

法政講義第一集

第六冊

財政學

丙午社印行



財
政
學

(第
六
册)

財政學例言

一本班講義。原爲高野岩三郎氏講授。氏著有財政學原論。去歲刊行。與其所講授者。大抵相同。今見坊間已有譯本。乃譯松崎藏之助神戶正雄二氏講義錄（早稻田大學本）以易之。二氏爲日本財政學名家。譯者之意。在使吾國人多得一部書。以爲參攷。故不重行編輯高野氏之作也。

一吾國財政。紊亂已極。整理之道。厥唯豫算決算。夫人而知之矣。然國會不開。則議決豫算決算之機關不立。財政之智識不普及。則無由運用監督財政之機關。使是書流布國中。得藉以普及財政智識於國民。以爲開國會之豫備。則譯者之榮幸。無過於此矣。

一吾國政治經濟之名詞。既未確定。故遂譯是書之時。其不可通者易之。其可通者仍之。務求詞足以達意。不敢多所損益。以失真意。讀者當平心靜氣以研究之。

一財政學之中。本有公債一部。此譯本者。因爲他講師所擔任。故從缺略。而本班講授時。亦不之及。譯者未嘗研究。故不敢冒昧從事編輯。願以俟之專門學者。

財政學 目次

第一編 財政學總論

第一章 財政……………一

第一節 財政之本質……………一

第二節 財政之特色……………三

第三節 財政與他之事項之關係……………七

第二章 財政學……………一〇

第一節 財政學之本質……………一〇

第二節 財政學之研究方法……………一一

第三節 財政學之歷史……………一二

第二編 經費論

第一章 經費總論	一三三
第一節 經費之意義	一三三
第二節 經費之種類	一三四
第三節 經費之原則	一三五
第四節 經費之發達	一三八
第二章 對人及對物經費論	一三二
第三章 貨幣及實物經費論	一三五
第四章 內國及外國經費論	一三五
第五章 經常及臨時經費論	一三六
第六章 憲法上及行政上之經費論	一三八
第七章 施政及經理經費論	一四四

第三編 歲入論

第一章 歲入總論·····	四七
第一節 歲入之意義·····	四七
第二節 歲入之種類·····	五〇
第三節 歲入之原則·····	六三
第四節 歲入之沿革·····	六八
第五節 歲入之統計·····	六九
第二章 公經濟的歲入論·····	七五
第一節 公經濟的歲入總論·····	七六
第二節 租稅論·····	八三
第一款 租稅汎論·····	八四
第一項 租稅之意義·····	八四

第二項	租稅之術語	八八
第三項	租稅之種類	九一
第四項	租稅之基礎	一〇六
第五項	租稅之原則	一〇九
第一目	總論	一〇九
第二目	財政上之原則	一一〇
第三目	納稅上之原則	一一六
第四目	收稅上之原則	一二二
第六項	租稅之累進	一二五
第七項	租稅之轉嫁	一三三
第一目	總論	一三三
第二目	租稅之配轉	一三六
第三目	租稅之前轉	一三九

第四目 租稅之後轉……………一四〇

第五目 餘論……………一四二

第八項 租稅之賦課徵收……………一四三

第一目 租稅之賦課……………一四三

第二目 租稅之徵收……………一四五

第二款 租稅各論……………一四八

第一項 收益稅論……………一四八

第一目 收益稅總論……………一四八

第二目 地租論……………一五四

第三目 家屋稅論……………一七〇

第四目 營業稅論……………一七八

第五目 資本金子稅論……………一九四

第六目 勞働收益稅論……………一九六

第二項 人稅論	一九七
第一目 人稅總論	一九七
第二目 人頭及階級稅論	一九七
第三目 一般所得稅論	一九九
第三項 所有稅論	二〇七
第四項 交通稅論	二一一
第一目 交通稅總論	二一一
第二目 證券印紙稅論	二一四
第三目 登錄稅論	二二一
第四目 取引所稅論	二二六
第五項 消費稅論	二二七
第一目 消費稅總論	二二七
第二目 酒稅論	二三四

第三目	關稅論	二四〇
第三節	手數料論	二四九
第四節	獨占收入論	二五九
第五節	授受於政治團體相互間之收入	二六六
第三章	私經濟的歲入論	二六六
第一節	私經濟的歲入總論	二六六
第二節	官有財產論	二六九
第三節	官業論	二七五
第四節	任意寄附金	二八二

財政學

長沙 黃 可權 編輯

第一編 財政學總論

第一章 財政

第一節 財政之本質

人。爲。社。會。的。動。物。而。又。爲。政。治。的。動。物。人。類。之。所。存。在。即。有。共。同。之。社。會。又。有。政。治。團。體。其。在。最。古。時。代。之。人。類。有。共。同。社。會。乎。抑。有。政。治。團。體。乎。不。能。無。疑。然。稍。爲。進。步。之。時。代。必。有。共。同。社。會。及。政。治。團。體。或。因。家。族。親。族。之。集。合。而。爲。團。體。或。因。土。地。之。區。域。而。爲。共。同。其。爲。共。同。爲。團。體。也。其。始。雖。不。過。達。其。極。單。純。之。目。的。而。其。後。則。知。凡。人。類。之。有。形。無。形。欲。望。之。滿。足。肉。體。的。精。神。的。道。義。的。力。之。完。成。高。尚。的。生。活。目。的。之。到。達。非。依。於。人。類。集。合。全。體。之。組。織。的。補。助。及。種。種。政。治。團。體。之。成。形。不。可。故。政。治。團。體。之。

種類特應於其目的而愈益複雜。即滿足人類之欲望。到達人類之目的之團體。其自身亦因應於此需要。勢不得不喚起社會的。又集合的之欲望。故其種類亦有次第增加之勢。

今日之政治團體。則有國家。有地方自治體。又有聯合國家。而以國家爲最主要之團體。既有此等之團體。則全體人民之社會的公共的欲望。因之以起。夫所謂社會的公共的欲望者。無他。即其有謀政治團體之社會的集合的欲望。滿足之任務也。而諸種之團體間。有聯絡。有上下之關係。各有獨特之地位、秩序、及一定之目的、任務、制度、官廳。固不待言。至於其共同的及公共的欲望。所示之標準。自時與地而有變遷。轉化。其所以如此者。或因於各團體之自然的事情。或因於歷史的發達。或因於一般之文明事情。或因於政治及經濟之事情。抑或關於當時所行公私經濟限界之觀念。蓋無不以是數者爲條件也。

政治團體之任務。不問其廣狹之如何。設使無經濟的方便之消費。則不能達執行任務之目的。例如古時之思想。以爲對外。則確保國民之獨立。在內。則伸張各箇人之權。

利。國家之任務。盡於此矣。而以觀於今日之文明國。其一般所信者。除以上之外。凡國家之任務。不問其謀人民之健康教化及其他物質的之繁榮。國家爲全其任務。勢必需土地建物其他之財物（以下單稱財物者。指有形財物）及吏員等近世之國家。無不修道路築鐵道。無不設裁判所學校行政廳兵營。其對於兵士教師役人等。苟非報酬無以得其勤勞者。無不與以俸給。由是觀之。政治團體者。欲完全其任務。其所需用之經濟的方便。不可不收得而使用之。政治團體之活動。因此等需用之方便。當收得使用之時。不可不生可據之經濟的秩序。及有秩序的經濟之經營。且私之箇人經濟之外。又益以政治團體之經濟。其箇人經濟不可不爲全體之目的。而爲給付又分擔之犧牲也。

如右所述。政治團體者。其將收得使用之時。計其需用之方便。依於其有計畫之秩序。而所行之經濟。稱之曰財政。又曰財政經濟。

第二節 財政之特色

所謂財政及財政經濟者。自收入經濟及支出經濟而成。如前所述。可以知矣。自此點

觀之。財政經濟。或與私人經濟無異。雖然。財政經濟者。有與私人經濟區別之特質。較之私人經濟。其所盡力之目的不同。其所維持之方法亦異也。

(一) 政治團體。其目的在於國家。與私人大有所異。即私之個人經濟。與政治團體之特為國家而活動者。其目的不同也。其在私之箇人經濟。專計箇人欲望之滿足。(即箇人之生活維持。及其他高尚之欲望) 而政治團體。特以國家之經濟為目的。專計共同的。又集合的欲望之滿足。即權利之保護。平和之確保。國民之獨立。經濟生活之進步等是也。雖箇人間。亦有為增進社會共同福祉之行爲者。(例如救貧事業。投其收入者是) 然自社會之全體觀之。則為集合的欲望。自一私人觀之。仍不外於箇人的之欲望。(其高尚者) 國家之所為。亦有與此相同者。蓋其箇箇之行爲。雖有與一定之箇人。以特別之利益而滿足箇人的之欲望者。(例如訴訟裁判) 然自國家觀之。仍為集合的欲望之滿足也。

(二) 私經濟之收入。以行特別報償之原則為通例。公經濟之收入。以行一般報償之原則為通例。給付及反對給付者。私人相互之間。依於雙方之合意。以平均為通例。然

至於國家之勤務即國家之所產者其一般的及無形的種類之範圍內（即除國家與私經濟相同，建立製造場，生產有形之財物，以賣出於市場之場合），凡各箇人自
此所受之利益皆有不能以價格估量之性質。蓋國家之反對給付者其勢不可依於
契約而依於公之權力。舍從於一方的權力的特別標準所定而外無他途焉。國家因
充其支出而有收入。凡以國家之財產營業所不能得之收入皆用強制收得。換言之
即要求人民無報酬之勤勞及自所得財產徵收之租稅手數料等皆是也。如上所言。
國家及其他之政治團體雖有可生收益之財產營業等與私經濟所行者有類似之
原則。其收益亦未始不可以充支出。然自歷史上觀之無論何國此種之收入不獨對
於強制收得愈益失其重要而在於公經濟中非可爲獨特之收入也。

(三) 政治團體之給付爲無形的而又難以貨幣價格估計之。欲如本有秩序之私人經
濟以生產物之價與生產費相比較極其困難。殆有不可能之勢。人民之租稅等其
所負擔之額皆可計算。而國家之反對給付不能以數目表現者也。唯比較其所使用
之方便與其成績爲長期間之觀察對於此問題。差可以爲答辨。何則。蓋依於此而始

知自財政經濟之方便。以執行國家之內外政策。果不負國民之犧牲及期待乎。其一般之精神的經濟的之發達。果上進乎。抑有所底止乎。或退步乎。欲明負擔與利得之關係者。唯公平判斷者能斷之也。而關於此等充分之議論。則又超於財政學之範圍。而屬於經濟政策學、及行政學等之範圍者也。

(四)更徵財政經濟之特色。其主體爲無限的存續。則其爲公共目的而支出者。多對於現在及未來。而與以影響。蓋當大改革大企業之實行。及一般危險之排除。不獨鑑於現在經濟之給付能力。尤以審未來之給付能力爲至當。如近時之公債。非常擴張。即表此現象者也。

(五)財政經濟與私經濟。其收入及支出之界限不同。國家之支出自國家任務之範圍而定。故其收入即自支出之種類及其額數而定。私經濟則不然。其收得爲無制限的。故多多益善。而國家之收入。單以應其必要爲限度。其支出由於收入而定。而國家之收入。寧以支出之多寡爲條件。且國家之收入。自支出而定者。其公共的消費。在於不使財源枯竭之範圍內。其超於此範圍者。寧謂其支出不可不被限制也。

第三節 財政與他之事項之關係

財政經濟者。政治團體之經濟。而與國家及社會生活、一般之發達。有密切之關係。凡於國家及社會生活有影響之事情。同時即影響於財政。然則當時之文明。及國民經濟之事情。社會的之組織。憲法及行政制度。一國之外界事情及運命。國之地位。戰爭之運命等。無不影響於財政之事情及制度者也。

(一) 國家之任務。其在發達之當初。範圍極狹。今日伴於文明之進步。範圍始廣。又分科之組織。至於大成。其在歐洲。自經過羅馬日耳曼之單純時代。十六世紀以來。國家之目的。日見其多。如國家獨立之主張。權利之伸張。教育之制度。經濟生活。及一般教化之保護。下層社會之保護。此數者。皆足爲近世國家歲出膨脹之原因。其他尚有地方團體之任務。即以地方的性質。施繁榮之制度。如點燈、掃除、保健等。增加種種之任務。此等公共的。又共同的。欲望之偉大的發達。遂致政治團體經費之增加。則財政經濟勢必隨之而增大也。

(二) 政治團體歲入歲出之情態。其行強制的負擔之配分者。依於其時之社會組織。而

受影響者甚多。例如社會階級間之差別。最爲顯著。或階級有強大之特權。或政黨有偉大之勢力。兼之道義觀念薄弱之時。一方以強制的。不均之配分。使弱者任不當而多之負擔。而他方即因此而受其利益。生厚於強者階級之結果。此類是也。此等之弊害。達於極點。更促起人民之革命反抗。或防害經濟上之發達。

(三)更有及於國民經濟之財政之影響。亦甚大者。如所以充公共需要之方便。歲入之方便。種類。量額。徵收之方法。皆影響於其時之經濟事情。舉例言之。因貨幣經濟及分業經濟之發達。而直接徵收勤勞及收入現物之範圍。日見其狹。因近代國民經濟之發達。而國之歲入。歲出。日見其膨脹。或因其時之國民經濟事情。以定個個之歲入租稅。關稅之種類。輕重。動搖。及徵收之方法。此類是也。若同時巧於運用財政經濟之膨脹整理者。則其國其地之經濟。愈益進步。然有時財政之膨脹。亦有阻害國民經濟之發達者。

(四)更依於國之憲法及行政組織之原則如何。而影響於歲出之種類。量額。割合等。例如立憲國與專制國。民主國與君主國。中央集權主義之國。與地方分權主義之國。其

間所生之差異是也。更進而徵之。其憲法行政組織細目之差異。亦影響於財政。例如行政官廳之組織。裁判所之構成。訴訟手續軍隊組織之差異是也。

又國家之上下政治團體之關係。亦有關於財政之形式及實質。先言國家與地方自治體之關係。其對於公共之事務。以如何分配之方法。爲最重要之問題。歲出之額。即依之以爲條件。至於充歲出之歲入。若地方之自治體。而爲過大不公平之徵收。則國家不能默認之。何則。因地方自治體之歲入。亦與國家之歲入。出於同一之源也。然則國家對於自治體之財政。不獨有廣大之監督權。對於其附加稅。亦不使超於一定之界限。其次。則國家以上之政治團體。如近世之聯邦國家。其財政之影響。亦及於各邦之財政。中央聯邦國家之事務愈多。則聯邦之歲出愈大。即聯邦國家。亦愈以強固。例如德國之マリトクラルバイトラゲ。固使與聯邦之關係。日益密切。減少其所存在之分擔金之類。遂致聯邦固有歲入之範圍。愈益擴張。故各邦之歲入。雖與聯邦之歲入分立。而從來各邦歲入之一部分。或有成爲聯邦之歲入者。

(五)純然的外界之事情。亦影響於財政。例如一國之位置廣袤。政治上之地位。開戰之

機運等。其歲出之比較。或致永久的。及一時的之增加。例如德國介在歐洲列強之間。且其東西無確固的自然之境界。反是。則英法俄瑞典諸國。皆有自然之境界。更徵之於瑞士、比利時、和蘭、羅克森堡諸國。因諸大國之敵視。遂締結中立條約。以維持其存在之安全。故不需多額之軍費。皆可爲其實證者也。

第二章 財政學

第一節 財政學之本質

財政學者。爲論財政經濟之學。固不待言。詳言之。即財政經濟所行之原則。國家及其他之政治團體。當需用財物之時。有可以依據之原則。以經紀的叙說之者也。而此叙說者。先研究其異時異地。而有表現之類似諸現象。故財政學之急務。在於財政事實之觀察、確定、及記述。然自學問上言之。此不過達最終目的之豫備行爲而已。所謂學問上之最終目的者。以此等之事實。得之於歸納的。以他之學問之智識。得之於演繹的。而按出財政上之智識。或爲一般的之結論。或概括其原則。對於實際之財政家。而示以實際問題解釋之標準者也。

財政學者。先準於財政經濟之分科。

(一) 歲出論。又曰經費論。

(二) 歲入論。

(三) 收支適合論。

學者往往於各部門之外。尙有所論之大部分。公債是也。公債之事。既有他之講師擔任。故以下專論歲出及歲入。

由來學者所論之財政學。以國家及種種政治團體之財政經濟。併合論之。蓋因此等團體之間。其類似之點甚多。然詳爲研究。則此等團體。其性質、範圍、職分、方便。及其經濟管理之原則。亦有差異。不過舊來之財政學。其實際不外於國家之財政學。然則吾人之研究財政學者。必注意於此點。更於他之政治團體。即聯邦國家、及地方自治體之財政。亦不可不研究者也。唯吾人於此。無論及之暇。聊從舊時學者之所論。以國家之財政爲主。說明其原理原則。而於他之團體。不過連類及之。

第二節 財政學研究之方法

研究財政學之方法。不外於歸納演繹二者。此兩方法者。互爲輔助。而後得奏發見真理之效。決非可偏於一方者也。

至於研究之輔助材料。則財政學以外之國家學及經濟學諸論。（財政學者，一方爲國家學之一分科，同時爲經濟學之一分科）固不待論。其他財政地理、財政歷史、財政統計、財政書類、財政法規等。皆貢獻於我學界有力之材料也。顧財政者。爲其時之社會經濟、及政治組織所左右。則以關於國家諸學及經濟諸學。爲補助之材料。殆不必多贅。而財政之歷史。爲說明財政之如何變遷發展者。現在之財政。即過去變遷之結果。欲得精密的智識。勢不可不遡於過去。探其來源。則財政歷史之對於我學界。亦甚重大。其他財政地理。說明財政現象之地理的差異。財政統計。對於諸般之財政現象。與以數目之說明。財政書類。對於財政之事情。與以實體的說明。財政法規。指示財政可爲依據之法則、秩序、制度等。此外一般之歷史。一般之地理。一般之統計。心理學。倫理學。並諸技藝學等。皆可於其中選擇材料也。

第三節 財政學之歷史

財政者。政治團體之經濟也。有政治團體者。即有財政。政治團體者。其起源頗古。則財政之起源。亦不得不遡於古初。夫既有財政。必有多少原則之存在。蓋無可疑者。當古代希臘之時。財政之爲物。雖非無多少之發見。而求一有經紀之著述。可稱爲財政學者。則絕未之見。僅有クセノフチンアリストテレスミ之斷片的著述。當時關於國家之學問及哲學等。雖頗盛行。而財政學如此之不發達者。良由其時之經濟幼稚。其政治上之狀況。與今日之國家。大有所異。所謂特異的政治上之狀況者。蓋當時國家之區域極小。僅以一都市組織之。其爲收入之主者。不外於貢獻及自公有財產之所得。所謂經濟發達之幼稚者。當時貨幣及信用。不十分發達。故國家之收入。非以現物。即以勤勞。而財政之運用。所以不能使其圓滿者。因公債之制度。亦殆無所發達也。降而至於羅馬時代。其關於財政之著述。毫無所見。較之希臘而更甚。唯於テヲドシウス之法典中。有多少之散見。蓋因羅馬者。法律國而非經濟國。武力國而非財力國。其財政無非自掠奪而來。故其主歲入不外於戰利品。捕虜沒收地貢獻等。及其入於中世也。關於財政理論之著述。亦無所表見。雖當時政治法律哲學之著述中。間嘗涉及

於財政。而其能卓然成一學科者卒鮮。蓋當時一國政治之費用與君主之費用尙無分別。換言之。即其於財政上無宮中府中之別也。國家之費用大半以君主私有財產之收入支辨之。而人民無參與財政事項之權利。且當時之收入以實物爲主。故其弊害亦少。此當時財政之事項所以不惹起學者之注意也。

顧財政學之發達。由於國家觀念之發達者居多。蓋因國家觀念之發達。增加國家之職務。遂增加其所需要之經費。其從來僅以君主私有財產之收入支辨國家之費用者。必生不足之感。故不可不求他之特別收入。同時對於支辨之方法及經費與收入間之關係整理之道。亦漸即於繁瑣。故始知研究財政學之必要。而歐洲之知此必要者。實自近世之初紀以降。當時因羅馬法研究之結果。關於國家之思想一變。自家長的國家制度。漸變爲君主專制的制度。強大的王國之建設。常備軍之發達。職業官吏制度之發達。國家事務之增加。形式繁雜的羅馬法之流行。遂日致政費之增加。加之當時自實物經濟。移於貨幣經濟。使當時之財政。益傾於奢侈之一途。且當時貨幣之銀。因在美國發見巨額。銀價大爲下落。致政治經費。愈益增加。至於伴於經濟之發

達而行貨幣經濟者不啻增加經費。又使政府收入支出之方法及整理之方法生一大變化。當時之研究財政者雖不乏著名之政治家、法律家。而以意大利爲始。唱近世紀之初頃。關於新財源之財政。實際家及學者之意向。大別爲三主義。即意大利主義、法蘭西主義、英吉利主義也。

(一) 意大利主義 以間接稅(關稅消費稅)爲其財源之主義也。而當時之所以行此主義者。蓋由於國情及時世之反響。無足怪者。

(二) 法蘭西主義 基於王侯之特權。營專賣業等。自其營利的收入。以得財源之主義也。當時法國之經濟。日向於發達之風潮。其商工業亦有漸趨繁盛之勢。故以此財源。充政府漸漸增加之支出。蓋可謂自然之勢。然當時之人民。得有免許。亦得爲屬於政府特權之營業。要之法國者。其原則。以或種之營業。屬於政府直接之營業。而其例外。則亦許人民營之。更因此而得舉收入之效也。

(三) 英吉利主義 雖同是依於特權。而其主要。則以徵收運上 Regalien 爲主義也。加之政府亦常自營專賣之業。不過不如法蘭西之著而已。

其他如德國者。雖不能如以上三者。有確然的區別。而實際上。則似近於英吉利主義。要之當近世紀之初頃。在從來收入之外。有以消費稅、關稅、連上等爲主財源者。亦有自其他官營業而得收入者。當時有名之學者。意大利則有波德羅。法蘭西則有波丹。英吉利則有泊齊、羅支克。德國則有波爾義、苦魯克、塞金德爾。其中之波丹及塞金特爾最著。然此等學者。不獨於財政學上。未能立一經紀。且其租稅之議論。以爲有補充政府收入不足之性質者也。

財政學雖次第研究。然未見能立經紀。其所以至於如此者。實始於重商學派。此派之代派者。爲法蘭西之哥爾巴。固不待言。所謂哥爾巴主義者。其大原則有二。其一。則獎勵內國之商工業。而國家之收入支出。皆自此方針而定。故其收入最置重於關稅。是雖出於國富增殖經濟上之理由。又其一。則增加人民之擔稅力。亦出於財政上之主義也。尙有加於此原則者。則國家之收入。必應於支出而定之。原則自彼而始。確定是實明收入支出之關係之一大原則。受前之原則之影響。同時實行後之原則。然後得進於完全之域。故哥爾巴者。與其謂爲學者。毋寧謂爲政治家也。其學說及其主義。

寧偏於外形的。而無哲學的之基礎。屬於此派最著之學者。德之西勒達、英之嗟慕司、司且亞爾特等也。

近世之初期。承政治學者法律學者之說。又汲重商學派之流。在德國爲特殊之發達者。則內帑學派也。抑其所以致此派之盛大者。實賴維爾慕王之力。雖然其屬於此派者。謂之爲純然的學者。寧謂爲實際家。蓋此派於學理上之寄與其可表見者甚少。唯與後世之財政學以大經驗且與以財政學之材料及搜索材料之方法。其可謂此派之特色者。即所謂增收主義。此主義固不專屬於此派。而彼等之注重之者。較之前者爲更甚也。屬於此派最著之學者。易司紀、左連惠司等也。

其繼起者。則有重農學派。此學派先盛於法蘭西。其後入於英國。爲該國經濟學之基礎。此派學者之所主張。特注意於關係財政上之大者。先於歲出之範圍探有名的自由放任主義。而痛斥哥爾巴所鼓吹之國家干涉主義。保護主義以爲經濟上之事項。宜從自然之秩序。非可強以人爲害之者。唯盡力於人民之法律上之保護。與國民教育之獎勵。若因制限人民經濟上之行動。而支出國費。可謂無益也矣。彼等以爲苟取

自由放任主義。則國費之大部分。可以節省。同時更於歲入之範圍。爲之說曰。國家之得歲入。不可不勉求徵收費之少。如哥爾巴所鼓吹之間接稅。其徵收費甚大。宜全廢之。而代之以單一地租。彼等主張單一地租之理由。不獨爲節省經費起見。抑又於其根本主義。有不得不唱導者存也。蓋依其說。國王與人民。決不可以異物視之。故間接稅者。貧農民者。也有貧的農民。斯足以貧王國。有貧的王國。斯足以貧國王。此實其所常語者。人民之禍福。國王之損益。一係於收稅方法之得宜與否。是以收稅不可無一定之準繩。而同時着眼於財政上富之配分及租稅之財源。由來重商派之諸子。唯重視國之生產。官房學派之諸子。以人民與國王。視爲二物。專謀國王收入之多。至於重農學派之諸子。則務矯正其弊害。波亞儀伯爾唱。財政上之問題。皆關於富之配分問題之說。蓋爲此也。由彼等之所研究。真可認爲生產的之職業者。唯有農業。所謂財源者。即在於此。故對於租稅。自然主張地租之單一稅。特唱徵稅上必要一定標準之說者。爲屋輓氏。謂租稅者。收納農民自土地所得者十分之一。即十分稅一說。是也。然而彼等之單一稅主義。其所以能支持之理由者。尙因其對於支出之關係。詳言之。則彼

等之自由放任主義及租稅事務簡約之主義自能使國費減少即此一種之單一租稅得以優於支辨之理由是也當時克勒波亞儀伯爾等執以上之主義於一方廢止政府之專賣運上官有土地森林關稅消費稅等於他方即採用單一地租抑此主義者起於法國又盛於法國可謂爲哥爾巴主義之反動當時法國政治上經濟上之諸弊害殆不可以言喻例如當時間接稅之徵收費占其收入之五割八分其弊害達於如何之極點可以見矣德國之諸侯中雖有欲實行重農主義者卒之終於失敗今舉此學派之功績自實際上觀之一掃附隨於從來財政之諸弊害而矯正國家無用之干涉其效非不偉大自學理上觀之彼等之學說排斥從來以財政學視爲王侯一家之私學者而普爲社會的之公學其一也於財政之學理與以確然的經規又附與以哲學的基礎其二也

續起者正統學派之財政說大體繼承重農學派而常不忘卻財政與國民幸福之關係者也亞丹斯密排運上官有財產官業等之收入極主張直接稅者又胚胎於此唯其所謂直接稅之意義以日益擴張之土地勞力資本三者共視爲生產之要素對之

而課稅。自此點觀之。可謂較前者進一步。其他如氏之租稅四大原則。着眼於租稅與國民之關係。出於保護納稅者之利益。氏之學派。其尤與重農學派異者。稍傾於資本主義是也。然而氏之後繼者。自經濟學中。排除其財政說之大部分。故正統學之財政學。自亞氏以來。不甚進步。而法國之承繼者。其財政學亦不發達。蓋自然之數也。迄於今日。關於箇箇問題之著述。雖不少。而一部之財政學。能有經紀者。僅於英國見怕司鐵布而已。法國波留之財政學。雖非無可觀。而關於學理上之著述。其不足之點尚多。反之。則德國晚近之財政學。研究頗盛。而其供材料與方法者。以德國固有之官房學派。為發達之原動力。實可謂法理學及政治學之進步。

夫德國晚近之財政學。其所以大發達者。固由伴於政治上憲法制度之發達。租稅豫算之問題。惹起世人之注意。與伴於經濟社會之發達。財政之運用。需有微妙之活動。而法理及政治學之進步。其賴於近世國家說者甚多。抑自然法說及法治國說等之流行。謂國家之目的。單計箇人之利益。為人民法律上之保護而止。換言之。則此說者。專以國家之行爲。置基礎於箇人者也。此即所謂箇人主義。又放任主義。其影響及於

財政學者以一般經濟上之原則說明財政上之事項。至於以租稅爲報酬，又爲保險料。重農學派及正統學派之諸子，大抵皆汲此說之流者。彼等視國家之職分過狹，又對於租稅殆與私人相互之關係爲同一之觀察。於財政學說上雖不無缺點，而其及於財政實際及財政學之大效，則認公法私法之區別於財政上，明宮中府中之別，且於國家之收入謂不可依於從來之私有財產及官工商業等，而主張依於租稅。既說明其所以矣。法理學上之唱自然法說者，爲古羅鳩司、孟德斯鳩、康德等，而現代之財政學者，汲其學說之流，爲怕司鐵布、波留。在於德國，則有祖述那烏一派之學者。然十九世紀之中頃，以降財政學之所以行重大之改革者，實由於近世國家說。即國家有機體說也。如所嘗述之克勒，雖以經濟社會視爲一有機體的關係，然不過自生產經濟之點而觀察之，非以哲理的明國家組織成立之本體。若近世國家說，則有見乎此。如亞丹繆那、飛特、黑格爾、斯他爾，諸人中，以斯他爾爲其主要之學者。由諸人之說，不獨國家職分之範圍日益擴張，即爲國家全體之利益，亦必制限箇人之利益。故如租稅者爲國家全體之利益，不得以人民所得之一部供其犧牲。今以自然法派與此

新學派相較。關於租稅之見解。各有不同。前者以租稅者爲對。於箇人所受利益之報酬。又保險料。後者以租稅者爲國家而犧牲。箇人之利益。前者謂租稅者爲箇人所受利益之價格。又準於爲箇人所費國務之費用。後者謂租稅者單準於國民之負擔力。而今日財政學極盛之德國。觀其財政學派。大別爲二。一舊派。二新派也。前者爲祖述那烏之一派。而加味於正統派之財政說。且以內帑學派之餘。嗅爲之者。花克溫。篤巴等屬之。與此少異之波留。怕司鐵布等。寧謂其近於英法之財政學者。若後者則受影響於斯他爾之國家說。而濟鳩爾始以之適用於財政。黑爾特。羅衣滿。瓦古那。色夫勒等。德國多數之有力學者屬之。前者其勢微弱。而後者之勢甚盛。諸人之中。色夫勒及瓦古那。稍放異彩。而自社會政策主義以立論。

其他有壤大利之斯他因。意大利之哥羅薩。列爾。古那威。北美之亞他母司。依利舍利。古滿。法國之波留。怕留等。而美國者。以近時德國的之研究方法。與豐富之材料。頻加研攷。以此觀之。他日爲斯學之淵藪者。可期以待也。

第二編 經費論

第一章 經費總論

第一節 經費之意義

財政經濟。自收入經濟與支出經濟而成。財政經濟者。先定支出。然後定歲入。已如前編所述矣。吾人當講財政各論之時。亦先言經費。即此理也。

經費者。謂國家及其他之政治團體爲達其目的。換言之。即於其生存發達。因執行必要之公務。其所支出之方便材料。而可以通貨表現者也。

當支出經費之時。而使用實物。其在自然經濟盛行之代。不必論矣。即在今日貨幣經濟時代之政府。亦往往有之。例如以國有森林所生之材木。從事於國家之建築事業是已。雖然。其在豫算上。常依於通貨以表示之。蓋其支出。與他之支出之關係。同爲有效也。要之經費。又歲出者。不問其現時自通貨支出與否。凡所謂經濟者。皆可依於通貨以表示之。

第二節 經費之種類

經費者從於標準之異。有種種之區別。舉其重要者如左。

- 第一 自經費所喚起之需要之種類。區別之為對人經費與對物經費。
- 第二 自經費支出之方便之種類。區別之為貨幣經費與實物經費。
- 第三 自經費支出之場所。區別之為內國經費與外國經費。
- 第四 自經費支出之時期。區別之為經常費與臨時費。
- 第五 自經費目的之國家政務之種類。區別之如左。

(甲) 憲法上之經費

- (イ) 元首之經費
- (ロ) 議會之經費
- (ハ) 高等官衙之經費

(乙) 行政上之經費

- (イ) 外務行政費
- (ロ) 軍務行政費
- (ハ) 司法行政費
- (ニ) 內務行政費
- (ホ) 財務行政費
- a 警察行政費
- b 衛生行政費
- c 救貧行政費
- d 教育行政費
- e 宗教行政費
- f 經濟行政費
- g 交通行政費

第六 基於經費之財務行政上之地位。區別之爲施政費與經理費。

第三節 經費之原則

(一) 學者往往以節約爲歲出最上之原則。凡政府歲出方便之大部分。皆取之於人民之所得。若非國家急切之必要。則不可濫爲支出。不待論也。雖然。若曲解此原則。當其行政之時。見需歲出最少之國。或政府而贊以爲最優者。又單主張節約。因以廢國家重要之目的者。皆非也。唯此原則之真義。存於左之兩項。

(甲) 歲出者。爲必要。而又有益。若新增歲出之項目。不獨付於其物之自體。斷其必要。及有益。又於既已存在之歲出項目。不可不考較。比量之也。

(乙) 歲出者。不可不達一般之目的。換言之。即歲出者。不可徒利於國之一地方。又國民中之一階級。或箇人。而必利於全國。及全體國民之階級也。尤有自歲出之種類中。直接利於或箇人。或階級。或地方。而間接利於社會一般者不少。此類者。於其達一般的目的之程度。皆得爲國之歲出者也。

(二) 歲出者。對於國內爲之乎。抑向於國外爲支出乎。此其事實。不足爲判斷歲出之標

準。國。之。歲。出。限。於。國。境。以。內。其。所。使。用。之。貨。幣。亦。以。國。內。為。限。而。因。謂。為。有。利。益。而。無。一。害。者。實。重。商。主。義。之。謬。說。也。唯。以。獎。勵。內。國。產。業。之。目。的。即。以。其。產。業。而。購。入。國。家。需。要。之。物。為。將。來。發。達。之。基。礎。則。國。內。之。支。出。較。之。國。外。之。支。出。固。計。及。國。家。之。全。體。為。其。必。要。而。且。有。益。者。然。非。概。謂。國。內。之。支。出。即。有。利。益。而。國。外。之。支。出。即。不。利。也。若。以。客。觀。的。求。其。標。準。之。所。在。則。不。可。不。問。歲。出。之。目。的。如。何。其。目。的。果。何。謂。乎。曰。凡。一。般。之。經。濟。生。活。其。有。或。種。之。消。費。者。欲。論。其。可。否。必。自。其。消。費。能。為。再。生。產。之。用。與。否。而。決。財。政。亦。然。以。能。為。再。生。產。之。用。之。歲。出。視。為。正。當。者。也。夫。所。謂。再。生。產。云。者。其。以。歲。出。而。經。營。直。接。的。之。生。產。例。如。鐵。道。及。其。他。國。之。營。利。的。設。備。非。謂。與。以。可。計。算。之。純。益。也。又。非。謂。其。以。此。為。再。生。產。之。標。準。也。何。則。國。之。歲。出。其。於。此。直。接。生。產。的。以。外。而。間。接。增。進。國。家。全。體。之。福。利。者。極。多。且。如。此。等。鐵。道。等。雖。有。直。接。生。產。的。之。支。出。苟。對。於。民。間。之。企。業。生。有。害。之。競。爭。者。則。其。國。之。歲。出。即。認。為。有。害。於。國。民。之。經。濟。故。再。生。產。的。云。者。謂。之。直。接。之。生。產。寧。謂。之。間。接。之。生。產。換。言。之。即。謂。用。之。於。國。家。全。體。之。利。益。而。助。其。進。步。發。達。者。也。即。雖。有。直。接。的。生。產。而。國。家。歲。出。之。目。的。物。體。仍。必。歸。於。

計國家全體之進步也。然從於此等之標準。其正當之歲出。果有若干。必不能概知其詳。唯對於或種之歲出。決其正當與否。不外於比較。歲出與自歲出所得之繁榮及其歲出所使用之目的。以公平的觀察之也。然以此比較。欲對於歲出之再生產。爲有効的判斷。固屬非常困難之業。何則。國民每人所提出於國家之額。及國家歲出之全額。雖得以綿密的計算之。至於國家事務之價格。寧以無形之財物爲主。而必不能使還元於貨幣之單位也。

(三) 歲出者。不獨有生產上之經營。尙不可不充政治的之要求。所謂政治的要求者。無他。國家之事務。有不能委於箇人。及箇人結合之行働者。即唯國家得以爲之者。或不獨國家。而國家爲之最良者。因有此等事務。不可不使用歲出者是也。詳言之。國家得以使用歲出之事務如左。

(甲) 自事務之性質言之。私人不能爲之者。又通常必藉國家之權力。以信用爲前提。私人爲之。不能如國家之完全者。前者之例。如軍制、司法、警察是。後者之例。如度量衡、貨幣、郵便、電信是也。

(乙)私企業唯計私益。而國家因謀全體之利益以爲之。因之其事務不可屬於私人者。例如鐵道、運河、水道、山林是也。

(丙)私人因缺其事務所需要之智識、企業心、社會的精神。又貨幣之材料。而不欲爲之者。例如教育、公共衛生、救貧、勞動者保護、製鐵所是也。

茲有附述者。私經濟與公經濟之界限。即私人之自由行動範圍。與國家事務範圍之界限之問題。並國家與他之政治團體間、政務配分之問題。其主部分不屬於財政學。而屬於政治學、行政法學、國民經濟政策學等是也。

第四節 經費之發達

國家之經費。無論何國。皆有次第增加之傾向。自十八世紀之終。至於十九世紀。其勢益盛。雖然。吾人於此。不可不知名義上之增加與實體上之增加。所謂名義上之增加者。自貨幣購買力之減少而來。即令以貨幣估計之額。雖見增加。而於實際。歲出之未嘗增加者。亦非無之。亦有實體上之經費增加。而直接不爲國民之負擔者。例如歐洲大陸諸國之多數。及本邦著者自稱、即指日本國言、等國有財產、國家企業、所需要之經費增進是

也。土地山林鑛山鐵道。雖然徵之各國之實際。其於名義上之增加。及不爲國民負擔之增加。以外尙有巨大之增加者。莫不先數戰爭與武備約言之。即軍事費之增加也。近世紀之戰爭。無不要極大之費用。一方言國勢之平均。他方即出於殖民通商政策上之必要。其擴張陸海軍事備者。不絕於耳。又如戰鬪之機關。日益改善。故所損耗之費額甚大。近世各國國債額之多。因之其元利支拂額增大。其原因專在於戰爭及軍備之費用者。洵不足怪。例如福利脫李二世之時。普魯士軍隊之所費者。僅一千七百萬他勒。其後至北德意志聯邦之起。一八七〇年。其軍費增至六千六百六十萬他勒。更至一八九八年度。德帝國之軍費。上於五億七千四百萬馬克。（因由於聯合國家區域之擴張。而此點以外。別有軍費之增加甚明。）法國者。自一七八四年勒喀之計算。其軍費爲一億二千二百萬利布爾。其後一八一一年。於四億六千萬佛郎外。加以擴張海軍之一億四千萬佛郎。共六億佛郎。一八七〇年。陸軍三億七千四百萬。海軍一億七千三百三十萬。合計五億四千九百三十萬佛郎。一八八三年。陸軍五億八千四百十萬。海軍二億〇四百九十萬。合計七億八千九百萬。一八九八年。陸軍六億

四千萬。海軍二億八千七百萬。合計九億二千七百萬佛郎。不獨此等之強大國爲然。即如瑞士小國。亦有軍費之增加。自一八四九年至一八九七年之間。自六十八萬三千四百五十佛郎。增至二千四百四十三萬三千七百四十八佛郎。軍費之增加。若是其甚。故人每以國費之增進。即歸於軍費之增加。殆不顧其他之增進。而細爲考察。其行政費之增加。亦決有不可侮者。蓋偶有增加之分量。非無過於軍費者也。其增加之原因。由於社會文明之發達。例如人口增加。營業生活。亦日周密。人人相互之接觸。隨以活潑。而對於各人身體財產之危險。愈益加多。則保護之必要。隨之而多。實不可免之數也。不啻此類消極之事。而積極的。助長人民之精神的及物質的生活之事務。亦愈以增加。則經費不得不增加。例如普魯士在一八五〇年。其司法費二千八百二十萬馬克。至一八六七年。增至三千七百九十萬馬克。一八九〇年。爲八千七百萬馬克。自一八九八年。跨於九九年之年度。增至一億三百十萬馬克。其教育及宗教費。在一八五〇年。爲一千一百十萬馬克。其後至一八六七年。爲一千五百五十萬馬克。一八九〇年。爲九千萬馬克。自一八九八年。亘於九九年。上於一億二千八百萬馬克。英國

之公共教育費。自一八三四年爲始。與以二千磅之補助金。至於今日。其豫算對於教育美術及學問。增至一千一百二十萬磅。更徵之法國如左。

一八三〇年

一八七四年

一八九八年

陸軍

一八六、八

百萬佛耶

四六六、五

六四〇、〇

海軍及殖民

六五、一

一五二、九

三七八、六

教育及美術

九、五

四二、六

二二四、四

農工商業

六、九

一五、五

六五、八

由此觀之。可知教育費及產業助長費之增加。有較之軍備費之增加反大者。而此等之經費。在於歲入論上。實所以生重要的財政上之原則者也。所謂財政上之原則者。無他。凡一國之歲入。務使其足以應於財政增加之需要是也。返觀我邦之財政。其經費之增大。亦實有可驚者。例如明治初年。以三千萬圓之總經費。至於五年。爲五千萬圓。七年爲八千萬圓。爾來我邦之總經費。大率八千萬圓內外。自日清戰役以後。二十年度之財政。殆達於二億圓。至三十三年度。達於三億圓。尙有他之政治團體。及市

町村自治體之經費亦與國家經費同時有增進之傾向不必贅述。

第二章 對人及對物經費論

就經費之分類中特舉其重要者對人對物經費之分類也。政治團體之所以設此區別者因達其生存之目的不可不需財物與人之勤勞。即以此爲標準而分類者也。

(一)對人經費者謂政治團體因遂行其事務對於人之勤勞之報酬而支出之經費。例如俸給、雜給、手當、恩給、年金、一時賜金、遺族扶助料之類是也。此等對人經費額之大小各國不同。或依其國之憲法制度而異。或依於行政組織軍隊組織等而異。要之此種經費自沿革上觀之。有日益重要之傾向。雖今日之國家及地方自治體其使用人之勤勞有全不與以償給者。有雖與以償給而不甚充分者。例如近世兵役義務名譽職等。然此外職業的之官吏次第增加其員數。是由於文明之進步。換言之。即物質及精神進步。複雜之結果。因之有增加官吏之必要。又因事務之繁雜。官吏之間盛行分業。因分配各種之事務。遂至生各種獨立之機關。雖然分業之發達亦與生產事業之分業相同。有利益。即有弊害。故往往有使用過剩人員之虞。而局誤之廢合在經費上。

爲一大問題。然而官吏之俸給云者。通常爲對於官吏勤勞之報酬。而同時使官吏在於社會上。得營相當之生活。至於定其俸給之額。一方斟酌於事務之繁簡。難易。而他方即斟酌其地位之高下。且使適應於當時生活之狀態。以不致因俸給之不充分。而失適當之當局者爲程。度。苟經就職之歲月。亦必滿其進級之希望。而死後老後。及因職務而膺廢疾之時。對於官吏之自身。及其遺族。不可不賜以恩給。及遺族扶助料。使彼等安堵。得以完全其職務。且此等恩給扶助料之下。賜對於下級之官吏。及其國官吏之俸給。較之私事業。類似之事務員。俸給尤低者。特爲必要。何則。彼高級之官吏。及食高級私事業之吏員。必能割其俸給中之一部。以爲老後及遺族之需。而下級官吏。及比較的低給之官吏。則不能有此餘裕者甚多也。又上級之官吏。其擔負名譽者甚大。故其俸給。多低於社會私之相當之事務員。至於下級之官吏。及手足之勞働者。不可不使與普通一般之給料相同。尙對於此等下級之吏員。務必求其俸給之寬大。其他對於需特別費用之吏員（如外交官）又吏員需特別費用之時（如出張）與以特別之償給者。不待論也。

(二)對物經費者。謂國家因達其目的。對於需用的有形財物之經費也。而對於此原則。最有爭論之問題者。即國家者。果以其財物之需要。自固有之生產中得之乎。抑自他買取之乎。又於如何之範圍內。自固有之生產中得之乎。是也。學者往往反對國家自固有之生產。調達財物。其說曰。多數之財物。可以自私企業調達之。求其相當之分量及品質。何必更自官吏調達之乎。况國家之生產。其費用往往較私生產者為多乎。而其所謂官營費用必多者。第一。國家之官吏受一定之俸給。而從事於私企業。對於其事業之盛衰。不感直接之利害。第二。因手續之繁雜。遂生事務之澁滯。時間之浪費。有種種之不利。如論者之所言。固至當而無誤矣。雖然。在於內國之工業。不能調達相當的品物。對於外國之仰給。又為政策上所不許者。或政府為唯一之購買者。或其生產不可不秘密者。或比較自私企業之買收。不如以廉值自為生產者。則取給於固有之生產。固無妨也。而國家需用之財物。自私企業生產之時。務期以少額之費用。充國家之需要。故不可不豫定一定之標準。此等之標準。學者之所稱道者。第一。因欲為廉價之調達。務就於直接生產者。又有時多為大量之買入。第二。其購入之時。務用同一之

方法。(例外亦用隨意契約)第三務使賣却者對於其物品及工作之善良。供相當之擔保等是也。然此不足爲絕對之標準。何則。因各國之事情不同。自社會政策或生產政策之理由。對於大生產者。不如自小生產者買入之。對於外國之賣却者。不如自內國之賣却者買入之。故政府當局者。不可不因個別之場合。從節約之原則。以斟酌各種之事情。而採適當之處置也。

第三章 貨幣及實物經費論

方今之經費。雖有自貨幣支出之者。而往往有以實物支出之者。例如以國有森林所生之材木。使用於國家建築之事業。又如物納稅者。以所收入之米穀。而支給於官吏是也。雖然。如軍人之被服食料。及支給於官吏之官宅。皆國家自他買入之者。竊謂之貨幣經費。而非實物經費也。且有雖爲實物經費。而於豫算上。得以貨幣計算之者也。

第四章 內國及外國經費論

經費之多者。雖於內國支出者居多。而對於國外之支出。亦復不少。方今國際之關係日盛。其例不遑枚舉。例如在外公使館費。在外郵便電信局費。海外旅費。留學生費。以

及海外之戰爭費。兵器器具機械等之購入費。國債元利之支拂之類是也。

第五章 經常及臨時經費論

臨時及經常費之區別者。與臨時經常歲入之區別相同。元非學理上之區別。而於豫算之實際上。爲甚重要之區別也。其普通之所唱者如左。

(一) 經常費者。謂於各會計年度。規則正確而循環所需之經費。或各年度爲同額。或唯漸次增高。又或有僅少之變動。而其額之大。凡得以豫定者也。例如皇室費、官吏之俸給、國債費等。此等之經費。殆成爲不動者。或唯漸次增高。而其他亦有偶然之變動者。例如修繕費是也。然此等雖有變動。從於最近年之經驗。以推測蓋然的之額。不獨非難能之事。且亦爲規則正確循環所需之經費也。

(二) 臨時費者。偶然的發現。不規則之經費。例如戰爭費、武器之新調費、行政改革費、鐵道其他新有公共建物之建設費、災害救助費等是也。臨時費者。不獨其發現爲不規則。往往有全不能豫見者。雖然。國家之財政對於此。不能豫見之經費。常以豫備金之方法應之者也。

如右所述。經常費臨時費之觀念。雖依於學者普通之見解。然非無自他之方面觀察之者。如謂經常費者。規則正確。自一箇年又一會計年度內。充分爲國家之目的。而消費之經費。臨時費者。自其效果言之。規則正確。而普及於數會計年度之經費是也。臨時經常之區別。皆出於實際上必要之區別。而於應此者之財源選擇。甚爲重要。何則。經常費者。其財源出於經常收入。即於各會計年度。必有規則正確。而相爲循環之收入（如課徵物、企業收入、官有財產收入）至於臨時費者。則不規則之一時歲入。例如自起債、官有財產之拂下等。得以支辨之者也。然若曲解此說。謂臨時費者。常必以臨時歲入充之者。誤也。如前所述。臨時費之中。有戰爭。有天災。非可以人智豫見之者。及不能定其費額者。此則有需臨時歲入之必要。然至其他之臨時費。由各會計年度之經驗。其大體之額。得以豫定之者。則盡其財力之所至。不可不備充分之經常收入。不過經常費者。普通有漸次增加之規則。而臨時費則其性質常動搖者也。且臨時費者。雖有自臨時收入支辨之時。而其結局之影響。常有及於經常費者。例如因支出臨時費。而募集國債。其償還國債之元本利息。必致需用經費之增加。而經常費遂以膨

脹。又如以官有財產之拂下。而支辨臨時費之時。常惹起經常歲入之減少。而經常費之財源。自然減少是也。

尙有一言必須注意者。即臨時經常費之區別。本非學理上之區別。而因其國之不同。其經常費與臨時費區別之點。亦因之而異也。當比較各國歲出之時。不可不注意此事。匪獨經費爲然。即歲入亦相同也。

第六章 憲法上及行政上之經費論

憲法上之經費及行政上之經費。二者之區別。乃依於國家政務之種類。而自各國所行之憲法制度。及行政組織。而異其趣者也。夫其關於行政組織之經費。視國家行動之範圍。及委任於他之政治團體事務之範圍如何。常受其影響。至於行政事務之範圍。配分。並所以定憲法制度者。其主部分。在於國法、行政法、政治學、國民經濟政策學等。而非財政學之職務。唯於財政學上。以各種經費相互之比較。及計畫財源之點。調和而抑制之。然則吾人之分類。聊以示各政務分科經費上之關係而已。

(一) 憲法上之經費

此經費之中。包括對於元首之經費。對於議會之經費。對於最高官衙之經費三種。

(甲)對於元首之經費。在於君主國。即不外對於國君及其家族之寄與也。當歐洲中世之頃。國君有御料等。及所有之財產等甚多。不特國家及國民。不更與以供給。而國家政務之費用。尙自國君御料之財產收入。而始能維持。然其後此等之財產。次第減少。又皆移轉於國家。至於近世。對於國君。不過割國家歲入之一部。每年供以若干之金額。而此年金者。常委之於王室自由之處理。此種經費之所以生差異者。無非由於國體之種類。國之大小。國君權勢之強弱。國君私有財產之大小也。

(乙)對於議會之經費。雖包括議員之歲費、旅費、議院之官吏俸給、建物費、印刷費等。而經費之大小。視採議員受歲費之主義與否以爲衡。

(丙)最高官衙經費。比較不甚重要。而內閣、樞密院、會計檢查院、行政裁判所等之經費屬之。

(二)行政上之經費

(甲)外務行政費。即外務省、公使館、領事館之經費。其經費之大小。則於國際上一

國地位之輕重及其國商工業勢力之外尙視其對外活動之如何也。

(乙)軍務行政費 屬於軍務行政之經常臨時費。在各國豫算上。特占重要之地位。殆無不占純國家歲出(除經理費者)三分之一。乃至三分之二。而今後尙無減退之情形。其費額之有大小者。第一視其軍隊之組織如何。例如徵募兵組織與雇兵組織。屯田兵制度與常備軍制度。二年兵役制度與三年兵役制度是也。更有重大之原因者。則政治上之關係。對外經濟之國是。國家地理上之位置。殖民地之有無。其他國際條約之關係等也。例如局外中立之國。受列國之保證。以自然之國境爲保護。較之無自然之保護。介在敵國之間。而自攻守同盟等。受他國之拘束者。其軍備費自小。又如有廣大之殖民地。而擴張商工業之勢力。使其及之者。不得不要多數之海軍。以爲之保護。抑軍備之維持者。一方加增財政上之負擔。而一方即奪去從事產業多數之壯丁。使國家蒙莫大之損害。雖然。今日之軍費者。苟欲伸張國勢而擴張對外經濟之勢力範圍。或保持一國之獨立。殆爲不可避之犧牲。且於戰時亦可保其勝利。而不至因敗北。生巨大之損失。但企圖無謀之擴張。徒欲維持國力。

不。相。應。之。軍。備。者。亦。非。策。之。得。者。也。

(丙) 司法行政費 包含狹義之司法費與監獄費。而前者之所以分大小者。一因於裁判所構成法、與訴訟手續之如何。一因於社會關係之錯雜、與道德觀念之普及與否也。後者之所以分大小者。略與前者相同。亦因於裁判所之構成、訴訟手續之如何。且因於宗教、教育、救貧、警察、獄制之如何也。

(丁) 內務行政費

(1) 警察行政費 凡警察者。有司法警察與行政警察。司法警察者。有搜查犯罪、蒐收證據、逮捕犯罪者等之行爲。而其主目的。在於執行刑法。受刑事訴訟法之支配也。行政警察者。直接保持公共之安寧幸福。又以進步之目的。而用命令及強制之行政也。司法警察。屬於司法行政。不屬於內務行政。屬於內務行政者。即爲行政警察。雖然。行政警察。更分保安警察。與狹義之行政警察。狹義之行政警察者。國家爲達其特別之目的。當行政之時。用命令及強制。而與各部之行政。有不可離之關係。反之。保安警察者。非爲達國家特殊之目的。以維持國家之權力。

及使各私人之間。守自己之畛域。而不侵他人權利之範圍爲目的。而對於各部之行政。爲行政中之一分科。故行政警察者。於各部之行政官廳行之。而保安警察者。專屬於一官廳也。此所謂警察行政費者。即此之保安警察。關於保持安甯秩序之警察費用也。且司保安警察之警察官廳。同時亦行司法警察。故甚難於爲明劃之區別。屬於警察行政費者。有警視廳、警察署、及監督廳費等。其經費之大小。視乎警察之組織如何。如關於社會關係之繁雜與否。道義觀念之普及與否是也。此費用者。將使國家全部負擔乎。抑使地方負擔乎。又於如何之範圍內。以爲負擔乎。皆於國家之財政上。大有影響。

(口) 衛生行政費 國家及其他之政治團體。其於人民身體上之發達。有關涉之必要者。近時一般所認者也。蓋對於健康之危險。往往有以私人之力不能豫防之者。回復健康之手段。往往有不能任私人之施設者。屬於此之費目。有保健行政費。醫藥行政費。屬於前者。爲傳染病豫防費、種痘費等。屬於後者。關於醫師養成醫師開業之取締費。關於藥品之取締費。病院之設備維持監督又補助費等。

也。

(八)救貧行政費。國家及其他之政治團體不獨保全人民之健康更救助無生活之能力者供給其衣食住而使遂其生活並豫防人民之陷於窮苦不可不使貧民得脫於苦境。合此所謂恤救行政及防貧行政。名曰救貧行政。關於此之費用。即救貧行政費也。但我國關於此制。尙未發達。故無多費之必要。

(二)教育及宗教行政費。國家者更又有關涉於國民教化之必要。於是宗教及教育費以起。

宗教費者。在於耶蘇教國。特有國教之國。雖視爲多少之重大。其在我國。則其額極少。自內務省之神社宗教二局之經費爲始。有神宮費、神社費、官國幣社例祭幣帛料、古社寺保存費等。

屬於教育費者。文部省所管之經費全部。與屬於陸海軍省、內務省、農商務省、遞信省之各種專門學校費等。而國民教育者。或免除授業料。或務爲輕減。以維持之責。任之於地方自治體。而國家經營高等教育之主義。則行之最廣者也。且對

於地方國庫與以多少之補助。

(ホ) 經濟及交通行政費 近代國家。又甚關涉於國民之經濟行爲。及交通制度。或計農工商其他產業之保護獎勵。或爲度量衡貨幣之製造又監督。關於道路橋梁河川港灣航路等。及關於造船鐵道郵便電信電話等。或自爲設立維持。或爲之保助獎勵。其費額甚不少。在於我國。以農商務省遞信省所管之經費爲重。而亘於內務省大藏省所管經費之一部。

(丁) 財務行政費 其管理財務行政者。雖以大藏省所管之經費爲主。而屬於內務省、農商務省、之官有地官有林之管理費。及屬於其他各省官衙之會計事務費等。皆財務行政費也。且於我國之豫算。大藏省所管經費之中。有非財務行政費者。例如內閣、樞密院、議院、會計檢查院、行政裁判所、官報局諸費。文官試驗費。文官懲戒費等是也。

第七章 施政及經理經費論

基於歲出財務行政上之地位。分經費爲經理費及施政費。(一)後者純然應於支出目。

的之經費。(二)前者爲歲入之徵收及收得所需之經費也。所謂經理費者，國家歲入之大部分，或因其收得，必要大生產費，或爲營業及企業及高率間接稅之收入，最占國家經費之重要。故經理費者可謂對於目的之方便，又對於方便之方便也。若施政費者，雖自終局之目的觀之，亦爲一方，便而殆與目的爲同一之體。自全國家之經費中，而區別施政費與經理費者，視其國之財政事情，以下正當之判斷，故頗爲重要之事。然不獨經理費之大小及對於施政費之比較，如何宜爲顧及，更不可不考察自何種之歲入而支出經理費也。蓋自官有地、森林、鐵道等生出經理費之額，雖不成爲國民之負擔，至其關聯於租稅徵收之經理費，則與施政費同爲國民負擔之一部。(前者之經理費若過大，則純收入自見減少，因之而增加租稅，遂至增國民之負擔，又如鐵道者，往往因經理費之過大，而行賃錢之引上，亦增加國民之負擔，然其結局，雖同歸於國民之負擔，而與隨租稅以徵收者之間，則異其趣。國民感負擔之關係，亦自不同。)然無論何種歲入，以求其經理費之少，爲最緊要之事。至當創設租稅之時，務選其徵收費之少者，固不待論。然因是之故，對於或種租稅，足以充此要求，即以爲最良。

之。租。稅。者。誤。也。如。消。費。稅。者。往。往。不。問。其。徵。收。費。之。巨。大。而。於。方。今。之。財。政。上。不。敢。廢。棄。者。蓋。別。有。必。要。者。存。也。

若夫經理費之比較。爲多爲少。是因於歲入之性質。財政機關之制度。經濟事情。交通事情。地理的之狀態。道義之觀念等。自歲入之種類言之。租稅比於鐵道等。其經理費少。即同一租稅之中。而直接稅比於間接稅。其經理費少。普魯西之經理費較高。英國之經理費較低。其主原因。爲普魯西鐵道官有土地等之收入多。而在英國者少也。其次。財政機關之制度。例如徵收租稅之時。用請負之法乎。用配賦之法乎。抑由國家之官廳徵收之乎。又雖自國家官廳徵收之。尙稍借市町村之力乎。因之有種種之不同。第三。經濟事情者。大規模之產業若發達。自少數之納稅者。得以徵收多額之租稅。較之自多數之納稅者。僅徵收少額者。其徵收費爲少。第四。交通事情者。交通不便之處。比於交通便利之處。其徵收費爲大。更自地理的狀態。道義之觀念言之。例如關稅之監督上。頗爲困難者。或其國民有密爲輸入者。則其國之關稅徵收費必甚大。尙於此數者之外。當局官吏之良否。所關亦不淺鮮。固不待言。

第三編 歲入論

第一章 歲入總論

第一節 歲入之意義

所謂歲入云者。似指一會計年度內之收入。然財政學上之歲入。其意義非如此。乃指外國學者所謂公收入之意義也。即吾人用歲入之文字。不過從于舊來之慣用。其流入於一會計年度內與否。固於歲入之意義。無所損益。然不可謂會計年度。在財政學上。無何等之意義。蓋政治團體之經濟。比之於私人之經濟。不獨無其錯雜。且必期其久遠。故財政上。不可不區畫一定之期間。以圖整理。所謂會計年度之必要者。即於是起。然則會計年度者。不獨出於實際之便宜。又可謂適合於理論。當論政治團體之歲入及經費之時。常不可忘此觀念。

(註) 各國會計年度之規定。果如何乎。及本邦之會計年度。果經如何之沿革乎。亦大可注意之事。聊摘記其大要如左。以供讀者諸君之參考。

(い) 各國會計年度之現制度要

諸國

- (1) 依于曆年者 佛蘭西、白耳義、和蘭、奧大利、匈牙利、配爾倫、瑞典、俄、瑞西、希臘、中南美
 - (2) 自四月一日爲始至三月三十一日者 德意志帝國、德意志多數之聯邦各國、英國、日本
 - (3) 自七月一日爲始者 北美合衆國、加奈大、伯刺西爾、墨西哥、那威、西班牙、葡萄牙、伊大利
 - (4) 自九月十日爲始者 埃及
 - (5) 自十月十三日爲始者 鳩尼斯
- (ろ) 本邦維新以降會計年度沿革略
- (1) 明治七年以前 依于曆年
 - (2) 明治八年一月乃至六月 以半年爲一會計期(過渡時代)
 - (3) 明治八年七月以降至十八年六月 自甲年七月至乙年六月爲甲會計年度
 - (4) 明治十八年七月乃至十九年三月 以九個月爲一會計年度(過渡時代)
 - (5) 明治十九年四月以降 自甲年四月至乙年三月爲甲會計年度

如右所述。會計年度者。在於財政學上。固有或種之意義。然不過出於財政整理上之必要。而以之爲構成歲入又公收入之意義之一要素。則不足也。

然則財政學上之歲入。果爲何物乎。抑自如何之標準。而以之定學理上之意義乎。即其次所起之問題也。而答此問題者。先不可不考求財政之性質。並其系統。又於財政實

際之處理。不能無多少之斟酌。既考察此等之事情。而爲結論。則財政學上歲入之意義。以對於經費（即國家生存發達必要之經費）又基於其經費而定之者。爲最適當。然則歲入之意義。果何謂乎。余以『歲入者。謂國家及其他之政治團體。可充用於其生存發達必要之經費。一切之收納物。』之定義。信其爲最正當。依此定義。有形式上爲政治團體收入之一。而於理論上不得稱收入。又歲入者。固不鮮也。

第一 國家及公共團體。購入物品之時。其購入雖需通貨（即經費）至於其購入之物品。不得謂之歲入。何則。以如此之物品。本來非可充用於經費之收納物也。

第二 國家又公共團體。使用人民勤勞之時。不獨有償之場合（如官公吏之勤勞）即無償之場合。亦不得視爲財政上之歲入。何則。因如此之勤勞。非可充用於經費者也。無償而收納勤勞。例如兵役及其他德意志東方諸州之町村。又日本之或町村。因修繕道路而賦課人夫。自實際上言之。無異於以賦課租稅所得之收入。而雇使人夫。然自人民之方面觀之。雖同爲負擔。而財政學上固無使入歲入範圍之餘地也。

第三 國家及市町村。雖有收入。而實際不移轉其權利之財物。亦非歲入。例如未成

年者之財產管理。國家自爲行之是也。而於此時，未成。年者之財產自形式上言之。雖爲國家之收入。至於其財產權未移轉於國家。故不得稱爲歲入者。自不待言。

第四 國家及共同團體之收入。財產權亦移轉。而以不得充用於經費之故。不得稱爲歲入。例如歐洲二三之邦國。町村自行貯金之業。以保護小民或勞働者之利益。及對於疾病及老後之保險事業。使其完全。於是州及市町村者。自集必要之基本金。是等之收入。果與一般之收入相同。得充用於經費否乎。因之而生一問題。然普通以爲此等之收入不能充用於經費。既不能以之充用於經費。而成爲特別之收入。即不得稱爲歲入者也。

以上述歲入大要之觀念已終。尙欲一言者。曩所謂一切之收納物者。其收納物。雖非必限于通貨。然方今之文明國。不獨皆用通貨。其有非通貨者。亦必得以通貨換算爲常者也。

第二節 歲入之種類

歲入之種類極多。而歲入者。不獨因政治及經濟之發達。而爲漸次之變遷。即吾人全

未豫想歲入之種類。亦非無新發生者。然則以此等各種之歲入。悉爲爬羅蒐集。而精考其性質。闡明其關係。以爲學理的之分類者。實可謂至難之業。學者中用力于此分類者極少。或有以爲無用之業者。蓋非無故也。雖然。吾人今取現存歲入之種類。並吾人今日得以豫想之歲入種類。而以學理爲之分類者。不獨於學問上。決非無用之業。又於闡明其性質上。大有効益者也。

顧實際上。因豫算調製之便宜。而分歲入爲經常及臨時者。殆成各國之慣例。所謂經常歲入者。在法律上。每會計年度。規則正而循環之歲入。而臨時歲入者。謂在法律上。一會計年度。或數會計年度。連續而生不規則之歲入也。如公債。官有財產之拂下。即屬於後者。其他之歲入。多屬於前者。而如此區別者。實際全不加入經濟上之意味。不過專以時之元素爲標準。爲法律上之區別而已。學者間或有求較法律上。更覺明確之標準者。或又有注重於經濟上財源之性質。以求其定義。使此區別更爲學理的者。然畢竟止於學者之空論。皆不適合於實際。要之此區別者。非基于歲入之性質。而以學理的區分之。不過在法律上。基於實際豫算編製之便宜而定之者。然自大體論之。

諸國之分爲經常歲入及臨時歲入者雖相同而因于其國因于其時非無多少之差異。近時俄國之藏相當編製豫算之時對於歲入通常所視爲臨時歲入者而以之編入於經常歲入對於歲出通常所視爲經常歲出者而以之編入於臨時歲出雖非難之者謂其貌爲財政基礎之安固而不限於英國之成規可知也。

經常及臨時歲入之區別學者多採用之而又欲加入學理的之意義然以學理的爲之者往往不適合於實際而以之解釋於實際有學理上極爲曖昧者故夫吾人爲歲入之區別者不可無他之標準於是有學者所採之標準或基於法律之公私而據之以爲區別者即公法的及私法的之區別也所謂私法的歲入者基於私法上規定之歲入而公法的歲入者基於公法上規定之歲入然而予輩不採此區別者其故果安在乎非如一派學者之所唱謂公法私法之區別不明瞭也何則公法私法之區別不明瞭云者在於學者之自求不能明瞭而自法律學上一定之標準明立其分界必非不可能之事又非如通常之學者謂公債官有財產等雖可視爲私法的歲入然不獨基於私法上之規定且受公法上規定之支配因謂私法的歲入爲不當者也何則事

苟關於政治團體以上者勢不可不借官公吏員之手以爲之處理故政治團體之歲入無一不要公法上之規定其所以不得不稱爲公法的歲入者因政治團體之歲入皆爲公法的歲入之結果也雖然吾人分歲入爲公法的私法的云者非謂如此之意味專論其所基之根本果在於公法乎抑在於私法乎由此意義以推之即知分歲入爲公法及私法的者未必即屬不便利之區別如彼通常所視爲私法的收入之公債官有財產固不妨使屬於私法的歲入然吾人所以不採公法的私法的歲入之區別者無他因此區別不據於經濟上之標準也抑政治團體之歲入者既成爲經濟上之一現象則其區分亦宜以據於經濟上之標準爲至當其基於此趣旨區分歲入之種類而行之頗廣者一曰營業的（又機械的）歲入一曰徵收的（又政治的）歲入所謂營業的歲入者政治團體營一經濟的事業而因以收得之歲入徵收的歲入者政治團體依于權力而自人民強徵之歲入而營業的歲入更分有特權者與無特權者例如自官有之土地山林又官工商業等所生之歲入屬於後者而自政治團體所營之專賣事業收得之歲入即屬於前者徵收的歲入亦分爲二政治團體對於與以直接

利益之人民而徵收之。是爲帶報酬的性質者。與不帶報酬性質者。例如租稅即其後者之例。而手數料。即其前者之例。此之區分。基於或經濟上之標準。較之公法的私法的歲入之區分。雖大有可採者。然尙有不完足之點。其第一之非難。即今日政治團體之歲入。有不入於此區分者是也。第二之非難。即從于此區分。有時同一之歲入。因觀察方面之異。而同時可以部屬於雙方者是也。所謂不入于此區分者。例如恩賜金如寄附獻金。又如政治團體相互之間。相授受者是也。此等之歲入。非營業的歲入。固不待論。亦非徵收的歲入。而有一種特別之性質者也。所謂同一之歲入。而同時可以部屬於雙方者。例如自政治團體之專賣的所生之歲入。是也。此歲入者。就其收得之形式而論。雖有營業的歲入之外觀。其實反帶有租稅之性質。而屬於徵收的歲入。例如法國政府製造火柴而專賣之。有大製造場。使用萬人以上之職工。不必言矣。我國政府收買煙草。更賣之於製造者。亦明爲一營業的行爲。自此所收得之歲入。爲營業的之歲入。然而火柴及煙草者。其生產費及其買入價金。加入世間普通之利潤。非以同一之市價而賣出者。所謂自獨占之力。收得格外之利益。而賣出者也。此格外之利益。

即政府賣却之時不外依于便宜之一形式而自消費者徵集之間接稅也。換言之不外間接稅之一變體而已。

其他之學者基於經濟上之標準以爲區別。或有分歲入爲直接的歲入。導來的歲入。及先取的歲入者。或有分爲私經濟的歲入。混合性歲入。及依於國家權力之歲入者。而其行之最廣者。則私經濟的歲入及公經濟的歲入之區別。然而此等之分類法。皆未足認爲完全。(今避煩不一加以駁擊)松崎博士更於此等分類法之外。出一新機軸。此說在於現今我財政學界頗有勢方。付於博士之分類法。欲少有所述如左。

博士在一兩年前。當分歲入爲私經濟的歲入。公經濟的歲入。隨時歲入三種。近年始改其說。分歲入爲經濟的歲入及隨時歲入。更分經濟的歲入。爲公經濟的及私經濟的歲入。尚依于博士之說。舉歲入區分之細目。與其定義如左。

(甲)經濟的歲入 國又公共團體。當收納歲入之時。豫立經濟上之目的及方針。而自其經營施設之結果所生者。

(子)私經濟的歲入 其重要者爲國家又公共團體。以其所有之資本。又使用之勞力。所生之結果。而不基於特權及財政權者。(官業財產收入等)

(丑)公經濟的歲入 國家又公共團體。自其公經濟的理由而收入者。

(A)自國又公共團體命令指示之收納。

(一)與人民直接受國又公共團體之利益相關聯之收納。(手數料)

(二)與人民直接受國又公共團體之利益不相關聯之收納。(租稅)

(B)基於法律上及實際上。國又公共團體享有之特權又便宜之收納。

(一)基於此等之便利又特權。企業上之收納。

(い)以財政上之目的。而設置之企業收入。(如專賣收入)

(ろ)國家經濟的企業之收入。即國家以經濟上主體之資格。自其生存之必

要。自爲經營必要事業之收入。(如鐵道郵便電信造林)

(二)自此等之便利又特權。所生直接之收入。(如運上冥加金鑛山採掘免許

料)

(乙)隨時歲入 不以得收入爲其最要之目的。當行政上有特別之目的及事件存在又發生時。而隨時收得者。

(子)與行政上特定之目的又事務附隨而收納者。

(A)伴於或利益者。(如病院之收入)

(B)伴於國家幹能之發動。所生之行政行爲者。(如罰金)

(丑)寄附。

(寅)以補中央政府又地方政府歲入之目的。而授受於兩者之間者。(如補助金分

擔金)

右爲博士之分類方法。余於他種種之點。雖敬服博士之說。而於此點。不幸而不能敬服。然與其多舉不能敬服之點。不如述余自身最信之學理的分類法。而間接即以否定博士之說。余之所最信爲適當者如左。

(一)固有歲入

(i)常時的固有歲入

(A) 常時內國的固有歲入

(1) 政治團體與其成員之關係上收得者

(1) 其存在之理由專在於財政上或以財政上為主者

(a) 直接行使權力而收得者 (如租稅手數料)

(b) 間接行使權力而收得者 (所謂財政獨占即如烟草專賣富籤專

賣)

(1) 其存在之理由專在於他之行政上或以他之行政上為主者

(a) 直接行使權力而收得者 (如罰金科料徵收)

(b) 間接行使權力而收得者 (所謂國家經濟的獨占例如貨幣鑄造

火藥製造郵便電話鐵道獨占收入)

(2) 政治團體相互之間相授受者 (如補助金又分擔金)

(B) 常時外國的固有歲入 (如貢獻)

(3) 一時的固有歲入 (如強制寄附金戰時分捕金)

(二) 普通歲入

(い) 常時的普通歲入 (如官有財產官工商業之收入)

(ろ) 一時的普通歲入 (如公債官有財產拂下損害賠償金任意寄附金)

右分類中。其(一)(二)之區分。對於或歲入者。將屬於公經濟。即獨特成爲政治團體之經濟乎。抑屬於普通之私經濟。即自私人之經濟所得之收入乎。基於此二者根本之性質。以爲區別者也。而茲之所謂獨特之公經濟者。謂公經濟獨特的經過而非謂其歲入之目的也。若自歲入之目的論之。則歲入者無一而非爲公經濟者。苟爲政治團體之歲入於其支辨必要之經費。蓋無論何種之歲入。無非爲公經濟計者。自此點論之。歲入者一而不可分者也。唯至於其收納之經過。或公經濟與私經濟立於對等之地位而收納歲入者。或公經濟發揮其獨特之機能比之私經濟有特段的經過而收納歲入者。據於歲入而其區分根本之性質。即在於此點。要之以余之所見。公經濟而有獨特的經過。以爲收納者。屬於固有歲入。與私經濟爲同一之經過。以爲收納者。屬於普通歲入。且對于一歲入。謂屬於固有歲入。或屬於普通歲入。必自時與地而下判斷。

有或一種之歲入。無論何時稱爲固有之歲入。或稱爲普通之歲入。皆屬困難。如余所示之前例。蓋從於現今進步各國普通之觀念也。

而(いろ)之區分者。從於收納歲入之時。以爲標準者也。但余之稱常時及一時者。與普通所謂經常臨時之別。不相同。余之稱爲一時的歲入者。謂其財源單爲一時的。或其財源雖不獨一時的。而政治團體當時不欲自此得其收入者。若其財源非一時的。而政治團體常自此得其收入者。即所謂常時歲入也。(A)(B)之區分者。從其歲入所由來之場處。以爲標準者也。其自外國來者。曰外國的歲入。否則統謂之內國的歲入。(1)(2)之區分者。特就其內國的之中。政治團體者。與其成員之關係上。而收得之乎。抑與他之政治團體之關係上。而收得之乎。即以收得歲入主體之政治團體。與其被收得者。經濟主體之關係。爲標準。以爲分類。(イ)(ロ)之區分者。基於其存在之理由。(a)(b)之區分者。基於其收入之方法者也。

尙付于固有歲入及普通歲入之名稱。欲有一言。余茲所稱爲固有歲入者。即通常學者所稱之公經濟的歲入。稱爲普通歲入者。即所稱之私經濟的歲入。而余敢於避從。

來之名稱所以撰此新名辭者無他因於公經濟之歲入又有所謂公經濟的歲入及私經濟的歲入云者其名稱甚爲奇異也或曰所謂私經濟的歲入者乃自私經濟所得之收入故無妨謂之私經濟的歲入然余謂若以自私經濟收得之故可稱爲私經濟的歲入則以其自公經濟收得之故何不可稱爲公經濟的歲入乎若以此而可稱爲公經濟的歲入則公經濟之歲入皆可稱爲公經濟的歲入又無以達區別之目的於是論者又曰此種之歲入雖無妨稱爲公經濟的歲入而不稱爲私經濟的歲入唯出於與公經濟有特段者區別之便宜故稱爲私經濟的歲入然苟自公經濟與私經濟二者得其收入知稱爲公經濟歲入之不穩當即知稱爲私經濟的歲入亦與之一不穩當自公經濟及私經濟所得之收入者可稱爲普通歲入而非可稱爲公經濟的又私經濟的者也其可稱爲公經濟的又私經濟的者唯於公經濟有特段者或又於私經濟有特段者而自公經濟之歲入論之則以於公經濟有特段者更謂之公經濟的不免重複故不如對於普通歲入而稱爲固有歲入之適切蓋嘗思之於一定之時及一定之場處凡存在於社會之經濟主體之收入或爲共通於公私經濟者或爲

獨○特○於○公○經○濟○者○及○獨○特○於○私○經○濟○者○不○能○出○是○三○者○之○外○而○余○之○於○財○政○學○稱○爲○固○有○歲○入○者○即○其○獨○特○於○公○經○濟○者○也○稱○爲○普○通○歲○入○者○即○其○共○通○於○公○私○經○濟○者○也○

又○有○學○者○謂○私○經○濟○的○歲○入○者○本○來○屬○於○私○人○之○收○得○而○公○經○濟○本○來○之○歲○入○當○爲○公○經○濟○的○歲○入○故○所○謂○私○經○濟○的○收○入○者○因○其○具○有○私○經○濟○的○性○質○之○理○由○遂○以○名○之○然○是○說○亦○不○足○以○服○余○之○心○者○也○何○則○彼○雖○爲○公○經○濟○而○既○成○一○箇○之○經○濟○主○體○有○經○濟○的○機○能○者○何○得○謂○其○所○有○之○財○產○及○所○營○之○商○工○業○非○其○本○能○乎○若○其○事○苟○對○于○國○民○經○濟○及○爲○政○治○團○體○之○自○體○有○不○利○益○不○得○策○之○時○而○強○爲○之○者○固○屬○不○可○然○公○經○濟○必○無○不○可○爲○此○之○理○也○在○於○古○代○國○家○之○歲○入○非○全○恃○所○謂○私○經○濟○的○歲○入○乎○若○如○論○者○之○言○則○在○於○此○時○代○之○國○家○不○得○不○謂○其○無○本○來○之○歲○入○至○於○今○日○雖○對○于○此○等○之○收○入○務○以○委○於○私○人○爲○得○策○然○在○於○古○代○寧○以○自○此○所○得○之○收○入○爲○至○當○而○得○策○者○也○

即○今○日○之○學○者○偶○然○以○此○等○之○歲○入○爲○政○治○團○體○之○歲○入○亦○有○唱○導○其○非○不○適○當○者○要○之○余○之○所○謂○固○有○歲○入○者○屬○於○政○治○團○體○獨○特○之○歲○入○而○與○私○經○濟○之○所○以○區○別○者○雖○存○乎○此○然○同○時○所○謂○普○通○歲○入○決○非○屬○於○私○經○濟○獨○特○固○有○之○性○質○也○此○余○之○所○以○敢○

於撰固有歲入及普通歲入之名稱也。

如以上所述。依于余之見解。雖以固有歲入普通歲入之名稱。於理論上認爲最當。不幸而不爲世間一般所採用。故或恐有誤讀者。以下仍用「私經濟的歲入」、「公經濟的歲入」之名稱。蓋余所謂固有歲入者。即「公經濟的歲入」。普通歲入者。即「私經濟的歲入」也。

第三節 歲入之原則

國家及其他之政治團體之歲入。或從於經濟上之原則。或專從於行政上之原則。亦有無何等之原則。而收納者。然至於歲入之重要者。其不據於經濟上之原則者。殆稀。故從於行政上之原則。及不從何等之原則者。不過例外之二三歲入而止。(從于行政上之原則者。例如罰金科料、無何等之原則而收納者。例如任意寄附金。)今於本節。詳述經濟上之原則。其他在後段歲入各論之部。更爲縷陳。

國家及其他之政治團體。當收得歲入之時。而有可據之經濟上之原則者。其重要者有三。曰能力之原則。曰報償之原則。曰營利之原則。是也。

第一 能力之原則

就歲入之原則中最占主要之地位者即能力之原則。前日一般之學者雖信此原則者不篤。而今日殆無不信之者。方今財政學理之發達及各國租稅制度漸向於改良之機運者皆可謂明此原則之所致。抑國家等之經費爲國家等之生存發達所必要而爲充其必要不可無何等之收入者固不待言。國家等而自營業及其他財產收入以滿足此等之欲望有餘則止。若不然而以此等之收入爲無補。又新有所經營則必非國家等自體之利益。其勢不得不自人民直接徵收之。所謂爲國家等之利益者不外于適用所謂成員之人民之利益。不可不供犧牲之原則。而國家等當犧牲人民利益之時。又勢不得不應於人民各箇之能力及各自之負擔力而使爲犧牲。其從於此道者又不外使適合於亞里士多德之所謂配分的正理。更進而研究之。尋其何以不可不依配分的正理之故。則此問題更可分爲二。其第一即國家等收得歲入之時。何以必依於正理之原則之問題。其第二即既依於正理。更何以當租稅等徵收之時。依于配分的正理而不依於交換的正理之問題是也。蓋嘗思之。國家等當收得其歲入

之時。其所以依於正理之原則者。非獨道理上。認爲至當。據此。漠然之理由。其究竟不外於爲國家自體之利益也。國家等對於其人民。而使負擔犧牲之時。所謂公平平等正理之觀念。無依據之必要。若極端言之。則國家等當得其歲入。而使人民中之一部分負擔特重者。亦無不可。又歷史上所嘗有之事實也。雖然。其所以不爲此者。因如此之不正理。認爲有害於國家之生存發達。同時。即認於國家等之利益爲最適切之方法者。舍依於此公正之原則。末由也。更自第二之問題言之。即何以舍交換的正理。而取配分的正理之問題。此無他。即租稅論。能力說與利益說相爭之點。於後段之租稅論。再爲詳說。今茲略言其理由。則箇人者。自政府之活動所受之利益。如何全屬於心理的之事項。而非可以分量的測定之。故欲依於此以精確的分擔而配分之於各箇人。爲必不可能之事。假令國家等以爲因箇人所費之費用。即箇人所受之利益。故宜自於此費用。以定其負擔。然而國家等之事務。非爲各箇人。而以箇箇的行之者。乃欲自國家等一般之費用中。以分配於各箇人。不獨爲不可能之事。若果如此。以經費之額。爲利益之標準。則往往對於小資產者。使絕對的或相對的生。不可不負擔多額租

稅之結果行政上若果實行爲甚困難之事苟從於近世之國家觀念則國家者自始即非爲箇箇國民之利益而行其職務乃爲國家自體之利益而行之者也故其租稅者非因私人自國家行爲所受之利益而課之私人亦非爲利益之如何而負擔租稅課租稅者與納租稅者皆爲國家公共之利益而租稅者即無外於私人爲公益而犧牲其私益者也然則賦課租稅之時依於利益之原則換言之即依於交換的正理者不獨其實行之困難又非所當採取者也是以國家等賦課租稅先求其實行之容易與近世之租稅說一致而又不可不採用於國家等自體之利益最適切之原則是即配分的正理換言之即能力之原則也（此事俟後段有再述之機更爲詳論）

第二 報償之原則

第一之原則基於亞里士多德之配分的正理若報償之原則者基於所謂交換的正理昔日國家等之租稅雖皆基於此原則而今則不行蓋因其適用之範圍過於縮少其能適用者僅手數料等而止然國家之歲入中往往有負租稅之名稱而其實不過如手數料者則亦適用此原則且地方自治體等之租稅其適用此原則者甚多也抑

國家等之政務非特爲各箇人而爲之者皆爲國家等之自體而其所以使爲特別之負擔者因本來爲國家等自體之行爲有特成爲或箇人之特別利益者故報償之原則爲特別利益之報償自其受益者使爲特別之負擔也然則其所徵收之額不可不與其所受之利益相平均

第三 營利之原則

前所述第一之原則不問自國家等之政務人民所受之利益如何而單於人民相互之間求配分的正理第二之原則着眼於自國家等之政務人民所受之利益而於國家與人民之間求交換的正理至於第三之原則不問國家等之政務與人民之關係乃使國家與私人立於對等之地位求國民經濟上利益之調和獨補償國家等所費之勞力資本更期獲得利益以求交換的正理然則從於第三原則之歲入與彼個人之獲得收入據於同一之形式立於同一之經濟市場以與彼等結需要供給之關係而得收入者也要不外於以最少之勞資得最大之效果爲目的如國家等管理財產經營官業之場合即屬於此原則

以上之三原則。實國家等歲入所據之經濟上重要之原則也。而一種之歲入。適用此等中之一原則。其他則適用他之原則。有或種之歲入。雖適用此中之一原則。而有與此等原則之相錯綜而混合者。固勿待論。往往有一種之歲入。其因時與地。而異其支配之原則者亦不少。如彼之鐵道收入。郵便電信之收入。或以爲租稅。或以爲手數料。或以爲營利收入。或更有主張非因收入之目的爲至當者。

第四節 歲入之沿革

歲入之種類。隨經濟社會之變遷。而有變化。其在自然經濟盛行之時代。所謂私經濟的歲入者。蓋以之爲主歲入。因當時政府收支之方便。即在於現物或勤勞。彼自公經濟的收入。而收納者。爲極不便也。然經濟社會之發達。漸至貨幣經濟之實。行政府收支之方便。皆以貨幣。於是創租稅等公經濟的歲入。又不至如前日之感不便。公經濟的歲入。漸成代私經濟的歲入之勢者。雖不獨依於此原因。而此事實足爲其有力之一原因者。蓋無容疑。至於輓近。又有所謂公債者。於歲入之種類。大占重要之地位。不獨其運用。愈益見其複雜。舉凡國庫金之出納。皆委之於信用機關之銀行。其收支之

方便。漸有採用信用證券之勢者。皆不外進於信用經濟之所致也。

第五節 歲入之統計

題雖云歲入之統計。然予輩決非縷述各國歲入之數學的統計也。吾人就現實之統計。爲諸多之評論。必叙列其須注意之要件。蓋嘗思之。對於各國之歲入。以統計的比較之。而研究其與人民所得額之關係。以論各國人民公共負擔之輕重者。在學理上並實際上。極爲重要之事項。然此事甚爲困難。往往易陷于誤謬。我邦之所謂大家者。不深注意於此點者。比比皆然。故此種誤謬之議論。其流行於我政論界及學問界者。洵不堪痛歎之至。關於此事項。聊列舉二三重要之點。以供讀者諸子之參考。

第一 歲入之方面

(甲) 其最可注目者。即僅現於豫算表面之歲入。非國民之負擔。尙有未現於豫算國民之公共負擔。亦不可不顧及。而如此之負擔有二種。

(い) 其第一者。自一方之國觀之。現於豫算之表面。而以國之歲入支辨之公共費用。自他方之國觀之。全與國之豫算無關係。而爲各自之負擔。例如美國道路之修繕。

在於他之諸國。皆以國或地方自治體之經費支辨之。美國則有歸於人民各自負擔之傾。然則僅觀此點。謂美國國民公共負擔之少者。其實未可斷言其負擔之少者也。而此種事項。不獨美國道路修繕之一例。又如市町村等有課賦役於人民之慣習者。(道路之修繕學校役場之建築等)有無此等慣習者。當爲比較之時。又不可不着目於此點也。

(ろ)其第二者。自一方之國觀之。成爲負擔。而在於他方之國。或全不爲負擔。或負擔較少。而爲豫算外之負擔。其最著者。議員之選舉費用是也。在盛行議院政治之國。特熱心於政治。其因國府縣郡市町村之議員。及其他公職選舉之所費。決非尠少。然則如俄國專制國國民之公共負擔。與他之議院政治國國民之公共負擔。當比較之時。不能不着眼於此點而立論也。

(乙)於歲入之比較論。更有困難之問題者。則現於豫算之歲入是也。至於不現於豫算者。姑置不論。而自現於豫算者論之。其比較之困難者甚不少。今舉其重要之事項。

(い)第一分量之事項。歲入之總額。因於國情。而地方及中央政府之比較。大有所

異。例如法國。比較的中央政府之財政大。而美國則地方財政。比較爲大。然則比較。此等二種之國。單視中央之財政。而紛紛議論者。抑未免太早計矣。

(3) 第二品質的之事項。因於國情。而其全體歲入之額。雖相同。其所置重之歲入種類。異。因之及於其國民之經濟上之影響亦異。例如或國。置重於私經濟歲入。而他國。則置重於公經濟歲入。又有同置重於公經濟的歲入之國。有置重於間接稅者。有置重於直接稅者。因此等歲入種類之異。而其國民負擔之狀態。亦大有所異。例如獨逸。諸邦。私經濟收入主義之國。與英國。公經濟的收入主義之國。相比較。不可不有多少之斟酌。加減。因此等歲入種類之異。如何而使國民負擔之狀態不同。俟於各論之部詳述之。今不贅。

(註) 付于歲入種類之統計。有可注目之事項不少。今試舉其一二。(1) 諸國之歲入。其同名稱而異實者不少。例如山林收入。或入於官有財產收入之中。或數於企業歲入之一之類是也。(2) 有同一之歲入。於或國爲中央之財源。而於他國爲地方財源者。例如地租。在我邦爲中央財源。而在普國爲地方財源是也。是等當

觀察歲入統計之時。亦爲不可不注目之事項。

第二 國民所得之方面

如前段所述。歲入者之統計。欲其比較之明確。甚非容易之業。若至於國民之所得額。殆不能知其明確之數。通常國民之所得額。雖可自所得稅額而推定之。然其不能精確。固不待言。國民之所得額。既不過得示其大體。則論列國之歲入及於國民負擔之輕重。其立於假定之上者。洵不可不知之也。

第三 各國之歲入與國民所得之比較

今試假定以上諸多之困難。皆被排除。各國之歲入額及負擔之實額。皆能明瞭。國民所得之額。亦能明確。尙不能無困難之事項。所謂困難者。何乎。即國民所得之大者。其負擔力之累進之程度。是也。蓋國民所得之額。與歲入之額。決非立於比例的關係。而立於累進的關係。國民之所得。甚大。其貧富甚相懸隔者。較之所得甚少之國民。其負擔力必強。至於其比較之何以增進。則必不能與以精密的斷定要之。當爲歲入之比較論。常着眼於此點。務使近於事物之實相也。

(註) 如明於以上之所述。而定國家之歲入。與人民所得之關係者。不可謂非甚困難之事。然而經濟學者及政治家。研究此關係者甚多。或比較人民之所得。與國家之歲入。而國家取其二分。或取其三分。欲於此中立一確固之比率者。此與上述之各國國民負擔輕重之比較論。雖別爲一事。然非無多少之關係。關於此者。古來學者之諸說。與對於此者。予輩之所信。聊欲披瀝於左。其唱此學說之最著者。爲波攀。而彼於十八世紀之初。嘗唱道有名之十分一稅法者。人之所能知也。蓋彼觀當時法國王室之驕侈益甚。其收入財源。不取之於當時財產家之貴族僧侶。而取之於貧困無賴之農民。日益加多。以爲如斯之收斂無度。必不利於國。故不可不定確然之標準。是彼之所以案出此法也。其他如賀夫者。以爲年年稅人民所得之一割五分以上。爲有害於國家。甚至於稅人民所得十分之四者。然此諸說之所以不可行者。因其不能確知人民所得之實額。即無難推測其故。(計算人民之所得額者。雖有古來幾多之統計家及經濟學者之苦心攻究。然至於今日。尙未能與以一滿足之方法。) 通常計算人民所得之方法有二種。一

使人民屆出其所得額。或市町村之吏員。自帳簿又財產臺帳。而從事于直接調查。而用此法甚屬困難。何則。人民恐其負擔之重。無敢明言其所得之高者。務必隱匿之。故無從得其真正之計算。二自所得稅之徵收額。間接以測定之。此最簡便。而通常所行者。然至於有納稅義務之所得額以下者。則不能自此推知之。無論從何方法。其結局不過得其概算而已。

不獨人民之所得者。其確定之困難也。如前段所述者。有歲入而不現於豫算之公共負擔。又有現於豫算。而人民負擔之狀態。大有所異者。以此觀之。則所謂國家者。徵收人民所得何分之一之說。亦決不可行者也。竊謂其在學理上。無何等意味之說。唯顧慮前段所述諸多之事項。而比較各國國民公共負擔之輕重者。實際上必非無用之業。

在右述國家之歲入。宜徵取人民所得何分之一之說而外。尙有似此而多少異其趣之說。

孟德斯鳩、愛斯豈等之所唱。以爲人民之負擔。自國之政體而有異同之說是也。

孟德斯鳩者。當時目覩法國在君主獨裁制之下。人民之負擔甚重。反此如英美者。或行議院政治。或爲共和政體之國。壓制不甚。而租稅亦輕。慨然以爲行自由制度之國。其政治皆爲人民而施。故其經費亦多爲人民而用。是以在於共和國。即租稅之負擔重大者。亦無不可。何則。其所負擔者。盡爲各人民也。反之在於君主制之國。國費之六部分。皆爲君主、爲宮廷、爲宦官寵妾。而有所費。故彼曰。立於其政體上人民之負擔。不可不輕。何則。其經費之不爲國民而消費者甚多也。而立於共和制與君主獨裁制之中間者。爲立憲君主制之國。其政治之爲人民者。恰立於兩者之中間。故其負擔之重。亦不可不立於中間。然以何程度爲止。而君主獨裁國及共和國之負擔。其中間果何在。乎。是必不能明言者。即令得明示。此程度。而因其經費爲君主所費者甚大。故謂人民之負擔。有可小之理由者。此蔑視近代國家與人民關係之論。而決非可採之說也。要之國民負擔之輕重者。一視其經濟之力如何。而決非自政體之如何。而可以增減者也。

第二章 公經濟的歲入論

第一節 公經濟的歲入總論

茲所謂公經濟的歲入者。即予輩之所謂固有歲入也。其題公經濟的歲入者。唯用從來之慣用語。而其所以採固有歲入之新名辭者。已如前所述。予輩不獨於名辭。不能承服從來學者之說。而於其講述之順序。亦有不能承服者。蓋通例之論歲入者。多先私經濟的歲入。而後公經濟的歲入。論者以公經濟的歲入。爲政治團體本來之歲入。以私經濟的歲入。爲私人本然之收入。而當論歲入之時。反先私經濟的歲入者。不可不謂其自相矛盾也。其所以如此者。畢竟由於從歐洲諸邦。國家歲入之沿革。以私經濟的歲入。自沿革上先發達。而公經濟的歲入後之。是其所以後公經濟的歲入。而先私經濟的歲入也。然而自財政學之系規言之。與其從沿革上之順序。寧以置重於物之性質。爲至當。而從於物之性質之時。則先其於物所固有者。而後及於其普通者。不可不謂爲至當之順序。又通常之學者。於他之一面。先說歲出。或經費。然後及於歲入。蓋取於政治團體者。以歲出爲重。且在收入之先。然則於歲入論。先認其所重者。然後及於其所輕者。非當然之順序乎。予輩不獨對於公經濟的歲入。與私經濟的歲入之

間主張如此。而於他之細目。亦常欲從於此觀念。予輩果如何從此趣旨。以爲講述乎。請於後段各種歲入之節次觀之。

公經濟的歲入。又固有歲入者。謂公經濟。即政治團體之經濟。基於其公經濟的之理由。由於公經濟有特段的經過。而收納之歲入也。凡公經濟亦可謂爲一個之經濟。則不能無何等之收入者。固不待言。然其選何種之歲入。固因時與地而異。而不能斷言何種之歲入最爲適當。於或時或場所。有專從私經濟的歲入者。又於他之時。他之場所。有專從公經濟的歲入者。更於他之最多之場合。有併用公私經濟的歲入者。而至於併用兩者之程度。則因時與處而大有所異。且公經濟的歲入。唯與一般私經濟之歲入有所異者。斯成其爲公經濟的歲入。至於私經濟的歲入。與一般之私經濟從同一之經過而收得者。不過其取得之時。經於官公吏員之手。及伴於政治團體之所經營。舍是之外。固無所謂特段者。以如此之歲入。苟經營一個之經濟。以上者是本其當然之經營。而公經濟之所以爲公經濟的者。尙不能自此而發揮之也。在於歲入之上。公經濟之所以爲公經濟的者。即在於公經濟的歲入。與前之私經濟的歲入。共通於一。

般之經濟者不同而公經濟的歲入者獨成其爲公經濟僅由於此意義謂公經濟的歲入爲政治團體之經濟即公經濟之本然的歲入者不爲誤也唯謂公經濟的歲入於公經濟爲獨特之結果而私經濟的歲入非政治團體之本然的歲入且不適於政治團體之歲入者則全然誤謬政治團體之得其歲入從於私經濟的歲入乎從於公經濟的歲入乎抑又併此二者而之乎一自於其時之事情而決決然可以絕對的定之者也使政治團體而僅有私經濟的歲入全無公經濟的歲入不可謂政治團體遂無本然的之歲入不可離於政治團體之經濟者歲入而非公經濟的歲入又私經濟的歲入也

蓋嘗思之政治團體者亦一個之經濟主體而因之有經濟上一個獨立之意思至於其選何種之歲入又排除何種歲入之問題全屬於政治團體自由意思之範圍即公經濟的歲入屬於政治團體獨特之歲入其形式上雖認置重此種收入之至當而於他方之實質上有採用此種歲入之不適當又有不必要之理由時寧排斥此公經濟的歲入而取私經濟的歲入亦不爲失當唯政治團體即令其現在全無公經濟的歲

入而尚有得此種歲入之餘地。自其觀察點言之，仍可謂公經濟的歲入之存在。及公經濟的歲入，潛在於裏面。僅自此點觀之，則政治團體者與全無私經濟的歲入之時相同。而當其時，仍可謂私經濟的歲入。潛在於裏面。也要之，公經濟的歲入者，謂於公經濟成爲獨特者，而私經濟的歲入不可謂其在於私經濟帶有本然的性質者。而余下公經濟的歲入定義之時，以自其經過區別之，而不自其理由。又目的區別之者，苟爲政治團體之歲入，無一不爲政治團體之利益者。至其終局之目的，蓋無一不同者。若自歲入之種類言之，雖或有專出於財政之理由，及以財政上之理由爲主者。又有專出於行政上之理由，及以行政上之理由爲主者。然此等不過達國家之大目的，其特殊形式上之差異，而根本的不獨無差異，且出於財政上之理由者，與出於他之行政上之理由者，二者之區別，固由公經濟的歲入與私經濟的歲入之區別，不能一致。由是言之，固無區別公私經濟的歲入之必要，且不能區別者也。蓋學者之區別公私經濟的歲入，依據於其目的者，往往以謀公益之目的爲標準。即彼等以公經的歲入因爲公益而收納者，因此而與私經濟的歲入相比較，而曰公經濟的歲入者在公

共心。又奉公心發達之後而始生者公共心。又奉公心者即其所認為公益者也。雖然以余所見政治團體之歲入無一而不為公益者。公經濟的歲入其出於計公益者固勿待論。然同時私經濟的歲入不可謂為計私益者也。若私經濟的歲入而非計公益云者則公經濟的歲入亦不得謂之計公益者矣。人或曰私經濟的歲入者在於政治團體。非政治團體之收入而私人之收入。換言之則為營業者又財產所有者之政治團體之歲入也。是即為其所以計私益者。然余亦不能承服此說。政治團體當得收入之時其法律上之地位固如論者之所云。然於經濟上財政上則政治團體無二者也。政治團體不過一箇之經濟主體。政治團體非能同時有二箇之經濟主體。故不獨以公經濟的歲入所得者支辨國家及其他政治團體生存發達必要之經費。即自私經濟的歲入所得者亦無妨以之支辨經費。且其所支辨之經費不問其為公私經濟的歲入之經費。則其及於公益之影響自更無所異。無不計公益之公經濟的歲入。則亦無不計公益之私經濟的歲入。然則從於公益私益之標準而區別此兩種歲入者。決非可採者也。特如彼等之所謂公共心奉公心者。單謂公經濟的歲入中之特殊者而止。

然如余前之所述。據於收入經過之如何而爲區別。最爲簡單而明瞭。所謂公經濟。有獨特的經過者。即公經濟之所以爲公經濟。換言之。則自公經濟之特質。所生之結果。而不外於私經濟所絕不起之收入經過也。然則公經濟的歲入。自一方見之。基於權力關係。以一方之意思而定。其收入之額。自他方見之。全屬於獨占的性質。反之。私經濟的歲入者。於一方爲對等之關係。即自需要供給之關係而定。收入之額。於他方因於自由競爭而定者也。如上所述。公經濟的歲入。謂於公經濟成爲獨特之意義。可以明瞭。而前下公經濟的歲入。定義之時。謂「基於公經濟的之理由」者。此種歲入。自公經濟獨特的經過。而收納者。即其所以爲公經濟之理由。而公經濟之特質。可以明矣。公經濟的歲入之種類甚多。已如前章所述。其種目及系規。亦既述之矣。故今不再贅。

(參照前章) 唯就於此種目。可以惹起讀者之疑問者。則手數料。與自國家經濟的獨占企業所生收入之關係是也。國家經濟的獨占企業之收入。有是否手數料之疑問。現今財政學者。有明以之爲手數料者。然此乃混同物之性質之僻說。而毫不足採者也。雖此等之收入。有與手數料。同依報償之原則而收納之時。又有據於營利之原則。

及據於純然的經費之原則者。其從於何原則。固與國家經濟的獨占企業。無所損益。然至於手數料者。則常爲報償之原則所支配。且國家經濟的獨占企業收入。雖從於報償之原則。而未必由於命令指示。然至於手數料者。則常由於命令指示。且使國家經濟的獨占企業歲入。從於報償之原則。又由於命令指示。似與手數料無所擇。然一方以國家經濟的之理由爲主要。他方以財政上之理由爲主。眼在於國家經濟的獨占企業之時。以獨占此企業爲主。而收入爲其從。至於手數料。則基於特別勞費之理由。而以收得特別之報償爲主。所謂其他之理由者。不存於其中。或有謂如司法手數料。如行政手數料。皆國家獨占此等政務之結果。是其收入者。又實爲獨占之從也。故手數料者。宜使包括於「基於他之行政上之理由」之中。是說不免於謬誤。何則。蓋國家之政務。非獨占之企業。司法行政等之政務。非以爲國家所獨占。故徵收其手數料。至於國家經濟的獨占企業。其收入者。不外對於或企業由獨占之結果。所生。然則手數料者。基於財政上之理由。而國家經濟的獨占企業收入者。出於他之行政上之理由者。又毫不容疑者也。換言之。則國家經濟的獨占收入。與手數料者。全然不同。而國

家經濟的獨占歲入。非手數料。固勿待論。即手數料。亦非國家經濟的獨占收入。然而此等獨占收入。雖有由於命令指示而收納者。若即以之數於「直接行使權力而收納者」之中。亦非正當。何則。此種之收入。其主要在於自獨占而經營之。而其箇箇之收入。依於所謂命令之形式。與否。實不過其枝葉而已。

如前所述。公經濟的歲入。在方今諸文明國之歲入中。較之私經濟的歲入。更占重要之地位者。不待論矣。且自其中觀之。政治團體。與其成員之關係上。所收得者。最占重要之地位者。尤以租稅爲甚。蓋昔日之歐洲諸邦。不甚行此等之公經濟的歲入。專以私經濟的歲入。爲財政之要素。今也時勢變遷。其所以全至於反對之現象者。其一方雖由於伴法理學之進步。明公法私法之區別。知國家之歲入。其主要者。不可不依於公經濟的歲入。而一方者。賴於近世國家說。與近世的經濟組織（爲貨幣經濟之發達。及理化學之進步所促者）之發達者。甚多。謂公經濟的收入。中樞要之租稅。先發達於中世之獨立都市者。蓋爲此也。

第二節 租稅論

第一款 租稅汎論

第一項 租稅之意義

租稅之觀念。隨時隨地而不相同。其如何相異之點。茲姑措之。先就現今進步諸國普通之觀念。爲縷述之。

租稅者。政治團體。以得其收入之目的。於其領域。又管域內。與其成員之關係上。所徵收之一般的之收納物也。

今以此定義分析之。

(一) 租稅者。政治團體。於其領域。又管域內。所徵收者也。

政治團體所收納之歲入。其種類固不一。或有得之於外國者。或有得之於內國者。其在地方公共團體等。其收入有自其管域外得之者。亦有自其管域內得之者。租稅者。即此等之政治團體。自其領域。又管域內。所得者也。故夫他管下之人民及外國人。而在住其地域者。或本人不在住其地域內。而於其域內。所有或種財產者。對之而賦課租稅者。不妨謂其領域。又管域內者。固不待言。

(二)租稅者。政治團體。與其成員之關係上所徵收者也。

茲所謂政治團體與其成員之關係上收得者。對於政治團體授受於相互之間者而云也。故雖爲成員未必對之而課一切之租稅。固勿待論。往往有於成員以外者與特定之條件適合之時而賦課租稅者。殆不待言也。

(三)租稅者。政治團體。以得其歲入之目的而徵收者也。

凡歲入之中。有以得收入爲其最要之目的者。又有專以他之行政上之目的。及以爲主要之目的。而收納者。租稅者即屬於第一之目的。乃以他之手段而補其所不得之用者也。租稅之主目的。雖在於得歲入。而其從目的。往往併有經濟上政治上又教育上之目的者。例如瓦古列爾一派之徒。以爲當得收入之時。其目的不僅在於政府之舉收入。併需計富之配分之適當。而得其平均。又如學者屢唱直接稅之所以不可廢止者。謂存此租稅。使人民自覺其所以爲國家盡力者。或又謂間接稅及奢侈稅者。不獨爲供政府收入之目的。尙有矯正社會奢侈風氣之意義。然而此等皆其從目的。而非其主目的也。租稅云者。離其得歲入之主目的。即不能存在。是以如經濟上政治上。

社會上之目的。非必待租稅而始達者也。故當下租稅定義之時。於此等之從目的。無揭之之必要。

又有學者。在租稅定義之中。於所謂「以得歲入之目的」之外。特加「爲公益而徵收」之語者。然此可謂無益之詞。何則。歲入者。皆爲公益而收納。而非特租稅一項。爲公益者也。又自一方言之。所謂爲公益者。亦可包括於以得歲入之目的之中也。

(四) 租稅者。徵收物也。

徵收物者。謂直接行使權力而收納之者也。換言之。則自財政權之發動。直接立於人民與權力服從之關係而收納者也。凡政治團體。得其與成員之關係上之收入。或不用何等權力。立於對等之地位而收納者。又或間接行使權力。或直接行使權力。而收納之者。所謂間接行使權力者。謂其表面雖依普通之賣買取引。而得其收入。其實依於獨占之作用。間接行使權力而收得之。而租稅者。在政治團體之歲入中。爲直接行使權力而收得者。故全帶強制的之性質。

(五) 租稅者。一般的之收納物也。

一般的之收納云者對於手數料等之特別收納而言也。謂非對於特別事務之特別報償而一般人民與特別之政務無關係所負擔者也。故一般人民者非謂一切之人民皆有所負擔謂具備一定之條件者凡無關係於特別之政務所負擔者也。但學者誤解之則謂手數料者對於特別勞費之特別報償而租稅者非特別之報償。故手數料者可以充支途特定特別政務之費用。租稅者可以充一般政務之費用。欲以是爲二者之區別。然無論何等之手數料其爲特別勞費之報償而命納付者固無可疑。特其支出之途不必限於充特別政務之費用且無充之之要。故如論者之言不免少過。凡一國政務之中其箇人所享之利益有可以明者亦有不明者。若明其受益者之爲何人對之使爲特別之負擔者雖爲適當之處置而如此者極少在於通常之場合。其受益者多不明之時而於他之一面屬於政治團體之私經濟的收入及其他之收入亦未足以供此等政務之經費勢必從於爲公益而犧牲私益之原則使一般人民爲之給付。且於此時欲保其負擔之公平不可不使一般之人民爲相當之負擔。則是租稅者自沿革上言之有所謂 *Resteinnahme* 之觀也。

第二項 租稅之術語

既述租稅之意義。略知何以爲租稅之後。不可不解說租稅之術語。

顧關於租稅原理之進步。次第繁雜。因之其術語亦不得不增加者。自然之勢也。而凡學語之效用。在於以僅少之名詞。顯極多之意味。且說明精美之理論。而能明截。今特於此等之術語中。舉其重要者如左。

第一 稅源與租稅之物體

稅源者。謂財物又價格之集合體。而可爲租稅給付之財物存在之所。又由此所生之根源也。反之。租稅之物體者。謂當賦課租稅之時。以之爲賦課之標準也。約言之。則前者爲租稅之源泉。而後者爲租稅賦源之方便及計算。例如地租之場合。租稅之物體。即地價。而其稅源者。即土地之收益是也。

第二 租稅之主體與租稅之物體

租稅之主體者。謂在法律上。可以給付租稅之人。此之所謂人者。包含自然人及法人。又有非自然人法人。而亦爲租稅之主體者。例如以財產自體。爲租稅之主體。此時雖

無所有者。尙有租稅之主體也。租稅之。物體。不。同。謂。所。以。納。付。租。稅。之。事。情。也。即。租。稅。之。物。體。一。語。因。有。與。稅。源。對。照。者。有。與。租。稅。之。主。體。對。照。者。而。異。其。意。義。且。所。以。納。付。租。稅。之。事。情。同。時。而。爲。租。稅。賦。課。之。標。準。者。甚。多。例。如。本。邦。之。地。租。賦。課。租。稅。之。標。準。者。地。價。而。使。土。地。所。有。者。所。以。納。付。地。租。之。事。情。亦。爲。地。價。要。之。與。租。稅。之。主。體。相。對。照。租。稅。之。物。體。者。即。所。以。不。可。不。納。付。租。稅。之。原。因。而。無。租。稅。物。體。之。時。即。令。有。可。爲。租。稅。之。主。體。者。不。必。要。負。擔。租。稅。寧。謂。無。租。稅。物。體。之。所。租。稅。主。體。亦。不。能。獨。存。然。而。租。稅。主。體。與。租。稅。物。體。雖。常。相。異。亦。往。往。有。同。一。之。時。例。如。人。頭。稅。是。也。尙。有。二。三。之。例。外。舉。以。示。租。稅。之。主。體。物。體。及。稅。源。則。地。租。之。場。合。其。稅。源。即。土。地。之。收。益。而。主。體。即。土。地。之。所。有。者。物。體。即。地。價。也。又。如。所。得。稅。之。場。合。主。體。即。所。得。所。有。者。而。物。體。及。稅。源。即。所。得。也。

第三 納稅者與擔稅者

納。稅。者。與。擔。稅。者。亦。常。爲。兩。兩。對。立。之。語。而。前。者。謂。依。於。法。律。之。所。定。負。納。付。租。稅。之。義。務。者。後。者。不。問。法。律。上。對。於。政。府。納。稅。與。否。而。實。際。上。負。擔。租。稅。以。自。己。之。所。得。又。

財產之一部供其犧牲者也。此二語者當論直接稅及間接稅區別之時。又論租稅之轉嫁負擔不公之時。爲其必要。而至於或種之租稅。納稅者與負擔者同爲一人。例如地租所得稅。若其他之種類。兩者常異其人。例如酒造稅。納稅者雖爲酒造家。而實際之負擔者。通例爲購買者。又消費者是也。然而租稅之主體與納稅者。元爲一人。因其對比者之異。遂至異其名稱。

第四 租稅之單位與稅步

租稅之單位者。謂各箇之租稅物體。而通常以數。又量表現之。爲納稅額。計算之起點者也。例如我酒造稅之石數。一石是也。反之稅步。云者。謂依於租稅之單位。爲租稅徵收之額。又割合也。例如我酒造稅之稅步。爲十五圓。即以額定之稅步。而他種之租稅。其稅步往往以割合定之。

第五 租稅臺帳及稅率

租稅臺帳者。付於物稅記載。租稅之物體主體及稅步等之官簿。而用於租稅物體。既已確定之時者。也。稅率則與此異。有或種租稅之物體。若其租稅之物體甚多。則對於

此等之各物體記載租稅之單位及稅步之官表也。例如酒造之稅率付於造石數一石爲十五圓。即併單位及稅步而記之者。稅步則與此異。係單指租稅之割合者也。此例爲稅率簡單之例。更舉其複雜者。如海關稅。付於鐵、石油、機械等之課稅物體。定其單位及稅步。而集以記之者。謂之稅率。

第三項 租稅之種類

租稅者。從其標準之異。而有種種之區分。

第一 自租稅徵收之主體。而分租稅爲國稅及地方稅者。

國家直接徵收者。即爲國稅。地方政治團體在國家賦與之權限內。自其管域內賦課之者。即爲地方稅。如府縣稅、市町村稅之類是也。

第二 以租稅之物體爲標準之學者。

(甲) 通例分租稅爲人稅、物稅及行爲稅。

所謂人稅者。以人爲租稅之物體。而人頭稅、階級稅等屬之物稅者。以不動產、動產所得物等爲租稅之物體。而地租、家屋稅、財產稅、所得稅等屬之行爲稅者。以人之行爲。

爲租稅之物體。而消費稅、營業稅、交通稅等屬之。

尤有學者（例如愛伯爾）於主體稅與物體稅之意義。用人稅物稅之名詞。依於此意義。則以租稅主體之人爲標準。（今日租稅之主體，殆皆爲人）基於其全體之給付能力。而賦課之者。謂之人稅。不基於租稅主體之人之給付能力。專以租稅物體之物。及一部之所得爲標準。而賦課之者。謂之物稅。例如一般所得稅、階級稅、人頭稅等。屬於人稅。其他之租稅。殆皆屬於物稅。但此區別者。非截然之區別。有時一箇租稅。而不知其何屬者。甚多。愛伯爾於其著書有曰。『通例雖認收益稅（如地租、家屋稅）爲物體稅。而愈益近於主體的之給付能力者。則愈益近於主體稅。』即示此消息者也。

（乙）更有自租稅之物體。而爲他之分類。分租稅爲人稅、收得稅、交通稅、所有稅、消費稅者。

所謂人稅者。以人爲租稅之物體。而人頭稅、階級稅屬之。且雖以人爲租稅之物體。而其結局之稅源。無有外於各人民所收得之所得者。其勢不能不斟酌所得之如何。故如階級稅者。於此大有所斟酌。可謂其近接於次之收得稅。

收得稅者謂納稅者自技術上經濟上法律上之原因當爲或收得之時以此爲標準而賦課者也。如收益稅所得稅即是。

於此有可注意者。即收入、所得、收益之觀念也。所謂收入者含有最廣之觀念。凡入於箇人之囊中者皆可謂之收入。故自他人所寄存之物及自他人借入之物皆不妨謂之收入。所得之觀念則較此爲狹。即謂在收入中特爲（一）規則已立而無間斷之收入。（二）爲自己之利益而得以自由處分者也。由是觀之。自他人寄存又借入而不得自由處分者不能稱爲所得。又如相續之場合。假令其所收入者雖得自由處分而非已立規則之收入亦不得謂之所得。至於收益之觀念更較此爲狹。離於人的關係而自永續可生收入之財源所生之所得者特稱之爲收益。如自土地家屋所生者是也。然則收入者雖收入而不得爲課稅之物體。僅限於其中之特定者。得以課稅。而比較所得與收益之時。其間於課稅上或租稅上事情大有所異者。固不必論。其所謂收得者與所得之意義雖爲同一之使用。而其特稱爲收得稅者。因欲與所謂『所得稅』者區別之故也。

交通稅者。謂在於經濟社會當價格之有移轉或移動的。隨其移轉或移動。直以之爲標準。而賦課之租稅也。於此場合。非必爲所得又收益。又假令所得者。雖有收益。而非對於其全體課稅。乃就於其移轉又移動者。對於箇箇別別而課稅者也。此所謂移動者。非他。不單爲賣買讓與等。伴於經濟社會之進步變遷。而亦有包含新發生價格之時也。且此所謂價格云者。常與通常異其意義。亦不可不注意。故對於證券印紙稅及委任狀而課之。自嚴格之意義言之。不可稱爲價格之移轉。寧稱爲或種資格之移轉。而自其現狀言之。非不得稱爲價格之移轉。要之價格移轉云者。即此等亦包含於其中。今舉交通稅之例。如證券印紙稅、登錄稅、相續稅、伯特門特克司（謂因於經濟上之變遷、非因自己之勤勉、而或財產所有者、又所得收入者、爲不時之利得、對之課租稅者也、例如因新建停車場、而近傍之土地所有者、獲利得於不時、對之課稅者是）等是也。

所有稅者。以具形體之財產爲目的。不論其收益。又所得之有無。唯自箇人所有此物之條件。又事實而賦課之者也。故如收益稅者。溯其根本。固以財產爲必要。然賦課租

稅之時。單有財產。尙且不足。必要有自此所生之收益。至於財產稅之場合。即令自此不生何等之收入及收益。尙使負賦課之義務。蓋財產稅之起原。在於不行地租之國。例如南部德意志諸邦是也。且此等之諸邦。凡人民所有之財產。皆視爲租稅之物體。而使所有者。不得不負擔租稅。稱此爲一般財產稅。雖然如此。之租稅。在經濟社會。不進步。財產種類單純之時行之。尙易。又毫無不公平之感。其後。從於富之增加。若調查人民所有之財產。極爲困難。又生不公平之結果。雖偶於美國行之。而現今歐洲諸邦。早已不行。其所行者。唯特別之財產稅。即限於或種類之財產。而對之課稅。例如課馬車、乘馬、又金銀製之器具是也。然而此等之大部分。寧以入於使用稅之中。爲適當。蓋其對於此而課稅者。非因爲其所有。寧謂其因於使用之故也。

消費稅者。當吾人生活之際。而消費必要之財物。以其消費爲目的。又標準而賦課徵收者也。此種租稅。可分爲二。曰內國消費稅。曰關稅。此二者之性質。雖無所異。而自租稅行政上觀之。則大異其趣。即不獨異其徵收賦課之組織。且於其租稅之主體。一則限於內國人。一則涉及於外國人。故其賦課及稅率之規定。上大有所異。而此消費稅

之中。不獨課一度使用即消費之物品。爲純然的消費稅。而不變形質。永久使用之物品。亦課及之。蓋所謂使用稅者。亦包含之也。

(丙)更依於納付租稅之物體。即財物之種類。以分爲金納稅及物納稅爲通例。物納稅者。昔時無論何國。皆嘗行之。而今殆不行。蓋在貨幣經濟盛行之日。以貨幣及通貨納付之者。出於政府與人民雙方之便宜。今日我邦尙存物納稅者。不過如琉球、伊豆、七島等。經濟事情幼稚之處而已。

第三 自租稅徵收之場處。分租稅爲內國稅及關稅。

前者徵收之於內國。而後者於內外交通之際。徵收於海港又國境者也。關稅更分爲二。即海關稅及國境稅是也。

第四 自租稅徵收之時。分租稅爲常時稅及臨時稅。

常時稅者。永久存續。及以使其存續之趣旨而定之。租稅臨時稅者。臨時非常之場合。限於一定之期間而設定者也。臨時稅者。昔日嘗行之。而今日不甚行。蓋在於昔日。財政運用之途幼稚。而每歲出入之平均常失其度。至於今日。固由其運用之進步。及每

歲出入之平均大得其宜。而因伴於經濟社會之進步。國家等有臨時之支出。常自公債以支辦之。更無賦課臨時稅之必要者。決非尠少也。

第五 自租稅徵收之目的。分租稅爲一般稅及特別稅。

前者以支辦一般經費之目的而徵收之者。後者爲充於特別之支途而徵收之者。元來租稅者。其支途非僅限於特別之事項。而以支辦於一般經費。故如後者。非固有之租稅。而一變體也。通例之租稅。皆屬於前者。後者之特別稅。雖云充用於一定之途。然苟如此。不獨於財政之處理上。甚爲不使。且其趣旨。在使受特別之利益者。爲特別之負擔。而應於其所受之利益。使爲特別之負擔者。其受益之範圍。往往不明。因其比較不明。故今日多不行之。唯下級之自治體。不獨此等之關係。比較的明瞭。而於財政之處理。亦不甚感其不便。故行此種租稅之例。往往爲吾人所目擊者也。

第六 自租稅賦課之方法。其區別亦有種種。

(甲) 其爲租稅賦課之標準者。自豫爲確定與否。而分租稅爲臺帳稅與從率稅。臺帳稅者。謂以可永續之物。及其關係爲租稅之物體。又賦課之標準之租稅也。故於

其賦課經費必要之事實。得豫記於臺帳。其收稅之時期及稅額。亦得隨之而豫定。概言之。則直接稅者。謂從於臺帳。而賦課徵收之租稅。亦無不可。例如財產稅。所得稅。收益稅。其爲標準之租稅物體。比較的長時存在。而非有非常之事。則不容易變更。又其租稅。雖非具有形體之財產。而其物體之收入。規則尙正。又可以永續者。皆得以爲標準者也。

反之。從率稅者。乃經濟社會一時所生之事。例如生產、輸入、賣買、相續、讓與、株券之發行。當經濟上事件之起。而以之爲標準。所賦課徵收之租稅也。然則此種租稅。得以豫定者。唯稅率。而其物體及時期稅額。皆不能豫定者也。通常所稱間接稅者。其實與此無大差。如消費稅（所以課生產品）及關稅（所以課輸入品）即間接稅而又兼從率稅者。又自理論上負擔之直接間接觀之。其可入於直接稅者。或因負擔者不明。而以之入於何種。不能判然。各國之立法例。有以入於間接稅者。自有臺帳稅從率稅。即可明稱爲從率稅。甚爲便利。相續稅者。前者之例。而取引所稅、證券印紙稅者。後者之例也。

上述之臺帳稅及從率稅之區別。近頃之學者排斥直接稅間接稅之區別。而以此代爲使用。其區別之巧。雖不待言。而直接稅間接稅之區別。亦非全爲學者之所捨棄。其區別之性質。亦非無多少足以供收稅者參考之價值。今於其所由來。與其當否如何。欲有所詳述。

顧間接稅直接稅之稅目。其由來甚遠。而用之之學者。其時代亦異。因其學派之異。故其解釋亦不同。而諸學派中。其採用直接稅之名詞最古。而試理論上之解釋者。重農學派。又自然學派也。依此學派之說。唯地租爲直接稅。其他皆爲間接稅。蓋依於此派之根本觀念。生產唯一之本源。在於土地。故唯有地租者。其納付之者。同時即爲負擔之者。至於其他之租稅。循環遷變。無不歸於土地之負擔。是實自理論上。下解釋者之中。最古之解釋也。其他尙有屬於舊說之見解。蓋嘗行於德國者是也。依於此。則間接稅者。爲消費稅。而直接稅者。指所得稅。資產稅。營業稅等。在當時經濟社會未進步。租稅之種類亦不多。屬於間接稅者。殆僅爲消費稅。則爲此說者。亦不足怪。但其結果及於後世。就消費稅。又使用稅之中。本可屬於直接稅者。而德國之立法上。尙以之加於

間接稅。例如住居稅從僕稅等。不獨在德國嘗視爲間接稅。而維爾顛白王國。今尙以犬稅爲間接稅。以上皆屬舊說。而今不行者。尙有他之意義。不獨現今學者間唱之。而實際之租稅法上。亦行之者。依於其所區別。蓋置重於租稅負擔之點。謂納稅者與擔稅者同屬一人之時。其租稅爲直接稅。而納稅者與擔稅者異其人之時。納稅者先從於法律之所定。不過權宜上一時納之。而後日於實際上。仍使他人負擔之者。卽爲間接稅。例如課消費品之租稅。雖製造者與販賣者先納之。而其稅額。仍加算於此等物品價值之中。消費者與購買者。當購買消費之時。自其囊中。以爲負擔。故間接稅者。有立於租稅負擔者與政府之間。而爲之納付者。反之直接稅者。不過爲之負擔者。自行納付。例如所得稅、地租等是也。尤有通常以爲納稅者與擔稅者同爲一人。故立法者亦以爲直接稅。而往往兩者之間。不相同。一者所謂負擔之轉嫁之現象。行於其間者。是也。亦有通常以爲負擔者與納稅者不同一人。故立法者亦以爲間接稅。而往往負擔之轉嫁。不行。其負擔租稅者。仍屬於納稅者。其人故有或學者。表示直接稅與間接稅。謂直接稅者。豫期納稅者。同時卽爲負擔稅者。所定之租稅。間接稅者。豫期納稅者。與

擔稅者不同一人。所定之租稅。然此說予亦不以爲穩當。何則。因所謂立法者之豫期。云者。極曖昧之詞。而於學理上之說明。爲不完足。且所謂負擔轉嫁者之果行與否。不能明瞭。或自始負擔之轉嫁與立法者之豫期相反對者。或自始依於其時而行轉嫁。又依於其時而不行轉嫁者（其例證見下）至立法者以豫期之口實。或以爲直接稅。或以爲間接稅者。在學理上之名稱。極不穩當。故於一方。學者漸棄此區別。而採臺帳稅從率稅之區別。而於他方。實際之立法例。有仍用直接稅及間接稅之國。無足怪者。今暫於學者保存直接稅及間接稅名稱之說。與反對之學說。欲有所述。

(一) 積極說

(い) 絕對的之理由。

(a) 政府與擔稅者之間。別有納稅者與否。最惹起租稅負擔之難易。如有中間之人。則租稅之負擔。使感其輕。如無中間者。即令租稅之額雖同。而有全爲負擔之感。租稅負擔之難易云者。關於租稅重要之性質。故爲租稅之區分者。決非無用之業也。

(b)直接稅者。即擔稅者直接之負擔。而間接稅者。即間接負擔者也。是直接稅間接稅之名稱有名實相合之利。

(ろ)相對的之理由。

今有代直接稅以臺帳稅。代間接稅以從率稅者。然其說之內容與實際上殆無大差。今姑存直接稅間接稅之名。亦無所謂不便利。

(二)消極說

(い)對於右之絕對的之理由。

(a)論者謂以直接又間接負擔租稅之故。生負擔之難易。然所謂負擔之難易者。非關於直接又間接之負擔。其關於納付之方法及制度者甚多。即負擔間接稅者。當其購買消費物使用物之時。人民以消費之程度爲標準而納之。於不知不識之間。不必如彼直接稅者。於一定之租稅期。不問其自己之便。不便要納於一時者也。無他。間接稅者。從於負擔者之便宜。且得應於其收入。以爲屢次少數之負擔。所謂從於人民經濟之便宜。不使其一時多所負擔。而使其屢次少所負

擔者實其最大之長所。由此言之租稅負擔之直接乎或間接乎換言之即租稅之轉嫁行乎否乎非重要之點之故可以明矣。

(b) 論者謂直接稅者租稅之轉嫁不行間接稅者行租稅之轉嫁者也。

(1) 租稅之轉嫁果行乎否乎不明之租稅不少例如可數於直接稅（在於我邦）之營業稅可加於間接稅之取引所稅是也。

(2) 自租稅言之雖非如前者負擔轉嫁之關係不明然

(ア) 往往爲同一之租稅有時轉嫁有時不轉嫁者且因於其場合同時有半轉嫁有半不轉嫁者例如我酒造稅之家若酒造家而得以全稅額加入酒價則其負擔者全以轉嫁於消費者否則酒造家不可不自爲負擔然則酒稅者不可不謂之時爲直接稅又時爲間接稅若酒造家而以其稅額之半轉其負擔之時則半爲直接稅而半爲間接稅此種之例不獨間接稅爲然即直接稅亦有之。

(イ) 不獨此也尙有自始爲直接稅而不自擔稅者納付之者有間接稅而納

稅者同時即爲擔稅者。前者最著之例。如本邦所得稅之第一種第二種。後者之例。如相續稅是也。

(3) 對於前之相對的之理由。

既如右所述。則單以實際上直接稅間接稅。與臺帳稅從率稅無大差之理由。而欲保存直接稅間接稅之名者。不得謂之無妨也。

以上爲積極消極雙方議論之大要。而余於實際之處理上。且於理論上。寧以後說爲至當。

(乙) 租稅賦課之稅步。自其豫定與否。而分租稅爲配賦稅與定率稅。

配賦稅者。謂不豫爲一定之稅步。先定所欲徵收租稅之總額。而以之配賦負擔於租稅物件者也。定率稅者。其於各租稅之單位。豫定可以負擔之稅步。而徵收之者也。昔日行配賦稅者。雖多。而今則不行。在於我邦。地方稅中有配賦稅。而國稅無之。至於普法兩國。今尙有其例。若比較此兩者之利害得失。第一配賦稅者。財政上政府所用之額。雖確有可以收得之便利。而於財政上。不利益之點。亦非無之。無他。即其無租稅之

伸縮力是也。凡無論如何之租稅，以伴於經濟社會之進步而行，其收入之增加者爲常（但有例外）而採用配賦稅之時，徒以束縛此增收有吐絕之患，更自他之一方觀之，國之歲出次第增加而不止，則一國之租稅自配賦稅所受之不利，實非淺鮮。以上皆自財政上觀察之，更自納稅者觀之，凡租稅之物體以隨年歲增加爲通例，今配賦稅以同一之總額爲配賦，則納稅者雖每年可以減租稅之負擔，甚有利益而於他之一面，隨其時之狀態而納稅額可以變動者，又有不能豫知之不便（右所謂財政上無伸縮力之點，及負擔次第輕減之點，對於普魯西之地租，其賦稅總額，年年有一定者之批評也，然而配賦稅者，不獨限於此種，亦有變動每年之配賦總額者，對於此種自財政上觀之，僅有第一點，自納稅者觀之，僅有第二點）終自技術上觀之，配賦稅者亦難於公平配賦，蓋自上級團體配賦於下級團體之間，行政官之上下其手而生賦課之不公平者，固自難免。至於定率稅者，雖政府不能確知其收入之總額，有僅爲豫算而止之不便，而人民者不獨能豫知其納稅之額，其賦課之方法亦較之前者爲公平。方今一般皆行定率稅者，蓋非無故也。

(丙) 除以上之外。尚有自定稅步之方法。而分租稅爲比例稅及累進稅者。前者謂於租稅之稅步不問租稅物體之分量如何常取同一之主義也。後者謂伴於租稅物體之增加其稅步亦有遞增者也。其詳讓之於後段。

第四項 租稅之基礎

租稅者。在於財政。非絕對之元素。而實歷史之產物。換言之。不過財政制度變遷之結果而已。非於如何之時代如何之邦國而租稅必存在者也。嘗有租稅不存在之時代。及不存在之邦國。然在近世文明之國家。租稅多爲其最重要之財源。苟其無之。則不能維持國家之財政。完國家之生存發達。蓋其所以至於如此者。雖由於近世國家之歲出增加。而亦其政治經濟上之社會的組織。有使之不得不倚爲重要者也。租稅者。對於近世國家之財政。如何而占主要之地位。姑置不論。然既有租稅而爲國家現存制度之一。於理論上果有課徵之理由乎。若有之。果基於如何之理由乎。不可不與以說明。是即關於租稅基礎之說明。而實於租稅論上先行決定之根本的大問題也。

今暫就於財政學之歷史。古來對於此問題者。所下諸多之見解。換言之。即調查關於

此問題之學說。如何發達。如何變遷。而現今之進步。以如何之程度爲止。當行專制租稅制度之時。租稅之納付。單基於戰勝者與戰敗者之關係。而戰敗者。無一無二。有從於戰勝者之命。納付租稅之義務。當時毫無租稅存在。果屬正當與否之觀念。亦無欲以其基礎。說明於學理的者。其所以至此者。實自中世之末葉以降。然中世之末葉。當時一般所行者。唯止於契約上之基礎。獨有內帑學者。求於王侯便利之理由。謂租稅者。一般人民所必應負擔者。而國家者。於其性質上。有賦課之權利。個人者。服從於國家之權力。則有納付之義務。及至於十八世紀。自然法說民約說等之盛行。倡租稅者。國家與人民以利益之對價之說。或又有以租稅者。視爲對於財產身體保護之保險料。然此以契約上之理由說明。方今之租稅。其不當固不待言。無深爲辨明之必要。如以利益說明租稅之議論。畢竟以國家與國民之關係。視爲私經濟的關係。而反於國家之成立。不獨爲理論上不能辨護之說。又其於實際上。以國民所受國家活動之利益比較。其應當負擔之租稅額。亦屬不可能之事。況此說而爲租稅真正之基礎。非有使貧者之負擔。更不可不增加之論結之虞乎。至於保險料說之不可辨護者。亦與前

者相等。國家者不獨於理論上非爲保險者。若以此說而爲租稅之基礎。則租稅者不可不僅限於人頭稅。資產稅。又所得稅。況因於觀察之方法如何。即主張貧者較之富者更多受保險之利益。亦無不可乎。以上諸說。其於今日國家財政之基礎。大有所未盡者存也。於是近世之學者。或以義務爲租稅之基礎。或自國家爲有機體之論據。而以說明之。又或有加味於此兩說。而欲以定租稅之基礎者。此最後之說。爲現今最有力之學說。而多數學者之所信賴。但此說實胚胎於前之內帑學者之說。此等之學者曰。大凡國家之成立。其所由來者。固自國而不同。然其既已成立以後。其所以爲吾人者。一時不能缺。國家者。既於吾人爲絕對的必要矣。然國家者。爲一有機體。及一經濟主體。既有國家。使其苟有缺乏。則不可無充其缺乏之材料及方便。租稅者。即供給此材料者也。夫如是。租稅爲吾人維持絕對的必要。國家之所不可缺。恰如私經濟上一個人之財產及所得。吾人之爲國民者。勢不可不負納付租稅之義務也。

然在於現代。往往有自財物生產之方面。而以說明租稅基礎之學者。例如斯他因是也。氏以租稅者。於一國內爲生產物之生產條件。而主張於將來之生產。爲必要之方

便材料。蓋各個國民之從事於生產行爲。其所賴於國家之施設經營者甚多。若國家而不存在。則吾人不得安坐而從事於生產。又不能得生產之大效果。而租稅者。即爲維持如此機關之材料也。然以此論據自財政學上觀察之。尙有未盡者存也。何以言之。若因租稅而被維持之國家。其經營施設。僅以寄與於生產而止者。則此說明亦無不可。然事實與此相反。如一箇人所經營之事業。不單限於生產的行爲。即國家之活動。亦不單限於生產行爲。故租稅之基礎。而僅如氏之論據。未免失之狹隘。欲以之爲租稅唯一之基礎。到底屬於不可能之事。唯如前所述者。租稅爲公經濟的基礎之補充。則此說又非無一顧之價值。

以上專述國家租稅之基礎者也。至於國家以外之政治團體。即地方自治體等之租稅。亦準於前述之公經濟的基礎。而以說明之。亦不難也。

第五項 租稅之原則

第一目 總論

自亞丹斯密倡租稅之四大原則以來。於是租稅之原則。大惹起學者之注意。至於千

八百八十年之頃。人皆以之爲不可侵之大原則。不啻學理上爲然。即對於實際之立法亦與以大影響。所謂四大原則者。即(一)平等之原則。(二)確實之原則。(三)便宜之原則。(四)最少費之原則。而胚胎於其學說基礎之箇人主義。以計納稅者之利益。爲其最要之目的。

自此原則漸減學者之注意。而學者各自出其新機軸。以示種種之創案者不少。然其流行於今日之學者間。則爲左之三大原則。

第一 財政上之原則

第二 納稅上之原則

第三 收稅上之原則

而此三原則者。各有輕重。財政上之原則最重。納稅上之原則次之。收稅上之原則更次之。蓋皆由於各原則之性質而來也。即第一之原則者。表租稅之財政上之本能。而第二之原則。則租稅及於人民之影響。第三之原則。單屬於行政上之事項而已。

當說明諸原則之前。而欲有所述者。即關於原則之觀念也。凡所謂法則者。萬古不易。

而不問時與地。皆得應用之者也。原則反之。不必如此有一定不變之性質。故租稅之性質而有變更。如行於一國內之風俗習慣。或關於法律制度之精神。苟有變更。則其關於此之原則。亦自不得不變更。然其於或場合。或時代。不啻理論上宜有變更。即立法上。實際上。亦必有爲之標準者。苟其無指示大體之方針。則萬事皆錯綜而無所統一。所謂租稅之原則者。即應於需要而生者也。換言之。租稅之原則。非絕對之真理。而歷史之事實也。例如立憲國之租稅。與專制國之租稅異。古代之租稅。與今日之租稅異。故其原則。亦不能一定而不變。前所列舉之三大原則。實近世文明國之原則。換言之。則在貨幣經濟之時代。立憲國所適用者也。

第二目 財政上之原則

租稅者。對於國家之生存發達。供給其必要的資料之方便。而應於其必要之範圍。及其程度。不可不有伸縮力。財政上之原則者。即謂此也。而租稅者。不外於政治團體之歲入之本能。此原則在諸原則之中。特爲重要者。即在於是。財政上之原則有二種。

(一)租稅者。因充國家又公共團體之財政上之必要。不可不與以十分之收入。

此原則爲租稅之目的。換言之。則租稅者。以舉歲入爲目的。而胚胎於根本之基礎。似更無揭之之必要。而其所以特揭之者。何爲乎。曰。關於租稅之原則。本有種種。不啻財政上之原則而止。故不可因他之原則而有失其特長之患也。詳言之。即欲使人人知或種之租稅。雖適合於他之原則。而有與此原則相矛盾者。不如自始即不採用之也。要之。從於此原則。當制定租稅制度之時。先不可不撰擇可以多望收入之稅源。但單依賴於一種之租稅。難於維持國家之財政。故因不得充此原則。勢必併多種類之租稅。而行之者。無待言矣。

(二)租稅者。其歲入應於財政上之緩急。而不可不爲伸縮自在者。

凡租稅者。自政團之生存發達之必要。而定其必要之範圍。與時而有變動。則租稅者。勢不得不伴之。而有伸縮自在之勢。且租稅者。在諸種之歲入中。有補財政上他種收入不足之性質。而此等租稅外之收入。例如私經濟的收入。伴於經濟社會之變遷。而常有變動。故欲使租稅完其本能者。不可不伴於他種歲入之增減。而有伸縮自在之

必要。且夫通觀各國財政上之大勢。其歲入愈益增加。不獨比於人口之增加。有急遽之勢。且比於富之增殖。亦爲巨大。故租稅者。必要伴於此增加之資格。無待論也。加之歲出增加之趨勢。必非確實而不可變者。往往有減少之時。由來歲入之生不足。雖惹起學者政治家之注意。而無論歲入超過。歲出之弊害者。雖然歲入超過之弊。決非讓於前者之弊。而其結果必釀成財政之紊亂。故當時之租稅。不可不使其易於減少。收入。要之。或爲歲出超過。或爲歲入增加者。其不相合之點。乃今日財政之特象。其所以然者。因國家雖能推測將來經濟社會之狀態。以組入於豫算。而事無一定。其政治上經濟上社會上之變動。不能豫以人智測之者。甚多。租稅者。即補救此弱點。而不使財政上有過不及之差。然而各種之租稅。苟適合於前之二原則者。自有輕重多少之異。今就重要之二三種。聊有所述。

第一、收益稅 其收入比較的確定。不動而屈伸力少。此種租稅。固亦伴於經濟社會之變遷。而有多少之增加。然其增加。比較的爲少。其在於經濟社會幼稚之時代。此種租稅。雖爲豐富之一財源。而至於今日。固不甚爲重要。例如我邦。在文明諸國中。地租

之負擔較重。然近年則亦有不爲重要之傾向。

第二所得稅 自理論上言之。租稅中之最完全者。所得稅也。學者實際家。往往有欲以此爲主收入之財源者。然人民之可以負擔所得稅。及有堪以負擔之所得者。比較爲少。故其性質雖良好。至於收入。此種租稅者。必不能多。抑施行所得稅最古。且世界中最稱富有之英國。其收入且不逮全歲入十分之一。然其收入能伴於經濟社會之發達。有次第增加之傾。故自有伴於歲出增加之資格。且有應於財政之緩急而屈伸自在之長。所今於此最後之點。欲有所詳述者。即如收益稅者。其稅源及租稅之物體。別爲二物稅源者。常較之租稅之物體爲少。不獨不能應於財政之緩急。若增加之。其及於租稅物體之價格之弊害者不少。反之所得稅者。因其稅源並租稅之物體爲同一者。故其弊害甚少。今以地租例之。假定有一萬圓地價之土地。其出租稅之源。非其一萬圓。而爲自土地所得一年之收益。然其收益之額極少。故驟加稅率者。不獨大感困難。而因租稅之加多。地價亦隨之以低落。使人民減少其收益。至於徵收其財產之一部分。生種種不便利之事實者。固甚明也。所得稅則不然。今有一萬圓之所得租稅。

者。即自其一萬圓之中所出。故取一萬圓百分之一。即爲百圓。取其百分之二。即爲二百圓。不至於使負租稅者。生出困難。故如英國者。採利用所得稅以爲臨時之費用。而補他之歲入所不足者之主義。例如增造軍艦。增加徵兵。際於臨時經費之增加。他之租稅。自有一定之界限。不易於增加。故引上所得稅之稅率以補之。至政府之財政有餘裕時。則又引下其稅率。而如俾特格拉圖斯頓者。嘗利用之。至今日猶爲實施。而該國自戰爭等。徵收所得稅最重之時。爲百分之六六。而最低之時。則爲百分之〇、八六也。

第三、交通稅 其收入。伴於時勢之變動。而易於變動。然於戰爭之中。及其他。財政上最感必要之時。其收入。亦顯然減少。例如普法戰爭之時。法國登錄稅收入之減少。較消費稅之收入爲減少者是也。以此之故。交通稅之收入。即令平時。雖伴於經濟社會之進步。而有多少之增加。然其視爲財政上之基礎者。其不可固不待論也。

第四、消費稅 隨於人口增加及富之增殖。其收入自有增加之傾向。自此點觀察之。其對於經費增加之財政上之原則。爲一種完全之收入者。固不待論。雖然消費稅之

收入從於經濟社會之變動而增減不常故當事業勃興市面繁盛之時收入自然加多迨夫市面蕭條則不得不減少是以於或場合雖可充財政上之需要而於或場合如特感必要戰亂等之時則不能生滿足之結果加之因於財政上之必要而其收入不能有屈伸力者亦與交通稅相同爲此租稅之短所何則今迫於財政上之必要而增加收入因之高其稅率者然其收入未必應於稅率增加之割合蓋由於租稅之負擔過重貨物之生產費必增而其價必騰貴遂致減貨物之需要而減少消費之能力也關於此點所得稅者又比之他之租稅大有長所即多少增加其稅率而無減少租稅負擔者之患且人民感負擔之度亦不使其過於重也

第三目 納稅上之原則

凡人生而有正義及正理之觀念故國家徵收租稅之時亦必從於此觀念而使爲公平之負擔務使不傷負擔者之感情者實自然之數而使人民之安堵得以負擔租稅潔已奉公以充分達財政上並政治上之目的者實不外於從此觀念而以配分租稅也即在於極未開化之國及專制政治之國而於或範圍內亦非無行此觀念者然至

於實行之手段方法。則因於其時之風習。及政治之主義。而不相同。蓋行封建制度之時。意以爲負擔租稅者。獨平民而止。其位於社會之上流。且稱富有之貴族僧侶。反視爲當然宜免租稅者。此以今日正理之觀念觀之。雖不公平。然在於當時。固無有認其非者。即有之。亦不過少數而已。此誠足證正理之觀念。因時世而有變遷發展者也。吾人之所欲述者。即行於今日文明國普通之觀念。而一度爲自由平等主義之世所認者。及同時爲其所採用者。蓋經幾許之變遷。而後至於今日者也。

題稱爲納稅上之原則者。即從於此正理之觀念之原則也。所謂正理之原則者。無他。即不可使因於租稅而來。人民相互之關係上。利害之衝突也。此之原則。更可自二種方面說明之。其第一。即負擔之一般。而第二。即負擔之平等也。

第一 租稅之負擔。不可不爲一般者。

若國民中。而有或者負擔租稅。或者不負擔租稅者。則於其相互之關係上。生利害之衝突。若使納稅者無彼此之別。而均爲負擔。則其相互之關係上。不至有衝突之虞。是以近世之國法。無不認租稅負擔義務之一般者。至近來而納稅者。負擔者之範圍益

有擴張之勢。其所趨向者。更可分爲二方面。其一。本之於主體者。而其一本之於物體者。也。前者。稅所有之人民。後者。稅所得。又財產存在之所。單自文字上言之。負擔租稅一般之原則。似在於前者。而其實際之真理。反在於後者。蓋租稅者。即命其犧牲。或種財產。假令其人。雖可爲納稅者。而無財產。上給付之能力。則於事實上。使之負擔租稅者。屬於不可能之事。然則今日之觀念。所謂負擔之一般者。即所謂『能負擔者。皆不可不負擔』之意義也。當徵收所得稅之時。其在一定之所得額以下者。皆免除之。即全出於此趣旨。當始唱一般納稅原則之頃。雖有以主體爲本之風潮。至於其後。皆信以物體爲本之至當。然而當實行此原則。更有幾多之難問。今舉其重要者如左。

(甲) 稅自然人之場合 此則自內國人收稅。與自外國人收稅。其難易不同。若單以租稅爲國民之義務。則外國人居住於內國。有財產及所得者。又雖在住於外國。而於內國有或財產及所得源者。皆無負擔租稅之理。然而國際之往來。漸次頻繁。國際法因之日益發達者。雖爲外國人。若與內國人享有同一之權利者。則其納稅。亦不可不與內國人。立於同一之地位。漸生此傾向。至於內國人。通常雖不生特別之問題。然往往

有內國人而在住於外國。於內國有或財產及所得者。又雖在住於內國。而於外國有財產及所得源者。關於此等之事。亦生國際課稅之問題。而通常對於前者。賦課租稅。對於後者。則免除之。（參照所得稅法第一條第二條第五條第六號）

(乙)稅法人之場合。此因公法上之法人與私法上之法人而異。私法人者。爲租稅之主體。始爲一般所認。而於今日無疑之者。然至於公法人。則今日之學者。問課否之論。尙不一定。即實際之立法例。亦不一致。但徵之最近稅法革新之趨勢。則有認爲租稅主體之傾向。即雖爲國家。而對於下級公共團體。有納稅之義務。下級團體。更對於其下級公共團體。負納稅之義務。換言之。即一國內各種之公共團體。於其相互之間。有納稅之義務。例如依普魯士之國法。國家對於其所有之土地山林等。有負擔市町村稅之義務。在於我國。國家對於下級公共團體。雖不負擔租稅。而對於不供下級團體之公用之財產。採賦課租稅之法。（參照三十二年法律第十九號）

除右之外。其負擔一般之成爲問題者。君主及其家族是也。在於我國。其對於皇室者。無論國稅與地方稅。一切免除租稅（至所謂間接稅之負擔者。固自有別）。在於歐洲。

諸國。亦有不賦課之原則。而往往依於財產之種類。亦有賦課之者。

第二 租稅之負擔。不可不爲平等者。

欲使納稅者於其相互之關係上。免利害之衝突。不獨使其負擔租稅宜於一般。更不可不使其負擔之程度。皆爲平等。即租稅賦課之割合。不可不使平等者。也是即負擔平等原則之所由生也。顧此原則之所以漸行者。在於法國大革命之後。盛唱自由平等之原則以來。其在此以前之租稅。不獨其負擔非一般者。而賦課之尺度。亦不平等。然至於今日。可確保其改爲平等之負擔。但所謂平等之名詞者。果以如何之意義解釋之乎。是乃實際上之大問題。若僅由文字以釋平等之意義。必各人皆納付同額之租稅。始爲真正之平等。蓋租稅不可不一般之原則。與其謂爲主體之一般。毋寧謂有物體之一般之意。味平等之負擔亦然。蓋非主體之人數平等。而以物體之平等爲適合於真正之平等也。抑所謂人者。元來雖平等。至於其所得之財產。非平等也。使其不平等者。而負擔同額之租稅。於理未爲妥協。故欲使租稅之負擔爲平等者。勢不可不有各種之階級。且爲之設區別。立差等焉。然則所謂差等之標準者。果何謂乎。曰有二。

其一。報償之原則。而其一能力之原則。是也。

在租稅法之沿革上。嘗有勢力者。即報償之原則。而遵奉此原則之學者。或謂租稅之額。宜與人民所受國家之利益爲比例。或謂以國家爲人民所費之費用爲比例。而其實際之適用。以財產所得。又稅源爲比例。而定其徵稅額者。比例稅是也。反之能力之原則者。至於近來。漸占勢力。又於將來。可以大得勢力。此論者。所謂租稅負擔之平等者。決非名義上之平等。而實際上之平等也。例如百圓之所得所有者。負擔一圓之租稅。千圓之所得所有者。負擔十圓之租稅。是實名義上之平等也。何則。蓋於此場合。其負擔之輕重。單以資產之大小爲比例。而止。採報償原則之所爲者。即此也。若主張能力之原則者。則異。是其力。苟堪以負擔者。使其充分負擔。至於不能負擔者。則免除之。或輕減之。凡有同額之財產。及所得者。因於其時之事情。又家族的關係。其他財源之異。其種類者。而其負擔力。大不相同者。理之所不能免也。加之所得及財產之額。愈大。則自由所得之割合。愈大而。給付之能力。愈益。上進。應於如此之負擔力。又給付能力。而使爲相當之負擔者。即能力之原則也。要之。依於能力之原則者。斟酌於財源之

性質所得之大小。家族之關係等。最善應於各人之給付能力。而所謂『犧牲之平等』者。亦即在於此。至依於如何之手段方法。而應於此需要者。即次起之問題也。吾人暫以讓於『租稅之累進』之項說明之。

第四目 收稅上之原則

亞丹斯密之四大原之三（除平等原則）即此所謂收稅原則之重要者也。抑亞氏之立此原則者。固僅計人民之利益。而置國家財政上之便宜於不顧。然其後盛唱財政上之原則者。反生蔑視亞氏原則之反動。蓋國家之財政上。無論如何。先着眼於財政上之原則者。固屬至當。而無誤。然租稅者。不外於自國民。又國民經濟所徵收者。固不許蔑視之也。於是人復取亞氏之原則。加以修補。以爲收稅上可據之標準。是即收稅上之原則也。人或稱此原則。爲經濟上之原則。然余以爲此不獨關於經濟上。亦影響於財政上社會上。苟於收稅之整理上。可以供參考之原則者。皆欲網羅於此處而論之。

第一 自經濟上所觀之收稅上之原則

(甲) 租稅者。要不妨於國民經濟之發達。

(い) 不可因賦課租稅而侵蝕國民之財產。凡租稅者對於財政上之需要。而與以充分之滿足者。及於有負擔力之處。而使其公平負擔者。已如前所述矣。而於此等之外。更不可不求無妨於國民經濟之發達。若國民因納付租稅。而陷於賣却財產之境遇者。最不可不慎之。何則。一國財政之源。元出於國民之財政。又因國民之經濟。而始能維持。使國民失其經濟上之存立者。不獨不適合於財政本來之目的。且不能期財政之久遠也。

(ロ) 不可因賦課租稅。而妨害生產交通商賣等。且禁壓之。因租稅負擔之過重。而國民相率賣却其財產者。洵不免於極端。但雖不至於極端。而往往因租稅之種類稅額。及徵收之方法。而有妨害生產交通商賣。及禁壓之者。夫租稅者。固難望其絕對無此弊害。而務求其弊害之少者。則當局者之責任也。例如亞丹斯密之所唱。以爲租稅者。務使其在生產之後。即出於此趣旨。何則。使於生產之初。而徵收租稅者。則減殺生產者。資本之一部分。而有制限生產額之虞也。

(乙)租稅者。務使不侵害納稅者之利益。凡租稅者。其性質上既已傷納稅者之利益矣。故求其絕對不傷納稅者之利益。必不可得。然苟有可以保護納稅者之利益者。是固當局者之責任也。

(い)收稅之方法要確實。收稅方法之確實者。無他。即納稅之期日、場處、稅額等。豫以法律確定之者是也。蓋出於使納稅者有準備之機會。而無意外之損失之意也。

(ロ)收稅之方法。要適於人民之便宜。所謂適於人民之便宜者。即租稅納付之場處、期日、監督、順序、手續等。務求其不背於人民之嗜好、風俗、習慣。而圖其便利也。蓋因於納稅之場處、期日等所定者如何。即令其爲同一之稅額。而及於納稅者經濟上之關係。大有所異。但當定此等事項之時。非謂僅計人民之便宜。而可以不顧政府之便宜也。其不可不計此兩者之調和者。蓋不待言。

第二 自社會上所觀之收稅上之原則

(甲)租稅者要不傷國民之道德心。重稅之賦課。手續之煩雜。物體之不明確。凡此

皆誘國民使犯罪之手段。當局者不可不注意於此點也。

(乙) 租稅者要不害國民之健康。如法國之門窗稅。縮少家屋之門戶。而生妨害空氣流通。日光透入之結果者。最不可不慎也。

第三 自財政上之見地而來之收稅上之原則

即謂徵收費者不可不求其少也。此原則者。雖爲亞丹斯密四大原則之一。而其實不甚重要。然非可全然棄置。故今揭之於此。抑以最少之經費而收最大之結果者。經濟之原則也。故徵稅者亦務以少額之費用而得多大之收入。然亦有不從此原則者。例如間接稅之海關稅。比於他之租稅。其徵稅費爲多。而其絕對的之收入額亦多。故不得遽廢止之。雖然。關於租稅之徵收。求其經費之減少者。不獨爲財政上之必要。而於保護人民之公德。及其經濟之上。亦爲必要者也。

第六項 租稅之累進

所得及財產額大小之比較者。非必能知箇人給付能力之大小也。於是累進稅之問題。以起學者之深研究累進稅者。雖屬近代之事。至於其實際之適用。則已於紀元前

五九六年之時(希臘)見之。

然則其所謂累進者。果屬如何之意義乎。普通所解釋者。謂伴於給付能力之增加而爲負擔之增加者。即稱累進。此固不誤矣。然是非語辭之普通用法。若從於詞之普通用法。則累進者。宜與比例相對稱。關於所謂累進稅之論爭者。即比例與累進之論爭也。雖然。與比例相對者。非必獨限於累進。即非累進。亦有與比例相對者。無他。即所稱累減 *Regressive* 者是也。所謂比例稅者。即稅步者。不問租稅物體之分量如何。常以同一的徵收之累進稅者。伴於租稅物體之增加。而稅步亦隨之遞增。累減稅者。伴於租稅物體之增加。而稅步亦隨之遞減也。至於累減之稅步制定法者。殆不成爲問題。而自非比例之稅步制定法言之。則此種類者。亦不可不包含之。又有以累進與比例而併合折衷之稅步制定法。此法或認爲比例之一種。或認爲比例之一變體。蓋以所得及財產之一定額爲止。漸次增加其稅步。及超於其限度。則其稅步爲不動者。換言之。即至於一定之限度。行累進法。而至於其上。則從於比例之原則。稱之爲累退。 *Degressive* 然其所謂累進 *Progressive* 二者。亦常有一定之限度。自此點言之。是累進

與累退之間似毫無區別者。然兩者之主義則常相異。即累退者在行變化於稅步。而對於納稅力少之下級人民。與以特典。其理想。寧謂其在於一定之限度以上。行比例稅。若累進者。則異是其理想之所在。乃在於累進之爲物。而非比例也。其理由在使大財產及大所得之所有者較之小所有者爲重大之負擔。然則累退云者。自其主義言之。雖可謂爲比例之一變體。而多數之學者。皆稱爲累進之一種。以廣義解釋累進。則如此種類者。亦可謂包含於其中。尙關於累進之意義。有可注意之點。則於相續稅之場合。有特殊之用法也。即相續稅者。往往有從於相續人之親等。而使其遺產。適用別種之稅步。以爲累進稅者。例如通常之場合。以對於租稅物體。差異之量額。而課差異之稅步者。爲累進稅。而於此場合。以對於別異之人（同額之物體）而適用別異之稅步。是即一變例也。

然則租稅之累進者。果以如何之學理辨護之乎。或學者於累進稅之中。特贊成直接稅之累進。曰。間接稅者。通常有累減的之作用。是以貧者較之富者。往往有負擔過重之嫌。若於直接稅而用累進。可以爲補償之作用。或又（如魯波利）於屋賃稅之特別

租稅。主張累進稅曰。各人全體之支出又所得額者。與其屋賃額爲反比例。屋賃稅之累進者。即對於各人之支出又所得之比例稅也。要之。此等之論者。其結局之理想。在於比例稅。而其主張累進者。全屬於外觀。不過外觀之累進而已。吾人之所論述者。非此種之累進。而真實之累進也。箇人之財產及所得額多者。則其給付之能力亦必增加。加於比例以上。乃基於此之理由。而適用累進者也。

主張真實累進之學者不少。社會主義者亦其一也。於是有目累進爲社會主義者。此誤也。累進者。非獨社會主義者之所唱。在於今日。殆爲一般學者學派之所承認。唱利益說學者之中。唱能力說學者之中。採補償說學者之中。採犧牲說學者之中。採限界的效用說學者之中。皆有辨護之者。吾人今無一一評論諸說之暇。直述吾人所信爲適當者之辨護說。

凡各人自由所得之額。各人之所得。分爲三段。總所得。純所得。及自由所得是也。自總所得之中。除出生產費者。爲純所得。自純所得之中。除出自己及家族之生活費者。爲自由所得。自由所得者。爲納付租稅（適當之部分）伴於所得額之多而增加於

比例以上者也。換言之，即貧者比於富者，以其所得中比較的多大之部分爲生活費。而使用之。因之富者比於貧者，於其所得額之比例以上，其給付之能力亦爲增加者也。更自所得、資本之生產力及經濟力者，不以其額之大小爲比例，而用遞增之法者也。換言之，即因其易於增加所得及資本，而較之通常之算術的比例，更使其增進之程度加大者也。例如有一萬圓之資產者，其經濟力較之有百圓之資產者之經濟力，非百倍即百倍以上。因之富者比於貧者，於其比例以上，增加給付之能力，由是觀之，大所得及大財產所有者較之小所得及小財產所有者，有比例以上之給付能力，使租稅而果從於給付之能力以爲賦課勢，不得不採用累進稅。若從於給付能力而不採用之者，是不適合於犧牲之平等也。夫就於現實之箇別場合觀之，其給付能力有非累進的遞增而寧爲比例的及累減的者，又自客觀的觀之，雖以其給付能力爲累進的遞增。至於犧牲之觀念者，元以主觀的定之，即視乎納稅者其人之意思如何。往往有以累減及比例爲適合於犧牲之平等者，然而吾人當論租稅負擔之時，雖以或程度爲止參酌於箇別之事情，而於其程度以上，亦唯就模型的之例以觀察之而已。

若既就模型的之場合以論之。則給付能力者。依於所得及財產額爲比例以上之增大。不可不課比例以上之負擔。使適合於犧牲之平等要之累進稅者。因採用能力之原則及負擔平等之原則而生之必然之結果也。

難者曰。累進稅者。沒收也。換言之。累進稅之結局。以納稅者之全所得及財產爲租稅而沒收之。至於盡者也。然累進者。非強以數學的增收無限之稅步也。唯使大所得者負擔比例以上之租稅而止。即令以數學的增加稅步。而於制度上得不使其超於一定之程度。蓋諸國之所採用者。皆是如此。然則如論者之所患。可謂杞憂也已。

或又曰。累進稅者。對於產業又貯蓄之科料也。然此非難者。實非對於累進者之非難。而對於一般租稅其中之「課財產又所得之租稅」之非難也。使累進稅而果適度。較之嚴酷之比例稅。更爲公平。則累進稅爲對於貯蓄及產業之科料。以與比例稅對於貯蓄及產業之科料相較。更可謂其程度之輕也。

或又謂累進稅者。不確實者也。無論如何規定累進之率。總不免有不確實之嫌。然以此言之。則比例稅者。其實際亦不確實也。若累進稅可謂爲一般之公平。則累進而適

合於程度。謂較之嚴酷之比例稅。更爲確實。亦非不可。

或又謂累進稅者。於國庫之收入。上不能豐富者。此說原有真理。且於累進稅步。達於極度之時。則斯現象尤著。然而累進之目的。非望其多舉收入。而在於得公平。若由此而足以達公平之目的。則收入之多少。者固所不計及也。況採適度之累進。其收入未必即較比例爲少乎。

據以上所述觀之。累進者可謂爲租稅稅步之原則。而極正常者。租稅之理想。原以應於各人之能力。而使爲平等之犧牲。累進者。即出於此主義也。然實際適用之時。尙有二三緊要之事項。(一)累進稅之辨護者。原出於租稅不轉嫁之假定。(二)累進稅之辨護者。原欲使一般之租稅。皆得適用。(三)高額之累進稅步。有生詐欺及爲增加之虞。其第三之事項。雖極易於注意。而第一第二。洵屬困難。何則。不獨間接稅之轉嫁。即直接稅。亦往往有轉嫁者。且今日之租稅制度。必不能行單一租稅制度。因之諸種之租稅間。其關係極其錯雜也。

於是吾人於今日租稅制度之下。當適用累進之時。不可不考察箇箇租稅之性質。併

不可不於諸種租稅相互之關係有所顧慮。其所謂考察租稅之性質者。例如消費稅者。自技術上全無由適用累進。若地租者。則大感困難。其有雖不完全。而得以適用累進者。不過所得稅、相續稅、一般資產稅之二三種而止。至於其他租稅。雖有適用累進之理想。而實際上仍不得不採比例稅。要之方今之租稅制度。其採比例稅之餘地極廣。又注目於諸種租稅相互間之關係者。即於一般之租稅制度。斷定間接稅採累進的作用。以爲補償之一方便。而於或種適當之直接稅。亦可以行累進者也。

以上述累進之沿革意義基礎。及其實際之適用。終且述行累進之方法。其方法各國不同。今大別爲五種。

(一) 最簡單而又最普通者。從於納稅者之全部財產或所得之所屬階級。對於其全部財產及所得。各適用一定之割合。又賦課一定之額者。例如我邦之所得稅。即屬於前者。普魯士所嘗行之階級所得稅法。即屬於後者。

(二) 以納稅者之全部財產或所得。各自其所增之數而區分之。對於每一增數。而適用各別之累進稅者。例如瑞士之久列布之財產稅。及齊齊洛之所得稅法是也。

(三)或又以稅步爲不動者。唯於一定額以下之所得。則絕對的免除之。自此一定額。至於限度之所得者。則自納稅者之所得金額中。除出其一定額。而以之適用於稅步者。則英國之所得稅法是也。然此非純然的累進。而可謂之累退。

(四)不特別變更稅步者。雖與前同。而從於納稅者之所得。及財產之大小。乘其異率。而以之爲稅步適用之基礎者。如瑞西之左羅此暖者。即其例也。

(五)不變更稅步。唯變更現實之財產。及所得中之課稅部。以爲適於累進之目的者。換言之。即從於所得及財產之大小。以設階級。從於其階級。而各設除出之一定額。乃以其所餘之額。爲所得稅之物體者也。如行於且利喜(瑞士)及維爾典伯爾怕典(德國)等者是也。

右等之方法。第三第四第五之各法。皆有臆斷之弊。其可探者。寧爲第一及第二之方法也。

第七項 租稅之轉嫁

第一目 總論

凡租稅者。應於國民之負擔力。而求其配賦之公平。其出於如何之手段方法。而始能達此目的者。已如前項所述矣。而其所以使負擔之公平者。不明於納稅與租稅間之關係。則難望其得完全之方法。然所以使負擔公平之方法。極爲漠然。即納稅與租稅之關係。亦極不明瞭。唯就其關係之間。而以經紀的說明之。亦非不可能之事。吾人於此種之說明。聊欲有所述。

抑國家者。雖得豫以租稅法律。定租稅之主體物體（即納稅者與課稅之物體）而至於擔稅者及稅源。則不能明定之也。其擔稅者及稅源。法律上僅有其希望而止。故法律者。不過豫想此種之租稅。或納稅者。直接負擔之。或他人於實際負擔之而已。至於現實負擔之關係。則有種種法律者。唯以其豫想爲前提。而力求其公平。如累進稅者。亦行負擔之轉嫁。則到底非法律豫期之結果。其所謂負擔之豫想及希望者。即直接稅間接稅之所由區別也。（此區別非學理的。如前所述）蓋法律者。豫期自納稅者負擔之租稅。爲直接稅。而豫期納稅者一度納付之後。更取償之於他人。其所定之租稅。爲間接稅。雖然。實際上不必適合於豫期也。其所以然者。因負擔歸着之關係。在於私

經濟之社會其生產配分物價及所得之成形視乎各種之事項而異其趣者也。今日經濟社會之基礎即爲私有財產制度而關於生產配分物價諸現象無非私有財產制度之結果。各個人者基於此私有財產制度自契約及競爭之自由利用經濟市場之大勢計自己之便利而行其手續順序轉嫁其負擔之一部又全部例如行於生產者間之競爭常有使物價下落之傾向因此而欲以一度納付之租稅算入於生產物之物價中使購買者負擔之固不容易反之行於購買者之競爭常使物價騰貴則適生反對之結果。要之租稅負擔之歸着者與生產分配及物價所有之成形有密接之關係者固不待言而明者也。由來論租稅負擔之轉嫁者其見不巨於全般。僅踟躕於一部而以樂天的解之者不少。如一部經濟學者之所唱在經濟社會上個人之關係常保其利益之調和則租稅負擔之移轉亦必齋良好之結果。所謂舊稅者良稅也。格言即不外於此義。蓋以其浸潤於人心及風俗習慣者之既久自足以調和個人之利益也。雖然利益之調和不必常能於經濟社會見之。租稅負擔之轉嫁雖亦往往生良好之結果而非無招負擔不公平之原因者。即令租稅法律希望負擔之轉嫁而實

際有不合於其希望者又使法律而不希望負擔之轉嫁而實際有爲負擔之轉嫁者是畢竟因於其時之事情而不一者也。要之關於轉嫁之現象非各種租稅特有之性質而自納稅者擔稅者經濟上之事情爲之起因也。其行此等轉嫁之場合大要有三。
(一) 租稅負擔之配轉。(二) 租稅負擔之前轉。(三) 租稅負擔之後轉是也。以下逐序論之。

第二目 租稅之配轉

租稅之配轉者以租稅之負擔配分轉嫁於多數之負擔者之謂也。多數人者無他謂國民全體又國民經濟也。顧或種生產者當新課重稅之時仍用從來之生產法繼續其事業則其物價自然增高若其貨物爲必要品而非代用品且競爭行於消費者之間而不行於生產者之間者彼生產者不難以其租稅加入物價之中以轉嫁其負擔。若不然者勢必至於生產者自爲負擔使當此時生產者而能改良其生產方法減少其生產費則與免租稅之負擔者生同一之結果。又自消費者觀之因生產費之減少其購買之價值或與從來相同或較之從來反廉者則與不負擔租稅者生同一之關係。其最著之例如當拿破侖戰爭之前後英國之蒸溜酒稅及近年德國之蒸溜酒稅。

砂糖稅等。其課稅之場合是也。此等之場合。酒造家、砂糖製造家等。因其租稅負擔之重。而務免此重稅之結果（尤以與課稅法相當）遂圖改良生產方法。以同額之原料。更產出多量之精製品。換言之。則以同額之生產費。而舉多大之結果也。其漸至於達此目的者。因有改良酒之蒸溜器械。及發明新奇之砂糖精製器者。凡此等間接稅之精神。不外於欲以生產者所納付之租稅。而轉嫁於消費者。使其負擔也。然而租稅之負擔。過重。生產者因不易轉嫁於他人。寧忍之自爲負擔。而改良其生產方法者。反有益於自己。即前所述之現象也。然則在此場合。其租稅之負擔。實際果歸於何人乎。若自個人經濟上之關係觀之。非生產者亦非消費者。何則。生產者因減少其生產費。反見利益之增加。對於生產所課之租稅。與從前之毫不負擔者相同。而消費者因生產費之減少。即令以其重稅之負擔。算入於消費物之物價中。然其物價較之從前。不加騰貴。亦不感特別之負擔。由是觀之。生產者與消費者。皆無加於昔日之負擔。而任負擔之人。畢竟不能自個人間見之也。然其實納稅者。與擔稅者。皆與生產有直接間接之關係。即不外配分於此等人民之間（唯因生產費之減少。不現於外而已）。寧謂其

國民全體之經濟皆負擔此種租稅也。換言之，即此租稅之負擔不歸之於個人而配分於國民全體之經濟上也是。所以謂爲租稅負擔之配轉也。

此等之現象，非獨間接稅爲然，而直接稅亦往往有之。例如財產所有者，當課重稅於其財產之時，不堪其重，而惹起勤勉之心，務使較之從前舉多額之收益者，是也。要之，此種之轉嫁者，不問爲間接稅或直接稅，而實促國民經濟上之進步之一原因也。雖然，無論何時，不可以此望之發達元氣不盛之國民。今也我邦伴於國務之發展，而負擔愈益加重，當此時也，國民果有能自所謂配轉之作用，而裕於負重擔之勇氣者乎？反對增稅者，抑亦未矣，而養成堪負租稅之『能』，乃其本也，豈無所顧而可乎哉？

尙欲加一言者，即謂配轉者，非無論何時，皆可行也，而必行於特殊之場合，其所謂特殊之場合者，因徵稅法之得其宜，與以生產方法改良之餘地，而同時國民技術的智，能之發達，有填補此改良餘地之力者，此其一也。（例如前揭蒸溜酒之場合）際於國民經濟力發展之時期，又盛於愛國之情，而國民因租稅而受戟刺者，鼓舞其奮發，勉勵之勇氣，此其二也。（例如資產稅之場合）

第三目 租稅之前轉

通常經濟學者之所謂直接稅間接稅者。其租稅法之精神。以其負擔轉嫁之現象。悉皆視爲前轉。所謂租稅負擔之前轉者。即納稅者一度納付之負擔轉而使他人爲負擔之經過也。而所謂間接稅者。謂如法律之所豫期。而轉嫁於負擔者也。然則酒造家以其一旦所納之酒造稅。算入其市價中。而使購買者補償之者。即負擔之前轉也。以如此經濟上之現象。其及於經濟社會之影響。非徒無害而反能得負擔之公平者。其一原因也。然租稅負擔之前轉。非必可以常望者。其重要之場合如左。

(一) 租稅之賦課。易於減少生產額之場合。凡課生產及生產物之租稅。其足以致生產物價值之騰貴者。固不待言。是由於以其租稅算入於價值中。而使購買者負擔之也。然而價值之騰貴。常有減少其需要之虞。使仍舊繼續其生產額。勢必惹起物價之低落。而負擔之前轉。亦不能見。然則其生產業而苟使用固定之資本。不能從於需要之關係。以減少其生產者。其前轉之行。亦大感困難也。

(二) 生產之關係。具有獨占的性質。而供給出於一途之場合。例如社會上經濟之組

織發達。盛行大生產。而生產者間之協議一致。對於需要者。常得採同一方針之場合是也。北美合衆國之託辣斯。德國之卡得爾等。於其一國之內。不獨制定同種貨物之價值。且制限其生產額。是其生產物者。由於生產家之協議。而取同一之方向。以所課彼等生產者之租稅。轉而使他人爲負擔者。比較的容易也。

(三) 生產物者爲必需品。而非代用品之場合。若消費者需要之貨物。爲日常必要之品。即令新課租稅。其價值因之騰貴。然不能減少其消費。不問其價值之高而不得。不繼續其消費者。則租稅之負擔。集於消費者之身。而未由避之。若當此際。而發見其爲代用品。則得以避此負擔。否則消費者。不得不苦於此加重之負擔也。

要之以上之各場合。生產者較之消費者。占經濟上優勢之地位。若各種之條件。同時具備。則事情更加確實。以上雖僅舉生產及消費物租稅之場合。然負擔之前轉。不僅此也。而自經濟社會上個人取引之關係。所課財產之租稅。亦與之呈同一之現象。例如課家屋所有者。以家屋稅。往往加高其家賃。而使歸於借家人之負擔是也。

第四目 租稅之後轉

租稅負擔之轉嫁不必合於法律及當局者之希望。其與豫期相反者多。前已述之矣。例如納稅者不能以所納之租稅如立法者之豫期轉而使他人爲之負擔。而反集於自己之身者。此之謂租稅之後轉。蓋此場合者不能爲負擔之前轉。且不能爲配轉。而其負擔滯澁於一處。今試舉其場合。則正與前之場合相反對者。

(一) 因租稅之賦課。即令其生產物之價值騰貴。需要雖減少。然不易減少其供給之場合。及生產者間之競爭劇烈。而不易於一致協合之場合。此之場合。無大生產之組織。而有多數之小生產者。存在其間。其競爭甚烈。加之資力缺乏。而不堪於經濟上之事業。值物價騰貴。需要減少之時。唯有賤賣。以圖速售。故租稅之負擔。不得不歸於納稅者。或爲使用固定資本極多之生產業。即令需要減少。而生產難於減少。則租稅之負擔。納稅者亦不能不自負之。自前目第一種第二種推之。可以知矣。

(二) 對於奢侈品及相對的不要品。而課租稅。致其價值騰貴之場合。在此場合。直減少其需要。而難以租稅之負擔。歸於消費者。納稅者不得不自負之。

(三) 即令其非奢侈品。而當物價騰貴之時。得以他物代用之場合。此則租稅之負擔。

勢不得不逆轉也。

要之所以起租稅之後轉者。生產者較之消費者。立於劣者地位之場合也。而此等之條件若並行時。則更有最強之力焉。

第五目 餘論

以上關於負擔轉嫁之現象。不過就其最單純者言之。若其實際。則各種之轉嫁。相錯綜而起。常有二種或三種之現象並起。一部分前轉。一部分後轉。而一部分配轉者。或有一度前轉之後。而更行逆轉者。然而租稅者。不外於自國民及國民經濟或國民所得而爲之負擔。或其負擔有可確指爲甲爲乙者。或其負擔有不明之場合者。或甲先納付而後使乙負擔之者。如配轉之場合。自個人見之。其負擔者雖不明。而國民之經濟。其負擔租稅形式之異者。可得而見也。

且租稅之轉嫁者。不僅轉嫁於內國人。或在住於內國者。往往有自外人負擔之者。例如輸出於外國之物品。直接間接賦課之租稅。即使外國人爲負擔者。若其他輸入品。在外國之生產費頗廉。而納付輸入稅之後。尚得與內國品競爭者。其輸入稅。亦自外

國生產者負擔之。或其輸入品。非必要不可缺之物。而其販路。在他國有不易於發見之狀態者。則輸入稅亦同自生產國之製造者負擔之也。（其詳見後段關稅之部）

尙有與轉嫁問題相關聯者。即租稅者。果成爲生產費之一部分之問題也。此問題。在於學者之間。嘗爲論爭之點。然畢竟因於各種租稅之稅源。而各不相同。例如與生產行爲。有密接關係之租稅。即自生產、消費、輸出、輸入、交通、其他所謂實業家等。所納之負擔。換言之。即收益稅、營業稅、消費稅、交通稅（除相續稅）等。多有成爲生產費者。至於與生產行爲。無密接之關係者。即如所得稅、資產稅、相續稅等。則謂之不成爲生產費者可也。

第八項 租稅之賦課徵收

第一目 租稅之賦課

從於法律之規定。對於各箇之納稅義務者。使爲相當之負擔者。是實稅務行政之問題也。而此問題所先起者。租稅之賦課也。租稅之賦課云者。謂以關於租稅之主體、物體、單位、及稅步之規定。而適用於各箇具體的之場合也。

由是觀之。租稅之賦課者。在於收得及所有之事情簡單。而租稅之物體及單位又單純之時代。固甚簡易。近世因經濟界之發達而愈益增其複雜。其困難之點亦愈以加多。蓋昔日者。其租稅之物體及單位。自人頭數、家族數、竈之數、土地之大小、貨物之數量等。即足以知其確數。至於今日。不獨所得及收益之直接稅。加其困難。而如消費稅之間接稅。務使適合於擔稅者之給付能力。由是租稅賦課之問題。遂成爲困難之問題。其中如消費稅制度者。從前以製造品爲課稅之標準。而今則以其原料品爲標準。此等之制度。愈足致此問題之困難也。

此等賦課之困難者。如今日之所得稅、財產稅、及各箇之收益稅。使負納稅之義務者。自申告其所得、財產、收益。其他賦稅上必要之事項者。更爲重要。蓋申告者。洵爲必要。使由於官廳之測定或確定。則不能滿足之時甚多。然所謂申告者。一任於各人之良心乎。或於法律上設制裁而強行之乎。遂發生此問題。而以今日之人文程度觀之。用第一之方法。不能奏十分之效果。固無論矣。是以今日不獨依於制裁以強制其申告。又對於詐欺之申告而懲罰之者。一般所通行也。

顧吾思之。顧慮人民之弱點。設懲罰及其他之監督方法。對之施相當之矯正者。不獨收稅上爲必要而亦所以養人民之租稅公德心也。而此申告之制度。當初雖往往使人民流於疏慢。及其行之既久。則人民亦次第慣熟。而不覺其煩焉。

於此人民申告與稅務官廳測定之外。或有組織特別之租稅委員會者。或有使市町村之吏員。又特別之吏員（例如公證人）熟知納稅者之財產及所得之事情者。與聞其事者。或官廳使其雇主及其他之私人。報告關於租稅物體之事情者。

但自此等補助所得之結果。必難保其正確。若夫官廳查定之結果。而有不當之時。不可不與納稅者以訴願之途也。

第二目 租稅之徵收

關於租稅之徵收。有種種之制度。或用請負之法。或用配賦之法。或由國家自體之官廳徵收之。

請負租稅之制度。昔日嘗行之。其例不少。其在直接稅者。古時之羅馬帝國常行之。近世法國、意大利、和蘭、俄國、西班牙。雖有其例。而今則不行矣。在今日尙行之者。唯土耳

其與埃及而已。若夫間接稅者。則其例甚多。今日尙有行之者。例如前世紀之普魯西。嘗試之於烟草獨占。至於本世紀。則意大利於一八六五年至一八八四年中。同於烟草專賣。行請負之法。現今葡萄牙、土耳其、其他之二三國。尙採用其制度。若法國、意大利、西班牙等。對於入市稅。往往用請負之法。而德國之橋錢等。亦採用請負制度也。請負制度。昔日雖嘗行之。而今日則於直接稅。一般皆不採用。元來此制度者。國家不需徵收費。且於一定之時。供定額之收入。自此點觀之。誠爲最完全而良好之制度。然而此方法者。因滿足國家之需要。而以自國權發動租稅之徵收。成爲一種營業者。實反於租稅之觀念者也。且徵之史籍。請負者對於納稅者。往往極其酷薄。徵稅之費甚多。陷於不公平之弊。而賈人民之怨恨。其中如俄國之歷史。其對於請負人而起暴動之例甚多。其他爲法國大革命原因之一者。亦由於租稅請負人之濫用權利。最可注目者也。

如前所舉之例。此之方法。今日殆皆不採用。唯對於租稅之變體。而其徵收。不必要國家與納稅者之間。有直接之關係者。僅存此制度。例如烟草獨占業是也。

其他徵收租稅之方法。有委於下級之政治團體。使爲定額之納付。舉凡租稅之徵收。一切命令此等團體者。即配賦法是也。此方法者。當財務行政之不發達。而中央權力薄弱之時代。往往行之。且極以爲便利。不僅中央權力薄弱之時代。爲然。即於旺盛之哥爾巴時代之法國。以人民對於國家租稅嫌惡之觀念。轉嫁於下級之團體。亦嘗採用此手段。而不乏其類。例然此與近世之國家制度。不相調和。故今日不採用之。唯行於因聯邦組織特有之事情。德國之馬特利克拿爾配特拿而已。

今日之徵收方法行之最廣者。即自國家自身之官廳而徵收之是也。此方法者。適合於分業之原則。及中央集權之趣旨。且適合於租稅之性質。故今日一般皆行之。唯以便宜上一部之事務。使市町村自治體代辦之者。然不足以覆其原則者也。例如普魯士。以地租、營業稅、階級稅。及其六州之建物稅。委之於市町村之手。而徵收之。而維爾典伯爾者。由來其收益稅之徵收。自市町村之手行之。其他直接稅之徵收。唯配爾倫自國家機關行之。若其他德國之諸聯邦。大概租稅計算等之事務。自國家官廳行之。其餘對於納稅者之徵收。皆市町村行之。在於奧大利。凡地租、建物稅、所得稅亦同。我

國之假手於市町村者。則爲地租。係於第三種所得之所得稅。營業稅。自家用醬油稅。賣藥營業稅之五項。而於此場合。凡稅金額之調查等。皆自國家機關行之。

第二款 租稅各論

第一項 收益稅論

第一目 收益稅總論

收益稅者。即課收益之租稅也。若以嚴格之意義言之。則收益者。謂離於人的關係。自永久連續之財源而生之所得也。故嚴格之意義。所謂收益稅云者。如地租。家屋稅。營業稅。資本利子稅等。及俸給。賃銀。理論上皆不得稱爲收益稅。然自沿革上言之。德國則稱爲收益稅。是沿革上所謂收益稅者。乃有箇別所得稅之觀。夫以直接之方法。而測定人民之給付能力。勢不可不依於財產所得。及收益。故財產稅所得稅。收益稅。即於是起。而對於財產所得稅之收益稅。其特徵。即在測定人民之給付能力。非以其全所得。及全財產。而自各種之收益物體。以測定之也。

收益稅之所以稱爲租稅者。以其賦課於各種之收益物體。而其種類者。與收益之種

類爲同數。舉通常收益稅之種類。則有地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅、俸給及賃銀稅之五種。若此等之租稅而於相互之關係上賦課得其公平。則僅有此種之租稅。亦可謂爲適當之租稅制度。其純然採收益稅制度之國。即欲到達此理想者也。然亦有不皆設此等租稅而設其內之二三種。以其他之租稅特與所得稅相調和以期到達同一之理想者。至關於其他租稅之制度。各國不同。其大要者有五。

其第一者。採純然的收益稅制度。而配爾倫、永爾典、白路易、愛爾遮、司樂特林堅、墨克冷布路易、法蘭西、比利時、及俄國等屬之。

配爾倫者。其收益稅制度。自一八二〇年。採用地租及家屋稅爲始。至一八五〇年。更採用資本利子稅及特別所得稅。益加完全。自後有多少之變遷。至於近頃。則由一八九九年六月九日之法律。如營業稅、資本利子稅、及特別所得稅。斟酌納稅者之主觀的給付能力。而使近接於所得稅之原則。要之配爾倫今日之收益稅制度。分爲五部。即地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅、及特別所得稅是也。

永爾典、白路易之收益稅制度。自四種而成。即地租、家屋稅、營業稅、所得稅是也。但所

得稅者。包括資本利子稅及勤勞稅等。

墨克冷布路易者。有七種之收益稅。即農業稅、賃貸料稅、營業稅、俸給稅、（給料恩給寺院之扶持）課學問技藝及高級之私勤務所得之租稅、課下級勞動者之勞銀稅、及資本利子稅是也。（一八九七年五月十一日之法律）

愛爾遮斯樂特林堅者。以從前法國租稅制度爲基礎。做配爾倫之例。制定完全之收益稅制度。現今該國之租稅制度。自地租、家屋稅、人稅、營業稅而成。

法國者。今尙繼承革命時代收益稅之制度。如以地租、建物稅、人及住居稅、門窗稅、及特許稅。而成收益稅制度是也。其建物稅者。在一八九〇年之頃。亦與今日相同。其時之地租。大受輕減。而其他之租稅。亦受多少之變形。然今日之法國。尙無完全之資本利子稅。且採用所得稅之議。近來雖時有所聞。而卒未見實行也。

第二類之國者。於一般所得稅之中。併行收益稅。而欲達重課「有基礎之所得」*financieltes Einkommen* (f. e. 云者。即所謂收益也。蓋離於人的關係。自永久連續之財源而生之所得。即自此所得或收益者。較之人的所得。有重課之理由)之目的者也。

但在於此類國家。或有資本利子稅。或無之。

此混合制度者。在一八八四年。巴典及黑先採用之。巴典所採用之特別收益稅者。即地租、家屋稅、資本稅、營業資本稅之四種也。黑先更自一八九九年八月十二日之法律。做普魯士之例。以財產稅代收益稅。前日之以爲國稅者。今廢止之。與此相類似之計畫者。則巴典是也。然至今尙未熟議。

其他採混合制度之國甚多。然大抵皆缺資本利子稅者也。布蘭溫色渭易者。自一八九六年之法律。及一八九八年之追加法律。採用所得稅及補充稅。

安洼爾者。亦採用此混合制度。即於一八八六年。並行一般所得稅。與地租。而於一八九七年。附加營業稅、資本利子稅、二箇之新收益稅。其他舊路易司者。亦屬於第二種。在德國以外之國。如奧太利亞者。亦此類也。即自一八九六年之租稅改革以來。其租稅制度。乃自一般所得稅、及地租、家屋稅、借貸料稅、營業稅、給料稅而成。本邦之租稅制度。亦與此相近。蓋使與一般所得稅並行者。有地租及營業稅也。

第三種之國者。其所謂收益稅者。僅存營業稅。而自一般所得稅以補充之者也。屬於

此之國家甚多。

第四種之國者。其以收益稅爲國稅者。全廢止之。而有結合一般之所得稅與財產稅之租稅制度者也。如普魯士王國。即其最著之例。自一八九一年。及一八九三年之法。而採用此制度。其他如黑先及蘭布溫色渭易者。亦倣之。此等制度。又爲瑞士之康同(州)所採用者也。

屬於第五種者。採位於一般所得稅與收益稅制度中間之制度。即英國是也。該國之一般所得稅者。自嚴格言之。即自五種之收益稅而成。然其人民收益之源。苟在一定額以下者。免除租稅。在於同額以上。他之定額以下者。則行減額。自此觀之。可謂其從於所得稅之原則。而於一般所得稅之外。尙有古來輕微之地租及家屋稅。

收益稅者。爲對於收益之租稅。不待言矣。而欲使此種租稅正當。不頗者。宜賦課其純收益。然實際頗覺難行。且實行之亦甚不完全也。例如負債之利子。實際以減却爲適當。而至於其實行。極不完滿是也。此租稅之物體者。即收益或收益物體。而其主體。則收益。又收益物體之所屬者。此租稅者。本來物稅也。換言之。即唯注目於收益之源。而

所有者之人的事情全不顧慮或僅以皮相的顧慮之故任納稅之責者非所有者其人而收益物體其物也然亦有細爲顧慮人的事情者若此之顧慮愈多則此種租稅可謂其愈接近於人稅

此種租稅之賦課或由於官廳之認定或由於人民之申告其由於官廳之查定者通常之以最近年之具體的收益爲準者毋寧基於過去數年間之平均收益而定之也今試稽此種租稅之長短得失則此種租稅者通常從於外形的標準以爲賦課故其徵收有比較的容易之便且其稅源確實而收入額少變動之虞夫收益稅者不課人而課物即令加重其稅額而行之既久負擔皆歸於物納稅者殆不感苦痛（蓋即令增徵地租土地所有者之利益雖不無減却然此時苟有土地之賣買則新購入土地者得以計其利益之減却而非廉價則不買是對於新購買者之新資本其利益之比較與從前未增徵地租之時相同不過舊地主因增徵租稅而感負擔而新地主則不感特別之重課也）其他諸國所常採用者以收益稅與一般所得稅並行而使適於重課「有基礎之所得」之原則者亦其利益也

以上皆舉收益稅之利益。若求此租稅之缺點則一方者雖從於外形的標準有賦課徵收之易而制定其基礎之制度所需之經費甚多且其所調製者亦次第與實際所行者相異甚見其不公平也其租稅之稅源近於確實故難伴於近世歲出之增加以爲急速的增進而又不顧納稅者之人的事情則欲其適應於納稅者之負擔力以課租稅者極其困難且如累進稅制度者最適合於納稅者之負擔力而收益稅亦不能完全行之（蓋因欲行累進稅故不可不知納稅者全體之負擔力然收益稅者乃自各種或各箇收益之源以課租稅在技術上無斟酌此事之餘地也）不獨此也關於各種之收益稅乃施行各種稅率稅法之結果則於各種職業財產之間自然生負擔之不公平也

第二目 地租論

地租者自生收益或可生收益之土地所有者賦課之租稅也此種租稅爲收益稅中之最古者。蓋在經濟社會幼稚之時代土地之收益者不獨占一國收益中最重要之部分又爲顯然易見之收入。其後商工業雖漸次發達而較之土地之收益不獨爲極

少之數。且其認知亦極困難。故即代久年湮。而地租之爲國家重要收入之源者。誠無足怪也。今日地租雖失其重要。然尚有存在者。如我國之地租。即次於酒稅之大稅也。立建物於土地之上者。在賦課建物稅。或家屋稅之國。因有重複之嫌。故以不課地租爲常。然若我國之不課家屋稅者。則不獨賦課地租。而實際亦有賦課之理由也。

我國之所謂地租者。非除外宅地租。然如德國等。則所謂地租者。乃除外建家屋之土地。唯對於利用於農業及林業之地。並現在雖不利用。而可以利用之土地。謂其所課之物。爲地租耳。若夫森林之地租。則與農業用地。多有不同之點。故往往有賦課特別之森林稅者。

其他如鑛業用地之收益者。性質大殊。故對之。或賦課特別之租稅。或以爲營業稅之一部而課徵之。或賦課其他類似於此之課徵物。

至於宅地租者。各國中不特有不採用之者。且非以爲地租中主要之稅。其賦課徵收之法。較之農業用地爲簡單。不過準用農業用地之課稅法而已。今暫省略之。以下專對於農業及森林所用之土地。欲有所詳述。

農業用地地租之稅源者。即其土地之收益也。夫因於土地之改良。對於其土地所生之收益（即對於所費之資本與勞力之收益）者。若以嚴格之意義解釋之。不得視為土地之收益。而普通多以爲地租之稅源。是蓋自有租稅制度以來。凡農夫依於農業經營所收得之全體收益（自所有之資本及勞力而生之收益。亦包含之）者。皆以之爲地租而計課稅之便宜也。地租（不獨地租。凡收益稅皆然）課稅之標準爲純收益。而非總收益者。固不待言。何則。使納稅者從其給付能力而課稅者。唯依於此法。乃足達其目的者也。

不獨此也。地租者。宜自實際之收益而賦課之。決不可以推定的收益。即僅自土地之物的關係而推斷之。收益爲課稅之基礎也。何則。農業之收益。亦與他之收益相同。其經濟主體之人。依於獨立之企業。而自其經營之業務所生者也。然而租稅之立法。不能單從於理論。而其他之有所考察。顧慮者甚多。故其實際上。不外於以官廳之推定的計算。代人民之申告。以總收益。或純收益與總收益之中間物。代純收益。爲其賦課之基礎也。

關於地租賦課之基礎。其在古代。依於營業之外形的標準。例如自鋤、農用動物之數、種子之需要額等。而賦課之。至於今日者。因一般租稅制度之發達。與學問技術之進步。不滿足於此外形的方法。乃求其所以致收益之大者。以此諸種之動力。精密而測定之。因有此目的。故今日一般所採用者。爲臺帳制度。而此制度有二。一收益臺帳制。一價格臺帳制也。

收益臺帳制者。以土地面積之確定。與收益量額之測定。爲其基礎。即一方者。丈量土地之地積。而於他之方面。凡重要的生產物之種類。計算其收益之實物。而確定箇箇土地之平均收益也。雖然。關於各片之土地。一一調查其實際之收益能力者。不獨不可能。且非急務。故以通常諸多之地片。因其地味地位耕作之狀況。等分爲數等。於各等之中。擇其可以爲模範之地。而精密以計算其收穫。他之土地。即以此爲本。而從於其面積。以爲計算也。若其收穫計算法者。以從於各地方所行之計算方法爲便。其模範地之收穫者。以從於其地歷年之平均相場。而估計其金額。要之。此制度之基礎者。在於土地各片之地積。與模範地之實物收益。及其貨幣收益也。而其記載於臺帳者。

有二方法。一付於各地片而記載之者。一括各所有者之全所有地而記載之者。自理論上言之。後者較之前者爲可採。何則。後者以前者之所附於忽諸者。因欲知其收益之真相而考察必要之事實者也。例如有一片之土地。其爲小民唯一之土地乎。抑不過大地主百分中之一片乎。因其能力不同。而負擔之事情亦異。然此等事實。唯後者得考察之。而前者無從考察之也。雖然。因實際上難於確知或所有者之全所有地。而其結果常不滿足。故一般皆採用前者之法。

次所謂價格、臺帳、制者。以貨幣所表現之土地賣買價格爲其基礎。而作臺帳者也。其趣旨。蓋因賣買價格者。自收益之多少而定。然因使此方法之適當。其第一之前提。即對於各地片之賣買價格。必使其於或期間內。爲一定者。而此前提多不正確之時。則賣買價格亦因時因人而異。其與實際收益之多少不相爲比例者。固不足奇。也不獨此也。凡多數之土地。唯依於讓與相續而變。其所有者。然此時所申告之估計價格。決不足以表真正之價格。若夫賣買不頻繁之處。更有此弊。即令其賣買頻行矣。而其申告之價格。不能希望其即爲真價。何則。賣買價格者。無論何國皆伴於或種租稅人民。

爲逋脫計故如此也。即令人民申告正當之價矣。而如前所述。因賣買當事者間之特別事情。以與收益不相當之價格而賣買之者。決不少也。例如地片雖小。而因需要者之多。遂致高價者。又因或人之特別事情。而對於特定之土地。特提供高價者是也。此外則有以小作料爲基礎之說。且有實行之者。然亦不適當也。何則。小作料者。不獨不必與收益相應。而有多數之土地在不附小作之地方者。則難於行此方法也。如以上所述之次第。故今日一般所行者。爲收益臺帳制。我國之法。雖以地價爲賦課租稅之基礎。其實收益臺帳制也。何則。所謂地價者。非賣買之價格。而以收益爲基礎。即自一定之利子而能還元者也。元來可以爲租稅之物體者。唯有純收益。則自總收益而減却其生產費者。固勿待論。例如土地耕作之諸費用。有種子代、肥料代、器具機械之補償費、負債之利子等。苟爲土地收益必需之費用。皆不可不減却之。其中如負債之利子者。自其爲資本金觀之。已以爲一種收益而課之稅。則此必不可不減却之也。然負債利子者。人的關係而非物的關係。換言之。即在乎經營者其人。有負債者。有不負債者。而收益稅中之地租者。若一一參照之。甚覺困難。故資本之利子。當課地租。

之時。或全不考察。或考察之而不充分。其他對於農業使役勞動者之時。其勞銀亦與利子相同也。

尙有其他之生產費。未必減却之者。且其減却之分子。有因國而異者。故此種租稅。往往有成爲總收益稅。或上下於總收益稅與純收益稅之間者。蓋普通皆如是也。

此外伴於此種租稅。而生他之不公平者。即總收益對於純收益之多少。常因土地之組織、耕作法、耕物之種類等而異是也。

且地租者不獨地租納稅者相互之間有不公平也。即地租納稅者與其他收益稅納稅者之間亦有不公平之處。是以地租較之他之租稅。有負擔特重之傾。而因彌補此缺點。有對於地租較之他之租稅。適用割合較低之稅步者。又有因土地之改良。對於其收益之增進。而免除租稅者。然而此等方法。其達目的者。亦不充分。何則。因無客觀的之標準。故唯任當局者之恣意而已。在於今日。價格臺帳制。雖爲一般所否定。而如前述之收益臺帳制者。亦非無非難之者。然則或學者謂臺帳制者。無論如何注意製作。必不能對於給付之能力。而爲公平之課稅者。洵爲有根據之言也。雖然。欲以此爲前

提。而廢臺帳制。取申告制度者。抑未免過於早計。今試舉非難收益臺帳者之理由。第一、因製作臺帳。必需永久之時。往往有延及於數年或十年者。由此點觀之。即其所以難於爲相當之賦課也。蓋費永久之期間者。其最終所作臺帳之土地。與其最初所作臺帳之土地。不能從於同一之主義以行。且此期間之內。因土地之事情有變遷。而生不公平者有之。

第二、當測定土地之收益。不免誤謬及恣意之弊也。至於土地之丈量。此弊雖少。而如模範土地收穫之計算者。特甚。蓋此計算者。常借該地故老等之力。而彼等即其有利害之關係者。對於其利害關係地。務以廉賤估計之也。

第三、附帶於收益稅一般。而可謂有固定之特質者。即唯地租。是以臺帳者。難於屢加修正。而自此所出之收入。不伴於經濟社會之發達。彼增進不知底止之國家。需要。有不能應之之歎。

第四、地租者。又多不賦課實際之純收益。而賦課近於總收益。爲其所想像之收益者居多。其中如負債之利子。全不顧慮。或其顧慮者。有不充分之嫌。

第五、因有以上之缺點。而地租者較之他種之收益稅。欲使其割合之正當者甚困難也。

課稅於農業之地租。今日普通所行之方法。不過適合於外形之公平。而實際之公平。不能滿足其倡為改良之必要者。固無論何人皆所不爭也。於是學者之中。有謂不用臺帳制。而於或委員會監督之下。使所有者申告之者。此名為申告制度。此等之論者曰。使苟如是。則非如臺帳制者。賦課於抽象的之收益。而能賦課於實際之收益。可以使地租成爲農業所得稅。然此申告制度者。亦有異論。即此制度者。各人皆欲使其納稅義務之小而爲虛偽之申告者不少。於此一般的非難之外。又有謂地租者。其對於小農民之所得。常不能確知其精密之數。蓋彼等者。通常關於其收益。無特別之帳簿。且其收支者。皆爲自然的經濟。而欲以綿密的計算之者。殆難也。然則臺帳制者。雖不完全。尙不能遽廢止之。

在於臺帳制下之地租者。其不公平固勿待論。唯務求其不公平之少而已。如因於時之經過。常生不公平之處。則臺帳者。或二十年一次。或三十年一次。每逢一定之年期。

必加以改正者。固不可忽者也。

土地之收益。不免因時而有變遷。其變遷者。或起於地方之土地全體。或僅起於特定之土地。或起於生產物之販路地區。及市場之地位有變更。或起於生產費之增加。及其農產物受外國之競爭。或起於新爲使用之土地。或起於舊所使用之土地。而因自然之事情。以致不能使用者。凡此等之場合。皆對於土地之收益。使生變更。而促租稅負擔變更之原因也。

至於森林收益之課稅。則常與地租之賦課。異其標準確定之方法。蓋此之場合。非用價格臺帳制。而通常依於收益臺帳制。然其定收益之方法。則與農用地異。蓋其所以定之者。對於或種材木。其生長之期間。以一次爲止者。不能如農業收益者。依於調查臺帳當時之收益。而依於一次之期間內。其平均年數之收益。如此之收益者。乃自其總收益中。減出生產費。以其餘所得之純額。隨年數而除之。而從於或平均之相場。以貨幣價格估計之者也。次舉關於地租外國重要之例。

普魯士 此國近頃所行者。其爲地租根本之法律。有一八六一年五月二十一日之

法律。而自一八六七年二月八日之追加法律。及一八七〇年二月十一日之法律。加以補修者也。而自此所舉之全收稅額。爲一千三百二十萬他勒爾。占全國收入百分之二七。普國當調製臺帳之時。編製箇箇之土地。課稅於各地之純益。所謂純收益者。即減却經營費之餘剩也。因欲確知純收益之數。乃以各地片。分爲耕地、園地、牧場、獵場、森林、荒地及不毛地、七類。更以各種之土地。依於其收益力。分爲數等。其數自各種之土地而異。但至多不得超過八等。而免除地租之土地。較之他國爲多者。實普國地租之特徵也。彼依於此稅法。而免除地租者。即普國及德意志帝國國有之土地。騎士之舊領地。縣郡市町村獨立之「古特伯濟克」所有之土地。（古特伯濟克所有地之免稅者。限於供給公用之土地）其他道路、河川、鐵道、運河、寺院及學校之所有地。而從來免租者（從來雖拂地租。而因其立建物於此。故僅拂家屋稅而止）等。是也。然而此等地租。依於一八九三年七月十四日之法律。其以爲國稅者廢止之。而已委附於市町村收入之源矣。

法蘭西 該國地租之根本法律。爲一七九八年十一月二十三日之法律。而其臺帳

調製法。依於一八〇七年九月十五日之法律。此地租者。課稅於一年之純收益。即自其總收益中。除出種子、肥料、其他之耕作及收穫費。而課之稅也。此種租稅。又爲配賦稅。而納稅者之負擔額。乃年年以法律定之。然對於各縣負擔之配分。非別依於所謂臺帳者。而全基於各縣各年之給付能力之概計也。故縣與縣之間。負擔極不公平。因此臺帳者。非依於縣與縣之間。以定負擔之標準。而於各縣內。各縣負擔全額之配分。以定其賦課之標準也。地租之全收入。爲九千二百八十三萬佛郎。即占全國收入百分之二七。

英國 自古雖有地租之遺物。實不爲重要。其土地之收益。寧謂其自所得稅之「西舊爾」A及B。而賦課之也。

終關於我國之地租。欲有一言。我國現行之地稅。以明治十七年三月之布告第七號規定之。稅步者。雖以百分之二箇半定之。而因戰後經營之必要。乃以三十一年法律第三十二號。自明治三十二年分至三十六年分。增徵地價千分之八。而於市街宅地租。特增徵地價百分之二箇半。所謂地價者。即揭於土地臺帳之價格。而此價格者。當

明治初年地租改正之際。其所以定地價者（自各地而有不同，大體如下）先明各地片之字番。次行地積之丈量。而同時於他之一面。在各地設組合村。組合村者。以地質人民生計之程度及農業方法等，相類似之村。自二三十村而成。而於此等之組合內。因定各村土地之等級。先設模範村。集區戶長、改組總代人、組合村村老等。對於該模範村內之田畑。一地一筆。凡土地之肥瘠、水利之便否、耕耘之難易、運輸之便否等。苟有關於收穫之高下者。皆立之等級。而又於組合內之各村。集其村之改組總代人及村長。定村內各地片之等級。然後定各村之何等地。與模範村之何等地相適合。自組合村之土地調查、等級確定之後。更比較組合與組合。遂推之以連結一縣。而為之整理。但有山林及宅地者。則以一郡為一組合。由此之結果。各地皆區分其等級。等級既定。則使申告各等級中之模範地。既往五年之豐凶。平均之收穫。持之以與他之模範地相比照。而決定其總收穫。田則以米為標準。畑則以大麥大豆粟等為標準。（市街宅地、以借地料為標準。郡村宅地、以畑之一等地及田畑收穫之平均為標準。）明治三年以來。分米為上中下三等。自五箇年間之平均價值。以定其總收益。而自此中除

出一割五分。以爲種子肥料代。更自此殘額之中。除出以地價百分之三爲地租者。及以地稅三分之一。爲地方稅村費等。以其餘所得之殘額。爲純收益。且對於此收益。普通皆以六分之率。以定地價者也。

故我國之地租。其名雖基於地價。而其實仍不外於收益臺帳制也。依於地租條例。凡土地者。分爲有租地與免租地。而有租地。又可細別之爲第一類第二類。第一類者。田、畑、郡村宅地、市街宅地、鹽田、鑛泉地。第二類者。池沼、山林、牧場、原野雜種地屬之。（第一類中及第二類中之各地目有變換者。謂之地目變換。第二類地而加之勞費。成爲第一類地者。謂之開墾。第一類地及第二類地。有山崩、川缺、押堀、石砂入、川成、海成、湖水成等。罹於天災而變地形者。謂之荒地。）免租地者。其列舉於地租條例者。唯公立學校地、鄉村社地（但限於非借地者）、墳墓地、用惡水路、溜池堤、塘井溝、鐵道用地、禁伐林及供公用之道路（以上皆屬民有地）而依其他之布告法律。有免租之土地者。第一種官有地。即皇宮地（皇宮離宮等）神地。（伊勢神宮山陵官國幣社府縣社。及非民有之社地）第二種官有地。即皇族賜邸、官用地（院省、府縣本支廳、裁判所、警視

廳、陸海軍本分地營、其他得政府許可之用地（第三種官有地。即山岳丘陵、林藪原野、河海湖沼、池澤溝渠、堤塘道路、田畑屋敷地、非民有地者。鐵道線路敷地、電信架線柱敷地、燈明臺敷地、各所之舊跡名區、及公園等非民有地者。人民失所有之權利之土地。非民有地之堂宇敷地、及墳墓地、行刑場。第四種官有地。即寺院、大中小學校、說教場、病院、貧院等、非民有地者。（以上明治七年十二月布告第二百十號）水道用地。（二十二年一月法律第九號）編入於保安林之森林。依於森林法第五十五條。命造林之森林。而限於其造林之部分。自翌年起二十五箇年以內。（三十年四月法律第四十六號森林法）依於砂防法第二條。爲主務大臣所指定之土地。（依於勅令之所定得以免租三十年三月法律第二十九號砂防法）依於三十年法律第三十六號傳染病豫防法。常設之傳染病院、隔離病舍、隔離所、及消毒所之敷地。而爲設立者之所有者。（三十一年六月法律第四號）府縣郡市町村、其他準此之公共團體之所有地。而供其公用者。（三十三年二月法律第十九號、東京京都大阪之區、依於行政裁判所之判決例、認爲準此之公共團體）等是也。其他依於地租條例。

凡荒地新開地者。於一定之期間內。免除租稅。其他雖不在荒地之內。而因一時震災水害等。被損害之土地。有特別處分法。於一定之期間內。免除租稅。其例甚多。但於實際上。雖行特別之處分。而條例第二條。明揭地租者。不因年之豐凶而增減之原則。且有一旦所定之地價。非因地目變換、開墾、及第一類地變為第二類地時。不得濫加修正之原則。納地租者。為土地臺帳記名者。即土地所有者也。但質入之土地。則使質取主納之。且地租者。在我國稅中。為巨大之租稅。故其徵收之期。影響於國民經濟者不少。我國之租稅。計人民之便宜。分數次納付之。（二十四年三月法律第二號）詳細如左。

一期自該年九月一日至同年九月三十日止

畑方及宅地
山林原野牧場

五分

二期自同十一月至同十一月三十日止

同

同

三期自同十二月十六日至翌年一月十五日止

田方

二分五厘

四期自翌年二月一日至同二月二十八日止

同

同

五期自同三月一日至同三月三十一日止

同

同

六期自同五月一日至同五月三十一日止 同 同

但市街宅地租、自該年七月三十一日、至翌年一月三十一日、共分兩期、每次徵收其五分、

尙付於土地臺帳。欲有一言。土地臺帳者。登記關於地租之事項。而市之土地臺帳。設之於府縣廳。町村之土地臺帳。設之於島廳郡役所。處理其事務。（二十二年三月勅令第三十九號土地臺帳規則）登記所者。爲土地所有權之移轉。又質權之設定。移轉或消滅之登記時。又付於未登記之土地。無所有權之登記時。速以其旨通知於土地臺帳所管廳。土地臺帳所管廳。若有土地之分合。滅失。段別或坪數之增減。又地目字番號之變更時。亦速以其旨通知於登記所。（三十三年二月法律第二十四號不動產登記法）

第三目 家屋稅論

家屋稅者。付於家屋之收益賦課。其所有者之租稅也。其稅源爲家屋之收益。固不待言。然家屋者。因其使用之目的。而區別之如左。

第一、農業用家屋 即以爲動物之小舍、或農產物之貯藏所、及整理所、而其所使用之家屋。（此等因與農業者之住居、不可分離、故通常稱農業用家屋、即農業者住居用之部分、亦包含之）

第二、商工業用家屋 即因商工業之企業、而其所使用之家屋。（此亦通常與商業者小工業者之住居、不可分離）

第三、住居用家屋（此分賃貸用與自用、前之二種亦同）

此等之家屋中、其純然生收益而可以課家屋收益稅者、不過賃貸之家屋而已。若營業用之家屋、自嚴格言之、不得謂其生獨立之收益、何則、因其收益與營業之一般的收益相混也。然則此等之家屋稅、可在農業稅、商工業稅之方面課之、或自地租營業稅等課之而已。無特別賦課家屋稅之必要。雖然出於租稅立法之便宜、不問自用與賃貸用營業用與住居用皆課之地租者、非無至當之理由也。特於其中分住居用家屋與營業家屋者、大屬困難之業、而同一建物同時兼兩用者甚多。若對於普通之住居用家屋而賦課家屋稅、則對於兼營業用與住居用者、亦不可不賦課。既賦課於

兼兩用者則不賦課。單純營業用之家屋必生不公平之結果。由是行之雖多少有。不公平之處。而課住居用之家屋特低其稅率者亦非不可。自此等補償之。至於營業用之家屋。而以之賃貸於他人者。則附加家屋稅決非不當。既以此種爲非不當。則對於他之自用者而賦課家屋稅亦非不當者矣。故以自己所有之家屋。無論其供自己之營業用。或以爲自己住居之用。自嚴格言之。皆可視爲生收益者也。若以家屋稅爲非使。用稅。而以爲收益稅。則不生此等收益之家屋。似不得課之家屋稅。然而一方於賃貸家屋者。則賦課其租稅。而於自己使用者。則免除其租稅。是極不公平也。且家屋雖爲自己所用。而自用者得不拂相當之賃貸料。以節約其支出。是因於此節約。不啻自表示其優於給付之能力也。故對之使爲相當之負擔者。決非不當者也。其他有課家屋稅之國。而通常不課宅地租者。亦有因於其國。而隨之賦課者。自此等之狀態觀之。雖可謂奇。然非不得說明者也。

確定家屋稅賦課標準之方法。亦有種種。或基於實際之賃貸價格。及相當賃貸價格（賃貸料稅）或從於建物所在地之等級。基於其建坪及附屬之庭園坪數（建坪稅）

或又本於室之數、建物之種類形狀及地位等。定家屋之階級而課之稅。（家屋階級稅）或本於建物所在之地位。建物之大小新古構造。其他可影響於賣買價格之事情。評定建物之價格而課之稅。（建物價格稅）或又顧慮建物之地坪層數。基於門窗之數以課之稅。（門窗稅）

現在已賃貸之家屋。即令現雖未賃貸。而其近隣多賃貸之家屋。是易於推斷其賃貸料之地方。例如都會之地。賃貸稅者最便利之稅也。何則家屋之收益得以藉賃貸價格以明瞭表示之也。故此方法者。在市街地之家屋稅制度。最為廣行。然如田舍之地。方有多數之家屋。未經賃貸者。則不能用此方法。夫市街地既用此方法。而田舍地又用他之方法。則其中勢必有不公平之處。且有以此方法。推及於田舍地方者。

建物價格稅者。參酌諸種之事情。評定價格。而賦稅之。固可行於田舍。亦可行於都市。然在於都市。以依據賃貸價格為便。無需於採此煩瑣之標準。且有從於賦稅當時之時價。而以估計之建築費為標準之說。若如田舍家屋之價格。則以專從於建物。而不從於土地之等級。為最適當。

從於建物之種類用法等。而立或等級之建坪稅者。雖甚簡單。然不公平之弊不少也。門窗稅（從來普通皆譯爲門窗，故此用之，其實謂爲窗戶稅爲適當）者。不獨門窗與窗戶之意義有所爭論。而其結果者減少入口之數。有害人民健康之弊。即參照建坪及其他之事情。尙難免於不公平。蓋入戶大小之數不必與建物之收益併行者也。家屋階級稅者。依於家屋之室數大小性質用法等。而時參酌所在地之地位及附屬地之廣狹等。立家屋之等級。以賦課種種之稅額。然此方法者不免於臆斷之弊。其關於賃貸價格稅。而成爲問題者。即自賃貸價格中減却修繕費、保險料、建築費之償還基金之問題是也。此減却者。雖容易而且爲必要。然至於質入家屋之時。其借金利子。則不及減却之者。固勿待論。

今依次述家屋稅之實例。而在於我國。尙無以爲國程之家屋稅。故茲專舉外國二三之例而止。

普魯士 一般家屋稅者。與一八六一年五月二十一日之地租改革。同時始採用之。此租稅者。乃賦課建物及其附屬之空地庭園也。但供公共目的使用之建物。（公之

教育宗教用之建物等）屬於王族及賀痕左爾勒暖家之建物。又屬於國有之建物。從前帝國直轄之侯伯之建物。單使用於農業而不爲住居用之建物。爲工業用而單使用於建築用材料粗製原料之貯藏、及工業用畜類之廐舍之建物等。皆免除此種租稅。而於家屋之新築者。自新築後二年。始使負租稅之義務。因建物之改良。而稅額加高之時。亦於同一之期間內。免除附加稅額之納稅義務。

對於有納稅義務之家屋。於其一箇年之利用價格。適用一定之稅步。而定其納稅額。稅步者。對於住居家屋。爲利用價格百分之四。對於專爲商工業用之家屋。爲百分之二。而建物之利用價格者。在於都市或田舍。借貸家屋最多之所。則依於最近十年間之平均借貸價格以定之。而其價格。先使家屋所有主爲之申告。又參照該市町村長及收稅委員會之報告。由官廳裁定之。若在於田舍。其實際之借貸甚少。因之其利用價格。難於自借貸價格推斷之時。則由於建物之大小種類體樣。並空地庭園等之事情而定之。前言住居用建物與商工業用建物。異其稅步。而建物同時供雙方之用者甚多。對於此場合。爲如何乎。則依一八六七年五月四日。關於家屋稅之一般賦稅原

則。斟酌雙方之分子而定之。然而此種租稅。自一八九三年七月十四日之法律。已委於市町村之收入矣。

英國 其住居稅 *Inhabited house tax* 者。具有家屋收益稅與住居稅之混合性。對於一部分賃貸之家屋。自所有者支拂之。對於其他。則自住居者又賃借人支拂之。其免除此種租稅者。則爲年收益額二十磅以下之住居家屋、救貧院、貧民學校、王族之住家、於一定條件之下勞動者之住居等也。稅步者。對於固有之住居用者。若其賃貸價格爲一磅。則爲九片。即百分之三箇七五。對於供商工業用之住居。則爲六片。即百分之三箇半也。而此種租稅。如前所云者。對於二十磅以下者。則免其稅。是不啻對於上等社會。爲一種之附加稅。在全國中之住居。而負擔此租稅者。不過五分之一而已。然而晚近之稅法。參以社會政策的觀察點。其風潮及於一般。自一八九〇年。對於低賃之家屋。輕減其稅步。其賃貸價格。自二十磅乃至四十磅之家屋。供固有之住居用者。付於賃貸價格一磅。爲四片。若商工業併用者。爲二片。自四十磅乃至六十磅之家屋。供固有之住居用者。爲六片。若商工業併用者。爲四片。賃貸價格在六十磅以上者。

則仍舊。此種稅步雖輕減，而此租稅之收入額，則因人口之增加，都市人口之集中，工業之發達，反較前爲增加。在一八九三年之時，其收入額爲一百四十一萬二千磅。至一九〇〇年，增至百六十九萬九千磅。

法國 其地租自二種而成。一建物地稅。一門窗稅也。

建物地租又宅地租者。自一八九〇年八月八日之法律，與一般地租分離。法國固有之地租，依於每十年訂正之臺帳，而用配賦稅。此種租稅，則用定率稅，即適用自法律豫定之稅步也。稅步初爲百分之三二，至於今日，增至百分之五六，而租稅之基礎，依於建物之賃貸價格。通常對於建物，減却其四分之一。對於工場，減却其三分之一。以爲修繕費、建築費之償還基金等。而於新築之家屋，自落成之後三年間，免其租稅。在一八九八年之收入，爲八千二百萬佛郎。

門窗稅者，爲收益稅與使用稅之中間物。因其依於入口及窗之數以課稅，故有此名。現時之稅法，乃基於一七九八年十二月二十四日之法律，而自一八〇二年五月三日、一八三一年三月二十六日、一八三二年四月二十一日之法律，有所修正。而對於

物置場、羊小舍、廐舍、倉庫、窖倉之窗戶，不以供住居之室之空氣筒及入口，則免其稅。課稅者，依於所在地之地位、建物之大小、入口之種類，而稅率有差等。然以此等級為不完全。故自一八五二年三月十七日之法律，及其後之法律，巴黎及其他二三之都市，其門窗稅，除依入口之數之外，又參酌建物之賃貸價格，在一八九八年之收入，為五千九百七十萬佛郎。

第四目 營業稅論

營業稅者，付於營業之收益，而賦課於營業者之租稅也。此種租稅，在昔日不甚重要，而伴於經濟社會之進步，遂日以重要。關於營業名詞之意義，大有疑問。若以最廣義解釋之，則營業云者，以營利之目的繼續經營之行為之概念也。然依於此定義時，如農林業者，其原始生產業，及單純之勞動者，亦一種之營業。意義未免失之廣泛。不啻不適合於實際。且立於地租所得稅等之間，占一獨立之地位，亦不適當。故通常以為非原始產業，不如稱為備資本以營企業者之正當也。然此定義，亦不得謂之完全。何則。雖曰企業，而實際有無賦課租稅之價值者，亦有因各國不同，而超於此範圍者。然

則可以賦課營業稅之營業母寧如我國之稅法以列舉的爲適當若自實際上言之各國之立法其認爲營業之範圍者各國不同其不包括農林業等者固屬一般所認然其與所得稅之關係相錯雜者決非尠少也普通當賦課營業稅之時其爲廣義之營業而被除外之營業種類即爲勞動者從業者自由之職業例如教師技術家等（但法國對於此等亦課營業稅）又如農林鑛業等原始生產業副產業等是也其他商事會社鐵道會社亦有不課營業稅者而如斯之場合多賦課特別之會社稅及鐵道稅。

抑營業者亦一個收益之源故租稅制度上對此而賦課營業稅者雖屬正當而對於營業之收益有不能確定之困難蓋此種收益者伴於經濟社會之發達而愈益複雜變遷也或自實際之收益而賦課之或從於場所之大小業體之大小而賦課之前者必難近於實際若強於箇人之事情求其精密之調查則生妨害營業之結果縱令有如何精密之調查而不能除不公平之弊至於後者則單以外形的爲標準而有不合於實際之嫌疑此租稅者往往易生轉嫁而有事情錯雜之恐且賦課此種租稅之

時更有妨害商業交通。萎縮工業之弊。雖然此種之租稅。倡異論者雖不少。而自收益稅制度與他種租稅制度之關係及與收益稅中他之租稅之關係上觀之。則此種租稅者固有存在之理由也。

自營業所生之收益。自種種之要素而成。如勞動收益、資本利子、企業利得是也。自精密言之。資本利子者。雖可賦資本利子稅。勞動收益者。雖可賦勞銀稅。而實際以此區別爲繁瑣。故一括而課之稅也。且因營業之種類異。而其成分之重要亦異。例如小營業者。其收益近於勞銀。而大營業者。則資本之成分甚大也。

營業稅者。又決非自純收益而賦課之者。寧謂爲純收益與總收益之中間物也。何則。賦稅上之通例。如因收益而有負債之利子。皆減却之。而此則無之也。自此點言之。營業稅者似不免不公平之嫌。然因其爲物稅不得已也。

爲營業稅賦課之標準者。或從於實際之收益。又或以外形之標準。從於收益之大小。前者德國諸邦所採之主義。而後者法國及拿典諸邦所採之制度也。今就於此等現實之制度。欲有所述。而先於兩制度之大體。以抽象的說述之。

凡爲營業稅賦課之標準者。若欲精密的知之。無如實際之收益者也。故據於秩序井然之簿記。而得以確定其收益者。唯有商業者及會社的企業。蓋其在法律上有作財產目錄及貸借對照表之義務。故用此方法。未爲不適當。而其他多數之場合。則不能適用換言之。即不能使一切之場合皆能適用之。有效故實際之立法。寧不採用此法。即令直接從於實際之收益。得以課稅之場合。亦常採用外形的之標準。若強欲從於實際之收益。採之爲賦課法。則對於多數之業體。要嚴密之監督。不獨不堪其煩。而與營業者以不快之感。妨害商業之交通。且其結果。決未必能公平。如普魯士之稅法。雖多少緩和此弊害。而不能全至於排除。以此之故。準據外形的標準之賦課法。雖有不公平之點。而關於營業稅。則普通皆認爲適當之方法。其爲此等之標準者。大要有二種。一營業資本之大小。一營業之大小也。但無論何種方法。先以依於營業之種類而分之。

依於前者之時。僅自其營業之資本。得推斷其營業之收益能力。又參酌於他之收益動機。例如人之勞動。功程是也。若此等之原素。而可以精密的知之。雖不難推定收益。

之能力。而各種收益能力。皆欲知之精密。則極其難。不過據於大體之標準而已。所謂勞働功程者。即自從業者之數。營業地之大小地。而知之也。依於營業之大小。而賦課之者。其通常之販路。分爲限於一定營業地之營業。與不限於一定地之營業。

限於一定地之營業者。其收益之多少。先以場所之大小爲標準。蓋因場所大者販路廣。而其收益亦隨以俱大也。所謂場所之大小者。依於人口數而定。其稅步亦依於事實上之人口數。然不能用綿密之推測。唯大體設或種之階級課之稅而已。且同所之營業。自營業之大小以爲區別。其足以爲此標準者。如從業者之數、營業裝置物之數、種類、力、粗製原料及製造品之量、營業所之賃貸價格等是也。

無場所的性質之營業者。僅依於營業之大小。此等之賦稅法。固有不公平之弊。然因無他之良法。故不得不採用之。蓋以營業地之大小。而立之等級以課稅者。不獨不免於臆斷之弊。且或種營業之收益額。不必即自此營業地之大小。而能左右之。若其他所取之標準。皆難確知其精密之數。即令得以確知之。而其等級之區分。勢不免於臆斷也。

除以上之外。尚有自營業之種類。而用確定之率。區別課稅者。此種之稅法。雖有免許稅之嫌。而現在之法國等。則以與比例稅併行。

至於近日。有以營業稅而利用於社會政策之目的者。即大資本家。而有壓倒小營業者之嫌。取保護小營業者之主義。例如對於大雜貨店。或於一般營業稅法之內。特課高率。或又賦課特別之雜貨店稅。以保護小營業者。是其一端也。

由是進而述諸外國之營業稅制度。其中足以爲模型者。英、法、德三國之制度也。英國之制度。以營業稅爲所得稅之一部。而賦課之者也。但此外有依於免許稅之形。而課特別稅者。

由是觀之。英國之營業稅者。無在此說述之價值。然則可以爲營業稅制度之模型。而稱述之者。唯普法之二國而已。前者爲格爾莽諸邦之模型。而後者爲拿典諸邦之模型。前者直接自營業所生之收益而稅之。而後者全從於外形之標準。以求租稅之物體者也。

普魯士 其營業稅法。即嘗行之一八六二年十月二十日之營業稅法。而對於小營

業者。有過酷之非難。故以一八九一年六月二十日之法律更定之。依於此法。則營業稅者。凡在普魯士國內之營業者。勿論。即於普國外有本店。而唯於普國設支店仕入所販賣所之類者。對於其在普之部分。亦賦課同一之租稅。然農業、森林業、及農林之副業、鑛山業、鐵道業。並自由職業。則不賦課營業稅。其他德意志帝國及普國之營業。帝國銀行。地方之信用組合。公之保險設備。地方自治體之營業。其活動僅限於組合員之組合會社。及每年收益在千五百馬克以下。又固定及運轉資本。在三千馬克以下者。凡此等之營業。皆免除其營業稅。

此稅法者。當賦稅時所採之主義。即就於納稅者之實際。而調查其實際之收益。以爲稅源者也。（雖不採用外形之標準。而避干涉營業者之內狀。）當賦課營業稅之時。先自有納稅義務者之營業。依其每年之收益額與資本額。分爲四級。即第一級者。年收益額在五萬馬克以上。而固定運轉資本。在一百萬馬克以上之營業。第二級者。收益在五萬馬克以下二萬馬克以上。而資本全額。在百萬馬克以下十五萬馬克以上者。第三級者。收益在二萬馬克以下四千馬克以上。而資本金在十五萬馬克以下三萬

馬克以上者。第四級者。收益在四千馬克以下一千五百馬克以上。而資本額在三萬馬克以下三千馬克以上者。而分此等階級以後。對於第二級以下。非直接自其資本又收益。而適用一定之稅步。政府先定賦稅地區。(第一級爲縣、第二、第四級爲郡)調查在各賦稅區內各級營業者之數。而以此數豫於一定之各級。乘以一人之平均稅額。遂定各賦稅地區內各級營業者可以負擔之總稅額。其平均稅額者。第二級爲三百馬克。第三級爲八十馬克。第四級爲十六馬克。而各營業者所負擔之稅額。在各級營業者之間。開一賦稅委員會。協議而定之。但其所定者。固有最低額最高額之制限。超過於此者。則不得增減之。此所謂最高及最低額者。第二級爲四百馬克。百五十六馬克。第三級爲百九十二馬克。三十一馬克。第四級爲三十六馬克。四馬克也。

若對於第一級。則不由右之特別方法。對於五萬馬克以上。五萬四千馬克以下之收益。則稅五百二十四馬克。自此以上。每如四千八百馬克。則增稅四十八馬克。此方法者。就於納稅者實際之收益。而欲適合其給付之能力。故即令收益及資本額爲同一者。而因營業之種類方法等實際之狀態。其給付能力各有不同。而賦稅亦因

而異。雖然其定營業之等級及賦稅之地區。缺正確之標準。而有陷於臆斷之弊。其他如平均稅額及最高最低稅額者。亦全爲臆斷而不公平之原因。故不獨同一賦稅地區內於異階級者之間。有不公平之點。而於異地區內同級者之間。亦不免有負擔之輕重。而其對於第一級不用賦稅地區之制。而每人各異其賦稅者。蓋由於營業愈大。則知其收益額亦易。而調查不感特別之困難也。

然普魯士之此種租稅。自一八九三年七月十四日之法律。移之於市町村。尙自一九〇〇年七月十八日之法律。制定所謂特別稅 *Warenhaustener* 者。此租稅者。依於法律第六號所定。凡商品團塊之一組以上之商品。課稅於每年爲四十萬馬克以上之取引之營小賣商業者。（但依於特定之場合。有擴張至數多之商品團塊。尙免其稅者。）此之所謂商品團塊者。第一爲原料品、殖民地產品、飲食物等。第二爲絲麻、眞田紐、仕立物、製造品、儀式品等。第三爲家具、自由道具、庭園道具、陶器、玻璃器等。第四爲金銀寶、石類、技術品、奢侈品、裝飾品等。而其稅步爲百分之一。一年取引在百萬馬克以上者。爲百分之二。而此租稅之收入。亦爲市町村之收入。

法國 其營業稅法。自一七九一年始制定之。至九十五年改正之。其後經一八四四年一八八〇年之改正。以至今日。即最近之營業稅法者。自一八八〇年七月十五日之法律而定。謂之 *Contribution des Patentes*。其着眼之所在。不干涉納稅者經濟之內部。而當賦稅時所採之方法。專從於外形之標準。先分各營業爲四部。第一部者。通常之商人及手工業者。第二部者。運送業銀行業等之大企業等。第三部者。不屬於第一級之大營業。例如鑛業、製造業、株式會社、家庭工業等。第四部者。自由職業也。而租稅者。自確定率及比例率之二種而成。

對於第一部營業之確定率者。第一自營業之種類。分爲八級。更以各級。從於土地之等級。分爲八小分。即爲六十四級。使各異其稅額。（但巴黎爲例外。其實際從於土地之等級者。分爲九小分。故全體之等級。爲七十二也。）然則營業之種類同。而營業之土地同。即令其營業之範圍不同。尙賦課同額之租稅。故確定率者。實一種之複雜的免許稅。各級之稅額如左。

等/地	巴黎	一等地	二等地	三等地	四等地	五等地	六等地	七等地	八等地
一	四〇〇	三〇〇	二四〇	一八〇	一二〇	八〇	六〇	四五	三五
二	二〇〇	一五〇	一二〇	九〇	六〇	四五	四〇	三〇	二五
三	一四〇	一〇〇	八〇	六〇	四〇	三〇	二五	二二	一八
四	七五	七五	六〇	四五	四〇	三五	二五	二二	一二
五	五〇	五〇	四〇	三〇	二〇	一五	一二	九五	七
六	四〇	四〇	三二	二四	一六	一〇	八	六	四
七	二〇	二〇	一六	一二	八	八	五	四	三
八	一二	一二	一〇	八	六	五	四	三	二

反之比例率者。對於營業用家屋之賃貸價格。應於其營業之範圍。課十五分之一、二十分之一、四分之一。

第二部營業之確定率者。應於營業地之人口數。分爲五級。而比例率者。爲賃貸價格十五分之一。第三級之確定率者。自從業者之數。株式資本機械等之標準。分爲五級。而比例率者。自賃貸價格十五分之一。至於五十分之一。其間常有動搖。第四級者。無確定率。唯有依於賃貸價格之比例率而已。

終言我國之營業稅法者。以二十九年三月法律第三十三號制定之。據於此稅法時。

則其可以賦課營業稅之營業。不別與以定義。而以列舉的定之。即賦課本稅者。爲物品販賣業、銀行業、保險業、金錢貸付業、物品貸付業、製造業、運送業、倉庫業、運河業、棧橋業、船渠業、船舶碇繫場業、貨物陸揚場業、土木請負業、勞力請負業、印刷業、寫真業、席貸業、旅人宿業、料理店業、公之周旋業、代辦業、仲立業、仲買業、二十四種之營業。若夫農業及其他之原始生產業。其不課稅。固勿待論。而政府發行之印紙切手等之販銷。自己採掘之礦物及已採取者之販賣。度量衡之製作修繕販賣等。亦置之課稅之範圍以外。其他如上所舉之課稅營業者。若物品販賣業。一年之收入。金額不及千圓者。若金錢貸付業。物品貸付業。資本金額五百圓未滿者。若製造業。資本金額五百圓未滿。又職工勞役者等。不使用二人以上者。若運送業。不使用雇人二人以上者。若印刷業。寫真業。其職工雇人等。不使用二人以上者。若土木請負業。勞力請負業。其請負金額。一箇年千圓未滿者。若貸席業。其建物賃貸價格。五十圓未滿者。若旅人宿業。使用雇人二人以下者。及木賃宿而兼料理店業。使用雇人二人以下者。凡此皆免除其營業稅。其他自三十三年三月法律第三十四號產業組合法。產業組合。亦免除之。其

席理店業 建物賃貸價格…………… 千分之六十
 料理店業 從業者…………… 每一人金一圓

旅人宿業 建物賃貸價格…………… 千分之四十
 從業者…………… 每一人金一圓

公之周旋業 報償金額…………… 每百圓金一圓
 代辦業 報償金額…………… 每一人金一圓
 仲立業 報償金額…………… 每一人金一圓
 仲買業 從業者…………… 每一人金一圓

要之以資本金額、建物之賃貸價格、及從業者之數。爲其最主要之標準。而賦課租稅。皆其外形之標準也。而其所以定此等標準之方法者。（賣上金請負金及報償金、依於前年中之總額、資本金及建物賃貸價格、依於前年中之平均額、從業者依於前年之最多數時）先使納稅者。以其業名及課稅標準。屆出於政府。若其所申告者。認爲不相當之時。其在於資本金額。則政府調查其營業之收入金額。除出相當之營業費。以殘額之二十倍。爲其資本額。其在於賃貸價格。如爲借家之場合。則照準於借主對於貸主實際所拂之金額。如非借家之場合。則照準於近傍借家之借料。若無可照準之時。則以其土地家屋之時價。各別算定。土地則以其百分之五。家屋則以其百分之

十。定其借貸價格。(無償之場合亦同)且對於政府之算定。有異議時。得請求其再審查。而收稅官吏。必與以檢查營業之帳簿物件。及尋問營業者之權力。以便於確知實際之事情。(凡前所指定課稅之營業者。關於貨物之仕入賣上受入貸付廻送。從業者之人員。及金錢之出納。因欲確知此等事件。必使具帳簿。記載營業上一切之事實。)而對於銀行業、保險業、倉庫業、製造業、印刷業、運送業、運河業、棧橋業、船渠業、船舶碇繫場業。其新開始者。自開業之翌年起。三年間不徵收營業稅。其他之營業者。自開業之翌年。即徵收之。尙關於物品販賣業、土木請負業、勞力請負業、貸席業、旅人宿業、料理店業、公之周旋業、代辦業、仲立業、仲買業者。凡各店舖及其他之營業場。皆課營業稅。若其他之營業。而有數箇之店舖。及其他之營業場時。各區分其資本者。則各別課其營業稅。否則合算而課之。但有涉於內外國之時。若不區分資本者。則估計其在內國之各店舖。及其他之營業場。所使用之資本金額。而限於內國之分。各別以賦課之。

最後所欲述者。即我國之營業稅法。將來爲稅法改正上一問題是也。第一。即以此種。

之租稅移之於地方之稅源非至當而反便利乎近來不獨國稅之負擔加重而地方之負擔亦漸重故區別中央地方之稅源以緩和此勢者實迫於必要也第二保存此種租稅而如今日之依據於實際之賣上金額果適當乎否乎若依此方法勢不得不馴致有逋脫之弊習也又官吏檢查帳簿物件果適當乎否乎若循是行之則暴露營業秘密之謗勢不可免不獨此也凡賣上金額千圓未滿者資本金額五百圓未滿者職工勞役等不使用二人以上者皆不負擔營業稅試就我國國民之程度論之地方之營業者不必論矣即都會之營業者其不納營業稅者甚多對於此等營業者使低下其標準如對於下級者之免許稅賦課簡單之租稅非極便利而又足以供國庫之需要乎如此類者皆成爲問題者也

如右所述之外我國之租稅制度尙有特殊之收益稅目即兌換銀行券發行稅是也。兌換銀行券發行稅者依於兌換銀行券條例第二條第二項自該當之保證所發行之兌換券對於每一箇月之平均發行額以一箇年千分之十二半之割使納之。但有政府之特命以一箇年千分之十或其以內之利息或無利息對於政府及其他所貸

付之兌換券。則免除其納稅義務。(三十二年法律第五十六號)而此所謂每一箇月之平均發行額者。謂自每日之現發行額。除出因政府之特命。而以一箇年千分之十。或其以內之利益。或無利益。所貸付之金額。以一箇月加算之。除其月之日數。(三十二年三月大藏省令第九號)其他如日本銀行。應於市場之景況。經大藏大臣之許可。發行制限外之兌換券。對於其發行額。一箇年課百分之五以上之發行稅。大藏大臣認為適當者。亦與右同其性質。(兌換銀行券條例二十一年勅五十九號追加)

第五目 資本利子稅論

資本利子稅者。付於貸付資本之收益。而課於資本主之租稅也。若此租稅者。不以資本之收益為標準。而賦課之。而以資本者為其標準。則不若謂之資本稅。雖然。此之場。合其稅源。仍非資本。而為其收益也。又有因技術上之便宜。而以此種租稅。自債務者。徵收之者。然其實仍不外以債權者為利子之收得者。而賦稅之而已。

抑資本利子稅者。新起租稅之一種也。昔日租稅之一部。雖有類似於資本利子稅者。然如此處所述之資本利子稅。則自經濟社會之進步。資本勢力偉大之後。而始發生。

者也。

非難資本利子稅者。亦有種種。第一、謂所以設此稅者。固欲稅債權者所得之收益。而債權者通常對於債務者占優者之地位無難。以其負擔轉嫁於債務者。結局有不能達此租稅之目的之缺點也。第二、謂對於資本主與以大刺戟者使其挾資本以適於無稅之國。則有妨害資本增加之虞。第三、謂利子者其高低常不一定有此缺點。且確知此租稅之物體者頗屬困難。夫以近世信用交通之發達。貸金之關係錯綜於個人。國家相互之間。故欲實行利子稅者。有愈加困難之勢。然雖有此等之缺點。與困難。而因使收益稅之制度收完全之效果者。不可不設置此種租稅也。

利子之中。往往含有勞力之收益。(即貸付及徵收利子所需之手數)勞力之報酬。及保險料金等。自其本來言之。則資本利子稅必要除此等而行之。難於精密。故實際上。全然度外視之。或與以幾分之斟酌。

資本利子稅之賦課方法。有直接法與間接法。二者直接法者。即直接課稅於利子收得者之法。而間接法者。課稅於債務者。使債務者減却其利子。而轉嫁負擔於債權者。

之。法。然。課。稅。於。債。務。者。使。於。支。拂。利。子。之。際。減。却。之。者。驟。觀。之。似。爲。便。利。之。方。法。而。難。生。良。好。之。結。果。蓋。債。務。者。皆。立。於。弱。者。之。地。位。其。不。能。移。轉。負。擔。之。時。甚。多。又。如。使。申。告。負。債。之。狀。況。者。人。情。之。所。嫌。惡。勢。必。多。脫。稅。之。場。合。況。依。於。此。法。時。對。於。自。外。國。所。來。之。利。子。有。不。得。使。負。此。租。稅。之。不。便。乎。然。則。此。租。稅。之。賦。課。法。者。通。例。用。直。接。法。而。當。實。行。直。接。法。之。時。通。常。除。公。債。等。之。外。皆。基。於。納。稅。者。之。申。告。設。監。督。之。法。以。行。之。

此。租。稅。者。行。於。僅。有。收。益。稅。制。度。之。國。及。於。一。般。所。得。稅。之。外。復。有。收。益。稅。之。國。而。於。不。設。收。益。稅。僅。有。一。般。所。得。稅。之。國。則。與。他。種。之。收。益。同。爲。一。般。所。得。稅。之。一。部。而。課。之。稅。普。魯。士。及。英。國。者。後。者。之。例。也。而。法。國。者。於。普。法。戰。爭。以。後。採。用。部。分。之。資。本。利。子。稅。

第六目 勞働收益稅論

勞働收益稅者。課稅於人之精神的、又肉體的、之勞働所得之收益。而此租稅者。唯行於僅有收益稅之國。而於一般所得稅之外、復有收益稅。及僅有一般所得稅之國。是

不過爲一般所得稅之一部分而已。現在存此租稅者，爲配爾倫、永爾典、伯路易、三三國而止。

第二項 人稅論

第一目 人稅總論

此所謂人稅者，即愛伯路易等之所謂人稅。而有主體稅之意義也。前之收益稅者，以各箇種類之所得爲目的。而此所謂人稅者，乃以或人所收入全體之所得爲目的也。至於人頭稅階級稅者，表面上雖可謂以所得爲目的。而因人也者，直接間接無所得。則不能存在。故仍無妨謂之以所得之全體爲目的。夫人稅中之人頭稅與階級稅者，雖極多缺點。而所得稅者，則可謂之大有進步之租稅也。

第二目 人頭稅及階級稅論

(甲) 人頭稅

人稅最簡單之形式，即以人爲租稅之主體。而又以爲物體。所謂人頭稅是也。以狹義之人頭稅言之，其有納稅之義務者，即爲各家長及各個人。（依於場合，有自人人課

之者，有於一定之年齡性質等條件之下，而自各人課之者。例如對於成年而有產業能力之男子，賦課同額之租稅是也。

此人頭稅者，在昔時嘗盛行之。蓋當時經濟社會之不進步，各人之財產事情，約略相似。此固為適當之租稅。而在於今日，則為極不公平之租稅。對於納稅者之地位、年齡、性質等，無有區別。而凡人皆為同額之賦課者，以人頭稅為最甚。

人頭稅之有名者，為俄國之人頭稅。而今已廢止之。其存於法國之人（及住居）稅者，即課於勞銀給料及自自由營業所生之所得之租稅，而非純然之人頭稅也。

(乙) 階級稅

階級稅者，自歷史上觀之，乃自人稅移於固有之所得稅過渡時代之租稅也。此租稅者，多少斟酌給付之能力，而分其階級。其在於原始時代，凡有納稅義務者，因其社會之階稅而分級。各級異其稅額。至於稍複雜之社會，則以此等之各級，應於其負擔力，更細分為數級。而凡可影響於各人給付能力之經濟事情，愈益多所顧慮者，則此種租稅亦愈益接近固有之所得稅。此租稅者，較之人頭稅，雖見其進步，而以今日之事

情觀之。尙未能認爲滿足之方法。唯認爲他日移於所得稅一過渡制度而已。關於階級稅之發達。其有最著之例者。即普魯士是也。普魯士之階級稅。與穀粉及屠牛稅相並。而自一八二〇年五月三十日之法律。以爲非市街地之租稅。而採用之者。依於此法律時。凡十四歲以上之住民。設僅少之例外。使負納稅義務。分爲四級。各級之中。更細分爲三。至一八五一年五月。則變其形。而爲階級及階級所得。其階級稅者。於不課穀粉及屠牛稅之地方。凡住民有一千「他勒爾」以下之所得額者。則賦課之。而其階級所得稅者。凡全國之住民。有一千「他勒爾」以上之所得者。則賦課之。階級稅者。其分爲三級之各級。更分爲四小分。前之三級。依於階級。後之小分。依於給付能力。至一八七三年五月二十五日之法律。廢止穀粉及屠牛稅。而階級稅者。即於市街地亦行之。至於一八九一年六月二十四日之法律。階級稅及階級所得稅。並廢止之。而代之以一般所得稅。

第三目 一般所得稅論

階級稅者。以概定納稅義務者之給付能力爲滿足。反之。一般所得稅者。則凡可以綿

密的推測之者皆應於各人之給付能力而課稅者也。然而因計納稅者給付能力之標準而用計納稅額之大小之標準者。即所得是也。而此之所謂所得者。反於前之部分的所得。乃指納稅者之資本。土地。建物。商工業及其他之職業。並自年金等諸種之本源所生全體之年所得額也。且此所謂全體所得者。有可注意之二點。第一即所得之觀念。第二即自所得中除出賦稅上之費額是也。

自學理上之所得言之。謂箇人有規則所收得之收入。而爲自己之利益。得以處分者。然實際之立法例。則不如此明瞭。因其爲所課稅之所得者。其爲自己之利益。而可以處分者。各國雖同其軌。至於如何爲有規則之收入。則所採之主義不同。例如我國稅法。不屬於營利之事業。而爲一時之所得者。則免其稅。反之屬於營利。而爲一時之所得者。則置之課稅之範圍內。不過實際上此種之所得。納稅者不別爲申告。是置之課稅之範圍內。與不置於其範圍內。其結果無以異也。以全體所得之大小而計其給付能力之大小者。不可不求其所謂純所得。徵之各國之立法例。必除出其由全體之所得。因獲得所得。而使用之費用及其負債之利子。且

斟酌各人之人的事情者居多。抑一般所得稅較之他之諸稅爲優者。夙爲學者之所唱。而其斟酌影響於給付能力之諸原素以課之稅者亦舍此稅而莫能他求。如易於分課稅之階級。易於除出收得費及負債額。易於除出生活最少費。易於依所得額之動搖。其他較之分裂的收益稅。以僅少之徵收費。而得收納之結果者。及適用累進稅率。最爲完全者。因其稅步之易於上下。可以補充他之收入額不足之租稅。且於非常之場合。得以補助之者。或又自經驗上言之。其收入額少浮沈者。凡此皆一般所得稅之特色也。雖然自他方面言之。不免諸多之缺點。而其利益亦因之以大減少。所謂缺點者。非他則定所得之難於確實也。夫所得額之確定。或由於政府當局者之查定。或由於納稅者之申告。或由於兩者之結合。然今日者。凡所得稅之賦課。必借納稅義務者申告之力者。一般之所認也。而此方法於實際上。不能生滿足之結果者。亦不可爭之事實也。其所以然者。由於人民之大部分。不別置明確之簿記。故無由精密知其所得之事情。而其重要之原因。則一般人民之良心。對於租稅之觀念。尙未十分發達。然對於虛僞之申告。亦可嚴其監督。以矯正之。即當申告所得之時。關於其所得重要之

科目使之申告以附於審查委員會之議。其中告而有涉於虛僞者則課以嚴重之罰。則且對於怠爲申告者亦適用同一之罰。則至其懲罰之額則由審查委員會自爲議定。若審查委員會之所議者認爲不當時不可不與以訴願之道。果能實行此方法者不獨租稅行政上可以得滿足之結果。又足以養租稅之良心也。且欲使此租稅之完全者。社會制裁之力不可不大。而社會公共之監督亦不可不嚴也。

如以上所述。所得稅者固有長所。亦有短所。而在於今日。欲全然廢止收益稅及財產稅。而獨採用所得稅者。其勢固有所不行。且所得稅之中不立有基礎所得 (fundiertes Einkommen) 與無基礎所得 (nicht f. g.) 之區別。而課同一之率者。則其收益稅及財產稅爲有基礎之所得者。必使爲特別重大之負擔。以上關於所得稅一般之說述終。今進而示各國之立法例。

法國無一般所得稅。而英國之所得稅制度。其主要者。基於一八四三年之法律。其後經數度之變更。此租稅制度者。實不過爲收益稅制度。而參酌以所得稅的之動機。而

已。其方法先以租稅之物體分爲五類。(一)土地家屋者。其每年之收益。自其小作料、賃貸料、而確知之。因以課稅。若利子及其類似之課徵物。則自此收益之源除出之。(二)課稅於農業小作人之推定所得者。而小作人之所得。在於英蘭。推定其爲土地家屋、年收益之半。在於蘇格蘭及愛蘭。推定其等於三分之一。(三)自公之金庫所支拂之利子、年金配當金等。而成立之所得。則於支拂時除出之。(四)不屬於他之四部之全體所得。而分爲六小分。即(1)自商工業之所得。(2)自自由職業及賃取勞働之所得。(3)自不規則的收益之所得。(4)不課於第三分類之政府保險金。(5)自外國及殖民地投資本之所得。(6)其他之年收入是也。(五)爲公私吏員之所得。凡百六十磅以下之所得。則免除之。對於百六十磅乃至四百磅之所得。則免除其百六十磅。對於四百乃至五百磅。免除其百五十磅。對於五百乃至六百磅之所得。免除其百二十磅。對於六百乃至七百磅。免除其七十磅。蓋於其間。行累進之作用也。稅步。則年年自財政法律定之。非必一定者。雖對於一切之所得。皆取同一之稅步。而近年亦立區別。其一三四五各種。一磅爲一片。而第三種則一磅爲三片。

普魯士之所得稅者。依一八九一年六月二十四日之法律。凡納稅義務者。於普魯士有住所。又有一年以上之居所者。及自普魯士之國庫受取俸給者。又於普魯士有土地商工業。其他之營業所者。皆付於其部分。負納稅之義務。而此納稅義務者。王室及二三公爵家之一族。皆免除之。其租稅之物體。即其一年全體之所得（由於遺產相續等之財產增加。不包含之）也。此物體者。分爲四種。（一）資本財產。（二）土地財產。及永小作借貸。（三）商工業及礦業。（四）其他依於定時收入之職業。及自權利收入之所得是也。因此種類之異。而有納稅義務者。計算其所得之法亦異。其在商工業之所得。依於德國商法所定之賃借對照表上之純益。及普通商人間之慣習。其在株式會社等之納稅所得。則凡資本。負債償還金。改良擴張。及準備金所需之金額。對於既經拂込之株式資本。除出其百分之三箇半。而依於其所餘之額。凡所得在九百馬克以下者。則免除其租稅。其他自所得中除出之者。（一）因維持其所得之收益。而所使用之支出。（二）自納稅義務者支拂之負債利子。但在於所得源之範圍內。（三）一定之法律上。所負之永久負擔。（四）課於土地礦山營業之直接稅。及算入於營業費之間接稅。（五）建物機

械營業道具等之補償費。(六)公之勞動者保險金。並寡婦孤兒養老金庫之分擔金。(七)不超於六百馬克之範圍。納稅義務者之保險掛金等。若生計費及事業之擴張費等。則不減却之。稅步亦採累進稅之主義。賦課之方法。使有納稅義務者。申告其所得及負擔利子等。而斟酌消費(家計)之事情。由於收稅委員會之查定而定之。

至於我國之所得稅法。以三十二年二月法律第十七號爲基礎。自後三十四年四月法律第十七號。加以多少之改正。先分所得之種類爲三。(一)法人之所得。(二)在於法律施行地。爲支拂之公債社債之利子。(三)其他之所得是也。其稅步及所得計算法。亦因之而異。而本稅之主觀的納稅義務之範圍。在於帝國內法律施行地(沖繩縣小笠原島及伊豆七島外)有住所者。又有一年以上之居所者。又不備右之條件。而於法律施行地。有資產營業及職業。又受公債社債之利子支拂者。皆付於其所得。有納稅之義務。但屬於產業組合。則不課稅。(三十二年四月法三四號產業組合法)

次所謂客觀的納稅義務之範圍者。先分爲各類。(一)軍人從軍中之俸給。(二)扶助料及傷疾疾病者之恩給。(三)旅費學資金。及法定扶養料。(四)不以營利爲目的法人之所得。

(五)不屬於營利事業一時之所得。(六)於外國又不施行此法律之地。自資產營業、又職業之所得。但除在法律施行地、有本店之法人之所得。(七)自法律課所得稅之法人。而受其配當金及割賦賞與金者。以上各種。皆免除其所得稅。若主觀的納稅義務之範圍。其屬於第一種者。自各事業年度總益金之內。而除出同年之總損金、前年度之繰越金、及保險責任準備金。以其餘為納稅所得。但在法律施行地。無本店之法人之所得。則以其在法律施行地。有資產及營業者、所生之各事業年度之益金。而除出同年度之損金。以其餘為納稅所得。其屬於第二種者。以支拂額為其納稅所得。其屬於第三種者。自總收入之金額中。除出其必要之經費。而依其豫算年額。以為納稅所得。至其稅步者。對於第一種。為千分之二十五。對於第二種。為千分之二十。對於第三種。其三百圓以上、五百圓未滿者。為千分之十。其五百圓以上、千圓未滿者。為千分之十二。順次累進。至於十萬圓以上、千分之五十五為止。(第三種三百圓未滿之所得。則免其稅。)而其賦課徵收之方法。對於第一種。於每事業年度課之。至每年度。使提出其損益計算書。政府調查之。而與以決定。對於第二種之所得。當金額支拂之際。使支拂

者、徵收其所得稅。而一總納之於政府。對於第三種。二分其年金之年額。於其年九月及翌年三月徵收之。使有納稅義務者。於每年四月中。詳記所得之種類金額。申告之於政府。依於所得調查委員會（在各稅務署所轄之內。設一委員會。其委員由調查委員選舉人選舉之。選舉人者。必住居於所轄內。申告納稅之義務。而具備法定之條件者。）之調查。而政府決定之。政府而認委員會之決議爲不當時。可再付於調查。尙認其決議爲不當時。則政府自決定之。政府所決定之金額。若納稅義務者。（第一種及第三種）有異議時。可具不服之理由。申出於政府。而求其審查。若有此請求時。則開審查委員會。爲之決議。由政府決定之。（審查委員會。以收稅官吏三人。委員四人組織之。其以收稅官吏而爲委員者。由大藏大臣命之。其以調查委員而爲委員者。由稅務管理局所轄內之調查委員。每年選舉之。）然尙有對於所得金額之決定。有不服務者。得爲訴願。又行政訴訟。若有隱蔽所得金額。而圖逋稅者。得賦課以相當之罰金。

第三項 所有稅論

一。名。財。產。所。有。稅。其。所。以。稱。爲。財。產。稅。者。因。不。問。收。益。財。產。與。享。樂。財。產。凡。屬。於。各。種。

財產之所有除二三之例外皆賦課之之租稅也。財產所有稅之所以與交通稅異者實在於此。蓋前者課稅於財產之所有後者賦課於所有之變更前者爲靜性而後者爲動性也。若遡夫財產稅之稅源則財產稅者有名義上之財產稅與實質上之財產稅二者之中眞可以稱爲財產稅者僅實質上之財產稅而已。所謂實質上之財產稅者其稅源在於財產之自身而課稅之目的固爲國家而徵收財產之一部也。此種租稅固非僅限於常時設定之者而當國家非常之際亦有賦課之不得已。因實質上之財產稅非常時之租稅故通例所稱爲財產稅者皆名義上之財產稅也。此種租稅之財產唯間接推測其收入之多少以爲測定之標準。換言之即於財產之所有與收益之間假定或關係及或程度而以財產之所有爲達收益稅目的之方便也。蓋此租稅目的之所在非徵收財產之一部唯自財產上計其給付之能力而課之。稅換言之即爲其稅源者非財產而自財產所推定之所得又收益也。古代租稅之標準極其單純。而徵收之法亦不充分。其時盛行人頭稅財產稅而財產稅又往往爲實質上之財產稅。因其時租稅一般之原則既不普及故納稅者之間極不公平。然至於近世漸明租

稅之原理始名義上之財產稅爲至當者矣。

雖然名義上之財產稅亦有種種有不必能表示給付之能力者例如享樂財產中有維持生活必要之費用必列之於例外不獨此也即享樂財產者尙有其他之各種而不得謂爲賦課租稅完全之標準者甚多何則蓋此等財產之範圍及種類依於人之習慣嗜好地位等而定不必與給付能力之間即有關係且貴重品之所有易於隱匿至如古器物等不易以相當之價格估計之也唯享樂財產中之或物體例如庭園馬車乘馬之類通常皆表示其給付能力之高即令不然亦得以爲奢侈稅之物體而課之稅蓋其隱匿甚困難而其價格之評定亦易也。要之享樂財產者必精於撰擇之後始能得課稅之標準且課享樂財產之租稅一方雖爲財產稅而同時於他之一面爲消費稅中一種之使用稅若非括享樂財產及收益財產二者而課之稅單課享樂財產之稅毋寧稱爲使用稅之爲愈也。

然則爲財產稅之基礎者即收益財產也蓋享樂財產者其表示人之給付能力者全屬間接而收益財產比較的爲直接表示給付能力之稅也且雖爲收益財產亦不得

謂爲完全表示給付能力者不過指其大體而言之。何則。蓋賦課此種租稅者其收益財產之價格將依於評定價格乎。而價格之大小不必與收益之大小相爲比例。否則補此缺點。依於財產之種類而斟酌其稅步。然有動狀之財產與有靜狀之財產二者之區別最爲困難。因之其有靜狀之財產亦常與現得收益之財產課同一之租稅。此其缺點也。且屬於同一動狀之財產而因於所有者人之如何生收益之大小。然財產稅者不能顧慮及此。不獨此也。若財產稅而爲單一之直接稅。則人的（即不借資本財貨之助而使用於經濟上者）之勞働收益有不得不免。除租稅之大缺點。以是之故。財產稅者無單一之直接稅之資格。因補充此缺點。嘗有採用單純之人頭稅者。然其不能滿足一也。故今日之租稅制度於一般所得稅之外。必有此種租稅。蓋一般所得稅與收益稅者。其於重課有基礎所得之原則大略相合也。而此種租稅者。其以如何之方法。確定財產價格乎。又以何種之財產爲租稅之物體乎。而享樂財產。可以爲其物體乎。若然則其物體之範圍如何乎。又財產價格中。何額以下。可以免除租稅乎。此等問題。今姑不詳述。

財產稅之制度。皆係從前所制定者。姑置不論。而唯對於近來普魯士所制定之財產稅。欲有一言。

普魯士之財產稅。依一八九三年七月十四日之法律。採之爲一般所得稅之補充稅。依此法律。凡有納稅義務者。即有納所得稅義務之自然人。而租稅之物體。即營業資本及其他爲資本財產之動產不動產也。至於家財、土地及不附屬於企業資本之動產。皆不以爲課稅之物體。且自課稅物體之價格中。除出納稅義務者之資本的負債（家計的負債，不在此內）而僅有六千馬克之財產者。及所有者之年所得。不及九百馬克者。免除租稅。又對於養育少年孤兒及產業無能力者之婦人。於其課稅財產。在二萬馬克以內。年所得（從於所得稅法）在一千二百馬克以內。皆免除之。其租稅分爲階級。以課稅財產萬分之五。爲其稅步。例如六千乃至八千馬克。課三馬克。八千乃至一萬馬克。課四馬克。二萬乃至二萬二千馬克。課十馬克之類是也。其賦課之法。常與所得稅相關連。而以查定爲主。

第四項 交通稅論

交通稅者當經濟社會價格之移轉或有移動之時件於其移動及移轉直以之爲標準而賦課之之租稅也。而此所謂移動者不單爲賣買讓與等。凡件於經濟社會之進步變遷而新發生價格者亦包含之。且其所謂價格者如資格及其他非財產的價格之移動皆包含之。此租稅之稅源或爲價格之移轉移動所生之利得。或於課稅之經過並不別生利得而仍爲當事者他之財產及所得。雖然其課稅之基礎則通常爲現於交通之價格及此時所用之書面之價格也。而其所稅之全額或直接自當事者之雙方及一方徵之。或自公之金庫支拂之。或以印紙納之。賦課此種租稅者不必限於有形的財產之移轉。而其所主要者即財產移轉之場合是也。蓋以此稅與財產所有稅相比較則財產所有稅者對於或人財產之全部及一部於一定之時期而課之稅。若此稅者單於不規則之時期而稅自一人之手移轉於他人之手之財產也。

此租稅之多數有與司法手數料相似者。蓋因交通稅者有從於法律上之手續而徵收之者。亦有用手數料所行之印紙者。故自其實際觀之交通稅者依於手數料以表

示之且足以存手數料之實雖然所以稱爲交通稅者其實際參以兩種之元素不過交通稅之萌芽起於手數料而已於此亦可見兩者關係之密接也而自其性質上觀之手數料與交通稅者各有不同即前者以官廳之行爲爲要件而後者以價格之移轉爲要件不必以官廳之行爲爲要件也更自財政上觀之兩者之間亦有所異即手數料者爲補充國家特別之勞費而租稅者不過單以舉國之收入爲目的且關於徵收之額前者以費用之多少及給付之價格爲標準後者以價格及給付能力之大小爲標準然此不過理論上之區別至於實際上伴於價格之移轉同時有煩國家官廳之行爲者故交通稅而爲手數料者非無其時也

今對於交通稅之全體聊欲有所批評其非難交通稅者謂爲妨害交通而當交通頻繁之日非所以計一國經濟上之進步雖然鑒於今日之時勢單取所得稅收益稅者不獨對於人民不能使爲平等之負擔且難於使國家之經費十分充足故資本之利用者有價證券之運轉者對於其所得之收益其負擔比較的爲輕（特於不設資本利子稅之國爲然）此所以設交通稅以補此等之缺點也且夫所得稅收益稅者其

不能完全適用。累進之稅率。此鑒於今日之時勢而知之。故設此交通稅較之各種租稅。易於達大資本者爲大負擔之目的。或又謂消費稅之負擔頗重。故交通稅之設置。所以爲負擔平等之一方便。唯欲使消費稅之負擔減輕者。則設置交通稅之理由。愈見其必要之交通稅者。非無論何時而皆可以設置。然今日者。則設置之理由似較長也。

交通稅之種類甚多。因之其分類之方法。亦不一定。顧吾人之所述者。專述我國所行之登錄稅印紙稅取引所稅而止。

第二目 證券印紙稅論

此所謂證券印紙稅。及次所謂登錄稅者。皆從於形式之上。而與以名稱。而如證券印紙稅者。即依於徵收方法所得之名。換言之。其自證券及印紙之法。而徵收之者。即證券印紙稅也。然此所謂自證券及印紙之法。而徵收之者。非不問何種之租稅。凡用此方法者。皆爲證券印紙稅也。如賣藥稅、骨牌稅。雖用印紙之法。而爲消費稅之一種。則此之證券印紙稅者。乃交通稅之一種。而用證券印紙之租稅也。但交通稅而用證券

印紙之法。亦有不稱爲證券印紙稅者。如登錄稅者。雖爲交通稅。而用證券印紙。然不得稱證券印紙稅。所謂證券印紙稅者。乃不用登錄之手續。而無需官廳之特別行爲也。要之證券印紙稅者。不過或種之經濟交通所有事。而對於財產移轉及契約締結之行爲。依於證券及印紙之法。以徵收之。之租稅也。

且此稅者。亦各國不同。例如法蘭西者。於我國所定印紙稅法諸種證書之外。凡各種之廣告。及爲廣告之用之張札碑骨。又汽車鐵道馬車船舶等之車票船票。皆課印紙稅。然此類者。不得視爲本來之印紙稅也。

今考證券印紙稅之長短得失。而先論其缺點如左。

(一) 不應納稅者之負擔力。即應之而其所應之程度。亦不充分也。關於此點。非獨證券印紙稅特有之缺點。亦非僅從率稅之缺點。而所得稅以外之諸稅者。皆不免於此。非難也。蓋非對於納稅者之全體。給付能力。而課稅。唯於箇別之事情。而課稅也。

(二) 在經濟交通之世。此種租稅之負擔。常自弱者擔之。故其結果。有使下級貧民。陷於苦境之弊。例如嘗負債者。當賣却其財產之際。伴於其賣却。必不可不納印紙稅。

則其負債者勢必歸於資力薄而負債者之賣却人也。

(三)不獨此也。稅步而過於重則有阻害經濟交通之恐。若使其負擔過重則人民爲避其重而生交易阻滯之弊。且因有脫稅之虞而當局者常有豫防之必要也。

以上皆通常對此租稅所主張之困難。雖然苟使稅步及稅額而不甚過於重則此等之非難皆不足憂者也。試舉此租稅之長所如左。

(一)此租稅之最有利者即對於富者易免課稅之財產及收入而得以賦課之也。蓋一時增加之財產不獨猝難視爲所得稅之物體即收益稅亦難於稅之。而如證券印紙稅者實課此等易免課稅之收入及財產之租稅也。

(二)即令行證券印紙稅而不至於甚妨害交通且稅步而不過於重則納稅者與擔稅者於不知不識之間得以盡納稅之義務。

(三)如徵收費之少亦此租稅之長所也。

因有此等之長所故此稅法甚爲廣行。今述證券印紙之形式。所謂形式者亦有種種。舉其重者則(一)證券(二)印紙(三)包紙(四)證印是也。

證券者。實在證券印紙稅之徵收上。爲最古之形式。千六百二十四年。荷蘭政府始採用之。自後歐洲大陸諸國。相次採用。我國亦嘗採用之。但今一般皆不採之。今日行之最廣者。實印紙也。而今日尙有一便法。不貼用印紙。而押捺官印者。是即所謂證印。此法亦與印紙之制。相輔而行。而第三所謂包紙者。其容積廣大。可以供包容租稅物體之用。常用之於屬於消費稅之印紙稅。

至於稅率規定之方法。亦有種種。即確定率、階級率、容積率、步合率、是也。

確定率者。謂不問租稅物體之大小如何。其稅額爲一定者。而常用同一之印紙也。此之場合爲使用印紙中之最簡便者。而其妨害交通亦較用他之稅率爲最少。若欲設稅率之階級而無適當之準標者。及納稅之人。辨別評量租稅之物體甚屬困難者。則用此稅率爲最便利。而英國之印紙稅法。於受取書、船荷證書、倉荷預證書、及質入證書。皆適用一定之率者。即其例也。

階級率者。乃從於印紙稅物體之價格之多少。而設階級。對於各階級。各課一定之稅額也。此法在於英國。用之於手形、保險證券、銀行券等。較之前率。雖能應於納稅者之

負擔力而不獨納稅者感多少之不便即政府之監督亦困難也。

步合率者。從於物體之價格之大小。以爲稅額之增減。雖與前率相同。而其所以異者。即前率各設階級自稅額而異。其負擔而後者則定一定之稅步。適用於物體之價格。而欲自此收同一之結果也。其稅步者。通常雖爲同一之稅步。而亦往往有適用累進及累退者。

更徵之於容積率者。乃從於證書等之面積紙類。而高低其稅步及稅額者也。用此方法者。因防用紙之節約。而凡所使用書類之形式及書式。一頁內之行數字數等。必規定之。現在法蘭西、比利時、諸國。即存此法。而防書類之誤謬脫漏。不獨甚覺其困難。且設爲差等。其所採之標準。蓋較前二者爲更不正確也。

稅率規定之方法。雖各有長短。而鑑於賦課印紙稅之主義體察。其租稅之性質。其以物體之價格爲標準者。爲最適當。即合階級率與步合率而用之也。蓋應於負擔力而增減之者。以此法爲最。

以上述印紙稅之性質、利害、形式、稅率。更進而於租稅重要之物體。及可以爲其物體

者。欲有所述。

其課不動產移轉之印紙稅者。雖其形式各有不同。而爲自古以來所行之租稅。蓋以之爲收益稅。而裨補地租。其自地代及地價之騰貴。所生之利益。得以之補充國庫。但於土地買賣頻繁之場合。若不設免除之制度。反生弊害。以故澳大利者。即有免除之制。其他如耕地整理等。特殊之場合。特設免除之制者。固甚當也。

至對於手形之印紙稅。有設特別印紙稅之國。且行之甚廣。其稅率務求其低。而參酌確定率及階級率而用之。蓋用步合率及其他之高率者。弊害不可勝數。唯德國對於手形。尚適用步合率。即以手形面記載金額萬分之五。爲其稅步。至於小切手者。因其金額過小。而使用於日常之支拂。故對之特設免稅之制者。其例不少。然而英法瑞士等國。不獨對之亦行課稅。且其及於經濟上之影響。不認爲有特別之不利益。以余思之。苟稅步而能輕減。亦不至於甚不利益也。

我國之印紙稅法。由明治三十二年三月法律第五十四號定之。其後三十四年法律第十六號修正之。依於此法。凡證明財產權之創設移轉變更消滅之證書帳簿。及證

明財產權之追認及承認之證書。作成此等書類者。必依此法律。納印紙稅。但自官廳又公署所發之證書帳簿。奉職于官廳又公署。其職務上所發之證書帳簿。關於國庫金取扱所發之證書。慈善又公共事業金員物件之寄贈。自人民提出於官廳又公署之證書。俸給給料歲費手當金賞與金年金恩給金扶助料旅費及救恤金之受取書。小切手金額五圓未滿之爲替手形約束手形。不關於營業之受取書。金額五圓未滿。及無金額記載之送狀受取書。又賣買仕切書。併記于主債務證書中之擔保契約。證券之裏書。及記載于手形裏面之受取書。證明株券債券之讓渡裏面記載手形之引受。保證手形及證券拒絕之證書。手形及證券之複本謄本（以上印紙稅法）關於郵便貯金受渡之書類（二十二年八月法律第五十五號郵便爲替法）關於保管金受渡之證書（二十二年三月法律第一號保管金規則）關於預金受渡之證書（十八年五月布告第十八號預金規則）差押物件之保管證（三十三年三月法律第六十七號間接國稅犯則者處分法）以上皆免除之。

而稅步及稅額者。如以下所舉之特殊證書。凡證書一通。帳簿一冊。對於一年以內之

附込。納如下所舉之印紙稅。即(一)委任狀。一錢。(二)爲替手形、約束手形、銀行預金證書、船荷證券、運送貨物引換證、倉荷預證券、倉荷質入證券、保險證券、株券債券、株式申込證、關于地上權、永小作權、地役權之證書、關于使用貸借、貸借雇傭寄託定期金之契約證書、定款及組合契約書、關于權利變更之證書、關於追認承認之證書、物品切手賣買仕切書、送狀受取書、無金額記載之證書、擔保差入證書、擔保品預證書、通帳。各二錢。(三)判取帳。二十錢。若其他之證書。則每一通。限于記載金額在五圓以上者。以其記載金額萬分之五之割合。使納印紙稅。但印紙稅額滿五十圓者。止於五十圓。一錢未滿者。則用一錢。

納印紙稅之方法。其貼用印紙於證書帳簿而納之者。爲原則。亦可納印紙稅額相當之現金於政府。而受稅印之押捺。以代貼用。而因監督本稅。凡貼用印紙之帳簿賣買仕切書送狀。當該官吏。有檢查之權利。其他脫稅者。規定有相當之罰則。

第三目 登錄稅論

登錄稅者。關于財產權及其他之權利資格之移轉。謄寫於官簿之際。而徵收之之租

稅也。而登錄稅者與手數料之徵收相爲一致。往往有混而同之者。雖然二者之性質固。有。區。別。存。於。其。間。也。凡。件。於。登。記。及。登。錄。而。徵。收。手。數。料。者。此。等。之。行。爲。雖。爲。國。家。當。然。之。職。務。而。其。結。果。之。所。至。不。獨。國。家。之。自。體。且。使。個。人。支。辨。其。經。費。者。也。然。而。登。錄。稅。者。則。全。與。此。異。不。過。利。用。此。機。會。而。賦。課。或。種。租。稅。而。已。故。手。數。料。者。專。着。眼。於。其。勞。費。之。點。以。定。其。額。而。登。錄。稅。則。務。使。接。近。於。擔。稅。者。之。給。付。能。力。所。以。登。錄。稅。之。稅。率。由。於。各。登。錄。事。實。性。質。之。異。而。異。其。標。準。者。也。即。登。錄。稅。之。稅。率。者。(一)本於登錄事項之輕重。(如本登記與假登記)(二)本於登錄事項價格之大小。(如不動產價格債權價格)(三)本於自登錄之事項當事者所受利益之大小。(如有償取得與無償取得)其他有斟酌與他種租稅之關係及權衡而定之者。例如土地者由經濟上之變遷進步而其價格騰貴。然地租者有不能增稅之缺點。以此之故。凡賣買及其他移轉之時。而因登錄稅及印紙稅之作用。稅此增加之利益者。誠可謂之便法也。如我國之登錄稅法。亦深顧慮此點。凡關於不動產之登記。較之關於船舶之登記。則加重其稅率。今進而述登錄稅之長所。

(一) 登錄稅者於納稅者有易於負擔之便。何則？凡有登錄事項之時，當事者必多少受其利益。即令不然而伴於貨幣之授受及財產之移轉，必易於負擔。

(二) 不獨在於財政上徵收費可少，而因經濟社會之進步，登錄之事項頻繁，其收入亦有愈益增加之勢。

對於登錄稅之非難如左。

- (一) 登錄稅者，凡每一登錄之事件，即行稅之，難於適合納稅者之給付能力。
- (二) 稅率失之於重，則阻害交通，往往令人民不堪其負擔。
- (三) 若謂其收入有增加之傾，然遇戰爭災變等，當國庫感增收之必要時，反有減退之缺點。

至於稅率之規定方法，與前所述印紙稅無所異，故不復贅。

登錄稅最發達而又最複雜者，法國法也。該國之登錄稅法，自十八世紀之終，一七九八年以來，即實行之。經多少之變遷，以至今日，其登錄稅法，自二種而成。一、一般之登錄稅法。一、關於不動產之特別登錄稅法也。而一般之登錄稅法，又分兩種。一、固有之

登錄。一關於或事實證明之登錄也。此等之外。有登錄官吏所徵收之手數料。其登錄稅率。雖合確定率、階級證、步合率、三者而用之。而大部分爲步合率也。

我國之登錄稅法。由二十九年三月法律第二十七號定之。其後自三十二年法律第六十號、同八十三號、三十三年法律第四十四號、三十四年法律第二十六號等。補修之。其規定於此法律者。極其煩雜。無詳述之暇。唯述其綱要而已。

先分登錄稅物體之種類。爲十四種。各種更細別之。而適用各殊之稅率。(一)關於不動產之登記。(二)關於船舶之登記。(三)船舶之登記。(四)土地臺帳之登錄。(五)法人之登記。(六)辯護士名簿登錄。(七)醫師藥劑師獸醫蹄鐵工登錄。(八)船長運轉士機關長機關士水先人之登錄。(九)著作權之登錄。(一〇)關於特許之登錄。(一一)關於意匠之登錄。(一二)關於商標之登錄。(一三)關於礦業之登錄。(一四)國債之登錄是也。而稅率之規定方法。併用步合率與確定率。確定率者。以礦業採掘登錄之百五十圓爲最高。以十錢爲最低。步合率者。以自不動產之遺言贈與、及自無償名義、取得所有權之登記。其相續稅之一部千分之四十爲最高。以千分之一爲最低。而其例外者。則政府自爲之登記。府縣市町村其他

公共團體供公用之不動產登記。係於社寺堂宇之敷地及墳墓地之登記。從于明治六年第十八號布告地所質入書規則。及八年第四百四十八號布告建物書入質規則。已經公證之書面。自債權者申請之登記。(以上稅法)因施行耕地整理。而爲土地及建物之登記又登錄時。(三十二年三月法律第八十一號耕地整理法)依北海道國有未開地處分法。受土地之付與者。限于六個月以內。請求登記及登錄於土地臺帳時。(三十年三月法律第二十六號北海道國有未開地處分法)北海道舊土人而從事于農業者。及欲從事農業者。付于一戶。土地在一萬五千坪以內。爲無償下付之地者。自下付之年起算。於三十箇年內。請求登記及登錄于土地臺帳時。(三十二年三月法律第二十七號北海道舊土人保護法)依于屯田兵土地給與規則。凡給與屯田兵及屯田兵村之土地。自給與之日起。於六箇月以內。請求登記又登錄于土地臺帳時。(三十四年四月法律第二十五號)以上皆不徵收登錄稅。其他依于產業組合法。爲產業組合。而受登記之時。與不以營利爲目的之社團法人。納同一之登錄稅。而其組合員名簿之登錄。則不賦課登錄稅。

登錄稅者。其原則依于印紙以納付。唯例外得用現金徵收之。且納付之。即稅額在五
百圓以上時。得用現金納付。又土地臺帳之登錄。於納登錄稅之時。不貼用相當之印
紙。又不提出之時。且不爲現金納付之手續時。當該官廳。得發納稅告知書。而以現金
爲徵收。

又有相續稅者。在實際上及學理上。雖有特爲論究之價值。今避煩省之。

第四目 取引所稅論

取引所稅者。即課在取引所所行取引之租稅也。其立此租稅之理由。因取引所取
之利益者。通常不爲收益稅及所得稅之物體。故賦課之以爲補充。蓋其收益者。非當
事者勞力給付之結果。全由於社會事情之變遷。經濟市場之活動。而所生之利。得是
以當事者富於納稅之餘力。而使其納稅者。可謂爲至當也。且當其課稅之時。不阻害
商業之交通。又不至於釀生逋稅之弊害。然有定期取引者。其所謂差額取引者甚多。
對之務宜加重其稅率也。

我國之取引所稅法。以二十六年三月法律第六號定之。依於此法。凡現品取引。不別

課稅。關於定期賣買。則令取引所。凡屬於商品有價證券者。以賣買代價萬分之六納稅。屬於國債及地方債證券者。以萬分之三納稅。但一方有解除賣買契約之時。不免除其稅金。而於同時。凡係于定期內轉賣人之賣價。及買戻人之買價者。則免除其稅金。

第五項 消費稅論

第一日 消費稅總論

消費稅者。占從率稅之最大部分。雖無以消費稅與從率稅視爲同一之物者。而自來消費稅與間接稅者。則有視爲同物之傾向。且既知間接稅之名目。爲不可採。則於此處無多辨之必要。

消費稅之範圍甚廣。若就其物體而觀之。則所有之消費物。皆得爲消費稅之物體。如消費稅中有一種關稅者。其種類實有數百種之多。消費稅者不獨爲內國之消費稅。即關稅者亦包含之。固不待言矣。尙有所謂使用稅者。亦爲內國消費稅之一種。但使用稅者我國之稅法。既未規定。而各國之租稅制度。左今日亦不占重要之地位。故以

下專論使用稅以外之消費稅不獨此也。即政府獨占業之收入往往有學者認爲消費稅之一種者。

抑消費稅者非如收益稅人稅及所得稅者以收入推測擔稅者之給付能力而以擔稅者之支出計其收入。因以推知其給付能力者也。擔稅者之給付能力通常依於其所得以測定其能力。雖認爲最適切之方法。而實際之所得則甚難於計算。故不如依其支出反可以得其真相。然則消費稅者即令其單獨無以發揮其效果。而與所得稅相並而行。得以收補充稅之效也。然而消費稅之多數納稅者非即擔稅者。故納稅者與擔稅者常不豫期。其同一即消費稅之場合。雖不必常有轉嫁之現象。而較之他種租稅則轉嫁者爲獨多。是以當局者常顧慮此點。而立法而又以適用稅法也。

以上述消費稅之範圍及特質。今進而辨其長短得失。先舉消費稅之長所如左。

(一) 如前所述。得以爲所得稅之補充稅。

(二) 消費稅最大之長所。即其賦課徵收。上非如所得稅等干涉擔稅者經濟之內狀也。即令其對於納稅者有干涉其經濟內狀之嫌。而因其無所得及收益之物體。故

其弊害亦少。

(三) 消費稅者又與擔稅者以最便利之時期而其稅額亦有易於負擔之便利。

(四) 伴於經濟上之進步人民生活程度之上進而其收入亦次第增加故得以應於國家增進無止之需要。

(五) 消費稅者不獨賦課徵收上得舉國庫之收入又得以併行行政上道德上之目的例如自保護關稅以保護一國之產業自酒類租稅以防止飲酒之弊是也。

以上皆消費稅之長所而其缺點亦不少。今舉其缺點如左。

(一) 消費稅者難于適合擔稅者之給付能力。

(二) 因有第一弊故對於下層社會有賦課過重之弊。

(三) 如前所述消費稅之收入伴於經濟上之進步而為增加固無誤矣然其收入固不必每年同一者有因戰爭飢饉恐慌等起國家財政上之需要正急之時而消費稅反甚形減退者。

(四) 消費稅者有保護獎勵大生產家大資本家而苦小資本家小生產家之弊於其

稅率過重之時爲然。例如消費稅加重之場合，租稅之轉嫁不能急遽以行。此時大資本家雖能忍耐而小資本家則不能堪。有忽至破產之虞。不獨此也。大生產家常與收稅官吏相結托其圖脫稅之機會亦多也。

(五) 稅率過重則伴於徵稅法之複雜而傷人民之道德者甚多。

(六) 不獨此也。且可以妨害生產及交通。

(七) 徵收費亦較大。蓋不獨其徵稅手續之複雜。且要設置特別之機關也。例如地租所得稅其徵收雖可委之地方之行政機關。而關稅酒稅等則有設置特別機關之必要。

然此等之缺點者不獨非消費稅特有之缺點。且改善其徵稅之方法未必不可緩和。此缺點也。要之消費稅者雖有利害得失。而其大體則長所較多。若以國家之收入單仰給於消費稅者。固屬不可而以之與所得稅等並行。不獨無害而且有利也。

如前所述者。凡消費物之種類。皆可爲消費稅之種類。而其撰何種之消費物以爲消費稅者。實自來學者所研究之問題也。

謂生產之原料品及一般人民生活必要所消費之品。不可賦課之者。夙爲學者之所唱。此論之原則。決非謬誤。然若極端主張之。則其弊害亦甚大。例如生產原料品。往往因保護內國生產業之必要。上反賦稅之者。其在關稅政策上。固非不得當也。至於生活之必要品者。不獨因保護內國之產業。必要課稅。而近時所得稅。收益稅等。累進稅率之適用。達于極點。下層之人民。殆至於無所負擔。則對於下層人民。使負擔消費稅。以求權衡之得其宜者。亦非失當也。唯對於此等生產原料及生活必要品。而課稅之時。其賦課之程度。不可不注意。彼撰奢侈品及近於奢侈品者。以爲消費稅之物體者。固最適當者也。

更由前說觀之。消費稅中。有保護大生產而苦小生產之缺點。蓋消費稅所不可避之大缺點也。

既有保護大資本家大生產家之傾向。則必陷於獨占之弊害。於是而以消費稅重要之物體。歸於政府之獨占。爲宜。且因轉嫁作用之錯綜。而擔稅者。反於立法者之豫期。生不公平之結果。苟歸於政府之獨占業。亦得以防此弊害也。其他政府獨占之利益。

如應于消費物之種類而定其賣價得於消費稅之中參用累進之稅率又如酒類者最有關係于衛生之消費物也監督其製造法而不使有害之品流行于世者皆其利益也酒類可爲政府專賣之物體與否亦我國將來一問題也

其他消費稅之問題即多置物體之種類而低其稅率抑少置物體之種類而重其稅率之問題是也關於此問題學者之辨難雖多以余輩之所見皆偏而不得其宜者也蓋由於其國其時代之事情而決之問題也若以英國之例而概論其得失實可謂不足採之僻說

消費稅之種類甚多及其種類之一斑已如前所述矣其他尚有重要之消費稅今進述之

(一) 生產稅 於消費稅之中有所謂生產稅者其名稱猝觀之似奇其實不然消費稅賦課最多之場合實非行之於消費之際而行之於消費物生產之際也生產稅之種類亦多或課稅于生產之原料或課稅於生產之機械及容器或課稅於生產之物此諸法者皆有一長一短而自公平之點言之則課稅于生產物之法最適當自徵稅手

續之簡易言之則第二方法最當自促發技術改良心之點言之則第一方法最宜我國酒類諸稅、醬油稅等皆依第三之方法也。

(二)流通稅(又曰運搬稅) 蓋消費物者當爲取引賣買而運搬之時。在其運搬之始。或運搬之途中。或運搬之終。而課稅者也。其始之課稅者。謂之發送稅。其途中之課稅者。謂之關稅(對外關稅內地關稅入市稅)其於運搬之後課稅者。謂之貯藏稅發送稅者。當離於生產者又販賣者之手。發送於消費者又購買之處。而徵收之者。如我國之砂糖消費稅。(自製造場稅關又保稅倉庫。而引取砂糖糖蜜又糖水之時。即徵收之)即其例也。關稅者。其爲對外關稅。則其目的非在於單舉收入。而多出於一國生產政策之便宜。其爲內地關稅。昔日嘗盛行之。而今已不甚行。獨至於內地關稅中之入市稅。現尙行於歐洲諸國。我國之東京市。在二十三年酒造稅改正以前。尙有酒類之入市稅。貯藏稅者。一旦已經發送之貨物。既到達於目的之場所。而當消費者又商人貯藏之時。所課之稅也。現今雖乏其例。而德國聯邦中之酒稅。尙有行之者。

(三)營業免許稅 營業免許稅者。爲收益稅之一。而與營業稅不同。且不妨與之重複。

蓋免許稅爲消費稅之一。以消費物對於生產者又販賣者而課之稅。所謂課稅之一便法也。若僅行此種租稅。而不用他之生產稅。且特加重其稅率者。其弊害雖不少。而稅率不過于重。且與生產稅並行者。則不獨爲營業稅之補充。可以免除課稅之營業者爲之負擔。而如酒類烟草類等。關於風俗衛生之營業。且得以制限之。又監督之。我國嘗於生產稅之外。於酒稅及其他之消費稅。設立免許稅。近年因營業稅之制定。消費稅率之上騰等。其結果。於賣藥稅之外。不復存免許稅矣。

(四)印紙稅 除以上之外。有以消費物自印紙而徵其稅者。又有以之爲方便而行之者。我國之賣藥稅及骨牌稅。即此例也。

第二目 酒稅論

如前所述。消費稅之種類甚多。各國之立法例。亦不一致。自我國之現行稅法觀之。除海關稅之外。有酒類諸稅。(酒造稅、沖繩縣酒類出港稅、酒精及酒精含有飲料稅)醬油稅、砂糖消費稅、賣藥稅、骨牌稅等。種類甚多。今不及一一詳述。唯於諸種租稅中最大之酒稅。欲有所述。

今考酒稅之長所如左。

- (一) 酒類非通常生活之必要品。
- (二) 酒類爲一般普通之消費品其消費不易於絕滅故其收入亦有次第增加之傾向。
- (三) 因酒稅之徵收致酒價騰貴時則可以節限消費而于風俗衛生上奏不少之效果。
- (四) 酒稅之徵收法果得其宜其徵收費亦不甚大。

對於酒稅非難之點如左。

- (一) 酒類者依于氣候而需要增加例如寒國往往有以爲生活必要品者。
- (二) 對於下層社會生負擔較重之結果。
- (三) 因稅率之重而及于酒稅之騰貴勢必加多有害之混合酒而害于國民之健康風俗者不少。
- (四) 且酒稅之實施亦甚困難於徵稅之取締上對於自家用料酒之製造固有抑制之必要然實際亦有不忍禁止之者。

酒稅之徵收方法。亦有種種。今以酒稅分類於左。

(一) 營業免許稅

於此亦有二種。一製造免許稅。一販賣免許稅是也。此等方法。雖賦課簡易而不適合於納稅者之能力。有苦小資本家之虞。故僅以之稅酒類者不可也。

(二) 生產稅

種類甚多。或以器械爲標準。或以原料爲標準。或以半製品(如酒母)爲標準。或以精製酒之石數爲標準。而以器械爲標準之中。亦有種種。例如我國酒造稅法之造石數。有所謂容器者。亦可稱一爲器械。而其實非以器械爲標準。乃以精製酒之造石數爲標準也。然如德國一八七二年之蒸溜酒稅法。以醱酵原料之器爲標準。即此種稅法之適例也。此法可以使製造者改良其技術。而手續亦甚簡易。然於種種之監督及製造之法。有加以制限之必要者。弊害之一。也不獨此也。若其器械有精粗時。則有利於大資本家。而苦小資本家之弊。

其次以原料爲標準者。永爾典伯路易之火酒稅。其一例也。於改良製造法。以同額之

原料而作多數之精製品者。雖爲其利益。然監督之困難。即其不利益之點也。更徵之賦課於半成品者。其稅法。英國自一八八〇年以來。採用之於麥酒稅。然其方法亦爲監督之過勞也。

終爲賦課於精製酒者。此我國之稅法也。此方法者。要監督之嚴密。雖與前者無所異。然應於酒類之品質及其石數。以爲賦稅於適合納稅者。擔稅者。給付能力之點。則此法最優也。其保護資本家之弊。亦不至如他稅之甚。且其檢察酒之品質。如彼課稅于原料、器械、半製品之場合。攙雜他之分量者。殆無其弊害也。

(三) 運搬稅

運搬稅之種類亦多。即發送稅、關稅、貯藏稅等是也。此等租稅者。因不就在于生產者賦課之故。無妨害生產之弊。然監督之費用甚大。且于同一之酒。因其屢爲發送及貯藏。有不免於受二重三重之課稅者。

尙于此等方法之外。有以國有之意義。不可稱爲租稅。而可稱爲獨占者。亦徵稅方法之一變體也。酒類之獨占於將來。爲一問題。故于此附述之。夫政府獨占之種類。亦云。

多矣。或僅獨占粗製品之販賣者。如我國葉烟草專賣是也。或併製造及販賣而獨占之者。如法國之火柴獨占是也。或以製造委之民間。而販賣歸之獨占者。如俄國之火酒專賣業是也。至於獨占之形式。各不相同。今舉對於此等獨占、普通之非難如左。

(一) 政府獨占業者奪人民之職業。

(二) 妨害生產者販賣者之自由競爭而殺消費者之利益。

(三) 且實施上之困難者即與以賠償之方法是也。如我國葉烟草之專賣。使僅獨占販賣業。尙屬困難。必併其生產而獨占之。於是對於固定資本之製造場、器械、器具、及其他營業之權利。而賠償之者。即困難之問題也。先年我國當開始葉烟草獨占之時。其不能併製造業而獨占之者。即爲是也。

然第一之弊害者以余觀之。決非可謂重因國民不必專賴是二三種之職業也。在于今日活動之社會新起之事業及職業甚多。若國民不從事於國家二三獨占之業。而從事於新闢之財源。則國民經濟之全體上不獨較之前日。不至于受損害。反見新利益之發生。更自第二之非難觀之。今日之世。大資本家之勢力。日以膨脹。而托辣斯。

(大公司名)日以盛行。固非可專責政府之獨占業也。至于第三之點。所謂困難者。雖非無其事。而非全不可排除之困難也。今進而述酒類獨占之長所。

(一) 政府當欲增加收入之時。易於增加。且其收入亦確實也。

(二) 獨占者以近接於消費者之負擔。故其間轉嫁之現象不行。不獨此也。其應于貨物之品級而立價額之差等者。尤易適合消費者之給付能力也。

(三) 於徵稅之監督上。不至釀密輸入脫稅等之弊害。

(四) 於一方面可以抑經濟上大生產家大資本獨占之弊。

(五) 於他方面。抑止有害飲料品之販賣。而有裨補于衛生上風俗上之利。

獨占既有如此之利益。而其非難又不足患。或者謂我國之酒造業。歸于政府獨占之。不適當者。吾甚疑於其言也。

我國向無酒稅取締之規定。而其有規定之必要者。即關於富則阿爾之取締也。凡酒類之害。及于人身者。皆富則阿爾爲之。故於含有一定量以上。富則阿爾之酒類。有禁其販賣之必要。自此點言之。政府之獨占。又以酒類中之火酒爲宜。

我國酒稅繳納之期。分爲四期。而因防脫稅逋稅之弊。凡收稅官吏。有檢查酒類製造者。販賣者所持關於酒類一切之帳簿書類。及酒類製造又販賣上必要之建築物。材料。器械。其他之物件之權。又有爲監督上必要之處分之權。其他如定納稅保證物之制度。強制酒造組合之設置者。皆所以供收稅之便也。

第三目 關稅論

所謂關稅者。蓋指對外關稅也。關稅者。如前所述。爲消費稅之一種。而其成分極多。巨於各方面。凡所有各種之消費稅。殆皆可以包括之。其所以與他之消費稅異者。因其有貨物通過國境之事實。而賦課之者也。但余不曰當國境通過之時。而曰有國境通過之事實者。因關稅之賦課。往往自場所上。及時間上。而與國境通過分離者也。

關稅之起源極古。蓋起于上古之埃及。其後至於希臘羅馬之時。成爲重要之一財源。及于中世。藉口於利用港灣橋梁。及保護輸入貨物之報酬。而徵收之。殆有手數料之性質。然至于近代。不以關稅爲手數料。而純然視爲租稅矣。關稅可以大別爲三。即通過關稅。輸出關稅。及輸入關稅是也。

通過關稅者。於外國生產之貨物。輸送於他之第三國。而當通過或國之際。所賦課之關稅也。此關稅者。在於昔日。往往以爲商業政策上之一武器。且以爲一種收入之源。而賦課之者。然至于今日。殆全歸于廢棄。是不獨近代之各國政府。互謀交通之便利。而使自國之國家。爲貨物之集散地。使自國之人民。爲國際之媒介者。則此稅。甚有障害也。且通過商業者。在於內國之市場。固不至於使外國貨物之競爭。日加劇烈。內國之生產業。日以萎縮。因見此種種之結果。故決然廢棄之。自法國於一八四二年始廢止之。而英、比、蘭、奧、瑞、士、希臘等。相繼廢止。所餘者。唯俄國及亞非利加殖民地等而已。我國之關稅法。亦於第一條中。規定不賦課之旨。但于此有宜注意者。即藉名於通過貨物。而欲逋脫輸入稅者。則不可不講防禦之策。我國之法。於其輸入之際。使提供與稅金相當之擔保。又貨物之運送。必依于勅令（三十二年九月勅令第三百八十三號）所定之關稅通路（關稅法）。

至于輸出關稅者。則賦課之例甚多。而於生活必要品及粗製品爲然。例如穀物。其最著之例也。而此種貨物。因其爲必要品。且因防其價之騰貴。故有課輸出稅之必要。雖

然今日一般所渴望者爲商工業之發達貿易之自由故輸出稅亦次第廢止今日文明國中之有輸出稅者不過俄奧瑞士等二三國而已蓋輸出稅者一方使內國之粗製品生活品之生產業難競爭於世界之市場而他方則使自國製造工業之生產力日就於萎縮也。

除通過稅、輸出稅及後所述輸入稅之外尚有所謂副稅者例如噸稅倉敷稅是也。然此等者半爲租稅而半爲手數料其他於稅關要特別之手數而徵收之收納物者其爲手數料固不待言凡輸出稅通過稅副稅之類今日殆皆不行或不占重要之地位反之輸入稅者則盛行于各國且爲重要財源之一故在關稅中有詳述之價值者唯輸入稅而已。

輸入關稅者分爲二種一謂之戰爭關稅又報復關稅而一謂之固定之輸入關稅也前者爲一時的或特別的對於外國輸入品之關稅使其稅率高於一般以上以強制外國服從我之希望或對於敵視我之商業政策而加以報復即用此關稅而此關稅者有由於特別之場合發特別之命令以定之者亦有於一定條件之下以此權能概

括的委任于政府。而基於關稅法中之一條。以實行之者。其設此概括的之規定者。如法、意、奧、匈、德等是也。舉一例言之。德國之一八七九年七月十五日之關稅法第六條曰。「政府者。經聯邦衆議院之同意。凡對於德國之船舶及貨物。不與他之國家。受同一之待遇者。則對於自該國來有關稅義務之貨物。得以勅令課百分之五十以下之附加關稅。」而依于一八九五年五月十八日之法律。此附加稅者。對於有關稅義務之貨物。爲百分之百。對於無稅貨物。爲價格之百分之二十以下。得於同一之條件下。而課之稅。夫此種關稅制度者。猝觀之。似利益甚多。然細爲觀察之。固非必於各種之場合。皆有利益。唯於或種特殊事情之下。發生利益而已。且爲內國必要不可缺之物品。即令其加徵關稅。而輸入不能廢止者。則附加此稅於外國品。適令內國之生產消費者。因之而受不利益之結果。而內國之輸出。亦因以受損害。不獨此也。即令其物品非內國之所必需。而於他之第三國見販路之。可以充分發達者。彼外國者。方且求他之販路。而竄避此種之關稅也。然則實施此制度者。其必宜深思而熟考之者。固不待論矣。故此種租稅在商業政策上。雖有多少之價值。而於財政之收入上。殆無何等之

效用也。

於國家之財政上大有關係者即固定之輸入關稅也。所謂固定之輸入關稅者依于國法又條約於或期間之內繼續存在之輸入關稅也。而此種關稅更分爲保護關稅與財政關稅二種。前者以積極的或消極的保護內國之生產業爲主目的。而後者以國庫之收入爲目的。而從于此方針以定稅目及稅率者也。然保護關稅與財政關稅二者皆從其主要之目的以爲區別而已。至欲爲具體的區別則不能也。蓋所謂保護關稅者非全蔑視租稅政策上之目的也。例如一八七九年德國保護關稅制度之改正即其例也。若欲強求純然之保護關稅則禁止關稅庶幾近之。而通常之關稅所以定其稅率及稅額者財政上之目的實居其大部分。無純然出於保護之性質而加徵保護稅者然往往有純然之財政關稅者何也。則以被課稅之貨物於內國爲不生產之貨物而其關稅無商業政策上之關係故也。然其間接之影響其不及於內國之生產業者殆稀。例如德國課珈琲輸入之關稅其主目的雖在于財政上而其間接之影響則對於却可列託（食物名）其他珈琲代用品之製造業者而與以保護也。由是觀

之一國之關稅制度將採財政關稅乎抑採保護關稅乎是商業政策上之問題此處無說述之必要但以近日之實際徵之則歐美諸國多採保護關稅而尤以俄美二國爲甚然英國荷蘭等則採財政關稅英國之自由制度與荷蘭之自由制度各異其主義即英國者因其國之產業已大發達即無保護之制度已足與他國競爭而荷蘭者因凡重要之物品皆非自國固有之產物且其發達之條件亦已不具者也而一國生產保護之目的又分爲二一消極的而一積極的也前者斟酌於負擔之權衡凡課稅於內國之生產物同時對於外國同一之輸入物亦課其稅而後者依于關稅之課徵使外國之物品不易於蹂躪內國之市場因以漸次養成其生產力使其生產業之勢力發揮於內外之市場者是也保護關稅之主眼即在於後者

至於關稅稅率之規定方法則有特別稅制度與從價稅制度所謂從價稅制度者以輸入貨物之價格爲標準而課之稅者自學理上觀之似適合於納稅者之給付能力而得其公平然實際上反之者蓋難於確知輸入貨物之價格也凡用此關稅制度者其貨物之價格不可不據輸入商人之申告然彼等因利益之所在而不肯申告真價

者固不待言。於是講匡正之策。乃依於稅關鑑定人之言。若鑑定人與商人之意見不一致時。則稅關不得不自爲購買。是稅關者。且兼營物品販賣之業也。如美國者。因證明輸入貨物之價格。而使在生產地自國之領事。交附證明書。因以釀賄賂授受之弊者。其結果甚不滿足也。不獨此也。而租稅政策上。及商業政策上。亦有不利益之缺點。所謂租稅政策上之缺點者。因其價格之申告易流於詐僞。故關稅之實收額常爲少數。即伴于貨物價格之高低而來。關稅實收額之動搖是也。更自商業政策上之不利言之。則當物價下落之時。非變更其稅率。則不能充分達保護之目的。是也以故除美國及其他數國之外。多採用特別稅制度。所謂特別稅制度者。以前者價格之主觀的標準。而代以客觀的標準。例如以個數重量爲租稅賦課之標準。因其以重量爲主。故或謂之從量稅。從量稅者。猝觀之。似不能適合納稅者之給付能力。然其依於貨物之種類。以立之差等。不獨斟酌於給付之能力（如貴重品與劣等品之間。異其稅率）而防官吏收賄之弊。手續亦以簡易於租稅政策上。及商業政策上之目的。皆能適合。誠較從價稅爲便利也。

其他之稅率。尚有國定稅率。與協定稅率二種。國定稅率者。依於一國獨立之權能。而隨意定之者。協定稅率者。特依通商條約而定之。非經條約之改正。不能隨意變更之也。通常協定之稅率。較之國定爲輕。而國定稅率。乃對於不包含於協定稅率中者。及無條約之國。而行之者。尚有一種戻稅者。在財政關稅之場合。無設置之必要。而在保護關稅之場合。則必需設置。而行戻稅之時。又勢不可不設同一證明 (Identitäts nachweisungs) 之制。所謂同一證明之制者。即於自外國輸入之物品。加以工作。或加以修繕。而當再輸出之時。因受戻稅之特典。證明其嘗爲輸入物品之方法也。我國今尚無適當之規定。雖有關稅定率法第六條之規定。不獨不完全。且不能謂爲同一證明之戻稅也。

關於關稅之徵收。有宜注意者。即關稅者。有妨害商業交通之弊。其徵收之手續。務必求其簡易。而徵收之時。日及場所。務撰其便於納稅者。德國非不徵收關稅。而於輸入品。最終之到着地。設收稅署。以徵收之。我國近有保稅倉庫之設備。關於此點。雖日增其便利。而不完備之點尚多也。

關稅者有增加。下級人民負擔之傾向與一般消費稅之增加對於下級人民使爲較重之負擔者相同。自財政關稅之目的言之。務求其收入之多。而同時亦不可使下層之人民陷於苦境。然自商業政策之目的言之。即令財政上無甚效果。及消費者蒙其損害。而有其他之大目的。因發展國家之生產力。而犧牲此等者。亦所不得已也。無論何種之關稅。其適於財政關稅。抑適於商業政策的保護關稅。皆因其國其時之事情。而不可一概而論。要之關稅之在於今日。其爲各國歲入一大財源者。無可疑之事實也。

我國之關稅制度。亦附述之。蓋我國之現行關稅法。自三十二年三月法律第六十一號定之。依此法律。凡輸出稅及通過稅。皆不賦課。唯課輸入而已。其納稅者。即爲輸入申告者。其稅率。通常依於關稅定率法（三十年二月法律第十四號）之所定。而於條約有特別之協定者。則從其協定。其定於關稅定率法者。即爲國定稅率。而分輸入貨物。爲三大別。第一種。有稅品。第二種。免稅品。第三種。禁制品。有稅品者。凡四百九十七種。而課從價稅率。以烟草類之十五割爲最高。以五分爲最低。但因以從量稅代從價

稅爲便利。故三十一年九月勅令第二百二十號。規定從量稅目而適用之。是我國併用從價從量之二法。而其實依于從量者居多。凡從價稅之課稅價格者。以貨物之仕入地、產出地、及製造地之原價。而加算荷造費、運送費、保險料、其他到着於輸入港之諸費也。若與外國間之現行條約所協定者。其特種之稅目。爲百〇五。而與英、德、澳、法、協定之稅率。概較之國稅定率法之稅率爲低。上下於最高一割五分、最低五分之間。不獨此四國爲然。其他之有最惠國條款之國。皆均霑之。

第三節 手數料論

手數料者。要求國家等特別之勞費。或煩其勞費對之爲特別之報償。而課徵之者也。其可與租稅區別之點者。無他。即特別之報償物是也。蓋租稅者一般的之課徵物。而人民未嘗自政府之施設受其利益。或受特別之利益。以負擔之者也。至于手數料者。人民要求國家等特別之勞費。或煩其勞費。而對之納特別之報酬者也。如右所述者。近時之觀念也。當手數料初起之時。則以手數料爲對于司國家或種事務之當局者之報酬。後變爲自一種特權所生之收入。又有以爲得財政上收入之方。

便者。然。至。于。今。日。其。爲。有。特。別。報。償。之。性。質。而。課。徵。之。物。體。者。固。一。般。所。承。認。也。
 國。家。等。之。政。務。無。一。而。非。爲。國。家。等。自。體。之。利。益。者。例。如。司。法。事。務。爲。保。持。國。家。安。寧。
 秩。序。必。要。之。政。務。然。關。於。箇。別。之。訴。訟。事。件。對。於。或。箇。人。有。直。接。之。利。益。而。於。他。之。箇。
 人。無。直。接。之。利。益。是。欲。于。此。間。得。其。權。衡。之。宜。者。勢。不。可。不。使。受。直。接。之。利。益。者。爲。特。
 別。之。報。償。若。無。此。處。置。而。以。此。等。之。費。用。皆。自。租。稅。徵。收。之。使。一。般。之。人。民。爲。之。供。給。
 則。誠。可。謂。不。公。平。矣。況。在。此。場。合。與。一。般。政。務。之。場。合。異。其。特。別。受。利。益。之。人。既。已。明。
 白。而。其。箇。人。所。受。之。利。益。不。難。于。計。算。者。乎。使。其。事。件。而。不。獨。利。於。箇。人。並。爲。國。家。直。
 接。所。必。要。之。行。爲。則。其。費。用。不。可。使。受。益。者。之。箇。人。負。擔。之。者。固。不。待。論。由。是。觀。之。手。
 數。料。者。自。學。理。上。研。究。其。基。礎。及。性。質。雖。不。無。趣。味。而。自。實。際。上。徵。之。其。實。收。額。之。甚。
 少。或。其。徵。收。之。時。致。爲。政。府。及。私。人。之。煩。累。者。往。往。見。之。然。則。手。數。料。者。謂。其。豫。防。人。
 民。之。濫。於。要。求。官。廳。之。勞。費。而。用。此。法。可。也。

以上。述。手。數。料。之。意。義。基。礎。今。進。述。定。手。數。料。之。額。之。標。準。普。通。所。認。爲。標。準。者。有。二。
 一。以。國。家。等。爲。箇。人。所。費。之。額。爲。標。準。一。以。箇。人。自。國。家。所。受。之。利。益。爲。標。準。是。也。前。

者。純。以。客。觀。的。之。元。素。而。定。之。較。之。後。者。似。甚。容。易。然。實。際。上。國。家。於。各。箇。之。場。合。爲。或。箇。人。所。費。之。額。果。有。幾。何。畢。竟。難。于。計。算。也。勢。必。依。于。此。等。同。種。之。場。合。其。所。費。之。平。均。額。而。此。所。謂。平。均。額。者。非。謂。於。實。際。之。費。用。一。一。精。密。而。計。算。之。乃。於。此。等。同。種。之。場。合。中。選。其。足。以。爲。模。範。之。費。用。也。且。此。所。謂。費。用。者。固。不。免。於。用。專。斷。的。之。決。定。然。而。箇。人。所。受。利。益。之。標。準。者。全。屬。于。箇。人。之。主。觀。的。而。無。由。精。密。以。測。定。之。故。其。標。準。勢。必。求。之。於。客。觀。的。及。外。形。的。之。事。物。例。如。當。事。者。之。貧。富。事。件。之。大。小。是。也。然。使。手。數。料。而。爲。國。家。等。勞。費。之。特。別。報。償。則。置。重。於。第。一。費。用。之。要。素。最。爲。適。當。然。則。從。於。第。一。之。標。準。以。定。手。數。料。之。額。及。其。不。足。然。後。再。參。酌。以。第。二。之。標。準。未。爲。晚。也。況。重。視。第。二。之。標。準。則。有。與。租。稅。無。所。擇。之。弊。故。其。斟酌。參。用。之。程。度。務。以。從。輕。爲。適。當。也。

手數料之性質。固爲特別之報償。然其爲國家之公務。同時即爲國家之利益。故定手數料之額者。不可不較之以上之標準。略爲輕減。至其輕減之程度如何。雖難與以一定之標準。概言之。則特定人所受之利益多。而公共之利益較少者。其手數料之額可

也。高反此則其額可低也。大抵屬於行政之範圍者常高。而屬於司法教育衛生等常低也。

然而第二之標準。以利益爲元素者。其結局必斟酌箇人之給付能力。當其斟酌之時。侵入租稅之範圍。而於手數料之中。參以租稅之意義。若其斟酌給付之能力。達於極端之時。遂全然變爲租稅。例如登錄稅者是也。

其他手數料者。有於以上標準之外。往往參以防止及教育之主義。而其手數料之額。不從於以上之標準者。蓋出于不得已也。

且手數料者。與租稅異。不問納付者之資力。而對於特別之勞費。爲特別之報償。雖極貧之人。亦不可不使負擔之。故對於極貧者。勢必出于不能免除之一途。例如義務教育之授業料。及訴訟入費等是也。蓋因手數料之公務者。其公共之利益。與箇人之利益。多相一致之時。而亦有箇人之利益。較之公益爲重者。公共之利益。較之箇人利益爲重者。因尊重公共之利益。不能放任箇人之自由。是即爲公益而行之者。而國家之所以自爲。亦即在乎此。

以上所述手數料額之標準。更進而述其徵收之方法。其徵收方法有二。一直接。一間接也。所謂直接徵收法者。由當局官吏之手。直接徵收之。而間接徵收法者。當局官吏不直接徵收。而以印紙使其間接納付也。我國之用第一方法。殆爲例外。除外務省所管手數料而外。唯有訴訟上之豫付金而已。考其利害得失。則增特別之手數。設特別之官廳。而增加國之經費者。爲其弊害。而無需於監督罰則之嚴者。則其利也。其可以行此方法者。唯在于變動手數料之場合。至於印紙制度者。自一六二六年。荷蘭始採用之于郵便印紙。其後歐洲諸國。相繼採用。至於今日。用之甚廣。蓋因其無抑壓人民以增加政府之收入者。手數料之徵收。殆皆採用此法者。固不待言。即租稅中。採用之者亦不少。前既已述之矣。考其利害得失。則徵收上之手數少。而其會計簡易者。爲其利益。而因防脫納。誤納之弊。其監督罰則。不得不嚴者。則其弊也。當行印紙制度之時。其最便利者。莫如於收納之額。不立差等。或據於單純之標準。以爲之等級。是此方法者。可謂其適合于手數料之徵收方法也。

手數料之種類。因於觀察點之異。而得分爲各種如左。

第一、基於手數料所歸屬之主體。而分爲國庫手數料及官吏手數料。前者謂直接歸於國庫收入之手數料。而後者謂歸於司公務之官吏之手數料。遡手數料之起源。皆爲官吏手數料者。前既述之矣。此制度者。雖能使國家等之財政趨于簡易而節約。官吏俸給之經費。然于今日之所以不可採者。以其反于近世財政原則之統一主義也。反于此原則之弊害。第一、即政府之監督不嚴密。而官吏流于專橫。以苦人民。又徒爲金錢之奴隸。以曠公務。第二、即政府者不能知其收納者金額及影響等。甚不便利。然則在今日而採用官吏手數料者。可以謂之絕無。唯以執達吏公證人而假定爲官吏。則其手數料者可謂其屬於官吏手數料而已。

第二、基于手數料之金額。而分爲不動手數料與變動手數料。前者之額。常一定而不變動者。而後者之額。從於或一定之標準。而常變動者也。概言之。則今日普通之手數料。皆屬於變動手數料。其通常爲變動之標準者。即公務之時間。證書之容積。金額之大小等也。而其依于何種之方法。固由公務之性質而定。若自手數料之性質言之。寧謂不動手數料爲純然之手數料也。

第三、基於徵收手數料之公務。

(甲)基於公務之件數。而分爲箇別手數料。與合同手數料。前者對於各箇之件數。各別徵收之。而後者對於數箇之件數。一括而徵收之也。普通之手數料。皆屬於箇別手數料。若強求合同手數料之例。則以郵便料爲手數料。而豫納之者。及以鐵道運賃爲手數料。而購求月定之切符者。是也。

(乙)基於公務之性質。

(天)基於其外形上之性質。而分爲普通手數料。與特別手數料。前者於其公務上。通于各種之行政事項。而普通所行之手數料也。後者於其公務上。因或種特殊之行政事項。而行之手數料也。通常之手數料。多屬於特別手數料。而普通手數料甚少。舉例言之。如試驗料者。即普通手續料也。

(地)基於公務之實質。而分爲行政手數料。與司法手數料。前者當執行行政事務之時。而徵收之者。後者當執行司法事務之時。而徵收之者。司法手數料有二種。即訴訟事件手數料。與非訴訟事件手數料是也。

訴訟事件手數料者。當起訴訟事件之時。自關係者徵收之。而定其額之標準。則依于事件之種類。大小。金額。難易。裁判所之階級等。此種手數料。更可分爲二。即民事訴訟手數料。刑事訴訟手數料是也。民事訴訟手數料者。因于民事訴訟。而以裁判上所需之費用。自關係者徵收之。即我國之法律。所謂民事訴訟費用也。而其所以徵收之理由。因裁判者。爲國家之利益。而同時即對於特定之人。與以特別之利益。其理由一。使不課徵手數料。則往往助長健訟之風。其理由二。然人有難之者曰。貧者而被人之侵害其權利。因無訴訟費用。遂失其回復之道。即令其提起訴訟。而不堪其費用之支出。終歸于不利。此非難者。雖有多少之眞理。而訴訟費用。可以減輕。且務令其無訴訟禁止料之弊。亦非不可行也。夫民事訴訟手數料。雖一般所認爲至當者。而至于刑事訴訟手數料。則可否之論不一。因之各國有徵之者。有不以爲純然之手數料而徵之者。如德國。即前者之例也。然而刑事犯人。通常貧者居多。無負擔手數料之力。是刑事訴訟手數料者。勢必對於或人徵之。而對於或人不徵之。不可不謂其反于手數料之性質也。且鑑于刑事

裁判之性質。寧以純然從於經費之原則爲當。如我國者。不採純然之手數料制度。可謂爲適當之制度也。

次所謂非訟事件手數料者。關於非訴訟事件之司法事務。箇人煩官廳之特別勞費。自請求者徵收之也。例如登記料及公證料是已。其與訴訟事件手數料異者。無他。即一方關於權利之爭議既起。而他方無如此之爭議也。此種手數料。往往有與交通稅混同者。因前已述之。故茲不贅。

行政手數料者。分爲四種。即外務行政手數料。軍務行政手數料。內務行政手數料。財務行政手數料是也。

外務行政手數料者。如海外旅行免許料。及在外公館或事項之證明手數料是也。

屬於軍務行政手數料者。殆無特殊之種類。如理事主理之登用試驗手數料等。即屬於此種重要之手數料也。

內務行政手數料者。種類甚多。如警察戶籍衛生教育經濟手數料是也。

所謂警察手數料（如銃獵免許料）衛生手數料（如消毒費）戶籍手數料（如戶籍謄本手數料）教育手數料（如授業料受驗料）等。其種類雖少。至于經濟手數料者。其種類極多。今舉其重要者。則免許料（如牛馬買賣鑑札料烟草營業鑑札料）特許料、證明料（如輸納地金品位證明料）檢定又檢查料（如度量衡檢定料蠶種檢查料）試驗料（如技師試驗料）監督料（如工場監督料）保管料（如保稅金庫手數料）是也。

財務手數料者。與經濟手數料相一致者甚多。如免許料、保管料是也。其他如土地臺帳謄本手數料者。亦屬于此種證明料之一也。

關於教育手數料中之授業料。欲有一言。授業料者。對於今日之國民教育。則免除之。對於高等教育。則徵收之者。此一般之所唱也。蓋前者認為普通一般國民所受之利益。而非特別箇人所受之利益。而後者則認為社會之利益。同時即於特別箇人之利益甚大也。且在高等教育之授業料。在我國尙未成爲問題。而將來以之爲國庫之收入乎。抑以之爲教員其人之收入乎。必起此問題也。在于德

國。即以為教員之收入。然其利害。不易于斷言也。

第四節 獨占收入論

國家間接行使其權力而收納之者。即以其權力獨占。或種之事業。而自此所得之歲入。大要有二種。其一出自財政上之目的。而其一出自行政上之目的也。

其出自財政上之目的者。即國家以之為財政上收入之一便法。而採用之者也。波丹者。謂國王所營之商業。非商業而租稅也。波留者。謂為間接稅之一變體。洵非無故也。然就其性質考察之間。接稅與獨占收入之間。又非無多少之差異。前者為一種租稅。直接自人民徵收之。而後者之得其收入。決非為徵收而以之為代價而受取之也。此種收入。當中世及近世之初。亦嘗盛行。及重農學派正統學派並起之時。漸失其勢力。然因近世國家需要之增進。改由來用間接稅徵收之法。而復採用此方法。以應于國家之需要。亦可謂奇矣。我國之有此種收入者。唯葉烟草專賣。其他之成為問題者。即富籤發行也。關於此二者。特與以二三之說明。

烟草者。非必要品也。故對之課稅。不獨無流弊。且其財源。亦不易于濶渴。我國自明治

九年一月以降。即實施烟草稅法。而因國家財政上之必要。遂于三十年一月以降。施行專賣法。唯是我國之獨占者。以不併有製造權之故。其結果尙不充分。至于其他獨占之利害。前已于租稅部述之。茲不贅。

次所謂富籤之發行者。在現今各文明國。無不以刑法禁止之。然亦有以爲國家之事業。而視爲一財源者。如普、澳、意、西。其最著之例也。抑各國之以刑法禁止之者。因認爲於公益上有禁止之必要。然自他之一面觀之。其以富籤爲國家獨占事業之一者。蓋出自財政上之目的。而所以不廢止之者。因無他之良財源。可以代富籤之收入也。雖然。其事之足以釀社會上道德上之弊害者。國家自爲經營之。決非正當之舉。且其及于經濟上之弊害。亦有不可附於忽諸者。而爲之辯護者曰。凡僥倖之念。本不可離于生人之性質。若一方以法律禁之。而于他方不設開導之道。則人民苟免于法網。耽樂於此。其弊較之行于國家的制度之下者。尤甚。故不若政府公然營之。以務除去其弊害。此其理由一也。更自第二之理由觀之。謂此種收入者。由于各人之任意。而進而納之于國家。已成爲國家歲入之一部。今若廢止之。難于求相當之良財源。然此所謂第

一之理由者。決非得其正鵠。何則。即令僥倖之心。爲人性之所固有。然既認爲有以刑法禁止之必要。則一切禁止之反足。以減却人之僥倖心。若計不出此。公然認爲一制度。則不獨不能制限人之僥倖心。適以助長僥倖之念。慮而賭博等密行之弊。亦所不保。然則今日之二三國家。所以採用之者。蓋因有第二之理由。而非依于第一之理由。若自社會道德上而強爲辯護者。抑太過矣。故未立富籤發行之制度。而欲新設之者。非得策也。夫富籤發行之制度。已行于千五百年之時代。不過當時所行者。爲物品富籤。而後世之所行者。爲貨幣富籤。至于今日。專行此法。屬于此者。雖有階級富籤、計算富籤、目的富籤、割增富籤等種種之方法及種類。茲不詳述。

以上皆自財政上之主義而來之獨占收入。次所謂出自行政上之目的者。例如自郵便、電信、電話、鐵道、火藥、貨幣鑄造等之獨占。所生之收入是也。顧今日對於此等之獨占國有之議論。雖似大占勢力。而其立說之根據。不外于謂事業之性質上。不可不國有而已。至其於或種之場合。有不以國有爲必要者。又于或種之場合。有不必舉是等之全部而皆歸諸國有之必要者。則未嘗一論及之。是可爲論者惜也。或論者曰。此等

之事業。於性質上需統一。故其獨占也易。獨占之事業者。即歸諸國家之經營也。或又曰。私人但計利益而不計及公益。欲確保公益之安全者。不可不歸於官有。然而此等之理由。非無論何地何時。而皆爲存在。其謂歸於國有。有真正之理由者。唯此等之事業。於國家之生存發達上。有必不可缺之事。由及于其事。由之範圍內而已。於或一時。代有全見。爲不必要者。或鑒于經濟上進步之程度。及政治上經濟上之事情。而主張其必要者。又或進而至于他之時代。而其必要有減却者。要之。其理由者。全屬相對的。而非絕對的也。如郵便電信。在昔皆嘗委之私人之營業。如鐵道者。在于今日。私有者極多。更徵之于貨幣。亦因時因地。而有以鑄造之權。放任於私人者。然則所謂國有之必要者。無外于斟酌各國政治經濟財政之事情而定之也。自今日各國之趨勢觀之。此種收入。日有增加之傾向。如郵便電信鐵道等。因計交通之便利。嘗有唱低減料金之說者。不獨其不易于實行。如我國者。反日有上騰之勢。是察之于將來。尙可繼續爲一重要之財源也。

我國現所有各種之獨占收入。即郵便、電信、電話、火藥、貨幣鑄造等之收入也。至於鐵

道。尙未達於此域。（按日本今日鐵道，已爲國有矣。）

以上述各種獨占業之大體。以下關於各種與以二三之說明。

郵便業者。嘗委之于私人之經營施設。而今日皆認爲國家的必要。歸于國家之獨占。不獨此也。且已認此等之事業。爲一行政事務。而其收入。有稱爲手數料者。有謂不如稱爲純然之經費設備爲當者。其所以認爲國家的之必要者。因信書之秘密。非私人之設備所能確保。且其線路延長於全國。無所不至。其脈絡之不可停滯者。固不待言。而此皆非私人之事業所能完全行之者也。其他事業之組織簡易。而以官吏當其事。務亦不甚感不便者。即其助因也。而此理由者。可以移之以說明電信事業。雖其事務不如郵便之簡易。而兩者之事業。利于同時並行。則隨郵便事業之獨占。而此事業者。亦同歸于國家之獨占。至于電話業者。亦與二者同其沿革。當初由民所設。其後漸歸之於國有。但我國除郵便之外。其始皆以爲國家之專業焉。此等之事業。因其出于公益上之必要。故不計其收入之多少。而其收入額者。有漸次增加之勢。其所以然者。蓋一方由于人文經濟之發達。交通之頻繁。利用此等機關者。漸多而一方因國家經費。

之增加不必與事務之增加相爲比例者也。且此收入之增加及其事務之簡易者，自廢止依距離之遠近以區別料金之制度以來，乃始如此。倡此改革之議者爲一八三七年英人羅南德易。自一八三九年英國始實行之。

鐵道者今日除英美二國純私有主義之外，其餘諸國皆行半官半私主義。然自一般之趨勢言之，漸次取純國有主義。其主張鐵道私設論者曰：私設較之官設爲便利親切也。或曰：建設費管理費較少也。然鐵道事業即令其爲私設而役員之組織勢所不免。論者所謂私設之長所者，非必即常見其長所也。且徒計經費之節減，往往生危險及于公安之結果。由是觀之，私設鐵道非有甚大之利益。故今日文明各國其所以歸之官設者，因有公益上之理由也。第一自經濟上之見地言之，鐵道利于合併小會社。故以歸私設之時最易陷于獨占之弊。且因一時投機之熱，不顧將來濫以流動資本使之固定，有紊亂金融界之弊。而小會社之合併大會社之勃興，且有增加大資本家之結果。致所謂社會問題者益難于解決。夫會社之勃興者不獨經濟上社會政策上受其影響而政治上亦受其弊害。例如法國之鐵道會社其力能左右政治之方針其

弊○害○之○甚○者○往○往○汲○汲○於○計○私○利○而○有○加○危○害○于○公○安○者○更○自○技○術○上○之○點○觀○之○使○全○國○之○鐵○道○有○統○一○之○系○規○而○其○運○轉○敏○活○者○必○難○望○于○私○設○之○場○合○此○于○一○旦○有○軍○軍○之○時○最○有○關○係○終○自○軍○事○上○之○點○言○之○鐵○道○一○任○之○于○私○設○其○當○經○營○之○責○者○毫○無○軍○事○上○之○考○慮○雖○有○軍○事○上○重○要○之○線○路○其○不○適○合○于○收○益○者○甯○棄○而○不○顧○故○必○以○此○線○路○歸○之○國○家○之○經○營○不○獨○或○特○殊○之○線○路○已○也○由○上○所○述○之○理○由○觀○之○毋○甯○以○全○然○歸○于○官○設○爲○至○當○之○理○由○此○理○由○者○固○非○於○何○地○何○時○而○存○在○之○理○由○也○然○如○近○來○我○國○之○現○象○亦○漸○見○此○理○由○之○著○明○故○務○採○鐵○道○國○有○之○方○針○其○既○存○之○官○設○鐵○道○無○拂○下○(即賣出)之○事○其○將○來○新○設○之○線○路○國○家○務○自○爲○施○設○若○其○線○路○爲○國○家○之○利○益○上○所○必○要○而○國○家○之○財○政○尙○虞○不○給○者○無○已○對○于○已○許○可○于○私○設○會○社○者○定○一○定○之○期○限○於○其○期○限○之○後○收○其○權○利○歸○于○國○家○於○其○期○限○之○前○因○於○國○家○之○必○要○亦○得○于○一○定○條○件○之○下○買○收○之○先○與○私○設○會○社○豫○約○且○其○既○屬○于○私○有○鐵○道○者○務○度○量○適○當○之○時○期○而○畫○國○家○收○買○之○策○也○

其他如貨幣鑄造、火藥製造者。雖非無多少可說明之事項。今避煩略之。

第五節 授受於政治團體相互間之歲入

此種歲入者。近來漸有發達之朕兆。如對於地方自治體之補給。即最著之例也。顧件於國家觀念之發達而國民的競爭日益激烈。中央政府之經費每年增加無已。於是本屬於中央政府施設之事務而使地方自治體經營之亦不至於甚感不便者。漸次皆委任之于地方。故中央政府對之必與以多少之報償。而如國庫補助金下附金者。於是以起。

然于他之一方向屬於地方自治體之事業。而因便宜上委於中央政府者。亦非無之。於此場合者。地方自治體以對於政府供納付金爲常。或又有以中央政府之政費。使地方分擔之者。如德國之馬特利庫拿爾、巴特拿克者。即其一例也。

第三章 私經濟的歲入論

第一節 私經濟的歲入總論

私經濟的歲入之意義種類及其與公經濟的歲入之關係。已如前所述矣。此種歲入中之最重要者。一爲常時的。即官有財產收入、官商工業之收入也。一爲一時的。其中

之公債云者。雖亦重要之事。而因別有擔任之講師。故從省略。茲所述者。爲官有財產與官業而已。

此等之私經濟的歲入。當經濟社會幼穉之時代。無公法私法之區別。而財政上無宮中府中之區別。實爲主要之財源。當時國家之經費。即爲國君之經費。而國君之收入。即爲國家之收入。君主私有財產所得之收入。即爲國家之收入。在當時之經濟社會。極其幼穉。則用此方法。以得收入者。實最便宜之方法也。然此種收入。在今日各國。固已不視爲重要。唯德意志諸國。今尙以爲一重要之財源。且有更加發達之傾向。雖重農學派。正統學派之諸子。力加攻擊。而德國之學者中。爲之辯護者不少。謂用此方法。足以計一國財政之獨立。減少人民之負擔。難之者曰。論者謂可以減少人民之負擔。然因此而人民失職業之一部分。非間接成爲人民之負擔乎。論者又謂可以計財政之獨立。然從于經濟市場之變動。收入之增減不一。若遇戰爭等非常之場合。不獨減少其收入。且伴於歲出急速之增加。其所增加者。非難望其有屈伸之力乎。然則謂自此而計財政之獨立者。寧謂之外形的。而其實際決不能獨立也。況官吏所營之事業。

多不親切。其所收益者。常不及民業之收益乎。果從此道。不獨社會經濟。因此而受不利益之影響。而養多數之官吏。失國民獨立之風氣。對於國家之進運。與以不少之障礙。然爲之辯護者曰。難者謂制限人民職業之一部。而加以非難。然人民非必因是而制限其職業也。彼等得以仕於政府。而營其事業中之生活。即令不然。亦何必跼蹐于政府所營二三之事業。而從事于他方面之新事業。亦可以發揮其技能。且政府因有此種之收入。而輕減人民之負擔。故有事之時。得以有非常負擔之餘裕者。無可疑之眞理也。難者又謂對於豫算。必生齟齬之弊。且伴于急速之歲出增加。難于有屈伸之力。而非難之。然此非難者。乃一切收入共通之非難。而非獨限于此種之收入也。此答辯者亦有眞理。故此種收入。非可一概排斥之。然一國之收入。要以採公經濟的收入爲至。當唯于必要存置此種事業之場合及歷史上有特別之國情者。固屬于例外也。當管理收入之時。必從所謂營利之原則者。亦固其所。但于國家之性質上。必多少加以制限者。不待論也。

第二節 官有財產論

私人之財產中有收益財產與享樂財產，而國家等之財產亦有收益財產與享樂財產。汎稱官有財產者，即併此等財產而總稱之也。前者爲國家等得收益之源，而後者單供國家等執行職務之方便，而使用之，或廣供人民一般之使用，而不特別要求報償者也。此處所論歲入論之一部者，即收益財產也。即以得收益爲目的之財產也。若自其本來之目的論之，元非收益財產，而往往有以之爲得收益之一方便，或由附隨之結果而生收益者，例如自道路、河川、橋梁、港灣、公園等，課一種之手數料，或徵租稅，或自道傍之樹木而生收入。凡此者，皆無於此處論究之必要。官有財產之最要者，即官有農用地也。故關於官有土地，欲有所詳述。

官有土地者，將存置之乎？抑廢止之乎？實重要之問題，而非可一概斷言之者也。先舉廢止論者之說如左。

(一) 自財政上之見地言之，其收入不甚多，其所以然者，一由于官吏之事業多不親切，故其效果少，而一由于政府管理之手續過於繁雜也。

(二) 不獨政府事業較之收益之民業受多少之非難政府而有過大之土地即無異于奪民業之一部自國民經濟上觀之決非可以如此者也故官有之土地經濟上宜以歸于民有爲當。

(三) 官有土地之及于政治上之弊害有危及議院政治之虞蓋歲入主要之部分出于官有土地則政府勢必蔑視議院之監督權（如租稅者直接爲人民之負擔其所收入者與此種歲入之所以異即在于此）又如選舉議員之際政府對于其小作人勢必有干涉選舉之弊。

對於此者有存置論者之說大要如左。

(一) 論者舉官吏事業之弊然官有土地者非必直接歸之政府之經營也使不用此而用適當之長期小作法則易于防此弊害且所謂手續繁雜之非難者對于下級之自治體可謂不適當之非難也若國家等而當募集公債之時有官有之土地實足以爲其信用之基礎至於因土地之收益而經濟上次第增加政府之以爲利益而保存之者固不待論使拂下官有之土地無異于取國家永遠之利益而供特別

個人之犧牲也。

(二)論者以官有土地在經濟上爲不可此等之非難不獨依適當之小作法可以除之政府而有土地時則可以行適當之小作法或時爲小區域之拂下以應于社會政策之需要且便于設置勸業場等論者又謂官有土地足以縮少民業然較之租稅所及于人民經濟之影響其範圍猶狹小也。

(三)論者所謂蔑視議院政治者由于一國政府當局者之公德心而不得一概論斷之其謂干涉選舉者在行普通選舉之國無此現象故置不論政府之於軍事及他之行政上需要土地之場合不少使政府而自有土地甚爲便利且即以皇室費徵之因有土地財產而政治上經濟上使皇室之地位得以安固者亦非無益也。此兩說者皆有一面之真理而既無絕對的可以拂下之論據亦無不可不保存之理由唯依于時與地而決定之而已然往往有拂下之必要者當此之時其如何處理之法不可不豫爲研究也爰述二三注意之事項如左。

所謂有拂下之必要者即臨時非常之場合例如戰爭之場合等是也。不過於此場合

而行拂下甚不相宜耳。蓋戰爭等之場合，不獨其土地之價格爲之低落，而一時以巨額之土地賣出之於市場，使價格更加下落，故不如以國債及租稅支辦之。俟他日政治上之動搖已經落着，經濟界已復回於好況，而金融緩慢之時，徐爲拂下土地以供國債之償還，蓋一以維持國債之信用，而一以保持土地賣價之利益也。至於拂下土地之部分，務撰其於政府爲不利不便之地，且於社會政策上爲必要之地，其拂下之地域務求其小，無使陷於土地兼併之弊。若拂下之地域過大，不獨易釀土地兼併之弊，而需要者少，其價格常至於太廉也。且拂下代金之納付，務計拂受人之便利，以此代金爲臨時歲入，而充臨時費之支辦者，最爲適當。蓋若以之充經常費，則不外於以有限之財產供無限之經費而已。唯於經常費之中，有特別地位之公債費等，以拂下金充其支辦者，則例外也。

管理官有地之方法，大別爲二：一直接管理法，一間接管理法也。直接管理法者，使國之官吏及附屬農夫直接管理之之謂。此方法者，在農法不發達之時代，所行者爲粗笨之農法，故其管理之方法亦得以簡易。且在盛行徵發人民勞力之時代，常以此法

爲便利。然至於今日。其不便不待言。不獨直接徵發人民勞力之方法爲不可行。而農法大以發達漸變爲周約農法。故行此方法甚屬困難。况官吏之事業概不親切。而因手續之繁雜。其收益亦不大。自財政上觀之。又免不了豫算之變動。故今日之所實行者。不過整理荒地之場合。用之於農事試驗場等而已。

間接管理法者。又謂之小作法。或貸付法。此法之漸至於實行者。自德國農學者德路氏以來。氏切論山林礦山等與農用地宜異其管理之法。而謂農用地宜屬之間接管理法。顧此法之利益自財政上觀之不獨可以保豫算之確實。財政上之經理費可以減少。且其所投之資本不至有亡失之虞。自行政上觀之。則監督容易。而於國家之經濟上更可加多其收益也。若其對於用盜賊之農法以消耗其地力者。不可不施特別之監督。固不待言。小作法者。自種種之觀察點而分爲各類。或以貸下期間爲標準。而分爲定期小作法與永代小作法者。或基於附屬物之分合。而分爲一級小作法與特別小作法者。更有因其地域之廣狹。而分爲大小作法與小小作法者。至於大小之分界。固難得劃然之標準。而大概以採小小作法爲當。何則。蓋採此法之時。政府之煩勞。

雖多而於財政上（小作料收入之點）國之經濟上（周約農法之點）並社會政策上其利益甚大也。而所謂特別與一般區別之標準物者，謂附隨於土地一切之設備，即附屬建物、掘付機械之類是也。此等者，寧以從於一般之法為便，更關於定期及永代之問題，余以前者為可行，蓋行此法之時，雖不免有行盜賊之農法者，然防之尚不覺其難。至依於後者之法，則於國家之財政上甚不利益。蓋土地之收益漸次增加，而永代法者，國家之所得為一定不動也。不過依於定期之場合，因保護借受人之權利於一定之期限後，與彼等以繼續其事業之道，使彼等使用土地之時，出之以鄭重，依於永代之場合，於其小作料不可不附一定之期間，後更得改定之條件，要之講求防弊之道者，無論其出於何法，皆無大差異也。

其次關於定期小作法之問題者，期間是也。若期間過於久，則與永代小作法殆無所擇。若失之於短，則易於行盜賊農法。至於定地代之法，或謂由於各人之競爭而定，或謂審查貸下當時之收益而定。二者皆非適當之法。蓋前者易流於盜賊農法，而後者則審定之困難也。故其行於實際，且所認為適當者，不外基於從來之地代，而斟酌於

近。傍。當。時。之。地。代。而。已。且。所。謂。貸。付。法。者。其。重。要。者。即。保。證。金。之。制。度。也。保。證。金。者。於。地。代。之。滯。納。及。加。損。害。於。土。地。及。附。屬。物。之。時。以。供。其。補。償。之。用。者。也。其。在。德。國。等。定。其。金。額。之。數。自。地。代。之。五。割。乃。至。十。割。而。於。永。代。貸。付。法。與。定。期。貸。付。法。之。間。不。獨。其。期。限。有。不。同。其。所。生。之。權。利。亦。有。大。小。不。可。不。注。意。也。蓋。永。代。貸。付。法。者。不。獨。其。權。利。得。以。賣。買。讓。與。並。相。續。政。府。而。賣。却。其。土。地。之。時。且。有。優。先。權。等。之。特。權。也。

第三節 官業論

若。泛。稱。官。業。時。農。業。亦。官。業。之。一。端。也。如。直。接。管。理。法。時。代。所。嘗。行。之。官。有。農。用。土。地。收。入。者。亦。不。可。不。謂。為。官。業。收。入。之。一。然。至。於。今。日。其。僅。以。間。接。管。理。之。法。經。營。官。有。之。農。業。者。殆。不。視。為。重。要。故。今。日。所。可。稱。為。官。業。者。不。過。林。業、礦。山。業、工。業、商。業。及。交。通。業。而。已。法。國。嘗。以。諸。大。商。工。業。一。歸。之。國。家。之。特。權。而。盛。為。經。營。自。重。農。學。派。及。正。統。學。派。相。繼。而。起。漸。知。其。非。正。當。之。行。為。流。及。今。日。雖。知。彼。等。之。所。論。多。不。適。合。於。眞。理。而。至。於。此。點。仍。認。為。不。可。動。之。原。則。普。通。皆。有。排。斥。官。業。之。風。蓋。官。工。商。業。者。與。農。業。及。官。有。土。地。管。理。之。場。合。異。不。獨。奪。人。民。產。業。之。一。部。明。與。人。民。競。爭。於。經。濟。之。市。

場而其收入亦不確實於豫算之整理上。非常不便利。則今日之所以營此等官業者。限於公益上之必要。國家直接爲之。而私人之力不能爲之者。且其於財政上有收入之方便而已。此等官業之一種。有所謂獨占之形式者。近時雖占重要之地位。而因其屬於公經濟的歲入。故不於此處論之。

官林業 方今各國無不有國有山林者。其比較的不多。而今後尙有擴張之傾向者。何乎。若僅自財政上之收入言之。其管理費用之大。其收益之小。或以之拂下於民間。反較官有爲利益。亦不可知。而各國之所以如此者。實出自公益上之理由也。且國有山林。雖有非出自公益上之理由者。而其主要之部分。即因有公益上之理由。而後以山林歸之國有。所謂公益上之理由者。無他。即涵養水源。豫防水害。調和氣候。且於供給廉價之材木。薪炭。最有益。是也。因有此理由。故今日無反對森林之國有者。各國亦無不有廣汎之森林。而更求擴張之勢者。若認爲於一國之公益上有必要之時。宜施特別之注意。即其爲民有林。亦必買上之者。固不待言。然其於公益無關係者。無濫爲保存之必要。則亦無妨拂下之。至於未開之國。其於公益無關係之林地。不可不開。

墾之而管理森林地之法以直接管理法爲適當而不可依於小作法也。

官礦業 嘗有以礦業爲一種特殊之事業專限於官營者而今日因其收入之不確實知認爲官業之不適當殆無以官業行之者唯於礦物中有一般消費品者對於人民供給以完全之消費物且求其價值之廉出於公益上之目的或政府以得舉收入之目的而歸之官業者往往有之如德國之食鹽是也因其如此故近代之官礦業雖減其重要而在國之經濟未發達之時代（例如明治維新之初頃）鑛業及其他之大工業亦有歸之官營之必要也蓋此時代者資本之大者獨有國家而可以雇熟練之技術家及失敗之場合可以負擔危險者亦唯可望之國家而已故在外界競爭不激烈之時代歸之國家之經營者亦無大妨害也然國家之經濟漸次發達此等之必要與時勢大與前殊則不如使私人營之之爲愈今日國有之礦山英法二國皆無之唯他國尙有見其遺影者我國亦然。

官工業 基於前所述之理由其以工業爲官業之一者可知其不適當矣今日之所存在者唯軍事上及政治上需特別之技術及特別之秘密之工場軍事上及經濟上

爲必要。而人民之力所不及之工場。以教育人民爲目的之模範工場。其他於近世工業之性質上。附屬於他之官營事業之工場等是也。而其第二種之工場。政府不必直接經營之。或以之爲民業。政府與以適當之補助。其於政府及國民兩方面。或反有利益乎。是亦一問題也。第一種之例。如砲兵工廠、造船所、印刷局之類。第二種之例。如製鐵所之類。第三種之例。如普魯士之陶場之類。第四種之例。如機械之修繕所之類是也。此等工場。非有絕對的必歸官有之理由。故一旦無其必要之時。寧以讓於民業爲適當。

官商業及交通業。如前所述。官業者。決非可望之業也。而於商業尤甚。蓋其所含投機之分子。至多。其不適於國家事業者。不待言矣。故今日所行者。唯富籤專賣葉烟草專賣等。國家獨占之事業而已。至於交通業中之鐵道業者。現今政府之以爲營業者。不乏其例。即我現行法。亦本此趣旨而成。且關於中央銀行。欲有一言。前於租稅之部。已述我國對於中央銀行態度之一端。然諸國對於中央銀行之態度。不必相同。其中多數之國。與我國同爲私立之一銀行。而如俄國者。則全然爲官立。如德國者。則其

資本之一部。自國家提供之。其他之私設者。亦多置特別之監督制限。而自中央銀行所得之收入。因對付之態度不同。其種類部屬亦異。在俄國及德國等。嘗稱爲一種之官業收入。然如我國者。其爲租稅。固不待論。抑政府之所以與銀行有密接之關係者。即其有現金出納之事務也。其在實物經濟盛行之時代。國家之收入支出。皆用現物。至於今日。成爲貨幣經濟之世。凡歲入及經費之出納。以之依賴於銀行者。實較勝於使官吏爲直接之出納。不獨實際之處理上便利已也。而於一國之金融上。亦有不少之利益。蓋一旦有收入。使政府不同時支出。而徒以貯藏於金庫。而不之用。則一國之流動資本。爲之沈滯。其所損失之利。子決非鮮少也。故各國政府。皆舉現金出納之事務。委之於中央銀行。使其管理。今日之文明諸國中。其歸之大藏省之直管者。獨有北美合衆國而已。政府之所賴於銀行者。匪獨此也。而公債之管理。亦居其一。其視此。尤爲重要者。則兌換券之發行是也。以此事而論。無論何國。皆嘗有地方分權之狀態。而在於今日。漸行中央集權與統一主義。唯是管理此等事務之中央銀行。宜於官設乎。抑宜於私設乎。此實政治上經濟上財政上之一大問題也。主張官設者曰。凡金融

界之調和換言之即確保通貨之伸縮與利子步合之平均者決非可以私利之觀念而爲之宜出之以公益之觀念而爲之故以私設與官設相較則官設更爲有望之事業不獨此也方今大資本家有壟斷經濟社會之勢小資本家皆屏息而聽命是故在金融上輔助此等之小資本家者最爲重要之事而非官設不能況私設銀行之股東往往爲大資本家所占今果立私設之中央銀行非愈益助大資本家之跋扈乎且歸於官設則兌換券發行之利益皆爲國庫所有亦官設之附隨利益也而主張私設論者則自國民經濟上之見地而來其言曰官設之中央銀行者混同財政與國之金融界也換言之即當局者因救財政之困難而增發兌換券有紊亂金融市場之弊害又曰官設中央銀行者不獨使一國之金融市場屈服於國家權力及當時財政當局者之下失其獨立之心且以一國之政治方針搖動經濟界之全局又曰當與外國開戰之時有被掠奪於敵國之虞顧吾思之雙方之議論皆有一利一害而不易於判其孰爲適當不外依於國情與時勢而決定之而已然徵之實際上各國多以中央銀行歸之私設者使爲兌換券之發行及國庫金之處理且有以公債之管理併委之於

中央銀行者。而法國則政府自理之要之。中央銀行者。其自國庫金之處理。及兌換券之發行而受。非常之利益者。固不待言。然於此起一問題者。即利益補償之問題是也。夫兌換券之發行者。在特別條件之下。發行一種之手形。而使生法律上貨幣之效力者。其爲利益。決非尠少。故中央銀行。不可不使爲相當之負擔。今徵之各國之制度。其負擔之最輕者。爲英、法、澳等國。唯於必要之場合。使之貸付於政府。及管理公債之募集等而已。然我國之法。不僅此也。如前所述。應於兌換券之發行額。以課發行稅。若德意志帝國銀行及其他二三國之中央銀行。則以一定之步合。配分其利益於政府。例如德意志帝國銀行。其利益資本額。在四分五厘以上者。則其四分五厘以上之利益。歸於政府及股東之等分。在八分以上者。則其八分以上之四分之三。歸於政府之所。得。以日德兩國之主義比較之。寧以德國主義爲當。蓋日本法之主意。因其爲私設之一會社。故尊重股東之權利。然既爲國家的之機關。而與通常之私設會社。不可同一視之。固無強爲尊重股東權利之必要也。況其發行額者。不足爲銀行利益絕對之標準。其中利益步合之計算。雖可從於商法不煩。特別之手數。然平均發行額者。非必需。

煩瑣之計算乎。其次關於國庫金之處理。利益亦多對之使爲相當之補償者。固信其爲至當。我國之法。不過處置國債管理之事務。而英國等。則對於國庫金。爲預金之處理。使附以相當之利子。

第四節 任意寄附金

在歐洲之中世。每遇戰爭及王宮之營造等。有臨時必要之場合。則以強制的命國民寄附。然今日已無此法。其有類似於此者。則寧以租稅徵之。蓋此所謂寄附者。任意的寄附。而人民所任意以納付於政府者也。一爲一般的寄附。而一爲特別的寄附。前者對於一般的事業。廣爲獎勵人民之納付。而後者對於受特別之利益者。特爲獎勵其納付也。如我國製艦費之獻納金。市町村學校建設費。町村役場建築費之獻金等。皆屬於前者。如當築路之時。獎勵沿道之地主。爲特別之獻金者。則屬於後者。不過行此等寄附之難易。一視乎該地人民公共心之發達如何耳。