

## グローバル社会の進展と「税地政学」

山下 学  
(立正大学法学部教授)

## 目 次

- |                                     |                                 |
|-------------------------------------|---------------------------------|
| I はじめに                              | 3 税の分野の地政学—税地政学                 |
| II BEPS 以前からの「国際課税における有害な税の競争」の議論   | 4 2度にわたる8%消費税率から10%税率増税の延期と税地政学 |
| 1 税のダンピング (Fiscal Dumping)          | IV 法人税法と税地政学                    |
| 2 税のダンピング (有害な税の競争) の問題点            | 1 我が国法人のおかれている状況と法人税法           |
| 3 政策としての税制の国際的ハーモナイズ (イクォール・フッティング) | 2 トン数標準税制                       |
| III グローバル社会と税地政学                    | 3 税地政学に対する試論—トン数標準税制を例として       |
| 1 税地政学の提唱                           | V まとめにかえて                       |
| 2 「地政学」の手法—私見として                    |                                 |

## I はじめに

2021 (令和3) 年6月6日に、G7 (主要7か国) 財務相会議で、グローバル企業を視野に各国共通の法人税を最低税率「15%以上」とするように合意がなされた<sup>(1)</sup>。ロンドンで開かれていたG7の財務相会合で6月5日に、各国はグローバル企業への課税強化を視野に入れた合意に達したという。企業が商取引で実際に利益を得ている現地で納税するよう制度を作るほか、法人税に各国共通の最低税率

を定める方針で、G7各国は「法人税率15%以上を目指す」ことで一致、アメリカのイエレン財務長官は法人税の最低税率が「公平性をもたらす」と歓迎した「歴史的」な合意<sup>(2)</sup>といえる。世界各国の法人税引き下げ競争に歯止めをかけようとするもので、イギリスのリシ・スーナク財務相は、今回の合意によって世界の税制が「グローバルなデジタル時代に適したもの」になると評価したという。実現すればハイテク大手の米アマゾンや米フェイスブックなどが影響を受ける可能性が高い、

(1) 「G7、各国共通の法人税は最低税率「15%以上」合意 グローバル企業を視野に」(BBC NEWS, 2021年6月6日, <https://www.bbc.com/japanese/57373097> (2021 (令和3) 年8月10日閲覧時現在))。

(2) アメリカのジャネット・イエレン財務長官は記者団に対し、「歴史的な合意は法人税の引き下げ競争を終わらせ、アメリカの中間層や労働者にとって、世界中で公平性が確保されることになる」と述べたという。出典は注(1)である。

と評価された。

そして、同年7月10日、イタリア・ベネチアでのG20（主要20カ国・地域）財務相・中央銀行総裁会議は10日、多国籍企業の「課税逃れ」を防ぐ国際課税の新ルールについて、大枠合意したとする内容の共同声明を採択した<sup>(3)</sup>（ただし、最終合意は10月との構想で、本稿執筆後になる。）。同声明では<sup>(4)</sup>「我々はより安定的で公正な国際課税制度に関する歴史的な合意を成し遂げた」とし、会合に先立つ事務レベルで約130カ国・地域が決めた「15%以上」の国際的な法人税の最低税率や、巨大IT企業などに課す「デジタル課税」の創設の二つの柱を承認したものとなった。そして、アイルランドやハンガリーなどまだ態度を決めていない軽課税国にも今後、参加を呼びかけていく意向も示した。そして、この合意・声

明は、近年の巨大IT企業を念頭に置いたいわゆる「デジタル課税」の論議への対応である<sup>(5)</sup>。

## II BEPS<sup>(6)</sup>以前からの「国際課税における有害な税の競争」の議論

### 1 税のダンピング（Fiscal Dumping）

和暦で平成に入った1990年代<sup>(7)</sup>中盤以降「税のダンピング（Fiscal Dumping）」と称される、各国が租税負担を引き下げることにより外国企業の誘致を図るといふ国家投資戦略が目立つようになってきていた。かかる状況は、とりわけEU諸国において看過しうるもののできるものではなくなっていた。なぜなら、欧州諸国は、一部の国（地域）が国際的金融センターとして発展する一方、高消費税率及び高失業率の直中に存在していたからである<sup>(8)</sup>。

(3) 朝日新聞デジタルより。「国際課税、G20大枠合意 共同声明を採択 閣僚級会合」朝日新聞デジタル（2021年7月11日、<https://www.asahi.com/articles/ASP7C1492P7BULFA012.html>、（2021（令和3）年8月10日閲覧時現在））。

(4) 同声明文の仮訳として、[https://www.mof.go.jp/policy/international\\_policy/convention/g20/g20\\_20210710.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g20/g20_20210710.pdf)、（2021（令和3）年8月10日閲覧時現在）。

(5) これまでの課税権の判断は、PE（Permanent Establishment）という工場等物理的な拠点がなければ課税できないとする約100年前に形作られた国際課税の大原則に基づいていた。これが、国際的企業の国際的取引の進展ととりわけIT分野におけるPE定義からBEPS（Base Erosion and Profit Shifting、「税源浸食と利益移転」）の議論と国際合意の形成により、転換が迫られていた。ネット検索やネット通販、SNSなどのデジタルサービスを世界中で展開する巨大IT企業は、PEがない国でも大きな収益を上げているのに課税されない、できない、また本来課税権を持つ企業の本店（本社）所在地も課税できないという不公平感の高まりが背景にあることは言うまでもない。そこで、新

ルールでは、物理的な拠点がなくても、かかるサービスの利用者がある市場国が利益の一部に課税できるようにしようとするものといえる。

(6) BEPSについて、上記注(5)のとおり、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで多国籍企業とその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題を国際的合意によって対処するものであり、2012（平成24）年に「BEPSプロジェクト」がOECDで立ち上げられた。国税庁のホームページ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm> に、BEPS行動計画から2015（平成27）年の最終報告書までOECDのホームページへのリンクが張っており、一覧性があるので参照されたい（2021（令和3）年8月10日閲覧時現在）。本稿でも触れておくべき問題であろうが、本稿はIT化の進展や電子経済に重点を置くのではなく、法人税率の引き下げ合戦に対する歯止めに対しての合意を端緒として、税法の地政学的展開を論じるのが目的であるので、この注記にとどめることとする。

(7) この年代部分では、西暦のみを記述する。

国際的な不当競争に相對するには一國だけで対処することは不可能であり、各國の協調した対策への取り組みの必要性を認めたOECD（Organization for Economic Cooperation and Development）閣僚理事会は、1996（平成8）年5月に、「有害な税の競争が、投資と資金調達に与える歪曲的効果、及び、各國の課税基盤に与える影響に對抗するための手段を開発し、1998年にその報告を行う」こととした。さらに、リヨン・サミットにおいて、G7首脳は「各國が、個別に若しくは共同してこれらの有害税制の範囲を制限できるような多國間の枠組みを確立することを目指し、この分野における（OECDの）作業を精力的に推進する」よう、OECDに対し要請した。

OECDは1996年6月、租税委員会の下に「租税競争プロジェクト」を設けて累次検討を重ね、1998年1月20日、21日の租税委員会本会合において、4月の閣僚理事会に向けた「報告書」を承認した。そして、税の世界における国際協調を目途して、1998年4月28日、パリにおけるOECD閣僚理事会において「OECD税の競争報告書」が承認され、公表された<sup>(8)</sup>。スイスとルクセンブルグの反対（理事会への欠席と声明により反対を表明、拒否権は発動していない。）はあったものの<sup>(9)</sup>、概ね国際的協調により有害な税の競争に歯止め

をかけることの必要性及びその方法について合意した画期的なものと評価された。

さらに1998年に開催されたG7バーミンガム・サミット蔵相会議でも5月8日同報告書を歓迎・支持する結論文書を表明した。そして、租税競争報告に基づく租税ダンピングを抑制するためのガイドラインを実施するための作業委員会（フォーラム）を設置、委員会の会合が開催され継続されてきた。

## 2 税のダンピング（有害な税の競争）の問題点

「税のダンピング」とは、税制を舞台とした、国家投資戦略の一つであって、各國が租税負担を引き下げることにより外国企業の誘致を図る、というものである。それでは、「税のダンピング」といわれる「税の競争」は、どこにその「有害性」、すなわち問題点があるのだろうか。ここで「税の競争」とは、資本を自國に誘致するため、ある國が移動可能な資本を対象に租税を減免し、これに對抗するため他方の國が同様の減免措置を取らざるを得なくなるような状態を指す。いわゆるタックスヘイブン國に見られるような所得課税の一般的な税の軽減・免除以外に、特定の産業、特定の取引形態を対象とした租税優遇措置という形をとる場合もある。例えば、オフショア金融センターや、多國籍企業の本社機

(8) この理由以外、欧州統一通貨ユーロの誕生も示すようにECないしEUの根本的問題は、共通市場を形成するための國境を越え、あたかも域内が一つの國であるような体制を作ることにあつたと思考する。各國の税制の不統一がその障害の一つとなっており、EU（EC）はこれまでも構成國の税制を調和する努力を続けているが、EU（EC）領域内で税のダンピング競争が行われているはその障害は拡大するばかりである。先進諸國の中で、

とりわけEU（EC）が税の競争の問題に対して敏感とならざるを得ない。

EUの税制の調和の沿革等につき、村井正「協調と競争—EUにおける税制調和のディレンマ—」租税法研究26号1頁（1998）、岩崎政明「法人税の国際的競争と調和—EUおよびOECDの動向の考察—」同書27頁、西山由美「付加価値税のEU域内協調」同43頁参照。

能等を誘致するためのいわゆるヘッドクォーター税制、持株会社優遇税制等が該当する。さらに、狭い意味での「税制」以外に、例えば極端な銀行秘密等、適正な課税を阻害するような制度も税の競争の一形態と考えられる。

さて、かかる状況によりどのような問題が発生するのであろうか。

まず、税のダンピングを指向する国が発生

すれば、同様な方法を持って企業の誘致を図ろうとする意思を持つ国の間に、国際的な税の引き下げ競争（「税の競争」・Tax Competition）が始まる。これは国際的に移動可能な、とりわけ流動性の高い資本について顕著になる。結果として「国際的な税の引き下げ競争が起これば、結局、『足の速い経済活動（highly mobile activities, 例えば金融サー

(9) OECD閣僚コミュニケ（於：パリ、1998年4月27日～28日）では、(1)経済成長、アジア危機のグローバルな影響、そして多角的体制、(2)構造改革と調整、(3)多角的体制の強化、(4)OECDの現在と将来の課題、などの諸点が討議された。

そして、討議の結果、共同コミュニケが採択されたが、そのなかで、「有害な税の競争」に関する部分は次のとおりである。「31. 閣僚は\*、「有害な税の競争：新たなグローバルな問題」報告書を歓迎し、これが有害な租税慣行の抑止に向けての一步を踏み出したことを示すものであることを認識した。閣僚は、国家、二国間及び多国間レベルでこの分野における努力をさらに強化することへのコミットメントを協調した。閣僚は「有害な優遇税制に関するガイドライン」の策定、タックスヘイブンのリストの作成へのコミットメント及び「有害な租税慣行に関するフォーラム」の創設を歓迎した。閣僚は、当該報告書に示されている勧告の実施における進捗状況については定期的な報告を受けることを期待する。

\*（ルクセンブルグ及びスイスは本報告書の承認及び勧告の採択に関して理事会において棄権し、当該報告書の本文及びその諸勧告に拘束されず、従って、両国はこのパラグラフと関係しない。）

32. 閣僚は、実体経済活動を含め、有害な税の競争が投資及び財務上の決定に及ぼす歪曲的效果への対抗措置を策定するという、1996年の閣僚理事会により与えられた指令を十分に実行するため、OECDに対し、さらなる作業を進め、その作業範囲を広げるとともに、非加盟国を連携させるよう慫慂した。」（原文のOECDのホームページのリンクは既に切れている。そこで、この31.と32.の注釈部分は、拙稿「国際課税における有害な税の競争—OECDレポートを中心として」、税務弘報47巻6号119頁、1999（平成11）年より抜粋・引用した

ものであることをお断りする。）。

なお、OECD租税委員会の検討について、岩崎・前掲注(8)・34頁は、1994年の「財源浸食に関する特別部会（Special Session on Fiscal Degradation）」からの沿革が論述されている。

(10) ルクセンブルグとスイスの反対声明は、報告書の附属書類Ⅱとして添付された。その反対声明内容を仮訳として簡述すると、ルクセンブルグは銀行秘密が必ずしも有害な税の競争の根元であるとは考えなく、本報告書はいわゆる評判による基準を重視し客観的基礎がない、さらに有害な税の競争への対抗策は加盟国間の信頼の強化と非加盟国との対話が重要であり、本報告書には合意できない、とする。また、スイスの声明は、スイスは源泉徴収制度の完備により租税回避を防止する策を有しているところ、本報告書は現存する租税措置に構造的多様性があるということが無視したものであり、また、個人情報秘密の保持は政党であるから水死の法制度と矛盾している、さらに、選択的かつ限定的な対抗アプローチは逆にオフショアセンターの誘因ともなるので合意・賛同できない、とする。すなわち、金融事業とその秘密保持を売りにしていた国が反対していたことは、ルクセンブルグとスイスの1990年代後半当時の国益から反対せざるを得なかったのも当然であったといえる。

なお、原典、Organization for Economic Cooperation and Development「Harmful tax competition」、1998年の邦訳にあたっては、（水野忠恒監修・高木由利子訳）『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』（日本租税研究協会、1998年）75頁、増井良啓「Havens in a stormを読む——『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」租税研究720号264頁（2009）を参考にさせていただいた。

ビス)』から、『足の遅い経済活動(例えば労働、消費)』に対して相対的な税負担の移動が生じる<sup>11)</sup>こととなる。かかる状況により生ずる具体的問題点は、OECD租税委員会・租税競争プロジェクトの議長国(フランスとの共同議長国)を務めた我が国の事務当局の整理<sup>12)</sup>を参考に考察するところ、概ね次のようなこととなろう。

#### ① 税負担の歪み・不公平の増大・雇用に対する悪影響

税の競争により一国の税のダンピングに対して他国が同様な優遇税制を導入することで対抗し続けると、結果として、かかる優遇税制の対象となる経済活動に対し、いずれの国においても税を賦課することができなくなる。そうなるとう国家が税収不足を引き起こすことは明らかであり、優遇税制の対象とならない、すなわち可動性の低い労働や消費などに重課がなされることとなる。さらに、税のダンピングを行う国の存在は、国際的な租税回避の機会を増大させることにより、納税者の税制に対する不公平感を増大させ、納税意識を低下させることにもなりかねない。一部産業等の空洞化と労働や消費に対する重課により可動性の低い活動に停滞感が顕著となり、雇用に影響を及ぼす。

#### ② 国際的な資金の流れの歪曲

税制は経済活動に対して可能な限り中立であるべきであるところ、税の競争は税制により経済活動を操作し、中立性を意図的に損なわせしめる。税制の中立性が失われることにより、国際的な資金の流れは歪曲され、世界的な適正な資源配分を阻害する。

#### ③ 各国の課税基盤(タックス・ベース)の浸食

ある国が税の引き下げによって外国企業を誘致するということは、企業活動を新たに創

出するのではなく、他国から企業活動の一部又は全部を移動させることである。これは、とりもなおさず他国の課税ベースを浸食することにより、自国に企業活動を誘致する政策と換言できる。また、①で触れたとおり、各国が税の引き下げ競争に追随するならば、誘致合戦の行く末として、可動性の高い活動そのものが全ての国の課税ベースから失われていくことにもなりかねない。

#### ④ 徴税コストの増大

かかる有害な税の競争に基づく税収基盤の浸食や税制の不公平化を回避するため、タックスヘイブン対策税制等のような国際的租税回避防止のための措置を、現在又は将来の様々な形態の税の競争に対して、次々と整備していかなければならなくなる。結果として、対抗税制は必然的に複雑な制度となり、徴税コストの増大をもたらす。また、適正な課税を担保する国際的な資料情報制度の整備も必要となり、徴税コストに影響する。

整理すると以上の4点にまとめることができると考えられるが、そうすると「有害ではない」税の競争というものはあるのであろうか。本報告書に従うと、流動性の高くない事業活動、すなわち「足の遅い経済活動」にかかる租税優遇措置(投資優遇措置)は許容されることになる。もとより、労働力も移動するような投資優遇税制は、移民の大量受け入れをも必要とするわけであるから、容易に現実化する例ではないかもしれない。ただ、現状、もはや常識となっているインターネットによる情報のボーダーレス化、Eメールや

(11) 谷口和繁「税の競争について」、ファイナンス379号56頁(1997)。

(12) 谷口和繁「税の競争について」INTERNATIONAL TAXATION 18巻3号8頁(1998)。

SNS等によるデータ送受信及び共有化は、国境や時差を超えてビジネスを行うことができる。製造業のような固定的施設をも要する業種は適わないであろうが、ソフトウェアの開発や情報の提供など、業種によっては企業というものが形骸化し、本店所在地がどこにあらうと、労働者は世界中の自国に居住したまま、それぞれの国の勤務時間帯にあわせて労働をおこない、その成果を取りまとめる立場にあるものが商品化する、という事業形態も既に存在する。一概に「可動性」といっても、地理的要因や労働といった側面のみで特定できるわけではない。さらに、租税政策は各国の主権に基づく国家政策の選択であって、多くの企業の誘致が成功すれば納税者数が増加し、ある所得に対して低い税負担であっても、全税収で見積もれば大幅に国家財政を潤すことになる。しかし、前述のとおり、国際的に大いなる影響を及ぼすことは間違いなく、「周辺国を犠牲にして一国だけが繁栄するという選択は許されない」<sup>13)</sup>とすべきである。

### 3 政策としての税制の国際的ハーモナイズ (イクォール・フットイング)

しかし、その一方、国や国民生活の存亡がかかる、外航船社の当初から国際的に競争しなければ生き残りが図れない、かつ船籍を便宜置籍船とすることができても、IT産業分野とことなり、物理的な船舶の運航による「物

流」を国際的に安定かつ経済安全保障の観点からも図る必要のある国際「実業」産業分野は、他国との補助金政策を含めた政策税制等で、イクォール・フットイング（競争力地盤の同等化）を政策として発揮しなければ、実業としての貿易も成り立たなくなる。

筆者が、その導入の一端に全力を傾注した「政策税制」として、外航船社にかかるいわば法人税の外形標準課税である「トン数標準税制」<sup>14)</sup>は、まさにその政策の重要性を訴えて論文を書き、ポンチ絵を書き、一枚紙を書き、運輸省（当時）関係の委員会、業界要望から様々な政治活動まで担当局部課、業界団体とともに行って導入したものである。そして、このトン数標準税制が1996（平成8）年にオランダが導入したものが初めてであって、その後ドイツ、英国、デンマーク、ベルギーと導入が続いたことから、特にこれらの国には、毎年にもわたって調査を行っていった。この調査時に、ドイツやベルギーから、「オランダは車で1～2時間で行けてしまう。本社がオランダに移されたら税収だけでなく、自国の物流のコントロールのためにも看過できないので、同じ税制を作った。」と税務当局及び各国船主協会から聞かされて、「なるほどこれが税の競争か」と納得し、また、税制を考えるには「地政学」的見地が必要であると実感したものであった。

13) 拙稿「国際課税における有害な税の競争—OECDレポートを中心として」税務弘報47巻6号119頁（1999）。

14) トン数標準税制の名称も「Tonnage Taxをとん税と記載すると、我が国現行のとん税と紛らわしい。そこで、トン税と表記して区分することとす

る（正確には序論に書いた『トン数標準課税』というべき）」と、筆者が「政策税制の意義と検証—欧州における『トン数標準税制』を素材として」税法学542号173頁（1999）で名付けたものであり、そのまま租税特別措置法と関係法令の各条文の略名となっている。



出典 旅行のとも, ZenTech<sup>15)</sup>

### III グローバル社会と税地政学

#### 1 税地政学の提唱

筆者は、勤務校の法学部の授業における最初の授業内容は、ここ数十年「租税法律主義の大原則から税法は法学でなければならないが、同時に予算関連法である」ということを教えるために、税制改正要望の①業界団体と担当省庁の要望と折衝、②担当省庁からの取りまとめと財務省主税局との折衝やスクラップ・アンド・ビルド、③政党にある政務調査会各部会と業界団体の要望とヒアリング、④財務省主計局と主税局の関係、⑤与党税制調査会の総会と小委員会の〇×（マルバツ）審議、といった生臭い1年の動きから、税制改正大綱・税制改正の大綱、⑥予算関連法案としての国民の代表者たる国会議員の国会審

議等を実際の資料をとおして講義をしている。そして、今や本法より多くなっている租税特別措置法が政策税制であるがゆえに政策目的を達成すれば廃止すべく時限立法となっているのに、既得権化されていく不合理とそのために活動する業界団体についても教える。一方、労働組合の弱体化や、未組織や非組合員の増加から、オフィスワーカーには「圧力団体」が弱体化し、給料も上がらず、一時のブームに終わってしまったかのようなようではあるが、トマ・ピケティの「21世紀の資本論」の利益率( $r$ ) > 成長率( $g$ )についても、税体系も絡めて講義をしている。

実際、筆者は、2015（平成27）年に「税地政学の提唱」という論文を書いた<sup>16)</sup>。そこでは、税制の抜本的改革の必要性と、税法改正を、毎年毎年数百ページに及ぶ「改正税法のすべて」を発行するように細かく改正ばかり繰り返すのではなく、地政学的見地から、抜本的に見直すべきであるということを提言した。どうも筆者は、もともと行政官であったうえに、国際船舶制度の導入時の委員・座長から外交海運企業税制研究会委員長、日本内航海運総連合会税制部会座長等の海運界の税制研究と、民主党政権時代の官民交流による「社会保障と税の一体改革」に携わり、法律学者としての「解釈学」や「判例研究」を行うよりも、立法企画立案に提言ができる立場を好んできたのかもしれない。気障に言うと、過去より未来を志向する研究がしたいと思うようになっているようである。特に、与党税制調査会の事務局の専門委員として意見がで

15) [https://www.travel-zentech.jp/world/infomation/q049\\_map\\_netherlands.htm](https://www.travel-zentech.jp/world/infomation/q049_map_netherlands.htm)より（2021年8月10日閲覧時現在）。このように見ると、島国の日本と異なり、欧州の国境を接する国々の実情が分かりや

すいではなからうか。

16) 拙稿「税地政学の提唱」税経通信70巻2号156頁（2015）。

きていた時代には、非常に不謹慎な言い方かもしれないが、それは面白かった。

## 2 「地政学」の手法—私見として

地政学（Geopolitics）は、地理的な位置関係が政治、国際関係に与える影響を研究する学問である。地理的な環境が国家に与える政治的、軍事的、経済的な影響を巨視的な視点で研究するものである。イギリス、ドイツ、アメリカ合衆国等で国家戦略に科学的根拠と正当性を与えることを目的としたが、今の日本の経済、ひいては「税制」も「地政学」の知識が無くては理解ができない。歴史学、政治学、地理学、経済学、法学、軍事学、文化学、文明、宗教学、哲学などの様々な見地から研究を行う為、広範にわたる知識が不可欠となる。特に、2020（令和2）年からの、SARS-CoV-2による新型コロナのパンデミックからは、感染学、病理学等の分野も取り込まなければならない。

とはいえ、地政学自体は決して新しい学問ではない。地政学、すなわち、地理と政治や軍事との関係性についての研究は、すでに古代ギリシャの時代、ヘロドトスの『歴史』にその起源が読み取れる。しかしながら地政学という学問が、その基礎的な理論が確立され、長期間にわたる総合的な研究がまだ行われていない未熟な学問であることにも注目すべき点である。また、地政学が体系化される以前から地理的な条件と政治の関係性がある程度認められることは古代から近代にかけての歴史的事実といえよう。

すなわち、人間の営みと地理との間に深い関係性が存在することは否定しがたい事実であり、世界各地には生存適地と資源地域が局地的・不平等に存在しており、それに関連し

て、人口密度も国家発展の度合いも一律ではない。人間の適応能力は限定的であるため、地域の特性は人間の行動への影響には一定の法則性が存在することは歴史をみても明らかである。近年は人口増が急速に地球規模で進み、そのうちに先進国から人口減少社会に陥り、各国の経済発展によるエネルギー需要が増加し、その結果地球の温暖化や異常気象が顕著となる。そして、国際関係は東西関係から米中関係、環境問題やワクチンをめぐる南北関係等々様々な問題に直面しつつある。また、投資家やエコノミスト・アナリストもこと直近では、新型コロナのワクチン接種率の高い国から経済活動が徐々に正常化されつつあることなど、地政学的分析をもとに相場の推移を予測する解説が多い。

## 3 税の分野の地政学—税地政学

(1)日本の法律学・法律制度の変遷として、1889（明治22）年2月11日に公布された「大日本帝国憲法」はドイツのプロイセン憲法を模範に、立憲君主主義、行政権優位の大陸法体系が作られた（行政国家）ことは周知の事実である。民法しかり、商法しかり、刑法しかり、ドイツ、フランス、ベルギーの時の法制をまねて制定された。大日本帝国憲法は、明治から第2次世界大戦敗戦まで存続し、納税の義務も定められていたが（21条）<sup>17)</sup>、税は天皇に捧げるものとして、賦課課税方式がとられていた。今でいう税理士は、税務代弁業から、税務代理士として、税務署（当初は税務管理局所管）の補助機関でしかなかった。

<sup>17)</sup> 大日本帝国憲法21条が天皇に対しての義務であることは、その1条前、20条が兵役の義務であったことから明らかである。

そして、1945（昭和20）年8月15日の第2次世界大戦敗戦により、日本はアメリカ合衆国の占領下に置かれ、GHQ草案に基づき、「日本国憲法」が1946（昭和21）年11月3日公布1947（昭和22）年5月3日施行され、行政法、民法の家族法も改正された。日本国憲法では、日本国民の天皇への敬愛、そしてマッカーサーの日本統治の利便の関係もあり、国民主権を原則とするものの天皇制を残し、象徴天皇制を採用した。つまり、天皇制は変わらなかったものの主権者は天皇から国民に移り、行政法を中心とした大陸法の行政国家から、英米法体系の法制の整備による司法国家に変遷した。

(2)税の世界も、1947（昭和22）年の税制改正で、所得税及び法人税に申告納税制度が導入された。納税者が急増し、新たな制度に不慣れた税務の現場は混乱、これが、昭和24年に国税庁が発足する契機ともなった。因みに、税理士制度の発足は1951（昭和26）年のことである。

税制について特筆すべきなのは、いわゆるシャウプ勧告による所得課税を中心に据えた税体系であろう。シャウプ勧告以前、戦中体制において戦費調達を目的として間接税の新設と強化が行われ、非常に多くの種類の間接税が課されていた<sup>18)</sup>。勧告では、これらの複雑な税を整理し、簡素化することを目的とした。

シャウプ勧告を元にした税制改革は1951（昭和26）年に行われたが、運用上の困難さや日本の国情等を理由に一部改廃が行われた。例えば、富裕税は運用上の困難から1953（昭和28）年に廃止され、所得税の最高税率を上げることで対応された。また、有価証券譲渡益課税も廃止された。

よく税法学の教科書等で1989（平成元）年

の消費税法の施行をもって、「シャウプ税制からの決別」とさえ言われたくらい、戦後日本の税制の直接税中心主義は変わらなかった。

私見ではこの消費税法の成立・施行時の3%の異常なまでの超低税率から日本の税制は失策の道を歩んできたように感じる。以下、前掲の拙稿、2015（平成27）年の「税地政学の提唱」における私見は今も誤ることなく、しかしながら時代の変化は思わぬ途にも変化している。SARS-CoV-2のパンデミックにより、日本の観光立国政策は成り立たなくなったし、気候変動による災害もたった5年の年月の予測に加える術もなかった。

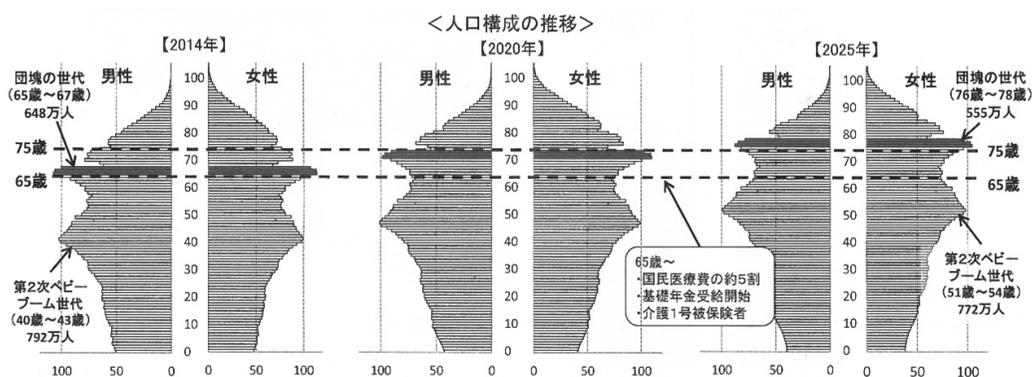
#### 4 2度にわたる8%消費税率から10%税率増税の延期と税地政学

あくまで私見の域は出ないが、消費税は社会保障財源として、段階的税率のアップではなく、一斉に10%に上げておくべきであった、と思考する。これには、2つの理由がある。

その理由の1つは、単純に8%という中途半端な税率アップで、さらに先に10%になることが決まっているとすれば、事業者や税理士等税の実務家の手間が煩雑になるという単純な理由である。しかし、2つ目の理由が、税地政学的分析によるものである。

すなわち、アベノミクスが絶対に成功しないことが明らかであったからである。次の人口ピラミッドグラフ（将来予想を含む。）を見てほしい。

<sup>18)</sup> シャウプ使節団日本税制報告書（1巻1章C）では、「1946年において、約56%が直接税で、44%が間接税となっている。」としている。



2025（令和7）年には、団塊の世代がすべて後期高齢者（75歳以上）になる。また高齢になるほど一人あたりの医療費や要支援・要介護認定率が高くなることから、医療費・介護費は増加していく。また、2014（平成26）年4月から消費税率が5%から8%に引き上げられたのであるが、この人口ピラミッドの左端、2014（平成26）年現在に第2次ベビーブーマーが40～43歳として見ても、第3次ベビーブームが無く、人口ピラミッドは先細りになる一方で、経済学でいう「人口ボーナス」は訪れることは無い。

さらに、日米関係で見ても、東西冷戦が終焉を迎えた1989（平成元）年以降、地政学的に米国から見た日本の存在価値は、対中国という点が最大の重要事項となった。対中国という関係からみれば、1971（昭和46）年の第1のニクソンショック（ドル＝金兌換制の廃止）、その翌年の第2のニクソンショックであ

った、ニクソンの日本の頭越えでの中国訪問以来、米国は日本を共産圏の楯として特別扱いする理由も無くなったかに見えた。

そうすると、日本からの輸入から考えると、為替レートは円高ドル安のほうが米国には都合が良く、1985（昭和60）年9月22日のプラザ合意後、ドル円レートは1ドル235円から150円台で取引されるようになった。日本は、翌1986（昭和61）年に公定歩合の引き下げに動いたのは記憶に残るところで、インフレ率の低迷と公定歩合の引き下げ長期化予想を反映して、いわゆる「バブル」をもたらしたと言われている。

また、円高により、米国資産の買い漁りや、中国を始めとした東南アジアの人件費の安い国に生産拠点を移転する企業が増えた。つまり、日本の産業の空洞化の始まりである<sup>20</sup>。

円高ドル安の中、繊維産業、縫製産業等の労働集約型の産業から人件費の安い国に工場

<sup>19)</sup> <http://www.ipss.go.jp/syoushika/tohkei/Popular/Popular2021.asp?chap=0>（2021年8月10日閲覧時現在）。直近のデータは2021年度版に2065年までの予測も掲載されている。[http://www.ipss.go.jp/syoushika/tohkei/Popular/P\\_Detail2021.asp?fname=G02-01-3.png](http://www.ipss.go.jp/syoushika/tohkei/Popular/P_Detail2021.asp?fname=G02-01-3.png)（2021年8月10日閲覧

時現在）

<sup>20)</sup> その後、進みすぎたドル安に歯止めをかけるべく、為替レートを安定させるために1987（昭和62）年、再び各国が協調介入する取り決めであるルーブル合意が結ばれた。

の転出が進み、ドル建ての外航海運業も、ドル建て収入・円建て支払いでは経営が成り立たず、便宜地籍国にペーパーカンパニーを作り、フラッグング・アウトが進んでいった<sup>21)</sup>。

自動車産業も、経済産業省のデータ<sup>22)</sup>及び自動車産業のデータ情報提供会社の「マークライズ株式会社」のホームページ<sup>23)</sup>によると、自動車産業も既に国内生産と海外生産は逆転し、国内生産分の中で輸出分も減り、国内販売も減少している。国内生産は39%に過ぎず、日本の高技術・輸出産業の健康優良児と思われる自動車産業も既に海外拠点における生産台数の方が多い。

ということは、これまでの歴史でたどってきた円高ドル安から、現在の円安ドル高に逆転しても、既に日本は輸出立国の依存度は低くなっており、かえって、輸入に頼る国にとっては、原油や原材料、食料品等々の値上がりを誘う。

また労働人口の減少から賃金が上がるかといえば、一部、まだ輸出を行う大企業、後述する金融緩和の恩恵を受ける大企業の賃金は上がったものの、原油高による燃料費・電力料金や原材料の高騰が転嫁できない下請け中小企業にまでは、賃金の上昇は実感されずに消費も伸びない。つまり、円安ドル高は日本

の経済成長には寄与しないのである。この長引く不況の原因は、交易条件の悪化である。特に2011(平成23)年の東日本大震災により、原子力発電から火力発電に頼らなければならない状態の中で、LNG、原油の輸入は増加した。LNGの価格が大きく上がり、エネルギー価格が経済に占める比重は大きいため、年率にして1%程度のインフレになったが、これは、アベノミクス・日銀のターゲットとした経済成長によるインフレでは無いのである。日銀が、いくら金融緩和、そして追加緩和しても、交易条件の悪化は、ここ5年で約20%、特に震災のあと大きく下がったのはやむを得ないとしても、2013(平成25)年からの円安で顕著になった。経済学的に考察したわけではないので素人考えではあるが、消費税率が3%、5%と上がり、それが総額表示となれば物価が上がるわけで、なぜ2%の物価上昇の目標が達成できないのか<sup>24)</sup>。もちろん、大法人の留保金、労働還元が上がらない、消費者の行動心理学的に国民の消費マインドが伸びない、格差社会等々を理由として説明する記事も目を通していないわけではない<sup>25)</sup>。とはいえ、コロナ禍・パンデミックを迎え、公的資金をどれだけつぎ込んでも、どのような経済効果を消費者物価指数という数値で表すこと

21) 日本のタックスヘイブン対策税制は、1978(昭和53)年に措置法に導入されている。

22) 経済産業省による 自動車の海外現地生産と輸出入についてのデータの出典は、<https://www.meti.go.jp/#https://www.meti.go.jp/statistics/toppage/report/bunseki/pdf/h18/h4a0609j5.pdf> 及び <https://www.meti.go.jp/report/bunseki/pdf> (2021年8月10日閲覧時現在) 参照。

23) マークライズ株式会社データの出典は、[https://xn--marklines-pe9pk70pbhtrb.com/ja/report/rep1399\\_201505](https://xn--marklines-pe9pk70pbhtrb.com/ja/report/rep1399_201505) (2021年8月10日閲覧時現

在) 参照。

24) 日本銀行「量的・質的金融緩和」導入以降の経済・物価動向と政策効果についての総括的な検証」[https://www.boj.or.jp/announcements/release\\_2016/rel160930d.pdf](https://www.boj.or.jp/announcements/release_2016/rel160930d.pdf) (2021年8月10日閲覧時現在)

25) 一例として、加谷珪一「物価は上昇しても「給料」は上がらない、根本的な問題」ITmedia ビジネスオンライン、<https://www.itmedia.co.jp/business/articles/2104/13/news038.html> (2021年8月10日閲覧時現在) など。

ができるのか、疑問が多い。

そして、コロナ禍で好調に業績が推移する業種と、旅行、人の輸送、サービス産業と近年頼り切っていた訪日観光客バブルに関連する業種の低迷の回復は、甘く見積もっても2021（令和3）年中には見込めないであろう<sup>26</sup>。また、一足先にコロナ禍から抜け出して回復基調にあるかに見える中国の旺盛な国内需要と海外輸出生産の回復で原油価格は上がっていく。日銀の金融緩和の継続が続くものと考えても、そしてワクチン接種が進んでも、執筆時現在まだ増え続ける新型コロナのデルタ株罹患者の急増と、収束に向けて動くべき国民意識の「コロナ疲れ」と輸入頼りのワクチン接種、さらにはロックダウンができない法制度の我が国では、先が見えない不安が、国民生活が消費に向くのか、あるいは貯蓄に向くかすら明らかではない。

隣国に目を向ければ、中国の大国としての海外進出、米国との覇権争いはトランプ政権下以来鮮明化し、米中貿易摩擦、現代社会の覇権争いの1つのIT覇権争いが激しくなった。さらに中国の混迷する一帯一路構想、資源を求めての途上国支援という名の進出、シー・レーンの要の南沙諸島への軍事進出と、情報戦争によって、米国は日本の存在価値を重要視せざるを得なくなったという日本の地政学的メリットをもたらしてくれたものの、2019（令和元）年末からの新型コロナのパンデミックという大変なプレゼント（パンデミ

ックの震源地が中国であるとの100%のエビデンスはないが）も地政学的リスクとみれば、税地政学としてみればマイナス要因の方が大きく後世まで残ることになるであろう。

#### IV 法人税法と税地政学

##### 1 我が国法人のおかれている状況と法人税法

現在、日本では、163条の条文数からなる法人税法（本法）により、大企業・大法人と中小企業の所得課税を定めている。しかし、大法人と中小法人の税体系が同じであるのは不合理であり、上場企業と町場の一人工場と同一の税法で規定すること自体に無理があるのであって、一例を挙げれば、法人税法132条の同族法人の行為計算否認規定と大法人相手の企業再編にかかる132条の2、連結納税にかかる132条の3が並んで規定されていること自体、無理がある。

大法人の抱える問題と中小法人が抱える問題は同一では無い。それを、十把一絡げに全法人のうち法人税を納税しているのは30%しかない<sup>27</sup>、といわれるが、実質的に下請け中小企業へ受注金額の決定権を持ち、上場していれば株主への配当を考えなければならない企業と、原材料が高騰しても、受注品の値上げどころか消費税の転嫁すらままならない中小企業とを同じ法人税法規定で課税すること自体に無理があり、そこに租税特別措置法が加わって、法人税法体系は複雑怪奇、基本通達

<sup>26</sup> 東京オリンピック・パラリンピック2020時に、4000万人の訪日客を見込んでいたのである。

<sup>27</sup> 平成26年6月5日の与党（自民党・公明党）改革案を決定した。そこには「法人税を納付している企業は全体の3割に過ぎず、一部の黒字企業に税負担が偏っており、より広く課税を行い、企業

所得の計上に前向きな企業の負担を軽減することで、成長につなげる必要がある」と記述がある。  
[https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/pdf188\\_1.pdf](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/pdf188_1.pdf)（2021年8月10日閲覧時現在）の4頁。

どころか、国税庁のホームページのQ&Aが幅をきかせている。

そのような我が国の法人税制の中であって、外航船社は、今現在進行中のITの発達によるグローバル時代よりずっと以前に、グローバルな市場・グローバルな市況の中で、ウェット・バルカー、ドライ・バルカーからコンテナ船、LNG船、自動車専用船（RO-RO船）等といった多種多様な船種を管理・運航し、また海難事故による海洋汚染の防止や環境問題にも対応していった。知っておかなければいけないのは、日本はすでに輸出立国でも、物作り大国でもない。大企業、とりわけ足の速い金融業等では、本社を法人税率の低い国に移すことはいとも簡単にできてしまい、拙著・注(3)の「国際課税における有害な税の競争—OECDレポートを中心として」の筆をとるべき内容であると判断したように1999（平成11）年に当該論文で紹介した目的こそ、すでにその当時にOECDで指摘され、法人税率の「悪しき引き下げ競争」が問題となっていたのである。足の速い産業が低税率の国に本社の移転、ないしは子会社の設立をするのは、水が高い方から低い方に流れるのと同じで、当然の経済人の行動であるし、かつ、あった。くしくも、1999（平成11）年にオランダにおいてトン数標準税制が導入されたことから、欧州の税制調査を行い始めた時であった。

さらに、人件費の比重が高い労働集約型企業は人件費の安い国に生産拠点を移す。さらに先にも見た自動車産業のように、市場が海外にありかつ工場立地や人件費の問題のみならず、関税や自由貿易協定を考えれば、生産拠点自体を海外に移していく。つまり、日本でなければならぬ第3次産業等を除けば、産業の空洞化が進むのは当然である。

外航海運会社は、1956（昭和31）年のスエズブーム<sup>28</sup>後の長期海運不況は我が国外航海運企業の経営基盤を脆弱にした。そこで政府は、「海運業の再建整備に関する臨時措置法」と「外航船舶建造融資利子補給及び日本開発銀行に関する外航船舶建造融資利子補給臨時措置法の一部を改正する法律」の海運再建整備2法を制定し、海運企業の集約と優遇措置を講じた。この集約には当時の外航海運企業のほとんどである95社が参加し、1964（昭和39）年に大手6社体制、1989（平成元）年に5社体制、1999（平成11）年以降は3社体制となった<sup>29</sup>。そして、2017（平成29）年、日本郵船、商船三井、川崎汽船の外航海運3社は、定期コンテナ船事業統合新会社のオーシャン・ネットワーク・エクスプレス・ジャパン（株）を設立、しかし、当社はHDカンパニーであり、Global H.Q.は、外航船社の法人税率0%のシンガポールに置くこととなった<sup>30</sup>。この定期コンテナ船会社の切り離しにより、日

<sup>28</sup> 1956年にスエズ運河が封鎖されたことにより、多くの船舶は喜望峯周りの航路を強いられるため、海運界では航海距離が伸びたことによる輸送コストの低減を図るため大型タンカー（VLCC）を競って建造した。

<sup>29</sup> 「日本の海運SHIPPING NOW2021-2022」（公財）日本海事広報協会、33頁に詳しい。もちろん毎年刊行されている冊子であるが、同内容は、

<https://www.jsanet.or.jp/data/pdf/shippingnow2021-2022.pdf> から一括ダウンロードができる（2021年8月10日閲覧時現在）。

<sup>30</sup> 両者を、その使う局面によっては区別することなく通称「ONE（わん）」と呼称しているし、シンガポールの同事業現業会社はOcean Network Express. Ltdで、これらを指して「ONE」ということも多い。

本に本社を残している3社の間のトン数標準税制の継続を求めないし実際適用を選択するかしないかについては、船社ごとに今後のメリット・デメリットとも思惑が交錯していくこととなった。

## 2 トン数標準税制

我が国の輸出入の99.6%～99.7%は海上輸送が担っている<sup>31)</sup>。安定的な海上輸送の確保の観点（経済安全保障）から、我が国の外航船舶運航事業者の国際的な競争力を確保していくことの特例として2008（平成20）年度に海上運送法等が改正されるとともに、外航海運に対する課税の特例であるトン数標準税制<sup>32)</sup>が導入された。

トン数標準税制の適用を受けるためには、事業者は、国土交通大臣の策定した日本船舶及び船員の確保に関する基本方針に適合するよう日本船舶・船員確保計画を作成し、国土交通大臣の認定を受ける必要がある<sup>33)</sup>。具体的には、

- ア) 所有・運航する日本船舶を計画期間内に2倍以上に増加、
- イ) 日本人船員の養成、
- ウ) 日本船舶1隻当たり4人を配乗できる日本人船員を常時確保しておくこと、

等の基準を満たす必要があり、認定を受けた事業者は、

- (1)日本船舶を用いた対外船舶運航事業等による収入金額に係る所得の金額と、
- (2)日本船舶の運航トン数に応じた所得の金額を算出し、

(1)が(2)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、(1)が(2)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所得計算の特例措置を選択適用できるというものである。一方、事業者が計画通りに日本船舶・日本人船員を増加・確保しなかった場合、認定が取り消され、それに伴い過去に本特例措置により損金に算入された金額の合計額が課税されるのであるが、日本船舶の所有・運航が多いほど損金算入できる金額が増加することから事業者に対して日本船舶を増加させるインセンティブと併せて、日本船舶・日本人船員の計画的増加を図ることを目的として導入された。国土交通省では、「外航日本船舶を今後5年間で2倍程度に、外航日本人船員（海技者）を今後10年間で1.5倍程度にするという目標を掲げ、日本船舶・日本人船員の計画的増加を促進」する、という計画を抱き合わせることによって、1つの業

<sup>31)</sup> 日本海事広報協会・前掲注<sup>29)</sup>13頁。なお同頁、及び20～42頁によると、この輸出入貨物のうち、およそ60%を日本商船隊が担っている。

<sup>32)</sup> トン数標準税制といっても、租税特別措置法の規定だけによるものではない。その船舶の要件や配乗船員の要件等も含めて、租税特別措置法第59条の2、第68条の62の2、租税特別措置法施行令第35条の2、第39条の89の2、租税特別措置法施行規則第21条の17の2、第22条の60の2、海上運送法第34条～第39条の4、海上運送法施行令第1条、海上運送法第35条の規定に基づく日本船舶・船員確保計画の認定等に関する省令第1条～第13条、海上運送法第35条第1項又は第4項の規定に

よる日本船舶・船員確保計画の認定の申請をする場合における同条第3項第5号の日本船舶の隻数の増加の割合を定める省令を一括して、トン数標準税制、対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例（トン数標準税制）と称する。

<sup>33)</sup> 要旨については、<https://www.mlit.go.jp/hakusyo/mlit/h20/hakusho/h21/html/k254c000.html>（2021年8月10日閲覧時現在）参照。本船舶及び船員の確保に関する基本方針については、<https://www.mlit.go.jp/common/000019869.pdf>（2021年8月10日閲覧時現在）参照。

界に対する特例的な課税方式を租税特別措置として、政界と税法企画立案当局からの承認を」受けたものともいえる。

このトン数標準税制は、2009（平成21）年度より我が国も外航船社10社が採用し、世界で18カ国以上<sup>34</sup>が採用するトン数標準税制の波の中で船出をした。その後、2013（平成25）年の海上運送法の改正等も伴う「日本船舶」の要件の拡充、2018（平成30）年度の日本船舶の海外保有船の追加・拡充を経て現在に至っているが、この間にも、いくつかの船社の合併、倒産、民事再生が行われてきたと共に、前節で記述したように、定期コンテナ船事業は大手3社から切り離され統合新会社となっており、日本船舶の運航会社というよりも持ち株会社として配当収入を得る事業構造の転換もあった。

### 3 税地政学に対する試論—トン数標準税制を例として

筆者自身が、運輸省海上交通局（当時）に設置された官公労使の実務者で構成する「海運関連税制勉強会」の座長になったのが1998（平成10）年、以降船舶税制と船員税制について研究・調査、外部委員会委員長、論文や広

報的活動等も含めて携わり、実現の一端を担ったこのトン数標準税制について考えるに、社会情勢は大きく変わっていている。思いつくだけでも、海外ではイラン・イラク戦争、湾岸戦争、インドネシア大暴動、米国同時多発テロが、国内では阪神・淡路大震災（海外援助物資を無償海上輸送）、東日本大震災・原発事故（外国船社が日本寄港を見送る中、輸送を継続）があり、また、直近ではコロナ禍の真ただ中にある。また、一概にグローバル化という中に、中国という大国が米国と時に対立軸に立つほどその環境は変わっており、その中の大きな軸がIT関連、安全保障という必ずしも全てが目に見えないものの中でグローバル化の意味も変わっていった。

トン数標準税制を導入するとき念頭に置いた経済安全保障の概念も①平時における貨物輸送の安定で国民生活と我が国企業活動を支えること、②非常時の物資等の緊急輸送への貢献、といったものだった。しかし、今の経済安全保障の概念はこれらに加えて、①人口減少社会における労働力の確保、②半導体という現在の産業の要たる部品のサプライチェーン、などのように、首脳のスピーチや報道でも多様に使われている<sup>35</sup>。

34 ギリシャ（1939）、オランダ（1996）、ノルウェー（1996）、ドイツ（1999）、英国（2000）、デンマーク（2001）、フィンランド（2002）、アイルランド（2002）、フランス（2003）、スペイン（2003）、ベルギー（2003）、米国（2004）、韓国（2005）、イタリア（2005）、インド（2005）、リトアニア（2007）、ポーランド（2007）、日本（2008）で18カ国。日本より後に導入した国として台湾（2011）がある。野村撰雄「日本のトン数標準税制—その導入過程と特徴—」（2020年、<http://www.jpma.or.jp/img/research/pdf/A202090.pdf>（2021年8月10日閲覧時現在）では、EU/EEA域国で23カ国、とある。

35 中村直貴（経済産業委員会調査室）「経済安全保障—概念の再定義と一貫した政策体系の構築に向けて—」（立法と調査428号（2020）、118頁以下）で、それぞれの思惑で使われた用語の経済安全保障を定義づけようとしている。ちなみに、トン数標準税制導入時に使用した経済安全保障は、国家安全保障という用語が使いつらい時期であったため、単純に日本の国際物流や産業関連品の輸出入の安定化及び食品の確保と保険業も含む海事クラスターの日本国GDPにおける経済的役割の確認といった意味で作った造語でしかなかった。

確かに、トン数標準税制が日本船舶の増加・確保を念頭に置いた結果、日本の保有船腹量はギリシャに次ぐ世界第2位となり、国際会議での発言力の源泉ともなって、船舶のダブル・ハル（二重船隔）、バラスト水の処理、老朽船舶の解撤問題等の海洋環境への提言力は日本がリーダーシップをとれるものとなっていった。しかし、前述のとおり、定期コンテナ船事業がONEに統合化されて日本の船社の事業形態も変化している。かつ不定期船の市況変動型ビジネスの圧縮、EV車や燃料電池車、自動運転、現地生産の増加等自動車専用船の将来像の不透明感も踏まえた減船、LNG船は増えていっても海外企業とのジョイント・ベンチャー方式が主流である。そしてなにより、日本は「我が国は、2050年までに、温室効果ガスの排出を全体としてゼロにする、2050年カーボンニュートラル、脱炭素社会の実現を目指すことを、ここに宣言いたします」と2020（令和2）年10月26日に菅首相が所信表明演説で（国際公約として）宣言している<sup>36</sup>ことを考えると、C重油を燃料とする大型船が日本籍船であることは、脱炭素社会に逆行するともいえる<sup>37</sup>。

つまり、国際競争力確保のための税制として生まれた政策税制であっても、事業形態が

制度導入時点と同じであれば減税メリットを継続的に確保することは可能であったであろうが、大きく経営環境が変わると企業にとってはいうまでもなく税金はコスト、そのコストの固定が年々コスト増となる一方で運航規模も船種も変化し、また、前述のカーボンニュートラルの実効を考えれば「ゼロエミッション船」の商業運航や自動車と同様に「自動運航船」の建造に振り向けられるべきである。そうすると、単に船舶の「特別償却制度」の維持、という政策税制の方が、現時点では理にかなっているかもしれない。それこそが、新しい政策、政策税制になるのではなかろうか。実務的にも、現行の無理やり「日本船舶」の概念を広げてきたあまりに、①外国人承認船員制度で外国人を日本籍船に乗せても入出港時の日本語提出書類が書けない、②船舶管理も日本語なので外国船舶管理会社が対応できない、③意外と知られていないであろうが、2013（平成25）年からアラブ海のアデン湾等海賊多発地域に対処するため原油タンカーには「民間武装警備員」が乗船できるが<sup>38</sup>、タンカーと速度という限定があるため、事実上VLCCにしか乗船させられない、等の継接ぎを重ねての難題も残されてしまっている。

考えるに、このように、ことグローバルな

36) 首相官邸のホームページ、令和2年10月26日第百二十三回国会における菅内閣総理大臣所信表明演説、[https://www.kantei.go.jp/jp/99\\_suga/statement/2020/1026shoshinhyomei.html](https://www.kantei.go.jp/jp/99_suga/statement/2020/1026shoshinhyomei.html)の「三」参照（2021年8月10日閲覧時現在）。

37) 無論、IMO（国際海事機関、International Maritime Organization）でも、温暖化ガス排出削減計画は示されていて、2018年4月13日のInitial IMO GHG Strategy では、2030年に40%削減、2050年に総量50%減、今世紀中に排出ゼロを目指している。IMO GHG（Greenhouse Gas）戦略の

アナウンス窓口として、<https://www.imo.org/en/MediaCentre/HotTopics/Pages/Reducing-greenhouse-gas-emissions-from-ships.aspx>（2021年8月10日閲覧時現在）参照。IMOは2011年から船舶の温暖化ガス排出削減計画について議論が始まり、2018年に採択した後も議論が続けられているので、日本としての取り組みについて国土交通省のホームページ<https://www.mlit.go.jp/common/001250110.pdf>（2021年8月10日閲覧時現在）参照。

税制のハーモナイズ、企業側としてみればイコール・フットイングを成すために一つの政策税制を考えるにも、地政学的リスクは常に変わっていく。そして、さらに付け加えて考えなければならないのは、「歴史が動く時間軸」に対応させていくのが「税地政学」的税制の企画立案ではなかろうか。

## V まとめにかえて

現行の法人税法、所得税法が施行されたのは、1965（昭和40）年である。それぞれ、時代の要請や経済情勢等を踏まえて幾多の改正はなされてきているものの、いうなれば壮年期を過ぎようとしている。法人税法については前章でグローバル化による企業活動、企業生産活動の変化に対して、大企業と中小企業が同一レベルに課税がなされる本法の在り方について問題を提起したが、所得税法についても果たして、例えば10種類の所得区分が立法時の収入稼得形態と現状においてマッチしているのであろうか。

さらに、政策税制であるところの租税特別措置法が、政策目的を果たした後もその要件等の変遷はあるにせよ、時限立法であるにもかかわらず、延長が続いているものが多くあるのはなぜであろうか。

一番わかりやすい例では、交際費等の損金不算入制度、現在の租税特別措置法61条の4は、1954（昭和29）年度の税制改正で規定されたもので、法人税法本法の全文改正後にも

そのまま残されている。無論、立法時の政策目的の「冗費の削減と資本の充実」と、現在の政策目的は変わってきている。特に、新型コロナの時代に「飲食」を優遇しても、飲食店に行くこと自体が「自粛」という名で制限されており、「飲食による消費の拡大を通じた経済の活性化」という政策目的は大きく変わらざるを得ないであろう。

高名な法哲学者、故・尾高朝雄教授は著書『法の究極にあるもの』の229頁、有斐閣、（1949年）に、要旨、法は政治によって動かされ、政治は経済によって動く。しかし、政治も、政治の矩としての法に制約される、ということを繰り返し述べておられる。もうワクチン接種では「高齢者枠」に入る筆者の生まれる以前に、この指摘をなさっておられるのは、法の在り方を分析された名言であり、現代にも当てはまる。税法も法であることから、当然かかる法の理念に変わりはない。加えるならば、尾高教授のご活躍なさった時代は島国から外国に行くためには船でそれなりに時間のかかった時代であるが、現代は48時間で地球を一周でき、インターネットの世界ではリアルタイムで全ての情報を手にすることができる。地球の反対側との取引ですら、リアルタイムで行える時代に大きく変化をしている。

この稿では、自動車産業と外航船産業を例としたが、少子化や高度教育の進展で（高度教育を受けることが悪い、という事では決し

38 海賊多発海域における日本船舶の警備に関する特別措置法。タンカーと速度の制約についての本文記載の根拠は、船舶警備特措法施行令第2条によって積載物資が原油と限定されていること、船舶警備特措法施行規則第2条及び3条では「特定日本船舶」の要件として、満載時の最大エンジン

出力が18ノット未満、甲板等の侵入可能地点から満載喫水線までが16メートル未満であり、かつ、シタデル（避難のための堅固な構造を有し、無線電話等の通信手段が確保されている区画）や有刺線を設けるなど海賊被害の低減措置を講じていることが規定されていることを指す。

てないのではあるが)、労働力不足も加えて産業・企業の国際化と国外流出は続くものと思われる。もし我が国が政策として、産業・企業の空洞化(もはや外航船員などは「真空化」ともいえる。)、ひいては技術の空洞化・真空化を避けなければならないといけない、というなら、そのような政策を国民の合意のもとに立法化していかなければならない。

税法という企業行動と密接な関係を持ち、かつ、補助金・交付金といった歳出、すなわち予算と切り離せない予算関連法である「法」も、時間軸と共に流れていく地政学的メリットもしくは地政学的リスクを回避する税法の企画立案を、業界団体の要望による政策税制を取捨選択して延長や延長要件、税収中立(スクラップ・アンド・ビルド)を省庁任せにしているのではない。国民が発案・合意し、立

法化されていく代表制民主主義の理念と国民主権主義、そして租税法主義を併せて理論づければ、当然の帰結である。

そして、「税地政学」の観点を加味することは、国民がこうなるべきという未来を考え、その考える未来のとおりにならない現実を「地政学的」に読み取れば、政策を切り替えるか、ないしは2の矢、3の矢を射られるようにしていくことが肝要である。

学者、実務家を問わず、「税」の専門家は、政治も経済も全世界的視野で微細に検討しつつ、法の制定の提言や法の解釈と適用をする、という税法学問領域としての「税地政学」の定着のために働ける、働きかけることができるはずである。ニッチな考えではあるかもしれないが、税法学にかかる研究領域があることを提言していきたい。