

# 租税原則における公平性

## — 重商主義期からわが国税制の創成期まで —

### Equality on Doctrines concerning Principles of Taxation

藪 下 武 司\*  
Takeshi YABUSHITA

抄録：租税原則の中で、重要な原則といわれるのが公平の原則である。本稿では、租税原則における公平性の基準について主要な学説をもとに考察する。公平性の原則は、その国の歴史的・文化的要因の影響を受け体系化されてきた。重商主義、古典派の比例税、歴史学派の累進税、そして現代の所得再分配原則へと公平の概念も変化してきた。わが国では明治維新以降、西欧諸国の思想が随時採り入れられ、最初はプロイセン型の税体系が1887年に形成された。その後、第二次大戦を経て、アメリカ型のシャウプ勧告が導入され、これらをもとにわが国独自の租税原則論が展開されてきたと考えられる。

キーワード：租税原則、公平性、比例税、累進税

## 1 序論

租税原則論とは、諸租税のいかなるあり方が、為政者ないし国民にとって最も適切であるかの諸基準について、これを学問的に検討するものであると解されている。

そして重商主義の時代から現代の税制に至るまで、課税に関する根本的な原則を表し、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する「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する「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っ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」との基準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とされる累進制の考え方について学説史的に考察する。また諸外国の原則が、わが国初期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。

#### [注]

(1) 租税応益説は、17、18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った。また租税応能説は、19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(1963)『財政学概論』82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いうる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（1959）『マスグレイブ財政理論Ⅰ』有斐閣、288-289頁参照）。

(3) 牛島正著(1978)『租税体系論』23頁参照。

## 2 古典派以前の租税思想

### 2.1 トーマス・マン、ジャン・ボダン、クロック

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、当時のマーカンティリズム (Mercantilism) の理論家は、租税を以て直ちに「国民の負担」であるとは考えなかった。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ー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った」と伝えられている。大内は、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>。

さらに彼等は、「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、國民の勤勉が増す」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6巻第2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7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、自然法的な国家観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。ユスティ (J.G.v.Jusuti) は、租税及び貢納の第2原則で「公課は完全な平等と公正な比例をもって課されなければならない。それゆえ臣民各自がその財産に比例して、国家支出のために貢献すること」を挙げた。この場合、当然比例税率が要請されるが、累進税率までを考えているのではないとされる<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.Sonnenfels)、ロット (W.Lotz)、ベンサム (J.Bentham)、スチュアート (J.D.Steuart) によっ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、結果として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.Rusoeu) は、社会の利益は結局において富者に歸し、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>。

## 2.2 ウィリアム・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、国家から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ないという考えを表明している。ペティの『租税貢納論』第3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>、と言っている。また、同書第7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、子どもたちが多い親ほど最も多く支払わねばならぬ。言いかえれば、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>、と述べている。

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」と述べる<sup>(7)</sup>。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奨する。かれは、消費税が自然的正義にかなない、被課税者をしてより一層勤勉ならしめ、國民の富の増加と税収の増大する最適な課税方法であるといった<sup>(8)</sup>。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>。

## 2.3 フランソワ・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)、ボアギュベール (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。その経済表では「主権者および國民は、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榮えしめ、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>。「租税は國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=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

に対する公平負担を要求している<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。

## 2.4 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 Graslin) である。まず彼は、税は国家から得る保護という公共的用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という<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論であった。

しかし彼は、累進課税は富者にとっ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った」と考えられる。彼が推奨する消費税は、生活に絶対的に必要なものには課税されず、それ以外のものについては、必要性の度合いが希薄になる程度によって税率が高くなる累進的な消費税である<sup>(16)</sup>。

## 2.5 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考えられている<sup>(17)</sup>。ハチスンの『道徳哲学体系』は、スミスの『道徳情操論』の直接の先導であっただけでなく、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って、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。

この引用によって、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、…(中略)…、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221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、「あらゆる租税が、究極において土地に帰属する」という重農学派の独断を否定し、むしろ大多数の国民にはほとんど関わりのない奢侈品課税こそ、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>。

### [注]

- (1) 大内兵衛著 (1931)『財政学大綱 (中巻) 租税論』岩波書店、319-320頁。
- (2) 木村元一著 (1958)『財政学総論』春秋社、59-60頁。
- (3) 池田浩太郎 (1999)「租税原則論の成立—租税原則論の二大潮流 (1) —」成城大学『経済研究』第145号、13頁。
- (4) 松野賢吾著 (1979)『改訂財政学原理』千倉書房、165-167頁。
- (5) William Petty, *A Treatise 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 (1952)『租税貢納論』岩波書店、60頁。
- (6) William Petty, A 著・大内・松川訳 (1952)、上掲書、110頁。
- (7) William Petty, A 著・大内・松川訳 (1952)、上掲書、59頁。
- (8) 木村元一著 (1958)、前掲書、65頁。
- (9) 吉田克巳著 (2012)『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、186頁。
- (10) 戸田正雄・増井健一訳 (1961)『ケネー経済表』岩波書店、74頁。
- (11) 大内兵衛著 (1931)、前掲書、321-322頁。
- (12) 島恭彦著 (1963)『財政学概論』岩波書店、129頁。
- (13) 米田昇平 (1998)「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』182頁。
- (14) 米田昇平 (1998)、上掲論文、184-186頁。
- (15) 津田内匠 (1962)「J-J-Louis Graslin についての覚書き」一橋大学『経済研究』第13巻第1号、82頁。
- (16) 津田内匠 (1962)「J-J-Louis Graslin についての覚書き」、上掲論文、81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 (2007)『ハチスン・ヒューム・スミス—経済学の源流—』三恵社、143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 (2007)、上掲書、144頁。

(19) 木村元一著 (1958)、前掲書、81頁。

### 3 イギリス古典学派とドイツ歴史学派

#### 3.1 アダム・スミス

古典派の時代においては、自然科学の認識から人々の行動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ないことになる。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ない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か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>。

#### 3.2 J.Sミル

J.Sミル (John Stuart Mill) は、諸現象を解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4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釈した。「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割当つることを意味する」。こうしてミルは、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>。

このように租税論の領域では、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、勤労所得の軽課などを示し、社会政策的累進課税を根拠づける結果となった<sup>(7)</sup>。

#### 3.3 アドルフ・ワグナー

次にワグナー (Adolph Wagner) の『財政学』(1883~1901) は、スミスの『国富論』より1世紀以上遅れて刊行されている。つまり、現代から見て同じ古典的租税原則といっても、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・経済構造は大きく転換していた<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4大原則 (9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・財産の収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、「(中略)・・・個々人の中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免的であると主張した<sup>(12)</sup>。

最後に、松野は「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ってする賢明な方法である」と結論づけている<sup>(13)</sup>。

[注]

- (1) 松野賢吾著 (1979)『改訂財政学原理』千倉書房、166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, 6 th edition, 2 vols, London, 1950. 大内兵衛・松川七郎訳 (1969)『諸国民の富Ⅱ』岩波書店1185-1186頁。
- (3) 佐藤進・伊東弘文著 (1994)『入門租税論〈改訂版〉』三嶺書房、76頁。
- (4) 佐藤進・伊東弘文著 (1994)、上掲書、76-77 頁。
- (5) ジョン・スチュアート・ミル著、戸田正雄訳 (1950)『経済学原理第5巻』春秋社19頁。
- (6) 「2 倍の財産を有する人々は、2 倍の保護を受くる者であるから、2 倍の代償を払わなければならない・・・」、「しかし1000 の財産を 1 年間保護するには、100 の財産を 1 年間保護する

のに比べ10倍の保護を要するのは誤りであつて、むしろ 1～2 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(1950)『経済学原理第5巻』春秋社、20-21頁参照)。

(7) 池田浩太郎「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 (1990)『財政学—現代財政の理論と政策—』春秋社、48-49 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 (1983)『経済ゼミナール財政』東洋経済新報社、106-107頁。

(10) 佐藤進・伊東弘文著 (1994)、前掲書、79-80頁。

(11) 池田浩太郎「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 (1990) 上掲書、51 頁。

(12) A.Wagner, *Finanzwissenschaft*, 3. Teil, I. Buch, 2. Aufl., 1910, S. 499. 松野賢吾著 (1979)、前掲書、180-181頁。

(13) 松野賢吾著 (1979)、前掲書、190-191 頁参照。島 (1963) 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、原則をみだす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った」と説明している。

## 4 現代的租税原則

### 4.1 F.ノイマルク

ノイマルク (Fritz Neumark) は、ワグナーの 4 大原則 (9 原則) を基本にしつつ、4 大原則 (18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18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換えている。また、公正性の歪みは、かつては国家の權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。

池田は、ノイマルクの租税原則体系論をもって、20 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、シャンプと続く、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>。

#### 4.2 マスグレイブ、エッジワース、セリグマン

19世紀後半から20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・明瞭な課税原則を再度求める声が整った。

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)諸原則に分けられる。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。マスグレイブは、その『財政理論』(1959)で、この犠牲を均等にすることは、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こと、(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。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」、という結論をもっ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>。

#### [注]

- (1) 佐藤進・宮島洋著(1983)『経済ゼミナール財政』東洋経済新報社、108-109頁。
- (2) 佐藤進・伊東弘文著(1994)『入門租税論(改訂版)』三嶺書房、84-85頁。
- (3) 池田浩太郎(1999)「租税原則論の20世紀—租税原則論の二大潮流(3)—」成城大学『経済研究』第147号、8-15頁参照。
- (4) 池田浩太郎(1999)、上掲論文、26-27頁。
- (5) 佐藤進・伊東弘文著(1994)、前掲書、88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ビグーは、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(1961)『マスグレイブ財政理論I』有斐閣、144-146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(1983)『マスグレイブ財政学II』有斐閣、145頁。(第3部第11章「税の公正への接近」に詳しい)
- (8) 石弘光著(1984)『財政理論』有斐閣、105-107頁参照。
- (9) 松野賢吾著(1979)『改訂財政学原理』千倉書房、179頁。

### 5 わが国での租税創設期の公平性原則

わが国での近代的な意味の租税は、1873年(明治6年)の地租改正が起源とされる。その後、これを補完する形で雑税の整理(明治8年)、内国消費税体系(明治



15年)の後、所得税が導入されたのは1887年(明治20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与え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300円とし、300円以上1%、1000円以上1.5%、10000円以上2.0%、20000円以上2.5%、30000円以上3.0%の5段階全額累進税を採用、(4)所得の査定は郡区長が、調査委員会の決定により行われた<sup>(1)</sup>。最高税率を100分の3に止めたのは、各国の等級税率を参考にして重税は富者を害するにいたること、等級の刻みは、等級が少ない利益の方が重要と考えたためである。ここでは累進制をもつば徴税技術的に論じ、帝国主義における「公平」の問題を扱うのではなく「有産者税」的な意識で処理していた<sup>(2)</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税の導入を検討した。「しかし明治20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で、所得税に対して社会的要請があったとは思えない」こと<sup>(3)</sup>、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>(4)</sup>、との意見が重要であると考えられる。

さらに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もされている<sup>(5)</sup>。

その後、明治23年の改正では、税率は個人所得に対して12段階(1.0%から5.0%)の全額累進課税となり、大正2年(1913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実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<sup>(6)</sup>。さらに、大正7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わかる。そして昭和15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5000円を超える場合に、10~65%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)を確立することにより、戦時財政に入ってしまったことがわかる<sup>(7)</sup>。

## 5.1 シャウプ勧告

第二次大戦後は、昭和22年、23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24年9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、②20%から55%の累進度を持つ所得税率を採用し、500万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>(8)</sup>。

しかし昭和28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、29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>(9)</sup>。この理由として、「課税ないし徴税においても、西欧市民的な自主的納税理論が生成する基盤が存していなかった」こと、シャウプ勧告はその結果、「直接税においてどのように累進的であろうとも、税制全般を通してみると『進歩的』といわれる累進制度も薄弱となり、『公平』は価格機構のうちに見失われてしまった」との評価がある<sup>(10)</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、金子は次の6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副う制度であり、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と述べている<sup>(11)</sup>。

最後に、わが国独自の租税原則をみると、井藤が社会

最小価値説から派生する具体的租税原則を挙げている。実際には「所得高または消費高が増加するに伴い、次第に社会価値が小なる消費を行うものと思われるから、最高額の所得または消費部分につき、順次上より徴収すべきである」。そしてこの原則より、累進課税、最小生活費の免税などの大原則と、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労働所得の軽課などの諸要求は、すべてこの一般的原则から派生すると述べている<sup>(12)</sup>。

このように近年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強い<sup>(13)</sup>。

#### [注]

- (1) 佐藤進・伊藤弘文著(1994)『入門租税論(改訂版)』三嶺書房、236頁。また「所得税法草案の説明書」総論には、この草案作成に従来所得税を施行している各国、すなわち英仏独奥伊などについて、その沿革と成績が記されている。一部の収入だけを課税する仏、米や収入のうちある種を除いて課税する伊は平等を欠くこと、しかも産業、徴税組織ともに未成熟な蕃期の日本でも可能なように、とりわけプロイセンのそれに強く依拠した、としている。(林健久著(1965)『日本における租税国家の成立』東京大学出版会、304-308頁参照。)
- (2) 林健久著(1965)『日本における租税国家の成立』東京大学出版会、306頁参照。
- (3) 林健久著(1965)、前掲書、295頁。
- (4) 池田浩太郎(1956)「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6号、55頁。
- (5) 高木勝一著(2007)『日本所得税発達史—所得税改革の発展と歴史—』ぎょうせい、2頁。
- (6) 佐藤進・伊東弘文著(1994)、前掲書、236-237頁。
- (7) 高木勝一著(2007)、前掲書、32-111頁参照。
- (8) 貝塚啓明著(1996)『財政学(第2版)』東京大学出版会、230-231頁。
- (9) 小林威「租税構造」大川政三・池田浩太郎・佐藤博・小林威著(1990)『財政学—現代財政の理論と政策—』春秋社、173-174頁。
- (10) 遠藤湘吉(1950)「シャウプ勧告における理想と現実」東京大学経済学会『経済学論集』第19巻6・7号、42-43頁。
- (11) 金子宏(2000)「シャウプ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて—」租税法学会編『シャウプ勧告、50年の軌跡と課題』租税法研究第28号、有斐閣、15頁。
- (12) 井藤半弥著(1955)『再訂財政学概論』日本評論社、79-99頁参照。
- (13) 神野直彦著(2007)『財政学(改訂版)』有斐閣、162-163頁。

## 6 結論

今回、租税原則の公平性について、主要な学説を概観してきた。重商主義の時代は、比例税を中心に有産階級の公平性が重視され、応益・応能原則、課税最低限や累進制、富者に対する累進消費税は軽視された。その後、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るかなど、民主的財政ないし租税思想は、これらが生まれた国別の社会、経済状況や、歴史的、文化的な諸要素に強く制約されて体系化されることが考えられた。

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、1920年の税制改正はプロイセン型、第二次大戦後はアメリカ税制に強く影響を受けている。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う納税意識が根拠となっている。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28年～昭和30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<sup>(2)</sup>。

現代の租税原則は、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、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だろう。

私たちは、その時代的な要請に応じた税体系に左右されつつ、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とともに流されてきた状況だと思われる。今後は、わが国税制における公平原則の内容について、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体系化されたか詳細を再検討すること、そしてわが国独自の租税原則のあり方を考察することなど課題が残される。

#### [注]

- (1) 佐藤進著(1979)『日本の税金』東京大学出版会、8-9頁。
- (2) 金子宏(2000)は、以下のように結論づける。「勧告は、時代的制約にも拘わらず、時代を超えた精神が宿っている」。それは「いかなる時代の税制も、公平を欠いたときに衰退を始



める。耐えず公平を目指し標榜することによってのみ、税制は存続しうるのである」。

## 参考文献

- ・池田浩太郎（1956）「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6号
- ・池田浩太郎（1999）「租税原則論の20世紀－租税原則論の二大潮流(1)－」成城大学『経済研究』第145号、1-24頁。
- ・池田浩太郎（1999）「租税原則論の20世紀－租税原則論の二大潮流(3)－」成城大学『経済研究』第147号、1-32頁。
- ・石弘光著（1983）『財政理論』有斐閣
- ・井藤半弥著（1955）『財政学概論』日本評論社
- ・牛島正著（1978）『租税体系論』中央経済社
- ・牛島正著（1984）『社会的公正と所得課税』東洋経済新報社
- ・遠藤湘吉（1950）「シャウプ勧告における理想と現実」東京大学経済学会『経済学論集』第19巻6・7号
- ・大川政三・池田浩太郎・佐藤博・小林威著（1990）『財政学－現代財政の理論と政策－』春秋社
- ・貝塚啓明著（1996）『財政学（第2版）』東京大学出版会
- ・金子宏（2000）「シャウプ勧告の歴史的意義－21世紀に向けて－」租税法学会編『シャウプ勧告、50年の軌跡と課題』租税法研究第28号、有斐閣
- ・木村元一著（1958）『財政学総論』春秋社
- ・佐藤進著（1979）『日本の税金』東京大学出版会
- ・佐藤進・宮島洋著（1983）『経済ゼミナール財政』東洋経済新報社
- ・佐藤進・伊東弘文著（1994）『入門租税論（改訂版）』三嶺書房
- ・島恭彦著（1963）『財政学概論』岩波書店
- ・島恭彦著（2005）『近世租税思想史（オンデマンド版）』有斐閣
- ・神野直彦著（2007）『財政学（改訂版）』有斐閣
- ・津田内匠（1962）「J-J-Louis Graslin についての覚書き」一橋大学『経済研究』第13巻第1号。
- ・高木勝一著（2007）『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（1961）『ケネー経済表』岩波書店
- ・林健久著（1965）『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（1979）『改訂財政学原理』千倉書房
- ・吉田克巳著（2012）『イギリス重商主義とウィリアム・ペティー近代的租税論の先駆－』八千代出版
- ・米田昇平（1998）「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41巻3号、165-191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(1969)『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. ジョン・スチュアート・ミル著、戸田正雄訳（1950）『経済学原理第5巻』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（1961）『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（1983）『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(2007)『ハチスン・ヒューム・スミサー経済学の源流－』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, ペティ著、大内兵衛・松川七郎訳(1952)『租税貢納論』岩波書店

委員会受理日 2014.1.8

## Equality on Doctrines concerning Principles of Taxation

Takeshi YABUSHITA

**Abstract :** In taxation systems, the principle of equality is considered as the most important. This paper considers the equality Concerning principle of taxation and progressive tax based on vertical equality. The equality which is influenced and organized by each national historical and cultural factors. The proportional Tax rate was started in the period of mercantilism and the classical school. In the Historical school, the equality of tax was changed to progressive tax system. In Japan, since The Meiji Restoration , ideas of Western countries were accepted to Japan at all times. At first the Prussian Tax system was formed at 1887. Later, since the World War II, Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission was introduced to Japan. Then we consider that the principles of taxation in Japan were developing with originality.

**Keywords :** principles of taxation, equality of taxation, proportional tax, progressive tax,