

国士舘大学審査学位論文

「博士学位請求論文の内容の要旨及び審査結果の要旨」

「英国租税制度の研究」

酒井 翔子

氏 名 酒井 翔子
学位の種類 博士(経済学)
報告番号 甲 第39号
学位授与年月日 平成28年3月20日
学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当
学位論文題目 英国租税制度の研究
論文審査委員 (主査) 教授 藤本 公明
(副査) 教授 岩元 浩一
(副査) 客員教授 菊谷 正人
(副査) 客員教授 依田 俊伸

博士論文の要旨

論文題目 英国租税制度の研究

酒井 翔子

英国租税制度の研究

経済学研究科 経済学専攻 博士課程

11-DB004 酒井翔子

論文要旨

2010年に英国初の連立内閣であるキャメロン (D.Cameron)保守・自民連立内閣が発足した。キャメロン政権下において注目すべきは1978年の『ミード報告』(Meade Report)以来の抜本的税制改革案である『マーリーズ報告書』(Mirrlees Review)が公表されたことである。『マーリーズ報告書』では、近年の国際的経済環境の変化を踏まえて、望ましい税制のあり方が検討されており、最適課税論の枠組みの中で所得課税中心の課税ベースから消費課税中心の課税ベースへの転換が提唱されている。この課税ベースを巡る議論は歴史を辿ると、実に1700年代から続いている。したがって、『マーリーズ報告書』は、新しい視点から従来の租税制度を検証し、遠い未来を見据えた税制の構築を謳う一方で、その研究の根底には伝統的な租税理論を基礎として、これまでの租税政策および租税理論の本質的要素が凝縮された報告書であり、今後数十年間にわたって各国の税制改革に大きく反映されるに違いない。しかも、2008年のリーマンショックに続く2010年のギリシャ債務危機により、英国経済はかつて無いほどの落ち込みを見せている。このような状況下において、『マーリーズ報告書』という新たな税制への提言が英国財政の立て直しにどのように機能し、実際にいかなる措置が採られていくのか注目に値する。

博士論文の執筆に際しては、政策的・理論的観点から英国税制の歴史的変遷を辿るとともに、英国で特徴的な現行制度の検討を行っている。さらに、経済のグローバル化や金融技術の発達、欧州周辺諸国の動向により、新たな経済環境下にある英国税制が今後どのように発展し得るかについて考察し、最終的には現在の日本における税制の充実化・税制改革に対する示唆を得ることを目的に研究を進めてきた。

英国税制の研究を進める中で、企業課税制度に関しては、配当課税制度に

における二重課税排除措置、英国独自の減価償却制度、グループリリーフ制度、キャピタルゲイン課税等、英国独自の手法が採られていることが判明した。しかも、いずれの制度においても、欧州諸国の動向により、周辺諸国との課税の公平性・中立性を加味した新たな制度設計への提案・議論が重ねられている。

減価償却制度に関しては、建物に対する減価償却概念が無いというわが国と全く異なる発想のもと、政策的な税務措置が採られており、実に興味深い制度設計となっている。英国では、減価償却費に代わるものとしてキャピタル・アローワンス(capital allowance)という「所得控除」(deduction from income)が認められる。固定資産の投資に対する所得控除(以下、英国の減価償却を総称してキャピタル・アローワンス称す)は 1878 年の「関税および内国税収法」において初めて考案された。「関税および内国税収法」によれば、英国最初の減価償却概念は固定資産の「経済的減価償却」(economic depreciation)を基礎としているように捉えることができるが、当時の世界情勢において、ドイツやアメリカ等の後発工業国による経済的追い上げが目覚ましいものであったことから、減価償却制度の創設根拠としては国内産業の更なる活性化という政策的側面が大いにあったように解される。そのため、減価償却概念が初めて議論されてから 130 年以上経過した現在においても、「政策的に特別な場合」を除いて固定資産の減価償却は認められない。設備・機械に関する減価償却制度で際立つ特徴として、①区分投入金額を基礎とする償却費の算出、②年次投資償却および初年度償却という即時償却制度の充実、③特定の場合における残額調整が挙げられる。

続いて、配当課税制度に関して、英国では 1973 年に導入されて以来、インピュテーション方式(imputation system)が独自の配当二重課税排除措置として 20 年以上に亘り、継続採用されてきたが、1997 年に確立したブレア(T.Blair)労働党政権において、欧州裁判所の採る姿勢に協調する形で廃止され、現在はわが国と同様の受取配当等の益金不算入方式が採用されている。インピュテーション方式にしても、受取配当等の益金不算入方式にしても、①法人・株主間におけ

る二重課税排除、②配当または内部留保を行う場合の課税の中立性を確保することを目的とするものである。これに対して、近年検討されているのは、企業が資金調達を行う場合、株式によるか負債(借入れ)によるかにおける課税の中立性である。両者の課税上の中立性を図る措置としては、①負債に対する利息の控除をこれまでどおり認める一方で、株式に係る「機会コスト」(opportunity cost)相当分の税額控除(tax relief)を認める「法人株式控除」(allowance for corporate equity)の導入を試みる方法、②企業の資金調達方法が株式によるものであろうと負債によるものであろうと支払利子等の控除は認めず、全法人所得に課税を行う方法の検討が行われており、配当課税制度に関する議論は新しい岐路を迎えている。

企業集団税制にあたる英国のグループリリーフ制度では、グループの適用対象が広範に設定されており、75%以上の資本関係のある法人、同グループ法人に属する外国法人の英国支店、さらにコンソーシアム法人にまでグループリリーフによる損益の振替えが可能となる。制度の適用に際しては、損失発生事業年度終了後2年以内の申請を要するが、事前承認等の適用開始時点における特段の手続きは必要とされない。そのため、適用対象法人として100%の資本関係を条件とし、連結関係にある全ての子法人に対してグループ加入を強いるわが国の「連結納税制度」と比較した場合に、「グループリリーフ制度」は極めて柔軟性に富んだ制度である。

ただし、このグループリリーフ制度の柔軟性は、英国法人税法における周辺制度や他の厳格措置の存在を前提に成立している。1988年所得・法人税法のもとでは、キャピタルロスがグループリリーフの対象となることは認められないが、1992年課税利得法において、グループ内の資産移転により生じる損益に対する課税は、当該資産がグループ外へ売却処分されるまで繰り延べられる。そのため、キャピタルゲイン算出法人とキャピタルロス計上法人間の資産移転を通じてキャピタルロスの相殺が可能となる。しかしながら、この規定は法人の自由裁量ではなく、75%以上の資本関係にあり、50%超の「経済的持分要件」を充当するグループ内の資産移転に対して強制的に執行される。この場合、キ

キャピタルロスの繰戻しは許されず、当該キャピタルロス発生事業年度以降のキャピタルゲインとの相殺のみが認められている。

さらに、英国では、キャピタルゲイン税法として、所得税法と別個の法律規定を設け、その他の所得とは分離して課税対象所得が計算される。そのため、キャピタルロスが生じている場合、原則的に、他の所得との通算は認められず、あくまでキャピタルゲイン税法の枠内でしか相殺できない。その一方で、キャピタルゲイン税率は累進税率が適用される所得税との整合性への配慮から、所得税の課税所得金額を勘案して決定される。1992年課税利得法によれば、現在、2つのキャピタルゲイン税率が設定されており、2010年7月23日を基準として、基本的にはその前後に生じたキャピタルゲインに対し、それぞれ18%、28%の税率が適用される。ただし、基準日以後に生じたキャピタルゲインであっても、当該課税年度の他の所得とキャピタルゲインを合算した全課税所得金額が所得税の基本税率適用限度額内であれば、18%が適用される。他の所得と合算し、基本税率限度額を超える場合には、その超過額に対しては28%で課税される。このように、キャピタルゲインは分離課税されているものの、所得税の適用税率を利用している点から、完全な分離課税ではなく、総合課税の要素も含有している。

また、英国では、保有期間の長短に応じたキャピタルゲイン税への配慮は行われていない。これは、ある一定期間を基準として税負担額に差を設けるのは、資産の売却に恣意的判断が介入し、租税回避を誘発させることになりかねないとの理由による。キャピタルゲイン税率は、所得税との整合性を考慮して設定されるとともに、各国の採用する「平準化措置」を設けてないことから、利子・配当等、他の不労所得とキャピタルゲインに対する課税の中立性が重視されているように解される。複数の課税免除措置を設け、他の所得との中立性を重視する英国のキャピタルゲイン税法は、キャピタルゲインの特徴を熟慮した上で構築されており、バランスの採れた制度である。

以上、企業課税制度を中心に本論文のテーマである「英国租税制度の研究」について概観した。企業課税制度に限らず、英国租税制度全体の動向としては、

キャメロン政権による税制改革に伴い、投資先国として、「魅力的」、かつ、「競争的」な法人税制の構築に一貫している。その一方で、同政権下では、所得税の最高税率の引下げと消費税の引上げを合わせて行い、こうした法人税と他税目との組合せである「タックスミックス」の見直しが改革の主流となっている。つまり、所得税、法人税、消費税等、個々の税法枠内で改革を進めるのではなく、全体としての税収中立的な改革が進められているのである。税制改革というと、特定の税制枠内で縦割りの議論されがちなわが国において、こうした試みは参考にされたいところである。たとえば、緊縮予算における基本的方針では、財政赤字の削減と安定的・持続的な経済成長に繋げるための具体的内容が提示され、全額給付型税額控除の導入等、生産的な公的支出・社会保障制度の充実化に力点を置く改革が打ち出された。法人税改革案では、法人税率の引下げ、企業実態を反映させた税制構築、複雑性の排除、公平な税制システムの構築を原則に挙げ、「競争的」な法人税制の確立を目指している。本論文では、こうした英国独自の租税制度について、制度の趣旨、経緯を辿るとともに、必要に応じて、図や計算式を用いて制度全体を検討している。

(3,996 字)

氏 名 朝倉 聖子
学位の種類 博士（学術）
報告番号 甲 第42号
学位授与年月日 平成28年3月20日
学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当
学位論文題目 日本の漬物文化 ―その変遷と特色―
論文審査委員 （主査）教授 原田 信男
（副査）教授 濱田 英作
（副査）名誉教授 松本 伸子（女子栄養大学）
（副査）名誉教授 江原 絢子（東京家政学院大学）


博士論文審査結果の要旨


博士論文 日本の漬物文化 ―その変遷と特色―


氏 名 朝倉 聖子

2016年2月18日

博士学位請求論文の審査結果報告書

主任審査員 国土舘大学大学院グローバルアジア研究科 原田信男 

審査員 国土舘大学大学院グローバルアジア研究科 濱田英作 

審査員 女子栄養大学名誉教授 松本仲子 

審査員 東京家政学院大学名誉教授 江原絢子 

1、提出論文

日本の漬物文化——その変遷と特質

(英訳 ; Japanese pickles culture : Its transition and characteristic)

(A4版日本語 30行組、本文編 267枚 (うち図 10枚)、表 55枚)

提出者：朝倉聖子 (国籍：日本)

資格検定免除承認：2013年12月19日

(国土舘大学学位規定第18条第2項に基づき資格検定を免除し、資格ありと判じた。)

学位申請：2015年11月24日

提出日：2015年11月27日

事前審査：2015年12月10日

審査口頭試問会 (最終試験) 2016年12月22日

最終提出日：2016年2月1日

公聴会：2016年2月5日

2、論文の要旨

本博士学位請求論文 (以下、本論文という) は、以下の構成からなる。

序章

第1節：漬物の存在意義と本研究の目的 / 第2節：研究内容 / 第3節：本稿の構成

第1章：古代の漬物

第1節：本章で用いる史料の内容 / 第2節：漬物に用いた素材の種類 / 第3節：調味料の種類と漬け方

第2章：中世の漬物

第1節：漬物の素材と漬物名 / 第2節：料理書・御成記・茶会記にみられる香物 / 付論：

萱津神社の香物神事

第3章：近世の漬物

第1節：料理本などにみられる漬物／第2節：糠を用いた漬物／第3節：町人が1年に食べた漬物／第4節：落語『長屋の花見』にみる、ダイコンの漬物

第4章：近代の漬物

第1節：近代の献立における漬物の意義／第2節：地域にみる漬物の現状／第3節：漬物の販売と購入

第5章：現代の漬物

第1節：漬物の摂取量と購入量／第2節：漬物の購入量／第3節：漬物の生産量／第4節：若年層にみる漬物の認知度と、志向の状況／第5節：雑誌『栄養と料理』の献立にみられる漬物／第6節：学校給食にみられる漬物

終章：通史としての漬物文化

第1節：古代／第2節：中世／第3節：近世／第4節：近代／第5節：現代／第6節：現在の漬物とその将来

本論文は、日本における漬物文化の変遷と、その特質を論じたものである。日本の米飯を中心とした伝統的な食事の構成において、漬物は極めて重要な位置を占めてきたが、これを正面から取り上げた研究は、ほとんど皆無に近かった。ある特定の時代の漬物についての研究や、農学あるいは食品科学の分野から漬物を対象とした考察はあったが、今日に伝えられる文字史料を基礎とした通史的分析は行われなかったため、漬物の実態や変遷に関しては不明なことの方が多かった。漬物とは、食材を塩・醤油・味噌・酢などの調味料、あるいは酒粕・糠・麴、または調味液に漬け込んだ食品で、一種の発酵によって保存を利かせるとともに旨味を引き出すという特性がある。広義には野菜のほか魚・肉・穀物・果実なども漬物に加工されるが、本論文では論述の対象を野菜に限っている。魚や肉などの漬物は、その化学現象が野菜とは異なり複雑で、かつ膨大な論考を要するところから、この判断は妥当と思われる。

本論文は、古代から現代に至るまでの漬物関係史料を幅広く収集し、膨大なデータから通史的に考察した点に最大の功績がある。つまり古代の漬物の種類や調味料を含む実態分析から始まり、中世に香物と梅干（ただし梅干は果実であるため考察からは除外されている）という漬物が、本膳料理との関係で登場したことや、近世には米糠を用いたたくあん漬や糠床漬といった新しい漬物技術が確立されると同時に、それらが販売の対象となって専門の漬物屋が出現し、さらには美味を追求して複雑な漬物が考案されたことや、どのように食されていたのかなどを、史料に基づいて明かにしている。そして近代には、明治以降新たに移入された野菜が漬物に加わるとともに、大量生産が行われ、軍隊や工場などでの集団的食事の場に提供されたことや、少量の漬物を衛生的に個別包装して販売拡張が図られてきた過程についても、いくつかの興味深い指摘を行っている。さらに現代では、漬物の現在と将来に関して考察を加え、米摂取量との関係から漬物の位置が低下してきたことを、統計資料などを用いて指摘するとともに、アンケート意識調査などから、塩分摂取過多などに留意しつつ漬物の嗜好性を高めるなどの工夫が必要だと結論づけている。総じて本論文は、歴史的な史料を良く収集し、食品・調理学的な立場から、日本における漬物

の変遷と特質を論述した点に高い評価が与えられる。

以下、提出された論文内容を、その構成順に要約する。

序章では、漬物の定義を明確化するとともに、その存在意義を指摘した上で、研究史に触れ、本論文における研究の目的および方法論が述べられている。そして本論の第1章では、古代の漬物について、『大日本古文書』の一部として刊行された正倉院文書をはじめ、出土遺物である木簡や古代の本草書『本草和名』および行政手引き書である『延喜式』のほか辞書的性格を有する『倭名類聚抄』から、漬物に関する記述および漬物とする食材について史料を広く収集し、これらを分析することで古代における漬物の具体相を明らかにしている。すでに、この分野については、関根真隆『奈良朝食生活の研究』の先駆的研究があり、漬物についても論及されているが、本論文では、その後に発掘された木簡を加味して漬物の素材別に考察を深めたほか、歴史学者の関根氏では果たすことのできなかった調理学的な見地からの分析を加え、古代の調味料や漬け方についても、実に多様な漬物が存在していたことを指摘している。とくに特徴的な調製法を駆使した菹(ニギ)や須々保理漬・荏裏(ヱツミ)などといった漬物の実態が分かって興味深い。

第2章では、古代のように統一かつ包括的な史料を欠く中世の漬物について、この時代に成立した料理書のほか、本膳料理が供される御成献立や懐石料理が出される茶会記などから、漬物に関する史料を幅広く収集し、その分析から中世における漬物の特質を的確に指摘している。かつて漬物の素材はウリとナスの塩漬けが主体であったが、中世になると、味噌漬を本義とする香物が出現するようになり、やがてダイコンも漬物に用いられるようになる。確かに香物の出現は、『四条流庖丁書』からの分析が示すように、本膳料理とセットとなったもので、かつては飯の脇に置かれた焼き塩や山椒などに代わって、飯や湯漬けに添えられる香物が重要な位置を占め、飯に不可欠の存在として、茶会の懐石料理にも香物が添えられるようになったことなどを明らかにしている。さらに付論では、現あま市にある萱津神社の香物神事への分析が加えられている。これは名古屋の熱田神宮に香物を献納する興味深い神事であるが、その内実を現地調査や広く収集した近世関係文献から分析を行い、香物の古型がウリ・タデ・ナスであったことや、この神事の成立がほぼ本膳料理の成立時期に重なることなどを推論しており、著者の中世香物論に一定の裏付けを与えている。

さらに第3章では、比較的豊富に残される近世の料理書・料理本から、膨大な漬物関係史料の収集・分析が行われている。まず近世には漬物の主な素材となるダイコンの生産が著しく展開し、地域名産品や漬物専用のダイコンまでが出現したことを論じた上で、この時代における漬物の実態を考察し、米の精白によって増加した糠の利用が、広汎に行われるようになった点を強調している。つまりダイコンのたくあん漬の出現・普及と比較的簡便な糠味噌床漬の社会的浸透が、近世における漬物の最大の特色であるという興味深い指摘がなされている。さらに農書や地理書などを利用して、著名な練馬ダイコンのたくあん漬の製法や販売についても論及している。またダイコン以外にもさまざまな野菜に利用できる糠味噌床漬の製法や特徴についても、多くの料理書・料理本から明らかにするとともに、複数の野菜を手の込んだ製法で作る漬物の登場などについても考察を加え、近世に漬物文化が著しい展開をみせたことを論証している。本章では、具体的に漬物を素材別・漬

け方別・名称別に分類し分析を加えることで、その実態解明に迫っており、その功績は大としてよいだろう。また江戸の町人の日記から、漬物がどのように食膳に上ったかを分析したほか、落語の『長屋の花見』を素材として、たくあん漬とダイコンの糠味噌漬が、庶民の食生活に重要な役割を果たしていたという興味深い指摘も行われている。

第4章では、近代の漬物を扱い、この時代に発生した軍隊や工場での集団給食で、漬物がどのような位置を占めたかを検討している。ともに食事献立に漬物は必ず登場するが、体力が勝負となる軍隊では他の副食が豊富であったのに対し、女工たちなどの食事においては漬物が主菜的な位置を占めており、近代資本主義の最先端では貧相な食事が供されたが、その場合にたくあんなどの漬物が大きな役割を果たしたという指摘も興味深い。また『軍隊料理法』などの料理書には、漬物の製法が詳細に記されており、隊内でも調理されていたが、やがて後には、漬物の工場における大量生産が始まり、少量の個別包装で衛生的な漬物販売が行われて、漬物の供給形態を大きく変えていったことも明らかにしている。なお、本章では史料的には明らかにしがたい地方名産の漬物についても、現地調査などを基として、在来野菜の多い山形県における近代の事例を紹介している。

さらに第5章では、現代の漬物について、各種統計資料や独自のアンケート調査および料理雑誌や学校給食の献立から、詳細な分析を行っている。とくに近年では、白菜漬やたくあん漬の需要が著しく減少しているが、これを米摂取量の変化との関連性から論じたほか、代わりにキムチが新たに生産量を増加させたことなどを明らかにした。また今日では、食品衛生管理や健康問題から、基本的に工場製の漬物では加熱殺菌が義務づけられるため、発酵が続いたまま販売されているものは皆無に近いことや、減塩への留意から保存料が加えられ、賞味期限が短くなっていることなどを強調している。そして副食が比重を増した現代では、漬物の需要が大幅に低下しているが、低塩化を維持しつつも食味を重視した嗜好品としての漬物を志向すべきだと結論づけている。

最後の第6章は、通史的観点から漬物の歴史的特質を概観したまとめとなっている。以上、本論文は、古代から現代までの各種文献史料を調査・収集し、これに基づいて各時代における漬物の特徴を通史的に論じた点に大きな特徴が認められる。これまで断片的にしか扱われてこなかった漬物について、その種類や調味料・製法などを具体的に明らかにしつつ、食生活における漬物の歴史的な位置づけを試みたもので、日本における漬物文化研究に貴重な一石を投じたことに疑いはない。

国士舘大学大学院学則第51条に基づき、以上の諸点を踏まえて慎重に審査した結果、学位請求のために提出された本論文を、審査員一同の責任において、合格と判ずるものである。

ただ本論文は、内容的には十分な考察を行ったものとして評価されるが、論文作成の体裁上、若干の問題を要する部分も認められるので、この点の修正が望まれる。