

A・シェフレの「租税力」概念について

木村元一

- 一、本稿の問題
- 二、ワーグナーにおける原則の相互関係
- 三、シェフレの批判
- 四、租税力中心の課税原則
- 五、租税力の量的・質的把握
- 六、直接税の限界
- 七、課税原則の制限者
- 八、理想的な租税負担の配分と現実の諸問題

一、本稿の問題

租税制度立案の基準を示そうとする課税原則論学説は非常に多いが、いま課税原則のうち租税の配分に関する学説

A・シェフレの「租税力」概念について

に限っていえば、負担能力説系統の学説と利益説系統の学説に大別することができる。利益説系統の学説は、納税額と、国家の行政給付によって納税者の受ける利益とを対応させ、両者が一致するように租税を配分すべしと説く。この系統の学説は、強制的要素をふくむ課税現象を、給付・反対給付の関係において、價格的に理解しようとするので、現実の説明としても無理であるが、配分原則としても不十分な結果しか得られない。したがって、学界の大勢は、最近における若干の例外にもかかわらず、利益説系統の学説に対して否定的である。

能力説系統の学説にもいろいろの形態があるが、限界効用理論の影響をうけた主観的能力説が有力である。主観的能力説は、能力を租税負担にともなう犠牲に堪える力と解する。高額所得者に対する累進課税の根拠を示す場合など、この説は大に説得力をもっている。しかし納税者間の犠牲を平等にするような租税の配分は、個人間の犠牲量の測定ならびに比較の可能性を前提とするのであるが、はたして犠牲量を測定・比較しうるかについては疑問がある。のみならず、犠牲説は間接税の配分に関しては説得力に欠けるうらみがある。これに対し、能力説系統のもうひとつのグループに、客観的負担能説および、これをさらに一步進めた社会最小価値説がある。

社会最小価値説は、租税給付能力が所得や財産に表現されるのみでなく、その支出面にも表現されることをみると、課税にあたっては、社会価値の小なる支出と、社会価値の小なる支出にむけられる大所得の双方に租税負担がかかるように配分すべしと説く。この点は客観的負担能力説の説くところとほぼ同様である。しかし社会最小価値説は、要約すれば、次の点で客観的能力説と袂を分つ。後者は、負担能力に応じない課税を一義的に排除しようとするのに対し、社会最小価値説は、たとえば負担能力の存在が確認されても、重要産業その他社会価値大なるものに対しては、免

税または輕課すべきことを命ずるのである。たとえば、わが国の租税特別措置法に盛られる特惠措置は、負担能力の存在するところに課税しない、もしくは輕くしか課税しない趣旨のものである。このような措置は、純粹の負担能力説では正当化できないが、社会最小価値説ならばこれを正当化できる。このように社会最小価値説はきわめて包括的な租税配分原則である。しかし、ひとたび能力説の限界を超えると、応能課税の社会価値と重要産業免税の社会価値の輕重をいかに比較するかという困難な問題に逢着して、政策を混乱にみちびき、政策論的意識に不統一感を与えるおそれがないとはいえない。この点、客觀的負担能力説の方は、租税配分原則としては一貫性が保たれるように思われる。

以上は租税の配分原則に限って諸學說の特徴を要約したものであるが、課税原則論を説く學者の多くは、利益説をとるか能力説をとるかの別なく、徴税技術上の原則に触れる場合が多い。著名な例としては、アダム・スミスやアドルフ・ワーグナーの原則がそうである。スミスは、第一原則に能力原則をかけたが、第二、第三、第四の原則として「明確」、「便宜」、「最小徵稅費」の原則を説いている。ワーグナーも「稅務行政上の原則」の項にスミスの三つの原則を繼承した。このような原則は、配分原則の制限者としてあらわれるばかりでなく、解釈の仕方いかんでは、配分原則に対する否定者としてあらわれる。事実課税政策の立案にあたっては、稅務行政上の難易はかなり重要な要因をなす。わがくにで、富裕税が廃止され、株式譲渡所得の合算制度が取りやめになったのは、主として稅務行政上の理由にもとづく。これらの事情を考慮すると、制限的もしくは否定的な原則を定立せず、それだけで充足的な配分原則をかけることは困難なようにみえる。単に稅務行政上の原則のみならず、ワーグナー流に國民經濟上の原則に

よる制限を設けなければならないかも知れない。資本蓄積の促進、対外競争力の増強等々、能力原則に対して種々なる制限のないし否定的原則が考えられてくるのである。そうすると政策論的意識は、混乱せざるをえない。

この混乱を避けるにはどうすればよいか、はなはだ困難な問題であるが、アルベルト・シェフレル (Albert Schäffle, 1831—1903.) の「租税力」(Steuernkraft) 概念にもとづく客観的能力説は、原則の一貫性と一元性を徹底的に追及しているので、その所説をかえりみて問題解決への示唆をえたいとおもう。

二、ワグネルにおける原則の相互関係

租税政策の具体的な決定には、きわめて多くの要因がはいりこむ。そのなかには、實際政治の権謀術策や、特殊な利益団体の圧力など、合理的に説明しにくい要因もある。そしてそのような要因の方が多く作用したと考えざるを得ない場合もすくなくない。でき上った租税や租税制度を説明するためには財政的関心を超えるいろいろの要因を分析しなければならぬ。たとえば、シャウプ税制の成立過程を考察する場合を考えてみればよい。しかし租税政策の合理化を目指す課税政策「論」的立場からすれば、現実の作用要因のうちから、非合理的なものを排除し、合理的なものをとり上げる必要が生ずるのであって、租税ならびに租税制度の形成に参与する一切の要因を容認するわけにはいかない。現実の租税と租税制度が、現に存在するような姿をとって、別様の姿をとっていないことを説明する立場と現実の租税と租税制度を批判し、非合理的な要因を排除していく政策的な立場とは区別されなければならないのである。

租税政策論は、ここにいる政策的な立場をさらに理論的体系的に組織づけようとするものであって、どの程度まで現実の諸要因を合理的なものとして容認すべきかを考察するものである。もとよりそれは特定の税制の改革をいかに実施するかという實際政策を組織化せんとするものではない。租税と租税制度の形成に参与する諸要因のうち取るべきものを捨てるべきものを区別する判断の基準を問題にするのである。しかし租税ならびに租税制度の形成要因の多様性を政策論的に一元化することは非常に困難である。そこでいくつかの重要な要因を政策論的に再編成し、ある要因はAの原則を満足するものとしてある租税に取り入れ、他の要因はBの原則に照らして他の租税にとり入れ、さらに第三の租税はAの原則によって捨てられたC、Dの原則にしたがって正当化するということがおこなわれる。だが複数原則の定立はややもすると現実の租税制度の正当化のために役立たされ、政策意識の混乱をまねきやすい。たとえば、悪税の標本のようにいわれる人頭税（わが国の地方住民税中の均等割のごとき）でさえ、いくつかの原則に照らすならば、政策論的に是認をうけることができるのである。

多数の諸原則の並列は、原則A、B、C、D等々の間の関係をいかに定めるかという政策的な問題をうみだす。これは政策論的にも重要な問題である。諸原則の並列は、すでにのべたように政策意識に混乱を与えるのみならず、政策論的意識にも不満をのこすからである。この点をワグナーの場合に即して省みてみよう。

周知のように、ワグナーの課税原則論は、十九世紀末葉に構想されて以来、アダム・スミスの四原則とともに非常な影響力をもち、今日においても課税当局はもとより、いやしくも租税の問題に関心をもつ者が、租税制度を批判し、あるいは正当化する場合には、ワグナーに依拠するところが多いといっても過言ではない。しかもしばしば原

則間の関連を無視して援用されるほどになっている。しかしワグナーは原則間の優先順位をある程度まで考慮していたのである。ワグナーは租税の配分については均等量犠牲説にちかい立場をとっていたが、現実の租税制度の形成に作用する諸要因を忠実に観察した結果、配分原則のみをもってしては、租税制度の批判も正当化も十分にはおこなない得ないと考え九項目に及ぶ原則をかけた。

ワグナーによれば、課税原則論の構成にとっても、財政史と現実の租税制度の実践的な形成過程を忠実に観察することが、重要であるのであって、かれ以前の多くの論者のように、「公正」観念を借りてこれを最高原則として、租税制度の改革をはかろうとするときは、現実認識を無視するものと言わなければならない。租税制度の基本構造を決定するものは、財政需要の充足と、資本不可侵の要請であった。公正原則はこの基本構造の細部を仕上げる段階にいたってはじめて考慮せられる。この事実を歴史的に証明せられるところである。したがって原則論の構成は、歴史的な事実に即しておこなわれているのであるが、しかし、ひとたび公正原則が現われると、その追求は最大限におこなわれなければならないと考える。けだし公正の実現は個人はもとより全体にとっても倫理的な命令であり、共同利益に合致する意味においても、最大限に追求されなければならないと考えられたからである。したがって、租税制度を構成する基幹租税の選択にあたっては財政政策上の原則、国民経済上の原則ならびに公正の原則に従うべきであり、その技術上の調整は財政政策上の原則ならびに国民経済上の原則から発生するところの諸観点にしたがうべきであるとする。さらにワグナーは、公正の観点から要求されるいろいろな課税上の要請で、国民経済上の要請の実現によつては満足できないものは、基幹税体系の部分的修正もしくは補完税等々の方法を講ずることによって、その実現をは

かるにとどめなければならぬとする。

ワグナーの課税原則論においてはこのように財政政策上の原則を筆頭に、国民経済上の原則、公正の原則、租税技術上の原則がつづく。諸原則間の優先順位は歴史的にはいま述べた順位において考えられているのである。しかしこれはあくまで歴史的な事実に即した順位であって政策論的にはむしろ逆の關係が期待されているのである。つまり租税制度の形成要因の重要度を歴史的に考察しつつそこから政策の原則を構成していくという立場にたつと、何といっても財政政策的な原則の作用がつよく、時代を遡れば遡るほど租税制度の構成が粗野になり、国庫収入を獲得するという要求が全面的に表面に出て、課税にともなう国民経済上の作用や課税の国民経済的諸前提に対する考慮は十分となる。またそのような段階では、公正な租税負担の配分ということも十分考慮されず、課税技術上合理的な制度にするということも十分に考慮せられない。しかるに国民経済に対する認識が深まり、政治状態ならびに階級秩序の変化、法律感情の進歩が生ずるに及んで、財政政策上の要請よりも国民経済上の原則、公正の原則、課税技術上の原則が優位を占め、ついには、財政政策上の要請がない場合でも、国民経済的にみて正当な公正分配をはかり、技術的にみて合理的な制度を実現するような租税制度の構成が現われる。有名な財政目的なき課税、社会政策を主目的とする課税の理念は、課税原則の上では、財政政策上の原則の政策論的意義の低評価という帰結を生むのである。

それでは、財政政策上の原則以外の原則の間には、優先順位設定の問題を認めなかったかという点、ワグナーは、基幹税の選択について考慮すべき原則と基幹税の修正や補完税に關して適用すべき原則を区別することによって、ある程度解答を与えているが、政策論的に優先順位をつけるという問題は十分に展開されていない。のみならず、公正

原則を重視する反面、租税技術論の原則に、租税における論理の原則という表現をあたえることによって、他の原則以上に重要視している面もあって、原則的の優先順位の問題は徹底的には考えぬかれていないとはいえない。

三、シェフレの批判

ワグナーの有名な課税原則に対し、シェフレは一応の敬意を表しながらも、内容の不備を衝き、さらに原則間に矛盾が存在することを明らかにし、つぎのような批評を加えた。

A 財政政策上の原則

これをワグナーは、(1) 課税の十分性の原則と、(2) 課税の弾力性 の二原則にまとめているが、シェフレによれば、これら両原則は、財政経済上の原則を不完全に表現するにすぎない。後にのべるように、財政経済上の原則というのは、現実の租税給付能力を基準とする全面的且つ均齊的な租税負担によって、私経済の収入を、租税部分と税引所得部分に均齊のとれた形で配分することを意味する。この意味の財政経済の原則は、適正な財政需要を規定し、この財政需要の充足に必要な財政収入(とくに租税収入)の獲得を命ずるのであるが、ワグナーの原則は、与えられた財政需要の適否については考慮を加えず、したがって、単にある財政需要を満すに足る課税の十分性という原則を示すだけである。その結果その財政需要が小さすぎる場合にも大きすぎる場合にも同様に取り扱いされることになる。また課税の弾力性の原則は、財政政策的には公債をふくむ全収入体系を問題にするときにはじめて実現することのできる原則であって、租税制度のみを問題にする場合には完全な弾力性を考えることができない。課税の弾力性は、

「租税力」のある飽和点までは妥当するが、それを超えては妥当しない。したがって、これを財政政策の原則にまとめるのは不都合である。

B 国民経済上の原則

ワグナーはこれを、(3) 正しき税源の選択と、(4) 課税の作用を考慮に入れた上での税種の選択 の二項目にわけて掲げているが、シェフレによれば、国民経済上の原則という以上は、単に正しき税源、正しき税種の選択にとどまらず、さらに、労働生産性の可能な限度までの保全、租税支出の最大限の再生産性、国民経済的利益の阻害の最小、最も経済的な租税徴収(ワグナーの後述第9原則)等々をも加えなければならないはずである。正しき税源の選択は、租税給付能力課税の特殊問題にすぎず、転嫁を考慮した上での正しき税種の選択は、租税負担と租税力的一致、政策的に意図された租税負担と実際の租税負担の一致の問題の一面面にはかならず、いずれの場合にも、原理的な正しさと技術的な正しさとを区別しなければ、正しさの実証的な尺度を獲得することができない。

C 公正の原則

ワグナーにおける公正の原則の内容は、課税の(5) 普遍性と、(6) 均等性 のふたつにまとめられているが、シェフレによれば普遍性と均等性の原則は、公正の原則というような思弁的な基礎づけを少しも必要としない。公正の観念が現実の租税制度の形成に影響したことは争い難い事実であるが、それにもかかわらずそれは課税に固有の原則ではない。公正の観念は、単に課税のみならず倫理的な行為にも、経済的行為にも、非経済的行為にも、国家的行為にも、非国家的行為にも貫徹すべきものであるが、しかし課税固有の原則ではない。ワグナーのいう課税の普遍

性と均等性は、国民に対して法の平等を確保するということから基礎づけられるのではなく、租税給付能力ある国民がそれ自体として納税の義務があり、国家の行政給付に対する反対給付とは無関係に租税力となって現われるということから、租税給付能力を尺度として普遍的に租税を負担させることが必要となるのである。課税の普遍性は公正というような理念の世界から呼び入れられる必要はないのであって、むしろ、国民の一員たることに条件づけられた義務と、公益性のある経費支出のために必要とされる租税力から明らかである。ふたつの原則は、個人に対する公正とは無関係に、政策的にも国民経済的にも要求される。なぜならば、共同体と国民経済はこれら両原則の最大可能の実現を前提とするからである。理念の力が両原則の浸透を助けたことは事実だが、理念の力なくしてもその時その国の事情に応じた形で妥当したことが、国家と国民経済の進歩の絶えざる成果であり、単に個人のみならず、国家自体にも、また経済的には国民経済全体にも妥当する。

D 税務行政上の原則（課税における論理の原則）

ワグナーの最後の原則は、課税の、（7）明確性、（8）便宜性、（9）最小徴税費の三原則を包含する。これらの原則は、シェフレによれば単に自明的であるばかりでなく、とくに論及する必要がある。そのうえ行政上の原則を三者に限るのも恣意的であって、このほかにも他に緊要な行政上の要請がある。たとえば徴収の確実性、法律の明確性、簡明性等々をあげることができるし、さらに完全を期すならば、税務行政の諸原則のほかに、租税の管理の原則や租税立法上の諸原則をも定式化すべきである。

しかしワグナーが行政上の諸原則を論理的な原則だというならばそれは支持できない。明確性は何も租税だけに

關係するのではなく、すべての法秩序と經濟統制の要請であるし、「便宜性」は、國政府の要請であると同時に經濟性の要請であり、最小の費用にいたっては、經濟性の要請のひとつにすぎない。科學的な租稅論からアダム・スミス以來繼承してきたこれらの行政上の原則を無視しても失うところはないであろうというのがシェフレの結論である。

四、租稅力中心の課稅原則

ワグナーの課稅原則論に対するシェフレの批判は以上にみてきたようにかなり徹底したものであるが、批判の基準に「租稅力」の概念が置かれ、それが重要な役割を果していることが看取されるであろう。財政政策論という広範な問題領域から租稅原則論の領域を限定的に考えると、ワグナーの9原則は整理されて、結局は、『「租稅力」に依じた課稅』というひとつの原則に統合されてしまうのである。ワグナーのいう財政政策上の原則は、課稅原則論の立場からは、租稅力に応じた課稅の問題に帰するし、國民經濟上の原則は、租稅力と租稅負担の一致の問題として把握しなおされている。公正の原則も、課稅に固有の原則としては、租稅力の普遍的課徵の問題に還元さるべしとされる。

このように重要な役割を負わされた「租稅力」とはいかなるものであるか。この点について、以下しばらくシェフレの説明を聞こう。

シェフレは租稅力を定義している。

『租稅力とは、租稅以外の他の方法では充足されない公益性ある國家需要の支弁のために寄与する經濟的な能

A・シェフレの「租稅力」概念について

力であり、租税給付能力、もっと簡単に「給付能力」ともいう。租税力と租税給付能力はわれわれにとって同じ意味である。』(Schäffle: Die Steuern, Allgemeiner Teil, 1895, S. 269)

ところがこの租税力もしくは租税給付能力はシェフレによれば一定の大きさではあるが、固定的ではない。変化するのである。しかもその変化を規定するものはひとつではない。第一には、所得と財産の大きさ、第二には、財政需要によって変化するのである。租税力の所有者の所得や財産が変化すれば、租税力に変化が生ずる。このことは誰しも直ちに承認するであろう。しかしシェフレはこの点を強調しているのではない。強調点は財政需要が変化しても租税力が変化するという点にあるのである。それも財政支出の結果、国民所得に変化が生じ、この変化が租税力の変化を惹き起こすと考えるのではない。そうではなくて、財政需要が個人需要を制限することによって、租税力は増加し、逆に財政需要が制限され個人需要が解放されることによって、租税力は減少するという具合に変化するというのである。それでは、財政需要の高さはいかにして決まるのか。シェフレは個人需要と財政需要とを均斉のとれた形で満足すべきことを説いたうえで、この原則にしたがって租税力が一定の大きさとして現われると説く。すなわち租税力は個人が自己の私的な生存のための需要と公的な生存のための需要、換言すれば、公私両需要の間に、財産および所得によって入手しうる手段を、均斉のとれた形で配分するという原則にしたがったときに、一定の、しかし変化する大ききとして、おのずから明白になるというのである。

それでは国民需要の公私両需要への均斉のとれた分割はいかにしておこなわれるか。これを決定するものは、国家の職能と非国家的職能に対する相対的価値、民治的給付と軍事的給付の相対的価値等々であり、極端な場合には国民

財産の徴求すらゆるされる。しかしこれを真の歴史的に与えられた諸給付の価値に従って精密に測定することはできない。均斉のとれた形で公私需要を分割することは、理想的に完全には達成しえざる課題である。それは、啓示されるのではなくて、発見されなければならぬし、すくなくとも感ぜられなければならない。公的給付の代表者としての政府と納税者の代表者としての議会が賢明に国家公共家計を規制するような形で財政秩序が構成されるならば、それは、世論の争いのうちに媒介され、発見される。いまここに国家需要の大部分が租税によってまかなわれているような状態を考えれば、公私需要への分割は、現実的な給付能力を基準とする普遍的・均斉的な租税負担を前提とするのである。

シェフレのこの説明は一種の同語反復であるが、租税給付能力の所有者をすべて納税義務者とし、現実の給付能力に比例して課税がおこなわれるとき、納税者は本来の私的な需要を侵害されることもなく、また不均斉に免税の利益を受けることもなく、国家需要の充足に参与せしめられ、正当な国家的ならびに非国家需要の充足の国民経済的な均斉が実現する。シェフレにおいては、租税力は、均斉のとれた公私需要への配分の結果としてあらわれると同時に、均斉を実現するための基準ともなっている。現実の給付能力は、納税義務ある私経済が、予算決議において定められた国家経費のためにいくばくを提供しうるかを示す表示者である。

さてしからば、一定の公私需要への配分状態を前提して、個々人の租税力はどのように把握されるか。シェフレによれば、当然のことながら租税力の大きさは個人ごとに異なる。そしてその理由を租税力を構成する四つの要素の個人的差異に求める。第一は租税力の基礎をなす財産および所得の差、第二は、個人的な私的需要の差、第三は同一の

税額が、租税力の基礎たる財産および所得の大きさの異なるにつれて及ぼす税圧の差、第四に、種々なる大きさの租税力の所有者によつてもたらされる「個人的な犠牲」の度合の差であるが、このほかにも考えられる。ここにあげた第四の「個人的犠牲」はシェフレが次第に犠牲説（主観的能力説）の影響をうけたことを示すが、いますこし租税力の要素について、シェフレの考えを述べておきたい。

租税力の基礎をなすものは、財産と所得であつた。これをシェフレは租税力の物的な要素ともよんでいる。租税が納税主体から汲みだされるのは、その基礎に流動的な所得、流動化しうる財産があるからである。財産と所得は合して税源をなすが、正常状態における税源は所得でなければならぬと考えられるので、狭義における租税力の物的基礎は所得にあるといわなければならぬ。しかし所得の全部を課徴することはできない。それと同時に、財産といえども、非常の場合には国家が課徴することに注意しなければならない。

租税力の要素のうち、私的需要の緊急度と租税の圧力ないし犠牲を人的な要素と名づける。同一額の所得でも租税力に差ができるのは、私的需要の緊急度に差があるからであつて、家族数などが考慮されるのはこのためである。直接税に関連して、所得額や財産額の大きさから量的に判断して、租税力の存在が疑問視される場合には、免税の措置が講ぜられる。しかし重要なことは、直接税の免税は、租税力の発現を間接税によつて把握することを排除するものではないということである。少額の財産や所得を課税する費用と困難を避けるという努力と、上述の考慮が結びついて、いわゆる最低生活費の免税がおこなわれるようになったが、家族事情等の考慮と最低生活費の免除は、私的需要の緊急度に関連するのである。このほか租税力の人的要素に租税の圧力もしくは税圧感を加えている。シェフレは個

人間の犠牲の平等を主張する均等犠牲説には反対するが、同額の租税を徴収するのに、租税力の所有者の抵抗を最低にするための原理として、政治的にはこれを是認する。また累進税の根拠を問題にする場合には、基本的には依然として給付能力説をとりつつ、犠牲説のもつ補完的な意義をも認めている。

五、租税力の量的・質的把握

シェフレの租税力概念は、主観的な犠牲説の要因がつけ加わることによって、若干不透明なものになっているが、その本来の主張は、租税給付能力が、量的な把握のみによっては尽されず、必然的に個別的な把握を要請すると説く点にある。かれによれば、直接税は、いかに累進を強化しようと、あるいは不労所得を重課しようと、結局は、量的な把握にとどまらざるをえない。その理由のひとつは、直接税では、ある限度を超えると、不正申告を誘発し、営利活動を阻害し、租税収入の弾力性を傷けるのみならず、主観的な納税意欲を悪化させるということがあげられる。當時の事情から推して税率の最高限度は精々八%ないし一〇%と考えられていたからである。すなわち、最高一〇%の累進率が限度だとすれば、直接累進課税によっては租税給付能力は、平均的にしか把握されず、各人の主観的な納税能力に精密に均齊的な負担を課することはできない。しかしもっと重要な本質的な理由があげられている。

シェフレによれば、第一に、税源のうちには租税主体が国外で所有しまたは獲得する財産や所得のように、課税機関にとって把握評価することのできないものがある。

第二に、税源は多数の租税主体自身にとって大きさが不明であり、帳簿のない場合には数字的に表示することがで

きない場合がある。とくに小規模な家業においてそうである。

第三に、税源は租税主体には精確に分かつていても、第三者には秘密にされ勝ちであつて、とくにこの秘匿は臨時的な収入の場合に顕著である。

第四に、同一額の所得の場合でも租税力が特殊な緊急度によって修正されることは既にのべたが、この修正は、最低生活費の免税や個人的事情の考慮によつては精密につかむことができない。

最後に、主観的な納税能力の量的な測定が非常に困難だということである。不労所得の高率課税や累進課税もこの目的のためにはすこぶる不完全に、概括的にしか利用できない。

以上の諸理由をあげて、シェフレは租税力の質的な把握の必要を論定するのである。質的につかまえるというのは、所得や財産部分の支出の態様に着眼し、これを支点として間接的な税源の徴収を考へるといふことなのである。この対象となるのは、いうまでもなく直接税の免税者や秘匿者の所得及び財産部分であり、また消費対象の示す緊急度にしたがつて現われるところの特殊な個別的租税力である。とくに支出税ならびに消費税は、必需品以外のものにむけられる所得部分ならびに財産部分を把握するに適する。相対的に不必要な支出にむけられる財産部分ならびに所得部分は大きな主観的納税能力を指示するものとして現われるが、これを平均的量的な直接税によつて把握することはできないのである。このように租税力のあらわれ方そのものから、個人的な租税力、したがつてまた国民の租税力全体を把握するためには直接税と間接税を組み合わせ、量的な接近と質的な接近の双方を用いることが要請されてくる。税源の大きさと給付能力の大きさが単純な比例関係にないという事実は、直接所得課税の場合にも、所得の源泉ごと

に特殊な収益税を併課する必要を暗示するものであるが、いずれにしても精密な所得調査が直接税の適切な体系化にとって不可欠の前提である。ところが、この前提はすでにのべたように容易には満すことができないのであって、その程度は間接税の場合よりも直接税の場合にはげしいばかりでなく、人によって把握の程度が異なる場合の弊害も、直接税の場合に顕著にあらわれる。しかも直接税の対象となるものは、あくまで平均的な給付能力であって、現実の給付能力ではないから、税率が高まれば高まるだけ、税額と現実の給付能力の間の均斉関係は破れる可能性が大きくなる。このようにして、租税力の概念は必然的に直接税と間接税の組み合わせによる計画的な租税体系の樹立を要求するのである。

六、直接税の限界

租税力の存在形態が、直接課税による接近に限界を指定するというのが、シェフレの主張であるが、しかしかく言えたとて、直接税が租税体系の中樞的な地位を占めることを否定せんとするものではない。いな直接税が課税の根本の枠組を形成し、その中ではじめて租税力の個別化した側面からの把握が補完的に且つ調整的に作用するのであって、経常的国家需要の伸縮に応じて弾力的に税收を挙げると共に、非常時に生ずる国家需要の膨脹に対処して弾力的な貯水池の役を果し、非常公債の元利償還資金を提供するものは、一般的総合的な個人所得税を措いては他に求め難い。

しかしそれにもかかわらず直接税のみを以てしては租税力の全面的な把握の不可能なることを銘記しなければならぬ。直接税の税率は、担税者のうち特に窮乏したひとびとを圧迫しないですむためには、つねに中庸を得たもので

なければならぬ。窮乏者の需要を制限して国家に徴求することは許されない。しかし、さればといって、窮乏者の事情を顧慮することがただちに非窮乏者の租税力を徴求する道をふさぐものであってはならない。まえにものべたように、一般的に賦課する直接税は、たとえ平均的な租税力の差異に応じて累進税率を設けるという差等課税方式を採用するとしても、つねに階層毎に見出される平均的な租税力しか考慮し得ないものであることを知らねばならぬ。しかりとすれば、現実的な給付能力の負担割合は不平等とならざるをえない。直接税のみを以てするときは、国家需要と、租税力を有する者の私的需要との間に、正しい国民経済的均衡をもたらすことを得ず、特に窮乏せる租税力所有者に苛酷に、特に富裕なる租税力所有者に過少に課税することとなる。

もとよりどの程度まで直接税を課しうるかは、種々なる事情に依存するものであるが、シェフレによればつぎの諸条件が直接税の限界を決定する場合の重要な考慮事項となる。まず第一は現実的な給付能力（それはつねに個人的な個別化されたものであるが）が、平均化しているか、それともはげしい偏差を示しているかを考慮しなければならぬ。偏差がはげしければ激しいほど直接税による租税力の把握は控え目でなければならぬ。その間隙はまさに間接税のはたらきに委ねらるべき分野となる。もとよりかかる偏差を生ぜしめる事情は多数存在する。二三の例をあげれば、負債の有無、家庭の需要の緊急度、所得の不規則性、商況の変動の所得者に及ぼす影響の差異等がそれである。したがってもし国民経済的、政治的、道徳的進歩によって、平均的租税給付能力に対する現実的給付能力の偏差と振幅が狭まるならば、直接税の限界はひろがることになる。経済界が安定的であればあるだけ、家庭の需要が均質化すればするだけ、所得税における負債利子の考慮がひろがればひろがるだけ、所得の規則性が高まれば高まるだけ、また課

税標準として外形標準が用いられず現実の純利益が用いられことが多ければ多いだけ、直接税の範囲は拡大しうることとなる。

第二に、景気利潤、投機的利潤、現物贈与等、直接課税の困難な所得、ならびに、広範な低額所得層の所得は、これを嚴格に算定するのに、多額の費用を必要とする。これらの所得を、間接税によって間接に、すなわち、消費統計上ならびに社会心理学上適切に選ばれた課税物品に対するあまり軽からずまたあまり重からざる課税を通じて間接に、課徴する場合に比して、より精密に調査することは不可能である。おそらくAの所得の把握度とBの所得の把握度を、間接税による場合ほど均等にすることは、広範な低所得層に対しては全く不可能であるといわなければならない。

第三に税率に関する限度の問題がある。これは第一の条件と相伴うものであるが、直接税が、いかに所得階層に応じた税率を工夫し、また家庭事情その他を考慮に入れる体制をとのえたとしても、結局においては、平均的な租税給付能力を目指すものであり、現実の租税給付能力とは多かれ少なかれ偏差を生むとすれば、この偏差は、税率が高まれば高まるほど大きく、平均的租税給付能力以下の租税力所有者の負担を不均斉に大きくし、逆に平均以上の者の負担を不均斉に小さくする。また税率が高まれば、課税所得の精密な調査に対する抵抗が強まり、さらに抵抗の度合が千差万別となるにつれて、負担の不均斉が大きく現われざるをえない。したがって、税率は、間接税との比較において、不均斉度の大きくならない程度にとどめる必要が生ずる。現実の租税給付能力は、決して一定の率で所得に比例するものでないから、直接税の税率をある限度以上に引上げると、不均斉度ははげしくなるをえない。むしろ現実の租税力が、消費、財の移転、等々に現われるところを狙って、間接的に課税し、直接税の税率を適当におさえ

るべきである。これを逆に言えば、適当な税率であるかないかが直接税の限界を定める条件となる。

七、課税原則の制限者

シェフレは課税のいわゆる『最高の諸原則』（ワグナー）にかわって、自らの原則をつぎのように規定した。

『課税の原則なるものをとくにかかげんと欲するならば、課税自体の最も固有なる本質から必然的に明らかにするのであって、思弁的な構想から推論さるべきではない。』

さて課税は、

1 国家的なる現象でありそれゆえ国家科学的な「原則」を上位に有する。すなわち、歴史的に与えられた国家諸要請を基準として為政者のな（国家的に賢明な）仕方で課徴する。

2 第二に課税は国民経済的な現象であり、それゆえ第二の国民経済的原則を有する。すなわち、公共的な経済運営を含む国民経済全体に最も経済的な、すなわち、費用を最小に、しかし効果を最大にする仕方で、最も完全に物財を計慮する。

——課税は、

3 公共的需要のうち、絶対に公益的な部分に満足をあたえるべく規定された国家的・国民経済的、財政的所得現象であり、それゆえ第三の最高原則として、公共的所得全体のなかの一部門たる租税を政治的、経済的に最も完全に形成するという原則を有する。この原則はつぎの二重の要請に帰する。すなわち、

(a) 他、種類の公共収入と正しい関係に置いて課税を發展せしめる。

(b) 租税収入を種々なる課税権者間にその均斉のとれた需要に応じ均齊的に配分する方向で、また租税全体の負担を租税義務者間にその給付能力に応じ政治的ならびに国民経済的に最も完全に配分する方向で、租税体系を發展せしめる。』(a. a. O. S. 35)

このような課税原則は、中央・地方間の課税権の配分の問題を度外視すれば、具体的には、租税力に応じて租税義務をえらび、租税力に応じた租税負担を課し、租税力の態様に応じた租税体系を樹立し、課税権の行使を(いまここでは国税として)国が課税するか地方税として地方団体が課税するかは別として、租税力に応じて制限することによってのみ達成せられるとなすのである。応能負担の状態は国家政策的にも国民経済的にも、かつまた租税政策的にも、最善の状態と考えられるのである。

しからば、かりにシェフレのいう租税負担の応能配分が理想の状態だとして、そのような理想を確保するような租税体系が現実化する可能性はあるのであろうか。本稿のはじめにも触れたように、現実の租税制度の形成に参与する要因は複雑多岐であって、いま応能負担に脊馳する要因をすべてかれのいう「原則」に照らして、これを政策論的に拒否するとすれば、そのような政策論の現実的意義は大に削減されるのではなからうか。

この疑問に答えるまえに、いま少しシェフレの所論をかえりみる必要がある。ただしここではわれわれがたえず当面する諸要因のうちで応能原則に反するとおもわれる重要なものを拾って、これに対するシェフレの見解をあきらかにするという方法をとろうとおもう。

A 税務行政上の問題

シェフレはスミス以来継承され、今日にいたるまで重要な役割を演じている税務行政上の原則を不必要なものとして破棄したが、事実問題として、課税対象の明確化や免税点の設置の要請は、税務当局と納税者の紛争を避け、税務行政の能率を確保するために、己むを得ない措置として是認せられるのがつねである。たとえば、わがくに所得税において、五万円以上の収入ある者が扶養控除の対象となる資格を奪われるという規定は、四万九千円の収入ある扶養親族Aと五万一千円の収入ある扶養親族Bの間かなりの格差をつけるものである。応能負担の原則に忠実であろうとすれば、扶養控除限度額（たとえば十万円）に達するまで、扶養控除をみとめ、Aには五万一千円の控除を、Bには四万九千円の控除をみとめるのが至当と考えられよう。しかし税法が、このような一見合理的な控除方式をとらず、五万円以上の収入ある親族の扶養控除を認めないのは、明らかに税務行政上の考慮に出るものである。総合所得課税方式を採用しながら、株式の譲渡所得を課税所得に算入しない措置は、応能課税に対する重大な侵害といわれているが、これまた株式譲渡所得の把握の困難、譲渡損失の認定の困難等、課税対象の明確の要請に反する事例として、ある程度まで行政上の原則に照らして処理されるのが常である。

このような問題に対するシェフレの見解は、すでにのべたところから明らかなように、租税力のあり方に説明がとめられている。直接税が量的平均的な側面から接近するという本質的な特徴をそなえているとすれば、それは平均的な租税力しか把握し得ないのである。そして平均的な租税力は、その時々々の税務行政能力に応じた姿しか現わさないと考えられている。そもそも租税力は、租税力の所有者自身にも判然としないものがある。彼らにはある程度判明し

ていても、税務当局には、その本来の姿で現われるものではない。いな国家自体が、あらゆる租税力所有者の現実的——ここで現実的とはすでに触れたように、個性的な、担税者の人格と結びついたものという意味である——な租税給付能力を直接に精査することも、認識することもできない。それは、間接に、かれらの消費行為、あるいは財の購入、販売等々の活動のうちに、現われる。個性的なそして日々変化する現実的な給付能力、それも無数の担税者のそれは、事実上、共通の尺度、共通の分母をもたない。

しかし直接税の限界の項でのべたように、平均化にも精粗の区別があるのであって、シェフレは直接税、とくに所得税において、個性的な給付能力に接近するために、個人的事情の考慮において精密性が加われば、それだけ現実的な給付能力の把握の道がひらけてくることも認めていた。その意味で、シェフレの主張は間接税の正当化に最大の力が置かれてはいるけれども、直接税主義を否定する論理を含んでいると考えるはならないと思う。ただこの場合、いわゆる税務行政のその時々能力を前提として、直接税・間接税の相対的な租税力把握能力が比較考量され、税務行政上の原則はとくにこれを掲げる必要を認めなかったとみてよい。

B 意図せられざる転嫁

応能負担の理念が、思わざる転嫁現象によって挫折することは、これまた課税政策上の重要問題である。多くの奢侈品課税は、シェフレの間接税擁護論をまつまでもなく、およそ課税政策を立論するもののは認をうけているのであるが、実状はどうかといえ、真の奢侈品に対する課税は、税收効果が低く、遁脱の機会が多いばかりでなく、もしそれ生産者が零細業者であれば（真の奢侈品は大量生産化し得ないのであって、その多くは零細業者の作品であ

る)、担税力ある消費者に転嫁されることなく、担税力のない生産者に帰着することが多い。また逆に、今日、わが国で最大の税收を挙げている法人税では、実際の転嫁関係が不明確で、一部は株主に、一部は会社製品の消費者に、一部は下請業者に、さらに一部は労働者に転嫁しているといわれる。収益税のごときはしばしば収益源泉の元本価格の低落をまねく。税法において何人を窮極の租税負担者たらしめんとしているか曖昧なものもすくなくない。このような現実には直面して、応能負担の原則は事実上帰趨するところを見失っているといわなければならない。

このような問題に対して、シェフレはどのように答へんとしていたか。かれもまた租税回避闘争の租税政策に対する重要性を認め、その形態と作用を分析しているが、応能原則に対する制限者としての転嫁については、ワグナーのごとく譲歩的ではない。ワグナーは、課税当局のおこないうることは、転嫁の方向について希望するところを表明し、この意図が多かれ小なかれ実現できそうな税種と課税対象をえらぶことしかできないとしているのであるが、シェフレはもっと積極的である。もとよりかれもまた課税当局が、納税者に対し、意図したとおりの租税の回避を確実に実現せしめる力をあまりもっていないこと、むしろ意図せざる租税回避を防止する力をより多く持っているにすぎないことをみとめる。しかしそれにもかかわらず、シェフレは課税権者に対し、租税の体系全体としても、また個々の租税としても、あらゆる租税力の所有者に均斉のとれた形で負担がかかるよう規制することを要請するのである。均斉的な応能負担は、直接税については租税支払者が負担し、間接税については租税支払者から予定負担者に原則として転嫁することがなければ実現しない。意図を明確にして、間接税については、たとえば消費段階になるべく近いところで、あまり高くない税率をしかも長期にわたって同一率で課する等々、あらゆる努力を払って意図した転嫁の

生ずるような租税制度にすることを考え、他方、直接税については、できるだけ一般的に、それぞれの税種によって把握しようとする平均的租税力に適應した税率を工夫すべきであると考えるのである。

思うにこの要請は、実現の困難な要請である。ただ、転嫁関係の不明を理由に、税制の整備を怠り、回避闘争の渦のなかに租税の運命をゆだねるも己むなしとする態度に、つよく反省を求める要請として、相當の意義を認めるべきである。この点についてはのちに再び立ちかえて論ずるつもりである。

C 目的税等の存在

シェフレ的応能課税に原理的に脊馳すると思われる課税現象に目的税がある。道路の整備に充当されるわが国現行の揮発油税はそのいちじるしい例であるが、最近における自動車の急速な普及は道路の整備を焦眉の急たらしめつつあり、自動車による道路の利用と道路の建設費との間に明瞭な因果関係が認められるところから、揮発油税は道路の利用に対する反対給付と観ぜられ、租税の根拠論としても、負担配分の原則論としても、しばしば応益原則が援用される。揮発油税ほど大規模ではないにしても、地方税中には、事業税のごとく公共団体の給付に対する反対給付として、説明せられるものがすくなくない。とくに附加価値を基準とする事業税についてはシャウプ勧告でも利益説的説明が加えられている。国民健康保険税とか清掃税とか、租税の名称をもつだけで、内容がある程度保険料であり手数料であることの明白なものは別として、揮発油税とか附加価値税は、もし利益原則に従う租税であるとするれば、応能原則の制限者としてあらわれる。

シェフレは、もし或る税に利益に対する報償部分があるとするならば、その部分は非租税的要素であると言い、一

A・シェフレの「租税力」概念について

般に絶対的に公益的な性格の経費にあてられるものが租税であると答えているから、揮発油税についていえば、その租税性は公道開放の一般性の有無に依存することとなる。有料道路の場合は通行料支払者のみに開放され、支払わざる者の通行は許されない。しかりとすれば揮発油税は通行料ではなくて租税であり、その配分は応能原則にしたがうべきものとなる。それは「利益に応じた租税」たる性格を持たない。事業税また同様である。

D 公債政策と応能課税

もしシェフレの説くように、租税力が、公私両需要間の均斉的配分を前提として現われ、また逆に、現実的な給付能力に応じた負担の配分によって公私両需要間の均斉的配分が実現されるという関係にあるとき、公債による財源調達がおこなわれるならば、応能負担も均斉的配分も、ともに乱れることになるであろう。はたして公債は応能原則の否定された状態を現出させるものであろうか。

シェフレの見解によれば、まさにその通りである。均斉的な公私両需要の配分は実現しないのである。しかし、このような不均斉、すなわち、私的需要を均斉的に制限せずに公的需要を拡大しなければならぬのは、戦争、騒擾の危険、凶作、及び経済の恐慌時等にあって臨時費の激増がみられるような場合である。この場合には、たとえ租税力の徴求がまだ十分でないとしても公債の発行が必要となる。いな増税によって、納税者の不必要な私的消費を、国民経済的にみて何らの損害なしに、制限できるような場合でさえ、臨時的な公債発行による財源調達が必要である。このような時期には、政府当局は増税を考えるどころか減税要求に追従することだてでありうるが、革命から自らを守る手段としては賢明だとせねばならぬ。この種の政治的考慮は、租税力の所有者を国民経済的に優遇するという利益

と同様に重要な公債発行理由である。

平時における公債発行ははじめから問題外とされている。不況期の赤字公債が国民所得を増大させるであろうことも説かれていない。租税力は変化する大きさであるが、もっぱら国民経済の一定の大きな需要を公共需要と私的需要に分割する、それも均斉のとれた形で分割することによって定まると考えられているからである。

E 重要産業の保護等

応能課税の制限者として現われるように見えるものは、他にも数多く存在するが、重要なものはほぼ以上に尽きると思う。シェフレの租税力中心の課税政策は、臨時非常の場合に発動を要請される政治的考慮を度外視すれば、つねに妥当すべきものであった。したがって、政治的考慮は非常の場合に生ずる公債の発行のごときものについて最後の決定権を振うことが要請されるだけであって、平時の国家需要の充足のために政治的賢明が要請されるとは考えていない。いわんや一定の大きさの租税力が現われているときに、特惠的に一部の租税力の所有者の租税負担を軽減するために、政治的な賢明が要請されるとは考えないのである。一部の軽減は他の租税力の所有者に対する過重負担を意味するにすぎないからである。根本的にみて、政治的考慮と経済的、財政的考慮とは両者が一致することこそ肝要である。『私経済的資本形成の永続的可能性という狭められた意味の生産に対する配慮だけが財政者の義務なのではない。』(a. a. O., S. 77.)

八、理想的な租税負担の配分と現実の諸問題

ふたたび現実にもどう。一方には『均斉のとれた配分』、『個性的人格的な租税力に応じた租税負担』、『絶対的に公益的な国家需の充足』、『最も経済的な、最も完全な計慮』等々、最上級の形容詞に飾られた理想状態がある。可測性を容れない個性的な『租税力』中心の課税原則が、徹底的に推しすすめられてきた。それは、前節で考察したように、制限者の諸要因をも単なる仮象問題たらしめずにおかなかった。統一性と一元性とそして政策基準としての柔軟性をもそなえた課税原則であった。租税力概念は一元的、統一的、適応的に構成せられていたのである。そして他方には、租税負担の回避闘争の現実がある。理想状態の想定が完全であればあるだけ、現実との距離は大きくならざるをえない。回避闘争はさきにのべた転嫁という形をとるだけではない。それはさまざまな政治的闘争の形をとっても現われる。国家と地方団体、国家と担税力所有者、階級と階級、階級と等族、利益団体と利益団体、等々の間ではけし回避闘争が繰りひろげられる。

理想的な租税体系はいかにして現実化されるか。シェフレはいう。

『理想的な租税体系は、直線的に実現するのでも平和的に実現するのでも、全面的に実現するのでもない。すべての人間社会の事物において、進歩と完成は、理念的及び物的利害の闘争によって媒介され、課税の領域ではこの闘争は特に高い程度の利己心、頑固さおよび階級的情熱を以て戦われる。』(a. a. O., S. 301.)

闘争と進歩を説くところはシェフレがダーウィニズムの影響下にあったことを示す。しかし無限の彼方に理想状態を期待するのではない。かれは、租税闘争のなから国家需要と私的需要の間の均斉性、適当に組み合わせた租税体系による課税の普遍性(給付能力あるものすべてを課徴するという意味での普遍性)と均斉性が生まれるためには、

租税立法、予算の議決、財務行政に関する公法秩序によってこれらの闘争をよく組織化する必要があることを強調する。無秩序な闘争過程からはこのような成果を期待することはできない。租税制度（租税体系とは区別された意味での制度）の事実上の形成は、それに先立つ利害闘争の産物であって、租税史の全経過は租税回避闘争からしか説明できない。しかし問題は闘争の組織化であり、統一的な課税政策論的理念の堅持である。

シェフレが七十二才で没してからすでに六〇年を経過した。シェフレが念願した租税立法、予算の議決、財務行政秩序は当時に比すれば大きな進歩を示した。もとよりその運営の実態はやはり理想とはかけはなれたものというほかない。シェフレをして今日在らしめたならば、おそらく租税制度の事実上の形成は、それに先立つ無秩序な利害闘争の産物にすぎぬと感ずるのではないかと思われる。利害闘争の形態と争点は異なるが、依然として租税立法には特殊の利益が織りこまれ、予算の内容は政党や利害団体の圧力によってさまざまにゆがめられ、税務行政の偏りがのこされている。しかし他面においてシェフレの懸念した直接税の限界はるか以前に突破され、今日では所得税において最高税率七、八〇%の線までの累進が実現し、間接税においても、課税品目の選定と課税方式の合理化に格段の進歩をみせている。シェフレが個性的で計測不可能と断じた現実の給付能力も、課税方式の改善と統計の整備によって、かなりの程度まで計測可能な概念になりつつある。もとより本質的な問題は残っている。課税政策論的に構想された現実的個性的なる租税力の概念は、きわめて理念的なものである。生活様式の画一化と貨幣経済の進展にともなう、シェフレの当時不能とされた個別化的接近はある程度まで直接税によっても可能となったが、あらたな局面において直接税による接近を阻む要因も生じて来ている。なかんずく株式の譲渡所得や利子所得と源泉課税をうける給与所得

との間における均齊的な負担の配分の問題は直接課税のあらたな社会的問題となるまでにいたっている。これに応じて租税力概念の新たな加工の必要が感ぜられるのである。

さらにシェフレ的租税力概念が、極めて静態的にしか把握されていないことにも問題がある。かれは、個性的な給付能力が時々刻々に変動することを強調してはいるが、租税の物的基礎たる所得（収益）と財産が公共支出によってさらに変化を加えられることには想到していない。国民経済のなかの資源を公而部門に配分する観点と公共財政による経済成長の促進（総資源の増大）との観点をいかに統合するかということは、現代財政学に課せられた重要問題であるといつてよい。しかしこの課題も租税力概念を適当に再構成することによって統一的に解決できるのではないかとおもう。

（完）