

現代租税法の基礎理念

上 平 範 璋

目 次

はじめに

I 現代租税法理念の源流

- 1 社会契約説における国家観・租税観
- 2 個人主義・経済的自由主義における国家観・租税観
- 3 有機体説における国家観・租税観

II 現代租税法理念

- 1 現代の国家観・租税観
- 2 租税法理念の憲法上からの考察
- 3 租税倫理上からの考察

む す び

はじめに

租税は、国家形態の発展と共に歩んできたといえる。即ち、自給自足の原始的生活にあっては、租税は全く必要とされなかった。しかし、社会的分業が進み、そこに共同組織体としての社会へと進展するにおよんで、共同組織体の維持、運営費としての租税が必要とされるに至った。いわば、国家形態と必然の関連をもって発展してきたといえるのである。

本論における主目的は、

(1) 租税法理念の根幹となる租税の根拠を国家と国民の関係を考察することによって明らかにする。

(2) 現代における租税法理念を国民一人一人によって構成され、国民の意思の

現代租税法の基礎理念

反映する、国民のための国家を維持し、運営する費用を国民が負担するのは当然とする自然法的側面からと、租税は国民の合意による法律に基づくべしとする実定法上におけるいわゆる租税法律主義の側面からの考察を行なう。

(3) 更に、租税法律主義を広義に解し、現代民主主義国家の法源たる憲法上の要請、いわば、国家の使命、目的が、どのように租税法上、顕現され、また、顕現されなければならないかを考察する。

(4) 最後に、租税の自然法的考察を更に発展させ、国民の租税意識を社会に寄与し、貢献するという社会愛の倫理に結びつけ、そこに国民の、あるいは、国家の租税に対する正しい認識を見い出そうとするものである。

I 現代租税法理念の源流

本節においては、国家と国民の関係、国家の本質、使命、目的等と租税の関係を究明することをねらいとしている。まず、諸説ある国家学説のなかから、現代法の基本理念ともいうべき近世初期の自然法論者の説く、社会契約説の考察、次いで、福祉国家説の根拠ともいうべき有機体的国家説の考察を行ない。それらの考察のなかから、現代の国家観の根幹を導き出し、そこに現代租税の根拠を見い出すと共にそれが、現代租税法理念の主要な根底となっていることを明らかにする。

1. 社会契約説における国家観、租税観

中世における国家観は、教会権力に基づく絶対的の神権国家であった。したがって、租税においても然り、強制的貢納によった。その根拠は、現世における貢納の損失は、少しも損失となるのではなく、来世の幸福を導くものだとしていた⁽⁴⁾。しかし、個人の意思にめざめたルネッサンス精神（文芸復興であると同時に人間復興であるといわれる）は、やがて、宗教革命を導きだした。それは、教会権力のなかで押えられていた個人を、その本来の人間としての個人に立ち帰えらせるものであった。そこに、人間は、生まれながらにして自由であり、平等であるとする人間自然の本性から法のあるべき姿を導きだそうとする自然法論が生まれた

のであった⁽²⁾。

この時代における自然法論の最大の課題は個人としての自由と、国家という共同社会のなかにおいて拘束される面との、相反する矛盾をいかに解決するかにあった。そのための解答が社会契約説であり、それは、必然、租税の根拠にも結びついたのである。

社会契約説は、歴史を人類が国家という制度を実現させる前の時代と、実現させた後の時代との二つに分類した。前者が自然状態と呼ばれ、後者は、契約によって造られた社会と呼ばれるものであった。契約を結び、社会を造ろうとする状態に至るまでの過程、即ち、人間の自然状態についての観察は、自然法論者によっては、それぞれ異なる見解を示したが、大きくは、ホブス、スピノザの主張にみられる見解と、グロティウス、ロック、ルソーの思想の中に流れる見解とに分けられよう。

ホブス (Thomas Hobbes, 1588~1679)、スピノザ (Benedict Spinoza, 1632~1677) は、いずれも人間の本性を悪なるもの (性悪説) とした。それ故、社会契約の必然を説いたのである。

一方、グロティウス (Hugo Grotius, 1583~1645)、ロック (John Locke, 1632~1704) は、人間の本性を善なるもの (性善説) とし、人は、自から相互依存的社会を造ろうとする社会的本能を有するとした。それ故に、社会契約は自然のうちに行なわれるとする。ルソー (Jean Jacques Rousseau 1712~1778) は、基本的には、ロックと隣接した考えを持ちながらも、自然状態については、これと異なる見解を示したのである。即ち、人間の本性を、悪なるものとしなかったかわりに、善なるものとしなかった。ルソーの、自然状態を表現する有名な一節が、彼の著「社会契約論」冒頭に示さされている。「人間は自由なものとして生まれた、しかもいたるところで鎖につながれている。自分が他人の主人であると思っているようなものも、実はその人々以上にドレイなのだ。どうしてこの変化が生じたのか？ わたしは知らない。何がそれを正当なものとするか？ わたしはこの問題は解きうると信じる⁽³⁾。」が、それで、自然状態にあっては、人

現代租税法の基礎理念

は、自由であり平等の状態であるが、人間の能力、精神の進展に伴って、不自由および不平等が発生する⁽⁴⁾。そこに、ルソーは、社会契約の必要を説くのである。

ホブズは、国家を、リヴァイアサン（Leviathan, 人工の人間⁽⁵⁾）と定義し、人民の福祉、安全を図ることは、リヴァイアサンの使命であるとして、主権を国家に求めるを理想とした。そして、国家権力のなかに、公共目的のための経費を支弁する金銭（租税）を課す権利を掲げ、それは、国家より受ける利益の代価であるという見方をする。したがって、租税は国民の国家より受ける利益の割合によって測定される、それは、財産に平等ではなく、各人が自己の防衛について国家に負う債務の平等によるとする⁽⁶⁾。

スピノザにおいても、理想的政体として、主権を国家に求め、国家には、絶対的課税権能が存するとしたのである⁽⁷⁾。

主権を国家に求める根拠は、ホブズにおいては、「各人の各人に対する戦争」という相争う自然状態から免れるため、社会各員の契約によって、自然における各人の平等な権利を個人または、合議体に譲渡し、各人は、その個人または、合議体の意思に従い、これを中心として国家を設立する。故に、国家を設立した人々は、それによって、主権者の行為と判断を自分のものと認めるよう契約によって義務づけられるとした⁽⁸⁾。

スピノザにおいては、人間は、盲目的欲望によって導かれる故に、相互に対立するとしそれを防ぐ道が、共同の意思による法律の確立された社会（国家）にあるとした。彼の、主権を国家に求める根拠は、各員は、明示または、黙示の契約によって自からの全権力を国家に譲渡し、その権力に委ねたからにはほかならないとする⁽⁹⁾。

このように、ホブズとスピノザの国家観は、国家に絶対的課税権能を認めるところの権力関係説の思想であった。同様の考えに立ったのが、グロティウスである。かれによれば、国家が、社会契約に基づいて成立する以上、当然の帰結として、租税負担が国民に義務づけられるとする。

グロティウスは、国家権能の一つとして公権を掲げ、それは、公益のために共

現代租税法の基礎理念

同体により、その構成員および構成員の財産に対して行使せられる権利を私権より優位なものとした⁽¹⁰⁾。かれの述べるところの公益は、各人の生命、自由、安全であって、国家の各人に対する安全、保護の程度に応じた租税負担を公共の必要のための義務とみているのである⁽¹¹⁾。

主権を国民におく論者は、ロックとルソーである。ロックは、各人が持つ自然権を効棄して、これを公共社会の手に委ねるような方法で一つの社会を結成するところに市民社会が存在するとし、その目的は、各人の所有権の維持、人民の平和、安全および公共の福祉であった。彼の考える国家の意思は、国民の多数決によってなされ、国家を形成している個人は、多数者に拘束される。したがって、人民の承諾に基づかないで設立された国家に対しては、反抗権を認めたのである。ロックは、常に個人と、個人の生命、自由、財産等の自然権を国家の上位においた。このような国民の同意に基づく国家は、多額の賦課金を課さずには存立し得ないとし、国家の保護の恩恵に与っているものは、自己の財産から政府維持の分担金を支払うべきものとする。しかし、それは、国民の同意があって、はじめて賦課され得るとしている。即ち、賦課金による個人の所有権侵害の根拠を、国民の同意においているのである。しかも、それは、公布確定された法によってなされるべきで、その目的を人民の福祉においたのである⁽¹²⁾。

ルソーにあっては、人類の不平等をなくす手段として、社会契約説を展開させる。即ち、人類不平等の問題は、社会の構成員の身体と財産を共同の力の全てをあげて守り保護するような結合形態、しかも、各人が結合しながらも自分自身にしか服従しないという社会契約のみが、解決を与えてくれるとした。そして、契約は「各構成員を、そのすべての権利とともに共同体の全体にたいして、全面的に譲渡することである。⁽¹³⁾」という。つまり、全ての人々にとって条件は全面的譲渡行為によって、はじめて等しくなる。それ故、「われわれの各々は、身体とすべての力を共同のものとして一般意志の最高の指導の下におく。そして、われわれは、各構成員を全体の不可分の一部として、ひとまとめとして受けとるのだ。⁽¹⁴⁾」という。このような結合行為は、「公共と個人との間の相互の約束を含

現代租税法の基礎理念

むことと、また各個人は、いわば、自分自身と契約しているので、二重の関係で——つまり、個々人にたいしては主権者の構成員として、主権者にたいしては、国家の構成員として——約束していること⁽¹⁵⁾、なのである。

彼によれば、人民の意思のみが、最高の決定者であり、主権も、法も、権利も、政府も全てが、この人民全体の意思、即ち、「一般意志」から導き出され、それによって審判される、という人民主権論を主張する。そして、人民の同意によって、少なくとも暗黙裡に、公共の必要に対して拠金する義務を負い、しかも、それは自発的でなければならない⁽¹⁶⁾という。ルソーは、租税は困った手段では、あるが、なくすわけにはいかない⁽¹⁷⁾、それ故、「租税は、人民またはその代表者の同意によってのみ、合法的に樹立される。⁽¹⁸⁾」とする。また所有権と租税の拠出という矛盾は、所有権が、生命の維持に最も関連の深い関係をもつが故に、国民のあらゆる権利のうちで最も重要であり、しかも、財産は、人身以上に容易に奪われる。このように護ることが困難なもの、侵害され易いものほど尊重されるべきで、それを護るのは、国家の使命であり、目的である。そこに、国民と国家の目的の一致が見いだされる。即ち、目的達成のための維持費の拠出は当然的とするものである。

このように、ルソーの思想は、ロックの個人優位の思想および多数決の論理にも結びつくものであり、自発的租税倫理の思想、および、課税権の行使について、国民の総意に基づかなければならないとする承諾課税の思想が、あることは明白である。

2. 個人主義・経済的自由主義における国家観・租税観

自然法思想を基礎とする社会契約説者達の人間の自然状態に対する見解は、ホッブスに代表される性悪の見方、および、グロティウム、ロック等の性善の見方と、大きくは二つに分かれた。また、自然状態を脱して国家が形成されるに至る過程の見解については、それぞれ若干の相違をみせた。なかでも、大きな相違は、理想的政体として、主権を国家に求めるものと、国民に求めるものという重要な違いを露呈はしたが、思考の上で、基本的には、一致していたといえる。即ち、

現代租税法の基礎理念

「いずれも、個々人に、国家、社会生活における第一義的価値を認め、国家対個人の関係を私法的、または、私経済的に解釈し、租税と国家給付との間に、給付対反対給付の関係を認めるものである。また、かれらは、個人の自由活動の福音を唱道し、国家を一つの必要禍と解し、その職分を狭く個人の生命、財産の保護に制限する極端なる法治国家論をとった。⁽¹⁹⁾」のである。このような、社会契約説者達の論理を集約大成したのが、アダム・スミス(Adam Smith, 1723~1790)の「自然的自由の制度」(System of Natural Liberty⁽²⁰⁾)であった。

人類が市民社会へ到達する過程を社会契約説者達は、まず、人間の本性による自然状態を想定した。この想定は、あくまでも、社会、国家、国民の性格を説明するための仮説にすぎなかった。そして、自然状態から社会状態へ移行する過程を人々の契約行為、つまり、同意によって説明した。しかし、スミスは仮説によらずあくまで歴史的事実によって考察すべきものとした。

スミスによれば、市民社会というものは、権威の原理が支配する初期の段階から、功利の原理が支配する進歩した段階へと、いくつかの段階を経て歴史的に発達してくるとみる。権威の原理とは、特定の間人が、その社会で支配力をふるうことであり、功利の原理とは、各人が自由、平等であって自己の生活をよくしようとする立場から発言する姿勢のことである。政治的には、民主主義、経済的には、自由主義の社会が、そこから生まれる⁽²¹⁾。社会を構成する各個人が、正義の法を侵害しないかぎり社会性をもったところの利己心、自愛心に基づいて自己の利益のために活動することは、とりもなおさず社会全体の幸福、利益に通ずる、故に個人の活動を自由に、かつ、その活動範囲を広汎ならしめ、国家の任務は、できるだけ限定されるのが望ましいとした。したがって、国家の活動は、個人の生命、財産の保護に重点をおく⁽²²⁾、いわば、「安価な政府」(Cheap Government)の主張であった。

租税は、個人が国家より受ける利益の程度に応じて、各個人間に配分されるべきものとし、それを前提として、(1)公平であること。(2)確実であること。(3)支払に便宜があること。(4)徴税費を少なくてすむこと。の四原則⁽²³⁾を著わした。

現代租税法の基礎理念

租税四原則のうち、第二原則から第四原則までは、税務行政上の重要な原則であり、今日における租税原則の基本ともなり得るものである。しかし、第一の「公平の原則」(Principle of Equality)は、現代租税法理念の根幹を示す表現ではあるが、公平の概念が、今日の応能原則のそれとは一致しなかった。かれの公平原則は「各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらが、それぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して政府を維持するために貢納すべきもの⁽²⁴⁾」であり、現代の負担能力に応じた租税負担の公平という応能原則への志向は、みえるにしても、スミスの姿勢には、応益課税の思想がつかぬかかれていたといえよう⁽²⁵⁾。

3. 有機体説における国家観・租税観

現代租税法理念の基礎は、社会契約説の個人重視の思想と、租税関係を報償的關係とみる社会契約説者の租税観に代わる有機体説に基づく社会政策的配慮の働いている租税思想が、加えられて成り立っているといえよう。報償的租税観は、利益説あるいは、交換説、代価説、保険料説、等価説、価格説等に集約される。それは、国家給付と国民の租税とは、均等でなければならないとする、給付対反対給付という報償的關係を念頭においたものであった。このような考え方は、現代においては、とうてい受け入れられるものではない。

公共性を第一義に考える社会政策的配慮は、有機体思想に基づく国家観を根幹として生まれた。有機体思想の最も重要な課題は、「個人主義的、利己主義的な、それ自体の領域を形成しようとする経済的活動を、その負える意義を否定することなく、しかも、国家全体の活動の中に、いかに位置づけるかということであった。⁽²⁶⁾」このような考え方は、ルソーの問題提起のなかにも見られる、即ち、「社会契約論」冒頭の問題提起⁽²⁷⁾に対して「問題は、個々人の連合の共同の力の全体をもって、各個人の生命、財産を防護し、各個人は、全体に結合してはいるが、矢張り自己にしか服従せず以前と同様に自由であるような一つの連合形態を発見すること。⁽²⁸⁾」であるとし、政体を人体に例えて論じている。「主権は、頭で、法律と慣習は脳髄である。それは神経の根源であり、悟性、意志および感

現代租税法の基礎理念

覚の中枢である。判事や法官は、その機関である。商業、工業および農業は、口および胃であって、全体の生存を準備する。公財政は血液であり、賢明な経済は心臓の役目をしながら血液を送り身体全部に栄養と生命を行きわたらせる。市民は、身体であり手足であって身体の機関を動かし生かし働かせる。そして、この生き物が健康状態にあるかぎり、そのどの部分が傷ついても直ちに苦痛の感じが脳髄に伝えられる⁽²⁹⁾。」そして、「われわれの各々は、身体とすべての力を共同のものとして一般意志の最高の指導の下におく。……われわれは、各構成員を全体の不可分の一部として、ひとまとめとして受けとるのだ。⁽³⁰⁾」とする。これは、社会契約説者の中であって、ルソーの特質の一面を物語る。このようなルソーの有機体思想は、やがて、カント (Immanuel Kant, 1724~1804) を通じて、ドイツ観念論の国家観を誘導することにもなる。ドイツ観念論の有機体思想は、カント、フィヒテ (Johann Gottlieb Fichte, 1762~1814) と継承され、ヘーゲル (Georg Wilhelm Friedrich Hegel, 1770~1831) において一つの完成をみたといわれる。

ヘーゲルにあっては、人間の社会性を倫理に求め倫理の真実態は、必然的に共同生活に具現される家族、市民社会、国家の三段階を通じて展開されるとした。かれは、「家族は精神の直接的実体性として精神の感ぜられる一体性、すなわち、愛を己の規定とする。⁽³¹⁾」ものであるところから個々人は、そのなかでは独立の人格としてではなく成員として存在する。しかし、家族は、おのずから多数の家族に分裂し、その結合態としての市民社会となる。市民社会においては己の欲求だけを満足させようとする具体的人格が主体となり、それは、その成員達の欲求を介し、また、人格と所有の安定を保障する手段である法律を介し、そして彼らの特殊利益と共通利益のための外面的秩序を介して成立する外面的国家と呼ばれるものである。概念的には、市民社会は家族と国家の中間の分裂態であり「国家が、さまざまな人格の一体性、ただ共同性であるにすぎないような一体性と考えるなら、それは真の国家ではなく市民社会の規定である。⁽³²⁾」とし、「国家が市民社会と取りちがえられ国家の使命が所有と人格的自由との安全と保護にあると

現代租税法の基礎理念

きめつけられるならば、個々人としての個人の利益が、かれらの合一の究極的目的であるということになり、このことからまた、国家の成員であることは、なにか随意のことであるという結論がでてくる。⁽³³⁾」「国家は、人倫的理念の実在である。自己自ら顕現し、自覚的な本体的な意志としての人倫的精神は、自ら知り、自ら思惟し、その知ったこと、および、知る限りのことを実行する。国家は人倫において、自己の直接的実在をもち、個人の自覚と知識と活動において自己の間接的実在をもつ。同時に、個人は自己の活動の本質と目的と事行としての国家における意向を通じて自己の本体的自由をもつ。⁽³⁴⁾」ここに述べる彼の国家論は完全なる自由国家である。

ヘーゲルの統一は、個人個人の自由を通じて具現し、個人の自由は全体的統一のなかに調和する。かかる形態の具体的実例は有機体である。有機体においては、四肢四体や各機関は全部の部分であり、全体は部分を通じて健在し、部分は全体の内において調和しつつ共栄する。ここでは全体と各部とは決して形式理論の矛盾律によって互に排斥するのではなくして、反対に互に扶助的に並立共存している。全体と部分、または、統一と分化との調和した具体物が、ヘーゲルの国家なのである⁽³⁵⁾。「国家は客観的精神なのであるから個人自身が客観性、真理性、倫理性をもつのは、彼が国家の一員であるときだけである。⁽³⁶⁾」

かれの国家主義は人間主義にはかならない、人間は決して孤立して生きることはできない、故に社会性と人間性とは、人間の本質に宿る。したがって、健全なる社会国家においてのみ、その本質を完成することができる。ヘーゲルにとって社会契約説者のいう市民社会は、有機体としての統一性が、まだ十分に具現されたものではないとする。それ故、更に高次的統一国家となることによって人間の本性が完全に発揮するとみる⁽³⁷⁾。

ヘーゲルによれば、人間は、(1)個人である、(2)自然な全体（家族）に属している、(3)国家の成員である、(4)他の人間全体との関係をもつ、ものであり、それ故、人間には、(1)自分に対する義務、(2)家族に対する義務、(3)国家に対する義務、(4)他の人間全般に対する義務が課せられるとしている。

現代租税法の基礎理念

(1) 自分に対する義務

人間が種々の自然的欲望と衝動とを充足するにあたって、それらの必要さの限界、自己保存の限界をこえないよう思慮し、節制することの必要、および、自然的欲望を必要の限度内にとどめるのみでなく、それをも高い義務のために犠牲にするだけの用意がなければならない。

(2) 家族の義務

家族は、本質的には一個の人格、一個の実体を形成する。家族の各員がその本質を自分自身の人格のなかにもつものではなく家族全体のみが家族の人格を形成する。

(3) 国家の義務

国家は、法的な面だけからみれば、個人の私権を保護するものであり、個人は、まず自分のものを念頭に置くものである以上、他のすべてのものを維持するために所有の一部を国家の犠牲にすることはもとより可能である。しかし、愛国心は、このような打算に基づくものではなく、国家の絶対性の意識に基づく、だから個人が全体のために自身の意志と自発性を以って行爲することができるようになるだけ、また一層、大きな信頼を全体に対してもつだけ国民が全体のために所有と生命を犠牲にするというこの心情は、ますます大きくなるものである。国家は、一人一人と万人との、また万人と一人との、あるいは、個人と政府の間の言葉上での契約に基づくものではない。全体の一般意志（一般意志は普遍的意志で、一般共通の福祉を問題とする）は個人の表示する意志ではなくて、絶対的な一般意志である。だから、この一般意志は個人に対して絶対的拘束力をもつものである。

(4) 他人に対する義務

他人と自分自身とを平等と考え、正義、即ち、他人に対して厳格に義務を守ることが、第一の義務であり、それがすべての根本とならなければならない。すべての人に対して妥当する自分勝手でない義務である⁽³⁸⁾。

ヘーゲルの述べる義務論は、深い国家愛に基づくものであり、それは打算によるものではなく人間の高い理性を基礎とする。人間は一面においては、主観的存在であるが、他面、精神的、理性的存在であり、後者が前者を誘導することの必要を説く。つまり、自然的欲望を必要の限度内に止め、より高い社会への犠牲を求める。即ち、社会に寄与貢献するという強い社会愛の思想のあらわれにほかならない。これこそ、租税根拠論の根底となるべき理念である。ヘーゲルは、客観的精神を強調しており、かれのめざす国家と国民の関係は、互に排斥するものではなく相互扶助的であり、共存共栄でなければならないとする。全体と部分の調

現代租税法の基礎理念

和、国家と個人との調和こそ、かれの最も望むところのものであり、そこに租税を国家給付に対する国民の反対給付とみない、公共の福利を第一義とする現代租税法理念の根拠を見出すことができるのである。

社会契約説思想を基調とする。アダム・スミスの租税観は、J・S・ミル(John Stuart Mill, 1806~1873)によって社会的配慮⁽³⁹⁾がなされ、次の段階へと発展する転換を示した。その新たな段階への発展に大きな影響を与えた思想が、カント、ヘーゲルのドイツ観念論であり有機的国家観であった。

有機的国家論を基礎として生まれたシュタイン(Lorenz von Stein, 1815~1890)、シュフレ(Albert E. Schäffle, 1831~1903)、ワグナー(Adolph Heinrich Gotthilf Wagner, 1835~1917)等による社会政策的租税論は、現代租税法理念の基本原則となるに至るのである。社会政策的配慮は、国家の機能を労働、教育、保健等の更に広い分野まで拡大する積極的国家論が基礎となっている。

ワグナーは、シュフレ、シュタイン等の従来の学説を集大成して、有名な租税九原則を明らかにした。かれは、課税が個人より国家に財を強制的に移転する現象である点に着眼し、個人主義的・利己主義的社会秩序、自由競争の経済生活のもとで行なわれる財産および所得の分配を不公正と認め、これを矯正する手段として純財政的租税のほかに社会政策的租税という特殊の概念を構成した⁽⁴⁰⁾。

ワグナーは、富の分配関係を課税によって公正にしようとする故に、国家給付に対する反対給付としての租税では富の分配の公正は難しい、それは何ら報償性を有するものではなしに、国民全体の利益を考える給付対反対給付という直接的のものでない、即ち、個人の恣意性を認めず、租税の公共性に着目した租税を根拠としたのである。そこに、スミスとワグナーの公平課税への考え方の根本的違いがあった。

ワグナーの唱える課税の公平は、まず、時間的(歴史的)および場所的に相対的なものであるとし、課税の普遍性、平等性を原則として成り立つとした。

課税の普遍性とは、すべての国民は、国民の義務として租税を負担すべきであるとするもので、特徴は、社会政策的配慮から最小生活費を免税せよとする点に

現代租税法の基礎理念

ある。課税の平等性とは、国民所得分配の不均衡時代にあつては、租税を所得の自然的分配状態を矯正する社会政策的手段として活用することを根拠に個人の租税給付能力に基づく累進課税主義をいうもので、労働所得よりも財産所得に重課すべきであるとした⁽⁴¹⁾。

福祉重視の社会政策的配慮の要望が、ますます拡大される今日の社会においては、ワグナーの唱える公平原則が、現代租税法理念の基本原則として構成されていることは明らかである。

国家の維持形成が国民の総意に基づく以上、国家の維持運営のための支出を国家の一員たる国民が負担するのは自然の法理であるとする現代の理念は、ロック、ルソーの自然法論のなかに見い出される。しかし、かれらは個人の自由を最大限求めるが故に、国家の職分をできるだけ狭く考え、個人の生命、財産等が保護されれば国家の役割は果し得るものとした。したがって国民の負担はできるだけ少なく各人が国家から受ける恩恵に応じた負担をのぞんだのである。それらの考え方は古典経済学者のなかに入られるものとなり、利益説、交換説、代価説等の理論が生まれる基礎となったのである。

しかしながら、個々人の要望が強まるこそすれ、弱まることのない現代社会においては、利益説で代表される報償的、給付対反対給付の租税の根拠論では納得できなくなっている。そこに有機体説に基づく国家観、租税観の導入が重要とされるのである。そこでは、団体における個人、社会における個人の両立と調和の問題が大きな課題となる。

自然法論者の唱える個人の自由は、最大限認められなければならないが、社会は個人の集合であり、そこに個人個人の自由と、社会人としての制約という矛盾が発生する。いわば、それが、個人と団体との両立と調和の問題である。そこから派生したのが義務税⁽⁴²⁾であり、ワグナーの公平原則なのである。しかしながら、個人と団体との両立と調和の問題は、現代民主主義国家における永久の課題であり、難かしい問題を多数かかえているのである。

Ⅱ 現代租税法理念

1. 現代の国家観

現代の立憲民主主義国家における国家観は、民主主義概念のなかに、すべていつくされているといえよう。即ち、「民主主義は、すべての人間を個人として尊重し、国家の制度も、国家において行われる政治活動も、国民の人間としての生活をあまねく向上させ、その幸福を増進することを目標とするものでなければならぬ」と見る。この目標を達成するためには、政治上の権力の行使を国民の監視の下に置き、国民が常に政治の舵を取ることができるようにして置くことが必要である。そうして置けば、国民はそれぞれの立場から政治上の問題について意見を述べ、自由に政治を批判し、自由に政治の責任者を選ぶであろう。かくて、現実の政治の方向は、国民の多数の支持するところにしたがって定められて行く。しかも、その政治が国民生活の上にとりだけの福祉をもたらすかは、政治を実行して行くにつれて、次第に明らかになって来る。したがって、国民の知性が高く、経験を重んじ、良識によって行動するという訓練ができている場合には、おいおいに政治上の権力活動を正しい政治の目標に近づけて行くことが可能である。民主主義の根底には、このように、きわめて常識的な、理論的であると同時に際立って実践的な哲学と信念とが横たわっている。⁽⁴³⁾」のである。民主主義の本領は、「国民の、国民による、国民のための政治」のなかにこそある。いわば、国民の自主自律の政治たるところに存するといえる。

戦後、わが国は、民主主義による国家組織のたてなおしが行なわれ、民主主義の精神が憲法において明言された。

憲法前文は、はじめに「日本国民は正当に選挙された国会における代表者を通じて行動し、主権が国民にあることを宣言し、この憲法を確定する。」と宣言する。これは、国民主権主義の表明にほかならない。現代の民主的法国家においては、国の政治活動は、法によって組織せられ、法を通じて作用される。「主権は、

現代租税法の基礎理念

何が法であるかを定める最高の権威であると同時に、国家における政治活動のあり方を決定する至上の権威である。⁴⁴⁾このように、前文は重ねて、国家における最高の権威たる主権が、国民にあることを宣言している。

前文は、続けて「そもそも国政は国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者が、これを行使し、その福利は国民が、これを享受する。」としている。即ち国家と国民の関係は、間接民主主義によることを表明する。つまり、前段で表明した国民主権主義を再度、強調するものであり、国政は、代表民主制による国民の幸福と利益のためのものであることを明らかにしている。そこに、現代の国家観があることは明瞭である。

前文はじめを結び「これは、人類普遍の原理であり、この憲法は、かかる原理に基づくものである。われわれは、これに反する一切の憲法、法令および詔勅を排除する。」とある。人類普遍の原理は、人類の長い歴史の中で培われ成り立ったものであり、それは基本的人権獲得の歴史でもある。近世における自然法思想の人間の本性にめざめた個人尊重の思想を基礎に主権を国民に求め、人間の自由、平等、平和という自然権を保障するという原理である。前文、中段を結んで、「平和のうちに生存する権利」を宣言するは、基本的人権を貫く、人間尊重の原則の明言にはかならない。

これらの思想は、憲法各条文において明確に表現されている。第三章における「国民の権利および義務」の定めがそれで、十一条の「国民の基本的人権の享有および基本的人権の永久不可侵性」、十三条の「すべて国民は、個人として尊重される」は、はっきりと人間尊重、個人尊重の思想をうたっている。更に、十四条においては、社会生活の面、あるいは、国家に対して平等であるとする「法の下での平等」を定め、および、二十五条の生存権、二十九条の財産権の定め等は、それらを具体的に表現する。しかし、十二条は、憲法が国民に保障する自由および権利の保持責任を国民の不断的努力に求め、更に、濫用を禁じ、常に公共の福祉に反してはならないと国民の基本的義務を定めている。

近世自然法思想に基づく、個人尊重の思想は、各人の利益追求の自由行動が直

現代租税法の基礎理念

接し他人の利益を侵害する場合だけを抑制していけば、利益は自然のうちに公益と調和するとみた。即ち、個人を孤立的個人として把握したといえる。ところが、現代における個人は、公共社会の中の個人であり、それは、社会的個人として把握されなければならない⁽⁴⁵⁾。まさに、国家は個人の有機的な結びつきの中に存在するのである。十三条に定める「生命、自由および幸福追求に対する国民の権利」いわゆる、基本的人権の享有は、社会的個人として把握されたところの個人主義を原理とする。つまり、公共の福祉の原理が、国民の諸権利追求の指導原理となる。このことは、個人の自由と権利が、絶対無制限のものではないことを意味し、そこに、社会的個人としての個人主義の原理があるのである。ここに、現代の国家と国民の関係および、租税の根拠を見出すことができる。

国民は、福祉社会をめざして、国家という組織、機構を形成する。国家運営の維持費、および、福祉社会形成のための費用を負担するのは、国民当然の義務となる。即ち、自然法理に基づく、自主納税倫理の考え方である。ここに、現代租税法理念の根拠の一面がある。他方、わが国憲法は、国民の納税義務および国家の課税権能を法文化している。これが、法に基づく租税法の根拠である。

2. 租税法理念の憲法上からの考察

「法は社会生活の規範であり、従って、それは国家概念と必然的な関連をもたない。しかし、国家は社会生活中、最も組織化され最も法秩序に依存する。ゆえに国家生活に関する法は法のうち最も主要な地位を占めるのは当然であろう。そして国家の組織の根本を定め国家社会内における制定法の淵源としての意義をもつもの、それは憲法である。⁽⁴⁶⁾」国家と国民の関係は、憲法前文において明らかにされ、その具体的関係が各々の条文において法定化されており、権力関係説に基づくものでないことは一目瞭然である。それは、国民の総意が国家を形成するからであり、憲法三十条は、「国民は法律の定めるところにより納税義務を負う。」と定め、八十四条においては、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定している。これは、国民の納税義務と、それに対する国家の課税権能を定めたもので

現代租税法の基礎理念

あって、いずれも、「正当に選挙された国家における代表者を通じて」「国の唯一の立法機関」たる国会において制定された法律を根拠として成り立つものである。そこには、課税権の優越性は認められないし、あるいは、納税義務が無制限に課せられるものでもないことが示される。国民の総意に基づく租税法の定立によって、国家は、国民から課税権能を信託されるのであり、国民は、納税義務を課せられるのである。この定めは、同時に課税権の限界および納税義務の限界を、国民の承諾におく一種の制限規定ともなっている。

憲法九八条は、「この憲法は、国の最高法規」であることを明記しており、九九条においては、憲法尊重擁護の義務を国会議員および、その他の公務員に対して課している。いわば、国家を国民の意思を前提とする代表機関とみ、国会議員をはじめとする国家機関を組織する公務員等を国民の公僕とみているといえる。

国民は、憲法によって基本的人権を基礎として多くの社会的権利が保証される。租税法主義の下では、租税法の定立は、憲法理念を基礎として形成されなければならない。即ち、憲法理念を貫徹してこそ、国家目的に叶うものといえる。そこで、次に憲法で保証する国民の諸権利が、租税法の定立を、いかなる限度、範囲において制約され得るか⁽⁴⁷⁾について考察を加えることとする。

(1) 憲法十四条一項

法の下での平等を定めるもので、すべての国民は、法上、差別されないことを国家に対し主張し得る権利を有すると同時に、社会生活上においても平等であるべきことを宣言する。法の下での平等は、国民の基本権であり憲法以下、一切の法秩序を支配する原則である。国民の側からは、国家に対する法の下での平等権の主張であり、国家の側においては、法の定立、および、適用面における法上の差別禁止という義務を負うものである。この定めにおける問題点は、人間社会の生活上、平等をどのように概念づけるかである。まず、自然法に基づく平等は「人は生まれながらにして平等である」とする人間の本性を根拠にした絶対的平等である。他方、実定法上の平等は、現実社会における個人の智力、体力、財力、性格、環境等の相違による個別的性質の相対的平等である。即ち、現実生活している人

現代租税法の基礎理念

間が、事実上、差異を有するがゆえに、相対的平等とならざるを得ない。本条における平等は、後者を指すものであって、租税法上も当然に適用される。ここに、相対的平等の原則は、応能負担を基礎とする財政学上の公平課税の原則に一致する。

(2) 憲法二十五条一項

すべての国民の生存権保障を定め、さらに、次条以下の生存権の基本権を保障する総則的規定である。本条二項にいう、国民すべての生活面について増進向上に務めなければならないとする国家目的は、とりもなおさず租税目的に結びつくものである。即ち、租税を国民の生存に必要な諸要件（教育権、労働権、財産権等）を満すために積極的に作用されるべきことを要求しているといえる。しかも、この定めは、十四条とも密接に結びつき、相対的平等原則を構成する一要素となっている。つまり、健康で、かつ、文化的な最低生活の限定と負担能力の限界を定める課税限度との関連においてである。

(3) 憲法二十九条

第一項は、個人の財産権不可侵を定め、二項において、公共福祉目的から財産権不可侵の例外を認める。一項が保障する財産権は、個人が自からの生命を維持し、家族を養い、精神的、文化的な生活を行うに必要な財産を獲得し処分する自由を認める個人的財産権である。いわば、私有財産制度の保障であり、その制度における弊害を排除し是正するためのものが第二項である。つまり、公共福祉の目的から私有財産制度の極端な不平等を是正するねらいをもつものである。そこに、租税との関連、相対的平等原則および、生存権保障の定めとの結びつきが、見い出されるのである。即ち、負担能力のない者の財産権は侵してはならないし、健康にして、文化的な最低限度の生活を維持するための財産権を保障することこそ基本的人権としての財産権の不可侵の限度であると考えることができる。そして、租税の公共福祉目的ゆえに、最低限度の生活を保障する範囲において財産権の侵害を認め得ると解される。

(4) 憲法十一条

現代租税法の基礎理念

十一条は、憲法前文を引継ぎ国民の基本的人権の保障を具現する。前述の憲法を総括するものであり民主主義税法定立への憲法上の要請の基本原則といえる。立憲民主主義国家は租税の根拠を法律に求めている。国家の課税権能および国民の納税義務は、法律によらないでは、租税に関する命令、強制は断じて受けないし、又、行い得ない。あるいは、納税義務は生じ得ない。しかし、租税法の公法的性格が法規に權威性を存せしめ、ややもすると税務行政庁の一時的命令も起り易い。そこに納税者の権利が侵される可能性が生ずる。公法的性格は、税務行政庁に調査権を生じさせ、その調査に基づく更正、決定が行なわれる。その上、推計課税すら許容される場合がある。その場合における、税務行政庁の行きすぎ、ないしは、過誤が全くないとは言い難い。このような面から納税者の権利、保護、救済を真剣に考えなければならない要因を有し、憲法上の要請たる基本的人権の確立が租税法規上、その定立、および、行政面において求められるのである。しかしながら、納税者の諸権利は、十二条に示されているように、国民の不断の努力による権利の保持責任を果たすこと、および、公共の福祉目的の制約があることを忘れてはならない。権利には義務が伴うのであって、納税者は、権利の保障を強調する前提として、まず納税者としての、いわば、国民としての義務の自覚を持つことこそ肝要となろう。

3. 租税倫理上からの考察

人間の社会生活上の行為を規範するもの、それが実定法である。実定法は、国民によって正当に選挙された代表者により国の唯一の立法機関たる国会において承認制定され、その効力を保障される。したがって、拘束力を持っている。その実定法の根底には、法の理念としての普遍妥当性をもつ自然法が存在する。即ち、万人の等しく認めざるを得ないような道徳の原理が横たわっているのである。故に、自然法を単に言葉の上で終らせるのではなく、実定法上に実現させ、実定法を正しい方向へ導き、万人が等しく認めざるを得ないような実定法にする努力こそ大切である。そこに、実定法たる租税法を自然法たる租税倫理上から考察する意義を見出すのである。

現代租税法の基礎理念

人間は、本来、理性的存在であると同時に社会的存在である。このことは、近世自然法論者の説くところであり、古くは、アリストテレス（Aristoteles, B.C. 384～322）にさかのぼる。グロティウスによれば、自然法は正しい理性の命令であり、それは、理性的かつ社会的な人間の本性に一致する。即ち、人間の自然状態は、理性的、社会的（社交的本能）なものとしたのである。ロックも同様の思考を示し、自然状態を自由、平等かつ相互的であるとし、フーカー（Richard Hooker, 1553～1600）の言葉を引用し「他人を愛することは、自分を愛することと同様に、その義務である。⁽⁴⁸⁾」としている。近世自然法論者の社会（国家）は、各人の所有を平穏安全に享受する目的を達成するという限られた目的遂行のためのものであったのである。しかし、現代のそれは、社会的機能を拡大させた積極的国家観に基づくものである。だがその根本思想は、基本的には、何等ことなるものではない。いわば、理性的かつ社会的人間の本性が要求されるのである。即ち、社会の構成員が、自からの社会（国家）を構成し、運営するからには、構成員としての自覚が求められ、そこに、構成員としての権利も生まれるが、反面、義務も当然に生じてくる。国民の総意に基づき成立した国家においても「国民のための政治」という国家目的の遂行が義務づけられ、そこに国家機能が働くことになる。「民主国家における個人は、自己の生存を維持するために集団的国家権力を構成する国民たる地位と、この国家権力の庇護によって自律自営の生活を営む個人たる地位を有し、租税は、前者の生活に要する費用を、後者の生活によって得た所得から分に応じて拠出する国民共通の債務である。それ故に、他の負担において自己の債務を免れることは共同生活をする者の道義に反する。⁽⁴⁹⁾」故一之瀬長治教授は、租税倫理学を考究され、「倫理学の根底には、人間の存在論がなければならず、歴史と社会に制約された人間の現実存をはなれた人間の存在はありえないから人間の倫理は社会倫理なしには成立し得ず、直接に人間の社会性に基づく、家族、国家、国民経済および人類の文化共同体の倫理は存せざるを得ないのである。それ故に、一人の人間は家族の一員として何を為すべきか、国民の一人として政治的、経済的に何を為すべきか、また広く人類の文化共同体に属す

現代租税法の基礎理念

る者として何を為すべきかが、歴史的、社会的に規定されるものであり、人間はまた、この歴史的、社会的に制約された義務を果たすことにおいて、本質としての人間存在の任務を達成し、人生の意義を達成するものといわなければならない。⁽⁵⁰⁾」そして、租税行為は人間行為であるとし、「いずれの文化国家においても、ほぼ本質的といわれ得る程度において確定した“租税概念”を基礎とした租税制度が設けられている。それは、いわゆる国民の“納税の義務”を前提とし、ただ国民の権利と自由を保護すべき近代的要求に応じた租税法主義の原則から国民の抽象的な納税の義務を具体的に実現するためには、国家の財政政策、租税政策に基づく租税立法という行為がなされなければならない、できた租税法規の解釈、適用がなされなければならない。また国民の側においても税額を申告し納税するためには各種の計算行為がなされなければならないのであって、これら国家および国民それぞれの側におけるわれわれのいわゆる租税行為は（国家のこの種の行為といえども常に自然人の行為を媒介とするのであるから）実定法規に則って、その適法、不適法を判断し得るだけでなく、それは同時に人間の行為なるが故に倫理的善、悪の価値批判の対象であり得るのである。⁽⁵¹⁾」と論じられる。このように、租税のもつ倫理性は、租税法理念の基礎となるべき要素を多分に有している。更に、教授は今における租税倫理学のもつ任務を「国家の側において租税立法を行う際国民の利益の代表たる国会がこれを承諾することによって租税法は成立するのであるが、かりにその法案が“租税原則”を考慮したといっても国家が国民に対して課税権を行使するのにそれだけの原則を守ればよいのであろうか課税権行使の方法が国家の倫理的使命、国民の公共の福祉の維持と発展のためになされるのであるかどうか、然りとしてもその限度が守られているかどうかは別の規範に照して反省と批判とを行うべきではないか。国会の議員は、国民はその本務として租税を納むべきだ、それは法律で定めなければならないという法律的地見地、税源を枯渇させてはならないという経済的地見地の他に、国民として納税の義務を果たさせるためにはさらに倫理的見地から、そして第一にその見地から国家の課税権に呼応して国民のこの義務が実現されなければならないことを知ら

現代租税法の基礎理念

なければならない。」とされ、また、「国民の側においても納税の義務は国民が人間として果たすべき義務であることを知るとき現代の国家が二十世紀中葉の国家としてその任務である国民の公共の福祉を実現するためには十九世紀風の自由主義的法治国と異なってこれよりもさらに民生を厚からしめるために多くの社会保障制度を設けるから財政上の資金を大いに必要とし、これがために国民の負担する租税も重くならざるを得ないのだと知りそれは国家という共同生活を営むには相互に正義の規律だけでなく、愛の規律、それも単なる隣人愛の規律ではなく、社会愛の規律が守られなければならない。そういう諸徳を養わねばならぬという理解を深めるであろう。⁽⁵²⁾」と述べられる。

このように、憲法で定める国民の納税義務は、法に基づく義務であると同時に倫理性をもつ義務であることを留意しなければならない。即ち、国家の一員たる者には、常に公共の福祉の維持に寄与、貢献し、社会のために必要とする犠牲を分担するは人間の社会愛に基く本来的義務であるとみる自主納税の倫理が働き、それが具体化され租税債務となるためには、国家は、国民の国民による国民のための租税法を制定しなければならない。それ故、実定法たる租税法は公共の福祉と国民の租税力を考慮した相対的平等の原則と国民の諸権利の保障という諸基準をふまえて制定されるべきものである。このような国民の納税義務に呼応する国家の課税権能は、国民の納税義務の履行を求めるための義務であると解される。いわば、国家の課税権能は自然法に基づく国家の自然権ともいうことができる。「憲法八十四条は、同法三十条に宣言された自然法に基づく抽象的、倫理的な納税義務を具体的な租税債権債務の関係に発展させるため……公共の福祉と分配的正義に則って租税法を制定すべき原則——これをこの面から租税法律主義の原則とってよい——を規定したものである。⁽⁵³⁾」とされるように、自然法理念をふまえた上での租税法律主義でなければならない。

むすび

わが国、国民の租税意識は、一般的には国民主権に対応する必然的義務、ある

現代租税法の基礎理念

いは、人間の社会性に基づく本来の義務とは考えられず今もって、給付対反対給付といった報償的意識が強いといえよう。このような国民の租税意識の低さは、租税法に対する不平等感、あるいは、租税倫理感の欠如、法律の難解さからくる租税法の忌避感、無理解等を原因とするようである。

租税の不平等感は、租税法の定立、および執行面からくるものであり、応能課税を基礎とする相対的平等の原則あるいは、憲法に保障された国民の諸権利が、いかに租税法上、顕現され、執行されるかにかかってくる。このことは、租税法が立法院、行政府に濫用されないために、国民が監視の目を絶えず持ち、公平に働くための努力を常に怠らないことこそ必要となる。それが、やがては、租税法を万人が等しく認め得るものにする第一歩となり得るだろう。

租税倫理感は、公共の福祉に対する国民の認識、いわば、租税を人間の社会性に基づく本来の義務とみ、租税を拠出することが、社会愛に通ずるという倫理感であり、その欠如は、国民の租税意識、国民としての自覚の欠如からくるものであって、主に国民の認識、自覚を促すことこそ肝要となる。

租税法の難解さは、国民を租税から、ますます引き離す作用をする。それは、租税に対する認識、理解をも妨げる結果となっている。課税の不平等、租税倫理の欠如、および、租税法の難解さは、国民の租税に対する反感となって現われる。シャープ勧告書における「Tax irritation leads to tax evasion and a further impairment of citizenship morale⁽⁵⁴⁾」(課税に対する反感は、脱税を招き、国民の意識を著しく低下させる)はまさしく、そのことの指摘である。国民の租税に対する反感を引きおこさないためには国民の信頼の得られる政治こそ必要とされるものであり、国民の代表者は、国民の信頼を裏切らないためにも国会において、あるいは、行政の場において公正こそ望まれる。国民の側においても、社会の一員としての自覚をもつこと、権利には義務が伴うことを忘れてはならない。それが、やがては租税道義を高め真の租税法理念の発露に結びつくものと思われる。その意味でも国民の意識の向上が望まれるところである。

現代租税法の基礎理念

注

- (1) 大淵利男著「近代自然法思想と租税の理論」(評論社) p. 21
- (2) 大淵利男前掲書 p. 12 以下, G・シュメルダース「租税の一般理論」中村英雄訳(中大出版部) p. 4, 経済学大辞典Ⅲ(東洋経済新報社) p. 49 等を参照。
- (3) J・J・ルソー「社会契約論」桑原武夫・前川貞次郎訳(岩波書店) p. 15
- (4) ルソー「人間不平等起源論」本田喜代治・平岡昇訳(岩波書店) p. 36 以下。
- (5) T・ホッブス「リヴァサン」(国家論)水田洋・田中浩訳(河出書房新社「世界の大思想」第九巻) p. 11, ヨブ記 40, 41 章に出てくる怪獣の名前, リヴァイアサン(人工的人間)を国家にたとえたのである。
- (6) 水田洋, 田中浩訳 前掲書 pp. 227~8
- (7) スピノザ「国家論」畠中尚志訳(岩波書店) p. 50, 曰く「国事は, 専ら最高統治権を握る者の指導にのみ依存する……これらすべてのために経費を徴収する権利も亦同様である。」
- (8) 水田洋・田中浩訳 前掲書 p. 90 及び p. 115
- (9) 畠中尚志訳 前掲書 p. 163
- (10) グロティウス「戦争と平和の法」一又正雄訳(酒井書店復刻版)第一巻 pp.48~9, 曰く「王の権力は公益のために個人の財産に対して個々の所有者の所有権よりも大なる所有権を有している。それ故に, 各人は国家に対して公共の必要のために債権者に対するよりも大なる義務を負うのである。」また, 同書 p. 143 において, 国家権力の一つとして, 国民および公益のために国家が国民の財産に対して有する優越せる支配権を掲げている。
- (11) 自然状態については, 一又正雄訳 前掲書 pp. 7~10 および p. 47, 主権論については, 同書 pp. 143~5, 租税思想については, 同書 pp. 48~9。
- (12) 自然状態については, ロック「市民政府論」鶴飼信成訳(岩波書店) p. 10 以下, 社会契約については, 同書 p. 131 以下, 多数決の論理は, 同書 pp. 100~1, 租税思想については, 同書 p. 144 以下。
- (13) 桑原武夫, 前川貞次郎訳 前掲書 p. 30
- (14) 桑原武夫, 前川貞次郎訳 前掲書 p. 31
- (15) 桑原武夫, 前川貞次郎訳 前掲書 p. 33
- (16) ルソーは「各人は社会契約において暗黙裡に納税の義務を負っているが, それはその必要が納税者によって, 明白に承認されることを予想しているので, それが合法的であるためには, この拠金は自発的でなければならない。それはあたかも一人一人の市民の同意を得ることが必要で市民は自分自身の任意な額だけしか出さないような, 連合の精神に直接に対立する特殊意思に基づくのではなく, 多数決と課税

現代租税法の基礎理念

に恣意的なものを全くとどめない比例的な税率に立脚する一般意思にもとづかなければならない。」ルソー「政治経済論」河野健二訳（岩波書店）p. 53 参照。

- (17) ルソーの理想とする租税構造は、公共の必要を公有収入によって賄い、人民からは租税を徴収しないというものであった。
- (18) 河野健二訳 前掲書 p. 42 以下。
- (19) 井藤半弥著「租税原則学説の構造と生成」（千倉書房）p. 198.
- (20) A. Smith, *Wealth of Nations*, Cannan's ed., Vol. II, pp. 184~5. 曰く、
「あらゆる優遇または制限の制度が完全に取り払われるならば、自然的自由という単純明白な制度が自然に成立される。この制度の下では、あらゆる人は、正義の法を侵害しないかぎり、それぞれの方法で自分の利益を追求し、他のいかなる人々の勤労および資本と自分の勤労および資本を競争せしめることについて完全に自由に放任されるのである。主権者がもしこれを遂行しようとするれば、これを適切に実行することは困難である。主権者がこの困難な義務から解放されるのは自然的自由の制度あるのみである。」とし、したがって、この制度下では、主権者の任務は、①防衛、②司法制度の確立、③公共土木事業の三つのみだとする。
- (21) *Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms, Delivered in the University of Glasgow* by A. Smith, ed. with an Introduction and Notes by E. Cannan「グラスゴウ大学講義」高島善哉、水田洋訳（日本評論社）第一部参照。
- (22) 注20参照。
- (23), (24) Smith: *op. cit.*, pp. 310~312.
- (25) スミスの公平原則について、利益説であるとするもの——井藤半弥著 前掲書、p. 277, 藤江利雄著「財政学」（明大出版部）p. 170, 汐見三郎著「租税論」（有斐閣）p. 17, 小川郷太郎・汐見三郎共著「財政学」（有斐閣）p. 250, 阿部賢一著「財政学」（明善社）p. 220, 小林丑三郎著「財政学評論」（明大出版部）p. 330, 島恭彦著「財政学概論」（三笠書房）p. 67, 永田清著「財政学」（ダイヤモンド社）p. 148, 北崎進著「新財政学要義」（巖松堂）p. 89, 馬場鏐一著「財政学講義」（巖松堂）p. 36. 利益説であり、能力説であるとするもの——神戸正雄著「財政学大綱」（日本評論社）p. 205, 木村元一著「財政学総論」（新紀元社）pp. 165~6, 松下周太郎著「財政学要綱」上巻（敬文堂）p. 129, 132, 西川清治著「財政学概要」（巖松堂）p. 156, 土方成美著「財政学原理」（東洋出版社）p. 247, 高木寿一著「近世財政思想史」（北隆館）p. 129 以下, 井手文雄著「古典学派の財政論」（実業之日本社）p. 140 等がある。大淵利男著「財政の基礎的理論」（三和書房）p. 280
- (26) 前掲 経済学大辞典Ⅲ p. 65

現代租税法の基礎理念

- (27) 桑原武夫・前川貞次郎訳 前掲書 p. 15 (注3参照)
- (28) 渡辺一著「西洋政治思想史」(法律文化社)
- (29) 河野健二訳 前掲書 p. 13
- (30) 桑原武夫・前川貞次郎訳 前掲書 p. 31
- (31) ヘーゲル「哲学入門」武市健人訳(岩波書店) p. 78
- (32) ヘーゲル「精神哲学」(下) 船山信一訳(岩波書店) p. 220
- (33) 多田真鋤著「近代政治思想史」(南窓社) pp. 182~3
- (34) 松永材著「ヘーゲルの哲学」(風間書房) p. 267
- (35) 松永材著 前掲書 pp. 267~283
- (36) 多田真鋤著 前掲書 p. 184
- (37) ヘーゲルは「人間が、それであるところの一切のもの、それを人間は国家に負っている。かれは、ただ国家においてのみ、かれの本質を有する。人間の有する全ての価値、全ての精神的現実性、それをかれは、ただ国家を通じてのみ有するのである。」と国家と国民の関係について論じている。
- (38) 武市健人訳 前掲書 pp. 95~117
- (39) J・S・ミルは「犠牲の平等」を説く。J・S・ミル 末永茂喜訳「経済学原理」(岩波書店) pp. 28~9 および p. 31.
- (40) 高木寿一著 前掲書 p. 292 以下, 井藤半弥著 前掲書 p. 151 以下。
- (41) 井藤半弥著 前掲書 p. 237 以下, 高木寿一著 前掲書 p. 322 以下, 岡野鑑記著「国家租税論」(中央書房) p. 52 以下
- (42) 義務説は国家有機体説を基底として成立している。国家の存立に必要な経費は、国家構成の一員である国民が負担しなければならないとするもので、国家の課税権の基礎を国家自身の生存権に求め、国民が租税を負担するのは、国民として当然の義務であって、国家給付に対する反対給付としてではなく、まったく無償的に支払わなければならないものであるとする。
- 義務説はさらに、犠牲説、能力説、分担説に大別することができる。犠牲説は、租税をもって個人が国家に対し単にその人民として服従の義務を有するが故に、強制的に負担せしめられる犠牲であるとする。この説の主唱者は、J・S・ミルで、課税の平等とは、犠牲の平等にはかならないと説く。能力説は、租税は各人の負担能力に応じて課すべきとする。又、分担説は、租税を国民が国家維持のために支払う分担金であるとし、国家と個人との相互関係より生ずる責務の分担であると主張する。
- (43) 尾高朝雄著「法哲学」(勁草書房) pp. 66~7
- (44) 尾高朝雄著 前掲書 p. 8

現代租税法の基礎理念

(45) 穂積重遠博士は、ギールケ (Otto von Gierke, 1841~1921) の言葉「人の人たる所以は、人と人との結合に在り」(Was der Mensch ist, verdankt er der Vereinigung von Mensch und Mensch.) を引用され、次のように述べられる。

「各個人が自己の人格と意思とを保持し、他人の人格と意思とを尊重しつつ密接な共同生活を形づくる所に“人の人たる所以”が存在するのである。過去幾百千万年の経過に於て、共同生活が鞏固となり拡大するによって個人が切磋琢磨され、個人の粒が良くなるによって共同生活が更に密接を加え、個人の進歩と社会の発達とが互に原因結果をなして、今日に至った。すなわち、社会が個人を造り、又、個人が社会を造ったのである。それ故、今日以後に於ても社会の故に個人が無視されてはならない。個人の故に社会の結合が脅かされるべきでない。共同生活の充実完成が同時に各個人の充実完成たるべき筈であるのに、その筈が必ずしも実現しないのは、個人にも社会にも、まだまだ欠ける所があるからではあるまいか。個人と団体との両立と調和、これが現在及び将来の社会的問題である。願わくば真に“人と人との結合”によって“人の人たる所以”を成就せしめよ。」穂積重遠著「親族法」(岩波書店) pp. 1~3

(46) 田中耕太郎著「法律概論」(学生社) pp. 364~5

(47) この面の考察については、拙稿「憲法における租税法の一考察」本学論叢第9巻第2号 p. 137 以下がある。

(48) 鶴飼信成訳 前掲書 p. 11

(49) 阿南主税著「所得税法体系」(ビジネス教育出版) p. 249

(50) 一之瀬長治著「租税犯の基礎理論」(成文堂) p. 166

(51) 一之瀬長治著 前掲書 p. 166

(52) 一之瀬長治著 前掲書 pp. 196~7

(53) 一之瀬長治著 前掲書 p. 256

(54) Report on Japaneset Taxation, by the Shoup Mission, 1949, vol. I chapter 4, p. 45.