

租税原則論の成立

——租税原則論の二大潮流 (1)——

池田浩太郎

第1節 問題提起

1. 租税原則論とは
2. 租税原則論の成立の規定諸要因
3. 租税原則論の二大潮流

第2節 租税原則論の成立

1. 重商主義的・官房学的租税原則論
2. 「大きな政府」観的租税原則論の成立：ユスティの課税の六原則，1766年
3. 「小さな政府」観的・古典（派）的租税原則論の生誕：スミスの課税の四原則，1776年
4. スミス租税原則論の支配とその背景
5. 租税原則論の成立とその出発 (以上 本号)

第3節 租税原則論の生成

1. 租税原則論の支配的潮流交替の気運：J. S. ミルの租税原則論
2. 「大きな政府」観的租税原則論の支配の復活：ワーグナーの課税の四系列九原則，1890年
3. ワーグナーと同時代の主要租税原則学説：シュタイン，シェフレ，ヘルト
4. ワーグナー租税原則論の支配とその背景

第4節 「大きな政府」観的租税原則論の20世紀

1. 20世紀における租税原則論の支配的潮流とその代表者たち：シャンツ，ゲルロフ
2. 20世紀における「大きな政府」観的租税原則論の代表：ノイマルクの課税の四系列十四原則，1977年
3. 「大きな政府」観的租税原則論の現状

第5節 「小さな政府」観的租税原則論の20世紀

1. 19世紀後半の「小さな政府」観的租税原則論：ローベルト・マイヤー，

租税原則論の成立

ヴィクセル

2. 20世紀後半の「小さな政府」観的租税原則論の代表 (1): マスグレイヴの租税原則体系
3. 20世紀後半の「小さな政府」観的租税原則論の代表 (2): アメリカ財務省タックス・リポート, 1984年の租税原則論

第1節 問題提起

「租税原則論の二大潮流」といった、こけおどかしな、おおげさな標題をつけてはみた。しかし、要は、いわゆる課税の諸原則の体系に関し、その財政学史的展開について、それぞれの原典に即して私なりに大すじだけの、きわめて簡単な教科書的なスケッチを試みてみたい、と思うだけのことである。

1. 租税原則論とは

そもそも租税は、資本主義的経済とデモクラシー的政治のもとでの、近代市民社会体制下で、無産国家である公共権力体（国家または政府）の財政運営にとって、不可欠かつ最も適合的な公共収入種類である。すなわち、近代「租税国家」においては、国民が租税で共同負担する限りにおいて、国民のために公共サービスが、主として一括提供の形でなされるのが、その財政運営の基本だからである。

ところで、このような近代租税国家の本質にもとづいた財政運営の視点から、最も望ましい税制のあり方を、一般的な形で、論理的、体系的に検討する租税論の一分野が、すなわち、租税原則論である。

租税原則論とは、諸租税のいかなるあり方が、支配者 ないし／および国民にとって、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。そして、その結果沈澱した、租税政策の公準ともいわれるべきものが、課税の諸原則として定立されるわけである。

租税原則論の成立

これは租税転嫁論と並んで、伝統的租税論の中心的部分を構成してきた。租税転嫁論は経済理論的研究が比較的盛んであった英、仏などで、大いに研究が進められてきた。これに反し、租税原則論は特にドイツの正統派的財政学にあつては、最も重要な租税論の研究課題であり続けたのである。

2. 租税原則定立の規定諸要因

課税の諸原則の具体的な姿を規定する諸要因には、まことにさまざまなものがある。それらの内、特に重要と思われるものを、筆者は次の二つの系列の要因に分けて理解しようと思う。その第1は、

a 観念的系列の諸要因

である。

これにはまず、租税の本質論や根拠論からする、課税の対象や課税様式を選択などについての評価が属する。

そして租税の本質論や根拠論は、納税者たる個人々と、徴税者たる公共権力体との関係についての、各人それぞれの基本的考え方、すなわち、各個人の公共権力体観に、大いに由来する。また、それぞれの公共権力体観は、改めて租税のもつ意味や、租税負担の公平の具体的内容についての基本的理解を左右することになる。

さらには、租税転嫁論など、租税負担分配についての経済理論の発展やその当時の様相。

これらのものは、一応課税の諸原則の具体的あり方を規定すべき観念的要因に帰してもよいものと考えられよう。次いで

b 現実的系列の諸要因

がある。

収税額の増大の必須性に応ぜざるをえない、租税の現実の変化から生ずる、租税の意味、地位、重要性、機能などの変化。この変化は同時に、社会・経済体制の変化にともなう、公共権力体の地位と機能、したがって、

租税原則論の成立

公共活動および公共経費の量的・質的变化を反映するものでもあろう。

これら二系列に亘る諸要因は、互いにさまざまに結びつきうる可能性をもち、事実さまざまに結びついてきた。しかし歴史的、現実的には、これは大すぢにおいて、諸要因のある特別な結合として派生する、互いに相対立する側面をもつ、二つの大きな歴史的潮流の形をとって、その時々
の指導的租税原則論のあり方の流れを、大きく規定することになったと思われる。結論を先にいうならば、すなわち、

一つは、国民連帯的・福祉国家論的「大きな政府」観をもとに展開される租税原則論の潮流。もう一つは、個人主義的・自由主義的・(国の独立と秩序維持のみを任務とする) 法治国家論的「小さな政府」観にもとづく租税原則論の潮流¹⁾。

そして前者の場合には、租税について、基本的にはこれを、納税者たる国民の側、すなわち、市場経済の側の利害と、徴税者の側、すなわち、共同経済の側、国家経済の側の利害とを、相並ぶうる同じ方向のもの、かつおおむね同じ程度の重要性をもつものという基礎から考察する。ただし、租税のもつ本質からして、まず国家経済的利害の側面から先に考える場合が多いことにはなるであろう。

1) ちなみに、この対立的二大潮流は、財政学における英・米流の public finance と、ドイツ流の Finanzwissenschaft との、知的伝統の対比にも似ているかも知れない。

現代の代表的財政学者マスグレイヴ Richard A. Musgrave, 1910- は、最近これについて、大要次のような総括を試みている。

public finance

- a 市場原理支配の個人主義的社会観を採用。
- b 政府は、外部性の存在に起因する市場の失敗の是正のために必要とされる、市場的解決の効率フレーム内で作動させる機構。
- c 財政学は一般経済学の重要部分。

Finanzwissenschaft

- a 個人領域と共同体領域とを含む多次元社会が相手。
- b 政府の役割と市場のそれとは異なる。
- c 財政学は独立の学問として、歴史学、政治学、経済学と密接に関連。

(R. A. Musgrave, Public Finance and Finanzwissenschaft Traditions Compared, in: Finanzarchiv, N. F., Band 53, 1996. S. 185)

租税原則論の成立

後者のケースでは、租税について、原則的には、主として納税者側である国民の利害ないし市場経済の利害を重視する。すなわち、個別的私経済ないし市場経済の効率性を、さまざまな形で、またさまざまな程度に阻害することになるものとしての租税、という意識をもってこれを考察するのが通常ということになるであろう。ここではいわば、租税や財政（ないし国家経済）運営の諸原則を、できうる限り国民経済ないし市場経済の経済学的法則に服さしめるべきだ、との意図がその根底にあると思われる。

そして、前者には租税の給付能力説が、後者には租税の利益説が、おおむね適合理的な課税の根拠論ないし尺度論であったように思われる。

3. 租税原則論の二大潮流

近代における経済・財政思想や学説の大きな歴史的うねりの中で、租税原則論の支配的流れは、結論的にいえば「表 租税原則論の諸潮流」¹⁾に見られるような、五つの段階を経て今日に至っている、と考えてよいであろう。ただしこの表では、そのそれぞれの歴史的段階での最重要な租税原則論一つのみを、代表としてあげるとどめている。

いま述べた、互いに相対立している「大きな政府」観と「小さな政府」観にもとづく租税原則論に即していおう。この表のような三世紀五段階に亘って展開されてきた、西欧租税原則論の歴史は、二つの相対立する政府観に立つ租税原則論の二大潮流の、主役交替の歴史でもある。この二大潮流は、あたかもあざなえる縄のように、それぞれ、ある時代にはその一つが時代の表に、また次の時代にはその同じ一つが裏の地位を占めつつ、これをくりかえして今日に至っているのである。

-
- 1) この表は、次の二点の考慮にもとづいて作成されたものである。
- a 租税原則論の代表を一つにしぼるに際し、単税論的傾向の学説は、予めその候補から除外した。
 - b それぞれの代表的租税原則論を表示するにあたり、後述するノイマルクの租税原則体系の系列や原則の順次を基準に、それらの原則体系を並べかえて表示することにした。

租税原則論の成立

表 租 税 原 則 論

ユステイ、課税の6原則 (1766年)	スミス、課税の4原則 (1776年)
<p>課税の平等と公正な比例性 ② ；公課を、精確に資産割合に従って創定する。</p>	<p>課税の公平 ① ；個人の能力に比例して、享受する利益に比例して、収入に比例して課税すべし。 ；純経済的な意味での課税の平等 (equality) を要請；今日的な意味での公平な負担分配 (equity) を考えていたわけではない。</p>
<p>税源涵養原則（最重要原則） ① ；臣民が租税を納付しうよう配慮する。 まず、臣民の経済的な繁栄をめざす。 国家の安寧・臣民の福祉・自由の保証 ③ 国家の性質や統治形態への適合性 ④</p>	
<p>課税の明確性・確実性 ⑤ 国家・臣民の両者から見ての課税の便宜・容易 ・徴税費最少の原則 ⑥</p>	<p>明確性（支払時期・金額・方法） ② 便宜性（納税者にとっての） ③ 最少徴税費 ④ ；自由資本主義体制と、その活力維持を要請</p>
<p>J.H.G.v.Justi, System des Finanzwesens, Halle 1766, S.354-368.</p>	<p>スミス『国富論』1776年、第5編、第2章、第2節。</p>
<p>領邦国家の有産者的財政運営 重商主義的・官房学的原則論の代表 大きな政府観に対応</p>	<p>自由資本主義発足期 古典派経済学原則論の代表 小さな政府観に対応</p>

租税原則論の成立

の 諸 潮 流

ワグナー, 課税の4系列9原則 (1890年)	ノイマルク, 課税の4系列14原則 (1977年)	アメリカ財務省報告, 課税の3原則(1984年)
I 財政政策的諸原則 ; 国家経費の膨脹を財政的に支える原則 a 課税の充分性 ① b 課税の可動性 ②	I 国庫的・予算的諸原則 a 租税収入の充分性 ① b 租税収入の増大能力 ②	
III 公正ないし正しい租税分配諸原則 ; I と II を侵さない限りでの社会政策的要請。 a 課税の普遍性 ⑤ ; 例. 含最低生活費所得税免除 b 課税の平等性 ⑥ ; 例. 含累進所得税率適用	II 倫理的・社会政策的諸原則 a 公正の諸原則 課税の普遍性 ③ 課税の平等性 ④ 課税の相当性 ⑤ インフレに起因する過重負担と負担割合の「歪み」の回避 ⑥ b 再分配原則 ⑦	租税負担の公平 (fairness) ①
II 国民経済的諸原則 ; 資本主義の基本構造=生産構造を阻害せぬよう要請。 ; 転嫁の実態が明確な税種に課税。 a 正しい税源の選択 ③ b 正しい税種の選択 ④	III 経済政策的諸原則 a 積極的な租税のフレキシビリティ ⑧ b 消極的な租税のフレキシビリティ ⑨ c 課税の成長政策的方向づけ ⑩	資源の最適配分を歪めず(=経済に中立的な)経済成長に資する税制 ③
VI 税務行政的(課税における論理的)諸原則 a 課税の明確性 ⑦ b 課税の便宜性 ⑧ c 最少徴税費の追求 ⑨	VI 税法的・徴税技術的諸原則 a 課税の整合性・体系性 ⑪ b 租税の透明性 ⑫ e 租税措置の実施可能性 ⑬ d 税法の持続性 ⑭	簡素な税制 ②
Ad. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Theil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 304.	F. Neumark, Art., Steuern 1: Grundlagen, in: HdWW., 1977, S. 303-306.	Department of Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, Washington, D.C., 1984, vol. 1, Chapter 2.
近代国家における「経費膨脹」傾向を財政面で支える租税原則 社会政策的課税原則論を主張 大きな政府観に対応	ワグナーの租税原則論の発展版 ケインズ経済学的な要素の追加 大きな政府観に対応	政府の肥大化→小さな政府への回帰 古典派的・限界効用理論的 原則論の現代的復活 小さな政府観に対応

租税原則論の成立

本稿では、租税原則学説の支配的潮流を、それぞれの時代の頂点に立つ支配的租税原則論の当該原典にもとづいた説明をとおして、時を追って順次簡単に紹介してゆくことにしたい。

その場合本稿では、あくまでそれぞれの租税原則体系そのものを中心に据えての、歴史的概観にとどめたいと思う。その原則体系の精確な租税理論的基礎づけや、その原則体系から帰結される、理想的な租税体系や個々の租税の具体的なあり方。あるいはその租税原則体系にもとづいた、当時の現実の税制や個々の租税への批判の様相。これらの事項は解明すべく非常に興味があり、かつ重要な課題ではあろう。しかしこれについては、ここではなるべく立ち入らないですますつもりである。

既述のとおり、本稿ではあくまで租税原則（体系）論の展開の歴史についての、私なりの簡単なスケッチ、しかもきわめて粗い表面的な、かつ教科書風のスケッチに終始せざるをえないのである。

第 2 節 租税原則論の成立

1. 重商主義的・官房学的租税原則論

近世はじめから 18 世紀半ば頃にいる間の西欧の代表的経済・財政学説は、いわゆる重商主義（英・仏）や官房学（ドイツ・オーストリア）のそれであった。両者の学説にはさまざまなニュアンスの相違はあろう。しかし両者は、ともにそれぞれ、（専制）君主制的国家（ないし領邦）を背景に、有産者の財政運営のもと、主権者主導にもとづく、近代的国家体制、近代的経済体制の確立を目ざす、富国強兵的・殖産興業的政策体系の性格をもつものであった。

ただ、こと当時における租税原則の定立やその体系化に関しては、次の二点に注意しなければならないであろう。すなわち、

第 1 には、両者の内では官房学の方がこれにヨリ強い関心をもっていた

こと。とはいえ、第2には、その官房学にあつてさえも、学問的に体系化された租税原則論が展開されるようになったのは、大学で経済諸学科を体系的に講義する必要が生じた、後期官房学の時代の業績であつたこと。それも現実的には漸く18世紀の半ば頃になってからの業績において、はじめて見られるようになったこと。この二つである。

ただし、租税学説一般に注目するならば、英、仏のマーカンティリストたち、特にイギリスのマーカンティリストの内、ともに内国消費税の推奨者であつた、ペティの『租税貢納論』1662年(William Petty, 1623-1687, A Treatise of Taxes & Contributions, London, 1662.)とジェームズ・ステューアートの『経済学原理』1767年(James Stewart, 1712-1780, An Inquiry into the Principles of Political Oeconomy,....., 2 vols., London, 1767.)くらいは、問題にする必要は大いにあるであろう。しかし、こと租税原則論に限つていうならば、この両著作における議論は、この時代の租税原則体系論の典型として推すほどのものではない、と私は考えている¹⁾。

しかし、18世紀も半ばの頃、すでに経済学研究がかなりすすんでいたイタリアにおいては、事情は若干異なつていた。すでに租税原則体系論らしい構想が芽生えていたからである²⁾。

1) 池田浩太郎・大川政三共著『近世財政思想の生成——重商主義と官房学——』千倉書房、昭和57年、参照。池田執筆の第1章 ペティとヴォーバン では、16ページ以下でペティの租税原則論に、大川政三教授執筆の第7章 ジェームズ・ステューアートの消費税論 では、239ページ以下でジェームズ・ステューアートの租税原則論にふれている。

ペティは一応、税源涵養の立場に立って、各人の受ける利益、および各人の給付能力を表現すべき現実に享受している(消費的)富に応じて、租税負担を分配すべしとした。さらに彼は、納税者側の利害を中心とした課税の便宜の原則や最少徴税費の原則にも言及している。

ジェームズ・ステューアートの租税原則論は、結局は、低所得勤労者層や商人階層への租税負担回避という制約をもつ、個々人の年所得への比例課税の原則であつた。換言するならば、実質的には消費支出への課税の原則を唱導したものであつたのだ。

2) ちなみに、ユスティと同時代の「18世紀を代表するイタリアの最大の経済学者の一人」(日向寺純雄『イタリア財政学の発展と構造』税務経理協会、昭和62年、49ページ)ヴェッリの著作『経済学についての考察』1771年(Pietro

租税原則論の成立

上述したイギリス、フランス、イタリアの租税学説とは異なって、官房学的租税論構築への努力は、一般論的にいえば、「君民共同の繁栄」を目指しての、福祉国家論的・税源涵養的「大きな政府」観にもとづく課税の原則（体系）の定立が、その到達点となるべきものであったのだ。そして、このための絶えざる努力は、後期官房学者たちの業績に至って、はじめて花咲き実を結ぶことになったのである。

では一体、後期官房学者の内、誰の、何という業績における租税原則論をもって、その唯一の代表とすべきか。これの決定については、若干恣意性の残る余地も存してはいよう。しかし筆者は、ユスティの、彼の租税原則体系の最終的姿が見られる著作『財政の体系』1766年 Johann Heinrich Gottlob von Justi, 1717–1771, System des Finanzwesens, Halle 1766. における「課税の六原則」をもって、その代表に推したい¹⁾。周知のように

Verri, 1728–1797, *Meditazioni sull' economia politica*, Livorno, 1771. 独訳版 *Betrachtungen über die Staatswirtschaft*, Dresden 1774.) における租税原則論は、比較的統一かつ体系的に展開されている点で注目に値しよう。

すなわち、ヴェッリの租税原則論は次のように総括、再構成できるものである。

1. 課税の社会的・経済的諸原則
 - a. 流通経済活動への阻害なき課税の原則（第4原則）
 - b. 産業活動への阻害なき課税の原則（第5原則）
2. 課税の公正の諸原則
 - c. 貧困階級の直接的負担回避の課税原則（第1原則）
3. 徴税技術的諸原則
 - d. 最少徴税費の原則（第2原則）
 - e. 課税の明確性原則（第3原則）

ヴェッリ、前掲独訳、165–179 ページ、参照。

ヴェッリの課税の五原則は、後述する「……ユスティのそれとは異なって、来るべき自由資本主義的要素をある程度含むヨリ近代的ヨリ自由主義的なものであるように思われる」（拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義（二）」成城大学「経済研究」第117号、平成4年7月、7ページ）。この意味において、むしろ「ヴェッリの定立した課税の諸原則は、スミスの課税の諸原則と非常に似ているのである」（Eraldo Fossati, Art., Verri, Pietro, in: *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, Band 11, Stuttgart–Tübingen–Göttingen 1961, S. 188）。いな、ヴェッリのそれは、スミス租税原則学説の重要な先駆の一つともいべきものであろう。

- 1) ここで問題にしている、多作家ユスティのどの著作の租税原則論をもって、

租税原則論の成立

ユスティは、官房学(的財政論)の集大成者であり、しかも最高の後期官房学者でもあったのだ。

その代表とすべきかについての検討をも含む、ユスティ財政学説全般については、前掲、池田・大川共著『近世財政思想の生成』第4章 ユスティ「財政の体系」(池田執筆)を参照のこと。

さらには、有名なディール＝モンベルト編、経済学研究のためのリーディングズ、第13巻『課税の諸原則』1922年 *Ausgewählte Lesestücke zum Studium der politischen Ökonomie*, hrsg. v. Karl Diehl und Paul Mombert, XIII. Band, *Grundsätze der Besteuerung*, Karlsruhe 1922. をひもといてみよう。ここでは、この時代の代表的租税原則論としては、ユスティのものではなく、フォン・デア・リットの『新たな完全に実証された諸租税論』1766年 *Johann Wilhelm von der Lith, Neue vollständig erwiesene Abhandlung von denen Steuern.....*, Ulm 1766. からのものがえらばれている。

フォン・デア・リット、前掲書の冒頭の四つの節によると、ここで定立された彼の課税の三原則は、大要次の趣旨のものであった。

1. 君民「共同の至福」を旨として、温和な税源涵養原則
2. 若干社会政策的な意味をもつ、資産への平等課税原則
3. 最少徴税費の原則

しかし、やがて明らかのように「彼の租税原則学説は、そのオリジナリティや網羅性並びに体系的統一性の点で、ユスティの到達した水準にはるかにおよびない」(拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義 (一)」成城大学「経済研究」第115・116合併号、平成4年3月、18ページ)ものであったのだ。

ユスティと双壁をなすもう一人の後期官房学の代表者ゾンネンフェルスの租税原則論については、私は彼の主著『行政・商業および財政の諸原理』の初版(*Joseph von Sonnenfels, 1733–1817, Sätze aus der Polizey, Handlungs- und Finanzwissenschaft, 3 Bde., Wien 1765–1776.*)に即して、これを検討することができなかった。これは明らかに、スミス『国富論』1776年以前のものであったのだが。

それゆえ、前掲拙稿では、手許にある18世紀末の彼の主著の第6版、1798年にもとづいて、ユスティのものに対比させつつ、ゾンネンフェルスの租税原則論の一応の紹介をしておいた(前掲拙稿、18–23ページ)。

再述すれば、ゾンネンフェルスの租税原則体系論は、以下のような構成のものであった、と総括してもよいであろう。

- I. 課税の一般的基本諸原則
 1. 課税の社会的・経済的基本原則
 - a. 課税の税源涵養原則
財政をとおしての国民経済の発展による臣民の貢納能力 *Beitragsfähigkeit* の保持
 2. 課税の公正の諸原則
 - b. 課税の普遍性原則
臣民の受益の反対給付としての納税義務の普遍性
 - c. 純収入への比例的平等課税の原則
- II. 課税の徴税技術の下位諸原則

2. 「大きな政府」観的租税原則論の成立：ユスティの課税の六原則、
1766年

まず、ユスティの課税の六原則を紹介しておこう¹⁾。

これをユスティの表現どおりに再現してみると、次のようになる。

1. 「租税や公課にあたって、不断に念頭におかなければならない第1の最重要な原則は、臣民がそれを納付しうるような状態になければならない、ということである」(ユスティ、前掲書、第696節。傍点は筆者のもの)。

これは、いわゆる課税の税源涵養(育成)原則ともいわれるべきものである。

「つまり、臣民を前もってこの増徴分を負担できる状態にしておかないままに公課を課徴してはならない、と。すなわち、公課の増徴を考えるに先立って、予め給養状態〔経済状態〕Nahrungsstandを改善しなければならないのである。これは課税が正当とされうる唯一のあり方である」、とユスティは考えた。そして「これを不変の原則として明白にしておくべきであろう」(いずれも同、第697節)としたのである。

-
- d. 課税対象の確実性原則
 - e. 納税者明確性の原則
 - f. 納税者への納税時期の便宜の原則
 - g. 税額適度性原則
 - h. 最少徴税费原則

ゾンネンフェルス、前掲書、第6版、第3巻の諸所、参照。

たしかに、この版におけるゾンネンフェルスの租税原則論には、タックス・ベースとしての純収入(個人の総収入マイナス身分に応じたその最低生活費相当分)の採用など、ユスティのそれよりも一層近代的な要素が若干は見受けられる。しかし、この版における租税原則論の叙述は、おおむねユスティのものと類似の内容のものであった。このゾンネンフェルスのものが、ユスティやスキスの学説からの影響を充分に受けうる可能性をもつ時期のものであったことから推察するに、そのおよそ20年以上も前の、ゾンネンフェルスの著者の初版における租税原則論は、その適切な網羅性と体系的統一性の点で、おそらくはユスティのそれをこえるものではなかった、ことと想像されよう。

- 1) ユスティの前掲『財政の体系』1766年における、いわゆる課税の六原則そのものについては、信岡資生・池田浩太郎共訳・ユスティ「租税および公課についての一般的諸原則」1766年、成城大学「経済研究」第113号、平成3年7月、所収を見られたい。

租税原則論の成立

2. 「租税および貢納の第2の原則は、公課は完全な平等性と公正な比例をもって臣民に課されねばならない、ということである」(同、第698節)。

すなわち、ユスティはすべての臣民が市民社会からひとしく「共同の至福」にあづかり、また保護を享受しているとする。それゆえ、「臣民各自が〔保護を享受している〕その財産に比例して、国家支出のために貢納すること」(同、698節)を要請する形での、課税の公平を第2の課税原則とした。この場合、たとえば当然のことながら課税財産への比例税率的課税が要請されるのであって、それへの累進税率の適用をユスティは考えているのではない。それゆえ、ユスティの公平課税の原則には、いわゆる社会政策的要素は一応含まれていない、と考えるべきである。ここでの課税の公平の意味内容は、あくまで後述するワグナーのいう「公民的時代」*die staatsbürgerliche Periode*の課税の公平であって、ワグナーのいう「社会時代」的な課税の公平ではなかったのだ。

3. 「貢納や公課を課するための様式は、これによって国家の安寧と臣民の福祉繁栄および市民的自由に、何らの損害をも招かないように創定されねばならない」(同、第702節)。

そしてユスティは、この原則の必須性と重要性とは、各人にとって自明のことであると考えている。

4. 「第4原則は、公課は国家の性質や統治形態にしたがって創定されるべきである、という点に存する」(同、703節)。

この課税の第4原則は一応、ユスティの尊敬してやまないモンテスキューの『法の精神』1748年における政体の類型論や、それにもとづく事物の歴史的・相対的理解の方法、などに想をえたものであろう。

すなわち、この原則の正しさは苦もなく証明される、とユスティはいう。財政諸機構が統治形態毎に異ならざるをえないことは、たとえば、ある国民には抵抗感なしに納付される、ある種の公課も、時としては別の国民の感情を、政府にたいする反感でみなぎらせることもあるであろう、からで

もある、とユスティは考えた。

5. 「諸租税や公課の創定にあたり、念頭におかねばならない第5原則は、公課が明確に規定され、誰もが納得のゆくような、確乎とした *sicher*、かつ欺かれざる基礎を、これらに提供することが肝要だ、ということである」(同、704節)。

この原則は、国家利益の観点からも、臣民の利害の立場からも、ひとしく必要であるとユスティは考えている。

6. 「貢納および公課にたいし、国家の側からも臣民の側からも、最も便宜かつ容易な様式で、できるだけ少ない費用で徴収されうるような機構をつくらねばならない」(同、705節。傍点は筆者が付したもの)。

ユスティはこの最後の第6原則をもって、殆ど注釈不要な自明のものである、としている。

この第5、第6の課税原則は、いずれも課税の税務行政的原則、ないしは徴税技術的原則といわれているものであろう。

以上がユスティのいわゆる課税の六原則、ないし租税原則体系論の、ユスティの論述に即した概要である。

ユスティは、「これらはすべて、ひとしく必要である。どれ一つとして欠けてはならない」(同、第705節。傍点は筆者のもの)、と考えている。このこと自体は当然の理として理解できるであろう。しかし、ユスティのこの文言をもって、ユスティは彼の課税の六原則の間での、一般的序列づけをなさなかったかのように理解するケースも、ないではない¹⁾。しかし、このように考えることは、ユスティの租税原則体系論を正当に評価するゆえんではない、と筆者には思われる。

すなわち、たとえさまざまに異なった側面に向けての六つの原則のすべ

1) たとえば、シェールの次の論文を参照。Christian Scheer, 1942- , *Steuerpolitische Ideale-gestern und morgen*, in : *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, Band 256, Berlin 1998, S. 165.

てが、必要不可欠のものであるにしても、なお、このことだけで六原則間に、重要度の一般的序列づけがなされていなかった、とまではいえないのではなからうか。事実、筆者には、ユスティが課税の六原則間の重要度には、およそその序列づけをおこなっているように、読みとれるのである。

ユスティが彼の課税の六原則中、第1番目の原則、すなわち、いわゆる財源涵養（育成）的立場からの経済政策的課税の原則を、最重要なものとしていたことは、先の引用文からも容易に読みとることができる。しかも「君民共同の至福」の追求を最高目的とする、官房学のもつべき特質から考えても、税源涵養の租税原則こそは、まさに官房学的租税原則論の中核に位置すべき、最重要な原則のはずでもあろう。

次いでユスティは、おおむねその重要度が高いと考えるものから順次、課税の原則を並べていったと思われる。すなわち、ユスティは、社会政策的ニュアンスを一応もたない、いわゆる「公民的時代」の意味での、租税負担の各個人間の公平を第2番目に重要なものとして要請した。

そしてさらに、課税の国家の安寧、臣民の福祉繁栄と市民的自由保証の原則（第3原則）、課税の統治形態への適合の原則（第4原則）を経て、最後に、「君民共同の利益」にもとづく、課税のいわゆる税務行政的・徴税技術的諸原則をあげたのである。すなわち、課税の明確性と确实性の原則（第5原則）、および課税の便宜性・容易性・最少徴税費の原則（第6原則）がこれである。

以上のような体系と特色をもつユスティの租税原則論について、筆者は結論的に次のように総括しておきたい。すなわち、

「ユスティの定立した課税の六原則こそは、筆者の知る限り、およそ近代的意味をもつ租税原則（体系）論の、西欧世界での最初の意義ある試みであった。

ユスティの課税の六原則は、自由資本主義が未だ支配的経済体制になる以前の段階の絶対主義国家の、……有産者的財政運営を背景に定立された。

租税原則論の成立

当時租税は、臨時的収入種類というラベルが、未だかなり明確にはられていたのだ。ユスティの課税原則論は、これら租税が当時の支配的社會・經濟体制にたいしてもつべき機能をも考察したうえで、最も網羅的かつ体系的統一性をもって展開されたものであった。

それゆえにこそ、ユスティの課税の六原則は、よく重商主義的・官房学的財政論における租税原則体系論の典型としての地位を占めたのである。

……

しかもユスティの租税原則論は、その後のドイツ財政学の主流派である『大きな政府』論的財政学の租税原則論の出発点をも形成した。……」（前掲拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義（二）」21ページ）。

3. 「小さな政府」観的・古典（派）的租税原則論の生誕：スミスの課税の四原則，1776年

次いで18世紀の後半から19世紀の半ば頃までの時代における、西欧の最も支配的な經濟・財政学説は、スミス經濟学ないしイギリス古典派經濟学のそれであった。そこでは自由競争的資本主義に、一國經濟全体の最も調和的かつ最高能率の、經濟の「自然秩序」を認識する。すなわち、それはかなり徹底した私經濟的利害、市場經濟的利害を中軸とする考え方のものであった。そして、主としてこの經濟の「自然秩序」の維持保証のみに、國家ないし國家經濟の役割は限定されることになったのである。したがって、國家の活動（ないしはそのための経費）は、國民經濟全体にとっては必須かつ有用なものではある。しかし他面、それは國民經濟全体の効率性の視点からすれば、その分だけ、國民經濟の効率性を損う不生産的なものたらざるをえない。すなわち、「小さな政府」こそが最善のもの、と考えられたゆえんである。

しかも、その國家の財政運営は、当時ようやく有産者國家的なそれではなくなって来つつあった。漸次無産國家的・租税國家的・統一予算的財政

租税原則論の成立

運営に移りつつあったのである。となると、財政収入の側面はどのようになってゆくのであろうか。

しかもここでは、「国民が国家信用を破滅させるか、それとも国家信用が国民を減ぼすか」（ヒューム「国家信用について」：デイヴィッド・ヒューム・田中敏弘訳『経済論集』東京大学出版会、1967年、148ページ）というほどの、強い「公債敵視」観からの均衡財政の押しつけが、当時、市民的利害の側から国家経済の側になされていたのである。

かくして当然、租税についての基本的考え方も、市場経済の担い手でもあるはずの納税者（国民）の利害を中心とするものたらざるをえなかった。この時代の支配的租税原則論は、個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観にもとづくものが適合的たらざるをえなかったのである。

古典派経済学の祖にして、経済学の父ともいわれるアダム・スミス。その彼が経済学のバイブルとも呼ばれる『国富論』1776年の第5編で展開した「課税の四原則」をもって、古典派経済学的租税原則論の代表とすることには、特に異論はないであろう。

ユスティの課税の六原則の定立の後、わずか10年にして、当時漸く興隆しはじめたイギリス自由競争的資本主義を背景に、個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観に立つアダム・スミスの租税原則体系が、成立するはこびとなった。

近世以来の長年の伝統であった重商主義の富国強兵・殖産興業政策的「大きな政府」は、いまやスミスには、むしろ一層の経済発展にとって桎梏となる、と観ぜられるに至った。それゆえ、かかる重商主義の見方の枠を打ちくさき、あたかも新しい潮流の租税原則論の創始者、ないし「古典〔派〕的諸公準」（J.S.ミル『経済学原理』第5編 第2章、1）たるべき運命を担って、しかも単純かつ「定式化のエレガントさ」（Fritz Karl Mann, 1883–1979, Art., Smith, Adam, in : HdSW., Band 9, Stuttgart–Tübingen–Göttingen 1956,

s. 289) を備えて、スミスの租税原則論が展開されたのである。1776 年刊行の『国富論』第 5 編、第 2 章、第 2 節における、いわゆるスミスの課税の四原則がこれである。

いわゆる公平課税の原則と三つの税務行政的・徴税技術的の原則とを含むものとして、後世非常に有名となったスミスの課税の四つの一般原則を、まず、再現しておこう（引用は主として、大内兵衛・松川七郎共訳・アダム・スミス『諸国民の富 II』岩波書店、昭和 44 年によっている）。

「1. 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」。

これが後世、スミスの公平原則と称される課税の第 1 原則である。

「2. 各個人が支払う義務を負う租税は、确实 certain でなければならない、つまり恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払金額のすべては、貢納者にも他のあらゆる人にも、明白で平易なものでなければならない」。

これは主として、納税者たる市民の側に立って主張されている、課税の確実性ないし明瞭性、明確性の原則といわれる、徴税技術的の原則である。

「3. あらゆる租税は、貢納者がそれを支払うのにおそらくもっとも多くの便宜がある convenient 時期と方法で徴収されなければならない」。

これもまた、専ら納税者たる市民の利益に即して要請されている、課税の便宜性原則という一種の徴税技術的の原則である。

「4. あらゆる租税は、それが人民のポケットからとりだすにしてもポケットのそとにとどめておくにしても、その分が、国庫に納入される分以上になることをできるだけすくなくするように考案されなければならない」。

文章表現に着目する限り、これもまた一応は、市民的利害の側からの課税の最少徴税費の要請という、徴税技術的の原則に属するものであるといっ

てよいであろう。

くりかえし述べよう。後世、以上のように理解されたことによって、スミスの課税の四原則は、個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観にもとづく租税原則論の一大潮流の、また時としては、租税原則論一般の、古典的な典型と見なされてきたのである¹⁾。

- 1) スミスの租税原則論の学説史的意義といったものを、以上のように総括することには、スミス租税原則論のもつ本来的な内容、特色およびオリジナリティに必ずしもそぐわない面もあるのではなからうか、という疑問も当然生じよう。

特にこのことは、たとえば、スミスの述べた課税の第1原則（いわゆる公平原則）および第4原則（最少徴税費の原則）の本来的意味内容について妥当するであろう。

まず、第1のいわゆる公平課税の原則について考えてみよう。この原則は、スミスがとる課税の根拠論としての利益説と給付能力説との折衷的立場から導きだされたものと読める。それゆえ、具体的内容が若干不明瞭な公平課税の原則のようにも考えられよう。

しかし、スミスの論述した所を深読みしないで、素直に字句どおりに読んでみよう。スミスは結局、各個人の能力に比例＝国家の保護という個人の受ける（特殊の利益ではなく、主として一般的）利益に比例＝個人のうる収入に比例という式を展開する。その上で、スミスの第1原則はいわば各個人の純経済的關係をもとに、純経済的意味での納税者間の課税の平等、を要請したもののたらざるをえなくなったのである。

ここで使用されているスミスの用語も、equity（公平）ではなく、equality（平等）を使用して、次のように付言している。すなわち、「この一般原則を遵奉するか無視するかということに、いわゆる課税の平等性または不平等性 the equality or inequality of taxation が存する」（傍点は筆者）と。

スミスの課税の第1原則には、公平という語が通常内包するような、何らかの倫理的要請といったものは含まれてはいない、と解すべきであろう。

次いで、スミスの課税の第4原則、最少徴税費の原則の定立に関連して注意すべきことは、彼がこの原則に反する四つのケースとして述べているものの含意である。その四つのケースとは、

1. 収税官吏数の増加とそのための俸給額増大、および役得をとる収税官吏の存在のケース
2. 租税が産業活動を妨害し、事業の一定部門の税源を涸らすおそれのあるケース
3. 課税にともなう（密輸など）脱税の失敗による没収その他の刑罰によって、個人の経済活動を破滅させるケース
4. 徴税人のひんばんな臨検などが、市民に費用を払ってでもこれを免れたいほど市民を圧迫するケース

がこれである。

これらのケースの例示は、結局、いずれも単なる税務行政的・徴税技術的要

4. スミス租税原則論の支配とその背景

以上がスミスの課税の四原則の、スミスの原典に即しての紹介である。

マンのいうように、たしかにこの課税の四原則の定式化には、当時としては類を見ないほどの「エレガントさ」が見られるであろう。しかし他面、スミスの定立した課税の四原則には、全体的にも、また個別的にも、そのオリジナリティについては、そう高くは評価しえない面もある、と考えられる。

すなわち、スミスの定立した課税の四原則には、スミスと同郷の友人ケームズの『人間の歴史概要』1774年 Henry Home, Lord Kames, *Sketches of the History of Man*, 2 vols., Edinburgh, 1774. の課税の六原則（ケームズ、前掲書、第1巻、474-481ページ）に直接つながる、いわばその再構成版とも考えられる面もある。しかもスミスと同時代の既述のイタリアの経済

請をこえた、市民社会の利益の視点からの要請を、課税に求めることになるであろうことを、予想させるものであった。すなわち、漠然とした、またある程度消極的意味ではあろうが、これは、いわゆる税源の保護や涵養を課税に要請するものでもある。ないしは、少なくとも租税が自由資本主義的国民経済の基本構造を破壊すべきではなく、また自由資本主義的経済の「自然秩序」の最高経済効率の活力をできうる限り殺ぐべきでもない。今日の用語でいうならば、課税の経済的中立性の保持を要請している、とも考えることができよう。この意味で、これらケースの例示は、スミスがある種の経済政策的課税原則の定立をも示唆しているようにも、考えられるであろう。

これらの事項に関する論述については、先に名前をあげたマンの著作『租税政策的諸理想』1937年、第10章 古典〔派〕的諸公準 F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung, 1600-1935*, Jena 1937, 10. Kapitel: Die klassischen Maximen, S. 144-157. の解明による所が大きい。

スミスの租税原則論のオリジナリティや、これのユスティの租税原則論との対比などについては、前掲マンの著作のほか、前掲拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義 (一)、(二)」を参照されたい。

ちなみに、スミス財政学説については、山崎怜、西山一郎、中谷武雄の諸教授は、長年これを研究対象とされ、すぐれた成果をあげられている。ここで問題としているスミスの租税原則論については、たとえば、中谷武雄『スミス経済学の国家と経済』ナカニシヤ出版、1996年、第5章、3 納税者の立場に立った租税原則——スミスの租税原則論——を参照されたい。

学者ヴェッリの前掲書、1771年の課税の五原則も、その内容の点でスミスのものを先取りしたかのごとき観のあるほどの類似性を見せている、といった事実も存在するのである¹⁾。

では一体、それ自体としては当時必ずしも群を抜いてそびえ立つほどのものとはいえないスミスの課税の四原則が、やがて「古典〔派〕的課税原則」の典型として、少なくとも19世紀の半ば頃まで、あるいはその後も、租税原則論の主流派の代表としての地位を保持しえたのは何故なのであろうか。思うにこれは、ひとえにスミスの著作『国富論』1776年の経済学的・現実経済政策的世界での、歴史上比類なき成功のおかげであり、また来るべき自由資本主義的経済体制の支配の時代の到来のおかげでもあろう。

周知のようにスミス『国富論』1776年に見られる自由放任の経済学説や「安あがりの政府」を要請し、またこれを支柱とする財政学説は、母国イギリスで、時の支配的学説としての、いわゆる古典派経済・財政学説として継承され、発展してきた。

それだけではない。スミスの経済・財政学説は、ただちにヨーロッパ諸国にも移植され、19世紀前半には、当時の世界ともいいうる（西）ヨーロッパでの、主流派経済・財政学説となっていったのである。

フランスでは、スミス学徒セエの著作『経済学概論』1803年 Jean-Batiste Say, 1767-1832, *Traité d'économie politique, ou simple exposition,....., 2 vols., Paris 1803.* をとおして、スミスの・古典派的財政論が指導的財政学説となっていった²⁾。

1) ケームズ、ヴェッリの課税原則論と関連しての、スミス課税原則論のオリジナリティの問題については、詳しくは前掲拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義（二）」を参照されたい。

2) セエは19世紀前半のヨーロッパ大陸における、スミスの経済・財政学説の最大の代表者であった、といわれている。

ちなみに、セエはスミス以上に個人主義的・自由主義的「小さな政府」観を徹底させた財政学説を構築した。その結果、社会的、経済的に害の最も少ない租税について論ずる形をとって、次のような租税原則体系論を展開したのである。

官房学の長い伝統をもつドイツにおいても、おおむねフランスと同様な事情であった。『国富論』公刊の1776年には、はやくもその独訳、第1巻が出版され、18世紀末頃には、スミス経済学説を手本に、経済や財政を論ずる者もでてきた¹⁾。

19世紀に入ると、世紀初頭の最大の初期ドイツ財政学者ヤーコブの著作によって²⁾、および特に19世紀前半のドイツ最高の講壇経済学者・財

1. 分担額最少の租税
2. 国庫を利することなく納税者を圧迫する負担最少の租税
3. 平等負担分配の租税
4. 再生産阻害最少の租税
5. 国民の健全なモラル助成的租税

(セエ, 前掲書の第3版の独訳書 Carl Eduard Morstadt, Darstellung der Nationalökonomie oder der Staatswirthschaft,....., 2 Bde., Heidelberg 1818 u. 19, Band II, S. 373-398. による)

- 1) たとえば、「アダム・スミスをもとに翻案した」リュウダーの『国民産業と国家経済について』全三部, 1800-1804年 August Ferdinand Lueder, 1760-1819, Ueber Nationalindustrie und Staatswirthschaft, nach Adam Smith bearbeitet, 3 Theile, Berlin 1800-1804. がある。

スミス学説の根っからの信奉者であったリュウダーの租税原則論は、当然のことながら、ここではまさにスミスの課税の四原則そのものであった(リュウダー, 前掲書, 第3部, 510-518 ページ)。

- 2) ヤーコブの財政学上の主著『国家財政学』全二巻, 1821年 Ludwig Heinrich von Jakob, 1759-1827, Die Staatsfinanzwissenschaft, 2 Bde., Halle 1821. では、租税原則体系は、下記のように、三系列に亘り十二原則の形で構成されている。そしてそれら原則は、「完全な調和の形で、しかも互いに支持し合い、助け合っているのである」(ヤーコブ, 前掲書, 第1巻, 372 ページ), としている。しかし要は、これらがスミス経済・財政学説の、したがってスミス課税の四原則論の批判的攝取の上に成り立っていることを読みとることであろう。

公正 *Gerechtigkeit* 系列の四原則

経費の不可欠性と有用性にもとづく課税の有用性と不可欠性 ①, ②

租税分配の個々人の給付対反対給付的平等性ないし一様性 ③

個々人の犠牲の給付対反対給付的均衡性 ④

経済学 *Nationalökonomie* 系列の五原則

国民資本および個々人の資本の不可侵と純所得課税 ⑤

課税の経済的中立性 ⑥

徴収の廉価性 ⑦

課税の個人的自由阻害の最少性 ⑧

課税の貨幣流通的中立性 ⑨

財政学の利害の系列の三原則

収税の時期や額の明確・確実性と納税の便宜性 ⑩

租税原則論の成立

政学者ラウの著作をとおして¹⁾、スミス流・古典派流の経済・財政学説は、19世紀前半におけるドイツの主流派的経済・財政学説ともなったのである。当然租税原則論についても同様のことがいえるわけである。

その結果でもあろうか。同時に時代がスミスの課税の第1原則を、純経済的平等の原則からいわゆる公平原則へと、修正一般化させる解釈を試みさせることになった。これによって「スミスの課税の四原則が一層エレガントな姿で、少なくとも時代の租税原則体系論の典型を示すものとして永遠に残ることになった」(前掲拙稿「ユスティ租税原則論の学説史的意義(二)」, 19ページ)のだ。

5. 租税原則論の成立とその出発

徴税の確実性

⑪

徴税費最少

⑫

(ヤーコプ, 前掲書, 第1巻, 369-372ページ。併せて Stephan Bieri, Zur Stellung der frühen deutschen Finanzwissenschaft, Zürich 1968, S. 46 ff. も参照)

1) 既述のようにラウは、19世紀前半のドイツにおける、最大、最高の講壇経済学者であったといわれている。

ラウの経済・財政学説は、官房学的伝統の内にありながらも、なおアダム・スミスおよび英・仏古典派経済学のその強い影響のもとに育っていった。

ラウの租税論を例にとろう。彼の租税論においては、官房学の時代以来、あるいはその後のドイツでも伝統的と考えられていた、租税原則論というテーマを最重要視する見解はとらない。かわって、いわゆる租税転嫁論を非常に重視する英・仏古典派的立場をとることになったのである。「諸租税の国民経済的諸作用の研究は、租税理論の最重要な課題の一つである」(ラウ, 後掲書, 第2分冊, 29ページ)。

ここではラウの「課税の最高の諸原則」を、注釈なしに列挙するにとどめておこう。それでもなお、われわれはラウの租税原則論が官房学のそれではなく、スミスの租税原則論のより強い影響下にあったことが、察知できるであろう。

1. 課税の普遍性の原則 (全公民は国家から利益を受けているので、租税は全公民の義務である)。
2. 課税の一律性 Gleichförmigkeit の原則 (租税は同じルール, 同じ尺度で全公民に課さるべきである)。課税の公正の要請。
3. 各人の租税能力 Steuerfähigkeit を表現する純所得に応じた租税分配の原則 (規則的にくりかえされる所得が最善の税源である。国民資本の保護はあらゆる租税体系にとって、必須の要請である)。

(Karl Heinrich Rau, 1792-1870, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Zweite Abtheilung, Heidelberg 1837, S. 8-18)

租税原則論の成立

以上に見てきたように、1766年という、まさに重商主義の時代をしめくくるか見えた時期に、あたかも重商主義的・官房学的租税原則論を総括するかのように、ユスティの国民連带的・福祉国家論的「大きな政府」観にもとづく租税原則（体系）論が公表された。これにすぐ続いて、まさに来るべき自由資本主義の時代を予見するかのような形で、1776年アダム・スミスの個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観にもとづく租税原則（体系）論が世に問われたのである。

かくして、租税原則論の歴史の世界に登場すべき二つの主要潮流を代表する、二つの基本的タイプのもものが、ともに18世紀後半に出そろったわけである。この時点で、いわば租税原則（体系）論が、学問的形態を整えて一応の成立を見ることになった、といってよい。

そして、ユスティのそれをもって、租税原則論の支配的潮流はその発展の第1段階の頂点を極めた。次いでただちに、スミスのそれが、新たな主要潮流として租税原則論の発展の第2段階をむかえることになった。既に垣間見たように19世紀前半は、いわばスミスの租税原則論がその支配的潮流として西欧世界に君臨していた、租税原則論の歴史の第2段階であった、というわけである。