

租税原則論の 20 世紀

——租税原則論の二大潮流 (3)——

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

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，シュフレ，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 (以下 本号)

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，

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 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: シヤンツ, ゲルロフ

19 世紀後半にその支配が確立された, ワーグナー流の「大きな政府」観的租税原則論の潮流は, そのまま 20 世紀へとなだれこんでいった。

しかも, 20 世紀前半の第 1 次・第 2 次世界大戦を経て, また, 世界恐慌やケインズ経済学と総需要管理政策的フィスカル・ポリシー論の洗礼を受けて, この潮流のものは, 一層徹底化された形のものとなっていったのである。すなわち, この潮流のものの国家観は, いわば国民連帯的・福祉国家論的・社会政策論的「大きな政府」観を土台とするものから, 国民連帯的・福祉国家論的・(国民経済の) 管理者国家経済論的 (F. K. マンのいう *Kontrollsystem* 論的) 「大きな政府」観を基礎とするものに到達させた。ここでは国民経済の全構造, 全過程の制禦のためには, 国家経済は時と場合によっては, 財政不均衡の積極的推進の側面をさえ, うかがわせるほどのものになったのである。

この支配的租税原則論の潮流の, ワーグナー学説の支配以降の, いわば第 4 段階における業績には, まことに数多くのものが見られた。その内, ケインズ経済学台頭以前の 1930 年代前半頃までのものについては, 井藤半彌『租税原則学説の構造と生成——租税政策原理——』巖松堂, 昭和 10 年 (新版, 千倉書房, 昭和 44 年) が, その多くのものを取りあげている。そしておおむね, 精確な紹介と適正な批判とが, それらにたいしてなされて

いる¹⁾。

かかる当時の支配的潮流の租税原則体系論は、きわめて自然のことながら、主としてドイツの財政学者たちを中心に展開されたものであった。そしてここでは、一応外面的にはかなり多くの財政学者が、その財政学概論書などで、さまざまな形で租税原則を樹立し、公表してはいる。では、さらにその後の 20 世紀後半までを含め、いわば現代におけるこの潮流の租税原則論の代表を、これらの内の誰の学説に求めるべきであろうか。この代表を一つに絞ることは、それほど容易なことではないのかも知れない。

ただし、主流派的租税原則体系論の発展という視点からすると、少なくとも 20 世紀半ば頃までは、既述のように、顧みるべき業績の数も、そう多くはなかったようにも思われる。そこでわれわれは、本稿ではその財政学説、租税学説のもつ影響力のつよさの点に着目して、まず、20 世紀前半における二人の代表的ドイツ財政学者の租税原則論を、取りあげてみたいと思う。

1) もちろん、この井藤教授の著作には、ワグナーの租税原則体系論についての、精密かつ詳細な紹介も見られること、伊東弘文・佐藤進両教授のいわれるとおりである（佐藤進・伊東弘文著『入門租税論』1988 年、三嶺書房、80 ページ）。

尤も、井藤教授の前掲著作での研究、並びに同時代の西欧の同種の業績においても、租税原則体系それ自体に重点をおいて、その一層の体系化、完全化を目ざした研究は、比較的少なかった。多くは課税の本質論ないし根拠論、尺度論の基礎としての利益説や給付能力説などにつき、一層精密な概念規定をなす。そして、これをもとに、租税政策一般の基準となるべき、いわゆる租税負担の公平原則の適用にあたっての、一層の理論的・実際の精密化などを狙ったものが多かったのである。

そして、その研究成果をもとに、現実的には、主として直接税たる所得課税を対象の中心に据えた批判的考察が、その大部分を占めることにもなったのであろう。シェフレのような、真実の租税力のあり方から直接税と間接税との、後者が前者の補完ではない、いわば両者共なる積極的な組み合わせ（直接税→平均的租税力把握、間接税→個別的租税力把握。シェフレ、前掲『租税』第 1 部、341 ページ以下）を擁護するような形で、税制全般に亘るような議論には、なりにくかったようである。

かかる傾向もまた、ワグナー租税原則体系論のもつ支配力のつよさ、その持続性の一つの反映でもある、といえるかも知れない。

ワーグナー以降の 20 世紀前半において、真に「ドイツ財政学の大御所 Altmeyer」の名に名実ともに値したのは、ゲオルク・シャンツ Georg von Schanz, 1853–1931 や ヴィルヘルム・ゲルロフ Wilhelm Gerloff, 1880–1954 くらいのものであった、と考えてよからう¹⁾。

当初の研究関心が社会的・経済的領域での、さまざまな事柄に亘っていたシャンツも、1880 年代頃から漸次その研究対象を財政、特に租税の領域に収斂させていった。そしてこの領域で、彼はいくつもの重要な業績を残すことになったのだ。有名なシャンツの所得の概念規定の確立は、その一例である²⁾。しかし彼は、ここで問題とすべき租税原則ないし租税原則体系については、これを正面から取りあげた業績は、特には残さなかったようである³⁾。

シャンツの世代の次の世代の財政学の大御所ゲルロフの、租税原則についての論述をすぐに思いださせる業績は、彼の晩年の大著『公共財政』第 1 巻、第 2 版、1948 年 *Die öffentliche Finanzwirtschaft, Band I, Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Frankfurt am Main 1948.* であろう。この著作の第 3 章、第 7 節 課税の諸原則 およびそれ以下の諸節から、ゲルロフの租税原則体系論の最終的姿を、一応うかがい知ることができるであろう⁴⁾。

- 1) Fritz Neumark, Wilhelm Gerloff und die Entwicklung der deutschen Finanzwissenschaft, in: Beiträge zur Geld- und Finanztheorie. Wilhelm Gerloff zum siebzigsten Geburtstag, hrsg. v. F. Neumark u. H. Sauermann, Tübingen 1951, S. XII.
- 2) G. Schanz, Der Einkommensbegriff und Einkommensteuergesetze, in: Finanzarchiv, 13. Jg., 1896. (篠原章訳・ゲオルク・シャンツ「所得概念と所得税法 ①—④」成城大学「経済研究」第 104 号—107 号, 平成元年 3 月—12 月, 所収) 参照。
- 3) 主として Erwin von Beckerath, Art., Georg von Schanz, in: HdSW., Band 9, Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1956, S. 104 ff. の記述による。標題より推すと、シャンツが自身の租税原則論を直接展開しているかも知れない、唯一の論文「市町村税のもとの租税原則問題のために」Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, Finanzarchiv, Band 32, 1915. にも、租税原則を正面から論じている個所は見られなかった。
- 4) この著作でゲルロフは、従来さまざまに表現されてきた課税の諸原則を、次の五つの基準にもとづいて整理、分類する形で総括した。

ゲルロフは、公的－経済的現象としての租税の本質からする、すなわち、租税の目的および機能からする、純粋に財政経済的 *finanzwirtschaftlich* な課税の諸原則、これを彼自身の真の財政学的課税の原則と考えた。公正といった倫理的基準の、社会科学からの排除を狙った、20 世紀初頭のドイツ歴史派経済学における、いわゆる価値判断論争の結末を意識してのことでもあろうか。

そしてかかる租税原則体系を、ゲルロフは以下のような形で展開することになった。

ゲルロフはその租税原則論において、租税能力 *Steuerfähigkeit* といった、いわばシェフレの租税力 *Steuerkraft* を想起させるような概念を基礎においた。そして、一方では個々人の財産や所得および支出や貯蓄の額に（客観的条件）、他方では個々人の入用、財への主観的価値評価に（主観的条件）によって、租税能力は左右されると考えた。そこで彼は、納税者に最少犠牲をもたらすべきことを、課税にたいし要請することになったのである

- 1 租税充足ないし客観的租税程度 *Steuermaß* の系列の諸原則
たとえば、ワグナーの財政政策的諸原則（課税の充分性と可動性）など。
- 2 租税測定ないし主観的租税程度の系列の諸原則
たとえば、租税本質観よりする、利益原則、給付能力原則、社会政策的租税原則など。
- 3 租税分配の系列の諸原則
たとえば、ワグナーの課税の公正原則（課税の普遍性と平等性）など。
- 4 租税の（経済的・倫理的）作用系列の諸原則
一般的租税作用の原則（シュタインの租税の再生産性要請など）、特殊租税作用の諸原則（ワグナーの正しい税源の選択の原則など）。
- 5 税法および税務行政の系列の諸原則
租税の明確性原則、租税の合法性原則、租税の便宜性の原則、最少徴税費の原則。

（ゲルロフ、前掲書、第 3 章、第 7 節）

以上に見たとおり、ゲルロフのおこなった、従来の租税原則体系論の体系的総括は、全体的にはワグナーのその影響下にあるようにも思われる。しかしゲルロフによれば、これら諸系列の内の多くのものでは、「本来財政学的諸公準が問題になっているのではない。むしろ財政学の外にその基礎づけを見いだし、財政学にとっては、法政策的、社会政策的、等々の要請の性格をもちうるのみである」（ゲルロフ、前掲書、183 ページ）、とした。

(ゲルロフ、前掲書、第 3 章、第 11 節)。

このような基礎の上に、ゲルロフは次の二つの、互いに関連し合う課税の最高原則を定立することになった。

1. 租税制限原則 *das Prinzip der Steuerbeschränkung*

2. 最少効用損失原則 (最高効用原則 *das Höchstnutzprinzip*)

前者は主として租税の財政的原則であり、後者は租税の経済的・社会的原則ともいえよう。そして、この両最高原則からそれぞれ、いくつかの課税の諸原則が派生する、とゲルロフは考える。

たとえば、前者の課税の最高原則からは、

租税の限界効用確保の原則

租税能力に応じた課税の原則

正しい税源への適切な課税の原則

等々が⁸⁾ (ゲルロフ、前掲書、第 3 章、第 9 節)、また後者の課税の最高原則からは、

租税の一般的経済性原則

租税の社会的合目的性原則

が (ゲルロフ、前掲書、第 3 章、第 10 節) 派生するのである¹⁾。

ゲルロフは、『公共財政』1948 年の時代にいたると、管理者国家経済論的「大きな政府」観の時代の到来をふまえてか、租税を *Finanzsteuer* 財政的租税と *Ordnungssteuer* 政策的租税に分類するようになった。これに

1) 租税能力に応じた課税の原則を含め、両課税の最高原則から派生する課税の諸原則についての、若干立ち入った紹介は、すでに 60 年以上も前に井藤教授が前掲書、元版、574-584 ページでなされている。

これはゲルロフのより若い時代の業績、たとえば、『財政学全書』初版、第 1 巻、所収の彼の論文「租税経済論」*Steuernlehre*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band 1, hrsg. v. Wilhelm Gerloff und Franz Meisel, Tübingen 1926, S. 436-489. にもとづいた研究ではあった。しかしこれは、本稿で取りあげている、ゲルロフの『公共財政』第 2 版、1948 年、および彼の最晩年の租税論の論述ともいいうる、*Steuernlehre*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2. Aufl., Band 2, Tübingen 1956. におけるそれと、ほぼ同内容のものである。それゆえここでは、これ以上の紹介を省略しよう。

よって、元来単純明快なものであったはずの、彼みずからの租税原則体系論は、やや明快さと迫力を欠くもの、となってしまったようである。

かくして、20世紀前半のドイツ財政学の大御所であるシャンツやゲルロフにも、特に注目に値するほどの租税原則体系論の展開は見られなかった、と考えてもよいのではなかろうか。

そこで筆者は、敢えて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」観的租税原則論の代表に推したいと思う。その根拠として筆者は、次のようなことを思いうかべている。すなわち、

一つには、彼が20世紀後半の最高のドイツ系財政学者の一人であったこと。換言すれば、ノイマルクはワグナー、シャンツ、ゲルロフと続いた「ドイツ財政学の Altmeister」の、20世紀後半を代表する最高最大の人物であったのだ。

しかも、そのノイマルクが、租税原則体系について詳細に論じた大著『公正かつ経済的に合理的な租税政策の諸原則』1970年、本文428ページ Fritz Neumark, 1900–1991, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, XX+428 S. を公刊していること。ノイマルクの租税原則体系が、アードルフ・ワグナーのそれを意識しつつ構成されたものである、と想定されること。

また、たとえば、シュトゥットガルトのフランケ教授の次の著作 Siegfried Franz Franke, 1942–, Steuerpolitik in der Demokratie, Berlin 1993, S. 62–83. からもうかがえるように、ノイマルクの租税原則体系のシェーマが、よかれあしかれ、その後の租税原則論議の、いわば共通の出発点をなしていること。

これらがその主たる根拠である¹⁾。

1) その他にも、これを補強すべき契機もないわけではない。たとえば、最近ハンプルクのシェール教授は、既述のノイマルクの労作をもって、ドイツ語圏租税論著作の長い伝統の中で、租税原則論の一つの頂点を形成したものだ、と評価した。そして、「この労作は、広がり、入念さ、深奥さの点で、英・仏語文

そこでわれわれは、ノイマルクの租税原則体系論をもって、一応「大きな政府」観的租税原則論の、20 世紀における唯一の代表に推すことにしよう。そして、これについては「見出し」を新たにして、紹介することにした。

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

ノイマルクの租税原則体系論の紹介および検討にあたっては、彼の前掲大著，1970 年によってこれをなすのが、当然の本筋であろう。このことは筆者も充分わきまえているつもりである。しかし、これに関してはわが国でも、すでに若干の貴重な業績が存在している¹⁾。そのこともあって、本稿ではノイマルクの租税原則体系については、敢えて主として彼のヨリ新しい、非常に概観的な論述である F. Neumark, Art., Steuern I: Grundlagen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW.), Band 7, Stuttgart und New York, Tübingen, Göttingen und Zürich 1977. によることにしたい。そして傍ら、前掲，1970 年の著作をも参照させていただくことにしよう²⁾。

献にも比肩しうるのがないのだ」(Christian Scheer, 1942-, Steuerpolitische Ideale—gestern und morgen, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 256, Berlin 1998, S. 155)。

1) 租税原則論についての、20 世紀における画期的業績ともいわれるノイマルクの 1970 年の前掲大著の概要については、故佐藤進教授のすぐれた論文「租税原則と租税体系——F. ノイマルクの租税原則論——」：林栄夫先生還暦記念『現代財政論の再検討』有斐閣，昭和 53 年，所収を見られたい。

さらには、佐藤進・伊東弘文，前掲書，81-85 ページにも，ノイマルクの租税原則論が手際よく紹介されている。

2) たとえば、ノイマルクの後継者でもあるアンデルも、その著作『財政学』第 2 版，1990 年，271 ページ以下 Nobert Andel, 1933-, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1990, S. 271 ff. において、ノイマルクの租税原則体系論を、財政学上最も有名であった、スミス、ワグナーの租税原則論に続く、20 世紀の代表的租税原則体系論と見ていたようである。そしてこの場合アンデルも、主としてノイマルクの前掲 HdWW., 7, 1977, 所収の事項解説「租税 1: 基礎」に

前々稿に掲げた「表 租税原則論の諸潮流」(成城大学「経済研究」第145号, 所収)を一見して明らかのように、ノイマルクの租税原則体系論は、ワグナーのそののシェーマにならって、それと類似の内容の四系列に亘る形で展開されたものである。だがノイマルクのそれは、国家は単に社会政策的任務のみならず、少なくとも一国の総需要管理政策的な意味で、資本主義的経済体制の全構造、全過程の安定と成長に、不断に責任をもつべきだとする、ケインズ経済学的フィスカル・ポリシー論の理論的・現実的洗礼を受けたものでもある。それゆえこれは、20世紀後半版のワグナー一流租税原則体系論である、ということもできるであろう。

国民連帯的・福祉国家論的、さらには F. K. マンのいう国民経済の管理者国家経済論的「大きな政府」観にもとづく、ノイマルクの租税原則体系論。これはワグナーの場合と同様の意味をもつ、四系列に亘るものではありながらも、租税ないし租税政策のもつ今日の任務の重要化、多面化を反映して、十四原則という、きわめて大規模なもの、たらざるをえなくなっていったのである。

そこでわれわれは、ワグナーの課税の四系列九原則の体系と対比させることをとおして、ノイマルクの租税原則体系論の内容の概略と、その特徴を見てゆくことにしたい。

1. まず、ノイマルクの第1の国庫的-予算的系列の課税の諸原則、第2の倫理的-社会政策的系列の課税の諸原則、および第4の税法的-徴税技術的系列の課税の諸原則。これらは、それぞれワグナーの第1の財政政策的系列の課税の諸原則、第3の公正ないし正しい租税分配系列の課税の諸原則、および第4の税務行政的系列の課税の諸原則と、形式的に対応している。しかも内容的にも両者は、互いに比較的類似の性格のものである、ということができるであろう。

ノイマルクの第1の国庫的-予算的系列の課税の諸原則は、課税権者と

もとづいて、ノイマルクの租税原則体系を論述している。

しての国家の立場からのものであり、次の二つのものからなる。

- ① 税収 *Steuererträge* の充分性 *Ausreichendheit* の原則
- ② 税収 *Steueraufkommen* の増大能力 *Steigerungsfähigkeit* の原則

第 1 のものは中・長期的視野からのもの、第 2 のものは、一時的ないし短期的視野からのもの、ではある。しかしこれら両原則は、まさにワグナーの第 1 の財政政策的系列の、課税の充分性の原則と課税の可動性の原則との、現代のいわゆる干渉国家 *Interventionsstaat* 版の原則といえるであろう。しかもノイマルクもまた、ワグナーと同じく、この系列の原則は「租税の基本的要請」と見られるゆえをもって、「他のすべての諸原則よりも上位におかすべきもの」（ノイマルク、前掲書、1970 年、24 ページ）、としたのである。

ノイマルクの第 2 の倫理的 - 社会政策的系列の課税の諸原則は、ワグナーの「公正ないし正しい租税分配の諸原則」（第 3 系列）に対応するものである。しかし、ワグナーの構想とは若干異なって、公正の諸原則の内に、公正の考慮とは別に基礎づけられうる、社会政策的要請を含めない方が、ヨリ合目的的であるとノイマルクは考えた。それゆえノイマルクは、この第 2 系列をさらに、公正の諸原則と再分配原則との、二つの下位系列のものに分けることにしたのである。

かくして、下位系列としての公正の諸原則は、

- ③ 課税の普遍性 *Allgemeinheit* の原則
- ④ 課税の平等性 *Gleichmäßigkeit* の原則
- ⑤ 課税の相当性 *Verhältnismäßigkeit*（給付能力に応じたバランスのとれた課税）の原則
- ⑥ インフレ起因の意図せざる超過負担 *Mehrbelastung* と負担割合のゆがみ回避の原則（累進人的租税における、インフレによる課税所得のブラケット・クリープの、インデクセーションによる是正の原則）

の四原則となる（ただし、1970 年の前掲著作では、⑥を除いた三原則のみがあ

げられている)。

それに、給付能力に応じたもの以上の、いわば所得と財産の元来の不平等な分配の、課税による平等化(是正)という、下位系列の再分配原則、

⑦ 課税の所得と財産の再分配の原則

が加わるのである。

この場合、ノイマルクは主として「既存の財産自体」の課税による再分配を求めているのではない。「財産の増加分」のみの課税による再分配が、有意義に努めうるもの、としているのだ(ノイマルク、前掲書、1970年、198ページ)。

ノイマルクの第2系列の諸原則もまた、ワグナーの第3の社会時代的公正系列の課税の諸原則を、ヨリ包括的、ヨリ論理的なものとするべく再構成したものである。しかも、その上で今日の現実にも適合的なものにしたもの、と一応考えてもよいのではなからうか。

ノイマルクの第4の税法的-徴税技術的系列の諸原則について、彼は今日でもこれらは決して低評価さるべきではない、と考える。しかしながら、ノイマルクによると、これは他の三系列のものと同くらべると、控え目な役割のものでもあるのだ(ノイマルク、前掲書、1970年、334ページ)。

この系列の課税の諸原則は次の四原則で構成されている。

- ⑪ 課税の整合性 *Widerspruchslosigkeit* の原則
- ⑫ 租税透明性 *Steuertransparenz* の原則
- ⑬ 租税措置の実施可能性の原則
- ⑭ 税法の持続性 *Stetigkeit* の原則

(ただし、1970年の前掲著作では、さらに、課税の廉働性 *Wohlfelheit* の原則と課税の便宜性の原則との、二原則が追加されている)

原則⑪は、課税の体系性 *Systemhaftigkeit* の要請を含むものであり、個々の租税措置間に矛盾の生じないことが要請される。したがって個別的にも、全体的にもバランスのよい租税体系の構築が、求められているので

ある。

原則⑫は、租税の査定と徴税に恣意性の入り込む余地のないよう、租税諸法が法的にも、技術的にもきわめて平易で、かつ明確な形で整備されていることを要請する。

そして原則⑬は、いわば簡素原則 *Einfachheitsprinzip* とかなりの程度重なり合うものである。すなわち、納税者側、徴税者側の双方から見ての、租税措置の効率的実施可能性を要求するものである。

原則⑭については、特に注釈を加えないでよいであろう。

以上の紹介からも容易に想像されるように、ノイマルクの第 4 系列の課税の諸原則は、ワグナーの第 4 系列の税務行政的課税の三原則を参考にしたものであろう。その上でノイマルクは、この系列の課税の諸原則を一層包括的、体系的なものとするべく、また今日の状況に適合的なものとするべく、ワグナーのものを修正した上で、これに若干の原則を追加的に配することにしたのであろう、と思われる。

2. ノイマルクとワグナー両者の課税の原則体系論における、最も重要な内容的相違点は、前者の第 3 系列の経済政策的諸原則と、後者の第 2 系列の国民経済的諸原則との、対応関係の内に存すると思われる。

彼が議論の余地なきものとした原則のみをあげるならば、ノイマルクの第 3 系列の課税の諸原則は、次の三原則から構成されている。すなわち、

- ⑧ 積極的租税フレキシビリティの原則
- ⑨ 消極的課税フレキシビリティの原則
- ⑩ 課税の成長政策的方向づけ *Ausrichtung* の原則

これらの原則の内、⑧は自由裁量的な反景気循環的・安定化的租税政策に[・]応[・]ず[・]べ[・]し、とする課税の原則である。

これに反し原則⑨は、長期的には経済成長を損なわずに、短期的経済変動を緩和さすべく、租税制度へのいわゆるビルトイン・フレキシビリティ(構造的伸縮性)ないし、景気の自動安定化装置的要請をもつ課税の原則で

ある。

第⑩原則は、租税体系が成長阻害的諸規定を廃止するだけではなく、時としては積極的に、成長促進的措置を講ずべきことをも要請することを含むものである。ただしノイマルクは、支出政策や信用政策とくらべると、租税政策は成長政策の用具としては、一応副次的役割しかもたないとしていることも、ここで指摘しておくべきであろう（ノイマルク、前掲書、1970年、312 ページ以下）。

これら三原則は、いずれも主としてケインズ経済学的フィスカル・ポリシー論ないし経済の安定成長理論にもとづくものである。そしてこれらは、租税に国民経済の総過程の、主として短期的（⑧、⑨）ないし中・長期的（⑩）誘導の役割をもたすべき、課税の諸原則であるということもできるであろう¹⁾。

ノイマルクの第 3 系列の経済政策的諸原則は、ケインズの『一般理論』1936 年にもとづく、総需要管理政策的フィスカル・ポリシーが、理論的にもまた現実政策的にも、重要性をもってきた時代のものであった。これに関連して、これは国民経済の管理者にまで登りつめた国家経済（財政）にたいし、経済政策的意味では、国民経済の全構造、全過程に介入すべく、

1) 尤もノイマルクは、1970 年の前掲著作では、第 3 系列の経済政策的諸原則を、さらに下位の二系列のものに分けている。すなわち、
経済構造政策的 wirtschaftsordnungspolitisch 系列の課税の三原則
過程政策的 prozeßpolitisch 系列の課税の三原則
がこれである。

ここであげたノイマルクの課税の三原則は、後者の下位系列である過程政策的系列の三原則と同じ名称のものである。

両下位系列の内、ワグナーの第 2 の国民経済的系列の課税の二原則と対応しているのは、強いていえば、前者の下位系列の三原則かも知れない。すなわち

租税上の特定差別的規制 steuerdirigistisch 措置回避の原則

私的領域および個人の経済的処理自由への租税的介入最少化の原則

競争の租税的侵害の意図せざる結果の回避の（租税的競争中立性の）原則
がこれである。しかし、この問題についてはこれ以上は立ち入らないことにしたい。なお、故佐藤進教授の前掲論文、232 ページ以下をも参照されたい。

きわめて積極的に定立された課税の諸原則であった。これに反し、ワーグナーの第 2 系列の国民経済的二原則は、課税がその基礎としている資本主義的社会・経済体制の基本構造を破壊すべきではない、という原則である。したがってこれは、課税にたいし現資本主義体制の基本構造および私的資本の保護といった、経済政策的には消極的な、場合によっては、経済的に中立的な役割のみを担わせた、課税の諸原則であったのだ。

社会・政治・経済・財政思想史的には、ともに同じ「大きな政府」観の大潮流の、それぞれの時代の中心に座した、ノイマルクとワーグナーの租税原則論。この両者の租税原則体系の最も重要かつ明瞭なる相違点は、実にここに存した、と考えてよいであろう。

3. 「大きな政府」観的租税原則論の現状

今日における租税のもつ意味や機能の、重要性と多面性とはに応じて、ノイマルクの租税原則体系は、非常に広範囲かつ多面的で、複雑きまわるものとなってしまっている。しかし、これとても「今日干渉主義的経済組織をもつ、民主主義的公共団体を顧慮して定立さるべき、最重要な諸原則に限定されたものである」¹⁾、とまでノイマルクにいわしめたものなのだ。

1) ノイマルク, 前掲 HdWW., 7, 1977, S. 303.

ちなみに、ノイマルクの系列毎の課税原則数について、前掲著作, 1970 年におけるそれと比較してみよう。

系列	1970 年	1977 年
第 1 系列： 国庫的 - 予算的 諸原則	2	2
第 2 系列： 倫理的 - 社会政 策的諸原則	4	5
第 3 系列： 国民経済的諸原則	6	3
	(経済構造政策的 3 原則 過程政策的 3 原則)	
第 4 系列： 税法的 - 徴税技術的諸原則	6	4
	計 18	14

しかも一応、これら諸原則それぞれが狙う目標間の、衝突可能性をも無視した形での原則定立でもあった。

言葉をかえよう。ノイマルクの定立した租税原則の体系は、それ自体無矛盾的で、かつそれぞれの相対的重要度に応じた優先序列での、諸原則の配列となっている、というほどの統一的、体系的なものではない。課税の原則にまで定式化さすべき諸要因が、全体としての租税体系自体の内に、ないしはこれを構成している個別的諸租税のあり方の内にも、また、それらをとりにまく社会や経済の側にも、あまりにも複雑多岐に亘って存在しているからでもあろう。しかも、これらのものの多くは、時とともに要請すべき具体的内容が変化せざるをえない、きわめて相対性のつよいものである。こうなると、ますますその時々「租税政策が同時にすべての要請を、十二分に考慮することを、期待すべきではない」(ノイマルク、前掲HdWW., 7, 1977, 306ページ)、ということになるのだ。

現代においては、国民連帯的・福祉国家論的・管理者国家経済論的「大きな政府」観にもとづく、課税の諸原則の申し分なき体系的展開は、あまりにも複雑にすぎる。それゆえに、一定時点でいかなる系列の原則がより重要なのか、ないしは当該系列の内では何がより重要な原則なのか、の序列づけの明確な決定も、かなり困難なものとなるであろう。しかも諸原則間での、あちら立てればこちら立たず、といったコンフリクトの可能性も多い。それゆえこれは、それ自体いつまで待っても完結することなきころみ、というべきものになりおおせてしまっているかの観がある。そして、このような感慨は、そもそも租税原則体系論のもつべき租税理論的意味、およびその現実の租税政策にたいする意義について、あらためて根本的に考えなおさるべき何ものかが、あるのではなからうか。今日、いわば租税原則論そのものの鼎の軽重が問われているのだ。

けだし、課税の諸原則も、それが原則である以上、何らかの意味で抽象的、包括的な基準であるはずである。そしてそれら諸原則には、全体とし

ても、個別的にも、ある程度実現性をもちうるほどの単純さと明快さが、つねに要求されておるべきものに思えるからである。さもないと、課税の諸原則の定立と体系化とは、かかる学問的基準をもって税制の現実を見ることの意義を、比較的軽いものとしてしまうであろう。たとえば、西欧諸国における租税体系の中心核としての、所得課税と付加価値税との併存状況にたいし、これを肯定的にあとづけるにしても（ノイマルクのケース。前掲書、1970年、393ページ）、ないしは現状批判的に考えるにしても。租税原則体系論にもとづいて、これらのことを論ずることは、結局は、それが単なる論理学的遊戯に墮してしまうおそれ、つねに多分に存在するのである¹⁾。

- 1) このような事情をも反映してのことであろうか。

本来、租税論の領域で「大きな政府」観に立って、課税の諸原則（体系）を比較的详细に展開するケースが多いだろうと予想される、最近のドイツの正統派的な財政学や租税論の概論書の類いにおいて、ワグナー＝ノイマルク流の租税原則体系の、比較的详细な紹介が見られないケースも、多くなってきたようにも思われる。

かわって、主として、19世紀末に、「小さな政府」観に立つヴィクセルが、その租税原則論でなしたような（後述する本稿の第5節を参照）、課税における二つの基本原則、いわゆる給付対反対給付の均等原則 *Äquivalenzprinzip* の妥当領域（適用可能性）と給付能力原則 *Leistungsfähigkeitsprinzip* の妥当領域（適用可能性）、の解明といったような形で、租税原則論部分の論述を済ませてしまうケースも、増加しつつあるようにも思われる。

筆者の手許にある文献の内、たとえば、

Heinz Haller, 1914- , *Die Steuern, Tübingen 1964, 1. Kapitel: Die Fundamentalprinzipien der öffentlichen Abgabenerhebung und ihre Anwendung.*

Walter Wittmann, 1935- , *Einführung in die Finanzwissenschaft, II. Teil: Die öffentlichen Einnahmen, Stuttgart 1971, 6. Kapitel: Die Grundsätze der Besteuerung.*

Horst Zimmermann, 1934- und Klaus-Dirk Henke, 1942- , *Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 5. Aufl., München 1987, 4. Kapitel: Alternativen der Staatsfinanzierung.*
などにこの傾向が見られる。

尤も、ハラールをはじめ、これら著作の著者たちのすべてが、典型的な意味で伝統的・正統派的ドイツ財政学に属する人々である、と考えるのが適切であるか否かは、また若干疑問の存する所でもある。

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、ヴィクセル

さて、19世紀後半、ワグナー流の租税原則論の支配下にもかかわらず、主観価値論的・限界効用理論的経済学にもとづく、ヨリ徹底して個人主義的・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、租税原則論がすでに存在していた。これは、ワグナー流の「大きな政府」観的租税原則論（第3段階）批判の形で、アダム・スミス流ないし古典派経済学流の「小さな政府」観的租税原則論（第2段階）を理論的に修正した上で、これを受けついただともいえるものであった。しかし、この傾向の租税原則論は、当時におけるワグナー流租税原則論の支配のもとでは、あまり脚光を浴びることはなかったのである。だが、ともかくも、この傾向の租税原則論は、以降今日まで、存続ないし発展してきている。

かれらはまず、あらゆる社会的・経済的事物への関心ないし観点の中心に個人を据える。そして、個人の可処分財の増加にともなう主観的な限界効用の逓減傾向と、個々人間の限界効用の均等という考え方を原理に、まず一般国民経済（民間経済ないし私的市場経済）を統一的、体系的に理解しようとする。次いで、やがてこの民間私的経済の体系的理解に適用されたものと同じ原理と方法を、公共経済部門である国家経済ないし財政の領域の理解にまで、その適用範囲の拡大をこころみる。もって同一の原理的基盤から一国の経済世界全体、すなわち、民間経済と国家経済ないし財政をも含めて、これらを理論的に統一的に把握しようとしたのである。これは財政論としては、きわめて経済理論的な学説でもあった。いわゆる主観価値論的経済学をバックにした、古典派経済学以上に徹底した個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観にもとづく財政論であったのだ。

かかる主観価値論的・限界効用理論的経済理論適用の、財政領域への拡大のための努力は、1870年代はじめの経済学における、いわゆる限界革命の成立以来、現実的には特にカール・メンガー Carl Menger, 1840–1921 を中心的指導者とするオーストリア学派の、いわゆる第2世代の業績によって、1880年代頃から徐々にひろがりを見せてきた。しかもこれらの内には、すでに租税原則論に詳細に論及しているものさえあったのだ。

オーストリア学派の、いわゆる第2世代に属する経済学者の一人であるローベルト・マイヤーは、はやくも1884年に、課税原則というテーマを正面に据えた著作、『最近の財政学における公正課税の諸原則』を公刊した。これは本文のみで400ページをこえる、彼の学界デビュー作ともいべき大著であった。財政・租税思想史的に見て、われわれはまず、この時期にオーストリア学派の内から、かかる著作が公刊された、という事実に注目しなければなるまい¹⁾。

この著作におけるマイヤーの積極的主張の部分は、いわば彼自身の租税原則体系論の基礎づけの部分であろう。彼は、個人主義的色彩のつよい主観価値論的・限界効用理論的立場からは、当然のこととして予想されるような、課税の公共の側からの給付に対する反対給付の均等、という課税の利益説的考え方を徹底させない。そして具体的には、とりわけ課税の公正

1) Robert Meyer, 1855–1914, Die Principien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft, Berlin 1884, X+413 S.

この著作でローベルト・マイヤーは、課税の諸原則の内、専ら課税の公正系列の原則に検討の照準を定める。

そしてまず、近世以降スミス学説を経て、この著作公刊の時点までの、これに関する学説史的発展の様相を、およそ190ページ近くにも亘って精細かつ批判的に叙述した。

そして、かかる学史的な研究を背景に、租税分配の公正の原則の二構成要素である、課税の普遍性 *Allgemeinheit* の原則および課税の平等性 *Gleichmäßigkeit* の諸原則とを、租税の根拠論や尺度論、租税の種類毎の租税作用の相違論などを顧慮しつつ、詳細に論述している。

さらには、これら諸原則と課税の社会政策的任務との関連にまでおよび、既述のように全編で400ページ以上もの紙幅を費やして、これらを論述しているのである。

にとって最重要な課題である課税の平等性実現のための、限界効用理論を駆使しながらの、納税者個々人間の犠牲の均等 *die Gleichheit der Opfer* 原則のあり方、すなわち、均等犠牲の内容的確定、その測定方法などを詳述したのである。そして結論的には、マイヤーは経済におよぼす租税の総作用としての犠牲を、「租税のために充足されないままでの欲求の強度ではなく、租税のために、最後に充足される欲求の平均強度が高められる程度にみとめ」(マイヤー、前掲書、332 ページ。傍点は筆者が付した)、これの納税者間での均等を求めたのである¹⁾。

課税を経費額と切り離して考える、彼の犠牲説的基本立場は、課税の原則における「小さな政府」観的立場を、直接的に明瞭に示すものとはならないであろう。また、彼の議論は今日となると、一部字句や概念規定の遊びに堕しているかの様相も見え、仲々明瞭には理解しがたい側面もある。

それゆえ、主として租税原則体系論について考察することを任務とする本稿では、ローベルト・マイヤー自身の課税原則論の基礎づけの部分、これ以上検討しないこともまた、ゆるされることと思われる。

新しい経済理論にもとづく方法による、租税原則論の研究ではあったが、課税の平等性の原則を、納税者個々人の犠牲の平等に求める立場をとることによって、租税・財政思想史的には特に注目するほどの、「小さな政府」観的租税原則論の業績とはならなかった、ローベルト・マイヤーの『最近の財政学における公正課税の諸原則』1884年。それから三年の後、同じオーストリア学派第2世代グループの、学説史上より重要な代表者エーミル・ザックスが、大著『理論的国家経済原論』1887年 Emil Sax, 1845–1927, *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Wien 1887. を公

1) 井藤半彌教授は、マイヤーのかかる考え方を「粗野な形の限界利用〔効用〕変化比例均等説」と名づけられた。これに関しては井藤半彌『租税原則学説の構造と生成』巖松堂、昭和10年、560–563ページを参照されたい。尤も井藤教授のこの著作は、筆者にとって本稿のテーマ全体におよぶ、最も基本的な参考文献の一つであることを、ここで付言しておきたい。

刊した。この著作は経済思想史的・財政思想史的視点からすると、ローベルト・マイヤーの既述の著作よりも、はるかに重視さるべきものであった。

この著作においてザックスは、個人的価値評価の法則は、民間経済も財政のような共同経済をも、共通に統一的に把握さすべき、いわば自然把握における重力の法則に相当するほどのものである（ザックス、前掲書、308ページ）、とした。そして彼は、この価値評価法則をもって課税のいわゆる公正原則を、倫理的原則から純粋に経済的原則にしようとしたのである。

しかし彼は、ローベルト・マイヤーと同じく、課税における利益説的立場を徹底させないことによって、課税の原則を、その反対給付たる経費の側面と切り離し、一応、納税者個々人間の犠牲の平等に求めることになった。すなわち、租税として各人から徴収される財の、それぞれの個人的価値評価の均等、これが課税における犠牲の平等原則というわけである（ザックス、前掲書、514ページ）。

井藤半彌教授はザックスの租税原則学説を、均等量犠牲説と名付けておられる。しかしこれもまた、ローベルト・マイヤーのケースと同じく、特に新味ある「小さな政府」観的租税原則論の代表とはなりえない代物であった、というべきであろう。それゆえに、ザックスの租税原則論にこれ以上立ち入らないこともまた、本稿の趣旨からはゆるされることと思う。

そして時代は1890年代へと突入する。同じくオーストリア学派の大いなる影響下にあった、スウェーデンの経済学者ヴィクセルも、19世紀末には「公正な課税の一新原則について」Ueber ein neues Prinzip der gerechten Besteuerungと題する長大な論文を含む著作『財政理論研究』1896年を公刊している¹⁾。

この論文でヴィクセルは、課税の公正の基準を、納税者個々人間の限界

1) Knut Wicksell, 1851-1926, Finanztheoretische Untersuchungen....., Jena 1896, 所収。池田浩太郎・杉ノ原保夫・池田浩史共訳・K. ヴィクセル『財政理論研究』千倉財政学シリーズ 2, 千倉書房, 平成7年, 所収。

犠牲の均等ではなく、納税者個々人の公共からの給付対反対給付の限界効用の均等にみとめる形で、徹底した課税の利益説の立場を取った。そしてこの形での課税原則は、単に個々の納税者間への租税負担の分配のあり方を決定しうるだけでなく、一国の課税および経費の総額をも、同時におおよそ決定しうるものと考えたのである。のみならず彼は、この論文で、この課税原則の近代民主主義的議会制国家での貫徹の方途をも示唆している。すなわち、諸経費とその費用充当財源とをセットにした、多数の予算提案の内から、国会で特別の多数の賛成をえた提案を成立させる、という形をヴィクセルは思いうかべていたのである。そして、この形で成立したものは、理の当然として、最も経済効率的な、「小さな政府」観に対応した、その意味で、ヴィクセル流公正課税の原則に最も適合した、提案のものたらざるをえないのである。

かくしてこの論文は、課税の給付対反対給付の限界効用の均等という、主観価値論的・限界効用理論的経済理論にもとづき、ヨリ徹底した個人主義的・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大潮流を、19世紀後半において最もよく代表しうる業績の一つともなった。のみならず、これを20世紀の「小さな政府」観的租税原則論の大潮流に直接つなげる、いわば橋わたしの役割をも担うことにもなったのである¹⁾。

1) しかしヴィクセルのこの論文自体は、租税原則体系そのものを正面に据えている本稿でのテーマの趣旨とは、かなりのずれが見受けられる。「本論考〔の内容〕は、公正な課税の新原則〔そのもの〕よりも、むしろそもそも、課税に関して達成さすべき公正の基準〔の現実化〕を、実際に確実にすべき方法をヨリ多く含むものである〔からである〕」。

ヴィクセルの主張する「この原則自体は、実際には利益原則、給付対反対給付の均等という周知の原則に他ならない〔のである〕」（ともに前掲『財政理論研究』1896年、序言、よりのものである）。

そしてこの原則論は、「経費の側面と一定の接触を保ち、しかも諸租税の具体額について、ある程度上限というものを示す点で優越していた」（ヴィクセル、前掲書、原著、79ページ）。すなわち、これは単に租税分配の公正のみな

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
レイヴの租税原則体系

すでに見てきたように、19 世紀の後半から 20 世紀後半の 70 年代頃までのおよそ一世紀の間は、租税原則論の世界では、国民連帯的・福祉国家論的「大きな政府」観の潮流のものが、時代を代表する学説であった。しかもその代表的学説は、社会政策論的「大きな政府」観にもとづくものから、国民経済の管理者としての国家経済論的「大きな政府」観にもとづくものへと、漸次その「大きな政府」観は、強化、徹底化された主張となっていたのである。

さて、このような状況下にもかかわらず、現実世界においては、第 2 次大戦を経た 20 世紀の後半ともなると、「小さな政府」観にもとづく経済学（および財政学）の潮流の内の若干の人々は、民主政治と自由放任的資本主

らず、租税額をもある程度具体的に決定しうる原則として、いわゆる公正課税の問題を、倫理の問題から純経済的問題へと変えたものなのである。

そしてこの原則は、近代デモクラシー的政治体制下の公共権力体にあっては、原理的には、経費額とその充当財源額とを組み合わせた多数の提案の内から、議会で租税協賛の自由意思性のもと、満場一致の賛成を獲得したのもをもって実現されるとする。ないしは現実的には、少数者の拒否権の承認をもともなう、特別の多数の賛成のもとで実現される、とヴィクセルは考えたのである。

ちなみに、学問的意味において、ヴィクセルの「近代財政理論的分析の生誕への貢献」の点での高評価をもとに、英語圏での彼の財政学説の 20 世紀における再興のころみがおこったのは、1930 年代末のことであった。これには、後述するマスグレレイヴの尽力による所が大であったこと、彼自身が述べているとおりである (R. A. Musgrave, Wicksell und die Geburt der modernen Finanztheorie, in: Knut Wicksells Opus. Eine kritische Würdigung, Düsseldorf 1988, S. 39)。

なお、1990 年代後半がヴィクセルの『財政理論研究』1896 年、公刊百年であることを記念した、いくつかの論文も公表されている。

Charles B. Blankart, 1942-, Knut Wicksells Finanztheoretische Untersuchungen, 1896-1996. Ihre Bedeutung für die moderne Finanzwissenschaft, in: Finanzarchiv, N. F. Band 52, 1995.

Heinz Grosseckler, 1939-, Knut Wicksells „Finanztheoretische Untersuchungen“, in: Studien zur Entwicklung der ökonomischen Theorie, XVIII, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N. F. Band 115/XVIII, Berlin 1999.

はその一例である。この両者についても、本稿との関連では特に言及する必要はないようである。

義体制に基本的信頼をおく、徹底した個人主義・自由主義経済学者としておどりた。

そして、福祉国家論的・管理者国家経済論的「大きな政府」観にもとづく財政政策が、いわゆるスタグフレーションを克服しえなかった、1970年代以降の経済的現実に後押しされて、国民経済の安定成長のための、財政・金融政策の健全化や、民間活力涵養への要請、経済運営における官僚制的非効率などが、注目を浴びることになった。つれて、かれらの個人主義的・自由主義的・法治国家論的・民活的「小さな政府」観にもとづく財政再建論が、徐々に時代の主流派の財政論になりつつあったのである。

租税原則論においても、ワグナー＝ノイマルク流の複雑きわまるそれを排して、アダム・スミス流の簡単明瞭な課税原則の定立を、再び求めるような現実的背景が整ってきたのだ。

このような「小さな政府」観的租税原則論の傾向を、20世紀後半において最も典型的な形で代表している学説を、一つに絞ることは仲々困難なことではあろう。

もし、「小さな政府」観的傾向を最も典型的かつ純粋な形で代表する、財政学説をあげるとするならば、たとえば、いわゆる公共選択学派の代表者ともいいうる、ブキャナン James M. Buchanan, 1919- の学説をあげてもよいかも知れない。しかし、こと租税原則体系論となると、それを簡単にでもせよ、正面から取り扱っている彼の注目に値する論述は、筆者には見あたらない。せいぜい租税負担の分配にあたり、おおよその基準となるべきものとしての、「財政の伝統的諸原則」¹⁾ が語られているのが目につくくらいである。

ここでは、公共支出面を除外しての
課税の水平的公平原則

1) J. M. Buchanan and Marilyn R. Flowers, *The Public Finances. An Introductory Textbook*, 5. ed., Homewood, 1980, Chapter 9.

課税の支払い能力原則

および、公共支出面をも考慮しての

課税の利益原則

が、その適用可能性などにつき、簡単に批判的に論述されている程度である。しかも、これに関する一層高度な議論については、マスグレイヴの『財政理論』1959年 *The Theory of Public Finance, New York, 1959.* の第4・第5章を参照されたい、としている（ブキャナン、前掲書、113ページ）。

そこで、ころみにブキャナンが指示した所にしたがって、マスグレイヴの前掲書の当該箇所を読んでみた。しかしここでは、利益説の解説の章からも、能力説の解説の章からも、特に租税原則の定立に直接つながる議論は、見いだせなかった。強いていえば、マスグレイヴは利益説的接近にヨリ親近感があり、それがまた、租税問題を解明するにあたり、その背景として、個々人の選好を主体とする民主主義的社会（国家）の構想に、つながってゆくようにも思われる。

そのゆえもあって、一応経済効率的「小さな政府」観的基本立場に立っており、かつ20世紀後半の世界の最高の財政学者の一人といいうる、マスグレイヴ Richard A. Musgrave, 1910- の租税原則論を、この潮流のものの20世紀後半の世界における代表としてあげることにも、また何ほどかの意味はあろうかと思われる¹⁾。

1) そもそも「小さな政府」観に立つ、20世紀後半の影響力のある財政学者たちの業績の中で、租税原則体系についての概説が見られるものは、比較的数少ない。まして、この問題を正面に据えて詳論したものは殆どない、といつてよいほどであろう。ここで取りあげたマスグレイヴのケースでも、その業績の中でこれが若干でも見られるのは、マスグレイヴ夫妻共著の財政学教科書くらいのものであるかも知れない。

筆者の手許にある、マスグレイヴ夫妻の教科書風の著作『財政学——理論と実際』R. A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGRAW-Hill Book Company, 1973. の初版、1973年、第3版、1980年、第5版、1989年をひもといてみよう。

ここでは『『良き』租税構造のための諸要件』として、それぞれ、五（初版）、六（3版）、七（5版）の課税原則をあげている。これらの内、本稿では最も簡

マズグレイヴ夫妻の共著『財政学』初版、1973 年、における課税の諸原則をまず要約しておこう。

- ① 租税負担分配の公平の equitable 原則
- ② 課税の経済的中立性（超過負担最少化）の租税選択の原則
- ③ フィスカル・ポリシー採用容易な租税構造の原則
- ④ 租税体系の効率的かつ非恣意的税務行政と、納税者への明確性の原則
- ⑤ 他の目標と両立しうる限りでの徴税費や納税協力費最少化の原則

マズグレイヴによれば、定立しうる課税の諸原則の内、以上の五原則がとりわけ重要な意味をもつ原則、ということになる（マズグレイヴ、前掲書、初版、192-193 ページ）。

マズグレイヴの課税の五原則を再構成してみよう。

課税の公平原則（①）

課税の経済的中立性と経済政策的原則（②、③）

課税の税務行政的原則（④、⑤）

これは明らかに、スミスの租税原則論の潮流を継承し、これを基礎としたもの、といわざるをえないであろう¹⁾。その上で、租税への現代的要請として、管理者国家経済論的「大きな政府」観からの、課税の経済政策的原則をも、ケインズ経済学流のフィスカル・ポリシー論を摂取して添えられたもの、と考えることもできよう。

明な形で課税の原則体系を叙述している、初版のものを例に取ることにしよう。

1) マズグレイヴの課税の五原則の内、①と④、⑤の原則は、そのままスミスの課税の四原則とほぼ同じ内容を表現するもの、と見ることもできよう。しかも②の課税の経済的中立性の原則は、すでにスミスの租税原則論の所で示唆しておいたように、最少徴税費原則を破ることになる、四つのケースについてのスミスの論述の内に、これをうかがわせるものがある、とも見られうるのである。

かくしてマズグレイヴの課税の五原則は、スミス流の個人主義的・法治国家論的・経済効率的「小さな政府」観にもとづく課税の原則が、その基底ないし中軸となっているものである、と一応はいえよう。

さてマスグレイヴは、この著作の版を重ねるごとに、みずからの租税の諸原則の、一層の体系化をこころみているように思われる。

たとえばマスグレイヴ前掲書、第 5 版では、初版で見られた租税原則体系を土台に、さらにワグナー流の収入の充分性 *adequate* の原則（ワグナーの課税の①原則に類似）を付加し、なお租税負担分配の公平原則を、租税負担の転嫁や帰着をも考慮してのものたるべし（ワグナーの課税の④原則に類似）、としている（マスグレイヴ、前掲書、第 5 版、216 ページ）。

周知のようにマスグレイヴは、「小さな政府」観的租税原則論の 19 世紀後半における代表者の一人である、ヴィクセルの経済・財政学説の継承・再興者であった。そして経済学、特に財政学の世界での、いわゆるヴィクセル・ルネッサンスに契機をあたえた人物ではある。しかし、他方彼の出自、青年期の経歴からも想像されるように、彼は学問的にはワグナー＝ノイマルク流の「大きな政府」観的租税原則論にも、ある程度の親近感や理解をもちうる境遇にあったことと想像される。

このような事情もあつてのことであろうか。彼は人間行動における動機が、ワグナーの経済活動における利己的、非利己的という二基本動機存在を想起させるかのごとく、単に利己的な要素のみではないとする。「他人との協調や、公共のための行動動機」などをももちうる、「動機の多面性」（池上惇『財政思想史』有斐閣、平成 11 年、198 ページ）の基盤に立っともいる。さらには、公共活動における官僚制的側面についても、マックス・ウェーバー流に、その積極的機能をもみとめようとしているのである（池上惇、前掲書、196-197 ページ）。

以上のような諸事情から、マスグレイヴはその租税原則体系に、「大きな政府」観的潮流のものの要素をも、比較的容易に取り入れることもできた。その結果、彼の租税原則体系は、経済効率的「小さな政府」観的な潮流のものとしては、やや複雑な内容をもつもの、となつていったのではなからうか。そして、その分だけ「大きな政府」観的潮流の租税原則論に近

づいたもの、となってしまったのではなからうか。

そうなると、改めて、20世紀後半の世界の最高の財政学者の一人であるマスグレイヴの租税原則論を、20世紀後半における経済効率的「小さな政府」観にもとづく大潮流の、最も典型的な代表とすることにも、若干の躊躇が生ずるかも知れないであろう¹⁾。

ワグナー＝ノイマルク流の複雑きわまる租税原則体系を排し、スミス流の簡単明瞭な課税原則を求め、そして、再び現代の租税原則論の主要潮流となりつつあるものの、今日における唯一の代表例。いわば租税原則論の第5段階における唯一の代表例として、何をえらぶべきであろうか。

これまでの論述の手法にしたがえば、当然時代の指導的経済(財政)学者の租税原則学説の内から、これをえらぶべしということになるであろう。となると、自然既述したマスグレイヴの租税原則論を取りあげざるをえなくなる。しかし、既述した所からも予想されるように、20世紀後半における「小さな政府」観的租税原則論の、唯一の典型ないし代表として、彼の学説を推すことには、何ほどかのためらいもある。かといって、マスグレイヴやブキャナン以外の学者の租税原則学説の内からは、その適切な典型的例ないし代表例についても、筆者は思いうかばないのだ。

そこで筆者はやむをえず、今度は別の方面からその代表をえらぶことにしたい。この時代に、きわめて水準の高い、しかも現実的にも国際的に非常に影響力の大きかった、いわゆるタックス・レポートがいくつか公表されていることに、注目したいからのことである。そして結論的にいえば、

1) すでに述べた所ではあるが、前掲書の諸版でも、マスグレイヴが課税の諸原則を正面に据えて詳論しているわけではないことにも、注意されたい。

佐藤進・伊東弘文、前掲書、85ページ以下を参照。なお、最近公刊された池上惇教授のきわめて内容豊かな前掲労作『財政思想史』有斐閣、平成11年、第7章、Iをも参照されたい。ここでは「多様な財政思想を相対化しつつ、所得の分配、資源の配分、経済の安定という財政の基本的機能に即した財政分析の広範な土壌を形成させた」(池上惇、前掲書、198ページ)、マスグレイヴの財政学説が、財政思想史的に見てきわめて啓発的、かつ過不足なく的確に総括されている。

その唯一の代表例として、1984年のアメリカ財務省のタックス・レポートにおける課税原則論を、取りあげることになる。

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

このタックス・レポートは、精確には『公平、簡素および経済成長のための税制改革』1984年 Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, The Treasury Department Report to the President, 3 vols., Washington, D. C., 1984, XLVIII+798 pp. という標題のものである。

本レポート, 第1巻, 第2章では、望ましい税制のあり方の諸基準という形で、いわゆる租税原則論が展開されている。

ここでの税制改革の目標ないし基準は、まさに本レポートの題名どおり
公平 fairness

簡素 および

経済成長に資する

税制を確立することにあつた¹⁾。

したがって、これを通常の租税原則の形に表現しなおすならば、ここに見られる租税原則体系は、たとえば、

課税の中立性原則

課税の公平原則

経済成長の資すべき課税の原則

課税の簡素原則

といった諸原則に分解してもよいであろう。

ただし、本レポートにおける租税原則体系論において、注目すべくかつ

1) 「税制はヨリ簡素で、経済的にヨリ中立的であり、ヨリ公平であり、そして経済成長にヨリ資するように改められなければならない」(前掲レポート, 第1巻, 第1章, 11ページ)。

特徴的なことは、租税原則体系の構成論からすれば、つつましやかな役割に甘んずべしとされるはずの、課税の簡素という税務行政の技術原則。これがここでは、税制の現状批判、現状改革といった現実政策的立場から、非常に重要性を担わせられている点であろう¹⁾。

さて、これら諸原則の内、租税原則体系の構成論から見て特に重要な原則は、課税の

- ① 経済的中立性の原則
- ② 公平性の原則

の二つであった。

まず、税制はできうる限り民間の市場経済的に最高能率的な、最適経済活動をゆがめるべきではない、という要請が、第1番目の課税の経済的中立性の原則である。

そして、たとえば税制改革の主要目標の一つである経済成長の維持も、自由市場経済に本来的に備わっている、貯蓄や投資など成長への潜在諸力を阻害しないような、①の課税の経済的中立性にもとづいた税制のもとで、はじめて実現される。要するに、できる限り民間の自由な経済活動のあり方を、課税がゆがめないことが、第1に要請されるわけである。

この要請をやや具体的にいうならば、たとえば、課税にあたり、所得のあらゆる源泉およびあらゆる使途に関して、統一かつ平等な取り扱いをなすべし、しかもできうる限りの低い税率でこれをなすべし、ということになるであろう。

また、同様な経済的境遇の者には、ほぼ同額の租税負担をさすべきだ、といった形で、②の租税負担の納税者間の公平原則が遵守さるべきことも、

1) これは特に、膨大なる税収を必要とするに至った、財政的現実の反映でもあろうか。アメリカ税制の中枢である「現行所得税が、あまりにも複雑で不公平 unfair であり、しかも経済的選択に干渉し、貯蓄、投資および成長をおくらせる」(前掲レポート、第1巻、第1章、1ページ)結果となっていることへの、反省からのものであった。

本リポートは税制への最重要な要請としているのである。

以上の両原則に次いで、

③ 簡素な税制の確立の原則

があげられている。

前二者の原則が、税制のもつ経済的・社会的機能次元のあり方にかかわるものであるのに反し、この原則は、税制そのものの、いわばその具体的・技術的次元のあり方に、主としてかかわるものであった。

そのゆえもあって、既述のとおりこの原則は、租税原則体系の構成論としては、つつまじやかな役割をもつべきものではあった。しかし現実政策的には、これはきわめて重要視されざるをえない原則でもあったのだ。

そもそも簡素という表現は、若干抽象的であり、それゆえに、幾つかの具体的な税務行政的・徴税技術的要請をも含むうる、やや包括的な概念といえるであろう。したがって、これはスミスの課税の四原則の内、いわゆる税務行政上の三原則である、課税の明確性、便宜性、最少徴税費の原則をも含むものである、と考えてもよからう。

それのみではない。これに加えて、ここでの税制簡素化への要請は、結果的には、多額の税収をもたらすべく、複雑なものとなりおおせてしまっている現実の税制にたいし、納税者たる国民の側に立ってこれを思い切って簡素化し、もって納税者側での納税協力費の最少化を狙い、同時に納税者の納税モラルの低下の危険性をも減ずる、という重大な要請をもつものであった。

他面においては、③の原則である簡素な税制の確立の実現は、上述①、②の課税の最高原則の貫徹を阻む諸要因の内、その多くの重大な阻害要因を排除しうべき前提となるものである。よってこの原則は、①、②の課税原則の貫徹を、現実的に保証するための不可欠の前提としての、税務行政的諸手段の体系の意味をももつ、課税の原則ともなるのである。

要約しよう。本リポートにおける課税の諸原則は、以上のような形での、

課税の公平

課税の経済的中立性（経済効率阻害最少性）

の二原則に、簡素という一つの包括的な

課税の税務行政的原則

を配した、きわめて単純明快なものであった、と総括してよいであろう。そして、これら三原則のいずれもは、租税思想史的に見ると、まさにアダム・スミスの唱導した、個人主義的・自由主義的・法治国家論的・経済効率率的「小さな政府」観的課税の四原則の論述の内に含まれているのだ。これはいわば、スミス課税原則論の現代的復活版ともいえるべきものであったのだ。

これらの原則は、具体的な形では、課税にたいする現代的要請をも重点的に取り入れたものであった。そのゆえもあって、タックス・ベースをせばめる租税特別措置的なものを、できうる限り含まない、広い課税ベースと低くフラットな税率とをもつ、いわゆる包括的所得税の提案など、本レポートにもとづく税制改革(案)は、当該アメリカのみならず、今日の世界の税制改革にたいしても、非常に大きな影響をあたえることになったのだ。

かくして本レポートにかかげられた、公平、経済的中立（経済効率の低下防止ないし経済成長維持）、簡素という三つの課税原則は、いわば1980年代、1990年代における、世界の税制改革の合言葉ともなる運命を、担ったものとなったのである¹⁾。

1) たとえば、わが国でも昭和60年9月に中曽根首相から政府の税制調査会にたいし、

「公平かつ公正な国民負担の実現、
簡素で分りやすい〔租税〕制度の確立、および
活力ある経済社会の構築」

を目ざす、租税制度の改革のための諮問がなされた。

また、オーストラリアの Reform of the Australian Tax System, Draft White Paper, Canberra, June, 1985. もその第1章(14ページ)で、「租税体系というものの評価のための本質的基準は、公平 equity, 効率および簡素である」としている。

租税原則論の 20 世紀

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。