

論 説

日本国憲法第30条「納税の義務」の再検討

——市民法学の視座から——

川井和子

(愛知学院大学大学院教授・税理士)

目 次

はじめに—本稿の視角と構成

I 問題の所在

1 日本国憲法第30条「納税の義務」規定の法的意味

2 租税根拠論と「納税の義務」

II 市民法学における国家の構造論と納税の義務

1 市民法学における国家の構造論

2 国家共同体と共和主義・立憲主義の関係

III 本稿の枠組みからの裁判例および学説の検討

1 租税概念に関する裁判例の動向

2 租税概念もしくは日本国憲法第30条と租税根拠論に関する学説の動向

IV 結論—本稿の視角からする日本国憲法第30条の位置づけ

1 市民法学における国家の構造論と日本国憲法第30条「納税の義務」規定の理論的重要性

2 日本国憲法第30条「納税の義務」と租税根拠論

はじめに—本稿の視角と構成

本研究は、共和主義と立憲主義を基本の柱とする「市民法学⁽¹⁾」の観点から税法における租税観、租税概念を検討し、憲法30条が定める「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「納税の義務」規定の意義を明らかにしようとするものである。

筆者のこれまでの税法・理論研究として、「近代税法における法的思考」税法学549号(2003)、「近代税法における法的思考Ⅱ」EVALUATION11号(2003)、「市民税法における人間像」税法学552号(2004)、「理論としての税法—諸学説の検討に即して—」税務弘報53巻3号(2005)、「市民法学における人間像—自律と連帯の法学の構造—」人間研究41号(2005)、「租税教育における税理士の

使命—租税法の基本原則を踏まえて—」税法学574号(2015)などがある。これらの論考は、市民法学の視座から税法を再構成することを目指すものであった。国家共同体と共和主義・立憲主義の視点から国家の課税権の性格を明らかにすることにより税法の解釈・適用のあり方を再検討することを目的としたものであったといえよう。本稿は、これまでの拙稿の議論の前提としてきた共和主義・立憲主義の意味を再確認した上で、「納税の義務」をいかに構成すべきかについて試論を展開することを目的とする。

今まで、「納税の義務」に関する議論は、

(1) 篠原敏雄『市民法学の輪郭—「市民的徳」と「人権」の法哲学—』(勁草書房、2016)175頁、232頁以下参照(なお、同書2刷(2017)も参照)。

多々行われてきた。その大きな流れについて概観しておきたい。まず、利益説と義務説の対立である。第1に利益説とは、租税をもって、市民が国家から受ける利益の対価とみる考え方であり、第2に義務説とは、国家は、その任務を達成するために、当然に課税権をもち、国民は、当然に納税の義務を負うと説く考え方である⁽²⁾。そして、次に以上の考え方を「止揚」し、憲法30条は、国民は法律の定めによらずして、納税の義務を負うことはない旨を宣明（確認）するものであり、同条につき民主主義的租税観を表明したものであると理解すべき⁽³⁾、と説く考え方である。さらに、この規定についてまさに憲法適合的な租税の使途と徴収の仕方とを前提にした国民の納税義務を確認する規定であり、日本国憲法のもとでは、税財政に関する憲法理論を再構成する必要がある⁽⁴⁾、ことを提唱する考え方もある。以上の考え方は、いずれも、租税が財産権の侵害に係る側面を有することを考慮すると、民主主義的租税観・立憲主義的租税観という視点から極めて重要なものであると思われる。以上を簡単にまとめると、先行研究にあつては、立憲主義的展開として、憲法30条を捉えていたといえる、と思われる。この立憲主義的観点の重要性は、決して失われるものではないということを確認した上で、「納税の義務」について、さらに包括的な理論的把握のためには、本稿の視角、すなわち、「国家の構造」における、共和主義的観点を検討

することが是非とも必要である。すなわち、「納税の義務」について、立憲主義と共和主義という2つの観点から検討しようと思われるのである。この検討は、「納税の義務」規定の理解を発展させて、憲法30条の理解をさらに豊かにできるのではなかろうか。

本稿では、税法学における基礎法学の観点、とりわけ国家論のあり方に目配りして、具体的には、「国家論」と憲法・税法との関連について検討したい。そして、憲法84条とともに、租税法律主義⁽⁵⁾の根拠条文の1つとされる、憲法30条の定める「納税の義務」規定の位置づけについて考察することにする。以上の検討を通じて税法における法解釈学の様々な法解釈（法的思考）のあり方の研究に資することにした。

本稿の構成は以下のとおりである。はじめに、本研究の視角について述べる。次に、憲法30条「納税の義務」規定の位置づけに係る問題の所在を明らかにする（Ⅰ1, 2）。そして、本考察の前提とする市民法学における国家の構造論について提示する（Ⅱ1）。また、国家論と共和主義および立憲主義との関係について述べ、「納税の義務」規定の位置づけについて仮説を提示する（Ⅱ2）。その上で、上述の論点に関する裁判例および学説の動向を概観する（Ⅲ1, 2）。これにより、憲法30条「納税の義務」規定の意義を裁判例、そして、現在の憲法学および税法学の学説から上述の仮説

(2) 金子宏『租税法 [第21版]』（弘文堂、2016）20頁参照。

(3) 金子・前掲注(2)8頁参照。

(4) 北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1992）144-145頁参照。

(5) 租税法律主義の根拠条文として、一般に、憲法

30条と憲法84条が挙げられる（たとえば、後掲最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁参照）。憲法84条は、「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。」と定め、まさに立憲主義の観点から捉えられる。

につき論証したい。最後に、結論として、市民法学の視座からの「納税の義務」規定の意義を提示する（IV1, 2）。

I 問題の所在

1 日本国憲法第30条「納税の義務」規定の法的意味

国・地方公共団体（以下「国家」という）は、その構成員である国民・市民に防衛や警察をはじめ教育、福祉、道路建設などのインフラ整備、治水事業など多くの公的サービスを提供している。現代社会にあって、そのサービスの内容は広範にわたり、これに充てる費用の多くは、我々が支払う租税により賄われている。つまり、租税の機能は、国家の活動に充てる資金源の調達である（国家財源調達機能⁽⁶⁾）。このように、租税は、その公的サービス提供のための資金であるが、他のサービスや財貨の提供と異なり、直接的な対価性が認められない。

そのため、何らかの基準をもって各納税者間でその配分が決定されることになるが、わが国では、これを応能負担原則に基づき（憲法14条）、その配分につき、法律により定めることが要請されている（憲法30条、84条）。

現行法上、租税についての定義規定は置かれていないが、一般に、「国家が、特別の給付

に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である⁽⁷⁾」と説かれる。要するに、国家の存在を前提とする限り、その維持・存続のために租税は不可欠であり、その財源を調達するための納税の義務が国民にあることは思想として当然であろう。そのため、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。」と定め、法律によるという条件付きで、「納税の義務」を負うことを確認している⁽⁸⁾。すなわち、「租税は、このような社会経済的地盤における必然のものとして、歴史的に発達し、確立された制度である。これを憲法で特に規定するのは、納税の義務が、国家の構成員たる国民の当然の本分として特に重要であるからであ⁽⁹⁾」ろう。

ところで、本条の特質として、他の義務規定（憲法26条、憲法27条）と異なり、義務だけを規定しているという点が挙げられるが、その立法経緯に関し、たとえば、所有権保障等の人権規定との関係で課税が困難になることを危ぶむ立場から、「義務」として明定された⁽¹⁰⁾と説く考え方が⁽¹¹⁾ある。そして、租税の賦課徴収についてこの規定だけを根拠に負担を強制することはできないということから、本条につき、「租税法律主義に匹敵する効力を認める必要や意義があるのかは必ずしも判然としない⁽¹²⁾」

(6) 谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』（弘文堂、2016）6-7頁参照。

(7) 金子・前掲注(2)8頁。

(8) 松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるのか—』（中央経済社、1983）14頁参照。

(9) 法学協会編『註解日本国憲法上巻』（有斐閣、1961）575-576頁。

(10) 芹沢齊ほか編『新基本法コンメンタール憲法』（中島徹）（日本評論社、2011）251頁参照。

(11) この点に関し、たとえば小林直樹氏は、「第30条の実際の意味は、租税法律主義の原則にある、とあってよい。もっとも、納税義務の具体的内容が、専ら「法律の定めるところ」によるという原則は、第84条に一層詳しく規定されているから、この点では重複がある」と述べる。

(12) 小林孝輔＝芹沢齊編『基本法コンメンタール憲法 [第5版]』（三木義一）（日本評論社、2006）218頁。

との指摘もある。したがって、本稿では、この条文の法的意味について吟味することにした。

2 租税根拠論と「納税の義務」

国家の財政的な存立基盤を確保するために、その課税権に基づいて租税を収納することは、国家の統治権の行使として当然のことと理解される¹³⁾。しかし、ここでいう「課税権」の意味するところは、必ずしも明らかではない¹⁴⁾。この点、東京地判昭和36年11月9日行集12巻11号2252頁は、「課税権は国家がその統治権に基づき、国家運営上の経費にあてるため、一定の人またはその集団に対して一方的に一定額の金銭を納付すべき義務を課し、かつ、これを強制的に徴収する権能を意味するものであるから、統治権の及ぶところには課税権もまた及ぶ反面、統治権の及ばないところには課税権もまた及ばない」と判示し、統治権と課税権がその地理的限界を同じくすることを説示する。

そして、松沢智氏は、「憲法は、国民が国家を創設してその構成員となり、その活動に要する費用を国民が分担するのであるから、国民及び国の主権に服する者（以下、「国民」という。）は、右の費用を分担する義務がある¹⁵⁾。」と国家の構成員たる国民の納税の義務を確認し、課税権は、国民の「納税の義務」に対応した収納する権利であるとする¹⁶⁾。また、谷口勢津夫氏は、「自由主義国家においては統治権の要素たる国家の基本的能力の1つ（租税高権）であ¹⁷⁾」ると位置づける。いずれも課税権が本来的に国家の権能であるとするのは、前掲東京地判昭和36年11月9日の考え方に立つものといえよう。

以上のことはまた、国家がどのような理由

で課税権を有するかという、租税負担の根拠に係る議論であり、租税概念もしくは租税観に連なる問題であるといえる。従来、これについて、租税の正当化根拠（justification, Rechtsfertigung）として次の2つの考え方に即して論じられてきた。すなわち、「第1は、利益説とか対価説と呼ばれるもので、租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法思想ないしは国家契約説を基礎として主張されるもので、国家の目的は市民の身体と財産を保護することにあり、租税はその対価である、とするものである。……第2の考え方は、国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は、当然に納税の義務を負う、と説く。義務説は、利益説の前提が歴史的現実と合致せず、またそれが税負担の配分の基準として実際のでないという認識から出発するが、往々にして国家を、個人の意思をこえた、それなしには人間の社会的共同生活のありえない、歴史的・倫理的必然としてとらえる権威的国家思想と結びついて主張されてきた（ドイツの国法学および国民経済学者の場合）。この考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないことになる¹⁸⁾」。

以上の租税の根拠に係る議論は、国家の課税権と国民の「納税の義務」と密接な関係を有する、ということを確認した。

13) 浅沼潤三郎「地方課税権の基本構造(一)」同志社法学47巻1号(1995)1頁参照。

14) 浅沼・前掲注13)2頁参照。

15) 松沢・前掲注(8)12頁。

16) 松沢・前掲注(8)12頁参照。

17) 谷口・前掲注(6)3頁。

18) 金子・前掲注(2)20-21頁。

II 市民法学における国家の構造論と納税の義務

1 市民法学における国家の構造論

(1) 国家の構成要素・国家概念

さて、税はもとより歴史的発展の所産であり、「国家」の存在を離れてはあり得ない¹⁹⁾。そこでまず、本稿が前提する「国家」の構造を理解する必要がある。したがって、国家概念を考察することは、憲法学・税法学にとって重要な意味をもつ。一般に、「国家は一定の地域をその基礎として、一定の範囲の人間によって、固有の統治権のもとに組織された団体であると定義される。ここでは、領土、国民、統治権の三つが、法学的にみた国家の不可欠の構成要素とされている²⁰⁾。したがって、第1に、国家は、一定の地域をその存在の基礎とするが、この空間的範囲が領土（狭義の領土、領海、領空を含む）であり、国家権力は、原則として領土内において完全な効力をもち、第2に、ここでいう国民とは、国家に所属する構成員の全体であり、国家の統治作用が本来的に人的範囲である。そして第3に、統治権（国権）は、国家が、統治作用の源泉になるものであり、この統合的意思によって、国家という団体が成立するとされる²¹⁾。以上の代表的な国家の構成要素・国家観について小林直樹氏は、以下のように分説する²²⁾。すなわち、(i)国家はまず政治的に組織された統治団体であり、それは、権力と統治機構によって、構成員の行動や生活を規律するところの、組織化された政治的構成体であるということである。国家は、一般に内外の敵からその秩序を守り、その統一的支配を全うするための実力行使のための装置、たとえば、軍隊・警察・税務署・監獄などがこれ

に当たるが、その「意思」に反する行為に制裁を加える権威的組織である。したがって、実力の公権的行使は国家だけに独占される権能である。(ii)国家の支配または統治は、その統治権（固有の支配権）に基づく。(iii)国家は、一定の地域と構成員を必然的に前提する。すなわち、領土と国民は、国家成立の不可欠な構成要素である。ここでいう領土とは、国の統治権が有効に支配しうるものとして認められた空間であり、それには、一定範囲の陸地（＝狭義の「領土」）とこれに接続する一定範囲の海（＝「領海」）、および陸地と領海の上空（＝「領空」）とが含まれる。そして、上述の領土が国家の支配権の空間的限界を示すのに対し、国家の支配権はまた人的限界をもつ。したがって、国家は、原則としてその構成員のみを属人的に支配し、国法への服従を求めうる。つまり、国家の構成員たる国民とは、国家に所属し、国家のこのような支配権に属する人間である。

以上で述べた国家に係る概念は、以下で述べる本稿にいう国家共同体と同義である（後掲〔図表：国家論に関する概念図〕参照）。

(2) 篠原市民法学における国家の構造論に係る4つの概念

以上の代表的な国家観をふまえて、以下では、本稿が前提する篠原市民法学における国家の構造論について述べることにする²³⁾。篠原市民法学における「国家」の構造論は、次の

19) 松沢・前掲注(8)4頁参照。

20) 伊藤正己『憲法〔第3版〕』（弘文堂、2007）1頁参照。

21) 以上の論述については、伊藤・前掲注(20)4-5頁参照。

22) 以下の国家概念に関する記述については、小林・前掲注(11)26頁以下参照。

ように4つの概念により構成されるとする。すなわち、第1に「国家共同体」(=国家)、第2に「統治機構」、第3に「市民社会」、そして、第4に「家族」である。

まず、第1の国家共同体は、どの時代でもどの社会でも見出される、いわば、歴史貫通的な存在であり、現代でも、主権国家²⁴としての国家共同体としてあるとする。また、国家共同体は、人々の行為・行動によって創り上げられることを前提し、その行為・行動のうち、特に以下の2つのものは不可欠であるとする。1つは、「外敵から防衛すること」であり、他の1つは、「国家共同体」内部の秩序を維持することである。これは、前述の一般的な国家の定義(i)に関するところであり、この両者なくして、「国家共同体」は、存立不可能であり、どの時代もどの社会にあっても見出される行為・行動であると考えられる。そして、同氏は、他にこの国家共同体を支える人材の育成としての「教育」、そして公共諸事務を賄う「租税」は不可欠であることを指摘する。

次に、第2の統治機構である。これは、いわば公共権力のあり方であり、周知のとおり、権力の分立原理である。権力の分立は、要するに、権力が特定のところに集中しないように権力を分割するということである²⁵。現代の我々の国家では、これを3権分立で行っていることを確認する。

そして、第3の市民社会であるが、この領域は、まさに国家との対抗関係の中で獲得、形成されてきた具体的な諸自由が実現される場所であり、近代立憲主義が語られる場所である。

最後に、第4の家族は、素朴で自然な共同体の倫理としての家族であり、愛情を基礎にした共同体と捉えられる²⁶。家族は、いつの時

代でも、どの社会にもみられる歴史貫通的に存在する重要な集団である。

篠原市民法学は、現在の日本の国家の構造について、以上で述べた4つの概念から成立していると把握するのである。そして、篠原氏の所論において重要なのは、以上の国家の構造論に即して、「共和主義」、「立憲主義」が語られていることである。この点に注目することが、本稿の出発点となっていることでも明らかである。以下にこのことを述べてみよう。

2 国家共同体と共和主義・立憲主義の関係

(1) 国家共同体と共和主義—西欧思想の本質である共和主義

まず、以下では、日本国憲法下におけるわが国の国家共同体と共和主義との関係について述べる。

(i) 共和主義の概念

はじめに、ここでいう共和主義という概念について述べておかなければならない。なぜなら、共和主義という言葉自体多義的なものとされるからである。また、わが国では、この共和主義という概念用語について、従来、「君主制」と「共和制」という対立概念として説明されることはあっても、その区別につき今日ではそれほど重要な意味を持たないという考え方²⁷からか、共和制の歴史の変遷などという視点から説かれるとしても、共和主義と

²³ 以下の論述については、篠原・前掲注(1)239-241頁参照。篠原市民法学の理論的源と思われるカントとヘーゲルにつき、前掲注(1)225-232頁を参照。

²⁴ ここで主権国家という際の「主権」とは、独立という意味である。宮沢俊義=芦部信喜〔補訂〕『全訂日本国憲法』(日本評論社、2005)40頁。

²⁵ 佐藤幸治『日本国憲法論』(成文堂、2012)71頁参照。

²⁶ 篠原・前掲注(1)38頁参照。

いう国家体制に関する議論は近年あまりなされてこなかったように思われるからである。しかし、本稿の課題からすれば、現行のわが国の国家構造、租税のあり方の把握において極めて重要な意義を有すると思われる。

わが国では、明治以降、西欧の思想や学問を導入することで、常にそれを参考にしつつ近代化を図ってきたという経緯があり、この点、「共和主義」という思想についてもその例外ではないといえる²⁷⁾。これについて、佐伯啓思氏の『共和主義ルネサンス—現代西欧思想の変貌—』における「共和主義」に関する論述を参照すると次のとおりである。すなわち、同氏によれば、わが国では、とりわけ戦後にあつては、西欧に加え、アメリカを含めた「西欧的なもの」の移入により、日本の社会科学が成立していたことは疑いようがない。たとえば、マルクス主義、社会主義、自由主義、民主主義……などである。つまり、これらの思想は、あくまでも「西欧」というコンテキストの中で生成されたものであり、これをわが国における類似の文脈の中で理解されてきたといえるというのである。佐伯氏は、その典型が「共和主義」という観念であろうと指摘する。すなわち、「われわれは、自由主義や実存主義、マルクス主義、民主主義、ナショナリズムといった観念についてはよく論じるし、それなりにわかったつもりになっている。しかし、「共和主義」という観念についてい

ばどうであろうか。誰もが、西欧の思想の中に「共和主義」なるものが存在することは知っているものの、この概念が何を意味するのかは、われわれにとってかなり理解しがたいのではあるまいか²⁸⁾」とする。そして、「その理由は、一つには、共和主義という用語がたぶんに多義的で、厳密に定義しにくいという点に求められようが、もうひとつは、この用語が、……それ自体としてひとつの明瞭な主義主張を伴うというよりも、西欧思想のいわば底流を流れ貫いているものだからではなからうか²⁹⁾」と分析する。こうして、同氏は、共和主義について、「それは自由主義とも深く関連し、共同体主義とも関連する。また、保守主義とも関連する。しかしまたそのいずれとも同一視できない。共和主義とは、むしろ、これらの多様な西欧思想の底流を形作っている大きなしかし容易には把握しがたい思考の伝統なのではないだろうか³⁰⁾」、との結論を導き出している。「もしそうであるとすれば、「共和主義」という思考伝統の理解なくして、自由主義にせよ、共同体主義にせよ、理解したことにならないのではないか³¹⁾」。つまり、「それらは別々に主題を作るのではなく、相互に密接につながりあい、牽制しあっている。そこに西欧思想の伝統がある。そして、「共和主義」という観念はまさにこれらの観念の結節点に位置する伝統にほかならないのである³²⁾」というのである。

27) 伊藤・前掲注20)6頁参照。小林・前掲注(11)48頁参照。この点について、橋本公亘『日本国憲法』(有斐閣、1982)20頁以下参照。なお、「普通には、君主制と共和制の区別として、その主権が君主にあるか国民にあるかを基準とする。これによれば国民主権を明示する日本国憲法は共和制を採用したものと見える」。伊藤・前掲注20)134頁。

28) 以下の論述については、佐伯啓思=松原隆一郎

編著『共和主義ルネサンス—現代西欧思想の変貌—』(NTT出版、2007) v頁以下参照[佐伯啓思]。

29) 佐伯=松原編著・前掲注28) v頁 [佐伯]。

30) 佐伯=松原編著・前掲注28) v頁 [佐伯]。

31) 佐伯=松原編著・前掲注28) v頁 [佐伯]。

32) 佐伯=松原編著・前掲注28) v-vi頁 [佐伯]。

33) 佐伯=松原編著・前掲注28) vi頁 [佐伯]。

要するに、以上で述べた佐伯氏の指摘は、共和主義という概念を政治体制としての君主制や民主制などと対立する概念として位置づけるのではなく、もっと深く共同体主義・民主主義・自由主義・保守主義といった概念と深くかかわり、むしろそれらの観念を貫き存在するものということになる。

(ii) 国家共同体と共和主義の関係

さて、以上の佐伯氏の共和主義の概念把握に基づく、国家共同体と共和主義との関係は、前述の篠原氏の国家論と関連づけると以下のようにも捉えられるであろう。

すなわち、国家共同体とその構成員の関係について、より具体的に述べるところである。第1に、主権国家として、「国家共同体」という大きな枠の中で、まず「家族」があり、その上に「市民社会」があり、そして、「統治機構」があることということである³⁴。このような国家共同体の構図は、主権国家を言い換えて「国家主権」とすれば、(i)「国家主権」なしに「家族」も、「市民社会」も、「統治機構」も存立し得ないことを意味する。第2に、重要なことは、(ii)大きな枠組みとなる「国家共同体」概念には、領土、領海、領空が不可欠であることである。さらに、以上のことと関連して、(iii)「国家共同体」概念には、「国旗」、「国歌」に理論的重要性がある、などということである。なぜなら、国家主権としての「国家共同体」によって、我々は生かされている

からであるといえよう³⁵。

以上に例示的に挙げた(i)ないし(iii)は、要するに、「共和主義」に関することであり、わが国にあっては、この「共和主義」を大きな柱としていると考えられる³⁶。また、「共和主義」に関することで重要なことは、内外の防衛、すなわち、警察権力であり、同じく「祖国防衛」という概念である。これは、改めて述べるまでもなく「国家共同体」には、不可欠な概念であることが理解されるのである³⁷。ここでの「市民」=国民は、たとえば、勇気、節制、賢慮、正義という「徳」を身に付けた人々、すなわち、「市民的徳」(civic virtue)を体現・実現する国民・市民であり、彼らこそ、「共和主義」の担い手であり、そして、「国家主権」の担い手であるとされる³⁸。

以上で述べたことは、「国家共同体」と共和主義に関することである。

(2) 国家共同体と立憲主義—「統治機構」と「市民社会」との関係

さて、市民法学の視座からすれば、現代国家の構造は、以上で述べた共和主義のほかに立憲主義という柱を持っている³⁹。立憲主義とは、国家共同体の中における統治機構と市民社会に関することである。以下でそれを述べることにするが、まず、日本国憲法に至る立憲主義の系譜について概観したい。

周知のとおり、憲法 (constitution) は、国家の全法秩序の中に、より基礎的な根本法

34) 篠原・前掲注(1)240頁参照。

35) 以上の論述については、篠原・前掲注(1)241頁参照。

36) 宮沢＝〔芦部補訂〕・前掲注②445-46頁参照。

37) この点、現代のイタリア共和国憲法52条1項には、「祖国の防衛は市民の神聖な義務である」と規定されている³⁷。そして、同53条1項は、「何人も

その担税能力に応じて、公共の費用を負担しなければならない。」と定めることは、示唆的である。初宿正典＝辻村みよ子編『新解説世界憲法集〔第3版〕』（三省堂、2014）140頁。

38) 篠原・前掲注(1)241頁参照。

39) 篠原・前掲注(1)241-242頁参照。

(fundamental law) があるという認識から、国民の権利・自由の保障につき、そのための権力の構成・行使のあり方を正式な文書において確認するという考え方から生まれた⁽⁴⁰⁾。そして、1776年アメリカ「ヴァージニアの権利章典 The Virginia Bill of Rights」、1789年フランス「人および市民の権利宣言 Déclaration des droits de l'homme et du citoyen⁽⁴¹⁾」という成文法の制定に至った。たとえば、フランス「人および市民の権利宣言」は、「権利の保障が確保されず、権力の分立が規定されないすべての社会は、憲法をもつものではない(16条)」とし、権力の分立制度について明定し、さらに、「所有は一の神聖で不可侵の権利である……(17条)」と定め、公的必要性が明白に要求する場合などの下でなければ、公権力といえども財産権を侵すことはできないとしている。以上のことは、まさに近代立憲主義の核心を表している。権力の分立とは、統治機構の基本原則であり、国家の統治権の作用を立法・行政・私法に分割し、これをそれぞれ別個の機関として独立にその権限を行わしめようとする原理であり、その目的は、各機関の独立と相互の抑制均衡により、国家権力の集中による権力の濫用を避け、国民の政治的自由を保障しようとする原理である⁽⁴²⁾。このような近代立憲主義の特徴は、社会契約説的な考え方を背景に個人の天賦の権利である人権を国家の根本法として、憲法というかたちで確認するという方式が採られたということにあるといえる⁽⁴³⁾。まずフランスでは、1791年に前掲「人および市民の権利宣言」を前文とする憲法の成立をみて、やがて19世紀に入ると国家のほとんどが成文法の制定に至った。つまり、近代諸国の憲法は、すべて権力分立制と人権保障とをその構成要素としているので

あり、前者の権力分立も究極においては、国民の自由と権利の保障する手段として採用されている⁽⁴⁴⁾。

上述のとおり、立憲主義は、18世紀に現れた近代の体制原理であり、「立憲主義」の中味は、1つは、権利の保障、すなわち、「人権の保障」であり、もう1つは、統治機構のあり方として権力を分割するという、すなわち、「権力分立」という2つで成立している⁽⁴⁵⁾。そして、近代立憲主義においては、「統治機構」と「市民社会」との関係において重要なのは、「国民主権」概念である。主権者である国民が「市民社会」において自らの自然権として基本的人権の保障・実現を出発点にして、それを実現化するために「統治機構」を創り上げるという認識である。

すなわち、現代においては、立憲主義なくしての共和主義はないということ、また、共和主義なくして立憲主義はないということであり、この捉え方が法学全体のみならず、本論の課題である「納税の義務」を解明するための基礎的な認識となると思われる⁽⁴⁶⁾。以下にある〔図表：国家論に関する概念図〕は、以上のことをより具体的にイメージするための一助として掲載しておくこととする。

(40) 佐藤・前掲注(29) 6頁参照。

(41) 高木八尺ほか編『人権宣言集』(岩波書店、2016) 133頁。

(42) 橋本・前掲注(27) 94頁参照。

(43) 佐藤・前掲注(25) 6頁参照。

(44) 橋本・前掲注(27) 93頁。

(45) 篠原・前掲注(1) 241-242頁参照。

(46) 以上の論述については、篠原・前掲注(1) 232頁参照。

〔図表：国家論に関する概念図〕



篠原・前掲注(1)239頁参照，筆者一部修正

以上の観点からすると、法律において、租税について具体的に定義規定を置いていないとしても、租税は、理論的に「国家共同体」の維持には、不可欠な概念であるということが理解され、それは、共和主義的要請によるということが、理論的に解明されよう。したがって、憲法30条は、なぜ納税の義務があるかを書いていない⁴⁷⁾、としても、共和主義的な観点からすれば、「納税の義務」を明確に規定した憲法30条の理論的意義・意味が明らかにされることになるであろう。

Ⅲ 本稿の枠組みからの裁判例および学説の検討

租税法の基本原則とされる租税法律主義は、憲法秩序から導かれ、憲法30条および同84条は、その根拠条文とされる⁴⁸⁾。しかし、既述のとおり、憲法をはじめわが国の現行法上のいづれにも租税概念に係る定義規定は置かれていない。「したがって、そこにおいては租税の概念をすでに一定のものとして前提しているのである⁴⁹⁾」と思われる。本稿では、「一定の

ものとして前提」されている「租税の概念」を、国家論の基礎的構造にまで検討することを通じて、明らかにしようとしてきた。そこで、以下では、上掲Ⅱで提示した本稿の枠組みの観点から、まず租税概念に関する裁判例の動向を、そして、租税概念・憲法30条と租税根拠論に関する学説の動向について概観し、検討することとしたい。

1 租税概念に関する裁判例の動向

まず、(1)最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁(以下「最大判昭和30年」という)は、「おもうに民主政治の下では国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って、国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とされ(憲法三〇条参照)、その反面

⁴⁷⁾ 増井良啓『租税法入門』(有斐閣, 2014) 5頁参照。

⁴⁸⁾ 増田英敏『リーガルマインド租税法 [第4版]』(成文堂, 2014) 24-25頁参照。

⁴⁹⁾ 清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房, 2014) 2頁。

において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必要があるとされているのである（憲法八四條）。と判示する。本判決は、憲法30条の解釈について、「国民は自ら国費を負担することが根本原則であって、国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とされ」と示す。また、同84条の解釈については、「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必要があるとされている」と判示している。まさに「本判決の先例としての価値は、憲法84条の意義について、最高裁判所がその考え方を明確にした点にある⁵⁰⁾」。したがって、租税の意義につき民主主義的租税観・立憲主義的な観点によるものであることは改めて述べるまでもない。一方、憲法30条の解釈について、課税が法律に基づくという条件つきで国民は、「自ら国費を負担することが根本原則」であり、「自主的に納税の義務を負うもの」としている。この点、本判決は憲法41条を踏まえつつ、納税の義務について共和主義的観点に背景を置くものであるとみることもできよう。

次に、(2)最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁（以下「最大判昭和60年」という）は、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつ

ては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（三〇条）、新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している（八四條）。と判示する。本判決は、その後の租税争訟において、租税法令の憲法適合性を論証するために援用されてきた⁵¹⁾ものであるが、「民主主義的租税観を基礎とし⁵²⁾」、上掲(1)最大判昭和30年の考え方を踏襲している⁵³⁾。本稿の視角からすれば、(1)最大判昭和30年と同じく立憲主義的観点に立脚するものといえよう。一方、租税が、①国家の課税権に基づくこと、②特別の給付に対する反対給付ではないこと、③その経費に充てるための資金調達であること、と租税の性質を捉えている。また、憲法30条の解釈について、国家の維持および活動に必要な経費は、法律に基づき「自ら負担すべきもの」とし、納税の義務を負うことを説示することについては、共和主義的な考え方が背景にあるように思われる。

そして、(3)最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁（以下「最大判平成18年」という）は、憲法84条の適用範囲、すなわち、同条にいう租税の外延に関する重要な先例である⁵⁴⁾。本判決の重要な論点は、国民健康保険料が租税に該当するかという点にあった⁵⁵⁾。判決

50) 金子宏「判批」金子宏編『租税判例百選〔第2版〕』（有斐閣、1983）11頁。

51) LS憲法研究会編『プロセス演習・憲法〔第4版〕』（山元一）（信山社、2012）288頁参照。

52) 金子宏「判批」『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣、2016）7頁。

53) 金子・前掲注52）7頁参照。

54) 斎藤一久「判批」長谷部恭男他編『憲法判例百選II〔第6版〕』（有斐閣、2013）433頁参照。

55) 増田英敏「判批」TKC税研情報15巻5号（2006）99頁参照。

は、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといふべきである。」として、「憲法84条に規定する租税」として民主主義的租税観に立脚し、租税の賦課徴収について立憲主義的要請を明らかにしたものと思われる。一方、同判決は、租税該当性について、前述の一般的な租税概念と趣旨を同じくしてこれを示している。すなわち、租税該当性の要件として、①国又は地方公共団体が、課税権に基づき、②その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、③特別の給付に対する反対給付としてでなく、④一定の要件に該当するすべての者に対して課する、⑤金銭給付という5要件が導かれるが、①ないし③の要件ないし性質の背景には、共和主義的観点があるものと思われる。一方、④については、まさしく立憲主義的観点に立脚するものである。

また、(4)最判平成21年12月3日民集63巻10号2283頁（以下「最判平成21年」という）は、上告人がチャネル諸島のガンジーにおいて設立した本件子会社に対し、ガンジー税務当局が、賦課した適用税率26%の国際課税法人としての所得税（以下「本件外国税」という）の租税ないしは外国法人税該当性が争われた事案である。判決は、「……本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等につ

いて広い選択の余地があったということが出来る。しかし、選択の結果課された本件外国税は、①ガンジーがその課税権に基づき②法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した③金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。また、前記事実関係等によれば、本件外国税が、④特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである（筆者番号付加）。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」と判示し、上掲(3)最大判平成18年と同様に、一般的な租税の定義に係る要件を挙げ、その該当性を判断している。このことは、立憲主義的観点のみならず同じく共和主義的観点が控えているとみえる。

(3)最大判平成18年および(4)最判平成21年にもみるように、要するに、最高裁は、憲法84条という「租税」について、国または公共団体がその課税権に基づき反対給付としてではなくその経費に充てるための資金調達を目的として課す金銭給付と解し、立憲主義の基本原則に係る論点を含むものとして憲法と財政作用の相克の一端がみられよう。まさに、議会制度や立憲主義が「財政」を契機とするものということがうかがわれる⁶⁶⁾。と同時に、最高裁も、租税の定義について前述の一般的な租税概念を述べている。すなわち、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である。」と⁶⁷⁾。

66) 以上の論述については、憲法判例研究会編『判例ブラクティス憲法』[尾形健]（信山社、2012）422頁参照。

67) この点、東京高判平成23年8月3日裁判所ウェブサイト・税資261号順号11727も、租税の意義な

いし性格について、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当する全ての者に課する金銭給付である。」と判示している。

このように、以上の裁判例の動向は、IIで述べた本稿の視角、すなわち、立憲主義と（国家共同体としての大きな枠組みとしての）共和主義という2つの柱で国家共同体が成り立っているという観点からすれば、立憲主義的な租税観に立脚し、さらに共和主義的な観点も背後に控えているように思われる。

2 租税概念もしくは日本国憲法第30条⁵⁸と租税根拠論に関する学説の動向

以下では、租税概念に関する学説の動向をふまえて、憲法30条の「納税の義務」規定と租税根拠論について、立憲主義と共和主義という2つの観点から考察することとしたい。

(1) 租税概念に関する学説の動向

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。」と定め、また、同84条の規定は、「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。」と定めるが、そこにいう税又は租税とは何かについては、法的にこれを定義することがないこと

は既に述べた。したがって、そこにおいては租税の概念を予め一定のものとして前提しているのであるといえる。これについて、これまで論者により種々の定義が試みられているが、若干の表現の違いがみられるものの、その基本的な諸点において違いは存しないといえよう⁵⁹。

広く受け入れられている租税の定義とは、すなわち、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である⁶⁰」。これは、前述の裁判例の動向にみる租税の定義と同じ趣旨といえる。租税の定義について、これまで学問上多くの論者によりその定義がなされてきたが、以下ではこれをみてみよう。

(i) まず田中二郎氏は、「これを定義するに当たって参考になるのは、旧西ドイツ租税通則法(Reichsabgabenordnung)一条一項の定めである⁶¹。」と述べ、わが国の租税の意義について、次のように定義する。すなわち、「租税とは、①国又は地方公共団体が、その課税権に基づき、②特別の給付に対する反対給付

58) 憲法30条の趣旨に関し、東京高判昭和28年1月26日東京高判(刑事)時報3巻1号18頁は、「憲法第三十条の趣旨は国民の納税義務の内容は法律を以て之を定めるといふ主義を宣明したものであつて、之によつてはじめて国民に納税義務を負担せしめたものではない。凡そ国家が国民に納税義務を負わせることは国権の作用上当然であつて敢て憲法の条文をまたないのであり憲法第三十条はこのことを当然の前提としているのである。」として、納税義務を課すことは、「国権の作用上之亦当然視さるべきものであ」と判示し、その上で、法律により課税することは、近代立憲法治国としては当然かつ妥当であるとし、憲法30条の解釈について、立憲主義的要請という側面から説示している(もっとも、「国権の作用上当然であつて」と

いうことについては、共和主義的観点といえよう。)

59) 以上の論述については、清永・前掲注(49)2頁参照。

60) 金子・前掲注(2)8頁。租税概念について、本稿で述べたもの他たとえれば以下がある。齋藤明『租税法の論点』(中央経済社、1992)9頁以下、同『税法学の基礎理論』(中央経済社、2001)9頁以下、関子善信『租税法関係論—税法の構造—』(成文堂、2004)3頁以下。片上孝洋『近代立憲主義による租税理論の再考—国民から国家への贈り物—』(成文堂、2014)9頁以下。

61) 「1977年のAbgabenordnungでは、その3条1項に租税の定義規定を置いている。」田中二郎『租税法[第3版]』(有斐閣、1990)3頁。

としてでなく、③これらの団体の経費に充てるための財力調達を目的をもって、④法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する⑤金銭給付である（筆者番号付加）⁶²。」と。

以上の田中氏の所説にみる租税の定義のうち、④の法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、均等に賦課するとの性格は、まさに立憲主義的観点によるものといえる。一方、①ないし③に関する租税の性格は、共和主義的観点から説明しうるものであると思われる。

以上の田中氏による租税の定義は、その後の論者における定義にあって表現の違いはあってもこれと同様の趣旨を置くものと思われる。

(ii) 第2に、清永敬次氏は、租税の定義について、「租税とは、①国又は地方公共団体が、②収入を得ることを目的にして、③法令に基づく一方的義務として課す、④無償の⑤金銭的給付である（筆者番号付加）⁶³」と述べる。以上の①、つまり国家の課税権、②国家の機能に関し収入をうるという公益性、④無償という非対価性は、共和主義的観点がその背後にある。一方、③について、立憲主義的観点とともに「義務」として課すということについて共和主義的観点もみられると思われる。

(iii) 第3に、金子宏氏は、租税について、「①国家が、②特別の給付に対する反対給付としてではなく、③公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、④法律の定めに基づいて私人に課する⑤金銭給付である⁶⁴（筆者番号付加）」と定義する。

さらに、同氏は、租税（tax, Steuer）とは、国家の公共サービス提供にかかる資金の調達

を目的として「直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない⁶⁵」と述べ、その意味で、租税の本来の機能は、公共（公的）サービスを提供するための資金を調達することにある、と説く。そして、この公的サービスの内容について、2つに大別する。すなわち、第1は、国防・裁判・警察・公共事業等のように、自由主義の政治・経済理論において、国家の固有の任務と考えられてきたサービス（純粹公共サービス）であり、第2は、たとえば公教育や公営住宅の建設等（準公共サービス）を挙げる。

要するに、金子氏は租税の根拠について、公共サービスを提供するための資金の調達機能という機能的な観点から説き、第1義的な公共サービスとして、国防・裁判・警察を挙げ、これらのサービスは、国家の固有の任務と考えられてきたものであるとする⁶⁶。このことは、まさに、租税に係る共和主義的観点と一致するものではなからうか。

以上の金子氏による租税の定義および租税の機能論に関し、増田英敏氏は、金子氏の定義・所説を前提しつつ、租税の特質（性質）について次の①ないし⑤に分けて整理する。

すなわち、「①租税の公益性（租税は公共サービスの資金調達を目的にしている）。②租税の権力性（租税は、一方的・権力的課徴金の性質を持つ。国民の財産権への侵害の性質をもたざるを得ない）。③租税の非対価性（租税

62) 田中・前掲注(61)1-2頁。

63) 清永・前掲注(49)2頁。

64) 金子・前掲注(2)8頁。

65) 金子・前掲注(2)1頁。

66) 以上の論述については、金子・前掲注(2)1-2頁参照。

は、特別の給付に対する反対給付の性質をもたない)。④租税の応能負担制(租税は、国民(住民)にその能力に応じて一般的に課される点に特色をもつ)。⑤租税の金銭給付原則(租税は、金銭給付であることを原則とする)⁶⁷⁾。]である。

増田氏の以上5点にわたる整理は、租税該当性の判断基準として提示しているものであろうが、本稿の視角から、この同氏による租税の性質に関する整理に従いみていくと、①租税の公益性、②租税の権力性、③租税の非対価性については、その根底に共和主義的観点があるように思われる。そして、④は、まさに立憲主義的観点によるものであろう。つまり、金子氏の租税の定義も、以上①ないし⑤にわたる租税該当性の判断基準=一般的租税概念のうちに、立憲主義的観点のみならず共和主義的観点が内在していると思われる。

以上でみたように、前述の田中氏の提示する租税の定義は、清永氏、金子氏においても、ほぼ同様な趣旨の定義づけが示されているといえよう。また、後述する北野弘久氏にあっては、「この定義は今日なお基本的に租税の本質を表現しているといつてよい⁶⁸⁾」と述べている。つまり、論者によってその表現の方法などに若干の違いがみられるもののその基本的な諸点において違いは存しない。論者によってその強弱はあったとしても、共和主義的観点の背景がうかがわれるということになろう。

(2) 日本国憲法第30条と租税根拠論に関する学説の動向

上述したとおり、租税は、法令に基づく一方的義務として課されるものであり、無償の金銭的給付である⁶⁹⁾。「無償ということは、租税がこれを負担する者に与えられるなんらか

の利益と直接結びつかないものであることをいう。……もつとも、租税を公のサービスの利益の対価と見る考え方(いわゆる利益説)も一般的には成立しないわけではないが、租税を負担する個々の者とある特定の利益とを直接結びつけて観念することは困難であろう⁷⁰⁾」。

(i) そこでまず、憲法の義務規定に関して、佐藤幸治氏の所説をみていく。佐藤氏は、国家の存在を前提とする限り、憲法の特別の規定を要することなく、国民は国家の支配に服すべき義務を負う、とした上で、「立憲主義の立場からは、国民は国家に無限定に服するのではなく、個人の基本的人権が確保されるためという前提があり、したがって国民の義務は、基本的人権の保障を可能ならしめるための公共の福祉の維持を、個人の側から捉えた観念とすることができ⁷¹⁾。」とし、立憲主義の観点からは、また、具体的義務を課す方法については、憲法に定めることが要請されるとする。そして、憲法30条の規定は、「国民主権の下で、基本的人権を確保するため、国家の存立を図るには、国民は能力に応じてその財政を支えなければならないのは当然で、本条はその当然の義務(liable)を明示するものである。と同時に、本条は「法律の定めるところにより」と定めて、義務の具体化方法を特定し、財政立憲主義の一面を明らかにする意味をもっている⁷²⁾。」と説く。

67) 増田・前掲注(48)99頁。

68) 北野弘久=黒川功〔補訂〕『税法原論〔第7版〕』(勁草書房、2016)16頁。

69) 清永・前掲注(49)3-5頁参照。

70) 清永・前掲注(49)3-5頁。

71) 佐藤・前掲注(25)169頁。

72) 佐藤・前掲注(25)171頁。

佐藤氏の上述の論旨には、まさに、立憲主義的観点と共和主義的観点が含まれているものと思われる。すなわち、憲法30条について、具体的義務を課す方法については、憲法に定めることが要請されるとして立憲主義的租税観に立脚していると同時に、同氏は、憲法の特別の規定を待つまでもなく、国民は国家の支配に服すべき義務を負うとした上で、「[租税]とは、国（地方公共団体）が、その経費を支弁するため国民から強制的に無償で徴収する金銭をいう（租税狭義説）⁷³⁾。」と定義し⁷⁴⁾、共和主義的観点にも目配りしているようにみえる。

(ii) さて、金子氏は、租税の定義に関し、公的サービスの提供という租税の機能に即して説いていることは既に述べた。このことはまた、租税負担の根拠に関する問題に連なる。同氏は、租税の根拠と憲法30条「納税の義務」との関係について、同規定は、法的効果においては、国民は法律の定めによらずして、納税の義務を負うことはない旨を宣明するものであるとした上で、租税根拠論との関係で次のように論じる。すなわち、「(筆者注：憲法30条は、) おそらく、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきであろう。まず、国家が歴史的存在であって、利益説の前提である国家契約説は成り立ちえないとしても、日本国憲法が、国家をもって、国民に各種の公共サービスを提供し、その福祉を増進するための合目的存在として観念している、と考えることは十分に可能であり、かかるプラグマティックな国家観のもとでは、国家を個人の意思を超越した存在と考える権威的国家思想は成り立ちえないと思われる⁷⁵⁾。」

租税の根拠と憲法30条「納税の義務」との関係において、上述の金子氏の説く「利益説」と「義務説」の両者を「止揚」する意味での民主主義的租税観の表明との考え方は、いかに捉えるべきであろうか。

(iii) 以上の金子氏の説く租税根拠論に関し、谷口勢津夫氏は、「民主主義的租税観は、現行憲法から導き出される租税根拠論（国民はなぜ租税を負担しなければならないのか）でもある⁷⁶⁾。」と述べ、租税負担の正当根拠については、国家の本質とも深く関わる問題であるとする。そして、上述の民主主義的租税観は、利益説（対価説）と、義務説（犠牲説）という2つの考え方を「止揚」させたものと考えられているということを前提して、現行憲法の民主主義的な福祉国家観（国民の福祉を増進する公共サービスの内容を民主主義的に決定しそれを提供する国家）を基礎として成立する考え方である、と説く。さらに、私有財産制には、租税侵害が、その中核的内容として内在しているとして、この点に関して、憲法における財産権保障規定（29条）と、納税の義務（30条）との関係について、すなわち、「憲法30条=29条「4項」論」として、憲法29条3項に続くいわば憲法29条「4項」の如く位置づけられると論じるのである⁷⁷⁾。そして、「憲法上、租税は「民主主義の対価」（民主主義的租税観）であると同時に、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、「自由（基本的

⁷³⁾ 佐藤・前掲注(25)531頁。

⁷⁴⁾ 以上の論述については、佐藤・前掲注(25)530-532頁参照。

⁷⁵⁾ 金子・前掲注(2)21頁。

⁷⁶⁾ 谷口・前掲注(6)15頁。

⁷⁷⁾ 以上の論述については、谷口・前掲注(6)20-21頁参照。この点につき、谷口勢津夫「私の租税教育論⑨」税務弘報64巻6号(2016)70頁以下参照。

人権保障)の対価(自由主義的租税観)でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担である」(憲法上の租税根拠論[課税の正当根拠論])⁷⁸⁾。」と租税の根拠について説くのである。

谷口氏は、ここでいう「止揚」について「利益説は現行憲法下でも財産権保障を通じて自由主義的租税観として妥当していると考えられるのに対して、義務説は自由主義的租税観と民主主義的租税観との憲法上の不可分一体的連関の中で解消・克服されたとみるべきであろう⁷⁹⁾」と論じる。谷口氏の言葉を借りれば、ここでの「止揚」という言葉の中に立憲主義的理解の意図が込められていると思われる。要するに、谷口氏の説く「憲法30条=憲法29条4項論⁸⁰⁾」もまた、立憲主義的な見地に立つものであろう⁸¹⁾。

以上の谷口説は、租税の特質が広い意味で国民の福祉に資するという対価性を有し、かつ国民が民主政治のもとで、自主的に自らに課する負担として強制性をもつことに関し、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するのではなく両者を止揚した民主主義的租税観として、説かれているのでは、と思われる。

そうすると、本稿の視角からすれば、以上の考え方の背後に共和主義的観点が背後にあるものと思われる。

(iv) ところで、北野弘久氏は、以上で述べた一般的な租税の意義もしくは租税概念について、それでは十分でないことを指摘する⁸²⁾。同氏は、まず日本国憲法のもとでの租税について、次のように定義づける。すなわち、「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⁸³⁾」と。そして、以上の租税概念を前提して、憲法30条の「納税の義務」規定の法的意味について、以下のように述べる。

すなわち、「この規定は単なる義務規定ではなく、納税義務の限界、言葉をかえていえば徴税権行使の限界を明示することにより、納税者の権利を擁護しようという人権規定としての性格を有する⁸⁴⁾。」というのである。そして、「三〇条において「国民の納税義務」の観点から、そして八四条において「財政権=課税権行使」の観点から、それぞれ租税法律主義を規定したものと解される⁸⁵⁾。」と述べ、憲

78) 谷口・前掲注(6)21頁。

79) 谷口・前掲(6)15頁。

80) 谷口・前掲(6)20頁。

81) この点、松沢智氏は、憲法30条の納税義務の規定について、「民主主義を表明した現行憲法の国民主権主義の原理からすれば、主権者の国民にとってみれば、自己賦課としての性質をもち国家の構成員として当然のことを宣言した文言であるといえる。」とする。そして、「主権者としての国民が国民代表による立法により、平等に租税を負担し、その租税によって生ずる効果(福利)はすべて国民に帰属(享受)することを宣言した規定と解することができる。」と捉える。つまり、松沢氏は、国民主権原理のもとに、国民の利益を享受するた

めにつくった「国家」社会の維持・存続に必要な費用であるから、わが国の憲法30条が「納税の義務を負ふ」と規定しているのは、当然の確認規定ということになる⁸¹⁾、と論じるのである。以上の松沢氏の所説は、国民主権主義的租税観として論じられているものであるが、租税の根拠に関する前述の金子説と基本的な視座において違いはないように思われる。松沢・前掲注(8)14頁。

82) 以下の論述については、北野・前掲注(4)143-150頁参照。

83) 北野弘久『現代税法講義[5訂版]』5頁。

84) 北野・前掲注(4)144頁。

85) 北野・前掲注(4)144頁。

法30条にある「法律」とは日本国憲法の諸条項に適合した合憲的・合理的な内容のものでなければならない、として、国民はそのような憲法適合的な「法律」にしたがってのみ納税義務を負うのである、と論じる。また、日本国憲法は、租税の徴収面と使途面とを統合した新たな現代的租税概念を前提としているとして、国民の納税義務は、日本国憲法が意図する「福祉目的」のためにのみに負うと主張するのである。かつ、憲法30条について、以上のことを前提にした国民の納税義務の確認規定であるとするのである⁸⁶。

さらに、北野氏は、「納税の義務規定」と租税根拠論に関し、租税義務説は法実践論的には租税の徴収面と使途面とを分断する議論に結びつきやすいとして、「福祉目的」という租税の使途面に着目する。そして、納税義務の根拠については、法実践論的には租税利益説の方が、歳入面・歳出面を統合した現代的租税概念を構成しやすく、税財政に関する憲法理論を再構成する必要がある⁸⁷ことを提唱するのである。

以上の北野氏の説くところは、まさに、立憲主義が権力の分立制と人権保障という2つの大きな柱で成立しているという視点からすると、明確に人権保障という視点から納税の義務規定について意義づけていることがうかがえる。したがって、立憲主義的な観点から憲法30条を解しているといえ、租税法律主義の趣旨・目的・沿革に照らしてその意義が大きいものであることは、改めて述べるまでもない。一方、租税の使途面について国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスの対価と限定的にみるという点に関し、共和主義的な柱についての関心は、理論的射程に入っていない。

本稿Ⅱで述べた立憲主義と共和主義という2つの柱で国家共同体が成り立っているという観点からすれば、まず裁判例の動向では、(1)最大判昭和30年、(2)最大判昭和60年、(3)最大判平成18年、そして、(4)最判平成21年は、表現の違いはあっても、(3)最大判平成18年で定立された租税概念にそうものといえる。すなわち、租税該当性の要件としての①租税の公益性、②租税の権力性、③租税の非対価性、④租税の応能負担制、⑤租税の金銭給付原則、という判断基準⁸⁸である。①は国家の構成員である国民が自主的に納税の義務を負うことを示しており、以上の租税の特質のうち、①ないし③は、共和主義的な観点をその背景に置くものと思われる。

また、学説についても、表現の違いが多少あるにせよ、いずれも広く受け入れられている租税概念（本稿では、金子氏の提示する租税の定義）にそうものであるといえ、裁判例の動向にみる租税概念と同様に租税の性質を捉えるものといえる。したがって、立憲主義と共和主義という観点から整理すると、裁判例と同じくするものと思われる。したがって、背後にある共和主義的租税観を自覚することが重要であることを指摘したい。そして、以上で述べた国家共同体が立憲主義と共和主義という2つの柱を有するとする観点からすれば、立憲主義的観点については、論者のいう民主主義的租税観ということができよう。

⁸⁶ 以上の論述については、北野・前掲注(4)144-145頁参照。

⁸⁷ 北野・前掲注(4)144-150頁参照。北野弘久『税法の実践論的展開』（勁草書房、1993）4-5頁参照。北野＝〔黒川補訂〕・前掲注(68)20頁参照、23頁脚注参照。

⁸⁸ 増田・前掲注(55)99頁参照。

IV 結論—本稿の視角からする日本国憲法第30条の位置づけ

1 市民法学における国家の構造論と日本国憲法第30条「納税の義務」規定の理論的重要性

本稿が前提する篠原市民法学の国家の構造論は、「国家共同体」、「統治機構」、「市民社会」そして、「家族」という4つの概念により構成される。そして、国家共同体は、共和主義と立憲主義の2つを大きな柱としている。より明確に言えば、立憲主義の基礎根底に共和主義が控えている、ということであろう。したがって、共和主義なくして立憲主義なし、立憲主義なくして共和主義なし、の関係に立つ。以上によれば、憲法30条で定める「納税の義務」の理論的意義は、共和主義的観点からすれば、国家共同体における納税義務が国家共同体を支えるための国民の当然の義務であること、にある。国民個人の利益・打算を守るための手段として納税義務があるのではない。古来より国家共同体の存立なしに国民は存立し得ないのであるから、国家共同体を運営するための納税は、国民の当然果たすべき義務なのである。この意味で、共和主義的観点からすれば、納税義務は「市民的徳」の性質を帯びる。他方、立憲主義の観点からすれば、憲法84条が、重要である。同条は、まさしく近代租税実務における国民の人権の擁護の大切さを規定しているからである。

以上のことを別言すれば、以下のとおりである。すなわち、現代国家共同体における納税ということを理論的に把握しようとするならば、立憲主義的観点と共和主義的観点は、

次元を異にするものでありながら、ともに理論的に不可欠なものであるということである。

2 日本国憲法第30条「納税の義務」と租税根拠論

上に述べてきた本稿の観点は、立憲主義は国家共同体・共和主義を背景にしているということ的前提にし、特に、共和主義的租税観の今日的意義について述べてきた。以上をふまえて、金子宏氏の所説を読み解いてみよう。

繰返し検討してきた金子宏氏の所説は、「この（筆者注：「納税の義務」）規定は、おそらく利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべき⁸⁹⁾」としている。ここで言われている「止揚」という言葉は、意味深長である。上述の本稿の観点からすれば、義務説についての共和主義的観点を背景にして、利益説についての立憲主義的観点を示しているものと思われる。そして、憲法における義務規定は、共和主義および立憲主義を柱とする近代国家の存立構造と密接に関連しているといえよう。換言すれば、権利章典としての憲法の中に、何故義務規定が入っているのかを理論的に解明するためには、立憲主義的観点の他に、その基礎に「納税の義務」規定の共和主義的観点が控えているということを明確にすることが重要と思われる。このように捉えることによって、立憲主義的観定の極めて重要な意義が、一層明らかになるからである。と共に、国家共同体における「納税の義務」の共和主義的租税観の今日的意義も明瞭となるからである。

⁸⁹⁾ 金子・前掲注(2)21頁。