

憲法と納税の義務に関する一考察

——憲法、国家、税の関係——

杉 山 幸 一

はじめに

税金は国家に納めるものである。我々国民は憲法によって納税の義務を課されている。とはいえ、税金というと、「仕方がなく支払うもの」や「できれば払いたくない」などというイメージが強い。さらにいえば、多くの国民から税金は「支払う」のではなく「取られる」といったニュアンスさえ感じられる。このように、税金は消極的、否定的なイメージをもたれてしまい、また権力によって強制されるものであるといえる。

そもそもなぜ税金を納めるのか、あるいはなぜ税金を納めることは消極的・否定的なイメージを持つものであるのか。そして、税金を納めることがなぜ憲法によって国民の義務になるのか。それは国家の存在と関連する。例えば「租税を論じることは、一面で、国家を論じることに他ならない。」¹⁾といわれているように、国家を考えないと、税という概念を考えられないからである。「国」は「税」無しには生きていけない。国家が生きていけないということは、国家以前に有するものとされる人々の権利や自由を維持することが難しくなってしまう。つまり権利や自由は、人は生まれながらにして有するもの(前国家的権利あるいは自然権)であるが、他方で法によって権利や自由を確認し保障する必要がある。

ある。法によって保障するには、国家という枠組みが必要である。だからこそ、国家には国民の権利や自由の内容を保障すべき責務があり、确实なものにする責務がある²⁾。これが立憲主義であり、前国家的権利である権利や自由を保持するために人々は国家という社会を維持する必要があるといえよう。それゆえ、国家の構成員たる国民に対して義務が課されると考えられる。

しかし、現在わが国では国家について本質的なことが考えられていない、あるいは知らないのではなかろうか。それは日本人が、国家とりわけ近代国家の成り立ちなど国家論についてあまり深く考えていないため、何のために税が必要なのかを考えることなく、税金をただ取られているという意識になってしまっているといえよう。このような税に対する負のイメージを日本国民が持ってしまったのは、国家論なしに憲法で納税を義務化しているからではないだろうか。そこで、国家論から納税を考え、そしてなぜ税が必要なのか、憲法によって納税の義務が課されるのか、若干の考察を試みたい。

1. 憲法について

(1) 憲法という言葉

一般的に国家は、税なくして運営できないものである。そのため、租税は国家にとって生命

八戸学院大学ビジネス学部講師

¹⁾ 諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのかー租税の経済思想史』(新潮社、平成25年)12頁。

²⁾ 大石眞『立憲民主制』(信山社、平成8年)44～45頁。

線であり、非常に重要なものである。わが国は、憲法30条によって国民に「納税の義務」を課している。なぜ憲法が国民に納税の義務を課するのであろうか。これを解明するためには、憲法について述べる必要があり、さらにその憲法と国家の関係について解明する必要がある。そこで、簡単ではあるが、まず憲法についてみていくことにする。

日本においては、憲法は国家の基本となる法規範あるいは道徳的規範を意味した。近代以前は特に、官吏、今でいう公務員に対する職務規定、あるいは道徳的意味を有していた。例えば17条憲法がこれである。また、日本語としての「憲法」は規範（のり）を示す同義語を組み合わせたものに過ぎなかったといわれる³⁾。明治以降になると、西洋の法文化を取り入れ、欧米各国で採用されていた国家の基本となる法、すなわち constitution, Verfassung といった単語が日本に入ってきたため、『憲法』をこれらの訳語として使用されるようになった。そもそも constitution, Verfassung は、訳として構成、構造、体制（国制）などの意味があり、はじめから憲法の訳語として存在したわけではない。しかし、構成や国柄などが転じて、国の制度、構成、かたちといった言葉と結びつき「政体」「国制」「国憲」となり、明治15年頃に公定用語として「憲法」が使われるようになった⁴⁾。それゆえ、憲法は国民の人権や統治機構といった制度のみを規定した法律という規範的側面だけでなく、構造や体制といった訳から「国のかたち」そのものも表しているということにもなる⁵⁾。

(2) 憲法の分類

憲法は、一定の基準に従って分類することが可能である。主な分類としては、① 憲法の形

式で、成文であるか不成文であるかどうか。国家に憲法という名の法規範（憲法典）が存在するかしないかの違いで、イギリスは成文形式の憲法典をもっておらず、不文法といわれる。

② 憲法改正が通常法律と同じように容易な手続でできるのか（軟性憲法）、それよりも困難な改正手続が定められている（硬性憲法）か。

③ 憲法制定主体が誰か。君主によって制定された憲法を欽定憲法といい、国民によって制定された憲法を民定憲法といい、また君主と国民との合意によって制定された憲法を協約憲法という。

ここでは特に憲法は、形式的意味と実質的意味に分けて考える必要がある。まず、形式的意味における憲法とは、憲法という名の成文の法典（文章）を指す。例えば、現在の日本においては「日本国憲法」という名の法典が、この意味における憲法となる。ここでの憲法は、その内容がどのようなものであるかを問わず、憲法という名の国家の基本となる法であれば足りる。このような形式の憲法を「憲法典」と呼ぶ。

次に、実質的な意味における憲法とはある特定の内容を持った法を憲法という場合である。この意味における憲法は成文・不文を問わない。さらに、この意味における憲法には2つのものがある。1つは「固有の意味における憲法」で、憲法は国家の統治の基本を定めた法とし、国家の機関や権力構造とその作用および機関相互の関係を規律する。これを「固有の意味における憲法」といい、いかなる国家にも何らかの基本となる法が存在するという意味で、憲法は当該国家の体制、構造（政治体制など）を示す規範である。もう1つは「立憲主義的意味における憲法」で、憲法は自由主義に基づいて定められた国家の基礎法とする。つまり、18世紀末からの近代革命期に主張された、絶対王政のような専断的な権力を制限し、国民の権利を保障するという立憲主義思想に基づく憲法を指す。例えば、フランス人権宣言16条では、「権利の保障が確保されず、権力の分立が定められていな

³⁾ 大石真『憲法講義I第2版』（有斐閣、平成21年）4頁。

⁴⁾ 佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂、平成23年）3頁。

⁵⁾ 百地章『憲法の常識 常識の憲法』（文藝春秋、平成17年）32頁。

い社会は、すべて憲法を持つものではない」としているのがこれである。つまり、権力をいかに制限して、人権を保障するかという趣旨が、立憲的意味における憲法の重要なねらいであるとする。

(3) 憲法の規範性

憲法は、その規範性を次のようにまとめることができる。

まず、憲法は3つの規範性がいわれている。それは①制限規範性、②授權規範性、③最高規範性である。①制限規範としての憲法は、国民の権利や自由を確保するために、憲法が国家権力を制限する基礎法であることを意味する⁶⁾。すべて個人は平等な存在であり、生まれながらにして権利や自由を有する(自然権思想)ものであることを前提として、それを実定化するために憲法が制定されたというわけである。これは後に述べる立憲主義の成立と歴史を密接に関係するものといえる。前述の「立憲的意味の憲法」がこれである。

②授權規範としての憲法は、憲法の構成要素である人権と統治機構のうち後者をいう。権力分立の観点から国家権力を分離させ、分かれた権力を各機関に付与し、その権力行使の根拠となるべく憲法が制定される。さらに憲法は法律など各法規範を制定する際の妥当性の根拠ともなる。つまり、民主国家において憲法は国民により制定され、その国民によって作られた憲法によって適切に権力が各機関に授權され、行使される仕組みを表すものであり、憲法が権利や自由を公共の福祉の観点から法規範等で制限することを含めて、国民が決めたことになる以上、その規範に対して妥当性を付与するものと解される。その国家の体制がどのような構成であり、各機関にどのような権限を付与しているのか、そしてその権限を付与しているのは誰なのかといったもの示すのが憲法である。これは

前述の「固有の意味における憲法」である。

③最高規範としての憲法は、憲法が国法の中で最高の地位を占め、憲法に反する法律や条例、または命令や国務に関するその他の行為全部又は一部(国法秩序)は効力を有さないとするものとする(例：日本国憲法98条)。権力を縛り、適切に行使させるためには、憲法は国家権力を超える存在でなければならない。そこで、権力を付与する根拠となる憲法を最高規範とすることで、権力は憲法なくては行使できないものとなる。

しかし、日本国憲法を語る場合、憲法は権力を縛るもの、権力行使を制限する最高の規範であるといったように、制限規範としての憲法しか語られていない。これは、立憲主義の成り立ちと関係している。

(4) 立憲主義について

立憲主義とは、絶対王政からの解放をめざす諸々の革命(イギリス名誉革命、フランス市民革命⁷⁾など)を契機として18世紀～19世紀に出てきた考え方であり、人々は個人として尊重され、自由であるとする自由主義を維持するために憲法によってそれを確保するものである。そのために近代以降確立した立憲主義の内容は、権利や自由の保障と権力の分立を基本原理とするものであり、成文憲法を制定して個人の

⁷⁾ 名誉革命は王政をそのままにして、自由(信仰の自由)を獲得する。そして、ウィリアム3世とメアリー2世を議会は共同統治者に推した。即位の条件として権利宣言に署名することとし、これに署名の後議会在が改めて「権利章典」として制定した。これにより議会の同意なくして、課税や平時の常備軍の禁止などが宣言された。これは、国王の権力を制限するものである。これにより、法の支配が確立し、その中でも課税権については国王単独のものではなく、議会の同意が必要になった。

市民革命は国王を処刑して王政を廃止し、共和制となった。封建的な貴族などの特権を破棄し、市民(個人)に主眼を置いた人権宣言を発した。そして91年に憲法を制定し、国家権力を制限した。ちなみに人権宣言は現フランス共和国憲法でも有効である。

⁶⁾ 芦部信喜・高橋和之補訂『憲法第5版』(岩波書店、平成23年)11頁。

人権を保障し、権力分立を定め、国民の政治参加への道を開くものとされる⁸⁾。そして、政治・国家運営は憲法に則って行い、国家権力を制限して個人の権利と自由を確保することをいう。つまり、立憲主義の前提として権力は必ず濫用されるものとし、権力を行使する際に容易に国民の権利・自由を奪ったり、踏みにじったりすることができてしまう。これを防ぐために、憲法を定め、憲法に則って国家権力を行使することで、国民の権利・自由を確保できる。革命は国王や貴族の専政からの解放と人間は皆平等であるという考えに基づき、市民が立ち上がり、また議会が立ち上がることで自由を得るものであるとした。

したがって、自由を獲得することを目指す自由主義が出現し、この自由主義を確保するために立憲主義が生まれ、立憲主義を実現させるための道具として憲法がある。だからこそ、憲法に3つの規範性が認められている。

立憲主義の背景には、フランス革命などで思想的支柱となった「社会契約説」がある。社会契約説は、国民個人の絶対性から、国民の創造的合意によって国家ができ、国家は個人のために存在する。つまり、国家と国民が契約を結び、もし個人をないがしろにするようであれば、それは契約違反となり、その国家を国民が倒す(抵抗権)という考え方である。これは権力=悪、国民=善であり、悪たる権力をいかに縛り、善である自由な国民をいかに守るかといった対立構造を前提としている。このことから立憲主義の基本原理は、まず国家(権力)からの自由といわれ、絶対君主の権力を制限して、国民の自由を守る。これは権力を制限し、権力が個人の自由の領域に不当に介入することを阻止することを目指すものである。

さらに立憲主義の背景として法の支配と権力分立いわれる。法の支配は人の支配に対立する原理であり、恣意的な国家権力の支配を排除し、

権力を法で拘束することで、国民の権利・自由の擁護を目的とする。法の支配により自由を実現するためには、自由を保障するような法を制定することが必要であり、その次に忠実にそれを適用し執行することが必要とされる⁹⁾。そして、権力分立によって、国家権力の濫用を防ぎ、国民の自由を保障するために、立法、行政、司法の各国家作用について、それぞれ別個の機関を設け、お互いに抑制させる。最後に、国民の政治参加によって、議会主義の確立と国民の参政権を保障し、国民による権力監視で権力の暴走を防ぐ。これらが立憲主義の基本原理とされている。

しかし、西修教授はこのような立憲主義は初期立憲主義型の古い考え方であるとする¹⁰⁾。特に立憲主義はことさら権力を縛るものとされているが、しかし現代になると、必ずしも権力=悪というわけにはいかなくるとしている。すなわち、現代の憲法は、20世紀の社会国家の出現により、国家が国民の社会・経済生活に積極的に介入し、国民の自由を保障しようとする社会権を認めるようになった。国民が自由になるように個人の領域から国家権力を排除したにもかかわらず、今度は国家権力が国民生活や国民自身に介入する必要性が生まれたわけである。これにより、国家の権力を制限するだけでなく、その権力を国民の自由を侵害することなく、適切に行使できるように、国家機関に対して憲法が国家権力を授権する。人間が生まれながらにして有する権利・自由(自然権)を保障し、個人は自由な存在である。ただそれだけではなく、本来「権利において平等な」個人でもあるため、権利の平等な保障のために、権力による一定の積極的な余地が要求される¹¹⁾。しかし、国民への積極的な介入が求められるとしても、国民のために権力行使がなされなければなら

⁹⁾ 同書 22 頁。

¹⁰⁾ 西修『憲法改正の論点』(文藝春秋、平成 26 年) 134 頁。

¹¹⁾ 大石、前掲書『立憲民主制』(信山社) 45 頁。

⁸⁾ 高橋和之『立憲主義と日本国憲法』(有斐閣、平成 17 年) 19 頁。

らない。つまり適切な行使が求められる。だからこそ、国民が憲法を制定し、憲法の特質として授權規範であるとされているように、憲法は権力を制限するだけでなく、国家機関に権力を適切に授權する意味もある。まさに現代の憲法は主体者としての国民自身がいかなる国家体制を築いていくか（どのような機関設計し、権力を授けるか）、その基礎となる法規範とみるべきだといえる¹²⁾。

憲法は、このような革命や時代の変化によって変貌してきたといえるであろう。憲法という文書はなぜ必要とされたのか。それは国家の存在があるからこそ、その国家のあり方を決めるために必要であったといえる。

2. 国家の二面性と憲法との関係

(1) 戦後の憲法学

憲法は、結局のところ国家の存在を前提としなければならない。つまり、国家論こそ憲法の基礎とならなければならないといえる。しかし戦後の憲法学は、国家というものに対して否定的、批判的あるいは無視してきたといえる。憲法の教科書では、国家とは何かということについてきちんと論じようともせず、はじめから憲法とは何かを語る傾向が強かった¹³⁾ といひ、国家について記述するとしても1頁程度しか扱われていない状況である。多くの憲法学者が力を入れて説明するのは、個人の権利保障であるといわれ、国家は悪であり、国民の権利を抑圧するものであり、国家権力から国民の権利を保護することに憲法の意義を求めている¹⁴⁾。

この原因については様々なことが言われているが、日本は、島国であり、国家というものを意識しなくても独立を維持できてきたとする一方で、百地教授は戦前に対する反動であるとし、戦時中の国家に対する国民の「滅私奉公」の反

動として、国家そのものが軽視されるようになったとしている¹⁵⁾。さらにこのような戦前の反動に革命思想（国家＝悪、国民＝善）が入りまじり、国家と国民を常に対立的にとらえようとする傾向にある。

確かに、そもそも立憲主義とは、憲法をもって国家権力を制限し監視・警戒するものであり、核心的部分であることはいまでもない。しかし、このような国家と国民の対立だけとは限らないのが、現代の立憲主義である。すなわち、現在一般的に扱われている前述のような立憲主義は、18世紀から19世紀にかけての初期の立憲主義ともいわれている。戦後の日本の憲法学は、国家と国民の対立軸を前提に現代の国家についての議論をせずに、革命以後主張されてきた権利論、国家は国民の自由を妨げてはならないとする考えの下、その対立軸がブルジョアとプロレタリアとの階級闘争に重きを置くマルクス主義において、さらに深まっていった¹⁶⁾。そして、憲法の授權規範的側面を完全に無視し、このようなマルクス主義の強い影響を受けた憲法学によって、現在まで研究が進められてきたといえる。これにより、憲法学では国家＝悪、国民＝善という対立軸を前提に議論が進んでしまっているため、国家が軽視されている傾向が強かったといえよう。

(2) 国家とは

国家は、戦後軽視をされ、悪としての存在とされてきた。その国家とは、そもそもどのような定義されるものなのか。現在では、通常国家三要素説をもって説明され、国家は領土、国民、権力（主権）の三要素で構成され、領土を基礎とし国民によって組織される統治団体（法律学小事典 P406）であるとするのが一般的である。一方で、清宮教授は国家は、団体であり、それを永続的な団体であるとする。さらに包括的な目的を持った団体であり、地域団体、法的団体

¹²⁾ 同書 134 頁。

¹³⁾ 百地、前掲書 14 頁。

¹⁴⁾ 西、前掲書 22 頁～23 頁。

¹⁵⁾ 百地、前掲書 15 頁。

¹⁶⁾ 西、前掲書 135 頁。

であるとされる。これらの観点を総合すれば、人類社会の進化の過程において、一定地域に定住する人々が、包括的な目的のために、固有の統治組織をもった、永続的団体を形成するようになったとき、そこに国家が成立する¹⁷⁾とする説明がなされていた。また、戦前において佐藤丑次郎博士は「国家ノ觀念ハ古今東西ヲ通ジテ必ズシモ相同ジカラズ。…国家 Der Staat, State, トハ一定ノ地域ニ基キ統治權ノ下ニ統合シタル人類ノ國體ヲ謂フ。」¹⁸⁾とし、さらに政治組織として「政治トハ通常國家ノ支配 Die Staatsherrschaft ヲ意味シ、國家ノ支配ハ全ク統治權ノ作用依リテ生ズ。」¹⁹⁾としている。つまり、国家と政治組織を分けて論じていた。

また、国家三要素説以外の代表的な学説として、国家法人説、国家有機体説、社会契約説などがあり、本稿では国家を定義していくためにこれらの学説を取り上げていく。国家法人説では、国家を法人とみなし、法的主体としてそれぞれの機関を通じて行動する。つまり、民法上の法人と同じように国家を人ととらえ、それぞれの機関が手足や身体となり行動する。国家有機体説では、国家は単なる個人の集合体ではなく、歴史の所産である。さらに歴史、文化、伝統を共有する国民の共同体（有機体＝一種の生命体）としている。つまり、国家は歴史や文化を共有する国民共同体であるという。最後に社会契約説では、国家は個人主義に基づき、個人の合意（契約）で形成する。ここでは国家を合理的に説明し、自然状態から、そこにいる人々の合意によって形成され、人々のために存在するのが国家ということになる。社会契約説では、個人の絶対性、国家は個人の創造的合意（契約）の所産と考える。社会契約説を唱えたホブズは、まず自然状態は「万人の万人に対する闘争」

の世界であり、人々がそのような状況を回避するために社会契約を結び、国家を形成する。社会契約説で有名な J・ロックは自然状態では、人々は自然法の支配下にあり、この自然権を守るために社会契約を結び、国家を形成するが、国家が自然権や様々な権利を侵害したときは、抵抗権を行使し、国家を打倒して自分たちを守る国家を新たに形成するとした。

国家を定義する場合、国家三要素説を用いて説明がなされることが多いが、それ以外の代表的な学説なども見ると、国家は様々な定義がなされ、非常に複雑かつ多義的な概念であるということがわかる。国家は権力であり、それゆえ悪であるといった単純なものではない。

(3) 国家の二面性

国家は、非常に複雑かつ多義的な概念であるため、その定義することは容易ではない。清宮教授も「国家というものが、もともと非常に複雑な構造を持った社会現象である上に、国家みずからも、また国家と個人ならびに他の社会との関係も、時代とともにげく変遷するので、国家の正体を捉えることは容易ではない」²⁰⁾としている。

国家を明確に定義することは非常に困難なことであるが、ここで参考となるのが百地教授による国家の捉え方についてである。まず、百地教授は「国家」は統治機構としての国家（政府）と歴史的・文化的な意味での国家があるとしている²¹⁾。

さしあたり本稿では、百地教授の国家論と前述の代表的な学説を参考に国家像を捉えていくことにする。まず、国家三要素説では、領土を基礎とし国民によって組織される統治団体とされる。次に国家法人説では、国家を法人とみなし、法的主体としてそれぞれの機関を通じて行動する。そして、国家有機体説では、歴史的・伝統的、具体的な国民の共同体とし、それを有

¹⁷⁾ 清宮四郎『全訂憲法要論』（法文社、昭和 40 年）31 頁。

¹⁸⁾ 佐藤丑次郎『帝国憲法講義（増訂改版）』（有斐閣、昭和 6 年）2 頁。

¹⁹⁾ 同書 12 頁。

²⁰⁾ 清宮、前掲書 29 頁。

²¹⁾ 百地、前掲書 22 頁。

機体とする。社会契約説では、個人主義に基づき、国家は個人の合意（契約）で形成し、権力を国家に委ねるが、国民に背く権力行使をした場合それは契約違反となり、国民は抵抗権を行使して国家を打倒し、新国家をつくるとする。これらの国家像をまとめると、A 国家有機体説以外の国家像は国家を機関、統治団体（権力）といった表現で用いられている。他方で、B 国家有機体説では国民や領土の歴史的な変遷やその中で築いてきた伝統をもつ有機体としての共同体であり、それが国家であるとする。

ここで、国家の訳語を見てみると *state*, *nation* といったものがある。百地教授は *state* = 国家であるが、その語源はイタリア語の *stato* にあり、この語は統治機構（政府）を意味するとされる。*state* は統治機構としての国家、すなわち政府を表しているといえる。また、*nation* = 国民、国家あるいは共同体（共通の言語、歴史、宗教、文化を持つ人々の共同体）とされる。この訳語に前述の A と B の分類でいくと、A は *state* となり、B は *nation* ということになる。

ただ、A = *state* だけでは国家の一部しか説明できず、国家の本質的部分に関する説明としては不十分である。A = *state* だけでは、国民や領土を含めた国家の説明がなされておらず、国家全てを説明できるわけではない。前述の佐藤博士の政治組織の記述がこれである。一方 B では国家は共同体としており、有機体として成長していく中で、歴史や文化を含んで国民によりその領土において成長してきた国家とする。それは国土、国民が過去にどのように国家を形成し、現在そして将来にわたって続く国家 = 国民共同体であり、まさに *nation* のことをいう。これは言語、歴史や文化を共有する人々で構成される存在として捉えられている。となると *state*（政府）もその *nation* の人々によって作られたものである以上、A は B の一部といえることができる。したがって、B は A よりも広い概念であるといえる。すなわち、A は B に

包含されているものであり、さらにいえば A なくして B は維持・運営できないといえる。このことから A は狭義の国家 = *state*（政府）といえ、B 広義の国家 = *nation*（国民共同体）といえることができる。国家には二面性があり区別すべきである。

（4）国家と憲法の関係

国家の二面性に対して、憲法はどのような存在としてとらえるべきなのか。従来からいわれている憲法は、制限規範、授權規範とする。つまり国民と国民から権力の信託を受けた権力機構（政府）との契約を記したものであるといえる。政府との契約と捉えるならば、従来からの憲法（社会契約における憲法）は、統治機構としての国家（*state*）と国民との契約書的な存在であるといえるであろう。

さらに、近年、憲法学では憲法とは「国のかたち」を示すものであるといった言い方がなされる²²⁾。ここでいう憲法とは、国柄、言い換えればその国独自の歴史や伝統を踏まえた国の姿・形といった意味も含まれ、まさに *constitution*, *Verfassung* の本来の意味である、構成構造や国制を踏まえたものとしての憲法といえる。佐藤教授は「日本語としての『憲法』は、法規範のみを示唆し、*constitution* を必ずしも正確に表現しているとは言い難い」²³⁾といわれているように、*constitution* は単なる法規範、あるいは社会契約説でいうところの契約書、言い換えれば権力に対する文書だけではなく、それぞれの国の国家としての個性や独自性といった国柄やその国の歴史、伝統を踏まえた将来の国家目標なども含む国のかたちの基本となる法体系である。そして、これを「憲法」と呼ぶべきである。

nation は単なる権力機構ではなく、歴史・文化・伝統を共有する国民共同体である。とすれ

²²⁾ 同書 37 頁。

²³⁾ 佐藤幸治『憲法〔新版〕』（青林書院、平成 3 年）17 頁。

ば、「国のかたち」を表す憲法も、本来の統治の組織・運営のための法規範という意味に加えて、当然その国の来歴や国柄も表現したものである。建国の歴史や国柄、さらに国家目標などは、憲法の前文で示されることが多い。例えば、フランス第 5 共和国憲法（1958 年）では、「フランス人民は、1789 年の権利宣言により定められ、1946 年憲法の前文により確認され補完された人の権利と国民主権の原理への愛着を厳粛に宣言する。」とされ、アメリカ合衆国憲法（1788 年）では「われら合衆国の人民は、より完全な連邦を形成し、正義を樹立し、国内の平穩を保障し、共同の防衛に備え、一般の福祉を増進し、われらとわれらの子孫の上に自由をもたらし恵沢を確保する目的をもって、アメリカ合衆国のために、この憲法を制定する」とし、13 邦の主権を制限し、統一国家であることを宣言し、国民の安全や防衛などの目的が列挙されている。また、ロシア連邦憲法では「われわれ、ロシア連邦の他民族の人民は、固有の土地に於いて共通の運命によって結ばれ、人の権利と自由、市民的平和と合意を確認し、歴史的に形成された国家的統一を保持し、一般に承認された諸民族の同権と自決の原則から出発し、われわれに、祖国に対する愛と尊敬、善と正義の信念を伝えた祖先の記憶を尊び、ロシアの主権的国家体制を復活し、その確固とした民主主義的基盤を確立し、ロシアの富貴と反映を保障することに努め、現在と未来の世代に対してわが祖国への責任から出発し、自らを世界共同体の一部として自覚し、ロシア連邦憲法を採択する」と、それぞれの国家の特徴、国のかたち、あるいは目標などが記載されている。

このように憲法は、国家権力と政府との契約書といった側面だけでなく、国柄を示すことで、憲法によって統治機構も含んだ国家を維持していくための文書であるとみることができる。それゆえ、国民は共同体の一部・構成員として、共同体において国民が共同福祉の実現のため、国家を維持する必要がある。そのための nation

である国家の基本法たる憲法で国民に対して納税の義務や兵役の義務などを課される。これについては、日本国憲法もわが国の来歴や独自の伝統・文化といったことに一切触れられていないが、国家の目標や指針について示しており、例外ではない²⁴⁾。日本国憲法では、12 条において「国民に保障する自由及び権利は、国民の不断の努力によつて、これを保持しなければならない」としているのは、人権保障には国家（nation）の存在が必要不可欠であり、そのため人権を維持するために国家維持を国民に義務づけているともいえる。この義務を具体化したのが憲法 30 条の納税の義務である。これは、nation を維持するために、state（政府）を活動・機能させなければならない。そのためには税（お金）が必要であり、それをまかなうために nation の構成員である国民が納める。これはいわば国民としての責務である。これを憲法で明文化したといえる。つまり、憲法は権力を制限し、授權するだけではなく、国家（nation）の維持のために、国民に義務を課す規範でもある。

3. 納税の義務の意味

（1）税と憲法の関係

日本国憲法においては、30 条において国民に対して納税の義務を課している。そもそも国民とは国家の構成員または所属員、主権保持者、および憲法上の機関と定義される²⁵⁾。また義務とは、それぞれの立場に応じて当然しなければならない務めをいう。ということは、国民の義務とはその国民という立場に応じて当然しなければならないことをいう。さらに納税の義務など憲法上の義務は、法的義務となり、法によっ

²⁴⁾ 日本国憲法は歴史や伝統といった部分が欠如しているということから、最近盛り上がっている憲法改正議論において、前文で日本の歴史や文化への言及がなされ、日本という国家を維持することを念頭に置くものが多くなっている。

²⁵⁾ 清宮四郎『憲法Ⅰ 第 3 版』（有斐閣、昭和 54 年）121 頁。

て国民という立場に応じて課されるものとなる。なぜ当然であるのか、それは国家を維持するにはその構成員たる国民の努力なしには考えられないからである。国民は自分たち自身のために国家を維持しなければならない。だからこそ、構成員たる国民に義務が課されることは当然のことといえる。

この憲法 30 条の納税の義務に対して、通説では 30 条は、国民に対して税金を課する規定と言うよりは、逆に、「法律によらないで課税されることはない」という条件を設定したものとされる。これを受けて 84 条において租税法主義を規定し、よりいっそう人権保障が徹底されることとなった。つまり、国民の権利を確保するという積極的な意味を持っている。また、税額や徴収方法は法律で定める必要から、この規定だけで徴収できるものではないとする。一方で、国民主権の下では、国会の制定する法律に基づき国政が運営されるが、これは国民の自己拘束を意味するから、それに従うべきことは当然である。この場合、法律による自己拘束には憲法の人権保障に基づき限界が画されているから、原理的には義務が無限定となる危険もない。ともすれば、憲法に義務を明記する必要性はない、また国民に対する倫理的指針としての意味、あるいは立法による義務の設定の予告という程度の意味を持つにとどまっている²⁶⁾とまで言われている。さらに、納税の義務をはじめとした義務規定（勤労の義務、教育の義務）そのものは、格別の意味を見いだしがたいとまでいわれている²⁷⁾。

このような考えには国家権力の暴走を防ぎ、国民の権利を守ると言った国家論あるいは憲法論がある。つまり国民の権利を守る＝権力を制限するというのが憲法の役割であるとする。憲法自らが国民をしることはできないというこ

ともある。日本では、義務の意味を無視しているといっている状況である。なぜ、その権力に課税権を与えたのか。授權の意味が明らかになっていない。またなぜ国民に義務を課すのか。制限することのみに力点を置いているため、授權や義務を課すこと自体無意味であるようなことが論じられている²⁸⁾。

① 税の歴史

税は、近代国家の成立の歴史と密接に関連している。つまり、税を課す課税権を巡り欧州の歴史が形成されてきた。近代国家ができる以前、中世では領地を持ち、その土地に土着している貴族と、これらと主従関係を契約で結んでいた国王が存在した。つまり群雄割拠していた貴族たちの調整役として、国王が存在した（封建制度）。この国王も、結局は一貴族であり、自らの領地と農奴（荘園制度）を有していた。しかし、国王といえども貴族に命令できるのは、契約の範囲内であり、国王の思い通りにできたのが自身の直轄地のみであった。それゆえ、領民から税を徴収する場合、国王は自らの直轄地、貴族はそれぞれの領民から徴収していた。しかし、ペスト流行などによる人口減少で農奴が減り、十字軍や諸国との戦争で軍事費が膨大となり、他方でこれを契機に徴税制度が発達し、さらに技術の発達、十字軍により人や物の長期・大量の移動による貨幣経済が発達した。この歴史的な流れの中で、地代や農作物で税を取っていた貴族たちは苦しい立場となっていった。貨幣経済により農民は農産物が貨幣になることを覚え、貨幣経済に適応し、ペストなどで農奴をはじめ人口が少なくなったことで彼らの立場が強くなり、荘園制度が崩壊し、貴族はそれぞれ弱体化していくことになった。

また、貨幣経済の発達は、農民だけでなく、国王も強くした。貨幣により商工業者が誕生し、

²⁶⁾ 野中俊彦、中村睦男、高橋和之、高見勝利『憲法 I 第 5 版』（有斐閣、平成 24 年）562 頁。

²⁷⁾ 長谷部恭男『憲法第 4 版』（新世社、平成 20 年）105 頁。

²⁸⁾ 中島徹「納税の義務」別冊法学セミナー No210『新基本法コンメンタール憲法』（日本評論社、平成 22 年）251 頁。

彼らが経済の中心となる。そして、彼らは苦しい立場の貴族たちに守ってもらえないとわかると自らの身を守るために、国王を頼った。国王は、これにより商工業者と密接な関係となり、そのおかげで国王は財力を増すことができるようになり、自ら常備軍を整備できるようになった。国王は、常備軍を持つことで、さらにお金を手に入れるために貴族の土地にかかる税を導入しようとした。しかし、これをするには貴族と個々に結んでいる契約内容を変更しなければならない。一人一人の貴族と契約内容変更交渉をするのは大変な作業となる。そこで、領主たちを一同に集めて、租税の問題を議論させた。これが、議会の誕生であるといわれる。

イギリスにおいては、領主＝貴族 VS 国王（常備軍を持ちお金が必要）の構造が激化し、国王は貴族にとって自分たちの既得権益を侵す危険な存在となった。そこで、従来の慣習や契約を再確認させ、貴族の特権を保障させる。つまり、国王は好き勝手に法律を作り無断で税金をかけさせないようにした。それが、マグナカルタであり、後の権利章典へとつながる。これらは、同時に近代憲法の基礎となったものである。国王に勝手に税金をかけさせないということは、国王の権力を制限するものといえる。ここから、憲法は制限規範であるとした。

さらにフランスでは、戦費の膨張と王室による浪費で財政危機に陥ったルイ王朝が、耐えかねて『三部会』を招集し、課税に対する同意を得ようとしたところ、第三身分の反乱が起き、これを契機に革命へと進み王朝が転覆した。これらの革命により、近代国家が成立し、その結果市民社会は国家に対して自分たちの同意なしに課税しないという「租税協賛権」を認めさせた。さらに王が課税したいときは、その都度議會を招集していたのに対して、恒久的に議會を定期に開くことも認めさせた²⁹⁾。これにより、近代の議會制度が成立し、現代の国家の基礎を

築いた。議会の成立や現代国家の基礎を築いた近代国家の成立、またそれらにとって欠かせない憲法も課税を巡る問題によってできたといえる。

② 憲法と税の関係（租税法律主義）

課税権が国王から国民が作る政府に移り、国民が自らのことを考え、さらに国家のことを考え、永続させていくには税をどのようにするか考えることになった。つまり国民自身が課税権を手に入れた。しかし、国民が有する課税権を信託した政府が権力を濫用し、課税権を振りかざし、国民に重税をかけるようなことがないように、国民が政府に対して憲法で権力行使を制限する。それが、憲法による租税法律主義である。税は過去に国民を苦しめてきた。それは、過去にこの課税権が濫用されたためである。これにより革命が起き、その結果、国民が権力を握ることになった。だからこそ、国王などの一部の権力者が課税権の濫用を繰り返さないために国民の代表者で構成された議會で制定される法律で税を定めることを国家の基本法たる憲法に明記する必要があった。そして、これが租税法律主義へのつながっているといえる。

日本国憲法は、「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」(憲法 84 条)と租税法律主義を規定し、租税は国民に対して、直接負担を求めるものであるので、必ず国民の同意と得なければならない原則であるといわれている³⁰⁾。具体的には、判例において「日本国憲法の下では、租税の創設・改廃はもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続は全て法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところまでまかせられている」³¹⁾とするように、課税権の濫用をどう防ぐかという観点からの説明がなされている。

²⁹⁾ 諸富，前掲書 14 頁。

³⁰⁾ 芦部，前掲書 350 頁。

³¹⁾ 最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 号 3 卷 336 頁。

しかし一方で国家がなければ国民は人権保障などが滞り、人権を無視されてしまう可能性がある。だからこそ、国家維持しなければならないが、国家自ら維持していく費用をまかなうことはできない。つまり、国家以外からお金を集めるしかない。そこで、国家の構成員たる国民は国家という枠組みを維持するため、自らの人権を保障し、安全に暮すために税金を納める。その方法として憲法で租税法律主義を定める。憲法に基づき法律によって権力に恣意的行使を防ぎ、一方で国民の代表者により制定された法律による課税という意味でもあるので、この法律により国民が国家機関（権力）に適切な授權を行っているともみることができる（国民による正当化）。しかし、正当化も行き過ぎてしまうと政府権力が国民の名の下に課税権を悪用してしまう恐れもある。それゆえ、租税法律主義は制限と授權のバランスが重要となる³²⁾。いずれにしろ憲法に基づいて課税が行われるという関係にある。

（2） 国家と税との関係

国家と税の関係については、国家の二面性を考慮した上で考える必要がある。すなわち、state = 政府（狭義の国家）としての国家と、nation = 国家（広義の国家）としての国家、それぞれと税の関係はそれぞれを違った観点から税を捉える必要があり、この二面性を通して課税や納税の意義を見いだす必要がある。

政府（狭義の国家）と税の関係においては、政府は、国民の生命・財産を守ることが最大の任務である。それを実現するための費用をまかなう必要があるため、国民に対して課税する。さらに国民からすれば、自ら生命や財産を守ることでもあるが限度がある。そのため、民主主義国家では国民が有する権力（課税権を含む）

を政府に信託し、それに基づいて税金を納めることで政府に対して生命・財産を守ってもらう、という関係になる。すなわち政府（狭義の国家）と税は契約関係にあるといえる。

しかし、国民に対して税を課すということは、課税権という権力を直接国民に行使しているので、濫用されると国民の権利・自由が奪われ、侵害されてしまう。そこで、国民自身が憲法を制定し、もし権力を憲法に従わず行使をするような政府だった場合は、国民は抵抗権（憲法に従って）を発動し、政府を倒し、また新たな政府を作り上げる。税（課税権）は固有の意味における憲法に従うものであり、憲法に基づかない税は存在しない。それゆえ、狭義の国家と税との関係は、政府と課税権のことをいう。課税権は、社会契約説でいうと契約によって課税する。そもそも課税を巡って憲法が生まれ、権力の制限という発想が生まれてきた。そこで、ここでの憲法は制限規範としての憲法という側面が強いといえる。しかし、他方で国民が自ら選んだ代表者達が適切に課税できるように、課税権を付与したとも解することができる。それが、租税法律主義である。政府（狭義の国家）と税の関係は、課税権という国家権力行使の適切さを中心に捉えることができる。

国家（広義の国家）と税の関係においては、狭義の国家とは性質が異なるといえる。狭義の国家と税の関係においては、歴史が示すとおり国民の権利保障・安全や権力行使の制限するためでもあるといえる。それ故、課税権との関係が中心であった。しかし、国家を広義、すなわち nation との関係においては、税は権力をもって徴収するという意味だけではない。それはここでの国家は、政府だけではなく nation たる国家、すなわち国民共同体としての国家である。当然、この国家は政府なくしては維持できない。だからこそ、伝統や文化と言ったものを継承し、国民が作り上げてきた国民共同体としての国家の維持のために、狭義の国家（政府）を維持する必要がある。そこで、国民共同体としての国

³²⁾ このバランスは、課税権や租税法律主義に限ったことではなく、権力行使全般にいうことであり、憲法の内容に関わる重要なポイントでもある。

家である nation を維持するために、納税するという意味も生まれてくる。つまり、税を考える場合、全てが権力（課税権）の制限につながるわけではなく、政府を維持していかなければ国民共同体としての国家を維持できない。いわば納税の義務は広義の国家を維持していくための手段として考える必要がある。

国家を政府＝悪とする、それゆえ間違った権力行使（課税権行使）がなされないように、憲法をもって制限する。ところが国家は政府だけを意味するわけではなく、国民共同体として、有機体としての国家である。これは、統治機構たる政府も含んでその構成員たる国民が不断の努力で維持し、継承していかなければならない共同体である。国民は nation の構成員であり、state の主権者であるからこそ、国柄や国のかたちを定めた憲法によって、国民共同体としての国家（nation）を維持するために、主権者として政府を作り、nation の構成員である国民として維持に務めなければならない。そのために様々な義務を負うことになる。それは国民という地位・立場に応じて課されるものである。例えば、兵役の義務や納税の義務などがこれである。日本では 9 条や 18 条との関係で兵役の義務は違憲とされているが、広義の国家と国民の関係においては、納税の義務がある。これは決して国家を統治機構（政府）と捉え、権力を制限するための規範が憲法であるとする考えだけでは説明できるものではなく、構成員たる国民が国家（広義の国家＝nation）を維持し、継承していくために、憲法でその国柄や国のかたちを定めるものと考えなければならない。だからこそ、国民は国家の維持に努めなければならないために、義務を課される。

日本国憲法も歴史や文化を含めた国柄などをすべて定めているわけではないが、国民は未来永劫、基本的人権を保持するために不断の努力としなければならないと義務づけられており（憲法 12 条）、結局は国民共同体、有機体としての日本を将来にわたって維持しなければ国民

の人権を維持できなくなってしまう。国家が維持できなければ当然人権を実効あるものにできなくなる。そのために、憲法は、国民に対して納税の義務を課している。つまり憲法 12 条における国民に対する義務を具体化したのが 30 条であるといえる。このように、国家を国民共同体（広義の国家＝nation）とすることで、納税の義務を定めた憲法 30 条の存在意義が生れるのではないだろうか。

おわりに

現在、我が国の税の概念はまさに政府（狭義の国家）との関係における税の概念のみが強調され、肝心の国家論が不完全な状態で税の概念が考えられている。広義の国家、国民共同体としての国家論が抜け落ちてしまっている。広義・狭義の国家の二面性を認識した上で税を考えるべきである。

一方で、国民は国家（政府）から、生命と財産を守ってもらう必要がある。だからこそ、税金で国家を維持する必要がある。したがって、国民は自らの生命と財産を守るために課税される。さらに言えば、広義の国家を守っていくため納税の義務が課されるともいえる。すなわち、税金を払うということは、国家維持のためであり、人権保障を実効あるものにし、歴史や文化を継承してきた国民共同体としての国家を維持するためである。それは最終的に国民自身のためである。国家（state、政府）はいつ権力を濫用するかわからない、それゆえ制限し、さらに税金を国民から奪うことないように、監視しなければならない。これは市民革命で得た結論であり、否定するべきものではない。しかし、福祉など現代では国家と協同する必要もあり、さらに国家のことを政府と捉えるだけでなく、国民共同体としての国家（nation、国民共同体）とも捉え、これを維持させていくのは国家の構成員としてとして、当然のことである。国民が税金を払わないなど義務を怠り、政府（狭義の

国家)が機能しなくなれば、共同体として継承されてきた国家(広義の国家)も維持することが難しくなり、最終的には国家が消滅してしまう。そのような事態になれば、国民が生まれながらにして有している権利や自由を誰が保障し、確保するのか。他国などに保障してもらえないものではない。国民自らが不断の努力で共同体たる国家(nation)を維持し、自らの基本的人権を保持しつづけるために、国民より選ばれた代表者、あるいは政府(state)が国民を代表して維持に努めなければならない。その政府、統治機構がなくなれば国家(広義:nation)は維持できなくなってしまうため、国民が兵役や納税の義務を負う。日本も当然例外ではない。

兵役の義務は憲法上認められないが、同法 30 条で納税の義務を定めているのは、このためである。日本国(nation)が自分たちのためにあるという意識が日本人には稀薄であるといえる。そのため、憲法 30 条の納税の義務が無意味な存在であるとなることがいえてしまう。国家について再考し、税の意義を再確認すべきである。

*本研究は、平成 26 年度学校法人光星学院イノベーションプログラム(基金)研究等補助金を受けたものであり、本稿の内容は平成 26 年 9 月に行われた東北税理士会研修会において発表したものに加筆・修正を加えたものである。