

租税原則論の生成

——租税原則論の二大潮流 (2)——

池田浩太郎

第1節 問題提起

1. 租税原則論とは
2. 租税原則定立の規定諸要因
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 前号)

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：ワグナーの課税の四系列九原則，1890年
3. ワ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. ワグナー租税原則論の支配とその背景 (以上 本号)

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，

租税原則論の生成

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・レポート, 1984年の租税原則論

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機運: J. S. ミルの租税原則論

19世紀も半ば頃に至るや、生産の側面で輝かしい成果をあげつつあった、西欧の自由競争の国民経済の「自然秩序」は、分配の側面での不平等のある程度の是正が必須、と考えさせるほどの社会的・経済的困難をうみ出しつつあった。すなわち、この国民経済的生産にかかわった国民各人の、所得分配の不平等、およびそれから派生する財産分配の不平等のある程度の是正、が問題にならざるをえなくなってきたのだ。社会・経済問題にたいするこのような、生産の側面から分配の側面への関心の重心の移動は、おのずから時代の支配的経済学説にも、色濃く反映されるようになってきた。すなわち、イギリス古典派経済学の集大成者 J. S. ミルの経済学上の主著『経済学原理』1848年 John Stuart Mill, 1806–1873, *Principles of Political Economy, with Some of their Applications to Social Philosophy*, 2 vols., London, 1848.¹⁾ に、これがすでに色濃く映し出されているのだ²⁾。

- 1) 本稿では、このミルの著作の検討には全集版 *Collected Works of John Stuart Mill, II and III, Principles of Political Economy,*, University of Toronto Press, 1965. ないしは末永茂喜訳・ミル『経済学原理』全五冊, 岩波文庫, 昭和34–38年, などを使用した。
- 2) この著作においてミルは、経済学の体系においては、スミス以来の古典派経済学の伝統的関心事であった生産の増強よりも、「分配の改善と労働にたいする報酬の増加」(ミル, 前掲書, 第4編, 第7章, 1)の観点こそが、その中心となるべきことを力説した。

この観点から、ミルは富と所得の再分配機能を、財政の新たなる機能としてみとめ、この立場から古典派的財政論に、若干の修正をおこなうべき気運をつくることにもなったのである。

しかし、当時の支配的財政学説でもあった、古典派経済学にもとづくそれにおける、かかる変化への気運は、ただちには、その租税原則論における主要潮流の交替をもたらすもの、とまではならなかった。

これは、何よりもまず、J. S. ミル自身が「課税の一般的原理」を論ずるにあたり、彼自身「古典的なものとなった」と考えているスミスの課税の四原則の引用から、議論を出発させるのを、ベストとしたことから推測されよう（ミル、前掲書、第5編、第2章、1）。

事実、J. S. ミルは、前掲『経済学原理』において、スミス『国富論』1776年、第5編、第2章、第2節における課税の四原則と第4原則を破る可能性のある四ケースについての論述を、その大部分そのままの形で、まず、再述することから租税原則論の展開をはじめたのである。

ミルは、スミスのいわゆる古典（派）的課税の四原則の内、後の三つの税務行政的・徴税技術的原則には、特に問題はないと考える。ただし、第1のいわゆる課税の公平原則は、しばしば不十分にしか理解されていない事柄なので、より充分な検討が必要だ、とするのである。

ミルはこの第1原則、すなわち、課税の平等 equality of taxation 原則をもって、スミス以来の古典派経済学に典型的であった、個々人と公共権力体との間の、給付対反対給付の均等、ないしは課税の利益説的根拠からこれを把握すべきではない、とする。能力説的な国民個々人の犠牲の平等、すなわち、社会全体の犠牲量最少という考え方にもとづいた、いわゆる課税の公平の原則と解すべきである、とするのである。

かくして、たとえ租税政策の領域においては、ミル自身がこれに同意しているわけではないにせよ、すでにミルの経済学上の主著から、古典派的租税原則論自体の若干の潮流変化の予兆を、みとめてもよいのかも知れない。資本主義的生産の「自然秩序」のうみだす分配の不平等を、ある程度は正すべき分配の公正 distributive justice の方向、ないし社会政策的方向への潮流変化の予兆を（ミル、前掲書、第5編、第2章、2、全集版、第3巻、808

ページ)¹⁾。

J. S. ミルの経済学説が見せた社会・経済問題にたいする関心の重心の移動は、やがて時代の支配的財政・租税思想、したがって租税原則論の支配的潮流にも、大きな変化をもたらさずにはおかないであろう。社会政策的考慮をも十分に備えた新しい租税原則論が、抬頭するであろうことが十分に予想されるのである。

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

本稿第1節で使用している表のシェーマにしたがって述べよう。この租税原則論の支配的潮流の第3の新段階は、現実的にはスミス流の租税原則論に代表される「小さな政府」観的第2段階のものへの批判と、ユスティ流のそれに代表される「大きな政府」観的第1段階の租税原則論の、無産国家（租税国家）版としての復活、の形で成立したものであった。これは国家の官僚行政的側面を重視する国民連帯的福祉国家論のもと、社会政策的「大きな政府」観に立つものではあった。しかし一応、均衡財政論を基礎とする財政・租税学説でもあったのである。

この新主要潮流の先頭をゆく租税原則論を、19世紀後半のアドルフ・ワーグナーの四系列九原則の体系をもつ1890年のそれ（Adolph Heinrich Gotthilf Wagner, 1835–1917, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, 2. Aufl., Leipzig 1890, 所収）にみとめることには、財政思想史的に見てそれほど異議があるとは思われない²⁾。

-
- 1) J. S. ミルの租税原則論をも含む彼の財政学説全般については、井手文雄『新版・増訂 古典学派の財政論』中大生協出版部、昭和28年、第4編 ジョン・ステューアート・ミルの財政論（447–588ページ）が詳しい。
 - 2) 筆者の手許にあるワーグナーの著作、論文の内からは、本書以外に1890年以前にワーグナーが租税原則について体系的に論じているものは、見当たらなかった。

ただし、本書の初版ともいべき Ad. Wagner, Finanzwissenschaft, Lehrbuch

ワグナーは、19世紀後半の段階における西欧資本主義経済体制のもつ、社会的・経済的問題点を、J. S. ミルと同じく、主としてその分配側面における弊害に認識した。そこから、国家のもつべき分配の不等等の社会政策的是正の任務にも想到し、そして官房学以来ドイツの伝統ともなった、国民連帯的・福祉国家論的「大きな政府」観をもとに、社会政策的系列を含めた四系列に亘り九租税原則という、きわめて大がかりな租税原則体系を樹立したのである。

彼の課税原則論については、四系列のものを、ワグナーが重要と考えた序列にしたがって順次紹介し、そのそれぞれに総括的な評価をしておくことにとどめよう。

1. ワグナーは、国庫的・財政政策的系列の

課税の充分性 *Ausreichendheit* ①

課税の可動性 *Beweglichkeit* ②

の二原則を、最重要なる課税の原則と考えていた。

ワグナーはまず、これは「量出制入」を原則とすべき財政そのものの本質から、当然のこととして租税収入にたいして要請さるべき課税の原則である、と考える。

次いで彼は、国民連帯的ないしは有機体的国家観にもとづいて、公共権力体の存在とその活動とを、国民全体にとって最重要かつ不可欠のものとする。それゆえに、彼は公共活動（とそのための経費）の反面たる国民の

der politischen Oekonomie, Sechster Band, Zugleich als *sechste*, bez. *siebente* Ausgabe von *Rau's* Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Gebühren und allgemeine Steuerlehre, Leipzig und Heidelberg 1880, S. 220 ff. において、すでに上掲書、1890年の最終版のもの、全体的にはほぼ同じ内容の租税原則体系のシェーマが見られる。しかもここでは、同じ名称の四系列九租税原則体系の論述に、160ページほどの紙幅を費やしている。ただ最後の第4系列の課税の税務行政的三原則が、第1・第2・第3系列のもの論述の終りから200ページほど後に叙述されているのが、最終版との目につく大きな相違点であろう。

本稿では、主としてワグナーの上掲書、最終版にもとづいて、彼の租税原則論を紹介、検討することにしたい。

納税は、国民各自の「必須の生活入用」der nothwendige Unterhaltsbedarfに算入すべきほどのものだ、としているのである（ワグナー、前掲書、第2部、330ページ）。

のみならず、自由資本主義体制下での「小さな政府」観の枠を、打ち破りはじめつつあった19世紀後半の、西欧国家財政の歴史的・現実的趨勢をワグナーが直視したこと。加えてワグナーが、近代国家はその本質からしても、国家活動の不断の増大、国家経費の不断の膨脹が不可避である文化国家たるべしと観じていたこと。それゆえに課税が、近代国家の本質からする財政的要請にも、また「国家活動増大の法則」、「経費膨脹の法則」に象徴される時代の財政的趨勢や要請にも、柔軟に応じうべきことが要請されたのである。

以上のような諸考慮をもとに、ワグナーは課税の充分性と可動性とを、課税における最重要な原則と見ていたわけなのである¹⁾。

2. ワグナーは、次いで国民経済的系列の、（通常においては個人所得という）

正しい税源の選択 ③

および

正しい税種の選択 ④

の二課税原則を、重要なものと考えた。

ワグナーは、財政はその土台となっている国民経済の基本構造、すなわち、その生産構造や資本を破壊すべきではない、と考えている。それゆえ彼は、課税にあたっては、現存経済体制の基本関係の維持、したがって、

1) 「課税の『充分性』と『可動性』との財政政策的〔系列の〕租税の諸原則は、財政の本質および公共家計、特に国家家計のために設定すべき、すなわち、収入は入用額によって決定され、入用額は収入によって充足されねばならないという、最高の必須的要請から出てきたものである（〔ワグナー〕『財政学』第1部、〔第3版、1883年〕第61節）。両原則はまた、すべての理論的租税諸原則と、実務の租税的必須要請の、首位におくべきものである」（同、第2部、306ページ）。

そのための資本の保護の根拠から、この二つの課税原則を定立したわけである。

たとえば、④の税種の選択に関しては、それぞれの租税の負担転嫁のあり方など、その国民経済的作用をも考慮した上で、現存国民経済の基本構造の維持の視点から、これを正しく選択すべしとしている。

以上のようにワグナーは、両系列の四課税原則を、租税政策的に見てまずは最も基本的重要性をもつものとして重視した。しかし彼は、これらの原則のみでは、必要にして充分なる課税原則体系は、構成されてはいないと考えた。そこでワグナーは、第1・第2の系列の四原則の優先性を明確に容認した上で(同、第2部、372ページ)、これら諸原則を部分的に修正あるいは補完すべき、第3系列の課税原則をあげるのである。すなわち、

3. ワグナーは

課税の普遍性 *Allgemeinheit* ⑤

課税の平等性 *Gleichmäßigkeit* ⑥

を第3系列の、いわゆる公平課税ないし精確には、公正課税の諸原則(「公正 *Gerechtigkeit* ないし公正な租税分配の諸原則」同、第2部、304ページ)とした。

公正課税系列の課税の二原則は、第1・第2の系列の諸原則の下に位置する。すなわち、第1・第2の系列の課税原則の基本を大きく侵さない範囲と程度においてのみ、公正課税の諸原則は有効である、とするわけである。

ところで、この第3系列の公正課税の二原則、すなわち、課税の普遍性と平等性の両原則は、そもそも『公正なもの *das Gerechte*』の概念の相対性¹⁾のゆえもあって、特に強く歴史的・相対的性格をもつものである、とワグナーは考える。そしてこれは、ワグナーにあっては——たとえ

1) Ad. Wagner, Grundriß zu Vorlesungen über Finanzwissenschaft in aphoristischer Form, Berlin 1898, S. 46.

ば小勤労所得の免税など——社会政策的含意をももつ、普遍性の原則であった。またこれは、——たとえば給付能力説にもとづく、所得の増加にとりもなう累進税率の適用など——所得再分配の意味をももつ、課税の平等性の原則であったのである（同、第2部、384ページ）。

周知のようにワグナーは、財政的視点からヨーロッパ社会の発展過程を次のように総括した。すなわち、18世紀の後半からおよそ一世紀の間を「公民的時代」*die staatsbürgerliche Periode*、これに続く19世紀後半以降の時代を「社会時代」*die sociale Phase*と名づけたのである。

後者の時代には、国家はもはや、単にその独立と秩序維持のみを任務とする「法治国家」にとどまりえない。国民のための文化や福祉厚生をも追求すべき「文化国家」、「福祉国家」たらざるをえないのである。ここでは、政府の分配側面での社会政策的配慮なしでは、資本主義体制の基本構造の維持安定が困難となりつつあった、時代の要請を率直にみとめる。そして、その要請にこたえるべきものとしての、課税の普遍性と平等性という、公正課税の諸原則の定立が見られたのだ。

かくして、ワグナーのいう「社会時代」的公正の概念にもとづけば、既述のように、課税の普遍性の原則は、いわゆる最低生活費相当分の所得は所得課税を免れるべきだ、という要請をも含むものとなるであろう。

また同じく、課税の平等性の原則から見た、公正な税率のあり方についても、既述のようにワグナーは、次のように考えることを要請した。すなわち、

ある人の課税対象（額）が、ある一定の給付能力水準を示す大きさに到達すると、それ以上課税対象（額）が大きくなっても、その給付能力水準は同じである。それゆえ、この場合には課税は標準税率（比例税率）によるべきである。すなわち、一定給付能力水準到達以前の課税対象（額）の大きさをえの、換言すれば、下に向かっての軽減税率のみをみとめる累退 *degressiv* 税率たるべきである。このように考えることは、あくまで「公民的時代」

の課税の公正観にもとづくものにすぎない、とワーグナーはいう。

ある人の課税対象（額）が、一定水準の給付能力に到達した大きさの場合、それ以上の課税対象（額）の増大は、給付能力水準の漸次的上昇を示す。それゆえ、上に向かつての重課となる真の累進 *progressiv* 税率こそが、「社会時代」の課税の公正観（平等課税観）に相応しい税率，ということになる。ワーグナーはこう考えたのである¹⁾。

4. 最後にワーグナーは、スミスの課税の四原則での第2・第3・第4原則と同じ名称の、課税の税務行政的・徴税技術的系列の、

課税の明確性 *Bestimmtheit* ⑦

課税の便宜性 *Bequemlichkeit* ⑧

最少徴税費の追求 ⑨

の三原則を配置している。

前三系列の課税の諸原則は、ともかくも、歴史的・相対的性格を比較的強くもつものであった。これらとくらべると、第4系列の諸原則は、いわば超歴史的な性格のものである。それは「本来的に課税の概念と本質から生じ、一層の根柢づけを要しない自明のもの」（同、第2部、305ページ）で、いわば公理的な性格をもつ課税の諸原則、とワーグナーは考えたのである。それゆえにこそワーグナーは、これら三原則を第4系列の「税務行政の諸原則、ないしは課税における論理学の諸原則」という名称のもとに一括したのである。

ワーグナーの租税原則論は、以上のような特色をもつ、四系列九原則の壮大な体系「課税の最高の諸原則」*oberste Grundsätze der Besteuerung* として、その著作『財政学』第2部の内で展開された。しかもこの著作の初版の時のものより、若干多い170ページ以上もの紙幅を割いて、これを

1) Ad. Wagner, Über soziale Finanz- und Steuerpolitik, in: Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik, Jg. 4, 1891, S. 72 f. 池田浩太郎・池田浩史共訳・アードルフ・ワーグナー「社会的財政政策および租税政策について 1891年（完）」成城大学「経済研究」第140号、平成10年3月、233ページ以下、参照。

詳細に展開しているのである。

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

さて、その概要を紹介したワーグナーの租税原則論が、課税原則論発展の第3段階の代表となりえたのは、他にこれと並ぶべき学説が、全く存在しなかったがゆえなのであろうか。

ワーグナーの租税原則学説をうんだ19世紀後半は、ドイツ財政学にとっては、まさにその黄金時代をもたらした、いわゆる「ドイツ財政学の三巨星」(ヘッケル Max von Heckel, 1865-1913の命名, 1900年)の時代といわれている。

その三巨星とは、まず正統派的財政学の代表者ともいうべきワーグナー。次いでワーグナーと同時代の国法学者、国家科学者にして、しかも偉大な財政学者でもあったローレンツ・フォン・シュタイン **Lorenz von Stein**, 1815-1890。彼は伝統的ドイツ行政学の完成者らしく、行政の生産性を介して、国家経費の生産性や租税の再生産性を説き、比較財政制度研究への道をも拓いた人物であった。さらに同時代の偉大な社会学者、経済学者にして、しかも財政学への貴重な貢献をなしたアルバート・シェフレ **Albert Eberhard Friedrich Schäffle**, 1831-1903。彼は租税や財源選択に関して、これらを国民経済や社会、政治との関連から論じ、財政社会学の先駆者ともなった。

ワーグナー、シュタイン、シェフレの三人の財政学説が、当時のドイツ財政学ではそびえ立っていたのだ。

それゆえ、租税原則体系論についても、ワーグナーのもの他に、なおシュタインの租税原則体系論やシェフレの当該学説にも、当時における租税原則体系論の代表としてのワーグナーの座をうかがう可能性は、大いにあったのかも知れない。しかし、現実には果してどうであったのであろう

か。

国家学や行政学との関連を重視しつつ、財政を論じようとするシュタインは、その課税原則体系論を、国民経済的、財政的、国家経済的という三系列に亘る七租税原則の形で展開した¹⁾。

ワーグナー、シュタインと並ぶ「ドイツ財政学の三巨星」の最後の一人であるシェフレ。シェフレは、シュタインとは異なって、財政を国民経済的立場を重視しつつ考察した。そして租税論においては、彼は結局、統一的理解が困難なほどの、多面的で複雑きわまる租税原則体系を構築することになったのである。しかもこの学説は、現実的には何らの反響も、また何らの影響力をも、よびおこせなかった運命のものであったのだ²⁾。

1) シュタインは、租税の三観点をもとに、三系列に亘り次の七つの課税原則を定立している。すなわち、

国民経済的系列の諸原則：

- ① すべての租税は資本不可侵のものたるべし。
- ② あらゆる租税はただ所得税たりうるのみ。
- ③ 租税は資本形成力を失わしめぬ程度のものたるべし。

財政的系列の諸原則：

- ④ 国家は現実に使用する総入用以上に、資本形成している個別経済から租税を要請すべからず。
- ⑤ 納税プロセスは時間と労働力の費消を最少化するよう整備すべし。
- ⑥ 国家は収税貨幣資本の支出時までの有効利用をはかるべし。

国家経済的系列の原則：

- ⑦ 租税の再生産性原則。

彼の社会有機体的思想と彼独自の理論展開様式には、若干わかりづらい所もあろう。しかしともかくも、彼の課税の諸原則の内での、最も彼らしい中心の原則は、ユスティの税源涵養原則を連想させる次のものであった。すなわち、それは行政（経費）の生産性を介しての、有機体的循環としての租税ないし租税力 *Steuerkraft* の再生産性論にもとづき、あらゆる租税は資本不可侵の所得課税たるべし、という要請にあるように思われる（L. v. Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, II/1, 5. Aufl., Leipzig 1885, S. 353 ff.）。邦語参考文献としては、北岡甲子郎「ローレンツ・フォン・シュタイン財政学における収入論上の『再生産性』概念について——(1)」茨城大学政経学会雑誌、第22号、昭和43年3月、69ページ以下の論述が役に立つであろう。

2) シェフレの租税原則論は、彼の財政学の基本原理解である「国家入用と非国家入用との〔国民経済的に〕バランスのよい充足の原理」(A. Schäffle, *Die Grundsätze der Steuerpolitik*,..., Tübingen 1880, S. 16)の一応用例として展開される

さて、シュタインやシェフレの租税原則体系論の他には、ワーグナー学説の支配的地位をうかがいうほどの租税原則学説は、当時には存在しな

はずのものであった。すなわち、それは「国家入用の租税充足のための、真実の wirklich 給付能力にしたがった、負担の普遍性とよきバランス性 Verhältnismäßigkeit の諸原理」(シェフレ、前掲書、21-22 ページ)ということになるであろう。

そしてそれは、「すべての『給付能力ある』租税諸力が引きよせられ、そして、これらのそれぞれが、その真実の給付能力とよいバランスを保っているときに」(同、22 ページ)、はじめて実現される。それゆえ、それぞれの租税力 Steuerkraft の、その給付能力に応じた負担。これがシェフレの租税論の最高の要請を形成するものとなるのだ(同、23 ページ)。

以上に見てきたように、シェフレの前掲著作『租税政策の諸原理』1880 年では、彼の租税原則論はあくまで思弁的・抽象的な形のものにとどまっている。この著作では、彼独自の租税原則体系論というほどの形での、租税原則論の展開は見られないようである。

この著作公刊の十数年後のシェフレの著作『諸租税』全二部、1895 年および 1897 年 Die Steuern, 2 Teile, Leipzig 1895 und 1897. には、租税原則体系論らしいものが見られるようになる。すなわち、前述したシュタインのものと同類似した国家科学的、経済学的、財政(学)的、三系列に亘って展開される課税原則体系論がこれである。

ここでは何らの注釈も付すことなしに、これを紹介するとどめておこう。

課税の最高の諸原則

国家科学的系列の原則(首位系列)：

国家の歴史的所与の諸要請に応じた為政者的(国政術的 staatsklug) 方途での賦課の原則。

経済学的系列の原則：

最も経済効率的な方式での、公共経済運営をも含む全国民経済の最も完全な物財供給の原則。

財政(学)的系列の原則：

公共総所得の分枝としての政治的、経済的に最も完全な租税形成の原則。

a 他の公共収入種類との正しいバランスでの課税の発展の要請。

b 諸課税権力間での、そのバランスよき入用に応じた租税収入のバランスよき分配の方向での、納税義務者間での、給付能力に応じた政治的、経済的に最も完全な総租税負担の分配の方向での、租税体系の発展の要請。

(以上、シェフレ『諸租税』第 1 部、35 ページ)

そしてシェフレは、個々の租税の視点からすると、第 3 の財政(学)的系列の課税の諸原則は最重要なものであり、これらは次のような四下位系列、十の課税の財政(学)的諸原則を含むものとしている。

安定的および可変的財政収支均衡系列の諸原則：

- ① 充分性 Zulänglichkeit 原則。
- ② 可動性と発展能力(弾力性)原則。

租税原則論の生成

かったのであろうか。この問題に決着をつけるためには、筆者は最低限なお次の業績における租税原則論をも、かえりみなければならぬ、と考え

充足体系および租税体系的・作用系列の諸原則：

- ③ 全収入体系の分枝としての総課税の選択原則。
- ④ 租税体系の分枝としての個々の税種の選択原則。
 - a 租税客体別の正しい構成原則。
 - b 租税客体の把握様式別の正しい構成原則。

課税の（管轄、義務、力と負担の）四要因別系列の諸原則：

- ⑤ 租税管轄の原則。
- ⑥ 主観的租税義務の原則：普遍性原則。
- ⑦ 負担の原則：
 - a 直接課税での個人の給付能力にしたがった、間接課税での客体の課税対象性 Steuerbarkeit にしたがった、よきバランス性ないし平等性原則、とりわけ
 - b 弱い租税諸力の保護と強い租税諸力の相応した負担の原則にしたがった総負担の分配原則：
 - 強い租税諸力の累進的負担原則。
 - マイナスの課税客体価値の免税原則。
 - 主体的および客体的二重課税の防止原則。
 - 租税遁脱の防止原則：
 - イ 公的遁脱の防止原則。
 - ロ 私経済的遁脱（立法者の意図に反しての誤れる転嫁と不転嫁）の防止原則。

租税組織と租税手続き系列の諸原則

- ⑧ 公正かつ合目的租税執行原則。
- ⑨ 租税法と租税廃止における公正かつ合目的代理原則。
- ⑩ 「明確性」、「便宜性」および「最少徴税费」要請を含む、公正かつ合目的税務行政原則。

（シェフレ『諸租税』第2部、77-78ページ）

以上の紹介からも推測されるように、シェフレの租税原則体系は、個性的かつ多面的で、かなり複雑多岐に亘り、それゆえに、統一的理解のむつかしいもの、となりおおせてしまっている。

しかし、理由はともあれ、皮肉にも、現実的にはこの「シェフレが方法的慎重さをもって展開した課税の最高の諸原則は、何らの反響をも見いだせなかった」(F. K. Mann, Albert Schäffle als Wirtschafts- und Finanzsoziologe, in: *Gründer der Soziologie*, hrsg. v. F. K. Mann, Jena 1932, S. 60) 運命のものなのだ。

なお木村元一教授の論文「A. シェフレの『租税力』概念について」一橋大学研究年報「経済学研究 8」1964年、所収、は、この方面の原典に即した研究成果である。

ている。すなわち、アードルフ・ヘルトの著作『所得税』1872年 Adolf Held, 1844–1880, Die Einkommensteuer. Finanzwissenschaftliche Studien zur Reform der directen Steuern in Deutschland, Bonn 1872. におけるそれである。

たしかにヘルトは、天賦の才能にめぐまれた経済学者ではあったであろう。しかしその大成を待たずに、若くして事故死の不運に見舞われた学者でもあった。にもかかわらず、ここにあって彼の租税原則体系論をも検討すべしとした主たる理由は、ひとえに前掲、ディールとモンベルト編経済学研究リーディングズ『課税の諸原則』において、ワグナーのものと並んで、ヘルトのこの著作からの課税の諸原則に関する論述の抜粋も、見られることによる¹⁾。

4. ワグナー租税原則論の支配とその背景

上述した同時代の主要租税原則体系学説の内、ワグナーのそれが時代を代表するものといえる理由は、いずこに存するのであろうか。

たしかに、ワグナーの租税原則体系論には、

1. 官房学やスミス経済学以来、財政学で伝統となっている課税の諸

1) ヘルトは前掲著作、95–135 ページにおいて、租税原則学説を若干のタイプのものに分けて、その発展を比較的詳しく、かつ批判的に論述もしている。しかしここでは、ヘルト自身の租税原則体系論の結論的総括のみを再現しておく。すなわち、

1. 諸説の普遍性 *Allgemeinheit*, すなわち、所得をもつすべての者は租税を納付すべきである。
2. 諸説の平等性 *Gleichheit*, すなわち、さまざまな生産部門で取得された所得は、その源泉の種類を顧慮することなしに、同等に課税さるべきである。
3. 向上に努める相対的貧困諸階級と、資本を増大させつつある比較的富裕諸身分とを、不断に同時的に考えての、国の繁栄とその躍進のできる限りの庇護」(ヘルト、前掲書、121 ページ)をはかるべきである。

上述のように、ヘルトの租税原則体系論の主張は、単純かつ常識的にすぎるものではある。しかし、ともかくもそれは、租税に課せられた時代的要請をもとり入れて単純明快に構成されている、ともいえるものである。

原則が、比較的網羅的・体系的にとり入れられている。また、

2. 諸課税原則間での系列化と順位づけなどの点でも、比較的合理的かつ統一的で、したがって納得しやすいものとなっている。

これらの点で、ワグナーの租税原則体系論は、すぐれた特徴をもってはいる。

しかし、ワグナー学説のもつこのような特徴は、よかれあしかれシュタインの租税原則体系論にも、シェフレのそれにも、相当程度備わっているもの、といわざるをえないであろう。となると、ワグナーの租税原則体系論のもつこれらの特徴自体は、それがシュタインやシェフレら同時代の人々の租税原則体系論を、学問的水準の高さの点で、はるかにしのぐほどのものである、という証拠とはならないであろう。

事実、ワグナーの租税原則体系論には、そのシェーマという点では、19世紀前半、スミス課税原則論の大いなる影響下にあった、既述したヤーコプの租税原則体系論の三系列十二原則のシェーマを、一ひねりして利用したものにすぎない、と考えられる側面すらないでもないのだ。

そもそも、租税原則体系のみを孤立的に取りだして、それ自体の学問的性格を検討し、その学問的水準の高さを判定し、順位づけすることは、特に「ドイツ財政学の三巨星」間のケースでは、不可能に近い困難事であろう。ましてこの判定をもとに、それぞれの租税原則体系自体のもつ意義の重みをはかることは、必ずしも有意義なものとはならないであろう。

また、もしワグナーの租税原則体系をもって、当たり前のものを当たり前の順序で、手際よく並べたものに過ぎないとして、シュタインやシェフレらのそれよりも、低く評価する者が出てきたとしても、それはそれで誤りとはいえないのかも知れない。

かくして、ワグナー租税原則体系論の19世紀後半以降の西欧財政思想史上の支配の根拠を、その租税原則体系論自体の内にもみ求めることは、不十分な方途といわざるをえないであろう。

では、「恣意的に編成された〔とさえいいうるかも知れない〕ワーグナーの〔課税の〕公理表 Axiomentafel が、ドイツの、また諸外国の〔租税論〕研究において、殆ど聖域のような敬虔な気持で守られてきた」(F. K. マン, 前掲書, 60 ページ) 真の理由は、いずこに存するのであろうか。もちろん、それは主としてその租税原則体系論自体の外に、ないしは、少なくともその周辺に、主として存することになるであろう。

思うに、その理由はまず、

1. 租税原則体系論をも含むワーグナー財政学説全体にたいする、当時のドイツおよび諸外国の財政学界における、圧倒的高評価に由来しよう。すなわち、ワーグナー財政学説の、同時代および後代のドイツ内外の財政学者たちにおよぼした影響の、大きさや永続性に由来するわけである。

すぐれた点を多々見出すことができるとしても、同じく「ドイツ財政学の三巨星」の内に数えられる、シュタインやシェフレの財政・租税学説は、若干個性的にすぎるものでもあった。それゆえにか、その学説の信奉者や追隨者も比較的少なかったのである。

1870 年にベルリン大学の教授に就任以降、半世紀近くに亘った彼の研究・教授活動を通じて、「財政学者としてのワーグナーに関しては、何らの異論の余地もなかった。彼に並ぶ者はいなかったのだ」(Franz Oppenheimer, *Soziologische Streifzüge. Gesammelte Reden und Aufsätze*, 2. Band, Jena 1927, S. 313)。その財政学説のもつ影響力に関しては、シュタインもシェフレも、ワーグナーの足もとにもおよばなかったのだ。

そこから、ワーグナー財政学を構成する一分枝として定立された、彼の租税原則体系もまた、同様の大きな影響力をもち続けた、といわねばならないであろう。

ワーグナーは、ドイツ官房学の学問的伝統を受けつぎ、イギリス古典派経済学的教養をも身につけた上で、時代の要請や趨勢を正面から受けとめて、これを「社会時代」と総括した。そして、「社会時代」的要素や要請

租税原則論の生成

を積極的に組み込むことによって、時代の財政学説ともいいうる「社会時代の財政学」を構築したのである。

かくして、このような全体的構想を基礎にワグナーの課税の原則体系論は、よく国民連帯的・福祉国家論的「大きな政府」観にもとづく租税原則論の大きな潮流を、時代の主流派の原則論として再興し、その最先端をゆくものとしての地位を、確乎たるものにすることができた。そして、まさに時代の代表的租税原則学説となったのである。次いで、

2. 19世紀後半の西欧では、その社会・経済体制の維持発展のためには、国家が資本主義体制のうみだした成果に、何らかの形での社会政策的介入を不可避としていた現実、彼の財政学説、したがって租税原則学説も、最も適合していた、というその時代的背景にも大いに由来していると思われる¹⁾。

付記

本論文は、平成11年度成城大学教員特別研究助成にもとづく共同研究「19世紀西欧における経済・社会思想」における、筆者の研究分担分の研究成果の一部である。

1) それゆえ、あれこれ考え合わせると、ワグナー租税原則論の支配の根拠を、当時の「現実を常識に合致するように説明していた」課税の根拠論をもとに、「常識的に必要と思われる事項を万遍なく列挙」した実践性、実務性、実用性に求めることも、また自然であるともいえるであろう（林健久『財政学講義』東京大学出版会、昭和62年、55ページ）。