租税教育と国民主権

真島　聖子（愛知教育大学）

Taxpayer Education and Sovereign power in the people

MAJIMA Kiyoko

1 はじめに

本研究は，主権者としての自覚を育む租税教育の内容構成を開発する上で，どのような課題があるのか，先行研究の整理，社会科教師を目指す大学生へのアンケート調査，中学校社会科公民的分野の教科書分析を通じて明らかにすることを目的とする。

私たちは，選挙を通じて国会議員を選ぶ。その国会議員が税制について国会で審議し，可決成立すれば新しい税法が適用される。しかし，これをもってして，私たちは，日本の税制に関与しているといえるだろうか。実際，毎年行われている税制改正は，8 月頃に各省庁からの改正要求が示され，それらを与党や政府の税制調査会で検討し，12 月中旬に「税制改正大綱」として示される。その後，税制改正法案が財務省で作成され，国会で審議される。与党や政府の税制調査会の審議経過は明らかにされておらず，この過程に主権者である私たちの意見が入り込む余地はほとんどない(1)。

社会の責任ある主権者として政治・税制・予算支出に関わろうと「民間税制調査会」を立ち上げた三木（2015）は，「納税者が主権者として税制に向かうためには，何よりも，小中学校での主権者としての自覚を生む租税教育が重要である。ところが，肝心の教える先生たちが給与所得者で，申告したこともない。どうやって，子どもたちに税の問題点を伝えることができるのだろうか？」と税制に無自覚な状況に置かれた教師の問題点を指摘している(2)。この三木の指摘は，教員養成大学において，社会科教育を担当する報告者に突き付けられた課題であるともいえる。ただちに，給与所得者の源泉徴収と年末調整制度を変えることはできないが，大学における社会科教育の授業において，税制に無自覚な状況に置かれている教員の立場を自覚化させることは可能である。しかし，どのような内容構成で授業をすれば，納税者が主権者として税制に向かうことができるのかという点については，より具体的なカリキュラム開発研究が必要である。

そこで，新たな税教育理論とカリキュラム開発の研究を行っている山根栄次（2014）の研究に注目したい(3)。山根は，日本の累積債務が 1,000 兆円を超える現状を踏まえ，これからの学校における税教育（財政教育を含む）をどのように行うべきか検討し，税教育の意義について，（1）国民と国家との関係，（2）政策・行政の公共性の検討，（3）公正（公平）と効率を考えるという 3 つの観点を提示した。この 3 つの観点に基づき，税教育のカリキュラム案として，11 の学習問題と内容を提案している。1. そもそも「税金」とは何か？　2. 私たち生徒は税金を払っているか？どんな税金を払っているか？　3. 税金は何に使われているのか？　4. 税金の種類には何があるか？　5. 国と地方の歳出と歳入　6. 税の公正（公平）とは何か？　7. 大きい政府か小さい政府か？　8. 税と税率変化の影響

は？　9. 国債とは何か？　10. どうしてこんなに多くの国債がたまってしまったのか？　11. 多額の国債をどうやって返すのか？

山根は，この税教育のカリキュラムを実施するためには，10 時間以上の授業時間が必要になるであろうと述べている。授業時間の確保以上に危惧されるのは，11 の学習問題と内容に関する知識・理解をどのようにしたら，教える側に身につけさせることができるのか，中学生の発達段階に適した具体的な教材開発がどこまで可能なのかという点である。

中学生の感性にかみ合った情報や身近な例，新聞記事や授業者の体験などの具体例を教材化し，税金問題を見抜く目を育てる実践研究として木内剛（1989）があげられる(4)。木内は，アダム・スミスの租税原則とアドルフ・ワグナーの租税原則を取り上げ，日本の税金の実際を批判的に検討する授業を通じて，表面的な特徴の学習にとどまらず，ことの重大性がわかる程度に具体的な仕組みや実際まで踏み込んで学習することを提唱している。

以上から，主権者としての自覚を育む租税教育の内容構成を開発する上で，①教員養成における具体的なカリキュラムの開発，②税をテーマにした学習問題と内容に関する知識・理解の定着，③税金問題を見抜く目を育てる具体的な教材の開発の 3 点が課題としてあげられる。

2　社会科教員を目指す大学生の税意識

2011 年度～2014 年度の 4 年間に渡り，社会科教員を目指す大学 2 年生の税意識について，半期の授業の開始日（事前）と最終日（事後）に調査をした(5)。9 つの質問項目の内，主権者・納税者としての意識については表 1 に，税制に関する提案については表 2 にまとめた。質問内容と結果は以下の通りである(6)。

（表 1）あなたは，主権者・納税者として，税のしくみと使い道について関心がありますか。

	非常にある		ややある		あまりない		全くない	
	事前	事後	事前	事後	事前	事後	事前	事後
2011	25.6%	45.2%	53.5%	54.8%	20.9%	0%	0%	0%
2012	35.0%	61.0%	50.0%	31.7%	15.0%	7.3%	0%	0%
2013	37.3%	64.4%	50.8%	32.2%	11.9%	3.4%	0%	0%
2014	21.2%	59.2%	65.9%	36.7%	12.7%	4.0%	0%	0%

表 1 の結果からは，主権者・納税者として，税のしくみと使い道について「非常に関心がある」と答えた学生は，事前と事後を比べると 20%～38%増加していることがわかる。また，「あまり関心がない」と答えた学生は，事前と事後を比べると 7%～20%減少していることがわかる。全体的には，税をテーマにした授業を受講することで，主権者・納税者として，税の仕組みと使い道について関心が高まったといえる。

次に，税に関する関心の度合いから一歩踏み込んで，日本の税制度の在り方について提案できるか尋ねたのが表 2 である。

（表 2）あなたは，これからの日本の税制度の在り方について自分なりに提案ができますか。

	非常にできる		ややできる		あまりできない		全くできない	
	事前	事後	事前	事後	事前	事後	事前	事後
2011	0%	7.1%	9.3%	73.8%	79.1%	19.0%	11.6%	0%
2012	0%	7.3%	7.5%	56.1%	60.0%	34.1%	32.5%	2.4%
2013	0%	3.4%	13.6%	50.8%	49.2%	44.1%	37.3%	1.7%
2014	0%	6.1%	12.7%	42.8%	61.7%	44.9%	25.5%	6.1%

日本の税制度の在り方について，「非常に提案できる」と答えた学生は，事前は 0%であったのに対し，事後は，3～7%増加している。「やや提案できる」と答えた学生は，事前と事後を比べると 30%～64%増加している。「あまり提案できない」と答えた学生は，事前と事後を比べると 5%～60%減少している。「全く提案できない」と答えた学生は，11%～35%減少している。全体的には，「やや提案できる」学生が授業後に増加し，「あまり提案できない，全く提案できない」学生が授業後に減少している。しかし，その一方で，半期 15 回の授業を受講しても，日本の税制度の在り方について自分なりに提案ができない，あまりできない学生が，2 割～5 割存在する。

そこで，2014 年度の事後アンケートで「あまり提案できない」と答えた学生の理由を見てみると，「まだ，今の税制，日本の状況についての知識が足りない」という意見が最も多かった。この他，「案はたくさん浮かぶが，現実的に考えると制度として導入されるような案ではない」，「勉強すればするほど複雑で，安易な気持ちではいえない」，「大きな政府，小さな政府，どちらが正しいという正解がないため」，「自分がというより，様々な立場の人々と税制度について考える必要があるから」，「自分のうちでそれに関する考えがまとまっていないから」，「結局今の日本の感じでいいと思ってしまう，少し税を上げたほうがとは思う」という理由が述べられていた。

同じく 2014 年度の事後アンケートで，「全く提案できない」と答えた学生の理由を見てみると，「イメージが浮かばない」，「何がいいかはわかるけど，それを表現する知識がない」，「まだまだ税についての知識がない」と書かれていた。

日本の税制度の在り方を提案するには，税制についての知識・理解が必要である。さらに，日本の将来についてビジョンを描き，適切な税制について判断することが求められる。その点を考えると自信を持って答えるのは，学生にとってかなり難しいといえる。

上記のアンケート調査の結果から，税をテーマにした授業を通じて，主権者・納税者として税のしくみと使い道についての関心を高めることはある程度可能であるが，日本の税制度の在り方を自分なりに提案できるほどの知識・理解を深めさせることは，かなり困難であることがわかった。ここから，主権者としての自覚を育む租税教育の内容構成を開発する上での課題として，知識・概念の構造図のようなものを学習の手掛かりとして示す必要があるといえる。

3　中学校社会科における「租税の意義と役割」と「納税の義務」

(1) 中学校学習指導要領の記述分析

中学校学習指導要領（2008）では，税に関する内容として，「私たちと経済」の中の「イ国民生活と政府の役割」の項目で，「租税の意義と役割について考えさせるとともに，国民の納税の義務について理解させる」ことが学習内容として記されている。

『中学校学習指導要領解説社会編』では，「租税の意義と役割」について，「統計資料などを有効に活用しながら租税の大まかな仕組みやその特徴にも触れ，国民生活に大きな影響力をもつ財政を支える租税の意義や税制度の在り方について考えさせることを意味している」と述べている(7)。ここから，税に関する内容として，①租税のしくみや特徴，②財政を支える租税の意義，③税制度の在り方の3点を提示していることがわかる。

また，「国民の納税の義務」については，「国民が納税の義務を果たすことの大切さを理解させるとともに，税の負担者として租税の使いみちなどについて理解と関心を深めさせるなど納税者としての自覚を養うことが重要である」と述べている(8)。ここでは，①納税の義務を果たす大切さ，②租税の使いみち・納税者の自覚の2点を重視しているといえる。

そこで，次に，学習指導要領で示された税に関する学習内容について，上記5点の内容がどのように記述されているのか探ることとした。

(2)　中学校社会科公民分野における税に関する教科書記述の分析

1) 税に関する教科書記述

分析対象とする教科書は，2012年に発行された中学校社会科公民分野の教科書7社（50音順）である(9)。表3は，学習指導要領で重視されている税に関する内容について，記述のあるものは○，記述のないものは空欄で示した。表3から，「税のしくみや特徴」，「財政を支える租税の意義」，「税制度の在り方」，「納税の義務を果たす大切さ」については，7社すべてにおいて記述が見られたものの，「租税の使いみち・納税者の自覚」については，清水書院，帝国書院，日本文教出版の3社のみであったことがわかる。

(表3)　税に関する記述の有無

	税のしくみや特徴	財政を支える租税の意義	税制度の在り方	納税の義務を果たす大切さ	租税の使いみち納税者の自覚
育鵬社	○	○	○	○	
教育出版	○	○	○	○	
清水書院	○	○	○	○	○
自由社	○	○	○	○	
帝国書院	○	○	○	○	○
東京書籍	○	○	○	○	
日本文教出版	○	○	○	○	○

2)「租税の使いみち・納税者の自覚」に関する教科書記述

次に，「租税の使いみち・納税者の自覚」に関する3社の教科書記述を表4にまとめた。

この表4をもとに，教科書記述の内容について詳しく見てみる。清水書院では，税制のしくみについて「だれから，どれだけ，何のために税金を集めるかを定めるもの」と定義づけ，税制のしくみは，「社会のあり方や経済，私たちの生活にも影響をおよぼす」と明記している。さらに，「納税者として，税金の種類や徴収のしかたに関心をもつとともに，税金の使われかたにも十分注意を払う必要がある」と記し，納税者主権者意識を育もうとする記述内容になっている。また，帝国書院では，「自分たちの納めた税金がどのように使われているかを監視する」ための具体策として，「国会や地方議会での予算審議」に関心をもつこと，「どのような税制度が公平かについて，議論する」必要性が記されている。一方，日本文教出版では，「税は，多くの国民が公正だと納得できるようなものでなければなりません」として，「税の公正性」と「納得感」について記している。さらに，「自分の納めた税金がどのような目的につかわれているのか，たえず関心をもって見守っていかなければなりません」と，税の使いみちに関心をもつことを重視している。

(表4)　「租税の使いみち・納税者の自覚」に関する教科書記述

清水書院	このように税制のしくみは，だれから，どれだけ，何のために税金を集めるかを定めるものであり，社会のありかたや経済，私たちの生活にも影響をおよぼす。私たちは納税者として，税金の種類や徴収のしかたに関心をもつとともに，税金の使われかたにも十分注意を払う必要がある。(p.129)
帝国書院	私たち国民は，日本国憲法に定められた，「納税の義務」をはたす必要があります。その一方で，自分たちの納めた税金がどのように使われているかを監視するために，国会や地方議会での予算審議に関心をもち，また，どのような税制度が公平かについて，議論する必要があります。(p.165)
日本文教出版	結局，税は，多くの国民が公正だと納得できるようなものでなければなりません。また，私たちは，自分の納めた税金がどのような目的につかわれているのか，たえず関心をもって見守っていかなければなりません。(pp.162-163)

3)「租税の意義と役割」に関する教科書記述

「租税の意義と役割」について，井上（2008）は，「租税とは，法律に基づき，公共支出の財源として，国家に対し，対価なしに，支払われる金銭である。また，租税は，公共支出の財源としての役割，所得と富の再分配を行うという役割が重視されている。さらに租税は，経済の好・不況に対処したり，公害対策，投資・貯蓄の奨励，中小企業対策などの政策手段として利用されている」としている(10)。また，青木（2005）は，「租税とは，国・地方公共団体（中央政府・地方政府）が，政府活動に要する支出をまかなうために，民間部門から強制的かつ一方的に徴収する貨幣である」と定義し，租税の特徴を3点挙げている。第1の特徴は，租税が政府支出の財源調達を目的としていること，第2の特徴は，強制的かつ一方的に徴収されること，第3の特徴は，貨幣の形で徴収されることである。この中で，租税の第2の特徴である「強制的かつ一方的に徴収される」ことについては，強制的といっても民主主義社会である以上，納税者の理解と納得が必要であり，課税の根拠が明確に示されていなければならないとしている(11)。さらに，神野（2007）は，租税を成立させる三要素として，第1に，強制的に貨幣が調達されるという強制性，第2に，租税では何の対価もなく，反対給付は何もないという無償性，第3に，国家の活動を営むためにお金を調達するという収入性を挙げている。ここでも，税金が強制的に調達される前

提として，社会の構成員による民主的な意思決定の必要性が指摘されている(12)。

以上から，租税とは，「国や地方公共団体の活動の財源として，対価なしに強制的に貨幣で調達される金銭」と定義することができる。また，租税は，社会の構成員による民主的な意思決定が必要であるため，法律に基づいて，納税者の理解と納得が得られるように，課税根拠を明確に示す必要があるといえる。租税の役割は，公共支出の財源，所得と富の再分配，経済政策の手段の3点が主な役割といえる。これらを踏まえた上で，表5「租税の意義と役割」に関する教科書記述を検討すると，「税金は，対価なしに，強制的に調達される」という点が抜け落ちていることがわかる。例えば，対価性について，帝国書院の記述には，「税金は，私たちがお店でモノを買ったときに支払う代金と同じようなものといえるでしょう」とあり，対価性があるかのような誤解を与える記述になっている。また，すべての教科書において，租税の強制性に関する記述はみられなかった。そのため，税制度を決める際には，社会の構成員による民主的な意思決定が必要であること，納税者の理解と納得が得られるように課税根拠を明確に示す必要があること，新たな課税や租税の変更は，法律に基づいて行われることなどが学習されない恐れがあるといえる。

(表5)　「租税の意義と役割」に関する教科書記述

育鵬社	人々が税金を納めることにより政府が収入を得て，公共的な事業や活動に資金を支出することができます。(pp.136-137)
教育出版	税金は，政府の活動にとって中心的な資金源（**財源**）です。中央政府の財源になるのが**国税**，地方政府の財源になるのが**地方税**です。(p.148) 政府の収入の中心は，わたしたちが納めている税金です。政府はこの収入を使って，資源配分・所得再分配・経済安定化などの財政機能を果たしています。(p.150)
清水書院	国民が義務として負担するさまざまな税金は，国や地方公共団体の活動の費用として使われ，私たちの生活の安全や向上につながっている。そのため，国民は納税の義務を負うものの，その義務を納得して果たすためには，適正で公平な課税がおこなわれる必要がある。(p.129)
自由社	政府の行う経済活動は大規模なので，そのために莫大なお金が必要です。では，政府はどうやってお金を集めるのでしょうか。政府は経済活動によって利益を上げることはありません。そのため，政府の財政は，原則として国民が支払う**税金**でまかなっています。国民は税金を支払って，政府の提供する**公共財**を購入し消費しているとみることもできます。(p.128)
帝国書院	このように政府が**税金**などの収入をもとに，国民にこうしたモノやサービスを提供するはたらきを**財政**とよびます。政府がさまざまなモノやサービスを提供するにはお金がかかります。そこで必要となる財源は税金などでまかなわれています。税金は，私たちがお店でモノを買ったときに支払う代金と同じようなものといえるでしょう。(pp.156-157)
東京書籍	政府の収入は主として**税金**（租税）によってまかなわれます。税金は国が集める国税と，地方公共団体が集める地方税とに分けられます。何に対して税金をかけるか，また，その税金を納める義務のある人がだれかということは，法律で定められています。(pp.130-131)
日本文教出版	こうした仕事は，個人や企業の力では実現できないため，政府の仕事となります。そのために収入（歳入）を得て，必要な支出（歳出）を行う政府の経済活動を**財政**とよびます。 歳入は，原則的に国民が義務として納める税金で支えられ，税金で不十分な場合は，法律に基づ

	いて発行される国債（国の借金）でおぎなわれます。(p.161)

4)「納税の義務」に関する教科書記述

国が課税できる根拠や国民が税を負担する根拠は何であろうか。井上（2008）は，租税の根拠について，①公需説（国は公共の福祉を行うための財源を必要とするので，その財源として租税が必要となるという説），②利益説（国民は，国の活動により利益を受けるので，その利益の代償として税を支払うという説），③保険料説（国は国民の生命，財産を保護する役割をしており，国民は保険を掛けていることになり，その対価として税という保険料を支払うという説），④会費説（国民は国家という集団[会]を維持するための費用を，会費という形で負担するのが税であるという説），⑤義務説（国家は国民にとって無くてはならない機関であり，防衛，治安など機能を果たすための財源としての租税を負担するのは国民の当然の義務であるという説）の5つを取り上げて検討している。最終的な結論として，「公需説を基本にして，利益説や義務説は租税の根拠の一部を明らかにする理論として，会費説はよりわかりやすい説明理論として使うという，総合的・折衷的な理論が妥当ではないであろうか」と述べている(13)。青木(2005)は，租税の根拠として「利益説」と「義務説」を取り上げ考察した上で，結論はこの両説の中間にあるとして，「租税が強制的・一方的に徴収される根拠は，国民全体が必要とし，国民全体に利益をもたらす政府サービスの経費を分担するために，普通選挙で選ばれた代表の集まる議会のもとで，国民みずからが決めた義務であることに求められるのである」と述べている(14)。神野（2007）は，青木と同じく租税の根拠として「利益説」と「義務説」を取り上げて説明しているが，その際「利益説」でいう利益は，社会を形成するという利益なので，一対一という功利主義的利益ではないことを指摘している。また，国民はそれぞれの所得に応じて負担するというアダム・スミスの利益原則と経済的に豊かな者は貧しい者より多く税を負担することこそが公平だとするドイツの財政学者ワグナーの累進税率の考えを紹介している(15)。

以上の租税の課税根拠を踏まえた上で，表6の「納税の義務」に関する教科書記述を検討すると，租税の課税根拠について説明しているのは，育鵬社と帝国書院である。育鵬社は，「健康状態や能力に応じて働き，そこから得た収入の中から国民生活を運営していくための財源を税金として支払わなければなりません」と記述している。「国民生活を運営していくための財源」として税金を支払わなければならないとしていることから，公需説によっているといえる。また，帝国書院は，「これは国民全体の人権，特に社会権を守るために必要な政府の財源を確保するためです」と記述しており，これも公需説に基づく考えといえる。この他，教育出版，清水書院，自由社の3社は，憲法の権利と義務の関係から「納税の義務」について説明しているが，租税の課税根拠については触れられていないことがわかる。このことから，なぜ，税金を納めなければならないのか，その根拠はどこにあるのかという説明が「納税の義務」に関する教科書記述では十分なされていない点が課題といえる。

(表 6)　「納税の義務」に関する教科書記述

育鵬社	憲法は国民の義務として，子どもに**普通教育を受けさせる義務**（26 条②），**勤労の義務**（27 条①），**納税の義務**（30 条）を定めています。 （中略）健康状態や能力に応じて働き，そこから得た収入の中から国民生活を運営していくための財源を税金として支払わなければなりません。 これらはいずれも社会生活を成り立たせ，国を維持・発展させていくために欠かせない重要な義務となっています。(p.47)
教育出版	憲法は，国民の義務として，子どもを養育する者に対して子どもに**普通教育を受けさせる義務**，**勤労の義務**，**納税の義務**の三つを定めています。 基本的人権の保障には，国民自らが進んで社会生活を支え，秩序を守っていくという義務が伴うのです。わたしたち国民一人ひとりが，責任と義務を果たすことで，わたしたち自身の自由と権利が守られるのです。(p.61)
清水書院	近代の憲法は，もともと，国家の権力に対して人びとの権利を保障するという性格をもっている。したがって国民の人権を尊重することは，国家に課せられた義務である。 いっぽう，国民が国の一員としての義務と責任を果たさなければ，民主政治を実現し，活力のある豊かな国をつくることはできない。日本国憲法は，国民に対して，その保護する子どもに**普通教育を受けさせる義務**，**勤労の義務**，**納税の義務**の三つを，国民の三大義務として定めている。(p.49)
自由社	憲法は，国民の健全な社会生活を成り立たせ，国家と社会を維持・発展させるために，国民が国家の一員として果たさなければならない義務を定めています。子供に**普通教育を受けさせる義務**（26 条），**勤労の義務**（27 条），**納税の義務**（30 条）の 3 つです。(p.63)
帝国書院	私たちは，憲法によって権利が保障されていますが，それとともに憲法に定められた義務を果たす必要があります。 憲法は国民の義務として次の三つを定めています。（中略）第 3 は，**納税の義務**です。これは国民全体の人権，特に社会権を守るために必要な政府の財源を確保するためです。これらは国民の三大義務とよばれています。(pp.54-55)
東京書籍	国民には，社会生活を支えるためになすべき義務があります。特に日本国憲法は，子どもに**普通教育を受けさせる義務**，**勤労の義務**，**納税の義務**の三つをあげています。このうち，教育と勤労の義務は同時に国民の権利でもあります。 憲法に義務の規定が少ないのは，憲法が国民の権利を保障する法だからです。(pp.52-53)
日本文教出版	日本国憲法は，国民が国家の一員として果たすべき義務を明らかにしています。それは，子どもに**普通教育を受けさせる義務**（第 26 条），**勤労の義務**（第 27 条），**納税の義務**（第 30 条）の三つです。 そのほか，国会議員や裁判官やその他の公務員には，特に，憲法を尊重し擁護する義務が課せられています（第 99 条）。憲法は，国民の人権を守るために，政治権力を制限するしくみを定めたきまりです。ですから，実際に政治権力を行使する立場にいる公務員に対しては，だれよりも，この憲法を尊重し擁護するべきであるという考えを明らかにしたのです。(pp.69)

以上の教科書分析から，中学校の学習において，「租税の意義と役割」，「納税の義務」とともに，「租税の使いみちに関心をもたせ，納税者としての自覚を高める学習」を一層重視することを提案する。清水書院の教科書では，税制のしくみについて「だれから，どれだけ，何のために税金を集めるかを定めるもの」と定義づけ，税制のしくみは，「社会のあり方や経済，私たちの生活にも影響をおよぼす」ことが明記されている。さらに，「納税者として，税金の種類や徴収のしかたに関心をもつとともに，税金の使われかたにも十分注意を払う必要がある」と記し，納税者主権者意識を育もうとする記述内容になっている。この内容を具体化し，学習活動の展開まで考慮に入れた教材を作成し，授業で活用することが求められるといえる。また，帝国書院の教科書記述からは，「自分たちの納めた税金がどのように使われているかを監視する」ための具体策として，「国会や地方議会での予算審議」に関心をもつこと，「どのような税制度が公平かについて，議論する」ことを取り入れたい。

また，「租税の意義と役割」に関する教科書記述の考察から，「税金は，対価なしに，強制的に調達される」という点が抜け落ちていることがわかった。課題としては，「税金は，私たちがお店でモノを買ったときに支払う代金と同じようなものといえるでしょう」と対価性があるかのような誤解を与える記述を改善すること，租税の強制性に関する記述を明記することがあげられる。租税の強制性を明記することで，税制度を決める際には，社会の構成員による民主的な意思決定が必要であること，納税者の理解と納得が得られるように課税根拠を明確に示す必要があること，新たな課税や租税の変更は，法律に基づいて行われることを学習する必要性が生じるからである。

さらに，「納税の義務」に関する教科書記述の考察から，なぜ，税金を納めなければならないのか，その根拠はどこにあるのかという説明が「納税の義務」に関する教科書記述では十分なされていない点が課題として浮かび上がった。納税者の理解と納得を得るためにも様々な課税根拠の説を明記し，子どもたちに議論させることが必要である。

以上を整理すると，主権者としての自覚を育む租税教育の内容構成を開発する上での課題は次の 3 点にまとめることができる。①租税の使いみちに関心をもたせ，納税者としての自覚を高める学習を一層重視すること。②租税の強制性を明記することで，税制度を決める際には，社会の構成員による民主的な意思決定が必要であること，納税者の理解と納得が得られるように課税根拠を明確に示す必要があること，新たな課税や租税の変更は，法律に基づいて行われることを学習すること。③納税者の理解と納得を得るためにも様々な課税根拠の説を明記し，子どもたちに議論させることの必要性が課題として浮かび上がった。

4　主権者としての自覚を育む視点

（1）国民主権の原理

憲法学者の芦部（2011）は，国民主権の原理には，二つの要素が含まれていると指摘する[16]。一つは，国の政治のあり方を最終的に決定する権力を国民自身が行使するという権力性であり，もう一つは，国家の権力行使を正当づける究極的な権威は，国民に存するという正当性である。主権の権力性の側面における「国民」は，実際に政治的意思表示を行うことのできる有権者を意味する。一方，主権の正当性の側面における「国民」は，有権者に限定されるべきではなく，全国民であるとされる。前者は，国民自身が直接政治的意

思を表明する直接民主制と密接に結びつくことになり，後者は，代表民主制，特に議会制と結びつくことになるという。

私たちは，日々の生活において，国家の政治のあり方を最終的に決定する権力を有する者としての自覚を持って，日本の政治について考え，判断し，行動しているだろうか。国家の権力行使を正当づける究極的な権威は，私たち国民にあることにどれほど自覚的であるだろうか。国民主権の原理について確認することを通じて，主権者としての自覚を育むことにつなげたい。

(2) 租税法律主義と納税の権利

日本国憲法 84 条には，「あらたに租税を課し，又は現行の租税を変更するには，法律又は法律の定める条件によることを必要とする」という規定があり，これを租税法律主義という。これは，租税の賦課徴収は議会の制定した法律によらねばならないという原則で，マグナ・カルタに由来する「代表なくして課税なし」の原則をより現代的に表現したものである(17)。マグナ・カルタは，イギリスの憲法の典拠として法令書の最初にあげられている大憲章である。その後の改訂で，財政，軍事の両面での王の徴募権の濫用防止などに関して改修され，その後も王と国民の関係を法的に制定するものとして尊重された。この課税原則は，1626 年イギリス「権利請願」において主張され，市民革命の結果，1689 年イギリスの「権利宣言」において確立された。1765 年には，アメリカにおいて，イギリス本国が制定した印紙税法に対するアメリカ植民地の抵抗理論としてもこの原則は貫かれた(18)。

税金を納めることを権利として明記したのは，1789 年フランス革命初期に憲法制定国民会議で可決された「人および市民の権利の宣言」（フランス人権宣言）である。その第 14 条には，「すべての市民は，自身であるいは代表者を通じて，公的分担金の必要性を確認し，それに自由に同意し，その使途を見守り，かつ，その分担割合，標準，取り立て，および存続期間につき決定する権利を有する」とある。ここでいう「公的分担金」が税金である。フランス人権宣言では，税金を納める必要性を確認した上で，それに同意するかどうかの自由が認められていた。また，「すべての市民」は，税金の使い道について見守り，税金の分担割合や標準（税額決定の基準となる数値），取り立て方法，課税期間を決定する権利があるとした。ただし，当時のフランス市民は，市民権を有する白人の男性に限定されており，女性や有色人種，奴隷は含まれていなかった。

私たちは，税金を納めることを権利として意識し，納める前の決め方，納めた後の使い方にどれほど関心を払っているだろうか。私たちの税金は「公平」に集められ，私たちの社会のために「公正」に使われているかどうか，私たちの税金は私たちで決めるという納税の権利を意識して，これからの税制のあり方を考えたことがあるだろうか。日本国憲法 84 条の租税法律主義を学習することを通じて，税金を納める権利について考えさせ，主権者としての自覚を育むことにつなげたい。

(3) 明治憲法から続く納税の義務

税法の専門家で民間税制調査会の三木（2015）は，明治憲法の制定過程から，納税の義務が兵役の義務と一体的なものとして考えられていたことを明らかにしている(19)。三木に

よると，明治憲法の起草担当者井上毅の最初の案では，「凡ソ日本国民ハ兵役ニ就キ及其ノ財産ニ比例シテ租税ヲ納ムルノ義務ヲ負フ」と規定され，納税の義務は，兵役の義務と同じ条文に含まれていた。その後，伊藤博文が起草した憲法草案においては，兵役の義務と納税の義務はそれぞれ独立分離され，「第 52 条　日本臣民タル者ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定された。翌年の二月草案で「第 21 条　日本臣民ハ法律ノ定ムル所二従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」となり，枢密院の第一読会では，一部にこの規定は不要という意見もあったが，圧倒的多数で「納税の義務」規定が可決された。

同様に，日本国憲法 30 条には，「国民は，法律の定めるところにより，納税の義務を負ふ」とある。三木によると，1945 年，政府が憲法改正のために設置した憲法問題調査委員会（松本委員会）では，明治憲法と同様に，主権は天皇にあるとし，納税の義務規定を現状通り置いていた。その後 GHQ 民生局で作成されたマッカーサー草案には，納税の義務に相当する規定は採用せず，日本政府による「憲法改正草案要綱」にも納税の義務の規定はなかった。しかし，1946 年 6 月 25 日に開かれた衆議院本会議において，財産権を保障して，義務の規定を欠いたら誰も税金を払わなくなるではないかという趣旨の質問が出された。8 月 21 日，衆議院特別委員会において芦田均委員長は，納税の義務規定について，「此の項の条項は改正案の他の条文と対照して既に明白なことであるから之を明記する必要はないとの論」もあったが，本委員会はこの規定が「国の基本的法制として最小限度に必要なり」と認め，新たに挿入したと総括説明を行い，現行憲法の規定となっていった。

三木は，「一連の義務規定は，明治憲法的発想の産物で，それが前提を異にする日本国憲法の中に紛れ込んでしまったのである。主権者である国民が，自己の財産をいくら税として拠出して，日本国の財源を補填するかは，自己の所有権の行使として，本来自由に決定できることである。もちろん，税を拠出しない決断もできるが，その代わり国家財源が枯渇し，所得再分配がなされない社会となり，自助努力で生きていくしかない社会となる。主権者である国民は，どのような社会を形成すべきかの責任を負っていると言えよう」と述べている(20)。日本国憲法において納税の義務が規定されたことにより，主権者としての納税の権利が意識されないまま，明治憲法下と同様に，納税は義務として捉えたまま，思考停止状態に陥ってしまったといえる。このような歴史的経緯を踏まえた上で，納税の権利と義務について考えさせることで，主権者としての自覚を育む租税教育につなげたい。

5　おわりに

2010 年 12 月 16 日に閣議決定された「平成 23 年度税制改正大綱」には，小中学校だけでなく，高等学校や大学等における租税教育を充実するとともに，租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討し，関係省庁と民間団体が連携して取り組むことが明記された。これからの教育に必要なのは，納税を義務としてのみ捉え，正しく納税することに主眼をおいた納税教育ではない。納税を権利として捉え直し，主権者としてこれからの社会のあるべき姿を描き，そのビジョンに基づく税制と税の使い道を考え，判断する納税者主権教育である。税金を納めることが義務でしかなければ，納める前の決め方，納めた後の使い方は，意識されない。私たちの税金は「公平」に集められ，私たちの社会のために「公正」に使われているかどうか。私たちの税金は私たちで決める。権利としての税金を意識して考える必要がある。

(注)

(1) 財務省のホームページには，「ご意見箱」があり，「財務行政へのご意見・ご要望の受付」をホームページ上で行っている。そこには，問い合わせ先として，「大臣官房文書課行政相談係」の電話番号が記されている。そこで，税制改正法案に関するパブリックコメントは募集しているかどうか電話で確認したところ，これまでパブリックコメントを募集したことはないとのことであった。

(2) 三木義一『日本の納税者』岩波書店，2015，p.61。

(3) 山根栄次「国の累積債務 1,000 兆円時代における中学校での税教育」『三重大学教育学部研究紀要』第 65 巻（教育科学）2014，pp.175-192。

(4) 木内剛「租税の原則と日本の税金」『ストップモーション方式による 1 時間の授業技術　中学校公民』日本書籍，1989，pp.103-116。

(5) 報告者が実施したアンケート調査は，すべて教員養成大学の 2 年生を対象にした。【2011 年度】事前：2011 年 10 月 7 日 43 人，事後：2012 年 2 月 3 日 43 人，【2012 年度】事前：2012 年 10 月 5 日 40 人，事後：2013 年 2 月 1 日 40 人，【2013 年度】事前：2013 年 10 月 4 日 59 人，事後：2014 年 1 月 31 日 59 人，【2014 年度】事前：2014 年 10 月 7 日 47 人，事後：2015 年 2 月 2 日 49 人である。

(6) 9 つの質問事項は次のとおりである。(1)あなたは，日本の社会に税は必要だと思いますか。(2)あなたは，税を納めるときに抵抗を感じますか。(3)あなたは，税が社会の役に立っていると思いますか。(4)あなたは，自分自身の生活と税が密接に関わっていると思いますか。(5)あなたは，主権者・納税者として，税の仕組みと使い道について関心がありますか。(6)あなたは，これからの日本の税制度の在り方について，自分なりに提案できますか。(7)あなたは，社会科の授業で，税に関する学習を行うことが重要だと思いますか。(8)あなたは，社会科の授業で，税のしくみや社会との関わりを生徒に教えたいと思いますか。(9)あなたは，将来社会科の授業を行う際，専門家と協働して授業を行いたいと思いますか。

(7) 『中学校学習指導要領解説社会編』文部科学省，2008，p.107。

(8) 『中学校学習指導要領解説社会編』文部科学省，2008，pp.107-108。

(9) 分析対象とした教科書は，次の 7 社である。育鵬社（2012）『新しいみんなの公民』，教育出版（2012）『中学社会公民ともに生きる』，清水書院（2012）『新中学校公民　日本の社会と世界』，自由社（2012）『中学社会　新しい公民教科書』，帝国書院（2012）『社会科　中学生の公民　よりよい社会をめざして』，東京書籍（2012）『新しい社会　公民』，日本文教出版（2012）『中学社会　公民的分野』。

(10) 井上徹二（2008）『租税法と税制－現状と改革課題－』創成社，p.1。

(11) 青木宗明（2005）「第 4 章租税論」金澤史男編『財政学』有斐閣ブックス，pp.90-92。

(12) 神野直彦（2007）『財政のしくみがわかる本』岩波ジュニア新書，pp.55-56。

(13) 注(10)pp.5-7。

(14) 注(11)pp.92-94。

(15) 注(12)pp.61-62。

(16) 芦部信喜著，高橋和之補訂『憲法』第 5 版，2011，pp.39-43。

(17) 『ブリタニカ国際大百科事典』「租税法律主義」ブリタニカ・ジャパン，2012。

(18) 『ブリタニカ国際大百科事典』「代表なくして租税なし」ブリタニカ・ジャパン，2012。

(19) 注(2) pp.14-28。

(20) 注(2) p.25。