

倫理的租税公正原則について

西 川 宏

- 一 序 論
- 二 公正原則の理論的根拠をめぐる諸問題
- 三 公正原則の政策的意図
- 四 租税政策の資本主義的発展
- 五 結 論

一 序 論

「租税の負担は公正という最高の要求に応ずるよう配分されねばならない。」^① 「租税制度における公正を実現することが現実的な租税政策の任務である。」^② これらウェ斯顿およびヨーロッパの租税の根拠ないしは租税政策の任務にかんする主張が端的にあらわしているように、租税論においては久しい間公正・正義といつた倫理がきわめて支配的であったことは人のよく知るところである。かの有名な価値判断論争のときは財政学の分野においては訪れず、いたずらに倫理なる非経済的な概念が無制限に最高の地位を占めてきたのである。いったい経済学においては方法論的転換を促す時期があつたにも拘らず、財政学においてはほとん

どこれにかんする議論が生じなかつたのはなぜであろうか。それが公経費や手数料の分野においては公正については語られず、ひとり租税の分野にかんしてのみこれがたえず主張されてきたのはなぜであろうか。その他さまざまの疑問が浮び上つてこよう。そして財政学においては正統派財政学にたいする批判から公正の問題に議論が集中され、現在では一般に租税における倫理的公正は勢力を弱めていく傾向にある。ヤンは倫理の相対性を強張し、種々の公正概念は同等の権利を主張できるから財政学上へのその適用は無効であることを示している。^③ しかしながらわれわれは、多くの学者が主張するにいたつた倫理的租税公正原則否定の傾向を確認するために、若干の角度からこの問題を整理してみると必要であろう。すなわち租税公正原則の理論的根拠をめぐる諸問題、租税公正原則の政策的意図(租税政策の資本主義的発展)、財政学的みたる租税公正原則など租税原則にかんする理論的、実証的問題を分析することにより、意識的又は無意識的に倫理的な租税原則の排除への傾向を強調することに努力したいと思つ。

① Weston, *Principles of Justice in Taxation*, 1930, p. 210.
但し本稿は井藤半蔵著「租税原則學説の構造と生成」再版、昭和一七年、五九八頁によく。

② K. T. von Eheberg, *Grundriß der Finanzwissenschaft*, 7. Auflage bearbeitet von F. Bosler, 1936, S. 86.

③ F. K. Mann, *Die Gerechtigkeit in der Besteuerung*: Festgabe für Georg von Schanz, ii, 1928, S. 193.

二 公正原則の理論的根拠をめぐる諸問題

われわれはこの節では、一応租税の配分における正義・平等といった倫理的公正の仮定のもとに議論を進めていき、たとえ倫理的公正が目標であるとしても実際にそれを行うことがまず不可能であるということを示したいと思う。

(一) 公経費および所得分配と租税負担

「租税は、与えられる特殊の利益に關係なく、すべての人々の共同利益において生ずる費用を支払うための、人から政府への強制的貢献である。」これはセリグマンの租税の定義であるが、われわれがこの定義を最初にかかげおくことは議論を始めるにあたりきわめて便利である。いうまでもなくこの定義の中の「特殊の利益に關係なく」という部分が問題となるからである。セリグマンはこの定義を次に「特殊の利益にほとんど關係なく」とい換えているが、これは若干の例外の余地を残すものであろう。これすなわち公経費の種類に關係するものであるし、又現代的意味においては所得分配の問題にかんするものである。これらの側面と租税負担の公正との関係を吟味しなければならない。

一般的に租税の倫理的公正は利益説の側からも能力説・犠牲説の側からも主張されている。しかしながら、スマスの租税配分にかんする利益説はきわめて單純である。

(注) スマスの時代から考へると、かれの実際の意図は國家の保護利益に比例した課税である。もとより、かれの租税配分にかんする主張が利益説によるものか、能力説によるものか

にかんしては議論が存するが、いずれにせよ、収入に比例した課税が平等である、と考えていたのである。とはいえたしかに「利益に比例して」とも「能力に比例して」とも「収入に比例して」ともうけとれる。かれは収入が利益の尺度であり、又能力の指標である、と考えたのであらうが、利益、能力および収入はかならずしも一致しない（スマス自身それを認めている個所がある）。ことから考えると、単純な、あいまいな主張ではある。

又リンクダールは租税配分原則にかんして利益説を主張しながらも利益原則の実行に給付能力原則を用いる。これは實際は給付能力説を主張したことになる。又個人主義的国家觀の持主であったザックスが租税配分原則にかんして利益説をとるべきところを均等量犠牲説をとったことも周知のとおりである。かかる観察から實際上は公正な租税配分にかんする利益説の適用は困難であるとみてよからう。そこでわれわれの本節での説明は能力説・犠牲説を中心として進めていくことにしよう。

さて、一つの租税がただ累進税であるという理由からだけでは、それが社会政策的の要求によるものであるか、又は単に給付能力に応じたもの（純財政的租税）にすぎないかを知ることはできない。通常ワグナーは犠牲説（その内容は給付能力）に属するけれども、「租税は社会政策的意義においては、純財政的意義におけると同時に、又は単独に、既存の法的、經濟的秩序にもとづいて生ずる国民所得、財産の個人間の分配に、又ときにはその使用にまで干渉してこれを規制し変更する目的に役立つ賦課又は公課であ

る。^(③)」とのかの主張から、われわれは強力な社会政策的目的をもつた租税をみいだすことができる。いうまでもなくワグナーはここにおいて実質所得の再分配をめざしている。これにたいして、たとえばアモンの課税原理は、「租税固有の実質的本質をなすところの、国家のためにする収入獲得の目的が、流通経済の過程より生ずる所得の分配において、国民経済の全体収益にたいする納税者の比例的参与において、なんらの変化が生ずることなくして達成しえられる租税」なる理想的租税（純財政的租税、本質上完全な租税）より演繹されるのであり、すなわち私経済における所得の分配関係を変化せしめずして、国家のために収入を獲得するにある。一見この説は「夜警国家」的観念を有するように思われるが、所得を名目所得や実質所得において考えず、財の消費により生ずる享楽量としての所得の概念を規定し、享楽所得と名目所得との関係から累進税を主張するのであるから、実質所得の分配関係には変更を加えるものである。

又社会改良あるいは社会政策的立法の必要は認めながら課税を社会政策的手段とすることに反対したミルはいう。「課税の平等は、政治学の原理としては、犠牲の平等をいう。その意味は、政府の経費にたいする各人の貢献を配賦するについて、各人がこの支払の割当による不便を感じること、他の各人が、その割当により経験するものよりも、大又は小であってはならないを、いうのである。」^(④)と。

ところで課税を社会政策目的の手段として使用するワグナーは

さておき、ミルやアモンの主張は、この節でわれわれが取扱う問題にたいしてある示唆を与えてくれるものである。アモンは累進税を主張し、ミルは相続税を除いては累進税に反対するが、ともに課税にかんしては所得分配にたいして中立的な租税を主張する^(⑤)と解してよい。なんらかの意味においていわゆる Leave-them-as-you-find-them 原則に従うものである。問題はかれらが租税の配分を公経費、所得分配と結びつけない、というところに存在する。各人が平等な犠牲を払うべき公正なる所得分配がある、といふ出発点がそもそも恣意的である。もちろんわれわれは、課税は社会政策など特殊の目的のために所得分配に介入すべきものである、とは考へないが、資本主義の変化において出没した、又出没するかも知れない歴史的現実としての経済体制をそのまま公正なものとして侵すべからず、とも考へない。これはある時期に通用した思想を普遍妥当性を有するものと誤解した結果にほかならぬ。公正でないものを公正なものとして、租税を配分してみても現実的意義はおそらくないであろう。しかしながらこの節の目的は所得分配を公正なものと認めて、租税配分の実行にかんする可能性を吟味することであるから、所得分配が公正であろうがなうがいずれでもよい。問題は公正な租税配分の実行可能性である。これをこの節の(三)で取扱うこととする。

各人が平等な犠牲を払うべき公正な所得分配は存せずとすれば、とうぜん租税配分にあたって経費、所得分配を考慮にいれなければならなくなるであろう。公経費の考慮は松野博士において

は「直接に所得形成的な経費」と「直接には所得非形成的な経費」との区分にその重要性がみいだされる。

(注) 「原則としてすべての経費は所得分配の転位と関連がある。所得非形成的経費は、遺外使臣・防衛・一般行政など通常個人的需要には関係なく、従つて実質的な所得分配の計算に際して直接考慮すべき給付をもたらさないもの、いわば本来の所得分配の行われるに必要な制度的な領域を創造するものであつて、労働力や資本にたいする国家の需要によつて、労働市場や金融市場において行う活動により、所得分配に影響を与える。しかしながら実際に意義のあるのは直接的に所得形成的経費である。かかる公経費は納税者の享受する利益に従つて徵収せられないところの租税にそつて支弁せらるるかぎり、「所得既位的な経費」とよんでもさしつかえないのである。」⁽⁶⁾

つまり公経費を考慮せずに租税配分を行おうとする方法は「直接的には所得非形成的経費」の部分のみに着眼するものである。しかしながら、直接に所得形成的経費は教育機関・衛生設備・住宅建設などにより需要の充足をひきつけたり（それらがなかつたならば個人が要したはずの消費をしなくてすむ）、又たゞとえ交換関により私経済の費用を減少せしめることによって（これらはある意味では所得の増加である）、納税者の犠牲に影響を及ぼすことを忘れてはならない。この節において今われわれは個人間の犠牲の平等を問題にしているのであるから、個人の効用の喪失又は苦痛において所得形成的経費による費用節減又は所得増加を考慮せねばならないことは自明である。苦痛の増加のみを重視し

苦痛の減少を無視した犠牲の平等は眞の個人的平等ではない。このことは国家の経費が個人の効用を基準として支出される、といふことではない。あくまでも個人の眞の犠牲（効用の喪失）を知ることとするかぎり、個人中心に觀察せねばならない、ということを意味するだけである。ところで個人犠牲の総合たる租税負担全体がいかなる程度であるかをわれわれが知ろうとするのであれば、理論的には、松野博士および博士が指摘するヴェリンデルのごとく、経費より所得形成的経費を控除すればよい。すなはち国民経済からそれだけの生産力が奪取される。ところが個人間への配分の場合は、そう簡単にはいかない。なぜなら多くの場合所得転位（形成）の測定は困難であるからである。もし所得形成的経費による個人的利害が名目所得の増加又は貨幣費用の減少にあらわれるならば、租税負担にかかる平等な犠牲においてこれを斟酌することも可能であろう。ところが所得形成的経費による個人の利用が貨幣の媒介なく生ずることがしばしば存するのであって、この場合においては利用の程度はいかほどであるかを知りえないし、したがつて他の利用に加算することもできない。普通犠牲説においては家族の人数や所得の獲得方法などが斟酌されるけれども、犠牲を柔げる（又は、相殺する）所得形成的経費の側面をもさらに研究する必要があるのであるのではなかろうか。いずれにせよ、以上の観察から所得形成的経費により個人が實際に享受する効用の測定は困難であり、したがつて個人の犠牲を相殺する程度を知りえないという理由で、各個人の効用の喪失における公正を達成すること

はほんの不可能である。じつにそれが明かにいたた。公正の問題を個人的観点から處理しようとする主張の誤りであるといふ痛感するしかじだ。

- (1) E. R. A. Seligman, Essays in Taxation, 10th Ed., 1925, p. 432. 題し本編は P. E. Taylor, The Economics of Public Finance Revised Ed., 1953, p. 238.
- (2) 井藤半蔵著「再記 政治學論」昭和三十一年、日本文庫。
- (3) A. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., 1890, S. 210.
- (4) A. Amann, Zur Frage der Steuerlichen Lastenverteilung: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 123, B., III. F., 68. B., SS. 171-172.
- (5) J. S. Mill, Principles of Political Economy, Ashley's Ed., p. 804. 題し本編は井藤半蔵著「租税原則學說の概要と生長」再版、昭和十七年、四九〇頁。
- (6) 同じ平等犠牲説でもアモンの説は均等比例犠牲説であるが、ミルの説は均量犠牲説か均等比例犠牲説が明瞭ではない。
- (7) たとえば最小犠牲説は経済的合理性にしたがって課税するのであるが、この場合、特殊の政策目的を遂行はせずとも実質所得分配に変更を加えたことになる。
- (8) 松野賢吾著「財政政策の基礎」一九五八年、一二三〇頁、一五四頁。

- 〔1〕 租税組織全体における給付能力に応じた課税の必要とその可能性
- 一般に倫理的な租税公正は、所得が増加すれば限界効用は遞減する、ふつうのむかへ、犠牲の平等（主として均量犠牲説と均

等比例犠牲説）を達成するためには累進税を実施せねばならない、じつうぐあいに説明されるが、これは直接税主として所得税に一定の条件のもとに適用されるべきで、又実際上は大きい比重ももて適用されてきた。しかしながら租税には間接税も大きな比重を占めてくる、ところどもさわめて素朴に認められる。所得税中心の考え方においては消費税や収益税は、所得税だけで不完全にしか捕捉できない給付能力となるべくもれなく補完するためには用いられる、といわれるけれども、間接税ことに必需品消費税は、一般に認められるごとく、逆進的であつて、公正な租税の配分といつて観点からみれば、思ふもよばぬものである。普通所得税は負担の公正を達成することができるが、消費税においては負担は不公平であるむがれど、しかしながらこの意味においては消費課税といえども論理上はヴィルケンの提案する租税印紙による直接消費税制度におけるごとく、負担公正の要求に比較的合致する方法において税率を分化しえる可能性も存するのである。

（注）ヴィルケンの提唱においては、消費者は商品の購入に際して、たとえ買入れて多く印紙を売主に渡し、売主がそれを微税官府に提供して印紙は消印破棄せられる。さらに個人の商品にたいしてはその需要緊急性の程度にしたがつて差別ある税率を定める。すなわち需要度が日常用の食糧、衣服、住宅などから遠ざかるにつれて税率が高められる。かくして所得税とはことなる方法によつて家族状態なども考慮し得る、所得税と同様課税の公正が達せられる、といふわけである。⁽³⁾

ヴィルケンのこの提唱は論理上種々の長所を有するが、その実

行がきかぬめて困難である。たとえば同じ粉でもパン粉と上等菓子に使はる粉とは税率に差を設ければならないし、又パン粉でも自家用消費としての購入と原料としての購入との区別せねばならぬ。これまた不可能とも言えるのである。やむにすべての商品を網羅する税率表の作成、新商品にたいする迅速なる税率の決定はこれまた容易ではない。その上に商品購入のために一々ひとなれる印紙を必要とする消費者の苦痛を考えると、ヴィルケンの論理上は優れた直接消費課税方法も実施にはいままだ少し遠いといふことになる。

今仮に消費税が個人間に公正に配分されたとしても、なお収益税や売上高課税などの公私混じりの取り扱いの多い問題が残っている。又国税と地方税、連邦税と州税と地方税(米国)の関係も考慮せねばならない。もつするに租税配分において平等がねらわれるべきであるならば、それは一つの租税(たとえば所得税)のみの平等な配分ではなくて、租税組織全体をつうじての個人の犠牲の平等でなければならない。又現在行われている消費課税においては、租税の転嫁過程や代替過程について論議せねばならないし、レクテンヴァルトはこの上にあくに課税後直接にか、又は転嫁過程を通して間接的に生ずる所得作用を重視している。すなわち消費、貯蓄、投資、労働供給などに与える影響である。租税のかかる作用をおもえば、全租税組織における租税の個人間への平等なる配分は行いうべくもない。

(1) 仮定する数字の変更により比例税や逆進税になることなか

るしては、井藤半蔵著「租税原則学説の構造と生成」再版、昭和一七年、第九章参照。

本節(1)に示す諸条件が存在するにあらかじめ意味する。

(2) F. Wirkens, Die Besteuerung der Einkommens- und kapitalverwendung, Neue Methoden zur Vermeidung wirtschaftswidriger Steuerwirkungen; Finanzarchiv N.F., B. 3, H. 4, SS. 612-618. 但し本稿は松野賢吾著「経済政策的租税の原理」昭和二七年、三五八-三六〇頁による。

(3) 松野賢吾、前掲書三六〇頁。

(4) H. C. Recktenwald, Entzugseffekte der Besteuerung—Systematik der einzel-, zweig- und gesamtwirtschaftlichen Steuerwirkungen—; Finanzarchiv N.F., B. 18, H. 1.

III. 税率効用曲線の述懐

われわれは(1)において公経費を考慮して平等な租税配分が可能であるかどうかを観察した。このさい直接には所得非形式的な部分にかんしては平等な配分が行われると仮定したことになる。又(2)においてはある租税たとえば所得税において平等な配分は比較的実行しやすいことを述べた。しかしながらそれらのものはここに述べる一定の条件が許すかぎりにおいて正当だある。すなわち限界効用曲線の性質がこれら分析における大黒柱を形成するものであって、これにかんする仮定が現実性を有しないならば、T、Iの分析は誤った仮定の上に立脚したことになる。そこで今や限界効用曲線の吟味がとりわけ重要である。スマスの時代においては、理論的にみて限界効用曲線の法則は発見されていなかつたゆえ、「能力に応じて」は「収入に応じて」になつたとも考へら

れる。^① 限界効用曲線による説明がきわだったのはワグナーの時代から第一次世界大戦前までといえる。なかでもザックス、ボック、コーベン・スツアルト、ショーンハイマーなどの有名なことは周知のとおりである。^②かれらは学説にこそ相違あれ、限界効用曲線の性質について都合のよい仮定により分析を進めたからこそ、それぞれ累進税の主張において一応の成功をおさめた、ということができる。そこでわれわれは限界効用曲線にかんする種々の仮定の妥当性を妨げる要因が存しないかどうか、を考察する必要がある。租税犠牲の平等な配分にかんしては貨幣所得の限界効用が問題である。

まず一般に、所得が増加するにつれて貨幣の限界効用は遞減する、といわれる。この見解を主張するために普通次の三つの理由が与えられている。

- (1) 裕福な人は貨幣について注意深くなりがちである。
- (2) 人が裕福であればあるほど、かれをして一定量以上の仕事をさせるのに要する支払は高い。
- (3) 最も緊急的な需要がまずみたされ、それから富むにつれて緊急度の小さい需要がみたされる。

(1)にたいしてチャップマンは、「貨幣はもはや富者の支出にかんする者慮における計算単位ではなくなる、「時」はきわめて価値あるものであつて、貨幣を僥幸する方法を工夫することにすこざることはできない。」といふことを指摘する。すなわち貧者と富者とを比較しようとしても、一方において無視されるような額を標準的単位と考えることはできない、といふ。

大きな富は余暇の高価なことを意味するから、(2)においてかれは、追加的な仕事には大きな絶対的な犠牲が生ずる、と答える。又富が嫁得による場合は、自己を安価に提供することなどできるものではないし、あるいは報酬のすくない仕事についやされる時間は、高い報酬のもとで稼得する能力を減少するかも知れない、ということをも指摘する。

(3)の議論を否定するためには、チャップマンは一つの例を用いている。

「わたくしが一年に二〇〇ポンドを持っているときには、わたくしは本当のチッパンダールの椅子よりも、それを模倣したもの六個（六個で本物一個と価格は同じ）を買うという單なる事実は、年二〇〇ポンドのときには、わたくしは本物の椅子よりも六個の模倣を好む、ということを証明している。しかしながらそれは、わたくしが大きい所得を持っており、高価な椅子を買ひ、そうして新しい所得条件のもとにおける快樂と旧条件のもとにおける六個のやすい椅子の快樂とを比較して、旧条件のときの快樂のほうがより大であった、といふことを証明しはしない。」

チャップマンのかかる分析からだけでも、われわれは限界効用はすくなくとも單調に遞減し続けるのではない、ということを知りえる。貨幣所得の限界効用の遞減の現実性に疑問をなげかける他の議論の一つとして、E・D・フェイガンも認めるごとく、最近主として権力的消費ならびに表示消費とよばれる現象があげられる。かかる消費の増加から獲得される満足が右下りの曲線をえぐこと信することは不合理であるように思える。一般に同一の財の

消費の場合においては、限界効用遞減の原理がはたらく、ということは認められているが、貨幣所得が限界効用遞減の法則にしたがうかどうかはきわめて疑わしいのである。^(①)

その他フェイガンは、平等犠牲のために一般に累進税を主張する犠牲説の基礎となる貨幣の限界効用曲線にかんする次の諸仮定に検討を加えていく。^(②)

Ⓐ 所得が増加するにつれて、個人の感受性における変化はない。

Ⓑ 所得の限界効用遞減と所得の増加との関係を示す曲線が、所得の限界効用遞増と課税の結果生ずる所得の減少との間に関係をもたらす。

Ⓒ 所得の限界効用遞減をあらわす曲線はことごとくの納税者にたいして同じ位置と形とを持っていて。

チャップマンはいう。「所得が少し増加しただけで生活の快楽があきらかに所得の増加とはまったく不均合に増加することはありえる。このことは所得への追加がただ効用の遞減の追加をもたらすということからは満足に説明されることはできない。」このことはチャップマンが種々の所得水準に関連を有する長期の効用を考えていることを示している。これフェイガンではⒶの仮定の否定を意味するものである。すなわち所得の増加過程における個人の感受性の変化も限界効用の單調な遞減を妨げる。

所得の変化を考慮にいれないでも、Ⓐの仮定の否定はⒷの仮定の否定へと導くが、Ⓑの仮定の否定のためにはその他累進課税あ

るいは逆進課税のもとに生ずる相対的な経済的、社会的地位の変化も考えられるであろう。

又人がことなればその性質や養成がことなるということを考えれば、Ⓒの仮定の現実的でないことはあきらかである。別々の人々の満足を比較することができないから、犠牲説の提唱者がこの仮定を用いたまでにすぎない。

今かりに限界効用曲線が単調に右下りであるとしても、均等量犠牲説においては、周知のごとく、それが直角双曲線よりも傾斜をもつ、という仮定がなければ累進税には導かない。

われわれはもちろん以上のチャップマンやフェイガンの主張がそのまま正当であるとは考えないし、又これらにかんして多くの反論もある。しかしながらかれらの主張は人々をして、限界効用曲線の形が一般に認められるとき都合のよいものであるかどうか、ということを慎重に考えさせるのに充分であるし、実際価値ある多くの示唆を含んでいる。

かくしてわれわれは、以上のごとき限界効用曲線の性質から、なんらかの意味における犠牲の平等を達成することがきわめて困難いなど不可能である、ということを確認した。(丁)において所得形成的経費による所得の増加、費用の減少が貨幣量にあらわれる場合の犠牲軽減にかんする陳述も、(丁)において所得税における倫理的公正の実現は比較的容易であるという陳述も、限界効用曲線にかんする分析が都合のよいものではないということがあきらかになつたからには、もはや発言をひかえなければならない

ねえ。

- (1) P. E. Taylor, *The Economics of Public Finance, Revised Ed.*, 1953, p. 251.
- (2) 井藤半蔵著「租税原理学説の歴史と出版」再版、昭和十七年、第九章。
- (3) S. J. Chapman, *The Utility of Income and Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, pp. 9-10.
- (4) E. D. Fagan, *Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, p. 23.
- (5) ハーマンは種々の犠牲説に共通しておいたわる謬いた仮定をもとに若干指摘しているけれども、限界効用曲線の性質は直接関係がないため省略する。
- (6) S. J. Chapman, *The Utility of Income and Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, p. 8.

〔註〕
年、第九章。

(1) P. E. Taylor, *The Economics of Public Finance, Revised Ed.*, 1953, p. 251.

(2) 井藤半蔵著「租税原理学説の歴史と出版」再版、昭和十七年、第九章。

(3) S. J. Chapman, *The Utility of Income and Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, pp. 9-10.

(4) E. D. Fagan, *Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, p. 23.

(5) ハーマンは種々の犠牲説に共通しておいたわる謬いた仮定をもとに若干指摘しているけれども、限界効用曲線の性質は直接関係がないため省略する。

(6) S. J. Chapman, *The Utility of Income and Progressive Taxation; Readings in the Economics of Taxation*, edited by R. A. Musgrave and C. S. Shoup, 1959, p. 8.

III 収支原則の政策的意義

—租税政策の資本主義的発展—

われわれは前節において租税の倫理的公正を一応認容した上で、それが実行可能かどうかを検討した。〔1〕〔2〕おもひの分析により結果は倫理的公正の実現の可能性にたいして悪い方面に傾いた。それにもかかわらず倫理的公正原則がその内容を変化せつゝある、つねに前面に押しだされてきたのはなぜであるか。租税配分における平等をかく重要視する理由が存するのであれば

か。われわれは、公正課税原則を資本主義の歴史のながれに沿って考慮してみるとときどき、ふやかなそれにたいする解答を考えやねねてみよう。

〔註〕初期資本主義におけるペティの租税原則における公正概念をながめてみよう。

「國民は公共の安寧に沿する割合と利益とに応じて公共の経費に寄与しなければならぬといふことは、一般に万人の認めるところである。」ペティはこたるところに、「租税は平等でなければならぬ」という思想をおひねりつづるが、この章句は平等原則に合致する租税の配分原則として利益原則を主張したものである。一方人頭税にたいする批判からかれは、平等のためにには租税は各人の能力に応じて課せらるべきだなどと説いている。そこでかれは「國民の財産あるいは富に応じて」なる一句により利益原則と能力原則との調和をしている。かれにおいてはこの場合の富は現実的富(現実消費量)である。かくして能力に応じた課税すなわち富に応じた課税は消費(現実的富)に比例する課税であり、これが利益に応じた課税となるのである。されゆえ消費税は公正な課税方法である、といいたかったのである。

問題はペティをしてかく考えさせたものは何であったか、ということである。微税率の大小、強制性の意識の有無など課税技術上の問題および租税抵抗したがつて税収の多少の問題にかんして、消費税は当時の社会経済状態においては優れた長所をもつてゐるところことが認められていたゆえ、富に比例する税=公正な租税

という理由づけにより推奨された、ということもあるが、ペティの消費税推奨の他の重要な理由は、当時の社会経済状態が何を要求していたか、ということを考察してみると一目瞭然である。

いうまでもなくペティの時代は資本主義生成期であり、資本的経営者の利益を増進することが必要であった。このためには貧民大衆の税負担増加、必需品消費税の賦課により、直接的には租税負担を貧民労働者に移転し、間接的には従順・勤勉な賃金労働者を資本家に供給しなければならなかつたのである。⁽³⁾かくして公正な租税は経済政策目的遂行のために都合のよいように理論づけられた、ということができる。

それから約百年を経たスマスの時代は「レッセフェール」、「夜警国家」の時代としてふかくわれわれに親まれている。今や国家はなすべきことをなしあえ、資本主義の完成期を目前にみて、できるかぎりその活動、干渉を縮少せなければならなかつた。すなわち国家活動は国防、治安、特定の土木工事および公共施設の建設にかぎられており、租税政策を通して国民所得の分配過程に干渉するなど市場再生産過程を攪乱し、生産力を阻害するものではあつた。この経済状態にスマスの租税平等の原則をやらしわせめてみるとことが重要である。スマスは収入に比例した税を平等であるとみなした。かれが収入を媒介として利益に比例した課税と能力に応じた課税とはペティの場合における消費税とよく似ている。それはともあれ、収入に比例した税は完成期の資本主義が要求するものすなわち市場再生産過程を攪乱しないも

のであり、これが平等な課税の奥にひそむ眞の内容であったのである。

やがて時は過ぎて十九世紀の末葉にいたるや貧富の差が激しくなり、資本の集中、労資の対立が激化してきた。軍事費、公債費、社会政策費を中心には経費が絶対的にも、又国民経済と比較して相対的にも増加の一途を辿つた。かくして必要な税収を獲得するためには、所得税に累進なる原理が導入された。社会主義勢力が拾頭しつつあった時代に必要品消費税により労働者の反感をかうことはできなかつた。ここにあらわれたのがワグナーの租税原則である。かれは純財政的租税とともに社会政策的租税をきわめて重視した。すなわちかれにおける公正原則は、かれの普遍主義的国家觀に由来する国家目的から誘導される貴裕階級から労働階級への所得の再分配をねらう社会的租税政策の基礎をなすものである。給付能力は所得増加の比例以上にたかまるから、給付能力に比例した課税は累進課税でなければならなかつた。しかしながらワグナーにおいては、租税負担の公正な配分としての累進課税による実質所得の再分配を通して労働者を保護することは決して究極の目的ではなかつた。資本主義の恒久的な維持、発展をねがう国家としては、労働者階級が社会主義勢力にくみすることを防止し、かれらを永続的に資本主義経済社会の構造的・機構的苦惱の扱い手として温存することがとりわけ必要であつた。いわゆる「鉛の政策」の原理としての租税公正原則をわれわれはみいだすことができるるのである。

以上われわれはペティ、スマスおよびワグナーの租税公正原則が資本主義繁栄のための経済政策をばかす理論的細工であるにすぎない、ということをあきらかにした。より適切な理論だけが可能ならばとくにこれが使用される必要はなかつたであるうし、又都合が悪ければ用いられないであるう。このことはのちのハンセンの租税政策などと比較してみればよくわかる。すなわちわれわれはハンセンの租税政策においては租税公正の原則をみいだすことはできない。租税を個人間になんらかの意味で平等に配分することによつては景気安定と完全産業という資本主義的目的は達成されないのである。

かくして平等ないし公正な課税は資本主義発展に奉仕するかわりにおこして主張されたものであり、「倫理的公正」はいわば「資本主義的公正」を意味するものであつた。

この倫理的公正をあらわす平等犠牲が資本主義社会の維持、発展に支配されることとは、租税配分にかんする他の基準である最小犠牲(個人犠牲の総和)の効果との比較においてよく理解られる。ペルヤマン⁽⁵⁾は平等犠牲が最小犠牲であることを示した。しながらこの人は所得が各個人間に平等に分配せらるべきか否のみ系争するところがあつたのである。それでは租税配分の基準として平等犠牲と最小犠牲とばいづれが適切であらうか。国家給付により各人の享ける利益を個別的に測定できないといふことは各人が平等の利益を享けたことを意味するにほだらないなし。全く平等犠牲によつて租税を配分すべき理由はかなへやしも存しない。

い。経費は国民全体の利益のために使用されるのであるから、租税も国民全体の犠牲を最小にするものが合理的である。しかしながら所得・財産の分配が不平等な場合、国民全体に最小犠牲を生ぜしめる租税負担配分方法は大所得者、大財産所有者にのみ租税負担を集中することになり、その結果資本の蓄積を妨害し、又国内投資を減少せしめ、有効需要を減少せしめ、かくて国民经济を衰退の窮地へ追いやるに至るからである。ここにも、くりかえし述べたように、平等犠牲なる倫理的公正は資本主義の組織に適応するものであつた。

- (1) W. Petty, *A Treatise of Taxes and Contributions* 1662.
但し本稿は井手文雄著 新版増訂「古典学派の財政論」昭和二十九年、一一一頁に據る。
- (2) ペティの租税配分原則において利益原則と能力原則とが存するといおびその二原則がかならずしも一致するものではない、とこうことスマスの場合と同じであるが、それを媒介する富の概念がことなるのである。
- (3) 大川政三「租税原則」近代財政講座・第一巻・現代の財政 講論一五八一五九頁。
- (4) A. H. Hansen, *Economic Policy and Full Employment, 1947*, 第二章 Fiscal Policy and Business Cycles, 1941. が参考。
- (5) J. S. Mill, *Principles of Political Economy with Some of their application to Social Philosophy*, edited by Ashley, 1921, p. 804.
- (6) F. K. Mann, *Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung*; *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, 124.

B., III. F., 69.B., 1926. SS 36-37.

(7) 高木寿一著、現代財政学総論、昭和二十六年、一八八頁。

四 財政学的にみた租税公正原則

われわれは前節および前々節において、租税の倫理的公正はその実行がほとんど不可能であるにもかかわらず、人々に経済政策を合理的なものとみせかけるために主張されたむりやりの理論的網口であるにすぎない、といふことをあきらかにした。井手博士においてはこれは租税技術原則として生産原則の支配下にある。⁽¹⁾ ひいてはこれは租税技術原則として生産原則の支配下にある。⁽²⁾ ひいから一見資本主義経済社会の維持、發展に奉仕する租税が財政政策における公正な租税である、と考えられる。しかしながらこの考え方は正しくない。なぜなら資本主義経済社会の維持、發展にたいして公正でないような政策はなしひとつとられないからである。財政政策のみならず、貨幣政策、金融政策その他すべての経済政策はこの制約をうけている。それゆえに倫理的公正又はその眞の内容である資本主義的公正は租税政策ないし財政政策個有の公正ではない。各政策にはそれぞれ個有の目的があり、それにたいして公正な手段があるはずである。かかる意味においてわれわれは租税論個有の意味における公正原則を指摘することにより、租税論的には不公正な倫理的公正原則をこの分野から駆逐したい。

さて租税といえば人はただちに、それは財政学、財政政策の問題である、と考えがちである。しかしながら経済社会におけるす

べての現象は有機的にからみあつており、それはいかなる方面からも研究することができる。今タバコにたいする高率の輸入税がいかなる政策分野に属するかにかんして松崎博士の用いる例を紹介しておこう。

Ⓐ 國家に貨幣手段を提供(財政政策)

Ⓑ タバコの輸入を抑制(貿易政策)

Ⓒ 國内タバコの耕作と生産有利(産業政策)

Ⓓ タバコの消費を抑制(保健政策)

Ⓔ 労働機会増加→國民の栄養摂取量増大(人口政策)

Ⓕ 國内の資本投下量増大(資本政策)

この輸入税はその他種々の政策に関連を有するものである。この一概にはいかなる政策であるかを決定するとはできない。じつは判定をくだすものは政治家の意志であつて、財政政策といえば、政治家が財政的な活動に影響を及ぼすことを目的とするような政策である。タバコ輸入税によつて政治家が國内の資本投下量の増大を企図すれば、それと関連した種々の現象にも変化を生ずるであろうが、とにかくその政策は資本政策といつべきである。

ところで資本主義経済社会においては、國家は無産国家である。それゆえに国家がその任務を遂行していくためにはどうしても必要な貨幣手段を調達せねばならない。すなわち資本主義国家の経済は被給養経済(又は從屬經濟)である。われわれは財政学より経費面、支出面を強く除外しようとは思わないけれども、すべくなくとも租税にかんしては、国家の任務遂行にとって必要な手段

の調達という目的を達成しようとする政治活動が財政政策である。

かかる考え方には論理的に副目的は存在しない。たとえば租税によって所得の再分配そのものを変更しなうとすれば、それは社会政策である。われわれは財政租税でない租税すなわち規制租税の意義は充分認められるけれども、それは純粹な意味で財政学で取扱う租税ではないことこのとを強調したい。財政学で取扱う租税は財政学的に公正でなければならない。すなわちそれは国家の任務遂行にとって必要な手段の調達と関連して公正でなければならない。この中には「租税はその源泉である所得・財産を可及的に顧慮するのみならず、⁽¹⁾ まさに生産性の増進、所得の増大、資本の構成を促進して税源の増加をはかるべし」というものが含まれる。これは形式上最小犠牲説に属する。しかしながら、最小犠牲説として個人の犠牲を問題にしており、しかも先述した所得形式的経費の分析から個人の犠牲を最小にすることはほとんど不可能であるから、又経費の対象との比較から、内容上は社会的犠牲の最小でなければならない。この場合それは普遍的には主として長期にわたる国民経済の発展、生産物の増加を中心として客観的に価値ある政策が樹立されるべきことを意味する。かかる考慮を通じて租税が配分されていくべきならば、その租税は財政政策的に公正な租税原則にしたがって負担されたことにならぬのである。

- (1) 井手文雄著「近代財政学」(昭和三一年)を通じての考え方。
 (2) 松野賢吾著「財政政策の基礎」昭和三四年、III-1-III-11頁。
 (3) Paul Heidrich, Die Lehre von der obersten Steuerprinzipien; Ein Beitrag zur Theorie der öffentlichen Wirtschaft,

1929, SS. 7-10.

(4) F. K. Mann, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 124. B., III. F., 69. B., 1926, S. 36.

H 結 論

われわれの議論の目的は倫理的租税公正原則の内外に存する諸分析の吟味、整理を通して、その驅逐への傾向を再確認することであつた。今やこのことは容易になしがれられたと應ずる。すなわち内的には倫理的公正はその実行性において表しく、外的にはそれは國民經濟の資本主義的發展なる内容の表面にあらわれた理論的じつけであり、それとは別に租税政策における眞に公正な租税の配分が存することを指摘することがだきた。かくして「租税は各個人に平等な犠牲を生ずるよう配分されるべきである」とか、「各人は能力に応じて租税を負担すべし」といった租税の倫理的公正原則は租税政策における基準又は目標としてはなんの地位を占めるかの如はばなら、いふべんとが証明されたのである。