

## 租税の意義について

片上孝洋  
(税理士)

## 目 次

- |                   |                     |
|-------------------|---------------------|
| I はじめに            | 1 統治の目的と民主主義的正当性    |
| II 憲法上の「租税」とは     | 2 人権の保障と租税の関係       |
| III 租税の根拠は義務説なのか  | 3 平和と租税の関係          |
| IV 明治憲法の租税観       | VII 国民国家と租税         |
| 1 租税とは            | 1 定住外国人の参政権と納税の義務   |
| 2 租税の本質           | 2 定住外国人の人権と納税の義務    |
| 3 小括              | VIII 社会契約論から見る租税の本質 |
| V 日本国憲法の租税観       | IX おわりに             |
| VI 民主主義的正当性と租税の関係 |                     |

## I はじめに

大日本帝国憲法（以下、「明治憲法」という。）は、21条・62条1項・63条において、そして日本国憲法は、30条・84条において、「税」、「租税」と明記している。しかし、新旧憲法は、「租税」の概念を明確に示していない。明治憲法の時代と日本国憲法の時代において、租税の説明に使われる定義は、大要、次に示すとおりである。

## 【明治憲法の時代】

「租税とは、国家又は地方公共団体が収入の目的をもってその統治権に基づき報償としてではなく一般人民からその資力に応じて均等に徴収する金銭又は金銭的価格においての

給付を言う」<sup>(1)</sup>。

## 【日本国憲法の時代】

「『租税』とは、国または地方公共団体が、その課税権に基づいて、その使用する経費に充当するために、強制的に徴収する金銭給付のことを言う」<sup>(2)</sup>。

われわれは、憲法学の観点から新旧憲法を

(1) 美濃部達吉『日本行政法 下巻』（有斐閣・1940年）1105～1106頁。なお、租税の定義を比較することを考慮して、引用した本文は、旧字体を新字体に、歴史的仮名遣いを現代仮名遣いに直している。

(2) 芦部信喜・高橋和之補訂『憲法 第五版』（岩波書店・2011年）350頁。

支える基本原理に根源的な違いがあることを認めている。だが、その違いが「租税の定義」に現れていないことを誰も不思議に思わないのであろうか。上述した「租税の定義」のみを示したうえで、その定義が新旧憲法どちらの時代のものであるのか、さらに新旧憲法を支える基本原理の根源的な違いを誰もが分かるように、われわれは説明できるのだろうか。これは、筆者にとって非常に難題である。

本稿では、まず「租税」の概念があつて、その後、その概念に沿って租税に関する法律や制度の実体が形成されているという思考過程の観点から、租税の意義について考察する。

## II 憲法上の「租税」とは

明治憲法と日本国憲法は、次に示す条文のなかで「税」、「租税」の字句を使っている。だが、その概念を示す条文や法文は、新旧憲法のなかに見当たらない。

### 【明治憲法】

第21條 日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス

第62條第1項 新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ變更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

第63條 現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ舊ニ依リ之ヲ徴收ス

### 【日本国憲法】

第30条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

第84条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

確かに、日本国憲法は、明治憲法とは根源的に異なる基本原理によって制定されたものである。それゆえ、われわれが租税を定義したり、租税の定義を確認したりする際に、租税の目的や主体・客体の表現方法に憲法を支える基本原理の根源的な違いを表現しようとしたり、見いだそうとしたりするために、「I はじめに」で示した「租税の定義」を巡ってさまざまな疑念や論争が生じてしまうのかもしれない。だが、実際に新旧憲法を見れば、どちらの憲法もそれ自身が「租税」としてどのような種類のものを認めて、その内容をどのように構成するのかを直接定めているわけではなく、個々の法律をまって初めて「租税」が具体的な形となって現れてくることを定めているにすぎない。端的に言えば、新旧憲法に言う「租税」とは、法律による「法的創造物」であることを意味する。これが新旧憲法に共通する「租税」の概念であるのかもしれない。したがって、明治憲法62條1項に言う「新ニ租税ヲ課シ」と日本国憲法84条に言う「あらたに租税を課し」とは、法律によって「租税」という「法的創造物」が生まれてくることを意味する。そして、明治憲法63條に言う「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メ」と日本国憲法84条に言う「現行の租税を変更する」とは、法律によって、現に存在する「租税」という「法的創造物」が造り替えられることを意味する。さらに、明治憲法21條と日本国憲法30条は、それぞれの名宛人を「臣民」と「国民」としているため、これら2つの条文に言う「納税」とは、「臣民」や「国民」が法律による「法的創造物」を法律の定める受け取り者に引き渡すことを意味する。

国法秩序の観点から、憲法は、下位の法令

のあり方を定める最高法規である。「憲法が条件プログラムとして機能するのであれば、憲法解釈の目的は、国家活動の許された領域に関する、できるだけシャープな境界線を引くことにある」<sup>(3)</sup>と考える。すなわち、憲法の定める租税の条文は、国家がその財源を確保する活動の領域にシャープな境界線を引くために、法律に対して租税に関する要件及び手続を明確に示すことを要求していることになる。それゆえ、憲法上の「租税」の概念を法律による「法的創造物」という理解に立つたうえで、憲法を「条件プログラム」として捉えた場合、明治憲法62条1項・63条と日本国憲法84条は、立法者に対して、個別・具体的な「法的創造物」を明確に示した法律を制定すること、そして明治憲法21条と日本国憲法30条は、立法者に対して、「臣民」や「国民」が「法的創造物」を法律の定める受け取り者に引き渡すための要件及び手続を明確に示すことを要求していると考えられる。

上述した憲法上の「租税」の捉え方は、「租税」がもつべきであろうと考える目的、価値観、倫理観、国家観など、主観的な要素を排除しているため、ありきたりで論争になり得ない。たとえば、そもそも租税は何のためにあるのか、また、どのような租税が公平であるのかなど、根源的な問いに対する根源的な答えを求めると、憲法典の文言を離れて、それを支える原理の探究に踏み込む、あるいは迷い込む場合には、その解決は覚束ないであろう。それゆえ、実定法である憲法は、このような根源的な問いを遮断して、あくまで現に存在する拘束力ある憲法典が何を命じているのか、ということのみにしたがって、憲法上の論争に解決を与えようとしているのである。

ここまで述べてきた内容を踏まえたうえで、「租税」とは、法律による「法的創造物」である、という捉え方は、現に存在する拘束力ある日本国憲法典の条項が命じていることであり、決してその命令に背いているとは言えないであろう。見方を変えれば、日本国憲法にかかわらず、憲法が「租税は法律で定める」という趣旨の条項を設けてくれさえすれば、どのような憲法にも「租税」は順応できるし、憲法によって政治体制が立憲民主制、あるいは立憲君主制に変遷しようと「租税」は生き残り続けることができるのである。

### III 租税の根拠は義務説なのか

日本国憲法に言う「租税」とは、法律による「法的創造物」である、という捉え方は、一定の理解を得られるであろうと考える。だが続けて、なぜ国家は国民に租税を課すことができるのか、との問いに対して、何らかの根拠を示す必要がある。その根拠は、新旧憲法の定める「納税の義務」の理解にも関わってくることになる。

20世紀憲法である日本国憲法下における租税の根拠を考えるうえで、18・19世紀には、自由主義経済思想の影響の下に、利益説ないし対価説と呼ばれる考え方が主張されたが、20世紀に入ると、租税を納付することは国民の当然の義務であるという考え方が支配的となった<sup>(4)</sup>、との見解を示したとしよう。この見解を踏まえたうえで、明治憲法の起草者である伊藤博文は、「民約の主義に淵源」する利益説および保険料説を「其の説巧なりと

(3) 西原博史『自律と保護—憲法上の人権保障が意味するものをめぐって』(成文堂・2009年) 5頁。

(4) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年) 77, 105頁参照。

雖、實に千里の謬たることを免れず」<sup>(5)</sup>として退け、「納税は……臣民の國家に對する義務」<sup>(6)</sup>であるとの義務説に拠っている。それでは、租税の根拠について、伊藤は、明治憲法の起草時に20世紀を先取りした見解を唱えていたという評価をしても良いのであろうか。さらに、日本国憲法下における租税の負担を考えるうえで、租税の根拠が変遷するとともに、各人が国家から受ける保護や利益に比例して配分されるべきであるという考え方から、各人の担税力に応じて公平に配分されるべきであるという考え方へ移った<sup>(7)</sup>、との見解を示したとしよう。だが、明治憲法下における租税の負担について、神権学派の憲法学者である上杉愼吉は、「一率平等に、國民皆その資力に應じてこれを負擔する」<sup>(8)</sup>、つまり「財産收益ノ多寡ニ依リテ税額ヲ異ニシ、又ハ之ヲ累進増加スルハ、人ニ依リテ差等ヲ設クルモノニ非ス、即チ平等ノ原則ニ從フ所以ナリ」<sup>(9)</sup>と述べている。この点についてより詳細に島津嘉孝は、「納税が平等であると云ふのは、……如何なる人も、同一程度同一種類の義務を負はせらるると云ふのではない。その人の能力に應じ、……納税ならば財産の多寡とか云ふが如きことに應じて、相當の義務を課せらるるを以て平等としなければならぬ。例へば租税負擔の力に應じ、税率を異にし、これを累進するが如きは平等を害

するものではない」<sup>(10)</sup>と述べている。彼らの見解は、日本国憲法の時代における税法学でも十分通用する。それでは、仮に日本国憲法の時代における租税の根拠が義務説であることを認めるとして、その義務説は、明治憲法の時代の義務説と何がどのように違うのであろうか。

#### IV 明治憲法の租税観

新旧憲法下における租税の根拠である義務説の違いを理解するために、明治憲法の起草者（伊藤博文、井上毅、伊東巳代治、金子堅太郎）は、租税をどのように捉えていたのか、について考え直してみる必要がある。

##### 1 租税とは

まず、「租税とは何か」との問いに対して、明治憲法の起草者はどのように答えているのか。その答えを伊藤博文の名で著した明治憲法の半官的な逐条解説書である『憲法義解』<sup>(11)</sup>のなかに見いだしてみる。明治憲法21條の解説において、伊藤は、「租税は古言に『ちから』と云ふ。民力を輸すの義なり」<sup>(12)</sup>、すなわち、租税とは臣民の経済力と労働力を國家に運ぶものである、と説明している。それでは、なぜ臣民は租税を國家に納めるのか、との問いに対して、「納税は一國共同生存の必要に供應する者にして、……臣民の國

(5) 伊藤博文・宮沢俊義校註『憲法義解』（岩波書店・1940年）50頁参照。

(6) 同上50頁。

(7) 金子・前掲注(4)77, 105頁参照。

(8) 上杉愼吉『憲法讀本』（日本評論社・1928年）56頁。

(9) 上杉愼吉『新稿憲法述義』（有斐閣・1925年）287頁。

(10) 島津嘉孝『國體明徴 帝國憲法論』（日本法曹會

出版部・1935年）473頁。

(11) 『憲法義解』は、井上毅が枢密院審議のために原案説明資料として執筆した「憲法説明」に加除修正を施して作成されたものである。その加除修正は、伊藤博文からの批判に応えたもので、伊藤の憲法観を顯示した逐条解説書であると考えられる。稲田正次『明治憲法成立史 下巻』（有斐閣・1962年）859～888頁参照。

(12) 伊藤・前掲注(5)50頁。

家に對する義務の一たり」<sup>(13)</sup>と答えている。視点を變えて、なぜ国家は臣民に租税を課することができるのか、との問いに対して、「國庫の費は之を全國の正供に取る」ために「國家の公費」を「日本帝國成立の分子」たる臣民「各人に負はしむる」ことができると答えている<sup>(14)</sup>。上述した問答は、国家のみが課税権を独占する一方で、「日本帝國成立の分子」たる臣民は、国家がその権限に基づいて賦課した租税をただ納めるのみでよいという伊藤の理解を示している。このような内容を踏まえたうえで、明治憲法21條の解説は、「租税は臣民國家の公費を分擔するものにして、徴求に供給する獻饋けんきの類に非ざるなり。又承諾に起因する德澤の報酬に非ざるなり」<sup>(15)</sup>という文章で締めくくっている。さらに、明治憲法21條の解説を補足する（附記）を熟読すれば、伊藤は、欧米における憲法原理や租税理論の考究をとおして「租税の本質」を見抜いたうえで、租税に関する解説を書いているということが重要である。すなわち、伊藤は、「租税の本質」に沿った租税の概念をありのままに臣民へ向けて公言することをあえて避けようとしたと推察できる。

## 2 租税の本質

つぎに、伊藤は「租税の本質」をどのように読み取っていたのか、が問題になる。その答えも『憲法義解』のなかに見いだすことができる。伊藤は、租税を「獻饋けんきの類」、「承諾に起因する德澤の報酬」であると解することができる。その理由について、伊藤は、「若租税の義務を以て之を上下相酬の市道なりとし、納税の諾否は専ら享くる所の利益と乗除かかは相關る者とせば、人々自ら其の胸臆に斷定して以て年租を拒むことを得む。而し

て國家の成立危殆ならざらむことを欲するも得べからざるべし」<sup>(16)</sup>と述べている。伊藤は、自由民権派が掲げる近代立憲主義のローガンである「承諾なければ課税なし」の原則、およびその原則から導出される「主權在民の主義」を完全に排撃しなければならなかった。そのために、「承諾なければ課税なし」の原則は、「歴史上の沿革より來る者」であり、そして「主權在民の主義」は、その主義に基づき「國民は全部の租税に對し専ら自由承諾の權を有し、國民にして租税を承諾せざるときは政府は其の存立を失ふを以て自然の結果とすべしと謂へる極端の論より來る者」であり、したがって両者は、日本に限定した歴史上の沿革から見れば、道理にかなわない謬説や架空の理論である<sup>(17)</sup>と簡単に片付けられている。さらに、伊藤は、租税の目的を國家の存立に置いて「臣民は獨現在の政府の爲に納税すべきのみならず、又前世過去の負債の爲にも納税せざることを得ず」<sup>(18)</sup>と説明している。この説明から、伊藤は、租税を臣民の國家への「恒久的な忠誠の証」として巧に利用しているようにも思える。

したがって、伊藤が悟った「租税の本質」とは、租税は、人民が權利・自由を享受するために國家と對等、あるいはそれ以上の力を人民に握らせ、國體を變革する可能性を秘めているということである。そのことを悟った伊藤は、義務説を租税の根柢として捉えたうえで、租税を臣民、あるいは臣民の代表者に

(13) 同上50頁。

(14) 同上48、50頁参照。

(15) 同上50頁。

(16) 同上51頁。

(17) 同上103～105頁参照。

(18) 同上51頁。

掌握させない明治憲法を制定したと考える。

### 3 小括

明治憲法の起草者は、「国家の本分」を保障することに最大の重点を置いている。「国家の本分」とは、「自主独立」であり、「國家の最大目的は其の存立を保持するに在り」<sup>(19)</sup>。明治憲法の秩序において、国は臣民および臣民の権利・自由よりも上位に位置づけられている。

まず、「国」と「租税」の関係について、国家が自身の目的を保持するためには、財源が不可欠である。明治憲法の起草者は、その財源を「租税」と呼んだうえで、「租税は國家を保持する爲に設くる者なり」<sup>(20)</sup>と定義している。その定義にしたがえば、租税とは、国家が存立するための国家による創造物である。だが、憲法上、国家は租税を創造することができない。それゆえ、租税とは、議会の協賛による租税立法から生み出される「法的創造物」であるということになり、租税という「法的創造物」にとって明治憲法62條1項・63條が正当な根拠となる。また、国家は、その財源である租税が涸渇すれば、自らの存立を廃絶することになり得るため、「國家は租税を賦課するの權あり」<sup>(21)</sup>と決めつけたうえで、憲法上、最終的に天皇が租税の賦課権を掌握しているのである。

つぎに、「国」と「臣民」の関係につい

て、「國家の成立は永久にして假設の物に非ず」<sup>(22)</sup>とする一方で、「日本臣民は日本帝國成立の分子にして、俱に國の生存獨立及光榮を護る者なり」<sup>(23)</sup>。すなわち、「国」の「自主独立」を護ることが、「国」の成員である「臣民」の義務である。そのため、「国」に対して、明治憲法62條1項・63條は「國家は租税を賦課するの權あり」<sup>(24)</sup>ということをし、「臣民」に対して、明治憲法21條は「臣民は之を納むるの義務あり」<sup>(25)</sup>ということを定めているにすぎない。これらの条文を含む明治憲法には、国家があつて臣民があり、国家の権利があつて臣民の義務がある、という思想はあつても、臣民があつて国家があり、臣民の権利があつて国家の義務がある、という思想は存在しない。したがって、『憲法義解』のなかで明治憲法21條の解説を補足する（附記）において「租税の法律上の理由は臣民の純然たる義務に在り」<sup>(26)</sup>という文意は、租税に関する法律は、臣民の権利を保護するための規範ではなく、臣民に臣民としての義務を遂行させるための規範であるということになる。

ここまで述べてきた内容を踏まえたうえで、明治憲法の時代における租税の根拠である義務説は、「国家の本分」—「自主独立」—を護るためであれば、国家によってすべての財産が収奪される覚悟を臣民に求める考え方である。あらためて考えてみれば、租税とは、国家の存立を保持するために、課税権力

(19) 同上63頁。

(20) 同上51頁。「国」と「租税」の関係について、明治憲法の起草者である伊東巳代治は、「國家ハ其ノ自主独立ヲ保タンガ為ニ陸海軍ヲ必要トスルガ如ク、公共ノ經費ヲ支弁センガ為ニハ必ず一定ノ財源ナルベカラズ」と述べている。伊東巳代治遺稿・三浦裕史編『大日本帝國憲法衍義』（信山

社出版・1994年）73頁。

(21) 伊藤・前掲注(5)51頁。

(22) 同上104頁。

(23) 同上48頁。

(24) 同上51頁。

(25) 同上51頁。

(26) 同上51頁。

によって国家が臣民から奪い取った財産であり、そして国家の有する課税権力とは、租税の正統性になんら拘泥することなく、臣民に自らの財産を引き渡すように強制する権力である。

## V 日本国憲法の租税観

明治憲法の時代から日本国憲法の時代に移ったとしても、仮に国家の存立を当然視するかぎり、国家が活動していくには、莫大な金を必要とする。結局のところ、誰かがその金を負担しなければならず、その誰かとは国家内で生活している人びとであることは、明らかである。

日本国憲法は、30条の「納税の義務」において、国民が国家活動の財源として租税を納めることを定めている。それでは、なぜ国家は国民に租税を課することができるのか、との問いに答えなければならない。この問いに対して、憲法研究者は、租税を納めることは国家を構成する国民の当然の義務であるから、国家は国民に租税を課することができる、という趣旨の見解を示している<sup>27)</sup>。ただし、その見解を捉えるうえで、新旧憲法を支える基本原理の違いを理解しなければならないという条件を付している。つまり、日本国憲法は、その基本原理として国民主権を宣明したうえで、国政に国民の意思を反映するために議会を中心とする議会制民主主義を採用している（前文・1条）。それゆえ、明治憲法21條

は、「被治者たる日本臣民の義務を、主権者たる天皇が宣示したものであつた。これに對して、みずから主権者である國民が制定した新憲法において宣言せられた國民の義務は、自律的に國家を構成し、國家生活を營もうとする國民の、積極的な決意の表現にほかならない。われわれは、類似の文言の裏にひそむ精神の根本的相違、なかんずく本條の納税の義務のもつ積極的内容を見逃してはならない」<sup>28)</sup>のである。また、国民主権の原理に基づいて「國民が、国の一切の政治に關与する權利をもっているからには、その權利の反面として、国のすべての政治を行うために必要な経費を負担する義務をもっていることも当然であるというべきである。国民主権といつても、權利だけあつて、義務がないということではない。權利の反面に義務のともなうことは、權利の本質であり、同時に義務の反面に權利のともなうことは、義務の本質である」<sup>29)</sup>。このような考え方に沿って、最高裁判所は、租税の根拠として「おもうに民主政治の下では國民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であつて、國民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うもの」（最大判昭和30年3月23日 民集9巻3号336頁）であると判示している。その後、このような「民主主義的租税観」が租税の根拠に関わる判例・通説となっている<sup>30)</sup>。

確かに、「民主主義的租税観」は、日本国

27) 野中俊彦ほか『憲法I（第5版）』（有斐閣・2012年）565頁〔野中俊彦〕、伊藤正己『憲法〔第3版〕』（弘文堂・1995年）411頁ほか参照。

28) 法學協會編『註解 日本國憲法 上卷』（有斐閣・1953年）577頁。

29) 安澤喜一郎『予算制度の憲法学的研究』（成文

堂・1974年）258頁。

30) 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂・2013年）20頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂・2014年）14～15頁、三木義一『日本の税金新版』（岩波書店・2012年）3頁参照。

憲法が国民によって正当に選挙された全国民の代表である国会議員を通じて国政に参与する議会制民主主義を採用していることからの帰結であろうと思われる。だが、「民主主義的租税観」には、憲法上の原理的な問題が存在する。

## VI 民主主義的正当性と租税の関係

### 1 統治の目的と民主主義的正当性

「民主主義的租税観」は、民主主義を前提としている。民主主義は、政治的決定に関する普遍的な正しさを模索するために、その正しさを支える衆知を集める手段としては最善であると言えるであろう。だが、憲法84条に基づく民主主義的立法手続によって定められる租税法は、民主主義的正当性の観点から、その内容を問われないという理解で良いのであろうか<sup>31)</sup>、という問題が挙げられる。

『民主主義』(democracy)は、ギリシャ語のデーモス(demos=多くの人びと)のクラトス(kratos=権力)を語源とすることからわかるように、『権力は人びとに属す』の意であり、『多くの人びとによる支配』を表すにとどまる<sup>32)</sup>ため、それは、統治の手段であって、憲法の求める統治の目的ではない<sup>33)</sup>。すなわち、「租税」にとっての民主主義は、どのようなものを「租税」とするの

か、を多数意見に基づいて決める手段であって、憲法に言う「租税」の内容を正当化するための目的であるとは言えない。それでは、憲法の求める統治の目的とは何であるのか、が問われなければならない。

日本国憲法は、11条で「基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与えられる」と言明し、基本的人権が実定法を超越した自然法上の権利であることを宣言している。さらに、日本国憲法は、実質的に終章である第10章「最高法規」の冒頭に97条を掲げて、基本的人権が永久不可侵の権利であることを再び宣言している。このような章と条文の構成から解釈して、憲法の究極の目的は人権を保障することにあると観念され、それが憲法の実質的な最高法規性の根拠となっている。したがって、憲法の求める統治の目的は人権の保障であり、そのための手段が民主主義であると考えらる。

「民主主義的租税観」を導く議会制民主主義は、憲法の求める統治の目的である人権の保障にとって中核的な機能を有していることを認めるが、人権の侵害への決定的で有効な防禦・対抗手段とはなり得ない。議会制民主主義は、人びとが統治過程に参加するための手段であって、個人の尊厳や個人の権利・自由・平等を保障することとは直接の関連性は

(31) 稲葉振一郎は、「民主主義の正当性というのは、それが普遍的な正義とか正しさそのものではなくて、そうした正しさを探り出す接近法としてかなりいい、試行錯誤しながら衆知を集める方法として優れているからであって、『合意イコール正義』という短絡直結な話ではないということは多くの人が思っている」と述べている。稲葉振一郎・立岩真也『所有と国家のゆくえ』(日本放送出版協会・2006年)236頁〔稲葉発言〕。

(32) 阪本昌成『憲法理論I』(成文堂・1993年)46頁。

(33) 阪本昌成は、『民主主義』と訳出されるデモクラシーは主義主張のことではなく、正確には政治体制を表す用語である(それは『民主制』と訳出されるべきだった)と指摘している。阪本昌成『憲法1 国制クラシック [全訂第三版]』(有信堂高文社・2011年)39頁。

ない<sup>64</sup>。また、議会制民主主義にとって国会の立法権を制約するものは、国会内の多数意見でしかない。つまり、国民の権利義務に関する法律を制定する立法権を有する国会は、法案を採決するたびに構成される多数派が人権を保障する立場に立っているかぎり、国民の権利義務に国家権力が不当に介入できない防壁の役割を果たすことができるにすぎない。それゆえ、国会が人権を保障する立場に立たなくなった場合、人権が保障されないという不安感を払拭することができない。このような不安感を払拭して、議会制民主主義が人権を保障するための機能を果たせるように、日本国憲法の第3章「国民の権利及び義務」に並ぶ人権規定は、国会の立法権を制約すると考えるのである。したがって、租税の根拠である「民主主義的租税観」は、その前提として人権が保障されていなければならない。人権保障の観点から、租税法はその内容を問われることになる。

## 2 人権の保障と租税の関係

日本国憲法の第3章「国民の権利及び義務」に並ぶ人権の保障とその程度が、議会制民主主義に依存し左右されている問題について考えてみる。ここでは、本稿が着眼する、まず「租税」の概念があって、その後、その概念に沿って租税に関する法律や制度の実体が形成されているという思考過程の観点から、人権保障の観点が希薄な「民主主義的租税観」のもつ弱さを浮き彫りにする。

「福祉国家」を理念とする日本国憲法下において、主権者である納税者・国民の人権に配慮した租税の概念として「租税とは、国または地方公共団体が人々の福祉の費用に充当するために、応能負担原則を実体的内容とす

る『法』(法律・条例)に基づいて、人々から徴収する金銭給付である」<sup>65</sup>との見解、そして「福祉国家における納税の義務は、生存権保障という社会正義実現に寄与するものであり、かつ、その寄与は、国民の納税義務が完全に果されることにより担保され、さらに、納税義務の完全なる履行は、究極のところ国民自らの権利の実現をはかることになる、ということが観念されなければならないであろう」<sup>66</sup>との見解がある。これらの見解は、「福祉国家的租税観」を租税の根拠としている。さらに、これらの見解から、租税は、直接か間接かを問わず、また自分自身か他者かを問わず、人権の保障に貢献しているという理由から、国民は租税を負担すべきであり、そして、国民の納める租税については、「生存権の保障」という目的をもって使途のあり方と徴収のあり方を一体的に統合的なものとして捉えるべきであるという趣旨を読み取ることができる<sup>67</sup>。確かに、日本国憲法は、第3章「国民の権利及び義務」において、「個人の尊厳」(13条)の立場から、国民一人ひとりが人間たるに値する生活を営むことができるように、「福祉国家」の理念のもとに25条で生存権をも保障している<sup>68</sup>。それゆえ、「福祉国家的租税観」は、憲法の理念にかなっていると言えるであろう。それでは、「福祉国

<sup>64</sup> 同上36～38頁参照。

<sup>65</sup> 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』（青林書院・2007年）30頁。

<sup>66</sup> 下村芳夫「現代における租税の意義について—租税法律主義の歴史的考察を中心として」税務大学校論叢5号（1972年）30頁。

<sup>67</sup> 北野・前掲注<sup>65</sup>29頁参照。

<sup>68</sup> 清宮四郎『憲法I〔第三版〕』（有斐閣・1979年）66～67頁、宮沢俊義・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』（日本評論社・1978年）186頁参照。

家的租税観」は、果たして現状に即しているのでしょうか。そこで、「生存権の保障」の観点から、租税の使途のあり方と徴収のあり方について検討してみる。

(1) 租税の使途のあり方と生存権の保障

まず、国民の納める租税の使途のあり方に目を向けてみる。「堀木訴訟」において、最高裁判所は、憲法25条が「いわゆる福祉国家の理念に基づき、すべての国民が健康で文化的な最低限度の生活を営みうるよう国政を運営すべきことを国の責務として宣言したものである」と言及したあと、同条に言う「健康で文化的な最低限度の生活」は、「きわめて抽象的・相対的な概念であつて、その具体的内容は、その時々における文化の発達の程度、経済的・社会的条件、一般的な国民生活の状況等との相関関係において判断決定されるべきものであるとともに、右規定を現実の立法として具体化するに当たっては、国の財政事情を無視することができず、また、多方面にわたる複雑多様な、しかも高度の専門技術的な考察とそれに基づいた政策的判断を必要とするものである。したがつて、憲法二五条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないような場合を除き、裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるといわなければならない」(最大判昭和57年7月7日民集36巻7号1235頁)と判示している。

この判例が言及する日本国憲法と「福祉国家」の関係について、憲法学説の多くは、今日では、近代立憲主義の流れを汲む現代国家の多くが「福祉国家」の理念を掲げており、

日本もその例外ではないことから、日本国憲法が「福祉国家」体制を前提としていると理解している<sup>39)</sup>。だが、中島徹は、日本国憲法が「福祉国家」体制を所与の前提としている根拠として挙げられているのは、条文上3つ—憲法22条と憲法29条の経済的自由について、公共の福祉による制限が設けられていることと、憲法25条の生存権の保障—だけで、あとは歴史的な背景を考えると、当然「福祉国家」になるであろうという非常にラフな議論である<sup>40)</sup>と指摘している。憲法前文にも示されていない「福祉国家」の理念を暗黙のうちに解釈上の公理としているが、阪本昌成は、「福祉国家」が確固とした法的意味をもっているわけではない<sup>41)</sup>と指摘している。さらに、この判例が言及する「福祉国家」と「国の責務」の関係について、中島徹は、「『国の責務』という表現……には、責務は義務ではないという、法律学に特有のニュアンスが込められている。この区分によれば、義務違反には法的制裁が科されるが、責務に違反しても法的には何の責任も生じない。その意味で、『国の責務』は、あくまで政治的ないし道義的責任にとどまる」<sup>42)</sup>と指摘している。確かに、「福祉国家」の理念を実現するための取り組みに対する国家の「義務説を放棄して責務説をとる以上、憲法第25条の規定は、所詮プログラム規定にすぎず、そこか

39) 芦部・前掲注(2)258頁、野中ほか・前掲注(2)204～205頁〔中村睦男〕、501～502頁〔野中俊彦〕、清宮・前掲注(3)66～67頁参照。

40) 須網隆夫ほか「〔座談会〕国家の役割・市場の役割(特集 市場の法律学—経済法は市場にいかにかに立ち向かうべきか)」法律時報75巻1号(2003年)20頁参照〔中島発言〕。

41) 阪本・前掲注(3)112頁、阪本昌成『憲法理論Ⅲ』(成文堂・1995年)292頁参照。

らまた広範な立法裁量論がひき出されてくることも当然な論理的帰結である<sup>43)</sup>と言えるであろう。したがって、日本国憲法は「福祉国家」の理念を謳っているように見える、あるいは、われわれが一方的にそのように思い込んでいるだけで、日本国憲法は、「福祉国家」の理念を実現するための具体的な立法を国に義務づけていないことになる。この判例法理によれば、憲法の定める生存権は、立法府が「国の財政事情」などを勘案して制定した具体的な法律によって確定する権利であり、それゆえ、立法府が憲法25条の保障する権利の内容とともに、その侵害の基準点をも決定するかぎり、憲法違反の問題は生じないことになる。この判例法理に対して、「国家財政や予算等、憲法より下位の法規を前提として憲法上の権利内容を枠づけようとすることは本末転倒であり、まず先に国民の所得水準や生活水準等から可能な限り客観的に『最低限度の生活』水準を確定し、これに予算等をあわせることが筋道であろう」<sup>44)</sup>、「生存権の具体的実現は予算を必要とし、裁判による給付判決は財政を圧迫するから……」という理由で、生存権の具体的権利性が否定されるのでは、生存権を人権として保障したことの意味が没却されてしまう<sup>45)</sup>との批判が示されている。この批判の趣旨は、憲法上の権利を保障するためには、そのしくみをどのように構築するのか、という観点から、その一つの方策として「一般的な国民生活の状況等」に

関する金銭的評価を用いれば、憲法25条に言う「文化的な」という水準はもとかく、「最低限度の生活」水準を客観的に確定することはできるため、その確定した水準を給付と徴税のしくみに活かすべきであるということであろう。

## (2) 租税の徴収のあり方と生存権の保障

つぎに、国民からの租税の徴収のあり方について目を向けてみる。憲法25条の生存権は、国民が国家権力の介入を拒否する「自由権的側面」を有すると解されている。ここで言う国家権力には、課税権力も含まれる。課税権力は、国民が自力で健康で文化的な生活を営もうとしているのに、その生活を妨げてはならない<sup>46)</sup>。国民のなかには、たとえ最低限度の生活を営んでいたとしても、自由で自律した生活を営みたいという理由で、国家による支援を受けたくないが、税金も払いたくない者がいるであろう。国民には、どのような生活を営みたいのかを自ら選択する自由とともに、そのために自らが取得した財産を使用・収益・処分する権利を行使する自由が保障されていなければならない。このような国民の自由を保障するために、憲法25条の生存権は、租税面においても「健康で文化的な最低限度の生活」の保障を要求していると考えられている<sup>47)</sup>。生存権のもつ「自由権的側面」の観点から、租税法は、生活経済学等の学問によって計量化した「健康で文化的な最

42) 中島徹「福祉国家の公序—日本国憲法は『最低限度の生活』しか保障しないのか」阪口正二郎編『公共性—自由が／自由を可能にする秩序』(岩波書店・2010年) 164頁。

43) 渡辺洋三『法社会学と法律学の接点』(日本評論社・1989年) 205頁。

44) 辻村みよ子『憲法〔第4版〕』(日本評論社・2012年) 299頁。

45) 棟居快行『憲法学再論』(信山社出版・2001年) 358頁。

46) 阿部泰隆「個人所得税課税最低限度のあり方」法律時報59巻3号(1987年) 56頁参照。

低生活費」相当額を課税対象から除外する課税最低限度額を定めるべきであり、その課税最低限度額が「健康で文化的な最低生活費」相当額を下回るときは、当該課税最低限規定は違憲・無効となる<sup>48)</sup>。だが実際に、憲法25条と租税法の課税最低限規定の関係を巡る訴えに対して、最高裁判所は、「堀木訴訟」の判例に言及して、人が自活するための財産権の保障に関わる税制において課税最低限度をどこに設定するのかは立法府の広い裁量の問題であると判示している<sup>49)</sup>。

### (3) 小括

上述した内容を踏まえたうえで考えてみれば、結局のところ、最高裁判所が言いたいことは、立法府が、国民に給付するお金も、国民から集めるお金も、互いに連関することなく、自由に上げ下げできるということである。率直に言えば、国民の納める租税は、真に国民の生活や人権を保障していない。ある意味、判例・通説である「民主主義的租税観」は、立法府における租税立法に対する過度ともいべき司法謙讓の根拠となっている節がある。「民主主義的租税観」は、立法府・行政府・司法府が「税金のある社会」一税制によってどのような社会的現実が存在するのか一を深慮することを怠らしめ、日本国憲法が第3章「国民の権利及び義務」に掲げている諸権利からその権利性を骨抜きにしている。この重大な人権問題について、北野弘久は、「現代資本主義のもとでは、租税の用途面にまで税法の考察の対象を拡大しなければ、真に納税者・国民の生活や人権を擁護することはできない。なぜなら、せっかく狭義の租税概念（徴収面）のレベルにおいて税法理論を精緻に構築してみても、納税者が

納めた租税が納税者・国民の生活や人権を侵害し破壊するかたちで使用された場合には、ほとんど意味がなくなってしまうからである<sup>50)</sup>と指摘している。したがって、まず「租税」の概念があって、その後、その概念に沿って租税に関する法律や制度の実体が形成されているという思考過程の観点から、その出発点である「租税」の概念を問い直さなければならない。

### 3 平和と租税の関係

国民は日本国憲法の理念を実現するために租税を負担していると解すれば、租税の用途、つまり国の財政支出について、その支出目的は無拘束下に置かれているわけではない。租税の用途をあらかじめ明確に示したうえで、それに充てるために国民は自らの財産の一部を租税として差し出すことによって、租税の用途のあり方と徴収のあり方の両方をコントロールするのが適切であると考えられる。日本国憲法は、租税の用途として人権保障のみならず、平和主義をも明確に示している。平和と人権の関係について、平和のうちに生存できなければ、自由に生きることも健康で文化的に生きることもできず、平和なくして人権保障はありえない。「平和は人権が存立しうるための最大不可欠の基礎条件なのであり、平和が失なわれれば、人権は内部から朽ち果てる<sup>51)</sup>、という意味で、「平和的生存権」は最も基本的な人権である。したがっ

47) 北野・前掲注35)144頁、北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房・2005年）63頁参照。

48) 北野・前掲注35)159～160頁、北野・前掲注47)63頁参照。

49) 最一小判平1・2・7集民156・87参照。

50) 北野・前掲注35)29頁。

て、租税の根拠である「民主主義的租税観」は、その前提として平和が保障されていなければならない、「平和的生存権」の観念から、その内容を問われることになる。

確かに、日本国憲法が前文に平和主義を基本原理として掲げ、さらに9条で「戦争の放棄と戦力及び交戦権の否認」を明記していることは、国民の納めた租税を防衛関連目的に支出してはならないことを意味する。国民の納めた租税を防衛関連目的に支出することは、憲法条項に照らして形式的に判断すれば、明らかに違憲であると考えられる。だが、裁判所は、憲法は「国費の支出と租税の賦課、徴収についてその法的根拠及び手続を区別して規定しているから、仮に前者が違憲、違法であったとしても、その違憲性、違法性は当然には後者に及ばないものと解すべきである。……したがって、所得税の賦課、徴収自体によって原告らの自由、権利ないし法的利益が侵害されることはないというべきである」(東京地判昭和63年6月13日 判時1294号13頁)と判示している。憲法の理念という点で憲法9条と租税の使途が一致していないことのみを取り上げても、「民主主義的租税観」によって租税の使途のあり方と徴収のあり方をコントロールすることは非常に困難である。あらためて、まず「租税」の概念があって、その後、その概念に沿って租税に関する法律や制度の実体が形成されているという思考過程の観点から、その出発点である「租税」の概念を問い直さなければならないことを確信するのである。

## Ⅶ 国民国家と租税

「民主主義的租税観」は、国民国家(Nation State)を枠組みとする国民主権を前提とし

ている。国民国家とは、ある国に住む人は、当然、その国の国籍を有する国民であること、そして国民主権とは、国の政治のあり方を最終的に決定する権威は国民に存することを意味している。それゆえ、「民主主義的租税観」は、「日本国民たる要件は、法律でこれを定める」(憲法10条)との関係から、日本国籍を有する日本国民を対象としており、日本国籍を有しない外国人を対象としていない。また、国民主権との関係から、憲法30条の「納税の義務は、『国民』のみならず、外国人も負うのが原則であるが、ここでは、納税によって、国民が主権者として支配する国の財政を維持することは、なにより『国民』の責任であるとする趣旨で、『国民』といったのである」<sup>51)</sup>と解している。この見解は、観光や就労などの目的で日本国に滞在する期間が限定されている外国人に対して、日本国民と同等に日本国の財政を維持する責任を負わすことは道理に外れているという理由から、妥当であると考えられる。だが、モノ・カネのみならず、ヒトも国家を越えて移動する今の時代において、国家(State)と国民(Nation)とが必ずしも一致しなくなっており、国民国家の枠組みが揺らぎはじめている。その揺らぎは、租税の根拠や租税のあり方にも影響を及ぼしている。

国民国家と租税の関係から、「永年にわたり日本で生活し、あるいは日本で生まれ育ち、日本に生活の本拠を置く外国人」<sup>52)</sup>、いわゆる定住外国人<sup>53)</sup>は、自己の国籍国と離れ

51) 高柳信一「戦後民主主義と『人権としての平和』」井上ひさし=樋口陽一編『「世界」憲法論文選—1946—2005』(岩波書店・2006年)217頁〔初出、1969年〕。

52) 宮沢・前掲注38)293頁。

て生活しているため、自己の国籍国よりも日本国との結びつきのほうがより密接になっている。それでは、定住外国人は、どのような立場で、何のために、日本国の財政—日本国民が主権者として支配する国の財政—を維持する責任を負うのであろうか、という問題が浮かび上がる。

### 1 定住外国人の参政権と納税の義務

「民主主義的租税観」は、国の一切の政治に関与する権利（＝参政権）を有する者は、その権利の反面として、国のすべての政治を行うために必要な経費を負担する義務（＝納税の義務）を負っている<sup>63)</sup>、という論理に支えられている。

参政権と外国人の関係について、公職選挙法および地方自治法は、日本国籍を有しない者に、国政および地方政治に参加するための選挙権・被選挙権を認めていない（公職選挙法9条・10条、地方自治法11条・18条・19条）。従来判例・通説によれば、自己の属する国の政治に参加する権利である参政権、とりわけ自分の意思を政治に反映させることで国家意思の形成に参加する選挙権・被選挙

権は、主権者である国民に固有の権利であるという理由から、憲法上の権利として日本国籍を有しない外国人に保障されていないと解するのが相当である<sup>64)</sup>。わが国は、定住外国人から徴税するときには、日本国籍の有無を問わないが、定住外国人が憲法上の権利として参政権の問題を主張するときには、その権利を否定する根拠として日本国籍の有無をもちだす。このような現実に対して、わが国は、定住外国人に「納税の義務を課しながら、その税をどのように使うかの決定に参加し、それがどのように使われるかをチェックする権利を認めないことは、ほとんど詐欺に近い不法行為であるといわざるをえない」<sup>65)</sup>と批判されている。前述した最高裁判所の示す国費負担の根本原則に反して、定住外国人は、日本国民のみの総意を反映する租税立法に基づいて一方的・強制的に納税の義務を負わされている。したがって、「民主主義的租税観」では、憲法上の権利として参政権が保障されていない人びとに対して、なぜ納税しなければならないのか、を説明することが非常に難しい。

上述した内容を踏まえ、国民国家

63) 浦部法徳『憲法学教室 全訂第2版』（日本評論社・2006年）59頁。

64) 徐龍達は、「定住外国人とは、日本社会に生活の基盤があつて、社会的な生活関係が日本人と実質的に差異がなく、日本国籍をもたない人（＝外国人）のことをいう。具体的には、①大日本帝国の侵略によって、直接・間接を問わず渡日を余儀なくされた韓朝鮮（ハンチョソン）人、中国・台湾人など、②前項の韓朝鮮人や中国・台湾人らの子孫で日本で生まれ育った者、③日本に居住して三年（国籍法上、帰化の最短年数）以上の者で、生活の基盤が日本にあつて納税の義務を果たしているその他の外国人、をいう」と定義している。徐龍達「定住外国人の地方参政権」、徐龍達編『定

住外国人の地方参政権』（日本評論社・1992年）5～6頁。

大沼保昭は、「定住外国人とは、日本社会に生活の本拠をもち、その生活実態において自己の国籍国をも含む他のいかなる国にもまして日本と深く結びついており、その点では日本に居住する日本国民と同等の立場にあるが、日本国籍を有しない者をいう」と定義している。大沼保昭『単一民族社会の神話を超えて』（東信堂・1986年）204頁。

65) 安澤・前掲注(2)258頁参照。

66) 芦部・前掲注(2)92頁、最一小判平7・2・28民集49・2・639参照。

67) 加藤節「国を開くということ」朝日新聞1996年5月15日夕刊、2版、5面。

の枠組みを前提とする「民主主義的租税観」は、定住外国人から見れば、何の説得力も正統な根拠もないまま、自分の財産が日本国民のみの総意を反映する租税立法によって制約あるいは侵害されているとしか映らないであろう。日本国民と同様に納税の義務を果たしている定住外国人は、日本国民と同様に日本の税金のあり方に関心をもっているであろうし、もつことが当然である。だが現実の問題として、定住外国人は、参政権が保障されていないため、他者の政治的意思決定に従わざるを得ない状況に置かれており、それは、自己の運命を他者の政治的意思決定にゆだねることを意味する。わが国における参政権と納税の義務の実態に照らせば、「民主主義的租税観」は、定住外国人にとって普遍性がないのである。「民主主義的租税観」は、日本国内で納税者になり得る圧倒的多数を占める日本国民に対して租税の根拠を説くために、日本国憲法の基本原則である国民主権を借りているだけである。「民主主義的租税観」に普遍的な説得力がないのであれば、定住外国人に租税を課す正当な根拠として、立法者は、憲法84条に基づく法律によって「租税の負担者」も一方的かつ自由に創造することができる、と説明するしか手立てがないであろう。結局のところ、「租税」とは、法律による「法的創造物」であり、「納税」とは、法律による「法的負担者」が法律による「法的創造物」を法律の定める受け取り者に引き渡すことを意味することになる。

## 2 定住外国人の人権と納税の義務

憲法の求める統治の目的は人権の保障であり、その手段が民主主義である。「民主主義的租税観」にとって重要なことは、租税立法

の民主主義的手続のあり方ではなく、租税によって人権が保障されていることである。とりわけ、租税を負担している人びとにとって、日本国籍の有無が人権保障の度合いを決する基準にされてはならないと考える。人権と租税の関係から、「民主主義的租税観」は、生活の本拠を置く国が提供する役務によって人権が保障されている者は、その負担を分任する義務（＝納税の義務）を負わなければならない、という論理に支えられている。

人権のなかで、究極的には「人間としての生存」を保障する社会権と外国人の関係について、最高裁判所は、「塩見訴訟」において、憲法25条が外国人の生存権を保障しているのか、という論点に言及することなく、「限られた財源の下で福祉的給付を行うに当たり、自国民を在留外国人より優先的に扱うことも、許されるべきことと解される」という理由から、福祉的給付の対象者から外国人を除外することは、「立法府の裁量の範囲に属する事柄と見るべきである」と判示している（最一小判平成1年3月2日 集民156号271頁）。この判示によれば、国家の政策への指導原則としての側面が強い社会権は、原理的に外国人にその享有主体性が無いとは言えないが、日本国民を優先させることが許されてよいと解されている。そのため、社会保障の対象から外国人を排除することは、違憲の措置にはならない。また、「福祉国家」と外国人の関係について、「福祉国家」は、権利と特典の付与を確定されたメンバーに限定するという論理を想定している閉じたシステムである。メンバーの確定にとって国籍が主要な標識であり、国籍を有するメンバーが国民である。「福祉国家」において、国民としての地位を共有していることが、メンバーの間

で後国家的権利に関して平等な取り扱いを受けるための主要な条件となる。そのため、国民の間で、福祉のための資金の拠出を効率的に配分するとともに、拠出された資金を効果的に分配することによって高水準のサービスを維持するためには、国民でない者を排除することが必要となる<sup>58)</sup>。だが現実には起こっている問題は、「社会保障に要する金は、結局のところ、その社会で納税義務を負担するすべての人の財布から出ているわけである。外国人も国民同様、領域主権の作用に服することにより、納税義務を負担している。そうである以上、国民のみを享有主体とする社会保障とは、一国内に住むあらゆる人間から徴収した金を一部の人間にのみ還元する制度にはかならないことになる」<sup>59)</sup>ため、同一の寄与、負担があるところに同一の利益、権利があるべきである、という衡平の観念から見れば、権利と義務が非対称で均衡を欠いていることになる。しかも、日本国民でない定住外国人は、参政権が保障されていないために、

このような不当な現実を是正することができない。

上述した内容を踏まえたうえで、権利と義務の関係から見て、日本国籍を有する日本国民は、憲法上の権利を享有することが保障されているため、納税の義務を負わされている一方で、日本国籍を有しない定住外国人は、日本国民と同様に憲法上の権利を享有することが認められていないにもかかわらず、日本国民と同様に納税の義務を負わされている。それゆえ、利益説ないし対価説のように何らかの反対給付を人びとに連想させる考え方は、租税の根拠として否定せざるを得ないと邪推されても仕方ないであろう。そのような邪推を払拭するために、日本国憲法は、30条の名宛人を問題視しなければ<sup>60)</sup>、租税立法に基づく納税の義務を定めていることから、租税の根拠として義務説が使われるのであろう。すなわち、租税に権利と義務の連関性を求めているとの立場に立てば、定住外国人に日本国民と同様の憲法上の権利を享有する

58) See Soysal, Yasemin Nuhoglu, *Limits of citizenship: migrants and postnational membership in Europe*, University of Chicago, 1994, pp.138~139.

59) 大沼・前掲注54頁5頁。

60) 浦部法穂によれば、憲法30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定しているが、外国人であっても現に納税義務は課せられている。法律上の用語としての「国民」は、日本国籍保持者を意味する場合もあれば、広く日本の統治権に服する者、日本に住む者を意味する場合もあるため、憲法で「国民」と書いているからそれは日本国籍を有する者のことであって外国人を含まない、と簡単に言うてしまうわけにはいかない。したがって、「国民主権」であるから当然外国人を含まないという論理も、そう簡単に成り立つものではないはずであると解される。

浦部法穂「日本国憲法と外国人の参政権」徐龍達編『共生社会への地方参政権』(日本評論社・1995年)95~97頁参照。北野弘久によれば、憲法30条に言う「国民」は、nationではなくpeople, peopleを意味しており、国籍を問わないため、「国民」には、日本人のみならず、外国人を含むと解される。また、法律の定めるところにより外国人にも納税義務を負わせることができ、そのことは違憲ではないとした東京高裁判決(東京高判昭28・1・26判タ28・57)は、憲法30条の「国民」に外国人が含まれることを明確には判示していないが、本条は、合理的な範囲内において法律または条例によって外国人・外国法人を国または地方自治体の課税権の対象とすることを容認する趣旨を包含するものと解される。北野・前掲注(47)11~13頁参照。

ことを保障せず、彼・彼女らに日本国民と同様の納税の義務を一方的・強制的に負わせることは妥当である。他方、租税に権利と義務の連関性を求めているとの立場に立てば、定住外国人に日本国民と同様の納税の義務を負わせる以上、彼・彼女らに日本国民と同様の憲法上の権利を享有することを保障しなければならず、したがって租税に権利と義務の連関性を認めないかぎり、日本国民は、自国の財政のために定住外国人のポケットを当てにしてはならないことになる。だが今後も、日本国民は、自国の財政のために定住外国人のポケットを当てにして、彼・彼女らに納税の義務を負わせるのであれば、彼・彼女らに日本国民と同様の憲法上の権利を保障しなければならない。そのためには、「租税の本質」を見極めたうえで、租税の根拠を問い直さなければならない。

#### VIII 社会契約論から見る租税の本質

日本国憲法は、依然として社会契約論に立脚すると解されている<sup>61)</sup>。日本国憲法が社会契約論を捨て去っていないにもかかわらず、なぜ租税の根拠として社会契約論を基礎とする利益説をいとも簡単に捨て去ろうとするのか。この疑問から、租税の問題を社会契約論の観点から考え直してみる必要がある。社会契約論は、「生命・自由・財産」の保全を目的として個々人の間で契約を結んで政治的共同体を創造するという考え方である。社会契約論にとっての政治的共同体は、個人の「生命・自由・財産」を保全するために人間が考案した物でしかない。つまり、政治的共同体である国家は、個人の「生命・自由・財産」を保全するために存在しているのである。

確かに、国家は、自らが財産を持たない無

産者（租税国家）であるため、財源が無ければ、自らの存立を危うくするのみならず、どんなに権力が制約されていようといかなる使命も果たすことができない。それゆえ、租税は、国家にとって主要な財源である。だが一方で、国家にとって主要な財源である租税の源は、個人の「財産」である。元来、「財産」には、他者による不当な介入から自らの「生命」と「自由」を護るための手段としての価値と役割がある。根源的に考えてみれば、個人の自由の領域を確保する前に自らの生命を維持しなければならない。個人の「生命」があって個人の「自由」がある。そして、個人の生命を維持するためには、生きる糧を獲得し、それを護ることができなければ、個人の自由の領域を確保することはできない。そのため、個人には自らが獲得した「財産」を自由に使用・収益・処分する権利が認められており、その権利を個々人が承認しあうことによって、各人の自由の領域が画定し確保される。個人の「財産」があって個人の「自由」がある。「生命・自由・財産」は、三位一体であり、それらに対する権利は、三位一体が固有の権利、つまり固有権である。個人が「財産」を所有するということは、自分の固有権を自らが保全することを意味する。逆の見方をすれば、個人に「財産」が無ければ、あるいは「財産」の所有に対する権利が保障されていないければ、何人も他者の情にすがらなければ「生命」を維持することはできず、「自由」を享受することもでき

61) 清宮四郎「日本国憲法とロックの政治思想」國家學會雜誌（1948年）62巻9号458頁、松下圭一『ロック「市民政府論」を読む』（岩波書店・1987年）3、10、16頁参照。

ない。したがって、個人が「財産」のなかから一部でも他者に譲り渡すことは、その財産の所有を自らの意志をもってやめる、すなわち自らが果たすべきである固有権の保全を自らの意志決定によって他者にゆだねることを意味する。

上述した内容を踏まえたうえで、「租税の本質」は、租税を負担する人びとの固有権を保障することにあり、そして、この本質から捉える租税観は、固有権が保障されている人びとから国家への「贈り物」であると考えられる。

## IX おわりに

まず、仮に日本国憲法の時代における租税の根拠が義務説であることを認めるとしても、その義務説は、明治憲法の時代における義務説と何がどのように違うのであろうか、との問いに答えなければならない。日本国憲法の秩序において、国民および国民の権利・自由は国家よりも上位に位置づけられている。日本国憲法には、国民があつて国家があり、国民の権利があつて国家の義務がある、という思想が存在する。すなわち、日本国憲法の時代における義務説とは、憲法の究極の目的である人権をより良く保障するためであれば、国民は既存の統治のしくみを改変することのみならず、既存の国家を解体することも辞さないという考え方である。そのための道具と手段が租税と納税である。

つぎに、国民国家の枠組みを前提としない、すなわち日本国と日本国民に限定されない租税の根拠を考えてみる。財産と社会契約論の関係から、個人が「財産」を所有することは、「生命・自由・財産」からなる固有権を自らが保全すること、そして「財産」のなかから一部でも政治的共同体に譲り

渡すことは、自らが果たすべきである固有権の保全を自らの意志決定によって政治的共同体にゆだねることを意味する。したがって、人びとは、自らの帰属する政治的共同体が固有権の保障を不安定にしたり、固有権を侵害したり剥奪したりすることになれば、他の政治的共同体に移動する自由が認められている。ある意味、租税は、人びとが固有権のより良い保障を求めて世界中を移動し居住するための代価（charge）である。このように租税を捉えれば、国民が自己の国籍国を離れて納税の義務を果たさないために国家の財政が逼迫する、あるいは破綻するという懸念を逆手にとって、自分の生き方に相応しい固有権の保障を求めて世界中を移動する人びとを政治的共同体の成員として迎え入れて、その政治的共同体において、既に成員となっている者と同様に彼・彼女らの固有権を保障するとともに、その応分の義務（charge）として租税の負担を求めるという発想があつてしかるべきであろう。このような租税の発想は、日本国憲法の国際協調主義（前文・98条2項）を実現しつつ、その究極の目的である人権の保障にも合致すると考える。

21世紀の今日、地図上や学問上の人為的な国境は存在するが、ヒト・モノ・カネの流れが活発になっているため、現実の国境は、その線引きがかなり薄れてきている。確かに、あらゆる問題を人為的に引かれた国境の中に閉じ込めて、一国内の問題として主権的な権力で左右できるのであれば、それらをすっきりと解決することはできるであろう。だが、国際化・ボーダーレスの時代において、それは所詮、無理な話である。現実の問題として、ヒト・モノ・カネの流れとともに「租税」は、その負担者とともに限定された領域

内に封じ込めることは不可能であり、個人の「生命・自由・財産」の三位一体の固有権とともに世界中を駆け巡ると考えるのが自然の有り様であろう。

本稿の内容を踏まえたうえで、筆者にとって「租税とは、個人の生命・自由・財産を保障することを目的として、その目的を果たすことのできる既存の政治的共同体の活動を支えるために、あるいは新たな政治的共同体を創造しその活動を支えるために、個人の財産の一部を捧げる贈り物である」と考える。極論すれば、租税は、世界を変えられる、つまり租税の普遍的な正統性を主張するととも

に、その主張を具現する税制の確立と税法の制定に成功した政治的共同体が世界中の呼びとからの支持を得られるのである。租税は、国家や国籍を問わず、人権を保障するための先駆けになり得るとともに、国民国家の枠組みを前提として組み立てられてきた従来の理論や制度に根本的な修正を迫ることにもなり得る。人権保障の観点から税法学に与えられた課題として、世界中を駆け巡る「ヒト」と「租税」をどのように統制する理論を構築し提言していくのであろうか。これも、筆者にとって非常に難題である。