利便的であるのである。環境犯罪学の第一人者であるクラークは一二の環境犯罪学的施策を考え、これらを三つのカテゴリに括つたのである。すなわち、犯罪の実行を困難にする施策、犯罪のリスクを高める施策、そして犯罪に対する報酬を減少させる施策の三つである。本稿では三つのカテゴリ、一二の施策を紹介する際に具体例を織り交ぜながら、クラークがなぜ一二の施策を作り上げたのかということ犯罪予防策の改良を見てい

くこととした。

環境犯罪学の研究にとって必要な要素となりうるのは実験である。実際、環境犯罪学の理論が犯罪予防にいかなる効果を有するのかという問題は、実験によって立証されてきた。本稿では、アメリカ、イギリス、およびわが国で行われた実験を挙げ、環境犯罪学的手法が有効に機能するかどうかについて検討した。

環境犯罪学は犯罪の起くる環境を研究する学問であることはすでに述べた。これは犯罪者個人を研究対象とはしない。環境犯罪学においては、犯罪者とは特別な存在ではなく、誰もが潜在的な犯罪者であり、きっかけさえあれば犯罪者になりうると仮定されているのである。この仮定には重大な問題点が存在する。本稿では、環境犯罪学の問題点を挙げ、さらにわが国の現状を考慮して環境犯罪学的手法を導入した場合、環境犯罪学は受け入れられるのかという問題を検討した。

# 中小事業者に対する消費税制について

—簡易課税制度のみなし仕入率を中心として—

吉 松 伸 悟

## I 研究の背景と目的

消費税は、我が国にとつてなじみのない税であつたことから、中小事業者の納税事務負担等に対する配慮として、簡易課税制度が特例措置の一つとして設けられた。また、消費税は、法的に十分検討され、租税の基本的特徴である「公平」、「中立」、「簡素」については配慮し創設されたが、課税客体として「消費」という概念を取り入れ、大衆課税、かつ間接税であるがためにすべての国民が負担することに対し、①徴収、転嫁の過程の透明性、②低所得者への課税の抵抗、③課税事業者の仕入税額控除の事務負担の軽減化等が十分に議論されて導入されたかどうかには疑問がある。

日本の資本主義は欧米のような広い意味での資本よりも、何千何万の中小企業の支えによるところが大きく、今までの日本の財政に中小企業が果たした役割は評価してよいと考えられる。

この中小事業者に対する配慮としての簡易課税制度には、いくつかの問題が生じているときれ、幾度かの法改正が

行われてきた。そこで本研究では、現在までの法改正の歴史を探ると共に、中小事業者と簡易課税制度との関係を改善するためのアプローチを目的としている。そして、改善アプローチとして、中小事業者に対する「益税」「損税」の問題、租税法律主義との関係及び手続規定の面から考察する。

## II 論文の概要

はじめに、消費税制度の歴史的側面を提示し、また簡易課税制度が中小事業者の消費税納付税額に多大に関連していくことを重要視しながら、改善アプローチを掲げていくことを問題意識とした。

第一章では、簡易課税制度の概要として、制度の趣旨、沿革等を明示し、次章からの簡易課税制度と中小事業者の関係を考察するまでの前提を述べる。

第二章では、まず消費税の性格を検討する。「益税」問題の解消が簡易課税制度の改正の趣旨となっていることが窺える。そこで簡易課税制度において、「益税」「損税」とはどういったものであるか例示を掲げ、消費税法上の消費税納税義務者の側面からと経済的側面から考察していく。消費税というのは、本質的には透明性の低い間接税であり、「益税」「損税」問題が発生する場合がある。一般的に「益税」が発生する簡易課税制度選択適用事業者がいるとすれば、売上高に消費税相当額の一〇〇%が転嫁され、実際の仕入率より「みなし仕入率」の方が高い場合である。中小事業者を考えた場合、大半が経済取引上弱者であり、消費税相当額を売上高に一〇〇%転嫁することは困難であるため、実際の仕入率と「みなし仕入率」が接近している場合には「益税」は発生しないし、場合によつては「損税」の発生もある。簡易課税制度での中小事業者の有利性は左程窺えないということになる。

次に、上記簡易課税制度の見直しの必要性を述べるため、憲法第八四条の租税法律主義との関係について考察する。

租税法律主義との関係を考察するにあたり、消費税法第三七条第一項における「みなし仕入率」を検討する。歯科技工士の消費税簡易課税制度の適用上の事業区分の判定に対する裁判例（名古屋高等裁判所平成一八年二月九日判決）を基に、「みなし仕入率」の設定要因を日本標準産業分類に委ねてよいのかを考察する。消費税法の簡易課税制度では「みなし仕入率」の設定は極めて重要な課税要件の一つであるが、施行令と通達自体が一致していないのは重大な問題であると思われる。「法的安定性」「予測可能性」を考慮するなら、通達によつて法令が要求している以上の義務を納税者に課すことは許されないと考える。

次に、研究の視点を簡易課税制度の手続規定に向けた。そして、簡易課税制度選択後二年間は、本則計算の適用はできないとした裁決例を掲げ、簡易課税制度の本質とを照し合せ、中小事業者にとって現状必要性のあるものとは何であるのかを検討する。中小事業者の経営環境が変化するなか、簡易課税制度の選択に関する手続きを柔軟なものにすることが重要ではなかろうか。

おわりに、全章のまとめと、改善アプローチについて述べる。以下、総合的考察にこの概要を明示する。

### III 総合的考察

本来、消費税法は、税制改革法第一〇条より、企業の経済活動に対して中立的な税制であるべきとされる。そして、税制改革法第一一条より消費税の円滑かつ適正な転嫁が謳われている。ただ、法律上は事業者を納税義務者として制度化し、事務負担の軽減施策等として、小規模事業者には免税をし、一定規模以下の事業者には仕入税額控除計算の方法として簡易課税制度を許容する特例制度を設けた。現行制度では、本則計算との対比において計算上「益税」あるいは「損税」が発生しているのである。

簡易課税制度は「益税」の温床であると解され、法改正を重ねることで「益税」問題を解消しているように思われるが、専門家でも事業区分の認識が簡易とはいえない難解なものとなってきた。これでは簡易とは名ばかりの制度である。区分をいくら細分化しても、実態に合致させ、課税の公平を達成することはできないのである。

免税事業者の課税売上高基準が三〇〇〇万円から一〇〇〇万円に引き下げられたことで、小規模零細事業者のなかで多くの新たな消費税の納税義務者が生じてきた。このことは、小規模零細事業者にとって、消費税法の創設時と同様の出来事であり、小規模零細事業者全体に消費税を認識してもらうためにも、事業者に対して簡単に計算できることが全面に押し出されるべきではなかろうか。そして、簡易課税制度選択適用事業者の基準期間の課税売上高の上限を二億円から五千万円に縮減したことで、簡易課税制度を選択できる事業者も大幅に縮減した。よって、適用対象事業者の規模が小さくなつたことも考慮して、消費税の創設当初の一区分で十分であると考察する。もつとも、公平性も重要視するのであれば、「みなし仕入率」を低く設定する必要があると思われる。

しかし、「損税」の発生は中小事業者にとっては死活問題であり、発生させてはならない。そこで、日本税理士会連合会からの建議書でも指摘しているように、基準期間による事前届出制を廃止し、当該課税期間の申告時における選択性とすることが望ましい。簡易課税制度を二年間継続しなければならないために、中小事業者が事業の拡大を遅らせることも起きるであろうし、新しく消費税の課税事業者になつた中小事業者にとって柔軟な制度としてもよいと考える。

他の観点からみると、みなし仕入率の改正は納税者に対する「法的安定性」「予測可能性」に重大な影響を与えるということである。すなわち現行消費税法第三七条第一項においては、みなし仕入率を六〇%と規定しているが、他の業種に適用するみなし仕入率はすべて政令に委任しているのである。つまり、消費税法のことを考慮していない日本標準産業分類の変更があれば、みなし仕入率も変更される恐れが生じ、納付税額の算出に直接影響を及ぼす重要な数

値が立法府の審議に付されず行政府の権限によつて決定されることとなり、納税者に対する「法的安定性」「予測可能性」が十分でなくなる。簡易課税制度に関して、見直す時期であり、中小事業者の実態と法律との関連の不協和音を少しでもなくすことが望ましいと考える。

## 日本版PFIにおける問題点とその解決への提言

—英國と韓国の事例との比較—

金 文 鋒

本論文の主旨は日本版PFI (Private Finance Initiative) における問題点の解決方法を提案する」とある。PFIは国家財政圧縮と民間投資拡大の機能があると同時に、国の責任の希薄化と複雑なマーケットリスク分担と同じ弱点も抱えている。

現在(=1009年1月)日本版PFIの推進体制には①入札の評価基準不明②国の責任軽視③官民間の不適切なマーケットリスク分担などの問題がある。これらの問題を惹起した直接の原因は日本版PFIの推進体制である。日本版PFI推進法での実施権に関わる不明確な規定は①入札の評価基準不明を起こし、国の責任について法律上明記していないことが②国の責任軽視の問題を起こした。さらに、PFIを推進する一元的専門組織がないことがPFIを実施する官民の不適切なマーケットリスク分担を起こした。英國と韓国の事例からPFI弱点の国の責任希薄化を克服するには国は法律に国の責任を明確にしてPFIを実施する各行政部門の責任感を喚起することが必要である。また、複雑なマーケットリスク分担を適切に行うには一元的な推進組織による官民へのアドバイスが必要である。

ところが、日本の政治・行政・経済界は特にバブル経済崩壊後、民間投資拡大による経済振興の期待が大きい。し

かも、従来、公共事業は日本経済において重要な位置を占め、さらに、それは民間投資を拡大する機能がある。従つて、日本政府は日本版PFIの政策中心を財政圧縮ではなく、民間投資誘致に置いた。このために、日本政府はPFIに参入する民間企業に手厚い支援を与え、このような支援を与えたことで行政部門は、国民に対して安定な公共サービスを提供する責任も民間に転嫁したと誤認した。一方で、日本の小さい政府への行政改革はなかなか進まなかつた。行政体制はまだ大きな政府の縦割り式であり、行政部門ごとに公共事業の実施権を持つている。このために、日本ではPFIの入札評価基準の組織についての官民の食い違いが生じ、行政部門を横断する一元的推進組織ができなかつた。これから分かるように、日本版PFIの問題の直接の原因は推進法律・推進組織など日本版PFIの推進体制にあるがものの、根源はこのような推進体制を作り出した日本の政治経済の実情にある。

本論では、日本版PFIの問題の直接原因とその裏にある根源的な原因を掘りおこすことによつて、日本版PFI問題の改善について提言する。

第一章は、日本版PFIが誕生した理論と英国の政治経済の背景を紹介する。さらに、PFIには国家財政圧縮と民間投資拡大の機能があることと、国の責任の軽視化と複雑なマーケットリスク分担という弱点があることについて論じる。

第二章では、日本版PFIの実施環境とその体制、さらに失敗の事例を紹介する。まず、日本の大いな政府と公共事業が経済上重要な地位を占めている点を紹介したうえで、このような政治経済環境の下で誕生した、日本版PFI推進法の問題点を検討する。最後に、日本版PFI体制はPFIの弱点である国の責任軽視とマーケットリスクの不適切な分担から生じた失敗例を紹介する。

第三章では、英国でのPFI発展の歴史と経験を紹介する。まず、英國の政治改革とPFI発展の関係を紹介し、次は、英國におけるPFI推進の仕組みを述べる。最後に、英國の初期PFI失敗事例を紹介し、その失敗を教訓と

して英國はPFIをPPPに進化することでPFIの弱点を克服した事実を検証する。

第四章では、韓国の政治経済の変化によるPPI（韓国版PFI）法改正と韓国のPFI体制を紹介する。まず、韓国PFI法の沿革から韓国PPIの躍進は法改正と関係があることについて検証する。次に、このような法改正の起因する韓国経済と政治面での変化を紹介する。最後は、法改正後の韓国PPI法とこの法律に基づいて行ったPPI事業の事例を紹介する。

第五章では、筆者が日本版PFIと英國・韓国のPFI/PPIの推進事例を比較したうえで、日本版PFIに対して提言を試みる。まず、日本版PFIの眞の目的と日本版PFI推進体制を作り出した根本的な原因を考察する。次に、PFIの機能発揮と弱点克服の面から、英國と韓国のPFI/PPIの推進事例を検証する。最後に、行政・法律・国の責任・推進組織など四つの方面から日本版PFIについて提言を試みる。

以上