

# 租税原則学説における公平性の概念

藪 下 武 司

- 1 はじめに
  - 2 古典的租税原則における公平性（古典派以前の租税思想）
  - 3 イギリス古典学派とドイツ歴史学派における租税原則
  - 4 現代的租税原則と公平性
  - 5 租税原則学説のわが国への導入過程
  - 6 おわりに
- 参考文献

## 1 はじめに

アダム・スミス (Adam Smith) からワグナー (Adolph Wagner)、そして現代の税制に至るまで、課税に関する根本的な原則を表す租税原則は、その時代に応じて種々の変遷を遂げてきた。現代でもその思想は受け継がれ、公平、中立、簡素 (最小徴税費) の原則、その中で最も重要な原則とされたのが公平の原則 (平等、公正の原則) である。

そしてこの公平の原則には、国家のサービスから得られる公共財の対価に応じて課税を支払うことが公平であると考えられる「利益説」、個人の支払い能力に応じて租税を支払うことが公平であると考えられる「能力説」の二つの原則が存在する。<sup>(1)</sup>

能力説はさらに、「等しい負担能力を有する者は等しい税負担」を求める水平的公平性と、「異なる負担能力を有する者は異なる税負担」を求める垂直的公平性とに分けられる。利益説および能力説のうち水平的公平性は、一応誰もが納得できる原則ではあるが、垂直的公平性の達成には困難が伴う。<sup>(2)</sup>

すなわち、能力説の一般原則からは、所得税の累進構造を導き出すことはできない。水平的公平性については、担税力を所得に置き換えることによつて具体的な基準となりうるが、垂直的公平性に関する基準では、「担税力の大きい納税者はそれだけ重い税負担を負うべきである」を所得に置き換えても、累進課税、逆進課税、比例課税のいずれもが想定されることになり、具体的な税構造を導出するための基準を決めるものではないとされる。<sup>(3)</sup>

本稿では、主要な租税原則学説における公平性と、垂直的公平性の根拠である累進制について学説史的に考察する。また諸外国の原則が、わが国の税体系にどのように採り入れられたか、その時代背景とともに考察する。

(1) 租税応益説は、一七、一八世紀のブルジョアジーの理論であり、彼等が打倒した絶対王政の徴税権力に代わって新たに生成しようとする市民的國家の徴税権と、その下で確立した私有財産権との調和論であつた。また租税応益説は、一九世紀のドイツ財政学者の手で完成されたもので、それは応益説を批判して、個人に優越する國家の歴史的、論理的必然性を強調し、租税は有機的全体としての國家の利益のために徴収されるものであり、個々の納税者の打算を超越した崇高な義務であると主張する。(島恭彦著(一九六三)『財政学概論』八二頁)。

(2) マスグレイブは、「利益説が実行可能のためには、特定の納税者の支出から受ける便益が知らなければならない。また、能力説が適用されるためには、この能力がいかに測定されるかを知らなければならない。これらの事柄は非常に難しく、いずれの接近法も実施可能の段階まで至っていないし、租税政策の全機能を取り扱おうとはいえないのである。」と述べている。

(マスグレイブ著・木下和夫監修(一九五九)『マスグレイブ財政理論I』有斐閣、二八八―二八九頁参照)。

(3) 牛島正著(一九七八)『租税体系論』一三三頁参照。

## 2 古典的租税原則における公平性(古典派以前の租税思想)

絶対君権主義の時代、近代的租税はようやく発達し始めたが、当時のマーカントイズム(Mercantilism)の理論家は、租税を以て直ちに「國民の負担」であるとは考えなかつた。例えばトーマス・マン(Thomas man)は、「たとへ國民が貧乏してもそれだけ王様が富むならば、國は貧乏したとは云はれない。なぜなれば、王様の年々の収入は常に國民の利益のために使われているからである」といった。また、当時の宰相リシュリユの租税要求に答えてサンの僧侶は、「國家の要求に対して國民はその財物を、貴族はその血を、僧侶はその祈りをささげる慣わしであつた」と伝えられている。大内(一九三二)は、当時の僧侶、貴族が特権階級として租税を支払うことを潔しとしなくても不

思議はない、と述べている。<sup>(1)</sup>

また、彼等は「一般に労賃を高くさせないがためには、農民に消費物を買はせないやうそれを高価ならしむべく、このためには消費税がよい」、「公課が重くなるに比例して、国民の勤勉が増す」とも主張していた。

仏のジャン・ボダン (Jean Bodin) は『共和国六論』第六卷第二章「国庫論」において、国庫収入を正しく集める方法、公共財を政府の効用のために支出する方法を論じた。財源として公有地、関税、租税等七種をあげ、公有地を重視し租税は緊急の場合に奢侈品に課税することを説いた。ボダンの影響を受けた代表がクロック (Kaspar Klock) である。かれは、租税の目的が公益であることを説き、財産に公平な課税を主張した。また、貴族や僧侶の免税特権を排斥し、最低生活費の免税を勧告したが、未だ近代的租税国家とは異なるものであった。<sup>(2)</sup>

租税学説の最初の頃は、自然法的な国家感に基づき自由主義を主張する人々の学説であった。この学説は保険料説と呼ばれ、その説に従えば、租税はいわば生命と財産を保護するための保険料であるということになる。この説は、フランス革命時代「租税は市民共同の義務であり、国家が市民に与える利益の代価である」として発展し、現在の利益説または代価説とも称せられた。<sup>(3)</sup>

しかし交換説を主張しつつ、しかも累進税を擁護しているものもあった。古典派以前には、ゾンネンフェルス (J.Somnfelds)、ロットツ (W.Lotz)、ベンサム (J.Bentham)、スチュアート (J.D.Stewart) によつて主張された最低生活費の免税は、税率そのものは比例的であるにしても、ある程度の累進的負担を意味することになる。またルソー (J.J.Rousseau) は、社会の利益は結局において富者に帰し、財産は擁護される一方、貧者には全ての窓が閉ざされているため、所得に対して累進的な負担を課すことを期待していた。<sup>(4)</sup>

## ペティ

ペティ (Sir William Petty) は、ホッブスの自然法的国家観に立脚して、国家が受ける利益に応じて租税を負担させるべきである、そして租税は公平でなければならぬという考えを表明している。ペティの『租税貢納論』第三章では、「最も人を怒らせるものは、その人が自分の隣人以上に課税されていることである<sup>(5)</sup>」、と述べている。また、同書第七章では「この方法（人頭税）の欠点は、それが非常に不公平だということである。つまり能力が違う人たちが、すべて一様に支払わねばならないし、子どもたちについての費用が最大の人が、最も多く支払わねばならぬ。言い換えれば、貧困な人ほどますます多く課税されるということである。」<sup>(6)</sup>と言っている。

そして、いかなる課税方法が公平であるかの問題には、「租税がどれほど巨額であろうとも、もしそれがすべての人に対して比例的であるならば、誰もそのために自己の富を失うことはないであろう<sup>(7)</sup>」と述べる。租税をかけるときは、富の消費によって実際に享受する現実的な富にかけよという。これに比例させるのが最も公平であるとし、この意味で消費税を推賞する。かれは、消費税が自然的正義にかない、被課税者をしてより一層勤勉ならしめ、国民の富の増加と税収の増大する最適な課税方法である<sup>(8)</sup>といった。このようにペティは、租税により富の分配が代わることを否定し、比例課税をもって公平の原則に適うものと考えていたようである。またペティは、免税点については何も言及しておらず、ここにも彼の公平の原則に対する特徴が見える<sup>(9)</sup>。

## ケネー

ケネー (François Quesnay) は、自然法思想を経済生活に即してとらえようとし、ヴォバアン (S.P. Vauban)、ボアギユペール (P.L.P. de Boisguillebert) の影響を受けて『経済表』、『租税論』、『自然法』を著した。「主権者および国民

は、土地こそ富の唯一の源泉であり、富を増加するのは農業であることを決して忘るべからざること。何となれば、富の増加は人の増加を保証するが、人間と富とは農業を栄えしめ、商業を拡大し、工業を活気づけ、富を増加し永続させるからである<sup>10</sup>、「租税は国民所得の総額に対し、破壊的又は不均衡にならないこと、其の増徴は所得の増加に伴ふこと、租税は直接土地の純生産物に設定され、労銀又は商品の上には設定せられざること。然らざれば、租税は徴収費を増し商業を害する。：(中略)：」、「純生産物の上に比例的に且つ再生産せられる富の淵源に直接に課せられるものが、最も簡単にして、納税者にとり最も損害少なき租税である」として土地単税論を展開した<sup>11</sup>。重農学派の主張は、生産者(農民)を租税の負担から解放して、地代 $\parallel$ 余剰価値の取得者たる地主に課税を統一する意図と、小作農を租税の収奪から守り、資本蓄積を促進させようという要求と同時に、封建的支配者(貴族・僧侶)の免税特権に対する公平負担の要求であった<sup>12</sup>。

重農主義者は、啓蒙絶対主義の立場をとるが、農業資本の維持と増殖を通じて、一国の富が循環する過程を自然的秩序として把握し、ここに経済政策と課税政策の基準を求めた。したがって、重商主義的な干渉政策を拒否する。

### グラスラン

重農学派の土地単一税論とは異なる展開をみせたのが、グラスラン(J. J. Louis Grasslin)である。まず彼は、税は国家から得る保護という公共的役との交換にその受益者が与える代価であり、この意味では税は保護の提供者(国家)と受益者(納税者)との間の交換に他ならない<sup>13</sup>。また、「所得に固定税率で課税することは著しく公平性を欠くこと」、「税率が固定された比例税率は欲求充足の公平性に著しく反するもの」であるとし、「富者はその社会的地位や財産に応じてより大きな保護を必要とするから、各人の受け取るものに比例して与えるべきである」と「効用

価値説を根拠とする交換の法に基づく公正なルール」として累進所得税を提唱した。これは「納税は各納税者の能力の累進的な割合で、常に行われるべきであるという法」に現実的に最もよく合致した税制であった。

しかし彼は、累進課税は富者にとつてあまりに苛酷であるから支持されないこと、人々は次年度より多く課税されることを恐れて競争心・勤労意欲を失ってしまうこと、また納税額を決める担当官の不正や誤りを防ぐことが技術的に困難であり、税の正確性が侵害されることを理由に、所得税に累進税制を導入することは不可能であると考えた<sup>14</sup>。

グラスランは、「租税の目的は、社会の平等を回復することではありえない。それはただ支払い不能者を全面的に免除し、収入の僅少な者の負担を軽減するために、過渡的な不平等を考慮しうるだけである」と考えていた<sup>15</sup>。そして「グラスランの直接的な狙いは、重農学派の土地単税を否定し、消費と所得を中心とする累進課税を提案することにあつた」と考えられる。彼が推賞する消費税は、絶対的必要の対象には課されず、一次的必要から乖離するほど税率が高くなる累進的な消費税である<sup>16</sup>。

## ハチスン

ハチスン (Francis Hutcheson) の課税原則に関する意見は、簡潔で先見の明がある。かれの凝縮された緻密な文章は、スミスの著名な課税原則の大部分の源泉であるように思われる<sup>17</sup>。ハチスンの『道徳哲学体系』は、スミスの『道徳情操論』の直接の先導であつただけでなく、スミス経済学の主要概念を、すでに多分に含んでいた。「自然的自由」の原理、租税原則として便宜の原則や、富に対する公平な比例の原則をあげている。

すなわちハチスンの冒頭の注釈には、「公的経費を支払う租税について言えば、…(中略)…。しかしとりわけ、どんな形であれ(租税を)人民から徴収するときには、外国の産物や製造品に関税を課す場合とは異なつて、人民の

富裕に対して正当な比率が遵守されなければならない。…(以下略)」と述べられている。

この引用によつて、スミスの第一原則すなわち課税の公平(国富論では、「一大国における、政府の経費と各個人との関係は、一大所有地における、その経営費と共同借地人との関係に似ており、共同借地人は、誰でもこの所有地から受ける、それぞれの利益に比例して醸出する義務がある。この原則を守るか否かということに、いわゆる課税の公平・不公平がかかっている」(大内・松川訳三二二頁)は、上述のハチスンが強調した言葉を引き継いだものであることを示している。<sup>18)</sup>

また、ヒューム(David Hume)の『政治論』は、重農学派の独断を否定し、むしろ感知することもつともすくなく奢侈品課税こそ最良の租税であるとしている。このヒュームの経済学的、経験論的考察方法もスミスに多大な影響を与えている。<sup>19)</sup>

- (1) 大内兵衛著(一九三二)『財政学大綱(中巻) 租税論』岩波書店、三一九―三二〇頁。
- (2) 木村元一著(一九五八)『財政学総論』春秋社、五九―六〇頁。
- (3) 松野賢吾著(一九七九)『改訂財政学原理』千倉書房、一六五―一六六頁。
- (4) 松野賢吾著(一九七九)上掲書、一六七頁。
- (5) William Petty, *A Treaties of Taxes and Contributions*, London, 1662, in C.H.Hull, ed., *The Economic Writings of Sir William Petty, vol.1*, Cambridge, 1889. 大内兵衛・松川七郎訳(一九五二)『租税貢納論』岩波書店、六〇頁。
- (6) William Petty, A 著・大内・松川訳(一九五二)上掲書、一一〇頁。
- (7) William Petty, A 著・大内・松川訳(一九五二)前掲書、五九頁。
- (8) 木村元一著(一九五八)前掲書、六五頁。
- (9) 吉田克巳著(二〇一二)『イギリス重商主義とウィリアム・ペティ―近代的租税論の先駆―』八千代出版、一八六頁。

- (10) 戸田正雄・増井健一訳（一九六二）『ケネー経済表』岩波書店、七四頁。
- (11) 大内兵衛著（一九三二）前掲書、三二一―三三三頁。
- (12) 島恭彦著（一九六三）『財政学概論』岩波書店、一二九頁。
- (13) 米田昇平（一九九八）「グラスランの経済思想―効用価値説と累進課税の原理―」下関市立大学『下関市立論集』一八二頁。
- (14) 米田昇平（一九九八）上掲論文、一八四―一八六頁。
- (15) 津田内匠（一九六二）「J-J-Louis Graslin についての覚書き」一橋大学『経済研究』第一三卷第一号、八二頁。
- (16) 津田内匠（一九六二）「J-J-Louis Graslin についての覚書き」上掲論文、八一頁。
- (17) Taylor, W.L. *Francis Hutcheson and David Hume as Predecessors of Adam Smith*. Durham, North Carolina: Duke University Press. 1965. 山口正春・川又祐（二〇〇七）『ハチスン・ヒューム・スミス―経済学の源流―』三恵社、一四三頁。
- (18) Taylor, W.L. *Francis Hutcheson and David Hume as Predecessors of Adam Smith*. Durham, North Carolina: Duke University Press. 1965. 山口正春・川又祐（二〇〇七）上掲書、一四四頁。
- (19) 木村元一著（一九五八）前掲書、八一頁。

### 3 イギリス古典学派とドイツ歴史学派における租税原則

#### アダム・スミス

古典派の時代においては、自然科学の認識より人々は合理的なものと理解され、すべての攪乱的な国家干渉より解放されて発展する場合においてのみ、社会生活は調和的なものとして進歩をたどるものと考えられた。

これはラッサール (F. Lassalle) の述べた「国家の任務を夜警に限定」することを意味し、その僅少なる経費を支弁するためには、租税の徴収以後における所得と財産の分配状態が、徴収以前と相対的に等しい状態になるように、租税負担を配分しなければならぬことになる。これ故に、租税は所得または財産に比例的でなければならぬという比例税の主張となる。<sup>①</sup>

アダム・スミス (Adam Smith) は「租税は、地代、利潤または賃金、すなわち三部類の収入のすべてにかけられることを目的としうる」とし、租税一般については四つの一般原則、すなわち(1)公平であること、(2)確実であること、(3)支払いに便宜があること、(4)徴収費が少なくてすむこと、を挙げている。特に第一原則の、課税の公平については「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきものである。」「大国の個々人に対する政府の経費は、大所有地の共同借地人に対する経営費のようなもので、これらのすべての共同借地人は、この所有地におけるかれらのそれぞれの利害関係に比例して貢納することを義務づけられているのである。」と述べている。<sup>②</sup>

スミスにとって第一の原則「公平の原則」は、租税の根拠および配分を示すものであり、国家の保護、つまり政府活動のもたらす一般的利益が課税の根拠であり、「能力」あるいは「収入」に比例した比例課税が租税の配分である。いわゆる利益説の主張である。<sup>③</sup>

スミスによる租税体系の特徴は、税負担の大部分を地主階級に帰着させている点である。彼の推す租税は、第一に地租、第二に家賃税、第三に奢侈的嗜好品に対する関税、第四にビール税で、所得税、利子税や労賃税などは悪税とされている。

地代課税（地代比例税）は、転嫁することなく地主が負担し、奢侈品課税は富裕な消費者（大部分が地主階層）が負担すると考えられた。「収入比例」とは、具体的には地主への租税負担を意味していた。一方で、商工業の発展を期待したため、利潤、利子に対する利潤課税と賃金課税とは、産業や生産活動を阻害し、国民経済に悪影響を与えるものとして排除された。<sup>(4)</sup>

### J. SMIL

J. Smil (John Stuart Mill) は、諸現象を説明する国民経済学大系においては、生産の増強よりも、「分配の改善と労働に対する報酬の増加」の観点が中心となった。

かれは、アダム・スミスの四原則のうち、特に第一の原則に注目した。すなわち租税の平等（公平・公正）については、なお一層吟味する必要性を強調し、租税は平等を以てその原則となさざるべからずという理由を次のように解した。「社会の各人または各階級は、政府に対していずれも同等の請求権を有するものであって、政府はその間に差別を立ててはならない」、「政府が彼らに向かって要求する犠牲はいずれも、萬人に殆ど同等の負担を与えるものでなくてはならぬ。もし誰かの負担にして、その正当なる割合より小なりとすれば、他の何びとかはその正当なる割合より多くの負担を蒙らざるを得ないことになるであろう：（以下略）<sup>(5)</sup>」。

「随って、租税の平等は、犠牲の平等を意味するものである。これは政府の費用を各人をして出させるに当たり、その負担を銘々に割当つるや、之によりて感ずる不便をいずれも同等ならしむるよう<sup>(6)</sup>に割当つることを意味する」。

このようにミルは、応能原則の公平性に、犠牲説の考え方を導入し累進性を強調した。<sup>(6)</sup>

そしてこれ以降、租税論の領域では古典派に典型的な利益説が斥けられ、所得の比例課税を是としながら、最低生

活費の免除、均勞所得の輕課などを示し、社会政策的累進課税を根拠づける結果となった。<sup>(7)</sup>

### アドルフ・ワグナー

次にワグナー (Adolph Wagner) の『財政学』(一八八三〜一九〇二)は、スミスの『国富論』より一世紀以上遅れて刊行されている。つまり、現代から見ても同じ古典的租税原則といつても、スミスの「市民社会」からワグナーの「社会時代」へと背景にある社会・経済構造は大きく轉換していた。<sup>(8)</sup>

ワグナーは、財政規模の膨張および財政機能の新展開に対応した租税四大原則(九原則)を提唱した。この租税原則は、個人に対する国家の優越性という有機体的国家観に立脚しており、徴税側からみた租税原則という租税の根拠として義務説をとる点においてスミスとは明らかに性格を異にしていた。<sup>(9)</sup>

ワグナーは、財政政策上の原則を第一にしているが、国家および公共団体の中に実現されている共同体生活の用件の履行に基づき、課税の十分性と課税の可動性という二小原則で示される。租税義務説がその根拠としてある。第三の租税原則である公正の原則も、スミスとは意味内容を大幅に異にしている。

「公正」概念は、歴史的・相対的に決定されるもので、ワグナーの属する「社会時代」にあつては、公正は時代を反映して「社会政策的公正」でなければならない。この観点から、課税の普遍性には反するが、最低生活費免除はむしろ積極的に認められるべきであった。さらに、課税の平等性は比例課税ではなく、支払い能力に基づく累進課税と結びつくことになる。というのは、所得が増加する時、支払い能力はこれを上回って増加すると考えられるからである。<sup>(10)</sup>

スミスが、利益説と比例課税によって地代課税・奢侈品課税を中心とする簡素な租税体系を志向していたとすると、

ワグナーの租税原則論は、根拠論として義務説、租税配分として給付能力説（累進課税）を所得・財産の取得から支出に至る全課程で複雑な体系を構想した。

ワグナーは、理論的・社会政策的考察より、所得と財産の分配状態に変更を加えるために累進税を主張した。すなわち租税政策は、国家経費の支弁のために必要な任務の他に、「私経済的組織より生じる、個人の有する所得と財産の規制に干渉する任務、換言すれば、資本主義時代において生ずる所得分配と財産分配の極端な状態を、公正な状態にならしめる社会政策的任務をもつ」。すなわち、「…個々人の間での国民所得と国民財産の分配に、また必要とあれば、個人所得と財産の使用にまで、規制的にかつ変更すべく介入する目的に使用される公課」の存在を承認した<sup>11</sup>。

したがって、租税の概念は、「公正なる所得分配」という概念とともに変化し、ワグナーは、自由競争のもとにおいて生じる所得分配は矯正を必要とする見解をもち、そのために、より以上の不均等の増加を防止すべき累進税が不可避的であると主張した<sup>12</sup>。

最後に、松野（一九七九）は「ワグナーの提示した方向に従って累進税の合理的主張をなすにしても、いかにして税率の段階を定めるかの問題はワグナーの研究からは解決し得ない。累進税の根拠を考えるに当たり、所得の個人的意義を捨てて社会的意義により租税を考察することは、最も小なるロスをもつてする賢明な方法である」と結論づけている<sup>13</sup>。

(1) 松野賢吾著（一九七九）『改訂財政学原理』千倉書房、一六六頁。

(2) Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature and causes of The Wealth of Nations*, Edited, with an introduction, notes

marginal summary and an enlarged index by Edwin Cannan, 6th edition, 2 vols., London, 1950. 大内兵衛・松川七郎訳

(一九六九) 『諸国民の富Ⅱ』岩波書店 一一八五—一一八六頁。

(3) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 『入門租税論〈改訂版〉』三嶺書房、七六頁。

(4) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 上掲書、七六—七七頁。

(5) ジョン・スチュアート・ミル著、戸田正雄訳 (一九五〇) 『経済学原理第五卷』春秋社、一九頁。

(6) 「二倍の財産を有する人々は、二倍の保護を受くる者であるから、二倍の代償を払わなければならない」、しかし一〇〇〇の財産を一年間保護するには、一〇〇の財産を一年間保護するのに比べ一〇倍の保護を要するのは誤りであつて、むしろ一〜二倍を要するくらいに過ぎない。(ジョン・スチュアート・ミル著、戸田正雄訳 (一九五〇) 『経済学原理第五卷』春秋社、二〇—二二頁参照)。

(7) 池田浩太郎 (一九九〇) 「財政学の生成と発展」大川政三・池田浩太郎・佐藤博・小林威著『財政学—現代財政の理論と政策—』春秋社、四八—四九頁。

(8) 英、仏などとの対立という対外的問題の他に、社会主義運動の高揚、中小企業・農民の困窮という国内的問題のため、財政規模の拡大と財政機能の拡大が不可欠なものとなった。

(9) 佐藤進・宮島洋著 (一九八三) 『経済ゼミナール財政』東洋経済新報社、一〇六—一〇七頁。

(10) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 前掲書、七九—八〇頁。

(11) 池田浩太郎 (一九九〇) 「財政学の生成と発展」前掲書、五一頁。

(12) A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, 3. Teil, I. Buch, 2. Aufl., 1910, s. 499. 松野賢吾著 (一九七九) 前掲書、一八〇—一八一頁。

(13) 松野賢吾著 (一九七九) 前掲書、一九〇—一九二頁参照。島 (一九六三) も「ワグナーが掲げた種々の原則のなかで、財政当局の要求、資本家の要求、国民の要求は相互に矛盾する。かれはこれらの要求を、原則という形に抽象化し、原則をみたく租税を組み合わせて対立する要求を調整しようとした。しかし調整論は矛盾の分析を妨げ、政策の前進を阻んだものであつた」と説明している。

#### 4 現代的租税原則と公平性

##### F. ノイマルク

ノイマルク (Fritz Neumark) は、ワグナーの四大原則 (九原則) を基本にしつつ、四大原則 (二八原則) によって西  
欧民主主義国家の租税原則を構成しようとした。すなわち財政政策上の原則では、収入の弾力性を伸長性の原則に改  
め、国民経済上の原則では、租税による競争中立性、成長政策実現の原則などを追加している。また、公平の原則で  
は、給付能力比例、所得・財産の再分配、税務行政上の原則では、整合性と体系性、実行可能性といった原則を追  
加し、合計一八原則としたが、その原則間にはいろいろな矛盾も含まれていた<sup>①</sup>。

ノイマルクは、ワグナーが第三原則とした公正原則を第二原則とし、倫理的・社会政策的原則と言いつつ変えている。  
また、公正性の歪みは、かつては国家の権威という上からもたらされたものであったのに対して、現在は、大衆民主  
主義という下からの有害にさらされているとして公正を社会学的に見直している。そして、公平を水平的公平の意味  
で用い、垂直的公平を支払能力比例と表現して、すべての人々 (自然人、法人) に免税特権 (課税の除外) の例外を認  
めることなく、一般的・普遍的に行われることを要求した<sup>②</sup>。ノイマルクの第二原則は、全体としてみれば、ワグ  
ナーの公正原則を「現代の発達した福祉国家」の状況の下で、これをはらむ問題と並べて発展させたものと評価でき  
よう。

池田 (二〇〇九) は、ノイマルクの租税原則体系論をもって、二〇世紀における「大きな政府」観的租税原則の代  
表にしたいと思うと語る。その理由は、公正かつ経済的に合理的な租税改革の諸原則が構成されていること、ワグ

ナー、シャントと続くドイツ財政学の最高の人物であり、その後の租税原則論議の共通の出発点をなしていること、さらに、国家の任務を社会政策的任務に限らず、ケインズ経済学的な理論も受け総需要管理政策的意味で、資本主義経済体制の全構造、全過程の安定・成長に責任を持つとしたことを挙げている。ただし、福祉国家論的、国民連携的「大きな政府」に基づく課税の諸原則は、申し分なく充分展開されているが、あまりにも複雑すぎると評している。<sup>③</sup>

### マスグレイブ

一九世紀後半から二〇世紀後半の租税原則論は、国民連帯的・福祉国家論的「大きな政府」観にもとづく思想へ強化された。しかし大きな政府での財政政策が、国民経済の安定や財政・金融の健全化を克服できないことから、複雑な租税原則を排してアダム・スミスの簡単な簡単・明瞭な課税原則を再度求める声があった。

ノイマルクが、明らかにワグナーを継承・発展させているのに対して、マスグレイブ (R.A. Musgrave) の租税原則は、スミスのそれを継承していることがわかる。第一の公平、第五の徴税費最小は、そのままスミスの四原則と共通し、第三の公平維持原則は、第一の系列と考えられる。

マスグレイブの租税原則は、大別すると公平 (①租税負担配分の公平原則)、中立と政策 (②課税の経済的中立性、③フィスカルポリシー採用可能な租税構造)、税務行政的 (④税務体系の効率的・納税者への明瞭性、⑤徴税費や納税協力費最小化) に分けられる。これは、明らかにスミスの原則を継承し基礎としたといわざるを得ない。<sup>④</sup>

しかしスミスと異なり、マスグレイブは財政支出および課税が所得再分配機能をもつことを認識しそれを前提としている。したがって、マスグレイブの公平概念は、水平的公平のみを意味するのではなくて、所得と富の分配を是正する垂直的公平を含んでいる点で、スミスとは同一ではないとしている。<sup>⑤</sup>

支払い能力の客観的指標を所得に求めた場合、課税の公平は各人に均等な犠牲を負わせることにより実現する。マズグレイブは、その『財政理論』（一九五九）で、この犠牲を均等にするということは、具体的にどのような内容をもつものなのかを均等犠牲の概念を用いて検討した。均等犠牲の概念については、コーエン・スチュアート (C. Stuart) や エッジワース (F. Y. Edgeworth) により、(1) 均等絶対犠牲 (equal absolute sacrifice)、(2) 均等比例犠牲 (equal proportional sacrifice)、(3) 均等限界犠牲 (equal marginal sacrifice) が提示されている<sup>(6)</sup>。これらが、能力説の立場から累進所得税の根拠とされているが、均等犠牲の原則を一つの具体的な租税配分の型に直すためには、(1) どのような客観的指標によれば支払い能力を測定できるか、(2) 均等という言葉を正確に定義する必要がある、(3) 所得効用曲線の傾きについて、具体的な税率表によって個人の犠牲が測定でき、特定の均等犠牲が表現できるように仮定がなされること、が重要であるとされる<sup>(7)</sup>。

しかし、①すべての個人が同一の所得の効用関数を持つことはそれほど一般的でないこと、②個人間の効用比較は可能であるとの仮定も相互に影響し合うことが考えられること、③所得水準の増大は生活様式、趣味を変え欲求を増大させるかも知れない。つまり所得の限界効用は増加することも考えられるなど、現実の税制への適用には難しい問題が多い<sup>(8)</sup>。平均的な限界効用の測定については、フィッシャー (I. Fisher) やフリッシュ (R. Frisch) が成果を残しているが、必ずしも首肯する結論に達しているわけではない。

このような犠牲説への指摘に対してセリグマン (E. R. A. Seligman) は、「われわれは心的なものである犠牲と物的なものである税額との間の関連は正確には決定しえない」という結論をもつて満足するほかはないとしている。松野も「このようにいろいろな疑問点があるにもかかわらず、累進税の制度は犠牲説の思想に最も良く合致する。だいた

いにおいて、公平であることは不公正であることにまさる。」と結論づけている。<sup>(9)</sup>

- (1) 佐藤進・宮島洋著 (一九八三) 『経済ゼミナール財政』東洋経済新報社、一〇八―一〇九頁。
- (2) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 『入門租税論〈改訂版〉』三嶺書房、八四―八五頁。
- (3) 池田浩太郎 (一九九九) 「租税原則論の二〇世紀―租税原則論の二大潮流(3)―」成城大学『経済研究』八一―一五頁参照。
- (4) 池田浩太郎 (一九九九) 上掲論文、二六―二七頁。
- (5) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 上掲書、八八頁。
- (6) 均等犠牲に関する概念からどれを採択するかということ、採択された概念のもとでどのような税率表が決定されるかが課題である。これらを認識した人々の間でも意見の一致はみられず、コーエン・スチュアートは均等比例犠牲、シジウィックおよびマーシャルは均等絶対犠牲に賛成したのに対し、カーヴァは均等限界犠牲に解釈した。エッジワースおよびピグーは、均等絶対犠牲と均等比例犠牲の原則は論理的にも優劣なしと考えた。(マスグレイブ著、木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳 (一九六一) 『マスグレイブ財政論I』有斐閣、一四四―一四六頁参照)。
- (7) マスグレイブ著、木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳 (一九八三) 『マスグレイブ財政学II』有斐閣、一四五頁。(第二部第一章「税の公正への接近」に詳しい)
- (8) 石弘光著 (一九八四) 『財政論』有斐閣、一〇五―一〇七頁参照。
- (9) 松野賢吾著 (一九七九) 『改訂財政学原理』千倉書房、一七九頁。

## 5 租税原則学説のわが国への導入過程

わが国で所得税が導入されたのは、一八八七年(明治二〇年)である。これは当時のプロイセンの階級別所得税を

モデルとして立案・実施され、直接税は所得税と地租から成り、納税額に比例して選挙権を配布する等級別選挙制度が敷かれた。

この時の所得税の仕組みは、(1)納税主体は戸主であり、所得を総合合算する。(2)所得の算定については、利子、配当、給与所得は、全額を所得とする。(3)免税点は三〇〇〇円とし、三〇〇〇円以上一%、一〇〇〇〇円以上一・五%、一〇〇〇〇円以上二・〇%、二〇〇〇〇円以上二・五%、三〇〇〇〇円以上三・〇%の五段階全額累進税を採用する。<sup>(1)</sup>

(4)所得の査定は、調査委員会の決定により郡区長が行うなど、プロイセン型所得税の影響が強いものであった。<sup>(1)</sup>

わが国における所得税導入の動機をみると、当時の明治政府は、国防の強化による軍事費の増大と、地租や間接税に偏重した税の不公平是正のため新たな所得税の導入を検討した。「しかし明治二〇年は、すでに所得税を導入していた資本主義国とは異なり、わが国は会計秩序や徴税機構が確立していない時期に、所得税に対して社会的要請があったとは思えない」<sup>(2)</sup>こと、また「わが国の所得税の創設は、近代的社会経済体制の下でなされたというより、明治政府の内部の近代化を伴わない一連の制度近代化への努力の一環としてなされたであろう」<sup>(3)</sup>との意見が重要であろう。

また明治憲法制定を前に、租税と会計制度を整備する必要もあった。租税は、国会開設後は、税法の制定・改廃は、すべて国会の承認を受けなければならないため、国会開設までに財政的安定を図るねらいがあったとされている。<sup>(4)</sup>

その後、明治二三年の改正では、税率は個人所得に対して一二段階（二・〇%から五・〇%）の全額累進課税となり、大正二年（一九一三年）の改正では、当時の税法審査委員会が「超過累進税率は、限界効用説に適合し学説及び實際に適する主義なりとす」と説明し、超過所得に対して課税する超過累進制度に改正した。さらに、大正七年から昭和初期の改正では、恒久的な国防計画の策定等により、税制の改定ごとに比例税率の税率や累進税率の税率アップ、課

税最低限や少額所得者控除の引き上げが行われ、財源の増加を租税収入に頼っていたことが分かる。そして昭和一五年には、①法人税改革、②比例税率による分類所得税と超過累進税率による総合所得税の併用(各種所得の合計が五〇〇〇円を超える場合に、一〇〜六五%の超過税率を適用するもの)、各種所得控除引き上げによる低所得者への課税(大衆課税)の性格を確立することにより、戦時財政に入っていたことがわかる。<sup>⑤</sup>

### シャウプ勧告

第二次大戦後は、昭和二三年、二三年度に民主化政策とインフレ対策を主とした税制改革があり、その後昭和二四年九月のシャウプ勧告は、応急対策的税制改正に代わる体系的恒久的税制の確立を目指すものであった。

シャウプ勧告の基本は、(1)租税制度から特別な経済政策目的を排除すること、(2)税務行政と納税協力を確立すること、(3)地方自治ないし地方分権を重視した財政・行政改革を行うことにあった。この勧告は、理念として公平を重視し所得税・法人税を中心とする直接税中心主義の確立を目指し、納税者の意識を高める申告納税を定着させることを狙ったものでもあった。具体的には、①資産所得とキャピタルゲインの総合課税を行うこと、②二〇%から五五%の累進度を持つ所得税率を採用し、五〇〇万円以上の高所得層に対しては富裕税を課税すること、③間接税としては、酒、たばこ等に対する個別間接税と奢侈品課税を認めたが、一般消費税は採用しないこと、④税務行政上、偽名・匿名預金の禁止、青色申告制度の導入などである。<sup>⑥</sup>

しかし、昭和二八年度予算では、有価証券譲渡所得税の廃止、利子所得の分離課税、富裕税の廃止などが行われ、勧告が目指した特別な経済政策目的の排除という基本的立場が崩壊した。また、二九年度には道府県税の基本であり、実施が延期されてきた付加価値税の廃止、平衡交付金の廃止などが行われ、国の財政責任による地方財源保障を中心

とするシャウプ勧告は大きく崩壊した。<sup>(7)</sup>

シャウプ勧告の、わが国税制に与えた歴史的意義について、金子(二〇〇〇)は、次の六点を強調する。(1)民主主義的租税観、(2)公平の原則、(3)税制の中立性、(4)簡素な税制の必要性、(5)地方分権の推進と地方自主財源の必要性、(6)税務行政の改善、等である。特に第二の公平性については、シャウプ勧告は水平的公平と垂直的公平の両者ともに重視し、水平的公平の要請にはキャピタル・ゲインを含めて所得の範囲をできるだけ拡大することを勧告した。

また、所得税における累進税率の維持、所得税の補完税としての累進的な富裕税の採用、相続税における高い累進税率の提案等は、垂直的公平の要請に副うものである。累進税率は配分的正義の要請に適う制度であり、今後とも社会的安定装置として維持することが必要である<sup>(8)</sup>と考える。

最後に、わが国独自の租税原則をみると、井藤(二九五五)が社会最小価値説から派生する具体的租税原則を挙げている。それらは、①大所得の重課、②小所得の軽課、③免税点の設置、④家族の数その他個人的事情の顧慮、⑤奢侈の重課税、⑥財産所得の重課、⑦労働所得の軽課、⑧土地の自然増価・投機的利得・戦時利得などの偶発的不労所得の重課、⑨公益事業・社会的重要産業などの免税または軽課、⑩財産・企業の性質による差別的課税、などの諸要求は、すべてこの一般的原則から派生すると述べている。<sup>(9)</sup>

このように現在の租税原則をみると、租税を再分配政策、あるいは安定・成長政策の手段として活用するという方針を指摘することができる。その一方で、市場の効率性、税務行政上の原則、公平の原則も求められ、列挙された諸原則は必ずしも調和するものではなく、相互に衝突しかねない原則も掲げられており、それが現在の混乱した租税制度に反映されているとの指摘もある。<sup>(10)</sup>

- (1) 佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 『入門租税論 (改訂版)』三嶺書房、一三六頁。
- (2) 林健久著 (一九六五) 『日本における租税国家の成立』東京大学出版会、二九五頁。
- (3) 池田浩太郎 (一九五六) 「わが国所得税の創設とその社会的諸条件」成城大学『経済研究』第六号、五五頁。
- (4) 高木勝一著 (二〇〇七) 『日本所得税発達史―所得税改革の発展と歴史―』ぎょうせい、二頁。
- (5) 高木勝一著 (二〇〇七) 上掲書、三二―一二頁参照。
- (6) 貝塚啓明著 (一九九六) 『財政学 (第二版)』東京大学出版会、一三〇―一三二頁。
- (7) 小林威「租税構造」大川政三・池田浩太郎・佐藤博・小林威著 (一九九〇) 『財政学―現代財政の理論と政策―』春秋社、一七三―一七四頁。
- (8) 金子宏 (二〇〇〇) 「シャウプ勧告の歴史的意義―二世紀に向けて―」租税法学会編『シャウプ勧告、五〇年の軌跡と課題』租税法研究第二八号、有斐閣、一五頁。
- (9) 井藤半弥著 (一九五五) 『再訂財政学概論』日本評論社、七九―九九頁参照。
- (10) 神野直彦著 (二〇〇七) 『財政学 (改訂版)』有斐閣、一六二―一六三頁。

## 6 おわりに

今回、主要な租税原則の公平性について、学説史的に考察してきた。スミスに代表される簡素なイギリス流の租税原則か、ワグナー―ノイマルクの社会全体を網羅した複雑なドイツ流を求めめるかなど、租税原則が体系化された国別の社会、経済状況や地理的、歴史的、文化的な諸要素が強く影響して体系化されることも確認された。

わが国の税制は、大化の改新の時期には唐の税制、明治維新时期にはヨーロッパ税制、その後明治初期から大正を通

じては、英、仏、独、米という西欧諸国の輸入時代となり、一九二〇年の税制改正（所得税の成立）はプロイセン型、第二次大戦後はアメリカ税制に強く影響を受けた。そこでは日本独自の租税原則が成立しにくい状況にあった。

わが国の特徴として、長い間封建社会の伝統を負わされ、「正直で働き者」、「自ら意志を表すというより、集団的な行動によって自分の意志を表明する」という日本人の気質がある。<sup>①</sup>税金も、個人の権利義務の行使として支払うのではなく、上（かみ）から与えられた「お上（かみ）の費用」をやむを得ず分担して納めるといふ納税意識の根柢となっている。

また、第二次大戦後わが国に導入されたシャウプ勧告が、所得の総合累進制など公平性を強調しその導入に力を入れたにも拘わらず、昭和二八年〜昭和三〇年前後に順次崩壊していったことは、公平性の原則を始め、当時の各租税原則が日本の現実社会と相容れない性格のものであったことを意味するかも知れない。これらの背景にはさらなる考察を必要とする。

現代の租税原則は、公には税制調査会の報告にも見られるように、公平・中立・簡素といった簡単なものを掲げながら、内容的にはドイツ財政学流の「大きな政府」観的、複雑多岐にわたる原則が支配している状況が伺える。その中には、租税原則間や租税体系の中にも矛盾を生じているものがある。

私たちは、その時代的な要請に応じた税体系を模索しつつ、国民の多くは不信感を抱きながら、時代の要請という名目（理由）とともに流されてきたような状況だと思われる。今後は、わが国税制における公平原則の内容について、明治の税制確立期以降の改革議論の中で、租税原則がどのように取り入れられ体系化されたか調査すること、そしてわが国独自の税制のあり方を考える論点（基礎原則）とすることなど課題が残される。

お互いに矛盾しない租税原則が、現実の租税制度として体系化され、その体系化された税制が、私たち国民にとって非常に分かりやすいものであり、国民にとって役立つものである時、本当の租税体系と租税構造の実現といえるだろう。

#### 参考文献

- ・池田浩太郎 (一九五六) 「わが国所得税の創設とその社会的諸条件」成城大学『経済研究』第六号
- ・池田浩太郎 (二〇〇九) 「租税原則論の二〇世紀―租税原則論の二大潮流(3)―」成城大学『経済研究』第一四七号
- ・石弘光著 (一九八三) 『財政理論』有斐閣
- ・井藤半弥著 (一九五五) 『財政学概論』日本評論社
- ・牛島正著 (一九七八) 『租税体系論』中央経済社
- ・牛島正著 (一九八四) 『社会的公正と所得課税』東洋経済新報社
- ・大川政三・池田浩太郎・佐藤博・小林威著 (一九九〇) 『財政学―現代財政の理論と政策―』春秋社
- ・貝塚啓明著 (一九九六) 『財政学 (第二版)』東京大学出版会
- ・金子宏 (二〇〇〇) 「シャウプ勧告の歴史的意義―二世紀に向けて―」租税法学会編『シャウプ勧告、五〇年の軌跡と課題』租税法研究第二八号、有斐閣
- ・木村元一著 (一九五八) 『財政学総論』春秋社
- ・佐藤進・宮島洋著 (一九八三) 『経済ゼミナル財政』東洋経済新報社
- ・佐藤進・伊東弘文著 (一九九四) 『入門租税論〈改訂版〉』三嶺書房
- ・島恭彦著 (一九六三) 『財政学概論』岩波書店
- ・島恭彦著 (二〇〇五) 『近世租税思想史 (オンデマンド版)』有斐閣

- ・ 神野直彦著(二〇〇七)『財政学(改訂版)』有斐閣
- ・ 津田内匠(一九六二)「J-J-Louis Grassin についての覚書き」一橋大学『経済研究』第一三卷第一号。
- ・ 高木勝一著(二〇〇七)『日本所得税発達史―所得税改革の発展と歴史―』ぎょうせい
- ・ 戸田正雄・増井健一訳(一九六二)『ケネー経済表』岩波書店
- ・ 林健久著(一九六五)『日本における租税国家の成立』東京大学出版会
- ・ 松野賢吾著(一九七九)『改訂財政学原理』千倉書房
- ・ 吉田克巳著(二〇一三)『イギリス重商主義とウィリアム・ペティ―近代的租税論の先駆―』八千代出版
- ・ 米田昇平(一九九八)「グラスランの経済思想―効用価値説と累進課税の原理―」下関市立大学『下関市立論集』第四一卷二号、一六五―一九一頁
- ・ Adam Smith *An Inquiry Into The Nature and causes of The Wealth of Nations*, Edited, with an introduction, notes marginal summary and an enlarged index by Edwin Cannan, 6 th edition, 2 vols., London, 1950. アダム・スミス著、大内兵衛・松川七郎訳(一九六九)『諸国民の富Ⅱ』岩波書店
- ・ John Stuart Mill, *Principles of Economy*, ed.w.j.Ashey, Longmans Green & Co., Ltd., London, 1921.p.804. ショーン・スチュアート・ミル著、戸田正雄訳(一九五〇)『経済学原理第五卷』春秋社
- ・ Richard Abel Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York and London, McGraw-Hill Book Company, Inc., 1959, pp.xiii+628. マスグレイブ著、木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳(一九六二)『マスグレイブ財政理論Ⅰ』有斐閣
- ・ R.A.Musgrave and P.B.Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, Inc., 1980 (third edition). マスグレイブ著、木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳(一九八三)『マスグレイブ財政学Ⅱ』有斐閣
- ・ Taylor, W.L.*Francis Hutcheson and David Hume as Predecessors of Adam Smith*.Durham, North Carolina: Duke University Press.1965. 山口正春・川又祐(二〇〇七)『ハチスン・ヒューム・スミス―経済学の源流―』三恵社

- ・ William Petty, *A Treaties of Taxes and Contributions*, London, 1662, in C.H.Hull, ed., *The Economic Writings of Sir William Petty*, vol.1, Cambridge, 1889. ペテイ著、大内兵衛・松川七郎訳（一九五二）『租税貢納論』岩波書店