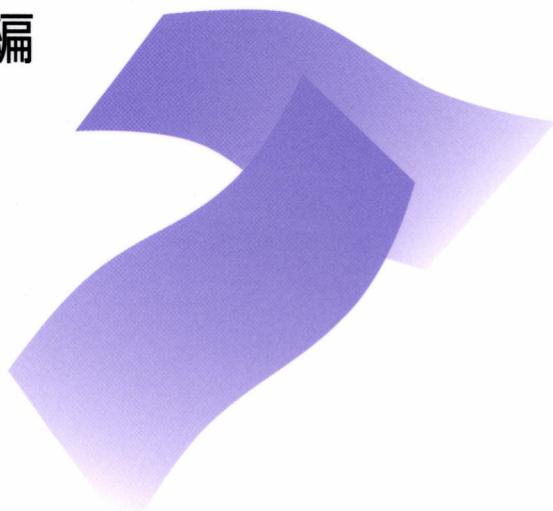


租税理論研究叢書 22

大震災と税制

日本租税理論学会 編



租税理論研究叢書 22

大震災と税制

日本租税理論学会 編

租税理論研究叢書 22

大震災と税制

日本租税理論学会 編

法律文化社

はしがき

本学会の第23回大会は、2011年11月12日（土）、13日（日）の両日、愛知大学車道キャンパス「コンベンションホール」で宮入興一会員を大会幹事として行われた。シンポジウムのテーマは「大震災と税制」であった。一般報告として木村幹雄会員より「相続・贈与時におけるキャピタル・ゲイン課税——みなし譲渡課税制度の再検討」の報告が行われた後、中村芳昭、岡田俊明、馬淵泰至、岡幸男各会員より「震災特例税制に関する問題提起」（合同報告）、鳥飼貴司会員より「震災法務と課税」、弓削忠史会員より「大震災後の人権保障に基づく税法及び税務会計の在り方」、高沢修一会員、陳君、姜凌、曲愛娟各氏より「大震災におけるGMSの物流体制・CSRと『震災引当金』の創設提言」（合同報告）、宮入興一会員より「震災復興と税財政」の諸報告が行われた。

右の諸報告を受けて、活発な討論が行われた。

本号は、以上の報告と討論を収録するものである。

次号は「税制改革と消費税」である。

2012年5月

日本租税理論学会事務局

目 次

はしがき

I シンポジウム 大震災と税制

1 震災特例税制に関する問題提起

「震災税制」に関する総論的問題	中村 芳昭	3
実体法上の課題——所得税を中心に——	岡田 俊明	14
租税手続行政を中心に	馬淵 泰至	26
アメリカ災害税制の議論から	岡 幸男	36
——個人所得税を中心として——		

2 震災法務と課税	鳥飼 貴司	46
——大震災に対して税法学は何ができるのか——		

3 大震災後の人権保障に基づく税法及び 税務会計の在り方	弓削 忠史	59
---------------------------------	-------	----

4 大震災におけるGMSの物流体制・CSRと「震災引当金」の 創設提言	高沢修一・陳君・姜凌・曲愛娟	76
——大震災時のイトーヨーカ堂の中国と日本における事業活動を中心として——		

5 震災復興と税財政	宮入 興一	94
——東日本大震災と復興制度改革課題を中心に——		

6 討 論 大震災と税制	(司会) 安藤実・阿部徳幸	119
--------------	---------------	-----

(討論参加者・発言順)

粕谷幸男, 岡田俊明, 馬淵泰至, 鶴田廣巳, 岡 幸男, 弓削忠史
鳥飼貴司, 高沢修一, 武石鉄昭, 安井栄二, 大場誠一, 塚谷文武
宮入興一, 梅原英治, 上村 昇, 三好ゆう

Ⅱ 個別報告

相続・贈与時におけるキャピタル・ゲイン課税……木村 幹雄 149
——みなし譲渡課税制度の再検討——

日本租税理論学会規約

日本租税理論学会役員名簿

■執筆者紹介（執筆順）

中村 芳昭（なかむら・よしあき）	青山学院大学教授
岡田 俊明（おかだ・としあき）	税理士
馬淵 泰至（まぶち・やすし）	税理士・弁護士
岡 幸男（おか・ゆきお）	税理士
鳥飼 貴司（とりかい・たかし）	鹿児島大学准教授
弓削 忠史（ゆげ・ただし）	元九州共立大学教授
高沢 修一（たかさわ・しゅういち）	大東文化大学准教授・河北大学客座教授
陳 君（ちん・くん）	河北連合大学講師
姜 凌（きょう・りょう）	河北大学講師
曲 愛娟（きょく・あいけん）	大東文化大学研究補助員
宮入 興一（みやいり・こういち）	愛知大学教授
木村 幹雄（きむら・みきお）	税理士

I シンポジウム

大震災と税制

2011年11月12日 第23回大会（於：愛知大学）

1 震災特例税制に関する問題提起

「震災税制」に関する総論的問題

中 村 芳 昭
(青山学院大学)

はじめに：問題とアプローチ

2011年3月11日、東日本をおそった巨大地震は大津波を引き起こし、さらには原発事故の引き金にもなった。これによる災害は、震災のみならず津波災害をもたらし、さらには原発災害まで誘発したことから、広範囲にわたる深刻かつ甚大な複合的災害となった。そのためこの災害は戦争災害・被害等を除き「近代日本における未曾有の大災害」となった。

こうした大災害は税法的にも座視できない問題を提起した。この点、国会はこうした税法的問題に立法的に対処するために、翌月4月27日には、いわゆる東日本大震災税制特例法（以下「震災税制特例法」という¹⁾）を制定した。また、その間、国税庁等も告示や通達等により申告・納期限の延長等といったそれらの災害に対する救済的措置をとった²⁾。

こうした国会による震災税制特例法の制定や国税庁等による震災税制対応については、税法論の観点からは、それらをどのように考え、どのように評価すべきかが問題となる。しかし、このような問題はこれまで税法論的にはほとんど議論されてこなかったといわざるをえない³⁾。

そこで、この共同報告では、この問題について租税実体法と租税手続法の両面から、比較法的検討も加えて（この報告ではアメリカのみ）、税法論的に検討してみようとするものである。

以下、この問題の検討を進めるに当たって、次の3点を指摘しておきたい。

まず第1に、テーマの「震災税制」という用語についてである。課税は一般的に担税力基礎とすべきであるとするところからすれば、もともと地震、風水害、火山噴火といった異常な自然災害や、鉱害、火薬類の爆発といった一定の異常な人為的災害等による被害は重大な担税力の減殺要素に当たるので、通常税制それ自身にそれらに対応するための何らかの措置が本来用意されていなければならないといえる。例えば所得税法における雑損控除（法72条）はそれに当たるといえるが、現行のわが国税制におけるそうした装置が十分かどうかは通常税制自体の基本的問題といえる。このように、通常税制には「災害税制」が本来一般的に用意されていることからすれば、「震災税制」という用語は地震関連の被害に対して適用される「災害税制」のことをとくに「震災税制」と呼んでいるにすぎないと解される。したがって、より一般的には「災害税制」という用語が適切であるといえる。

第2に、災害税制は、広い意味で、税制理論・税法理論的には不意の災害リスクと課税の問題の1つといえる。そして、災害による被害は個人または法人の深刻な担税力の喪失ないしは減殺を意味するので、税法理論的には、課税の公平原則に照らして通常税制にこうした災害被害の要素がどのようなかたちで適切に組み込まれ、またそれが適切かつ合理的であるかが問われなければならない。税法の解釈適用の段階においてもこれを踏まえた解釈適用がなされるべきである。

第3に、この報告では災害税制の一環としての「震災税制」に焦点を合わせて検討を行うこととしたい。この点、いわゆる東日本大震災特例法は、「東日本大震災」について「平成二十三年三月十一日に発生した東北地方太平洋沖地震及びこれに伴う原子力発電所の事故による災害をいう。」（同法2条1項）と定義し、原発事故による災害を含めて同法を適用する旨定めている。しかし、今回の報告では主として震災および津波災害という異常な自然災害を中心に議論をすることとし、基本的に異常な人為的災害といえる原発事故による災害についてはこれを直接的には議論の対象にしないこととする。⁴⁾

以下、いくつかの総論的問題を指摘したい。

I 税法上の「災害」の定義と震災・津波災害について

1 「災害」の定義

今回の報告が問題とする震災や津波災害について、現行税法上の災害の定義との関係でどのように扱われているかを確認することからはじめたい。所得税法の定義についていえば、災害とは「震災、風水害、火災その他政令で定める災害をいう。」(法2条1項27号)とし、そして、そこにいう政令で定める災害については、同施行令9条で「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害とする。」と規定されている(法人税法等の定義は省略する)。また、災害減免法1条は、災害の被害者の納付すべき国税の減免、猶予等について定める目的規定において「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害」を災害として規定している。

このような税法上の災害の定義は大きく次の3つの災害から構成されている。

- ① 震災、風水害、火災のほか「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害」からなる異常な自然災害
- ② 「鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害」からなる異常な人為的災害
- ③ 「害虫、害獣その他の生物による異常な災害」からなる異常な生物による災害

今回の東日本大震災における震災と津波災害は、これらのうち①の異常な自然災害に当たるが、原発事故による災害は基本的には②の異常な人為的災害に当たるといえる。

2 災害の定義と震災・津波災害

このような税法上の災害の定義に従って今回の震災および津波災害をみると、震災については例えば所得税法2条1項27号の「災害」の定義にはそれ

が明示的に含まれている。この場合、震災すなわち地震による災害は一般的な規定ぶりとなっている。したがって、そこでは地震による地域的な災害の範囲の広狭または規模の大小はとくに問題とされない。すなわちあらゆる地震によって被る災害を含むことが予定されていると解される。

今回の東日本大震災がこのような税法上の震災の定義に当てはまることはいうまでもない。したがって、今回の大震災はこれに近い阪神・淡路大震災はもとより、それらに比べて相対的に規模の小さい中越地震や能登半島地震などの震災についても、税法上の震災の定義においては、震災は震災として同一に取り扱われることになるといえる。

これに対し、津波災害については前記の税法上の災害の定義に明示的に定められていない。その理由は必ずしも明らかではない。しかし、所得税法施行令9条で政令所定の災害について、震災、風水害等の例示につづけて「その他の自然現象の異変による災害」という包括的な文言をおいていることから、税法解釈論的には、津波災害も災害に含めて解釈することには異論がないと思われる。

また、災害減免法についても「その他これに類する災害」という文言に津波災害を含めて解釈することには同じく異論のないところであろう。

しかし、わが国における過去の自然災害として津波災害も存在したという事実からすれば、少なくとも津波災害も法解釈によるのではなく、早急に立法的対応がなされるべきである。

3 東日本大震災特例法

東日本大震災特例法は、「東日本大震災」の定義に、平成二十三年三月十一日に発生した東北地方太平洋沖地震に加えて「これに伴う原子力発電所の事故による災害」を含めている（同法2条1項）。今後、原発事故による災害についても税法的には異常な人為的な災害として立法的措置を検討する必要があるであろう。

II 通常税制の「災害」関係措置と東日本大震災の税制特例措置

1 通常税制上の関係措置

通常税制においても不意の災害による被害に係る損失は個人または法人にとって担税力に大きく影響する要素であることから、それらに対応するための一般的な措置が用意されている。租税実体法と租税手続法に分けてそれらをみると、主なものとして次のようなものがあげられる。

今回の報告で取り上げられる所得税法上の関係規定について言えば、資産損失の必要経費算入（法51条）では、事業用固定資産の取りこわし、除却、滅失等による損失、債権の貸倒損失、あるいは火災・盗難・横領等による山林の損失等の必要経費算入が認められている。また、純損失の繰越控除（法70条）では、損益通算をしてもなお控除しきれない損失すなわち純損失の金額について3年以内の繰越控除が認められている（青色申告者の場合と白色申告者の場合とでは対象となるその金額の範囲が異なる）。雑損失の繰越控除（法71条）では、当該年において雑損控除を行っても控除しきれない金額すなわち雑損失の金額について3年以内の繰越控除が認められている。雑損控除（法72条）では、納税者本人や配偶者その他の親族の有する資産について「災害又は盗難若しくは横領」による損失が生じた場合にはその年における当該損失の金額のうちの所定の金額をその年分の総所得金額等から控除することが認められる。さらに、青色申告者について純損失の繰戻還付（法140条）が認められるほか、日本赤十字等を通じての災害寄付については寄附金控除（法78条）が認められるといったように、災害関係規定が存在している（法人税法等の関係規定は省略する）。

また、租税手続法においても災害関係措置が通常税制自体に設けられている。その主な一般的な措置として、災害等による期限の延長（通則11条、地稅20条の5の2）、納税の猶予（通則46条）などがあげられる。災害等による期限の延長（通則11条）においては、国税庁長官等が、災害その他やむを得ない理由により租税の納付等が不可能な場合には、その理由のやんだ日から2月以内に限り、納期限の延長をすることができることとされ、これが適用されれば具体的納期限

の延長（通則63条2項）が認められる。また、納税の猶予通則（46条）では、納税者が災害により相当の財産上の損害を受けた場合において、その損失を被った日以後1年以内に一定の納付すべき国税があるときは、その災害がやんだ日から2月以内にその者からの申請に基づき、その納期限から1年以内の期間に限り、納税の猶予すなわち徴収を差し控えることが認められる。

以上のような通常税制上の災害関係措置の適用については、一般的にはそれらに関する所定の法定要件が定められていることから、納税者の申請に基づいて税務署長等が個別に判断することになっている。そのため、今回の東日本大震災のような場合への適用は想定されていないと解される。

2 東日本大震災の税制特例

以上のような通常税制の災害関係措置の一定のものを東日本大震災にも適用できるようにし、また、そこにはない必要な特別の措置を震災特例税制として立法化したものが東日本大震災特例税制である。

同じく所得税についてその主なものをあげると、まず、震災による被害に関して最も重要な措置として雑損控除の特例（特例法4条）がある。所得税法本法の雑損控除は、災害等により生活に通常必要な資産に生じた損失のうち一定額をその災害等の発生年の所得金額から控除するものであるが（法72条）、しかし、大震災の被災者の場合には被災年に控除すべき所得金額が存在しない場合があり得ることが想定されることから、居住者の選択により被災年の前年に遡ってその前年の所得金額に震災にかかる雑損控除を適用できるようにする適用年の拡張措置がとられ、また、災害等による住宅、家財等の損失の金額の計算方法についても原則的な個別計算が困難であることから、「損失額の合理的な計算方法」すなわち簡易計算法による計算を認めた。これと関連して、雑損控除の繰越可能期間を原則3年から5年に延長している（特例法5条）。また、被災事業用資産の損失の必要経費算入についても、雑損控除の場合と同じ趣旨から前年度分の所得金額計算上その損失の必要経費算入ができることとした（特例法6条）。さらに、被災事業用資産の損失による純資産についても繰越可能期間を現行の3年から5年にした（特例法7条）。さらに、住宅ローン控除につい

でも、震災・津波災害等により住宅ローン対象の住宅が滅失等しても次年度以降の残存期間における継続適用ができることとされた（特例法13条）。

このように、被災者に配慮した震災税制特例が緊急立法によって用意されている。

3 東日本大震災の特徴と税制特例

今回の東日本大震災は税法上の災害の定義に該当し通常税制上の災害税制の適用対象となることは指摘するまでもないが、このほかに上記のように特別立法によるいわゆる東日本大震災税制特例法が制定された。同様の震災特例法は1995年の阪神・淡路大震災においても制定された。このような震災特例法がどのような論拠に基づいて特別立法として制定されるのかについては必ずしも明確にされているわけではない。この種の税制特別立法の制定が正当化されるためには、税法原則のうえでは、形式的平等原則ではなくてむしろ実質的平等原則すなわち租税原則における垂直的の公平原則に基づく必要があると解される。これを今回の東日本大震災についていえば、過去の阪神・淡路大震災の場合も含めて、近代日本におけるそれら以外の震災と比べて税制上何らかの特別な救済措置を必要とするような、経済的な違いまたは社会的な違いがあるといえるかどうかである。

そこで、このような観点から東日本大震災の特徴をみると、第1に、今回の震災の著しい特徴は巨大地震と巨大津波および火災等による複合的災害にあるといえる（被災地域により異なる）。第2に、複合的災害の結果として犠牲者や被災者がきわめて多数に上り、しかも災害の地域的範囲等が東北から関東までの東日本の太平洋沿岸地域一帯の市町村にわたるきわめて広範囲に及んでいる。第3に、複合的災害の結果として被災者の人数が膨大な数に上り、しかも被災地域における個人や法人の資産的な損失はもとより公共的施設・インフラ等の被害額も巨額に上っていることがあげられる。

このような今回の震災の特徴からして、財産的被害と人的被害のいずれをみても近代日本の震災と比べてその程度の甚大さは明らかであり、とくに東北から関東までの東日本の太平洋沿岸地域一帯の市町村が被災した津波被害は深刻で

あり、それらの市町村の中にはほとんど壊滅的な被災状況のところも少なくない。こうした事実に着目すると、この事実が示唆するのは、津波被災による膨大な犠牲者が出た中で運良くその犠牲者にならなかった住民についても、それらの地域経済の基盤が崩壊してしまっているため、それが復興しない限り多くの生存住民が失職し、生活の糧である所得を獲得することができなくなるということである。そして、これらの住民が自活できるようになり納税者に復帰できるようにするには各住民自身の自力復興によるだけでは不可能であり、公共的施設・インフラ等の整備を行ったうえで雇用を創出する事業の復興や起業が必要であるが、それには長い年月を要する。こうした点が、比較的の小規模の震災またはその他の災害と比べて決定的に異なる状況といえる。

Ⅲ 東日本大震災税制特例を税法理論的にどのように考えるか

上に述べた東日本大震災の税制特例は税法論的にどのように評価されるべきか。すなわち、大震災のような場合にはそもそも震災税制特例措置として、①どのような場合について、どのような特例措置が必要といえるかである。この点については、一般論としていえば、通常税制における災害税制がこの度の東日本大震災被害に対してどこまでどのようなかたちで適用され、その震災による被害がどこまで救済されるかという限界を見極めたうえで、それを超える部分を特例法の措置として規定すべきことになるといえる。

次に、②そのような特例措置の必要性や妥当性はどのような原則や基準で判断・評価されるべきか。この点について以下、3点述べておきたい。

第1に、こうした震災特例税制について税法の憲法原則との関係ではどのような点が問題となるかである。まず、憲法84条の租税法律主義の問題としては、この種の税制特例立法は緊急を要するため、どうしても課税要件法定主義や課税要件明確主義が疎かにされる恐れがある。現に阪神・淡路大震災の際に委任立法において法の委任の範囲を超えた要件が施行令や施行規則に加えられたのではないかという問題について裁判で争われた事例がある⁵⁾。

また、そうした震災特例税制自体、大震災の被害が経済的あるいは社会的に

より小規模の震災とは大きな違いがあることを根拠として立法化されるが、それゆえにそうした特例法の制定は憲法14条の下での実質的平等原則を満たしたものでなければならないといえる。すなわちそこにおいても担税力を基礎とした公平な課税が要請されるといえるが、この点、課税物件を量的担税力の面からとらえるだけでなく質的担税力の面からとらえるべきであるとする観点から、現行憲法上、租税立法における最も重要な指導法原則は応能負担原則であり、これは憲法13条（個人の尊厳）、14条（平等原則）、25条（生存権保障）、29条（財産権保障）によって基礎づけられるとする見解があり、そして、この応能負担原則は租税原則の垂直的公平に親近性を持つものとされている⁶⁾。こうした見解に従えば、震災特例税法の制定に当たっても上記の租税法律主義の要請に加えて応能負担原則にかなった租税立法が要請されるのであるが、しかし災害が発生した段階では検討の時間的余裕がないうに被害者への圧倒的な同情等が冷静な租税政策・租税立法への洞察力を曇らせてしまい、その災害に必要な有効な災害特例税制が必ずしも適切に立法されない恐れがある。そこで、アメリカでは大災害に対する特例税制の立法のうち有効かつ合理的な措置の規定を各税法本法に規定すべきこと、また、検討委員会を設けて異なった災害に対する租税救済の包括提案を予め用意しておき、必要な場合に議会がそれを利用して立法を行うようにする⁷⁾といった提案がなされている。検討に値するものといえる。

第2に、税務当局としても被災者への迅速な税務行政の対応が要請されるが、そこにおいては法治主義・法の支配の要請との合理的な均衡が要請される。例えば、国税通則法11条は国税庁長官等に対して地域指定に基づく申告・納期限の延長の権限を授権しているが、今回の東日本大震災では所得税や贈与税の申告納付期限が迫っていたことから3月15日付けで地域指定を官報で告示し、それらの申告・納付等の期限を延長した。こうした権限行使は、被災者等への迅速な対応のために、通常時における厳格な法治主義や法の支配が一定の法的授権と法定の事情や要件にしたがって緩和されざるを得ない。これらは限定的例外的な措置であるといえる。

第3に、震災対応税務行政においては、税法の執行上納税者の相談や問い合

わせ、さらにはより深刻な徴収問題等に関連して生起する事案に対し公平に対応するため、場合によっては税務行政組織上特別な仕組み等が必要とされる場合があり得る。

われわれの報告ではこのような視点からの問題の分析検討は未だ十分ではなく、本日の報告ではいくつかの例をあげて触れるにとどまっている。

おわりに

冒頭でも述べたように、東日本大震災のように未曾有の大災害の被害に対する現行の通常税制の対応には限界があることは明らかである。

そこで、上記の震災税制特例法が制定されたのであるが、こうした立法についても一時的同情によるのではなく税法原則に基づいて制定されることが求められることはいうまでもない。

われわれのグループによる報告では、こうした観点から現行の通常税制における災害税制の適用を検討するとともに、その限界を超える場合の必要な特例措置について、今回の大震災の特徴から特に必要とされる実効的な税制特例措置が適切かつ効果的に立法化されているといえるかについて分析検討することが課題であるが、今回の報告はその中間的総括といえるにすぎないことをお断りしておきたい。

注

- 1) 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成23年4月27日法律第29号）が正式名称である。
- 2) 同法および関連措置を含めた全体に関する実務的解説等は多数あるが、さしあたり藤曲武美『早わかり東日本大震災の税務』（中央経済社、2011年）を参照。
- 3) この点、アメリカでは災害税制または災害税制特例立法に関する論文は少ないが、そうした特例立法に対し「水平的公平、垂直的公平および効率性」という妥当な租税政策基準に基づいて分析評価が試みられたEllen P. Aprill and Richard Schmalbeck, *Post-Disaster Tax Legislation: A Series of Unfortunate Events*, 56 Duke L. J. 51, at 99-100が参考になる。
- 4) Aprill & Schmalbeck, *Ibid.* at 67-78は2001年9月11日の世界貿易センタービルへのテロ攻撃の犠牲者の家族に対する税制特例立法について興味深い検討を行っている。

1 震災特例税制に関する問題提起

- 5) 最高裁平17.4.14判決民集59巻3号491頁がそれであるが、最高裁ではもっぱら権利救済手続が争点とされた。なお、震災関係の事件ではないが、同様の事件について東京高裁平7.11.28判決行集46巻10・11号1046頁は違憲無効としており、同判決については芳賀真一・租税判例百選（第5版、有斐閣、2011年）12頁および佐藤英明・租税判例百選（第4版、有斐閣、2005年）10頁等を参照。
- 6) 北野弘久『税法学原論（第6版）』（青林書院、2007年）143頁以下、とくに145頁を参照。
- 7) Aprill & Schmalbeck, *supra* 2) at 99-100.

実体法上の課題

——所得税を中心に——

岡田 俊明
(税理士)

はじめに

2011年3月11日に発生した東日本大震災を政府は、「国内観測史上最大規模の地震であり、大規模な津波を伴い、被災区域が東日本全域に及ぶ未曾有の大災害¹⁾」としたが、その復旧・復興は8か月を経ても遅々としている。

その被害状況は、11月7日現在、警察庁緊急災害警備本部によれば、死者1万5835人、行方不明者3669人、負傷者5943人の人的被害、全壊12万142戸、半壊18万8570戸、一部破損59万4508戸、全焼半焼281戸、床上浸水1万965戸、床下浸水1万3677戸などの物的被害という未曾有の被害となった。この被害は、3月12日の長野県北部や3月15日の静岡県東部の誘発地震ばかりではなく、4月7日の宮城県沖、4月11日の福島県浜通り、4月12日の福島県浜通り、5月22日の千葉県北東部、7月25日の福島県沖、7月31日の福島県沖、8月12日の福島県沖、8月19日の福島県沖および9月10日の茨城県北部の地震の被害を含んでおり、国内観測史上最大の地震は、現在も被災中といえる。

また、農林水産省によれば、地震による大津波は、青森県、岩手県、宮城県、福島県、茨城県、千葉県の海岸沿いの農地推定2万4000ヘクタール（水田2万ヘクタール、畑3500ヘクタール）を流失・冠水させ、漁船・水産施設では、漁船2万5008隻、319漁港、養殖施設など1兆2454億円の被害が生じている。

加えて、福島第1原子力発電所事故が、被害を加重しているのは言うまでもない。

I 通常の災害被災者救援税制

この甚大な被害、未曾有の大災害に直面して、現行税制が災害被害者のために何をなしうるかを、まず以下に簡記する。

- ・ 国税通則法……申告期限の延長
- ・ 所得税……雑損控除、雑損失の繰越控除、純損失の繰越控除・繰戻し還付（青色）、個人が受ける災害見舞金（非課税）、義援金の寄付金控除
- ・ 法人税……災害による資産減失・損壊の額の損金算入（個人事業も同じ）、復旧のための費用（修繕費）の損金算入（個人事業も同じ）、同業団体等への災害見舞金分担の損金算入（個人事業も同じ）、災害による欠損金の繰越控除（欠損金繰越は9年に延長予定）・繰戻し還付（青色申告）、保険金等に関する圧縮記帳、資産の評価損の計上、耐用年数の短縮
- ・ 相続税……農地等に係る納税猶予の特例（災害のため農業に一時不適用でも適用）
- ・ 消費税……やむを得ない事情で帳簿書類・請求書等が保存できない場合の取扱い
- ・ 災害減免法……所得税、相続税・贈与税等の減免（法人税・消費税に適用なし）

以下においては、災害による事業用資産の損失が所得金額から控除されるべきことについては異論がないと考えられるので、主として事業用資産以外の資産に対する損失の取扱いについて検討を加えることとする。

II 大震災における税制上の政府の対応

政府は、1995年1月17日の阪神・淡路大震災の際の対応を踏襲して、震災特例法を制定²⁾し、また運用による特例措置を發した。その状況を比較したのが図表1である。

図表 1 大震災における特例措置等の比較

阪神・淡路大震災		東日本大震災	
1995年	特例措置等	2011年	特例措置等
1月17日	〈震災発生〉	3月11日	〈震災発生〉
1月25日	申告期限の延長地域指定	3月15日	申告期限の延長地域指定
		3月24日	災害に関する税務上の取扱い(HP)
		4月6日	災害の場合の納税緩和制度(HP)
		4月8日	相続税・贈与税の取扱いFAQ(HP)
		4月8日	法人税・消費税・源泉税FAQ(HP)
2月20日	震災特例法制定	4月27日	震災特例法制定
2月20日	災害減免法一部改正		
2月27日	震災費用——法人税取扱い	4月18日	震災費用——法人税取扱い(通達)
3月15日	申告期限等の指定(5/31)	6月3日	期日指定(青森・茨城 7/29)
		6月6日	震災に関する所得税費用取扱い(通達)
		8月5日	期日指定(宮城・岩手・福島の一部 9/30)
		10月27日	〃(宮城・岩手の一部 12/15)
3月27日	震災特例法一部改正		
3月30日	震災特例法に関する通達(法人税)		
4月6日	震災特例法に関する通達(所得税)		
4月10日	通達解説Q&A(法人税)		
4月25日	震災特例法改正通達(譲渡所得)		
		10月13日	震災以降に相続等で取得した財産評価(通達)

2つの大震災への対応を比べると、東日本大震災への対応の遅れは否めな³⁾い。

III 所得税等の問題

1 災害減免法との関係

災害の被災者を救済する所得税制としては雑損控除があるが⁴⁾、災害減免法と

図表 2 雑損控除と災害減免法の比較

	雑損控除 (所得税法)	災害減免法
損害の原因	災害・盗難・横領	災害
対象となる資産	生活に通常必要な資産(次のものを除く) イ 棚卸資産、事業用固定資産 ロ 生活に通常必要でない資産 ハ 山林	住宅 ⁵⁾ や家財で損害金額(保険金等で補てんされる金額を除く)が、住宅や家財の価額の1/2以上
控除額または軽減額	控除額 ①か②の多い方の金額 ①(損害金額-補てんされた保険金額等)-所得金額の1/10 ②災害関連支出の金額-5万円	軽減額 その年の所得税額 合計所得金額 軽減額 500万円以下 全額免除 500万円超 1/2免除 700万円超 1/4免除 (1000万円以下)
条件等	災害関連支出の領収書を確定申告書に提示又は提出添付又は提示	その年の合計所得金額が1000万円以下の者に限る 確定申告書に「損失額の明細書」添付
繰越控除	翌年以降3年間	繰越控除なし

の選択が可能である。雑損控除は所得控除であり、災害減免法は所得税額を減免する。制度上は、雑損控除を適用しなかった者に災害減免法が適用されるのであるが、資産評価が前提となる。その適用関係を対比したのが図表2である。

すなわち、雑損控除は、損害額が多額で翌年以降に所得のある者に有利で、災害減免法は合計所得金額が500万円以下で繰越しが無い場合は有利といえる。実際には、圧倒的に雑損控除が利用されており、災害減免法は利用しづらいものとなっている。また、消費税には災害減免法の適用がないが、消費税が事実上企業課税になっている現実を考慮すれば、その負担の減免は重要な意義があるろう。災害減免法は制度改革の必要がある。

2 雑損控除

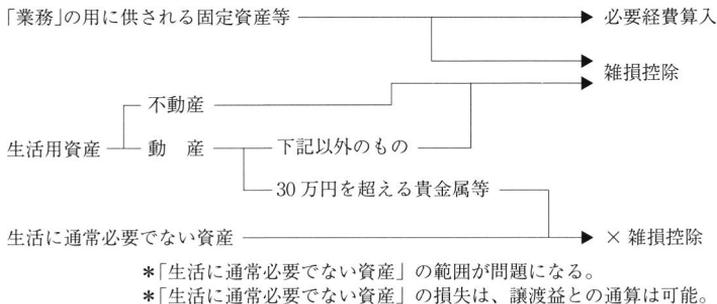
雑損控除にも問題がある。生活用資産と「生活に通常必要でない資産」⁷⁾について、譲渡損益の扱いに差異がある。所得計算上の問題としては、帰属所得、未実現利益が除外されていることをどのように整理するか。必要経費に算入で

きる「生活に通常必要でない資産」と業務用資産のうちの固定資産の損失は「原価」で計算するのに対し、雑損控除は「時価」で評価するとされており、これは妥当かという問題がある⁸⁾。そして、そもそも、損失額を計算すること（損失を生じた時の直前の価額や損壊後の価額の算定）に無理がある。

現行のシステムのままでよいのか、雑損控除の計算上の問題についてさらに検討を行う。

- ① 所得税法施行令206条3項は、「資産について受けた損失の金額は、当該損失を生じた時の直前におけるその資産の価額を基礎として計算する」と

図表3 概念図



している。損害額の計算に当たり、実務においては、取得価額から減価償却費（相当額）は控除しているが、この計算は妥当なものであろうか。控除対象資産の損失の額は、損害を受けた資産と同一の資産を新規に取得する場合の取得価額（再取得価額）から「減価の額」を控除した残額を「被災直前の時価」⁹⁾とし、それから「被災直後の時価+廃材の価額+保険金額等」を控除したものと考えられている。しかし、もともと減価償却費を控除することは想定されていないはずである。

- ② 所得税法72条は、保険金等により補てんされる部分を除くとする。自己努力で保険を掛けていた者は、掛けなかった者より損失額が小さく計算されるという問題がある。そして、災害見舞金や義捐金等はこの「保険金等」

に含まれてよいのかが問題になる。¹⁰⁾

- ③ いわゆる「足切り」制度は、行政負担の軽減を目的としているが、大震災における被災者を救済する趣旨に照らせば、少額被災を対象外とするのは逆行するのではないか。
- ④ 雑損控除を単年分で控除しきれない場合は、雑損失として3年間の繰越しが可能である。所得税法上の損失の処理は、[損益通算→純損失の繰越控除→雑損失の繰越控除]の順序であるが、雑損失の額は、所得控除の順序として「まず雑損控除を行うものとする。」(所法87①)との規定があるため、繰越控除額が小さくなるばかりか、生活費非課税原則の表れである人的控除が後回しとされる。あるいは、今日多く活用される医療費控除も無視されかねない。
- ⑤ 大規模災害に際して実務上採られている簡便法について、租税法律主義との関係で問題がある。法的根拠のない税務執行上の措置でよいのかという問題である。図表4に、近年の大規模災害に際して課税庁が採用した簡便法を比較した。

図表5は家財損失の簡便法であるが、世帯主の年齢や家族数で大きく変動する方法がある時期から採用されている。これらは「合理的な計算方法」とされるが、その計算方法は災害ごとに異なる部分が存在する。損害額を狭い範囲にとどめようとする思惑さえ見え隠れしており、一定期間に大量に処理するには適した方法であるとしても、法的根拠を明確にして客観性、公平性のある計算方法を明定すべきであろう。税務署の相談窓口では、本来の計算方法の説明抜きで簡便法で計算するものとして対処している実態があり、納税者の利益に資するものとなっているかも問題視される¹²⁾。かえって、災害減免法で画一的に救済する道を開くことも検討課題であろう。

- ⑥ 山林所得及び事業的規模ではない不動産所得や雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産の損失については、雑損控除と必要経費との選択制とされている。所得税法51条が、資産損失の必要経費算入を規定する一方で、ここで算入が認められない資産を対象として雑損控除が機能しているはずが、この選択制の意義は必ずしも明らかでは

図表 4 雑損控除の簡便法の災害ごとの異同

	住 宅	家 財	自家用車
阪神・淡路大震災	1㎡当たりの時価額×延床面積×被害割合	① 平成6年分総所得金額（1000万円限度）×50% ② 「生計を一にする同居親族数」 大人（18歳以上）@100万円 小人@60万円 ③ (①+②)×被害割合	取得価額×時価率－処分（見込）価額等
三宅島噴火災害	固定資産税評価額×1.5×被害割合	① 平成11年分総所得額×一定割合 ② 「生計を一にする同居親族数」 大人（18歳以上）@100万円 小人@60万円 ③ (①+②)×被害割合	取得価額－減価償却費－処分価額等
新潟県中越沖地震	((1㎡当たりの工事費用×総床面積)－減価償却費)×被害割合	① 家族構成別家財評価額 ② 「生計を一にする同居親族数」 大人（18歳以上）@130万円 小人@80万円 ③ (①+②)×被害割合	(取得価額－減価償却費)×被害割合
東日本大震災	((1㎡当たりの工事費用×延床面積)－減価償却費)×被害割合	① 家族構成別家財評価額 ② 「生計を一にする同居親族数」 大人（18歳以上）@130万円 小人@80万円 ③ (①+②)×被害割合	(取得価額－減価償却費)×被害割合

図表 5 家族構成別家財評価額

世帯主の年齢 (歳)	夫婦 (万円)	独身 (万円)
～29	500	300
30～39	800	
40～49	1,100	
50～	1,150	

ない。

3 損失の繰越と繰戻し制度

まず、青色申告の純損失の繰越控除と繰戻し還付請求について、災害時の救済機能としては繰戻し還付制度の方が役立つ。繰越と繰戻し還付の併用ができず、繰戻し還付が1年しか認めていない点は見直しの余地がある。個人の純損失の繰越と法人の欠損金の繰越の年数に開きが出ていることとの調整も必要であるし、繰越、繰戻しともに年数の延長は検討課題である。また、両制度が青色申告の「特典」とされていてよいのかも見直されるべきであろう。

4 その他の問題

2006（平成18）年度税制改正において、2007年1月1日から、火災保険・傷害保険等に適用されていた損害保険料控除を廃止し、地震保険料控除（所得控除）が創設された。控除の対象となるのは、地震・噴火・津波による居住用財産（居住用の建物及び家財）の火災、損壊、埋没、又は流失によって生じた損害を補償する地震保険である。東日本大震災でみられる土地の水没等は対象とされていない。地震保険は、地震等による被災者の生活の安定に寄与することを目的として、民間保険会社が負う地震保険責任の一定額以上の巨額な地震損害を政府が再保険することにより成り立つもので、公的な保険制度といえる。

また、地方税との関係では、雑損控除は住民税においても所得税と同じく適用されるが、災害減免法は地方税に適用がなく、条例主義が採用されている関係で、市町村ごとに異なる可能性がある。この点が国税との相違点であるが、実際の適用場面では、選択の幅がさらに広がることになると同時に手続き面で混乱が生じる可能性がある。

IV 震災特例法の内容

震災特例法は、阪神・淡路大震災に際して緊急立法され、東日本大震災に際してもこれを参考として制定された。通常の災害税制に対する特別法である。

図表6 大震災の税制上の対応比較（所得税等）

	所得税法等	阪神・淡路大震災特例法	東日本大震災特例法
雑損控除適用年分	損失が生じた年分	前年分適用特例	前年分適用特例
雑損控除（災害関連支出）対象期間延長			（第2弾予定） 1年超3年以内を追加
雑損失の繰越	3年間		5年間
被災事業用資産の損失	損失が生じた年分	前年分適用特例	前年分適用特例
被災事業用資産の純損失の繰越	3年間		5年間
災害減税法	その年分の所得税減免	前年分適用特例	前年分適用特例
財形住宅（年金）遡及課税	払出時、利子5年間遡及	課税しない	課税しない
最低資本金制度に係るみなし配当	適用期限平8.3.31	1年延長	
被災給与所得者の住宅資金貸付特例	通常水準を著しく超える場合は課税	無利息・低金利等でも返済時まで課税しない	
住宅促進税制	6年間借入残高の一定割合の税額控除（居住条件）	居住できない場合も翌年以降5年間適用	残存期間の継続適用（第2弾予定）
寄付金控除の拡充	控除可能限度枠（総所得の40%）		大震災関連寄付について総所得の80%に認定NPO法人への寄付を指定寄付金とし税額控除導入
居住用財産譲渡の軽減税率の特例	敷地に係る譲渡期限3年		（第2弾予定） 大震災で滅失の場合7年
被災者向け優良賃貸住宅割増償却		平7.4.1～10.3.31の新築住宅につき5年間適用	
被災代替資産等の特別償却		平7.1.17～12.3.31の取得資産につきその年分に適用	平成23.3.11～28.3.31の取得資産につきその年分に適用
特定事業用資産の買換え特例			平成23.3.11～28.3.31の買換え等につき取得価額引継ぎ
被災市街地復興土地区画整理事業の換地処分の譲渡所得特例		換地処分による代替住宅等の取得は取得価額の引継ぎ	（第2弾予定） 100%繰り延べ 5000万円控除

1 震災特例税制に関する問題提起

収用交換等の5000万円特別控除	区画整理事業施行後の買取りのみ適用	事前買取りにまで前倒し適用	
特定土地区画整理事業2000万円特別控除	特定目的事業用地買取りに1500万円特別控除	目的限定せず2000万円特別控除	(第2弾予定)
特定住宅地造成事業のための土地譲渡		1500万円の特別控除	(第2弾予定)
優良住宅地造成のための土地譲渡		長期譲渡所得の軽減税率(15%)適用	(第2弾予定)
特定事業用資産の買換え		平7.1.17~12.3.31の間一定割合を課税繰延べ	
買換資産の取得期間延長		2年以内の延長	(第2弾予定) 2年の範囲内で延長
住宅取得資金の贈与税の特例措置			大震災で滅失した場合の居住要件を免除、居住期限の1年延長(第2弾予定) 原発警戒区域内を追加ほか
復興特別区域における特例措置【5000万控除、出資に係る所得控除】			(第2弾予定)
津波防災地域づくり法制定に伴う措置【5000万控除】			(第2弾予定)

(注) 東日本大震災特例法第2弾(一部改正案)は、11/4に上程され、12/14に可決成立した。

この2つの特例法を対比したのが図表6である。

阪神・淡路大震災に際して制定された特例法は恒久化されなかったため、今次東日本大震災においても再度特例法を制定することになった。盛り込まれた内容をみると、例えば雑損控除の適用年分や対象期間、雑損失の繰越年分など、大規模災害だけに適用するのではなく、通常の災害法制として恒久立法化すべき内容が含まれているように思われる。雑損控除と災害減免法の関係、資産損失の必要経費算入と雑損控除の関係、災害減免法の位置づけと機能の見直しを含め、税制面における災害救済制度の再構築が必要である。

V まとめとして

災害税制について、主として所得税とそれに付随した検討課題をみてきたが、いま一度現行雑損控除制度について述べれば、その対象を狭く制限しており、対象資産・災害関連費用の範囲、災害の範囲の拡大などを図る制度改変が必要であることを付加しておきたい。機能の面でいえば、所得税が超過累進税率を採用していることを踏まえると、雑損失繰越制度に定額（均分）繰越、繰戻し還付制度の導入も考慮すべきであろう。水没した土地の問題にも触れたが、借地権などの扱いもあわせると検討課題が見えてくる。

東日本大震災特例法は、原発事故による損害も対象とするが、さらには関わって生じた「異常な現象による災害」も対象となる。風評被害を含め、今後、原発事故の被害補償との関係が議論にならざるをえない。

未曾有の大災害が起き、多くの人命と財産を失って悲嘆にくれている状況を見ると、誰しも心を動かされる。税制にできることは限られているとしても、可能な限り、納税者個々の支援と、災害からの復旧・復興を地域ぐるみで支援する制度が望まれる点に、異論はなかろう。しかし、災害による被害は、災害の大小にかかわらず同様な結果をもたらすものであろう。大震災を経験して、言えることは、大震災に特有の問題は特例法でしっかりカバーすることとし、他は通常の災害税制を拡充することで対応できるように手当てされるべきと考える。この報告は、そのための問題提起である。

注

- 1) 内閣府「平成23年度版防災白書」1頁。
- 2) 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律。
- 3) 震災特例法の一部改正（第2弾）は、2011年12月14日に成立したが、実に地震発生から9か月を要している。
- 4) 災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予に関する法律。住民税の災害減免は地方税法に定めがなく、市町村の条例による（地方税法45、323）。
- 5) 災害減免法の対象となる「住宅」から、事業用資産である住宅は排除されていない。
- 6) 災害減免法については、植松守雄「税制改革断想（8）」（『税経通信』1995年4月号（税

務経理協会)所収)が詳しい。

- 7) 控除対象損失は、災害、盗難及び横領と限定列挙されている(所法72)が、詐欺・恐喝による損失は対象にならないとされるがよいのかという指摘がなされている。
- 8) 佐藤英明「雑損控除—その性格づけ」『所得税における損失の研究』(日税研論集 vol. 47, 46~50頁)所収。
- 9) 1961(昭和36)年12月税制調査会答申別冊を参照。
- 10) 国税庁は2011年12月20日、そのHPに「被災者生活再建支援金の税務上の取扱いについて」をアップし、雑損控除の損失の金額から支援金を控除するものとしてきた実務運用を見直して、「控除しないことに変更する」とした。この変更前にされた申告の見直しについては、2012年5月以降に手続きを開始するとしている。
- 11) 東日本大震災においては、平成23年4月27日付長官通達により簡便法(損失額の合理的な計算方法)が採用されている。
- 12) 正確を期すれば、国税庁のHPには、「個々に損失額を計算することが困難な場合には、『損失額の合理的な計算方法』により計算することができます。」との注意書きが※印で記載されている。

租税手続行政を中心に

馬 淵 泰 至
(税理士・弁護士)

はじめに

一般法（通常税制）において、震災発生時の納税者の救済措置はどのように規定されているのであろうか。通常税制における救済措置としては、期限の延長（国税通則法（以下「国通」という。）11条）、納税の猶予（国通46条）などがあげられるが、これらが特例税制として改めて規定されるケースは少なく、東日本大震災、阪神・淡路大震災においても特例税制は規定されていない。

これは、期限の延長や納税の猶予などの救済措置が、災害の内容によって大きく異なるものではなく、被害の程度や状況に応じて柔軟に運用することで納税者の救済を図ることができるとともに、救済措置を緊急に実施する必要がある、新たな立法を待てないという特殊事情があるからである。

ここでは、通常税制における救済措置として、期限の延長、納税の猶予、滞納処分の停止（国税徴収法（以下「国徴」という。）153条）、換価の猶予（国徴151条）を中心に検討したい。

I 期限の延長

1 期限の延長とは

国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をする

ことができないと認めるときは、政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から2月以内に限り、当該期限を延長することができる。延長される「期限」は、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限である。

国税通則法制定（昭和37年4月）以前、災害等による税法上の期限の延長について統一的な規定がなく、不十分であったところ、国税通則法11条によって整備された。

2 地域指定と個別指定について

期限の延長	{	職権に基づく場合（大規模災害、地域指定）
		申請に基づく場合（小規模・個別災害、個別指定）

期限の延長は、国税通則法施行規則3条において、地域指定と個別指定の2種類に分けて整理されている。

まず、同規則3条1項において、国税庁長官は、都道府県の全部又は一部にわたり災害その他やむを得ない理由により、法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認める場合には、地域及び期日を指定して当該期限を延長するものと規定している（地域指定）。

次に、同条2項において、国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長（以下「税務署長等」という。）は、災害その他やむを得ない理由により、法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認める場合には、前項の規定の適用がある場合を除き、当該行為をすべき者の申請により、期日を指定して当該期限を延長するものと規定している（個別指定）。

そして、個別指定の申請は、国税通則法11条に規定する災害そのほかやむを得ない理由がやんだ後相当の期間内に、その理由を記載した書面でしなければならないものと規定している（国通施行規則3条3項）。

要するに、大規模災害については、納税者による個別の申請を要せず、国税庁長官が、地域及び期日を指定して、一律期限の延長を認めるのに対し、小規

模災害、個別災害の場合、納税者の申請により、税務署長等が個別に判断し、期限の延長を認めているのである。

3 要件と効果

期限の延長（地域指定）の要件は以下のとおりである。国税庁長官の職権発動であり、納税者の申請は要しない。

- ① 災害その他やむを得ない理由があること
- ② 上記理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付または徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないこと
- ③ 国税庁長官による地域及び期日の指定による期限の延長があること

期限の延長（個別指定）の要件は以下のとおりである。職権発動が行われる地域指定と異なり、納税者の申請により個別判断がなされるので、税務署長等により「やむを得ない理由」に当たらないとの理由で期限の延長が認められないこともありうる。

- ① 災害その他やむを得ない理由があること
- ② 上記理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付または徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないこと
- ③ 災害その他やむを得ない理由がやんだ後相当の期間内に、税務署長等に書面申請をすること

そして、期限の延長の効果は、地域指定、個別指定にかかわらず以下のとおりとなる。

- ① 理由がやんだ日から2月以内の各種期限の延長
- ② 延長期間に対応する延滞税、利子税の免除（国通63条2項、同64条2項）

4 問題点の検討

- (1) 「災害その他やむを得ない理由」とは
期間の延期の要件である「災害その他やむを得ない理由」とはどのようなケー

スをいうのであろうか。

この点、国税通則法基本通達11-1には、以下の記載がある。

「災害その他やむを得ない理由」とは、国税に関する法令に基づく申告、申請、請求、届出、その他書類の提出、納付または徴収に関する行為の不能に直接因果関係を有するおおむね次に掲げる事実をいい、これらの事実に基因して資金不足を生じたため、納付ができない場合は含まない。

- ① 地震、暴風、豪雨、豪雪、津波、落雷、地すべりその他の自然現象の異変による災害
- ② 火災、火薬類の爆発、ガス爆発、交通と絶その他の人為による異常な災害
- ③ 申告等をする者の重傷病その他の自己の責めに帰さないやむを得ない事実

以上のとおり、「災害その他やむを得ない理由」は比較的広い概念である一方、理由は客観的である必要があり、主観的理由を排除している。例えば、法の不知、多忙、出張、過失・怠慢などは、やむを得ない理由には含まれないものとされている。

また、「災害その他やむを得ない理由」に該当するためには、申告等の行為の不能に直接因果関係を有する事実であることが必要とされており、因果関係の直接性が要求される。

(2) 「行為をすることができない」とは

期間の延期の要件である「行為をすることができない」ときとはどのようなときをいうのであろうか。

この点、物理的に申告等の行為をすることが不可能であることが必要とされている。例えば、家屋が損害を受けたり、傷病者の救助活動を行う必要があったり、ライフラインが遮断するなどの場合をいう。他方、災害により納付資力を喪失した場合は、後述の「納税の猶予」の問題であり、「行為をすることができない」ときには該当しない。

では、納税者ではなく、税理士事務所が被災して、税理士が「行為をすることができない」ときは、期間の延期の要件に該当するのであろうか。

この点、東北地方太平洋沖地震において、国税庁は、関与税理士のライフラインが遮断したとき、関与税理士が帳簿書類を滅失したり、データを破損したりして申告等ができない場合も含まれるとの判断を示している（平成23年3月14日付国税庁「交通手段や通信手段の遮断又はライフラインの遮断などによる申告・納付等の期限延長について（東北地方太平洋沖地震関係）」）。

(3) 地域指定と個別指定の問題

地域指定の場合は、職権により期限が自動的に延長されるが、個別指定の場合は、納税者の申請による税務署長等の個別判断が必要となるので、個別指定の運用基準、適用の公平性の確保は重要な問題である。

また、国税通則法基本通達11-3において、「地域規定により期限を延長した場合において、その指定期日においても、なお申告等ができないと認められるときは、災害その他やむを得ない理由のやんだ日から2か月を限度として、個別指定によりその期限を再延長することができるものとする。」と規定し、地域指定と個別指定を重複させる再延長を認めている。

納税者救済の観点からは、上記再延長を評価できるが、他方で、再延長する場合、地域指定と個別指定で「理由のやんだ日」が異なってしまい、法解釈の整合性に問題が残る。この点、阪神・淡路大震災（平成7年1月17日）のとき、地域指定の指定期日は平成7年5月31日とされ、個別指定の指定期日は、個人が平成8年3月15日、法人が平成8年1月31日とされたが、「理由のやんだ日」がいつかについては明示されなかった。

(4) 「理由がやんだ日」は明確か

国税通則法11条において「その理由のやんだ日から2月以内に限り、当該期限を延長することができる」と規定しているのであるから、期限の延長をする場合には、「理由のやんだ日」の判断基準を設け、期限の延長をする場合には「理由のやんだ日」を明示すべきであろう。

この点、「理由がやんだ日」とは、災害が引き続いて発生するおそれがなくなり、申告、申請、納付等の行為をするのに差し支えないと認められる程度の状態に復した日をいい、電気、ガス、水道、通信、交通等の回復状況から判断されるものとされているが、既述のとおり、実務では、「理由がやんだ日」が

明らかにされないまま期限が定められている。

なお、この「理由がやんだ日」は、個別申請における「理由がやんだ後、相当期間内の申請」という要件にも影響を及ぼす事項であり、その特定、明確化は重要である。

II 納税の猶予（災害により相当な損失を受けた場合）

1 納税の猶予とは

納税者が、震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により損失を受けた場合、納税の全部あるいは一部の猶予を受けることができる（国通46条）。この納税猶予制度は、国税通則法制定（昭和37年4月）前の災害減免法9条の納税猶予制度を承継、拡充したものである。

国税通則法では、納税の猶予につき、納税義務成立前に災害により相当な損失を受けた場合に適用される特別の納税猶予（国通46条2項）と、納付困難な場合に適用される通常の納税猶予（国通46条3項）に分けて規定している。

納税の猶予	}	災害により相当な損失を受けた場合 納付困難な場合（通常の納税猶予）
-------	---	--------------------------------------

2 要件と効果

(1) 要件

災害により相当な損失を受けた場合の納税の猶予の要件は以下のとおりである。

- ① 震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により納税者がその財産に相当な損失を受けたこと
- ② 災害がやんだ日以前に納税義務が成立した国税であること
- ③ 損失を受けた日以後1年以内に納付すべき国税であること
- ④ 災害のやんだ日から2か月以内に、税務署長等に納税猶予の申請をしたこと

災害のやんだ日以前に納税義務の成立を要求する趣旨は、災害のやんだ日以降に成立する国税においては災害の結果が反映されているからである。

納期限未到来の国税に限定する趣旨は、期限内に納税している納税者と均衡を図るためであり、納期限が到来している場合は通常の納税の猶予の問題となる。

なお、通常の納税猶予と異なり、給付困難という要件は必要とされていない。

(2) 効 果

① 法定納期限から1年以内の期間に限り、納税を猶予

② 延滞税は全部免除（国通63条1項）

3 問題点の検討

(1) 「これらに類する災害」とは

国税通則法基本通達46-1-1において、「これらに類する災害」とは、財産の損失に直接因果関係を有するおおむね次の事実をいうものとされている。

① 地すべり、噴火、干害、冷害、海流の激変その他の自然現象の異変による災害

② 火薬類の爆発、ガス爆発、鉱害、交通事故、天然ガスの採取等による地盤沈下その他の人為による異常な災害

③ 病虫害、鳥獣害その他の生物による異常な災害

通達では、「これらに類する災害」を比較的広く解釈しているが、情報化社会の今日においては、東日本大震災でも問題になっている風評被害も「これらに類する災害」に含めるべきではないだろうか。

(2) 「相当な損失」とは

国税通則法基本通達46-1-2において、「相当な損失」とは、災害による損失の額が納税者の全積極的財産の20%以上の損失と規定している。法令解釈通達によって「相当な損失」の下限を画することに問題はないだろうか。

なお、損失の程度は猶予期間の長さにも繋がる事項である。

(3) 「災害のやんだ日」とは

「災害のやんだ日」とは、災害が引き続き発生するおそれなくなり、その復旧に着手できる状態となった日をいう。災害のやんだ日以前に納税義務が成

立している必要があり、災害のやんだ日から2か月以内に納税の猶予申請を行う必要がある。

(4) 猶予期間について

国税通則法では、法定納期限から1年以内の期間の猶予を認めている。通常の納税の猶予と異なり、納税者の納付能力を個別に調査することなく、また、猶予額にも制限はない。実務では、災害により被害のあった財産の種類、損失の程度を勘案して、猶予期間を定めており、国税通則法基本通達46-1-5によると、全損（50%以上の損失）の場合は1年、半損（20%から50%）の場合は8か月を基準として猶予期間を定めるものとされている。

なお、猶予期間の延長はないが、通常の納税猶予の適用を受けることでの延長は可能である。

Ⅲ 納税の猶予（通常の納税の猶予）

1 要件及び効果

(1) 要件

通常の納税の猶予の要件は以下のとおりである。

- ① 納税者がその財産につき、震災、風水害、落雷、火災その他の災害を受けたこと、それらに類する事実があったこと
- ② その事実に基づき国税を一時に納付することができないこと（給付困難）
- ③ 税務署長等に納税猶予の申請をしたこと
- ④ 46条1項の適用を受けていないこと
- ⑤ 担保の徴取

災害により相当な損失を受けた場合の納税の猶予と異なり、納税者の納付困難という要件が必要とされている。他方、納税猶予申請には期限がない。

事業の継続、生活の維持に著しい支障を与えると認められなど、担保を徴取することができない特別の事情があれば、担保の徴取は免除される。

(2) 効果

- ① 1年以内の期間を限り、納税を猶予

② 延滞税は全部または一部免除（国通63条1項）

災害により相当な損失を受けた場合の納税の猶予と異なり、猶予金額は納付困難な金額を限度とされている。

2 問題点の検討

(1) 「災害」「類する事実」とは

「災害」の定義は、国税通則法46条第1項の「災害」と同じである。「類する事実」とは、同項の「これらに類する災害」よりも広く、例えば、取引先にやむを得ない事実（災害等）が生じ、債権回収が困難になったときなども含まれる。よって、災害と因果関係が認められれば風評被害も「類する事実」に含まれるものと思われる。

(2) 納付困難という要件

納付困難とは、納税者に納付すべき国税の全額を一時に納付する資金がないこと、または資金があっても、一時に納付した場合には、納税者の生活維持若しくは事業の継続に著しい支障が生じると認められることをいい、現在納付能力調査により判定される。

(3) 猶予金額

国税通則法基本通達46-2-6によると、「納付することができないと認められる金額」とは、損失の復旧費等の支出を必要やむを得ないものに限ってもなお納付できないと認められる金額のうち、この条第2項各号（震災、風水害、落雷、火災その他の災害、類する事実）に掲げる理由と因果関係を有する範囲の金額をいうものとされている。よって、猶予金額は、納付困難な金額のうち、災害と因果関係を有する部分を限度としている。

(4) 猶予期間

納税猶予期間は1年以内であるが、さらに、国税通則法基本通達46-2-7では、納税者の事業の継続または生活の維持に著しい支障を生ずることなく、国税優先の原則のもとに、その猶予金額を納付することができると認められる最短期間と定めている。もっとも、納税猶予期間に猶予金額を納付できないやむを得ない理由があるときは、合計2年以内であれば納税猶予期間の延長ができるも

のとされている（国通46条7項）。

IV 滞納処分の停止，換価の猶予

1 滞納処分の停止

滞納処分とは、納税者が任意に納税しない場合、国が強制的に実現する手続をいう。税務署長は、滞納処分を執行することによって納税者の生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき、滞納処分の執行を停止することができる（国徴153条1項）。なお、滞納処分の停止は職権手続であり、納税者の申請は不要である。

滞納処分の停止がなされると、①滞納処分の停止、②納税義務の消滅（即時消滅、滞納処分停止後3年経過による消滅）、③延滞税の全部免除の効果がある。

2 換価の猶予

換価とは、滞納処分において差し押さえた財産を換金する処分をいう。滞納者の財産を直ちに換価すると事業継続または生活維持を困難にするおそれがあり、滞納者が納税につき誠実な意思を有しており、納税の猶予を受けていないとき、税務署長は、換価の猶予をすることができる（国徴151条）。滞納処分の停止同様、職権手続であり、換価の猶予に納税者の申請は不要である。

換価の猶予がなされると、①原則として1年以内（合計2年以内の延長可能）、換価が猶予され、②延滞税も一部免除される（国通63条1項）。

おわりに

通常税制における災害救済措置として、期限の延長、納税の猶予、滞納処分の停止、換価の猶予（国徴151条）の制度を検討してきたが、通常税制における災害救済措置の適用のポイントとしては、「被災者の保護と、過度な優遇・公平性の欠如」、「個別具体的な適用と、恣意的・場当たりの適用」のバランス、配慮が重要であるものと思われる。

アメリカ災害税制の議論から

——個人所得税を中心として——

岡 幸 男
(税理士)

はじめに

アメリカでは、2005年のハリケーン・カトリーナをはじめとする連続的な大型ハリケーンの発生後、翌年から翌々年にかけて、租税理論からみた災害税制の問題点と問題解決のアプローチについて、租税法研究者による分析と提言がなされている。本稿は、彼らの見解を整理して、日本法への示唆を得ようと試みるものである。

I アメリカの災害税制の概要

1 通常時の災害税制とハリケーン特例（以下「特例」という¹⁾）

(1) 災害損失の所得控除。通常時の災害税制では、保険による補てん金額を控除したのち、足切り金額（100ドル＋所得の10%）を超える損失額の控除が認められ、大統領宣言の災害の場合には、災害年度²⁾での控除または前年度への繰戻しを選択できる。特例は、指定地域内で発生した災害損失について、足切り金額を撤廃した。

(2) 非課税措置。大統領宣言の災害の場合には、政府や慈善団体等から受け取る助成金、給付は、非課税である。特例は、非事業性借入金（主として住宅ローンが対象）の債務免除益も非課税の対象に加えた。

(3) 非任意的転換（災害、盗難、取用）に伴う課税の繰り延べ。納税者が、その課税年度末から2年間（大統領宣言の災害の場合には4年間）以内に同種資産に買

い替える場合は、旧資産に係るキャピタル・ゲインを認識しなくてよい。特例は、期間を5年間に延長した。

(4)申告・納付等の期限延長。見積り税額の期限内納付を条件に、申告期限の6月間延長が認められる(被災納税者だけでなく、全ての納税者が対象)。特例は、指定地域内での申告と納付の期限および延滞税と加算税の計算期間を概ね半年間延長した。なお2006年改正は、大統領宣言の災害の場合には、1年以内限り、申告・納付等の期限の延長および延滞税と加算税の計算期間の延長の権限を、IRS長官に与えている³⁾。

(5)純損失の繰戻還付と繰越控除。2年間の繰戻還付と20年間の繰越控除が認められている。特例は、繰戻還付の期間を5年間に延長した。

(6)寄附金の所得控除。限度額(所得の50%)まで控除できる。特例は、2005年末までの寄附金について限度額を撤廃したが⁴⁾、その適用要件をハリケーンの被災者向けの寄附金に限定しなかった。

2 特例による新たな措置の導入

(1)非課税措置および所得と税額の控除等。①適格退職年金等(例えば401(k))の引き出し。指定地域内の納税者を対象として、ペナルティーなし、かつ非課税での引出しを認めた⁵⁾。②前年度の所得に基づく税額控除の計算。指定地域の納税者は、一定の税額控除の計算について、当年度の所得よりも前年度の所得に基づくほうが有利であれば、前年度の所得に基づいて当年度の税額控除を計算することができる⁶⁾。③被災者への住居提供に係る所得控除。個人納税者が、ハリケーン・カトリナにより退去した被災者に住居を提供した場合には、一定の所得控除が受けられる。

(2)雇用維持と投資促進のための特区。①指定地域内での雇用維持を図るために、雇用維持税額控除を新たに設け、指定地域内で給与の支払いを継続した雇用者は、税額控除が受けられることとした。②特別償却制度等の導入。特区内で事業の用に供した動産につき取得価額の50%までの特別償却を認めた。また、新たに購入して事業の用に供した動産について認められる10万ドルの即時償却の限度額を、特区内では20万ドルに引き上げた。

(3) 特区外での雇用の促進。就労機会税額控除のもと、一定範囲の個人を雇用した雇用者は、税額控除を受けられるが⁷⁾、対象となる個人の範囲に災害中心地域に居住していた個人を加えた。

II 災害税制の評価

1 通常時の災害税制の評価

(1) 公平を欠くこと。累進税率に起因して、税額控除の恩恵が高所得者に厚く、低所得者には薄く配分されるだけでなく、例えば、寄附金の所得控除の恩恵を最も受けるのは、控除限度額一杯まで寄附しても楽に生活してゆける裕福な納税者であるというように、所得控除の計算構造が、垂直的公平を損なっている⁸⁾。また、災害損失からの受取保険金の控除は、損害保険を付保した納税者と、付保しなかった納税者との間での水平的公平を損なう⁹⁾。さらに、手続上で公平を欠く点もある¹⁰⁾。すなわち、2006年改正で、全納税者（被災納税者を含む）に6月間の申告期限の延長が認められたものの、当初納期限に適正税額を納付しなかったことが後に判明した場合には、延滞税と加算税が課せられる。この点は、大統領宣言の災害の場合に、申告期限だけでなく加算税と延滞税の計算期間も1年間延長されることと公平を欠く。

(2) 効率を欠くこと。災害損失控除は、損害保険の付保を回避するという、人々の好ましくない行動を助長するかもしれず、保険付保へのディスインセンティブとして作用する面もある¹¹⁾。また、ハイリスクの地域に居住することを選択した人々は、自らそのリスクを負担すべきであり、誤った選択に責任が伴わなければ、そのような選択が繰り返される¹²⁾。

(3) 被災財産の価額の証明が困難であること。災害損失控除を受けるためには、十分な確実性をもって災害損失額を証明する必要があるが、その証明が難しい¹³⁾ことが問題である。

2 特例に対する評価

(1) 公平を欠くこと。災害損失控除の足切り金額の撤廃措置は、居住地域を異

にする納税者間の公平を欠く¹⁴⁾。すなわち、指定地域内の納税者は、損失額と所得が同額の指定地域外の納税者と比べて、また、損失額が同額であっても、より所得の少ない指定地域外の納税者と比べても、大きな所得控除を受けられる。したがって、この措置は、水平的公平と垂直的公平の両方を欠く。さらに特例は、申告期限と納付期限等を概ね半年間延長したが、通常時の災害税制では納付期限等は延長されない¹⁵⁾ので、手続上も公平を欠く。

(2) 寄附金の所得控除限度額の撤廃の効果が疑問であること。適用要件をハリケーンの被災者向けの寄附金に限定しなかったため、実際は立法趣旨に反して、富裕層が被災者支援以外での寄附金を増やしたのではないか、という疑問がある¹⁶⁾。ある調査によれば、限度額一杯までの寄附が可能なほど金銭的余裕がある高所得者は、教会や大学、民間財団等を受取人に指定する傾向があることから¹⁷⁾、特例は、被災者支援のための寄附金の増加には、期待されたほど寄与しなかった、とも推測される¹⁸⁾。

(3) 憲法上の原則に反すること。賦課徴収される租税等は、合衆国を通じ均一でなければならない、との合衆国憲法第1編第8節の規定を最狭義に捉えれば、特定の地域の納税者だけに適用される、いかなる租税法の制定も禁じられる¹⁹⁾。特例の違憲性を争うことは、原告適格原則から実務上は困難ではあるが²⁰⁾、この憲法規定を最広義に捉えても、地域間で差異を設ける立法措置は、合理的な根拠に基づく場合にだけに限るべきである²¹⁾。

(4) 特例成立までに時間がかかること。法律成立までには数々の過程があり、災害のつどの立法措置ではスピードに欠ける²²⁾。ハリケーン・カトリーナの場合、8月29日の上陸後、9月13日に法案が提出され、成立は9月23日である。遅いだけでなく、災害のつどのアドホックな立法が、大部で、冗長、複雑な租税救済 (tax relief) を生じさせている²⁴⁾。

(5) 妥当であると評価される特例規定もあること。以下の①および②は、納税者が早期に資金を確保できる点で妥当であり²⁵⁾、③および④は、特定地域だけに適用することに合理性がある²⁶⁾。①純損失の繰戻還付の5年間への延長。2年間では利益がなくとも、5年間のうちには利益のある年度にたどり着く可能性もある²⁷⁾。②適格退職年金等のペナルティーなしでの引出し。収収に大きな損失

をもたらすことなく、納税者の自己責任で資金需要を満たせる、という点で正しいバランスを保つ。²⁸⁾③非任意的転換の買換え期間の5年間への延長。大規模災害の場合には、被災地域内で類似条件の物件を求めるには長期間を要するから、指定地域内だけでの延長は正当化される。²⁹⁾④指定地域内での申告・納付の期限の一律延長。税務行政の円滑化のために、指定地域内だけでの延長は正当化される。³⁰⁾

(6)特区の恩典が過剰であること。特区は、指定地域に利害をもつ事業者の利益となる、いくつかの規定を含んでおり、³¹⁾議会在、国民の同情の声に応じてあらゆることをしようと急ぐあまり、最適な公共政策を注意深く追求できていないことが示唆される。³²⁾さらに、雇用維持の税額控除に、被雇用者の人数制限と雇用者ごとの限度額を設けなかったため、大規模事業者にまで恩典を拡大させて、³³⁾税収を失わせる結果となったことも問題である。³⁴⁾

Ⅲ 災害税制の理論的再構築

Ⅰ 基本的な考え方と提言

(1)公平と効率、中低所得者と小規模事業者の支援、タイムリーな措置。租税救済には直接給付を補完できる利点があり、³⁵⁾租税救済による政府介入の正当化理由は、被災納税者の自立支援にある。³⁶⁾他方で、過剰な救済で納税者にリスクの高い行動をとらせないように、議会は正しいバランスを保つべきである。³⁷⁾また、水平的公平と垂直的公平を確保すべく、中低所得者と小規模事業者に恩恵を厚くすべきである。³⁸⁾同時に、租税救済はタイムリーであるべきである。³⁹⁾すなわち、租税救済が迅速な恩恵をもたらすには、遡及的であることが不可欠であり、災害損失をあたかも過年度に生じたように取り扱えば、直接給付と等しい効果を及ぼせる。

以上の考え方にに基づき、次の対策が提言されている。①逆進的で所得制限付きの災害損失税額控除。所得が増加するにつれて控除税額が減減し、一定の所得で打ち止めとなる税額控除である。⁴⁰⁾納税者は、被災事実を証明すれば足りるから、被災財産の価額を証明する義務から解放されるという利点があるほか、

受取保険金額が損失額から控除されないので、保険付保を動機付けるインセンティブになる。⁴¹⁾②適格退職年金等の引出しに対する所得制限。垂直的公平の観点から、例えば適格個人退職年金等のペナルティーなしでの引き出しについては、所得が一定額を超える納税者には認めないことが望ましい。⁴²⁾③純損失の繰戻還付の5年間への延長および適格退職年金等のペナルティーなしでの引出しの一般規定化。提言理由は前述の通りであるが、一般規定化は、予見可能性も高める。⁴³⁾④納付期限等の延長の一般規定化。通常災害等の場合には申告期限の延長が認められているが、大統領宣言の災害の場合と同様に、納付期限等の延長も認めるべきである。⁴⁴⁾

(2)特例の正当化理由の明示。大規模災害のつどのアドホックな立法措置だけでなく、選挙民の同情の声に押された、議会の過剰反応も検討不足の原因である。⁴⁵⁾このような同情心は、租税法にはそぐわず、地域間の公平を失わせ、あるいは、貧困層よりも富裕層を優遇する結果になるなどして、租税政策をゆがめる。⁴⁶⁾特例が認められるためには、政策的根拠（正当化理由）が明示されなければならない。⁴⁷⁾

(3)費用対効果を重視した特区構想。特区は、事業継続の困難さによって正当化されるし、⁴⁸⁾打撃を受けた地域の復旧と再開発の促進には道理があるが、⁴⁹⁾費用対効果を十分に考慮すべきである。⁵⁰⁾特に税額控除は、失われる税収が巨額となる手段であるから、どこにターゲットを絞るか、どの種類の税額控除を選択するかを考慮しなければならない。⁵¹⁾減税措置として利点があるのは、特別償却、即時償却、割増償却等である。⁵²⁾これらの措置は、災害による打撃からの事業者の復旧を支援するであろうし、所得控除が前倒しとなり、貨幣の時間的価値による費用は発生するが、所得税を回避させるのではないから、大きな国民負担とはならないであろう。また、特区による減税措置は、租税救済の場合と同様の理由から、⁵³⁾小規模事業者だけに認めることが望ましい。

2 長期的なアプローチによる将来の災害への備え

次回の災害の被災者も、特例により救済を受けた被災者と同等の救済が受けられるように準備をすべきである。そのための手順は、次の通りである。⁵⁴⁾

(1) パネル設置による租税救済パッケージの検討。行政部と立法部の租税政策の担当者からなるパネルが、各行政機関や議会各委員会と協議しながら、将来の災害に対応するための租税救済のパッケージを、議会の検討材料として提供することが望ましい。

(2) 通常時の対策、特例、特区のカテゴリー別での検討。パネルでは、救済規定を次の2つのカテゴリーに明確に区分して検討することが望ましい⁵⁵⁾。①公平の基準に基づき、災害の規模の大小を問わず全ての納税者が利用できる規定のカテゴリー。②個別の災害に合わせてある程度カスタマイズされる、特例および特区に係る規定のカテゴリー。

IV 日本法への示唆

アメリカでは、租税理論からみた災害税制の問題点と問題解決のアプローチについて、以上の通り、租税法研究者から分析と提言がなされている。ひるがえって日本では、災害損失控除（雑損控除）に関する論考は、実務研究を含めて数多くあるものの、被災納税者の自立支援に役立てるための、公平な枠組みに基づく租税救済という視点から理論を構成しようとする試みはなかったように思われる。そもそも、災害損失を所得控除する根拠そのものが、盗難損失および横領損失と一括され、かつ同列に取り扱われ、「一定の金額をこえる雑損失は……納税者の担税力を弱める」からである⁵⁶⁾、と説かれているにすぎない。

東日本大震災による納税者の苦難が進行中であるとはいえ、阪神・淡路大震災の発生からは、すでに16年が経過している。過去にとられた各措置が、納税者の支援にどのように役立ったのか、また、どのような措置が不足していたのか、既に十分な知見が得られているとも考えられる。そうであれば、日本でも、過去の経験に照らし、災害税制の目的と根拠を被災納税者の支援に明確に置いて、パッケージとしての租税救済の理論づけと枠組みを検討すべき時期にあるのではないだろうか。

注

- 1) 以下を参照。通常時の災害税制は, Johnson Linda M. (2009), 特例は, Internal Revenue Service, <http://www.irs.gov/irs-pdf/p4492.pdf> および The Senate and House of Representative of the United States of America, http://www.irs.gov/pub/irstege/katrina_act_txt.pdf.
- 2) 大統領宣言の災害とは, 自然の大災害等または火災等であって, 苛烈さおよび規模の大きさからして, 州政府等の努力や活用可能な資源を補完するために, 支援を確保すべく大統領が決定する重大災害をいう (災害救助法)。
- 3) 大統領宣言の災害の場合に期限延長が認められるのは, 所得税, 遺産税, 贈与税, 雇用税, 消費税の各税の申告と納付, あらゆる租税の還付申告と租税の確定, 租税に関する訴えの提起等である。
- 4) 被災者向けに限定しなかったのは, 9/11テロの際の寄附金に伴って生じた問題を受けた対応である。テロ被害者への寄附が殺到して慈善団体が事務処理が滞ったこと, 慈善団体が寄附をテロ被害者支援以外にも使ったこと, テロ関係以外での寄附が急減したこと, などの問題があった。くわしくは, Katz Robert A. (2003) を参照。
- 5) 適格退職年金等を受給年齢前に引き出した場合には, 10% のペナルティーが課され, 引き出した資金を総収入に算入しなければならないが, 特例は, 指定地域の納税者に対して, 10万ドルまではペナルティーなしで引き出せることとし, かつ一定の条件の下に非課税とした。
- 6) 勤労所得税額控除と児童税額控除が対象である。勤労所得税額控除は, 一定額以下の所得の勤労者である納税者に与えられる, 還付可能な税額控除であるが, 所得が増加するに従って控除額が増加する点に特徴があり, 勤労意欲を高めることが立法目的である。また, 児童税額控除は, 一定の所得制限内の納税者に対する, 17歳未満かつ被扶養者である児童 1 人当たり1000ドルの還付不可の税額控除である。
- 7) 一定範囲の個人には, 貧困家族一時扶助 (Temporary Assistance for Needy Families) の受給者, 退役軍人, 重罪犯罪者, 指定地域の居住者等の10の個人グループがある。
- 8) Tolan Jr. Patrick E. at 838-39, 850-51 (2007) および Stead Meredith M. at 2158, 2183 (2006)。ただし, 寄附所得控除には限度額があるので, 高所得者への恩恵は段階的に解消する, と説明されている (Tolan Jr. at 852)。
- 9) 同上 Tolan Jr. at 852。なお, 足切り金額によって, 高所得者ほど, より多額の損失を吸収しなければならなくなるので, 足切り金額が, 累進構造の維持のために, また保険を付保させるインセンティブとして役立つ点もある, と説明されている (at 852)。
- 10) 同上 at 846。
- 11) 同上 at 842。
- 12) 同上。
- 13) 同上 at 847。
- 14) 同上 at 852。
- 15) 同上 at 846-67。

- 16) 前掲注8) Stead, at 2191.
- 17) Gravelle Jane G. at 9 (2005), <http://fpc.state.gov/e/documents/organization/53669.pdf>.
- 18) 前掲注8) Tolan Jr., at 839.
- 19) Aprill Ellen P. and Richard Schmalbeck, at 79 (2006)。この記述以降も、憲法上の原則の論点については、左記の論者の主張をとりあげている。
- 20) 同上 at 84。すなわち、特例が適用される地域以外の被災者が訴えを提起するのであるが、特例は、特定地域の納税者を有利に取り扱うものの、特例の文言それ自体は特定地域以外の納税者を不利に取り扱っているわけではないから、司法審査を免れる (at 84)。
- 21) 同上 at 79-80。
- 22) 同上 at 52。
- 23) 同上 at 56-57。
- 24) 前掲注8) Tolan Jr., at 837。
- 25) 同上 at 841。
- 26) 同上。
- 27) 同上 at 861。前掲注19) Aprill and Schmalbeck も、この措置が有用であると指摘している (論旨からして、一般規定化に賛成であると思われる) (at 66)。
- 28) 同上 Tolan Jr. at 855。ただし、低所得者層はこのような適格退職年金等に加入していることが少ないので、この規定は低所得層には役立たない、との批判もある (前掲注8) Stead, at 2186)。Stead は、貧困層のためには代わりに、非事業性借入金の債務免除益を非課税とした原則を拡充して、例えばオート・ローンの債務免除益にまで拡充すべきである、と主張している (at 2186)。
- 29) 前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 91。論者は、ハリケーン・カトリーナのうちに人々の間で自分の口座を確認する動きもあり、この規定が有益であることが認識されている (これこそが議会の意図であったであろう)、とも述べている (at 59)。
- 30) 同上 at 90-91。
- 31) 前掲注8) Tolan Jr., at 842。
- 32) このような規定を含む法案は、ロビイストから「クリスマス・ツリー法案」とよばれている (前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 66)。実際に、I.R.C.の中のメキシコ湾岸特区に係る規定およびニューヨーク自由特区に係る規定の中には、特定業種に対して恩典を与えているものがある。
- 33) 同上 at 67。
- 34) 前掲注8) Tolan Jr., at 865。
- 35) 同上 at 849-50および前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 95-96。
- 36) 同上 Tolan Jr. at 850, 855。
- 37) 同上 at 850, 860-61。
- 38) 同上。
- 39) 同上 at 861。
- 40) 同上 at 852-53。

- 41) 同上 at 853。論者は、保険金の受領証明書の添付をもって被災事実の証明にすればよい、と論じる (at 848)。
- 42) 同上 at 856。
- 43) 同上 at 870。
- 44) 同上 at 846。
- 45) 前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 53, 57。
- 46) 同上 at 87。
- 47) 同上 at 87-88。前掲注8) Tolan Jr., at 841も同旨。
- 48) 前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 91。
- 49) 前掲注8) Tolan Jr., at 862-63。
- 50) 同上 at 865。
- 51) 同上 at 864-65。
- 52) 同上 at 866。
- 53) 同上。
- 54) 前掲注19) Aprill and Schmalbeck, at 97-98。
- 55) 同上。
- 56) 金子宏『租税法 (第12版)』(弘文堂, 2007年) 169頁。

参考文献

- Aprill Ellen P. and Richard Schmalbeck, Post-Disaster Tax Legislation: A Series of Unfortunate Event, 56 Duke L. Rev. 51 (2006)
- Gravelle Jane G., Tax Policy Options After Hurricane Katrina, Cong. Res. Service (C.R.S.) RL 3088 (Sep. 16 2005), <http://fpc.state.gov/documents/organization/53669.pdf>.
- Internal Revenue Service, Publication 4492, Information for Taxpayers Affected by Hurricanes Katrina, Rita, and Wilma (<http://www.irs.gov/irs-pdf/p4492.pdf>)
- The Senate and House of Representative of the United States of America, the Katrina Emergency Tax Relief Act of 2005 (http://www.irs.gov/pub/irstege/katrina_act_txt.pdf)
- Johnson Linda M., *Essentials of Federal Income Taxation for Individuals and Business*, CCH (2009)
- Katz Robert A., A Pig in a Python: How the Charitable Response to September 11 Overwhelmed the Law of Disaster Relief, 36 Ind. L. Reve. 251 (2003)
- Stead Meredith M., Implementing Disaster relief Through Tax Expenditure: An Assessment of The Katrina Emergency Tax Relief Measures, New York University L. Rev., 2158 (2006)
- Tolan Jr. Patrick E., The Flurry of Tax Law Changes Following the 2005 Hurricanes: A Strategy for More Predictable and Equitable Tax Treatment of Victims, 77 Brook L. Rev. (2007)
- 金子宏『租税法 (第12版)』(弘文堂, 2007年)

2 震災法務と課税

——大震災に対して税法学は何ができるのか——

鳥 飼 貴 司
(鹿児島大学)

はじめに

2011年版の『防災白書』が東日本大震災を戦後最大の人的被害が出た「未曾有の大災害」と位置づけた、と報じられた¹⁾。警察庁がまとめた東日本大震災（余震を含む）の死者は2011年12月30日現在1万5844人、警察に届け出があった行方不明者は3451人となっている²⁾。地震・津波・原発事故という未曾有の大災害に襲われた日本人ひとりひとりが、今できること、これからなすべきことを考えなければならない。このような現状の中、法学者および法学（法律学）にいったい何ができるのか、また何をなすべきなのかと自問自答している毎日である³⁾。

2011年日本租税理論学会第23回全国大会シンポジウムのテーマとして「大震災と税制」が選ばれた。しかしながら、シンポジウムのテーマである「大震災と税制」については、何分筆者自身実務経験が無いこともあり、残念ながら実務的に役立つ報告はできないと思われる。ただ、この機会を利用して、税法学について普段から思い悩んでいる素朴な疑問を紹介させていただき、税法学専攻の諸先生からのご批判・ご教示をいただきたいと考えている。

I 税法学の研究対象

「大震災に対して税法学に何ができるのか？」という問題意識から「震災法務ないし震災法制」と課税の関わりについて考察を加えてみたい。そこで、まずは何故に「震災法務」という税法以外の法制度と課税の関わりについて考察

するのか、ということから話しを進めたいと思う。筆者が、本稿を「震災法務と課税」にした理由は、「法学としての税法学は、税法だけを研究対象とすべきなのか?」という素朴な疑問から来ている。この疑問に対する前提として、税法学の独立について少しばかり記述したい。

1 税法学独立の背景

1949年、シャープ税制使節団が日本にやって来た際、日本各地を調査したスタンレー・サリー教授が田中二郎教授の研究室を訪れた。サリー教授は、日本各地を調査した際、誰もが「税負担が重い」などと不満を言うが、誰ひとり税法のどこが問題なのか指摘できる人が居なかったのも、いったい日本ではどのような税法教育をしているのか、と田中教授に尋ねた。田中教授は、自身の講義録⁴⁾をサリー教授に示したが、サリー教授は納得しなかった。そこで、田中教授は、租税法講座の設置をサリー教授に約束したのである⁵⁾。シャープ勧告の中でも、大学法学部において独立した税法講座の設置が勧告された⁶⁾。そこで初めて税法学という法学分野が誕生したのである。つまり、税法学という法分野は、法理論から必然的に独立した法学⁷⁾ではなく、政策的な観点から独立した法学であるという歴史的⁸⁾事実が、今日に至るまで税法学に多大な影響を与えているのではないかと、と思われる。というのは、結局何のために税法の研究をすべきなのかは、研究者各人の考え方に違いが生じる可能性がある⁹⁾。

こうした税法学独立の背景は、労働法学と異なっている。労働法学は、第2次世界大戦後民法学から独立した。開拓者は、末弘巖太郎教授¹⁰⁾である。労働法学は、日本国憲法で勤労の権利・労働基本権(憲法27条、28条)が規定されたことや、民法の雇用契約(623条以下)とは別に新しい法システムが創出されたことから、法の規範論理的必然として誕生した法学である。このような誕生の背景から、「労働法学研究者が何を研究すべきか」という目的自体には考え方の違いはないものと思われる¹¹⁾。憲法に規定されている労働基本権を擁護する共通した理念は、当然の前提として労働法学研究者の念頭にあるだろう¹²⁾。

2 租税をめぐる法律関係

税法の領域に関しては憲法30条で「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、これを受けて実定税法は多くの各個別税法規定の第1条に、(趣旨)という条項を置いている。例えば、所得税法1条は「この法律は、所得税について、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続、源泉徴収に関する事項並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定している。つまり各個別税法は、租税法規の存在理由を「納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定める」とする。これを素直に受け入れれば、税法学の研究目的は「納税義務の適正な履行を確保するために必要な」法理論を提供することになる。

そもそも法学は、社会の中で法律関係という権利・義務に関する領域を研究対象にする学問である。逆に言えば、権利・義務に変換できない社会的関係は、法学の研究対象ではない。では、税法学の中で論じられる法律関係というのは何か。『金子・租税法』には、租税法律関係に関する記述があり、この租税法律関係の性質について「典型的な権力関係の一例と見る考え方である」権力関係と「税法の定める課税要件を充足することによって成立・発生する」と考える債務関係の対立があるとする¹³⁾。金子教授は、租税法律関係を「法技術的観点から実定租税法を見た場合には、租税法律関係を一元的に権力関係とか債務関係として割り切ることは困難であって、その中には種々の法律関係が含まれており、そのあるものは、債務関係であり、あるものは権力関係であると解さざるをえまい」と、いわば権力関係と債務関係を折衷した考え方を捉えている¹⁴⁾。

しかし、筆者には、租税をめぐる法律関係を果たして税法のみで完結させて良いものだろうか、という疑問がある。租税法律関係をどのように考えようとも、実際の課税は、私法を前提として、私法に依存する関係にあると金子教授は認めておられる¹⁵⁾。また、佐藤英明教授は、「民法典に書いてあるとおりに贈与ができて土地取引ができる社会なんて、どこにもないのです」と学生向けの入門者で書かれている。逆に言えば、現代の租税をめぐる法律関係は、例えば民法+税法であると考えられる。この民法+税法は、民法という私法が、公法

である税法という別の法規範によって修正をされているのが現代法の構造であることの証左であろう¹⁶⁾。他にも、商法と税法との関係は、一般法と特別法との関係であるとの指摘もある¹⁷⁾。租税手続法的にも、源泉徴収の法的関係という限定ではあるが、公法上の租税法律関係と民事法律関係という2つのあるいは2段階の法律関係というものが成立していると把握されている¹⁸⁾。実務家からは、「税法上の問題」として取り上げられている問題の大部分は、実は、税法独自の、または税法固有の問題ではない¹⁹⁾、と指摘されている。この考えは、税法上の問題は、税法固有の問題ではなく税法以外の一般的な法分野、例えば民法と税法の関係性から生じる問題であるとする。

法学の研究対象は、日本のように立法府が文書の形で制定した成文法を最も重要な法源とする成文法主義国家である場合、第1としては法律の条文、税法学では〇〇税法という名の法律群の条文ということになる。法律をどのように適用すべきかという実践的あるいは実用的な作用のあり方を研究するのが法学とすれば、税法学は税法をどのように適用すべきかという実践的・実用的な作用のあり方を研究する学問であるだろう。ただ、実践的・実用的な作用のあり方を研究する場合、租税をめぐる法律関係は税法のみで完結することは考えにくい。したがって、法学としての税法学は、税法だけを研究対象とすべきではなく、民法・会社法など他の法規範と課税の関わりを考察すべきと思われる。

以上を踏まえて、法学としての税法学は総合法学であり、「税法」の学ではなく「税」の「法学」あるいは「税に関する法学」と把握してみたい。「大震災と税制」というテーマからは、「震災法務ないし震災法制」と課税の関係に焦点を当てて考えるべきである。他の法領域と課税の関係を観察することで、新しい発見が期待できるとも思われる。

II 震災法制と法解釈論・法政策論

1 震災法制と税法の関わり

災害時に適用される法律の中で「基本法」²¹⁾とされているものに災害対策基本

法（昭和36年法律223号）がある。「基本法」であるのは10条に「防災に関する事務の処理については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。」と規定されているところからも窺われよう。災害対策基本法は、「国土並びに国民の生命、身体及び財産を災害から保護するため、……総合的かつ計画的な防災行政の整備及び推進を図り、もつて社会の秩序の維持と公共の福祉の確保に資することを目的」（1条）として制定された。その手段として、防災に関して国・地方公共団体及びその他の公共機関を通じて必要な体制を確立すること、責任の所在を明確にすること、防災計画の作成、災害予防、災害応急対策、災害復旧及び防災に関する財政金融措置その他必要な災害対策の基本を定めている²²⁾。

「基本法」である災害対策基本法85条は、（被災者の公的徴収金の減免等）というタイトルで、次のような規定を置いている。

「国は、別に法律で定めるところにより、被災者の国税その他国の徴収金について、軽減若しくは免除又は徴収猶予その他必要な措置をとることができる。」（1項）

同条2項は、「地方公共団体は、別に法律で定めるところにより、又は当該地方公共団体の条例で定めるところにより、被災者の地方税その他地方公共団体の徴収金について、軽減若しくは免除又は徴収猶予その他必要な措置をとることができる。」と規定する。

この規定を受けて、災害被害者に対して「別に法律で定めるところにより」租税の減免など各種の措置が設けられている。

例えば、被災者生活再建支援法20条は、（公課の禁止）というタイトルで「租税その他の公課は、支援金として支給を受けた金銭を標準として、課することができない。」と規定している。また、災害弔慰金の支給等に関する法律6条は、（非課税）というタイトルで「租税その他の公課は、災害弔意金として支給を受ける金銭を標準として、課することができない。」と規定している。通達ではあるが、所基通9-23は、（葬祭料、香典等）というタイトルで「災害等の見舞金で、その金額が……社会通念上相当と認められるものについては、令第30条の規定により課税しないものとする。」と発遣している。

所得税に関しては、次のようになっている。

東日本大震災により被害を受けた納税者は、雑損控除（所得税法72条）の適用を受けることができる。雑損控除の適用対象となる資産は、生活に通常必要な資産（生活に通常必要でない資産については、所得税法62条参照）が対象である。

雑損控除の対象となる損害の原因には、震災等の自然現象の異変による災害が含まれる（所得税法2条1項27号、所得税法施行令9条）。納税者本人だけでなく、その納税者と同居している配偶者や子（所得税法施行令205条）の所有する資産について損害を受けた場合にも、納税者本人の雑損控除として申告することができる。

雑損控除の適用は、当年分の所得控除として適用を受けるのが原則だが、今回の震災により受けた損害については、東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（以下、震災特例法）に基づき、納税者の選択により、前年分である平成22年分から適用を受けることができるとされている（震災特例法4条）。

雑損控除の適用を受けて、当年分の所得から控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間繰り越すことができるのが原則である（所得税法71条）が、震災特例法に基づき、震災により生じた損失に係る金額については、翌年分以後5年間繰り越すことができる（震災特例法5条）。

法人税法に関しては、次のようになっている。

法人の資産が被災して損失または費用が生じたときは、その損失または費用は損金の額に算入される（法人税法22条3項2号・3号）。法人の棚卸資産・固定資産・繰延資産が、災害による著しい損傷により時価が簿価を下回ることとなった場合には、簿価と時価の差額を損金の額に算入することができる（法人税法33条2項）。災害損失欠損金額がある場合には、たとえ青色申告書を提出していなかったとしても、災害損失欠損金額を発生事業年度から7年間にわたり繰越控除することができる（法人税法58条）。平成23年3月11日から平成24年3月10日までの間に終了する事業年度の欠損金額のうち、棚卸資産等について生じた震災による損失額を、前2年以内に開始した事業年度の所得金額に繰戻して法人税額の還付請求をすることができる（震災特例法15条）。

2 法解釈論と法政策論

「基本法」によって被災者に租税の減免等を受ける権利が抽象的にあると解しても、その権利があるか否かは、具体的には裁判によって決せられる。例えば、1995年1月17日に発生した阪神・淡路大震災の被災者が建物を新築した際、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律37条1項によって、建物の保存登記に係る登録免許税は非課税となっていたが、これを知らずに建物を新築した被災者が、登録免許税を通常の税率で納付後に非課税であることに気づいて、過誤納金還付請求をした事案である最高裁平成17年4月14日判決（第1審・神戸地裁平成12年3月28日判決，控訴審・大阪高裁平成12年10月24日判決）がある。²³⁾この事案においては被災者は救済されなかったが、一般的に法学は、このような事案があり、その事案を妥当に解決する理論を提供することで、初めて学問的意義を有するものと思われる。そもそも法学は、裁判に資するために行われる法解釈論が中心となっている。²⁴⁾税法学者の法解釈論も、裁判に役立つために行われるのが通常である。²⁵⁾しかし、「未曾有の大災害」の前では、法解釈論のみでは十分な対応ができないことは、容易に考えられることである。多くの人々を救済するための法解釈と手法よりも、新しい立法など政策的提言が必要であろう。

新しい立法などをどのようにすべきかを研究する立法論（法政策）²⁶⁾は、税制の場合、財政学（租税論）・会計学（税務会計論）・法学（税法）の3つの学問領域が学際的交流を通じてなすべきである。この点に関しては、「税政策学（Study of Tax Policy）」という考えもある。²⁷⁾日本租税理論学会のような財政学（租税論）・会計学（税務会計論）・法学（税法）の学際的交流がある学会で、政策的提言をまとめ、それを法システムとして“形”にすることが、税法のなすべきことではないかと考える。

III おわりに

本稿は、一法学者が現状に対して、どのように研究活動すべきなのかを自問自答したものである。

結論としては、学際的共同研究によって生み出される政策論的提言を法システムという法規範論理に変換することが、税法学にできることではないか、と考えた。ここでいう税法学は、「税法」の学という狭い意味ではなく、「税」の法学を意味する総合法学としての税法学を意味する。

ただ、このことは税法学者全体の共通理念ではなく、あくまで筆者個人の“努力目標”に過ぎないことを付言させていただく。

注

- 1) asahi.com：2011年6月14日〈<http://www.asahi.com/national/update/0614/TKY201106140113.html>〉（アクセス：2011年12月30日）。
- 2) asahi.com：2011年12月30日〈<http://www.asahi.com/special/10005/TKY201112300223.html>〉（アクセス：2011年12月30日）。
- 3) 「法学にできること」を表題として震災に関する緊急特集が組まれたものに、『法学教室 No. 372』（有斐閣，2011年）がある。
- 4) おそらく出版前の田中二郎『行政作用法（行政法講義案 下巻）』（有斐閣，1951年）だったのではないか、と思われる。
- 5) 金子宏「田中二郎先生の租税法論」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010年）205頁は、同稿執筆当時（1982年）で「これはあまり知られていないことなので」とされている。法律学全集には、執筆担当者の“裏話”を付録小冊子にしていたようであるが、田中二郎『租税法』（有斐閣，1968年）には、「租税法の講座ができるまで—租税法の執筆を終えて」が付いていた。本文の記述は、その概要である。なお、「租税法の講座ができるまで」は、齋藤明『租税法の論点』（中央経済社，1980年）5～7頁に全文引用されている。
- 6) 福田幸弘監修シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』（霞出版社，1985年）421頁（底本では巻4 附録D 67頁）に、「税法の講座——各大学の法学部においては、税法の講座を独立の課目として設けるべきである。税法の実体的および技術的規定ならびに税務行政の専門的側面に注意が向けられるべきである。」とあり、福田幸弘監修井上一郎編『シャープの第二次税制勧告』（霞出版社，2004年）109頁に「大学の法学部は、財政政策及び財政学の見地から取扱うものとは別に、法律の見地からみた所得税及び法人税の講座を、創設すべきである。このような講座は、弁護士をして租税の問題に興味をいだけせ、且つ、租税制度に対する見識ある批判を多くさせるのに、大いに役立つであろう。それはまた、もちろん、租税の法律面についての必要な学問的研究を導き出すことにもなるであろう。法学部がこのような講座を設けることができるように、充分な金額を予算に計上すべきである。」とある。税法講座の受講対象者に弁護士を想定しているのが興味深い。
- 7) 道野真弘『法律の読み方・学び方』（実務教育出版，2011年）15頁は、なぜ法学部に「道路交通法」が大学で独立した科目として教えられない理由を、「道路交通法はあくま

でテクニックないし政策にすぎないからです。……両者に共通するのは必ずしも理論が重視されない、という点です。学問は理論があってこそ成り立つものであって、結局『道路交通法学』という学問が成立しない。……国の交通政策とも関連し、理論は重視されません。交通経済学、交通工学などといった道路交通に関する別の学問はあったとしても、道路交通法に関する学問は、成立しにくいのです。そして単なる技術としての運転テクニックと必要な法規は、自動車教習所という専門機関で学ぶわけですが（独学でも可能ですが、教習所に通う人がほとんどです）」とする。

- 8) 木内彦彦『企業法学の理論』（新青出版、1996年）7頁は、「商法が民法から分離されて独自の体系として法典化されているのは、商法の本質にもとづくものではないこと」を川島武宣『民法総則』（有斐閣、1965年）12～14頁が指摘しているとする。川島・同書同箇所は、商法の内容が主として中世商人仲間の慣習法に由来しゲルマン法的性格をもち且つ商事裁判所という独自の裁判管轄のもとで存在し発達したのに反し、民法は主として近代ローマ法学の助けによりローマ法の近代化によって1つの体系として作りあげられ商事裁判所とは別の裁判所で存在し成長してきた、というヨーロッパの歴史的事実に由来しているとする。このことから、川島教授は、商法が民法から分離されて独自の体系として法典化されていることを、商法の「本質」にもとづくものとして説明することに賛成できないとされる。民法学と商法学の区分においてさえも、法の「本質」という理論的要請ではないことが視られる。
- 9) 今日、税法学研究は、国際課税・企業課税・金融税制など盛況であるが、これは金子宏教授の考えが広く承認されて、現在に至っているのではないと思われる。金子教授は、杉村章三郎門下の行政法学者として学者生活を始められたが、所得税法・法人税法など租税実体法こそ租税法が扱わなければならない領域であると主張されて、数々の論稿を発表された。金子宏『所得課税の法と政策』「はしがき」3頁は、その理由として、租税実体法の分野が法律学の他のいずれの分野においても扱われることのない租税法独自の領域であること、税負担の増大とともに租税実体法の分野に関する訴訟の増加が確実に予想されたためであること、を挙げている。このように他の法学分野が扱われない領域を研究することで、税法学という法分野の独立性・有用性があると考えるのであろう。主観的にはともかく、多くの人々が金子・租税法体系を「通説」として認知していると思われる。
- 10) 石田真「末弘労働法論ノート―「形成期」末弘労働法学の一断面」早稲田法学64巻4号（1989年）4頁に、「わが国における労働法の講義は、末弘が、1921（大10）年に、東京帝国大学で開講した『労働法制』にはじまる」とある。
- 11) 菅野和夫『労働法（第9版）』（弘文堂、2010年）15頁は、「わが国労働法の1つの大きな特色は、労働法の基本的な原則ないし権利が憲法という国の最高規範において体系的に宣明されていることである」とする。すなわち、勤労の権利（憲法27条1項）や団結権・団体交渉権・団体行動権の保障（憲法28条）である。これらは、憲法25条1項「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」から導かれる労働者の生存権的基本権を実質的に担保するために設けられたものと考えられてきたようである。ただ、近年、西谷敏『労働法』（日本評論社、2008年）23頁のように憲法13条“個

人の尊重・人間の尊厳を「労働関係において具体化する」という見解も表明されている。いずれにしても、労働法学者には、憲法と労働法を有機的に結び付けようとする考えに異論がないようである。なお、マンフレート・レーヴィツシュ（西谷敏・中島正雄・米津孝司・村中孝史訳）『現代ドイツ労働法』（法律文化社、1995年）34頁以下には、「労働法と憲法」という章題が付されている。

- 12) 北野弘久『税法原論（第6版）』（青林書院、2007年）86頁などにあるような「これからの、法実践論としての税法（立法論および法解釈論の各レベルにおける法規範論理の解明・構築）は、以上の納税者基本権を具体化・体系化することを窮極の目的とするものでなければならない」という主張は、「納税者基本権」という理念を擁護することによって、税法の独立性・有用性を保つ考えであると思われる。
- 13) 金子宏『租税法（第16版）』（弘文堂、2011年）23～24頁。
- 14) 金子・前掲注13）25頁。ただし、「実定租税法の認識としては」という留保があり、学問としての租税法は、「租税債務」の観念を中心として体系化するのが適当とされる（同書26頁）。北野・前掲注12）も、法認識論のレベルでは租税実体法は租税債務関係説が妥当し租税手続法には租税権力関係説が妥当するが、法実践論のレベルでは租税法法律関係全体を租税債務関係説によって一元的に説明することも可能であるとする。この点に関して、岡子善信『租税法法律関係論』（成文堂、2004年）71頁は、「租税法法律関係は、公法上の一般権力関係における債権債務関係であると性質づけられる」と“認識”として一元的に把握する。
- 15) 金子宏「租税法と私法」『租税法理論の形成と解明 上』385頁は、「私法を前提としそれを多少ともなぞる形で、（私的経済生活上の行為や事実を）とり込まざるを得ない場合が多い。そのため、租税法は程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にある」とされている。
- 16) 渡辺洋三『現代法の構造』（岩波書店、1975年）16頁は、現代法を「近代市民法の一定の変化・発展形態としての、資本主義法」とであると定義する。ここにいう近代市民法とは、同書15頁によれば、「ローマ市民法でも社会主義市民法でもなく、特殊近代的な市民社会を基盤に成立した市民法」であり、市民法とは、同書8頁によれば民商法・刑法等であるとされる。
- 17) 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994年）34頁は、「商法と税法との関係は、ひと口にいえば、一般法と特別法との関係といっても言い過ぎではない。私法上、真実、贈与が行われたのであるならば、税法に格別の規定がない限り、贈与が行われたということも前提にして税法における課税関係も論ぜられるべきである」と指摘する。
- 18) 北野・前掲注12）328頁は、「源泉徴収の法律関係は、公法上の租税法法律関係（課税庁－源泉徴収義務者）と民事法律関係（源泉徴収義務者－受給者）との二つの関係によって構成される」。
- 19) 山本鮮一『税務行政の法的限界』88頁は、「『税法上の問題』として取り上げられている問題の大部分は、実は、税法独自の、または税法固有の問題ではなくて、これらの『税法を包む構造建築物』との係わり合いの問題が多い。したがって、税法上の問題を解決しようと思えば、その問題の鍵を税法の基盤とその周辺に求めなければならない。税法

問題の解決は、税法自体の中からよりも、むしろ、その周辺諸科学の側面からの分析解明に期待されるところが多いのである。「法律の専門家、税務の専門家は集団として形成されており、学問的にも、多くの法律分野・税務分野の教科書・実務書は発刊されております。しかし、税と法の両分野にまたがる専門書や書物はなほだ数少ないのが現状です」と指摘される。この指摘は、今から10年前のものであるが、今日でも妥当すると思われる。その数少ない書物の中に、東京弁護士会編著『法律家のための税法（民法編）』『法律家のための税法（会社法編）』がある。この書物は、民法・会社法の体系と課税の関係性に焦点を当てている。

- 20) 北野・前掲注12) 19頁には、「税法学は総合法学としての特性をもっている」という記述がある。
- 21) 荒井正児・石井祐介・小田大輔・松井秀樹編著『震災法務 Q&A 企業対応の実務』（金融財政事情研究会, 2011年）16頁。なお、「〇〇基本法」の法的性格を論じたものとして、教育基本法を対象にしたものであるが、有倉遼吉「教育基本法の準憲法的性格」有倉編『教育と法律（増訂版）』（新評論, 1964年）3頁以下という論文がある。同論文では、教育基本法が準憲法的性格であることを強調する理由を「教育基本法を破壊しようとする力にたいする防禦のためである」という実践的意欲があるところは留意すべき点であるが、法理論的理由として教育基本法の内容が「ほとんどすべて憲法規定の確認ないし具体化の意味をもつものであるから」（10頁）とする。なお、有倉「憲法と教育—憲法第26条を中心として」『憲法理念と教育基本法制』（成文堂, 1973年）23頁以下、有倉「日本国憲法と教育法」有倉編『教育法学』（学陽書房, 1976年）9頁以下参照。
- 22) 災害対策基本法 8条 3項は、「施策における防災上の配慮等」という標題で「災害の発生を予防し、又は災害の拡大を防止するため」に、国・地方公共団体を名宛人として、次のような事項の実施に努めなければならないと規定する。
- ① 災害及び災害の防止に関する科学的研究とその成果の実現に関する事項
 - ② 治山、治水その他の国土の保全に関する事項
 - ③ 建物の不燃堅牢化その他都市の防災構造の改善に関する事項
 - ④ 交通、情報通信等の都市機能の集積に対応する防災対策に関する事項
 - ⑤ 防災上必要な気象、地象及び水象の観測、予報、情報その他の業務に関する施設及び組織並びに防災上必要な通信に関する施設及び組織の整備に関する事項
 - ⑥ 災害の予報及び警報の改善に関する事項
 - ⑦ 地震予知情報を周知させるための方法の改善に関する事項
 - ⑧ 気象観測網の充実についての国際的協力に関する事項
 - ⑨ 台風に対する人為的調節その他防災上必要な研究、観測及び情報交換についての国際的協力に関する事項
 - ⑩ 火山現象等による長期的災害に対する対策に関する事項
 - ⑪ 水防、消防、救助その他災害応急措置に関する施設及び組織の整備に関する事項
 - ⑫ 地方公共団体の相互応援に関する協定の締結に関する事項
 - ⑬ 自主防災組織の育成、ボランティアによる防災活動の環境の整備その他国民の自発的な防災活動の促進に関する事項

- ⑭ 高齢者、障害者、乳幼児等特に配慮を要する者に対する防災上必要な措置に関する事項
- ⑮ 海外からの防災に関する支援の受入れに関する事項
- ⑯ 被災者に対する的確な情報提供に関する事項
- ⑰ 防災上必要な教育及び訓練に関する事項
- ⑱ 防災思想の普及に関する事項

以上の事項を実現するためには、中里実「震災復興と財政」ジュリスト No. 1427 (2011年) 93頁が「現実問題として、そのための財源のバックアップが必須である」と指摘するのは至極当然である。なお、東日本大震災復興基本法7条は、(資金の確保のための措置) というタイトルで、「国は、次に掲げる措置その他の措置を講ずることにより、東日本大震災からの復興のための資金の確保に努めるものとする。

1. 復興及びこれに関連する施策以外の施策に係る予算を徹底的に見直し、当該施策に係る歳出の削減を図ること。

2. 財政投融资に係る資金及び民間の資金の積極的な活用を図ること。」と規定する。

- 23) 最高裁判所民事判例集59巻3号491頁。本件の主な評釈として、斎藤誠「登録免許税の争い方」『租税判例百選(第5版)[別冊ジュリスト207]』(有斐閣, 2011年) 166頁, 奥谷健・判例評論565(判例時報1915) 169~173頁(2006年), 酒井克彦・月刊税務事例39巻8号1~6頁, 同・月刊税務事例39巻9号1~9頁(2007年)などがある。
- 24) 団藤重光『法学の基礎(第2版)』(有斐閣, 2007年) 249頁は、「法学は、まず実践法学として発達したのであり、理論法学はむしろ方法論的反省の結果としてのあたらしい発展であるといつてよい」と指摘する。また、同書250頁では、実践法学は法形成に役立つ立法学(論)と法実現に役立つ法解釈学(論)の2つの領域があるとする。この法解釈論で行われる法を解釈する目的は、裁判を行うためであるとされる。例えば、我妻栄「私法の方法論に関する一考察」『近代法における債権の優越的地位(復刊版)』(有斐閣, 1997年) 484頁では、法律(私法)は社会生活関係を法律的に処理すること=裁判することをその中心的職能とすると指摘している。また、川島武宜『ある法学者の軌跡(復刊版)』(有斐閣, 1997年) 308頁は、「法律の解釈というものを学者が議論するときには、やはりその解釈で裁判をコントロールして予見できるようにするという主観的的目的ないし客観的機能がある」と指摘する。公法学者では、奥平康弘「試論・憲法研究者のけじめ」法学セミナー369号(1985年) 8~9頁が、憲法研究者は裁判所で通用する解釈を提供するように社会的に期待されていると指摘する。
- 25) 金子宏「推薦のことば」松澤智『新版租税実体法—法人税解釈の基本原則』(中央経済社, 1994年) 所収は、「租税に関する紛争の解決は、終局的には、裁判の場でなされるわけであるから、租税法の研究においては法的な視角からの考察と検討が不可欠である」と指摘する。松澤智『租税法の基本原則』(中央経済社, 1983年) 119頁は「税法学(Steuerrechtswissenschaft)は税法を研究対象とする学問である。法学であるから、そこには解釈法学が中心となる」とし、同書148頁は「税法の解釈は最終的に裁判を通じて判例に集積され、そこに正しい解釈が生れるべきものである。したがって、判例は、そこに、同種事案について将来の予測性を把握し、行政庁の通達の制定・改廃のみなら

I シンポジウム 大震災と税制

ず法改正を促すものである。通達は容易に改廃するが、判例は、合理的判断の所産として容易に変更せず、ときには法制定にいたるまで存在し、税法学の発達を促すのである。これが判例研究の主たる目的である」と指摘する。現在、税法学における判例研究は活発に行われている。これは『租税判例百選』の初版が1968年、第2版が1983年、第3版が1992年、第4版が2005年、とほぼ10年サイクルの出版であったのに対して、第5版が2011年出版されたことから、2000年代になってからの租税判例研究の進展に目覚ましいものがあると言えるだろう。

- 26) 平井宜雄『法政策学（第2版）』（有斐閣、1995年）5頁は、法制度設計の理論および技法を法政策学と定義する。
- 27) 山下学「税政策学への試論」石島弘・木村弘之亮・玉國文敏・山下清兵衛編『納税者保護と法の支配—山田二郎先生喜寿記念』（弘文堂、2007年）562頁は、「『税政策学』とは、規範としての租税法の目的を達成するために、いかなる税法規が制定・運用されるべきかということを研究する学問をいうのではないか。すなわち最高規範である憲法規範に基礎を置き、税と社会は密接不可分の関係にあるので、税の学問的研究は『税社会学』に始まり、それを基礎として一方に『税解釈学』となり、他方に立法政策としての『税政策学』に発展するのである」とする。

3 大震災後の人権保障に基づく 税法及び税務会計の在り方

弓 削 忠 史
(元九州共立大学)

はじめに

周知のように、従来の国及び地方公共団体等の「公害問題」等の対応の在り方や、現在の「格差社会」等における「生きる権利」の問題の対応の在り方を鑑みると、結局は「東日本大震災後の人権保障」の問題は、従来型の「税」の「使途」等の在り方を、「基本的人権保障」の観点から再考しないと、当該「大震災後」の問題は、「個々の基本的人権の保障」の観点から実現できるのだろうか。

そこで、本稿は、自然権的な観点から「個々の基本的人権の保障」に基づいて、従来型の「税」の意義等の在り方を検討した上で、様々な事象に対処できる、上記「基本的人権の保障」に基づく「税」の意義等の在り方と、その実現性の問題を概要的な観点から提起することにした。

I 「基本的人権の保障」の在り方について

最高法規となる憲法の「本質」は、「基本的人権の保障」であり、それは、単に憲法によって形成されたのではなく、自然権的に「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」・「個々の」¹⁾「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている」²⁾権利を確認したのが、「基本的人権の保障」であり、そして、「個人の尊厳の保障」の観点から、「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、(中略・

引用者)最大の尊重を必要とする」(憲法13条)と規定しているが、現実には「格差社会」等のために、「生きる権利」の問題に直面している方が増えており、新聞紙上で、2011年6月の「生活保護受給者数は前月より1万5人多い204万1592人で、今年最多を更新した。厚生労働省が12日集計結果を発表した。高齢化と不況の影響で、受給者は増え続けており、通年の平均で過去最多だった1951年の204万6646人に迫るいきおいだ³⁾」と指摘された上で、「今後は、東日本大震災の影響も懸念される。被災地では、避難所を出て仮設住宅に移る動きが進んでいるが、雇用の受け皿は十分ではない⁴⁾」ことから、被災者の方によっては、「生きる権利」等の問題に直面される方も居られると考えるが、その場合に、最後のセーフティーネットである憲法25条1項で、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を有する」との規定に基づいて、社会保障として重要な「生活保護」の申請を、「公的機関」は、基本的に直ちに受諾するのであろうか。正に、その問題は、従来の「基本的人権の保障」の在り方の問題に帰結することになる。

以前、東北大学法学部助教授であった、遠藤比呂通弁護士は、「釜ヶ崎は、行政によって『あいりん』地区と呼ばれ、住居表示では荻之茶屋とされている。南海高野線、JR環状線、阪堺電鉄に囲まれた、日雇い労働者とホームレス街である。

『大学で憲法を教えています』

『日本に憲法があるんか』

95年夏の釜ヶ崎の居酒屋で、初めて訪れた筆者に、『釜やん』がつぶやいた最初の言葉である。

夏の釜ヶ崎の路上で、ダンボール1枚の上に寝転ぶ無数の人々。誰かが道で倒れていても、誰も関心を示さないこと、異様な臭いで息が詰まること。生存権が保障され、生活保護制度があるはずなのに、どうして、このような事態が生じるのか。いや、日本の大阪にこのような場所が存在していることさえ、私は、知らなかったのだ。

1年後、大学を辞めて、釜ヶ崎に移住した私は、『釜やん』と再会する。(中略・引用者)

半年後、私は弁護士登録をし、(中略・引用者)釜ヶ崎から5分の場所で法律事務所を開設した。(中略・引用者)釜ヶ崎いこいの家で月に1度か2度の法律相談を続けてきた。

その相談案件から、争訟事件を何件か手がけた。(中略・引用者)

『釜やん』の置かれている状態は、まさに権利を持つ権利の喪失である。

老齢、病氣、怪我で日雇い労働ができなくなり、ホームレス状態(「住居不定」)になった人々は、最も深く、生活保護をはじめとするケアが必要である。生存権の法主体として無条件の有資格者であるはずである。しかし実際、これらの人々が、生存権の保護から最も遠い位置にある。(中略・引用者)

『憲法があるんか』という『釜やん』のつぶやきは、かほそき声として、かき消されてはならない現実が、ここにある⁵⁾(傍点・引用者)と称されている観点が、憲法の「本質」となる「基本的人権の保障」の問題であり、それが、まさに、納税者に対する「応能負担」を問題にする以前に、自然権的に「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく権利を確認したのが、「基本的人権の保障」であるので、当然に、「老齢、病氣、怪我で日雇い労働ができなくなり、ホームレス状態(「住居不定」)になった人々は、最も深く、生活保護をはじめとするケアが必要である。生存権の法主体として無条件の有資格者である⁶⁾」と称されることは、基本的に許容すべきことになるが、だが、最高裁は、憲法の「本質」は、「個々の「基本的人権の保障」の問題であることを十分に認識されていないゆえにか、その「手段」である「統治機構」等の「枠内」の問題として、「生存権」の在り方を捉えている。つまり、「憲法25条の規定は、(中略・引用者)上記規定を現実の立法として具体化するに当たっては、国の財政事情を無視することができず、多方面にわたる複雑多様な、しかも高度の専門技術的な考察とそれに基づいた政策的判断を必要とするものである。したがって、憲法25条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないような場合を除き、裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるといわねばならない⁷⁾」とか、憲法25条1項の「何が健康で文化的な最低限度の生活であるのかの認定判断は、

いちおう、厚生大臣の合目的的な裁量に委されており⁸⁾と判示していることは、上記のように、最高裁は、憲法の「本質」は、「個々」の「基本的人権の保障」の問題であることを十分に認識されていないことから、結局は、その「手段」の「統治機構」等の問題で、「基本的人権の保障」の在り方を限定化したものとする。たとえ、それが「議会制民主主義」の下で「生存権」の問題が「立法化」されたとしても、それは、一般的な「合憲性」の問題であり、「個々」の「基本的人権の保障」を、具体的に担保する保障はない。その基本的な原因は、「基本的人権の保障」と、立法・行政・司法の「統治機構」を並列的な観点で捉えられたゆえと考えられるが、だが、上記のように、憲法の「本質」を「個々」の「基本的人権の保障」の観点から捉えると、「統治機構」の在り方は、正に「基本的人権の保障」の「手段」であり、「生きる権利」としての「生存権」等は、当然に許容すべきことになる。したがって、その観点を前提としないと、上記「生活保護」の受給増加に関する問題が、「今後は、東日本大震災の影響も懸念される。被災地では、避難所を出て仮設住宅に移る動きが進んでいるが、雇用の受け皿は十分ではない」ことを鑑みると、場合によっては、被災者の方に、上記最後のセーフティーネットとなる、「生きる権利」である「生存権」の問題に直面させることにもなろうか。そのことは、まず、上記「基本的人権の保障」の観点から、従来の「税」の意義等の在り方を再検討すべき問題であり、それが、本稿の重要な問題と考える。その重要な先行研究を提起された、北野弘久博士が、「憲法諸条項をベースにして、憲法の予定する納税者側の租税概念を構成することが可能である。納税者側の租税概念は従来の租税概念とは異なりひと口でいえば納税者・国民の福祉を考えるものとなろう⁹⁾」と称されていることが、「税」の意義等を検討する上での、重要な切り口と考える。したがって、その前提として、従来の「税」の意義等を検討することにしたいが、特に最近の「消費税」の問題は、その「使途」の在り方を「基本的人権の保障」の観点から形成しないと、「一般的にすべて消費課税は消費者の選択性がなく応能負担に反するが、なかでも生活必需品をはじめ原則として、すべての物品・サービスに課税する一般消費税＝大型間接税は物価を通して広く低所得者層に負担を求めるために応能負担原則に最も離反する税制である¹⁰⁾」ことになるので、

それは、まさに「基本的人権の保障」に基づく「税」の意義等の「本質的」な問題と関係することになる。それは、上記「大震災」等を越える、様々な事象の問題であることから、それらの問題に対応できる、上記「基本的人権の保障」に基づく「税」の意義等と、その実現性の在り方等を検討しないと、それは、僭越なことを申し上げるが、上記「大震災」等の被災者の方々に、従来型の「生存権」等の在り方の問題を、結局は、「国又は地方公共団体」は強要することになろうか。

II 「税」の意義の在り方について

従来の「税」・「租税」の基調的な所説によると、「租税とは、国又は地方公共団体が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付をしてでなく、これらの団体の経費に充てるための財力調達のためをもつて、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する金銭給付である¹¹⁾」と称されている。しかし、いかなる根拠を基に、「国又は地方公共団体」は国民に対して「反対給付」なく課税できるのであろうか、だが、その前提として、上記「基本的人権の保障」の観点から、「税」の定義をしないと、結局は、最近の所説のように、「租税は専ら¹²⁾ 税収を上げる制度である」（傍点・引用者）と称されている、きわめて「国庫主義的」な「租税観」に帰結することになろうか。

そこで、北野弘久博士は、「日本の基本的税法には租税を定義した条項はない。国税通則法第2条1項は『国税』を定義しているが、それは同法が対象とする国税の範囲を明らかにしたものにすぎない。（中略・引用者）日本国憲法は30条、84条において『税』、『租税』という概念を使用している。憲法がいやしくも『税』、『租税』という概念を使用する以上は何らかの法的概念としての租税概念を予定しているはずである¹³⁾」と称された上で、「日本国憲法はそれを可能とする憲法環境を準備している。すなわち、日本国憲法は国民（納税者）主権と平和的生存権を含む基本的人権の尊重を強調している。（中略・引用者）これらの憲法諸条項をベースにして、憲法の予定する納税者側の租税概念を構成することが

可能である。納税者側の租税概念は従来の租税概念とは異なり、ひと口にいえば納税者・国民の福祉を考えるものとなろう¹⁴⁾と称されている。そして、北野弘久博士は、「そのような租税の使途面をも射程にいった国民は憲法および憲法に適合する法律に基づいてのみ納税義務を負うのである。(中略・引用者) 憲法30条は、まさに憲法適合的な租税の使途と徴収の仕方とを前提とした国民の納税義務を確認する規定である。そこで、租税概念は使途面と徴収面とにおいて分断されていない。租税の使途面と徴収面とが、一体的に統合的にと考えられている¹⁵⁾」と、日本国憲法の観点から、「租税概念」は、「租税の使途面と徴収面とが一体的にとらえられている」と称されていることは、周知のように、現在の「税」の使途の在り方が問われている観点に対する、きわめて傾聴すべき「租税概念」論と評することができるが、ところが、北野弘久博士は、「憲法30条は、さきに憲法適合的な租税の使途と徴収の仕方とを前提とした国民の納税義務を確認する規定である」と称されている「義務」の観点は、結局、「税」の根拠の問題となるので、その基本的な問題点を検討することにしたいが、だが、その前提として、当該北野弘久博士の法理は、上記「基本的人権の保障」を問題にしないと、その「税」の「使途面」の在り方によっては、「徴収面」が、結局は、従来の「税」の定義の問題に帰結することにもなるか。

III 「税」の根拠の在り方について

「税」の根拠について、学説上、「周知のように、課税の根拠をめぐるには様々な学説があるが、その中でも最も重要なのが利益説と能力説である。利益説(対価説)とは、租税を公共主体が提供するサービスに対する対価とみなし、人々は各々が受けた利益に応じて税を支払うべきであると説くものである。それに対して能力説(義務説)とは、租税を個人を超越する国家・公共の利益の維持のための義務分担とみなし、人々は各人の能力に応じて税を支払い、その義務を果たすべしと説くものである¹⁶⁾」と称されているが、金子宏名誉教授は、「利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきであろう。(中略・引用

者) 日本国憲法においては、国民主権の考え方の下に、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定されることとされている¹⁷⁾と称されるのは、弁証法的な観点から、「利益説」と「義務説」を「民主主義的租税観」で統一化する、きわめて巧みな理論で、「税」の根拠の在り方を提起されているが、だが、当該「民主主義的租税観」は、「国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定される」ことから、結局は、「議会制」を基に実現されるので、まさに「間接民主制」に基づく「民主主義的租税観」に帰結することになる。ところが、「間接民主制の場合は、代表者 (representation) の関係がみられる。代表の場合は、国民は代表機関を通して行動し、代表機関の行為が国民の意志を反映するものとされる。しかし、この場合の代表機関においては、代表者は、被代表者 (この場合は国民) のために行動する者とみなされるが、代表者の行為が、法的に被代表者に帰属し、被代表者の行為とみなされることを意味するものではない¹⁸⁾」。

もちろん、立法化された法律は、一般的に合憲性の推定が問題になるが、「個人」の「基本的人権の保障」を担保する保障はなく、結局は、「議会制」の多数決論で、「租税の根拠」は、「義務説」に帰結することにもなろうか。ところが、金子名誉教授は、「最近、租税の根拠を人の団体への帰属 (Zugehörigkeit) に求める見解が有力である (たとえば、フォン・デア・ナーマ) が、日本国憲法も国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方 (民主主義的租税観) に基づいて、租税の義務を定めていると解すべきであろう¹⁹⁾」と称されるのは、結局、金子名誉教授が、「所得概念の研究」で、「やや抽象的にきこえるかもしれないが、所得は物に即した観念ではなく、人に即した観念であることを指摘しておきたいと思う²⁰⁾」と称される人頭税的な文脈と符合することになるのは、やはり、基本的人権の保障を前提とした上で、「民主主義的租税観²¹⁾」を提起されていないゆえと考える。したがって、結局は、「基本的人権の保障」を前提・内質した上で、「民主主義的租税観」を提起しないと、「基本的人権の保障」の確立以前に、「義務的納税論」に帰結することになろうか。それは、「税

法」の諸原則の在り方の根拠の問題にも関係するので、従来の憲法以前のきわめて抽象的な「正義概念」に基づく「税法の原則」等の観点を、上記「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」の観点から検討することにした。

IV 「正義」に基づく「税法の原則」等の在り方について

そこで、「基幹税」の引き上げの問題は、結局は、税法の問題に帰結することになるから、「基本的人権の保障」の観点から、従来の税法の在り方、特に「正義」等に基づく「税法の原則」等の在り方を検討しないと、いとも簡単に「基幹税」の問題は許容されることになろうか。

では、従来の基調的な所説によると、「租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念——さきに述べた租税法の基礎原則といってもよい——のなかにより具体的な形で表現されていることができるから、上記にいう租税法の基本理念を実現することが、まさに租税正義を実現することにほかならない。

租税法の基本理念は、(中略・引用者) 形式的な面と実質的な面との双方から考察することができるが、一部には、その形式的な面のみを強調したり、その実質的な面のみを重視したりするものがある。たとえば、租税法における租税法律主義の原則を強調し、国民の財産権の保障こそ租税法の根本目的であると主張するのは、前者の典型であり、租税の公共性と租税負担の公平の原則のみを重視するのは、後者の代表的な考え方である。しかし、租税法律主義の原則にしても、租税の基本理念の一面を表現するにすぎないものであって、そうした一面のみを強調するのでは、租税法の基本理念を正しく把握しているものとはいえないように思う。租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つ²²⁾と称されているのは、結局、多義的な「正義」の在り方の観点を前提に、当該所説が、「租税法の基礎原則」は、「租税法律主義」の「形式の面」と、「租税負担の公平」等の「実質の面」を「総合したところに成り立つ」と称されることは、論理的に一貫するが、しかし、結局は、多義的な「正義」の概念を基に、「租税法律主義」と「租税公平主義」等が相対化し、形而上化することになろうか。

ところが、最近、税務会計学者が、「税法は、租税正義（租税法律主義・租税平等主義）の実現を目的としている。したがって、税務会計においては、租税正義を最高理念として、給付能力原則（中略・引用者）に基づく平等の課税所得の計算を行うことが課題となる²³⁾」と称されているが、だが、「租税正義を最高理念」とする意義を、憲法の「本質」となる「基本的人権の保障」の観点から明確にしないと、当該「給付能力原則」及び「平等の課税所得」の在り方は、きわめて「価値的」「恣意的」に展開されることになろうか。

特に、「租税公平主義」の問題は、「基本的人権の保障」の観点を前提にしないと、きわめて「一面的」に展開されることになろうか。したがって、学説上、「租税公平主義」の問題について、「水平的公平の概念の使用は次の意味で望みをつけたい。まず『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取扱いを明確に拒否しており（中略・引用者）『等しい者を等しく』という定式は、それ自身として普遍的な倫理を内在させているように思われる²⁴⁾」と称されているのは、まさに「基本的人権の保障」を前提としない、「形式主義的」な観点に基づく「租税公平主義」となり、特に問題になっている。「消費税」は、当該「公平観」で、いとも簡単に許容されることになろうか。

最近の新聞紙上で、『「中小企業にとって、消費税ほど厳しい税金はない」。南関東地方の設備保守会社の70代の社長は、ため息をつく。消費税の滞納残高は1千万円以上。毎年少しずつ返しているが、残高はなかなか減らない。

滞納が始まったのは、消費税が3%から5%に上がった1997年ごろからだ。ビルの空調工事などの作業代を、税率の上昇分だけ上げようとした。ところが、得意先からは作業代の引き下げを求められた。増税分を上乗せできないどころか、それ以上の負担を自らかぶることになった。（中略・引用者）

法人税はもうけにかかる税金なので、赤字なら支払わなくていいが、消費税は赤字でも納税しなければならない。『幼い子どもがいる従業員たちへの給料支払いを優先した²⁵⁾結果、消費税を納められなくなり、滞納残高は数年間で1千万円近くになった』こと等のことから、「消費税は国税滞納額の半分を占めている²⁶⁾」ことを鑑みると、企業の経済実体を、法体系に内包化する法理を構築すべきものと考えらる。

ところが、最近の「²⁷⁾税務会計の基本原則からの検討」の報告によると、「公平性の原則、中立性の原則（租税影響排除の原則）、租税負担能力の原則（＝資本不課税の原則）、会計依存の原則（＝公正処理基準）、実質課税（＝租税回避防止の原則）、便宜性の原則（＝重要性の原則）」の項目の観点を鑑みると、そこには、法人等にも許容されるべき、「財産権等の保障」に基づく「租税法主義」等の観点が、「税務会計の基本原則」の前提として捉えられていないことから、結局は、憲法等の「実体法上」の「枠組」の定でない税務会計に帰することになろうか。

また、最近の所説は、本来、企業の経済実体を写像すべき企業会計等について、「税務会計は、法人税法上の課税所得と企業会計上の企業利益が共通の観念であるため、二度手間をさけるために企業会計準拠主義を採用し、また、法人税法74条1項で確定決算主義を採用したのであって、まず企業会計を基底としてその上にそれを基礎として会社法（商法）会計があり、さらにその上に税務会計があるという『会計の三重構造』を形成することとなったのである。（金子 [2009], 263頁）

以上のような見解を踏まえると、法22条4項は、法人税法の簡素化を図るに当たり、課税所得の計算は、租税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提とすることを明らかにした確認規定と位置づけることができる（中里 [1983], 1564頁²⁸⁾）と称された上で、「少なくとも、法の世界において、企業会計は、そのような意思形成の際の参考資料でしかない（中里 [1996], 26頁²⁹⁾）と称されている所説を許容されているが、しかし、企業の経済実体を写像する企業会計は、当然に、税法等の上位規範である憲法の「財産権等の保障」の下にあることから、「企業会計を基底としてその上にそれを基礎として会社法（商法）会計があり、さらにその上に税務会計があるという『会計の三重構造』」とか、「企業会計は（中略・引用者）意思形成の際の参考資料でしかない」との所説を許容されるのは、きわめて形而上的な規範論を形成することになろうか。そして、上記「³⁰⁾会計の三重構造」論者は、その体系上の問題を意図されているのか、当該所説は、「①一定の支出または損失の損金算入については損金経理が要件とされているため、租税会計が法人会計に影響

響を及ぼす例が少なくないこと、(中略・引用者) ②企業会計の基準の明確でない問題について、租税の世界で形成された基準が企業会計に影響を及ぼす例が少なくないこと、の2つの理由から、実際には逆基準現象とも呼ぶべき現象が生ずることが少なくない³¹⁾と称される「逆基準性」の問題を克服できるのであろうか。

もちろん、「企業の経済実体」を「写像」する「企業会計」を、憲法上の「基本的人権(特に「財産権等」)の保障」を問題にすることを、違和感を持たれると考えるが、だが、「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す企業の「実体」の在り方は、最判においても、その「実体」は、「自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会(中略・引用者)の構成単位たる社会的実在³²⁾」であり、「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用される³³⁾」と判示している観点からも、企業の経済実体を写像する企業会計は、税法等の上位規範である憲法の「財産権等の保障」に基づく「法の支配」の観点から、上記「会計の三重構造」の在り方を検討しないと、最近の「基幹税」の引き上げの問題に対して対処できないことになろうか。

また、それは、従来の憲法上の「税」に対する「財産権の保障」等の在り方が問題になるが、それは「二重の基準」の問題に関係することになる。

V 「二重の基準」「違憲審査制」等の基本的な問題点

そこでアメリカの判例理論に基づいて体系化された、「二重の基準(double standard)の理論³⁴⁾」の影響ゆえにか、我が国の基調的な憲法学者によると、「この理論は、人権のカタログのなかで、精神的自由は立憲民政の政治過程にとって不可欠であるから、それは経済的自由に比べて優越的地位を占める³⁵⁾」と称されていることを鑑みると、その「経済的自由」と不可分の関係にある「財産権」は、上記の問題と同様に、「精神的自由」は、「財産権」よりも優越的地位を占めることになろうか。しかし、法哲学者が、「経済的自由が精神的自由よりも内在的価値において劣るというのは『知識人』特有の偏見ではないか³⁶⁾」とか、現実の「間接民主主義」を前提にする「立憲民主主義の政治過程」は、「代表

関においては、代表者の行為が、法的に被代表者に帰属し、被代表者の行為とみなされることを意味する³⁷⁾ものでないことから、果たして、精神的自由は、経済的自由及び、その自由と不可決な関係にある「財産権」に比べて「優越的地位を占める」と評されることは、過言と考える。そうすると、北野弘久博士が、「納税者基本権の具体的内容は、(中略・引用者)さまざまな日本国憲法の人権条項によって決定されることになる。それは納税者(タックスペイヤー)に関するさまざまな自由権、社会権等の集合的権利である³⁸⁾」と称されていることは、上記「二重の基準」の基本的人権の保障の「形而上化」を克服する法理であり、それに基づく「法の支配」を徹底するためには、最近の「基幹税」の引き上げについては、北野弘久博士が、「租税の徴収と用途の在り方について、憲法レベルにおいて決して法的無拘束下におかれているわけではない。この実定憲法的枠を逸脱すると、議会の制定した諸法律(予算を含む)もときに違憲無効となる³⁹⁾」のであろうか。まさに、それは「違憲審査制」の問題であるが、通説・判例は、「通常の裁判所が、具体的な訴訟事件を裁判する際に、その前提として事件の解決に必要な限度で、適用法条の違憲審査を行う方式(付随的違憲審査制)⁴¹⁾がある」と称されているのは、結局、統治の在り方、つまり、「三権分立」の問題を背景とするが、しかし、立法権、行政権、司法権の諸制度は、「基本的人権の保障」の「手段」であることから、果たして、「違憲審査制」を「事件性」を前提とする「付随的違憲審査制」に限定することは、「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」の観点から問題がある。したがって、上記所説も、「付随的審査制も、実際には、個人の人権の保障を通じて憲法秩序そのものを保障するという意味を強く帯びようになっている」と称されていることは、確かに、「付随的審査制」の場合でも、「憲法秩序そのものを保障」することにもなるが、だが、「憲法秩序」の概念の在り方は、当然に統治機構等の在り方を内包していることを鑑みると、それを「基本的人権の保障」の「手段」として捉えた上で、「憲法秩序」を問題にしないと、「付随的審査制」等の在り方は、従来の一定の「憲法秩序」の既存性の「枠内」に閉ざすことにならうか。

そこで、戸松秀典元学習院大学教授が、「裁判法理としての立法裁量論⁴³⁾」について、「立法裁量論とは、法律の合憲性の審査が求められたとき、裁判所が

立法府の政策判断に敬意を払い、法律の目的や目的達成のための手段に詮索を加えることや裁判所独自の判断を示すことを控えることを指す⁴⁴⁾と称されているが、そうすると、「基本的人権の保障」の為の「違憲審査制」は、結局、「国会に敬意を払いつつというフレームを通した上で、人権規制立法をどの程度のところで違憲とすべきかという程度のところで違憲とすべきかという発想になる⁴⁵⁾」ことになり、結局は、「基本的人権を保障」する為の「違憲審査制」の在り方が問われることになろうか。

VI おわりに

周知のように、日本国憲法は、「すべて国民は、個人として尊重される」(憲法13条)と規定しており、その意味は、「『個人として尊重される』とは、個人主義の原理を表明したものである(中略・引用者)。個人主義とは、人間社会における価値の根元が個人にあるとし、なによりまさって個人を尊重しようとする原理をいう⁴⁶⁾」と称されている。したがって、「個人主義」は、「価値の根元が個人にある」ことから、当然に「個人」と「家庭」、「個人」と「社会」の関係が希薄化することになる。

そこで、「個々人」が自己の権利等を実現するためには、弁護士等の役割が重要視されているが、しかし、法律等に内質(非科学性等)する問題が、「本質的」に解決しない限り、弁護士諸氏が、依頼者のニーズに合致した代理人であるのが問われることになる。そして、現代社会における法現象は、多様化し複雑化している。

そこで、租税訴訟学会の理事である、弁護士が、租税訴訟学会の設立趣旨の中心について、「国民の権利保護を重視する『法の支配』の原理⁴⁷⁾」と、きわめて「的確」に紹介されながら、今度は、一転して、「反税団体を母体にする思想・考え方とは明確に一線を画するものである⁴⁸⁾」と称される、その「矛盾性」は、法の「基礎的な論理性」と「法の支配」の「基礎的な認識性」が問われることになるが、それは、法の「非科学性」の観点から、当該弁護士の思考性も、一応は許容すべきことになるが、「反税団体を母体にする思想・考え方」に共鳴

する納税者は、弁護士法1条の「弁護士は、基本的人権を擁護」の規定の観点から、当然に、他の弁護士の選択の機会が必要となる。したがって、我が国は、弁護士の数を「米国」並に増員しないと、「個人」の権利の実現は、きわめて困難なことになるうか。

特に、今回の東京電力の原発事故等に対する対応の在り方を鑑みると、「米国」等においては、当然に民事訴訟等が行われていたものと考ええる。そして、その問題は、「東日本大震災」と「原発事故」の被災者の方々の「権利」の実現について、従来の「公害」等の問題の対処の在り方を鑑みるに、「水俣病50年、『水俣学』を唱える医師」の原田正純医師は「対談」⁴⁹⁾で、「福島第一原子力発電所の深刻な事故を、どう受け止めましたか。」の問いかけに、『懲りてないね』（中略・引用者）『水俣病では、政府も産業界も学者も、安全性の考え方を誤ったんです。その後いろいろな薬害でも、カネミ油症でも、危険が起きる前に危険を予測し、対策を立てられるはずだった。50年たっても教訓は生かされていない』『今回、最初はほくも天災だったと思った。でもだんだんわかってくると、やはり人災だった』と称されているように、我が国は、「基本的人権の保障」の在り方が確立しているのだろうか、そこで「水俣病」の問題が、新聞紙上で、「国の基準では水俣病と認定されない被害者を対象とした新救済政策をめぐり、申請者らでつくる水俣病不知火患者会（熊本県水俣市）と民間の医師団が22日（平成24年1月・引用者）、熊本、鹿児島と大阪市、岡山市で400人規模の集団検診を開いた。受診者の約9割に水俣病とみられる症状が確認された⁵⁰⁾、ところが、「環境省は新救済策の申請を早ければ3月末で締め切ることを検討しており、近く最終判断する方針だ⁵¹⁾」ったが、上記医師団は、「新救済策の対象となる全身の感覚障害や手足の先ほど感覚が鈍くなる症状が確認された。国の基準で水俣病と認定されてもおかしくない人もいた⁵²⁾」、したがって、上記集団検診の終了後、「医師団の藤野紘・水俣協立病院名誉院長は『救済されるべき人が圧倒的に多かった。新たな被害がだんだん明らかになっている状況で、（申請を）締め切ることは絶対すべきでない』と述べた⁵³⁾」こと等を鑑みると、結局は、なにゆえに、50年も経っているのに、「被害者」が救済されないのか、その問題の「本質」は、上記の自然権的に「個々」の「人間自体」・「人間という事実のみに基づいて、

人間が生まれながらにもっている」権利に基づいて「基本的人権の保障」を捉えないことゆえに、結局は、「基本的人権の保障」の手段である、「統治機構」の在り方で「基本的人権の保障」を限定化することになっている。したがって、本稿は、僭越ながら、「東日本大震災」等の後の「基本的人権の保障」を実現するために、「基本的人権の保障」を「憲法」の「本質」とした上で従来の「税」の意義等を是正することによって、「基本的人権の保障」を内質した、税法及び税務会計の基本的問題点を提起し、その問題を実現するために、司法の在り方として、弁護士の「米国」並の増員と「違憲審査制」等について概要的に提起している。

注

- 1) 伊藤正己『憲法』(弘文堂, 1982年) 177頁。
- 2) 芦部信喜名誉教授は、基本的人権の保障に関して、「憲法以前に成立していると考えられる権利を憲法が実定的な法的権利として確認したもの、と言うことができる」(芦部信喜『憲法(新版(補訂版))』(岩波書店, 2000年) 80頁)と称される観点は、きわめて傾聴すべき所説であるが、だが、当該所説は、その前提として、「自立的な個人」(芦部信喜・前掲注2) 80頁)を問題にされている観点から、結局は、「基本的人権の保障」を限定化することになろうか。「基本的」に捉えることになろうか。
- 3) 朝日新聞(夕刊) 2011年10月12日。
- 4) 朝日新聞・前掲注3)。
- 5) 遠藤比呂通『市民と憲法訴訟』(信山社, 2007年) 107~109頁。
- 6) 遠藤比呂通・前掲注5) 109頁。
- 7) 最大判昭和57・7・7民集36巻7号1235頁。
- 8) 最大判昭和42・5・24民集21巻5号1043頁。
- 9) 北野弘久『税法原論(第6版)』(青林書院, 2007年) 28頁。
- 10) 湖東京至『消費税法の研究』(信山社, 1999年) 6頁。浦野広明税理士は、「多くの論者は所得税や消費税は、ひろく、うすく、課税するのが公平だという。この主張は、低

〔1万円の買物で支払う消費税の月収に占める割合〕

月収(円)	月収に占める割合(%)	5万円の人の負担倍数
50,000	1.0	1.00
100,000	0.5	2.00
300,000	0.16	6.25
500,000	0.1	10.00
1,000,000	0.05	20.00
2,000,000	0.025	40.00

I シンポジウム 大震災と税制

所得者に重い税金を課す考で、経済的強者を養護する見えすいたつくりごとである。1万円の買物をして消費税（1万円×5%）を500円支払った場合の月収に占める消費税負担率は次のようになる。

この表から分かることは、消費税は低所得者ほど重い負担をせおい、高額所得者ほど低い負担で済む税金だということである。つまり、応能負担原則から見るとまったく道理にあわない税金なのである」（浦野広明『納税者の権利と法』（新日本出版社、1998年）17～18頁）と、「消費税」の本質的な問題点をわかり易く説明されている。

- 11) 田中二郎『租税法（第3版）』（1990年）1～2頁。
- 12) 末永英男「租税特別措置」（税務会計研究会特別委員会中間報告）『税務会計研究』22号（2011年）166頁。
- 13) 北野弘久・前掲注9）25頁。
- 14) 北野弘久・前掲注9）27～28頁。
- 15) 北野弘久・前掲注9）28頁。
- 16) 畠山武道・渡辺充『税法法』（青林書院、2000年）9頁。
- 17) 金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2009年）19～20頁。
- 18) 清宮四郎『憲法I（第3版）』（有斐閣、1981年）68頁。
- 19) 金子宏・前掲注17）20頁。
- 20) 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）29頁。
- 21) 金子宏・前掲注17）19頁。
- 22) 田中二郎『租税法（第3版）』（有斐閣、1990年）123～124頁。
- 23) 柳裕治『税務会計研究における確定決算主義』〔責任編集〕安藤英義・古賀智敏・田中健二『企業会計と法制度』（中央経済社、2011年）317頁。
- 24) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒編者『公法学と法と政策（上巻）』（有斐閣、2000年）182頁。
- 25) 朝日新聞2011年12月13日。
- 26) 朝日新聞・前掲注25）。
- 27) 成道秀雄「法人税法等における損金不算入等の規定の総合」・「税務会計研究学会特別委員会最終報告」『税務会計』22号（2011年）115頁。
- 28) 末永英男「税務会計の現象と課題」〔責任編集〕安藤英義・古賀智敏・田中健二『税務会計の展開』（中央経済社、2011年）261頁。
- 29) 末永英男・前掲注28）269頁。
- 30) 金子宏・前掲注17）263頁。
- 31) 金子宏・前掲注17）263～264頁。
- 32) 最大判昭和45・6・24民集24巻6号625頁。
- 33) 前掲注32）625頁。
- 34) 芦部信喜・前掲注2）100頁。
- 35) 芦部信喜・前掲注2）100頁。
- 36) 井上達夫『法という企て』（東京大学出版会、2005年）184頁。
- 37) 清宮四郎・前掲注18）68頁。

- 38) 北野弘久・前掲注9) 83～84頁。
- 39) 北野弘久・前掲注9) 78～79頁。
- 40) 芦部信喜・前掲注2) 340頁。
- 41) 芦部信喜・前掲注2) 340頁。
- 42) 芦部信喜・前掲注2) 341頁。
- 43) 戸松秀典『憲法訴訟（第2版）』（有斐閣，2008年）253頁。
- 44) 戸松秀典・前掲注43) 253頁。
- 45) 藤井俊夫「憲法判断における審査基準の役割」『ジュリスト』1037号（1994年）37頁。
- 46) 宮澤俊義・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』（日本評論社，1978年）197頁。
- 47) 志賀櫻「最高裁判所は変わったか」『租税訴訟』5号（2012年）3～4頁。
- 48) 志賀・前掲注47) 4頁。
- 49) 朝日新聞2011年5月25日。
- 50) 朝日新聞2012年1月23日。
- 51) 朝日新聞・前掲注50)。
- 52) 朝日新聞・前掲注50)。
- 53) 朝日新聞・前掲注50)。

4 大震災における GMS の物流体制・CSR と「震災引当金」の創設提言

——大震災時のイトーヨーカ堂の中国と日本における事業活動を中心として——

高	沢	修	一	(大東文化大学・河北大学)
陳			君	(河北連合大学)
姜			凌	(河北大学)
曲		愛	娟	(大東文化大学)

I 序

中華人民共和国（以下、「中国」とする）と日本国は、四川省大地震（2008年5月12日発生）及び東日本大震災（2011年3月11日発生）という大震災に襲われた経験を共有する。

大震災は、GMS（General Merchandise Store）に代表される小売業の物的流通（以下、「物流」とする）に大きな影響を与え、業務停止状態となった小売業の数も多い。本来ならば、GMSは、取扱い商品の種類が多いため、物流が破綻したならば円滑な商品提供が困難となるはずである。しかしながら、中国及び日本国において店舗展開を行っている代表的なGMSの1つである株式会社イトーヨーカ堂（以下、「イトーヨーカ堂」とする）は、企業の社会的活動であるCSR（Corporate Social Responsibility）にもとづき、震災直後から積極的に被災者の救済を行い、被災地に対する寄附金及び義援金の寄贈を行っている。

例えば、中国の成都イトーヨーカ堂は、四川省大地震発生時に、成都市内において3店舗（春熙店・双楠店・錦華店）を営業展開していたが、「市民のライフラインを確保する重大な社会的使命がある」という認識の下、四川省大地震の翌日から店舗営業を再開し、成都市民に対して食住関連商品を販売すると共に、義援金の寄贈を行っている。

一方、日本国の被災地である東北エリアに6店舗（花巻店・仙台泉店・石巻あけぼの店・郡山店・平店・日立店）を営業展開していたイトーヨーカ堂は、震災翌日から店舗営業を再開し（石巻あけぼの店は、震災当日の18時から営業を再開する）、震災翌々日の3月13日には延べ296名の社員を派遣して人的支援を実施している。

よって、本報告では、大震災の発生に伴い小売業の物流体制が破綻している状態のなかで、他の小売業に先駆けて消費者に対する物的な社会貢献及び人的な社会貢献を可能としたイトーヨーカ堂の物流体制とCSRについて検討したい。併せて、日本国においては、近い将来に、大地震、大津波、大気汚染、土壌汚染及び水質汚濁などの大災害の発生が予測されるため、将来の大災害発生に備えてリスクマネジメントの観点からも「震災引当金」の必要性を提言し、それに伴う税務会計上の課題について論じたい。

II 大震災時のイトーヨーカ堂の事業活動

1 イトーヨーカ堂の中国出店戦略

中国国務院は、2008年5月12日に発生した四川省大地震が中国経済に与えた経済的損失額を、8451億元（約13兆4000億円）と見積り、そのうち四川省の経済的損失は91.3%を占め、商業・サービス業における経済的損失は約325億元（約5000億円）に達したと発表した¹⁾。また、四川省大震災当時、四川省へ進出していた日系企業数は174社であり、そのうちの100社が重慶市及びその周辺地域に進出し、残りの74社が成都市及びその周辺地域に進出していたが、日系GMSは、イトーヨーカ堂1社だけである²⁾。

中国内陸部への進出を図ったイトーヨーカ堂の出店戦略は、香港（1987年）、広州（1996年）、青島（1998年）及び深セン（2002年）と中国沿岸エリアに集中的に出店したイオン株式会社（以下、「イオン」とする）の出店戦略とは大きく異なる。イオンが、中国沿岸部への進出にこだわったのは、「中国での事業拡大に関して、日系小売企業の大きな不安要素の1つが、食品を中心とした商品の配送ネットワークを現地でどう構築するか、という物流上の課題が挙げられ、

①インフラの整備、②各種の規制・慣習、③物流のサービスレベルの低さを始めとする食品等の消費財の物流に関して問題点が多いためである³⁾」と推測できる。

一方、イトーヨーカ堂も、2001年以後は北京市周辺に集中的に出店している。しかし、1996年に四川省成都市からの強い要請を受けると、成都イトーヨーカ堂有限会社を設立し、将来的に消費拡大が予測される中国内陸部へ積極的に進出している。ただし、イトーヨーカ堂は、多店舗展開を中国国務院から認可されているチェーンストア外資であるのにもかかわらず、2010年10月末時点で13店舗を出店しているにすぎず、カルフル（フランス）の41店舗及びウォルマート（アメリカ）の33店舗に比べると、イトーヨーカ堂の慎重な経営戦略が窺える⁴⁾。

つまり、イトーヨーカ堂は、1店舗あたりの利益率と物流システムの効率化を図るため、北京及び成都というように出店エリアを一部の大都市に地域限定して既存エリア内に新規店舗を集中的に出店させるという店舗の集約化を図っているのである。しかしながら、出店数が少ない場合には、効率的な物流体制を構築するという面では大きなメリットを有するが、逆に、正確な顧客情報を収集することが難しくなり、顧客の嗜好に沿った商品仕入・商品販売・在庫管理が難しくなるというデメリットを指摘できるのである。

2 日系GMSの中国出店を担う物流体制

物流は、「マクロレベルで捉えるとき、生産と消費を橋渡しする経済活動のうち、生産物の物理的な場所的、時間的行動を行うもの、すなわち、生産物の運送機能と保管機能を統合した概念であり、荷約、包装などを含めた諸活動を意味する。また、個人企業レベルでは、一般に自社から得意先へ商品を移す配送をいう場合と、ロジスティック（logistics）という言葉でいわゆる原資材の調達活動、商品の仕入活動、在庫管理活動を含めたものを指す場合とがある⁵⁾」と定義できる。つまり、物流とは、航空機、船舶、鉄道及び自動車等の輸送機能に倉庫、貯蔵設備及び荷役施設等の保管機能を加えたものことであるが、実際には、空港、港湾、鉄道路線、道路等の物流インフラが整備されていなければ用いることができない。

つまり、GMSが、中国内陸部へ進出する場合には、安定した輸送手段の確保が求められることになるが、そのため、食料品を主体とする物流システムの担い手として自動車（トラック）輸送の存在意義が大きい。

例えば、日系物流企業としては、運輸業を主体として“中国物流の御三家”と称される日本通運、日新及び山九の3社に加えて、佐川急便、日立物流及び近鉄エクスプレス等が存在しており、そして、保管倉庫業としては、三菱倉庫、三井倉庫及び住友倉庫等が存在する。

一方、中国物流企業は、みずほコーポレート銀行産業調査部の調査に拠れば、(イ) 国営物流企業、(ロ) 荷主系物流企業、(ハ) 民営物流企業（大手・中堅）、(ニ) 民営物流企業（中小・零細）の4種類に分類される⁶⁾。

現在、中国の物流システムは成長期を迎えているが、この成長には、日系企業の果たした役割が大きく、例えば、日系製造業は、中国の現地物流企業を日系物流専門企業に連携させて、物流技術やノウハウを中国の現地物流企業に移転させることによって育成しながら活用してきたのである⁷⁾。

しかしながら、一般的に、日系企業の中国現地物流企業に対する評価は低く、そのため、「輸送品質に対する不満が目立ち、現地物流企業に対する評価は低く、その結果、現地物流企業は利用せず、日系物流企業に物流業務を委託しているという企業が多い⁸⁾」のである。そして、中国における物流の問題点としては、トラック運送上の課題、通関手続き上の課題、中国人労働者の質的課題等が挙げられ、特に、トラック運送上の課題としては、①道路ネットワークの未整備、②営業免許の片足主義、③道路利用料金の不透明さ、④参入事業者の増加に伴う競争激化、④地方政府による交通条例の煩雑さ等が挙げられる⁹⁾。

また、中国物流では、「内陸部における物流システムは、沿海部に比べれば全般的に見劣りし、特に、低温物流においては初期段階といわざるをえず、内陸部都市におけるテーマとしては、沿海部との長距離輸送を如何に結ぶかという問題が存在し、最もコストが安く、温度管理やスピードにも優れているという理由から『トラック』が最も活用されている。しかしながら、この沿海部と内陸部を結ぶ幹線のトラック輸送は、地場の中小零細企業が犇めく競争激しいエリアでもあり、物流企業として新たに参入するには極めてハードルが高く、

貨物量が限定的であり、往路の貨物があっても復路は確保しづらく、トータル積載率の問題から一般的に大手物流企業は取り組みづらい事業エリアとなっている¹⁰⁾」のである。

つまり、中国沿岸部においては、日系物流企業の進出が活発であるため日系GMSの進出が容易であり、中国内陸部においては、日系物流企業の進出が少ないため日系GMSの進出が厳しいのである。例えば、内陸部の大都市である陝西省西安市や四川省重慶市では、日系GMSが進出していない（ただし、重慶市には、2010年にローソンが進出している）。

また、日系GMSが中国沿岸部に集中的に進出する理由としては、「保税物流園區」の存在が挙げられる。保税物流園區とは、外資系物流企業の誘致を目的として、保税區に港灣を隣接して交通インフラを整備させ、税関手続きを簡略化し、関税の免除及び軽減措置を行っている地域のことであり、さらに貨物搬入時点で「増殖税」の還付を受けることができるメリットも有する¹¹⁾。つまり、保税物流園區が設けられた大連及び上海等の中国沿岸部は、日系物流企業にとって進出しやすい地域なのである。

現在、中国内陸部で消費財の物流事業に積極的に取り組んでいる日系物流企業の数が極めて少ないため、成都イトーヨーカ堂は、現地の取引先との間で、チームマーチャンダイジングを展開して、衣料品（98%）、住居関連商品（98%）及び食品（85%）を原則的に「現地調達」としたと推測できる¹²⁾。換言するならば、成都イトーヨーカ堂は、日系物流企業を拠点とする物流体制を確立することが難しかったため、四川省大地震時の物流システムの混乱状態のなかで、迅速な食料品等の提供を可能にしたといえるのである。

なお、成都イトーヨーカ堂の物流体制の構築には、イトーヨーカ堂に対して中国進出を勧めた“中国最強商社”と称される伊藤忠商事株式会社の協力（中国全土を網羅する物流ネットワークを活用した物流サービス事業）も大きく寄与したと推測できる¹³⁾。

3 四川大地震時の成都イトーヨーカ堂のCSR

四川省大地震における成都イトーヨーカ堂の対応は、CSRを意識したもの

であると評することができる。一般的に、CSRは、「企業の社会的責任」といわれる。このCSRについて、デイヴィス(K. Davis)は、CSRについて、「企業には社会的責任を負うことが求められ、企業の意思決定に拠る社会的価値観の統一を行うべきである¹⁴⁾」と主張し、キャロル(Carroll, A. B)は、「CSRは、企業の経営活動における経済的、法的、倫理的、社会的なすべての領域においてなされるべき自由裁量であるべきである」と述べ、CSRは、経済的責任、法的責任、倫理的責任、社会的責任の4種類の社会的責任によってピラミッド状に段階的に形成されていると説明する¹⁵⁾。

また、CSRについての明確な定義は存在しないが、メセナやフィランソロピーとの同質性が窺える。しかし、CSRは、単なる資金援助に伴う物理的な社会貢献だけではなく、メセナやフィランソロピーに比べて人的な繋がりを重視した持続的な社会貢献である。

つまり、四川省大地震時における成都イトーヨーカ堂の震災救援活動は、物理的な社会貢献に加えて、人的な社会貢献を伴ったCSRと評される。実際、大震災の翌日の営業再開日には、成都イトーヨーカ堂の従業員数の約80%が出社しているが、個人主義の傾向が強い中国において成都イトーヨーカ堂の一連のCSRは、同社の従業員教育の成果と評価できるのである。

すなわち、成都イトーヨーカ堂は、四川大震災にあたって、「市民のライフラインを確保する重大な社会的使命がある」という認識の下、大震災の翌日から営業を再開し、成都市民に対して食住関連商品を販売している。また、成都イトーヨーカ堂は、CSRの一環として、四川省大震災の被災当時には成都市赤十字会と提携して、被災者に対して飲料水、食料品、日用品、学用品等の支援物資を提供し、さらに、中国赤十字会へ義援金1億5556万2372円を、成都市赤十字会へ義援金312万円を、成都赤十字会及び地域の小中学校へ支援物資837万円相当を、成都市赤十字会及び四川省赤十字会へ緊急支援金1000万円等を寄進している。この成都イトーヨーカ堂のCSRは高い評価を受け、2002年には「成都市の労働管理優秀企業」に選出され、そして、2008年には「卓越企業」として中国政府から表彰されたのである¹⁶⁾。

加えて、成都イトーヨーカ堂は、2010年4月に発生した青海省地震の際にも、

被災地で支援活動を行っている。青海省地震時に、成都イトーヨーカ堂は、消防士への食料品や飲料品の提供を行い、各店舗で募金活動を実施して、総額5万3016.15元（約72万円）の寄付を行っている¹⁷⁾のである。

現在、日本企業の多くが、CSRの重要性について認識し、「CSR報告書」を作成しているが、ガルフ（Gelb and Strawser）は、CSRに積極的な企業ほど企業情報の開示に積極的に取り組んでいると説明する¹⁸⁾。

イトーヨーカ堂は、日本国企業のなかでも積極的にCSRに取り組んでいる企業として高く評価されており、2004年度の日経ビジネス「CSRランキング報告書部門」第1位に選出されている。

実際に、イトーヨーカ堂グループの一員である成都イトーヨーカ堂は、四川省大震災時において、積極的な被災地支援を行ったが、これは、CSRの重要性が成都イトーヨーカ堂の従業員のなかに浸透した成果といえる。

一方、成都の日系小売業としては、イトーヨーカ堂の競合店である「成都伊勢丹」が2007年5月19日から営業を開始しており、同社は、163万2632円の救済募金を四川省大地震の被災地に届けている¹⁹⁾。

しかしながら、伊勢丹のCSRは、イトーヨーカ堂と比較した場合に消極的であり、この四川省大地震時におけるCSRの差異は中国チェーンストア&フランチャイズ協会が四川省大地震後の2009年に公表した中国小売業ランキングにも反映している。例えば、成都イトーヨーカ堂は第62位にランキングされているのに対して、成都伊勢丹は100位内にランキングされていないのである²⁰⁾。

もちろん、イトーヨーカ堂と伊勢丹の両社のマーケティング戦略は大きく異なり、販売方法や陳列商品の価格帯も異なるため、一概にCSRの影響とは断じがたいが、CSRが消費者動向に何らかの心理的影響を与えていることは否定できない²¹⁾。

すなわち、CSRの導入は、(i)ステークホルダーに対する企業イメージの向上効果を期待することができ、(ii)企業イメージの向上に伴い、消費者及び投資家等のステークホルダーの信頼を獲得することができ、その結果として持続性の高い安定株主の確保を可能とし、(iii)企業の反社会的行動を未然に防ぎ、企業経営における将来のリスク負担を軽減することに繋がるのである。

4 東日本大震災時のイトーヨーカ堂の物流体制・CSR

イトーヨーカ堂は、日本国内で急激な多店舗化を進展させることなく、同一圏内で店舗網を拡大させるドミナント方式（高密度多店舗出店方式）を採用し、首都圏を中心とする関東地方に店舗を集中させている。例えば、海外の店舗13店舗を除く174店舗（2011年4月20日現在）中119店舗を関東地方に集中的に出店しており、東北エリアには10店舗しか存在していない。この他は、北海道エリア（12店舗）、甲信越エリア（9店舗・榎丸大3店舗を含む）、中部エリア（11店舗）、近畿エリア（11店舗）及び中国エリア（2店舗）である。東北エリア10店舗の内訳は、五所川原店・八戸沼館店・弘前店（青森県）、花巻店（岩手県）、石巻あけぼの店・仙台泉店（宮城県）、郡山店・平店（福島県）であるが、東日本大震災の被災を受けた店舗は、仙台泉店、石巻あけぼの店及び平店などであるが、イトーヨーカ堂は、CSRの一環として延べ296名の社員を派遣して人的な支援を実施している。

また、イトーヨーカ堂は、東日本大震災の翌々日から、臨時の物流体制の構築による物流を回復させたが、イトーヨーカ堂の物流体制を支えているのは、1985年に導入されたPOS（Point Of Sales）システムと、1991年に導入されたISI（Integrated Store Information）システムである。

すなわち、POSシステムの導入は、効率的・合理的な在庫管理と商品管理を実現し、そして、ISIシステムの導入によって、POSデータを店舗ごとに分析処理することができるようになった。さらに、POSシステム及びISIシステムの活用にもとづく的確な消費者ニーズの把握は、定時一括納品と称される物流体制の整備を可能とした。

この物流体制の整備は、東日本大震災時においても活かされ商品を被災地に円滑に流通させたのである。例えば、イトーヨーカ堂は、東北エリアに設けていた9か所の物流拠点のうちで宮城県内に設置した「宮城日用品センター」、「仙台生鮮センター」及び「東北冷凍センター」の3ヶ所の物流拠点が被災した。

しかし、イトーヨーカ堂は、全国的に展開させた物流ネットワークを活用して臨時の物流体制を構築することにより、日用品・生鮮品（埼玉県杉戸センター）及び冷凍食品（北海道札幌センター・埼玉県戸田橋センター）等の商品を、東日本

大震災の翌々日から被災地の消費者に対して提供している。²²⁾つまり、イトーヨーカ堂のCSRは、東日本大震災の混乱の中で震災復興に大きく貢献したのである。

III 税務会計における震災引当金の必要性

1 GMSの特別損失の計上予測

GMSは、図表1に示すように、震災の影響及び資産除去債務による特別損失を発表した。例えば、イトーヨーカ堂が所属するセブン&アイ・ホールディングスは、260億円の資産除去債務と、240億円の特別損失の計上を予測している。資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいい、資産除去債務に該当する法的義務としては、アスベスト（石綿）・ポリ塩化ビフェニル（PCB）等を含む有形固定資産の除去時の法的義務、定期借地契約や建物の賃貸借契約にもとづく原状回復義務等が該当すると考えられる。²³⁾

従来、企業は、環境に関する債務の計上について積極的でなかったが、国際会計基準(International Accounting Standard：以下、「IAS」とする)とのコンバージェンス(収斂化)に対応して、2010年4月以降開始する事業年度から全面的に適用されることになったため、GMSは、「資産除去債務」を特別損失として見込んでいた。しかし、東日本大震災に伴う「災害損失」については予想外であり、GMSの企業経営に大きな影響を与える可能性が高い。一方、「特別損失」とは、企業の経常的な経営活動と直接的な関わりを有しない、災害という特別な要因によって発生した臨時的な損失のことであり、固定資産売却損、固定資産除去損、投資有価証券評価損、災害損失等のことである。

また、日本公認会計士協会の会長通牒2011年第1号は、図表2に示すように、1995年3月27日に公表された「阪神・淡路大震災に係る災害損失の会計処理及び表示について」に準じて、会計上の災害損失の範囲について直接・間接の損失を例示している。

図表1 GMSが今期に見込む特別損失 (単位：百万円, 2012年2月期)

大手小売業の今期の特別損失の見込み額		
	震災の影響	資産除去債務
セブン&アイ・ホールディングス	26,000	24,000
イオン	30,000	20,000
ダイエー	1,500	9,000

(出所) 日本経済新聞社・2011年4月22日・14版参照。

図表2 会計上の災害損失の範囲についての直接・間接の損失の例示

① 固定資産（建物等の有形固定資産、ソフトウェア等の無形固定資産、投資不動産等）や棚卸資産（商品等）の滅失損失
② 災害により損壊した資産の点検費、除去費用等
③ 災害資産の原状回復に要する費用、価値の減少を防止するための費用等
④ 災害による工場・店舗等の移転費用等
⑤ 災害による操業・営業休止期間中の固定費
⑥ 被災した代理店、特約店等の取引先に対する見舞金、復旧支援費用（債権の免除損を含む）
⑦ 被災した従業員、役員等に対する見舞金、ホテルの宿泊代等の復旧支援費用

(出所) 日本公認会計士協会の会長通牒平成23年第1号。

2 企業会計上の引当金の定義と震災引当金の必要性

企業会計上、引当金は「発生主義にもとづいて成立する会計概念であるため、当該期間の支出額の有無に関係なく当該期間に生じた費用をもって計上すべきであるが、実際には、その発生額を見積り額によって測定・計上しなければならず、そのため、収益からその見積り額を控除した留保額を表示する貸借対照表の貸方項目である²⁴⁾」と説明される。つまり、引当金は、適正な期間損益計算を実現するためには、収益に対応させるべき費用であれば、それが具体的に現実化していなくても、その発生を見積もって計上しなければならないのである²⁵⁾。

例えば、イトーヨーカ堂の引当金としては、「貸倒引当金」、「賞与引当金」、「役員賞与引当金」、「販売促進引当金」、「商品券回収損引当金」、「退職給付引当金」及び「役員退職慰労引当金」が設けられていた。この他に、店舗閉鎖を計画的に実施するための「店舗閉鎖引当金」も存在する。

また、引当金の定義については、日本基準とIASで異なる。例えば、企業会計原則では、注解18において「将来の特定の費用又は損失であっても、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」と引当金を定義づける。

一方、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board : IASB)は、引当金に関する会計基準としてIAS第37号「Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets」を設けている。そして、IAS第37号は、引当金について、(イ)過去の事象の結果として現在の義務を有していること、(ロ)その義務を履行し弁済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いこと、(ハ)金額についての見積もりについて信頼性を有していること、を設定要件とする²⁶⁾。

本来ならば、阪神・淡路大震災(1995年1月17日発生)の時点で、大規模店舗(固定資産)を有するGMS等の大型商業施設では「震災引当金」の創設を検討すべきであった。

しかし、「震災引当金」は、将来的に大震災の発生を予測することが難しく、そして、その発生金額を合理的に見積もることが容易でないため、引当金として設定することが難しいと説明されてきたのである。

実際に、「震災引当金」の設定については、大気汚染、土壌汚染及び水質汚濁等の浄化のためには10年単位の長時間を要し、また、将来の支出において不確実性を伴う可能性があり、そして、浄化技術の進歩や法律改正によっても影響を受けるため、引当金として認識できるか否かで見解が分かれるのである²⁷⁾。

しかしながら、東日本大震災の震源の東側海域では、マグニチュード(M)8級の大規模な余震が発生する可能性が指摘されている²⁸⁾。

また、地震等の自然災害リスクが、図表3に示すように、今後30年以内という近い将来に発生の可能性が高いのであるから、GMS等の大型商業施設において「震災引当金」の創設を検討すべきである。

図表3 主な地震発生確率（今後30年以内）

領域または地震名	マグニチュード		発生確率			被害規模
			10年以内	30年以内	50年以内	
択捉島沖	8.1前後		8~10%	50%程度	80~90%	—
三陸沖南部海溝寄り	7.7前後	連動 8.0前後	30~40%	70~80%	90%程度以上	連動時 (岩手県内被害) 死者：1014人
宮城県沖	7.5前後		50%程度	99%	—	連動時 (宮城県内被害) 死者：164人
首都直下地震	6.7~7.2程度		30%程度	70%程度	90%程度	死者：1万2000人
東南海地震	8.1前後	同時 8.5前後	10~20%	60%程度	90%程度	同時発生 被害額：81兆円 死者：2万5000人
南海地震	8.4前後		10%程度	50%程度	80%程度	
東海地震	8程度	—	84%	—		

都市	自然災害 リスク指数	都市	自然災害 リスク指数	都市	自然災害 リスク指数
東京・横浜	71.0	メキシコシティ	19.0	ヨハネスブルグ	3.9
サンフランシスコ	167.0	北京	15.0	ジャカルタ	3.6
ロサンゼルス	100.0	ソウル	15.0	シンガポール	3.5
大阪・神戸・京都	92.0	モスクワ	11.0	サンパウロ	2.5
ニューヨーク	42.0	シドニー	6.0	リオデジャネイロ	1.8
香港	41.0	サンチアゴ	4.9	カイロ	1.8
ロンドン	30.0	イスタンブール	4.8	デリー	1.5
パリ	25.0	ブエノスアイレス	4.2		

（出所）日本政策投資銀行編著「防災マネジメントによる企業価値向上に向けて」2005年，1頁。

3 法人税法上の損金の定義と税務会計上の課題

法人税法第22条第3項（以下、「22条第3項」とする）は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算において、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これに準ずる原価の額、②前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものを、「損金」として挙げる。

また、法人税法は、企業会計とは異なり、《債務確定基準》を拠りどころとするため、債務が確定した時点において損金を認識する。例えば、法人税基本通達2-2-12は、「22条第3項第2号《損金の額に算入される販売費等》の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。①当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること、②当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、③当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること」を要件とする。つまり、22条第3項に拠れば、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものは、損金算入が認められないということになる。

しかし、国税庁は、2011年4月18日付課法2-3ほか2課共同「東日本大震災に関する諸費用の法人税の取扱いについて」（法令解釈通達）（以下、「費用通達」とする）により「災害損失特別勘定」などの法人税の取扱いを定めた。費用通達では、「法人税法上の取扱いとして、災害により被害を受けた棚卸資産及び固定資産の修繕費のために要する費用で、災害のあった日から1年以内に支出すると見込まれるものとして適正に見積もることができるものについては、災害損失特別勘定に繰り入れて、被災事業年度の損金の額に算入することができる」とした」のである。そして、法人が災害損失特別勘定への繰入額に相当する金額を、「特別損失又は災害損失引当金等の流動負債として処理している場合であっても、その内容が災害損失特別勘定であり、その損金算入及び益金算入に当たって、災害損失特別勘定に関する所要の明細書が確定申告書若しくは連結確定申告書又は中間申告書等に添付されているときには、法人が行った処理を災害損失特別勘定として経理したもとして取り扱ったとしても、特に課税上の弊害は生じない」としたのである。

すなわち、東日本大震災においては、阪神・淡路大震災時と同様に、「災害損失特別勘定」の損金の額の算入が容認された。しかし、日本は、図表3に示すように、高い自然災害リスク指数を示しているのであるから、大震災に際して対応措置がとられるのではなく、予め「震災引当金」を設定するべきである。

大震災時の災害は、建物・構築物等の固定資産の倒壊等における直接的な被災である“一次的な災害”と、“一次的な災害”によって波及する経済的な損失である“二次的な災害”に大別することができるが、「震災引当金」の設定では、東日本大震災時に発生した“一次的な災害”における損害額をもって「震災引当金」の発生額とするか、または、災害損失特別勘定の内容を準用することを検討すべきである。

しかしながら、適正な期間損益計算の実現を目的とした「震災引当金」の設定については、負債科目である「震災引当金」の設定が貸借対照表上の数値を悪化させ、そして、費用科目である「震災損失繰入額」（特別損失）の計上は損益計算書上の数値も悪化させるという問題点を指摘できる。この対応策としては、「震災損失繰入額」を損金算入した場合の法人税収の不足を補うことを目的として、大企業の内部留保（利益剰余金）に対する法人税の課税をするべきである。実際、わが国の上場会社の現金預金および短期保有の有価証券等を合算した企業の手元資金は、2011年3月末で51兆7477億円と2010年3月末よりも4%増加し、さらに、2011年6月末で62兆円と過去最高の数値を示している²⁹⁾。

そのため、大震災の復興財源に充てることを目的とした法人税収を確保し、大震災の復興支援を目的とした CSR 活動（寄附金・義援金等）を進展させるためには、法人税額から CSR 活動費用を控除した金額を法人税納税額とすることを提案したい。例えば、内部留保（利益剰余金）に対する法人税率を10%と仮定したならば、任天堂のケースでは、納付額149,963,100,000 $\{(\text{利益剰余金 } 1,502,631,000,000 \times 10\%) - (\text{義援金 } 300,000,000)\}$ となり、キャノンのケースでは、納付額299,577,900,000 $\{(\text{利益剰余金 } 2,998,779,000,000 \times 10\%) - (\text{義援金 } 300,000,000)\}$ となる。この内部留保に対する課税に対しては、二重課税になるとの批判的見解もあるが、「理論上は利益がほとんど配当に回ることを想定し、法人の課税と株主個人の配当所得への課税の2段階課税の仕組みを作ってきたが、実際はほとんど内部留保に回るのが実態であり、その分は配当³⁰⁾となって課税されることはない」と説明できる。

また、本報告では、「震災損失繰入額」を費用として計上した後に、「災害損失特別勘定の繰入限度額」に準じて、保険金等によって補填された金額を除き、

一定額を損金の額に算入することを提案したい。

現行の法人税法の計算においては、法人税基本通達2-2-12を前提として、「債務確定基準」を採るが、実状に応じて「実質主義」にもとづく課税も検討すべきである。この「実質主義」は、法と実質との間で不一致が生じた場合には、できるだけ実質を重視して課税関係を律するべきであり、それに拠って人税における課税の公平性が確保されることになる。企業の種類や規模が多様化しており、近い将来に大震災の発生の可能性が高いということを考慮した場合には、必ずしも「債務確定基準」に拘るべきではないといえる。

IV 結

本報告では、その研究対象としてGMSを取り上げたが、大型商業施設（固定資産）を有しているのは、GMSに限定されるものではなく、衣料系量販店、家電系量販店、食品スーパー及びドラッグストアのなかにも大型商業施設を有するものも存在する。しかしながら、未曾有の大地震を経験した中国及び日本の両国において、大型商業施設（固定資産）を所有していたのは、独りイトーヨーカ堂のみである。

そのため、本報告においては、まず第1に、中国（四川省大地震）及び日本（東日本大震災）において被災を受けた唯一のGMSであるイトーヨーカ堂の事例研究を通じて、大震災時におけるGMSの中国及び日本における物流体制と、CSRについて考察を試みた。中国及び日本において確立された物流体制は、大震災時において効果的に機能し、そしてCSRの一環として実施された人的支援及び物的支援は、被災地の救援活動で高い評価を受けた。つまり、大震災発生時におけるGMSの果たした役割は大きいといえる。

次いで、企業会計の視点から、GMSにおける「震災引当金」の必要性和、「震災引当金」を設けた場合の税務会計上の課題について検討した。税務会計は、「租税負担の公正な社会的配分のための秩序形成力を有する会計システムである」と特徴づけられる³²⁾。そして、法人税の税額計算を目的とする税務会計が、租税負担の公正な社会的配分のための秩序形成を目的とする会計システムとし

て位置づけられるのであれば、法人税の税額計算の前提となる損益計算書、特に大型商業施設を有するGMSにおいては、「震災引当金」の設定にもとづく適正な期間損益計算の確立が求められることになる。なぜならば、多種多様の小売業種において、生活日用品及び必需品の供給拠点であるGMSの存在価値は、他の小売業と比肩にならないほど大きなものであり、経済システムに与える影響が大きいからである。

ただし、負債科目である「震災引当金」の設定は、貸借対照表上の数値を悪化させ、そして、費用科目である「震災損失繰入額」（特別損失）の計上は、損益計算書上の数値も悪化させることになるが、適正な期間損益計算の実現を図るためには「震災引当金」を計上することが求められる。

本来ならば、阪神・淡路大震災の時点で、GMS等の大型商業施設を対象とする「震災引当金」の創設を検討すべきであった。しかし、「震災引当金」の設定については、将来発生の可能性を予測することが難しく、また大気汚染、土壌汚染及び水質汚濁等の浄化のためには10年単位の長時間を要し、そして将来の支出において不確実性を伴う可能性があり、さらに浄化技術の進歩や、法律改正によっても影響を受けることも予測されるため、引当金として認識することが難しかった。

現在、東日本大震災の震源の東側海域では、マグニチュード(M)8級の大規模な余震が発生する可能性が指摘されており、さらに、日本政策投資銀行の調査では、地震等の自然災害リスクが、今後30年以内という近い将来に発生する可能性が高いと報告されている。これらの大震災の発生の可能性の高さを考慮した場合には、国民消費生活の拠点となるGMS等の大型商業施設を対象とした「震災引当金」の創設を早急に検討すべきである。

また、「震災引当金」の創設に伴う法人税減収に対しては、内部留保(利益剰余金)に対する法人税課税を提言したい。

注

- 1) 中国国务院新聞弁公室記者会見及び中国国務相記者会見(2008年9月4日新華社通信社配信・2008年5月29日時事通信社配信)。
- 2) 田中泰雄・谷口仁士・豊田利久・紅谷昇平・崔青林・廣本英隆「中国四川大地震に

I シンポジウム 大震災と税制

における産業被害と日系企業の被災状況について」Institute of Social Safety Science, (甲府商工会議所成都事務所中国四川省情報ハンドブック, 2007年) 3頁。なお, 中国四川省成都市は, 日本国山梨県甲府市と姉妹都市の関係にある。

- 3) みずほコーポレート銀行産業調査部編「中国消費財物流の現状と展望～日系小売・物流事業者の中国戦略について～」Mizuho Industry Focus Vol. 96 (2011年3月14日) 10頁。
- 4) 矢作敏行「イトーヨーカ堂の中国現地化プロセス」『経営志林』第41巻第4号 (2005年) 71～88頁。
- 5) 占部都美『経営学辞典』(中央経済社, 1980年) 548頁。
- 6) みずほコーポレート銀行産業調査部編, 前掲注3), 図表24に詳しい。
- 7) 李瑞雪「中国の物流産業と物流市場の構造変化に関する一考察」(国際開発研究フォーラム, 2004年) 132頁。
- 8) 男澤智治「中国の物流発展と日系物流企業の中国展開」(経済文化学会, 2007年9月9日) 3頁。
- 9) 同上, 4～5頁。
- 10) みずほコーポレート銀行産業調査部, 前掲注3), 24頁。
- 11) 中国増殖税とは, 「中国国内で貨物を販売し, または加工, 修理修繕の労務及び輸入貨物等を提供する際, 課税物品または役務の提供の各段階で発生する付加価値を課税対象とする流通税のことであり, 輸出品 (通常, 税関申告し, 中国国内を離れ, 財務上売上として取扱い, かつ輸出外貨受領, 照合消込を受けたという条件を満たす必要がある) については, 税率をゼロとすると明確に定められている」のである。つまり, 増殖税は, 「物品を販売した場合, 輸入または役務を提供 (加工・修理・組立) した場合に, 購入代金の17%の売上増殖税が課税され, 中国国内で原材料や部品を購入すれば購入代金の17%の仕入れ増殖税を加算して支払うことになるため, 売上税額から仕入税額を控除した差額が増殖税の納付額になるという点では日本の消費税と類似している。しかし, 消費税は会計帳簿に記載された仕入税額で控除するのに対して, 増殖税では仕入先から取得した増殖税専用インボイスに記載された金額が仕入控除となる」のである。日本貿易振興機構 (jetro.go.jp/world/asia/.../04A-0107...), SMBC コンサルティング (smbc-consulting.co.jp/.../oversea...)
- 12) イトーヨーカ堂ホームページ (itoyokado.co.jp/.../china02.html) 参照。
- 13) 伊藤忠商事株式会社 (以下, 「伊藤忠」とする) は, 「国交が回復すれば, 中国市場は必ず重要な貿易国になる」という判断のもと, 1972年に大手商社初の國務院の正式批准を得て日中貿易に復帰し, 1979年に大手商社初の北京駐在事務所を開設し, 1992年に大手商社初の上海現地法人を設立し, 1993年に大手商社初の傘型企業の許認可を取得し, 2005年に大手商社初の多国籍企業「地域本部」の認定を取得した。そして, 伊藤忠は, 中国及び台湾の食品・流通大手企業の頂新(ケイマン)グループとの事業パートナーシップを強化し, 杉杉集团有限公司と資本及び業務提携を行い, 中国全土を網羅する物流ネットワークを活用した物流サービス事業を展開しているのである。伊藤忠ホームページ (www.itochu.co.jp/ja/business/china/)
- 14) K. Davis, “The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities”

- The Academy of Management Journal*. Vol. 16, NO2, 1973, Academy of Management, pp 312-322.
- 15) Carroll, A. B. "A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, Vol. 4, 1979, pp 497-505. Carroll, A. B. "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders" *Business Horizons*, Vol. 34 No. 4, 1991, Indiana University Graduate School of Business, pp 39-48.
- 16) イトーヨーカ堂ホームページ (itoyokado.co.jp/…/china02.html) 参照。
- 17) 同上。
- 18) Gelb, D. S. and J. A. Strawser, "Corporate Social Responsibility and Financial Disclosures: An Alternative Explanation for Increased Disclosure" *Journal of Business Ethics* 33(1), 2001, 1-13.
- 19) 三越伊勢丹ホールディングスホームページ・2008年CSRニュース (imhds.co.jp/csr/csr_news/2008.html) 参照。
- 20) 中国商務部商業改革發展司及び中国連鎖経営協会等の発表資料参照。
- 21) 中国河北大学日系企業研究グループの調査に拠れば、成都イトーヨーカ堂が中流階級を販売対象として低価格帯を設定しているのに対して、成都伊勢丹は、富裕層を対象として高価格帯を設定している。
- 22) イトーヨーカ堂ホームページ (itoyokado.co.jp/…/china02.html) 参照。
- 23) あずさ監査法人ホームページ (azsa.or.jp/…/asset_retirement.html) 参照。
- 24) 山下勝治著『貸借対照表論』（中央経済社、1967年）46頁。
- 25) 飯野利夫著『財務会計論（三訂版）』（同文館、1997年）9～19頁。
- 26) International Accounting Standards Committee, IAS37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1989, pp 15-26.
- 27) 阪智香「土壌汚染が財務会計に与える影響～環境負債と減損～」『産業と環境』第30巻第12号（2001年）29頁。
- 28) 日本経済新聞「東日本大震災 M8 級余震の可能性」（2011年4月18日）に詳しい。
- 29) 日本経済新聞・2011年5月15日・9月22日記事参照。
- 30) 小栗崇資「震災復興のための内部留保の活用」（経済2011年6月号）56頁。小栗崇資・谷江武士編著『内部留保の経営分析』（学習の友社、2010年）174～180頁。
- 31) 渡辺淑夫・山本守之『法人税法の考え方・読み方（3訂版）』（税務経理協会、1993年）63頁。
- 32) 富岡幸雄『新版 税務会計学講義（第2版）』（中央経済社、2011年）2～3頁。

5 震災復興と税財政

——東日本大震災と復興制度改革課題を中心に——

宮 入 興 一
(愛知大学)

はじめに——本稿の課題——

2011年3月11日に発生した東日本大震災は、大規模地震災害と巨大津波災害、さらには未曾有の原発災害や風評被害までもなあって、歴史上空前の巨大複合災害を引き起こした。大災害の発生から9か月、現地にはいまだ4000人近い行方不明者が残され、33万人を越す避難者が、遠くの避難先や仮設住宅で、見通しのつかない不自由な生活を余儀なくされている¹⁾。一方、国レベルでは、6月20日、東日本大震災復興基本法が制定され、7月末には同法に基づいて復興基本方針が出され、具体的な取組みが次第に進みつつある。菅内閣での第1次・第2次補正予算に続いて、野田新内閣の下で、11月末には本格復興を目指すとした第3次補正予算が可決された。しかし、当面の応急対策こそ進んだものの、被災地では、被災者の復興はおろか、ガレキの処理や交通・港湾等のインフラ復旧も著しく遅れている²⁾。

本稿の課題は、このような時点に立って、東日本大震災の復興課題を明確にし、現在の日本の災害復興制度はこの課題の解決に 대응するものになっているか、また、仮に对应できないとすれば復興制度はどのように改革されるべきか、さらに、補正予算方式で積上げられてきた国の復興予算の税財政はこのような復興制度改革に資するものであるかについて、理論的かつ実証的に検討を加えることである。

この課題の解明を、以下、次のような論理展開で果たしたい。Iでは、東日本大震災の復興課題を明確にするために、その前提である大震災自体の被害像

の特徴と実態を解明する。Ⅱでは、そうした特徴をもつ東日本大震災からのあるべき復興理念と現に政府によって打ち出されている復興理念について理論的な比較検討を加える。Ⅲでは、従来の日本の災害復旧復興制度の基本的な特徴と、それが今回の大震災の復興課題に応えられない実態を指摘し、新たな制度転換への必然性と課題を明らかにする。その上で、Ⅳでは、本格的な復興を目指すとする2011年度第3次補正予算を中心に、復興予算と復興財源、復興増税の実態を分析し、復興税財政が大震災の復興課題や復興制度改革に応え得るものか否かについて究明したい。

I 東日本大震災の災害像の特徴

まず、東日本大震災の災害像の特徴については、次の5点で捉えることが出来る³⁾。

第1は、かつて経験したことのない巨大複合災害であったことである。今回の災害は、四川大震災、スマトラ大津波、チェルノブイリ原発事故、大規模間接被害（風評被害等）が、東日本で同時に発生したに等しい、歴史的、空間的、社会的に未曾有の巨大複合災害であった。図表1のように、死者・行方不明者は約20万人弱と、阪神・淡路大震災の6437人の約3倍に達し、戦後最大の犠牲者を出した。人的被害の約9割が津波によるもので、犠牲者の約6割は逃げ遅れた高齢者であった。この点は、8割以上が建物による圧死者だった阪神・淡路とは異なっている。また、今回は建物被害も甚大であり、大都市型災害であった阪神・淡路の被害さえ大きく凌駕している。直接経済被害額も、未曾有の規模に達した。図表2のように、被災地での社会資本・住宅・民間企業設備等の毀損額は約16～25兆円と見積もられている。これに少なくとも約数兆円と推測される東電福島第一原発の被害を加えると、直接被害額は、阪神・淡路の被害額約10兆円の優に3～4倍を超える巨額となろう。さらに風評被害等の間接被害を加えれば、大震災全体の被害額は、現在の見積額よりはるかに甚大な規模に達することは間違いない。今回の災害では、政府は、当初からこうしたスケール感とスピード感をもって復旧にあたるべきであったが、実際は大きく

図表 1 東日本大震災と阪神・淡路大震災，四川大震災との被害状況等の比較

区 分	東日本大震災	阪神・淡路大震災	四川大震災
発生年月日 地震規模 (マグニチュード)	2011.3.11 M9.0	1995.1.17 M7.3	2008.5.12 M8.0
被災地面積 (万 km ²) 災害素因子	6.6 地震，津波，原発	0.8 地震	13.3 地震
人的被害			
死者(人)	15,841	6,434	69,226
行方不明者(人)	3,485	3	17,923
負傷者(人)	5,890	43,792	374,643
建物被害			
倒壊家屋(万戸)	34.1	18.6	778.9
損壊家屋(万戸)	64.3	66.5	2,459.0
直接経済被害額 (兆円)	16-25+ α	9.9	12.6
被災地による災害の型	地方都市・農漁村型	大都市型	地方都市・農山村型

(注) ①被災地面積は，東日本は青森・岩手・宮城・福島・茨城・栃木・千葉の各県と東京都の合計，阪神・淡路は兵庫県，四川は極重災区と重災区の面積の合計。

②東日本の人的被害，建物被害は2011年12月13日現在（警察庁）。倒壊家屋は，全壊と半壊の合計。

(資料) 日本は政府緊急災害対策本部，四川は國務院報告・発表（2008.6～9），より作成。

図表 2 被害推計額の比較

区 分	東日本大震災 (内閣府 (防災担当))	東日本大震災 (内閣府 (経済財政分析担当))		阪神・淡路大震災 (国土庁)
		ケース 1	ケース 2	
建築物等 (住宅，宅地，店舗， 事務所，工場，機械等)	約10兆4000億円	約11兆円	約20兆円	約 6兆3000億円
ライフライン施設 (水道，ガス，電気， 通信，放送施設)	約 1兆3000億円	約 1兆円	約 1兆円	約6000億円
社会基盤施設 (河川，道路，港湾， 下水道，空港等)	約 2兆2000億円	約 2兆円	約 2兆円	2兆2000億円
その他 農林水産 その他	1兆9000億円 約 1兆1000億円	約 2兆円	約 2兆円	約5000億円
総 計	約16兆9000億円	約16兆円	約25兆円	約 9兆6000億円

(注) ①ストックの区分は内閣府（防災担当）の推計で用いたものによるものであり，推計により若干異なる。

②内閣府（経済財政分析担当）の建築物の損壊率の想定は，ケース1では，津波被災地域は阪神の2倍程度，非津波地域は阪神と同程度，ケース2では，津波被災地域はケース1より特に大きい，非津波地域は阪神と同程度としている。

(資料) 内閣府（防災担当）「東日本大震災における被害額の推計について（2011年6月24日）」。

遅れた。

第2は、地方都市・農漁村型の大災害だったことである。東北地方は、戦後の効率優先の東京一極集中体制の下で、東京圏への労働力・資源・エネルギー・食料等の供給基地として位置づけられてきた。その結果、人口流出により過疎化、高齢化が加速され、電力等のエネルギーは東京圏への水力、火力、やがて原子力の送電を求められ、他方、農業、漁業などの地域経済の衰退化傾向は強まった。例えば、2008年の1人当り県民所得は、全国を100として、岩手県の82に対し、大震災の中心被災地であった岩手県の沿岸域（久慈・宮古・釜石・大船渡地域）は、ほぼ軒並み70前半と低い。最近10年間の人口変動率は、全国の1%増、岩手県の6%減に対して、被災地域は10~14%の大幅減少となり、高齢化率も、全国23%、岩手県27%に対し、30%を超えている。人口単当たりの医師数は、全国100、岩手県85に対して、被災地はすべて50~60%の低水準にある。しかも、90年代以降は、地方行革・市町村合併の押しつけによって一段と疲弊を深めてきた。大震災は、こうして地域的な脆弱性を深める東北地方の中小都市と農漁村を、津波を伴って一挙に直撃したのである。人的被害の約9割が津波被害であり、死亡率も極めて高い。特に、陸前高田市や女川町では、犠牲者は住民の7%前後、自治体職員の約1/4に及んだ。また、被災地では、被災者の生活・生業・雇用・地域コミュニティの基盤がすべて一気に破壊され、それらをワンセットで再生することが不可欠となっている。とすれば、政府や宮城県知事が主張しているTPPの推進や漁港・農地の集約化は、生活・生業・就労・コミュニティの一体的再生には繋がらず、逆に、過疎化と地域社会の崩壊を一段と加速させざるをえないであろう。

第3は、超広域・多様化災害となったことである。大都市型の阪神大震災と比べ、面積で8倍以上、東日本の多数の都道県に及ぶ広域化災害となった。確かに、死者・行方不明者は、岩手県に約3割、宮城県に約6割、福島県に1割弱、合計で全体の99.6%と、圧倒的に被災3県に集中している。しかし、住宅の全半壊等の建物被害で見ると、20都道県に広域的に分散している。しかも、被害は多様化し、地域的には、①三陸海岸の久慈、宮古から石巻、塩釜に至る漁業都市・地方都市、②その間に点在する多数の漁村集落や漁港市街地をもつ

女川町、山田町等の大規模津波被災地域、③仙台平野南部の仙台市、多賀城市、名取市、岩沼市、亶理町、山元町等の都市市街地・農村漁村、さらには、④福島原発の様々な原発被害影響地域、⑤液状化や宅地被害を被った千葉県や東京都を含む関東臨海部と内陸部の被災地等、被害は多様な地域に広範に及んだ。こうした被災地の地域特性や多様性を斟酌すれば、災害復興計画は、国・県が上から画一的に押しつけるのではなく、各地域の多様性に応じて、被災住民が主体となり、被災自治体がそれと協同しながら、下から内から合意を形成しつつ復興計画を立ていくことが重要となる。国・県は、被災自治体の復興計画を、責任を持って支援する体制を構築しなければならない。

第4は、未曾有の「原発震災」となったことである。福島第一原発の炉心溶融事故による大量の放射性物質の大気・海水・土壌への大量放出は、放射能汚染問題を深刻化させた。放出された放射性物質の量は、ヨウ素131で広島原爆の約2.5発分、セシウム137では約168発分といわれ、広範な地域に土壌・水・農畜産物・水産物等の放射能汚染問題を引き起こしている。これは、地球レベルの最悪の環境問題である。

しかし、特に最も重大な困難を抱えたのは福島県である。福島県では、現在も福島第一原発から20km内の10の市町村には、法的強制力のある「警戒区域」が設定され、その周辺の、飯館村のように放射線積算量の高い5市町村には「計画的避難区域」が設定されている。その結果、福島県の避難者総数は、12月15日現在で約9.2万人に及び、うち県外避難者数は約6.2万人に達する。これらの区域では、住民は先の見通しが全く立たないまま、域外避難を余儀なくされた。そのため避難先の分散性が高く、今や全国の都道府県に分散避難している。そのため、役場やボランティアの支援も切れ、見知らぬ土地で多くの避難者の生活は困窮化している。ここでは、生命と暮らし、生業と就職の基盤がそっくり破壊され、地域のコミュニティが引き裂かれ、自治体さえ域外流出し、住民は将来の展望を見いだせないまま、まさに流民化、棄民化させられようとしているのである。東電とともに、エネルギー・原発政策を主導してきた国に対して、早急に原発事故の収束を図らせるとともに、被災者と被災地の再生に向けて、全面的に責任をとらせる必要がある。

第5は、災害の長期化と不均等化である。一方で、原発事故により広い地域で被害の深刻化、長期化が続いている。東北・関東の広い地域に原発公害の影響が、風評被害をも含めて、二次被害や間接被害を長引かせている。他方、国の災害対策のまずさと遅さが被災者と被災地の回復を長引かせ、生活や生業の立ち直りを困難にし、生活苦や倒産、地域経済社会の悪循環的衰退を助長している。こうした情勢を踏まえて、「復興災害」、「政局災害」と批判されるような中央政治の混乱と無責任体質を早急に克服し、巨大災害に相応しいスケール感とスピード感をもって、従来の対策手法を超えた、将来への明るい展望がもてる抜本的対策を講じることが強く求められているのである。

II 東日本大震災の復興理念と基本的視座

1 災害復興の基本的理念——「人間復興」と「コミュニティ・絆の復興」——

では、上記の東日本大震災の被害像を踏まえて、大震災からの復興理念はどうあるべきであろうか。阪神・淡路大震災以来、大災害の復興過程をとおして、被災者と被災地の厳しい現実の中から、災害復興において立てられるべき第一の理念として、「人間復興」の理念が、多くの人々に共感をもって唱えられるようになってきた。「人間復興」の理念は、1923年の関東大震災の折に、福田徳三が唱えたものである。福田によれば、「人間復興」とは、災害によって破壊された「生存の機会の復興」であり、そのためには、「生活・営業・労働機会の復興」が不可欠であるとしている。他方、道路や建物の復興は、こうした「営生の機会」を維持・擁護するための、必要であるとはいえ、手段に過ぎない⁴⁾。それは、戦後憲法で掲げられた、第13条「人間の尊厳と幸福追求権」、第22条「居住権、職業選択権」、第25条「生存権」、第26条「教育権」、第27条「労働権」等の基本的人権とも通底し、共鳴しあっている。

確かに、「人間復興」は、災害復興の第一の基本理念である。とはいえ、人間は一人だけでは生きられない。私は、それに加えて、この「人間復興」を支えるべき人々の「絆の復興」、とりわけ「地域コミュニティと住民自治の復興」が不可欠であると考えている。この広義の「人間復興」の理念は、阪神大震災

の際に掲げられた、経済成長・開発優先型の「創造的復興」とは対極にある。今回の大震災の復興理念と方針を検討すべき政府の復興構想会議は、阪神・淡路大震災で失敗済みの「創造的復興」を逆に「成功モデル」として、「単なる復旧ではなく、未来に向けた創造的復興を目指していくことが重要である⁵⁾」としていた。これは、極めて憂慮されるべき事態であるといえよう。

2 「東日本大震災復興基本法」とその問題点

今回の大震災復興の基本的理念と枠組みを構築する特別法として制定されたのが「東日本大震災復興基本法」(2011.06.24施行)である。同法に基づいて復興基本方針が立てられ、その下に復興のための諸制度の新設、補正予算の立案が行われている。しかしながら、復興基本法は、上述の災害復興の理念に照らすと、重大な問題点をはらんでいる。

第1に、同法の「基本理念」(第2条)には、復興にとって最も重要な、被災者の生活・生業・労働機会・コミュニティの復興、すなわち「人間復興」の視点がほとんど欠落していることである。それに代わって、「単なる災害復旧にとどまらない活力ある日本の再生を視野に入れた抜本的対策」、「21世紀半ばにおける日本のあるべき姿を目指して」、国の内外の諸課題を解決するための「先導的な施策」に取り組んでいくことが、震災復興の第1の理念とされている。これは、阪神・淡路で失敗した「創造的復興」を、グローバル時代を踏まえて格段にエスカレートさせたものといつてよい。

しかも極めて重要なことは、この方針を主導したのが、日本経団連や経済同友会などの財界主流だったことである。経済諸団体は発災後いち早く一連の提言を出した。その中では、後に問題となる漁業や農業の集約化、「復興特区」、民間資本参入、TPP導入などの新自由主義的構造改革路線が、すでに積極的⁶⁾に提起されていたのである。

第2に、復興推進過程において、国による「上からの復興」を押しつけようとしていることである。同法によれば、国の責務は、上述の「復興」の基本理念に基づいて「基本方針」を定め、これに基づく別の新法で措置するものとされており、国の責務の中身はひどく曖昧である。その一方、与野党三党合意で

新たに盛り込まれた条項により、地方自治体は、国の「基本方針を踏まえ、復興に必要な措置を講じる責務を有する」(第4条)ものとされ、被災者や被災地の実情よりも、国の方針が優先されかねない状況がある。復興構想会議では、財界の意向を代弁して、村井宮城県知事が、漁業、農業の集約化と「水産業特区」構想、民間企業の参入を主張したのに対して、宮城県漁協や県内の漁民から激しい反発の声が上がった。被災自治体が被災者の合意を得ながら、下からの復興計画を実現していくことこそが、被災者と被災地の再生のためには、決定的に重要なカギとなっているのである。

第3に、「上からの復興」の組織的道具立てとして、内閣の下に「震災復興対策本部」を置き(第3章)、近い将来これを「復興庁」に格上げし(第4章)、それらの下に「復興推進会議」を置くとしたことである。「復興庁」等の権限の範囲はまだ詳細が不明な部分も少なくない。しかし、「東日本大震災復興基本方針に関する企画及び立案並びに総合調整に関する事務」、さらに、「関係地方公共団体が行う復興事業への国の支援その他関係行政機関が講ずる東日本大震災からの復興のための施策の実施の推進及びこれに関する総合調整事務」(法第12条)を執行する強い権能を有する「復興庁」を内閣に設置するとしていることは注目されてよい。しかし、これは、国の権限強化を狙いとしていることが懸念される。

その一方、東日本大震災の復興過程は、こうした「上からの復興」だけが一方的に押しつけられていくことを許さない状況や運動をも呼び起こし、拡大している。岩手、宮城、福島では、県レベルで県民会議、県民センター、共同センター等の組織化が進み、被災県民意識調査、情報交流集会、対政府・自治体要求などが多面的に展開されている。また、被災市町村レベルでも、住民自治組織や復興住民会議、地域懇談会など、被災者の声を反映した「下から内からの復興」の動きも見逃せない。こうして、「上から外からの大企業本位・財界と国主導の復興」か、それとも、「下から内からの人間本位・被災住民と自治体主導の復興」かという、災害復興をめぐる対抗軸と両者のせめぎ合いが鮮明になりつつある。

Ⅲ 災害復旧・復興制度の「20世紀型」から「21世紀型」への 大転換の必然性

未曾有の巨大複合災害となった東日本大震災は、わが国の従来のいわば「20世紀型」復旧・復興制度に対して、必ずしも過去の経験や法制度にとらわれない、それらを越えたより根本的な反省と、新しい「21世紀型」制度への大転換を迫るものとなっている。

従来の「20世紀型」の復旧・復興制度の基本的考え方（「原則」）は、①救急・選別型応急救助、②公共施設原形復旧、③個人財産自己責任、④開発・成長優先型復興、⑤集権・官僚型復興、の5つの考え方（「原則」）に集約される。これらは、比較的小規模な災害対策であれば、ある程度妥当するかもしれない。しかし、東日本大震災のように、巨大化・長期化・複合化した大災害の場合には、むしろ災害復興の障害にさえなりかねず、根本的な転換を迫られている。

1 応急対策——「救急・選別型救助原則」から「生存機会再生型救助原則」へ——

被災者の応急的な救急救助は主として「災害救助法」（1949）に基づいて行われる。災害救助の主要な内容は、同法で定められている（法23条1項「救助の種類」）。それらの「救助」は、「都道府県知事が、政令で定める程度の災害が発生した市町村区域内で、「現に救助を必要とする者に対して、これを行う。」（法2条）、とされている。しかしながら、実際の救助には、3つの基本的な考え方（いわば「原則」）が存在している。

第1は、「救急的救助原則」である。例えば、災害救助の期間は、「一般基準」による避難所の設置期間が、災害発生後7日以内となっているように、被災後短時日で元の生活に戻れるという大前提に立っている。短時日であるが故に、救助基準は低くても仕方ないとされている。第2は、「選別的救助原則」である。すなわち、緊急時には被災者一般への普遍的救助が用意されるものの、その後の応急対策では、「社会的弱者」に対象が限定された選別的救助が施される。例えば、応急仮設住宅、住宅応急修理、障害物除去等では、その救助の対象者

に、「自らの資力では出来ない者」との「資力要件」がつけられている。第3は、「現物主義原則」である。救助は現物支給に限定されており、災害救助法に明定されている「生業に必要な資金の供与・貸与」（法23条1項の7）さえ実施されていない。

しかし、これらの「原則」はいずれも基本的人権を侵す危惧がある。特に、今回の大震災のように、高齢者、障害者が多く、10ヵ月たっても33万人以上の被災者が長期の避難生活のため、貧窮と病氣、医療不足の故に命を落とす「復興災害」が多発し、避難環境も悪い。こうした状況では、短期だけではなく中長期的な、選別的ではなく普遍的な、かつ、現物だけでなく現金供与をも含む、生活、生業、生存機会の再生への緊ぎ施策が不可欠となっている。例えば、医療・介護・心のケア・グループホーム付き仮設住宅、災害公営住宅や個人住宅へ将来転用可能な木造戸建て仮設住宅の建設、仮設住宅と一体となった仮設店舗、生業再建に必要な資金・資材の供与、失業時・休業時扶助制度の新設、雇用・就業機会の保障事業の創設など、「災害保障」の見地から、災害救助法や災害対策基本法とその運用を抜本的に改正することが強く求められている。

2 社会インフラ復旧——「公共施設原形復旧原則」から「改良復旧復興原則」へ——

被害を受けた社会インフラを復旧することは地域社会の再建に欠かせない。しかし、従来は、公共施設等については、元の状態に戻す「原形復旧」が原則とされてきた。一般災害では、公共土木施設、公立学校、農林水産施設、厚生施設、都市施設など、原形復旧のために様々な法制度が整備されている。また、「一般災害」を超える「激甚災害」では、激甚災害法による「横出し」、「上乗せ」の措置がある。さらに、阪神・淡路や今回のような巨大災害については特別法が制定される場合もある。実際、今回の災害では、「東日本大震災財政特別措置法」によりさらなる国負担の追加が講じられた（図表3）。しかし、それ以外の施設等の災害復旧や改良復旧は、被災者や被災自治体の自己負担が原則とされている。

しかし、これだけでは、今回の津波や地盤災害で問題となっている「高所移転」や「現在地再建」による災害に強い安全・安心のまちづくりも、公共施設

図表3 東日本財特法等による特定被災公共団体の災害復旧事業に係る
国庫補助負担率の嵩上げの概要

	対象事業	現行の原則	特別の補助率
公共インフラ 施設	道路、漁港、港湾、下水道、公園等 公立学校	7/10程度 (公立学校は2/3)	8/10~9/10 程度
	公営住宅、入所福祉施設等	1/2	2/3程度
	街路等、改良住宅、上水道、一般廃棄物の処理施設、交 通安全施設、集落排水施設	1/2	8/10~9/10 (プール方式)
	工業用水道	45/100	
	仙台空港	8/10	8.5/10
社会福祉施設	社会福祉施設等	1/2	2/3
	介護老人保健施設	1/3	1/2
公共施設	公立社会教育施設(公民館、図書館、体育館等)	—	2/3
	警察施設、公的医療機関、公立火葬場・と畜場、保健所	1/2	2/3
	消防施設	1/3又は1/2	
	中央卸売市場	4/10	
	被災市町村の臨時庁舎	—	
農林水産施設	農地、農業用施設、林業用施設、共同利用施設、養殖施 設、土地改良区等の湛水排除事業	8/10程度	9/10程度
	森林組合等の堆積土砂事業	—	2/3
	共同利用小型漁船建造費	—	1/3
民間施設等	事業協同組合等、私立学校	—	1/2
	民間医療機関(救急医療等、精神科病院)	1/2(予算補助)	1/2(法律補助)
その他	市町村の感染症予防事業	1/2	2/3
	罹災者公営住宅建設事業	2/3	3/4
	ガレキ処理	1/2	1/2~9/10

(注) 網掛け部分は東日本財特法による措置、それ以外は激甚災害法による措置である。内閣府資料より作成。

(出所) 竹之内美砂子(2011)「東日本大震災に係る地方税財政上の対応」『立法と調査』318, p. 19。

の移転再建も進まない。また、沿岸部の大規模な地盤沈下や液状化地盤の改良、郊外部の崩落した盛土造成地の改良復旧、さらに、民間の所有だが地域社会・経済に不可欠な民間一般病院・診療所の再建、水産・養殖施設の改良復旧も進展しない。「公共施設原形復旧」に固執するのではなく、公共性をもつ施設や土地地盤については、「改良復旧復興」への転換による制度整備と支援対象の抜本的な拡大が不可欠となっている。

3 生活・生業再建——「個人財産自己責任原則」から「地域共同社会再生原則」へ——

従来、災害で失った個人財産の保障、被災者個人への生活再建・生業再建への公的支援は極めて手薄かった。阪神・淡路大震災を契機として、1998年に被災者生活再建法が制定された。これによって、個人財産の被害補償、被災者個人への生活再建支援に突破口が開かれた。しかし、住宅再建の公的保障は遅れ、04年、07年の改正を経て、やっと実現された。この被災住宅再建の制度化の意義は非常に大きい。これは、被災した個人の住宅再建に対する公的支援を求める被災地住民、国民のたたかひの下で、被災した住宅再建にも、公共性が認められるに至ったからである。⁷⁾

一方、商工業者や農漁業者への「生業再建支援」は遙かに遅れた。従来は、災害融資や利子補給が原則だったからである。しかし、今回の災害は、被災者の生活・生業・就労・コミュニティの一体的な再建なしには、「人間復興」の基盤である地域共同社会の復興は不可能であることを実証した。住宅再建に加え、生業再建を柱にコミュニティの再生とセットでの保障が欠かせない。また、漁船・水産施設、工場、商店街など、生業や就労機会を再生するには、二重ローンの解消のための債務免除・買い上げ・凍結を含む、新たな支援制度の創設が不可欠である。「個人自己責任」から「地域共同社会再生」へ、復興理念の根本的な転換が焦眉となっているのである。

4 復興まちづくり——成長・開発型の「創造的復興」から維持可能社会の「人間基盤復興」へ——

従来国は、「復旧」までは公費負担でやるとしても、「復興」は、自治体と被災者の自己負担でやるべきだと主張してきた。「復興」まで公費負担としては、被災地以外の自治体や住民との均衡を欠き不公平だというのである。しかし、そうなるこの方式は、「成長・開発型復興」にならざるを得ない。なぜなら、復興事業は、補助金が受けやすく、補助率も高く、起債や交付税でも有利な産業基盤公共事業に偏重せざるを得ないからである。それは、「20世紀型」の大規模公共事業主体の復興対策に他ならない。それ故、阪神・淡路大震災では、平時にはなしえなかった産業インフラの建設が「創造的復興」の名の下に優先

的に実施されたのである。しかし、結果は、10兆円の被害に対して、16.3兆円もの膨大な投資資金を投入し、その約6割の9.8兆円が、神戸空港建設、新都市づくり、高速道路網建設、都心再開発などの巨大開発に注ぎ込まれた。しかも、復興事業費の約9割が域外の大手企業の懐に入り、反対に被災地は、「10年たっても7割復興」の有様だったのである⁹⁾。

今回の災害でも、国・県による上からの画一的な開発構想や高所移転、漁港や農地の大規模集約化、漁業等への民間資本導入、TPP採用、国内外の大手開発資本や復興ビジネスに利益を集中させる成長・開発型の「創造的復興」が、阪神・淡路の時と比べても格段にエスカレートして企図されている。しかし、この途は、被災者と被災地の一段の疲弊化と地域の崩壊を助長する危険性が高い。

基幹産業である漁業・水産魚の復興なくして、沿岸被災地の再生はあり得ない。特に漁業では、漁船・養殖施設・冷凍冷蔵施設・加工施設・流通施設などを柱に「六次産業」が形成され、地域経済の漁業依存度が6～7割に達する地域も少なくない。こうした漁業や養殖業を中心とした地域では、宮城県のような新自由主義的な「選択と集中」方式ではなく、国・県が公費で漁船や養殖施設を整備し、漁協や漁民組織に一定期間リース後、払下げる等の制度を新設する。あるいは、漁協や漁民組合が共同所有・共同利用する漁船や漁業施設の再建に対して、国や自治体が支援金や補助金を出して援助する制度が求められる。岩手県では、すべての漁港の再開を目指し、漁船と養殖設備の回復に力を入れ、漁協による漁船の共同所有・利用が進み出し、秋さけ漁やワカメ養殖などの復活が始まっている¹⁰⁾。

なお、地盤沈下や津波被害を受けた農地についても、農民の要求に応じて、国が一旦買い上げ、除塩や圃場整備をした後に被災農家にリースし、将来農家が買い戻せるような制度を創設する。また、復興都市計画については、被災者が地域ごとに復興計画を練上げ、自治体がそれらと協働して都市全体の復興計画へまとめ上げ、「人間復興」と維持可能な地域社会の形成へと繋げていくことが重要である。

5 「集権・官僚型の上からの復興」から「分権・自治型の下からの復興」へ
成長・開発型復興方式の下では、復興財源の確保に傾注する被災自治体の努力は、中央への陳情と国の財源への依存体質を深め、各省庁による縦割り型の行財政管理が強まる傾向は避けがたい。財源保障の欠落と財政自主権の脆弱な状況下では、被災自治体は、結局、大量の起債に依存して財政逼迫に陥り、地方行財政リストラに追い込まれる傾向が強まるからである。被災者を無視した財界や官僚主導の上からの復興が「創造的復興」として強力に推進されるほど、被災者の生活と被災地の商工業や自営業者の復興は立ち遅れ、歪められる。被災地に「光」と「影」の二極化現象が拡大し、「二都物語」が深刻となる。これは、集権・官僚型の復興による弊害であって、被災者にとっては震災に続く第二の災害、しかも人為的な「復興災害」といってよいであろう。こうした「復興災害」から脱却するには、集権・官僚的な「上からの復興」、「外からの復興」は根本的に転換されなければならない、**「下からの復興」、「内からの復興」**が対置されなければならないのである。

とりわけ東日本大震災のように広域・多様・複合的な大規模災害のもとでは、被災者と被災地の実情に即した、分権・自治型の災害復興こそが望まれる。そのためには、まず権限の分権化が必要であろう。しかしながら、既存の集権システムは、法制度を含む広範かつ複雑な内容をもって構成されているので、その抜本的な分権化は必ずしも容易ではない。しかし先ずは、復興計画を、可能な限り被災地と被災者が、主体的に最も身近な被災市町村と合意をとりつけながら、構想、立案、実施、検証していく制度を、自治体内部に構築することが不可欠となろう。

一方、権限とともに財源の分権化も不可欠である。国の規制を外し、自治体の財政自主権を実質的に尊重した一括交付金の交付、ならびに、「災害復興基金」の創設が必要となる。特に「災害復興基金」は、中越、能登、中越沖震災でも設立・活用されたが、被災自治体（通常は府県）が事業の権限主体であるとともに実施主体ともなって、かつ、既存の復興制度間の谷間を埋め、被災者と被災地の実態に即した復興事業をきめ細かく実施できる仕組みとなっている¹¹⁾。その意味で、「災害復興基金」の一刻も早い創設が望まれる。なお、「復興基金」

については、市町村レベルの基金も非常に有効である。

6 原発からの脱却と「原発事故解決、脱原発・再生可能エネルギー復興原則」へ

福島第一原発については、一日も早く原発事故を収束させ、今後の見通しと正確な情報を公開をさせる必要がある。特に緊急の課題は、原発周辺の避難住民と、農民・漁民・商工業者に対して、東電と国の責任で、全面賠償を前提に、即刻実施させることである。また、事実上、被災自治体任せになっている放射能の除染作業を急ぎ、国の責任で放射能汚染廃棄物の最終処分場の設置の展望と除染費用の全額東電・国負担を明確にする必要がある。さらに、様々な「原発神話」の崩壊の現実をふまえて、「福島県復興ビジョン」のように、脱原発¹²⁾と再生可能エネルギーへの転換が復興計画の基軸に措定されるべきである。

IV 復興予算と復興財源問題

復興理念と復興政策の内実は、復興予算と復興財源、復興増税等のあり方の中に端的に表れざるを得ない。以下、本格的な復興予算となった2011年度第3次補正予算とその財源問題を中心に考察を進めよう。

1 2011年度第3次補正予算に関する主な復興施策の内容と特徴

(1) 「第3次補正予算案（東日本大震災関係）」の歳出の概要と問題点

2011年度第1次補正予算は、災害復旧、災害救助、ガレキ処理、緊急融資等を中心に、約4兆円規模で5月初めに成立した。その後、本格的な復興支援予算案の編成が見込まれたが菅政権末期に当たり、緊急支出を中心に、約2兆円の第2次補正予算案が成立した。

9月2日に成立した野田内閣は、本格復興策を見込む第3次補正予算案と財源の基本方針を決定し、11月21日に成立した。同予算は11.7兆円という史上2番目の大型補正予算となった（**図表4**¹³⁾）。しかし、第3次補正予算は、次のような特徴と問題点をはらんでいる。

第1に、東日本大震災関係予算のうち、実際に復興に充当される予算額は見

図表4 2011年度第3次補正予算に係る東日本大震災関係経費の内訳

歳出項目	予算額 (億円)	構成比 (%)	備考
1. 東日本大震災関係経費 (1)~(9)	92,439	79.9	(うち、円高対策等も含めて2兆円)
(1)災害救助等関係経費	941	0.8	災害救助費、生活福祉資金貸付、被災者緊急支援
(2)災害廃棄物処理事業費	3,860	3.3	災害ガレキ2,300万トンの処理
(3)公共事業等の追加	14,734	12.7	災害復旧費、復興一般公共事業費、施設復旧費
(4)災害関連融資関係経費	6,716	5.8	中小企業等事業再建・経営安定融資実施経費
(5)東日本大震災復興交付金	15,612	13.5	震災復興交付金の創設（一括補助金）
(6)地方交付税交付金	16,635	14.4	震災復興特別交付税の加算
(7)原子力災害復興関係経費	3,558	3.1	原発事故による汚染除却経費経費等
(8)全国防災対策費	5,752	5.0	全国的に緊急実施の学校施設耐震化、公共事業費
(9)その他の東日本大震災関係経費	24,631	21.3	生産研究開発拠点立地補助金、エコタウン、水産支援
00年金臨時財源の補てん	24,897	21.5	第1次補正財源として年金財源減額分を補填
01既定経費の減額	-1,678	1.5	子ども手当、自衛隊活動経費の減額等
小計 (1)~(11) (その他共)	115,658	100.0	
2. その他の経費 (災害対策費)	867		
3. B型肝炎関係経費	279		
合計	116,832		

(資料) 財務省主計局『平成23年度補正予算(第3号)等の説明(第179回国会提出)』, 2011.10, より作成。

かけほど大きくはないことである。1つ目に、第3次補正予算の中には、第1次補正予算の財源として充当された基礎年金の臨時財源減額分の補填分約2.5兆円が算入されている。2つ目に、残りの経費額の中にも、厳密には大震災関係といえない経費分が相当紛れ込んでいる。1つは、「全国防災対策費」0.57兆円で、大震災を教訓に全国的に緊急に実施すべき学校耐震化、治山治水・道路・空港などハード施設の全国防災事業に充当される。もう1つは、「その他の東日本大震災関係経費」2.5兆円のうち、開発拠点立地交付金0.5兆円や住宅エコポイント、雇用創出基金積増し等も、全国どこでも適用可能である。なお、これらを含めて、さらに予算案には、円高対策の産業インフラ整備費約2兆円が震災関係名義で混入されており、これらを除くと大震災関係経費のいわば真水部分は、7兆円程度に減少してしまおう。

第2に、第3次補正予算の最大の目玉は、「東日本大震災復興交付金」(以下、「復興交付金」)1.56兆円とされる。これは、震災復興基本法に基づく「東日本大

震災復興特別区域法」により、「復興特区」を目指す被災自治体の主に道路や土地再編等のハード事業を促進させるための「一括交付金」である。復興交付金は、自治体ごとに立てられる多様な復興計画に対応できるよう、比較的潤沢で、自由度の高い「一括交付金」であると説明されている¹⁴⁾。

確かに、復興交付金は、事業としては、国土交通省・農林水産省・文部科学省・厚生労働省・環境省など5省40事業にわたるインフラ復興に必要な基幹事業のための各種補助金が、内閣府によって一括して計上される。しかしながら、実際の事業実施の管理主体はそれぞれの所管省に属している。このため、被災自治体からは、申請に対して所管省による用途の制限や事業内容の精査を迫られるなど、使い勝手の悪さが指摘されている。また、復興交付金の各省庁間での資金の流用は不可能とされる。「復興交付金」は本来の趣旨に沿って、5省40事業に限定せず、用途や運営の実質を市町村の自主性に大きくゆだね、かつ、国の窓口も一元化し、また透明性をもって運営できるよう改善される必要がある。

第3に、「地方交付税交付金」1.66兆円である。これは、東日本大震災に関わる「復興特別地方交付税」による交付金加算額で、防災集団移転など国庫補助率引上げによってもなお生じる自治体負担の軽減や震災復興交付金の補完財源などに充当可能な、特別交付税の加算分である。ただし、防災移転先の個人住宅建設、液状化や崩壊宅地の復旧、事務所・店舗の再建などは個人の自己責任とされ、また、住宅等の二重ローン対策への追加支出は含まれていない。これでは、本当に被災者や被災地の復興が進むか、大きな疑問が残る。

これらの個人財産関係の損失については、被災者生活再建支援金の現行支給対象を、全壊・大規模半壊だけではなく、数の多い半壊、一部損壊へも拡大し、また店舗兼用住宅の場合にも適用可能とする。かつ、支給限度額を、現行の300万円から500万円程度に引上げる等の制度改正が必要であろう。また、被災者や被災地のニーズにきめ細かく応えていくためには、被災した各自治体ごとに災害復興基金を創設して活用していくことが有効であり、復興特別地方交付金の一部は、そうした災害復興基金として有効活用される必要がある。

第4に、「災害関連融資関係経費」0.67兆円についてである。これは、被災中小企業等の事業再建及び経営安定のための特別貸し付けや信用保証をするた

めに、主に日本政策金融公庫に出資金をしてそれを活用するもので、全体の事業規模は11.6兆円にのぼる。緊急融資や信用保証はいうまでもなく必要である。しかし、特別融資等が真に実りある成果を上げるためには、二重ローン（債務）問題の抜本的な解決が大前提となる。なぜなら、補正予算がいくら増額されても、被災した多くの中小企業や自営業者は既往の債務を抱えており、事業の再建のためには二重債務の解決なしには、新規の借入れも、投資も不可能となるからである。しかも、事業の再開なしには、地域経済の回復も雇用の確保も進まない。被災した中小業者の事業再開は、雇用確保にとっての最大のカギである。事業再開と雇用確保への一体的支援を、被災地の深刻な実態に相応しく、大至急、かつ十分な規模で実施する必要がある。

被災各県では、既往債務の買取りを目的とする「産業復興機構」が、11月末以降、中小企業基盤整備機構を柱として設立され出した。しかし、買取り実績はいまだわずかである。買取り推進のためには、再建意思あるすべての事業者を支援する仕組みに運営をさらに抜本的に拡充するとともに、同機構の一層の資本増強も不可欠となっている。二重債務を解決し、被災企業と被災者が将来への展望をもてる体制づくりが緊急に求められているのである。

第5に、「原子力災害復興関係費」0.36兆円は、主に汚染土壌等の除染費、汚染廃棄物処理費等であるが、処理費用は、少なく見ても数兆円という単位よりはるかに巨額となることは必至である。第3次補正予算に計上された3,600億円程度の金額では極めて不十分であって、今後、相当な追加予算が必要となる。予算不足から汚染処理が滞るようなことは決して許されない。また、東電の責任者の辞任もなく、責任の所在がいまだ曖昧で、東電と国との負担配分も不明確性を残している点も、見落とされてはならない重要な問題である。

(2) 「復興特区制度」の新設・税財政支援措置と「復興庁」の創設

補正予算とセットとなって、「東日本大震災復興特別区域法案」が10月28日閣議決定された。法案は、「地域の創意工夫を活かした復興推進のための特別措置を設ける」として、震災による特定被災区域（11県222市町村）を対象とし、次の3つの措置を用意した。

① 規制や手続きの緩和・特例（a. 農地法、都市計画法など土地利用計画ごとに

分かれている法的手続きの一本化、各分野の規制・手続きの特例、b. 漁協以外に民間企業が漁業権を取得できる制度の創設、等)

- ② 税財政・金融上の優遇措置 (a. 新規立地企業への5年間法人税免除, b. 雇用・研究開発促進税制, c. 地方税減免への財源補填措置, d. 特別融資, 利子補給, 等)
- ③ 復興交付金の創設 (a. 高台移転など5省40件のハード事業を一括メニュー化し, 被災自治体の復興計画によるハードな地域づくり事業に充当, b. 一部ソフト事業にも適用, 等)

政府は、もう1つ、大震災復興の司令塔となる「復興庁設置法案」を決定した。「復興庁」は2012年4月までに発足させ、本部は内閣(東京)に置き、復興施策の企画立案、復興特区の認定、復興交付金の配分に係る業務、各省庁との連絡調整を担当し、盛岡市、仙台市、福島市に出先として「復興局」を置く。首相を議長とし、全閣僚が参加する「復興推進会議」を設置し、復興の進捗度や問題点の洗い出しを行い、首相に報告する、としている。

(3) 「復興特区制度」と「復興庁」の創設の特徴と問題点

上述の復興特区や復興庁は不明な部分もあるが、次のような特徴と問題点を指摘できる。

第1に、復興特区は、復興まちづくりなどを容易にする反面、経済特区として、政府主導の経済復興と民間企業の投資機会の拡大を主目的としており、被災者の生活・生業再建と自治体主導の復興は軽視されている。例えば、財界や宮城県知事が推奨する「水産特区」や漁港の大規模集約化は、市場化による沿岸資源管理の破綻と漁業集落の崩壊、被災漁民の生活・生業とコミュニティの解体を加速させざるを得ない。これは、TPPとも関連する「農業特区」の設置と農地集約化、野菜工場、メガソーラへの大手企業の進出とも共通する。

第2に、復興庁が、復興特区の認定権と復興交付金の配分権を占有することで、権限と財源の両面から、国主導の復興となる可能性も否定できない。すなわち、特区の基本方針や計画に沿わないと認定や交付金が受けられないため、被災自治体が自主的に立てるべき復興計画が大きな制約を受けかねない。その一方、権限をもつ「復興庁」の本庁が東京に置かれ、被災地にはその下に復興局(盛岡、仙台、福島)、支所(宮古、釜石、気仙沼、石巻、南相馬、いわき)、事務

所（八戸、水戸）が配置されることになっている。しかし、その職員は各関係省庁からの出向組で、事業実施の管理権は所管官庁が握っている。そのため、政策調整は、結局中央の本庁間で行われ、被災地には縦割り行政が持ち込まれかねない。しかも、ここにも民間企業に復興推進計画の提案権や特例措置提案請求権が付与されており、被災地以外では不可能な規制緩和による投資機会の拡大と、法人税の免除、利子補給など、内外資本への優遇措置が準備されようとしている。

第3に、復興特区は、被災11県222市町村を全部対象とすることから、復興競争の激化と適用事業・特例の多様化による復興予算の不足、「創造的復興」への誘導により、TPPを含む新自由主義的構造政策の巨大な実験場となり、また道州制への導水ともなりやすい。

2 復興財源・復興増税問題

(1) 復興財源

復興財源については、政府は、10年間で23兆円程度、前半5年間で約19兆円と見込んでいる。1～3次までの補正予算で約15兆円、12年度当初予算の概算要求案で3.5兆円を計上しているの、5年間の復興想定額は12年度までにはほぼ使い切ってしまう。しかし、市町村計画を積上げた10年間の復興予算見積額は、岩手県8兆円、宮城県12.8兆円で、原発事故のため試算が遅れている福島県を含めると、少なくとも総額約30兆円は下らないと推察される。政府は、第3次補正予算については、通常为国債とは別枠の「復興債」11.5兆円で調達し、前半5年については、国債整理基金への財投特会の繰り入れやJT株、東京メトロ株の売却などの税外収入を繰入れるとしている。問題は、復興増税の自身である。

(2) 復興増税

復興増税（「復興特別税」）の対象は、当初案では、所得税、法人税、個人住民税、たばこ税で、増税期間は所得税で10年、個人住民税で5年としていた。しかし、図表5のように、民主・自民・公明の三党合意で、所得税は25年、個人住民税は10年に延長され、かつ税負担率も引上げられた。一方、復興財源に

図表5 復興増税案とその変化（政府当初案と三党合意最終案との比較）

区 分	増税期間（年）		増税額（兆円）		備 考
	当 初	最 終	当 初	最 終	
所得 税 付 加 税 所得控除等見直し	10 5	25 —	5.5 0.7	7.3 —	付加税率は、当初案の10年間年4%が、最終案では25年間年1.6%となるところ、年2.1%へ引上げ。
個人住民税均等割 控 除 等 見 直 し	5 4	10 10	0.15 0.2	0.6 0.2	均等割引上げ（年500円→1000円）。 個人住民税退職所得10%税額控除の廃止。
たばこ税引上げ	5	—	2.2	—	見送り（国・地方で各1円/1本の引上げ）。
（小 計）①	—	—	8.8	8.1	
法 人 税 ② （実質減収分）	3 (—)	3 (—)	2.4 (△17.6)	2.4 (△17.6)	名目増税（3年期限） 法人税実質減税（25年間分）
合 計 ①+② （実質減収分）	— (—)	— (—)	11.2 (△6.4)	10.5 (△7.1)	名目増収 実質減収（25年間分）

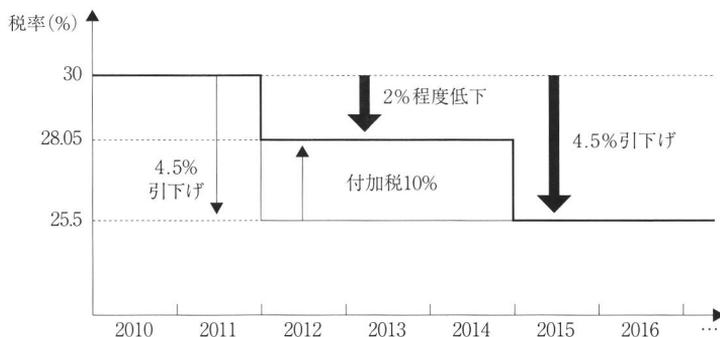
（注）概算による推計なので、合計等が合わない場合がある。

（資料）2011年度税制調査会 第9回、第11回、第17回参考資料及び政府資料、より作成。

については、政府は当初、「現役世代で担って、将来世代には先送りしない」と明言していた。しかし、消費税については、「社会保障と税の一体改革」の財源にするとして、最初から除外した結果、主要財源は法人税と所得税しか残ってない。ところが法人税は、経団連など財界が、「大幅な法人税実効税率の引き下げ」を強く要求し、仮に「復興財源として法人税についても何らかの負担を行うのであれば、今年度税制改革法案に盛り込まれた法人税実行税率5%引下げに伴うネット減税分を限度として付加税を時限的に課す（3年以内）」¹⁵⁾と、そのやり方まで指示していたのである。

これを受けて、政府案では、図表6のように、現行税率30%の法人税（国税）を4.5%引下げて25.5%とし、これに10%の付加税を3年間課税するとした（税率28.05%）。これは、現行税率と比べても1.95%の減税であり、4年目以降は4.5%の実質減税となる。法人税減税の総額は、法人税率引下げで年1.2兆円のマイナス、課税ベースの拡大で年0.4兆円のプラスとして、差引き年0.8兆円の減税、10年間では8兆円、25年間では20兆円もの大幅減税となる。これに法人税の付加税額2.4兆円（3年間）を勘案しても、10年間で5.6兆円、25年では17.6兆円の法人税減税となる。これは、3年間で法人税の「復興増税2.4兆円」というポー

図表6 法人税(国税)の「臨時増税」のからくり



(資料) 第11回税制調査会資料(2011.10.11)から作成。

ズをとった、法人税の「実質大幅減税」という、国民を欺く詐欺的手法に他ならない。その一方、所得税の付加税は、当初の5.5兆円が7.5兆円へ、また、個人住民税の均等割は0.15兆円が0.6兆円へと、庶民の税負担はさらに大幅に強められた。

要するに、「復興増税」の本質は、「復興」を大義名分として、「全国民が等しく負担を担う」という謳い文句の下に、法人税の見かけ上の「増税」(3年間限定)と実質上の大幅減税とを実行する一方、庶民には所得税と個人住民税の大幅増税を押しつけようとする欺瞞的な大衆増税の典型といってよい。しかも、図表5の最下段のように、復興財源は、増減税が相殺され実質マイナスとなる。その結果、実は中長期的には復興財源は出てこない。現役世代だけでなく、四半世紀にわたり、将来世代にも所得税と住民税の庶民増税を押しつける一方、結局は、不足する復興財源もまた消費税引上げに帰着せざるを得ない仕組みなのである。ここに、「復興増税」のトリックがある。しかも、所得税、個人住民税の増税に加え、消費税の大増税ということになれば、それは、震災被害から懸命に立ち上がろうとしている多数の被災者や被災地に対して致命的な打撃を与えることは間違いない。「復興増税」は、実は復興の足を引っ張りかねない「増税」といってよいのである。

しかしながら、「復興増税」だけが唯一の財源調達方法ではない。10兆円ほどの復興財源は、不要不急の八ツ場ダム等の大規模公共事業、「思いやり予算」

(年間約1900億円)等の見直し、法人税減税(年1.2兆円)と証券優遇税制(年5000億円)の中止を数年行うだけで容易に生み出せる財源である。復興財源については、歳出削減、不公平税制の是正を第一に、仮に不足が生じた場合には、260兆円の内部留保をもつ大企業法人には特別の「復興支援国債」(償還財源としては「法人臨時特別税」)、個人に対しては、「復興永久国債」の活用なども考えられよう¹⁶⁾。

おわりに

東日本大震災は、大規模な地震・津波・原発・風評被害等が広域的に複合した未曾有の巨大災害となった。大震災は、従来の「20世紀型復興制度」に様々な重大な問題を投げかけ、「21世紀型復興制度」への大転換の必然性を喚起した。第3次補正予算とセットで提起された、復興特区、復興交付金、復興特別交付税、復興増税、復興特別会計及び復興庁などの制度創設は、実は、いずれも阪神・淡路大震災の際にも、被災者や被災地から切実に要望されたが、実現されなかった制度である。今回の大震災では、災害の巨大性や深刻性のもと、被災者や国民の大きな支援を背景として、阪神・淡路では未実現の制度が、一見すると実現されつつあるように見える。

しかしながら、補正予算と新制度の中身を吟味する限り、それらが被災者を主人公とし、被災自治体のもとに、真に人間復興やコミュニティ復興へと繋がるかどうかは、いまだ予断を許さない。むしろ、21世紀型復興制度への転換の芽は一部に出始めているとはいえ、本格的な転換段階に入ったとは到底いいがたい。その意味で、大震災の復興をめぐる、「上から外からの大企業本位、国主導の復興」か、それとも、「下から内からの人間本位・被災住民と自治体主導の復興」かという、災害復興をめぐる政策的・実践的なせめぎ合いは、復興財源、復興増税をも巻き込んで鮮明化しており、大震災復興における最も重大な対抗軸となっているのである。

注

- 1) 緊急災害対策本部 (2011), pp. 29-30, 37-38。
- 2) 例えば、被災地では、津波や地震により発生したガレキの推計量は、岩手・宮城・福島の前3県だけでも2249万 t に達する。政府の災害廃棄物の処理指針 (2011年5月) に対する現在の達成率は、岩手県の85%に対して、宮城県は67%、福島県は55%と著しく遅れている (環境省 (2012))。
- 3) 宮入 (2011a), pp. 2-8。宮入 (2011b), pp. 43-46。
- 4) 福田徳三 (1924), pp. 254-255。
- 5) 内閣府 (2011), p. 1。
- 6) 例えば、日本経済団体連合会「震災復興に向けた緊急提言」(2011.3.31), 「震災復興に向けた基本的考え方について」(4.30), 「復興・創生マスタープラン—再び世界に誇れる日本を目指して」(5.27), 「アピール2011—大震災を乗り越え、新生日本の創造に向けて」(7.22), また、経済同友会「東日本大震災からの復興に向けて (第2次緊急アピール)」(2011.4.6), 「東日本大震災からの復興についての考え方」(4.30), 「新しい東北、新しい日本創生のための5つの視点—東日本大震災復興計画に関する第1次提言」(6.8) など、財界からの「創造的復興」に向けての提言は矢継ぎ早に出された。
- 7) 宮入 (2009), pp. 13-24。被災住宅の再建支援と被災者の住宅確保は、国民の基本的人権の普遍的中身として「公共性」を有している。被災住宅再建支援が有する「公共性」の詳しい検討については、宮入 (1997), pp. 276-279, 参照。
- 8) 商工業者など中小企業者への「生業再建支援」の現状と課題の検証については、宮入 (2008), pp. 76-81, 86-90, 宮入 (2009), pp. 24-28。
- 9) 宮入 (1996), pp. 57-68。林 (2006), pp. 372-445。増田・塩崎 (2010), pp. 28-32。
- 10) この点では、例えば、ワカメ養殖で全国に知られる岩手県宮古市の重茂 (おもえ) 漁協の取組みが先駆的である。
- 11) 宮入 (2006), pp. 278-278。
- 12) 福島県 (2011) 『復興ビジョン』, pp. 5-6。『復興計画』, p. 4。
- 13) 財務省主計局 (2011), pp. 1-23。
- 14) 小池・依田・加藤 (2011), p. 5。
- 15) 日本経済団体連合会 (2011), p. 2。
- 16) 竹田・矢嶋・打田 (2011), pp. 226-232。

参考文献

- 環境省 (2012) 「沿岸市町村の災害廃棄物処理の進捗状況」(2011.1.17)
- 緊急災害対策本部 (2011) 「平成23年 (2011年) 東北地方太平洋沖地震 (東日本大震災) について」(2011.12.13)
- 小池拓自・依田紀久・加藤慶一 (2011) 「平成23年度第3次補正予算と今後の課題—東日本大震災からの復興予算」『調査と情報』729
- 財務省主計局 (2011) 「第3次補正予算等の説明」(第179回国会)

I シンポジウム 大震災と税制

- 高田富三（2010）「神戸空港の破綻」（塩崎他編『大震災15年と復興の備え』クリエイツかもがわ）
- 竹田陽介・矢嶋康次・打田委千弘（2011）「Sudden Stopではなく Going Concern を一今こそ、名目 GDP 運動国債を発行するとき」（伊藤滋・奥野正寛・大西隆・花崎正晴編『東日本大震災復興への提言—持続可能な経済社会の構築』東京大学出版会）
- 内閣府（2011）「東日本大震災復興構想会議の開催について」（2011.4.11閣議決定）
- 日本経済団体連合会（2011）「平成24年度税制改正に関する提言」（2011.9.14）
- 林俊彦（2006）「復興資金—復興財源の確保」（兵庫県『復興10年総括検証・提言データベース』）
- 福島県（2011）『福島県復興ビジョン』, 『福島県復興計画（第1次）』福島県企画調整部
- 福田徳三（1924）『復興経済の原理及若干問題』同文館。
- 増田紘・塩崎賢明（2010）「『阪神・淡路復興計画』事業費の検証—16.3兆円は何に使われたか」（塩崎賢明・西川榮一・出口俊一・兵庫県震災復興研究センター編『大震災15年と復興の備え』クリエイツかもがわ）
- 宮入興一（1996）「大震災と財政改革」『経営と経済』75・3/4
- 宮入興一（1997）「震災復興と公的支援—『災害保障』の提起にむけて」『経営と経済』77・2
- 宮入興一（2006）「災害と地方財政」（宮本憲一・遠藤宏一編『セミナー現代地方財政 I』勁草書房）
- 宮入興一（2008）「過疎地域における災害復興の課題と展望—能登半島地震災害を素材として」『年報・中部地方の経済と社会（2007年版）』
- 宮入興一（2009）『災害復興における生活・生業再建支援制度の到達点と今後の課題—中越沖地震災害と近年の自然災害の検証を中心に』『愛知大学経済論集』179
- 宮入興一（2011a）「東日本大震災の特徴と復旧・復興の諸課題」『環境と公害』2011.6
- 宮入興一（2011b）「東日本大震災と復興のかたち—成長・開発型復興から人間と絆の復興へ」『世界』2011.8

6 討論 大震災と税制

〔司 会〕

安藤 実（静岡大学・財政学）

阿部徳幸（関東学院大学・税法学）

〔討論参加者〕（発言順）

粕谷幸男（税理士・税務会計学）／岡田俊明（税理士・税法学）／馬淵泰至（弁護士・税法学）／鶴田廣巳（関西大学・財政学）／岡 幸男（税理士・税法学）／弓削忠史（元九州共立大学・税法学）／鳥飼貴司（鹿児島大学・税法学）／高沢修一（大東文化大学・税務会計学）／武石鉄昭（税理士・税法学）／安井栄二（大阪経済大学・税法学）／大場誠一（一般）／塚谷文武（岐阜経済大学・財政学）／宮入興一（愛知大学・財政学）／梅原英治（大阪経済大学・財政学）／上村 昇（税理士・税法学）／三好ゆう（桜美林大学・財政学）

司会（安藤実・阿部徳幸） お待たせしました。これからシンポジウムを始めます。このシンポジウムは、この学会の特徴になっております。今までの学会の紀要でこのシンポジウムの記録はきちんと全部載っております。そういうことで、また今日、新しい歴史の1ページを加えたいと思います。

それでは、質問者は所属と名前をおっしゃって、それから質問に入ってください。

まず、粕谷幸男先生から岡田俊明先生へ。

粕谷幸男（税理士） 税理士の粕谷幸男です。それでは、質問させてください。大震災と税制に関する問題提起をいただきありがとうございます。

そこで、まず1つ質問をさせていただきます。被災者救援税制では、地方税に

その定めがないことの原因について触れていなかったの、その点にご教授いただきたいと思います。

2つ目ですが、純損失の繰越控除の適用期間が3年という短期ですが、生涯所得から見ますと、生活用財産の資産損失を期間制限にかかわらず控除することは、公平の確保の面から当然と考えます。災害から発生した生活用財産の資産損失のすべてを確保あるいは将来の所得から控除できずに足切りとなってしまうことは税制上どう考えるべきなのかご教授ください。

司会 岡田先生、お願いします。

岡田俊明（税理士） 粕谷先生、ご質問いただきましてありがとうございます。2点ありまして、1点目の方からお話しさせていただきます。

被災者救援税制とおっしゃられました

けれども、地方税、特に住民税に関して言いますと、所得税と連動しているという意味では、所得税法上の手当では住民税にそのまま適用になるということを経済前提として考えておけばいいので、所得税法上だけで例えば必要経費の取り扱いが仮に変わったとしても、そのまま地方税に反映されると一般的に考えていいと思います。

ただ、私が申し上げようと思っていたのは、災害減免法自体が適用になるのは、国税の所得税、相続税、贈与税ということになりますので、地方税がこれに入っていない。つまり地方税法上は災害減免法に当たるものが規定がないというふうになっていて、これについて、現在はちょっと確認できていませんが、中央省庁再編の前の段階で言いますと、自治省通達で災害減免についての規定を条例で定めなさいという、定めるのがいいということになっていたのです。それで今、条例主義になっておりまして、災害減免については大方の市町村なり都道府県で定められるという扱いになるのだと思います。

阪神・淡路大震災のときには、神戸市が少し厚くこれをやったということがありました。そういう意味で言うと、若干問題が出てくるのは、所得税法上で雑損控除を適用するか災害減免法による減免を申請するかということの選択があるということを経済前提として申し上げましたけれども、法的に所得税の申告を出すと住民税の申告は出したことになるという扱いにもなっ

ている。そうすると雑損控除を所得税で出して、だけど先ほどの神戸市のような例で、これは地方税の方は減免法でいった方がいいなというときに、これをすぐできるのかという問題が実はあって、順番から言うと、まず住民税の申告で減免法の適用申請をしておいて、その後に所得税で雑損控除を出す。こういう扱いをしないと、それが地方税で減免法の適用にならない可能性が出てくる場合もあるというような問題が実務上は出てくるので、そういう問題もありますということを経済前提として申し上げたかったということでありませぬ。

それから2つ目のご質問ですけれども、純損失の繰越、お尋ねは生活用財産のことですので、雑損失の繰越のことをおっしゃったのかもしれないのですが、いずれにせよ純損失については3年、1年。3年の繰越控除と1年の繰戻し還付請求という仕組みになっていて、法人税もそうになっていますが、法人税はバブルがはじけて金融機関を助けなければならぬという状況の中で、繰越が3年が5年になり、7年になって、今度9年になろうかという状況になっている。これに対して、個人の方は3年でとどまっているという問題があります。これに合わせて雑損失の繰越は3年となっていて、いずれにしろ法人税も所得税も繰戻し還付に関して言うと、青色の特典という格好になっておりますので、法人税は大部分が青色だと考えれば大部分がカバーされるかもしれませんがな

も、所得税に関してはそうではないものですから、その問題は法人税の場合以上に問題が残るかもしれないと思います。

昨日申し上げましたように、シャウブ勧告のときには、繰越控除について無制限にできるように、そして繰戻し還付について5年という勧告がされていたのです。ところがそれが採用されずに、3年、1年が長く定着をしたということがあります。これはなぜかというのは、私も調べ切れていませんけれども、おそらく想像するに、財政を確保するという観点から、これはどこかで切ってしまうということがあるのだらうと思います。実務をやっていると、特に個人の場合そうなのですが、赤字が続くとずっと赤字ということが実際多くて、ずっと繰越しするのですが、どんどん消えていってしまうということで、これは使えないということがあるということ。

それから、繰戻し還付請求が過去に赤字のときにあればそれは可能なんですけれども、1年ということがあるのと、それから、かなり現実的には限定的になりまして、例えば調査が必ず入ることがあって、出しづらいということがあるという点で、あまり活用されていないのが所得税に関して言うと実態だと思います。

今回もそうですし、特例法の中で阪神・淡路のときも法人は2年間の繰戻しということになったと思いますけれども、これもやはり変えていく必要があると私は思っています、特に繰越の場合

は、今回のような大災害になりますと、事業そのものが立ち行かなくなっていく。生業そのものがどうしていかかわからない。収入が途絶えていくということがほぼ考えられる例が多いかと思うのです。そうすると、繰越がいくらできたとしても、それを生かす道がないということになるとすれば、これは繰戻し還付請求をして、過去のものからカバーしていくしかないんだらうというふうに思います。

それと同時に、即現金が入るという意味で言うと、直接的に生活を支援することができるという意味で、政策的にもかなり積極的な意味を持つだらうと思うこと。それから経済に対する、経済復興だけじゃなくて経済対策、あるいは景気対策という意味も含めて、繰戻し還付請求をさかのぼる道を開くことによって、直接的な金銭での刺激ができるという点でも有意義かと思えます。これを制限する必要はないだらうというふうに思っています。

なお、今回もそうですし、阪神・淡路のときも特例法の中で雑損控除などが、今年の場合で言うと3月11日ですので、平成23年分の申告のときしか引けないのを、あえて1年前の22年分で引けるよという道をつくっているんですね。阪神・淡路のときも、あれは平成7年の1月17日でしたけれども、平成6年分でも引けますよとした。これは事実上の繰戻しと同じ意味を持つわけです。理屈上それができるのだったら、ほかでもできるわけ

でして、これを特例でやるのか、通常の税制の中にはめ込むのかということはありますけれども、理論的にもそれは全然問題ないと思うので、問題は、どこまでやるのかという政治的な判断があればできることではないのかなというふうに思っております。以上であります。

司会 岡田先生、ありがとうございます。

次は、馬淵泰至先生へ粕谷幸男先生から。

粕谷 税理士の粕谷幸男と申します。それでは、馬淵先生にご質問させていただきます。詳細な問題提起をありがとうございます。私の理解不足からかと思いますが、以下のご質問をさせていただきたいと思っております。

レジュメの最後（本書35ページ）に、被災者保護 vs 過度な優遇・公平性の欠如、あるいは個別具体的な適用 vs 恣意的・場当たりな適用ということで問題点のご指摘をされております。納税者は震災で資産や財産が損失を受け、生活を回復するために納税資金を充当せざるをえません。そのため納税義務の免除が必要と考えられます。そう考えますと、被災者の保護、優遇、公平の欠如の問題提起のそういう基準ですね、つまり保護とか公平性の確保という問題として問題提起を基準としてされておりますが、このような納税者の現状を踏まえてさらにご説明いただければ、基準がもう少し、納税者の基準から見てそこはどうかかなということでご教授いただければ大変あり

がたいという意味の質問であります。よろしく願いいたします。

司会 馬淵先生お願いします。

馬淵泰至（弁護士） 災害税制を考えるときに、常に被災者の保護と公平性が確保されているのかということが対立軸とありますが、衝突するところだと思えます。例えば今回の東日本大震災で言いますと、被災地もたくさんあるわけで、内陸部もありますし、実際に津波に遭ったところとそうじゃないところとかいろいろあると思うのです。その中で、どういう形で税制を適用していくのが一番公平なのかということを考えないと、被災地の中で、被災者の中で実際納税資金を生活に回さなければならぬ人たちの間で不公平が生じるという問題があると思うのです。さらに言えば、信越地方もすぐ後に地震がありましたよね。その後、富士山のふもとでもあったりとか、もっと言えば、さらにその後には台風なんですから、和歌山県や奈良県の方でも災害が起きました。では、東日本大震災は規模が大きいので広く保護して、他は小さいから保護しなくていいのかと言ったら、そんな問題でもありませんし、実際に被災して生活ができない、納税資金を生活に回さなければならぬという方がたくさんいらっしゃるでしょうし、そういう方も同時に保護していく必要があるという、ほかの災害とのバランスもありますし、もっと言えば阪神・淡路大震災とか過去に起こった震災とのバランスというのがありますし、そこをしっかりと

りと確保していった被災者の保護をしていく必要があります。今回の東日本大震災だけが大规模だからといってそこだけ優遇措置をするのは、それはそれで1つの問題と考えるのです。

司会 馬淵先生ありがとうございます。

岡幸男先生へ鶴田廣巳先生から。

鶴田廣巳(関西大学) 関西大学の鶴田です。岡先生、アメリカの災害税制について非常に克明な研究をされて大変ご苦労をされたのではないかと思います。私も大変勉強になりましたし、今後の参考になるのではないかと考えています。

ご報告レジュメのなかで、災害税制の理論的再構築について展開されているわけですが、その際の租税救済のそもそもの根拠というのでしょうか、あるいは意義づけというのでしょうか、その根拠として国家的な保険としてとらえるべきであるとされています。これは Tolan Jr. という人の意見を踏まえて展開されているのではないかとと思われるのですが、国家的な保険といいますが、何か保険料とのかかわりというのが提起されるのですけれども、この国家的保険というのはどういう意味合いで言われているのでしょうか。

先ほども問題になりましたけれども、救済という場合には、公平性とかかわりが必要出てくるわけで、そのあたりはこの根拠づけの論理でどういうふうに位置づけられるのか、そのあたりをご教示いただければと思います。よろしくお願

いいたします。

司会 岡先生どうぞ。

岡幸男(税理士) 鶴田先生、ご質問ありがとうございます。

実は、国家的な保険ということで議論が展開されていまして、私自身、正直申し上げて、特に前後のつながりが本当にこれでいいのかなと迷うところがあるのですけれども、ここ自体は、要するに租税救済ということで被災納税者支援のために租税債務を減免するというので、税収の損失という意味で昨日もご説明しましたけれども、租税支出というふうに言われているのですけれども、問題はそのコストなんですけれども、そのコストを、平たく言えば薄く広く負担しようじゃないかということで、保険というふうに、税金イコール保険料ということをお願いしたいんだなど。こう私は理解したのですけれども、もう一段進めて、多分、鶴田先生も同じような疑問を抱かれています。先ほど保険料とおっしゃいましたので、その後の理論展開を見ると、所得制限しろとか——すみません、質問されていないことまで言っていますけれども、所得に逆進的な税額控除をしようとか、そういう理論展開になっていますので、所得制限と言われると、保険と矛盾するのではないかと。所得制限すると高額所得者は救済を受けられないので、はたしてこれを保険と言っているのかなということで、私の理解不足かもしれませんが、そこは私も疑問を持って

いる点で、むしろもっとわかりやすく社会保障の一種と言い切ってしまった方がいいのかもしれないと、ご質問いただいて今はそう思っております。ありがとうございます。

司会 どうもありがとうございます。

それでは鳥飼貴司先生へ、弓削忠史先生と武石鉄昭先生の2人から出ております。まず弓削先生からどうぞ。

弓削忠史(元九州共立大学) 先生のご報告で税法の原論的な内容をご教授いただきありがとうございます。そこで、税法の基本的な問題ですが、金子先生が、租税は侵害規範と称されていることは、財産権等の保障の観点から重要な意義と考えていますが、しかし、一方、金子先生は、納税者の法律関係を、法的債務と称されている観点は、財産権等の保障の観点から、いかなる方法で体系化できるのでしょうか、ご教授のほど、よろしく願います。

もう1つは、先生は北野先生のお弟子さんだと思いますので、北野理論から見ると、先生が説明された金子理論というのは、どういうふうな問題点を持っているのか。その思考性をご教授いただきたいと思っております。よろしく願います。

司会 鳥飼先生願います。

鳥飼貴司(鹿児島大学) 弓削先生、ご質問ありがとうございます。

金子理論については、私も金子先生ではないのであまりよくわかりませんが、金子先生の租税法律関係の考え方は、実体法に基づいて、租税実体法は債務関係

であると、租税手続法は権力関係である、その複合的な関係からなっているという点から主張されていると思います。税法を財産権の侵害規範だという金子先生の考え方は広く学生たちに浸透してしまっていて、例えば財産権だけの侵害しかないのかと言うと、学生たちが困るような状況で、今、武石先生が主張されているような生存権からの問題もあるのではないのかという視点がまるっきり学生たちに伝わっていないという、そういう意味でどうかというふうに私は思っております。

北野先生の理論からいきますと、おそらくは、だからこそ納税者の権利だとか、納税者基本権を構築することが税法学の課題になってくるのだと思います。もし北野先生がこの場におられたら、「今、鳥飼君が私の考え方を間違っていて皆さんにお示しした。けしからんことです」と、お叱りを受けそうですので、このぐらいにしたいと思います。

司会 同じく鳥飼先生に武石先生。

武石鉄昭(税理士) 税理士の武石です。鳥飼先生、貴重なご提言ありがとうございました。弓削先生への質問の内容と少し重複するかもしれませんが、お聞きしたいことがあります。

先生は震災法務と課税について、金子先生のお言葉を引用して、租税法律関係は、どのように考えようとも、実際上の課税は法律を前提として、法律に依存する関係にあると述べられたと思われる。この関係は、私法上と異なるもので、

公法である税法の支配する関係であります。しかしながら、今日のような原発の事故が生じた場合に、国家と東京電力と被災者との関係は法律で事足りることでありましようか。

米国のスリーマイル島の事故の際に第三者機関が設置されました。この場合の第三者機関は、「1つは独立性、中立性の担保。1979年の米スリーマイル島原発事故では、カーター大統領（当時）が、原子力以外の専門家や地域代表らも含めた特別な委員会を設けた。原子力規制委員会、NRCに任せず、外部の目を重視したためだ。この大胆さを見習う価値がある。2つ目は、第三者機関に強い調査権を付与しつつ、調査の目的は再発防止なのだということを明確にすることだ」と新聞紙上では報じられております。

また、スウェーデン憲法では、「国会の憲法委員会は、閣議の議事録を審査し、大臣の法的責任を追及できることとしているほか、ご承知のとおり行政監察吏、オンブズマンなどに関する規定が設けられ、その厳しい統制には驚かされる」次第でございます。

先生にご質問したいことは、震災法務に対して、金子理論のような課税は法律を前提とした法律に依存する関係のみでよろしいのでしょうか。先生のお考えをお聞かせ願えればありがたいです。

司会 鳥飼先生お願いします。

鳥飼 武石先生、ご質問ありがとうございます。

私の最初の考え方というのは、もちろ

ん北野先生が言われている税法学は総合法学であるべきだという考え方を継承しているつもりでございます。北野先生のお言葉としては、これは『税法学原論』の第1章をご覧いただければおわかりになるかと思えます。

そういうことからいっても、まず私の報告といたしましては、普通言われていることは、私法を前提として税法があるという考え方をただ引用しただけでありまして、その後で私自身は、災害法制ということで、それと課税との関係ということを申し上げたつもりです。だから総合法学として税法学をとらえるべきだという考えから出発しております。

そこで、災害対策基本法なども引用いたしまして、その85条1項では、被災者に対する免除、徴収猶予、その他必要な措置をとることができる。これを納税者側から見ると被災者たる納税者は免除または徴収猶予を受ける権利がある。このように構成すべきであると私は考えております。ご質問の答えになっているかどうか甚だ疑問でございますが、ご承知いただければ幸いです。

司会 どうもありがとうございました。

次に、弓削忠史先生へ3人の方から質問があります。初めに高沢修一先生。

高沢修一（大東文化大学） 弓削先生、ご報告ありがとうございました。

質問の内容ですが、先生のご見解を聞いていると、金子先生への批判というのが非常に見られるのですが、先生もご存じのように、税務会計は確定決算主義を

前提としております。弓削先生はその金子先生の確定決算主義について、税務会計的な視点からどのようにお考えになっているのかをお示しいただければと思います。ご教授をお願いいたします。

司会 弓削先生、お願いします。

弓削 ご質問ありがとうございます。

先生のご質問の趣旨は、確定決算主義を前提に、税務会計を金子先生は、いかに捉えられているのかの質問ですが、現在、税務会計等の諸先生は、論文等で金子先生の会計の三重構造論を、よく引用されていますが、周知のように、金子先生の会計の三重構造論は、要するに、企業所得の計算については、まず、基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらに、その上に租税会計があると称されている、その体系的な観点から、確定決算主義に対する基準に対して、租税会計の基準の逆基準の問題については、対処できないものと考えています。したがって、私は、企業の経済実体を写像すべき企業会計を税法の上位規範である憲法上の財産権等の保障の観点から捉えることで、逆基準性を克服できるものと考えています。ご参考いただければ幸いに存じます。

司会 ありがとうございます。

続いて、弓削忠史先生に鳥飼貴司先生から。質問者は所属と氏名をおっしゃってください。

鳥飼 鹿児島大学の鳥飼貴司です。弓削先生のお考えまことにごもっともだと思

います。

そこで質問ですが、弓削先生の人権論あるいは法の支配に基づく税務会計が、要するに税務会計学原理や、具体的には先生がご講義されている税務会計の講義でどのように学生に教えられているのか、その辺をお話いただければ、今後私が法人税法を講じる上でも大変参考になりますのでよろしくお願いいたします。

弓削 ご質問どうもありがとうございます。

これは荷が重いご質問ですので、そう簡単に答えることはできませんけれども、要するに、基本的に税務会計は、基本的人権に基づく「法の支配」の枠内で展開すべきものと考えています。したがって、特に、国民の財産権等の保障の観点から、税法の基本原則と同様に、租税法律主義等が、法人税法等の重要な原則と考えています。そこで、法人税等を講義する場合は、前半は、基本的人権に基づく税法の基本的な原理原則等を中心に講義を行っている観点から、例えば、ある収益などをどの事業年度に計上すべきかの問題で、判例が権利確定主義を前提にして、実現主義を問題にしていることについて、いかなる法的根拠のあり方が、租税法律主義の問題を克服できるのか、時には、一般的な法解釈論を提起することにしたりにして、法の本質の問題を再考することもあります。したがって、税務会計は基本的に、前に述べました、法の支配の枠内の問題と考えていま

す。また、特に、法人税法の22条4項の公正妥当基準は、前に述べました、法の支配の重要な実体法上の枠組として、一定の企業会計を内質することになり、租税法律主義の観点から、逆基準性の問題等を克服するものとなること等を提起することによって、企業会計、会社法、税法等の体系的なあり方を意図させる講義を、行っています。何らかのご参考になれば幸いに存じます。

司会 ありがとうございます。次に武石鉄昭先生。

武石 税理士の武石です。鳥飼先生の質問と重複するのですけれども、あえてもう一度税務会計を一生懸命やられている弓削先生に質問したいと思います。

弓削先生、人権保障に基づく税法学および税務会計のあり方をご教授いただいで大変ありがとうございます。

権力分立論と租税の関係は切っても切れない関係と古くから言われている問題でございます。絶対君主制の崩壊は、租税国家を樹立させました。そこで国民から租税を徴収し、国民の福祉のために使用する。しかし、その際に、個人の尊厳を忘却し、特定の企業とか高所得者層を優遇し、その旨を良として、財界、一部のマスコミなどが政府の方針におもねるならば、そこには立憲主義の基本原則である法の支配は瓦解し、国民の生存権的基本権を喪失した租税制度へ陥ると思われれます。これに拍車をかけているのが日本の官僚セクショナリズムだと私は思っているんですね。

ところで、国際会計基準に対して私は非常に疑問を呈しております。さらに、アメリカからの日本への圧力と言われる対日要望書、その後の日米経済調和対話が存在しているのです。国内的には国民への偽装財政危機の提示、法の支配を受けない特別会計制度の存在など、これらのことが租税制度に対する法のおもしろを形骸化させ、今回の東日本大震災は、国民に増税を正当化させようとしている。また、TPP交渉への日本の参加表明は、これから日本国民、大企業、証券会社、銀行などがTPPに参入し、そこで生ずる損失の穴埋めのために国民に消費税等を通じて租税負担等をさせようとしているのでございます。

国際会計基準なるものが投資家の保護を目的としているわけですが、投資家の保護を目的とするということは、投資家がもうけなくてはどうしようもない。そうすると、企業負担部分を国民に負担させる等して一般の国民は租税負担という犠牲を強いられるわけでございます。

私が先生にお聞きしたいのは、おそらく会計学会とかそういうところでは国際会計基準をグローバルスタンダードとして正当化しているということでございますけれども、先生はこの国際会計基準に対して、税法学的に法のおもしろとして、法の支配として、それを法律的に機能させるための何か手立てはありますでしょうか。もしありましたらご教授願えればありがたいと思います。

司会 弓削先生お願いします。

弓削 ご質問ありがとうございます。武石先生からの多角的な質問について、的確にお答えできるか自信がありませんが、自然権的な観点に基づく基本的人権は、憲法の本質であることから、当然に三権分立に基づく統治機構は、基本的人権の保障の手段として位置づけておりますので、TPPの問題も、結局は、基本的人権の保障の観点から捉えると、その問題が具体的な観点から明確になるものと考えます。

次のご質問の国際会計基準の問題は、金融資本主義を前提にした、一定の資本家の投資を保護する時価主義会計に帰結することになり、結局は、富裕層の資本を拡大する会計基準と評することにもなりますので、やはり、基本的人権の保障の観点から、企業のあり方、所得の再分配等の問題を検討しないと、国際会計基準の問題は、アメリカ型の「格差社会」を強化することになると考えます。何か、ご参考になれば、幸いに存じます。

司会 ありがとうございます。

次に高沢修一先生、4人の方から質問が出ております。初めに粕谷幸男先生お願いします。

粕谷 税理士の粕谷です。震災引当金の創設のご提言ありがとうございます。ご教授ありがとうございます。

発表論文17ページの最終行（本書91ページ）の震災引当金の創設にともなう法人税減収に対しては、内部留保、利益剰余金に対する法人税課税を提言したいと述べておられます。最後の内部留保に

対する法人税課税により税収が増加した部分は、政府が政府の震災に備えた基金といいますが、貯蓄がつくられその税収が将来の支出に備えられるべきと考えます。納税者がかもしも震災引当金の引当額を、企業にそれに対応する引当額を基金化する形で強制することも考えられますが、先生は政府にそれを求めたかと考えますが、それを民間に引当金を基金化させることを考えなかった理由等をご教授していただければ大変ありがたいと思います。

司会 高沢先生お願いします。

高沢 粕谷先生、ご質問ありがとうございます。

基金を設けることに賛成か反対かということですが、基金制度を整備することは賛成です。例えば、引当金が消極的な対応と考えた場合に、先生からご教示いただいた基金は積極的な対応に分類できると思います。ただし、国が基金制度を整備した場合、基金の財源をどのように準備するのかということが問題になると思います。本報告では、まず、GMSを代表とする大型商業施設の企業経営の安定化を目的として震災引当金の設定を提言し、次いで、震災引当金の創設にともなう法人税の減収に対しては、内部留保されている利益剰余金を対象とした法人税課税を行うことを提言しました。そのため、基金制度を整備して災害時に対応することは、二次的なものと考えており、まずは、震災引当金にともなう法人税減収の補填を目的とする新しい財源の確保

という視点でアプローチを試みました。しかし、基金制度を整備して対応するという先生のお考えには賛成です。

司会 次に、安井栄二先生お願いします。

安井栄二（大阪経済大学） 大阪経済大学の安井と申します。高沢先生、貴重なご報告ありがとうございます。

私の質問は、先生の震災引当金の創設というテーマからしますと、本質からずれるかもしれませんが、粕谷先生からのご質問にもありましたとおり、先生は震災引当金の創設にともなう財源として大企業内部留保に対する課税というものを主張されておられます。この内部留保に対する課税に対しては、レジュメ15ページの真ん中ぐらい(本書89ページ)に、「内部留保に対する課税に対しては、二重課税になるとの批判的見解もあるが、税制は法人擬制説の立場から、理論上は利益がほとんど配当に回ると想定し、法人の課税と株主個人の配当所得への課税の二段階課税の仕組みをつくってきたが、実際はほとんど内部留保に回るのが実態であり、その分は配当となって課税されることはない」とおっしゃっておられます。

ただ、私の理解では、法人擬制説の立場によりますと、法人が獲得した所得は株主である個人のものであって、その場合、法人段階で法人税が課され、配当を受けた株主の段階で所得税が課されますと、1つの所得に対して2回の課税が行われる。だから株主が配当を受けた段階

で株主のもとでその前に課された法人税の負担を調整すべきである。そのように法人擬制説の立場では理解されております。ですから、法人擬制説というものは、法人課税と配当所得課税の二段階課税を認めるものではなく、むしろこれを認めるのは法人は実在すると考える法人実在説の立場であって、この法人実在説の立場でありまして同一法人に対して同一利益に対して二度課税することは認めていないはずであります。先生は、これは二重課税ではないと。大企業の内部留保に対する課税の二重課税でないという根拠について、もう一度ご教示いただければ幸いです。以上です。

司会 高沢先生、お願いします。

高沢 安井先生、ご質問ありがとうございます。

ご確認いただきたいのですが、今、安井先生からご質問いただきました点は、括弧、注記書きになっており他の研究者の見解です。この点については、もう一度確認をしてから安井先生にお答えできればと思いますが、とりあえず、私の考えを申し上げたいと思います。推論すれば、配当として企業外部に流出すれば、法人と所得の二重課税になりますが、実際には内部留保されており企業外部には流出しないため、二重課税にならないという見解だと思えます。しかし、「法人擬制説の立場から」という表現は、控えるべきであったと思えます。私も、法人擬制説については、先生のご見解のとおりだと思います。この点については、確

認をしてお答えさせていただければと思います。

司会 高沢先生、では、確認されたらお伝えしてください。

高沢 私の推論どおりであれば、そのようにご理解していただいて、誤りがあれば、安井先生にお伝えさせていただきます。

司会 それでは、弓削忠史先生から高沢修一先生への質問です。どうぞ。

弓削 今回、高沢先生のご報告は、大変に勉強になりましたが、2つの観点から、ご教授をお願いします。1つは、租税法律主義の文脈にある債務確定主義のもとで、先生は、実状に応じて実質主義論を許容されていますが、それは、納税者の財産権等の保障の観点から、租税法律主義の枠内で提起できるのでしょうか。2つは、引当金の問題は、一般的に経営の自由に基づく、企業の経済実体の枠内で問題にすることで、確定決算主義を正当化できると考えますが、その枠を越えて、政策的な観点から震災引当金を許容された場合、その根拠をご教授のほどお願いします。

司会 高沢先生お願いします。

高沢 弓削先生、ご質問ありがとうございます。第1のご質問についてですが、本報告では、特に、租税法律主義の枠内での提起については考えていませんでした。しかし、折角ですので、債務確定基準と実質基準について少し私見を述べます。報告論文にも書きましたが、原則的に、債務確定基準を採用しても実情に

じて実質基準に基づく課税も検討すべきであると考えます。中央大学名誉教授の富岡幸雄先生からご指導いただいたことは、税務会計というのは、必ずしも法人税の計算システムだけではなく、税金は、法人税以外にもあるのだからそれに対応した会計システムを整備すべきであるということです。つまり、法人税の会計システムだけを取り上げる現行の税務会計は、あまりにも硬直化しており、学問において重要なことは柔軟性や創造性ではないかと考えたときに、特定の基準だけに縛られるというのは、学問を硬直化させ、創造性を喪失させることになると思います。そのため、債務確定基準を前提とすることが原則なのですが、実情に応じて実質基準も採用すべきであると考えました。また、第2のご質問についてですが、政策的な観点から震災引当金を許容された場合の根拠についてですが、企業会計は、確定決算主義を前提としているため、費用収益対応の原則を前提としなければ成立しないと考えます。そして、引当金の概念は、その企業会計システムを構成する要因の1つとして位置づけられると思います。実は、今回の報告テーマを考える際に、報告テーマの選定に困惑しましたが、企業経営の恒常的な安定化ということを前提として、税法学というよりも経営学の視点から震災引当金の計上を政策提言させていただくことにしました。最後に、折角ですので、富岡幸雄先生の会計理論について説明させていただきます。通説と富岡先生の会計理論

は異なります。一般的に、税務会計は、先ほど申し上げたように法人税法の計算システムとして位置づけられますが、富岡先生の会計理論では、法人税法に対応した会計システム、所得税法に対応した会計システム、消費税法に対応した会計システムに区分します。私は、消費税法に対応した会計システムについて若干の異論があるのですが、税務会計を税法に対応させて、取得税務会計と財産税務会計に区分すべきだと考えます。また、富岡先生の会計理論では、税務会計の目的を租税負担の公正な社会分配としており、税務会計分野からの政策提言として高く評価されているのが「事業承継税制」です。

弓削 僭越なお願いですが、この機会に、私に、もう少し発言させて下さい。

司会 事柄があまりにも根本的な感じがいたしますので、お隣同士で会が終わってからまたやっていただいて。

弓削 この討論は、学会誌に掲載されますので、発言をお願いしたいのですが。

司会 では3分以内で。

弓削 はい、わかりました。先生は、多少、私の質問に戸惑っておられますが、そこでもう少し、ご理解をいただくために、僭越なことを申し上げますが、税務会計も、結局は、納税者の財産権を問題にしますので、たとえ、実状に応じて実質主義に基づいて課税すべき場合でも、その法的根拠を明確にしないと、租税法主義自体が形骸化し、時には、国民の財産権を侵害することになります。した

がいて、その法的根拠を、ぎりぎりまで探究することが学問の意義であり、それがまさに基本的人権、特に財産権等の保障に基づく、税務会計の基本原則のあり方の問題であると考えますので、先生が指摘されている学問の硬直化とは、本質的に異なるものであり、先生の実情に応じた「実質基準」に基づく税務会計論は、一般論的には「法」の枠を越えた事象と評することができますから、はたして富岡先生も、「法」の枠を越えた税務会計を許容されているのでしょうか。もちろん、先生が、学問において重要なことは柔軟性ではないかと称されていることを前提にされた上で、経営学の視点から、その目指すべきものは、政策提言であり、その政策提言として震災引当金の計上を提案されている観点の論理の一貫性は、傾聴すべきご見解ですが、会計のシステムは、政策提言の前提として、まず企業の経済実体を写像すべきものですから、その観点を十分に検討された上で、一定の政策論を提言されないと、先生が許容されている租税負担の公正な社会的配分論が、基本的人権の保障の観点から機能化するのでしょうか。その場合でも、やはり、憲法の本質である基本的人権の保障を前提に租税法主義および租税公平主義等に基づく実体法上の枠組みの観点から公正な社会配分を問題にしないと、一般的な観点からですが、時には、形而上的で、恣意的な公平観で一定の政策が提起されることになります。もちろん、先生が指摘されるように、特

定の基準だけに縛られるというのは、学問を硬直化するということになりませんが、それは、基本的人権の保障を前提に、法人税の場合は、22条4項の公正妥当と認められる会計処理の基準と最近の会社法431条の企業会計の基準に従う等と規定する観点から、法律上は、基本的に企業の経済実体を、当該法規に内包化できるものと考えます。もちろん、法律等の制度問題は、科学的な学問領域でないことから、絶対的なものではありませんが、前に述べました観点から、理論的には、学問を硬直化させるものではないと考えます。したがって、私の考え方が、先生の傾聴すべき、震災引当論について、何か参考にさせていただければ幸いに存じます。

司会 ありがとうございます。

高沢先生にもうお一人方、大場誠一さん。所属とお名前をおっしゃってから質問してください。

大場誠一（一般） 所属は一般です。大場と申します。よろしくお祈りします。

まず、質問プラス感想を言わせていただきます。イトーヨーカ堂は、震災の影響額を特別損失でやっているということで、震災の発生可能性が低かったので引当てを上げなかったのでしょうかという話があったのですが、仮に企業が、これは震災に限らずですけれども、こういうことがあるので引当金を立てたいですと監査法人に言っても、おそらくそこは認められない。それはなぜかという、やはり委員会報告があって実務指針というも

のが出ていない限りは会計士は監査をおろさないという実務的な問題があると思います。だからそういうものを表記したい場合には、先生方が運動されて問題提起を大きくしていただくというところがあるのかなと思いました。

それから質問は、結論のところにあるGMSというところに対しては、震災引当金を適用すべきではないか。大型施設というところが限定ですけれども。この論文の中身を読ませていただきますと、最初からイトーヨーカ堂、これは中国と日本の両方を経験した企業であるからといって、震災の対応というところで社会的CSRというのを述べられていまして、だから震災後にすぐに食料、水などを供給するという事業としてこのGMSは大変重要なんです、だからこれらの企業が被災した場合には、大きな損失が出たので、それにかわって引当金を立てましょうというお話になっていると思うのです。だけれども、引当金というのは、あくまで震災で、例えば店舗が損壊しました、その損壊した建物を早く元どりにしましょうというための資金の引当てですから、あくまで震災後に物流を供給するという点では建物を強化しましょうとか、税務ではないところで担保していくべきものであると思うのです。

おそらくイトーヨーカ堂でも、東日本のときでもテレビ映像なんかで、早く物流を提供しましたよというふうにニュースなんかで出ました。だけれども、私も今地方に住んでいるのですけれども、お

そらくあの人たちは車に乗って自宅からGMSの店舗まで行っているのですね。その途中には個人商店がたくさんあるのだと思うのです。だけれどもそこに対しては、ここでは引当金の設定対象にはならないですよ、個人商店だったりとか。おそらく震災になってガソリンの供給が不足しました、電車が通りません、となれば、徒歩圏にある商業施設が一番の大切なライフラインになるのだと思います。だからここでは、GMS等の大型施設に対して震災引当金を早急に検討すべきだということに対して、私は疑問を持っております。以上です。

司会 高沢先生どうぞ。

高沢 ご質問ありがとうございます。

まず、本報告の結論部分をご確認いただければと思いますが、必ずしもGMSに限定されるものではなく、GMSを含む大規模商業施設に対して震災引当金を計上すべきであると提案しました。つまり、本報告では、GMSに代表される大規模商業施設が地域経済に果たす役割の大きさについて注目しました。もちろん、個人商店が必要ないとか、個人商店が倒産しても構わないとは考えていません。ただし、大震災発生時に、地域経済と国民の消費生活をいかに支えていくべきかということと考えた場合、生活必需品等の供給体制の面で、個人商店よりも大規模商業施設の方が大きな存在だと考えました。また、30年以内に、東京および首都圏が大震災に見舞われる可能性が高いため、大震災後の企業経営の安定化を図

るためには、早急に震災引当金を計上すべきであると考えました。そして、GMS等の大規模商業施設に対する震災引当金が整備されたならば、次は、個人商店を対象として、引当金ではなく、先ほど粕谷先生がご提案された基金制度を整備すべきだと思います。ただし、本報告では、そこまで触れることができませんでしたので、GMSを代表とする大規模商業施設に対する震災引当金をその研究対象としました。将来的には、個人商店を対象とした基金制度の整備を提案したいと思います。また、本報告は、中華人民共和国国立河北大学日系企業研究グループとの共同研究でしたので、日本と中国の両国にわたって事業展開を行い、そして、今回の大震災時に、CSR活動を展開したイトーヨーカ堂を事例に取りあげて、GMS等の大型商業施設に対する震災引当金の必要性について提案しました。なお、将来的には、個人商店を対象とした基金制度の整備についても検討したいと思います。

司会 ありがとうございます。

最後に報告されました宮入興一先生への質問。何人かの方から出ています。塚谷文武先生。所属とお名前を最初に。塚谷文武（岐阜経済大学）岐阜経済大学の塚谷と申します。よろしく申し上げます。

最初にというか、実を言いますと、私、被災者の1人でありまして、この4月から岐阜経済大学にお世話になっていて、その前は秋田の方の大学におりまして、

ちょうどこちらに引越す1週間前に震災がありまして、こちらに来ることさえもわからない時期もありました。その身としまして、諸先生方のテーマ、震災と税制ということでいろいろ聞いておりましたが大変勉強になりました。ありがとうございます。

それで、宮入先生に1点だけご質問させてもらいます。ご報告の中で、脱原発と再生可能エネルギー、エネルギー政策の抜本的な転換とその必要性を主張されているかと思われまます。その問題というのは、やはりこれからの日本のエネルギー政策なりを考えた場合に、または日本のこれからの将来を考えたときに非常に重要な論点になるかと思えます。

その問題を考えるときに、先生としまして、税財政の観点からどういう役割が果たせるのかということ。現在行われている議論の中、または先生のご報告の中でそういう部分のお話が聞けなかったもので、その点についてご意見をお聞かせいただければと思います。よろしく申し上げます。

宮入興一（愛知大学） 脱原発と再生可能エネルギー、これらはある意味ではやや中長期的な課題であるというふうと考えてはおりますが、基本的には脱原発と言っても今すぐ、今この瞬間で全部やめてしまえと。仮にやめたにしても原発のあとの処理というのはかなり相当長期にわたってかかることは事実ですから、原発を冷やして、そしてそれを実際に廃棄していくまでに数十年はかかるというふ

うに言われておりますので、これは大変な事業になると思っております。その場合に、やめるかやめないかというのは、これはある意味で政治的な決断以外何物でもないと思うのですが、それをやめた場合には、例えばすぐ今の瞬間からという話にはならないかもしれません。そうすると10年ぐらいの計画を立ててそういったものを全部とめていくというふうなことが重要で、そういった脱原発の計画をまず立てることです。それから原発の廃棄のための、どのみち原発というのは、最初は40年とか、そのうち50年とか60年ぐらいもつだらうと。しかしやがては、それは廃棄せざるをえない。今動いているものもですね。そのための基金も積み立てておりますので、そういったものを今後10年という話であれば、かなり急いで積み立てなければいけない。つまり、原発の廃棄に必要な基金の積み立てですね。これに対して一定の税制上の優遇措置をとるのかということです。

しかし現在、ご存じのように電力料金というのは総額原価方式です。そういたしますと、それを全部電力料金に詰め込んでしまうという手もあると思います。しかし総額原価方式自体が、実は9電力ないしは10電力体制による地域独占の典型でもありますから、これについては企業努力を行わせる必要があります。したがって、総額原価に算入する方式はやめて、そのかわりに企業責任で基金を積み立てて、その一定の部分を税制か何かで多少は支援するというふうなことで、企

業の努力の点を結びつけるということが私自身は必要ではないかと思っております。

次に、再生可能エネルギーの話についてですが、今の9電力体制の問題点は、地域独占であると同時に、ご存じのように発電と送電が完全に一致して、その意味で発電と送電の完全な独占体制をとっている。これはやはり発電と送電を完全に分離をしないことには、再生可能エネルギーの方にはつながっていかないとします。その上で、再生可能エネルギーを促進するとすれば全量買い取るということが前提となり、かつ、それに対して一定の固定価格で買い取る。そうしないと、再生可能エネルギーの供給体制は、今はまだよちよち歩きの状態ですので、一定の助成措置なり、あるいは税制上の優遇措置が必要になってくるだろうと思えます。ドイツやオーストリアのように、今では再生可能エネルギーの比較的先端的な国だと言われているところも、初期段階ではやはりそういう育成策が必要だったわけです。そういったことで税財政の役割という点についていえば、そのための助成措置なり優遇措置をきちんと構築できるかどうかか鍵だと思えます。ただ、これは言うは易く、政治的には非常に難しい問題を抱えています。

例えば、東京電力は日本経団連の中でも重要な地位を占めております。この中部地区における財界トップは、実は常に中部電力です。つまり、電力会社は、そういうふうな経済力があって、これが全

体とすると経団連とか同友会とかこういう財界の主流を支えている。そして、それが例の鉄の三角形の利権構造として、経済産業省や資源エネルギー庁などの官僚、また、これと結びついた政党や族議員、さらには関係学会や学者、またマスコミまで加えて、壮大な原発共同体の中に含まれてしまっている。これを破るということは、経済的、社会的だけではなくて、政治的にもものすごいパワーの要る仕事だと思えます。政策は出していけるのですけれども、この辺のところの突破力をどういうふうにして国民の総意と行動力につなげていくのかということが非常に重要な問題だと思えます。それは大きくなたでもって断ち切るような力と同時に、細かい技術や税財政システムについても、こういうふうにしてやればできますよといったフィジビリティスタティをきちんと積み重ねていくことが大切ではないかと思えます。

塚谷先生が言われるように、この問題は21世紀に我々がどういふ社会や経済、あるいはサステイナブルソサエティーを構築していくかというところの試金石になるきわめて重大な問題だと認識しております。

司会 ありがとうございます。

次に、梅原英治先生ですが、梅原先生は今の塚谷先生と質問の内容がほぼ同じなのですが、ただいまの宮入先生のお答えを聞かれて、さらに問かけるといふ、そういう質問をしていただきたいと思えます。

梅原英治（大阪経済大学） 私の質問は、宮入先生のご報告では、今回の大震災の大きな特徴は「超巨大複合災害」であり、前代未聞の「原発震災」と指摘されていて、今回の学会の「大震災と税制」というテーマの中で、ただ一人、宮入先生のご報告だけが原発問題を触れられていたので、お伺いしたかったということです。

わが国では、「原子力は安全だ」という神話に基づいて原発の立地を推進してきました。その推進に際し、税や財政を通じて原発を立地する自治体に対して交付金を与えるなどして、それによって電力の3割を原子力に依存するところまでできてしまいました。そういう状態が今回の大震災によって破綻したと考えています。

そういう中で、宮入先生は、『原発神話』からの脱却と『原発事故解決、脱原発・再生可能エネルギー復興原則』への転換を復興原則の1つに掲げられたことはとても意義の大きいことで、今回の宮入先生の非常にスケールの大きな、しかしまた中身は非常に緻密なご報告ともにとともうれしく思いました。

この点で、特に気になるのは、脱原発をする際に火力などのCO₂への依存が深まるのではないかとということです。この点で、これからのエネルギー政策と税財政のあり方、あるいはその中で環境税のあり方について、お考えがあればということをお聞きさせていただいた次第です。

宮入 環境税の話というのは、これは先

ほど申し上げなかったのですが、重要だだと思います。環境税の場合には、これもご存じだと思いますが、ドイツでやっている方式というのは1つの工夫かなと思います。ドイツの場合には、環境税をかけるのですが、その一部を環境保全のための目的税としてではなくて、年金の基金の中に算入しているのです。なぜかという、環境税をかけると財界の方からは、当然のことながら、これは価格が上がりおれたちの仕事を邪魔するなどの話が出てまいります。その場合に、環境税の一部を年金の基金に入れているというのは、ご存じのように年金は労使折半制ですので、そうすると基金のところに入れた部分は、企業が支払う年金負担部分のある程度下げることができるということですし、労働者の方もそれはそれで、年金掛金下がれば喜ぶ。環境政策としては、環境税をかけることによって市場メカニズムの中でCO₂の排出量のある程度減らすことができるということで、したがってこの方式のみそは、環境と福祉とをセットにして、そして比較的それぞれの立場の人たちがウインウインの関係になるようなシステムをつくったということで、これはドイツ型の特徴だと思います。これを日本にそっくりそのまま導入していいかどうかはわかりませんが、そういう発想も必要になってくるのではないかと思います。

それから、火力にある程度移行せざるをえないということもあるのですが、石炭や石油は別ですけれども、天然ガスに

つについてはかなり今技術が発達してまいりまして、CO₂の排出量を相当減らすことができるということも専門家の方からは聞いております。そういう意味からいえば、原発から再生可能エネルギーへの移行期を先ほど10年と申しましたが、その間のプロセスは非常に丁寧にやっていく必要があるだろうというふうに思います。

それから、梅原先生から出された原発については、あんなに危険なものをなぜ導入したかというその端緒は、過疎地域で疲弊しているということもあって、そこにいわばアーミーみたいなものですが、電源交付金というえさをつけ、そしてその次は固定資産税ががっばり入ってくるという仕掛けを作った。そして「原発は私たちの町のあすのシンボル」というスローガンまで掲げてこれまでやってきたわけです。しかし、これをクローズするということになったときにどうするのか、その地域をどうするのか。

実際に福島原発に近いところは、相当長期にわたって人が住めるような状態ではないかもしれません。ただ、既存の9電力については、これはみんな1つないしは複数の原発を持っております。その原発が立地する自治体の中には、何だかんだ言いながらもやっぱり財政的理由から原発は手離したくない。そういったところもある。そうすると、原発をクローズするためには地方の自治体に対する一定の配慮をする必要があるだろう。

石炭から石油への転換のときに、産炭地に対する産炭地振興交付金を相当出し

ました。しかしそれはきわめて中途半端に出してしまったものですから、いつまでも旧産炭地の振興ができず、相当長期にわたってかなりむだな資金投入になってしまいました。その教訓をプラスもマイナスも総括した上で、原発なら原発をクローズするための地方財政、地方の税財政システムというものを構築する必要がある。これはこれでまた非常に重要な問題であると思います。そうしないと、原発立地の地元の方から反対が出てくることもありえますので、関連して申し上げました。

司会 どうもありがとうございました。なかなか内容の深い回答が出たというふうに思います。

それでは次に、上村昇先生お願いします。所属をおっしゃってください。

上村昇(税理士) 税理士の上村昇と申します。宮入先生の非常に詳しく、全体的に大震災と税制に関するシンポジウムのテーマにありますとめのご講義をいただきまして、ありがとうございました。

その中で、特に復興の過程における税制として予算が執行される。第3次補正予算が衆議院を通った。その後執行する過程におけるいろいろなプランが3月11日以降に3月31日の日本経団連緊急提言を含めてあります。TPPは、現在非常に話題になっておりますテーマです。このTPPが何たるかをよく我々が知りえない。先生がおっしゃった、マスコミからもう少し詳しく報道があつてしかるべきと思われる中に、特に先生が言われ

る TPP と東日本大震災にかかわることについてご質問を申し上げました。そこで、そのかわりについて先生のお考えをさらにお教えいただければと思いご質問を申し上げます。以上です。

司会 宮入先生どうぞ。

宮入 私の報告は、東日本大震災の、いわば全体像みたいなものを、つまり森全体を描こうとしたやや無謀な報告だったという側面と、しかし、そういう全体像の把握が少しでもわかっていないと自分たちは一体どこに立っているのかわからない。特に今回のような甚大な災害の場合には、そういうことなので、いわば全体の構造というかメカニズムというか、そここのところのフレームワークを私としてははっきりと認識した上で、もちろん個々の問題はたくさん抱えておりますが、必要なと思ったものですから、それで結構いろいろなことを申し上げました。

ただ、TPPの話については、日本経団連、一番最初に出したのは実は経済同友会です。つまり、彼らは今回の災害以前から TPP をやろうというふうに考えて、用意していたのです。それに関連して言いますと、その意味では、「新自由主義」と言ってもいいのですが、「構造改革路線」の一環として、いわば例外なき関税ゼロといいますが、そういうものを導入しようということを考えています。これは、1つはアメリカの要求でもあったのですが、日本の輸出産業を中心とするところの日本の財界の要求でも

あったというふうに言っていると思います。

その点から言うと、最近、2007年に出した本で、ナオミ・クラインというカナダの女性ジャーナリストが執筆し、ごく最近、ようやく日本でも翻訳本が出された『ショック・ドクトリン』という著書があります。サブタイトルは「The Rise of Disaster Capitalism」という、「災害資本主義」。これは何かというと、自然災害とかテロとか戦争とか、そういう社会的に非常に大きなショックが生じ、人々が判断力を多少とも失っている時期に、それを利用して、新自由主義的なシステムを入れ込んでくる。これがアメリカのやり方だということを非常に詳しく、英文約600ページで、翻訳2巻本の名著ですが、実はそこで言われているような惨事便乗型の手法が、今回日本の場合の大震災のときにやってきたというふうに私は直感的に思いました。

「トモダチ作戦」というのも、実はその一環であるというふうに言っていると思います。一方、TPPというのはご存じのように「環太平洋連携協定」という意味ですが、21分野という、農業や漁業だけではなくて、今ねらっているのは医療、保険、福祉、金融、郵政とか農協の基金、それから公共事業などの広範な領域です。こういうあらゆる分野で日本がこれまで培ってきた、ないしはガードしてきたものを基本的には全部取り外して、そしてアメリカ流のシステムを日本に導入して、そしてアメリカ資本のやり

方とその日本への参入を促進する。

その意味で、大震災というのは、ある意味では格好の材料の1つとなりました。つまり東北は、その実験室になっているというふうに考えていいのではないかと。そして、その実験室の最初のいけにえとして注目されているのが漁業と農業なんだと。とりわけ漁業はそういった意味で、これまで漁協の持っていた漁業権を手放させて、株式会社でも参入できるようなシステムにしよう。そして漁業も農業もそうですが、集約化し効率化していくという。それは最初の小さないけにえで、実質はもっと大きなものをねらっているというふうに思います。

例えば、トヨタは東北にシフトしていますが、先ほど少し申しましたが、自動車以外にスマートシティとか、メガソーラーや野菜工場まで企画の中に入れ込んできている。彼らの真のねらいがどの辺にあるのかは必ずしもよくわかりません。ただし、メガソーラーというのは、多分住宅の建設や電気自動車の自宅での充電システムの構築と関係があると思います。トヨタは住宅部門も持っていますから。それともう1つは公共事業と結びついたスマートシティの建設。こういうところに、日本だけではなくに外資も積極的に導入をしていく。そして、そのシステムを、復興特区という実験室で実験し、それを日本全国に広めてく。こういう位置づけのもとに、復興特区やTPPはある。こういうふうに考えておく必要があるのではないだろうかと思えます。

司会 ありがとうございます。武石先生。

武石 宮入先生、私も先ほど上村先生が述べたことを再度、お聞きしたいと思います。先生の「震災復興と税財政について、東日本大震災と復興制度、改革課題を中心」ということですので、TPP問題とか日米構造協議というのはちょっとかけ離れているように思われますが、私自身は、決してかけ離れているのではなくて、日本の租税負担増が国内要因だけではなくて、国外からの要因として日本国民に租税負担増が到来しているということを見ると、これらの要因は表裏一体ではないでしょうか。

日本への多大なる影響を及ぼそうとしているTPPの問題と日米構造協議、日米構造協議は、私も以前、この学会で発表したことがあります。1985年のプラザ合意のあたりから公表されたのです。日本だけがほとんど知らない状態で、アメリカの大使館とかのウェブサイトですでに、出されていたわけです。そのころから、アメリカが日本に対して規制緩和を要求してきたわけです。どういうわけか、日本のマスコミでは、まったくそういうことが報道されてこなかった。

これについて、私は、国内では今、日本の財政を表示する場合、粗債務、さらに国外には純債務で、日本を表示している。政府は、粗債務を強調して、日本の財政は危機的状況なんだと公言しているんですね。これは、まさに、日本の国家財政は、こんなに債務があるのだから、

危険だぞと。だから皆さんに消費税を通じて租税負担をさせようというのを、正当化しようとしているのです。このことについて、元官僚の高橋洋氏は、アメリカと日本との貸借対照表を比較することで、日本の財政状態がいかに健全かということを証明しております。

それと、高橋さんに限らず、ほかのいろいろな方たちが、日本は世界一の債権大国なんだと言っているのです。また、リーマンショックの際に、日本の金融機関とか証券会社、ゆうちょなどから多額の資金が流れて、これがすべてウォール街に流れたとされております。この見解はジャーナリストの広瀬隆さんがそう述べております。さらに TPP による規制緩和に反対を表明している『国家の存亡』を書かれた関岡英之さん、彼の見解は、中野剛志先生と同じ見解を言われています。それから、『黒字亡国』、さらに『円高デフレ』を書かれた三国陽夫さんの見解によりますと、黒字国の日本は疲弊し、赤字国のアメリカは繁栄している。三国さんは、日本とアメリカとの関係は、イギリスと以前の植民地であったインドとの関係と似ているんだと言っているのです。すなわち、インドの植民地時代の収入は、イギリスの本国に流れていく。それが今日、日本の収入がアメリカに流れている。まさに日本はアリであって、アメリカは、キリギリスだと言われているのです。このような見解を三国さんは述べているのです。財政危機とか、国民に大変だということ流すことによ

て、日本では偽装租税負担を増やそうとしているのです。今回の大震災が増税論の決定打となろうとしているように思われるのです。

この日米構造協議とか TPP の問題は、日本の国民に租税負担増をますますもたらすと私は思っているのですけれども、先生のご見解をいただければありがたいと思います。よろしく願いいたします。
司会 宮入先生、どうぞ。

宮入 武石先生のお話は私もそのとおりでと思います。おっしゃられるようにブラザ合意以降とりわけ日米間の経済構造調整問題がアメリカのイニシアティブのもとで協議されるようになる。90年代からは、日米包括協議、日米規制緩和対話として、一段と広い内容で制度化されてくるようになります。これが、2000年からは毎年、アメリカの日本に対する「規制改革要望書」として押しつけられています。そこで与えられるテーマが、ほとんど日本に対するアメリカの要求となり、あるいは日本の構造改革政策に必ず出てくるという形になっている。実に興味深い、されど実に恐ろしいことだと思います。

それでもう1つ、財政について申しますと、先ほど申し上げましたように、第3次補正でもわかりますように、復興増税は、所得税と個人住民税なんですね。そして所得税と個人住民税を引き上げ、だから残りは消費税しかないわけですよ。そうすると社会保障財源を増税でということであれば、もう消費税以外にな

いんだよと、それを国民に非常に鮮明に印象づける。こういう形に、特に今回の場合はなっているのではないかと私は考えております。

それから TPP は、先ほどのように、とにかくこれまで守ってきた社会的規則や公的な保障システムというものを、基本的には全部壊す。例外なしというのが原則ですから。そうすると日本の場合には、これでもって特に農業や漁業、それから各地の中小企業、公共事業等々で成り立っているような地域経済、これは今でも大変ですけども、より一層解体され、崩壊過程に入っていく可能性はあるだろう。そうすると、税収面にも非常に大きな影響が出てくるに違いない。また、財政支出のところでも、不況対策や失業対策、福祉対策などで非常に大きな影響がそれによって今後出てくることは間違いないと思います。したがってその意味では、私自身は TPP へと道を開いたというのは、これはまさに亡国論であり、それを主導した政治リーダー達は売国奴だと言ってよいと思います。日本はその意味ではきわめて重大な局面に立っているというのが私の歴史認識でもあります。よろしいでしょうか。

司会 ありがとうございます。三好ゆう先生。

三好ゆう（桜美林大学） 桜美林大学の三好ゆうと申します。本日は大変勉強させていただきました。ありがとうございます。先生のご報告の趣旨から少し外れるかもしれませんが、1点

お聞きしたいことがございます。

先生のお話の中で、住宅、生業、コミュニティの体系がワンセットでということが繰り返しあったかと思います。その手段についての質問ですけれども、被災者生活再建支援法というのを、例えば阪神・淡路大震災とか中越地震など被災自治体において活用されました災害復興基金というものが、それを補えるかどうかということです。災害に対する個人補償の公的支援というものをそもそもどのように解釈されるのかということともかわって、生活再建支援法、それから災害復興基金について先生のお考えをぜひお聞かせいただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

司会 どうぞ。

宮入 災害に対する個人への公的支援という場合、被災への「補償」なのか、それとも「保障」なのかという点ですが、議論の余地があると思います。それはさておいても、では、個人の住宅がなぜ法的な支援の対象になるのか、とりわけ災害の場合という話なのですが、これは個人の住宅といえども、そこに一定の「公共性」というものが実はあるのではないかという点に深くかかわっています。第1に、個人の住宅というのは、特にマイホームを持っている人にとっては、それは自分の城なんですよ、ある意味では。そしてそれは、生活権なり、生存権というものを保障するところのシステムでもあるんですね。もちろん住宅を持っていない人にとっても自分の住まいというも

の、それは、その人の居住権を保障するものです。そして、第2に、そういうふうにして災害で失われた住宅の再建を支援するということが、結局その被災した地域に人々がもう一度戻ってくることを支援する。人々がそこに居住していてこそ地域なんですよ。そして、それによってコミュニティが存在するわけです。そういうコミュニティ再生の条件をつくるという意味でのある種の「公共性」というものが住宅再建支援にはあるのではないかと思います。

それから第3に、もし仮に住宅再建が行われず、どんどん人が散らばって行ってしまふ。そして、そういった人が生活や生業の基盤を再建できないまま、やがて最後のセイフティネットといわれる生活保護に落ちていく。これは個人だと非常に不幸なことではあるのですが、しかし社会や公共にとっても、不幸であり、多大な損失を生むことになります。なぜなら、そこに少し手を伸ばせば落ちながらも立ち上がれる人々がいる。今まではつらつとしてやってきて、それだけの意欲を持ち、それだけの一定の志と能力も持ってやってきた人々が、突然の災害のためにずるずると落ちてしまった。それを少しでも支えてやれば、また再建できるじゃないか。そうすると個人にとってもいいし、社会にとってもいいし、財政的にも大きな財政負担にならないで済むのではないか。そういう意味でも被災者の住宅再建支援にはある種の「公共性」がそこにあるのではないだろうか。

そして第4には、そういうことをすることによって、日本は災害列島だけれど、日本には「困った時には相手互う」という社会連帯が生きていている。そうすると、日の丸と君が代で国威の発揚をする必要もない。今の世の中、きちんと人々をサポートしてお互いに助け合って、被災者に公的支援をしていく。そのことが同時に、国民の国に対する信頼性を回復し、また国民相互の社会的連帯をも強化していくという「公共性」をもつことになるのです。

ただし、3000万円の家を失ったからといって、3000万円全部補償しろと言っているわけではないんです。それは、現行制度では300万円が上限ですので、住宅の再建となれば頭金プラスアルファぐらいかもしれない。しかし少しでも支えてやれば何とかなるということは大切ではないかと思います。災害に対する個人住宅の公的支援という点では以上のように考えています。

それから、生活再建については、ようやく住宅再建に関しては少し進んだけれども、今回問題になっているのは生業をどういうふうに再建していくのか。それと結びついた二重ローンをどうするのかという問題です。今度の災害では、そういうシステムをどのようにつくっていくかということが、阪神の場合以上に、切実に問われています。阪神においても被災した住民と国民との連帯による汗と涙とその努力が生活再建支援法に結実したわけですから、今度の災害の場合にも、

生活再建や二重ローン対策について、新しいシステムを構築することが何よりも必要だろうと思います。

それから災害復興基金は、いろいろな災害対策システムの間の境界を埋めるような、その地域の特性に応じて対策と対策の間のすき間を埋めるようなものとしては非常に便利で有効なのです。ですからそういう意味では、県レベル、それからさらに市町村レベルでそういう災害復興基金をどうつくっていくのかをあらかじめ検討しておくことは、非常に重要です。私は全国的基金を中央につくっておいて、それを地方に回していく。災害の起こった地域に回していくというのは1つの手だなどと思っています。

司会 どうもありがとうございます。

最後の質問者です。鶴田廣巳先生。

鶴田 先ほどからたくさんご質問が出ていて時間も押してきていますので、1点だけ質問させていただきたいと思います。

時間の関係もあったかと思いますがけれども、最後のところで、法人に対する復興支援国債だと復興永久国債というものを活用すべきではないかと書かれてあるのですけれども、国債で対応することの積極面についてお聞きしたいわけです。税制ではなくて国債でとりあえず対応して、では、その国債の財源の調達をどういうふうにするか。ここでは一応、法人の場合では償還財源としての法人臨時特別税ということを提案されているのですけれども、個人の場合などには一体

その財源をどういうふうにされるのか。これは永久国債となっていますけれども、利子は返済していくわけですね。しかも、多分ある程度利子についても優遇措置みたいなものをつけないとなかなか応募をしてもらえないというようなこともあるのではないかと思いますので、そのあたりもう少し何かありましたらご説明いただきたいというのが1点です。

また、先ほど来、震災と環境エネルギー革命だとか、あるいはTPPとのかかわりだとか、あるいは偽装財政危機だといったような議論が出ていまして、大変これは重要な論点で、本当はもう少しそのあたりについて、さらに深めていく必要がある論点だろうと思いますけれども、今回の学会のテーマである税あるいは税財政と震災とのかかわりということでは、税の面では還付の問題はいろいろ議論されてきたかと思うのですけれども、還付だけではなく、調達した税で一体どのように震災の被害からの復旧、復興を支えていくかという問題がもう1つ重要なわけですね。その点では以前、私どもも阪神・淡路大震災のときに議論を随分して調査もしたのですけれども、その際にも、やはり今も出ていました震災基金の必要性を痛感しました。震災復興基金というのを日ごろから積み立てておかないと、これだけ地震活動が活発化して、いつどこで地震が起きるかもしれない、そのたびに復興や復旧のための支援財源をどうするんだと泥縄式の議論を繰り返すという感じのところがありますの

で、そういう意味では、復興支援の基金をどのようにするのか。それから阪神・淡路のあと地震保険というもののできたのですけれども、これは民間ベースしかないんですね。こういう地震保険について、我々もその当時地震保険についても、もうちょっと公的な保険として検討すべきではないかということを主張したら、社会保険ばかりで考えるのはおかしいというご批判もありまして、立ち消えになりましたが、そのあたり、公的な地震保険のようなものも、例えば基金で低所得層、特に生活に困難とか支援を必要とする人々に対する救済と同時に、もうちょっと余裕がある人は、先ほど生活再建支援法の中から300万を500万円にという話もありましたけれども、それに加えて少し余裕のある人には、地震保険のような公的保険でまずカバーするとか、いろいろ多面的な対応を考えていく必要があるのではないか、少し中期的あるいは長期的な対応のあり方というものも考えておく必要があるのではないかと思うのです。以上、よろしくお願いたします。

宮入 法人について先ほどちょっと申し上げた復興支援国債というのは、これは実際に先ほど来のお話で260兆円の内部留保も含めて随分日本の場合には大企業を中心に、いわば余剰資金があるという話であれば、その一部をそういった形で回す。それは、内部留保を全部凍結してしまうといろいろな問題が起こるかもしれないので、その辺をどうするかという工夫をする必要はあります。しかし、先

ほどのように、法人税を減税してもらっておきながら、いかにも表向きは増税を容認したようなポーズをとることは欺瞞であって、企業の社会的責任なんていうものはそこにはないわけですよ、はっきり言うと。だから、そういう意味から言えば、法人税のあり方も問題なのですが、その意味での余剰資金というものの活用も1つの方法ではないかと思います。

それから、復興永久国債という、永久国債というのは先ほどちょっと言ったように、元本を返さない。そのかわり利息は払います。ということになれば、少し高い利息をつけるか、それとも相続のときにそれに対する一定の優遇措置を与えろというふうなことでやる。これに賛同してくださる方は、いわゆる資産家だけではないかもしれないけれども、しかし、永久国債というものによって、日本国民のみんなが助け合うという、気持ちを持っている。その相互支援の気持ちを吸収していくという意味も込めて、そういった永久国債が考えられるのではないかと思います。

これに関連して、GDP連動利息の国債というアイデアが、金融論をやっている人たちの間から提起されています。GDP連動というのは名目GDPの伸び率に国債の支払い利率を連動させるというものです。これは新しい提起ではあるのですが、もう少し東北の復興とうまく連動させて、永久国債も含めたシステムにならないかと考えています。もう少し、その辺も含めて何かやる必要があるのでは

はないかと思っています。

それからもう1点の復興基金の問題です。実は鶴田先生とは大阪市大におられた宮本先生を中心にして16年前の阪神・淡路大震災の時にもプロジェクトチームを組んで、連名の論文を出したことがあり、基本的な考え方は、その時の考えでよいと思っています。すなわち、一番ベースのところは、例えば被災者生活再建支援法のような租税を手段としたものである程度支えていく。その上に、災害共済のような、全国共済のようなものをつくる。これは兵庫県からも提起がございまして、これがうまくいかない、なかなか流布しないのですけれども、その上に、さらに地震保険のようなものを重ねるような、そういう三段重ねの全体としての災害保障システムをつくった上で、なおかつこのシステムに誘導していくインセンティブをどうやってつけるかというのが、今やろうとすれば工夫のしどころではないかと思っています。

そうすると、地震保険もそうですが、税制上のある種の優遇措置も含めて誘導する方法が必要ではないかと考えております。全体としてのシステムは、そういう税金・共済・保険を含めていくつかシステムを積み重ねていく、その際に、税金の投入と税制上の優遇措置をどのように組み合わせるかが、問題を解く鍵だと思っています。以上です。

司会 どうもありがとうございます。

これをもってシンポジウムは終わりにしたいと思います。

おかげさまで非常に充実した内容になったと思います。報告者の諸先生にどうぞ拍手をお願いしたいと思います。(拍手)

最後になりますが、開催校であられる愛知大学の宮入興一先生に一言ごあいさつをいただいて閉会にしたいと思います。先生お願いします。

宮入 今回第23回大会ということで、日本租税理論学会を開催させていただきました。途中でちょっと不手際というか「想定外」のことがありましたけれども、おかげさまでそれ以外のところは何とか乗り切ることができたと、ありがたく思い、感謝申し上げます。

皆様方に満足のいく対応ができたかどうかという点では、ご批判は甘んじて受ける以外にないと思います。しかし今回のテーマ自体が、やがてこの東海地域もそんなに遠からずと言うと、それは30年後かもしれないし、明日かもしれないし、ということなのですけれども、大きな災害に見舞われる可能性が非常に高いわけです。それから高沢先生のお話しではありませんけれども、東京直下地震も迫っていて、他人ごとではない。要するに日本列島はどこにいても災害に見舞われる危険性が常にある。ですからそういう意味では、今回の学会テーマは、非常に時宜にかなったテーマではなかったと思います。

しかしまた、課題もたくさん見つかったということで、それぞれの課題をまたもう一度各人のご研究の場にお持ち帰り

I シンポジウム 大震災と税制

いただき、いろいろところで広め、かつ、深めていただければ大変ありがたいと存じます。そういうことになれば、私

どもとしてもお引き受けしたかいが大いにあったと思っております。ご協力本当にありがとうございました。(拍手)

II 個別報告

相続・贈与時におけるキャピタル・ゲイン課税

——みなし譲渡課税制度の再検討——

木村 幹雄

(愛知大学大学院経済学研究科研究生・税理士)

はじめに

キャピタル・ゲインは資産の増加益であり、包括的所得税の立場からすれば、発生段階で課税すべきと考えられる。ただし、現実にはその評価の困難さや担税力などを考慮して、実現段階（売却時点）で課税されるのが一般的である。しかし、この問題については、再考の余地がある。相続・贈与時におけるキャピタル・ゲイン課税について、未実現のキャピタル・ゲインに対しても、みなし譲渡所得課税を行うことの是非について、租税理論の見地から再検討していきたい。

1992（平成4）年12月5日、日本租税理論学会の第4回大会において、「キャピタルゲイン課税」というテーマでシンポジウムが行われ、詳細な報告と活発な議論が行われた。その後、わが国における経済状況は劇的に変わり、キャピタル・ゲイン課税の役割も大きく変化していると考えられる。所得格差とともに、資産格差の拡大が見られる今日、キャピタル・ゲイン課税に与えられた役割は大きい。キャピタル・ゲイン課税は、インフレーションなど貨幣価値の大幅な変動があったときには特に重要となる。わが国ではバブル経済の崩壊以来、緩やかなデフレ経済が続いている。このような中、ギリシャをはじめとするEU諸国の中には、財政危機により長期金利が大幅に上昇している国々がある。それはわが国においても、いつ起きてもおかしくはない。

先行研究では、みなし譲渡課税制度の理論的に優れた点を述べながらも、実施するための困難な状況のみを指摘し、導入するために必要な解決すべき課題

II 個別報告

を明らかにし、具体的な提案を行った研究は少ない。

内山昭は、「個人、法人のいずれについても実現、未実現のキャピタルゲインを課税対象とすべきだという¹⁾」立場をとっており、畑山紀は、封じ込め（ロック・イン）効果対策について、「相続や贈与等を譲渡とみなし、『みなし実現譲渡益』に課税することも、その一方策として検討されるべきであろう²⁾。」と、条件つきながら、みなし譲渡課税に賛成の立場である。一方、田中治は、「未実現の利得への課税は、基本的に認められないということになる。未実現の利得への課税は、過度に財産権を侵害する恐れが強く、また、資産の種類や利用形態の如何によっては、生存権侵害を生じる恐れもある。」³⁾として、ごく例外的にしか認められないと反対の立場である。

みなし譲渡課税に関しての具体的な提案を含む研究は、青野勝広の研究が一番進んでいると思われる。青野勝広は、土地の時価について「本来、相続税評価とは異なるから、公示価格等の8割程度に評価する必要はない⁴⁾。」とし、時価を導入すべきというだけで、具体的に導入可能な提案ではない。その後の研究では、「実現可能性を考慮するならば、土地についてのみなし譲渡所得税の『時価』評価の基準としては、原則として、財産評価基本通達と固定資産税評価基準に基づき、評価額を決定するのが現実的であろう。」⁵⁾と、一歩踏み込んだ提案をしているが、具体的な評価額を算定する過程は見えてこない。

本報告では、キャピタル・ゲイン課税のうち、特にみなし譲渡課税の問題点（キャピタル・ロスの取り扱い、財産評価の困難性、納税資金の問題など）を明らかにし、「みなし譲渡課税制度」を導入するためには何が必要なかを再検討し、具体的な提案を行っていきたい。

I みなし譲渡課税制度

1 みなし譲渡

純資産増加説（包括的所得概念）においては、毎年の値上り益（未実現のキャピタル・ゲイン）に対して課税すべきと考えるが、現実には発生段階ではなく、その財産の所有者の手を離れた時点（実現段階）で課税が行われている。

現行制度上、相続・贈与等が行われたときには、相続人（受贈者）に対しては相続税（贈与税）が課税されるが、被相続人（贈与者）に対して譲渡所得税は課税されない。相続人（受贈者）が、その後、その財産を第三者に売却した時点で、以前の所有者（被相続人や贈与者）が有していた期間の値上り益を含めて、相続人（受贈者）に課税されることになる。これが、取得費引き継ぎ方式であり、わが国で原則的に行われている課税方式である。

限定承認における相続の場合には、その財産が時価で移転され、その時点で含み益が実現されたものとして被相続人に譲渡所得税を課税し、相続人は、時価でその財産を取得したものとして、取得費の計算が行われる。わが国では例外的に行われているみなし譲渡課税方式である。相続時の限定承認に関する規定は、「相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済すべきことを留保して、相続の承認をすることができる。」（民法922条）とあり、自己のために相続の開始があったことを知った時から3カ月以内に、「相続財産の目録を作成して家庭裁判所に提出し、限定承認をする旨を申述」（民法924条）することにより認められる。

また、中里実は、「みなし『譲渡』という表現よりも、みなし『実現』という用語を用いた方が、みなし譲渡の経済的本質を適格に示しているものと考えられる。事実、アメリカにおいては、deemed realization という用語が用いられているが、それはよりことの本質をついた言葉である⁶⁾」と述べている。

2 シャープ勧告とその後の変遷

シャープは、「資産が数代にわたって維持されているならば、キャピタル・ゲインはほとんどあるいは無制限に延期されている」ことになるため、資産が「贈与もしくは遺贈による移転⁷⁾の際に資産の増加額を所得に算入するよう」、みなし譲渡課税制度の導入を勧告した。

1950（昭和25）年の税制改正（いわゆるシャープ税制）では、原則としてすべての相続・贈与等による無償譲渡に対して、みなし譲渡課税が行われることとなったが、その後、相次ぐ改正が行われ、その対象は縮小されていった。

所得税法59条には、「その時における価額に相当する金額により、これらの

II 個別報告

資産の譲渡があったものとみなす。」と規定され、①法人に対する贈与、②限定承認による相続、③法人に対する遺贈、④限定承認による包括遺贈、⑤法人に対して著しく低い価額で譲渡をした場合が、みなし譲渡の対象となる。

みなし譲渡課税制度は、現在では、限定承認による相続など、例外的な取り扱いであるが、キャピタル・ゲインを適正に課税する手段として有用な制度と考えられる。インフレが当たり前であった時代に実施の困難さから廃止されたが、今日ではそれらの問題点が解決できると考えている。

3 キャピタル・ロス

シャープ勧告では、キャピタル・ゲインを全額課税し、キャピタル・ロスを全額控除することとしており、その前提として、資産が数代にわたって維持されているならば、キャピタル・ゲインは課税が無期限に延期されていることになるため、贈与や遺贈による移転の際に資産の増加額を所得に算入する⁹⁾が必要である、と述べている。

キャピタル・ロスをどこまで認め、どこまで控除すべきか、という考え方については意見が分かれている。キャピタル・ロスは、①同種のキャピタル・ゲインとのみ通算可能、②異なる種類のキャピタル・ゲインとも通算可能、③キャピタル・ゲイン以外の他の所得とも通算可能、④他の所得との通算は認めないが、キャピタル・ロスを翌年以降に繰越して通算可能、というように分類できる。

現在、譲渡所得の対象となる資産は、①総合課税の対象となる動産等、②分離課税となる土地等建物等、③分離課税となる株式等、④非課税となる生活に通常必要な資産、に区分できる。これらの譲渡損失は、当該所得内で通算（内部通算）は可能となることが多いが、他の所得との間で損益が通算されることは限定的である¹⁰⁾。基本的には、譲渡損失が生じたすべての資産を同一に扱うべきであろうが、投機目的である短期所有の金融資産については、その譲渡損失は切り捨てられるべきである。近年、わが国では二元的所得税の方向での改正が進められているが、このような譲渡損失についての議論も重要である。

相続時点で遺産分割を行う場合には、財産評価を行い、相続人間で誰がどの

遺産を取得するかを決定する。この場合、「時価」と相続税計算上の財産評価額とが異なることは問題であるが、さらに被相続人が取得したときの取得価額により、将来、潜在的なキャピタル・ゲイン（ロス）¹¹⁾をも考慮して、遺産分割されるという複雑な問題が生じることになる。みなし譲渡課税制度を採用することにより、相続時点の「時価」を取得費として適用することになるため、このような問題を解決することができる。

II 財産評価の方法

I 時 価

みなし譲渡課税制度は実施の困難さから徐々に縮小され、現在では、例外的な取り扱いとなっており、「財産評価」が実務上、一番困難な問題といえる。

図表1のように、2011（平成22）年度の司法統計¹²⁾によると、相続の放棄の申述の受理が160,293件であるのに対し、相続の限定承認の申述受理はわずか880件しかない。また、限定承認は、財産よりも債務の方が多いと予想される特殊なケースが多いため、仮に所得税額を計算したとしても実際に納税につながることは少ないといえる。現在、単純承認の場合には、個人が居住用として所有する土地等は何世代にも渡って長期保有されるケースが想定され、その間、キャピタル・ゲイン課税は行われぬ。みなし譲渡課税を原則的な取り扱いとした場合には、少なくとも一世代（約20～40年）の間に一度は、「時価」により、土地のキャピタル・ゲインを清算することができる。

相続税法22条では、相続税等における財産の価額はその取得の時の「時価」による、とされている。また、時価とは、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（評基通1（2））とあり、裁判所もこの考え方を支持している¹³⁾。一番の問題点は、「時価」とは何かを客観的数値（金額）で表すのが困難なことである。相続税等における評価額は、「時価」を原則としつつも、財産評価基本通達において、評価の安全性に配慮して、課税上、弊害のない範囲で低めに評価するという特徴がある。しかしながら、みなし譲渡課税制度では、評価が低いことは、納税者にとって有利になる場合

図表1 一年間の死亡者数と相続放棄、限定承認の件数

	平成18年	平成19年	平成20年	平成21年	平成22年
死亡者数（人）	1,084,450	1,108,334	1,142,407	1,141,865	1,197,012
相続の放棄（件）	149,514	150,049	148,526	156,419	160,293
限定承認（件）	1,000	1,013	897	978	880

（資料）厚生労働省「人口動態総覧の年次推移」【人口動態統計】、司法統計検索システム家事22年度「第2表 家事審判・調停事件の事件別新受件数—全家庭裁判所」より作成。

も不利になる場合もあるため、適正な「時価」としなければならない。一方、制度として導入する場合には簡便性も考慮されなければならない、これらを両立させる方策を考えていかなければならない。

2 土地等の評価

土地の価額については、時価（実勢価格）の他に、公的な評価額として、地価公示価格、基準地価、相続税評価額（路線価）、固定資産税評価額という、利用目的に応じた価額がある。土地等の評価においては、現行の相続税制度を参考とすれば、より簡便で客観的な制度設計が可能となる。相続税等においては、「時価」を原則としつつも、課税実務上は財産評価基本通達に基づく「路線価」方式や「倍率」方式が土地の一般的な評価方式となっている。

1992（平成4）年以降、路線価は地価公示価格のおおむね80%程度として設定されている¹⁴⁾。その結果、路線価を0.8で割り戻すことにより、より時価に近い評価額とすることが可能となる。また、路線価は1月1日現在の価額が7月1日頃に公表され、その年一年間の相続税等の計算に用いられている。相続税の計算においては、地価の下落がこの20%の間に入っていれば、時点修正は行われない。評価の低いことが有利であるとは限らないみなし譲渡課税の場合には、「時点修正」という考え方が必要となる。また、市街化調整区域のように倍率方式がとられる場合にも、上記方式を準用する。もっとも、時点修正を行うためには、市区町村のような一定の行政区域ごとに、時点修正率を毎月、又は、数カ月ごとに公表し、路線価の調整を行う必要がある。

以上の考察を前提として考えると、「時価」に加えて、路線価をもとに算定

される評価額は、以下の通りである。

- ① 鑑定評価等に基づく「時価」(実勢価格)
- ② 路線価等に基づく評価額
- ③ 路線価等を0.8で割り戻した評価額
- ④ 路線価等を時点修正した評価額
- ⑤ 路線価等を0.8で割り戻し、時点修正した評価額

これら5つの評価額を納税者が選択し、有利か不利かの判断を納税者(相続人等)自らの判断に任せるべきである。その理由は、「時価」は唯一絶対のものではないため、ある程度の幅を考えていかなければならない。そこで上記5つの方法を提案し、納税者が選択した評価方法を用いることにより、みなし譲渡課税制度のメリットを生かしつつ、納税者の税負担が過大とならないような配慮を行うことができるからである。

時点修正のためには、相続開始後、申告までにある程度の時間が必要となる。現在、相続開始後4カ月以内となっている申告期限を大幅に延長する必要がある。被相続人が有していた財産のうちに、みなし譲渡課税対象財産が含まれている場合には、税務署長へ申告期限までに届け出ることにより、申告期限を延長できるという制度の導入が必要である。また、上記のような制度の他、相続開始の日の翌日から4カ月以内に、仮の評価額で準確定申告しつつ、路線価等が公表された後で、申告のやり直し(修正申告又は更正の請求)を行うという制度も考えられる。

3 株式等の評価

上場株式等においても、前述した「土地等の評価」と同様に、財産評価基本通達をもとに一部修正して、納税者の選択に任せる制度が良いと思われる。株式等の時価とは、相続開始時点の客観的交換価値であり、一般には、その日の終値を採用している。また、財産評価基本通達による評価額では、①その日の終値、②その月の終値平均額、③その前月の終値平均額、④その前々月の終値平均額のうち最も低い価額を評価額としている。

財産評価基本通達は、相続税等の税額計算に用いられる評価額であるため、

できるだけ低く算定することが納税者にとって有利となる。一方、みなし譲渡課税制度は、前述の通り、評価額が高いか低いかによって、納税者にとって有利となるのか不利となるのかは、一概には言えない。キャピタル・ゲインが生じている場合もあれば、キャピタル・ロスの場合もあるからである。よって、上記4つの評価額のうちから、納税者の選択に任せる制度を提案する。

一方、取引相場のない株式については、唯一の「適正な時価」を求めることは不可能である。現在、相続税等の評価においては、「類似業種比準方式」と「純資産価額方式」を用い、両者の「併用方式」などにより相続税等の評価額を計算している。また、相続等により財産を取得する者のうち、一定の場合には「配当還元方式」を選択することができる。ここでも、納税者の選択により、相続税の計算で用いられる「併用方式」だけでなく、評価額が高めとなることが多い「純資産価額」を選択適用できるように提案する。

M&Aなどの利用目的によっては、DCF方式など課税庁が定めた評価方式以外の評価方式が必要に応じて用いられている。これらの評価方式も「時価」とは何かを考える上での参考となる。

4 みなし譲渡課税証明書

みなし譲渡課税制度が導入された場合には、被相続人等が所有していた財産について、死亡等の時点で時価（納税者が選択した評価額）により相続税が課税されるとともに、みなし譲渡課税が行われる。将来、相続人等が相続等により取得した財産を売却して、譲渡所得税を申告・納税する時に、納税者の利便性のために、新たな制度の導入を提案したい。相続税及びみなし譲渡所得の計算の基礎となった評価額に基づいて「みなし譲渡課税証明書」を税務署が発行し、将来、譲渡収入から控除できる取得費として利用できるという制度である。不動産を譲渡した場合の申告だけでなく、上場株式の特定口座についても、この証明書を用いることにより、容易に取得価額を見直すことができる。このように、みなし譲渡課税制度の評価額を納税者の選択により決定する場合、同時に課税されることが想定される相続税の評価については、整合性の観点から同一評価にすることが必要であると考えられる。

みなし譲渡課税が行われた時点で、被相続人等が購入した価額は取得費とはならず、相続人等が将来、譲渡所得を申告するための資料を保管することが困難な状況といえる。現在、KSK（国税総合管理）システムが稼働しており、情報の管理（永久保管）を行うことは不可能ではない。みなし譲渡課税が行われた時点及び納税者が必要とする都度、低額の証明手数料で発行することが望ましい。

Ⅲ 居住用・事業用の特例と納税資金対策

1 相続税の特例

相続税には、「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」（措法69条の4）という制度がある。自宅や事業用財産などを相続する場合には、納税者の選択により、一定面積までは80%又は50%の評価減を行い、相続税額を計算することができる。これにより自宅や事業用財産の承継を容易にし、生活基盤に対する配慮を行っている。

この制度は、1975（昭和50）年に個別通達で、1983（昭和58）年には租税特別措置法により特例制度として導入された。また、2009（平成21）年の改正では、この特例を受けるための要件が厳しくなり、現在に至っている。

2 譲渡所得税の特例

居住用財産を譲渡した場合には3000万円の特別控除の特例（措法35条）がある。居住用財産を売却して得られた譲渡所得から3000万円までの金額が控除されて所得税の計算が行われるため、税金を負担する心配がなく、次の自宅の購入資金やその他理由を問わず売却代金を用いることができる。また、新たに自宅を取得する場合には、特定居住用財産の買換えの特例（措法36条の2）を用いることができ、これらは選択適用となっている。

特定事業用資産の買換えの特例（措法37条）では、事業用資産のうち一定の要件を満たす資産を買換えた場合には、譲渡益のうち80%部分については、その買換資産を譲渡するまでの期間（又は当該資産の償却期間）、課税が繰り延べ

られる。

3 みなし譲渡課税の特例

みなし譲渡課税を行う場合には、居住用や事業用の財産に対して配慮した新たな特例制度を創設することを提案する。相続税や譲渡所得税の特例を参考とし、これらの特例の適用範囲を少し拡大することにより導入が可能となる。相続による「みなし譲渡」課税の時点で、居住用、事業用の特例を用いて、みなし譲渡所得の計算を行うことができることとし、これにより自宅等のみを相続した場合には大きな税負担は生じない。

例えば、一人暮らしの親が死亡した場合、相続した子供がその家に居住することなく売却した場合には、このような場合、現状では、居住用の3000万円控除の特例を使うことはできない。しかしながら、みなし譲渡課税の特例ではこの制度を使うことができるようにするのである。このような特例特例を使うのは相続した子供ではなく、居住していた被相続人（親）であるため、居住要件を満たしており、居住用財産の譲渡の特例の対象となる。その後、相続人である子供が譲渡した場合には、取得費は相続時点の時価となるため、相続後のキャピタル・ゲインのみが課税対象となる。

また、3000万円控除に代えて、面積制限を設けた上で、譲渡所得金額の80%相当額を特別控除するという方法との選択適用制度も必要である。東京などの地価の高い地域と地価の低い過疎地域を同一税制で課税を行うため、複数の制度を組み合わせた制度設計が必要となる。事業用財産についても、同様な特例制度が必要である。譲渡所得金額の80%相当額の特別控除制度については、居住用の特例と同様、現在の相続税の小規模宅地の特例が参考となる。

これらの特例は相続時のみに適用される制度であって、贈与時にはこの特例を認めるべきではない。相続と贈与は似ているようであるが、相続は人の死亡等によるため任意に課税時期を選択できない。人の最期の所得を清算するため、「死亡」という恣意性が入らない時にだけに認められるべき特例である。

4 所得税と相続税の負担調整

現在、相続等により取得した財産を、相続の開始があった日の翌日から相続税の申告期限以後3年¹⁵⁾を経過する日（相続開始から3年10カ月）までに財産を譲渡した場合には、相続税額のうち一定額を取得費に加算して譲渡所得税を計算するという取得費加算の特例（措法39条）制度がある。これらは理論的な整合性というよりも、政策的な配慮によって導入されたものといえる。

この制度は、相続税を負担するために相続した財産を譲渡しなければならないのであるから、その譲渡に対する譲渡所得税の負担を軽減させるという趣旨である。ただし、預金等で納税を済ませた後に当該財産を譲渡した場合であっても、この特例を用いて譲渡所得税の負担を軽減させることが認められる。納付した相続税のうち一定額を譲渡した財産の取得費とみなして、譲渡所得税を計算することにより納税額が軽減される。

$$\text{取得費加算額} = \text{その者の相続税額} \times \frac{\text{譲渡した財産の価額}^{(\text{注})}}{\text{相続財産の課税価格} + \text{債務控除額}}$$

(注) 譲渡した財産が、土地等である場合には、相続した土地等の価額の合計額

「一定額」の計算においては、譲渡した財産が「土地等」であるか、「土地等以外の財産」かにより、軽減される金額が大きく異なる。譲渡したのが「土地等以外の財産」である場合には、譲渡した財産の価額に対応する相続税が取得費加算の対象になるのに対して、「土地等」を譲渡した場合には、譲渡した土地等の価額だけではなく、相続した土地等の価額の合計額を分子として計算して譲渡所得を計算することができる。相続した土地等を将来にわたって譲渡する予定がないのであれば税負担は関係ないが、近い将来譲渡を予定している場合には、相続開始の日から3年10カ月以内に譲渡するという期間制限が重要となる。

みなし譲渡課税制度を導入した場合には、上記のような制度は全く必要ない。相続人は相続時点で財産を「時価」で取得するため、その後に相続税を納税するためにその財産を譲渡した場合には、キャピタル・ゲインはほとんど生じていないはずであり、仮に、キャピタル・ゲインが生じているなら、それは相続

人が取得した後に発生したものだといえるからである。

被相続人の準確定申告で確定させた所得税額は、相続税の計算上、相続財産から債務として控除でき、所得税と相続税の調整が行われる。所得税と相続税の関係は「二重課税」ではなく「同時課税」と考えられ、両者が同時に課税されることには問題がないと考えられる。ただし、同時点で二度の課税が行われるため、その負担が過重となる可能性がある。このような場合、両方の課税をどの程度の負担とするべきかは、各種控除や税率等の設定によって、いかようにも制度設計することが可能である。被相続人の所有していた財産の未実現キャピタル・ゲインに対する課税と、相続人が相続等により取得した財産に対する相続税課税とは別物であって、両方の課税が行われなければ、整合性のとれた「公平な課税制度」を実現することはできない。

5 納税資金の問題点——延納制度の拡充——

現在、わが国の多くの租税においては、金銭による一括納付が原則とされており、所得税や相続税でも金銭一括納付が原則である。ただし、特別な場合にはその例外として、延納や物納という制度がある。所得税では、翌年の3月15日を申告期限とするとともに、納付期限でもある¹⁶⁾。3月15日までに2分の1以上を納付し、延納の手続を行うことにより、その残額を5月31日まで延納できるが、利子税を納付する必要がある。また、相続税では、一定の要件の下、最長20年に及ぶ延納が認められている。さらに、延納によっても納税が困難な場合には、物納が認められる。なお、贈与税については、物納は認められず、延納しか認められていない。

みなし譲渡課税制度は、金銭による収入がないにもかかわらず、所得課税が行われるため、納税資金という観点から問題があるといわれている。現行の所得税では、わずか2カ月半しか延納できないため、相続税の延納制度に準じた長期に渡る「延納制度」を創設しなければならない。

おわりに

本報告では、みなし譲渡課税を導入するための具体的な提案を行った。みなし譲渡課税は、納税者に対して課税強化を行うためのものではなく、適正、公平な課税制度を追い求めるものである。理論的に優れた制度といわれても、現実に導入できないのであれば、「絵に描いた餅」である。財産評価の問題や延納制度を導入可能な具体的な制度として考えていかなければならない。

キャピタル・ゲイン課税を研究する上で、重要と考えられるインフレ調整や平準化措置については、詳細な検討を行うことができなかった。今後の課題としていきたい。

注

- 1) 内山昭（1993）「法人のキャピタルゲインへの独立課税—租税論からの問題提起」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房，p. 13。
- 2) 畑山紀（1993）「税務会計学からの問題提起」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房，p. 57。
- 3) 田中治（1993）「キャピタルゲイン課税—税法からの問題提起」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房，p. 79。
- 4) 青野勝広（2008）『不動産の税法と経済学』清文社，p. 157。
- 5) 青野勝広（2011）『不動産の税法と経済学（改訂増補）』清文社，pp. 158-159。
- 6) 中里実（2002）「みなし譲渡と時価主義」『譲渡所得の課税（日税研論集 Vol. 50）』日本税務研究センター，p. 113。
- 7) 福田幸弘監修（1985）『シャープの税制勧告』霞出版社，p. 313。
- 8) 同上，p. 117。
- 9) 同上，p. 313。
- 10) 2004（平成16）年改正前には、土地等建物等の譲渡損失が、原則として、総合課税の対象となる所得との損益通算が可能であった。
- 11) 渋谷雅弘（2002）「相続・贈与と譲渡所得課税」『譲渡所得の課税（日税研論集 Vol. 50）』日本税務研究センター，p. 163。遺産分割に際して相続人の権利主張が強くなっていく現在では、潜在的租税債務の問題も無視し難い、と指摘している。
- 12) 司法統計検索システム家事22年度「3 家事審判事件の受理、既済、未済手続別事件別件数全家庭裁判所」<http://www.courts.go.jp/sihotokei/nenpo/pdf/B22DKAJ02.pdf>を参照。相続の放棄は、相続人単独で行うことができるが、限定承認は相続人全員で申述する必要があるため、手続きを行いにくいという性格があるとともに、件数の数え方も

II 個別報告

違うため、単純に比較することはできない。

- 13) 東京高等裁判所（平成13年1月30日判決）TAINS Z250-8826、東京地方裁判所（平成11年9月29日判決）TAINS Z244-8498 ほか多数。本判決では、『時価』とは、課税時期における当該財産の客観的交換価値をいい、右交換価値とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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であって、いわゆる市場価格と同義であると解するのが相当である。」と判示している。
- 14) 相続税評価額が実勢価格とかけ離れていることが相続税の節税対策に利用され、土地の取得が促進されて、それが地価の異常な高騰につながっていると判断された。よって、「総合土地政策推進要綱」（平成3年1月25日閣議決定）では、「土地の相続税評価については、地価公示価格を基準として評価する考え方に立って、（中略）評価割合を引き上げ、その適正化・均衡化を図る。」ものとされ、地価公示価格の概ね80%とされた。
- 15) 1970（昭和45）年に導入された当初は、相続税の申告書の提出期限の翌日以後「2年」を経過する日までとなっていたが、1994（平成6）年に改正され、現在の「3年」となった。バブルの崩壊に伴い、相続した土地等の売却に時間がかかるようになったためと思われる。
- 16) 振替納税を用いることにより、1カ月ほど口座振替による納税期限が延長される。この場合には、利子税はかからない。

日本租税理論学会規約

〔1989年12月9日 制定〕

〔2002年11月16日 改正〕

〔2011年11月12日 改正〕

第1章 総則

第1条 本会は、日本租税理論学会（Japan Association of Science of Taxation）と称する。

第2条 本会の事務所は、東京都に置く。

第2章 目的及び事業

第3条 本会は、租税民主主義の理念に立脚し、租税問題を関連諸科学の協力を得て総合的・科学的に研究することを目的とする。

第4条 本会は、前条の目的を達成するために、左の事業を行う。

- 1 研究者の連絡及び協力促進
- 2 研究会、講演会及び講習会の開催
- 3 機関誌その他図書の刊行
- 4 外国の学会との連絡及び協力
- 5 その他理事会において適当と認めた事業

第3章 会員及び総会

第5条 本会は、租税問題の研究にたずさわる者によって組織される。

第6条 会員になろうとする者は、会員2人の推薦を得て理事会の承認を受けなければならない。

第7条 会員は、総会の定めるところにより、会費を納めなければならない。3年の期間を超えて会費を納めない場合は、当該会員は退会したものとみなす。

第8条 本会は、会員によって構成され、少なくとも毎年1回総会を開催する。

第4章 理事会等

第9条 本会の運営及び会務の執行のために、理事会を置く。

理事会は、理事長及び若干人の理事をもって構成する。

第10条 理事長は、理事会において互選する。

理事は、総会において互選する。

第11条 理事長及び理事の任期は、3年とする。但し、再任を妨げない。

第12条 理事長は、会務を総理し、本会を代表する。

第12条の2 理事会内に若干人の常任理事で構成する常任理事会を置く。任期は3年とする。但し、再任を妨げない。

第13条 本会に、事務局長を置く。

事務局長は、理事長が委嘱する。

第14条 本会に、会計及び会務執行の状況を監査するために、若干人の監事を置く。

監事は、総会において互選し、任期は3年とする。但し、再任を妨げない。

第14条の2 理事会は、本会のために顕著な業績のあった者を、顧問、名誉会員とすることができる。

第5章 会 計

第15条 本会の会計年度は、毎年1月1日に始まり、その年の12月31日に終わるものとする。

第16条 理事長は、毎会計年度の終了後遅滞なく決算報告書を作り、監事の監査を経て総会に提出して、その承認を得なければならない。

第6章 改 正

第17条 本規約を改正するには、総会出席者の3分の2以上の同意を得なければならない。

附 則

第1条 本規約は、1989年12月9日から施行する。

日本租税理論学会役員名簿〔*は事務局構成理事〕
〔○は名誉教授〕

(2012年6月現在)

理 事 長	* 鶴田 廣巳 (関 西 大)		
事 務 局 長	* 高沢 修一 (大 東 文 化 大)		
理 事			
〔財 政 学〕	* 安藤 実 (静 岡 大)	池上 惇 (京 大)	
	岩波 一寛 (中 央 大)	植田 和弘 (京 大)	
	内山 昭 (立 命 館 大)	梅原 英治 (大 阪 経 済 大)	
	坂野 光俊 (立 命 館 大)	篠原 正博 (中 央 大)	
	関野 満夫 (中 央 大)	* 高木 勝一 (日 大)	
	* 鶴田 廣巳 (関 西 大)	宮入 興一 (愛 知 大)	
	宮本 憲一 (大 阪 市 立 大)	山村 勝郎 (金 沢 大)	
	横尾 邦夫 (国 学 院 大)		
〔税 法 学〕	* 阿部 徳幸 (関 東 学 院 大)	新井 隆一 (早 大)	
	石村 耕治 (白 鷗 大)	伊藤 悟 (札 幌 大)	
	浦野 広明 (立 正 大)	小川 正雄 (愛 知 学 院 大)	
	* 黒川 功 (日 大)	小池 幸造 (税 理 士)	
	湖東 京至 (税 理 士)	首藤 重幸 (早 大)	
	田中 治 (同 志 社 大)	千葉 寛樹 (札 幌 学 院 大)	
	* 中村 芳昭 (青 山 学 院 大)	浪花 健三 (立 命 館 大)	
	水野 武夫 (立 命 館 大)		
〔税務会計学〕	朝倉 洋子 (税 理 士)	浦野 晴夫 (元 立 命 館 大)	
	大江 晋也 (名 古 屋 経 済 大)	大渊 博義 (中 央 大)	
	粕谷 幸男 (税 理 士・横 浜 商 大)	* 高沢 修一 (大 東 文 化 大)	
	* 富岡 幸雄 (中 央 大)	中島 茂幸 (北 海 商 科 大)	
	畑山 紀 (札 幌 学 院 大)	山本 守之 (千 葉 商 科 大)	
〔そ の 他〕	田中 浩 (一 橋 大)		
監 事	粕谷 晴江 (税 理 士)	小山 廣和 (明 治 大)	

事務局所在地 〒175-8571 東京都板橋区高島平1-9-1
大東文化大学経営学部高沢研究室内
日本租税理論学会
(郵便振替 00110-9-543581 日本租税理論学会)

租税理論研究叢書22

2012年10月20日 初版第1刷発行

大 震 災 と 税 制

編 者 日本租税理論学会

発行者 日本租税理論学会

〒175-8571 東京都板橋区高島平1-9-1
大東文化大学経営学部高沢研究室内

発売所 株式 法 律 文 化 社

〒603-8053 京都市北区上賀茂岩ヶ垣内町71
電話 075(791)7131 FAX 075(721)8400
URL:<http://www.hou-bun.com/>

©2012 日本租税理論学会 Printed in Japan

印刷：(株)富山房インターナショナル／製本：(株)藤沢製本

装幀 前田俊平

ISBN 978-4-589-03462-5

租税理論研究叢書

日本租税理論学会編

各A5判・150～250頁

16 地方自治と税財政制度

● 4410 円

三位一体改革が進められるなか、地方分権の確立に不可欠とされる自主財源をどのように確保するのか。日本における地方財政の問題点とあるべき姿を、固定資産税、地方目的税、租税条例などさまざまな角度から検討する。

17 消費税増税なしでの財政健全化

● 4515 円

財政改革が進められるなか、本当に消費税の引き上げは避けられないのか。特定財源の一般化や不当歳出の削減等、応能負担原則に基づく税制の見直しを、これにかわる方策として学会の総力を結集して提言する。

18 グローバリゼーションと税制

● 4620 円

法人税減税の財源確保のため、その方策とされる消費税増税。日本の法人税は、ほんとうに高いのか。法人課税・個人所得課税・減価償却制度など税制をめぐる様々な課題についての国際的比較・分析から税制のあるべき姿を説く。

19 税制の新しい潮流と法人税

● 4410 円

戦後最大の「世界同時不況」のもと、国民生活を守るべく、経済危機対策を見据えた税制措置が求められている。各国の税制、国際協調の動きを視野に入れたながらも、公平かつわが国に適した法人税制の進むべき道を探求する。

20 社会保障と税制

● 3780 円

消費税引き上げ議論や最小不幸社会論が喧伝されるなか、これからの日本の社会像にとって不可欠のテーマである社会保障と税制のあり方を考察検討。年金財源論からベーシック・インカム論まで、現状分析と基礎理論から総合的に考察。

21 市民公益税制の検討

● 3885 円

税制の改正および公益法人3法の新制度移行を見据え、財政学・税法・税務会計学の3分野から総合的にアプローチする。「税制調査会納税環境整備 PT 報告書に対する意見書」も採録。



ISBN978-4-589-03468-7

C3032 ¥4200E

定価 本体4,200円(税別)



9784589034687



1923032042000

