

給付付き税額控除に係る財政統制の意義

——財政民主主義の観点から——

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法的性格
- II わが国の予算概念——納税者側の租税概念を前提に——
- III 給付付き税額控除の憲法的位置づけ——財政民主主義の観点から——
- IV 給付付き税額控除に係る財政統制の意義

おわりに

はじめに

1 給付付き税額控除とは

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。

加えて、日々国民が負担する消費税や社会保険料については逆進性が高く、低所得者等の真に困っている支払う負担が重くなっている現状に変化はない。

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。

この給付付き税額控除とは、税制上の税額控除を通じて納税者の税負担

を軽減するとともに、税額控除額が納付すべき税額を上回る場合には、その差額を現金による給付として還付する制度であり、税制と社会保障制度が融合した制度として理解されている。

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。

この一体化した制度からの同制度の説明としては、給付付き税額控除は、税額控除という形で納税者の税負担を軽減すると同時に、税額を超える部分については国庫からの現金給付を伴うという所得再分配を目的とする社会保障政策であるという性格を有しているといえる。

この制度の現行の所得税法上の減税制度と比較した利点は、以下のよう
に説明することができる。

まず、所得控除も税額控除も税額のある者に対してのみ適用できるものであり、課税最低限以下の者に恩恵は及ばない。それに対し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、課税最低限を下回り納税がない者にも恩恵が及ぶ。従って、課税最低限以下の者も平等に扱うという観点からは、所得税法と社会保障を併せた法的性格を持つ給付付き税額控除を導入し、税額控除と組み合わせて給付制度を充実させる方がより公平といえるだろう。

この点に、給付付き税額控除が注目され、諸外国が導入している理由がある²⁾。

加えて、給付付き税額控除は課税最低限以下の者を税制で配慮すること

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 頁参照。

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—給付付き税額控除を視野に入れて—」青山ビジネスロー・レビュー 3 巻 2 号 (2014 年) 39 頁参照。

から、わが国の日本国憲法 25 条に基づく最低生活保障原則（最低生活費非課税の原則）を補充するものといえる。

以上をまとめると、給付付き税額控除は従来の非課税や減税制度とは異なり、「現金給付という国の財政支出を伴う税制型社会保障制度」として理解することができるだろう。

そして、この制度は、低所得労働者への勤労支援制度として Earned Income Tax Credit (EITC) という給付付き税額控除制度がアメリカで初めて導入され、現在にわたりアメリカにおける所得再分配政策の重要な柱となっている。

この点、同制度は、わが国では立法化されていないが、米国やカナダ等の制度設計の紹介を通じて、同制度の制度設計を検討した先行研究は多い。一方で、日本国憲法上の要請からの法的意義や社会保障制度との一体化の理論的意義など、同制度の法的な議論を具体的に検討した近時の先行研究は見受けられない³⁾。

2 問題意識

ここで、給付付き税額控除の法的議論をすべき課題の一つとして、以下

3) この点、筆者においては、以下の研究をしてきた。ローレンス A. ゼレナック（道下知子訳）「税制か社会保障制度か？—勤労所得税額控除制度の執行—Tax or Welfare? The Administration of the Earned Income Tax Credit」青山ビジネスロー・レビュー 3 巻 1 号（2013 年）、道下 a・前掲注 2）37-72 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）45-69 頁、道下知子 c「アメリカ EITC のノンコンプライアンスにおける法的問題点—最近の裁判例を検討素材として—」『租税理論研究叢書 32 巻：災害・デジタル化・格差是正と税制のあり方』（財経詳報社、2022 年）132-151 頁、道下知子 d「税法における貧困対策としての給付付き税額控除の存在意義—アメリカ EITC 制度を参考に—」『SDGs 達成のための税制と会計』（税務会計研究学会第 35 大会最終報告書、2023 年）31-45 頁、道下知子 e「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—」青山法学論集 66 巻 1・2 合併号（2024 年）43-92 頁、森川（旧姓）知子 f「〔論壇〕給付付き税額控除の法的議論」東京税理士界 830 号（2026 年）7 頁参照。

の財政上の課題がある。

同制度を税制の一部として法定化(憲法 84 条)した場合、基本的には法改正が行われるまでは同制度は存続する。すなわち、この給付付き税額控除を税制の基本的構成要素として位置づけた場合には、毎年度の予算編成過程や租税特別措置の見直し議論の埒外に置かれることとなる結果、制度の安定性は高まる一方で⁴⁾、国会が事前チェックをすることができなくなり、国会による財政統制が効かなくなる。

従って、国会の審議を受けることなく、同制度が廃止されるまで、税額控除という歳入減と現金給付という直接歳出の形で国の財政資源の減少が続くことになる。

そうすると、社会保障という給付を伴う給付付き税額控除が税制に織り込まれることにより、同制度に係る租税の使途について「見える化」することができなくなり、支出額について国会の管理統制が効かなくなるため、財政民主主義、ひいては国会中心財政主義との関係及び財政における国会による財政管理統制から問題がある⁵⁾と考える。

具体的に説明しよう。

まず、給付付き税額控除は、税法(歳入)段階において予算(歳出)まで決めてしまおうという仕組みに等しい。このことは、税制を使って、事実上複数年度にわたる予算(歳出)を認めることにもつながる⁶⁾。

4) 藤谷 a・前掲注 1) 24 頁参照。

5) この点、社会保障制度に見受けられる不安定性(税収の落ち込み等の要因いかんによっては、社会保障給付といえども安泰ではない制度といえる)へのコミットメントという面では望ましい面もあるが、他の財政需要との関係で、特定の政策のみを特権的な地位に置くことが、財政統制の観点から望ましいといえるかについては、疑問の余地もあるだろう、として給付付き税額控除が税制の一部として施行されるのであれば、財政統制による規制がなくなり、租税行政官庁には要件裁量も効果裁量もほとんど認められないものと思われるため、支出額に歯止めが利かない可能性があるとの見解がある(藤谷・前掲注 1) 24、27 頁参照。)

6) 石村耕治「給付(還付)つき税額控除をめぐる税財政法の課題～アメリカの『働いても貧しい納税者』」対策税制を検証する」白鵬法学 15 巻 1 号(通巻 31 号)

この点、日本国憲法は財政民主主義を土台に、憲法 83 条でいわゆる財政議會主義を明確にしている。これを受けて、憲法 84 条は租税法律主義を明確にしている。一方で、憲法 85 条では、国の直接・間接の支出は、すべて国会の議決に基づくように求める。更に、憲法 86 条は予算単年度主義を取り、複数年度にわたる予算を認めることには否定的である⁷⁾。

以上から、日本国憲法が要請する財政民主主義、憲法で定められている財政議會主義や国会中心財政主義という財政における国会のコントロール権という視点からみると⁸⁾、給付付き税額控除を導入した際の財政統制の観点から、憲法的に問題があるものと思われる。

そうすると、上記の課題について、わが国の憲法上の財政民主主義が要請する国会による財政管理統制の観点から、給付付き税額控除の憲法的位置づけをどう理解すべきであろうか。これが、問題提起である。

この点、わが国において給付付き税額控除を導入する場合の憲法上の位置付けについては十分な検討がなされていない。

特に、同制度が国の財政に与える影響を踏まえると、税額控除による歳入減分も、税額を超える現金給付分も、共に国庫の財政資源の減少を伴う制度であることから、日本国憲法における財政民主主義の原則との関係性を検討する必要があるだろう。

なおかつ、給付付き税額控除を導入すれば、新たに多額の租税歳出が生じることとなるため、財政における国会統制がしっかり機能する態勢にあることが必須となろう⁹⁾。

その際、直接歳出との対比による評価、同制度による低所得者層の労働市場への進出度合い、勤労継続の奨励効果などの評価が¹⁰⁾、ほとんど期待できない現状にあるとすれば、単に“給付付き税額控除ありき”になる可能

(2008 年) 3 頁参照。

7) 石村・前掲注 6) 3 頁参照。

8) 石村・前掲注 6) 3 頁参照。

9) 石村・前掲注 6) 129 頁参照。

10) 課税最低限であったとしても、勤労等の所得がある者が前提のためである。

性がきわめて高い¹¹⁾。

従って、この制度を通じた歳入減や歳出が「かくれた補助金」になり、これにより国家財政が押しつぶされないように、まず国会による財政統制の仕組み作りが真摯に検討される必要があるだろう¹²⁾。

先行研究では、上記の課題に対し、租税支出予算の具体化など、議会である国会のコントロールを確保する仕組みが不可欠である¹³⁾、又はアメリカに倣って、税制を通じた税の減収額を予算にあげる「租税歳出予算 (tax expenditure budget)」の制度化を図る必要がある¹⁴⁾、との見解がある。

ただし、これらの先行研究は、給付付き税額控除の立法化の際に、アメリカの租税歳出予算制度の具体化を前提に、予算計上の制度化をすべきという政策設計に係る結果論のみであり、何を根拠に、給付付き税額控除を租税支出として予算計上すべきという法的理由を述べていない。すなわち、先行研究においては、その根拠の法的な検討はなされていないのが現状である。

そこで本稿では、母国アメリカの租税歳出予算制度を直に参照して立法論を論ずるのではなく、まず、給付付き税額控除の法的性格を再検討し、これに基づいて、わが国における憲法上の条文解釈や趣旨から、上記課題を検討する。

具体的には、「現金給付という国庫支出を伴う税制型社会保障制度」という性格である給付付き税額控除は、歳入減である税額控除と国による現金給付という国の財政に影響する制度であるから、予算計上する形式で毎年国会において審議されるべきなのであろうか、ということを問題意識とし

11) 石村・前掲注 6) 130 頁参照。

12) 石村・前掲注 6) 130 頁参照。

13) 鶴田廣巳「給付付き税額控除をめぐる論点」立命館経済学 59 巻 6 号 (2011 年) 147 頁参照。

14) 石村・前掲注 6) 37 頁、望月爾「給付付き税額控除の現状と課題～アメリカの EITC の経験を踏まえて～」『租税理論研究叢書 20 巻：社会保障と税制』（法律文化社、2010 年）85 頁参照。

て、特に財政民主主義の観点から、その是非を法的に検討する。

なお、給付付き税額控除については、制度設計の観点や、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¹⁵⁾、本稿が補足すべき観点とはしない。

むしろ、本稿は、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、憲法が要請する財政民主主義からの給付付き税額控除の財政統制の意義について、法律学（憲法学、財政学、税法学）の観点から検討を加えるものである。

3 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法的性格を整理する¹⁶⁾。

次に、わが国における憲法が要請する納税者側の租税概念を前提に、わが国の予算概念を検討する。この検討を、本稿の最終目的である給付付き税額控除に係る国の財政減少分を予算計上し、毎年の国会による審議を必要とするのか否かを検討する際の土台とする。

その上で、わが国憲法における財政制度について、財政民主主義の原理を確認し、給付付き税額控除の憲法上の位置付けについて検討する。

以上を踏まえて、わが国憲法が要請する財政民主主義の観点、及び憲法上の条文解釈や趣旨から、給付付き税額控除について、財政における国会

15) 石村・前掲注 6) 1 頁、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 36 巻 3 号 (2021 年) 33 頁、鶴田・前掲注 13) 128 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・前掲注 14) 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 巻 707 号 (2008 年) 82 頁等参照。

16) この箇所については、道下 a・前掲注 2)、道下 b 及び森川 f・前掲注 3) における該当箇所を参照している。

統制の必要性、その方式としての予算計上のあり方をどのように評価すべきかを検討する。

そして、上記検討から、給付付き税額控除に係る国の財政資源の減少分を予算計上し、毎年の国会による審議を必要とするのか否かという理論的課題の見解及びその意義を示す。

まとめると、給付付き税額控除に係る財政からの課題である「財政民主主義と給付付き税額控除の理論的整合性」を示すために、給付付き税額控除を巡る理論的課題の 1 つである「財政民主主義からの給付付き税額控除に係る財政統制（予算計上して国会で審議、議決することによる国会管理統制）の是非」の回答として、その意義を出すこととする¹⁷⁾。

結びとして、本稿の問題意識から検討した、給付付き税額控除の財政統制の是非の意義は、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するための法理論的土台となるものであると結論付ける。

最後に、今後の財政上の制度設計の課題として、母国アメリカの租税歳出予算制度 (Tax Expenditure Budget) の議論を参照しつつ、わが国における給付付き税額控除導入の際の国会財政統制の制度的手法——具体的には、予算計上に係る制度的課題が残されていることを確認し、その展望を示し、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法的性格

1 給付付き税額控除の理論的起源——負の所得税——

この制度の起源はアメリカであり、低所得労働者への勤労支援制度として Earned Income Tax Credit (EITC) という給付付き税額控除制度が初めて導入され、現在にわたり、所得再分配政策の重要な柱となっていることは、既に述べた。

17) 既に述べた通り、本稿の理論的課題にかかる先行研究は見当たらない。そして、本稿における回答を出す際に参考となる先行研究も少ない。この点、若干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。

この就労意欲を促進することを目的とするタイプの給付付き税額控除は、低所得者の就労意欲を促すよう労働時間の増加とともに手取り所得（勤労所得＋給付額）が増加するように設計された給付制度となっている¹⁸⁾。

この制度は1975年にアメリカで導入後、1990年代以降、イギリスなどをはじめとして世界各地に広がったが、もともとこの制度が世界的に普及している背景には、旧来の福祉国家が「貧困の罠」や「失業の罠」を生み出しているという批判があったためである。

そのため、これらの問題を解決しながら低所得者の就労意欲と所得保障を両立させる給付の在り方として、ミルトン・フリードマンの「負の所得税」構想に起源をもつ「給付付き税額控除」が構想されたというわけである¹⁹⁾。

フリードマンは、従来の所得税制の枠にとらわれずに所得格差の拡大や貧困化問題に対応できる手法として、その構想を示したといわれる。この構想は、労働インセンティブを高めながら低所得者に対して給付を実施できる制度として多くの経済学者から支持されてきた²⁰⁾。

フリードマンによれば、「負の所得税」は、所得が基礎控除等を下回る場合に、その者は負の所得税を支払う。負の所得税を支払うとは、補助金を受け取ることである²¹⁾。そして、負の所得税率を正の所得税率と同じく累進性にするなどして、この仕組みを用いれば、「どんな場合でも、所得（ここでは当然ながら受け取った補助金を含む）がこれ以下にならないという最低基準を設定することができる」²²⁾ことになる。

18) 諸富徹「はじめに」諸富徹編『グローバル時代の税制改革』（ミネルヴァ書房、2009年）x 頁。

19) 諸富・前掲注18) x 頁。

20) 諸富徹「グローバル化による貧困の拡大と給付付き税額控除—イギリス所得税制の経験から何を学べるか—」諸富徹編『グローバル時代の税制改革』（ミネルヴァ書房、2009年）206 頁参照。

21) ミルトン・フリードマン（村井章子訳）『資本主義と自由』（日経 BP 社、2008年）347 頁参照。

22) フリードマン・前掲注21) 348 頁。

この方法は、貧困の救済のみを目的としていること、だれにとってもいちばん使い勝手のいい形、すなわち現金で補助すること、汎用的であることなどの明らかなメリットがあるとし、貧困対策として機械的に運用できるという点で最も望ましいものとして提案された²³⁾。

そして、「行政手続き上の問題はあれこれあるだろうけれども、デメリットとしては大したことはなく、この方式なら現行の所得税と一体的に運用でき、現行制度は所得がある人全員をカバーするまでにはいたっていないが、負の所得税の導入で全員をカバーすることになる」²⁴⁾とする。

この構想によれば、税制を用いた仕組みとすることで、ある就労所得を得て、その所得のうち基礎控除などの控除額を下回った分を補助金として受け取るにより、就労インセンティブを刺激することとなることは想定できよう²⁵⁾。

従って、給付付き税額控除はまさに、このフリードマンのアイディアを実際に制度化しようとしたものだといえる²⁶⁾。すなわち、この負の所得税の理論でいえば、給付付き税額控除は、勤労によって得た所得に対して一定率(水準)の所得税額を軽減し、その水準に達しない人に対して、下回る差額を負の課税、つまりマイナスとなる分の税額を生活のための給付金として支給・還付する仕組みである。従って、所得再分配機能の強化にもつながるとされる²⁷⁾。

そして、このアイディアが評価されるのは、何より、「福祉の税制への融合 (integration of tax and welfare programs)」、すなわち福祉 (welfare) を税制 (tax system) の中に取り込むことにより、現行の公的扶助と同じ効果を、効率的に実現できるという点である。このことは、「税制を活用した福祉改革 (tax-based welfare reform)」といわれるところであり、伝統的な福

23) フリードマン・前掲注21) 347-348頁参照。

24) フリードマン・前掲注21) 348-349頁。

25) 道下a・前掲注2) 47頁参照。

26) 諸富・前掲注18) 209頁参照。

27) 石村・前掲注6) 5頁参照。

祉制度改革の選択肢として今ある所得税制を活用しようという提案である²⁸⁾。

この提案は、従来の“福祉”にかえて、“税制”を使い「働いても貧しい人たち (working poor)」を支援する仕組みとして注目され、一種の所得補償という社会保障給付の仕組みとして、まずアメリカを発祥の地として、現在では世界各国（特に先進諸国）で導入されている²⁹⁾。

そして、上述したように、この「負の所得税」を税額控除の仕組みを利用して具体化したのが、アメリカの EITC に代表される給付付き税額控除なのである³⁰⁾。

従来、所得税は課税最低限以下の所得層に対して非課税とする以上の対応を行うことができなかったが、この EITC という給付付き税額控除の導入によって、アメリカは、社会保障との統合を行いながら就労を促し、課税最低限以下の人々に対しても所得情報に基づいて給付を行うことができ、根強い貧困対策を解決する途が開かれたといえよう³¹⁾。

2 諸外国の導入の背景とその効果

次に、諸外国で導入されている税制を通じた社会保障制度である給付付き税額控除は、導入すれば、新たに多額の歳入減と歳出が生ずる。また、制度設計においても、その目的により、政府が取り扱う組織をどうするかなど、制度設計の困難さがある。

この点、このような課題があっても、諸外国はなぜ、同制度を必要と判断したのだろうか。

実際に、アメリカの導入以降、カナダ、アイルランド、ニュージーランド、イギリス（法制度は近時廃止）、オランダなど他の OECD 諸国などで

28) 石村・前掲注 6) 7 頁参照。

29) 石村・前掲注 6) 5 頁参照。

30) 望月・前掲注 14) 71 頁。

31) 諸富・前掲注 18) x i 頁参照。

も導入されている³²⁾。

この点、諸外国が同制度を導入した背景と、実際に導入した効果を把握することは重要であろう。

諸外国では、以下の 2 つの大きな流れを受けて給付付き税額控除を導入し、低所得勤労者や子育て世帯を支援する目的や消費税や社会保険料の負担軽減を目的として、同制度を幅広く活用している³³⁾。

第 1 に、社会保障政策の面から児童の貧困の解消や低所得者の就労の促進が要請されたことである。この背景には、従来の社会保障制度が、人々の就労意欲を損ね、結果として貧困からの脱出が困難になる「貧困の罠」を生じさせていたという反省がある。この「貧困の罠」の解消を目指して、税と社会保障を一体化した仕組みを導入する流れが、1970 年代にアメリカ EITC 制度が導入されたことを機に、本格化したのである³⁴⁾。

第 2 に、租税政策の面から課税ベースの拡大と所得再分配の強化の両立が要請されたことである。この背景には、1980 年代以降の世界的な税制改革において、課税ベースの拡大と税率構造のフラット化が行われたことである。その結果、税制全体の累進度が低下し、加えて付加価値税の租税負担の全体に占める比重が高まり、更に逆進性の高い社会保険料負担も引き上げられる傾向にあった³⁵⁾。

こうした流れを受けて、所得再分配の強化をすべく、高所得者に有利で課税ベースを大きく浸食するとされる「所得控除」を、高所得者にも低所得者にも同額の税負担軽減効果があり、課税ベースの浸食が相対的に小さい「税額控除」へと「転換」する政策がとられるようになったのである³⁶⁾。

32) 石村・前掲注 6) 8 頁参照。

33) 鎌倉治子「諸外国の就労促進・子育て支援等のための税制上の措置—所得課税に関連して—」レファレンス 795 号 (2017 年) 119 頁参照。

34) 鎌倉・前掲注 33) 106 頁参照。

35) 鎌倉治子「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除—給付付き税額控除を視野に入れて—」レファレンス 59 号 (2009 年) 106 頁参照。

36) 鎌倉・前掲注 33) 106 頁参照。

この政策により、従来の税額控除では効果が十分に及ばない低所得者についても現金給付を組み合わせることで、所得再分配効果が及ぶようになったといえよう。このように、所得控除から税額控除への転換は、課税ベースの拡大と所得再分配の強化の両方を可能とする一挙兩得ともいえる方策であり、現金給付の措置の追加は所得再分配をさらに強化するものであった³⁷⁾。

このように、導入の背景と実際に導入したことによる効果を確認すると、所得再分配機能の強化を目的としている現在のわが国においても、この目的に係る 1 つの政策的な選択肢として、給付付き税額控除の導入を検討する必要があることはいうまでもない。

3 給付付き税額控除の法的性格——憲法上の法的意義を踏まえて——

福祉憲法である現在の日本国憲法の下では、租税と同じ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は、過去の研究において検証済みである³⁸⁾。

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する租税の「税額控除」も社会保障の「給付」も共に福祉利益を与えるものであり、憲法理論的には同一の性格のものと考えることができる。

そうすると、これらを併せた法的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考えられるのである³⁹⁾。以下、その理由を述べよう。

まず、ここで確認しておきたいのが、憲法の下で国民は、その意図する「福祉目的」のために「納税の義務」を負っているのであるから、本来的には租税によってこの「福祉目的」がカバーされなければならないというこ

37) 鎌倉・前掲注 33) 106 頁参照。

38) 道下 b・前掲注 3) 61 頁参照。この結論は、道下 b の論文において検証済みである。

39) 道下 b・前掲注 3) 61-62 頁参照。

とである⁴⁰⁾。

憲法は、人権条項として 13 条で「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。(波線は筆者)」と規定している。

憲法はここで「個人の尊重」を強調し、租税のあり方についても「個人の尊重」を行うことを要請する。そのため、租税のあり方、つまり租税の立法を考える際も、個人の事情を尊重すべきことが、憲法からも要請されるのである⁴¹⁾。

この憲法理論からみると、給付付き税額控除の目的は、個人の諸事情を考慮し尊び重んじるものである。すなわち、その目的は、個人の諸事情から低所得者支援、子育て支援、勤労支援という様々な「福祉目的」の支援や税・社会保障負担軽減である⁴²⁾。

以上から、これらの「福祉目的」は租税によってカバーされるべきこと、すなわち税法により規定されることが憲法上の要請であること、及び同制度の租税の「税額控除」も社会保障の「給付」も、共にこの「福祉目的」を追求し、個人の尊重を配慮することからも、租税法上の同制度は、憲法理論上の法的意義があるといえよう⁴³⁾。

そして、立法の際は、上述の通り、憲法が要請する人税である所得税法によって行われるべきことから、税法理論上も同制度を立法する法的意義があると考えられるのである⁴⁴⁾。

次に、制度論としての給付付き税額控除の目新しさに目を転じると、その目新しさは、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

40) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』(青林書院、2007 年) 31 頁参照。

41) 道下 b・前掲注 3) 62 頁参照。

42) 道下 b・前掲注 3) 62 頁参照。

43) 森川(道下) f・前掲注 3) 7 頁参照。

44) 森川(道下) f・前掲注 3) 7 頁参照。

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⁴⁵⁾。

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、各納税者個人について、扶養親族・医療費負担・心身の障害等、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⁴⁶⁾。

しかし、国庫から私人への純粋な金銭給付という点については、現在においても税制（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いえる⁴⁷⁾。

これは、租税の本質的機能は、そもそも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であることから、「税負担を軽減させる」以上の措置を行うことは税制には困難である⁴⁸⁾、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⁴⁹⁾、という理解である。

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⁵⁰⁾。

これに対して、給付の仕組みを用いて、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」の独特で新しい考え方ということができらう⁵¹⁾。

45) 藤谷 b・前掲注 15) 304 頁参照。

46) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

47) 藤谷 b・前掲注 15) 304 頁参照。

48) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

49) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

50) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

51) 藤谷 a・前掲注 1) 19 頁参照。

4 小括

本稿における問題意識は、給付付き税額控除は、歳入減である税額控除と国による現金給付という国の財政に影響する制度であるから、同制度は、予算計上する形式で毎年国会において審議されるべきなのであろうか、という問題意識であった。

そこで、本章では、この問題意識に基づき、改めて給付付き税額控除の法的性格について、その基本的な考え方の起源、同制度の導入の背景と導入効果、憲法理論、という様々な観点から検討した。

特に、憲法理論からの観点が重要であった。

すなわち、給付付き税額控除の目的は、個人の諸事情を考慮し尊比重んじるものである。すなわち、その目的は、個人の諸事情から低所得者支援、子育て支援、勤労支援という様々な「福祉目的」の支援や税・社会保障負担軽減であった。

このことから、給付付き税額控除は、これらの「福祉目的」は租税によってカバーされるべきこと、すなわち租税法により規定されることが憲法上の要請であること、及び同制度の租税の「税額控除」も社会保障の「給付」も、共にこの「福祉目的」を追求し、個人の尊重を配慮することからも、租税法上の同制度は、憲法理論上の法的意義があることを確認した。

以上を踏まえると、本稿の目的からの給付付き税額控除は、税額控除という歳入減も、国庫からの現金給付という歳出も、共に福祉目的をもつ制度であり、この制度は、憲法から要請される「現金給付を伴う税制型社会保障制度」であるということがいえる。

この理解においては、「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」「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない」と規定する日本国憲法 25 条とも整合性を持つといえよう。更にいえば、同条を補強し充実させる制度ともいえるだろう。

一方で、給付付き税額控除は租税制度の中では、従来の給付を伴わない

税額控除と異なり、上述の通り、そもそも特徴的な制度である。具体的には、同制度は、税額控除による税負担の軽減に加え、控除額が納税額を上回る場合には、その差額を給付することにより、納税者に対して国からの直接給付を行うこととなるからである。

このような制度構造に照らすと、給付付き税額控除は、税額控除による歳入減と現金給付という歳出、という共に財政支出を伴う制度であり、こうした制度は、国の財政に実質的影響を及ぼす制度であることは明らかであるといえよう。

具体的には、まず、同制度は、国家から納税者・国民に福祉利益を与える。その福祉利益を与える制度として、同制度は、国から納税者・国民に対する、①税額控除という歳入減、すなわち国庫の財源の減少という間接的な財政支出、及び②現金給付という直接歳出、すなわち国庫からの直接的な財政支出の双方を伴う制度であるといえるだろう。

そして、同制度は税額控除も社会保障給付も共存することから、その額は国庫から見れば大きな額であり、国の財政に実質的な影響を及ぼす制度である。

従って、その憲法的性格は、単なる租税制度としてではなく、財政支出を伴う制度であることを、明確に認識する必要があるだろう（憲法 83 条、85 条への接続）。

そうすると、給付付き税額控除は、形式上は租税制度の一部として導入されるものであっても、その実質は国の財政資源の配分を伴う制度であり、財政支出を伴う財政政策の一形態として、日本国憲法が要請する、予算計上を通じた国による財政統制がなされるべきと理解できる。

Ⅱ わが国の予算概念——納税者側の租税概念を前提に——

1 わが国の租税概念

(1) わが国の租税根拠論

I の検討により、給付付き税額控除は、形式上は租税制度の一部として導入されるものであっても、その実質は国の財政資源の配分を伴う制度であり、財政支出を伴う財政政策の一形態として、予算計上を通じた国による財政統制がなされるべきである性格を持つと理解することができた。

そして、本稿の全体的な流れは、日本国憲法における財政全般を確認し、I で検証した給付付き税額控除制度の法的性格とその制度構造を検討した後に、本稿の最終目的である「給付付き税額控除は予算計上により国会が審議する方法で財政統制なされるべきか否か」に係る結論を出すという流れである。

この点、その土台として、そもそもわが国の予算概念はどのような概念なのかを確認することは重要であろう。

そうすると、その予算概念はわが国の租税概念とどのような関係性を持つのかを検証することは、租税国家であるわが国において、やはり重要である。以下、再度検討しよう⁵²⁾。

まず、わが国の租税概念を検討するに当たり、そもそも「なぜ租税を納付するのか」という租税根拠論をどのように考えたらいいのだろうか。この考えは、わが国では、そもそも「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する憲法 30 条から派生するものである。そうすると、この日本国憲法下の納税義務規定はどのような立場をとるのかを理解することで、上記問いに答えることができるだろう。

このわが国の租税の根拠概念については、以下のようにまとめられる⁵³⁾。

第 1 に、日本国憲法の条文規定が人権や福祉を目的とする観点からの検

52) わが国の租税概念については、道下 e・前掲注 3) で検証済みであるが、本稿の結論の土台とするため、同論文を主に参照する。

53) 道下 e・前掲注 3) 63-66 参照。

討である。

日本国憲法下における主権は国民にあることを前提として、憲法の前文、11 条及び 13 条から、国家は国民に対して福祉という利益を与えなければならない、と命じている。そうすると、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と考える⁵⁴⁾。

第 2 に、租税概念は国家による租税の使途の面をも内包するという観点からの検討である。

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。すなわち、租税の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、重視する必要がある⁵⁵⁾。そうすると、租税の根拠は、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。

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。この理論が、わが国における租税根拠論である。

そうすると、憲法 30 条は憲法に適合するところの租税の使い方（使途面：歳出）と取り方（徴収面：歳入）とを前提にすることを確認した規定といえる。

以上、このように解することにより、法実践論的に歳入面、歳出面を統合した福祉的租税概念を構成しやすいこととなるのである⁵⁶⁾。

54) 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992 年）17 頁参照。

55) 三木・前掲注 54) 6 頁参照。

56) 北野・前掲注 40) 33 頁参照。

従って、日本国憲法が上記の租税根拠論に基づいていることを踏まえれば、本稿が目的とする給付付き税額控除、すなわち税額控除という歳入減及び現金給付という歳出という、共に国の財政資源を実質的に減少させる制度に関する財政(歳入と歳出)上の憲法理論を構築することができるというえるだろう。

(2) わが国の租税概念

以上、わが国においてあるべき租税根拠論の考え方を検証した。この考え方を前提として、わが国の租税概念を検討しよう。

このわが国の租税概念については、以下のようにまとめられる⁵⁷⁾。

まず、わが国においてあるべき租税概念は何を基盤に検討するべきであろうか。

この点、上記で検証したあるべき租税根拠は、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というものであった。

これを踏まえると、当然に日本国憲法を基盤として、上記福祉利益が与えられるべき納税者側に立った租税概念を検討を行うことが適切である⁵⁸⁾。

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納税者・国民のための「福祉」、「福利」を重視するものである。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⁵⁹⁾。以下、再度検討しよう。

まず、日本国憲法は、国民主権と平和的生存権を含む国民・納税者の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

57) 道下 e・前掲注 3) 82-85 頁参照。

58) 道下 e・前掲注 3) 82 頁参照。

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

かさを含む、国民・納税者の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する見解である⁶⁰⁾。

そして、上記の租税の根拠概念からは、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⁶¹⁾。

そうすると、この租税の根拠概念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。

以下、これらの理解を踏まえて納税者側の租税概念の定義を検討しよう。

まず憲法 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、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⁶²⁾。

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。これを要請する憲法 30 条は、まさしく憲法適合的な

60) 北野・前掲注 40) 27-28 頁参照。

61) 三木・前掲注 54) 19 頁参照。

62) 北野・前掲注 40) 28 頁参照。

租税の徴収と使途の手法を前提とした、国民の納税義務を確認する規定であるといえるだろう⁶³⁾。

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ず、両者とが一体的に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⁶⁴⁾。

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」⁶⁵⁾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⁶⁶⁾ことは、既に検証済みである⁶⁷⁾。

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⁶⁷⁾。

そして、この租税概念こそが、憲法が予定する租税概念として、本稿の議論の土台として存在すべきこととなるのである。

63) 北野・前掲注 40) 28 頁参照。

64) 北野・前掲注 40) 28 頁参照。

65) 道下 e・前掲注 3) 85 頁。この自説の定義は、北野弘久教授の定義に若干の補足を取り入れた形となっている（北野・前掲注 40) 30 頁参照）。

66) 道下 e・前掲注 3) 74-81 頁参照。

67) 北野・前掲注 40) 30 頁参照。

2 わが国の予算の法的性格からの予算概念

(1) 予算に関する憲法条項等

日本国憲法は、41条で「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である」として、法律の制定について国会が最終的決定権を持つことを定めつつ、86条で「内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない」と規定して、予算の議決についても同様の定めを措いている。

ここでは、国会の最終的決定権の承認という点では、法律と予算とを同列に置きつつ、他方で、法律の議決方式と予算のそれとの間に差異を設けている⁶⁸⁾。

すなわち、法律の議決方式については、59条1項で「法律案は、この憲法に特別の定のある場合を除いては、両議院で可決したとき法律となる」とし、同条2項で「衆議院で可決し、参議院でこれと異なつた議決をした法律案は、衆議院で出席議員の三分の二以上の多数で再び可決した時は、法律となる」と規定している。

一方で、予算の議決方式については、60条1項で「予算は、さきに衆議院に提出しなければならない」とし、同条2項で「予算について、参議院で衆議院と異なつた議決をした場合に、法律の定めるところにより、両議院の協議会を開いても一致しないとき、又は参議院が、衆議院の可決した予算を受け取つた後、国会休会中の期間を除いて三十日以内に、議決しないときは、衆議院の議決を国会の議決とする」と規定し、法律とは別個の法形式により議決され、国会審議における衆議院の先議、議決における衆議院の優越等の特別の規定の適用を受けている⁶⁹⁾。

このような予算の議決方式に対する評価をめぐって、また国会の予算修正権の限界の有無等について、実際に紛争が発生している。これらは今後

68) 北野弘久編『現代税法事典（第2版）』（中央経済社、1992年）359頁参照〔田中治執筆部分〕。

69) 北野編・前掲注68) 359頁参照〔田中治執筆部分〕。

とも法的視角からの検討が必要であるとされている⁷⁰⁾。

なお、その他予算関係の規定として、他に 73 条 5 号 (予算の作成・提出) がある。

また、国の予算の内容は、予算総則、歳入歳出予算、継続費、繰越明許費及び国庫債務負担行為から成っており (財政法 16 条)、歳入歳出予算が予算の基本である。この点、財政法は、この予算の技術的内容のあり方等について詳細な規定を定めている⁷¹⁾。

(2) 予算の法的性格をめぐる学説

ア 予算の法的性格

予算の法的性格については、次の 3 説がある。

第 1 説は、行政の処理権能は本来行政に属すると解し、国会は予算によって行政部の支出に対して事前に承認を与えるにすぎないとする、予算行政説である⁷²⁾。この説は明治憲法下の通説であった⁷³⁾。

第 2 説は、予算は法律ではないが、法規範性をもった国法の一形式であるとする予算法形式説である。この説は、実質的には法律と同様の法規範性を予算に認めつつも、他方でその議決方式の形式的差異 (憲法 73 条 5 項による特に内閣の予算発案権が存在すること) を重視して、このことから逆に両者の相違を強調するという妥協的性格をもっており、この第 2 説が通説的地位を占めている⁷⁴⁾。

そして、具体的に第 2 説は、予算は、「一会計年度における、国の財政行為の準則」としての一種の法規範であり、それは法律とは別個の国法の一形式 (「予算」という独自の形式) である、として、予算を一種の法規範と見るが、その効果はあくまで「法律」とは異なったものとして捉えるも

70) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照 [田中治執筆部分]。

71) 北野弘久『税法問題事例研究』(勁草書房、2005 年) 17 頁参照。

72) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照 [田中治執筆部分]。

73) 北野・前掲注 71) 42 頁参照。

74) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照 [田中治執筆部分]。

のである⁷⁵⁾。

第3説は、予算は法律又は法律と同位の法形式と解する予算法律説であり、近時その支持が増えつつある有力説である。

この説は、法律と予算とはその最終的決定権が共に国会にあるという意味で実質上の差異はないとの論理的前提の下で、予算の議決方式の形式的差異をこの前提に適合するように解釈している。すなわち、法律の議決方式を定める憲法59条を原則規定とし、予算の議決方式を定める同条60条を特別規定と解するのである⁷⁶⁾。

更に、この説の中には、独自の「特殊法律説」を主張するものがある。それによれば、予算は特に「予算」と指称される法律の一種であり、それは、「予算」と名付けられた特殊な——法律と別種の——国法の一形式ではなく、あくまで法律の一種として法律の範疇に属するものとしてとらえられるものである⁷⁷⁾。

このうち第1説と第2説は、共に予算と法律が法的性格を異にするものである点を強調するものであり、第2説の方が第1説より議会の議決の必要性の程度を強く認めている差異があるにすぎないと解されている。ここでの、法律と予算が異なるものであることの根拠としては、国会における審議・決議の手続きが区別されていること（憲法59条、60条、73条5号等）、予算は国家機関しか拘束しないこと、一年しか効力がないこと等が指摘されてきた⁷⁸⁾。

しかし、国家機関しか拘束しないことや、効力が1年に限定されることは法律においても現行上見られることであり⁷⁹⁾、また手続の差異を法的性

75) 北野・前掲注71) 42頁参照。

76) 奥平康弘・杉原泰雄編『憲法を学ぶ〔第3版〕』（有斐閣選書、2000年）328頁参照〔三木義一執筆部分〕。

77) 北野・前掲注71) 43頁参照。

78) 奥平・杉原編・前掲注76) 328頁参照〔三木義一執筆部分〕。

79) 後述するが、明治憲法63条で永久税主義が規定されていたが、日本国憲法においては永久税主義の規定は存在しない。条文上形式的に廃止されているという認識は重要である。

質の差異の根拠にするのは必ずしも説得的ではないとして、近時はかつての通説であった第 2 説よりも第 3 説の予算法律説が支持を広めつつある⁸⁰⁾。

イ 予算の修正の範囲——国会の予算修正権

上記学説が鋭く対立する点は、まず第 1 は、予算修正の範囲である。

第 1 説及び第 2 説によれば、国会の予算修正権には何らかの限界があるとされる。通例、内閣に予算発案権があるため（憲法 73 条 5 号）、減額修正は別として、国会の増額修正は内閣の予算発案権を侵害しない範囲で、あるいは予算の同一性を損なわない程度でこれをなしうるにすぎない、と主張する⁸¹⁾。

具体的にいえば、予算の発案権が内閣に専属することを根拠に、減額修正はともかく増額修正については、国会がこの内閣の発案権をくつがえし、予算の同一性を損なうような大幅修正を認めないこととなる、ということである⁸²⁾。

これに対して第 3 説は、法律について国会の修正権の限界がおよそ問題になり得ないのと同じく、予算についてもその限界は問題になり得ず、国会は予算の減額修正・増額修正のいずれも自由になしうる、と主張することとなる⁸³⁾。

すなわち、第 3 説は予算は法律なので、その修正について議会はなんの制約も受けない、ということとなる。

このことは、Ⅲで述べる憲法 83 条の財政議会主義の本来的趣旨にも適合するといえる。まず、財政議会主義は、財政権が国会に存する（その根源的基礎は国民に存する）ことを承認するものであって、国会における予算の議決も、そのような観点からとらえられねばならない。すなわち、国

80) 奥平・杉原編・前掲注 76) 328 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

81) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照〔田中治執筆部分〕。

82) 奥平・杉原編・前掲注 76) 329 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

83) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照〔田中治執筆部分〕。

会の議決があつてはじめて予算が成立するのである。それを踏まえると、予算修正においても同様に考えられるため、財政議会主義の本来的の趣旨に適合するといえる。

従つて、国会における予算の修正そのものは、法理論的には国会はなんら制約を受けないといえるだろう⁸⁴⁾。

次に、国会中心財政主義（憲法 84、85 条）の観点からみれば、憲法が内閣に与えているのは予算の発案権なるものではなく、国会審議のたたき台として、予算を「提出」するだけであり、このことが国会の審議の範囲を制約することにはならないと思われる⁸⁵⁾。

更にいえば、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない」という憲法 83 条の条文解釈からの国の財政処理を全面的に国会の統制下に置く日本国憲法の構造からみれば、予算の修正権についての解釈も、第 3 説が妥当と考えられよう。事実、現行法制は国会による増額修正をも当然に予定しているのである（国会法 57 条の 2、同条 57 の 3、財政法 19 条）⁸⁶⁾。

ウ 法律と予算の不一致

上記学説が鋭く対立する点の第 2 は、法律と予算が一致しない場合である。

具体的には、まず、法律と予算は異なる法形式によって議決されている。従つて、①法律が成立しても予算が未成立の場合、②予算が成立しても法律が未成立の場合に、その不一致をどう解決するかが問題となる⁸⁷⁾。

これについて第 1 説と第 2 説は、法律と予算とは、各々が成立するということを前提とする意味では相互依存の関係にあるため、法律と予算のい

84) 北野・前掲注 71) 43 頁参照。

85) 奥平・杉原編・前掲注 76) 329 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

86) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照〔田中治執筆部分〕。

87) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照〔田中治執筆部分〕。

ずれが欠けても財政行為はできないこととなり、①及び②のいずれの場合も支出することができないこととなる。従って、国会の政治的調整以外に解決の途はないこととなる。

これに対し第3説は、予算は予算法という法律として制定されるのであって、予算法が制定されない限り、財政行為はできないが(①の場合)、予算を執行するための法律が必要とされる場合は別として、成立した予算法は内閣が執行すべきこととなる(②の場合)⁸⁸⁾。

この点、法律と予算の不一致の解決の観点からは、第1説と第2説の方が不一致は解決されないままとなる。このことは、財政の効率的な運営の観点から、また、そもそもの財政民主主義の徹底の観点からも、当然に批判されよう。

(3) 日本国憲法が要請する予算の法的性格——自説——

上記の検討から、日本国憲法が要請する予算の法的性格を検討しよう。

まず、上記法的性格の学説における第1説と第2説は、法律と予算が異なるものであることの根拠としては、国会における審議・決議の手続きが区別されていること(憲法59条、60条、73条5号等)、予算は国家機関しか拘束しないこと、一年しか効力がない等があった。しかし、国家機関しか拘束しないことや、効力が一年に限定されることは法律においても現行上見られることであり、また手続の差異を法的性質の差異の根拠にするのは必ずしも説得的ではないことを確認している。

一方で第3説は、予算は法律又は法律と同位の法形式と解するものであり、更に、この説の中には、独自の「特殊法律説」がある。この説によれば、予算は特に「予算」と指称される法律の一種であり、それは、「予算」と名付けられた特殊な——法律と別種の——国法の一形式なのではなく、あくまで法律の一種として法律の範疇に属するものとして捉えるものであ

88) 北野編・前掲注68) 359-360頁参照〔田中治執筆部分〕。

る。すなわち、予算法律説を更に予算という特殊な法律であると位置づけ、法律という性格を重視している。

この説においては、法律と予算とはその最終的決定権が共に国会にあるという意味で実質上の差異はないとの論理的前提の下で、予算の議決方式の形式的差異をこの前提に適合するように解釈し、法律の議決方式を定める憲法 59 条を原則規定とし、予算の議決方式を定める同条 60 条を特別規定と解する。

その根拠は、60 条を 59 条 1 項にいう「この憲法に特別の定のある場合」に該当するものと解し、「予算」という特殊な法律については、そのように日本国憲法自身が「特に」認めた特別の議決方式である 60 条の規定が該当すると解していることである⁸⁹⁾。このように解する第 3 説は、立法部と行政部との対抗関係において、財政議会主義の原則を最も徹底化したものといえるだろう⁹⁰⁾。

そして、59 条と 60 条の関係について、上記のように解する根拠の論理は、この説の中でも、特に「特殊法律説」の論理と更に整合性があるといえるだろう。

以上から、第 1 説と第 2 説は、上記批判も踏まえて、日本国憲法における財政議会主義の要請から妥当とはいえない。

すなわち、①予算の法的性格の一般論において、予算の法規範性を否定ないし軽視するものの、一方で、法律と予算の関係論においては、法律議決と予算議決とを法的に同価値としていることは、理論的整合性を欠く。加えて、②法律には各種のものがあ、国の債務負担又は支出を義務付ける法律は、国会の予算議決権に拘束を及ぼすと解し得るから、内閣の予算発案権を重視することにより、予算と法律は常に相互不干渉であるとの主張はなり得ないと批判することができる⁹¹⁾。

89) 北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1997 年）75 頁参照。

90) 北野編・前掲注 68) 359 頁参照〔田中治執筆部分〕。

91) 北野編・前掲注 68) 360 頁参照〔田中治執筆部分〕。ここでの表現については、

一方で第3説は、①同説は、その主張を形式的に徹底し、予算議決のみで新たな国家活動の創出が可能となるかということも意味するのか否か、②同説は、予算法によって行政実体法ないし行政作用法の開発を可能とし、またこの場合に後発優先の原理の適用を可能とするのかどうか、等の諸点において、なお明確にされ、かつ検討されるべき課題はあるだろう⁹²⁾。

上記課題について、比較法的にみれば、憲法上予算法律主義を明文で規定しているアメリカでは、予算法は行政実体法の法目的を実現する手段として従属的な性格を持つ、あるいは行政実体法の前提を欠く予算法の効力は否定されるとするのが裁判所の支配的動向とされており、行政実体法に対する予算法の従属性の論理を支持している⁹³⁾。

上記アメリカの論理から、日本国憲法の諸規定を解釈すれば、例えば、法律議決と比べて比較的容易な手続きが予算議決に採用されていることについては、これは権利や価値選択の具体的確定が、予算議決前においてなされるべきという要請の論理的帰結であるとも、いえるだろう⁹⁴⁾。

以上からの検討及び、そもそも財政議会主義の原則を徹底・強化している日本国憲法の条文構造のもとでは、予算の法的性格のうち、第3説、更には第3説を法律的に担保する特殊法律説が最も適合的であるといえるだろう。

次に、予算の修正の範囲からは、第1説と第2説は、予算の発案権が内閣に専属することを根拠に、減額更正はともかく増額修正については、内閣の発案権をくつがえし予算の同一性を損なうような大幅修正を認められない。これに対して、第3説は法律について国会の修正権の限界がおよそ問題になり得ないのと同じく、予算についてもその限界は問題になり得ず、国会は予算の減額修正・増額修正のいずれも自由になしうることとなる。

引用を参照しつつ、筆者において一部補足をしている。

92) 北野編・前掲注 68) 360 頁参照〔田中治執筆部分〕。

93) 北野編・前掲注 68) 360 頁参照〔田中治執筆部分〕。

94) 北野編・前掲注 68) 360 頁参照〔田中治執筆部分〕。

すなわち、第3説は、予算は法律なので、その修正について議会はなんの制約も受けないこととなる。

このことについて、まず、財政議会主義は、財政権が国会に存する（その根源的基礎は国民に存する）ことを承認するものであって、国会における予算の議決も、そのような観点からとらえられねばならない。国会の議決があつてはじめて予算が成立するのである。このことは、予算修正においても、同様に考えられる。そうすると、国会における予算の修正そのものは、法理論的には国会はなんら制約を受けないこととなる。この論理は、財政議会主義の本来の趣旨に適合することとなる。

加えて、国会中心財政主義（憲法 84、85 条）からみれば、憲法が内閣に与えているのは予算の発案権なるものではなく、国会審議のたたき台として、予算を「提出」するだけであり、このことが国会の審議の範囲を制約することにはならない。

更にいえば、憲法 83 条の条文解釈として、国の財政処理を全面的に国会の統制下に置くことを要請する日本国憲法の構造からみれば、第3説が妥当と考えられよう。

最後に、法律と予算が一致しない観点からは、第1説と第2説では、法律と予算のいずれが欠けても財政行為はできないこととなる。一方で、第3説では予算が成立しない場合は財政行為ができないものの、予算が法律として成立した以上、内閣は予算法を執行する義務を負うことになる。この点、法律と予算の不一致の解決の観点からも、第1説と第2説による方が不一致は解決されないままとなり、財政の効率的な運営の確保の観点から、引いては、上記と同様に、財政議会主義の徹底・強化の観点から、第3説を支持すべきといえるだろう。

以上、まとめよう。

上記の様々な観点からの理由、及び本稿を通じて議論した、日本国憲法が意図する福祉国家、徴収と使途（歳入・歳出）を統合した租税概念、及び本稿が重視する国民主権を基調とする財政民主主義・財政議会主義の趣旨

等を徹底する観点から、以下のことがいえるだろう。

まず、上記租税概念は租税を徴収面からだけでなく、使途面をも考慮すべきとする租税概念である。これに基づけば、予算計上からの租税の支出、すなわち財政資金の支出を前提とする予算の法的性格は、財政民主主義等の徹底に基づけば、第 3 説のうちの特殊法律説による、予算と名付けられた特殊な法律の一種として法律の範疇に属する性格であり、これは「予算法」という法律そのものとして規定されるべきものと解することができ、その根拠条文は 60 条として存在しているといえる。

そして、この考えの根拠条文の構造は、法律の議決方式を定める憲法 59 条を原則規定とし、予算の議決方式を定める同条 60 条を特別規定とする構造となるのである。

3 小括——予算概念の自説——

以上の予算の法的性格に係る自説を踏まえて、日本国憲法が要請する予算概念を、以下の通り定義しよう。なお、この場合の予算概念は、上記法的性格に係る自説の考え方であるため、上記検討の再確認ということとなることを述べておく。以下、振り返ろう。

日本国憲法は、国民主権原理の投影である財政民主主義の一環としての財政議會主義の徹底化を意図している。また、法律をもってしても不可侵とみられる平和的生存権を含む基本的人権の尊重を規定していることから、議会(国会)といえども、この基本的人権の尊重を規定する日本国憲法の諸条項に拘束される。このような現行の憲法構造から、当然に租税の徴収や使途のあり方も、日本国憲法の諸条項に適合するものでなければならない⁹⁵⁾。

そして、こうした日本国憲法のもとでは、法実践論的に財政権力側ではなく、納税者側の立場に立った租税概念を構築すべきであり、かつそのよ

95) 北野・前掲注 40) 80 頁参照。

うな租税概念こそが憲法適合的であるといえた。その概念は、日本国憲法の意図するところに従い、納税者・国民の人権、生活を統一的に総合的に擁護するために、納税者側の立場に立ったうえで、租税の徴収面のみならず、使途面をも租税概念に取り込むことにより、憲法上の租税概念はこのような福祉的租税概念として構成される必要があった⁹⁶⁾。

以上を踏まえて、日本国憲法が要請する租税概念を検討した。

その結果、納税者側の租税概念として、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」⁹⁷⁾であると定義した。そこには、反対給付性の定義は必要ないとは、既に検証済みである。

次に、日本国憲法が要請する予算の法的性格を検討した。

まず、日本国憲法の意図する財政民主主義も上記のような福祉的租税概念を前提にしているものと解される。この点、財政民主主義は、歳入面、歳出面の双方に渡る租税概念を前提とする納税者基本権（実体法的概念）を具体化するための手続的コントロールの一つの法的手段と考える⁹⁸⁾。

従って、日本国憲法の規定する財政議会主義（83条）ないし国会中心財政主義（84条、85条等）は、そのような財政民主主義の具体化のための、更なる一つ的手段として捉えられなければならない。

そうすると、予算概念についても、上記解釈による立ち位置、すなわち納税者・国民の人権、生活を擁護する立ち位置に基づいて、日本国憲法の「予算」の概念も捉えられねばならない。この点、歳入面・歳出面を統合した財政議会主義の観点からの「予算」の法的性格論が構築されねばならないことは⁹⁹⁾、検討に当たり重要な点であった。

96) 北野・前掲注 89) 79 頁参照

97) 道下 e・前掲注 3) 85 頁。

98) 北野・前掲注 89) 80 頁参照。

そして、この予算の法的性格の前提として、日本国憲法は明治憲法 63 条の永久税主義¹⁰⁰⁾の明文規定を規定していないことが重要な意味をもつ。

上記の理解から、日本国憲法が意図する福祉国家、徴収と使途(歳入・歳出)を統合した租税概念、及び本稿が重視する国民主権を基調とする財政民主主義・財政議会主義の趣旨等を徹底する観点も踏まえて、予算の法的性格は、以下の通りであった。

すなわち、自説は、第 3 説のうち、特別法律説を基調とした予算であり、この見解は、予算を法律として捉え、単一の「予算法」という法律と考えるものである。具体的には、予算は特に「予算」と指称される法律の一種であり、それは、「予算法」と名付けられた特殊な法律の一種として法律の範疇に属するものとするものである。

そして、この考えにおける根拠条文は、法律の議決方式を定める憲法 59 条を原則規定とし、予算の議決方式を定める同条 60 条を特別規定とする。

以上まとめると、このような法的性格をもつ「予算」は、徴収と使途(歳入・歳出)を統合した租税概念に基づく歳入予算・歳出予算の双方を統合する単一の「予算法」の概念を持つこととなる。

そして、このように解することは、納税者・国民の人権、生活を擁護する立場になって日本国憲法の「予算」の概念も捉えられねばならないとする、歳入面・歳出面を統合した財政議会主義の論理と論理的一貫性をもつといえるだろう。

従って、毎年単一の「予算法」の議決が行われ、それによって別に存在する各種税法の規定が、はじめて毎年効力(具体的に歳入徴収を成し得る

99) 北野・前掲注 89) 80 頁参照。

100) 税法が改変されない限り、毎年議会の議決にかかわらず、租税を徴収できる、という主義をいう。ただし、日本国憲法自体はどちらか一方の主義を採用しているわけではなく、法律に委ねているとし、現行の永久税主義的運営を認めている(奥平・杉原編・前掲注 76) 322 頁参照〔三木義一執筆部分〕。この運営は、日本国憲法が意図する財政民主主義の観点から大きな問題を含むと考える。

効力)を持つにいたることとなるため、歳入予算にも法的効力を付与することとなる¹⁰¹⁾。このことは、永久税主義を採用しない日本国憲法とも整合性を持つといえるだろう。

そうすると、租税の徴収面とその使途面とが不可分一体として統合的に捉えられると共に、毎年双方について議会の民主的コントロール（国会による財政コントロール）が行われることが保障されることとなるのである。

以上、このことこそが、日本国憲法が要請するわが国の予算概念であるといえるだろう。

このように捉えることは、国民主権原理等を基調とする日本国憲法の構造に、より適合的であるといえるだろう¹⁰²⁾。

Ⅲ 給付付き税額控除の憲法的位置づけ——財政民主主義の観点から——

次に、本稿の核として、日本国憲法が要請する財政民主主義の観点から、給付付き税額控除の憲法上の位置付けを検討する。具体的には、各条文を検討したうえで、給付付き税額控除の法的性格を踏まえて、財政民主主義からの国会による財政統制、その方式としての予算計上のあり方を検討する。

1 財政民主主義

まず、日本国憲法は、租税国家体制を前提にしている。租税国家というのは、その国の財政収入のほとんどを租税に依存する体制である。租税国家では、憲法政治の中身は結局どのように租税を徴収し、どのようにそれ

101) 北野・前掲注 89) 80 頁参照。

102) 北野・前掲注 89) 80 頁参照。この点、当然のことであるが、予算の編成にあたっては、国民の税負担能力、すなわち応能負担の原則を前提として、予算として歳入を見込み、このように得られた歳入の額を前提にして、歳出のありかたが論ぜられなければならない（北野・前掲注 89) 80 頁参照）。この主張は、抽象的ではあるけれども、わが国における財政上の大きな課題として認識すべきであろう。

を使用するかに帰する。そのような租税国家の民主化の程度は、プーブル（人々）としての国民によるコントロール度によって決まる¹⁰³⁾。

そして、財政民主主義とは、本来的にはプーブル主権のレベルにおける人々の租税国家への統制（コントロール）を意味する。そのような租税国家では、憲法の財政条項はその国の民主化を考える上において実質的には決定的な重要性を定めている¹⁰⁴⁾。

加えて、財政民主主義は民主主義における財政面を反映した表現であり、国民及び国民を代表する議会という国会による財政権の行使をその基本的内容とする、財政運営上の基本原則の一つである。すなわち、日本国憲法が予定する財政民主主義の原則は、単に形式的な財政議会主義を意味するものではなく、憲法の補償する人権・権利の実現を目的とする、手段としての財政制度の構成原理である。従って、この財政民主主義の原則は、国民の権利の実現を手続き的に担保する点に、同原則の存在意義があるといえるだろう¹⁰⁵⁾。

次に、この財政民主主義の原則は、国の財源を調達する「財政権力作用」及び調達した財源を管理・使用・処分する「財政管理作用」の両面において、また、財政に係る立法・執行・解釈の各局面において妥当すべきものと考えられる¹⁰⁶⁾。

上記2つの作用の両面について、伝統的な行政法学の規定の面からは、財政とは、国又は地方公共団体がその存立と活動に必要な財力を取得する作用及びその取得した財力を管理する作用のすべてをいうとされている¹⁰⁷⁾。

この点、広義の財政法は、上記財政作用に関する法の全体をいう。従って、それはその作用の性質に応じて、財政権力作用法（税法）と財政管理作用法（財政法）に分けられるのが普通である。本稿では、財政法を広義に用

103) 北野・前掲注 71) 17 頁参照。

104) 北野・前掲注 71) 17 頁参照。

105) 北野編・前掲注 68) 353 頁参照〔田中治執筆部分〕。

106) 北野編・前掲注 68) 353 頁参照〔田中治執筆部分〕。

107) 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1983年）48-49 頁参照。

いる¹⁰⁸⁾。

そして、国民生活における財政の重要性に鑑みれば、その作用が全体として民主的コントロールの下に置かれるべきことは、当然の原則である。更にいえば、民主政治の定式とされるリンカーンの用語に従い、「国民の、国民による、国民のための、財政」が、要求されるということになるだろう¹⁰⁹⁾。

2 日本国憲法第7章における財政——条文体系の確認——

この財政について、日本国憲法は、その第7章に「財政」の標題のもとに財政に関する原則規定を定めている。財政に関する法的規制は、この憲法の原則規定を基底として展開されなければならない¹¹⁰⁾。

この日本国憲法における財政については、明治憲法がその標題を「会計」としていたのを「財政」と改めたほか、内容的にも注目すべき規定を含んでいる。そこにおける基本的特徴は、国民財政の原理、その具体的展開としての国会中心財政の原理、別の言葉でいえば財政民主主義の原理の強化・徹底にあるといっていいただろう¹¹¹⁾。

次に、日本国憲法第7章の財政を体系的に確認しよう。

日本国憲法は、まず、国の財政を処理する権限は国会の議決に基づかなければならないことを大原則とし（83条）、歳入の中心である税については租税法律主義を明記し（84条）、支出及び債務負担についても国会の議決が必要であることを確認し（85条）、収入や支出については具体的には

108) 北野・前掲注 107) 48 頁参照。既に述べたように、本稿では、租税概念について、租税の徴収面と使途面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と捉えている。従って、この租税概念を、立法（予算を含む）の基礎的法的理念の前提として捉えるため、本稿においても広義の財政法を用い、「財政」とは、財政権力作用法と財政管理作用法の双方の作用であると考え。

109) 小林直樹・北野弘久編『現代財政法の基本問題』（岩波書店、1987年）2 頁参照〔小林直樹執筆部分〕。

110) 北野・前掲注 71) 17 頁参照。

111) 北野・前掲注 71) 17 頁参照。

予算という形式で毎年国会の議決を必要とし(86～88 条)、執行後は会計検査院の検査を経て決算として国会に提出されること(90 条)、財政状況が国会や国民に報告されること(91 条)を要求している¹¹²⁾。

以上が、財政民主主義からの国会中心財政主義ともいわれるもので、財政処理は国民の代表者が構成する国会ですべて決定し、究極的には財政過程における民主主義の実現を図ろうとしているのである¹¹³⁾。

この点、明治憲法では議会に対して協賛権を認めたのみで、かつ、その協賛権についても例外が多く設けられていた(明治憲法 62 条 2 項等)ことと比較すると、日本国憲法は国会(地方自治体の場合は地方議会)中心財政主義を徹底強化したといえる¹¹⁴⁾。

以下、条文ごとに具体的内容を検討しよう。

3 憲法 83 条——財政議会主義の原則——

日本国憲法は、まず 83 条において、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない」と規定して、財政議会主義を財政処理の基本原則とする¹¹⁵⁾。

ここにいう財政は、既に述べた通り、広義の財政を意味することから、典型的には国がその存立と活動に必要な財力を取得する作用、及びその取得した財力を管理・使用する作用のすべてを意味する。すなわち、本条は、国庫の収入面と支出面に関する財政における財政議会主義の基本原則を定めるものであるといえる¹¹⁶⁾。

このことは、上述した通り、本条は財政活動に対する国会統制の原理ともいえ、国の財政活動について国会の統制を確保することを目的としている規定であるといえる。

112) 奥平・杉原編・前掲注 76) 319-320 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

113) 奥平・杉原編・前掲注 76) 320 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

114) 奥平・杉原編・前掲注 76) 320 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

115) 北野編・前掲注 68) 353 頁参照〔田中治執筆部分〕。

116) 北野・前掲注 71) 19 頁参照。

この観点からすれば、給付付き税額控除は、国からの現金給付を伴う税制型福祉制度であり、税額控除という歳入減も社会保障給付という歳出も共存することから、国の財政に実質的な影響を及ぼす制度であるため、その憲法的性格は、単なる租税制度としてではなく、財政支出を伴う制度であるといえる（83 条への接続）。

そうすると、給付付き税額控除は、形式上は租税制度の一部として導入されるものであっても、その実質においては国の財政資源の配分を伴う制度であり、財政支出を伴う財政政策の一形態として、憲法 83 条に基づき、国による統制規制がなされるべきと理解することができるだろう。

4 憲法 84 条——租税法律主義——

（1）本稿の目的からの内容

憲法 84 条は、83 条の財政議会主義の原則を収入面への具体化として、「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を必要とする」と規定して、租税法律主義の原則を定めている。

この原則については、別に 30 条で国民の納税義務の面からも規定されている。30 条は国民の納税義務の側から租税法律主義の原則を規定するのに対し、本条は財政権力の側から租税法律主義の原則を規定するものである¹¹⁷⁾。

その沿革は、国王の恣意的課税から国民の財産を守るための原理としてマグナカルタ（1215 年）にその萌芽が見られ、ヴァージニア権利章典（1776 年）の有名な「代表なければ課税なし」を経て今日に至っており、支出面より先に確立した原則といえる¹¹⁸⁾。

そして、84 条については、判例においても、租税の創設・改廃のほか、納税義務者、課税標準、徴税手続きは、すべて法律に基づいて定められな

117) 北野・前掲注 71) 22 頁参照。

118) 奥平・杉原編・前掲注 76) 321 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

ければならないとされている¹¹⁹⁾。

(2) 永久税主義と一年税主義

次に、租税法律主義から、永久税主義（税法が改変されない限り、毎年の議会にかかわりなく、租税を徴収できる、という主義）を採用しているとの一般的な見解がある¹²⁰⁾。すなわち、租税の賦課徴収は租税法律が改変されない限り、毎年の議会の議決（予算計上による国会の議決）とは関係なしに、当該租税法律に基づいて行われるという見解である¹²¹⁾。

すなわち、憲法 84 条によって租税を法律で定めることが可能ならば、永久税主義も憲法の許容するところと解されるという理解である¹²²⁾。

この主義について明治憲法 63 条は、永久税主義を明文で宣言していた。すなわち、「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」と定めていたのである。

一方で、日本国憲法には、この種の明文規定は無い。すなわち、法律的には、この永久税主義は廃止されたといえる。

ただし、廃止されているとはいえ、日本国憲法におけるこの規定の不存在を法規範論的にどのように捉えるべきかが 1 つの問題ともいえるだろう¹²³⁾。

これに対し一年税主義は、別に存在する租税法律にもかかわらず租税の賦課徴収を行うためには毎年の議会の議決（予算計上による国会の議決）を必要とするものである¹²⁴⁾。

本稿における検討からは、法理論的には一年税主義の方が、日本国憲法

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

120) 奥平・杉原編・前掲注 76) 323 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

121) 北野編・前掲注 68) 8 頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

122) 長谷部恭男『新法学ライブラリ＝2 憲法〔第 9 版〕』（新世社、2026 年）372 頁参照。

123) 北野・前掲注 71) 23 頁参照。

124) 北野編・前掲注 68) 8 頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

の国民主権原理に適合しているといえる。

その理由は、まず、上述したとおり、日本国憲法は、明治憲法 63 条が規定していた永久税主義を規定しておらず、永久税は法律上存在していない。そして、そもそも国の財政統制を目的として、財政民主主義・財政議会主義を徹底することを要求する日本国憲法は、租税の賦課徴収にあたって、毎年の議会統制を要求していると捉えているといえるからである¹²⁵⁾。

以上を踏まえて検討すると、日本国憲法は、明治憲法 63 条の永久税主義の明文規定を設けていないこと、そもそも日本国憲法は、国民主権原理を基調とする財政議会主義の徹底化を図っていること、そして、収入面・使途面を一元的に統合した福祉的租税概念及び予算概念を採用していると解されること等から、日本国憲法は、永久税主義ではなく、一年税主義を採用していると解することができるだろう¹²⁶⁾。

より具体的にいえば、84 条による租税の賦課・徴収には法律の根拠を有することと、日本国憲法が規定していない永久税主義は、直接結びつくものではない。なおかつ、日本国憲法は財政議会主義の具体化である 84 条の租税法律主義の観点から、一年税主義（税法の効力を 1 年に限定し、毎年の議会の議決（予算計上による国会の議決）によって更新し、租税徴収が可能となる、という主義）を採用していると解することができるのである¹²⁷⁾。

ただし、財政運営上、実務的には一般に、憲法自体はどちらか一方の主義を採用しているわけではなく、法律にゆだねているとし、現行の永久税主義的な運営を認めている¹²⁸⁾。具体的には、わが国では明治憲法以来、一旦国会の議決を経た後は、変更がない限り、毎年引き続いて租税を徴収し得るとの永久税主義的運営となっているのである¹²⁹⁾。

しかし、日本国憲法上の国民が税を負担する根拠は、単なる強制的な義

125) 北野編・前掲注 68) 8 頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

126) 北野編・前掲注 68) 8 頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

127) 奥平・杉原編・前掲注 76) 322 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

128) 奥平・杉原編・前掲注 76) 322 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

129) 長谷部・前掲注 122) 372 頁参照。

務としてではない。その根拠は、国民が税を負担するのは、国家の行う行政サービス及び人権保障等という福祉利益に対して国民が支払う対価だからである¹³⁰⁾。

そうすると、日本国憲法は、税負担という国民からの国への支出と、国から国民への福祉利益という支出を予定しており、両者は密接な関係を有しているため、そもそも、支出と税負担を無関係にしてしまう明治憲法 63 条のような永久税主義的規定を、日本国憲法は規定し得なかったのであるといえる。その意味で、一年税主義こそが、日本国憲法の理念に合致するといえるだろう¹³¹⁾。

(3) 給付付き税額控除と 84 条の租税法律主義との関係

以上の議論を踏まえて給付付き税額控除と 84 条の租税法律主義の関係を検討しよう。

従来から、税制上の特別措置は、これまで形式的に税法に規定されているという意味から 84 条の租税法律主義の要請を充足するとし、租税の歳出論レベルでは必ずしも十分に精査されることはなかった¹³²⁾。その理由は、租税の使途面の問題は歳出予算という財政面 (83 条、85 条) の問題であり、納税者に対する徴収面の租税法律主義の問題ではないとされてきたからである¹³³⁾。

すなわち、租税の歳出を統制する財政民主主義による国会統制 (予算統制) という 83 条、85 条の問題とは別の次元の問題として区別してきたものと考えられる。

このことは、給付付き税額控除も同様に解することができる。すなわち、給付付き税額控除も、租税制度の一部となる以上、84 条の租税法律主義の

130) 奥平・杉原編・前掲注 76) 322-323 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

131) 奥平・杉原編・前掲注 76) 323 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

132) 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995 年) 50 頁参照。

133) 北野・前掲注 40) 117 頁参照。

問題であるから、国の歳出を統制する国による財政に係る国会統制（予算統制）の問題としては、殆ど検討がされてこなかったと思われるからである。

給付付き税額控除の制度化において、上記論点を検討した近時の先行研究は、見受けられない。従って、ここでは、本稿におけるこれまでの検討に基づいた自説を述べるのみとなることを指摘しておく。

以下、給付付き税額控除と 84 条との関係、ひいては財政民主主義が要請する 83 条の財政における国会統制の関係を検討しよう。

税制を通じた給付付き税額控除は、租税制度の一部である以上、84 条の租税法律主義の問題として処理されるべきであり、財政に係る国会統制（予算統制）の問題とは別の次元の問題として区別する必要があるとの見解が想定された¹³⁴⁾。

この論点について、以下、検討しよう。

まず、租税を課するためには法律の根拠が必要であり、税制を通じた給付付き税額控除についても法律による制度化が必要となる。この点において給付付き税額控除は憲法 84 条の要請に従って立法されることとなる。

この点、本稿の問題意識は、以下の通りであった。

同制度を 84 条に基づき税制の一部として法定化した場合、基本的には法改正が行われるまでは同制度は存続する。すなわち、この給付付き税額控除を税制の基本的構成要素として位置づけた場合には、毎年度の予算編成過程や租税特別措置の見直し議論の埒外に置かれることとなる結果、制度の安定性は高まる一方で、国会が事前チェックをすることができなくなり、国会による財政統制が効かなくなるという懸念である。

すなわち、国会の審議を受けることなく、同制度が廃止されるまで、税額控除という歳入減と現金給付という直接歳出の形で国の財政資源の減少が続くことになる。

134) 過去においてこの見解が土台にあったため、この点についての検討が殆どなされていなかったものと考えられる。

そうすると、社会保障という給付を伴う給付付き税額控除が税制に織り込まれることにより、同制度に係る租税の使途について「見える化」することができなくなり、支出額について国会の財政管理統制が効かなくなるため、財政民主主義、ひいては国会中心財政主義の観点から問題がある。以上が、問題意識であった。

ただし、上記論点については、まず、そもそも日本国憲法上の租税法律主義と財政民主主義は相互に排他的な原理ではないと考える。その理由は、日本国憲法は、福祉国家における「財政」という括りの中で、各規定を共に定めているからである。

すなわち、日本国憲法は、租税法律主義により租税の賦課徴収（租税の税負担構造の変更を含む¹³⁵⁾）に対する法的統制を確保することを要請するものであるのに対し、財政民主主義は国の財政活動全体について国会による管理統制を確保することを要請する。この解釈からは、両者は共存し、補完し合う原理であるといえる。

従って、給付付き税額控除についても、租税制度として、84条の租税法律主義により法律に基づいて導入されると同時に、給付付き税額控除の税額控除という歳入減と現金給付という直接歳出は、国家の財政に影響することから、その財政的影響については憲法83条に基づき国会の財政統制の対象となると理解することができるだろう。

更にいえば、給付付き税額控除の法的性格は、税額控除も現金給付も共に納税者・国民に与える福祉利益である。すなわち、従来の給付を伴わない税額控除とは異なり、低所得者、引いては課税最低限の者への現金給付という、わが国で初めての所得移転機能を伴う税制型福祉制度であるといえる。

そうすると、そもそもこの制度の目的は、低所得者を支援する社会保障

135) 租税の税負担構造を変えること、すなわち、給付付き税額控除制度の構造である。このことは、税額控除を超える租税の使途の拡大という租税構造の変更を含むことを前提とする。

であり、税制の形式を採るものの、本質的には福祉政策である。この観点からは、給付付き税額控除は直接歳出も伴う、かつ、制度全体が福祉利益を支出するという福祉政策であるということを根拠に、財政民主主義の徹底からも、当然に国による財政統制が求められるといえるのである。

この理解は、「一般に、予算には、社会政策等の実施に係る直接歳出がすべて計上されているという現実からして、税制上の歳出で社会政策的観点から行われるものを租税歳出予算に計上するのはごく当然のように思われる」¹³⁶⁾と根強く主張する見解とも整合性がとれるだろう。

また、日本国憲法は、納税者の人権を擁護することを要請している以上、納税者の立場から、租税の徴収面と使途面とを統一的に再構成する必要があり、この点、租税法律主義についても租税の徴収面だけでなく、使途面の問題をも考慮して展開する必要があった。

そうすると、わが国の租税概念と予算概念（租税の徴収面と使途面との統合）を前提にすれば、この租税法律主義は広義の財政民主主義の一環にあるとする観点は¹³⁷⁾、上記自説を後押しするものであるといえるだろう。

以上まとめると、給付付き税額控除の制度の形式として 84 条の租税法律主義に基づく税制としての立法が必要である一方で、その財政支出については、83 条に基づき国会による財政統制（予算統制）の対象として扱うべきであるといえる。

そして、この解釈においては、上述の通り、租税法律主義と財政民主主義は相互に補完的な関係に立つこととなるのである。

5 租税特別措置と給付付き税額控除の関係——全く異なる性格——

(1) 租税特別措置——財政民主主義及び財政議会主義の空洞化——

以上を踏まえて、ここで確認すべき点がある。

上述した、日本国憲法の意図する財政民主主義や財政議会主義（83 条、

136) 石村・前掲注 132) 52 頁参照。

137) 北野・前掲注 40) 117 頁参照。

85 条) は、現実には様々な側面において空洞化している¹³⁸⁾。

その空洞化の理由は、政府の産業経済政策の観点から、立法による特定の産業・納税者を優遇する租税特別措置の増大現象である¹³⁹⁾。この租税特別措置については、本稿における目的である給付付き税額控除の財政統制の意義と区別するものとして、下記点を指摘しておく。

まず、租税特別措置とは、一般に、「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置」¹⁴⁰⁾であり、「税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置といい、税負担を加重する租税特別措置を租税重課措置という。このうち、特に問題となるのは、租税優遇措置である」¹⁴¹⁾と解されている。

この租税優遇措置については、「基本税制をそのときどきの経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平原則を大なり小なり犠牲にしながら、経済政策目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的をもつ規定ないし措置」¹⁴²⁾ともいわれている。

すなわち、租税特別措置は、①課税の公平や課税の中立を犠牲にするものであること、②特定の経済政策目的を実現するためのものであること、その結果として、③役割が終了されるに従い廃止されるべき不合理・不公正な措置であると考えられていることなどを、その概念的な特色としていえる¹⁴³⁾。

138) 北野編・前掲注 68) 28 頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

139) 北野・前掲注 107) 53-54 頁参照、畠山武道「租税特別措置とその統制―日米比較―」租税法研究 18 号 (1990 年) 2 頁参照。

140) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂、2021 年) 93 頁。

141) 金子・前掲注 140) 93-94 頁。

142) 税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)及びその審議の内容と経過の説明」(1960 年) 答申別冊 231 頁。

143) 畠山・前掲注 139) 1 頁参照。

この租税特別措置は経済的には「かくれた補助金」、「かくれた歳出」であり、立法によって租税特別措置法という法律で定められていることから、実質的には国会の統制の外にある。そのため、租税特別措置は財政民主主義、財政議会主義（83、85 条）を空洞化させているといえるのである¹⁴⁴⁾。

この弊害について、租税優遇措置の整理合理化を進めるために、アメリカの租税歳出予算（Tax expenditure budget）の制度に倣って、各年度の予算と共に、各租税優遇措置による減収見込額とその計算根拠を国会に提出させることが、有効であろうといわれている¹⁴⁵⁾。このように、租税特別措置に係る国会統制の更なる必要性が指摘されているのがわが国の現状である。

なお、この租税特別措置の整理合理化については、平成 21 年度税制改正で制定された「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」¹⁴⁶⁾の効果が注目されるところである¹⁴⁷⁾。

（2）給付付き税額控除との比較

ここで指摘しておきたいのが、上記租税特別措置に係る国会による財政統制の必要性和本稿が目的とする給付付き税額控除の国会による財政統制との関係性である。

租税特別措置も、給付付き税額控除も、共に税制を通じた税負担を軽減するものであり、国家の財源の減少を伴う制度である。

一方で、租税特別措置の性格は、課税の公平や課税の中立を犠牲にするものであり、特定の経済政策目的を実現するためのものであるから、役割が終了されるに従い廃止されるべき、憲法が要請しない不合理・不公正な措置である。これに対し、給付付き税額控除は、税額控除という歳入減も、

144) 北野・前掲注 71) 20 頁参照、北野・前掲注 108) 54 頁参照。

145) 金子・前掲注 140) 95 頁参照。

146) 平成 22 年法律 8 号。

147) 金子・前掲注 140) 95 頁参照。

国庫からの現金給付という歳出も、共に福祉目的をもつ制度であり、憲法から要請される「税制型社会保障制度」である。

すなわち、負担公平原則の観点からは、前者は不公平税制であるがゆえに、財政民主主義を空洞化しているから、国会による財政統制をすべきである。一方で、後者の給付付き税額控除は、福祉利益を与える社会保障税制である。具体的には、そもそも現金給付という直接歳出を伴うものであること、及びこの現金給付も税額控除という歳入減の部分も、共に福祉利益を与えるという社会保障政策の性格をもつから、従来の直接歳出である社会保障政策と同様に、財政民主主義の観点から、国会による財政統制をすべきなのである。

すなわち、両者は国会による財政統制をする必要はあるが、その根拠は真逆であるといえるだろう。

従って、上記のような両者の性格は全く異なるものであるため、きちんと区別して議論すべきものである。そのため本稿は、この租税特別措置の議論とは区別して、租税特別措置の従来からの問題については、本稿の目的の射程外とすることを指摘しておく。

6 憲法 85 条——国費とは——

(1) 本稿の目的からの内容

憲法 85 条は、財政議会主義の支出面の具体化規定として、「国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基くことを必要とする」と規定している。この国費の支出は、法令の規定によるものであろうと、私法上の契約によるものであろうと、その支払の原因を一切問わない¹⁴⁸⁾。

国費の支出にかかる「国会の議決」の形式は、予算の形式によってなされる。国費の支出が法律によって定められていても、支出に関する国会の承認(予算計上による議決)がなければ支出をなしえない。すなわち、国費

148) 北野・前掲注 71) 39 頁参照。

の支出については法律と「国会の議決」との双方のコントロールを受けることになるわけである¹⁴⁹⁾。

言い換えれば、いかに支出という行為をなすことが法律によって認められていても、支出に関する国会の承認がなければ、それに伴う支出をなしえない¹⁵⁰⁾。この点にも、日本国憲法が要請する財政議会主義の徹底・強化が読み取れるだろう。

そして、憲法 86 条は、「内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない」と規定している。同条は、85 条の意味するところをいわば形式の面から重ねて規定したものとえよう。

一方で、国の債務負担行為については、日本国憲法は明記していないが、その他の法律、予算、条約、特別の決議等の形式が採られている¹⁵¹⁾。この点、財政法 15 条 5 項の国庫債務負担行為については、同法は「国庫債務負担行為」としての予算の形式によることとしている（財政法 16 条、22 条、26 条参照）。

なお、国の債務負担行為についても議決を要するとしたのは、債務負担は直ちに支出を伴わないものの、後日、国の財政のあり方、そして最終的には国民に重要な影響をもたらすことになるので、国が債務負担する場合でも国会の議決に基づくことを要するとして、財政議会主義の強化を図っているのである¹⁵²⁾。

7 小括——結論への導き——

次のⅣにおける結論への導きとして、今までの検討を振り返ろう。

そもそも、「現金給付という国庫支出を伴う税制型社会保障制度」という

149) 北野・前掲注 71) 22 頁参照。

150) 北野編・前掲注 107) 50 頁参照。

151) 奥平・杉原編・前掲注 76) 324 頁参照〔三木義一執筆部分〕。

152) 北野・前掲注 71) 41 頁参照。

性格である給付付き税額控除は、税額控除という歳入減と国による現金給付という支出(直接歳出)は、共に国の財政に影響を及ぼす国庫資源の減少であるから、予算計上する形式で毎年国会において審議して、財政統制されるべきなのであろうか、ということを問題意識として、特に財政民主主義の観点から法的検討を行った。

本稿における検討の流れとして、Ⅰにおいて、まず、本稿の目的からの給付付き税額控除の法的性格を整理した。

その上でⅡでは、わが国における憲法が要請する納税者側の租税概念を前提に、わが国の予算概念を検討した。この検討した概念が、本稿の最終目的の基礎土台となった。

以上を踏まえてⅢでは、わが国憲法における財政制度について、財政民主主義の原理を確認し、給付付き税額控除の憲法上の位置付けについて検討した。

具体的な検討は、財政にかかわる憲法上の各条文の確認と給付付き税額控除との関係性であった。これらの理解が、Ⅳの給付付き税額控除に係る財政民主主義からの国会統制の必要性、その方式としての予算計上のあり方の導きとなった。

以上を踏まえて、Ⅳでは、わが国憲法の条文解釈と趣旨から、給付付き税額控除税制の財政統制(予算計上による国会の財政統制)をどのように評価すべきかを検討する。

すなわち、最終的には給付付き税額控除に係る国の財政資源減少分を予算計上し、毎年の国会による審議を必要とするのか否かという理論的課題の結論を示す。

以上から、給付付き税額控除を巡る理論的課題のうち、本研究における最後の課題である「財政民主主義と給付付き税額控除の理論的整合性」を示すために、財政民主主義からの給付付き税額控除に係る財政統制の是非の回答を出すこととする。

Ⅳ 給付付き税額控除に係る財政統制の意義

1 憲法 85 条の「国費を支出し」と財政法 2 条 1 項・4 項の「支出」の意義

給付付き税額控除について、まず、「給付」部分については、現金支出という国庫からの財政支出を伴うので、法律に基づく義務的経費として予算に計上することとなるとの見解がある¹⁵³⁾。

すなわち、財政法 14 条は「歳入歳出は、すべて、これを予算に編入しなければならない」と総計予算主義を定めている。ここに、歳出とは、「一会計年度における一切の支出をいう」（同法 2 条 4 項）とし、「支出」とは「国の各般の需要を充たすための現金の支払いをいう」（同法 1 項）とそれぞれ規定しているから、給付付き税額控除による「給付」が実際の現金の支出を伴う以上、ここにいう「支出」として「歳出」を構成し、総計予算主義の縛りがかかると解釈できることを理由とするものである¹⁵⁴⁾。

この条文解釈から、確かに「給付」部分については、上記のように解釈し、予算計上が必要であると判断することができると思われる。

ただし一方で、現金支出ではなく、歳入減である「税額控除」分については、どのように解釈すればよいのだろうか、という問題意識が生じる。

この問題意識に対しては、Ⅰで検討した給付付き税額控除の法的性格、Ⅱで検討した日本国憲法が要請する租税概念と予算概念を踏まえれば、このように区分して検討するのではなく、給付付き税額控除制度を体系的に捉えたうえで、この制度全体として、国会による財政統制（予算計上による国会の議決）の必要性を検討するべきであることは自明であるといえるだろう。

以上を踏まえて検討しよう。

まず、財政法 2 条 4 項の「支出」という名詞は、同条 1 項において現金の支払と明記されている。一方で、憲法 85 条は、「国費を支出し」と規定している。すなわち、この「支出し」は、動詞である。従って、憲法 85 条

153) 藤谷 a・前掲注 1) 27 頁参照。

154) 藤谷 a・前掲注 1) 27 頁参照。

では、「何を」支出するか、が重要であり、その対象は「国費」である。

それでは、この「国費」は、現金のみを指すのであろうか。

この点について、財政法2条4項が意味する現金の支出のみ、という意味合いではないとも考えられる。その理由は、財政法2条4項の文理における「支出」は名詞であり、同条1項は「支出とは、……現金の支払をいう」という文理の流れである。

一方で憲法85条は、「国費を支出し」という文理であり、ここでは、支出する対象である「国費」の範囲内容が重要となる。そして、条文自体の解釈からは、「現金を支出し」とは読めない。

ただし、上記動詞であること自体は、現金に限定されないという根拠にはならず、この考えは、論理に飛躍があるとも考えられる。すなわち、名詞と動詞の違いが意味内容の違いであると考えすることは、論理に飛躍があるとも考えられるからである。

この点、用語法としては、原則として両者は基本的に同一の事象を指すといえることから、国費を支出するということは、現金の支払に限られるとも考えられよう。

ただし、上記のように、財政法と憲法の各条文における文理から比較すると、憲法85条の「国費を支出し」のうち、「国費」の範囲内容を解釈することは困難である。

そして、憲法85条では、「何を」支出するか、が重要であり、その対象は「国費」である。

なおかつ、「国費を支出し」という国の支出概念については、財政民主主義が要請する、国による財政統制の徹底の観点からは、国の支出である「国費を支出し」を広く解する余地があると考えられる。

更にいえば、国の財政統制を徹底するためには、いかなる国庫の財源減少をも、国費という国の支出と捉えるべきではないだろうか、といえることができるだろう。

以上を踏まえて、各条文の文理から「国費を支出し」の解釈は困難であ

ること、国による財政統制を徹底化する観点から、両条文の制度趣旨から検討しよう。

まず、租税国家 (Steuersaat) では、政治は結局は租税を徴収し租税を使用する作用であるといえる。この租税という「金の流れ」を集約的に表現するものが「予算」といえよう¹⁵⁵⁾。財政法 2 条 4 項は、この予算という制度を技術的に規律することを趣旨目的として、「支出」をあくまでも現金支出に限定している¹⁵⁶⁾。

これに対し、憲法 85 条は、財政民主主義の原則に基づき、財政議会主義からの国会による（予算）財政統制を徹底・強化する趣旨をもつ。

これらの相違を踏まえると、財政民主主義の徹底を前提とした同条の「国費を支出し」という文理は、単なる現金支出に限られず、国の財政資源の減少という財政的負担を伴う行為一般を含む概念として解することができると思われる。

なおかつ、このように解することによって、国会による財政統制を徹底・強化することが可能にもなるのである。

そうすると、両制度の趣旨解釈の相違の面から、両者の「支出」は區別して検討するものであると考えられる。すなわち、財政法 2 条 4 項の趣旨（予算計上について技術的に規律すること）と、憲法 85 条の趣旨（財政民主主義の原則に基づき、財政議会主義からの国会による（予算）財政統制を徹底・強化すること）が相違することを前提に、憲法 85 条の「国費を支出し」の解釈をすべきといえるだろう。

2 給付付き税額控除の法的性格と制度構造からの 85 条の国費の解釈

上記の解釈を前提に、次に、憲法 85 条の「国費」の範囲について検討しよう。

155) 北野・前掲注 71) 64 頁参照。

156) 予算の技術的な在り方等については財政法に詳細な規定があるとする（北野・前掲注 71) 41 頁参照）。

まず、この国費という意味合いは、一般的な辞典等によれば、国が支出する経費、国庫からの費用という意味合いである。

そして、憲法 85 条は財政民主主義の原則に基づき、財政議会主義からの国会による財政統制を徹底・強化する趣旨をもつことから、同条の「国費を支出し」の文理は、単なる現金支出に限られず、国の財政資源の減少という財政的負担を伴う費用を含むと解することができる。

更にいえば、憲法 85 条の国費とは、国の財政資源の減少を伴う費用であるといえる。そしてこの費用は、福祉憲法の下、その費用は福祉目的をもった、国からの福祉利益を国民に与えるものである。

この点、Ⅱにおいて定義づけたわが国の納税者側の租税概念は、以下の通りであった。

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」である。

この点、国民から徴収する租税は周知のとおり、金銭という現金徴収である。一方で、憲法上の福祉目的に基づく使途面からの要請は、あくまでも国民の福祉の費用にあてることが要請され、そこには現金と限っていないことから、上記国費の意義の理解は、この納税者側の租税概念と矛盾することはない。

以上をまとめると、財政民主主義の原則に基づき、財政議会主義からの国会による財政統制を徹底・強化することを目的とする憲法 85 条の国費とは、実質的な国の費用という概念として、（要件①）国民に福祉利益を充てるために必要な、（要件②）国の財政に影響を及ぼす、（要件③）国の財政資源の減少という費用（処分）であると解することができるだろう。すなわち、この 3 つの要件を充たすことで、その費用が「国費」ということができる。

そして、このような概念を持つ国費は、憲法 85 条により、国費を支出するには、国会の議会に基づくことを必要とすることとなる。

上記の 85 条の国費の解釈を踏まえて、I で検討した本稿の目的からの給付付き税額控除の法的性格に基づき、85 条による国会の議決が必要か、すなわち財政統制が必要か否かを検討する。

この給付付き税額控除は、上述の通り、税額控除という歳入減も、国庫からの現金給付という歳出も、共に福祉目的をもち、納税者・国民に福祉利益を与える制度であり、憲法から要請される「国からの現金給付を伴う税制型社会保障制度」である（要件①に合致）。

加えて、給付付き税額控除は、わが国における租税制度の中では、特徴的な制度であることは既に述べた。すなわち、同制度は従来の給付を伴わない税額控除という制度ではない。この給付付き税額控除は、税額控除による税負担の軽減に加えて、控除額が納税額を上回る場合には、その差額を給付することにより、納税者に対して国からの直接給付を行うものである。

具体的には、まず同制度は、国家から国民・納税者に福祉利益を与える。その福祉利益を与える制度として、国から納税者・国民に対する、税額控除という歳入減、すなわち国庫の財源の減少という間接的な財政支出、及び現金給付という国庫からの直接的な財政支出の双方を伴う制度であるといえる。

このような制度構造に照らすと、給付付き税額控除は、税額控除による歳入減と現金給付という直接歳出による財政支出を伴う制度であり、国の財政資源の減少（処分）という経費として捉えることができ（要件③に合致）、このような制度は、国の財政に実質的影響を及ぼす制度であることは明らかであるといえよう（要件②に合致）。

以上、上記 3 つの要件に合致するといえる。

そうすると、上記のような法的性格と制度構造の双方から、給付付き税額控除における税額控除分と現金給付分は、共に、85 条の国費に該当す

る。そして、この給付付き税額控除を国民に与えることは、国費として、国会の議決に基づくことを必要とする。従って、この給付付き税額控除という国費は、86条によって予算計上することとなるのである。

3 小括——自説のまとめ——

以上、法的性格と制度構造の双方から、給付付き税額控除は85条の国費に該当するため、この給付付き税額控除を国民に与えることは、国費として、国会の議決に基づくことを必要とするのであった。

その形式として、給付付き税額控除という国費は、86条によって予算計上することとなると定義づけた。

更に上記2の検討からのこの解釈は、そのまま憲法83条にも当てはまる。すなわち、給付付き税額控除という国の財政を処理（給付付き税額控除においては「処分」となろう）する権限は、国会の議決に基づいて、これを行使しなければならない、ということがいえるだろう。

以上の結論から、給付付き税額控除制度に対し、日本国憲法が要請する国による財政統制が効くこととなり、国会による財政コントロールができることとなるといえるのである。

こうした理論は、給付付き税額控除と財政民主主義について、理論的整合性があるものといえるだろう。

次に、84条との関係に係る検証を確認する。

そもそも租税法律主義と財政民主主義は相互に排他的な原理ではないということは、既に述べた。

租税法律主義は租税の賦課徴収に対する法的統制を確保するものであるのに対し、財政民主主義は国の財政活動全体について国会による管理統制を確保する原理である。

従って、給付付き税額控除についても、租税制度として租税法律主義に基づいて立法されると同時に、給付付き税額控除の税額控除という歳入減と現金給付という直接歳出は、国家の財政に影響することから、その財政

の影響については国会の財政統制の対象となると理解することができるのであった。

更にいえば、給付付き税額控除の法的性格は、税額控除も現金給付も共に納税者・国民に与える福祉利益である。すなわち、従来の給付を伴わない税額控除とは異なり、低所得者引いては課税最低限の者への現金給付という所得移転機能を伴う税制型福祉制度といえる。この制度の目的は低所得者を支援する社会保障であり、税制の形式を採るものの、本質的には福祉政策と考えられる。

すなわち、このような福祉目的をもつ福祉目的税制こそが、84条の租税法律主義で立法されるべきなのである。

次に、そもそも納税者側の租税概念における憲法上の福祉目的に基づく使途面からの要請により、その租税は、あくまでも国民の福祉の費用に充てることが要請され、そこには現金と限っていないことから、上記国費の意義の理解は、この納税者側の租税概念と整合性があると検証している。

そして、このような租税概念は、わが国の予算概念に連続するものであった。

すなわち、日本国憲法が要請する「予算」とは、歳入予算・歳出予算の双方を統合する単一の「予算法」の概念を持つ。このように解することは、納税者・国民の人権・生活を擁護する立場になって日本国憲法の「予算」の概念も捉えられねばならないとする、歳入面・歳出面を統合した財政議会主義の論理と論理的な一貫性をもつといえた。

そうすると、この予算概念により、租税の徴収面とその使途面とが不可分一体として統合的に捉えられると共に、毎年双方について議会の民主的コントロール（国会による財政コントロール）が行われることが保障されることとなるのであった。

以上、上記の性格をもつ「予算概念」は、日本国憲法が要請する財政民主主義の徹底の観点から、国会による財政統制を徹底・強化することを目的とする憲法85条の「国費の概念」（（要件①）国民に福祉利益を充てるた

めに必要な、(要件②) 国の財政に影響を及ぼす、(要件③) 国の財政資源の減少という費用 (処分) である) と、まさに合致する概念であるといえるだろう。

以上まとめると、本稿における結論は、以下の通りである。

すなわち、給付付き税額控除は、形式上は憲法 84 条により租税制度の一部として導入されるものであっても、その実質においては、国民に対する福祉利益を与えるための国の財政資源の配分を伴う制度であり、財政支出を伴う財政政策の一形態として、憲法 83 条及び 85 条により国による統制規制がなされるべきである。

同時に、給付付き税額控除という「国からの現金給付を伴う税制型福祉制度」は、日本国憲法が要請する法律構造としては、法律の形式として 84 条の租税法律主義に基づく立法が必要となる一方で、その財政的支出については、83 条及び 85 条に基づき国会統制 (予算統制) の対象として扱うべきである。

そして、この解釈においては、租税法律主義と財政民主主義は相互に補完的な関係に立つこととなるといえるだろう。

また、この解釈は、納税者側の租税概念、引いてはわが国の予算概念とも整合性があるのである。

最後に、この結論は、過去の研究における給付付き税額控除の様々な法的議論についても一貫性があり、この結論によって、これらの法的議論について一本の道が通ることとなったといえるだろう。

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財政における理論的課題である「給付付き税額控除の財政統制の意義——財政民主主義の観点から」における、予算計上を通じた国会による財政統制の必要性を論じた。このことが、わが国への同制度の導入を検討する際の財政上の予算計上に係る理論的根拠になることを望みたい。

本稿は、そもそも給付付き税額控除を税制の基本的構成要素として位置づけた場合には、毎年度の予算編成過程や租税特別措置の見直し議論の埒外に置かれることとなる結果、制度の安定性は高まる一方で、国会が事前チェックをすることができなくなることから、社会保障という給付を伴う給付付き税額控除が税制に織り込まれることにより、同制度に係る租税の用途について「見える化」することができなくなり、支出額について国会の管理統制が効かなくなるため、財政民主主義、ひいては国会中心財政主義との関係及び財政における国会統制（財政管理体制）から問題である、という問題意識であった。

そのため、本稿の問題提起として、「現金給付という国庫支出を伴う税制型社会保障制度」という性格である給付付き税額控除は、税額控除という歳入減と国による現金給付という直接歳出は、共に国の財政に影響する国家の財政資源の減少（処分）であるから、予算計上する形式で毎年国会において審議されるべきなのであろうか、という具体的な問題提起を掲げたうえで、特に財政民主主義の観点から、その是非を法的に検討したものである。

本稿における結論はⅣで既に述べた。この結論、すなわち給付付き税額控除の財政統制の是非の意義は、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するための財政民主主義の徹底という観点から、その法的理論上の土台となるだろう。

ただし、この制度をわが国で初めて導入する際は、本稿の結論からは、予算計上による国会の財政統制に係る具体的な制度設計という課題がある。

具体的には、給付付き税額控除の税額控除という歳入減をどのような形で予算制度の中に位置づけるのかという課題である。そしてこの課題に係る近時の先行研究は見当たらない。

この点、母国アメリカにおいて整備されている租税歳出予算制度（Tax Expenditure Budget）の議論が重要な示唆を与えるものとする¹⁵⁷⁾。

157) この点、アメリカの予算計上については、EITC は、税額控除分は租税歳出予

従って、今後は、本稿における財政統制の意義を踏まえて、上記の比較法的研究に基づき、わが国における給付付き税額控除導入の際の予算に係る制度設計的課題を検討する必要があることを主張して、本稿を終えたい。

算 (Tax Expenditure Budget) として、現金給付分は通常の歳出予算 (Federal Budget Outlay) と区分して予算計上している。