

# 政権交代と税制

伊藤 悟

はじめに

- 一 日本の政権交代と消費税論議
  - 二 フランスのエコタックス税制論議
  - 三 政策税制の本質
  - 四 理論税制の探究
- おわりに

はじめに

税は、基本的には、私経済主体である企業と家計から公経済主体である政府（中央政府、地方政府）への財（貨幣）の移転という経済現象である。しかし、税の根底には、国家主権に基づく課税権力の行使による税徴収であるという

政治現象がある。そして、民主国家での税課徴は、基本的には議会において税成文法としての税法や税条例の税制定法立法、そして、その税制定法に基づく税法執行（税法行政および税法裁判）が要請されている。税は、最終的には「法律なければ課税なし」という税法定原理<sup>①</sup>に基づく法現象である。さらに、現実の税制は、あらゆる科学的知見を踏襲し、立法過程での論議により精査され体系化されている。税の研究が総合社会科学であると言われる所以も、ここに<sup>②</sup>ある。

現実の税制は、立法過程において、経済的研究、法的研究、会計的研究、等々の成果を民主主義的政治過程において政治的フィルターで精査され税法として成り立っていると見ることができ。税制は、究極的には、税法によるものである。近時、税法研究においても、従来の実定法の解釈学的税法研究のほか、税法立法過程の検証が重要であるとの認識も提示<sup>③</sup>されている。

民主国家は、議会制定法による統治下にある。これが「法の支配」である。しかし、現実的には、「人の支配」とも見られる政党支配が重きをなしている。それゆえ、政権支配者である与党の意思が税制にも反映される。その税制が市民の意思であるかは、現代政治、特に選挙における投票率の低さなどからみて、疑問も提起<sup>④</sup>できる。しかしながら、現実社会において、現行税法に基づく税課徴が強制的に実行される。

ところで、経済は、漢語では「経世済民」（世をおさめ、民をすくう）の略語であるとされ、財の移転・管理などを意味する英語の経済 *economy* とは異なる意味をもつものとして理解されてきた。民主国家の法と政治も、市民のための社会システムとして理解すべきである。日本国憲法前文において「国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する」と規定

しているのは、この趣旨である。現代国家としての資本主義および民主主義国家の税制は、市民の福利のためにあるべきである。税を取り巻く経済、政治、法は、市民の幸福のためにあるべきである。その意味において税法は、市民のためのものであり、税行政組織にとつての税課徴の道具ではなく、市民の権利保障の道具であるべきである<sup>⑤</sup>。

「税は市民の幸福のためのもの」、「これを税分野における「正義」と言えば「正義」であるかもしれない。しかし、「正義」基準も、現実的には、政党支配により変質を余儀なくされる。結果、税分野に「正義」（あるいは「租税正義」という倫理（または哲学）基準は不整合である。これは、単に税法立法過程において示唆を与えうるが、基本的に法定原理に基づく税法（科）学に倫理基準は存在し得ない。そして、結果としての税制、税法令が市民の幸福を保障するものであること、このことが社会システムとしての税に期待されている<sup>⑥</sup>。また、税を研究する税法学の使命も市民の幸福保障追及にある。

本稿で考察するのは、「政権交代と税制」との関係である。税制は、政党により異なるべきか。この問題提起は、各政党がそれぞれ異なる政策をもち、その実現のための税制論をそれぞれ有していることを前提としている。つまり、税制は、政権政党の政策実現のために、政権色のある税制論議が展開され、これを前提に成立しているものと考えられる。しかし、現実には、その税制論が税制改正法案として議会審議を経て実定税法立法されるかは、選挙に基づく議会構成や政争による与野党構成にもよる。議会において安定的絶対多数を占める与党政権による税制改正法案であれば、野党や世論からの反対意見があるとしても、結果として法令として決議されるであろう（消費税法の成立は、大型消費税導入をしないという公約に基づき多数を占めた自民党による強行採決であった）。また、与野党が税制改正に関して常に対立するとは断言できないところもある。本稿は、政権交代を通じてなされる税制改正の具体的事例を基に帰納論

から導かれる政権交代と税制との基本関係を考証し、その帰結として、政権交代と税制改正に関する諸関係の中から演繹論から理論上または基本的な税制（「理論税制」または「基本税制」）を導くことができるものと考えている。換言すれば、本稿は、いわゆる「政策税制」ではない税制について考証するための一論稿である。なお、基本的には、税制は、財政支出をとまなう政策実現のための財政収入であると考えられる。この意味では、すべての税制は政策税制となる。しかし、従来の政策税制の理解としては、「特定の政策目的」をもつこと、そして恒久的ではない暫定的な税制が政策税制とされてきた。本稿も、この理解を前提としている。税研究者は、この政策税制とは異なる基本的なかつ理論的な税制（以下、本稿では「理論税制」とする）というものがあると考え、その探究をなしてきた。筆者もその一人である。

検討対象となる事例は多くある。本稿では、二つの事例を検証する。一つが日本における消費税、今一つがフランスのエコタックス論議である。いずれも二つ以上の異なる政権において論議されてきたものである。二例から十分な帰納論的結論が導かれるか疑問もある。ここでの論述は、一つの仮説でしかないとも言える。

なお、本稿は、政権交代の政治学的分析をするものではない。本稿は、一税法学研究者の論考であり、税という総合社会科学的存在に関する拙論を展開するものである。

## 一 日本の政権交代と消費税論議

### 1 消費税法の成立・展開

消費税が日本に出現したのは、一九八八年（昭和六三年）税制改正による消費税法（昭和六三年二月三〇日号外法律

第一〇八号公布)の成立によるものである。これは、自民党単独政権下における竹下登首相政権による強行採決の結果であった。<sup>(7)</sup>これ以前、日本の大型間接税である「一般消費税」の検討は、福田赳夫内閣の下、当時の政府税制調査会の「一般消費税特別部会」(昭和五三年八月設置)を中心になされ、その後、大平正芳内閣にて「昭和五四年の税制改正に関する答申」(昭和五三年二月二七日)としてまとめられたが、大平の急逝により、法案提出までに至らなかった。<sup>(8)</sup>最初の法案提出は、中曽根政権下での「売上税法」案(一九八七年(昭和六二年)二月「売上税法案」等の税制改革関連法案を第一〇八回通常国会に提出)であった。<sup>(9)</sup>しかし、これは、野党と世論の反対のほか与党内でも反対意見が出され、廃案となった。自民党の消費税導入の政治的主張は、竹下政権にて、消費税法の強行採決によって結実する。消費税法の施行は、その翌年、一九八九年(平成元年)四月一日からであった。正に、消費税創設は、平成税制の始まりであった。その税率は、三%であった。しかし、野党の反発、世論の反対は、根強いものがあつた。

消費税法制定当時の消費税に関する賛否は、自民党が賛成、非自民が反対という基本構成として認識された。これは、いわゆる五五年体制に基づくものである。この体制での消費税論議は、非常に理解しやすい与野党間対立を示していた。その例として、消費税法施行後の一九八九年(平成元年)七月の参院選挙の結果、消費税廃止を公約した社会党の参院での躍進(社会党の土井ブーム)があり、いわゆる衆参ねじれ国会現象が起き、社会党は、参議院において「消費税法を廃止する法律案」(第一一六回国会参法第一号)<sup>(10)</sup>を提出し、同年二月一日に可決までしたことがあげられる(衆議院で廃案となる)。

その後の日本政治動向は、政治汚職、腐敗といえる事件が次々と発生し、国民の政治不信をもたらし自民党単独与党と野党第一党社会党という五五年体制の崩壊へと向かった。結果として、一九九三年(平成五年)の総選挙により、

日本新党代表の細川護熙が非自民の賛同を得て首相指名され、五五年体制は終焉した。細川政権は、消費税三%を廃止し、税率七%の国民福祉税を一九九四年(平成六年)二月三日に提案するが、即日、撤回した。<sup>(11)</sup>その後、新政党の羽田孜政権へと続き、五五年体制に基づく、消費税の賛否論対立はあいまいなものとなった。特に、自民、社会、さきがけの連立による社会党党首であった村山富市を首相とする連立政権において、一九九四年(平成六年)一月に成立させた税制改革関連法案<sup>(12)</sup>に基づき、地方消費税の導入と消費税等の増税(三%から五%に増税、うち地方消費税一%)を決定し、これを自民党の橋本龍太郎内閣が実施するという事態となった。これにより、見方によつては、日本における消費税賛否論は、かつての自民党が賛成、社会党が反対という対立構造を失ってしまった。その一因として、消費税の福祉目的税論がある。

消費税反対、廃止論は、全くなくなったとは言えない。しかし、その影響は小さい。自民党一党政権体制は、二一世紀初頭にはなくなり、自民党と公明党とを中心とする連立内閣が続く、自民党の小泉純一郎、安部晋三、福田康夫、そして麻生太郎による各政権が展開された。消費税に対する論議も、税率の引き上げ、免税点の引き下げなどの各論的議論があるも、消費税廃止論の展開はなかった。民主党政権が登場し、非自民の単独政党による政権交代が実現したが、そのマニフェストにも明確な消費税反対は明記されなかった。<sup>(13)</sup>

現在の消費税率八%(消費税六・三%、地方消費税一・七%)は、民主党的野田佳彦政権において、二〇一一年一二月二九日の税制調査会と一体改革調査会(正式には「社会保障と税の一体改革に関する特別委員会」)との合同総会において提案され、この消費税増税を柱とする社会保障・税一体改革関連法案<sup>(14)</sup>が成立したことにより立法上認められ、その税率施行日が二〇一四年四月一日とされていたことによる。なお、施行日は、自民党の安倍政権下であった。

消費税の今後措置としては、民主党の野田政権にて確認された消費税率の引き上げが自民党の安部政権にて、まず二〇一四年四月一日から五%から八%に引き上げられ、また当初、二〇一五年一月一日から一〇%へとなることが決定していたが、平成二七年度税制改正により、これを二〇一七年（平成二九年）四月一日からとすると延期決定されている。<sup>(15)</sup>

自民党の大平政権が自ら蒔いた赤字国債発行を是正するための財政再建措置としての一般消費税増税策は、その後自民政権にて消費税法として実現された。また、消費税に対する賛否論が与野党対立という構造を形成したかに見えたが、五五年体制の崩壊とともに、消費税に関する明確な政党間格差は福祉目的税論によりなくなっている。

## 2 消費税の福祉目的税論

日本における消費税賛否論の政党間対立をなくしたのは、先にも指摘した消費税の福祉目的税論である。野党としての社会党は、一般消費税から売上税、そして消費税法成立に至っても、消費税反対、廃止を主張してきた。しかし、細川政権に与党として組入り、また村山党首が自民党との連立をなし政権を担ったときに、与党としての社会党は、消費税の増税を決定した。この社会党の消費税支持という政治的転換または妥協は、消費税の福祉目的税化によるものである。

しかし、消費税の福祉目的税論の発端は、晴天の霹靂ともいえる細川総理の三%消費税廃止、七%「国民福祉税」の創設発表と撤回という朝令暮改とも言える構想（一九九四年（平成六年）二月三日）にあつたと見る。これ以降の消費税Ⅱ福祉目的税という構想が一般化し、財政再建のための消費税創設・増税という印象が国民的に薄れ、結果として、細川政権後の政権である村山政権は、消費税改正法（一九九四年（平成六年）一〇九号）および地方消費税創設法

(同年一一一號法律)により、消費税率を引上げ、また、その附則に明記された「検討」条項に、消費税率に関して「社会保障等に要する費用の財源を確保する観点」、「社会福祉等に要する費用の財源を確保する観点」を採用することを明記し、消費税を福祉目的税として性格付けした。これは、現行の消費税法一条二項に「消費税の収入については、地方交付税法(昭和二十五年法律第二百十一号)に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。」(平成二四年改正法律六八号により改正)と規定されているところに、帰着する。

この消費税の福祉目的税論は、一般消費税論議における賛否論を止揚(アウフヘーベン Aufheben)するものものとして理解すべきであるのか。現代国家は、近代の消極的国家から積極的国家として国民生活に介入し、「すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進」(日本国憲法二五条二項)に努め、義務教育の無償化(同二六条二項)を実現している。その意味において、現代国家の税財政は、福祉国家としてのものであり、その税制は福祉目的を持つものでなければならない<sup>16</sup>。総体としての税制が福祉目的を有すべきであるという考えは、現実の社会保険や年金が税により担保されなければならない<sup>16</sup>ということに直結するものではない。毎年度の財政の収入を担保する税は、予算により支出が確定されており、保険事由の発生に基づき支出される保険制度とは区別されなければならない。社会保険(医療保険)は加入者の保険料で、また年金も掛金にて、基本的には、制度設計される(これらを税にて実施している国もある<sup>17</sup>)。具体的支出目的を有する目的税は、税制として例外である。

近時の「社会保障と税の一体改革」論は、社会保障制度の財源不足に起因するものと考えられる。税による社会保障財源の補填は、公的医療保険制度を支えるためには必要な措置であろう。しかし、これが経常化されることには、疑問



がある。税と公的保険料は、国民負担として総合的検討の対象とされるべきであるが、基本的に両者は性質の異なるものである（予算に基づく税財政は、年度主義を採用し、基本的には、毎年の収支均衡が前提とされ、保険制度のような年度を越える積立金などを原則として認めない）。総体としての税制の福祉目的税論は、社会保障制度を税にて制度化することを意味するものではないと考える。また、特定の税目に社会保障を担保させることも、税制の本質からみて例外であるべきである。

## 二 フランスのエコタックス税制論議

フランスの政権交代については、大統領の交代をもつて考慮する。フランス初代大統領は、第二共和制（一八四八年～一八五二年）におけるルイ・ナポレオン・ボナパルト（Louis-Napoleon Bonaparte、一八〇八年～一八七三年）である。歴代の大統領につき、その政権交代と税制の変遷を検討することは、本稿のテーマから必要であろう。しかし、紙幅の関係等から、ここでは直近の政権交代である第二三代大統領ニコラ・サルコジ（Nicolas Sarkozy、一九五五年生れ、UMP（Union pour un Mouvement Populaire、国民運動連合）所属、二〇〇七年五月一六日から二〇一二年五月一五日まで在任）から現職の第二四代大統領フランソワ・オランド（François Hollande、一九五四年生れ、PS（Partie Socialiste）所属、二〇一二年五月一五日から在任中）への政権交代と税制を検討する。様々な税制改正が両政権下でなされているが、二一世紀環境時代における税制として注目される「環境税（fiscalité de l'environnement）」の一つとして立案された「エコタックス（ecotaxe）」（一般的別名では「大型トラック・エコタックス」（ecotaxe poids lourds）正式には貨物運送車両に関する国税（taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandise）とされる<sup>18)</sup>）を検討の素材とする。

## 1 サルコジ政権下のエコタックス立法

フランスにおける環境政策は、諸外国と同様、一九七〇年の国連人間環境会議(別名「ストックホルム会議」)ころから検討されてきた<sup>(19)</sup>。現在のフランス環境政策は、第二一代フランソワ・ミッテラン(Francois Mitterand)大統領(P.S.所属)、次の第二二代ジャック・シラク(Jaques Chirac)大統領(U.M.P.所属)のころ、盛んに展開されたものを継承している<sup>(20)</sup>。第二三代サルコジ大統領は、U.M.P.所属で、シラク政権を引き継ぐものである。

サルコジ政権の環境政策と税制は、二〇〇七年に開催された「環境グルネル会議」の成果としての「グルネル法」(第一法と第二法がある)に規定され、展開された。フランスにおける環境税は多様である。グルネル第一法に基づき提案されたのが「エコタックス」である<sup>(21)</sup>。

エコタックスは、関税法典(Code des douanes)の改正として、二〇〇九年度財政に関する二〇〇八年十二月二七日法律第一四二五号<sup>(22)</sup>第一五三条に規定された。エコタックスは、フランスの道路を走行する大型トラック(三・五トン以上)に課する税であり、一種のロード・プライシング(走行距離課徴金)である。これは、道路整備および道路周辺環境整備の諸費用のために、また価格シグナルとしての効果もあると考えられている。

このエコタックスは、法案が成立し立法され、当初、二〇一一年末までに実施する予定でいたが、課徴システム整備の都合などから、その実施日が延長され、二〇一二年の大統領選挙で敗退したサルコジ政権下での実施は実現されなかった。

## 2 オランダ政権によるエコタックス実施

二〇一二年の大統領選挙で勝利したオランダ政権において、エコタックスの実施は、再三の延長がなされ、最終的

には、二〇一四年一月一日からと決定されていた。しかし、二〇一三年一〇月下旬ころから、ブルターニュを中心とする反対運動が激烈化し、<sup>(23)</sup> オランダ政権は、その実施の延期を決定するという政治的決断をした。しかし、エコタックスは、廃止ではなく、実施延期であり、<sup>(24)</sup> その後もその実施へと進んだ。現在、エコタックスは、若干の改訂がなされ、二〇一五年一月一日以降実施されている。<sup>(25)</sup>

フランスにおけるエコタックスの導入は、EU環境政策や近隣諸国との対応連携を考慮すれば、当然とも言えるものである。政権交代の有無にかかわらず、その実施は必須であったとも評する。

### 三 政策税制の本質

#### 1 政策税制の意義内容

政策税制とは何か。先にのべたように、税は、財政収入であることから、政府の政策実現のために支出される財政支出を補充するもので、税制は、一般論として、政策実現のためのものと理解することもできる。すなわち、税制は、すべて政策税制であるとも言いうる。しかし、税制、そのすべてが政策税制であることは、一般には受け入れられていない。税制には、政策税制とは異なる税制としての理論税制があると考えられてきた。<sup>(26)</sup>

本稿は、理論税制と区別される政策税制を、先に提示した政策税制の理解である「特定の政策目的」との関連性および基礎税法令の施行期間を時限立法とするなど恒久的立法ではなく暫定的立法とするなどの暫定性を有する税制が政策税制であるとする。これが政策税制の必要十分条件と理解する。税制が政策実現の財源であることは事実であり、フランス人権宣言一三条も「Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une

contribution commune est indispensable. 公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。<sup>(27)</sup>」と規定する。この税の本質は政策税制として特徴づけられるものではない。

また、フランス人権宣言一三条は、「elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. 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。」と続けて規定する。そして、民主主義を端的に表現した日本国憲法前文第一段落中の「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する。」という記述は、財政民主主義としての議会中心主義を表現したものであり、税課徴の根拠が国民福利にあるものと税財政的に解することができる。したがって、近代的民主主義、人権思想を基礎とする現代国家における税制は、市民の税負担能力に応じた財政収入を確保することを基本とするも、その税支出が市民の福利のためになされる<sup>(28)</sup>ことが想定されている。ここに理論税制の基礎がある<sup>(28)</sup>と考える。これに反する税制、すなわち市民的応能負担を犠牲にした不公平税制、市民の福利に反する財政支出となる税制などが、政策税制となる。

## 2 各税法律本法と租税特別措置法

日本の実定税法は、一税目一税実定法令を基本としている個別税法律または税条例として編纂される(国税通則法、相続税法、地方税法などの例外もあるが)、いわゆる「個別法律主義」を採用している。これは、フランスの租税一般法典 (code général des impôts) やアメリカ合衆国の内国歳入法典 (INTERNAL REVENUE CODE) のような全税目を一つの法典に集約規定する実定税法の「法典主義」とは異なる。法典主義の実定税法編纂は、理論税制も政策税制も、一つの税法典に原則として規定される。これに対して、日本の個別税法律主義の実定税法は、各税目の基本に関する条

項はいわゆる「本法」に定め、政策税制的な時限立法条項などは個別税法の特例を定める租税特別措置法に集約的に規定している。それゆえ、税実務では、個別税法の理解は、個別税法、同施行令および同施行規則、並びに租税特別措置法、同施行令および同施行規則、その他に判例や実務解釈としての基本通達などを基になされている。

日本での「政策税制」論議は、主として租税特別措置法による税制と理解されている。しかし、所得税法、法人税法などの「本法」に規定される税制が理論税制であるとも言い切れない面がある。<sup>29)</sup>しかしながら、日本の歴代政権与党も野党も、租税特別措置法の見直し、これを政策税制の見直しと位置づけてきたと評する。政府税制調査会での議論、各政党のマニフェストなどにも、租税特別措置法の見直しが論じられてきた。

民主党政権のとき、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(以下、「租特透明化法」と略す)(平成二三年三月二一日法律八号)が制定された。この法律の目的は、「租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与すること」としている(同法一条)。この特措透明化法については、「租税特別措置法に規定された措置や特例等のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う措置(以下「政策税制措置」といいます。)<sup>30)</sup>に該当するものを対象」とし、政策税制措置に該当するものの全てについて四年間で抜本的に見直すものとした。しかし、政策税制はなくなっていない。

奇しくも年号が昭和から平成に移る時期と重なり、大型消費税を創設することとなった平成税制の基礎「税制改革法」(昭和六三年二月二〇日法律一〇七号)は、「税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分ち合うためのものである」という基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の

簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする」（同法三条）と規定し、「公平、中立、簡素」な税制を望ましい税制とした。しかし、税制の基礎となる実定税法は、その実務法令集をみても、いわゆる小六法程度のものから分冊六法程度のものへと分厚くなり、税制理念の「簡素」に逆行している。特に、租税特別措置法は、先の租特透明化法にもかかわらず益々特別措置規定が多くなっている感がある。

本法とは別に租税特別措置法があることから、立法者意思としての政策税制の位置づけは明白なものとなっている。<sup>31)</sup>

#### 四 理論税制の探究

##### 1 政権交代と理論税制

税制改革法の望ましい税制として「公平、中立、簡素」な税制が提示された（同法三条）。筆者は、私見として、「応能負担、簡素、簡易計算」できる税制が市民のための税制とする。税制の基礎となる実定税法令は、基礎法である民法と比べても、市民の生活に密着したものとなっている。民法を意識して生活する市民は少ないが、税を意識して生活する市民は多いと推量される。税が市民の権利利益に重要なものであることから、税実定法の規定形式内容は、義務教育を終えた市民が理解できる簡素で税額等の計算も簡易であるべきと考える。しかし、現実の税実定法は、難解な法令の一つとされる。民主国家の社会システムが「民」のためにあるべきと考えるなら、税制の基礎となる税法も、税務職員や税理士などの税法専門家のためにあるのではなく、市民のためにあると考えるべきである。税法は、市民の権利擁護のための道具であり、課税のための道具であってはならない。

先に例示した日本の消費税、そしてフランスのエコタックスは、政権交代があつたにもかかわらず、成立、存続し

ている。これらは、政策税制か否か。「特定の政策目的」との関連性は、両税ともある。消費税は福祉目的をもち、エコタックスは道路資本環境整備費用等の補填に使われる。この点では、両税は、政策税制であると言える。しかし、両税は、暫定的な時限立法税制ではなく、恒久的な税制として成立、実施されていると見られる。それゆえ、両税は、政権交代があつたにもかかわらず廃止されていない。

政策税制である必要十分条件は、その税制の特定政策目的との関連性および施行期間の暫定性である。特定の政策目的との関連性がある限り、その税制は政策税制に類似する税制として評価することができる。特定の政策目的との関連性があり、かつ暫定的税制であるとき、基本的には、その税制は政策税制であると指摘できる。この二つの条件のうち一つを欠くとき、その税制は、政策税制とまでは言えず、政策税制に類似する税制となる。

特定の政策目的関連性は、一般的には、目的税という税制として認識される。目的税は、市町村税に多くある<sup>32</sup>。その中には、長きにわたり課徴実施されているものもある。これを政策税制として認識すべきかについては難しい判断となる。

また逆に、普通税として創設された税制であっても、創設後の実施期間が短い短命な税制もある（たとえば、地価税法は平成三年に制定され平成一〇年に租税特別措置法七一条により「当分の間」課税停止された）。

日本の租税特別措置法は、立法として、政策税制として構成されている。しかし、その政策税制議論の中で、租税特別措置法に規定されてはいるもののいずれは本法に吸収されて然るべきであると考えられる制度もあると指摘される<sup>33</sup>。この税制は、非「政策税制」であるとして理解されるものであろう。ただし、これを基本税制または理論税制とすることができるとは判断が難しいところである。たとえば、法人税の交際費課税（現行六一条の四）など租税特別措置法

の規定の中には、長年継続されている特別措置がある。これらを本法に規定すべき税制とすべきかの判断は、租特透明化法による適用実態調査(同法四条)にもかかわらず、結局のところ、立法者に委ねられている。

政権交代があつたにもかかわらず、前政権下の税制を踏襲し継続することは、政権交代年においては、税財政制度の時間的ズレがある(政権交代が財政年度中であれば、補正予算の可能性もあるが、すでに確定した予算等に基づき税財政運営がなされる)ことから、ある程度回避できないことと理解される。しかし、政権交代から二年度目以降、税制改正がされない政策税制を含む前政権下の税制は、非政策税制として認識し、恒久的な理論税制に近いものとの認識が許されるのであろうか。あるいは、政策税制か理論税制かの判断は、立法者意思に基づくと理解すべきであるのか。

税制は、課税権者(基底的には主権者)の意思に基づき、税法定原理により、税成文法により具体的要件が規定され、主権者が所管する立法権の発動として成立している。そのことから、政策税制と理論税制との峻別については、立法者意思によるとする一つの判断基準が示される。これは、一定の理解を得られるが、理論税制の本質ではないと考える。

## 2 本法と理論税制

従来、租税特別措置法が政策税制を具現していると判断されてきた。しかし、各税法本法が政策税制を含まないという命題は、直ちに肯定されるものでもない。日本の所得課税法は、戦後、シャウプ勧告を受け入れ、帳簿記入記録保存に基づく実額課税主義を採用し、その進展のために「青色申告制度」(所得税法一四三条～一五一条、法人税法一二一条～一二八条)を採用し、その青色申告納税義務者に対する特典(帳簿に基づく更正(所得税法一五五条、法人税法一三〇条)、等)を付与してきた。これら本法に規定する青色申告の特典は、政策税制とも見ることができるとする。



ち、本法税制が理論税制であるとは限らないのである。

しかし、本法税制は、フランス人権宣言一三条が明記していた「公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である」という税制の根本を支えるものであり、これは否定されるものではない。税が財政収入であることは、経済・政治・法的な事実として市民に受け入れられている。財政収入を確保する税制は、税制の基本であり、理論税制と言える。

理論税制の税源を所得、消費および資産等に求めることは、経済理論的にも妥当であり、政治的妥協点でもあり、立法としても配慮されるべきものである。結果、理論税制としては、所得税制度、消費税制度および資産税制度に分類される<sup>34</sup>。そして、これらに関する税成文法として、いかなる租税要件等を定め立法し、各課税税制に係る本法本則の税実体規定を構成すべきか、また税手続規定を定めるかが、理論税制の構築として問われる。

これらを踏まえると、本法本則規定は、政策税制を排除し、理論税制を探究したものに構成されることが望まれる。現行の税実定法は、政策税制と理論税制とが混在し構成されている。本法は、義務教育を修了した市民に理解できうる簡素で簡潔なものであるべきである。そのことは、税実定法が市民の権利擁護のための道具として機能する基礎となる。

#### おわりに

政策税制については、ある程度概念設定がされ、特定の政策目的との関連性および施行期間の暫定性を有する税制として理解されている。これに対して、理論税制は、その概念および内容について、今のところ確定的なものがない。

いと言える。国家運営のために税制は必要である。その必要性を満たす科学的分析に基づく理論税制はあるものと考えられる。当然、国家に税収以外の国家収入があり、それにて国家運営ができる場合、税制は不要であろう。その国家は無税国家である。しかし、このような国家は、小国には稀にあるが、通常ない。したがって、租税国家が要請される。

税制は、税法定原理に基づき、税成文法、税実定法により具現化される。国家の財政規模によつては、所得税、消費税、資産税を網羅した複税制度を採用せずとも、所得税など単一税制を採用する国も存在しうる。税負担の公平を考慮すると、複税制度が採用される。世界各国の税制を見ると、その税制は、所得税、消費税、資産税という分類に基づき構成される。ここに、理論税制の基礎がある。しかし、具体的に所得税法などの比較法的検証を行うと、各国の所得税制は、同一ではない。たとえば、課税所得の分類にしても、全く同一な所得分類はなされていない。各国の税制は、類似するが同一ではない。国際取引における税障害を縮減し廃止すべきと叫ばれるが、その中心である関税制度を廃止した国は、ガット体制からWTO体制になつても、未だにない(関税のゼロ税率適用品目は多くはなっている)。

フランス人権宣言に規定された税の応能負担原則は、税制の基本である。税以外の公的課徴金と税との区分基準として、この原則は重要である。この原則は、所得税制では総合累進課税、消費税制では基本生計費(衣食住費用のうち最低限度の消費支出)非課税や奢侈品重課税、資産税制では生活資産減免税などとして具体化されるべきである。これらは理論税制として構成されるべきものと考えられる。

本稿は、「政権交代と税制」と題して、政権交代にもかかわらず改正がなかった税制について例示し、これが政策税制か理論税制かという議論を提起した。日本政治史において、日本政治が多党制であり二大政党による支配ではないことから、政権交代が頻繁になされることはなかった。しかし、細川内閣以来、日本での政権交代は続いていると

も言える。しかしながら、政権交代により税制が大きく変革されたこともないと言える。政権交代にもかかわらず改正されずに存続した政策税制ではない非政策税制が理論税制であるという論理は、部分的には成立しうるとも解するが、全面的には成立しないものである。

理論税制はあるという仮説に関しては、税制が政治過程を通じて成立する社会現象としての税実定法を基礎とすることから、そこに客観的眞実性としての「科学性」を認めることは難しいことと諦観することは易しいことである。また、理論税制は立法者意思によることも安易な結論である。

今後とも、一税法研究者として理論税制を探究する所存である。なお、政策税制は、理論税制を歪める税制として否定される傾向があるが、特定の政策実現のために、臨機にその必要性に応じて採用すべきものであり、これを全面的に否定するものではない。

#### 脚注

(1) 本稿での「税法定原理」は、「租税法律主義の原則」(北野弘久『税法学原論(第六版)』(以下、「北野原論」と略す)(青林書院、二〇〇七年)八九頁以下)または「租税法律主義」(金子宏『租税法(第十九版)』(弘文堂、二〇一四年)七一頁以下)として論じられてきた「租税法律主義」論とは若干異なる。従来、租税法律主義は、近代憲法において「法律なければ課税なし」を表現し規定されてきたもので、租税要件等法定主義、租税要件等明確主義、税務行政の合法性の原則などを内容とするものと論じられてきた。その一方で、これは税法学の原理・原則としてもある。税法定原理は、経済的に資本主義、政治的に民主主義を基礎とする現代国家では①主権国家の实在、②その国家内に私有財産制を基礎とする自由経済の实在、そして③社会的公正の实在という税法公準を根底とする税が法定され存立するという基本原理を明示するものであり、税法学の存

立基盤原理として位置づけるものである。税法学の基本原理・原則は、法定原理の展開として、税立法基本原則（この内容として、租税負担公平原則と租税要件等法定原則、税成文法主義、国税法律主義、地方税条例主義が展開される）と税法執行基本原則（税法執行（行政、裁判）の合法性原則）という税法一般原則、そして課税基礎論（または税源論）に基づく所得税法原則、消費税法原則および資産税原則という個別税法原則が展開されるべきものと考えている。従来の税法学方法論として、原理・原則の関係性などの体系化が十分でないと考え、一つの提言を「法定原理」等としてなすものである。

(2) 北野原論一九頁。北野先生は、税法学を総合社会科学の典型とし、これを現代法学に共通の特性とした（同上）。金子宏・前掲書三四頁は、税法学を「一種の総合科目の性質」とする。

(3) 北野税法学は、すでに立法面での税現象につき論究し、法社会学的手法を採用し、税現象を税法立法面と税法執行面とで分析していたと評する（たとえば北野税法学における租税法主義の現代的展開論、北野原論二一〇頁以下参照）。また具体的事例として、石村耕治『透明な租税立法のあり方』（東京税理士政治連盟、二〇〇七年）を指摘しておく。

(4) 投票率五〇％で過半数を占めた政党による過半数決議は、単純な認識としては、二五％以上ではあるが、市民の意思の過半数にはならないといえる。ただし、このことから、逆に、市民が議会にて決議された改正税法令に反対しているとも言えない。なお、単純な増税案に反対する市民は多いであろう。このような事象を分析したとしても、本稿の対象とする「理論税制」と「政策税制」との峻別は顕現化しないであろう。なお、本稿での「市民」は、国民、住民、納税者（国税通則法二条五）を包含するものとして、場合により、これらと同義の概念として使用している。

(5) 北野先生の税法学、いわゆる「北野税法学」と言われたものは、この視点でのものであったと考える。特に先生の租税法主義論は、「租税法主義自体が現代税法における法認識論的研究成果を踏まえて構成されるところの、法実践論の基本的道具概念として位置づけられるのである」（北野原論一一三頁）とし、この点を明白に主張する。

(6) 民主国家における課税権と納税義務との関係、すなわち税法関係は、主権者である国民（市民）の課税権と国民（市民）の納税義務との関係としてある。この税法関係において課税権力は、主権者からの信託に基づき、三権分立論により税法立法、税法行政および税法裁判（これらを「税法権力」とする）として行使される。また、ここにおける税法関係は主権者国民の意

思が議会を通じて立法化（税法のインプット）され、税法行政および税法裁判において税法執行（税法のアウトプット）され、市民の納税（税法のアウトカム）により終結するという循環的關係として理解される。民主国家において税法令の立法過程である税法立法、その執行過程である税法行政および税法裁判の税法権力の行使に対して市民のコントロールが保障されることは、税制において重要である。

(7) 昭和六三年二月二一日、自民党が参議院税制特別委員会で消費税を柱とする税制改革関連六法案を強行採決、二三日参議院本会議での野党の「牛歩戦術」もあり徹夜国会となったが、二四日に税制改革関連法案が成立した。

(8) 一般消費税の創設論議は、福田内閣での大蔵大臣であった大平正芳が「赤字国債」発行をしたことへの財政措置であった。大平は、赤字国債を発行した責任を、財政再建としての一般消費税による増税策による政治的決着を講じた。しかし、彼の急逝により、その政治意思が、その後の政権である鈴木善幸政権、中曽根康弘政権、そして竹下登政権に継がれ、結実した。消費税の種は、自民党政権による「赤字国債」の発行による「赤字財政」の是正「財政再建」にあった。しかし、その後、赤字国債の発行は増額されていった。なお、税制調査会での一般消費税関係資料として、大蔵省主税局税制第二課監修、税務経理協会編『一般消費税関係税制調査会答申（報告）集』（税務経理協会、昭和五四年）、また政府税制調査会の答申データとしては、日本租税研究協会が答申集をそのウェブページ（以下、「WP」とする）（<http://www.soken.or.jp/>）に掲載している（二〇一五年七月確認）。

(9) 売上税法案については、不公平な税制をただす会編『売上税法を斬る 自民党「Q&A」総反論』（労働教育センター、一九八七年）一四〇〜一九六頁に掲載されているものを参照。

(10) この法律案の全文は、参議院法制局WP（<http://houseikyoku.sangin.go.jp/>）内「参議院議員提出法律案情報」にて第一一六回国会平成元年九月二八日〜平成元年二月一六日の一覧の法律番号一にて照会できる（二〇一五年七月確認）。

(11) 細川の国民福祉税論は、消費税の廃止というセンセーションと、その一方での大蔵省の増税による財政再建要求と国民の福祉充実要請とを混在させてしまった政治的妥協策であった。当時の新聞報道は、増税に対する批判が多い。

(12) 「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」（平成六年二月二日号外法律一〇九号）三条は消費税率三%から四%へ

の上昇を定め、また「地方税法等の一部を改正する法律」(平成六年二月二日法律一一一号)は地方消費税を創設し、消費  
税譲与税法(昭和六三年法律一一一号)を廃止した。これら法律の附則には「検討」と題する条項、いわゆる「見直し」条項  
があった。すなわち、前者法附則二五条が「消費税の税率については、社会保障等に要する費用の財源を確保する観点、行政  
及び財政の改革の推進状況、租税特別措置等及び消費税に係る課税の適正化の状況、財政状況等を総合的に勘案して検討を加  
え、必要があると認めるときは、平成八年九月30日までに所要の措置を講ずるものとする。」と定め、また後者法附則一二条  
が「地方消費税の税率については、社会福祉等に要する費用の財源を確保する観点」(以下略)と定め、これら改正法附則は、  
消費税の福祉目的税としての性格を持たせた。これら「見直し」条項は、消費税の廃止をも含めた解釈もなしえた(北野弘久  
『5%消費税のここが問題だ』(岩波ブックレット、岩波書店、一九九六年)七頁)。

(13) 民主党マニフェスト(二〇〇九年七月二七日発行)(民主党WP (<http://www.dpj.or.jp/>) √政策 √民主党の政権政策  
Manifesto2009。二〇一五年七月確認)には、「消費税」につき二箇所の記述がある(二〇一五年七月確認)。一つは、一八頁  
の「消費税を財源とする「最低保障年金」を創設」というもの、もう一つは、二〇頁の「自動車取得税は消費税との二重  
課税回避の観点から廃止」との記述である。

(14) 野田政権が国会提出した社会保障・税一体改革に関連する国会提出法案等は、多岐にわたる。税制改正としては、「社会  
保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案」(平成二四年三月  
三〇日提出、平成二四年八月一〇日成立、平成二四年八月二二日法律第六八号)、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の  
抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律案」(平成二四年三月三〇日提出、平成二四年八  
月一〇日成立、平成二四年八月二二日法律第六九号)がある。内閣官房WP (<http://www.cas.go.jp/>) √政策課題 √社会保障  
改革 √社会保障・税一体改革に関連する国会提出法案等を参照(二〇一五年七月確認)。

(15) 「平成27年度税制改正の大綱」(平成二七年一月一四日閣議決定)および「所得税法等の一部を改正する法律案」(平成  
二七年二月一七日閣議決定、平成二七年二月二〇日国会提出)参照。これらの内容をまとめた財務省パンフレット『税制改正  
(案)のポイント』(平成二七年二月発行)(財務省WP (<http://www.mof.go.jp/>) 内 √税制 √出版物等 √パンフレット) 九頁参

照(二〇一五年七月確認)。

- (16) 北野原論二八頁は、日本国憲法のもとでのすべての租税は福祉目的税であるとされ、「新福祉目的税」論を展開していた。
- (17) 社会保険制度は、保険制度としてある。しかし、国によっては、社会保険制度を採用せず、税財政制度として社会保障を運営する国もある。たとえば、オーストラリアとニュージーランド。また、日本の地方税として「国民健康保険税」があり、市町村医療保険制度が税にて運用されている。
- (18) フランスのエコタックスについては、拙稿「フランスのエコタックスに対するブルターニュの反乱」札幌法学二五巻二号九—四六頁を参照。
- (19) 環境行政が一九七〇年代に世界的に展開されたが、この背景には、一九六九年にアメリカ合衆国がNEPA (National Environmental Policy Act、国家環境政策法) を制定し、環境行政組織としてのEPA (Environmental Protection Agency、環境保護庁) を整備したことがあると言える。先進国は、環境行政組織の整備に追随した。一九七〇年のスウェーデンの首都であるストックホルム市での国連世界人間環境会議の開催は、世界的に環境問題の重要性を認知させ、その後の環境対策が展開される原点であると評価される。
- (20) 特記すべきは、シラク政権下での二〇〇四年の憲法改正としての環境憲章 (La Charte de l'Environnement) の制定である。
- (21) グルネル第一法のエコタックス規定については、前掲拙稿・一二頁および一三頁参照。
- (22) Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009によるエコタックスに関する関税法典の改正条項は、議会成立し、内容明記されたが、五年以上実施されずにいた。現在、エコタックスに関する関税法典規定は、実施され、同法典二六九条以下に規定されている。
- (23) ブルターニュでの反乱は、フランスで毎週のように発生する組織的デモとは異なり、暴動であり、一つの革命とでも言えるものであった。前掲拙稿・一九頁—二四頁参照。
- (24) 当時の首相エロー (Jean-Marc Ayrault、PS所属) は、「実施停止であって、廃止ではない Suspension n'est pas suppression」と発言した。

(25) 実施延期が繰り返されたエコタックスであるが、最終的には二〇一四年九月に政府決定 (Arrêté du 30 septembre 2014 relatif à la communication du montant de la taxe sur les véhicules de transport de marchandises 等) として、エコタックスの実行がなされている。

(26) 税制には、政策税制とこれと区別される税制があると指摘するものとして、税制調査会の昭和五一年度の税制に関する答申 (昭和五〇年一月二日) 三頁に記述がある。すなわち、回答申は、政策税制については、「特定の政策目的に資するという租税政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本的原則からは認め難いと考えられる実質的な意味での特別措置」とし、「それ以外の制度」として「政策税制とは異なり税制の基本的原則からみて所得税法、法人税法等の本法に規定されてしかるべき制度及び現在のところ租税特別措置法に規定されてはいるもののいずれは本法に吸収されて然るべきであると考えられる制度」としている (前掲昭和五一年度税調答申・日本租税研究協会 WP 内税制調査会答申集より参照引用) (二〇一五年七月確認)。これが政策税制についての歴史的記述とされる (首藤重幸『政策税制の法的限界の検討』の研究について (総論)」、日本税務研究センター『政策税制の法的限界の検討』(日税研論集五八号、二〇〇八年) 四頁)。

(27) フランス人権宣言 (Declaration-des-Droits-de-l'Homme-et-du-Citoyen-de-1789) の原文引用は、フランス政府 Legifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>) より、また訳については、初宿正典・辻村みよ子編『新解説世界憲法集』(二〇一四年、三省堂) を参照した。

(28) 私論の税の定義は、フランス人権宣言一三条および一四条、並びに日本国憲法前文の民主主義を表現した記述などを参考にし、「民主国家における税は、市民がその共同生活・福利に必要な共同組織・国家の運営経費をその能力に応じて分担するものであることを直接または間接的に民主主義システムに基づき法的に承諾・同意した金銭給付であり、その課徴要件は成文法で明確に制定され、市民はその用途を追及する権利を有する。」と市民のための税定義を提示している (拙稿「民主主義的租税観」フランス人権宣言に再び学ぶ」税制研究五六号 (二〇〇九年九月) 一五九頁)。

(29) 法人税法六九条に規定する外国税額控除につき、最高裁は「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である」と解している (最二小判平一七・一二・一六、判



時一九一八号三頁、判タ一一九九号一七四頁、DI-law.com (第一法規) 判例体系、判例ID: 28110085、判例評釈として岡村忠生「租税回避行為の否認―りそな外税控除否認事件」『租税判例百選』(第五版)(別冊ジュリスト207)四〇〜四一頁、他)。

(30) 財務省「平成二二年度税制改正」パンフレット内「租税特別措置法の見直し、特措透明法」を参照(財務省WP▽税制▽出版物等▽パンフレット▽過去の税制関係パンフ▽平成二二年度税制改正)、および平成二二年度税制改正大綱八九頁掲載【別紙1】「租税特別措置の見直しに関する基本方針」(内閣府WP (<http://www.cao.go.jp>) 内▽審議会・懇談会等▽税制調査会▽過去の税制調査会▽税制調査会(二〇一三年一月二九日まで)▽諮問、大綱、報告▽二〇〇九年)(二〇一五年七月確認)参照。また、「租税特別措置法の適用実態調査の結果に関する報告書」が「平成二二年度適用実態調査」(平成二五年二月国会提出)、「平成二四年度適用実態調査」(平成二六年二月国会提出)および「平成二五年度適用実態調査」(平成二七年二月国会提出)としてまとめられている(前掲・財務省WP▽税制▽関連資料・データ▽租税特別措置法の適用実態調査の結果に関する報告書を参照)(二〇一五年七月確認)。

(31) 平成二二年度税制改正大綱は、租税特別措置の見直しに関する基本方針を明示した(同大綱八九〜九〇頁)。

(32) 地方税法五条は、市町村法定目的税として、入湯税、事業所税、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税および国民健康保険税を規定している。

(33) 前掲税調・昭和五一年度答申(注25引用)。

(34) 財務省がそのWPに掲載している「国税・地方税の税目・内訳」に示されている税分類は、所得課税、消費課税および資産課税等の三種である(前掲・財務省WP▽税制▽わが国の税制の概要▽わが国税制・財政の現状全般▽国税・地方税の税目・内訳)(二〇一五年七月確認)。この三分類は適当なものと解するが、そこに分類掲載されている税目が理論税制に基づくものであるとは断言できない。

【追記】藤原孝先生を知ったのは、二〇一三年四月からフランスのリヨン第三大学に客員教授として海外研修中に知り合いとなった同大学の日本語コース担当のフランソワズ・ゲル (Mme Françoise Guelle) 准教授からであった。帰国後、二〇一四年四月から日本大学法学部教授として迎えていただいてから、少数派であるフレンチ・スクールの一員とさせていただき、先生と親交させていただいている。

留学により得ることは多く、机上研究の誤謬も発見できる。筆者はフランス税法を研究してきたが、フランス税法の第一人者であった Louis TROTABAS を「トロタバ」と呼んでいたが、リヨン大学の税法教授である Jean-Luc PIERRE とランチをしていたときに「トロタバス」と訂正され、机上研究の失敗を痛感した。一九八二年と二〇一三年の二度、フランスに留学させていただき、その経験を母校でのフランス研究者へと伝えていきたいと考えている。