

らうと考へ、あへて本書の解説をおこなふことにした。

『租税原則學說の構造と生成』は、本文六五四ページにおよぶ大冊である。單にこれを要約するだけでも相當の紙數を必要とする。そのうへ『解説』といふからには、『要約』以上の何物かを附け加へなければならぬ。それだけに、あたへられた紙幅のなかで、整理することの困難がはじめから豫想される。この點はまへもつて讀者諸君ならびに著者の諒承をこはなければならぬのであるが、この解説が本書への手引きとなつて、讀者が直接に原著について參看せられることになれば幸ひである。まづ本書の構成からみて行くことにする。

一 本書の構成

『租税原則學說の構造と生成』は、昭和十年の出版にかかる。それよりまへ井藤博士は、昭和六年に『財政學原理』を公刊し、ついで、昭和八年に、『統制經濟財政論』を世に問はれ(詳しくは本號卷末の著作目録を参照)、財政學の方法論的基礎づけを目指して、周到犀利な研究を展開せられたのである。『租税原則學說の構造と生成』は、さらに思ひをひそめ、構想をあらたにして、書きあ

げられ、その後の井藤博士の研究の土臺となつたものである。さきにも一言したやうに、本文六百ページを超え大冊であるが、ひとまづその章別の主題を簡單にのべておかう。

第一章の主題は、財政とは何か、といふ問題である。左右田喜一郎博士の認識批判論に傾倒した井藤博士は、現實の多様性のなかから、財政學の認識對象を選択的につかみあげるための基本概念をもとめて、『強制獲得經濟』概念を明示する。本章では、從來の財政學が、財政の基本概念を明確になしえなかつたために、いたづらに方法上の混亂を呈してゐることを指摘し、かかる混迷状態から脱却する方途を指示せんとする。これが第一章の課題である。ついで、第二章は、財政の基本概念たる『強制獲得經濟』を具體的に表現する財政の現實形態が、歴史上、いかなる變遷をたどつてきたかを考察の對象とする。本章では國家における收入獲得の歴史的類型が考察の中心となつてゐるが、強制獲得經濟は古代・中世の官有地經濟には顯著にあらはれず、租税を中心とする現代財政において濃厚となり、さらに、官業を中心とする社會主義において、純粹にちかい形態をとることをあきら

かにする。

第三章では、租税政策論をふくむ政策論一般の論理的構造が問はれてゐる。井藤博士は、『理論』と『政策論』を對置する。前者、すなはち、理論は、因果的方法で把握された體系的知識であり、後者、すなはち、政策論は、目的論的方法で統制された知識である。井藤博士は、政策論が成りたつための條件を考察して、現實の把握と理想の設定の二要素が論理的に前提されること、また、理想(目的)と目的達成のための手段との間に、等質性と連続性がなければならぬことを論定し、ついで、政策理想の設定が科學的に可能であるかといふ周知の問題に關し、『價値判斷論争』の經過とこれに對する博士の積極的な見解を展開される。

第四章は、第三章でえられた結論を租税政策論に適用して、租税政策の目的を、國家經費の調達といふことに限定する必要と、手段の目的への充當にあつて則るべき原則が、最小費用原則ないしは限界費用均等の原則でなければならぬことを明らかにする。租税政策では、國家經費の支辨によつて得られる利用は、所與のものとして認め、この利用を超えない範圍で、最小の費用で財を

徴收することが課題となる。經費支辨によつてどれだけの利用が生ずるかといふことは、租税政策以外の國家政策が解決すべき課題となるのである。このやうな結論に至るまでに租税經濟の本質と、課税の目的に關する諸學者の見解が、こまかに分析されてゐる。

第五章は、アドルフ・ワグナー(その『財政學』第二版は一九〇〇年に出版されてゐる)にいたるまでの租税原則學說の發展過程がとりあつかはれる。この章は、次の第六章以下とともに、井藤博士の學說史家としての地位を確立したものとといふべく、綿密な學說研究は今日なほきはめて高く評價されてゐるところである。第六、七、八、九、十の諸章は、現代の租税配分原則に關する主要學說を分析するが、第六章で、ワグナーの租税原則論を批判的に整理し、問題の中心が、租税負擔配分の原則におかるべきことを説明し、ついで、利益主義の租税原則論(第七章)、能力主義の租税原則論(第八章)、犧牲主義の租税原則論(第九章)、社會價值主義の租税原則論(第十章)の内容を克明に且つ批判的に檢討する。最後に第十一章において、『最小社會犧牲說』、または、『最小社會價值說』を提唱し、現實の租税體系において考慮

される諸措置、たとへば、免稅點の設置、財産所得の重課、勞働所得の輕課、不勞所得の重課などを、すべて最小社會價値説から派生する小原則として統一的に説明せられる。

章別編成と敘述の内容からも想像できるやうに、主題の論理的展開がつねに學説(史)的研究ときはめて精巧に結合してゐる點に、本書の特徴があり、それがまた井藤博士の學風を成してゐる。したがつて、短い解説でその特徴をえがきだすことは容易でないが、以下六項目をえらんで本書の一斑を解説していくことにする。

二 財政とは何か

本書の第一章でいふ『財政學の基本概念』とは、それなくしては財政といへない基本的な財政概念のことである。基本概念を確定する必要をとくに經費論との關係においてかんがへるために、最近の事例をあげて説明してみよう。

昭和三十四年度のわが國の分配國民所得は八兆九、二八〇億圓と計算されるが、政府は、中央・地方をふくめて、二兆一、六二〇億圓の經費を支出する。この經費を

まかなふために徴收する租稅が、一兆八、一八九億圓になる。國民所得の2/9を占める財政の國民經濟におよぼす影響の大きさはいまさらいふまでもない。マンモスのやうな巨大な經濟主體が、右の手で稅金をつかみとり、左の手でその稅金をバラまいてゐるのである。

かう書けば、財政の内容は、かなりはつきり思ひ浮べることができさうである。しかし『財政白書』——正確にいふと『圖説日本の財政』——の最新版(昭和三四年)をひらいてみると、たとへば、『整備は進む海上自衛隊』の項に、

『海上防衛力のはたすべき任務は、海上からの侵略に對する防衛、海上交通線の確保および海上警備の三つである。原子兵器、ミサイルなどの發達が、各國の軍備に大きな影響を及ぼしつつある最近においても、この基本的な任務の變化は考えられない。したがつて、わが海上自衛隊においても、この任務を達成するための裝備を充實しつつあるが、とくに周邊の情勢および日本の現在の能力から考へて、海上交通の確保に重點がおかれてゐる。……(下略)』
(同書二四五ページ)

と書いてある。また、たとへば、『戦後の教育制度』の項の、教育委員会について、

『……この教育委員会の制度は、占領下の特殊事情のもとで行なわれていたため、わが國の實情にはかならずしもあてはまらず、いわゆる占領政策の行き過ぎを是正するため、三〇年に「地方行政の組織及び運営に關する法律」であらためられた。すなわち、今まで公選されていた委員は、知事や市町村長によつて任命（ただし地方議會の同意を得る）されることになつた。……（下略）』（同書二〇七ページ）

と書いてある。これは單なる一例であつて、財政白書の大半は、經費項目の内容やその背景の説明につひやされてゐる。ところがこのやうな説明が正しいかどうかはだれしも問題だと思ふだらう。はたして財政白書にいふやうに、『ミサイル時代になつても、海上自衛隊の基本的任務の變化はかんがへられない』のであらうか。また、教育委員會の制度は、本當に、『いはゆる占領政策の行きすぎであり、わが國の實情にはあてはまらない』のだらうか。このやうな疑問が生ずるにちがひない。ところがこの疑問にこたへるためには、軍事學や教育學の諸問

題に立ちいる必要があるのである。もちろん財政學の研究者が、軍事的知識をもち、教育や教育制度の知識を豊富にすることは、決して非難すべきことではないけれども、しかし財政學そのものがこのやうな知識を提供するとかんがへるのは、學問の體系性とか統一性からみて、をかしいのではないか。かふいふ疑問がでてくるであらう。本稿は、なにも『圖說日本の財政』を批判しようといふのではないが、『財政』といへば、經費をふくむものと一般にかんがへられてゐる現狀を、『圖說日本の財政』はよく示してゐる。官廳の出版物にかぎらず、有力な財政學者で經費の内容や當否の研究を、財政學の對象にふくめる例もすくなくないのである。アダム・スミスの『國富論』第五篇に展開されてゐる經費論は、そのいちじるしい例である。ドイツ流の財政學でもこの傾向がつよい。それだけに、財政學は、いろいろな知識の寄せ集めの色彩が濃厚になつてゐる。

他方では、このやうな傾向に反對して、經費論を財政學から排除して、純粹に財政收入の學問に限定しようとするものもある。經費論を詳論するのがよいか、除外するのがよいか、議論はいまだに續いてゐる。おそらく

今後もつづくであらう。しかし、経費を詳論するにしても、除外するにしても、必要なことは、その理由をはつきりさせることである。確固たる方法論上の根拠をしめすことが大切である。

この問題に對する井藤博士の見解をみると、

『経費の數量及び種類——例へば、經常費であるか、臨時費であるか、所謂生産費であるか、非生産費であるかなど——は、收入經濟の内容を左右する一要素であつて、経費の數量、種類は、財政的意義を有する。故に、收入經濟の參考となる意味に於て、この收入經濟にかゝはる範圍内に於てのみ、財務行政論上支出の方面が研究するべきに止まる。これは、経費の内容自體の當否を論ずるのではない。與へられた経費の數量、種類を明かにするに止まるのである。』(p. 38)

といふ解答があたへられてゐる。つまり收入經濟に影響ありとかがへられるかぎりにおいて、経費に財政的意味がみとめられるのである。経費はそれ自體では財政の内容にふくまれない。それは財政に作用を及ぼすかぎりにおいて、『財政學的に重要な現象』(M・ウェーバー的

現)ではあるが、本來の財政ではないのである。本來の財政があきらかにならなければ、経費の財政的意義について論ずることもできないわけである。そのやうな本來の財政を概念的に明確にすることが、財政學の出發點とならなければならぬ。本來の財政とは何か。井藤博士は、それを『強制獲得經濟』と規定する。

『財政科學の基本概念をなすもの、即ち、財政概念は、強制獲得經濟である。』(p. 18)

ところで、國家財政の根本的特質を『強制獲得』にもとめる學説は、井藤博士以外にもなかつたわけではない。W・ゲルロフは、あきらかに財政の基本概念を強制獲得にもとめてゐる。それでは、井藤博士の主張は、ゲルロフの見解と異ならないのではないか。たしかにさういふ誤解も事實生じ、花戸龍藏博士と井藤博士の間に論争がおこなはれたほどである。しかし、井藤博士の獨創性と強調點は、認識構成論的な立場にある。現實の國家財政の基本的特質を『強制獲得』にもとめるのではなく、『強制獲得』がとりもなほさず財政なのである。この差異はくりかへし強調しなければならぬ。もちろん井藤博士も、國家(および地方團體)の收入經濟生活が、強

制獲得をもつとも顯著に具象することはみとめる。だが國家の收入經濟生活だけが、國家の收入經濟生活なるがゆゑに、財政なのではない。國家の收入でも『強制獲得』にかかはりのないものもある。また他方、

『國家、地方團體、以外の生活の方面において、強制獲得經濟にかかはるものがあれば、これは、當然、財政學上の問題となり、この考察のうちに入るべきである。例へば、社會の人々の生活に對して、必要不可欠の財の生産、又は給付について、事實上、又は、法律上、獨占權を有する場合、又は、自由意思にもとづいて組織せられ、又、成員も、その自由意思にもとづいて参加する團體の場合でも、その團體の獲得經濟に、強制的要素を有する場合には、これは、財政學の課題となるのである。その適例は、中世歐洲の教會經濟である。』(p. 18)

『現在社會に於ても、生活必需財の獨占的提供者の收入經濟では、「一方的意思による決定」といふ意味の強制的要素が大であり、教會税と國税との徴収、獨占財の價格決定と消費税の賦課との間に、原

理上の差別を認めることが出来ない。』(p. 22-p. 23)といふ結論がみちびき出される。かさねていへば、強制獲得經濟のあるところ財政現象があらはれるとみるのである。獨占企業の獲得經濟の場合には、經費支辨といふ目的と内面的につながらないといふ難點がないわけではないが、從來みがされてゐた『準財政』の概念を強制獲得にかかはらしめて明確にした功績は大きい。しかも、強制獲得經濟概念の確立によつて、自由交換經濟の原理に立つ國民經濟學や私經濟學とちがつた財政學の獨自性が基礎づけられる。

三 財政の財政性

財政の財政性といふやうな奇妙な用語は、解説者のものであつて、井藤博士のものではない。要は、現實の財政に財政性の稀薄なもの、濃厚なもの、純粹のかたちに近いものがあることを表現したかつたのである。たしかに財政概念、すなはち、強制獲得經濟を具象する代表的、典型的な現實形態は、教會の收入生活でも、獨占企業の收入活動でもなく、國家收入生活であるが、さきにも述べたやうに、國家收入生活が、そのまま財政なのではな

い。また、國家收入生活が財政概念を具象する程度も、時代により場所により異なる。第二章は『財政類型の歴史的發展』を主題とし、財政類型の發展段階に關する多くの學説が検討されてゐて、財政類型論に對する讀者の興味を喚起するところはなほ多いのであるが、井藤博士の主旨は、財政類型の發展過程を、『強制獲得』——財政性——にかかはらしめて、論理的に整理せんとするところに在る。博士によれば、國家收入經濟は、

- (一) 官有地經濟
- (イ) 莊園または大家族的官有地經濟(前期)
- (ロ) 領主封建的官有地經濟(後期)
- (二) 特權、獨占經濟
- (イ) 特權經濟(前期)
- (ロ) 獨占經濟(後期)
- (三) 租稅經濟
- (イ) 特權租稅經濟(前期)
- (ロ) 普遍的租稅經濟(後期)
- (四) 官業收入經濟(將來の問題)

の順序で發展したが、この歴史的順序は、同時に財政性の充實過程として、論理的に説明されるのである。強制

獲得經濟は、官有地經濟では潜在的にしかあらはれてゐない。現代の租稅經濟生活には、濃厚にあらはれ、更に官業經濟時代に入つて、純粹に近いかたちであらはれる。財政性の標識たる基本概念『強制獲得經濟』は、史的發展の後の時期に發展した概念だが、しかし、系統的説明をするには、先天的形式たる概念を論理上の前提としなければ、發展過程も偶然的並列に終つてしまふと考へるのである。

四 政策論の構造

強制的な收入の獲得にあつて準據すべき原則はいかにあるべきか。これが本書の中心課題であるが、租稅政策論の方法論的基礎づけをおこなふためには、一般に政策論とよばれる知識體系の性格と構造がきらかになつてゐなければならぬ。この課題にこたへるのが第三章『政策論の構造』である。この部分は博士の社會政策研究の成果でもあるが、同時に租稅政策論の基礎論ともなつてゐる。

井藤博士は、政策論を、目的論的方法によつて統制された知識の統一體系と規定する。それでは、目的論的方

法とは何か。それは、事象をある目的に對する手段として把握するのである。目的の設定によつて、手段に價值が附與されるが、手段を充當して目的を實現した場合に得られる積極的價值(利用)と同時に、ある目的に手段を充當するに當つて生ずる消極的價值(費用)をも考慮するのが、目的論的判斷の役割である。したがつて政策論の構成には、ある手段が目的の達成に役立つか否かを決定する因果關係の認識のほかに、目的——政策理想——の設定が必要である。酸素と水素の結合によつて水が生ずるといふ因果關係が知られてゐなければ、水をつくることはできないが、單にこれだけの因果的知識のみでは政策論は構成されない。政策論の成立するためには、水をうるといふことが、政策主體によつて、價值あるものとして意欲されてゐなければならぬ。價值に關係づけられてはじめて因果關係が目的論における手段となる。

ところで井藤博士は、理想と現實の間に等質・連續關係の存在する必要を強調する。財政政策の理想として所得の公平な再配分といふやうな目的を設定しては、理想と現實の等質性がやぶれる。また、現實と理想が離れず

ぎて、現實化の可能性のないやうなばあひにも、政策論として構成することができない。

政策理想の設定が科學的に可能であるかについては、有名な『價值判斷論争』が展開したが、その經過を批判的に敘述してのち、

『窮極の價值實現への可能性を前提するのでなければ、局部的、末梢的實際政策といつても原理上構成し得ないのである。いかに卑近なものを政策の目標としても、何故かゝる目標をたてるか、といふ疑問を順次に提出するときは、結局は、窮極の價值に到達せざるを得ないのである。曩に、ゾムバルト、ウェーバーの説の批評の場合に述べたやうに、經驗的妥當性を缺くことは、絶對的妥當性の論理的否定とはならない。人間生活の窮極に於て、絶對的のものに到達し得るといふ信仰があつて始めて、吾々の萬般の生活に意義が生れ、人生の不斷の努力の過程の無限連續となるのである。』(p. 185—p. 186.)

とのべ、文化價值主義の立場を固く持する。

五 租稅政策論の構造

『租税政策論の構造』は本書第四章の表題となつてゐる。すでにのべたやうに、租税經濟は現代資本主義時代の財政形態であり、強制獲得性の濃厚にあらはれてゐる財政形態である。また、租税は、國家がその生活の資料として、私經濟から財を徴收する現象である。そこで、資本主義經濟を否定したり、國家の倫理性を否認する立場に立つ租税政策は、論理的に矛盾するのみならず、實行もまた不可能である。このやうな前提にたつて、租税經濟内面の進化をはかるのが租税政策だと規定される。

租税政策論の構造を考察するにあたり、まづ問題になるのは、租税政策の目的をどこにおくかである。この問題はしばしば紛糾する。誰しも租税が、國家經費支辨のために、民間經濟から徴收される國家收入であることは疑はないのであるが、いざ實際に租税政策を実施する段階になると、資本の蓄積の擁護、奢侈の抑制、國內産業の保護、所得の再分配、一般國家目的の達成等、いろいろの要求が入りこむ。學説上も、課税の副目的を認める説、社會政策の目的を認める説、一般國家目的、あるひは公正を課税目的と見る説が、相當ひろくおこなはれてゐる。井藤博士の仕事は、これらの諸説を批判・整理し

て、租税政策の目的を確定し、租税原則を純化することであつた。

副目的を認める學説に對して井藤博士は明快に論定する。

『收入取得といふ財政上の基本目的と副目的とを同時に達成しようとすることは、論理上兩立し得ない性質を有する。蓋し、この兩目的は、相容れない性質のものであつて、例へば、酒税收入の増加は、酒の消費量の増進を物語り、それと同時に、それだけ衛生思想の衰退を意味し、又、その收入の減少は、所謂副目的の實現を意味すると同時に、それだけ、基本目的の不達成を表明するからである。』(p. 204)

ただ注意すべきことは、衛生思想の衰退その他の副目的の毀損は、一つの費用として考慮されなければならないといふことである。つまり、基本目的はあくまで收入の調達に在るが、この目的を達成するに當つて、社會的犠牲(手段の充用にあたり考慮さるべき消極的價值ないしは社會的費用)を最小にするといふ目的論的原則に則らなければならないのである。副目的は、この費用の決定にあつて問題となる。

所得分配の矯正を課税の目標におく説は、アドルフ・ワグナーの提唱にかゝるだけにその影響も大きかつたのであるが、ワグナーの説をとれば財政上徴税の必要のない場合にも、分配矯正のために課税をおこなふべきこととなつて、租税政策論の統一性はやぶられる。

また、課税の目的を公正の實現におく學説も、『租税政策が國家生活の一局部的方面を取扱ふ政策であるといふ本來の課題を忘れ、不知不識の間に國家哲學の領域にまで、ふみ込むものと解すべきである。』(p. 237)

租税政策の目的はあくまでも『國家經費の調達』にあり、國家經費支辨といふ點で、租税と罰金等との區別もあきらかになり、かつ租税政策論の體系的統一性も保障される。

租税政策において適用される目的論的原則については、すでに、副目的を課税政策の目的として認める説に對する批判でのべたやうに、最小費用原則に則るべきであるといふのが、井藤博士の重要な提説である。徴收される財の利用を決定するのは、租税政策を超える高次の政策の課題であつて、租税政策の課題ではない。租税政策では、もつぱらいかに犠牲をすくなくして徴税する

か、といふ點を問題にしなければならない。

さらに井藤博士が強調してやまないのは、犠牲をすくなくするといふばあひの犠牲は、國家の立場からみた『社會的消極價值』でなければならぬといふ點である。犠牲は、納税者が個々に失ふ『個人的價值』の意味に解釋してはならない。このやうな解釋をする通説に従ふと、國家の經費支出によつて生みだされる社會價值との比較が不可能になつてくるからである。本章の末尾に結論して、

『租税政策論は、資本主義社會において、國家經費調達を目的とする手段に關する知識體系であつて、その形式は目的論である。この場合にとらるべき原則は、最小費用原則であり、その費用概念は、國家目的に照らされたものでなければならぬ。』(p. 236)

と。ここに、社會的に最小の犠牲を以て經費の調達に當るべしといふ社會最小價值主義の立場が明瞭に打ちだされ、この觀點からあらためて租税政策論の核心をなすところの租税原則學説について、生彩を放つ學説研究が展開される。歴史的發展段階の最後に得られた概念をもつ

て先天的概念とし、歴史的発展過程を必然的連鎖につながんとする態度が、次章以下にもはつきりつらぬかれてゐるのである。

六 租税の配分原則

この解説の第二節でのべたやうに、わが國の昭和三四年度の租税収入は、中央・地方を通じて、一兆八千億圓を超える。租税の種類もきはめて多い。納税者は租税の重いのを嘆じてゐる。あるものは國家經費の縮減を要求し、あるものは隣人の負擔にくらべて自己の負擔の過重なことをうつつたへる。税制の現状はだれしも決して満足なものとは思つてゐないのである。租税の賦課にあたつて則るべき原則を確立し、現状をいくらかでも改革せんとする要求が生れる所以である。租税原則に關する學説は租税の發生とともにふるく、租税經濟の充實と發展につれ、あらたな見地をくはへ、議論は精緻になつて來てゐる。

井藤博士の學說史研究は十七世紀ドイツの官房學者の所説から説きおこし、英佛自由主義の諸學説を検討し、ついでA・ワーグナーを一應の頂點とする有機主義國家

觀時代の諸學説の考察におよぶ。ワーグナーの學説は、それまでの諸學説を統合したものととして、とくに詳細な分析がほどこされてゐるが、この分析を出發點として、さらに租税原則論の課題を整理する。

ワーグナーは、課税の最高原則なるものをかかげてゐるが、簡單にいふと、租税は、充分な収入をもたらすもので、國民經濟を阻害せず、公正で、明確・便宜・最小徵稅費といふ稅務行政原則をみたすものでなければならぬとされてゐたのである。たしかにこのやうな條件を満足する租税があれば理想的である。だが、最高原則がかういくつもあると、相互に矛盾撞着するばあひがでてくる。たくさんの稅收をあげる租税は、しばしば公正の原則に抵觸する。必需品に對する消費稅などはこの適例である。さうなると、いくつかの原則のあひだに、先後優先の順序をつけなければならぬ。事實ワーグナー以後の學説は、この問題をめぐつて活潑に展開してゐる。それからもうひとつ重要な問題は、『公正』な租税とはいかなる租税をさすかといふ問題である。今日でも、稅制の改正のたびに、公正な租税とか、負擔の均衡とかいふ合言葉がもちひられる。ところが『公正』の内容はす

こぶる曖昧なのである。

井藤博士は、ワグナーの諸原則を整理して、充分な収入をあげるといふ財政政策上の原則と、公正な租税といふ原則の二つに綜合分類し、優先順位の第一を、後者、すなはち、十分な収入をあげるといふ財政政策上の原則にあたへる。まへから言つてゐるやうに、租税の目的が國家經費の調達にあるのであるから、租税原則をたてればあひにおいても、當然、收入目的を第一位におかなければならない。なぜなら、もし公正の實現といふやうな理想をかかげてこれを租税原則の首位に置くとすれば——このやうな見解をとるものもすくなくないのであるが——、租税と公正との間の價値の連續・等質關係を飛躍してしまふことになるからである。

國家經費のための收入の調達を首位の目的としたばあひ、公正の原則は、いかに解釋されてゐるかといふと、租税負擔を國民に配分する規準に關する原則の意義をもつのである。財政學の文獻で、公正の原則といふときは、多くはこの意味につかはれてゐる。また、常識でもさうである。そこで租税原則論の課題は、充分な収入をあげるについて、租税負擔をいかに國民に配分するかを

確定することとなる。納税者の負擔の軽減をのぞむものが、しばしば國家經費の削減を要求することはすでに一言したが、經費の削減に關する命題を展開することは、やはり租税原則論の課題ではなく、經費の社會價値を決定するのは、最次の國家政策の課題であつて、財政學上の租税原則論は、いかなる基準で租税を配分するのが公正であり合理的であるかを確定することである。もう一度くりかへすと、一兆八千億圓の租税が適度であるか過度であるかは、租税原則論のこたへるべき本來の問題ではない。つまり、

『財政學における租税原則論の課題は、國家經費支辨といふ目的を達成する手段として、租税を徵收するに當つて、如何なる原則に基いて、これを私經濟に賦課すべきかといふことである。即ち、租税配分原則の研究である。』(p. 380.)

井藤博士は、この意味の租税原則學説を、

- (一) 利益主義の租税原則論
- (二) 能力主義の租税原則論
- (三) 犠牲主義の租税原則論
- (四) 社會價値主義の租税原則論

に分類し、ワグナー以後最近にいたるまでの諸學説を批判的に検討される。はじめにもことはつたやうに、この部分は學説の研究にあてられてゐて、要約にとくに困難を感ずるのであるが、解説者の立場に立つてすこし論じておかう。利益主義は、租税と國家給付のあひだに給付・反對給付の報償關係を想定し、各人の租税の負擔額を國家から受けとる利益に照らして配分するのが、公正原則に合致するとみる。ワグナー以前にも、保険料説その他多くの利益主義の原則論が生れてゐる。保険料説は、生命と財産の安全を保險する國家活動に對し、保険料の支拂ひと同一の原則に立つて納税額を決定しようとする素朴な利益主義の原則であつた。今日においても、地方税には、應益原則にしたがふ租税があると考へる者はすくなくない。しかし國家から受ける利益を何によつて測定するかといふ問題は利益主義では容易に解決できない。多くは所得・財産・消費等の存在を以て、國家給付享受の結果と解釋するが、あるひとの所得なり財産なり消費なりが、どの程度まで國家給付のおかけによるかは、判定が不可能である。保険料は保險給付に對する代價として任意に支拂はれるが、租税は強制的に賦課され

るものであつて、國家給付の購入代價ではない。それにもかかはらず、國家給付の決定に個人意志の參與をゆるし、他方税法の制定にあつて個人意志を尊重する限りにおいて、個別的報償關係を見出さうとする努力が生ずるのも自然のなりゆきであらう。國家給付が天下り的に決められるのではないといふ意識から、利益説がたえず再構成されるのである。近代における利益説の代表者としては、K・ヴィクゼル、E・リンダール、A・デ・ヴィテイ・デ・マルコ等があげられる。

近代的利益説は、國家給付の限界利用と課徴される財の限界利用との等價關係をもとめる。また議會における豫算ならびに税法の議決過程を、國家給付と租税の均衡化過程と考へる。この見解は、ヴィクゼルを経てリンダールに繼承され、ごく最近では、R・A・マズグレイヴ(The Theory of Public Finance, 1959)によつてさらに發展せしめられつつある。またイタリアのデ・ヴィテイ・デ・マルコも、組合國家觀に立脚して、國家と納税者全體のあひだに交換關係が成立するものとかんがへる。この見解は、國家の構成員がすべて公共的給付を消費すること、ならびに、各人の所得が公共財に對する需

要の尺度とすることを前提とするものである。この前提がやぶれると、現實の租税配分は所得比例といふ一般原理に一致しなくなるが、兩者をできるだけ調和するところに租税體系の改良の課題が存するとみる。井藤博士は、これらの近代的利益説が、結局において財政現象の私經濟的解釋に陥り、租税配分の基準となし得ないことを指摘する。

能力主義は、國家給付と租税の均衡化といふ利益主義の要請を否定するところからはじまる。國家給付の有無にかかはらず、能力に應じて課税するのが公正なる租税の配分だと説くのである。もとより能力の概念、あるひはその測定方法については幾多の見解がわかれるが、井藤博士は、A・シェフレの客觀的能力説が、中途で主觀主義の邪道にさまよひこんだことを惜しみ、

『一八八〇年のシェフレの客觀主義は、多くの學者の信ずる如く、その學説の缺陷ではなく、寧ろ、特長と解すべきものであり、ここに新財政學發達の鍵が藏されてゐたのである。』

とのべ、また、W・フォッケの客觀的能力説を高く評價するが、客觀的能力説とは、個々人の最小生活費を超え

た經濟力を基準として租税を配分すべしと主張する學説である。租税給付能力を主觀化しない學説である。しかし學界の大勢は、主觀主義に走つた。

犠牲主義の學説は、租税給付能力を、犠牲にたへる力と解釋する。限界利用遞減の構想を租税原則論に適用したもので、課税によつて生ずる個人的主觀的價値の喪失を問題にする。犠牲説は、とくに累進税の根據論と關係の深い學説であるが、大所得になればなるだけ、所得單位あたりの主觀價値が遞減するから、公正な課税のためには、大所得に累進税率を適用しなければならぬと説く。學界の大勢は、犠牲説にかたむき、多數の精緻な議論が展開されたので、井藤博士の敘述と批判もまた詳細をきはめてゐる。犠牲説は、すべて主觀的價値を問題にすることは、すでにのべたとほりであるが、納税者間の犠牲の平等を原則とする學説と、總體として全納税者の犠牲の總計を最小にしようとする學説にわかれる。犠牲の平等を達成するためには、低所得層にも、たとへ微小であつてもいくらかの犠牲をはらはすことが必要となるし、總體の犠牲を最小にするといふ原則を徹底すると、高額所得層だけに租税を配分するのがよいといふことに

なる。井藤博士は、平等犠牲説をさらに四種類に分類し、それぞれについて代表的學説をとりあげ、

『最小犠牲説と平等犠牲説とを比較するとき、最小犠牲説は……社會全體としての犠牲量の最小を目標にするものであり、この立場から、個人間の犠牲の不平等を主張し、他の犠牲説に比して、社會的方面への配慮が、より濃厚である……。個人の犠牲を中心とする点において、個人主義的である……。最小犠牲説より個人主義の殘骸を清算するには、後に述べる最小社會價值説をとらなければならぬ。』
(p. 589—p. 590)

と結論する。個人價值に着目するのは、租稅政策は、國家目的を中心とする上位の目的論體系に、下屬するものであるから、課稅に伴なふ犠牲も、國家の立場から評價しなければならぬといふのが原理上の批判點である。また個人的主觀的な犠牲は、人により異なるし、同一人でも時と處によつてちがふから、評量の比較ができないといふのが、實行上の難點である。

七 社會最小價值説の提唱

『租稅原則學説の構造と生成』は、財政概念の確立、政策論の論理的性質の究明、諸學説の發展過程の分析を通じて、最後に社會最小價值説の提唱にみちびく。

社會最小價值説の内容を簡単に説明すると、社會價值の小さなものから徴收せよといふことである。(財は貨幣を通じて徴收されるが、貨幣の徴收は結局は財の徴收となる)。財の一部は資本の形成にむけられるからこの點も考慮にいれ、單位毎の財の限界費用(社會價值の喪失)を均等にすることを要請する。もしすべての財が消費されると假定すれば、社會價值の小さな消費にむけられる財を、社會價值の小さなものから順次に徴收すればよい。その方法としては消費稅の賦課といふことが考へられるが、消費の社會價值をひとつひとつ測定して消費稅をかけることは、實行が不可能であるばかりでなく、おなじ消費でも消費量が増加するにつれてその社會價值は小さくなつていくことを考慮できないといふ大きな缺陷がある。そこで所得課稅を主として消費稅を補助手段とする方がよい。所得がふえるにつれて、社會價值の小さな消費に財が充當されると推定できるからである。しかし財がすべて消費に充當されるといふ假定は正し

くない。財は資本の形成にも充當される。もし最高の所得者から順次に課徴すれば、一定額以上の所得はすべて國家に移されるため、一定限度以上の財の生産は停止するおそれがある。また所得の一部は貯蓄されて資本の形成に充當される。高額の所得部分では資本化する割合が大きい。生産の刺戟・資本の形成は、租税經濟の運営にとつて不可欠の前提であるから、その社會價值を考慮して、税率の緩和をおこなはなければならない。

さらに、『免稅點の設置、財産所得の重課、労働所得の輕課、土地自然増加、投機所得、戰時利得等の偶然不勞所得の重課、公營事業の免稅又は輕課、家族の數の顧慮、財産、企業の性質による差別的課税等の小原則』はすべて最小社會價值の原則から派生する(p. 51)。

井藤博士の提説は、H・リッチェルやK・エングリッシュ等の社會價值説の批判的攝取によつて構成されたものであつて、これらの學説の内容と批判點は明確に示されてゐる。

社會價值説の性格について一言つけくはへておかなければならぬことは、それが一般的形式原則だといふことである。『社會價值による財の配分といふ原則は、あら

ゆる國家生活に對して適用さるべき、一般的形式原則である。』(p. 53) この原則は、社會主義社會においても國家の人民への財の支給原則として妥當する。しからは社會價值の内容はまったく無規定なかといふと、たしかに一面では然りといはなければならない。しかし他面においては否である。社會價值の具體的な内容は、國家觀とその時處における社會經濟關係のいかんによつて異なるが、租税原則論で前提となる社會價值の具體的内容は、窮極において、資本主義的社會經濟關係と普遍主義國家觀(これに對するものは、個人主義國家觀である。徹底した個人主義國家觀にあつては、國家の倫理性が否定される)によつて基礎づけられる。そして社會價值自體の研究は、『財政々策以前の問題であり、政策總論の課題である。個別政策としての租税政策では、これを與へられたもの、として認めて立論すべきである。』(p. 64) 宏大な構想を緻密な論理でつらぬいた本書は、さらに高次の政策總論への發展を豫想しつつ終曲譜を奏でてゐるのである。

(一橋大學教授)