

租税原則論の一考察

米原, 七之助

<https://doi.org/10.15017/4150409>

出版情報 : 経済学研究. 3 (4), pp.113-161, 1933-12-30. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

租税原則論の一考察

米原七之助

目次

- 一 序論
- 二 租税原則と其問題
- 三 自足完了的租税原則説
 - a 國庫説
 - b 經濟説
- 四 租税原則に於ける理想
- 五 結論

一 序論

傳統的支配的財政學は一定の目的に對する手段の體系の學即ち政策學たる性質を有してゐると云つてよい。此一定の目的又は理想は倫理的に規定されるが故にそれは又倫理的財政學とも呼ばれてゐる。此支配的財政學に於ては收入論が著しく重じられ従て租税論は其中心問題を形成して

ゐる。かくて此租税に就ての目的合理的體系が最大重要問題となり、租税原則論が考察の中心におかれる。

近代經濟學が異常なる進歩を遂げたのは夫が以前の倫理的立場を脱却してからのことである。然るに支配的財政學に於ては未だ此倫理的立場から解放されずにゐる。他方かの有名なる價值判斷論争、殊にマックス、ヴェバーの科學としての政策學に就ての論文は異常なる反響を喚び起し財政學に於ても之に刺戟せられて倫理的立場を破棄せむとする試みが次第に勢を得つゝある。

かゝる事情の下に於て支配的財政學の中心問題たる租税原則論の論理的體系を顧みる事は意義ある事と思ふ。本稿に於ては諸租税原則を統一調和せしむべき觀點即ち政策の理想を中心問題として論じ度いと思ふ。此問題こそは政策學としての財政學の根本問題であり、從來の支配的財政學に向けられた批難も主として此點に關するものである。以下に於て最初に財政自體の中に此理想を求める説を吟味し、後半に此理想設定に就ての若干の卑見を述べる事とする。

二 租税原則と其問題

租税原則とは何であるか。租税を徴收するに當りて何等の指導方針なくして行ふ場合には、國

民經濟を破壊し又は納税者の不滿を引起し、租税を圓滑に徴收し得ない様になるであらう。従て租税を繼續的に徴收し得るためには一定の方針の下に徴收しなければならぬ。此指導方針が即ち租税の原則である。ワグナーは云ふ。「財政學は課税制度制定の方針として、かくて又租税技術及び租税政策に於ける實踐上の要請となるべき一系列の最高原理を建設しなければならぬ¹⁾」と。之によれば財政學は租税體系並に租税政策に對する指導原理を提供すべき任務を有する。然らば其指導原理の内容は何か。かゝる指導原理としてワグナーは九個の租税原則をあげ、之等を次の如く四部門に綜合分類してゐる。

(一) 財政々策上の諸原則

- 1) 課税の充分性
- 2) 課税の可動性

(二) 國民經濟上の諸原則

- 3) 正しき税源の選擇
- 4) 課税の作用を顧慮する正しき税種の選擇

(三) 公正の諸原則、又は、公正なる租税配分の諸原則

1) Adolph Wagner, Finanzwissenschaft. 2 Teil, 2. Aufl., 1890. S. 299.

5) 課税の一般性

6) 課税の平等性

(四) 租税行政の諸原則、又は、課税制度に於ける論理の諸原則

7) 課税の明確性

8) 課税の便宜性

9) 最少徴税費の努力²⁾

以上の諸原則の中第四部門の諸原則は主として技術上の問題に屬し特に原則としてあげらるべき性質のものではないと考へる。井藤教授も「之等の原則は今では行政技術上の原則となつてゐる。之は他の三大原則に對立するやうな地位を與へ得ない³⁾」と云はれてゐる。ワグナー自身も此租税行政の原則を他の三大原則と區別して取扱つてゐる。従て茲でも此租税行政の原則を取除けて論を進める。

之等の諸原則は前に述べた如く課税制度並びに租税政策に對し指導原理を提供すべき任務を有する。従て夫等の諸原則の間に矛盾撞着があつてはならない。夫等の諸原則は一定の觀點の下に統一せられなければならぬ。かくてこそ之等租税原則は相互の對立、衝突を排除して指導原理た

2) Wagner, a. a. O. S. 304 ff.

井藤半彌教授、租税原則論の諸問題、經濟學研究、福田徳三郎博士追憶論文集、九一—一〇頁。

3) 井藤教授、前掲論文、十七頁。

る任務を果し得るものである。茲に租税原則論の最大重要な問題が存し、此問題を廻りて從來數多の解決案が提示された。此小論も此問題に一瞥を與へる事を目的とする。此問題に對する解答には二つの仕方がある。一は租税自體又は公經濟の性質から一定の立場を見出し、此觀點の下に租税原則を統一整理せむとするものである。他は財政外的立場から租税原則に體系を與へむとするものである。倫理的立場は支配的のものであり、之は多く租税配分を中心を置き、租税論を分配論として考察する傾向がある。此後者に倫理的立場以外經濟政策的立場があり得る。私は此最後の立場を承認する。本稿では初めの立場を吟味して後經濟政策的立場に若干の考察を加へて見たい。

三 自足完了的租税原則說

租税原則を統一整理すべき立場を租税自體又は公經濟の中に求め、倫理目的等の外來的立場を排除する說である。此說を國庫說と經濟說の二つに區別して考察しよう。前者は租税の收入目的に重きを置き、後者は課税現象の經濟的性質を重視して租税原則を構成せむとするものである。

a 國庫說

租税が需要充足手段として收入を意味する點から、此收入と云ふ點を中心として租税原則を統

一整理せむとする立場である。財政學上國庫主義と云はれる學説は之に屬する。ワグナーは財政政策的原則が他の原則に對して上位に立つ事を認める。かくの如き財政需要を充足するための收入に最高の重要性を認め、之により他の原則を統一整理せむとする立場に對しては次の如き問題が生ずるであらう。一、何故に此財政々策の原則が他の原則に對して優位を占むるか。二、最高原則たる財政々策の原則と他の原則とは如何に統一整理せしめられるか。以下之等の問題に解答を與へた二、三の學者により説明して見よう。此場合吾々は倫理的立場を除外してゐたが、此點に就て倫理的立場を採用する説と自足完了の説を比較するを便宜とするから、倫理的立場の説をも述べる。

財政々策の原則の優越は財政需要の充足手段と云ふ租税概念に求められる。即ち、一方に於て國家及び強制共同經濟的組織が絶對的に必要なるものと前提され、他方租税は其財政需要の缺ぐべからざる充足手段として認められてゐる。

ワグナーと同一見地に立つフォオゲルは云ふ。「近代の國家概念の内容を構成する如き國家任務の遂行を物質的方面に於て保證する事が課税の最高目的であるならば、課税制度の根本特質並びに構造も何は於ても此目的達成を財政方面に於て保證する諸原理を基礎としなければならぬ。か

くて課税に於て財政々策的要因が支配的に前面に現はれ、其他の課税諸原則は單に順應しつゝ夫を取巻かねばならぬ」と。

次に此最高原則と其他の原則との矛盾は如何にして統一整理されるか。

ワグナーは租税諸原則の體系化の必要を認めてゐたが充分に之を遂行しなかつた。單に僅に財政々策的の優越を認めたに過ぎず。此原則と他原則との關係に就ては觸るゝ事が殆んどないと云つてよい。かくて「租税制度に就ての説明の冒頭に、多かれ少かれ複數の原理を設定して體系の爲の基礎として利用する事は一般に正しい遣り方ではなく、又確實な結果に到達しない。人は其場合任意に一又は他を選び出して利用し、そして云はゞ切札を出し、かくて全く美事な結論に達する事が出来る。乍併、他の者も同じ權利を以てカルタを別な風に混ぜ替へ、別な評價をし、かくて同一の諸要素によりて全く他の結果を得る事が出来る」と云ふフォツケの批難が妥當する。従て此問題に就ては同じく財政々策的の原則に優位を認めるフォオゲルに就て聞かなければならぬ。次に彼の説の概略を述べよう。

先づ財政々策的の原則は國民經濟的の原則と矛盾するか。「例へば國家需要の充足の爲、主要税源として國民財産を選びかくて生産資本を吸収し、又は收益多きも國民經濟的に有害なる生活必要

- 5) Emanuel Hugo Vogel. Die finanzpolitischen Eestuerungsprinzipien in Literatur und Theorie. Z. f. ges. Staatsw. 1910, S. 497.
Vgl. Wagner, a. a. O. S. 306—7.
- 6) W. Vocke, Die Idee der steuer in der Geschichte. Finanzarchiv, 1890, I. Bd., S. 2—3.
Vgl. Fritz Karl Mann Grundsätze der Besteuerung, Schmollers Jahrbuch, 50. Jahrgang, 1925, S. 62.

品に對する租税を選擇して國民經濟的原則に違背する事によりて二原則の矛盾が生ずる様に見える。之に就てフォオゲルは次の如く解釋する。「此場合矛盾は財政々策上の課税諸原則を合理的に遵守せざる場合にのみ可能である。即ち財政々策的課税諸原則が國民經濟上の課税諸原則を合理的及び財政經濟の利害を顧慮する事なしに實行された場合である。國民經濟上の課税諸原則への違背は將來のための租税基本の侵害、從て又必然的に財政政策的諸原則自體への違背を意味する」⁷⁾ 從て財政々策的原則は國民經濟的原則と矛盾すべきものではなく、調和すべき性質のものである事となる。

更に財政々策的原則と公正原則とは如何にして調和せしめられるか。租税配分原則としての公正原則は從來個人の利益の立場から論じられてゐた。從て總體の利益に基く財政々策的原則に對立せしめられてゐた。個人利益の立場と總體利益の立場との間には衝突があり、矛盾がある。此二原則を矛盾なく調和せしむるためには共通の立場が必要である。租税原則の中に於て財政々策的原則に主位を與へるフォオゲルは、總體利益の立場から此二原則の調和を企てる。彼は云ふ。「共同體の課税原理としての公正原則は、單に孤立化せられたる個別經濟並に夫の利益と云ふ立場からではなく、共同體の立場から其本質的特徴を保有しなければならぬ。……………公正原則の

7) Vogel, a. a. O. S. 495.

8) Vogel, a. a. O. S. 495-6.

Vgl. Fritz Karl Mann, Grundsätze, S. 63.

理論的設定並びに實踐的遂行は、少くも今日一般に承認せられたる國家有機體説の立場に立つ限り、假令個人主義的立場の課税原則を問題とすべき場合でも、共同體の總體の利益を離れて専ら個人主義的立場のみに従ふ事は出来ない。……………財政々策的原則は、總ゆる納税者の共同利益になる共同社會の任務遂行の爲の租税豫算額の合目的々調達の手段並びに方法に就て共同社會の財政目的を示し、公正原則は、總體利益によりて導かれたる、當時の文化的並びに社會的狀態に最もよく適應せる此租税豫算額の全個別經濟への配分であり、かくて同時に共同社會の立場からする特殊利益に最もよく適應させられる」と。

かくてフャオゲルは租税原則を財政々策的原則（租税額の原則）と公正原則（租税配分の原則）とに綜合し、前者に優位を認めて二原則の調和を圖り以て租税原則に體系を與へた。其主張の根底には個人に對する總體の優越、從て又國家有機體觀⁹⁾が存する事は彼自身も認めてゐる所である。それは所謂官房學派の租税論に於ける國庫收入主義¹⁰⁾の發展と見做されやう。その根底には何等かの國家萬能論があり、之を基礎として財政々策的原則は正當化される。そこには倫理的國家觀の財政學支配が存在する。かくては獨立科學としての財政學の成立も疑はれるに至る。かゝる財政學に對する批難から免れるため、倫理學の支配から解放された租税論從て又租税原則論の設定が

9) Vogel, a. a. O. S. 506—7.

10) 花戸龍藏教授、官房學者の租税論に於ける國庫收入主義、國民經濟雜誌、第五十五卷第四號參照。

試みられた。此企圖は存在から當爲の假定を定立せむとするものであり、現象の本質から原則を導き出す立場を得むと努むるものである。茲には收入經濟としての公共經濟の本質から財政々策の原則に優位を認めむとする主張を説明する。

現代の發達せる資本主義經濟に於ては財政需要を充足する財は私經濟から得られる。公共經濟は個人主義的國民經濟に依存する。課税は公共經濟が私經濟から需要充足手段を獲得する特殊な方法である。此要素こそ近代の公經濟を公共收入經濟たらしめ、夫に租税國家の名稱を與へたのである。(租税國家の概念に就ては大畑文七教授の論文参照)¹¹⁾

以上の如き事實、即ち一方租税の特殊なる手段獲得方法としての機能と他方現實の國民經濟とが最高の租税原則を設定するに當つて前提されなければならぬ。此事實が存在する事は課税が繼續して行はれてゐる事を示す。ハイドリツヒは云ふ、「課税過程を繰返し永續せしむるためには、如何なる要求が充分満足されねばならぬかを説明すべしとせば、副次目的(租税の收入目的以外の目的、例へば公正目的の如き)は無視されなければならぬ。……更に課税に於ける經濟的に正當な處置は、目的(租税以外では充足されない需要の充足)と手段(課税)が與へられ且つ課税過程から其他の何物も期待されない場合は、共同需要の充足の確保でなければならぬ。之等の經

11) 大畑文七教授、租税國家の概念、内外研究第六卷第一、二號参照。

濟的處置は二つの立場に還元される、即ち量的立場と質的立場——收入の豊富 (Ergiebigkeit) と給付能力¹²⁾と。

ワグナー、並びにフォオゲルが財政々策の原則の優位の基礎付として倫理的國家觀を採用せる事は前述した所であるが、ハイドリツヒは課税過程の繼續的存在と云ふ事實から財政々策の原則を導き出した。更にハイドリツヒは公共經濟が國民經濟へ依存すると云ふ事實から第一の原則を制約する又は補完する第二の原則を導き出した。彼の説の根本はグートマンの説をより詳細に祖述したに止まるが今便宜上ハイドリツヒの敘述による。グートマン及びハイドリツヒにより設定された上述二原則に就て今少し詳説し、相互補充の關係を明らかにし度いと思ふ。

公共經濟は需要充足經濟である。従て需要だけの充足手段が調達されなければならぬ。此場合公共經濟に於ては此需要は與へられたものであり、需要の決定等の問題は政治的並びに法律的尙題である。ハイドリツヒは云ふ。「公共團體が存在する限り需要は發生し、夫は充足されねばならぬ事は事實である。此事こそ理論的に重要であり、又、方法的に最高租稅諸原則の構成に對して出發點となるに相應しい¹⁴⁾と。だからグートマンが「租稅の本來の任務は一定量の貨幣額を獲得するにある¹⁵⁾と云つたのに同意して「租稅は自己目的を有せず、外部厚く需要から生命を獲

12) Paul Heidrich, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, 1927, S. 13-14.

13) Franz Gutmann, Bemerkungen zur Theorie der Steuersystematik, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 123. Bd. 1928, S. 207 ff.

14) Heidrich, a. a. O., S. 75.

15) Gutmann, a. a. Q., S. 207.

得する」¹⁶⁾と述べてゐる。此手段獲得の目的を實現せしむる總ゆる要素は租税を正當な租税たらしむる。かくて租税は充分なる収入をあげる事が先づ要求される。そこに租税の主位原則としての収入豊富の原則が成立する。

乍併、公共需要充足の量的原則としての此第一原則は課税の額を規定し得るが私經濟への夫の配分を規定し得ない。ファオゲルの場合に於ける租税配分原則としての公正原則に彼は如何なる原則を代置せしむるか。此配分原則即ちハイドリツヒに於ける質的原則も事實の分析から導き出される。公共經濟は租税國家として國民經濟に依存する。從て課税を繼續して可能ならしむるには國民經濟は擾亂阻害されてはならない。從て手段の私經濟からの調達は其意味で經濟的に行はなければならない。かゝる立場は収入豊富の立場とは異なるものであり、夫を補充するものである。ハイドリツヒは云ふ。「豊富性の立場は殊に永續的需要的の相關概念として個別經濟に於ける永續的なるもの(所得)を究極恒常的なるものとして示した。徴收の觀點は此永續的なるもの、場所及び現象様式を求め、其生成、其經濟的關係を追求する。此立場は給付能力の原則として示さるべきものである。經濟力が存在する場合にのみ課税の可能が生ずる」¹⁷⁾と、從て質的原則としての給付能力原則は収入豊富の原則を補充して以て租税原則に全き體系を與へる事となる。此給

16) Heidrich, edenda.

17) Heidrich, a. a. O. S. 83.

Vgl. Gutmann, a. a. O. S. 210—211.

付能力の原則の内容に就ては本稿の目的上立入らないでおく。

註 アモンの説も租税の本質から課税原理を導き出さむとする點に於て自足完了的學說である。彼によれば

「租税の本質は、租税が國家の爲の收入獲得の一定形式である點にのみ存する」¹⁸⁾此收入は私經濟的又は流通經濟的所得分配への干渉により得られるから、此所得分配へ作用を及ぼす。然し乍ら私經濟的所得分配への作用は財政々策的處置としての租税の本質ではなく、課税に伴ふ副次的現象である。勿論かゝる作用が租税によりて意欲される場合もあるが其場合は一定目的に對する手段として使用されたのである。租税は國家の爲の收入獲得であり、之なくしては租税は財政學上の意味の租税たり得ないものである。所得分配の變動は、財政々策的處置としての租税の本質が純粹に現はるべき場合には、避けられなければならぬ。そこに倫理的意味とは異なる本質上完全なる意味に於ける彼の理想的租税概念が生れる。かくて理想的租税は「流通經濟的過程から生ずる所得分配、即ち、國民經濟の全收益への納稅者の比例的參與に何等の變化をも生ぜしめずして、其の固有の本質を構成する國家の爲の收入獲得の目的を達する」²⁰⁾租税である。かくて彼は租税の本質から課税に就て所得分配關係の不可變原理を導き出す。

勿論所得分配關係の不可變と云ふ事は比例税率の適用を意味しない。彼は所得概念に享樂量又は福祉狀態たる心理的性質を與へて、貨幣所得の増加は比例以下に享樂量の増加を來すと云ふ經驗事實と前述の所得分配關係不可變の原理から累進税を基礎付ける。²¹⁾

アモンの所得分配關係の不可變の原理は彼の考ふる如く何等の倫理的觀點なくして導き出され得るであらうか。アモンの云ふ如く租税は國庫の收入獲得の一形式である。然し乍らそれ以上のもではない。所得分配關係に變化を與へる事は、アモンの云ふ如く租税の本質ではない。それと同様に其關係に變化を與へない事も租税の本質には屬しない。租税は唯國庫の收入に止まる。それだけで本質上完全な租税であ

18) Alfred Amonn. Zur Frage der steuerliche Lastenverteilung Jahrb. f. Nationalök. u. Statistik. 123 Bd. III Folge 68 Bd. 1925 S. 172.

19) Amonn, a. a. O. S. 171.

20) Amonn, a. a. O. S. 172—3.

21) Amonn, a. a. O. S. 173—5.

る。從て所得分配關係の不可變の要求は他の一定の理想から導き出されなければ成立の根據がない。マンも「一、個人所得（の分配關係）を侵害する事なくして國家への財移轉を要求するは論理的矛盾である。二、所得分配の不可變が租税の本質と云ふ所論にはアモン自身が排撃する一片の世界觀が含まれてはゐないか。三、租税の本質を所得分配不可變なる消極的標準に求める事は論理的に許されざる事である」と批難してゐる。マンの云ふ如く租税は收入獲得によりて必然的に他の作用を伴ふ。かゝる作用の排除は論理的に不可能である。それは兎に角アモンの説は其中に倫理的の世界觀を含む。

次にフオオゲルの説との相違を概括的に摘記しよう。

最高原則としての財政々策の原則に就ては、フオオゲルが其基礎を需要充足手段としての租税の概念に、更に遡りて結局國家有機體觀に求めるのに對し、ハイドリツヒは之を公共需要の正常化從て又倫理的國家觀に求めずして、公共需要を所與とし夫の充足手段としての租税の收入目的に求める。云はゞハイドリツヒは倫理的國家觀にまで遡らずに需要を所與としたと云へるであらう。

國民經濟的の原則に關しては、フオオゲルが此原則を財政々策の原則に包括せしめて別に租税配分原則として公正原則を設定したのに、ハイドリツヒは此原則を配分原則として設定し、公正原則を採用しなかつた。

22) Vgl. Bernhard Hank, Zur Frage der finanzwissenschaftlich-methologischen Berechtigung der Finanzpolitik, Jahrb. f. Nt. u. St. 127 Bd. III F. 72 Bd. 1927. S. 449.

花戸龍藏教授、所得分配關係不可變の課税原理、國民經濟雜誌第五十五卷、第二、十八號頁參照。

23) F. K. Mann, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, Jahrb. f. Nt. u. St. 124 Bd. III F. 69 Bd. 1926. S. 36.

此立場を採る説に對しては、先づ何故に財政々策の原則は上位原則たり得るかと云ふ問題が提出されねばならない。財政々策の原則は、此場合フ・オゲルの云ふ如く國民經濟的の原則をも含むものではなく、單に租税の財政(收入)目的を強調して之に基いて作成せる租税原則を意味する。果してかゝる意味の財政々策の原則が主位原則たり得るか。換言すれば收入目的が租税原則の指導原理たり得るであらうか。

租税の收入目的を以て租税原則を構成する事に就ては反對がある。マンは云ふ。「刑罰は充分ならざるべからずと云ふ命題を設ける刑法學者、施肥は充分ならざるべからずと農夫に教ゆる農業化學者……は人間行爲の特殊なる規準を與へるものではない。彼等は單に夫によりて手段が目的に應ずべき一般命題を特殊化するに過ぎない。租税は充分でなければならぬと云ふ原理に於ても之と同様なる事が云へる」²⁴⁾と。租税概念が既に需要充足手段として需要に應ずる收入を意味する以上更に此事を強調して原則を構成する必要はないと思ふ。フオツケも云ふ。「(手段調達の充分性)原則は原理と云はるべきものでなく、之なくば國家經濟が必然的に停止する國家經濟の不可避的な事實上の前提に過ぎない」²⁵⁾と。從て財政政策的原則は租税原則たる資格を失ふ。

24) Mann, Grundsätze, S. 63.

25) Vocke, a. a. O. S. 2.

小くとも他の原則と並列せしめらるべき原則ではない。

註 財政々策の原則に就てエンゲリスも此原則は財政技術的原理であり、他の租税原理とは全く異なるものである事²⁶⁾を認めてゐる。ヴェディゲンは手段の調達、管理、使用を財政目的となし、此財政目的の遂行に當りては、より高き段階の目的（國民經濟政策目的）を考慮しなければならぬとなす²⁷⁾。何れも收入目的に基く財政々策の原則が他の租税原則と並立し得るものでない事を示してゐる。

併し乍ら、フォオゲルに於ける收入目的は、更に租税の作用をも含めて收入目的に役立つ一切のものを意味するから、以上のマン、及びフォツケの批判を免れ得る。とは云へ、フォオゲルの如く財政政策的原則の中に個有の財政々策の原則と國民經濟的原則を含ましむるならば、上述の批判からして此中固有の財政々策の原則は脱落するのではあるまいか。そうだとすれば名は財政々策の原則にしても、實は國民經濟的原則に外ならないと考へられる。此點に就てフォオゲルの次の言葉は味ふべきものである。「國庫上の即ち財政學的意味に於ける財政上の終局目的（收入目的—筆者註）の達成は、必ずしも單に國庫的手段、即ち租税收入の數字的増加を確保する方法によりてのみ望まれるものではない。終局目的達成の爲には、直接には租税收入の減少を招來し従て非國庫的性質のものに見えるが、終局目的（税源の保持、正當なる租税分配及び恕宥の方法

25) Karel, Engliš, Finanzwissenschaft. 1931. S. 115.

27) Walter Weddigen, Die Aufgaben der Finanzwissenschaft. Zeitschrift für die gesamt Staatswissenschaft. 87 Bd. 1929. S. 371, 377—8.

による段階附け、租税軽減、免税等)に役立つ方策が利用し得られる。國庫的目的設定は、此意味で内容上財政々策的目的設定一般と同意味である。即ち財政々策的目的達成の手段並びに方法は、財政的又は國庫的、或は又非國庫的性質のものであり得る²⁸⁾かくて收入目的達成のためには必ずしも收入の増加のみ努むるものではなく、一時的に收入が減少するとしても基本としての税源の涵養、正しき租税配分によりて將來の收入増加を圖る事がある。だから租税收入を減少せしめて税源を涵養する事も財政々策的目的と云はなければならない。従てフォオゲル自身も固有の財政々策の原則と國民經濟的の原則とが終始平行するとは云へない事を認めてゐる。その場合には收入目的よりも税源の涵養等が重要視されてゐる。彼は國庫的従て又財政々策的と云ふ語を收入目的を強調する意味に解するのは、財政狀態の逼迫を強調する目的の外一般に理論的價値は少いと云つてゐる。²⁹⁾

以上に於て既に最初に提出された中心問題への解答は與へられてゐる。併し乍ら更に此中心問題をめぐりて次の問題が解決されずに殘つてゐる。一、財政々策の原則は必然的に國民經濟原則を其中に含むか。即ち二者の間には相互不離の關係があるか。二、フォオゲルの財政々策の原則と公正原則との關係如何。

28) Vogel, Grundsätzliches zur theoretischen Frage „nichtfiskalischer Zwecksetzung“ in der Besteuerung. Finanz-Archiv 46 Jahrg. 1929. S. 6.

29) Vogel, Grundsätzliches, S. 7. Anm. II.

財政々策の原則は國民經濟の原則を必然的に伴ふ事は、フオオゲル及びハイドリツヒの主張した所であつた。從て財政々策の原則は國民經濟の原則と離るべからざる關係におかれた。此事は財政殊に租税は國民經濟を基礎とすると云ふ事實から得られたものである事は明らかである。乍併、フオオゲルも既に認めたる如く財政々策の原則と國民經濟の原則は矛盾する場合がある。彼は其場合に一時的に財政々策の原則を犠牲にして國民經濟の原則を重んずるのは、結局税源を維持する事となり、收入目的としての財政々策の原則に合すると説く事前に述べたる所である。

國民經濟の發達を阻害しない事はフオオゲルの云ふ如く、税源を保持せしむるであらう。然し税源を保持する事と收入目的との間には彼も認めてゐる様に必然的關聯はない筈である。收入目的とは云ふものゝ租税徴收額は年々一定額である。だから此一定額の租税に對する税源の保持は必要であり、唯夫丈けで足る筈である。問題は財政又は租税の大きさと國民經濟の之を負擔し得る大きさである。換言すれば租税と國民經濟との割合如何の問題である。更に詳言すならば國民所得の分配状態と租税體系が其上考慮されねばならない。國民經濟にとりて租税が重要な意義を有しない時、租税は國民經濟の發達を阻害し得ない。反對の場合は逆である。更に考慮すべきは經費の作用である。たとへ租税が國民經濟の發達を阻害する様に徴收されようと、經費の使用が其

發達を促す方面に向けられるならばそこに相殺作用が行はれる筈である。勿論以上の事は具體的事柄に屬し各場合に就て云ひ得られるに過ぎない。國民經濟の發達を促す動因は數多ある。財政殊に此場合には租税が國民經濟の發達を阻害し得る力は夫等の動因に對して有する租税の重要性によりて定まる。寄生物たる財政が國民經濟を決定的に動かし得るとは思はれない。勿論財政が益々重要さを増加しつゝある事は事實ではあるが、それにしても前述の如く租税の阻害的作用は經費の促進的作用によりて相殺される可能性がある。従つて財政々策の原則は必然に國民經濟的原則を伴ふと云ふ事は出來ない。

フォオゲルの如く、二原則を一原則に綜合する事は不合理である。上述の如く彼自身も二原則の背反を認めてゐる。勿論彼は此背反を將來への作用を取入れて解消せむとしたが、それは既に國民經濟的原則に優位を與へたものと見做されないのであらうか。

ハイドリツヒは、財政々策の原則の論理必然的補充原則として給付能力原則を定立した事は前に述べた。乍併、之等二原則の間には必然的關聯はない。財政々策の原則はむしろフォオゲルの如く國民經濟的原則とより密接に關聯する。從來の實例によれば、給付能力少き下層階級が多く租税を負擔する事によりて、資本の蓄積を促進せしめ、國民經濟の發達かくて又租税源泉の涵

養從て豊富なる租税收入と云ふ事が可能にせられた。從て給付能力原則は、税源培養の必要の事實からは生れて來ない。從てハイドリツヒの説も一定の理想又は價値を豫想せずしては困難な様に考へられる。

最後に、フォオゲルによりて分立せしめられた財政々策的原則と公正の原則との關係を考察して見よう。

フォオゲルは公正の原則を國家目的の下に従屬せしめた。其意味では公正と云ふ倫理的原則ではない。蓋し公正と云ふ倫理的要素は他の目的又は理想に支配されるを許されないから。³⁰⁾ 然らば租税配分原則としての所謂此公正の原則は如何なるものであらうか。フォオゲルの説は、財政々策的原則を中心としたものである。夫は收入を中心としたる原則でありワグナーの此概念に就ての説との相違は、收入目的を單なる財政自體の收入と解せずして國民經濟の發展に基く財政の收入を考へた事にある事に述べたる所である。此收入目的を中心とする考へは其租税配分原則にまで擴大されて始めて其全きを得る。フォオゲルは云ふ。「吾々は此場合財政の究極目的(收入目的)に、財政學の意味で間接に織込まれるものゝ範圍を可成り大きくしなければならぬであらう。即ち租税の總ゆる經濟的機能並びに作用、社會的並びに倫理的負擔配分に就ての總ゆる問題

30) Vgl. F. K. Mann, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung. Festgabe für Georg von Schanz, 2. Bd., S. 115.

は、夫等が結局、税源により租税目的（収入目的）を永續的に達成するに役立つ限り、財政的國庫的目的設定に屬する³¹⁾と。だから倫理的租税配分も常に収入（現在並びに將來の）、それ故に又收入源を涵養する如きものでなければならぬ。そうであるならば國民經濟的の原則と何等異なる所はないのではなからうか。國民經濟的の原則も收入源の涵養に關する課税原則たる事は明かである。ハイドリツヒは租税負擔配分原則としての國民經濟的の原則に照應する給付能力原則のみを認めた事は既に述べたる所である。グートマンも、經濟的の目的性的の課税原則が、道德的に基礎付けられたる要求としての納税力ある經濟主體の一般的並びに平等的の捕捉の要求にも妥當する事を述べてゐる。³²⁾國民經濟的の原則は夫自體配分原則である。此立場からはそれ以外の配分原則はない筈である。若し國民經濟的の原則に對立する如き公正原則であるとすれば、論理的の矛盾である。たとへ此對立的の二原則を有機的の國家觀に基く總體利益の立場から統一し得たとしても、此場合の國家目的は抽象的であり何等具體的の指導目的又は立場となり得ない。從て實際上の指導原理となる爲には二つの對立する原則を包含してはならない。かくて公正原則は國民經濟原則に吸收されるか、夫に抵觸しない範圍に於ける公正原則たるかである。後者の場合に於ては既に國民經濟的の原則に對立するものではないから、最早原則として獨立なる存在を要求し得ない。

31) Vogel, Grundsätzliches, S. 6.

32) Gutmann, a. a. O. S. 211-212.

以上に於て財政々政策的原則を中心とする租税原則論に就ての吟味を終つた。

此説に對して提出された問題に對する解答は、財政々策的原則は租税原則としての資格を有しない事であつた。從て收入目的を以て租税原則を統一する事は出来ない。他方此説の論者は、財政々策的原則よりも國民經濟的原則に、意識的にか、或は無意識的にか事實上の重要を置く傾向がある。その事は租税原則の構成觀點として租税の國民經濟的作用の方面の重要視を意味する。かゝる立場から租税原則を構成せむとする限り一定の理想又は目的を前提しなければならぬ。蓋し租税原則を國民經濟的に構成すべしと云ふ事は一定の立場に於てのみ云ひ得られるのであるから。此の場合注意すべきは理想又は目的を明確ならしめない時は矛盾する原則を對立せしめる恐れがある事である。從て租税原則を統一すべき目的又は立場は、國家の理想と云ふ如き形式的無内容なものであつてはならない。

b 經濟 說

租税原則又は課税原理を經濟原則によりて構成せむとするものである。即ち課税現象の性質上から課税原理は經濟原則によりて構成されねばならないと説く立場である。こゝにはリチツユル及びマンの説の輪廓を述べ、それに對して吟味を加へ度いと思ふ。

之等の説は何故に經濟原則によりて課税原理を構成せむとするのであるか。自足完了説として之等の説は倫理的立場をとらずして如何にして其説を基礎付けむとするのであらうか。問題は此點から始まる。

リツチュルによれば「課税は、自由組織の國民經濟の分配過程に於て、既に國民各自の所得經濟に流入せる所得の一部を總體欲望充足の爲の手段を有せざる總體經濟への移轉である。かくて内容上競争欲望（個人欲望と總體欲望）への充足手段の振り當が問題となる。課税はかくて經濟現象であり、個人の場合に最大効果を實現せしむべき經濟原則の支配の下に行はれる經濟過程と同様な經濟過程である。課税は内容上經濟現象であるが故に課税は經濟的に構成されなければならぬ³³⁾」。リツチュルは經濟を欲望充足手段の調達だと考へるから、總體欲望充足のための手段調達である租税は經濟現象である。然も此場合個人欲望と總體欲望とは同一手段（所得）によりて充足されねばならない。かくて個人の場合に於けると同様夫等欲望は最大の効果を得る様に充足されねばならない。かくの如く彼は課税の本質から課税原理を導き出さむとする點に自足完了的特質が見出される。

マンの説明は明確ではないが其の出發點は次の如くである。財政は私經濟と相並んで國民經濟

33) Hans Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, 1925 S. 136.

34) Ritschl, a. a. O. S.14—5.

の一要素をなすが、財政は私經濟に依存してゐる。此依存關係は益々國民經濟過程と財政經濟過程を必然的に聯結する。かくて最少手段又は最大効果の原則、即ち經濟原則が、國民經濟に於ける如く財政に於ても支配する。經濟原則を財政に適用する意味に於てそれは財政經濟原則と云へよう。³⁵⁾ 従てマンによれば、財收は私經濟に依存し、二者の間には密接なる聯絡がある。だから財政は國民經濟を阻害しない様にならね。かくて財政に於ても經濟原則が必要となる。

「大藏大臣は、國家機關の運行のみならず其國の經濟力が最大となる様配慮しなければならぬ。夫故に財政經濟の作用範圍は一般經濟政策の領域にまで及ぶ³⁶⁾」のである。

以上述べたる所によれば、リツチュル、マン共に財政が私經濟に依存する事を認める點は同様であるが、前者に於ては財政と私經濟の對立に於ける調和を、後者は財政の私經濟への順應を共に經濟原則によりて求めむとする處に差異が見出される。問題は此經濟原則に於ける効果の内容如何であり、夫に基きて如何なる租税原則を構成するかである。従て又此原則を構成する立場は何であるかである。蓋し經濟原則自體は何等租税原則構成に對する立場を與へ得ないから。

リツチュルの説の要旨は次の如くである。一定量的手段を相互に競争する欲望に振當ようとする場合に、理性のある個人は此一定量的手段によりて最大の効果を得むとする經濟原則によりて

35) Mann, Grundsätze, S. 77.

36) Mann, Vom Wesen der Finanzwirtschaft, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 1929, S. 36.

夫を行ふであらう。即ち一定量の手段によりて最重要なる欲望種類及び欲望の單位が重要ならざるものに先立ちて充足される事によりて最大の効果の獲得が努力される。總體も斯る個人と同様に其欲望充足のために經濟を營む。總體も又一定手段量によりて自己にとりて重要度の等しからざる諸種の欲望並びに欲望單位に對する。課税が經濟的に行はるゝ爲には、總體並びに個人の欲望と夫等の欲望單位は總體又は其機關によりて評價され、夫等の重要度の順位に隨つて充足されなければならない。今日の經濟制度の下に於て、個人欲望と總體欲望との經濟的比例的充足の目的を達すべきだとするならば、なほより重量なる總體欲望が充足されない限度に於て個人欲望に對應する手段量の經濟的比例的縮少要求の課税原理が生ずる。³⁷⁾ 課税に於て經濟原則の實現は、租税量と共に租税の配分を規定する。³⁸⁾

乍併以上のリツチュルの説明は非常に形式的であり、租税政策を指導し得る如き具體的なる説明はない。吾々は此説明を求める爲欲望の重要度は何によりて決定されるか、換言すれば、總體又は其機關の評価の規準となる欲望の重要度の内容如何を吟味しなければならない。リツチュルによりて概略的に之を説明しよう。

個人欲望の社會的重要度に就て。社會的に重要な個人欲望の順位は、物理的生存欲望、社會

37) Vgl. Ritschl, a. a. O., S. 151—2.

38) Vgl. Ritschl, a. a. O., S. 188.

的生存欲望、文化欲望、休養、運動、普通教育、藝術的享樂に對する欲望等である。衣服、住居に於ける奢侈及び物質的なる個人的享樂に對する欲望には消極的社會的價値が與へられる。概括すれば、總體は生存欲望の重要性を充分認め、自由所得の増大すると共に充足される欲望に對しては、最初は徐々に後に急速に低下する社會的重要性を採用するであらう。³⁹⁾

乍併、此點のみから課税を行ふ場合には所得分配に大なる變化を來さしめ國民經濟の混亂を生ずるであらう。かくては生産從て又國民經濟は衰退し所得の總量は減退し、課税に於ける經濟性を繼續して實現する事は出來ない様になるだらう。だから彼は課税に於ては國民經濟の衰退を來さない様にしなければならぬと考へる。從て次の事が課税に於ては、欲望の社會的重要度と共に考慮されなければならないとされる。

・ 勞働力の經濟的利用に就て。總體は個人の福祉に對しては最早重要性を與へない所の重要ならざる欲望に對しても、勞働力の經濟的利用の立場から一定の重要性を與へる。だから増加する自由所得によりて充足される個人欲望の社會的重要性の降下曲線は零になつてはならない。むしろ尙生産力の増大への刺戟が存在すべき限り夫以上の點に止まらなければならぬ。⁴⁰⁾

資本の形成に就て。現代の經濟秩序の下に於ては、所得は消費に支出される外資本の形成に役

39) Vgl. Ritschl, a. a. O., S. 194-6.

花戶龍藏教授、新課税原理學說と其批評、國民經濟雜誌、第五十二卷三號、二十二頁參照。

40) Vgl. Ritschl, a. a. O., S. 196, 190-1.

つ。資本形成は將來の用意に對する欲望からか又は無限の權力欲から起る。此中將來の用意の爲の資本形成は、確定所得なき場合又は扶養家族のゐる場合には社會的重要性が大であるが、所得の増加と共に其重要度は減少する。權力欲に基く資本形成は、個人的關係上は何等の社會的重要性も認められないが、個人の利己心の衝動によつて個人が行ふ一の必要なる社會的職能の點で一定の重要性が與へられる。だから資本形成の社會的重要性の低下は、所得の増加と共に停止し不變の重要度を示すに至る。⁴¹⁾

之等の三つの要素を考慮する事によりて彼の經濟的課税原則の内容の輪廓を窺ふ事が出来るであらう。それは所得の消費部分と生産部分（勞働刺戟と資本形成）に對する社會的重要性を規準として課税原則が構成さるべき事を示してゐる。それは又國民經濟の中に於ける財政と私經濟間の所得分配に就ての規準である。かゝる課税原理の吟味を行ふ前にマンの課税原理を考察して見よう。

マンもリツチュルと同様に經濟原則が課税原理の構成に於ても基礎となる事は前述した所であるが、リツチュルが私經濟と財政との對應關係において課税原理を定立したのにマンは收入としての租税から出發して課税原理を組立ようと試みる。従て兩者の間に課税原理の相異を生ずる事

41) Vgl. Ritschl, a. a. O. S. 197.
花戸教授、前掲論文、二十三—四頁參照。

は明らかである。

租税は補助的財政手段である。前代未聞の租税經濟の擴大を來した近時に於てさへ、大藏大臣又は公共家計の指導者は營利收入及び手数料によりて充足されざる需要のみを租税によりて調達せむとする。此性質から「公共家計に於ては租税は單に補助機能を營む」⁴²⁾と云ふ第一原理が生ずる。之はワグナーに於ける財政々策的原則の中の課税の充分性の原則にあたる。⁴³⁾即ち租税は、夫により充足さるべき需要額だけ徴收される事に對する要求である。此要求は租税が國民經濟に對する阻害手段でる事並びに前述の財政經濟原則の支配からの當然の歸結である。

更に此第一原理から租税配分への原理が導き出される。非合目的なる租税配分の方法は將來の租税徴收可能從て財政自體の將來を危ふくする。從て租税配分は税源を枯渇しない様に行はれなければならない。そこに負擔配分の問題解決の鍵がある。

經濟社會の各成員が均等に其力に應じて納税する場合成員に最小の犠牲が課せられ得る。全體の國民經濟的並びに財政經濟的給付能力は、租税が各人の力に適應する事如何に依存する。各成員が其力に應じて納税する場合に最大の負擔能力が生ずる。均等犠牲原則と最小犠牲原則とは一致する。例へば一定數の富者から其所得の一部を徴收する事によりて一定租税額を調達し、其富

42) Mann, Grundsätze, S. 79.

43) Vgl. Mann, Grundsätze, S. 79. Anm. I.

者の犠牲が納税義務者の範圍を廣める事によりて最後に課税される社會群の犠牲より小なる場合は、最小犠牲の原則も平等犠牲の原則も共に實現されてゐる。蓋し納税義務者の範圍を擴大すれば納税力の弱き者は課税され平等犠牲の原則に反する事になるから。此例では貧富の懸隔が甚だしく且つ財政需要が小なる事が前提されてゐるから二原則が一致する様には見えない。現代の如き財政需要の増大せる時代には、最小の租税犠牲原則も一般に納税義務者の範圍を更に廣めなければならぬ。此平等犠牲の實現には二つの事を注意しなければならぬ。一、平等の負擔が問題となるのは個人に於てではなく家族間に於てである。二、平等の犠牲は一租税に就てではなく租税體系に於ての平等犠牲である。かくて此租税體系に於ける平等が第二の課税原理である。⁴⁴⁾

租税は犠牲なりとして財政經濟原則に基き國民經濟上最小の犠牲の要求が生ずる。租税は更に積極的に税源を増大する様に構成されねばならないと云つてゐるが⁴⁵⁾それに就ての積極的課税原理は構成されてゐない。

註 マンは租税原則に就て體系的なるものを完成してはゐない。彼の論文「課税の諸原理」に於て以上の外第三の原理（生産促進的原理となるであらう所のもの）を轉嫁論の分析から導き出す意圖のある事を述べてゐるが、其説明を保留してゐる。尙最近の著書「現代の國家經濟」に於ては、現代の如く國民經濟に對する財政の重要性が増加してゐる統制組織の時代に於ては、財政々策に於て國庫主義は衰へ、經濟政策

44) Mann, Grundsätze, S. 77—82.
Vgl. auch Mann, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, Jahrb. f. Nt. u. St. 124 Bd. III. Folge. 69. Bd. 1925, S. 36—7.

45) Mann, Grundsätze, S. 78. Zur Frage, S. 76.

的並びに經濟改良の目的が財政々策を支配する様になり、他方財政々策は經濟政策の重要な手段となりかくて財政々策の經濟化が實現されるに至つたと説いてゐる。從て稅源涵養が負擔分配の最高の經濟原理となる。然し此場合のマンの説いてゐる財政々策は現實政策 (Realpolitik) 即ち事實に行はれてゐる政策であり、一定の立場から要請されたる當爲としての政策とは異なる。後で述べる様に之等經濟政策的目的 (生産促進的目的) と經濟改良の目的 (社會政策的目的) とは性質の異なるものであり、夫等を共に實現する財政々策論は論理的に矛盾するものと思ふ。唯現實政策としての財政々策のみ等二目的を同時に追求し得る。從て理論的財政々策と現實財政々策とは判然と區別されねばならない。

X

X

X

X

以上の説に對しては、本稿の目的上、二つの點から吟味しなければならない。一、は現象の本質から導き出されたる經濟的原則は課税原理の構成に對して指導的たり得るか、二、若し然らずとするならば此説の課税原理構成の事實上の指導的は何であるか、かゝる指導的と課税原理との間に矛盾が存在するか否かである。以下之等の問題に就て簡單に考察して見よう。

マンの説明は明確さを欠ぐか、リツチュルと同様現象の本質即ち存在を假設的に設定された指導目的として課税原理を構成すると考へて吟味しよう。

此説に於ては課税原理を構成する指導目的は經濟原則であつた。然し乍ら此經濟原則は目的と手段との關係に就ての合理的行動を示す一種の合理性の原則に外ならない。何が目的であるかを

決定するものではない。従て手段の體系としての課税諸原理に對して指導的となり得ざる事は明らかである。そうだとすれば課税原理の事實上の指導目的は何であらうか。マンとリツチュルの課税原理の内容が相異してゐる事から、此事實上の指導目的に就ても夫々に就て吟味しなければならぬ。

此指導目的はリツチュルに於ては前述した所の欲望の社會的重要性である。此重要性によりてこそ課税に於て經濟原則が實現される。然も此社會的重要性は單一なるものではない。

此重要度の内容を規定したものは上述三要素即ち消費的欲望の社會的價值、國民の勞働生産力の社會的價值及び資本形成の社會的價值であつた。之等の社會的價值こそ課税原理構造の指導目的でなければならぬ。

之等の三要素は所得の大きさの各段階に對して夫等の用途を推定して各々に一定の重要度を認められたるものである。例へば一定額の所得は必要消費に充當せられ、夫以上は奢侈的消費又は生産投資に向けられると推定し、夫等の用途に對して一定の社會的重要性を與へる如き。乍併課税を經濟原則に隨て行ふには之等の社會的重要性と總體欲望の重要性とを比較しなければならぬ。そこには國家目的から生ずる總體欲望と、(所得の各部分に應ずる)個人欲望とが對立する。そ

れ等の各々に與へる社會的重要度は何によりて決定されるか。それ等の欲望に對して與へられる社會的重要度を決定する標準があつて始めて此説は論理的統一が可能となる。かゝる究極的統一標準をリッツチユルに於ては見出し得ない。

註

エンゲリスもリッツチユルと同様に財政と私經濟との調和を求めると云ふ方法で課税原理を見出すのであるがリッツチユルの如く總體欲望と個人欲望とを比較する事は論理的誤りとし、⁴⁷⁾客觀的効用（國民の生命、健康、文化に對し國家活動から生ずる効用）と客觀的損失（所得課税から生ずる國民の生命、健康、文化に對する損害及び國民經濟の生産力の阻害から生ずる損失）との比較によりて國民經濟的課税原理を構成する。⁴⁸⁾そして國民の生命、健康、文化等の目的は究極目的たる理想的人間及び理想的國民と云ふ目標に對しては特殊目的となる。だからエンゲリスに於ては結局は此究極目的に統一される特殊目的を指導目的として客觀的効用と損失の比較が可能ならしめられる。そこにリッツチユルに於て見られなかつた論理的統一が存在する。エンゲリスの説に就ては後で考察し度い。

かくの如く統一目的を欠ける彼の説に於ては財政と私經濟間の調和を圖る事は不可能である。かの經濟原則に基く課税は指導目的なくしては不可能である。

マンは第一原理の收入原則から第二原理の平等犠牲原則を導き出し、かくて租税原則延いては財政學に倫理的要素の介入を阻止せむとした。併し、彼も説明してゐる様に平等犠牲の原則は最

47) Karel Engliš, Zur teleologischen Theorie der Wirtschaft. Finanzarchiv N. F. Bd. I. Heft 4. S. 571—2.

Vgl. Derselbe, Finanzwissenschaft. S. 115—6.

48) Engliš, Finanzwissenschaft. S. 115—7.

49) Engliš, Finanzwissenschaft. S. 405—7.

小犠牲の原則に一致するならば、一定租税額は最大の富者からのみ所得を他の者との差額だけ徴收し、かくて一定租税額に至りて始めて課税は中止される。此事は生産従て又國民經濟を、かくて又税源を衰退せしめないであらうか。⁵⁰⁾ 勿論此事は租税のみならず所得の分配状態經費の使途に關聯するのではあるが。従てマンの主張する財政經濟原則によりても第二課税原理は第一原理から當然に生れて來るものではない。此第二課税原理は第一課税原理とは切離されたる他の立場からのみ導き出される。更に設定される意圖であつた第三の生産を促進すべき課税原理は、如何にして生産を阻害する第二課税原理と調和せしめられるであらうか。若し第二課税原理が何等國民經濟を阻害しない消極的方面の原理であるならば、財政經濟原則の立場からは、それだけで第一課税原理に應じ得るものである。第三の生産を促進せしめる課税原理を要求するのは、第一課税原理とは獨立なる國民經濟的立場をとりて始めて云ひ得らるゝのではなからうか。かく考へる時マンの説は矢張り一定の立場を前提する事なくしては成立し得ない。

結局此經濟的立場に於ても自足完了的な租税原理は建設され得なかつた。それは一定の立場又は理想を前提とする事なしには其租税原理の建設を指導し得ない様に思はれる。

四 租税原則に於ける理想に就て

50) Erwin von Beckerath, Formen moderner Finanztheorie, Festgabe für G. v. Schanz. S. 11.

以上に於て吾々は租税原則に關する自足完了説の不完全さを明かにした。租税原則を構成すべき一定の立場は最早租税又は財政自體の中に求める事は出来ない。從て租税原則體系を構成すべき一定の立場は租税又は財政外に之を求めなければならぬ。從來の支配的倫理學説はかゝる立場の代表的なるものであるが、こゝにはそれとは異つた方法でかゝる立場の構成を考察しよう。勿論以下に述べる立場も從來既に屢々述べられてゐるのであり、單に夫等を綜合したに過ぎない。

租税は國家が國民經濟より強制的に獲得する國家の收入である。從て此強制的獲得によりて國民經濟に一定の作用を及ぼす。此作用は國民經濟の中の如何なる部分から租税が徴收されるかによりて異なる。此租税の作用を考慮して一定の目的を達成せむとするものに就て二つの見方若しくは立場があり得る。一は國民經濟の原則と云ふ名を以て呼ばれる立場であり、他は公正負擔の配分原則又は公正原則と云はれる立場である。前者は國民經濟の發展を目的として租税は國民經濟の負擔となると云ふ見地から出来るだけ國民經濟の發展を阻害しない様に租税體系を構成せむものである。之を生産の見地と云ひ得るならば他の公正原則は分配的見地と云ひ得るであらう。後者に於ては租税負擔配分の公正と云ふ事を目的とする。然らば此公正とは何を意味するか。

元來公正と云ふ倫理的概念は形式的概念であつて其内容が明確ではない。公正内容は時代によ

り場所によりて異なる。それは一の世界観であり。其内容を具體的に決定せむとする場合には人爲的恣意的となる。だから内容の明確な客觀的公正概念は作成し得ない。かくて公正の理想から租税原則を組立てる事は出来ないとされる。⁵¹⁾それ故に科學的には數多の主觀的公正内容から一を選び出して之によりて租税原則を組立てる外はない事となる。かくては無數の租税政策學が可能となり、斯學の科學性も疑はれる事となるであらう。かゝる見解に對立して數多の公正理想の中性質を同じくして單に程度の差異に止まるものを集合し、性質の異なるものゝみを分類して數個の普遍的公正概念を作成し、之によりて租税原則又は租税體系を構成せむとする注目すべき試みが企てられた。茲に其例としてアルトマンの説を紹介吟味する事とする。

アルトマンも公正課税又は公正租税體系は個人の信仰の問題であり、彼の世界観に屬るとなす事マン等の説と異らない。彼は公正の要求の内容的規定を其背後に潜む國家的並びに經濟的理想に求める。種々なる國家的並びに經濟的理想への個人的信奉とまさに同數の公正なる租税體系が存在する。⁵²⁾

乍併之等の無數の信仰又は夫等の理想を實現せむとする意欲は、全然性質の異なる廣汎にして有力なる意欲に集合する。社會と國家の關係や經濟と法との關係等に就ての全く異なる世界観を有す

51) Vgl. Mann, Die Gerechtigkeit.

52) Altmann, Das Problem der Gerechtigkeit der Besteuerung, Arch. f. S. W. u. S. P. 33 Bd., 1911, S. 81, 95 ff.

る如斯歴史的意志結成の重要な表象として政黨が考へられる。之等の異なる意志の代表者としての「必要なる政黨」は保守、自由主義並びに社會主義政黨である。此中保守黨は地主、中小工業者の所謂中流及び舊支配階級の利益を圖りかくて租税政策も此理想から生れる。勿論之等の階級の利益を圖る事を理想とすると云つても、其他の政黨と同様にそうする事が一般の福祉となると云ふ點で階級と異なるものである。此保守黨の理想からは普通云はれてゐる租税の一般の原則と平等の原則は生れない。其理想とする所は現在の所得並びに財産の分配關係の變更にあり従て租税政策も之に應じなければならぬ。自由主義黨は自由と平等が目的である。平等の概念は歴史と共に變化した。例へば機械的の平等から經濟的負擔力の平等を租税測定の標準とする如き。社會主義黨に於ては此自由主義黨の理想と全然正反對である。社會主義黨にとりては自由主義により成立した不公正な財の分配を變革する事が重要であり、かゝる大多數の個人の最大の幸福と思はれるものを實現するに役立つ手段及び租税が公正である。之等の各政黨の公正理想に照して、アルトマンは個々の税種例へば財産税、所得税、相続税、間接税等並びに税率例へば比例税、累進税等が公正なりや否やを吟味する。⁵⁴⁾

アルトマンは科學に於て價值判斷を行ふ事に反對する事は前に述べた所であるから、以上に於

53) Altmann, a. a. O. S. 81—2, 83.

54) Altmann, a. a. O. S. 86—95.

ける世界觀の普遍化は科學的に基礎付け得べきものではなく世界觀の問題として取扱はるべきである。⁵⁵⁾

アルトマンの此世界觀の普遍化に就て注意すべきは、一方、公正概念が單なる倫理的概念自體ではなくして經濟的理想や國家上に就ての理想である點である。かくて公正の内容も具體性を有する事となる。他方普遍化的公正を帶するとされた必要なる政黨の概念は、既に公正概念から解放されたものであり、一定の公正を實現する手段概念であり、云はゞ此場合は租税によりて公正を實現すべき中間目的概念である點である。かくて課税原則に於ける公正概念の支配からの解放の萌芽が彼の說の中に見出される。

此世界觀の普遍化は、階級利害の對立に應じ、其出發點を異にし相互に相寄せざる分類として注目すべきものと思ふ。次に之等の分類に就て少しく吟味を加へ度いと思ふ。

租税は經費充足手段である。更に租税は大部分の經費充足手段であるとしても經費の全部を充足するものではない。それは兎に角として經費充足手段としての租税は社會主義的目的を實現し得るであらうか。此事は租税と國民所得並に國民所得の分配状態に依存する問題である。更に進みて考へるならば社會主義的目的實現に租税の如き間接的方法を用ひずとも更に直接有効なる手

55) Altmann, a. a. O. S. 96.
Vgl. Bank, a. a. O. S. 445—6.

段がある筈である。社會經濟に對して部分的存在と見られる租税による社會主義目的達成を望むは不合理ではあるまいか。従來のマルクスの社會主義者が租税論に對して冷淡であるのはかゝる理由に基くと考へる。

註 租税が社會主義目的を實現する手段たり得るか否かに就ては、租税に他の解釋を與ふる事によりて肯定的解答をなし得る。即ち租税を強制獲得概念となし、租税を單なる經費充足手段たる事から解放する場合である。之にありては租税は經費以上に獲得される事を妨げず、租税たる爲には單に強制獲得である事と充分である。だから普通に租税と區別される沒收も租税の中に含まれる。租税を如斯規定する場合には、夫は明かに社會主義目的達成の手段となり得るであらう。吾々の議論はかゝる租税概念を考慮の外に置いたものである。

アルトマンに於ける社會主義目的はマルクスの意味の社會主義である。彼は社會政策概念の不明確なる事を指摘して此概念を自由主義、保主的、なる二概念と對立せしめなかつた。政黨として如斯社會主義政黨を考ふる事に問題があると思はれるが、其問題は直接本稿と關係なき爲こゝには問題とせずにおく。

從て此社會主義目的は所謂社會政策的目的に取替へられなければならないのではなからうか。勿論此場合にはアルトマンの主張する様に社會政策的目的は明確に規定されなければならない。

自由主義的理想又は目的も明確に規定され得ない。其主張する租税の平等性は既にマン等によりて批難されたる如く明確なる内容を有しない。殊に此平等と云ふ概念が機械的平等から經濟的

56) Altmann, a. a. O. S. 85, 87.

57) Altmann, a. a. O. S. 85.

負擔力の平等なる概念となるに及びて然りと思はれる。機械的平等から免れる爲、經濟力を効用に
よりに測定し、平等の租税を課する爲には所得の大なる者が小なる者より多くの額を負擔しな
ければならぬと主張する場合、平等は其如何なる點に存するかは明確に規定しない。乍併かくては如
何なる割合の負擔に於て平等負擔が存在するかを客觀的に云ひ得ない。マンの説を敘述する場合
に述べた様に結局最高所得のみの課税となり終るのではあるまいか。乍然しそれでは自由主義の
特質は失はれる。從て自由主義の目的は明確に規定し得ない。アルトマンも認める様に高き累進税
は個人主義的自由主義に反する。⁵³⁾ 思ふに自由主義の理想たる個人の自由平等は、夫が國民經濟の
繁榮を實現すると云ふ目的をも含めるものではあるまいか。自由主義の根底には個人の幸福と社
會の福祉とを同質視する見解が常に横つてゐると思はれる。かくて自由主義の目的は最初に述べ
た國民經濟的目的又は理想と同じ方向を有するものと考へられる。

保守的理想は現在の所得並びに財産の分配状態に満足しないで少くも夫等の分配の懸隔を少く
する事を理想とするものであるから社會政策的目的と相通するものがある。アルトマンも云ふ様
に「保守的理想が優越ならざる者の利益を實現するにある事を知るならば、保守的租税政策は最
早現在の所得並びに財産の分配状態の維持に向けられ得ないのであり、其變更を目的としなけれ

ばならぬ、かくて社會主義的傾向と相通する」。⁵⁹⁾

扱吾々はアルトマンの説を吟味する事によりて對立する理想として國民經濟的理想と社會政策的理想がある事を知つた。何故にアルトマンの理想の普遍化の方法が不充分であつたか。吾々は其原因を手段と理想との關聯に求める。即ちアルトマンが試みた如き理想の普遍化の方法は、政治及び經濟一般に適用さるべきであり、其部分としての租税を手段とする理想の普遍化的方法には合目的でない。經濟現象としての租税を手段とする理想は、彼の採用する國家的、並びに經濟的理想の中經濟的部面に關する部分のみと關聯を有する事となる。然も理想の此關聯を有する部分ととも、之を實現する手段を異にする爲租税を手段とする理想と一致しない。そこに彼の理想普遍化方法の缺點が見られる。井藤教授が云はれる如く、⁶⁰⁾理想と現實との間には同質連續關係がある事が必要である。然らざれば理想は空理となる外はない。

尙アルトマンが各政黨の理想から公正課税として個々の税種及び税率に就て論ずるのは不徹底又は誤謬を引起すものである。マンの云ふ如く問題⁶¹⁾は個々の租税又は税率にあるのではなく、租税全體又は租税體系に存する。蓋し一定の目的を實現する爲の租税の作用は租税全體に就て考へられなければならないからである。

59) Altmann. a. a. O. S. 89.

60) 井藤半彌教授、財政學原理、一六二、二二三頁。

61) Mann, Grundsätze, S. 82.

以上アルトマンの説の吟味から茲に問題とする租税政策論に於ける目的又は理想の内容も略々確定し得られる。此理想は現在の所得並びに財産の分配状態に對する價值判斷から生れる。夫は一方肯定的態度として國民經濟の目的となり、他方否定的態度として社會政策的目的となる。此否定的態度が社會主義的目的を設定しないのは前に説明したる此目的達成の手段との關聯から理解される。

註 租税原則を構成すべき指導目的が明確でなければならぬのは勿論である。こゝに定立された國民經濟的目的と社會政策的目的是如何なる内容を有するのであらうか。此等の概念規定に就ては今充分なる知識を持たない。前述せる所から推察し得る様に前者は國民經濟の發展を阻害しない、或は積極的に促進せしめる如き租税體系を構成せしむる目的であり、後者は所得及び財産の分配關係の懸隔を縮小する様に租税體系を構成せしむる目的としておく。即ち前者は生産的見地とも云ふべく後者は分配的見地と見做されよう。以上の二概念の區別に就ては、尙多くの疑問を有するが茲には單に對立的概念と云ふ意味に於て以上の二つの名稱を考へたまでである。詳細なる區別は後日の研究に譲る外はない。

かくて租税原則を組立てるべき理想又は目的には、對立する國民經濟的目的と社會政策的目的が考へられる。従て夫々の目的の下に其目的に應ずる租税原則が組立てらるべきであり、そこに二つの異なる租税原則の體系が生れる。之等の具體的租税原則として如何なるものが構成さるべ

きかは租税の作用の研究を必要とし本稿の目的外である。

以上の租税政策論に於ける目的に就ては尙次の問題がある。

一、財政政策論に於ける目的との關係

二、他の政策目的との關係

三、國家目的又は社會理想との關係

今之等の各問題に就て詳細なる説明を試みる餘裕も又能力も有しない。唯租税政策論の理想をより明らかならしむるために粗雑なる考察を加へるに止める。

財政は經濟現象であり、國民經濟を基礎とする依存經濟である限り、租税政策の目的と同様な目的が其政策の目的となると考へられる。従て財政に於ける收入に就ても支出に就ても此等の目的によりて統一さるべきものと考へる。かくて卒直に述べるならば租税政策の目的は財政々策の目的に外ならない。

租税原則に就ては従來の説では租税の配分のみならず課税高も問題とされた。始めに述べたフオゲルの説も其一例である。乍併此課税高の問題は租税政策論では問題とならない事は前に説明した所である。此課税高は又は經費額の問題は財政々策論の場合に始めて問題となり得ると思ふ。

此支出量即ち經費の額は國家觀によりて決定されると考へられる。例へば本稿の始めに紹介したフ・オゲルには國家有機體觀から國家の經費額に倫理的價値を與へ、アルトマンは極端なる法治國家の理想、現在の文化國家及び福祉國家理想、或未來國家理想の何れかの國家理想の結果なりとし、⁽¹²⁾ エングリスは後述の國家目的から國家給付の効用と私經濟の損失とを計量して最大の効果を得る様に決定すべきであり、歴史的には警察國家、文化國家等の理想によつて決定されるとなし、⁽¹³⁾ 皆夫々國家觀に基いて經費額を決定すべきを説明する。

以上の中フ・オゲルの有機的國家觀を除外すれば、アルトマン及びエングリスの國家觀は共に國民經濟の考慮を含む。従て經費の額を決定するに就ては國民經濟組織に對する價値判斷を伴ふが故に單なる國家の必要から經費の量が決定されるのではない。財政々策に於ては經費の量はそれが國民經濟に對して有する意義から判斷されるべきである。經費の量即ち收入の量に就ても財政々策的目的が指導目的となると思ふ。エングリス及びリツチュルが經費の量を決定する場合に總ゆる國家政策の効用と私經濟負擔との關聯に於て決定すべしとするは、財政の領域を不當に他の政治的領域にまで侵入せしめ、かくて後に吟味する所の究極目的によりて課税原理を指導構成せしむる誤を犯したものである。政治的諸政策は財政々策に於ては何等考慮すべきものではない。

62) Altmann, a. a. O. S. 85.

63) K. Englis, Finanzwissenschaft, 1931, S. 45 ff., 115-6, 411.

此エングリスの説が誤つてゐる事は後の究極目的と財政又は租税政策の目的との關係を述べる所に明らかなるであらう。

財政々策の目的從て又租税政策の目的にとりて重要な事は此經費額自體が國民經濟に如何なる作用を及ぼすかにある。從て此經費量よりもより重大なる事は夫を如何に使用し、又調達するかにある。前者は經費の作用に關しそれと收入の作用とが一體となつて財政々策の目的構成の對象となる事は先に述べたる所である。

從て此處に問題となるのは此經費額を如何なる手段によりて調達すべきかの問題である。收入は租税以外官業收入、手数料收入及び公債收入がある。之等の收入の中何れを選択するか又其程度如何は、國民經濟組織に對する價值判斷によりて決定せられる。例へば官業に於て國家資本主義又は企業國家の問題が最近特に關心を持たれ、租税收入に取代はる收入として考へられるが如き。唯此中手数料收入は其收入としての重要性が小なるため、他の收入に取替はるべきものとして考へられない。何れにしても之等收入方法の選擇に就ても財政々策の目的と同様な目的が樹立される。明らかに云ふならば財政々策の目的によりて統一される。かくて財政々策の目的は財政が國民經濟に及ぼす作用の方面を考慮して構成さるべきであると思ふ。

次に財政々策従て又租税政策と他の政策との關聯それ故に前者の目的と後者の目的との關係を問題とする。殊に問題となるのは經濟政策と如何なる關聯を有するかである。財政々策従て租税政策は國民經濟への財政又は租税の作用を考慮して樹立されたものである。従て經濟政策と密接なる關聯を有し、マンの考ふる如く經濟政策の一部を形成するものであると考へられる。ヴェイゲン⁶⁴⁾は財政目的は經濟政策の諸目的(目的實現のための手段財に關する目的たる意味に於て)と考へ、財政々策の構成に於ては上位目的を考慮しなければならぬと述べる。かくの如き租税の國民經濟への作用を考慮しない財政目的が如何に内容の乏しいものとなるかは容易に推察し得られる。彼も租税政策論を構成するに當りては上位目的考慮の下に財政目的の手段を構成しなければならぬと述べてゐる。乍併財政手段により引起される作用が何故に財政々策に於て考慮され⁶⁵⁾てはならないか。財政は手段の調達、管理、使用に關する手段を示す⁶⁵⁾にあるとしても、手段の調達使用には必ず作用が隨伴する。此必然的に含まれる性質を無視する事は許されない様に思はれる。それをも經濟政策に委ねるのは、餘りに抽象的であり、形式的な考へ方ではあるまいか。

更に其他の軍事政策、衛生政策等との關聯は茲に説明する程の知識を持たない。たゞ之等の政策目的の實現に財政的手段を必要とする場合(例へば軍需産業保護のため免税する如き、又衛生

64) W. Weddigen, Die Aufgaben der Finanzwissenschaft, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 87 Bd. 1929, S. 375, 377-8.

65) Weddigen, a. a. O. S. 371.

的見地から酒税を軽減する如き)に財政々策と關聯せしめられる。その場合に軍事目的又は衛生目的等から財政又は租税政策が論じられ得る。然し之等の固有の政策目的は經濟的方面のものではないそれ故に之等の目的實現の補充手段として經濟的方法を必要とする云ふ理由で財政又は租税政策を此目的に従て構成せねばならぬ道理はない。

最後に諸々の政策を統一する國家の目的又は社會の理想と財政々策との關係を簡單に考へて見よう。

財政々策に於ける目的は國家目的と如何なる關聯を有するか。國家目的又は社會理想は究極目的として總ゆる政策目的の上位にある。従て國家目的は財政々策に於ける目的を拘束する。然らば此國家目的又は社會理想とは何であるか。かゝる究極的目的としては功利哲學に於て説かるゝ社會一般の福祉、又は、エングリスの理想的人間と理想的國民と云ふ如き形式的無内容な概念規定が行はれる。かくの如き形式的理想概念からは何等財政々策従て租税政策は生れて來ない。従來の多くの財政學が形式的無内容的な倫理的目的から直接財政々策を構成せしむとした點に對するマンの批判は⁶⁷⁾妥當である。ベクターは此倫理的目的例へば一般の福祉に應ずる實證的理想(positivde)を示す事によりてかの倫理的目的に内容を附與し、之によりて倫理的目的は財政學の指導目的

66) Engli³, Finanzwissenschaft. S. 409.

67) Vgl. Mann, Die Gerechtigkeit.

たり得るとなし、其倫理的的目的の實證的理想として財産並びに所得分配に對する公正の評價に基く社會政策的立場を採用する。⁶⁸⁾乍併ベエターの主張する實證的理想としての社會政策的立場は、倫理的的目的自體ではなくして夫から生れ出たものである。此社會政策的立場が財政々策の指導目的となる事は倫理的的目的が財政々策の指導目的となる事を意味しない。倫理的的目的は社會政策的目的に對して上位にあると思ふ。從て財政學に於ては倫理的的目的は直接指導目的となり得ない。公正理想は必要ではあるが財政々策の直接指導目的ではない。

最後にエングリスの説に就て一言しよう。エングリスは前に説明した様に國家の究極目的によりて特殊目的たる國民の生命、健康、教育等の目的が統一される。之等特殊目的によりて社會的効用と損失が決定され、此社會的効用と損失の比較によりて課税が經濟原則によりて行はれる國民經濟的課税原理が成立する⁶⁹⁾と説明する。之によりて見れば課税原理の指導目的は此等特殊目的である。然し乍ら之等多くの特殊目的の間に如何にして調和が保たれるか。此調和なくしては租税原則の體系を構成する指導目的となり得ない。その調和は究極目的によりて實現維持されるであらう。かくて結局租税原則の指導目的は究極目的である。乍併前述した様にかゝる形式的理想概念では租税原則の指導目的たり得ない。蓋し形式的無内容なる理想は性質の異つた對立的目的

68) Vgl. Hans, Peter, Das Problem der Gerechtigkeit und die Theorie der Steuerverteilung, Finanzarchiv, Neue Folge Bd. 2, Heft I. 1933, S. 41, 42, 52-3.

69) Engliß, Finanzwissenschaft, S. 115-7, 410 ff.

「を含み得るからである。従てエングリスの説は形式的論理的であり、現實の租税政策や租税體系の指導原理を與へ得るものではない。

五 結 論

以上粗雑ではあるが租税諸原則を統一整理すべき觀點を大體に於て明かにした積りである。次に要點を概括して上述の不明確な説明を補ふ事とする。

租税が國民經濟からの財の徴收である限り、租税は國民經濟に一定の作用を及ぼす。従て國民經濟組織に對する價値判斷から租税體系を構成する立場が得らるべきだと考へる。此價値判斷は否定的と肯定的とに分れる。勿論此肯定的價値判斷は現實その儘の肯定ではなく現實の經濟組織の理想的發達を意味する。之等の價値判斷に基いて國民經濟的目的と社會政策的目的とが成立する。更に追求するならば結局は究極目的に達するが租税原則の直接指導目的は以上の二目的である。

從來の財政學に於てそれが財政々策學として構成され、倫理的目的によりて指導されてゐる限り、明確なる統一的體系を有する政策學は不可能であつた。蓋し倫理的目的は形式的無内容なるも

のであり、それに何等かの明確なる内容が與へられざる限り、一義的指導目的となり得ないからである。そこに従來の財政學の不明確さ、不統一性が現れており、財政學の科學としての資格が問題とされるに至つた重要な原因があると思ふ。然らば此倫理的目的の内容は如何にして得られるか。倫理の中に止まる限り其内容を明かにし得ない事勿論である。此内容は手段たる財政現象の性質との關聯に於て得らるべきであらう。かくて財政々策の指導目的はかゝる具體的内容を持つた目的であり、それは最早倫理的理想とは異つたものであらう。結局は倫理的目的に基くとしても直接指導目的は倫理的目的自體ではない。此點經濟政策に於けると同様であると思ふ。かくて公正等の倫理の支配から解放せられた財政政策學が可能となるのではあるまいか。