

## 税政策学について

### 政策税制

#### 1.1 政策とは

大辞林第二版によると、「政策」とは「(1) 政府・政党などの、基本的な政治の方針。政治方策の大綱。政綱。(2) 政府・政党・個人や団体・企業などが、その目標達成のための手段としてとる、特定の方法・進路。」とされている。すなわち、一般的な用語では「政策」を政府・政党の基本的政治方針という意義と、個人や団体・企業も含めた方針と両意義がある。企業の「経営政策」とか「人事政策」とかいわれるものが後者になる。

また、「政策」は研究機関やシンクタンクなど民間から提言・提案されることもあるが、それを採用するか否かを決するのは政府や政党であるから、この場合には最終的には、政府・政党の行うべき行動ないしその方針の意義になる。

次に、「政策」を「特定の方法・進路」ととらえた場合には、基本的な目標を表明したのから始まって、それを具体化するための手段・方法を定めた下位レベルの「政策」まで、手段・目的連鎖を構成すると考えるのであるが、そうするといわゆる「施策」や「事業」といった用語も「政策」として一括されることになる。実際、行政管理学や行政実務では、行政自らが策定し実施し得るのは、「施策」や「事業」のレベルで、立法作用ではないことから、これら具体的なプロジェクトなどをも含めて「政策」という包括概念が定着している。

#### 1.2 政策税制における「政策」と政策税制の意義

では、「政策税制」にいう「政策」はどのようにとらえるべきであろうか。まず、政策税制における「政策」は、租税自体がまず法律によって創設・改廃されることから、政府や政党の行うものに限られ、個人や団体・企業の方針等が除外されるのは当然である。同様に、税制に手を加えることによって達成すべき「政策」ないし「税法の企画・立案」が行政機関によりなされるにしても、それは閣議決定により「政府」の方針として国会に提出されること、民間・業界団体からの要望や提案であっても、政党がその採否等を決定し、政党が政治方針としてまとめるのであるから(いわゆる「党税制調査会」の「税制改正大綱」を想定されたい。)、行政レベルの「施策」や「事業」は含まれないと解する。

そうすると、「政策税制」は、「政府や政党が、一定の政治方策を策定し、その目的を実現させるために、租税を特定の目的実現のための道具として、租税法の立法によって用いるもの」と解することができる。

このように解すると、前掲の租税の基本概念は含まれないように思われる。実際、政府税制調査会による平成 12 年 7 月の「わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択 -」答申では、「特定の政策目的を実現するための政策手段として、租税特別

措置等があります。これは、基本的に特定の人々の負担を軽減することにより、特定の政策目的の実現に向けて経済社会を誘導しようとするものです。このため、租税特別措置自体は、『公平・中立・簡素』という租税原則に反するものとなります。

したがって、租税特別措置等については、そもそもその特定の政策目的自体に国民的合意があるのかどうか、政策手段として税制を用いることが本当にふさわしいのかどうか、『公平・中立・簡素』という原則より優先してまで講じるだけの政策効果があるのかどうか、政府による裁量的な政策誘導になりはしないかなどについて、慎重な検討が求められます。また、公的サービスの提供に必要な租税の量を一定とすれば、特定の人々に対する負担軽減は他の人々の負担増加につながるものであることも忘れてはなりません。」とする。

しかし、「簡素」という原則には反せざるを得ないものの、「公平・中立」という原則に必ずしも反するものとはいえない。すなわち、そもそも租税法は法であり、その法の究極にあるのは「正義」すなわち「租税正義」と理解することができるからである。したがって、「政策税制」が、「租税法律主義」の原則に従って法律として成立する以上、法に内在する制約を包摂することにより、概念上は「負担公平の原則」や「平等主義」も「法の正義」として認めることができるのであるから、真の「政策税制」であれば、本来の租税の定義と相容れるものと解する。

### 1.3 政策税制の存在意義

租税の意義は、国家等公共団体の維持・活動費用を国民において、法律に基づき対価性無く能力に応じて平等に自弁するもの、ということが出来る。したがって、財政学・マクロ経済学的には、財政支出に充てる「歳入」を目的としていることとなる。

しかし、現代の租税を認識するに際しては、租税特別措置法を中心とした政策税制を看過することはできない。もちろん、この政策を実現するに当たっては、歳入を犠牲にする、すなわち租税を軽減するものもあれば、歳入の充足とは関わりなく重課をはかるものもある。

租税の定義において、ほとんどの論者の定義の一部あるいは重要な要素として「均等性」や「公平性」が重要視されている。また、経済学の租税に対する古典的・伝統的アプローチである、アダムスミスの租税4原則、ワグナーの租税9原則においても「公平」は原則として挙げられており、この「公平」とは、租税犠牲説と租税利益説の争いのあるものの、一般に租税の応能負担を現すとされている。そして、この応能負担の原則は、所得の再分配機能につながるものと解するところ、現実的には、それらの原則や機能を犠牲にしつつ、特定の政策の実現を目的とする政策手法は、今や一般的なものと理解することができる。

実際、ジョン・メイナード・ケインズやアルピン・ハンセン、リチャード・マスグレイブに代表される近代経済学者の租税理論は租税政策は財政支出政策と平行して行われるべき景気調整策である、ということが出発点になっているといって差し支えないと解するところ、近年の所得税特別減税はまさにその手法を取り入れたものと解すべきであろう。

かかる経済学てきないし財政学的な見地からの租税特別措置を、それが法律であり租税法律主義に反しないからという理由をもって、法理論学においてそのまま受け入れることはできない。法理論学には、憲法の定める国民主権主義、平等主義の見地からの理論分析

アプローチが必要である。実体だけ法形式をとっていても、もっぱら経済学や財政学に基づく要請としての特別措置は、場合によっては一部の国民型の国民の犠牲の上に成り立つと解される場合は、その租税政策立法そのものの違憲をも当然に視野に入れることとなるからである。

一方、「一定の条件のもとに、そのような政策税制の必要性を認めざるをえない場合がある。したがって、現代租税制度をめぐる法理論的課題は、従来から提起されてきた租税制度の法的存在理由（公共性）にかかわるものと、いわゆる政策税制の意義と範囲または限界をめぐるものに大別できる。しかし、同時に、現実の租税制度にあっては、しばしば両者が区別しがたく混在していることも否定できない」という現実もある。そこで、かかる政策税制の意義については、申告納税主義及び参政権をもって国政に参加する国民主義を追求すると、租税制度のすべては憲法に戻って考えることとなるのである。

#### 1.4 政策税制の手法

政策税制は、土地税制、産業税制、金融税制等々、多々の分野に跨るが、土地税制はその嚆矢といえよう。

思うに、政策税制の手法の多くは、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」という憲法 30 条の規定に対し、義務のみを定め反対の権利が明確でなく、少しでも納税額を低く抑えたいという心理に働きかけることによって目的を達成しようとする。卑近な言葉でいえば、「政策税制とは馬の鼻先に人参をぶら下げたり、馬のいやがる臭いの元をぶら下げたりして、前に走らせたり横や後ろを向かせたりする手法」というわけである。

ここに、政府等統治者における政策目的を達成するために税制を利用する効果が見出せることとなる。

かかる心理の根底には、税は国家権力（統治権）に基づきいかに確実に多く取るかとする「国庫主義的租税観」と、税は取られるものであり、人民はその搾取からいかに逃れるかとする「人民主義的租税観」の 2 つの見解の相克があるものと考えられる。したがって、課税関係において、軽減の特例や加重負担の特則という措置を講じることが、政策目的を達成する上で有効な誘導手段として定着していくこととなる。この心理作用を払拭するには、納税の義務を定める憲法第 30 条の規定につき、「義務と権利は表裏をなし、国の行政に直接すべての国民が関与できるという面においては、…『参政権』と同質とみうるところから、『納税権』といてよい」（注 1）とする「国民主義的租税観」に基づく理解がより深く浸透すると、かかる誘導手段としての政策税制はある程度淘汰されていくこととなる。

とはいつても、特に法人においては、少しでも多く収益（所得）を得、配当として出資者に還元するとともに雇用を確保することを前提とすると、法人ないし産業全体として、自らに有利な税制を要求することもあり得ることと首肯できる。そこで、政治権力と産業界・圧力団体が結託し、政策税制が悪用されると、歳入の欠缺のみが残り、有効な政策目的の達成とは無縁となる虞もあるのである。

（注 1） 松沢智、「租税法の基本原則」14 頁。また、松沢智「租税手続法」16 頁以下参

照。

## 2.1 トン数標準税制の導入

トン数税制は、法人税課税に代替する形で導入された「外形標準課税制度」ということができる。トン数税制は原則として対象企業の事業利益、資本収益の有無または多寡に関わらず、船会社等が保有する船舶の運航純トン数（注17）に連動して課税される仕組みの税金である。

欧州のトン数税制といっても、すでに導入済みのノルウェー、オランダ、ドイツと英国、また導入に向けて審議中のデンマークでは、その制度は若干異なる。本稿では、同税制を論ずるのが主題ではないため、簡単にご紹介することをお許しいただきたい（注18）。

さて、トン数税制は、選択により、海運業務により稼得した実際の企業利益の代わって、船舶のトン数を基準として計算したみなし利益につき法人税が課される。海運業務以外については海運業務と切り離して、引き続き現行の法人税により課税される。

トン数税制選択にかかるメリットとして、船隊のトン数に従って課税標準が固定されることにより、不確定な収益見通しではなく、あらかじめ負担すべき税額の予見可能性が極めて高くなる。また、その税負担は、低水準の支払いですむという恩恵を受け、これらにより、納税負担というコストが確実に、単純明解かつ低水準になることが見込まれるのである。また、投資家サイドにしてみれば、かなり正確な企業収益の予測とそのディスクロージャーにより、見通しが著しく高まる。

ただし、デメリットとして、外形標準により租税債務額が確定するため、企業は、実際に海運業務に関して営業損失が発生したとしても、納税金額が発生し、かつ損失の繰越ということもあり得ない。

トン数税制は法人税にかかる本法であり、納税の時期、納税申告の時期、滞納に対する延滞税・罰金料、上訴の権利等の、管理上および手続き上の問題に関しては、通常の法人税法すべてが適用される。

英国の場合、トン数税制の選択者に「船員訓練」を実施し、自ら行うことができなければ抛出金を支払う義務を課しており、これは英国のトン数税制固有のものである。

また、各国ともトン数税制は、政策税制ではあるものの租税特別措置法によるものではなく、法人税法本法の改正が財政法によるものである。

## 2.2 日本におけるトン数標準税制の導入

平成19年12月13日に公表された自民党の「平成20年度税制改正大綱」により、日本においても「トン数標準税制」が提案された。

これは、「四面環海のがわが国にとって、安定的な国際海上輸送を確保することは重要な課題である。その安定輸送の核となるべき日本籍船・日本人船員の計画的増加を図るため、非常時における国際海上輸送に係る航海命令等の制度化に併せて、日本籍船に係るみなし利益課税（いわゆるトン数標準税制）を創設する。」とされている。

諸外国では法人税法本体で制度化されているが、大綱を読む限りにおいて、日本においては租税特別措置法で制度化されるようである。海上運送法に規定する安定海上運送確保計画（仮称）の認定を受けたものが、本制度の適用を受けようとする事業年度開始の日の

前日までに納税地の所轄税務署長にその旨を届け出ていることが前提となっている。

同じく平成 19 年 12 月 19 日に決定された財務省の「平成 20 年度税制改正大綱」にも、「7. 外航海運事業者の日本籍船による収入金額の課税の特例の創設」海上運送法の一部改正に伴い、青色申告書を提出する法人で、海上運送法の一部改正法の施行の日から平成 22 年 3 月 31 日までの間に改正後の海上運送法に規定する安定海上輸送確保計画（仮称）の認定を受けたものについて、日本籍船の運航トン数に応じた利益の金額に基づく所得計算を選択することができる特例を創設する。本特例の所得計算において、 $A$  が  $B$  を超えるときは、その超える部分の金額を損金の額に算入し、 $A$  が  $B$  に満たないときは、その満たない部分の金額を益金の額に算入する。なお、本特例を選択する場合には、その適用を受けようとする事業年度開始の日の前日までに納税地の所轄税務署長にその旨を届け出るものとする。

日本籍船による収入金額に係る所得金額

日本籍船の運航トン数に応じた利益の金額

（注）運航トン数に応じた利益の金額は、100 純トン・1 日当たりのみなし利益の金額に運航トン数及び運航日数を乗じた金額とする。100 純トン・1 日当たりのみなし利益の金額は、次のとおりとする。

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| 1,000 純トン以下             | 120 円 |
| 1,000 純トン超10,000 純トン以下  | 90 円  |
| 10,000 純トン超25,000 純トン以下 | 60 円  |
| 25,000 純トン超             | 30 円  |

なお、安定海上輸送確保計画の認定を取り消された場合には、上記の制度により損金の額に算入された金額の合計額をその取消しの日を含む事業年度の益金の額に算入する。」とされた。

今後、法案成立に向けて、詳細が詰められていくこととなる。

### 2.3 トン数標準税制の導入に向けた取り組み

トン数標準税制は、小職が初めて日本に紹介した税制である。もう、10 年近く前になるであろうか。ノルウェーのトン数標準税制の導入を知り、それに継ぐオランダ、ドイツ、英国など、平成 12 年以降、数次にわたり渡航して実地調査もしてきた。そして、日本の外航海運にも、イクオール・フットィングの観点から、同様な税制が必要と考え、国土交通省海事局や日本船主協会（業界団体）の委託調査を受け、また外航海運税制研究会の座長も務めると同時に、数本の論文も発表したりフォーラムや日経新聞のインタビューに対応したりして、同税制の日本への導入を促進する一翼を担ってきた。

民間人でも、政策税制を策定できるのである。

### 2.4 松沢税法学と「税社会学」「税政策学」

松沢先生は、TKC の会報「TKC 平成 13 年 2 月号」に次のとおり著されている。

「1. 『税社会学・税政策学』の意義

『税社会学 (Tax Sociology)』とは、社会に存在している税法規が現実に、いかに機能しているか、税法規が社会のいかなる事実や権力によって立法され社会に実在しているかの社会的因果法則を法的視点から発見し、これにより租税法の立案・改正に役立てようとする税法学の一学問である。もともと、法が制定され存在していることと、実際に社会において、その法がどのように行われているかということは別問題である。そこに、実際に社会に行われ生きている法を探求する必要がある。そして、もし両者に乖離があればその原因を発見することによって、正しい法とは何か、法の正義に合致する法解釈学はいかにあるべきかが可能となり、或いは法の改廃にも資することになる（松沢智『税社会学の意義・方法論』日本税法学会編「税法学」519号19頁参照）。

そして、これを前提として、規範としての租税法の目的を達成するためには、いかなる租税法規が立案・制定・運用されるべきかという法政策学を研究する学問を『税政策学』（Study of Tax Policy）といい、これも税法学の一部門として位置づけられる。従来の租税政策は、財政学、経済学という視点から、専ら国の税収確保の維持に傾斜する。これに対し税政策学は法的視点から一定の限界のあることを明確にしつつ、規範学としての租税法の目的を実現し、税負担の平等と主権者である納税者の利益を確保するため、法律学としての立法政策の法理を研究する学問である（松沢智『相続税に関する税政策学』租税法学会編「租税法研究」23号45頁参照）。

## 2. 何故、いま「税社会学・税政策学」の学問が必要なのか

世の中に施行されている税法規の中には、私達の社会常識からみて、どうしても疑問であると考えられるものも存在する。しかしながら、国会が議論の末に制定した税法規だから間違いないだろうし、お上にさからうことは許されないことだと考えて争うこともしないで当局の示された通達に基づく法解釈に従って仕事をしている職業会計人も少なくない。

しかし、税法は争うことにより法解釈が発展する。法の根本には正義があり、租税法が法律である限り、『租税正義』が存在する。したがって、正義の根本理念である社会通念、常識に反すると思料するならば当局が是正しない限り、司法裁判所の判断を求め、訴えの提起に踏み切り正義を実現する必要がある。そのための一つの手段となるのが『税社会学』『税政策学』なのである。現実の実務において、法解釈につき従前の取り扱いに誤りがあると考えれば、何故誤りと考えるのか、どこに原因があるのか、法改正が必要ではないか等を法規範学の立場から解明するのであり、それが『税社会学』『税政策学』なのである。職業会計人である税理士が納税義務者に対し適正な納税義務を実現させるという使命（税理士法第1条）を果たすためには、当該租税に関する法令が適法でなければならないのである。

そのため、当該税法規が社会通念からみて誤りではないかと考えられるにもかかわらず、そのまま、その税法規の解釈通達を適用してしまうのは税理士の使命違反であるといわなければならない。通達は国家行政組織法第14条第2項によって上級庁の下級庁に対する訓令であって、何ら国民を拘束するものではない。既存の取り扱い通達が存在している場合に、その誤りを指摘して是正するよう申し立てても当局がこれに応じないとき、そこに求められるのは、正しい思考力と、断固、租税正義を実現させようとする決断力なのである。

る。これが「法律家」として求められる税理士の理想像なのである。権力に阿ず、時勢に流されずに断固、法の正義を貫くことが必要である。

そのためにも、「税社会学」「税政策学」を研究し、税務当局に対して「納税者を代理する資格を持つ税務の専門家として、個人納税者にその個々の事件において、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を与え、加えるに、行政制度について見識のある批判を加える能力があるから、行政事務全般にわたる牽制として役立つのである」(シャウブ使節団第2次日本税制報告書附録書『納税者の代理』より引用)と説かれているのであり、これが税理士の『法律家』としての責任なのである。( <http://www.tkcfnf.or.jp/19ao/kaityou1302.html> 参照。)

## 2.5 必要な税制改正は提言できる学会に

我々の所属する「租税法務学会」は、松沢理論を求心力として結集した、実務家を中心として学者も参画する実務界的要素の濃い団体である。実務家でこそ知ることができる「税制の不合理」を探し出すことができる学会である。

このとき、「税法として法制化されているから仕方がない」とあきらめるのではなく、  
裁決事例研究と税務弘報誌への公表を通じて、「司法」の解釈を先導する。

学術団体として、改正すべき点は、税目を問わず、また手続法か実体法かを問わず、  
税務弘報誌その他の媒体を通じて公表し、「税政策学」の実践をしていく。

等の活動を視野に入れて、本年も活動していきたい。