

ONLINE ISSN 2433-877X
2021年3月31日発行

総合法政策研究会誌

第4号

【招待論文】

分配的正義と租税法律主義——私的所有への租税侵害の正当性——
名古屋市立大学大学院 教授 伊藤 恭彦 (1)

【研究論文】

問屋を利用した輸入取引に対する消費課税
—VAT指令及びイギリス法を参考として—
関西大学大学院 教授 中村 繁隆 (20)

【特集】

第1回ローカルガバナンスフォーラム
都市公共政策と法
—持続可能な社会の構築のために—
総合法政策研究会 (54)

本誌の無断複製・転載等は、法律で認められた場合を除き禁じられています。

【招待論文】

分配的正義と租税法律主義——私的所有への租税侵害の正当性——

A Study on Distributive Justice and Tax Legal Principle

名古屋市立大学大学院 教授

伊藤 恭彦

Nagoya City University Graduate School Professor

Yasuhiko Itoh

要旨

租税法律主義は現代租税法の根幹となる原理である。政府の徴税権を縛り国民の財産を守る上で租税法律主義は重要な役割を果たしている。しかし、租税が国民の財産権を侵害するとの理由から租税法律主義が要請されるとの理解は一面的だといえる。本稿では市場社会における私的所有権が所有者と所有物との関係ではなく、所有者と所有物との関係を社会的承認する規範と捉え、社会的承認プロセスの中に分配的正義という規範を位置づけ、租税法律主義の別の重要性を論じる。租税はその社会で共有されている分配的正義に従って、財産の分配状態を是正する手段なのである。租税法に従う納税という手続きを通して、社会の財産分配が調整されると同時に各人の財産も社会的に正当化されるのである。

Abstract

Tax law principle is the basic principle of modern tax law. This principle plays an important role in regulating the government power of taxation and protecting the property of the people. However, the thought that tax law principle is required because tax infringes the property rights of the people is inaccurate. In this essay, private property rights in the market society are not regarded as the relationship between the owner and the property, but as the norm for social recognition of the relationship between the owner and the property, and the norm of distributive justice plays an important role in the social recognition process. And taxes are a means of correcting the unjust distribution of property according to the distributive justice shared by the society. Through the procedure of tax payment in according with the just tax law, the property distribution of society is adjusted and each person's property is socially justified.

1. はじめに

市場社会の根幹には私有財産制がある。市場において生産物を商品として交換し、お互いの利益を向上させていくためには、「これは私のもの」「これはあなたのもの」という境界があらかじめ確定されていなくてはならない。境界を制度的に確定するのが私有財産制である。私有財産制の中核に財産権がおかれている。財産権は非常に重要な権利として理解され、人権の中心的規範として位置づけられてきた。例えばフランス人権宣言は財産権を「神聖かつ不可侵の権利」としている。また日本国憲法第29条も「財産権は、これを侵してはならない」とその不可侵性を規定している。

もちろんフランス人権宣言でも日本国憲法でも財産権の不可侵性を認めつつも、一定の限定をつけている。前者では「適法に確認され公の必要が明白にそれを要求する場合で、かつ、正当かつ事前の補償のもと」であれば財産を奪うことは可能だとしている。後者で

は「財産権の内容は、公共の福祉に適合するように法律でこれを定める」こととし、「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用いることができる」と規定されている。これは精神的自由などの他の自由権とは大きく異なる点である。

政府が私人の財産から一定額の金を徴収する租税は、「正当かつ事前の補償のもと」個人の財産を奪うことではないし、「正当な補償の下に」個人の財産を公共の福祉のため用いるものでもない⁽¹⁾。租税は個人の所有物から一定部分を直接の対価なしに徴収（収奪）するものである。租税は法律に則っていたとしても、財産権を侵害する政府の行為なのだろうか。もしそうであるならば私有財産への課税はどのような意味で正当といえるのだろうか。

この点に関して租税法研究は明確な回答を提示している。例えば金子宏は次のように述べている。

租税は、一方的・権力的課徴金の性質をもつ（租税の権力性）。租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。近代以後の国家において、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない（租税法律主義）とされているのは、租税のこのような性質によるものである。（金子 2014:10）

改めて述べるまでもなく、租税法律主義は近代法治主義の課税と税徴収局面での規範である。国民の自由と財産を国家の恣意的な権力行使から守る上で、租税法律主義は重要な役割を果たしている。そして租税法という法律上の根拠をもつことで課税は正当化される。他方で法律に根拠をもてばいかなる課税も可能になるわけではない。租税は正当な法律に根拠づけられなければならない。租税法の正当性は、突き詰めれば、いわば法律以前の倫理であり、政府の徴税権の正当性でもある。

この点に関して、租税法研究は憲法上保障されている私有財産制と租税の正当性との関係についても一定の説明をしてきた。例えば谷口勢津夫は次のように述べている。

憲法上、租税は「民主主義の対価」（民主主義租税観）であると同時に、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、「自由（基本的人権保障）の対価」でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担である。（谷口 2018:22）

すなわち、租税は主権者である国民が共同に負担すべきという「民主主義の対価」として正当化されると同時に私有財産制を含む基本的人権の対価としても正当化される。したがって、私有財産制を政府が保障することの中には私有財産に対する租税侵害があらかじめ組み込まれているのである。

「民主主義の対価」と「自由主義の対価」という租税の正当性根拠は説得力がある。しかしながら、租税の正当性についてはさらに実質的な規範に踏み込んで検討すべき点があると思われる。第一は正当な財産権（所有権）と「租税侵害」との規範的な関係である。正当な財産に対する侵害として租税は常に正当化が求められるのだろうか。あるいは逆に「民主主義の対価」と「自由主義の対価」を支払った後の財産（所有）が正当な財産（所有）と主張できるのか。つまり租税は財産権との関係でのみ正当性が問われるのだろうか。第二は租税の現実に踏み込んだ論点である。日本をはじめ多くの国々では累進課税制に代表される、形式的な意味で不平等な課税を導入している。全員が恩恵を受けている「民主主義の対価」と「自由主義の対価」をなぜ不平等に支払わなければならないのか。主権者であることによる共同の負担と人権保障の対価としての負担から、累進課税制や応能負担といった不平等な課税や負担原則を導出することができるのだろうか。

本論では正当な財産権と正当な租税の関係について規範的な検討を行い、上記二つの論点に一定の回答を提出することを目的としたい⁽²⁾。

2. 正当な所有権の発生

私有財産制によって保障される財産権の中核には所有権、すなわちある人が外的な物を所有する権利がある。よく知られているように所有権は「権利の束（a bundle of rights）」と呼ばれるが、その古典的定式者であるアンソニー・M・オノレは、それを 11 要素からなる束として整理している。①排他的支配（占有）権、②使用权、③管理権、④所有物からの収益権、⑤譲渡、消費、消尽、破壊の権利、⑥所有物を没収されない権利、⑦相続の権利、⑧期間の欠如、すなわち恒久的な権利、⑨危害的使用の禁止、⑩強制執行への責任、⑪残余的特徴（所有権の弾力性）（Honore 1961:113-128）。この中で通常、所有権の中心に位置づけられるのは①～④、つまり外的な物に対する排他的な占有と使用である。我が

民法第206条の「所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する」という規定も外的な物に対する排他的な占有と使用を意味している。

それではある人がある外的な物を排他的に占有したり使用したりすることができる根拠はどこにあるのだろうか。これは正当な所有権の源泉は何かという問題である。近代において正当な所有の源泉を明快に説明したのは、周知のようにジョン・ロックである。

たとえ、大地と、すべての下級の被造物とが万人の共有物であるとしても、人は誰でも、自分自身の身体に対する固有権をもつ。これについては、本人以外の誰もいかなる権利ももたない。彼の身体の労働と手の働きとは、彼に固有のものであると言ってよい。従って、自然が供給し、自然が残しておいたものから彼が取り出すものは何であれ、彼はそれに自分の労働を混合し、それに彼自身のものである何ものかを加えたのであって、そのことにより、それを彼自身の所有物とするのである。それは、自然が設定した状態から彼によって取り出されたものであるから、それには、彼の労働によって、他人の共有物権を排除する何かは賦与されたことになる。（ロック 2010:326）

労働（「身体の労働と手の働き」）によって所有が発生するというロックの主張は有名である。ロック以降、労働が価値の源泉であり私的所有の根拠になるという思想は一つの有力な立場になっていった。もちろん無所有の自然（共有物）に対して「身体の労働と手の働き」を混合すると価値を生み出すのみならず、私的所有も発生させるという議論には問題点もある⁽³⁾。この問題点の一つをロバート・ノジックが巧みな例で論じている（Nozick 1974:175）。それは自分が所有しているトマト・ジュースを海に注ぐと海は自分の所有物になるのかという指摘である⁽⁴⁾。またジェラルド・コーエンも次のように論じている。

正当な占有に関するロックの恰好な事例の中には、労働からもたらされたものであると説明できないものもあることは、述べておく価値があろう。というのも、何が労働かをめぐって最も広い見解をとったとしても、どんぐりを少し拾ったり、小川に頭を浸したり、その水を飲んだりするのは、労働の好例とは言えないからである。もしくは、これらが実際に労働であるとすれば、妥当な占有を擁護して引用するのにふさわしい労働ではないということになろう。（Cohen 1995:75=104）

小川に頭を浸すという身体の働きによって小川は自分の所有物にはならないし、持っているトマト・ジュースを大海に注ぐという手の働きによっても大海は自分の所有物にはならない。それはこれらの「身体の労働と手の働き」が労働ではないからではなく、所有を発生させる労働ではないからである。いろいろな人の多様な「身体の労働と手の働き」を観察し、労働の中に所有を発生させる契機を見つけ出すことはできない。労働内在的に所有発生を契機があるとはいえない。あるのはロックがいうように「身体の労働と手の働き」のみである。所有を発生させる労働とそうではない労働とを区別する労働に内在した契機がないならば、その契機は人の労働の外部に求められなければならない。所有を発生させる労働は端的に周りの人々が、所有を発生させるのに適格な労働であると承認した労働である。所有を発生させる根拠はロックの主張通り労働だといえる。しかし、その労働は労働一般ではなく、所有を発生させる労働だと社会が認めている労働なのである。

所有を発生させると社会が認めている労働とはどのような労働で、どのように確定できるのだろうか。所有を発生させる労働とは、自然に対する改変によって新たな価値を生み出す労働である。大海にトマト・ジュースを注いでも大海に新たな価値は付け加えられない（海洋汚染が少々拡大するという負の価値は付け加えられるかもしれないが）。これに対して共有のリンゴの木からリンゴを摘むという労働は、高所にあったリンゴをいつでも誰でも食べられる状態のリンゴに変え、その分の価値を増殖したといえるだろう⁽⁵⁾。

市場社会では増殖した価値は流通過程を通して貨幣に変態してはじめて実現される。カール・マルクスがこの過程を「商品の命がけの飛躍」（マルクス 1968:141）と呼んだことはよく知られている。労働によって生産された財が商品として他者に購入されることが、労働によって作り出された価値が実現することである。どんなに心血を注いだ「身体の労働と手の働き」によってできあがった生産物も市場で見向きもされなければ、その価値は実現されない。市場において、ある財が商品として購入されるということは、その商品が他者（社会）によって承認されることであり、さらにはその商品を作り上げた労働を社会的に意味のある労働として承認することでもある。

所有を発生させる根拠は労働であるが、その労働は社会的に承認された労働でなくてはならない。承認過程は市場における交換過程に内在している。通常、この交換過程において問題がなければノジックがいうように社会的にも正当な所有の発生とみなされる。市場の交換過程に何らの不正もなければ、そこで起こった財の移転は正当であるとみなされる。

新たに財を獲得した者は、それによって所有の正当性を主張できたことになる。つまり、新たに獲得した財の正当性をいちいち社会に対して訴える必要はない。所有の発生は個人の労働を契機としているが、その労働は交換過程に連なる社会的文脈におかれ、そこにおける他者からの承認と不可欠なのである。

3. 正当な財産蓄積

以上のように財産取得の正当性は社会的承認された労働による価値創出と交換に求めることができる。他方で取得された財は蓄積可能である。特にロックがいう腐らない財である貨幣によって蓄積される。市場社会では財の生産と交換を上手く行い、大量の財産を蓄積していく者も現れる。財の取得プロセスに問題がなければ、蓄積された財は正当なものといえるのだろうか。各人がもっている財産に対する権利が、財産権であり、それはオノレが整理したように、ある外的な物への排他的支配権である。排他的支配権である以上、財産権は所有者と所有物との関係であって、その社会的文脈は無視してもよいのだろうか。

個々の取引の正当性と財産蓄積の正当性を考える上でジョン・ロールズの見解が参考になる。ロールズは次のように述べている。

合意が自由であり、合意に到達した社会環境が公正である場合についての説明が必要である。これらの条件が最初は公正であっても、多くの独立した表面的には公正な合意の累積的帰結は、社会的な流れや歴史的偶然性と重なることで、やがては市民たちの関係と機会を改変する可能性があり、その結果、自由で公正な合意のための条件がもはや維持できなくなる。（Rawls 2005:266）

市場社会では個々の取引が合意に基づき公正であっても、多様な取引の反復の累積的帰結として、自由で公正な取引条件を破壊する事態を生み出すとロールズは主張している。その一つは市場社会が結果的に生み出す分配上の不正義である。分配上の不正義の典型は社会構成員間での財産所有の不均衡や不平等や不平等の底辺で発生する貧困である。また経済的な力の差が政治的な力の差や社会的な力の差に転移する事態を含めてもよいかもしれない。もちろん、どのような事態が分配上の不正義なのかについては、各社会の共通の倫理観や政治文化によって異なってくるだろう。しかし、分配上の不正義が生じた時、財

産の分配状態とそこでの各人の所有について、社会的正当性が問われることは間違いな
い。

ジェレミー・ウォルドロンは所有の社会的正当化が必要だと考え、その理由を、次のよ
うに論じている。まず、あらゆる社会制度は、それを維持するために別の使い方ができる
エネルギーと資源を使うので正当化が必要なのである。さらに、私的所有はこの点だけで
なく、一見すると道徳的に非難されうるやり方でも社会に影響を与えているので、ことさ
らに正当化が必要なのである。その点をウォルドロンは次のように説明している。

私たちは私的所有の正当化を探究しなければならない。なぜならば、私的所有はコミュ
ニティからそのメンバーの福祉にとって重要であろう資源に対する支配権を奪うからであ
る。さらに生きていくために必要な資源の多様な使用から私たちの社会の多くの構成員が
排除される事態の背後にある社会的力をはっきりさせることを特に求めるからである。財
移転の個々の力の効果は少数者には多くの資源を残し、多数者にはわずかな資源しか残さ
ないような形で徐々に分配が進むことにあるだろう。（Waldron 2010:14）

所有の正当化が必要なのは、所有権を安定的に維持する私有財産制のために社会的コス
トがかかるからだけではない。所有それ自体がある種の道徳的に問題含みの社会的帰結を
生み出しうることから正当化が必要なのである。例えば少数者に多くの資源が渡り、多
数者にはわずかな資源しか渡らないことは分配上の不正義の典型といえるだろう。

分配上の不正義が発生していたとしても、多くの財産を所有している者は財産取得のプ
ロセスに問題がないから、社会的正当化は必要ないと考えるだろう。財産権はあくまでも
所有者と所有物との関係であり、社会的に正当化が求められることはないように思われる
からだ。この点に関しては、まず所有権の社会的性格を正しく理解しておく必要がある。
所有権は一見すると所有者と所有物との関係であり、自分の所有権が侵害された時に初め
て他者が登場する権利のように見える。こうした常識的な理解に対して所有権が本質的に
社会的性格をもつとの指摘がある。例えば所有が他者による承認を必要とする点をキャロ
ル・ローズは「所有はある種のコミュニケーション」だと捉えている。「所有の最初の要
求はある種のスピーチのように見え、その聞き手は問題の対象物への要求に関心をもつ他
のすべての人から構成されている」（Rose 1985:78-79）。所有がコミュニケーション的な
性格をもつとの指摘は、所有が他者の納得、すなわち社会的承認されなければならないこ

とをうまく指摘している⁽⁶⁾。

「これは私のものだ」という所有の要求は社会全体に対してなされなければならない、それを受けて社会全体が全員の所有を守るために私有財産制度を構築している。所有は完全に私的領域内部の問題のように見えるが、リサ・オースティンが言うように「所有は徹底して公的なもの」なのである（Austin 2018:2）。オースティンは所有が公的な性格をもつゆえに、財産法は所有者とその他すべての人との関係（omnilaterality）を規定しているとしている⁽⁷⁾。このように所有権に社会的性格（全ての他者の納得）があることが、分配的不正義が発生している場合に各所有権の正当性が問われる根拠となる。所有権が完全に私的領域に閉ざされたものであれば、分配上の不正義が起ころうがその正当化の根拠はない。

ある社会が共有している分配的正義の基準に対して、各所有権はその正当性が問われる。とはいえ所有が発生するたびに、あるいは財産が増減するたびに社会に対して自らの財産を正当化することは現実的ではない。社会全体のマクロな財産分配状態があり、その中で各人の所有が問われるから、自らの所有が正当であるかどうかの尺度を個人がもつことは不可能でもある。さらに自己の所有が正当であるかがわからなければ、経済活動も社会活動も行うことができず、市場社会は停滞することとなる。

個々人の自由な経済活動に基づく財産の蓄積と社会全体での分配的正義の実現を両立させるためには、ロールズが提示した「純粋な手続き上の正義（pure procedural justice）」という考えが参考になる。「純粋な手続き上の正義」とは以下のような規範である。

正しい結果に関する独立した基準が存在しない場合に成立する。独立した基準の代わりに正確または公正な手続きが存在し、その手続きが適正に遵守されればその結果がどのようなものであれ、それは正確または公正なのである。（Rawls 1999:75）

ロールズは「純粋な手続き上の正義」を分配問題に適用し、財の分配「結果が一定の範囲内にある限り、それがどのようなものであれ正義にかなうように社会システムを設計」すべきであるとする（Rawls 1999:74）。すなわち人々の経済活動の場である市場を背後から支える正義にかなったルールや制度を構築し、そのルールや制度を肯定し遵守している限り、結果は正義にかなうのである。財産の正当性の問題でいえば、各人はあらかじめ制定されているルールや制度に従って経済行為を遂行すれば、その結果、手にする財産は正

当なもののみならずすることができるということになる。

分配結果の公正さを担保する手続き、すなわち市場を背後から支えるルールと制度の一つとして租税を位置づけることができる。ロールズは租税を通して「分配上の取り分の近似的な正義を維持する」（Rawls 1999:245）としている。すなわち、社会はその社会構成員が合意している分配的正義の規範をおおよそ実現する手続きとして租税を導入する。個々の経済行為が繰り広げられる市場をあらかじめ規制する手続きであるから、租税は経済行為以前にルールとして成立していなくてはならない。租税の最大原則である租税法律主義が要請される理由はここにある。

租税法律主義は徴税権という政府の権力を縛る規範であり、同時に経済活動に法的安定性と予測可能性を与えるものである。さらに本稿では租税法が分配における近似的正義を実現するように政府を縛る規範でもある点を強調したい。また租税は所有権の社会的正当化プロセスに位置づけることができる。各人は自らの経済活動の後で自らの所有を分配的正義の基準に照らして社会に対していちいち正当化する必要はない。あらかじめ制定されている租税法をはじめとしたルールを肯定し、それを遵守するならば、社会全体の財産分配は近似的に正義にかなっており、その中での各人の所有も正当なもののみならずされるのである。

以上のように捉えると租税は必ずしも財産権への侵害ではなく、財産権に対して租税が正当性を求められるという関係のみではないことが分かる。人々がどんなに正しく行為をしていても市場社会で必然的に発生する分配的不正義への事前の防止策として租税法が制定されている。租税法に従うことで各人の所有は正当なもののみならずされる。租税は財産権への侵害ではなく、分配的正義に照らして各人の所有を正当化し浄化する仕組みでもある⁽⁸⁾。もちろんこのことはどのような税も所有権への侵害にはならないということの意味しているわけではない。租税法がその社会の分配的正義を体現しており、制定過程において社会構成員の意思が反映されていなければならない。分配的正義を体現せず構成員の意思も反映していない租税は、所有権に対する侵害に転落するだろう。

さらに租税が政府による一方的な財産権への侵害でないとするならば、課税前所有に正当な所有権があるともいえなくなる。分配的正義の観点で正当化された所有、すなわち課税後の所有が正当な所有なのである。所有を私的空間内部の問題であると理解する限り、租税は所有への侵害としてしか感じられない。所有権を社会的規範と捉えることで、租税の正当性がみえてくるのである。

4. 現代市場社会における所有と租税

ロックが自然状態の中で描いた労働は、個別的、孤立的である。畑に出かけ一人で労働し、その果実を自らの物にする、そのような労働者像がそこにはある。もし労働がこのような個別的、孤立的であるならば「これは私のものだ」と宣言し、所有を社会的に承認してもらう行為は不必要かもしれない。だがロック的な労働者像を前提にする限り、所有の社会的性格は見えてこない。所有の社会的性格を正しく理解するためには、ロック的な個別的、孤立的労働から離れ、アダム・スミスの分業と協業の中の労働へと進まなくてはならない。

スミスが描く市場社会（「文明社会」）では各人の労働は分業の一コマとして成立しており、その分業は協業へと編成されている。つまり個別労働が協業へと編成されることで巨大な社会的労働のシステムが成立している。個別労働が社会的分業の中に位置づけられている点が、ロック的労働とは大きく異なる。そして社会的労働によってスミスのいう「共同の資材（a common stock）」が生産される（スミス 1973:30）。個人が単独で自然に働きかけ、その成果を自らのものとするのではなく、集団的に組織化された労働が自然に働きかけ、その成果を獲得している。このよう社会では、所有はロック的労働者の社会とは異なったものとなる。つまり、各人の労働の成果は他者の労働の成果と渾然一体となっており、誰かがある生産物に対して最初から絶対的な所有権を主張できるわけではない。そうではなく個人の所有は「共通の資材」の分割によって確立すると考えなくてはならない。

現実の「共通の資材」分割は多様な価値への考慮や複雑な力学によって進む。分業の中で果たした各人の功績の評価、各個人のニーズなどが考慮されるだろう。さらに市場社会は資本主義社会であり、企業と労働者という利益が相反する人々から構成されている。労働者にどれだけ賃金として与え、企業が利潤としてどれだけ確保するのか、さらには株主に配当をどれくらい支払うのかなども「共通の資材」分割においては考慮されなければならない。実際の分割は労使間の力関係、株主の力、さらには最低賃金など政府政策などによっても左右される。

さらに市場社会における経済活動、すなわち「共同の資材」生産には最初から政府が深く関与している。警察による治安活動がなければ経済活動の安全は保てない。政府による

外交は海外との生産物の取引の前提となる。民間が準備できない社会資本整備も生産の前提である。所有権をはじめとした私権の安定的な保証のためには政府が運営する登記所などが不可欠だ。さらに経済活動の水準をあげるための人材養成としての公教育も政府の重要な活動だといえる。市場社会における弱者救済や社会保障も欠かせない政府活動だとする意見もあろう。政府が行う全ての活動が直接的に「共同の資材」生産に結びついているわけではないが、現代の市場社会における経済活動は政府抜きには成立しない。

「共同の資材」生産に対して政府が行った活動は費用がかかる。政府はこの費用を一定期間の経済活動が終わった段階で民間から徴収する。これが租税である。租税をこのように理解すると、ここでも租税が財産権の侵害であると必ずしもいえないことになる。確かに一定の期間が経過した後で個人や企業から費用を回収するという点と、政府が「共同の資材」生産に対して行っている活動が全ての人の直接的利益になっていない点から、租税に対して「侵害」や「収奪」の感覚が生まれやすいのは事実だ。しかし、それを租税の本質だと捉えてはならない。

個人と企業から構成される民間と政府が共同して「共同の資材」生産が行われる。政府は「共同の資材」から自らの活動にかかった費用を租税として徴収する⁽⁹⁾。先に述べたように、その残りが多様な価値への考慮と複雑な力学によって個人と企業に分割される。政府の活動費用としての税金が「共同の資材」からどれくらい切り出されるのかは、政府活動の量と質に依存する。そして政府活動の質と量は各国政府の政策の蓄積、国民の政府に対する要求、政治文化によって国ごとに多様になるだろう。当然のことだが税金の多寡は政府活動の質と量に依存しているから、増減税は政府活動の見直しと連動している。

「共同の資材」を公私で分割する際に大きな力を発揮するのが分配的正義である。この点もロールズの主張から確認をしておきたい。

社会はお互いが有利になるための共同の事業であるが、それは概して利益の一致だけでなく利益の対立によっても特徴づけられる。社会的共同は、各人が自分だけの努力で生活する場合よりも、全員がより良い生活をするを可能にするから利益の一致が生じる。各人は自分の目的を追求するために分け前が少ないよりも多い方を選好するから、協力関係によって生み出される利益がどのように分配されるのかに無関心でいられないことを理由に利益の対立が生じる。この利益の分割を決定する多様な社会制度編成の中からの選択を行い、適正な分配上の取り分への合意を承認するために一組の原理が必要になる。これ

らが社会正義の原理である。社会正義の原理は社会の基礎的な制度における権利と義務の割り当て方法を規定し社会的共同の利益と負担の適切な分配を定める。（Rawls 1999:4）

ロールズがここで述べている社会正義の原理は本稿の言う分配的正義と同じ意味である。「共同の資材」生産という「共同の事業」に投入した金を政府が回収する。これが課税による公私分割である。政府は公私分割をするに当たって、民間を構成する個人や法人から平等に頭割りで回収するわけではない。ある人や法人からは多くの額を、別の個人や法人からは少ない額を徴収（課税）する。つまり政府は形式的な意味で不平等に課税をする⁽¹⁰⁾。

先に述べたように「共同の資材」は個別労働を編成した社会的労働によって生産される。生産に関わった個人や組織の間で「共同の資材」が分割されるが、前述のように分割は功績やニーズといった価値だけでなく複雑な社会的力学と権力関係によって決まる。政府が不平等に課税するのは、「共同の資材」生産に関わったアクター間の分割を分配的正義に従って調整するためである。不平等な課税が行われる理由はここにある。

民間で進められた分割を例えば市場法則に従った分配とみなし、その結果を尊重する政府もあるかもしれない。分割によってより多くの財を得た人や組織を優遇し、それらに軽く課税する政府もあるかもしれない。しかし、多くの政府は「共同の資材」分割において不利な立場になった人々を支援する形で課税する⁽¹¹⁾。課税方法は多様であるが、分割によってより多くの財を得た人に対して重く、あまり多くを得られなかった人に軽く課税する。政府は課税を通して所有を調整し、分配的正義を実現する。現実においては分配的正義の基準が全面にでてくるわけではなく、その社会の構成員が納得している分配的正義の原理にしたがって立法化された租税法に依拠して課税される。

課税は「共同の資材」生産にかかった政府コストの回収であるが、その回収を通して政府は分配的正義（分配上の近似的正義）も実現している。分配的正義による課税は納税者の側からすれば、先に述べたように自己の所有を社会的に正当化するための納税ということになる。

分配的正義は「共同の資材」の分割と調整を行う租税法の基底におかれる規範だが、いうまでもなく課税によってのみ分配的正義が実現できるわけではない。分配的正義の基準に従って徴収された税金は政府支出を通して社会に戻ってくる。政府支出は「共同の資材」生産のために必ずしも民間が提供できない財（公共財や価値財）のために使われる。同時

に「共同の資材」分割では実現できない分配上の正義のためにも支出される。病気、ハンディキャップ、年齢などで、そもそも「共同の資材」生産に関与できない人々の生活を維持・安定させることも重要である。それは全ての人の尊厳ある生活を守り、リスクを社会的にカバーすることである。これは公平な社会を作る上で欠かせない支出といえる。

このことは租税に関する正義を課税局面に限定してはならないということの意味している。課税の公正は分配的正義の下位規範であり、社会正義は課税の正義と財政支出の正義を通して実現されるのである。この点でリーアム・マーフィーとトマス・ネーゲルが税負担の正義を政府支出パターンと切り離して考えることを「近視眼的」と批判したことが想起されなければならないだろう（Murphy and Nagel 2002:25）。

5. おわりに

租税法律主義は近代法治主義の課税面での表現である。国家の権力行使は、仮にそれが全国民の福祉向上に貢献する良き行使であっても、法律によって縛られなければならない。租税も国家の権力行使の一つであり、租税法違反に対しては重い不利益処分が科せられる点からも法律によって厳格に拘束しなければならない。

租税法律主義の以上の意義を踏まえた上で、租税は正当な所有権を侵害するから正当化されなければならない、そのことが租税法律主義を要請するという主張は、今まで検討してきたように一定の修正が必要だと思われる。正当な所有を与件として、租税は正当な所有を侵害するという理解は、所有権の社会的正当化という文脈においたときに必ずしも正しい租税理解ではない。今まで検討してきたように所有権とは、あるものとある人との関係を全ての人が正当とみなす規範である。あるものとある人との関係が社会的に正当だと見なされているから、所有権の不可侵性が成立する。所有権の社会的正当性は取得プロセスの正当性に還元されない。社会全体での所有の分配状態の中でもその正当性が決まる。どの分配状態がその社会で正当なのかは、その社会がもつ分配的正義の規範によって判定される。

社会がもつ分配的正義の規範から正当ではない分配状態が生じた場合、所有権は調整されることになる。その手段が租税である。ある分配状態が生じてから財産権の調整を行うことは、市場社会の安定的な運行を妨げたり、各経済主体の予測可能性を奪ったりするこ

とになりかねない。そこであらかじめおおよそ分配的正義にかなう財産所有状態をもたらすように、租税法によって課税が決められているのである。このように理解するならば、租税は正当な所有権への侵害とは必ずしもいえなくなる。むしろ租税は社会全体の財産分配の状態を矯正し、分配的正義を実現する手段であり、租税法に従う納税という手続きをとれば、各人の所有は正当な所有とみなされる制度なのである。租税法律主義の意義は、それが社会全体の分配的正義を具体化する手続き的規範を定めた点にある。政府の恣意的な徴税権を縛る規範として租税法がある。その租税観は政府対個々の納税者というものだ。他方で租税には社会の個々の構成員が相互に負っている正義の義務を、政府を媒介にして実現するという面もある。社会の構成員が相互に負っている義務の一つが分配的正義の義務である。租税法は分配的正義を法律化したものである点も忘れてはならないだろう。

市場社会の前提は安定した私有財産制にある。その安定性は生産と取得のプロセスの正当性に依拠しているだけでない。社会全体が現在の私有財産制、すなわち社会全体での現在の財産所有分布の正当性への確信にも依拠している。租税を通して、すなわち課税と納税によって正当性が担保された財産が正当な財産であり、したがって、課税前の財産は未だ正当な所有とは言えないのである⁽¹²⁾。このように理解すると、誰がどれだけ所有するのかということは、分配的正義という約束事によって調整されることがわかる。その意味で所有は自然権というよりは、ディヴィッド・ヒュームが言う「約束事 (convention)」だといえる (ヒューム 2012)⁽¹³⁾。

さて急いで付言しておかなければならない点がある。それは現実の租税法が常に分配的正義を実現しているわけでないことである。本稿の議論は財産権の社会的正当性に関する規範的議論に依拠した租税論であり、政治哲学で言うところの「理想理論」⁽¹⁴⁾と位置づけられる。したがって、現在の課税が分配的正義を実現するものであり、納税者は不平を言わずに従うべきであるということは一切主張していない。現実の課税は様々な力学や場当たり的な政治的打算、選挙政治によって決まっている。そして税金を財源とする政府支出も特定利益に奉仕したり、全くの無駄遣いであったりして、それが政府不信へとつながっている。そうした政治力学の中にあるから、租税が私有財産の侵害だと多くの納税者が感じるのである。ただ本稿の観点からすると、私有財産への侵害は租税の本質や常態ではなく、租税が分配的正義を実行していない場合に生じる逸脱現象だと考えられる。

租税は理想理論では財産権を調整し社会全体の分配的正義を実現し、各人の所有を正当化するものだが、現実的には租税が政府による財産収奪や私有財産への侵害だと感じられ

てしまう。こうした事態に対して納税者主権に基づく租税法律主義の意義がある。すなわち、政治権力による国民＝納税者無視の課税と政府支出を止め、国民＝納税者の意志に従い租税立法を行うことによって、正義を実現する租税本来の役割が維持できる。もちろん、多数の納税者の意思が正しく、それが分配的正義を実現する租税を法律化できるとは限らない。そうした状況であるから政治哲学が必要になる。政治哲学はさまざまな分配的正義の構想を練り上げ、それを社会に投げかける。社会は政治哲学が投げかけた分配的正義の構想に耳を傾け、それに従って租税立法のための議論を進めるのである。

ロールズは政治哲学の聴衆を「市民全体（the body of citizens）」だとし、そこでの政治哲学の役割を「民主的な体制の制度や政策についての私たちの判断を明確にするのに役立つような、基本的な政治的観念をめぐる諸構想を——研究と省察を通じて——より深く、より有益なものに洗練していくこと」（Rawls 2007:1）だとしている。政治哲学と納税者の関係も同じである。

註

(1) フランス人権宣言では租税について第 13 条で次のように規定している。「公の武力の維持および行政の支出のため、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、平等に分担されなければならない」。なお租税と公的収用に関する哲学的な検討として（Biron 2018）を参照。

(2) 本論は租税の正当性と財産権の正当性を検討課題にしているが、それらの検討はあくまでも規範論的なものであって、法学とくに租税法の視点や方法からのものではない。

(3) 「人は誰でも、自分自身の身体に対する固有権をもつ。これについては、本人以外の誰もいかなる権利ももたない。彼の身体の労働と手の働きとは、彼に固有のものであると言ってよい」というロックの主張が労働による所有の根拠になっている。これは C.B.マクファーソンが「所有権的個人主義（possessive individualism）」と特徴づけた人間像である（Macpherson 1962）。ここでは自分の身体が自分の所有物であるとの前提があるが、果たして妥当な見方といえるのだろうか。ロックの前提には身体を所有する何か（精神や心）が自己の中にあるという心身二元論がある。しかし、身体は自分の外的対象のように自分の所有物といえるかどうかさらに検討が必要な問題だと考えられる。身体（顔つき、身長や体重などの体つきなど）は自分自身、すなわち自分の人格の一部だともいえる。この点については立ち入らないが、身体

を自己の所有物と捉える「常識」には哲学的な検討が必要だと思われる。

(4) ノジックは労働に内在して所有の正当性を考えるのではなく、ロックの「但し書き」に依拠して所有の正当性を論じている（Nozick 1974）。この議論が成功しているかどうかについてはコーエンの議論（Cohen 1995）を参照。この点についての理論的検討として（松井 2012）を参照。

(5) 新たな価値を生み出す労働すべてが社会的承認されるわけではない。社会的に不可欠の労働であるにもかかわらず、社会バイアスによって承認されない労働がある。家事労働はその典型である。

(6) 「ある土地に囲いをして「これはおれのものだ」と宣言する」という私有財産発生に関するジャン・ジャック・ルソーの有名な記述（ルソー 1972:85）も所有が囲いをするという労働だけでなく「宣言する」という社会的コミュニケーションを不可避とすることを示している。

(7) 財産権の社会的性格については川島武宜の次の指摘も参照されるべきである。「近代的所有権においては、所有権の私的モメントと社会的モメントとが分裂してそれぞれ外的に独立し、所有権の私的モメントは「近代的所有権」として現われ、所有権の社会的モメントは「契約」としてこれに対立するに至った（近代法体系における、観念や構成の「峻別」の論理の基礎＝出発点）。その結果、第一に、近代的所有権はもっぱら物に対する人の私的な支配として現われ、また第二に、その本質をなすところの人と人との関係がこれから分離したという意味において、所有権をもっぱら「物化」した。……要するに、所有権を人と物との関係と考えることは、所有権の観念形態に由来するところの、或いは近代的所有権の特殊＝歴史的な構造に由来するところの、錯覚或いは一面観である」（川島 1981:12）。

(8) もちろんある社会においてその構成員が単一の分配的正義に合意していることはない。複数の分配的正義の構想が対立しているのが現実である。だからこそ租税法の制定や改変において、様々な構想が競い合う民主的プロセスが重要なのである。リベラルな分配的正義の構想からの租税論として（伊藤 2017）を参照。

(9) 公私分割は分配的正義のみによってなされるわけではない。本稿では立ち入ることができないが「効率性」も重要な規範である。この点に関しては（Murphy and Nagel 2002）の特に第4章を参照。

(10) もちろん全員に対して同額の税を課す（人頭税）も理論的にはありうるが、現実において採用されることはまずない。

(11) 累進課税や富移転税を通じて、経済的に有利な人に重く課税することは、弱者支援のための資金調達という点で意義があるだけではない。経済力が別の力（権力）に移転し、社会的に有害な作用をする可能性があるため、極端に大きな経済力を矯める必要もある。経済的に有利な人に課税する意義はここにもある。この点に関しては（Rawls 1999）（Bird-Pollan 2013）（伊藤 2021）を参照。

(12) 政府活動によって市場が成り立ち、市場によって各人の所得が獲得されるから、政府なくして各人

の所得は成立しない。この点からマーフィーとネーゲルは「課税前所得に所有権はない」という論争的な主張をしている。本稿は政府分配的正義が財産(所得)所有を正当化するという観点から課税前所有に正当な所有権はないと主張するものである。

(13) 正当な所有をめぐっては労働に基づく所有と約束事(コンベンション)に基づく所有という二つの考えが思想史的にも対抗している。この点に関しては桜井徹の整理が参考になる(桜井 1990)。

(14) 理想理論とはロールズによると正義の原理が厳格に遵守され、好ましい状況の下での理想状態を特徴づける理論である(Rawls 1999:216)。

Austin, Lisa M. 2018 "The Public Nature of Private Property," in James Penner and Michael Otsuka (eds.) *Property Theory: Legal and Political Perspectives* (Cambridge University Press).

Bird-Pollan, Jennifer 2013 "Unseating Privilege: Rawls, Equality of Opportunity, and Wealth Transfer Taxation," *The Wayne Law Review* Vol.59:713

Biron, Laura 2018 "'Taxing or Taking Property Rhetoric and the Justice of Taxation,'" in Martin O'Neill' and Shepley Orr (eds.) *Taxation: Philosophical Perspectives* (Oxford University Press).

Cohen, G.A. 1995 *Self-Ownership, Freedom, and Equality* (Cambridge University Press) [『自己所有権・自由・平等』松井暁・中村宗之訳、青木書店、2005年]。

Honore, A.M. 1961 "Ownership," in A.G. Guest (ed.) *Oxford Essays in Jurisprudence: A Collaborative Work*, Oxford University Press.

ヒューム、デイヴィッド 2012 『人間本性論 第3巻 道徳について』(伊勢俊彦・石川徹・中釜浩一訳、法政大学出版局)。

伊藤恭彦 2017 『タックス・ジャスティス——税の政治哲学』(風行社)。

2021 「税と平等」、新村聡・田上孝一(編)『平等の哲学入門』(社会評論社)所収。

金子宏 2014 『租税法 第19版』(弘文堂)。

川島武宜 1981 『所有権法の理論』、『川島武宜著作集 第7巻 所有権』(岩波書店)所収。

ロック、ジョン 2010 『完訳 統治二論』(加藤節訳、岩波文庫)。

Macpherson, C.B. 1962 *The Political Theory of Possessive Individualism: Hobbes to Locke* (Oxford University Press).

マルクス、カール 1968 『資本論 第1巻第1分冊』(マルクス・エンゲルス全集刊行委員会訳、大月書店)。

松井暁 2012 『自由主義と社会主義の規範理論——価値理念のマルクスの分析』(大月書店)。

Murphy,Liam and Nagel,Thomas 2002 *The Myth of Ownership:Taxes and Justice*(Oxford University Press) [『税と正義』伊藤恭彦訳、名古屋大学出版会、2006年]。

Nozick Robert 1974 *Anarchy, State ,and Utopia* (Basic Books) [『アナーキー・国家・ユートピア』嶋津格訳、木鐸社、1989年]。

Rawls, John 1999 *A Theory of Justice:Revised Edition* (The Belknap Press of Harvard University Press) [『正義論 改訂版』川本隆史・福間聡・神島裕子訳、紀伊國屋書店、2010年]。

2005 *Political Liberalism:Expanded Edition* (Columbia University Press)。

2007 *Lectures on the History of Political Philosophy* (The Belknap Press of Harvard University Press) [『ロールズ 政治哲学史講義』齊藤純一・佐藤正志・山岡龍一・谷澤正嗣・高山裕二・小田川大典訳、岩波書店、2011年]。

Rose, Carol M. 1985 “Possession as the Origin of Property,” *University of Chicago Law Review* 52.

ルソー、ジャン・ジャック 1972 『人間不平等起源論』(本田喜代治・平岡昇訳、岩波文庫)。

桜井徹 1990 「私的所有の道德的根拠——労働所有論とコンヴェンションナリズム——」、『一橋研究』15巻2号。

スミス、アダム 1973 『国富論』(大河内一男監訳、中公文庫)。

谷口勢津夫 2018 『税法基本講義 第6版』(弘文堂)。

Waldron, Jeremy, 2010 “Property Law,” in Dennis Patterson (ed.) *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory:Second Edition* (Wiley-Blackwell)。

[公開日：2021年3月23日]

【研究論文】

問屋を利用した輸入取引に対する消費課税

—VAT 指令及びイギリス法を参考として—

**Consumption Taxation in Japan on the Importation of Goods
by Commissionaires**

—Focus on the EU VAT Directive and the VAT Act 1994 of the UK—

関西大学大学院 教授

中村 繁隆

Kansai University Graduate School Professor

Shigetaka Nakamura

要旨

本論説は、問屋を利用した輸入取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における納税義務者は委託者だけでなく、受託者である問屋となる可能性がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。

ここで、EU に目を転じてみると、VAT 指令は、わが国の問屋に相当する Commissionaire を利用した取引に対する 14 条 2 項(c)の特則を有している。また、イギリスの VAT 法も、VAT 指令 14 条 2 項(c)を国内法化した 47 条 2A 項を有し、かつ、輸入取引に関しては 47 条 1 項及び 2 項を有している。

本論説における分析から、わが国にとっては、イギリスの VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項における取扱いが有益であるとの示唆を得た。これらの規定をわが国の消費税法へ取り込むことによって、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待される。

Abstract

This article examines solutions to issues for consumption taxation in Japan on the importation of goods by commissionaires. As the *Consumption Tax Act* [*Shohi Zei Ho* (CTA)] in Japan does not have any specific provisions for transactions by commissionaires, a taxpayer in such transactions may be not only a principal, but also a commissionaire for the purpose of the CTA in Japan. This is, the current situation is such that taxpayers lack a legal predictability in such transactions by commissionaires.

In the EU, the current Value Added Tax (VAT) Directive has a specific provision, which is regulated at Article 14, Paragraph 2 (c) for transactions by commissionaires. The VAT Act 1994 of the UK also has a specific provision, which is a transposition of Article 14, Paragraph 2 (c) of the VAT Directive, and Article 47, Paragraph 1 and 2 on the importation of goods by undisclosed agents.

The analysis in this article suggested that the treatment in Article 47, Paragraphs 1, 2, and 2A of the VAT Act 1994 of the UK would be beneficial for the CTA in Japan.

In the author's view, by incorporating above-mentioned provisions into the CTA in Japan, it is expected that a legal predictability of taxpayers in such transactions will be enhanced, and that the use of such transactions, which is useful in cross-border transactions, will be encouraged.

I はじめに

商法 551 条において、「この章において「問屋」とは、自己の名をもって他人のために物品の販売又は買入れをすることを業とする者をいう」と規定されている。問屋は、取次業者の一類型であり、取次ぎとは、自己の名をもって(自分が権利・義務の帰属主体となつて)他人のために(他人の計算、すなわち、経済的損益を他人に帰属させて)法律行為をすることを引き受ける行為をいう(商法 502 条 11 号)¹。問屋取引は、売主と問屋との内部的な関係では、売買の経済的効果が売主に帰する点で代理に類似している一方、買主との外部的な関係では、問屋が売買契約の当事者となる点で転売に類似しており、代理と転売の折衷的な性格を有するという特徴をもつ²。また、問屋取引は、とりわけクロスボーダーの取引において有用であるといわれている³。

本論説は、問屋を利用した輸入⁴取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における消費税法上の納税義務者は、売主だけでなく、問屋となる可能性⁵がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。

¹ 江頭憲治郎『商取引法〔第 8 版〕』弘文堂 246 頁(2018)参照。

² 仲谷栄一郎・中島真嗣「問屋(コミッションエア)の税務問題(上)」NBL1029 号 70 頁(2014)参照。

³ 仲谷・中島・前掲注 2、71 頁参照。

⁴ 輸入とは、関税法 2 条 1 項 1 号によれば、「外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）又は輸出の許可を受けた貨物を本邦に（保税地域を経由するものについては、保税地域を経て本邦に）引き取ることをいう」。消費税法上の輸入の概念は、関税法からの借用概念であり、貨物を前提にした税関による物理的な監督に依存したものである。水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』中央経済社 982 頁(2018)参照。

⁵ 問屋が資産の譲渡等を行った者に該当すると判示したものとして、大阪地判平成 25 年 6 月 18 日税資 263 順号 12235。評釈として、例えば、西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定－問屋の委託販売」税研 178 号 227 頁～230 頁(2014)がある。

本論説では、上記課題に対する問題解決のためのアプローチとして、EU における VAT(Value Added Tax.以下、VAT)指令⁶とイギリスにおける VAT 法⁷の取扱いに焦点を当てる。

本論説の構成としては、II で、わが国における問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認した後、先行研究者の主張と限界を確認する。IIIでは、EU における Intermediary⁸を利用した取引を取り扱う VAT 指令 14 条 2 項(c)の内容、及び、それに関する欧州司法裁判所(Court of Justice of the European Union.以下、同じ)判決を紹介する。IVでは、Agent を利用した取引に対する VAT 法 47 条の取扱いを紹介する(なお、後述の通り、VAT 法 47 条 2A 項は、VAT 指令 14 条 2 項(c)をイギリスの VAT 法に移入したも

⁶ VAT 指令については、何度も修正がなされているが、現行の VAT 指令の基礎となっているものは、2006 年の Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, at 1-118 である。本稿も特に断りがない限り、本指令について言及する。なお、本指令は、1977 年の第 6 次指令(the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145, 13.6.1977, at. 1-40)を改編したものである。

⁷ Value Added Tax Act 1994.なお、本稿でイギリスを取り上げた理由は、後述の図 6 の情報を入手できたからである。当該情報は、わが国の先行研究に見当たらない情報である。ただ、同様の情報が他の EU 加盟国に存在している可能性はあるため、引き続きリサーチを続けたいと考えている。

⁸ 本稿では、Intermediary という用語を、Disclosed Agent(単に、Agent と呼ばれる場合もある)と Undisclosed Agent(Commission Agent や Commissionaire と呼ばれる場合もある)の 2 つから構成された用語として使用する。14 頁で後述するように、VAT 指令は Intermediary という概念を使用していない [VAT 指令 14 条 2 項(c)は Intermediary という用語を使用していない] が、当該規定を紹介する文献等では、Intermediary、Agent、Commissionaire などの用語が特に定義されることなく使用されている。江頭・前掲注 1、247 頁によれば、「英米法には代理と取次ぎの区別がなく、ともに agency と呼ばれる法領域で扱われ、大陸法に引き直せば問屋・準問屋に当たる者の行為によって、委託者と取引相手方との間に直接の法律関係が生ずるものとされる場合が非常に多い」という。以上を踏まえ、本稿では、当該規定における取引仲介者を便宜上、Intermediary と表記することにした。

のである)。そして、Vでは、Ⅲ及びⅣの内容からわが国への示唆を得た上で、課題解決のための具体的な提言を試みたい。

なお、本論説の検討対象は、貨物(物品)を対象とする。従って、サービスについては、本論説の検討において最低限必要な範囲でのみ触れる。

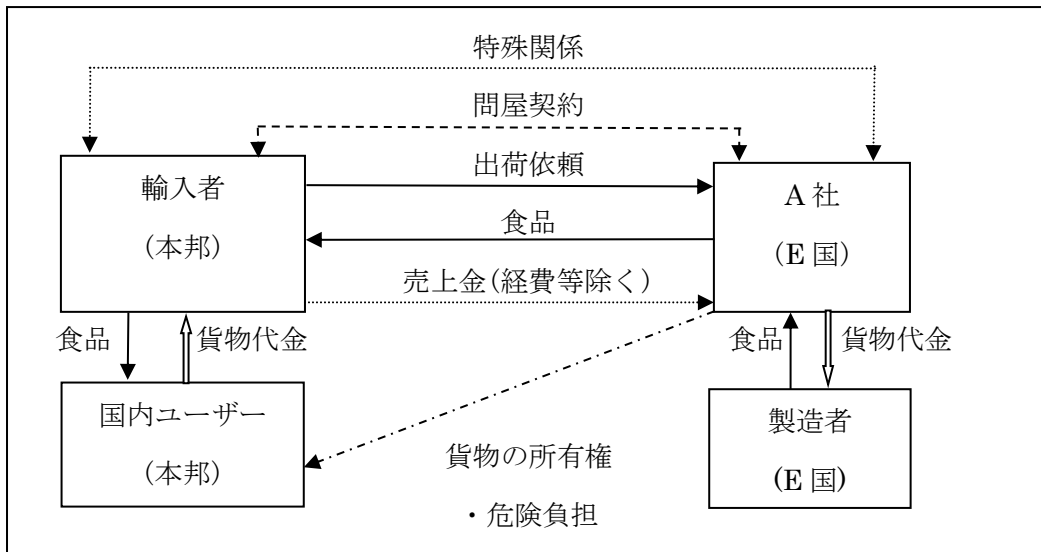
Ⅱ わが国の消費税法における取扱い

1. 輸入取引に対する消費課税及び判例

まず、問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認する前に、問屋を利用した輸入取引の具体的な取引例を参考までに示しておきたい。図1は、税関のホームページから抜粋した取引図である⁹。取引内容は、同ホームページによると、以下の通りである。図1における輸入者は、特殊関係にあるE国所在のA社との問屋契約により、同じE国所在の製造者からA社が購入した食品を輸入する。輸入貨物は、A社により製造者から購入され、A社の倉庫で保管され、輸入者の出荷依頼により本邦に向けて船積みされる。輸入者は、問屋契約に基づき輸入した貨物を問屋契約の受託者として国内ユーザーに販売するが、貨物の所有権及び危険負担はA社から直接に国内ユーザーに移転する。輸入者は、国内ユーザーへの売上金から輸入者の経費等を差し引いた金額をA社に送金する。

⁹ 税関「特殊関係にある者との問屋契約に基づき輸入する場合の「輸入取引」の認定」質疑応答事例(関税評価) <https://www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/hyokajirei/hyokajirei4110059.pdf>(2021年2月11日訪問)参照。なお、本質疑応答事例でいう「輸入取引」とは、関税定率法4条1項における「輸入取引」をいい、関税評価において輸入貨物の課税価格を計算するに当たり参照されるものである。本質疑応答事例では、図1における取引を関税定率法4条1項における「輸入取引」に該当しないと回答している。しかし、消費税法の観点からすれば、問屋を利用した輸入取引に該当すると考える。なぜなら、消費税法上、「輸入」は関税法2条1項1号からの借用概念であるが「輸入取引」という定義規定は存しないため、また、関税定率法4条1項における「輸入取引」からの借用概念とも考えづらいためである。

（図1－質疑応答事例における取引）



次に、問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認する。わが国の消費税法は、理念的には「消費」を課税対象としているが、技術上の理由から「消費」を直接的に規定する代わりに、事業者が行う取引に着目して規定が作られている¹⁰。ここでは、本論説の目的から、課税の対象と納税義務者の2点について、輸入取引に対する消費税法上の取扱いを紹介する。

まず、課税の対象について。輸入取引の場合、「保税地域¹¹から引き取られる外国貨物¹²」につき、消費税が課される(消費税法4条2項)。

¹⁰ 中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』有斐閣 218頁(2018)(神山弘行執筆)参照。

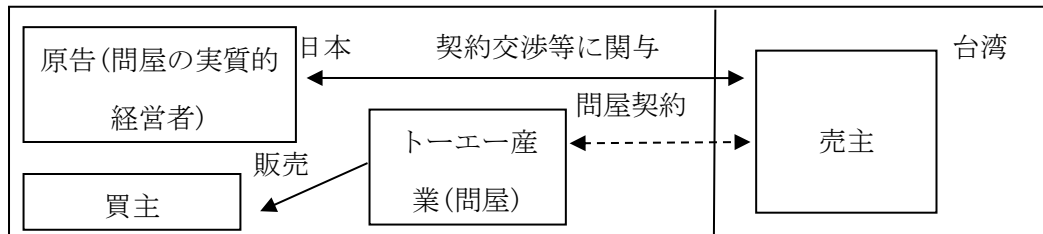
¹¹ 保税地域とは、消費税法2条1項2号によれば、「関税法(昭和二十九年法律第六十一号)第二十九条(保税地域の種類)に規定する保税地域」をいう。関税法29条では、「保税地域は、指定保税地域、保税蔵置場、保税工場、保税展示場及び総合保税地域の五種とする」と規定されている。列举された5つの保税地域については、指定保税地域は関税法37条1項、保税蔵置場は関税法42条1項、保税工場は関税法56条1項、保税展示場は関税法62条の2第1項、総合保税地域は関税法62条の8第1項にそれぞれ規定されている。

¹² 外国貨物とは、消費税法2条1項10号によれば、「関税法第二条第一項第三号(定義)に規定する外国貨物(同法第七十三条の二(輸出を許可された貨物とみなすもの)の規定により輸出を許可された貨物とみなされるものを含む。)をいう」。

次に、納税義務者について。輸入取引に係る納税義務者は、保税地域から課税貨物¹³を引き取る者である(消費税法 5 条 2 項)。消費税法における輸入取引に係る納税義務者は、関税法 6 条(納税義務者)¹⁴における「貨物を輸入する者」と同一である、との意見がある¹⁵。

図 2 は、関税法 6 条の「貨物を輸入する者」の意義を巡る下級審判決¹⁶の取引図である。前述の通り、消費税法上の輸入取引に係る納税義務者は、関税法 6 条における「貨物を輸入する者」と同一である、との意見があることから、本下級審判決は重要と思われる。そこで、本下級審判決の概要について、事実の概要、争点に関する当事者の主張、判示の順で紹介したい。

(図 2—関税法 6 条に関する判例における取引)



まず、事実の概要について。トーエー産業株式会社（問屋に該当する）名義で東京税関大井出張所長に対し、昭和 59 年 1 月 9 日から同年 3 月 10 日までの間の前後 8 回にわたる台湾からの冷凍豚部分肉の輸入について、輸入（納税）申告書が提出され、うち 5 件については関税法 67 条に基づく輸入の許可がされ、他の 3 件については関税法 73 条 1 項に基

¹³ 課税貨物とは、消費税法 2 条 1 項 11 号によれば、「保税地域から引き取られる外国貨物（関税法第三条（課税物件）に規定する信書を除く。第四条において同じ。）のうち、第六条第二項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう」。

¹⁴ 関税法 6 条(納税義務者)

「第六条 関税は、この法律又は関税定率法その他関税に関する法律に別段の規定がある場合を除く外、貨物を輸入する者が、これを納める義務がある」。

¹⁵ 上杉秀文『国際取引の消費税 QA [6 訂版]』税務研究会出版局 42 頁(2017)、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」税大論叢 70 号 317 頁(2011)参照。なお、宮川氏の論文を以下は、「宮川論文」と表記する。

¹⁶ 東京地判平成 2 年 10 月 8 日判時 1369 号 91 頁。

づく輸入の許可前における貨物の引取りの承認がされた。また、同じく問屋名義で名古屋税関稲永出張所長に対し、昭和59年3月15日、台湾からの冷凍豚部分肉の輸入について、輸入（納税）申告書が提出され、関税法67条に基づく輸入の許可がされた。被告ら（いずれも関税法107条、同法施行令92条1項2号イにより権限の委任を受けている）は、本件輸入について、原告（トーエー産業株式会社の実質的な経営者の地位にあるが、同社の代表者ではない）及び問屋の両者を関税法6条に規定する納税義務者（貨物を輸入する者）と認定し、関税法7条の4第1項の規定に基づき、両者に対して、各更正処分を行った。本件の争点は、専ら、本件輸入について原告が関税法6条により関税の納税義務者と定められている「貨物を輸入する者」に該当するか否かにあった。ちなみに、本件輸入は、差額関税制度¹⁷を悪用し、輸入申告価格を実際の輸入取引価格より高価に偽り、差額関税制度による正当関税額より過少な関税額を申告していたものである。

次に、争点に関する当事者の主張について。当事者の主張の違いは、関税法6条にいう「貨物を輸入する者」の意義の解釈が異なる点にある。被告は、まず、「関税法6条にいう「貨物を輸入する者」とは、単なる輸入申告上の名義人をいうものではなく、実質的に当該輸入の効果が帰属する実質上の買主をいうものと理解すべきである。また、輸入取引の実態から見て、右の実質上の買主に当たる者が複数ある場合は、それら複数の者が関税の納税義務者となるものと解すべきである」と述べた上で、「本件輸入にあつては、信用状の開設及び輸入申告等の名義人であるトーエー産業に加えて、輸入申告の名義人とはなっていないが、自ら輸出者側と交渉して輸入契約の内容を実質的に決定し、この輸入取引によって直接利益を得ている原告も、右の「貨物を輸入する者」に該当するものというべきである」と主張した。

¹⁷ 差額関税制度とは、「関税額の算出について、輸入取引価格が一定の価格より高ければ従価税率が適用され、低ければ従量税率が適用され、従量税率が適用される場合には、輸入取引価格が低いほど関税額が高くなることとなる制度であり、低価品の流入から国内産業を保護するために利用される制度」である。

「貨物の輸入を自ら計画し、その輸入数量や輸入価格、国内での貨物引取先での価格等を自らの判断に基づいて交渉、決定する等していた者が、貨物の輸入申告の名義人には、なっていないとしても、関税法六条により関税の納税義務者とされている「貨物を輸入する者」に該当するとされた事例」判時1369号91頁（1991）参照。

一方、原告は、まず、「関税の納税義務者は、法律上の貨物の輸入者のみをいうものと解すべきであり、輸入により利益を得ているとか輸入行為に関与しているとかの理由で、その他の者が「貨物を輸入する者」に該当することはないものというべきである」と述べた上で、「本件輸入においては、貨物を輸入したのはトーエー産業であり、原告は、同社の社員あるいはその実質的な経営者として、同社のための輸入取引事務を行ったに過ぎない。したがって、原告は、形式的にも実質的にも、本件貨物の輸入者には該当しない」と主張した。

最後に、判示について。まず、東京地裁は、昭和41年の関税法改正の趣旨に触れた後、関税の納税義務者となる「貨物を輸入する者」とは、「実質的にみて本邦に引き取る貨物の処分権限を有している者、すなわち実質的に輸入の効果が帰属する者をいうものと解するのが相当である。右の実質的に貨物の輸入の効果が帰属する者に当るか否かは、具体的には、輸出者との交渉、信用状の開設、代金の決済等の輸入手続への関与の仕方、輸入貨物の国内における処分、販売方法の実態、当該輸入取引による利益の帰属関係等の事情を総合して判断すべきものであり、これらの事情から判断して実質的な貨物の輸入者が複数あると認められるときは、それらの者が共同して関税の納税義務を負担することとなるものと解すべきである」と判示した。

その上で、東京地裁は、「本件の各輸入行為は、形式的にはトーエー産業の名前で行われているものの、専ら原告の発意に基づいて計画され、国外の輸入先との間での輸入数量や輸入価格の交渉、決定から国内の貨物引取先との間の価格交渉に至るまでの本件輸入に関する実質的な事柄はすべて原告が自らの判断に基づいて決定しており、また、本件輸入取引から生ずる利益についても原告個人がこれを直接取得しているものと考えられる。すなわち、本件の各輸入行為については、まさに原告が実質的に貨物の輸入の効果が帰属する「貨物を輸入する者」に当るものというべきである」と判示した。

以上の通り、東京地裁は、昭和41年の関税法改正の経緯と趣旨、判断基準を述べた上で、これを本件の各輸入行為に当てはめた結果を示すものであった¹⁸。

¹⁸ 長谷川俊明「判批」国際商事法務19巻4号500頁(1991)参照。

2. 先行研究者の主張と限界

問屋を利用した輸入取引に係る消費税上の納税義務者に関する先行研究者の主張には、解釈論によるものと立法論によるものが存在する。前者の解釈論は、消費税法及び関税法6条の解釈並びに関税法6条における判例等に基づくものである¹⁹。具体的には、消費税法5条2項にある課税貨物を引き取る者の定義は、関税法6条の貨物を輸入する者と同一であり、前述の下級審判決に示された「実質的にみて…処分権限を有している者」という基準に従えば、問屋は商品の処分権限を有すると解されるため、問屋が貨物を輸入する者と解するのが合理的である²⁰、と主張する。ただ、その一方で、問屋ではなく、売主が輸入消費税の納税義務者となる場合も述べている²¹。その理由は明らかではないが、問屋が実質的にみて商品の処分権限を有すると解されない場合を考慮しているのかもしれない。

ただ、このような主張とならざるを得ない理由としては、消費税法における判例がなく²²、また、関税法も前述の下級審判決しかない状況で解釈論を展開している点にあると考えられる。むしろ、問屋取引における望ましい消費税法上の取扱いを検討するに当たっては、多くの経験を有するEU等の取扱いを参考にすることが望ましい。従って、後者の立法論に属する宮川論文が、EUの取扱いを紹介し、問屋取引に関する別段の定めを設けるべきであると主張²³する点は、方法論として優れていると考える。ただ、先行研究の宮川論文には、2つの点で限界がある。

第1は、情報のフォローアップの必要性である。なぜなら、宮川論文の後の2015年にVAT指令14条2項(c)に言及する欧州司法裁判所判決が出ているからである。つまり、宮川論文に関しては、VAT指令14条2項(c)に関する最新情報をフォローアップする必要がある。

第2は、問屋取引における売主が非居住者である場合に対する解決策として紹介した研究材料の問題である。宮川論文では、ドイツ及びフランスの預託在庫(consignment stock. 以下、同じ)の特別ルールが取り上げられ、検討が行われている(図3参照)。

¹⁹ 仲谷・中島・前掲注2、54頁参照。

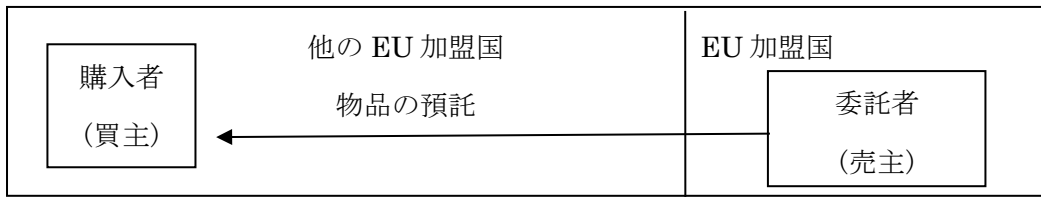
²⁰ 同上。

²¹ 同上。

²² 輸入取引ではなく、国内取引における問屋取引については、消費税法上の判例は存在する。これは、前掲注5の大阪地判平成25年6月18日税資263順号12235である。

²³ 宮川論文323頁参照。

（図 3－預託在庫）



預託在庫とは、物品の所有権を委託者(売主)に残しながら、購入者(買主)に預ける在庫をいう²⁴。預託在庫の特別ルールとは、預託した在庫を譲渡した際、非居住者である委託者(売主)が、他の EU 加盟国において VAT の納税義務者とならず、購入者(買主)が当該 VAT の納税義務者とするルールをいう²⁵。

しかし、預託在庫は、問屋取引とは異なる取引であり、方法論として問題があると考えられる。むしろ、後述するイギリスの VAT 法は、Agent を利用した取引に関する具体的な取扱いを体系的に条文化している点などで、研究材料として優れていると考える。宮川論文では、問屋取引に対する別段の定めとして VAT 指令 14 条 2 項(c)の導入が主張されているが、わが国の消費税法への具体的な立法提言はない。むしろ、VAT 法 47 条を検討することで、わが国への具体的な提言にもつながり得る。

以上から、次章以下で、最新情報を含む VAT 指令 14 条 2 項(c)とイギリスの VAT 法 47 条のそれぞれの取扱いを紹介する。

Ⅲ EU の VAT 指令における取扱い

1. VAT 指令 14 条 2 項(c)

まず、VAT に服する取引は 4 つあり、VAT 指令 1 条に規定されている。例えば、VAT 指令 1 条(a)²⁶では、「課税事業者が、加盟国の領土内において課税事業者として対価を得て行う物品の供給」、1 条(d)²⁷では、「物品の輸入」が挙げられている。そして、「物品の輸入」

²⁴ 宮川論文 319 頁参照。

²⁵ 同上。

²⁶ (a) the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such.

²⁷ (d) the importation of goods.

とは、「条約 24 条²⁸の意味における自由流通(Free Circulation)²⁹が認められていない物品を共同体に持ち込むこと」(VAT 指令 30 条の第一パラグラフ³⁰)をいう。自由流通が認められていない物品とは、外国貨物を意味する³¹。

次に、VAT 指令は、売主と買主との間に Intermediary が関わる取引に対する別段の定めを置いている。具体的には、VAT 指令のタイトル III(TAXABLE TRANSACTION)の中に、物品に関して同 14 条 2 項(c)、サービスに関して同 28 条を置く。

VAT 指令 14 条 2 項の柱書には、「パラグラフ 1 に規定された取引に加えて、以下の各取引は物品の供給とみなされる³²」とあり、物品に関する同 14 条 2 項(c)が置かれている。この「パラグラフ 1」とは、VAT 指令 14 条 1 項を指す。VAT 指令 14 条 1 項³³は、「物品の供給とは、所有者として有形資産の処分権を譲渡することを意味する」と規定し、課税対象取引となる物品の供給の定義規定である。従って、本論説の検討対象である VAT 指令 14

²⁸ 条約 24 条の「条約」とは、Treaty establishing the European Community, OJ C 325, 24.12.2002, at 33-184 をいい、条約 24 条は、現在の Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, OJ C 115, 9.5.2008, at 1-388 の 29 条に該当する。

「輸入手続きが関税とともに遵守され、あるいは、支払うべき相応の効果を有する税がその加盟国で課される場合で、かつ、第三国から運び込まれる製品が当該関税や賦課税の全部、あるいは一部の払戻しからの便益を得ていない場合、当該製品は加盟国の自由流通(Free Circulation)にあるとみなされる(Products coming from a third country shall be considered to be in free circulation in a Member State if the import formalities have been complied with and any customs duties or charges having equivalent effect which are payable have been levied in that Member State, and if they have not benefited from a total or partial drawback of such duties or charges)。

²⁹ この訳語は、溝口史子『EU 付加価値税の実務〔第 2 版〕』中央経済社 136 頁(2020)に倣ったものである。

³⁰ 'Importation of goods' shall mean the entry into the Community of goods which are not in free circulation within the meaning of Article 24 of the Treaty.

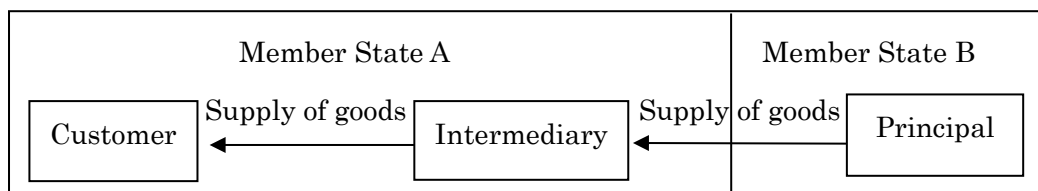
³¹ 溝口・前掲注 29、136 頁参照。

³² In addition to the transaction referred to in paragraph 1, each of the following shall be regarded as a supply of goods.

³³ 'Supply of goods' shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.

条 2 項(c)³⁴に規定する「購入あるいは販売に関して Commission が支払われる契約に沿った物品の譲渡」は、同項の柱書から物品の供給とみなされ、課税対象取引となる。図 4 は、そのみなし適用の場合を図示したものである。

(図 4-2 つの Supply of Goods)



なお、VAT 指令 14 条 1 項における「所有者として有形資産の処分権を譲渡」の意義に関しては、欧州司法裁判所による *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 事件(以下、SAFE 事件という)³⁵において、所有権の法的移転を伴わない経済的処分権(economic ownership.以下、同じ)の譲渡も含まれている旨が判示されている点に留意する必要がある³⁶。

³⁴ (c) the transfer of goods pursuant to a contract under which commission is payable on purchase or sale.

³⁵ Case C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* [1990] EU:C:1990:61. SAFE 事件の概要は、*Shipping and Forwarding Enterprise Safe judgment*, para. 2-4 によれば、以下の通りである。オランダに登録事務所を有し、海運業を営んでいた原告の SAFE 社は、1979 年に Kats 社へ不動産に対する無条件の権利を有償譲渡することに同意した。当該不動産の所有権は、Kats 社が当該不動産を取得する時点、あるいは 1982 年 12 月 31 日までに移転されることになっていた。しかし、その後、Kats 社が破産したため、1983 年 8 月 11 日に Kats 社の破産管財人は当該不動産を第三者へ売却した。これにより、原告の SAFE 社は同日、当該第三者に不動産の所有権を譲渡した。主たる争点は、第 6 次 VAT 指令 5 条 1 項にいう物品の供給が、所有権の法的移転がある (legal ownership of the property is transferred) 場合にのみ生じるのか否かであった。

³⁶ 溝口・前掲注 29、50 頁参照。同書 50 頁によると、所有権の法的移転を伴わない経済的処分権の譲渡も含まれるという取扱いは、「EU では、法律上の所有権の移転時期を引渡し時点とする加盟国と契約に定める時点とする加盟国があるため、法律上の所有権の移転を基準とすると、1 つの取引が異なるタイミングで資産の譲渡が認定されてしまいます。このような背景から、資産の譲渡に対して統一的に課税するためには、法律上の所有権の移転に依拠しない判断が必要となります」と解説されている。

ところで、VAT 指令は、Intermediary という概念を使用していない³⁷。この点をどのように理解して、VAT 指令 14 条 2 項(c)を解釈すべきであろうか。これについては、物品ではなく、サービスに関する別段の定めである VAT 指令 28 条³⁸を参照して解釈すべきであると述べる文献がある³⁹。具体的には、「自分の名義で他者のために行動する課税事業者が物品の供給に参加する場合、その者は、当該物品を受領し、かつ、当該物品を供給したものとみなされる」と解すべきという⁴⁰。なお、上記にある「自分の名義で他者のために行動する課税事業者」は、いわゆる Undisclosed Agent と呼ばれる⁴¹。もし VAT 指令 14 条 2 項(c)や同 28 条の規定がなければ、Agent は Principal(売主。以下、同じ)の名前を明らかにするように常に求められ、Principal は適正にインボイスの手続きをするよう求められるゆえ、VAT 指令は、適正なインボイスが Undisclosed Agent に対して、そして、Undisclosed Agent によって発行されなければならないこと、すなわち、Commission に関する別個のインボイスというよりはむしろ、供給された物品やサービスの Full Price を示す Undisclosed Agent への供給、かつ、当該 Undisclosed Agent による供給というフィクションを導入している、という⁴²。

また、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言はあまり明確ではないが、2 つに識別可能 (identical)で、連続的に(consecutively)物品が供給されるという法的フィクションを採用していると解すること(図 4 参照)は、Ⅲの 2 で紹介する欧州司法裁判所における Fast

³⁷ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 31.

³⁸ 「自分の名義で他者のために行動する課税事業者がサービスの供給に参加する場合、その者は、当該サービスを受領し、かつ、当該サービスを供給したものとみなされる(Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself.)」。

³⁹ Ben Terra & Julie Kajus, “A Guide to the European VAT Directives 2020 Volume 1”, IBFD, at 473(2020).同書では、VAT 指令 28 条を参照して同 14 条 2 項 (c) を解釈すべき理由は明示されていないが、2017 年の欧州司法裁判所判決 (Case C-274/15, *Commission v Luxembourg* [2017] ECLI:EU:C:2017:333)で両規定は同じであると判示したのがあり、それを根拠としているかもしれない。

⁴⁰ Ben Terra & Julie Kajus, *supra* note 39 at 473.

⁴¹ *Id.*

⁴² *Id.*

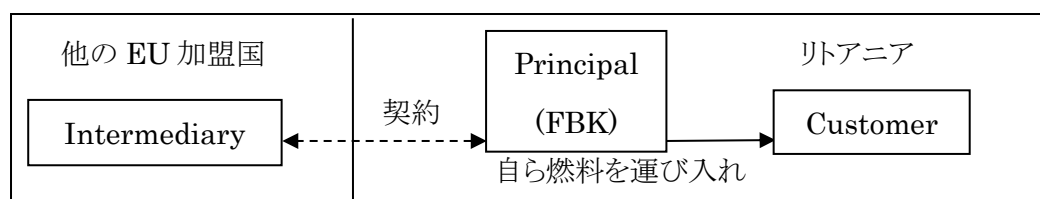
Bunkering Klaipėda 事件(以下、FBK 事件という)⁴³の判決によって確定されたといわれている⁴⁴。

ただ、FBK 事件では、Intermediary が介在する取引であったが、欧州司法裁判所は、当該 Intermediary が VAT の目的上、供給する燃料を処分する地位に常にいなかった⁴⁵と判示した。VAT 指令が 14 条 2 項(c)の法的フィクションを採用しているにもかかわらず、なぜ Principal である FBK によって実行された取引が、Intermediary に対してなされた物品の供給と性質決定されず、Customer である船のオペレーターに直接なされた供給とみなされるべき⁴⁶、と判示されたのか。その理由を確認すべく、次節では、FBK 事件を紹介する。

2. FBK 事件

ここでは、FBK 事件の概要を紹介する。図 5 は、FBK 事件の取引図である。

(図 5—FBK 事件における取引)



FBK は、リトアニアで VAT の登録をしている会社である⁴⁷。2008 年 10 月 1 日から 2011 年 12 月 31 日に、FBK は、公海を進むために使用される船に対して、リトアニアの領海内で燃料の供給をした⁴⁸。FBK は注文を受けると、必要な手続きを行い、相応の燃料を税関

⁴³ Case C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda* [2015] EU:C:2015:536.

⁴⁴ Herman van Kesteren & Huub van Erp, *Taxable and Non-taxable Transactions*, in Lang et al (Eds), “CJEU-Recent Developments in Value Added Tax 2018”, Linde Verlag, at 161(2018).確定されたとする根拠については、同頁に判決文における 2 つのパラグラフ番号が記載されている (*Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 33 and 35)。

⁴⁵ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 50.

⁴⁶ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 52.

⁴⁷ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 10.

⁴⁸ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 11.

倉庫から移出し、その燃料を本船渡し(Free on Board)で、FBK 自ら、船の燃料タンクに運び入れた⁴⁹。しかし、その注文は船のオペレーターによってではなく、色々な加盟国に設立された Intermediary によってなされ、FBK は、Intermediary に対して、販売に関するインボイスを送付した⁵⁰。Intermediary は、FBK と船のオペレーターに対して自分の名義で行動し、前者から燃料を購入し、後者へそれを販売した⁵¹。FBK が説明するところによれば、Intermediary は決して燃料の物理的な配送をせず、Intermediary の役割は、本質的に注文を集めて、配送される燃料の支払を確保することにあつた⁵²。FBK が実際の輸送量を決定し、かつ、相応のインボイスを発行する立場にあつたのは、船の燃料タンクへ運び入れた時だけであつた⁵³。FBK は、当該燃料の販売が 2006/112 指令 148 条(a)を移入したリトアニア法に従って、VAT の非課税の原則に該当するとして、当該燃料の配送に対して VAT の 0%税率を適用した⁵⁴。

FBK 事件の争点は、2006/112 指令 148 条(a)の解釈⁵⁵と、自分の名義で行動する Intermediary に対する燃料の供給の立場に関するもの⁵⁶であつたが、本稿との関係では、後者が重要である。そこで、以下は、FBK 事件判決で、VAT 指令 14 条 2 項(c)に関連する箇所を焦点を当てて紹介する。

欧州司法裁判所はまず、2006/112 指令 14 条 1 項における「物品の供給」という概念について、「…判例法によれば、適用可能な国内法に規定された手続きに従つた所有権の譲渡をいうのではなく、他方の当事者がまるで所有者であるかのように実際の処分権限を与える、一方の当事者による有形資産の全ての譲渡を含む…⁵⁷」と判示した。

次に、欧州司法裁判所は、FBK 事件における取引について、「…適用可能な国内法に置

⁴⁹ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 12.

⁵⁰ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 13.

⁵¹ *Id.*

⁵² *Id.*

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 14.

⁵⁵ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 1.

⁵⁶ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 2.

⁵⁷ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 51.

かれた手続きに従って、燃料の所有権は形式的に仲介者へ移転され、かつ、当該仲介者は自分の名義で行動したとみなされるけれども、当該仲介者は供給する物品を処分する地位に常にいなかった。なぜなら、燃料の処分権は、FBK がそれを運び入れるやいなや、船のオペレーターに属するからである⁵⁸」と述べたで、「…FBK によって実行された取引は、自分の名義で行動する仲介者に対してなされた供給として性質決定されず、船のオペレーターに直接なされた供給とみなされるべきである。…⁵⁹」と判示した。

このように、欧州司法裁判所は、VAT 指令 14 条 1 項の「物品の供給」という概念を用いて、同 14 条 2 項(c)を解釈適用している点に特徴がある。これは、法務官意見書のパラ 56 に沿ったものとする。なぜなら、法務官意見書パラ 56 には、VAT 指令 14 条 1 項の「所有者として有形資産の処分権」に関して、「…VAT の目的上、同処分権について、いくつかの譲渡があったかは、当該物品の所有権の移転の数と同じであるか、同じでないかは、その状況に依拠する。…本事件の状況は、燃料が公海を進むために使用される船のタンクに直接配送され、その後、その船のオペレーターによってのみ処分可能である。…⁶⁰」と述べられているからである。つまり、所有権は、FBK から Intermediary へ、それから、Intermediary から Customer である船のオペレーターへ移転されているが、Intermediary は経済的処分権者にはなり得ない状況を考慮して、法務官は VAT 指令の適用上、FBK から船のオペレーターへの供給のみを認識しているからである。

また、欧州司法裁判所判決文のパラ 47において、供給された燃料の正確な量が船に運び込まれた時にのみ決定され得るので、燃料が船に運び込まれた後にインボイスが Intermediary に送付されたという事実を特別なポイントとしている点から、FBK から船のオペレーターへの供給のみを認定したと指摘する意見もある⁶¹。

ただ、この欧州司法裁判所判決に対し、VAT 指令 14 条 1 項が同 14 条 2 項(c)をオーバー

⁵⁸ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 50.

⁵⁹ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 52.

⁶⁰ Opinion of Advocate General Sharpston delivered on 5 May 2015, para. 56.

⁶¹ VAT Committee, CASE LAW: ISSUES ARISING FROM RECENT JUDGMENTS OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION, taxud.c.1(2016)3438314-Working paper No 907, at 6(2016), available at <https://circabc.europa.eu/sd/a/512b2233-c9d7-4117-a7aa-f99e624ae786/907%20-%20Case%20law%20Fast%20Bunkering%20Klaipeda.pdf> (visited at 2021/2/11).

ライド(override)する点で問題であると指摘する意見がある⁶²。この意見は、3つの根拠に拠る。第1はVAT指令14条2項(c)に「所有者として有形資産の処分権の譲渡」という文言自体がないこと、第2はVAT指令14条2項が同14条1項の特則(Lex Specialis)であること、第3は、VAT指令14条2項(c)のフィクションがIntermediary問題の適切な処理という背景にある考え方に基づいて、EUの立法者によって策定されたと考えられること、である⁶³。なお、前述の第3で述べた背景にある考え方は、明確にされていないが、他の文献では、VAT指令14条2項(c)を含む同14条2項の規定の目的は、「物品の供給として取引の性質を確定すること(to settle the nature of the transaction as a supply of goods)」にあるという⁶⁴。

IV イギリスのVAT法における取扱い

1. Agentに対する取扱い

本章では、Agency⁶⁵に関するVAT法上の取扱いについて、歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs.以下、同じ)がホームページ上で提供している情報を主たる情報源としつつ、それに関連する文献等を適宜用いて紹介する。

表1は、歳入関税庁のホームページ上に提供された情報を筆者にて一覧表にまとめたものである。以下、本情報に基づく記載の場合には、表1の一番右にあるNumber欄にある番号を引用することにする。

本節では、イギリスVAT法におけるAgentに対する取扱いについて、Agentの定義、Agencyの存在の有無、EUにおけるVAT指令14条2項(c)及び同28条の移入の状況、の3点から紹介する。これらは、次のIVの2でUndisclosed Agentに対するVAT法47条を紹介するための前提情報となるものである。

⁶² Herman van Kesteren & Huub van Erp, *supra* note 44 at 162-163.

⁶³ *Id.*

⁶⁴ KPE Lasok QC, "EU VALUE ADDED TAX LAW", Edward Elgar, at 177(2020).

⁶⁵ 前掲注8参照。

(表 1—歳入関税庁の情報一覧)

Content	Title	Sub-Title	Number
Issues to consider	agency and disbursements	what is an agent?	VTAXPER35500
Issues to consider	agency and disbursements	revenue risks associated with agency	VTAXPER36000
Agency and disbursements	how to distinguish agency	overview	VTAXPER36580
		the package of information	VTAXPER36660
		the agreement	VTAXPER36740
		the six indicating factors	VTAXPER36820
		the double check on consistency	VTAXPER36900
Issues to consider	agency and disbursements	how agents should account for VAT - EC legislation	VTAXPER37000
Agency and disbursements	how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994	Introduction	VTAXPER37580
		Section 47(1)	VTAXPER37660
		Section 47(2)	VTAXPER37740
		Section 47(2A)	VTAXPER37820
		Section 47(3)	VTAXPER37900
		Supplies by undisclosed agents	VTAXPER37950
Issues to consider	agency and disbursements	what is a disbursement?	VTAXPER38000
Issues to consider	agency and disbursements	revenue risks associated with disbursements	VTAXPER38500
Issues to consider	agency and disbursements	how to recognize a disbursement - the eight conditions	VTAXPER39000

まず、Agent の定義について⁶⁶。Agent とは、他の誰か(Principal)のために、あるいはその代わりとして、両当事者の同意をもって行動する者をいう。Agent は、Principal と第三者との間の物品又はサービスの供給をアレンジする。具体的には、Agent は、販売 Agent として Principal のために、物品やサービスを得べく、あるいは、購入 Agent として principal のために顧客へ販売すべく、顧客を見つける。そして、Agent は、常に、いずれかの時点で次の 2 つの供給に関与する。1 つは、Principal と第三者との間の供給である。もう 1 つは、Principal に対する自身のサービスの供給(Agency サービス)であり、通常、Fee あるいは Commission がかかる。

⁶⁶ 以下、Agent の定義に関する記載については、VTAXPER35500 を参照した。

次に、Agency の存在の有無について。歳入関税庁は、Agency の存在の有無を決定する際に用いてきたアプローチを図 6 におけるフローチャートで示している⁶⁷。図 6 のフローチャートを概観すると、次の 4 点から構成されていることが確認できる⁶⁸。第 1 は、情報収集である(図 6 の 1 に当たる。詳細は、VTAXPER36660 参照⁶⁹)。第 2 は、両当事者が Agent と Principal として行動することに同意したかどうかの考慮である(図 6 の 2 に当たる。詳細は、VTAXPER36740 参照)。第 3 は、Agent と Principal との関係に通常存在する 6 つの指標の考慮である(図 6 の 3 に当たる)。6 つの指標は、VTAXPER36820 によれば、次のように説明されている。第 1 は、権原(Title)である。これは、物品の供給を取り扱うときに最も重要な考慮であるという。真の Agency の関係では、権原は常に Principal とともにある。すなわち、Agent は、決して Principal の物品の所有権を引き受けることはなく、単に Principal のために物品を購入し、販売するだけである。第 2 は、識別(Identity)である。これは、Principal のために Agent が購入した、あるいは、販売した物品やサービスが、明らかに識別されなければならないことを指す。第 3 は、価値(Value)である。Principal は、物品やサービスが自分のために購入された時の、あるいは、販売された時の正確な価値を知っておかなければならず、かつ、Agent の獲得するディスカウントが、Principal へ戻されなければならないことを指す。第 4 は、分離(Separation)である。これは、Agent のサービスの価値が、主たる供給とは分離して識別されなければならないことを指す。第 5 は、変更がないこと(No Change)である。これは、Customer と Principal との間の主たる供給の方向が、Agent の介在によって変更され得ないことを指す。第 6 は、性質及び価値(Nature and Value)である。これは、Agent が Principal のためにアレンジした供給の性質及び価値を変えることはできないことを指す。

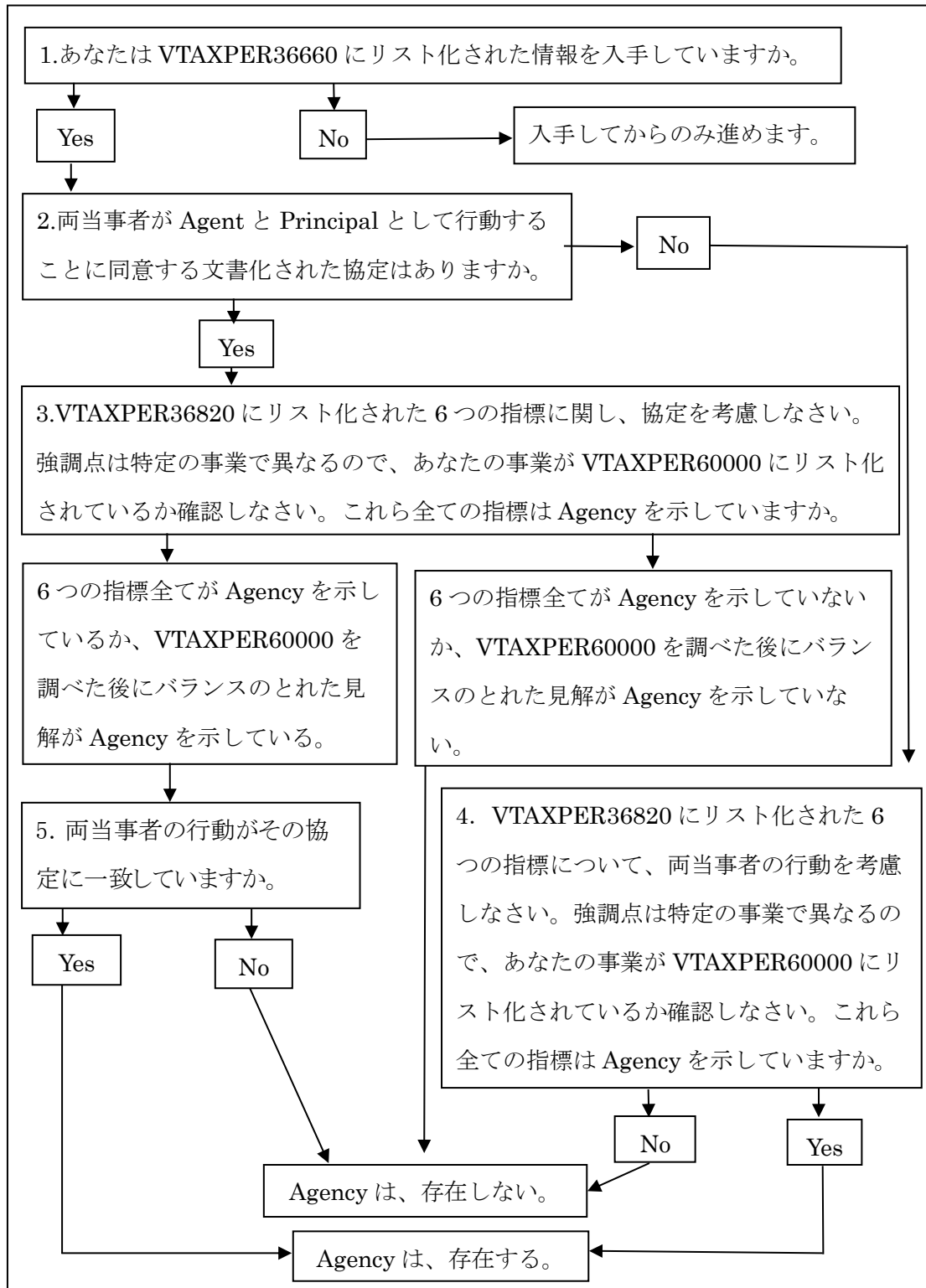
また、図 6 のフローチャートの概観の第 4 は、当事者の行動が合意内容に一致しているかどうかの考慮である(図 6 の 4 及び 5 に当たる。詳細は、VTAXPER36900 参照)。

⁶⁷ VTAXPER36580 参照。

⁶⁸ 以下の 4 点の記載は、VTAXPER36580 を参照した。

⁶⁹ 両当事者に文書化された協定が締結されていない場合についても、情報収集の方法について記載されている。詳細は、VTAXPER36660 を参照願いたい。

(図 6⁷⁰—Agency の有無を判定するフローチャート)



⁷⁰ 図 6 は、VTAXPER36580 で言及されたフローチャート(Word 形式)を筆者にてテキストボックスを使って作成し、和訳したものである。

最後に、EU における VAT 指令 14 条 2 項(c)及び同 28 条の移入の状況について⁷¹。2006/112 指令 373 条〔従前の第 6 次指令 28 条 3 項(e)〕の下、加盟国は VAT 指令 14 条 2 項(c)と同 28 条からの逸脱を許容され、イギリスは元々、両規定から逸脱する権利を行使していた。しかし、第 7 次 VAT 指令⁷²の移入の一部として、Agent を通じて供給された物品に関しては、VAT 指令 14 条 2 項(c)からの逸脱を放棄した。それゆえ 1995 年 6 月 1 日以降、自分の名義で行動する Agent を通じて、物品が供給される場合、その供給は、VAT の目的上、Agent に対するもの、かつ、Agent によるものとして取り扱われる(VAT 法 47 条 2A 項。VTAXPER37820 も参照)。しかし、Agent を通じて供給されるサービスに関する同 28 条からの逸脱は、いまだ存在している。但し、Agent は自身がアレンジするサービスの供給を自身に対するもの、かつ、自身によるものとして取り扱う必要はないけれども、当該 Agent は 1994 年の VAT 法 47 条の規定における一定の状況下で、そのように取り扱うオプションを有している。

2. VAT 法 47 条

VAT 法 47 条は、VAT 法における位置付けとして、‘PART III APPLICATION OF ACT IN PARTICULAR CASES’の中に置かれている。VAT 法 47 条の条文タイトルは、‘Agents etc.’である、表 2 は、その条文構成を示したものである。

(表 2－VAT 法 47 条の条文構成)

項	内容
1	Undisclosed Agent が輸入取引を行った場合、Principal として取り扱われる。
2	1 項の場合、海外に所在する Principal は、イギリスにおける VAT 登録が不要となる。
2A	1 項の適用がない場合、Principal から Customer との物品の供給は、Principal と Undisclosed Agent との間の供給と Undisclosed Agent と Customer との間の供給とみなされる(義務規定)。

⁷¹ 以下の移入の状況に関する記述は、VTAXPER37000 を参照した。

⁷² Council Directive 94/5/EC of 14 February 1994 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Special arrangements applicable to second-hand goods, works of art, collectors' items and antiques, OJ L 60, 3.3.1994, at 16–24.

3	Commissionaire を通じて電気通信サービス以外のサービスが供給された場合、Commissionaire が fit すると思うならば、その供給は、Commissionaire に対する供給と Commissionaire による供給として取り扱われる(任意規定)。
4	Agent を通じて電気通信サービスが供給された場合、その供給は、Agent に対する供給と Agent による供給として取り扱われる(任意規定)。
5	4項における Agent の定義
6	本条における電気通信サービスの定義

本論説では、物品の供給を検討対象としていることから、VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項が重要である。そこで、それぞれの条文を示しつつ、適宜、それに関する表 1 の歳入関税庁の情報等を用いて、各条文の内容を紹介する。

まず、VAT 法 47 条 1 項について。「(a)物品が課税事業者ではない者によって他の加盟国から取得され、かつ、課税事業者がその取得に関連して行動し、物品がそのように購入されることになる者のために Agent として物品を供給する場合、あるいは、(b)物品が、課税事業者ではない者のために Agent として物品を供給する課税事業者によって、加盟国以外の場所から輸入される場合には、当該課税事業者が自分の名義でその供給に関連して行動するならば、その物品は、本法の目的上、Principal として課税事業者によって取得され、かつ、供給されたものとして、また、もう 1 つの場合では、輸入され、かつ、供給されたものとして取り扱われる⁷³⁾」。

⁷³⁾ VAT 法 47 条 1 項の原文は、以下の通りである。

47(1) Where –

(a) goods are acquired from another member State by a person who is not a taxable person and a taxable person acts in relation to the acquisition, and then supplies as agent for the person by whom they are so acquired; or

(b) goods are imported from a place outside the member States by a taxable person who supplies them as agent for a person who is not a taxable person,

then, if the taxable person acts in relation to the supply in his own name, the goods shall be treated for the purposes of this Act as acquired and supplied or, as the case may be, imported and supplied by the taxable person as principal.

VTAXPER37660によれば、VAT法47条1項の規定には、以下のメリット⁷⁴があるという。VAT法47条1項は、「海外取引者がAgentを利用して自分の代わりに譲渡をするためにイギリスへ物品を送るときに、当該海外取引者はイギリスにおけるVAT登録の必要性を回避できる。もしそのAgentが自分の名義で行動するならば(すなわち、そのAgentが自分の名義でその物品のインボイスを発行するならば)、そのAgentは、その輸入あるいは国境を越える物品の購入、そして、その供給において、Principalとして取り扱われる。本規定は、Agentを通じて供給される物品の取扱いにおける原則の変更の一部として改正され、1995年6月1日から適用されている。それ以前では、本規定は、AgentがPrincipalとして取り扱われることを希望する場合にのみ適用されていた。VAT法47条1項の原則として、Agentは自分の名義でイギリスの顧客に物品を販売するときにVATを計算しなければならないが、通常のルールに沿って、輸入あるいは購入の時に支払ったVATを仕入れに係る税として控除することができる」。

次に、VAT法47条2項について。「上記のサブセクション(1)の目的上、イギリスの居住者ではない者で、かつ、事業の場所あるいは主たる場所がイギリス外にある者は、結果として、もしその者が本法の下で登録されることを求められないならば、課税事業者ではないものとして取り扱われ得る⁷⁵」。

VTAXPER37740は、VAT法47条2項について、「47条1項の下でVATを計算するAgentを通じてイギリス内で供給をする海外取引者が、もしイギリス内における他の供給の価値が売上げ上限を超えないならば、VAT登録の必要はないことを規定する」と説明する。

最後に、VAT法47条2A項について。「上記のサブセクション(1)が適用されない物品の譲渡の場合において、物品が自分の名義で行動するAgentを通じて供給される場合には、その供給は、Agentへの供給、かつ、Agentによる供給として、取り扱われなければならない

⁷⁴ VAT法47条1項に関する以下のメリットの内容については、VTAXPER37660から一部抜粋したものである。

⁷⁵ VAT法47条2項の原文は、以下の通りである。

(2) For the purposes of subsection (1) above a person who is not resident in the United Kingdom and whose place or principal place of business is outside the United Kingdom may be treated as not being a taxable person if as a result he will not be required to be registered under this Act.

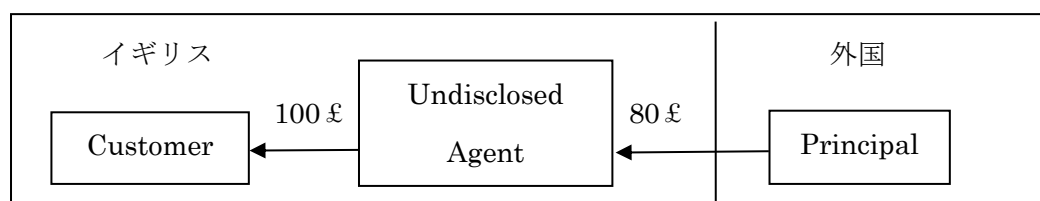
ない⁷⁶」。

VTAXPER37820 は、VAT 法 47 条 2A 項について、次のように説明している。「1995 年 6 月 1 日に効力を有する、2006/112 指令の 14 条 2 項(c)の移入であり、Agent を通じてイギリス内で供給される物品について適用される。Principal のために物品の譲渡をアレンジする際に自分の名義で行動する Agent は、その供給を受け取り、かつ、その供給を行うとみなされる。商業上の条件において、物品に関する契約は、Principal と関係する第三者 (the third party involved) との間のみであるが、VAT の目的上のみ、その Agent はサプライチェーンに引き込まれる。その時、Agent は Principal に対する自身のサービスの供給と同様に、物品の供給に対する VAT を計算しなければならない。もし Agent が自分の名義で行動せず、その取引から離れて立つ (stands back) ことを選択するならば、唯一の供給は、Principal に対する Agent としてのサービスである」。

以上、VAT 法においては、物品の供給について、同 47 条 1 項、2 項、2A 項の 3 つの規定が置かれ、同 47 条 1 項と 2 項が輸入取引、同 47 条 2A 項が国内取引に対する取扱いを定めていることが確認できた。

ここで、参考までに VAT 法における輸入取引の事例を紹介しておきたい。本事例は、HM Customs and Excise Business Brief 9/2000, 30 June 2000⁷⁷における‘Goods imported or acquired into the UK’で示されているものである(図 7 参照)。

(図 7—事例における取引)



まず、輸入貨物の価格は、関税のルール(Customs rules)に従って決定され、100 £ であ

⁷⁶ VAT 法 47 条 2A 項の原文は、以下の通りである。

(2A)Where, in the case of any supply of goods to which subsection (1) above does not apply, goods are supplied through an agent who acts in his own name, the supply shall be treated both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

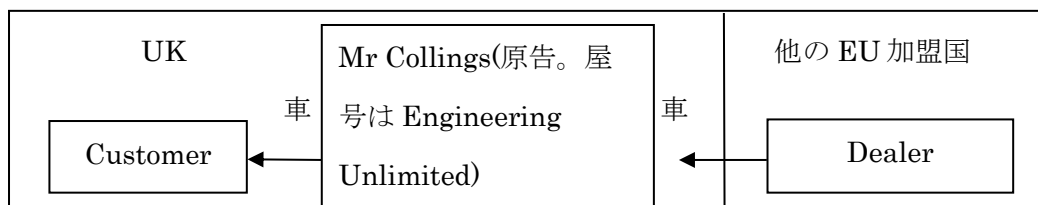
⁷⁷ 本情報は、https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btl/bb-vat-business-brief-09-00-1 から入手した(2021 年 2 月 11 日訪問)。

るとする。イギリスに存する Undisclosed Agent が Principal として取り扱われる場合(筆者注-VAT 法 47 条 1 項)、通常のルールに従って、輸入に係る VAT を控除する資格をもつ。

次に、当該 Undisclosed Agent が自分の名義で Customer に対し、100 ㎥ で供給を行い、売上げに係る税を計算したとする(筆者注-VAT 法 47 条 2A 項)。この場合、「20 ㎥ の Commission⁷⁸」は、物品の供給の価値に含まれているように見えるであろうが、もはや Principal に対する自身のサービスという別個の供給として取り扱われることはない(筆者注-本事例は、VAT 法 47 条 1 項が適用されている場合であるから、当該 Undisclosed Agent は Principal とされ、前者の后者に対する Agency サービスは VAT 法上、認識されない)。

最後に、VAT 法 47 条 1 項及び同 47 条 2A 項に関連する Derek Collings 事件⁷⁹を紹介することにしたい(図 8 参照)。Derek Collings 事件は、2015 年 1 月 20 日、第一段階審判所 (First-tier Tribunal)の事件である⁸⁰。争点は、Mr Collings(以下、原告という)が VAT 法上、Agent あるいは Principal のいずれに該当するかであった。

(図 8-Derek Collings 事件の取引図)



原告は、顧客のために他の EU 加盟国(ドイツ、フランス、オランダ、デンマーク)のディ

⁷⁸ 100 ㎥ から 80 ㎥ から控除した「20 ㎥ の Commission」が、当該 Undisclosed Agent が Principal に対して行った Agency サービスの対価に見えるという意味である。

⁷⁹ Derek Collings t/a Engineering Unlimited v HMRC, [2015] UKFIT 0081(TC), TC04288.

⁸⁰ 第一段階審判所は、2009 年 4 月 1 日から開始した新たな審判所制度までにあった執行行政庁その他公的政策実施機関が行った処分にかかる審査請求を処理してきた各種審判所の不服審査事案を総合的に管轄する。また、第一段階審判所は、法律上の争点も審理するものの、事実審理に比重を置くという。石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学 16 卷 1 号 200 頁～201 頁(2009)参照。

ーラーから右側ハンドル運転の UK における特殊な車を輸入していた⁸¹。原告は、右側ハンドル運転の車を購入したいという顧客を有し、ディーラーが当該顧客にその車を供給するためのアレンジ(つまり、Agentとして活動)をした、と主張した⁸²。しかし、第一段階審判所は、以下の2つの理由から、原告を Principal であると判示した。

第1の理由は、原告の提出した資料が Agent として行動したことを示す証拠として不十分であったからである⁸³。

第2の理由は、仮に原告が Principal ではなく、Agent であったとしても(但し、第一段階審判所は受け入れられないと述べる)、1994年 VAT 法の(輸入される物品に関する)47条1項と(イギリス内で供給される物品に関する)同47条2A項の効力によって、原告が物品の供給に関して Principal として取り扱われるからである⁸⁴。

このように、第一段階審判所は、VAT法47条1項及び2A項の単純な当てはめだけではなく、原告から提出された他の EU 加盟国のディーラーへのファックス等の資料や原告に対するヒアリングなど、詳細な事実認定を行った結果、原告の Principal 該当性を判示している。私見としては、第2の理由だけで十分なように思われるが、第一段階審判所は事実審理に比重を置くという指摘⁸⁵だけでなく、あえて第1の理由を先に示したのかもしれない。なぜなら、第一段階審判所は、原告が仕入れに係る税の控除を受ける資格となるインボイスなどの証拠を作っていないことなどを含め、原告が本事件での立証責任を十分に果たしてこなかったことを強く指摘⁸⁶しているからである。

最後に、本事件に関するコメントとして、第一段階審判所が、文書上には Commission という用語があったにもかかわらず、原告を Principal と認定したのは、インボイスが原告の名義で発行されていたという事実を焦点を当てたためであるとの指摘がある⁸⁷。

⁸¹ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 5.

⁸² *Id.*

⁸³ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 42–44.

⁸⁴ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 46.

⁸⁵ 前掲注 80 参照。

⁸⁶ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 47.

⁸⁷ Cuthya Djanogly & David Ruding, “Tolley’s VAT Cases 2017 Thirty-second Edition”, Tolley, at [1.82](2017).

V 検討

1. EU 指令及びイギリス法から得られる示唆

EU 指令及びイギリス法の取扱いから、次の 3 つの示唆を得ることができる。

第 1 は、Intermediary を利用した取引を VAT の目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。

第 2 は、当該フィクションを反映する規定があったとしても、当該規定が無条件で適用されるわけではないことである。EU 法では FBK 事件、イギリス法では Derek Collings 事件がそれを示している。当該規定が適用されるためには、Principal と Intermediary との関係、すなわち、Agency が存在していることが必要であり、その意味では図 6 のフローチャートは重要であると考えられる。そして、図 6 における 6 つの指標では、第 1 の指標である「権原(Title)」が最も重要であるといわれているが、FBK 事件を考慮すると、第 2 の指標である「識別 (Identity)」も重要であると考えられる。なぜなら、FBK 事件では、Intermediary が経済的処分権限者ではないという理由付けで、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給という 2 つの取引を「識別 (Identity)」しなかったからである。また、両事件に関するコメントに共通する点として、Agency の存在の確認に当たり、インボイスの果たす役割も重要であると考えられる。

第 3 は、Principal が非居住者である場合、イギリスの VAT 法 47 条 1 項と 2 項がわが国にとって参考になり得ることである。ただ、当該条文が、イギリスの VAT 法の‘PART III APPLICATION OF ACT IN PARTICULAR CASES’の中に置かれているため、わが国の消費税法に取り入れるためには、別途検討を要する。詳細は、次節で検討したい。

2. 具体的提言

本節では、わが国への具体的提言に向けて、イギリスの VAT 法 47 条の取り込みについて検討を行う。

まず、イギリスの VAT 法 47 条 1 項について。輸入取引に係る納税義務者は、保税地域から課税貨物を引き取る者(消費税法 5 条 2 項)であるから、同条文の「者」に括弧書きを

付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む」と追記する方法が考えられる。これにより、問屋が輸入取引に係る納税義務者に含まれることを明示できる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 2 項】

「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

【修正案】

「外国貨物を保税地域から引き取る者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む)は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

次に、イギリスの VAT 法 47 条 2 項について。非居住者である売主がわが国の消費税法上の納税義務者に該当する場合とは、前述の通り、当該売主が買主に対して資産の譲渡等を行った事業者(消費税法 5 条 1 項)と認定される場合である。従って、消費税法 5 条 1 項の「事業者」に括弧書きを付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る」と追記する方法が考えられる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 1 項】

「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

【修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除

き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

ただ、上記 2 つの修正案だけでは、問題が残る。なぜなら、それらは問屋がインボイスを発行できないという従前から指摘されていた問題⁸⁸に全く対応していないからである。従って、上記 2 つの修正案に加えて、VAT 法 47 条 2A 項も併せて取り入れることが、前述 HM Customs and Excise Business Brief 9/2000, 30 June 2000 における事例や Derek Collings 事件における第 2 の理由からも必要であると考えられる。

それでは、VAT 法 47 条 2A 項をわが国の消費税法へどのように取り込むことが可能であろうか。私見として、人(納税義務者)に着目して取り入れる場合と、取引(課税対象取引)に着目して取り入れる場合の 2 通りの方法が考えられる。

まず、前者の方法は、消費税法 5 条 1 項の「事業者」に括弧書きを付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む」と追記する方法である。そして、前述の修正案と合わせて、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る」と追記する。これにより、他の事業者と同様、問屋は、問屋取引においてインボイスを発行できる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 1 項】

「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

⁸⁸ 宮川論文 247 頁～248 頁では、インボイス方式が採用された場合、問屋取引ではインボイスに資産の譲渡等を行う者の表示がなされないなど、問屋取引固有の問題が生ずると予想されるとの指摘がある。既知の通り、令和 5 年 10 月から適格請求書保存方式(インボイス方式)が適用される。それゆえ、宮川論文の時と異なり、喫緊にこの問題に取り組む必要がある。

【修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行った課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

次に、後者の方法は、売主と問屋との間、かつ、問屋と買主との間に資産の譲渡等(消費税法 2 条 1 項 8 号)があることを明記する方法である。具体的には、消費税の課税対象を規定する消費税法 4 条 5 項(いわゆる「みなし譲渡」の規定)に、問屋取引について 1 号追加する方法である。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所に下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 4 条 5 項】

「5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用

二 法人が資産をその役員（法人税法第二条第十五号に規定する役員をいう。）に対して贈与した場合における当該贈与」

【修正案】

「5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が…略

二 法人が…略

三 購入あるいは販売に関して委託料が支払われる問屋契約に沿った資産の譲渡」

上記 2 つの方法のうち、後者は、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言をそのまま利用しているだけでなく、VAT 指令 14 条 1 項と 2 項の建付け方(原則と特則)と同じ建付け方を採用している点でも、自然な取り込み方とはいえる。

しかし、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言があまり明確ではないとの指摘⁸⁹があることや、前者の方が事業者の範囲に問屋を含むと明示する方法により、問屋によるインボイス発行の可能性を容易に条文から理解できることを踏まえると、前者の方が望ましいと考える。

以上をまとめると、本論説にて提言する立法的手当では、イギリスの VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項を納税義務者の規定である消費税法 5 条 1 項(国内取引)と 2 項(輸入取引)に取り込むものである。これにより、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待されると考える。

なお、EU 指令及びイギリス法の箇所でも触れたように、問屋取引に対する別段の定めを取り込んだ後での解釈適用上の問題は残るであろう。特に、売主と問屋との関係、すなわち、Agency の存在の有無における「識別 (Identity)」の認定である⁹⁰。また、その際、インボイスの果たす役割も重要であると考えられる。

VI むすびに

本論説は、問屋を利用した輸入取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における消費税法上の納税義務者は、売主だけでなく、問屋となる可能性がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。本論説は、この課題に対する解決のためのアプローチとして、EU における VAT 指令とイギリスにおける VAT 法の取扱いに焦点を当てたものである。

まず、II において、上記課題に関するわが国の先行研究の主張と限界を確認した。先行研究者の主張には、解釈論によるものと立法論によるものがあったが、前者は方法論において、後者は最新情報のフォローアップ等が必要なため、その主張には限界があると論じた。

次に、III において、VAT 指令 14 条 2 項(c)の沿革とそれに関連する FBK 事件を紹介した。VAT 指令 14 条 2 項(c)は、Intermediary を利用した取引を Principal と Intermediary

⁸⁹ Herman van Kesteren & Huub van Erp, *supra* note 44, at 161.

⁹⁰ イギリス法の Agency 概念は、わが国の問屋概念とは異なるが、取引を「識別」する必要性については、両者の概念の違いは影響しないと考える。

との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給という法的フィクションを置く規定であること、そして、FBK 事件では、VAT 指令 14 条 2 項(c)の規定が存するにもかかわらず、VAT 指令の適用上、Principal である FBK と Customer との間の供給と認定されたことを紹介した。

また、IVでは、イギリスの VAT 法 47 条の沿革とそれに関連する Derek Collings 事件を紹介した。VAT 法 47 条 1 項及び 2 項は Agent を利用した輸入取引に関する規定であること、同法の 2A 項は VAT 指令 14 条 2 項(c)をイギリスの VAT 法に移入した規定であること、そして、Derek Collings 事件では、Agent であると主張した原告が Principal と判示されたことを紹介した。

以上を踏まえ、Vにおいて、次の 3 つの示唆を得た。

第 1 の示唆は、Intermediary を利用した取引を VAT の目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。

第 2 の示唆は、当該フィクションを反映する規定があったとしても、当該規定が無条件で適用されるわけではないことである。EU 法では FBK 事件、イギリス法では Derek Collings 事件がそれを示している。

第 3 の示唆は、Principal が非居住者である場合、イギリスの VAT 法 47 条 1 項と 2 項がわが国にとって参考になり得ることである。

上記 3 つの示唆を踏まえ、本論説では結論として、納税義務者の規定である消費税法 5 条 1 項(国内取引)及び 2 項(輸入取引)について、以下の修正案を提言した(下線部分が修正箇所を示す)。

【消費税法 5 条 1 項の修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行った課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、こ

の法律により、消費税を納める義務がある。」

【消費税法 5 条 2 項の修正案】

「外国貨物を保税地域から引き取る者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む)は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

上記の修正案による立法的手当てにより、私見ではあるが、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待されると考える。

なお、EU 指令及びイギリス法における経験から、問屋取引に対する別段の定めを取り込んだ後での解釈適用上の問題は残るであろう。特に、売主と問屋との関係、すなわち、Agency の存在の有無における「識別 (Identity)」の認定である。また、その際、インボイスの果たす役割も重要であると考ええる。

[公開日：2021 年 3 月 16 日]

*本稿は査読を経て掲載されたものである。

【特集】

第1回ローカルガバナンスフォーラム
都市公共政策と法
—持続可能な社会の構築のために—

The 1st Local Governance Forum
Urban Public Policy and Law: Toward a Sustainable Society

総合法政策研究会

Comprehensive Law and Policy Research Association

*注記

本特集は、2021年3月6日にオンライン形式で開催された第1回ローカルガバナンスフォーラム「都市公共政策と法—持続可能な社会の構築のために—」（主催：一般社団法人地域デザイン学会ローカルガバナンスフォーラム、共催：東海大学現代教養センター、協賛：総合法政策研究会）における伊藤恭彦教授（名古屋市立大学大学院）の基調講演と各パネリストの報告をまとめたものである。本フォーラムを主催していただいた地域デザイン学会ローカルガバナンスフォーラムに心より感謝申し上げます。

要旨

本フォーラムでは、都市公共政策の観点から、伊藤恭彦（政治学）が「都市の正義と公共政策」と題した基調講演を行った。また、小林直三（憲法学）が環境保護について、塩見佳也（憲法学・行政法）が公私協働に基づく都市計画について、大江一平（憲法学）が外国人の人権について、中村隆志（政治学）がシティズンシップ教育について、それぞれ報告を行った。

Abstract

In the forum, Y. Ito (political science) gave the keynote lecture “Urban Justice and Public Policy” from the perspective of urban public policy. Subsequently, N. Kobayashi (constitutional law), Y. Shiomi (constitutional law and administrative law), I. Ooe (constitutional law) and T. Nakamura (political science) reported, respectively, on environmental protection, city planning through public-private partnership, fundamental human rights of foreigners, and citizenship education.

都市の正義と公共政策

Urban Justice and Public Policy

名古屋市立大学大学院 教授

伊藤 恭彦

Nagoya City University Graduate School Professor

Yasuhiko Itoh

本報告の目的は都市正義論（Urban Theory of Justice）の観点から都市公共政策を規範的に評価するための視点を検討することにある。

正義論は現代政治哲学をはじめさまざまな学問領域で研究が進み、学際的な研究も大きく進展している。他方、我が国ではまだ十分に紹介されていない正義論の領域として都市正義論がある。アリストテレスやキケローに代表される古代社会の正義論はすぐれて都市的な規範であった。人口増大、多文化社会の形成、貧富の差の拡大といった古代都市特有の社会現象が彼らの正義に関する知的な探究を刺激した。正義はそもそも都市的な規範だったともいえる。

最初に都市正義論を概観したい。都市正義論は都市固有の特徴とそれを背景とした都市特有の不正義に対処しようとする規範である。「都市とは何か」ということは極めて論争的なので、本報告では都市の常識的な特徴である①人口の増大と集中、②多様な産業の蓄積と相互連関、③人工建造物によってできあがる空間の3点を挙げておきたい。こうした特徴をもつ都市では、社会的諸関係上の不正義が空間上の不正義として現れる。例えば経済的格差や貧困は空間所有・空間利用の格差として現出するし、空間的構造によって特定の人を排除することも可能になる。

そもそも社会的・経済的不正義は空間上の不正義と深く関連していた。アメリカにおける黒人差別は黒人を特定の空間から排除したり、特定の空間に隔離し、封じ込めたりすることであった（世界のほとんどのマイノリティ差別は空間的差別を伴っている）。さらに現代都市では経済的格差が空間上の格差に連動している。富者は自らの経済力を使って高

層ビルや高層ビルの高層階を購入する。これを通して展望や景観を手にするが、高層階にアクセスできない圧倒的多数の人々は高層建築物によって展望や景観を奪われる。また自動車優先の都市の道路構造も子どもや高齢者といった社会的弱者に負担を強いる。

経済的格差は空間それ自体の格差だけでなく、空間移動の格差をももたらす。公共交通へのアクセスが良好な住宅は高価で富者しか購入できない。郊外から便利な都心に回帰できる高齢者も比較的裕福な層であり、経済的に余裕のない層が郊外に取り残され、それに連動して郊外の社会資本も貧困化していく。貧しい都心と豊かな郊外という図式が、人口減少、高齢化、そして熟慮されないで作られるコンパクトシティによって、豊かな都心と貧しい郊外へと逆転するかもしれない。

ミクロなレベルで検討すれば、都市のさまざまな建造物が人々を排除する仕掛けとなっている。典型的な事例は路上生活者が寝ることができないように肘掛けをつけたベンチである。また公共空間に凹凸の「アート」を設置することで路上生活者を排除することも行われている。このように一見無害な建造物が社会的排除という権力を担っていることも少なくない。

D.ハーヴェイは都市空間が「資本の第二循環」の中で生産されるとする。都市空間自体が資本主義経済での余剰資本の投資先であり、それを通じて都市空間の不平等分配が進む。同時に資本主義経済自体がグローバルな格差を拡大させながら、都市内の経済的格差を拡大させていく。こうした不平等が空間的不平等と結びつき、貧困、排除、孤立といった不正義を都市に蔓延させていく。またグローバリゼーションによって都市に大量の外国人が流入し、それが新たな排除をも生み出している。

現代都市の構造的特質によって生産される都市独自の不正義に対抗するために、さまざまな都市正義論が展開している。住民のニーズ充足の優先を唱えるハーヴェイの都市正義論はこの領域での古典的著作である。ハーヴェイを含む都市正義論の提唱者の多くはアンリ・ルフェーブルの「都市への権利」から多くの影響を受けている。ルフェーブルは都市を交換価値ではなく使用価値が支配する場と捉え、そうした「作品としての都市」への参画とそれを通じた自己変容を「都市への権利」としている。都市正義の中核に「空間正義 (spatial justice)」を位置づける E.ソジャもルフェーブルからの影響を受けている。彼はルフェーブルの「都市への権利」を①都市空間を生産する全過程への開かれた公正な参加、②都市生活がもつ特別の利益へのアクセス、③強制的な空間的隔離と排除の拒絶、④健康、教育、福祉における基本的ニーズを充足するための公的サービスの提供という形で分

節化している。空間移動の不正義に対しては K.マーテンズが「交通移動の正義 (transport justice)」を提唱し、J.ロールズの「基本財」の中に空間へのアクセス可能性を取り込み、アクセス可能性の平等な分配を提案している。

都市正義論は他の現代正義論と同じように現在でも係争中である。都市正義論は正義に反する社会諸関係を空間的に可視化すると同時に具体的な空間的存在としての人間に定位することで、不正義に苦しむ人々の苦境をあぶり出している。同時に正義論が政治哲学や経済学の独占物だった状況を変え、社会学、地理学、都市工学などの学問領域が正義論に参戦する途を拓いた点でも評価できる。

都市正義論の展開は現代正義論に新しい風を吹かせているといえるが、その空間概念の難解さなどから具体的な都市公共政策に対してもつ意義が必ずしも明らかではない。他方で都市正義論という規範論と都市公共政策を架橋させようとした S.ファインスタインの試みは、正義論の観点で都市公共政策を検討する重要な視点を提起した研究と位置づけることができる。彼女は都市計画において経済成長のみが語られ、公正について言及されない状況を批判し、都市計画を導く公正、多様性、民主主義という規範の重要性を主張する。具体的に公正は平均所得以下の住民への住宅提供、住宅や企業の強制再配置の抑制、安価な交通費などを意味し、多様性は分断を促進するコミュニティ建設の禁止やゾーニングによる差別の禁止と多様性の促進などを意味し、民主主義は都市計画決定過程への参画などを意味するとしている。

都市正義論は都市公共政策に対して、社会的公正、特に社会的弱者の視点から都市のあり方を評価することを求めるだろう。さらに都市が全体として「建造環境」であることから、都市の点、線、面、空間、移動のあらゆる構成物が正義の対象になりうることも明らかにし、都市公共政策の基底に正義がおかれるべきことを規範的に要請するだろう。

こうした観点から例えば SDGs (Sustainable Development Goals) の目標 11「住み続けられるまちづくりを」の下におかれたターゲットを見てみると、そこには今まで検討してきた都市の正義や公正が生き生きと位置づけられていることがわかる。現代日本の都市公共政策では依然として成長と競争という価値に偏重し、都市における正義や公正の要求はほとんど聞かれない。しかしながら、SDGsのような都市公共政策のグローバルなフロンティアでは都市における正義と公正が中核的な価値になっているのである。

【主要参考文献】

- ① Harvey, David 1973 *Social Justice and the City* (The University of Georgia Press).
- ② Harvey, David 1985 *The Urbanization of Capital* (Blackwell).
- ③ ルフェーブル、アンリ 2011 『都市への権利』 (森本和夫訳、ちくま学芸文庫)。
- ④ Sojs, Edward 2010 *Seeking Spatial Justice* (University of Minnesota Press).
- ⑤ Martens, Karel 2017 *Transport Justice: Designing Fair Transportation Systems* (Routledge).
- ⑥ Fainstein, Susan 2010 *The Just City* (Cornell University Press).
- ⑦ Merrifield, Andy and Swyngedouw Eric (eds.) 1996 *The Urbanization of Injustice* (Lawrence and Wishart).

本報告は、名古屋市立大学特別研究奨励費 2021202 の助成を受けたものである。

環境保護と憲法

Environmental Protection and the Constitution

名古屋市立大学大学院 教授

小林 直三

Nagoya City University Graduate School Professor

Naozo Kobayashi

近時、ESD (Education for Sustainable Development) や SDGs (Sustainable Development Goals) が注目されており、これまで以上に環境保護に関心が寄せられている。地方自治体の様々な施策においても、そうした傾向は無視できないだろう。しかし、安易に環境保護を考えるとすれば、政府権力が、それを市民の権利や自由を制約する口実として利用することになるかもしれない (人権の制約原理としての機能)。本報告では、こうした問題意識から環境保護に関して検討するものである。

環境保護を推進する方策として、憲法解釈 (あるいは憲法改正) によって、憲法上の実体的権利として「環境権」を設定することが考えられる。しかし、誰かにとっての環境改善 (あるいは環境保護) は、別の誰かにとっては環境悪化 (あるいは環境破壊) かもしれない。その意味では、「環境保護」の内容は空虚なものであり、かつての平等概念に関するエンプティ論と類似の性格をもつように思われる。何かしらの利益を憲法上の権利とすることは、政府権力がその利益を制約することを制限できる、あるいは、その利益を具体化する方向にベクトルを設定し、それらに関して裁判所が判断できることを意味している。その際に、その利益、あるいは権利の概念が抽象的であったり、曖昧であったりしたとしても構わない。そもそも、裁判所は、抽象的な概念や曖昧な概念であったとしても、判断している (精神的苦痛の算定など)。ところが、環境保護の場合には、たんに抽象的であったり曖昧であったりするだけでなく、その内容が空虚であるため、人によって環境保護のベクトルが異なっている (そして、ときとして対立する) のである。その意味では、「life」の概念の対立ともいえる米国の妊娠中絶の自由に関する問題と類似しているように思われる。裁判所の判断に馴染ませるには、「環境保護」概念は論争的過ぎるのである。

そのため、やはり、憲法上の実体的権利として環境権を設置することには慎重でなくてはならないように思われる。それに代わって、求められるものは、むしろ、手続的環境権ではないだろうか。そして、Information Quality Actのような制度の導入ではないだろうか。情報法制は地方自治体が先行して導入してきた歴史もあり、積極的な導入を期待したい。なお、環境保護を進めていくと、グローバルな正義や世代間正義の問題に突き当たるだろう。しかし、それらは、租税法律主義などの各種の法律主義（法定主義）を採用する日本国憲法や（現在の有権者の意思を重視する）プーブル主権的な民主主義観と緊張関係にあるように思われる。その意味でも、憲法学的には慎重な議論が必要ではないだろうか。

【参考文献】

- ① 小林直樹『現代基本権の展開』岩波書店（1976年）。
- ② 薄井信行「Information Quality Act から考察する情報発信者としての自治体」小林直三・根岸忠・薄井信行編『地域に関する法的研究』新日本法規出版（2015年）。
- ③ 拙稿「環境保護に関する憲法学的一考察—Information Quality Act を踏まえた手続的環境権の保障—」小林直三・根岸忠・菊池直人編『法と持続可能な社会の構築』新日本法規出版社（2017年）。
- ④ Peter Westen, The Empty Idea of Equality, HARV. L. REV. 537 (1982).
- ⑤ RONALD DWORKIN, LIFE'S DOMINION: AN ARGUMENT ABOUT ABORTION, EUTHANASIA, AND INDIVIDUAL FREEDOM, Random House (1994) .
- ⑥ CASS R. SUNSTEIN, DESIGNING DEMOCRACY: WHAT CONSTITUTIONS DO, Oxford University Press(2002).
- ⑦ Todds S. Aagaard, Environmental Harms, Use Conflicts, and Neutral Baselines in Environmental Law, 60 DUKE L. J. 1505(2011).
- ⑧ James R. May, Constitutional Directions in Procedural Environmental Rights, 28 JOURNAL of ENVIRONMENTAL L. L 27 (2013).

【注記】

本研究は、名古屋市立大学特別研究奨励費 2021202 の助成を受けたものである。

都市計画と「私法社会」の協働による秩序の創発にむけた

エリアマネジメントとガバナンスに関する考察

A Study on Area Management and Governance for the Emergence of
Order through the Collaboration of Urban Planning and
“Privatrechtsgesellschaft”

東海大学 准教授

塩見 佳也

Tokai University Associate Professor

Yoshinari Shiomi

都市計画法・都市再生関連法制では都市計画や市街地再開発事業に住民が参加することにより都市計画のカスタマイズをする仕組みが標準装備されている（地区計画、計画提案制度など）。都市再生法では、点や面（市街地再開発事業）の開発ではなく、複数の拠点のネットワークによるあたらしい都市開発手法（エリアマネジメント）が推進されており、民間事業者がサブリース（承諾転貸借契約）などを用いたリノベーションによるスモールエリアが、都市計画上のネットワークの結節点として戦略的にアレンジされるようになっている。同時に、公共施設の建設・運営に関する財政面では、公共施設の所有権のみを行政が保持し、資金の調達・維持管理・運営権を担保とするファイナンスなど民間資金を活用する公物管理システムが用いられるようになっている（PFI法）。

このようなエリアマネジメントの法構造のもとでは、住民の参加のみではなく、都市の固有の力・歴史（物語）・文脈を知る住民及び企業が行政と協働しながら、都市計画関連法のみならず私法形式（サブリース型の賃貸借契約や PFI 法上の契約パッケージ）が多用されている。これらの制度アレンジメントにより、都市空間秩序の創発を秩序づけることに、エリアマネジメントが奏功する要点があり、都市の固有の力を活かした秩序が自生する。いかに逆説的であれ、このような秩序は、放置しておいて存立するのでも、また市民自治やトップダウンの行政計画によってのみ生成するのではなく、戦略的マネジメントによる複雑な制度間のアレンジメントにより都市をいかす具体的形態を生成しうるかどうかにかたき依拠する。市民社会の法制度依存性を重視する「私法社会」論は元来、フライブルグ学派の

独占規制を主眼とする競争政策と独占的超過利潤への統制理論の指導理念であったが、ネットワーク状のアレンジメントによるガバナンスを摸索する現代のドイツ行政法理論において、制度間のアレンジメントによるネットワーク状の「関係合理性」を創発させるガバナンスへと趣旨を展開して用いられている点を考察の手がかりとした。

他方、公共施設（公物）は市民の表現の場であり、かつ、正当理由なく住民の利用を拒み得ない「公の施設」（地自法244条2項）である以上、この問題領域は、人権論や財政統制論の観点からもリレバントであり委任行政の形式により私法人が公物を管理運営する際に、公法上の統制を潜脱する「私法への逃避」（君塚正臣）は許されない。この点、ガバナンスの観点には、単にインフラ投資の経済効率性の観点のみならず、行政法と憲法学を統合する「公法」の視座が重要になる。

【参考文献】

- ① 角松生史 「「公私協働」の位相と行政法理論への示唆：都市再生関連諸法をめぐって」所収『公法研究 65 巻』（日本公法学会、2003）。
- ② シュミット＝アスマン『行政法理論の基礎と課題 秩序づけ理念としての行政法総論』太田匡彦・大橋洋一・山本隆司訳（東京大学出版会、2006）。
- ③ 木村琢磨 「財政の現代的課題と憲法」『岩波講座 憲法 4 変容する統治のシステム』（有斐閣、2007）。
- ④ 山本隆司「行政の主体」、磯部力・小早川光郎・芝池義一編『行政法の新構想 I』（有斐閣、2011）。
- ⑤ 原田大樹『公共制度設計の基礎理論』（有斐閣、2014）。
- ⑥ ヤン・ツィーコウ 「社会科学におけるネットワーク研究と公法」（野呂充訳）、野呂充・岡田正則・人見剛・石崎誠也編『現代行政とネットワーク理論』（法律文化社、2019）。
- ⑦ Karl-Heinz-Ladeur, Gesellschaft gegen Gesellschaft : Zur Verteidigung der Rationalitaet der “Privatrechtsgesellschaft”, Tübingen 2006.
- ⑧ Kahl Heinz Ladeur, Tomas Vesting, Ino Augeberg (Hrsg.,) Das Recht der Netzwerkgesellschaft, Tübingen 2013.

都市公共政策と外国人
—憲法学の観点から—

Urban Public Policy and Foreigners: From a Perspective of
Constitutional Law

東海大学 准教授

大江 一平

Tokai University Associate Professor

Ippei Ooe

外国人の人権をめぐる問題は都市公共政策の重要な課題の一つである。2018年の入管法（出入国管理及び難民認定法）改正によって、介護、農業・漁業、外食チェーン店等の分野での外国人労働者の就労を認める特定技能制度（特定技能1号・同2号）が創設され、2019年から施行された（大西⑨、澤田⑩）。そこで、将来的には、外国人労働者とその家族を日本社会がどのように受け入れていくのかが問われることになる。

憲法学の観点からは、まず、出入国管理行政をめぐる問題が焦点となる。不法残留等の退去強制事由（入管法24条）に該当するとされた外国人は入管施設に収容されることになるが、長期収容の常態化とそれに伴う不当な隔離措置等、入管施設の過酷な実態が厳しく批判されている（平野⑭）。そのため、退去強制手続の合憲性が適正手続（憲法31条）や令状主義（同33条）との関連で問題視されている（曾我部⑪）。

次に、外国人の就労をめぐる問題があげられる（大西⑨）。1993年に導入された技能実習制度については、技能実習生の職業選択の自由・移動の自由（憲法22条1項・同2項）、人身の自由（同18条）、労働基本権（同28条）、幸福追求権（同13条）等の基本的人権の不当な制約のおそれが指摘されている（遠藤⑥）。また、新型コロナウイルスの感染拡大の影響で、外国人労働者が失業の危機に直面している状況が報道されている（NHK④、⑤番組）。

教育を受ける権利について、文部科学省によれば、外国人児童が公立の義務教育諸学校へ就学を希望する場合には、国際人権規約等も踏まえ、無償で受け入れるとしている（文科省⑮）。ただし、これはあくまでも恩恵的措置であり、不就学児童の問題も指摘されてい

る（NHK③番組、文科省⑩）。そのため、人員・語学面（日本語指導・母語支援員）での支援の必要性が説かれている（NHK②番組）。

政治参加の権利については、日本の政治的意思決定に影響を及ぼす活動は認められない（最大判昭 53・10・4 民集 32 卷 7 号 1223 頁）。地方選挙権については許容されうる（最三小判平 7・2・28 民集 49 卷 2 号 639 頁）が、国政選挙権は認められない（最二小判平 5・2・26 判時 1452 号 37 頁）。公務就任権には一定の制約がある（最大判平 17・1・26 民集 59 卷 1 号 128 頁）。外国人に対するヘイト・スピーチ対策については、大阪市や川崎市をはじめ、各地方自体が条例による規制を実施している（RILG⑫）。

日本は「事実上の移民社会」の時代を迎えており、入管行政、就労資格、教育、政治参加、多文化共生施策をはじめ、究極的には国籍制度のあり方を含めた外国人のシティズンシップについて、憲法学を含めた都市公共政策の観点から真剣に検討しなければならない（伊藤ほか①、大江⑦、⑧）。また、都市公共政策の担い手である市民（citizen）には外国人も含まれることを認識する必要がある。

【参考文献】

- ① 伊藤恭彦・小林直三・三浦哲司編著『転換期・名古屋の都市公共政策—リニア到来と大都市の未来像—』（ミネルヴァ書房、2020年）第1章（伊藤恭彦）、第2章（小林直三）、第16章（山本明代）。
- ② NHK クローズアップ現代「ルポ 外国人労働者の子どもたち～受け入れ拡大のかげで～」（2019年9月18日放送）（<https://www.nhk.or.jp/gendai/articles/4329/index.html>）（2021年3月14日最終アクセス）。
- ③ NHK 特集「外国人“依存”ニッポン」「外国人は『対象外』ってどういうこと？」（ネットワーク報道部・木下隆児記者）（2019年4月9日放送）（<https://www3.nhk.or.jp/news/special/izon/20190409taisyo.html>）（2021年3月14日最終アクセス）。
- ④ NHK 特集「外国人“依存”ニッポン」「雇い止めになる外国人労働者 問われる共生社会」（名古屋局・植村優香ディレクター・吉岡拓馬記者）（2020年5月13日放送）（<https://www3.nhk.or.jp/news/special/izon/20200513towardaru.html>）（2021年3月14日最終アクセス）。
- ⑤ NHK 特集「外国人“依存”ニッポン」「“偽りの自己都合退職”行き場失う外国人技

- 能実習生」(社会部記者・大西由夏)(2020年9月18日放送)
(<https://www3.nhk.or.jp/news/special/izon/20200918itsuwari.html>)(2021年3月14日最終アクセス)。
- ⑥ 遠藤美奈「外国人労働者の受け入れ拡大と人権保障」法学セミナー772号14頁(2019年)。
- ⑦ 大江一平「定住外国人の地域への政治参加はどこまで可能か?一定住外国人施策・参政権・国籍についての憲法学的考察—」小林直三・根岸忠・薄井信行編著『地域に関する法的研究』(新日本法規出版、2015年)145頁。
- ⑧ 大江一平「在日外国人のシティズンシップ」総合法政策研究会編「2019年度パブリック・アチーブメントシンポジウム『法とシティズンシップ—地域づくり・都市づくりのリテラシー—』」総合法政策研究会誌3号61頁(2020年)。
- ⑨ 大西楠・テア「出入国管理と就労資格拡大」法学教室464号40頁(2019年)。
- ⑩ 澤田晃宏『ルポ技能実習生』(筑摩書房、2020年)。
- ⑪ 曾我部真裕「外国人の基本権保障のあり方」法学教室483号71頁(2020年)。
- ⑫ RILG(一般財団法人地方自治研究機構)「ヘイトスピーチに関する条例」(2020年8月25日更新)(http://www.rilg.or.jp/htdocs/img/reiki/001_hatespeech.htm)(2021年3月14日最終アクセス)。
- ⑬ 永吉希久子『移民と日本社会—データで読み解く実態と将来像—』(中央公論社、2020年)。
- ⑭ 平野雄吾『ルポ入管—絶望の外国人収容施設』(筑摩書房、2020年)。
- ⑮ 文部科学省「外国人の子どもの公立義務教育諸学校への受入について」(https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/shotou/042/houkoku/08070301/009/005.htm)(2021年3月14日最終アクセス)。
- ⑯ 文部科学省総合教育政策局「外国人の子供の就学状況等調査結果(確定値)概要」(2020年3月)(https://www.mext.go.jp/content/20200326-mxt_kyousei01-000006114_01.pdf)(2021年3月14日最終アクセス)。

都市公共政策と政治的教養

—これからのシティズンシップ教育のあり方をめぐって—

Urban Public Policy and Political Literacy: Regarding the Way of Future Citizenship Education

東海大学 講師

中村 隆志

Tokai University Junior Associate Professor

Takashi Nakamura

都市は、人々の意見・利害・生活様式が多様に存在し錯綜している空間であり、それらを調整し政策に反映するプロセスは、一筋縄ではいかない。したがって、相異なる利益を調整しながら社会問題を解決する公共政策のプロセスを担う政治主体の育成、すなわちシティズンシップ教育について検討する必要性がとりわけ高いと考えられる。本報告では、都市公共政策に参画する市民がいかなる政治的教養を身につけるべきかを検討した。

教育基本法 2 条 3 号に規定する「公共の精神に基づき、主体的に社会の形成に参画し、その発展に寄与する態度を養うこと」という教育目標に照らして考えると、「良識ある公民として必要な政治的教養」(同法 14 条 1 項)の育成にとって、単に政治制度の知識を身につけるだけでは不十分である。政治という営みを、意見や立場を異にする人々と協力して共通の問題を解決する活動として捉えるならば、政府領域のみならず、広く市民社会に関わる公共的活動の実践に関して、判断力や批判力を培うことが求められる。三木清は、「知識階級と政治」(『日本評論』1937 年)という論考で、「政治と云えば、治める側の者のみ関係のあることであって、治められる側の者には関係のないことであるといった考え方が今なお我々のうちに知らず識らず働いている。かような考え方を覆すことが政治的教養の第一歩である」(三木 2017: 111)と述べ、「政治の日常性」ないし「日常的なものの政治性」を強調している(三木 2017: 118-119)。この指摘は、今後のシティズンシップ教育にとっても相変わらず重要な意味をもつと思われる。

ハリー・ボイトの提唱する「パブリック・アチーブメント」という教育法では、チームに分かれた生徒たちが、自分たちの関心のある公共的な課題(いじめ、人種差別の根絶から、遊び場、学校給食の改善に至るまで)において、建設的な変化を起こすためのプロジェクトに取り組む。この実践的な学習プログラムでは、自分たちの暮らす様々なコミュニ

ティの「共同創造者 (co-creator)」として、若者が日常的な「市民政治 (citizen politics)」の能力を育むことに重きが置かれている (Boyte 2018= 2020)。これを模範として導入された東海大学の全学必修教養科目「シティズンシップ」(1 年次生対象) は、問題の背景や解決法等について学生自身が調べて考えることを中心に、社会参加の意味や方法について学ぶ授業となっている。この全学必修の授業において実際に地域で活動することは難しいため、その後の専門科目や課外活動での学生プロジェクトにつながる土台づくりが目指されている (成川 2020)。

都市公共政策への効果的な参画には、政策の構想・策定・実行を試行錯誤しながら模索していく「政策型思考」(松下 1991) が必要であるが、そこには正義論が含まれるべきだろう。「良識とは正しいものと間違ったものとを正確に判別する能力である」(三木 2017: 119) とするならば、良識ある公民に求められる政治的教養には、「ある公共政策が誰のどのような利益を高め、それがどのような意味で公平なのか (あるいは正義にかなうのか) という規範的な思考」(伊藤 2020: 21) が不可欠である。これからのシティズンシップ教育にとって、既存の社会秩序や社会システムに無批判に同調するのではなく、そこに潜む問題を摘出し、何が正義にかなうのかを考える力を養うことが重要であると思われる。

【参考文献】

- ① Boyte, Harry C. (2018) *Awakening Democracy Through Public Work: Pedagogies of Empowerment*, Nashville: Vanderbilt University Press. =小玉重夫監修/堀本麻由子・平木隆之・古田雄一・藤枝聡監訳 (2020) 『民主主義を創り出す——パブリック・アチーブメントの教育』東海大学出版部。
- ② 伊藤恭彦 (2020) 「都市公共政策の課題と都市政治」伊藤恭彦・小林直三・三浦哲司編著『転換期・名古屋の都市公共政策——リニア到来と大都市の未来像』ミネルヴァ書房。
- ③ 成川忠之 (2020) 「シンポジウムへのコメント」総合法政策研究会「2019 年度パブリック・アチーブメントシンポジウム：法とシティズンシップ——地域づくり・都市づくりのリテラシー」『総合法政策研究会誌』第 3 号、ウエストロー・ジャパン。
- ④ 松下圭一 (1991) 『政策型思考と政治』東京大学出版会。
- ⑤ 三木清 (2017) 『三木清教養論集』大澤聡編、講談社。

[公開日：2021年3月31日]

編集後記

名古屋市立大学大学院 教授

小林 直三

Nagoya City University Graduate School Professor

Naozo Kobayashi

総合法政策研究会誌も、第4号の発行となりました。第4号では、名古屋市立大学大学院人間文化研究科の伊藤恭彦教授から玉稿を賜り、掲載することができました。伊藤先生には、研究会を代表して、心から感謝申し上げます。また、今回は、特集として、2021年3月6日に開催されました一般社団法人地域デザイン学会のローカルガバナンスフォーラム主催「都市公共政策と法～持続可能な社会の構築のために～」(共催：東海大学現代教養センター、協賛：総合法政策研究会)での基調講演「都市の正義と公共政策」(伊藤恭彦教授)、パネラーからの報告「環境保護と憲法」(小林直三)、「都市計画と『私法社会』の協働による秩序の創発にむけたエリアマネジメントとガバナンスに関する考察」(塩見佳也)、「都市公共政策と外国人～憲法学の観点から～」(大江一平)、「都市公共政策と政治的教養～これからのシティズンシップ教育のあり方をめぐって～」(中村隆志)の要旨を掲載させていただきます。

さて、今年度は、新型コロナウイルスの感染状況もあり、色々にご多忙な時期であったことかと思えます。しかし、色々な場所で遠隔会議システムが導入され、遠方にいらっしゃる先生方との研究会も行いやすくなった側面もあるのではないかと考えております(先ほどのフォーラムも遠隔会議のシステムでの開催でした)。今後、新型コロナウイルスの感染状況がどのようになるのかは分かりかねますが、次年度以降も、活発な研究活動を進めていくにあたって、皆様のご指導ご鞭撻を賜ることができればと考える次第です。今後とも、どうぞ宜しくお願いいたします。

[公開日：2021年3月31日]

お詫びと訂正

総合法政策研究会誌第 3 号におきまして以下の誤記がございました。お詫びして、訂正いたします。

中村繁隆「シティズンシップ教育としての租税法」9頁(59頁) 【図-法的枠組み】内表記

【誤】 憲法 24 条

【正】 憲法 29 条

総合法政策研究会

〔公開日：2021年3月31日〕

総合法政策研究会誌 第 4 号 (ONLINE)

2021年3月31日発行

編者 総合法政策研究会

発行者 ウエストロー・ジャパン株式会社

〒105-0003 東京都港区西新橋 3-16-11

<https://www.westlawjapan.com/>

© 総合法政策研究会

March. 2021

The Journal of Comprehensive Law and Policy Research Association

No.4

【Invited Article】

A Study on Distributive Justice and Tax Legal Principle

Nagoya City University Graduate School Professor Yasuhiko Itoh (1)

【Article】

Consumption Taxation in Japan on the Importation of Goods by
Commissionaires

—Focus on the EU VAT Directive and the VAT Act 1994 of the UK—

Kansai University Graduate School Professor Shigetaka Nakamura (20)

【Feature】

The 1st Local Governance Forum

Urban Public Policy and Law: Toward a Sustainable Society

Comprehensive Law and Policy Research Association (54)

Comprehensive Law and Policy Research Association