

Title	応能負担原則の歴史的展開
Sub Title	Geschichte des Leistungsfähigkeitsprinzips
Author	吉村, 典久(Yoshimura, Norihisa)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1990
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.63, No.12 (1990. 12) ,p.353- 371
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	金子芳雄教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19901228-0353

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

応能負担原則の歴史的展開

吉 村 典 久

- 一、はじめに
- 二、一八世紀フランス革命以前の応能負担原則の萌芽期
- 三、一九世紀における応能負担原則論議の黄金時代
 - 1 社会政治思想としての応能負担原則
 - 2 一八九一年プロイセン所得税法
 - 3 一九世紀後半のドイツ財政学における応能負担原則
- 四、二〇世紀前半のドイツ租税法における応能負担原則
- 五、結びに代えて

一、はじめに

応能負担原則 (Leistungsfähigkeitsprinzip, Ability-to-Pay principle, principe de la proportionnalité de l'imposition)⁽¹⁾、すなわち「担税力に即した課税」の原則は、もともと財政学の分野における租税負担配分の原則として長期間にわたって

發達してきたものであるが、今日、法律学の一分野である租税法において、租税法秩序を規律する原理として妥当することは世界的にみて大多数の学説によって承認されており、各国の憲法上明文で応能負担原則が法定されている例も稀ではない。⁽⁴⁾ また、わが国やドイツ連邦共和国のように、応能負担原則の憲法上の明文の根拠規定が欠けている場合であっても、学説・判例は、専ら憲法上明文規定の存在する平等原則（日本国憲法第一四一条一項、ボン基本法第三条一項）から応能負担原則を演繹している。⁽⁵⁾ すなわち、憲法上規定された平等原則は、租税実体法の分野において国民の間で租税負担が平等に配分されなければならないことを要請するものであるが、国民の担税力（能力）に応じて租税負担を配分すること（応能負担原則）こそが租税実体法の分野における平等原則の帰結である、とされるのである。⁽⁶⁾ したがって、その限りにおいて、応能負担原則は、今日では憲法上の明文規定の有無を問わず憲法上の原則たる地位を有しており、多かれ少なかれ租税法上の立法における立法者裁量の余地を限界づける機能を持っていることが租税法の学説ないし判例上世界的にはほぼ承認されているということも不可能ではない。⁽⁷⁾

しかし、他方、応能負担原則に対する批判も昔から繰り返しなされてきた。特に、租税法学説のなかには、応能負担原則の憲法上の明文の根拠規定が欠けていることに基つき、あるいは、応能負担原則の内容の不明確性を攻撃することなどにより、「応能負担原則は規範的命令 (normatives Gebot) ではない」⁽⁸⁾ とか、「応能負担原則は単なる事実の確認 (Feststellung reiner Tatsächlichkeit) にすぎない」⁽⁹⁾ などとして、応能負担原則の憲法上の原則あるいは法原則としての価値を否定するものも存在する。⁽¹⁰⁾

また、租税法上の立法面においても、数多くの租税特別措置（これは応能負担原則に対する例外と考えられる）が創設されることによって、「租税立法上のもっとも重要な指導的法原則」⁽¹¹⁾ たる応能負担原則の法的価値が減耗させられ、あるいは、立法者の裁量余地を限界づける応能負担原則の機能についても疑問が差し挟まれている現状については改めて述べる必要もないほど明らかなることであろう。⁽¹²⁾

このようなことに鑑みるならば、現代における応能負担原則は、あたかも天上に輝く星のようにその心理的存在感及び倫理的指導力は万人に受け入れられつつも、具体的な姿形はなお我々の目から覆い隠されたままであり、現実の租税法を前にしては無力感を託つ存在であるといえる。

そこで本稿では、きたるべき二一世紀の租税法及び租税法において、応能負担原則がなお天上の星たる輝きを失わず、「合理的かつ理性的な根本原則 (ein sachgerechtes, rationales Fundamentprinzip)」⁽¹³⁾としての規律力を再生・維持しうるのか、あるいは、租税特別措置立法の渦のなかで「応能負担原則よ、やうや (Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip)」⁽¹⁴⁾として放棄されるのか、の方向性を探るための準備作業として、現在の応能負担原則がどのようにして生成、発展してきたかを過去に遡って明らかにしてみようと思う。⁽¹⁵⁾殊に、応能負担原則自体多かれ少なかれ抽象的なものであり、⁽¹⁷⁾ 応能負担原則の肯定論者と否定論者の議論が必ずしもうまくかみあっていない状況は、⁽¹⁸⁾ 応能負担原則が過去各々の時代における重要な課題と結び付けられ、様々な観点から議論されてきていることにも一つの要因があると思われるところに鑑みれば、各時代においていかなる観点の下で応能負担原則が論じられ、また、応能負担原則が各時代においていかなる意義を有していたかを整理しておくことには意義が認められよう。

(1) 応能負担原則は、後に詳しく検討する通り、水平的平等に関連する面と垂直的平等に関連する面に分けて理解することができる。応能負担原則という言葉は、端的に言って「(能)力に(応)じて租税負担を配分する(原則)」を意味するものであるから、専ら垂直的平等の側面に着目した用語であるといえよう。したがって、水平的平等と垂直的平等の二つの側面を包括する原則を表現する場合、「応能負担原則」よりもむしろ「担税力課税の原則」あるいは「担税力原則」という言葉を使う方がより妥当であると思われるが、これらの言葉が日本ではまだ一般化していない状況を考慮し、本稿では「応能負担原則」の用語を使用するものである。ちなみに、北野弘久教授は、「応能負担原則の概念は垂直的公平に、負担公平原則の概念は水平的公平に親近性をもつ」として、応能負担原則と負担公平原則とを区別しておられるようである。参照、北野弘久『税法学原論(第二版)』(一九八八年)一一七頁。

- (2) 金子宏『租税法（第三版）』（一九九〇年）八一頁。
- (3) Klaus Tipke/Jochim Lang, *Steuerrecht*, 12. Aufl., 1989; Richard Goode, *The Individual Income Tax*, 1964, p. 17; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, 1980, p. 47; Ferdinand Zuppinger, *Steuerrecht I*, 1986, S. 35 f.; 金子宏・註 (2) 八〇頁以下、金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として—」（一九七二年）二二頁、北野弘久・註 (1) 一一六頁以下。
- (4) 一九四七年イタリア共和国憲法第五三条 ①何人も、その担税能力に依りて、公共の費用を負担しなければならない。②租税体系は累進制に基づくものとする。() 条文の翻訳は、樋口陽一／吉田善明編『解説 世界憲法集』（一九八八年）一三九頁の記載に依った。一九七八年スウェーデン王国憲法第三一條第一項「何人も、平等原則と累進制度を基礎とする正当な租税体系に基づき、その経済的能力に依りて、公共の費用を分担する。当該租税体系は、いかなる場合においても、没収的性格を帯びるものであってはならない。」一九七五年ギリシャ共和国憲法第四條第五項「ギリシャ国民は、その能力に依りて差別なく公共の費用を負担する。」その他、一九八八年ブラジル連邦共和国憲法第一四五條第三節第一項、一九六一年トルコ共和国憲法第六一條なども応能負担原則が規定されている。
- (5) Vgl. Tipke/Lang (Fn. 3), S. 31; BVerfGE 6, 55, 70; 9, 3, 9; 13, 181, 202; 43, 108, 118; 金子宏・註 (2) 八一頁、北野弘久・註 (1) 一一七頁。
- (6) 金子宏・新井隆一・広木重喜・渡部吉隆・山田二郎編『租税法講座第一巻租税法基礎理論』（一九七四年）二三四頁以下（金子宏執筆）、北野弘久編『現代税法講義』（一九八九年）一八頁（北野弘久執筆）。
- (7) Tipke/Lang (Fn. 3), S. 27 f.; Paul Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, Stuw 1985, 321 f.; Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 52 f.; Helmut Schnäpper, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip nur ein rechtsetzendes Postulat?*, BB 1984, 739 f.; Rivier (Fn. 3), p. 47; 北野弘久・註 (2) 一八頁。
- (8) Hans-Wolfgang Arndt, *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, in: Jürgen Domrau, Alfons Kraft, und Walther Fürst (Hrsg.), *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag vom 10. Oktober 1981*, 1981, S. 29.
- (9) Walter Leisner, *Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit—die soziale Nivellierung*, Stuw 1983, 98.
- (10) たゞきは、応能負担原則を批判する論者の一人であるトーマス(Joachim Martens)は、応能負担原則を法原則ではなく法政策であると解している。Vgl. Joachim Martens, *Grundrecht auf Steuererleichterung? Kritische Vierteljahresschrift*

für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft, 1987 Bd. 2, 49.

- (11) 北野弘久・註(一)一一六頁。
- (12) 多数の租税特別措置の存在によって、応能負担原則の原則としての価値が脅かされているのみならず、平等原則が破壊され、租税法の理解を困難にするやうなところについては多くの論者が論じているところである。参照 Stanley S. Surrey, Pathways to Tax Reform, 1973; Paul R. McDaniel/Stanley S. Surrey (ed.), International Aspects of Tax Expenditures, 1985; Joachim Lang, Systematisierung der Steuerergünstigungen, 1974; Klaus Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Stuw 1977, 97 ff.; Klaus Tipke, Über Steuerergünstigungen—Abbauthoretische Überlegungen, FR 1989, 186 ff.; Hans Georg Ruppe, Die Ausnahmestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971; 金子宏「経済政策手段としての租税法」法律時報四六巻七号三九頁以下、吉田田勲「租税特別措置縮減の方法としてのシニーム・タックスの研究」・所収日本税法学会編『日本税法学会創立三〇周年記念祝賀税法論文集』(一九八一年)四七九頁以下など。また参照 三木義一「D・ビルク『租税規範の規準としての応能負担原則』静岡大学法経研究三八巻一・二号(一九八九年)三〇三頁。
- (13) Klaus Tipke, Die Situation des Steuerrechts im Jubiläumjahr 1988, in: Festschrift der Rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1988, S. 877.
- (14) Konrad Littmann, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in; Heinz Haller, Lore Kullmer, Carl S. Shoup und Herbert Timm (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, 1970, S. 113.
- (15) 応能負担原則をめぐる議論の現状分析と将来の方向性に関しては、「応能負担原則の現代的課題」と題する本稿の姉妹論文(近刊予定)を参照されたい。
- (16) 本稿では、紙幅の関係上、応能負担原則にかかる学説は、主としてフランスとドイツを中心にとりあげた。また、本稿は、専ら法律学的側面からみた応能負担原則論議の準備的考察を行なうことを主眼としているため、国家論や財政学など法律学以外の分野における応能負担原則の議論の包括的かつ詳細な紹介はおこなわず、その歴史の流れを知るための必要最小限の分析に留めた。
- (17) 応能負担原則自体が多少抽象的であり、その内容があまり明確ではないことについては、応能負担原則の肯定論者も認めている。しかし、彼らはその不明確性を応能負担原則の本質的瑕疵と解せず、むしろ、応能負担原則は具体化の必要な法原則であるとする。Vgl. Klaus Tipke, Über "richtiges Steuerrecht", Stuw 1988, 272; Birk (Fn. 7), S. 54 f.

(18) 応能負担原則の否定論者は、主として応能負担原則の垂直的側面を攻撃するのに対し、応能負担原則の肯定論者は、その水平的側面に着目して応能負担原則を擁護しているようである。

二、一八世紀フランス革命以前の応能負担原則の萌芽期

そもそも応能負担原則は租税負担の配分に関する学説であるところ、この租税負担配分の問題は、古くギリシャ古典時代におけるアリストテレスの配分的正義 (Justitia distributiva) と均分的正義 (Justitia Commutativa) の観念なども遡りうるが、中央政権の権力が弱体であり、租税自体が臨時的なものであった封建時代にはあまり議論の対象とはならず、活発に論議されるようになったのは、主として恒常的な租税制度に立脚する近代的国家がヨーロッパに成立した一八世紀頃以降のことである。(20)

すなわち、一七世紀末から一八世紀初にかけて絶対主義国家の国家歳入の手段として租税が重要な位置を占めるようになったことや啓蒙主義の浸透ということを背景として、なぜ国家は租税を徴収しうるのか、あるいは、租税を国民の間にどう配分するか、という問題が人々の話題に登るようになり、その中で、まず、租税負担の配分に関する利益説が登場した。この利益説は、社会契約説を基礎として、租税は国家が国民に与える給付に対する反対給付であり、それ故、国民は、国家から受ける利益（国家の給付）に比例した額の租税を負担すべきであるとする。(21) つまり、これは、租税負担の配分の規準として、その国民が国家から受ける利益の大小ということを選択するものであり、その意味において応能負担原則と呼ぶことが可能であろう。

一方、同じ一八世紀において、この利益説とともに、租税負担の配分に関する学説として、(当時、必ずしも体系化されてはいたわけではないが) いわゆる能力説、つまり、応能負担原則も主張された。(22) 周知のごとく、能力説は、国民が租

税を負担しうる能力、端的に言えば、担税力に依じて各人が租税を負担することを求めるものである⁽²³⁾。その意味において、能力説、租税負担配分の規準として、能力、つまり担税力の大小ということを選択する。したがって、能力説の主張には、「能力(担税力)を持たない者には課税しない」という要素も含まれると解してよいであろう。その関連においてモンテスキュー(Montesquieu)が、「各人には平等な肉体的必需(*la necessaire physique*)がある。この肉体的必需には課税してはならぬ。有用(*utile*)がその次にくる。そしてこれには課税すべきだが、余剰(*de superflu*)よりは少なかるべきだ⁽²⁴⁾。」と述べているのも、能力説を基礎としているものと理解できよう。さらに、モンテスキューのこの見解には、各人の肉体的必需、有用、余剰の段階づけ、及び、肉体的必需の非課税や余剰の重課などの考えが含まれており、後世の最低生活費非課税や課税の累進構造の思想の萌芽がみられるのは注目に値する⁽²⁵⁾。

もつとも、このように、租税配分の規準に関する学説として利益説にひきつづき能力説(応能負担原則)がこの時代に登場したのであるが、当時、能力説(応能負担原則)は必ずしも利益説と後世のように先鋭的に対峙していたわけではない。というのも、利益説も能力説(応能負担原則)も、むしろ当時の絶対主義国家における恣意的課税や身分による課税上の差別的取扱いを批判することを主眼とするものであったからである⁽²⁶⁾。また、アダム・スミス(Adam Smith)が、利益説の立場に立ちつつも、「各人の能力に可能な限り比例して、いいかえれば彼らがそれぞれ国家の保護の下に獲得する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきである⁽²⁷⁾」として能力説の考えを組み込んだり⁽²⁸⁾、あるいは、一七八九年フランス人権宣言第一三条第二文では「共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、平等に分担されねばならない」と規定されたが、その規定の「能力(*faculte*)」という文言が利益説的に解釈されることもあったこと⁽²⁹⁾などの事実からみても、当時の利益説と能力説は必ずしも相互排他的なものではなかったということができよう。

しかし、租税負担配分の規準を何に求めるかという観点の下では、利益説は国家から受ける利益であるのに対し、

能力説(応能負担原則)では個人の能力(担税力)を措定するのであるから、両説は必然的に対立せざるをえない。特に、利益説にしたがえば、個人に能力(担税力)がなくても国家から利益を受けている限りその利益に応じて租税を負担しなければならぬため、この点において両説の対立は極限を迎える⁽³⁰⁾。それ故、やがて、一八世紀当時において共通の敵であった封建的な租税制度を打破するため手を携えて戦った両説は、フランス革命の理念である「自由、平等、博愛」の精神により封建的な租税制度が崩壊したのち、一九世紀において互いに争い始めることになる。

(19) 参照、恒藤武二『法思想史』(一九七七年) 八八頁以下。

(20) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 6.

(21) 参照、金子宏ほか編・註(6) 一一八頁以下(橋本徹執筆)、金子宏「租税法における所得概念の構成(二)」法協八三巻九・一〇号一二四二頁以下。

(22) 参照、金子宏ほか編・註(6) 一二五頁以下(橋本徹執筆)、金子宏・註(21) 法協八三巻九・一〇号一二四三頁以下。なお、ビルクは、ノイマン(Friedrich Julius Neumann)の著書から引用して、ニュルンベルグ帝国地方法院参与であるカール(Karl)が、一七二二年に、累進所得税を推奨してたと述べる。Vgl. Birk (Fn. 7), S. 7.

(23) 金子宏・註(2) 八一頁以下。

(24) Montesquieu, *De l'esprit des lois*, 1748, 1979 (réimpression), seconde partie, livre XIII, Chap. VII, p. 359. 邦訳は、根岸国孝訳『モンテスキュー・法の精神』(一九六六年) 第二部第一三編第七章一九六頁に基づく。

(25) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 11.

(26) このことば、利益説も能力説も啓蒙主義に影響を受けて生じた事実からみても理解できる。

(27) Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, vol. 2, p. 311.

(28) 参照、金子宏ほか編・註(6) 一一八頁以下、金子宏・註(21) 法協八三巻九・一〇号一二四六頁。

(29) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 6.

(30) 極端に言えば、利益説による場合、所得も財産も持たない孤児が国家の保護の下に孤児院で生活している限り、国家からうける利益を受けているということが出来るため、その利益に応じて租税を支払わなければならない。今日、利益説の復権が語られることもあるが、担税力を持たない者に対しては、利益説の働く余地はないのではあるまいか。

三、一九世紀における応能負担原則論議の黄金時代

一八世紀末のフランス革命とそれに続くナポレオン戦争の影響は、ヨーロッパ各国の国家改革及び税制改革を促すことになり、それに伴い、多大な税収の必要性と国民の間における平等な租税負担の配分という要求との調和に関する論議が活発になされた。⁽³¹⁾そして、国家観が社会契約説に基づく個人主義的国家観から有機体的国家観に変化したことも背景にして、有機体的国家観ともむすびついた能力説（応能負担原則）⁽³²⁾が、平等な租税負担の配分を目指しつつも国家に必要な多大な税収をあげるため、一九世紀において利益説に対し決定的勝利をおさめることになった。他方、一九世紀における資本主義の発達は、国民の間に富の分配の格差を生みだしたため、応能負担原則と累進所得税を明確に結合させ、社会における富の再配分と富の格差是正を計ろうとする社会思想や政治思想が盛んになり、租税法の立法においてその理念が実現するようになった。⁽³³⁾

1 社会政治思想としての応能負担原則

既に見た通り、フランスでは一八世紀の社会思想家であるモンテスキューの著作には、応能負担原則に関連して累進課税の考えの萌芽がみうけられたのであるが、一九世紀になってからは徐々にこの累進課税の観点が応能負担原則論議の中心に押し出されてくる。すなわち、フランス革命の結果、封建的な租税制度が廃止され、貴族も平民も身分的には平等に租税負担を担いうるようになったことから、封建的身分による課税上の差別を攻撃する論拠として使われた利益説も能力説も、貴族と平民との間で租税負担配分における水平的平等を達成するというそれらの役割は一応果たされた。⁽³⁶⁾しかしながら、一九世紀にはいつてから、産業革命を経て産業資本主義が発展し、社会における持つ者と持たざる者との間の富の格差が広がり、階級闘争が激化したことを背景とし、租税負担の配分をめぐる議論も、持つ者と持たざる者との間、富者と貧者との間の垂直的平等の側面にその重点を移す。さらに、そこに社会経済関係に

おける生産や分配の構造を租税によって変化させようとする考えも登場してきた。⁽³⁷⁾

このような状況の中で、まず、応能負担原則（能力説）は、間接税を廃止しようという主張の論拠としてより積極的
に持ち出されるようになった。⁽³⁸⁾ というのも、応能負担原則は、「個人の担税力に応じて租税負担を配分する」原則であ
るが、その中の重要な内容として「担税力のない者は租税を負担する必要がない」という命題をも含んでいるところ、
間接税、特に消費税の場合、生存に必要な基礎的消費（この部分については通常担税力がないと解される）にまで課税が及ぶ
ものであるため、その限りにおいて、応能負担原則の先の命題に反する結果となるからである。ラッサール（Ferdinand
Lassalle）が、「間接税は、資本と所得に応じて個人が負担するものではなく、その需要に応じて負担する。しかし、お
金持ちの基本的需要も労働者の基本的需要も同じであるから、間接税の大部分は国民のうち貧困階級の負担となつて
しまう」⁽³⁹⁾と述べているのも上述の文脈において理解されよう。

しかし、このような応能負担原則に基づく間接税廃止論も、最後には、累進所得税あるいは累進的直接税（財産税、
相続税）の導入論に帰着する。⁽⁴⁰⁾ なぜならば、富の分配における社会的格差是正という観点で見ると、間接税廃止論は、
あくまでも担税力を持たない者を課税から防御するという消極的な保護的機能しかもっていないのに対し、累進的直
接税を採用することにより、多かれ少なかれ、富裕者から相対的に多くのものをとる反面、貧困者からは相対的に少
ししかとらないことによって、富の分配関係に積極的な変更を加えることができるからである。もっとも、この場合、
富裕者は貧困者より相対的に多くの租税を負担することができる、換言すれば、相対的により高い担税力を持っている
という点についての詳しい議論は当時の社会思想家や政治思想家の間であまりなされてはおらず、むしろそのこ
とを暗黙の前提として、社会政治思想の分野においては、租税を通じた国家の介入により既存の富の分配状態を是正
しなければならぬという政策的指導的立場が強調されていた。⁽⁴¹⁾

いずれにせよ、一九世紀の社会思想及び政治思想における応能負担原則は、主として累進所得税の導入論との結合

や個人の担税力に合致する課税ということとの関連においてとらえられていたものであり、特に当時の社会における富の分配状態の是正による社会改革という強い観点の下にあったものである。それ故、応能負担原則は当時えてして共産主義の政治思想であるとの批判もみうけられた。⁽⁴²⁾

2 一八九一年プロイセン所得税法

前でみた通り、一九世紀の社会思想及び政治思想においては、社会的な富の分配状態の是正のため応能負担原則に基づく累進所得税の導入が叫ばれていたのであるが、その応能負担原則の一つの立法上の勝利が、ミカエル (Johannes von Miquel) の税制改革による一八九一年六月二四日プロイセン所得税法⁽⁴³⁾の制定によってもたらされた。この一八九一年プロイセン所得税法は、プロイセンに始めて本格的な所得税をもたらしものであったが、累進税率を定めている第一七条のみならず、第一九条において、担税力のきめ細かな考慮を定めた次のような規定が置かれていた。

「賦課に際しては、納税義務者の担税力 (Leistungsfähigkeit) を本質的に弱める特別の経済的事情が考慮されることができてもであり、その場合、一二五〇マルク以下の納税義務を負う所得については、第一七条に規定された税率の最高三段階までの軽減が与えられる。

児童の扶養及び養育、資力のない家族の扶養義務、長期間の病氣、借金及び特別の災害による非経常的負担 (außergewöhnliche Belastungen) のみが前記事情とみなされる。」

そして、この一八九一年プロイセン所得税法は、なによりも、ミカエルが強調しているように、「より公正な、現在の状況に合致した、特に納税義務者の担税力に最も良くあつた直接税負担の配分という観点に指導された」⁽⁴⁵⁾ものであつた。つまり、この法律は、累進税率や、特殊事情による納税義務者の担税力の減少を租税上考慮するなどして、社会改革ということを観点にとりいれた一九世紀の社会思想における応能負担原則の主張を全面的にうけいれ、納税義務者の担税力に応じた課税の理念のより細かな実現を図つたものであると評価できる。⁽⁴⁶⁾ その意味において、ミカエ

ルは、「自由放任主義と社会改革の境界」に位置していたとマン（Fritz Karl Mann）がいうこともあながち間違っていないとはいえないであろう。

3 一九世紀後半のドイツ財政学における応能負担原則

一九世紀後半のドイツ財政学においては、応能負担原則に関する様々な議論が非常に活発かつ本格的におこなわれ、われわれが現在論じている応能負担原則に関する問題は、ほとんどがこの時代の財政学の学説に依拠しているといっても過言ではない。⁽⁴⁸⁾ それ故、当時の応能負担原則に関する財政学の学説は膨大な数があり、またそれらは錯綜しているが、当時の応能負担原則をめぐる論議を大きく分類してみるならば、応能負担原則の垂直的側面である累進税率の問題に取り組むものと、累進税率の問題よりもむしろ応能負担原則の核心ともいえる「担税力」の問題に取り組むものの二種類に分けられる。

まず、累進税率の問題は、一九世紀の社会政治思想においては、所有関係上生じた社会的格差を是正するための一つ的手段として登場し、多くが所得税における累進税率の問題として論じられたのであるが、一九世紀後半の財政学では、その社会政治思想における所得税上の累進税率の是認を前提とし、その累進税率を財政学理論的に正当化する試みがなされた。すなわち、応能負担原則の下で高額所得者に対し累進税率を適用して低額所得者より相対的に多額の租税を負担させることを説明するためには、高額所得者の方が低額所得者よりも相対的に高い担税力を持っていることが論証されなければならない。財政学において、この論証の手段として使われたのが犠牲説（Opfertheorie）であった。⁽⁴⁹⁾ つまり、犠牲説によれば、所得が高額になればなるほど、租税負担による効用（Nutzen）の喪失というものの犠牲は逓減するから、逆に、租税を担う能力である担税力は逓増する。それ故、犠牲説に基づく応能負担原則の下では、高額所得者に対してより高い税率を適用することになる累進税率が正当化されることになるのである。

そして、この累進税率の問題は、応能負担原則論議の必須の要素として活発に論じられ、その後、限界効用説（Grenznutzen）

nutzentheorie)の援助を受けて、正しい累進税率構造のあるべき姿を探し求める努力に発展していくことになる⁽⁵²⁾。

一方、これらの応能負担原則を累進税率という観点から論じるだけではなく、応能負担原則における「担税力」の問題にも取り組み、応能負担原則の具体的内容を明らかにしようとする動きも一九世紀後半の財政学の学説にはみうけられた⁽⁵³⁾。その代表的人物には、高名な財政学者であるワグナー(Adolf Wagner)がいた。

彼によれば⁽⁵⁴⁾、まず、応能負担原則を考えるうえで、純粹に財政的観点と社会政策的観点とは区別されねばならない。そして、この社会政策的観点においてのみ、犠牲説が、「いかにして、相対的犠牲の平等と言う意味における課税の平等性が達成されるかについての道」を示す、とする。つまり、ワグナーは、累進税率の正当化に関する他の学説のように犠牲説を純理論的に理解するのではなく、社会の富の分配関係における格差を是正するという一九世紀社会政治思想界における考えと同様な政策としての観点で理解しているものであり、その結果、応能負担原則をも社会政策的に基礎づけていることがわかる⁽⁵⁵⁾。

さらに、ワグナーは、担税力を、「財物の取得と所有に関する要素、と、自己及び他人について必要と認められる欲求充足のためにこの財を支出することに関する要素」⁽⁵⁶⁾にわけることにより、必要経費控除にかかる客観的担税力と私的控除に係る主観的担税力の相違を明らかにしたり、あるいは、社会政策としての応能負担原則の内容として、①最低生活費の社会的非課税、②不確実な所得と確実な所得、純勤労所得と混合(事業)所得及び純資産所得ないし年金所得など、源泉に応じて区別し、それぞれ異なる金額の租税を課すこと、③累進課税、④家族の規模によって異なる必要的生計費などの担税力に影響を及ぼす事情を考慮すること、などを列挙すること⁽⁵⁸⁾により、応能負担原則の具体化を実現しようとする。すなわち、ここにおいては、応能負担原則は、租税負担の配分規準としての地位や累進所得税の導入論の観点に止まらず、主観的担税力と客観的担税力の区別や、最低生活費の非課税や所得源泉に応じた質的担税力の問題、あるいは、担税力に影響を及ぼす事情の考慮の問題⁽⁵⁹⁾などとの明確な関連性が指摘されているのは注目

できよう。

かくして、応能負担原則の活動範囲がまた新たに広がった。もちろん、むかしから応能負担原則による個人間の租税負担の配分という問題である累進税率の正当化論議はひきつづきおこなわれていたが、応能負担原則の核心をなす「担税力」の概念自体に分析のメスがはいり、応能負担原則の内容の具体化の試みがなされ始めたことは大いに意義が認められよう。⁽³²⁾

(31) 特にプロイセンの税制改革について詳しくは、参照、大西健夫『ハルデンベルク租税改革とプロイセン国家財政再建』(一九七八年)五三頁以下。

(32) Vgl. Dieter Pohmer/Gisela Jurke, *Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzip*, Finanzarchiv, N. F., Bd. 42, 452f.

(33) 金子宏ほか編・註(6)一一七頁(橋本徹執筆)。

(34) 応能負担原則は、特に累進税率と結び付いて、高い担税力を持つ者から相対的により多くの租税を徴収することができるものであるため、その限りにおいて国家はより多くの税収を確保できる。ライスマナーは、この応能負担原則の性質に着目して、応能負担原則は、「より多く持つは持つほど、より多く、かつ、より簡単に収奪できるといふ単なる事実の確認」にすぎず、それは「支配と被支配の確認 (Feststellung der Herrschaft) であるが、権力機構自体の作用 (Ablaufen des Machtmechanismus) の確認」であると批判している。Vgl. Leisner (Fn. 9), *StuW* 1983, 98.

(35) 具体的には、特に一八九一年プロイセン所得税法における最低生活費の非課税保障や累進税率の採用などである。

(36) Cf. Henry Simons, *Personal Income Taxation*, 1938, 1983 (reprint), p. 3.

(37) マルクス／エンゲルスは、『共産党宣言』で、強度の累進構造を持つ租税によって社会における所有関係や生産関係を変化させることを主張した。ただし、ブルクの評価によると、マルクス／エンゲルスは応能負担原則を自己欺瞞として排斥して用いた。Vgl. Birk (Fn. 7), S. 14.

(38) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 14.

(39) Ferdinand Lassalle, *Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen*, 1863, in: Eduard Bernstein (Hrsg.), *Ferdinand Lassalle Reden und Schriften*, Bd. 2, 1893, S. 254.

- (40) 一八六九年のアイゼナー綱領では、「全ての間接税の廃止と単一の所得税及び相続税の採用」ということが定められていたのに対し、一八七五年のユータ綱領では、「単一の累進所得税」の考えが示され、一八九一年エルフルト綱領では、「累進的な所得税、相続税及び財産税」の推奨が掲げられた。Birk (Fn. 7), S. 15 より引用。
- (41) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 14 ff.
- (42) Birk (Fn. 7), S. 17.
- (43) Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten, 1891, Nr. 19 (Nr. 9463), S. 175.
- (44) この一八九一年プロイセン所得税法は、その後、現在に至るまでドイツの所得税法の基礎となった。Vgl. Birk (Fn. 7), S. 18.
- (45) Adolph Wagner, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen im Jahre 1891, in: Finanzarchiv, 8. Jg., 1891, S. 591 f.
- (46) Pohmer/Jurke (Fn. 32), Finanzarchiv Bd. 42, S. 457f.
- (47) Birk (Fn. 7), S. 18, 46 ff.
- (48) Vgl. Pohmer/Jurke (Fn. 32), Finanzarchiv, Bd. 42, S. 453ff.
- (49) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 24; Kurt Schmidt, Die Steuerprogression, 1960, S. 27; 参照、金子宏・註(21) 法協八三巻九・一〇号一七三頁。
一〇号一七三頁。
- (50) 犠牲説の内容や累進税率との関係について詳しくは、参照、金子宏・註(21) 法協八三巻九・一〇号一七三頁。
- (51) 応能負担原則と累進税率の論議の結びつきは今日でも極めて強いものである。
- (52) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 25, 67 ff. 今日ではほぼ「犠牲説や限界効用説の考えによって適正な累進税率構造を演繹すること」が正統視される。Vgl. Pohmer/Jurke (Fn. 32), Finanzarchiv, Bd. 42, S. 485.
- (53) Birk (Fn. 7), S. 26 f.
- (54) Adolph Wagner, Finanzwissenschaft 2. Teil, 2. Aufl., 1890, S. 442 f.
- (55) Vgl. Birk (Fn. 7), S. 27 f.
- (56) Wagner (Fn. 54), S. 444.
- (57) 客観的拒税力と主観的拒税力は明確に区別されるものな。Vgl. Tipler/Lang (Fn. 3), S. 199,
- (58) Wagner (Fn. 54), S. 455 ff.

(59) 西ドイツでは、近時、この納税義務者の担税力に影響を与える子女の扶養費控除の問題に関心が集まっている。Vgl.

Tipe/Lang (Fn. 3), S. 373 ff.

(60) Birk (Fn. 7), S. 25.

四、二〇世紀前半のドイツ租税法における応能負担原則

ドイツにおいては、二〇世紀初頭に法律学の一分野として租税法が成立したが、当初、その体系や概念は、既に長い年月を経て発達してきている財政学のものにほとんど依存していた⁽⁶¹⁾。応能負担原則に関する論議もその例外ではなく、当時の財政学での論議の中心を占めていた所得税における累進税率の観点にはほ論議が尽きていた⁽⁶²⁾。すなわち、所得税法に関する多くのコンメンタールを著したフィッシング(B. Füssing)でさえも、「応能負担原則により、累進税率構造が要請される⁽⁶³⁾」と簡単に述べるにとどまっていた。

しかし、一九一九年ワイマール憲法第一三四条に、「全ての国民は、法律にしたがい、ひとしく、その資力に応じて (im Verhältnis ihrer Mittel)、公の負担を担う」と規定されたことは、租税法や憲法学の応能負担原則に対する興味を啓発することとなったのである。

かくして、ビューラー(Othmar Bühler)が、応能負担原則を純法律学的観点に基づき論じる最初の人となった。ビューラーは、応能負担原則を、「一般的な目標を持つものであるが、累進構造の程度などの具体的な問題に対する回答を引きだしえない⁽⁶⁴⁾」ものと解する。つまり、彼は、応能負担原則が立法上の一般的な指導規準となりうることのみ承認するものであるとすぎない。もちろん、そのため、ビューラーの見解からは、応能負担原則の具体的内容や立法者裁量を限界付けることができるかどうかなどは明らかににはならないであろう。

他方、ヘンゼル(Albert Hensel)も、ワイマール憲法第一三四条の規定に対する包括的研究⁽⁶⁵⁾において、極めて興味深

い見解をたてている。ヘンゼルは、まず、同規定に定められている応能負担原則の方向は、立法者に向けられているとする。つまり、「租税立法者は必要不可欠な公的負担を特定の原則に基づいて配分すべく憲法によって義務づけられている」⁽⁶⁶⁾のである。そうはいっても、もちろん、ヘンゼルも、租税立法者がその憲法上の義務に違反した場合、司法審査が可能であると明言してはいないが、ここに、少なくとも応能負担原則が憲法原則として立法者を拘束するという觀念の萌芽がみられる。次に、彼が応能負担原則を適用するにあたって、「租税体系全体の経済的效果」が考慮されねばならない、として租税の転嫁を考慮にいれている点にも注目されよう。そして、「まず第一に、個々の税を支払うことが可能な（広い意味での）経済的に自由処分しうる資産とは何であるかが確定されねばならない。つぎにこの『資産』が一定の租税体系のもとで経済的にどれほど負担を負わされているとみなしうるかが確定されなければならぬ」⁽⁶⁷⁾と論じている点においては、まさに、応能負担原則における担税力としての可処分所得の確定が模索されているのである。

したがって、このヘンゼルの見解は、応能負担原則の具体化の問題と応能負担原則による立法者の拘束という観点を含み、第二次世界大戦以降の西ドイツにおける応能負担原則論議に接続しうるものと評価できよう。⁽⁶⁸⁾

- (61) Birk (Fn. 7), S. 43.
- (62) Birk (Fn. 7), S. 46.
- (63) B. Fuisting, Die Preussischen direkten Steuern, 1902, S. 203.
- (64) Ottmar Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1927, S. 78.
- (65) Albert Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit — Gleichheit vor dem Gesetz, VjSchrStFR 1930, 441 ff. へのヘンゼルの論文の邦訳として、北野弘久／三木義一訳「アルベルト・ヘンゼル『租税立法者に対する憲法上の制約。応能課税一法の下の平等』」(一)、『(二)』、『(三)』、日本法学四二巻一四七頁以下、四二巻二四六頁以下、四二巻四号一三七頁以下がある。本稿での引用はすべてこの翻訳によった。

- (69) Hensel (Fn. 65), VJSchStFR 1930, 442.
 (7) Hensel (Fn. 65), VJSchStFR 1930, 451.
 (8) Birk (Fn. 7), S. 49.

五、結びに代えて

本稿では、応能負担原則の歴史的展開について略述してきたが、最後に、応能負担原則が各時代で有していた意義及び中心的観点を簡単にまとめておく。

まず、一八世紀ごろに能力説（応能負担原則）が租税負担の配分に関する学説として登場したが、利益説とは当時必ずしも相互排他的ではなく、どちらも、その攻撃の矛先を封建的身分制度に基づく租税制度を排撃することに向けていた。

しかし、フランス革命及びその後の各国の諸改革によって封建的租税制度が崩壊したことにより、共通の敵を失った能力説（応能負担原則）と利益説は対立するようになったが、産業資本主義の進展による富の分配における社会的格差の増大の状況を背景に、応能負担原則は、垂直的平等の側面が重視され、間接税廃止論から累進的な所得税の導入といった社会改革の観点に重点を移行させられた。

そして、一九八一年には、累進税率と納税義務者の担税力考慮の規定を持つプロイセン所得税法が成立することによって、応能負担原則の利益説に対する立法上の完全なる勝利がもたらされた。

いっぽう、一九世紀のドイツ財政学においては、応能負担原則をめぐる極めて活発な議論がなされたが、当時の議論は、純学問的分析による応能負担原則に基づく累進税率の正当化と正しい累進構造の模索に走る主流派と、応能負

担原則における「担税力」の問題に取り組み、応能負担原則の具体的内容を明らかにしようとするワグナーなどの二つの大きな動向がみうけられた。

最後に、ドイツでは、二〇世紀初頭において租税法が誕生し、初期の頃は、財政学の影響が強く、その関連で累進税率などの分野における応能負担原則が論じられたが、一九一九年ワイマール憲法が応能負担原則を規定したことなどによって、応能負担原則を法原則として説明していこうとする動向が生じた。特に、ワイマール憲法上の応能負担原則についての包括的なヘンゼルの研究は、応能負担原則の立法者に対する拘束性や法原則としての応能負担原則の内容に関する法学的論議の端緒をなすことになった。