

《論説》

税制と社会保障制度の一体化の理論的意義

——給付付き税額控除の導入を視野に入れて——

道 下 知 子

はじめに

- I 本稿の目的からの給付付き税額控除の概要
 - II 租税根拠の意義——なぜ租税を支払うのか——
 - III 租税の法的概念とは——社会保障制度の財源である租税と社会保険料の概念——
 - IV 税制と社会保障制度の一体化の理論的意義
- おわりに

はじめに

1 問題提起

近年わが国において、経済不況等に伴い非正規雇用や働いても十分な収入が得られないワーキングプア層の増加による貧困問題や所得格差の拡大が深刻化している。

そして、諸外国の状況に目を転じれば、諸外国に共通する問題解決という視野から、2015年に国連は全会一致で「Sustainable Development Goals: 持続可能な開発目標 (SDGs)」を採択した。このSDGsの目標のうち、「貧困をなくす」項目が策定されており、現在各国において、こうした貧困問題を解決すべきとの声高に論じられている状況である。

このような問題に対して、税制は何ができるのだろうか。これは、現在の租税政策に対して投げかけられている根強い課題であろう。

その税制にできる効果的な方法の1つとして、「給付付き税額控除 (Refundable Tax Credit)」の導入が、世界的に広がっている。具体的には、租税制度 (特に個人所得税) の枠内で、貧困世帯・子育て世帯・低賃金勤労世帯への支援など、伝統的に社会保障制度が担ってきた様々な社会政策目的を追求する仕組みである¹⁾。その意味で、給付付き税額控除は税制と社会保障を融合させる新たな仕組みという側面をもつことから、税制と社会保障制度を一体化したものといえよう。

この制度の主な利点として、給付付き税額控除は、低所得者層における租税や社会保障の負担を軽減するものであり、その効果は税制上の課税最低限を下回り納税がない者にも及ぶ。この点に給付付き税額控除が目され、諸外国が導入している理由があろう²⁾。

ただし、この給付付き税額控除については、なぜ社会保障給付が租税制度という税制を通じて行われなければならないのか、また、なぜ税制と切り離した独自の社会保障給付ではいけないのか、という根本的な理論的課題がある。この点、同制度を立法化する上では、法律学的な観点から、税制と社会保障制度の一体化の是非について検討する必要があるだろう。その結論は、租税法と社会保障制度の統合の可能性を探り擁護の姿勢を示すのか、又は租税と給付の無媒介な一体化として慎重な姿勢を示すこととなるのか³⁾、丁寧な理論的検討が要請されるのである。

この検討は、現在、所得格差の拡大や失業・雇用不安、あるいは少子高齢化という問題から必要とされてくる税制改革や社会保障制度改革の中で、給付付き税額控除は一体どのような位置づけと考えられるのか⁴⁾、という

1) 藤谷武史 a「労働政策の手法としての給付付き税額控除」日本労働研究雑誌 605号 (2010年) 18頁。

2) 道下知子 a「アメリカ EITC のノンコンプライアンス問題とその対応ー給付付き税額控除を視野に入れてー」青山ビジネスロー・レビュー 3巻 2号 (2014年) 39頁。

3) 望月爾「給付付き税額控除の現状と課題ーアメリカの EITC の経験を踏まえてー」『租税理論研究叢書 20巻: 社会保障と税制』(日本租税理論学会、2010年) 84頁参照。

議論につながるだろう。したがって、こうした議論は、給付付き税額控除の重要な理論的課題といえる。

なお、この制度についての制度設計や執行上の技術的な観点にかかる検討は、既に多くの先行研究があり⁵⁾、本稿では検討の対象外とする。本稿においては、上記で示した問題意識の下、給付付き税額控除を巡る理論的課題の一つとして、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義について、法律学（憲法学、税法学）の観点から検討を行う。

2 本稿の流れ

本稿の流れは以下の通りである。まず、本稿の目的からの給付付き税額控除の概要を整理する⁶⁾。

次に、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討する必要性を述べることから、わが国における税制と社会保障制度の一体的な「改革」の必要性を、現状の社会的経済的背景から検討する。そして、この検討を踏まえると、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義の検討する必要があることとなる。

なお、本稿の目的である「税制と社会保障制度の一体化」を検討する際

4) 鶴田廣巳「給付付き税額控除をめぐる論点」立命館大学経済学会 59 巻 6 号（2011 年）128 頁参照。

5) 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における稼得所得税額控除（EITC）について—研究ノートから」総合税制研究 11 号（2003 年）56 頁、田近栄治「給付付き税額控除の導入～効率・公平な所得税改革と一体で～」税理 55 巻 1 号（2012 年）34 頁、知原信良「給付付き税額控除から生活支援政策を考える」杏林社会科学研究 36 巻 3 号（2021 年）33 頁、鶴田・前掲注 4）128 頁、道下知子 b「給付付き税額控除」の法的意義の一考察—アメリカ EITC の動向もふまえて—『現代税法と納税者の権利（三木義一先生古稀記念論文集）』（法律文化社、2020 年）45 頁、藤谷 a・前掲注 1）18 頁、藤谷武史 b「給付付き税額控除と「税制と社会保障制度の一体化」？」新世代法政策学研究 3 号（2009）303 頁、望月・前掲 3）69 頁、渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか？—いわゆる『給付付き税額控除』の問題点—」租税研究 707 号（2008 年）82 頁参照。

6) この箇所については、道下 b・前掲注 5）45 頁における検討箇所を参照しつつ、再検討を行っている。

には、まずこの給付付き税額控除制度の性格を考える必要がある。同制度は、租税法上の税額控除と社会保障という給付措置である。これらは、共に納税者という支払者の「負担を減らす」ものであるから、租税の恩恵を受けるものといえよう。この点、そもそも租税を納付するのも納税者である。そうすると、まず「なぜ租税を納付する義務があるのか」という原点を検討する必要があるだろう。したがって、我々納税者はなぜ租税を納付すべきなのか、という租税根拠の意義を検討することとする。その際、日本国憲法は租税根拠の考え方をどのような立場でとらえているのかを検討し、この検討を最終目的である税制と社会保障制度の一体化の理論的意義の根本的な前提 ①) につなげる。

その上で、税制を通じた望ましい立法政策の実現に向けて、「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義を検討する前提として、憲法学の観点からの「租税」という法的概念、ひいては社会保険料の法的性格の定義づけを検討する。その際、伝統的な学説における「反対給付の性質を伴わない」とする定義について検証する。その理由は、給付付き税額控除が反対給付を伴う給付措置を伴うからである。すなわち、そもそも社会保障制度による給付という性質に反対給付性があるか否か、そして、租税と同じ性質をもつと判断する要素として、この反対給付性が重要な要素となるのか、が重要な鍵の1つであるといえるからである。以上を踏まえて、最終的には、租税の法的概念を定義づけすることを、上記同様に最終目的である税制と社会保障制度の一体化の理論的意義の直接的前提 ②) につなげる。

以上から、給付付き税額控除を巡る理論的課題として、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義について、法律学(憲法学、税法学)の観点から検討を加えることとする⁷⁾。

7) この①と②の前提とした税制と社会保障制度の一体化の意義に係る先行研究は見当たらない。なお、①・②についても、「現代」における深い検討を行った先行研究は少ない。従って、数名の研究者の見解等に依拠することとなるが、結論としての自説に向けて忠実に検証していくことに意義があると考ええる。

最後に、なぜ社会保障給付が税制を通じて行われなければならないのか、すなわち、税制と社会保障制度の一体化がなぜ必要なのか、という本稿の問題意識から検討した、この税制と社会保障制度の一体化の理論的意義は、給付付き税額控除という税制を通じた望ましい立法政策を実現しやすい環境としての概念に結び付くのであると結論付けて、本稿の結びとする。

I 本稿の目的からの給付付き税額控除の概要

1 租税制度の考え方と給付付き税額控除との関係

まず、制度論としての給付付き税額控除の目新しさは、元来私人から国庫への金銭給付をもたらす仕組みである税制（所得税制）を用いて、国庫から私人（勤労貧困者や子育て世帯等、公的支援の必要があると評価された者）への（いわば逆向きの）金銭給付を行う点にある⁸⁾。

この点、わが国の租税制度は、これまでも、社会政策的な要素を配慮してこなかったわけではない。特に個人所得税の枠内で⁹⁾、納税者について、障害者控除（所得税法（以下「所法」という。）79条）、寡婦控除（所法80条）、ひとり親控除（所法81条）、勤労学生控除（所法82条）といった特個人的控除や医療費控除（所法73条）等、租税を負担する担税力を左右すると考えられる要因に着目して、課税所得の算定上、所定の金額を控除する（所得控除）という形で（その結果、税負担が減少する）、一定の配慮はされてきた¹⁰⁾。しかし、現在においても、国庫から私人への純粋な金銭給付という点については、税制（税務行政）の範疇外とされ、専ら社会保障法（行政）の領分に属するものとされてきたと言える¹¹⁾。その理由は、そもそも、租税の本質的機能は公的財政需要を充たすために、私人から国庫に強制的に金銭を移転することになることから、「税負担を軽減させる」以上

8) 藤谷 b・前掲注 5) 304 頁。

9) 他にも、例えば消費税法上、車椅子等の身体障害者用物品の譲渡は非課税取引である（消費税法 6 条 1 項・別表第二）（藤谷 a・前掲注 1) 25 頁参照）。

10) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

11) 藤谷 b・前掲注 5) 304 頁参照。

の措置を行うことは税制には困難である¹²⁾、という一般的な共通認識があったものと思われる。すなわち、課税最低限以下の所得しか得ておらず、もともと所得税負担を負わない者に対する経済的支援の手段としては、税制は無力である¹³⁾、という理解である。

なお、上記のような共通認識でないとしても、例えば消費税のように、所得税の課税最低限以下の個人がすべての税負担から免れているわけではない。そもそも消費税などの物税は、その構造上、個人や家計の経済的狀態に配慮を加えることは困難であるからである。したがって、税制が及ばない低所得者層への支援は専ら社会保障制度の任務とされてきた¹⁴⁾。

これに対して、給付のしくみを用いて、租税制度の枠内で国庫から私人への(逆向きの)金銭給付を実現しようとするのが「給付付き税額控除」の考え方である¹⁵⁾。この点、母国の米国においては、「Refundable Tax Credit」、直訳すると還付可能な税額控除となる。日本語の「還付」は、一般的には「納税者が払いすぎた税金を返す」という意味で用いられている(国税通則法56条1項「還付」を参照)。一方で、給付付き税額控除は、課税最低限以下で、そもそも納税していない者に対する給付も含まれることから、「還付」とは区別する必要があるとして、「給付」付税額控除という名称が一般的になっている¹⁶⁾。

2 税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討する必要性

次に、わが国における税制と社会保障制度の一体的な改革の必要性を、現状の社会的経済的背景から検討しよう¹⁷⁾。

12) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

13) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

14) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

15) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

16) 藤谷 a・前掲注 1) 25 頁参照。

17) この必要性については、道下 b・前掲注 5) 51-53 頁で検討しており、参照している。

この必要性は、現在わが国で深刻な問題となっている、真に困っている者の「支払う負担」について、税制において、どう配慮することができるのだろうか、という観点から考えることができる。

すなわち、まず社会保障の面からは、国民健康保険などは保険料に定額部分があり、家族の数に比例して支払うところから低所得層に非常に重い負担となっており、こうした逆進性の面を含む社会保険料負担の問題が指摘されている¹⁸⁾。

そのため、かつて税制調査会では、現行制度の不公平でかつ非効率な「若年層が高齢層を支える」という仕組みから、「困っている人を困っていない人が助ける」という単純素朴で、国民が理解し納得できる仕組みに改変する必要があると提言したのである¹⁹⁾。そして、その対策のために社会保障と税の一体改革の必要性があることを前提として、給付・負担の両面で、税と社会保障が連携して見直しをするものとした²⁰⁾。すなわち、このような理由から、わが国における税制と社会保障制度の一体的な改革が必要であるということがわかる。

なお、その当時の税制調査会によれば、①給付側では、高齢者の年金給付の削減ではなく所得税法上の諸控除の見直しで対応し、②負担側では、今後の社会保障負担の増加は必須であり、税制面からの支援がないと、低所得層がセーフティネットから排除されるリスクが一段と高まるであろうから²¹⁾、低所得層の税・社会保険料の両負担に対する配慮の検討が必要であるとしたのであった²²⁾。

以上、現状の社会的経済的背景からのわが国における税制と社会保障制度の一体的な立法による改革が必要であるということがわかった。この点

18) 税制調査会「(第14回総会)議事録」(2015年)22頁参照。

19) 税制調査会・前掲注18)24頁参照。

20) 税制調査会・前掲注18)23頁参照。

21) 小塩隆士「所得格差・貧困・再分配政策」第14回税制調査会資料〔総14-4.〕(2015年)22-24頁参照。

22) 小塩・前掲注21)23-24頁参照。

を前提にすると、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義の検討する必要があるだろう。

3 一体化議論における批判

以下では、一体化の理論的意義を検討する際に考えられる批判を検証しよう。

まず、給付付き税額控除は、税制と社会保障制度を融合させる新たな仕組みという側面を持つということは、既に述べた。このことは同時に、元来異質な2つの制度を接合することに伴う様々な難点をも内包することを意味するという批判が考えられる²³⁾。すなわち、その一つに、実際、税制と社会保障制度は各々固有の原理に基づいて構築されており、両者の関係は単にキャッシュフローの向きを逆転させただけの「鏡像」とはほど遠いという見解である²⁴⁾。

この見解に対しては、異質な両制度を融合させた「給付付き税額控除」が現実に立法により導入された場合、所要の制度的整備にとどまらず、給付付き税額控除の立法意義及び立法すべき制度の法的思考枠組みとしての「税制と社会保障制度の一体化の理論的意義」を提示することによって、これまで租税と社会保障給付を別個のカテゴリーとしてきた従来の法学的思考枠組みに対して、何らかの示唆を与える可能性を検討する必要があるだろう。

したがって、本稿では、このような批判的見解を踏まえて、法律学的な観点から税制と社会保障制度の一体化の理論的意義の検討する。

こうした抽象的な議論は、具体的な政策論、すなわちその制度設計論においては無意味かもしれない²⁵⁾。しかし、給付付き税額控除の立法を視野に入れるのならば、その根源である「租税」という法的概念、ひいては社

23) 藤谷 a・前掲注 1) 18 頁参照。

24) 藤谷 b・前掲注 5) 304 頁参照。

25) 藤谷 b・前掲注 5) 304 頁参照。

会保険料の法的性格の定義づけを改めて検討した上で、この制度を税制により立法すべき制度として、その法的思考枠組み、すなわち税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討する必要があるといえるのであり、立法論の前提となる重要な議論となろう。

4 社会保障制度の全体像と給付付き税額控除の位置づけ

給付付き税額控除制度については、税制と社会保障制度が一体化したものと捉えながらも、税制と社会保障制度という全体像から考えれば、例えば生活保護制度といった既存の社会保障制度は併存するべきであり、相互に補完するものと捉えるべきであろう。その理由は、税制は、所得の無い者の貧困に対応できないため、従来の生活保護制度を廃止するわけにはいかないといえるからである²⁶⁾。すなわち、給付付き税額控除は生活保護に対する追加措置であり、代替措置ではない。このことから、生活保護とは別のレベルに属するセーフティーネットの一部として、給付付き税額控除は位置づけられているといえよう。

そうすると、働けない貧困者という就労困難な高齢者や障害者等の貧困問題は生活保護制度で対応し、いわゆるワーキングプア層（低所得勤労層）は給付付き税額控除で、「区分して」対応すべきであろうということが考えられよう²⁷⁾。

5 小括

以上、I では、まず、本稿の目的からの給付付き税額控除の概要を整理し、次に、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討する必要性を確認した。この検討を前提にすると、税制と社会保障制度の一体化の理論

26) 瀧川裕英「生計の補償—給付付き税額控除か、負の所得税か、あるいはベーシック・インカムか」金子宏監修・編集代表中里実＝米田隆＝岡村忠生『現代租税法講座 家族・社会』（日本評論社、2017年）252頁参照。

27) 瀧川・前掲注26) 252頁参照。

的意義の検討する必要があることが検証できた。

以上を踏まえてⅡでは、本稿の流れに従って、我々納税者はなぜ租税を納付すべきなのか、という租税根拠の意義を検討することとしよう。

その際、日本国憲法は租税根拠の考え方をどのような立場でとらえているのかを検討し、最終目的の憲法学、税法学の観点からの一体化の理論的意義の根本的な前提(①)につなげよう。

Ⅱ 租税根拠の意義——なぜ租税を支払うのか——

1 租税根拠論とその歴史

(1) 問題意識

周知のように、日本国憲法は30条において納税の義務について規定している。しかし、なぜ国民が租税を支払わねばならないのか、あるいは、なぜ国家は国民に納税の義務を課し得るのかという租税根拠の問題については、わが国の憲法学が正面からこれを論じることは従来なかった²⁸⁾。ただし、この租税根拠の問題を不問に付したままで、租税に関する憲法上の諸規定を体系的に理解することが可能といえるのだろうか。

この点、国民からの税収に基づく国家からの政策支出等が、違憲・違法で、国民の生活や人権を害するような、国民の利益に反する場合や、そもそも不公平税制とされるものが行われているところでは、“何のために納税しなければならないのか”という点を問い直す必要があるだろう²⁹⁾。

そして、本稿の目的である、税額控除と給付という性格をもつ給付付き税額控除の導入を視野に入れるならば、憲法に基づく租税法制度を通じた「租税立法」を検討する上で、以上のような問題意識を持つことは重要であろう。

また、本稿における別の観点、すなわちこの給付付き税額控除は、租税法上の税額控除と給付措置であるという観点からは、共に納税者の「負担

28) 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992年)3頁参照。

29) 三木・前掲注28)4-5、19頁参照。

を減らす」ものであるから、租税の恩恵を受けるものといえる。そもそも、租税を納付するのも、この租税の恩恵を受ける納税者である。そうすると、まず「なぜ租税を納付する義務があるのか」という原点を検討する必要があると思われる。

以下、この租税根拠論の意義について、その歴史の変遷と共に概観し、日本国憲法は租税根拠の考え方をどのような立場でとらえているのかを検討しよう。

（2）租税利益説

租税がなぜ課されるのか、その正当化根拠（justification, Rechtsfertigung）は、租税の歴史とともに古くから論じられてきた問題であり、それは、国家の本質をいかに考えるかということと深くかかわり合っている³⁰⁾。

この租税根拠論については、2つの説がある。第一は、租税利益説である³¹⁾。この説は、租税を国家活動によって市民が受ける利益の対価と捉えるものである。17世紀から18世紀当時の近代思想は、一切の侵害から個人の自由と財産権を保護しようという自然的自由主義思想であり、それゆえ国家は、個人の利益に貢献する共同の機関と観念され、その国家権力の行使によって利益を享受する者は、その国家権力の行使に必要な費用を負担する義務をもたなければならないと考えられていた。したがって、近代市民社会における租税の本質は、市民が国家からうける利益と市民が負担する租税との間の対価関係を前提とするものであり、それが「租税利益説」と呼ばれていたのである³²⁾。この考え方により、租税を国家が提供する「利益」の対価とみることによって、市民の財産権と国家の課税権との調和を図ったのであった³³⁾。

30) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）20-21頁。

31) 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—」税大論叢5号（1972年）18-19頁参照。

32) 下村・前掲注31）18-19頁参照。

33) 三木・前掲注28）6頁参照。ここでは、この問題は租税概念の問題とも密接に

この説は、すでに17世紀から18世紀にかけて、ロックやルソーなどの社会契約説の思想家により提唱されたとされるが、アダム・スミスにより集大成された。この考え方は、20世紀にアメリカの有名な裁判官ホームズの「租税は運命の対価である」という言葉にも表れており、英米では強く残っている考え方である³⁴⁾。アダム・スミスは租税の4原則³⁵⁾(①公平(equity)の原則、②明確(certainty)の原則、③便宜(convenience)の原則、④経済性(economy)の原則³⁶⁾を明らかにし、現在もアメリカ連邦税の制度設計で考慮に入れている。

(3) 租税義務説への移行

19世紀中葉には、イギリスの産業資本主義が成熟し、他方で貧富の差をはじめとする社会問題も激増した³⁷⁾。そうすると、この租税利益説は資本主義の発展と共にその支持を失っていったのである。その原因はまず、少数の富める者と多数の貧しき者への社会の分裂であり、しかも後者は政治への参加も認められず、国家からほとんど利益を受けていないにもかかわらず、大量の消費間接税を負担しなければならない、という現実の社会の矛盾であった。こうして資本主義経済は、この内在的矛盾を顕在化しはじめ、一方では富の蓄積とその支配、他方では労働者階級の絶対的相対的窮乏化の進展を助長したが、従来の自由主義思想をもってしては、その矛盾から派生する社会問題に対して何ら解決の道を与えることはできなかった。こうして恐慌と不景気による失業は、経済の自動調節作用をもってしては解消しえず、ここに経済的社会的に国家の介入が必然的に要請されるにいたったのである³⁸⁾。そのため、租税利益説ではもはや現実の資本主義社会

関連している、とも指摘されている。その他、下村・前掲注31)3頁も参照。

34) 水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』(中央経済社、2023年)5頁参照。

35) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第8版〕』(中央経済社、2021年)3頁参照。

36) この原則は、「徴税費用最小化の原則」とも呼ばれ、徴税に伴うコストの最小化を主たる目的とする原則である(伊藤・前掲注35)4頁参照)。

37) 水野・前掲注34)6頁。

を合理的には説明し得なくなったのであった³⁹⁾。

他方で、この「租税利益説」は内在的特質として租税の支出の側面をも視野に入れたものであることに留意する必要がある。すなわち、租税は国家が市民に提供する「利益」の対価なのであるから、国家は租税収入を市民の「利益」になるように支出しなければならない、もし当該支出が市民にとって利益とならないものであれば、市民は租税を支払う必要はない、という主張を内包していたのである。そのため、当時の既存の権力にとってはいわゆる危険な考え方であり、排除されるべき主張となっていたのであった⁴⁰⁾。

このように、「租税利益説」は資本主義経済と両立するものとして生まれたが、資本主義経済が発展し、上記の内在的矛盾が自己をあらわにするとき、租税利益説はこの矛盾を含む資本主義体制を擁護する人々にとって、妥当性を欠く教説として論難されなければならないことになった背景があった⁴¹⁾。

こうした背景から、第二の説である「租税義務説」が登場した。この説は、イギリス、アメリカのように自由主義社会をもちえないまま資本主義の育成と発展のために全体主義国家を形成した⁴²⁾、ドイツを中心とする有機主義的国家観を前提として、国家を個人の意思から独立させ、時代を超越したものと認識し⁴³⁾、それゆえ、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、とするものである⁴⁴⁾。この説は、上述の歴史的背景から、個人に優越する国家の歴史的、理論的必然性を強調し、国家を個人の意思を超越した存在と考える権威的国家観

38) 下村・前掲注 31) 20 頁参照。

39) 三木・前掲注 28) 6 頁参照。

40) 三木・前掲注 28) 6 頁参照。

41) 三木・前掲注 28) 6-7 頁参照。

42) 下村・前掲注 31) 25 頁参照。

43) 三木・前掲注 28) 7 頁参照。

44) 金子・前掲注 30) 21 頁参照。

を背景とし、国家はその任務達成のために当然に課税権をもち、租税はその任務達成のために国民が負担する犠牲ないし義務と考えたのである⁴⁵⁾。

この説を補足すると、国家は人間生活の歴史的発展にともなう必然的産物であるばかりでなく、人間生活の前提であり、個人は国家の一分子としてのみ存立しうるに過ぎないが、租税とは、この国家の存立を維持するために必要な経費をまかなうためのものであり、国民が国民たることによって受ける一般的利益に対する一般的報償とでもいうべきものであるから、国民たる以上、租税を支払うのは当然の義務であり、租税とはそういう意味における犠牲を意味するという考えである⁴⁶⁾。

ここでは国家が倫理化・神聖化され、納税の義務は無批判的な義務とされ、更に租税の支出の側面が無視され、課税権に制約を加える努力も視野の外におかれている⁴⁷⁾。

上記で述べた背景から、国家が資本主義の育成ないし維持のために積極的な役割を演じる必要が生じたため、租税も単なる利益の対価以上のものを徴収せざるをえなかったドイツ資本主義の特殊事情を反映していた租税義務説は、このドイツの特殊事情にもかかわらず、各国の資本主義が帝国主義化していくにつれて、各国の財政学の通説となり、ドイツ国法学における納税の義務の理解に影響を与えたのであった⁴⁸⁾。

(4) 新しい利益説という租税利益説の復興

こうして租税利益説の主張は次第に弱まってきたとされる⁴⁹⁾。しかしその後、民主主義の発展が多数の無産階級にも参政権を拡大し、彼らが自らの代表を議会に送り出し、自らの代表を通じて租税の負担を決定する道を開いたことから、租税利益説は新たな現実的基盤を獲得したといえる⁵⁰⁾。

45) 下村・前掲注31) 25頁参照。

46) 三木・前掲注28) 7頁参照。

47) 三木・前掲注28) 7頁参照。

48) 三木・前掲注28) 7頁参照。

49) 水野・前掲注34) 6頁参照。

すなわち、租税利益説の復興として、19世紀末以来、ヴィクセルやリンドールらにより、「新しい利益説」と呼ばれる一連の学説が、議会制民主主義の発展を背景に主張されたのであった⁵¹⁾。

この点、この新しい利益説によって、租税義務説では切り離して考えられてきた国の支出面が再び租税収入と結び付けられていることは、わが国における租税根拠論を検討する際に、注目に値するといえるだろう。その理由は、租税の根拠を国民から受ける何らかの利益の対価に求める以上、収入と支出の結びつきが論理必然的に要求されることにつながるようになるからである。なおかつ、収入と支出とを同時に議決することによって、国民議会、ひいては国民が政策決定の主体であることが明確に位置付けられることにもなるからである⁵²⁾。すなわち、このことは、日本国憲法の前文1項で謳われている“国民が主権者”であることとつながると理解できるのである。そうすると、租税根拠論を日本国憲法の観点から検討すれば、この新しい租税利益説が重要になってくることがわかるだろう。

また、別の観点から、新しい租税利益説を再評価すべきとする見解がある⁵³⁾。すなわち、「日本国憲法のもとでは、国民は決して租税の使途（国による支出：カッコ内は筆者）のあり方とは無関係に一方的に納税義務を負うのではない。憲法原則に従って租税が使用されることを前提にして、つまり憲法の意図する『福祉目的』のために租税が使用されることを前提にして、能力に応じて納税義務を負うのである。日本国憲法30条は、このこと（憲法に適合するところの租税の使い方と取り方を前提にすること）を確認した規定である」⁵⁴⁾とする。

そうすると、この見解によれば、法実践論的には⁵⁵⁾、租税利益説の方が

50) 三木・前掲注28)9頁参照。

51) 三木・前掲注28)9頁、水野・前掲注34)7頁参照。

52) 三木・前掲注28)14頁参照。

53) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』（青林書院、2007年）33頁参照。

54) 北野・前掲注53)33頁。

55) 法実践論的研究とは、税法の研究として、区別され得る2つの領域の1つの

歳入面・歳出面を統合した現代租税概念を構成しやすく、租税義務説は租税の徴収面と使途面とを分断する議論となるから、日本国憲法のもとでは、この新たな租税利益説的な見方に立って、今後の税財政に関する憲法理論を再構築する必要がある⁵⁶⁾、ということとなるのである。

2 租税根拠論に関する日本国憲法の立場

日本国憲法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」と規定する。この規定は、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（その意味で、租税法律主義を裏面から規定したものである）が、租税根拠論との関係ではいかなる意味をもっていると考えらるべきであろうか⁵⁷⁾。換言すると、租税根拠論としての租税利益説、租税義務説について、わが国の日本国憲法は、国民に納税の義務を課す根拠としていかなる立場をとっているのだろうか⁵⁸⁾。

この点、大きく分けて2つの見解がある。一つは新しい租税利益説に立つと解する見解⁵⁹⁾（以下「新しい租税利益説採用説」という。）と、もう一つは、どちらにも立たず、両説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解する見解⁶⁰⁾（以下「民主主義的租税観説」という。）である。以下、検証しよう。

領域であり、この研究は、租税の法解釈論・立法論を研究する分野である。別言すれば、実定憲法秩序のもとにおける租税の法規範論理を解明する分野であり、一般に法律学または法解釈学・実用法学と呼ばれる分野である（北野・前掲注53）16頁参照）。

56) 北野・前掲注53）33頁参照。

57) 金子・前掲注30）21-22頁。

58) 三木・前掲注28）16頁参照。

59) 三木・前掲注28）16-19頁参照。

60) 金子・前掲注30）22-23頁参照。

（1）新しい租税利益説採用説

この説は、現行の日本国憲法の立場を理解するためには、明治憲法のとっていた立場と比較することが重要であるとして、両者を比較するという観点から検証するものである⁶¹⁾。

この説によれば、明治憲法も 21 条で納税の義務を課していたが、明治憲法下において臣民が負わされていたこの納税義務は、どのような憲法構造の下に置かれ、そのような性格であったのかを、まず検証している⁶²⁾。そして、①主権が国民ではなく、天皇にあるとされていたこと、②明治憲法 63 条の「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」という、いわゆる永久税主義を定めた規定の存在の 2 つの規定に着目する⁶³⁾。

この点、上記②の規定により、いったん租税を徴収する法律が制定されれば、内容を変更する場合を除き、毎年国会による審議・可決をしなくても、継続して租税を徴収できることとなる。したがって、租税の支払と支出との関係が遮断され、所与のものとされた国民への負担配分だけが義務として課せられていたのである⁶⁴⁾。すなわち、永久税主義の制度は、国民が何のために租税を支払うのかの問いを封じ、予算に対する議会の関与をより一層形式的なものとし、租税法から予算的性格を持たせないこととしたことによって、国民はいった何のために租税を納めるのか、納税の目標のない租税という意味合いを作り出していたといえるだろう⁶⁵⁾。

また、課税権を制約すること自体きわめて弱く、租税法律主義が原則として採用されていたものの、62 条 2 項の「但シ報償ニ属スル行政上ノ手数料及其ノ他ノ収納金ハ前項ノ限ニ在ラズ」という規定や、法律に基づかずに、天皇や行政権が独自に発する独立命令、緊急事態条項として、緊急勅

61) 三木・前掲注 28) 16 頁参照。

62) 三木・前掲注 28) 16 頁参照。

63) 三木・前掲注 28) 16 頁参照。

64) 三木・前掲注 28) 17 頁参照。

65) 三木・前掲注 28) 16、20 頁参照。

令(8条)と緊急財政処分の勅令(70条)という行政が発し得る2つの緊急命令等の存在により、租税法律主義が形骸化される危険性が絶えず存在していた。このような明治憲法構造の下での租税の根拠は、主権者たる天皇のもと、国家の崇高な使命達成のために一方的に国民に課せられた義務であるといわざるを得ず、いわゆる租税義務説的立場を取っていたと指摘する⁶⁶⁾。

その上で、日本国憲法の納税の義務については、主権は国民にあり、日本国憲法は「そもそも国政は国民の厳粛な信託によるものであって、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」(前文)ことを認め、「国民は、すべての基本的人権の享有を妨げられない。この憲法が国民に保障する基本的人権は、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」(11条)ことを宣言し、「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」(13条)と約束することに着目する。そして、このような日本国憲法下の納税の義務はまさに、国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスに対する対価としてしか理由づけえない⁶⁷⁾、と結論づけるのである⁶⁸⁾。

66) 三木・前掲注28)17頁参照。

67) 三木・前掲注28)17頁参照。

68) なお、日本国憲法は新しい租税利益説を採用しているとの見解として、新しい租税利益説的な見方に立って今後の税財政に関する憲法理論を構築するべきという見解がある(北野・前掲注53)33頁参照)。同様に、租税義務説が、国民の租税負担の公共サービスを切り離して考えてしまう限界を持っているのに対し、租税を公共サービスの対価として考える租税利益説は、租税の支払者である国民から見て、どれだけのサービスを受けられるかという視点に繋がり、国民の支出に対しての関心を国民に抱かせる効果が期待できる、として、租税利益説の今日的意義を述べることで、租税利益説が、日本国憲法の立場と親和的であるとする見解(水野・前掲注34)6-7頁参照)がある。

（2）民主主義的租税観説

この説は、日本国憲法 30 条は、租税利益説と租税義務説のいずれかに一方的に偏するものではないとする⁶⁹⁾。そして、20 世紀の後半以降、租税の根拠を人の団体への帰属（Zugehörigkeit）に求める見解が有力である（たとえば、フォン・デア・チーマー）が、日本国憲法も国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解するべきであり、両者を止揚する意味で、この民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきとするのである⁷⁰⁾⁷¹⁾。

この説はまず、租税義務説については、日本国憲法の「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。特に、日本国憲法においては、国民主権の考え方の下に、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定されることとされているから、権威的国家思想を受け入れる余地は少ない」⁷²⁾として、日本国憲法がとる説として、その立場をほぼ否定していると考えられる。

一方、租税利益説についても「租税をもって国家から受ける利益の対価とのみ見る考え方は実情に合致しないばかりでなく、それを税負担の配分の基準として用いようとする場合には、日本国憲法が予定している福祉国

69) 金子・前掲注 30) 21-22 頁参照。

70) 金子・前掲注 30) 22 頁参照。

71) なお、租税の本質は、国家的奉仕と管理を実現するための社会的費用ないし社会的間接費用として国民が負担するものであるという見解があり、「共同的社会費用」とする点で、この説と同様に解するものと思われる（下村・前掲注 31) 24-30 頁参照）。更にこの見解は、「福祉国家」であることを根幹に租税概念を定義していることに特徴があることから、広い意味での民主主義的租税観に立つものと解することができるだろう。

72) 金子・前掲注 30) 22 頁。

家の理念と正面から衝突する恐れがある」⁷³⁾として、日本国憲法がとる説としては、この立場を採用し得ることを、最終的に否定しているように考えられる。

ただしその一方で、租税利益説の立場について、「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」⁷⁴⁾であることを認めているため、租税根拠論としての租税利益説自体は否定しておらず⁷⁵⁾、日本国憲法がとりうる立場の説としては批判しうる、という見解であるものと考えられよう。

(3) 判例の立場

最高裁の立場は、民主主義的租税観説の見解と一致している。

最高裁昭和 30 年 3 月 23 日大法廷判決⁷⁶⁾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じて、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその相違を反映する租税立法に基づいて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法 30 条参照）、その反面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ことが必要とされているのである（憲法 84 条）」と判示している。

また、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（大島訴訟判決）⁷⁷⁾も、「およそ民主主義国家にあっては、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、国民がその相違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（30 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

73) 金子・前掲注 30) 22 頁。

74) 金子・前掲注 30) 22 頁。

75) 三木・前掲注 28) 20 頁参照。

76) 最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁。

77) 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

件によることを必要としている（84条）」と判示している。

これらの判示から、両判決ともに民主主義租税観説の立場に立っていることがわかるだろう。

（4）小括——自説の検討——

以上Ⅱにおいては、「なぜ租税を納付する義務があるのか」という2つの租税根拠論を歴史的展開と共に検討した。それを踏まえて、日本国憲法は国民に納税の義務を課す根拠としていかなる立場をとっているのか、という問題について2つの学説と判例の立場を検討した。

小括では、日本国憲法下の納税義務規定がどのような立場をとりうるのか、自説を検討したい。

まず、新しい租税根拠論採用説について、以下2点の観点から検証しよう。

第一に、日本国憲法の条文規定の人権や福祉を目的とする趣旨の観点からである。そもそも日本国憲法によれば、主権は国民にある。これが、まず大原則である。そして、この説によれば、日本国憲法は前文で、国政は国民の厳粛な信託によるものであって、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ことを認めている。また、国民に保障する基本的人権は、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る（11条）ことを宣言し、生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする（13条）と約束している。すなわち、これらの条文より、国家は国民に対して利益という福利を与えなければならない、と命じているのである。そうすると、このような福祉憲法という性格を持つ日本国憲法下の納税の義務は、明治憲法下のそれと同じ内容であるとはもはやいえない。日本国憲法下の納税の義務は、まさに、国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスに対する対価として位置づけられるものであると考えられる⁷⁸⁾。

78) 三木・前掲注28) 17頁参照。

第二に、国家による租税の使途の面を内包するという観点からである。この新しい租税利益説によれば、租税は国家が国民に提供する利益の対価なのであるから、国家は租税収入を国民の利益になるように支出しなければならない。つまり、この説は内在的特質として租税の収入の面だけでなく、支出の側面をも視野に入れ、重視したものである⁷⁹⁾。すなわち、租税の根拠を国民が受ける何らかの利益の対価に求める以上、収入と支出の結びつきが論理必然的に要求されることとなる。しかも、収入と支出とを同時に議決することによって、国民議会、ひいては国民が政策決定の主体であることが明確に位置付けられることにもなろう。このことは、政策決定の主体が納税者であることとなることから、政策決定からの租税制度の内容および政策決定過程を、「主権者」たる国民、ひいては納税者の立場から再検討するための重要な視点を提供するものと理解できよう。

以上の観点を踏まえて日本国憲法を考えると、日本国憲法の下では、国民は決して租税の使途(支出)のあり方とは無関係に一方的に納税義務を負うものではない。憲法原則に従って租税が使用されることを前提に、換言すれば、憲法の意図する「福祉目的」のために租税が使用されることを前提にして、支払能力に応じて納税義務を負うのである。そして、日本国憲法30条は、このこと、つまり憲法に適合するところの租税の使い方(租税支出)と取り方(租税収入)とを前提にすることを確認した規定といえる。そうすると、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いことから⁸⁰⁾、日本国憲法はそもそも新しい租税利益説の立場をとっているものと理解することができるだろう。なおかつ、この説を踏まえれば、税財政(収入と支出)に関する憲法理論を再構成することができることとなる、という論理が成り立つこととなろう。

次に、民主主義的租税観説を以下3つの観点から再度検証しよう。

第一に、この説は、新しい租税利益説について「それを税負担の配分の

79) 三木・前掲注28)6頁参照。

80) 北野・前掲注53)33頁参照。

基準として用いようとする場合には、日本国憲法が予定している福祉国家の理念と正面から衝突する恐れがある」と指摘する。この点、三木義一教授は、租税根拠論について「しばしば租税利益説＝応益課税、租税義務説＝応能課税というように、両者が一体化され、もしくは混同されているが、租税根拠論としての利益説が配分原則としての応能課税を必ずしも否定するものではないように、両者は別個に論じ得るものと思われる」として、租税根拠論と租税負担の配分原則論（応能負担原則・応益負担原則）とは区別している⁸¹⁾。確かに、そもそも国民はなぜ納税義務を負うのか、という租税根拠論の議論において、「全ての国民が当然に負う」という納税根拠と、その税負担をいかなる原理に従って国民の間に「どのように配分するか」という税負担の配分原理は必ずしも直接結びつくものではないといえよう。勿論、両者は租税法における重要な論点ではあるが、別個に区分して、丁寧に検討すべきものであると考えられる。なおかつ、この指摘は「それを税負担の配分の基準として用いようとする場合には」ということを前提としている。そうすると、上記理由から、そもそも新しい租税利益論は、租税負担の配分の基準として用いることは想定しえないため、「日本国憲法が予定している福祉国家の理念と正面から衝突するおそれがある」という論理の指摘は、成り立ちえないこととなるともいえよう。

第二に、この説は、日本国憲法も国家は主権者たる国民の自律的団体であるから「その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきである」という考え方に基づいて、納税の義務を定めていると解するべきとする。すなわち、納税義務としてその維持および活動に必要な費用は国民の共同費用として租税収入の位置づけを捉えるものの、租税支出側の位置づけをとらえたものではない。そうすると、日本国憲法の下では、国民は決して租税の使途（支出）のあり方とは無関係に一方的に納税義務を負うものではなく、この憲法原則に従って租税が使用されること

81) 三木・前掲注28)4頁参照。

を前提に、換言すれば、憲法の意図する「福祉目的」のために租税が使用されることを前提にして、国民の負担能力に応じて納税義務を負うのである。そのため、この租税の使途（支出）のあり方をとらえていないことは、日本国憲法がとる立場とからこの説は、その使途の配慮が租税の全体像まで行き渡らず、租税支出という側面に対する配慮が欠けている、いわば片落ちの状態であると考えられよう。

第三に、第二に付随して、国家の政策からの租税の使途（支出）が国民の利益に反するような支出や不公平税制や乱脈な財政がおこなわれる場合の観点からである。こうしたところでは、日本国憲法が、支出面をとらえていないこの説の立場をとるものであるとした場合には、このような国民にとって利益とならない支出や違憲な支出に対する批判の論理ないしフォローする論理が成り立たないこととなることが考えられよう。

他方で、このような場合においても、日本国憲法が新しい租税利益説の立場であるとした場合、司法救済に加えて、国家の支出が違憲な支出の場合にとどまらず、国民にとって利益にならない場合という段階で、既に国民は租税を支払う必要はない、という主張を内包しているため、国民は税の不納付という権利までも主張することも可能とすることとなり、国民を主権者とする日本国憲法から、望ましい立場の説であると考えることができだろう。

以上を踏まえて、租税根拠論にかかる日本国憲法から望ましい立場の説は、新しい租税利益説が妥当すると考える。

Ⅱでは、租税根拠論のあるべき意義について論じた。Ⅲでは、Ⅱの検討を踏まえて、あるべき租税根拠論の考え方を前提とした、わが国の租税の法的概念を検討しよう。

Ⅲ 租税の法概念とは——社会保障制度の財源である租税と社会保険料の概念——

1 問題意識

本稿の目的である給付付き税額控除制度の理論的課題である税制と社会保障の一体化について論じるに当たり、憲法学の観点からの「租税」という法概念、ひいては社会保険料の法的性格の定義づけを検討することは重要である。その理由は、租税制度を通じた社会保障給付を伴う税額控除という同制度は、共に租税からの恩恵を受けるものであり、その財源となる租税と、社会保障制度における社会保険料の法概念が同じといえるか否かが、この「一体化」を議論するに当たり、重要な鍵となると考えるからである。

なおその際、伝統的な学説における「反対給付の性質を伴わない」とする定義についても検証する。その理由は、給付付き税額控除が反対給付を伴う給付措置を伴うからである。具体的には、本稿の目的である税制と社会保障の一体化を検討する際に、そもそも社会保障制度による給付という性質に反対給付性があるか否か、そして、租税と同じ性質をもつと判断する要素として、この反対給付性が重要な要素となるのか、重要な鍵の1つであるといえるからである。以下、順序立てて検討しよう。

2 日本国憲法及び租税法における「租税」の定義とそのあり方

わが国の税法律の上で租税について一般的な定義を与える規定は存しない⁸²⁾。このような状況の下で租税の法概念をどのように考えるべきであろうか。

この点、租税法の法源は大きく日本国憲法に基づいている。したがって、租税の法概念は日本国憲法を基礎にして構成するのが適切であろう⁸³⁾。ただし、日本国憲法は租税に関する2つの条文(30条及び84条)を定めて

82) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2021年）2頁。

83) 北野・前掲注53) 25頁参照。

いるが、租税について定義を明らかにしていない。

すなわち、2つの条文規定をみると、憲法30条の規定は「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、法律または法律の定める条件によることを必要とする」と定める。しかし、上記租税法における定義がないことに加えて、憲法にいう税又は租税とは「何か」については、憲法においてこれを定義することがない。逆に解せばこのことは、そもそも憲法においては、租税の概念をすでに一定のものとして前提しているといえよう⁸⁴⁾。すなわち、憲法が「税」、「租税」という概念を使用する以上は、何らかの法的概念としての租税概念を予定しているはずといえるのである⁸⁵⁾。ここでは、その憲法の予定しているはずの租税概念を、日本国憲法の法規範構造から法理論的に検討し、定義づける。これによって定義づけた租税概念が憲法概念としての租税概念であるといえるだろう⁸⁶⁾。

3 現在の伝統的な租税概念

現在の租税法における租税概念は、「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」⁸⁷⁾、「国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして、法令に基づく一方的義務として課す、無償の金銭的給付である」⁸⁸⁾と定義される。このような定義は、おおむね租税法学の伝統的な学説とされ、憲法上の租税概念に沿うものと考えられている⁸⁹⁾。

また、判例も、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充

84) 清永・前掲注82)2頁参照。

85) 北野・前掲注53)25頁参照。

86) 北野・前掲注53)25頁参照。

87) 金子・前掲注30)9頁。

88) 清永・前掲注82)2頁。

89) 清永・前掲注82)2頁参照。

てす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」⁹⁰⁾と判示し、この伝統的学説とおおむね同様の定義づけを行っている⁹¹⁾。

4 伝統的学説における租税概念の再検討の必要性——その不完全さ——

(1) 伝統的学説による定義の検討

以上のように、現在の最高裁判決も伝統的学説にしたがったものであり、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が、現代国家における租税の定義としてはその不完全さは否定し得ないとする見解がある。その理由は、租税概念はもともと歴史的な概念であり、それは歴史社会の変遷に応じて厳密には変遷しているとみられるからであるとする⁹²⁾。

この点、従来わが国における租税の定義は、1919 年のドイツ租税基本法 (Reichsabgabenordnung)、あるいは 1977 年のドイツ租税基本法 (Ab-

90) 最大判平成 18 年 3 月 1 日民集 60 卷 2 号 587 頁 (旭川市国民健康保険条例事件)。本判決では、この定義より、市町村が行う国民健康保険の保険料は、被保険者において保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものである点を踏まえて、当該保険料は、憲法 84 条の規定が直接適用されることはない」と判示した。一方で、一審 (旭川地判平成 10 年 4 月 21 日判時 1641 号 29 頁) では、「国民健康保険は、(a) 強制加入性であること、(b) その保険料又は保険税は選択的とされ、いずれも強制的に徴収されるものであること… (c) その収入の約三分の二を公的資金で賄い、保険料収入は三分の一にすぎないのであるから、国民健康保険は保険というよりも社会保障政策の一環である公的サービスとしての性格が強く、その対価は希薄であること等の事実を照らせば、… 保険税という形式を採っていても、民主的なコントロールの必要性が高い点で租税と同一視でき、一種の地方税として租税法律 (条令) 主義の適用がある」と判示している。上記最高裁判決における定義は、大島訴訟・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 397 卷 2 号 247 頁も同旨である。なお、谷口勢津夫教授は、憲法の解釈適用上は租税の法概念ないし憲法概念が意味を持つという観点からとして、この最高裁判決による定義づけを妥当としている (谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』(弘文堂、2021 年) 9 頁参照)。

91) 匿名「判批」判タ 1205 号 77 頁参照。

92) 北野・前掲注 53) 23 頁参照。

gabenordnung) が定める租税の定義規定の影響を強く受けながら、財政学における租税論の分野で議論されてきた租税の定義をベースに考えられたものである。したがって、ドイツ租税基本法が定める租税の定義は、伝統的な財政学説における租税概念と共通するものであるが、それ自体はわが国における租税法の法概念を示しているわけではなく、なおかつ、その法的根拠も示していない⁹³⁾。具体的には、財政学の古典的な租税の定義や、ドイツ租税基本法の租税の定義が引合いに出されてきたものについて、法学者はこれらの定義に追随するだけであった⁹⁴⁾。それゆえ、わが国における租税の法概念を論ずる以上は、わが国の法的根拠を示す必要があるだろう⁹⁵⁾。

一方でこの見解は、伝統的学説を否定するものではない。すなわち、法実践論のレベルにおける租税概念として、日本国憲法の下においても、この伝統的学説による定義等をわが国の法概念として法理論的に構成できるものとする⁹⁶⁾。この点、伝統的学説及び判例における定義についても、法理論的にきちんと検証する必要がある。以下、検証しよう。

伝統的な租税概念として、第一に、租税とは、国又は地方公共団体が課すものである⁹⁷⁾。これについては、国が課税権をもつことは、日本国憲法においては法理論的に自明といってよい。すなわち、憲法や国家を承認する以上は、主権国家の統治権の属性として、課税権を持つこととなる。そして、地方公共団体が課税権をもつことは、日本国憲法が92条以下において「地方自治」を保障していることから、国と並んで憲法固有の課税権が与えられていると解されると、法理論的に容易に説明しうる⁹⁸⁾。

93) 片上孝洋「憲法84条の「租税」と国民健康保険料」税法学581号(2019年)35頁参照。

94) 北野・前掲注53)24頁参照。

95) 北野・前掲注53)24頁参照。

96) 北野・前掲注53)25頁参照。

97) 清永・前掲注82)3頁参照。

98) 北野・前掲注53)25頁、清永・前掲注82)3頁参照。

第二に、租税は一般に財源（財政経費）に充当されることがあげられる⁹⁹⁾。この点、たとえば、日本国憲法はその第7章「財政」において租税法律主義（84条）を規定している。このことから、租税が財政収入を構成し財政経費として財源に充当されることは、憲法上明らかであると言えよう¹⁰⁰⁾。

第三に、租税は反対給付としてではなく強制的（一方的）に徴収されるものであることがあげられる。この強制性という点は、たとえば日本国憲法30条が国民の「納税義務」として租税を規定しており、一方的義務として課していることから明らかであり、この納税義務には、反対給付を伴わない無償のものであるということも含意しているとすれば、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となる。この点、納税義務者が同時になんらかの意味で国家のサービスの受益者であることは確かであるが、それは間接的関係にとまることとなる¹⁰¹⁾。

第四に、金銭給付ということがあげられる。この点は、古くは労役などの形態において存したが¹⁰²⁾、日本国憲法は資本主義憲法として、当然に今日の貨幣経済を前提にしていることを指摘するだけで十分であろう。すなわち、憲法も租税を金銭給付とすることを建前としているとみていいこととなる¹⁰³⁾。

以上から、日本国憲法の租税概念として、租税の伝統的定義内容を法的概念として構成することが可能である。しかし、このような租税概念をいかに精緻に構成しても、法実践論的には大きな意義はないといえよう。その理由は、こうした定義は国家の財政権力側にたつ租税概念であるため、そのような概念をいかに精緻に構成しても、そこから、主権者たる納税者・国民のための実践的・積極的な法理論を引き出すことができないからであ

99) 金子・前掲注30) 11頁参照。

100) 北野・前掲注53) 26頁参照。

101) 金子・前掲注30) 11頁、北野・前掲注53) 26頁、清永・前掲注82) 3-4頁参照。

102) 清永・前掲注82) 4頁参照。

103) 北野・前掲注53) 26頁参照。

る。

したがって、法実践論のレベルで租税概念を構成するならば、従来のような財政権力側ではなく、納税者・国民側、すなわち課税される側にたって租税概念を構成すべきであろう¹⁰⁴⁾。

(2) 納税者側の租税概念の検討の必要性——わが国の租税法制定の歴史も視野に——

以上の問題意識から、租税概念を構築するにあたって留意すべきことがある。それは、従来の租税概念は明治憲法のもとの租税概念を、日本国憲法のもとにおいても無批判的に踏襲してきたものであるという点である。明治憲法の租税・財政の法理論は、特殊ドイツ(プロイセン)法的思想の下に構成されていた。その租税概念においては、徴収面と使途面とが法的に分断・峻別され、しかもそのような特殊な租税概念を前提として、「予算」は本来的には「法律」とは異質の「行政措置」として捉えられたのである¹⁰⁵⁾。

このような法的思想下の明治憲法的法理論が、わが国の憲法学会において久しくあたかも税財政の法理論の「公理」であるかのごとくに受け取られてきた。すなわち、租税概念について歳入面と歳出面とを峻別・分断する法論理である¹⁰⁶⁾。

しかし、日本国憲法は、全体としてアメリカ法的な思想の下に構成されている。したがって、税財政に関する諸条項も、このような憲法環境の変化に適合する内容において法理論的に理解されるべきであろう¹⁰⁷⁾。

この点、周知のように、租税法は、昭和24年にわが国の税制の全面的な再検討と改革のため、占領軍総司令部の招きで、アメリカからコロンビ

104) 北野・前掲注53) 26頁参照。

105) 北野・前掲注53) 27頁参照。

106) 北野・前掲注53) 77頁参照。

107) 北野・前掲注53) 27頁参照。

ア大学教授のカール・シャウプ博士を団長とするシャウプ使節団が来日したことをきっかけに、昭和 25 年に、シャウプ勧告に基づく税制の全面的改革によって、わが国の税制の基本的転換の試みとして完成された（シャウプ税制と呼ばれている）¹⁰⁸⁾。昭和 28 年以降は、それは種々の基本的修正を受け、それに伴ってわが国の税制は、シャウプ税制とは相当違ったものになっていったが、シャウプ税制の骨格は維持されてきたといえよう¹⁰⁹⁾。

この点、前述したように、アメリカは租税の根拠について、租税利益説を採用している。これは、納税の義務は国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスという利益の対価であるという考え方であり、現在もアメリカ連邦税の制度設計で考慮に入れている。すなわち、租税は国家が市民に提供する利益の対価なのであるから、国家は租税収入を国民の「利益」となるように支出しなければならない、という考えである。そうすると、この点についても、アメリカ法的思想のもとに構成されている日本国憲法においても、なおかつアメリカの思想によりわが国の税制の大改革が行われた租税法においても、アメリカが採用する租税利益説を前提とした、われわれ国民という納税者側の租税概念を構築すべきことは、当然の論理であろう。

以上から、今日の日本国憲法および租税法においても、法実践論のレベルにおいて、納税者側の租税概念を構築されなければならないということは、自明の理にかなっているといえるだろう。

ただしその前に、財政権力側の伝統的学説における「反対給付の性質を伴わない」という定義について検証する必要がある。その理由は、本稿の議論における給付付き税額控除が反対給付を伴う給付措置を伴う制度であるためである。すなわち、税額控除と共に一定の所得保障としての給付を行う性格のものであるからである。そもそも、従来から租税制度に関しては、国家から私人への純粋な金銭給付について、租税制度は範疇外であり、

108) 金子・前掲注 41) 57 頁参照。

109) 金子・前掲注 30) 63 頁参照。

専ら社会保障制度の領分に属するものとされてきたことは、既に述べた。したがって、本稿の目的である同制度の税制と社会保障の一体化を検討する際に、社会保障制度による給付という性質に、反対給付性があるか否か、あるならば、租税と同じ性質をもつと判断する要素として、この反対給付性が重要な要素となるのか、ということが重要な鍵の1つであるといえるだろう。以下検討しよう。

5 伝統的学説における「反対給付の性質を伴わない」定義の検討

(1) 社会保障制度の仕組み

社会保障制度の仕組みを大別すると、社会保険と社会扶助に分かれる。

社会保険は、公的機関が保険者となり、保険の技術を用いて、保険料を財源として給付を行う仕組みである¹¹⁰⁾。ここでの特徴は国民は強制加入であり、保険料は強制徴収の形式で行われ、あらかじめ定められた保険事故が発生すれば、当該国民（医療保険、年金保険、介護保険）又は被用者（雇用保険、労災保険）に対して、自動的に給付が開始されることから、自己負担分が返されるという点で反対給付性があると理解されていることである。なお、現在のわが国では、年金保険、医療保険、介護保険、雇用保険、労働者災害補償保険（労災保険）の5つの制度が存在する。

他方、社会扶助は、租税を財源にして保険の技術を用いずに給付を行うものであり、国又は地方自治体の施策として、国民に対して現金又はサービスの提供を行う仕組みである¹¹¹⁾。ここでの特徴は、国民の自己申請に基づくものであり、地方自治体の判断から給付を受ける。そこには自己負担分はなく、租税によって賄われており、対象者は国民の中の貧困者、障害者、高齢者等であり、反対給付性はない。

社会扶助の中で代表的な制度は、貧困者を救済する公的扶助であるが、

110) 増田雅暢＝脇野幸太郎編『よくわかる公的扶助論—低所得者に対する支援と生活保護制度—』（法律文化社、2020年）7頁参照。

111) 増田＝脇野編・前掲注110) 8頁参照。

児童福祉、障害児者福祉、高齢者福祉、母子父子寡婦福祉などの各種福祉制度も、社会扶助の仕組みである¹¹²⁾。

(2) 社会保険料の反対給付性——判例からの検討——

上述したように、社会保障制度の「社会保険」分野における「社会保険料」について、反対給付性があると一般には理解されている。判例も同様の立場をとっている¹¹³⁾。

そして判例によれば、社会保険において、社会保険料負担と給付の受給との間に一定の「対価性」が存在するならば、社会保険の事業経費のうちの大部分が公的資金の投入であることを理由としても、保険料に対する見返りとして給付の利益が被保険者にあることは変わらないとされている¹¹⁴⁾。

この点、最高裁の判断は、国民健康保険に関しては、保険料と保険税が共に存在するが、両者は共に保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものであるため、前者は憲法 84 条の租税とはいえないから直接適用されることはなく、後者は反対給付性があるものの、形式が税である以上は、当該規定が適用されるというものであった¹¹⁵⁾。

そして最高裁は、この反対給付性について、「被上告人市における国民健康保険事業に要する経費の約 3 分の 2 は公的資金で賄われているが、これによって、保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性が断ち切られるものではない」と補足する。最後に、「国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者をなるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生きる個人の経済的損害を加入者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものというべき」であるとして、保険料のもつ

112) 増田＝脇野編・前掲注 110) 8 頁参照。

113) 最大判平成 18 年 3 月 1 日・前掲注 90)。

114) 片上・前掲注 93) 38 参照。

115) 最大判平成 18 年 3 月 1 日・前掲注 90)。

強制性は、あくまでも社会保険としての国民健康保険の目的及び性質であることを理由とし、租税の属性である強制性とは区別しているものと思われる。

すなわち最高裁は、国民健康保険の保険料については、その反対給付性を根拠に、租税とはいえないと判断するものの、保険税については、反対給付性はあるものの、形式が税である以上は、租税として憲法84条規定が適用されると判断している。この点、判旨全体の整合性に疑問視する見解もある¹¹⁶⁾。この判旨については、逆に解せば、最高裁は保険税については、そもそも租税の反対給付性を重視しないという認識の下、形式が租税という理由のみで、国民健康保険税の租税該当性に係る判断をしているとも理解できるだろう。

他方で一審は、法形式の違いからくる技術的な帰結として認めることはできても、このことだけで、本質的な性質の違いを表しているものとは認められないのであって、保険料という形式を採っていても、強制加入に始まって、必ずしも保険給付と対価関係に立たない保険料を強制的に徴収するものである以上、その本質は税と異ならない、と判示している。この点、最高裁判決と異なり、法形式面からでなく「強制加入に始まって、必ずしも保険給付と対価関係に立たない保険料を強制的に徴収するもの」という本質を重視し、租税との同質性を認めている。そしてさらに、そもそも反対給付性について、「必ずしも保険給付と対価関係に立たない」とも言い切っているのである。このように一審は、保険料の本質を正面から捉えた判断をしているのである。

以上、一審と比較しても、最高裁の判旨全体の整合性はなく、そこには論理矛盾があるものと考えざるを得ないだろう。一方一審の判断は、納める被保険者側、すなわち国民側に親和的であり、本質を重視した論理的な判断であるといえるだろう。

116) 藤谷武史c「判批」別冊ジュリ253号(2021年)〔租税判例百選第7版〕9頁参照。

次に、社会保障制度の理念について、憲法との関係から検証しよう。

（3）憲法 25 条に基づく社会保障制度の理念

第二次大戦後、日本国憲法が 25 条 2 項を定めたことを受けて、社会保障制度審議会は、昭和 25 年に社会保障制度について「社会保障制度に関する勧告」を表明している¹¹⁷⁾。以下、日本国憲法に基づいたその理念を抜粋しよう。

・日本国憲法第 25 条は、(1)「すべて国民は健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」(2)「国は、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に努めなければならない。」と、規定している。これは国民には生存権があり、国家には生活保障の義務があるという意である。これはわが国も世界の最も新しい民主主義の理念に立つことであって、これにより、旧憲法に比べて国家の責任は著しく重くなったといわねばならぬ。

・いわゆる社会保障制度とは、疾病、負傷、分娩、痼疾、死亡、老齢、失業、多子その他困窮の原因に対し、保険的方法又は直接公の負担において経済保障の途を講じ、生活困窮に陥った者に対しては、国家扶助によって最低限度の生活を保障するとともに、公衆衛生及び社会福祉の向上を図り、もってすべての国民が文化的社会の成員たるに値する生活を営むことができるようにすることをいうのである。このような生活保障の責任は国家にある。国家はこれに対する総合的企画をたて、これを政府及び公共団体を通じて民主的能率的に実施しなければならない。この制度は、もちろん、すべての国民を対象とし、公平と機会均等を原則としなくてはならぬ。またこれは健康と文化的な生活水準を維持する程度のものたらしめなければ

117) 社会保障制度審議会「社会保障制度に関する勧告」（1950 年）29 頁以降参照（chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpgclefindmkaj/https://www.ipss.go.jp/publication/j/shiryoku/no.13/data/shiryoku/syakaifukushi/1.pdf（最終閲覧 2024 年 4 月 1 日））。

ばならない。そうして一方国家がこういう責任をとる以上は、他方国民もまたこれに応じ、社会連帯の精神に立って、それぞれの能力に応じてこの制度の維持と運用に必要な社会的義務を果たさなければならない。

・1. 国民が困窮におちいる原因は種々であるから、国家が国民の生活を保障する方法ももとより多岐であるけれども、それがために国民の自主的責任の觀念を害することがあってはならない。その意味においては、社会保障の中心をなすものは自らをしてそれに必要な経費を齎せしめるところの社会保险制度でなければならない。2. (中略) 3. しかしながら、社会保障制度は前述のような措置だけではいけない。更に、すすんで国民の健康の保持増進のための公衆衛生に対する行政や施設を同時に推進しなければならない。更にまた、国民生活の破綻を防衛するためには社会福祉行政も拡充しなければならない。社会保障制度は、社会保険、国家扶助、公衆衛生及び社会福祉の各行政が、相互の関連を保ちつつ総合一元的に運営されてこそはじめてその究極の目的を達することができるであろう〔波線は筆者〕。

ここでの大きな意義として、まず社会保障制度が法源とするのは、憲法25条であると解していることであろう。

まず、①国民側として、すべて国民は健康で文化的な最低限度の生活を営む権利という生存権を有する。したがって、この権利が実現するように、②国側としては、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に努めなければならないという生活保障の義務を負う。これに基づき、社会保障制度の法的定義は、国が生存権の主体である国民に対して、その生活を保障することを直接の目的として、社会的給付を行う制度といえるだろう¹¹⁸⁾。この内容が当該勧告の一番の根幹であり、理念であろう。

以上、戦後の社会保障制度の理念を確認することは、本稿の議論に有益

118) 片上・前掲注93) 42 参照。

な示唆を与えるものとする。その理由は、そもそもの社会保障制度の理念を概観することで、その財源となる租税以外の「社会保険料」の法的性格についても同時に確認することができるからである。すなわち、上記伝統的学説における、租税の法的概念の具体的要素のうち、特に反対給付性以外の要素、すなわち主体（国家）、公益性（生活保障という福祉性）、権力性（強制性）の定義については、同じく社会保障の財源である社会保険料は、租税と同様の法的概念を持つものといえることが確認できたためである。

（4）社会保険料の反対給付性と憲法 25 条との関係

社会保険料の対価性（反対給付性）について、上記社会保障制度の理念の根幹とする憲法 25 条との関係から、更に検討しよう。

社会保険については、保険原理と扶助原理が混在しているのが現状である¹¹⁹⁾。すなわち、社会保険の保険原理は、憲法 25 条の理念を反映すべく扶助原理によって修正されているので、社会保険料の対価性は現実にはきわめて薄いものであるという論理が成り立つのである¹²⁰⁾。

更に、社会保険が保険原理のみならず扶助原理にも基づいているのは、社会保険が社会保障の一環として、社会保障制度の目的である国民の生活保障を目的としているからである¹²¹⁾。したがって、社会保険においては全体的な括りの中で、社会保障制度の目的のために必要であれば、どちらの原理に基づいた制度であっても問題はなく、むしろ憲法 25 条に基づき、国家はその社会保障の努力が義務付けられているのである。以上まとめると、保険原理か扶助原理かを区別して考える必要はなく、それが社会保障制度の目的のために必要であり、どちらの原理に基づいた制度によっていると

119) 片上・前掲注 93) 38 頁参照。

120) 小林孝輔・芹沢斉偏『基本法コンメンタール憲法〔第 5 版〕』（日本評論社、2006 年）392 頁〔三木義一執筆部分〕参照。

121) 片上・前掲注 93) 38 頁参照。

しても、国民の福祉のために、憲法25条に基づき国家がその社会保障の努力をしているのであれば、同制度は社会保障制度上も、ひいては憲法上も望ましい制度であるといえるだろう。したがって、このように突きつめていくと、社会保険料は租税と同じ法的性質を持つものといえ、租税の法的概念と一致することとなるといえるのである。

(5) 租税根拠論における新しい租税利益説からの検討——反対給付性——

ア 国家による利益の提供という観点から反対給付性

国民側の納税義務については、新しい租税利益説によれば、租税は国家が国民に提供する利益の対価なのであるから、租税について、当然に国家に対してその義務を負うということとなる。そうすると、この説における租税の強制性はある意味当然ともいえよう。したがって、この強制性は、当然のものとして重視されることとなろう。

同様に社会保険料も、国家による社会保障政策の公的サービスという利益に対する対価であり、当然に国家に対して支払う義務があることとなる。なおかつ制度的にも、社会保険は強制加入・強制徴収の制度となっており、租税と同様に強制性があるといえ、この点においても、租税と同じ性質があるということがいえるだろう。

次に、この説によれば、国民は少なからず納税した租税によって、国から利益を提供されることから、何らかの形で租税の恩恵を受けていることとなる。すなわち、大きな括りでの間接的な反対給付を受けていることとなる。この点、この説によれば、その反対給付として国家は国民に利益を提供するのであることが重要な使命をもつこととなるのであるから、国からの「利益」を提供することが重要なのであって、その反対給付性が直接的なのか間接的なのかという相違は問題とはならないのである。そうすると、そもそも伝統的な学説における国からの「反対給付性」の定義自体が必要ないといえることに、論理がつながるだろう。

イ 国民の利益となるような国家からの租税の支出という観点からの反

対給付性

更に新しい租税利益説は、内在的特質として租税の支出の側面をも視野に入れたものであった。すなわち、租税は国家が市民に提供する利益の対価なのであるから、国家は租税収入を国民の利益となるように支出しなければならない、もし当該支出が市民にとって利益とならないものであれば、国民は租税を支払う必要はない、という主張まで内包しているのである。そうすると、この説によれば、国家が国民の利益となるように「支出」していることが重要となる。したがって、このように利益となるような支出をしている限り、国家は利益を提供していることとなるから、そもそも反対給付を伴っているといえる。この説では、国家が利益を「支出」することが重要なのであり、アと同様に、その支出という反対給付が直接的か間接的かは重要とはいえず、むしろその定義づけは不要であるといえるのである。

以上の検討により、社会保険料は租税と同じ法的性質をもつことから、租税概念に内包されるべきであり、そこには、反対給付性の定義づけは不要であると結論付けることができるだろう。

6 福祉憲法たる日本国憲法からの検討——納税者側の法的概念——

4で論じたように、本稿では、納税者側の租税概念を構築することが重要である。

その前提として、これからの税法学は、一定の受益者負担を含み、かつ、憲法が要請する租税の用途面をも取り込んだ租税概念（広義の租税概念）を前提とした全体的な研究を志向する必要があるという認識が重要であろう。すなわち、現代国家においては、租税の徴収面と用途面とを統合した租税の法的研究が行わなければ、国民、納税者の生活・人権の擁護を目的とする法律学、ひいては日本国憲法が果たすべき使命を達成することができないためである。

この点を補足すると、いかに租税の徴収面において納税者の生活・人権

を擁護する法律論を精緻に構築したとしても、租税の使途面において、納税者の生活・人権を脅かすことが行われれば、その租税研究はほとんど意味をなさない結果となるからである¹²²⁾。なおかつ、納税者の人権を財政のレベルからも担保するためには、収入と支出(徴収と使途)を結び付けた積極的な解釈論を展開しておくことが、今日の憲法学及び租税・財政法学に要求されている課題の一つであると考えられよう¹²³⁾。

この点について、Ⅱで論じたように、納税根拠論、すなわち納税者の納税義務をめぐる問題も、上記考え方と同様に、租税の使途面をも射程にいられて検討すべきとして、その租税の徴収面と使途面をも考慮すべきとする、新しい租税利益説が妥当すると結論付けている。この流れは、論理が通っているものといえるだろう。

そして、納税者側の法的租税概念については、日本国憲法の下では、納税者は憲法が意図する「福祉目的」のために、すなわち福祉の性格を持つ国家による支出が、国民の利益となることを前提として、国民は租税を負担するという納税義務を負っていることを踏まえると、当然に日本国憲法を基盤として具体的な検討を行うことが適切である。この理解に基づく納税者側の租税概念の定義は、日本国憲法の理念である国民・納税者のための「福祉」、「福利」を重視するものとなろう。その意味で、日本国憲法の予定する租税概念は、全体として「福祉目的税」として捉えられることができるだろう¹²⁴⁾。以下、検討しよう。

日本国憲法は30条、84条において、「税」、「租税」という概念を使用する以上は、何らかの法的概念としての租税概念を予定しているはずであり、その憲法の予定しているはずの租税概念を、日本国憲法全体の法規範構造から法理論的に構成することができる。これによって構成された租税概念

122) 北野・前掲注53) 20頁参照。

123) 三木・前掲注28) 19頁参照。

124) 北野弘久編『現代税法講義〔二訂版〕』(法律文化社、1997年)〔北野弘久執筆部分〕4頁参照。

が憲法概念としての租税概念であるという論理を、本稿における租税概念を検討するにあたり、そのベースとすることについては、既に述べた。

まず、日本国憲法は、国民（納税者）主権と平和的生存権を含む基本的人権の尊重を強調している。また、各地域社会の人々の精神生活の豊かさを含む生存権保障の法的手段としての「地方自治」を保障している。そして、それを司法的に担保するために裁判所に違憲立法審査権を付している。これらの憲法諸条項を基礎として、憲法の予定する納税者側の租税概念を構成することが可能とするという見解がある。すなわち、これらの条項内容を踏まえれば、納税者側の租税概念は従来の租税概念とは異なり、納税者・国民の「福祉」を考慮するものとなろうという見解である¹²⁵⁾。

そして、新しい租税利益説からは、租税を国家が国民に提供する利益の対価と考える以上、国家は租税収入を国民の利益になるように支出しなければならないこととなる¹²⁶⁾。そうすると、この新しい租税利益説からの納税者側の租税概念は、徴収面と使途面とにおいて分断されず、その両面とが一体的に総合的に捉えるべきこととなる。

以上、これら理解を踏まえて検討しよう。まず日本国憲法 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」と規定する。この 30 条の法的意味は、日本国憲法の下においては、国民が納付した租税が憲法に適合するところに従って使用されることを前提にして、こうした租税の使途面をも射程に入れて、国民は憲法及び憲法に適合する法律に基づいてのみ納税義務を負うのである¹²⁷⁾。

すなわち、この納税義務は、租税の徴収面のみならず租税の使途面をも含む憲法適合的な法律に基づく納税義務であり、この法律は、租税の使途面の法律と租税の徴収面の法律との双方の法律を意味する。この場合の租税の徴収面の法律は憲法の応能負担原則（憲法 13、14、25、29 条等）、使

125) 北野・前掲注 53) 29 頁参照。

126) 三木・前掲注 28) 19 頁参照。

127) 北野・前掲注 53) 28 頁参照。

途面の法律は憲法の福祉目的(憲法25条)に適合するものでなければならないこととなる。これを要請する日本国憲法30条は、まさしく憲法適合的な租税の徴収と使途のやり方(手法)を前提とした、国民の納税義務を確認する規定であるといえるだろう¹²⁸⁾。

そこでの納税者側の租税概念は、徴収面と使途面とにおいて分断されておらず、両者が一体的・統合的に捉えられることとなる。そうすると、最終的には福祉国家における福祉憲法の観点からも、日本国憲法の下では、すべての租税は福祉目的のために徴収され、かつ使用されなければならないといえよう¹²⁹⁾。

なお、伝統的な財政権力側の租税概念においては、租税の徴収面のみが考慮され、その使途面はそれ以外の領域として峻別され、両者は切断されてきた。しかし、日本国憲法の下では、租税の使途面にまで税法学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。その理由は、伝統的な狭義の租税概念(徴収面のみを考慮する概念)のレベルにおいて税法学理論を精緻に構築しても、納税者が収めた租税が納税者・国民の生活や人権を侵害するかたちで使用された場合には、その理論はほとんど意味がなくなってしまうからである¹³⁰⁾。

そして、納税者側の租税概念を構築するにあたっては、本来租税で賄われるべきである一般国民の受益者負担金等(税外負担)のうち、実質的に租税的性格を有するもの(今日では道路、学校等と同じように都市の不可欠な基本施設である下水道施設工事負担金や、公的保育所負担金、社会保険料等)については、租税の法概念に取り込む必要があることとなる。そうすると、取り込む必要がある以上は、これらの受益者負担金等についても、租税と同様の法理(最低生活費非課税の原則を含む応能負担原則等)が適用されなければならないのは、自明の理であろう。なおかつ、そうしな

128) 北野・前掲注53) 28頁参照。

129) 北野・前掲注53) 28頁参照。

130) 北野・前掲注53) 29頁参照。

ければ、現代においては納税者・国民の生活や人権が擁護されないこととなるからである¹³¹⁾。

以上を踏まえ、納税者側の租税概念を定義しよう。すなわち租税とは、「国又は地方公共団体が人々の福祉の費用に充当するために（憲法上の福祉目的に基づく使途面からの要請）、応能負担原則を実体的内容とする憲法等の法（法律・条例）に基づいて、人々（国民に限らない納税義務者）から徴収する（憲法上の応能負担原則に基づく徴収面からの要請）金銭給付」¹³²⁾である。そこには、反対給付性の定義は必要ないものとすることは、既に検証済みである。

このように、納税者側からの租税概念は、主権者である納税者・国民の人権に配慮した、徴収面と使途面を考慮する租税概念となるべきであり、このような法的租税概念こそが、納税者・国民に関するさまざまな「立法」（予算を含む）の基礎的な指導法理念とされなければならないだろう¹³³⁾。

そして、この法的概念こそが、本稿の目的である給付付き税額控除の導入を検討する際にも、その根幹となる決定的な法的概念として存在すべきこととなるのである。

7 本稿の目的からの社会保険料の法的性質の具体的検討

次に、本稿の目的から、社会保障制度の財源となる、租税以外の社会保険料の法的性質について、6の観点から補足することとして、独立させて検討しよう。

すなわち、6の定義に基づけば、社会保険料も租税と同じ性質をもつものであり、租税に内包されるといえる。日本国憲法の下では、人々は憲法の意図する「福祉目的」のために納税の義務を負っている。本来的には固

131) 北野・前掲注 53) 30 頁参照。

132) 北野・前掲注 53) 30 頁参照。自説の定義は、北野弘久教授の定義に若干の補足を取り入れた形を採っている。

133) 北野・前掲注 53) 30 頁参照。

有の意味での租税によって、この「福祉目的」がカバーされなければならない。それゆえ憲法理論的には、人々は「社会保険料」という名称の租税を負担しているといえるだろう。この点、社会保険料は現行の実定法上すでに「国民健康保険税」の制度（地方税法 703 条の 4, 703 条の 5 参照）の存在によっても知られているように、これを法的租税概念にとりこむことも可能と考えられよう¹³⁴⁾。

加えて、使途面では、国民の健康や福祉等を支えるために、現実社会に社会保険料収入が充てられている（支出されている）こと自体、福祉憲法である日本国憲法の下では、憲法理論的には固有の意味での租税の支出の機能と異なることはない。

以上の検討から、社会保険料も憲法上は、その法的租税概念に組み込まれるべきである。そうすると、憲法 84 条の租税法律主義という「租税」の中にも社会保険料は含まれ、なおかつ、憲法 30 条の納税の義務という「税」のなかにも含まれることとなる。したがって、この論理に従えば、結果として憲法理論上は、固有の意味での租税と同様の「法理」が社会保険料についても適用されなければならないこととなるのである。すなわち、課税要件法定主義や課税要件明確主義、最低生活費非課税の原則、応能負担原則等の法理が、社会保険料のあり方についても、厳格に保障されなければならないといえるだろう¹³⁵⁾。そうすると、現行法の比例税率負担（健康保険法 160 条等参照）のあり方についても再検討すべきであり、特に人税のような租税と同様に、憲法の要請に適う、応能負担原則に基づく超過累進税率の導入がのぞまれることとなるだろう¹³⁶⁾。

8 小括

以上、本稿の目的である税制と社会保障の一体化について論じるに当た

134) 北野・前掲注 53) 30-31 頁参照。

135) 北野・前掲注 53) 32 頁参照。

136) 北野・前掲注 53) 32 頁参照。

り、わが国の租税概念を様々な側面から検証した。これらを踏まえて、わが国にあるべき租税概念として、福祉憲法たる日本国憲法を基盤とする納税者側の法的概念を検討した。

その結果、納税者側の租税概念とは「国又は地方公共団体が人々の福祉の費用に充当するために（憲法上の福祉目的に基づく使途面からの要請）、応能負担原則を実体的内容とする憲法等の法（法律・条例）に基づいて、人々（国民に限らない納税義務者）から徴収する（憲法上の応能負担原則に基づく徴収面からの要請）金銭給付」との定義づけを行った。

そのうえで、本稿の目的からの社会保険料の法的性質の具体的検討を行い、社会保険料も憲法上は、その法的租税概念に組み込まれるべきであると結論付けた。そうすると、憲法 84 条の租税法律主義にいう「租税」の中にも社会保険料は含まれると解することとなり、なおかつ、憲法 30 条の納税の義務にいう「税」のなかにも含まれるという論理に至った。この論理に従えば、憲法理論上は、固有の意味での租税と同様の「法理」が社会保険料についても適用されなければならないと結論づけた。

以上を踏まえて、最後に、本稿の最終目的である「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義、すなわち、その是非を論じて結びとする。

Ⅳ 税制と社会保障制度の一体化の理論的意義

1 租税根拠論からの検討

本稿では、給付付き税額控除の導入を視野に入れて、法律学の観点から、税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討してきた。以下、その検討を順序だてて整理したうえで、理論的意義を論じよう。

本稿の目的である「税制と社会保障制度の一体化」を検討するにあたり、まず「なぜ租税を納付する義務があるのか」という原点を検討する必要がある。したがって、われわれ納税者はなぜ租税を納付すべきなのか、という租税根拠の意義を検討した。

結論として、日本国憲法下の納税義務は、新しい租税利益説に基づき、

国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスに対する対価を根拠とすることとした。その際、国民主権を前提とした日本国憲法の性格である福祉条項を確認し、このような福祉憲法という性格を持つ日本国憲法下の納税の義務は、まさに、国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスに対する対価として位置づけられるものであることも確認した。

加えて、この新しい租税利益説によれば、租税は国家が国民に提供する利益の対価なのであるから、国家は租税収入を国民の利益になるように支出しなければならない。つまり、この説は内在的特質として租税の収入の面だけでなく、支出の側面をも視野に入れ重視している。すなわち、この考えからは、租税の根拠を国民が受ける何らかの利益の対価に求める以上、収入と支出の結びつきが論理必然的に要求されることとなるのである。なおかつ、収入と支出とを同時に議決することによって、国民議会、ひいては国民が政策決定の主体であることが明確に位置付けられることにもなる。

これらの点を踏まえて日本国憲法を考えると、日本国憲法の下では、国民は決して租税の使途(支出)のあり方とは無関係に一方的に納税義務を負うものではない。憲法原則に従って租税が使用されることを前提にして、すなわち憲法の意図する「福祉目的」のために租税が使用されることを前提にして、支払能力に応じて納税義務を負うのである。したがって、日本国憲法30条は、憲法に適合するところの租税の使い方(支出)と取り方(収入)とを前提にすることを確認した規定といえた。

そうすると、法実践論的にも、この新しい租税利益説が、歳入面、歳出面を統合した現代的租税概念を構成していることから、日本国憲法は、そもそも新しい租税利益説の立場をとっているものと認識し、税財政(収入と支出)に関する憲法理論を再構成することができると結論付けた。

したがって、日本国憲法から望ましい立場は新しい租税利益説であり、この考え方を「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義の根本的な前提(①)につなげる。

2 日本国憲法における法的租税概念からの検討——反対給付性に対する批判も視野に——

次に、税制を通じた望ましい立法政策を実現しやすい環境としての概念という「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義を検討する前提として、憲法学の観点から「租税」という法的概念、ひいては社会保険料の法的性格の定義づけを検討した。

結論として、日本国憲法の租税概念としては、伝統的学説における租税概念は国家の財政権力側にたつ租税概念であるため、そのような概念をいかに精緻に構成しても、そこから、日本国憲法を前提とした納税者・国民のための実践的・積極的な法理論を引き出すことができないことから、法実践論的な租税概念を構成するならば、従来のような財政権力側ではなく、納税者・国民側、すなわち課税される側に立って租税概念を構成するべきことを確認した。

ただしその前に、財政権力側の伝統的学説における「反対給付の性質を伴わない」とする定義について検証する必要があるため、この検討については判例も含めた様々な側面から、主に日本国憲法と社会保障制度の理念を基盤として検討を行った。

結論として、この検証から、租税も社会保険料も同じ法的性質を持ち、それは租税に内包されるべきものであり、反対給付性は両者共にあるものの、定義の要素としての重要性はなく、むしろ租税概念における反対給付性の定義づけは不要であることを確認した。

その上で、福祉憲法たる日本国憲法においてあるべき租税概念、すなわち納税者側の法的租税概念を、新しい租税利益説からの検討も踏まえて検討した。その結論は、納税者側の租税概念とは「国又は地方公共団体が人々の福祉の費用に充当するために（憲法上の福祉目的に基づく使途面からの要請）、応能負担原則を実体的内容とする憲法等法律に基づいて、人々（国民に限らない納税義務者）から徴収する（憲法上の応能負担原則に基づく徴収面からの要請）金銭給付」であるとの定義づけを行った。

以上を総合し、本稿の目的からの社会保険料の具体的検討をし、最終結論として、社会保険料も憲法上はその法的租税概念に組み込まれるべきであるから、社会保険料は、憲法84条の租税法律主義という「租税」の中に含まれ、かつ、憲法30条の納税の義務に言う「税」の中にも含まれることとなり、憲法理論上は固有の意味での租税と同様の「法理」が社会保険料についても適用されなければならないこととした。

以上の結論を「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義の直接的な前提(②)につなげる。

これらを踏まえて、最後に、給付付き税額控除における理論的課題の1つである「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義を論じよう。

3 「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義

はじめに、「一体化」とは、一般的に、別々のものが一つになること、別種のものを一つに融合させること、という意味合いである。

本稿の前提①・②からの結論を踏まえて検討しよう。

まず、納税者・国民側の支払う観点(納税面・徴収面)からは、社会保障制度の財源である租税も社会保険料も、共に国家が国民に対して行う人権保障その他のサービスに対する対価であり、共に納める義務がある。加えて、社会保険料もその本質は租税と異ならず、法的性質は同一であるため、その法的租税概念に組み込まれ、かつ憲法理論上、租税と同様の法理が適用されるべきである。

次に、国家側の納税者・国民に対する人権保障その他サービスという利益を提供する観点(福祉面・使途面)からは、租税は国家が国民に提供する利益の対価なのであるから、国家は財源である租税収入を国民の利益にないように支出しなければならない。

この点、租税制度を通じた社会保障給付を伴う税額控除という給付付き税額控除の租税利益を考えると、共に租税からの恩恵を受けるものであり、その恩恵は納税者・国民の支払う負担を減らすことから、福祉憲法が要請

する、同じ福祉の効果をもつ福祉利益である。具体的には、給付付き税額控除における、共に支払の負担を減らす性格をもつ租税の「税額控除」も社会保障の「給付」も、国からの支出として、共に納税者・国民は福祉利益を受けることになるのである。

そして、そもそも給付付き税額控除の法的意義については、過去において検討している¹³⁷⁾。すなわち、憲法が要請する人税化の観点から、納税者の人的諸事情を考慮しその負担を減らすという租税の「税額控除」も社会保障の「給付」も、福祉憲法理論的には同一の性格のものであると結論付けている。そうすると、両者の法的性格は同一であるゆえに、租税から受ける恩恵にかかる両者の関係は、キャッシュフローのベクトルが逆向きであるのみであり、その受ける恩恵という福祉利益に相違はないということがいえる。

従って、これらを併せた性格をもつ給付付き税額控除は、憲法理論的要請に合致するものとして尊重されるべきものであり、その導入は人税である所得税法の中で「立法」によって行われるべき性格であるということを、検証済みである。

以上を総合すると、両者の一体化、すなわち税制と社会保障制度の一体化の法的理論的意義は、別々のものが一つになること、別種のを一つに融合させることというよりは、同じ性質のものが同じ制度に内包されることということとなろう。すなわち、税制と社会保障制度の一体化とは、「国家と国民の関係における、人権保障その他のサービスを行う福祉利益とその対価という意味において同じ法的性質のものが同じ福祉憲法制度に内包されること」といえるだろう。この論理は、福祉憲法上の要請から、当然のものとして理解することができるだろう。更にいえば、「内包される以上は、憲法理論上、租税と同じ法理が適用されること」ということとなろう。このことこそが、理論的意義であるといえるだろう。そして、この理

137) 道下 b・前掲注 5) 61-62 頁。当該論文でのこの法的意義の根拠については、当該論文を参照。

論的意義をもつ給付付き税額控除制度は、立法によって実現されるべきであるといえるのである。

最後に、そもそも、なぜ社会保障給付が税制を通じて行われなければならないのか、すなわち、税制と社会保障制度の一体化がなぜ必要なのか、という本稿の問題意識から、この税制と社会保障制度の一体化の理論的意義を検討し、その意義を提示した。この理論的意義こそが、給付付き税額控除という税制を通じた望ましい立法政策の根本的な法的思考枠組みとなる、と結論付けることができるだろう。

おわりに

以上、本稿における最終目的である、給付付き税額控除の課題である「税制と社会保障制度の一体化」の理論的意義を論じたことが、わが国への同制度の導入を検討する際の理論的根拠になることを望みたい。

現在、経済不況等に伴い、非正規雇用やワーキングプアという社会階層が増す中で、所得格差の拡大や貧困問題が深刻化している。このような問題に対して、税制に何かできるだろうか。これが根本的な問題意識であった。

わが国では、その一つの貧困対策として、給付付き税額控除を導入することによって、低所得者層における租税や社会保障の負担を軽減し、その効果を税制上の課税最低限を下回り納税がない者にも及ばせ、社会保障との一体化を行いながら、税制ができる貧困対策（賃金への補助金、子育て支援、社会保険料負担の軽減、消費税の逆進性の緩和等）を実現させることを望みたい、と主張して本稿を終えたい。