

使途選択納税と租税の法的概念

はじめに

- I 使途選択納税（タックス・チェックオフ）のルーツ
- II タックス・チェックオフとは何か
- III 「租税」の法的概念
- IV 司法の場での「租税」の法的概念
- V 自治体レベルですすむ新たな「租税」の定義
- VI タックス・チェックオフの税財政法理論面からの評価
むすび

石 村 耕 治

はじめに

わが国では、税の使い方に関し民意を生かそうということで、地方自治体が新たな制度導入に向けて模索しはじめている。各自治体が検討・実施している具体策は、それぞれ大きく異なる。住民税の一部を特定財源化し、その使い途を自治体が指定した複数の分野のなかから納税者が直接選べる制度(使途選択納税、タックス・チェックオフ)の検討・導入はその一例である。また、国の「ふるさと納税制度」(地方税法七二条の二)を活用し、個人住民税の納税者である住民が、自己の住む自治体が一括して各種の分野のなかから使って欲しい分野を選択したうえで自治体の基金に寄附し、その寄附額について住民税の税額控除を受けられる制度(受配者指定寄附)も注目すべき例といえる。

使途選択納税制度導入の先鞭を着けたのが、千葉県市川市である。同市は、二〇〇四年一二月末に、個人市民税収のパーセントを納税者が選択して市民活動の支援にあてることをねらいとした、「市川市納税者等が選択する市民活動団体への支援に関する条例」を成立させ、こうした制度の実現にこぎつけた。⁽¹⁾

東京都足立区は、二〇〇九年四月に、受配者指定寄附の考え方をベースに、国の「ふるさと納税制度」を活用し、個人住民税の納税者である区民が、福祉や緑化など市が指定した各種の分野のなかから使って欲しい事業を選択したうえで基金(足立区協働パートナー基金)に寄附すると、寄附額について住民税の税額控除を受けられる「あだち虹色寄附制度」を発足させた。⁽²⁾

こうした仕組みづくりは、枠法である地方税法の直接の縛りがかからないこともあり、創意ある自治体の間で静

かな広がりをもせている。しかし、こうした仕組みは、歳出を伴う特定の政策実施について、住民が、選挙民の資格ではなく、「納税者」の資格で投票して決められる仕組みと見ることもできる。自治体の歳出を伴う政策実施に対し、納税者が個別に、直接一定の関与ができる仕組みとも解される。

わが国では、学問上、「租税とは、国または地方団体が、収入を得る目的で、法令に基づいて一方的な義務として課す反対給付を伴わない金銭給付である」というとらえ方が支配的である。いわゆる「租税義務説」である。この点、タックス・チェックオフ(使途選択納税)は、納税者が、個人所得税の申告書⁽³⁾を提出する際に、特定の支出プログラムの中から好ましいものに✓印を付けて選択(Check-off)し、自分が納める税金の使い途(あるいは寄附の受配先)を指定したうえで納税する仕組みである。租税義務説に基づく「租税」の定義とは、相容れないところもある。

そこで、本稿では、使途選択納税(タックス・チェックオフ)、さらには受配者指定寄附のような、歳入(租税)と歳出とをトータルに把握する現代的な仕組みが広がるなか、「租税義務説」に根ざした伝統的な学問上の「租税」概念が、実際の政策実務における「租税」概念といかに乖離してしまったのか、さらには、その乖離を縮めるために「租税」概念をあらためてどのように定義すべきなのかについて検討してみる。

I 使途選択納税(タックス・チェックオフ)のルーツ

わが国の使途選択納税は、ハンガリーにおいて一九九六年に創設した「パーセント法」ないしは「パーセンテージ・フィランソロビー」が一つの手本(ルーツ)であるともいわれる。この制度の下では、納税者が、所得税の一

パーセントの使い途をリストアップされた特定の市民活動ないし民間非営利公益団体(NPO)に支出するように指定できる。現在、旧東欧諸国にも徐々に広がりを見せてきている⁽⁴⁾。

ただ、使途選択納税、さらには受配者指定寄付の手本は、アメリカ合衆国(以下「アメリカ」)の連邦や諸州において導入されている「タックス・チェックオフ(tax check-off, tax checkoff)」の仕組みに求めること⁽⁵⁾。むしろ、アメリカの仕組みを手本とする方がわが国にもっと似合うのではないかと思う。

アメリカのタックス・チェックオフ(使途選択納税)の仕組みにはいくつかのタイプがある⁽⁶⁾。この仕組みを利用する目的も、民間非営利公益(NPO)セクターに活動資金を給付することだけではない。タックス・チェックオフを使った政治献金・選挙の公営化による公正な選挙の実現のための「大統領選挙運動資金(Presidential Political Election Campaign Fund) 納税者指定制⁽⁷⁾」や、良心的な軍事費相当分納税忌避をするピースタックスペイヤー(平和納税者)の保護のための「平和納税基金(Peace Tax Fund) 指定納税制」の導入など多岐にわたる⁽⁸⁾。

例えば「平和納税基金(Peace Tax Fund) 指定納税制」は、平和を愛する信仰を持つ平和納税者(peace taxpayer)が、自己の納付した税金が軍事目的に充当されることのないように、政府予算のなかに別建てで用意された「平和納税基金」に繰り入るように指定(チェックオフ)して納税できる仕組みである。言い換えると、非軍事目的に消費されるように指定したうえで納税できる仕組みをつくり、非戦の誓を破ることなく納税の義務を果たせるように途を拓こうということと提案されている。

わが国は平和憲法を持つことから、平和大国を志向するのがこの国の努めである。また、納税者の平和的生存権の保障は最優先の政治課題であるはずである。軍事大国のアメリカにおいてですら議論されているタックス・チェックオフ(使途選択納税制)の仕組みを使った「平和納税基金」の導入については、わが国でもっと積極的に

議論されてよい。

II タックス・チェックオフとは何か

アメリカのタックス・チェックオフ(使途選択納税)は、連邦で導入されたことを契機として、州レベルで幅広く採用され、今日に至っている。連邦の制度と諸州の制度とは、その仕組みに若干の違いは見られるが、その背景にある考え方は軌を一にしている。

アメリカは、州に強力な独自の課税権を認める国家である。このこともあつてか、わが国の地方税法のような連邦(国)が定めた「枠法」は存在しない。それぞれの州は、まったく独自の視点に立つて税制をデザインできる。⁽⁹⁾このため、各州の税制は千差万別であるが、課税ベースの広い所得税制を導入している州においては広くタックス・チェックオフを導入している。

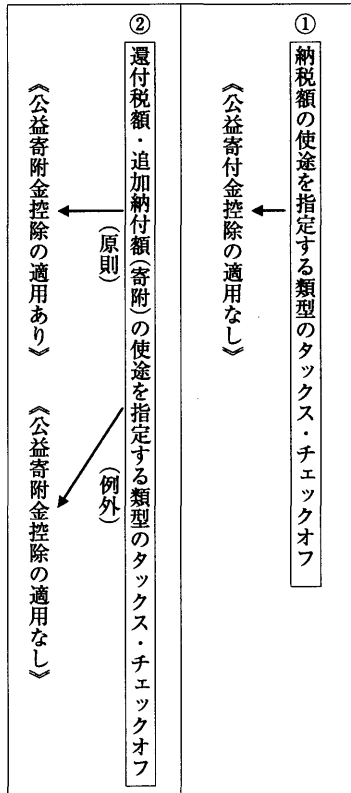
「タックス・チェックオフ(tax check-off)」ないし「タックス・チェックオフ・プログラム(tax check-off programs)」には、大きく二つのタイプがあり、それらはさまざまな目的で利用されている。

一つのタイプの「タックス・チェックオフ」は、納税者が、個人所得税⁽¹¹⁾の申告書を提出する際に、特定の支出プログラムの中から好ましいものに✓印を付けて選択(check-off)し、自分が納める税金の使い途(使途先)を指定したうえで納税する仕組みである。アメリカの連邦レベルで採用されているタックス・チェックオフを使った現行の大統領選挙運動資金納税者指定制は、こうした仕組みになっている。

もう一つのタイプは、アメリカの諸州で採用されているものである。このタイプのタックス・チェックオフで

は、政治献金目的のものを別にすれば、「自分の納付する税額」の用途を指定する連邦の仕組みとは異なる。納税者は州所得税の確定申告で、「自分の還付税額」ないしは還付税額がないときには指定した分の「追加納付額」を、実質的に「寄附」をする仕組みになっている。もともと、こうした「追加納付額」ないし実質的な「寄附」については一般に、連邦所得税、州所得税の公益寄附金控除（公益寄附金税制）の適用がある。

〔図表〕 タックス・チェックオフの類型と公益寄附金税制の適用の可否



使途選択納税（タックス・チェックオフ）について、アメリカとわが国とを比べてみると、税の使途に民意を生かそうあるいは納税者を直接関与させよう、という「理念」の面では重なるが、「仕組み」の面では必ずしも軌を一にしているわけではない。

Ⅲ 「租税」の法的概念

話をわが国に戻し、まず、伝統に根ざした学問上の「租税」の法的概念について精査してみる。私たち国民(住民)は、憲法に従い、納税の義務を負っている(憲法三〇条)。どのような納税の義務を負うのかについては、国民(住民)を代表する国会(議會)の意思によって定められた法律(条例)に基づいて決められるルールになっている(憲法八四条、地方税法三条一項)。しかし、議會が定めた法律(条例)には、「租税」を法的に定義した規定は見あたらない。このため、これまで、学問上、「租税」を法的に定義しようというこゝで、さまざま検討されてきている。

この検討において、よく引き合いに出されるのが、ドイツ租税基本法(AO=Abgabenordnung)、租税通則法とも訳されている)の規定である。ここでは、「租税とは、特別の給付に対する反対給付となるものではなく、かつ、公法上の団体が収入を得るために、法律が当該給付義務に結びつけている要件事実にあてはまる一切の者に対して課す金銭給付をいう。収入を得ることは、これを従たる目的とすることができる。関税および輸入課徴金は、この法律にいう租税とする。」(AO三条一項)と定めている。¹²⁾

1 「租税」の具体的な定義

従来から、わが国において、学問上、租税の法的な定義にあたっては、このAOの規定が参考とされている。¹³⁾ オースドックスな定義では、「租税」とは、おおむね(1)国または地方団体が、(2)収入を得る目的で、(3)

法令に基づいて一方的な義務としてかす、(4)「反対給付を伴わない金銭給付である」としている。

(1) 「国または地方団体が課すこと」とは

すでにふれたように、租税は、国民(住民)を代表する国会(議会)の意思によって定められた法律(条例)に基づいて課されるルールになっている。地方団体も、憲法上の独立の統治団体とされている(憲法九二条以下)。したがって、国とともに、地方団体も固有の課税権(租税立法権)を有している。国の法律によって授權されているものではないと解される。

ちなみに、二〇〇八年度税制改正で導入された地方法人特別税は「都道府県が課税徴収し国に納付する国税」である(地方法人特別税等に関する暫定措置法一条)。したがって、「課税徴収する主体」に応じて国税か地方税かに分類する考え方も相対化してきているといえる。

(2) 「収入を得る目的で課すこと」とは

国家(国・地方自治体)が租税を課すねらいは、昔も今も公共サービスを提供するために必要な経費の調達にあることには変わりがない。しかし、現代国家においては、租税は、単に公共サービスを提供するために必要な経費を賄う目的のみならず、景気調整や富の再配分などさまざまな機能を果たしている。

したがって、租税を定義する場合には、「収入を得る目的で課す」ということに加え、多様な租税特別措置(租特)の存在にみられるようにさまざまな政策を実現する目的で租税を活用することも租税の目的といえる。とりわけ、租特では、非課税や免税、所得控除、税額控除など税制上のさまざまな「減免」措置が使われている。まさ

に、「収入を得ることは、これを従たる目的とすることが出来る」例にあてはまる。

また、後にふれるように、今日、「負の所得税 (negative income tax)」の理論が「給付 (還付) つき税額控除」のかたちで実践されている。これも、国家が「収入を得る目的で課す」ことを租税であることの絶対要件と解するのをますます難しくしている。

(3) 「法令に基づいて一方的な義務として課すこと」とは

租税は、国家が、国民 (住民) の富の一部に対して貨幣形態による公権力を行使することを指す。したがって、国民 (住民) の財産権を侵害する性格を有している。ただ、国家が、国民 (住民) に対し、租税のかたちで一方的な義務を課す場合には、法令に基づくように求められる。いわゆる、租税法主義の原則である。なお、ここにいふ法令には、地方団体が制定する条例も含む (租税条例主義)。一方的な義務履行の結果として納税者から得られた歳入を、どう使うか (使途) は、間接民主主義のルールの下、国民 (住民) ・納税者から選ばれた人たちが構成される議会が決めるという筋書を支持するのが、支配的な見解である。

二〇〇八年の税制改正で、いわゆる「ふるさと納税」の仕組みが導入された (地税法七二条の二)。この名称はともかくとして、この仕組みの下では、納税者が指定した地方団体に対し自分の住民税額の一部を分納するのでなく、指定した地方団体への寄附金を支出するかたちとなっている。こうした任意の寄附金は、一方的な義務として支出するものでないことから、伝統的な理解に立つと租税にはあたらないと解される。ただ、見方を変える受けるというかたちで納税の義務を果たしている、と解することもできる。

税額控除方式が所得控除方式かはともかくとして、「寄附金控除を受けることをねらいに申告納税することの意義をしっかりと評価するように求められる時代に入っている。同時に、「一方的な義務として課される」のが「租税」にあたるとする古典的な考え方も、今一度精査してみなければならぬ時代に入っている。

ちなみに、アメリカでは、しばしば「納税には二つの途がある」といわれている。納税者は、直接課税主体に納付するか、あるいは、納税者が支出先を選んで寄附のかたちで支出し、その支出分について寄附金控除を受けるかたちで納税するか、いずれかの途を選択できる、という意味である。

(4) 「反対給付を伴わない金銭給付であること」とは

国家に給付(納付)する金銭が、租税であるためには、反対給付を伴わない(したがって一方的な義務を伴う)ものでなければならぬとされる。したがって、使用料(公営水道の料金など)、手数料(印鑑証明の手数料など)のような受益者負担金や、汚染負荷量賦課金(公害健康被害補償法五二条)のような原因者負担金は、一般に租税ではないと解されている。

もともと、租税を、公共サービスの利益の対価と見る考え方(租税利益説)もある。こうした考え方の下では、さまざまな負担金なども含めて、租税の法制的概念を広く定義することも可能である。また、憲法の福祉国家理念の下、租税は、幅広く福祉目的に使用されることを前提に課税徴収されるものである歳入(租税)と歳出とを一体化して考えるべきである、との有力な見解もある。⁽¹⁴⁾

2 問われる伝統的な「租税」の定義

伝統的な「租税」の定義に対しては、さまざまな角度から疑問が浮かび上がってくる。主要な論点を取り上げ、もう少し詳しく見てみると、次のとおりである。

(1) 住民監査請求・住民訴訟

租税は納税者が一方的に負う義務であるとする、納税者は税の使い途に口を挟むことをさえぎられる。しかし、地方レベルでは、住民監査請求(地方自治法二四二条)や住民訴訟(同二四二条の二)⁽¹⁵⁾が制度化されている。住民が、直接納税者として、あるいは担税者として間接に支払った税金の使い途をただす手段として重い役割を担っている。

とりわけ、住民訴訟は、アメリカの「納税者訴訟(taxpayers' suits)」にならったものであるとされるが、歳入(租税)と歳出とを切り離しては考えられない仕組みである。言い換えると、歳入(租税)と歳出とを一体なものとしてとらえ、支払った租税に内在する「反対給付性」を捨象しては、この住民監査請求や住民訴訟の仕組みはなり立ちがたい。

(2) 給付(還付)つき税額控除

近年、働いても貧しい人たち(working poor)のために、アメリカなどで導入されている「負の所得税(negative income tax)」の理論を実践した「給付(還付)つき税額控除」の仕組みを、わが国でも導入しようという機

運が高まってきている⁽¹⁷⁾。導入の是非はともかくとして、この仕組みでは、少しでも働くことが給付が停止される現行の福祉に替えて、むしろ働いても貧しいが少しでも納税すると、不足する分を補うための給付が、税額の還付というかたちで受けられる。貧しい人たちに勤労を奨励し、言わば「福祉漬け」から解き放つことをねらいに、納税(収入)と福祉(給付)とを一体化した仕組みである。

この仕組みは、「反対給付の伴わないこと」を租税たる要件とする伝統的な租税概念の下では正当化されにくい⁽¹⁸⁾。むしろ、「給付(還付)つき税額控除」は、「積極的に反対給付の伴うことを期待して納税する」という考え方のもとでうまく機能する仕組みといえる。

(3) 使途選択納税・ふるさと納税

使途選択納税(タックス・チェックオフ)は、納税者が、納税する際に、国ないし地方自治体が指定した特定の歳出プログラムの中から好ましいものに印をつけて選択(check off)し、自分で納める税金の使い途(受配者)を指定して納税する仕組みである。また、「ふるさと納税」では、納税者の選択で寄附金の支出先を決めそこへ支出し、その分の一定割合まで課税の軽減を受けるというかたちで納税の義務を果たすことになる。

すでに検討してきたように、こうした仕組みは、租税は「反対給付を伴わない一方的な金銭納付である」という定義に固執したままでは運用は難しい。

IV 司法の場での「租税」の法的概念

「租税」の法的定義については、司法の場でも、さまざまな角度から争われてきている。最終審は、一貫して、租税は反対給付の伴わない一方的な義務であるとされる伝統的な見解(租税義務説)に固執する姿勢を保っている。⁽¹⁹⁾一方、「租税」の法的定義に関し下級審の判断では、租税義務説に固執する姿勢は強いものの、かたくなな租税義務説から一歩踏み出した判断も現れはじめている。以下に例証してみる。

1 軍事費相当分の納税拒否訴訟

わが国では、一九八〇年代に、「良心的軍事費拒否の会」が組織され、平和的生存権を根拠に、所得税確定申告において軍事費相当分の納税拒否運動が展開された。⁽²⁰⁾この運動の主体は絶対平和主義を唱えるクリスチャンや牧師らである。

同会は、「軍事費相当分の納税拒否」のための確定申告闘争を展開し、確定申告で納税額のある者は、「軍事費相当分」を控除して申告・納税した。所得税の確定申告において、自衛隊関連費相当部分の納税を拒否したために、滞納処分により強制徴収を受けた。そこで、納税者等は、次のような内容の請求をし、東京地裁などに訴えた。①自衛隊関係費相当分の所得税の賦課・徴収は憲法九条に違反し、また課税庁の滞納処分は思想・良心に自由を保障する憲法一九条、信教の自由を保障する憲法二〇条一項前段に違反する違憲・違法なものである。②課税庁に対し、納税者には自衛隊関係費相当分の所得税の納税義務が不存在であることの確認および納税者等が納付する所得

税を自衛隊関係費に支出してはならない義務があることの確認を求める。③課税庁が自衛隊関係費の支出に加担していることにより、良心の自由、信教の自由が侵害されたとして、国家賠償法一条に基づき、不法行為に基づく慰謝料を請求する。

この訴えについて、裁判所は、国費の支出と租税の賦課・徴収は、法的根拠及び手続をことにする。国費の支出の違憲・違法は当然に租税の賦課・徴収には及ばない。また、所得税は、税収の使途から独立した普通税とされていることから、使途の違憲・違法により、所得税の賦課・徴収は違憲・違法となるものではない。したがって、本件滞納処分は憲法九条に違反せず、納税者の権利・自由を侵害するものではないとして、納税者の請求は棄却した。⁽²¹⁾この裁判所の判断は、普通税たる「租税は反対給付の伴わない金銭給付である」とする伝統的な租税の定義に従ったものである。⁽²²⁾

2 健康保険料訴訟

「租税」の法的定義について注目されるのは、国民健康保険に関し、国民健康保険税（以下「保険税」）のかたちで徴収する場合と同じく、国民健康保険料（以下「保険料」）のかたちで徴収する場合にも、租税法主義ないし地方税条例主義、さらには、これから派生する課税（賦課）要件法定主義や課税（賦課）要件明確主義などが適用になるのかどうかで、その同異が争われたことである。⁽²³⁾

最も至近のものは、旭川市国民健康保険料訴訟である。⁽²⁴⁾この訴訟の第一審で、東京地裁は、保険料も保険税と同じで、実質的に憲法第八四条にいう「租税」にあたり、租税法（条例）主義が直接に適用されるとした。これに對して、高裁や最高裁は、保険料と保険税とは性質が異なり、保険料には、原則として租税法（条例）主義が直

接には適用されないとした。ただ、租税に類似する場合には、租税法律(条例)主義の趣旨がある程度適用されるとした。

高裁や最高裁の判断は、伝統的な租税の定義に従い「反対給付の有無」を基準に判断を下した。すなわち、「保険料」は反対給付を伴うものとして徴収されており、反対給付を伴うことが予定されていない租税のかたちで徴収されているものとは異なる、との原則にたつたものである。最高裁の判断によると、保険料のかたちで徴収すれば、厳格な課税(賦課)要件法定主義や課税(賦課)要件明確主義などは求められず、具体的な保険料率や賦課額なども条例よりも下位の法規に委任することも許されることになる。

こうした伝統的な租税概念にたつた判断は合理的なのかどうか今一度掘り下げて考えてみる必要がある。ちなみに、この判断において、保険税の場合にあたかも反対給付が伴うもののように徴収されるのは、保険税がある種の目的税に近い性格を有していると解していることによるようにみえる。

V 自治体レベルですすむ新たな「租税」の定義

司法判断はさておき、自治体レベルでは、歳入(租税)と歳出を一体としてとらえ、ある種の反対給付を期待して納税するとする考え方(租税対価説)に一步踏み出している。「ふるさと納税」の構想を仕上げた国(総務省)も、税に使い方に民意をくみ取る仕組みの導入にあながち否定的にはみえない。⁽²⁶⁾こうした背景には、近年、税の使い途に対し、急速に国民の関心が高まってきていることも微妙に絡んでいる。

こうした機運に応じるかのように、地方自治体のなかには、税の使い方に民意を生かす仕組みを立ち上げ、「納

税者が主役」のスローガンを実践しようとする動きが目立ってきている。先にふれた千葉県市川市の「1%の選択納税制」や東京都足立区の「ふるさと納税」とリンケージするかたちでつくられた「あだち虹色寄附制度」は、まさに税の使い方に民意を生かすという視点から、タックス・チェックオフ（使途選択納税）理論を、さらにはそれを発展させて、実践したケースといえる。

タックス・チェックオフ（使途選択納税）は、本来、申告納税制度を基礎とする仕組みによく似合う。ところが、わが国の地方税である個人住民税では賦課課税制度を採用している。しかし、こうした制度下においても、創意工夫を凝らせば、タックス・チェックオフを織り込んで、税の使い方に民意をくみ取る仕組みをつくることができる。一方、地方自治体とは異なり、国レベルでは、所得税に申告納税制度を採用している。したがって、タックス・チェックオフについては、むしろ国レベルでの積極的な活用を論ずる実益は格段に高いといえる。

VI タックス・チェックオフの税財政法理論面からの評価

タックス・チェックオフ（使途選択納税）については、さまざまな評価がある。この仕組みについて、アメリカでは、とりわけ一九六〇年代に大統領選挙運動資金納税者指定制をつくるときに、税財政法理論面を含めさまざまな角度から議論が行われた。

1 伝統的な租税概念からみたタックス・チェックオフの所在

伝統的な考え方によると、租税法主義や租税条例主義の下、国家は、法律や条例を定めるところにより、強制

的に (Involuntarily) 租税を課すことができる。しかし、この場合、国家は特定の反対給付を約束したうえで租税を課すわけではない、というのが定説である。すなわち、国家は納税者に対し特定の代償 (compensation) を保障するものではないとされる。

このように、伝統的な考え方においては、租税とは、一方的・権力的な課金 (involuntary monetary taking) の性格を有するとされる。また、租税は、納税者に直接かつ特定の代償を付与するものではないという意味では、対価性を有しないとされる。

ところが、タックス・チェックオフとは、納税者が、所得税の申告書を提出する際に、国家が選定し申告書の書式に織り込んだ複数の支出プログラムのなかから好ましいものに✓印を付けて選択 (check-off) し、自分が納める税の使い途を指定したうえで納税する仕組みである。

ということは、タックス・チェックオフは、伝統的に、租税が持つていとされてきた一方的・権力的な課金としての性格を変える意味を持つて⁽²⁷⁾いる。納税者は自己が納める租税の用途に対し口を挟むことにより、極めて限られた範囲内ではあるが、国家に対してある種の代償を求めることができる制度を指向することでも⁽²⁸⁾ある。

2 伝統的な議会の予算権限とタックス・チェックオフの評価

タックス・チェックオフの仕組みにおいては、納税者が自己の申告書に✓印を付けて、自分の納める税の使い途を指定することになる。これは、伝統的に議会が持つとされてきた予算権限に少なからずインパクトを与えるものである。見方によっては、議会が、予算権限の一部を納税者に委譲することにもつながる仕組みといえる。⁽²⁹⁾ いったん予算に計上して、議会の承認を得て、補助金などのかたちで配賦するという伝統的な国家財政における議会中心

主義の視点からすると問題ではないかとの異論もありうる。

こうした異論も織り込んだうえで、例えば、先述の東京都足立区の「あだち虹色寄附制度」では、税の使い途は区議会が決めるというかたちを整えるために、寄附については区民納税者が選択した分野以外に区が費消しないことで実質的に使途を限定し、対応している。

(1) 「租税歳出」とタックス・チェックオフとの差異

自分の税金の使い途を納税者自身が指定して納めるのが、タックス・チェックオフの特徴である。この制度は、本来議会が持つべき予算権限を納税者に委譲することではないかとの見方もある。しかし、こうした考え方は短絡的なようにもみえる。なぜならば、税法の条文に目を通してみると、非課税や免税、所得控除、税額控除など税制上のさまざまな措置が盛られている。こうした措置（租税特別措置・租特）を通じた支出は、アメリカでは「租税歳出 (tax expenditures)」とも呼ばれる。予算には計上されないために議会のコントロールが及び難い。もちろん、こうした措置に伴う歳入（税収）減は、近年、「減収試算」ないしは「租税歳出予算 (tax expenditure budget)」として、一応、議会のスクリーニング（審査）の対象になってきている⁽³⁰⁾。

しかし、こうした税収減をもたらす税制上のさまざまな措置は、議会のコントロールが及び難いという点では、タックス・チェックオフと変らない性格を有するとみてよい。ただ、見方によっては、むしろタックス・チェックオフの方が、使い途を指定された租税がいったん国庫に入るという意味では、所得控除などの租特によるよりも透明性に富むといえる。したがって、財政における議会中心主義に資するともいえる。

この点について、一九六〇年代に、連邦議会で、大統領選挙運動資金納税者指定制導入の是非が議論されていた

時の法案の筆頭提案者であったラッセル・ロング (Russell Long) 上院議員の意見が正鵠を得ている。

「こうした「チェックオフの」仕組みは、実質的に、個人が政府の資金をどのように使うかを指定できることになることから望ましいことではない、とする批判がしばしばなされます。私にとり、このような主張は大変興味深いものです。なぜならば、こうした批判をする人たちは、政治献金に対し所得控除、税額控除を適用することは、本来ならば国庫に入るはずの金銭がそこに入らないまま、他の目的に流用されていることを忘れていて、のではないかと思うからです。このようにみると、私が理解する「チェックオフの」たった一つの違いは、所得控除や税額控除制度では、金銭が国庫に入れられずにそのまま他に転用されることになってしまふこと⁽³¹⁾です。」

(2) 直接補助金とタックス・チェックオフとの差異

議会は、さまざまな団体や人に対して一定の補助金 (subsidies) を支給することが多い。議会が支出する補助金は、所得控除・税額控除・課税除外など税制上のさまざまな措置 (租特) を通じて支給される補助金 (tax subsidies, tax expenditures) と区別する意味で、「直接補助金 (direct subsidies)」とも呼ばれる。公金の支出は、こうした直接補助金の手段を通じて、公益上その他の理由に基づき幅広く行われている。一般に、政教分離原則などを定めた憲法規範と抵触しない限り、適法とされる。

直接補助金とタックス・チェックオフ (使途選択納税) とは、納税者が納めた租税などといったん国家の懐に入った歳入を配分するという意味では似通った公金の給付 (支出) 方法ともいえる。ただ、タックス・チェックオフの

仕組みでは、何らかのかたちで納税者の意思・選択を介在させたいうえで、その給付先（受配先）、給付額（受配額）などと決めることになっている。このことが、直接補助金との大きな違いといえる。

ちなみに、アメリカ諸州で採用するタックス・チェックオフの仕組みでは、給付先（受配先）、給付額（受配額）などはすべて法律（条例）で規定しているケースと、第三者機関（諮問機関）を介在させ、そこが納税者の指定できる給付先（受配先）の選定、納税者の指定の基づく具体的な給付先（受配先）のプランを策定し、州知事なしし議会にあげるといふ仕組みを採用するケースがある。いずれも、財政における議会中心主義のルールに配慮しようにとする趣旨と見てとれる。

3 間接民主主義の限界とタックス・チェックオフの意義

タックス・チェックオフは、特定の用途に指定した納税者の数に比例して公的資金を配分する仕組みである。少数者の意思を尊重しようとする仕組みなのか、多数者の意思を尊重しようとする仕組みなのか、精査を要するところである。というのは、所得税の納付を要しない個人ないしは納税義務を負わない個人は、この仕組みのアウトサイダーとなり、いわゆる「チェックオフ権 (right to check-off)」を有しないことになるからである。一見、差別的な仕組みのようにも思える。したがって、所得税の納税義務を負わない者に対しても、ゼロ税額申告などを認め、何らかのかたちでチェックオフ権を保障すべきではないか、という意見もある⁽³²⁾。

こうした意見は「法の下での平等」に資する考え方ではある⁽³³⁾。ただ、とりわけ定住外国人のように、納税義務はあるが、投票権がない者にとっては、「チェックオフ権」の制度化は、活用の仕方によってはむしろ公正な仕組みと映るのではないか。

この意味では、タックス・チェックオフは、歳出を伴う特定の政策実施の是非について、選挙民の資格ではなく、「納税者」の資格で投票するに等しい、とみることもできる。⁽³⁴⁾ 硬直化する一方の間接民主主義 (representative democracy) に対する「納税者の反乱 (tax revolt)」ではないにしろ、新たな意味での「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」の仕組みともとれる。⁽³⁵⁾

むすび

使途選択納税(タックス・チェックオフ)、さらには受配者指定寄附の仕組みは、国民が「納税者」の資格で公的資金(税金)の配分システムに、程度は限られるものの、直接関与する途を拓く。こうした特定の納税者が国家の歳出過程に直接関与できる仕組みを設けることに対しては、中立性・公平性を問う声もある。しかし、租特(租税特別措置)の制定過程において政治家が談合を繰り返してきた歴史をかえりみれば、逆に、そうした声に疑問を持たざるを得ない。やはり、間接民主主義の硬直化が著しい昨今、納税者が自己の納付する公的資金(税金)の配分に一定程度まで直接かかわれる参加型民主主義の仕組みを用意することは、税の使い方に民意を反映させるためにも重い意味を持つ。

今日、地方自治体に広がっている税の使い方に民意をくみ取る仕組みづくりの動きは、民意の反映した税の使い方しようとしないうちに国に対し変革を迫る大きな流れをつくる可能性を秘めている。「租税義務説」に根ざした「租税」概念に執着し一歩も前にすすめないでいる国(中央)を包囲するかたちで、すすめられる必要がある。

いずれにしろ、税の使い方に納税者を関与させるねらいから登場したタックス・チェックオフ(使途選択納

税)、さらには受配者指定寄附の仕組みを加味した和風のタックス・チェックオフは、時代に流れから取り残された「租税義務説」の退却を促している。いやおうなしに「租税利益説」に立脚した「租税」概念を定着させる方向につながっている。

今後、租税の使い途に納税者を直接関与させることにより、公的資金(税金)の配分過程への民意の反映や、見える化(透明化)をはかり税の使い途をただすことをすすめるという意味で、タックス・チェックオフ(使途選択納税)の輪の大きな広がりにより、より重い役割が期待される。

注

(1) 千葉光行『1%の向こうに見えるまちづくり』(ぎょうせい、二〇〇五年)、記事「税の使途、市民が選ぶ」日本経済新聞二〇〇四年一〇月一八日朝刊、市川市納税者等が選択する市民活動団体への支援に関する条例(平成一六年条例四三三号)、同施行規則(平成一七年規則一号)参照。

(2) 記事「税の使途 住民が選ぶ、東京・足立が寄付制度」日本経済新聞二〇〇九年四月二二日朝刊、足立区パートナーシップ基金条例(平成二一年条例二二号) http://www.city.adaichi.tokyo.jp/reiki/reiki_honbun/ag_12209441.html および同条例改正条例(平成二一年条例四九号) http://www.city.adaichi.tokyo.jp/reiki/reiki_koufu/49_gou.htm [筆者HP最終閲覧]二〇〇九年八月二五日]参照。

(3) メリランド州のタックス・チェックオフのように、個人納税者に加え、法人納税者も対象としているケースもある。

(4) 詳しくは、茶野順子「パーセント法基礎講座：税金の使途指定を考えるために」<http://www.spf.org/percent.html> [筆者HP最終閲覧]二〇〇九年八月二五日)。松下啓一・茶野順子『新しい公共を拓くパーセント条例』(慈学社、二〇〇六年)参照。

(5) 拙論「地方自治体における使途選択納税制度の展開」税二〇〇五年四月号、八月号参照。

(6) 拙論「日米におけるタックス・チェックオフの展開」白鴉法学二二卷一号、同「使途選択納税制(タックス・チェック

- オフ)、『財政法の基本問題(財政法講座Ⅱ)』(勁草書房、二〇〇五年) 所収参照。
- (7) 一九七一年大統領選挙運動資金法(Presidential Political Election Campaign Fund Act of 1971) が準拠法である。
- (8) 拙論「信教の自由と平和基金指定納税制」〔石村耕治編著〕『宗教法入法制と税制のあり方』(法律文化社、二〇〇六年) 第四章参照。
- (9) アメリカの税財政制度について、簡潔にまとめたものとして、拙論「アメリカの地方税財源確保制度」〔日本税法学会編〕『地方税財源確保の法制度(財政法叢書20)』(二〇〇四年、龍星出版) 所収。
- (10) 州レベルでの所得税に加え、その下位にある地方団体レベルでも所得税を導入している州もある。わが国の「住民税(道府県民税・市町村民税)」も、所得を課税ベースとする租税であり、アメリカ諸州の所得税は、「住民税」に相應するものと見ると、理解し易いものと思われる。
- (11) メリーランド州のタックス・チェックオフのように、個人納税者に加え、法人納税者も対象としているケースもある。
- (12) 中川一郎編・日本税法学会運営委員会訳『七七年AO法文集(邦訳)』(租税基本法)〔一九七九年、税法研究所〕参照。
- (13) 金子宏『租税法(一四版)』(弘文堂、二〇〇九年) 八頁以下参照。
- (14) 北野弘久『新財政法学・自治体財政権』(勁草書房、一九七七年) 参照。
- (15) 地方自治制度研究会編『改正住民訴訟制度逐条解説』(ぎょうせい、二〇〇二年) 参照。
- (16) 成田頼明「住民訴訟の制度の回顧と展望」ジュリスト九四一号一六頁、確井光明『要説・住民訴訟と自治体財務(改定版)』(学陽書房、二〇〇二年) 三頁以下参照。
- (17) 二〇〇九年八月末の衆院選のマニフェスト(政権公約)で、主要政党は、給付つき税額控除導入を盛らなかつたが、自民党も民主党も導入に前向きである。
- (18) 拙著「給付(還付)つき税額控除と納税者サービス:アメリカの「働いても貧しい納税者」の自発的納税協力問題を検証する(一)〜(六)」税務弘報五六巻九号〜五七巻五号、同「給付(還付)つき税額控除をめぐる税財政法の課題」白鷗法学一五巻一号参照。
- (19) 最判大昭六〇・三・二七・民集三九巻二号二四七頁【大島サラリードワーカー課税違憲訴訟】、最判大平一八・三・一・民集六〇巻二号五八七頁【旭川市国民健康保険料訴訟(後述)】等を参照。
- (20) 詳しくは、北野弘久「良心的な軍事費納税拒否訴訟判決の検討」『納税者基本権論の展開』(一九九二年、三省堂) 二〇

頁以下参照。

- (21) 東京地判昭六三・六・一三・判例時報二二九四号一三頁以下、東京高判平三・九・一七・判例時報一四〇七号五四頁以下参照。その他、近年の同種の訴えとしては、東京地判平一五・一二・二一(棄却・確定)・税務訴訟資料二五三号順号九四八〇参照。
- (22) 納税者の敗訴に終わったが、今になって考えると、立法論としては、タックス・チェックオフの手法を応用した「平和納税基金」ないしは「平和基金指定納税制」の出台を望む運動であったともとれる。
- (23) 争点については、田中治「国民健康保険税と国民健康保険料との異同」税法学五四五号、碓井光明「財政法学の視点からみた国民健康保険料」法学教室三〇九号参照。
- (24) 最判大平一八・三・一「上告棄却」・民集六〇巻三号五八七頁、原審、旭川地判平一〇・四・二一・判例時報一六四一号二九頁、札幌高判平一一・一二・二一・訟務月報四七巻六号一四七九頁。
- (25) 朝倉洋子「課税要件法定主義」旭川国民健康保険料事件」月刊税務事例三九巻三三号参照。
- (26) 総務省「ふるさと納税研究会報告書」(二〇〇七年一〇月) http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/furusato_tax/pdf/houkokusyo.pdf (筆者HP最終閲覧二〇〇九年八月二五日)参照。
- (27) See, Robert Bakhaus, No Taxation Without Just Compensation. <http://www.silcom.com/taxabo/compense.htm> (筆者HP最終閲覧二〇〇九年八月二五日)
- (28) また、わが国においても、国家は、徴収した租税を憲法の保障する福祉国家目的に使途するように義務付けられ、一方で、納税者は租税の使途をそうした目的に特定するように求める権利を有する、とする有力な理論もある。北野弘久『税法原論(第六版)』(二〇〇七年、青林書院)二五頁以下参照。こうした考え方は、従来から租税が持つてきた一方的・権力的な課徴金としての性格を変えることを指向しているといえる。
- (29) See, Nancy Staudt, "Taxation Without Representation," 55 Tax L. R. 555, at 563 (2002).
- (30) 租税歳出・租税歳出予算について、詳しくは、拙論「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』(一九九五年、法律文化社)第二章参照。
- (31) 112 Cong. Rec. 29023 (一九六六)。
- (32) See, Nancy Staudt, *supra* 注29, at 563 *et seq.*

- (33) 税制上の特惠措置に伴う不公平の是正について 詳しべし。 See, Deborah Weiss, "Tax Incentives Without Inequity," 41 UOLA L. R. 1949 (1994)。
- (34) See, Saul Levmore, "Taxes as Ballots," 65 U. Chi. L. R. 387 (1998)。
- (35) See, Lina Gunter, "The Tyranny of the Majority: Fundamental Fairness in Representative Democracy at 1~20 (1994)。